

تأثير الثقافة التنظيمية في تبني ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات العراقية^(١)

الباحثة: مروة رضا شكور

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة تكريت

marwa.ridha1987@gmail.com

أ.د. سطم صالح حسين

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة تكريت

satam.hussein@tu.edu.iq

المستخلص:

يهدف البحث الحالي إلى اختبار تأثير الثقافة التنظيمية في تبني ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات العراقية، وتم تحديد نوعين من الثقافة التنظيمية (المحافظة، والإبداعية). وتم استعمال أسلوب استمارة الاستبيان لغرض الحصول على بيانات الجانب التطبيقي، وبالاعتماد على معادلة الانحدار البسيط تم اختبار الفرضيات، وقد أشارت النتائج الى أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة المحافظة في تبني ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، في حين أنّ هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة الإبداعية في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

الكلمات المفتاحية: الثقافة التنظيمية، الثقافة المحافظة، الثقافة الإبداعية، محاسبة السجلات المفتوحة.

The Impact of organizational culture on the adopting the open book accounting practices in Iraqi corporates

Prof. Dr. Satam salih Hussein
College of Administration and Economics
Tikrit University

Researcher: Marwa Ridha Shakkur
College of Administration and Economics
Tikrit University

Abstract:

The current research aims to test the effect of organizational culture on the adoption of open book accounting method practices in Iraqi corporates. Two types of organizational culture (conservative and creative) were identified. The questionnaire method was used for the purpose of obtaining the application side data, and based on the simple regression equation, the hypotheses were tested. The results indicated that there is no significant effect of the conservative culture the adoption of open book accounting practices, while the results indicated that there is a significant effect of the creative culture on the adoption of the open book accounting method.

Keywords: organizational culture, conservative culture, creative culture, open book accounting.

١. المقدمة

تمارس معظم الشركات أعمالها في بيئة مليئة بتحديات وتطورات هائلة في التكنولوجيا وافتتاح كبير للتجارة والاستثمار، ووجود تباين في علاقة مستوى الإدارة مع الموردين والعملاء،

(١) البحث مستل من رسالة الماجستير.

الأمر الذي يتطلب نجاح استراتيجية 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 انتاج 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 واجراءات 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 (محمود، ٢٠١٧: ب). وتمثل الثقافة التنظيمية 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 على 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 (الحمداني، ٢٠١١: ٥٩).

١/١. مشكلة البحث: إنَّ ازدياد المنافسة في بيئة الأعمال الحديثة نتيجة العوامل المختلفة، واعتماد شركات الأعمال على التعهيد بالاستعانة بمصادر خارجية يتطلب من شركات الأعمال تبني التقنيات والممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومنها ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة فمن خلال بيانات التكاليف التي توفرها تستطيع الشركات من تحسين قدرتها التنافسية وتخفيض تكاليفها وإدارة الأسعار وتخفيف المخاطر وغيرها من المزايا، وأنَّ لاختلاف الثقافة من حيث كونها محافظة أو إبداعية تأثير في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، لذا فان الثقافة التي تسلكها الشركة قد تؤثر في نجاح أو فشل تبني هذا الأسلوب . وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال الآتي: **هل هناك تأثير للثقافة التنظيمية في تبني ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات الصناعية العراقية.**

٢/١. أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والذي يمتد على طول سلسلة التوريد للشركات، وحدثة واتساع تطبيقه في الشركات المعروفة والكبيرة على مستوى العالم، وتأتي أهمية البحث من اختبار لإحدى المحددات الرئيسة لنجاح أو فشل تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة في البيئة العراقية وما تمثله من ركيزة أساسية في تنمية الاقتصاد العراقي.

٣/١. أهداف البحث: تهدف البحث للتعرف 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، فضلاً عن اختبار تأثير الثقافة التنظيمية في أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٤/١. فرضية البحث: لغرض التوصل الى حل لمشكلة البحث فأن البحث يقوم على الفرضية الرئيسة الآتية: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للثقافة التنظيمية في تبني ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الشركات العراقية. ويتفرع منها:

- ❖ 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.
- ٥/١. حدود البحث:** تقتصر حدود البحث بعدم تعاون بعض الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية العراقية، إذ قامت الباحثة بتوزيع استمارة الاستبيان على مديري الأقسام والشعب والمدير

التنفيذي والمحاسبين العاملين في هذه الشركات وإن بعض الافراد العاملين في قسم المحاسبة من غير ذوي الاختصاص أدى لعدم فهم متغيرات البحث بشكل جيد.

٦/١. **مناهج البحث:** اعتمدت البحث على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما: المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، إذ سيتم الانتقال من الخاص إلى العام في تعميم الاستنتاجات فضلاً عن تبني أسلوب استمارة الاستبيان في الجانب التطبيقي وهذا يعد استخدام للمنهج الاستقرائي، أمّا المنهج الاستنباطي فتم استخدامه في صياغة فروض الدراسة التي انطلقت من العام إلى الخاص ليتم التوصل إلى الاستنتاجات حول التأثير بين متغيرات الدراسة.

وبعد تناول المقدمة والمنهجية في المحور الأول من هذا البحث، سيتم عرض المتبقي كما يلي، يخصص المحور الثاني لمراجعة بعض الدراسات السابقة بهدف بناء الإطار النظري لمتغيرات البحث واستنباط العلاقة بينها، من حيث المفهوم، والاهمية، والاهداف، والممارسات لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وماهية الثقافة التنظيمية وابعادها وانواعها. في حين يخصص المحور الثالث لنموذج البحث واختبار الفرضيات، واخيراً يُخصص المحور الرابع لاستعراض اهم الاستنتاجات والتوصيات.

٢. **الدراسات السابقة:** هناك العديد من الدراسات منها: (عبيدالله، ٢٠١٠)، (الحساب، ٢٠١٦)، (حسين وآخرون، ٢٠١٨)، فضلاً عن (Kajuter & Kulmala, 2005)، (Henri, 2006)، (Agendal & Nilsson, 2010)، (Agbejule, 2011)، (Kumra, et al., 2012)، وأخيراً دراسة (Ax & Greve, 2016) التي تناولت الثقافة التنظيمية وممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بشكل منفصل في عددٍ من الدول.

حيث اختبرت دراسة (عبيدالله، ٢٠١٠) أثر مجموعة من خصائص الشركات على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في (٣٣) شركة مصرية باستخدام أسلوب استمارة الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى ان خصائص الشركة لها أثر على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، ومن أهم متطلبات تطبيقها هو توفر الثقة في العلاقة بين المشتري والمورد.

في حين هدفت دراسة (حساب، ٢٠١٦) 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 ان هناك علاقة ارتباط معنوية بين العوامل المؤثرة وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

وركزت دراسة (حسين وآخرون، ٢٠١٨) على أثر المتغيرات التي أحدثتها بيئة التصنيع الحديثة في نظام التكاليف المعيارية، من حيث إبراز الانتقادات لإدائه التقليدي، واستحداث التطوير فيه لتحقيق كفاءة وفاعلية الانسجام والملاءمة مع تلك البيئة، وتناولت 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 بالمجال المحاسبي في الجامعات العراقية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير إيجابي لبيئة التصنيع الحديثة في تطوير نظام التكاليف المعيارية، من حيث تحقيق أهدافه بالتخطيط والرقابة

وترشيد القرارات، وأن هذا التأثير يكون أكثر وضوحاً في ظل الثقافة الإبداعية مقارنة بالثقافة المحافظة.

هدفت دراسة (Kajuter & Kulmala, 2005) إلى التعرف على الأسباب التي تؤدي إلى النجاح أو الفشل للشركات عند ممارسة محاسبة السجلات المفتوحة كوسيلة لتحسين كفاءة تكاليف سلاسل التوريد، وتناولت الدراسة شبكة تصنيع السيارات الألمانية لتصف ممارسة محاسبة السجلات المفتوحة بالتفصيل. وأيضاً التحليل لكشف نتائج الحالات المتقاطعة في ثلاث شبكات لشركات فنلندية وتستند الدراسة إلى إطار الاحتمالات. وتوصلت الدراسة إلى ستة أسباب منفصلة رئيسية وراء فشل ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة.

واوضحت دراسة (Henri, 2006) العلاقات بين الثقافة التنظيمية واثنين من سمات نظم قياس الأداء، وهما تنوع القياس وطبيعة الاستخدام. توصلت الدراسة إلى أن كبار مديري الشركات (التي تعكس نمطاً لثقافة تنظيمية مرنة) يميلون إلى استخدام المزيد من مقاييس الأداء واستخدام نظام إدارة الأداء لتركيز الاهتمام التنظيمي ودعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية والإجراءات المشروعة إلى حد أكبر من كبار مديري الشركات التي تعكس نمط الثقافة التنظيمية الرقابية.

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

واختبرت دراسة (Agbejule, 2011) التأثير المشترك لنظام محاسبة الإدارية التشخيصية والتفاعلية المستخدمة والثقافة التنظيمية على الأداء، توصلت الدراسة إلى أن كلا من نظام محاسبة 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 محاسبة الإدارية، في حين أنه في ظل الثقافة التنظيمية الرقابية للشركات فإن الاعتماد العالي لكلا النوعين له أثر إيجابي في تعزيز الأداء.

وقامت دراسة (Kumra, et al., 2012) باستكشاف كيفية ممارسة شركات المشتري الهندية لسياسة السجلات المفتوحة في علاقتها مع الموردين في ثلاث صناعات، مثل شركات السيارات وشركات البناء والانشاءات وشركات تكنولوجيا المعلومات، وتم جمع البيانات النوعية في شكل ٢٢ مقابلة في الهند مع ممثلي لثلاث شركات مشتري و عدد من مورديهم، وتوصلت الدراسة أن المشتريين يستخدمون أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لهندسة القيمة في مرحلة تطوير المنتج، لتحسين الأداء لدى المورد وخفض التكاليف لديه، وترشيد القرارات المتعلقة بالموردين، وخفض التكاليف أو كآلية للرقابة على التكاليف واعتبارها جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية الحد من المخاطر.

اما دراسة (Ax & Greve, 2016) فاخترت تأثير انتشار الابداعات بين نوعين من الثقافة التنظيمية للشركات وهي ثقافة المتبنين (Adopters)، وثقافة الابداع، واختبار فرضيات الدراسة بناءً على البيانات المتوفرة في شبكات الانترنت عن الشركات الصناعية السويدية. وتوصلت الدراسة إلى أن نوعية الثقافة التنظيمية السائدة تعد عامل مهم في الإسراع أو تأخير عملية تبني ابتكارات المحاسبة الإدارية في الشركة.

تناول الدراسات السابقة العوامل واخرى المحددات وعلاقتها بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، ودراسة اخرى تناولت ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مع استراتيجيات الشراء، ودراسات المتعلقة بالثقافة التنظيمية مع تقنيات المحاسبة الادارية بصورة عامة، اذ تميز البحث بعدم وجود دراسة ربطت هذين المتغيرين بشكل مستقل.

١/٢. الثقافة التنظيمية: تعد الثقافة التنظيمية عاملاً هاماً يؤثر في سلوك ونتائج الشركات، فهي مفهوم واسع لم يتم التوصل بعد إلى توافق في الآراء بشأنه، وعادةً ما ترتبط الأفكار الخاصة بالمعتقدات المشتركة والقيم والافتراضات والأنماط السلوكية بالثقافة، والتي يمكن أن تسهم في التغلب على الكثير من المشكلات التي تواجه الشركة (الملاح وصالح، ٢٠١٢: ١٨٠)، فيما يتعلق بالتغييرات الواجب إدخالها على 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 (الحمداني، ٢٠١١: ٥٩).

١/١/٢. مفهوم الثقافة التنظيمية: تعددت تعريفات الثقافة التنظيمية حسب وجهة النظر التي يتبناها الباحثون فمنهم من عرّفها من خلال العناصر المكونة لها ومنهم من عرّفها بتأثير تلك المكونات على سلوك العاملين أو الشركة أو من ناحية 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 كمجتمعاً هادفاً (الملاح وصالح، ٢٠١٢: ١٨٣).

ويعرف (Jones) 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: ٣٢٦).

٢/١/٢. أهمية الثقافة التنظيمية: تأتي أهمية الثقافة التنظيمية بكونها قوة خفية ذات تأثير متعدد الجوانب لأنشطة 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 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 (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 (القُدو وآخرون، ٢٠٠٧: ٥٣).

- ❖ تعزيز التكامل الداخلي بين أفراد الشركة من خلال الاتصال والعمل معاً 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 ضغطاً على العاملين للمضي قدماً بالتفكير والتصرف بطريقة تنسجم مع الثقافة السائدة (محمد، ٢٠١٢: ٢١٥).
- ❖ تعد الثقافة التنظيمية للشركة مصدراً للميزة التنافسية المستدامة للشركة، فالأداء المالي الجيد نتيجة لمقدرتها على تطوير ثقافتها التنظيمية من خلال تطبيق تقنيات وأساليب التعامل مع العملاء والموردين وقدرة معالجة البيانات فضلاً عن العوامل البيئية (تركي وإبراهيم، ٢٠١٥: ٢٠٩).
- ❖ تؤثر الثقافة التنظيمية على مستوى أداء الشركة فهي سبب نجاحها أو فشلها، إذا كانت تؤكد على سلوكيات الإبداع، ولكنها تكون ضارة إذا كانت تؤكد على السلوكيات الروتينية والصرامة (الحمداني، ٢٠١١: ٦٣).
- ❖ ٣/١/٢. أبعاد الثقافة التنظيمية: حَددَ (الطائي وجواد، ٢٠١٤: ٨٣-٨٤) مجموعة من الأبعاد وفق أحد المقاييس الحديثة وهي:
- ❖ المشاركة، وهي توفير الظروف الملائمة لكافة أعضاء الشركة لصناعة القرار وإبداء الأفكار والمقترحات المختلفة.
- ❖ التعاون، وهو تشجيع الشركة للعمل الجماعي بدلاً 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 بالزبائن، أي الاهتمام بالوصول إلى رضا الزبائن والعملاء.
- ❖ التوجه الاستراتيجي، وجود رسالة واضحة ومحددة للشركة والأهداف الاستراتيجية طويلة الأمد وتحديد الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف.
- ❖ نظام الحوافز والمكافآت، نظام تحفيزي تضعه الشركة يشمل الأجور والمرتبات 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 مسبقاً.
- ❖ 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، فضلاً 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.
- ❖ ٤/١/٢. أنواع الثقافة التنظيمية: تتباين أنواع الثقافات التنظيمية والأسس المعتمدة في سرد أنواعها، فهي حصيلة ما تشترك فيها الشركات بالقيم والمعايير والمضامين التي توجه السلوك وتحدد الوسائل والبدائل المقبولة لتحقيق الأهداف (الحمداني، ٢٠١١: ٧٣). وكشفت البحوث والدراسات بأنه لا يوجد تصنيف عالمي للأنواع الثقافية مقبول من الجميع، ويمكن توضيح أنواع الثقافة التنظيمية من خلال الجدول (١) وكما يأتي:

الجدول (١): أنواع الثقافة التنظيمية

الأنواع				المعايير
		ثقافة جزئية	ثقافة سائدة	الشمولية
		ثقافة ضعيفة	ثقافة قوية	القوة
ثقافة الفرد	ثقافة المهمة	ثقافة الدور	ثقافة النفوذ	الانماط
		الثقافة الجامدة	ثقافة المرونة	قدرة على التكيف
ثقافة الجماعة	ثقافة التكيف	الثقافة البيروقراطية	ثقافة الرسالة	البيئة والاستراتيجية
	الثقافة الداعمة	الثقافة البيروقراطية	الثقافة الإبداعية	شكل الشركة
الثقافة الجماعية	الثقافة الإبداعية	الثقافة الهرمية	الثقافة العقلانية	القيم المتنافسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على كل من دراسة (الحمداي، ٢٠١١)، (Henri, 2006)، (العاني، ٢٠١٨).

٥/١/٢. **علاقة الثقافة التنظيمية مع المحاسبة:** تناولت العديد من الدراسات الثقافة التنظيمية مع المحاسبة، وبشكل خاص مع نظم المحاسبة الإدارية، حيث تعد القيم التنظيمية هي إحدى ركائز بناء الثقافة التنظيمية للشركات، وقد أشار (Henri, 2006, 79) إلى نموذج القيم المتنافسة بعدة نموذجاً تفسيرياً لتلك الثقافة، وتضمن هذا النموذج محورين هما: (Agbejule, 2011: 76)

- ❖ 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 فضلاً عن تنمية الشركة نفسها.

تركز اغلب الدراسات المحاسبية على بُعد الرقابة/المرونة لأنه يتعلق بجوهر نظم الرقابة الإدارية، وهي في صميم المناقشات المستمرة في المحاسبة الإدارية، يمثل بُعد الرقابة/المرونة قوتين متنافستين تعدان من سمات الثقافة التنظيمية، يشير بُعد الرقابة إلى القدرة على التنبؤ والاستقرار والصلابة والمطابقة في حين يشير بُعد المرونة إلى العفوية والتغيير والانفتاح والقدرة على التكيف والاستجابة، ومن هذين البُعدين تظهر أربعة أنواع من الثقافة، هي: العقلانية، والهرمية، والإبداعية والجماعية (Henri, 2006: 79).

فتعكس الثقافة العقلانية توجهها نحو تحقيق مخرجات أو أهداف اقتصادية. الهدف الرئيس هو القياس والتوثيق وإدارة المعلومات (خصائصها: إنجاز الأهداف، والتبادل البيئي، والمنافسة/ نمط القيادة: يركز على الإنتاجية/أساسها: موجهة بالأهداف، الإنتاجية، المنافسة/استراتيجيتها: كسب المنافسة، التفوق). وتعكس الثقافة الهرمية البيروقراطية والاستقرار (خصائصها: الأوامر، القوانين، الانتظام، الاتساق، الكفاءة/نمط القيادة: منسق، منظم، مدير/أساسها: تناسق الأدوار والسياسات والإجراءات/استراتيجيتها: 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/استراتيجيتها: 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: مسهل، ناصح، قائد/أساسها: الثقة، الاحترام، الالتزام طويل الأجل/استراتيجيتها: تنمية الموارد البشرية، المشاركة) (حسين وآخرون، ٢٠١٨: ٩).

تركز الأنواع العقلانية والهرمية على بعد الرقابة في حين تشترك الأنواع الإبداعية والجماعية في التركيز على المرونة (Henri, 2006: 79).

وانسجاماً مع توجهات البحث الحالي ارتأى الباحثان اعتماد تصنيف (الحمداني، ٢٠١١)، (حسين وآخرون، ٢٠١٨) لأنواع الثقافة التنظيمية إذ صنفت على نوعين وفقاً لتشابه وتكرار مجموعة من أنواع الثقافات فمثلاً 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 انطلاقاً 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 لاختيار العاملين، ويكون العمل على درجة عالية من التقسيم والترتيب ومتوجهة نحو القوة ومتلازمة للحذر وتتميز بالجمود. وأن الثقافة المحافظة لا يترتب عليها تطوير الهياكل التنظيمية حسب احتياجات الإدارات والأقسام المختلفة، إذ يعتاد القادة بعد الانتهاء من تشكيل هياكلهم التنظيمية على استخدام الطرق التقليدية في إدارة العمل ونادراً ما يتعرفون على تأثير الهياكل في القواعد السلوكية والقيم الثقافية.

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.

٢/٢. **محاسبة السجلات المفتوحة:** تعتمد 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 ناجح. وأصبح الإفصاح عن معلومات التكاليف وغيرها من المعلومات الحساسة مطلباً أساسياً لنجاح المعلومات في حل مشكلة عدم التماثل في المعلومات بين المشتري والمورد، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف على أي جانب من سلسلة التوريد.

١/٢/٢. **ماهي محاسبة السجلات المفتوحة:** تم تناول مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة من قبل دراسات عديدة تحت مسميات مختلفة، إذ تناولها البعض تحت مسمى مفاوضات السجلات المفتوحة (Open book Negotiation) (Hoffjan & Kruse, 2006; Lamming et al., 2005).

وكذلك تناولها قسم آخر تحت مسمى سياسة السجلات المفتوحة (Open book policy) (Agndal and Nillson, 2008)، وآخرون أيضاً تحت مسمى شفافية التكاليف

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

يرى (Windolph & Moeller) ان محاسبة السجلات المفتوحة هي أداة يكشف من خلالها بعض اعضاء سلسلة التوريد (الموردين) عن معلومات التكاليف الخاصة بهم إلى اعضاء آخرين في السلسلة (المشتريين)، وهي وسيلة مهمة لإدارة التكاليف بفعالية وتحسين الأداء خارج حدود الشركة من خلال الإفصاح المنتظم لمعلومات المحاسبة الإدارية والسماح للمشتري بتطوير ومساعدة المورد الضعيف (Windolph & Moeller, 2012: 48). وهناك من عرفها على أنها أسلوب أو طريقة محاسبية يتم استخدامها كأداة للإفصاح وإدارة الترابط عبر الحدود التنظيمية للشركة، وأنها أسلوب لمشاركة المورد والمشتري لمعلومات التكاليف بشكل قانوني ومنتظم سواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية بهدف تخفيض التكاليف (Alenius et al., 2015: 1).

٢/٢/٢. أهداف تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة: تعددت أهداف محاسبة السجلات المفتوحة، فقد تم تصنيفها على أهداف عدة حسب الدراسات، وقَسَمَ (حساب، ٢٠١٦: ١٦) أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على:

الهدف الفني: ويتمثل في تخفيض ورقابة التكاليف لتحسين بيئة العمل الداخلي للشركة، وتزويد إدارة الشركات بالمعلومات التي تساعد في استخدام مواردها بكفاءة وفاعلية، ودعم 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، وتطبيق إدارة التكاليف البينية 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 الاستراتيجية لتحقيق ميزة تنافسية ليس على مستوى الشركة فقط وإنما على طول سلسلة التوريد (Coad & Cullen, 2006: 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) الذي يعد من الأهداف طويلة الأجل.

٣/٢/٢. أبعاد ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة: تعتمد ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة على مجموعة من الأبعاد وهي:

أ. **طبيعة الإفصاح عبر محاسبة السجلات المفتوحة:** ويشتمل هذا البعد على كل مما يأتي:

❖ **نوعية البيانات المفصّل عنها:** البيانات التي يتم الإفصاح عنها تختلف من حيث أنواع البيانات المعنية ودرجة التجميع. تتراوح البيانات من معلومات مفصلة على سبيل المثال تتضمن تكاليف تتعلق بكل مكون من المكونات، أو النفقات الإدارية، أو هوامش الربح، وبيانات أكثر تجميعاً بيانات إجمالية تتعلق بهياكل التكاليف أي المكونات والعمليات التي تشارك فيها بدلاً من التكاليف المحددة لكل منها، كما يمكن التعبير عن البيانات بالنسب المئوية أو النسب على سبيل المثال فيما يتعلق بالتكاليف العامة أو الأرقام المتعلقة بالعملية على سبيل المثال (الوقت لكل وحدة) بدلاً من الناحية

النقدية. فضلاً عن بيانات التكاليف قد يقدم الموردون معلومات حول الجودة، والسياسات البيئية، والموردين الفرعيين، خطط الاستثمار وتطوير المنتجات (Kumra el al., 2012: 197).

❖ **مدى الإفصاح عن بيانات التكاليف:** يكون الإفصاح متكرراً طوال دورة حياة المنتج، مع التركيز على ما قبل عمليات الإنتاج وقد يكون هذا التكرار كبيراً أو قليلاً (سلطان، ٢٠١٨: ٥١).

❖ **أشكال الإفصاح عن بيانات التكاليف:** قد يتخذ الإفصاح شكلاً رسمياً بمعنى وجود صيغة رسمية وفق قوائم أو ورقة عمل متفق عليها، أو إفصاح غير رسمي بمعنى عدم وجود صيغة رسمية ويتم طلب البيانات حسب الحاجة (سلطان، ٢٠١٨: ٥٢).

❖ **اتجاه الإفصاح عن بيانات التكاليف:** لتحقيق الشفافية يجب أن يكون الإفصاح ثنائي الاتجاه للتعاون بين الشركتين لتحقيق أهدافها، لكن من الناحية العملية يكون الإفصاح عن التكاليف أحادي الاتجاه من المورد إلى المشتري في معظم الحالات (Agndal & Nilsson, 2010: 151)، وقد تكون هناك تغذية عكسية منتظمة أو غير منتظمة من المشتري إلى المورد تتمثل في مقترحات تساعد على تخفيف تكلفة المواد من خلال إرشاده لمتنفيذ توريد معينة وغيرها (محمود، ٢٠١٧: ١٣٦).

ب. **استخدامات البيانات أو الغرض منها:** هناك اغراض وقرارات يدعمها أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، كدعم عمل تقنيات إدارة التكاليف البيئية (التكاليف المستهدفة، التحسين المستمر، وغيرهما) عبر دعم وتطوير المنتجات وعمليات التصنيع لكلا الطرفين (محمود، ٢٠١٧: ١٣٧) وتحقيق الرقابة على الأسعار (التسعير بناءً على التكاليف) والتخفيض المحتمل للأسعار المستقبلية. وتحديد مسببات التكاليف التي تستخدم للمساعدة على خفض التكاليف والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة لكلا الطرفين، وتجنب سوء الفهم من المشتري (سلطان، ٢٠١٨: ٥٢).

أما القرارات التي تدعمها فقد تم تحديد سبعة عشر قراراً مدعومة بالبيانات التي يتم الكشف عنها عبر محاسبة السجلات المفتوحة تتعلق هذه القرارات باختيار المورد، لتسهيل تطوير المنتجات وتنسيق العمليات المشتركة لسلسلة التوريد (Agndal & Nilsson, 2010: 151) المفاوضات على الأسعار تتم بالاستناد إلى التغيرات التي تحدث في الظروف الخارجية، ومشاركة وفورات التكاليف (Kumra el al., 2012: 197).

ج. **مناخ أو ظروف الإفصاح عبر محاسبة السجلات المفتوحة:** تحكم ظروف معينة عملية تبادل بيانات التكاليف عبر هذه الأداة، وقد تساعد هذه الظروف على التعاون وتحقيق الثقة بشكل كبير أو العكس، وهي عبارة عن محددات لممارسات الإفصاح عن هذه البيانات، ويمكن أن تكون محددات داخلية أو خارجية أو محددات خاصة بسلسلة التوريد أو محددات فردية (محمود، ٢٠١٧: ١٣٧).

٤/٢/٢. **متطلبات استخدام محاسبة السجلات المفتوحة:** هناك متطلبات لاستخدام هذا الأسلوب، حيث أوضحت دراسة (Kajuter & Kulmala, 2005) بوجود نوعين من المتطلبات عند تطبيقه هما: (Kajuter & Kulmala, 2005, 200)، (سلطان، ٢٠١٨: ٥٤)

❖ **المتطلبات الفنية:** تشير إلى تصميم نظم محاسبة التكاليف، وتقديم الدعم لتحسين أو جمع البيانات في حالة نقصها أو قصورها، وجودة الاتصال لتبادل المعلومات، ووجود تكنولوجيا معلومات متطورة لكسر الحواجز والمساعدة في سرعة ودقة تبادل المعلومات.

❖ **المتطلبات الاجتماعية:** تشير إلى التزام أعضاء سلسلة التوريد، والثقة المتبادلة، والتفكير كفريق بدلاً من التفكير الفردي، ولتحقيق ذلك، يتطلب الأمر تقاسم وفورات التكاليف والمزايا الأخرى المتحققة عنها، وتعد الثقافة التنظيمية للشركة إحدى متطلبات تطبيق هذا الأسلوب.

❖ تعد الثقة والالتزام من أهم متطلبات تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وليس من الضروري توافر كل الشروط لممارسته، بل يحتمل نجاح التطبيق عند استيفاء أحد الشروط كالثقة مثلاً (Mouritsen et al, 2001: 241).

٣. **تصميم البحث:** يتضمن هذا الجزء اختيار طريقة العينة وأساليب قياس متغيرات الدراسة، ومن ثم عرض نتائج التحليل الإحصائي وصولاً إلى اختبار فرضية البحث.

١/٣. **اختيار العينة وجمع البيانات:** تمثل مجتمع البحث بالممارسين والمتمثل بمجموعة من المحاسبين ومديري الأقسام والشعب والمديرين التنفيذيين في الشركات الصناعية العراقية تم تحديد مجتمع البحث بالشركات الصناعية العراقية، وكان عينة البحث (٢٠) شركة وتم توزيع (١٥٠) استمارة استبيان، وبلغ المسترد من تلك الاستمارات (١٢٠) استمارة صالحة للتحليل، بنسبة ٨٠٪. واعتمد الباحثان في اختيار عينة الدراسة وفق الشروط الآتية:

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

٢/٣. **قياس المتغيرات:** تضمن البحث على كل من المتغير المستقل والمتمثل بالثقافة التنظيمية (المحافظة، والإبداعية)، واعتمد في ذلك على (الحمداني، ٢٠١١؛ حسين وآخرون، ٢٠١٨)، والمتغير التابع والمتمثل بممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة واعتمد في ذلك على دراسة (Kajuter & Kulmala, 2005؛ Kumra el al, 2012؛ عبيدالله، ٢٠١٠؛ محمود، ٢٠١٧).

٣/٣. **تحليل النتائج واختبار الفروض:** يتم عرض نتائج التحليل الإحصائي بعد تفريغ البيانات المجمعة من الاستمارة الاستبيان لعينة البحث في البرنامج الإحصائي SPSS وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (موافق تماماً؛ موافق؛ محايد؛ غير موافق؛ غير موافق تماماً) ضمن استمارة الاستبيان.

١/٣/٣. **وصف المتغيرات:** بإجراء تحليل وصفي للبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS.22) 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 (٢): نتائج التحليل الوصفي لآراء المبحوثين

المتغيرات	أبعادها	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة	طبيعة الإفصاح ونوعيته	٣,٨٩٢٩	٠,٦٧٥٢٢
	غرض الإفصاح	٤,٣٠٨٣	٠,٤٩٠٦٥
	مناخ الإفصاح	٣,٦٧٥٠	٠,٧٩٣٨٤
	محاسبة السجلات المفتوحة ككل	٤,٠٠٧٨	٠,٥٠٤٤٨
الثقافة التنظيمية	الثقافة المتحفظة	٣,٨٧٥٧	٠,٦٢٥٠٧
	الثقافة الإبداعية	٣,٥٤٩٠	٠,٥٥٧٢٠
	الثقافة التنظيمية ككل	٣,٧١٢٤	٠,٣٠٧٨٠

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

ويتضح من الجدول السابق ما يلي:

أ. يُعد مستوى إدراك المبحوثين لممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بأبعادها الثلاثة (طبيعة الإفصاح ونوعيته، وغرض الإفصاح، ومناخ الإفصاح) مرتفعاً نوعاً ما، إذ تراوحت متوسطاتها ما بين (٣,٦٧٥٠) و (٤,٣٠٨٣)، إذ بلغ متوسط ادراك المبحوثين لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (٤,٠٠٧٨) وهو ما يؤكد على إدراكهم بأهمية شفافية التكاليف في بناء علاقات تعاون بين المشتري والمورد، وبلغ بُعد (الغرض من الإفصاح) أعلى متوسط (٤,٣٠٨٣) وذلك لتعدد الأغراض المساعدة في هذا الأسلوب، وبلغ أدنى متوسط (٣,٦٧٥٠) لبُعد (مناخ الإفصاح) ومن المحتمل ان يعود السبب إلى ان البيئة عينة البحث غير مؤهلة لتبنى هذا الأسلوب او ان المبحوثين لم يفهموا المصطلح بشكل جيد.

ب. يُعد مستوى إدراك الأفراد المبحوثين للثقافة التنظيمية وبعديها (المتحفظ، والإبداعي) نوعاً ما منخفض بالنسبة لبقية متغيرات الدراسة، إذ بلغت متوسطاتها ما بين (٣,٨٧٥٧) و (٣,٥٤٩٠) على التوالي، وهذا يكشف أن أكثر الشركات عينة البحث ذات ثقافة محافظة.

٢/٣/٣. اختبار الفرضية: يعرض الباحثان في هذا الجزء اختبار الفرضية التي قام عليها البحث، مع عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على فقرات تحليل البيانات المجمعة، وتحليل النتائج ومناقشة التأثير ما بين الثقافة التنظيمية وممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، واستناداً إلى أهداف البحث المطلوب تحقيقها فإنه سيتم اختبار مدى صحة الفرضية:

الفرضية الرئيسية: يوجد تأثير للثقافة التنظيمية في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وتقسم على:

❖ **الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد تأثير للثقافة المحافظة في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. يعرض الجدول (٣) تقديرات نموذج الانحدار البسيط لانحدار المتغير التابع (متوسط آراء العينة حول أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) نتيجةً لتأثير الثقافة التنظيمية (المحافظة) متغيراً مستقلاً.

الجدول (٣) نتائج تحليل تأثير الثقافة التنظيمية (المحافظة) على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

المتغير الحاكم	(Sig)(F)	(Sig)(T)	β	Adjusted R2	R2
الثقافة المحافظة	١,٩٢٩ (٠,١٦٨)	١,٣٨٩- (٠,١٦٨)	٠,١٢٧-	٠,٠٠٨	٠,٠١٦

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

تبين من الجدول (٣) عدم ثبوت معنوية نموذج الانحدار، إذ بلغت قيمة (F) (١,٩٢٩)، وهي غير معنوية إذ كانت القيمة الاحتمالية (Sig) بنسب وأكبر من ٠,٠٥. عدم ثبوت معنوية تأثير الثقافة المحافظة، إذ بلغت قيمة (T) للحد الثابت (١,٣٨٩-) وهي غير معنوية إذ كانت القيمة الاحتمالية (Sig) بنسب متفاوتة وأكبر من ٠,٠٥. عدم ثبوت التأثير السلبي للثقافة المحافظة في أسلوب السجلات المفتوحة كونه غير معنوي. إذ بلغت قيمة معامل الانحدار $\beta = (-٠,١٢٧)$. وقد يعود السبب إلى أن الثقافة المحافظة من الثقافات التي تتسم بأنها بيروقراطية وهرمية ولا تتفاعل كثيراً مع التغيرات والتطورات بشكل كبير، وبما أن ممارسات محاسبة السجلات المفتوحة من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، وإن هذا ينافي صحة الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية بمعنى: لا يوجد تأثير للثقافة المحافظة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

❖ **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد تأثير للثقافة الإبداعية في تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. وللتأكيد على صحة هذا الفرض تم تقدير أنموذج الانحدار لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة متغيراً تابعاً لنتيجة تأثير الثقافة الإبداعية كما هو موضح في الجدول (٤):

الجدول (٤) نتائج تحليل تأثير الثقافة التنظيمية (الإبداعية) على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

المتغير الحاكم	(Sig)(F)	(Sig)(T)	β	Adjusted R2	R2
الثقافة الإبداعية	١١,١٥١ ٠,٠٠١	٣,٣٣٩ ٠,٠٠١	٠,٢٩٤	٠,٠٧٩	٠,٠٨٦

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

تبين من الجدول (٤) ثبوت معنوية أنموذج الانحدار، إذ بلغت قيمة (F) (١١,١٥١)، وهي معنوية عند مستوى معنوية (٠,٠٠١). ثبوت معنوية التأثير الإيجابي للثقافة الإبداعية، إذ بلغت قيمة (T) للحد الثابت (٣,٣٣٩) وهي معنوية عند مستوى معنوية (٠,٠٠١). ثبوت معنوية تأثير الثقافة الإبداعية على أسلوب محاسبة 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. وهذا يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسة بمعنى: **يوجد تأثير للثقافة الإبداعية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.**

٤. الاستنتاجات والتوصيات

خلص البحث في ظل ما تم تناوله إلى العديد من الاستنتاجات والتوصيات أهمها ما يأتي:

١/٤. الاستنتاجات:

- أ. 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.
- ب. 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.
- ج. 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.
- د. يستخدم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أداة رقابة على الأسعار إذ يفيد تبادل بيانات التكاليف في تسهيل تفكيك المنتج بغرض توضيح العمليات والمكونات والتكاليف المشتركة بين المورد والمشتري، فرقابة السعر تعد نتيجة تابعة لتبادل البيانات لأغراض إدارة التكاليف.
- هـ. إن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، يؤدي إلى مخاطر السلوك الانتهازي للمشتري في حالة استغلال البيانات التي يمنحها المورد له وسوء استخدامها، ومن الممكن تجاوز هذه المخاطر بمنح المورد امتيازات مثل العقود طويلة الأجل، أو إضافة المعرفة من خلال منح عامله دورات تطويرية، أو تقاسم نسبة من الأرباح.

و. 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، وتبين أن ملامح الثقافة السائدة في الغالب هي الثقافة المحافظة في البيئة العراقية.

ز. يجب أن يكون المديرون في الشركات على دراية بالقيم المهيمنة لثقافات مؤسساتهم قبل اتخاذ أية قرار باستخدام أي طريقة أو تقنية في المحاسبة الإدارية الحديثة.

ح. لا يوجد تأثير للثقافة المحافظة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، في حين يوجد تأثير للثقافة الإبداعية على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

٢/٤. التوصيات:

- أ. نشر الوعي بأهمية وكيفية تنظيم العلاقات التعاونية عبر سلسلة التوريد بين المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية، وذلك عن طريق إشراكهم بالدورات العلمية والمهنية للخبراء والمختصين في هذا المجال، فضلاً عن البرامج التدريبية في البلدان الأكثر تقدماً.
- ب. تركيز واهتمام الشركات الصناعية العراقية بتقنيات إدارة التكاليف البيئية ومنها أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، ولاسيما تلك التي تعتمد بشكل كبير على التعامل طويل الأجل مع الموردين وعمليات التعهيد.
- ج. تركيز اهتمام الممارسين في الشركات الصناعية العراقية بالتقنيات والأساليب الحديثة، وبيان أهميتها وتعزيز دوافع استخدامها في ميدان عمل الشركة.
- د. استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لما لها من دور ومساهمة فعّالة في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.
- هـ. التوسع في إجراء الدراسات المتعلقة بالثقافة التنظيمية بوصفها إحدى المحددات المهمة التي تفسر استجابة الشركات لتطبيق وتبني النظم المحاسبية المعاصرة والحديثة.
- و. إنشاء قاعدة بيانات بين المشتري والمورد لزيادة الثقة بين الطرفين وتحقيق القدرة التنافسية.

المصادر

أولاً. المصادر باللغة العربية:

أ. الرسائل الجامعية

١. حساب، حسين علي، (٢٠١٦)، دراسة العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
٢. الحمداني، حاتم علي عبدالله، (٢٠١١)، الأثر التتابعي لأنماط التفكير الاستراتيجي والثقافة المنظمة في تحقيق الفاعلية التنظيمية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
٣. سلطان، سمر محمد السيد محمد، (٢٠١٨)، دور أسلوب السجلات المحاسبة المفتوحة في خفض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
٤. محمود، صدام محمد، (٢٠١٧)، تحسين الوظيفة الاعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات ادارة التكاليف ومحاسبة السجلات المفتوحة دراسة تطبيقية، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.

ب. الدوريات العلمية

١. تركي، سنية كاظم، ابراهيم، بشرى عبد، (٢٠١٥)، دور الثقافة التنظيمية في تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، كلية التقنية الادارية الوسطى، العدد ١٠٢، المجلد ٣٨.
٢. جاسم، فؤاد حسن، (٢٠١٣)، دور الثقافة التنظيمية في تعزيز فاعلية المنظمة، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، كلية التقنية الادارية الوسطى، العدد ٩٥، المجلد ٣٦.
٣. 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 الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العدد ٢٢، المجلد ٢.
٤. الطائي، رعد عبدالله عيدان، جواد، عادل ياسين، (٢٠١٤)، دور الثقافة المنظمة في سلوكيات المواطنة التنظيمية، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد ٧٩، مجلد ٢٠.
٥. 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.
٦. عبيد الله، فائزة، (٢٠١٠)، أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد اساليب المحاسبة الادارية، **مجلة المحاسبة والادارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية، العدد ٧٦.
٧. القدو، حنين محمود، السبعواوي، احمد يونس محمد، عبودي، صفاء ادريس، (٢٠٠٧)، أثر الثقافة المنظمة في تحديد سلوك الاستراتيجي للإدارة العليا، **مجلة البحوث المستقبلية**، جامعة الحدياء، الموصل، العدد ١٨.
٨. محمد، خميس ناصر، (٢٠١٢)، تأثير الثقافة التنظيمية في تبني نظام الادارة البيئية ISO14001، **مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية**، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الانبار، العدد ٨، مجلد ٤.
٩. 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.

ثانيا. المصادر باللغة الأجنبية:

Periodicals:

1. Agbejule, A., (2011), Organizational Culture and Performance: the Role of Management Accounting System. **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 12, No. 1.
2. Agndal, H., & Nilsson, U., (2008), Supply Chain Decision-Making Supported by an Open Books Policy, **International Journal of Production Economics**, Vol.116, Iss. 1.
3. Agndal, H., & Nilsson, U., (2009), Inter-organizational Cost Management in the Exchange Process, **Management Accounting Research**, Vol. 20, Iss. 2.
4. Agndal, H., & Nilsson, U., (2010), Different Open Book Accounting Practices for Different Purchasing Strategies, **Management Accounting Research**, Vol. 21.

5. 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.
6. Ax, Christian. & Greve, Jan., (2016), Adoption of Management Accounting Innovations: Organizational Culture Compatibility and Perceived Outcomes, **Management Accounting Research**, Vol 34.
7. Busco, C., & Scapens, R. W., (2011), Management Accounting Systems and Organisational Culture: Interpreting their linkages and Processes of Change, Vol.8, No.4.
8. Coad, A., & Cullen, J., (2006), Inter-organisational cost management: Towards an evolutionary perspective. **Management Accounting Research**, Vo l. 1.
9. Henri, J. F., (2006), Organizational Culture and Performance Measurement Systems. **Accounting, organizations and society**, Vol. 31, No. 1.
10. Hoffjan, Andreas & Kruse, Holger, (2006), Open Book Accounting in Supply Chains:When and How is It Used in Practice?, **Cost Management**, Vol. 20, No. 6.
11. - Hoffjan, Andreas & Kruse, Holger & Lührs, Sebastian & Kolburg, Anja, (2011), Cost Transparency in Supply Chains: Demystification of the Cooperation Tenet, **Supply Chains**, Vol. 63.
12. Kajuter, P. & Kulmala, H. I., (2005), Open-Book Accounting in Networks Potential Achievements and Reasons for failures. **Management Accounting Research**, Vol. 16, 179–204
13. .Kulmala, H.I, & Paranko, J.,& Uusi-Rauva, E., (2002), The Role of Cost Management in Network Relationships. **International Journal of production Economics**, Vol. 79.
14. Kulmala, Harri I., (2004), Developing Cost Management in Customer–Supplier Relationships: Three Case Studies, **Journal of Purchasing & Supply Management**,Vol. 10, Iss. 2.
15. Kumra, R., Agndal, H., & Nilsson, U., (2012), Open book Practices in Buyer-Supplier Relationships in India, **Journal of Business & Industrial Marketing**, Vol. 27, Iss 3.
16. Lamming, R., Caldwell, N., Harrison, D., (2004), Developing the Concept of Transparency for Use in Supply Relationships, **British Journal of Management**, Vol.15.
17. Lamming, Richard & Caldwell, Nigel & Phillips, Wendy & Harrison, Deborah, (2005), Sharing Sensitive Information in Supply Relationships: The Flaws in One-Way Open-Book Negotiation and The Need For Transparency, **European Management Journal**, Vol. 23, No. 5.
18. Mouritsen, J. & Hansen, A. & Hansen, C. Ø., (2001), Inter-Organizational Controls and Organizational Competencies: Episodes Around Target Cost Management/Functional Analysis and Open Book Accounting, **Management Accounting Research**, Vol. 12, Iss. 2.
19. Windolph, M., & Moller, K., (2012), Open-Book Accounting: Reason for Failure of Inter-Firm Cooperation?, **Management Accounting Research**, Vol.23, Iss1.

الملحق

اسئلة الاستبيان

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

القسم الأول: معلومات عامة

١. اسم الشركة: (اختياري)

٢. العنوان الوظيفي:

أ. معاون محاسب () ب. محاسب () ج. رئيس قسم () د. رئيس شعبة () هـ. مدير تنفيذي ()
و. أخرى ()

٣. التحصيل العلمي:

أ. بكالوريوس () ب. ماجستير () ج. دكتوراه () د. أخرى/اذكرها من فضلك ()

٤. التخصص العلمي:

أ. الإدارة () ب. المحاسبة () ج. الاقتصاد () د. علوم المالية والمصرفية ()
هـ. نظم المعلومات الإدارية () و. أخرى/اذكرها من فضلك ()

٥. سنوات الخبرة:

أ. أقل من ٥ سنوات () ب. من ٥-١٠ سنوات () ج. من ١١-١٥ سنة () د. ١٦ سنة فأكثر ()

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

المتغير الاول: الثقافة التنظيمية

ت	العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	أولاً. الثقافة المحافظة					
١	تحرص شركتنا على الجدية في أداء أعمالها					
٢	تشجع شركتنا على ضرورة الالتزام بالمسؤوليات المحددة					
٣	يخضع العاملون الجدد إلى اختبارات ثقافية كجزء من الاختبار الأولي للتعيين					
٤	تعتمد شركتنا على تسلسل السلطة الهرمي					
٥	لا تهتم شركتنا بالتغيرات البيئية					
٦	نؤدي إعمالنا بدقة متناهية ونتبع الإجراءات السليمة لتأدية واجباتنا					
٧	لا تهتم شركتنا بالمنافسة في نوع صناعيتها					
٨	نلتزم باللوائح والأنظمة في إدارة شركتنا					

ت	العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	ثانياً: الثقافة الابداعية:					
٩	تهيئ شركتنا مناخا يساعد على الإبداع والابتكار					
١٠	تحرص شركتنا على أن تكون الأفضل					
١١	تشجع شركتنا التفكير الإبداعي في مواجهة مشكلاتها					
١٢	تعتمد شركتنا على الابتكار لتطوير الخدمات الأكاديمية					
١٣	لدينا الحماس والدافعية لإنجاز أكثر من المستوى المطلوب					
١٤	هناك اعتقاد بأهمية عدم الرسمية في شركتنا					
١٥	تحرص شركتنا على إشاعة جو من الثقة والصداقة في بيئتها الداخلية					
١٦	تعتمد شركتنا على التغيرات البيئية للإبداع في اعمالها					

المتغير الثاني: أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

ت	العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	أ. طبيعة الإفصاح عن البيانات ونوعية البيانات المفصّل عنها وشكل هذا الإفصاح واتجاهاته:					
	أ. طبيعة الإفصاح عن البيانات:					
١٧	تبادل بيانات التكاليف ومناقشتها علناً بين شركة المشتري والمورد					
١٨	مطالبة المشتري للمورد بالإفصاح عن بيانات التكاليف					
	ب. نوعية البيانات المفصّل عنها:					
١٩	البيانات بكل ما يتعلق بهياكل التكاليف) تتفاوت بين التفصيل الكبير لأدق البيانات وعدم التفصيل) تحدد العلاقة بين الشركات					
٢٠	بيانات مالية وغير مالية					

ت	العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	ج. شكل الإفصاح عن البيانات:					
٢١	تبادل بيانات التكاليف (بشكل رسمي) وفق إرشادات أو ورقة عمل للإجابة عن اسئلة ثابتة ومحددة أو (غير رسمي) وفق بيانات معينة تتغير من مورد إلى آخر					
	د. اتجاه الإفصاح عن البيانات:					
٢٢	يفصح المورد عن بيانات التكاليف الخاصة به					
٢٣	يفصح المشتري عن مقترحات لتطوير عمليات المورد					
	ثانياً. الغرض من بيانات التكاليف:					
٢٤	لأجل استخدام تقنيات إدارة التكاليف البيئية					
٢٥	لدعم تطوير المنتجات وعمليات التصنيع للمشتري والمورد					
٢٦	لتجنب سوء الفهم					
٢٧	لتحديد فرص تخفيض التكاليف					
٢٨	لتحقيق الرقابة على السعر بالتأكد من عدم طلب الموردين لأسعار عالية أو مرتفعة					
٢٩	لتقييم واختيار الموردين					
	ثالثاً. مناخ أو ظروف الإفصاح:					
٣٠	وجود التعاون باستعداد المورد لمشاركة بيانات التكاليف					
٣١	وجود الثقة بعدم إساءة استخدام البيانات من قبل المشتري					
٣٢	وجود الحوافز التي تدفع المورد للإفصاح عن بياناته مثل تقاسم وفورات التكاليف					