



دور تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد

## The role of applying open records accounting in supporting the competitive advantage of the supply chain

د. عائشة موسى محمد يوسف

استاذ المحاسبة المشارك-جامعة نيالا

Aisha Mousa Mohamed Youssef

Associate Professor of Accounting, Nyala University

[Aishamusa876@gmial.com](mailto:Aishamusa876@gmial.com)



## المستخلص:

تناولت الدراسة دور تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، تمثلت فرضية الدراسة الرئيسية في وجود علاقة احصائية بين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي واختبار الارتباط لاختبار فرضياتها وتوصلت لعدة نتائج منها وجود علاقة بين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، يفصح كل من المورد والمشتري عن إيراداته وجودة منتجاته، بينما يفصح المورد فقط عن تكلفة منتجاته، أوصت الدراسة بضرورة ايجاد آلية تضمن تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة بجميع المنشآت الصناعية السودانية حتى يسهم ذلك في تعزيز الثقة بين الموردين والمشتريين، يخلق التعاون بينهم، ويضمن سلامة الافصاح عن البيانات بمقدار كاف.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة السجلات المفتوحة، دعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.

## Abstract

This study dealt with the role of the application of open records accounting in supporting the competitive advantage of the supply chain. The main hypothesis of the study was the existence of a statistical relationship between the application of open records accounting and supporting the competitive advantage of the supply chain. The descriptive approach beside correlation test has been used in the study to test its hypotheses. The study has come up with several results, including: There is a relationship between Applying open records accounting and supporting the competitive advantage of the supply chain. Both the supplier and the buyer disclose their revenues, while the supplier only discloses the cost of their products. The study recommended the following: the need to find a mechanism that guarantees the application of open records accounting in all Sudanese industrial establishments so that this contributes to enhancing confidence between suppliers and buyers, which creates cooperation between them and ensures the safety of data disclosure in effective way.

## التمهيد:

اصبح مفهوم المنافسة أمر مهم لجميع المنشآت التي تعمل داخل القطر وخارجه، حيث يحقق لها موقف مناسب يساعدها في البقاء، الاستمرار، ومواجهة بعض الظروف الطارئة.

تعتبر محاسبة السجلات المفتوحة مدخل مهم للكشف عن بيانات التكلفة وإدارتها، لذلك أصبحت معظم الشركات تهتم بتطوير علاقتها مع الموردين لتحقيق التكامل الرأسي الذي يجعلها قادرة على التنافس لأن التعاون بين سلسلة التوريد يشير إلى المشاركة الفعالة من جانب الموردين بالمعلومات التي تؤدي إلى تطوير المنتج، كما أن إدارة التكلفة من جانب الشركات الفردية فقط لا يعتبر كافياً للحفاظ على القدرة التنافسية لهذه الشركات مما تطلب الأمر ضرورة التعاون المبكر بين سلسلة التوريد للحفاظ على الميزة التنافسية للشركات ودعمها، ولأهمية الأمر قام الباحث بإجراء هذه الدراسة.

## مشكلة الدراسة:

تناولت عدة دراسات محاسبة السجلات المفتوحة، فمثلاً تناولت دراسة(نورهان، 2020، ص ص1-89) أثر التكامل بين ممارسات اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد بالمنشآت المصرية، وتناولت دراسة(محمد وعبد الرحمن، 2021م، ص ص 163- 183) دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية، واقترحت دراسة(وليد، 2020م، ص ص512-515) اطار للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المسار ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم الميزة التنافسية، كما تناولت دراسة(مبروك وتومي، 2022م، ص ص240-252)استخدام الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في استدامة الميزة التنافسية، وتناولت دراسة(محمد، 2020م) أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تخفيض التكاليف الصناعية.

بناءً على ما تقدم يتضح أن هنالك فجوة لم تغطيها تلك الدراسات لذلك قام الباحث بطرح مشكلة الدراسة في سؤال رئيس هو ما علاقة تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد بالمنشآت الصناعية السودانية؟ وتفرع إلى الأسئلة الآتية:

1. هل توجد علاقة احصائية للثقة المتبادلة بين المورد والمشتري ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد؟.
  2. هل توجد علاقة احصائية للإفصاح عن بيانات التكاليف ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد؟.
  3. هل توجد علاقة احصائية للتعاون المشترك لإدارة التكاليف ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد؟.
  4. هل توجد علاقة احصائية للاستخدام المناسب للحوافز ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد؟.
- أهمية الدراسة:

تمثلت أهمية الدراسة العلمية والعملية في الآتي:

1. المساهمة في توفير المعلومات المبنية على الأسس العلمية للمحاسب الإداري لتساعده على معرفة المحاور ذات الاهتمام في المستقبل حتى تظل شركته في موقف تنافسي جيد.
2. المساهمة في تطوير البحث العلمي عن طريق توفير دراسات جديدة في هذا المجال.
3. المساهمة في مد متخذي القرار ببيانات تفيدهم في التحكم في التكلفة وعن طريقها يتم التحكم في أسعار المنتجات حتى لا تفقد المنافسة في السوق المحلي أو العالمي.
4. تخفيض درجة المخاطر المرتبطة بركود منتجات الشركات في السوق مما يفقدها التنافس مستقبلاً.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تحقيق هدف رئيس تمثل في معرفة علاقة تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة في تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد والذي تفرع إلى الأهداف الفرعية الآتية:

1. معرفة علاقة الثقة المتبادلة بين المورد والمشتري مع دعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.
2. التعرف على علاقة الإفصاح عن بيانات التكاليف بدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.
3. بيان علاقة التعاون المشترك لإدارة التكاليف بدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.
4. التحقق من وجود علاقة للاستخدام المناسب للحوافز بدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

## منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج التاريخي، الوصفي والتحليلي، حيث تم جمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية (الاستبانة) والمصادر الثانوية من المراجع والمنشورات في الإنترنت والمصادر الأخرى.

## فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة وأهداف الدراسة تم وضع فرضية رئيسية هي توجد علاقة احصائية لتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، وتفرعت إلى الفرضيات الآتية:

**الفرضية الأولى:** توجد علاقة احصائية للثقة المتبادلة بين المورد والمشتري ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

**الفرضية الثانية:** توجد علاقة احصائية للإفصاح عن بيانات التكاليف ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

**الفرضية الثالثة:** توجد علاقة احصائية للتعاون المشترك لإدارة التكاليف ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

**الفرضية الرابعة:** توجد علاقة احصائية للاستخدام المناسب للحوافز ودعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

**هيكل الدراسة:** تم تناول موضوع الدراسة من خلال ثلاثة محاور أساسية هي:

**المحور الأول:** المقدمة والدراسات السابقة، **المحور الثاني:** الإطار النظري ويتناول محاسبة السجلات المفتوحة، دعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد، **المحور الثالث:** الدراسة الميدانية، **الخاتمة:** وتشمل النتائج والتوصيات.

## الدراسات السابقة :

**دراسة: ( Moller2011 )** هدفت هذه الدراسة إلى دراسة عوامل الارتباط المتبادلة (الثقة والالتزام) بين المشتري والمورد التي لها أثر على محاسبة السجلات المفتوحة وإدارة التكلفة البينية في ظل علاقات الشراكة، استخدمت تحليل الانحدار المتعدد لتحليل بيانات 147 شركة تعمل في صناعة السيارات الألمانية وتوصلت لمجموعة نتائج منها أن التزام وثقة الموردين تعزز من تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة الذي يعتبر أداة مهمة لإدارة التكلفة البينية.

تناولت هذه الدراسة علاقة الثقة والالتزام بمحاسبة السجلات المفتوحة، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية، بعض المتغيرات، المنهجية، النتائج والتوصيات.

**دراسة: (أحمد محمد، 2013م، ص163)** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام محاسبة الدفتر المفتوح في المنشآت الموردة المصرية وتحديد العوامل التي تؤثر على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة بتلك الشركات، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت لعدة نتائج منها أن 72.7% من الشركات المبحوثة لا تطبق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أي أن المورد لا يفصح عن بيانات التكلفة للمشتري، وأن تطبيق محاسبة الدفتر المفتوح يؤثر سلباً على رضا المورد عن العلاقة بالمشتري خوفاً من تعرضه للسلوك الانتهازي.

تناولت هذه الدراسة العوامل التي تؤثر على تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة بالشركات المصرية، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود مجتمع وعينة الدراسة، بعض المتغيرات، نوع اختبار الفرضيات، النتائج والتوصيات.

**دراسة: ( Kumra ,R, Agndal, H. and Nilsson 2013, p p 196-210 )**

هدفت هذه الدراسة الى بيان تاثير تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة على علاقات الموردين بالشركات الهندية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واختبرت فرضياتها، توصلت لعدة نتائج منها أن تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة يضبط مخاطر التكاليف ويساهم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

تناولت هذه الدراسة تاثير تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة على الموردين بالشركات الهندية، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية، بعض المتغيرات، المنهجية، نوع الاختبار المستخدم لاختبار الفرضيات، النتائج والتوصيات.

**دراسة: (أحمد زكي، 2014م، ص223)** هدفت هذه الدراسة إلى بيان كيفية الاستفادة من معلومات التكامل بين اسلوبي المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية من منظور استراتيجي وإضافة قيمة للمنشأة، توصلت الدراسة لعدة نتائج منها وجود علاقة ايجابية بين تكامل اسلوبي المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة وبين تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمنشأة.

تناولت هذه الدراسة دور تكامل اسلوبي محاسبة السجلات المفتوحة والمحاسبة المرنة في تطوير المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمنشأة، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية، بعض المتغيرات، المنهجية، النتائج والتوصيات.

**دراسة: (عزة مصطفى وآخرون، 2015م، 389)** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور السجلات المحاسبية المفتوحة في تحسين الإفصاح عن المعلومات الداخلية للمنشآت ذات النظم الالكترونية، وانعكاس ذلك على جودة التقارير المحاسبية الالكترونية ومعرفة أثر ذلك على قرارات التعميد كأحد القرارات الاستثمارية، استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي وتوصلت لعدة نتائج منها أن تطبيق اسلوب الدفاتر المحاسبية المفتوحة يزيد من جودة معلومات التقارير المالية للشركات ذات النظم الالكترونية كانعكاس لتحسين جودة الإفصاح الداخلي.

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة السجلات المفتوحة في تحسين الإفصاح وجودة التقارير المالية، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية (مجتمع وعينة الدراسة)، بعض المتغيرات، المنهجية، النتائج والتوصيات.

**دراسة: (أشرف أحمد، 2017م، ص 449)** هدفت الدراسة إلى تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة للاستفادة منه في إدارة تكلفة تدفق مسار القيمة في البيئة الإنتاجية الخالية من الفاقد، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت لعدة نتائج منها وجود علاقة ارتباط طردية وذات دلالة إحصائية بين ممارسة اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وزيادة المزايا التنافسية لسلسلة التوريد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة وزيادة الميزة التنافسية في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية، النتائج والتوصيات.

**دراسة: (هاني أحمد 2017م، ص 875)** هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البينية في دعم عملية اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد لتعزيز المزايا التنافسية للمنشآت، وأظهرت النتائج وجود تأثير معنوي لمحاسبة السجلات المفتوحة في دعم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد.

تناولت هذه الدراسة تأثير محاسبة السجلات المفتوحة في عمليات اتخاذ القرارات بسلسلة التوريد، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية، بعض المتغيرات، المنهجية، الأسلوب المستخدم في التحليل واختبار الفرضيات، النتائج والتوصيات.

دراسة: (Ellstrom , D. and Hoshi Larsson, 2017, pp21-37) هدفت هذه الدراسة الى بيان الاختلاف بين محاسبة السجلات المفتوحة على اساس الاسعار الثابتة، ومحاسبة السجلات المفتوحة على اساس الاسعار الديناميكية ومدى تأثيرها على العلاقة بين المورد والمشتري، اختبرت الدراسة فرضياتها وتوصلت لعدة نتائج منها أن استخدام محاسبة السجلات المفتوحة للاسعار الديناميكية تحول المخاطر من المورد الى العميل.

تناولت هذه الدراسة تأثير محاسبة السجلات المفتوحة على علاقة المورد بالمشتري، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية، بعض المتغيرات، المنهجية، النتائج والتوصيات.

دراسة: (Fehr, L, C,F ,D,A. and Rocha, W, 2018, pp597-621) هدفت الدراسة الى بيان تاثير محاسبة السجلات المفتوحة على الثقة والعلاقة بين المورد والمشتري لسلسلة التوريد لقطاع السيارات البرازيلي، اختبرت الدراسة فرضياتها وتوصلت الى عدة نتائج منها أن محاسبة السجلات المفتوحة تنتج عنها نتائج قد تكون ايجابية أو سلبية للرضا الاجتماعي والاقتصادي للموردين.

تناولت هذه الدراسة محاسبة السجلات المفتوحة وتأثيرها على علاقة المورد بالمشتري، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية(مجتمع وعينة الدراسة)، بعض المتغيرات، النتائج والتوصيات.

دراسة:(كريم محمد، 2019م، ص ص 194-223) هدفت هذه الدراسة الى تحديد دور محاسبة استهلاك الموارد في قياس وإدارة التكلفة لتحقيق القدرة التنافسية في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واختبرت فرضياتها وتوصلت إلى عدة نتائج من بينها أن اسلوب محاسبة استهلاك الموارد في ظل الانتاج الخالي من الفاقد يساعد في دعم الميزة التنافسية.

تناولت هذه الدراسة محاسبة استهلاك الموارد في قياس وإدارة التكلفة لتحقيق القدرة التنافسية في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في اختلاف مجتمع وعينة الدراسة، بعض المتغيرات، المنهجية، النتائج والتوصيات.

دراسة: (نورهان السيد، 2020م، ص ص 1-89) هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تكامل استخدام محاسبة السجلات المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واختبرت فرضياتها وتوصلت لعدة نتائج منها وجود تأثير معنوي لتكامل اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة.

تناولت هذه الدراسة تأثير محاسبة السجلات المفتوحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم إدارة التكلفة، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في وجود الفجوة المكانية، بعض المتغيرات، المنهجية، النتائج والتوصيات.

دراسة(وليد سمير، 2020، ص ص 512-515): هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة تكامل محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال، اختبرت الدراسة فرضياتها وتوصلت إلى مجموعة من النتائج منها يوفر تكامل محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد معومات تساهم في خفض التكلفة وتدعم القدرات التنافسية.

تناولت هذه الدراسة مساهمة محاسبة تكاليف تدفق المواد ومحاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرات التنافسية لمنشآت الأعمال، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في بعض المتغيرات، المنهجية، حجم عينة الدراسة، النتائج والتوصيات.

دراسة(محمد وعبد الرحمن، 2021م، ص ص 163-183): هدفت هذه الدراسة إلى بيان علاقة محاسبة استهلاك الموارد بالميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واختبرت فرضياتها وتوصلت إلى عدة نتائج منها أن محاسبة استهلاك الموارد له مساهمة في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية العاملة بالسودان.

تناولت هذه الدراسة مساهمة محاسبة السجلات المفتوحة في دعم الميزة التنافسية، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في حجم العينة، بعض المتغيرات، النتائج والتوصيات.

دراسة (مبروك وتومي، 2022م، ص ص 240-252): هدفت هذه الدراسة إلى بيان مساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط في استدامة الميزة التنافسية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي الاستدلالي وتوصلت إلى عدة نتائج منها أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقلل من التكاليف مما يؤدي إلى تطوير واستمرار الميزة التنافسية بسوق المنافسة.

تناولت هذه الدراسة مساهمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط في استدامة الميزة التنافسية، بينما تناولت دراسة الباحث علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، حيث يظهر الفرق في مجتمع وعينة الدراسة، بعض المتغيرات، المنهجية، النتائج والتوصيات.

**المحور الثاني:** الإطار النظري ويتناول محاسبة السجلات المفتوحة، تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد:

**أولاً: محاسبة السجلات المفتوحة.**

هي الإفصاح عن جميع المعلومات التي تشتمل على معلومات التكلفة والمعلومات الأخرى التي ترتبط بالنظم المحاسبية بين أطراف شبكة الأعمال (Romano & Formentini, 2012, p68)، كما عرفت بأنها عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية بين الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة عن طريق النظام المحاسبي الالكتروني لتعزيز جودة الإفصاح، تقليل التكلفة، وزيادة الأرباح (عزة مصطفى وآخرون، مرجع سابق، ص 401).

**1/ أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة:**

تتمثل أهمية أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في الآتي (Kulmala & Kajuter 2005, 184-188):

- أ- يعتبر أداة للتخطيط في المدى القريب والبعيد من خلال معرفة البيانات المحاسبية وغير المحاسبية.
- ب- يسهل عملية اتخاذ قرارات المنشأة من خلال معرفة الأحوال الاقتصادية للموردين الذين لهم تعاقد طويل الأجل مع المنشأة.
- ت- سهولة رقابة الأطراف داخل شبكة الأعمال على جميع حسابات المنشأة والمساهمة في الحد من الفساد المالي والإداري.

ث- زيادة وتحسين تقويم أداء العاملين عن طريق التعرف على إنتاجية وكفاءة كل عامل بالمنشأة وكذلك المنشآت الأخرى مما يزيد من سياسة محاسبة المسؤولية وزيادة رضاء العاملين بالمنشآت.  
ج- تخفيض تكلفة إعداد وإنتاج المعلومات عن طريق استخدام نظم محاسبية إلكترونية توفر الوقت والجهد الخاص بعملية جمع وتخزين وتحليل المعلومات وتوصيلها لمستخدميها.

## 2/ متطلبات نجاح تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة:

يتطلب تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة بعض المتطلبات التي تتمثل في الثقة المتبادلة، الإفصاح عن بيانات التكاليف، التعاون المشترك لإدارة التكاليف، والاستخدام المناسب للحوافز.

- أ- الالتزام والثقة المتبادلة: الالتزام هو وجود الرغبة لدى أطراف التعاقد للعمل معاً لفترة طويلة بغرض تحقيق المنافع، أما الثقة فتعني نزاهة ومصداقية أطراف التعاقد فيما بينهم على تبادل المعلومات التي تحقق المنافع المشتركة دون استخدام السلوك الانتهازي لأحدهم على الآخر (علاء محمد، 2013م، ص219).
- ب- حدود الإفصاح عن بيانات التكاليف: يمكن أن تكون أحادية تتم من قبل المورد فقط أو تكون مشتركة ما بين المورد والمشتري حيث تتباين الشركات التي تطبق محاسبة السجلات المفتوحة في حدود الإفصاح ما بين الأحادي والمشارك (أحمد محمد، 2013م، ص 168).
- ت- التعاون المشترك لإدارة التكاليف: وهو يتم من خلال التبادل الفعال للمعلومات بين المشتري والمورد والذي يعتبر أحد المقومات الأساسية لنجاح تطبيق محاسبة الدفتر المفتوح (أحمد محمد، مرجع سابق، ص167) وتساعد على تحقيق الفائدة المشتركة لأطراف سلسلة التوريد (هاني أحمد، مرجع سابق، ص893).
- ث- الاستخدام المناسب للحوافز: حيث أن وجود نظام للحوافز في ظل تطبيق نظام محاسبة السجلات المفتوحة يحفز الشركات للكشف عن بيانات التكلفة (هاني أحمد، مرجع سابق، ص 895).
- ج- درجة ونوعية الإفصاح عن المعلومات: يرتبط الإفصاح بنوع المعلومات المفصح عنها والمستوى المراد الإفصاح عنه حيث يمكن الإفصاح من قبل المورد فقط أو من جميع الأطراف المشتركة في سلسلة التوريد حسبما يحقق المنفعة لجميع تلك الأطراف مع أنه في الغالب يكون الإفصاح من طرف المورد فقط (أحمد محمد، مرجع سابق، ص167).

## 3/ مقومات نجاح تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة:

تتمثل في المقومات الخارجية، المقومات التي تتعلق بالمنشأة، المقومات الخاصة بشبكة الأعمال، والمقومات الفردية) مروة إبراهيم، 2016م، ص 340).

- أ. المقومات الخارجية (الضغوط البيئية): هي التي تقع خارج سيطرة المنشأة وتؤثر على أساليب المحاسبة الإدارية التي تستخدمها المنشأة، لذلك تشجع تلك المحددات المنشأة لكشف بيانات التكلفة، وتتمثل في الآتي) منى إبراهيم، مرجع سابق، ص ص 341، 342):
  - أ. اضطرابات السوق وتغير هيكل الصناعة، وهو يشجع المورد والمشتري على عمل شراكة لتحقيق التعاون والاستقرار الذي لا يمكن لشركة واحدة أن تحققه، وهذا يقود إلى استخدام أسلوب السجلات المفتوحة لتخفيض التكلفة.
  - ii. الاتجاهات الاقتصادية، ففي حالة وجود النمو في الاقتصاد تهتم الشركات بمعرفة بيانات التكلفة للأطراف ذات العلاقة بالمنشأة ويتحقق ذلك باستخدام أسلوب السجلات المفتوحة، أما في حالة وجود الكساد في الاقتصاد يتحفظ كل من المشتري والمورد عن كشف بيانات تكلفته للغير.
  - iii. العولمة: تؤثر على زيادة التنافس بين الشركات الأمر الذي يتطلب ضرورة الشراكة بين الموردين والمشتريين حتى تستطيع الشركات المحلية منافسة الشركات العالمية، لذلك تهتم معظم الشركات بأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.
  - iv. المنافسة: وهي تمثل ضغطاً على المنشآت لتخفض تكاليف منتجاتها بصورة مستمرة لتبقى وتستمر في السوق، لذلك تستخدم أسلوب السجلات المفتوحة لتحقيق ذلك الغرض.
- ب. مقومات تتعلق بالمنشأة، من أهمها ما يلي (علاء محمد، مرجع سابق، 216):

- أ. حجم الشركة، حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة عند وجود الشركات كبيرة الحجم.
- ii. أنظمة محاسبة التكاليف: حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة عند توفر أنظمة تكاليف قوية.
- iii. السياسات التنافسية: حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة عند إتباع الشركة لسياسة تمييز المنتج.

- iv. الالتزام: حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة عندما تلتزم المنشأة بعلاقات التبادل. ج. المقومات التي تتعلق بشبكة الأعمال وأهمها ما يلي (علاء محمد، مرجع سابق، ص 216):
- نوع الشبكة (هرمية، عنكبوتية) حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة في ظل وجود الشبكة الهرمية.
  - نوع المنتج، حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة عندما تكون المنتجات تتبع الصناعات التجميعية.
  - البنية التحتية، حيث تزيد رغبة المورد في الكشف عن بيانات التكلفة في ظل وجود بنى تحتية قوية.
- د. المقومات التي تتعلق بالفرد (فردية): هي التي تساهم في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة لأنه لا يمكن أن يتم تطبيق أي نظام بنجاح ما لم يقتنع ويقبل الأفراد الذين يستخدمونه ذلك النظام (مرورة إبراهيم، مرجع سابق، ص 353)
- ثانياً: تدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد.

#### 1/ مفهوم إدارة سلسلة التوريد:

تعتبر إدارة سلسلة التوريد نتيجة التطوير المنطقي في مجال إدارة اللوجستيات التي تمثل حلقة الوصل بين الإنتاج والأسواق اللذان يكونا منفصلاً تماماً عن بعضهما بسبب عاملي الزمن والمسافة، لذلك تعرف بأنها عملية كفاءة وفاعلية التخطيط والتنفيذ والرقابة التي تضمن تدفق وتخزين المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل (غير كامل الصنع) والمنتج النهائي منذ بداية الشراء حتى البيع والاستهلاك بهدف إرضاء احتياجات العميل، أي أن الهدف من إدارة سلسلة التوريد هو تحقيق التزامن بين متطلبات العميل وتدفق المواد من المورد بهدف إيجاد توازن بين تعارض الأهداف بين خدمة العميل الجيدة وإدارة المخزون المنخفض، وتخفيض تكلفة الوحدة (علاء محمد البتاتوني، مرجع سابق، 2013، ص 204)، كما عرفت بأنها الإدارة التي ترتبط بتدفق السلع والمعلومات منذ أن كانت مواد خام ثم تصنيعها لتكون منتج تام الصنع يتم تسليمه للمستهلك (العميل) النهائي (Surowies 2014, p 213) ويتم تطوير إدارة سلسلة التوريد من خلال أربعة مراحل، المرحلة الأولى تهتم بوظيفتي النقل والتخزين، المرحلة الثانية تهتم بوظيفة الشراء والتصنيع، أما المرحلة الثالثة تهتم بتحقيق التكامل بين العميل والمورد داخل السلسلة، والمرحلة الرابعة تهتم بالوظائف الإضافية مثل التسويق، تطوير المنتج، وخدمة العميل (علاء محمد، مرجع سابق، ص 304) .

## 2/ فوائد إدارة سلسلة التوريد ومزاياها التنافسية:

تتمثل فوائد إدارة سلسلة التوريد في الآتي:

- أ- المنافع التشغيلية التي تشمل زيادة الجودة، تقليل زمن الاستجابة، وخفض وقت تسليم المنتج للعميل (Kohtamoki and Vesalainen, 2009).
- ب- المنافع الأخرى التي تشمل زيادة أرباح المنشآت، تبادل العلوم والتكنولوجيا المتطورة، تقليل عدم التأكد لدى المنشآت، وتقليل التكاليف (Mentzer et, al, 2000).
- ت- تبادل المعلومات التي تساهم في دعم وتطبيق إدارة سلسلة التوريد (Elgibale , 2014)، أما المزايا التنافسية لسلسلة التوريد فقد لا تستطيع كل شركة تحقيق الميزة التنافسية، والشركة التي تحقق تلك الميزة يجب أن تتميز نسبياً في الموارد الملموسة وغير الملموسة التي تستخدمها وخاصةً غير الملموسة لأنها نادرة وصعبة التقليد والمحاكاة من قبل المنافسين مما يجعلها مصدر دائم ومضمون لتحقيق الميزة التنافسية التي تتطلب من الشركة بناء فروق وتحافظ عليها بالمقارنة مع المنافسين، وتتمثل تلك الفروق في ثلاثة مصادر، المصدر الأول يتمثل في استغلال الموارد بكفاءة، المصدر الثاني يتمثل في اختيار العمليات والأنشطة التي يجب تأديتها بدقة، والمصدر الثالث يتمثل في إدارة العلاقات الأمامية والخلفية ( علاء محمد، مرجع سابق، ص304).

## 3/ علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد:

توصلت عدة دراسات إلى وجود علاقة بين محاسبة السجلات المفتوحة وتدعيم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد (أشرف أحمد، مرجع سابق، ص449)، وتوصلت دراسة (هاني أحمد، مرجع سابق، ص897) إلى أن محاسبة السجلات المفتوحة تساهم في تحسين فاعلية سلسلة التوريد من خلال تعزيز الثقة بين أطراف سلسلة التوريد والتي ترشد التكلفة وتقلل المخاطر عن طريق تبادل المعلومات، والكشف عن بيانات التكلفة والتحكم فيها.

### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

إشتمل مجتمع الدراسة على جميع الشركات الصناعية العاملة بولاية الخرطوم، بعد ذلك تم إختيار عينة عشوائية من عموم مجتمع الدراسة بلغ عددها (70) فرداً، مع مراعاة إعطاء كل العناصر فرصة في الظهور لتمثيل فئاتها ضمن

المجتمع المستهدف بالدراسة، وقد قام الباحث بتوزيع (70) إستمارة إستبانة على عينة الدراسة أُسترجع منها 63 بنسبة 90% ، وللحصول على نتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي :

1. الافراد من مختلف المؤهلات العلمية ( دون الجامعي، الجامعي، فوق الجامعي) .

1. الافراد من مختلف التخصصات الاكاديمية(محاسبة، إدارة أعمال، إقتصاد، علوم مالية ومصرفية، وتخصصات أخرى).

2. الافراد من مختلف المؤهلات المهنية(زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية، زمالة المحاسبين القانونيين البريطانيين، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، الذين لا يحملون زمالة، أخرى).

3. الافراد في مختلف المسميات الوظيفية(مدير ادارة، مدير مالي، مدير مشتريات، مدير مبيعات، محاسب، مراجع، وظائف أخرى).

4. الأفراد حسب سنوات الخبرة(5 سنة فأقل، 5 و اقل من 10سنوات، 10 و اقل من 15سنة، 15سنة فأكثر).

ثانياً: أداة الدراسة:

للحصول على البيانات والمعلومات لهذه الدراسة صمم الباحث استبانة للدراسة " محاسبة السجلات وعلاقتها بدعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد" وهي تتألف من قسمين، القسم الأول اشتمل على البيانات الشخصية الخاصة بأفراد عينة الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)، والقسم الثاني اشتمل على عبارات الدراسة الأساسية المتمثلة في محاور الدراسة، وقد اعتمد الباحث في إعداد هذا القسم على مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) وهو يتراوح بين (أوافق بشدة - لا أوافق بشدة)، حيث أن الوسط الحسابي لهذا المقياس هو (3) ويدل على أن الاجابات التي تزيد المتوسط الحسابي تدل على الموافقة والتي تقل عنه تدل على عدم الموافقة.

كما طُلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إستجابتهم عما تصفه كل عبارة من عبارات الاستبانة المتعلقة بموضوع الدراسة والمتمثلة في عدد(23) عبارة، ووزعت هذه العبارات على محاور وأبعاد كما يلي:

#### الجدول رقم (1) يوضح محاور الدراسة وعبارتها

المحور/البعد	عدد العبارات
--------------	--------------

4	البعد الأول من المحور الأول
6	البعد الثاني من المحور الأول
4	البعد الثالث من المحور الأول
3	البعد لرابع من المحور الأول
6	المحور الثاني

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

ثالثاً: أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

قام الباحث باستخدام الأدوات الإحصائية الآتية:

أساليب الإحصاء الوصفي: وذلك لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشتمل على التكرارات والنسب المئوية للبيانات الشخصية للمبحوثين للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة لكل متغير بمفرده كما الجدول رقم ( ) الموضح أدناه:

الجدول رقم (2) توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية .

النسبة %	التكرارات	3. المنصب/الوظيفة	النسبة %	التكرارات	5. المؤهل العلمي
15.9	10	مدير ادارة	20.6	13	قبل الجامعي
20.6	13	مدير مالي	42.9	27	الجامعي
28.6	18	مدير مشتريات	36.5	23	فوق الجامعي
14.3	9	مدير مبيعات	100	63	المجموع
11.1	7	مراجع	النسبة %	التكرارات	2. التخصص العلمي
9.5	6	محاسب	41.3	26	محاسبة

-	-	اخرى	23.8	15	اقتصاد
100	63	المجموع	23.8	15	ادارة اعمال
النسبة %	التكرارات	04 سنوات الخبرة	11.1	7	دراسات مصرفية
9.5	6	أقل من 5 سنة	100	63	المجموع
27.0	17	5 واقل من 10 سنة	النسبة %	التكرارات	المؤهل المهني
33.3	21	10 واقل من 15 سنة	0.17	11	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
30.1	19	15 سنة فأكثر	0.83	52	لا احمل زمالة
100	63	المجموع	100	63	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

## 02 المعالجات الإحصائية:

من أهم المعالجات الإحصائية ما يلي:

أ. صدق وثبات الاستبانة.

ب. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة اتجاه آراء عينة الدراسة عن عبارات محاور الدراسة.

ت. اختبار الارتباط.

### أ/ صدق وثبات الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يُقصد به شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها (نوقان عبيدات وآخرون، 2001م، 179)، وقد تم التأكد من الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة بتوزيع إستبانة على عينة استطلاعية، ثم حُسب لها معامل ثبات بلغ ويعتبر هذا المعامل مقبول ويدل على وضوح فقرات الاستبانة. وأدناه عبارة عن توضيح لحساب معامل الثبات لكل محور ومعامل الثبات لجميع محاور الدراسة، وكذلك معامل الصدق الذي يساوي حسابياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

### الجدول رقم (3) معامل الصدق والثبات (طريقة ألفا كرونباخ) لمحاور الدراسة

المحور/البعد	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
البعد الأول من المحور الأول	4	0.83	0.91
البعد الثاني من المحور الأول	6	0.90	0.95
البعد الثالث من المحور الأول	4	0.88	0.94
البعد لرابع من المحور الأول	3	0.60	0.77
المحور الثاني	6	0.68	0.82
الاستبانة ككل	23	0.93	0.96

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول أعلاه أن كل عبارات الفرضية الأولى تجاوز معامل ثباتها (معامل ألفا كرونباخ) نسبة 60% وهذا يدل على صدقها ووضوحها للمبحوثين.

### الجدول رقم (4) المتوسط الحسابي لعبارات البعد الأول من المحور الأول

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
توجد رغبة لدى اطراف سلسلة التوريد للعمل معا لفترة طويلة تحقق المنافع.	4.4762	.77993	موافق
توجد مصداقية في تبادل المعلومات بين اطراف التعاقد.	4.1429	.87726	موافق

موافق	.97064	4.2698	يتم تبادل المعلومات بين اطراف التعاقد بنزاهة دون انتهاز احد الاطراف
موافق	.8354	4.413	توجد ثقة بين المورد والمشتري عن المعلومات داخل شبكة الاعمال.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه رقم (4) يتضح أن:

1/ هنالك موافقة عالية من قبل أفراد العينة على عبارات البعد الأول من المحور الأول، لأن متوسط تلك العبارات تجاوز الوسط الفرضي (3).

2/ أعلى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة بشدة في هذا البعد هي العبارة الأولى، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.4762) والانحراف المعياري (0.77993)، تلتها العبارة الرابعة، ثم العبارة الثالثة، فالعبارة الثانية.

3/ أدنى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة بشدة في هذا البعد هي العبارة الثانية، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.1429) والانحراف المعياري (0.87726)، وهذا يدل على أن معظم المبحوثين يوافقون على عبارات هذا البعد.

#### الجدول رقم (5) المتوسط الحسابي لعبارات البعد الثاني من المحور الأول

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
الافصاح عن التكاليف يكون من طرف المورد فقط	4.3175	.91273	موافق
يفصح كل من المورد والمشتري عن ايراداته للطرف الاخر.	4.2857	.86934	موافق
يفصح كل من المورد والمشتري عن جودة منتجاته	5.0476	6.46437	موافق
يفصح كل من المورد والمشتري عن استخدام موارده للآخر	4.1429	1.04507	موافق
يفصح كل من المورد والمشتري عن سعر منتجه	4.2381	.92831	موافق

القرار	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
موافق	1.01852	4.2063	يوجد تبادل فعال للمعلومات بين اطراف التعاقد يساعد في تحديد تكلفة المنتج.
موافق	.73254	4.3016	يوجد تبادل فعال للمعلومات بين اطراف التعاقد يساهم في تحقيق المنفعة المشتركة.
موافق	.91777	4.1111	يوجد تبادل فعال للمعلومات بين اطراف التعاقد يساهم في تحديد سعر بيع المنتج النهائي.
موافق	1.05385	4.0476	توجد نظم الكترونية لدى المورد والمشتري لتدفق المعلومات داخل الشبكة.
موافق	1.11981	4.0635	يقصح كل من المورد والمشتري عن تكاليف البضاعة الاضافية الأخرى

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه رقم (5) يتضح أن:

1/ هنالك موافقة عالية من قبل أفراد العينة على عبارات البعد الثاني من المحور الأول، لأن متوسط تلك العبارات تجاوز الوسط الفرضي (3).

2/ أعلى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة بشدة في هذا البعد هي العبارة الثالثة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (5.0476) والانحراف المعياري (6.46437)، تلتها العبارة الأولى، ثم العبارة الثانية، فالعبارة الخامسة ثم الرابعة، فالسادسة.

3/ أدنى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة في هذا البعد هي العبارة السادسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.0635) والانحراف المعياري (1.11981)، وهذا يدل على أن معظم المبحوثين يوافقون على عبارات هذا البعد.

الجدول رقم (6) المتوسط الحسابي لعبارات البعد الثالث من المحور الأول

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه رقم (6) يتضح أن:

1/ هنالك موافقة عالية من قبل أفراد العينة على عبارات البعد الثالث من المحور الأول، لأن متوسط تلك العبارات تجاوز الوسط الفرضي (3).

2/ أعلى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة بشدة في هذا البعد هي العبارة ال، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.3016) والانحراف المعياري (0.73254)، تلتها العبارة الأولى، ثم العبارة الثالثة، فالعبارة الرابعة.

3/ أدنى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة في هذا البعد هي العبارة الرابعة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.0476) والانحراف المعياري (1.05385)، وهذا يدل على أن معظم المبحوثين يوافقون على عبارات هذا البعد.

الجدول رقم (7) المتوسط الحسابي لعبارات البعد الرابع من المحور الأول

القرار	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارات
موافق	.73044	4.3968	يوجد تحفيز من طرف المشتري يجعل المورد يرغب في التعاقد معه لفترة طويلة.
موافق	.82025	4.1905	يوجد تحفيز من طرف المشتري يجعل المورد يرغب في الكشف عن جميع بياناته للمشتري.
موافق	.78614	4.3492	يوجد تحفيز من طرف المشتري يجعل المورد يثق في بياناته.

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه رقم (7) يتضح أن:

1/ هنالك موافقة عالية من قبل أفراد العينة على عبارات البعد الرابع من المحور الأول، لأن متوسط تلك العبارات تجاوز الوسط الفرضي (3).

2/ أعلى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة بشدة في هذا البعد هي العبارة الأولى، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.3968) والانحراف المعياري (0.73044)، تلتها العبارة الثالثة، ثم العبارة الثانية.

3/ أدنى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة في هذا البعد هي العبارة الثانية، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.1905) والانحراف المعياري (0.78614)، وهذا يدل على أن معظم المبحوثين يوافقون على عبارات هذا البعد.

#### الجدول رقم (8) المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القرار
توجد مرونة في التعامل بين المورد والمشتري	4.4127	.68709	موافق
تضامن سلسلة التوريد تزيد من جودة المنتج	4.4603	.87668	موافق
تضامن سلسلة التوريد تزيد من كفاءة العمليات	4.5556	.69044	موافق
تضامن سلسلة التوريد تزيد من القدرة على التفاوض	4.5556	.61638	موافق
تضامن سلسلة التوريد يدعم عمليات الابتكار	4.4603	.69155	موافق
تضامن سلسلة التوريد يحقق الاستخدام الامثل للموارد	4.4921	.66897	موافق

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

من الجدول أعلاه رقم (8) يتضح أن:

1/ هنالك موافقة عالية من قبل أفراد العينة على عبارات المحور الثاني، لأن متوسط تلك العبارات تجاوز الوسط الفرضي (3).

2/ أعلى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة بشدة في هذا المحور هي العبارتين الثالثة والرابعة، حيث بلغ متوسطهما الحسابي (4.5556) ، تلتها العبارة السادسة، ثم العبارتين الثانية والخامسة، فالعبارة الأولى.

3 / أدنى عبارة من حيث الترتيب وافق عليها أفراد العينة في هذا المحور هي العبارة الأولى، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.4127) والانحراف المعياري (0.68709)، وهذا يدل على أن معظم المبحوثين يوافقون على عبارات هذا المحور.

### الجدول رقم (9) إختبار الفرضية الأولى:

توجد علاقة احصائية للالتزام والثقة بين المورد والمشتري ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.

#### Correlations

		الالتزام والثقة	الميزة التنافسية
الالتزام والثقة	Pearson Correlation	1	.202
	Sig. (2-tailed)		.113
	N	63	63
الميزة التنافسية	Pearson Correlation	.202	1
	Sig. (2-tailed)	.113	
	N	63	63

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول رقم (9) وجود علاقة طردية للالتزام والثقة بين المورد والمشتري ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، مع عدم معنوية العلاقة بين العبارة السابقة لأن مستوى دلالتها المعنوية sig أكبر من 5% والتي تساوي (0.113)، وبناءً على ذلك أثبتت الفرضية الأولى جزئياً (توجد علاقة احصائية طردية للالتزام والثقة بين المورد والمشتري ودعم الميزة التنافسية).

### الجدول رقم (10) إختبار الفرضية الثانية:

توجد علاقة احصائية لدرجة ونوعية الافصاح عن البيانات ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.

### Correlations

	الميزة التنافسية	درجة ونوعية الافصاح
الميزة التنافسية	Pearson Correlation	.168
	Sig. (2-tailed)	.188
	N	63
درجة ونوعية الافصاح	Pearson Correlation	.168
	Sig. (2-tailed)	.188
	N	63

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول رقم (10) وجود علاقة طردية لدرجة ونوعية الافصاح عن البيانات ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، مع عدم معنوية العلاقة بين العبارة السابقة لأن مستوى دلالتها المعنوية sig أكبر من 5% والتي تساوي (.188)، بناءً على ذلك أثبتت الفرضية الثانية (توجد علاقة احصائية لدرجة ونوعية الافصاح عن البيانات ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد) جزئياً.

### الجدول رقم (11) إختبار الفرضية الثالثة:

توجد علاقة احصائية قوية للتعاون المشترك بين المورد والمشتري ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.

### Correlations

	الميزة التنافسية	التعاون المشترك
دعم الميزة التنافسية	1	.182
Sig		.154
N	63	63
التعاون المشترك بين المورد والمشتري	.182	1
Sig	.154	
N	63	63

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول رقم (11) وجود علاقة طردية للتعاون المشترك بين المورد والمشتري ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، مع عدم معنوية العلاقة بين العبارة السابقة لأن مستوى دلالتها المعنوية sig أكبر من 5% والتي تساوي (.154)، وبناءً على ذلك أثبتت الفرضية الثالثة (توجد علاقة احصائية قوية للتعاون المشترك بين المورد والمشتري ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد) جزئياً.

### الجدول رقم (12) إختبار الفرضية الرابعة:

توجد علاقة احصائية للاستخدام الأمثل للحوافز ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.

Correlations

	التنافسية الميزة	للحوافز الامثل الاستخدام
الميزة التنافسية	Pearson Correlation	.299*
	Sig. (2-tailed)	.017
	N	63
الاستخدام الامثل	Pearson Correlation	.299*
	Sig. (2-tailed)	.017
	N	63

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2023م.

يتضح من الجدول رقم (12) وجود علاقة احصائية للاستخدام الأمثل للحوافز ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد، مع معنوية العلاقة بين العبارة السابقة لأن مستوى دلالتها المعنوية sig أقل من 5% والتي تساوي (0.017)، وبناءً على ذلك أُثبتت الفرضية الرابعة (توجد علاقة احصائية للاستخدام الأمثل للحوافز ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد).

## النتائج والتوصيات: ذ

### أولاً: النتائج.

بناءً على الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. وجود علاقة غير احصائية للالتزام والثقة بين المورد والمشتري ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.
2. وجود علاقة غير احصائية لدرجة ونوعية الافصاح عن البيانات ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.
3. وجود علاقة غير احصائية للتعاون المشترك لإدارة التكاليف ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.
4. وجود علاقة احصائية للاستخدام الأمثل للحوافز ودعم الميزة التنافسية لسلسلة التوريد.

5. يوجد تبادل فعال للمعلومات بين معظم اطراف التعاقد ساهم في تحديد سعر بيع المنتج النهائي، وحقق المنفعة المشتركة.
6. يفصح معظم الموردين والمشتريين عن جودة منتجاتهما، كما يفصح الطرفان عن ايرداتهما، اما التكاليف فيفصح عنها معظم الموردين فقط.
7. يوجد تحفيز من طرف معظم المشتريين يجعل المورد يثق في بياناتهم ويرغب في التعاقد معهم لفترة طويلة وبالتالي يقوم بالكشف عن جميع بياناته للمشتريين.
8. توجد نظم الكترونية لدى معظم المورد بين والمشتريين لتدفق المعلومات داخل الشبكة.
9. تضامن معظم الموردين والمشتريين زاد من القدرة على التفاوض، دعم عمليات الابتكار، وحقق الاستخدام الامثل للموارد.

#### ثانياً: التوصيات.

بناءً على النتائج السابقة أوصت الدراسة بالآتي:

1. ضرورة ايجاد آلية تضمن تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة بجميع المنشآت الصناعية السودانية حتى يساهم في تعزيز الثقة بين الموردين والمشتريين، ويخلق التعاون بينهم ويضمن سلامة الافصاح عن البيانات بمقدار كاف.
2. ضرورة تعريف أطراف التعاقد بأهمية تبادل المعلومات لما لها من آثار ايجابية على تحقيق الميزة التنافسية.
3. ضرورة اهتمام أطراف التعاقد بتعزيزالثقة فيما بينها حتى لا يتم انتهاز فئة معينة للفئة الأخرى.
4. ضرورة تطوير الانظمة المحاسبية للشركات الصناعية بطريقة تسمح بتدفق المعلومات لجميع المستخدمين.
5. ضرورة ايجاد آلية تساعد في زيادة القدرة على التفاوض وتبادل المعلومات بطريقة تضمن الاستخدام الامثل للموارد ودعم الميزة التنافسية.
6. ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث في هذا المجال، ومن ضمن المقترحات ما يلي:
  - أ. العلاقة بين تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة وخفض التكلفة.
  - ب. تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة وتأثيرها على استدامة التنمية.
  - ت. الدور التكاملي لتطبيق محاسبة السجلات المفتوحة والانتاج الخالي من الفاقد للتأثير على استدامة التنمية.

## المصادر والمراجع.

- أحمد محمد لطفي غريب، محاسبة الدفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات (مصر: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، المجلد 50، العدد الثاني، 2013م) ص 163.
- أحمد محمد لطفي غريب، محاسبة الدفتر المفتوح بين التطبيق والمعوقات (مصر: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة، المجلد 50، العدد الثاني، 2013م).
- أشرف أحمد محمد غالي، أثر تفعيل اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على تدعيم إدارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد الثاني، 2017م) ص 449.
- عزة مصطفى محمد مصطفى، سهام محمد علي حسن، رغبة عبد اللطيف عبد الخالق السيد، تحسين الافصاح المحاسبي باستخدام اسلوب الدفاتر المحاسبية المفتوحة لترشيد قرارات التعهيد ( القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد التاسع، 2015م)
- علاء محمد البتاتوني، إطار مقترح لاختيار وتحفيز المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية ( مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 37، العدد الأول، 2013م).
- كريم محمد حافظ توفيق، دراسة تحليلية لامكانية استخدام محاسبة استهلاك الموارد في دعم القدرة التنافسية للمنشأة في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد(السويس: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد العاشر، العدد الرابع، 2019م).
- مبروك صليحة، تومي ميلود، استخدام الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في استدامة الميزة التنافسية(بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، المجلد16، العدد1، 2022م).
- محمد القاسم محمد سعيد، عبد الرحمن عادل خليل، دور محاسبة استهلاك الموارد في دعم الميزة التنافسية(جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة العلوم الانسانية والعلوم الطبيعية، المجلد2، العدد12، 2021م).
- مروة ابراهيم ربيع أحمد، محددات ونتائج تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة ( الاسكندرية: مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، الجزء الأول، 2016م) ص 340.

- نور هان السيد محمد، أثر التكامل بين ممارسات اسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة ونظام تيار تدفق القيمة في دعم مدخل إدارة التكلفة عبر الحدود التنظيمية في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد وتحسين آليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في منشآت الاعمال المصرية(بني سويف: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الثاني، 2020م).
- هاني أحمد محاريق، دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثالث، 2017م) ص875.
- وليد سمير عبد العظيم الجيلي، اطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق الموارد ومحاسبة استهلاك الموارد لدعم القدرة التنافسية(مصر: جامعة بور سعيد، كلية التجارة، المجلد 21، العدد3، يوليو2020م).
- Ellstrom , D. and Hoshi Larsson”**Dynamic and static pricing in open-book accounting**’ Qualitative Research in Accounting& Managementm, Vol 14, No, 1, 2017. .
- Fehr, L, C,F ,D,A. and Rocha, W,”**open-book accounting and trust; influence on buyer-supplier relationship**” RAUSP Management Journal, Vol 53, No 4, 2018.
- Kulamala, H. I, & Kajuter , P, Open – Book Accounting in Networks potential and Reasons for Failures , Management Accounting Research , Vol, 16 , jun, 2005, 179 – 204.
- Kumra ,R, Agndal, H. and Nilsson,**open book parties in buyer –supplie relationships in India**,Journal of business & Industrial Marketing, Vol 27, No 3, 2013.
- Moller. K. Melanie Windolph, felix Isbrush, 2011 The effect of relation factor on open – book accounting and inter- organizational cost management in buyer – supplier partnerships , **Journal of Purchasing & supply Management**, 121- 1131.
- Romana. P. & Formentini .M. Designing and Implementing Open Book Accounting in Buyer –Supplier Dyads ; A frame Work for Supplier Selection and Motivation . Int , J Production Economics Vol ,137, 2012