

The use of performance accounting and its role in supporting and achieving competitive advantage: A field study on the Arabian Gulf Oil Company

Suhaila Ali Al-Haddad *

Department of Accounting, Faculty of Economics, The Libyan Academy of Benghazi, Libya.

*Email: batoulalhaddad17@gmail.com

استخدام محاسبة الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على شركة الخليج العربي للنفط

سهيلة علي الحداد *

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، الأكاديمية الليبية بنغازي، ليبيا.

Received: 23-12-2025	Accepted: 07-02-2026	Published: 01-03-2026
	Copyright: © 2026 by the authors. This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).	

Abstract

The study addressed the use of achievement accounting and its role in supporting and achieving competitive advantage for Libyan industrial companies. The problem of the study was that traditional cost systems are not considered accurate in providing information that would help support and achieve competitive advantage in Libyan industrial companies, which necessitated research. About modern systems, especially the method of accounting for achievement, The study aimed to clarify that accounting for achievement represents a new method in the field of accounting as a result of the continuous changes in the labor market and intense competition, which requires diversifying products and increasing their quality to remain competitive, and the role of accounting for achievement in supporting and achieving competitive advantage for Libyan industrial companies. The study followed the method Analytical descriptive the study reached several results, the most important of which are: The method of accounting for achievement focuses on the main goal of the company, which is to maximize profits resulting from the actual sales process and not just production. The study recommended the necessity of conducting surveys on the level of application of Libyan industrial companies to the method of accounting for achievement in order to change the reasons for non-application in many companies.

Keywords: Accounting for achievement- competitive advantage- Libyan industrial companies.

المخلص

تناولت الدراسة استخدام محاسبة الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية بالنسبة للشركات الصناعية الليبية, حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ان نظم التكاليف التقليدية لا تعتبر دقيقة في تقديم المعلومات التي من شأنها المساعدة في دعم وتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الليبية, مما استدعي البحث عن نظم حديثة بالأخص أسلوب المحاسبة عن الإنجاز, حيث هدفت الدراسة الي توضيح ان المحاسبة عن الإنجاز تمثل أسلوبا جديدا في مجال المحاسبة نتيجة للتغيرات المستمرة في سوق العمل والمنافسة الشديدة والتي تتطلب تنوع المنتجات وزيادة جودتها للاستمرار في المنافسة, ودور أسلوب محاسبة عن الإنجاز في دعم وتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الليبية, واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج أهمها: ان أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يركز علي الهدف الرئيسي للشركة وهو تعظيم الأرباح الناتجة عن عملية البيع الفعلي وليس مجرد الإنتاج, اوصت الدراسة بضرورة اجراء دراسات استقصائية عن مستوي تطبيق الشركات الصناعية الليبية لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز لتغيير أسباب عدم التطبيق في العديد من الشركات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة عن الإنجاز- الميزة التنافسية - الشركات الصناعية الليبية .

مقدمة

تواجه المؤسسات اليوم تحديات كبيرة في ظل التنافسية المتزايدة والعولمة التي غيرت ديناميكيات الأسواق بشكل جذري, لذا أصبحت الحاجة الي استخدام أدوات وأساليب متقدمة لتحسين الأداء وتحقيق ميزة تنافسية امرا ضروريا, ولعل مفهوم محاسبة الإنجاز بما يمتلك من مفاهيم حديثة احدي هذه الأدوات المهمة التي تسعى الي تقييم الأداء المؤسسي بناء علي الأهداف الاستراتيجية وتوفير معلومات دقيقة تساعد في تحسين اتخاذ القرار وتعزيز الكفاءة التشغيلية محاسبة الإنجاز تمثل تطورا في الفكر المحاسبي حيث تذهب الي ما هو ابعد من الأرقام المالية المجردة لتشمل الأداء في مختلف جوانب المؤسسة, فهي تركز علي قياس الإنجازات مقارنة بالأهداف المخططة وهو ما يمكن المؤسسات من اكتشاف نقاط القوة والضعف واتخاذ قرارات تصحيحية تسهم في تحسين الأداء وتحقيق ميزة تنافسية فقد قدم مفهوم المحاسبة عن الإنجاز تصور حديث حول هيكل التكاليف عن طريق التركيز علي كلفة المادة المباشرة فقط وذلك لانخفاض مساهمة العنصر البشري لاعتماد هذه البيئة علي العمل الالي, فضلا عن ذلك ما تقدمه المحاسبة عن الإنجاز في توفير معلومات تساعد الإدارة في تخطيط الربحية عن طريق اختيارها للمزيج الأمثل الذي يحقق لها اعلي ربحية.

مشكلة البحث

في ظل التحديات المتزايدة التي تواجه المؤسسات في بيئات الاعمال التنافسية تعتبر محاسبة الإنجاز أداة محاسبية حديثة تسعى لتحقيق التوازن بين تخفيض التكلفة وزيادة جودة المنتجات والخدمات, ومع تزايد الضغوط على المؤسسات لتخفيض التكاليف التشغيلية وتحسين الكفاءة, تبرز الحاجة الي تحسين الجودة كعنصر رئيسي في الحفاظ على الميزة التنافسية, حيث تمت صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الاتي:

1. كيف يمكن ان يساهم استخدام المحاسبة عن الإنجاز في دعم وتحقيق الميزة التنافسية بالنسبة للشركات الصناعية؟
2. هل استخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية كأسلوب بديل للأساليب التقليدية يدعم المركز التنافسي؟

فرضيات البحث

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الاولى: تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعظم الإنجاز عن طريق تنويع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي.

الفرضية الثانية: تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتج في الوقت المحدد بما يزيد من رضا العميل ويدعم المركز التنافسي.

هدف البحث

تحديد وتحليل كيفية تأثير تطبيق محاسبة الإنجاز على تحقيق الميزة التنافسية للشركات من خلال دراسة دورها في تحسين دقة قياس الأداء وتوفير معلومات استراتيجية وتوجيه القرارات التشغيلية والاستراتيجية. تشمل الأهداف الفرعية التالية:

1. توضيح مفهوم المحاسبة عن الإنجاز ومدى تطبيقها في الشركات الصناعية الليبية.
2. مدى إمكانية الاعتماد على مقاييس المحاسبة عن الإنجاز في دعم الميزة التنافسية بالنسبة للشركات الصناعية الليبية.
3. توضيح مفهوم المحاسبة عن الإنجاز والية عملها ومتطلبات تطبيقها وتقييم مدى تفعيلها لأنظمة التكاليف عن طريق توفير المعلومات ودعم التنافس.

أهمية البحث:

تقدم الدراسة إضافة نوعية للمجال العلمي من خلال التركيز على محاسبة الإنجاز والتي تعد مفهوما حديثا في الفكر المحاسبي مما يسهم في سد الفجوة البحثية حول تأثيرها على الأداء المؤسسي والميزة التنافسية وذلك من خلال:

1. التعرف على المقومات التي تعتمد عليها المنشآت الصناعية التي تؤدي الي استخدام المحاسبة عن الإنجاز بوصفه مدخلا لدعم الميزة التنافسية بالنسبة للشركات الصناعية الليبية
2. دراسة كيفية دعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الليبية في استخدام المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية الليبية
3. ان استخدام المحاسبة عن الإنجاز يقدم اطارا عمليا يمكن الشركات الصناعية من تحليل الأداء واكتشاف الفرص الابتكارية وتحسين المنتجات والخدمات مما يساعدها على التميز في السوق وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

الإطار النظري والدراسات السابقة**أولاً: مفهوم محاسبة الإنجاز**

للمحاسبة عن الإنجاز تعاريف عديدة تناولها الباحثون كلا حسب وجهة نظره باعتبارها لغة جديدة يتم التعامل بها مع المشاكل المحاسبية الإدارية في ضوء متغيرات البيئة الحديثة للتصنيع، وتعتمد على الربط بين مقدار الإنجاز المتحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي استنفدت في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز فهي تهتم بالتأكد على الاستخدام الكفاء للموارد المتاحة او بمعنى انها طريقة لقياس الأداء تربط الإنتاج والتكاليف بالإنجاز وقد تم تعريفها بانها:

- ترجمة محاسبية لنظرية القيود يتم من خلالها توفير مقاييس تشغيلية واخري مالية لتقييم الأداء تعتمد علي ربط الإنجاز وتكاليف الإنجاز بالموارد المستنفذ بهدف المساهمة في إدارة القيود والاستخدام الكفاء والفعال للموارد ومن ثم تعظيم الإنجاز وخفض المخزون والنفقات التشغيلية (عصام عبد المنعم احمد، 2016م، ص5).

- عرفت على انها نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد ممكن لوحدة نشاط مقيدة، وهي تطور لنظرية القيود، ويمكن القول ان أسلوب المحاسبة عن الإنجاز من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية الفعالة المتطورة التي تزود إدارة الشركة بالمعلومات التكاليفية اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة بعملية التحسين المستمر، وذلك من خلال التركيز على نقاط الاختناق وإدارة وقت الإنجاز وسرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء. (صباح فوزي صالح، 2014م، ص52).

- كما عرف معهد المحاسبين القانونيين محاسبة الإنجاز بانها طريقة لقياس الأداء بناء على علاقة بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز حيث يتم تحديد تكلفة المنتجات وفقا لمحاسبة الإنجاز علي أساس استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية. (يوسف العبد الله الأحمد، مناف علي العازل، 2014م، ص6).
- قد تم تعريف محاسبة الإنجاز بانها هي "مدخل محاسبي لتقييم مدي قدرة المنشأة (صناعية/خدمية) على تعظيم فعالية معدل انجاز أنشطتها عن طريق استخدام المقاييس المالية في الاستغلال الأمثل للفروض المحتملة بغرض الوصول الي وحدات الهدف خلال وحدة الزمن (امجاد محمد الكومي 2014 م، ص585).
- وعرف اخر المحاسبة عن الإنجاز

إحدى أدوات نظرية القيود التي تهدف الي قياس الأداء وتحقيق هدف الشركة في كسب الأموال وتتكون المحاسبة عن الإنجاز من الإنجاز، التشغيل، المخزون. (Amarpeet, 2010, 39).
ومما سبق يمكن تعريف محاسبة الإنجاز بانها هي تطوير لنظرية القيود ومن ضمن الأساليب الادرية يركز على قياس وتحليل الأداء المؤسسي بناء على الأهداف الاستراتيجية حيث يشمل الأداء المالي وغير المالي، والابتكار، ورضا العملاء.

ثانيا: أهمية محاسبة الإنجاز

تتمثل أهمية محاسبة عن الإنجاز في كونها تمثل مدخلا لتطوير نظم التكاليف، بحيث توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات التكاليفية والإدارية التي تتلاءم وتتماشي مع بيئة التصنيع الحديثة وبيئة الموارد المقيدة، وتساعد في تطوير وتقييم الأداء التشغيلي من خلال التركيز علي نقاط الضعف في تخفيض وقت الإنجاز، ومحاولة بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف، والقدرة علي الإنجاز من خلال زيادة حجم المبيعات، وتخفيض مستوي المخزون الي ادني حد ممكن، وتخفيض تكاليف التشغيل، كما تساعد علي تحسين إدارة ورقابة تخفيض التكاليف، وذلك بهدف قياس وتقييم الأداء، وتحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية للشركة الصناعية. (Kenneth، W، 2010، 321، et.al.).

مما سبق يتضح ان تعظيم محاسبة الإنجاز تمثل مدخلا محاسبيا مرنا يتسم بالسهولة النسبية في القياس ويحاول تعظيم الإنجاز في مرحلة القيد الحرج بهدف علاج هذا القيد او التخلص منه، تركز محاسبة الإنجاز على خفض المخزون وقد نجحت في تجسيد سلبيات زيادة المخزون، وخفض نفقات التشغيل الا انها لم تساهل في توضيح كيفية تحقيق الخفض.

ثالثا: اهداف محاسبة الإنجاز

يقوم مدخل المحاسبة عن الإنجاز على فلسفة تؤسس لمحاولة تعظيم الهدف الكلي للشركة من خلال ثلاثة اهداف رئيسية ومنتالية وهي: (عصام عبد المنعم احمد، 2016م، ص9):

1. زيادة الإنتاج عن طريق زيادة حجم المبيعات الي أقصى قدر ممكن وبدون تأثير عكسي على المخزون وعلى النفقات التشغيلية.
 2. تخفيض مستويات المخزون بكل انواعه الي ادني حد ممكن.
 3. تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير عكسي على الإنتاج او المخزون.
- يري باحث اخر ان اهداف نظام محاسبة الإنجاز يتمثل في الاتي:
1. حل مشكلة الأعباء الإضافية.
 2. مساعدة الإدارة في التخطيط.
 3. مساعدة الإدارة في الرقابة على تكاليف العمل.

4. قياس وتحديد تكلفة الإنتاج.
 5. مساعدة الإدارة في تقويم الأداء.
- كما يري باحث اخر ان اهداف محاسبة الإنجاز تتمثل في الاتي:(أسامة احمد ابريهي, 2019م، ص81):
1. قياس وتحديد تكلفة الإنتاج: ويقصد منها تحديد تكلفة المنتج عن طريق تحميله بنود التكاليف التي يسهل تخصيصها عليه، مضافا اليها تكاليف البنود الأخرى المتعلقة بها والتي يصعب تخصيصها.
 2. مساعدة الادارة في التخطيط: أي مساعدة الإدارة للقيام بوظيفتها التخطيطية، ويعد التخطيط من اهم الوظائف الإدارية التي تلعب دورا في الاستغلال الأمثل لموارد الشركات وجدولة عملياتها التشغيلية بكفاءة عالية
 3. الرقابة على التكاليف: تعد الرقابة على التكاليف جزءا رئيسيا من وظيفة الرقابة الإدارية في المشروع على اختلاف أنواعها ومكاملة لعملها، ويمثل الهدف الرقابي لمحاسبة الإنجاز في تمكين إدارة الشركة في تحقيق الرقابة الفعالة على كافة عناصر التكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة.
 4. قياس وتقويم الأداء من بين الوظائف التي تقوم بها إدارة وحدة الاعمال بمختلف أنواعها.

رابعا: المبادئ العلمية التي تحكم نظام المحاسبة عن الإنجاز:

- هناك مجموعة من المبادئ العلمية التي تحكم نظام المحاسبة عن الإنجاز منها:(احمد محمد الحسن عبد الله الرحمن العربي, 2014م، ص217).
1. مبدأ التسجيل التاريخي: يقضي هذا المبدأ بان يتم اثبات الوقائع الفعلية لكل نشاط على حده وبالتالي يوفر البيانات الفعلية للتكاليف والمبيعات والمخزون.
 2. مبدأ معايير التكاليف: يقضي هذا المبدأ اعداد المقاييس التي يمكن اتخاذها كأداة للحكم على درجة كفاية التكاليف التي حدثت فعلا ومدى مطابقتها لما يجب ان تكون عليه تلك التكاليف.
 3. مبدأ التحليل: يقضي هذا المبدأ على التقيد بمبدأ التكاليف الاجمالية الذي تسير على المحاسبة المالية، بل ينبغي ان تسجل البيانات في شكل تحليلي حتى يتسنى توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
 4. مبدأ المحاسبة المالية: يقضي هذا المبدأ بضرورة تعيين او تحديد المسؤولية عن حدوث التكاليف الفعلية وكفائيتها او انحرافها بالمقارنة مع المعايير المقابلة لها ويتطلب ذلك تقسيم المنشأة الي مراكز مسئولية بحيث يشكل كل مركز مسئولية بحيث يشكل كل مركز منها وحدة لتجميع بنود التكاليف الفعلية ومراكز المسئولية عبارة عن وحدة تنظيمية صغيرة يتم الاشراف عليها بواسطة شخص معين يكون مسؤولا عن تحقيق أهدافها وفقا لما تم وضعه من خطط او سياسات.

2. الميزة التنافسية

أولا: مفهوم الميزة التنافسية

يمثل امتلاك وتطوير الميزة التنافسية (Competitive Advantage) هدفا استراتيجيا تسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيقه في ظل التحديات التنافسية الشديدة للمناخ الاقتصادي الجديد، فاكتمال الميزة التنافسية اصبح من الأولويات والدعائم الأساسية التي يعتمد عليها أي نشاط اقتصادي يهدف الي تحقيق الأفضلية في السوق او الاستحواذ علي اكبر عدد ممكن من الزبائن، فالميزة التنافسية تعد نقطة قوة للوحدات الاقتصادية في مواردها او أنشطتها الإنتاجية او التسويقية وهي تعتمد علي قدرتها من تشخيص وتحليل نقاط قوتها وضعفها فضلا عن التعامل مع الفرص والتهديدات من البيئة، والاهتمام بتطور التكنولوجيا والاتصالات في المستويات المعرفية للوحدة الاقتصادية ولن يتحقق ذلك الا من خلال رصد مختلف اشكال التنافس للوصول الي استراتيجيتها المناسبة، لذلك تسعى المنظمات بشكل فاعل لان تبقي في السوق وتستمر في مجال عملها، ولكن ذلك لا يتحقق بشكل سهل ويسير، بل تتعرض الي منافسة شديدة وقوية، ومن اجل ملاقة ذلك وان تحقق أهدافها المطلوبة، فانه يستوجب ان تمتلك ميزة تنافسية تعبر بها ومن خلالها عن تفردا عن غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى في ذات الصناعة، وهذا الامر لا يأتي اعتباطا بل يستوجب ان

تتعرف على قواعد التنافس القائمة في السوق وكيف يمكن ان تلعب الأدوار لكي تكتسب الميزة التنافسية التي تجعلها قادرة على محاكاة المنافسين او التفوق عليهم.(البكري وبنو حمدان,2013:6). ولقد عرفت الميزة التنافسية بانها الطرائق الجديدة التي تكتشفها الشركة والتي تكون أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا، بمعنى اخر احداث عملية ابداع في الشركة بمفهومه الواسع (قويدر, 2013,7)، كما عرفت أيضا علي انها عنصر تفوق للمنشأة يتم تحقيقه في حالة اتباعها لاستراتيجية معينة للتنافس. (د.خليل,1989,37) كذلك عرفت الميزة التنافسية بانها عبارة عن القدرة علي مواجهة المنافسين من خلال تقديم بعض الأشياء ذات القيمة داخل الأسواق التي يتم استهدافها وخدمتها (د.ابوالنجا,2011,50).

تأسيسا على ما سبق يمكن تعريف الميزة التنافسية بانها قدرة الشركة على تلبية متطلبات واحتياجات العاملين مع الشركة بالشكل الذي يحقق لها تفوق مع المنافسين.

ثانيا: أهمية الميزة التنافسية

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

1. تساهم في تحين جودة المنتجات وتجعل المنتجات أكثر تنافسية في السوق المحلية والخارجية.
2. تسمح للشركة بتمييز نفسها عن المنافسين وتنتج عن تميز البدائل الإدارية، حيث يري العلماء ان الأسعار المنخفضة، والجودة العالية، والتسليم السريع تعتبر من العناصر الأساسية الهامة لبناء الميزة التنافسية.
3. ان توفير البيئة التنافسية يعد وسيلة فعالة لضمان الكفاءة الاقتصادية وتعزيز النمو الاقتصادي وتحسين مستويات المعيشة.

تأسيسا على ما سبق تكمن اهمية الميزة التنافسية في تعظيم الاستفادة ما أمكن من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي.

ثالثا: اهداف الميزة التنافسية

تسعي المنظمة من خلال الميزة التنافسية للوصول الي مجموعة من الأهداف يمكن ذكرها على النحو التالي:(Scott,1994)

1. خلق فرص تسويقية جديدة.
2. دخول مجال تنافسي جديد، كدخول سوق جديدة او التعامل مع نوعية جديدة من العملاء، او نوعية جديدة من السلع والخدمات.
3. تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المنظمة الوصول اليها، والفرص الكبيرة التي ترغب في اغتنامها.
4. يتمثل أساس الميزة التنافسية في خلق قيمة للعملاء، لأنها أساس تحقيق الجودة، كما تعد القيمة أكثر ما يهم المنظمة كونها امر معقد لا تستطيع معرفته الا من خلال عملائها، وبالتالي وجب عليها استطلاع رأيهم كلما أمكن ذلك.

5. تسعي المنظمة من خلال تحقيق وتعظيم القيمة الوصول الي رضا العميل وضمان ولائه لها وسبب بقائها في السوق التنافسية الحالية.

تأسيسا لما سبق يري الباحث ان الميزة التنافسية لأي شركة تهدف بصفة عامة الي 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.

رابعا: خصائص وشروط الميزة التنافسية

للميزة التنافسية العديد من الخصائص التي يمكن ان تحققها للمنظمة ونذكر أهمها فيما يلي:

1. نسبية تحقق بالمقارنة وليست مطلقة.
2. تؤدي الي تحقيق التفوق والافضلية للمنافسين.
3. تتبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها.

4. تتعكس في كفاءة المنظمة لأنشطتها او في قيمة ما يقدم للمشتري او لكلاهما.

5. تتحقق لفترة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها او تجديدها.

6. يجب ان تؤدي للتأثير في الزبائن وادراكهم للأفضلية.

خامسا: أنواع الميزة التنافسية

تم تصنيف الميزة التنافسية الي نوعين رئيسيين هما الريادة بالتكلفة والتمايز، فالشركة تستطيع التفوق على منافسيها من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي تحقيق ميزة السعر المنخفض او من خلال تمييز المنتج. (Varanavicius ,& Navikaite,2015,147).

1. ميزة التكلفة الأقل: يمكن لمنشأة ما ان تحقق ميزة التكلفة الأقل اذا كان هيكل تكاليفها المتعلقة بالأنشطة المتجه للقيمة اقل من تلك المحققة عند المنافسين, بمعنى تحقق الشركة ميزة التكلفة الأقل في حالة ما اذا كانت تكاليف أنشطتها الشركة للقيمة ادنى من تلك المحققة عند منافسيها, وحتى يمكن الحيابة علي ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد الي مراقبة عوامل تطور التكاليف , بحيث ان التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب الشركة ميزة التكلفة تتمثل هذه العوامل في مراقبة الحجم , مراقبة التعلم, مراقبة الروابط, مراقبة اللاحق, مراقبة الإجراءات ومراقبة التوضع.

2. ميزة التميز يمكن ان تتميز الشركة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيابة علي خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها, بمعنى ان تحقيق الشركة للتميز يتم عندما تكون قادرة علي تقديم منتج او خدمة بمواصفات متميزة من خلالها يدرك العملاء والمنافسين ان الشركة تقدم شيئا متفردا يصعب تقليده, سواء من خلال المواصفات الفنية او التصميم الفني او الاسم التجاري او العلامة التجارية وغيرها من الأمور التي تستحوذ علي تصور وإدراك العميل. (صورية، هجير، 2010، 6-7).

وحتى تتمكن الشركة من حيابة ميزة التميز، يجب عليها الاستناد الي الموارد المنفردة والخاصة بها.

سادسا: مصادر الميزة التنافسية

ان المنشآت الاقتصادية تقوم علي ضوء ظروفها الخارجية والداخلية باختيار الاستراتيجية المناسبة لها بما يحقق لها مزايا تنافسية قوية ويمكن تقسيم المصادر الي ثلاث استراتيجيات استنادا الي مجال السوق المستهدف من قبل المنشآت الاقتصادية داخل النطاق الصناعي وهي:

1. استراتيجية التركيز الجزئي علي ريادة التكلفة او استراتيجية التركيز الجزئي علي التمايز، والمنشآت الاقتصادية توجه استراتيجيتها لهدف محدد ولمستوي جزئي (منتج معين/جزء معين من منتج/سوق معينة) سواء كانت مستندة الي ريادة التكلفة او تمايز المنتجات.

2. استراتيجية التمايز بصورة كلية Overall Differentiation Strategy والمنشآت الاقتصادية هنا تبحث عن تحقيق التمايز علي مستوي المنتج او المنتجات علي مستوي الصناعة.

3. استراتيجية ريادة التكلفة بصورة كلية Overall Cost Leader Ship Strategy والمنشآت الاقتصادية هنا تبحث عن الريادة في مجال خفض التكلفة علي مستوي الصناعة. (ايمان السيد محمد عبد الله، 2015م، ص 33).

سابعا: التكلفة المستهدفة ودورها في دعم الميزة التنافسية

ان الوقوف علي مصادر الميزة التنافسية وتشخيص نقاط القوة التي تؤثر احتمالية كونها من تلك المصادر التي تمثل مزايا تنافسية, يستلزم التحليل الاستراتيجي للبيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية الي جانب الوقوف علي مكامن الضعف التي تهدد اركان تلك الميزة, كما ان تقييم تكلفة المنافسين يتطلب التحديث المنظم لتوقعات المنافسين لتكاليف المنتجات وتقييم التكلفة النسبية مقارنة بالمنافسين الاخرين الذي يعد هام وبالأخص عند اتخاذ القرارات وكذلك عدة طرق للمحاسبة عن المنافسين منها رصد ومراقبة الموقف التنافسي وتقييم المنافس علي أساس القوائم المالية المنشورة وتقييم تكاليف منتجات المنافسين. (حنان صحبت عبد الله، ص 517، 2018 م).

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي قام بها بعض الكتاب والباحثين تناولت موضوع المحاسبة عن الإنجاز، وتناول بعضها الميزة التنافسية، بجانب قياس وتحديد تكلفة الإنتاج، كل حسب وجهة نظره، وفيما يلي يستعرض الباحث بعض هذه الدراسات.

دراسة: محمد، (2015م): تعتقد ان حل مشكلة البحث في الإجابة على التساؤل " هل يؤدي استخدام محاسبة الإنجاز الي تطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟ هدفت الدراسة الي استخدام محاسبة الإنجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية بهدف قياس تقييم الأداء، ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها. ومن فرضيات الدراسة: يساهم استخدام محاسبة الإنجاز في قياس وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية. وقد أوصت الدارسة بالعمل على ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية لتكون نظم معلومات استراتيجية كفؤة من خلال الاستفادة مما جاءت به مدخل التكاليف الحديثة المتقدمة التي اقترحتها الدارسة لإدارة التكاليف والجودة.

دراسة: مروان، (2016م) تمثلت مشكلة البحث في التساؤلات الآتية: هل يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة الي دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية. وبيان أهمية استخدام أسلوب تكلفة الجودة في الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج. ومن اهم فرضيات الدراسة: يؤدي أسلوب تكلفة الجودة الي دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية. ومن النتائج التي توصلت لها الدراسة: اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الي تقليل الأخطاء والعيوب مما يساعد في خفض التكاليف وترشيد قرارات التسعير ورفع قدرة المنافسة السعوية. ومن توصيات الدراسة ضرورة قيام المنشآت الصناعية بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لما يحقق لها من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ضل التطورات الاقتصادية.

دراسة: محمد، (2016م): ارجعت مشكلة البحث للتطورات المتسارعة في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات أصبحت نظم الموازنات التقليدية بكل أنواعها لا تفي بمتطلبات واحتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات لذلك كان لزاما علي الشركات مواكبة التطور الذي يحدث في المحاسبة الإدارية والتوجه نحو التقنيات التي تمنحها النمو والقدرة علي المنافسة، ولعل من اهم هذه الأساليب اعتماد مدخل المحاسبة عن الإنجاز الذي يشمل على مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تهدف الي تعظيم هامش الإنجاز وتحفيز المحزون بكل أنواعه وتوفير المعلومات بدقة اكبر. هدفت الدارسة الي التعرف على ان المحاسبة عن الانجاز باعتبارها الوجه المحاسبي لنظرية القيود فضلا عن اهم مقاييسها ومؤشراتها واهم الخصائص المرتبطة بها. ومن اهم فرضيات الدراسة، هنالك إمكانية حقيقة لاستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في مجال تحسين وتطوير وأداء الموازنات التشغيلية لشركات الاعمال. ومن اهم النتائج التي توصلت لها الدراسة يعد مدخل المحاسبة عن الإنجاز هو الوجه المحاسبي لنظرية القيود يعمل على توفير المقاييس التشغيلية والمالية لتقييم الأداء. وقد اوصت الدراسة بضرورة زيادة التوعية بأهمية الأساليب والمداخل الإدارية الحديثة التي تخدم عمل الشركة ومنها مدخل المحاسبة عن الإنجاز نظرا لأهميته في زيادة الإنجاز ومعالجة القيود.

دراسة: عثمان، (2016)، دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة. هدفت الدراسة الي بيان دور أدوات التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة وكذلك دور أدوات التحليل في دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج التاريخي، وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج من أهمها: ان تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف يؤدي الي دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، يؤدي تحليل سلاسل القيمة الي تخفيض تكاليف الأنشطة وان تحليل مسببات التكلفة لا يؤدي الي تخفيض تكاليف الأنشطة وتخفيض تكاليف الأنشطة يؤدي الي دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية، كما اوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: ان تعمل الشركات الصناعية في الخرطوم بحري على اعتماد

التحليل الاستراتيجي للتكاليف للاستفادة من مزاياه المتعددة في تخفيض التكاليف الصناعية بما يدعم مزاياها التنافسية، وزيادة الوعي والثقافة لدي العاملين في الشركات الصناعية بأهمية المحاسبة عن الإنجاز ومساهمتها في اضافة قيمة للشركة وتحسين الوضع التنافسي.

دراسة: (د. ابورحمة، 2017)، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية. هدفت الدراسة الي دور محاسبة الإنجاز في تطوير نظم القياس وتقويم أداء المنشآت الصناعية في قطاع غزة في ظل الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج من أهمها: ان تطبيق محاسبة الإنجاز يعمل على تطوير نظم القياس والتقويم في النظم المستخدمة بالصناعات الفلسطينية، ويسهم استخدام محاسبة الإنجاز في ظل بيئة التصنيع الحديثة في كفاءة وفاعلية نظم تكاليف المنشآت الصناعية الفلسطينية. كما اوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: تطوير نظم الرقابة في المنشآت الصناعية الفلسطينية باستخدام مقاييس حديثة تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة لقياس وتقويم الأداء، وتركيز إدارة المنشآت الصناعية الفلسطينية على القيود التي تحد العمل سواء كانت داخلية او خارجية والعمل على الاستغلال الأمثل لمواردها.

دراسة: حيدر واسماعيل، (2017م): تمثلت مشكلة الدراسة في ان جميع الوحدات تسعى الي زيادة الأداء بهدف البقاء في سوق العمل ومواكبة التطورات المتسارعة على مستوى الجودة وتعظيم الربحية، الي ان بعض القيود تحد من أداء هذه الوحدات وقد تصل الي مرحلة التحكم بهذه الوحدات وليس العكس الامر الذي دفع باتجاه البحث عن وسائل تسهم في إدارة هذه القيود وتحسين الأداء التشغيلي للوحدة الاقتصادية هدفت الدراسة الي بيان مفهوم المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم مدى فاعليتها كوسيلة متطورة في توفير المعلومات لمساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها وتوضيح دور مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تشخيص القيود التي تعيق عمل الوحدة الاقتصادية بالشكل الذي يساعد في ادارة الاختناقات ورفع مستوى الأداء. يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها ان استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الي تحسين الأداء التشغيلي ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات من شأنها تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية اهم النتائج التي توصلت لها الدارسة، ان اتباع مفهوم المحاسبة عن الإنجاز يساعد في دعم أنشطة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف وذلك من خلال التركيز على الإنجاز وتخفيض معدلات المخزون. اما من اهم التوصيات للدارسة حث الوحدات الاقتصادية لاستفادة من المعلومات التي تقدمها تقنيات المحاسبة الإدارية بشكل عام والمحاسبة عن الإنجاز شكل خاص لما لهذه الإدارة من دور في تقديم معلومات تساعد على رفع كفاءة الوحدة الاقتصادية وتحسين برحيتها.

دراسة: د.زين، د. منهل، 2017، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جيد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية). هدفت الدراسة الي بيان مفهوم المحاسبة عن الإنجاز وتقييم مدى فاعليتها كوسيلة متطورة في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها: تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الإنجاز على تقويم أداء الوحدة الاقتصادية، يؤدي استخدام المحاسبة عن الإنجاز الي تحسين تدفق الإنتاج في نشاط المورد عن طريق تخفيض حدة نقاط الاختناق او الغائها. كما اوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: على الشركات الصناعية تبني استخدام محاسبة الإنجاز لأنها تولي الاهتمام بالموارد الانتاجية غير المقيدة، على الشركات الصناعية اعتماد محاسبة الإنجاز للاستفادة من معلوماتها في ترشيد القرارات الإدارية.

دراسة: فلاح، (2018م): تتخلص مشكلة البحث بوجود زيادة كلفة في معظم القطاعات الإنتاجية العراقية وذلك بسبب تطبيقها لأنظمة كلفة تقليدية لا تواكب العلمي الحاصل. تهدف الدراسة الي بيان أوجه القصور بأنظمة الإنتاج والكلفة التقليدية إضافة الي توضيح مفاهيم واهداف أبرز إدارة الكلفة الاستراتيجية ومنها تقنية التحسين المستمر ودورها في تحقيق الميزة التنافسية. وتمثلت الفرضية الرئيسية للبحث في الاتي: ان تقنية التحسين المستمر تركز على تحسين الأنشطة والعمليات والمنتجات وتخفيض الكلف سيزيد من قدرة الشركة على البقاء والاستمرار على مستوى المنافسة وتحقيق ميزة تنافسية. ومن اهم النتائج التي توصلت

لها الدراسة تغير طبيعة المنافسة من بيئة محلية محدودة المنافسة الي بيئة شديدة المنافسة ذات طابع عالمي نتيجة خصخصة الدولة للقطاع العام، وإزالة القيود المفروضة على عمل القطاع الخاص. وقد اوصت الدراسة: بمواجهة الظروف التنافسية الشديدة التي تعمل فيها الشركة العامة للسمنت العراقية (معمل سمنت كركوك).

دراسة: محمد، (2018م): تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات الآتية: هل لتطبيق محاسبة الإنجاز أثر على قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية؟ هل لتطبيق محاسبة الإنجاز كأداءه أثر لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات؟ هدفت الدراسة الي معرفة أثر تطبيق محاسبة الإنجاز في أغراض قياس التكلفة بهدف بتطوير التقارير الداخلية وكذلك معرفة أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداءه لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات. اما اهم نتائج الدراسة يعتمد محاسبة الإنجاز في معيار الحكم على صحة القرارات الإدارية على مفاهيم محاسبة الإنجاز الثلاثة هامش الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل ومعيار الحكم على سلامة القرار يتحدد باناي قرار اداري سيؤدي الي زيادة هامش الإنجاز وخفض نفقات التشغيل فان ذلك يشير الي سلامة القرار والعكس بالعكس. اما اهم التوصيات تركيز إدارة المنشآت الصناعية الفلسطينية على هامش الإنجاز من خلال حجم المبيعات وليس كم الإنتاج لزيادة الربح الكلي للمنشأة.

دراسة: (علي، 2020)، دور التكاليف البيئية في تقويم الأداء المالي لدعم الميزة التنافسية). هدفت الدراسة الي التعريف بدور محاسبة التكاليف البيئية وتقويم الأداء المالي ودعم الميزة التنافسية، معرفة دور وشمولية وموثوقية محاسبة التكاليف البيئية ودعم الميزة التنافسية. وقد استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج التاريخي. وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج من أهمها: وجود نظم دور لمحاسبة التكاليف البيئية يعمل على حماية أصول شركة السكر السودانية ومعلوماتها من السرقة والاختلاس، وجود نظام محاسبة التكاليف البيئية يساعد الشركات على الاستفادة المثلى منه في تطبيق محاسبة التكاليف بصورة سليمة مما يؤدي الي نجاح الشركات في تحقيق اهداف واستمرارها في سوق العمل. كما اوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: ان تتبنى الشركات الصناعية بالسودان محاسبة التكاليف البيئية للاستفادة من المعلومات التي توفرها في تحسين أدائها المالي بما يدعم مزاياها التنافسية.

دراسة: (الحيدري، 2021)، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية ودعم الميزة التنافسية). هدفت الدراسة الي معرفة مدى أدراك واهتمام الشركات اليمينية بالمحاسبة الإدارية لاستراتيجية ودورها في تحقيق استراتيجيات الإدارة، دراسة العلاقة بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودعم الميزة التنافسية وترشيد القرارات الاستثمارية. وقد استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي، المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج التاريخي. وتوصلت الدراسة الي عدة نتائج من أهمها: ان أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تساهم في ترشيد قرارات المجال الاستثماري، اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الي ترشيد القرارات الاستثمارية ودعم الميزة التنافسية. كما اوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: زيادة وعي المحاسبين والعاملين بالشركات بأهمية ترشيد القرارات الاستثمارية لدعم الميزة التنافسية للشركة من خلال الندوات والسمنارات، وتشجيع الشركات على اعتماد الأساسية الحديثة للمحاسبة الإدارية لترشيد قراراتها الاستثمارية وزيادة قدرتها التنافسية.

علاقة الدراسة بالدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في موضوع جديد الا وهو تناولها لدراسة المحاسبة عن أهمية الإنجاز ودوره في دعم وتحقيق الميزة التنافسية بالنسبة للشركات الصناعية الليبية وهو يغطي فجوة مهمة لم تتناولها الدراسات السابقة.

منهجية الدراسة واجراءاتها
منهجية الدراسة

سوف تتبع الدراسة المنهج الكمي وسيتم استعراض الادب المحاسبي من خلال الدراسات السابقة ولتحقيق اهداف الدراسة سيتم جمع البيانات من خلال استبيان موزع علي عينة الدراسة.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

عينة الدراسة: تم تحديد عينة الدراسة بمواصفاتها العلمية التي تحقق أغراض الدراسة من ذوي الاختصاص من: نائب مدير، رئيس قسم، مشرف عمليات مصافي، اخصائي عمليات، مستخدم، اخصائي سلامة، مشرف وردية، مشغل، مستشار، محاسب، لتحقيق أغراض الدراسة (المحاسبة عن الإنجاز ودورها في تخفيض تكلفة الإنتاج ودعم الميزة التنافسية في شركة الخليج العربي للنفط).

جمع البيانات

تم توزيع عدد (31) استمارة على العينة المحددة مسبقا والمستهدفة للتحقق من فرضيات الدراسة وتم جمع عدد(31) استمارة لتحليلها أي بنسبة (100%) للخروج بنتائج دقيقة وتعميمها على مجتمع الدراسة.

الخصائص العامة للمبحوثين

للتعرف على الخصائص العامة للمبحوثين تم استخراج جداول التوزيعات التكرارية لتلك الخصائص وتبين أن ما يقارب من ثلثي المبحوثين هم من حاملي درجة البكالوريوس (64.5%)، وأشارت النتائج إلى أن ما يزيد عن ثلث العينة (35.5%) من المتخصصون في إدارة الاعمال، و(32.2%) متخصصون في الهندسة الكيميائية والهندسة النفطية بذات النسبة، اما النسب المتبقية من أفراد العينة فكانت تخصصاتهم هي الهندسة والجيولوجيا والسلامة الصناعية كما موضح بالجدول التالي:

جدول(1): التوزيع التكراري للخصائص العامة للمبحوثين

الخصائص	التصنيف	العدد	%
المؤهل العلمي	معهد متوسط	6	19.4
	دبلوم عالي	4	12.9
	بكالوريوس	20	64.5
	ماجستير	1	3.2
التخصص العلمي	إدارة اعمال	11	35.5
	هندسة كيميائية	5	16.1
	هندسة نفطية	5	16.1
	السلامة الصناعية	3	9.7
	جيولوجيا	3	9.7
	هندسة	4	12.9
	نائب مدير	3	9.7
المسمى الوظيفي	رئيس قسم	1	3.2
	مشرف عمليات مصافي	4	12.9
	اخصائي عمليات	3	9.7
	مستخدم	4	12.9
	اخصائي سلامة	6	19.4
	مشرف وردية	5	16.1
	مشغل	1	3.2
	مستشار	3	9.7
	محاسب	1	3.2

16.1	5	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة في مجال العمل
16.1	5	من 5-10 سنوات	
67.7	21	أكثر من 10 سنوات	
32.3	10	لا توجد	عدد الدورات التدريبية التي التحقت بها في مجال العمل
51.6	16	(4) دورات أو أقل	
16.1	5	أكثر من (4) دورات	
100.0	31	المجموع	

معيار التعليق على المتوسطات المرجحة والوزن النسبي لمعيار ليكرت السباعي كما مبين في الجدول التالي:

جدول (2) معيار التعليق على المتوسطات المرجحة والوزن النسبي لمعيار ليكرت السباعي

المستوى	الوزن النسبي (%)		الاتجاه	المتوسط المرجح	
	إلى أقل من	من		إلى أقل من	من
منخفض جدا	26.43	14.29	غير موافق بشدة	1.85	1
منخفض إلى حد ما	38.71	26.43	غير موافق الى حد ما	2.71	1.85
منخفض	51.00	38.71	غير موافق	3.57	2.71
متوسط	63.29	51.00	محايد	4.43	3.57
مرتفع إلى حد ما	75.57	63.29	موافق الى حد ما	5.29	4.43
مرتفع	87.86	75.57	موافق	6.15	5.29
مرتفع جدا	إلى أقل من أو تساوي 100	87.86	موافق بشدة	7.0	6.15

محاوير الدراسة

للتعرف على اتجاهات المبحوثين نحو عبارات ومحاوير الدراسة تم استخراج المتوسطات المرجحة والانحرافات المعيارية والوزن النسبي.

المحور الاول: أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية يعظم الإنجاز عن طريق تنويع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي

أشارت النتائج الخاصة بمحور أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية يعظم الإنجاز عن طريق تنويع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي أن المتوسط المرجح العام لهذا البُعد قد بلغ (4.794) بانحراف معياري وصل إلى (0.7750) وبلغ الوزن النسبي لهذا البُعد (68.5%) وإذا ما نظرنا إلى معيار المتوسط المرجح لمقياس ليكرت يتضح لنا أن الوزن النسبي يقع في مستوى مرتفع إلى حد ما ، وهذا يعني أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية يعظم الإنجاز عن طريق تنويع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي. كما موضح بالجدول التالي:

جدول(3): النتائج الوصفية لعبارات واجمالي المحور الأول

الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة
77.0	1.1159	5.387	تبنى إدارة الشركة استراتيجيتها التنافسية علي أساس تقديم منتجات ذات جودة عالية
54.8	1.7146	3.839	ان جودة النظام الإنتاجي لا تتوقف علي تحسين الإنجاز ممثلة في النقدية المحصلة واما تسهم في دعم الميزة التنافسية
66.8	1.2751	4.677	تسعي إدارة الشركة الي الارتقاء بجودة منتجاتها عبر تبني أسلوب المحاسبة عن الإنجاز
69.6	1.6481	4.871	زيادة حدة المنافسة في سوق العمل تتطلب تطبيق المحاسبة عن الإنجاز
74.7	1.5856	5.226	يلزم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز الشركة بتقديم منتجات جديدة تتطابق مع رغبات وحاجات العملاء
70.5	1.4127	4.935	أسلوب المحاسبة عن الإنجاز فلسفة إدارية قائمة على تعظيم هدف الوحدة الاقتصادية عن طريق تعظيم الإنجاز
63.1	1.6887	4.419	يعمل أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تقييم الأداء بعد البيع
71.4	1.0954	5.000	يساعد تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية على تقديم منتجات لكسب حصة سوقية إضافية
68.5	.7750	4.794	أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية يعظم الإنجاز عن طريق تنوع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي

وتفصيلاً تبين أن العبارات المكونة لهذا المحور قد جاءت مرتبة تنازلياً بحسب المتوسط المرجح والوزن النسبي على النحو الآتي: جاءت عبارة تبني إدارة الشركة استراتيجيتها التنافسية علي أساس تقديم منتجات ذات جودة عالية في الترتيب الأول بين العبارات المكونة لهذا المحور فقد بلغ الوزن النسبي لها (77.0%) وفي مستوى مرتفع، يليها جاءت عبارة يلزم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز الشركة بتقديم منتجات جديدة تتطابق مع رغبات وحاجات العملاء بوزن نسبي بلغ (74.7%) في مستوى مرتفع إلى حد ما ، ثم جاءت في الترتيب الثالث عبارة يساعد تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية على تقديم منتجات لكسب حصة سوقية إضافية بوزن نسبي بلغ (71.4%) في مستوى مرتفع إلى حد ما وتأتي بعدها العبارات المكونة للمقياس و بوزن نسبي أقل .

المحور الثاني: أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتجات في الوقت المحدد بما يزيد من رضى العميل ويدعم المركز التنافسي. أشارت النتائج الخاصة بمحور أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية يعمل علي تحديد نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتجات في الوقت المحدد بما يزيد من رضى العميل ويدعم المركز التنافسي أن المتوسط المرجح العام لهذا البُعد قد بلغ (4.940) بانحراف معياري وصل إلى (0.8036) وبلغ

الوزن النسبي لهذا البُعد (70.6%) وإذا ما نظرنا إلى معيار المتوسط المرجح لمقياس ليكرث يتضح لنا أن الوزن النسبي يقع في مستوى مرتفع إلى حد ما ، وهذا يعني أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتجات في الوقت المحدد بما يزيد من رضى العميل ويدعم المركز التنافسي كما موضح بالجدول التالي:

جدول(4): النتائج الوصفية لعبارات واجمالي المحور الثاني

الوزن النسبي (%)	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة
70.0	1.4458	4.903	يؤدي تطبيق اليات حل الاختناقات وإيجاد الحلول الممكنة للمشكلات مع فلسفة المحاسبة عن الإنجاز علاوة على دعم المركز التنافسي
74.7	1.3344	5.226	التخلص من القيود التي لا تضيف قيمة للإنتاج يزيد من سرعة الإنتاج وتسليم المنتج في الوقت المحدد
60.4	1.3092	4.226	تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يستبعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للإنتاج
74.7	1.6271	5.226	تعمل المحاسبة عن الإنجاز على زيادة فعالية إدارة الوقت في إطار الاختناقات مما تسهم في تسليم المنتج في الزمن المحدد
66.8	1.5141	4.677	يتطلب تسليم المنتج في الوقت المحدد وضع نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية
67.3	1.3464	4.710	تطبيق المحاسبة على الإنجاز يساعد الشركات الصناعية في استخدام الموارد المعطلة والاستفادة منها
71.9	1.3780	5.032	تطبيق المحاسبة عن الإنجاز يساعد الشركات الصناعية في التخلص من القيود الإجرائية لتسريع العملية الإنتاجية
78.8	1.3133	5.516	تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يقدم صورة واضحة عن الشركة وبيئة عملها مما يزيد ثقة العملاء
70.6	.8036	4.940	أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتجات في الوقت المحدد بما يزيد من رضى العميل ويدعم المركز التنافسي.

وتفصيلاً تبين أن العبارات المكونة لهذا المحور قد جاءت مرتبة تصاعدياً بحسب المتوسط المرجح والوزن النسبي على النحو الآتي: جاءت عبارة تطبيق المحاسبة عن الإنجاز يساعد الشركات الصناعية في التخلص من القيود الإجرائية لتسريع العملية الإنتاجية في الترتيب الأول بين العبارات المكونة لهذا المحور فقد بلغ الوزن النسبي له (71.9%) وفي مستوى مرتفع، يليها جاءت عبارة التخلص من القيود التي لا تضيف قيمة للإنتاج يزيد من سرعة الإنتاج وتسليم المنتج في الوقت المحدد بوزن نسبي بلغ (74.7%) في مستوى مرتفع إلى حد ما ، ثم جاءت في الترتيب الثالث عبارة تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في الشركات

الصناعية يقدم صورة واضحة عن الشركة وبيئة عملها مما يزيد ثقة العملاء بوزن نسبي بلغ (78.8%) في مستوى مرتفع إلى حد ما وتأتي بعدها العبارات المكونة للمقياس ووزن نسبي أقل .
اختبار تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي

جدول (5): نتائج اختبار تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk)

المحور	قيمة احصائي الاختبار	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية
أثر استخدام محاسبة الإنجاز ودورها في تحقيق الميزة التنافسية	.937	31	0.069

أشارت نتائج الاختبار أن محاور الدراسة الرئيسية تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لان القيمة الاحتمالية المناظرة لإحصاء الاختبار قد زادت عن مستوى المعنوية المفترض 5%، وبناء على هذه النتيجة فإننا سنستخدم الأساليب المعلمية للتحقق من صحة فرضيات الدراسة.

اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الصفرية الرئيسية: لا يوجد أثر لاستخدام محاسبة الإنجاز ودورها في تحقيق الميزة التنافسية وتتفرع هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين هما:

الفرضية الصفرية الفرعية الأولى: لا يحقق استخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية تعظيم الإنجاز عن طريق تنويع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي والتي اختبرت باستخدام اختبار تي لعينة واحدة وكانت نتائجها كالتالي:

جدول (6): نتائج اختبار تي لعينة واحدة (One-Sample Test) لاختبار الفرضية الصفرية الفرعية الأولى

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	قيمة إحصاء تي (t)	القيمة الاحتمالية
أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية يعظم الإنجاز عن طريق تنويع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي	4.794	.7750	4	5.707	0.00

تبين من خلال اختبار تي لعينة واحدة (One-Sample Test) لاختبار الفرضية الصفرية الفرعية الأولى أن متوسط أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية يعظم الإنجاز عن طريق تنويع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي الذي ساوى (4.794) قد اختلف بشكل معنوي عن الوسط الفرضي للمقياس حيث قلت القيمة الاحتمالية المناظرة لإحصائي الاختبار عن مستوى المعنوية 5% ، وعليه فإننا نستطيع رفض الفرضية الصفرية الفرعية الأولى وقبول الفرضية البديلة مما يعني أن استخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بالشركات الصناعية يحقق تعظيم الإنجاز عن طريق تنويع المنتجات وزيادة جودتها الذي يدعم المركز التنافسي.

الفرضية الصفرية الفرعية الثانية: لا يحقق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية تحديد لنقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتجات في الوقت المحدد بما يزيد من رضى العميل ويدعم المركز التنافسي.

جدول(7): نتائج اختبار تي لعينة واحدة (One-Sample Test) لاختبار الفرضية الصفرية الفرعية الثانية

المحور	المتوسط	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	قيمة إحصاء تي (t)	القيمة الاحتمالية
أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتجات في الوقت المحدد بما يزيد من رضى العميل ويدعم المركز التنافسي.	4.940	.8036	4	6.510	0.00

تبين من خلال اختبار تي لعينة واحدة (One-Sample Test) لاختبار الفرضية الصفرية الفرعية الثانية أن متوسط أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتجات في الوقت المحدد بما يزيد من رضى العميل ويدعم المركز التنافسي، الذي ساوى (4.940) قد اختلف بشكل معنوي عن الوسط الفرضي للمقياس حيث قلت القيمة الاحتمالية المناظرة لإحصائي الاختبار عن مستوى المعنوية 5%، وعليه فأنا نستطيع رفض الفرضية الصفرية الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة مما يعني أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على تحديد نقاط الاختناقات في العملية الإنتاجية لتسليم المنتجات في الوقت المحدد بما يزيد من رضى العميل ويدعم المركز التنافسي.

النتائج:

من خلال الدراسة توصل الباحث الي عدة نتائج أهمها:

1. تعتمد المحاسبة عن الإنجاز على مقياس الأداء التي تركز على تقييم الأداء الي ما بعد البيع والذي بدوره يسهم بصورة كبيرة في دعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الليبية.
2. أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يركز على الهدف الأساسي للشركة وهو تعظيم الأرباح الناتجة عن عملية البيع الفعلي وليس مجرد الإنتاج.

3. المحاسبة عن الإنجاز تمثل أسلوباً جديداً في مجال المحاسبة نتيجة للتغيرات المستمرة في سوق العمل والمنافسة الشديدة والتي تتطلب تنوع المنتجات وزيادة جودتها للاستمرار في المنافسة.
4. أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الشركات الصناعية يعمل على زيادة فعالية إدارة الوقت في إطار الاختناقات مما يساهم في تسليم المنتج في الزمن المحدد الذي يدعم المركز التنافسي في الشركة.
5. المحاسبة عن الإنجاز هي امتداد لنظرية القيود التي تعمل على إدارة الاختناقات مما تساعد في تسليم المنتج في الوقت المحدد لتحقيق رضا العملاء.

التوصيات:

- بناء على هذه النتائج يوصي الباحث ويقترح الآتي:
1. زيادة الوعي والثقافة لدى العاملين في الشركات الصناعية بأهمية المحاسبة عن الإنجاز ومساهمتها في إضافة قيمة للشركة وتحسين الوضع التنافسي.
 2. إجراء دراسات استقصائية عن مستوى تطبيق الشركات الصناعية للبيبيي لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز لتفسير أسباب عدم التطبيق في العديد من الشركات.
 3. ضرورة اهتمام الشركات الصناعية بالأساليب الإدارية الحديثة والاستفادة من التطور التكنولوجي في ظل المنافسة الشديدة.
 4. ضرورة اهتمام القائمين في الشركات الصناعية التي تطبق على أنظمتها الإنتاجية أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بتبني الأدوات المتطورة وفي مقدمتها نظرية القيود في سبيل خفض التكلفة وتعظيم الإنجاز في الأجل الطويل والقصير.
 5. ضرورة استمرار البحث والدراسة في الأدوات التي يثيرها أسلوب المحاسبة عن الإنجاز وعلاقتها بالأساليب المختلفة التي تساهم في دعم التنافس.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. د. خليل، نبيل مرسي، (1989)، "الميزة التنافسية في مجال الأعمال"، (الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب).
2. أمجاد محمد الكومي، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك المورد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالمنشآت الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مجلة ربع سنوية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير 2007.
3. صورية، معموري، وهجيرة، الشيخ، (2010)، "محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية"، جامعة الشلف، الشلف، الجزائر، 9-10 نوفمبر.
4. أبو النجا، محمد عبد العظيم، (2011)، "إدارة التسويق مدخل استراتيجي"، (الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر).
5. قويدر، لويبة، وكشيدة، حبيبة، (2013)، "دور الميزة التنافسية في بيئة الأعمال ومصادر ها"، الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 12-13 أبريل.
6. إيمان عبد محمد (2013): "علاقة إدارة المعرفة الاستراتيجية وأثرها على تحقق الميزة التنافسية – دراسة استطلاعية في شركات أساسيا بالموصل"، (كلية الحداية، مركز الدراسات المستقبلية، العدد (41) 2013)، ص 24.

7. مروان يحي حفيظ الزبيدي(2016): "دور اسلوبي التكلفة المستهدفة وتكاليف الجودة في دعم الميزة التنافسية"، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية (حضر موت، اليمن)، (جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة 2016م)، ص164.
8. عثمان، فارس الطيب محمد، (2016)، "دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة"، دراسة ميدانية للمنطقة الصناعية الخرطوم بحري، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
9. أبو رحمة، محمد عبد الله محمود، (مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد 8، 2017م)، "أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية"، (غزة: جامعة الاسراء)، ص568-587.
10. زبين، حيدر عطا، ومنهل إسماعيل عباس، (مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، ال عدد28، العراق، 2017م)، "المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جيد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية"، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية – الوزيرية، (العراق: جامعة واسط، كلية الادارة والاقتصاد)، ص 40-60.
11. حنان صحبت عبد الله (2018): "استعمال تقنية التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في تخفيض التكاليف – دراسة تطبيقية في الركة العامة للصناعات الكهربائية والالكترونية"، (جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد)، ص517.
12. علي، سعيد آدم جادين، (2020)، "دور التكاليف البيئية في تقويم الأداء المالي لدعم الميزة التنافسية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة القران الكريم والعلوم الإسلامية.
13. الحيدري، مختار أمين ناجي، (2021)، "الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية ودعم الميزة التنافسية"، بالتطبيق على شركة الخطوط الجوية اليمنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة القران الكريم والعلوم الإسلامية.

ثانيا: المراجع الأجنبية

1. Charles, T. et. Al., (1994). "Cost Accounting; Managerial Emphasis", 8 ed., (New Jersey: Prentice – Hall Inc.).
2. Amarpeet, Kohli. S. (2010), "Improving Operations Strategy: Application of TOC Principles in A Small Business", Journal of Business & Economics Research, USA, 18(4): 39-50.
3. Kenneth, W, et. Al., (2010), "Relationships among TOC outcomes, and organizational the of Analysis performance", Journal of operations international & production management, Bradford, 29(4): 321-336.
4. Reguia. Cherroun, (2014), "Product innovation and the competitive advantage", European Scientific Journal, 1(1): 148-163.
5. Varanavicius, Vytis & Navigate, Aida, (2015), "Competitive advantage attainment via synergy in green offices", Journal of International Studies, Lithuania, 8(3):142-157.

Compliance with ethical standards

Disclosure of conflict of interest

The authors declare that they have no conflict of interest.

Disclaimer/Publisher's Note: The statements, opinions, and data contained in all publications are solely those of the individual author(s) and contributor(s) and not of JLABW and/or the editor(s). JLABW and/or the editor(s) disclaim responsibility for any injury to people or property resulting from any ideas, methods, instructions, or products referred to in the content.