



**دور الثقافة التنظيمية فى تبني استخدام محاسبة  
السجلات المفتوحة وأثره على الميزة التنافسية في  
الشركات الصناعية**

*The role of organizational culture in adopting the  
use of open records accounting and its impact on  
the competitive advantage in industrial companies*

**د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلي**

مدرس المحاسبة والمراجعة  
معهد الإدارة والسكرتارية والحاسب الألى  
كلية البنات القبطية بالعباسية  
walidsamir7@gmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ  
المجلد السابع . العدد الثاني عشر- الجزء الأول

يوليو ٢٠٢١م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>



**ملخص :-**

تهدف الدراسة الى معرفة دور الثقافة التنظيمية ببعديها (المحافظ – الابداعى ) فى تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة . وأثر ذلك التبنى على زيادة الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة ( التكلفة – الجودة – المرونة ) فى المنشآت الصناعية المصرية . وذلك من خلال التعرف على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند تطبيق تقنية إدارة التكاليف البيئية فى سلاسل التوريد وما يمكن أن تحققه من مزايا تنافسية. والتعرف على الثقافة التنظيمية وأبعادها وأنواعها بصورة عامة والثقافة الإبداعية والمحافظة بصورة خاصة. فضلا عن اختبار تأثير الثقافة التنظيمية للعاملين فى أسلوب محاسبة السجلات المفتوح.

وقد استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي فى دراسة وتحليل وتقييم الدراسات السابقة المرتبطة بكل من محاسبة السجلات المفتوحة ، والثقافة التنظيمية، والميزة التنافسية بغرض الحصول على البيانات اللازمة لإعداد الإطار النظرى للدراسة الذى يوضح دور وتأثير الثقافة التنظيمية على تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وأثر هذا التبنى على زيادة الميزة التنافسية فى المنشآت الصناعية المصرية ، ومعرفة ما توصلت اليه تلك الدراسات وما يمكن أن تضيفه الدراسة الحالية الى تلك الدراسات ، بالإضافة الى اشتقاق الفروض وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها . كما تم استخدام المنهج الاستنباطي حيث يستند الباحث الى حجج ونظريات عامة مستقرة نسبياً لاستخلاص منها نتائج متعلقة بالدراسة ، واشتقاق نتائج جزئية من النتائج التى تم التوصل إليها استقرائياً .

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها لا يوجد تأثير للثقافة المحافظة على تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. فى حين يوجد تأثير للثقافة الإبداعية على تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة . وقد أدى تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة قد أدى إلى تخفيض تكلفة الإنتاج فى الشركة عينة الدراسة . كما أدى إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية. كما أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة .

**الكلمات المفتاحية :-**

الثقافة التنظيمية ، الثقافة المحافظة ، الثقافة الإبداعية ، محاسبة السجلات المفتوحة ، الميزة التنافسية.

**Abstract :-**

The study aims to know the role of organizational culture in its two dimensions (conservative - creative) in adopting the method of open book accounting, and the effect of that adoption on increasing the competitive advantage in its various dimensions (cost - quality - flexibility) in Egyptian industrial companies, by getting acquainted with the method of open book accounting. When applying the inter-cost management technique in supply chains and the competitive advantages it can achieve, learning about organizational culture, their dimensions and types in general, and the creative and conservative culture in particular, as well as testing the impact of labor culture for workers in the open records accounting method. The study used the inductive approach in Studying, analyzing and evaluating previous studies related to each of open records accounting, labor culture, and competitive advantage in order to obtain the necessary data to prepare the theoretical framework for the study, which clarifies the role and effect of labor culture on adopting the method of open book accounting and the effect of this adoption on increasing the competitive advantage in Egyptian industrial establishments, And to know what the findings of those studies and what the current study can add Based on these studies, in addition to developing hypotheses and determining the appropriate methodology to test them, the deductive approach is when the researcher relies on relatively stable general arguments and theories in order to extract from them results related to the study, and to derive partial results from the conclusions reached inductive, the descriptive approach to analyzing the data through a study The case, and the study reached a set of results, the most important of which is that there is no effect of the conservative culture on adopting the open records accounting method, while there is an effect of the creative culture on adopting the open records accounting method, that the application of the open book accounting method has led to a reduction in the production cost in the company. It also led to the achievement of a high degree of quality for the Egyptian industrial establishments, and there is a statistically significant relationship between the method of open book accounting and the advantages of flexibility.

**Key words: -**

organizational culture, conservative culture, creative culture, open book accounting, competitive advantage.

## المحور الأول :- الإطار المنهجي والدراسات السابقة

## الإطار المنهجي للدراسة :-

## ١/١ :- المقدمة

تمارس معظم الشركات أعمالها في بيئة مليئة بتحديات وتطورات هائلة في التكنولوجيا وانفتاح كبير للتجارة والاستثمار، ووجود تباين في علاقة مستوى الإدارة مع الموردين والعملاء. الأمر الذي يتطلب نجاح إستراتيجية الشركة في المدى البعيد. فبعد توسع عمليات التعهيد بين الشركات. واستعانة بعضها بمصادر خارجية لتأدية أنشطة أو خدمات أو وظائف غير أساسية في نطاق عملها. أو حتى إحالة إنتاج جزء أو مكون ما من منتجاتها لشركات أخرى. لأجل اكتساب ميزة تنافسية. أصبح الإفصاح عن معلومات التكاليف وغيرها من المعلومات مطلباً أساسياً. ونتيجة لذلك تم تبني أساليب وإجراءات للمحاسبة ومنها أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتباره الوجه المحاسبي لتنظيم عمليات من هذا النوع بين شركات الأعمال المتعاونة من جهة وعلى امتداد سلسلة التوريد من جهة أخرى .

وقدم الفكر المحاسبي مدخل محاسبة السجلات المفتوحة كأسلوب ملائم لسلسلة التوريد. وذلك للتغلب على مشكلة نقص معلومات التكاليف. فأسعار التوريد ما هي إلا تكاليف المواد الأولية بالنسبة للشركة المشترية. وهي تعكس تكاليف مكونات المنتج . إضافة إلى تكاليف عمليات التشغيل التي تمت لدى الشركات المورد . . ويستخدم هذا المدخل كأداة وسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى الشركة المورد. حيث يمد الشركة المشترية بمعلومات عن عمليات الإنتاج وهيكلك التكاليف لدى الشركات المورد وإعادة تصميم عمليات الإنتاج والتوزيع الخاصة بهم. كما تمكن الشركات المورد من المشاركة في إعادة تصميم المنتج سواء لتحسين جودته أو وظائفه أو لتخفيض تكلفته (عبيد الله : ٢٠١٠ : ٣٩) . وتعد محاسبة السجلات المفتوحة وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين الشركة المورد والشركة المشترية . ففي ظل ممارسة محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي تبادل بيانات تكاليف الشركة المورد إلى تحقيق المشاركة في تحسين وتطوير المنتج إلى جانب البدائل المختلفة لتصميم المنتج وإمكانيات التصنيع وما يتعلق بهما من تكاليف حيث تتضمن قرارات التصميم عدد من البدائل المتعلقة بها والترتبة عليها ومنها : الجودة، وموعد التسليم، ومتطلبات الاستثمار، والتكاليف المرتبطة بها ، وما يتم اتخاذه من قرارات بشأن الآلات والأدوات الخاصة بكل مكون. والتعاقد من الباطن. وأشكال التفاعل بين الشركة المورد والشركة المشترية وذلك من خلال إدارة التكلفة البيئية.

وتمثل الثقافة التنظيمية تمثل القاعدة الأساسية التي تعمل على ترتيب الرؤى والأهداف والجهود الخاصة بالأطراف الفاعلة داخل المنظمة . فإدارة هذه الثقافة بنجاح يساعد في تصميم وتطبيق خطط المنظمة بجميع مستوياتها سواء الإستراتيجية أو التشغيلية منها . إذ تعمل على توفير المناخ التنظيمي الملائم من خلال توحيد الاتجاهات و تفعيل عملية الاتصال و اتخاذ القرارات العقلانية . والتي تمثل حجر الأساس في إدارة المنظمة . فتحدد ما هو مقبول و ما هو غير مقبول من سلوكيات و قرارات ( العيساوى : ٢٠٢٠ : ٣١٢ ) . وتمثل الثقافة التنظيمية للعاملين القاعدة الأساسية التي تنطلق منها الشركة

في كل سلوكياتها وأفعالها. وهي تحدد سلوك تعامل الشركة مع جميع المتغيرات الداخلية والخارجية التي تواجهها فيما يتعلق بالتغيرات الواجب إدخالها وفق ما تستوجبه بيئة الشركة الداخلية، أو لأغراض التكيف مع متطلبات البيئة الخارجية لكي تستطيع الشركة المحافظة على مكانتها واستمرارها في بيئة الأعمال التي تنتمي إليها. كما أن الثقافة التنظيمية تساعد الأفراد العاملين على التكيف من خلال تحديد الوسائل الضرورية للقيام بأدوارهم حيث تمثل تربة خصبة لنمو شخصية العاملين. كما نجدها تزود العاملين بمعاني الأشياء والأحداث فيستمد منها الأفراد مفاهيم أساسية. وتحدد ما هو مقبول وما هو غير مقبول بما يعطي معنى لواقع المنظمة والهدف من وجودها. ومن ثم تخلق بذلك دافعية للعاملين بجمعهم حول هدف مشترك من خلال الاندماج في فلسفة وقيم المنظمة. (الحمداي، ٢٠١١: ٥٩)

### ٢/١ : مشكلة الدراسة:

في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المتقدمة التي شهدتها العالم في العقود القليلة الماضية أصبحت المعلومات التكاليفية إحدى أهم موارد المنشآت الصناعية التي تستخدم لتحقيق كثير من المزايا التنافسية. وبالتالي لم تعد إستراتيجية خفض التكاليف تقتصر على البيئة الداخلية للمنشآت، بل امتد نطاق إدارة التكاليف إلى الحدود الخارجية للمنشآت. وأصبحت منشآت الأعمال في حاجة للتعرف على تكاليف مورديها بهدف إدارة تكاليفها بفعالية وكفاءة. وعلى إدارة المنشآت ضرورة البحث عن الوسائل والأدوات التي تحتاجها إلى تحسين علاقة المشتري والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على أوجه الإسراف من ناحية، وتحقيق قيمة لكل أطراف المنشأة من ناحية أخرى. كما تحتاج العلاقة التعاونية لزيادة شفافية التكاليف للتعرف أكثر على مكونات التكاليف المختلفة. وقد أفرزت هذه التغيرات عدداً من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. أهمها أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (OBA). ويعتبر أسلوب (OBA) من الأساليب التي تعمل على تمكين التعاون بين المشتري والموردين. بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد من ناحية. وتحقيق قيمة لكل أطراف المنشأة من ناحية أخرى. بما يؤدي إلى خفض التكلفة وترشيد استخدام الموارد المتاحة بهدف الوصول إلى استدامة القدرات التنافسية للمنشأة وتحسين إدارتها من خلال تعظيم القيمة المقدمة للعملاء. كما أن اختلاف الثقافة من حيث كونها محافظة أو إبداعية تؤثر في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. لذا فإن الثقافة التي تسلكها الشركة قد تؤثر في نجاح أو فشل تبني هذا الأسلوب.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة فيما يلي :-

- ما هو الدور الذي تلعبه الثقافة التنظيمية في تبني استخدام محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات الصناعية المصرية؟ و هل هناك تأثير لهذا الدور؟
- ما هو تأثير محاسبة السجلات المفتوحة على الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية؟

### ٣/١ : هدف الدراسة:

في ضوء مقدمة ومشكلة الدراسة يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة دور الثقافة التنظيمية ببعديها (المحافظ - الإبداعي) في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وأثر ذلك التبنى على

الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة ( التكلفة – الجودة – المرونة ) فى المنشآت الصناعية المصرية. وفى إطار تحقيق هذا الهدف يسعى الباحث الى تحقيق الأهداف الفرعية التالية :-

- بيان دور الثقافة التنظيمية ببعديها ( المحافظ – الابداعى ) فى تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة .
- بيان أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على الميزة التنافسية فى المنشآت الصناعية المصرية.

#### ٤/١ : أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من حادثة موضوعها والمتمثل فى معرفة دور الثقافة التنظيمية فى تبنى ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة فى الشركات الصناعية المصرية . مع بيان دور محاسبة السجلات المفتوحة فى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية . وتنقسم أهمية الدراسة الى:-

#### - الأهمية العلمية :-

تتبع أهمية الدراسة من الناحية العلمية من خلال:-

- أ. يعد البحث امتداداً لأدبيات الفكر المحاسبى التى اهتمت بدراسة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة . والتى أوصت بإجراء المزيد من الدراسات حول هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه فى البيئة المصرية والأجنبية ومدى قدرته على دعم الميزة التنافسية (متولى ٢٠١٤) (أحمد ٢٠١٦) (غالى ٢٠١٧) ( محاريق ٢٠١٧ ) ( حامد ٢٠١٩ ) ( Alenius 2015 ) ( Cagliion 2018 )
- ب. قلة عدد البحوث والدراسات المتخصصة أو ندرتها – فى حدود علم الباحث – التى تناولت موضوع الدراسة . حيث لم يلق اهتماماً كافياً فى الكتابات المحاسبية خاصة فى البيئة المصرية التى تناولت أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية فى المنشآت الصناعية المصرية . بالإضافة الى ندرة الدراسات الخاصة بالربط بين الثقافة التنظيمية بأبعادها وأنواعها بصورة عامة والثقافة الإبداعية والمحافظة بصورة خاصة. وبين تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة فى المنشآت الصناعية المصرية .

#### - الأهمية العملية :-

تتبع أهمية الدراسة من الناحية العملية من حيث :-

١. أن الدراسة تواكب التطور العملى فى محور هام من محاور علم المحاسبة ( أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ) خاصة وأن هناك حاجة ملحة إلى استخدام أساليب جديدة تساعد فى تحقيق الميزة التنافسية من خلال تبادل المعلومات مع أصحاب المصالح لتخفيض تكلفة التوريد وتكلفة الإنتاج وإدامة الصلة لتحقيق الميزة التنافسية.

٢. من المتوقع أن تساهم نتائج هذه الدراسة في توفير دليل نظري تطبيقي على مدى تأثير الثقافة التنظيمية ببعديها (المحافظة – الإبداعية) على تبني تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. وأثر هذا التبني على دعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المصرية.

#### ٥/١ : الدراسات السابقة:

#### ١/٥/١ : الدراسات التي تناولت محاسبة السجلات المفتوحة :-

هدفت دراسة ( غالي ٢٠١٠ ) إلى طرح رؤية جديدة بشأن كيفية الاستفادة من تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم إدارة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين ممارسات أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وتعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

واختبرت دراسة (عبيد الله ٢٠١٠) أثر مجموعة من خصائص الشركات على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في (٣٣) شركة مصرية باستخدام أسلوب استمارة الاستبيان. وقد توصلت الدراسة إلى أن خصائص الشركة لها أثر على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. ومن أهم متطلبات تطبيقها هو توفر الثقة في العلاقة بين المشتري والمورد.

كما قامت دراسة ( Nilsson & Agndal . 2010 ) بتوضيح دور ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الإفصاح عن بيانات التكاليف على المدى الطويل، وطبيعة استخدامات البيانات المفصوح عنها. وشروط الإفصاح عن هذه البيانات في ضوء وجود علاقات الالتزام بعمليات الشراء بين المورد والمشتري واستخدام إستراتيجيتين في الشراء من خلال سلسلة التوريد هما: الأولى مبنية على إستراتيجية التعاملات قصيرة الأجل والثانية على إستراتيجية التعاملات طويلة الأجل. وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة السجلات المفتوحة تقوم بدور مهم في مرحلة ما قبل الإنتاج. وتدعم القرارات المتعلقة باختيار الموردين. ودوافع الموردين للكشف عن بيانات التكاليف. إلى جانب استخدام بيانات التكاليف المفصوح عنها ضمن عمليات الشراء بتطبيق إستراتيجيتين مختلفتين للشراء.

وهدفت دراسة ( Windolph & Moeller 2012 ) إلى فحص تأثير الكشف عن بيانات التكلفة علي إدراك المورد لعلاقة التبادل والتي تمثل فجوة في الدراسات الأخرى وبالتالي فإنها تهدف إلى معالجة هذه الفجوة من خلال فحص أثر محاسبة السجلات المفتوحة علي رضا المورد عن علاقة التبادل. وقد توصلت الدراسة إلي أن محاسبة السجلات المفتوحة تؤثر سلبا علي إرضاء الموردين . وهو ما يمثل خطرا علي علاقة التبادل بين المورد والمشتري نتيجة السلوك الانتهازي للمشتري. كما لا تدعم النتائج الحجة القائلة بأن الموردين يستفيدون مباشرة من الكشف عن بيانات التكاليف . ورغم ذلك فإن الكشف عن بيانات التكلفة في مرحلتها الثانية يعطي المورد الفرصة لتبرير ارتفاع الأسعار وبالتالي تحقيق استفادة مالية.

دراسة ( زكي ٢٠١٤ ) هدفت الدراسة إلي تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وأسلوب المحاسبة المرنة ومحاسبة السجلات المفتوحة بالإضافة إلي إيضاح مدى إمكانية الاستفادة من التكامل بين تلك



النظم علي إضافة قيمة للمنشأة وتحقيق قيمة لأصحاب المصالح المختلفة باعتبار أن أدوات المحاسبة الإدارية تمثل تحدياً للمراجعين الداخليين. وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية للتكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة والتي تساهم في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة .

كما هدفت دراسة (Alenius et al. 2015) إلى بيان دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة الترابط بين علاقات الموردين. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها. أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يلعب دوراً رئيساً في إنشاء علاقات مع الموردين .

هدفت دراسة ( أبو قريوة ٢٠١٦ ) إلى دراسة أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع والمحاسبة عن السجلات المفتوحة على جودة المعلومات المحاسبية. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها. ان تطبيق نظام المحاسبة عن السجلات المفتوحة يوفر معلومات تفصيلية عن التكاليف وغيرها من المعلومات الأخرى.

وتناولت دراسة ( محاريق ٢٠١٧ ) إيضاح دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك تأثيراً معنوياً لدور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد .

وهدفت دراسة ( Cagliion 2018 ) إلى تحليل العلاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والعوامل التي تمكن من تطبيقها. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها. أن معلومات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تؤثر على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في ظل وجود نظام تكاليفي متطور.

في حين هدفت دراسة (حساب. ٢٠١٩) إلى تحديد العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة حيث تناولت ستة عوامل مؤثرة وهذه العوامل هي: خصائص الشركة. والبيئة الخارجية. واتجاه ومدى الإفصاح. واختيار الحوافز. ودرجة الاعتمادية بين الشركة والمورد. والثقة والاستمرارية. والتعرف إلى مدى تطبيق الشركات لهذا الأسلوب من خلال دراسة استطلاعية على عينة من الشركات الصناعية في جمهورية العراق. وتوصلت الدراسة إلى إن هناك علاقة ارتباط معنوية بين العوامل المؤثرة وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة .

#### ٢/٥/١ : دراسات تناولت الثقافة التنظيمية :-

اختبرت دراسة (Agbejule, 2011) التأثير المشترك لنظام المحاسبة الإدارية التشخيصية والتفاعلية المستخدمة والثقافة التنظيمية على الأداء. وقد توصلت الدراسة إلى أن كلا من نظام المحاسبة الإدارية التشخيصية والتفاعلية مطلوب في الشركات. إلا أنه في ظل الثقافة التنظيمية المرنة للشركات يتم تحقيق أداء أعلى عند الاعتماد بصورة أكبر على النوع التفاعلي من التشخيصي لنظم المحاسبة الإدارية. في حين أنه في ظل الثقافة التنظيمية الرقابية للشركات فإن الاعتماد العالي لكلا النوعين له أثر إيجابي في تعزيز الأداء.

وأوضحت دراسة (Henri, 2016) العلاقات بين الثقافة التنظيمية وسمتين من سمات نظم قياس الأداء. وهما تنوع القياس. وطبيعة الاستخدام. وقد توصلت الدراسة إلى أن كبار مديري الشركات التي تعكس نمطا لثقافة تنظيمية مرنة يميلون إلى استخدام المزيد من مقاييس الأداء. مع استخدام نظام إدارة الأداء التي تركز على الاهتمام التنظيمي ودعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية والإجراءات المشروعة إلى حد أكبر من كبار مديري الشركات التي تعكس نمط الثقافة التنظيمية الرقابية.

أما دراسة (Greve & Ax, 2016) فاخترت تأثير انتشار الإبداعات بين نوعين من الثقافة التنظيمية للشركات وهما ثقافة المتبنين (Adopters). وثقافة الإبداع. وقد تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام البيانات المتوفرة في شبكات الانترنت عن الشركات الصناعية السويدية. وقد توصلت الدراسة إلى أن نوعية الثقافة التنظيمية السائدة تعد عاملاً مهماً في الإسراع أو تأخير عملية تبني ابتكارات المحاسبة الإدارية في الشركة.

وركزت دراسة (حسين وآخرون، ٢٠١٨) على أثر المتغيرات التي أحدثتها بيئة التصنيع الحديثة في نظام التكاليف المعيارية. من حيث إبراز الانتقادات لأدائه التقليدي. واستحداث التطوير فيه لتحقيق كفاءة وفعالية الانسجام والملاءمة مع البيئة. وقد تناولت الثقافة التنظيمية للشركات كمحدد يحكم نطاق وقوة التأثير. وفق نوعين من الثقافة هما الثقافة المحافظة. والثقافة الإبداعية. وقد تم اختبار هذا التأثير من خلال استمارة استبيان تم توزيعها على عينة من الأكاديميين المتخصصين بال مجال المحاسبي في الجامعات العراقية. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثيراً إيجابياً لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية. من حيث تحقيق أهدافه المتعلقة بالتخطيط والرقابة وترشيد القرارات. وأن هذا التأثير يكون أكثر وضوحاً في ظل الثقافة الإبداعية مقارنة بالثقافة المحافظة.

#### ٣/٥/١ : دراسات خاصة بالميزة التنافسية :-

هدفت دراسة قائد (٢٠١٢) إلى توضيح أثر المزايا التنافسية للبنوك الإسلامية المستندة الى القيم الإسلامية والأخلاقية في مجال الخدمة المصرفية والتي حققت من خلالها ريادة وسبقاً في عملها. ودراسة ريادة البنوك الإسلامية في تقديم خدمات مصرفية ومالية تتميز بالجودة العالية والكفاءة في تقديم الخدمة المصرفية والمالية. وفي جذب وتشغيل أموال البنك والقدرة علي مواكبة التطورات المصرفية الحديثة وتلبية رغبات العملاء. وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جودة الخدمة المصرفية. وكفاءة تقديمها وجذب وتشغيل الأموال. وتحديث الخدمة وآلياتها، بالإضافة الى وجود فروق ذات دلالة وأهمية إحصائية بين تأثير جودة الخدمة المصرفية وكفاءة تقديمها وجذب وتشغيل الأموال. وتحديث الخدمة وآلياتها. وتحقيق الاستجابة لحاجات ورغبات العملاء. وبين الريادة.

هدفت دراسة (Seif ALshbiel & Al-Awaqleh 2012) إلى التعرف على نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتأثيره على تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تنفيذ نظام الإنتاج في الوقت المحدد وتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية. كما أن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يقلل من تكاليف الإنتاج. ومع تحسين جودة المنتج في الشركات الصناعية والأداء المالي.

وتناولت دراسة (علام ٢٠١٥) أثر إدارة المعرفة على تحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق على القطاع السوداني. وقد توصلت الدراسة إلى أن القدر الذي يتلقاه العاملون بالمصرف من التدريب على الوسائل التكنولوجية هو قدر كافي. كما يهتم المصرف بالحصول على المعرفة حول عملاء المصارف المنافسة.

### أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية ( الفجوة البحثية ) :

- تناولت بعض الدراسات السابقة بعض العوامل التي تمكن المنشآت من تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة . وتناولت دراسات أخرى بعض المحددات وعلاقتها بمحاسبة السجلات المفتوحة. ودراسة أخرى تناولت ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مع استراتيجيات الشراء . ودورها في الإفصاح عن بيانات التكاليف على المدى الطويل .
  - أما الدراسات المتعلقة بالثقافة التنظيمية فقد تناولت علاقة الثقافة التنظيمية بأساليب المحاسبة الإدارية بصورة عامة .
  - لم تتطرق الدراسات السابقة الى دور الثقافة التنظيمية ببعديها ( المحافظ – الابداعى ) فى تبنى استخدام محاسبة السجلات المفتوحة .
  - ان أهم ما يميز الدراسة الحالية عدم وجود دراسة ربطت بين المتغير المستقل ( الثقافة التنظيمية ) والمتغير الوسيط (تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) وأثر المتغير الوسيط على المتغير التابع ( دعم الميزة التنافسية فى المنشآت الصناعية المصرية ) .
- ويرى الباحث أنه على الرغم من الإسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة التي تناولت محاسبة السجلات المفتوحة والثقافة التنظيمية إلا أن تلك الدراسات لم تتناول دور الثقافة التنظيمية فى تبنى استخدام محاسبة السجلات المفتوحة وأثر ذلك التبنى على الميزة التنافسية فى المنشآت الصناعية المصرية مما كان حافزاً للقيام بهذه الدراسة .

### ٦ / ١ : فروض الدراسة:

انطلاقاً من فكرة الدراسة وهدفها وأهميتها . ومن خلال عرض الدراسات السابقة فى هذا المجال يمكن اشتقاق فروض الدراسة كما يلي:

#### ١ / ٦ / ١ :- الفرض الرئيسى الأول :-

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة التنظيمية على تبنى ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة فى الشركات الصناعية المصرية .

#### ويتفرع عنه

### ■ الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد تأثير للثقافة المحافظة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة .

### ■ الفرضية الفرعية الثانية:

يوجد تأثير للثقافة الإبداعية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة .

### ٢/٦/١ :- الفرض الرئيسي الثاني :-

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة و دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية .

ويتفرع عنه :-

- ✓ الفرضية الفرعية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية المصرية.
- ✓ الفرضية الفرعية الثانية :يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية.
- ✓ الفرضية الفرعية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية المصرية.

### ٧/١ : منهج الدراسة :

لتحقيق هدف الدراسة واختبار فروضها تم الاعتماد على المزج بين المنهج الاستقرائي inductive approach والمنهج الاستنباطي Deductive approach حيث تم استخدام :-

- **المنهج الاستقرائي:-** في دراسة وتحليل وتقييم الدراسات السابقة المرتبطة بكل من محاسبة السجلات المفتوحة ، والثقافة التنظيمية ، والميزة التنافسية بغرض الحصول على البيانات اللازمة لإعداد الإطار النظري للدراسة والذي يوضح دور وتأثير الثقافة التنظيمية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وأثر هذا التبني على دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية المصرية، ومعرفة ما توصلت إليه تلك الدراسات وما يمكن أن تضيفه الدراسة الحالية الى تلك الدراسات . بالإضافة الى اشتقاق الفروض وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها .
- **المنهج الاستنباطي ( الاستدلالي ) :-** وذلك عندما يستند الباحث الى حجج ونظريات عامة مستقرة نسبياً لاستخلاص منها نتائج متعلقة بالدراسة ، واشتقاق نتائج جزئية من النتائج التي تم التوصل إليها استقرائياً .
- **المنهج الوصفي:-** لتحليل البيانات من خلال دراسة الحالة.

**٨/١ :- مجال تطبيق الدراسة :-**

حتى يتم تحقيق أهداف الدراسة يجب اختيار مجتمع مناسب لتطبيقها تتوفر فيه مجموعة من الخصائص التي تسمح بتطبيق الدراسة بأفضل شكل ممكن ، في ظل توافر الشروط الآتية:

- أن تكون الشركة صناعية ولديها موردين دائمين.
- أن تتوفر التقارير المالية للشركة بصورة منتظمة وبدون انقطاع للثلاث سنوات الأخيرة.
- أن تعتمد الشركة في نشاطاتها على الموردين بشكل مؤثر.

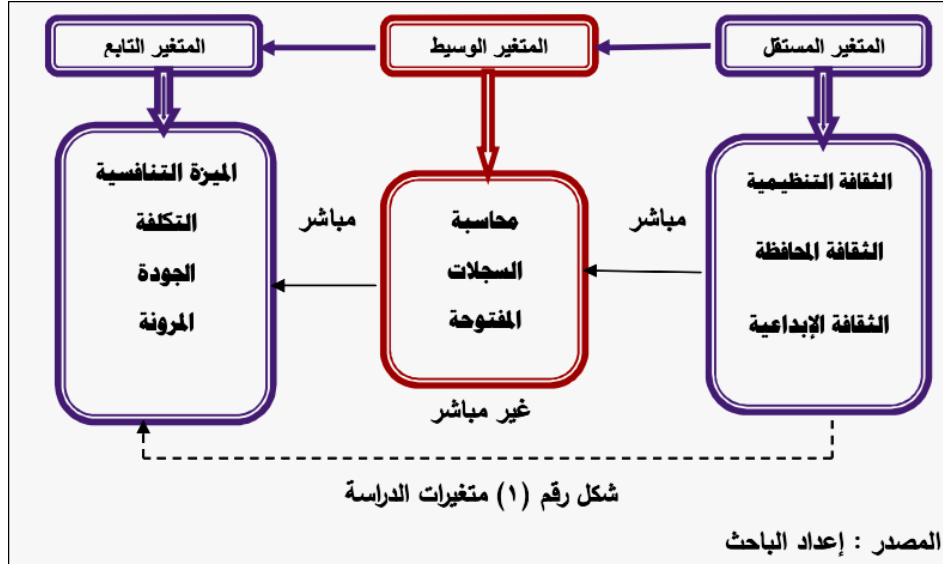
وقد انطبقت الشروط على مجموعة من الشركات ، ولكن تم اختيار شركة كوكاكولا مصر كمجتمع للبحث لأنها لم ترفض التعاون مع الباحث وساعدت الباحث في تنظيم المقابلات وتحديد مواعيدها، وبالتالي فهي تمثل أفضل مجال للبحث ولما لها من وضع تنافسي مع الشركات الأخرى والتي تساهم في توفير المعلومات اللازمة لتطبيق هذه الدراسة .

**٩/١ :- نطاق وحدود الدراسة:**

تحدد نتائج هذا الدراسة بالحدود التالية:

- ❖ **حدود المكان:** شركة كوكاكولا مصر .
- ❖ **الحدود البشرية:** العاملين بالإدارة المالية – إدارة التكاليف – إدارة الإنتاج – الإدارة العليا داخل فروع القاهرة الكبرى فقط .
- ❖ **حدود عامة:** لن تتناول الدراسة كل أبعاد الميزة التنافسية . وسوف تقتصر فقط على ثلاثة أبعاد هي التكلفة والجودة والمرونة . ولن تتناول الدراسة كل أبعاد الثقافة التنظيمية ولكن تقتصر الدراسة على بعدين هما الثقافة المحافظة والثقافة الإبداعية فقط .

**١٠/١ : متغيرات الدراسة:** يهدف الشكل التالي الى تحديد العلاقة التي تربط المتغيرات ببعضها البعض والتي تم استخلاصها من الدراسات السابقة . وتمثل المتغيرات الأساسية في الثقافة التنظيمية ببعديها ( المحافظة – الإبداعية ) كمتغير مستقل . والميزة التنافسية بأبعادها ( التكلفة – الجودة – المرونة ) هي متغير تابع . بينما تعتبر محاسبة السجلات المفتوحة متغيراً وسيطاً ( فهي تعتبر متغير تابع بالنسبة للثقافة التنظيمية . وفي نفس الوقت متغيراً مستقلاً بالنسبة للميزة التنافسية ) . وانسجاماً مع أهداف الدراسة ومشكلتها. فقد تمت صياغة نموذج يمثل متغيرات الدراسة من خلال الشكل التالي رقم (١) :



١١/١ : خطة الدراسة:

في ضوء منهجية الدراسة وتحقيقاً لأهدافها . تم تقسيم الجزء المتبقى من الدراسة على النحو التالي:

- **المحور الأول :- الإطار المنهجي والدراسات السابقة**
- **المحور الثاني :الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة .**
- **المحور الثالث : الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية .**
- **المحور الرابع : الثقافة التنظيمية – الماهية وعلاقتها بالمحاسبة .**
- **المحور الخامس : دراسة الحالة .**

### المحور الثاني : الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

يعتمد الكثير من الشركات على مورديها في تعهيد أحد وظائفها أو إنتاج جزء من مكونات منتجاتها. لتوفير وسيلة لتحسين عملياتها الإنتاجية والسعي لتخفيض تكاليفها وذلك لتحقيق الميزة التنافسية. إذ إن إقامة علاقات تعاونية بين الشركات في بيئة الأعمال التنافسية بشكل ناجحاً. وأصبح الإفصاح عن معلومات التكاليف وغيرها من المعلومات الحساسة مطلباً أساسياً لنجاح المعلومات في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المشتري والمورد. ويمكن أن يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف على أي جانب من سلسلة التوريد . وقد تناول مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة من قبل دراسات عديدة تحت مسميات مختلفة. حيث تناولها البعض تحت مسمى مفاوضات السجلات المفتوحة ( Open book Negotiation ) وكذلك تناولها تحت مسمى سياسة السجلات المفتوحة (Open book policy). وآخرون تحت مسمى شفافية التكاليف ( Cost Transparency ) وكذلك تحت مسمى أنظمة التكاليف المفتوحة ( Open

(book costing) . إلا أن معظم الدراسات تناولها تحت مسمى محاسبة السجلات المفتوحة ( Open book accounting) .(Hoffjan et al., 2011)

### ١/٢ : مفهوم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

تناولت الكتابات المحاسبية مفهوم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من زوايا عدة. سنعرض أهمها على النحو التالي:

- عرفها ( أبو شعيشع. ٢٠١٦ : ٤٥٦ ) بأنها" :مدخلاً لإدارة التكاليف بين أعضاء سلسلة الإمداد. يساهم في زيادة المقدرة التنافسية للسلسلة. ويمكن من تبادل المعلومات المتعلقة بالتكلفة لاستخدامها في الرقابة على التكلفة ومن ثم خفضها. ومقارنة أداء الموردين. وإيجاد طرق للمشاركة في المخاطر والعوائد والتكاليف بين أعضاء السلسلة".
- يرى البعض أنها أداة يكشف من خلالها بعض أعضاء سلسلة التوريد (الموردين) عن معلومات التكاليف الخاصة بهم إلى أعضاء آخرين في السلسلة المشترين . وهي وسيلة مهمة لإدارة التكاليف بفعالية وتحسين الأداء خارج حدود الشركة من خلال الإفصاح المنتظم لمعلومات المحاسبة الإدارية والسماح للمشتري بتطوير ومساعدة المورد قليل الإمكانات ( Windolph & Moeller, 2012: 52) .
- وهناك من عرفها على أنها أسلوب أو طريقة محاسبية يتم استخدامها كأداة للإفصاح وإدارة الترابط عبر الحدود التنظيمية للشركة. كما أنها أسلوب لمشاركة المورد والمشتري لمعلومات التكاليف بشكل قانوني ومنتظم سواء كانت هذه المعلومات مالية أم غير مالية بهدف تخفيض التكاليف (Alenius et al.: 2015:1).
- كما تم تعريفها أيضا بأنها "أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين المشتري والمورد . حيث يسمح فتح السجلات للمشتري أن يدعم المورد في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات ويساعد المورد على خفض التكلفة من خلال الكشف عن بيانات التكاليف المرتبطة بها ( Agndal H., & Nilsson,2018, p164 )

في ضوء ما سبق يمكن تعريف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بأنه: أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يؤدي إلى التعاون بين المنشآت في سلسلة الإمداد. ويقوي الثقة المتبادلة بينها بما يوفر معلومات محاسبية وغير محاسبية تساعد في تدفق المنتجات بين المنشآت محل التعاون. بما يساعدها على تقوية وضعها التنافسي بين المنشآت المنافسة من خلال جهود تخفيض التكاليف الكلية للمنتج النهائي.

### ٢/٢ : أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

يمكن إلقاء الضوء على أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتباره مفتاحاً لنجاح أعمال المنظمات من خلال الجوانب الآتية (غالي: ٢٠١٧ : ٤٦٦) ، (متولي: ٢٠١٤ : ٢٤٨)

- أ- يسعى إلى تفعيل التعاون بين أطراف سلسلة التوريد. من خلال توفير معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها إلى أحد مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عملية التصنيع ثم الشحن إلى العميل .
- ب- إمداد الشركة بمعلومات عن هياكل التكلفة لدى المورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران هذا المخزون، وبالتالي خفض التكاليف المرتبطة بالمخزون.
- ج- تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المجالات الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحوث والتطوير، حيث يساعد مشاركة بيانات التكاليف لدى المورد في تحقيق المنافع لكلا الطرفين.
- د- يساهم في تخفيض حالة عدم التأكد المرتبطة بالتعاقدات طويلة الأجل. والحد من تضارب المصالح. والحد من التصرفات الانتهازية بين كل من المشتري والمورد وبالتالي تعزيز إدارة المخاطر بالمنشأة.

### ٣ / ٢ : أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

تتمثل الأهداف التي تسعى المنشآت إلى تحقيقها من وراء تطبيق هذا الأسلوب في الآتي :- ( الفرطاس : ٢٠١٥ : ٧٢ ) ( مصطفى وآخرون : ٢٠١٥ : ٤٠٢ - ٤٠٣ )

- دعم أداء سلسلة التوريد حيث يؤدي فتح السجلات فيما بين المورد والمشتري إلى شفافية المعلومات وتحديد مناطق الخفض المحتملة للتكاليف .
  - تحسين العلاقات الترابطية بين مكونات سلسلة التوريد والحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات الملازمة لعلاقات السلسلة والتي قد تحد من المزايا المرتبطة بمعلومات المورد والمرتبطة بتكاليف التشغيل والتصنيع.
  - تعتبر محاسبة السجلات المفتوحة وسيلة لتيسير تبادل المعلومات فيما بين المنشآت وأداة لتطوير كفاءة تكاليف سلسلة التوريد و لبناء الثقة بين أعضاء سلسلة التوريد .
  - مساعدة عملية فتح السجلات بين أطراف سلسلة التوريد علي رفع كفاءة أداء سلسلة التوريد من خلال الكشف عن مواطن المخاطر والعوائد والتكاليف وتجزئتها فيما بين أطراف السلسلة مما يدفع الي تحقيق الدعم اللازم فيما بين أعضاء سلسلة التوريد لبناء إدارة تدعم تبادل .
- ( Smith, W, & Lockamy, A, 2012, p67)
- التغلب على بعض المشاكل الهامة مثل: الاختلاسات، وإهدار المال مما يحد من الفساد المالي والإداري بالمنشأة.
  - تسهيل عملية التفاوض والتعاقد مع الموردين من خلال تحديد السعر المناسب للسلعة أو الخدمة المقدمة لأطراف الشبكة، وذلك من خلال التخفيض من ضغوط الأسعار وتحسين عمليات التفاوض مع الموردين. وبالتالي السيطرة على تكاليف المنتج النهائي.

وقد قسم البعض أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وفقاً لكل من : (حساب. ٢٠١٩ : ١٩)

- ✓ **الهدف الفني:** ويتمثل في:-
- تخفيض ورقابة التكاليف لتحسين بيئة العمل الداخلي للشركة.



- تزويد إدارة الشركات بالمعلومات التي تساعد في استخدام مواردها بكفاءة وفاعلية.
- دعم الإدارة في اتخاذ القرارات مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء وتحقيق الميزة التنافسية. وتخفيض حدة المشاكل سواء كانت إدارية أو تشغيلية أو فنية. وتطوير نظام التكاليف المستخدم.
- تطبيق إدارة التكاليف البيئية وهي عملية إدارة التكاليف بشكل واسع نطاق يمتد الى خارج الحدود التنظيمية للشركة وتعمل على خفض التكاليف من خلال تحسين تصميم وتصنيع المنتج باستخدام تقنيات وأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية ليس على مستوى الشركة فقط وإنما على طول سلسلة التوريد ( Coad & Cullen, 2016: 343 )، وذلك من خلال تبادل المعلومات والخبرات والأفكار بين المورد والمشتري المطبقين لهذا الأسلوب .
- ✓ **الهدف الاستراتيجي:** ويتمثل في إصلاح وتحسين ممارسات الشركة في اتخاذ القرارات. أو إعادة هيكلة الشركات من خلال التركيز على القضايا الأساسية والمؤثرة في الأهداف طويلة الأجل، من خلال تنسيق ورقابة عمليات المصادر الخارجية (التعهيد) والذي يعد من الأهداف طويلة الأجل.

#### يلاحظ مما تقدم أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يهدف إلى :-

- توفير معلومات محاسبية دقيقة في الوقت المناسب.والتي تعكس الواقع المحاسبي والإداري للمنشآت المتعاونة. وذلك من خلال تقديم أسلوب عن أداء الوظائف والأنشطة المتعددة داخل وخارج المنشآت المتعاونة لدعم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بطلبات العملاء للاستجابة السريعة لمتطلباتهم. من أجل البقاء في ظل ضغوط المنافسة.
- تخفيض التكلفة وزيادة جودة المنتجات. حيث أن تطبيق هذا الأسلوب يمكن من التعرف على الأنشطة غير المضيئة للقيمة وبالتالي الاستغناء عنها، والأنشطة المضيئة للقيمة وبالتالي الاهتمام بها ، وزيادة درجة الثقة بين أطراف شبكة الأعمال عن طريق تحديد هامش الربح بالنسبة لتكلفة السلع. والخدمات المقدمة لأطراف الشبكة وذلك نتيجة الإفصاح عن جميع المعلومات التفصيلية. وتوفير معلومات محاسبية دقيقة في الوقت المناسب. والتي تعكس الواقع المحاسبي والإداري للمنشآت المتعاونة. وذلك من أجل البقاء في ظل ضغوط المنافسة .

#### ٤/٢ : منافع تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

يترتب على التطبيق الناجح لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تحقيق المنشآت للعديد من المنافع، والتي يمكن توضيحها من خلال النقاط الآتية( عبد اللطيف:٢٠١٥: ٢٨٤. ) أحمد:٢٠١٦: ٣٦٠ : ( متولى : ٢٠١٤ : ٢٥١- ٢٥٢ )

أ. **المنافع المالية :** تعد محاسبة السجلات المفتوحة مدخلا لإدارة التكلفة بين المنشآت المشاركة. حيث تمكن من تبادل المعلومات وتوحيد جهود خفض التكلفة، وتعزيز الموقف التنافسي لسلسلة التوريد ككل. وتحسين كفاءة الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج النهائي.

ب. **المنافع المرتبطة بالعملاء :** وتمثل الهدف الأول والذي تسعى أي منشأة إلى تحقيقه في تلبية رغبات عملائها والمحافظة عليهم. واكتساب عملاء جدد. ويمكن أن يساعد تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشآت على تحقيق ذلك الهدف من خلال الاهتمام بإيجاد الفرص الممكنة لتخفيض التكاليف والتي تنصب في نهاية الأمر على سعر المنتج .

ج. **المنافع المرتبطة بالعمليات الداخلية :** يؤدي إدارة العلاقات مع أعضاء شبكة التوريد وتطبيقها لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق العديد من المنافع التي تتعلق بالعمليات الداخلية للمنشآت من خلال الآتي:

- **منافع تتعلق بالابتكار :** وتتمثل في الاهتمام بابتكار منتجات جديدة. والتطوير المشترك للمنتجات. وأخيراً إعادة تصميم المنتجات.
- **منافع تتعلق بدورة التشغيل :** وتتمثل في تحسين كفاءة الإنتاج. والرقابة على الجودة. والدعم الفني. والوصول لخطط الإنتاج. فمن ناحية تحسين كفاءة الإنتاج فإن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يسمح للمشتري أن يدعم المورد من خلال تحديده للجوانب الحرجة التي يمكن من خلالها تحسين كفاءة عمليات الإنتاج .
- **منافع تتعلق بإدارة المخاطر :** يمكن تصوير أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأداة مدعمة لإدارة المخاطر. وذلك لاهتمامه بإزالة عدم التأكد من خلال إبرام عقود طويلة الأجل بين كل من المشتري والمورد.
- **منافع بيئية :** عندما يوضح المورد عند تطبيقه لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للبيانات الخاصة بالموصفات الأساسية للمنتج مثل السلامة، والمخاطر، والأخلاق، والجودة. والاهتمامات البيئية، فإن ذلك يساعد على معرفة المشتري لمدى اهتمام المورد بمدى تحقيقه للمسؤولية الاجتماعية.

د- **المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو :** وتتعلق بجميع الأمور الخاصة بالمنشأة والتي تأتي من خلال وجود إجراءات تنظيمية تتبعها، والاهتمام بالأفراد ، واستخدام نظم معلومات جديدة وإجراء المزيد من البحوث والتطوير. أي تتعلق هذه المنافع بالبنية التحتية التي يجب أن تقوم المنشأة ببنائها لتحسين أدائها في المستقبل. وبالتطبيق المنشآت لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والاهتمام بإدارة سلاسل التوريد وتبادل المعلومات بين الأطراف داخل شبكة الأعمال يؤدي إلى تحقيق الاهتمام بالاستثمار في التكنولوجيا الجديدة والبحوث والتطوير .

#### ٥/٢ : متطلبات تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة:

توجد عدة متطلبات لنجاح تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعل أهمها

( Nilson& Henrek :2010 :147-166 ) :-

أ. **الثقة المتبادلة :** ينبغي توفر ثقافة الاتصال المفتوح بأمانة مما يدعم الثقة المطلوبة لمواصلة التعاون المشترك، حيث يتطلب أسلوب "سجلات المحاسبة المفتوحة" ثقة غير عادية بين الشركة وموردي الأجزاء أو مؤدي الوظائف. ولذلك فإن هناك العديد من الدراسات التي استنتجت أن الموردين سيسمحون للشركات باطلاعهم على بياناتهم المحاسبية فقط عندما توجد الثقة بأن هذه البيانات لن تستخدم في جلب الضرر.

ب. **الإفصاح عن بيانات التكاليف:** رغم أن بيانات التكاليف تعد من أكثر أنواع البيانات سرية وحساسية في الشركة، إلا أن الإفصاح عن هذه البيانات إلي المشاركين في سلسلة التوريد قد انتشر انتشارا كبيرا لاسيما مع انتشار الإنتاج المرن في التسعينات . ومع ذلك. فإن الدراسات في هذا المجال قليلة ( Kulmala,2012:157-177 ) . حيث يوجد بعدان هامان لممارسة الإفصاح في أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وهما:- ( Hoffjan, A., And Kruse, H., 2016, ) ( Walker, Nigel,2010: 63 ) :-

- ✓ **البعد الأول :-** طبيعة البيانات المطلوبة وممارسات الإفصاح عن البيانات وتتمثل في أنواع البيانات المفصحة عنها، وموضوعات التكلفة الرئيسية، ومدى الإفصاح عن بيانات التكاليف. وشكل الإفصاح عن بيانات التكاليف. اتجاه الإفصاح عن البيانات .
- ✓ **البعد الثاني :-** فهو استخدامات البيانات المفصحة عنها من خلال تحديد الغرض من الإفصاح عن هذه البيانات. حيث يؤثر الغرض من الإفصاح علي نوع البيانات المطلوبة

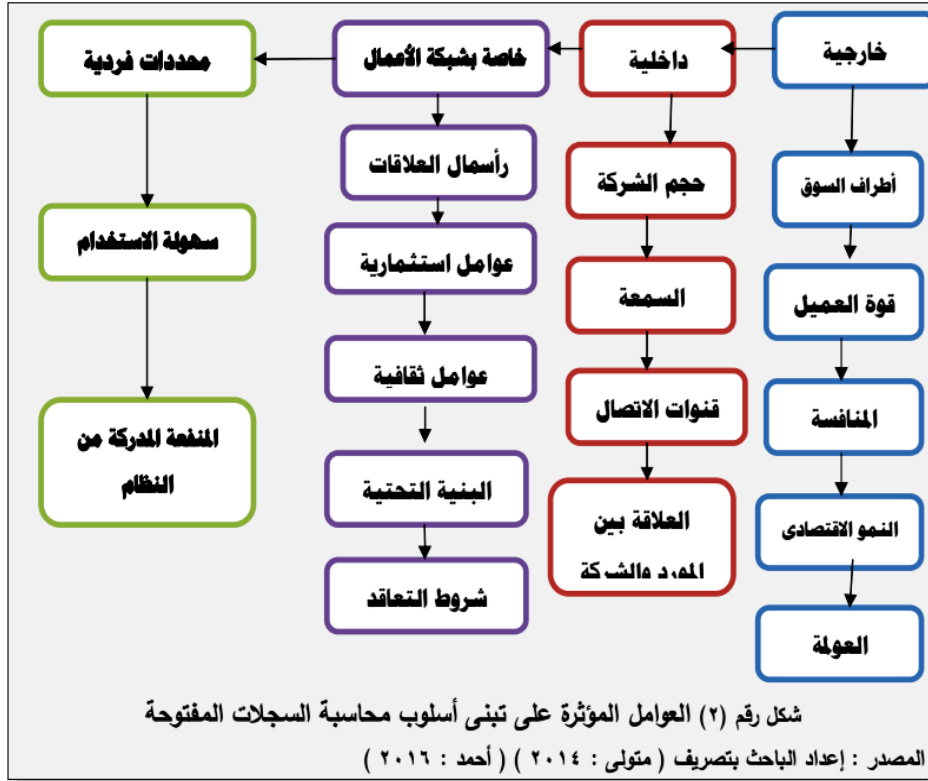
ج. **التعاون المشترك لإدارة التكاليف:** تنتج العديد من الشركات علي مستوي العالم في الآونة الأخيرة إلي إرساء علاقات التعاون مع مورديها الرئيسيين، مما يجعلها قادرة علي التركيز علي الأنشطة الأساسية، وتعزيز القدرة التنافسية. إذ تحرص الشركات المشاركة علي تخفيض تكلفة مشروعاتها وذلك من خلال تطوير وإعادة تحديد التصميم باستخدام أساليب هندسة القيمة، أو من خلال تحسين الكفاءة في تنفيذ كفاءة عمليات المشروع باستخدام أساليب إدارة الخطر وأساليب التصنيع المرن

د. **الاستخدام المناسب للحوافز:** يتطلب تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة استخدام حوافز تشجع الموردين علي التعاون مع الشركة لتحسين الأداء، وكذلك توفر ضمانات وحوافز تشجيع المورد علي الإفصاح عن البيانات المطلوبة. للموردين .

#### ٦/٢ :- العوامل المؤثرة علي تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة :-

بالرغم من المزايا السابقة التي يحققها استخدام محاسبة السجلات المفتوحة إلا أن هناك معوقات لتطبيق هذا الأسلوب لعل من أهمها خوف المورد من خطورة الإفصاح عن بيانات التكلفة حتى لا تستخدم من قبل المشتري للضغط عليه لخفض السعر، بالإضافة الي عدم كفاءة نظم التكاليف لدى الموردين لإنتاج المعلومات المطلوبة. وقد أكدت إحدى الدراسات ( أحمد : ٢٠١٦ : ٣٣١ - ٣٨٧ ) على ضرورة تضمين العوامل الخاصة بشبكة الأعمال بالإضافة إلى العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية والعوامل المرتبطة بالمنشأة نفسها ( البيئة الداخلية ) والتي تحفز على الكشف عن بيانات التكلفة عبر شبكة الأعمال. وعلى الرغم من أهمية الدراسة في تحديد العوامل التي تؤثر على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، إلا ان الدراسة تجاهلت العامل الفردي أو العامل البشري كمحدد رابع يمكن تضمينه لتلك المحددات. يرجع ذلك إلى أن أي نظام جديد لن تحقق المنافع المتوقعة منه دون قبول مستخدمي النظام له. أو بالإضافة إلى ذلك لم تذكر الدراسة أيضا العديد من العوامل الفرعية التي يمكن أن تنبثق من كل مجموعة عوامل والتي يمكن أن يكون لها تأثير على استخدام المنشآت لأسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وتحفزها على الكشف عن بيانات التكلفة الخاصة بها. لذا سوف

يصنف الباحث أهم المحددات التي تؤثر على تطبيق المنشآت أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وذلك كما في الشكل رقم (٢) التالي :-



شكل رقم (٢) العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

### المحور الثالث : الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية

#### ١/٣ : مفهوم الميزة التنافسية:

ظهر مفهوم المنافسة مع ممارسة الإنسان لأنشطته الحياتية المتعددة. إلا أن هذه المنافسة كانت تتم عن طريق الصدفة. ودون وضع خطط أو إستراتيجيات بشأنها، ثم ظهرت كمفاهيم متعددة تعكس في مضمونها عملية التنافس ذاتها كمفهوم الميزة النسبية. وقد بدأ بعد ذلك الاهتمام بهذا المفهوم من قبل المنظمات والحكومات والكتاب وأصبح محورا أساسياً للأبحاث من قبل العديد من العلوم التي اتجهت إلى التعرف على أسباب النجاح أو الفشل لبعض الدول أو المنظمات. وفي الثمانينيات من القرن العشرين ، أطلقت مدرسة إدارة الأعمال الأمريكية مفهوماً جديداً للتنافسية الدولية هو مفهوم التنافسية (سرور: ٢٠٢٠ : ٢٤٥) . والتي عرفها البعض بأنها: "مجموعة من المجالات التي تتمكن المنظمة فيها من تحقيق التفوق على منافسيها في السباق التنافسي الذي تنخرط فيه. وبما يقود إلى تحقيق

تفوقها من خلال مجموعة من المعطيات التي تتمكن المنظمة من خلالها أن تتفوق على منافسيها وتحل مكانة الصدارة في السوق أو القطاع الذي تعمل فيه" (المعاضيدي: ٢٠١٦: ٢١) .

"ما تختص به مؤسسة دون غيرها. بما يعطي قيمة مضافة إلى العملاء بشكل يزيد أو يختلف عما يقدمه المنافسون في السوق. حيث يمكن أن تقدم المؤسسة مجموعة من المنافع أكثر من المنافس أو تقديم نفس المنافع بسعر أقل" (ابراهيم: ٢٠٢٠: ٣١٣) .

وعبر عنها أحر بأنها: "خاصية أو مجموعة خصائص نسبية تنفرد بها المنظمة ويمكنها الاحتفاظ بها لمدة طويلة نسبياً نتيجة صعوبة محاكاتها ، والتي تحقق خلال تلك المدة المنفعة لها وتمكنها من التفوق على المنافسين فيما تقدمه من خدمات أو منتجات العملاء (الزعيبي: ٢٠١٥: ١٤٠) .

مما تقدم يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها " امتلاك المؤسسة موارد وبناء (أو شراء) قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين. فالابتكار والإبداع لهما دور كبير في خلق ميزة تنافسية، ولا ينحصر الإبداع هنا في تطوير المنتج أو الخدمة ولكنه يشمل الإبداع في الإستراتيجية ، والإبداع في أسلوب العمل أو التكنولوجيا المستخدمة والإبداع في خلق فائدة جديدة للعميل. ويتم ذلك من خلال الرقابة على تكاليف التصنيع، والمقدرة على ضمان الاستلام في الوقت المحدد للمنتجات من قبل العملاء. لضمان الوصول على منتجات بأسعار تنافسية.

ويتبلور مفهوم الميزة التنافسية في كونها مجموعة المهارات والتقنيات والموارد والمزايا التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين ( عبد السميع: ٢٠١١: ص ٥٧) :-

- إنتاج قيم ومنافع أكبر للعميل Customer Value
- الاختلاف عن المنافسين Differentiation

### ٢/٣ : كيفية بناء الميزة التنافسية :-

تتمثل كيفية بناء الميزة التنافسية للمنشآت في ( القصاص: ٢٠٢٠: ص ٣٦) :-

- **أولاً: مدخلات :-** موارد بشرية متفوقة قادرة على إدارة أنشطة المنشأة بكفاءة عالية. ومعلومات متجددة عن كل ما يتعلق بطرق الإنتاج والأساليب الحديثة في إدارة الأنشطة المختلفة في المنشأة. وإمكانيات تكنولوجية ومادية ، حيث يجب أن تعمل المنشأة على اقتناء التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج حتى تستفيد من المزايا التي توفرها هذه التكنولوجيا. وكذلك توفير الإمكانيات المادية اللازمة. ومن أهم هذه الإمكانيات هو إدخال فرص وتحديات يجب أن تعمل إدارة المنشأة على إدخالها من تغيرات في الأساليب الإدارية والتخطيط الاستراتيجي لإدخال هذه الفرص والتحديات.
- **ثانياً: العمليات :-** يجب أن تعمل المنشأة على تحقيق ما يأتي :- تحسين الجودة . تخفيض التكاليف. تحقيق العالمية. تطوير المنتجات. ابتكار وتحديث الموارد، التطور التكنولوجي، إعادة التصميم. إعادة الهندسة. التغيير المستمر.
- **ثالثاً: المخرجات :-** وتتمثل في تحقيق قدرات تنافسية عالية المستوى.

**٣/٣ : استراتيجيات دعم الميزة التنافسية :-**

تعرف الإستراتيجية التنافسية بأنها الإستراتيجية التي تمكن المنشأة من أن تكون مختلفة عن طريق الاختيار المدروس والدقيق لمختلف الأنشطة التي تقوم بها المنظمة لتقديم مزيج فريد ومميز من القيم للعملاء (على: ٢٠١٨ : ص ١٣٩) .

ففي ظل عولمة الأسواق وزيادة حدة المنافسة يصبح من الضروري أن تحدد المنشأة إستراتيجيتها التنافسية وكيفية كسب الميزات التنافسية من خلال ثلاثة أنواع من الاستراتيجيات التنافسية التي يتم على أساسها تحديد الموقف التنافسي الاستراتيجي للمنشأة وأهم هذه الاستراتيجيات ( القصاص :٢٠٢٠، ص: ٤٠ – ٤١ ) ( Jef. et al., 2015 p49 –51 ) (نعمة. ٢٠٢٠ : ٢٦٧) :-

**أ. إستراتيجية قيادة التكلفة Cost Leadership Strategy :**

وتعبر عن قدرة المنشأة على الإنتاج بأقل التكاليف إذا ما تم مقارنتها بمنافسيها وذلك من خلال ترشيد استخدام الموارد وتخفيض تكلفة التالف والفاقد، وتخفيض المخزون من المواد الخام والمنتجات تامة الصنع، مع ضرورة مراعاة معايير جودة ومواصفات المنتج، والمرونة في الاستجابة لطلبات العملاء . أي أن الريادة في التكلفة تكون دون الإخلال بالجودة . وتحقق إستراتيجية قيادة التكلفة العديد من المزايا أهمها ما يلي :-

- ✓ بالنسبة للمنافسين فإن المنشأة التي تتميز بالتكلفة الأقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة السعرية.
- ✓ بالنسبة للعملاء فإن المنشآت التي تتميز بالتكلفة الأقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.
- ✓ بالنسبة للمنافسين الجدد فإن المنشأة التي تتميز بالتكلفة الأقل تحتل موقعا تنافسيا ممتازاً يمكنها من تخفيض السعر ومقابلة أي هجوم من المنافسين الجدد.

**ب. إستراتيجية التمايز أو الاختلاف Differentiation Strategy :**

وفقا لهذه الإستراتيجية فإن المنشأة تهدف إلى تقديم منتجات ذات خصائص متميزة عن غيرها من المنتجات المنافسة والتي يتم من خلالها تقديم قيمة للعميل . ويكون هذا التميز إما في الجودة ، أو التقنية . وخالصة هذه الإستراتيجية أن العميل يكون على استعداد لدفع السعر المطلوب مقابل المنتجات ذات التميز العالي حيث تكون المنشأة قادرة على تحقيق القيمة التي رغب الحصول عليها بحيث تسمح لها بالمحافظة على نفسها من المنافسين.

**ج. إستراتيجية التركيز Focus strategy :**

تعني إستراتيجية التركيز أن المنشأة تركز عند وضع إستراتيجيتها على تحقيق هدف معين بشكل واضح مثل شريحة معينة من العملاء في ظل الأسواق العالمية المفتوحة ، أو سوقا واحدا في ظل العولمة، أو خط معين من خطوط الإنتاج لإضافة تحسينات وخصائص معينة على المنتجات بما يحقق

لها ميزة تنافسية. منتج معين من مزيج من المنتجات. ونمط معين من التكنولوجيا المستخدمة سواء في التصميم أو الإنتاج أو التسويق أو التسليم أو السداد.

### ٤/٣ : أهمية الميزة التنافسية:

تتمثل أهمية الميزة التنافسية في النقاط الآتية :-

- تتجسد أهمية الميزة التنافسية بشكل عام في أنها تعطي المنظمة تفوقاً نوعياً وكمياً وأفضلية عن المنافسين وبالتالي تتيح لها تحقيق نتائج أداء عالية. وتجعل من منظمة الأعمال متفوقة في الأداء أو في قيمة ما تقدمه للعملاء أو الاثنين معاً. وتساهم في التأثير الإيجابي في مدركات العملاء. وباقي المتعاملين مع المنظمة وتحفيزهم لاستمرار وتطوير التعامل. ونظراً لأن الميزات التنافسية تستند على موارد المنظمة وقدراتها وصدارتها لذلك فإنها تعطي حركية ديناميكية للعمليات الداخلية للمنظمة (نعمة: ٢٠٢٠: ٤٩) .
- تتمثل أهميتها في تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافسين في السلع والخدمات. المقدمة إلى العملاء مع إمكانية التمييز في الموارد والكفاءات والإستراتيجيات المتبعة في ظل بيئة شديدة المنافسة. وتحقيق حصة سوقية للمنظمة وكذلك ربحية عالية للبقاء والاستمرار في السوق (سرور: ٢٠٢٠: ٢٤٧) .
- تعد بمثابة السلاح الأساس لمواجهة تحديات الأسواق والمنظمة المناظرة. ويأتي ذلك من خلال قيام المنظمة بتنمية معرفتها التنافسية. ومقدرتها على تلبية احتياجات العملاء في المستقبل عن طريق خلق التقنيات والمهارات الإنتاجية بصورة مقدرات تمكنها من التكيف للفرص المتغيرة بشكل سريع.
- تمثل مؤشراً إيجابياً نحو توجه المنظمة لاحتلال موقع قوى في السوق، من خلال حصولها على حصة سوقية أكبر من منافسيها، وبما يعنى أنه سيكون لها زبائن أكثر رضاً وولاءً قياساً بالمنافسين. مما يجعل زبائنها أقل تعرضاً لهجمات عروض هؤلاء المنافسين من جهة. وزيادة حجم المبيعات والأرباح من جهة أخرى (عباس: ٢٠١٦: ١٠٦) .
- تعد الميزة التنافسية عاملاً مهماً وجوهرياً لعمل المنظمات على اختلاف أنواعها. لأنها الأساس الذي تصاغ حوله الإستراتيجية التنافسية وتتفاعل سائر العوامل أو المتغيرات مع هذه الميزة.

### ٥/٣ : أهداف الميزة التنافسية:

تسعى المنشآت من خلال الميزة التنافسية للوصول لمجموعة من الأهداف لعل أهمها (ابراهيم: ٢٠٢٠: ٣١٥) (خولة: ٢٠١٥: ٢٤) :-

- ✓ تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنظمة الوصول إليها والفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.
- ✓ خلق فرص تسويقية جديدة.
- ✓ الدخول في المجال التنافسي الجديد بالدخول في أسواق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من السلع والخدمات.

✓ يتمثل أساس الميزة التنافسية في خلق قيمة للعملاء، لأنها أساس تحقيق الجودة. وتعد القيمة أكثر ما يهتم المنظمة حيث تعتبر أمراً معقداً لا تستطيع معرفته إلا من خلال عملائها وبالتالي يجب عليها استطلاع رأيهم كلما أمكن ذلك.

مما سبق يلاحظ الباحث أن الميزة التنافسية تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتجات المقدمة للعملاء، وتقديم منتجات ذات جودة عالية ومتميزة عن المنافسين، من خلال التحسين المستمر في كافة جوانب العمليات الإنتاجية. وذلك لإمكانية البقاء والاستمرار في الأسواق شديدة المنافسة.

### ٦/٣ : أبعاد الميزة التنافسية:

اتفق العديد من المؤلفين والباحثين على أن أهم أبعاد الميزة التنافسية تتمثل في (بعد التكلفة. الجودة. المرونة). سيتم تناول هذه الأبعاد كل على حده بالتفصيل كالآتي:

أ. **بعد التكلفة Cost:** أن المنشآت التي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية أكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها هي التي تقدم منتجاتها بتكلفة أقل من المنافسين لها. ويمكن للمنشآت تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الكفء للطاقة الإنتاجية المتاحة لها، فضلا عن التحسين المستمر لجودة المنتجات. والإبداع في تصميم المنتجات وإتقان العمليات. كما تسعى إلى تخفيض تكلفة الإنتاج مقارنة بالمنافسين والوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من الميزة التنافسية للمنشأة وللمنتجات في السوق ( EIKeity:2016:51 ). كما تعد التكلفة الأقل البعد التنافسي الأول الذي تسعى إليه الكثير من المنظمات. فالمنظمة التي تتمكن من السيطرة على تكلفتها وتجعلها أقل مقارنة بالمنافسين في الصناعة ذاتها فأنها سوف تمتلك اليد العليا في السوق. وتكون في موقع مميز يتيح لها السيطرة في السوق. ويكون لديها القدرة في ردع المنافسين الجدد. كما أن المنشآت الصناعية تنافس من خلال التكلفة المنخفضة وهي عامل مهم وأساسي بموجبه يمكن أن تقدم المنشأة منتجات منخفضة للعملاء. وتتضمن التكلفة بثلاثة أنواع هي تكلفة العمالة. وتكلفة المواد الأولية. وتكلفة المواد التالفة. والنفقات وتكاليف أخرى.

ب. **بعد الجودة Quality:** تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات العملاء. إذ أن العملاء يرغبون في المنتجات ذات الجودة التي تلبى الخصائص المطلوبة من قبلهم وهي الخصائص التي يتوقعونها أو يشاهدونها في الإعلان. فالمنشآت التي لا تقدم منتجات بجودة تلبى حاجات ورغبات العملاء لا تتمكن من البقاء والنجاح في سوق المنافسة (Tyagi :2018:3). وتعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات العملاء. ويتضمن بعد الجودة الأبعاد التالية: جودة التصميم. جودة المطابقة. وجودة الخدمة (الطائي: ٢٠١٥: ٤٧).

ج. **بعد المرونة Flexibility:** تعتبر المرونة الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يلئم حاجات العملاء. وتعنى المرونة قدرة المنشأة على تغيير العمليات إلى طرق أخرى. فالعمليل يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربع متطلبات وهي (البستنجي: ٢٠١٤: ٢٠١): -:

- مرونة المنتج: وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة.



- مرونة المزيج: وتعني قدرة العمليات على إنتاج مزيج من المنتجات.
- مرونة الحجم: وتعني قدرة العمليات على التغيير في الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات.
- مرونة التسليم: وتشير إلى قدرة العمليات لتغيير أوقات تسليم المنتجات.

### ٧/٣ : أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية:

تعتبر محاسبة السجلات المفتوحة هي المحاسبة التي تستخدم في مجموعة المنشآت التي تشترك في إنتاج منتج واحد أو تقديم خدمة واحدة (سلاسل التوريد) . و يعتمد هذا المفهوم بصورة كبيرة على تبادل المعلومات بين أفراد السلسلة وذلك لأغراض خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية ، حيث يتم تعزيز الميزة التنافسية من خلال أداتين هما:

- أ. **التميز التكاليفي ( بعد التكلفة )** : وهو يعني جذب العملاء من خلال تقديم منتج أو خدمة بسعر أقل (أي تكلفة أقل) وذلك يتطلب:-
  - التعاون الكامل بين أعضاء السلسلة ، ومناقشة البدائل المحتملة لخفض تكاليف الأنشطة وذلك من خلال التنسيق بين أعضاء السلسلة .
  - التركيز على العمليات البيئية بين أعضاء سلسلة التوريد ، ونقل ضغط المنافسة الذي تواجهه قمة سلسلة التوريد إلى باقي أعضاء السلسلة .
  - التحكم في مواصفة المنتج والخدمة بما يحقق التوازن بين السعر والجودة و الأداء وذلك بتوريد مكونات المنتج في حدود السعر المستهدف مع تحقيق عائد مناسب مما يؤدي إلى تطوير وتحديث طرق وأساليب الإنتاج.
- ب. **التميز السعوي ( بعد الجودة والمرونة )** : ويعني التميز بتقديم منتجات ذات جودة عالية تلبى رغبات العملاء والتجديد وتحديث وتطوير المنتج بما يلائم السوق . ويتم تحقيق ذلك من خلال:-
  - إنتاج منتجات بالمواصفات التي تحقق طموحات المستهلكين .
  - يساعد الانطلاق من مواصفات المنتج علي تحديد وتطبيق الإستراتيجية التنافسية للمنتج بحيث يكون الهدف الذي تسعى إليه السلسلة هو تلبية المواصفات بأقل تكلفة .
  - الارتكاز علي أن احتياجات العملاء من خصائص ومواصفات مميزة للمنتج هي السبب المباشر لأداء العمليات والأنشطة. وسوف يسعى العميل للحصول علي المنتج حتي ولو كان سعره مرتفع.

ولكي تتمكن المنشأة من الحفاظ على مميزات القدرات التنافسية التي تميزها عن منافسيها بشكل دائم ومستمر عليها الاستثمار في الميزات والقدرات التنافسية التي يصعب محاكاتها فيها. والتنوع في مصادر الميزات التنافسية (عدم الاعتماد على ميزة تنافسية واحدة) وكذلك التحسين والتطوير المستمر في الميزات التنافسية. وتتمثل مداخل تحسين القدرات التنافسية للمنشآت فيما يلي (علام: ٢٠١٨ : ٥٥-٥٦):-

- التوظيف الفعال للموارد وتعظيم العائد منها . التوظيف الفعال لمهارات وإمكانيات وخبرات الموارد البشرية . ويتحقق ذلك من خلال الثقافة العمالية التي تسعى الى تحقيق الذات والتميز

- الاستثمار في أنشطة البحوث والتطوير بغرض التفوق على المنافسين والحفاظ على الحصة السوقية.
- تحسين العلاقة مع الموردين وتكوين سلسلة توريد فعالة تساعد المنشأة على تحقيق مواصفات الجودة المطلوبة من خلال الاستخدام الأمثل لمحاسبة السجلات المفتوحة .

يري الباحث أن محاسبة السجلات المفتوحة تعد وسيلة لتحسين فعالية تكاليف سلسلة التوريد بوصفها أداة لتحسين الثقة في العلاقة بين الشركات الموردة والشركات المشتريّة . وتجنب المخاطر المحتملة في نفس الوقت . كما تعد من الأدوات المستخدمة في مجال المحاسبة الإدارية المتعلقة بإدارة سلسلة التوريد حيث تعتمد بصفة أساسية على تبادل بيانات التكلفة الخاصة بعمليات كل شركة داخل سلسلة التوريد. وتساعد على معرفة مدى سلامة الأسعار التي تم التفاوض عليها. أي تعد أداة لتبرير تغير الأسعار بين الشركة الموردة والشركة المشتريّة . تساهم محاسبة السجلات المفتوحة في الرقابة على حسابات تكاليف الشركات الموردة بهدف تحديد السعر المناسب للمنتج أو الخدمة المقدمة للعميل . وبالتالي إمكانية التوصل للتكلفة المثلى لمنتجات وخدمات سلسلة التوريد من خلال المحاكاة المرجعية لهياكل تكاليف الشركات الموردة وكذا من خلال تحليل التكاليف عبر سلسلة القيمة.

#### المحور الرابع : الثقافة التنظيمية – ماهيتها وعلاقتها بالمحاسبة

##### ١/٤ : مفهوم الثقافة التنظيمية:

تعددت تعريفات الثقافة التنظيمية وفقاً لوجهة النظر التي يتبناها الباحثون فمنهم من عرفها من خلال العناصر المكونة لها ومنهم من عرفها بتأثير تلك المكونات على سلوك العاملين أو الشركة، أو من حيث أنماطها ووظائفها.

✓ وتعرف بأنها كل ما يشكل هوية الشركة ويميزها عن غيرها ثقافياً بما يحقق التماثل بين أفراد الشركة في السلوكيات الموجهة في حل المشكلات التي تواجهها الشركة كمجتمع هادفة (الملاح وصالح. ٢٠١٢: ١٨٣) .

✓ تمثل جملة الافتراضات و المعتقدات و الأفكار و التصورات التي يتبناها أو يعتقدونها مجموع الفاعلين في المنظمة. و يجسدونها في سلوكياتهم و أقوالهم و إشاراتهم .و التي يسعون وفقاً لها الى تحقيق أهداف المنظمة و إنجاح رسالتها .فالثقافة التنظيمية طريقة للتفكير و السلوك يتقاسمها أفراد التنظيم و عليهم أن يتعلمونها و يتقبلونها.(هادف: ٢٠١٩ : ٥٠ )

✓ ويعرف البعض الثقافة التنظيمية بأنها " مجموعة المعايير والقيم المشتركة التي تنظم تفاعلات أفراد الشركة فيما بينهم وكذلك مع من هم خارج الشركة. وأنها تمثل الارتباط والتماسك بين القيم والعادات والمؤثرات والإشارات التي تحكم تصرفات الأفراد. وتشكل في حد ذاتها شكلاً معيناً لشركة معينة" (العاني. ٢٠١٨: ٣٢٩).

##### ٢/٤ : مكونات الثقافة التنظيمية :-

من خلال تعريفنا للثقافة التنظيمية يمكننا استيفاء مكوناتها بهدف فهم أوسع لها. والذي يبقى مجرد توضيح نظري. لأنه لا يمكن النظر لمكوناتها بشكل مجزأ بل لكل متكامل ، و تتمثل هذه المكونات في ( بن برطال : ٢٠١٣ : ١٦١ ) ( بن سليم : ٢٠١٧ : ١٦٤ ) ( نعمان : ٢٠١٥ : ٢٥ ) :-

- **تاريخ المنظمة** : و يقصد به جميع المراحل و الأطوار التي مرت بها المنظمة منذ نشأتها إلى الوقت الراهن . و تتمثل في مجمل الأحداث و التجارب و المشكلات و آليات مواجهتها للمواقف التي تمثل رصيد و خبرة معرفية تتناقل عبر الأجيال و يتم الاهتداء بها لإدارة المنظمة، حيث تعد بمثابة الذاكرة الجماعية.
- **المعتقدات** : تمثل تصورات عامة حول آلية العمل.
- **القيم** : هي عبارة عن تنظيمات لأحكام عقلية انفعالية معممة نحو الأشخاص و الأشياء و المعاني التي توجه رغباتنا و اتجاهاتنا . تحدد طبيعة ميولنا نحو مختلف المواضيع . ويتحدد دور القيم في توجيه دوافع الأفراد لتحقيق أهداف مشتركة . فبالنسبة للمنظمة مثلا تتمثل في قيم أخلاقية ، قيم الجودة ، وقيمة المحافظة على البيئة ك بعض أنواع القيم التي يمكن تبنيتها.
- **المعايير** : هي القواعد الخاصة و الحاكمة للسلوك و التي يتم تطبيقها على جميع أفراد، فهي التي تحدد ما الذي يحتمل أو يجب أو يتعين أو يستطيع أفراد الجماعة القيام به في مواقف اجتماعية مختلفة . فالمعيار يمثل مقياساً لتحديد الخطأ و الصواب .
- **الرموز** : يمكننا التمييز بين نوعين من الرموز هي:
  - **الرموز اللغوية** : ففي كثير من المنظمات نجد ألفاظاً محددة و عبارات متكررة تعكس ثقافة معينة. خاصة في المنظمات ذات الثقافة القوية . و هذه الرموز تعبر عن قيم الأفراد و اتجاهاتهم و مواقفهم .
  - **رموز مادية** : تتمثل في القواعد المكتوبة . بطريقة ترتيب التجهيزات داخل المنظمة و كيفية التعامل معها و المحافظة عليها ، الهيكل التنظيمي ، لبس الموظفين ، فنجد مثلاً مؤسسة كوكا كولا تخصص لموظفيها بدلات حمراء . أما في المستشفيات فنجد أن ألوان الخاصة بالأطباء تختلف عن ألوان الممرضين
- **القصص و الأساطير** : نجدها في المؤسسات ذات التاريخ الطويل و رسخت قدمها في المجال التنافس . فتعمل على نقل ثقافتها لموظفيها و غرس قيمها عن طريق القصص و الأساطير عن كيفية بناء المنظمة و المشاكل التي تعرضت لها و كيفية مواجهتها و جعلتها تتصدى للمنافسة . حتى رسخت قيمها و صار لها عنوانها الخاص . ( العيساوي : ٢٠٢٠ : ٣١٤ )

### ٣/٤ : خصائص الثقافة التنظيمية :-

تتمثل أهم خصائص الثقافة التنظيمية كمفهوم في ( الزغبي : ٢٠١٩ : ١٧٤ ) :-

- **نظام مركب** : حيث تتكون من عناصر تتفاعل فيما بينها و التي تشمل جانب معنوي (نسق متكامل من القيم والأخلاق والمعتقدات والأفكار ) و جانب سلوكي ( العادات والتقاليد الممارسات العملية والمراسيم ) و جانب مادي (تشمّل المباني . الأدوات و المعدات ) .

- **نظام متكامل:** فهي تتميز بالانسجام بين عناصرها المختلفة فأبي تغيير يطرأ على احد مكوناتها ينعكس أثره على باقي المكونات
- **نظام تراكمي (مستمر و متصل ):**الثقافة التنظيمية متداولة بين الأجيال المتعاقبة .حيث يتم تعلمها وتوريثها عن طريق التعلم والمحاكاة .كما أن الأجيال تعمل على التغيير في محتواها أو مكوناتها وفق ما يتطلبه واقع المنظمة.
- **نظام مكتسب متغير و متطور:** نجد أن ثقافة المنظمة في تغيير مستمر حيث تدخل عليها ملامح جديدة وتفقد ملامح قديمة. ( العبيدي : ٢٠٢٠ : ٢٤٠ )
- **لها خاصية التكيف:** تتميز ثقافة المنظمة بالمرونة و القدرة على التكيف حسب حاجات الإنسان حتى تكون ملائمة لمتطلبات البيئة الداخلية و الخارجية.

#### أما عن خصائص الثقافة التنظيمية كسلوك فهي تتعلق ب ( باحى : ٢٠١٧ : ٣٠٠ ) :-

- درجة وضوح الأهداف والتوقعات من العاملين.
- درجة التكامل بين الوحدات التنظيمية المختلفة .
- مدى دعم الإدارة للعاملين .
- شكل و مدى الرقابة المتمثل في الإجراءات و التعليمات وأحكام الإشراف الدقيق .
- مدى وجود ولاء للمنظمة ككل .
- أنظمة الحوافز هل هي تقوم على الأداء أو الاقدمية أو الوساطة والمحسوبية .
- درجة تحمل الاختلاف والسماح بالاستماع لوجهات النظر المختلفة .
- طبيعة الاتصالات هل هي تقوم على الاتصال الرسمي الرأسي أو ذات طابع شبكي يسمح بتبادل المعلومات في كل الاتجاهات. ( ضاحى : ٢٠٢٠ : ٧٢ )

#### ٥/٤ : وظائف الثقافة التنظيمية:- تتمثل أهم وظائف ثقافة المنظمة في ( باحى : ٢٠١٧ : ٢٩٨ ) ( عصفور : ٢٠١٨ : ١٤٠ ) ( منجل : ٢٠٢٠ : ١٢٢ ) ( الجنابى : ٢٠٢٠ : ٣٩ ) :-

- يؤدي وجودها إلى تنمية الشعور بالذاتية و الهوية الخاصة بالعاملين و تعطيهم تميز.
- تلعب دوراً في خلق روح الالتزام والولاء بين العاملين فتستمر المصلحة العامة مع المصلحة الشخصية.
- تساهم في تحقيق الاستقرار داخل المنظمة كنظام اجتماعي متجانس ومتكامل.
- تعمل على تكوين مرجعية لنشاط المنظمة ، وتحدد سلوك العاملين وتمثل دليل فهم و مرشد.
- إعطاء أفراد الجماعة الشعور بالانتماء .كما تكسيهم الضمير الذي ينبثق عن الإجماع . فقيم الجماعة و مستوياتها يؤدي إلى امتزاجها في شخصية واحد من أفرادها . فعند مخالفة قيمها يؤدي إلى الشعور بالذنب.

كما أن الثقافة التنظيمية تساعد الأفراد العاملين على التكيف من خلال تحديد الوسائل الضرورية للقيام بأدوارهم فهي تمثل تربة خصبة لنمو شخصية العاملين ، كما نجدها تزود العاملين بمعاني الأشياء والأحداث فيستمد منها الأفراد مفاهيم أساسية .وتحدد ما هو مقبول وما هو غير مقبول فتعطي معنى

لواقع المنظمة والهدف من وجودها ، فتخلق بذلك دافعاً للعاملين بجمعهم حول هدف مشترك من خلال الاندماج في فلسفة و قيم المنظمة .

#### ٦/٤ : مستويات الثقافة التنظيمية:-

توجد أربعة مستويات للثقافة التنظيمية يكمن تمثلها في ( بن سليم : ٢٠١٧ : ١٧٧ ) ( الزغبي : ٢٠١٩ : ١٨٠ ) :-

- أ. **المستوى الأول:** يمثل المستوى الأول والأعمق وغير المرئي في الثقافة التنظيمية ، وتتمثل في فلسفة المنظمة التي تعكس الطبيعة الأساسية والنمط السلوكي المتبنى، والمعتقدات الراسخة حول الواقع. ففي بعض الشركات الرائدة نجد أن المسلمات التي تقوم عليها هو أن المدراء و العاملين هم شركاء داخل المؤسسة . وأن نجاح المنظمة يرتبط بالعمل المشترك وفلسفتها تقوم على الثقة وعلى أهمية الاهتمام بأفكار الآخرين.
- ب. **المستوى الثاني :** تتمثل في القيم الثقافية التي تمثل الافتراضات والمشاعر المشتركة حول المسائل المقبولة، الجيدة ، والعادية التي تتميز بالعقلانية . فنجد أن بعض المنظمات لديها اهتمام بالإبداع التقني ورفاهية العاملين كقيم يتم اكتسابها والاحتفاظ بها مع مرور الزمن.
- ج. **المستوى الثالث :** تتمثل في السلوكيات المشتركة والمعايير . وهي تمثل الجوانب الثقافية التي يمكن رؤيتها.
- د. **المستوى الرابع :** ويمثل المستوى السطحي الظاهري من الثقافة التنظيمية والتي تتمثل في الرموز سواء اللغوية ، الصور، لبس العاملين، تصميم المباني ، المكاتب و الأجهزة المستخدمة.

#### ٧/٤ : أنواع الثقافات التنظيمية :-

إن العناصر المكونة للثقافة التنظيمية والعلاقات الموجودة بينها تعطي صورة خاصة بكل منظمة ، لكن الثقافات التنظيمية تشترك في بعض الخصائص، والتي يمكن تصنيفها إلى أربعة أنواع رئيسية يمكن أن تتبناها المنظمات بمختلف نشاطاتها . وهذا التصنيف يتم على أساس بعدين هما البعد المتعلق بالتوجه نحو الرقابة ، والبعد المتعلق بالاهتمام بالبيئة الداخلية أم البيئة الخارجية. وتتمثل هذه الأنواع في ( ياسين: ٢٠٢٠ : ٢٢٩ ) ( باحى : ٢٠١٨ : ٣٠١ ) :-

١. **الثقافة الإدارية:** يتميز هذا النوع من الثقافة في كون أن المنظمة تعطي اهتمام أكثر إلى القواعد الرسمية، والإجراءات الإدارية المحددة ، والتنسيق الهرمي . فهي ثقافة تقوم على القدرة على التنبؤ. الفعالية ، الاستقرار تمثل الاهتمامات الرئيسية للإدارة . أما عن تقديم المنتج أو الخدمة يكون على أساس معايير محددة ، كما يقوم على تحديد معايير السلوك . فهي ثقافة تقوم على الرسمية .
٢. **ثقافة المؤسسة:** تتميز هذه الثقافة بدرجة عالية من المخاطرة و الديناميكية و الإبداع و الالتزام بالخبرة. فهي ثقافة لا تقوم على مبدأ الاستجابة السريعة لتطورات البيئة . لكنها تقوم على خلق التغيير في فعاليتها و تقاس بقدرتها على خلق منتجات جديدة و متميزة كما تتميز بنمو سريع. فهذا النوع من الثقافة نجدها في المؤسسات المتوسطة و الصغيرة التي تتم إدارتها من طرف مؤسسيها

مثل مؤسسة Microsoft و مؤسسة Dell فالإبداع و التحسين المستمر يمثلان أهم القيم الخاصة بها.

٣. **ثقافة السوق:** تقوم هذه الثقافة على تحديد الأهداف المحددة و التي يمكن قياسها خاصة إذا كانت هذه الأهداف تتمثل في زيادة المبيعات، المرودية و الحصة السوقية. فثقافة السوق تقوم على فكرة نحن هجوميين نعمل على اكتساح الحصة السوقية. ففي مثل هذه المنظمات نجد أن العلاقة بين العاملين و المنظمة مبنية على عقود و اتفاقيات . فالتزامات كل طرف تكون على أساس اتفاق مسبق حول الحقوق و الواجبات. فكل فرد ملزم بمستوى معين من الأداء مقابل أجر من طرف المنظمة. فالزيادة في مستوى الأداء يقابله زيادة في العوائد. فالمنظمة لا تضمن الأمن للعامل و لا العامل يضمن النزاهة للمنظمة و الاستقامة . فالعقد يتم تحديده مدته لفترة زمنية محددة و يكون على أساس اتفاقيات الربط بين العائد المالي للعامل و الإنتاجية فليس هناك التزامات على المدى البعيد. فهي ثقافة مبنية على المدى القصير. فإذا كان كل طرف ملزم بتحقيق ما تم الاتفاق عليه يتم تجديد العقد، فكل طرف يستخدم الطرف الآخر من أجل تحقيق أهدافه. فهذه الثقافة لا تعمل على تنمية مشاعر الانتماء بل بالعكس فهي تعطي قيمة أكثر للاستقلالية و الفردية، و تشجيع الأفراد على العمل على تحقيق أهدافهم المالية.

#### ٨/٤ : آليات تشكل الثقافة التنظيمية :-

إن ثقافة المنظمة تتشكل نتاج نوعين من التحديات الرئيسية الأول التكيف مع البيئة الخارجية وتحقيق استمرارية المنظمة، والثاني هو الاندماج والتكامل الداخلي. والتي يمكن إيضاحها من خلال النقاط التالية ( هادف : ٢٠١٩ : ٧٧ ) ( يوب : ٢٠١٧ : ٢٣٣ ) ( ساسي : ٢٠١٨ : ١٠٤ ) :-

- أ. **فبالنسبة للتكيف الخارجي و تحقيق الاستمرارية** فهي تتمثل في الطرق التي تتبناها المنظمة لتوسيع نشاطاتها و العمل على التكيف مع التغيير المستمر و هذا بالعمل على :-
- ✓ تحديد الغايات العامة والأهداف الإستراتيجية وتحديد المهام والاستراتيجيات الخاصة بالمنظمة و آليات تحقيقها. وتحديد الخطط والوسائل اللازمة لذلك كالتطوير في الهيكل التنظيمي ونظام الأجور.
  - ✓ تحديد المقاييس والمعايير التي تهدف إلى تحديد مستوى الفعالية الخاصة بالأفراد والجماعات والأقسام. بمعنى آخر وضع نظام متابعة مدى تحقيق الأهداف.
- ب. **أما بالنسبة للتكامل و الاندماج الداخلي:** والذي نعني به العمل على إيجاد علاقات عمل فعالة بين أعضاء المنظمة والمحافظة عليها. ويتم ذلك من خلال الاعتماد على :-
- ✓ اللغة والمفاهيم و هذا بتحديد طرق الاتصال وخلق مفاهيم عامة ومشاركة داخل المنظمة.
  - ✓ تحديد الإطار العام الخاص بالجماعات من خلال تحديد معايير الانتماء إلى الجماعة.
  - ✓ تحديد نظام السلطة والأنظمة الأساسية لتحديد القواعد الخاصة بالكيفية التي يتم من خلالها الحصول على السلطة داخل التنظيم والمحافظة عليها. وكذا تحديد الأسباب والسلوكيات التي تؤدي إلى فقدانها.
  - ✓ تحديد نظام متكامل خاص بالجزاءات وكذا العقوبات بهدف التشجيع على السلوكيات الإيجابية والحد من السلوكيات السلبية.

كما أن للثقافة المجتمعية تأثير على تشكل الهيكلية الداخلية للمنظمة . فنجد مثلا أن الرموز الخاصة بالمنظمة فهي تستمد من الثقافة المحلية . كما أن الإيديولوجيات الفكرية وكذا الدينية ، التربية والأنظمة التعليمية وأيضا التشريعات والقوانين ، النظام السياسي ، والأنظمة الاقتصادية تلعب دور جوهري في تشكل ثقافة المنظمة . (عصفور: ٢٠١٨ : ٥٥ )

#### ٩/٤ : أهمية الثقافة التنظيمية:

تأتي أهمية الثقافة التنظيمية بكونها قوة خفية ذات تأثير متعدد الجوانب الأنشطة الشركة وعملياتها بوصفها من المحددات الرئيسة لنجاح الشركة أو فشلها. وتكمن أهميتها في الأوجه الآتية :

✓ تعد الثقافة التنظيمية قوة مؤثرة داخل الشركة لأنها تحفز وتمنع أنواعا محددة من السلوك الفردي والجماعي داخل الشركة. وهي من الملامح المميزة للشركة عن غيرها من الشركات. وكذلك مصدر فخر واعتزاز للأفراد العاملين وخاصة إذا كانت تؤكد على الابتكار والإبداع والتغيير والتميز (الملاح وصالح. ٢٠١٢: ١٨٣).

✓ أهمية الثقافة التنظيمية تتجلى من خلال الوظائف التي تؤديها الشركة. فهي تعطي أعضاء الشركة هوية تنظيمية. وتنمي الشعور بالذات، وتسهل الالتزام الجماعي والتعاون بين الأفراد والشركات. وتدعم وتوضح معايير السلوك (القدو وآخرون. ٢٠١٧ : ٥٣).

✓ تعزيز التكامل الداخلي بين أفراد الشركة من خلال الاتصال والعمل معا بفاعلية. وتحقيق التكيف بين أفراد الشركة والبيئة الخارجية. وتحديد سرعة استجابة أفراد الشركة لتحركات المنافسين ومتطلبات العملاء بما يحقق وجودها ونموها (حسين. ٢٠١٨ : ٨٥).

✓ أهمية الثقافة التنظيمية تكمن في تحفيز ودعم قيمة الموجودات الفكرية. وبشكل خاص رأس المال الفكري. فهي تخلق ضغوطا على العاملين للمضي قدما بالتفكير والتصرف بطريقة تتسجم مع الثقافة السائدة (العبيدي: ٢٠٢٠ : ٢٣٣).

✓ تعد الثقافة التنظيمية للشركة مصدرة للميزة التنافسية المستدامة للشركة. فالأداء المالي الجديد نتيجة مقدرتها على تطوير ثقافتها التنظيمية من خلال تطبيق تقنيات وأساليب التعامل مع العملاء والموردين وقدرة معالجة البيانات فضلا عن العوامل البيئية (الجنابي: ٢٠٢٠ : ٤١).

#### ١٠/٤ : أبعاد الثقافة التنظيمية:

حدد البعض مجموعة من الأبعاد للثقافة التنظيمية وفق أحد المقاييس الحديثة لعل أهمها (ضاحي : ٢٠٢٠ : ٦٩) (ياسين: ٢٠٢٠ : ٢٣٠) :-

- المشاركة:- وهي توفير الظروف الملائمة لكافة أعضاء الشركة لصناعة القرار وإبداء الأفكار والمقترحات المختلفة .
- التعاون:- وهو تشجيع الشركة للعمل الجماعي بدلا من العمل الفردي في مفاصلها كافة .

- نقل المعلومات:- وتعني وصول المعلومات الجديدة أو الأخرى المهمة للموظفين في الوقت المناسب.
- التعلم:- وهي عمليات الأنشطة التي ترمي إلى زيادة المعرفة الموجودة لدى الأفراد.
- الاهتمام بالعملاء:- أي الاهتمام بالوصول إلى رضا العملاء.
- التوجه الاستراتيجي:- وجود رسالة واضحة ومحددة للشركة والأهداف الإستراتيجية طويلة الأمد وتحديد الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف .
- نظام الحوافز والمكافآت :- نظام تحفيزي تضعه الشركة يشمل الأجور والمرتببات والحوافز المباشرة وغير المباشرة (المالية وغير المالية ) للاحتفاظ بمواردها البشرية المؤهلة وحث الآخرين على تحسين أدائهم.
- نظام الرقابة:- مقارنة أنشطة الفعلية للشركة والأفراد بالمعايير التي تم وضعها مسبقا .
- الاتصالات:- وهي عمليات إرسال الرموز ذات المعنى بهدف إعلام الآخرين أو الطلب منهم إجراء عمل أو تعديل سلوك. وتعد شريان حياة الشركة التي تبنى بها الجسور بين صاحب العمل والموظفين. فضلا عن ذلك تعد وسيلة لتواصل الشركة مع الشركات المتعاونة في سلسلة التوريد.
- التناسق والتكامل:- ويقصد به ضمان العمل بفاعلية مع الأشخاص من الأقسام وفرق العمل الأخرى أو بين الشركات المتعاونة في سلسلة التوريد عند تنفيذ الأنشطة المشتركة

#### ١١/٤ : علاقة الثقافة التنظيمية بالمحاسبة:

تناولت العديد من الدراسات علاقة الثقافة التنظيمية بالمحاسبة. وبشكل خاص مع نظم المحاسبة الإدارية. حيث تعد القيم التنظيمية هي إحدى ركائز بناء الثقافة التنظيمية للشركات. وقد أشار (79 Henri, 2016) إلى نموذج القيم المتنافسة حيث يعد نموذجا تفسيرا لتلك الثقافة. ويتضمن هذا النموذج محورين هما: (Agbejule, 2011: 76) (النعيم : ٢٠٢٠ : ٤٣٥ )

- بعد الرقابة / المرونة :- الذي يشير إلى الأفضليات حول (الهيكل والاستقرار والتغيير).
- بعد الأشخاص / الشركات (الداخلي / الخارجي) :- الذي يشير إلى التركيز على تنمية الأفراد في الشركة فضلا عن تنمية الشركة نفسها.

وتركز اغلب الدراسات المحاسبية على بعد الرقابة / المرونة لأنه يتعلق بجوهر نظم الرقابة الإدارية. حيث يمثل بعد الرقابة / المرونة قوتين متنافستين تعدان من سمات الثقافة التنظيمية. يشير بعد الرقابة إلى القدرة على التنبؤ والاستقرار والصلابة والمطابقة . في حين يشير بعد المرونة إلى العفوية والتغيير والانفتاح والقدرة على التكيف والاستجابة. ومن هذين البعدين تظهر أربعة أنواع من الثقافة التنظيمية هما: العقلانية، الهرمية ، الإبداعية ، والجماعية (Henri, 2016: 79).

**فتعكس الثقافة العقلانية** توجهها نحو تحقيق مخرجات أو أهداف اقتصادية الهدف الرئيس هو القياس والتوثيق وإدارة المعلومات ( **خصائصه**: إنجاز الأهداف، والتبادل البيئي، والمنافسة . **نمط القيادة**: يركز على الإنتاجية . **أساسها**: موجهة بالأهداف. **المنافسة/إستراتيجيتها**: كسب المنافسة والتفوق )



**وتعكس الثقافة الهرمية** البيروقراطية والاستقرار (خصائصها: الأوامر. القوانين. الانتظام. الاتساق. الكفاءة . نمط القيادة: منسق، منظم، مدير. أساسها: تناسق الأدوار والسياسات والإجراءات . إستراتيجيتها: الثبات. الرسوخ. التوقع) .

**وتعتمد الثقافة الإبداعية** على القدرة على التكيف والإبداع لتحقيق النمو والابتكار (خصائصها: المبادرات الإبداع، التكيف، التفاعل . نمط القيادة: مبدع، مبادر، مخاطر . أساسها: المرونة. المخاطرة . إستراتيجيتها: موجهة نحو الإبداع والنمو) .

**وتعكس الثقافة الجماعية** العمل الجماعي والمشاركة والحوار كوسيلة لتشجيع التنمية وتحقيق الفعالية (خصائصها: التماسك، المشاركة، فرق العمل، الشعور العائلي . نمط القيادة سهل، ناصح، قائد. أساسها: الثقة، الاحترام، الالتزام طويل الأجل. إستراتيجيتها: تنمية الموارد البشرية. المشاركة) (حسين وآخرون. ٢٠١٨: ٩) . بينما تركز الأنواع العقلانية والهرمية على بعد الرقابة في حين تشترك الأنواع الإبداعية والجماعية في التركيز على المرونة (Henri, 2016: 80).

وانسجاما مع توجهات البحث الحالي ارتأى الباحث اعتماد تصنيف (الحمداني. ٢٠١١). (حسين وآخرون. ٢٠١٨) لأنواع الثقافة التنظيمية إذ صنفت على نوعين وفقا لتشابه وتكرار مجموعة من أنواع الثقافات فمثلا أن الثقافة الهرمية مشابهة للثقافة الجامدة وثقافة الإجراء وثقافة الدور وثقافة البيروقراطية إن لم تكن نفسها. وهكذا الحال بين الثقافة المرنة وكل من الثقافة الإبداعية والثقافة الداعمة والثقافة التكيفية ويمكن توضيح أنواع الثقافة بشيء من التفصيل وكما يأتي (الحمداني. ٢٠١١: ٨٠):

أ. **الثقافة المحافظة:** تركز الثقافة المحافظة على داخل الشركة انطلاقا من أساس مفاده أن البيئة الخارجية هي بيئة مستقرة. فالشركات التي تؤمن بهذا النوع من الثقافة تركز على إجراءات العمل وسياساته وممارساته بهدف إنجاز أهداف الشركة. وتتسم الثقافة بهذا النوع عندما تكون متوجهة نحو الالتزام الصارم بالتعليمات ومحددة بالإجراءات والقواعد الرسمية، وذات إجراءات محددة الاختيار العاملين. ويكون العمل على درجة عالية من التقسيم والترتيب ومتوجهة نحو القوة ومتلازمة للحذر وتتميز بالجمود.

ب. **الثقافة الإبداعية:** وهي الثقافة الديناميكية التي تشجع على الإبداع وتدفع العاملين للعمل وتحمل المسؤولية. وتتركز هذه الثقافة في الشركات التي تشجع فيها العمل الجماعي . والمبني على التحدي والمخاطرة ولها عناصر تحفيزية. ويشجع هذا النوع من الثقافة المعايير والمعتقدات التي تزيد من قدرة الشركة على التعاطي مع التغيرات البيئية وترجمتها إلى استجابات بيئية جديدة مناسبة لها. وهذا الأمر لا يعني الاستجابة فقط بل أن هذه الثقافة تشجع على إحداث التغيير التنظيمي للشركة والابتكار والإبداع. فهي تتوجه نحو العملاء من خلال تقديم نوعية جديدة من منتجاتها وتتوجه نحو العاملين من خلال تشجيع إبداعاتهم عبر أنظمة المكافآت والحوافز لكي تضمن حصولها على مستويات عالية من الإبداع.

**المحور الخامس : دراسة الحالة لشركة كوكاكولا مصر**

يشمل هذا المحور على وصف لمجتمع وعينة الدراسة. فضلاً عن الأساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

**١/٥ : توصيف حالة الدراسة :-****أ. التعريف بالشركة محل الدراسة :-**

منذ أكثر من ١٢٦ عاماً . بدأت كوكاكولا نشاطها في مجال التصنيع والتسويق والتجزئة الخاص بالمشروبات الغازية وغير الغازية لتدخل السوق المصرية لأول مرة عام ١٩٤٢ . وفي خلال ٧٨ عاماً هو عمر الشركة في السوق المصرية قامت كوكاكولا بعدد من التوسعات كعلامة تجارية ذات ثقل عالمي لتوفر الآلاف من فرص العمل ليصل عدد موظفيها حالياً أكثر من ٩ آلاف موظف مصري .

وتتمركز عمليات الشركة في مصنع المراكز الخاص بها بالمنطقة الحرة في مدينة نصر حيث تقوم بتصنيع المراكز الخاصة بمنتجاتها وتصديرها إلى ٤٦ دولة في أفريقيا ومنطقة الشرق الأوسط وآسيا بما يحقق أرباحاً سنوية تصل إلى ٤٤٣ مليون دولار أمريكي. ( تمتلك الشركة أكثر من ٥٠ فرع داخل جمهورية مصر العربية من الإسكندرية الى أسوان )

**ب. أسباب اختيار الشركة محل الدراسة :-**

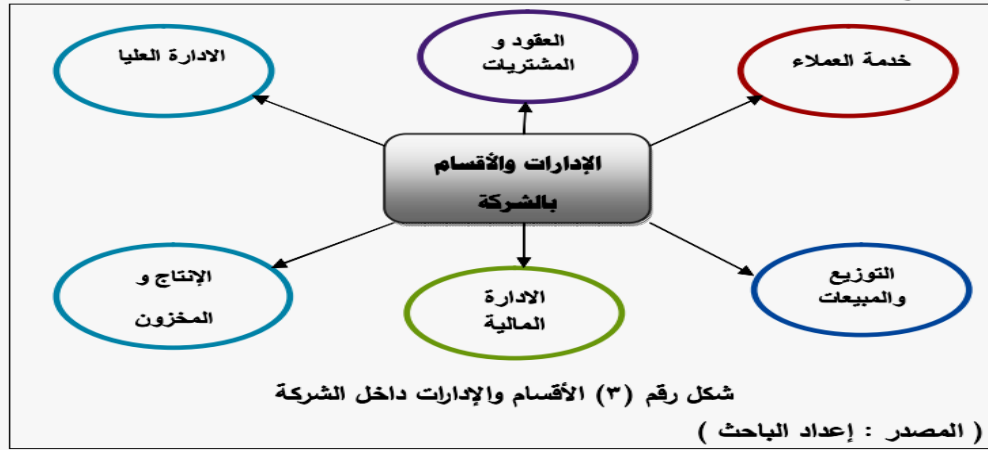
اعتمد الباحث في اختيار عينة الدراسة وفق الشروط الآتية:

- أن تكون الشركة صناعية ولديها موردين دائمين.
- أن تتوافر التقارير المالية للشركة بصورة منتظمة وبدون انقطاع لثلاث سنوات الأخيرة.
- وأن تعتمد الشركة في نشاطاتها على الموردين وبشكل مؤثر.

وقد انطبقت الشروط على مجموعة من الشركات وأهمها شركة كوكاكولا مصر التي تعاونت مع الباحث.

**ج. وصف للأنشطة داخل الشركة :-**

تم تقسيم الأنشطة داخل الشركة حسب الإدارات والأقسام . وسوف تشمل دراسة الحالة الإدارة المالية وإدارة الإنتاج والإدارة العليا كما في الشكل رقم (٣) التالي :-



### د. منهجية الدراسة :-

١. الهدف من دراسة الحالة :- تهدف الدراسة الى معرفة دور الثقافة التنظيمية للعاملين ببعديها (المحافظ – الابداعي) في تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة . وأثر ذلك التبنى على زيادة الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة ( التكلفة – الجودة – المرونة ) في المنشآت الصناعية المصرية . وذلك من خلال التعرف على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند تطبيق تقنية إدارة التكاليف البيئية في سلاسل التوريد وما يمكن أن تحققه من مزايا تنافسية. والتعرف على الثقافات التنظيمية للعاملين وأبعادها وأنواعها بصورة عامة والثقافة الإبداعية والمحافظة بصورة خاصة. فضلا عن اختبار تأثير الثقافة التنظيمية للعاملين في أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة . مع بيان أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية المصرية
٢. الفترة الزمنية للدراسة :- تمتد دراسة الحالة لمدة عام. الفترة من سبتمبر ٢٠١٩ حتى سبتمبر ٢٠٢٠ كفترة معقولة ومناسبة للباحث لجمع ما تيسر من البيانات عن الحالة اللازمة للدراسة.
٣. أساليب وطرق جمع البيانات :- تم جمع البيانات من ثلاثة مصادر أساسية : الملاحظة المباشرة. و المقابلات. وقائمة الاستقصاء. وتم بعد ذلك تقاسم النتائج مع المشاركين لضمان رضاهم عن عدم وجود أي معلومات يمكن أن تسبب أي ضرر محتمل.

- المقابلات :- تعتبر المقابلات إحدى الأدوات المهمة التي تستخدم في جمع المعلومات والبيانات التي لا يمكن الحصول عليها باستخدام أدوات أخرى. والتي تتميز باعتمادها على الاتصال المباشر. والحديث المتبادل في جمع المعلومات. والتي تمكن الباحثة في اللقاء الذي يحدث وجها لوجه من تشجيع الأفراد ومساعدتهم على التوغل بعمق في المشكلة موضوع الدراسة (العزاوي . ٢٠٠٨). تم استخدام المقابلات المنظمة بمعنى تقديم نفس الأسئلة بنفس الأسلوب والترتيب لكل فرد. الغرض الحصول على عدد أكبر من الإجابات. كما أجرى عدد من المقابلات غير المنظمة أثناء العمل . بحيث لا يكون هناك ضبط أو توجيه للسؤال والجواب وإنما يعتمد على الاسترسال في الأمور المتعلقة بمشكلة الدراسة . و أجريت معظم المقابلات

- وجها لوجه من أجل زيادة فهم الباحث لما يقوم به المشاركون المختارون و بما يفكرون به. وأخرى عبر الهاتف (صوت إلى صوت). وأجريت المقابلات على مدار ٢١ أسبوعاً قام الباحث بمقابلة أو اثنين في الأسبوع. تم تقديم الأسئلة المستخدمة خلال المقابلات كما في الملحق (أ). وركزت الأسئلة على فهم المستجوبين. وتم الحصول على موافقة شفوية من جميع المستجوبين قبل المقابلة سواء للمشاركة أو تدوين المحادثة. ووفرت الأسئلة ميزة أن المستجوبين قادرون على إعطاء آرائهم على وجه التحديد . كما تم تصميم الأسئلة المتضمنة في المقابلات للوفاء بالمتطلبات الآتية:-
- ✓ تحقيق الأهداف البحثية.
  - ✓ أن تكون محددة وواضحة ومفهومة للجميع للحصول على معلومات أكثر دقة واكتمالاً وذات صلة بالدراسة.
  - ✓ أن تبقى المقابلات موجزة إلى النقطة التي تبقى المجيب مهتم طوال المقابلة. .

- **الملاحظة المباشرة:-** تتميز الملاحظة المباشرة عن الاستبيان والمقابلة بأن الملاحظ هو الذي يحدد ويقرر المعلومات وليس المستجوبين. وقد تم استخدام الملاحظة المباشرة لكيفية أداء الأنشطة داخل القسم والمضبوطة والمشاركة. حيث تعتبر الملاحظة المضبوطة أكثر دقة للجوانب المختلفة للظاهرة من أجل الوصول إلى استنتاجات دقيقة. وقد تناولت الملاحظة المضبوطة وصف وتسجيل ما يجري في ظروف معينة وصفاً دقيقاً ومنظماً . كما تمت الملاحظة بالمشاركة. حيث شارك الباحث في الموقف الملاحظ. بحيث يتحول الباحث من مجرد مراقب (ملاحظ غير مشارك) إلى مشترك في الأمور التي يقوم بملاحظتها ( العزوي ٢٠٠٨). حيث شاركت الباحث في أداء الأنشطة المختلفة داخل القسم .

- **التحقق من موثوقية الدراسة والنتائج :-** أتخذ الباحث أربع خطوات أساسية لتأكيد موثوقية نتائج الدراسة:

- **أولاً.** أجرى الباحث مقابلة مع الموظفين. ورئيس القسم. ومدير التكاليف. ومدير السجلات بشكل فردي لتحقيق أكبر قدر من الشمولية والتنوع. وتمكن الباحث من إجراء مقارنات بين البيانات التي تم الحصول عليها من المشاركين.
- **ثانية.** قام الباحث بالتحقق من صحة بعض بيانات المقابلات من خلال الملاحظة المباشرة من قبل الباحث. والمعلومات التي تم الحصول عليها من تحليل الاستبيان . بمعنى التحقق من صحة البيانات من خلال تعدد مصادر جمع البيانات للدراسة.
- **ثالثاً.** مشاركة بعض المشاركين في تحليل النتائج للتحقق من صحتها وفهمها. ومدى وعى المشاركين بمشكلة الدراسة وتفسير العملية.
- **رابعاً.** تم توزيع وعرض النتائج على عدد من المستجوبين . بمن فيهم رئيس القسم. الذين قدموا تعليقات وأكدوا معقولية النتائج. وجدواها .

**٢/٥ : إجراءات الدراسة:**

وتتناول أداة الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة بالإضافة إلى تقييم أداة الدراسة كما يلي:

**١/٢/٥ : أداة الدراسة :-**

أداة الدراسة هي الوسيلة التي يستخدمها الباحث لجمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة. ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة. وقد اعتمد الباحث على الإستبان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة. حيث يعتبر المسح عن طريق الاستقصاء أكثر الطرق تكراراً في تجميع البيانات بشكل منهجي. كما استخدم الباحث أسلوب المقابلات الشخصية لتدعيم استخدام الأسلوب السابق.

**٢/٢/٥ : مجتمع وعينة الدراسة :**

حيث أنه لا يمكن إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة ( لوجود عدد كثير جدا من الفروع ) فقد تم الاقتصار على عينة ممثلة لهذا المجتمع ( العاملين بالفروع داخل القاهرة الكبرى فقط ) , حيث تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية طبقية فى اختيار عينة الدراسة والتي شملت ٥ فئات وهم :-

- **محاسبى التكاليف :-** باعتبارهم المسئولين عن تسجيل وتبويب بيانات التكلفة بهدف توفير معلومات عن التكلفة التي تستخدمها الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- **المحاسبين الماليين :-** باعتبارهم المسئولين عن تسجيل وتبويب كافة العمليات المالية وإعداد القوائم المالية.
- **مدير مالى :-** باعتبارهم جهة اختصاص التي تقوم بالإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى دراية بنظم التكاليف الحديثة.
- **مديرى الإنتاج :-** باعتبارهم الجهة المختصة أو المسؤولة عن العملية الإنتاجية وتتوفر لديهم المعلومات المحاسبية الخاصة بسير العملية الإنتاجية.
- **الإدارة العليا :-** باعتبارهم الجهة المنوط بها اتخاذ القرارات وتنفيذ السياسات الإدارية والمالية . كما أن موافقتها يعد حجر الزاوية لاعتماد وتطبيق الأساليب الحديثة في المجال المحاسبى والإداري.

حيث قام الباحث بسحب عينة عشوائية طبقية . من كل فئة من فئات مجتمع الدراسة .

**كما تم تحديد حجم العينة باستخدام المعادلة التالية :**

$$\text{حجم العينة (ن)} = \frac{\text{ح} * (\text{ح} - ١)}{(\text{ع})^2 + \text{ح} * (\text{ح} - ١) / \text{م}}$$

حيث تشير:

- ن : حجم العينة.
- م : حجم المجتمع.
- ح : نسبة عدد المفردات التي تتوافر فيها الخصائص محل الدراسة.
- (ح-1) : نسبة عدد المفردات التي لا تتوافر فيها الخصائص محل الدراسة.
- ع : الخطأ المعياري ويتم حسابه عن طريق قسمة حدود الخطأ علي الدرجة المعيارية.

$$0,5 * (1 - 0,5)$$

$$\text{حجم العينة (ن)} = \frac{60 \text{ مفردة}}{0,5 * (1 - 0,5) + (1,96 / 0,05)^2}$$

$$(120 / (0,5 - 1) * 0,5) + (1,96 / 0,05)^2$$

وذلك عند مستوي ثقة ٩٥٪ وحدود خطأ معياري (± ٥٪).

وتحوطاً من احتمال انخفاض نسبة الردود فإن الباحث سوف يختار ٩٠ مفردة تعبر عن العينة الممثلة للمجتمع بفئاته الخمسة . ويوضح الجدول رقم (١) التالي بياناً بعدد قوائم الاستقصاء المرسله والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي:

#### جدول (١)

عدد قوائم الاستقصاء المرسله والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي

عدد القوائم التي أجرى عليها التحليل الإحصائي		عدد القوائم المستلمة		عدد القوائم المرسله		البيان
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
٥٠	٣٥	٤٨	٣٦	٪١٠٠	٤٠	أدارة التكاليف
٢١,٤	١٥	٢٢,٦	١٧	٪١٠٠	٢٠	الإدارة المالية
١٤,٣	١٠	١٤,٧	١١	٪١٠٠	١٥	إدارة الإنتاج
١٤,٣	١٠	١٤,٧	١١	٪١٠٠	١٥	الإدارة العليا
١٠٠	٧٠	١٠٠	٧٥	٪١٠٠	٩٠	المجموع

#### ٣/٥ : قائمة الاستقصاء :-

استعان الباحث في إعداد قائمة الاستقصاء بذوى الخبرة الذين لديهم المعرفة اللازمة التي تتعلق بموضوع الدراسة حيث أمكن الاستفادة منهم عند صياغة قائمة الاستقصاء ويمكن تقسيم أسئلة الاستقصاء الى محورين أساسيين هما:-

✓ **الأول : المحور الديمغرافي** ويتألف من الأسئلة المتعلقة بالاسم . والمؤهل والوظيفة . وسنوات الخبرة .

✓ **والثاني محور الدراسة** وفيه يتم طرح الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة وقد روعي في إعدادها عدة اعتبارات أهمها :-

- أن تكون القائمة واضحة ويسهل فهمها.
  - أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم الأفراد باختبار بديل من خمسة بدائل.
- ولقد تم اعتماد مقياس Likert المكون من خمس درجات لتحديد درجات أهمية كل بند من البنود. كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذا الأرقام وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج.

جدول رقم (٢) مقياس Likert الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

٤/٥ : تحليل البيانات الشخصية : تتضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة على :-  
أ. العمر :-

يوضح الجدول ( ٣ ) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق العمر

البيان	٣٠ سنة فأقل		٣١ - ٤٠ سنة		٤١ - ٥٠ سنة		٥١ سنة فأكثر		الاجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاجمالي	١٢	٢٢,٩	١٧	٢٤,٣	١٥	٢١,٤	٢٢	٣١,٤	٧٠	١٠٠

ب. المؤهل الدراسي

يوضح الجدول ( ٤ ) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق المؤهل الدراسي

البيان	بكالوريوس		دبلوم		ماجستير		دكتوراه		أخرى		الاجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاجمالي	٢٥	٣٥,٨	١٠	١٤,٢	١٢	١٧,١	١	١,٤	٢٢	٣١,٥	٧٠	١٠٠

يتضح أن أغلب أفراد العينة كانوا من حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم ٢٥ بنسبة ٣٥,٨ % . ويليهم حملة الدكتوراه حيث بلغ عددهم ١ بنسبة ١,٤ % . أما حملة الماجستير فبلغ عددهم ١٢ بنسبة ١٧,١ % . أما حملة الدبلوم فقد بلغ عددهم ١٠ بنسبة ١٤,٢ % . أما الذين لديهم مؤهلات مهنية أخرى بلغ عددهم ٢٢ بنسبة ٣١,١ % من أفراد العينة الكلية .

ج. المسمى الوظيفي .

يوضح الجدول ( ٥ ) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق المسمى الوظيفي

البيان	محاسبة تكاليف		مدير مالي		مدير إنتاج		الإدارة العليا		محاسب مالي		الاجمالي	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الاجمالي	٢٢	٣١,٤	٩	١٢,٩	٨	١١,٤	٩	١٢,٩	٢٢	٣١,٤	٧٠	١٠٠

## د. سنوات الخبرة

يوضح الجدول (٦) التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق سنوات الخبرة

البيان	٥ سنوات فأقل		١٠-٦ سنوات		١٥-١١ سنوات		٢٠-١٦ سنوات		٢١ سنة فأكثر		الاجمالي			
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة		
الاجمالي	٧	١٠	١٤	٢٠	٢٠	٢٨,٦	٢٠	٢٨,٦	٧	١٠	٢٤	٣٤,٣	٧٠	١٠٠

٣/٥ :- تحليل بيانات الاستبيان و اختبار فروض الدراسة :-

١/٣/٥ :-الفرض الرئيسى الأول :-

يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة التنظيمية على تبني ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات الصناعية المصرية .

ويتفرع عنه

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد تأثير للثقافة المحافظة في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد تأثير للثقافة الإبداعية في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة .

قياس متغيرات الفرض الرئيسى الأول : تضمن الفرض على كل من :-

- المتغير المستقل والمتمثل بالثقافة التنظيمية ( المحافظة. والإبداعية). واعتمد في قياسه على (الحمداني: ٢٠١١) . (حسين وآخرون: ٢٠١٨).
- والمتغير التابع والمتمثل بممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة واعتمد في قياسه على دراسة (Kulmala & Kajuter, 2015) . (Kumra el al, 2012) . (عبدالله : ٢٠١٠) . (محمود. ٢٠١٧) .

٢/٣/٥ : تحليل النتائج :-

تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS.22) لحساب الإحصاءات الوصفية لبيانات الدراسة وذلك بهدف التعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للثقافة التنظيمية ببعديها (المحافظة. والإبداعية) وممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة التي تم الحصول عليها من التحليل الإحصائي للبيانات.

الجدول (٧): نتائج التحليل الوصفي لأراء المشاركين

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	أبعادها	المتغيرات
٠,٦٧	٣,٨٩	طبيعة الإفصاح ونوعيته	ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة
٠,٤٩	٤,٣٠	غرض الإفصاح	
٠,٧٩	٣,٦٧	مناخ الإفصاح	
٠,٥١	٤,٠١	محاسبة السجلات المفتوحة ككل	الثقافة التنظيمية
٠,٦٢	٣,٨٧	الثقافة المتحفظة	



المتغيرات	أبعادها	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	الثقافة الإبداعية	٣,٥٤	٠,٥٦
	الثقافة التنظيمية ككل	٣,٧١	٠,٣١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

#### ويتضح من الجدول رقم (٧) ما يلي:

أ. يعد مستوى إدراك المشاركين لممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بأبعادها الثلاثة (طبيعة الإفصاح ونوعيته. وغرض الإفصاح. ومناخ الإفصاح) مرتفعاً نوعاً ما. إذ تراوحت متوسطاتها ما بين (٣,٦٧) و (٤,٣٠). حيث بلغ متوسط إدراك المشاركين لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (٤/٠١) وهو ما يؤكد على إدراكهم بأهمية شفافية التكاليف في بناء علاقات تعاون بين المشتري والمورد. وبلغ بعد (الغرض من الإفصاح) أعلى متوسط (٤,٠١) وذلك لتعدد الأغراض المساعدة في هذا الأسلوب. وبلغ أدنى متوسط (٣,٦٧) لبعده (مناخ الإفصاح) ومن المحتمل أن يعود السبب إلى أن البيئة عينة البحث غير مؤهلة لتبني هذا الأسلوب أو ان المشاركين لم يفهموا المصطلح بشكل جيد.

ب. يعد مستوى إدراك الأفراد المشاركين للثقافة التنظيمية وبعديها (المتحف. والإبداع) نوعاً ما منخفض بالنسبة لبقية متغيرات الدراسة. إذ بلغت متوسطاتها ما بين (٣,٥٤) و (٣,٨٧) على التوالي. وهذا يكشف أن أكثر فروع الشركة عينة البحث ذات ثقافة محافظة.

#### ٣/٣/٥ : اختبار الفرضية:

مع عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على فقرات تحليل البيانات المجمع. وتحليل النتائج ومناقشة التأثير ما بين الثقافة التنظيمية وممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. واستناداً إلى أهداف البحث المطلوب تحقيقها فإنه سيتم اختبار الفرضية الرئيسية:

يوجد تأثير للثقافة التنظيمية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

ونقسم على:-

#### أ. الفرضية الفرعية الأولى:

يوجد تأثير للثقافة المحافظة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

يعرض الجدول التالي تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار متغير وسيط (متوسط آراء العينة حول أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) نتيجة لتأثير الثقافة التنظيمية (المحافظة) متغيرة مستقلة. يوضح الجدول رقم (٨) نتائج تحليل تأثير الثقافة التنظيمية (المحافظة) على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

الجدول رقم (٨) تقديرات نموذج الانحدار البسيط للفرض الفرعي الأول

المتغير الحاكم	(Sig)(f)	(Sig) (t)	$\beta$	Adjusted R2	R2
الثقافة المحافظة	١,٩٢٩	١,٣٨٩-	٠,١٢٧-	٠,٠٠٨	٠,٠١٦
	٠,١٦٨	٠,١٦٨			

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

**تبين من الجدول رقم (٨) ما يلي :-**

- عدم ثبوت معنوية نموذج الانحدار. إذ بلغت قيمة (f) (١,٩٢٩) وهي غير معنوية إذ كانت القيمة الاحتمالية (Sig)  $\leq 0.05$ .
- عدم ثبوت معنوية تأثير الثقافة المحافظة. إذ بلغت قيمة (t) لها (-١,٣٨٩) وهي غير معنوية إذ كانت القيمة الاحتمالية (Sig) بنسب  $\leq 0.05$  ويشير ذلك الى :-
- عدم ثبوت التأثير السلبي للثقافة المحافظة في أسلوب السجلات المفتوحة كونه غير معنوي. إذ بلغت قيمة معامل الانحدار = (-٠/١٢٧). وقد يعود السبب إلى أن الثقافة المحافظة من الثقافات التي تتسم بأنها بيروقراطية وهرمية ولا تتفاعل كثيرا مع التغيرات والتطورات بشكل كبير. وبما أن ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية .
- عدم قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسة القائل : يوجد تأثير للثقافة المحافظة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة . وهو ما يتوافق مع نتائج دراسة ( حسين : ٢٠٢٠ ) ( Kulmala & Kajuter :, 2015 ) . ( Kumra el al, 2012 ) ويتعارض مع نتائج دراسة (الحمداي: ٢٠١١) .

**ب. الفرضية الفرعية الثانية:**

يوجد تأثير للثقافة الإبداعية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ولاختبار هذا الفرض تم تقدير نموذج الانحدار لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة متغير تابع لنتيجة تأثير الثقافة الإبداعية كما هو موضح في الجدول رقم (٩) التالي :-

الجدول رقم ( ٩ ) تقديرات نموذج الانحدار البسيط للفرض الفرعي الثاني

المتغير الحاكم	(Sig)(f)	(Sig) (t)	$\beta$	Adjusted R2	R2
الثقافة الإبداعية	١١,١٥١	٣,٣٣٩	٠,٢٩٤	٠,٠٧٩	٠,٠٨٦

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

**تبين من الجدول رقم (٩) ما يلي :-**

- ثبوت معنوية نموذج الانحدار. إذ بلغت قيمة (F) (١١,١٥١) وهي معنوية عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) .
- ثبوت معنوية تأثير الثقافة الإبداعية . إذ بلغت قيمة (T) للحد الثابت (-٣,٢٢٩) وهي معنوية عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) .
- ثبوت التأثير السلبي للثقافة الإبداعية في أسلوب السجلات المفتوحة عند مستوى معنوية (٠,٠٠١) . إذ بلغت قيمة معامل الانحدار  $\beta$  (٠,٢٩٤) . بلغت قيمة معامل التحديد R2 (٠,٠٨٦) ( مما يدل أن الثقافة الإبداعية تفسر ما نسبته ٨/٦٪ من التغيرات التي تحدث في أسلوب محاسبة

السجلات المفتوحة ويعود السبب أن الثقافة الإبداعية من الثقافات التي تتسم بالمخاطرة في استخدام الأساليب الحديثة في التصنيع.

- ويشير ذلك الى صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى القائلة : يوجد تأثير للثقافة الإبداعية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. وهو ما يتوافق مع دراسة ( حسين : ٢٠٢٠ ) ( Kumra el al, 2012 ) . ( عبدالله : ٢٠١٠ ) ( الحمداني : ٢٠١١ ) .

#### ٤/٣/٥ :- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الثانية :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية

والتي تتضمن :-

#### ١/٤/٣/٥ :- الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على:-

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية المصرية." "

يوضح جدول رقم ( ١٠ ) نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الأولى:

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اهمية نسبية %	قيمة t	مستوى الدلالة	مستوى الاستجابة	الترتيب
١	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة الدراسة والتطوير.	٤,٣٣	٠,٦٩٣	٨٦,٦	١٢,٠٧	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٣
٢	يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشأة بمعلومات عن	٤,٣٨	٠,٥٨٥	٨٧,٦	١٤,٨٥	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٢

							هياكل التكلفة لدى المورد	
٥	مرتفع جداً	٠,٠٠٠	١٤,٥٨	٧٩,٦	٠,٤٢٢	٣,٩٨	يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحديد الأماكن المستهدفة للتكلفة.	٣
٤	مرتفع جداً	٠,٠٠٠	١٤,٦٤	٨٦,٤	٠,٥٧٢	٤,٣٢	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يسمح بتبادل معلومات التكلفة	٤
١	مرتفع جداً	٠,٠٠٠	١٤,١٧	٨٨,٦	٠,٦٣٥	٤,٤٣	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى خفض التكلفة من خلال قدرته على تحديد الأنشطة الغير مضيقة للقيمة والعمل على الاستغناء عنها.	٥
	مرتفع جداً	٠,٠٠٠	١٤,٠٦	٨٥,٨	٠,٥٨١	٤,٢٩	جميع الفقرات	

المصدر: إعداد الباحث

**يتضح من الجدول رقم (١٠) ما يلي:**

- ✓ المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الأولي أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (٣) وأكبر من الوزن النسبي ( ٦٠ %) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من ( ٠,٠٥ %) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية المصرية بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره ( ٤,٢٩ ) وبانحراف معياري ( ٠,٥٨١ ) وأهمية نسبية ( ٨٥,٨ % ) .
- ✓ يلاحظ من الجدول أن عبارة " أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى خفض التكلفة من خلال قدرته على تحديد الأنشطة الغير مضيقة للقيمة والعمل على الاستغناء عنها " جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة ( ٤,٤٣ ) بانحراف معياري ( ٠,٦٣٥ ) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت ( ٨٨,٦ % ) . تليها في المرتبة الثانية العبارة " يمد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشأة بمعلومات عن هياكل

التكلفة لدى المورد "بمتوسط حسابي (٤,٣٨) . وانحراف معياري (٠,٥٨٥) وبأهمية نسبية (٨٧,٦ %) . أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة " يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحديد الأماكن المستهدفة للتكلفة " حيث بلغ متوسطها (٣,٩٨) . وبانحراف معياري (٠,٤٢٢) وأهمية نسبية بلغت (٧٩,٦ %) .

✓ يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار ( T ) لدلالة الفروق لجميع العبارات (١٤,٠٦) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) . وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جداً على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية المصرية.

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الأولى يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة جداً حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (٤,٢٩) . بأهمية نسبية (٨٥,٨ %) كما يدل اختبار دلالة الفروق ( T ) الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرض الرئيسي الثاني " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية المصرية " بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

#### ٢/٤/٣/٥ : عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية:

"يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية."

يوضح جدول رقم ( ١١ ) نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الثانية:

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أهمية نسبية %	قيمة t	مستوى الدالة	مستوى الاستجابة	الترتيب
١	تساعد البيانات الموجودة داخل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة الوصول إلى التفاوض الملائم بصدد الجودة والأداء الوظيفي للمنتج.	٤,٠٨	٠,٦٥٥	٨١,٦	١٠,٣٦	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٣

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أهمية نسبية %	قيمة t	مستوى الدالة	مستوى الاستجابة	الترتيب
٢	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يقوم بتصنيع المنتجات التي تفي بالمواصفات التي يطلبها المشتري.	٣,٧٨	٠,٧٣٣	٧٥,٦	٦,٦٨	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٥
٣	يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلى تحقيق التعاون بين المشتريين والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد	٤,٢٥	٠,٧٧٦	٨٥	١٠,١٨	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	١
٤	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في مشاركة المعلومات عبر سلسلة التوريد لتحسين مستويات خدمة العملاء	٤,١٠	٠,٥٤٥	٨٢	١٢,٧٥	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٢
٥	يسمح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للشركة المشتري أن تدعم الشركة المورد في تحديد المناطق الحاسمة التي	٤	٠,٥٥٤	٨٠	١١,٤٠	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٤

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أهمية نسبية %	قيمة t	مستوى الدالة	مستوى الاستجابة	الترتيب
	تحتاج إلى تحسينات.							
	جميع الفقرات	٤,٠٤	٠,٦٥٢	٨٠,٨	١٠,٢٧	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	

المصدر: إعداد الباحث

### يتضح من الجدول رقم (١١) ما يلي:

- ✓ المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الثانية أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (٣) وأكبر من الوزن النسبي (٦٠ %) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (٠,٠٥ %) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على أن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (٤,٠٤) وانحراف معياري (٠,٦٥٢) وأهمية نسبية (٨٠,٨ %).
  - ✓ يلاحظ من الجدول أن عبارة "يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلى تحقيق التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد" جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (٤,٢٥) بانحراف معياري (٠,٧٧٦) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (٨٥ %). تليها في المرتبة الثانية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يسهم في مشاركة المعلومات عبر سلسلة التوريد لتحسن مستويات خدمة العملاء "بمتوسط حسابي (٤,١٠). وانحراف معياري (٠,٥٤٥) وبأهمية نسبية (٨٢ %). أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يقوم بتصنيع المنتجات التي تفي بالموصفات التي يطلبها المشتري" حيث بلغ متوسطها (٣,٧٨). وانحراف معياري (٠,٧٣٣) وأهمية نسبية بلغت (٧٥,٦ %).
  - ✓ يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (١٠,٢٧) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥). وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين وبمستوى استجابة مرتفعة جداً على أن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية.
- بناءً على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الثانية يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة جداً حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (٤,٠٤). بأهمية نسبية (٨٠,٨ %) كما يدل اختبار دلالة الفروق (T) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية من الفرض الرئيسي الثاني "يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

## ٣/٤/٣/٥ :- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية المصرية."

يوضح جدول رقم ( ١٢ ) نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الثالثة:

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أهمية نسبية %	قيمة t	مستوى الدالة	مستوى الاستجابة	الترتيب
١	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى الاستجابة لطلبات العميل من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية. ( مرونة الاستجابة )	٤,٣٢	٠,٦٥٥	٨٦,٤	١٢,٧٧	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٢
٢	يؤدي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة ( مرونة التدفق )	٤,٠٥	٠,٦٦٢	٨١	١٢,٥٢	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٥
٣	معلومات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تساعد في زيادة المرونة في التعامل بين مختلف الأطراف	٤,٣٣	٠,٧٢٩	٨٦,٦	١١,٤٨	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	١



م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أهمية نسبية %	قيمة t	مستوى الدالة	مستوى الاستجابة	الترتيب
	( مرونة التعامل )							
٤	يساعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على تخفيض وقت دورة الإنتاج ( مرونة الإنتاج )	٤,٢٣	٠,٨٣١	٨٤,٦	٩,٣١	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٣
٥	يعمل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على توفير خاصية إمكانية الوصول للمعلومات المفصّل عنها بين جميع الأطراف ذات العلاقة التعاونية ( مرونة الوصول )	٤,٠٦	٠,٥٩٧	٨١,١	١١,١٢	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	٤
	جميع الفقرات	٤,٢٠	٠,٩٦٤	%٨٤	١١,٣٤	٠,٠٠٠	مرتفع جداً	

المصدر: إعداد الباحث

**يتضح من الجدول رقم (١٢) ما يلي:**

- ✓ المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الثالثة أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (٣) وأكبر من الوزن النسبي (٦٠ %) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (٠,٠٥ %) وهذه النتيجة تدل على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية المصرية موافقة أفراد العينة بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (٤,٢٠) وانحراف معياري (٠,٩٦٤) وأهمية نسبية (٨٤ %) .
- ✓ يلاحظ من الجدول أن عبارة معلومات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تساعد في زيادة المرونة "جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (٤,٣٣) وانحراف معياري (٠,٧٢٩) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (٨٦,٦ %) . تليها في المرتبة الثانية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى الاستجابة

لطلبات العميل من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية بمتوسط حسابي ( ٤,٣٢ ) . وانحراف معياري ( ٠,٦٥٥ ) وأهمية نسبية ( ٨٦,٤ % ) . أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة " . يؤدي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة حيث بلغ متوسطها ( ٤,٠٥ ) . وانحراف معياري ( ٠,٦٦٢ ) وأهمية نسبية بلغت ( ٨١ % ) .

✓ يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار ( T ) لدلالة الفروق لجميع العبارات ( ١١,٣٤ ) بمستوى معنوية ( ٠,٠٠٠ ) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية ( ٠,٠٥ ) . وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جداً على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية المصرية.

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الثالثة يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة جداً حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات ( ٤,٢٠ ) . بأهمية نسبية ( ٨٤ % ) كما يدل اختبار دلالة الفروق ( T ) الى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى موافقة مرتفعة على ما جاء بجميع عبارات فرضية الدراسة وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة من الفرض الرئيسي الثاني " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية المصرية " بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

## النتائج والتوصيات :-

### أولاً: النتائج:

- من خلال الإطار النظري ودراسة الحالة لشركة كوكاكولا توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها :-
١. يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أداة الإفصاح عن البيانات المحاسبية وغير المحاسبية خارج الحدود التنظيمية للشركة. ضمن علاقات تعاونية في سلسلة التوريد. ويعد شكلاً من أشكال التوجه نحو الشفافية .
  ٢. يوفر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بيانات التكاليف من خارج حدود الشركة. وتسهم في تطبيق أنشطة التحسين المستمر والتكاليف المستهدفة وتقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة. فضلاً عن تحقيق مزايا تنافسية خاصة في مجال خفض التكاليف وتحسين جودة المنتج. وخدمة العملاء.
  ٣. يسهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في ترشيد قرارات الإدارة. وخاصة فيما يتعلق باختيار الموردين القادرين على توريد الموارد بالجودة المطلوبة وفي التوقيت المناسب نتيجة التغذية العكسية التي تحدث في تبادل المعلومات في كلا الاتجاهين عبر سلسلة التوريد.
  ٤. تعد الثقافة التنظيمية قوة مؤثرة داخل الشركة لأنها تحفز وتمنع أنواعاً محددة من السلوك الفردي والجماعي داخل الشركة. وهي من الملامح المميزة للشركة عن غيرها من الشركات. وكذلك مصدر فخر واعتزاز للأفراد العاملين وخاصة إذا كانت تؤكد على الابتكار والإبداع والتغيير والتميز. وتبين أن ملامح الثقافة السائدة في الغالب هي الثقافة المحافظة في البيئة المصرية .

٥. لا يوجد تأثير للثقافة المحافظة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. في حين يوجد تأثير للثقافة الإبداعية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. وهذا ما يعزز الفرضية الرئيسية الأولى .
٦. يُعتبر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الذي أدى إلى التعاون بين المنشآت في سلسلة الإمداد. ويقوي الثقة المتبادلة بينها بما يوفر معلومات محاسبية وغير محاسبية ساعدت في تدفق المنتجات بين المنشآت محل التعاون . كما ساعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشآت على تقوية وضعها التنافسي بين المنشآت المنافسة من خلال جهود تخفيض التكاليف الكلية للمنتج النهائي.
٧. نتج عن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة العديد من المنافع منها " منافع مالية " ترتبط بخفض التكلفة. و" منافع مرتبطة بالعملاء " تتعلق بتلبية رغبات العملاء وتحسين جودة المنتجات. و" منافع إستراتيجية " تتعلق بتقوية حلقة الاتصال بين المشتري والمورد.
٨. أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة قد أدى تطبيقه إلى تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت عينة الدراسة. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الفرعية الأولى للفرض الثاني .
٩. أدى تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الفرعية الثانية للفرض الثاني .
١٠. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية المصرية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الفرعية الثالثة للفرض الثاني .
١١. لعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية المصرية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الفرعية الرابعة للفرض الثاني .

### ثانياً : التوصيات:

- بناءً على النتائج التي توصل إليها توصي الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها :-
- (١) اهتمام المنشآت الصناعية المصرية بالثقافة التنظيمية وبتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لما لها من نتائج هامة تؤدي الى تحسين الأداء المالي والتشغيل وتدعم الميزة التنافسية .
- (٢) ضرورة التوسع في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة من خلال وضع برامج توعية نظراً لأهمية إدارة التكلفة خارج الحدود التنظيمية ونظراً للمنافع المتبادلة التي يحققها الكشف عن بيانات التكاليف لها . مع ضرورة تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الصناعية المصرية التي ترغب في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال إنشاء وتفعيل أنظمة معلومات متخصصة في إدارة معلومات سلسلة التوريد.
- (٣) ضرورة إدراك محاسبي التكاليف في شركة كوكاكولا مصر بأهمية المعلومات المستمدة من أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتبارها من الدعائم الأساسية لدعم القدرة التنافسية للمنشأة في بيئة التصنيع الحديثة . مع التوسع في إجراء الدراسات المتعلقة بالثقافة التنظيمية بوصفها إحدى المحددات المهمة التي تفسر استجابة الشركات لتطبيق وتبني النظم المحاسبية المعاصرة والحديثة.

٤) العمل على سد الفجوة بين نتائج الدراسة العلمي والواقع العملي من خلال عقد دورات تدريبية لمحاسبي التكاليف في المنشآت الصناعية المصرية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإستراتيجية. وعن كيفية التعامل مع هذه الأساليب.

## المراجع:

## أولاً: المراجع العربية:

١. ابراهيم ، ابراهيم خليل (٢٠٢٠) ، اثر الخدمة المصرفية الالكترونية على الميزة التنافسية في عينة من المصارف العراقية الخاصة – دراسة تحليلية ، مجلة الدنانير ، العدد ١٨ ، ص ٢٩٩- ٢٣٤ .
٢. أبو شعيشع ، أحمد مختار إسماعيل ( ٢٠١٦ ) ، "دراسة تحليلية لتدعيم تكامل الأساليب الإدارية الإستراتيجية لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الأول ، ص ٤٥٦-٤٦٦ .
٣. أبو قريوة ، صلاح الشريف عمران (٢٠١٦) ، أثر التكامل بين نظم تخطيط موارد المشروع والمحاسبة عن السجلات المفتوحة على جودة معلومات المحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة غير منشوره، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ، ص ١٢٥ – ١٤٠ .
٤. أحمد ، مروة إبراهيم ربيع (٢٠١٦) ، " محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة - مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، أكتوبر، ص ٣٣١-٣٧٨ .
٥. الأمين ، يسرى أزهري (٢٠١٨) ، اثر استخدام السجلات المفتوحة في دعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية ، مجلة كلية التجارة العلمية ، كلية التجارة – جامعة النيلين ، العدد ٥ ، ص ١١٥ – ١٣٥ .
٦. البتانوني ، علاء محمد (٢٠١٣) ، " إطار مقترح لاختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية :دراسة استطلاعية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد السابع والثلاثون، العدد الأول ، ص ١٩١- ٢٦٧ .
٧. البستنجي ، غالب محمد (٢٠١٤) ، " أثر استخدام المزيج التسويقي الخدمي ذي الصبغة الإسلامية على بناء الميزة التنافسية في شركة الاتصالات السعودية ( STC ) ، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد الحادي والثلاثون، ربيع الآخر، ص ١٩٨- ٢١٩ .
٨. الجنابي ، تامر هادي (٢٠٢٠) ، الثقافة التنظيمية ودورها في تحقيق الأداء المتميز ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية ، المجلد ١٢ ، العدد ٤ ، ص ١٦- ٤٥ .
٩. الحمداني ، حاتم علي عبدالله، (٢٠١١) الأثر التتابعي لأنماط التفكير الاستراتيجي والثقافة المنظمة في تحقيق الفاعلية التنظيمية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت ، ص ١ - ١٢٩ .
١٠. الزعبي، حسين علي (٢٠١٥) نظم المعلومات الإستراتيجية: مدخل إستراتيجي، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع .
١١. الزغبى ، حسين على (٢٠١٩) ، أثر الثقافة التنظيمية فى الإبداع دراسة ميدانية ، مجلة البصائر ، المجلد ١٣ ، العدد الأول ، عمان – الأردن ، ص ١٧٤ – ١٨٠ .
١٢. الطائي ، رعد عبد الله ، وأحمد غازي مهدي (٢٠١٥) ، " أثر الاسبقيات التنافسية في الأداء المنظمي : بحث تطبيقي في دائرة مدينة الطب"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ٨٤ ، المجلد ٢١ ، ص ٦٨- ٨١ .
١٣. الطائي، رعد عبدالله عيدان، جواد، عادل ياسين، (٢٠١٦)، دور الثقافة المنظمة في سلوكيات المواطنة التنظيمية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد ٧٩، مجلد ٢٠ ، ص ٢٠ - ٥٠ .

١٤. الطويل ، أكرم أحمد ، وعلي وليد حازم العبادي، (٢٠١٤) ، الأثر التتابعي لأنشطة إدارة سلسلة التجهيز وأبعاد إستراتيجية العمليات في الأداء التسويقي :دراسة في الشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل"، *مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد السادس، العدد الثاني عشر ، ص ٧١-٨٦.
١٥. العاني، الاء عبد الموجود، (٢٠١٨)، التوافق بين الدعم التنظيمي المدرك والثقافة التنظيمية، *مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية*، كلية الادارة والاقتصاد جامعة كركوك، العدد ١، المجلد ٨، ص ٢٣٩ .
١٦. العبيدي ، رأفت عاصي ( ٢٠٢٠ ) ، إمكانية تبنى إستراتيجية العناقيد الصناعية في ظل توافر عناصر الثقافة التنظيمية دراسة تحليلية ، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية* ، المجلد ١٦ ، العدد ١٥١ ، ص ٢٢١-٢٤٢ .
١٧. العريفي ، منصور محمد ( ٢٠١٩ ) ، الثقافة ومدى تأثيرها في الرضا الوظيفي للعاملين دراسة ميدانية ، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال* ، المجلد ٥ ، العدد الثاني ، ص ٤١٢-٤٤٩ .
١٨. العيساوي ، هادي ( ٢٠٢٠ ) ، الثقافة التنظيمية ودورها في تعزيز قابلية اتخاذ القرار الإداري – دراسة استطلاعية ، *مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية* ، المجلد ١٢ ، العدد ٣٠٧ - ٣٣٠ .
١٩. الفطاس، أحمد فتحي حمد(٢٠١٥) ، التكامل بين نظم تخطيط الموارد وتقنية التتقيب في البيانات لتحسين فعالية إدارة التكلفة البيئية( دراسة تطبيقية)، *رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشوره*، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، ص ١ - ٩٩ .
٢٠. القدو، حنين محمود، وآخرون (٢٠٠٧)، أثر الثقافة المنظمة في تحديد سلوك الاستراتيجي للإدارة العليا، *مجلة البحوث المستقبلية*، جامعة الحدياء، الموصل، العدد ١٨ ، ص ٤٥ - ٦٧ .
٢١. القصاص ، أحمد شعبان (٢٠٢٠) ، إطار مقترح للتكامل بين ستة سيجما ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال مع دراسة ميدانية ، *رسالة ماجستير – غير منشورة* ، كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ ، ص ٣٦ - ٤١ .
٢٢. المعاضيدي ، معن وعد الله (٢٠١٦) ، إسهامات نظرية الإستراتيجية القائمة على الموارد في تحقيق الميزة التنافسية( دراسة نظرية تحليلية" )، *مجلة بحوث مستقبلية*، المجلد الرابع، العدد الرابع ، ص ١٦ - ٣٧ .
٢٣. الملاح، اسراء طارق، صالح، شيماء محمد، (٢٠١٢)، دور الثقافة التنظيمية في دعم عمليات إدارة المعرفة، *مجلة تنمية الرافدين*، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد ١١٠، المجلد ٣ ، ص ١٧٣ - ١٩٨ .
٢٤. النجم ، أحمد عبد القادر ( ٢٠٢٠ ) ، الثقافة التنظيمية وعلاقتها بصياغة الإستراتيجية – دراسة تحليلية - ، *مجلة الدنانير* ، العدد الثامن ، ص ٤٢٥ - ٤٦٦ .
٢٥. باحى ، عبد المالك ( ٢٠١٧ ) الثقافة التنظيمية : الدلالات والأبعاد ، *مجلة أفق للعلوم* ، جامعة زيان عاشور الجلفة ، العدد السادس ، ص ٣٠٠ - ٣١٩ .
٢٦. بن برطال ، عبد القادر ( ٢٠١٣ ) ، أهمية التغيير الثقافى في تفعيل حوكمة الشركات ، *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية* ، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادى ، المجلد ٦ ، العدد الأول ، ص ١٥٨ - ١٧٢ .
٢٧. بن سليم ، حسين ( ٢٠١٧ ) ، الثقافة التنظيمية وقيم المؤسسة ، *مجلة تاريخ العلوم* ، جامعة زيان عاشور الجلفة ، العدد الثامن ، ص ١٥٥ - ١٧٥ .
٢٨. تركي، سنية كاظم، ابراهيم، بشرى عبد، (٢٠١٠)، دور الثقافة التنظيمية في تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة، *مجلة الادارة والاقتصاد*، كلية التقنية الإدارية الوسطى، العدد ١٠٢، المجلد ٣٨ ، ص ٣٣-١١ .

٢٩. جاسم، فؤاد حسن، (٢٠١٣)، دور الثقافة التنظيمية في تعزيز فاعلية المنظمة، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، كلية التقنية الإدارية الوسطى، العدد ٩٥، المجلد ٣٦، ص ٢٢ - ٤٢ .
٣٠. حساب، حسين علي، (٢٠١٩) العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير في المحاسبة - غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ص ١-١٠٢ .
٣١. حسين، علي ابراهيم، محمود، صدام محمد، حسين، محمد عبدالكريم، (٢٠١٨)، دور الثقافة التنظيمية لشركات الأعمال في تحديد العلاقة بين نظام التكاليف المعيارية وبيئة التصنيع الحديثة، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العدد ٢٢، المجلد ٢، ص ٧٠ - ٩٠ .
٣٢. خولة محدة (٢٠١٥) ، دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة: مؤسسة النسيج والتجهيز، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم ، TIFIB بسكرة التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة ، ص ٢٠ - ٤٦ .
٣٣. ساسي، فضيلة (٢٠١٨) ، دور التكوين في تطوير كفاءات العمال وعلاقته بالثقافة التنظيمية للمؤسسة ، *مجلة الحكمة للدراسات التربوية والنفسية* ، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع ، العدد ١٤ ، ص ١٠٤ ،
٣٤. سرور ، منال جبار (٢٠٢٠) ، الاستراتيجيات الحديثة ودورها في إدارة أزمة ارتفاع تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية ، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية* ، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد ٦١ ، العدد (خاص) ج ١ ، ص ٢٣٥ - ٢٥٤ .
٣٥. ضاحي، كريم جابر (٢٠٢٠) ، أثر الثقافة التنظيمية في تحقيق الريادة الإستراتيجية ، *مجلة كلية الكوئ الجامعية* ، المجلد ٥ ، العدد ١ ، ٦٠ - ٨٠ .
٣٦. عباس ، طاهر حميد (٢٠١٦) ، أبعاد التصنيع الرشيق وتأثيرها في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة الصناعية دراسة استطلاعية في معمل نسيج الديوانية" ، *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد الثامن عشر، العدد الرابع، ص ١٠٣ - ١٣٣ .
٣٧. عبد السميع ، سيد رزق (٢٠١١) ، استخدام تحليل سلسلة القيمة الخارجية بهدف تعظيم قيمة المنشأة - دراسة تطبيقية - ، رسالة ماجستير - غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ص ١ - ١٠٣ .
٣٨. عبد اللطيف محمد محمد يس (٢٠١٥) ، " أثر التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأدوات التكلفة البيئية في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد: دراسة استطلاعية" ، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، المجلد الثالث، العدد الثاني، ديسمبر، ص ٢٣٥ - ٢٩٩ .
٣٩. عبيد الله، فائزة، (٢٠١٠)، أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة- جامعة القاهرة* ، العدد ٧٦، ص ٢٣٧ - ٢٨٦ .
٤٠. عصفور ، أمل مصطفى (٢٠١٨) ، قيم ومعتقدات الأفراد وأثرها على فعالية التطوير التنظيمي ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، ص ٦ - ١٧ .
٤١. على ، آدم على موسى (٢٠١٨) ، أساليب التحليل الاستراتيجي ودورها في دعم القدرة التنافسية وخفض التكلفة - دراسة ميدانية - ، رسالة دكتوراه - غير منشورة ، جامعة النيلين بالسودان ، ص ١ - ١٤٦ .
٤٢. علام ، سمير (٢٠١٨) ، القدرات التنافسية لشركات قطاع الدواء ، المشكلة ومداخل التحسين ، ندوة اقتصاديات الدواء ، مركز البحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، الإصدار السادس، ص ٩٩-١٣٢ .

٤٣. على ، سوزان عبد الغنى ( ٢٠١٦ ) ، " أثر مرتكزات التصنيع الرشيق في تعزيز الميزة التنافسية للشركة العامة للأدوية في سامراء (دراسة تحليلية)"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن، العدد الخامس عشر، ص ٢٢٠ - ٢٣٩ .
٤٤. غالى ، أشرف أحمد محمد ( ٢٠١٧ ) ، أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة (OBA) على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (LVSCM) مع دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، يوليو، ص ٤٤٨ - ٥١٦ .
٤٥. قائد، عبدالله غالب، (٢٠١٢)، أثر المزايا التنافسية في تحقيق الريادة للمصارف الإسلامية باليمن، رسالة دكتوراه - غير منشورة، الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، ص ١-١٢٢ .
٤٦. متولى ، أحمد نكي حسين ( ٢٠١٤ ) ، "استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبي المرنة ( L A ) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، ص ٢٢٢-٢٩٣ .
٤٧. محاريق ، هاني أحمد ( ٢٠١٧ ) ، " دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البنينة في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد - دراسة استطلاعية"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث - الجزء الثاني، أكتوبر، ص ٧٨٤ : ٩٣٠ .
٤٨. محمود، صدام محمد، (٢٠١٧)، تحسين الوظيفة الإعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات إدارة التكاليف ومحاسبة السجلات المفتوحة دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة- غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ص ١-١٢٤ .
٤٩. مصطفى، عزة مصطفى محمد مصطفى، وآخرون ( ٢٠١٥ ) ، "تحسين الإفصاح المحاسبي باستخدام الدفاتر المحاسبية المفتوحة لترشيد قرارات التعهد (دراسة حالة)"، مجلة المحاسبة المصرية، العدد التاسع، ص ٤٠٢-٤٠٣ .
٥٠. منجل ، سيف هادي ( ٢٠٢٠ ) ، الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالولاء التنظيمي لدى موظفي مديرية السباب والرياضة، مجلة كلية التربية الرياضية، المجلد ١٣، العدد، ص ١٢١ - ٢٢٨ .
٥١. نعمان ، أحمد ابراهيم ( ٢٠١٥ ) ، تأثير الثقافة التنظيمية على درجة الوعي بالمخاطر والأزمات دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه - غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ص ١-١٣٥ .
٥٢. نعمة ، رسل سلمان ( ٢٠٢٠ ) ، تأثير المزيج الترويجي في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمنظمات الصناعية: بحث ميداني في مصفى الدورة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارة، المجلد ٢٦، العدد ١٢٠، ص ٢٦١ - ٢٨٠ .
٥٣. هادف ، راتبة ( ٢٠١٩ ) ، إدارة التغيير الثقافي داخل المنظمات المعاصرة، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، مركز جيل البحث العلمي، العدد ٥٣، ص ٧٧ - ٩٢ .
٥٤. ياسين، عبد الله (٢٠٢٠)، الثقافة التنظيمية و دورها في تحسين جودة الخدمة التعليمية بالمركز الجامعي تندوف من وجهة نظر الأساتذة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٦، العدد ١٢٠، ص ٢٢٦ - ٢٣٦ .
٥٥. يوب، أمال (٢٠١٧)، دور المصارف الإسلامية وثقافتها التنظيمية في تطوير المزيج التسويقي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسطنطينية، العدد ٤٧، ص ٢٢٣ - ٢٤١ .



**ثانيا: المراجع الأجنبية:**

1. Alshbiel, Seif Obeid and Al-Awaqleh, Qasim Ahmad, (2012), JIT production system and its effect on achieving competitive advantage for public shareholding industrial companies in Jordan, **Amman: interdisciplinary journal of contemporary research in business**, Vol. 4, No. 6 ,pp25 -36 .
2. Agbejule, A., (2011), Organizational Culture and Performance: the Role of Management Accounting System, **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 12, No. 1 ,pp25-39 .
3. Agndal, H., & Nilsson, U., (2008), Supply Chain Decision-Making Supported by an Open Books Policy, **International Journal of Production Economics**, Vol.116, Iss. 1. pp 154 -164
4. Agndal, H., & Nilsson, U., (2018), Inter-organizational Cost Management in the Exchange Process, **Management Accounting Research**, Vol. 20, Iss. 2,pp22-39.
5. Agndal, H., & Nilsson, U., (2010), Different Open Book Accounting Practices for Different Purchasing Strategies, **Management Accounting Research**, Vol. 21,pp1-16.
6. Alenius, E., Lind, J., Strömsten, T., (2015), The Role of Open Book Accounting in Network: Creating and Managing Interdependencies Across Company Boundaries, **Management Accounting Research**, Vol. 45, pp 195 -206 .
- 1) Andrew R. Timming, Ross Brown (2015) ,Employee voice through open- book social and "accounting , the benefits of informational transparency environmental , **accountability Journal**, vol. 35, No. 2, .
- 2) Ariela Caglio , (2018 ) , To disclose or not to disclose? An investigation of the antecedents and effects of open book accounting , **European Accounting Review** ,27 (2),pp 263-287 .
7. Ax, Christian. & Greve, Jan., (2016), Adoption of Management Accounting Innovations: Organizational Culture Compatibility and Perceived Outcomes, **Management Accounting Research**, Vol 34,pp36-48 .
- 3) Azzam Azmi Abou-Moghli ,(2012) , Impact of Innovation on Realizing Competitive Advantage in Banking Sector in Jordan , **American Academic & Scholarly Research Journal**, Vol. 4, No 5, Sept ,pp145-159. at: [www.aasrc.org/aasrj](http://www.aasrc.org/aasrj)
- 4) Bakil Dhaif Allah, Sofioh Md Auzair, Runanita Maelah & Md Daud Ismail, (2016) , "inter- organizational cost management and open book accounting: are view" , **Asian Journal of Accounting perspectives**, Vol. 9, pp645-682.

8. Busco, C., & Scapens, R. W., (2011), Management Accounting Systems and Organisational Culture: **Interpreting their linkages and Processes of Change**, Vol .8, No,4 ,pp97-112 .
9. Coad, A., & Cullen, J., (2016), Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, Vo 1. 1,pp340 -356 .
- 10.EIKelety I. (2016) , Toward a **Conceptual Framework for Strategic Cost Management**, PhD Thesis, Chemnitz University of Technology, pp48 -63 .
- 5) Erik Alenius, Johnny Lind, Torkel Stromsten,(2015) , " The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries, **industrial marketing management**, vol. 12, February, Pages 195-206.
- 6) Fawzy Soliman ( 2013 ) , Does Innovation Drive Sustainable Competitive Advantages?" , **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 9, No. 1, pp66-81 .
- 11.Henri, J. F., (2016), Organizational Culture and Performance Measurement Systems, **Accounting, organizations and society**, Vol. 31, No. 1,pp70-86 .
- 12.-Henrik Agndal & Ulf Nilsson( 2010 ) , Different open book accounting practices for different purchasing strategies , **Management Accounting Research** , Volume 21, Issue 3, September 2010, pp 147-166 .
- 13.-Hoffjan, Andreas & Kruse, Holger & Lührs, Sebastian & Kolburg, Anja, (2011), Cost Transparency in Supply Chains: Demystification of the Cooperation Tenet, **Supply Chains**, Vol. 63,pp1-22 .
- 14.Hoffjan, Andreas & Kruse, Holger, (2016), Open Book Accounting in Supply Chains:When and How is It Used in Practice?, **Cost Management**, Vol. 20, No. 6,pp 30-58 .
- 15.Hoffjan,A . , & Kruze, H. , (2016), "Open Book Accounting In Supply Chains When and How is it Used in Practice" ,**Journal of Cost Management** , Vol. , 20 No. ,6,PP::602-607
- 16.Kajuter, P. & Kulmala, H. I., (2015), Open-Book Accounting in Networks Potential Achievements and Reasons for failures. **Management Accounting Research**, Vol. 16, 179–204
- 17.Kulmala, H.I, & Paranko, J.,& Uusi-Rauva, E., (2012), The Role of Cost Management in Network Relationships. **International Journal of production Economics**, Vol. 79, pp157 -177 .

18. Kulmala, Harri I., (2014), Developing Cost Management in Customer–Supplier Relationships: Three Case Studies, **Journal of Purchasing & Supply Management**, Vol. 10, Iss. 2, pp16-29 .
19. Kumra, R., Agndal, H., & Nilsson, U., (2012), Open book Practices in Buyer-Supplier Relationships in India, **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol. 2, Iss 3, pp149-161 .
20. Lamming, R., Caldwell, N., Harrison, D., (2014), Developing the Concept of Transparency for Use in Supply Relationships, **British Journal of Management**, Vol.15, pp255-261.
21. Lamming, Richard & Caldwell, Nigel & Phillips, Wendy & Harrison, Deborah, (2015), Sharing Sensitive Information in Supply Relationships: The Flaws in One-Way OpenBook Negotiation and The Need For Transparency, **European Management Journal**, Vol. 23, No. 5, pp14-29 .
22. Mouritsen, J. & Hansen, A. & Hansen, C (2011), Inter-Organizational Controls and Organizational Competencies: Episodes Around Target Cost Management/Functional Analysis and Open Book Accounting, **Management Accounting Research**, Vol. 12, Iss. 2, pp 1-7 .
23. Seif Obeid ALshbiel & Qasim Ahmad Al-Awaqleh (2012 ) , jit Production System and its Effect on Achieving Competitive Advantage For Public Shareholding Industrial Companies in Jordan , **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business** , vol 4, No 6 , pp 883 – 892 .
24. Smith W & Lockamy A (2012 ) , Target costing for supply chain management: An economic framework , **Journal of Corporate Accounting & Finance** , Vol.12, Iss1 ,pp 67 – 77 .
25. Tyagi R. (2018) Management Innovation, **Journal of Management Science**, 6(2), pp1-22 .
- 7) Veerendrakumar M (2020 ) , Exploratory Study on Achieving Sustainable Competitive Advantage through Supply Chain Innovation for Strengthening Organizational Performance, **International Journal of Economics and Management Sciences**, Vol.4, No.3, pp362 - 388 .
26. Walker, Nigel " **Openbook Accounting –a best value Tool** " (2010) available at <http://www.icn.scio.org.uk>.
27. Windolph, M., & Moller, K., (2012), Open-Book Accounting: Reason for Failure of Inter-Firm Cooperation?, **Management Accounting Research**, Vol.23, Iss1 ,pp 45 -56 .

**ملحق الدراسة****قائمة الاستقصاء ( الاستبيان )****القسم الأول**

السيد / السيدة : .....

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان "

**دور الثقافة التنظيمية في تبني استخدام محاسبة السجلات المفتوحة وأثره على****زيادة الميزة التنافسية في الشركات الصناعية**

تهدف الدراسة الى التعرف على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند تطبيق تقنية إدارة التكاليف البيئية في سلاسل التوريد وما يمكن أن تحققه من مزايا تنافسية. والتعرف على الثقافات التنظيمية وأبعادها وأنواعها بصورة عامة والثقافة الإبداعية والمحافظة بصورة خاصة. فضلا عن اختبار تأثير الثقافة التنظيمية في أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ، مع بيان أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية المصرية .

ويؤكد الباحث لسيادتكم أن ما استدلون به من إجابات على الأسئلة الواردة بهذه القائمة تمثل شهادة خبير وستكون موضع السرية التامة ويقتصر استخدامها على ما يتعلق بالدراسة الميدانية لهذا البحث . وإذ أشكر لسيادتكم حسن تعاونكم معي فإني أتمنى من الله أن تثابوا خيراً على معاونتكم لي.

ولسيادتكم جزيل الشكر ووافر الاحترام والتقدير

## البيانات الشخصية

الاسم (اختياري) : .....  
المؤهل :-

بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	أخرى

الوظيفة :-

محاسب تكاليف	مدير مالي	مدير إنتاج	إدارة عليا	محاسب مالي

سنوات الخبرة :-

أقل من ٥ سنوات	من ٦ : ١٠ سنوات	من ١١ : ١٥ سنة	من ١٦ - ٢٠ سنة	٢١ سنة فأكثر

العمر :-

٣٠ سنة فأقل	٤٠ - ٣١ سنة	٥٠ - ٤١ سنة	٥١ سنة فأكثر

## الجزء الثاني

## أسئلة قائمة الاستقصاء ( الاستبيان )

نرجو تفضلكم مشكورين باختيار واحدة من الإجابات التي ترونها مناسبة لكل سؤال بوضع إشارة ( √ ) في المكان المخصص

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
	الفرض الرئيسي الأول :- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة التنظيمية في تبنى ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات الصناعية المصرية					
	المتغير الأول: الثقافة التنظيمية					
	أولاً. الثقافة المحافظة					
١	تشجع شركتنا على ضرورة الالتزام بالمسؤوليات المحددة					
٢	يخضع العاملون الجدد إلى اختبارات ثقافية كجزء من الاختبار الأولي للتعيين					
٣	تعتمد شركتنا على تسلسل السلطة الهرمي كما تهتم شركتنا بالتغيرات البينية					

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا بشدة أوافق
٤	نودي إعمالنا بدقة متناهية ونتبع الإجراءات السليمة لتأدية واجباتنا					
٥	لا تهتم شركتنا بالمنافسة في نوع صناعتها					
ثانياً: الثقافة الإبداعية:						
٦	تهيئ شركتنا مناخاً يساعد على الإبداع والابتكار تحرص شركتنا على أن تكون الأفضل					
٧	تشجع شركتنا التفكير الإبداعي في مواجهة مشكلاتها					
٨	تعتمد شركتنا على الابتكار لتطوير الخدمات الأكاديمية لدينا كالحماس والدافعية لإنجاز أكثر من المستوى المطلوب					
٩	هناك اعتقاد بأهمية عدم الرسمية في شركتنا					
١٠	تحرص شركتنا على إشاعة جو من الثقة والصدقة في بيئتها الداخلية					
المتغير الثاني: أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.						
أولاً بطبيعة الإفصاح عن البيانات ونوعية البيانات المفصّل عنها وشكل هذا الإفصاح واتجاهاته:						
١١	تبادل بيانات التكاليف ومناقشتها علناً بين شركة المشتري والمورد					
١٢	مطالبة المشتري للمورد بالإفصاح عن بيانات التكاليف					
١٣	البيانات بكل ما يتعلق بهياكل التكاليف (تفاوت بين التفصيل الكبير الأدق البيانات وعدم التفصيل) تحدها العلاقة بين الشركات					
١٤	تبادل بيانات التكاليف (بشكل رسمي) وفق إرشادات أو ورقة عمل للإجابة عن أسئلة ثابتة ومحددة أو (غير رسمي) وفق بيانات معينة تتغير من مورد إلى آخر					
١٥	يفصح المورد عن بيانات التكاليف الخاصة بها يفصح المشتري عن مقترحات التطوير عمليات المورد .					
ثانياً. الغرض من بيانات التكاليف:						
١٦	لأجل استخدام تقنيات إدارة التكاليف البيئية و لتحديد فرص تخفيض التكاليف					
١٧	لدعم تطوير المنتجات و عمليات التصنيع للمشتري والمورد و لتجنب سوء الفهم					

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١٨	لتحقيق الرقابة على السعر بالتأكد من عدم طلب الموردين لأسعار عالية أو مرتفعة و لتقييم واختيار الموردين					
ثالثا. مناخ أو ظروف الإفصاح:						
١٩	وجود التعاون باستعداد المورد المشاركة ببيانات التكاليف					
٢٠	وجود الثقة بعدم إساءة استخدام البيانات من قبل المشتري					
٢١	وجود الحوافز التي تدفع المورد للإفصاح عن بياناته مثل تقاسم وفورات التكاليف					
الفرض الرئيسى الثانى :- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية المصرية						
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية المصرية						
٢٢	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة الدراسة والتطوير.					
٢٣	يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشأة بمعلومات عن هيكل التكلفة لدى المورد					
٢٤	يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحديد الأماكن المستهدفة للتكلفة.					
٢٥	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يسمح بتبادل معلومات التكلفة					
٢٦	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى خفض التكلفة من خلال مقدرته على تحديد الأنشطة الغير مضيعة للقيمة والعمل على الاستغناء عنها.					
يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية المصرية						
٢٧	تساعد البيانات الموجودة داخل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة الوصول إلى التفاوض الملائم بصدد الجودة والأداء الوظيفي للمنتج.					
٢٨	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يقوم بتصنيع المنتجات التي تفي بالمواصفات التي يطلبها المشتري.					

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٢٩	يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلى تحقيق التعاون بين المشتريين والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد					
٣٠	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يسهم في مشاركة المعلومات عبر سلسلة التوريد لتحسين مستويات خدمة العملاء					
٣١	يسمح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للشركة المشتريية أن تدعم الشركة الموردة في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات.					
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية المصرية						
٣٢	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى الاستجابة لطلبات العميل من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية.					
٣٣	يؤدي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة					
٣٤	معلومات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تساعد في زيادة المرونة					
٣٥	يساعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على تخفيض وقت دورة الإنتاج					
٣٦	يعمل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على توفير خاصية إمكانية الوصول للمعلومات المفصّل عنها بين جميع الأطراف ذات العلاقة التعاونية					