

أثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على الأداء المالي للشركات - دراسة حالة

شاهندا أحمد أحمد محمود

المعيدة بقسم المحاسبة والمراجعة, كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

المخلص

نتيجة لزيادة حدة المنافسة في الأعمال التجارية في العصر الحالي، تلجأ المنشآت الى اسناد بعضاً من اعمالها الى الموردين، وينتج عن الدخول في علاقات تعاونية تعرض المنشأة لبعض المخاطر تُعرف بخطر التحالف، لذا تلجأ المنشآت لتبني بعض الممارسات الرقابية لإدارة ادائها التعاوني مع مورديها وتفعيلها لخفض المخاطر المتأصلة في العلاقة مع المورد وتحقيق اهدافها من اسناد بعض المهام له مما قد يصب في مزيداً من التعزيز لاداء المنشأة المالي، ويهدف البحث الى اختبار أثر الاندماج مع الموردين الرئيسيين في سجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالي للمُصنع، وقد أستعرض البحث الدراسات السابقة التي تناولت هذه العلاقة. وقد أفترض الباحث وجود أثر معنوي لهذه الممارسة على الاداء المالي للمصنع، وقام الباحث باختبار صحة هذا الفرض من خلال دراسة حالة كمية لشركة (أ) للأسمدة في مصر، حيث قام بتجميع بيانات البحث من خلال توزيع قوائم الاستقصاء على جميع أفراد قسم المشتريات بالشركة. وأظهرت نتائج البحث وجود أثر ايجابي لسجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالي للشركة حيث ان هذه الممارسة مفعلة من خلال استخدام المعلومات الخاصة المتبادلة بين الشركة ومورديها الرئيسيين في عملية إتخاذ القرارات، ويوصي الباحث بضرورة النظر للموردين على اساس انهم شركاء نجاح وركيزة اساسية من ركائز خلق الميزة التنافسية المستدامة.

الكلمات الرئيسية: سجلات المحاسبة المفتوحة، الاداء المالي

The Effect of Open Book Accounting on Companies' Financial Performance – Case Study

Abstract

Because of the increasing competition in business nowadays, companies outsource some of its' tasks to suppliers and these collaborative relationships expose these companies to risks, which is known as alliance risk, so that companies adopt certain controls to manage its' collaborative performance with suppliers and try to make these controls as much effective as they can mitigate inherent risks of the relationship with suppliers and make the company able to achieve it's objectives of outsourcing, which in turn may increase companies' financial performance. The research aims at testing The Effect of open book accounting on manufacturer 's Financial Performance. Also, this research reviews the literature that test the relationship. I suppose that There is a significant effect for open book accounting on manufacturer 's Financial Performance. A quantitative case study in (A) fertilizers company in Egypt has been made to test the validity of the hypotheses and questionnaires has been used to collect the responses of the participants from the purchasing department of the company. Results showed that there is a significant effect of open book accounting on the company's Financial Performance as this practice is activated in the company through using the private information exchanged in decision making process. I recommend that suppliers be considered as partners of success and a cornerstone of creating sustainable competitive advantage.

Key Words: open book accounting, financial performance

١ - مقدمة:

أشدت حدة المنافسة في الأعمال التجارية اليوم، مما ترتب عنه توجه المنشآت التجارية والصناعية والخدمية الى الدخول في علاقات تعاونية. وقد تعددت الأهداف والدوافع التي تسعى ورائها الشركات للدخول في علاقات تعاونية كتأمين إيرادات إضافية جديدة من خلال جمع الأصول الفريدة لكل الشركاء، أو الاستفادة من وفورات الحجم أو الوصول الى التكنولوجيا لخفض التكاليف، وتحسين الخدمة المقدمة، أو تطوير منتجات جديدة، أو خلق أسواق جديدة، أو تطوير قنوات توزيع جديدة (Dekker et al., 2016; Stouthuysen et al., 2017). وقد أزداد أعتراف المهنيين والأكاديميين بأهمية الحفاظ على علاقات قوية وطويلة المدى مع الموردين الرئيسيين، وضرورة تبني ممارسات رقابية تدعم تحقيق الأهداف التعاونية، وتُخفض خطر التعاون، وتدعم تنسيق وتكامل وتعاون سلسلة التوريد مما يُعزز الأداء المالي للشركات

(Fantazy et al., 2016; Grafton and Mundy, 2016; Li et al., 2015) وقد عرف مجلس إدارة العمليات اللوجيستية Council of Logistics Management إدارة سلسلة التوريد Supply Chain Management على إنها التنسيق المنظم والأستراتيجي لوظائف الأعمال التجارية داخل المؤسسة وعبر سلسلة التوريد بهدف تحسين أداء الشركة وأداء سلسلة التوريد ككل على المدى الطويل، كما تهدف لدمج تدفقات المعلومات والقرارات والمواد والتمويل عبر سلسلة التوريد لاستخدامها كسلاح تنافسي فعال Li (et al., 2006).

وقد تعددت الأنظمة الرقابية المُتبناة لإدارة العلاقات التعاونية فقد صنفتها دراسة (Stouthuysen et al, 2017) ، الى ضوابط رسمية Formal Controls كضوابط النتائج Outcome Controls والضوابط السلوكية Behavior Controls، وضوابط غير رسمية Informal Controls كمشاركة المعلومات والناات الرقابة المتعلقة بالجوانب الاجتماعية، أما دراسة (Groot and Merchant, 2000) فقد صنفتها على أساس الهدف من النظام الرقابي كضوابط النتائج Results Controls، و ضوابط العمل Action Controls، و ضوابط الأفراد Personnel Controls. كما يمكن تصنيفها الى ضوابط سابقة Ex-ante Controls مثل اختيار المورد والعقود، وضوابط لاحقة Ex-Post Controls كتحقيق الأداء، ومشاركة المعلومات، والتواصل وجهاً لوجه مع الشركاء. وصنفتها دراسة (Grafton and Mundy, 2016) الى عقود رسمية Formal Contracts تنص على الحقوق والواجبات، وعقود العلاقة Relational Contracts التي تتعلق بالجوانب الاجتماعية للتحالف. كما تناول (Anderson et al., 2014) أحدي وثلاثون نظاماً رقابياً مستخدم في خفض الخطر في التحالفات الأستراتيجية. ويتناول البحث احد ضوابط العلاقات التعاونيه وهي سجلات المحاسبة المفتوحة بوصفها احد الضوابط اللاحقة التي تجمع بين الضوابط الرسمية وغير الرسمية لإدارة العلاقات البينية.

وعلى الرغم من ثراء أدبيات المحاسبة الادارية في تناولها لسجلات المحاسبة المفتوحة، الا انه هناك ندرة في تطبيق الممارسة في الواقع العملي، ويرجع ذلك بشكل رئيسي الى اعتبار معلومات التكلفة سرية وخاصة وحساسة لذا يجب الاحتفاظ بها داخل المنشأة حيث يُمكن أن تتعرض المنشأة التي تُفصح عن معلوماتها الداخلية الحساسة كمعلومات التكلفة الى خطر انتهازية الشريك، واستغلاله لهذه المعلومات لخدمة مصالحه الشخصية، كما يُمكن أن تفقد ميزتها التنافسية اذا حصل المنافسون على معلوماتها الخاصة السرية (Sadeghi and Jokar 2014). ويرجع عدم الاتساع في تطبيق الممارسة في الواقع العملي الى عدة عوامل فسرتها بعض النظريات مثل: نظرية الطوارئ (Kajüter and Contingency Theory Exchange theory (Kulmala 2005; Caglio 2017) ونظرية اقتصاديات تكلفة المعاملات ونظرية التبادل (Möller, Windolph, and Isbruch 2011; Piontkowski 2008) ونظرية المباريات Game Theory (Håkansson, Kraus, and Lind 2010). وتُعتبر دراسة Mundy (1992) من الدراسات الرائدة في أستكشاف اتساع تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة البريطانية واليابان، وتوصل من خلال أستقصاء الى أن المنشآت اليابانية كانت الأكثر طلباً على معلومات التكلفة الخاصة بالموردين، بالإضافة لأدراك الموردين أن أفصاحهم عن معلومات التكلفة يؤدي لضغط العملاء بخفض الأسعار من خلال خفض هامش ربح المورد. وعلى الرغم من تعدد تحديات تطبيق الممارسة، الا ان نجاح تطبيقها يُمكن ان يُحقق ميزة تنافسية مستدامة من خلال توليدها لعدة منافع من

أهمها: لقاء الضوء على فرص خفض التكلفة، وقد توصل (Caglio 2017) الى أن سجلات المحاسبة المفتوحة تُعزز الأداء المالي للمنشأة من خلال خفض التكلفة. وفي حدود علم الباحث، هناك ندرة في الدراسات العربية بشكل عام والمصرية بشكل خاص التي أُختبرت أثر سجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالي للمنشأة، مما شكل دافعاً للبحث.

1-1 - مشكلة البحث:

تتعرض المنشآت التي ترتبط بعلاقات تعاونية مع مورديها الرئيسيين الى بعض المخاطر تُعرف بخطر التحالف، ولحد من هذه المخاطر تتبني المنشآت بعض الممارسات الرقابية لإدارة الأداء التعاوني مع مورديها الرئيسيين ويترتب عن تبني هذه الممارسات منافع وتكاليف، لذا يهدف البحث لإختبار أثر احد هذه الممارسات على الأداء المالي للمُصنع، لذا تتلخص مشكلة البحث في محاولة الأجابة على التساؤل التالي:

ما أثر إندماج المُصنع في سجلات المُحاسبة المفتوحة مع مورديه الرئيسيين على الأداء المالي للمُصنع؟

1-2 - هدف البحث:

يسعي البحث لتحقيق هدف رئيسي مُمثلاً في اختبار مدي إندماج المُصنع في سجلات المُحاسبة المفتوحة مع مورديه الرئيسيين ومن ثم أثر هذا الاندماج على أداءه المالي.

1-3 - أهمية ودوافع البحث:

تتمثل الأهمية الأكاديمية للبحث في محاولته لسد الفجوة البحثية في أدبيات المحاسبة الادارية التي - في حدود علم الباحث - لم تتناول اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وأثره على الاداء المالي للمُصنع في ظل البيئة المصرية بئراء. كما ترجع الأهمية العملية للبحث، بالنسبة لمُدراء ومراقبي ادارة الشركات التي ارتبطت بعلاقات تعاونية مع مورديها، في كون البحث يقدم تحليل لأثر استخدام اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة لإدارة علاقتهم التعاونية مع الموردين الرئيسيين على ادائهم المالي. وتتمثل دوافع البحث في محاولة تضييق الفجوة في البحوث التطبيقية التي لم تختبر أثر سجلات المحاسبة المفتوحة على الأداء المالي للمُصنع، حيث انه في حدود علم الباحث تناولت دراسة واحدة الأثر المباشر بين سجلات المحاسبة المفتوحة والاداء المالي للمُصنع (Caglio and Caglio 2017).

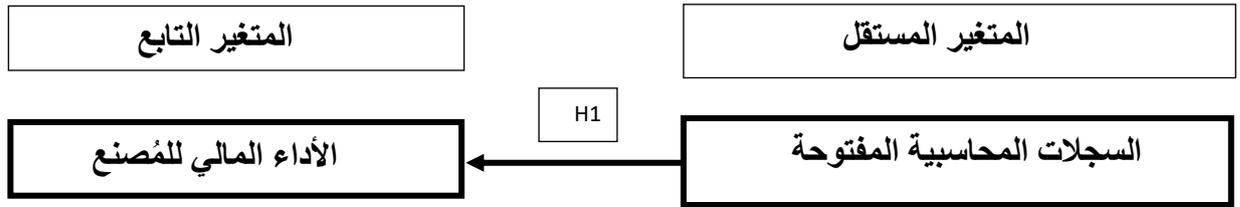
1-4 - فرض البحث:

في ضوء مشكلة البحث وسعياً لتحقيق هدفها سوف يتم اختبار فرض البحث والذي ينص على:

يوجد أثر معنوي لإندماج المُصنع في سجلات المحاسبة المفتوحة مع مورديه الرئيسيين على الأداء المالي للمُصنع.

1-5 - نموذج البحث:

على ضوء مشكلة البحث ومتغيراته وما جاءت به الدراسات السابقة، ولتحقيق الغرض من هذا البحث والوصول لهدفه المحدد في تحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، فقد قام الباحث بتصميم وتطوير نموذج خاص لهذا البحث فيما يلي:



شكل (١-١) نموذج البحث

المصدر: من اعداد الباحث بالأستعانة بالمصادر التالية:

- سجلات المحاسبة المفتوحة: (Möller, Windolph, and Isbruch 2011; Windolph and Moeller 2012)
- الأداء المالي للمُصنع: (Sheila, 2017; Healy et al. 2014; Lunardia et al., 2014; Chana et al. 2004)

٦-١-٧ - حدود البحث:

تتمثل حدود البحث فيما يلي:

١-٦-١ الحدود الموضوعية العلمية:

يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر سجلات المحاسبة المفتوحة على الأداء المالي للمُصنع، لذا يخرج عن نطاق البحث الممارسات الرقابية الأخرى مثل مشاركة المعلومات وتقييم الموردين ووضع أهداف الأداء، والمكافآت، واختيار المورد، والضوابط الرسمية، والعقود، والضوابط الاجتماعية والسلوكية، وتوفير تغذية عكسية، وضوابط العمل، وضوابط الأفراد، ولن يتطرق البحث لأبعاد الأداء الأخرى مثل الأداء التشغيلي، والأبداعي، والتنافسي، والأستراتيجي، والسوقي، والأجتماعي والبيئي، وأداء العلاقة (أداء خدمة العملاء)، وأداء الاستجابة. كما يخرج عن نطاق البحث أيضاً الشراكات الأخرى مع المنافسين، و العملاء، والموزعين حيث يختبر البحث الشراكة مع الموردين فقط.

٢-٦-١ الحدود البشرية:

تحدد بجميع العاملين بقسم المشتريات بشركة (أ) للأسمدة من مدراء عام وموظفين.

٣-٦-١ الحدود الزمانية:

تم أنجاز هذا البحث خلال العام الجامعي ٢٠١٧/٢٠١٨.

٤-٦-١ الحدود المكانية:

تم إجراء البحث على شركة (أ) للأسمدة في مصر.

٧-١- التعريفات الأجرائية لمصطلحات البحث:

لكي يتمكن الباحث من تحقيق هدف البحث، لابد من تعريف متغيرات الدراسة تعريفاً اجرائياً للتمكن من قياسها بدقة، ولأهداف هذا البحث يمكن تعريف متغيراته اجرائياً كما يلي:

١-٧-١ سجلات المحاسبة المفتوحة: هي الإفصاح المنتظم عن معلومات المحاسبة الادارية (المالدة و غير المالدة) بين المنشأة ومورديها الرئيسيين (Caglio, 2012; Caglio & Ditillo, 2017).

٢-٧-١ الأداء المالى: هو المقياس الشخصي لمدى نجاح الشركة في استخدامها للأصول في توليد الإيرادات (Sheila, 2017). وقد عرف (Chan et al., 2004) الأداء المالى على انه مقياس الأداء التشغيلية المتعددة للشركة مثل المبيعات والأرباح.

١-١- محتويات البحث:

تكون البحث من خمسة اقسام هي:

- القسم الأول: الإطار العام للبحث و يشمل كل من مقدمة البحث، مشكلة البحث، أهداف البحث، أهمية ودوافع البحث، فروض ونموذج وحدود البحث والتعريفات الأجرائية للبحث ومحتويات البحث.
- القسم الثاني: الدراسات السابقة واشتقاق فرض البحث ويتناول الإطار النظري: تحليل العلاقة بين سجلات المحاسبة المفتوحة والأداء المالى للمُصنِع، واشتقاق فرض البحث.
- القسم الثالث: الدراسة التطبيقية.
- القسم الرابع: تحليل النتائج واختبار الفروض.
- القسم الخامس : مناقشة النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

٢- الأطار النظري واشتقاق الفروض

نتيجة لزيادة حدة المنافسة بين المنشآت أزداد اسنادها لبعض الأنشطة التي لا تتعلق بقدراتها الجوهرية Core Capabilities ومن ثم أزداد اعتمادها على الموردين (Prajogo et al. 2012)، ويؤثر أداء المورد على الأداء المالى للمنشأة (Paiva, Phonlor, and D'avila 2008)، حيث يُشكل سعر المكونات والمواد الخام المُسندة للموردين حوالى ٥٠%-٧٠% من التكلفة الكلية للمنشأة وتتراوح تكلفة جودة المكونات أو المواد الخام السيئة من ٢٥%-٧٠% من تكلفة الفشل الداخلى والخارجى للمنتج النهائي والتي تُخفض إيرادات المنشأة بنسبة تتراوح من ١٠% - ٢٥% (Hawkins 2016)، كما يُمثل الزمن اللازم لمناولة المواد الخام ٨٠% من زمن توصيل lead time المنتج النهائي و ٣٠% من مشاكل جودته (Doolen, Traxler, and McBride 2016). وينشأ عن الدخول في علاقة تعاونية مع الموردين عدة مخاطر تُعرف بخطر التحالف Alliance Risk لذا تتجه الشركات نحو تبني ممارسات المحاسبة الادارية التي تُلائم سلسلة التوريد والتي تُعرف بممارسات إدارة الاداء التعاوني Collaborative Performance Management Practices (Dekker, Ding, and Groot 2016) مثل التكلفة الكلية للملكية Total Cost of Ownership (Tran 2017) والتكلفة المستهدفة Target Costing (Melo and Granja 2017) والتحسين المستمر Kaizen Costing (García-Alcaraz, Oropesa-Vento, and Maldonado-Macias 2017) والأدارة البيئية للتكلفة Interorganizational Cost Management وسجلات المحاسبة المفتوحة Open Book Accounting (Dhaifallah et al. 2016) وتحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis (Gereffi and

(Fernandez-Stark 2016) ومشاركة المعلومات Information Sharing وبطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard، ويركز الباحث على سجلات المحاسبة المفتوحة.

١-٢ أثر إندماج المُصنع في السجلات المُحاسبية المفتوحة مع الموردين الرئيسيين على الأداء المالي للمُصنع:

تُعتبر سجلات المحاسبة المفتوحة Open Book Accounting أحد جوانب مشاركة المعلومات، فالأخيرة تُركز على تبادل المعلومات بين شركاء التعاون بشكل عام، بينما تُركز الأولي على نوع مُحدد من المعلومات المُتبادلة وهي معلومات المحاسبة الادارية والعنصر الرئيسي فيها هو معلومات التكلفة (Caglio) (Sadeghi and Jokar 2014; 2017). ويتناول الباحث فيما يلي تعريف وتحديات ومنافع ومخاطر تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة بين المنشأة وموردها الرئيسي، والنظريات والآراء المؤيدة للأثر الإيجابي لتطبيق هذه الممارسة على الأداء المالي للمنشأة.

١-١-٢ تعريف سجلات المحاسبة المفتوحة:

اختلفت الدراسات المُحاسبية في تعريفها لسجلات المحاسبة المفتوحة، وقد اتفق البعض على انها الافصاح المنتظم عن معلومات المحاسبة الادارية (المالئة و غير المالئة) بين شركاء سلسلة التوريد (Caglio) (Caglio and Ditillo 2012; 2017)، بينما حصرها آخرون في مجرد الافصاح عن معلومات التكلفة (Khadjehali 2017; Möller, Windolph, and Isbruch 2011) ويتبنى الباحث التعريف الأول. ويُعتبر الهدف الرئيسي من هذه الممارسة هو خفض التكلفة وتدعيم الإدارة البيئية للتكلفة (Dhaifallah et al. 2016; 2005) Kajüter and Kulmala. وقد استخدم الباحثون عدة مصطلحات للتعبير عن مشاركة معلومات المحاسبة الادارية بين الشركاء منها: سجلات التكلفة المفتوحة Open Book Costing (McIvor 2001)، وسجلات المحاسبة المفتوحة (Khadjehali 2017; Caglio 2017)، وسجلات التفاوض المفتوحة Open Book Negotiation (Lamming et al. 2005)، وسياسة السجلات المفتوحة Open Book Policy (Kumra, Agndal, and Nilsson 2012; Agndal and Nilsson 2008) والسجلات المفتوحة Open Books (Wagner 2008).

٢-١-٢ تحديات تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة:

فسرت عدة نظريات العوامل المؤثرة على الاتساع أو عدم الاتساع في تطبيق ممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة وتشمل هذه العوامل: العوامل الخارجية البيئية (مثل اشتداد حدة المنافسة) والعوامل الداخلية الخاصة بالمنشأة والعوامل الخاصة بالشبكة (مثل التنسيق بين الشركاء والثقة) وفقاً للنظرية الموقفيه (Kajüter) (Caglio 2017; 2005) and Kulmala، وجوافز الافصاح الناتجة من خفض تكاليف المعاملات داخل العلاقات التعاونية - نتيجة قيام معلومات المحاسبة الادارية المتبادلة بتسهيل الرقابة وتقييم المورد ومتابعة تنفيذ العقد وحل المشكلات - وفقاً لنظرية اقتصاديات تكلفة المعاملات (Möller, Windolph, and Isbruch) (Meira et al. 2010; 2011)، والسلوك المتوقع من الطرف الآخر اذا ما تم الافصاح له عن معلومات

المنشأة الداخلية سواء كان سلوكاً انتهازياً أو تعاونياً وفقاً لنظرية المباريات (Håkansson, Kraus, and Lind 2010). وايضاً، المنافع المُدرّكة من تبادل المعلومات الخاصة والسرية مع شركاء التعاون بالمقابلة بالتكاليف وفقاً لنظرية التبادل^٢ (Möller, Windolph, and Isbruch 2011; Piontkowski 2008). وكذلك تأثير تقليد وتكرار الروتين الفعال على تطور ممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة في العلاقات التعاونية وفقاً لنظرية التطور Evolutionary Theory (Håkansson, Kraus, and Lind 2010; Meira et al. 2010). ويقل استغلال المنشأة كلما اعتمدت على موارد نادرة لذا تدخل في علاقة تعاونية لتقل اعتمادها على هذه الموارد وتبني ممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة الثقة داخل العلاقة التعاونية فتقويها وبالتالي يقل اعتماد المنشأة على موارد نادرة ويزداد استقلالها الذاتي وفقاً لنظرية الاعتماد على الموارد Resource Dependence Theory (Håkansson, Kraus, and Lind 2010).

وقد ظهرت ممارسة الافصاح عن معلومات التكلفة لشركاء التعاون مع ظهور التوريد والانتاج الخالي من الفاقد Lean Production and Supply في التسعينات (Dhaifallah et al. 2016)، وعلى الرغم من ثراء أدبيات المحاسبة في تناولها لسجلات المحاسبة المفتوحة، الا انه هناك ندرة في تطبيق الممارسة في الواقع العملي، ويرجع ذلك بشكل رئيسي الى اعتبار معلومات التكلفة سرية وخاصة وحساسة لذا يجب الاحتفاظ بها داخل المنشأة (Sadeghi and Jokar 2014). وقد توصل Kajüter & Kulmala (2005) الى الأسباب الرئيسية لفشل تطبيق ممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة - من خلال اجراء دراسة حالة مُقارنة لثلاثة شبكات صناعية فنلندية - وهي كما يلي:

- ادراك الموردين عدم وجود منفعة متولدة من تبادل معلوماتهم الداخلية الخاصة مع الأطراف الأخرى، وبالتالي عدم رغبتهم في اتاحة سجلاتهم المحاسبية للشركاء، كما لم يعرض المشتري حلول تُحقق مكاسب للجميع.
- اعتقاد الموردين بأن المعلومات المحاسبية وخاصةً معلومات التكلفة يجب أن تظل سرية.
- عجز بعض النظم المحاسبية الضعيفة للموردين في انتاج معلومات تكلفة دقيقة، وبالتالي لا داعي لمشاركة معلومات تكلفة مضللة مع شركاء التعاون.
- الخوف من استغلال الطرف الآخر لمعلومات التكلفة المُفصح عنها من قبل المورد بأي شكل من الأشكال.
- عدم توفر الموارد الكافية لبناء وتحديث نظام محاسبي للموردين.

^١ **نظرية المباريات Game Theory**: تحلل هذه النظرية المواقف التي بها طرفين علي الأقل، يأخذ كلاً منهما قراراته بناءً على الاختيارات المتوقعة من قبل الشريك الآخر (فعلي سبيل المثال: يأخذ المورد قرار الافصاح عن معلوماته المحاسبية الخاصة وفقاً لتوقعة بانتهازية أو عدم انتهازية الشريك، وعلي جانب آخر يقرر الشريك استغلال أو عدم استغلال المعلومات المُقدمة اليه من قبل المورد علي أساس المستوي المتوقع لجودة هذه المعلومات (Håkansson, Kraus, and Lind 2010).

^٢ **نظرية التبادل Exchange theory**: تفترض أن الأفراد والمنشآت تسعى للمكافآت وتتجنب التكاليف والعقوبات (Piontkowski 2008) فقبل الدخول في أي عملية تبادل يتم مقابلة المنافع (النواتج) بالتكاليف (المدخلات)، فمشاركة المعلومات السرية ما هو الا عملية تبادل للمعلومات قد ينتج عنها عواقب تتمثل بشكل رئيسي في الانتهازية والالتزام بالدخول في جهود مشتركة لخفض التكلفة، في حين أن المنافع المستقبلية لا يمكن تحديدها كمياً او انفاذها قانوناً. ويعمل الالتزام Commitment بالعلاقة التعاونية علي المدى الطويل علي ادراك المنافع المستقبلية ويتطلب استثمارات مخصصة لهذه العلاقة، تُزيد من اعتمادية الطرفين كما تقلل المخاطر وخاصةً في ظل بيئة تتمتع بوجود ثقة بين طرفي العلاقة (Möller, Windolph, and Isbruch 2011).

^٣ **نظرية التطور Evolutionary Theory**: تشير لمفاهيم مثل الطابع المؤسسي والقدرات والتعلم والتغير لتفسير تطوير ممارسات ادارة التكلفة في العلاقات التعاونية من منظور تطوري، حيث تُمارس السجلات المحاسبية المفتوحة في العلاقات التعاونية نتيجة لتقليد وتكرار الروتين الفعال، وتعتبر هذه النظرية مدخل لدراسة انتشار السجلات المحاسبية المفتوحة في الشبكات (Håkansson, Kraus, and Lind 2010; Meira et al. 2010).

- عدم اتفاق شريكي التعاون على كيفية تطبيق الممارسة من حيث التنظيم والقواعد المحاسبية الحاكمة.

وقام Munday (1992) بعمل استقصاء لإختبار مدى اتساع تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة البريطانية واليابان، ووجد أن المنشآت اليابانية كانت الأكثر طلباً على معلومات التكلفة الخاصة بالموردين، وأن معلومات تكلفة المواد الخام كانت الأهم مقارنة بمعلومات التكلفة الأخرى، بالإضافة لأدراك الموردين أن أفصاحهم عن معلومات التكلفة يؤدي لضغط العملاء بخفض الأسعار إما إيجابياً من خلال خفض التكلفة أو تحسين الكفاءة التشغيلية أو استخدام أنواع أخرى من المواد الخام أو خفض الفاقد، أو سلبياً من خلال خفض هامش ربح المورد. وعلى الرغم من التحديات السابق تناولها عند تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة، إلا أن نجاح تطبيقها يترتب علمه عدة منافع يتناولها الباحث فيما يلي.

٢-١-٣ منافع ومخاطر تطبيق سجلات المحاسبة المفتوحة:

يُمكن لسجلات المحاسبة المفتوحة أن تُحقق ميزة تنافسية مستدامة من خلال توليدها لعدة منافع: فقبل مرحلة إختيار المورد، يُخفض إفصاح المورد عن معلومات التكلفة عدم تماثل المعلومات بين المورد والمشتري مما يُخفض مخاطر المُشتري ويُخفض تكاليف المعاملات مما يزيد كفاءة المعاملات، وبعد مرحلة إختيار المورد فإن إفصاحه عن معلومات التكلفة يبرر الارتفاع في الأسعار وتغير الأسعار ويعتبر الأساس الذي يقوم عليه إعادة التفاوض على الأسعار (Piontkowski 2008). وإذا لم يستغل المُشتري معلومات التكلفة المُفصح عنها من قبل المورد أثناء هذه المفاوضات فإنها تكون ركيزة أساسية للثقة بين الشريكين فتزداد حجم الأعمال التجارية المُتبادلة والمعلومات المُتبادلة ويُصبح لها آثار إيجابية على العلاقة التعاونية (Kajüter and Kulmala 2005). ويؤدي تبادل معلومات المحاسبة الإدارية بين المنشأة وموردها إلى التعرف على عناصر التكلفة الهامة والقاء الضوء على فرص خفض التكلفة من خلال تحليل سلسلة القيمة (Piontkowski 2008; Möller, Windolph, and Isbruch 2011)، وفرص تقليل عدد مكونات المنتج التي لا تُضيف قيمة، ويُمكن من إعادة تصميم عمليات الإنتاج والتوزيع من خلال تحليل التكلفة الشامل Comprehensive Cost Breakdowns ودمج تحليل هيكل التكلفة Cost structure Analysis مع مسبات التكلفة المحددة Underlying Cost Drivers مما يدعم ربحية المنشأة (Kajüter and Kulmala 2005). وتستخدم بيانات التكلفة المُتبادلة في تحليل القيمة وهندسة القيمة، حيث تُحلل النوات هندسة القيمة تكاليف كل جزء من أجزاء العملية الإنتاجية لتحديد أماكن الوفورات لخفض التكاليف الإجمالية للمكونات وتحسين كفاءة العمليات، وبمجرد أن يتم تصنيع المكون يُستخدم تحليل القيمة لمواصلة مراجعة خطوات الإنتاج والتكاليف المرتبطة بها لخفض مزيداً من التكاليف (Munday 1992). ويترتب على تبادل المعلومات الداخلية تقليل الأخطاء المتعلقة بالمنتج والأداء وتحسين الوقتية والرقابة والتنسيق بين المنشآت مما يُعزز أداء العمليات (Dhaifallah et al. 2016). وتدعم سجلات المحاسبة المفتوحة عملية إتخاذ القرار المتعلق بالآليات الرسمية لإدارة التكلفة (مثل التكلفة المُستهدفة Target Costing أو تكلفة كايزن Kaizen Costing) وكذلك الآليات غير الرسمية سواء كان في مرحلة إختيار المورد أو مرحلة ما قبل الإنتاج (مثل خصائص المكونات أو تكلفتها أو النة عمل العمليات الصناعية) أو مرحلة الإنتاج (مثل تبرير التغير في الأسعار أو تحسين العمليات أو إعادة تصميم المكونات) (Agndal and Nilsson 2008). وتدعم معلومات المحاسبة السرية وضع الأهداف والتخطيط والرقابة وهي إستراتيجية لتعزيز التعاون وتوليد الثقة بين كل الأطراف (Chen 2011).

وقد اتفقت بعض الدراسات على أن سجلات المحاسبة المفتوحة تُعزز الأداء الكلي للمنشأة بشكل عام (Wagner 2008; Caglio 2017; Kajüter and Kulmala 2005)، والأداء المالي بشكل خاص (Caglio 2017). وتم قياس التحسن في الأداء المالي من خلال: التكلفة الكلية لسلسلة التوريد، وتكلفة البضاعة المُباعة، والإنتاجية لكل موظف Productivity-sales per employee (Caglio 2017). وعلى الرغم من تعدد منافع سجلات المحاسبة المفتوحة إلا أنه يترتب عليها عدة مخاطر يتناولها الباحث فيما يلي.

تتعرض المنشأة التي تُفصح عن معلوماتها الداخلية الحساسة كمعلومات التكلفة الى خطر انتهازية الشريك، واستغلاله لهذه المعلومات لخدمة مصالحه الشخصية على حساب الطرف الآخر (فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستغل المُشتري معلومات تكلفة المورد لخفض الأسعار وخفض هامش ربح المورد أو الإنتقال الى المورد الأقل تكلفة) (Munday 1992; Dhaifallah et al. 2016; Sadeghi and Jokar 2014). وبشكل عام فإن المنفعة العائدة على المورد أقل بكثير من المنافع المُتحصل عليها من قبل المُشتري. ويُمكن أن تفقد المنشأة ميزتها التنافسية اذا حصل المنافسون على معلوماتها الخاصة السرية المتعلقة بعملياتها أو مركزها المالي، كما تنحصر اختيارات المحاسبة الأبداعية Creative Accounting وتفقد المنشأة قُدرتها على التخطيط للالتزامات الضريبية (Davis 1997).

ويخلص الباحث مما سبق إلى، عدم اتساق البحوث المحاسبية في تعريفها لممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة وتعدد تحديات ومنافع ومخاطر هذه الممارسة على الشركات المرتبطة بعلاقات تعاونية مع مورديها. وكذلك ثراء الأطار النظري المُفسر لهذه الممارسة التي تتطلب ثقة وتعاون كلا الشريكين.

٣- الدراسة التطبيقية

يهدف البحث لدراسة واختبار أثر سجلات المحاسبة المفتوحة على الأداء المالي للمُصنع في شركة (أ) للأسمدة كدراسة حالة. وعليه، فإن القسم الحالي يتضمن منهج البحث المُتبَع، ومجتمع البحث وعينته، ووصف المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة البحث، وأدوات البحث ومصادر الحصول على المعلومات، والمعالجات الاحصائية المستخدمة وكذلك أختبار صدق أداة البحث وثباتها.

١-٣ منهجية البحث:

لتحقيق هدف البحث ومعالجة مشكلته تطبيقياً سوف يتناول الباحث منهجية كما يلي :

يعتمد البحث على دراسة حاله Case Study قياساً على (Khadjehali 2017; Görener et al. 2017) على شركة (أ) للأسمدة وهي أحد أهم المنشآت المصريه الرائدة في مجال إدارة العلاقات التعاونيه، وذلك لتقديم نموذج يُحتدّي به من قبل المنشآت الأخرى لإدارة العلاقات التعاونيه، وهو بحث كمي Quantitative Research قياساً على (المناصير، ٢٠١٧، عساف، ٢٠١٥) للوقوف على آراء عينه كبيرة من القائمين على إعداد واستخدام اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في الشركه محل الدراسه لتوضيح الآثار المحتمله على الأداء المالي للشركه حيث يُستخدم البحث الكمي في حالة قياس المؤشرات ويهدف لوصف العلاقات السببية، وحيث أن ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة في الدول الغربية المتقدمة قد تكون غير شائعة في البيئة المصرية اختار الباحث الاعتماد على دراسة الحالة كمنهج مُتبَع لإختبار صحة فرض البحث. ولن يذكر الباحث اسم الشركة محل الدراسة بناءً على طلبهم وذلك للحفاظ على سرية معلومات الشركة.

٢-٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركة (أ) للأسمدة في جمهورية مصر العربية كدراسة حالة. ولتحديد وحدة التحليل، تم تحديد جميع أفراد قسم المشتريات من مدرء عام وموظفين في شركة (أ) للأسمدة في جمهورية مصر العربية والبالغ عددهم (٤٣) موظفاً، فعلى خلاف الدراسات السابقة التي جمعت البيانات من رؤساء، ونواب رؤساء، ومديرو الشركات التنفيذيين والمالين، ومديرو المشتريات والخدمات اللوجستية، ومديرو العلاقات التعاونية ومديرو الوحدات حيث أعتبرتهم الأفراد الأكثر دراية ومعرفة بالممارسات المحاسبية لإدارة الأداء التعاوني مع الموردين والتي من بينها اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، قياساً على (Prajogo 2016; Stouthuysen, Slabbinck, and Roodhooft 2017)، توصل الباحث من خلال عدة زيارات ميدانية للشركة الى ان أفراد قسم المشتريات هم الأفراد الوحيدون الذين على دراية ومعرفة بالممارسة محل الدراسة نتيجة عملهم المباشر مع الموردين، لذا اعتبرهم الباحث وحدة التحليل.

ولصغر حجم مجتمع الدراسة، تم تجميع البيانات من مجتمع الدراسة كاملاً من خلال توزيع (٤٣) قائمة استقصاء على وحدة التحليل استرجع منها (٣٩) قائمة استقصاء بنسبة (٩٠,٦٩%) - تم ملء (٣) منهم بمعرفة الباحث أثناء ٣ مقابلات شخصية مع مديري عام المشتريات ومدير عام متابعة المشتريات - وبعد فحص قوائم الاستقصاء لبيان مدي صلاحيتها للتحليل الاحصائي، استبعد منها (٤) قوائم استقصاء لعدم صلاحيتها للتحليل الاحصائي، اثنان من خلال سؤال التصنيفات Qualifier واثنان من خلال أسئلة الصياغة العكسية Reverse Wording. وبالتالي يصبح عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل الاحصائي (٣٥) قائمة استقصاء بنسبة (٨٩,٧٤%) من اجمالي عدد قوائم الاستقصاء المسترجعة.

٣-٣ المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة البحث:

توضح الجداول (١ - ٣)، (٢ - ٣)، (٣ - ٣)، (٤ - ٣) المتغيرات الديموغرافية لأفراد وحدة المعاينة والتحليل (العمر، والمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة، والمركز الوظيفي).

الجدول (١ - ٣)

يوضح توزيع أفراد وحدة المعاينة والتحليل حسب متغير العمر

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
العمر	من ١٨-٢٤ سنة	٠	٠.٠
	من ٢٥-٣٤ سنة	٣	٨.٦
	من ٣٥-٤٤ سنة	١٣	٣٧.١
	من ٤٥-٥٤ سنة	١٠	٢٨.٦
	من ٥٥-٦٤ سنة	٨	٢٢.٩
	من ٦٥ سنة او اكثر	١	٢.٨
	المجموع		٣٥

وفيما يتعلق بمتغير العمر، فقد بينت النتائج في الجدول (١ - ٣) أن ٣٧.١% من أفراد وحدة التحليل تتراوح أعمارهم من ٣٥ الى ٤٤ سنة، وان ٢٨.٦% من أفراد وحدة التحليل تتراوح أعمارهم من ٤٥ الى

٥٤ سنة ، وان ٢٢.٩% من أفراد وحدة التحليل تتراوح أعمارهم من ٥٥ الى ٦٤ سنة، كما أظهرت النتائج ان ٨.٦% من أفراد وحدة التحليل تتراوح أعمارهم من ٢٥ الى ٣٤ سنة، واخيراً تبين ان نسبة أفراد وحدة التحليل الذين تزيد أعمارهم عن ٦٥ سنة بلغت ٢.٨%.

الجدول (٣ - ٢)

يوضح توزيع أفراد وحدة المعاينة والتحليل حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
المؤهل العلمي	لا يوجد	٠	٠.٠
	أقل من الثانوية العامة (أو ما يعادلها)	٠	٠.٠
	الثانوية العامة (أو ما يعادلها)	٧	٢.٠
	درجة البكالوريوس/ الليسانس	٢٢	٦٢.٩
	دبلومة	٥	١٤.٣
	ماجستير	١	٢.٨
	دكتوراة	٠	٠.٠
المجموع		٣٥	١٠٠

وبالنسبة لمتغير المؤهل العلمي وكما هو موضح بالجدول (٣ - ٢) فقد تبين ان ٦٢.٩% من أفراد وحدة التحليل هم من حملة شهادة البكالوريوس وان ٢.٠% من أفراد وحدة التحليل هم من حملة شهادة الثانوية العامة، وان ١٤.٣% من أفراد وحدة التحليل هم من حملة شهادة الدبلومة، واخيراً تبين ان نسبة أفراد وحدة التحليل الحاملين للماجستير بلغت ٢.٨%.

الجدول (٣ - ٣)

يوضح توزيع أفراد وحدة المعاينة والتحليل حسب عدد سنوات الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
مدة الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٠	٠.٠
	من ٥-١٠ سنوات	٦	١٧.١
	من ١١-١٥ سنة	١٠	٢٨.٦
	أكثر من ١٥ سنة	١٩	٥٤.٣
المجموع		٣٥	١٠٠

وفيما يتعلق بمتغير مدة الخبرة، فقد أظهرت النتائج الموضحة في الجدول (٣ - ٣) ان نسبة ٥٤.٣% من أفراد وحدة التحليل هم من تزيد عدد سنوات خبراتهم عن ١٥ عام، وان نسبة ٢٨.٦% من أفراد وحدة التحليل تتراوح عدد سنوات خبراتهم بين ١١ الى ١٥ عام، وان نسبة ١٧.١% من أفراد وحدة التحليل تتراوح عدد سنوات خبراتهم بين ٥ الى ١٠ سنوات.

الجدول (٣ - ٤)

يوضح توزيع أفراد وحدة المعاينة والتحليل حسب متغير المركز الوظيفي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
المركز الوظيفي	مدير عام مشتريات	٢	٥.٧
	مدير عام متابعة مشتريات	١	٢.٩
	موظف	٣٢	٩١.٤
المجموع		٣٥	١٠٠

واخيراً بالنسبة لمتغير المركز الوظيفي لأفراد وحدة المعاينة والتحليل، يظهر الجدول (٣ - ٤) ان ٩١.٤% هم من مستوي موظفي قسم المشتريات، وان ٥.٧% من أفراد وحدة التحليل هم من مديري عام مشتريات وان ٢.٩% هم مديري عام متابعة المشتريات. وامل الباحث الي تحليل اثر المتغيرات الديموغرافية السابق تناولها علي آراء المشاركين في البحث ونظراً لعدم وجود تباين ملحوظ لتلك المتغيرات فقد استبعدها الباحث من التحليل الاحصائي.

٣- ٤ أدوات البحث ومصادر الحصول على المعلومات:

لتحقيق هدف البحث فقد اعتمدت الدراسة على مصدرين اساسيين لجمع المعلومات، وهما:

المصادر الثانوية: اعتمدت الدراسة في معالجة الأطار النظري على مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات الصلة، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الأنترنت المختلفة. وكان هدف الباحث من اللجوء الى المصادر الثانوية في الدراسة، هو التعرف على الأسس العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت في موضوعات الدراسة الحالية.

المصادر الأولية: اعتمد البحث في معالجة الجوانب التحليلية على قائمة الاستقصاء Questionnaire التي قام الباحث بتطويرها كأداة لجمع البيانات الأولية للدراسة، والتي شملت عدداً من العبارات التي عكست هدف البحث وتساؤله، والتي قام المشاركين بالإجابة عنها، وتم استخدام مقياس ليكارت الخماسي - Five Point Likert Scale ، بحيث أخذت كل أجابة أهمية نسبية، وقد تكونت قائمة الاستقصاء من جزئين رئيسيين على النحو التالي:

الجزء الأول: يتكون من مجموعة من الفقرات التي تعبر عن متغيرات وابعاد الدراسة، المتغير المستقل (سجلات المحاسبة المفتوحة) والمتغير التابع (الأداء المالي للمُصنع)، وتكون هذا الجزء من (٦) فقرات موزعة على متغيرات وابعاد الدراسة، والتي اخذ الباحث بعين الاعتبار عند تصميمهم تسلسل الأسئلة وترابطها ووضوحها مع مراعاة خصائص مجتمع الدراسة. وقد أضاف الباحث في بداية قائمة الاستقصاء سؤال تصفية لأستبعاد المشاركين غير المؤهلين للأجابة عن قائمة الاستقصاء، كما أضاف أسئلة صياغة عكسية بين فقرات قائمة الاستقصاء لاستبعاد المشاركين الذين يجابون بأهمال عن قائمة الاستقصاء، وذلك لتقليل عيوب استخدام قوائم الاستقصاء في البحث العلمي والتي تتسم بعدم خلوها من التحيز، وقد أسفر ذلك عن استبعاد عدد (٤) قوائم استقصاء غير صالحين للتحليل الاحصائي.

الجزء الثاني: الجزء الخاص بالمتغيرات الديموغرافية لأفراد وحدة التحليل من خلال ٤ متغيرات هي (العمر، ومدة الخبرة، والمؤهل العلمي، والمركز الوظيفي) لغرض وصف مجتمع الدراسة.

٣-٥ ثبات اداة البحث

ولقياس مدي ثبات اداة البحث، ولمعرفة مدي اعتمادية نتائجها فقد استخدم الباحث اختبار كرونباخ الفا Cronbach Alpha للاتساق الداخلي، اذ تم استخراج معاملات الثبات لجميع متغيرات البحث كما هو موضح في الجدول (٣ - ٥)، وتعتبر قيمة كرونباخ الفا مقبولة احصائياً اذا تراوحت بين ٠.٦٠ الى ٠.٧٠ في البحوث الاستكشافية للعلوم الاجتماعية (Wong 2013; Hair et al. 2017).

الجدول (٣ - ٥)

قيمة معاملات الثبات (كرونباخ الفا) لمتغيرات البحث

Constructs	Items	Cronbach Alpha
Financial Performance	4-7	0.860
Open Book Accounting	1,3	0.644

واظهرت نتائج معاملات الثبات لجميع متغيرات البحث Cronbach Alpha ان جميع معاملات الثبات تعدت ٠.٦ وهي نتيجة مقبولة لأغراض التحليل الاحصائي، حيث تراوحت معاملات الثبات بين ٠.٦٦٤ لسجلات المحاسبة المفتوحة كحد أدني، و ٠.٨٦٠ للاداء المالي كحد اقصى. وتدل قيم معاملات كرونباخ الفا اعلاه على وجود اتساق داخلي بين فقرات كل متغير، وعلى تمتع اداة البحث بصورة عامة بمعامل ثبات عالي ومقدرتها على تحقيق هدف البحث كونها ذات موثوقية، مما مكن الباحث من الاعتماد على اجابات المشاركين في عملية التحليل.

٣-٦ المعالجة الاحصائية المستخدمة

للأجابة عن سؤال البحث واختبار فرضه، استخدم الباحث الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية النسخة العشرون SPSS V.20، وذلك لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من دراسة الحالة. وبناءً عليه، تم استخدام الأساليب الاحصائية التالية:

- الاحصاء الوصفي Descriptive Statistics Measures: لوصف خصائص عينة البحث، وبيان مدي تمثيلها لخصائص المجتمع الذي تم سحبها منه، وهي كما يلي:

- التكرارات والنسب المئوية Frequencies and Percentages: لقياس التوزيعات التكرارية النسبية لخصائص أفراد عينة البحث، واجاباتهم على فقرات قائمة الاستقصاء.
- المتوسط الحسابي Mean: لقياس متوسط اجابات أفراد عينة البحث على فقرات قائمة الاستقصاء، كأحد مقاييس النزعة المركزية.
- الانحراف المعياري Standard Deviation: لقياس انحراف اجابات أفراد عينة البحث عن قيم متوسطاتها الحسابية، كأحد مقاييس التشتت.

• الأهمية النسبية: تم تحديدها عند التعلق على المتوسطات الحسابية، وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي لبدائل الاجابات لكل فقرة من فقرات اداة البحث، وذلك باستخدام معادلة طول الفئة.

- الاحصاء الاستدلالي Statistical Inference: تم استخدام عدد من الاساليب الاحصائية بهدف الحصول على نتائج الاحصاء التحليلي، وهي كما يلي:
▪ لإختبار ثبات أداة البحث تم الاعتماد على:

• لإختبار درجة الاتساق الداخلي بين فقرات قائمة الاستقصاء المستخدمة Internal Consistency reliability ولإختبار مدي الاعتمادية على اداة جمع البيانات المستخدمة في قياس متغيرات البحث: تم الاعتماد على معاملات كرونباخ الفا Cronbach Alpha.

▪ لإختبار مدي ملاءمة بيانات البحث لإختبار فرضه تم الاعتماد على:
• اختبار معامل الالتواء والتفلطح Skewness and Kurtosis: للتأكد من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.
• لإختبار أثر المتغير المستقل على المتغير التابع: تم الاعتماد على تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Regression.

٧-٣ توصيف و قياس متغيرات الدراسة:

بالرجوع إلى فرض البحث يمكن توصيف وقياس متغيرات الدراسة كآلتي:

١-٧-٣ المتغير المستقل: سجلات المحاسبة المفتوحة:

هي الافصاح المنتظم عن معلومات المحاسبة الادارية (المالنة و غير المالنة) بين المنشأة ومورديها الرئيسيين (Caglio, 2017; Caglio & Ditillo, 2012). وقد استخدم الباحث مفهوماً عاماً لقياس سجلات المحاسبة المفتوحة، والذي يسمح للباحث باستنتاج الآثار المترتبة على الاندماج في سجلات المحاسبة المفتوحة بشكل عام، بغض النظر عن التباين في التطبيق والاستخدام، وهذا المدخل مقبول في جميع الإختبارات السابقة، حيث تُقاس سجلات المحاسبة المفتوحة بمؤشرين، فتم سؤال عينة الدراسة عن مدي تبادل بيانات التكلفة و/أو مناقشتها بشكل منفتح مع الموردين الرئيسيين. ايضاً، تم سؤالهم عن تكرار طلب الشركة الاندماج في سجلات المحاسبة المفتوحة مع الموردين الرئيسيين (Möller, Windolph, and Isbruch 2011; Windolph and Moeller 2012)، وذلك على مقياس ليكارت ذو الخمس مستويات والذي يتدرج من (1 = لا أوافق تماماً، الى 5 = أوافق تماماً).

٢-٧-٣ المتغير التابع: الأداء المالي للشركة:

هو المقياس النوعي لمدي نجاح الشركة في استخدامها للأصول في توليد الإيرادات. ويستخدم هذا المصطلح ايضاً للتعبير عن الصحة المالنة العامة للشركة خلال فترة معينة من الزمن. ويُمكن استخدامه لمقارنة شركات مماثلة في نفس الصناعة، أو لمقارنة الصناعات أو القطاعات ببعضها البعض. ويقاس الأداء المالي نتائج سياسات وعمليات المنشأة من الناحية النقدية (Sheila, 2017). وقد عرف (Chan et al., 2004) الأداء المالي على انه مقاييس الأداء التشغيلية المتعددة للشركة مثل المبيعات والأرباح.

وقد إتفق بعض الباحثين في مجال المحاسبة على أن العائد على حقوق الملكية^١، والعائد على الأصول^٢ أكثر مؤشرات الأداء المالي إستخداما، وبخاصة الأخير (Sheila, 2017; Healy et al. 2014). واستخدمت دراسات أخرى مقاييس مثل صافي هامش الربح^٣، و معدل دوران الأصول^٤، والمبيعات، ومضاعف حقوق الملكية^٥، والأرباح قبل الفائدة والضرائب، والأهلاك، والعائد على المبيعات، والربح، وصافي الدخل، والدخل التشغيلي^٦، والعائد على الاستثمار، والدخل الشامل، وكذلك التدفقات النقدية التشغيلية (Lunardia et al., 2014; Chana et al. 2004). ويقيس الباحث الأداء المالي للشركة - المشتري Buyer Firm بسؤال مفردات العينة لتقييم أثر العلاقة التعاونية مع الموردين الرئيسيين على الأداء المالي للشركة (Krause, Scannell, and Calantone 2000) اعتمادا على أربعة مؤشرات للأداء المالي هي: العائد على حقوق الملكية، والعائد على الأصول والعائد على الاستثمار والعائد على المبيعات على غرار الدراسات السابقة، وذلك على مقياس ليكارت ذو الخمس مستويات والذي يتدرج من (١= لا أوافق تماما، الى ٥= أوافق تماما).

ولتخليص ما سبق، اعتمد البحث على دراسة حالة كمية لشركة (أ) للأسمدة في مصر، وتم تجميع البيانات من جميع أفراد قسم المشتريات بالشركة من خلال توزيع قوائم الاستقصاء واستخدم الباحث برنامج SPSS لمعالجة بيانات البحث.

٤- تحليل النتائج واختبار الفروض

يستعرض هذا القسم نتائج التحليل الاحصائي لاستجابة أفراد وحدة التحليل عن المتغيرات التي اعتمد عليها البحث من خلال عرض المؤشرات الاحصائية الأولية لإجاباتهم من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغيرات البحث والأهمية النسبية، كما يتناول القسم اختبار فرض البحث والدلالات الاحصائية المتعلقة به.

٤-١ تحليل بيانات البحث الوصفية

تم الاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي الوصفي للبيانات والتي تشمل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوي الأهمية لجميع متغيرات الدراسة وال فقرات المكونة لكل متغير، من أجل تحديد درجة الموافقة ودرجة التثنت والأهمية النسبية للفقرات، وقد تم قياس هذه الفقرات على مقياس ليكارت الخماسي، وبناءً عليه فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصل إليها الباحث سيتم التعامل معها على النحو التالي:

$$\text{وفقاً للمعادلة التالية: القيمة العليا - القيمة الدنيا لبدائل الإجابة} = \frac{1-5}{3} = 1.33 \text{ وهذه القيمة تساوي عدد المستويات}$$

^١ العائد على حقوق الملكية Return on Equity : نسبة الربح الي حقوق الملكية.

^٢ العائد على الأصول Return on Assets: نسبة الربح الي أجمالي الأصول.

^٣ صافي هامش الربح Net Profit Margin: هو ربحية المنشأه وفقا لقدرتها علي مراقبة تكاليفها ، ويقاس بالربح أو الخسارة مقسوما علي أجمالي الإيرادات.

^٤ معدل دوران الأصول Assets Turn Over : هو مقياس لكفاءة الشركة في استخدام أصولها لتوليد المبيعات، ويتم حسابه بقسمة أجمالي الإيرادات علي أجمالي الأصول.

^٥ مضاعف حقوق الملكية Equity Multiplier: هو مقياس للرفع المالي، ويتم حسابه بقسمة أجمالي الأصول علي أجمالي حقوق الملكية.

^٦ الدخل التشغيلي Operartional Income: الدخل قبل الفائدة، والعناصر المميزه، والضرائب، والعناصر الغير عاديه، ولكن بعد الأهلاك.

طول الفئة. وبذلك يكون:

- المستوى المرتفع من ٣.٦٧ الى ٥
- المستوى المتوسط من ٢.٣٤ الى ٣.٦٦
- المستوى المنخفض من ١ الى ٢.٣٣

وفيما يلي عرض لهذه النتائج:

٤-١-١ سجلات المحاسبة المفتوحة

لوصف وتحليل إندماج شركة (أ) للأسمدة في مصر في ممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة مع مورديها الرئيسيين، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتحقق من أهمية الفقرات، كما هو موضح بالجدول (٤ - ٣).

جدول (٤ - ٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لسجلات المحاسبة المفتوحة في شركة (أ) للأسمدة في مصر

	No.	Mean	Standard Deviation (STDEV)	Rank	Importance Level
OBA-1	1	2.886	1.41	1	Average
OBA-2	3	2.057	0.984	2	Low
General mean & standard deviation of level of information sharing		2.4715	1.197		Average

أوضحت نتائج المتوسطات الحسابية لاجابات أفراد مجتمع البحث في جدول (٤ - ٣) والتي تراوحت بين ٢.٠٥٧ و ٢.٨٨٦ - بمتوسط كلي قدره ٢.٤٧١٥ (مستوي متوسط لممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة) - مستوى الموافقة على محتوى العبارات التي وجهت الى أفراد مجتمع البحث فيما يتعلق بإندماج شركة (أ) للأسمدة في مصر في ممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة مع مورديها الرئيسيين، كما أظهرت نتائج الانحراف المعياري لاجابات أفراد مجتمع البحث في جدول (٤ - ٣) درجة تشتت تراوحت بين ٠.٩٨٤ و ١.٤١ بانحراف كلي قدرة ١.١٩٧ وهو ما يعكس مستوي التباين في وجهة نظر أفراد مجتمع البحث فيما يتعلق بإندماج شركة (أ) للأسمدة في مصر في ممارسة سجلات المحاسبة المفتوحة مع مورديها الرئيسيين. اذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة " تبادل بيانات التكلفة مع الموردين الرئيسيين الحاليين ويتم مناقشتها بشكل منفتح " بمتوسط حسابي بلغ ٢.٨٨٦ (مستوي متوسط) وهو أعلى من المتوسط العام البالغ ٢.٤٧١٥ وانحراف معياري بلغ ١.٤١ بينما جاءت فقرة " تطلب شركتك غالبا الاطلاع على سجلات المحاسبة المفتوحة من مورديها الرئيسيين الحاليين " في المرتبة الثانية والأخيرة بمتوسط حسابي قدرة ٢.٠٥٧ (مستوي منخفض) وهو أدنى من المتوسط العام البالغ ٢.٤٧١٥ وانحراف معياري بلغ ٠.٩٨٤.

٤-١-٢ الأداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر:

لوصف وتحليل الأداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للتحقق من أهمية الفقرات، كما هو موضح بالجدول (٤ - ٥).

جدول (٤ - ٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر

	No.	Mean	Standard Deviation (STDEV)	Rank	Importance Level
FP-1	4	3.514	1.052	1	Average
FP-2	7	2.429	0.965	4	Average
FP-3	5	2.943	1.17	2	Average
FP-4	6	2.714	1.084	3	Average
General mean & standard deviation of level of information sharing		2.9	1.067		Average

أوضحت نتائج المتوسطات الحسابية لاجابات أفراد مجتمع البحث في جدول (٤ - ٥) والتي تراوحت بين ٢.٤٢٩ و ٣.٥١٤ - بمتوسط كلي قدره ٢.٩ (مستوي متوسط) - مستوي الموافقة على محتوى العبارات التي وجهت الى أفراد مجتمع البحث فيما يتعلق بالأداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر، كما أظهرت نتائج الانحراف المعياري لاجابات أفراد مجتمع البحث في جدول (٤ - ٥) درجة تشتت تراوحت بين ٠.٩٦٥ و ١.١٧ بانحراف كلي قدرة ١.٠٦٧ وهو ما يعكس مستوي التباين في وجهة نظر أفراد مجتمع البحث فيما يتعلق بالأداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر. اذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة " العائد على الأصول " كمقياس للتحسن في الأداء المالي للشركة بمتوسط حسابي بلغ ٣.٥١٤ (مستوي متوسط) وهو أعلى من المتوسط العام البالغ ٢.٩ وانحراف معياري بلغ ١.٠٥٢ . بينما جاءت فقرة " العائد على المبيعات " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدرة ٢.٤٢٩ (مستوي متوسط) وهو أدنى من المتوسط العام البالغ ٢.٩ وانحراف معياري بلغ ٠.٩٦٥ .

٤-٢ تحليل مدى ملائمة البيانات لاغراض اختبار فرض البحث:

قبل البدء في تطبيق اختبار الانحدار الخطي البسيط قام الباحث باجراء بعض الإختبارات من اجل ضمان ملائمة البيانات لاغراض اختبار فرض البحث، اذ تم التأكد من ان البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً من خلال اختبار الالتواء والتقلطح (Skewness - Kurtosis) حيث يوضح الى اي مدى تحرف البيانات عن التوزيع الطبيعي، فالالتواء يقيس الى اي مدى توزيع المتغير متماثل اما التقلطح فهو مقياس اذا ما كان التوزيع مدبب peaked (Hair et al. 2017)، كما هو موضح في جدول (٤ - ٦)، مع مراعاة ان تتراوح قيم الالتواء وقيم التقلطح بين + ٢.٥٨ وهو المدى المقبول للتوزيع الطبيعي لبيانات البحث.

٤-٢-١ اختبار التوزيع الطبيعي Normal Distribution

جدول (٤ - ٦)

اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات باستخدام اختبار (Skewness - Kurtosis)

No.	Items	Excess Kurtosis	Skewness
10	OBA-1	-1.427	0.02
11	OBA-2	-0.573	0.633
17	FP-1	-0.525	-0.424
18	FP-2	0.174	0.611
19	FP-3	-0.728	0.116
20	FP-4	-0.607	0.33

تراوحت نتائج قيم الالتواء والتفلطح الموضحة في جدول (٤ - ٦) بين -١.٤٢٧ و ٠.١٧٤ وهي ضمن المدى المقبول للتوزيع الطبيعي. وبناءً عليه فإن متغيرات بيانات البحث موزعة توزيعاً طبيعياً.

٤-٣ اختبار فرض البحث

يوجد أثر معنوي لإندماج المُصنِع في سجلات المحاسبة المفتوحة مع مورديه الرئيسيين على الأداء المالي للمُصنِع.

لإختبار فرض البحث تم اخضاعه لإختبار الانحدار الخطي البسيط للتحقق من أثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر كما هو موضح في جدول (٤ - ٧)، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (٤ - ٧)

نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لأثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالي لشركة

(أ) للأسمدة في مصر

Sig*	T	β	Sig*	DF	F	(R ²)	(R)	المتغير التابع
مستوي الدلالة	المحسوبة	معامل الانحدار	مستوي الدلالة	درجات الحرية	المحسوبة	معامل التحديد	الارتباط	
0.011	2.540	0.670	0.01	1	الانحدار	66.972	0.402	0.670
				89	اليواقي			
				90	المجموع			
			1			متوسط		الاداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر

$$FP = \beta + OBA$$
 معادلة الانحدار الخطي البسيط

اظهرت نتائج تحليل الانحدار البسيط الموضحه في جدول (٤ - ٧) وجود أثر معنوي ايجابي لإندماج شركة (أ) للأسمدة في سجلات المحاسبة المفتوحة مع مورديها الرئيسيين على الأداء المالي للشركة، إذ بلغ معامل الارتباط (R) (٠.٦٧٠) عند مستوي ($\alpha \leq 0.05$). اما معامل التحديد (R^2) فقد بلغ ٠.٤٠٢ ، أي ان ما قيمته ٠.٤٠٢ من التغير في الأداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر ناتج عن التغير في اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة، كما بلغت قيمة درجة التأثير β ٠.٦٧٠، وهذا يعني ان الزيادة بدرجة واحدة في مستوي الاهتمام باسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يؤدي الى زيادة في مستوي الاداء المالي لشركة (أ) للأسمدة في مصر بمقدار ٠.٦٧٠. ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والتي بلغت ٦٦.٩٧٢ وهي معنوية عند مستوي ($\alpha \leq 0.05$). كما بلغت قيمة T المحسوبة ٢.٥٤٠ وهي معنوية عند مستوي ($\alpha \leq 0.05$). وبناءً على ما سبق، يُقبل فرض البحث الذي ينص على:

وجود أثر معنوي لإندماج المُصنِع في سجلات المحاسبة المفتوحة مع مورديه الرئيسيين على الأداء المالي للمُصنِع.

٥- مناقشة النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

في ضوء التحليل الذي تم في القسم الرابع لاجابات عينة البحث، يعرض هذا القسم مجمل النتائج التي توصل اليها الباحث كأجابة عن السؤال الذي تم طرحه في القسم الاول من هذا البحث والذي مثل مشكلته والفرض الذي بني عليه، ومناقشة هذه النتائج، بالاضافة الى اهم التوصيات على ضوء هذه النتائج، ومجالات البحث المقترحة والاستنتاجات وذلك على النحو التالي:

١-٥ مناقشة النتائج:

لتحقيق هدف البحث، قام الباحث بالإجابة على التساؤل التالي:

ما أثر إندماج المُصنِع في سجلات المُحاسبة المفتوحة مع مورديه الرئيسيين على الأداء المالي للمُصنِع؟ دلت نتائج البحث على ان إندماج شركة (أ) للأسمدة في سجلات المحاسبة المفتوحة مع مورديها الرئيسيين أثر معنوياً ويجابياً على ادائها المالي، ويفسر الباحث هذه النتيجة بأن تبادل المعلومات الداخلية يؤدي الى تقليل الأخطاء المتعلقة بالمواد الخام المسندة للموردين والأداء وتحسين الوقتية والرقابة والتنسيق بين المنشآت مما يُعزز أداء العمليات. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل اليه (Caglio 2017) حيث اشار الى أن سجلات المحاسبة المفتوحة تُعزز الأداء المالي للمنشأة من خلال القاء الضوء على فرص خفض التكلفة وهي نتيجة ضمنية لمشاركة معلومات المحاسبة الادارية بين الطرفين.

٢-٥ التوصيات:

بناءً على ما توصل اليه البحث من نتائج، وعلى ضوء القنوات التي تشكلت لدي الباحث، تبلور عن هذا البحث جملة من التوصيات التي يأمل الباحث ان تلقي العناية الكافية من ذوي الاهتمام وبخاصة الشركة

محل الدراسة والشركات المماثلة لها والشركات التي ترغب في ان تكون رائدة في مجال ادارة العلاقات التعاونية مع مورديها، وفيما يلي عرض التوصيات استناداً الى نتائج البحث:

- يجب ان يتم تبني ثقافة الشراكة الاستراتيجية مع الموردين باعتبار المورد ركيزة اساسية من ركائز نجاح المنشآت بدلاً من التعامل معه كمنظمة منفصلة تتعدد بدائلها، فتعاقف التعاون والثقة بين المنشأة ومورديها ضرورية وهي غير مفعلة في البيئة المصرية.
- من الضروري النظر الى اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع الموردين الرئيسيين على انه ميزة تنافسية مستدامة، اذ ان فاعلية هذه الممارسة تُميز المنظمات الرائدة وتُعزز ادائها.
- محاولة نشر ثقافة سجلات المحاسبة المفتوحة مع الموردين الرئيسيين بين جميع العاملين في الشركة وبخاصة قسم المشتريات.
- السماح للموردين الرئيسيين بالدخول الى قواعد البيانات الخاصة بالمخزون.
- يجب تبني المدخل الاستراتيجي لإدارة الأداء التعاوني مع الموردين الرئيسيين، القائم على اساس اقامة علاقات طويلة المدى معهم، والاتصال الفعال، والشراكة معهم، وذلك لأن الكفاءة في إدارة الأداء التعاوني مع الموردين الرئيسيين تعد المفتاح الرئيسي لنجاح المنظمة على المدى البعيد.
- العمل على الاستفادة من قدرات الموردين في تقديم معلومات ذات اهمية يمكن ان تساعد الشركة على تطوير مواصفات ونوعية منتجاتها.
- ان ينظر الى اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع الموردين الرئيسيين على اساس انه واحد من جهود التحسين المستمر في الشركة، والذي لا بد ان يتضافر مع جهود عمليات التحسين الاخرى، وان ينظر اليه على انه من مصادر التحفيز التي تشجع الشركات على تطوير علاقاتها مع مورديها.
- عقد الندوات والدورات التدريبية للعاملين بهدف رفع مستوى ادائهم للتوسع في اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع الموردين الرئيسيين.
- ضرورة ايلاء موضوع اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع الموردين الرئيسيين ما يحتاجه من تخطيط ومتابعة من كافة اقسام الشركة.

٣-٥ مجالات البحث المقترحة

يري الباحث ان اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة يندر وجوده في البيئة المصرية بشكل عام وان ترتب على فاعلته تعزيز للداء المالي للمؤسسات. لذا ارتأى الباحث ان يختم بحثه ببعض المقترحات للباحثين في المستقبل، وهي كما يلي:

- نظراً لكثرة المتغيرات المتعلقة بممارسات ادارة الاداء التعاوني، والتي لا يمكن جمعها في بحث واحد، يقترح الباحث اجراء بحوث مستقبلية تشمل ابعاد ومتغيرات مستقلة اخري لم يتعرض لها البحث الحالي مثل: مشاركة المعلومات وتقييم الموردين ووضع أهداف الأداء، والمكافآت، واختيار المورد، والضوابط الرسمية، والعقود، والضوابط الاجتماعية والسلوكية، وتوفير تغذية عكسية، وضوابط العمل، وضوابط الأفراد.
- يقترح الباحث اجراء بحوث مستقبلية حول أثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على أبعاد أخري للداء المنظمي مثل الأداء التشغيلي، والأبداعي، والتنافسي، والأستراتيجي، والسوقي، والأجتماعي والبيئي، وأداء العلاقة (أداء خدمة العملاء)، وأداء الاستجابة.

- يقترح الباحث ان تُجري بحوث مستقبلية حول أثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالى للشركات مع شراكاء آخرين مثل: المنافسين، أو العملاء، أوالموزعين.
- يقترح الباحث ان تُجري بحوث مستقبلية حول أثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالى للشركات في قطاعات اخري بخلاف قطاع البتروكيماويات محل الدراسة الحالية، للتأكد من مدي امكانية تعميم نتائج البحث على مختلف القطاعات.
- يقترح الباحث ان تُجري بحوث مستقبلية حول أثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالى للشركات في بيئات اخري.
- اعتمد هذا البحث على قائمة الاستقصاء في جمع البيانات اللازمة لتحقيق هدفه، وهذه الأداة لا تخلو من التحيز، لذا يقترح الباحث اجراء بحوث مستقبلية حول أثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على الاداء المالى للشركات من خلال الاعتماد على دراسة الحالة الوصفية Qualitative Case Study لاستكشاف الظاهرة عن عمق، حيث ان هذه الممارسة غير شائعة خاصة في الدول النامية.

٤-٥ الاستنتاجات

بناءً على النتائج التي توصل اليها البحث ومناقشتها، خلص الباحث الى ان تبادل المعلومات الداخلية بين الشركة ومورديها الرئيسيين وهو ما يعرف بسجلات المحاسبة المفتوحة أثر معنوي في تحسين اداء الشركة المالى يرجع ذلك لاستخدام هذه المعلومات في تقليل الأخطاء المتعلقة بالمواد الخام المُسندة للموردين والأداء وتحسين الوقتية والرقابة والتنسيق بين الشركة ومورديها الرئيسيين. وقد تشكلت لدي الباحث القناعة بان ثقافة التعاون والثقة والشراكة الاستراتيجية الفعالة مع الموردين هي ثقافة نادرة في البيئة المصرية بشكل عام وفي الشركة محل الدراسة بشكل خاص، لذا وجب نشر هذه الثقافة لتفعيل دور اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة في خفض التكاليف وخفض خطر العلاقات التعاونية وتحقيق اهداف هذه العلاقات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

المناصير، م، ح، ح. ٢٠١٧. "أثر إدارة المعرفة في تحديد الأولويات التنافسية: الدور الوسيط لرشاقة سلسلة التوريد: دراسة حالة في مجموعة شركات المناصير". رسالة نكتوراه. ١-١٥١. جامعة العلوم الإسلامية العالمية. كلية الدراسات العليا. الأردن.

عساف، م، أ، ح. ٢٠١٥. "أثر قدرات سلسلة التوريد في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة حالة: مجموعة شركات قعوار في الأردن". رسالة ماجستير. ١-١٠٦. جامعة الشرق الأوسط. كلية الأعمال. الأردن.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

Agndal, Henrik, and Ulf Nilsson. 2008. "Supply Chain Decision-Making Supported by an Open Books Policy." *International Journal of Production Economics* 116 (1): 154-67. doi:10.1016/j.ijpe.2008.08.038.

Caglio, Ariela. 2017. "To Disclose or Not to Disclose? An Investigation of the Antecedents and Effects of Open Book Accounting." *European Accounting Journal* 8180 (April): 1-25. doi:10.1080/09638180.2017.1315313.

Caglio, Ariela, and Ariela Caglio. 2017. "To Disclose or Not to Disclose? An Investigation of the Antecedents and Effects of Open Book Accounting To Disclose or Not to Disclose? An Investigation of the Antecedents and Effects of Open Book Accounting." *European Accounting Review* 8180 (April). doi:10.1080/09638180.2017.1315313.

Caglio, Ariela, and Angelo Dittilo. 2012. "Opening the Black Box of Management Accounting Information Exchanges in Buyer-Supplier Relationships." *Management Accounting Research* 23 (2). Elsevier Ltd: 61-78. doi:10.1016/j.mar.2012.03.001.

Chen, M. 2011. "Interorganizational Cost Management in Supply Chain Based on Open Book Accounting," no. M.

Davis, T I M R V. 1997. "Open-Book Management: Its Promise and Pitfalls." *Organizational Dynamics* 25 (3): 7-20.

Dekker, Henri C, Rong Ding, and Tom Groot. 2016. "Collaborative Performance Management in Interfirm Relationships." *Journal of Management Accounting Research* 28 (3): 25-48. doi:10.2308/jmar-51492.

Dhaifallah, Bakil, Sofiah Auzair, Ruhanita Maelah, and Daud Ismail. 2016. "Inter-

- Organizational Cost Management and Open Book Accounting : A Review.” *Asian Journal of Accounting Perspectives* 9: 67–96.
- Doolen, Toni, M A J Mike Traxler, and Ken McBride. 2016. “Using Scorecards for Supplier Performance Improvement: Case Application in a Lean Manufacturing Organization.” *Engineering Management Journal* 18 (2): 26–34. doi:10.1080/10429247.2006.11431691.
- García–Alcaraz, Jorge Luis, Midiala Oropesa–Vento, and Aidé Aracely Maldonado–Macías. 2017. “Adopting Kaizen.” In *Kaizen Planning, Implementing and Controlling*, 33–57. Management and Industrial Engineering. Cham: Springer International Publishing. doi:10.1007/978–3–319–47747–3.
- Gereffi, Gary, and Karina Fernandez–Stark. 2016. “Global Value Chain Analysis: A Primer.” *Duke CGGC (Center on Globalization, Governance & Competitiveness)*, no. July: 1–34. <http://hdl.handle.net/10161/12488>.
- Görener, Ali, Berk Ayvaz, A. Osman Kuşakcı, and Emir Altınok. 2017. “A Hybrid Type–2 Fuzzy Based Supplier Performance Evaluation Methodology: The Turkish Airlines Technic Case.” *Applied Soft Computing*, July, 1–29. doi:10.1016/j.asoc.2017.03.026.
- Hair, Joseph F. Jr, G.Tomas M. Hult, Christian M. Ringle, and Marko Sarstedt. 2017. *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS–SEM)*. Edited by Jr. Joseph F Hair, G. Tomas M. Hult, Christian M. Ringle, and Marko Sarstedt. Second Edi. Los Angeles: SAGE Publications, Inc.
- Håkansson, Håkan, Kalle Kraus, and Johnny Lind. 2010. “Open–Book Accounting in Networks.” In *Accounting in Networks*, edited by Peter Kajüter and Harri I Kulmala, 211–26. NewYork, NY: Routledge. doi:10.4324/9780203854310.
- Hawkins, Timothy G. 2016. “Antecedents and Consequences of Supplier Performance Evaluation Efficacy.” Monterey,.
- Kajüter, Peter, and Harri I Kulmala. 2005. “Open–Book Accounting in Networks. Potential Achievement and Reasons for Failures.” *Management Accounting Research* 16 (2): 179–204. doi:10.1016/j.mar.2005.01.003.
- Khadjehali, Mohammadhossein. 2017. “Role of Mid–Fidelity Prototypes in Facilitating Open – Book Accounting (Master’s Thesis).” Tampere University of technology.
- Krause, Daniel R, Thomas V Scannell, and Roger J Calantone. 2000. “A Structural

- Analysis of the Effectiveness of Buying Firms' Strategies to Improve Supplier Performance." *Decision Sciences* 31 (1): 33–55.
- Kumra, Rajeev, Henrik Agndal, and Ulf Nilsson. 2012. "Open Book Practices in Buyer-supplier Relationships in India." Edited by Ramendra Singh. *Journal of Business & Industrial Marketing* 27 (3): 196–210. doi:10.1108/08858621211207225.
- Lamming, Richard, Nigel Caldwell, Wendy Phillips, and Deborah Harrison. 2005. "Sharing Sensitive Information in Supply Relationships." *European Management Journal* 23 (5): 554–63. doi:10.1016/j.emj.2005.09.010.
- McIvor, Ronan. 2001. "Lean Supply: The Design and Cost Reduction Dimensions." *European Journal of Purchasing & Supply Management* 7 (4): 227–42. doi:10.1016/S0969-7012(01)00004-1.
- Meira, Juliana, Nikos D. Kartalis, Mathew Tsamenyi, and John Cullen. 2010. "Management Controls and Inter-firm Relationships: A Review." Edited by Mathew Tsamenyi*. *Journal of Accounting & Organizational Change* 6 (1): 149–69. doi:10.1108/18325911011025731.
- Melo, Reymard Savio Sampaio de, and Ariovaldo Denis Granja. 2017. "Guidelines for Target Costing Adoption in the Development of Products for the Residential Real Estate Market." *Ambiente Construído* 17 (3): 153–65. doi:10.1590/s1678-86212017000300168.
- Möller, Klaus, Melanie Windolph, and Felix Isbruch. 2011. "The Effect of Relational Factors on Open-Book Accounting and Inter-Organizational Cost Management in Buyer-supplier Partnerships." *Journal of Purchasing and Supply Management* 17 (2): 121–31. doi:10.1016/j.pursup.2011.01.002.
- Munday, Max. 1992. "Accounting Cost Data Disclosure and Buyer-Supplier Partnerships—a Research Note." *Management Accounting Research* 3 (3): 245–50. doi:10.1016/S1044-5005(92)70014-6.
- Paiva, Ely Laureano, Patricia Phonlor, and Livia Castro D'avila. 2008. "Buyer-Supplier Relationship and Service Performance: An Operations Perspective Analysis." *Journal of Operations and Supply Chain Management* 1 (2): 77–88.
- Piontkowski, Jan Oliver. 2008. "Determinants of the Propensity to Use Open Book Accounting (Doctoral Dissertation)." WHU.

- Prajogo, Daniel. 2016. "Antecedents and Consequences of Supply Chain Information Integration: A Resource-Based View." doi:10.1108/SCM-08-2015-0336.
- Prajogo, Daniel, Mesbahuddin Chowdhury, Andy C L Yeung, and T C E Cheng. 2012. "The Relationship between Supplier Management and Firm ' S Operational Performance : A Multi-Dimensional Perspective." *Intern. Journal of Production Economics* 136 (1). Elsevier: 123-30. doi:10.1016/j.ijpe.2011.09.022.
- Sadeghi, Leila, and Iman Jokar. 2014. "Identification and Classification of Open Book Accounting Dimensions by Considering Inter-Organizational Cost Management: A Case Study of Petrochemical Companies Listed in Tehran Stock Exchange." *Management Science Letters* 4: 295-302. doi:10.5267/j.msl.2013.12.025.
- Stouthuysen, Kristof, Hendrik Slabbinck, and Filip Roodhooft. 2017. "Motivation and Informal Controls." *Management Accounting Research*. Elsevier Ltd. doi:10.1016/j.mar.2017.03.002.
- Tran, Ha. 2017. "Using Total Cost of Ownership in Supplier Selection (Master's Thesis)." Lappeeranta University of Technology.
- Wagner, Stephan M. 2008. "Cost Management Practices for Supply Chain Management: An Exploratory Analysis." *International Journal of Services and Operations Management* 4 (3): 296-320. doi:http://dx.doi.org/10.1504/IJSOM.2008.017296.
- Windolph, Melanie, and Klaus Moeller. 2012. "Open-Book Accounting : Reason for Failure of Inter-Firm Cooperation ?" *Management Accounting Research* 23 (1). Elsevier Ltd: 47-60. doi:10.1016/j.mar.2011.07.001.
- Wong, K. K. 2013. "Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Techniques Using SmartPLS." *Marketing Bulletin* 24 (1): 1-32. doi:10.1108/EBR-10-2013-0128.

الملاحق

ملحق (1)

قائمة الاستقصاء

السادة الأعزاء

تحية طيبة وبعد،،،

تقوم الباحثة بإجراء بحث بعنوان " أثر اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على الأداء المالي للشركات - دراسة حالة " وذلك لاستيفاء متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، وأرجو من الله تعالى أن تتكرموا بمساعدة الباحثة في استيفاء بيانات الاستقصاء المرفقة بموضوعية كاملة دون تحيز، لتمكين الباحثة من عمل الدراسة التطبيقية للوصول الى نتائج قيّمة، مع العلم بأن صحة نتائج الاستقصاء تعتمد بدرجة كبيرة على صحة اجاباتكم. وتؤكد الباحثة أن اجاباتكم سوف تحظي بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي. وتشكر الباحثة لسيادتكم - مقدما - تعاونكم الصادق معها واستجابتكم الكريمة للعمل على خدمة البحث العلمي، كما تعتذر لسيادتكم لما قد يسببه لكم من مشقة وتضحية بجزء ثمين من وقتكم لإستيفاء هذا الاستقصاء، راجية من الله عز وجل أن يُجزىكم خير الجزاء.

وتفضلوا بقبول فائق الأحترام والتقدير،،،

(برجاء وضع علامة "√" أمام الخانة التي تعبر عن وجهة نظر سيادتكم)

١. هل من ضمن مهام سيادتكم، مهام متعلقة بعلاقة شركتكم مع مورديها الرئيسيين؟ لا نعم

٢. اذا كانت اجابة السؤال السابق بنعم، من فضلك وضح هذه المهام:-----

٣. الى أي مدى توافق أو لا توافق على العبارات التالية، والمتعلقة بعلاقة شركتكم مع مورديها الرئيسيين
الحاليين؟

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	
					(١) تتبادل بيانات التكلفة مع الموردين الرئيسيين الحاليين ويتم مناقشتها بشكل منفتح.
					(٢) تتمتع الشركة عن تبادل بيانات التكلفة مع الموردين الرئيسيين الحاليين.
					(٣) تطلب شركتكم غالبا الاطلاع على "سجلات المحاسبة المفتوحة" ^١ من مورديها الرئيسيين الحاليين.
					(٤) ساهمت العلاقة التعاونية مع الموردين الرئيسيين في زيادة العائد على الأصول
					(٥) ساهمت العلاقة التعاونية مع الموردين الرئيسيين في زيادة العائد على حقوق الملكية
					(٦) ساهمت العلاقة التعاونية مع الموردين الرئيسيين في زيادة العائد على الاستثمار
					(٧) ساهمت العلاقة التعاونية مع الموردين الرئيسيين في زيادة العائد على المبيعات

٤. بيانات أخرى:

(١) المسمي الوظيفي لسيادتكم :-----
(٢) عدد سنوات الخبرة: أقل من ٥ سنوات ٥-١٠ سنوات ١١-١٥ سنة أكثر من

١٥ سنة

(٣) عمر سيادتكم:

١٨-٢٤ سنة ٢٥-٣٤ سنة ٣٥-٤٤ سنة ٤٥-٥٤ سنة ٥٥-٦٤ سنة

٦٥ سنة أو أكثر

^١ سجلات المحاسبة المفتوحة: هي الإفصاح المنتظم عن معلومات المحاسبة الإدارية (المالية و غير المالية) بين شركاء سلسلة التوريد.

٤) أعلى مؤهل دراسي حصلت عليه:

- () لا يوجد
() أقل من الثانوية العامة (أو ما يعادلها)
() الثانوية العامة (أو ما يعادلها)
() درجة البكالوريوس/ الليسانس
() دبلومة
() ماجستير (مهني/ أكاديمي)
() دكتوراة (مهنية/ أكاديمية)

٥) الشهادات المهنية التي حصلت عليها (ان وجد):

ملحق (2)

نبذة عن شركة (أ) للأسمدة في مصر

تأسست شركة (أ) للأسمدة في عام ١٩٧٦ وتم الترخيص بتأسيسها كشركة مساهمة مصرية في عام ١٩٨٠، وتعتبر الشركة رائدة في إنتاج وتسويق الأسمدة الأزوتية والمخلوطة والسائلة في جمهورية مصر العربية بل وفي قارة أفريقيا من حيث معدلات الانتاج وتنوع المنتجات، وتهدف الشركة الى صناعة جميع أنواع الأسمدة والمواد الكيماوية وعلى الأخص المخصبات الكيماوية والمواد المرتبطة بها أو المشتقة منها أو اللازمة لصناعتها وتعبئتها وشراؤها وبيعها والإتجار فيها داخل جمهورية مصر العربية أو في الخارج وكذلك مباشرة جميع العمليات والانشطة التي تتصل بالذات أو الواسطة بالغرض المذكور. وتعمل الشركة مع أكثر من ٣٠٠٠ مورد داخلي وخارجي، منهم ١٠٠٠ مورد محلي، منهم ١٠٠ مورد فقط رئيسي (نقلاً عن مدير عام المشتريات)، وتُعتبر احماض الكلور والصودا الكاوية وشكائر تعبئة المنتج هي أهم المواد الخام التي تقوم الشركة بشراؤها من الموردين المحليين الرئيسيين، وتقع مصانع الشركة في الطابية - خط رشيد. وقد حصلت الشركة على العديد من الشهادات المعتمدة، ومنها:

- نظام ادارة البيئة: شهادة ISO14001:2004.
 - نظام ادارة الجودة: شهادة ISO 9001:2008.
 - نظام ادارة السلامة و الصحة المهنية: شهادة OHSAS 18001:2007 .
 - شهادة الـ REACH هي شهادة حاصلة عليها منتجات شركة (أ) للأسمدة تفيد بانها متطابقة لمتطلبات قوانين الاتحاد الاوربي (EC) No 1907/2006 حتى تتمكن من التصدير لمنطقة الاتحاد الاوربي.
 - نظام إدارة الجودة لإهلية معامل الإختبارات والمعايرة: شهادة ISO /IEC 17025:2005.
- وتنتج الشركة عدة منتجات منها: يوريا عادية، ويوريا كبريتات الزنك، ونترات النشادر المخصوص، والنوريا المخصوص، ويوريا سلفات الماغنسيوم، ويوريا سلفات النشادر، والسماذ المخلوط، والسماذ السائل، والأمونيا السائلة، ونيتروفرت سلفر ١٢، ونيتروفرت سلفر ١٤، ويوروفرت سلفر ١٤، ويوروفرت سلفر ١٢. وتقدم الشركة العديد من الخدمات بالإضافة للدعم الفني للشركات المماثلة من خلال الأستشارات الفنية.