



أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

# مجلة السادات للبحوث الإدارية والمالية

Sadat Journal of Administrative and Financial Research

المجلد الأول - العدد الثاني - يوليو 2023

Volume 1 | Issue 2 | Jul. 2023



[sjsaf.journals.ekb.eg](http://sjsaf.journals.ekb.eg)

رئيس مجلس الإدارة  
أ. د/ محمد صالح هاشم

رئيس التحرير  
أ. د/ أنور محمود النقيب

رقم الإيداع بدار الكتب المصرية  
24426

الترقيم الدولي الإلكتروني Online ISSN  
2974-3389

الترقيم الدولي ISSN  
2974-3370

أثر تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة في تحقيق الميزة  
التنافسية للشركات الصناعية الكويتية (دراسة تطبيقية)

The Effect of Applying the Open Cost Accounting Records  
Method to Achieving the Competitive Advantage of Kuwaiti  
Industrial Companies  
(An Empirical Study)

إعداد الباحث

فيصل محيا الديحاني

## القسم الأول: الإطار النظري للدراسة

### 1/1- المقدمة

تعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة لما فيها من أساليب ورؤى وتحاليل كثيرة فهي من العلوم الحديثة والقابلة للتجدد باستمرار ولها دور فعال ومؤثر في مساندة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء واتخاذ القرارات المناسبة , إن النظم المحاسبية المعتمدة في الوقت الحالي تتعرض للكثير من الانتقادات والتساؤلات حول مدى ملاءمة هذه النظم للتطورات السريعة التي تشهدها نظم التصنيع العالمية , وان الوحدات الاقتصادية في الفترة الأخيرة تواجه بيئة تشهد الكثير من موجات التغيير والتطوير في الاحتياجات والمتطلبات , كما ان هناك تزايد في الضغوط الناجمة عن شدة المنافسة على النطاق المحلي والعالمي.(ابراهيم، 2013).

ومع الضغوط التنافسية العالمية أصبحت الشركات تركز على الأنشطة التي تتميز في أدائها بميزة تنافسية، وتزايدت الحاجة من جانب الشركات الصناعية لمعرفة كفاءة عمليات التصنيع لدى مورديها، لضمان كفاءة سلسلة التوريد، لذا تعد الإدارة الجيدة لسلسلة التوريد عاملاً رئيسياً لنجاح الشركة 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(سلطان، 2018).

ويعتبر أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة أحد الوسائل المهمة لإدارة التكاليف 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 على السوق لتلبية متطلبات العملاء، وأيضاً سرعة الاستجابة للتغيرات المستمرة في متطلبات العملاء Ellstrom and Larsson, (2017: الديباني. 2016: عبد الكريم, 2013)

## 2/1- مشكلة البحث:

تحاول الدراسة الحالية اختبار أثر تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الكويتية، ويمكن تحقيق الغرض من الدراسة من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:

1. هل يساهم تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس بالتكلفة؟
2. هل يساهم تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس بالجودة؟
3. هل يساهم تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس بالمرونة؟
4. هل يساهم تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس بالتسليم؟
5. هل يساهم تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس بالإبداع؟

## 3/1- هدف البحث:

في ضوء فكرة ومشكلة البحث يتمثل هدف البحث في التعرف على أثر مفهوم أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة وأهميتها على الميزة التنافسية وأسبقياتها، وقياس أثر تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس (التكلفة، الجودة، المرونة، التسليم والإبداع) للشركات الصناعية في الكويت.

## 4/1- أهمية البحث:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية أبعاد المشكلة والمتغيرات التي تتعرض لها إذ تتناول الدراسة متغيرين أساسيين يمثل الأول في تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة بينما تمثل الميزة التنافسية المتغير الثاني والتي تتضمن أسبقيات (التكلفة، الجودة، المرونة، التسليم، والإبداع) والمساعدة

في فهم أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة وتوضيح الآثار الإيجابية التي يمكن تحقيقها في حالة تطبيقه بين أطراف المشاركة، وزيادة علاقة الشراكة الاستراتيجية بين الشركات الصناعية وعمالها في سبيل تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها الاستمرار في بيئة الأعمال.

وبذلك تتمكن الشركات من تعزيز وضعها التنافسي في ظل بيئة أعمال تتسم بالتغيرات والتحويلات السياسية والاقتصادية الكبيرة والتي انعكست بشكل كبير ومباشر على ازدياد حدة المنافسة بين الشركات للاستحواذ على أكبر نسبة ممكنة من السوق من خلال تقديم المنتجات والخدمات التي تحقق اشباع رغبات الزبون والذي ينعكس في تحقيق الرضا لدى الزبون من خلال مدى المواءمة بين احتياجاتهم وخصائص ومميزات المنتجات أو الخدمات المقدمة.

### 5/1- فرضيات البحث

ولتحقيق أهداف البحث وللإجابة عن أسئلة البحث اعلاه تم صياغة فروض البحث على النحو الآتي:

**الفرض الأول:** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس بالتكلفة.

**الفرض الثاني:** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس بالجودة.

**الفرض الثالث:** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس بالمرونة.

**الفرض الرابع:** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس بالتسليم.

**الفرض الخامس:** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس بالأبداع.

## 6/1- مجتمع وعينة البحث:

مجتمع البحث يتمثل في جميع الشركات الصناعية الكويتية الكبرى اما عينة البحث فتتمثل في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة الكويتية وتقع تحت مؤشر كويت 15 الذي يضم أكبر 15 شركة مدرجة في البورصة الكويتية من حيث حجم التعامل.

## 7/1- حدود البحث

تتمثل حدود البحث في الآتي:

### أ- حدود موضوعية:

يتناول البحث أثر سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة على تحقيق الميزة التنافسية دون تناول الآثار الأخرى على النظام المحاسبي للشركة أو على اتخاذ القرار أو جودة المعلومات المحاسبية وغيرها من الآثار والمزايا الأخرى المتوقعة.

### ب- محددات مكانية

يتناول البحث أثر سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة على تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية التي تقع داخل دولة الكويت.

### ج-محددات زمانية

يتناول البحث تطبيق اسلوب سجلات محاسبة التكاليف على الحسابات المالية والقوائم الختامية المعدة عن عام 2021 وهو عام اجراء الدراسة التطبيقية.

## القسم الثاني: الدراسة التطبيقية

لتحقيق اهداف البحث تعرض منهجية البحث التقنيات وإجراءات البحث التطبيقية ومجتمع وعينة البحث، وعرض نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفروض

## 1/2 – مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث في الشركات الصناعية في الكويت، أما عينة البحث فهي الشركات المدرجة في البورصة الكويتية تحت مؤشر كويت 15، أما وحدة المعاينة فهي عينة عشوائية مكونة من 100 محاسب في الشركات محل الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليهم وتمت الإجابة والرد على 90 منهم، وبلغت الاستثمارات الصالحة لإجراء الدراسة عليها 85 استمارة، وعليه فإن نسبة الاستبيان الصالحة

للتحليل في مجملها تمثل (85 %) وهو معدل جيد، بحيث يمكن الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها في اختبار فروض الدراسة.

## 2/2 – 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 (1) معاملات الثبات لجميع مجالات أداة البحث والأداة ككل

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات
تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية (التكلفة)	8	0.902
تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية (الجودة)	8	0.914
تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية (المرونة)	8	0.927
تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية (التسليم)	8	0.957
تحقيق الميزة التنافسية من خلال أسبقية (الأبداع)	8	0.919
الأداة ككل	40	0.924

يظهر من الجدول السابق أن جميع معاملات الثبات لمجالات البحث والأداة ككل كانت أكبر من (0.90) وهذا يدل على مستوى عالٍ من ثبات أداة البحث مما يعني أن هناك تناسقاً داخلياً مقبولاً لفقرات الأداة المستخدمة.

### 3/2 – تحليل بيانات الدراسة:

الجدول (2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بتحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التكلفة)

الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق أبدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
X1	46.8 29	50.0 31	3.2 2	0.0 0	.0 0	4.435	.561640	0.07176	0.8870967
X2	53.2 33	46.8 29	0.00 0	0.0 0	.0 0	4.532	.503030	0.06355	0.9064516
X3	35.5 22	54.8 34	9.7 6	0.0 0	.0 0	4.258	.625560	0.07911	0.8516129
X4	35.5 22	48.4 30	16.1 10	0.0 0	.0 0	4.193	.697510	0.08889	0.8387096
X5	27.4 17	54.8 34	17.7 11	0.0 0	.0 0	4.096	.670450	0.08506	0.8193548
X6	43.5 27	37.1 23	17.7 11	1.6 1	.0 0	4.225	.797930	0.01008	0.8451612
X7	41.9 26	37.7 24	17.7 11	1.6 1	.0 0	4.209	.792110	0.09643	0.8419354
X8	46.8 29	50.0 31	3.2 2	0.0 0	.0 0	4.435	.561640	0.07088	0.8870967
المتوسط	41.33	47.45	10,6 6	0.0 0	.0 0	4.2984	0.951234	0.082071	0.85967742
ط	88.7			00.4	.0 0				
المجموع									

يظهر من الجدول (2) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بتحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التكلفة) في الشركات الصناعية في الكويت تراوحت بين (4.0968 – 4.52323)، حيث جاءت الفقرة (x2) والتي تنص على "يؤدي الإفصاح عن بيانات التكلفة ومناقشتها بين المورد والشركة إلى الرقابة على التكلفة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.5323) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (x5) والتي تنص على "تتسم تكلفة المنتجات المقدمة من الشركة بأنها أقل تكلفة من الشركات المنافسة" بمتوسط حسابي (4.0968) وبدرجة مرتفعة وأهمية هذه الفقرة من وجهة نظر المستجيبين فقد بلغ معامل الاختلاف للفقرة (x13) ما قيمته (0.08506) والتي تقل بكثير عن القيمة المعيارية لهذا المؤشر والبالغة (50 %) مما يؤكد الأهمية الإيجابية للفقرة المذكورة وعلى مستوى أسبقية الميزة التنافسية وبلغ المتوسط الحسابي لتحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التكلفة) ككل (4.2984) وبدرجة مرتفعة.

الجدول (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بتحقيق الميزة التنافسية (أسبقية الجودة)

الفقرة	أوافق بشدة ت %	أوافق ت %	محايد ت %	لا أوافق ت %	لا أوافق أبدا ت %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
X1	50.00	45.16	4.84	0.00	0.00	4.45	59160.	0.076	0.8903
X2	53.23	41.94	4.84	0.00	0.00	4.48	.5934	0.076	0.8967
X3	41.94	51.61	6.45	0.00	0.00	4.35	6031.	0.074	0.8709
X4	48.39	43.55	8.06	0.00	0.00	4.40	6423.	0.082	0.8806
X5	20.79	74.19	4.84	0.00	0.00	4.16	4856.	0.063	0.8322
X6	30.63	64.52	4.84	0.00	0.00	4.25	5412.	0.070	0.8516
X7	30.65	61.92	9.68	0.00	0.00	4.19	5961.	0.077	0.8548

0.8580	0.072	5547.	4.29	0.00 0	0.00 0	3	61.92 38	33.87 21	X8
						4.84			
0.8669	0.074	0.576	4.32	0.00   0.00	0.00 0.00	6.05	55.44	37.71 94.15	المتوسط ط المجموع

يظهر من الجدول (3) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية الجودة) في الشركات الصناعية في الكويت تراوحت بين (4.1613 - 4.4839)، حيث جاءت الفقرة (x2) والتي تنص على "تساهم تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف في تخفيض التكاليف وتقليل وقت تطوير المنتجات وبالتالي تحقيق رغبات العملاء" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.4839) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (x5) والتي تنص على "تستخدم بيانات التكلفة المفصّل عنها في اجتماعات مشروعات التطوير المشتركة لدعم وتطوير المنتجات" بمتوسط حسابي (4.1613) وبدرجة مرتفعة وأهمية هذه الفقرة من وجهة نظر المستجيبين فقد بلغ معامل الاختلاف للفقرة (x5) ما قيمته (0.06351) والتي تقل بكثير عن القيمة المعيارية لهذا المؤشر والبالغة (50%) مما يؤكد الأهمية الإيجابية للفقرة المذكورة وعلى مستوى أسبقية الميزة التنافسية وبلغ المتوسط الحسابي لمستوى تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية الجودة) ككل (4.3246) وبدرجة مرتفعة.

الجدول (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد المرونة)

الفقر ة	أوافق بشدة ت %	أوافق ت %	محايد ت %	لا اوافق ت %	لا اوافق ابدا ت %	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
X1	38.71 24	56.45 35	4.84 3	0.00 0	0.00 0	4.338	.57098	0.0684	0.86774
X2	40.32 25	53.23 33	6.45 4	0.00 0	0.00 0	4.338	.59900	0.0748	0.86774
X3	54.84 34	40.32 25	4.84 3	0.00 0	0.00 0	4.500	.59368	0.0764	0.9
X4	48.39 30	50.00 31	1.61 1	0.00 0	0.00 0	4.467	.53463	0.0675	0.89354

0.89677	0.0670	.53537	4.483	0.00 0	0.00 0	1.61 1	48.39 30	50.00 31	X5
0.09064	0.0702	.56446	4.532	0.00 0	0.00 0	3.23 2	40.32 25	56.45 35	X6
0.87096	0.0727	.60318	4.354	0.00 0	0.00 0	6.45 4	51.61 32	41.94 26	X7
0.88064	0.0772	.64231	4.409	0.00 0	0.00 0	8.06 5	43.55 27	48.39 30	X8
0.88548	0.0718	0.5804	4.427	0.00	0.00	4.64	47.98	47.68	المتوسط
				0.00	0.00			95.36	المجموع

يظهر من الجدول (4) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية المرونة) في الشركات الصناعية في الكويت تراوحت بين (4.3387 – 4.5323)، حيث جاءت الفقرة (x6) والتي تنص على "تساعد مرونة تبادل المعلومات على سرعة الاستجابة وسرعة الوصول للسوق بما يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للشركة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.5323) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (x1) والتي تنص على "تمتلك إدارة الشركة القدرة على الاستجابة لاحتياجات الزبائن بمرونة لإقامة علاقة طويلة المدى مع الزبائن" بمتوسط حسابي (4.3387) وبدرجة مرتفعة وأهمية هذه الفقرة من وجهة نظر المستجيبين فقد بلغ معامل الاختلاف للفقرة (x1) ما قيمته (0.06864) والتي تقل بكثير عن القيمة المعيارية لهذا المؤشر والبالغة (50%) مما يؤكد الأهمية الإيجابية للفقرة المذكورة وعلى مستوى أسبقية الميزة التنافسية وبلغ المتوسط الحسابي لمستوى تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية المرونة) ككل (4.4274) وبدرجة مرتفعة.

الجدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (بعد التسليم)

الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق أبدا	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
	ت %	ت %	ت %	ت %	ت %			

0.8358	0.077	.4850	4.16	0.00 0	0.00 0	4.84 3	74.19 46	20.97 13	X33
0.8513	0.005	.5460	4.25	0.00 0	0.00 0	4.84 3	64.52 40	30.65 19	X34
0.8897	0.062	.5640	4.43	0.00 0	0.00 0	3.23 2	50.00 31	46.77 29	X35
0.9052	0.041	.5030	4.53	0.00 0	0.00 0	0.00 0	46.77 29	53.23 33	X36
0.8513	0.012	.6260	4.25	0.00 0	0.00 0	9.68 6	54.84 34	35.48 22	X37
0.8381	0.085	.6910	4.19	0.00 0	0.00 0	16.13 10	48.39 30	35.48 22	X38
0.9129	0.015	.5210	4.58	0.00 0	0.00 0	1.61 1	38.71 24	59.68 37	X39
0.8539	0.125	.8310	4.27	0.00 0	0.00 0	24.19 15	24.19 15	51.61 32	X40
0.867339	0.076653	0.597146	4.3367	0.00 0	0.00 0	8.06	50.20	41,73	المتوسط
				0.00 0	0.00 0			91,94	المجموع

يظهر من الجدول (5) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التسليم) في الشركات الصناعية في الكويت تراوحت بين (4.1613 – 4.5806)، حيث جاءت الفقرة (x7) والتي تنص على "تستخدم الشركة أحدث النظم في إدارة المخازن من أجل القدرة على الاستجابة السريعة للتغير في طلبات الزبائن" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.1613) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (x1) والتي تنص على "للشركة المقدرة على تسليم طلبات الزبائن في وقت أسرع من المنافسين الآخرين" بمتوسط حسابي (4.1613) وبدرجة مرتفعة وأهمية هذه الفقرة من وجهة نظر المستجيبين فقد بلغ معامل الاختلاف للفقرة (x1) ما قيمته (0.06177) والتي تقل بكثير عن القيمة المعيارية لهذا المؤشر والبالغة (50%) مما يؤكد الأهمية الإيجابية للفقرة المذكورة وعلى مستوى أسبقية الميزة التنافسية وبلغ المتوسط الحسابي لمستوى تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التسليم) ككل (4.3367) وبدرجة مرتفعة.

الجدول (6) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية ( اسبقية الأبداع )

الفقرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق أبدا	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	نسبة الاتفاق
	ت %	ت %	ت %	ت %	ت %				
X41	59.68 37	38.71 24	1.61 1	0.00 0	0.00 0	4.58	0.541	.0690	0.9129
X42	51.61 32	24.19 15	1524.19	0.00 0	0.00 0	4.27	0.811	.1070	0.8539
X43	35.48 22	54.84 34	9.68 6	0.00 0	0.00 0	4.25	0.656	.0790	0.8513
X44	35.48 22	48.39 30	16.13 10	0.00 0	0.00 0	4.19	0.651	.0840	0.8381
X45	27.42 17	54.84 34	17.74 11	0.00 0	0.00 0	4.09	0.645	.0840	0.8155
X46	20.97 13	74.19 46	4.84 3	0.00 0	0.00 0	4.16	0.465	.0610	0.8358
X47	30.65 19	64.52 40	4.84 3	0.00 0	0.00 0	4.25	0.526	.0760	0.8513
X48	29.03 18	61.29 38	9.68 6	0.00 0	0.00 0	4.19	0.513	.0770	0.8381
المتوسط	36.29	52.62	11.09	0.00 0	0.00 0	4.252	0.62238	0.07943	0.850403
المجموع	88.91								

يظهر من الجدول (6) أن المتوسطات الحسابية للفقرات المتعلقة بمستوى تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية الإبداع) في الشركات الصناعية في الكويت تراوحت بين (4.0968 – 4.5806)، حيث جاءت الفقرة (x1) والتي تنص على "يؤدي التعاون بين الشركة والمورد إلى كسب التفوق التنافسي للشركة من خلال الإبداع في عمليات الإنتاج" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.5806) وبدرجة مرتفعة، وبالمرتبة الأخيرة الفقرة رقم (x5) والتي تنص على

"تحرص إدارة الشركة على تحسين إنتاجية الشركة عن طريق تحقيق الكفاية والفاعلية في الأداء وإنجاز الأهداف" بمتوسط حسابي (4.0968) وبدرجة مرتفعة وأهمية هذه الفقرة من وجهة نظر المستجيبين فقد بلغ معامل الاختلاف للفقرة (x5) ما قيمته (087540) والتي تقل بكثير عن القيمة المعيارية لهذا المؤشر والبالغة (50 %) مما يؤكد الأهمية الإيجابية للفقرة المذكورة وعلى مستوى أسبقية الميزة التنافسية وبلغ المتوسط الحسابي لمستوى تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية الإبداع) ككل (4.3367) وبدرجة مرتفعة.

#### 4-4 اختبار فروض البحث:

جدول رقم (7) نتائج اختبار العلاقة بين اسبقيات الميزة التنافسية وسجلات محاسبة التكاليف المفتوحة بطريقة معامل ارتباط سبيرمان.

		Correlations					
		التكلفة	الجودة	المرونة	التسليم	الأبداع	سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة
التكلفة	Spearman s Correlation	1.000	736*0	.636**0	.555**0	819**0	.746**0
	Sig.(2-tailed)	.	.0000	.0000	.0000	.0000	.0000
	N	62	62	62	62	62	62
الجودة	Spearman s Correlation	736**0	1.000	.624**0	.390**0	875**0	.827**0
	Sig.(2-tailed)	.0000	.	.0000	.0020	.0000	.0000
	N	62	62	62	62	62	62
المرونة	Spearman s Correlation	636**0	**0 624	1.000	.733**0	708**0	.742**0
	Sig.(2-tailed)	.0000	.0000	.	.0000	0000.	.0000
	N	62	62	62	62	62	62
التسليم	Spearman s Correlation	555**0	**0 390	733**0	1.000	.552**0	.513**0
	Sig.(2-tailed)	.0000	.0000	.0000	.	.0000	.0000
	N	62	62	62	62	62	62

الأبداع	Spearman s Correlation	819**0	**0 875	708**0	.552*0	1.000	.952**0
	Sig.(2-tailed)	.0000	.0000	.0000	.0000	.	.0000
	N	62	62	62	62	62	62
سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة	Spearman s Correlation	746**0	**0 827	742**0	513**0	.952**0	1.000
	Sig.(2-tailed)	.0000	.0000	.0000	.0000	.0000	.
	N	62	62	62	62	62	62
**.Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).							

#### 1/4/2- اختبار الفرض الاول:

ينص الفرض على انه: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس بالتكلفة

تظهر نتائج الجدول (8) أن معامل الارتباط = Spearman Correlation = 0,746 \* \*)) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير أسلوب سجلات محاسبة التكاليف ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التكلفة) وأن هناك أثراً للمتغير المستقل (أسلوب سجلات محاسبة التكاليف) على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التكلفة) وهي لأثر دالة إحصائية عند مستوى (sig = 0.000) وهو أقل من (0.05)، وبناء عليه يتم رفض الفرضية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس التكلفة)

#### 2/4/2 اختبار الفرض الثاني:

ينص الفرض على انه: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس بالجودة

تظهر نتائج الجدول (7) أن معامل الارتباط Spearman (Correlation=0.827\*\*\*) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير أسلوب سجلات محاسبة التكاليف ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (الجودة) وأن هناك أثراً للمتغير

المستقل (أسلوب سجلات محاسبة التكاليف) على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية الجودة) وهى لأثر دالة إحصائياً عند مستوى ( $\text{sig}=0.000$ ) وهو أقل من ( $0.05$ ) , وبناء عليه يتم رفض الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى  $0.05$  بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس الجودة )

### 3/4/2- اختبار الفرض الثالث:

**ينص الفرض على انه: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس المرونة**

ظهر نتائج الجدول (7) أن معامل الارتباط Spearman ( $\text{Correlation}=0.742^{**}$ ) يشير إلى وجود علاقة ارتباط ايجابية بين متغير أسلوب سجلات محاسبة التكاليف ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية المرونة) وأن هناك أثر للمتغير المستقل (أسلوب سجلات محاسبة التكاليف) على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية المرونة) وهى دالة إحصائياً عند مستوى ( $\text{sig}=0.016$ ) وهو أقل من ( $0.05$ ) , وبناء عليه يتم رفض الفرعية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى  $0.05$  بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس المرونة )

### 4/4/2- اختبار الفرض الرابع:

**ينص الفرض على انه: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس المرونة**

تظهر نتائج الجدول (7) أن معامل الارتباط Spearman Correlation = 0.513 \* يشير إلى وجود علاقة ارتباط ايجابية بين متغير أسلوب سجلات محاسبة التكاليف ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التسليم) وأن هناك أثر للمتغير المستقل (أسلوب سجلات محاسبة التكاليف) على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية التسليم) وهى دالة إحصائياً عند مستوى ( $\text{sig} = 0.000$ ) وهو أقل من ( $0.05$ )، وبناء عليه يتم رفض الفرعية الرابعة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى  $0.05$

بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس التسليم)

#### 5/4/2- اختبار الفرض الخامس:

ينص الفرض على انه: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال اسبقية التنافس الابداع

تظهر نتائج الجدول (7) أن معامل الارتباط ( $\text{Spearman Correlation}=0.952^{**}$ ) يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين متغير أسلوب سجلات محاسبة التكاليف ومتغير تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية الإبداع) وأن هناك أثر للمتغير المستقل (أسلوب سجلات محاسبة التكاليف) على المتغير التابع تحقيق الميزة التنافسية (أسبقية الإبداع) وهي دالة إحصائياً عند مستوى ( $\text{sig}=0.000$ ) وهو أقل من ( $0.05$ )، وبناء عليه يتم رفض الفرضية الخامسة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى  $0.05$  بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس الإبداع).

#### **5/2 - النتائج**

1 – إن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية في الكويت بشكل عام ضعيف، وخاصة أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة حيث إن غالبية الشركات الصناعية تركز على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.

2 – أظهر الجانب النظري إن نجاح الشركات في تطبيق ممارسات أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة يؤدي إلى تحقيق أثر إيجابي على الأولويات التنافسية ممثلة في التكلفة والجودة وسرعة التسليم والمرونة والإبداع في منتجات جديدة وزيادة حصتها السوقية مما يدعم قدرتها التنافسية في السوق.

3 – تبين وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى  $0.05$  بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة والميزة التنافسية من خلال أسبقية التنافس (التكلفة) للشركات الصناعية في الكويت

4 – تبين وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية (الجودة) للشركات الصناعية في الكويت.

5 – تبين وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية (المرونة) للشركات الصناعية في الكويت.

6 - تبين وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية عند مستوى 0.05 بين تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية (التسليم) للشركات الصناعية في الكويت.

## 6/2- التوصيات

1 – ضرورة توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا للشركات الصناعية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للاستجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتمايز والتي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم.

2 – ضرورة استمرار الشركات الصناعية في تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الاستراتيجية وتعزيزها من خلال تطبيق أسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تساعد الشركات في تحقيق العديد من المزايا التنافسية، ومواكبة المستجدات في هذا المجال واختيار ما يناسب الشركة منها وضع ميزانية تخصص لأغراض تدريب المواطنين والعمل على تحسين مهاراتهم.

3 – 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.

### المراجع العربية

- 1- ابراهيم، ماجدة حسين , 2013، " انعكاسات بيئة التصنيع في ظل مدخل الترشيح على ممارسات المحاسبة الإدارية والرقابية" , *مجلة الفكر المحاسبي* , كلية التجارة , جامعة عين شمس , مصر , المجلد 17 عدد3. ص157-186.
- 2- احمد، مروة ابراهيم , 2016، " محددات ونتائج تطبيق اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة – دراسة استطلاعية "، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر المجلد 20، عدد3. ص331-387.
- 3- الديباني , حامد محمود عطية 2016 , أثر سياسة سجلات المحاسبة المفتوحة على إدارة التكاليف البيئية للمنشأة المصرية , رسالة دكتوراه غير منشورة , جامعة قناة السويس , كلية التجارة , قسم المحاسبة .
- 4- سلطان، سمر محمد السيد محمد، 2018 , دور اسلوب سجلات محاسبة التكاليف المفتوحة في خفض التكلفة ودعم الميزة التنافسية لأطراف سلسلة التوريد: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- 5- صالح، إيمان توفيق توفيق الشيخ , 2018 , 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 11-12/4/2018.
- 6- الصغير، محمد السيد محمد , 2015 , مدى ملائمة محاسبة السجلات المفتوحة OBA لدعم المزايا التنافسية لسلسلة التوريد SC في بيئة التصنيع المصرية، دراسة ميدانية، *مجلة التجارة للبحوث العلمية*، جامعة اسكندرية، المجلد رقم 52 العدد 1.
- 7- عبد المجيد / محمد خالد السيد، 2019، " إطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة ومحاسبة السجلات المفتوحة بهدف تفعيل ادارة التكلفة البيئية – دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- 8- عبود، هيثم حازم عزيز 2017 , التكاليف الملائمة لترشيح قرارات التكامل بين عمليات التعهيد ونظرية القيود بهدف دعم الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

- 9- عبيد الله، فايزة، (2020) " أثر خصائص الشركة على تطبيق أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة كأحد اساليب المحاسبة الإدارية، مع دراسة استطلاعية في الشركات المصرية"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة – جامعة القاهرة، العدد 76، ص ص 237-286.*
- 10- غالى، اشرف احمد محمد، 2017، " اثر تفعيل اسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على تدعيم ادارة تكلفة مسار تدفق القيمة الخالية من الفاقد – دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، المجلد 21، عدد 2.*
- 11- محاريق، هانى احمد، 2017، " دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لادارة التكلفة البيئية في تدعيم اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد – دراسة استطلاعية"، *مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، المجلد 21 عدد 3.*

#### ثانياً: المراجع الاجنبية

- 1- Agndal, H, and Nilsson, U, 2018 " 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 Stromsten T ,2016. "The role of open book accounting in network: creating and managing interdependencies across company boundaries", **industrial Marketing Management**. vol 45 pp195-206.
- 3- Ellram, L., (2016) "the implementation of target costing in the United States: theory versus practice", **Journal of supply chain management**, Winter, Pp:13-25.
- 4- Hoffjan, A., Luhrs, S., and Kolburg, A.,2011, "cost transparency in supply chains: Demystification of the cooperation tent," sbr july. Pp230-251. Available at: <https://ar.scribd.com/document/189304723/cost-transparency-in-supply-chains>.
- 5- Moller K., Windolph, M., Isbruch F., 2021: " The effect of reation factors on open-book accounting and inter-organizational cost management in supplier partnership", **journal of purchasing & supply management**, vol17 Iusse 2 pp121-131

- 6- Scaletti, A., & Pisano, S., (2012) "**open-book accounting and accounting information systems in cooperative relationship**", accepted paper series, the Italian association for information systems.
- 7- ....., (2012)., " open- book accounting and accounting information system in cooperative relationship" **the Italian association for information system** , vol 25, iss 14. Pp147-198.
- 8- Sundream, V., Ibrahim, A., & Govindaraju, V., (2011), "supply chain management practices in the Electronics Industry in Malaysia: Consequences for supply chain performance", **benchmarking: an international journal**, Vol. 18, Iss. 6, Pp: 834-855.
- 9- Suomala, P., lahkainen, T., Jouni lyly, Y., & Paranko, J., (2020) "**open book accounting in practice – exploring the faces of openness**", qualitative research in accounting & management, Pp: 71-96.
- 10- Wang H.L. 2014, "**theories for competitive advantage University of Wollongong**", Available at: <https://ro.uow.edu.au/buspapers/408/>.
- 11- Windolph, m., moeller, K., (2012), "**Open – book accounting: Reason for failure of inter-firm cooperation?**", management accounting research Pp: 47-60.
- 12- Wu, d., Zhang, Y., Wu., D., & Olson, D., (2010), "Fuzzy multi – objective programming for supplier selection and risk modeling: A possibility approach", **European journal of operational research**, Vol. 200, Iss, 3, Pp:774-787.
- 13- Yeung H., selen, W., Zhang, M., & Huo, B,m (2019), "the effects of trust and coercive power on supplier integration", **international journal of production Economics**, Pp: 66-78.