

## أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في القطاع الصناعي-دراسة حالة شركة دال للمواد الغذائية

أ.م.د. محمد المهدي الأمير أحمد\*\*

أ.م.د. الهادي آدم محمد ابراهيم\*

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية، ولتحقيق الهدف استخدم الباحثان البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من استمارة الاستقصاء التي وزعت على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، وبعد استخدام أساليب التحليل الوصفية تم اختبار الفرضيات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة قد أدى تطبيقه إلى تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت عينة الدراسة، كما أوصت الدراسة بالعمل على تعميم تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على المنشآت الصناعية السودانية لغرض خفض تكلفة الإنتاج وزيادة الميزة التنافسية.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة السجلات المفتوحة/ الميزة التنافسية/ القطاع الصناعي.

### The effect of open records accounting on increasing competitive advantage In the industrial sector- a case study of Dall Food Company

#### Abstract

This study aims to demonstrate the effect of applying the open records accounting method on increasing the competitive advantage in the Sudanese industrial establishments, and to achieve the goal the researchers used the statistical program (SPSS) to analyze the data obtained from the survey form that was distributed to a sample of the Sudanese industrial establishments, and after using methods Descriptive Analysis The hypotheses were tested, and the study reached a set of results, including: that the method of accounting for open records has led to its application to reduce the cost of production in the establishments of the study sample, the study also recommended working on generalizing the application of the method of accounting for open records on Sudanese industrial facilities for the purpose of reducing the cost of production and increase competitive advantage.

Keywords: accounting for open records / competitive advantage / industrial sector.

أولاً: الإطار المنهجي

#### 1- مقدمة:

تشهد بيئة الأعمال في الوقت الحالي تحديات كثيرة، أهمها العولمة والمنافسة الشديدة، وظاهرة ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال وظاهرة التحالفات والتكتلات الاقتصادية، ونتج عن ذلك مجموعة من المتغيرات، منها زيادة الاهتمام بتطوير أساليب المحاسبة الاستراتيجية لتلبية احتياجات بيئة الأعمال الحديثة من خلال تطوير الأساليب التقليدية، بهدف التكيف مع تلك المتغيرات، وتحقيق مركزاً تنافسياً متميزاً ، والذي لن يتحقق إلا بالتخطيط السليم وإنجاز البرامج لكل وظيفة من وظائف المنشأة، ومن جهة أخرى يتطلب التعامل مع تلك التحديات ضرورة قيام المنشآت الصناعية برفع الكفاءة الداخلية وإعادة صياغة السياسات والاستراتيجيات التنافسية، والتوجه نحو ما يرغب فيه العملاء من مواصفات وتعديلات بالمنتجات، ولعل من أبرز الأسس الإدارية التي تغيرت نتيجة هذه التحديات،

شكل العلاقة بين الشركات الموردة والشركات المشترية التي تغيرت باتجاه المزيد من التعاون والتنسيق لتشكل سلسلة التوريد، وإقامة علاقات طويلة الأجل تتضمن تنسيق كافة الجهود الداخلية مع البيئة الخارجية، ويتطلب التنسيق بين البيئة الداخلية والخارجية مشاركة في بيانات التكاليف، والتنسيق والتعاون من أجل تحقيق ميزة تنافسية، حيث أن تنمية علاقات التعاون بين المنشآت الصناعية يؤدي إلى تدفق المعلومات بينها ويتيح تبادل المعلومات المحاسبية، كذلك يتطلب ذلك الأمر ظهور نظام جديد من أنظمة المحاسبة الإستراتيجية يساهم في توفير معلومات كاملة وشفافة ودقيقة ويُمكن من الوصول إليها بشكل فوري، لذلك ظهر نظام محاسبة السجلات المفتوحة (Open-Book Accounting)

## 2- مشكلة البحث:

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 تُعد استراتيجية 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 المشتريين والموردين بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على أوجه الإسراف من ناحية، وتحقيق قيمة لكل أطراف المنشأة من ناحية، كما تحتاج العلاقة التعاونية لزيادة شفافية التكاليف للتعرف أكثر على مكونات التكاليف المختلفة، مما أفرزت هذه التغييرات عدداً من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، أهمها أسلوب محاسبة التسجيلات المفتوحة (OBA) ويعتبر أسلوب (OBA) من الأساليب التي تعمل على تمكين التعاون بين المشتريين والموردين، بما يجعلهم يعملوا معاً نحو القضاء على الفاقد من ناحية، وتحقيق قيمة لكل أطراف المنشأة من ناحية أخرى، مما يعمل على خفض التكلفة وترشيد استخدام الموارد المتاحة بهدف الوصول إلى استدامة القدرات التنافسية للمنشأة وتحسين إدارتها من خلال تعظيم القيمة المقدمة للعملاء، ومن هنا تتمثل مشكلة البحث في التساؤل التالي: ما هو دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية؟.

## 3- هدف البحث:

يتمثل هدف البحث في بيان أثر تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية.

## 4- أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في أنه يواكب التطور العلمي في محور هام من محاور علم المحاسبة (أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) خاصة وأن هنالك حاجة ملحة إلى أساليب جديدة تساعد في تحقيق الميزة التنافسية من خلال تبادل المعلومات مع أصحاب المصالح لتخفيض تكلفة التوريد وتكلفة الإنتاج وإدامة الصلة لتحقيق الميزة التنافسية، إذ أن نطاق عمل أسلوب (OBA) لا يقتصر على التكاليف الداخلية للمنشأة فقط بل تشمل التكاليف الأخرى التي تمتد خارج الحدود التنظيمية للمنشأة، مثل تكاليف الموردين والعملاء.

## 5- فرضيات البحث:

انطلاقاً من فكرة البحث وهدفه وأهميته، يمكن اشتقاق فرضيات البحث كما يلي:

أ- الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية.

ب- الفرضية الثانية: يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية.

ج- الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية.

د- الفرضية الرابعة: يلعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية.

## 6- منهج البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع مجموعة من مناهج البحث العلمي تحقق فيما بينها تآزراً منهجياً، ويمكن توضيح هذه المناهج على النحو التالي:

أ- المنهج الاستنباطي لتحديد أبعاد مشكلة البحث وصياغة الفروض المنطقية المرتبطة بالدراسة وتحديد المحاور الأساسية للبحث.

ب- المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.

ج- المنهج الاستقرائي لاختيار مدى صحة الفرضيات.

د- المنهج الوصفي لتحليل البيانات من خلال دراسة الحالة.

#### 7- حدود البحث:

تحدد نتائج هذا البحث بالحدود التالية:

أ- الحد المكاني: مجموعة دال للمواد الغذائية.

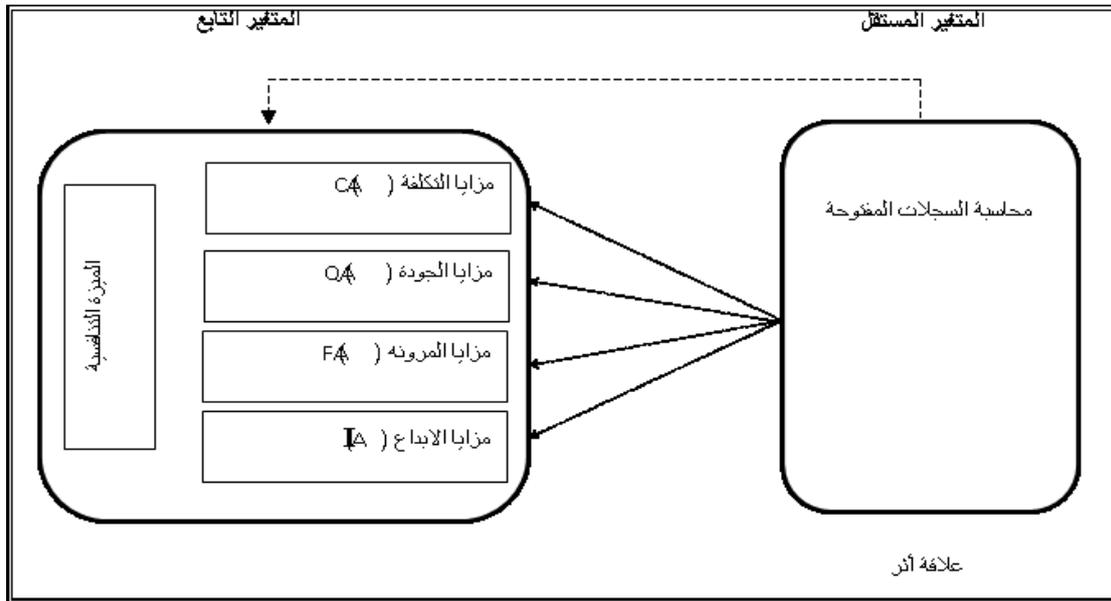
ب - الحد البشري: مدير مالي، نائب مدير مالي، رئيس قسم، محاسب، محاسب تكاليف.

#### 8- أنموذج الدراسة:

اعتماداً على ما ورد في الدراسات السابقة، وانسجاماً مع أهداف الدراسة وشكلها، فقد تمت صياغة أنموذج يمثل متغيرات الدراسة، وفيما يلي توضيح لهذا الأنموذج من خلال الشكل التالي:

#### شكل (1):

#### نموذج الدراسة



المصدر: إعداد (الباحثان) بالاستفادة من الأدبيات، 2018م.

#### 9- خطة البحث:

في ضوء منهجية البحث وتحقيقاً لأهدافه، تم تقسيم خطة هذه الدراسة على النحو التالي:

المقدمة: تشتمل على الإطار المنهجي والدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والميزة التنافسية.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية.

الخاتمة: تشتمل على النتائج والتوصيات.

المراجع.

ثانياً: الدراسات السابقة:

\* دراسة (غالي، 2010م): هدفت الدراسة إلى طرح رؤية جديدة بشأن كيفية الاستفادة من تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم إدارة تكلفة تدفق مسار القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأشارت 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.

\* دراسة (Alenius & Lind & Stromsten, 2015): هدفت الدراسة إلى بيان دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة الترابط بين علاقات الموردين، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يلعب دوراً رئيساً في إنشاء علاقات مع الموردين.

\* دراسة (أبو قريوة 2016م): هدفت إلى دراسة أثر التكامل بين نظام تخطيط موارد المشروع والمحاسبة عن السجلات المفتوحة على جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، يوفر تطبيق نظام المحاسبة عن السجلات المفتوحة معلومات تفصيلية عن التكاليف وغيرها من المعلومات الأخرى.

\* دراسة (Allah & Auzair & Maelah, 2016): هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين أدوات التكلفة الحديثة وممارسات محاسبة السجلات المفتوحة بهدف تخفيض التكاليف للمنظمات الأعمال، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، تكامل أدوات التكلفة الحديثة ومحاسبة السجلات المفتوحة يحسن العلاقة بين منظمات الأعمال.

\* دراسة (محاريق، 2017م): هدفت الدراسة إلى إيضاح دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت، وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثير معنوي لدور محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد.

\* دراسة (Caglioni, 2018): هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والعوامل التي تمكن من تطبيقها، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تؤثر على أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في ظل وجود نظام تكاليفي متطور.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والميزة التنافسية

أولاً: الإطار المفاهيمي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

1- مفهوم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

تناولت الكتابات المحاسبية مفهوم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (OBA) من زوايا عدة ونعرض لأهمها على النحو التالي:

عرفه (أبو شعيشع، 2016م: 456) بأنه: "مدخل لإدارة التكاليف بين أعضاء سلسلة الإمداد، يساهم في زيادة المقدر 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"، وفي هذا السياق فقد عرف (Andrew R. Timming, 2015: P200) أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بأنه: "أحد الأساليب الحديثة المستخدمة للإفصاح عن معلومات التكاليف بين أطراف سلسلة التوريد في ظل ممارسات إدارة التكاليف البيئية"، ويرى (البتانوني، 2013م: 214) بأنه: "أسلوب يهدف إلى تحقيق التعاون بين المشتري

والمورد فيسمح فتح السجلات للمشتري أن يدعم المورد في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات، ويساعد المورد في تخفيض التكلفة من خلال الكشف عن البيانات المرتبطة بها".

في ضوء ما سبق يمكن عد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة هو: أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية 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.

## 2- أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

يمكن إلقاء الضوء على أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتباره مفتاحاً لنجاح أعمال المنظمات من خلال النقاط الآتية (غالي، 2017م: 466)، (متولي، 2014م: 248):

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 المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحوث والتطوير، حيث تشترك 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.

مما تقدم يستنتج: أن أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تتمثل في أنه يدعم المركز التنافسي للمنشآت المتعاونة في سلسلة التوريد من خلال التخفيض المستمر لتكاليف المنتجات في كافة مراحل التصنيع المختلفة.

## 3- أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

تتمثل الأهداف التي تسعى المنشآت إلى تحقيقها من وراء تطبيق هذا الأسلوب في الآتي: (مصطفى وحسن والسيد، 2015م: 402-403)، (الفرطاس، 2015: 72):

أ- التغلب على بعض المشاكل الهامة مثل: الاختلاسات، وإهدار المال مما يحد من الفساد المالي والإداري بالمنشأة.

ب- 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.

ج- تخفيض التكلفة وزيادة جودة المنتجات، حيث أن تطبيق هذا الأسلوب يمكن من التعرف على الأنشطة غير المضيفة للقيمة وبالتالي الاستغناء عنها، والأنشطة المضيفة للقيمة وبالتالي الاهتمام بها.

د- زيادة 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.

يلاحظ مما تقدم أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يهدف إلى توفير معلومات محاسبية دقيقة في الوقت المناسب، تعكس الواقع المحاسبي والإداري للمنشآت المتعاونة، وذلك من خلال تقديم أسلوب (OBA) لمعلومات عن الوظائف والأنشطة المتعددة داخل وخارج المنشآت المتعاونة لدعم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بطلبات الزبائن للاستجابة السريعة لمتطلباتهم، من أجل البقاء في ظل ضغوط المنافسة.

## 4- منافع تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:

يترتب على التطبيق الناجح لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تحقيق المنشآت العديد من المنافع، ويمكن توضيح هذه المنافع من خلال النقاط الآتية (عبد اللطيف، 2015م: 284)، (أحمد، 2016م: 360-362):

أ- **المنافع المالية:** لا يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أداة لإدارة التكلفة في حد ذاتها، ولكن يعد أسلوب لتبادل التكاليف من خلال فتح السجلات الخاصة بكل منشأة للمنشآت الأخرى، ومن ثم يساعد ذلك الأسلوب على استخدام المنشآت للأساليب الخاصة بإدارة التكلفة وتخفيضها ومن ثم زيادة رضاء العميل.

ب- **المنافع المرتبطة بالعملاء:** يتمثل الهدف الأول الذي 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، ويتم تخفيض السعر وزيادة القيمة التي يتسلمها العملاء وزيادة رضائهم عن منتجات المنشأة من خلال الاهتمام بتخفيض الفاقد.

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:

I. منافع تتعلق بالابتكار: وتتمثل في الاهتمام بابتكار منتجات جديدة، والتطوير المشترك للمنتجات، وأخيراً إعادة تصميم المنتجات.

II. منافع تتعلق بدورة التشغيل: وتتمثل تلك المنافع في تحسين كفاءة الإنتاج، والرقابة على الجودة، والدعم الفني، والوصول لخطط الإنتاج، فمن ناحية تحسين كفاءة الإنتاج يسمح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للمشتري أن يدعم المورد من خلال تحديده للمناطق الحرجة التي يمكن من خلالها تحسين كفاءة عمليات الإنتاج، أما من ناحية الدعم الفني، يمكن تطبيق المنشآت لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من تعلم الموردين لأفضل الممارسات من المشتري، والاهتمام بتحسين العملية الإنتاجية، ويهتم أيضاً بوصول المورد لخطط إنتاج المشتري مما يسهل للمورد عملية التخطيط لعملية الشراء، ويساعد تطبيق المنشآت لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على تخفيض زمن الدورة وتخفيض زمن الاستجابة لطلبات العملاء، وزيادة الجودة، وتحسين الكفاءة، وزيادة المرونة.

III. منافع تتعلق بإدارة المخاطر: يمكن تصوير أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأداة مدعمة لإدارة المخاطر، وذلك للاهتمامه بإزالة عدم التأكد من خلال إبرام عقود طويلة الأجل بين كل من المشتري والمورد.

IV. منافع بيئية: عندما يوضح المورد عند تطبيقه لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للبيانات الخاصة بالمواسفات الأساسية للمنتج مثل السلامة، المخاطر، الأخلاق، الجودة، والاهتمامات البيئية، فإن ذلك يساعد على معرفة المشتري لمدى اهتمام المورد بمدى تحقيقه للمسؤولية الاجتماعية.

د- **المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو:** تتعلق المنافع المرتبطة بالتعلم والنمو جميع 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 والبحاث والتطوير، ويلعب أسلوب (OBA) دوراً هاماً في عملية اتخاذ القرارات وتظهر أهميته في تحسين وتطوير العمليات الإنتاجية في المنشأة.

مما سبق يرى (الباحثان) أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يحقق منافع استراتيجية، حيث يوفر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة معلومات تفصيلية تساعد المنشآت الاقتصادية من تحقيق ميزة تنافسية ناتجة عن إنتاج منتجات جديدة بتكلفة منخفضة، إلى جانب تقوية حلقة الاتصال بين المشتري والمورد، ونظراً لقدرته على إجراء تعاون مشترك داخل المنشآت المتعاونة فإنه يمكن أن يترتب على التطبيق الناجح لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دعم خطط النمو الحالية والمستقبلية للمنشآت، ودعم إمكانية التحاليف مع منشآت أخرى من خلال الممارسات المعيارية التي يوفرها، إلى جانب تشجيع الابتكار، وتقديم منتجات متنوعة حسب احتياجات المورد، وبناء روابط خارجية مع الموردين والمشتريين وأصحاب المصالح المختلفة.

ثانياً: الإطار المفاهيمي للميزة التنافسية

### 1- مفهوم الميزة التنافسية:

عرفها (المعاضدي، 2006م: 23) 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 وتحتل مكانة الصدارة في السوق أو القطاع الذي تعمل فيه"، وعبر عنها (الزعبي، 2005: 138-140) بأنها: "خاصية أو مجموعة خصائص نسبية تنفرد بها المنظمة ويمكنها الاحتفاظ بها لمدة طويلة نسبياً نتيجة صعوبة محاكاتها أو التي تحقق خلال تلك المدة المنفعة لها وتمكنها من التفوق على المنافسين فيما تقدمه من خدمات أو منتجات العملاء"، وأما (Abou-Moghli'2012: 2) فقد عرفها بأنها: "القدرة التنظيمية للأداء بطريقة أو عدة طرق يجد المنافسون صعوبة في تقليدها في الوقت الحاضر أو في المستقبل".

مما تقدم من تعريفات للميزة التنافسية يمكن تعريف الميزة التنافسية هي: مجموعة من المهارات التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية للوصول إلى منتجات متميزة تفوق منتجات المنافسين في الأسواق، ويتم ذلك من خلال الرقابة على تكاليف التصنيع، والمقدرة على ضمان الاستلام في الوقت المحدد للمنتجات من قبل العملاء، لضمان الحصول على منتجات بأسعار تنافسية.

## 2- أهمية الميزة التنافسية:

تتمثل أهمية الميزة التنافسية في النقاط الآتية (عباس، 2016: 106)، (Veerendrakumar'2015:10):

أ- تعد بمثابة السلاح الأساس لمواجهة تحديات الأسواق والمنظمة المناظرة، ويأتي ذلك من خلال قيام المنظمة بتنمية معرفتها التنافسية، ومقدرتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل عن طريق خلق التقنيات والمهارات الإنتاجية بصورة مقدرات تمكنها من التكيف للفرص المتغيرة بشكل سريع.

ب- 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.

ج- تعد الميزة التنافسية عاملاً مهماً وجوهرياً لعمل المنظمات على اختلاف أنواعها، لأنها الأساس الذي تصاغ حوله الاستراتيجية التنافسية وتتفاعل سائر العوامل أو المتغيرات مع هذه الميزة.

د- تمثل الميزة التنافسية معياراً مهماً لتحديد المنظمات الناجحة من غيرها لأن المنظمات الناجحة تتميز بإيجاد نماذج جديدة متفردة يصعب تقليدها ومحاكاتها، لأنها متينة من إن النماذج القديمة لها قد أصبحت معروفة ومتاحة بشكل واسع، وأن المنافسين على علم كامل لها.

يتضح (للباحثان) مما سبق أن أهمية الميزة التنافسية تكمن في أنها تحقق المقدرة على إرضاء الزبائن خلال المنتجات المقدمة لهم من قبل المنشأة، وتعتبر مؤشراً مهماً لمعرفة أداء المنشأة دون غيرها في الأسواق، وأيضاً معرفة أنها تحقق ربحية عالية للبقاء والاستدامة في السوق، ويتم ذلك من خلال الاستغلال الأمثل لكل مجالات التنافس.

## 3- أهداف الميزة التنافسية:

تسعى المنشآت من خلال الميزة التنافسية للوصول لمجموعة من الأهداف وهي كما يلي (صورية و هجيرة، 2010م: 4)، (خولة، 2015م: 24):

أ- تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنظمة الوصول إليها والفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.

ب- خلق فرص تسويقية جديدة.

ج- الدخول في المجال التنافسي الجديد للدخول في أسواق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو نوعية جديدة من السلع والخدمات.

د- يتمثل أساس الميزة التنافسية في خلق القيمة للعملاء، لأنها أساس تحقيق الجودة؛ وتعد القيمة أكثر ما يهتم المنظمة كونها أمراً معقداً لا تستطيع معرفته إلا من خلال عملاتها وبالتالي يجب عليها استطلاع رأيهم ما أمكن ذلك.

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

#### 4- أبعاد الميزة التنافسية:

اتفق العديد من المؤلفين والباحثين على أن أهم أبعاد الميزة التنافسية تتمثل في (بعد التكلفة، الجودة، المرونة، والإبداع)، سيتم أخذ هذه الأبعاد كل على حدة بالتفصيل كالآتي:

**أ- بعد التكلفة (cost):** تعد التكلفة الأدنى البعد التنافسي الأول الذي تسعى إليه الكثير من المنظمات، فالمنظمة التي تتمكن من السيطرة على تكلفتها وتجعلها في أدنى نسبة إلى المنافسين 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 للزبائن، وتتصف التكلفة بثلاثة أنواع هي تكلفة العمالة، وتكلفة المواد الأولية، وتكلفة المواد التالفة، والنقفاً وتكاليف أخرى (سوزان، 2016: 223-224).

تأسيساً على ما تقدم يري (الباحثان) أن بعد التكلفة يعد من الأبعاد الأساسية للميزة التنافسية، ومن خلال هذا البعد تحقق الوحدة الاقتصادية ميزة خفض التكلفة وتحقيق رغبات الزبون، من خلال تدنى تكاليف الإنتاج عبر حذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة، وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة.

**ب- بعد الجودة (Quality):** تعد الجودة من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلاءم مع احتياجات الزبائن، ويتضمن بعد الجودة الأبعاد التالية: جودة التصميم، جودة المطابقة، وجودة الخدمة (الطائي ومهدي، 2015: 74).

مما تقدم يري (الباحثان) بأن بعد الجودة يعد من الأبعاد المهمة في نجاح المنشآت ومن خلاله تقوم المنشأة بتقديم مخرجات (منتجات) للعملاء بشكل جيد تراعي فيها التجويد، والتحسين المستمر لهذه المنتجات، لتحقيق رغبات العملاء ومن ثم إرضاءهم، وهذا يسهم في تحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

**ج- بعد المرونة (Flexibility):** يعد بعد المرونة من الأسبقيات المهمة في المنظمة حيث تنصب المرونة على تطوير قدرات المنظمة على تغيير نوع المنتج وفقاً لحاجات الزبون وتبعاً للتغير في طلبات السوق والتي يطلق عليها بالأخصاء أو الزبونية "Customization" وهي القدرة على التكيف والاستجابة مع الحاجات الفريدة لكل زبون وتعتبر تصاميم السلع أو الخدمة حيث يتم تقديم المنتج حسب تقضيلات الزبون، ويتضمن بعد المرونة الأبعاد الآتية: مرونة المنتج، مرونة المزيج، مرونة التسليم مرونة الحجم (الطويل والعبادي، 2014م: 90).

مما تقدم يري (الباحثان) بأن بعد المرونة أصبح من الأبعاد المهمة في نجاح واستمرارية المنشآت خاصة في ظل التطورات الحديثة، حيث يعمل على تغيير العمليات لتحقيق متطلبات العملاء، ويتم ذلك من خلال أربعة مستويات تشمل على (مرونة المنتج، مرونة الحجم، مرونة المزيج، ومرونة التسليم).

**د- بعد الإبداع: (Innovate):** المقصود به طبيعة التغيرات التكنولوجية الجديدة اللازمة لسد حاجة السوق وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية للمنظمة، ويمكن تحقيق الإبداع من خلال خلق الفرص الجديدة في البيئة الخارجية ومراقبة أنشطة المنافسين وسرعة الاستجابة (البيستجي، 2014م: 201)، (Fawzy, 2012: 134).

مما تقدم يري (الباحثان) أن بعد الإبداع يعتبر من الأبعاد التي تهتم بالتطورات الخارجية، ويشير هذا البعد إلى تقديم منتجات وفق التصميمات الحديثة تتضمن تقييم تلك المنتجات مع إمكانية تخفيض التكاليف بطريقة منظمة وفق خطط مرسومة، والتأكيد على جودة هذه المنتجات في ضوء المنافسة الكاملة، من أجل تحقيق ربحية في السعر التنافسي؛ ويتبين أيضاً (للباحثان) أن هنالك علاقةً تبادليةً بين أبعاد الميزة التنافسية السابقة، حيث تتداخل مع بعد الإبداع أبعاد أخرى مثل بعد التكلفة، وبعد الجودة، وبعد المرونة.

#### 5- أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على زيادة الميزة التنافسية:

أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعمل على تعزيز العوامل المؤثرة في نجاح العلاقات المتبادلة لسلسلة التوريد، وبالتالي تعزيز المزايا التنافسية من خلال دوره في استكشاف فرص خفض التكلفة، من خلال تتبع التكلفة بداية من الحصول على المادة الخام وحتى تسليم المنتج النهائي للعميل، في سبيل تحقيق القيمة المضافة، وبالتالي تحديد تلك

الأنشطة التي لا تضيف قيمة ويمكن استبعادها أو تخفيضها إلى أقل قدر ممكن، كما يدعم جهود إعادة تصميم العمليات والمنتجات لاستبعاد الفاقد، وتحسين محاولات البحث والتطوير وخفض وقت الإنجاز، وزيادة مستوى المرونة وتسريع معدل الاستجابة لطلبات العميل النهائي من خلال تحسين كفاءة العمليات المتداخلة، وأيضاً يحدد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مصادر الفاقد، وفرص التحسين المرتبطة على امتداد سلسلة التوريد، وبالتالي تخفيض الوقت والتكلفة من خلال التخلص من الفاقد من العمليات غير الضرورية، وتوليد ونقل القيمة إلى العملاء وتوفير الدعم الفني، وتعزيز المركز التنافسي للمنشآت المتعاونة (غالي، 2017م: 467-477)، P21، Caglian, (2018).

#### المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على وصف لمجتمع وعينة الدراسة، فضلاً عن الأساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: وصف مجتمع وعينة الدراسة:

- 1- مجتمع الدراسة:** يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى (الباحثان) أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، والمجتمع الأساسي للدراسة يتكون من المدراء الماليين ونوابهم، رؤساء الأقسام، المحاسبين، ومحاسبين التكاليف داخل الرئاسة لكل شركة من مجموعة شركات دال للمواد الغذائية والبالغ عددها ثلاثة شركات وهي (شركة كوكا كولا للمشروبات الغذائية، شركة كابو للالبان، وشركة سيقا للغلال).
- 2- عينة الدراسة:** تم اختيار شركتين من مجموعة شركات دال للمواد الغذائية عن طريق العينة الميسرة وهي: كوكا كولا للمشروبات الغذائية، وشركة كابو للالبان، وتتكون من المدراء الماليين ونوابهم، رؤساء الأقسام، المحاسبين، ومحاسبين تكاليف داخل شركة كوكا كولا للمشروبات الغذائية، وشركة كابو للالبان، حيث تم توزيع عدد (45) استمارة وتم استرجاع عدد (40) استمارة بنسبة استرجاع بلغت (88.9)%.

#### ثانياً: تحليل بيانات الاستبانة:

#### 1- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية".

فيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الأولى:

#### الجدول (1):

#### التحليل الإحصائي لعبارة الفرضية الأولى

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الاستجابة	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في تخفيض تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحث والتطوير.	4.33	0.693	86.6%	مرتفعة جداً	12.07	0.000	3
2	يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشأة بمعلومات عن هيكل التكلفة لدى المورد .	4.38	0.585	87.6%	مرتفعة جداً	14.85	0.000	2
3	يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحديد الأماكن المستهدفة للتكلفة.	3.98	0.422	79.6%	مرتفعة	14.58	0.000	5
4	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يسمح بتبادل معلومات التكلفة.	4.32	0.572	86.4%	مرتفعة جداً	14.64	0.000	4
5	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى خفض التكلفة من خلال مفرته على تحديد الأنشطة الغير مضيقة للقيمة والعمل على الاستغناء عنها.	4.43	0.635	88.6%	مرتفعة جداً	14.17	0.000	1
	جميع الفقرات	4.29	0.581	85.8%	مرتفعة جداً	14.06	0.000	

المصدر: إعداد (الباحثان) من بيانات الاستبانة 2018م.

يتضح من الجدول رقم (1) ما يلي:

1- المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الأولى أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (0.05) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.29) وبانحراف معياري (0.581) وأهمية نسبية (85.8)%.

2- يلاحظ من الجدول أن عبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى خفض التكلفة من خلال مقدرته 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 (4.43) بانحراف معياري (0.635) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (88.6)%، تليها في المرتبة الثانية العبارة "يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشأة بمعلومات عن هياكل التكلفة لدى المورد" بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.585) وبأهمية نسبية (87.6)%، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "يساهم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحديد الأماكن المستهدفة للتكلفة" حيث بلغ متوسطها (3.98) وبانحراف معياري (0.422) وأهمية نسبية بلغت (79.6)%.

3- يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (14.06) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) 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 السودانية.

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 (4.29) بأهمية نسبية (85.8)%، 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 فرضية الدراسة الأولى "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا خفض التكلفة في المنشآت الصناعية السودانية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

## 2- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على: "يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية".

فيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الثانية:

الجدول (2):

التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية الثانية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الاستجابة	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تساعد البيانات الموجودة داخل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة الوصول إلى التفويض الملائم بصدد الجودة والأداء الوظيفي للمنتج.	4.08	0.655	81.6%	مرتفعة جداً	10.36	0.000	3
2	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يقوم بتصنيع المنتجات التي تفي بالموصفات التي يطلبها المشتري.	3.78	0.733	75.6%	مرتفعة	6.68	0.000	5
3	يؤدي فتح السجلات المحاسبية إلى تحقيق التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملون معاً نحو القضاء على الفاقد.	4.25	0.776	85.0%	مرتفعة جداً	10.18	0.000	1
4	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في مشاركة المعلومات عبر سلسلة التوريد لتحسين مستويات خدمة العملاء.	4.10	0.545	82.0%	مرتفعة جداً	12.75	0.000	2
5	يسمح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للشركة المشتري أن تدعم الشركة الموردة في تحديد المناطق الحاسمة التي تحتاج إلى تحسينات.	4.00	0.554	80.0%	مرتفعة جداً	11.40	0.000	4
	جميع الفقرات	4.04	0.652	80.8%	مرتفعة جداً	10.27	0.000	

المصدر: إعداد (الباحثان) من بيانات الاستبيان 2018م.

يتضح من الجدول رقم (2) ما يلي:

1- المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الثانية أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (0.05) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على أن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.04) وانحراف معياري (0.652) وأهمية نسبية (80.8)%.

2- 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 (4.25) وانحراف معياري (0.776) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (85)%، تليها في المرتبة الثانية العبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساهم في مشاركة المعلومات عبر سلسلة التوريد لتحسين مستويات خدمة العملاء" بمتوسط حسابي (4.10) وانحراف معياري (0.545) وبأهمية نسبية (82)%، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يقوم بتصنيع المنتجات التي تفي بالموصفات التي يطلبها المشتري" حيث بلغ متوسطها (3.78) وانحراف معياري (0.733) وأهمية نسبية بلغت (75.6)% .

3- يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (10.27) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جداً على يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية.

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 (4.04) بأهمية نسبية (80.8)%، 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 فرضية الدراسة الثانية "يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

3- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة على: "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا

## المرونة في المنشآت الصناعية السودانية".

فيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الثالثة:

## الجدول (3):

## التحليل الإحصائي لعبارة الفرضية الثالثة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الاستجابة	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى الاستجابة لطبقات العميل من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية.	4.32	0.655	86.4%	مرتفعة جداً	12.77	0.000	2
2	يؤدي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة.	4.05	0.662	81.0%	مرتفعة جداً	12.02	0.000	5
3	معلومات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تساعد في زيادة المرونة.	4.33	0.729	86.6%	مرتفعة جداً	11.48	0.000	1
4	يساعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على تخفيض وقت دورة الإنتاج.	4.23	0.831	84.6%	مرتفعة جداً	9.31	0.000	3
5	يعمل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على توفير خاصية إمكانية الوصول للمعلومات المصنح عنها بين جميع الأطراف ذات العلاقة التعاونية.	4.06	0.597	81.1%	مرتفعة جداً	11.12	0.000	4
	جميع الفقرات	4.20	0.694	84%	مرتفعة جداً	11.34	0.000	

المصدر: إعداد (الباحثان) من بيانات الاستبيان 2018م.

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:

1- المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الثالثة أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (0.05) وهذه النتيجة تدل على وجود علاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية موافقة أفراد العينة بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.20) وانحراف معياري (0.694) وأهمية نسبية (84%).

2- 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 (4.33) وانحراف معياري (0.729) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (86.6%)، تليها في المرتبة الثانية العبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى الاستجابة لطبقات العميل من خلال تحسين كفاءة العمليات الداخلية" بمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.655) وبأهمية نسبية (86.4%)، أما المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة (يؤدي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تخفيض زمن تدفق المنتج في مسارات تدفق القيمة) حيث بلغ متوسطها (4.05) وانحراف معياري (0.552) وأهمية نسبية بلغت (81%).

3- يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة لدلالة الفروق لجميع العبارات (11.34) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) 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 السودانية.

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 (4.20) بأهمية نسبية (84%)، 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 و عليه يتم قبول فرضية الدراسة الثالثة "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

4- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة على: "يلعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية".

فيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل الإحصائي لفرضية الدراسة الرابعة

#### الجدول (4):

#### التحليل الإحصائي لعبارة الفرضية الرابعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	مستوى الاستجابة	قيمة t	مستوى الدلالة	الترتيب
1	يستطيع أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة توفير منتجات مبتكرة لمنشآت الأعمال تحقق لها التميز في بيئة أعمال تنافسية.	3.78	0.697	75.6%	مرتفعة	7.02	0.000	5
2	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساعد في التعرف المبكر على المشاكل المحتملة في تصميم المنتجات وحلها في الوقت المناسب لتفادي تلك المشاكل.	4.38	0.585	87.6%	مرتفعة جداً	14.85	0.000	1
3	يدعم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة جهود إعادة تصميم العمليات والمنتجات لاستبعاد الفقد، لتحسين مجالات البحث والتطوير.	4.30	0.757	86.0%	مرتفعة جداً	10.84	0.000	3
4	يعد أسلوب محاسبة السجلات وسيلة لمراقبة الأنشطة لزيادة تطوير العمليات الإنتاجية في المنشأة.	4.32	0.686	86.4%	مرتفعة جداً	11.97	0.000	2
5	معلومات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تؤدي إلى المشاركة في الأنشطة المتعلقة بالتغيرات في مرحلة تصميم المنتج.	3.98	0.479	79.6%	مرتفعة	12.85	0.000	4
	جميع الفقرات	4.15	0.640	83%	مرتفعة جداً	14.10	0.000	

المصدر: إعداد (الباحثان) من بيانات الاستبيان 2018م.

يتضح من الجدول رقم (4) ما يلي:

1- المتوسط الحسابي لجميع عبارات فرضية الدراسة الرابعة أكبر من الوسط الفرضي للدراسة (3) وأكبر من الوزن النسبي (60%) ومستوى الدلالة لجميع الفقرات أقل من (0.05) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية بمستوى استجابة مرتفعة جداً حيث حققت جميع العبارات متوسطاً عام مقداره (4.15) وانحراف معياري (0.640) وأهمية نسبية (83%).

2- يلاحظ من الجدول أن عبارة "أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يساعد في التعرف المبكر على المشاكل المحتملة في تصميم المنتجات وحلها في الوقت المناسب لتفادي تلك المشاكل" جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.38) بانحراف معياري (0.585) وبأهمية نسبية مرتفعة بلغت (87.6%)، تليها في المرتبة الثانية العبارة "يعد أسلوب محاسبة السجلات وسيلة لمراقبة الأنشطة لزيادة تطوير العمليات الإنتاجية في المنشأة" بمتوسط حسابي (4.32) وانحراف معياري (0.686) وبأهمية نسبية (86.4%)، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "يستطيع أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة توفير منتجات مبتكرة لمنشآت الأعمال تحقق لها التميز في بيئة أعمال تنافسية" حيث بلغ متوسطها (3.78) وانحراف معياري (0.697) وأهمية نسبية بلغت (75.6%).

3- يبين الجدول وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية وذلك من خلال اختبار (T) لدلالة الفروق حيث بلغت قيمة (T) لدلالة الفروق لجميع العبارات (14.10) بمستوى معنوية (0.000) وهذه القيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية على إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بمستوى استجابة مرتفعة جداً على أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يلعب دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية.

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة نجد أن المتوسط العام لجميع العبارات التي تقيس الفرضية الرابعة يدل على أن مستوى الاستجابة على جميع العبارات استجابة مرتفعة جداً حيث بلغت قيمة متوسط إجمالي العبارات (4.15) بأهمية نسبية (83%)، 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 فرضية الدراسة الرابعة "يلعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية" بمستوى موافقة مرتفعة في جميع العبارات.

#### الخاتمة

#### أولاً: النتائج:

توصل (الباحثان) من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج تتلخص في الآتي:

- 1- يُعتبر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية 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.
- 2- ساعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة المنشآت على تقوية وضعها التنافسي بين المنشآت المنافسة من خلال جهود تخفيض التكاليف الكلية للمنتج النهائي.
- 3- أدى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى إمداد الشركة بمعلومات عن هياكل التكلفة لدى المورد وحجم المخزون من المنتج الوسيط وكذلك معدل دوران هذا المخزون، وبالتالي خفض التكاليف المرتبطة بالمخزون.
- 4- 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 استراتيجية" تتعلق بتقوية حلقة الاتصال بين المشتري والمورد.
- 5- عزز أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مؤشرات نجاح الشراكة التعاونية مع الموردين ممثلة في زيادة الإنتاجية وتحقيق الابتكار وتدعيم القدرات الاستراتيجية، من خلال تدعيم علاقات التعاون طويلة الأجل، في ضوء الالتزام والثقة المتبادلة.
- 6- أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة قد أدى تطبيقه إلى تخفيض تكلفة الإنتاج في المنشآت عينة الدراسة. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الأولى.
- 7- أدى تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحقيق درجة عالية من الجودة للمنشآت الصناعية السودانية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الثانية.
- 8- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومزايا المرونة في المنشآت الصناعية السودانية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الثالثة.
- 9- لعب أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة دوراً فاعلاً في زيادة مزايا الإبداع في المنشآت الصناعية السودانية. وهذا يعزز نتيجة الفرضية الرابعة.

#### ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصل إليها (الباحثان) يوصيان بالآتي:

- 1- العمل على تعميم تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على المنشآت الصناعية السودانية لغرض خفض تكلفة الإنتاج وزيادة الميزة التنافسية.
- 2- تطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية التي ترغب في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال إنشاء وتفعيل أنظمة معلومات متخصصة في إدارة معلومات سلسلة التوريد.
- 3- ضرورة إدراك محاسبي التكاليف في شركة دال للمواد الغذائية بأهمية المعلومات المستمدة من أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتبارها من الدعام الأساسية لدعم القدرة التنافسية للمنشأة في بيئة التصنيع الحديثة.
- 4- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التي تغطي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأحد الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الاستراتيجية لتحسين الوضع التنافسي.
- 5- العمل على سد الفجوة بين نتائج البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد دورات تدريبية لمحاسبي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الاستراتيجية، وعن كيفية التعامل مع هذه الأساليب.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1- الكتب:

- حسن علي الزعبي، نظم المعلومات الاستراتيجية: مدخل إستراتيجي، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2005م.

2 - المجالات:

- أحمد زكي حسين متولي، "استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبي المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، العدد الثالث، 2014م.
- أحمد مختار إسماعيل أبو شعيشع، "دراسة تحليلية لتدعيم تكامل الأساليب الإدارية الاستراتيجية لإدارة تكاليف سلسلة الإمداد"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، المجلد السابع، العدد الأول، 2016م.
- أشرف أحمد محمد غالي، "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 2017م.
- أكرم أحمد الطويل، وعلي وليد حازم العبادي، "الأثر التتابعي لأنشطة إدارة سلسلة التجهيز وأبعاد استراتيجية العمليات في الأداء التسويقي: دراسة في الشركة العامة لصناعة الألبسة الجاهزة في الموصل"، *مجلة جامعة الانبار للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد السادس، العدد الثاني عشر، 2014م.
- رعد عبد الله الطائي، وأحمد غازي مهدي، "أثر الاسبقيات التنافسية في الأداء المنظمي: بحث تطبيقي في دائرة مدينة الطب"، *مجلة الإدارة والاقتصاد*، العدد منه وثلاثة، 2015م.
- سوزان عبد الغنى علي، "أثر مرتكزات التصنيع الرشيق في تعزيز الميزة التنافسية للشركة العامة للأدوية في سامراء (دراسة تحليلية)"، *مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد الثامن، العدد الخامس عشر، 2016م.
- طاهر حميد عباس، "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، 2016م.
- عزة مصطفى محمد مصطفى، وسهام محمد علي حسن، ورغدة عبد اللطيف عبد الخالق السيد، "تحسين الإفصاح المحاسبي باستخدام الدفاتر المحاسبية المفتوحة لترشيد قرارات التعهد (دراسة حالة)"، *مجلة المحاسبة المصرية*، العدد التاسع، 2015م.
- علاء محمد البتانوني، "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، 2013م.
- غالب محمد البستنجي، "أثر استخدام المزيج التسويقي الخدمي ذي الصيغة الإسلامية على بناء الميزة التنافسية في شركة الاتصالات السعودية STC"، *مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية*، العدد الحادي والثلاثون، ربيع الآخر 1435هـ.
- محمد محمد يس عبد اللطيف، "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 2015م.
- مروة إبراهيم ربيع أحمد، "محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة- مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، العدد الثالث، أكتوبر 2016م.
- معن وعد الله المعاضيدي، "إسهامات نظرية الاستراتيجية القائمة على الموارد في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة نظرية تحليلية)"، *مجلة بحوث مستقبلية*، المجلد الرابع، العدد الرابع، 2006م.

- هاني أحمد محاريق، "دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد – دراسة استطلاعية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، العدد الثالث – الجزء الثاني، أكتوبر 2017م.
- 3- الرسائل الجامعية:
- أحمد فتحي حمد الفرطاس، التكامل بين نظم تخطيط الموارد وتقنية التنقيب في البيانات لتحسين فعالية إدارة التكلفة البيئية (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشوره، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2015م.
- صلاح الشريف عمران أبو قريوة، 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، 2016م.
- محددة حولة، دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة: مؤسسة النسيج والتجهيز بسكرة TIFIB، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015م.
- 4- المؤتمرات:
- معموري صورية، والشيخ هجيرة، محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، بحث قدم في الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، يومي 8- 9 نوفمبر 2010م.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:
- Employee voice through open- book "Andrew R. Timming, Ross Brown, , social and "accounting: the benefits of informational transparency .*environmental accountability Journal*, vol. 35, No. 2, 2015
- To disclose or not to disclose? An investigation of the "Ariela Caglio, , *Accounting European "antecedents and effects of open book accounting Accounting Review*, vol. 27, No. 2, 2018.
- Impact of Innovation on Realizing Competitive "Azzam Azmi Abou-Moghli, , *American Academic & Scholarly "Advantage in Banking Sector in Jordan .Research , Journal* Vol. 4, No 5, 2012
- Bakil Dhaif Allah, Sofioh Md Auzair, Runanita Maelah & Md Daud Ismail, , "inter- organizational cost management and open book accounting: are view" .*Asian Journal of Accounting perspectives*, Vol. 9, 2016
- Erik Alenius, Johnny Lind, Torkel Stromsten, "the role of open book accounting in a supplier net work: creating and managing interdependencies across .company boundaries", *industrial marketing management*, vol. 12, 2015
- Does Innovation Drive Sustainable Competitive Advantages?"Fawzy Soliman, ., *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 9, No. 1, 2013"
- Exploratory Study on Achieving Sustainable "Veerendrakumar M., Competitive Advantage through Supply Chain Innovation for Strengthening , *International Journal of Economics and "Organizational Performance .,2015 Management Sciences*, Vol.4, No.3, India