

إطار مقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة فى ظل إستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية - دراسة استطلاعية-

إعداد

د/ علاء محمد البتانوفى

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة دمنهور

ملخص البحث:

يعد أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة⁽¹⁾ (Open-Book Accounting (OBA أحد الطرق الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة فى المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة فى علاقة المشتري- المورد من أجل تحسين الأداء ورقابة الأداء لدى المورد. وهناك مناقشات مستمرة حول المنافع والأضرار الناتجة عن استخدام هذا الأسلوب وعلاقته بإدارة التكلفة البيئية Inter-Organizational Cost Management (IOCM). وتعد إدارة سجلات المحاسبة المفتوحة طريقة جديدة للتفكير، تمكن موردي الأجزاء أو مؤدى الوظائف من المساهمة فى إعادة تصميم المنتج بغرض تحسين جودته ووظائفه وتخفيض تكلفته، هذا فضلاً عن أنه يمنح إدارة المنشأة فرصة لمناقشة المزايا التنافسية من خلال سرعة التسليم والأسعار التنافسية. فالتحدى كبير ويجب أن تودى أعمال كثيرة قبل فتح السجلات المحاسبية.

وتهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار لاختيار الموردين الذين يمكن أن يتعاونوا من أجل نجاح أسلوب OBA، واختيار مجموعة مناسبة من الحوافز تشجعهم على المشاركة، وكيفية إرضائهم عن علاقة التبادل المرتبطة بممارسات أسلوب OBA والسلوك الإنتهازى للمشتري وكيف يمكن التغلب عليه فى بيئة الأعمال المصرية ممثلة فى الصناعات التجميعية.

وتشير نتائج الدراسة - والتي تم تطبيقها على عينة مكونة من ٥٨ شركة تعمل فى مجال الصناعات التجميعية بمدينة الإسكندرية والمناطق الصناعية التابعة لها- إلى أن

(1)- يستخدم الباحث الإختصار OBA فى البحث للإشارة إلى أسلوب أو برنامج سجلات المحاسبة المفتوحة.

الموردين لا يفضلون الكشف عن بيانات التكاليف في ظل استخدام أسلوب OBA بسبب تخوفهم من السلوك الانتهازي للمشتري، ويمكن تخفيف أثر هذا السلوك من خلال استخدام المعايير الإجتماعية الإرتباطية. وتشير النتائج أيضاً إلى أن اختيار وتحفيز الموردين له أثر إيجابي على ممارسات أسلوب OBA مما يجعلهم يقوموا بدور فاعل في إدارة التكلفة البيئية في مجال الصناعات التجميعية.

Abstract:

Open-book accounting (OBA) -the systematic disclosure and discussion of cost data between partner firms – is indispensable for revealing additional cost reduction opportunities that have become feasible through the joint efforts of different organizations within supplier-buyer partnerships (inter-organizational cost management).

This study aims to propose a framework that supports the selection of suppliers who would successfully cooperate in the OBA project. Besides, it aims at the selection of the most appropriate set of incentives to encourage suppliers' participation. The study also investigates the impact of OBA on supplier relationship satisfaction and opportunistic behavior from buyers in Egyptian business environment.

For the purpose of testing the research hypotheses and proposing the suggested framework, the researcher uses questionnaire and has adopted the statistical data collected from ٥٨ Egyptian companies working in assembling industries. Study findings have indicated that OBA may negatively affect supplier relationship satisfaction because of opportunistic behavior from buyers. Additionally, results suggest that effective safeguards against opportunistic behavior, such as relational social norms, significantly attenuate the negative effect of OBA on supplier relationship satisfaction. Results further suggest that selecting and motivating suppliers have positive effect of the open-book accounting technique which plays a key role in inter-organizational cost management.

مقدمة:

طورت العديد من الشركات الصناعية علاقات التعاون بينها وبين الموردين والعملاء الرئيسيين في السنوات الأخيرة، ونتيجة لذلك أصبحت قادرة على تحقيق التكامل الرأسي والتركيز على الكفاءات الرئيسية وتعزيز قدراتها التنافسية. فالتغير نحو التعاون بين أعضاء سلسلة التوريد يشير إلى التدخل المبكر من جانب الموردين الرئيسيين في تطوير المنتج والمشاركة الشاملة في المعلومات (McIvor, ٢٠٠١). ونتيجة لذلك أصبحت الحدود التنظيمية للشركات الفردية غير واضحة وظهرت صناعة الشبكات والتي تسعى إلى تحقيق مزايا تنافسية جديدة، ومن جانب آخر تقدم هذه الشبكات أساس لإدارة التكاليف بين الشركات داخل الشبكة; (Cooper and Slagmulder, ١٩٩٨)

(Mouritsen et al., ٢٠٠١; Kajuter, ٢٠٠٢; Kulmala et al., ٢٠٠٢) وفي الواقع فإن الشكل التقليدي المستقل لنظام إدارة التكلفة من جانب الشركات الفردية -على الرغم من فاعليته- لم يعد كافياً للحفاظ على القدرة التنافسية لهذه الشركات، مما يتطلب ضرورة تجاوز إدارة التكلفة حدود الشركة لتحقيق وفورات إضافية في التكاليف. فالمشترين والموردين في حاجة إلى الشفافية في الكشف عن بيانات وهياكل التكاليف والعملية الإنتاجية في ظل علاقة الشراكة حتى يتسنى لهم القيام بجهود تخفيض التكلفة سواء عن طريق إعادة تصميم المنتج أو العمليات أو من خلال الإدارة المشتركة للأنشطة والعمليات وتقديم الدعم البيئي ويمكن تحقيق ذلك من خلال استخدام أسلوب OBA (Cooper and Slagmulder, ٢٠٠٤).

وبالمقارنة مع إدارة التكلفة التقليدية في الشركات على المستوى الفردي، تظهر هناك فرص إضافية لتخفيض التكاليف من خلال الجهود التعاونية لأعضاء الشبكة. ولكي تظهر مثل هذه الفرص فإن شفافية هياكل التكلفة تكون ضرورية، ويقوم أسلوب OBA بدوراً رئيسياً في الكشف عن هياكل التكلفة وبالتالي تفعيل إدارة التكلفة بين الشركات IOCM في ظل علاقات الشراكة (Cooper and Slagmulder, ٢٠٠٤; Mouritsen et al., ٢٠٠١; Kulmala, ٢٠٠٢).

وكشفت العديد من نتائج الدراسات السابقة على أن هناك فجوة كبيرة بين جودة معلومات التكاليف من جانب المورد وتوقعات المشتري (المستخدم) من جانب آخر. وعند الإفصاح عن معلومات التكلفة يظهر عدد من المتطلبات، الأول، يجب أن تعرف وتدرج الشركة تكاليف عملياتها الخاصة. والثاني، يجب أن تشارك الشركة بجزء من معلومات التكلفة مع الشركات المتعاونة. والثالث، يجب أن يكون جزء من المعلومات المتدفقة متاح لكل الشركات في شبكة الأعمال. (Mouritsen et al., ٢٠٠٢; Kajuter, ٢٠٠٢; Kulmala et al., ٢٠٠١).

وعلى الرغم من أهمية أسلوب OBA إلا أن الدراسات التجريبية محدودة في هذا المجال، وبالرغم من آثاره الإيجابية المحتملة إلا أن القليل من الدراسات قد تعرضت لكيفية عمله ونقائذ المخاطر المصاحبة لتطبيقه. ويرجع ذلك إلى أن أسلوب OBA مازال يمثل ظاهرة جديدة، لأن بيانات التكلفة تعد أحد أكثر المعلومات السرية والحساسة في الشركات، كما أن الممارسات المحاسبية للكشف عن هذه البيانات للشركاء في سلسلة التوريد ظهرت حديثاً عند إنتشار الإنتاج والتوريد بدون فاقد من جانب عدد صغير من دراسات الحالة التي تعنون تحت مسمى الممارسة الجارية من جانب عدد صغير من دراسات الحالة التي تعنون تحت مسمى الممارسة الجارية ومشاكل التطبيق في علاقة المورد - المشتري (Carr and Ng, ١٩٩٥; Seal et

al., ١٩٩٩; Mouritsen et al., ٢٠٠١; Dekker, ٢٠٠٣; Kulmala, ٢٠٠٤).

وعلى الرغم من أن فتح السجلات المحاسبية أصبح ممارسة معروفة في إدارة سلسلة التوريد Supply Chain Management، إلا أنه لا توجد مبادئ توجيهية كافية لدعم المديرين لتنفيذه على نحو فعال. ويقدم هذا البحث إطار منهجي لدعم هذه الممارسة يتمثل محوره الرئيسي في كيفية اختيار وتحفيز الموردين الذين يمكن التعاون معهم لإنجاح تنفيذ مشروعات OBA، وذلك من خلال دراسة استطلاعية تم تطبيقها على الشركات التي تعمل في مجال الصناعات التجميعية لإختبار مدى إمكانية تطبيق هذا الإطار في بيئة الأعمال المصرية.

طبيعة المشكلة والدافع للدراسة:

يقوم أسلوب OBA بدور رئيسي في إدارة التكلفة البيئية كما أشار كل من Cooper and Slagmulder (١٩٩٩); Mouritsen et al. (٢٠٠١); Kajuter (٢٠٠٩) and Nilsson, (٢٠٠٥) Agndal and Kulmala. وفي هذا الإطار فإن الغرض الرئيسي لأسلوب OBA هو تمكين التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على الفاقد من ناحية وتحقيق قيمة لكل أطراف الشراكة من ناحية أخرى (Agndal and Nilsson, ٢٠٠٨).

وبالتالي لا ينظر لأسلوب OBA على أنه أداة لتخفيض التكاليف فقط، ولكن أيضاً كمدخل لتحسين العلاقة بين أطراف الشراكة في شبكات التوريد وإضافة قيمة للعميل النهائي. وأتفق البعض (Kulmala (٢٠٠٤) and Agndal and Nilsson (٢٠٠٨) على أن المشاركة في بيانات التكلفة السرية قد تتطلب وتؤدي في نفس الوقت إلى زيادة مستوى الثقة والتعاون والالتزام المتبادل بين المشتري والمورد، وبالتالي فإن فتح السجلات المحاسبية يمكن أن يكون وسيلة لتخفيف حدة التوتر التي تحدث من حين لآخر في المفاوضات الخاصة بالتسعير. ومن المكاسب الناتجة أيضاً عن تطبيق أسلوب OBA تخفيض عدم تماثل معلومات التكلفة بين أطراف الشراكة. وتظهر أهمية شفافية بيانات التكاليف للمشتري من خلال ما ذكره البعض Hoffjan (٢٠١١): "The reason for cost transparency is to realize an optimal purchase price. It is important to understand if supplier price increases are justified. We use supplier cost information as a basis for price negotiation."

وعلى الرغم من إتفاق الكثير من الباحثين على المنافع الناتجة عن المشاركة في معلومات التكلفة إلا أن الشفافية Transparency كانت ومازالت مصدر محتمل للمشاكل بسبب السلوك الإنتهازي^(١) Opportunistic Behavior لإستخدام معلومات التكلفة من جانب المشتري (Axelsson, et al., ٢٠٠٢). وفي هذه الحالة، يمكن أن يدرك المورد بأن السجلات المحاسبية المفتوحة هي محاولة من جانب المشتري لخفض الأسعار من خلال ممارسة شكل من أشكال القوة التعاقدية. وإدراك هذه المشكلة قدم (Lamming et al. (٢٠٠٥) مفهوم شفافية القيمة "Value Transparency" - وهو عكس مفهوم مفاوضات فتح السجلات أحادية الإتجاه "One way open book negotiation" والتي تقتصر على تبادل المعلومات في إتجاه واحد من المورد إلى المشتري دون تقاسم المنافع مع المورد -، ويشير مفهوم شفافية القيمة إلى الارتباط المتبادل والذي يهدف إلى تخفيض التكاليف وكل الأسباب التي تؤدي إلى فقد القيمة لأنشطة كل من المشتري والمورد. وللمحد من إمكانية ظهور السلوك الإنتهازي يجب أن ترتبط المعلومات المعطاة للمشتري فقط بمناطق الإهتمام الفورية والمتعلقة بجوانب خطط التحسين (Lamming et al., ٢٠٠٦).

واقترح (Agndal and Nilsson (٢٠٠٨) بأنه للمحد من المصادر المحتملة للمشاكل يجب أن يحدد ويخطط المديرين بعناية الجهود اللازمة للتنفيذ الفعال لممارسات الكشف عن بيانات التكلفة مع شركاء الأعمال، وعلى المشتري والمورد إيجاد صيغة لشكل الإتفاق عند المشاركة في المنافع والمخاطر المرتبطة بتنفيذ أسلوب OBA بما يسمح بتحقيق علاقة المكسب مقابل المكسب (المكسب المتبادل لطرفي الشراكة) Win- Win Relationship.

ومن جانب آخر يؤدي نقص الشفافية عن معلومات التكلفة المتراكمة عبر سلسلة التوريد إلى حالات تعرف فيها الشركة أسعار الشراء والتكاليف الداخلية ولكن لا تعرف تكلفة الموردين، والنتيجة أن المورد الرئيسي في الشبكة - الذي يبيع مباشرة للشركة- يعرف فقط جزء من عناصر التكلفة الكلية للمنتج، ويصبح إدارة التكلفة المتراكمة للمنتج النهائي بالشبكة أمر صعب، والطريقة المقترحة للتغلب على هذه المشكلة تتمثل في إستخدام أسلوب (OBA) (Kulmala et al ٢٠٠٢; Mouritsen, ١٩٩٨; Cokins, ٢٠٠١; Cooper & Slagmulder, ٢٠٠١).

(١) - عرف (Jap (٢٠٠١) الإنتهازية بأنها "البحث عن المصلحة الشخصية من خلال المكر والخداع والإحتيال والأشكال غير الملحوظة مثل كسر الإتفاقيات الصريحة والضمنية من أجل تعظيم المصلحة الذاتية على حساب الآخرين".

وفى ظل استخدام أسلوب OBA تكشف الشركة عن هيكل التكلفة إلى الشركة الأخرى لتظهر إلتزامها ولتقوية وضعها بين الشركات المنافسة، وتتواصل جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائى عبر سلسلة التوريد. ورغم زيادة الإهتمام حول المشاركة فى بيانات التكلفة إلا أن الدراسات الحديثة تشير إلى نقص الدليل التجريبي فيما يتعلق بممارسات تطبيق أسلوب OBA وكذلك تجنب المخاطر التى يمكن أن تؤثر سلباً على الجهود الإدارية المرتبطة بالتطبيق (Agndal and Nilsson, ٢٠١٠). ويتفق الكثير من الباحثين على أن التحديد الدقيق للموردين الذين سيتم التعاون معهم فى برامج فتح السجلات المحاسبية يقوم بدور فاعل ورئيسى فى نجاح تطبيق أسلوب OBA (Agndal and Nilsson, ٢٠٠٩). فالإختيار الخاطئ للموردين قد يعوق التحسينات المرغوبة فى التكلفة. وتصبح المهمة الرئيسية للشركة المشتريّة أن تهئ الظروف التى تساعدها على اختيار الموردين الذين يرغبون على المشاركة فى الكشف عن معلومات التكلفة المناسبة لها (Madlberger, ٢٠٠٨). ومن جانب آخر فإن اختيار مجموعة خاطئة من الحوافز يمكن أن تُعرض تنفيذ أسلوب OBA إلى خطر الفشل. وما زال الأدب المحاسبى يفتقر إلى نموذج شامل للتطبيق يدعم اختيار الموردين ويوضح علاقة المشتري-المورد والشروط التى تخفف من تردد الموردين نحو الكشف عن بيانات التكلفة، وكذلك دراسة العلاقة بين أسلوب OBA ورضاء المورد عن علاقة التعاون. ولذلك يسعى الباحث فى ضوء فحصه وتمحيصه للنماذج المختلفة والمقدمة من جانب الباحثين أن يقدم إطار شامل يعالج هذا القصور.

- ويمكن صياغة مشكلة البحث فى شكل عدد من التساؤلات على النحو التالى:
- ما هو المقصود بأسلوب OBA؟ وما هى مقومات نجاحه؟ وما هى أهم مشاكل تطبيقه؟ وما هى أهم المفاهيم ذات الصلة به؟
 - ما هى العلاقة بين أسلوب OBA وإدارة التكلفة البيئية IOCM؟
 - ما هى أهم النماذج التى تناولت إستخدام أسلوب OBA؟
 - ما هى شروط الموردين للكشف عن بيانات التكلفة؟ وما هى العوامل التى تؤثر على اختيار الموردين؟، وكيف يمكن تحفيز الموردين للمشاركة فى برامج OBA؟

- كيف يمكن وضع إطار لإختيار وتحفيز الموردين نحو الكشف عن بيانات التكلفة الملائمة للعملاء (المشترين) وما هو تأثير ذلك على رضاء المورد عن علاقة التبادل؟

- كيف يمكن تطبيق الإطار المقترح فى مجال الصناعات التجميعية فى بيئة الأعمال المصرية؟

هدف البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث فى كيفية وضع إطار يقوم محوره الرئيسى على اختيار وتحفيز الموردين وذلك لتفعيل استخدام أسلوب OBA كأداة لإدارة التكلفة البيئية IOCM فى ظل علاقات الشراكة الثنائية بين المشتري - المورد. ويمكن تحقيق هذا الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:-

(1) عرض وتحليل لأهم المفاهيم ذات العلاقة بأسلوب OBA ومقومات وعوائق تطبيقه.

(2) استقراء لأهم الدراسات السابقة المتعلقة باستخدام أسلوب OBA كأداة لإدارة التكلفة البيئية IOCM.

(3) عرض وتحليل لأهم النماذج المرتبطة باستخدام أسلوب OBA كأداة لإدارة التكلفة البيئية IOCM فى علاقات الشراكة بين المورد- المشتري.

(4) وضع إطار لتفعيل استخدام أسلوب OBA محوره الرئيسى اختيار وتحفيز المورد نحو الكشف عن بيانات التكلفة المطلوبة للمشتري ودراسة علاقته برضاء المورد عن علاقة التبادل.

(5) دراسة استطلاعية لتطبيق الإطار المقترح فى مجال الصناعات التجميعية ببيئة الأعمال المصرية.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من خلال تناوله لموضوع استخدام أسلوب OBA كأداة لإدارة التكلفة البيئية IOCM مع وضع إطار يساعد على تفعيل استخدامه وركيزته الأساسية اختيار وتحفيز الموردين على المشاركة، ويعد أحد الموضوعات الحديثة التي تشغل اهتمام المحاسب الإداري والتي لم تلق الدراسة الكافية من جانب الأكاديميين، وسيظل محور إهتمامهم وتركيزهم فى المستقبل لما له من أثر على

تحقيق ميزة تنافسية تساعد المنشآت على تحسين أدائها وتقوية وضعها التنافسي. ومن جانب آخر لا يمكن فهم أساليب المحاسبة الإدارية بمعزل عن البيئة التنظيمية الواسعة التي تحدث فيها فكان من الضرورة إجراء دراسة استطلاعية تظهر مدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح في بيئة الأعمال المصرية. ومن هنا تظهر أهمية البحث من الجانبين الأكاديمي والعملي.

منهج البحث:

يحدد هدف البحث منهج البحث الذي يجب اتباعه، وفي ضوء ذلك تجمع منهجية البحث بين استخدام كلاً من منهج البحث الوصفي ومنهج البحث العملي Action Research^(١)، الأول بغرض دراسة واستقراء وتقييم البحوث المتعلقة باستخدام أسلوب OBA وتحديد العوامل المؤثرة على استخدامه كأداة لإدارة التكلفة البيئية في ظل علاقة الشراكة الثنائية بين المورد - المشتري. والثاني بغرض تفعيل المشاركة بين أطراف التعاون في برامج OBA للبحث عن حلول للمشاكل وتحسين الممارسة وتقييم نجاح هذه البرامج وتقديم إطار يساعد على تفعيل استخدامها.

حدود البحث:

يركز البحث بصفة أساسية على دراسة ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في ظل علاقة الشراكة الثنائية بين المشتري - المورد لإدارة التكلفة البيئية داخل شبكة التوريد والتي تأخذ الشكل الهرمي. وبالتالي تقتصر الدراسة على تبادل معلومات التكاليف في ظل العلاقة الثنائية بين المشتري- المورد دون الأشكال الأخرى لشبكات التوريد.

خطة البحث:

في ضوء منهجية البحث وتحقيقاً لأهدافه، سيتم تنظيم الأجزاء الباقية منه على النحو التالي:

(١) عرف (Glanz, ٢٠٠٣) منهج البحث العملي بأنه "نوع من البحث التطبيقي يجرى من جانب المهنيين ويقوم على المشاركة الفعالة بين عدة أطراف للبحث عن حلول للمشاكل بغرض تحسين الممارسة وتقييم البرامج".

المبحث الأول: - أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (المفاهيم ذات العلاقة - مقومات النجاح - معوقات التطبيق).

المبحث الثانى: استقرار الدراسات السابقة المرتبطة باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية.

المبحث الثالث: الإطار المقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة فى ظل استخدام أسلوب OBA واشتقاق فروض الدراسة.

المبحث الرابع: دراسة استطلاعية لتطبيق الإطار المقترح وإختبار فروض الدراسة فى بيئة الأعمال المصرية.

المبحث الخامس: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية المقترحة.

المبحث الأول

أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (المفاهيم ذات العلاقة - مقومات

النجاح - معوقات التطبيق)

استخدم العديد من الباحثين مصطلحات عديدة للتعبير عن ممارسات الكشف عن بيانات التكلفة، فاستخدم Mouritsen et al. (٢٠٠١); Kulmala et al. (٢٠٠٢) أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA، واستخدم Lamming et al. (٢٠٠٥) مفاوضات فتح السجلات، واستخدم McIvor (٢٠٠١) فتح سجلات التكاليف، واستخدم Agndal and Nilsson (٢٠٠٨) سياسة فتح السجلات أو فتح السجلات بصفة عامة، واستخدم Windolph and Moeller (٢٠١٢) برامج فتح السجلات المحاسبية وأشاروا أيضاً إلى أنها أحد الأساليب المحاسبية البيئية. وعلى الرغم من أن هذه المصطلحات تشير إلى مفاهيم مختلفة لإدارة فتح السجلات إلا أنها تتفق على أن فتح السجلات يتعلق بتبادل معلومات التكلفة بين المورد - المشتري.

ويتناول الباحث هذا المبحث من خلال التركيز على أهم المفاهيم ذات العلاقة بأسلوب OBA، ومقومات نجاح الأسلوب ومعوقات تطبيقه، وذلك على النحو التالى:-

أولاً: المفاهيم ذات العلاقة بأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة OBA:-

١- شبكات الأعمال Business Network

زاد الإهتمام فى السنوات الأخيرة بإقتصاديات الشبكات Network Economies، ويرجع السبب الأول إلى العولمة Globalization، فقد أضحي العالم قرية صغيرة بسبب تكنولوجيا المعلومات والاقتصاديات المفتوحة. ويرجع السبب الثانى إلى الإهتمام المتزايد من جانب الشركات بتخفيض التكاليف لمقابلة معدلات أسعار السوق المنخفضة بسبب ضغوط المنافسة والتي تتطلب تحسينات مستمرة فى الكفاءة والإنتاجية (Kulmala et al., ٢٠٠٢).

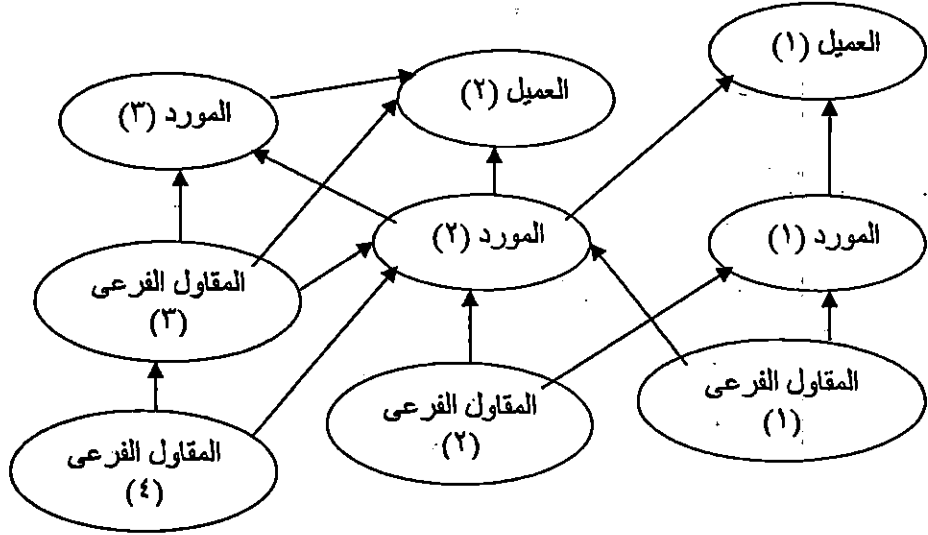
ومن جانب آخر أصبح نشاط ربط الشبكات Networking يمثل تعاون أكثر تركيزاً عن ذى قبل. ويرى (Dekker, ٢٠٠٤) أن ربط الشبكات يغير الرقابة على الأعمال بسبب خلط ومزج ملكية الشركات، فالشركات فى الوقت الحاضر لم تعد تملك أعمالها، فالأعمال أصبحت تقوم على تحقيق الأهداف المشتركة من خلال استراتيجيات وفرق عمل تعتمد على قدرة المجموعات الأخرى، ويعد الهدف الرئيسى لربط الشبكات فى إيجاد ميزة تنافسية Competitive Advantage جديدة تمثل وسيلة رد على التحديات التي تفرضها العولمة وانخفاض معدلات الأسعار. ويمكن تعريف ربط الشبكات بعدة طرق، فيرى (Kulmala et al. ٢٠٠٢) أنه "منافسة بين مجموعة تعتمد على إدارة المعلومات والطاقة ومرونة الطاقة والكفاءة وتخفيض وقت الإنجاز". ويرى (Dekker ٢٠٠٤) أنه "عملية بين الشركاء يلتزمون من خلالها تجاه بعضهم البعض فى المستقبل طويل الأجل، وتمتلك الشبكة هيكل محدد يتكون من العملاء ومورديهم المباشرين وغير المباشرين والذين تجمعهم علاقات توريد تجاه بعضهم".

ويتطلب ربط الشبكات ضرورة توافر أربعة مقومات رئيسية: (Kulmala, et al., ٢٠٠٢)

- أ- الإلتزام الكامل بين الشركاء. ب- أن تمثل الشركات وحدات لا مركزية ومستقلة.
- ج- إقتراب العميل والمنتج النهائى من نظام الموردين.
- د- التغيير السريع بما يجعل الشركات قادرة على السيطرة على الأحداث خارج حدودها الخاصة.

وهناك إختلاف بين علاقات الشبكة والشراكة، ويتمثل الإختلاف فى محيط تعاون الشركات. فالشراكة تعبر بشكل كبير عن مرحلة تطوير علاقات التعاون بين

الشركات، بينما تمثل علاقة الشبكة إمداد بين الشركات التي تأخذ جزء في الشبكة وتملك واحد أو أكثر من الأهداف المشتركة. ويعبر الشكل رقم (1-1) التالي عن نموذج لربط شبكة لعلاقات الإمداد بين الشركات.



شكل رقم (1-1) نموذج لربط شبكة لعلاقات الإمداد بين الشركات
المصدر: (Kulmala et al., ٢٠٠٢).

وفي ضوء ما سبق عرضه يمكن تعريف شبكة الأعمال على أنها "مجموعة من الشركاء مكونة من منشآت و عملاء وموردين مباشرين وغير مباشرين تربطهم علاقات توريد وكذلك علاقة إلتزام تجاه بعضهم البعض في المستقبل ذات الأجل الطويل وتقوم هذه العلاقة على أساس من الثقة والمعلومات والمنافع المتبادلة بينهم".

٢- إدارة سلسلة التوريد Supply Chain Management

يجب أن تركز الشركات أولاً على التكامل الداخلي ثم تتحرك بعد ذلك نحو التكامل مع غيرها من الشركات الأخرى، ويجب أن تشجع العلاقات الخارجية مع العملاء والموردين على تحسين وتوفيق العلاقات الداخلية.

وتعد إدارة سلسلة التوريد هي النتيجة المنطقية للتطوير في مجال إدارة اللوجيستيات، فنظام اللوجيستيات الكفاء للتجارة العالمية يسمح بأن نستفيد من حقيقة أن الأرض والناس الذين يعيشون عليها غير متساويين في القدرة الإنتاجية، ويمثل نظام اللوجيستيات حلقة الوصل بين الإنتاج والأسواق واللذان يكونا منفصلين عن بعضهما البعض بسبب عاملى الزمن والمسافة. و فرق Halldórsson et al. (٢٠٠٨) بين أربعة مفاهيم لإدارة سلسلة التوريد، وذلك على النحو التالى:-

أ- تعد إدارة سلسلة التوريد أحد وظائف إدارة اللوجيستيات، أو مجموعة فرعية من إدارة اللوجيستيات. وبالتالي تعرف إدارة سلسلة التوريد على أنها " نشاط لوجيستى Logistics Activity يتم خارج المنشأة ويشتمل على العملاء والموردين" وهذا المفهوم يعطى لسلسلة التوريد منظور خارجى فقط.

ب- يقوم المفهوم الثانى على عدم التمييز بين اللوجيستيات وإدارة سلسلة التوريد، وهنا تتساوى أنشطة سلسلة التوريد مع أنشطة اللوجيستيات.

ج- يضع المفهوم الثالث اللوجيستيات ضمن أنشطة إدارة سلسلة التوريد، وبمعنى آخر أن اللوجيستيات أحد وظائف سلسلة التوريد والتي تشمل الشراء، النقل والإمداد، العمليات، والتسويق.

د- ويصف المفهوم الرابع إدارة سلسلة التوريد على أنها مدخل إستراتيجى متكامل للشراء وإدارة اللوجيستيات.

ويرى الباحث أن المفهومين الأخيرين أفضل بسبب نظرتهما الواسعة وليست الضيقة لإدارة سلاسل التوريد.

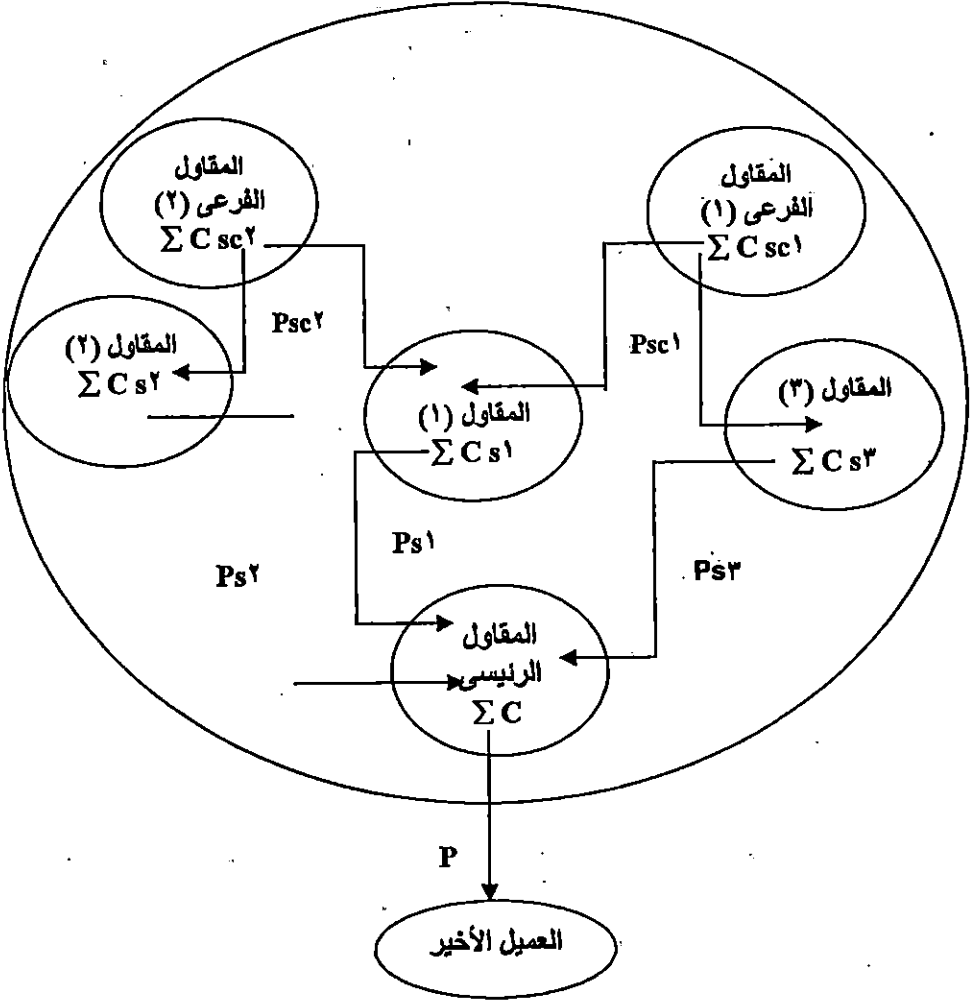
ويمكن تعريف إدارة سلسلة التوريد على أنها "عملية كفاءة وفاعلية التخطيط والتنفيذ والرقابة لضمان تدفق وتخزين المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والبضائع النهائية والمعلومات المتعلقة بها من نقطة البداية إلى نقطة الاستهلاك بهدف إرضاء العميل وتحقيق احتياجاته".

ويتم تطوير إدارة سلسلة التوريد من خلال أربعة مراحل، وتقوم المرحلة الأولى على تحقيق التكامل بين وظيفتى النقل والتخزين، والمرحلة الثانية تشمل وظائف الشراء والتصنيع، أما المرحلة الثالثة فتعتمد على تحقيق

التكامل بين العملاء والموردين داخل السلسلة، وتشمل المرحلة الرابعة وظائف إضافية لإدارة سلسلة التوريد مثل التسويق، وتطوير المنتج وخدمة العميل (Halldórsson, et al., ٢٠٠٨).

ويوجد داخل سلسلة التوريد عدد من الموردين المباشرين ومورديهم، ويوضح الشكل رقم (٢-١) أن تكلفة المورد الرئيسي في سلسلة التوريد تحدد على أساس أسعار الموردين الفرعيين الذين يحصل منهم على المكونات المطلوبة، وبناءً على التكلفة الكلية للموردين يحدد سعر البيع للعميل الأخير (Kulmala, ٢٠٠٢).

وفي ضوء ما سبق فإن الهدف من إدارة سلسلة التوريد هو تحقيق التزامن بين متطلبات العملاء و تدفق المواد من الموردين من أجل إحداث توازن بين تعارض الأهداف بين الخدمة الجيدة للعملاء وإدارة المخزون المنخفض، وتخفيض تكلفة الوحدة.



شكل رقم (٢-١) نموذج لشبكة توريد توضح تأثير تكلفة المورد الرئيسي بأسعار مورديه الفرعيين
المصدر: (Kulmala, ٢٠٠٢)

٣- علاقة الشراكة Partnership Relation

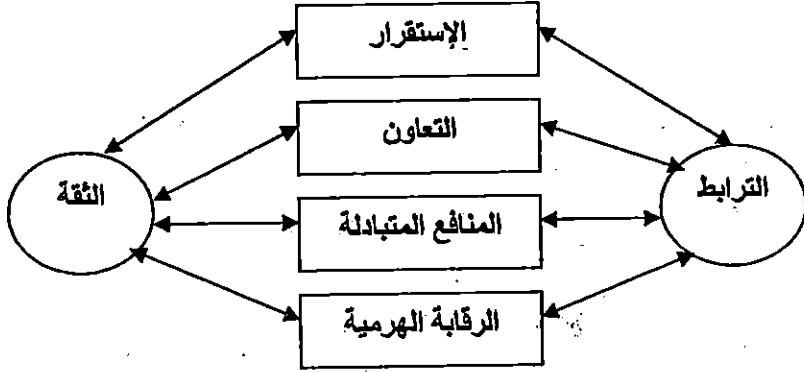
اعتمد نجاح معظم الشركات العالمية على علاقات التكامل والشراكة داخل الشبكات. وتقوم علاقة الشراكة بين المورد- المشتري على أساس الإلتزام والثقة بينهم، فبينما يعد الإلتزام هو الأساس لتماسك العلاقات معاً، فإن الثقة هي التي تساعد المشتري والمورد للتفاعل بأساليب مفيدة ومتبادلة.

وتعد الثقة هي الأساس لأدوات إدارة التكلفة البيئية والتي تساعد على خفض التكلفة وتحقيق التعاون لتحسين الجودة ومستوى الأداء الفنى للمنتج. فعلى الرغم من أن السلوك الإنتهازي قد يسود أحياناً فى العلاقة بين المورد - المشتري إلا أن الثقة بين أطراف الشراكة تنشأ من خلال الاستقرار أو التوازن فى العلاقات والتعاون والمنافع المتبادلة وهرمية الرقابة كما هو موضح من الشكل رقم (٣-١) (Shaijy, ٢٠٠٣).

ويمكن تناول عناصر خلق الثقة فى علاقات الشراكة والموضحة بالشكل رقم (٣-١) على النحو التالى:-

١- الاستقرار Stability

يجب أن تقيم المنشآت مع مورديها علاقات ذات ثقة مرتفعة. ويتحقق الاستقرار أو التوازن فى العلاقات من خلال المشاركة فى المعلومات Information Sharing اللازمة لتدعيم العلاقة بين المورد- المشتري ويستلزم ذلك تطبيق أسلوب OBA فتبادل بيانات التكلفة يعتبر مفيداً لإجراء مباحثات التكلفة البيئية -Inter-Organizational Cost Investigation للضغط على الموردين لخفض تكلفة المكونات المشتراة أو زيادة خصائص المكون لإنتاج وظائف عالية القيمة، بالإضافة لذلك تستخدم المعلومات المتبادلة بين الوحدات المشتركة فى علاقات الشراكة لتحديد أفضل مسببات غير سلسلة التوريد.



شكل رقم (٣-١) طبيعة علاقة الشراكة بين المورد- المشتري
المصدر: (Shaijy, ٢٠٠٣)

بد التعاون Co-operation

إن العلاقات التعاونية بين الموردين والمنتجين والعملاء هي أساس النجاح في علاقة الشراكة في الفترة القادمة. فالمنشآت يجب أن تدرك أهمية التعاون والتفاعل مع أطراف العلاقة الأمامية والخلفية وذلك لزيادة القيمة المقدمة للعملاء. ويساعد التعاون المنشآت على فهم أفضل للطلب المستقبلي على المنتجات وتنفيذ برامج أكثر واقعية لتحقيق ذلك الطلب وإدراك الهيكل التكاليفي لها بصورة أكثر ملائمة ووضوح.

ج- المنافع المتبادلة Mutual Benefits

تتمثل منافع المورد في زيادة الحصة السوقية، القدرة على بيع مكونات عالية القيمة ومن ثم تحقيق أرباح مرتفعة وسرعة الوصول إلى تكنولوجيا المنشأة والحصول على الدعم الفني والتقني منها. وتتركز منافع المشتري على عدة جوانب وأهمها:

- شراء نسبة مرتفعة من الأجزاء والمكونات عالية القيمة وتمثل مجالات تنافسية رئيسية.

- تحقيق نسبة مرتفعة من اقتصاديات المجال وأيضاً اقتصاديات الحجم.

- تزايد مستوى التجديد ووفورات التكلفة التي يمكن تحقيقها نتيجة أفكار متجددة من الموردين في التصميمات التي يقدموها.
- إدراك هيكل تكاليف المورد.

د- هرمية الرقابة Hierarchical Control

- تستخدم الرقابة الهرمية لحوكمة هيكل الرقابة بين المورد- المشتري. فهناك حاجة إلى رقابة هرمية وذلك لتحقيق بعدين:-
- بعد الملائمة، ويكون التركيز الأساسي فيه على اقتصاديات تكافة التعاقد بمعنى التوجه نحو خفض المخاطر التشغيلية والإنتهازية الناشئة من عدم تماثل المعلومات وققد الرقابة على الموارد.
- بعد التنسيق، وينشأ من استقلالية العمليات والأنشطة التي تمتد عبر الحدود التنظيمية، وهذا يظهر أهمية التنسيق بين العمليات من أجل حدوث الإنسيابية وسرعة التدفق.
- و أشار (1994) Mohr and Spekman إلى أن هناك مجموعة من العوامل تساعد نجاح علاقات الشراكة وتتمثل فيما يلي:
- الإلتزام Commitment، ويشير إلى رغبة الشركاء في بذل مزيد من الجهد من أجل العلاقة، ويقوم على توجه مستقبلي يحاول فيه الشركاء بناء علاقة يمكنها أن تتجاوز أى مشاكل مستقبلية.
- الثقة Trust، وتشير إلى مدى إمكانية الإعتماد على الشركاء عندما يوفون بالتراماتهم في عمليات التبادل.
- التنسيق Coordination، ويتعلق بتعريف الحدود ويعكس مجموعة المهام التي يتوقع كل شريك أن يؤديها الشركاء الآخرين.
- جودة الإتصال Communication Quality، وتتحقق من خلال توافر خمسة خصائص للمعلومات تتمثل في الثقة، الوقتية، الكفاية، الكمال، والمصادقية.
- المشاركة Participation، وتشير إلى المدى الذي يعمل من خلاله الشركاء معاً في التخطيط ووضع الأهداف.
- حل المشاكل المشتركة Joint Problem Solving، وتساعد الشراكات الاستراتيجية الشركات للعمل نحو حل المشاكل المشتركة، والتي كان من الصعب

حلها والرقابة عليها بشكل فردي، وعندما تعمل الأطراف على حل المشاكل المشتركة فإنها يمكنها الوصول إلى حلول مرضية للجميع بما يعزز نجاح علاقة الشراكة.

٤. المزايا التنافسية Competitive Advantages

ليس من السهل لأي منشأة أن تحقق ميزة تنافسية، ويمكن للمنشأة أن تحقق التميز نتيجة للتميز النسبي في الموارد التي تستخدمها سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة وإن كانت الأخيرة ذات أهمية أكثر بسبب ندرتها وصعوبة تقليدها أو محاكاتها من جانب المنافسين مما يجعلها مصدر دائم ومتواصل لتحقيق الميزة التنافسية. وتتمكن المنشأة من تحقيق ميزة تنافسية إذا قامت ببناء فروق وحافظت عليها بالمقارنة بالمنافسين، وتحقق تلك الفروق من ثلاثة مصادر تحقق لها التميز، الأول، باستغلال موارد المنشأة بكفاءة، والثاني، اختيار العمليات والأنشطة التي يجب أن تؤديها بدقة، والثالث، إدارة العلاقات الخفية والأمامية (Clulow, et al., ٢٠٠٣).

وأشارت الكتابات المحاسبية إلى ثلاثة مداخل رئيسية كمصادر للميزة التنافسية، وهي (Porter, ١٩٩٨; Barney, ٢٠٠١; Dyer and Singh, ١٩٩٨):

أ- مدخل هيكل الصناعة Industry Structure View

يتحدد هيكل الصناعة بتفاعل خمس قوى هي: القوة التفاوضية للمشتريين، القوة التفاوضية للموردين، التهديد من دخول منافسين جدد، فرص توافر المنتجات البديلة، وقوة المنافسة بين المنافسين الحاليين. ومن خلال فحص هذه القوى الخمس يتحدد جاذبية السوق Market Attractiveness لصناعة ما وكذلك المركز التنافسي للمنشأة داخل السوق (Porter, ١٩٩٨).

ب- مدخل الموارد The Resource-Based View

حول (Barney ٢٠٠١) - رائد مدخل الموارد - اهتمامه من العوامل الخارجية للشركة إلى الأصول الداخلية. وقد اقترح أن الشركة تحقق ميزة تنافسية في ضوء فرضين هما:

أ- أن تسيطر الشركة داخل الصناعة على موارد استراتيجية مادية وبشرية وتنظيمية.

ب- عدم قابلية الموارد للحركية والتنقل بشكل كامل في سوق عوامل الإنتاج بما يؤثر على احتفاظ الشركة بالاختلاف والتميز لمدى أطول.

ج- مدخل إدارة العلاقات The Relation Approach

يركز هذا المدخل على مفهوم إدارة العلاقات واستغلال الروابط والصلات للحصول على ميزة تنافسية بجانب التركيز على البيئة الداخلية. فالطريق إلى تعزيز قدرات المنشأة التنافسية وتحقيق أهدافها الاستراتيجية لا يأتي فقط من خلال دراسة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة، ولكن أيضاً عن طريق محاولة جعل أنشطة المنشأة ملائمة لخلق قيمة لدى الموردين والعملاء (Dyer and Singh, 1998).

وإلى جانب المداخل الثلاثة السابقة هناك مداخل حديثة أخرى لتحقيق مزايا تنافسية تعتمد على إدارة المعرفة، تكنولوجيا المعلومات، وإقامة شبكات الأعمال مع الموردين والعملاء، ونظم حوكمة الشركات.

٥- إدارة التكلفة البيئية

Inter-Organizational Cost Management (IOCM)

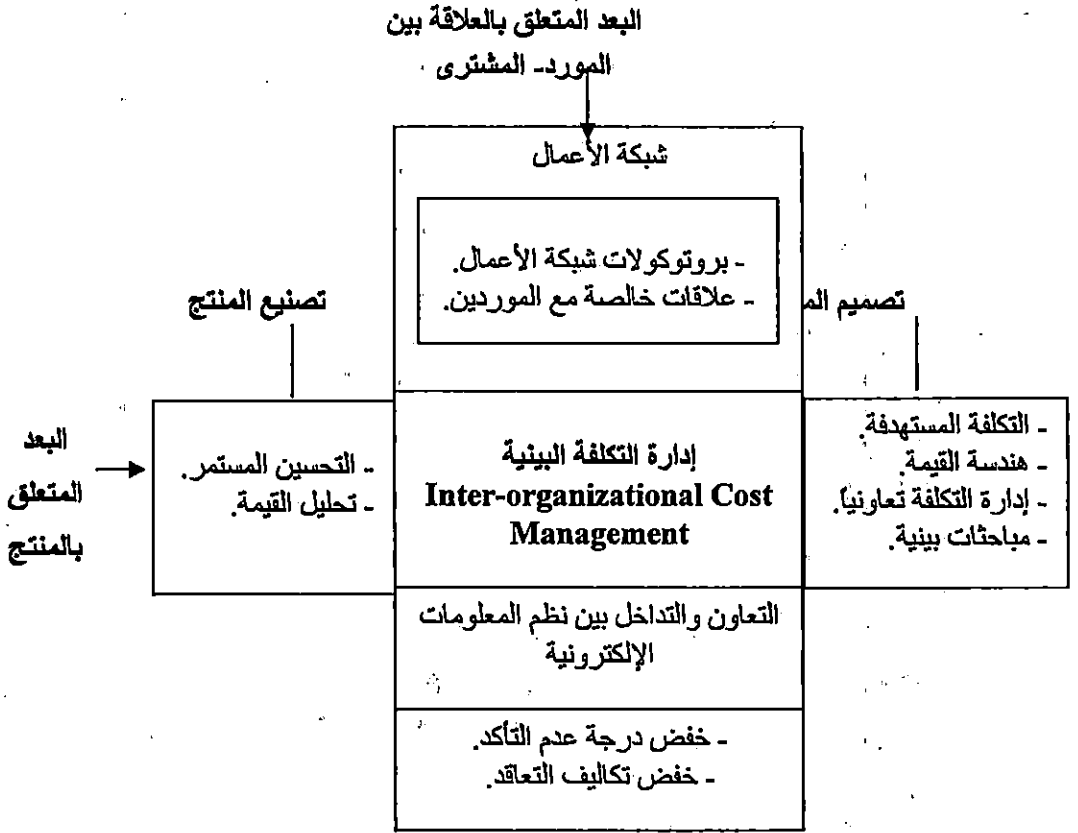
من أهم المشاكل التي تواجه نظم محاسبة التكاليف التقليدية اعتمادها على مفاهيم ضيقة موجهة داخلياً مثل مفهوم القيمة المضافة Value Added، وهذا المفهوم يبدأ متأخراً وينتهي مبكراً، بمعنى آخر أن التكلفة يبدأ تحليلها عند نقطة الشراء، ويتوقف تحليلها عند نقطة البيع مما يؤدي إلى فقد استغلال الروابط والصلات مع الموردين والعملاء، مما دعى بعض الأكاديميين إلى استبدال مفهوم القيمة المضافة بمفهوم تكلفة الملكية الكلية Total Cost of Ownership. تضم تكاليف إصدار أمر الشراء، تكاليف النقل، تكلفة الجودة، والتكلفة الإدارية- (Dekker, 2004). ولكن المفهوم الأخير يحل فقط تأثير الشراء من المورد على تكاليف المنتج دون أن يأخذ في الاعتبار المنظور الواسع لسلسلة القيمة.

يتضح مما سبق ضرورة أن تقوم المنشآت بتطوير نظم التكاليف لديها لتدبير التكلفة من منظور استراتيجي لتحقيق أعلى قيمة عند أقل مستوى تكلفة

ممکن، ویتحقق ذلك بإدارة التكلفة من خلال سلسلة القيمة والتي تعد مفهوم موجه داخليا وخارجيا نحو تكامل وتنسيق العمليات والأنشطة التي تعتمد على بعضها البعض والتي قد تعبر الحدود التنظيمية لمنشآت الأعمال متضمنة العملاء والموردين، مع إدارة تكاليف العمليات باستخدام مسببات التكلفة الداخلية والخارجية وهذا ما يطلق عليه إدارة التكلفة البيئية IOCM.

واختلفت الكتابات المحاسبية في تعريفها لإدارة التكلفة البيئية، فيعرف Cooper and Slagmulder (٢٠٠٣) إدارة التكلفة البيئية IOCM بأنها "مدخل منظم يضم مجموعة متكاملة من أدوات وآليات إدارة التكلفة يتم تطبيقها بين المورد- المشتري غير مجموعة من التصرفات والأفعال المتناسقة بهدف إيجاد الطرق لإدارة التكلفة من خلال الجهود المشتركة". بينما يعرفها Agndal and Nilsson (٢٠٠٩) بأنها "مدخل يتطلب منا إدراك حدوث تكلفة التعاقد وفي ضوء ذلك يعتمد الأداء الكلي للمنشأة ليس فقط على كفاءتها الداخلية ولكن أيضا على الطريقة التي تدير بها علاقتها مع مورديها وكافة الأطراف المشاركة". بينما عرفها Coad and Cullen (٢٠٠٦) على أنها "إدارة التكلفة على نطاق واسع يمتد خارج جدران المصنع ويستخدم البيانات التكاليفية في وضع الأهداف الإستراتيجية التي تساعد في تحقيق مزايا تنافسية مدعومة للمنشأة".

وفي ضوء المفاهيم السابقة يتضح لنا أن إدارة التكلفة البيئية يعتمد على بعدان أساسيان، أحدهما يتعلق بكيفية إدارة العلاقة بين المورد - المشتري، والآخر يتعلق بكيفية استخدام معلومات التكلفة البيئية في تحسين تصميم وتصنيع المنتج، ويتفاعل البعدان مع بعضهما البعض بحيث يؤثر كل بعد منهما على الآخر. ويمكن تلخيص ذلك من خلال الشكل رقم (٤-١) التالي:



شكل رقم (٤-١) أبعاد إدارة التكلفة البيئية
المصدر: (Cooper & Slagmulder, ٢٠٠٣)

٦- أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) Open-Book Accounting

يعد أسلوب OBA أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تتأثر بمجموعة من العوامل عند التطبيق، ومنها عوامل خارجية وأهمها درجة المنافسة والحالة الاقتصادية، عوامل خاصة بالشركات داخل شبكات الأعمال وأهمها الحجم، القدرة المالية، ومدى تطور نظم معلومات محاسبة التكاليف، واتجاهات الإدارة، وعوامل خاصة بطبيعة العلاقة داخل الشبكات وتسمى

العوامل الإرتباطية Relational Factors وأهمها الثقة ، الإلتزام، والمبدى
الزمنى لعلاقات الشراكة (Moller, et al., ٢٠١١).

ويحقق تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة عدة مزايا لأعضاء
شركات الأعمال أهمها تحقيق وفر فى التكاليف ودعم القدرة التنافسية وبناء
علاقات توريد طويلة الأجل (Kulmala, ٢٠٠٢).

وتناولت الكتابات المحاسبية مفهوم أسلوب OBA من زوايا عدة
ونعرض لأهمها على النحو التالى:

عرفه (Mouritsen, et al. ٢٠٠١) بأنه "استراتيجية تؤدي إلى
التعاون بين الشركات فى سلسلة التوريد وتقوم على الثقة والإلتزام المتبادل بما
يساعد على توفير معلومات تعدل أو تغير من تدفق المنتجات أو الخدمات بين
الشركات محل التعاون بما يحقق لها منافع أكبر منها فى حالة عملها بشكل مستقل".

وأوضح (Tomkins ٢٠٠١) بأنه "مدخل إدارى لإدارة التكلفة بقصد
تقديم منتج بخصائص ومواصفات وجودة تشبع أذواق العملاء المتجددة بتكاليف
أقل وأسعار تنافسية إرتكازاً على أساليب لرفع كفاءة العلاقة بين المورد- المشتري
وأساليب فنية لتحليل القيمة والربط بينها وبين العمليات والمواصفات المطلوبة".

وذكر (Kulmala ٢٠٠٢) بأنه " أسلوب تكشف من خلاله إحدى
الشركات - المورد- عن هيكل تكاليفها إلى شركة أخرى - المشتري- لتظهر
إلتزامها تجاهه وبما يساعدها على تقوية وضعها التنافسى بين الشركات
المنافسة من خلال جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية
للمنتج النهائى خلال سلسلة التوريد".

وعرفه (Kajuter and Kulmala ٢٠٠٥) بأنه " نتاج لتطوير
الشركات الصناعية لعلاقات التعاون بينها وبين مورديها الرئيسيين والعملاء -
أعضاء سلسلة التوريد - مما يجعلها تركز على الكفاءات الرئيسية وتدعم
المنافسة والتغير نحو التعاون فى تطوير المنتج والمشاركة الشاملة فى
المعلومات فى ضوء الثقة والإلتزام بما يحقق لها مزايا تنافسية ويحسن أدائها".

وأشارا (Agndal and Nilsson ٢٠٠٨) بأنه "أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين المشتري والمورد، فيسمح فتح السجلات للمشتري أن يدعم المورد في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات، ويساعد المورد المشتري في تخفيض التكلفة من خلال الكشف عن البيانات المرتبطة بها".

وفي دراسة أخرى عرف (Agndal and Nilsson ٢٠١٠) أسلوب OBA بأنه "أسلوب للتفاوض من خلاله يطلب المشتري من المورد أن يشاركه في معلومات التكاليف الخاصة به، وذلك كجزء من عملية تحسين وتخفيض التكاليف".

وعرفه (Moller, et al. ٢٠١١) بأنه "كشف منظم ومناقشة لبيانات التكاليف بين الشركات المتعاونة، وأمر لا غنى عنه للكشف عن أى فرص إضافية لخفض التكلفة والتي تصبح ممكنة من خلال الجهود المشتركة لمختلف الشركات فى إطار علاقات الشراكة بين المورد - المشتري".

وأوضح (Windolph and Moeller ٢٠١٢) أن أسلوب OBA يعد أحد الأساليب المحاسبية البينية Inter-firm accounting techniques ووصفه بأنه " أحد الوسائل الهامة لتفعيل إدارة التكلفة فى علاقات المورد- المشتري وتحسين جودة العلاقة بين أعضاء سلسلة التوريد".

ومن عرض المفاهيم السابقة لأسلوب OBA يتضح أنها تتفق على الآتى بخصوص هذه الممارسة:-

- أنها ركزت على علاقات الشراكة بين المورد - المشتري الأعضاء فى شبكة التوريد وعلى الإفصاح أحادى الإتجاه.

- أنها تعتمد على كشف منظم وتبادل لبيانات التكاليف بين المورد - المشتري.
- أن هذه الممارسة تتطلب تعاون بين الشركات الأعضاء بشبكة التوريد للكشف عن بيانات التكاليف.

- أن تطبيق الممارسة يتطلب ثقة وإلتزام من جانب أعضاء شبكة التوريد.
- أن الكشف عن بيانات التكاليف يحقق مزايا تنافسية للشركات الأعضاء ممثلة فى بناء علاقات توريد طويلة الأجل، وتبادل المعلومات، وتخفيض التكاليف وتعظيم المشاركة فى المنافع بما يساعد على تحسين الأداء.

في ضوء المفاهيم السابقة، نستنتج أن أسلوب OBA يعد أحد الأساليب المحاسبية البيئية والتي إذا أحسن إدارته يحقق الأهداف الآتية:-
- مراقبة الأنشطة بمصادر التوريد.

- زيادة كفاءة شبكة التوريد وتدعيم إدارة التكلفة البيئية.

- تحسين علاقات التعاون طويل الأجل في علاقة الشراكة.

- تحقيق مزايا تنافسية للأعضاء بشبكة التوريد بما يساعد على تحسين الأداء.

ثانياً: العوامل التي تعوق تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:-

تعرض كلاً من (Kajuter and Kulmala ٢٠٠٥) للأسباب

الرئيسية التي تعوق تطبيق أسلوب OBA فيما يلي:

- إعتقاد الموردين أن عملية فتح السجلات لن يترتب عليها منافع إضافية، وأن المقاولين الرئيسيين لن يقدموا حلول المكسب مقابل المكسب Win-Win Solutions.

- إعتقاد الموردين بضرورة بقاء المعلومات المحاسبية داخلية نظراً للسرية .

- عدم قدرة الموردين على إنتاج معلومات تكلفة دقيقة وبالتالي لا جدوى من تبادل معلومات تكلفة غير دقيقة.

- خوف الموردين من السلوك الإنتهازي للمشتري إذا ما كشفوا عن هيكل تكاليفهم.

- عدم إمتلاك الموردين للموارد المطلوبة، أو عدم وجود دعم من جانب المقاول الرئيسي لتطوير نظم OBA.

- عدم إتفاق المشتريين مع الموردين على الكيفية التي تنفذ بها ممارسات OBA.

وأشار (McIvor ٢٠٠١) في تحليله لفشل برامج تخفيض التكاليف القائمة على أساس تبادل المعلومات إلى ضعف ثقافة الأشخاص المشاركة في هذه الأنشطة والتي قد تعد عائق لتنفيذ ممارسات OBA. لذلك فإن نجاح أي علاقة قائمة على تنفيذ أسلوب OBA تعتمد بشكل كبير على مواقف واتجاهات الأشخاص في المنشآت العاملة في هذه العلاقة خاصة على المستوى التشغيلي.

ومن جانب آخر أوضح (Windolph and Moeller ٢٠١٢) أن

أسلوب OBA قد يؤثر بالسلب على أرضاء الموردين وهذا يمثل خطر على

علاقة التعاون بين المورد- المشتري نتيجة للسلوك الإنتهازي من جانب المشتري، مما يتطلب ضرورة وجود عوامل وقائية تجاه هذا السلوك.

ثالثاً: مقومات نجاح تطبيق أساليب سجلات المحاسبة المفتوحة:-

تناولت العديد من الدراسات لمقومات نجاح تطبيق أسلوب OBA وعبرت عن ذلك من خلال مجموعة من النماذج أهمها النماذج الثلاثة التالية:

١- نموذج (Kulmala ٢٠٠٤)

حدد النموذج شروط نجاح تنفيذ برامج OBA في ثلاثة عوامل:

أ- توازن القوى Balance of Power بين المشتري والمورد (سيطرة للمشتري مقابل سيطرة للمورد).

ب- الثقة المتبادلة بين المشتري والمورد. والثقة شرط هام لتنفيذ برامج OBA وخاصة في ظل الصفقات التي تنطوي على تعهدات مرتبطة باتفاقيات تبادل طويلة الأجل.

ج- حجم الأعمال المشتركة وما يرتبط بها من اقتصاديات الحجم والشروط السابقة مفيدة في تحديد الموردين الأقل تردداً في الكشف عن بيانات التكلفة. لكن تبقى نقطة هامة ترتبط بتحديد المشتري للموردين الذين سيتم التعاون معهم من أجل المشاركة في معلومات التكلفة، وكيف يمكن تحفيزهم لتبادل معلومات التكلفة.

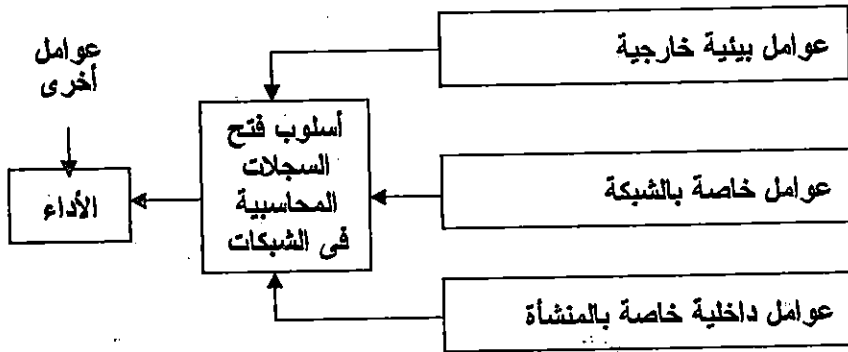
٢- نموذج (Kajuter and Kulmala ٢٠٠٥)

طورا الباحثان نموذج موقفي Contingent Model يحدد العوامل التي تحفز على الكشف عن بيانات التكلفة من خلال شبكات التوريد وهي:

أ- عوامل ترتبط بالبيئة الخارجية Exogenous Environmental Factors، وأهمها درجة المنافسة والاتجاهات الاقتصادية (نمو - كساد). فتزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة في ظل زيادة المنافسة وفي حالة النمو الإقتصادي.

ب- عوامل خاصة بالشبكة Network Specific Factors، وأهمها نوع الشبكة (هرمية - عنكبوتية)، نوع المنتج، البنية التحتية، وطبيعة العلاقات الإجتماعية فى الشبكة. فتزيد رغبة المورد فى الكشف عن بيانات التكلفة فى ظل وجود الشبكات الهرمية والمنتجات التى تتبع الصناعات التجميعية وفى ظل بنية تحتية قوية.

ج- عوامل ذاتية خاصة بالشركة Endogenous Firm-Specific Factors، وأهمها حجم الشركة، وأنظمة محاسبة التكاليف، السياسات التنافسية، والإلتزام. وتزيد رغبة المورد فى الكشف عن بيانات التكلفة فى ظل الشركات كبيرة الحجم وذات أنظمة التكاليف القوية والتى تتبع سياسة تمييز المنتج وتلتزم بعلاقات التبادل. ويمكن توضيح النموذج من خلال الشكل رقم (٥-١) التالى:

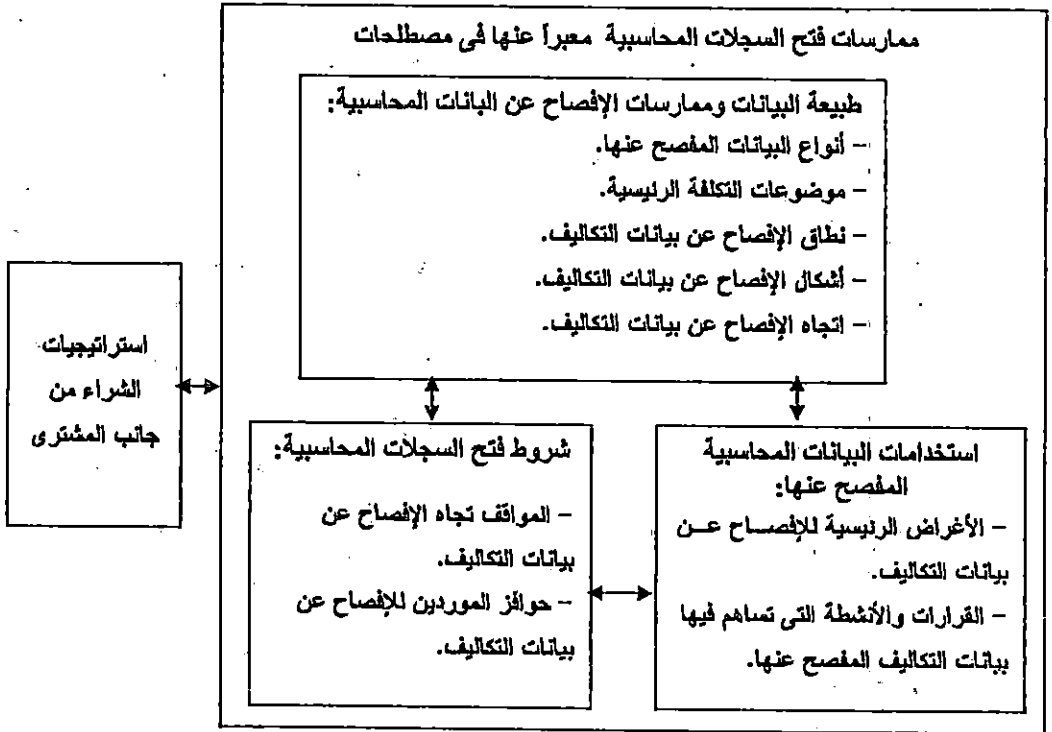


شكل رقم (٥-١) الإطار الموقفى العام لأسلوب فتح السجلات المحاسبية فى الشبكات.
المصدر (Kajuter and Kulmala, ٢٠٠٥)

ويركز النموذجين السابقين بشكل رئيسى على الشروط اللازمة لتنفيذ OBA دون أن تتناول العوامل الرئيسية التى تلعب دوراً محورياً فى تطبيق OBA مثل طبيعة بيانات التكلفة وممارسات الإفصاح عنها، وكيفية استخدام البيانات المحاسبية المفصّح عنها.

٢. نموذج (٢٠١٠) Agndal and Nilsson

قاما الباحثان بدمج وتطوير البحوث القائمة في مجال تنفيذ أسلوب OBA واقترحا إطارا يشتمل على وصف للأبعاد الرئيسية لأسلوب OBA مثل طبيعة البيانات، ممارسات الإفصاح عن البيانات المحاسبية، واستخدام البيانات المحاسبية المفصح عنها، وشروط فتح السجلات المحاسبية، وربط هذه العوامل بإستراتيجية الشراء المتبناه من جانب المشتري، والتي تقوم بدور رئيسي في فهم تنفيذ OBA. ويمكن توضيح النموذج من خلال الشكل رقم (٦-١) التالي:



شكل رقم (٦-١) الأبعاد المتعلقة بممارسات الإفصاح في أسلوب OBA
المصدر: (Agndal and Nilsson , ٢٠١٠)

ويرى الباحث أن أهم مقومات نجاح تطبيق أسلوب OBA تتمثل فيما يلي:

- الثقة والإلتزام المتبادل بين أطراف علاقة الشراكة. ويشير الإلتزام إلى الرغبة في استمرار العلاقة التجارية في المدى الطويل، وينطوى على افتراض أن العلاقة ستستمر لفترة كافية لتحقيق المنافع المتوقعة التي يستند عليها التعاقد طويل الأجل. بينما تركز الثقة على نزاهة ومصداقية شركاء التبادل، فلا يتوقع فقط من الشريك الإمتناع عن الاستغلال غير العادل للميزات مثل التخلي بشكل اختياري عن المزايا التي تحققها فرص السلوك الانتهازي ولكن أيضاً يتوقع منه اتخاذ مبادرات لمساعدة الطرف الآخر (Moller et al., ٢٠١١).

- ضرورة أن يوضح المشتري للمورد أن الكشف عن بيانات التكلفة من جانبه أمر ضروري لتحقيق المنافع المشتركة، وأن التعاون المتبادل بينهما يعظم منافعهما.

- جودة أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات محل علاقة التبادل من ناحية تركيزها على قياس التكلفة متعدد الأبعاد، وعلى تخطيط التكلفة والرقابة عليها، ودعمها لقرارات الأعمال الرئيسية.

- تحديد الموردين ذوي القيمة والراغبين في الإشتراك في برامج OBA، ووجود نظام للحوافز يحفزهم على الكشف عن بيانات التكلفة.

- وجود أساليب ملائمة لإدارة التكلفة البيئية مثل هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة تعمل إلى جانب أسلوب OBA.

وهذا يتطلب استقراء لأهم الدراسات السابقة للوقوف على مقومات تطبيق أسلوب OBA وعلاقته بالإدارة البيئية للتكلفة، وتحديد العوامل التي تزيد فاعلية تطبيقه. وهذا ما سيتناوله المبحث التالي:

المبحث الثاني

استقراء الدراسات السابقة المرتبطة باستخدام أسلوب سجلات المحاسبة

المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية

١-دراسة (١٩٩٤) Mohr and Spekman

هدفت الدراسة إلى توضيح الخصائص الأساسية لنجاح علاقات الشراكة، والتي أصبحت ظاهرة شائعة ومتزايدة من جانب الشركات لإيجاد والحفاظ على الميزة التنافسية. وأعدمت على دراسة ميدانية أختبرت ستة فروض مرتبطة بالخصائص الرئيسية لنجاح علاقات الشراكة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج مرتبطة بالخصائص الرئيسية لنجاح علاقات الشراكة على النحو التالي:-

- الإلتزام، ويشير إلى استعداد شركاء الأعمال لبذل الجهد من خلال العلاقة بما يسمح ببناء توجهات لمواجهة المشاكل المستقبلية.
- الثقة، وتعنى الإعتقاد بأن طرف ما فى علاقة الشراكة موثوق به.
- التنسيق، ويعكس مجموعة من المهام التى يتوقع القيام بها من جانب كل طرف.
- جودة الإتصال، وتعرف من خلال خمسة خصائص وهى الثقة، الوقتية، والكفاية، الكمال، والمصادقية.
- المشاركة فى التخطيط، وتشير إلى مدى إندماج الشركاء فى التخطيط ووضع الأهداف.

- المشاركة فى حل المشاكل، وتشير إلى الترابط بين الشركاء بهدف إدارة بيئة عدم التأكد والتوصل إلى حلول مرضية تعزز نجاح الشراكة.

٢-دراسة (١٩٩٨) Cooper and Slagmulder

هدفت الدراسة إلى تبيان مزايا استخدام برامج إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية للشركات _ إدارة التكلفة البيئية IOCM-، مع الإشارة إلى تجربة الشركات اليابانية فى هذا الإطار.

- وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-
- أن حصر ممارسات المحاسبة الإدارية داخل حدود الشركة يخلق صعوبات لها فى تحقيق مزايا تتعلق بتخفيض التكلفة يمكن الحصول عليها بشكل تعاونى من خلال سلسلة التوريد.
 - أن تنسيق برامج تخفيض التكاليف من جانب الشركات فى سلسلة التوريد يمكن أن يساعد على تخفيض التكاليف بطريقتين، الأولى، من خلال تحديد طرق تزيد من فاعلية الربط بين الشركات، والثانية، من خلال مساعدة الشركة لعملائها ومورديها على إيجاد طرق إضافية لتخفيض تكاليف تصنيع المنتجات، وتحسين مقدرتها أيضاً على خدمة عملائها.
 - أن إدارة التكلفة البيئية IOCM يجعل الشركات داخل سلسلة التوريد أكثر فاعلية وأكثر تركيزاً على أرضاء العملاء مما يقوى الوضع الاستراتيجى للسلسلة وللشركات بها.
 - أن الشركات اليابانية تقوم بتبادل معلومات عن التكاليف بشأن مراقبة الإنتاج، الجودة، واستخدام المواد والتكنولوجيا الجديدة وهذا يسمح لها بالاستجابة السريعة للتغيرات فى البيئة التنافسية.

٣- دراسة (٢٠٠٢) Kulmala et al.

- هدفت الدراسة إلى الكشف عن التحديات التى تواجه عملية إدارة التكلفة البيئية IOCM فى الشبكات من خلال التركيز على العلاقات الثنائية. ولم تتعرض لإدارة معلومات التكلفة عبر نظام التوريد للشركة. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-
- هناك فجوة واسعة بخصوص جودة معلومات التكاليف بين مقدم المعلومة (المورد) من جانب وتوقعات مستخدم المعلومة (المشترى) من جانب آخر.
 - أن الدافع الرئيسى وراء علاقات التكامل عبر سلاسل التوريد هو البحث عن ميزة تنافسية مستدامة.
 - أن الشركات الكبرى تقوم بالتركيز على عملياتها والتشغيل الخارجى وأن نجاحها يعتمد بصورة كبيرة على قدرتها على ضبط الأحداث خارج حدودها

الخاصة من خلال توسيع نطاق إدارة التكلفة بصورة أكثر مما كانت عليه في الماضي.

- تتطلب بيئة المحاسبة الجديدة الإتماد على تقنيات جديدة لإدارة التكلفة حيث أن ممارسات إدارة التكلفة التقليدية تقف عند الحدود التنظيمية للشركات، والتي لا تعد ملائمة لإدارة العلاقات بين الشركات.

- تزيد علاقات الشركات من مسئولية المورد حيث تمتد مسئوليته من إنتاج المكونات إلى المنتج التام والنظم، وهذا يعنى تكليف الموردين بوظائف جديدة، ومن ثم زيادة التكاليف، إلا أن إدارة العلاقات من خلال المشاركة يترتب عليه مكاسب تفوق هذه التكاليف.

- أن تطبيق أسلوب OBA يكشف عن المزيد من فرص التحسين لأطراف الشركة.

٤- دراسة (٢٠٠٢) Kulmala

هدفت الدراسة إلى إجراء مسح للدراسات التي تناولت أسلوب OBA، وذلك بهدف معرفة ما توصلت إليه الدراسات في تطبيق ممارساته، وتحديد محددات النجاح وأسباب الفشل، كما تناولت الدراسة النقاط التالية:

- حدود ممارسات أسلوب OBA في الشبكات.
- العلاقة بين أسلوب OBA والثقة المتبادلة بين أعضاء الشبكة.
- العلاقة بين أسلوب OBA وتخفيض التكاليف.
- مدى استخدام أعضاء الشبكة لنظم محاسبية موحدة أم لا.
- وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-
- فيما يتعلق بحدود ممارسات أسلوب OBA في الشبكات فقد اقتصر على العلاقات الثنائية " المورد- المشتري". ولم يكن الإنفتاح على مستوى الشبكة ككل.
- أن الثقة المتبادلة بين أعضاء الشبكة شرط أساسى لتطبيق أسلوب OBA.
- أن تطبيق أسلوب OBA يمكن أن يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- أن توحيد الطرق والأنظمة المحاسبية بين أعضاء الشبكة هي مشكلة لم تحظى بالدراسة في هذه الدراسة.

٥-دراسة (٢٠٠٤) Hakansson, et al.

هدفت الدراسة إلى تبيان دور المحاسبة فى دعم جهود التعاون المشترك خلال الشبكات الهرمية Hierarchy Networks وذلك من خلال الكشف عن بيانات التكلفة وفتح السجلات المحاسبية، وضرورة إلغاء الحدود التنظيمية بين وحدات التعاون والقائمة على المشاركة فى المعلومات. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- أن التعاون عبر الشبكات الهرمية أصبح ضرورة إستراتيجية الأعمال وتحقيق ميزة تنافسية.
- أن المحاسبة تقوم بدور هام فى دعم جهود التعاون بين الشركات عبر الشبكات الهرمية وذلك من خلال الكشف عن بيانات التكاليف.
- أن المحاسبة الإدارية مطالبة باستحداث أساليب وطرق محاسبية تساعد على توفير المعلومات لمتخذى القرار وفقاً لطبيعة الأعمال الحديثة.
- أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة مثل أسلوب OBA يساعد على خلق حدود جديدة بين الشركات بخلاف الحدود التى يضعها ملاكها.

٦-دراسة (٢٠٠٥) Kajuter and Kulmala

هدفت الدراسة إلى التحقق من عوامل نجاح ممارسات أسلوب OBA فى بعض الحالات وفشلها فى حالات أخرى، وتناول أيضاً أهم العقبات التى تعوق عملية تبادل بيانات التكلفة بين شركاء شبكة الأعمال.

وتناول الباحثان بالدراسة الميدانية لأربعة شبكات أعمال إحداهما نجح فى تطبيق ممارسات أسلوب OBA وهى شبكة أعمال ألمانية تعمل فى مجال صناعة السيارات وتدعى "Euro car"، وثلاث شبكات أعمال فنلندية فشلت فى تطبيق ممارسات أسلوب OBA، وإحداهما شبكة عالمية والأخرتين شبكات أعمال محلية وتعمل فى مجالات مختلفة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- أ- أسباب فشل ممارسات أسلوب OBA تمثل فى:

- عدم وجود منافع من عملية الكشف عن بيانات التكاليف بالنسبة للموردين بالإضافة إلى عدم الكشف في الإتجاه العكسى- من المشتري للمورد.-
- أن معلومات التكاليف ترتبط ببيانات داخلية يحاط بها عامل السرية، وتمشياً مع مفهوم كفاءة الأسواق يعكس السعر على كل المعلومات.
- عدم دقة الأنظمة المحاسبية للموردين وعدم قدرتها على إنتاج معلومات تكلفة دقيقة، وبالتالي لا فائدة من المشاركة في بيانات تكلفة غير دقيقة.
- الخوف من السلوك الإنتهازي للمشتري واستغلاله بيانات تكلفة الموردين من أجل الضغط عليهم لتخفيض التكلفة، أو السلوك الإنتهازي للموردين الشركاء والذي يوجد بينهم صراعات.
- ب- أن تطبيق أسلوب OBA دالة في مجموعة من العوامل، وهى:
 - عوامل بيئية خارجية، وتتمثل في درجة المنافسة والحالة الإقتصادية.
 - عوامل داخلية خاصة بالشركة، وتتمثل في حجم الشركة، والإلتزام فى الأجل الطويل، درجة كفاءة نظام محاسبة التكاليف، واتجاهات الإدارة.
 - عوامل خاصة بالشبكة، وتتمثل في نوع الشبكة، درجة الثقة المتبادلة، والبنية التحتية.

٧-دراسة (٢٠٠٥) Saeed et al.

- هدفت الدراسة إلى تبيان طبيعة العلاقة بين المورد والمشتري فى ظل علاقات التكامل الثنائى من خلال استخدام أنظمة إدارة التكلفة البينية IOCM. وذلك من خلال دراسة أثر المنافسة وتعدد علاقات الشراكة وتكاملها على زيادة كفاءة الأداء لدى كل من العميل والمورد.
- وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-
- أن زيادة المنافسة فى بيئة الأعمال أدت إلى قيام الشركات بعمل علاقات تكامل ثنائية وإدارة علاقاتها مع الموردين.
 - أن الكفاءة الداخلية ليست الضمانة الوحيدة لتحقيق ميزة تنافسية بل يجب الاعتماد على إدارة العلاقات مع موردين تتسم عملياتهم بالكفاءة.

- أن الشركات التي تنتج منتجات نمطية وتعمل في ظل بيئة شديدة المنافسة تميل إلى رفع فاعلية عملياتها وتحقيق مستويات عالية من التكامل الخارجي.
- أن التكامل الخارجي من خلال استخدام أدوات إدارة التكلفة البينية IOCM يحسن من فاعلية العمليات الداخلية وكذلك العمليات لدى الموردين.

٨-دراسة (٢٠١٠) Agendal and Nilsson

هدفت الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين ممارسات أسلوب OBA – من حيث طبيعة الأسلوب واستخدامه وشروط تطبيقه، واستراتيجيات الشراء خلال سلاسل التوريد.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- أن فتح السجلات المحاسبية يقوم بدور هام في مرحلة ما قبل الإنتاج تدعم القرارات المتعلقة باختيار الموردين.

- أن سياسة فتح السجلات المحاسبية OBA تستخدم في تطوير المنتجات، وخاصة إذا كان المنتج أكثر تعقيداً ويحتاج إلى جهود مشتركة للتطوير.

- أن حوافز الموردين نحو الكشف عن بيانات وهيكل التكلفة توجه نحو المكاسب الملموسة في الأجل القصير في حالة تطبيق استراتيجية الشراء

التعاملى Transactional Purchasing Strategy.

- أن حوافز الموردين نحو الكشف عن بيانات وهيكل التكلفة توجه نحو المكاسب الملموسة في الأجل الطويل في حالة تطبيق استراتيجية الشراء

الإرتباطى Relational Purchasing Strategy.

- أن سياسة فتح السجلات المحاسبية OBA تتطلب تكاليف وتستغرق وقت وكلاهما يجب أخذه في الإعتبار عند تحليل منافع وتكاليف تطبيق هذه السياسة.

٩-دراسة (٢٠١٠) Suomala et al.

هدفت الدراسة إلى تبيان ممارسات إدارة التكلفة خارج حدود الشركة، وكيفية استخدام أسلوب OBA لتخفيف الضغوط المتزايدة لأسعار المكونات

وبالتالى الرقابة على التكاليف للمنتج النهائى. واعتمد على البحث التداخلى(٤)

Interventionist Research.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- أن أسلوب إدارة التكلفة البيئية IOCM بصفة عامة، وأسلوب OBA بصفة خاصة يعبرا عن إستجابة المحاسبة الإدارية للتطور الذى حدث فى العديد من سلاسل التوريد.

- بالرغم من نشاط البحث المتزايد حول استخدام أسلوبى إدارة التكلفة البيئية IOCM، OBA إلا أن الدليل التفصيلى عن كيفية تطبيق هذه الأدوات فى دنيا الواقع مازال ضئيل.

- هناك نقص فى الكتابات حول الرقابة على الأنظمة البيئية، ومثل هذه الأبحاث مفيدة للعديد من الأسباب، وأهمها:-

- زيادة اتفاقيات التعهيد^(٥) Outsourcing Agreements مع الموردين والتي تركز على القدرات الأساسية للموردين والتكلفة المنخفضة.

- التطوير المستمر لسلاسل التوريد.

- توسيع نطاق إدارة التكلفة البيئية.

- أن المناقشة الواسعة لأسلوبى إدارة التكلفة البيئية IOCM، OBA لا تكتمل إلا بفحص تفصيلى للعمليات والإجراءات والأساليب والتطبيقات المختلفة فى دنيا الواقع.

(٤) عرف (٢٠١٠) Suomala et al. البحث التداخلى بأنه "نوع من البحوث يستخدم لدراسة الظواهر المتداخلة الجديدة نسبيا ويعتمد على فريق بحثى محايد ممثل لكل الأطراف يقوم بدراسة وتحليل بيئة الممارسة الواقعية بهدف تهيئتها لتمكين الأسلوب موضع التطبيق من العمل بكفاءة".

(٥) - اتفاقيات التعهيد تتم بين الشركة ومورديها ويعهد فيها للموردين بتصنيع أجزاء من منتجات الشركة أو تنفيذ بعض وظائفها مثل تصميم المنتج أو توزيعه.

١٠-دراسة (٢٠١١) Moller, et al.

هدفت الدراسة إلى دراسة العوامل الإرتباطية Relational Factors المتبادلة بين المورد -المشترى والتي تؤثر على كل من OBA وإدارة التكلفة البيئية IOCM في ظل علاقات الشراكة.

وصاغ الباحثين مجموعة من الفروض ترتبط بالالتزام وثقة كل من المشتري والمورد وأختبر تأثيرها على ممارسات أسلوب OBA والإدارة البيئية للتكلفة IOCM من خلال استخدام قائمة استقصاء أرسلت لعدد ٧٣٣ شركة من الشركات العاملة في مجال صناعة السيارات في ألمانيا نظراً لشدة المنافسة التي تواجهها هذه الصناعة. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- أن الالتزام وثقة الموردین يسهل من تطبيق ممارسات أسلوب OBA.
- أن ممارسات أسلوب OBA تعد أداة هامة لإدارة التكلفة البيئية IOCM.
- لم تؤيد الدراسة فرضية أن التزام المشتريين يدعم تطبيق ممارسات أسلوب OBA وكذلك إدارة التكلفة البيئية IOCM.

١١-دراسة (٢٠١٢) Windolph and Moeller

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير الكشف عن بيانات التكلفة على إدراك المورد لعلاقة التبادل والتي تمثل فجوة في الدراسات الأخرى، وبالتالي فإنها تهدف إلى معالجة هذه الفجوة من خلال فحص تأثير أسلوب OBA على رضا المورد عن علاقة التبادل - تبادل معلومات التكلفة مع المشتري-.

واعتمدت الدراسة التجريبية على استخدام قائمة استبيان أرسلت بالبريد لموردي السيارات -عدهم ٧٣٣ مورد- في جمعية منتجي السيارات الألمانية. وتم اختيار موردي السيارات كمحور تركيز هذه الدراسة لأن صناعة السيارات تتميز بضغط قوية من أجل خفض التكاليف نظراً للمنافسة العالمية الحادة وتزايد الحاجة إلى التعاون الوثيق داخل شبكات التوريد.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

١- أن أسلوب OBA قد يؤثر بالسلب على أرواء الموردین وهذا يمثل خطر على علاقة التبادل بین المورد - المشتري نتيجة للسلوك الإنتهازی من جانب المشتري.

٢- تقترح الدراسة أن الوقاية الفعالة Effective Safeguards ضد السلوك الإنتهازی من جانب المعايير الإجتماعية الإرتباطية Relational Social Norms قد تخفف بشكل ملحوظ للتأثير السلبي لأسلوب OBA على الموردین.

٣- لا تدعم النتائج الحجة القائلة بأن الموردین يستفيدون مباشرة من الكشف عن بيانات التكاليف. ولكن في مرحلة تالية فإن الكشف عن بيانات التكاليف قد يعطي المورد الفرصة لتبرير ارتفاع الأسعار وبالتالي تحقيق استفادة مالية. وفي ضوء استعراض الدراسات السابقة نجد أنها ركزت على عدد من المحاور وتوصلت لنتائج متشابهة في أغلب الأحيان، ويمكن تلخيص ذلك في النقاط الآتية:

- أصبحت علاقات الشراكة تمثل ظاهرة شائعة ومنتشرة بسبب العولمة وزيادة حدة المنافسة. وأن نجاح علاقات الشراكة يقوم على الإلتزام والتعاون والثقة المتبادلة بین أطراف العلاقة بسلسلة التوريد. وأنها ركزت على العلاقة الثنائية بین المورد - المشتري.

- أن استخدام أساليب إدارة التكلفة البينية IOCM يساعد على تخفيض التكاليف من خلال مساعدة المنشآت وعمالها ومورديها على إيجاد طرق إضافية لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء أيضاً مقدرة المنشأة على خدمة العملاء
Kulmala et al. (٢٠٠٢); Saeed et al. (٢٠٠٥)

- أن هناك عوامل إرتباطية تساعد على تفعيل تطبيق أسلوب OBA يرتبط بعضها بالبيئة الخارجية مثل المنافسة والاتجاهات الإقتصادية، ويرتبط البعض بالشبكة نفسها مثل، نوع الشبكة، نوع المنتج، البنية التحتية، وطبيعة العلاقات الإجتماعية في الشبكة، ويرتبط البعد الآخر بخصائص المنشأة ذاتها مثل حجم الشركة، وأنظمة محاسبة التكاليف، السياسات التنافسية، والإلتزام
Moller, et al., (٢٠١١)

- أن هناك حاجة نحو تحفيز الموردين للكشف عن بيانات التكلفة، وأن السلوك الإنتهازي من جانب المشتري قد يدفع المورد إلى عدم الكشف عن بيانات التكلفة.

- أن بعض الدراسات ركزت على الشروط اللازمة لتنفيذ OBA ، وتناول البعض الآخر العوامل الرئيسية التي تلعب دوراً محورياً في تطبيق OBA مثل طبيعة بيانات التكلفة وممارسات الإفصاح عنها، وكيفية استخدام البيانات المحاسبية المفصّل عنها Kulmala (٢٠٠٥); Kajuter and Kulmala (٢٠٠٤).

وفي ضوء التحليل السابق نستنتج أن فتح السجلات المحاسبية يقوم بدور هام وفاعل في مرحلة ما قبل الإنتاج مما يدعم القرارات الخاصة بإختيار الموردين وضرورة تحفيزهم للتعاون في علاقة الشراكة. ومن جانب آخر فإن السلوك الإنتهازي من جانب المشتري يتطلب وجود معايير وقائية تساعد على الحد منه، وهذه المحاور إلى جانب المحاور الأخرى الهامة في الدراسات السابقة تعد الركائز الأساسية التي يستند عليها الإطار المقترح من جانب الباحث، والذي سيتم تناوله من خلال المبحث التالي:

المبحث الثالث

الإطار المقترح لإختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب OBA واشتقاق فروض الدراسة

مقدمة:

لم تعد المنافسة في الوقت الحاضر بين الشركات فقط، ولكنها أصبحت بين شبكات التوريد أيضاً، ونتيجة لذلك اتسع نطاق إدارة التكاليف خارج حدود الشركة، وأصبح الشكل المستقل لإدارة التكلفة من خلال الشركات بشكل منفرد - وعلى الرغم من أهميته- غير كاف للحفاظ على قدرتها التنافسية، وأصبحت إدارة التكلفة تتم بشكل تعاوني بين الشركات داخل الشبكة من خلال الكشف عن

بيانات التكلفة بين الشركاء في إطار الالتزام والثقة المتبادلة بينهم للكشف عن الفرص الإضافية لتحقيق وفر في التكلفة وتحسين الأداء ويتم ذلك من خلال تطبيق أسلوب OBA.

وهناك ضرورة للتنسيق بين المورد - المشتري لإدارة التكلفة البيئية بشكل فعال، وفي هذه الحالة تظهر مشكلة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetries والملازمة لعلاقات سلسلة التوريد، وتؤثر على المزايا المرتبطة بمعلومات المورد والمرتبطة بتكاليف التشغيل والتصنيع. وقد تناول (Moller, et al. ٢٠١١) هذه القضية من خلال نظريتين الأولى، نظرية تكلفة الصفقة (العملية) Transaction Cost Theory، وترى أن السبب الرئيسي في عدم تماثل المعلومات يرجع إلى عدم التأكد المرتبط بالعوامل البيئية، ودرجة التعقيد المرتبطه بالرشد المحدود Bounded Rationality. ولذلك فإن السلوك الإنتهازي Opportunistic Behavior من جانب المشتري يتطلب ضرورة وجود ضمانات كافية حتى يتم الكشف عن بيانات التكلفة، وبما يساعد على إدارة التكلفة البيئية، ويزيد من كفاءة المعاملات من خلال تخفيض تكلفتها والنتائج عن تباين المعلومات. وأحياناً يكون لدى المشتري أيضاً ميزة المعلومات المتعلقة بسعر الشراء في السوق، والتي يمكن استخدامها في الضغط على هامش الربح المحقق من جانب المورد. وبالتالي فإن تطبيق أسلوب OBA يساعد على تخفيض تكلفة العمليات للمشتري، إلا أنه من الممكن أن يزيد تكلفة العمليات للمورد من خلال زيادة الخطر المرتبط بالسلوك الإنتهازي من جانب المشتري (McIvor, ٢٠٠١).

ويرى منتقدوا نظرية تكلفة الصفقة أن التركيز على العوامل السلوكية - الإنتهازية والرشد المحدود- غير كافي حيث توجد آليات إجتماعية هامة مثل الحوكمة تم إهمالها (Dekker, ٢٠٠٤).

والنظرية الثانية هي، نظرية التبادل الإجتماعي Social Exchange Theory، وقدمها (Das and Teng, ٢٠٠٢) وهي نظرية ليست اقتصادية بحتة واستخدمت للتغلب على بعض الانتقادات الموجهة لنظرية تكلفة الصفقة،

من خلال دراسة علاقات التبادل الإجتماعى. وتم تطبيقها على العلاقات البنينة بين الشركات. فمن خلال شبكات التوريد تتلاشى الحدود بين أطراف التبادل الإجتماعى والإقتصادى، وإلى جانب تبادل السلع والخدمات تكون هناك مشاركة معلوماتية بين شركاء التبادل. وقد تنشأ التزامات فى المستقبل نتيجة الجهود المشتركة لكل من المورد - المشتري لخفض التكاليف، فعلى سبيل المثال، عندما يوافق طرف واحد على تغييرات فى العقد و/ أو تقديم تنازلات من أجل تخفيض التكاليف ينتج عن ذلك إلتزامات مستقبلية على الطرف الأخر، ويعد ذلك سمة من سمات التبادل الاجتماعى، في حين أن الفوائد المستقبلية تحدد بشكل واضح فى إطار التبادل الإقتصادى (Blau, ٢٠٠٤).

وبالتالى فإن إلتزام كل من المورد - المشتري يلعب دوراً رئيسياً عند تنفيذ كل من أسلوب OBA، وإدارة التكلفة البنينة IOCM، ويعمل ذلك جنباً إلى جنب مع الثقة المتبادلة كحماية قوية ضد الإنتهازية الناتجة عن إستخدام المعلومات المفصّل عنها (Kulmala, ٢٠٠٤).

يتضح مما سبق ذكره أن الدافع الرئيسى للمورد نحو الكشف عن بيانات التكلفة لا يقتصر فقط على الإلتزام والثقة المتبادلة بين أطراف علاقة التبادل، ولكن أيضاً المنافع المرتبطة بكشفه عن بيانات التكلفة، والحماية ضد السلوك الإنتهازى من جانب المشتري. ومن جانب آخر فإن المشتري عليه أن يختار من بين الموردين بما يعظم منفعه وعليه أيضاً أن يقدم للموردين المختارين حوافز تعظم منافعهم أيضاً وتجعلهم يقدمون له المعلومات الجيدة والمطلوبة، وهذه النقاط لم تلق الإهتمام الكافى من جانب الدراسات السابقة، وبالتالي يعطيها الباحث أهمية خاصة من خلال الإطار المقترح.

فأحد العوامل الرئيسية لنجاح تطبيق أسلوب OBA يكمن فى التعرف على هؤلاء الموردين الذين يجب التعاون معهم فى برامج فتح السجلات. وهذا يعنى التركيز على الموردين الذين يساهمون فى توفير متطلبات المشتري وتحقيق تحسينات فى التكلفة. لذلك فإن من أهم أهداف هذه الدراسة تدعيم منشأة

المشترى فى الإختيار من بين محفظة مورديها لتحديد من هم الموردين الذين يجب اشراكهم فى تطبيق برنامج OBA.

وبعد تحديد الموردين يجب تهيئة الظروف التى تجعلهم يوافقون على المشاركة فى الكشف عن معلومات التكلفة التى يرغب المشتري فى الحصول عليها. وهذا يتطلب تحديد كيفية تنظيم برنامج OBA ويتم ذلك من خلال الإجابة على بعض الأسئلة مثل ما هى أنواع البيانات التى يجب الكشف عنها؟، ماهى الأغراض الرئيسية للكشف عن البيانات؟. وينبغى أيضاً تحفيز الموردين للكشف عن بيانات التكاليف، وهنا ينبغى الإجابة على سؤال مرتبط بماهى حوافز التنشيط وفقاً لخصائص العلاقة بين المورد - المشتري والهيكل المتفق عليه لبرنامج OBA؟.

فإطار التطبيق الشامل الذى يدعم اختيار الموردين ويحقق الإلتزام تجاه برامج OBA مازال غير موجود فى الدراسات السابقة، وبالتالي تسعى هذه الدراسة إلى تقديمه.

أولاً الإطار المقترح:

يعتمد الإطار المقترح على ستة محاور رئيسة تمثل المقومات الرئيسية لنجاحه، وذلك على النحو التالى:-

١- الأبعاد الخاصة بأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة The OBA Dimensions :-

تمثل المعلومات جزء أساسى من التبادلات اليومية بين الأفراد والمنشآت. وتعد كفاءة سلسلة التوريد والمشاركة الفعالة فى المعلومات من أهم عوامل النجاح الرئيسية للمنشأة. كما أن تحسين العمليات يحتاج لمعلومات تفصيلية عن أنشطة معينة مثل التكاليف، الإيرادات، الجودة، والثقة. وتتطلب ممارسة أسلوب OBA تبادل للمعلومات، ويعتمد هذا التبادل على ثلاثة أبعاد وهى (Windolph & Moeller, ٢٠١٢) :-

أ- اتجاه تبادل المعلومات The Direction of the Information Exchange:

فالكشف عن بيانات التكاليف قد يكون ثنائى الإتجاه أو من جانب واحد - من جانب المورد-. وانتقد الباحثين الكشف عن بيانات التكاليف من جانب المورد فقط بسبب السلوك الإنتهازى للمشتري عند استخدامه لهذه البيانات، ورغم ذلك هو الأكثر تطبيقاً من الجانب العملى (Lamming et al., ٢٠٠٤; McIvor, ٢٠٠١).

ب- درجة وجود الإفصاح The Degree and Quality of the Disclosure:

تتعلق درجة وجود الإفصاح عن بيانات التكلفة بنوع المعلومات المفصح عنها ومستوى الإفصاح. ويعتمد كلاهما على الغرض من التطبيق وعلاقة التبادل. فنوع المعلومات المفصح عنها يختلف كثيراً حسب ممارسات أسلوب OBA، فكثيراً ما يستخدم الأسلوب ليس فقط للإفصاح عن بيانات التكلفة ولكن أيضاً لتبادل المعلومات ذات الصلة بالتكلفة مثل المبيعات المتوقعة (Mouritsen et al., ٢٠٠١). علاوة على ذلك فإن مستوى التفصيل يتفاوت إلى حد كبير ما بين الإفصاح عن بيانات تكلفة غير محددة والإفصاح عن بيانات مستخدمة ومتاحة للنظام المحاسبى الداخلى للمنشأة.

ج- حدود الإنفتاح The Boundaries of Openness:

يمكن توضيح ممارسات أسلوب OBA فيما يتعلق بحدود الإنفتاح من خلال بيان ما إذا كان الإفصاح عن بيانات التكلفة يحدث بشكل ثنائى من خلال علاقة المورد - المشتري، أو من خلال الشبكة ككل وإن كان الشكل الثنائى الأكثر إنتشاراً (Mouritsen et al., ٢٠٠١; Kulmala, ٢٠٠٤). وقد يفصح الموردین عن بيانات التكلفة إلى العميل المباشر فى الشبكة إلى جانب شبكة التوريد بالكامل (Kajueter and Kulmala, ٢٠٠٥)، وعلى الرغم من هذا لا يدرك الإفصاح عن بيانات التكلفة فقط عند المستوى الأعلى لشبكات التوريد ولكن عند المستويات الأدنى أيضاً (McIvor, ٢٠٠١).

ويلاحظ أن ممارسات OBA تتفاوت بشكل ملحوظ في الأبعاد المختلفة ولم تظهر حتى الآن ممارسة ثابتة، ويمكن تلخيص الأبعاد الثلاثة الخاصة بأسلوب OBA من خلال الجدول رقم (١-٣) التالي:

المصدر	الوصف	أبعاد (OBA)
McIvor (٢٠٠١), Lamming et al. (٢٠٠٤)	احادى الجانب (بمعنى أن المورد فقط يفصح عن بيانات تكاليفه للمشتري) فى مقابل ثنائى الإتجاه.	اتجاه تبادل المعلومات
Axelsson et al. (٢٠٠٢), Mouritsen et al.(٢٠٠١)	نوع المعلومات (بيانات تكلفة فعلية فى مقابل معلومات تكلفة ذات علاقة) مستوى التفصيل (بيانات تكلفة غير محددة فى مقابل بيانات محاسبية داخلية).	درجة وجودة الإفصاح
Kajueter & Kulmala (٢٠٠٥), Kulmala (٢٠٠٢)	إفصاح ثنائى فى مقابل إفصاح واسع يغطى كل الشبكة.	حدود الإنفتاح

جدول رقم (١-٣) الأبعاد الخاصة بأسلوب (OBA)

٢- العلاقة بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وإدارة التكلفة البيئية The

-:Relationship Between OBA and IOCM

تمثل إدارة التكلفة البيئية (IOCM) توسع لمنظور إدارة التكلفة خارج حدود المنشأة المستقلة، وتهدف إلى تحديد وإدراك حلول تخفيض التكلفة من خلال تنسيق الأعمال بين المورد - المشتري لما تحققه من منافع بالمقارنة بإدارة التكلفة بشكل فردي مستقل، وتقدم إدارة التكلفة البيئية ثلاث فرص لتخفيض التكاليف ترتبط بمراحل تطوير المنتج، تصنيع المنتج، والربط بين المشتري المورد (Cooper and Buyer-Supplier Interface Slagmulder, ١٩٩٨).

وتزداد أهمية تخفيض التكلفة أثناء مرحلة تطوير المنتج بسبب زيادة أهمية البحث والتطوير المرتبط بمكونات المنتج الرئيسية والتي تعتمد على كفاءة تطوير منتج المورد. ويقدم مدخل إدارة التكلفة البيئية أربعة أدوات

لتخفيض التكلفة أثناء مرحلة تطوير المنتج وهي (Axelsson et al., ٢٠٠٢; Cooper and Slagmulder, ١٩٩٨, ٢٠٠٤; Cooper and Yoshikawa, ١٩٩٤) :-

١- التكلفة المستهدفة المقيدة (CTC) Chained Target Costing

تستلزم التكلفة المستهدفة المقيدة تقسيم السعر الملزم والمحدد من خلال السوق (السعر المستهدف) طبقاً لمستوى المكونات الخاصة بالمنتج. وعلى عكس مدخل التكلفة المستهدفة المعيارية فإن التكلفة المستهدفة المقيدة تتطلب جهوداً تنشيطية من جانب كل شركاء التبادل لتحقيق السعر المستهدف.

٢- التبادل التعويضي بين الجودة والسعر والأداء الوظيفي - Functionality-Price

:Quality Trade-Off (FPO Trade-Off)

يستخدم التبادل التعويضي لتحقيق تخفيضات التكلفة عندما يكون الإنحراف عن السعر المستهدف للمكون صغير نسبياً، وذلك من خلال تخفيض الجودة أو الأداء الوظيفي للمكون الخاص بالمنتج.

٣- مباحثات التكلفة البينية Inter-Organizational Cost Investigation

تقوم مباحثات التكلفة البينية على إعداد فرق عمل مشتركة من جانب المشتري والمورد تطبق أساليب هندسة القيمة لتحقيق أهداف تخفيض التكلفة من خلال تغيير التصميمات الخاصة بمكونات المنتج.

:Concurrent Cost Management إدارة التكلفة المتداخلة

تتطلب إدارة التكلفة المتداخلة ضرورة التدخل المبكر لفريق تصميم المنتج في عملية تطوير المنتج لتوسيع مجال التغييرات المحتملة لتصميم المنتج حتى يمكن تخفيض تكلفته.

ويعتمد تطبيق أى من أدوات تخفيض التكلفة السابقة على دراسة التكلفة/ المنفعة للأداة. وتزيد إمكانية تخفيض التكلفة كلما زاد نطاق التغييرات المحتملة للتصميم، وفي نفس الوقت تزيد تكلفة استخدام الأداة أيضاً. لذلك تزيد أهمية اتفاقيات التعهيد للموردين وتعد أداة حاسمة عند اختيار أدوات تخفيض التكلفة (Cooper and Slagmulder, ٢٠٠٤).

وتختلف الأدوات الأولى والثانية عن الأدوات الثالثة والرابعة، حيث تعمل فرق التصميم في ظل استخدام الأولى والثانية بشكل مستقل، وتكون المشاركة محدودة في التصميم وفي استخدام بيانات التكلفة وبالتالي يكون نطاق تخفيض التكاليف محدود أيضاً. وعلى العكس يدرك المشتري هيكل تكلفة المورد وهامش ربحه مع استخدام الأدوات الثالثة والرابعة، وتكون التغيرات الرئيسية في التصميم كبيرة مما يترتب عليه تخفيضات كبيرة في التكاليف، ويقوم أسلوب OBA بدور رئيسي في تحقيق تخفيضات التكلفة المحتملة في هذه الحالة (Axelsson et al., ٢٠٠٢; Kajuter and Kulmala, ٢٠٠٥; Kulmala et al., ٢٠٠٥).

ومن جانب آخر ينتج عن المشاركة في بيانات التكلفة التي يفصح عنها المورد زيادة قوة عدم التكافؤ في سلسلة التوريد بسبب الفرصة التي يأخذها المشتري في استخدام المعلومات المشتركة من أجل تحقيق منافعه الخاصة على حساب المورد. وعلى الرغم من الوفورات في التكلفة التي تحققها الأدوات الثالثة والرابعة إلا أن المفاجئة أنهما غير مفضلتين دائماً من جانب المورد حيث تتطلبا إفصاح عن معلومات قد تعطى المشتري ميزة كبيرة عند التفاوض (Cooper and Slagmulder, ١٩٩٨).

ويرى البعض أن تنفيذ واستخدام أدوات إدارة التكلفة البيئية أصبح محدوداً الأهمية بدون إفصاح عن بيانات التكلفة (Cooper and Slagmulder, ١٩٩٨; Kulmala, ٢٠٠٢). وفي الحقيقة يعد أسلوب OBA مكوناً ضمنياً لإدارة التكلفة البيئية (IOCM) وعبر عن ذلك البعض بقولهما OBA is even frequently regarded as an implicit component (Cooper and Slagmulder, ١٩٩٨, ٢٠٠٤; of IOCM, Yoshikawa, ١٩٩٤; Lamming et al., ٢٠٠٤). ومع ذلك فإن أسلوب OBA لا يشير بالضرورة إلى أن المشتري والمورد يطبقا بعد ذلك ممارسات إدارة التكلفة المشتركة، فأسلوب OBA قد يطبق ببساطة لمساعدة المشتري لتحديد كفاية تخصيص التكاليف العامة دون أي أنشطة لاحقة لإدارة التكلفة

المشتركة. وعلى الرغم من ذلك، فإن الإفصاح عن بيانات التكلفة كشرط لاحق لأدوات إدارة التكلفة البيئية يدرك بشكل واسع كمسبب حاسم لتطبيق أسلوب OBA، والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق وفورات كبيرة في التكلفة عند إدارة التكلفة البيئية (IOCM) (Kajueter and Kulmala, ٢٠٠٥).
ويبدو أن كل من OBA، IOCM يمثلان أداتين إداريتين مستقلتين إلا أن تطبيقهما متداخل إلى حد كبير، ومنافعهما الخاصة تعتمد جزئياً على بعضها البعض (Kulmala et al., ٢٠٠٢).

٣- اختيار الحوافز لتنفيذ أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة Incentives -:Selection in OBA

يمثل أسلوب OBA نشاط يقوم على المشاركة في المعلومات بين منشآت الأعمال. وحل (٢٠٠٨) Madlberger مسببات التعاون البيئي للمنشآت، ووجد أن المنشآت التي تهتم بالمشاركة بالمعلومات مع نظرائها في سلسلة التوريد تحتاج إلى فهم الظروف التي تجعل شركائها يرغبون في الإفصاح عن هذه المعلومات. وفي الحقيقة فإن الثقة والعلاقة الجيدة والقوية لا يضمنان أن تبدأ المنشأة في المشاركة بالمعلومات مع الآخرين، وتكون المنشآت جاهزة للمشاركة بالمعلومات عند تأكدها من الاستفادة من هذا القرار.

وتبرز الأدلة التجريبية أهمية اختيار الحوافز الجيدة لتفعيل ودعم المشاركة في المعلومات، وخاصة عندما يتعلق الأمر بالكشف عن بيانات التكلفة. ويصبح وصول الحوافز للموردين وطريقة إدراكهم لها من شروط نجاح تنفيذ أسلوب OBA (Kajueter and Kulmala, ٢٠٠٥).

وقدم (٢٠١٠) Agndal and Nilsson دليل تجريبي عن كيفية اختيار الحوافز لمشاركة الموردين في برنامج OBA في ظل استراتيجيات الشراء المختلفة من جانب المشتري، فمثلاً عند استخدام استراتيجية اقتصاديات تكلفة الصفة Transaction Cost Economics فإن الحوافز طويلة الأجل مثل الاستثمارات المشتركة في أعمال التحسين تكون ملائمة لأن الموردين يعتبرون أن فرص التحسين المرتبطة بالتعاون المستقبلي تعد حافز كافي للكشف عن

بيانات التكلفة. وفي العمليات الموجهة على أساس السوق يتوقع الموردون أن المنافع قصيرة الأجل مثل أحجام المبيعات الكبيرة تعوضهم في الحال عن مشاركتهم في برامج OBA.

وتشير الخبرة السابقة لمديرى الشركات المشترية بأن مورديهم ينتابهم شك بسبب الخطر المدرك نتيجة الإفصاح عن المعلومات للمنافسين، ويرون ضرورة تقديم حوافز ملموسة للموردين لتشجيعهم للإفصاح عن بيانات التكاليف. ويوضح الجدول (٣-٢) التالى قائمة بالحوافز التى يختار من بينها مديرى الشركات المشترية لتشجيع الموردين عند الإفصاح عن بيانات التكلفة.

نوع الحافز	الفائدة المحققة للمورد	المصدر
الشراء بالحجم الكبير ومن خلال عقود طويلة المدى.	تحقيق إيرادات أكبر- وأعطاء أفضلية للمورد	Kulmala (٢٠٠٤), Kajuter & Kulmala (٢٠٠٥)
الوصول إلى توقعات وخطط إنتاج الشركة المشترية.	تسهيل الإنتاج وخطط تدبير مستلزمات الإنتاج	Formentini & Romano (٢٠١١)
الدعم الفنى	تعلم الممارسات الجيدة من الشركة المشترية، مثل الإنتاج الخالص، هندسة القيمة، عملية تحسين الإنتاج، إلخ	Kajuter & Kulmala (٢٠٠٥), Formentini & Romano, (٢٠١١)
الدعم التسويقى	الترويج للعلامة التجارية للمورد من خلال منتجات الشركة المشترية، مثل وضع العلامة التجارية للمورد على منتجات الشركة مثل الكراسى والمناضد وغيرها.	Ellram (٢٠٠٢), Agndal & Nilsson (٢٠٠٩)
الدعم التفاوضى	الإستفادة من قوة المساومة للشركة المشترية، وتعلم أفضل الممارسات فى المفاوضات مع الصف الثالى من الموردين	Agndal & Nilsson (٢٠١٠)
فرق حل المشاكل المشتركة	الإستفادة من فرق العمل البيئية فى حل مشاكل الإنتاج، والتصميم، وسلسلة التوريد.	Ellram (٢٠٠٢), Kajuter & Kulmala (٢٠٠٥)

جدول رقم (٣-٢) قائمة بالحوافز المختارة للإفصاح عن بيانات التكلفة

٤- اختيار الموردين Supplier selection:-

لتحديد الموردين ذوى القيمة والراغبين فى الإشتراك فى برامج OBA يهتم فريق البحث العملى بإستعداد المورد واهتمام المشتري، وذلك على النحو التالى:-

أ- استعداد ورغبة المورد Supplier's Willingness:

تعتمد رغبة المورد واستعداده فى الإشتراك فى برامج OBA على بعدين رئيسيين تم اشتقاقهما من نموذج (Kulmala, ٢٠٠٤)، وهما:

- توازن القوى **Balance of Power**: وتشير إلى مدى القوة التعاقدية للشركة المشترية. فعندما يملك المشتري الهيمنة والسيطرة على العلاقة التعاقدية فإن ذلك يسهل الإفصاح عن بيانات التكلفة لأن الموردين يهتمون فى هذه الحالة باستمرار وعدم كسر العلاقة مع العملاء الرئيسيين. ويمثل فى هذه الحالة حجم شراء الشركة المشترية جزء هام من مبيعات المورد.

- مستوى الثقة **Level of Trust**: فالدرجة العالية من الثقة بين أطراف الشراكة مطلوبة فى أى برنامج قائم على المشاركة فى المعلومات بين المنشآت، وبصفة خاصة عندما تكون المشاركة فى معلومات تتعلق بالتكاليف والتى عادة ما تكون استراتيجية وسرية.

ب- اهتمام المشتري Buyer's Interest:

يلاحظ بوضوح من خلال البحث العملى أن مديرى الشركات المشترية لا يهتموا ببرامج فتح السجلات مع كل الموردين، بل يجب أن يكونوا واقعين فى اختيار الموردين، ولا يشترط أن يدخل أحد الموردين فى برنامج OBA لمجرد أنه يمثل شركة كبيرة ومعقدة جداً لأن فرصة المشتري فى هذه الحالة فى دعم برامج تخفيض التكلفة الخاصة به تكون ضعيفة.

ويمكن التعبير عن إهتمام المشتري فى الإشتراك فى برامج OBA باستخدام الأبعاد المشتقة من دراسات Ellram (٢٠٠٢), Furlan, et al. (٢٠٠٦)، وهى:

- خطر تعديلات سعر الشراء Risk of Purchasing Price Revisions:

يرى المشتري أحياناً أن المشاركة في معلومات التكلفة تحقق مخاطرة لأنها قد تؤدي إلى طلبات تعديل لسعر الشراء من جانب المورد، ويظهر ذلك بوضوح مع المنتجات ذات السعر التصاعدي مثل عقود تصنيع المطابخ والتي تتأثر أسعارها بقوة بالمواد الخام المستخدمة في التصنيع، وفي هذه الحالة فإن التعاون في تبادل معلومات التكلفة يسهل للموردين في المطالبة بإعادة المفاوضات بخصوص السعر عندما تزيد تكلفة المواد الخام.

- المعرفة بعمليات إنتاج المورد Knowledge of the Supplier Production:

Processes

تمثل المعرفة بعمليات إنتاج المورد مشكلة عملية، لأن المورد المميز في عمليات الإنتاج والتي قد تكون معقدة أو مختلفة عن الآخرين من الصعب أن يقدم مساهمات هامة في تخفيض تكاليف المنتج أو التصنيع بسبب صعوبة معرفة المشتري بعملياته الإنتاجية في هذه الحالة. ويحدث ذلك، على سبيل المثال مع موردي الأدوات المنزلية مثل البوتاجازات وغسالات الأطباق.

- تبويب التكلفة على أساس النشاط ABC Classification:

يزيد إهتمام المشتري بالموردين الذين يهتموا بتبويب التكلفة على أساس الأنشطة، حيث تسمح لبرامج OBA بتحقيق تخفيضات هامة في التكلفة.

5- استخدام البيانات المحاسبية المفصح عنها Uses of Disclosed

Accounting Data

تؤثر الطريقة التي يتوقع أن يستخدم بها المشتري للبيانات المحاسبية المفصح عنها على موقف المورد تجاه المشاركة بالبيانات. لذلك فإن الخطوة الأولى لفريق البحث العملي تتطلب مراجعة الأدب لتحديد الاستخدامات العامة لبيانات التكلفة المفصح عنها. وسيتم تناول هذه النقطة من خلال تبيان الأغراض الرئيسية للإفصاح عن بيانات التكاليف، والقرارات والأنشطة التي تستخدم فيها بيانات التكاليف المفصح عنها وذلك على النحو التالي (Agndala

(2010, & Nilsson):

أ- الأغراض الرئيسية للإفصاح عن بيانات التكاليف Main Purposes of Cost

:Data Disclosure

يحق الإفصاح عن بيانات التكلفة منافع للمورد والمشتري. وتتمثل منافع المورد في زيادة الحصة السوقية، القدرة على بيع مكونات عالية القيمة ومن ثم تحقيق أرباح مرتفعة وسرعة الوصول إلى تكنولوجيا المنشأة والحصول على الدعم الفني والتقني منها. وتتركز منافع المشتري على عدة جوانب وأهمها:
- شراء نسبة مرتفعة من الأجزاء والمكونات عالية القيمة وتمثل مجالات تنافسية رئيسية.

- تحقيق نسبة مرتفعة من اقتصاديات المجال وأيضاً اقتصاديات الحجم.
- تزايد مستوى التجديد ووفورات التكلفة التي يمكن تحقيقها نتيجة أفكار متجددة من الموردين في التصميمات التي يقدموها.
- إدراك هيكل تكاليف المورد.

ب- القرارات والأنشطة التي تستخدم فيها بيانات التكاليف المفصوح عنها

Specific Decisions and Activities Supported by Disclosed

:Cost Data

تتمثل أهم القرارات والأنشطة التي تستخدم فيها بيانات التكاليف المفصوح عنها فيما يلي:

- اختيار الموردين.
- متابعة وتصميم مشروعات التحسين من خلال برامج التكلفة مثل هندسة القيمة، وإضافة أو تحسين السمات بدون تكاليف إضافية.
- تطوير المنتجات المشتركة من خلال الاختيار من بين طرق تصميم المنتج أو إعادة تصميم المنتج أثناء التصنيع وكذلك قرارات التسويق.
- دعم القرارات المتعلقة بتحديد الخصائص النهائية للمكونات من خلال تعاون المورد والمشتري في تعريف هذه الخصائص في ضوء تكاليف المورد.
- دعم قرارات إقتناء المواد الخام والمكونات من جانب المورد، فنتيجة للتعاون بين المورد والمنشأة المشتري يمكن مساعدة المورد في اختيار الموردين

الفرعيين له ذوى الأسعار الأقل لهذه المفردات، وتساهم هذه المشاركة الفعالة فى تخفيض التكلفة النهائية للمنتج.

- دعم قرارات تنفيذ العمليات المعينة، فإذا كان الأمر يتعلق بالمفاضلة بين من الذى يودى العملية من بين المورد أو المشتري (قرار التصنيع أو الشراء) فبيانات التكلفة تستخدم فى هذه الحالة كأساس لإتخاذ مثل هذه القرارات.

٦- تأثيرات المعايير الاجتماعية الارتباطية^(١) Relational Social Norms

وانتهازية المشتري Buyer Opportunism:.

يزيد الإفصاح عن بيانات التكلفة تعرض المورد للتهديد من جانب السلوك الإنتهازى للمشتري. لذلك من المحتمل بعد الإفصاح عن بيانات التكاليف أن يؤثر سلوك المشتري إلى حد كبير ليس فقط فى إدراك المورد لمنافع أسلوب OBA ولكن أيضاً فى رضائه عن علاقة الشراكة. وهنا تظهر أهمية العوامل المحيطة مثل المعايير الاجتماعية الارتباطية والتي تعمل كوقاية ضد السلوك الإنتهازى للمشتري بعد الإفصاح عن المعلومات، وتكون هذه المعايير ذات أهمية كبيرة عند تحليل تأثير أسلوب OBA على رضاء المورد عن علاقة الشراكة. لذلك من الضروري توضيح التأثيرات المختلفة لأسلوب OBA على رضاء المورد على علاقة الشراكة فى ظل السلوك الإنتهازى للمشتري والمعايير الاجتماعية الارتباطية، مع مراعاة عدم إدخال عوامل ارتباطية أخرى فى هذه الحالة مثل الثقة والالتزام والتي تعد من العوامل الهامة لنجاح للكشف عن بيانات التكلفة (Kajueter and Kulmala, ٢٠٠٥; Kulmala, ٢٠٠٤).

(١)- المعايير الاجتماعية الارتباطية هى القواعد التى تستخدمها المجموعة المرتبطة للقيم والمعتقدات والمواقف والسلوك الملائم وغير الملائم للتغلب على سلبات السلوك الإنتهازى.

ثانياً: اشتقاق فروض البحث وربطها بالصناعات التجميعية:

١- أهمية تطبيق أسلوب OBA في مجال الصناعات التجميعية:-

تزداد أهمية إدارة التكلفة والكشف عن بيانات التكلفة مع مراعاة إتجاه جودة الإفصاح وحدود الإنفتاح ويظهر ذلك بصفة خاصة في مجال الصناعات التجميعية لما تتميز به هذه الصناعة من :

- شراء نسبة مرتفعة من الأجزاء والمكونات عالية القيمة وتمثل مجالات تنافسية رئيسية.

- تحقيق نسبة مرتفعة من اقتصاديات المجال وأيضاً اقتصاديات الحجم.

- تزايد مستوى التجديد ووفورات التكلفة التي يمكن تحقيقها نتيجة أفكار متجددة من الموردين في التصميمات التي يقدموها.

وتتمثل الأغراض الرئيسية للإفصاح عن بيانات التكاليف للمشتري في

مجال الصناعات التجميعية فيما يلي (Agndala and Nilsson, ٢٠١٠):

- تحسين تكاليف المنتجات ذات الكفاءة وتطوير عمليات التصنيع باستخدام طرق مثل هندسة القيمة، ومدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التحسين المستمر، ويطلق عليه Kaizen. وكذلك تدعيم تحليل سلسلة القيمة المشتركة وتحقيق الرقابة على الأسعار والأفصاح عن التوقعات بشأن الأسعار في المستقبل.

- تحديد مسيبيات التكلفة التي يمكن أن تخدم كأساس للعمل المشترك نحو تخفيض التكلفة.

- تجنب سوء الفهم بين أطراف علاقة الشراكة.

- التأكد من أن المورد لا يغالى في السعر الذى يطلبه من الشركة المشترية ومتابعه ظروفه عن قرب، وتطوير المعرفة عن العرض فى السوق.

ولذلك يمكن صياغة الفرض التالى:

الفرض الأول: تفضل الشركات التي تنتمى إلى الصناعات التجميعية تطبيق ممارسات

أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA).

٢. أسلوب OBA وإدارة التكلفة البيئية IOCM كعوامل تعتمد على بعضها البعض:-

تعتبر إدارة التكلفة بين المنشآت بمثابة طريقة رئيسية لضمان تحقيق الكفاءة والقدرة التنافسية لشبكة التوريد. وبموجب ذلك يتم الكشف عن بيانات التكاليف بصورة رئيسية لتسهيل تطبيق إدارة التكلفة البيئية IOCM. ولذلك يفترض أن كل من أسلوب OBA، وإدارة التكلفة البيئية IOCM يعتمدا على بعضهما البعض بشكل كبير. وينظر في كثير من الأحيان لأسلوب OBA على أنه مجرد وسيلة للضغط على هامش الربح الخاص بالموردين، بينما ينظر على عكس ذلك لإدارة التكلفة البيئية IOCM والتي تحقق وفر في التكاليف لكل من المشتري والمورد، ونظراً للإرتباط الكبير بينهما فإن الأمر يتطلب دراسة العلاقة بينهما (Moller et al., ٢٠١١). ومن جانب آخر فإن تطبيق آليات إدارة التكلفة البيئية IOCM ممكنة بشكل محدود بدون الكشف عن بيانات التكلفة، ولكن الآليات الأكثر تطوراً والتي تقدم امكانيات أكثر وأعلى لتخفيض التكاليف يقوم أسلوب OBA بدور هام في تحقيقها. (Kajueter and Kulmala, ٢٠٠٥). ولذلك يمكن صياغة الفرض التالي:

الفرض الثاني: تؤثر ممارسة أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) بشكل إيجابي على إدارة التكلفة البيئية (IOCM) في مجال الصناعات التجميعية

٣. اختيار الحوافز وأهمية شفافية هيكل تكلفة المورد في علاقة التبادل بين المشتري والمورد

تنفيذ أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة:-

أ. اختيار الحوافز لتدعيم مشاركة الموردين في برنامج OBA:

في الحقيقة فإن الثقة والعلاقة الجيدة والقوية لا يضمننا أن تبدأ المنشأة في المشاركة بالمعلومات مع الآخرين، وتكون المنشآت جاهزة للمشاركة بالمعلومات عند تأكدها من الاستفادة من هذا القرار.

وتبرز الأدلة التجريبية أهمية اختيار الحوافز الصحيحة لتفعيل ودعم المشاركة في المعلومات، وخاصة عندما يتعلق الأمر بالكشف عن بيانات التكلفة. ويصبح وصول الحوافز للموردين وطريقة إدراكهم لها من شروط نجاح تنفيذ أسلوب OBA (Kajueter and Kulmala, ٢٠٠٥).

بد أهمية شفافية هيكل تكلفة المورد في علاقة التبادل بين المشتري والمورد:-

يؤثر الإتصال بين شركاء التبادل والدعم المتبادل بينهم عند ظهور المشاكل إيجابياً على جاذبية العلاقة وإستمرارها في الأجل الطويل. وعلى أية حال فإن تقييم شركاء التبادل لنجاح الأعمال الناتجة عن العلاقة يختلف بدرجة جوهرية بسبب مدى الإحساس بعدالة توزيع المكاسب الإقتصادية (Scheer et al., ٢٠٠٣).

ولذلك يشمل رضاء المورد عن علاقة الشراكة والتبادل عنصرين أساسيين وهما:

- أ - الرضاء بالمكاسب المالية الناتجة عن علاقة الشراكة بين المشتري- المورد.
 - ب- الرضاء عن جودة التعاون (يقاس جودة التعاون من خلال قوة وإحكام التعاون).
- ويجب أن يزيد الإفصاح عن بيانات التكلفة - إفصاح من خلال OBA في اتجاه واحد- المكاسب الإقتصادية للمورد في ظل علاقة التبادل، إذ يستفيد المورد على الأقل من مكاسب كفاءة التكلفة، وقد يبرر الإفصاح عن بيانات التكلفة إرتفاع أسعار المورد عن السعر المستهدف. علاوة على ذلك غالباً ما يدعم المورد من جانب المشتري في تحسين أنظمة المحاسبة الداخلية الخاصة به وخاصة عندما لا تقدم هذه الأنظمة بيانات التكلفة المطلوبة (McIvor, ٢٠٠٥; Kajuter and Kulmala, ٢٠٠١).

وهكذا فإن أسلوب OBA أحادى الإتجاه يحقق منافع إقتصادية كبيرة للمورد، ولذلك يمكن القول أنه يؤثر بالإيجاب على رضاء المورد عن علاقة الشراكة، ومن جانب آخر فهناك خطر ناتج عن استخدام المشتري لمعلومات التكلفة في مفاوضات تسعير المكونات، وبالتالي فإن هناك أثر إيجابى وأثر سلبى لأسلوب OBA وكلاهما يؤثر على رضاء المورد. وبناءً على ما سبق يمكن صياغة الفرض التالى:

الفرض الثالث: يؤثر تحفيز الموردين ورضائهم عن علاقة التبادل بشكل إيجابى على ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) فى مجال الصناعات التجميعية.

٤- اختيار الموردين المشاركين في تنفيذ برنامج OBA :-

لتحديد الموردين ذوي القيمة والراغبون في الإشتراك في برامج OBA يهتم فريق البحث العملى بإستعداد ورغبة المورد واهتمام المشتري. ويعتمد رغبة المورد على توازن القوى ومستوى الثقة، بينما يتوقف اهتمام المشتري على الخطر المرتبط بتعديلات سعر الشراء، والمعرفة بعمليات إنتاج المورد، تبويب التكلفة على أساس النشاط. ولذلك يمكن صياغة الفرض التالى:

الفرض الرابع: يؤثر اختيار الموردين بشكل كبير فى نجاح تنفيذ ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) فى مجال الصناعات التجميعية.

٥- تأثير انتهازية المشتري على تنفيذ أسلوب OBA ورضاء المورد على علاقة التبادل :-

تشير الإنتهازية أيضاً إلى عدم التأكد فيما يتعلق بالسلوك المستقبلى لشريك التبادل، ومن جانب آخر يدعم عدم تماثل المعلومات ونقص الشفافية السلوك الإنتهازى مما يؤدى إلى زيادة الخطر الذى يتعرض له المورد (McIvor, ٢٠٠١).

وتؤثر الإنتهازية على رضاء المورد عن علاقة الشراكة بسبب إحساسه بعدم العدالة. وبالتالي يؤثر سلوك المشتري الإنتهازى سلبياً على العلاقة بين الإفصاح عن بيانات التكلفة ورضاء المورد عن علاقة الشراكة. وبناءً على ما سبق يمكن صياغة الفرض التالى:

الفرض الخامس: يؤثر السلوك الإنتهازى للمشتري بالسلب على رضاء المورد عن علاقة التبادل فى ظل تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) فى مجال الصناعات التجميعية.

٦- تأثير المعايير الإجتماعية الإرتباطية على تنفيذ أسلوب OBA ورضاء المورد على علاقة التبادل :-

تمثل المعايير الإجتماعية الارتباطية القواعد التي تستخدمها المجموعة المرتبطة للقيم والمعتقدات والمواقف والسلوك الملائم وغير الملائم للتغلب على سلبيات السلوك الانتهازي. وتستخدم المعايير الإجتماعية الارتباطية كقواعد شكلية للتصرف مستندة على وجهات النظر المشتركة للسلوك الملائم. وتعمل المعايير الإجتماعية الارتباطية كألية هامة للحوكمة، وذلك لضمان أن المشتري يستخدم بيانات التكلفة المفصح عنها بشكل مناسب. ولذلك فإن وجود معايير إجتماعية ارتباطية قوية يجب أن يقلل خطر السلوك الإنتهازي للمشتري، مما يخفض من تكاليف عمليات المورد عندما يفصح عن بيانات التكلفة. علاوة على ذلك فإن مكاسب المورد الاقتصادية التي تنتج عن الإفصاح عن بيانات التكلفة وكذلك إدراكه لجودة العلاقة يجب أن يكونا أعلى عندما يكون استخدام البيانات مدعم بالمعايير الإجتماعية الارتباطية. ولذلك يبدو من المحتمل أن وجود معايير إجتماعية ارتباطية قوية يكون له تأثير إيجابي عند الإفصاح عن بيانات التكلفة على رضاء المورد عن علاقة الشراكة. وبناءً على ما سبق يمكن صياغة الفرض التالي:

الفرض السادس: تعمل المعايير الإجتماعية الارتباطية القوية كوقاية ضد السلوك الإنتهازي للمشتري والنتائج عن تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في مجال الصناعات التجميعية.

وبعد صياغة فروض الدراسة فإن الأمر يتطلب اختبار مدى صحتها من خلال الدراسة التطبيقية. وهذا ما سيتناوله الباحث في المبحث التالي:

المبحث الرابع

دراسة استطلاعية لتطبيق الإطار المقترح واختبار فروض الدراسة في

بيئة الأعمال المصرية

١- أهمية الدراسة:

أشار الشق النظرى من هذه الدراسة إلى أهمية أسلوب OBA إلا أن الدراسات التجريبية جاءت محدودة، وعلى الرغم من أثاره الإيجابية المحتملة، فقد تعرضت القليل من الدراسات لكيفية عمل هذا الأسلوب وكيفية تفاعل المخاطر المصاحبة له. ويرجع ذلك إلى أن أسلوب OBA مازال يمثل ظاهرة جديدة، وأن بيانات التكلفة تعد أحد أكثر المعلومات السرية والحساسة فى الشركات، كما أن ممارسة الكشف عن هذه البيانات للشركاء فى سلسلة التوريد ظهرت بسبب إنتشار الإنتاج والتوريد بدون فاقد فى التسعينيات. (Carr and Ng, ١٩٩٥; Seal et al., ١٩٩٩; Mouritsen et al., ٢٠٠١; Dekker, ٢٠٠٤; Kuimala, ٢٠٠٤).

وتعتمد الدراسة التطبيقية على دراسة استطلاعية الغرض منها استقصاء لمدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح وإختبار فروض الدراسة فى بيئة الأعمال المصرية.

٢- الهدف من الدراسة:

تهدف الدراسة إلى استطلاع لبيئة الأعمال الصناعية المصرية وخاصة المنشآت العاملة فى الصناعات التجميعية Assembling Industries لمدى أهمية اختيار وتحفيز الموردين نحو الكشف عن بيانات التكلفة بما يؤدي إلى تفعيل أسلوب OBA كأحد أدوات الإدارة البيئية للتكلفة IOCM وذلك فى ضوء البيانات التي توافرت للباحث، والتي تم تجميعها من خلال قوائم الإستهتبان التي تم توزيعها وتجمعها من مديري المنشآت العاملة فى مجال الصناعات التجميعية بمدينة الاسكندرية والمناطق الصناعية التابعة لها بأمر

زغيبو والعامرية وبرج العرب. وتوضح الدراسة ما إذا كان هناك دور لأسلوب OBA فى تحقيق ميزة تنافسية لهذه المنشآت بما يساعد على تحسين أدائها فى الأجل الطويل وتدعيم وضعها التنافسى.

٣- إجراءات الدراسة:

١/٢- مجتمع وعينة الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة فى جميع المنشآت العاملة فى الصناعات التجميعية بجمهورية مصر العربية، بينما تمثل عينة الدراسة فى المنشآت العاملة فى الصناعات التجميعية بمدينة الإسكندرية (٧) سواء بالمدينة ذاتها أو المناطق الصناعية التابعة لها وتتمثل فى أم زغيبو والعامرية وبرج العرب. وقد تمخص عن حصر هذه المنشآت عينة مكونة من ثلاثة وسبعون منشأة تنتمى إلى القطاع الخاص والقطاع الاستثمارى المشترك تعمل فى مجال تصنيع المنتجات النهائية أو الأجزاء والمكونات اللازمة لتصنيع المنتج النهائى. وتمكن الباحث من توزيع عدد ٧٣ استمارة استبيان على المديرين بهذه الصناعات عن طريق المقابلات الشخصية والبريد الإلكتروني، وهؤلاء المديرين يمثلون المشتري والمورد فى مجال الصناعات التجميعية. وتم تجميع ٦١ استمارة واستبعدت ثلاثة منها لعدم سلامة إجاباتها وأصبح هناك ٥٨ استمارة استبيان صحيحة - بنسبة ٧٩% من عينة البحث- تم إجراء التحليل عليها.

وتم اختيار الصناعات التجميعية حيث تتصف المنتجات فى هذه الصناعات بأنها تتكون من عدة أجزاء يمكن تخفيض تكلفة إنتاجها خلال دورة حياة المنتج وخاصة فى مرحلة تخطيط وتصميم المنتج (تطوير المنتج)، كما تتميز بأنها سريعة التقدم وكثيرة التغير فى تصميماتها الأمر الذى يتطلب معه ضرورة توافر نظم تكاليفية ملائمة وتعاون بين المورد- المشتري.

(٧) - تم اختيار مدينة الإسكندرية بسبب وجود منطقة صناعية كبرى بها بمدن برج العرب وأم زغيبو والعامرية تتميز بوجود عدد كبير من الصناعات التجميعية سواء فى مجال تصنيع الأجزاء والمكونات أو المنتج التجميعى النهائى، وكذلك لوجود قاعدة بيانات حديثة عن الشركات الصناعية بها، وتميز مديري هذه الشركات بالتعاون فى مجال البحث العلمى من خلال التعامل السابق معهم.

ولعل من أهم الصناعات التجميعية فى جمهورية مصر العربية ما يلى:
أ - منشآت تقوم بتصنيع منتجات نهائية مثل الأجهزة المنزلية والكهربائية والإلكترونية.

ب- منشآت تقوم بتصنيع منتجات وسيطة ممثلة فى قطع الغيار سواء للسيارات أو الأجهزة الكهربائية أو الإلكترونية.

وتم الحصول على بيانات المنشآت التى تعمل فى مجال الصناعات التجميعية من دليل المستثمرين بمدينة الإسكندرية، ودليل الهيئة العامة للاستثمار.

٢/٣- أسلوب إجراء الدراسة:

تم الإعتماد على قائمة استبيان ملائمة لإجراء الدراسة والسبب فى ذلك أن أسلوب الاستبيان يعد من أفضل أساليب التطبيق فى مجال البحوث الوصفية وفى الدراسات الاستطلاعية التى تتميز موضوعاتها بالحدائثة وندرة التطبيق والتى ينتمى إليها هذا البحث. وروعى فى تصميم قائمة الاستبيان عدة اعتبارات من أهمها توضيح لكل المفاهيم التى تتضمنها هذه القائمة، وتنويع الأسئلة، والتركيز على رأى الموجه إليه القائمة بشأن متغير معين أو مجموعة من المتغيرات.

٢/٣- أساليب التحليل الإحصائي:

تم تصنيف المتغيرات التى اعتمدت عليها الدراسة - تطبيق أسلوب OBA، إدارة التكلفة البينية، حوافز تنفيذ أسلوب OBA ورضاء المورد عن علاقة التبادل، اختيار الموردين الراغبين فى الإشتراك فى برنامج OBA، السلوك الإنتهازي للمشتري، المعايير الإجتماعية الإرتباطية- إلى ٣٧ متغير مرتبة حسب ترتيب الأسئلة فى قائمة الاستبيان والتى تبدأ من أسئلة المجموعة {ب-١} وتنتهى بأسئلة المجموعة {ع-١} وعددها ٣٧ سؤال. ولأغراض التحليل واختبار الفروض تم استخدام:

١- الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري، وتستخدم للتعرف علي خصائص عينة الدراسة ومدى تركيز الإجابات حول أسئلة الدراسة وتشتتها عن وسطها الحسابي.

٢- اختبار الرتب والإشارة لولكوكسون Wilcoxon Signed Rank Test ، وهو اختبار لامعلمي بديل للاختبارات المعلمية (One sample Z test ، One sample T test). ويستخدم عندما ترتبط الفروض الإحصائية بمعلمة المجتمع المجهولة M (وسيط المجتمع). ومن خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS-٢٠ تم اختبار فروض الدراسة.

٤/٢. فروض الدراسة.

في ضوء محاور الإطار المقترح والتي تم تبيانها في المبحث السابق، تم اشتقاق الفروض الستة التالية:

الفرض الأول: تفضل الشركات التي تنتمي إلى الصناعات التجميعية تطبيق ممارسات أسلوب OBA.

الفرض الثاني: تؤثر ممارسات أسلوب OBA بشكل إيجابي على إدارة التكلفة البيئية IOCM في مجال الصناعات التجميعية.

الفرض الثالث: يؤثر تحفيز الموردين ورضائهم عن علاقة التبادل بشكل إيجابي على ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) في مجال الصناعات التجميعية.

الفرض الرابع: يؤثر اختيار الموردين بشكل كبير على نجاح تنفيذ ممارسات أسلوب OBA في مجال الصناعات التجميعية.

الفرض الخامس: يؤثر السلوك الإنتهازي للمشتري بالسلب على رضاء المورد عن علاقة التبادل في ظل تطبيق أسلوب OBA في مجال الصناعات التجميعية.

الفرض السادس: تعمل المعايير الإجتماعية الارتباطية القوية كوقاية ضد السلوك الإنتهازي للمشتري والناتج عن تطبيق أسلوب OBA في مجال الصناعات التجميعية.

٣/٥- قياس متغيرات الدراسة:

يتضمن الاستبيان مفردات لقياس تطبيق أسلوب OBA، وإدارة التكلفة البيئية IOCM، وتحفيز واختيار الموردين، ورضاء الموردين عن علاقة التبادل، والسلوك الإنتهازي للمشتري، ومستوى المعايير الإجتماعية الإرتباطية. وتم تصميم الاستبيان ليتضمن كلما أمكن مقاييس للعناصر السابقة فى ضوء المقاييس التى سبق استخدامها واختبارها من خلال الدراسات السابقة - الدراسات الموضحة بالمبحث الثانى-، وذلك لتخفيض أخطاء الإستجابة والنتيجة عن عدم الفهم الكامل للمستجوبين للأسئلة الواردة بالإستبيان.

٣/٥-١. أسلوب OBA.

تختلف ممارسات أسلوب OBA بشكل كبير فيما يتعلق باتجاه تبادل المعلومات، ودرجة وجودة الكشف عن بيانات التكاليف، وحدود فتح السجلات. ولا توجد ممارسة ثابتة لأسلوب OBA حتى الآن، ولذلك فإننا نستخدم لأغراض هذه الدراسة مفهوم واسع لقياس الكشف عن بيانات التكاليف، والذي يسمح لنا أن نستنتج آثار الكشف عن بيانات التكاليف بشكل عام ويغض النظر عن الاختلافات فى التطبيق والاستخدام. وبالتالي يعتمد قياس أسلوب OBA على سؤال المستجوبين عن المدى الذى تم الكشف عن بيانات التكلفة ومناقشتها بين المشتري - المورد (McIvor, ٢٠٠١). بالإضافة إلى ذلك تم سؤال المستجوبين للإشارة إلى تكرار طلب المشتري للكشف عن بيانات التكاليف. ومع هذه المقاييس تم استخدام مقياس ليكارت ذو الخمس نقاط، والتي تتراوح ما بين (١) لا أوافق بشدة إلى (٥) أوافق بشدة.

٣/٥-٢. إدارة التكلفة البيئية IOCM.

استند قياس إدارة التكلفة البيئية على المفهوم الذى قدمه Cooper and Slagmulder, (٢٠٠٣) - أنظر المبحث الأول-، والذي تطبق فيه المنشآت أليات مختلفة لإدراك وفورات التكلفة من خلال الأنشطة المشتركة بين المشتري - المورد.

وكما هو الحال بالنسبة لأسلوب OBA لا توجد حتى الآن ممارسة ثابتة لإدارة التكلفة البيئية، ولذلك فإننا نطبق قياس على نطاق واسع لتفسير الاختلافات المحتملة فى أليات التطبيق. ومن هنا تم سؤال المستجوبين عن المدى الذى تحقق من خلاله الأنشطة المشتركة بين المشتري - المورد وفورات فى التكاليف. وتم استخدام مقياس ليكارت ذو الخمس نقاط - والتي

تتراوح ما بين (١) لا أوافق بشدة إلى (٥) أوافق بشدة - لتوضيح المدى المتاح بالنسبة للممارسات الآتية:

- ١- فرق العمل بين المنشآت لإدارة تكاليف علاقة التبادل - التكاليف المشتركة.
- ٢- العمليات المشتركة لتطوير المنتج الموجه على أساس التكلفة.
- ٣- الأنشطة المشتركة لتعظيم و/أو تحسين العمليات المشتركة بين المنشآت.

٣/٥/٢- حوافز تنفيذ أسلوب OBA.

بالإعتماد على الدراسات السابقة وأهمها: Kajuter & Kulmala (٢٠٠٥); Formentini & Romano (٢٠١١); Agndal & Nilsson (٢٠٠٩)

- تم اختيار ستة مقاييس لقياس حوافز تنفيذ أسلوب OBA وهى:
 - الشراء بالحجم الكبير ومن خلال عقود طويلة المدى لتحقيق إيرادات أكبر.
 - الوصول إلى توقعات وخطط إنتاج الشركة المشترية لتسهيل الإنتاج وخطط تدبير مستلزمات الإنتاج.

- الدعم الفنى من خلال تعلم الممارسات الجيدة من الشركة المشترية، مثل الإنتاج الخالص، هندسة القيمة، عملية تحسين الإنتاج.

- الدعم التسويقى من خلال الترويج للعلامة التجارية للمورد بوضعها على منتجات الشركة المشترية.

- الدعم التفاوضى من خلال الإستفادة من قوة المساومة للشركة المشترية.
- فرق حل المشاكل المشتركة والتي تساهم فى حل مشاكل الإنتاج، والتصميم، وسلسلة التوريد.

وتم استخدام مقياس ليكارت ذو الخمس نقاط والتي تراوحت نقاطه ما بين (١) مستاء جداً إلى (٥) راضى جداً عن قياس المتغير.

٤/٥/٢- رضا المورد عن علاقة التبادل.

تم قياس رضا المورد عن علاقة التبادل على أساس الأبعاد المقتبسة من دراسة (٢٠٠٠) Jap and Ganesan. وتشمل هذه الأبعاد:

- رضا المورد عن المكاسب المالية المحققة من علاقة الشراكة بين المشترى - المورد.

- رضا المورد عن جودة التعاون.

وتم استخدام مقياس ليكارت ذو الخمس نقاط والتي تراوحت نقاطه ما بين (١) مستاء جداً إلى (٥) راضى جداً عن قياس المتغير.

٥/٥/٣- اختيار الموردين الراغبين في الإشتراك في برامج OBA.

لقياس متغير اختيار الموردين ذوى القيمة والراغبين في الإشتراك فى برامج (OBA) فإن القياس يتعلق بإستعداد المورد واهتمام المشتري، ويمكن قياس كلا منهما على النحو التالى:-

أ- رغبة المورد، وتقاس من خلال المتغيرات الآتية:

- توازن القوى، وتشير إلى مدى القوة التعاقدية للشركة المشترية.
- مستوى الثقة، فالدرجة العالية من الثقة بين أطراف الشراكة مطلوبة فى برامج المشاركة فى المعلومات التى تتعلق بالتكاليف.
- دعم قرارات إقتناء المواد الخام والمكونات من جانب المورد.
- ب- اهتمام المشتري، ويقاس من خلال المتغيرات الآتية:

- خطر تعديلات سعر الشراء، فقد يرى المشتري أن المشاركة فى معلومات التكلفة تمثل مخاطرة لأنها قد تؤدى إلى طلبات تعديل لسعر الشراء من جانب المورد.

- المعرفة بعمليات إنتاج المورد، يزيد إهتمام المشتري بالموردين الذين لديهم معرفة بعمليات إنتاجهم لما لذلك من دور هام فى تخفيض تكاليف المنتج.
- تبويب التكلفة على أساس النشاط، يزيد إهتمام المشتري بالموردين الذين يهتموا بتبويب التكلفة على أساس الأنشطة، حيث تسمح لبرامج (OBA) بتحقيق تخفيضات هامة فى التكلفة.

وتم استخدام مقياس ليكارت ذو الخمس نقاط والتي تتراوح ما بين (١) لا أوافق بشدة إلى (٥) أوافق بشدة لقياس المتغيرات.

٦/٥/٣- سلوك المشتري الإنتهازي.

- بالإعتماد على دراسة (١٩٩٥) Gundlach et al. تم اختيار ثلاثة مقاييس لقياس السلوك الإنتهازي للمشتري وهى:
- يبالغ المشتري فى احتياجاته للحصول على ما يرغبه.

- يغير المشتري الحقائق للحصول على ما يريده.
- يخالف المشتري الإتفاقيات الرسمية وغير الرسمية لتعظيم منافعه.
- وتم استخدام مقياس ليكارت ذو الخمس نقاط والتي تتراوح ما بين (١) لا أوافق بشدة إلى (٥) أوافق بشدة.
- ٧/٥/٢- المعايير الإجتماعية الإرتباطية.

تم قياس هذا المتغير باستخدام مقياس من دراسة Gundlach et al. (١٩٩٥)، واعتمد هذا المقياس على ثلاثة مفردات وهي:

- العلاقة قائمة على أساس المنفعة المتبادلة.
- العلاقة تتسم بالمرونة لاستيعاب المشتري - المورد بعضهم البعض عندما تظهر مشاكل.
- يتم حل المشاكل بالاشتراك بين المشتري - المورد.

وتم استخدام مقياس ليكارت ذو الخمس نقاط والتي تتراوح ما بين (١) لا أوافق بشدة إلى (٥) أوافق بشدة.

٤ تحليل البيانات والنتائج:

لقد روعي عند تصميم قائمة الاستبيان أن ترتبط كل مجموعة من المتغيرات باختبار فرض من فروض البحث. وكانت المتغيرات المرتبطة بالفرض الأول هي أسئلة المجموعتين {ب-١}، {ب-٢}، وأشرنا إلى الفرض الأول بالرمز H١. وكانت المتغيرات المرتبطة بالفرض الثاني هي أسئلة المجموعتين {ج-١}، {ج-٢}، وأشرنا إلى الفرض الثاني بالرمز H٢. وكانت المتغيرات المرتبطة بالفرض الثالث هي أسئلة المجموعتين {د-١}، {د-٢}، وأشرنا إلى الفرض الثالث بالرمز H٣. وكانت المتغيرات المرتبطة بالفرض الرابع هي أسئلة المجموعتين {هـ-١}، {هـ-٢}، وأشرنا إلى الفرض الرابع بالرمز H٤. وكانت المتغيرات المرتبطة بالفرض الخامس هي أسئلة المجموعة {ن-١}، وأشرنا إلى الفرض الخامس بالرمز H٥. وكانت المتغيرات المرتبطة بالفرض السادس هي أسئلة المجموعة {ع-١}، وأشرنا إلى الفرض السادس بالرمز H٦.

ولقد تم عمل إحصاء وصفي لهذه المتغيرات وأيضا لكل فرض من فروض الدراسة من خلال الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري، وكانت النتائج كما يلي للفروض الستة كما هو موضح في الجدول رقم (٤-١) التالي:

Statistics

	V1	V2	V3	V4	V5	V6
Mean	٣,٠٢٣٧	٤,٥٦٠٣	٤,٥٧٨٥	٤,٤٩٤٣	٤,٥٧٤٧	٤,٥٧٤٧
Median	٣,٠٠٠٠	٥,٠٠٠٠	٥,٠٠٠٠	٥,٠٠٠٠	٥,٠٠٠٠	٥,٠٠٠٠
Std. Deviation	.٧٥٩٠٢	.٥٢٦٤٣	.٦٦٣٣٨	.٥٣٩٤٧	.٤٩٥٨١	.٤٩٥٨١

جدول رقم (٤-١) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

حيث تم الإشارة إلى هذه المتغيرات على النحو التالي:-

- V1 ⇐ تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة.
- V2 ⇐ إدارة التكلفة البيئية.
- V3 ⇐ حوافز تنفيذ أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ورضاء المورد عن علاقة التبادل.
- V4 ⇐ إختيار الموردين الراغبين في الاشتراك في برنامج سجلات المحاسبة المفتوحة
- V5 ⇐ السلوك الإنتهازي للمشتري.
- V6 ⇐ المعايير الإجتماعية الإرتباطية.

وتم تحليل نتائج الدراسة من خلال تحليل نتائج كل فرض على حده وذلك بتحليل إجابات مجموعة الأسئلة المرتبطة بالفرض من خلال إدخال البيانات على برنامج SPSS ٢٠ ثم تحليل الأسئلة والتي تتمثل إجاباتها في شكل مقياس ليكرت خماسي الأوزان، وتم تحليلها باستخدام اختبار Wilcoxon Signed Rank Test مع تحديد مستوى معنوية ٠,٠٥، ويعني ذلك أن مؤشر القبول أو الرفض للفروض يعتمد على قيمة P-value. ويتم قبول فرض العدم إذا كانت قيمة P-value أكبر من ٠,٠٥، أما إذا كانت أقل من ٠,٠٥ فيتم رفضه وقبول الفرض البديل. وتم اختبار الفروض على النحو التالي:-

- بالنسبة للفرض الأول H1:

الفرض الأول: تفضل الشركات التي تنتمي إلى الصناعات التجميعية تطبيق ممارسات أسلوب OBA.

تم اختبار الفرض الأول من خلال ردود المديرين بالصناعات التجميعية على الأسئلة الثمانية المرتبطة بمجموعتي الأسئلة {ب-1}، {ب-2}. وبالرجوع لنتائج التحليل الإحصائي (ملحق رقم 2-1) يتضح أن قيمة P-value أقل من 0,05 وهذا يعنى تفضيل الشركات التي تنتمي إلى الصناعات التجميعية تطبيق ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. وبالتالي يتم قبول الفرض الأول للبحث عند مستوي معنوية 0,05 ويرجع السبب في ذلك إلى رغبة الشركات التي تعمل في مجال الصناعات التجميعية إلى ضرورة إفصاح مورديهم عن بيانات التكلفة حتى يمكن إدارتها وتخفيضها وتحقيق ميزة تنافسية من جانب هذا الإجراء.

- بالنسبة للفرض الثاني H2:

الفرض الثاني: تؤثر ممارسات أسلوب OBA بشكل إيجابي على إدارة التكلفة البيئية IOCM في مجال الصناعات التجميعية.

تم اختبار الفرض الثاني من خلال ردود المديرين بالصناعات التجميعية على الأسئلة الثمانية المرتبطة بمجموعتي الأسئلة {ج-1}، {ج-2}. وبالرجوع لنتائج التحليل الإحصائي (ملحق رقم 2-2) يتضح أن قيمة P-value أقل من 0,05 وهذا يعنى أن ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة تؤثر بشكل إيجابي على إدارة التكلفة البيئية. وبالتالي يتم قبول الفرض الثاني للبحث عند مستوي معنوية 0,05 وهذا يشير إلى أن أسلوب OBA يعد أحد أدوات إدارة التكلفة البيئية.

- بالنسبة للفرض الثالث H3:

الفرض الثالث: يؤثر تحفيز الموردين ورضائهم عن علاقة التبادل بشكل إيجابي علي ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية.

تم اختبار الفرض الثالث من خلال ردود المديرين بالصناعات التجميعية على الأسئلة التسعة المرتبطة بمجموعتي الأسئلة {د-١}، {د-٢}. وبالرجوع لنتائج التحليل الإحصائي (ملحق رقم ٢-٣) يتضح أن قيمة P- value أقل من ٠,٠٥ وهذا يعني أن تحفيز الموردين ورضائهم عن علاقة التبادل يؤثر بشكل إيجابي علي ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية. وبالتالي يتم قبول الفرض الثالث للبحث عند مستوي معنوية ٥%. وهذا يشير إلى أهمية تحفيز الموردين ورضائهم عن علاقة التبادل لأن ذلك يحقق الدعم للموردين في جوانب مختلفة عند تطبيق ممارسات أسلوب OBA. وأشارات الإجابات أيضاً إلى أن خوف الموردين من السلوك الإنتهازي للمشتري، ونتيجة لإعتبارات سرية بيانات التكاليف وحساسيتها فإن ذلك قد يؤثر بالسلب على رضا الموردين عن تبادل بيانات التكاليف، وبالتالي تطبيق ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية.

- بالنسبة للفرض الرابع H4:

الفرض الرابع: يؤثر اختيار الموردين بشكل كبير في نجاح تنفيذ ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية.

تم اختبار هذا الفرض من خلال ردود المديرين بالصناعات التجميعية على الأسئلة الستة المرتبطة بمجموعتي الأسئلة {هـ-١}، {هـ-٢}. وبالرجوع لنتائج التحليل الإحصائي (ملحق رقم ٢-٤) يتضح أن قيمة P- value أقل من ٠,٠٥ وهذا يعني أن اختيار الموردين يؤثر بدرجة واضحة في نجاح تنفيذ ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية لأن هذا الاختيار يحقق رغبة المورد وإهتمام المشتري. وبالتالي يتم قبول فرض البحث الرابع عند مستوي معنوية ٥%.

- بالنسبة للفرض الخامس H^٥:

الفرض الخامس: يؤثر السلوك الإنتهازي للمشتري بالسلب علي رضا المورد عن علاقة التبادل في ظل تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية.

تم اختبار هذا الفرض من خلال ردود المديرين بالصناعات التجميعية على الأسئلة الثلاثة المرتبطة بمجموعة الأسئلة {ن-١}. وبالرجوع لنتائج التحليل الإحصائي (ملحق رقم ٢-٥) يتضح أن قيمة P- value أقل من ٠,٠٥ وهذا يعنى أن السلوك الإنتهازي للمشتري يؤثر بالسلب علي رضا المورد عن علاقة التبادل في ظل تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية. وبالتالي يتم قبول فرض البحث الخامس عند مستوي معنوية ٥%. لأن السلوك الإنتهازي للمشتري يعنى تحقيق مصلحته على حساب مصلحة المورد وهذا الأمر لا يقبله المورد.

- بالنسبة للفرض السادس H^٦:

الفرض السادس: تعمل المعايير الإجتماعية الإرتباطية القوية كوقاية ضد السلوك الإنتهازي للمشتري والنتائج عن تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في مجال الصناعات التجميعية.

تم اختبار الفرض من خلال ردود المديرين بالصناعات التجميعية على الأسئلة الثلاثة المرتبطة بمجموعة الأسئلة {ع-١}. وبالرجوع لنتائج التحليل الإحصائي (ملحق رقم ٢-٦) يتضح أن قيمة P- value أقل من ٠,٠٥ وهذا يعنى أن المعايير الإجتماعية الإرتباطية القوية تعمل كوقاية ضد السلوك الإنتهازي للمشتري والنتائج عن تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة. وبالتالي يتم قبول فرض البحث السادس عند مستوي معنوية ٥%.

المبحث الخامس النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية المقترحة

أولاً: النتائج

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة التطبيقية، يمكن إيجاز أهم نتائج البحث فيما يلي:

(١) تحقق المشاركة في المعلومات تدعيم العلاقة بين المورد- المشتري بما يدعم تطبيق أسلوب OBA، فتبادل بيانات التكلفة يعتبر مفيداً لإجراء مباحثات التكلفة البيئية للضغط على الموردين لخفض تكلفة المكونات المشتراة أو زيادة خصائص المكون لإنتاج وظائف عالية القيمة، بالإضافة لذلك تستخدم المعلومات المتبادلة بين الوحدات المشتركة في علاقات الشراكة لتحديد أفضل مسببات التكلفة عبر سلسلة التوريد. ويظهر ذلك أهمية أسلوب OBA كأحد أدوات إدارة التكلفة البيئية IOCM.

(٢) يحقق تطبيق أسلوب OBA منافع للمورد والمشتري، وتتمثل منافع المورد في زيادة الحصة السوقية، القدرة على بيع مكونات عالية القيمة ومن ثم تحقيق أرباح مرتفعة وسرعة الوصول إلى تكنولوجيا المنشأة والحصول على الدعم الفني والتقني منها. بينما تتمثل منافع المشتري في عدة جوانب وأهمها:
- شراء نسبة مرتفعة من الأجزاء والمكونات عالية القيمة وتمثل مجالات تنافسية رئيسية.

- تحقيق نسبة مرتفعة من اقتصاديات المجال وأيضاً اقتصاديات الحجم.
- تزايد مستوى التجديد ووفورات التكلفة التي يمكن تحقيقها نتيجة أفكار متجددة من الموردين في التصميمات التي يقدموها.

- إدراك هيكل تكاليف المورد.

(٣) أن الدافع الرئيسي للمورد نحو الكشف عن بيانات التكلفة لا يقتصر فقط على الإلتزام والثقة المتبادلة بين أطراف علاقة التبادل، ولكن في المنافع المرتبطة بكشفه عن بيانات التكلفة، والحماية ضد السلوك الإنتهازي من

جانب المشتري. ومن جانب آخر فإن المشتري عليه أن يختار من بين الموردين بما يعظم منافعه وعليه أيضاً أن يقدم للموردين المختارين حوافز تجعلهم يقدمون له المعلومات الجيدة والمطلوبة والتي تساعد على تعظيم منافعه أيضاً، وهذه النقاط لم تلق الإهتمام الكافي من جانب الدراسات السابقة، وبالتالي يعطيها الباحث أهمية خاصة من خلال الإطار المقترح.

(٤) اعتمد الإطار المقترح للبحث على ستة محاور تمثل الركائز الأساسية لتفعيل أسلوب OBA وتتمثل في الأبعاد الخاصة بتطبيقه، علاقته بإدارة التكلفة البيئية، اختيار الحوافز اللازمة لتنفيذ الأسلوب ورضاء المورد عن علاقة التبادل، اختيار الموردين، وتأثير المعايير الإجتماعية الإرتباطية على السلوك الإنتهازي للمشتري.

(٥) من تحليل مجموعة الأسئلة {٣-١} لقائمة الاستبيان اتضح أن المنشآت التي تعمل في مجال الصناعات التجميعية تتميز بدرجة كبيرة من المنافسة، وتبين أن هناك عدد ٣٦ شركة تفضل استراتيجية تخفيض التكلفة، وعدد ٢٢ شركة تفضل استراتيجية التميز كاستراتيجية للمنافسة، وهذا يشير إلى أهمية تخفيض التكلفة في شركات عينة البحث ومدى ضرورة تطوير الأنظمة التكاليفية بها.

(٦) توصل الباحث من خلال التحليل الإحصائي لفروض الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- تم قبول الفرض الأول (H١) والمرتبط بأفضلية تطبيق أسلوب OBA في المنشآت التي تنتمي إلى الصناعات التجميعية في عينة الدراسة، ويرجع السبب في ذلك إلى رغبة الشركات التي تعمل في مجال الصناعات التجميعية إلى ضرورة إفصاح مورديهم عن بيانات التكلفة حتى يمكن إدارتها وتخفيضها وتحقيق ميزة تنافسية جراء تطبيق هذا الأسلوب.

ب- تم أيضاً قبول الفروض الأخرى من الثاني حتى السادس (H٢, H٣, H٤, H٥, H٦). وهذا يشير إلى أهمية أسلوب OBA كأحد أدوات إدارة

التكلفة البيئية. وأهمية إختيار الحوافز. ووصولها إلى الموردين من خلال الدعم الفني والتسويقي والتفاوضي وفرق حل المشاكل المشتركة وجودة التعاون وتحسين أنظمة المحاسبة الداخلية عند تطبيق أسلوب OBA، ومن جانب آخر أشارات اجابات المستجوبين إلى عدم رضاء الموردين عن علاقة التبادل ويرجع ذلك إلى حداثة الأسلوب وتخوف الشركات من تطبيقه وعدم إنتشار شبكات الأعمال وتبادل البيانات من خلال سلاسل التوريد وسرية وحساسية بيانات التكاليف. ويوضح قبول الفرض الرابع إلى أن إختيار الموردين فى ظل تحقيق رغباتهم من خلال زيادة الثقة وإلتزام المشتري ودعم قرارات حصولهم على المواد الخام يحقق أيضاً إهتمامات المشتري. وتؤكد نتائج إختبار الفرض الخامس أن السلوك الإنتهازي للمشتري والممثل فى المبالغة فى طلباته وتغييره للحقائق ومخافته للإتفاقات الرسمية وغير الرسمية يؤثر بالسلب على تطبيق أسلوب OBA. وتشير نتائج الفرض السادس إلى أن المعايير الإجتماعية الإرتباطية والممثلة فى إعتداد العلاقة بين أطراف التبادل على المنفعة المتبادلة واتسامها بالمرونة لإستيعاب المشاكل بينهم، وحل المشاكل بشكل مشترك يعمل كوقاية ضد السلوك الإنتهازي للمشتري والنتائج عن تطبيق ممارسات أسلوب OBA فى مجال الصناعات التجميعية.

ثانياً: التوصيات

- (١) ضرورة تنظيم برنامج OBA من جانب المنشآت المستخدمة له من خلال الإجابة على بعض الأسئلة مثل ما هى أنواع البيانات التى يجب الكشف عنها؟، ماهى الأغراض الرئيسية للكشف عن البيانات؟. ماهى حوافز التنشيط وفقاً لخصائص العلاقة بين المورد - المشتري والهيكل المتفق عليه لبرنامج OBA. ونظراً لأن هذا الأسلوب يتطلب موارد كثيرة وبأخذ وقت فى التطبيق فإن الأمر يتطلب ضرورة دراسة تكلفته ومنافعه.
- (٢) ضرورة التوسع فى تطبيق أسلوب OBA فى المنشآت التى تعمل فى مجال الصناعات التجميعية إلى جانب أدوات إدارة التكلفة البيئية من خلال

وضع برامج توعية لهذه المنشآت نظراً لأهمية إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية لهذه المنشآت ونظراً للمنافع العديدة والمتبادلة التي يحققها الكشف عن بيانات التكاليف لها.

(٣) على المنشآت التي ترغب في تطبيق أسلوب OBA ضرورة التعرف على الموردين الواجب التعاون معهم في برامج فتح السجلات من بين محفظة مورديهم. والتركيز على الموردين الذين يساهمون في توفير متطلباتهم وتحقيق تحسينات في التكلفة مع ضرورة تقديم الحوافز الملائمة لهم.

(٤) ضرورة استخدام المعايير الإجتماعية الإرتباطية كألية للحوكمة وكعوامل وقاية للموردين من خطر السلوك الإنتهازي للمشتري، مما يخفض من تكاليف عمليات المورد عند إقصاحه عن بيانات التكلفة.

ثالثاً: مجالات البحث المستقبلية المقترحة

(١) تأثير استراتيجيات تخفيض قوة المورد والمشتري Reducing the power of supplier and buyer على زيادة فاعلية تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA).

(٢) دراسة تأثير جودة نظام محاسبة التكاليف للمورد. "Quality of suppliers' cost accounting system ومستوى كفاية وظيفة الشراء The competence level of the purchasing function على تنفيذ أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA).

(٣) استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) كمدخل لشفافية التكلفة في مجال صناعة الخدمات Cost transparency in service industries دراسة استكشافية على شركات الإتصالات.

(٤) تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد Supply chains decision-making processes من خلال ممارسات فتح السجلات المحاسبية Accounting open book practices.

قائمة المراجع

- Agndal, H., Nilsson, U., ٢٠٠٨. Supply chain decision-making supported by an open books policy. International Journal of Production Economics ١١٦ (١), ١٥٤-١٦٧.

- Agndal, H., Nilsson, U., 2009. Inter-organizational cost management in the exchange process. Management Accounting Research 20 (2), 10-11.
- Agndal, H., Nilsson, U., 2010. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. Management Accounting Research 21 (3), 147-166
- Axelsson, B., Laage-Hellman, J., Nilsson, U., 2002. Modern management accounting for modern purchasing. European Journal of Purchasing and Supply Management 8 (1), 52-62.
- Baiman, S., Rajan, M.V., 2002. Incentive issues in inter-firm relationships. Accounting, Organizations and Society 27 (2), 212-228
- Barney, J. B. 2001. Is the Resource-Based "View" a Useful Perspective for Strategic Management Research? Yes. Academy of Management Review, 26: 41-56.
- Blau, P.M., 2004. Exchange and Power in Social Life, 4th ed. Transaction Publ. New Brunswick.
- Carr, C., Ng, J., 1990. Total cost control: Nissan and its U.K. supplier partnerships. Management Accounting Research 7 (4), 247-260.
- Clulow, Val; Gerstman, Julie; Barry, Carol, 2002. The resource-based view and sustainable competitive advantage: the case of a financial services firm. Journal of European Industrial Training 27 (0), 220-222
- Coad, A. F., and J. Cullen. 2006. Inter-organizational cost management: Towards an evolutionary perspective. Management Accounting Research 17 (4), 242-269.
- Cooper, R., Yoshikawa, T., 1994. Inter-organizational cost management systems: the case of the Tokyo-Yokohama-Kamakura supplier chain. International Journal of Production Economics 37 (1), 51-62.
- Cooper, R., Slagmulder, R., 1998. Cost management beyond the boundaries of the firm. Strategic Finance 79 (1), 18-20.

- Cooper, R., Slagmulder, R., २००२. Inter-organizational costing, Part 1. Cost Management (September/October): 1६-२1.
- Cooper, R., Slagmulder, २००६. Inter organizational cost management and relational context. Accounting, Organization and Society २9 (1), 1-२६.
- Das, T.K., Teng, B.-S., २००२. Alliance constellations: a social exchange perspective. Academy of Management Review २७ (२), ६६०-६०६.
- Dekker, H.C., Van Goor, A.R., २०००. Supply chain management and management accounting: a case study of activity-based costing. International Journal of Logistics: Research and Applications २ (1), ६1-०२.
- Dekker, H.C., २००६. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and cooperation requirements. Accounting, Organization and Society २9 (1), २७-६9.
- Dyer, J. H. and H. Singh 1998. 'The relational view: Cooperative strategy and sources of inter-organizational competitive advantage', Academy of Management Review, 23, 660 - 679.
- Ellram, L.M., २००२. Strategic Cost Management in the Supply Chain: A Purchasing and Supply Management Perspective. Center for Advanced Purchasing Studies, Arizona State University Research Park.
- Formentini, M., Romano, P., २०11. Using value analysis to support knowledge transfer in the multi-project setting. International Journal of Production Economics 1२1 (२), ०६०-०६.
- Furlan, A., Romano, P., Camuffo, A., २००६. Customer-supplier integration forms in the air-conditioning industry. Journal of Manufacturing Technology Management 1७ (०), 6२२-6००.
- Glanz, J. २००२. Action research: An educational leader's guide to school improvement. (2nd Ed.). Norwood MA: Christopher-Gordon Publisher.

- Gundlach, G.T., Achrol, R.S., Mentzer, J.T., 1990. The structure of commitment in exchange. **Journal of Marketing** 09 (1), 78-92.
- Hakansson, H., Lind, J., 2004. Accounting and network coordination. **Accounting, Organizations and Society** 29 (1), 01-22.
- Halldórsson et al., 2008. Supply chain management: a comparison of Scandinavian and American perspectives. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management** Vol. 28 No. 2, 126-142.
- Hoffjan A.; Sebastian L; Anja K. , 2011. Cost Transparency in Supply Chains: Demystification of the Cooperation Tenet <http://search.proquest.com/docview/5096329/fulltext/1372994819VFFD2676/1?accountid=44936-#>. **SBR** 12 July, 22-201. www.sbr-online.de
- Jap, S.D., Ganesan, S., 2000. Control mechanisms and the relationship life cycle: implications for safeguarding specific investments and developing commitment. **Journal of Marketing Research** 37 (2), 227-240.
- Jap, S.D., 2001. Perspectives on joint competitive advantages in buyer-supplier relationships. **International Journal of Research in Marketing** 18 (1-2), 19-30
- Kajueter, P., Kulmala, H.I., 2000. Open-book accounting in networks: potential achievements and reasons for failures. **Management Accounting Research** 16 (2), 179-204.
- Kulmala, H.I., 2002. Open-book accounting in networks. **Journal of Business Economics** 02 (2), 107-127.
- Kulmala, H.I., Paranko, J., Uusi-Rauva, E., 2002. The role of cost management in network relationships. **International Journal of Production Economics** 79, 32-43
- Kulmala, H.I., 2004. Developing cost management in customer-supplier relationships: three case studies. **Journal of Purchasing and Supply Management** 10 (2), 60-77.

- Lamming, R., Caldwell, N., Harrison, D., 2004. Developing the concept of transparency for use in supply relationships. British Journal of Management 15 (4), 291-302.
- Madlberger, M., 2008. Inter-organizational collaboration in supply chain management: What drives firms to share information with their trading partners? Proceedings of the 11st Annual Hawaii International Conference on System Sciences (HICSS 2008), pp. 11-20.
- McIvor, R., 2001. Lean supply: the design and cost reduction dimensions. European Journal of Purchasing and Supply Management 7 (4), 227-242.
- Mohr, J., Spekman, R., 1994. Characteristics of partnership success: partnership attributes, communication behavior, and conflict resolution techniques. Strategic Management Journal 15, 135-152.
- Moller, K Melanie Windolph, Felix Isbruch, 2011. The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer-supplier partnerships. Journal of Purchasing & Supply Management 17, 121-131.
- Mouritsen, J., Hansen, A., Hansen, C.O., 2001. Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/ functional analysis and open book accounting. Management Accounting Research 12 (2), 221-244.
- Porter, M., 1998. Competitive Strategy: Techniques for analyzing industries and competitors with a new introduction. The Free Press, New York.
- Saeed K. A; M. K. Malhotra; V. Grover, 2000. Examining the Impact of Inter organizational Systems on Process Efficiency and Sourcing Leverage in Buyer-Supplier Dyads. Decision Sciences 31 (3), 365-397.
- Scheer, L.K., Kumar, N., Steenkamp, J.-B.E.M., 2002. Reactions to perceived inequity in U.S. and Dutch inter organizational relationships. Academy of Management Journal 45 (2), 202-217.

- Shaijy, Joe, २००३. The nature of relation between buyer and supplier in inter-organizational relationship. Decision Sciences, २९ (२), ००१-०१२.
- Suomala, P., Lahikainen, T., Lyly-Yrj"an"ainen, J., Paranko, J., २०१०. Open book accounting in practice—exploring the faces of openness. Qualitative Research in Accounting & Management १(१), ११-१६
- Tomkins, C. २००१. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. Accounting, Organizations and Society. २६(२), १६१-१९१.
- Windolph, M, Klaus Moeller, २०१२. Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? Management Accounting Research २२, १५- १०.