

## تبني اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وتأثيره في دعم استراتيجيات Porter التنافسية دراسة استطلاعية لآراء عينة من محاسبي الشركات الصناعية في إقليم كردستان/العراق

م. م. سردار عبدالله صابر، كلية الإدارة والاقتصاد، معهد تقني سوران، جامعة بوليتكنيك أربيل، إقليم كردستان العراق  
أ. م. د. رزكار عبدالله صابر، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين، أربيل، إقليم كردستان العراق  
د. بارزان عمر علي، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة اللبنانية الفرنسية، إقليم كردستان العراق

### مخلص

تهدف الدراسة إلى طرح رؤية جديدة بشأن كيفية تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (متغير مستقل)، وتحديد علاقات الارتباط والتأثير بينها وبين دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية الخمسة (استراتيجية قيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، استراتيجية أفضل تكلفة، استراتيجية التركيز على التمايز) (متغير تابع) للشركات الصناعية في إقليم كردستان/العراق، إن زيادة اهتمام إدارة الشركات بتبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية الخمسة يساهم في تحسين الواقع الحالي لعمل الشركة لتقديم منتجات تلبي متطلبات الزبائن، فضلاً عن أنها تتيح للشركة إمكانية البقاء والنمو في سوق يتميز بالتغير. ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي والمسح الميداني للحصول على البيانات من مصادرها الرئيسية من خلال الاعتماد على استبانة تم تصميمها لغايات هذه الدراسة، وتم توزيعها على عينة من محاسبي ومدققي الشركات الصناعية في إقليم كردستان، وتوصل البحث إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الاستراتيجيات Porter التنافسية الخمسة للشركات عينة البحث، فضلاً عن وجود تأثير معنوي لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية الخمسة للشركات عينة البحث. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة التي تساعد الشركات في تحقيق العديد من المزايا التنافسية، ومواكبة المستجدات التكنولوجية في هذا المجال من خلال إنشاء شبكة معلومات تتضمن معلومات عن الموردين والعملاء، الاستفادة من هذا المعلومات بطريقة تساهم في تحسين جودة المنتجات، وتخفيض تكاليف العمليات، ورفع مستوى كفاءة وفعالية الاستراتيجية التسويقية بطريقة تساعد الشركة في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية واستدامتها.

**الكلمات المفتاحية:** أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، استراتيجية قيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، استراتيجية أفضل تكلفة، استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة، استراتيجية التركيز على التمايز.

### 1. المحور الأول: منهجية البحث

#### 1.1 المقدمة

مساهمتها الفاعلة في تعزيز مركزها التنافسي، خاصة وأن هذه الشركات باتت تواجه بيئة سريعة التغير في متطلباتها ومواردها وفي حجم الطلب على منتجاتها فضلاً عن ما تواجهه من منافسة حادة في السوق، في ضوء ما تقدم وبالرغم من محدودية الدراسات التي تناولت علاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث في بيئة الشركات الصناعية بحسب علم الباحثين، ونظراً إلى أهمية تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وما يمكن أن يؤدي من دور في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية للشركات، وجدنا من الضروري دراسة هذه المتغيرات وتحليل علاقات الارتباط والتأثير بينها في مجموعة من الشركات، وذلك من خلال دراسة استطلاعية لآراء عينة من محاسبي ومدققي الشركات الصناعية في إقليم كردستان/العراق.

#### 2.1 مشكلة البحث

يعد تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من الأساليب الأساسية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة من أجل البقاء والنمو في عالم الأعمال، وتمثل

في ظل بيئة التغيرات السريعة والتحديات الكبيرة التي تواجه الشركات في الوقت الحاضر والتي فرضت عليها إنجاز أعمالها بكفاءة عالية وتكنولوجيا متقدمة، أصبح لزاماً على تلك الشركات أن تنتهج مناهج حديثة لإدارة نظام التكاليف، ومنها تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لدعم خفض التكاليف وتحسين الجودة ودعم الاستراتيجيات Porter التنافسية وكسب رضا العملاء وبالتالي زيادة أرباح الشركة، حيث أن نظم محاسبة التكاليف المعتمدة في الوقت الحالي تتعرض للكثير من الانتقادات والتساؤلات حول مدى ملاءمة هذه النظم للتطورات السريعة التي تشهدها نظم التصنيع العالمية، وأن الشركات في الآونة الأخيرة تواجه بيئة تشهد الكثير من موجات التغير والتطوير في الاحتياجات والمتطلبات، كما أن هنالك تزايد في الضغوط الناجمة عن شدة المنافسة على النطاق المحلي والعالمي.

ويعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق أهداف الشركة في البقاء والنمو إلى أمد طويل، فضلاً عن

وبذلك تتمكن الشركات من دعم وضعها التنافسي في ظل التغيرات في بيئة الأعمال، والتي انعكست بشكل كبير ومباشر على ازدياد حدة المنافسة بين الشركات للحصول على أكبر نسبة ممكنة من السوق المنافسة، من خلال تقديم المنتجات والخدمات التي تحقق اشباع رغبات العملاء والذي ينعكس في تحقيق الرضا لدى العملاء من خلال مدى المواءمة بين احتياجاتهم وخصائص ومميزات المنتجات أو الخدمات المقدمة .

### 5.1 فرضيات البحث

ولتحقيق أهداف البحث وللإجابة عن التساؤلات أعلاه، تم صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:

- **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 بين تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال الاستراتيجيات الخمسة كل على حده.
- **الفرضية الثانية:** يوجد تأثير ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال الاستراتيجيات الخمسة كل على حده.

### 6.1 عينة البحث وحدودها

حتى يكون التحليل للموضوع غير متشعب و دقيق وضعنا حدوداً لدراسة الموضوع، وهي ممثلة بجانبين، أولها نظري يهتم بكل ما يخص متغيري الدراسة أي تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الاستراتيجيات Porter التنافسية، فضلاً عن العلاقة بينهما، أما الجانب الثاني فهو عملي و يهتم باختبار فرضيات البحث والتوصل إلى نتائج مفيدة تسهم في معالجة مشكله البحث وتنسجم بالواقعية، وتمثل الحدود المكانية للبحث بالشركات الآتية: شركة كوكا كولا، شركة بسبي، شركة اسمنت طاسلوجة، شركة اسمنت ماس، شركة اسمنت بازيان، وشركة اسمنت دلنا، حيث تم توزيع (80) استبانة على عينة البحث التي تمثلت بمجموعة من المحاسبين والموظفين في أقسام المحاسبة والتدقيق في تلك الشركات، وبعد ان استكملت عملية جمع الاستبانات وفحصها تبين أن عدد الاستبانات التي اكتملت إجاباتها وأصبحت جاهزة للتحليل قد بلغ (62) استبانة، أي بنسبة (77.5%) وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها في اختبار الفرضيات.

مشكلة البحث في قياس الكلفة الانتاج باعتبارها هدف أساس لمحاسبة التكاليف، لذلك ظهرت الحاجة إلى أسلوب بديل لقياس الكلفة المرتفعة في ظل المنافسة الحادة بحيث يعالج الخلل في النظام التقليدي للتكاليف ومن جهة أخرى أن الغالبية العظمى من الشركات الصناعية في إقليم كردستان/العراق تعاني من عدم إدراك لأهمية تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، ودورها في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية للشركات، الأمر الذي دفع الباحثين إلى تناول هذه المشكلة والسعي لعللها في بحثهم الحالي من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:

- ما طبيعة علاقة الارتباط بين تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الاستراتيجيات Porter التنافسية في الشركات عينة البحث؟
- هل يؤثر تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية في الشركات عينة البحث؟

### 3.1 هدف البحث

في ضوء فكرة ومشكلة البحث يمثل هدف البحث في التعرف على تأثير وعلاقات الارتباط بين تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وأهميتها على دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال: استراتيجية القيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، استراتيجية أفضل تكلفة، استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة، واستراتيجية التركيز على التمايز، للشركات الصناعية في إقليم كردستان.

### 4.1 أهمية البحث

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية أبعاد المشكلة والمتغيرات التي تتعرض لها، إذ تتناول الدراسة متغيرين أساسيين يتمثل المتغير الأول في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، بينما تمثل الاستراتيجيات Porter التنافسية المتغير الثاني والتي تتضمن (استراتيجية قيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، استراتيجية أفضل تكلفة، استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة، واستراتيجية التركيز على التمايز)، والمساعدة في فهم تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وتوضيح الآثار الإيجابية التي يمكن تحقيقها في حالة تطبيقه بين أطراف المشاركة، وزيادة علاقة الشركة بين الشركات الصناعية وعمالها في سبيل تحقيق الاستراتيجيات Porter التنافسية باستراتيجياتها الخمسة تضمن لها البقاء والاستمرار والنمو في بيئة الأعمال.

## 7.1 أساليب جمع البيانات

ب. هدفة دراسة (Ellström & Larsson, 2017) بعنوان Dynamic and static pricing in open-book accounting (التسعير الديناميكي والإستاتيكي في السجلات المحاسبية المفتوحة) إلى فهم كيفية تأثير الاختلافات بين الأسعار الديناميكية (غير ثابتة) والإستاتيكية (الثابتة) باستخدام اتفاقيات السجلات المحاسبية المفتوحة على علاقة العميل المورد. واعتمدت تلك الدراسة على دراسة حالة تتضمن تاجر المباني ومصنع الخشب في المملكة المتحدة، فقد قام تاجر المباني محل الدراسة بتعهيد جزء من إنتاجه مؤخراً لمصنع الخشب من خلال استخدام السجلات المحاسبية المفتوحة مع الأسعار الديناميكية، ولإتمام هذه الدراسة أجرى الباحثون مقابلات مع عدة أفراد من كلا الطرفين في الاتفاقية (المستخدمين لاتفاقية السجلات المحاسبية المفتوحة

اعتمد الباحثان في جمع البيانات المتعلقة بالبحث على الأساليب الآتية:

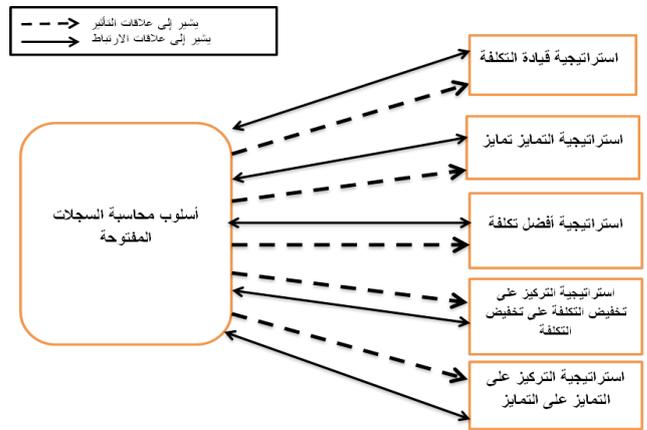
- الاستعانة بالموارد العربية والأجنبية: الكتب والدوريات وشبكة المعلومات الدولية - (الانترنت) لتغطية الجانب النظري من البحث ودعم الجانب الميداني له.
- الاستبانة: تم استخدام استبانة معدة بوصفها الأداة الوحيدة للحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني للبحث.

## 8.1 الأساليب الإحصائية

تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية في وصف الأفراد المبحوثين وتحديد علاقات الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث بهدف استخلاص النتائج وهي: التكرارات، معامل الارتباط بيرسون، معامل التحديد، الانحراف الخطي البسيط والمتعدد (وجرت المعالجة باستخدام برنامج SPSS Ver. 20).

## 9.1 نموذج البحث

المتغيرات التابعة      متغيرات البحث      المتغير المستقل



## 10.1 الدراسات السابقة

د. هدفة دراسة (الشطنوي والدلبي 2019) بعنوان (أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية) إلى التعرف على مفهوم سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة وأهميتها، وعلى مفهوم الميزة التنافسية وابعادها، وقياس أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة، الجودة، المرونة، التسليم) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

أ. هدفة دراسة (حساب، 2106) بعنوان (دراسة العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة - دراسة استطلاعية) إلى تحديد العوامل المؤثرة على تبني أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، والتعرف على مدى تطبيق المنشآت هذا الأسلوب من خلال دراسة استطلاعية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط معنوية بين العوامل المؤثرة وتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لعينات البحث، وهذه العوامل هي: خصائص المنشأة، البيئة الخارجية، واتجاه ومدى الإفصاح، واختيار الحوافز، ودرجة الاعتمادية بين المنشأة والمورد، والثقة واستمرارية العلاقة.

ج. هدفت دراسة (سلطان، 2018) بعنوان (دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد: دراسة ميدانية) إلى بيان دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد؛ وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية من خلال صياغة قائمة استقصاء وجهت إلى الشركات الصناعية المصرية، بالإضافة إلى الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة له دور هام في تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم للمساعدة على تخفيض التكلفة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة لكلا الطرفين، وتعد السجلات المحاسبية المفتوحة وسيلة لتخفيض التكلفة من المنبع حيث يمكن استخدامها لهندسة القيمة في مرحلة تطوير وتصميم المنتج، وذلك من خلال اعتماد السجلات المحاسبية المفتوحة.

د. هدفة دراسة (الشطنوي والدلبي 2019) بعنوان (أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية) إلى التعرف على مفهوم سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة وأهميتها، وعلى مفهوم الميزة التنافسية وابعادها، وقياس أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة، الجودة، المرونة، التسليم) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

إلى تعريفات مختلفة لإدارة الكتب المفتوحة، إلا أنهم يتفقون على أن محاسبة السجلات المفتوحة تتعلق بتبادل معلومات التكلفة بين الموردين والعملاء (Romano, 2012:69).

ويرى Windolph & Moeller أن العديد من الشركات ركزت في الفترات الأخيرة على كفاءتها الأساسية والتقنيات الحديثة والمهارات المكتسبة والمعرفة، والتي بدورها تضمن للشركة القدرة التنافسية في السوق، ونتيجة لهذه الاستراتيجية فقد اعتمدت الشركات بشكل متزايد على خدمات المصادر الخارجية (الشركة الموردة) في الأنشطة غير الأساسية، وذلك لاكتساب ميزة تنافسية للشركة من خلال استغلال الموارد النادرة والكفاءات الأساسية من أجل تقليل التكاليف الإجمالية و تسريع تقديم المنتجات وتطويرها بالتعاون مع الشركة الموردة الخارجية (Windolph & Moeller, 2012:47)

ومن جانبه يعرفها (Möller et al) بأنها كشف منهجي منظم ومناقشة للبيانات المتعلقة بالتكلفة بين الشركات متعاونة فيما بينها، وهو أمر حتمي للكشف عن فرص تخفيض التكلفة والتي تصبح ممكنة من خلال الجهود المشتركة بين مختلف الشركات في إطار شراكة بين الشركة الموردة والشركة المشترية (Möller et al., 2011:69).

وعلى الرغم من تعدد التعاريف لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة إلا أنها اتفقت فيما بينها على أن تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعد أسلوباً يساعد على التعاون بين الشركة الموردة والشركة المشترية، من خلال تبادل بيانات التكاليف حول عمليات إنتاج المنتجات وتقديم الخدمات بين الشركات داخل شبكة الأعمال، ولتحقيق النجاح يجب تبادل بيانات التكلفة الخاصة بعمليات كل شركة داخل سلسلة التوريد بشكل شفاف في هذا السياق، ويوضح عدد من الدراسات التي أجريت في هذا السياق كيف يفصح الشركاء داخل سلسلة التوريد عن التكلفة والبيانات ذات الصلة التي تنتجها بواسطة أنظمة المحاسبة الخاصة بهم (Fliegner , 2015:330

ان هدف سجلات المحاسبة المفتوحة هو تعزيز التعاون بين المورد والعميل، مما يساهم في الكشف عن الجوانب المهمة والتي تحتاج إلى تحسينات، وبالتالي زيادة احتمالات تخفيض التكلفة، وذلك من خلال كمية ونوعية المعلومات المتبادلة بين شركاء التبادل من أجل الحصول على مزيد من

في حدود إطلاع الباحثون وبناءً على نتائج الدراسات السابقة يخلص الباحثون الى ما يلي:

اتفقت العديد من الدراسات السابقة على أهمية التعاون بين الموردين والعملاء والإفصاح عن معلومات التكاليف، وركزت على الإفصاح بذاته من حيث مدى الإفصاح وطبيعة المعلومات التي سيتم الكشف عنها، والعوامل المؤثرة لنجاح تطبيق اسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.

يُعد البحث الحالي امتداد للدراسات السابقة، حيث يساهم في توضيح اسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ودوره في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية واستدامتها للشركات من خلال الاستراتيجيات Porter التنافسية الخمسة (استراتيجية قيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، استراتيجية أفضل تكلفة، استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة، واستراتيجية التركيز على التمايز)، كما أن تطبيق هذه الاسلوب في الواقع العملي من قبل الشركات ما زال قليلا كما أنه يواجه بعض المعوقات بسبب التخوف من الإفصاح عن معلومات التكلفة، ما دفع الباحثون إلى تناول هذه الفجوة البحثية وتطبيقها على البيئة العراقية التي افتقدت أية دراسة متعلقة بأسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة حسب علم الباحثون

## 2. المحور الثاني: الجانب النظري

### 1.2 أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة

أ. مفهوم أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: يوضح أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مدى ممارسة الشركاء في سلسلة التوريد والحصول على المزيد من شفافية المعلومات المحاسبية الداخلية فيما بينها من أجل دعم التعاون الفعّال وتحقيق أفضل استخدام للموارد المشتركة، أو إيجاد الطريقة الأكثر فاعلية لمعالجة الصفقات من خلال الإدارة البيئية للتكلفة (سالم، 2014:13)، وبالنظر إلى حداثة العهد في ممارسات أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة فإن الفكر المحاسبي لا يتضمن تعريفاً متفقاً عليه وبدلاً من ذلك توجد بعض المساهمات الفردية من قبل بعض الباحثين نوجز أهمها بالآتي:

تطرّق العديد من الباحثين إلى ممارسات الإفصاح عن التكلفة، تحت تسميات كثيرة منها السجلات المفتوحة، أو السجلات المفتوحة للتكلفة، أو سياسة السجلات المفتوحة، أو السجلات المفتوحة للمفاوضات، أو شفافية التكلفة، ويعتبر مصطلح محاسبة السجلات المفتوحة الأكثر شيوعاً في أغلب الكتابات والبحوث المحاسبية، على الرغم من أن هذا المصطلح يشير

- معلومات والبيانات التفصيلية أكثر دقة والمحددة لعمليات تشغيلية معينة التي يتم تبادلها بين أعضاء سلسلة التوريد (Jaf. et. al, 2020). (3104).
  - ويمكن القول بأن حد المنافسة في بيئة الأعمال الحديثة غيرت من خصوصية معلومات التكلفة الداخلية وبالتالي الإفصاح عنه وتبادل المعلومات ضمن حدود التعاون بين الشركات عند تطبيق السجلات المحاسبية المفتوحة .
  - ب. دوافع استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: تتمثل أبرز الدوافع لاستخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بالآتي:
    - ترشيد القرارات: فهي تسهم في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بتعاملات الشركات المتعاونة وعلى امتداد سلسلة التوريد.
    - تنفيذ بعض الأنشطة والاستراتيجيات: فهي تساعد في عمليات التفاوض وتخفيض التكلفة وتحسين القدرة التنافسية ودعم ممارسات إدارة التكلفة البيئية (محمود، 2017: 139).
    - زيادة القدرة التنافسية: يعد من أبرز أساليب المحاسبة الإدارية التي يمكن استخدامها داخل شبكة الأعمال، مما يسهم في مواجهة ضغوط المنافسات الشديدة وتخفيض المستمر لتكلفة المنتجات (أحمد، 2016: 342).
  - ج. أهداف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة: عند استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة فإنه يراد منه تحقيق الأهداف الآتية (سلطان، 2018: 46-47):
    - يعد وسيلة لتخفيض التكلفة من المنبع حيث يتم إدارة التكاليف في المراحل ما قبل الإنتاج، وإدارة التكلفة الكلية للمنتج بين الشركات عبر سلسلة التوريد، مما يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكاليف نتيجة التعاون والتنسيق بين الأطراف المتعاونة نتيجة استخدامه.
    - توحيد الطرائق والأنظمة المحاسبية بين أطراف سلسلة التوريد، مما يزيد من دقة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، وتقليل عدم تماثل معلومات التكلفة بين الشركات المتعاونة والتي تحدث نتيجة اختلاف الأنظمة المحاسبية المطبقة بين الشركاء.
- تقليل فجوة المعلومات، بحيث يستطيع العميل الحصول على المعلومات التي يحتاج إليها بدقة نتيجة الشفافية في الإفصاح عن بيانات التكاليف من جانب المورد والتي يحققها استخدام هذا الأسلوب بين أطراف العلاقة التعاقدية.
- توحيد الأهداف وتقليل تضارب المصالح نتيجة لاستخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، حيث يصبح الهدف العام من استخدامه تخفيض التكلفة، والحصول على مزايا تنافسية، وبالتالي القدرة على البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة.
- الاتفاق على التوزيع العادل للمنافع الاقتصادية المتولدة، نتيجة لتطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة.
- الإفصاح عن معلومات التكاليف فقط في حدود التحسينات المرغوبة أو الأغراض المخصصة لها.
- 1.1.2 دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الاستراتيجية التنافسية**
- تفرض حدة المنافسة بين الشركات في الأسواق ضغطاً على الشركات لتخفيض المستمر لتكاليف منتجاتها حتى تتمكن من البقاء في السوق، لذلك فإن على الشركات استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة، ويعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من أبرز أساليب المحاسبة الإدارية التي يمكن استخدامها داخل شبكة الأعمال، مما يساعد على التخفيض المستمر لتكلفة المنتجات من خلال اعتمادها الاستراتيجية التنافسية لتحقيق أهداف الشركة، وتنافس الشركات في الوقت الحالي على تقديم المنتجات في الوقت المناسب وبجودة عالية (التمايز) مما يساعد على تخفيض عدد المنتجات المعيبة والمخزون لديها، والذي يتطلب التعاون بين الأعضاء داخل شبكة الأعمال مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج وبالتالي تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة.
- أن المنافسة بين الشركات في الأسواق والتي من خلالها يتم تقديم المنتجات في الوقت المناسب وبجودة عالية (التمايز) تمكن الأطراف داخل شبكة الأعمال من تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، والكشف عن بيانات التكلفة من خلال وجود قنوات اتصال مستمرة مما يمكن من دعم استراتيجية التركيز على تخفيض تكلفة المنتجات مع الاهتمام بزيادة جودتها، يتضح مما سبق مدى أهمية تطبيق الشركات لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، لما لها من دور قوى

لاستخدام الشركات هذا الأسلوب لدعم استراتيجيات التنافسية في الشركات (أحمد، 2016: 342-343).

ويمكن القول بأن تطبيق أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لتقليل من فجوة المعلومات التكاليفية بين أطراف العلاقة التعاقدية ؛ تعتبر خطوة نحو دعم استراتيجية التركيز على تخفيض تكلفة المنتجات بحيث يستطيع العميل الحصول على المعلومات التي يحتاج إليها من الشركة بدقة وفي حدود التحسينات المرغوبة أو الأغراض المخصصة لها. مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف و تحقيق وفورات في التكاليف نتيجة التعاون والتنسيق بين الأطراف المتعاونة.

## 2.2 الاستراتيجيات التنافسية

أ. مفهوم الاستراتيجية التنافسية: يتعين على الشركات اعتماد مجموعة واسعة من الأساليب والفلسفات الإدارية المبتكرة التي تم إنشاؤها والتي تتطور للاستجابة للضغوط الخارجية والداخلية (sabir.et al.,2011,p632). إن معرفة الشركة ببيئتها التنافسية يساعدها في وضع استراتيجية واضحة ودقيقة لمواجهة المنافسين في السوق، فهذه الاستراتيجيات تعتبر الركيزة الأساسية لبناء ميزة تنافسية للشركة وبالتالي ضمان استمراريتها في السوق، وتسعى الاستراتيجية التنافسية إلى تحديد المنتجات التي يجب تطويرها، حيث أن بقاء الشركات في الوقت الحالي مرهون بقدراتها التنافسية، وما تتميز به من خصائص ومميزات فريدة تمكّنها من مواجهة تحديات المنافسة، وبالتالي تعمل الشركات من خلال الاستراتيجيات التنافسية على تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها التفوق وتحقيق العائد المطلوب، وتتكون الاستراتيجية التنافسية من التوجهات والمبادرات التي تتخذها الشركة لاكتساب العملاء، وتلبية توقعاتهم ومقاومة الضغوط التنافسية عليها، ولذلك تدع الشركات في صياغة الاستراتيجيات التنافسية الكفيلة بكسب رضا العملاء (العززي وعمير، 2015:7).

ب. أنواع الاستراتيجيات التنافسية: يعتمد المركز التنافسي للشركة أو القطاع على خمسة عوامل، ويقرر عملها الجماعي المكاسب المستقبلية للصناعة، وتنوع الاستراتيجيات التنافسية التي أشار إليها (Porter) إلى خمس استراتيجيات وهي:

● استراتيجية قيادة التكلفة: تؤكد هذه الاستراتيجية على الكفاءة والانتاج بتكلفة منخفضة نسبياً، وتأمل الشركة الاستفادة من

وفورات الحجم، الخبرة، تصميم المنتجات وتسعيرها بتكلفة منخفضة، إذ تهدف الشركة من خلال اتباعها لاستراتيجية قيادة التكلفة إلى تحقيق عائد أكبر للتمكن من استثماره في ميادين البحث والتطوير والاحتفاظ بوضعيتها كسبابة في السوق (خفري، 2018: 189)، وتشمل استراتيجية قيادة التكلفة الطرائق التي تستخدمها الشركات للحصول على مزايا تتعلق بالتكلفة مثل تحسين كفاءة العمليات، التفرد في الوصول إلى مصدر كبير للمواد منخفضة التكاليف، الاتفاق على تعاقدات خارجية أفضل، واتخاذ بعض القرارات لتجنب بعض التكاليف تماماً، وإذا لم تكن الشركات المتنافسة قادرة على خفض تكاليفها بنفس القدر قد تصبح الشركة قادرة على الاحتفاظ بميزتها التنافسية على أساس قيادة التكلفة (دجور، 2010: 31).

● استراتيجية التمايز: تتحقق استراتيجية التمايز إذا استطاعت الشركة إنتاج منتجات يعتبرها العملاء استثنائية، ويتطلب إنتاج منتج فريد أو تقديم خدمة فريدة أن تقوم الشركة بتطوير مهارات مميزة في أنشطة سلسلة التوريد، وقد أشار (Porter) إلى أن تطبيق استراتيجية التمايز يلبي العديد من الأبعاد المحددة مثل خصائص المنتجات والخدمات، تسليم السوق، حجم الإعلان، العلامة التجارية أو الأبعاد الأخرى التي تؤثر على تشغيل سلسلة القيمة وإنشاء شيء خاص للشركة (Islami et al., 2020:160).

ويعرفها كل من (العززي وعمير) بأنها قدرة الشركة على توفير القيمة المتميزة والمتفوقة للمشتري، في ضوء جودة المنتج والمواصفات الخاصة التي يرغبها أو خدمات ما بعد البيع، وتستهدف هذه الاستراتيجية السوق الواسع، وتتضمن إنتاج منتجات مدركة بتميز علامتها التجارية وتصميمها، وتعد استراتيجية التمايز قابلة للتنفيذ لكسب العائدات فوق المتوسط في أعمال محدّدة (العززي وعمير، 2015:8).

تشتمل استراتيجية التركيز على متغيرين هما تركيز التكلفة على التمايز والتركيز على التمايز. اتخذت شكل (بورتر) مفيداً للبيئة التنافسية التي طورها (وايزمانز) حيث تم اعتماد ثلاثة أقسام من مفاهيم (بورتر) والعمل عليها توسع إلى خمسة، ليكون إطاراً أكثر شمولاً للاستراتيجيات التنافسية (Jaf & Xinping, 2011, p249).

السوق الضيق، لخدمة العملاء الذين يرغبون بالمنتجات المتميزة ولا يتعمون بالسعر (العزري وعمير، 2015: 8).

ويرى الباحثون ان اسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة تساعد الشركات في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال الانتاج بتكلفة منخفضة نسبياً حتى تحتفظ بميزتها التنافسية على أساس قيادة التكلفة، وانتاج منتج فريد أو تقديم خدمة فريدة واكتساب ميزة تنافسية عن طريق تخفيض تكاليفها إلى ما دون تكاليف المنافسة وكذلك تركز على إنتاج منتجات معينة ومتميزة لجهات معينة في السوق، مما يؤدي الى تخفيض التكاليف المنتجات و تحسين عمليات الإنتاج و تبرير الاستثمارات في التكنولوجيا الحديثة، وتحسين في العمليات وأداء الشركة.

ج. شروط عامة لنجاح سياسة دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية: إن تدعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية يتم عن طريق عدة مداخل يمكن اعتمادها في محاولة بناء وتعظيم القدرة التنافسية واعتبارها مقومات ازدهار الصناعة، هناك عدد من الشروط الأساسية التي يجب توفرها لنجاح سياسات دعم القدرات التنافسية، ومن أهم هذه الشروط الآتي (عبد الوهاب، 2012: 100-101):

- الاستقرار الاقتصادي: حيث يؤدي إلى سهولة تحديد مستقبل مسيرة الاقتصاد ومسيرة الدولة، وتوفر الرؤية الواضحة للشركات الصناعية حول موقف الحكومة نحو تفعيل دور المنافسة في الأسواق.

- تواجد قوى تنافسية تدفع الشركات الصناعية بشدة نحو التعاون مع الحكومة: وقد يأتي ذلك في شكل منافسة محلية أو منافسة من خلال الاستيراد أو التصدير.

- تحفيز أصحاب الأموال على الدخول في القطاع الصناعي: فكلما ازداد عدد الشركات الصناعية العاملة في السوق الواحد كلما ازدادت حدة المنافسة.

- توفر الثقة المتبادلة بين الحكومة و الشركات الصناعية: الأمر الذي يحتاج إلى قنوات جديدة يمكن من خلالها تبادل الآراء، ومشاركة وجهات النظر والتوصل إلى رؤية متوافقة لما فيه مصلحة المجتمع.

● **استراتيجية أفضل تكلفة:** تعمل استراتيجية أفضل تكلفة على تقديم المزيد من القيمة مقابل المال للعملاء، إن الهدف منها هو تقديم أعلى قيمة للعملاء من خلال تلبية احتياجاتهم وكذلك تحقيق أفضل ما يمكن من: الجودة، التميز، الأداء، والخدمة بحيث تفوق توقعات المنافسين على السعر، وبالنظر إلى ما يفرضه المنافسون على نفس الميزات تقريباً حيث أن الشركة تحقق استراتيجية أفضل تكلفة من خلال إمكانية الشركة على دمج الميزات المرغوبة أو الفاخرة بتكلفة أقل من المنافسين، يمكن أن تنعكس الميزات المرغوبة في شكل إنتاج، أداء، جودة منتج، أو خدمة عملاء مرغوبة، إن الشركات التي تتمتع بمصادر القوة الكافية والقدرات التنافسية العالية تجعلها قادرة على دمج الميزات المرغوبة لمنتجاتها، إنها تستطيع أن تقدم منتجاتها بتكلفة أقل من المنافسين، وبالتالي تحصل الشركة على استراتيجية أفضل تكلفة (Thompson et al, 2016:137-138).

● **استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة:** تركز استراتيجية تخفيض التكلفة على إنتاج منتجات قياسية بتكلفة منخفضة جداً لكل وحدة للمستهلكين الذين لديهم حساسية للسعر، إن استراتيجية تخفيض التكلفة هي استراتيجية تحاول فيها الشركة اكتساب ميزة تنافسية عن طريق تخفيض تكاليفها إلى ما دون تكاليف المنافسة، وأن الهدف الرئيس لاستراتيجية التكلفة المنخفضة يتمثل في خفض التكاليف بشكل كبير مقارنةً بالمنافسين، ولكن ليس بالضرورة أدنى تكلفة ممكنة على الإطلاق، وعند الحصول على ميزة أقل تكلفة بين المنافسين تحتاج إدارة الشركة إلى دمج المنتجات والخدمات التي يجدها العملاء ضرورية.

إن استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة هو السعي لتحقيق تكاليف إجمالية أقل من المنافسين على المنتجات المماثلة التي تجذب مجموعة واسعة من المشترين، عادة عن طريق خفض أسعار المنافسين (Islami et. al, 2020:7).

● **استراتيجية التركيز على التميز:** إن الشركات التي تنفذ استراتيجية التركيز على التميز تحاول أن تركز على إنتاج منتجات معينة ومتميزة لجهات معينة في السوق، بحيث تحدم فيه عدد محدود من العملاء في

جدول 2: نتائج اختبار العلاقة بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والاستراتيجيات

التنافسية بطريقة معامل ارتباط بيرسون

	قيادة التكلفة	التمايز	أفضل تكلفة	التركيز على تخفيض التكلفة	التركيز على التمايز	أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة
Pearson Correlation	1	.747**	.597**	.463**	.664**	.583**0
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.0000
N	62	62	62	62	62	62
Pearson Correlation	.747**	1	.629**	.284*	.820**	.714**0
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.025	.000	.0000
N	62	62	62	62	62	62
Pearson Correlation	.597**	.629**	1	.560**	.575**	.698**0
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.0000
N	62	62	62	62	62	62
Pearson Correlation	.463**	.284*	.560**	1	.353**	.380**0
Sig. (2-tailed)	.000	.025	.000	.000	.005	2.000
N	62	62	62	62	62	62
Pearson Correlation	.664**	.820**	.575**	.353**	1	.849**0
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.005	.000	.0000
N	62	62	62	62	62	62
Pearson Correlation	.583**	.714**	.698**	.380**	.849**	1
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	2.00	.000	.000
N	62	62	62	62	62	62

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات التحليل الاحصائي.

يتبين من الجدول أعلاه الآتي:

- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.01) بين تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودعم استراتيجية التكلفة، وتظهر النتائج في الجدول أعلاه أن معامل الارتباط  $Pearson = **0.583$  (Correlation) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومتغير دعم استراتيجية قيادة التكلفة وتأتي هذا العلاقة في المرتبة الرابعة بين علاقات الارتباط، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة) على المتغير التابع (استراتيجية قيادة التكلفة) وهو أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $(Sig=0.000)$  وهو أقل من  $(0.001)$ .

- تبني سياسات الانفتاح الاقتصادي ومنع الاحتكار: من أجل تحقيق الكفاءة الاقتصادية وتعظيم رفاه المستهلك وذلك من خلال عملية التنافس وليس المتنافسين.

### 3. المحور الثالث: الجانب العملي

#### 1.3 اختبار ثبات الاستبانة

يهدف التعرف على صلاحية المقياس وثبات الاستبانة تم استخدام مقياس (Alpha-Cronbach)، وكما يظهر في الجدول رقم (1) أدناه فقد بلغت قيمة معامل المقياس (0.896) وهي قيمة معنوية عند مستوى (0.05)، وتشير هذه النتيجة إلى قوة ثبات الاستبانة، ويستخدم معامل كرونباخ ألفا لقياس درجة ثبات أداة البحث وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات.

جدول 1: معاملات الثبات لجميع مجالات أداة البحث والأداة ككل

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات
تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة	8	0.890
دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال استراتيجية (قيادة التكلفة)	8	0.895
دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال استراتيجية (التمايز)	8	0.889
دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال استراتيجية (أفضل تكلفة)	8	0.916
دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال استراتيجية (التركيز على تخفيض التكلفة)	8	0.877
دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال استراتيجية (التركيز على التمايز)	8	0.909
معامل الثبات الكلي	48	896.0

### 2.3 اختبار الفرضيات وتحليل النتائج

#### 1.2.3 اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى للبحث على أنه "توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05) بين تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال الاستراتيجيات الخمس كل على حده"، ولاختبار صحة أو خطأ الفرضية تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) وكما يظهر في الجدول رقم (2) أدناه.

### 2.2.3 الفرضية الثانية

تنص الفرضية الأولى للبحث على أنه "توجد تأثير ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 لتطبيق أسلوب محاسبة سجلات المفتوحة على دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال استراتيجيات الخمسة كل على حده، واختبار صحة أو خطأ الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط وكما يظهر في الجداول رقم (3)، (4)، (5)، (6)، (7) أدناه.

جدول 3: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية القيادة التكلفة

المتغير المستقل	R	R <sup>2</sup>	Adjusted R <sup>2</sup>	F	Sig. F
أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة	0.583 <sup>0</sup>	0.34	.3290	30.916	0.000
استراتيجية قيادة التكلفة /المتغير	(β)	T	Sig.	T	مستوى الدلالة
	0.583	5.560	0.000		10.0

وبتبيين من الجدول (3) الآتي:

- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F=30.916)، وهي معنوية عند مستوى الدلالة (0.01).
- ثبوت معنوية معاملات انحدار السجلات المحاسبية المفتوحة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T=5.560) لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند مستوى الدلالة = 0.01.
- بلغت قيمة (β=0.583) وهو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم استراتيجية قيادة التكلفة بمعامل انحدار (0.583)، عند مستوى الدلالة = 0.01.
- بلغت قيمة R<sup>2</sup> المعدلة (0.34)، مما يدل على أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة تفسر ما نسبته (34%) من التغيرات التي تحدث في دعم الاستراتيجية التنافسية (قيادة التكلفة)، وهذا يعني أن أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة واستراتيجية قيادة التكلفة قد فسرت (34%) من التباين لاستراتيجية قيادة التكلفة في الشركات الصناعية، والباقي (66%) يرجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي.

- معامل الارتباط بين تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (المتغير المستقل) واستراتيجية التمايز (المتغير التابع) يساوي (0.714\*\*) وبما يعني أن استراتيجية التمايز تؤثر إيجابياً على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، كما يتضح أن استراتيجية التمايز هي المتغير الثاني الأكثر ارتباطاً بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وتشير النتائج في الجدول أعلاه إلى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية (Sig=0.000) وهي أقل من (0.001).
- وجود ارتباط معنوي إيجابي بين تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (المتغير المستقل) واستراتيجية أفضل تكلفة (المتغير التابع) عند مستوى معنوية (0.001)، حيث بلغ معامل الارتباط (0.698\*\*) بينها، وتأتي هذا العلاقة في المرتبة الثالثة بين علاقات الارتباط، وتشير النتائج في الجدول أعلاه إلى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية (Sig=0.000) وهي أقل من (0.001).
- معامل الارتباط بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (المتغير المستقل) واستراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة (المتغير التابع) يساوي (0.380\*\*), وتأتي هذا العلاقة في المرتبة الخامسة بين علاقات الارتباط، وبما يعني أن استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة تؤثر إيجابياً على تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وتشير النتائج في الجدول أعلاه إلى معنوية العلاقة عند مستوى معنوية (Sig=0.000) وهي أقل من (0.005).
- يوجد ارتباط معنوي إيجابي بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة واستراتيجية التركيز على التمايز عند مستوى معنوية (0.001)، كما يتضح أن استراتيجية التركيز على التمايز هي المتغير الأكثر ارتباطاً بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، حيث بلغ معامل الارتباط بينها (0.849\*\*).
- وعليه يتم قبول الفرضية الأولى التي تنص على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05) بين تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال الاستراتيجيات الخمسة كل على حده.

جدول 4: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية التمايز

المتغير المستقل	R	R <sup>2</sup>	Adjusted R <sup>2</sup>	F	Sig. F
أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة	.714a0	0.510	.5020	62.563	0.000
استراتيجية التمايز / المتغير	(β)	T	Sig. T	الدلالة	مستوى
استراتيجية التمايز / المتغير	0.714	7.910	0.000	10.0	0.000

تظهر نتائج الجدول رقم (4) الآتي:

- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F = 57.023)، وهي معنوية عند مستوى الدلالة (0.01).
- ثبوت معنوية معاملات انحدار أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T = 551.7) لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند مستوى الدلالة = 0.01.
- بلغت قيمة (β = 0.698) هو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم استراتيجية أفضل تكلفة بمعامل انحدار (0.698) عند مستوى الدلالة = 0.01.

- بلغت قيمة R<sup>2</sup> المعدلة (0.487)، مما يدل على أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يفسر ما نسبته (48,7%) من التغيرات التي تحدث في دعم استراتيجية أفضل تكلفة، وهذا يعني أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة واستراتيجية أفضل تكلفة قد فسرت (48,7%) من التباين لاستراتيجية أفضل تكلفة في الشركات الصناعية، والباقي (51,3%) يرجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي.

جدول 6: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة

المتغير المستقل	R	R <sup>2</sup>	Adjusted R <sup>2</sup>	F	Sig. F
أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة	a380.0	1450.	0.130	154.10	b20.00
المتغير / استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة	(β)	T	Sig. T	الدلالة	مستوى
المتغير / استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة	3800.	186.3	0.000	50.0	0.000

تظهر نتائج الجدول رقم (6) الآتي:

- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F = 10.154)، وهي معنوية عند مستوى الدلالة (0.01).
- ثبوت معنوية معاملات انحدار السجلات المحاسبية المفتوحة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T = 3.186) لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند مستوى الدلالة = 0.05.
- بلغت قيمة (β = 0.380) هو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة بمعامل انحدار (0.380)، عند مستوى الدلالة = 0.05.

جدول رقم 5: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية أفضل تكلفة

المتغير المستقل	R	R <sup>2</sup>	Adjusted R <sup>2</sup>	F	Sig. F
أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة	.0	0.487	0.479	57.023	0.000
استراتيجية أفضل تكلفة	(β)	T	Sig. T	الدلالة	مستوى
استراتيجية أفضل تكلفة	0.698	7.551	0.000	10.0	0.000

الاستراتيجيات Porter التنافسية من خلال الاستراتيجيات الخمسة كل على حده".

إن تحليل إجابات الاستبانة، يظهر أن هناك اتفاق فيما يخص طبيعة العلاقة والأثر الذين يلعبه أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الاستراتيجيات Porter التنافسية للشركات، حيث يساهم هذا الأسلوب في تخفيض تكاليف منتجات الشركة باستمرار، كما يساهم في كسب رضا العملاء نحو المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة بدرجة متفوقة، كذلك يعمل كل من: إدارات الشركات والعاملين فيها معاً على إزالة معوقات تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من أجل تقليل وقت التسليم وتخفيض التكلفة لزيادة الإنتاجية، ومن ثم التفرّد والتميز والإبداع هو مركز القوة والمدخل إلى عالم المنافسة بالنسبة إلى الشركات، ويمكن الإشارة إلى أهم الخصائص المتوفرة في الشركات عينة البحث:

أ. سرعة الاستجابة للتغير ومواكبة الشركات الصناعية للتطورات الحاصلة في سوق المنافسة.

ب. إدخال تكنولوجيا المعلومات في عملية الإنتاج من قبل الشركات.

ج. ممارسة السياسات الترويجية ومنح امتيازات لعملائها تختلف عن امتيازات منافسيها.

د. إن القطاع الصناعي يحتل المراتب المتقدمة في السوق.

هـ. تبني رؤية الاستمرارية للشركات للتعامل مع الموردين والعملاء وخلق أجواء تفاوضية بينهم.

#### 4. الاستنتاجات والتوصيات

##### 1.4 الاستنتاجات

● إن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعد وسيلة للإفصاح عن المعلومات الحساسة والتي عادة ما كانت تبقيها الشركات سرية، كما أن التبادل يكون بشكل اختياري، لتحقيق الهدف المشترك لرقابة وحصر التكاليف الكلية للمنتج ومتابعة الزيادة في المنافسة وتوفير أساس للتفاوض في الأسعار مع الموردين، تحسين جودة المنتجات من خلال تحسين عمليات الإنتاج وتحسين تصميم المنتج، تبرير الاستثمارات في التكنولوجيا الحديثة، وتحسين في العمليات وأداء الشركة.

● أظهر الجانب النظري إن نجاح الشركات في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤدي إلى تحقيق أثر إيجابي على الاستراتيجيات

● بلغت قيمة R2 المعدلة (0.130)، مما يدل على أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يفسر ما نسبته (13%) من التغيرات التي تحدث في دعم استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة، وهذا يعني أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة واستراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة قد فسرت (13%) من التباين لاستراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة في الشركات الصناعية، والباقي (87%) يرجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي.

جدول 7: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاستراتيجية التركيز على التمايز

التغير المستقل	R	R <sup>2</sup>	Adjusted R <sup>2</sup>	F	Sig. F
أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة	.0	7220.	0.717	155.527	.000 <sup>b</sup>
التغير/ استراتيجية التركيز على التمايز	a489	(β)	T	Sig.	مستوى الدلالة
		8490.	471.12	0.000	10.0

ويتبين من خلال الجدول رقم (7) الآتي:

● ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F=155.527)، وهي معنوية عند مستوى الدلالة (0.01).

● ثبوت معنوية معاملات انحدار أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T=12.471) لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند مستوى الدلالة = 0.01.

● بلغت قيمة (β=0.583) وهو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم استراتيجية التركيز على التمايز بمعامل انحدار (0.489)، عند مستوى الدلالة = 0.01.

● بلغت قيمة R2 المعدلة (0.722)، مما يدل على أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يفسر ما نسبته (72,2%) من التغيرات التي تحدث في دعم استراتيجية التركيز على التمايز، وهذا يعني أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة واستراتيجية التركيز على التمايز قد فسرت (72,2%) من التباين لاستراتيجية التركيز على التمايز في الشركات الصناعية، والباقي (28,8%) يرجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي.

وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على "توجد تأثير ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05) لتطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على دعم

للإستراتيجيات الخمس في الشركات الصناعية، والباقي (28.8%)، (87%)، (51.3 % )، (47.8 % )، (66%) على التوالي يراجع إلى عوامل أخرى منها الخطأ العشوائي.

#### 2.4 التوصيات

- ضرورة تبني الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتعزيزها من خلال تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة التي تساعد الشركات في تحقيق العديد من المزايا التنافسية، ومواكبة المستجدات التكنولوجية في هذا المجال واختيار ما يناسب الشركة منها، ووضع ميزانية تخصص لأغراض تدريب الموظفين والعمل على تحسين مهاراتهم وكفاءتهم.
- ضرورة أن تقوم الشركة بإنشاء شبكة معلومات تتضمن معلومات عن الموردين والعملاء بما يضمن لها التطبيق الفعال لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، وتشجيع زيادة التعاون بين جميع الإدارات والأقسام والموظفين بالشركة وفيما بين مورديها، وبالتالي تحقيق الإستراتيجيات المخططة.
- تشجيع الشركات الصناعية في إقليم كردستان/العراق على الاستفادة من معلومات العملاء بطريقة تساهم في تحسين جودة المنتجات، وتخفيض تكاليف العمليات، ورفع مستوى كفاءة وفعالية الإستراتيجية التسويقية بطريقة تساعد الشركة في دعم الإستراتيجيات Porter التنافسية واستدامتها.

#### 5. المصادر

- ##### 1.5 مصادر العربية
1. أحمد، مروة إبراهيم ربيع، (2016)، محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة مع دراسة استطلاعية على المنشآت الصناعية المصرية، المجلد (20)، العدد (3)، ص ص - 387 331.
  2. الشطناوي، حسن محمود والدلحي، خليل إبراهيم (2019) "أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الدولي الأول تحت عنوان التنمية والابداع المحاسبي دطامة اساسية للتنمية المستدامة، للعدة من 5-6 كانون الاول 2018.
  3. العززي، سعد علي حمود، وعمر، عراك عبود، (تعظيم الإستراتيجيات التنافسية العامة في إطار عوامل النجاح الحاسمة وعملية إدارة المخاطر: بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد (12)، العدد (38)، 2-12 الصفحات.
  4. برودي، نعمة، (2006)، التحديات التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية ومتطلبات التكيف مع المستجدات العالمية، الملتقى الدولي حول متطلبات تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، الشلف، ص ص 118، 119.

التنافسية ممثلة في استراتيجية قيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، استراتيجية أفضل تكلفة، استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة، استراتيجية التركيز على التمايز، وانعكاسها على منتجات جديدة وزيادة حصتها السوقية مما يدعم قدرتها التنافسية في السوق.

- توجد ارتباطات معنوية إيجابية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة (المتغير المستقل) والإستراتيجيات التنافسية (المتغير التابع) ( التركيز على التمايز، استراتيجية التمايز، استراتيجية أفضل تكلفة، استراتيجية قيادة التكلفة، واستراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة) عند مستوى معنوية (0.001)، كما يتضح أن الإستراتيجيات الخمس بحسب التسلسل على التوالي من الأكثر إلى الأقل ارتباطاً بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، حيث بلغت معاملات الارتباط (0.698, \*\*0.714, \*\*0.849, \*\*0.380, \*\*0.583, العلاقات عند مستوى معنوية (Sig=0.000) وهو أقل من (0.001) بالنسبة إلى الإستراتيجيات الخمس ككل.
- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) بالنسبة إلى الإستراتيجيات الخمس (استراتيجية القيادة التكلفة، استراتيجية التمايز، استراتيجية أفضل تكلفة، استراتيجية التركيز على تخفيض التكلفة، استراتيجية التركيز على التمايز (30.916, 57.023, 10.154, 155.527, 62.563, 30.916) على التوالي، وهي معنوية عند مستوى الدلالة (0.01).
- ثبوت معنوية معاملات انحدار أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والحد الثابت للإستراتيجيات الخمس، حيث بلغت قيمة (3.186, 12.471, 551.7, 5.560, 7.910, 5.560) على التوالي لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة عند مستوى الدلالة = 0.01.
- بلغت قيمة (R<sup>2</sup>) المعتدلة للإستراتيجيات الخمس (0.722) (0.130) (0.487) (0.502) (0.34) على التوالي، مما يدل على أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يفسر ما نسبته (72.2%)، (13%)، (48.7%)، (52.2%)، (34%) على التوالي من التغيرات التي تحدث في دعم الإستراتيجيات Porter التنافسية الخمس، وهذا يعني أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والإستراتيجيات التنافسية الخمس قد فسرت (72.2%)، (13%)، (48.7%)، (52.2%)، (34%) من التباينات

7. Jaf .Rizgar Abdullah Sabir, Karim. Hoshang Muhsin, Sharif. Rahim Jafar Mohamad. (2020). The Role of Open Book Costs Accounting (OBCA) in Supporting Competitive Advantage. *International Journal of Advanced Science and Technology*, 29(2), 3103 - 3113. Retrieved from. <http://sersc.org/journals/index.php/IJAST/article/view/4375>.
8. Jaf .Rizgar Abdullah Sabir and Xinping .Xia (2011), POSSIBILITY REALIZED COMPETITIVE ADVANTAGE BY STRATEGIC INFORMATION SYSTEMS EVIDENCE FROM IRAQI BANKS., Annual Summit on Business and Entrepreneurial Studies (ASBES 2011) Proceeding from Conference Master Resources.
9. Sabir R. A., X. Xinping, S. A. Sabr (2011). Using Target Costing to Investigates Competitive Price, World Academy of Science, Engineering and Technology 59 2011.
10. Thompson ,Arthur A. Peteraf, Margaret, Gamble A. John E. Christi, Strickland III A. J., (2016), CRAFTING AND EXECUTING STRATEGY: THE QUEST FOR COMPETITIVE ADVANTAGE, CONCEPTS AND CASES, TWENTIETH EDITION :Published by McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York, NY 10121.
11. Windolph, M., & Moeller, K., (2012), Open-book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation? *Management Accounting Research*, 23(1), 47e60.
5. دحبور، لؤي صبحي محمد، (2010)، دور المعرفة السوقية في اختيار الاستراتيجيات التنافسية: دراسة عينة من مؤسسات التعليم العالي الخاصة الأردنية، (رسالة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
6. سالم، بلال فريد عصمت، (2014) "أثر الثقة والالتزام المتبادل عبر سلسلة التوريد على أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد أدوات الإدارة البنينة للتكلفة"، دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعه دمنهور.
7. سلطان، سمر محمد السيد محمد، (2018)، دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد (مع دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعه المنصورة.
8. حساب، حسين على(2016)، دراسة العوامل المؤثرة على تبني أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة. دراسة استطلاعية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
9. خفري، نور حسني، (2018)، "القيادة التحويلية ودورها في تحقيق التفوق التنافسي- بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، مجلة الادارة والاقتصاد، مجلد (42)، العدد (118)، ص ص 182-198.
10. عبد الوهاب، بويعة، (2012)، دور الابتكار في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة اتصالات الجزائر للهاتف النقال (موبيليس)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فنتوري، قسنطينة، الجزائر.
11. محمود، صدام محمد، (2017)، تحسين الوظيفة الإعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات إدارة التكلفة ومحاسبة السجلات المفتوحة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

## 2.5 مصادر الاجنبية

1. Islami, X., Mustafa, N., & Topuzovska Latkovic, M., (2020), Linking Porter's generic strategies to firm performance, *Future Business Journal*, 6(1), 3. <https://doi.org/10.1186/s43093-020-0009-1>.
2. Islami, X., Latkovic, M. T., Drakulevski, L., & Popovska, M. B., (2020), Does differentiation strategy model matter? Designation of organizational performance using differentiation strategy instruments—an empirical analysis, *Business: Theory and Practice*, 21(1), 158-177.
3. Fliegner, W., (2015). Management Accounting Techniques For Supply Chain Management. *Research In Logistics and Production*, 5(4), 327–336.
4. Ellström, D., and Larsson, M. H., 2017, Dynamic and static pricing in open-book accounting, *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 14 Issue: 1.
5. Möller, K., Windolph, M., & Isbruch, F., (2011), The effect of relational factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in buyer–supplier partnerships, *Journal of Purchasing and Supply Management*, 17(2), 121–131.
6. Romano, P., (2012), Designing and implementing open book accounting in buyer supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation. *International Journal of Production Economics*, 137(1), 68-83.