

دور المحاسبة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية
(دراسة على عينة من المصانع السودانية)

**The Role of Strategic Accounting in Supporting the Competitive
Advantage of Industrial Construction
(Study Sample of Sudanese Factories)**

(1) د. محمد إسحق عبدالله أبكر - جامعة بحري - كلية العلوم الإدارية - قسم المحاسبة
والتمويل - السودان.

البريد الإلكتروني: Mohammedishag111@gmail.com

ت 00249121327528 - 00249905229990

(2) د. محي الدين محمد إبراهيم عثمان - جامعة نيالا - السودان - جامعة الجوف -
السعودية.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور المحاسبة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية السودانية، وذلك من خلال ربط المحاسبة الاستراتيجية بأبعاد الميزة التنافسية المتمثلة في التكلفة المنخفضة، الجودة، الاستجابة للعميل والإبداع. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي. ولتحقيق هدف الدراسة وزعت (60) استبانة لعينة من المنشآت الصناعية بالسودان المتمثلة في شركة ميكا للصناعات الغذائية المحدودة. خلصت الدراسة أن المحاسبة الاستراتيجية تدعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية وذلك من خلال وجود علاقة ارتباط بين المحاسبة الاستراتيجية وأبعاد الميزة التنافسية المتمثلة في التكلفة المنخفضة، الجودة، الاستجابة للعميل والإبداع. أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمحاسبة الاستراتيجية في المنشآت الصناعية لأنها تهتم بأسعار المنافسين عند تسعير المنتجات، وكذلك الاهتمام بالهيكل المالي للمنشأة الصناعية من خلال التدفق النقدي لمنتجاتها. وضرورة اهتمام المنشأة الصناعية بتخفيض تكلفة منتجاتها، وأن تنتج منتجات ذات جودة عالية، وتستجيب لمتطلبات عملائها، وأن تبذل وتبتكر أفكار جديدة لتدعم ميزتها التنافسية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الاستراتيجية، الميزة التنافسية، التكلفة المنخفضة، الجودة، الاستجابة للعميل، الإبداع.

ABSTRACT:

The goals of this study is trying to acknowledge the strategic accounting in supporting the competitive advantage of the Sudanese industrial construction through connecting the strategic accounting with the dimension of competition representing in low cost, quality, response for the customer and innovation. This study depends on the inductive, deductive, descriptive and analytical methods. To verify the goals of this study, there were 60 questionnaires, which were used in a sample of Sudanese industrial factories represented in Mega Company for industrial food limited. This study resulted in promoting the strategic accounting to competitive advantage in the industrial construction through the existence of relation between the strategic accounting and the dimension of competitive advantage represented in low cost, quality, and responses for customer and innovation. This study recommended to the necessity of the importance of strategic accountancy in the industrial construction because it rises for the competitors price for production pricing, also due to the financial structure to industrial construction through cash-follow for its production. The necessity for the industrial construction by decreasing the cost for its high quality and responds for its customer requirements, innovation, creation for new ideas to promote its competitive advantage in production.

Keyword: Strategic Accounting, Competitive Advantage, Low Cost, Quality, Customer Responses, Innovation.

مقدمة:

المنشآت الصناعية في الآونة الأخيرة شهدت العديد من التطورات مثل ثورة المعلومات والاتصالات وانفتاح السوق واحتدام المنافسة بين المنشآت الصناعية في كافة أنحاء العالم، مما يجعل كل منشأة تسعى إلى الحفاظ على حصتها السوقية، ومحاولة زيادتها عن طريق المنافسة بتخفيض تكلفة منتجاتها والجودة والاستجابة لمتطلبات عملائها والابتكار، وتلعب فيها المحاسبة دوراً بارزاً بتوفير المعلومات التي تساعد في اكتشاف أماكن الضعف والقوة، إلا أن استخدام نظم المعلومات المحاسبية التقليدية لا يوفر معلومات محاسبية دقيقة تعكس واقع المنشأة المحاسبية والإداري لعدم تقديمها لمعلومات متسقة في الوقت المناسب لدعم عملية اتخاذ القرارات. الأمر الذي فرض على تلك المنشآت الصناعية الاهتمام بالمحاسبة الاستراتيجية لأنها توفر معلومات تفصيلية هائلة من البيانات التي تدعم الميزة التنافسية.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تتبلور مشكلة الدراسة في ضعف إدراك بعض إدارات المصانع بالدور الذي تلعبه المحاسبة الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية بين المنشآت الصناعية التي تمارس أنشطتها في نفس الصناعة مع نظيراتها. ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1. هل توجد علاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والتكلفة المنخفضة كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي؟ .
2. هل توجد علاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي؟ .
3. هل توجد علاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والاستجابة للعميل كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي؟ .
4. هل توجد علاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والإبداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي؟ .

أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية للدراسة:

1. بيان علاقات جديدة في الفكر المحاسبي بين المحاسبة الاستراتيجية وأبعاد الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية.
2. ندرة البحوث العلمية التي تطرقت لموضوع المحاسبة الاستراتيجية وربطها بأبعاد الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية السودانية.

الأهمية العملية للدراسة:

1. تساعد نتائج الدراسة في تحديد مدى تبني الشركات الصناعية للمحاسبة الاستراتيجية في دعم أبعاد الميزة التنافسية في بيئة أعمالها الصناعية.
2. مساعدة الشركات الصناعية في التوجه المستقبلي ببذل المزيد من الاهتمام بالمحاسبة الاستراتيجية حتى تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية.

أهداف الدراسة:

تتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في دراسة وتحليل دور المحاسبة الاستراتيجية في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية السودانية، ويتحقق ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

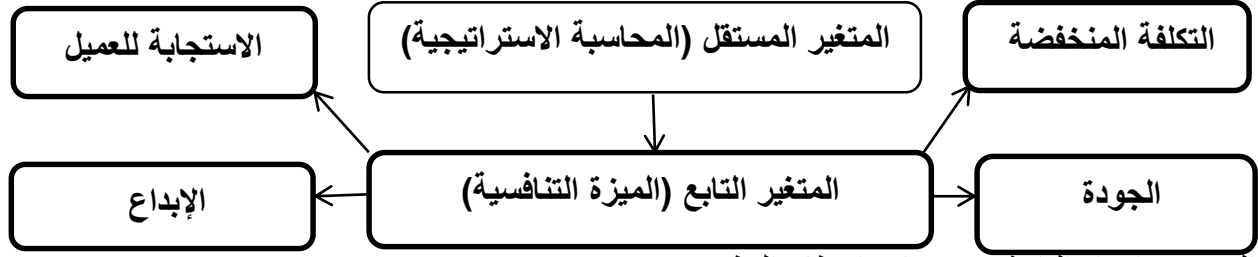
1. التعرف على طبيعة العلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والتكلفة المنخفضة كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي.
2. بيان دور المحاسبة الاستراتيجية وعلاقتها بالجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي.
3. التعرف على مدى العلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والاستجابة للعميل كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي.
4. دراسة وتحليل دور العلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والإبداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي.

فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة بالآتي:

1. الفرضية الأولى: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الاستراتيجية والتكلفة المنخفضة كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي".
2. الفرضية الثانية: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الاستراتيجية والجودة كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي".
3. الفرضية الثالثة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الاستراتيجية والاستجابة للعميل كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي".
4. الفرضية الرابعة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الاستراتيجية والإبداع كأحد أبعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي".

يمكن تمثيل العلاقة بين متغيرات الفرضيات في الشكل رقم (1)
شكل رقم (1) العلاقة بين متغيرات الفرضيات



المصدر: إعداد الباحثين من واقع الإطار النظري، 2018م
منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة البحث وصياغة الفرضيات. كما تعتمد هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي وذلك من خلال التعرف على أهم الدراسات والبحوث ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة والإطار النظري واختبار الفرضيات. كذلك تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تناول الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات المرتبطة بها.

حدود الدراسة:

1. الحدود الموضوعية: الدراسة تتناول فقط متغيرين المحاسبة الاستراتيجية والميزة التنافسية.
2. الحدود المكانية: عينة من المنشآت الصناعية بالسودان.
3. الحدود الزمنية: بيانات الدراسة اعدت في العام 2018م.

الإطار النظري للدراسة

أولاً: المحاسبة الاستراتيجية

لقد ظهرت العديد من المحاولات في مجال الفقه المحاسبي لتطوير المحاسبة والمعلومات المحاسبية، وكان أبرزها تلك التي نادى بالربط بين المحاسبة والإدارة الاستراتيجية بالوحدات الاقتصادية في إطار عام أطلق عليه المحاسبة الاستراتيجية، فهو ليس فرعاً جديداً من فروع الدارسة بالمحاسبة، وإنما هو توجيه للمعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية.

مفهوم المحاسبة الاستراتيجية:

عرّفت المحاسبة الاستراتيجية بأنها: نتاج دمج وربط المعلومات المحاسبية بالأهداف العليا للشركة من أجل تحقيق ميزة تنافسية للشركة. (الجليلي، 2007: 14) وعرّفت أيضاً بأنها مجموعة من أساليب المحاسبة ذات التوجه الاستراتيجي وفي ظلها تلعب المحاسب دوراً جوهرياً في عملية الإدارة الاستراتيجية. (Tillman & Goddard, 2008: 27) كذلك عرّفت بأنها: أداة هامة لفهم وتقدير آثار التغيرات الاستراتيجية في الشركة وتقييم مدى كفاءة تطبيقها. (عبد العظيم، 2005: 9) كما عرّفت بأنها: تحليل المعلومات المالية لأسواق منتج

لشركة ومتابعة استراتيجيات الشركة ومنافسيها في هذه الأسواق لعدد من الفترات المالية. (Paul & Miriam, 2006:14)

المعلومات التي توفرها المحاسبة الاستراتيجية للمنظمة:

تتمثل معلومات المحاسبة الاستراتيجية للمنظمة في تحقق الميزة التنافسية في الآتية: (الجليلي، 2007: 14):

1. معلومات داخلية:

تركز على تجميع وتسجيل المعلومات الداخلية المتعلقة بتحقيق نواحي الكفاءة الداخلية بوصفها مصدراً للميزة التنافسية مثل محاسبة التكاليف على أساس النشاط في بيئة التصنيع الحديثة والإدارة على أساس النشاط، وهذه الصيغة تحقق معلومات أكثر دقة يمكن أن تكون أساساً لقرارات تحقق للمنظمة ميزة تنافسية.

2. معلومات خارجية:

إن الاعتماد على المعلومات الداخلية يحد من قدرة المنظمة على المنافسة بكفاءة في حين يحقق الاعتماد على المعلومات الخارجية ميزة تنافسية أفضل، وهذه المعلومات تعتمد الأمثلة الآتية:

* الأسعار.

* الحصة السوقية.

* التدفقات النقدية.

* الهيكل المالي.

* أداء المنظمة مقارنة بأداء المنافسين.

إن المحاسبة الاستراتيجية تحدد مواصفات المنتجات وتقيسها مما تساعد المنظمة على صياغة استراتيجيتها تجاه السوق، وعليه يجب على المحاسب توفير معلومات عن هياكل التكاليف لكل من المنظمة ومنافسيها، ثم إعداد تقارير عن المواقع لدخول شركات جديدة وتكاليف تلك المواقع والمزايا والعيوب التي تحققها المنظمة. (Bromwich, 2000: 33).

3. معلومات مستقبلية:

تهتم المحاسبة الاستراتيجية بتوفير معلومات عن المستقبل، ومن أمثلة ذلك توفير معلومات عن التكاليف واستراتيجية المنظمة على مدار فترات تظهر البعد طويل الأجل بوضوح عند اتخاذ قرارات الاستثمار طويل الأجل. (Boquist, 2003:55) ومن مداخل هذه المعلومات الموازنات الرأسمالية باستخدام تحليل السلاسل الزمنية وسلاسل القيمة وتحليل مسببات التكاليف وتحليل الميزة التنافسية للمنظمة واختيار الاستراتيجية المناسبة.

مما تقدم يرى الباحثان أن الوضع الجديد للمحاسبة يتطلب العمل على توفير معلومات داخلية تفصيلية، فضلاً عن التعاون مع الإدارات الأخرى لتوفير معلومات خارجية عن المنافسين بما يساعد على اتخاذ قرارات الاستثمار الاستراتيجية وإعداد الموازنات الرأسمالية.

ثانياً: الميزة التنافسية

مفهوم الميزة التنافسية

تُعرّف الميزة التنافسية بأنها المجالات التي يمكن للمنظمة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المنظمة دون منافسيها في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، لذا تعتمد الميزة التنافسية على نتائج فحوص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية إضافة إلى الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المنظمة مقارنة بمنافسيها في السوق (قنديل، 2008: 61). وتُعرّف كذلك بأنها الموقع الفريد طويل الأمد الذي تطوره المنظمة من خلال أداء أنشطتها بشكل مميز وفعال، واستغلال نقاط قوتها الداخلية باتجاه تقديم منافع ذات قيمة فائقة لربائنها لا يستطيع منافسوها تقديمها (التميمي والخشالي، 2004: 169). وتُعرّف كذلك على أنها مجموعة المهارات والتكنولوجيات، والموارد والقدرات، التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين: أساسيين (السلمي، 2008: 14):

1. إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى مما يحققه المنافسون.
 2. تأكيد حالة من التمييز والاختلاف فيما بين المنظمة ومنافسيها.
- ويُمكن تلخيص خصائص وصفات الميزة التنافسية كما يلي:
1. أنها نسبية، أي تتحقق بالمقارنة مع المنافسين، وليست مطلقة.
 2. أنها تؤدي إلى التفوق والأفضلية للمنظمة على المنظمات المنافسة.
 3. أنها تتبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها.
 4. أنها تنعكس في كفاءة أداء المنظمة لأنشطتها، أو في قيمة ما تقدمه للمشتريين، أو كليهما.
 5. أنها يجب أن يكون لها دور في التأثير في المشتريين وإدراكهم للأفضلية فيما تقدمه المنظمة من منتجات (سلع، خدمات) وتحفزهم للشراء منها.
 6. أنها تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتجديدها.

أبعاد الميزة التنافسية:

اختلف الكتاب والباحثون في تحديد أبعاد ومكونات تحقيق الميزة التنافسية، وبصفة عامة يمكن القول بأن هنالك مصدرين أساسيين للميزة التنافسية، يتمثلان في المهارات المتميزة، والموارد المتميزة. يمكن من خلال توفير هذين المصدرين واستغلالهما بفاعلية للحصول على العديد من المصادر النهائية للميزة التنافسية. (على، 2010: 193)

إن المقصود من أبعاد الميزة التنافسية هي الخصائص التي تختارها المنظمة وترتكز عليها عند تقديم المنتجات وتلبية الطلب في السوق عن طريق واحد أو أكثر من تلك الخصائص أن تحقق ميزة تنافسية على المنافسين، ويمكن للمنظمة أن تتميز عندما تفرد ببعد أو أكثر من أبعاد الميزة التنافسية، الكلفة المنخفضة، النوعية، الوقت والابداع. (كريم، 2012: 226) وتتمثل أبعاد الميزة التنافسية في الآتي:

(1) بعد التكلفة المنخفضة:

يقصد بها أن يكون هنالك تناسب بين التكلفة المترتبة على تقديم المنتج مع المواصفات الموجودة فيه. وفي العادة تلجأ المنظمات لتخفيض التكاليف من خلال تخفيض التكاليف الثابتة وممارسة الرقابة المستمرة على المواد الأولية والعمل على تخفيض معدلات الأجور، وتحقيق مستويات إنتاجية عالية نظراً لانخفاض التكاليف فإن المنظمة تحقق ميزة تنافسية وذلك نتيجة لانخفاض أسعارها المبني على انخفاض تكاليفها أو البيع بنفس الأسعار السائدة، ولكن العائد يكون أعلى من بقية المنظمات، وذلك لوجود فجوة واسعة بين الإيرادات والتكاليف. (الروسان، 2007: 142).

(2) بعد الجودة:

يعني قدرة المنظمة على تقديم منتجات تتطابق مع حاجات ورغبات العملاء، وان الجودة تعني نظرة الأفراد المختلفة أو النظرة المختلفة للشركة مقابل التوقعات المختلفة للأفراد، وأن خصائص المنتج ستقابل برضاء العميل وان المنتجات ذات الجودة العالية تسهم في تحسين سمعة الشركة وتحقيق رضاء العميل، فضلاً عن الشركة التي يمكنها أن تفرض أسعار أعلى في حالة تقديم منتجات ذات جودة عالية لتلبية متطلبات العملاء حيث يمكن تلخيص بعد الجودة في مطابقة مواصفات المنتج لمتطلب العملاء وإشباع وتحقيق متطلبات السوق في المواءمة والاستخدام. (محمد، 2012: 26).

مما تقدم يرى الباحثان أن الجودة تعني قدرة المنظمة على إنتاج منتج ذو مواصفات عالية الجودة مقارنة بمنتجات المنظمات المنافسة.

(3) بعد الاستجابة للعميل:

يجب على المنشأة أن تكون قادرة على أداء المهام بشكل أفضل من المنافسين من خلال تحديد وإشباع حاجات عملائها وعندئذ سيولي المستهلكون قيمة أكبر لمنتجاتها مما يؤدي إلى خلق الميزة التنافسية، إن عملية تحسين جودة المنتج يجب أن تتماشى مع حاجات العميل، من خلال تطوير منتجات جديدة تحتوي على سمات تفتقر إليها المنتجات المتواجدة حالياً، أيضاً يجب الانتباه إلى وقت الاستجابة للعميل وتخفيض ذلك الوقت يسهم في تحقيق الميزة التنافسية وكذلك توفير الخدمات المتوقعة لما بعد البيع وعمليات الدعم، كل تلك العوامل تدعم مبدأ الاستجابة لحاجات العميل وتهيئ الفرصة للمنظمة لتمييز نفسها عن بقية منافسيه. (كاظم، 2014: 76).

(4) بعد الإبداع:

يمثل بعد الإبداع والابتكار إحدى الضرورات الأساسية في إدارة الأعمال والمنظمات إذ أن الوقت في تصاعد والحاجات والطموحات هي الأخرى في نمو وتسارع فلا يعد كافياً أو مرضياً لأداء الأعمال في المنظمات على اختلاف أنواعها بالطرق الروتينية التقليدية لأن الاستمرار بها يؤدي إلى التوقف وهو بالتالي تراجع عن الركب المتسارع في المضي إلى الأمام أو الفشل، لذا يمكن تعريف الإبداع بأنه أفكار تتصف بكونها جيدة ومفيدة ومتصلة بحل المشكلات أو تطوير أساليب أو أهداف أو تعميق رؤية أو إعادة تركيب الأنماط في السلوكيات الإدارية في أشكال متميزة ومتطورة تدفع المنظمة إلى الأمام، كما أن الإبداع هو تبني فكرة جديدة أو سلوك جديد لصناعة الشركة أو سوقها أو بيئتها العامة وتعد الشركة التي تقدم منتج جديد بأنها مبدعة. (الطائي، وقاسم، 2013: 262).

مما تقدم يرى الباحثان أن الإبداع تعني قدرة المنظمة على تقديم منتجات جديدة من حيث التصميم أو التصنيع أو التغليف أو كل ما هو جديد، ويمكن أن ينتج عن الابتكار استجابة أسرع للفرص والتحديات ولأسس الميزة التنافسية، وهذا يحدث عندما تستطيع المنظمة استغلال قدرتها الجوهرية في المحافظة على ميزاتها التنافسية.

ثالثاً: الدراسات السابقة

دراسة الجليلي (2007) بعنوان: "الإطار المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية". هدفت الدراسة إلى تقديم مفهوم المحاسبة الاستراتيجية وكيفية المساهمة في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية في ظل التطورات العالمية الجديدة ومدى تأثير المفهوم على ما تقدمه الوظيفة المحاسبية من معلومات فضلاً عن فحص الواقع التطبيقي في البيئة العراقية. توصلت الدراسة لتفعيل دور الإدارة الاستراتيجية لا بد من أن تعمل المحاسبة على توفير معلومات داخلية تفصيلية، فضلاً عن التعاون مع إدارات أخرى في المنشأة لتوفير معلومات خارجة عن المنافسين والاهتمام بالمعلومات المستقبلية التي تفيد في ترشيد قرارات الاستثمار الاستراتيجية وإعداد الموازنات الاستثمارية. أوصت الدراسة بضرورة توفير معلومات عن خفض التكاليف

والتحكم في تكاليف الإنتاج والتسويق والتعاون بين المحاسبين والمسؤولين عن إدارة التسويق للحصول للمعلومات عن هيكل تكاليف المنافسين.

دراسة فودة (2011) بعنوان: " نحو إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي في قطاع الأعمال من خلال القياس المتوازن للأداء".

هدفت الدراسة الى بناء إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي في قطاع الأعمال من خلال بطاقة القياس المتوازن للأداء لبعض الشركات الصناعية ببيئة الأعمال المصرية. توصلت الدراسة أن عملية قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي لتنظيمات الأعمال تمثل المقام الأول عملية مستمرة وتهدف للرقابة واتخاذ القرار الرشيد في ظل البيئة التنافسية. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام تنظيمات الأعمال بإعادة النظر في مقاييس الأداء من حين لآخر للتأكد من أن نظم قياس وتقييم الاداء الاستراتيجي تؤدي الغرض المنوط بها والتأكد من تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات والأهداف بالشكل الصحيح سعياً للتقييم المتكامل للأداء.

دراسة عبد الحكيم (2014) بعنوان: " تأثير استراتيجية الشركة على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية".

هدفت الدراسة لاختبار مدى ارتباط وتأثير استراتيجية الشركة على نظام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وانعكاس ذلك على أداء الشركات. أوضحت نتائج الدراسة عدم تأثير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات المصرية باستراتيجية الأعمال المتبعة، وعدم انعكاس ذلك على أداء الشركة. أوصت الدراسة بضرورة توجيه منشآت الأعمال في البيئة المصرية لاستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كمدخل لتوفير المعلومات الملائمة وتحسين كفاءة وفعالية اتخاذ القرارات المتعلقة بالأهداف الاستراتيجية على أداء منشآت الأعمال المصرية لما يوفره من رؤية واضحة للعلاقة بين استراتيجية الأعمال وممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

دراسة (Krutova, 2015) بعنوان: "Constituent Elements of Instruments of the Strategic Accounting"

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد مقومات عناصر أدوات المحاسبة الاستراتيجية في المؤسسات التجارية المحلية. توصلت الدراسة أن فهم مصطلح أدوات المحاسبة الاستراتيجية كأحد التقنيات الخاصة التي تهدف إلى تنمية المعلومات المالية وغير المالية، لابد أن تؤثر على اتخاذ القرارات الاستراتيجية الإدارية. أوصت الدراسة بضرورة تحديد الأدوات المحاسبية الاستراتيجية التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار مثل التكلفة الاستراتيجية والسعر الاستراتيجي.

دراسة (Khodzytska, 2015) بعنوان: "Strategic Accounting Management in the System of Management of Entrepreneurial Activity"

هدفت الدراسة إلى تحليل استخدام نظم المحاسبة الاستراتيجية أثناء إدارة أعمال الشركة، ومدى تأثير نظام الإدارة في المنافسة بين الشركات. توصلت الدراسة أن استراتيجية الإدارة تظهر مرتبطة مع عملية تطور العولمة، عندما تظهر مشكلة جديدة يصعب حلها عن طريق الأنظمة الإدارية التقليدية، والتطور المفاهيمي للإدارة الاستراتيجية يحتوي على استخدام نماذج الإدارة الاستراتيجية العالمية، والنموذج المحاسبي والتكنولوجيا الحديثة للمعلومات. أوصت الدراسة بضرورة وصف مؤشرات تقويم الأداء في الشركة التي تمتلكها المجموعة المالية، وأن يراعي أهمية الجودة ليست مالية والتي تؤثر بصورة حادة في تقييم القيمة الكلية للأعمال.

دراسة (Garcia, 2015) بعنوان: " Strategic Accounting Choice around Firm Level Labor

"Negotiations

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى توضيح اختيار المحاسبة الاستراتيجية حول مفاوضات مستوى عمل المؤسسة. توصلت الدراسة أن المديرين يأخذون الأحداث المحاسبية والاختيارات الغنية بالمعلومات بدلاً عن الانتهازية، لا يوجد دليل لمعالجة الدخل من خلال المستحقات المتوفرة أو التي تقلل فعالية الاستثمار حول مساومات العمل. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المديرين بالمحاسبة الاستراتيجية والأحداث المحاسبية الحقيقية مما يزيد من فعالية الاستثمار في المؤسسة وخفض تحويلات الثروة للمستخدمين.

دراسة (Kryshtopa, 2016) بعنوان: " Methodical Approaches to Modeling of the Strategic

" Accounting of Consolidated Business

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى قياس الطرق المنهجية في نموذج المحاسبة الاستراتيجية في دعم الأعمال. توصلت الدراسة أن تطور النموذج العام النظري والتنظيمي للمحاسبة الاستراتيجية لدمج منظمات الأعمال، أصبح أساس يستخدم لتنمية النماذج الشخصية للمحاسبة الاستراتيجية والتي تعتبر من أهداف الإدارة الاستراتيجية. أوصت الدراسة بضرورة وجود نظام عمليات موجهة للإدارة الاستراتيجية.

دراسة طيباوي (2017) بعنوان: " فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار وأثرها على الأداء الكلي للمؤسسة ".

هدفت الدراسة إلى التعريف بالمحاسبة الاستراتيجية من حيث المفهوم والتطور، دراسة وتحليل دور المحاسبة الاستراتيجية في عملية اتخاذ القرار وانعكاسها على الأداء الكلي للمؤسسة. توصلت الدراسة أن تبني مفهوم المحاسبة الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضروري لتوفير هذه المعلومات ومساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات مبنية على أسس علمية مما ينعكس على الأداء الكلي للمنظمة وتخدم أغراضها بكفاءة.

وفعالية، بجانب أن تطبيق المحاسبة الاستراتيجية تمكن الاقتصادية الجزائرية من قدرة تقوية قدرتها التنافسية على المستوى المحلي والعالمي.

دراسة عمر (2017) بعنوان: " استخدام أدوات المحاسبة الاستراتيجية لقياس فعالية تكاليف الجودة ".
هدفت الدراسة الى قياس فعالية تكلفة الجودة في المؤسسات الخدمية في القطاع الصحي بالسودان من خلال قائمة قياس مقترحة تعتمد على الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الاستراتيجية من خلال التكامل المنهجي بين مدخل إدارة الجودة الشاملة ومدخل القياس المتوازن للأداء من منظور كمي مقترح. أظهرت نتائج الدراسة إمكانية قياس تكلفة الجودة بصورة دقيقة تساعد على برامج تحسين الجودة وتحقيق الاستراتيجيات. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل معايير وأدوات الجودة الشاملة في المؤسسات الخدمية والتمكين من ثقافة القياس المحاسبي المتوازن وتفعيلهما في الأنظمة المحاسبية.

دراسة الأمير (2018) بعنوان: " أثر أساليب المحاسبة الاستراتيجية في ظل تخطيط موارد المشروع على زيادة الميزة التنافسية في القطاع الصناعي ".

هدفت الدراسة إلي بيان أثر التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ونظام تخطيط موارد المشروع في زيادة الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية. توصلت الدراسة أن استخدام أساليب المحاسبة الاستراتيجية في إطار نظام تخطيط موارد المشروع يزيد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي. أوصت الدراسة بضرورة تدريب العاملين في المستويات الإدارية المختلفة في المنشآت الصناعية السودانية على أهمية أساليب المحاسبة الاستراتيجية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية.

مناقشة الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة أساليب وأدوات المحاسبة الاستراتيجية من زوايا مختلفة وكذلك مفاهيم المحاسبة الاستراتيجية. وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تناولت المحاسبة الاستراتيجية وربطها بأبعاد الميزة التنافسية والتمثلة في (التكلفة المنخفضة، الجودة، الاستجابة للعميل، الابداع) ودورها في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية.

إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثان أن يعمما عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من العاملين في شركة ميكا للصناعات الغذائية المحدودة بالسودان.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثين بتوزيع عدد (60) استمارة استبانة على المستهدفين من بعض المحاسبين، والإداريين وبعض المراجعين الداخليين، والمندوب في شركة ميكا للصناعات الغذائية المحدودة واستجاب (60) فرداً أي ما نسبته (100%) تقريباً من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرص الباحثين على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي: الأفراد من مختلف الفئات العمرية ومن مختلف المؤهلات والتخصصات العلمية، ومن مختلف المسميات الوظيفية، ومن مختلف سنوات الخبرة. وفيما يلي وصفاً مفصلاً لخصائص عينة الدراسة أعلاه:

جدول رقم (1) يوضح خصائص عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	البيان المتغير	
		فئات الخاصية	
16.7%	10	30 سنة فأقل	العمر
48.3%	29	31 إلى 40 سنة	
23.3%	14	41 إلى 50 سنة	
11.7%	7	أكثر 50 سنة	
100%	60	الإجمالي	
6.7%	4	دبلوم وسيط	المؤهل العلمي
63.3%	38	بكالوريوس	
6.7%	4	دبلوم عالي	
16.7%	10	ماجستير	
6.7%	4	دكتوراه	
100%	60	الإجمالي	
26.6%	16	تكاليف ومحاسبة إدارية	التخصص العلمي
25%	15	محاسبة وتمويل	

إدارة أعمال	15	25%
تسويق	6	10%
اقتصاد	4	6.7%
تقنية معلومات	4	6.7%
الإجمالي	60	100%
مدير مالي	1	1.7%
مدير إنتاج	1	1.7%
مدير مبيعات	1	1.7%
محاسب	23	38.3%
مراجع داخلي	12	20%
مندوب مشتريات	9	15%
مندوب مبيعات	7	11.7%
موظف	6	10%
الإجمالي	60	100%
5 سنوات فأقل	12	20%
6 – 10 سنة	17	28.3%
11 – 15 سنة	17	28.3%
16 – 20 سنة	11	18.4%
أكثر من 20 سنة	3	5%
الإجمالي	60	100%

المصدر: إعداد الباحثين مواقع الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (1) أن (83.3%) من أفراد العينة أعمارهم أكثر من 30 سنة، وأن (16.7%) أقل من 30 سنة، مما يدل على أن أفراد العينة يمتازون بالأعمار التي تمكنهم من تكوين الخبرة الكافية لفهم موضوع الدراسة. وأن (70%) من أفراد العينة هم من حملة البكالوريوس، والدبلوم الوسيط، و (30%) يحملون شهادات الدراسات العليا، وأن (26.6%، 25%) تخصصهم العلمي تكاليف ومحاسبة إدارية، ومحاسبة وتمويل على التوالي، وأن (25%، 10%) تخصصهم العلمي إدارة أعمال، وتسويق على التوالي، بينما (6.7%) لكل من تخصصهم العلمي اقتصاد، وتقنية معلومات على حده. هذه المؤشرات تدل

على أن أفراد عينة الدراسة لديهم التأهيل والتخصص العلمي في مجال المحاسبة، مما ينعكس على دقة البيانات التي يدلون بها، كما أن (38.3%، 20%، 15%، 11.7%، 10%) هم محاسبين، ومراجعين داخليين، ومندوبين مشتريات، ومندوبين مبيعات، وموظفين، وأن (1.7%) لكل من المدير مالي، ومدير الإنتاج، ومدير المبيعات على حده، مما يدل على أن عينة الدراسة الفئة المعنية بموضوع الدراسة. كذلك فإن (80%) من أفراد العينة خبرتهم تفوق (5) سنوات، وأن (20%) خبرتهم أقل من (5) سنوات، مما يدل على أن عينة الدراسة تتمتع بالخبرة التي تمكنهم من الإجابة عن أسئلة الاستبانة بدقة ووضوح.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences)، فقد تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، وتم استخدام معادلة سييرمان-براوين لحساب معامل الثبات لقياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة، وتحليل الانحراف الخطي المتعدد لمعرفة نتيجة العلاقة بين المتغير المستقل والتابع.

ثالثاً: قياس الاعتمادية لأداة الدراسة:

تم قياس درجة الاعتمادية لاستمارة الاستقصاء بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول رقم (2):

جدول رقم (2) يوضح نتائج قياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة

ت	المتغير	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
1	المستقل	74%	86%	93%
2	التابع الأول	51%	71%	84%
3	التابع الثاني	53%	73%	85%
4	التابع الثالث	72%	85%	92%
5	التابع الرابع	64%	80%	89%
	استمارة الاستقصاء كاملة	76%	87%	93%

المصدر: إعداد الباحثين مواقع الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (2) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل متغير، وعلى استمارة الاستقصاء كاملة كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن أداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

رابعاً: التحليل الوصفي للمتغيرات:

يوضح الجدول رقم (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير المستقل (المحاسبة الاستراتيجية) والمتغير التابع (الميزة التنافسية) الذي يعبر عنه (بالتكلفة المنخفضة، والجودة، والاستجابة للعميل، والإيداع). حيث تم تحويل الفئات الاسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى فئات

رقمية (1,2,3,4,5) على التوالي، ومن ثم إدخالها في البرنامج الإحصائي:

جدول (3) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة

ت	المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن أقرب إلي	
				الوزن	التفسير
1	المحاسبة الاستراتيجية	4.1	0.496	4	أوافق
2	التكلفة المنخفضة	4.6	0.499	5	أوافق بشدة
3	الجودة	4.9	0.518	5	أوافق بشدة
4	الاستجابة للعميل	4.6	0.463	5	أوافق بشدة
5	الإبداع	4.2	0.479	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثين مواقع الدراسة الميدانية، 2018م

يتبين للباحثين من الجدول رقم (3) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمتغير الاول (المحاسبة الاستراتيجية) المتغير المستقل بلغت (4.1) وهذه القيمة قريبة جداً الي الوزن (4) الذي يعني (أوافق)، وهذا يدل على أغلبية مجتمع الدراسة لهم دراية ومعرفة بتطبيق المحاسبة الاستراتيجية. كما أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمتغير الثاني (التكلفة المنخفضة) المتغير التابع بلغت (4.6) وهذه القيمة قريبة جداً الي الوزن (5) الذي يعني (أوافق بشدة)، وهذا يدل على أغلبية مجتمع الدراسة يوافقون بشدة على أن التكلفة المنخفضة تدعم الميزة التنافسية للمنشأة الصناعية. وأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمتغير الثالث (الجودة) المتغير التابع بلغت (4.9) وهذه القيمة قريبة جداً الي الوزن (5) الذي يعني (أوافق بشدة)، وهذا يدل على أغلبية مجتمع الدراسة يوافقون بشدة على أن الجودة تجعل المنشأة الصناعية لها ميزة تنافسية قوية. وأن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمتغير الرابع (الاستجابة للعميل) المتغير التابع بلغت (4.6) وهذه القيمة قريبة جداً الي الوزن (5) الذي يعني (أوافق بشدة)، وهذا يدل على أغلبية مجتمع الدراسة يوافقون بشدة على أن الاستجابة للعميل تجعل عملاء المنشأة الصناعية في رضاء تام وذلك يزيد من ميزتها التنافسية. وكما أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمتغير الخامس (الإبداع) المتغير التابع بلغت (4.2) وهذه القيمة قريبة جداً الي الوزن (4) الذي يعني (أوافق)، وهذا يدل على أغلبية مجتمع الدراسة يوافقون على أن الإبداع يدعم المركز التنافسي للمنشأة الصناعية. وهذا يوضح أن أغلبية مجتمع الدراسة يوافقون على الأبعاد الأربعة تدعم الميزة التنافسية. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على جميع المتغيرات بين (0.463 – 0.518)، وهذا القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات عينة الدراسة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

خامساً: اختبار الفرضيات:

لاختبار الفرضيات (الاولي، والثانية، والثالثة، والرابعة) تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط. حيث يستخدم هذا النموذج في حالة وجود متغير واحد مستقل (X)، ومتغير واحد تابع (Y) في فرضية الدراسة، ويأخذ نموذج الانحدار الخطي البسيط المعادلة الاساسية التالية:

$$\hat{y} = \beta_0 + \beta_1 x$$

حيث إن (β_0) تمثل الجزء الثابت للنموذج.

وأن (β_1) فهي تمثل معامل الانحدار.

اختبار الفرضية الأولى:

نصت الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الاستراتيجية والتكلفة المنخفضة كأحد ابعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي ".

يوضح الجدول رقم (4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل ممثل بـ (X) والتكلفة المنخفضة كمتغير تابع ممثل بـ (y_1):

جدول رقم (4) يوضح نتائج العلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والتكلفة المنخفضة

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	4.959	0.000	معنوية
\hat{B}_1	6.853	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.51		
معامل التحديد (R^2)	0.26		
اختبار (F)	26.326		النموذج معنوي
معادلة النموذج	$\hat{y}_1 = 1.667 + 0.836x$		

المصدر: إعداد الباحثين مواقع الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (4) الآتي: أن معامل الارتباط البسيط بين المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقلاً والتكلفة المنخفضة كمتغير تابع، حيث بلغ (0.51) مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.26)، هذه القيمة تدل على ان المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل تفسر (26%) من التغير الحاصل في التكلفة المنخفضة (المتغير التابع)، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (26.326) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

بالإضافة الي ذلك فإن معادلة نموذج الانحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y}_1 = 1.667 + 0.836x$$

إذ إن (1.667) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط التكلفة المنخفضة عندما المحاسبة الاستراتيجية تساوي صفرًا، وأن (0.836) يمثل معامل الانحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زادت تطبيق المحاسبة الاستراتيجية تزداد التكلفة المنخفضة بنسبة (84%). وبناء على ذلك يستنتج الباحثان قبول فرضية الدراسة الأولى.

اختبار الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الاستراتيجية والجودة كأحد ابعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي ".
يوضح الجدول رقم (5) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل ممثل

بـ (X) والجودة كمتغير تابع ممثل بـ (y₂):

جدول رقم (5) يوضح نتائج العلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والجودة

معاملات الانحدار	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	التفسير
\hat{B}_0	0.000	4.354	معنوية
\hat{B}_1	0.000	6.297	معنوية
معامل الارتباط (R)		0.53	
معامل التحديد (R ²)		0.28	
اختبار (F)		52.272	النموذج معنوي
معادلة النموذج		$\hat{y}_2 = 1.418 + 0.287x$	

المصدر: إعداد الباحثين مواقع الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (5) الآتي: أن معامل الارتباط البسيط بين المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقلًا والجودة كمتغير تابع، حيث بلغ (0.53) مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.28)، هذه القيمة تدل على ان المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل تفسر (28%) من التغير الحاصل في الجودة (المتغير التابع)، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (52.272) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوي المعنوية (0.05).

بالإضافة الي ذلك فإن معادلة نموذج الانحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y}_2 = 1.418 + 0.287x$$

إذ إن (1.418) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط الجودة عندما المحاسبة الاستراتيجية تساوي صفرًا، وأن (0.287) يمثل معامل الانحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زادت تطبيق المحاسبة الاستراتيجية تزداد الجودة بنسبة (29%). وبناء على ذلك يستنتج الباحثان قبول فرضية الدراسة الثانية.

اختبار الفرضية الثالثة:

نصت الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الاستراتيجية والاستجابة للعميل كأحد ابعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي ".
يوضح الجدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل ممثل

بـ (X) والاستجابة للعميل كمتغير تابع ممثل بـ (y₃):

جدول رقم (6) يوضح نتائج العلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والاستجابة للعميل

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	3.951	0.000	معنوية
\hat{B}_1	4.845	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.72		
معامل التحديد (R ²)	0.52		
اختبار (F)	22.451		النموذج معنوي
معادلة النموذج	$\hat{y}_3 = 1.659 + 0.728x$		

المصدر: إعداد الباحثين مواقع الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (6) الآتي: أن معامل الارتباط البسيط بين المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقلاً والاستجابة للعميل كمتغير تابع، حيث بلغ (0.72) مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.52)، هذه القيمة تدل على ان المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل تقسر (52%) من التغير الحاصل في الاستجابة للعميل (المتغير التابع)، كما إن نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (22.451) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

بالإضافة الي ذلك فإن معادلة نموذج الانحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y}_3 = 1.659 + 0.728x$$

إذ إن (1.659) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط الاستجابة للعميل عندما المحاسبة الاستراتيجية تساوي صفراً، وأن (0.728) يمثل معامل الانحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زادت تطبيق المحاسبة الاستراتيجية تزداد الاستجابة للعميل بنسبة (73%). وبناء على ذلك يستنتج الباحثان قبول فرضية الدراسة الثالثة.

اختبار الفرضية الرابعة:

نصت الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الاستراتيجية والإبداع كأحد ابعاد الميزة التنافسية في القطاع الصناعي ".

يوضح الجدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل ممثل بـ (x) والإبداع كمتغير تابع ممثل بـ (y₄):

جدول رقم (7) يوضح نتائج العلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والإبداع

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	0.982	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.458	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.64		
معامل التحديد (R ²)	0.41		
اختبار (F)	27.057		النموذج معنوي
معادلة النموذج	$\hat{y}_4 = 0.982 + 0.458x$		

المصدر: إعداد الباحثين مواقع الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (7) الآتي: أن معامل الارتباط البسيط بين المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل والإبداع كمتغير تابع، حيث بلغ (0.64) مما يعني وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، وبلغت قيمة معامل التحديد (R²) (0.41)، هذه القيمة تدل على أن المحاسبة الاستراتيجية كمتغير مستقل تفسر (41%) من التغير الحاصل في الإبداع (المتغير التابع)، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (27.057) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) أقل من مستوى المعنوية (0.05).

بالإضافة إلى ذلك فإن معادلة نموذج الانحدار لهذه الفرضية تم صياغتها كالتالي:

$$\hat{y}_4 = 0.982 + 0.458x$$

إذ إن (0.982) تمثل الجزء الثابت للنموذج، وهي تمثل متوسط الإبداع عندما المحاسبة الاستراتيجية تساوي صفراً، وأن (0.458) يمثل معامل الانحدار، وهذه القيمة تعني: كلما زادت تطبيق المحاسبة الاستراتيجية تزداد الإبداع بنسبة (46%). وبناء على ذلك يستنتج الباحثان قبول فرضية الدراسة الرابعة.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

توصلت الدراسة لنتائج التالية:

1. أن معامل الارتباط البسيط للعلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والتكلفة المنخفضة بلغ (0.51)، وأن معامل التحديد (R²) (0.26)، مما يدل على أن المحاسبة الاستراتيجية تدعم الميزة التنافسية من خلال التكلفة المنخفضة للمنتجات.

2. أن معامل الارتباط البسيط للعلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والجودة بلغ (0.53)، وأن معامل التحديد (R^2) (0.28)، مما يدل على أن المحاسبة الاستراتيجية تدعم الميزة التنافسية من خلال جودة منتجات المنشآت الصناعية.
3. أن معامل الارتباط البسيط للعلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والاستجابة للعميل بلغ (0.72)، وأن معامل التحديد (R^2) (0.52)، مما يدل على أن المحاسبة الاستراتيجية تدعم الميزة التنافسية من خلال الاستجابة للعميل وتوفير المنتجات التي توافق أذواقهم.
4. أن معامل الارتباط البسيط للعلاقة بين المحاسبة الاستراتيجية والإبداع بلغ (0.64)، وأن معامل التحديد (R^2) (0.41)، مما يدل على أن المحاسبة الاستراتيجية تدعم الميزة التنافسية من خلال الإبداع في تطوير منتجات المنشأة الصناعية بصورة متجددة.
5. تهتم المحاسبة الاستراتيجية بأهداف الإدارة العليا، وتقوم بتجميع وتسجيل وتحليل وتوفير المعلومات المتعلقة بأسواق المنتجات والمتعلقة بكفاءة ومستقبل المنشأة الصناعية.
6. التكلفة المنخفضة تتمثل في تقليل تكلفة المنتجات الي أقل حد ممكن من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة، مما يدعم المركز التنافسي للمنشأة الصناعية.
7. تدعم المنشأة ميزتها التنافسية من خلال ابتكار تصميمات جديدة للمنتجات، وتطور منتجات جديدة، مما يجعلها تهتم بالإبداع والابتكار لتقوى موقفها التنافسي مع المنشآت الأخرى المتنافسة.

ثانياً: التوصيات:

توصي الدراسة بالتوصيات التالية:

1. ضرورة الاهتمام بالمحاسبة الاستراتيجية في المنشآت الصناعية لأنها تهتم بأسعار المنافسين عند تسعير المنتجات ومقارنة أداء المنشأة الصناعية مع المنافسين بالأسواق، وكذلك الاهتمام بالهيكل المالي للمنشأة الصناعية من خلال التدفق النقدي لمنتجاتها.
2. ضرورة أن تهتم المنشأة الصناعية بتخفيض تكلفة منتجاتها، وان تنتج منتجات ذات جودة عالية، وتستجيب لمتطلبات عملائها، وان تبذل وتبتكر افكار جديده لتدعم ميزتها التنافسية.
3. ضرورة أن تهتم المنشأة الصناعية بالرقابة المستمرة على تكلفة المواد الأولية للمنتجات، وتخفيض تكلفة التخزين الي أقل حد ممكن، وأن تتناسب تكلفة المنتج مع المواصفات الموجودة فيه، وذلك يؤدي الي خفض تكلفة المنتج الذي بدوره يقوي مركز المنشأة التنافسي في السوق.
4. ضرورة أن تهتم المنشأة الصناعية بجودة منتجاتها لتدعم ميزتها التنافسية من خلال إتاحة منتجات متنوعة وذات جودة عالية، ولها خصائص تقابل رضاء العملاء.
5. ضرورة أن تستجيب المنشأة الصناعية لطلبات العملاء وذلك من خلال توسيع نقاط تقديم المنتجات، والبحث والتطوير المستمر لمنتجات المنشأة ليساعد ذلك في دعم الميزة التنافسية لها.
6. ضرورة أن تهتم المنشأة الصناعية بالإبداع من خلال قيامها بإضافة تحسينات جديدة للمنتجات، وتقديم منتجات تلبي احتياجات المستهلكين، وذلك يزيد من قوة مركزها التنافسي.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. الأمير، محمد المهدي، (2018). " أثر أساليب المحاسبة الاستراتيجية في ظل تخطيط موارد المشروع على زيادة الميزة التنافسية في القطاع الصناعي"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية-السودان.
2. التميمي، إياد والخشالي، شاكر، (2004). " السلوك الإبداعي وأثره على الميزة التنافسية"، مجلة البصائر، المجلد8، العدد2، جامعة البترا الخاصة، عمان.
3. الجليلي، مقداد أحمد يحيى، (2007). " الإطار المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية وتطبيقاتها في البيئة العراقية"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد(29)، العدد(85)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
4. الروسان، محمود علي، (2007). " العلاقة بين الميزة التنافسية والتحليل البيئي"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 63، جامعة اربد الأهلية.
5. السلمي، علي، (2001). " إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية"، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة، مصر.
6. الطائي، بسام منيب، وقاسم، إسراء وعداالله، (2013). " الأثر التتبعي لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة والتغيير التنظيمي في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد 10، كلية الحداثة الجامعية.
7. طيباوي، أمنية، (2017). " فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار وأثرها على الأداء الكلي للمؤسسة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية علوم التسيير والاقتصاد، جامعة ثلجي بالأغواط در -الجزائر.
8. عبد الحليم، مجدي مليجي، (2014). " تأثير استراتيجية الشركة على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
9. عبدالعظيم، محمد حسن، (2005). " دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد21، العدد1، جامعة بغداد.
10. علي، جمال عبدالحמיד، (2010). " أثر رأس المال الفكري في الميزة التنافسية"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد الأول، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة بنها.
11. عمر، وليد الطيب، (2017). " استخدام أدوات المحاسبة الاستراتيجية لقياس فعالية تكاليف الجودة"، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث، المجلد الثالث، العدد الثاني، المركز القومي للبحوث، فلسطين.
12. فودة، شوقي السيد، (2011). " نحو إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي في قطاع الأعمال من خلال القياس المتوازن للأداء"، مجلة البحوث التجارية، المجلد (33)، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.
13. قنديل، باسل فارس، (2008). " أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
14. كاظم، أميرة خضر، (2014). " دور تمكين العاملين في الميزة التنافسية المستدامة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد الأول.
15. كريم، أحمد حمد، (2012). " تأثير الإبداع المنظمي في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 91، جامعة كربلاء، العراق.
16. محمد، حمدي جابر، (2012). " أثر العلاقة بين الذاكرة التنظيمية وتحقيق الميزة التنافسية في المنظمات"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد الثاني، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة بنها.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Boquist, J, A, (2003). "How Do You Win the Capital Allocation Game Sloan Management Review".
2. Bromwich, M, (2000). "The Case for Strategic Management competitive Markets Accounting", organization and society.
3. Garcia, Beatriz, (2015). "Strategic Accounting Choice around Firm Level Labor Negotiations", Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 30.
4. Khodzytska, Isai, (2015). " Strategic Accounting Management in the System of Management of Entrepreneurial Activity", Journal of Practical Science Edition "Independent Auditor", No,13.
- 5 .Krutova A.S, (2015). "Constituent Elements of Instruments of the Strategic Accounting", Journal of Kharkiv State University of Food Technology and Trade.
6. Kryshchyna I.I, (2016). "Methodical Approaches to Modeling of the Strategic Accounting of Consolidated Business", Journal of Practical Science Edition "Independent Auditor".
7. Paul, R. & S., Miriam (2006), "In Search of Strategic Accounting", Management Accounting Research.
- 8, Tillman, K., & A. Goddard (2008), "strategic management accounting and sense making in multination companies", management accounting.