

## ارزیابی نقش حسابداری دفاتر باز بر روی بهای تمام شده محصولات

نقی فاضلی

استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سمنان، ایران

محسن همتی\*

دانشجوی دکتری حسابداری – دانشگاه آزاد اسلامی واحد سمنان، ایران

### چکیده

این مقاله به بررسی اثرات روش حسابداری با دفاتر باز بر روی بهای تمام شده محصولات با تکیه بر روی روابط بین خریداران و تامین کنندگان می پردازد. حسابداری دفاتر باز یک روش حسابداری است که تمرکز بر روی روابط و وابستگی متقابل بین تامین کنندگان و خریداران دارد. برای بررسی اثرات روابط میان خریدار و تامین کننده و همچنین نقش رویکرد حسابداری دفاتر باز به منظور افشای اطلاعات بهای تمام شده و همکاری متقابل، دو شرکت به عنوان شرکت اصلی (خریدار) و شرکت تامین کننده انتخاب شدند که این رابطه از طریق سوالاتی بوسیله پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق حاکی از آن است که افشای اطلاعات و همکاری متقابل دو شرکتهای خریدار و تامین کننده می تواند در کاهش بهای تمام شده محصولات، توسعه کیفی محصول و سایر عوامل موثر در بازاریابی، جذب مشتری و سود آوری، نقش به سزایی را ایفا نماید. همچنین نتایج تحقیق نشان می دهد ضعف در عامل فرهنگی، خود محدودیتی در افشای اطلاعات و به کارگیری بیشتر از این رویکرد قلمداد می شود.

**کلمات کلیدی:** حسابداری دفاتر باز، مدیریت بهای تمام شده درون سازمانی، وابستگی و روابط متقابل.

---

\* E-mail: Hemmati\_mohsen2002@yahoo.com  
Contact Number: +989124310688

## مقدمه

امروزه همکاری های بین سازمانی به صورت یکی از مهمترین ابزار مدیریت کسب و کار برای بهبود رقابت پذیری سازمان ها به ویژه در محیط های پیچیده و آشفته درآمدی است و توانایی در مدیریت موثر آن یک مزیت رقابتی محسوب می شود. سازمان های امروز با مسائلی چون تغییرات سریع و غیر قابل پیش بینی، سفارشات خاص و سلیقه های مشتریان، کیفیت کامل، انتظار دریافت سطح خیلی بالایی از خدمت و... روبرو هستند. از این رو سازمان ها برای بقاء و حفظ موقعیت خود، شکل‌های متفاوتی به خود می گیرند (رهنمای رودپشتی و غلامی جمکرانی ۱۳۹۰). بنابراین کمتر کسی می تواند اهمیت ارائه اطلاعات دقیق، صحیح و به موقع و نقش آن را در توسعه و پیشرفت سازمانی و همچنین تأثیری قابل توجهی که در کاهش بهای تمام شده محصولات تولیدی دارد، نادیده بگیرد. شرکتهای تولیدی در سراسر جهان کنونی برای دستیابی به منابع اولیه تولید خود با تامین کنندگان شان قراردادهای کوتاه مدت و بلندمدت منعقد می کنند و تامین کنندگان نیز ممکن است برای دستیابی به بازار هدف خود با خریداران زیادی تعامل و رابطه داشته باشند تا جایی که اینگونه روابط تنها یک رابطه خرید و فروش تلقی نمی شود. آنها به صورت متقابل با یکدیگر در تعامل اطلاعات می باشند و برای کاهش بهای تمام شده محصول مورد معامله خود تیم هایی کاربردی به منظور ارزیابی فرآیندها و اصلاح روابط موجود تشکیل می دهند.

مطالعات تجربی زیادی بر روی روابط خریدار و فروشنده انجام شده است که نشان می دهد شرکتهای آمیزه ای از روابط نزدیک به هم در یک دسته واحد دارند (هاکانسون و نهوتا ۱۹۹۵، هاکانسون و همکاران ۲۰۰۴). این روابط نزدیک نه تنها برای عملکرد شرکتهای در کوتاه مدت بلکه برای پیشرفت در بلند مدت نیز مورد نیاز است. این رابطه نزدیک به وسیله همکاری و تعهد دو طرفه شرکتهای تعریف شده است. این شرکتهای روابط شان را در حوزه هایی از قبیل تدارکات، روال اداری، رقبا و امکانات تولیدی که وابستگی بین شرکتهای را منجر می شود، سازگار می کنند. (آروجی و همکاران ۱۹۹۹، هاکانسون و واسسکی ۲۰۰۲، موقلین و هوران ۲۰۰۲). بنابراین وابستگی متقابل یک بحث کلیدی برای عملیات شرکتهای در بازار صنعت می باشد.

حسابداری دفاتر باز یک روش حسابداری رو به جلو برای مدیریت وابستگی متقابل در طی مرزهای یک شرکت می باشد. هدف از این مقاله نیز بررسی اثرات حسابداری دفاتر باز در کاهش بهای تمام شده و رضایت مندی روابط بین خریدار - فروشنده می باشد.

## ادبیات تحقیق و پیشینه پژوهش

حسابداری دفاتر باز<sup>۱</sup> در اوایل دهه ۱۹۹۰ میلادی در ادبیات حسابداری وارد شد. جایی که اساتید حسابداری شروع به شناخت افزایش اهمیت روابط درون سازمانی کردند. دو پژوهشگر به نام های اوتلی و همکاران ۱۹۹۵ ، هاپ وود ۱۹۹۶ تاکید بر نیاز برای کنترل سیستمی که بتواند تولیدات و فرآیندهای شرکت را در مرزهای شرکت هماهنگ کند داشتند. هاپ وود ۱۹۹۶ یک استدلال مشابه را مطرح کرد که سیستم کنترل جدید نیاز دارد آگاهی های شفاف تر را از وابستگی های متقابل فعالیت ها و نقش فعالیت های مشترکی که در موفقیت سازمان می تواند بازی کند، نشان دهد.

مفهوم حسابداری دفاتر باز (OBA) بیان می کند اطلاعات هزینه ای و سایر اطلاعات تولید شده توسط سیستم حسابداری در میان اعضای زنجیره تامین افشاء گردد (اندال و نیلسون ۲۰۱۰). هدف از حسابداری دفاتر باز کسب اطلاعات در مورد فرآیندهای جاری و انجام فعالیت های مشترک با شرکای زنجیره تامین در جهت کاهش هزینه ها می باشد. در واقع حسابداری دفاتر باز اجازه می دهد به خریدار در حمایت از تامین کننده در مناطق بحرانی جایی که بهبود بهره وری می تواند حاصل شود (اندال و نیلسون ۲۰۰۸).

حسابداری دفاتر باز شکل توسعه یافته ای از مدیریت دفاتر باز است. اساس مدیریت دفاتر باز این است که اطلاعاتی که در اختیار کارکنان قرار می گیرد، هم موجب افزایش بهره وری شغلی آنها می شود و هم به شرکت کمک می کند تا فعالیت هایش را به طور کامل انجام دهد. یک سازمان بهترین عملکرد را خواهد داشت زمانی که کارکنان شرکت خود را در آن سازمان شریک بدانند نه تنها کارمندی استخدام شده. این روش بیان می کند که تمام اطلاعات مربوط به کارکنان داده شود تا آنها بهتر تصمیم گیری و عمل نمایند (کیس ۱۹۹۵).

OBA نقش کلیدی در ادبیات مدیریت هزینه بین سازمانی ایفا می کند. هدف اصلی OBA این است که موجبات همکاری بین خریدار و تامین کننده را فراهم آورد به طوریکه آنها با هم برای از بین بردن ضایعات و خلق ارزش برای هر دو شرکت اقدام می کنند. از اینرو OBA نه تنها ابزاری جهت کاهش هزینه ها نیست بلکه به عنوان رویکردی به منظور توسعه روابط بین سازمانی در شبکه می باشد. اندال و نیلسون ۲۰۰۸ و کولاما ۲۰۰۴ استدلال می کنند که به اشتراک گذاری اطلاعات بهای تمام شده محرمانه ممکن است موجب افزایش سطح اطمینان، همکاری و تعهد بین خریدار و تامین کننده شود.

خریداران و تامین کنندگان به صورت مداوم نیاز به مدیریت هزینه های مشترک<sup>۲</sup> (ICOM) به منظور کاهش هزینه های قابل کنترل می باشند. مدیریت بهای تمام شده درون سازمانی یک رویکرد قانده مند برای هماهنگی فعالیتها و کاهش هزینه ها در سراسر شبکه می باشد و حسابداری دفاتر باز به این نکته تاکید دارد که شیوه مدیریت هزینه های مشترک در روابط خریدار و تامین کننده اعمال شود. بنابراین بسیاری از محققان ، به اشتراک گذاری اطلاعات را عاملی کلیدی برای موفقیت روابط خریدار و تامین کننده می دانند (مولر و همکاران ۲۰۱۱).

نویسندگان متعددی به رویکرد های مختلف هزینه و شرایط متفاوت استفاده آنها اشاره کرده اند که از این قبیل تحقیقات می توان به پژوهش حسابداری دفاتر باز (موریتنس و همکاران ۲۰۰۱) ، مذاکرات دفاتر باز<sup>۳</sup> (لامینگ و همکاران ۲۰۰۵) ، هزینه یابی دفاتر باز<sup>۴</sup> (مکور ۲۰۰۱) ، سیاست دفاتر باز<sup>۵</sup> و به طور کلی دفاتر باز (اندال و نیلسون ۲۰۰۸) اشاره نمود. به طور کلی تمامی پژوهشگران معتقد بودند که حسابداری دفاتر باز مربوط به تبادل اطلاعات هزینه بین تامین کنندگان و مشتریان می باشد.

علاوه بر این ، مطالعات متفاوتی در صنایع مختلف بر روی OBA و تاثیر آن بر روی کاهش بهای تمام شده در شرکتها پرداخته شده است که تقریبا اکثر این پژوهش ها به اثربخشی فرآیند به اشتراک گذاری اطلاعات و مزایای آن اشاره داشته اند. مولر و همکارانش در سال ۲۰۱۲ به بررسی اثرات عوامل منطقی حسابداری دفاتر باز (OBA) و مدیریت بهای تمام شده بین سازمانی (ICOM) در روابط خریدار و فروشنده پرداخته اند. آنها با تدوین ۷ فرضیه به ارزیابی ارتباط بین تعهدات خریدار و تامین کننده بر روی حسابداری دفاتر باز و مدیریت هزینه درون سازمانی با جامعه آماری ۱۴۷ تامین کننده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری پرداختند. آنها در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که رابطه بین (OBA) و (ICOM) بسیار پیچیده می باشد و می بایست در افشای اطلاعات به تامین کنندگان و خریداران اثرات اعتماد و خطر ذاتی ناشی از افشای اطلاعات بررسی شده و همچنین از اطلاعات طبقه بندی شده و اطلاعات دارای حساسیت پایین استفاده شود. مولر و همکارانش به این نتیجه رسیدند که تعهدات خریداران رابطه مثبت معنی داری با تعهدات تامین کنندگان دارد.

رومانو و فورمن تینی در پژوهشی در سال ۲۰۱۲ به طراحی و اجرای حسابداری دفاتر باز در زوج خریدار و تامین کننده تحت چارچوبی برای گزینش و تغییر تامین کننده پرداختند. آنها به بررسی این رابطه در ۱۹ آسپزخانه مرکزی و تامین کنندگانشان در کشور ایتالیا پرداختند. هدف اصلی آنها در بکارگیری مدل

---

2- Inter-Organizational Cost Management

3- Open-Book Negotiation

4- Open-Book Costing

5- Open-Book Policy

حسابداری دفاتر باز (اندال و نیلسون ۲۰۱۰) می باشد. آنها تایید می کنند که استراتژی مناسب منابع ، واکنش نشان می دهد به سه بعد کلیدی رویکرد حسابداری دفاتر باز یعنی تشویق عرضه کنندگان به افشای اطلاعات ، استفاده خریدار از اطلاعات بهای تمام شده و شرایطی که بر طبق آن داده ها افشا می شود. رومانو و فورمن تینی در تحقیق شان تصویری از چگونگی تعامل مناسب و بهینه بین تامین کنندگان و خریداران را ارائه نمودند که نتایج طرح خود را در تشویق بیشتر و ایجاد انگیزه برای افشای اطلاعات هزینه بر طبق روش حسابداری دفاتر باز می دانند.

در پژوهشی دیگر ، اریک النیوس و همکارانش در سال ۲۰۱۵ به بررسی نقش حسابداری دفاتر باز در یک شبکه تامین با ایجاد و مدیریت وابستگی متقابل در مرزهای داخلی شرکت پرداختند. آنها برای بررسی نقش این رویکرد در یک فروشگاه مواد غذایی بزرگ در شمال اروپا و تامین کنندگان در بخشهای متفاوت و عمده از قبیل لبنیات ، گوشت ، میوه و سبزیجات پرداختند. یافته های تجربی پژوهشگران نشان می دهد که فروشگاه مرکزی استفاده می کند از OBA برای ایجاد و مدیریت وابستگی متقابل در شرایط مختلف درون سازمانی. همچنین یافته های تجربی این پژوهش تایید می کند نتایج تحقیقات پیشین را ( از قبیل پژوهش اندال و نیلسون ۲۰۱۰ ، دکر ۲۰۰۵ ، کاجوتر و کوامالا ۲۰۰۳) ، در استفاده از حسابداری دفاتر باز ، با استفاده از این تکنیک و نقش مهم آن نه تنها در لایه ردیف اول تامین کنندگان بلکه همچنین در لایه های ردیف دوم و سوم تامین کنندگان مختلف. بنابراین آنها به استفاده از حسابداری دفاتر باز و نقش آن در کاهش و مدیریت بهای تمام شده تاکید داشته و همچنین راه حل های موقتی را برای توسعه روابط متقابل شرکت اصلی و تامین کنندگان در ردیف های اول ، ردیف دوم و ردیف سوم آن ارائه نمودند.

## هدف تحقیق و توسعه فرضیات

هدف از انجام این تحقیق: ۱- معرفی تکنیک حسابداری دفاتر باز در میان دانشگاه و صنعت و ۲- ارزیابی این تکنیک ، در صورت اجرا توسط تامین کنندگان و خریداران می باشد. منظور از ارزیابی این روش ، بررسی تاثیر آن در کاهش بهای تمام شده ، مزایا ، معایب و موانع اجرای روش می باشد.

برای آزمون این رویکرد و تاثیر آن بر روی بهای تمام شده محصولات یک فرضیه اصلی تبیین شده که این فرضیه اصلی با توجه به سه فرضیه فرعی تحقیق اثبات می شود. فرضیات اصلی و فرعی این مطالعه به شرح ذیل می باشند:

**فرضیه اصلی تحقیق:** استفاده از تکنیک حسابداری دفاتر باز موجب کاهش بهای تمام شده محصولات می شود.

**فرضیه فرعی اول:** شرکت مورد پرسش و آزمون ، برای مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصول خود از تکنیک حسابداری دفاتر باز و افشای اطلاعات با شرکت مقابل خود ، همراهی می نماید.

**فرضیه فرعی دوم:** بسترهای لازم برای اجرای حسابداری دفاتر باز وجود دارد.

**فرضیه فرعی سوم:** اجرای حسابداری دفاتر باز اثربخشی لازم را داشته است.

## روش تحقیق

برای بررسی نقش حسابداری دفاتر باز در صنعت و همچنین در کاهش عوامل بهای تمام شده ، دو پرسشنامه به طور مجزا طراحی گردید که این دو پرسشنامه یکی مربوط به شرکت اصلی یعنی شرکت خریدار (شرکتی که محصول نهایی را تولید می کند) ، بوده و پرسشنامه دیگری برای تامین کنندگان قطعات اولیه مورد نیاز برای تولید آن محصول ، که با شرکت اصلی در تعامل بوده اند می باشد. شرکت اصلی مورد آزمون در این مطالعه ، شرکت ایران خودرو می باشد که تولید کننده انواع خودروهای سبک و سنگین بوده و معادل ۵۴ درصد از سهم تولیدات بازار را در بر گرفته است. همچنین برای بررسی متقابل این رویکرد از دیدگاه تامین کننده ، ما شرکت ایساکو را که به عنوان تامین کننده عمده تهیه و توزیع لوازم یدکی ایران خودرو ، انتخاب کردیم. همچنین شرکت مهرکام پارس نیز که به عنوان تامین کننده قطعات بیرونی خودرو ، قطعات درونی خودرو، تهویه مطبوع و مجموعه صندلی (شرکت طراحی و مهندسی قطعات تزئینی خودرو) با شرکت ایران خودرو همکاری دارد و از تامین کنندگان آن شرکت محسوب می شود نیز ، در پاسخگویی به این پرسشنامه ما را یاری نمود که البته نظرات و دیدگاه های این شرکت (پرسشنامه پاسخ داده شده) به طور مشابه همانند شرکت ایساکو (تامین کننده اصلی) می باشد.

## آزمون فرضیات و یافته های آماری

پس از جمع آوری داده ها، باید داده های موجود را تحلیل نمود تا یافته های آماری مورد نیاز حاصل گردند. برای این کار در این مرحله با استفاده از نرم افزار SPSS نسخه ۱۸ خروجی های مورد نیاز بدست آمده اند. در این تحقیق تعداد ۲ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شده است که برای انجام آزمونهای لازم به تعداد ۳۰ تکرار شده است.

## بخش اول: تامین کننده

برای انجام این تحقیق ابتدا تعدادی مناسب پرسشنامه را برای شرکتهای مذکور ارسال نمودیم و از آنجا که اکثر نظرات ایشان به سمت گزینه "مناسب" و "کاملاً مناسب" بوده است، روایی پرسشنامه در حد خوبی تایید شده است. همچنین برای اطمینان از پایایی پرسشنامه شاخص آلفای کرونباخ برای آنها بدست آمده است که مقدار آن ۰,۸۵۷ شده است که چون بالای ۷۰ درصد می باشد، پس پایایی پرسشنامه در حد عالی تایید می شود. برای آزمون فرضیات، از آزمون تی استفاده می شود. در این مورد مقدار میانگین پاسخ ها با حد وسط گزینه ها یعنی مقدار متوسط (3) آزمون شده است. چون گزینه ۱ نشانه قوی و گزینه ۵ نشانه ضعیف است، فرضیه صفر و فرضیه مقابل به صورت آماری زیر نوشته می شود.

$$\begin{cases} H_0: \mu \geq 3 \\ H_1: \mu < 3 \end{cases}$$

نتایج مربوط به پرسشنامه تامین کنندگان بصورت زیر است:

سوالات پرسشنامه	میانگین کدها	آماره t	مقدار احتمال	نتیجه	سوالات پرسشنامه	میانگین کدها	آماره t	مقدار احتمال	نتیجه
۱	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی	۹	۲	-۵,۳۹	۰	قوی
۲	۳	۰	۱	متوسط	۱۰	۲	-۵,۳۹	۰	قوی
۳	۳,۵	۵,۳۹	۰	ضعیف	۱۱	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی
۴	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی	۱۲	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی
۵	۲	-۵,۳۹	۰	قوی	۱۳	۳	-	-	متوسط
۶	۲,۵	-۱,۷۹	۰,۰۰۳	قوی	۱۴	۳,۵	۱,۷۹	۰,۰۸۳	متوسط
۷	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی	۱۶	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی
۸	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی	۱۷	۲	-	-	قوی
نتیجه کل	۲,۶۲۵	-۳,۲۳	۰,۰۰۳	قوی	۱۸	۴	-	-	ضعیف
۱۵	۳	۰	۰	متوسط	نتیجه کل	۲,۶۷	-۱۶,۱۶	۰	قوی
۱۹	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی					
۲۰	۲	-	۰	قوی					
نتیجه کل	۲,۵	-۵,۳۹	۰	قوی					

با بررسی پاسخ هر یک از سوالات ۱ الی ۸ در پرسشنامه هدف ما از اینکه به چه میزان این روش مورد استفاده و اجرا قرار می گیرد ، مشخص می شود. هر چه مقدار پاسخ ارائه شده به سمت گزینه بسیار زیاد و زیاد میل داشته باشد نشاندهنده این موضوع است که شرکت مورد پرسش و آزمون ، برای مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصول خود از تکنیک حسابداری دفاتر باز و افشای اطلاعات با شرکت مقابل خود ، همراهی می نماید و در نتیجه موجب تایید فرضیه تحقیق (فرضیه فرعی اول) می شود.

در سوالات ۹ الی ۱۸ (به استثنای سوال ۱۵) می توانیم دو هدف را تحقق ببخشیم: (آزمون فرضیه فرعی دوم) ۱- اگر شرکتی از روش OBA استفاده نمی کند ، آیا بسترها و پیش نیازهای لازم برای استفاده از این روش، در شرکت تامین کننده و شرکت خریدار وجود دارد به چه میزانی؟

۲- اگر شرکتی این روش را اجرا کرده و یا می کند، معایب استفاده از روش OBA به چه میزان می باشد؟ (عدم تعهد نسبت به اجرای توافقات، عدم تامین امنیت اطلاعات، مشکلات فرهنگی و اجتماعی)

از آنجایی هدف از انجام این تحقیق آشنایی با روشی به منظور کاهش بهای تمام شده محصولات ، بوده و این خود همراه با شفافیت اطلاعات از مزایای استفاده از این روش می باشد بنابراین پاسخ سوالات ۱۵ و ۱۹ و ۲۰ نیز می تواند اثر بخشی بکارگیری روش OBA را برای ما مشخص نماید (آزمون فرضیه فرعی سوم).

مشابه این سوالات نیز از خریداران با تغییر مخاطب پرسشنامه تدوین شده است. که تفسیر مشاهبی در پاسخ پرسشنامه با تامین کننده دارد.

### تفسیر نتایج مربوط به تامین کنندگان

فرضیه اول: شرکت مورد پرسش و آزمون ، برای مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصول خود از تکنیک حسابداری دفاتر باز و افشای اطلاعات با شرکت مقابل خود ، همراهی می نماید.

در حالتی که میانگین کدها از مقدار متوسط ۳ کمتر است، عامل قوی وجود دارد. حالت ۳ متوسط و بیش از ۳ ضعیف است. در اینجا با اطمینان ۹۵ درصد، تنها سوال سوم در حد ضعیف بوده ولی سایر حالات در حد قوی بوده و در کل هم شرکت مورد آزمون ، برای مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصول خود از تکنیک حسابداری دفاتر باز و افشای اطلاعات با شرکت مقابل خود ، همراهی زیادی می نماید.

فرضیه دوم: بسترهای لازم برای اجرای OBA وجود دارد.



تنها سوال ۱۸ در حد ضعیف بوده ولی سایر حالات قوی هستند و در کل هم بسترهای لازم برای اجرای OBA بصورت قوی وجود دارد. تعهد نسبت به اجرای توافقات و تامین امنیت اطلاعات قوی بوده اند اما بسترهای افشای اطلاعات با توجه به عامل فرهنگ کمتر بوده است. در مواردی که خط تیره زده شده، به علت ثابت بودن جوابها امکان آزمون وجود نداشته و با بررسی میانگین کدها، شدت وجود عامل مورد نظر قابل درک است.

فرضیه سوم: اجرای OBA اثربخشی لازم را داشته است. نتایج آزمون نشان می دهد که تنها سوال ۱۵ در حد متوسط بوده ولی سایر عوامل قوی بوده و در کل هم اثربخشی اجرای OBA بصورت قوی وجود دارد.

### بخش دوم: خریدار

چون تنها یک شرکت وجود داشته، امکان آزمون فراهم نیست و فقط گزارش وضعیت موجود بیان می شود. فرضیه اول: شرکت مورد پرسش و آزمون، برای مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصول خود از تکنیک حسابداری دفاتر باز و افشای اطلاعات با شرکت مقابل خود، همراهی می نماید. نتایج مربوط به پرسشنامه خریدار به شرح زیر است:

سوال پرسشنامه	میانگین کدها	آماره t	مقدار احتمال	نتیجه	سوال پرسشنامه	میانگین کدها	آماره t	مقدار احتمال	نتیجه
۱	۲	-	-	قوی	۹	۲	-	-	قوی
۲	۲	-	-	قوی	۱۰	۲	-	-	قوی
۳	۳	-	-	متوسط	۱۱	۲	-	-	قوی
۴	۲	-	-	قوی	۱۲	۲	-	-	قوی
۵	۱	-	-	قوی	۱۳	۲	-	-	قوی
۶	۲	-	-	قوی	۱۴	۲	-	-	قوی
۷	۳	-	-	متوسط	۱۶	۲	-	-	قوی
۸	۳	-	-	متوسط	۱۷	۲	-	-	قوی
نتیجه کل	۲,۲۵	-	-	قوی	۱۸	۳	-	-	متوسط
۱۵	۲	-	-	قوی	نتیجه کل	۲,۱۱	-	-	قوی
۱۹	۳	-	-	متوسط					
۲۰	۲	-	-	قوی					
نتیجه کل	۲,۳۳	-	-	قوی					

## تفسیر نتایج مربوط به شرکت خریدار

در بررسی فرضیه فرعی اول ، در اینجا نیز با اطمینان ۹۵ درصد، تنها سوال سوم و هفتم و هشتم در حد متوسط بوده ولی سایر عوامل قوی بوده و در کل هم شرکت مورد آزمون ، برای مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصول خود از تکنیک حسابداری دفاتر باز و افشای اطلاعات با شرکت مقابل خود ، همراهی زیادی می نماید.

در سوالات مربوط به فرضیه فرعی دوم نیز تنها سوال ۱۸ در حد متوسط بوده ولی سایر عوامل قوی بوده و در کل هم بسترهای لازم برای اجرای OBA بصورت قوی وجود دارد. تعهد نسبت به اجرای توافقات و تامین امنیت اطلاعات قوی بوده اند اما بسترهای افشای اطلاعات با توجه به عامل فرهنگ متوسط بوده است. در مواردی که خط تیره زده شده، به علت ثابت بودن جوابها امکان آزمون وجود نداشته است.

پاسخ به سوالات مربوط به فرضیه فرعی سوم نیز نشان می دهد که تنها سوال ۱۹ در حد متوسط بوده ولی سایر عوامل قوی بوده و در کل هم اثربخشی اجرای OBA بصورت قوی وجود دارد.

## نتایج تحقیق

این مقاله به بررسی نقش رویکرد حسابداری دفاتر باز در کاهش بهای تمام شده محصولات و اثرات ناشی از این روش می پردازد. برای انجام این تحقیق سه فرضیه فرعی تدوین شد که در صورت تایید فرضیات ، فرضیه اصلی تحقیق که استفاده از تکنیک حسابداری دفاتر باز را مزیتی برای کاهش بهای تمام شده محصولات می داند ، نیز تایید می گردد. به همین منظور پرسشنامه هایی برای دو شرکت خریدار و تامین کننده آن تدوین گردید. شرکت اصلی در این تحقیق شرکت ایران خودرو می باشد که یکی از تولید کنندگان انواع خودرو های سنگین و سبک در ایران می باشد. شرکت ایساکو که وظیفه تهیه و توزیع قطعات انواع خودروهای این شرکت را بر عهده دارد به عنوان تامین کننده، مورد بررسی قرار گرفت. پس از ارائه پرسشنامه و جمع آوری داده ها ، نتایج حاصل از پرسشنامه مورد تفسیر قرار گرفت که این نتایج در هر دو شرکت خریدار و تامین کننده به صورت هماهنگ می باشد. به طور کلی نتایج حاصل از این پژوهش نشان می دهد که رویکرد حسابداری دفاتر باز (OBA) و افشای اطلاعات با شرکت مقابل می تواند تاثیر به سزایی در مدیریت و کاهش بهای تمام شده محصولات ، توسعه کیفی محصولات ، کاهش رسوایی های مالی و همچنین افزایش سود ناشی از سایر عوامل غیر مستقیم می شود. البته هر دو شرکت عامل فرهنگ را در زمینه افشای اطلاعات را ضعیف می دانند که خود این عامل محدودیتی برای اجرای کامل و مناسب این روش می باشد.

## منابع

رهنمای رودپشتی، فریدون و غلامی جمکرانی، رضا. ۱۳۹۰، مدیریت هزینه بین سازمانی: مفاهیم، رویه ها و الزامات. مجله حسابداری مدیریت، شماره نهم، صص ۹۹-۱۱۵.

Agndal, H., & Nilsson, U. (2010). Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research*, 21, 147–166.

Agndal, H., Nilsson, U, (2009). Inter-organizational cost management in the exchange process. *Management Accounting Research* 20 (2), 85–101.

Araujo, L., Dubois, A., & Gadde, L. -E. (1999). Managing interfaces with suppliers. *Industrial Marketing Management*, 28, 497–506

Case, J. (1995). *Open-book management: The coming business revolution*. New York, HarperCollins.

Erik Alenius , Johnny Lind and Torkel Strömsten, (2015), The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries, *Industrial Marketing Management* 45 (2015) 195–206.

Håkansson, H., & Snehota, I. (1995). *Developing relationships in business networks*, Routledge.

Håkansson, H., & Waluszewski, A. (2002). *Managing technological development: IKEA, the environment and technology*. Routledge

Hopwood, A.G. (1996). Looking across rather than up and down: On the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organizations and Society*, 21, 589–590.

Klaus Moller , 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 (2011) 121–131.

Pietro Romano, Marco Formentini, (2012), Designing and implementing open book accounting in buyer–supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation, *Int. J. Production Economics* 137 (2012) 68–83.

**پرسشنامه مربوط به تامین کننده**

**پیوست**

۱- به چه میزان بین شرکت شما و شرکت خریدار ، اطلاعات بهای محصول و سایر اطلاعات مالی و غیر مالی تبادل و افشاء می شود (به چه میزان از روش حسابداری OBA استفاده می کنید)؟

بسیار زیاد      متوسط  
کم بسیار کم

۲- به چه میزان با شرکت خریدار محصول ، اقدام به تشکیل جلسه و کمیسیون های مشارکتی برای کاهش بهای تمام شده محصول خود نموده اید؟

بسیار زیاد      متوسط  
کم بسیار کم

۳- به چه میزان خریدار شما نسبت به سایر خریداران، از زمان ، نیروی انسانی و مهارت خود برای همکاری نسبت به کاهش بهای تمام شده محصول تولیدی استفاده می نماید؟

بسیار زیاد      متوسط  
کم بسیار کم

۴- به چه میزان توانسته اید با استفاده از سایر تکنیک های مدیریت هزینه ( مانند هزینه یابی هدف، مدیریت بهای تمام شده داخلی و همزمان) نسبت به کاهش بهای تمام شده محصول خود با شرکت خریدار همکاری داشته باشید؟

بسیار زیاد      متوسط  
کم بسیار کم

۵- خریدار محصولات تولیدی شرکت شما، به چه میزان از قرارداد های حداقل یکساله برای تامین کالای مورد نیاز خود استفاده می کند؟

بسیار زیاد      متوسط  
کم بسیار کم

۶- به چه میزان شرکت خریدار در تعیین قیمت نهایی و سود مورد نظر (قیمت و سود هدف) محصول شما نقش دارد؟

بسیار زیاد      متوسط  
کم بسیار کم

۷- به چه میزان شرکت خریدار در سهولت تامین منابع اولیه محصولات تولیدی شما نقش ایفا می کند؟

بسیار زیاد      متوسط  
کم بسیار کم

۸- به چه میزان در تامین منابع خارج از سازمان (outsourcing) با شرکت خریدار همکاری داشته اید؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۹- به چه میزان شرکت خریدار در توسعه کیفی محصول تولیدی شما نقش داشته است؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۱۰- به چه میزان با تبادل اطلاعات توانسته اید از برگشت و مرجوعیت کالا جلوگیری نموده و همچنین از هزینه های ناشی از گارانتی محصول بکاهید؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۱۱- به چه میزان تبادل اطلاعات بین شرکت شما و شرکت خریدار موجب کاهش هزینه های انتقالی، حمل و هزینه های فاقد ارزش افزوده شده است؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۱۲- به چه میزان شفافیت در تبادل اطلاعات موجب کاهش انحرافات ناشی از عوامل تولید نسبت به استانداردهای موردنظر شده است؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۱۳- به چه میزان شرکت خریدار در کاهش محدودیت های داخلی و خارجی شرکت شما نقش ایفا نموده است؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۱۴- به چه میزان با مشارکت خریدار توانسته اید در عوامل غیر مستقیم افزایش سودآوری (نظیر جذب مشتریان جدید، توسعه بازار محصول و تمایز در ارائه محصول، کاهش زمان تولید محصول و ...) موفق بوده باشید؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۱۵- به چه میزان مرزهای شفافیت در تبادل اطلاعات (نسبت به دخالت مستقیم و یا توصیه دستوری) بین شرکت شما و شرکت خریدار رعایت می گردد؟

بسیار زیاد     زیاد     متوسط کم

۱۶- به چه میزان خریدار نسبت به تعهد خود برای قراردادهای منعقد، یاری در کاهش بهای محصول و ... پایبند می باشد؟

بسیار زیاد     زیاد     متوسط کم

۱۷- امنیت اطلاعات مالی و غیر مالی (ریسک ذاتی ناشی از فاش شدن اطلاعات) مربوط محصول تولیدی شرکت شما به چه میزان تامین می گردد؟

بسیار زیاد     زیاد     متوسط کم

۱۸- به نظر شما آیا بسترهای افشای اطلاعات (استفاده از روش حسابداری دفاتر باز) با توجه به فرهنگ سازمانی، محیطی و اجتماعی موجود برای همکاری و هماهنگی بین موسسات اقتصادی فراهم می باشد؟

بسیار زیاد     زیاد     متوسط کم

۱۹- به نظر شما آیا افشای اطلاعات در روش حسابداری دفاتر باز می تواند موجب کاهش بهای تمام شده محصولات شود؟

بسیار زیاد     زیاد     متوسط کم

۲۰- به نظر شما شفافیت اطلاعات درون سازمانی به چه میزان می تواند در کاهش رسوایی های مالی (نظیر Enron و worldcom) مفید واقع شود؟

بسیار زیاد     زیاد     متوسط کم

## پرسشنامه مربوط به خبردار

۱- به چه میزان بین شرکت شما و شرکت تأمین کننده ، اطلاعات بهای محصول و سایر اطلاعات مالی و غیر مالی تبادل و افشاء می شود (به چه میزان از روش حسابداری OBA استفاده می کنید)؟

بسیار زیاد     زیاد     متوسط کم

۲- به چه میزان با شرکت تأمین کننده محصول ، اقدام به تشکیل جلسه و کمیسیون های مشارکتی برای کاهش بهای تمام شده محصول خود نموده اید؟

بسیار زیاد     زیاد     متوسط کم

۳- به چه میزان توانسته اید با استفاده از سایر تکنیک های مدیریت هزینه ( مانند هزینه یابی هدف، مدیریت بهای تمام شده داخلی و همزمان) نسبت به کاهش بهای تمام شده محصول خود با شرکت تامین کننده همکاری داشته باشید؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۴- به چه میزان تامین کننده شما نسبت به سایر تامین کنندگان، تمایل به کاهش بهای تمام شده محصول خود دارد؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۵- به چه میزان برای دریافت مواد یا قطعه مورد نظر محصول تولیدی خود، اقدام به انعقاد قرارداد با تامین کنندگان می نمائید؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۶- به چه میزان شرکت تامین کننده در تعیین قیمت هدف محصول تولیدی شما نقش دارد؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۷- به چه میزان شرکت تامین کننده در سهولت تامین سایر منابع اولیه محصولات تولیدی شما نقش ایفا می کند؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۸- به چه میزان در تامین منابع خارج از سازمان (outsourcing) با شرکت تامین کننده همکاری داشته اید؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۹- به چه میزان شرکت تامین کننده در توسعه کیفی محصول تولیدی شما نقش داشته است؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۱۰- به چه میزان با تبادل اطلاعات توانسته اید از برگشت و مرجوعیت کالا جلوگیری نموده و همچنین از هزینه های ناشی از گارانتی محصول بکاهید؟

بسیار زیاد     زیاد  متوسط  کم  بسیار کم

۱۱- به چه میزان تبادل اطلاعات بین شرکت شما و شرکت تامین کننده موجب کاهش هزینه های انتقالی ، حمل و هزینه های فاقد ارزش افزوده شده است؟

بسیار زیاد      زیاد      متوسط      کم   بسیار کم

۱۲- به چه میزان شفافیت در تبادل اطلاعات موجب کاهش انحرافات ناشی از عوامل تولید نسبت به استانداردهای موردنظر شده است؟

بسیار زیاد      زیاد      متوسط      کم   بسیار کم

۱۳- به چه میزان شرکت تامین کننده در کاهش محدودیت های داخلی و خارجی شرکت شما نقش ایفا نموده است؟

بسیار زیاد      زیاد      متوسط      کم   بسیار کم

۱۴- به چه میزان با مشارکت تامین کننده توانسته اید در عوامل غیر مستقیم افزایش سودآوری (نظیر جذب مشتریان جدید ، توسعه بازار محصول و تمایز در ارائه محصول، کاهش زمان تولید و ... ) موفق بوده باشید؟

بسیار زیاد      زیاد      متوسط      کم   بسیار کم

۱۵- به چه میزان مرزهای شفافیت در تبادل اطلاعات (نسبت به دخالت مستقیم و یا توصیه دستوری) بین شرکت شما و شرکت تامین کننده رعایت می گردد؟

بسیار زیاد      زیاد      متوسط      کم   بسیار کم

۱۶- به چه میزان تامین کننده محصول شما ، نسبت به تعهد خود برای قراردادهای منعقد، یاری در کاهش بهای محصول و ... پایبند می باشد؟

بسیار زیاد      زیاد      متوسط      کم   بسیار کم

۱۷- امنیت اطلاعات مالی و غیر مالی (ریسک ذاتی ناشی از فاش شدن اطلاعات) مربوط محصول تولیدی شرکت شما به چه میزان تامین می گردد؟

بسیار زیاد      زیاد      متوسط      کم   بسیار کم

۱۸- به نظر شما آیا بسترهای افشای اطلاعات (استفاده از روش حسابداری دفاتر باز) با توجه به فرهنگ سازمانی، محیطی و اجتماعی موجود برای همکاری و هماهنگی بین موسسات اقتصادی فراهم می باشد؟



بسیار زیاد     زیاد   متوسط

کم  
بسیار کم  
۱۹- به نظر شما آیا افشای اطلاعات در روش حسابداری دفاتر باز می  
تواند موجب کاهش بهای تمام شده محصولات شود؟

بسیار زیاد     زیاد   متوسط

کم  
بسیار کم  
۲۰- به نظر شما شفافیت اطلاعات درون سازمانی به چه میزان می تواند  
در کاهش رسوایی های مالی (نظیر Enron و worldcom) مفید واقع شود؟

بسیار زیاد     زیاد   متوسط

کم  
بسیار کم