

"دور المحاسبة الرشيقة في دعم القدرة التنافسية بالشركات الصناعية (دراسة تطبيقية على قطاع شركات المياه الغازية بالسودان)".

The Role of Lean Accounting in Supporting Competitive Advantage IN Industrial Enterprises: an Applied Study on the Carbonated Beverage Sector in Sudan

هنادي حسين طه احمد¹، الزين عبدالله بابكر²

Hind Hussein Taha Ahmed¹¹, Al-Zain Abdullah Babiker²

¹ جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا (السودان)، handihossain@gmail.com

² جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا (السودان)،

تاريخ الاستلام: .../.../... تاريخ القبول: .../.../....

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور المحاسبة الرشيقة في تعزيز القدرة التنافسية لشركات المياه الغازية السودانية، مع التركيز على ثلاثة أبعاد رئيسية: سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، والتحسين المستمر. باستخدام منهج وصفي تحليلي، تم جمع بيانات 144 استبانة من العاملين في القطاع، وتحليلها عبر برنامج SPSS. أظهرت النتائج وجود علاقات إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جميع أبعاد المحاسبة الرشيقة والقدرة التنافسية، مما يؤكد فعالية هذه الأدوات في تحسين الأداء التنافسي. وتوصي الدراسة بتبني استراتيجيات متكاملة تعزز كفاءة سلسلة القيمة، وتوظف التكلفة المستهدفة في التخطيط الاستراتيجي، وترسخ ثقافة التحسين المستمر لضمان ميزة تنافسية مستدامة.

كلمات مفتاحية: (المحاسبة الرشيقة، القدرة التنافسية، سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر)

تصنيف JEL : M41, L25, L15, M11, O31

Abstract :

This study aimed to examine the role of lean accounting in enhancing the competitive advantage of Sudanese carbonated beverage companies, focusing on three key dimensions: value chain analysis, target costing, and continuous improvement. Employing a descriptive-analytical approach, data were collected through 144 questionnaires administered to industry professionals and analysed using SPSS software. The results demonstrated statistically significant positive relationships between all lean accounting dimensions and competitive advantage, confirming the efficacy of these tools in improving competitive performance. The study recommends adopting integrated strategies that enhance value chain efficiency, incorporate target costing in strategic planning, and institutionalise a culture of continuous improvement to ensure sustainable competitive advantage

Keywords : (Lean accounting, Competitive advantage, Value chain, Target costing, Continuous improvement)

Jel Classification Codes : M41, L25, L15, M11, O31

1. مقدمة :

يعتبر مفهوم المحاسبة الرشيقة تطوراً طبيعياً لفلسفة التصنيع الرشيق التي ظهرت في اليابان خلال سبعينيات القرن الماضي، حيث تبلور كإطار منهجي متكامل في مطلع الألفية الثالثة لمواكبة متطلبات البيئات الصناعية الحديثة التي تسعى لتحقيق الكفاءة التشغيلية من خلال التركيز على ثلاث ركائز أساسية: تحليل سلسلة القيمة، وإدارة التكلفة المستهدفة، وتطبيق مبادئ التحسين المستمر، بهدف القضاء على الهدر وزيادة القيمة المضافة.

تشير القدرة التنافسية في الأدبيات الإدارية إلى محصلة التطور التاريخي لنظريات الميزة التنافسية منذ أعمال "مايكل بورتر" في ثمانينيات القرن الماضي، حيث تطور المفهوم ليشمل قدرة المنظمات على تحقيق التميز في الأداء من خلال تكامل عناصر الكفاءة التشغيلية، والابتكار، وجودة المنتجات، وقدرة الاستجابة لمتطلبات السوق، مما يمكنها من الحفاظ على موقع تنافسي مستدام في بيئات الأعمال المتغيرة.

في ضوء ما سبق، تسعى هذه الدراسة إلى تحليل دور المحاسبة الرشيقة في تعزيز القدرة التنافسية لشركات المياه الغازية السودانية، حيث ستساهم النتائج المتوقعة في تقديم إطار عملي يمكن هذه الشركات من تحسين أدائها التنافسي من خلال التكامل بين أدوات المحاسبة الرشيقة واستراتيجيات التنافس في السوق المحلي والإقليمي.

1.1 مشكلة الدراسة:

يواجه القطاع الصناعي للسوائل الغازية في السودان تحديات متعددة تتجلى في ضعف الكفاءة التشغيلية، وارتفاع هامش الهدر في الموارد، وتراجع القدرة على مواكبة متطلبات الجودة والسعر التنافسي، مما يطرح تساؤلاً رئيسياً حول كيفية توظيف أدوات المحاسبة الرشيقة (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر) لتعزيز الموقف التنافسي لهذه الشركات؟ وتتفرع من هذا التساؤل الأسئلة التالية:

- ما طبيعة العلاقة بين تحليل سلسلة القيمة ودعم القدرة التنافسية؟
- ما مدى العلاقة بين التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية؟
- ما دور التحسين المستمر في تعزيز القدرة التنافسية؟

2.1 أهمية الدراسة:

من الناحية العلمية، تسد الدراسة فجوة معرفية في الأدبيات العربية حول تطبيقات المحاسبة الرشيقة في البيئات الصناعية النامية، وتقدم إطاراً نظرياً متكامل لقياس أثر هذه الأدوات على مؤشرات التنافسية. أما من الناحية العملية، تقدم الدراسة توصيات عملية لصانعي القرار في القطاع الصناعي السوداني لتعزيز كفاءة العمليات، وترشيد التكاليف، وبناء مزايا تنافسية مستدامة في مواجهة المنافسة المتزايدة.

3.1 أهداف الدراسة:

- تحليل أثر تطبيق سلسلة القيمة على القدرة التنافسية.
- تقييم دور التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية.
- قياس أثر ممارسات التحسين المستمر على القدرة التنافسية.

4.1 فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة والقدرة التنافسية بالشركات الصناعية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية بالشركات الصناعية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحسين المستمر والقدرة التنافسية بالشركات الصناعية.

5.1 منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات الأولية من خلال استبانة إلكترونية صممت لقياس متغيرات البحث، ووزعت على عينة من العاملين في قطاع شركات المياه الغازية السودانية. تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) مع تطبيق أساليب الإحصاء الوصفي والاستدلالي، وخاصة تحليل الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات، واختبار معامل ألفا كرونباخ لضمان ثبات الأداة وصدقها.

6.1 الدراسات السابقة:

دراسة صغير وبهلول (2020)

هدفت الدراسة إلى تحليل دور عناصر هندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية من وجهة نظر عينة من إطارات شركة Condor إلكترونيك. توصلت الدراسة، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي واستبيان موجه لـ 45 فرداً، إلى أن عناصر هندسة القيمة (الأداء الوظيفي، الجودة، التكلفة) تفسر 54% من التغيرات في الميزة التنافسية، مما يشير إلى علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه العناصر والميزة التنافسية. وأوصت الدراسة بضرورة توجيه المؤسسات الصناعية الجزائرية نحو تبني هندسة القيمة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

دراسة كناكرية (2020)

هدفت الدراسة إلى قياس تأثير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، مع التركيز على أبعاد التسعير الاستراتيجي والتكلفة الاستراتيجية. أظهرت النتائج، من خلال المنهج الوصفي التحليلي واستبيانات وزعت على إدارات عليا، أن تطبيق المحاسبة الإدارية

الاستراتيجية له تأثير ذو دلالة إحصائية على الميزة التنافسية، لكنها ليست بديلاً كاملاً للمحاسبة التقليدية. وأوصت الدراسة بوضع أهداف استراتيجية طويلة الأجل لمواجهة المنافسة والتغيرات البيئية. **دراسة سرور (2020)**

هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير استراتيجيات حديثة، مثل تحليلات هندسة القيمة، في خفض تكاليف الإنتاج وتحقيق الميزة التنافسية للشركات العراقية. أظهرت النتائج، بناءً على استبيانات وتحليل وصفي، أن هذه الاستراتيجيات تساعد الشركات على الموازنة بين التكلفة والجودة، مما يمكنها من التحكم بالتكاليف وتحقيق ميزة تنافسية. وأوصت الدراسة باستخدام تقنيات حديثة لتخفيض التكاليف وتحقيق متطلبات الزبائن في بيئة تنافسية متغيرة.

دراسة موسى ومسعودي (2021)

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر استخدام التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات على القدرة التنافسية للمصارف الإسلامية الجزائرية. أظهرت النتائج، من خلال استبيانات وتحليل وصفي، أن استخدام التكلفة المستهدفة يعزز القدرة التنافسية بشكل ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 5%. وأوصت الدراسة بضرورة التوسع في استخدام هذا المنهج لتحقيق فوائد تنافسية في ظل اشتداد المنافسة.

دراسة مرغني وآخرون (2021)

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الرشيقة كمدخل حديث للتحكم في التكاليف وقياس التحديات التي تواجه تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي. توصلت الدراسة، باستخدام استبيانات وتحليل وصفي، إلى أن المؤسسات تمتلك متطلبات لتطبيق المحاسبة الرشيقة، لكن تواجهها معوقات تجعل التحول صعباً. وأوصت الدراسة بإنشاء تقارير معلومات استراتيجية لتحليل التكاليف واستبعاد العمليات الزائدة.

دراسة طبيب وآخرون (2021)

هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير المحاسبة الرشيقة على تقليل تكاليف الإنتاج وتحسين الأداء المالي في مؤسسة سوناطراك بجبل العنق. أظهرت النتائج، باستخدام استبيانات وتحليل وصفي، أن أدوات المحاسبة الرشيقة مثل التكلفة المستهدفة وصندوق النقاط تساهم في تحسين الأداء الإنتاجي وتقليل التكاليف. وأوصت الدراسة بتطبيق أنظمة الإنتاج الرشيق لتحقيق طاقة بديلة وكفاءة تشغيلية.

7.1 الدراسات السابقة والمقارنة مع دراسة الباحثان:

تنوعت الدراسات السابقة في تحليلها لعناصر المحاسبة الرشيقة وعلاقتها بالميزة التنافسية، حيث تناولت دراسة صغير وبهلل (2020) هندسة القيمة، بينما ركزت دراسة كناكرية (2020) على المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ودراسة سرور (2020) على استراتيجيات خفض التكاليف، ودراسة موسى ومسعودي (2021) على التكلفة المستهدفة، في حين حللت دراسة مرغني وآخرون (2021) تحديات التطبيق، ودراسة طبيب وآخرون (2021) الأداء المالي. تتميز دراسة الباحثان بشموليتها حيث تجمع بين

ثلاث أدوات محاسبية رشيقة (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر) في نموذج متكامل، مع تركيز تطبيقي على قطاع شركات المياه الغازية بالسودان، مما يسد فجوة بحثية مهمة تتمثل في قلة الدراسات التي تدرس التفاعل بين هذه الأبعاد الثلاثة وتأثيرها التكاملي على القدرة التنافسية في البيئات الصناعية النامية، حسب علم الباحثان، مع تقديم منهجية كمية دقيقة ونتائج قابلة للتعميم على قطاعات صناعية مماثلة..

2. الإطار النظري

يتناول الباحثان الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة والقدرة التنافسية على النحو الآتي:

2.1 نشأة ومفهوم وأهمية المحاسبة الرشيقة:

تطور مفهوم المحاسبة الرشيقة بشكل واضح في العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، حيث شهد عام 2006 نقطة تحول رئيسية في هذا المجال. ففي سبتمبر من ذلك العام، عقد مؤتمر علمي مهم في ديربورن تحت عنوان "ملتقى المحاسبة الرشيقة"، حضره نخبة من الخبراء والمتخصصين يزيد عددهم عن 500 مشارك. وقد أسفر هذا المؤتمر عن إصدار وثيقة علمية بعنوان "المبادئ والممارسات والأدوات للمحاسبة الرشيقة"، والتي نشرت لاحقاً في مجلة جمعية صناعة البراعة، مما ساهم في انتشار المفهوم على نطاق عالمي (الربيعي والعموري والعامري، 2020، ص34).

ترتبط المحاسبة الرشيقة ارتباطاً وثيقاً بفلسفة التصنيع الرشيق التي تهدف إلى تحسين الكفاءة التشغيلية من خلال القضاء على جميع أشكال الهدر في العمليات الإنتاجية. حيث تركز هذه الفلسفة على تحسين جودة المخرجات، وتخفيض التكاليف غير الضرورية، وزيادة مستوى رضا العملاء، مع الحفاظ على القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة (السيد، 2023، ص3). ومن الناحية المفاهيمية، يمكن تعريف المحاسبة الرشيقة بأنها نظام متكامل يهدف إلى تحليل البنية التشغيلية للمؤسسات وتزويدها بمعلومات دقيقة وذات صلة بوقتها لتمكين صناع القرار من اتخاذ قرارات رشيدة تعزز الكفاءة التشغيلية (ميرغني وآخرون، 2021، ص354).

تظهر أهمية المحاسبة الرشيقة في قدرتها على دعم ريادة الأعمال الحديثة وخلق قيمة مضافة مستدامة. حيث أظهرت الدراسات التجريبية أن تطبيق مبادئ التحسين الرشيق يسهم بشكل فعال في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات وزيادة حصتها السوقية (Ovharhe et al، 2023). ويمكن إبراز الجوانب الرئيسية لأهمية هذا النظام المحاسبي الحديث من خلال عدة محاور أساسية (عوض، 2010، ص8):

في الجانب المعلوماتي، توفر المحاسبة الرشيقة بيانات دقيقة وذات صلة تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات استراتيجية تعزز الأداء المالي. أما من حيث الكفاءة التشغيلية، فإنها تسهم في تقليل الفاقد من الموارد وتخفيض التكاليف غير الضرورية. كما تمكن المؤسسات من تحديد العوائد المالية المتوقعة من

مبادرات التحسين بشكل دقيق. ومن الناحية الاستراتيجية، تعزز ثقافة التحسين المستمر وترتبط بين مؤشرات الأداء وعناصر خلق القيمة للعميل.

يرى الباحثان تكمن أهمية المحاسبة الرشيقة في أنها تعتبر أسلوب يهدف إلى تحسين أداء المؤسسات من خلال توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لاتخاذ قرارات أفضل، وتقليل الوقت والتكلفة عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية وتحسين العمليات المالية والمحاسبية. بالإضافة إلى ذلك، تساعد المحاسبة الرشيقة في تحديد المنافع المالية المتوقعة وتركيز الجهود على استراتيجيات تحقيق تلك المنافع. كما تساهم في تحفيز التحسينات طويلة الأجل وتعزيز قيمة العميل من خلال ربط قياس الأداء المالي بمسببات خلق القيمة. بالتالي، تعتبر المحاسبة الرشيقة أداة قوية لتحسين أداء الأعمال وتحقيق الربحية والاستدامة المالية.

2.2 أهداف المحاسبة الرشيقة

تسعى المحاسبة الرشيقة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية التي تعزز القدرة التنافسية للمؤسسات. حيث يركز هذا النظام على توفير معلومات مالية وإدارية دقيقة تساعد في صنع القرارات الاستراتيجية، مع التركيز على تحسين كفاءة التكاليف وتعظيم القيمة المضافة (Ditkaew، 2022). وتتجلى هذه الأهداف في عدة مستويات:

على المستوى التشغيلي، تهدف المحاسبة الرشيقة إلى تقليل الهدر في الموارد وتحسين كفاءة العمليات المحاسبية. حيث تعمل على تبسيط الإجراءات وتقليل الخطوات غير الضرورية في الدورات المحاسبية المختلفة. أما على المستوى التنظيمي، فإنها تدعم بناء ثقافة مؤسسية تقوم على التحسين المستمر ومشاركة العاملين في عمليات التطوير (المسعودي، 2016، ص110-148).

على الصعيد الاستراتيجي، تساهم المحاسبة الرشيقة في تعزيز القدرة التنافسية من خلال توفير معلومات دقيقة عن هيكل التكاليف تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات تسعيرية واستثمارية رشيدة. كما تتيح تقييم الأثر المالي لمبادرات التحسين الرشيق بشكل دقيق، مما يمكن المؤسسات من توجيه استثماراتها نحو المجالات الأكثر عائداً.

يرى الباحثان مما سبق تهدف المحاسبة الرشيقة إلى تحقيق عدة أهداف. أولاً، تهدف إلى الحد من الضياع في العمليات المحاسبية وتحسين كفاءتها. ثانياً، تدعم الثقافة الرشيقة من خلال تحفيز العاملين وتوفير المعلومات الملائمة وتشجيع التحسين المستمر في جميع مستويات الوحدة الاقتصادية. ثالثاً، تعمل على زيادة القيمة عن طريق توفير معلومات جيدة لاتخاذ القرارات المهمة. رابعاً، تحدد الأثر المالي للتحسينات الرشيقة وتساهم في تقدير مزايا التحسينات وتخفيض التكاليف. خامساً، توفر المال من خلال استبعاد الضياع وتخفيض التكاليف. وأخيراً، تحفز على التحسين الرشيق في الأمد الطويل من خلال استخدام المعلومات والمقاييس المهمة للترشيد ورقابة خلايا الإنتاج الرشيقة وتيارات القيمة الكلية وغيرها.

3.2 أبعاد المحاسبة الرشيقة:

- **سلسلة القيمة:** تمثل سلسلة القيمة الإطار المفاهيمي الذي يربط بين جميع الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة منذ مرحلة التصميم الأولي حتى وصولها إلى المستهلك النهائي. ويتضمن تحليل سلسلة القيمة تقييماً شاملاً لجميع الوظائف التشغيلية من حيث مساهمتها في خلق القيمة المضافة (نور وعلي، 2005، ص26). حيث يتم التركيز على تحقيق التكامل بين مختلف الوظائف لتعظيم الكفاءة التشغيلية (راضي، 2015، ص25).
- **التحسين المستمر (الكايزن):** يعتمد مفهوم التحسين المستمر على فلسفة التطوير التدريجي الذي يشمل جميع جوانب العمل المؤسسي. حيث يتم تنفيذ تحسينات صغيرة ومستمرة بمشاركة جميع المستويات الإدارية والتنفيذية، بهدف تعزيز الجودة ورفع الكفاءة وخفض التكاليف (نوبلي، 2015، ص125). ويمكن تحقيق ذلك من خلال عدة مسارات تشمل تحسين استخدام الموارد، وتقليل الأخطاء، وزيادة رضا العملاء والعاملين (البكري، 2002، ص238).
- **التكلفة المستهدفة:** تمثل التكلفة المستهدفة نهجاً استباقياً في إدارة التكاليف، حيث يتم تحديد التكلفة المثلى للمنتج بناءً على تحليل دقيق للسوق وتوقعات العملاء. وهذا المنهج يمكن المؤسسات من تحقيق توازن مثالي بين الجودة والتكلفة والسعر التنافسي (الفضل وآخرون، 2007، ص37). كما يساهم في تعزيز القدرة التنافسية على المدى الطويل من خلال مرونة الاستجابة لمتغيرات السوق (هاشم، 2003، ص129).

3.2 القدرة التنافسية:

تشير القدرة التنافسية إلى قدرة المؤسسات على المنافسة الفعالة في الأسواق المحلية والعالمية من خلال تقديم قيمة متميزة للعملاء. حيث تعتمد هذه القدرة على عدة عوامل تشمل الكفاءة التشغيلية، والجودة، والابتكار، والقدرة على التكيف مع متطلبات السوق المتغيرة (عساف، 2023، ص169-170). تعد مؤشرات القدرة التنافسية أدوات قياس أساسية لتقييم أداء المنظمات في الأسواق المحلية والعالمية. تشمل هذه المؤشرات عدة أبعاد رئيسية، منها الكفاءة التشغيلية، والجودة، والابتكار، ورضا العملاء، والحصة السوقية. وفقاً لـ Porter (1990)، تعتمد القدرة التنافسية على قدرة المنظمة على تحقيق ميزة نسبية من خلال التكلفة أو التمايز.

كما يضيف Barney (1991) أن الموارد والقدرات التنظيمية، مثل رأس المال البشري والتكنولوجيا المتقدمة، تلعب دوراً حاسماً في تعزيز الميزة التنافسية المستدامة ومن ناحية أخرى، يشير Prahalad & Hamel (1990) إلى أن الكفاءات الأساسية للمنظمة، مثل الابتكار وسرعة الاستجابة لتغيرات السوق، تعد من العوامل المهمة في تحديد قدرتها التنافسية.

أما على المستوى الكلي، فإن تقارير المنتدى الاقتصادي العالمي (WEF) تُعرّف القدرة التنافسية بأنها "مجموعة المؤسسات والسياسات والعوامل التي تحدد مستوى إنتاجية الدولة وقدرتها على تحقيق نمو اقتصادي مستدام" (Schwab, 2019, p. 5).

يرى الباحثان أن القدرة التنافسية الحقيقية لا تقتصر فقط على امتلاك الموارد أو المزايا الظاهرية، بل تتطلب بناء نظام متكامل من القدرات الديناميكية التي تمكن المؤسسة من إعادة تشكيل مواردها باستمرار لمواكبة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال. حيث تبرز التنافسية الفعلية من خلال القدرة على التحول الاستراتيجي السريع، وخلق قيم جديدة غير مسبقة، وإدارة المعرفة بكفاءة لتحقيق التميز المستدام الذي يصعب على المنافسين تقليده أو مجاراته.

4.2 العلاقة بين المحاسبة الرشيقة ودعم القدرة التنافسية:

يتناول الباحثان العلاقة بين المحاسبة الرشيقة والقدرة التنافسية في الشركات الصناعية، من خلال تحليل ثلاثة أبعاد رئيسية: التكلفة المستهدفة، وسلسلة القيمة، والتحسين المستمر. حيث تُعد هذه الأدوات من الركائز الأساسية للمحاسبة الرشيقة، والتي تساهم في تعزيز الكفاءة التشغيلية، وخفض التكاليف، ورفع جودة المنتجات، مما ينعكس إيجاباً على القدرة التنافسية للشركات، وذلك على النحو الآتي:

• العلاقة بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية:

تتجلى العلاقة بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية في قدرة الشركات على تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة. من خلال تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة، تستطيع الشركات الصناعية تحديد نقاط الضعف في عملياتها الإنتاجية وتطوير استراتيجيات لتحسين الكفاءة وتقليل التكاليف. هذا التحسين في الكفاءة يمكن أن يؤدي إلى تقديم منتجات بأسعار تنافسية دون التأثير على الجودة، مما يعزز من قدرة الشركة على المنافسة في السوق (الطراونة وعيسى، 2021). بالإضافة إلى ذلك، فإن التركيز على التكلفة المستهدفة يساعد الشركات على الاستجابة السريعة لتغيرات السوق واحتياجات العملاء، مما يعزز من مركزها التنافسي (Abdallh, 2019).

يرى الباحثان أن تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السودانية يعد خطوة استراتيجية هامة لتعزيز القدرة التنافسية. في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة التي تواجهها البلاد، يصبح التركيز على تقليل التكاليف وتحسين الكفاءة أمراً ضرورياً. إن استخدام التكلفة المستهدفة يمكن أن يساعد الشركات على تحقيق توازن بين الجودة والسعر، مما يعزز من قدرتها على جذب العملاء والاحتفاظ بهم. كما أن تحسين العمليات الإنتاجية من خلال التكلفة المستهدفة يمكن أن يساهم في تحقيق استدامة النمو والتوسع في الأسواق المحلية والدولية.

• العلاقة بين سلسلة القيمة ودعم القدرة التنافسية:

تتعلق سلسلة القيمة بمفهوم إدارة الأعمال الذي قدمه مايكل بورتر، حيث تشير إلى الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة لإضافة قيمة إلى منتجاتها أو خدماتها. تتضمن سلسلة القيمة مجموعة من الأنشطة التي تبدأ من تصميم المنتج، مروراً بالإنتاج والتسويق، والتوزيع، وصولاً إلى خدمة ما بعد البيع (تربش وقادري، 2016، ص 8). الهدف من تحليل سلسلة القيمة هو تحديد الأنشطة التي يمكن تحسينها أو تعزيزها لزيادة الكفاءة وتقليل التكاليف، مما يؤدي إلى تقديم قيمة أكبر للعملاء وزيادة الربحية. تعتبر سلسلة القيمة أداة حيوية في فهم كيفية تحقيق الميزة التنافسية من خلال تحسين العمليات الداخلية (عوادي ومراوي، 2020، ص 144).

تعتبر القدرة التنافسية عن قدرة المؤسسة على التفوق على المنافسين في السوق من خلال تقديم منتجات أو خدمات ذات قيمة مضافة. تعتمد القدرة التنافسية على عدة عوامل منها جودة المنتجات، الابتكار، الكفاءة التشغيلية، واستجابة المؤسسة لاحتياجات السوق (Al-Khanbashi & Al-Omari، 2023). يتطلب تعزيز القدرة التنافسية استراتيجيات فعالة تركز على تحسين الأداء وزيادة رضا العملاء. في هذا السياق، تساهم سلسلة القيمة في تحديد المجالات التي يمكن أن تساهم في تعزيز القدرة التنافسية، حيث تساعد المؤسسات على فهم نقاط القوة والضعف في عملياتها وتوجيه الموارد بشكل أكثر فعالية.

تتجلى أهمية سلسلة القيمة في تعزيز القدرة التنافسية من خلال تحسين العمليات والأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات والخدمات (الخنشبية وآخرون، 2023، ص 297). من خلال تحليل سلسلة القيمة، يمكن للمؤسسات تحديد الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين أو إعادة تصميم، مما يؤدي إلى تقليل التكاليف وزيادة الكفاءة. كما أن تحسين سلسلة القيمة يمكن أن يساعد في الابتكار وتطوير منتجات جديدة تلبي احتياجات العملاء بشكل أفضل، مما يعزز من موقف المؤسسة في السوق (Al-Omari & Khanbashi، 2023).

• العلاقة بين التحسين المستمر ودعم القدرة التنافسية:

يعد التحسين المستمر أحد أهم أبعاد المحاسبة الرشيدة، والذي يركز على تحسين العمليات والأنشطة بشكل مستمر لتقليل الفاقد وزيادة الكفاءة. يتطلب التحسين المستمر تبني ثقافة التحسين في جميع مستويات المؤسسة، مع التركيز على إشراك العاملين وتشجيعهم على تقديم أفكار وحلول لتحسين الأداء (حمد النيل، 2023). تساعد ممارسات التحسين المستمر المؤسسات على التكيف مع التغيرات السريعة في بيئة الأعمال والحفاظ على ميزة تنافسية مستدامة (شهاب وآخرون، 2023، ص 343).

تشير القدرة التنافسية إلى قدرة المؤسسة على المنافسة بنجاح في السوق من خلال تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة. تعتمد القدرة التنافسية على عدة عوامل، منها الكفاءة التشغيلية، الابتكار، جودة المنتجات، والقدرة على تلبية احتياجات العملاء. تواجه المؤسسات الصناعية تحديات متزايدة في الحفاظ على قدرتها التنافسية في ظل المنافسة العالمية والتغيرات التكنولوجية السريعة (وهاب، 2017، ص 542).

يساهم التحسين المستمر في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية من خلال تحسين الكفاءة التشغيلية وتقليل التكاليف (زواش، 2014، ص 61). من خلال تحليل العمليات والأنشطة بشكل مستمر وتطبيق أساليب الترشيح، تتمكن المؤسسات من تحديد مصادر الفاقد وتقليلها، مما يؤدي إلى زيادة الإنتاجية وتحسين جودة المنتجات. كما أن التحسين المستمر يشجع على الابتكار وتطوير منتجات جديدة تلبي احتياجات العملاء بشكل أفضل، وهو ما يعزز من موقف المؤسسة في السوق (Abdel-Khaleq & Dawood، 2023، 536).

يرى الباحثان أن تبني ثقافة التحسين المستمر يعد ضرورياً لتعزيز القدرة التنافسية في المؤسسات الصناعية، خاصة في ظل التحديات الحالية المتمثلة في العولمة والتطور التكنولوجي السريع. يخلص الباحثان إلى أن أبعاد المحاسبة الرشيدة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، وسلسلة القيمة، والتحسين المستمر تساهم في تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية. التكلفة المستهدفة تساعد الشركات على تحديد التكلفة المطلوبة لمنتج ما بناءً على سعر السوق والربح المستهدف، مما يحفزها على تخفيض التكاليف بشكل فعال. سلسلة القيمة تساعد الشركات على تحليل كافة الأنشطة والعمليات داخل المنشأة لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية. التحسين المستمر يشجع الشركات على البحث الدائم عن طرق لتحسين جودة المنتجات وخفض التكاليف وتحسين الأداء بشكل مستمر، مما يعزز من قدرتها على المنافسة في السوق. وبالتالي، فإن تطبيق هذه الأدوات بشكل متكامل يساهم في تحسين الأداء المالي والتشغيلي للشركات الصناعية وتعزيز قدرتها التنافسية على المدى الطويل. يقدم فيه المؤلف كل قسم من الخطة، مع التأكيد على ضرورة الاعتناء بتقديم كل قسم وأجزائه، وكذا الانتقال من جزء إلى آخر.

3. الدراسة الميدانية

1.3 مجتمع وعينة الدراسة

تكوّن مجتمع الدراسة من العاملين في قطاع شركات المياه الغازية السودانية الرائدة (شركة النيل للمياه الغازية، البزيانوس، مصنع هيا للمياه المعدنية، مصنع أبو الحديد للمياه الصحية والغازية)، حيث شملت عينة البحث ممثلين عن مختلف المستويات الوظيفية (المحاسبين، رؤساء الأقسام، محاسبي التكاليف، المراجعين الداخليين، المدراء الماليين، ومدراء الاستثمار والإدارة). وتم جمع البيانات من خلال توزيع 150 استبانة إلكترونية بشكل عشوائي، حيث بلغت الاستجابات الصالحة للتحليل 144 استبانة، مما وفر قاعدة بيانات شاملة تعكس تجارب وخبرات الممارسين في هذا القطاع.

2.3 الأساليب الإحصائية

قام الباحثان بتحليل بيانات الاستبانة باستخدام برنامج (SPSS) من خلال الخطوات التالية:

- اختبار الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث تم اعتماد المقاييس التي تجاوزت قيمة 0.60.

- الإحصاء الوصفي لتحليل خصائص العينة (التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات، والانحراف المعياري).

- الإحصاء الاستدلالي بتطبيق الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفروض.

3.3. الإحصاءات الوصفية :

المحور الأول: المحاسبة الرشيقة

الجدول 1. الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الأول (المحاسبة الرشيقة)

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه العينة
البعد الأول: سلسلة القيمة				
1. تحسين تدفق العمل في جميع مراحل الإنتاج.	4.38	.67933	87.6	أوافق بشدة
2. تقديم قيمة مضافة من خلال تقليل الفاقد في العمليات.	4.27	.71173	85.4	أوافق بشدة
3. تعزيز التعاون بين الأقسام المختلفة لتحقيق الأهداف.	4.51	.62575	90.2	أوافق بشدة
4. تعزيز فعالية العمليات من خلال تحليل سلسلة القيمة.	4.35	.64036	87	أوافق بشدة
5. تحسين تجربة العملاء من خلال الابتكار في المنتجات.	4.25	.80644	85	أوافق بشدة
6. تقليل التكاليف من خلال تحسين الكفاءة التشغيلية.	4.31	.80617	86.2	أوافق بشدة
7. تقديم تحليلات دقيقة لتحديد نقاط الضعف في السلسلة.	4.41	.64138	88.2	أوافق بشدة
8. تدريب الموظفين على أساليب تحسين سلسلة القيمة.	4.44	.70680	88.8	أوافق بشدة
9. تعزيز التواصل بين الفرق المختلفة لتحسين الأداء المالي.	4.4	.66184	88	أوافق بشدة
10. دراسة وتحليل أنشطة تصميم المنتجات	4.24	.71923	84.8	أوافق بشدة
البعد الثاني: التكلفة المستهدفة				
1. تحديد تكلفة الإنتاج المثلى لكل منتج.	4.42	.67503	88.4	أوافق بشدة
2. تقديم خطط لتقليل التكاليف دون التأثير على الجودة.	4.37	.74558	87.4	أوافق بشدة
3. مراجعة التكاليف بانتظام لتحقيق الأهداف المالية.	4.47	.60202	89.4	أوافق بشدة
4. تعزيز الشفافية في تقارير التكاليف لجميع الأقسام.	4.35	.73208	87	أوافق بشدة

5. تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة في المنتجات.	4.35	.70432	87	أوافق بشدة
6. تحليل التكاليف بشكل دوري لتحسين الأداء المالي.	4.47	.56648	89.4	أوافق بشدة
7. تقديم استراتيجيات لتقليل التكاليف الثابتة والمتغيرة.	4.14	.87395	82.8	أوافق
8. تدريب الموظفين على إدارة التكاليف بفعالية.	4.41	.70377	88.2	أوافق بشدة
9. تعزيز استخدام البيانات لتحسين تقديرات التكاليف.	4.3	.71036	86	أوافق بشدة
10. إيجاد حلول مبتكرة لتقليل التكاليف	4.42	.70542	88.4	أوافق بشدة
البعد الثالث: التحسين المستمر				
1. تعزيز ثقافة التحسين المستمر في الشركة.	4.51	.55466	90.2	أوافق بشدة
2. تقديم برامج تدريبية لتحفيز الابتكار والتطوير.	4.52	.57899	90.4	أوافق بشدة
3. تقييم الأداء المالي بانتظام لتحديد مجالات التحسين.	4.35	.67388	87	أوافق بشدة
4. تعزيز استخدام تقنيات إدارة الجودة لتحسين العمليات.	4.32	.68605	86.4	أوافق بشدة
5. جمع الملاحظات من الموظفين لتحسين الأداء المالي.	4.1	.89847	82	أوافق
6. تحسين العمليات الداخلية بشكل مستمر.	4.26	.69711	85.2	أوافق بشدة
7. تقديم حوافز للموظفين الذين يساهمون في التحسين.	4.17	1.01272	83.4	أوافق بشدة
8. تطبيق أساليب قياس الأداء المالي لتحديد التقدم.	4.3	.72014	86	أوافق بشدة
9. تعزيز التعاون بين الفرق لتحقيق أهداف التحسين.	4.31	.66342	86.2	أوافق بشدة
10. تطوير استراتيجيات جديدة لتعزيز الابتكار.	4.24	.69208	84.8	أوافق بشدة
الاتجاه العام للمحور ككل	4.34	.41748	86.8	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين ، من بيانات الدراسة الميدانية، 2025م

يظهر الجدول (1) الإحصاءات الوصفية لمحور المحاسبة الرشيق وأبعاده الثلاثة (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر)، حيث سجل المحور ككل متوسطاً حسابياً مرتفعاً بلغ (4.34) ووزناً نسبياً (86.8%) مما يعكس اتجاه العينة نحو الموافقة القوية على أهمية تطبيق مبادئ المحاسبة الرشيقة. في بُعد سلسلة القيمة، تميزت عبارة "تعزيز التعاون بين الأقسام" بأعلى متوسط (4.51) ووزن نسبي (90.2%)، بينما في بُعد التكلفة المستهدفة سجلت عبارتا "مراجعة التكاليف بانتظام" و"تحليل

التكاليف بشكل دوري" أعلى متوسط (4.47) ووزن نسبي (89.4%). أما في بُعد التحسين المستمر، فقد تفوقت عبارة "تقديم برامج تدريبية لتحفيز الابتكار" بمتوسط (4.52) ووزن نسبي (90.4%). يستنتج الباحثان أن نتائج الجدول تؤكد تبني العينة لمفاهيم المحاسبة الرشيدة بمستوى عالٍ من القناعة، خاصة في مجالات التعاون الداخلي والرقابة على التكاليف والتدريب المستمر. كما تكشف النتائج عن حاجة لتعزيز الجانب التطبيقي في مجالات استراتيجيات خفض التكاليف وآليات جمع الملاحظات من الموظفين. هذه المؤشرات تبرز أهمية تبني سياسات مؤسسية داعمة لتعميق تطبيق ممارسات المحاسبة الرشيدة في الجوانب التشغيلية والمالية على حد سواء.

المحور الثاني: دعم القدرة التنافسية بالشركات الصناعية السودانية

الجدول 2. الإحصاءات الوصفية لعبارات المحور الثاني (القدرة التنافسية)

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اتجاه العينة
1 تعزيز الابتكار في المنتجات والخدمات.	4.55	.61257	91	أوافق بشدة
2 تقديم استراتيجيات تسويقية فعالة لتعزيز المبيعات.	4.48	.65813	89.6	أوافق بشدة
3 تحليل السوق لتحديد الفرص التنافسية.	4.48	.67904	89.6	أوافق بشدة
4 تعزيز التعاون مع الموردين لتحسين التكاليف.	4.29	.79223	85.8	أوافق بشدة
5 تقديم منتجات ذات جودة عالية.	4.35	.74157	87	أوافق بشدة
6 تطوير علاقات قوية مع العملاء.	4.4	.76019	88	أوافق بشدة
7 تقديم حوافز للموظفين لتعزيز الأداء التنافسي.	4.33	.85280	86.6	أوافق بشدة
8 تقويم المنافسين لتحسين استراتيجياتنا.	4.33	.69795	86.6	أوافق بشدة
9 تعزيز استخدام التكنولوجيا لتحسين فعالية العمليات.	4.31	.76157	86.2	أوافق بشدة
10 تحقيق تميز في خدمات ما بعد البيع.	4.25	.75262	85	أوافق بشدة
الاتجاه العام للمحور ككل	4.38	.49652	87.6	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين، من بيانات الدراسة الميدانية، 2025م

يظهر الجدول (2) أن محور دعم القدرة التنافسية حظي بمستويات عالية من الموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (4.38) والوزن النسبي (87.6%)، مما يعكس إدراكاً راسخاً لدى المبحوثين لأهمية هذا المحور. وقد تصدرت مؤشرات الابتكار (91%) والاستراتيجيات التسويقية (89.6%) وتحليل السوق (89.6%) قائمة المؤشرات الأكثر قبولا، بينما ظهرت نسب موافقة أقل نسبياً على مؤشرات خدمات ما بعد البيع (85%) والتعاون مع الموردين (85.8%)، مما يشير إلى وجود فرص تحسين في هذه الجوانب.

يستنتج الباحثان أن هذه النتائج تكشف عن توجه إيجابي نحو تعزيز التنافسية من خلال الابتكار والتحليل السوقي، مع الحاجة إلى تعزيز آليات التعاون مع الشركاء وتحسين تجربة العميل الشاملة، حيث

تؤكد المؤشرات مجتمعة على أهمية تبني استراتيجيات متكاملة لتعظيم الميزة التنافسية في البيئة الصناعية السودانية.

4.3. اختبار الفرضيات

- اختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة و القدرة التنافسية بالشركات الصناعية.

لاختبار صحة هذه الفرضية، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لتحليل العلاقة بين متغيري الدراسة: سلسلة القيمة (المتغير المستقل) والقدرة التنافسية (المتغير التابع).

الجدول 3. نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.563 ^a	.317	.312
التباين			
قيمة (F)		مستوى المعنوية	
65.769		.000 ^a	
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوى المعنوية
الثابت	1.513	4.266	.000
سلسلة القيمة	.657	8.110	.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

يُظهر تحليل الانحدار الخطي البسيط في الجدول (3) وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة والقدرة التنافسية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.563) مما يشير إلى علاقة متوسطة القوة، بينما سجل معامل التحديد (0.317) مما يعني أن سلسلة القيمة تفسر 31.7% من التباين في القدرة التنافسية، مع معامل تحديد معدل (0.312) يؤكد ثبات هذه النسبة. وأثبت تحليل التباين (ANOVA) دلالة النموذج الإحصائي (F=65.769, p=0.000)، كما أظهرت معاملات الانحدار دلالة إحصائية للثابت (1.513, t=4.266, p=0.000) ومعامل سلسلة القيمة (0.657, t=8.110, p=0.000)، مما يؤكد أن كل تحسن في تطبيق ممارسات سلسلة القيمة يؤدي إلى تحسن في القدرة التنافسية بنسبة 0.657 وحدة.

بناءً على ما سبق، يمكن قبول الفرضية الأولى التي تؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة والقدرة التنافسية

- اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية بالشركات الصناعية.

لاختبار صحة هذه الفرضية، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لتحليل العلاقة بين متغيري الدراسة: التكلفة المستهدفة (المتغير المستقل) والقدرة التنافسية (المتغير التابع).

الجدول 4. نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	.604 ^a	.365	.360
التباين			
	قيمة (F)	مستوي المعنوية	
	81.483	.000 ^a	
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	• قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
الثابت	1.413	4.282	.000
التكلفة المستهدفة	.678	9.027	.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

يُظهر الجدول (4) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط التي تشير إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية. حيث بلغ معامل الارتباط (0.604) مما يدل على علاقة متوسطة إلى قوية بين المتغيرين، بينما سجل معامل التحديد (0.365) مما يعني أن التكلفة المستهدفة تفسر 36.5% من التباين في القدرة التنافسية، مع معامل تحديد معدل (0.360) يؤكد ثبات هذه النسبة بعد ضبط المتغيرات. وأظهر تحليل التباين (ANOVA) أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية عالية. (F=81.483, p=0.000) كما أظهرت معاملات الانحدار أن كلاً من الثابت (1.413, t=4.282, p=0.000) ومعامل التكلفة المستهدفة (0.678, t=9.027, p=0.000) كانا ذوي دلالة إحصائية عالية، مما يشير إلى أن كل زيادة وحدة واحدة في تطبيق ممارسات التكلفة المستهدفة تؤدي إلى تحسن في القدرة التنافسية بمقدار 0.678 وحدة، مع ثبات العوامل الأخرى. بناءً على ما سبق، يمكن قبول الفرضية الثانية التي تؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية.

- اختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحسين المستمر للقدرة التنافسية بالشركات الصناعية.

لاختبار صحة هذه الفرضية، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لتحليل العلاقة بين متغيري الدراسة: التحسين المستمر (المتغير المستقل) والقدرة التنافسية (المتغير التابع).

الجدول 5. نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

نموذج الانحدار			
النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل

1	.674 ^a	.454	.450
التباين			
قيمة (F)			
117.936			
مستوي المعنوية			
.000 ^a			
معاملات الانحدار			
المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
الثابت	1.421	5.190	.000
التحسين المستمر	.686	10.860	.000

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2025م.

يُظهر تحليل الانحدار الخطي البسيط في الجدول (5) علاقة قوية ودالة إحصائية بين التحسين المستمر والقدرة التنافسية، حيث سجل معامل ارتباط مرتفع (0.674) يدل على علاقة طردية قوية، بينما بلغ معامل التحديد (0.454) مما يشير إلى أن التحسين المستمر يفسر 45.4% من التباين في القدرة التنافسية، مع معامل تحديد معدل (0.450) يؤكد ثبات هذه النسبة. وأثبت تحليل التباين (ANOVA) دلالة إحصائية فائقة للنموذج. (F=117.936, p=0.000) كما أظهرت معاملات الانحدار أن الثابت (1.421, t=5.190, p=0.000) ومعامل التحسين المستمر (0.686, t=10.860, p=0.000) كانا ذوي دلالة إحصائية عالية، مما يؤكد أن كل تحسن بمقدار وحدة واحدة في ممارسات التحسين المستمر يؤدي إلى تحسن في القدرة التنافسية بمقدار 0.686 وحدة. تؤكد النتائج قبول الفرضية الثالثة، حيث توجد علاقة إيجابية قوية ودالة إحصائية بين التحسين المستمر والقدرة التنافسية.

4. خلاصة (نتائج وتوصيات)

1.4. النتائج

بعد استعراض الإطار النظري لمفاهيم المحاسبة الرشيدة (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر) والقدرة التنافسية، واستناداً إلى منهجية علمية جمعت بين التحليل النظري والدراسة الميدانية باستخدام أدوات بحثية وأساليب إحصائية متقدمة، توصلت الدراسة إلى نتائج رئيسية توضح طبيعة العلاقات بين هذه المتغيرات وتأثيرها في القطاع الصناعي السوداني، والتي يمكن تلخيصها كما يلي:

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين سلسلة القيمة والقدرة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية.
- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التكلفة المستهدفة والقدرة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية.

- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التحسين المستمر والقدرة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية.
- كشفت النتائج أن آليات التكامل الوظيفي بين الأقسام المختلفة تعمل كعامل محوري في تحقيق التآزر التنظيمي، مما يعزز القدرة على الاستجابة لمتطلبات السوق
- فيما يختص ببعد التكلفة المستهدفة، بينت الدراسة أن منهجية التخطيط الاستباقي للتكاليف تؤدي إلى تحسين الهيكل التكاليفي، مما يمكن المنظمات من تحقيق ميزة تنافسية في التسعير
- فيما يختص ببعد التحسين المستمر أكد التحليل أن إرساء ثقافة التحسين المستمر يؤدي إلى تحسين الأداء التنظيمي عبر آليات التعلم المؤسسي والتكيف مع المتغيرات البيئية.
- بينت النتائج أن استثمار المنظمة في تنمية رأس المال البشري من خلال البرامج التدريبية المتخصصة يعزز القدرات الابتكارية ويحفز التميز التنافسي
- فيما يختص بالقدرة التنافسية بينت الدراسة أن الابتكار في تصميم المنتجات والخدمات يشكل آلية استراتيجية لتحقيق التمايز التنافسي في الأسواق المستهدفة
- أظهر التحليل أن تطوير استراتيجيات تسويقية متكاملة يعزز القدرة على اختراق الأسواق وبناء ولاء العملاء في الأجل الطويل

2.4. التوصيات

- بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بالآتي:
- توظيف تحسينات سلسلة القيمة في بناء استراتيجيات تنافسية مبتكرة للشركات الصناعية.
- دمج آليات التكلفة المستهدفة في التخطيط الاستراتيجي لتعزيز الميزة التنافسية.
- تبني برامج التحسين المستمر كمدخل أساسي لتعزيز القدرة التنافسية في السوق المحلي والإقليمي.
- ينبغي للشركات الصناعية تطوير أنظمة إدارة متكاملة تعزز التنسيق بين الأقسام المختلفة، مع تبني أدوات تكنولوجية (مثل أنظمة ERP) لتحسين تدفق المعلومات واتخاذ القرارات الاستباقية.
- على الإدارات المعنية اعتماد منهجيات التخطيط الاستباقي للتكاليف منذ مرحلة التصميم، مع إنشاء فرق عمل متعددة التخصصات لتحليل القيمة وتحديد نقاط تحسين الهيكل التكاليفي بما يتماشى مع استراتيجية التسعير التنافسي.

- ضرورة تطبيق إطار عمل منهجي (مثل Kaizen أو PDCA) لتعزيز ثقافة التحسين المستمر، مع ربط مؤشرات الأداء بآليات تحفيزية تشجع العاملين على المشاركة في مبادرات الابتكار والتكيف مع التحديات البيئية.
- توصي الدراسة بتصميم برامج تدريبية مخصصة تركز على تنمية المهارات التقنية والقيادية، مع تخصيص ميزانية سنوية للتعليم المستدام وربط التقدم الوظيفي بإنجازات الابتكار.
- ينبغي للمنظمات إنشاء وحدات متخصصة في البحث والتطوير (R&D)، مع اعتماد منهجيات التصميم المتمركز حول العميل (Design Thinking) لتعزيز التمايز في المنتجات والخدمات.
- تطوير خطط تسويقية مرنة تعتمد على تحليل البيانات الضخمة ودراسة سلوك العملاء، مع التركيز على بناء تجارب عملاء فريدة (CX) واعتماد استراتيجيات التواصل المتكاملة (IMC) لتعزيز الولاء.
- دراسات مستقبلية:

أ. تأثير دمج تقنيات بلوك تشين في أنظمة سلسلة القيمة على الشفافية المالية: دراسة حالة القطاع الصناعي

ب. دور التحول الرقمي في تطوير آليات التكلفة المستهدفة لتحسين الأداء التنافسي للشركات الصناعية الناشئة

5. المراجع

المؤلفات:

- البكري، سونيا محمد (2002). إدارة الجودة الكلية. الإسكندرية: دار نشر الثقافة.
- راضي، محمد سامي (2015). مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- عساف، نزار (2023). مفاهيم ومصطلحات اقتصادية جديدة. عمان: دار اليازوري
- الفضل، مؤيد محمد وآخرون (2007). المحاسبة الإدارية. عمان: دار المسيرة.
- نور، أحمد محمد؛ علي، أحمد حسين (2005). مبادئ المحاسبة الإدارية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- الربيعي، سمير محمد؛ العموري، علي محمد؛ العامري، جايد سعود (2020). التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف: إطار نظري وتطبيق عملي. عمان: دار المناهج.

الأطروحات:

- عوض، محمد محسن (2010). نظام المحاسبة المالية الخالية من الفاقد. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة.
- نوبلي، نجلاء (2015). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خيضر.

المقالات:

- تربش، محمد وقادري، رياض. (2016). الوصول إلى الميزة التنافسية باستخدام سلسلة القيمة لـ Michael Porter مع الإشارة لشركة خزف تافنة Certaf بمغنية. مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية، 7، 34-8.

- حمد النيل الحارث عبد المنعم أحمد. (2023). دور التحسين المستمر في فعالية عناصر السلوك الإداري (دراسة حالة: البنك الإسلامي السوداني). مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية.
- الخنشبية، خولة بنت خليفة بن محمد وآخرون. (2023). متطلبات تحقيق التنافسية العالمية في مؤسسات التعليم العالي بسلطنة عمان في ضوء مدخل سلسلة القيمة. العلوم التربوية، 312، 227-297
- زواش، زهير. (2014). التجمعات الصناعية كنموذج إرشادي لتحسين القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة - حالة الجزائر. مجلة العلوم الإنسانية، 25(4)، 61-88.
- سرور، منال جبار. (2020). الاستراتيجيات الحديثة ودورها في إدارة أزمة ارتفاع تكاليف المنتجات وتحقيق الميزة التنافسية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 16(1)، 235-254.
- السيد، هدى إبراهيم (2023). أثر تطبيق أنظمة التصنيع الرشيق على خفض تكاليف الشركات الإنتاجية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية.
- شهاب، إدريس أنيس يونس، عبد اللطيف، ناصر نور الدين، وفتيحة، محمد محمد محمد. (2023). مقومات تطبيق أسلوب التحسين المستمر (Kaizen) لتطوير التكاليف المعيارية في البيئة الصناعية العراقية - دراسة استكشافية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 7(1)، 343-383.
- صغير، عماد، وبهلول، لطيفة. (2020). استخدام عناصر هندسة القيمة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية في منظمات الأعمال: دراسة اتجاهات عينة من إدارات شركة Condor إلكترونيك برج بوعرييج. مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، 17(1)، 535-550.
- طبيب، عبدالسلام، والصدراوي، زرفاوي، وعبدالكريم. (2021). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة سوناطراك فرع جبل العنق تبسة. مجلة رؤى اقتصادية، 11(1)، 603-615.
- الطراونة، عيسى محمود والطراونة، بكر محمود. (2021). التكلفة المستهدفة كمدخل متكامل لإدارة التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصناعية. مجلة الجنان، 14، 207-229.
- عوادي، عبدالقادر عزام ومراوي، رشيدة. (2020). استخدام سلسلة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية - مركب الملح لوطاية - بسكرة. أبحاث اقتصادية وإدارية، 14، 144.
- كريكور، لينا كراييت؛ سرور، منال جابر (2012). تكامل التقنيات الكفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 19(70)، 439.
- كناكيرة، رائد محمد. (2020). دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتأثيرها على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 26(120)، 497-515.
- مرغني، وليد، ودمدوم، زكريا، وبوقفة، عبد الحق. (2021). تحديات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الاقتصادية - دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي. مجلة مجاميع المعرفة، 17(1)، 350-365.
- المسعودي، حيدر علي جرار (2016). التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الاستراتيجي. المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 12(50)، 110-148.
- موسى، عبد القادر، ومسعودي، محمد. (2021). أثر التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة على القدرة التنافسية للمصارف الإسلامية - دراسة ميدانية لعينة من المصارف الإسلامية الجزائرية. مجلة التنظيم والعمل، 9(3)، 66-84.
- ميرغني، وليد وآخرون (2021). تحديات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الاقتصادية. مجلة مجاميع، 7(1)، 354.

هاشم، محمد صالح (2003). تقييم دور التكلفة المستهدفة. مجلة البحوث الإدارية والمعلومات، (1)، 129-210.
وهاب، نعمون أ. وسريدي، سميرة. (2017). أهمية زيادة القدرة التنافسية لمؤسسات الصناعة الغذائية لتحقيق التنمية المحلية في الجزائر - دراسة ميدانية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإنسانية والاجتماعية، 41، 542.

- Abdallh, H. S. (2019). The Role of Integration Between The Target Costing and Resource Consumption Accounting Techniques in Reducing Costs and Supporting Competitive Advantage - Analytical Study of The Opinions of a Sample of Employees of The Babylon Cement Factory. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, 25(111), 504. <https://doi.org/10.33095/jeas.v25i111.1641>
- Abdel-Khaleq, Z. A., & Dawood, F. S. (2023). Continuous Improvement and its impacts in achieving organizational excellence: A field study in Public Telecommunications Corporation in Dhamar Governorate. *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences*, 18(60, 1), 536-559. <https://doi.org/10.25130/tjaes.18.60.1.31>
- Al-Khanbashi, K. K. & Al-Omari, A. A. (2023). The Value Chain as an Input Root Knowledge in Higher Education Institutions- An Analytical Study. *International Journal of Educational and Psychological Studies*, 12(2), 322-341. <https://doi.org/10.31559/EPS2023.12.2.7>
- Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- Ditkaew, K. (2022). The Effect of Lean Accounting Implementation on Organizational Performance. *Int. J. Asian Bus. Inf. Manag.*, 13, 1-18.
- Ovharhe, O.H., Chibuike, C.U., & Abada, A.M. (2023). Lean Accounting and Lean Entrepreneurship. *American Journal of Social Development and Entrepreneurship*.
- Porter, M. E. (1990). The Competitive Advantage of Nations. *Harvard Business Review*, 68(2), 73-93.
- Prahalad, C. K., & Hamel, G. (1990). The Core Competence of the Corporation. *Harvard Business Review*, 68(3), 79-91.

مواقع الإنترنت:

Schwab, K. (2019, October 8). *The global competitiveness report 2019*. World Economic Forum. <https://www.weforum.org/publications/how-to-end-a-decade-of-lost-productivity-growth/>