دور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية لدى الشركات الصناعية الليبية

(دراسة استطلاعية من وجهة نظر أعضاء هيأة التدريس بجامعة بنغازي)

■ ريهام موسى عبدالمجيد سكران *

● تاريخ استلام البحث 2026/02/07م ● تاريخ قبول البحث 2026/03/28م

●DOI https://doi.org/10.5281/zenodo.20030514

■ المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك أعضاء هيأة التدريس في الجامعات الليبية لدور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية. وتستند الدراسة إلى ثلاثة محاور رئيسية تتعلق بدور هذا الأسلوب في تحسين جودة المنتجات وتنوعها، وإدارة الاختناقات وتحسين سرعة الاستجابة وتسليم المنتجات في الوقت المحدد، وأهمية استخدام مقاييس المحاسبة عن الإنجاز في دعم القرارات المتعلقة بالتكلفة والتسعير.

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وجُمعت البيانات من(59) عضو هيأة تدريس باستخدام استبيان مُهيكل. أظهرت اختبارات Kolmogorov–Smirnov وShapiro–Wilk أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، مما استلزم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وتم تطبيق اختبار Wilcoxon لعينة واحدة لاختبار فرضيات الدراسة.

أظهرت النتائج أن جميع محاور الدراسة تجاوزت القيمة المحايدة في مقياس ليكرت، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور الأول (4.02)، والثاني (4.07)، والثالث (3.99)، مع فروق ذات دلالة إحصائية (Sig. < 0.001)، مما يشير إلى وجود اتجاهات إيجابية قوية لدى أعضاء هيأة التدريس تجاه دور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية.

وتُظهر النتائج أهمية هذا الأسلوب في رفع جودة المنتجات، وإدارة القيود الإنتاجية، وتحسين استغلال الموارد، واتخاذ قرارات التسعير، وهو ما يعزز الميزة التنافسية.

● **الكلمات المفتاحية:** المحاسبة عن الإنجاز، أهمية المحاسبة عن الإنجاز، الميزة التنافسية.

* محاضر، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي E – mail:rmsakran@gmail.com

ISSN 7034 - 3080 (Online)
ISSN 2616 - 5848 (Print)

هذه الورقة البحثية مرخصة بموجب ترخيص CC BY 4.0.

The Role of Throughput Accounting in Enhancing Competitive Advantage in Libyan Industrial Companies

(An Exploratory Study from the Perspective of Faculty Members at the University of Benghazi)

■ **Reham Mousa Abdelmajid Sakran** *

■ **Abstract:**

This study aims to examine the perceptions of faculty members in Libyan universities regarding the role of **Throughput Accounting** in enhancing the competitive advantage of industrial companies. The study focuses on three main dimensions: the role of this approach in improving product quality and variety, managing production bottlenecks and enhancing responsiveness and on - time delivery, and the importance of using throughput accounting measures to support cost and pricing decisions.

The study employed a descriptive - analytical approach, with data collected from (59) faculty members using a structured questionnaire. Normality tests (Kolmogorov–Smirnov and Shapiro–Wilk) indicated that the data were not normally distributed, necessitating the use of non - parametric statistical tests. The **One - Sample Wilcoxon Test** was applied to test the study hypotheses.

The results showed that all study dimensions exceeded the neutral midpoint on the Likert scale, with mean scores of (4.02) for the first dimension, (4.07) for the second, and (3.99) for the third, with statistically significant

*Lecturer, Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Benghazi

differences (**Sig. < 0.001**). This indicates strong positive perceptions among faculty members regarding the role of throughput accounting in enhancing the competitive advantage of industrial companies.

The findings highlight the importance of this approach in improving product quality, managing production constraints, optimizing resource utilization, and supporting pricing decisions, all of which contribute to strengthening competitive performance.

- **Keywords:** Throughput accounting; Importance of throughput accounting; Competitive advantage.

1.1 مقدمة

إن أهم ما يميز البيئة الصناعية الحالية هو التطورات السريعة والمستمرة التي أثرت على العملية الإنتاجية، حيث ازداد التوجه نحو استخدام نظم الإنتاج الحديثة المعتمدة على الأتمتة وتقليل دور العنصر البشري، الأمر الذي أسهم في تحسين جودة المنتجات وخصائصها ومواصفاتها، وزيادة القدرة على الابتكار في تقديمها، فضلاً عن انخفاض نسبة التالف. كما واكبت هذه التطورات ظهور عدد من المفاهيم الإدارية الحديثة مثل الإنتاج في الوقت المحدد (Just in Time - JIT)، وإدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management - TQM)، ونظرية القيود (Theory of Constraints - TOC). وقد أدى الاعتماد على هذه النظم الحديثة إلى تغير هيكل التكاليف، حيث أصبحت تكلفة العمل المباشر تمثل نسبة منخفضة من إجمالي التكاليف، في حين ارتفعت نسبة التكاليف غير المباشرة (مؤمنة، 2004)

ونتيجة للتطورات الحاصلة في الأسواق، ازدادت حدة المنافسة بسبب تعدد البدائل المتاحة أمام المستهلكين، مما أفرز العديد من الصعوبات والتحديات التي تتمثل في القيود الداخلية والخارجية التي تعيق تحقيق الهدف الأساسي لمعظم الشركات، والمتمثل في تحقيق أداء متميز من خلال تسخير كافة الموارد المتاحة لتحقيق أقصى ربح ممكن. وعليه، فإن الوصول

إلى هذا الهدف يتطلب من الشركات تطوير نظم تكاليف ملائمة، وتقليص المخزون، وتحسين استغلال الموارد، إضافة إلى دراسة وتحليل القيود التي تواجهها على مختلف المستويات والعمل على إدارتها والسيطرة عليها. ويسهم هذا النهج في تعزيز القدرة التنافسية، بما ينعكس إيجاباً على الربحية الإجمالية لتلك الشركات (حمصي وآخرون، 2019)

وفي ظل هذه التطورات، أصبحت أساليب المحاسبة الإدارية ونظم التكاليف التقليدية غير قادرة على تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، الأمر الذي أوجد ضرورة البحث عن أساليب ونظم أكثر كفاءة وفعالية في جمع وتحليل البيانات التكاليفية. ونتيجة لذلك ظهرت مجموعة من الأساليب الإدارية ونظم التكاليف الحديثة، وكانت المحاسبة عن الإنجاز (Throughput Accounting - TA) إحدى هذه الأساليب المتطورة، والمرتبطة بشكل خاص بالشركات التي تعمل في ظل بيئة تتسم بوجود موارد مقيدة (مهنا، 2022)

وقد نشأت المحاسبة عن الإنجاز في الأصل من نظرية القيود، التي تُعد من أنظمة التكاليف الحديثة نسبياً. وبالنظر إلى تأثر البيئة الصناعية في ليبيا بهذه التطورات، تسعى هذه الدراسة إلى استكشاف دور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية.

1.2 الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع المحاسبة عن الإنجاز وعلاقتها بالأداء والميزة التنافسية، ويمكن عرض أبرزها على النحو الآتي:

أشارت دراسة (Anwarul Islam 2015) إلى أن تطور محاسبة الإنجاز مستمد من نظرية القيود، وناقشت إمكانية تطبيقها لتطوير الممارسات المحاسبية. واعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة في إحدى شركات صناعة الغزل والنسيج الهندية باستخدام المقابلات والملاحظة وفحص الوثائق. وتوصلت إلى أن الاتجاه نحو تبني نظام محاسبي قائم على الإنجاز يُعد أكثر ملاءمة في ظل بيئة تنافسية شديدة.

أظهرت دراسة بهاء حسين الحمداني وعامر دحام خلف (2016) بعنوان "Throughput Accounting and its role in supporting and achieving competitive advantage" إن الوحدات الاقتصادية في البيئة الصناعية الحديثة تواجه تحديات تتمثل في التنافسية وسرعة التغير، ما يستدعي تبني استراتيجيات محاسبية حديثة تمكنها من تحسين الأداء الإنتاجي وتعزيز الميزة التنافسية. وقد تناولت الدراسة المحاسبة عن الإنجاز (Throughput Accounting) كنموذج بديل للنظم التقليدية، حيث ركزت على التعامل مع المواد الخام كعنصر متغير أساسي والعمل كعنصر ثابت واحد، بما يسهم في تقديم معلومات محاسبية دقيقة لدعم اتخاذ القرار وتحسين الكفاءة التشغيلية للشركات الصناعية.

أما دراسة زبين ومنهل (2017) فقد سعت إلى تقييم فاعلية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وأكدت أن استخدامها يسهم في تحسين تدفق الإنتاج وتقليل الاختناقات، وأوصت بتبنيها في الشركات الصناعية لما توفره من معلومات تدعم ترشيد القرارات الإدارية.

وفي السياق ذاته، هدفت دراسة علي وأحمد (2021) إلى بيان دور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والاستبانة وتحليل البيانات عبر برنامج (SPSS). وأظهرت النتائج أن هذا المدخل يسهم في إدارة الاختناقات وتحسين الالتزام بمواعيد التسليم، مما يعزز القدرة التنافسية.

كما تناولت دراسة السيد (2022) أثر المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة على قياس التكاليف، وبيان دور المحاسبة عن الإنجاز في دعم الميزة التنافسية. وأكدت النتائج أن استخدام معدل الإنجاز في قياس الأداء يسهم في ترشيد القرارات وخفض التكلفة، ويوفر دعماً تنافسياً للشركات الصناعية.

- دراسة السويدي (2024) بعنوان إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في شركات الصناعات الغذائية بمدينة بنغازي، هدفت الدراسة إلى قياس مدى توفر متطلبات

تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في شركات الصناعات الغذائية بمدينة بنغازي. اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي باستخدام الاستبانة، وتحليل البيانات ببرنامج SPSS وأسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية (AMOS). وتوصلت إلى توفر متطلبات التطبيق، وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى للمتغيرات الشخصية، مع وجود علاقات ارتباطية دالة إحصائياً بين متطلبات التطبيق.

- **علاقة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة**

يتضح من استعراض الدراسات السابقة أن موضوع المحاسبة عن الإنجاز حظي باهتمام بحثي متزايد، حيث ركزت دراسة (Anwarul Islam 2015) على الأساس النظري للمحاسبة عن الإنجاز المرتبط بنظرية القيود وإمكانية توظيفها في بيئة تنافسية، بينما أكدت دراسة بهاء حسين الحمداني وعامر دحام خلف (2016) دورها في دعم الميزة التنافسية من خلال تحسين الأداء الإنتاجي وتوفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار. كما أبرزت دراسة زبين ومنهل (2017) فاعليتها في معالجة الاختناقات وتحسين تدفق الإنتاج، في حين توصلت دراسة علي وأحمد (2021) إلى إسهامها في تعزيز الميزة التنافسية عبر تحسين الالتزام بمواعيد التسليم. وأكدت دراسة السيد (2022) أهميتها في قياس الأداء وترشيد القرارات في بيئة التصنيع الحديثة، بينما ركزت دراسة السويدي (2024) على مدى توفر متطلبات تطبيقها في البيئة الليبية.

وتتفق الدراسة الحالية مع هذه الدراسات في تأكيدها أهمية المحاسبة عن الإنجاز كمدخل حديث لدعم القرارات وتعزيز الميزة التنافسية، إلا إنها تتميز عنها في تركيزها على قياس إدراك أعضاء هيأة التدريس لدورها في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية، وتحليل ذلك من خلال أبعاد محددة تتمثل في تحسين الجودة وتنوع المنتجات، وإدارة الاختناقات وسرعة الاستجابة، ودعم قرارات التسعير وقياس التكلفة. كما تسد فجوة بحثية تتعلق بندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع من منظور أكاديمي تحليلي في البيئة الليبية، الأمر الذي يمنحها بعداً تكاملياً يربط بين الطرح النظري والتطبيق العملي.

1.3 مشكلة الدراسة:

على الرغم من الاهتمام المتزايد بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وعلى رأسها المحاسبة عن الإنجاز، وما أشارت إليه العديد من الدراسات السابقة إلى دورها في تعظيم الإنجاز، وإدارة الاختناقات، وتحسين جودة المنتجات، ودعم القرارات الاستراتيجية، إلا إن معظم تلك الدراسات ركزت على البيئات التطبيقية داخل الشركات الصناعية، مع محدودية في تناول البعد الإدراكي الأكاديمي لهذه المنهجية، خصوصًا في البيئة الليبية.

وفي ظل ما تشهده الشركات الصناعية من منافسة متزايدة، وتغيرات في بيئة الأعمال، أصبحت الحاجة ملحّة إلى أدوات إدارية ومحاسبية قادرة على تعزيز الميزة التنافسية من خلال تحسين إدارة الموارد، وزيادة سرعة الاستجابة للسوق، ورفع جودة المنتجات، وتحسين قرارات التسعير. ويعد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز أحد الأساليب التي ترتكز على تعظيم الإنجاز وإدارة القيود بما يدعم الأداء التنافسي للوحدة الاقتصادية، إلا إنه لا تتوافر دلائل كافية حول مدى إدراك أعضاء هيأة التدريس في الجامعات الليبية لدور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية، وهو ما يثير تساؤلًا بحثيًا حول طبيعة اتجاهاتهم نحو هذا الدور، ومدى اتفاقهم على إسهام هذا الأسلوب في دعم جودة المنتجات، وإدارة الاختناقات، واستخدام مقاييس الإنجاز في تعزيز المركز التنافسي.

وعليه يمكن بلورة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي:

ما مدى إدراك أعضاء هيأة التدريس في الجامعات الليبية لدور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية؟ ويتفرع عنه التساؤلات الآتية:

1. ما مدى إدراكهم لدور المحاسبة عن الإنجاز في دعم جودة المنتجات وتنوعها بما يعزز المركز التنافسي؟

2. ما مدى إدراكهم لدورها في إدارة الاختناقات وتحسين سرعة الاستجابة والتسليم؟

3. ما مدى إدراكهم لأهمية استخدام مقاييس المحاسبة عن الإنجاز في دعم قرارات التكلفة والتسعير وتعزيز الميزة التنافسية؟

1.4 أهمية الدراسة

- أولاً: الأهمية العلمية

تكمن الأهمية العلمية لهذه الدراسة في تناولها لموضوع المحاسبة عن الإنجاز بوصفها أحد المداخل الحديثة في المحاسبة الإدارية المرتبطة بنظرية القيود، والتي تركز على تعظيم الإنجاز وإدارة القيود الإنتاجية. وتنبع أهمية الدراسة من الحاجة إلى إثراء الأدبيات المحاسبية العربية، ولا سيما في البيئة الليبية، بدراسة تطبيقية توضح دور هذا المدخل في تطوير نظم التكاليف وتحسين جودة المعلومات المحاسبية الداعمة للقرارات الاستراتيجية في الشركات الصناعية.

- ثانياً: الأهمية العملية

تتمثل الأهمية العملية في مساعدة الشركات الصناعية على التعرف إلى القيمة التطبيقية للمحاسبة عن الإنجاز في زيادة معدل الإنجاز، وتقليل المخزون، وإدارة الاختناقات الإنتاجية بكفاءة. كما تسهم في تحسين استغلال الموارد المتاحة، ورفع كفاءة نظم التكاليف، بما يعزز الميزة التنافسية ويدعم الربحية واستدامة الأداء.

1.5 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك أعضاء هيأة التدريس في الجامعات الليبية لدور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية.

وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

1. قياس مدى إدراك أعضاء هيأة التدريس لدور المحاسبة عن الإنجاز في تحسين جودة المنتجات وتنوعها بما يعزز المركز التنافسي.

2. قياس مدى إدراكهم لدور المحاسبة عن الإنجاز في إدارة الاختناقات وتحسين سرعة الاستجابة وتسليم المنتجات في الوقت المحدد.

3. تقييم مدى إدراكهم لأهمية استخدام مقاييس المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة واتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير لتعزيز الميزة التنافسية.

1.6 فرضيات الدراسة

1. يوجد دور للمحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية من وجهة نظر أعضاء هيأة التدريس في الجامعات الليبية.

2. يوجد دور للمحاسبة عن الإنجاز في تحسين جودة المنتجات وتنوعها بما يعزز المركز التنافسي للشركات الصناعية.

3. يوجد دور للمحاسبة عن الإنجاز في إدارة الاختناقات وتحسين سرعة الاستجابة وتسليم المنتجات في الوقت المحدد.

4. يوجد دور للمحاسبة عن الإنجاز في استخدام مقاييس قياس التكلفة ودعم قرارات التسعير بما يعزز الميزة التنافسية للشركات الصناعية.

1.7 منهجية الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى وصف الظاهرة محل الدراسة كما يدركها أعضاء هيأة التدريس في الجامعات الليبية وتحليل اتجاهاتهم بشأن دور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية، واستخلاص النتائج المتعلقة بها. ويتطلب ذلك تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وتوضيح أداة جمع البيانات (الاستبيان(والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار

الفرضيات، إضافة إلى آلية عرض النتائج وتفسيرها بما يخدم أهداف الدراسة ويساهم في الإجابة على تساؤلاتها.

2. الإطار النظري للدراسة

2.1 مفهوم المحاسبة عن الإنجاز:

حأول العديد من الباحثين وضع مفهوم محدد للمحاسبة عن الإنجاز، فقد عرفها(Yoshilkawa et al, 151:1993) بأنها منهج محاسبي متجانس مع فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد(JIT)، في جوهره يفترض أن المدير لديه مجموعة معينة من الموارد المتاحة تتضمن رأس المال، المباني، المعدات والقوى العاملة، وباستخدام هذه الموارد يتم معالجة المواد الخام والأجزاء المشتراة لتحقيق إيراد المبيعات، بالنظر إلى هذا السيناريو فإن الهدف المالي الأكثر ملاءمة هو تعظيم هامش الإنجاز الذي يسأوى المبيعات مطروحاً منها تكلفة المواد المباشرة، ذلك على اعتبار أن باقي عناصر التكاليف الأخرى تعد ثابتة".

عرفت بأنها " نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن من خلالها تحقيق الحد الأقصى للعائد لكل وحدة من أنشطة الاختناق." (Lucey,2003:585).

كما تعرف بأنها "أداة إدارية تعتمد جزئيا على نظرية القيود، وتركز بشكل رئيسي على المعدل الذي يمكن أن تحقق به الشركة الأرباح، ونقطة التركيز هنا هي العائد لكل نقطة اختناق، وهو ما يؤكد على اهتمام المحاسبة الإدارية بتعظيم المساهمة لكل وحدة من الموارد المقيدة."(Bhimani et al 2008:716,).

كما عرفت بأنها منهجية للمحاسبة الإدارية تعطي الأولوية إلى الإنجاز على المخزون والنفقات التشغيلية." (Drury,2012:216).

بالإضافة إلى ذلك فقد عرفت المحاسبة عن الإنجاز على أنها "إحدى أساليب المحاسبة الإدارية والتي تعتمد على المبادئ الأساسية لنظرية القيود، والتي تركز بشكل رئيسي على إدارة القيود المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والاقتصادية للمؤسسة، حيث تعد مكملة

لنظام الإدارة وتوفر جميع المعلومات التي يحتاجها المديرين للإدارة والتحكم في قيود المؤسسة."(Elsukova (2015:84,).

كذلك عرفت بأنها منهج محاسبي متماسك ومتكامل من حيث المبادئ مع نظرية القيود الهادفة على تحقيق الإدارة الفاعلة للموارد المقيدة، بما يساهم في تعظيم الأموال على المستوى الكلي للوحدة، فضلا عن توفيرها مجموعة المقاييس التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمفاضلة بين المنتجات الأكثر ربحية." (علي وعبد الله، 2020: 204).

وعرفت أيضًا على أنها "مدخل للمحاسبة الإدارية وهي تطور لنظرية القيود وتركز على الأساليب التي يمكن من خلالها تحقيق أقصى عائد ممكن لوحدة نشاط مقيدة." (أمين وآخرون 2022: 336)

كما عرفت على أنها "أسلوب يشمل مختلف الانشطة التي تقوم بها المنشأة وبالتالي يعمل على الربط بين تكلفة ما تم إنجازه فعلا خلال فترة زمنية محددة وبين تكلفة الموارد التي تم استخدامها لتحقيق ذلك القدر من الإنجاز." (السيد 2022: 22).

من خلال استعراض التعريفات السابقة يمكن استنتاج أن المحاسبة عن الإنجاز تمثل أحد الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، المستندة إلى مبادئ نظرية القيود (Theory of Constraints)، حيث تركز على تعظيم العائد المتحقق من استخدام الموارد المتاحة، ولا سيما الموارد المقيدة منها. كما تسهم هذه المحاسبة في توفير مجموعة من المؤشرات التحليلية التي تدعم الإدارة في تحسين جودة القرارات، وتعزيز فعالية الرقابة على الأداء التنظيمي، مما يجعلها أداة استراتيجية في تحقيق الكفاءة التشغيلية والاستغلال الأمثل للموارد.

2.2 نشأة المحاسبة عن الإنجاز:

إن مصطلح المحاسبة عن الإنجاز يستخدم في الإشارة إلى توصيات(Goldratt)حول تقنيات المحاسبة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا القارية، بينما في بريطانيا

وبسبب الخلاف مع (Galloway and Waldron) حول أصل المصطلح يفضل أعضاء معهد Goldratt استعمال مصطلح نظرية القيود في المحاسبة بدلاً منه.

يعود ظهور مصطلح" Throughput" الإنجاز إلى أواخر السبعينيات، حيث لاحظ الدكتور الفيزيائي (Eliyahu Goldratt) أن هناك مشكلة متعلقة بارتكاب مديري الإنتاج أخطاء من حيث البرمجة والإشراف على المخزون والموارد، بالتالي قام بتطوير برنامج لحل هذه المشكلة أطلق عليه اسم تكنولوجيا الإنتاج الأمثل (Optimized Production Technology OPT) وضمن كتابه (The Goal)، الذي تم إصداره أول مرة في عام 1984 ،أوضح (Goldratt) المنطق والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها تكنولوجيا الإنتاج الأمثل في الأدب تحت اسم نظرية القيود(TOC)(Kirli,2016) (Theory of Constraints.)

بينما في بريطانيا ومن خلال سلسلة من المقالات بدأت في عام (1988)، تناول المستشارون الإداريون (Galloway and Waldron)هذا المفهوم وأرادوا تطبيق أفكاره عن طريق تبني لغة جديدة للتصنيع، من أجل تغيير بعض المفاهيم التقليدية لمحاسبة التكاليف مثل تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة وحجم الدفعة الاقتصادية، وفكرة إضافة القيمة عن طريق المخزون، حيث كان هناك حاجة إلى نهج جديد يربط بين كل من زمن التصنيع والمخزون والجودة، والربح، ذلك بسبب أن إدخال تقنيات مثل JIT,TQM, CIM أدى إلى التغير في طرق الإنتاج، بالتالي أصبحت وحدات التصنيع يجب أن ينظر لها على أنها وحدة متكاملة وأن التكلفة فيها تكون محددة مسبقاً (Dugdale and Jones,1998).

خلال العام 1991 قام (Goldratt) بتطوير منهجية جديدة منبثقة عن نظرية القيود وخاصة بتوليد المؤشرات المالية أطلق عليها اسم المحاسبة عن الإنجاز، ذلك لأنه كان أحد أكبر النقاد للمؤشرات التقليدية لمحاسبة التكاليف، كذلك لمعرفته بضرورة تقييم أداء المنشآت من أجل الوصول إلى أهدافها، حيث تعتبر هذه المنهجية بسيطة ومناسبة تسعى إلى الاستغناء عن النماذج التقليدية المستخدمة في تحديد أسعار المنتجات وتحليل ربحيتها وتقييم الأداء، وذلك من أجل الحصول على محاسبة إدارية جيدة (Alves & Santos,2005)

يرجع ظهور مفهوم المحاسبة عن الإنجاز بشكل واضح إلى أوائل التسعينيات من القرن الماضي عقب التطورات الحديثة التي شهدتها نظرية القيود، حيث يعمل هذا المفهوم على توفير المعلومات اللازمة للإدارة، من أجل دعم وتطبيق مفاهيم التحسين والتطوير المستمر التي تدعو إليها هذه النظرية وتحقيق أهدافها، بالإضافة إلى مساعدة الإدارة في تحديد الأولويات والإجابة عن الاستفسارات حول حجم الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية محددة (عابدين، 2015).

2.3 أهمية المحاسبة عن الإنجاز:

تظهر أهمية المحاسبة عن الإنجاز من خلال توفيرها للعديد من المنافع والتي يمكن إيجازها على النحو الآتي (الموسوي والتميمي، 2021):

- إن المحاسبة عن الإنجاز تعمل على رفع القدرة الإنتاجية وزيادة المبيعات، من أجل الوصول إلى أعلى إنجاز ممكن، بالإضافة إلى تخفيض كلٍ من الوقت وتكاليف الإنتاج.
- تساهم المحاسبة عن الإنجاز في تطوير أداء الأنظمة التي تستخدمها المنشآت، وذلك من خلال المساعدة على تحقيق عملية التحسين المستمر.
- تساعد المحاسبة عن الإنجاز في منع تراكم المخزون بين الأنشطة، بالإضافة إلي تحسين تدفق الإنتاج وتلبية الطلب الفعلي للعملاء، ذلك من خلال العمل على تحديد القيود والاختناقات التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية وإيجاد حلول لها ومعالجتها.
- تساعد في تحسين وزيادة تدفق المبيعات والأرباح داخل المنشأة، وذلك من خلال تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

يتضح مما سبق أن أهمية المحاسبة عن الإنجاز تنبع من تركيزها على تحديد ومعالجة نقاط الاختناق التي تعيق كفاءة العملية الإنتاجية، من خلال تحليل العوامل المؤثرة في تدفق

العمليات وإيجاد حلول فعالة للمشكلات المرتبطة بها. ويؤدي هذا التوجه إلى تحسين وقت الإنجاز عبر تقليص الفترات غير المضافة للقيمة، بما يجعل الوقت الفعلي للإنجاز أقرب إلى وقت التشغيل الفعلي. وينعكس ذلك بدوره إيجابياً على خفض التكاليف التشغيلية وتحسين مستوى الربحية، مما يجعل المحاسبة عن الإنجاز أداة استراتيجية لدعم الكفاءة الإنتاجية والاستدامة المالية للمنشآت.

2.3 أهداف المحاسبة عن الإنجاز:

تهدف المحاسبة عن الإنجاز إلى تحقيق عدة أهداف رئيسية، من أبرزها (ابريهي وحسن،2019؛ القططي،2022):

- مساعدة إدارة المنشأة في تحديد وقياس تكلفة الإنتاج، من خلال تحديد عناصر التكاليف التي يمكن تحميلها على المنتج بسهولة، وتوفير أساس مناسب لتحميل عناصر التكاليف الأخرى التي تعد عملية تخصيصها صعبة.
- تهدف إلى مساعدة الإدارة على تحقيق الاستخدام الأمثل والمستمر للموارد المفيدة، وذلك لتحقيق أفضل تدفق سلمي يزيد من الإنجاز، ومن ثم الأرباح الكلية للشركة.
- تقدم المحاسبة عن الإنجاز مفهومًا جديدًا للتكلفة يطور المقاييس التقليدية، مع تبني عناصر بسيطة وسهلة التطبيق، حيث تُعتبر المواد الخام العنصر المتغير الوحيد وتُعامل الأجور كتكلفة ثابتة.
- توفير المعلومات الملائمة التي تساعد الإدارة في القيام بعملية التخطيط التي تعتبر من أهم الوظائف الإدارية، ذلك لما لها من أثر بالغ الأهمية في تحسين استخدام موارد المنشأة وتحقيق الكفاءة في جدولة عملياتها التشغيلية.
- مساعدة المنشآت في تعزيز مقاييسها التشغيلية من خلال توفير العديد من المؤشرات غير التقليدية مثل معدل الإنجاز.

- مساعدة إدارة المنشأة في الرقابة على التكاليف، حيث تسعى المحاسبة عن الإنجاز إلى دعم الإدارة وتفعيل دورها في الرقابة على جميع عناصر التكاليف المرتبطة بأنشطة المنشأة المختلفة.
- تحديد وقياس تكلفة الإنتاج التام والمباع، والسعي إلى زيادة الإنتاجية وفي نفس الوقت تقليل كل من المخزون ونفقات التشغيل، ومساعدة الادارة على اتخاذ القرار الأمثل.

من خلال ما تقدم يمكن القول إن المحاسبة عن الإنجاز تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التكاملية التي تصب جميعها في إطار دعم الإدارة للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية للمنشأة. فهي تسهم في تطوير منظومة قياس وتقويم الأداء بما يمكّن الإدارة من تحديد المجالات والأقسام ذات الربحية الأعلى، ومن ثم توجيه الموارد واتخاذ القرارات الملائمة لتعزيز كفاءة الأداء وتحقيق معدلات النمو المستهدفة في الأرباح. وبذلك تمثل المحاسبة عن الإنجاز أداة تحليلية واستراتيجية تساعد في تحقيق التوازن بين الكفاءة التشغيلية والربحية المستدامة.

2.4 فوائد تطبيق المحاسبة عن الإنجاز:

إن تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع منها (نعمة،2004، :53):

- يوفر نظام المحاسبة عن الإنجاز البيانات الكافية للإدارة في المشروعات الصناعية لتقوم بعملية التخطيط والرقابة وقياس وتقويم الأداء.
- ربط نظام المحاسبة عن الإنجاز للإنجاز الاقتصادي والاجتماعي الذي تحققه المنشأة في فترة زمنية محددة بالموارد المستخدمة لتحقيق هذا الإنجاز.
- إن تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز يتيح المشاركة في عملية التخطيط باستخدام الموازنات التخطيطية وبالتالي شعور العاملين بالأهمية وإدراكهم للمسؤولية.
- لا تقتصر الرقابة على التكاليف في ظل نظام المحاسبة عن الإنجاز على تكاليف الأنشطة فقط، بل يتعداها إلى الرقابة على تكاليف الأنشطة الاجتماعية.

يتبين أن المحاسبة عن الإنجاز تحقق مجموعة من الفوائد المتعددة التي تمتد لتشمل جميع الأطـراف ذات العلاقة بالمنشأة، إذ تسهم في تعزيز كفاءة الرقابة على الأداء والتكاليف، مما يؤدي إلى تحسين العائد المالي العام للمنشأة. كما ينعكس تطبيق هذا النظام إيجاباً على مستوى رضا العاملين من خلال تحفيزهم ورفع كفاءتهم الإنتاجية، نظراً لارتباط نتائج الأداء بالعوائد المحققة، الأمر الذي يعزز من الانسجام بين أهداف الأفراد وأهداف المنشأة ككل.

2.5 أساليب القياس في المحاسبة عن الإنجاز:

يعرف الإنجاز بأنه معدل حصول المنشأة على الأموال من خلال المبيعات وليس من الإنتاج، ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيـرادات المبيعات، ويجب عند حساب الإنجاز خصم جميع الأموال التي لم تولدها المنشأة، بالإضافة إلى أي مبالغ أخرى يتم خصمها من إيرادات المبيعات، ويمكن قياس الإنجاز المحقق من خلال أساليب القياس التالية:(نعمة، 2004: 57)

- **هامش الإنجاز:** يرى مؤيدو المحاسبة أن الإنجاز يمثل الهامش الناتج عن سلسلة القيمة التي أضافتها المنشأة للمواد المباشرة من خلال تحويلها إلى منتج مباع، ويُحسب بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط

هامش الإنجاز = المبيعات – تكلفة المواد المباشرة

- **معدل الإنجاز:** طبقا لمفهوم نظرية القيود فإنه يمكن النظر إلى معدل الإنجاز على أنه مقياس السرعة دوران الأموال في المنشأة أو كمية المبيعات في وحدة الزمن. ويحسب معدل الإنجاز كما يلي: (العشمأوي 2011: 371).

- معدل الإنجاز = معدل التشغيل الفعلي X كفاءة دورة التصنيع× نسبة الناتج الجيد المباع.

أي يسأوي (عدد الوحدات المنتجة ÷ وقت التشغيل الفعلي(X)وقت التشغيل الفعلي ÷ وقت التصنيع الكلي (X) عدد الوحدات الجيدة المباعة ÷ عدد الوحدات المنتجة)

ومن ثم فإن معدل الإنجاز =عدد الوحدات الجيدة المباعة ÷ وقت التصنيع الكلى.

- **معدل استغلال الآلات:** عند الربط بين مقدار هامش الإنجاز المتحقق وبين ما استنفذه من تكلفة الموارد المقيدة حتى يمكن ترتيب المنتجات بهدف ترشيد القرارات المتعلقة بالمزيج الأمثل للمنتجات.
- **المخزون:** وفقًا لمدخل المحاسبة عن الإنجاز، يُعتبر المخزون إنتاجًا غير متزامن تم تصنيعه في وقت غير مناسب، ويشكل عائقًا أمام تعظيم الربحية، إذ إن الربح يمثل دالة عكسية بالنسبة لوقت التصنيع، وزيادة المخزون تؤدي إلى زيادة هذا الوقت، ما يجعل الربح يتناسب عكسيًا مع مستوى المخزون، لذلك يجب العمل على خفض المخزون إلى أدنى حد ممكن.
- **تكاليف التشغيل:** تشمل جميع التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مباعة أو تلك المتعلقة بتحقيق الإنجاز خلال فترة معينة، مثل الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ومن منظور المحاسبة عن الإنجاز، تُعامل جميع تكاليف التشغيل، باستثناء تكلفة المواد المباشرة، باعتبارها تكاليف ثابتة ومحددة خلال الأجل القصير.

2.6 مفهوم الميزة التنافسية

عرفت الميزة التنافسية بأنها الطرائق الجديدة التي تكتشفها الشركة والتي تكون أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا، بمعنى آخر إحداث عملية إبداع في الشركة بمفهومه الواسع. (قويدر، 2013 :3،) كما عرفت أيضا على أنها عنصر تفوق للمنشأة يتم تحقيقه في حالة اتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس. (د. خليل 1989 :37)، كذلك عرفت الميزة التنافسية بأنها عبارة عن القدرة على مواجهة المنافسين من خلال تقديم بعض الأشياء ذات القيمة داخل الأسواق التي يتم استهدافها وخدمتها. (د. ابو النجا، 2011: 50).

استناداً إلى ما سبق يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها القدرة الاستراتيجية للمنشأة على تلبية احتياجات وتطلعات العملاء بفاعلية تفوق منافسيها، بما يتيح لها تحقيق موقع متميز ومستقر في السوق. وتمكن هذه القدرة المنشأة من تعزيز حصتها السوقية وزيادة أرباحها المستقبلية من خلال تقديم قيمة مضافة مستدامة يصعب على المنافسين تقليدها أو مجاراتها، مما يجعلها عنصراً محورياً في تحقيق التفوق الاستراتيجي واستدامة النمو المؤسسي.

2.7 أهمية تعزيز الميزة التنافسية

تتمثل أهمية الميزة التنافسية فيما يلي(Reguia, 148:2014)

- تساهم أيضا في تحسين جودة المنتجات وتجعل المنتجات أكثر تنافسية في السوق المحلية والخارجية.
- إنها تسمح للمنظمة بتمييز نفسها عن المنافسين وتنتج عن تميز البدائل الإدارية، حيث يرى العلماء أن الأسعار المنخفضة، والجودة العالية، والتسليم السريع تعتبر من العناصر الأساسية الهامة لبناء الميزة التنافسية.
- تكمن أهمية التنافسية في تعظيم الاستفادة ما أمكن من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي.
- إن توفير البيئة التنافسية يعد وسيلة فعالة لضمان الكفاءة الاقتصادية وتعزيز النمو الاقتصادي وتحسين مستويات المعيشة.

بناءً على ما تقدم يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها القدرة الجوهرية للمنشأة على ابتكار وتقديم قيمة متميزة تلبي احتياجات العملاء وتفوق ما يقدمه المنافسون، الأمر الذي يمكّنها من ترسيخ موقع استراتيجي مستدام في السوق. وتُعد هذه القدرة عاملاً أساسياً في تعظيم الحصة السوقية وتعزيز الربحية المستقبلية، من خلال تطوير موارد وإمكانات يصعب تقليدها أو استبدالها، مما يجعل الميزة التنافسية مرتكزاً رئيسياً لتحقيق التفوق الاستراتيجي وضمان استمرارية النمو والتنمية التنظيمية.

2.8 أهداف الميزة التنافسية:

تهدف الميزة التنافسية بصفة عامة إلى تحقيق الآتي (Varanavicius, & Navikaite, 2015:14)

- تحسين صورة وسمعة الشركة، حيث يجب ملاحظة أن بعض العملاء قلقون تماما عن البيئة وهذا يجب ان يكون عاملا أساسيا في اختيار المنتجات المحددة.
- تمكين الشركة من خلق أعلى قيمة اقتصادية إضافية لعملائها وأعلى عائد أو أرباح للشركة.

تأسيسا على ما سبق نرى أن الميزة التنافسية لأي شركة تهدف بصفة عامة إلى زيادة قدرة الشركة على المنافسة في ظل الظروف التنافسية الحادة على المستويين المحلي والدولي، بما يمكن المؤسسة في المحصلة على الاستمرار في نشاطها لتحقيق أهدافها.

2.9 مؤشرات الميزة التنافسية للشركة

تتضمن مؤشرات الميزة التنافسية كل من الربحية، تكلفة الصنع، الإنتاجية والحصة من السوق (عميش،2010 :4)

- **الربحية:** تُعد الربحية مؤشراً كافياً على تنافسية الشركة، كما تمثل الحصة السوقية مؤشراً إضافياً على التنافسية إذا كانت الشركة تحقق تعظيم أرباحها.
- **تكلفة الصنع:** تُعد تكلفة الصنع المتوسطة مقارنةً بتكلفة المنافسين مؤشراً كافياً على التنافسية في فرع نشاط ذو إنتاج متجانس، ما لم يؤثر ارتفاع التكلفة سلباً على الربحية المستقبلية للمنشأة.
- **الإنتاجية الكلية للعوامل:** تقيس الإنتاجية الكلية للعوامل مدى فعالية تحويل الشركة لمجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، إلا إن هذا المفهوم لا يوضح بدقة مزايا ومسأوئ تكلفة عناصر الإنتاج.

- **الحصة من السوق:** قد تحقق المنشأة أرباحاً وتستحوذ على جزء كبير من السوق المحلية دون أن تكون تنافسية على المستوى الدولي، ويحدث ذلك عندما تكون السوق المحلية محمية بعوائق أمام التجارة الدولية.

2.10 أنواع الميزة التنافسية

تحقق الميزة التنافسية عبر الريادة بالتكلفة أو التمايز، إذ يمكن للشركة التفوق إما بخفض تكاليف الإنتاج لتحقيق سعر منخفض، أو بتمييز المنتج لتقديم قيمة إضافية للعملاء (Varanavicius, & Navikaite, 2015:1470)

- **ميزة التكلفة الأقل:** يمكن للمنشأة أن تحقق ميزة التكلفة الأقل إذا كان هيكل تكاليفها المرتبطة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من تلك التي يحققها المنافسون، بمعنى أن الشركة تتفوق في حال كانت تكاليف أنشطتها للقيمة أدنى من منافسيها، وللحفاظ على ميزة التكلفة الأقل، يُستند إلى مراقبة العوامل المؤثرة في تطور التكاليف، إذ إن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يمنح الشركة هذه الميزة، وتشمل هذه العوامل مراقبة الحجم، التعلم، الروابط، الإلحاق، الجدولة، الإجراءات، والتموضع.
- **ميزة التميز:** تتحقق ميزة التمايز عندما تقدم الشركة منتجًا أو خدمة فريدة يصعب تقليدها، سواء عبر المواصفات الفنية، التصميم، الاسم التجاري، أو العلامة التجارية، ما يجعل العملاء مرتبطون بها ويمنحها تفوقًا على المنافسين من الأمور التي تستحوذ على تصور وإدراك العميل(صورية، هجيره، 2010: 7.6).

لتحقيق ميزة التميز التنافسي يتعين على المنشأة تحديد المجالات والعوامل التي يمكن من خلالها تحقيق التفرد والاختلاف عن المنافسين، مع التركيز على العناصر الجوهرية التي تسهم في بناء هذا التميز وتعزيزه. ويعُد التعلم التنظيمي المستمر من أبرز هذه العوامل، إذ يمثل محركاً أساسياً لاستدامة التميز من خلال تطوير القدرات المعرفية والمهارية للمنشأة وتمكينها من التكيف والابتكار في بيئة الأعمال المتغيرة.

2.11 مداخل دعم الميزة التنافسية:

أدت التطورات التنافسية إلى سعي المؤسسات الاقتصادية إلى رفع كفاءة وفعالية أدائها بهدف امتلاك الميزة التنافسية حيث برزت مدخل مازالت تساهم في تنميتها والمحافظة عليها من خلال التلبية الدائمة لحاجات العملاء أو تنمية قدرات المؤسسة التنافسية كذلك تبني نظام إدارة الجودة الشاملة. (Porter بم1998: 201)

- **مدخل تلبية حاجات العملاء:** يتوقف بنجاح المؤسسة في اختراق الأسواق في ظل المناخ الاقتصادي الجديد على مدى إمكانية التلبية الدائمة لحاجات المستعلمين بإشباع رغباتهم.
- **مدخل تنمية القدرات التنافسية:** تعتبر القدرات التنافسية من بين أهم العوامل التي تؤدي تنميتها إلى تطوير قدرة المؤسسة على تحقيق رضا العملاء وتلبية حاجاتهم نتيجة لتقديم المنتج الأفضل والمتميز دائما.

إضافةً إلى ما سبق يمكن الاستنتاج بأن أحد أبرز المداخل لتطوير الميزة التنافسية يتمثل في تنمية القدرات التنافسية للمنشأة وتعزيز مهاراتها التنظيمية والإبداعية، إذ إن المنشأة التي لا تعمل على تطوير قدراتها باستمرار ستفقد قدرتها على مواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، مما يؤدي إلى تراجع كفاءتها وضعف مركزها التنافسي في السوق. وبالتالي، فإن الاستثمار في تنمية القدرات والتعلم المستمر يمثل ركيزة أساسية لتحقيق الاستدامة والتفوق التنافسي طويل الأمد.

2.12 دور محاسبة الإنجاز في دعم وتعزيز الميزة التنافسية: يمكن إيجاز دور محاسبة الإنجاز في دعم الميزة التنافسية للشركة في النقاط التالية:

- **الاستفادة من محاسبة الإنجاز في إعادة توزيع التكاليف وتخفيضها:** إن التحول الذي أحدثته محاسبة الإنجاز من السيطرة على التكاليف إلى تحقيق أكبر قدر من الإنجاز والربحية وتحسين التدفقات النقية من خلال النظام وتوفير التغذية

العكسية للأثر المالي للقيد، مما يدفع القرارات الإدارية لتحسين كفاءة القيد وإزالته لتحسين المركز التنافسي للمنشأة وأيضا تحسين حصتها في السوق من خلال إزالة القيود حتى يمكن تعظيم تلك الأرباح. والنتيجة هي فهم دقيق لكيفية أن الشركة تعمل ككل والقدرة على تحليل التأثير الحقيقي لقرارات الادارة قبل وضعها، إن تحقيق الإنجاز هو الهدف وهو زيادة المبيعات وهو يأتي من تخفيض التكاليف ومن خلال إعادة توزيع التكاليف وفق محاسبة الإنجاز وبالتالي دعم الميزة التنافسية للشركة (الحمداني، 2016 :552)

- **استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لتحسين الربحية وتعظيم المبيعات:** تنافسية الشركة تفترض الاهتمام بالربحية، فالشركة قليلة الربحية تعتبر غير تنافسية وعندما يكون متوسط تكلفة إنتاجها أكبر من سعر بيع منتجاتها في السوق.. هذا يعني أن موارد الشركة يساء استخدامها وانها تستنزف ثرواتها، لذلك يمكن للمعلومات التي تقدمها محاسبة الإنجاز من تحقيق ودعم الميزة التنافسية للشركة من خلال تحسين الربحية وتعظيم المبيعات وتخفيض التكاليف بما ينسجم مع استراتيجية التكلفة (Islam, 2015: 19)

- **استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات المتعلقة بتكاليف الجودة:** تشمل تكاليف الجودة عناصر متعددة مثل تكاليف الفشل الداخلي، الفشل الخارجي، وتكاليف الاكتشاف، وأشارت بعض الدراسات إلى أن الإنفاق على أنشطة الوقاية يؤدي إلى تحقيق توفير في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، مما يلفت انتباه الإدارة إلى أهمية هذه الأنشطة في خفض التكاليف، وبالتالي دعم تحديد سعر تنافسي للمنتج وتحقيق الربحية المستهدفة. (أبو رحمة، 2017، :594)

- **استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات:** تركز الإدارة على قياس ربحية كل منتج وتحديد تكلفته وسعر بيعه، لتحديد المنتجات الأكثر ربحية والتركيز عليها في التسويق، مع مراعاة رغبات

العملاء، وفي ظل المنافسة العالمية، تصبح السيطرة على سعر البيع صعبة، لذلك يكتسب خفض التكاليف لكل منتج أهمية قصوى لتعظيم الربحية وتعزيز تنافسية المنشأة. (Charles,. et. al., 1994:328)

من خلال ما سبق يتبين أن محاسبة الإنجاز تمثل أحد الأدوات المحاسبية الحديثة ذات الدور المحوري في تعزيز ودعم الميزة التنافسية للمنشآت، وذلك من خلال ما توفره من معلومات دقيقة تسهم في ترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بتخفيض التكاليف وتعظيم كفاءة الإنتاج. كما تمُكّن الإدارة من تطبيق استراتيجيات تسعير أكثر تنافسية تسهم في زيادة المبيعات، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وفي مقدمتها تعظيم الأرباح وتعزيز مركزها التنافسي في السوق.

الدراسة الميدانية:

1. مجتمع وعينة الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة من أعضاء هيأة التدريس بقسم المحاسبة في كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي، حيث تم توزيع عدد 75 استمارة استبيان، استنادا على أسلوب العينة العشوائية البسيطة، وتم استرجاع 59 استمارة صالحة للتحليل، وهي نسبة معقولة جدا قياسا بالأبحاث المماثلة.

2. طرق تجميع البيانات:

لقد تم الاعتماد على مصادر البيانات الأولية للإلمام بالخلفية الأدبية للدراسة وذلك من خلال البحث والدوريات والرسائل العلمية ذات العلاقة، ولغرض قياس المتغيرات وتجميع بياناتها فقد تم تصميم استمارة استبيان بالاستعانة بتجارب البحاث في مواضيع ذات الصلة، وتم تحكيم هذه الاستمارة من قبل أعضاء هيأة تدريس بقسم المحاسبة بقسم المحاسبة في جامعة بنغازي، وتتكون استمارة الاستبيان من جزئين كالاتي:

الجزء الأول: يوضح البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة وهي (النوع، المؤهل العلمي، الخبرة)

الجزء الثاني: خاص بالأسئلة المطروحة على عينة الدراسة والتي تعبر عن مشكلة الدراسة وتتفرع إلي ثلاث محأور كالآتي:

1. **المحور الأول:** كيف أن دور المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعُظم الإنجاز عن طريق تنوع المنتجات وزيادة جودتها مما يعزز مركزها التنافسي.

2. **المحور الثاني:** كيف أن دور المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد الاختناقات في العملية الإنتاجية مما يساعد في تسليم المنتج في الوقت المحدد مما يزيد رضا العميل ويعزز المركز التنافسي.

3. **المحور الثالث:** كيف أن تطبيق أساليب المحاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة يعزز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية.

3.أسلوب التحليل المستخدم في الدراسة:

قد تم استخدام أسلوب التحليل الوصفي لتحليل بيانات العينة، من خلال استخدام مقياس ليكرث الخماسي المتدرج من (5) موافق بشدة (إلى 1) غير موافق بشدة لتحديد إجابات المشاركين، أما فيما يتعلق بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في هذه الدراسة فهي تشمل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

4.تحليل البيانات:

قياس درجة الثبات لمقياس الدراسة:

تم قياس درجة الصدق الذاتي أو الإحصائي باستخدام البرنامج الإحصائي الثبات RELIABILITY،

ويعرف الثبات على أنه قدرة الأداة على قياس ما صممت لقياسه في فترات زمنية متفأوتة، وللتحقق من درجة ثبات مقياس الدراسة، فقد تم استخدام معادلة ألفا كرونباخ Cronbach alpha :

جدول: معاملات الثبات والصدق للمحور الأول

المعاملات / المتغيرات	معامل الثبات	معامل الصدق	عدد العبارات
تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعظم الإنجاز عن طريق تنوع المنتجات وزيادة جودتها مما يعزز مركزها التنافسي	0.780	0.883	7
تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد الاختناقات في العملية الإنتاجية مما يساعد في تسليم المنتج في الوقت المحدد مما يزيد من رضا العميل ويعزز المركز التنافسي	0.832	0.912	7
تطبيق أساليب المحاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة يعزز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية	0.876	0.935	5
الكل	0.917	0.957	19

معامل الصدق = الجذر التربيعي الموجب لمعامل كرونباخ الفا.

بناء على نتائج معاملاتي الثبات والصدق للدراسة الاستطلاعية، فإن يمكن القيام بتوزيع استمارة الاستبانة على وحدة التحليل لغرض القيام بالدراسة الرئيسية، وذلك لعدم وجود أي مشاكل باستمارة الاستبانة.

الخصائص العامة للمشاركين بالدراسة:

نظراً لأهمية خصائص مفردات الدراسة كالمتغيرات الديمغرافية والوظيفية، فقد تم استخراج جدأول التوزيعات التكرارية والمئوية لخصائص مفردات العينة المتمثلة في الجنس والتخصص الأكاديمي وعدد سنوات الخبرة للمشاركين.

1 - **توزيع المشاركين بالدراسة حسب الجنس:**

جدول توزيع المشاركين حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	31	52.5
أنثى	28	47.5
المجموع	59	100.0

من خلال نتائج هذا الجدول نجد إن نسبة الإناث المشاركات في الاستبيان هي الاعلي بنسبة (52.5 ٪) بينما الذكور بلغت نسبتهم (47.5 ٪)

2 - **توزيع المشاركين بالدراسة حسب التخصص الأكاديمي:**

جدول توزيع المشاركين حسب التخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
ماجستير	36	61.0
دكتوراه	23	39.0
المجموع	59	100.0

من خلال الجدول والذي يتضمن خصائص عينة الدراسة يتبين أن نسبة حملة الإجازة العليا الماجستير كانت هي الأعلى حيث بلغت(61 ٪)، بينما بلغت نسبة النسبة التخصص الدقيق الدكتوراه (39 ٪) من إجمالي المشاركين بالدراسة.

توزيع المشاركين بالدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

جدول توزيع المشاركين حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	9	15.3
6 – 10 سنوات	16	27.1
11 – 15 سنة	9	15.3
16 – 20 سنة	14	23.7
21 سنة فأكثر	11	18.6
المجموع	59	100.0

أما فيما يخص متغير عدد سنوات الخبرة فقد كانت أعلى نسبة للخبرة هي (6 – 10 سنوات) وبلغت (27.1 ٪)،وجاءت في المرتبة الأخيرة الخبرة ذات (أقل من 5 سنوات و11 – 15 سنة) حيث بلغت نسبة كل منهما (15.3 ٪).

❍ المحور الأول:

دور المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعظم عن طريق تنوع المنتجات وزيادة جودتها مما يعزز مركزها التنافسي

الفقرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
تساهم المحاسبة عن الإنجاز الشركات في الارتقاء بجودة منتجاتها مما يعزز مركزها التنافسي	3.90	0.578	78

الفقرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
أسلوب المحاسبة عن الإنجاز فلسفة إدارية قائمة على تعظيم هدف الوحدة الاقتصادية عن طريق تعظيم الإنجاز	4.02	0.572	80.4
زيادة حدة المنافسة في سوق العمل تتطلب تطبيق المحاسبة عن الإنجاز	4.05	0.628	81
تساهم المحاسبة عن الإنجاز الشركات في استراتيجيتها التنافسية على أساس تقديم منتجات ذات جودة عالية	4.05	0.729	81
يلزم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز الشركات بتقديم منتجات جديدة تتطابق مع رغبات وحاجات العملاء	4.05	0.539	81
تساهم جودة النظام الإنتاجي في دعم الميزة التنافسية	4.14	0.571	82.8
يعمل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تقييم الأداء ما بعد البيع	3.93	0.553	78.6
المحور العام	4.02	0.393	80.4

يتضح من الجدول أن «الوزن النسبي الإجمالي لبعد تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعظم عن طريق تنوع المنتجات وزيادة جودتها مما يعزز مركزها التنافسي» بلغت (80.4 ٪) وبمتوسط حسابي بلغ (4.02) وانحراف معياري بلغ (0.0.393)، ومن الجدول يلاحظ أن فقرة « تساهم جودة النظام الإنتاجي في دعم الميزة التنافسية» احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ (82.8)، بينما كانت الفقرة «تساهم المحاسبة عن الانجاز الشركات في الارتقاء بجودة منتجاتها مما يعزز مركزها التنافسي» في المرتبة الأخيرة وبوزن نسبي بلغ (78 ٪).

❍ **المحور الثاني:**

دور المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد الاختناقات في العملية الانتاجية مما يساعد في تسليم المنتج في الوقت المحدد مما يزيد رضا العميل ويعزز المركز التنافسي

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
يساهم تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في تحقيق رضا العملاء من خلال تحسين الجودة	4.03	0.556	80.6
يساهم تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في دعم سرعة استجابة الشركات لاحتياجات السوق	4.03	0.586	80.6
تطبيق المحاسبة عن الإنجاز يساعد الشركات الصناعية في الاستفادة من الموارد المعطلة	4.08	0.624	81.6
يعد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز أداة مهمة لدعم التخطيط الاستراتيجي للشركات الصناعية	4.12	0.528	82.4
تعمل المحاسبة عن الإنجاز على زيادة فعالية إدارة الوقت في إطار الاختناقات مما تسهم في تسليم المنتج في الزمن المحدد	3.98	0.572	79.6
يساعد تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في تحسين كفاءة استخدام الموارد في الشركات الصناعية	4.12	0.528	82.4
يسهم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في تحسين قرارات التسعير لتحقيق ميزة تنافسية	4.10	0.548	82
المحور العام	4.07	0.398	81.4

يتضح من الجدول أن الوزن النسبي الإجمالي لبعد تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد الاختناقات في العملية الانتاجية مما يساعد في تسليم المنتج في الوقت المحدد مما يزيد رضا العميل ويعزز المركز التنافسي « بلغت (81.4 ٪) وبمتوسط حسابي بلغ (4.07) وانحراف معياري بلغ (0.398)، ومن الجدول يلاحظ أن فقرة «يعد أسلوب المحاسبة عن الإنجاز أداة مهمة لدعم التخطيط الاستراتيجي للشركات الصناعية» وكذلك فقرة « يساعد تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في تحسين كفاءة استخدام الموارد في الشركات الصناعية « احتلتا المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ (82.4) لكليهما، بينما كانت الفقرة «يساهم تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في دعم سرعة استجابة الشركات لاحتياجات السوق» في المرتبة الأخيرة وبوزن نسبي بلغ (80.6 ٪) وبانحراف معياري بلغ (0.586).

❍ المحور الثالث:

تطبيق أساليب المحاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة يعزز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية

الفقرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
استخدام هامش الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد على تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية	4.02	0.508	80.4
استخدام معدل الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساهم في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية	3.98	0.601	79.6
استخدام معدل تخفيض المخزون لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد على تعزيز الميزة التنافسية للشركات	3.97	0.669	79.4
استخدام معدل استغلال الآلات لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية	3.98	0.707	79.6

الفقرة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
استخدام معدل الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساهم في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية	4.02	0.682	80.4
المحور العام	3.99	0.521	79.8

يتضح من الجدول أن الوزن النسب الإجمالي لبعد " تطبيق أساليب المحاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة يعزز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية" بلغت (79.8٪) وبمتوسط حسابي بلغ (99.3) وانحراف معياري بلغ (.0521)، ومن الجدول يلاحظ أن فقرة "استخدام هامش الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد على تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية" احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي بلغ (80.4) وانحراف معياري بلغ (0.508)، بينما كانت الفقرة " استخدام معدل استغلال الآلات لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية " في المرتبة الأخيرة وبوزن نسبي بلغ (79.6 ٪) وبانحراف معياري بلغ (.7070).

اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

للتحقق من مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، تم استخدام اختباري Kolmogorov–Smirnov وShapiro–Wilk، حيث أظهرت النتائج أن قيم مستوى الدلالة كانت أقل من (0.05) في جميع البنود محل القياس. فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة في اختبار Kolmogorov–Smirnov على سبيل المثال (0.001، 0.000، 0.000)، كما بلغت في اختبار Shapiro–Wilk. 0.029، 0.002، 0.000 عند حجم عينة قدره (59) مفردة. وتشير هذه النتائج إلى أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي. وبناءً عليه، تم الاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللامعلمية (Non - Parametric Tests) في اختبار فرضيات الدراسة لملاءمتها لطبيعة البيانات.

■ **اختبار فرضيات الدراسة :**

لاختبار فرضيات الدراسة المتعلقة باتجاهات أعضاء هيأة التدريس نحو دور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية، تم استخدام اختبار Wilcoxon **لعينة واحدة** لمقارنة الوسيط الفعلي لكل محور من محأور الدراسة بالقيمة المحايدة (3) في مقياس ليكرت.

أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع المحأور، مما يشير إلى وجود اتجاهات إيجابية لدى أعضاء هيأة التدريس.

فيما يلي جدول يوضح نتائج الاختبار لكل محور:

نتائج اختبار Wilcoxon لعينة واحدة للمحأور الثلاثة

المحور	الوسيط (Median)	المتوسط الحسابي (Mean)	إحصائية Wilcoxon	مستوى الدلالة (Sig.)	القرار
جودة المنتجات وتنوعها	4.00	4.019	0.000	< 0.001	دال إحصائيًا (اتجاه إيجابي)
إدارة الاختناقات	4.00	4.068	0.000	< 0.001	دال إحصائيًا (اتجاه إيجابي)
مقاييس التكلفة والتسعير	4.00	3.993	18.5	< 0.001	دال إحصائيًا (اتجاه إيجابي)

تبين من النتائج أن جميع محأور الدراسة تتجأوز القيمة المحايدة بشكل واضح، مع مستوى دلالة أقل من 0.05، مما يعكس إدراكًا مرتفعًا لدى أعضاء هيأة التدريس لأهمية المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية. وعليه، يتم قبول جميع فرضيات الدراسة المتعلقة باتجاهات إيجابية في هذا السياق.

5. نتائج الدراسة

1. الإدراك العام لأعضاء هيأة التدريس:

أظهرت نتائج الدراسة أن أعضاء هيأة التدريس في الجامعات الليبية يدركون بشكل واضح أهمية المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية، حيث تجأوزت جميع محأور الدراسة القيمة المحايدة في مقياس ليكرت، مع متوسطات ترأوحت بين 3.99 و4.07، ما يدل على اتجاهات إيجابية قوية.

2. دور المحاسبة عن الإنجاز في جودة وتنوع المنتجات:

بينت النتائج أن تطبيق المحاسبة عن الإنجاز يسهم في رفع جودة المنتجات وتنويعها بما يعزز مركز الشركات الصناعي التنافسي، مع ترتيب فقرة "تساهم جودة النظام الإنتاجي في دعم الميزة التنافسية" في أعلى التقديرات.

3. دور المحاسبة عن الإنجاز في إدارة الاختناقات وتسليم المنتجات:

أظهرت الدراسة أن المحاسبة عن الإنجاز تساعد الشركات على تحديد الاختناقات وتحسين سرعة الاستجابة وتسليم المنتجات في الوقت المحدد، ما يزيد رضا العملاء ويعزز المركز التنافسي للشركات.

4. دور المحاسبة عن الإنجاز في مقاييس التكلفة واتخاذ القرارات:

أكدت النتائج أن استخدام مقاييس المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة واتخاذ قرارات التسعير يعزز القدرة التنافسية للشركات الصناعية.

5. النتائج الإحصائية:

أظهرت اختبارات Wilcoxon لعينة واحدة أن جميع محأور الدراسة ذات دلالة إحصائية ($Sig. < 0.001$) مقابل القيمة المحايدة، مما يعكس إدراكًا إيجابيًا واضحًا لدى أعضاء هيأة التدريس تجاه دور المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية.

6. توصيات الدراسة

1. توصيات عملية للشركات الصناعية:

- تعزيز تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في جميع أقسام الإنتاج لضمان جودة المنتجات وزيادة تنوعها.
- استخدام مقاييس المحاسبة عن الإنجاز لتحديد الاختناقات وتحسين عمليات الإنتاج والتسليم في الوقت المحدد.
- الاستفادة من بيانات المحاسبة عن الإنجاز في اتخاذ قرارات تسعير تنافسية تعزز الميزة السوقية للشركة.

2. **توصيات أكاديمية وبحثية:**

- إدراج موضوع المحاسبة عن الإنجاز ضمن برامج التدريب وورش العمل لأعضاء هيأة التدريس والطلاب في كليات الاقتصاد والمحاسبة.
- تشجيع الدراسات المستقبلية على استكشاف العلاقة بين المحاسبة عن الإنجاز والميزة التنافسية في قطاعات صناعية مختلفة، مع استخدام عينات أكبر وأساليب إحصائية متنوعة.

■ المراجع

● المراجع العربية

1. ابريهى، أسامة، وحسن، وفاء. (2019). محاسبة الإنجاز وأثرها في قياس الكفاءة التشغيلية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 14(46)، 81–93.

2. أبو النجا، محمد عبد العظيم. (2011). إدارة التسويق: مدخل استراتيجي. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.

3. أبو رحمة، محمد عبد الله محمود. (2017). أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات

الإدارية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، (8)، 568–587.

4. أمين، عثمان السالم، وصلاح، مناضل، وجليل، صلاح. (2022). دور المحاسبة عن الإنجاز في دعم متطلبات القرارات الإدارية: دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية. المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية، 6(1)، 331–352.

5. الحمداني، بهاء، والصبيحي، عامر. (2016). المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 271–552

6. السويدي، أكرم محمد امهيدي عبدالكريم. (2024).إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في شركات الصناعات الغذائية بمدينة بنغازي: دراسة ميدانية) رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة بنغازي، ليبيا.

7. السيد، عبد السلام. (2022). دور المحاسبة عن الإنجاز في قياس تكلفة الإنجاز ودعم الميزة التنافسية:

دراسة ميدانية على بعض المنشآت الصناعية بالسودان. مجلة آفاق الاقتصادية، 8(16)، 16–37.

8. العشمأوي، محمد عبد الفتاح. (2011). محاسبة التكاليف: المنظوران التقليدي والحديث. عمّان: دار الباروري العلمية للنشر والتوزيع.

9. القططي، مها. (2022). أثر استخدام محاسبة الإنجاز على تعزيز كفاءة الأداء المالي: دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير منشورة). جامعة الأقصى، غزة.

10. الموسوي، سيف، والتميمي، أمل. (2021). توظيف محاسبة الإنجاز لتحسين نظم التكاليف وانعكاسها على تقويم الأداء. المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، 19(70)، 161–191.

11. حمصي، مراد، ومصباحي، أيوب، ولخضر، حسين. (2019). مساهمة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية: دراسة حالة شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية (رسالة ماجستير منشورة) جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي..

12. خليل، نبيل مرسي. (1989). الميزة التنافسية في مجال الأعمال. الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب.

13. زين، حيدر عطائي، وإسماعيل، عباس، وآخرون. (2017). المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جيد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية – الوزيرية. مجلة جامعة واسط – كلية الإدارة والاقتصاد، 28(1)، 386–406.

14. صورية، معمودي، وهجيرة، الشيخ. (2010). محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية. في الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات (9–10 نوفمبر). جامعة الشلف..

15. عابدين، محمد. (2015). مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية (رسالة ماجستير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة..

16. عثمان، فارس الطيب محمد. (2016). دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة (رسالة دكتوراه منشورة). جامعة النيلين..

17. علي، أبو كبر، وأحمد، شهاب. (2021). أهمية المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية السودانية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، 5(25)، 89–104.

18. علي، أحمد، وعبد الله، حنان. (2020). دور التكامل بين استراتيجية التصنيع الرشيق والمحاسبة عن الإنجاز في تخفيض تكاليف الإنتاج. مجلة الزرقاء للدراسات الإنسانية، 20(2)، 198–212.

19. عميش، عائشة. (2010). مؤشرات قياس التنافسية ووضعها في الدول العربية. في الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات. جامعة الشلف.

20. قويدر، لونده، وكشيدة، حسبة. (2013). دور الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ومصادرها. في الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي. جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.

21. مهنا، محمد. (2022). دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، 196.

22. مؤمنة، هبة. (2004). مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء متغيرات بيئة التصنيع الحديثة (رسالة ماجستير منشورة). جامعة الملك عبد العزيز.

● المراجع الأجنبية:

1. Alipour, H.R., Khorshidi, G.H., Naghdi, A., Alizadeh, H., Honarmand, H. and Shabani, Z. (2013). The theory of constraints: a comparative assessment. Arabian journal of business and management review (Nigerian chapter), 1 (5), 10 - 21.

2. Alves, J.M. and Santos, R.F. (2005). Activity - based costing costing and Throughput Accounting of Toc: a hybrid system in the managerial accounting. Proceeding of 18th international congress of mechanical engineering November, 6 - 11, 2005 ouro preto mg, Brazil. 1 - 6.

3. Anwarul Islam, K.M. (2015). Throughput accounting: A case study.

International journal of finance and banking research, 1 (2), 19 - .32

4. Bhimani, A., Horngren, C., Datar, S. and Foster, G. (2008). Management and cost accounting. (4th ed). England, Harlow: financial times prentice hall.

5. Charles, T. et. al., (1994), Cost Accounting: Managerial Emphasis, 8th ed., (New Jersey: Prentice - Hall Inc.).

6. Drury, C. (2012). Management and Cost accounting. (8th ed).

United Kingdom, Andover, Hampshire: Cengage learning EMEA.

7. Dugdale, D. and Jones, T. (1998). Throughput accounting: Transforming practices ?. British accounting review, 30 (3), 203 - .022 8.Elsukova, T. (2015). Lean accounting and throughput accounting an integrated approach. Mediterranean journal of social sciences, 6 (3), 83 - .78

8. Hamadani, B. H., & Khalaf, A. D. (2016). Throughput Accounting and its role in supporting and achieving competitive advantage. Journal of Economics and Administrative Sciences, 22(92).

9. Kirli, M. (2016). Throughput accounting in strategic cost management an application. Annals of "dunarea de jos" university of galati fascicle 1: Economics and applied informatics. (2), 78 - 87.

10. Lucey, T. (2003). Management Accounting (5th ed) [online].

United Kingdom, London: Continuum International Publishing Group. Available From: Internet Archive [accessed 2024 - 7 - 2].

11. Porter, Michael E., (1998), Competitive advantages: Creating and sustaining

superior performance with new introduction, (New York: Free press).

12. Reguia, Cherroun, (2014), "Product innovation and the competitive advantage", European Scientific Journal, 1 (1):148 - 163. [13] Sahib, I.H. 13. and Hatif, M.A.(2022). Application of throughput accounting technique for the purpose of improving the strategic performance of industrial companies (an applied study in diwaniyah dairy plant). Al - Qadisiyah journal for administrative and economic science OJAE, 24(3), 531 - 544.

14. Varanavicius, Vytis & Navigate, Aida, (2015), "Competitive advantage attainment via synergy in green offices", Journal of International Studies, Lithuania, 8 (3):142 - 157.

15. Yoshikawa, T., Innes, J., Mitchell, F. and Tanaka, M. (1993). Contemporary Cost Management [online]. United Kingdom, London:

Chapman and Hall. Available From: Internet Archive [accessed 20246 - 11].