

# دراسة العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

(دراسة استطلاعية)

الباحث  
حسين علي حساب

الأستاذ الدكتور  
سامي نجدي محمد رفاعي  
أستاذ محاسبة التكاليف

**ملخص:** هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، والتعرف إلى مدى تطبيق المنشآت هذا الأسلوب من خلال دراسة استطلاعية.

ولتحقيق ذلك الهدف استخدم الباحث البرنامج الاحصائي (SPSS) لإدخال البيانات الأولية التي تم الحصول عليها من استمارة استقصاء التي تم توزيعها على عينة من المنشآت الصناعية في جمهورية العراق، وقد أوضحت نتيجة التحليل الإحصائي إلى إن هناك علاقة ارتباط معنوية بين العوامل المؤثرة وتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لعينات البحث عند مستوي معنوية (0.05)، حيث بلغ معامل الارتباط أكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون، وهذه النتيجة تعني إنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة وبين تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

**Abstract:** This study aimed to determine the factors influencing the adoption of open book accounting study, and the extent to which the application of this study installations through a prospective study.

To achieve that goal, where researcher used statistical software (SPSS) for the introduction of the raw data obtained from the survey questionnaire that was distributed to a sample of the industrial enterprises in the Republic of Iraq, was the result of statistical analysis showed that there is a significant correlation between the factors affecting the application of records accounting relationship open research samples at the level of significance (0.05), reaching the largest correlation coefficient of tabular value of the Pearson correlation coefficient, and this result means that there is a statistically significant relationship between the influencing factors and the application of open book accounting style and this result will be accepted alternative hypothesis.

**طبيعة مشكلة الدراسة:** شهدت العقود الماضية العديد من التغيرات في بيئة الأعمال، متمثلة بالتقدم التكنولوجي والمعلوماتي إضافة إلى التطورات الاقتصادية، وإلى تعقيد العمليات الإنتاجية، مما زادت حاجة المنشآت إلى استخدام أساليب حديثة في المحاسبة الإدارية لخفض التكاليف، وقد وجدت بعض الميزات المهمة في المحاسبة الإدارية من إدخال التقنيات الجديدة كان من أهمها هو التعاون والعلاقات المشتركة وإقامة شراكات تتجاوز الحدود التقليدية للمنشآت عبر سلسلة التوريد (Axelsson et al., 2002, p.55).

وفي ظل علاقات التعاون بين المنشأة والمورد عبر سلسلة التوريد، بدأت الحاجة إلى "الإنفتاح المعلوماتي"، ومن ثم بدأ البحث والتحقيق في استخدام ما يسمى محاسبة السجلات المفتوحة "Open Book Accounting" (OBA)، وهو عبارة عن تبادل معلومات المحاسبة الإدارية بين المنشآت لدعم العمل بينهم (Caglio & Ditillo, 2012, p.61).

يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحديد أماكن خفض التكاليف بين المنشأة والمورد عبر سلسلة التوريد من خلال الكشف عن فرص خفضها والتي لا يمكن اكتشافها إلى خارج الحدود التنظيمية لدعم المزايا التنافسية ولتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات (Kajuter & Kulmala, 2005, p.199). ولم تتفق الدراسات على أهم العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وهناك مناقشات مستمرة وجدل حول هذه العوامل بالواقع العملي والتي تمثل مشكلة الدراسة، والتي تتمثل بالتساؤل الرئيس التالي:

**هل توجد عوامل تؤثر في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة؟**

وبذلك تبقى الفجوة البحثية في حاجة إلى مزيد من البحث والدراسة.

**فروض الدراسة:** لغرض الإجابة عن تساؤل الدراسة وتتمثل بالمشكلة التي يسعى الباحث إلى إيجاد الحلول المنطقية لها، تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية:  
**لا توجد عوامل تؤثر في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.**  
ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسة مجموعة الفرضيات الفرعية التالية:

١. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المنشأة وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٢. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البيئة الخارجية وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٣. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اتجاه ومدى الإفصاح وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٤. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختيار الحوافز وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٥. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الاعتماد وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٦. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة واستمرارية العلاقة وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

**هدف الدراسة:** يتمثل في توضيح طبيعة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وعلاقته بالمحاسبة الإدارية وسلسلة التوريد، وإدارة التكلفة البيئية، ودراسة العوامل التي تؤثر في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

**أهمية الدراسة:** تتمثل أهميته الدراسة من خلال: ندرة الدراسات والابحاث العربية التي تناولت أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، ودراسة واستكشاف العوامل المؤثرة بالمنشآت بصورة عامة، والعوامل المؤثرة على المحاسبة الإدارية وممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بصورة خاصة.

١. **طبيعة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:** يسعى الباحث في هذه الجزئية إلى دراسة النقاط الآتية:

١.١ **ماهية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:** يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من التقنيات التي توفر المعلومات والتي لا تقتصر على الحدود التنظيمية للمنشآت، بعد ما زادت الحاجة إلى إشراك الموردين في تطوير منتجات جديدة (Munday, 1992,p.245)، وأرتبط تطور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مع

ظهور أدوات جديدة لإدارة التكلفة البيئية، والتي لا تقتصر على الحدود التنظيمية للمنشأة بل تمتد لتشمل سلسلة التوريد (سالم، ٢٠١٤، ص ١٦).

قد عرفه (Surowiec, 2013, p.217) أنه "أسلوب ينطوي على تبادل المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها بين المشاركين في سلسلة التوريد، ويعكس هذا النهج التعاون المثالي ما بين المورد والمشتري من خلال الكشف عن معلومات التكلفة بين أطراف سلسلة التوريد".

وعرفه (Alenius et al., 2015, p.195) بأنه أسلوب تقاسم التكاليف والبيانات بين المشتري والمورد التي عادة ما تكون سرية من قبل كل الأطراف لاستخدامها في المفاوضات، والغرض منه جعل المشتري والمورد يعملان معاً للحد من التكاليف، والكشف المنتظم لمعلومات التكلفة بين شركاء الأعمال المستقلين من الناحية القانونية ما وراء حدود المنشآت".

**في ضوء ما سبق يمكن للباحث تعريف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على أنه "تبادل المعلومات والبيانات سواء أكانت (مالية أم غير مالية) ويتم الكشف والإفصاح عنها لتحقيق أهداف ومنافع أكبر وميزة تنافسية للأعضاء المشاركين، التي تحددها مجموعة من العوامل وطبيعة العلاقة في تطبيق بين المنشآت في إطار الحدود التنظيمية، ويعد إستراتيجية نحو التعاون والتنسيق والكفاءة عبر سلسلة التوريد".**

**٢.١ أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:** تعددت أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال توضيحها من بعض الدراسات:

حيث يرى (Hoffjan et al., 2011, p. 243) أن أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في علاقة الشراكة بين المورد والمشتري هو معرفة الهيكل التكاليفي للمورد ومعرفة القواعد التي تتم على أساسها عملية التسعير، وبدورها تؤدي إلى (تخفيض تكاليف المعاملات، ويسهل مفاوضات التسعير وتغيير السعر، ويزيد من حجم هذه المبادلات والاستثمارات).

ويرى (البتانوني، ٢٠١٦، ص ١١٢) أن هناك مجموعة من الأهداف يحققها أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تتمثل: في مراقبة الأنشطة بمصادر التوريد، وزيادة كفاءة شبكة التوريد وتدعيم إدارة التكلفة البيئية، وتحسين علاقات التعاون طويل الأجل في علاقة الشراكة، وفي تحقيق مزايا تنافسية للأعضاء بشبكة التوريد بما يساعد على تحسين الأداء، وكما تتمثل أيضاً إلى تحقيق أهداف إستراتيجية أهمها: تحقيق القدرة التنافسية لمنشآت المشتركة عبر سلسلة التوريد.

بينما يرى (عبيد الله، ٢٠١٠، ص ٢٣٩) أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يهدف إلى التأكد من سلامة الأداء وتحسينه وذلك من خلال رقابة الأداء لدى المورد، ويهدف إلى مناقشة الإنفاق والاستثمار في المستقبل بما يعمل على خلق روح التعاون بين الطرفين، والتأكد من أن هناك مكاسب مرضية للطرفين ومحسوبة بطريقة مناسبة ومتفق عليها، مع وصف منافع العقد المبرم بينهما بما يؤدي إلى تعظيم المنافع المشتركة، مما سبق يخلص الباحث الأهداف إلى هدفين:

**الهدف الفني:** تخفيض ورقابة التكاليف لتحسين بيئة العمل الداخلي للمنشأة، وأمداد إدارة المنشآت بالمعلومات التي تساعد على استخدام مواردها بفعالية وكفاءة، وفي دعم وظيفة الإدارة في اتخاذ القرارات مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء وتحقيق الميزة التنافسية، وتخفيض حدة المشاكل سواء كانت إدارية، أو تشغيلية، أو فنية.

**الهدف الإستراتيجي:** إصلاح وتحسين ممارسات المنشأة في اتخاذ القرارات وإعادة هيكلة المنشأة من خلال التركيز على القضايا الأساسية والمؤثرة على الأهداف طويلة الأجل، من خلال التنسيق والرقابة على عمليات التعهيد.

٣.١ مزايا أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: يمكن تلخيصها فيما يلي:

١- يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أحد الثورات المهمة من خلال تبادل المعلومات وبيانات التكاليف، للكشف عن فرص الوفرة في التكاليف والتي لا يمكن اكتشافها عن العلاقة الشراكة بين المورد والمشتري، وتكون فرصة

لتخفيضها (Kajuter & Kulmala, 2005, p.199).

٢- يساعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على التخطيط والتنسيق في الأجل الطويل، وتقسيم الربح العادل بين أطراف سلسلة التوريد عن طريق تطبيق أنشطة التحسن المستمر وتحديد العمليات التي لا يمكن أن تضيف قيمة.

٣- يؤدي تقاسم المعلومات السرية للتكلفة إلى زيادة مستوى التعاون والثقة والالتزام بين المورد والمشتري، والثقة المتبادلة تعمل على الحد من الاختلالات من خلال توفير معلومات التكلفة بين المشتري والمورد، وبالتالي إلى تحسين فعالية سلسلة التوريد (Cullen, 2009, p.24).

٤- تعزيز التنبؤ الفعال، ودعم الرد السريع بين المنشأة والموردين والعملاء، وتخفيض مستوى المخزون، وتوفير التكلفة، وتحسين استخدام الموارد، وموثوقية التسليم، وجودة الخدمة، وإنها أصبحت شرط أساسي لنجاح إدارة سلسلة التوريد (ضيف، ٢٠١١، ص ٤٩).

٤.١ **معوقات تنفيذ أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:** ويمكن تقسيمها كالتالي:  
أ. **أسباب متعلقة بالموردين** تتمثل في: إعتقاد الموردين أن عملية ممارسة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، لا يترتب عليه منافع إضافية ولا يقدم حلول مجزية، وإعتقاد الموردين بأن المعلومات التكاليفية الداخلية، يجب أن تبقى سرية حيث إن الكشف عنها قد يلحق الضرر بهم (Kajuter & Kulmala, 2005, p.195-197; Cullen, 2009, p.25).

ب. **أسباب متعلقة بالمشتري**، تتمثل في: عدم رغبة المشتريين في عملية فتح السجلات مع الموردين الذين يتعاملون معهم، وإنما يولون الاهتمام بعمل ذلك لبعض الموردين الذين يرون فيهم القدرات التي تلائم احتياجاتهم، خوف المشتريين من احتمالية رد الفعل العكسي لعملية فتح السجلات وكشف الموردين عن بيانات التكلفة، فقد يترتب على ذلك المطالبة بزيادة الأسعار من جانب الموردين (الصغير، ٢٠١٥، ص ١٣٩).

ت. **أسباب مشتركة** تتمثل في: عدم قدرة الموردين والمشتريين على توفير أو إنتاج معلومات تكلفة دقيقة، وبالتالي لا فائدة من تبادل هذه المعلومات، عدم موافقة

بعض أعضاء سلسلة التوريد (المشترين أو الموردين) على كيفية تطبيق ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (Kajuter&Kulmala,2005,p.195-197; Cullen,2009,p.25).

٥.١ أبعاد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: يتطلب ممارسة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة توفير المعلومات وتبادلها، وتعتمد عملية التبادل بين المورد والمشتري على مجموعة من الأبعاد التي أوضحتها الدراسة ( Windolph & Moeller, 2012, p.48) وهذه الأبعاد هي:

أ- **اتجاه تبادل المعلومات:** إن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بين المورد والمشتري يعتمد على عملية الكشف عن بيانات التكلفة والمعلومات والإفصاح عنها، يمكن أن تكون من طرف واحد أو من طرفين أو من أطراف متعددة والأخير أقل نسبياً، ففي الكشف ثنائي الاتجاه يشارك كلا طرفين المورد والمشتري بالمعلومات والأهداف المشتركة والمنافع المتبادلة.

ب- **درجة وجودة الإفصاح:** يتضمن نوع الإفصاح ومستوى التفاصيل من المعلومات، بالنسبة لنوع المعلومات تقسم إلى بيانات التكلفة الحقيقية والمعلومات التي تدعم العملية التشغيلية، أما مستوى التفاصيل يختلف من حيث البيانات والمعلومات المحددة وغير الكافية وقد تتراوح فيها المعلومات على درجة من التفصيل والتي تعتمد على النظام المستخدم داخل المنشأة.

ج- **حدود الانفتاح:** أما في حدود الانفتاح يكون الإفصاح بين المنشآت بشكل واسع يغطي شبكة سلسلة التوريد، فقد يكون الإفصاح عن بيانات التكلفة والمعلومات بشكل ثنائي من خلال علاقة المورد بالمشتري، أو يكون من خلال الشبكة ككل.

٦.١ علاقة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بسلسلة التوريد وإدارة التكلفة البيئية: يسعى الباحث إلى دراسة النقاط التالية:

١.٦.١ **سلسلة التوريد:** تتكون سلسلة التوريد من ثلاثة مكونات رئيسه (الموردين، المنشأة، العملاء) وتتفاعل تلك المكونات الثلاثة مع بعضها البعض، حيث يتدفق

عبر تلك التفاعلات (السلع والخدمات) من مصادر العرض إلى مصادر الطلب وتدفق المعلومات والمدفوعات النقدية (Cokins,2004,p182)،

وهي تضم شبكة من الوحدات الاقتصادية (موردين، المشتريين، وعملاء) التي تشترك في تدفقات من الأنشطة والعمليات والمعلومات بهدف إنتاج منتج أو خدمة ذات قيمة متميزة للعميل (الجندي، ٢٠٠٦، ص ١٤)، كما إن هناك أنواع للعلاقات بين المنشآت ومورديها في سلسلة التوريد (عبد العزيز، ٢٠٠٨، ص ٣١) وهي:

- **شريك إستراتيجي:** يتمثل في وجود الشراكة الإستراتيجية والتي تعتبر بمثابة التزامات حقيقية لقوة العلاقة بين كل من المنشأة والشريك الاستراتيجي لها.
- **تبادل تسويقي:** يتمثل في التبادل التسويقي الذي يُمكن كل شريك من دخول السوق والتحول إلى شريكه الآخر بأقل تكلفة وخسارة ممكنة.
- **تقيد المشتري:** يتمثل في القيد الواقع على المشتري والذي يتمثل في تعامله مع مورد آخر.

- **تقيد المورد:** ويمثل في تعامل المورد مع أكثر من مشتري. وبالتالي فإن منشآت الأعمال تستطيع تدعيم علاقتها مع الموردين من خلال التعاون، في حالة توافر الثقة والمصادقية والاتصالات والالتزام.
- ٢.٦.١ إدارة التكلفة البيئية: يعتبر إدارة التكلفة البيئية امتداد دور المحاسبة الإدارية إلى خارج الحدود الوحدة الاقتصادية للمنشآت، في محاولة إدارة التكاليف والعلاقات عبر سلسلة توريد في بيئة الأعمال استحدثت أدوات لدعم التعاون ومنها إدارة التكلفة من خلال سلسلة التوريد.

بينما وضح (سراج، ٢٠٠٨، ٣٦) إدارة التكلفة البيئية هو إدارة مجموعة متكاملة من أليات وأدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تقوم بتجميع وتحليل المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف المنشآت ومورديها ومناقسيها، ثم الاستفادة من تلك المعلومات في تكوين شبكات أعمال بين المنشآت ومورديها وتقوم باتخاذ قرارات إنتاج منتجات متميزة بأقل تكلفة ممكنة لها وتحقق هدفها من خلال وضع برامج واتخاذ تصرفات وأفعال تعاونية متناسقة تطبق فيما بينهم بكفاءة.



وتساهم إدارة التكلفة البيئية توفير المعلومات الملائمة والكافية عن تكاليف المنتجات من حيث الابتكار والتطوير في تخفيض التكاليف، وتقدم إدارة التكلفة البيئية فرص لتخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصنيع المنتج، عن طريق العلاقات بين المنشأة والمورد، وتتكون إدارة التكلفة البيئية من بعدين هما:

(Cooper & Slagmulder, 2003, P.15)

١. البعد المتعلق بعلاقات التعاون بين المورد المنشأة.

٢. البعد المتعلق باستخدام معلومات التكلفة البيئية في تحسين تصميم وتصنيع المنتج.

ويتفاعل هذان البعدان مع بعضهما البعض بحيث يؤثر كل منهما على الآخر. عندما تقوم المنشآت والموردين بمناقشة التكلفة لابد من توافر معلومات عن قراراتهم لخفض التكاليف، وتوجد طريقتان في خفض التكاليف بين المنشآت من خلال أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وهي: (Lahikainen et al., 2006, p.3) أولاً: مراقبة الأنشطة واستبعاد غير الملائمة منها لدى المورد، لتحسين كفاءتها. ثانياً: تقليل الحاجة للأنشطة التي لا تضيف قيمة عن طريق إعادة تصميم المنتج/ تصنيع المنتج.

ويعتبر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عنصراً ضمنياً أو شرطاً أساسياً لغيره من ممارسات التي تطبق في إدارة التكلفة البيئية (Kujala, 2014, p.39).

## ٢. العوامل المؤثرة على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، في حالة وجود علاقة تعاون وشراكة لأطراف سلسلة التوريد من خلال تبادل بيانات التكاليف والمعلومات، والمحاسبة الإدارية تتأثر بعوامل داخلية وخارجية، وبالتالي عوامل تؤثر على مستوى العلاقة وتبادل المعلومات ( Jamal, 2011, p.67)، وهذه العوامل كالتالي:

١.٢ خصائص المنشآت: يتم التناول في هذه الجزئية العوامل التالية:

١. **وضوح قنوات الاتصال الداخلية بالمنشأة:** يدل وضوح قنوات الاتصال الداخلية بالمنشأة على سهولة الاتصال والتعاون المشترك بين الفروع والمراكز الرئيسية مهما بعدت المسافة بينهما، وكذلك سهولة الاتصال سواء أكان الأفقي المباشر بين المديرين ورؤساء الأقسام أم الرأسي بين الرؤساء ومرؤوسيه، ويعتمد الاتصال على نوع المعلومات ومستوى تفاصيل المعلومات وبيانات التكلفة (عبيد الله، ٢٠١٠، ص ٢٥٨-٢٥٩) حيث توفر اتصال الداخلي بين فروع المنشأة وأقسامها إلى سهولة التعاون مع فروع وأقسام المورد في تبادل المعلومات، وفي ضوء ذلك يساهم وضوح قنوات الاتصال الداخلية للمنشآت على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، والتي تعتمد على نوع المعلومات والنظام المحاسبي الداخلي.

٢. **كفاءة نظام محاسبة التكاليف:** يعتمد كفاءة نظام محاسبة التكاليف المستخدم على طبيعة المعلومات التي يتم تبادلها مع المنشآت المشاركة في سلسلة التوريد بتطوير نظام محاسبة التكاليف في المنشأة، حيث إن عدم وجود نظام محاسبة التكاليف يكون أحد العوائق في تبادل البيانات التكلفة (McIvor, 2001, p.238).

فقد يتردد الموردين في الإفصاح عن بيانات التكاليف مع المنشآت لوجود نقاط ضعف في تكاليف منتجاتهم، بسبب اختلاف في طرق تخصيص التكاليف فيما بينهم في تعقيد وتفسير لهيكل التكلفة (Kajuter & Kulmala, 2005, p.183).

مما سبق فإن تطوير نظام محاسبة التكاليف يؤثر على تبادل ونوع المعلومات ودرجة التفاصيل لنظام المستخدم الداخلي، ويؤثر على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٣. **نوع المنتج:** تتعدد الصناعات التي ينتمي إليها المنتج، كالصناعات التجميعية والصناعات العاملة، واختلاف المنتجات يؤدي في اختلاف علاقات المنشأة والموردين في تبادل المعلومات للكشف عن فرص التوفير في التكاليف، إن المنشآت ذات الصناعة التجميعية تحتاج إلى الإفصاح عن المعلومات من مورديها، لتخفيض تكاليف منتجاتها (عبيدالله، ٢٠١٠، ص ٢٦٠).

وفي ضوء ذلك يزداد تبادل المعلومات في الصناعات بشكل عام والصناعة التجميعية بشكل خاص، حيث إن المنشآت التي تعمل في مجال الصناعة التجميعية تحتاج إلى الإفصاح عن بيانات التكاليف أكثر من الصناعات الأخرى، وبالتالي يؤدي ذلك إلى تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

## ٢.٢ البيئة الخارجية: وتتمثل عوامل البيئة الخارجية بالتالي:

١. عدم الاستقرار البيئي والتأكد البيئي: إن عدم الاستقرار والتأكد البيئي بسبب المنافسة والتقلبات التي تحدث في البيئة الخارجية، والمنافسة الشديدة تتسبب بزيادة الضغوط في تخفيض التكاليف، ولهذه الظروف البيئية الأولية في الإفصاح عن البيانات والمعلومات من خلال أهمية المحاسبة الإدارية عبر سلسلة التوريد (Kujala, 2014, p.44)، إن عدم التأكد البيئي زاد من حاجة المنشآت إلى الإفصاح عن المعلومات بشكل أوسع مع الموردين، مما يساعد المنشأة على الرقابة واتخاذ القرارات (Agbejule & Burrowes, 2007, p.915)، يستنتج الباحث إن عدم الاستقرار البيئي وعدم التأكد البيئي تحتاج فيه المنشآت إلى الانفتاح في المعلومات بشكل أوسع وحاجة المنشآت إلى تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٢. اتجاه النمو الاقتصادي: يقصد بالاتجاه الاقتصادي هو فترات النمو والكساد، التي تحتاج فيه المنشآت إلى التعاون فيما بينهم، وفي فترة الركود تقوم المنشأة بفتح دفاترهم وتبادل المعلومات لتنتفع الأطراف المتعاونة من جميع فرص العمل المتاحة في خفض التكاليف، حيث تقوم المنشآت بإجراءات اختيار لمورديها على أساس المشاركة في المعلومات، عندما تواجه المنشأة فترات الركود عبر سلسلة التوريد (Kajute & Kulmala, 2005, p.198)، وإن اختلاف حجم النمو الاقتصادي يؤدي إلى تعاون المنشآت في تبادل المعلومات وفي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٣. البيئة الاقتصادية والثقافية: إن الدور الثقافي والتراثي للبلدان يؤثر في اختيار ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل المنشآت الصناعية بسبب اختلاف

القوانين الخاصة في البيئة الاقتصادية للمنشآت المختلفة التي تكون في بيئة متباينة وإن البيئة الاقتصادية والثقافية سوف تؤثر على العمل التعاوني لمستوى الإفصاح في تحسين العمليات التشغيلية والرقابية وبالتالي تؤثر على إدارة المنشآت ( Farouk & Bose, 2012, p.491)، يمكن القول أن البيئة الاقتصادية والثقافية تؤثر على العمل التعاوني بين المنشآت لمستوى الإفصاح وعلى قدرة النظام المستخدم الداخلي مما يساهم في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٣.٢.٢ اتجاه ومدى الإفصاح: تمثل المعلومات جزءاً أساسياً من التبادلات بين الافراد والمنشآت في المعاملات اليومية، وتحسين العمليات يحتاج لمعلومات بصورة مفصلة عن أنشطتهم المالية وغير المالية، ويعتمد هذا التبادل على اتجاه الإفصاح وأداء هذه المعلومات، التي تختلف في إطار علاقات الشراكة بين المنشأة والمورد (McIvor, 2001, p.239).

ويحدد الإفصاح أجواء العلاقة بين المنشأة والمورد عند الكشف عن بيانات التكلفة، كما إن اتجاه الإفصاح يتفاوت وفقاً لطبيعة البيانات المحاسبية التي يتم الكشف عنها (Agndal & Nilsson , 2010, p.151-152)، أما مدى الإفصاح يختلف بدرجة التفاصيل وهي تتراوح بنسبة الكشف عن البيانات والمعلومات المستخدمة والمتاحة في النظام المحاسبي الداخلي في المنشآت، وبالتالي يساعد اتجاه مدى الإفصاح عن المعلومات على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٤.٢ حوافز التطبيق: يُعد نظام محاسبة التكاليف الكفوء دافعاً لتبادل بيانات التكلفة والمعلومات والعلاقات بين المنشآت، إلا أنه يترتب على تطبيقه العديد من المخاطر، وقد تشعر المنشآت المتعاونة بالقلق إزاء القضايا الرئيسية الثلاث التالية: حساسية المعلومات المتبادلة بين طرفي الشراكة، التقسيم العادل للأعباء والفوائد والمنافع بين الطرفين، ملائمة الاستثمارات التي تتم في أصول محددة بعلاقة الشراكة (Dekker, 2003, p.7-8)، لاشك أن هذه القضايا الثلاث المرتبطة بعلاقة

الشراكة تتطلب مستوى معين من الثقة للتخلص من السلوك الانتهازي من جانب منشآت الأعمال المتعاونة.

وقد أشارت دراسة (Romano & Formentini , 2012) إلى مجموعة من حوافز التطبيق وهي: (زيادة حجم التعامل، المدى الزمني للتعامل طويل الاجل، معرفة المورد على خطط الانتاج المتوقعة للمشتري، الدعم التقني، دعم تسويقي، دعم المفاوضات، الفريق المشترك لحل المشكلات)، وبالتالي تعمل الحوافز على التعاون والشراكة وتبادل المعلومات، وبالتالي تؤثر على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٥.٢ درجة الاعتمادية بين المنشأة والمورد: توجد ثلاث أنواع من العلاقات عبر سلسلة التوريد وهي: العلاقات بين الأنشطة داخل منشآت، والعلاقات بين وحدات الأداء داخل منشآت الأعمال، والعلاقات بين منشآت الأعمال والموردين التي يشار إليها بالروابط الرأسية في سلسلة التوريد وهذا الربط يُعبر عن العلاقة بين أداء النشاط وتأثيره على أداء نشاط آخر، ويكون هذا الربط عندما تتواجد درجة معينة من الاعتمادية (interdependenc) بين الأنشطة (زغلول، ٢٠٠٣، ص ٣٧).

وبينت دراسة (رزق، ٢٠١٠، ص ٣٩-٤٣) أن درجة الاعتمادية تختلف بين المنشأة والمورد، والتي تعتمد على مستوى اعتماد المنشأة على المورد، وكذلك مستوى اعتماد المورد على المنشأة، وفقاً لدرجة التعاون الضمني بينهما، في مجالات البحوث والتطوير وتبادل الخبرات والعاملين وتبادل بيانات التكاليف، بما يساعد على خفض التكاليف ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية.

كما إن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يهدف إلى قيام المنشأة بمساعدة المورد في خفض التكاليف، عن طريق تبادل المعلومات وتحديد المناطق الحرجة، وخاصة من خلال أنشطة البحوث والتطوير (الفرطاس، ٢٠١٥، ص ٧٢)، أي كلما زاد اعتماد المنشأة والمورد فيما بينهما، إزداد درجة التعاون في تبادل المعلومات وفي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عن طريق البحوث والتطوير.

٦.٢ **الثقة واستمرارية العلاقة:** وتُعد الثقة أساساً مهماً في معالجة تبادل المعلومات في إطار علاقات الشراكة بين المنشأة والموردين (Tomkins, 2001, p.164)، كما إن إقامة الثقة المتبادلة أحد المتطلبات الأساسية عندما يتعلق الأمر في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (Axelsson et al., 2002, p.56) و (Kajuter, & Kulmala, 2005, p.183)، والثقة عبر علاقات سلسلة التوريد تتأثر بمجموعة من عوامل وكما يلي: (Cerri, 2012, p.76-79)

١. **القواعد القانونية:** تعتمد بعض السلوكيات على القواعد التي تملئها المؤسسات التشريعية والتنظيمية، وهي القواعد القانونية والسياسات الحكومية والوطنية والدولية واللوائح التي وضعتها المنشآت الوطنية (النقابات) التي تؤثر على المنشآت والموردين والعملاء في كثير من الأحيان وإن الدافع هو أن تستمر هذه المنشآت من خلال الثقة، والتي تستند على هذه القواعد وفعالية المنشآت في تطبيق هذه القواعد.

٢. **الاتصالات:** تُعد الاتصالات أحد الجوانب المهمة في العلاقة بين المنشأة والمورد، لما توفره من معلومات مفيدة لكلا الطرفين، والاتصالات هو المشاركة للمعلومات (المالية وغير مالية) ذات علاقة في الوقت المناسب بين المنشآت، وتُعد كذلك أحد المكونات الرئيسة في تحقيق فوائد العلاقات عبر سلسلة التوريد، والضمانة للمورد.

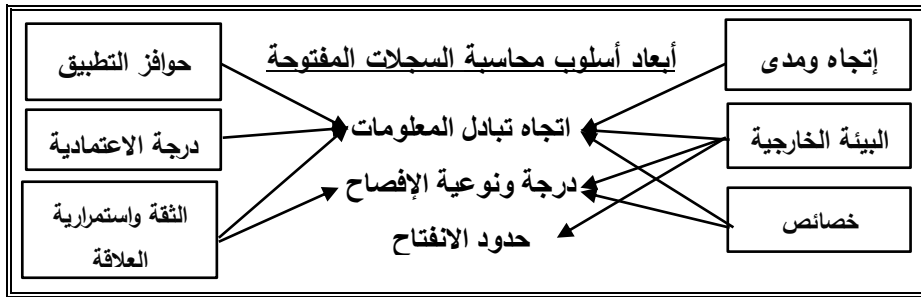
٣. **كفاءة وسمعة المنشأة:** تساهم الكفاءة والسمعة للمنشأة في بناء الثقة والعلاقات عبر سلسلة التوريد، أي إذا تصفت المنشأة والمورد بالسمعة الجيدة سيؤثر ذلك بشكل مباشر على الثقة والتعاون المتبادلة بينهما.

٤. **العلاقات الاجتماعية:** تلعب العلاقات الاجتماعية دوراً مهماً في درجة المرونة وعلى مدى التفاعل بين المنشآت عبر سلسلة التوريد، وتشير العلاقات الاجتماعية بأنها تعزيز المستويات الأولية من الثقة مما يقلل من عدم اليقين والوقاية ضد السلوك الانتهازي والزيادة في الثقة على علاقة الشراكة والتشجيع على تدفق المعلومات.

مما سبق يتضح أن هذه العوامل المؤثر على الثقة عبر سلسلة التوريد تؤثر على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال التعاون وتبادل المعلومات بين المنشأة والمورد في إطار علاقة الشراكة بينهما.

أما استمرارية العلاقة فيتمثل التعامل بين المورد والمنشأة لفترة طويلة تعد حافزاً في تبادل المعلومات، أي النظرة المستقبلية للالتزام بين المورد والمشتري وتدعم التعاون والثقة بين الطرفين (Agndal & Nilsson, 2010, p.163)، ويمكن القول أن التعامل بين المنشأة والمورد يمتد لفترات طويلة كلما كان حافزاً على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

ويتضح للباحث مما سبق أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يتأثر بعدة عوامل على تطبيقه في المنشآت، كما في شكل رقم (١) التالي.



شكل رقم (١) العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

المصدر (إعداد الباحث)

٣. **الدراسة الميدانية:** استكمالاً للفائدة المرجوة من هذه الدراسة، يقوم الباحث

بإجراء دراسة الاستطلاعية (ميدانية)، ويمكن تقسيم إلى النقاط الآتية:

١.٣ **أهداف الدراسة الميدانية:** يتمثل الهدف الرئيس للدراسة هو دراسة العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وتهدف إلى اختبار صحة فروض الدراسة التي تم صياغتها مسبقاً، والتعرف على أهم الصعوبات العملية التي تواجه عملية تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في المنشآت الصناعية.

٢.٣ **مجتمع وعينة الدراسة:** لقد أقتصرت نطاق الدراسة على المنشآت التي تعمل في مجال الصناعية العامة والتجمعية التي تقع في محافظات العراق وكان عددها

(٢٠) عشرون موزعة على ( بغداد، بابل، كربلاء، النجف، الديوانية، المثنى)، وتم توزيع ١٢٥ استمارة استقصاء واستلم منها (١٠٩) استمارة وتم اعتماد (١٠٢) منها، حيث يستطلع آراء عينة من محاسبي ومديري ورؤساء أقسام القطاعات المالية في المنشآت الصناعية.

٣.٣ التحليل الإحصائي واختبار الفروض للدراسة الاستطلاعية: تضمنت التالي:

١.٣.٣ نتائج اختبار فروض الدراسة: الفرضية الأولى:

" لا توجد عوامل تؤثر في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة"

لمعرفة صحة الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة تم استخدام معامل الارتباط (بيرسون) SPSS حيث يعد أحد الوسائل لاختبار الفروض التي تفيد في تحليل البيانات والتخطيط والتنبؤ واتخاذ القرار، واختبار العلاقة بين متغير (تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) ومتغيرات (العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة)، يتضح من النتائج إلى ما يلي:

١- الفرض الفرعي الاول "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المنشأة وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

تشير النتائج إلى إن هناك علاقة ارتباط معنوية بين خصائص المنشأة وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينات البحث حيث ان مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط بيرسون اقل من قيمته عند مستوى معنوية ( $a=0.05$ )، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (٠.٨٢٧) وهي أكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرض الاول وقبول الفرض البديل "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص المنشأة وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

٢- الفرض الفرعي الثاني " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البيئة الخارجية وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

تشير النتائج إلى إن هناك علاقة ارتباط معنوية بين البيئة الخارجية وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينات البحث حيث أن مستوى الدلالة لاختبار معامل



الارتباط بيرسون أقل من قيمته عند مستوى معنوية ( $a=0.05$ )، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.771) وهي أكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرض الثاني وقبول الفرض البديل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البيئة الخارجية وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

٣- الفرض الفرعي الثالث " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اتجاه ومدى الإفصاح وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

تشير النتائج إلى إن هناك علاقة ارتباط معنوية بين اتجاه ومدى الإفصاح وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينات البحث حيث أن مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط لبيرسون أقل من قيمته عند مستوى معنوية ( $a=0.05$ )، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.673) وهي أكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرض الثالث وقبول الفرض البديل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اتجاه ومدى الإفصاح وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

٤- الفرض الفرعي الرابع " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختيار الحوافز وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

تشير النتائج إلى إن هناك علاقة ارتباط معنوية بين اختيار الحوافز وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينات البحث حيث أن مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط لبيرسون أقل من قيمته عند مستوى معنوية ( $a=0.05$ )، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.787) وهي أكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرض الرابع وقبول الفرض البديل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اختيار الحوافز وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

٥- الفرض الفرعي الخامس " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الاعتمادية بين المنشأة والموارد وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة".

تشير النتائج إلى إن هناك علاقة ارتباط معنوية بين درجة الاعتمادية بين المنشأة والموارد وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينات البحث حيث أن مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط بيرسون أقل من قيمته عند مستوى معنوية ( $a=0.05$ )، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.775) وهي أكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرض الخامس وقبول الفرض البديل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الاعتمادية بين المنشأة والموارد وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٦- الفرض الفرعي السادس " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة واستمرارية العلاقة وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة " .

تشير النتائج إلى إن هناك علاقة ارتباط معنوية بين الثقة واستمرارية العلاقة وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينات البحث حيث أن مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط بيرسون أقل من قيمته عند مستوى معنوية ( $a=0.05$ )، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.771) وهي أكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرض السادس وقبول الفرض البديل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة واستمرارية العلاقة وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

وبهذه النتيجة يتم رفض الفرض الاول وقبول الفرض البديل:

" توجد عوامل تؤثر في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة "

الفرضية الثانية:

"لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعوامل أسلوب محاسبة السجلات

المفتوحة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة "

تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد المدرج لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بأبعادها على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لعينة البحث،

تظهر النتائج إن العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كانت بنسبة تأثير (٧١.٨%) من معامل التحديد ( $R=0.847$ )، أما النسبة الباقية فتفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في العلاقة الانحدارية، بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن أسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها، لذا تم رفض الفرض الثاني وقبول الفرض البديل: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية العوامل المؤثرة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بأبعادها على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة " أما الفروض الفرعية هي كالتالي:

١. الفرض الفرعي الأول: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لخصائص المنشأة على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

يتضح من النتائج أن قيم معامل الارتباط بلغ (٠.٨٢٧) وهي قيمة عالية، ويستدل من قيم معامل التحديد ( $R^2$ ) أن بعد خصائص المنشأة يفسر تأثير نسبهته (٦٨.٤%) من التغيير الذي يحصل في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينة البحث، وأن المتغير المستقل لخصائص المنشأة ذو علاقة معنوية مع التغير التابع وذو دلالة إحصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت (٨.٢٤٦) وبلغت للمتغير نفسة (٠.٥٥٧) وقيمة  $t$  المقابلة (١٥.٧٠٠) لمستوى معنوية (٠.٠٠٠)، ومن هنا يتم رفض الفرض الأول وقبول الفرض البديل: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لخصائص المنشأة على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٢. الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للبيئة الخارجية على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

يتضح من النتائج أن قيم معامل الارتباط بلغ (٠.٧٧١) وهي قيمة عالية، ويستدل من قيم معامل التحديد ( $R^2$ ) أن بعد البيئة الخارجية يفسر تأثير نسبهته (٥٩.٤%) من التغيير الذي يحصل في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينة البحث، وأن المتغير المستقل للبيئة الخارجية ذو علاقة معنوية مع التغير التابع وذو دلالة إحصائية لعينات الدراسة حيث بلغت قيمة الثابت (٨.٨٠٨) وبلغت للمتغير نفسة (٠.٥٠٦) وقيمة  $t$  المقابلة (١٤.٩٠٨) لمستوى معنوية (٠.٠٠٠)،

ومن هنا يتم رفض الفرض الثاني وقبول الفرض البديل: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للبيئة الخارجية على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٣. الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية اتجاه ومدى الإفصاح على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

يتضح من النتائج إن قيم معامل الارتباط بلغ (٠.٦٧٣) وهي قيمة عالية، ويستدل من قيم معامل التحديد ( $R^2$ ) أن بعد اتجاه ومدى الإفصاح يفسر تأثير نسبته (٤٥.٣%) من التغيير الذي يحصل في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينة، وأن المتغير المستقل لاتجاه ومدى الإفصاح ذو علاقة معنوية مع التغير التابع وذو دلالة إحصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت (٨.٨٣٨) وبلغت للمتغير نفسة (٠.٩٣٩) وقيمة  $t$  المقابلة (١١.٤١٠) لمستوى معنوية (٠.٠٠٠)، ومن هنا يتم رفض الفرض الثالث وقبول الفرض البديل: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لاتجاه ومدى الإفصاح على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٤. الفرض الفرعي الرابع: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية اختيار الحوافز على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

يتضح من النتائج إن قيم معامل الارتباط بلغ (٠.٧٨٧) وهي قيمة عالية، ويستدل من قيم معامل التحديد ( $R^2$ ) أن بعد اختيار الحوافز يفسر تأثير نسبته (٦٢%) من التغيير الذي يحصل في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينة البحث، وإن المتغير المستقل لاختيار الحوافز ذو علاقة معنوية مع التغير التابع وذو دلالة إحصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت (٩.٢٢٥) وبلغت للمتغير نفسة (٠.٣٠٩) وقيمة  $t$  المقابلة (١٧.٤٢٧) لمستوى معنوية (٠.٠٠٠)، ومن هنا يتم رفض الفرض الرابع وقبول الفرض البديل: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لاختيار الحوافز على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٥. الفرض الفرعي الخامس: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية الاعتمادية بين المنشأة والموارد على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

يتضح من النتائج إن قيم معامل الارتباط بلغ (0.775) وهي قيمة عالية، ويستدل من قيم معامل التحديد ( $R^2$ ) أن بعد الاعتمادية بين المنشأة والموارد يفسر تأثير نسبته (60.00%) من التغيير الذي يحصل في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينة البحث، وإن المتغير المستقل للاعتمادية بين المنشأة والموارد ذو علاقة معنوية مع التغيير التابع وذو دلالة احصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت (9.419) وبلغت للمتغير نفسة (0.613) وقيمة  $t$  المقابلة (17.581) لمستوى معنوية (0.00)، ومن هنا يتم رفض الفرض الخامس وقبول الفرض البديل: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للاعتمادية بين المنشأة والموارد على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٦. الفرض الفرعي السادس: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية الاعتمادية بين الثقة واستمرارية العلاقة على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

يتضح من النتائج إن قيم معامل الارتباط بلغ (0.771) وهي قيمة عالية، ويستدل من قيم معامل التحديد ( $R^2$ ) أن بعد الثقة واستمرارية العلاقة يفسر تأثير نسبته (59%) من التغيير الذي يحصل في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينة البحث، ويتضح أن المتغير المستقل للثقة واستمرارية العلاقة ذو علاقة معنوية مع التغيير التابع وذو دلالة احصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت (9.456) وبلغت للمتغير نفسة (0.273) وقيمة  $t$  المقابلة (17.506) لمستوى معنوية (0.00)، ومن هنا يتم رفض الفرض السادس وقبول الفرض البديل: يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للثقة واستمرارية العلاقة على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

٤.٣ نتائج والتوصيات الدراسة: توصل الباحث إلى مجموعة نتائج وهي:

١. توجد عوامل تؤثر في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.
٢. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعوامل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة و كان التأثير بنسبة ٧١.٨% بمعامل تحديد ( $R=0.847$ ).

٣. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لخصائص المنشأة على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة و يفسر تأثير نسبته (٦٨.٤%).
٤. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للبيئة الخارجية على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة يفسر تأثير نسبته (٥٩.٤%).
٥. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية اتجاه ومدى الإفصاح على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة و يفسر تأثير نسبته (٤٥.٣%).
٦. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية اختيار الحوافز على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة و يفسر تأثير نسبته (٦٢%).
٧. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية الاعتمادية بين المنشأة والموارد على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة و يفسر تأثير نسبته (٦٠.٠٠%).
٨. يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية الاعتمادية بين الثقة واستمرارية العلاقة على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة و يفسر تأثير نسبته (٥٩%).
- ٥.٣ التوصيات: توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها:
١. ضرورة عقد دورات تدريبية للمحاسبين في مجال محاسبة الإدارية الحديثة وتقنياتها وأساليبها و كأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، لتنمية مهاراتهم.
  ٢. أن تقوم المنشآت بإنشاء شبكة معلومات تتضمن معلومات عن الموردين والعملاء بما يضمن لها التطبيق الفعال لممارسات محاسبة الإدارية والتكاليف الحديثة.
  ٣. العمل على زيادة التعاون بين جميع الإدارات والأقسام والموظفين بالمنشأة وفيما بين مورديها، لما لذلك من أهمية بالغة في رفع الروح المعنوية لهما وبالتالي تحقيق الأهداف المخططة بفعالية ونجاح.
  ٤. عمل قاعد بيانات عن الموردين الذين تستطيع المنشأة في الاعتماد والثقة بهم، لزيادة القدرة التنافسية.

#### ٤. قائمة المراجع:

- البتانوني، د. علاء محمد، ٢٠١٦، "دراسة متقدمة في المحاسبة الادارية والتكاليف"، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية.
- الجندي، نهال أحمد، ٢٠٠٦، "تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد: منظومة مقترحة"، مجلة البحوث الإدارية، العدد الرابع، مجلد ٢٤، كلية التجارة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- رزق، د. محمود عبد الفتاح إبراهيم، ٢٠١٠، "إدارة التكلفة في عمليات التبادل خلال سلسلة التوريد (دراسة تطبيقية)"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد ٣٤، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- زغلول، د. جودة عبد الرؤوف، ٢٠٠٣، "منهج إجرائي مقترح لزيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج على سلسلة التوريد"، المجلة العلمية للتجارية والتمويل، المجلد ٣٤، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- سالم، بلال فريد عصمت، ٢٠١٤، "اثر الثقة والالتزام المتبادل عبر سلسلة التوريد على أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد ادوات الادارة البيئية للتكلفة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- سراج، أسماء عبد المنعم محمد، ٢٠٠٨، "إطار مقترح لتطوير نظم التكاليف لتدعيم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال : مدخل نظم إدارة التكلفة البيئية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- الصغير، د. محمد السيد محمد، ٢٠١٥، "مدى ملاءمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٥٢، العدد الاول، الجزء الاول، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- ضيف، هاني محمد جلال عبد الشكور، ٢٠١١، "أثر ممارسات إدارة سلسلة التوريد على مستوى الجودة المنتجات"، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- عبد العزيز، ممدوح عبد العزيز رفاعي، (٢٠٠٨)، "أدارة سلسة التوريد مدخل تحليلي"، الطبعة الثانية، بدون ناشر.

- عبيد الله، د. فائزة محمود، ٢٠١٠، "أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية ، مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية"، مجلة الإدارة والمحاسبة والتأمين، العدد ٧٦، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الفرطاس، أحمد فتحي حمد، ٢٠١٥، "التكامل بين نظم تخطيط الموارد وتقنية التتقيب في البيانات لتحسين فعالية إدارة التكلفة البيئية"، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- Agbejule, A., & Burrowes, A., 2007,"Perceived environmental uncertainty, supply chain purchasing strategy, and use of MAS information", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, Iss 9, pp. 913 - 927
- Agndal, H., & Nilsson, U.,2010,"Different open book accounting practices for different purchasing strategies", *Management Accounting Research*, Vol.21, pp.147-166.
- Alenius, E., Lind, J., Stromsten, T., 2015," The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries". *Industrial Marketing Management*, Vol. 45, pp. 195-206
- Axelsson, B., Laage-Hellman,J., and Nilsson, U.,2002, ' Modern management accounting for modern purchasing', *European Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol.8, pp. 53-62
- Caglio, A., and Ditillo, A., 2012, "Opening the black box of management accounting information exchanges in buyer-supplier relationships", *Management Accounting Research*, Vol.23, pp. 61-78.
- Cerri, S.,2012, Exploring factor affecting trust and relationship quality in A supply chain context, *Journal of Business Studies Quarterly*, Vol. 4, No.1, pp.74-90
- Cokins,G, 2004, *Performance management : finding the missing pieces (to close the intelligence gap)*, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, Published simultaneously in Canada.
- Cooper, R., & Slagmulder, R, 2003." Interorganizational costing, Part1", *Management Accounting*,Vol.80, No.1, pp.14-21.
- Cullen, J., 2009, "Supply Chain Management Accounting", the Society of Management Accountants of Canada, the American Institute of Certified Public Accountants and the Chartered.
- Dekker, H., 2003, "Value chain analysis in inter firm relationships: a field study", *Management Accounting Research*, No. 14, pp.1-23.



- Farouk, S., & Bose, S., 2012," Management Accounting practices in Egypt and china: A comparative study", Journal of Accounting, Ethics & Public Policy, Vol. 13, No.4, pp. 489-511.
- Hoffjan, A., lührs, S., & Kolburg, A.,2011," Cost transparency in supply Chains: Demystification of the Cooperation tenet", supply chains, Vol. 63, pp. 230-251.
- Jamal, N., 2011," Management Accounting and the Implications of Supply Chain Management Practices: An Empirical Study", the Degree of Doctor of Philosophy University of Hull.
- Kajuter, P., & Kulmala, H.I. 2005." Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures". Management Accounting Research, Volume, Vol.16, pp.179-204.
- Kujala, A., 2014, "Creating an open-books implementation framework for a maintenance-related value-based life-cycle model", Master's thesis, Lappeenranta University of Technology.
- Lahikainen, T., Lyly-Yrjanainen, J., Suomala, P., & Paranko, J., 2006, "Open book Accounting in practice- contradictory Empirical Evidence", 29th Annual Congress of the European Accounting Association, Cost Management Center, Tampere University of Technology, Tampere, Finland.
- Mclvor, R., 2001,"Lean supply: the design and cost reduction dimensions", European Journal of Purchasing and Supply Management, Vol. 7, No.4, pp. 227-242.
- Munday, M. ,1992, "Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships: A research note". Management Accounting Research, Vol. 3, pp. 245-250.
- Romano, P., & Formentini, M., 2012, "Designing and implementing open book accounting in buyer-supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation", Int. Journal. Production Economics, Vol.137, pp. 68-83.
- Surowiec, 2013, "Costing methods for Supply Chain Management", 1st Annual International Interdisciplinary Conference, Portugal-Proceedings.
- Tomkins, C, 2001, "Interdependences, trusts and information in relationships, alliances and networks", Accounting Organizations and Society, Vol. 26. No, 2, pp161-191.
- Windolph, M., & Moeller, K.,2012, "Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? ", Management Accounting Research, Vol. 23, pp. 47-60.