

أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات  
الصناعية المساهمة العامة الأردنية

د. حسن محمود الشطناوي  
أ.د. خليل إبراهيم الدليمي  
كلية العلوم الإدارية والمالية - قسم المحاسبة - جامعة إربد الأهلية - الأردن

**ملخص البحث:**

تهدف هذه الدراسة لإختبار أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق هدف الدراسة تم اجراء دراسة ميدانية من خلال استقصاء اراء عينة من محاسبي الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وتم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والقيمة الاحتمالية (sig.)، واختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) لاختبار الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة. وأظهرت نتائج الدراسة الى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كما أظهرت الدراسة الى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال ابعاد الميزة التنافسية الأربع ( الكلفة، الجودة، المرونة، التسليم) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

**الكلمات المفتاحية:** سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة، إدارة التكلفة، الميزة التنافسية، الشركات الصناعية الاردنية.

**Abstract:**

The aim of this research is to study and test the impact of the policy of open-book accounting as one of the cost management mechanisms in achieving the competitive advantage in Jordanian industrial public companies, to achieve the objectives of the study, a field study was conducted by surveying the views of a sample of the accountants of the Jordanian industrial public companies. Hence the arithmetical Means, the Standard Deviations, the Significant Value and the Simple Linear Regression are used to test the research hypotheses and to achieve the research goals. The results of the study showed that there is a statistically significant effect of the policy of open-book accounting as one of the cost management mechanisms in achieving the competitive advantage of Jordanian industrial public companies. The study also showed a statistically significant effect of the policy of open-book accounting in achieving competitive advantage through the dimensions of the advantage (Cost, quality, flexibility, delivery) to the Jordanian industrial public companies.

**Key words:** open-book accounting; cost management; competitive advantage; Jordanian industrial public companies

## ١ - المقدمة :

أوجد التطور التكنولوجي الذي يشهده العالم، والنمو المتسارع والمتزايد والعاير للحدود لمنشآت الأعمال حالة من المنافسة الشديدة في بيئة الأعمال، الأمر الذي جعلها تعمل تحت ضغط شديد، وهو ما قاد الشركات نحو السعي الى التميز الصناعي وزيادة الاهتمام بتقديم منتجات جديدة، وتحسين جودة المنتجات والعمليات، وإعادة تصميمها بشكل متلاحق وسريع لإشباع رغبات واحتياجات العملاء المتجددة، وتخفيض مستويات المخزون وتطوير العاملين في الشركة حتى تتمكن من المنافسة واختراق الأسواق العالمية (Ghatebi et al., 2013؛ زقزوق وآخرون، ٢٠١٧؛ سلطان، ٢٠١٨).

وتعتبر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة أحد الوسائل الهامة لإدارة التكاليف البيئية بفاعلية، وذلك بتحسين وتمكين التعاون بين المشتري والمورد حتى يمكنهما من تخفيض التكاليف وتحقيق مزايا تنافسية قد تتمثل في التكلفة الأقل أو الجودة الأعلى أو تعظيم قيمة المنتج بالنسبة للعميل أو سرعة دخول المنتج إلى السوق لتلبية متطلبات العملاء، و ايضا سرعة الإستجابة للتغيرات المستمرة في متطلبات العملاء. (Ellström and Larsson, 2017؛ الديباني، ٢٠١٦؛ عبدالكريم، ٢٠١٣).

وتعد الميزة التنافسية من أهم وسائل نجاح المنظمة في ظل البيئة التنافسية الحالية والتي تضمن للمنظمة الاستمرار والبقاء في سوق العمل ويمكن تحقيق الميزة التنافسية من خلال أربعة أبعاد رئيسية هي: الكلفة والمرونة والجودة والتسليم حيث تتمثل الميزة التنافسية في تحقيق واحد أو أكثر من هذه الأبعاد وعلى مدى طويل نسبيا بحيث تبني لنفسها مكانة مميزة بين المنظمات (عبدالله و الياس، ٢٠١٨).

ولكي تستطيع الشركات أن تعمل في ظل تلك البيئة المتغيرة والعمل على إرضاء عملائها، عليها أن تكون قادرة على المنافسة ولن تكون تلك الشركات قادرة على المنافسة إلا إذا انتهجت أساليب إدارية حديثة الهدف منها إدارة التكلفة وخلق قيمة للعملاء . وبالتالي جاءت هذه الدراسة لقياس أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

## ٢ - مشكلة البحث :

نتيجة للمنافسة المتزايدة عالميا وما يواجه المنظمات من تقدم تكنولوجي كبير في أساليب الإنتاج، لذلك سعت الشركات إلى إرضاء العملاء عن طريق تقديم منتج منافس من حيث الجودة العالية، والتكلفة المنخفضة، والوقت المناسب. ومن ثم أصبح الهدف الأساسي لمعظم الشركات التطوير المستمر في مجال التصنيع من أجل زيادة الحصة السوقية أو على الأقل الحفاظ على الحصة الحالية، الأمر الذي فرض على الإدارة حتمية التغير والتحسين المستمر، وضرورة تبني أساليب إدارية جديدة لكي تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة. لذا تسعى الشركات في ظل البيئة التنافسية الى كسب ميزة تنافسية على غيرها من الشركات الاخرى في نفس النشاط وذلك من خلال إضافة قيمة للزبون وتحقيق التميز (عبدالله و الياس، ٢٠١٨؛ عبدالكريم، ٢٠١٣).

وبناء على ما سبق يتضح أهمية سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة وما له من دوراً فعالاً في إمكانية تخفيض التكاليف والوصول بالشركات إلى المستوى التنافسي، وذلك للتشجيع على تبادل المعلومات التكاليفية بين الشركات وعملائها سعياً نحو تحسين أدائها وتعظيم منافعها وتحقيق مزايا تنافسية على غيرها من الشركات الأخرى، ومن هنا ستحاول الدراسة الحالية اختبار أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. ويمكن تحقيق الغرض من الدراسة من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:-

- ١- هل يوجد أثر لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- ٢- هل يوجد أثر لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الجودة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- ٣- هل يوجد أثر لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (المرونة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- ٤- هل يوجد أثر لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (التسليم) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

### ٣- هدف البحث :

يتمثل هدف هذا البحث في 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.

### ٤- أهمية لبحث: يمكن تقسيم أهمية البحث إلى:

- الأهمية العلمية: المساعدة على فهم سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة، وتوضيح الآثار الإيجابية التي يمكن تحقيقها في حالة تطبيقه بين أطراف المشاركة، وزيادة علاقة الشراكة الاستراتيجية بين الشركات الصناعية وعملائها في سبيل تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها الاستمرار في بيئة الاعمال.
- الأهمية العملية: تكمن الأهمية العلمية في توفير دليل ميداني على أهمية سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة وما لها من تأثير في تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة، الجودة، المرونة، التسليم) في بيئة الأعمال الأردنية، حيث هناك قلة في الدراسات التي تناولت مشكلة البحث في بيئة الأعمال الأردنية.

### ٥- فرضيات البحث:

ولتحقيق أهداف البحث وللاجابة عن أسئلة البحث أعلاه، تم صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:  
الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. ويتفرع منه الفرضيات الفرعية التالية:-

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الجودة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (المرونة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (التسليم) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٦- الدراسات السابقة.

هدفت دراسة (سلطان، ٢٠١٨) 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.

وهدفت دراسة (Ellström and Larsson, 2017) إلى فهم كيفية تأثير الاختلافات بين الأسعار غير الثابتة باستخدام اتفاقيات السجلات المحاسبية المفتوحة على علاقة العميل-المورد. واعتمدت الدراسة على دراسة حالة تتضمن تاجر المباني ومصنع الخشب في المملكة المتحدة، فقد قام تاجر المباني بتعهيد جزء من إنتاجه لمصنع الخشب من خلال استخدام السجلات المحاسبية المفتوحة، وإلتزام هذه الدراسة أجرى الباحثون مقابلات، وتوصلت الدراسة إلى أدلة تدعم أنه عند استخدام الأسعار الديناميكية في السجلات المحاسبية المفتوحة يؤدي إلى تركيز العملاء بشكل أكبر على تكاليف المورد، إعادة توزيع الأنشطة بين العملاء والموردين يكون أسهل.

بينما هدفت دراسة (حساب، ٢٠١٦) إلى تحديد العوامل المؤثرة على تبني سياسة محاسبة السجلات المفتوحة، ولتحقيق الهدف استخدم الباحث البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من استمارة الاستقصاء التي تم توزيعها على عينة من المنشآت الصناعية في جمهورية العراق. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المؤثرة وبين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة، وهذه العوامل هي: خصائص المنشأة، والبيئة الخارجية، واتجاه ومدى الإفصاح، واختيار الحوافز، ودرجة الاعتمادية بين المنشأة والمورد، والثقة واستمرارية العلاقة. اما دراسة (الديباني، ٢٠١٦) هدفت إلى تقييم أثر استخدام سجلات المحاسبة المفتوحة من خلال مدى فاعليته على إدارة التكاليف

البينية وفقاً للعلاقة بين المشتري والموردين. ولتحقيق هذا الهدف الرئيسي فلقد تبنت الدراسة المنهج الاستنباطي الاستقرائي. ولقد أُستخدم في الدراسة التطبيقية قائمة الاستبيان، وخلصت الدراسة أنه يوجد تأثير لتعقيد محركات التكلفة والقدرة الاستيعابية والتكامل الإلكتروني لنظم المعلومات وشكل العلاقة بين المشتري والمورد على مدى فاعلية سجلات المحاسبة المفتوحة في إدارة التكاليف البينية (شكل السلوك). وهدفت دراسة (Alenius et al., 2015) إلى بحث دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في إدارة وانشاء علاقات الشراكة عبر سلاسل التوريد؛ وذلك بالتطبيق في قطاع تجارة التجزئة في السويد، وبينت الدراسة أن السجلات المحاسبية المفتوحة لها دور في دعم علاقات الشراكة بين المورد والمشتري، وتستخدم كأداة لإدارة التكلفة البينية خارج الحدود التنظيمية للمنشأة. وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة له دور مهم في تنسيق الأعمال بين أطراف الشراكة وتحديد أولوياتها، والموارد المحتملة لتطوير وتحسين أداء المنظمات، وأن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يزيد من قوة العلاقة بين المورد والمشتري من خلال الاعتماد المتبادل بينهما وتقليل تعارض الأهداف، وإيجاد حلول جديدة للحفاظ على المزايا التنافسية وخفض التكاليف.

وهدفت دراسة (Jie et al., 2013) تقديم نموذج متكامل يربط الإجراء الإداري بعمليات سلسلة التوريد وكيف يؤدي ذلك بالتبعية إلى الميزة التنافسية، أو بمعنى آخر، كيف تؤدي الإجراءات الإدارية لتحسينات في العملية، وكيف يؤدي ذلك بالتبعية إلى تحقيق الميزة التنافسية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباط قوي من بعض ممارسات سلسلة التوريد للميزة التنافسية، مع كون الثقة وجودة المعلومات دوافع مهمة للعملية، كما أن هناك تأثيرات ملموسة للمدراء على أداء سلسلة التوريد.

وهدفت دراسة (الغريب، ٢٠١٣) إلى التعرف على مدى استخدام محاسبة الدفتر المفتوح في الشركات الموردة المصرية، وكذلك تحديد العوامل المؤثرة على تطبيق محاسبة الدفتر المفتوح في هذه الشركات. وتوصلت الدراسة إلى أن إحدى الأدوات التي تسهل عملية الإفصاح عن بيانات التكلفة وجود إدارة للتكاليف بين المورد والمشتري من خلال استخدام سياسة محاسبة الدفتر المفتوح، وتوصلت أيضا إلى أن وجود شركات موردة منافسة يساعد على فتح الدفتر، وذلك لأن الشركات الموردة تحاول تقديم ميزة أو خدمة إضافية عن المنافسين وتجعل للمشتري تأثيرا على سلوك الشركات الموردة ممثلا في الضغط المتزايد من قبلهم في خفض التكلفة. وهدفت دراسة (Ghatebi et al., 2013) إلى اختبار العلاقة بين فهم وتنفيذ ممارسات إدارة سلسلة التوريد في المنشآت الصناعية والممثلة في خمسة ممارسات (العلاقات الاستراتيجية مع الموردين، العلاقات مع العملاء، مستوى تبادل المعلومات، جودة نظم المعلومات، والممارسات الداخلية الخالية من الفاقد) وتحقيق المنشآت الصناعية لميزة تنافسية ممثلة في تقديم منتجات ذات جودة أعلى للعملاء. وأجريت الدراسة على المنشآت الصناعية بإقليم كازخستان. واستخدم الباحثين استبيان لمسح آراء المديرين والخبراء في هذه المنشآت. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين ممارسات إدارة سلسلة التوريد وتحقيق الميزة التنافسية.

أما دراسة (Kumra et al., 2012) هدفت إلى استكشاف ممارسات شركات الشراء الهندية لسياسة السجلات المفتوحة مع موردي ثلاث شركات صناعية، وهي شركة سيارات، شركة بناء، شركة خاصة بتكنولوجيا المعلومات. كما يهدف إلى دراسة محددات ممارسات لسياسة السجلات المفتوحة. وتم الاعتماد على إجراء ٢٢ مقابلة مع الموردين للثلاث الشركات عينة الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن المشتريين يستخدمون أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لهندسة القيمة في مرحلة تطوير المنتج؛ لتحسين الأداء لدى المورد وخفض التكاليف لديه، وبالتالي تحقيق هامش ربح مرضى له، وترشيد القرارات المتعلقة بالموردين. وهدفت دراسة (Suomala et al., 2010) إلى بيان ممارسات إدارة التكلفة خارج حدود الشركة، وكيفية استخدام أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة لتخفيف الضغوط المتزايدة لأسعار المكونات والرقابة على تكاليف المنتج النهائي. وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة يعبر عن استجابة المحاسبة الإدارية للتطورات التي حدثت في سلاسل التوريد، وزيادة اتفاقيات التعهيد مع الموردين، وبالتالي زيادة المسؤولية عليهم والتركيز على القدرات الأساسية والتكلفة المنخفضة لديهم.

#### التعليق على الدراسات السابقة:

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

- اتفقت كثير من الدراسات على أهمية ممارسات إدارة التكلفة الاستراتيجية لسلسلة التوريد ودورها في تحقيق ميزة تنافسية وذلك بالتركيز من خلال الشراكات الاستراتيجية مع الموردين، العلاقات مع العملاء، مستوى تبادل المعلومات، جودة المعلومات المتبادلة، التعهيد. وأن هذه الممارسات لها تأثير إيجابي على خلق ميزة تنافسية للمنشآت التي تعمل في سلسلة التوريد ولكن درجة التأثير تختلف من ممارسة لأخرى وكذلك باختلاف حجم هذه المنشآت.
- اتفقت العديد من الدراسات 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 سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة.
- يُعد البحث الحالي امتداد للدراسات السابقة، حيث يساهم في توضيح سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كونه احد أساليب ادارة التكاليف، وما له من أثر في تحقيق الميزة التنافسية للشركات من خلال التكلفة الأقل أو الجودة الأعلى أو تعظيم قيمة المنتج بالنسبة للعميل أو سرعة دخول المنتج إلى السوق لتلبية متطلبات العملاء، و ايضا سرعة الإستجابة للتغيرات المستمرة في متطلبات العملاء، كما أن تطبيق هذه السياسة في الواقع العملي ما زال قليلا كما أنه يواجه بعض المعوقات بسبب التخوف من الإفصاح عن معلومات التكلفة، ما دفع الباحثان إلى تناول هذه الفجوة البحثية وتطبيقها على البيئة الأردنية التي افتقدت أية دراسة متعلقة بسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة حسب علم الباحثان.

#### ٧- الإطار النظري للدراسة:

١٧، السجلات المحاسبية المفتوحة، أهميتها، مفهومها، ميزاتها:

لقد أصبحت المتغيرات الاقتصادية والصناعية تضع المنظمات في كافة دول العالم امام تحد كبير وهو المنافسة الحادة المحلية والدولية والتي يكون فيها النقاء للأصلح، والأصلح هنا هو القادر على تلبية احتياجات وطلبات العملاء واكتساب رضاهم من خلال تقديم منتج تتوافر فيه المعايير الأساسية للتميز ومنها التكلفة المنخفضة، الجودة العالية، والوقت المناسب مما يزيد من قدرة المنظمة على تعظيم اهداف عملائها، وبالتالي تحسين قدرتها التنافسية، الأمر الذي يتطلب من المنظمة التغيير في إستراتيجيتها لتحقيق أهدافها، والأستمرار في ظل المنافسة الحالية، مما أدى الى إتباع أساليب إدارية حديثة مثل سياسة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (عبدالكريم، ٢٠١٣).

ولم تعد الأساليب المحاسبية التقليدية قادرة على مواكبة التغيرات وأصبح هناك ضرورة لانتهاج أساليب محاسبية حديثة تسعى لتحقيق أهداف الشركات ومعالجة القصور في نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية والمساعدة في التفوق على المنافسين وتلبية احتياجات الزبائن من حيث الجودة المناسبة والكلفة المنخفضة ومرونة التصميم وسرعة التطوير، وتلبي أيضا ما تطمح إليه الشركات من أرباح (صالح، ٢٠١٨).

وفى ضوء ذلك ركزت المنشآت على أداء الأنشطة التي تتميز في أدائها بميزة تنافسية، وتزايد الحاجة من جانب المنشآت المصنعة لمعرفة كفاءة عمليات التصنيع لدى مورديها، لضمان كفاءة سلسلة التوريد، لذا تعد الإدارة الجيدة لسلسلة التوريد عاملا رئيسيا لنجاح المنشأة وتحقيق أهدافها وزيادة أرباحها واستمراريتها، ولكن هناك حاجة للشفافية عند الكشف عن معلومات التكلفة في ظل علاقات الشراكة، حتى يتسنى لهم القيام بجهود تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج، مما يتطلب استخدام أساليب حديثة تسهل وتنظم عملية الإفصاح عن معلومات التكلفة وتبادلها بين المورد والعميل، وهو ما يعرف بسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة (Sadeghi and Jokar, 2014؛ سلطان، ٢٠١٨)

فهدف السجلات المحاسبية المفتوحة تسهيل التعاون بين المورد والعميل، مما يؤدي إلى تحديد الجوانب المهمة والتي تحتاج إلى تحسينات، وبالتالي زيادة احتمالات تخفيض التكلفة، وبذلك تتسم السجلات المحاسبية المفتوحة بكمية وجودة المعلومات التي يتم تبادلها بين شركاء التبادل للحصول على مزيد من البيانات التفصيلية والمحددة لعمليات تشغيلية معينة ويتم تبادلها بين أعضاء سلسلة التوريد (Moller et al., 2011).

وتم تعريف السجلات المحاسبية المفتوحة من (Lamming et al., 2004) بأنها وسيلة لتبادل المعلومات الحساسة والمعرفة الضمنية بين أعضاء سلسلة التوريد التي عادة ما كانت تبقىها الشركات سرية، والمشاركة في المنافع المتبادلة بين الموردين والعملاء. بينما عرفها (البتانوني، ٢٠١٣) بأنها طريقة جديدة للتفكير، تمكن موردي الأجزاء أو مؤدي الوظائف من المساهمة في إعادة تصميم المنتج، بغرض تحسين جودته ووظائفه وتخفيض تكلفته، هذا فضلا عن أنه يمنح المنشأة فرصة لمناقشة المزايا التنافسية من خلال سرعة التسليم والأسعار التنافسية.

أما (Alenius et al., 2015) عرفها بأنها طريقة محاسبية تستخدم كأداة لإدارة العلاقات البينية خارج حدود الشركة عبر سلاسل التوريد، كما أنها سياسة لمشاركة المورد والعميل لمعلومات التكاليف بشكل قانوني ومنظم سواء كانت هذه المعلومات مالية أو غير مالية بهدف تخفيض التكلفة. وعرفها (الصغير، ٢٠١٥) بأنها أحد آليات إدارة التكلفة، يكشف من خلالها أطراف سلسلة التوريد وهم الموردين عن معلومات التكلفة الخاصة بهم إلى أطراف أخرى في سلسلة العملاء، بما يساعد على تقوية الوضع التنافسي لتلك السلسلة من خلال جهود تخفيض التكلفة المشتركة المرتبطة بالتكلفة الكلية للمنتج النهائي، وتحسين مواصفات هذا المنتج.

بينما عرفها ( حساب، ٢٠١٦) بأنها سياسة للكشف والإفصاح عن المعلومات والبيانات لتحقيق أهداف ومنافع أكبر وميزة تنافسية لأعضاء سلسلة التوريد التي تحددها مجموعة من العوامل وطبيعة العلاقة في التطبيق بين المنشآت في إطار الحدود التنظيمية. وعرفها (Ellström and Larsson, 2017) بالممارسة التي يتم فيها مشاركة معلومات التكلفة الداخلية والمعلومات ذات الصلة الأخرى مع شركة أخرى، كفرصة للشركات لتوسيع تعاونهم لتبادل ومشاركة معلومات المحاسبة الإدارية. بينما عرفها ( محمود، ٢٠١٧) بأنها تمثل ممارسة للإفصاح عن بيانات التكاليف والمعلومات الحساسة ضمن العلاقات التعاونية للشركات في سلسلة التوريد، وتعد الوسيلة الإعلامية المعتمدة في إدارة التكلفة البينية.

وأخيرا عرف (سلطان، ٢٠١٨) سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة بأنها ممارسة للتبادل الموسع للمعلومات الحساسة للتكلفة بين الأطراف المتعاونة عبر سلسلة التوريد سواء كان هذا التبادل صريحا أو ضمنيا، كما أن الإفصاح يكون بشكل اختياري، بهدف الوصول إلى قدرات الموردين، وتحديد الجوانب التي تحتاج إلى تحسينات لديهم وتبرير الأسعار لديهم، مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية بين الأطراف المتعاونة.

ويحقق استخدام سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة العديد من المزايا، وتحسين العلاقة بين أطراف سلسلة التوريد، ومن هذه المزايا (Alenius et al., 2015; Hoffjan et al., 2011; Agndal & Nilsson, 2008؛ سلطان، ٢٠١٨)

- تحسين وظيفة المحاسبة الإدارية للشركة.
- يساعد العملاء على التفاوض حول الأسعار نتيجة معرفتهم بهياكل التكلفة لدى الموردين.
- تطوير العلاقات الاستراتيجية في الأجل القصير والطويل.
- يساعد الإفصاح عن بيانات التكلفة على تحديد عناصر تكلفة المنتج، وتكاليف المورد ويحقق إدارة تكاليفية فعالة خارج الحدود التنظيمية للمنشأة.
- يساعد في تنسيق الأعمال بين أطراف سلسلة التوريد وتحديد أولوياتها وبالتالي تقليل تعارض الأهداف بينهما، وإيجاد حلول جديدة للحفاظ على المزايا التنافسية وتخفيض التكاليف.
- تسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات المتعاونة معا عبر سلسلة التوريد من أجل الاستمرار في بيئة الأعمال الحديثة، وتحقيق المزايا التنافسية، وتخفيض التكلفة المشتركة.

## ٢،٧ الميزة التنافسية، أهميتها، مفهومها، أبعادها:

أدى التطور التكنولوجي الذي تشهده بيئة التصنيع الحديثة إلى تغيير قواعد المنافسة في الأسواق، كما أصبحت المنافسة التكاليفية الهادفة تشكل إحدى السمات الهامة للمنافسة السائدة بين منظمات الأعمال في العصر الحديث، مما دعا الوحدات الاقتصادية إلى ضرورة السعي نحو تدعيم مركزها التنافسي من خلال خلق أنشطة جديدة في إطار عملياتها الحالية لتحقيق مزايا تنافسية قد تتمثل في التكلفة الأقل أو الجودة الأعلى أو تعظيم قيمة المنتج بالنسبة للعميل أو سرعة دخول المنتج إلى السوق لتلبية متطلبات العملاء، و أيضاً سرعة الإستجابة للتغيرات المستمرة في متطلبات العملاء، ولتحقيق ذلك يتطلب الأمر ضرورة الربط بين عمليات التصنيع والتكنولوجيا المستخدمة واستراتيجية المنافسة، وعدم الأهتمام فقط بالمنتج و العمليات والإنتاجية، بل أيضاً الأهتمام بكافة الأنشطة بداية من ابتكار وتصميم المنتج حتى خدمات ما بعد البيع وتسليمه للعميل النهائي (عبدالكريم، ٢٠١٣)

ولقد دفعت المنافسة العالمية العديد من المنشآت للدخول في عالم المنافسة مع غيرها من المنشآت وذلك وفقاً للجودة، والمرونة، والتوقيت الملائم، مما أصبح امتلاك المنشأة ميزة تنافسية هدفاً إستراتيجياً تسعى إليه منشآت الأعمال لكي تتمكن من البقاء في السوق والاستمرار في أعمالها في ظل المنافسة الشديدة (إبراهيم، ٢٠١٣؛ مصطفى، ٢٠١٣).

ويعد مفهوم الميزة التنافسية من المفاهيم الحديثة، وتم تعريف الميزة التنافسية من قبل (نجم، ٢٠٠٥) بأنها القدرة على التفوق على المنافسين في واحد أو أكثر من الأبعاد الإستراتيجية، وهي التكلفة، الجودة، المرونة، الاعتمادية، والوقت والابتكار. بينما عرفها (Christensen, 2010) بأنها أي قيمة توفرها المنشأة وتحفز عملائها أو المستهلك النهائي لشراء منتجاتها أو خدماتها بدلاً من تلك الموجودة لدى المنافسين.

وعرف (محسن والنجار، ٢٠١٢) الميزة التنافسية بأنها قدرة المنظمة على التفوق على المنافسين من خلال تطوير القدرات المميزة في المنظمة، بينما عرفها (مصنوعة، ٢٠١٢) بأنها إستغلال الموارد المتاحة للمنشآت أحسن إستغلال، بالنظر لما يجب أن يكون، وبالنظر إلى قوة المنافسين وطريقة إستعمالهم لتلك الموارد في مواجهة المنافسين، والتي تتجلى في تحسين الإنتاجية بشكل يسمح بالحصول على نصيب من السوق، ويضمن نمواً مستقراً خلال المدى الطويل.

وعرف (الطائي، ٢٠١٣) الميزة التنافسية بأنها عبارة عن مجموعة قدرات وكفاءات وموارد وخبرات وتقنيات تمتلكها المنظمة وتتميز عن غيرها من المنافسين في السوق، فضلاً عن تمتع منتجاتها بصفات ومزايا تتميز عن منتجات المنافسين لها. وقد عرفها (Wang, 2014) بأنها الميزة التي من خلالها يمكن تطوير المنظمة أو الشركة من خلال تحسين أدائها وتنفيذ إجراءات تحقق لها التفوق على منافسيها، ويمكن تطوير الكفاءات الأساسية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً مع الموارد الإستراتيجية. حيث أن الميزة التنافسية تعتمد اعتماداً كبيراً على وضع استراتيجيات ملائمة وتنفيذها بالشكل الصحيح.

وعرف (صالح، ٢٠١٤) الميزة التنافسية على أنها قدرة المنظمة على جذب الزبائن، وبناء مكانة لها، وزيادة القيمة المدركة من قبلهم، وتحقيق رضاهم، وذلك عن طريق تقليص التكلفة الكلية وتحقيق عوائد أعلى من خلال السعر مقارنة بالمنافسين. وكذلك عرف (كاظم، ٢٠١٤) الميزة التنافسية بأنها كل ما لدى المنظمة من خصائص تميزها عن غيرها من الشركات وتؤدي إلى إشباع رغبات الزبائن الحاليين أو المرتقبين وتعكس أثرها في تحقيق زيادة في الحصة السوقية والربحية. وتتحقق الميزة التنافسية من خلال تحقيق مجموعة من الابعاد والتي تشكل مزايا نشاط المنظمة والتي تميزها عن غيرها من المنظمات وأنشطتهم، والتي يمكن توضيحها كالاتي:

#### أولاً: بعد الكلفة

تعد الكلفة إحدى المزايا التنافسية التي اعتمدها المنظمات في سبيل التفوق على المنافسين وتمثل التكلفة ما تدفعه المنظمة من مبالغ نقدية في سبيل تأدية نشاطاتها من خلال توفير المتطلبات الضرورية لتنفيذ أنشطة المنظمة، وبالتالي يمكن للمنظمة أن تعتمد على تخفيض الكلف أقل من المنافسين بهدف التفوق عليهم وفي هذه الحالة تصبح الكلفة هي ميزة تنافسية (عبدالله، والياس، ٢٠١٨). وتلجأ الشركات الى تحقيق الميزة التنافسية من خلال التميز بالتكلفة، وذلك من خلال الحصول على المواد الأولية بأرخص الاثمان، الاستغلال الأمثل للطاقات الإنتاجية المتاحة، كفاءة الأنشطة التسويقية، كفاءة نظام الإنتاج والصيانة،

لذلك فإن زيادة القدرة التنافسية يتم من خلال الجهود المذولة من أجل تخفيض التكلفة بين مجموعة المنشآت التي تشترك في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، بالإضافة إلى التوجه برغبات العملاء (الصغير، ٢٠١٥؛ عبود، ٢٠١٧). وهذا ما توصل اليه (سلطان، ٢٠١٨) أنه يمكن استخدام معلومات التكاليف التي تم توفيرها بواسطة سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تحسين العمليات وإزالة كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تعهدها للغير، مع استخدام تقنيات إدارة التكلفة البنينة بهدف تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية.

#### ثانياً: بعد الجودة:

تتمثل الجودة في درجة تلبية الصفات والخصائص الموجودة في المنتج والمطابقة لمتطلبات الزبائن، وهي تمنح المنتج جاذبية تنافسية إضافية وتكون مفيدة للزبائن، وهي ترتبط بشكل كبير بحاجاتهم ورغباتهم الحالية والمستقبلية، فالجودة تتمثل في إنتاج المنظمة لسلع أو تقديم خدمات بمستوى عال من الجودة المتميزة، وتكون قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات عملائها بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم، وتحقيق الرضا والسعادة لديهم (الخفاجي، ٢٠١٠). وترتكز المنشآت على الجودة لتحقيق ميزة تنافسية فريدة؛ لضمان بقائها ونموها في السوق وفرصة لإرضاء الزبون وذلك عند حصوله على منتج ذات جودة عالية، ويجب على المنشأة أن تركز على الاعتبار الاستراتيجي في جودة المنتج من خلال التحسينات المستمرة لمواكبة أدواق الزبائن المستقبلية، فالزبون على استعداد لدفع مبالغ أكثر مقابل حصوله على منتجات ذات جودة عالية (محسن، ٢٠١٦).

ويجب التأكيد على الجودة عند كل نقطة خلال سلسلة التوريد، وأن يكون التركيز على الجودة أساس الشراكة مع أعضاء سلسلة التوريد، فجميع الشركاء في سلسلة التوريد إما أن يستفيدوا أو يواجهوا صعوبات بسبب المنتج النهائي أو جودة الخدمة. ويجب أن تكون الجودة موجودة كأساس لجميع التحسينات الاستراتيجية، ويترتب على استخدام سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة أنه يمكن دعم صنع القرار الإداري من خلال تحقيق شفافية التكلفة في علاقات التوريد، والتشجيع على الابتكار داخل علاقات التوريد، والتي تساعد في النهاية على دعم كفاءة أداء سلسلة التوريد وتحقيق الجودة المطلوبة من قبل العملاء ( Lamming et al., 2004؛ سلطان، ٢٠١٨ )

### ثالثاً: بعد المرونة

تعد المرونة بأنها الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للشركة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يلاءم حاجات الزبائن، ويقصد بالمرونة قدرة النظام الإنتاجي على تقديم منتجات متنوعة تتلاءم ورغبات الزبائن المتنوعة والاستجابة السريعة، فالزبون يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربع متطلبات هي؛ مرونة المنتج، وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة. مرونة المزيج، وتعني قدرة العمليات لإنتاج مزيج من المنتجات. مرونة الحجم، وتعني قدرة العمليات على التغيير في مستوى الناتج أو في مستوى نشاط الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات. مرونة التسليم: وتشير إلى قدرة العمليات لتغيير أوقات تسليم المنتجات (محسن، ٢٠١٦؛ عساف، ٢٠١٥).

### رابعاً: بعد التسليم

إن بعد التسليم هو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الشركات في الأسواق من خلال التركيز على خفض المهلة الزمنية والسرعة في تصميم منتجات جديدة وتقديمها إلى الزبائن بأقصر وقت ممكن، وبالتالي تحقيق العديد من المنافع التي تنعكس على تعزيز موقعها في السوق مقارنة منافسيها، وهناك ثلاثة أسبقيات لبعد التسليم تتعامل بالوقت هي؛ سرعة التسليم، التسليم بالوقت المحدد، سرعة التطوير (عساف، ٢٠١٥)

### ٣,٧ أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تحقيق الميزة التنافسية

انتهجت الكثير من المنشآت في الأونة الأخيرة نهجا يساعدها في دخول الأسواق العالمية لتحقيق خططها المنشودة، وفي سبيل ذلك فإنها تسعى نحو تطبيق نظم وأساليب تكاليفية جديدة ( إدارة الجودة الشاملة- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة- سلاسل القيمة، سياسة السجلات المفتوحة) وتحت ضغط مخاطر المنافسة فإن المنشآت تلجأ الى اختيار الاستراتيجية التنافسية المناسبة، والتي تدعم تنفيذ الخطط التي تتبناها تلك الوحدات، مما يمكنها من تحقيق المزايا التنافسية (عبدالكريم، ٢٠١٣).

ولكي تكون منشآت الأعمال مبدعة وخلاقة وقادرة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية ومن ثم تحقق لنفسها ميزة تنافسية تمكنها من مواجهة المنشآت المنافسة، كان لابد لها من البحث عن السبل التي تمكنها من البقاء في السوق فأصبحت تقوم بمجموعة من الممارسات تغطي جانبي المنبع والمصب لسلسلة التوريد، وتشمل هذه الممارسات الشراكة الاستراتيجية مع الموردين، العلاقات مع العملاء، تبادل المعلومات والتدفق

المستمر لها، الاهتمام بجودة المعلومات المتبادلة، التعهيد، بهدف تعزيز الإدارة الفعالة لسلسلة التوريد وزيادة استجابتها بسرعة وكفاءة وفعالية للتغيرات في السوق للحفاظ على النجاح وخلق ميزة تنافسية (Ghatebi, et al., 2013).

ويطلق على أداة المحاسبة الإدارية التي تساعد المنشأة على تحقيق هذا الهدف بسياسة السجلات المفتوحة، والتي تعتبر أداة استراتيجية تساعد المنشأة على تنفيذ أنشطتها بكفاءة وفعالية، كما أنها تساعد على تخفيض التكاليف وتقديم خدمات متميزة عن المنافسين، والعمل على بناء ميزة تنافسية قوية تمكنها من الاستمرار والنمو في السوق.

وقد اشارت دراسة (سلطان، ٢٠١٨) الى أن أهمية استخدام سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في إدارة تكاليف المنشآت تكمن في دعم المزايا التنافسية للشركات من خلال خفض تكاليفها الكلية للمنتج وزيادة جودتها، من خلال شراء المواد من الموردين بأسعار تنافسية أو تفضيلية اعتماداً على شبكة العلاقات عبر سلسلة التوريد، وتوفير الشفافية في الإفصاح عن المعلومات التي تؤدي بدورها إلى تخفيض حجم الفاقد وازدادة القيمة للمنتج النهائي والذي ينعكس في النهاية على رفع الجودة وزيادة رضا المستهلك النهائي، وبالتالي زيادة الحصة السوقية للشركات.

وأشارت دراسات (الصغير، ٢٠١٥؛ Alenius et al., 2015) الى أن فتح السجلات وشفافية المعلومات بين المورد والمشتري تساعد في تحديد مناطق التخفيض المحتملة للتكلفة وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة، وتحقيق رضا العملاء، كما يزيد من قوة العلاقة بين المورد والمشتري من خلال الاعتماد المتبادل بينهما وتقليل تعارض الأهداف بينهما، وإيجاد حلول جديدة للحفاظ على المزايا التنافسية

ويرى الباحثان ان سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة تساعد الشركات في تحقيق العديد من المزايا التنافسية من خلال توفير أداء افضل لإدارة التكاليف والرقابة عليها وتخفيضها، الحصول على معلومات تكاليف تفصيلية ودقيقة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، متابعة الزيادة في المنافسه وتوفير أساس للتفاوض في الاسعار مع الموردين، تحسين جوده المنتجات من خلال تحسين عمليات الإنتاج وتحسين تصميم المنتج، تبرير الاستثمارات في التكنولوجيا الحديثة، وتحسين في العمليات وأداء الشركة.

#### ٨- منهجية البحث واختبار الفرضيات:

لتحقيق أهداف البحث تعرض منهجية البحث أدوات وإجراءات البحث التطبيقية، ومجتمع وعينة البحث، وعرض نتائج التحليل الإحصائي واختبار فروض البحث.

#### ٨-١ أدوات وإجراءات البحث التطبيقية:

يعتمد البحث في جمع البيانات على سياسة الدراسة الميدانية، وتم الاعتماد على الدراسات التالية في تطوير إستبانة البحث ( سلطان، ٢٠١٨؛ نور واخرون، ٢٠١٦؛ عبداللطيف، ٢٠١٥؛ عساف، ٢٠١٥) وتتكون إستبانة البحث من جزئين:

الجزء الأول: يتضمن هذا الجزء البنود التي تقيس بعضاً من المعلومات الديموغرافية والعامة للمشاركين في هذا البحث مثل البيانات الشخصية كالتخصص والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة. الجزء الثاني: يتضمن أسئلة متعلقة بالفرضيات، ويتكون هذا الجزء من قسمين: القسم الأول: يشتمل على (١٠) أسئلة وقياس المتغير المستقل سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة ، أما القسم الثاني ويشتمل (٢٨) سؤال وقياس المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية من خلال ابعادها الأربعة (التكلفة، الجودة، المرونة، والتسليم). وقد كانت الإجابات على أسئلة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي.

#### ٢-٨ مجتمع وعينة البحث:

يمثل مجتمع البحث جميع محاسبي الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وقد تم اخذ عينة عشوائية مكونة من ١٣٠ محاسب، تم توزيع الاستبيان عليهم، وتمت الاجابة والرد على ١٠٨ منهم وجميعها صالحة لاجراء الدراسة عليها. وعليه فإن نسبة الاستمارات الصحيحة في مجملها يمثل معدل جيد، بحيث يمكن الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها في اختبار الفرضيات.

#### ٣-٨ صدق وثبات أداة البحث:

للتأكد من صدق أداة البحث فقد تم الاستناد إلى تحكيم الاستبانة من قبل الأساتذة ذوي الخبرة في هذا المجال، حيث تم الأخذ بالملاحظات التي توافقت حولها الآراء، ولأجل اختبار ثبات أداة البحث وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات وتحقيق أهداف البحث فقد تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha). ويستخدم معامل كرونباخ ألفا لقياس درجة ثبات أداة البحث وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات.

الجدول (١) معاملات الثبات لجميع مجالات أداة البحث والأداة ككل

معامل الثبات	عدد الفقرات	المحور
٠,٨٢	١٠	سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة ككل
٠,٧٦	٨	تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة)
٠,٧٩	٨	تحقيق الميزة التنافسية (الجودة)
٠,٧٢	٦	تحقيق الميزة التنافسية (المرونة)
٠,٧٧	٦	تحقيق الميزة التنافسية (التسليم)
٠,٧٨	٣٨	الأداة ككل

يظهر من الجدول السابق أن جميع معاملات الثبات لمجالات البحث والأداة ككل كانت أكبر من (0.70) (Hair et al. 2006) وهذا يدل على مستوى عالٍ من ثبات أداة البحث مما يعني أن هناك تناسقاً داخلياً مقبولاً لفقرات الأداة المستخدمة.

#### ٤-٨ تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث:

#### ١-٤-٨ خصائص عينة البحث:

الجدول (٢): توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم - كلية	19	17.6%
	بكالوريوس	62	57.4%
	ماجستير	25	23.1%
	دكتوراه	2	1.9%
التخصص العلمي	محاسبة	81	75%
	علوم مالية ومصرفية	12	11.1%
	إدارة أعمال	8	7.4%
	أخرى	7	6.5%
الخبرة العملية	٥ سنوات فأقل	22	20.4%
	٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	28	25.9%
	١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	34	31.5%
	١٥ سنة فأكثر	24	22.2%
المجموع		١٠٨	١٠٠

- فيما يتعلق بالمؤهل العلمي: يظهر من الجدول رقم ( ٢ ) أن النسبة الأكبر من المستجيبين هم من حملة درجة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم ( ٦٢ ) محاسب وبنسبة (٥٧,٤%)، وعدد الحاملين للشهادات العليا بلغ عددهم ( ٢٧ ) محاسب. أي أن ما نسبته (٨٢,٤%) من عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس فما فوق، وهذا يشير إلى التأهيل العلمي المناسب للمحاسبين والذي يؤهلهم للإجابة عن أسئلة الاستبانة بشكل جيد.

- وبالنسبة للتخصص العلمي: يظهر من الجدول أن النسبة الأكبر من المستجيبين هم من تخصص المحاسبة، حيث بلغ عددهم ( ٨١ ) محاسب وبنسبة ( ٧٥ % )، وهذه نسبة عالية ومنطقية، ويشير إلى أن عينة الدراسة يتمتعون بالمعرفة الأكاديمية اللازمة التي تمكنهم من اتخاذ القرارات المختلفة.

- بالنسبة لمتغير الخبرة العملية، نلاحظ أن الموظفين الذين خبرتهم العملية تتراوح بين ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة هم الأكثر تكراراً والذي بلغ (٣٤) بنسبة مئوية (٣١,٥%)، بينما الموظفين الذين خبرتهم ٥ سنوات فأقل هم الأقل تكراراً والذي بلغ (٢٢) وبنسبة مئوية (٢٠,٤%). وتشير إلى أن معظم العاملين في مجال المحاسبة من ذوي الخبرة، وهذا يشير إلى أن محاسبي الشركات الصناعية مؤهلين للإجابة عن أسئلة الاستبانة بشكل جيد.

#### ٨-٤-٢ وصف إجابات عينة البحث:

تقدم الجداول (٣-٧) عرضاً وصفيًا لكل إجابة من أسئلة البحث تبين فيه الوسط الحسابي والانحراف المعياري والرتبة لاجابات كل سؤال على حدة، ويمكن عرض نتائج هذه الجداول كما يلي:-

الجدول (٣): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لل فقرات المتعلقة بسياسة السجلات المحاسبية  
المفتوحة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	يساعد تطبيق سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تعزيز الثقة بين أطراف الشراكة بما يمكن من تدفق المعلومات بفعالية لتحقيق الأهداف المشتركة.	4.48	0.79	١	مرتفعة
٢	يقدم المشتري للمورد تغذية عكسية ومقترحات لتحسين وتطوير أداء المورد عند استخدام سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة.	3.82	1.27	٧	مرتفعة
٣	تطبيق سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة يعمل على التنسيق بين المورد والشركة خاصة في حالة تزايد الطلب وذلك لتجنب الاحتفاظ بمستويات عالية من المخزون .	4.05	1.01	٣	مرتفعة
٤	يؤدي استخدام سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة إلى التعاون بين المنشأة والمورد لحل الأزمات والمشكلات بينهم.	3.86	1.16	٥	مرتفعة
٥	يؤدي التدفق السريع لمعلومات التكلفة بين المنشأة وأعضاء سلسلة التوريد إلى خدمة العملاء وتلبية احتياجاتهم بشكل أفضل.	3.81	1.06	٨	مرتفعة
٦	يساعد سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تبادل المعلومات بشفافية ووضوح بين الشركة والموردين.	3.83	1.19	٦	مرتفعة
٧	يساعد سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تبادل بعض المعلومات التي تُعتبر سرية الى حد ما.	2.78	1.07	١٠	متوسطة
٨	عند استخدام سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة تتوافر الشفافية في عرض هياكل التكلفة في علاقات الشراكة.	4.07	1.01	٢	مرتفعة
٩	عند استخدام سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة يرتبط الإفصاح عن بيانات التكلفة بإقتسام العوائد بين أطراف الشراكة عند إرتفاع حجم المبيعات أو انخفاض التكلفة.	3.89	1.05	٤	مرتفعة
١٠	وفقا لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة تقوم إدارة الشركة بتبادل المعلومات مع الزبائن بكل حرية فيما يخص العمل.	2.98	1.09	٩	متوسطة
	<b>سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة ككل</b>	<b>3.76</b>	<b>0.60</b>	<b>-</b>	<b>مرتفعة</b>

يظهر من الجدول (٣) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تراوحت بين (2.78-4.48)، حيث جاءت الفقرة رقم (1) والتي تنص على "يساعد تطبيق سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تعزيز الثقة بين أطراف الشراكة بما يمكن من تدفق المعلومات بفعالية لتحقيق الأهداف المشتركة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٤٨) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٧) والتي تنص على "يساعد سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تبادل بعض المعلومات التي تُعتبر سرية الى حد ما" بمتوسط حسابي (٢,٧٨) وبدرجة متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة ككل (٣,٧٦) وبدرجة مرتفعة.

الجدول رقم (٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بتحقيق الميزة التنافسية (بعد التكلفة)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	يسهل سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تحليل وتبادل معلومات التكاليف بين أطراف الشراكة مما يؤدي إلى إدارة التكلفة بين المورد والمشتري وضغط النفقات.	3.99	1.11	٤	مرتفعة
٢	يساعد سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تحسين كفاءة تكلفة المنتج نتيجة لتحسين العمليات البيئية بين المورد والمنشأة.	4.46	0.80	١	مرتفعة
٣	الإفصاح عن بيانات التكاليف يساعد في تحديد مسببات التكلفة التي تستخدم للمساعدة في خفض التكلفة.	4.18	1.03	٢	مرتفعة
٤	يؤدي الإفصاح عن بيانات التكلفة ومناقشتها بين المورد والمنشأة إلى الرقابة على التكلفة وليس فقط خفضها.	3.90	0.91	٦	مرتفعة
٥	تتسم كلفة المنتجات المقدمة من الشركة بأنها أقل كلفة من الشركات المنافسة.	3.84	1.14	٧	مرتفعة
٦	تستخدم الشركة مواردها المتاحة بصورة اقتصادية ورشيده لخفض التكاليف.	3.18	1.20	٨	متوسطة
٧	يقتصر استخدام المعلومات التكاليفية المتبادلة على تحسين كفاءة التكلفة	3.94	1.03	٥	مرتفعة
٨	تضع إدارة الشركة استراتيجية للحصول على أقل تكاليف في السوق لتخفيض الكلفة على الزبون.	4.08	1.01	٣	مرتفعة
	<b>تحقيق الميزة التنافسية (بعد التكلفة) ككل</b>	<b>3.95</b>	<b>0.56</b>	<b>-</b>	<b>مرتفعة</b>

يظهر من الجدول (٤) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بتحقيق الميزة التنافسية (بعد التكلفة) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تراوحت بين (3.18-4.46)، حيث جاءت الفقرة رقم (2) والتي تنص على "يساعد سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة في تحسين كفاءة تكلفة المنتج نتيجة لتحسين العمليات البيئية بين المورد والمنشأة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٤٦) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٦) والتي تنص على "تستخدم الشركة مواردها المتاحة بصورة اقتصادية ورشيدة لخفض التكاليف" بمتوسط حسابي (٣,١٨) وبدرجة متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لتحقيق الميزة التنافسية (بعد التكلفة) ككل (٣,٩٥) وبدرجة مرتفعة.

الجدول رقم (٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بتحقيق الميزة التنافسية (بعد الجودة)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	يساعد التعاون بين المنشأة والمورد في التحكم في مواصفات المنتج بما يحقق التوازن بين السعر والجودة والأداء.	4.46	0.79	١	مرتفعة
٢	يساهم إدارة تكاليف سلسلة التوريد في تخفيض التكاليف وتقليل وقت تطوير المنتجات وبالتالي تحقيق رغبات العملاء.	3.94	1.17	٥	مرتفعة
٣	تستخدم بيانات التكلفة المفصّل عنها في اجتماعات مشروعات التطوير المشتركة لدعم وتطوير المنتجات.	4.10	0.95	٣	مرتفعة
٤	يعتبر اختيار الموردين ذوي القدرة على توريد الموارد بالجودة المطلوبة له دورا هاما في زيادة القدرة التنافسية.	4.22	0.92	٢	مرتفعة
٥	تحرص الشركة على استخدام أساليب متطورة ومتنوعة لتحسين الجودة في منتجاتها.	3.29	1.22	٧	متوسطة
٦	تقوم إدارة الشركة بالتنسيق بين عدد من الأساليب والمبادئ الإدارية المختلفة لتحسين الجودة.	3.14	1.22	٨	متوسطة
٧	توفر إدارة الشركة مجموعة من التنظيمات الاستراتيجية طويلة الأجل تساعد على توفير مبادرات تحسين مستمرة من خلال جميع أقسام الإنتاج.	4.05	1.00	٤	مرتفعة
٨	تهتم إدارة الشركة بقياس المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا الزبائن.	3.79	0.98	٦	مرتفعة
	<b>الجودة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ككل</b>	<b>3.87</b>	<b>0.62</b>	<b>-</b>	<b>مرتفعة</b>

يظهر من الجدول (٥) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد الجودة) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تراوحت بين (3.14-4.46)، حيث جاءت الفقرة

رقم (1) والتي تنص على "يساعد التعاون بين المنشأة والمورد في التحكم في مواصفات المنتج بما يحقق التوازن بين السعر والجودة والأداء" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٤٦) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٦) والتي تنص على "تقوم إدارة الشركة بالتنسيق بين عدد من الأساليب والمبادئ الإدارية المختلفة لتحسين الجودة" بمتوسط حسابي (٣,١٤) وبدرجة متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد الجودة) ككل (٣,٨٧) وبدرجة مرتفعة.

الجدول رقم (٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لل فقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد المرونة)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	تساعد مرونة تبادل المعلومات على سرعة الاستجابة وسرعة الوصول للسوق بما يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للشركة.	3.91	1.16	٤	مرتفعة
٢	للشركة القدرة على الاستجابة السريعة للتغيرات البيئية المختلفة في تصميم منتجاتها مما يخدم رغبات الزبائن.	3.07	1.17	٦	متوسطة
٣	تتميز الشركة بقدرة عالية على الاستجابة لحاجات كافة فئات العاملين.	4.06	1.05	٣	مرتفعة
٤	تحرص إدارة الشركة على تلبية احتياجات الزبائن في الأوقات كافة.	4.44	0.75	١	مرتفعة
٥	تهتم إدارة الشركة بسرعة الاستجابة لمتطلبات الزبائن.	4.17	0.92	٢	مرتفعة
٦	تمتلك إدارة الشركة القدرة على الاستجابة لاحتياجات الزبائن بمرونة لإقامة علاقة طويلة المدى مع الزبائن.	3.67	1.22	٥	مرتفعة
	<b>المرونة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ككل</b>	<b>3.89</b>	<b>0.58</b>	<b>-</b>	<b>مرتفعة</b>

يظهر من الجدول (٦) أن المتوسطات الحسابية والفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد المرونة) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تراوحت بين (3.07-4.44)، حيث جاءت الفقرة رقم (4) والتي تنص على "تحرص إدارة الشركة على تلبية احتياجات الزبائن في الأوقات كافة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٤٤) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٢) والتي تنص على "للشركة القدرة على الاستجابة السريعة للتغيرات البيئية المختلفة في تصميم منتجاتها مما يخدم رغبات الزبائن" بمتوسط حسابي (٣,٠٧) وبدرجة متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد المرونة) ككل (٣,٨٩) وبدرجة مرتفعة.

الجدول رقم (٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لل فقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد التسليم)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
١	يؤدي التعاون بين الشركة والمورد إلى مراقبة الأنشطة الخارجية التي تحدث خارج المنظمة وبالتالي زيادة كفاءة سلسلة التوريد أمام المنافسين.	4.53	0.75	١	مرتفعة
٢	الشركة تلتزم بمواعيد التسليم المحددة مع الزبائن باستمرار.	3.98	1.16	٤	مرتفعة
٣	للشركة القدرة على تسليم طلبات الزبائن في وقتٍ أسرع من المنافسين الآخرين.	3.95	1.12	٥	مرتفعة
٤	تستخدم الشركة أحدث النظم في إدارة المخازن من أجل القدرة على الاستجابة السريعة للتغير في طلبات الزبائن	4.21	0.87	٢	مرتفعة
٥	تتمتع الشركة بسرعة الاستجابة في المواعيد حسب حاجة العملاء	4.07	1.02	٣	مرتفعة
٦	تحرص إدارة الشركة على تحقيق مرونة الإنتاج لتلبية طلب الزبائن من حيث النوعية والكمية والوقت.	3.42	1.18	٦	متوسطة
	<b>التسليم في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ككل</b>	<b>4.03</b>	<b>0.60</b>	<b>-</b>	<b>مرتفعة</b>

يظهر من الجدول (٧) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد التسليم) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تراوحت بين (3.42-4.53)، حيث جاءت الفقرة رقم (1) والتي تنص على "يؤدي التعاون بين الشركة والمورد إلى مراقبة الأنشطة الخارجية التي تحدث خارج المنظمة وبالتالي زيادة كفاءة سلسلة التوريد أمام المنافسين" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٤,٥٣) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٦) والتي تنص على "تحرص إدارة الشركة على تحقيق مرونة الإنتاج لتلبية طلب الزبائن من حيث النوعية والكمية والوقت" بمتوسط حسابي (٣,٤٢) وبدرجة متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي لمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد التسليم) ككل (٤,٠٣) وبدرجة مرتفعة.

#### ٨-٤-٣ اختبار فرضيات البحث:

تم إخضاع فرضيات البحث لتحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) عند مستوى (0,05)  $\alpha$ ، وفيما يلي نتائج هذا الاختبار.

اختبار الفرضية الرئيسية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية."

الجدول (8): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار للفرضية الرئيسية

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R	قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F	دلالة F الإحصائية
سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة	٠,٦٥٠	٧,٧٩٦	0.000	0.650	٠,٤٢٢	٣٩,٣٧٧	0.000

تظهر نتائج الجدول (8) أن معامل الارتباط ( $R=0.650$ ) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير سياسة السجلات المحاسبية ومتغير تحقيق الميزة التنافسية ، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (سياسة السجلات المحاسبية) على المتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة ( $F$ ) المحسوبة ( $39.377$ ) وهي دالة إحصائياً عند مستوى ( $Sig=0.000$ ) وهو أقل من ( $0.05$ )، وبناءً عليه، يتم رفض الفرضية الرئيسية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

اختبار الفرضية الفرعية الاولى: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".  
الجدول (٩): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الفرعية الاولى

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R	قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F	دلالة F الإحصائية
سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة	0.431	4.920	0.000	0.431	0.186	٢٤,٢١١	0.000

تظهر نتائج الجدول (٩) أن معامل الارتباط ( $R=0.431$ ) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير سياسة السجلات المحاسبية ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة) ، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (سياسة السجلات المحاسبية) على المتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة)) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة ( $F$ ) المحسوبة ( $٢٤,٢١١$ ) وهي دالة إحصائياً عند مستوى ( $Sig=0.000$ ) وهو أقل من ( $0.05$ )، وبناءً على ما سبق، يتم رفض الفرضية الفرعية الاولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الجودة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"  
الجدول (١٠): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R	قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F	دلالة F الإحصائية
سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة	0.468	5.449	0.000	0.468	0.219	29.691	0.000

تظهر نتائج الجدول (١٠) أن معامل الارتباط ( $R=0.468$ ) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير سياسة السجلات المحاسبية ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (الجودة) ، وأن هناك أثر للمتغير

المستقل (سياسة السجلات المحاسبية) على المتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية (الجودة)) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (٢٩,٦٩١) وهي دالة إحصائياً عند مستوى (Sig=0.000) وهو أقل من (٠,٠٥)، وبناءً على ما سبق، يتم رفض الفرضية الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الجودة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (المرونة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" الجدول (١١): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R	قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F	دلالة F الإحصائية
سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة	٠.231	2.447	0.016	0.231	0.053	5.988	0.016

تظهر نتائج الجدول (١١) أن معامل الارتباط (R=0.231) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير سياسة السجلات المحاسبية ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (المرونة) ، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (سياسة السجلات المحاسبية) على المتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية (المرونة)) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (٥,٩٨٨) وهي دالة إحصائياً عند مستوى (Sig=0.016) وهو أقل من (٠,٠٥)، وبناءً على ما سبق، يتم رفض الفرضية الفرعية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (المرونة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (التسليم) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" الجدول (١٢): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المتغير المستقل	قيمة Beta	قيمة t	دلالة t الإحصائية	قيمة R	قيمة R <sup>2</sup>	قيمة F	دلالة F الإحصائية
سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة	0.363	4.006	0.000	0.363	0.131	16.048	0.000

تظهر نتائج الجدول (١٢) أن معامل الارتباط (R=0.363) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير سياسة السجلات المحاسبية ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (التسليم) ، وأن هناك أثر للمتغير المستقل (سياسة السجلات المحاسبية) على المتغير التابع (تحقيق الميزة التنافسية (التسليم)) وهو أثر دال إحصائياً، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (١٦,٠٤٨) وهي دالة إحصائياً عند مستوى (Sig=0.000)

وهو أقل من (٠,٠٥)، وبناءً على ما سبق، يتم رفض الفرضية الفرعية الرابعة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (التسليم) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

#### ٩- نتائج البحث وتوصياته:

#### ٩-١ : نتائج البحث: تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي:

- ١- أظهر الجانب النظري من البحث أن سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة تساهم في تسهيل وتنظيم تبادل معلومات التكلفة بين أطراف سلسلة التوريد، حيث أنها تعد وسيلة للإفصاح عن المعلومات الحساسة والتي عادة ما كانت تبقىها الشركات سرية، كما أن التبادل يكون بشكل اختياري، لتحقيق الهدف المشترك لرقابة وحصر التكاليف الكلية للمنتج.
- ٢- أظهر الجانب النظري من أن نجاح المنشآت في تطبيق ممارسات سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة يؤدي إلى تحقيق أثر إيجابي على الأولويات التنافسية ممثلة في التكلفة والجودة وسرعة التسليم والمرونة وابتكار منتجات جديدة وزيادة حصتها السوقية مما يدعم من قدرتها التنافسية.
- ٣- أظهر الجانب العملي الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الكلفة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- ٤- أظهر الجانب العملي الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (الجودة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- ٥- أظهر الجانب العملي الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (المرونة) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- ٦- أظهر الجانب العملي الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية (التسليم) للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- ٧- واخيراً أظهر الجانب العملي الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وبالتالي يساهم سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة الوصول الى التكلفة الأقل أو الجودة الأعلى أو تعظيم قيمة المنتج بالنسبة للعميل أو سرعة دخول المنتج إلى السوق لتلبية متطلبات العملاء، و أيضاً سرعة الإستجابة للتغيرات المستمرة في متطلبات العملاء، مما يحقق في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية.

#### ٩-٢ التوصيات:

- ١- تشجيع الشركات المساهمة العامة الأردنية على تبني فلسفة سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة وعلى توسيع تطبيقها، باعتبارها احد آليات إدارة التكلفة والتي تساعد في ازالة واستبعاد اي شيء لا يضيف قيمة للمنتج النهائي، والعمل على ضمان نجاحها لما له من اثر في استدامة المزايا التنافسية.
- ٢- ضرورة أن تقوم المنشآت بإنشاء شبكة معلومات تتضمن معلومات عن الموردين والعملاء بما يضمن لها التطبيق الفعال لممارسات سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة، وتشجيع زيادة التعاون بين جميع الإدارات والأقسام والموظفين بالمنشأة وفيما بين مورديها، وبالتالي تحقيق الأهداف المخططة.
- ٣- تشجيع الشركات على الاستفادة من معلومات العملاء بطريقة تسهم في تحسين جودة المنتجات، وتخفيض تكاليف العمليات، ورفع مستوى كفاءة وفاعلية الإستراتيجية التسويقية بطريقة تساعد الشركة في تحقيق الميزة التنافسية واستدامتها.
- ٤- ضرورة عقد دورات تدريبية للمحاسبين في مجال المحاسبة الإدارية الحديثة وتقنياتها وأساليبها كسياسة محاسبة السجلات المفتوحة، لتنمية مهاراتهم.
- ٥- إجراء المزيد من الدراسات فيما يتعلق بسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة وربطها بمتغيرات أخرى كخلق قيمة لأصحاب المصالح، أو تحسين أداء الشركة كون هناك حاجة في السوق الأردني الى نشر ثقافة السجلات المحاسبية المفتوحة وتطبيقها عمليا.

#### ١٠- المراجع:

- إبراهيم، ماجدة حسين، ٢٠١٣ انعكاسات بيئة التصنيع في ظل مدخل الترشيح على ممارسات المحاسبة الإدارية والرقابية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، المجلد ١٧، عدد ٣.
- البتانوني، علاء محمد، ٢٠١٤، تأثير الربط والتكامل بين ممارسات سلسلة التوريد وإدارة التكاليف الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال الصناعية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، المجلد الثاني، العدد الأول.
- حساب، حسين على، ٢٠١٦، دراسة العوامل المؤثرة على تبني سياسة محاسبة السجلات المفتوحة : دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة المنصورة. كلية التجارة. قسم المحاسبة.
- الخفاجي، نعمة عباس، ٢٠١٠، الإدارة الاستراتيجية المداخل والمفاهيم والعمليات، ط ٣، عمان: دارالثقافة للنشر والتوزيع.
- الديباني، حامد محمود عطية، ٢٠١٦، أثر سياسة سجلات المحاسبة المفتوحة على إدارة التكاليف البنينة للمنشأة المصرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- زقزوق، سمر عبده احمد، دبيان، السيد عبد المقصود ، عبد اللطيف، ناصر نور الدين، ٢٠١٧، تحليل العوامل المؤثرة على نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ، المؤتمرالعلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة خلال الفترة ٦-٧ مايو، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

- سلطان، سمر محمد السيد محمد، ٢٠١٨، دور أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة المنصورة.
- صالح، إيمان توفيق توفيق الشيخ، ٢٠١٨، أثر تطبيق المحاسبة الهندسية على تكلفة الإنتاج في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، المؤتمر العلمي السادس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة العلوم التطبيقية الخاصة / للفترة ١١ - ١٢ / ٤ / ٢٠١٨
- الصغير، محمد السيد محمد، ٢٠١٥، مدى ملاءمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية - دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة إسكندرية، المجلد رقم ٥٢، العدد ١
- الطائي، بسام منيب علي، والسبعوي، إسرائ وعد الله قاسم، ٢٠١٣، الأثر ألتابعي لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة والتغيير التنظيمي في تحقيق الميزة التنافسية دراسة استطلاعية في كلية الحداية الجامعة، مجلة دراسات إدارية، جامعة البصرة - كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
- عبدالكريم، عوة فاروق الراوي، ٢٠١٣، نحو دمج تكاملي بين إدارة التكاليف الإستراتيجية والهندسة المتزامنة ثلاثية الأبعاد لتحقيق ميزة تنافسية لمنظمات الأعمال المعاصرة، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- عبداللطيف، محمد محمد يس، ٢٠١٥، أثر التكامل بين تحليل سلسلة القيمة وأدوات إدارة التكاليف البنينة في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد: مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد ٣، العدد ٢.
- عبدالله، كسرا عنثرو الياس، انتصار إبراهيم، ٢٠١٨، دور رأس المال الفكري في دعم المزايا التنافسية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٢، العدد ٤٢، ج ٢.
- عبود، هيثم حازم عزيز، ٢٠١٧، التكاليف الملائمة لترشيد قرارات التكامل بين عمليات التعميد ونظرية القيود بهدف دعم الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- عساف، محمد أحمد حسين، ٢٠١٥، أثر قدرات سلسلة التوريد في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة: مجموعة شركات قعوار في الأردن)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- الغريب، أحمد محمد لطفى، ٢٠١٣، محاسبة الدفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات في الشركات الموردة المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة إسكندرية، المجلد رقم ٥٠، العدد الثاني.
- كاظم، حاتم، ٢٠١٤، استعمال تحليل ربحية الزبون كأداة إستراتيجية في إدارة علاقة الزبون وتحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية في معمل المشروبات الغازية في بابل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة الغري، المجلد، ٧، العدد، ٣٠، جامعة الكوفة.

- محسن، إسرائ عبد السلام، ٢٠١٦، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة.
- محسن، عبدالكريم والنجار، صباح مجيد، ٢٠١٢، إدارة الإنتاج والعمليات، ط٤، عمان: الذاكرة للنشر.
- مصطفى، سمر عادل سعد، ٢٠١٣، قياس آثار تدعيم إدارة الجودة الشاملة بالمقاييس المحاسبية المرجعية لتعظيم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- مصنوعة، أحمد، ٢٠١٢، تنمية الكفاءات البشرية كمدخل لتعزيز الميزة التنافسية للمنتج التاميني، الملتقى الدولي السابع- الصناعة التامينية، جامعة سيبة بن بوعلي، الجزائر.
- نجم، عبود نجم، ٢٠٠٥، إدارة المعرفة المفاهيم الأساسية والاستراتيجيات والعمليات، ط ١، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- نور، عبد الناصر، الشرباتي، عبدالعزيز، النحوي، أحمد، ٢٠١٦، أثر إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، رؤى استراتيجية، المجلد ٣، العدد ١٢.

1. Agndal, H., and Nilsson, U., 2008: "Supply chain decision-making supported by an open books policy", International Journal of Production Economics, Vol 116, Issue 1,
2. Alenius, E., Lind, J., and Strömsten, T., 2015, The role of open book accounting in network: creating and managing interdependencies across company boundaries, Industrial Marketing Management, Vol.45, pp.195-206.
3. Christensen. K, H., 2010, Defining customer value as the driver of competitive advantage, Strategy & Leadership, Vol. 38, Issue: 5, pp.20-25.
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. Ghatebi, M. Ramezani, E. and Shiraz, M. A. E., 2013, Impact of Supply Chain Management Practices on Competitive Advantage in Manufacturing Companies of Khuzestan Province, Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business. VOL 5, NO 6: 269- 274.
6. Hair, J. Anderson, R. Tatham, R. and Black, W. Multivariate Data Analysis, 6th edition, Prentice-Hall, Upper Saddle River, 2006.
7. Hoffjan, A., Lührs, S., and Kolburg, A., 2011, Cost Transparency in Supply Chains: Demystification of the Cooperation Tent, sbr July, pp 230 -251, available at: <https://ar.scribd.com/document/189304723/Cost-TransparenCy-in-Supply-Chains>
8. Jie, F., Parton, K., A., and Cox, R., J., 2013, "Linking supply chain practices to competitive advantage: An example from Australian agribusiness", British Food Journal, Vol.115.
9. Kumra, R., Agndal, H., and Nilsson, U., 2012, "Open book practices in buyer-supplier relationships in India", Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 27 Issue 3.



عدد خاص بالمؤتمر العلمي الدولي الاول لعام ٢٠١٨  
أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة  
التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

10. Lamming, R., Caldwell, N., and Harrison, D.,2004, Developing the Concept of Transparency for Use in Supply Relationships, British Journal of Management, Volume15, Issue4, Pages 291-302
11. Moller, k., Windolph, M., Isbruch, F., 2011:" The effect of relation factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in supplier partnership", Journal of Purchasing & Supply Management, Vol.17, Iss.2, pp.121-131.
12. Sadeghi, L. and Jokar, I. (2014),"Identification and classification of open book accounting dimensions", Management Science Letters, Vol. 4, PP. 931-936.
13. Suomala, P., Lahikaianen, T., Lyly-Yrjänäinen, J., and Paranko, J., 2010, "Open book accounting in practice – exploring the faces of openness", Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 7 Issue: 1, pp.71-96.
14. Wang. H.L., 2014, Theories for competitive advantage.University of Wollongong, Available at: <https://ro.uow.edu.au/buspapers/408/>.