المحاسبة عن التنمية المستدامة ودورها في دعم القدرة التنافسية

"دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية"

Accounting for sustainable development and its role in supporting competitiveness

A field study on a sample of Sudanese industrial establishments

د. محمد المهدي الأمير أحمد

المستخلص:

يهدف هذا البحث إلى بيان دور الأبعاد الأساسية للمحاسبة عن التنمية المستدامة المتمثلة في (البعد الإقتصادي، البعد الإجتماعي، والبعد البيئي) في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية، ولتحقيق الهدف أستخدم (الباحث) البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إستمارة الاستقصاء التي وزعت على عينة من المنشآت الصناعية، وبعد استخدام أساليب التحليل الوصفية تم إختبار الفرضيات، وتوصل البحث إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأبعاد الأساسية للمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية، كما أوصي بضرورة إعداد الندوات والمؤتمرات العلمية للتعرف بأهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة بالنسبة للإداريين والمحاسبين والموظفين في المنشآت الصناعية السودانية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة عن التنمية المستدامة ،القدرة التنافسية.

Abstract:

This research aims to demonstrate the role of the basic dimensions of accounting for sustainable development represented in (the economic dimension, the social dimension, and the environmental dimension) in supporting the competitiveness of industrial establishments. To achieve the objective, the researcher used the statistical program (SPSS) to analyze the data obtained from the questionnaire form that was distributed On a sample of industrial establishments, and after using descriptive analysis methods, the hypotheses were tested, and the research found a statistically significant relationship between the basic dimensions of sustainable development accounting and supporting the

competitiveness of industrial establishments, and employees in Sudanese industrial establishments.

Keywords: accounting For sustainable development / competitiveness.

المحور الأول: المقدمة

1- تمهيد:

منذ بداية الثمانينات ظهرت العديد من المشاكل الاقتصادية والبيئية ومن أهمها مشكلة التلوث البيئي وزيادة استنزاف الموارد الطبيعية سواء كانت موارد متجددة أو غير متجددة، لذلك كان لابد من إيجاد حلول للتغلب على تلك المشاكل المطروحة، حيث ظهر لأول مرة مفهوم التنمية المستدامة في مؤتمر قمة الأرض عام (1992م)، لمعالجة القضايا الاقتصادية والبيئية، حيث أنتشر هذا المفهوم في العديد من الدول المتقدمة والنامية، وبناءً على هذا حدث تتطور في علم المحاسبة نتيجة لهذه التطورات حيث أهتم علم المحاسبة بالقياس والافصاح عن العناصر الاقتصادية والعناصر البيئية والعناصر الاجتماعية للتنمية المستدامة من خلال مؤشراتها الفرعية لمسايرة المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية.

2- مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم اِهتمام المنشآت الصناعية بالمحاسبة عن التنمية المستدامة بمختلف أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية رغم أهميتها المتزايدة في ظل التطورات الحديثة في بيئة الأعمال، هذا الأمر أنعكس سلباً على المنشآت الصناعية السودانية في تلبية احتياجات البيئة الخارجية، مما أفقدها القدرة على المنافسة، ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي: ما هو دور المحاسبة عن التنمية المستدامة في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية؟.

3- هدف البحث:

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

أ- بيان مفهوم وأهداف وأبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة.

ب- التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف القدرة التنافسية.

ج- قياس أثر أبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة في دعم القدرة التنافسية.

4- أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث في أنه يواكب التطور العلمي في المحاسبة من خلال التركيز على الأبعاد الأساسية للمحاسبة عن التنمية المستدامة ودورها في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية، حيث أن هنالك قلة في الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في حدود علم **(الباحث)**، بالإضافة إلى توجيه اِهتمام الباحثين والأجهزة الرقابية بالمحاسبة عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال السودانية.

5- فرضيات البحث:

انطلاقاً من فكرة البحث وهدفه وأهميته، تم اختبار الفرضيات التالية:

أ- الفرضية الأولي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد الاقتصادي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

ب- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد الاجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

ج- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

6- منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتوضيح ووظف الظاهرة موضوع الدراسة وجمع البيانات وتحليلها لبيان العلاقة بين أبعادها المختلفة.

7- حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في الآتي:

أ- الحد الزماني: 2020م.

ب- الحد المكاني: عينة من المنشآت الصناعية السودانية.

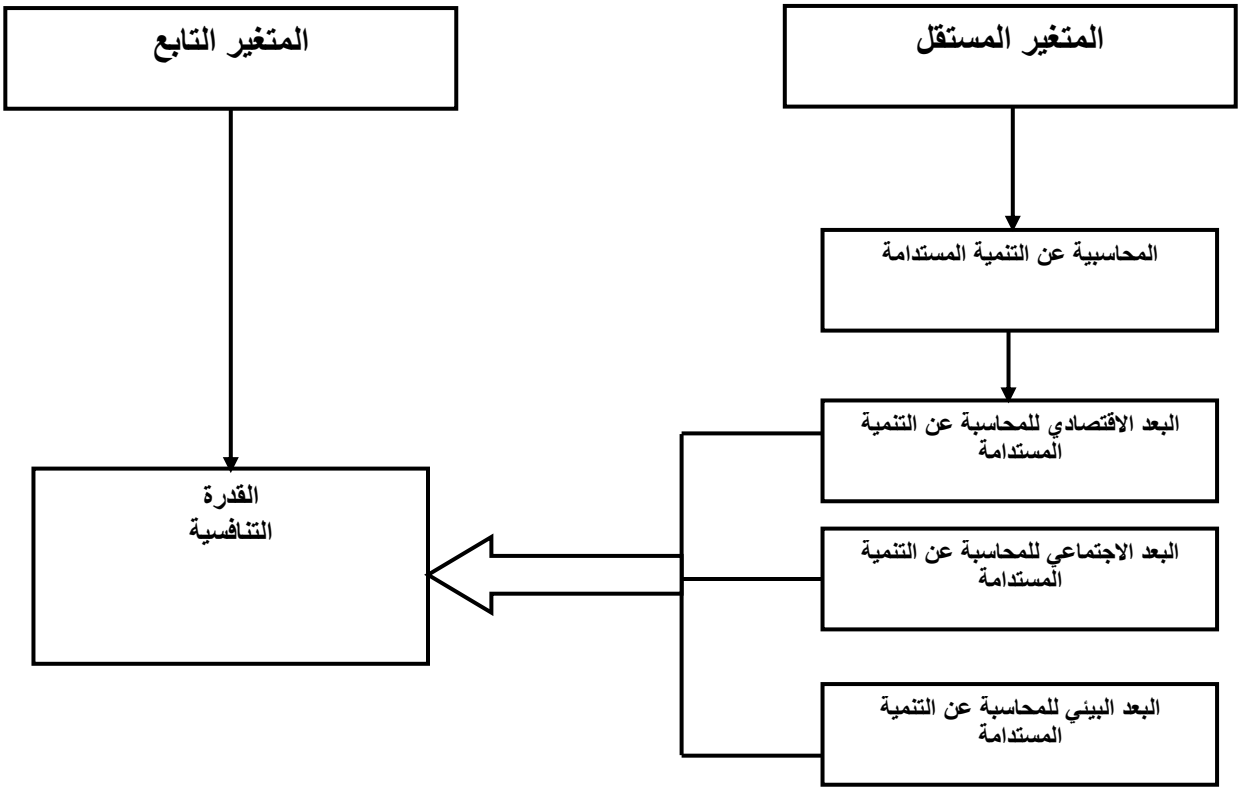
ج- الحد البشري: مدير مالي، نائب مدير مالي، رئيس قسم، محاسب، محاسب تكاليف.

8- نموذج البحث:

اعتماداً على ما ورد في الدراسات السابقة، وانسجاماً مع أهداف البحث ومشكلته، فقد تمت صياغة نموذج يمثل متغيرات البحث، وفيما يلي توضيح لهذا النموذج من خلال الشكل التالي:

شكل (1):

نموذج البحث



>

المصدر: إعداد **(الباحث)** بالاستفادة من الأدبيات، 2020م.

9- خطة البحث:

في ضوء منهجية البحث وتحقيقاً لأهدافه، تم تقسيم خطة هذا البحث إلى خمسة محاور على النحو التالي:

المحور الأول: المقدمة وتشتمل على الإطار المنهجي والدراسات السابقة.

المحور الثاني: الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية.

المحور الرابع: الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات.

المحور الخامس: المراجع.

10- الدراسات السابقة:

يتناول **(الباحث)** الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وفقاً لتسلسلها التاريخي على النحو التالي:

*** دراسة (العرموطي، 2013م):** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لعناصر محاسبة الاستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية، العناصر الاقتصادية) على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين والمدققين والعاملين في أقسام المحاسبة.

*** دراسة: (2013م، Gyula & Bettina):** هدفت الدراسة إلى التعرف على جوانب المحاسبة عن التنمية المستدامة الجانب الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها أن محاسبة التنمية المستدامة تؤدي إلى تحسين الجوانب الاستراتيجية لمنشآت الأعمال ومعالجة المشاكل الاقتصادية والبيئة والاجتماعية لتلك المنشآت.

*** دراسة (قاسم وآخرون، 2014م):** هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة والخاصة بعملية النشر الإلكتروني للبيانات المحاسبية وقياس الاستثمارات في الموارد البشرية، والمحاسبة عن التنمية المستدامة، والعمليات المحاسبية في ظل التجارة الالكترونية، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك نقصاً كبيراً في إيجاد الصيغ المحاسبية التي من خلالها يتم قياس الأبعاد المختلفة للمحاسبة عن التنمية المستدامة (الاقتصادية والبيئية والاجتماعية).

*** دراسة (رزق، 2016م):** هدفت الدراسة إلى تحليل مؤشرات الإستدامة وتطويرها لتأخذ في الحسبان مجموعة من المؤشرات غير المالية بما يخدم الإستدامة المحاسبية والمالية للشركات، ويؤدي إلى تعبير نموذج المحاسبية المالية عن الواقع الاقتصادي للمنشأة، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن الإفصاح عن تقرير التنمية المستدامة حقق العديد من المزايا وهي خلق قيمة مالية للمنشأة وتدعيم سمعة المنشأة الأمر الذي يساهم في جذب المستثمرين إلى المنشأة.

*** دراسة (فاتح، 2017م):** هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، ومن ثم الإفصاح عن ممارستها في شكل تقرير يسمى تقرير التنمية المستدامة، وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في مؤسسة صناعة الاسمنت تم تطبيقه، خاصةً لممارستها المسؤولة إتجاه التنمية المستدامة.

*** دراسة (زروقي، 2018م):** هدفت الدراسة إلى اقتراح مؤشرات لشكل تقرير المحاسبة عن التنمية المستدامة، وإختبار مدى قبوله من جانب بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة، وتوصلت الدراسة إلى توثيق وتطبيق مؤشرات البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة بشكل كلي، وتوثيق وتطبيق البعد الاجتماعي والبيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة بشكل جزئي.

*** دراسة (علي وأحمد، 2019م):** هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك إدارة شركة راس لأنوف وموظفيها لأهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة، والتعرف على مدى توافر معلومات تمكنها من الإفصاح عن أدائها البيئي والإجتماعي والإقتصادي والمعوقات التي قد تحد من تطبيق متطلبات التنمية المستدامة، وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي للشركة لا يهتم بالإفصاح عن الجوانب المختلفة للتنمية المستدامة على الرغم مما تتكبده الشركة من تكاليف في سبيل تطوير وتنفيذ برامج وأنشطة متعددة تؤكد اهتمامها بالعاملين والبيئة والمجتمع تجاه تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

*** دراسة (أحمد، 2020م):** هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إختبار أثر الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة على كفاءة الاستثمار في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة أدى إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات وتكاليف الوكالة مما زاد ثقة أصحاب المصالح ورقباتهم وتحديد الاستثمار عند الحجم الأمثل بدون زيادة أو نقص وبالتالي تحقيق كفاءة الاستثمار.

11- موقع البحث من الدراسات السابقة:

تشير الدراسات السابقة إلى أن المنشآت أهتمت بقضيه الإفصاح عن التنمية المستدامة بطريقة منفصلة كدراسة (أحمد، 2020م) ودراسة (زروقي، 2018م)، أو ربط المحاسبة عن التنمية المستدامة بالإفصاح كدراسة (العرموطي، 2013م)، أما دراسة (2013م، Gyula & Bettina) فقد ركزت على أبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة (البعد الإقتصادي، الإجتماعي والبيئي)، كما قدمت دراسة (فاتح، 2017م) إطار محاسبي لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، وكل دراسة تركز على جانب معين يتلأم مع هدفها، والبحث الحالي تناول الأبعاد الأساسية للمحاسبة عن التنمية المستدامة والمتمثلة في (البعد الإقتصادي، الإجتماعي، والبيئي) ودور تلك الأبعاد في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية، وبهذا فهو يختلف عن الدراسات السابقة في إنه تناول محور المحاسبة عن التنمية المستدامة وليس التركيز على الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة، وربطها بدعم القدرة التنافسية من أجل تطوير المنشآت الصناعية السودانية وخلق قيمة تنافسية لها.

المحـور الثانـي: الإطار المفاهيمـي لمتغيرات الدراسة

يتناول **(الباحث)** في هذا المحور الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن التنمية المستدامة والقدرة التنافسية على النحو التالي:

أولاً: الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن التنمية المستدامة:

يتناول **(الباحث)** في هذا الجزء مفهوم وأهداف وأبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة، من خلال النقاط الآتية:

1- مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة:

عرفت المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها: "نظام معلومات يختص بوظيفتي قياس الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة" (راجي وعباس، 2019م: 422)، كما عرفت بأنها: "أدوات لضمان أن أعمال الوحدة الاقتصادية أُجريت وفقاً لمبادئ المسؤولية الاجتماعية أو التنمية المستدامة وإبلاغ أصحاب المصلحة بالأداء المستدام، وينظر للمحاسبة عن التنمية المستدامة كمكمل للمحاسبة المالية، اذ يمكن تقييم المعلومات المالية ومعلومات الإستدامة جنباً إلى جنب وتقديم عرض كامل لأداء الوحدة الاقتصادية وخلق القيمة، سواء كانت المالية وغير المالية، عبر جميع أشكال رأس المال"(علي، 2019م: 175)، في حين عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) على أنها: "مجموعة من الأدوات التي تحاول تطوير أدوات القياس لمختلف مستويات التكامل وأساليب المحاسبة البيئية والاجتماعية والافصاح عنها من الناحية المالية والنقدية، إذ يشمل ذلك قياس وإدارة المعلومات المتعلقة بجميع الروابط والجوانب المتعلقة بإستدامة الوحدات الاقتصادية" (الموسوي والياسري والشحماني، 2019م: 212)

بناءً على ما سبق يعرف **(الباحث)** المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها: آلية تساعد في تحقيق نوع من التوازن بين البيئة والمجتمع والموارد الاقتصادية، وذلك من خلال الافصاح عن المعلومات المحاسبية للعناصر الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة التي تساعد في اتخاذ القرارات لمنشآت الأعمال.

2- أهداف المحاسبة عن التنمية المستدامة:

تعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف التي تتخلص فيما يلي (شنن، 2017م: 266):

أ- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الاجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة المنشأة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أُخرى واتخاذ القرارات المناسبة.

ب- إعداد التقارير عن النفقات البيئية والاجتماعية والثقافية لتوضيح مدى التزام المنشاة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية والاجتماعية.

ج- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمنشأة لضمان الاستمرارية.

د- إظهار المنافع البيئية والاجتماعية التي حققتها المنشأة في كل فترة مالية.

3- أبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة:

هنالك ثلاثة أبعاد للمحاسبة عن التنمية المستدامة تتمثل في الآتي (الجبوري وجعفر وغالي، 2019م: 306):

أ- البعد الاقتصادي: يتضمن هذا البعد السياسات الاقتصادية على المستوي الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفير المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، التي تساعد المنشأة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر، وتضمن تعظيم قيمة المنشاة واستمرارها في الأجل الطويل.

ب- البعد الاجتماعي: يرتبط هذا البعد بأهمية المعلومات المتعلقة بتأثير أنشطة المنشآت وعملياتها على المجتمع لكونه يهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق توزيع الموارد الطبيعية والاقتصادية وتنمية الثقافات واحترام حقوق الانسان والتنوع والمشاركة (العواد والابراهيمي، 2018م: 45).

ج- البعد البيئي: الإفصاح عن المعلومات البيئية يضيف الثقة في المعلومات التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة وضخامتها والتشريعات البيئية الملزمة بها، ومثلت عناصر التنمية المستدامة جانباً كبيراً من عناصر الافصاح الاختياري، حيث تهتم المنشآت اليوم بالإفصاح عن التنمية المستدامة وعن أدائها المالي وغير المالي، ويتم ذلك إما من خلال تقرير أو أكثر يضاف لتقاريرها المالية التقليدية يتعلق بالبيئة والمجتمع، أو من خلال تقرير موحد عن التنمية المستدامة في لكل منشأة، ويأخذ أيضاً بالاعتبار موضوع التحكم المؤسسي والموظفين والابتكار، ومع الانتشار الواسع لقضايا الاستدامة تتزايد منافع الإفصاح عن استدامة المنشآت، والتي تعتبر وسيلة لتلبية احتياجات المساهمين وأصحاب المصالح من المعلومات اللازمة لتقييم أداء المنشأة في الأجل الطويل، فهناك اتفاق علي أن التقارير المالية التقليدية لا تُعَبِرّ بصورة كافية عن الأبعاد المتعددة لقيمة المنشأة في الوقت الحاضر، مما أدى إلي زيادة الطلب علي مقاييس مالية وغير مالية لتقييم أداء المنشأة وتأثيرها علي البيئة والمجتمع، حيث إن إمداد مستخذي القرارات في المنشآت بالمعلومات البيئية تجعلهم يستثمرون أموالهم في المنشآت ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث (بدر، 2013م: 21).

بناءً على ما تقدم يرى **(الباحث)** أن البعد البيئي يعتبر من أهم الأبعاد لدى المحاسبة عن التنمية المستدامة، وذلك لأنه يساهم في تحقيق الرفاهية للمنشآت ويدعم استمرار نجاحها، مما يؤدي إلى توفير المنتجات بجودة

وخدمة عالية فضلاً عن حماية البيئة والمحافظة على صحة العملاء من خلال تقليل مخاطر التلوث والإيفاء بمتطلبات المجتمع.

ثانياً: الإطار المفاهيمي للقدرة التنافسية:

يتناول **(الباحث)** في هذا الجزء مفهوم وأهمية وأهداف القدرة التنافسية، واستراتيجيات التنافسية ودور المحاسبة عن التنمية المستدامة في دعم القدرة التنافسية، من خلال النقاط التالية:

1- مفهوم القدرة التنافسية: يقصد بالقدرة التنافسية بأنها: "مجموعة المهارات والمعارف والقيم التي تتفاعل مع بعضها بشكل يحقق القدرة على المواجهة والبقاء في مجال معين من المجالات" (علي، 2008م: 78)، كما عرفت بأنها "المهارة أو المورد المتميز الذي يتيح للمنظمة إنتاج قيم ومنافع للعملاء تزيد عما يقدمه المنافسون, يؤكد تميزها وإختلافها عن هؤلاء المنافسين من وجهة نظر العملاء الذين يتقبلون هذا الاختلاف والتميز حيث يحقق لهم المزيد من المنافع والقيم التي تتفوق على ما يقدمه لهم المنافسون الآخَرُون"(صابر وعبد المجيد، 2010م: 215).

مما تقدم من تعريفات للقدرة التنافسية يعرف **(الباحث)** القدرة التنافسية بأنها: "الوسيلة التي من خلالها تحقق المنشأة التمييز على المنافسين في بيئة الأعمال الخارجية والتي تؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج، وإنتاج منتجات بجودةٍ عالية، مما يحقق رضاء الزبائن والحصول على ميزات تنافسية خلال المدى الطويل يضمن لها الاستمرارية".

2- أهمية القدرة التنافسية:

تكمن أهمية القدرة التنافسية في قدرتها على تحقيق وتغطية ثلاثة أشياء أساسية للمنشأة تتمثل في الآتي (أحمد، 2013م: 32) و(بشير، 2017م: 186):

أ- خلق قيمة قادرة على تلبية إحتياجات العملاء والحفاظ عليهم وتحسين سمعة المنشأة.

ب- الاحتفاظ بحصة مناسبة للمنشأة في السوق لها ربحية عالية, وتضمن لها البقاء والنمو والاستقرار.

ج- تحقيق التميز الاستراتيجي للمنشأة عن المنافسين في الخدمات المقدمة للعملاء, من خلال التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المطبقة في ظل المنافسة السائدة.

بناءً على ما سبق يرى **(الباحث)** أن أهمية القدرة التنافسية تكمن في أنها تساعد المنشأة في تحقيق ربحية عالية، تضمن لها البقاء والاستدامة في السوق، ويتم ذلك من خلال التوظيف المناسب لكل مجال من مجالات المنافسة.

3- أهداف القدرة التنافسية:

تهدف القدرة التنافسية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، وهي كما يلي (دراجي، 2010م: 17)، و(Gupta, 2015: P15):

أ- تحقيق درجة عالية من الكفاءة: بمعنى أن تحقق المنشأة نشاطها وأعمالها بأقل مستوى ممكن من التكاليف، وفي ظل التطور التكنولوجي المسموح به، فالتنافسية تساهم في رقي المنشآت الأكثر كفاءةً.

ب- التطور والتحسين المستمر للأداء: من خلال التركيز على تحقيق الإبداعات التكنولوجية والابتكار والتي تكون تكلفتها مرتفعةً نسبياً، إلا أنها صعبة المحاكاة من قِبل المنظمات المنافسة.

ج- الحصول على نمط مقيد للأرباح: إذ تتمكن المنشآت ذات الكفاءة الأعلى والأكثر تطوراً من تعظيم أرباحها, فالأرباح تعد مكافأة المنشأة عن تميزها وتفوقها في أدائها.

ويضيف (**الباحث**) على هذه الأهداف أن القدرة التنافسية تهدف إلى توفير معلومات عن بيئة المنافسة، وهذه المعلومات بدورها تؤدى إلى مرونة في حركة الإنتاج والتخزين، مما يقود إلى الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لمواجهة متطلبات البيئة التنافسية.

4- الاستراتيجيات التنافسية:

هناك عدد من الاستراتيجيات التنافسية قد تطبق المنشأة إحداهما أو بعضاً منها أمام القوى التنافسية، تشمل استراتيجية قيادة التكلفة، استراتيجية التمييز، واستراتيجية التركيز، وفيما يلي عرض لتلك هذه الاستراتيجيات (مطر، 2014م:284)، و(Attiany, 2014: P43):

أ- استراتيجية قيادة التكلفة: هذه الاستراتيجية تهدف إلى تحقيق تكلفة أقل بالمقارنة مع المنافسين، وهناك عدة دوافع أو حوافز تشجع المنشآت على تحقيق التكلفة الأقل وهي توافر اقتصاديات الحجم، الآثار المترتبة وتحسين الكفاءة، وأخيرا سوق مكون من مشترين واعيين تماماً للسعر.

ب- **استراتيجية التمايز**: تتميز المنشآت بقدرتها على إنتاج أو تقديم سلع وخدمات فيها شيءٌ ما مختلف ذو قيمة لدى العملاء بحيث تنفرد به عن المنافسين (الخفاجي وآخرون، 2017م: 57).

ج- **استراتيجية التركيز:** وهي تتمثل في قيام المنشأة بتركيز اهتمامها على توفير المنتج أو الخدمة لمجموعة معينة من العملاء أو لمجموعة معينة من المناطق الجغرافية، وهنا يجب أن نلفت الانتباه إلى أن المنشأة التي سوف تستخدم تلك الاستراتيجية قد تحتاج غالباً إلى تحديد ما إذا كان سوف تستخدم استراتيجية قيادة السعر أو التكلفة في المنافسة داخل تلك المناطق الجغرافية (ريشو، 2010م: 10)، و(Soliman, 2013: P134).

5- دور المحاسبة عن التنمية المستدامة في دعم القدرة التنافسية:

تأسيساً على ما ورد يخلص **(الباحث)** إلى أن المحاسبة عن التنمية المستدامة تدعم القدرة التنافسية للمنشآت عبر الأبعاد الأساسية للمحاسبة عن التنمية المستدامة والتي تتمثل في البعد الإقتصادي والبعد الإجتماعي والبعد البيئي، حيث يساعد البعد الاقتصادي على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للمنشآت، والمحافظة على الموارد الطبيعة وتحقيق التفوق التنافسي، أما البعد الإجتماعي يساعد في التعامل مع الأطراف خارج المنشآت كالعملاء وغيرهم، وذلك بغرض الوصول إلى تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة تحقق رضاء الأطراف الخارجية، كما أن البعد البيئي يهتم بقياس الأداء البيئي آخذ في عين الاعتبار وجهات النظر الداخلية والخارجية للمنشآت.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المحور على وصف لمجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية التي تم بموجبها يتم تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

1- مجتمع الدراسة: يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى **(الباحث)** أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة, والمجتمع الأساسي للدراسة يتكون من المدراء الماليين ونوابهم، رؤساء الأقسام، المحاسبين، ومحاسبين التكاليف داخل الرئاسة لكل شركة من شركات الصناعية دخل ولاية الخرطوم.

2- عينة الدراسة: تمَّ إختيار ثلاث شركات من مجموع الشركات الصناعية داخل ولاية الخرطوم عن طريق العينة الميسرة وهي: (مصنع النيل للمياه الغازية والعصائر "ستيم"، مصنع سعيد للمواد الغذائية، وشركة أراك الغذائية "بيبسي")، وتتكون من المدراء الماليين ونوابهم، رؤساء الأقسام، المحاسبين، ومحاسبين التكاليف"، حيث تم توزيع عدد (100) استمارة وتم استرجاع عدد (89) استمارة بنسبة استرجاع بلغت (89)%.

ثانياً: قياس الاعتمادية لأداة الدراسة:

تم قياس درجة الاعتمادية لاستمارة الاستقصاء بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الاتي:

الجدول (1):

نتائج قياس درجة الاعتمادية لأداة الدراسة:

الرقم	المتغير	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
11	**المستقل الأول**	0.83	0.911	0.909
22	**المستقل الثاني**	0.77	0.927	0.932
33	**المستقل الثالث**	0.90	0.942	0.952
44	**المتغير التابع**	0.89	0.965	0.922
5	**إستمارة الإستقصاء كاملة**	0.91	0.971	0.944

المصدر: إعداد **(الباحث)** من نتائج التحليل الإحصائي، 2020م.

يتضح **(للباحث)** من الجدول رقم (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لاجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بكل متغير وعلى استمارة الاستقصاء كاملة كانت أكبر من (50%)، والبعض منها قريب جداً من (100%) مما يدل على أن أداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الذاتي الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الاحصائي سليماً ومقبولاً.

ثالثاً: التحليل الوصفي للمتغيرات:

يوضح الجدول رقم (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير المستقل (المحاسبة عن التنمية المستدامة) والمتغير التابع (دعم القدرة التنافسية) حيث تم تحويل الفئات الاسمية (أوافق بشدة، وأوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) الى فئات رقمية (1,2,3,4,5) على التوالي حسب المقياس الخماسي لليكرت، ومن ثم إدخالها في برنامج الاحصائي (SPSS) على النحو الاتي:

الجدول (2):

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

م	المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن اقراب إلى	
				الوزن	التفسير
1	البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة	4.20	0.908	4	أوافق
2	البعد الاجتماعي للمحاسبة عن التنمية المستدامة	4.11	0.914	4	أوافق
3	البعد البيئي للمحاسبة عن التنمية	4.12	0.834	4	أوافق

	المستدامة				
4	دعم القدرة التنافسية	4.34	0.914	4	أوافق

المصدر: إعداد **(الباحث)** من نتائج التحليل الإحصائي، 2020م.

يتضح **(للباحث)** من الجدول (2) أن قيمة الوسط الحسابي لإجابات المبحوثين للمتغير الأول أبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة (الاقتصادي، الاجتماعي، والبيئي) (كمتغير مستقل) بلغت (4.20، 4.11، 4.12)، وهذه القيمة تجاوزت الوزن (4) الذي يعني (أوافق)، وهذا يدل على أن غالبية المبحوثين من عينة الدراسة لديهم معرفة تامة بأبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة (الاقتصادي، الاجتماعي، والبيئي)، كما أن قيمة الوسط الحسابي للمتغير الثاني دعم القدرة التنافيسة (المتغير التابع) بلغت (4.34) كذلك هذه القيمة قريبة الى الوزن (4) الذي يعني (أوافق)، وهذا يدل على أن غالبية المبحوثين لديه معرفة تامة بالقدرة التنافسية، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على جميع المتغيرات بين (0.83 – 0.91)، وهذه القيمة تشير الى التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبير جداً عليها.

رابعاً: إختبار الفرضيات:

لإختبار الفرضيات (الأولى، الثانية، الثالثة) 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 البسيط المعادلة الأساسية التالية:

$$Y = B0 + B1\ X$$

حيث ان (B_0) تمثل الجزء الثابت للنموذج.

وأن (B1) فهي تمثل معامل الانحدار.

1- **إختبار الفرضية الأولى:** تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد الاقتصادي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية"، تهدف هذه الفرضية إلى بيان دور البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة في دعم القدرة التنافسية، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد البعد الاقتصادية للمحاسبة عن التنمية المستدامة كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) ودعم القدرة التنافسية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (3):

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الأولى

	معاملات الإنحدار	إختبار (t)	القيمة الاحتماليةSig))	التفسير
$\hat{B}_0$	1.203	2.557	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.734	0.834	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.96			
معامل التحديد (R^2)	0.70			
إختيار (F)	62.814	النموذج معنوي		
Y=1.203+0.734x				

المصدر: إعداد **(الباحث)** من نتائج التحليل الإحصائي، 2020م.

يتضح **(للباحث)** من الجدول (3) قد أظهرت نتائج التقدير وجود إرتباط قوي بين البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة كمتغير مستقل ودعم القدرة التنافسية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.96)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.70)، هذه القيمة تدل على أن البعد الاقتصادي للمحاسبة عن التنمية المستدامة كمتغير مستقل يساهم بـ (70%) في دعم القدرة التنافسية (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (62.814) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و(2.557).

مما تقدم يستنتج **(الباحث)** أن فرضية الدراسة الأولي والتي نصت على: **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد الاقتصادي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية"** قد تحققت.

2- **إختبار الفرضية الثانية**: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد الاجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية"، تهدف هذه الفرضية إلى بيان البعد الإجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة فى دعم القدرة التنافسية، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن البعد الإجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة كمتغير مستقل ممثل بـ (x2) ودعم القدرة التنافسية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (4):

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية:

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.956	2.429	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.575	0.535	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.77			
معامل التحديد (R^2)	0.62			
أختيار (F)	57.424	النموذج معنوي		
Y=1.575+0.956x				

المصدر: إعداد **(الباحث)** من نتائج التحليل الإحصائي، 2020م.

يتضح **(للباحث)** من الجدول (4) قد أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين البعد الإجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة كمتغير مستقل ودعم القدرة التنافسية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.77)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.62)، هذه القيمة تدل على أن البعد الإجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة كمتغير مستقل يساهم بـ (62%) في دعم القدرة التنافسية (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F)(57.424) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و(2.429).

مما تقدم يستنتج **(الباحث)** أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد الاجتماعي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية"** قد تحققت.

3- **إختبار الفرضية الثالثة:** تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية"، تهدف هذه الفرضية إلى بيان دور البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة فى دعم القدرة التنافسية، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة كمتغير مستقل ممثل بـ (x2) ودعم القدرة التنافسية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (5)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة:

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.976	2.667	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.576	0.763	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.82			
معامل التحديد (R^2)	0.80			
أختيار (F)	60.453	النموذج معنوي		
Y=1.976+0.576x				

المصدر: إعداد **(الباحث)** من نتائج التحليل الإحصائي، 2020م.

يتضح **(للباحث)** من الجدول (5) قد أظهرت نتائج التقدير وجود إرتباط طردي قوي بين البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة كمتغير مستقل دعم القدرة التنافسية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.82)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.80)، هذه القيمة تدل على أن البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة كمتغير مستقل يساهم بـ (80%) في دعم القدرة التنافسية (المتغير التابع)، ونموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F)(60.453) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و(2.667)0

مما تقدم يستنتج **(الباحث)** أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: **"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين البعد البيئي لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية"** قد تحققت.

المحور الرابع: الخاتمة

أولاً: النتائج:

توصل **(الباحث)** من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية إلى مجموعةٍ من النتائج تتلخص في الآتي:

1- ساعد تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة في تطوير أدوات القياس لمختلف مستويات أساليب المحاسبة البيئية والاجتماعية والافصاح عنها من الناحية المالية.

2- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العناصر الإقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة ودعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

3- تطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة أدى إلى إظهار المنافع البيئية والإجتماعية التي حققتها المنشآت الصناعية.

4- ساعد البعد البيئي للمحاسبة عن التنمية المستدامة في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

5- نتج عن تطبيق البعد الإجتماعي للمحاسبة عن التنمية المستدامة أثر في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

6- البعد البيئي يعتبر من أهم أبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة، وذلك لأنه يساهم في تحقيق الرفاهية للمنشآت الصناعية السودانية.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصل إليها **(الباحث)** يوصي بالآتي:

1- على المنشآت الصناعية السودانية الاهتمام بالقياس والافصاح عن أبعاد محاسبة التنمية المستدامة لما لها من أثر فعال في دعم قدرتها التنافسية.

2- ضرورة إعداد الندوات والمؤتمرات العلمية للتعرف بأهمية المحاسبة عن التنمية المستدامة بالنسبة للإداريين والموظفين والمحاسبين في المنشآت الصناعية السودانية.

3- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التي تغطي مختلف الجوانب للمحاسبة عن التنمية المستدامة.

المحور الخامس: المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1- الكتب:

- بديع الين ريشو، **الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية**، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2010م.
- محمد عبد العليم صابر ود. خالد عبد المجيد تعليب, **إدارة الموارد البشرية**، الإسكندرية: دار الفكر الجامعي, 2010م.
- محمد مطر، **التسويق المتقدم**، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2014م.

2- المجلات العلمية:

- أحمد بخيت محمد أحمد، "الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة وكفاءة الاستثمار في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، المجلد الحادي والعشرون، العدد الرابع، أكتوبر2020م.
- أسعد محمد علي وهاب العواد، وحسن عبد الكريم الابراهيمي، "توظيف معايير محاسبة الاستدامة (معيار FNO101) المصارف التجارية لتحسين الافصاح وتحقيق الشفافية: بحث تطبيقي في عينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، **المجلة العراقية للعلوم الإدارية**، المجلد الخامس عشر، العدد الستون، 2018م.
- سامي محمد أحمد, "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية", **مجلة البحوث التجارية,** العدد الأول , 2014م.
- صفاء مهدي راجي، وبشائر خضير عباس، "دور محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية: بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية العراقية"، **مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية**، المجلد الحادي عشر، العدد الثالث، 2019م.
- عباس نوار كحيط الموسوي، وعبد الرضا لطيف جاسم الياسري، ونورس قاسم خليفة الشحماني، "استعمال تقنية دورة حياة المنتج للمحاسبة عن التكاليف البيئية في ظل معايير محاسبة الاستدامة"، **مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد الأول، العدد الثاني والثلاثون، 2019م.
- عبد الرزاق قاسم، وآخرون، "تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014م.
- عبد الله علي, "دور الحكومة في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسات الوطنية", **مجلة الباحث,** العدد السادس, 2008م.
- عصام علي فرج بدر، "نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية : دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، المجلد السابع والعشرون، العدد الرابع، 2013م.
- علاء أحمد رزق، "المحاسبة عن التنمية المستدامة كمدخل لتطوير نموذج المحاسبة المالية في ظل مفهوم حوكمة الشركات: دراسة اختبارية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الأول، 2016م.

- علي خلف الجبوري، ونجلة جبار جعفر، وزينة حمزة غالي، "أمكانية تطبيق معايير الاستدامة المحاسبية في التقارير المالية لتعزيز جودة الإبلاغ المالي للمصارف العراقية الأهلية في محافظة البصرة"، **مجلة حولية المنتدى للدراسات الإنسانية**، المجلد الأول، العدد التاسع والثلاثون، 2019م.
- علي عباس شنن، "إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال المصرية المعاصرة : دراسة تطبيقية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، المجلد الحادي والعشرون، العدد السابع، 2017م.
- محمد ابراهيم علي، "التقارير الشاملة للكليات الأهلية في ظل محاسبة الاستدامة"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الدولي الثامن، 2019م.
- نعمة عباس الخفاجي، وآخرون، "أثر جودة التصميم المعماري في بناء التنافسية لشركات المقاولات في وزارة الإسكان والتعمير العراقية"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد الثالث والعشرون، العدد السابع والتسعون، 2017م.

3- الرسائل الجامعية:

- أحمد عدنان العرموطي، أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في بورصة عمان، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره**، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013م.
- أم روبة أحمد محمد بشير، تقويم أثر تكاليف الجودة على دعم القدرة التنافسية في القطاع المصرفي: دراسة ميدانية مع نموذج مقترح، **رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة**، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، 2017م.
- زينب زروقي، محاسبة التنمية المستدامة واقع وآفاق تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية: دراسة لبعض من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018م.
- غلاب فاتح، أطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية- دراسة تحليلية لمؤسسة صناعة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK، **رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشوره**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1 ، 2017م.

4- المؤتمرات:

- عيسى دراجي، البيئة والميزة التنافسية، بحث قدم في **الملتقي الدولي الرابع** حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، يومي 8-9 نوفمبر 2010م، الذي عقد في الجزائر.
- غزالة أحمد، وسعاد عياش علي، مدى إمكانية تبني المحاسبة عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال الليبية – دراسة تطبيقية على شركة رأس لأنوف لتصنيع النفط والغاز، بحث قدم في **المؤتمر الدولي الخامس لجامعة النجم الساطع** بعنوان "المؤتمر الدولي للطاقة المتجددة والمستدامة"، يومي1- 2 أكتوبر 2019م، الذي عقد في ليبيا.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Fawzy Soliman, "Does Innovation Drive Sustainable Competitive Advantages? ", **Journal of Modern Accounting and Auditing**, Vol. 9, No. 1, 2013
- gyula fulp & Bettina hodi, , sustainability accounting: a success factor in corporate sustainability strategy new challenges of economic and business development, rigue university of Latvia, 2013 .
- Murad Salim Attiany, "Competitive Advantage Through Benchmarking: Field Study of Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange", **Journal of Business Studies Quarterly** , Vil.5, No.4, 2014.
- Satya Dev Gupta, "Comparative Advantage and Competitive Advantage: An Economics Perspective and a Synthesis", **Athens Journal of Business and Economics** ,Vol. 1, No. 1, 2015.