

اهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في تعزيز أدوات الإدارة البيئية للتكلفة

ساطع سعدي اسعد شملخ

الملخص:

تهدف الدراسة لتحليل العلاقة بين أدوات الإدارة البيئية للتكلفة والسجلات المحاسبية المفتوحة والتعرف على أهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق اهداف أدوات الإدارة البيئية للتكلفة، وذلك من خلال استقراء الأدبيات السابقة في هذا المجال حيث تناول الباحث التعريف بأدوات الإدارة البيئية للتكلفة ومحاسبة السجلات المحاسبية بينهما وخصائص وشروط نجاحها وكيفية تأثيرهما على بعضهما البعض، وتوصلت الدراسة الى ان السجلات المحاسبية المفتوحة تدعم بقوة تحقيق اهداف أدوات الإدارة البيئية للتكلفة من خلال التعرف على الموردين الأقدر على ضمان استمرار التوريد بالمواصفات والشروط المحددة وكشف مواضع خفض التكلفة.

Abstract:

The objective of this study is to analyze the relationship between interorganizational cost management (IOCM) and open book accounting (OBA) to recognize the importance of (OBA) in achieving (IOCM) by reviewing the previous literature in this field, and how they affect each other. The study found that (OBA) strongly support (IOCM) by specifying the appropriate suppliers for cooperation relationship and discovering where can they reduce the cost.

مقدمة:

أثبتت العديد من الدراسات الدور المهم والمتنامي لأدوات الإدارة البيئية للتكلفة Inter-organizational cost management (IOCM) كأحد الأساليب الاستراتيجية في مجالات خفض التكلفة وزيادة القيمة وبالتالي تعظيم العائد لدى المنشأة، وقد أجمعت الدراسات على أن هذه الأساليب تعتمد في نجاحها على التعاون بين المورد والمشتري الذي يتعزز بتبادل بيانات التكاليف بين الطرفين وفي سبيل

ساطع سعدي اسعد شملخ

تحقيق وتنظيم عملية تبادل بيانات التكاليف استحدث لذلك ما يعرف بالسجلات المحاسبية المفتوحة (OBA) open book accounting كمدخل لتعظيم منفعة أدوات الإدارة البيئية للتكلفة، وقد تعدد الترجمات العربية لهذا المصطلح حيث تم ترجمها إلى (السجلات المحاسبية المفتوحة أو محاسبة الدفتر المفتوح أو تبادل بيانات التكاليف) وسيعتمد الباحث مصطلح السجلات المحاسبية المفتوحة حيث أن (OBA) لا تعتبر أسلوباً مستقلاً بذاته يمكن من خلاله خفض التكلفة وإنما هو مدخل لتطبيق (IOCM).

مشكلة البحث: -

تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على التساؤل التالي: ما هي طبيعة العلاقة بين أدوات الإدارة البيئية للتكلفة والسجلات المحاسبية المفتوحة وكيف تساهم السجلات المحاسبية في تحقيق أهداف الإدارة البيئية للتكلفة.

الدراسات السابقة

١ - دراسة (أشرف غالي، ٢٠١٧): هدفت الدراسة للتعرف على مدى مساهمة أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد وهل يساهم OBA في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد وتوصلت الدراسة الى أن المنشآت بحاجة للتعرف على تكاليف مورديها وأن السجلات المحاسبية المفتوحة هي المدخل المناسب لتنظيم العلاقة بين المورد والمشتري فيما يخص الإفصاح عن بيانات التكاليف لاكتشاف مواضع خفض التكلفة ومحاولة التخلص من العوامل التي تؤثر على كفاءة تدفق المنتج في مسار تدفق القيمة، واوصت الدراسة بضرورة تطوير نظم التكاليف للمنشآت التي تتبنى إدارة التكلفة البيئية لتوفير المعلومات الدقيقة والملائمة من خلال انشاء نظم معلومات متخصصة لإدارة سلاسل التوريد.

٢ - 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

ساطع سعدي اسعد شملخ

المفتوحة مدخلاً لإدارة التكلفة البيئية، وأوصت الدراسة بضرورة بناء الثقة بين أعضاء سلاسل التوريد وضرورة إبرام عقود طويلة الاجل بين الأعضاء ووضع عقوبات تجاه السلوك الإنتهازي.

٣-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.

٤-دراسة (صفاء عبدالدايم، ٢٠١٥): هدفت الدراسة للتعرف على العوامل المؤثرة في اتخاذ قرار تطبيق أدوات الإدارة البيئية من عدمه والتعرف على مدى إمكانية الاستفادة من أسلوب إدارة التكلفة البيئية في خفض التكلفة، وقد توصلت الدراسة الى ضرورة ان تمتد عملية إدارة التكلفة الى خارج الحدود التنظيمية للمنشأة وأن نجاح أدوات الإدارة البيئية للتكلفة يقوم بالأساس على مشاركة وتبادل المعلومات بين الأطراف المتعاونة وأنه لا يوجد تأثير للمنتج من حيث درجة تعقده وهامش ربحه على الإدارة البيئية، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير نظم التكاليف لدى المنشآت التي ترغب بتطبيق أدوات الإدارة البيئية.

٥-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 فتمثل في وجود اتفاقيات وعقود بكميات كبيرة وتنظيم وتحديد عملية الكشف عن البيانات بالإضافة لتوازن القوى وعدم حدوث

ساطع سعدي اسعد شملغ

السلوك الانتهازي، وأوصت الدراسة بضرورة إيجاد الطرق الواضحة والملائمة لتطبيق OBA وضرورة التوسع في تطبيقها من خلال تقديم المحفزات الملائمة للموردين.

٦- دراسة (Erik Alenius & others, 2015) هدفت الدراسة للبحث في إمكانية استخدام (OBA) في أنواع مختلفة من العلاقات التجارية بدلاً من اقتصار استخدامها في سلاسل التوريد المغلقة، وتوصلت الدراسة أن OBA تؤدي لتطوير أداء المنشآت وأن تطبيق الأسلوب لا يؤدي فقط للكشف عن مواضع خفض التكلفة بل يؤدي أيضاً للكشف عن كيفية ترتيب الأولويات بخصوص متى وكيفية زيادة المبيعات وتؤدي أيضاً لتعديل النظم الإدارية واللوجستية لدى المنشآت المتعاونة وأوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من البحث حول تأثير السجلات المحاسبية المفتوحة على العلاقات الغير مباشرة.

٧- دراسة (Leila Sadeghia & Iman Jokarb, 2014): هدفت الدراسة لتعريف وتصنيف أبعاد OBA وتحديد أهمية كل منها وتوصلت الدراسة إلى أن أبعاد السجلات المحاسبية المفتوحة مرتبة حسب أهميتها هي طبيعة البيانات ثم استخدامات البيانات المفصح ثم شروط وخصائص فتح السجلات المحاسبية

٨- دراسة (Mohamed elgibale & R. safwat, 2014) : هدفت الدراسة للتعرف على أثر الثقة، قوة أحد الشركاء ونظم محاسبة التكاليف المطبقة على رغبة الشركات في تبادل معلومات التكاليف في سلسلة التوريد وتوصلت الدراسة إلى أن معوقات تبادل بيانات التكاليف تتمثل في السلوك الانتهازي وتكلفة التطبيق وأن عدم دقة البيانات المفصح عنها يؤدي لفشل عملية تبادل المعلومات، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بن عامل الثقة وتبادل بيانات التكاليف، كما عززت الدراسة الرأي القائل بوجود علاقة إيجابية بين تطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة وتبادل معلومات التكاليف وأن تبادل بيانات التكاليف يعزز من كفاءة وكفاءة نظم التكاليف.

اهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحليل العلاقة بين أدوات الإدارة البيئية للتكلفة والسجلات المحاسبية المفتوحة وإبراز أهمية (OBA) في تحقيق اهداف (IOCM) من خلال: -

ساطع سعدي اسعد شملغ

١. تحليل أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة من عدة جوانب (الأهداف والمزايا والعوامل المؤثرة والبيئة المناسبة للتطبيق والمخاطر المحيطة به).
٢. توضيح أهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في علاقات التعاون الاستراتيجية.
٣. تحليل العلاقة بين السجلات المحاسبية المفتوحة وأدوات إدارة التكلفة البيئية.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من الضغوط التي تتعرض لها المنشآت لتقديم منتجات جديدة ومنافسة وبجودة أعلى حيث تتمثل هذه الضغوط بانتشار نظم الإنتاج المتقدمة والتطور المتسارع في نظم المعلومات وتعدد احتياجات العملاء ورغبتهم في توفير منتجات ذات جودة مناسبة، كل ذلك فرض على المنشآت أن تستخدم أساليب واستراتيجيات حديثة ومتقدمة لخفض التكلفة مع الحفاظ على قيمة المنتج، وتمثلت أحد هذه الاستراتيجيات في أدوات الإدارة البيئية للتكلفة والدور التكميلي للسجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

منهج البحث:

من أجل تحقيق أهداف هذا البحث استخدم الباحث المنهج الاستقرائي والذي يبدأ من الجزئيات للوصول إلى الكليات، حيث رجع الباحث إلى أهم ما ورد في الدراسات والبحوث المحاسبية والجهود العلمية السابقة المرتبطة بمجال البحث بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الاعتماد على المصادر المتمثلة في المراجع والدوريات والتقارير والمؤتمرات والندوات العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع البحث

خطة البحث

بناءً على مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه سيتم تقسيم البحث للمحاور التالية:-

١. التعريف بأدوات الإدارة البيئية للتكلفة.
٢. الأهمية الاستراتيجية لأدوات الإدارة البيئية للتكلفة.
٣. أدوات الإدارة البيئية للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

٤. فلسفة السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق اهداف أدوات الإدارة البيئية للتكلفة.

المحور الأول: التعريف بأدوات الإدارة البيئية للتكلفة

قدم الباحثون عدة تعريفات مختلفة للإدارة البيئية للتكلفة حيث اهتم كل منهم بجانب معين يوضح طبيعة وخصائص الإدارة البيئية للتكلفة حيث عُرفت من زاوية الأهداف بأنها طريقة لإدارة التكاليف من خلال الجهود المشتركة بين المنشأة وعملائها ومورديها (Bastl, et al., 2010, p. 65)، ، فيما عرفها كلا من (Moeller, et al., 2011, p. 122) من زاوية الأهداف بانها "ذلك النهج الذي يتم من خلاله التعاون لتنسيق الأنشطة في شبكات الأعمال بهدف تدنية التكلفة"، وبضيف (Fayarda, et al., 2012, p. 168) أن إدارة التكاليف البيئية بين المنظمات تعتبر أحد أساليب التخطيط الاستراتيجي للتكلفة من خلال إدارة التكاليف التي خارج حدود المنظمة، فيما عرفها آخرون من زاوية النتائج بانها "العملية التي تساعد في خفض عدم التجانس في المعلومات الخاصة بالعلاقة ما بين المشتري والمورد فيما يتعلق بمواصفات إحدى مفردات المنتج التي تم الاستعانة بمصادر خارجية لإنتاجها " (Belal Uddin, 2013, p. 90) واتفقت دراسة (Jamal, August 2011, p. 45) مع ما سبق بانها تقوم على مبدأ التعاون بين المشتري والمورد وأضافت الدراسة بعداً آخر للتعريف وهو مرحلة التصنيع الملائمة لاستخدام أدوات الإدارة البيئية للتكلفة والعامل الرئيس لنجاحها حيث عرفتها بالقول إن " مفهوم إدارة التكلفة البيئية يتضمن التعاون بين المورد والمشتري لتحقيق تخفيضات التكلفة وخلق القيمة، وتحدث برامج خفض التكلفة في مجالات تصميم المنتج وتعتبر مشاركة المعلومات حجر الزاوية لهذا المفهوم" بينما اهتم (السيد محمد، ٢٠١١، ص ١٦) في تعريفه بنطاق المعلومات التي تتعامل معها أدوات الإدارة البيئية للتكلفة عندما عرفها بانها " مجموعة متكاملة ومنظمة من أدوات وآليات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتي تقوم بتجميع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف المنظمة ومورديها من اجل تكوين شبكات أعمال بين المنظمات والموردين بهدف اتخاذ قرارات الإنتاج باقل تكلفة ممكنة واتخاذ قرارات بتعديل منتجات قائمة من اجل تدنية تكلفتها دون الإخلال بالجودة وذلك من خلال وضع برامج واتخاذ أنماط السلوك التعاوني المتناسق، وأضافت دراسة (de

ساطع سعدي اسعد شملغ

Souza & Rocha, 2009, p. 3) البعد التعاوني لأدوات الإدارة البيئية للتكلفة بالقول إن "إدارة التكلفة البيئية هي عملية تعاونية بين المورد والمشتري تهدف بالأساس لتدنية التكلفة وتعظيم لسلسلة القيمة" ويعلق (الذبياني، ٢٠١٦، صفحة ٤٦) انه بالرغم من اختلاف التعاريف المتعلقة بإدارة التكاليف البيئية، إلا أن هناك مجالات مشتركة بينها، وتتمثل هذه المجالات رفع كفاءة العمليات المتداخلة بين المنشآت وتعزيز المركز الاستراتيجي للمنشآت من خلال تحسين عوامل الاستمرارية والأخذ بالحسبان مسببات التكلفة وربطها بسلسلة القيمة.

ويخلص الباحث إلى تعريف للإدارة البيئية للتكلفة بانها مجموعة من أدوات وآليات إدارة وتخطيط التكلفة استراتيجياً تقوم على أساس تجميع وتحليل البيانات المالية والغير مالية الخاصة بتكاليف المنشأة ومورديها وعملاتها بالإضافة لبيئة عمل المنشأة في إطار العلاقة الاستراتيجية بين البائع المشتري للوصول للأهداف الاستراتيجية المشتركة للمنشأة وتحقيق تخفيضات التكلفة وزيادة القيمة.

المحور الثاني: الأهمية الاستراتيجية لأدوات الإدارة البيئية للتكلفة.

تتمثل الأهمية الاستراتيجية لأدوات الإدارة البيئية للتكلفة بانها تساعد على التخطيط طويل الأمد للتكلفة وذلك من خلال التالي: -

١. أدوات الإدارة البيئية للتكلفة كأحد أساليب التخطيط الاستراتيجي للتكلفة

تهتم أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة بصورة أكبر بالمعلومات الخارجية والمستقبلية والتي تكون أكثر ملائمة لظروف بيئة الأعمال الحديثة، فلكي يكون تخطيط التكلفة ذو بعد استراتيجي لا بد أن يشمل على تحليل تكاليف الموردين والمنافسين بجانب تحليل التكلفة الداخلية الخاصة بالمنشأة (البلتاجي، ٢٠١٤، ص ٢٠٦)، الأمر الذي يتطلب التعاون بين المورد والمشتري للكشف عن مواضع خفض التكلفة باستخدام أدوات الإدارة البيئية للتكلفة حيث تحقق هذه الأدوات تخفيضات في التكلفة بقدر يفوق ما هو ممكن إذا حاول المشتري والمورد خفض التكاليف بشكل مستقل (1) (xu(M), 12-14 Aug. 2011, p. 1) (إبراهيم، ٢٠١٠، ص ٤٨)، وقد أوضح (Belal Uddin, 2013, p. 89) الرابط الاستراتيجي بين إدارة التكلفة البيئية والتخطيط الاستراتيجي للتكلفة حيث أشارت إلى أن أدوات الإدارة البيئية للتكلفة تدعم

ساطع سعدي اسعد شملغ

التخطيط الاستراتيجي للتكلفة من خلال وضع الأولويات وتحسين الميزة التنافسية للمنظمة وتخصيص الموارد بشكل أفضل.

ويرى الباحث أن الدور الاستراتيجي لأدوات الإدارة البيئية للتكلفة يتمثل في أنها توفر المرونة للشركة لمواجهة التغيرات السريعة في بيئة الإنتاج ذلك أنها تبقي الشركة على اطلاع بمتغيرات البيئة التي تعمل بها فقد يحدث في أحد مراحل التصميم أو الإنتاج أو خلال مرحلة التسليم أن تتغير الأسعار في الخامات أو تغير رغبات العملاء أو دخول منافسين جدد الأمر الذي يتطلب إجراء تغييرات ضرورية وسريعة في مواصفات وخصائص ومكونات المنتج.

٢. خفض التكاليف

تساهم الإدارة البيئية للتكلفة في خفض التكاليف من خلال التنسيق والتعاون بين المورد والمشتري حيث تعتبر من أكثر الأدوات تطوراً لخفض التكاليف بالتعاون مع الموردين (de Faria, et al., 2013, p. 618)، ذلك أن التنسيق يعمل على توضيح الوسائل التي تمكن من زيادة فعالية العلاقة بين المنشآت، ويمكن تحقيق هدف تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الربحية من خلال فرق العمل التي تكون مهمتها تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة، ولتحقيق ذلك يتوجب التعاون فيما بين المنشآت وتعزيز الثقة المتبادلة بين الطرفين، وبخلاف ذلك فإن عدم التواصل والتعاون بين المورد والمشتري ومحاولة خفض التكلفة بشكل فردي سيؤدي إلى نشوء علاقات عدوانية أو انتهازية (adversarial relationships نتيجة لعمل كل طرف لمصلحته الخاصة، Cooper, 2003, p. 15).

٣. تطوير نظم المعلومات بين المشتري والمورد

تنتم العلاقة التعاونية بين المورد والمشتري بالتفاعل والمشاركة ويعتبر تكامل نظام المعلومات عاملاً مشتركاً في كل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وتساهم العلاقات البيئية في تطوير أنظمة تكنولوجيا المعلومات من خلال المشاركة الفاعلة لمعلومات الإنتاج مثل الطلب والتنبؤ والتخطيط وبالتالي سيؤدي هذا التطور إلى دقة البيانات وخفض أخطاء المعالجة (KVickery, et al., 2003, p. 523)، وبناءً عليه فإن تطور وتكامل نظم المعلومات بين المورد والمشتري يساهم في خفض تكلفة

ساطع سعدي اسعد شملخ

العلاقة التعاونية وزيادة الأرباح وبالتالي زيادة قيمة العلاقة التعاونية، لذلك فان تكامل تكنولوجيا المعلومات يعتبر إشارة إيجابية لقيمة العلاقة التعاونية (Anderson & Lanen, 2002, p. 705).

٤. إيجاد مجالات جديدة لخفض التكلفة

تقوم فلسفة الإدارة البيئية للتكلفة على إيجاد طرق جديدة لخفض التكلفة من خلال إدارة التكلفة خارج حدود المنشآت ومن ثم دمج أفكار وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة (الذياني، ٢٠١٦، صفحة ٥٠)، أضف الى ذلك ان الإدارة البيئية للتكلفة توجد طرق لخفض التكلفة في المراحل المختلفة لعملية الإنتاج (Ellram, 2002, p. 33) حيث يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أثناء تطوير المنتج ومن ثم عند نضج المنتج فإن إدارة التكلفة تركز على تحليل الأسعار وتحليل تكاليف الموردين من خلال الاعتماد بدرجة كبيرة على عملية التفاوض.

٥. زيادة قيمة العلاقة التعاونية

تؤدي إدارة التكلفة البيئية لتعظيم الربحية من خلال الحث على ومشاركة الابتكار لتحقيق خفض المستهدف في التكلفة وبالتالي فان موارد الطرفين تصبح مستندة لبعضها البعض مكونة موارد جديدة تعتبر أكثر تميزاً وأكثر قيمة بالنسبة للمنظمات بالإضافة لتكامل تكنولوجيا المعلومات وهو ما يعتبر قيمة إضافية للعلاقة التعاونية المبنية على إدارة التكلفة البيئية (الذياني، ٢٠١٦، صفحة ٤٩).

٦. تطوير نظم الرقابة

يتضح للباحث أن مشاركة المعلومات الخاصة بإدارة التكلفة بين المشتري والمورد تعتبر حجر الزاوية لنجاح أدوات الإدارة البيئية للتكلفة ما يعني ان المنشآت ستفقد عنصراً هاماً في ممارسة نشاطها ألا وهو سرية بيانات التكاليف الأمر الذي يتطلب معه نوع خاص من الرقابة لضمان عدم حدوث السلوك الانتهازي من طرفي العلاقة التعاونية.

المحور الثالث: أدوات الإدارة البيئية للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة.

أولاً: شروط نجاح أدوات إدارة التكلفة البيئية

١- علاقة التعاون الاستراتيجي

يتطلب نجاح أدوات الإدارة البيئية للتكلفة التعاون الكامل بين المورد والمشتري وتعتبر علاقة التعاون الاستراتيجي بين المورد والمشتري هي البيئة الأساسية لتطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة بسبب أن العلاقة الاستراتيجية تتميز بطول فترتها بالإضافة إلى أنها تتميز بالاستثمارات المشتركة مما يولد المصلحة المشتركة لدى الطرفين لنجاح العلاقة الاستراتيجية وحماية هذه الاستثمارات، وتتميز بيئة تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة بزيادة الاعتماد المتبادل لطرفي علاقة التعاون إلى الحد الذي تختفي معه الحدود التنظيمية خاصة في مجالات البحث والتطوير وتبادل الخبرات والعاملين وبيانات التكاليف، وعليه فإن هذه البيئة التعاونية هي البيئة المناسبة لنجاح أدوات الإدارة البيئية للتكلفة (السيد محمد، ٢٠١١، ص ٢٧) (Elgibale & Safwat, 2014, p. 2).

٢- تناسب الأداة المستخدمة مع طبيعة العلاقة

بالرغم من أن العلاقات الاستراتيجية هي البيئة المناسبة لأدوات الإدارة البيئية للتكلفة إلا أن هذه العلاقات تتفاوت في درجة التعاون والانفتاح بين أطرافها، وعليه فإن يجب اختيار أسلوب إدارة التكلفة البيئية الذي يتناسب مع طبيعة العلاقة بين المشتري والمورد حيث حددت دراسة (Elgibale & Safwat, 2014, p. 6) ثلاث أنواع من أدوات الإدارة البيئية للتكلفة مع ثلاث أنماط من العلاقات التعاونية الاستراتيجية وهي:

- العلاقات بين شركات ذات المجموعة الاقتصادية الواحدة تتميز بمستوى مرتفع من التعاون والانفتاح، ففي هذه العلاقة يمكن استخدام ثلاث أنواع من أدوات الإدارة البيئية للتكلفة وهي أسلوب المفاضلة بين السعر والوظيفة والجودة، ومباحثات التكلفة، وإدارة التكلفة المتزامنة.

- العلاقات التي تتميز بمستوى متوسط من التعاون، ففي هذا النوع من العلاقات يمكن استخدام أسلوب المفاضلة بين السعر والوظيفة والجودة، ومباحثات التكلفة فقط.

- العلاقات ذات مستوى التعاون المحدود يستخدم أسلوب المفاضلة بين السعر والوظيفة والجودة فقط.

٣- التوقيت المناسب

حددت دراسة (Henrik & Ulf , 2009, p. 87) مراحل الإنتاج الملائمة لتطبيق الإدارة البيئية للتكلفة في ثلاث مراحل وهي مرحلة التخطيط ومرحلة التصميم وأخيراً مرحلة الإنتاج، بينما ربطت دراسات أخرى (Agndal & Nilsson, 2008, p. 155) مراحل الإنتاج المناسبة لتطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة بمدى الحاجة لبيانات الموردين وحددتها بمرحلة البحث والتطوير التي تشتمل على مرحلة التصميم ومرحلة تطوير العمليات الإنتاجية والإدارية.

وفي مرحلة تصميم المنتج تكون المباحثات والتواصل بين المورد والمشتري بهدف تحسين عمليات التصنيع وتكون عن قرب مع الموردين ذلك أن إدارة التكلفة أثناء تصميم المنتج تبرز بشكل واضح في الأنشطة الأكثر استهلاكاً للوقت والمواد، حيث أن جزءاً كبيراً من التكاليف يتم تحديده في هذه المرحلة، وبالتالي التحكم بشكل فعال في تخفيض تكلفة المنتج. ومن هنا فإن إدارة التكاليف البيئية تلعب دوراً كبيراً في نجاح علاقة التعاون الاستراتيجي بين المورد والمشتري في مرحلة تصميم وتطوير المنتج.

٤- الإفصاح البيئي عن بيانات التكاليف

يقصد الباحث بالإفصاح البيئي بأنه تبادل معلومات التكاليف بين الشركات واطلقت هذه التسمية للتفريق بين المفهوم المتداول للإفصاح وبين الإفصاح عن بيانات التكاليف، وقد توصلت الدراسات السابقة إلى أن الإفصاح البيئي عن التكاليف من أحد أهم عوامل تحقيق المنفعة القصوى من أدوات الإدارة البيئية للتكلفة، حيث توصلت دراسة (Windolph & Moellerb, 2012, p. 48) (xu(M), 12-14 Aug. (1) , p. 2011 إلى أن الإفصاح عن بيانات التكاليف هو أساس ضروري لتطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة، وأن تركيبة تكاليف المنتج بما فيها تكاليف الموردين تعتبر ضرورية للتخطيط الفعال للتكلفة، وأن السجلات المحاسبية المفتوحة كأسلوب

ساطع سعدي اسعد شملخ

للإفصاح البيئي، يدعم بقوة أساليب إدارة التكلفة البيئية ويعزز هذا الرأي كلاً من (Elgibale & Safwat, 2014, p. 3) (Möller, et al., 2011, p. 122) بان الإفصاح عن بيانات التكاليف يعتبر مفتاح النجاح للإدارة البيئية للتكلفة.

ثانياً: محفزات تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة

حددت الدراسات مجموعة من العوامل التي تحفز المنشآت على تطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة كالتالي: -

١- خصائص المنتج

تتميز المنتجات المستهدفة لتطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة بعدة خصائص تسمح بان تكون نتائج التطبيق فعالة، فحسب دراسة (de Souza & Rocha, 2009, p. 3) (محمد محمد، ٢٠١١، ص ٣٢) يجب أن يتميز المنتج بالخصائص التالية:

- انخفاض هامش ربح المنتج إلى اقل من الربح المستهدف ذلك أن انخفاض هامش الربح قد يكون بسبب وجود تكاليف إضافية يمكن تجنبها.
- تعقيد المنتج حيث تطبق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة مع المنتجات عالية التعقيد بسبب انه كلما زادت درجة تعقيد المنتج أدى ذلك لزيادة تكاليف المنتج الأمر الذي يتطلب توسيع نطاق إدارة التكلفة خارج حدود المنشأة بينما توصلت دراسة (صفاء عبدالدايم، ٢٠١٥، ص ١٠٧٩) الى ان نوع المنتج من حيث درجة تعقيد وهامش ربحه لا يؤثر بشكل معنوي على نجاح إدارة التكلفة البيئية وبذلك تختلف مع دراسة (de Souza & Rocha, 2009, p. 3) فيما يخص تأثير نوع المنتج، ويعتقد الباحث ان السبب في ذلك هو اختلاف البيئة التي أجريت فيها الدراستين الدراسة الأولى في البيئة المصرية بينما طبقت الأخيرة في البرازيل.

٢- درجة الاعتماد المتبادل

تعتبر المنشأة ومورديها بأنهم معتمدون على بعضهم البعض عندما لا تستطيع المنظمة إتمام منتجها بدون مدخلات الموردين وفي الوقت ذاته يتسبب عدم قيامها بالإنتاج بخسارة كبيرة للموردين وبصفة عامة كلما زاد مستوى الاعتماد المتبادل كلما أمكن تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة.

تعتبر التكلفة احد العوامل المهمة التي تؤخذ بالاعتبار عند تطبيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة حيث أن تطبيق أي من هذه الأدوات يتم تحديده من خلال المفاضلة بين التكلفة و العائد، ففي حين أن احتمال خفض التكلفة يتزايد من تزايد التغييرات الممكنة في التصميم إلا أن التكلفة التي تتحملها المنشأة كنتيجة لتطبيق هذه الأدوات ترتفع أيضا بسبب ما تتطلبه هذه الأدوات من فرق عمل ونظم تكاليف متخصصة وكوادر بشرية قادرة على تطبيق هذه الأدوات، وعليه فان الأهمية النسبية لعناصر المنتج التي يتم تمويلها من الخارج ومقارنتها بتكلفة التطبيق تعد أمراً حاسماً فيما يتعلق باختيار الأداة المناسبة (Windolph & Moellerb, 2012, p. 49).

المحور الرابع: فلسفة السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق اهداف الإدارة البيئية للتكلفة

١. المفاهيم والجوانب المختلفة لمحاسبة السجلات 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 & Dittillo, 2012 B, p. 62) ، (Hoffjan & Kruse, 2006, p. 40) ، بانها (عملية تبادل المعلومات ذات الاستخدام الداخلي للشركة مثل معلومات المحاسبة الإدارية ويتم ذلك بين الشركاء المستقلين قانونياً).

من الناحية الإجرائية حيث عرفها (Meynardie & Nagorzanski, 2012, p. 2) (بانها اتفاقية تعاقدية يوافق فيها كل طرف على أن يسمح للطرف الآخر للوصول إلى مستويات مختلفة من بياناته المحاسبية بما يزيد عن البيانات المنشورة عادة في بيئة الأعمال التقليدية بشكل دوري مع تحديد طريقة وشكل الوصول للبيانات المحاسبية بشكل واضح من البداية).

ومن حيث الهدف منها حيث عرفها كلاً من (Henrik & Ulf, 2009, p. 87) ، (Caglio & Ditillo, 2012 B, p. 61) بانها (أسلوب الغرض منه قيام المشتري بمساعدة المورد في خفض التكاليف عن طريق تحديد المجالات الرئيسية لخفض التكاليف ولاسيما من خلال تحسين مجالات البحث والتطوير وتقدير جدوى هذه التغييرات المحتملة وبالتالي زيادة التعاون داخل شبكة التوريد لدعم الإجراءات التعاونية القائمة بين المنظمات).

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 & Formentini, 2012, p. 69) ، (McGahon, 2009, p. 20) ، وأضاف (Rajeev, et al., 2012, p. 197) انه يمكن الإفصاح عن البنود التفصيلية للتكاليف كنسب مئوية.

واهتمت دراسات أخرى بعدد الأطراف المشاركة في تبادل البيانات حيث عرفها كلاً من (Surowiec, 2013, p. 217) و (Piontkowski, et al., 2015, p. 225) بانها (الأسلوب الذي يشتمل على تبادل المعلومات المحاسبية بين أطراف سلسلة التوريد أو بين طرفين مستقلين خارج نطاق سلسلة التوريد).

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 (Agndal & Nilsson, 2008, p. 155) ، (البتانوني، 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 (Elgibale & Safwat, 2014, p. 3) (Lahikainen, et al., 2006, p. 14) أن فتح

ساطع سعدي اسعد شملغ

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.

وترى (عبيدالله، ٢٠١٠، ص ٢٧٩) أن السجلات المحاسبية المفتوحة توجد في اتفاقيات التعهيد وتلجأ الشركات لهذا الأسلوب لاستعادة الثقة في جودة منتجاتها من خلال مراقبة ما يتم خارج حدود الشركة، ويتفق معها (البتانوني، ٢٠١٣، ص ١٩١) بانه أسلوب وسيط لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة الموردة.

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".

وأضافت (عبيدالله، ٢٠١٠، ص ٢٣٩) أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يشير إلى أسلوب التفاوض الذي من خلاله يطلب المشتري من المورد أن يشاركه في معلومات التكاليف الخاصة به وذلك كجزء من عملية تحسين وتخفيض التكاليف.

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 & Kruse, 2006, p. 41).

وبناءً على ما تقدم يمكن تعريف محاسبة السجلات المفتوحة بانها (مدخل استراتيجي يستخدم في علاقات التعاون الاستراتيجي كوسيط لتحقيق أهداف الإدارة البيئية للتكلفة، التي تهدف لخلق مجالات جديدة لخفض التكلفة مع الحفاظ على القيمة بالنسبة للعميل خاصة في مراحل ما قبل الإنتاج، وذلك من خلال الكشف المتبادل عن معلومات المحاسبة الإدارية (المالية وغير المالية) بين المنشآت المستقلة قانوناً، ويوفر

الأسلوب معلومات ملائمة تزيد من فعالية المراجعة الداخلية ويزيد من كفاءة التوريد ويساهم في تقديم الدعم الفني للمورد.

٢. أهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق أدوات الإدارة البيئية للتكلفة من خلال المحاور التالية: -

تعتبر الموارد هي جوهر علاقة الاستعانة بالمصادر الخارجية وهذه العلاقة ترتبط بشكل وثيق بعدة حقائق منها: (Alenius, et al., 2015, p. 2)

- أن الموارد المستهدفة في تطبيق الإدارة البيئية للتكلفة لا تعتبر منفصلة عن باقي موارد المنشآت المتعاونة بل مرتبطة ببعضها البعض وأن موارد المنشأة تحدد طبيعة العلاقة التعاونية بين الشركات وهذا ما تحققه السجلات المحاسبية المفتوحة حيث ان نطاق عملها يمتد ليشمل العمليات الإدارية والأجور والعمال الخ.
 - أحد تحديات الاستعانة بمصادر خارجية لنشاط الإنتاج والتي تعتمد على الإدارة البيئية للتكلفة هي أننا لا نكون على دراية بمسببات تكاليف المواد المشتراة وإذا لم نستطع التعرف على مسببات التكاليف فلن نستطيع الاختيار بين البدائل المتاحة للتكاليف، وبذلك فان السجلات المحاسبية المفتوحة تغطي هذه الفجوة من خلال تنظيم الكشف المتبادل عن بيانات التكاليف.
 - أن الهدف من العلاقة التعاونية بين المورد والمشتري وتطبيق إدارة التكلفة البيئية هو خفض التكاليف بدون التأثير على القيمة بالنسبة للعميل وهذا أحد خصائص السجلات المحاسبية المفتوحة.
- وبناءً على ما تقدم فان العلاقة التعاونية بحاجة لزيادة شفافية التكاليف للتعرف أكثر على مفردات التكاليف المختلفة وجداول تكاليف المواد وتكاليف العمالة وغيرها، ليس بهدف زيادة الضغط على المورد وإنما لتحديد المواضع الممكنة لخفض التكاليف بدون التأثير على القيمة بالنسب للعميل (Jakobsen, 2012, p. 108)

٣. أهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في استقرار علاقة التحالف الاستراتيجي

• أسلوب لمراقبة الأداء

يرى (متولي، ٢٠١٤، ص ٢٤٩) أن السجلات المحاسبية المفتوحة توفر المعلومات الملائمة التي تزيد من فعالية المراجعة الداخلية في تقييم فعالية إدارة

ساطع سعدي اسعد شملغ

المخاطر الاستراتيجية بالمنشأة، من خلال توفير معلومات حول وجود مشاكل في الطاقة لدى المورد وضعف مستوى الجودة وعدم المرونة وارتفاع تكاليف المواد والأجزاء المشتراه والمشاكل المحتملة الحدوث، واتفقت معه (عبيدالله، ٢٠١٠، ص ٢٣٩) في أن هدف الأسلوب هو التأكد من سلامة الأداء وتحسينه وذلك من خلال رقابة الأداء لدى المورد.

● أداة لزيادة ونقل القيمة

تعتبر السجلات المحاسبية المفتوحة احد الوسائل الحديثة لزيادة ونقل القيمة من خلال خفض التكاليف وخفض الفاقد والاستفادة من الخبرات والتكنولوجيا لدى الموردين (Piontkowski & Hoffjan, 2009, p. 71) حيث اكد (Romano & Formentini, 2012, p. 69) أن احد أهداف الأسلوب هو التخلص من الفاقد، واتفقت دراسة (Barr, 2013, p. 2) أن السجلات المحاسبية المفتوحة تعتبر وسيلة لتحسين الأداء ذلك بانها تعمل على زيادة القيمة بدلاً من خفض التكلفة فقط، واتفق معهم (Romano & Formentini, 2012, p. 69) في أن هدف الأسلوب هو التخلص من الفاقد وتوليد ونقل القيمة إلى العملاء النهائيين.

● ضمان استمرار التوريد

تؤثر عدة عوامل عند اختيار الموردين فلا تعتبر الأسعار هي المعيار الرئيسي لاختيار الموردين ولكن يؤخذ بالاعتبار قدرة الموردين على تلبية احتياجات المشتري والوفاء بمتطلبات العلاقات طويلة الأجل، ومن ثم فإنه عند تطوير منتجات جديدة يتم دعوة بعض الموردين لتقديم المزايدات وتتم عملية اختيار المورد استناداً على بعض المحددات مثل جودة العمليات والقدرات الحالية والمستقبلية للمورد والقوة المالية والمرونة والسمعة والحرص على أداء الأعمال وبنود التسليم (Rajeev, et al., 2012, p. 201).

● توفير التكاليف الإضافية في عملية المراجعة والرقابة

بالإضافة لدور السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكاليف في مرحلة الإنتاج (Agndal & Nilsson, 2008, p. 154) فإنها تساهم أيضاً في توفير الوقت والتكلفة اللازمة لعمليات المراجعة النهائية في مشاريع المقاولات بسبب أن السجلات المحاسبية المفتوحة تسمح بعملية المراجعة والمراقبة المستمرة أثناء تنفيذ المشروع الأمر الذي سيؤدي بالضرورة لخفض تكلفة عملية المراجعة حيث

ساطع سعدي اسعد شملغ

تسمح لمالك المشروع بتقديم الاقتراحات المناسبة بشأن التكلفة في الوقت المناسب بدلاً من توجيه الانتقادات بعد انتهاء المشروع (Meynardie & Nagorzanski, 2012, p. 36).

• ضمان استرداد التكلفة

يضمن أسلوب الكشف عن بيانات التكاليف استرداد فروقات التكلفة بالنسبة للمورد في الحالات التي يحدث فيها ارتفاع في أسعار المواد الخام، لان الإفصاح عن بيانات التكاليف بين الأطراف المتعاونة يسمح للمشتري بالاطلاع على كافة التفاصيل المتعلقة بالمنتج، وبالتالي سيكون لدى المورد حجة قوية لزيادة الأسعار، أو المطالبة بتعويض عن فروق الأسعار (Henrik & Ulf, 2009, p. 96)، وعليه فان أهمية السجلات المحاسبية المفتوحة في هذه الحالات تكمن في قدرتها على تبرير الزيادة في أسعار المورد.

• التأثيرات الإيجابية على بيانات التكاليف داخل الشركة

تتطلب السجلات المحاسبية المفتوحة أن يتم الإفصاح عن بيانات التكاليف بشكل تفصيلي وعلى أسس علمية وعليه فان الشركات التي تتبنى أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يجب أن تكون على دراية مسبقة ببيانات تكاليفها بالشكل الذي يتناسب مع تطبيق الأسلوب (Antonio, et al., 2012, p. 225). ويعتقد الباحث أن تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة له آثار غير مباشرة على الأداء العام للشركات حيث أن توفير الوقت والتكاليف الإضافية وتجنب الخلافات والدعاوى القضائية كلها عوامل تساعد في سرعة دوران راس المال وتحسين مؤشرات الأداء المالية بينما تتأثر المقاييس الغير مالية كالجودة إيجاباً بضمن استمرار التوريد ومراقبة الأداء بالإضافة إلى آثارها الهامة على عملية التنظيم الداخلي بسبب أنها تتيح كم أكبر من المعلومات لم يكن متاحاً من قبل بسبب عدم توفر البيانات التفصيلية لدى الأطراف المتعاونة.

٤. 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

ساطع سعدي اسعد شملغ

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 وذلك لمجموعة من الأسباب يمكن توضيحها كالتالي:-

- قد يرفض الموردون فكرة تبادل المعلومات الداخلية خوفاً من استخدام المشتري لتلك البيانات من أجل زيادة الضغوط على هامش الربح الخاص بهم بطريقة انتهازية.
- عدم القدرة على تحديد المزايا المتبادلة التي يحصل عليها أطراف العلاقة.
- عدم القدرة على التحقق من مصداقية البيانات التي يتبادلها الطرفان، والمقصود بمصداقية البيانات هو اتفاق الطرفين حول كيفية حساب الأرقام.
- عدم وجود طرف محايد وموثوق للتحقق من مصداقية البيانات المتبادلة.
- عدم قدرة أحد الطرفين على توفير البيانات المطلوبة للعلاقة التعاونية.
- عدم توفر البنية التحتية اللازمة لتطبيق أدوات الإدارة البيئية والمتمثلة في الكوادر البشرية المؤهلة.
- عدم التوازن بين المكاسب قصيرة الأجل والمكاسب طويلة الأجل ذلك انه إذا كان تطبيق أدوات الإدارة البيئية سيحقق المكاسب على المدى الطويل فان دوافع المنشآت للحفاظ على العلاقة سيكون ضعيفاً..
- وتقوم السجلات المحاسبية المفتوحة بدور استراتيجي في تحقيق اهداف 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 & Nilsson, 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 الهيكل المتزامنة أو من خلال المفاضلة الجودة والوظيفة والسعر بشكل موازي (Meynardie & Nagorzanski, 2012, p. 11).

● 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 & Formentini, 2012, p. 74) (Agndal & Nilsson, 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 التعاوانية.

نتائج البحث:-

١. تعتبر علاقة التعاون الاستراتيجي أحد مفاتيح بقاء وتطور المنشآت في بيئة الاعمال المعاصرة، وذلك من خلال التعاون في خفض تكلفة المنتج مع الحفاظ على قيمته، ويكمن السر في نجاح محاولات خفض التكلفة في العلاقة التعاونية بان نتائج محاولات خفض التكلفة في علاقة التعاون الاستراتيجي تكون أكبر بالمقارنة مع محاولات المنشآت لخفض التكلفة بشكل مستقل.
٢. تعتبر أدوات الإدارة البيئية للتكلفة من اهم وسائل خفض التكلفة وزيادة القيمة في إطار علاقة التعاون الاستراتيجي، وتختلف هذه الأدوات تبعاً لمرحلة الإنتاج ومدى عمق علاقة التعاون الاستراتيجي، ومن اهم هذه الأدوات أسلوب التكلفة المستهدفة والمفاضلة بين السعر والجودة والوظيفة بالإضافة لأسلوب مباحثات التكلفة وأسلوب إدارة التكلفة المتزامنة.
٣. يعتمد نجاح أدوات الإدارة البيئية للتكلفة على الكشف المتبادل عن بيانات التكلفة بين المورد والمشتري، حيث يُعرف الكشف المتبادل عن بيانات التكاليف بالسجلات المحاسبية المفتوحة وهي مدخل لتنظيم عملية تبادل البيانات.
٤. تلعب السجلات المحاسبية المفتوحة دوراً هاماً في تحقيق المنفعة القصوى من أدوات الإدارة البيئية للتكلفة من خلال التعرف على الموردين الأقدر على ضمان استمرار التوريد وزيادة ونقل القيمة كما تعتبر أحد أساليب اتخاذ القرارات بالتوسع في أسواق جديدة بالإضافة الى انها تساهم في خفض تكاليف عملية المراجعة وتجنب حدوث الدعاوى القضائية.
٥. كما تساهم السجلات المحاسبية المفتوحة في تعزيز أدوات الإدارة البيئية من خلال الاختيار الصحيح للموردين حيث تساهم في التعرف على الموردين قدرات وامكانيات الموردين بهدف ضمان استمرار عملية التوريد.
٦. في ظل بيئة الاعمال المعاصر تحتاج المنشآت للمرونة والسرعة في اتخاذ قرارات الإنتاج، وتساهم السجلات المحاسبية المفتوحة في هذا المجال عندما يكون المشتري على علم بتكاليف المكونات الموردة حيث يستطيع المشتري اتخاذ القرارات بدون الرجوع للمورد.

توصيات البحث:-

١. توجيه الأنظار نحو السجلات المحاسبية المفتوحة باعتبارها من أحدث المداخل لخفض التكاليف وزيادة القيمة، وذلك من خلال الأبحاث التطبيقية للوصول للممارسات الفضلى في هذا المجال.
٢. قيام الجهات المختصة بدورها من خلال البرامج التدريبية للتعريف بكيفية تطبيق السجلات المفتوحة في وضع الضوابط والأطر المناسبة لتنظيم هذه الممارسة، كونها مدخلاً جديداً خاصة أنها تتطلب الإفصاح عن بيانات تعتبر سرية ألا وهي بيانات التكاليف.
٣. تنظيم عملية الإفصاح عن البيانات الداخلية لدى المنشآت من خلال إيجاد معيار محاسبي.
٤. تبني سجلات المحاسبة المفتوحة والتوسع في تطبيقها كمدخل استراتيجي لتعزيز فعالية أدوات الإدارة البيئية للتكلفة لما لذلك من آثار إيجابية على تحقيق أهداف المنشأة، والا يقتصر استخدامها كأداة للضغط على الموردين أو وسيلة للتفاوض فقط.

المراجع:-

١. د. أشرف أحمد محمد غالي. (يوليو، ٢٠١٧). أثر تفعيل اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد -مع دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة- جامعة عين شمس، مج ٢١، ٢٤، الصفحات ٤٤٨-٥١٦.
٢. د.هاني احمد محاريق. (أكتوبر، ٢٠١٧). دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد - دراسة استطلاعية. مجلة الفكر المحاسبي- كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث- الجزء الثاني، السنة الحادية والعشرون، الصفحات ٨٧٥ - ٩٣٠.
٣. د. صفاء محمد عبدالدايم. (ديسمبر، ٢٠١٥). محددات ادارة التكلفة البيئية في ظل متطلبات الإدارة الاستراتيجية: مع دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة- جامعة عين شمس، مج ١٩، ٤٤، الصفحات ١٠٥٧-١٠٦٩.
٤. د. مروة ابراهيم ربيع أحمد. (أكتوبر، ٢٠١٦). محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية. الفكر المحاسبي، مج ٢٠، ٣٤، الصفحات ٣٣١-٣٨٧.

ساطع سعدي اسعد شملغ

٥. د. محمد السيد محمد الصغير. (يناير، ٢٠١٥). مدى ملائمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية (دراسة ميدانية). مجلة كلية التجارة للبحوث والتجارة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الأول -المجلد رقم ٥٢-الجزء الأول، الصفحات ١١١-١٤٤.
٦. حامد محمود الذبياني. (٢٠١٦). أثر أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على إدارة التكاليف البيئية للمنشأة (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المصرية). رسالة دكتوراة غير منشورة - كلية التجارة -جامعة قناة السويس.
٧. د.محمود عبدالفتاح ابراهيم. (٢٠١٠). إدارة التكلفة في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد (مع دراسة تطبيقية). المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، مج ٣٤، ع ٣، الصفحات ٩٢-١.
٨. د. يسري البلتاجي. (يوليو ٢٠١٤) العوامل المحددة لتطبيق ونجاح تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع التطبيق على القطاع الصناعي المصري. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الواحد والخمسون، الصفحات ١٩٧ - ٢٣٧
٩. محمد إسماعيل السيد محمد. (٢٠١١). الإدارة البيئية للتكلفة كأداة من أدوات زيادة فعالية أداء المنظمات في ظل بيئة التصنيع المصرية: دراسة حالة. جامعة الإسكندرية، رسالة ماجستير غير منشورة.
١٠. د. أحمد زكي حسين متولي. (٢٠١٤). استخدام التكامل بين اسلوبي المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف اضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، الصفحات ٢٢٣-٢٩٣.
١١. د. فايزة عبيدالله. (٢٠١٠). اثر خصائص الشركة على تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد اساليب المحاسبة الادارية ، مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد السادس والسبعون، الصفحات ٢٣٧-٢٨٦.
١٢. د. علاء محمد البتانوني. (يناير، ٢٠١٣). طار مقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية : دراسة استطلاعية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة -جامعة المنصورة، مجلد ٣٧ عدد ١، الصفحات ١٩١-٢٦٨.

13. Agndal, H. & Nilsson, . U., (2008). Supply chain decision-making supported by an open books policy. *Int. J.Production Economics*, Vol 116, NO 1, pp. 154-167.

14. Alenius, E., Lind, J., & Strömsten, T. (2015, February). The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries. *Industrial Marketing Management, Volume 45*, pp. 195–206.
15. Antonio , D., Marc , E. & Jean , M., (2012). *Performance measurement and management control: Global issues*. first ed. London: Emerald Group Publishing Limited.
16. Araújo, R., Farias, S. & Gasparetto, V., (2016). Inhibiting Factors of Interorganizational Cost Management Complementary Study. *International Business Research, Vol. 9, No. 8*, July, pp. 91-105.
17. Barr, N., (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).
18. Bastl, M. et al., (2010). Inter-organisational costing approaches – the inhibiting factors. *The International Journal of Logistics Management, Vol 21, No 1*, pp. 65-88
19. Belal Uddin, M. & Hassan, R., (2011). Conceptual Framework of Interorganizational Cost Management: a Critical Analysis. *ASA University Review, Vol. 5 No. 2*, pp. 299-312.
20. Belal Uddin, M., (2013). Techniques of interorganizational cost management: A review essay. *Journal of Statistics and Management Systems, Vol. 16 No. 1*, May, p. 89–108.
21. Caglio, A. & Ditillo, A., (2012 B). Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer–supplier relationships. *Management Accounting Research, Vol 23, NO 2*, pp. pp. 61-78.
22. D'Atri, A., Ferrara, M., George, J. & Paolo Spagnoletti, P., (2011). *Information Technology and Innovation Trends in Organizations*. s.l.:The Italian Association for Information Systems.
23. de Faria, A. C., Soares, I. C., Rocha, W. & Rossi, G. B., (2013). The Adoption of Interorganizational cost Management in a Vehicle Assembly plant in the Greater Region of ABC. *Review of Business Management, Vol. 15, No. 49*, pp. 617-638.

24. de Souza, B. & Rocha, W., (2009). *CONDITIONING FACTORS OF INTER-ORGANIZATIONAL COST MANAGEMENT – A BRAZILIAN CASE STUDY*. Muenster,Germany., European Institute for Advanced Studies in Management, pp. 1-16.
25. Elgibale, M. & Safwat, R., (2014). Cost Information Exchange With Other Supply Chain. *World of Computer Science and Information Technology Journal (WCSIT)*, Vol. 4, No. 1, pp. 1-12.
26. Henrik , A. & Ulf , N., (2009). Interorganizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research*, Vol 20, NO 2, pp. 85-101.
27. Hoffjan, A. & Kruse, H., (2006). Open book accounting in supply chains: when and how is it used in practice?. *cost Management*, vol. 20, No. 6., pp. 40-47.
28. Jakobsen, M., (2012). Intra-organisational management accounting for inter-organisational control during negotiation processes. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 9 No. 2, pp. pp. 96-122.
29. Jamal, N. M., August (2011). *Management Accounting and the Implications of Supply Chain Management Practices: An Empirical Study*. Ph.D.dissertation, THE UNIVERSITY OF HULL.
30. Lahikainen, T., Lyly-Yrjänäinen, J., Suomala, P. & Paranko, J., (2006). *OPEN BOOK ACCOUNTING IN PRACTICE – CONTRADICTORY EMPIRICAL EVIDENCE*. 29th Annual Congress of the European Accounting Association Dublin March 22nd - March 24th, 2006, s.n.
31. McGahon, H., (2009). *Open Book Accounting and its Contribution to Procurement Efficiency*. s.l.:Heriot-Watt University.
32. Meynardie, B. & Nagorzanski, A., (2012). *The Use of Open Book Accounting in Cost Reimbursable Contracts*. Texas, American Bar Association, pp. 1-37.
33. Moeller, K., Windolph, M., & Isbruch, F. (2011, May). 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, pp. 121-131.

34. Piontkowski, J. O., Hoffjan, A., Lachmann, M. & Schuchardt, L. D., (2015). Determinants of the Implementation and Long-Term Use of Interorganizational Cost Management Tools – An Experimental Investigation. *In Performance measurement and management control: Global issues*, March, Volume 1, p. 223–246.
35. Rajeev, K., Henrik, A. & Ulf, N., (2012). Open book practices in buyer-supplier relationships in India. *Journal of Business & Industrial Marketing*, Vol 27, No 3, p. 196–210.
36. Romano, P. & Formentini, M., (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, p. 68–83.
37. Sadeghi, L., & Jokar, I. (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, pp. 295-302.
38. Strömsten, T., Lind, J. & Alenius, E., (2015). Open book accounting and coordination of activities in a supplier network. *28th IMP-conference in Rome, Italy*, March, pp. 1-18.
39. Surowiec, A., (2013). *COSTING METHODS FOR SUPPLY CHAIN MANAGEMENT*. Azores, Portugal., s.n., pp. 213-219.
40. Windolph, M. & Moellerb, K., (2012). Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?. *Management Accounting Research*, Volume 23, Issue 1, March , pp. 47-60.
41. xu(M), C., 12-14 Aug. (2011) . *Interorganizational Cost Management in Supply Chain Based on Open Book Accounting*. Wuhan, IEEE, pp. 1-4.