



آفاق اقتصادية

Āfāqīqtīshādīyyāf

مجلة علمية دولية محكمة تصدر نصف سنوياً عن
كلية الاقتصاد والتجارة بجامعة المرقب

رقم الإيداع القانوني بدارالكتب الوطنية: 50/2017

E-ISSN 2520-5005

دور المحاسبة عن الإنجاز في قياس تكلفة الإنتاج ودعم الميزة التنافسية
دراسة ميدانية على بعض المنشآت الصناعية بالسودان

د. عبد السلام عوض خير السيد

docsalam68@gmail.com

كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا - الخرطوم

المؤلفون
Authors

Cite This Article:

إقتبس هذه المقالة (APA):

السيد ، عبد السلام عوض خير. (2022). دور المحاسبة عن الإنجاز في قياس تكلفة الإنتاج ودعم الميزة التنافسية دراسة ميدانية على بعض المنشآت الصناعية بالسودان. مجلة آفاق اقتصادية. 16-37 [16].

دور المحاسبة عن الإنجاز في قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية

دراسة ميدانية على بعض المنشآت الصناعية بالسودان

المستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على قياس وتحديد تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية، توضيح مفهوم المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم مدى فاعليتها في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية. ولتحقيق هذه الأهداف تم تصميم إستمارة إستبانة لمعرفة آراء عينة الدراسة في موضوع الدراسة، يتكون مجتمع الدراسة من (220) فرداً من منسوبي (3) شركات صناعية سودانية بولاية الخرطوم، وهي شركة السكر السودانية، شركة سكر كنانة ومصنع سكر الجنيد. أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية ووزعت عليهم (35) إستمارة إستبانة وقد تم استرجاعها جميعاً وبنسبة 100%. كما أستخدم برنامج الحزم الإحصائي (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة واختبار صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج التي منها، استخدام معدل الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية، توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية. واختتمت الدراسة بعدد من التوصيات منها، زيادة الوعي بمحاسبة الإنجاز ومزاياها بين المنشآت الصناعية السودانية من خلال ورش العمل والسمنارات، وضرورة تشجيع المنشآت الصناعية السودانية على تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز لزيادة قدراتها التنافسية.

الكلمات الدالة: المحاسبة عن الإنجاز، تكاليف الإنتاج، الميزة التنافسية، المنشآت الصناعية السودانية.

The ole of throughput accounting in measuring production cost and supporting competitive advantages

Feld study on some Sudanese industrial companies

Abstract

The study aimed to state most important current issues in modern industrial environment and its impact on measuring and identifying production costs in industrial establishments, clarifying the concept of throughput accounting and assessing the extent of its efficiency in supporting competitive advantages. To achieve the objectives of the study questionnaire was designed to know the opinions of study's sample in the study's subject. The study's community consists of (220) employees of (3) Sudanese industrial establishments in Khartoum state, which is Sudanese sugar company, Kenan sugar company and Guneid sugar factory. The study's sample selected randomly and (35) questionnaires distributed among them and its 100% collected back. Also the statistical program (SPSS) used to analysis the study's data for testing hypotheses' accuracy and to reach to findings among which is that using throughput rate to measure achieved throughput cost contributes in supporting competitive advantage for Sudanese industrial establishments, and apportionment of services centers' cost to beneficiaries canters contributes in supporting competitive advantage for Sudanese industrial establishments. The study concluded with a number of recommendations, among which is increasing the awareness of throughput accounting and its advantages between Sudanese industrial establishment through workshops and seminars, need to encourage Sudanese industrial establishments to implement throughout accounting system to increase it competitive advantages.

Key Words: Throughput accounting, production costs, competitive advantages, Sudanese industrial companies.

1. الإطار المنهجي:**1-1 تمهيد:**

في ظل المنافسة الحادة بين المنشآت الصناعية التي أفرزتها التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة، تسعى المنشآت الصناعية إلى البحث عن أساليب حديثة تمكنها من قياس وتخفيض التكاليف الإنتاجية للحد الذي يمكنها من دعم ميزاتها التنافسية وضمان استمراريتها، خاصة بعد تعدد الخيارات لدى المستهلكين وتطور أذواقهم نتيجة لذلك. وكنتيجة لعجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير المعلومات التي تتطلبها الإدارة في تحسين المنتجات وتخفيض تكاليف الإنتاج، ظهرت المحاسبة عن الإنجاز بديلاً عن الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف لتوفير المعلومات الملائمة عن تكاليف الإنتاج لإدارة المنشأة بما يمكنها من اتخاذ القرارات التي تحقق تلك الأهداف، وتطورت محاسبة الإنجاز أصلاً من نظرية القيود التي كانت تستخدم كإحدى أنظمة التكاليف الحديثة حتى وقت قريب. ولأن البيئة الصناعية بالسودان ليست بمنأى عن تلك التطورات التي انتظمت بيئة التصنيع الحديثة على مستوى العالم، جاءت هذه الدراسة لتبحث في دور المحاسبة عن الإنجاز في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج ودعم الميزة التنافسية.

1-2 مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في إزدياد حدة المنافسة بين المنشآت الصناعية السودانية وعدم اهتمامها بتطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز لقياس وتخفيض تكاليف الإنتاج بما يمكنها من دعم ميزاتها التنافسية. وبالتالي يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1-2-1 هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين اساليب محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية؟

2-2-1 هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة الإنجاز لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية؟

1-3 أهمية الدراسة: تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في سعيها للمساهمة في سد الفجوة بين التطور العلمي ونظم التكاليف المتبعة في المنشآت الصناعية السودانية كونها تعلم في بيئة تتسم بسرعة التغيرات والتطورات في تكنولوجيا الإنتاج، الدراسة تبحث في المحاسبة عن الإنجاز كونها تعد من أحدث أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة من أجل المساهمة في تطوير نظم التكاليف المتبعة في بيئة التصنيع السودانية. أما الأهمية العملية فتتمثل في ان استخدام المحاسبة عن الإنجاز كمدخل لتطوير أنظمة التكاليف يساعد إدارات المنشآت الصناعية السودانية على قياس وتحديد تكاليف الإنتاج في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، بالإضافة إلى ان تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في ظل المنافسة الحادة بين المنشآت الصناعية.

1-4 أهداف الدراسة: هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي:

1-4-1 بيان أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على قياس وتحديد تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية.

1-4-2 توضيح مفهوم المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم مدى فاعليتها في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية.

1-4-3 توضيح دور مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تشخيص القيود التي تعيق عمل المنشآت الصناعية وبالشكل الذي يساهم في إدارة الاختناقات ودعم القدرة التنافسية للمنشآت.

1-4-4 تشجيع المنشآت الصناعية بالسودان إلى تطبيق مدخل المحاسبة على الإنجاز والاستفادة على مزاياه المتعددة لتحقيق أهدافها المنشودة.

1-5 فرضيات الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين اساليب محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة الإنجاز لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

1-6 منهجية الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي للاطلاع على الأدبيات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل بيانات الدراسة الميدانية والحصول على النتائج والوصول إلى التوصيات المناسبة.

1-7 مصادر جمع البيانات: تتمثل المصادر الأولية في استمارة الاستبانة. أما المصادر الثانوية فتتمثل في المراجع، الدوريات العلمية، الرسائل الجامعية ذات الصلة بموضوع الدراسة، والإنترنت.

1-8 حدود الدراسة: تتمثل الحدود المكانية في بعض المنشآت الصناعية السودانية بولاية الخرطوم. أما الحدود الزمانية فتشمل العام 2021م.

2. الدراسات السابقة:

هنالك 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.

2-1 دراسة: (عثمان، 2016)، دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تخفيض تكاليف الأنشطة لدعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة). هدفت الدراسة إلى 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 إلى عدة نتائج من أهمها: ان تطبيق التحليل الاستراتيجي للتكاليف يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية، يؤدي تحليل سلاسل القيمة إلى تخفيض تكاليف الأنشطة وان تحليل مسببات التكلفة لا يؤدي إلى تخفيض تكاليف الأنشطة وتخفيض تكاليف الأنشطة يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية. كما اوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: أن تعمل الشركات الصناعية في الخرطوم بحري على اعتماد التحليل الاستراتيجي للتكاليف للاستفادة من مزاياه المتعددة في تخفيض التكاليف الصناعية بما يدعم مزاياها التنافسية، و زيادة الوعي والثقافة لدي العاملين في الشركات الصناعية بأهمية المحاسبة عن الإنجاز ومساهمتها في إضافة قيمة للشركة وتحسين الوضع التنافسي.

2-2 دراسة: (د. أبو رحمة، 2017)، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية). هدفت الدراسة إلى

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 إلى 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 من 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 أو خارجية والعمل على الاستغلال الأمثل لمواردها.

2-3 دراسة: (د. زين، د. منهل، 2017، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جيد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية). هدفت الدراسة إلى 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 إلى تحسين تدفق الإنتاج في نشاط المورد عن طريق تخفيض حدة نقاط الاختناق أو الغائها. كما اوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها: على الشركات الصناعية تبني استخدام محاسبة الإنجاز لأنها تولي الاهتمام بالموارد الإنتاجية غير المقيدة، على الشركات الصناعية اعتماد محاسبة الإنجاز للاستفادة من معلوماتها في ترشيد القرارات الإدارية.

2-4 دراسة: (علي، 2020، دور التكاليف البيئية في تقويم الأداء المالي لدعم الميزة التنافسية). هدفت الدراسة إلى 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 إلى عدة نتائج من أهمها: وجود نظم دور محاسبة 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 إلى نجاح الشركات في تحقيق أهدافها 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.

2-5 دراسة: (الحيدري، 2021، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية ودعم الميزة التنافسية). هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك واهتمام الشركات اليمنية بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية 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 إلى عدة نتائج من أهمها: أن أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تساهم في ترشيد قرارات المجال الاستثماري، اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى 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 الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لترشيد قراراتها الاستثمارية وزيادة قدراتها التنافسية.

2-6 تعليق على الدراسات السابق:

من خلال الاستعراض المختصر للدراسات السابقة يلاحظ الباحث أن بعض الدراسات قد ركزت موضوع المحاسبة عن الإنجاز وقياس اثرها، بينما تناول البعض الآخر موضوع الميزة التنافسية وكيفية دعمها، ولكنها اختلفت عن الدراسة الحالية في الحدود المكانية والزمانية حيث ان آخرها كانت في العام 2021م، كذلك اختلفت الدراسة الحالية عنها بتركيزها على معرفة دور المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكاليف ومن ثم دعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في بيئة الاعمال السودانية، وهذا هي الفجوة المعرفية التي تحاول الدراسة سدها خاصة في ظل المتغيرات والظروف الاقتصادية التي يعيشها السودان في مطلع العام 2022م.

3. الإطار النظري للمحاسبة عن الإنجاز:

3-1 نشأة المحاسبة عن الإنجاز:

ظهر مصطلح المحاسبة عن الإنجاز في عام 1988م نتيجة لجهود الباحثين David Galloway & David Waldran وما ينشرانه في مجلة المحاسبة الإدارية بمعهد المحاسبين الإداريين القانونيين (CIMA). ومع بداية التسعينات ظهرت المحاسبة عن الإنجاز نتيجة التطورات الحديثة لنظرية القيود ولمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر التي تبنتها النظرية، وكذلك لتقديم معلومات للإدارة بالشكل الذي يساعدها في تحديد الأولويات والإجابة عن التساؤلات المتممة بمقدار الإنجاز خلال فترة زمنية معينة. (د. زبين، د. منهل، 2017، 41)

3-2 مفهوم المحاسبة عن الإنجاز:

تعد المحاسبة عن الإنجاز هي التطور الطبيعي لنظرية القيود وإدارة الاختناقات، كما أنها النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادر على إنتاج المعلومات التكاليفية والكمية اللازمة لرفع كفاءة وفاعلية إدارة الوقت في إطار إدارة الاختناقات، فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التطوير والتحسين المستمر. (العشماوي، 2011، 365) وقد عرف أحد الكتاب المحاسبة عن الإنجاز نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد لوحدة نشاط مقيدة. (محمد، 2012، 82) كما عرف باحث اخر نظام المحاسبة عن الإنجاز بأنه نظام ربط مقدار الإنجاز الإقتصادي والاجتماعي الذي تحققه منشأة صناعية معينة خلال فترة زمنية محددة بالموارد التي تم استنفادها في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز. (يوسف، 1998، 21) وعرف اخر المحاسبة عن الإنجاز بأنها احدى أدوات نظرية القيود التي تهدف إلى قياس الأداء وتحقيق هدف الشركة في كسب الأموال وتتكون المحاسبة عن الإنجاز من الإنجاز، التشغيل، المخزون. (Amarpeet, 2010, 39)

مما سبق يستطيع الباحث تعريف المحاسبة عن الإنجاز بأنها أسلوب يشمل مختلف الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وبالتالي يعمل على الربط بين تكلفة ما تم إنجازه فعلاً خلال فترة زمنية محددة وبين تكلفة الموارد التي تم استخدامها لتحقيق ذلك القدر من الإنجاز.

3-3 أهمية المحاسبة عن الإنجاز:

تتمثل أهمية المحاسبة عن الإنجاز في كونها تمثل مدخلاً لتطوير نظم التكاليف، بحيث توفر للإدارة احتياجاتها من

المعلومات التكاليفية والإدارية التي تتلاءم وتتماشى مع مستجدات بيئة التصنيع الحديثة وبيئة الموارد المقيدة، وتساعد في تطوير وتقييم الأداء التشغيلي من خلال التركيز على نقاط الضعف في تمك النظم، وتخفيض وقت الإنجاز، ومحاولة بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف، والقدرة على الإنجاز، من خلال زيادة حجم المبيعات، وتخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن، وتخفيض تكاليف التشغيل، كما تساعد على تحسين إدارة ورقابة وتخفيض التكاليف، وذلك بهدف قياس وتقييم الأداء وتحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية لمشاركة الصناعية. (Kenneth, W., et. al., 2010, 321)

مما سبق يتضح للباحث أن أهمية المحاسبة عن الإنجاز تتمثل في أنها تركز على نقاط الاختناق التي تعوق سير العملية الإنتاجية، ومن ثم محاولتها إيجاد حلول لتلك المشاكل المتعلقة بتلك النقاط، وينعكس ذلك إيجابياً على وقت الإنجاز، ذلك أن مدخل المحاسبة عن الإنجاز ينطوي على محاولة تخفيض وقت الإنجاز عن طريق تخفيض الوقت الذي لا يضيف قيمة حتى يصبح أو يقترب وقت الإنجاز مع وقت التشغيل الأمر الذي سيؤثر في النهاية على التكلفة وبالتالي على الربحية.

3-4 أهداف المحاسبة عن الإنجاز:

تهدف المحاسبة عن الإنجاز إلى تحقيق الآتي: (Eliyahu, 2012, 20)

3-4-1 يهدف مدخل المحاسبة عن الإنجاز إلى مساعدة الإدارة على تحقيق الاستخدام الأمثل والمستمر للموارد المقيدة، وذلك لتحقيق أفضل تدفق سلعي يزيد من الإنجاز، ومن ثم الأرباح الكلية للشركة.

3-4-2 تقديم مفهوم جديد للتكلفة ومختلف عن المفهوم التقليدي لها وتطوير المقاييس المتعلقة بها ومحاولة إدخال مفاهيم جديدة تتسم بالبساطة وسهولة التوصل إليها حيث اعتبرت كلفة المواد الخام العنصر المتغير الوحيد وتعامل الأجور باعتبارها احد عناصر التكلفة الثابتة.

3-4-3 العمل كأداة لترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية من حيث تطوير التقارير الداخلية وترشيد قرارات الربحية والاستثمار.

3-4-4 تقديم رؤية جديدة من خلال مجموعة من المقاييس التي تهدف إلى توفير المعلومات المناسبة للإدارة لتحقيق عملية التحسين المستمر وتعظيم إنجازها إلى اقصى قدر ممكن.

3-4-5 تحديد وقياس تكلفة الإنتاج التام والمباع، والسعي إلى زيادة الإنتاجية وفي نفس الوقت تقليل كل من المخزون ونفقات التشغيل، ومساعدة الإدارة على اتخاذ القرار الأمثل.

يتضح للباحث مما سبق أن حاسبة الإنجاز لها أهداف متعددة وجميعها تصب في مساعدة الإدارة على تحقيق الأهداف الكلية للمنشأة، كما ان عملية قياس وتقييم الأداء التي تهدف المحاسبة عن الإنجاز إلى تحقيقها تمكن الإدارة من التعرف على المناطق الأكثر ربحية في الأقسام المختلفة مما يتيح للإدارة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق معدلات النمو المنشودة في أرباح المنشأة.

3-5 فوائد تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز:

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

3-5-1 يوفر نظام المحاسبة عن الإنجاز البيانات الكافية للإدارة في المشروعات الصناعية لتقوم بعملية التخطيط

والرقابة وقياس وتقويم الأداء.

3-5-2 ربط نظام المحاسبة عن الإنجاز للإنجاز الإقتصادي والاجتماعي الذي تحققه المنشأة في فترة زمنية محددة بالموارد المستخدمة لتحقيق هذا الإنجاز.

3-5-3 إن تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز يتيح المشاركة في عملية التخطيط باستخدام الموازنات التخطيطية وبالتالي شعور العاملين بالأهمية وإدراكهم للمسئولة.

3-5-4 لا تقتصر الرقابة على التكاليف في ظل نظام المحاسبة عن الإنجاز على تكاليف الأنشطة فقط بل يتعداها إلى الرقابة على تكاليف الأنشطة الاجتماعية.

يلاحظ الباحث أن للمحاسبة عن الإنجاز مجموعة من الفوائد التي تستفيد منها جميع الأطراف ذات الصلة بما في ذلك العاملين الذين يحقق هذا النظام رضاهم كونه يساهم في تسهيل عملية الرقابة على الأداء والتكاليف بما يؤمن عائد مادي جيد للمنشأة وتحفيز العاملين في المحصلة.

3-6 أساليب القياس في المحاسبة عن الإنجاز:

عرف الإنجاز بأنه معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيرادات المبيعات ولحساب الناتج يجب طرح جميع الأموال التي لم تولد أو تحقق بواسطة المنشأة ومبالغ أخرى يتم خصمها من إيرادات المبيعات عند حساب الإنجاز، ويمكن قياس الإنجاز المحقق من خلال أساليب القياس التالية: (نعمة، 2004، 57)

3-6-1 هامش الإنجاز: يرى مؤيدي المحاسبة عن الإنجاز أن هامش الإنجاز للمنشأة ينتج من سلسلة القيمة التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط.

هامش الإنجاز = المبيعات - تكلفة المواد المباشرة

3-6-2 معدل الإنجاز: وطبقاً لمفهوم نظرية القيود فإنه يمكن النظر إلى معدل الإنجاز على أنه مقياس لسرعة دوران الأموال في المنشأة أو كمية المبيعات في وحدة الزمن. ويحسب معدل الإنجاز كما يلي: (العشماوي، 2011، 371)

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

أي يساوي: (عدد الوحدات المنتجة ÷ وقت التشغيل الفعلي) × (وقت التشغيل الفعلي ÷ وقت التصنيع الكلي) × (عدد الوحدات الجيدة المباعة ÷ عدد الوحدات المنتجة)

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

3-6-3 معدل استغلال الآلات: عند الربط بين مقدار هامش الإنجاز المتحقق وبين ما استنفده من تكلفة المورد المقيّد، حتى يمكن ترتيب المنتجات بهدف ترشيدهم بالقرارات المتعلقة بالمزيج الأمثل للمنتجات.

3-6-4 المخزون: وطبقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز فإن المخزون يعتبر إنتاج غير متزامن تم تصنيعه في وقت غير مناسب، ويقف عائقاً في سبيل تعظيم الربحية نظراً لأن الربح يمثل دالة عكسية في وقت التصنيع وزيادة المخزون

تؤدي إلى زيادة هذا الوقت، فكأن الربح يتناسب عكسياً مع مستوى المخزون، وبالتالي يجب تخفيض المخزون إلى أدنى حد له. (Charles, et. al., 1994, 324)

3-6-5 تكاليف التشغيل: وهي كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مباعه أو تلك المتعلقة بتحقيق الإنجاز خلال فترة معينة، وتتضمن الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ولكن من منظور المحاسبة عن الإنجاز هو اعتبار كل تكاليف التشغيل فيما عدا تكلفة المواد المباشرة بمثابة تكلفة ثابتة ومحددة في الأجل القصير.

يتضح للباحث ان تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في المنشآت الصناعية، بخاصة التي تعمل منها في ظل بيئة التصنيع الحديثة، يمكن أن يصادف نجاحا الأسلوب لعلاج مشكلة القيود التي يمكن أن تواجه هذه المنشآت. حيث يؤسس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز و ذلك من خلال تدنية حدوث مثل هذه القيود.

3-7-7 تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً لنظام المحاسبة عن الإنجاز:

لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً لنظام المحاسبة عن الإنجاز لابد من تقسيم المنشأة الصناعية إلى مراكز تكلفة إنتاجية ومراكز تكلفة خدمية مع مراعاة حصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية بناء على مفهوم نظام المحاسبة عن الإنجاز. أما خطوات تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل نظرية التكاليف المستغلة فهي كما يلي: (درغام، 2007، 162)

3-7-1 حصر بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليلها

3-7-2 تحليل بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة

3-7-3 تخصيص مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية بتكاليفها الصناعية غير المباشرة المخصصة أصلاً والتي يمكن تتبعها، وتلك التي أصبحت مخصصة نتيجة التأثير نظام الإنتاج في الوقت المحدد.

3-7-4 تخصيص البنود المشتركة بين المراكز باستخدام أسس توزيع مناسبة لتحديد نصب كل مركز من هذه البنود

3-7-5 توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة

3-7-6 احتساب معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة

يستنتج الباحث من تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقاً لنظام المحاسبة عن الإنجاز أنه في ظل نظام المحاسبة عن الإنجاز ينطبق مبدأ محاسبة المسؤولية الذي يتطلب تقسيم المشروع إلى مجموعة من مراكز المسؤولية، كما يتسنى لنظام المحاسبة عن الإنجاز تحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف في المشروعات الصناعية.

4. الإطار النظري للميزة 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 ميدانياً، بمعنى آخر إحداث عملية إبداع في الشركة بمفهومه الواسع. (قويدر، 2013، 3) كما عرفت أيضاً على أنها عنصر تفوق للمنشأة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس. (د. خليل، 1989، 37) كذلك عرفت الميزة التنافسية بأنها عبارة عن القدرة علي مواجهة المنافسين

من خلال تقديم بعض الأشياء ذات القيمة داخل الأسواق التي يتم استهدافها وخدمتها. (د. ابو النجا، 2011، 50) تأسيا على ما سبق يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها قدرة الشركة على تلبية متطلبات واحتياجات الزبائن والتي تؤثر على استقرار الشركة في السوق ويحقق لها تفوق تنافسي بشكل يزيد من حصتها السوقية ويعظم أرباحها مستقبلاً.

4-1 أهمية الميزة التنافسية:

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

- 4-1-1 تساهم أيضا في تحسين جودة المنتجات وتجعل المنتجات أكثر تنافسية في السوق المحلية والخارجية.
- 4-1-2 انها تسمح للمنظمة بتمييز نفسها عن المنافسين وتنتج عن تميز البدائل الادارية، حيث يرى العلماء أن الأسعار المنخفضة، والجودة العالية، والتسليم السريع تعتبر من العناصر الاساسية الهامة لبناء الميزة التنافسية.
- 4-1-3 تكمن أهمية التنافسية في تعظيم الاستفادة ما أمكن من المميزات التي يوفرها الاقتصاد العالمي.
- 4-1-4 إن توفير البيئة التنافسية يعد وسيلة فعالة لضمان الكفاءة الاقتصادية وتعزيز النمو الاقتصادي وتحسين مستويات المعيشة.

من أهمية الميزة التنافسية يستنتج الباحث أن ما يميز النشاطات الاقتصادية في وقتنا الحاضر هو وقوعها في هاجس التنافس مما جعل الاهتمام يتجه نحو الميزة التنافسية كنموذج استرشادي للتنمية والقدرة على الاستمرار.

4-2 أهداف الميزة التنافسية:

تهدف الميزة التنافسية بصفة عامة إلى تحقيق الآتي: (Varanavicius, & Navikaite, 2015, 142)

- 4-2-1 تحسين صورة و سمعة الشركة ، حيث يجب ملاحظة ان بعض العملاء قلقون تماما عن البيئة وهذا يجب ان يكون عامل أساسي في اختيار المنتجات المحددة.
 - 4-2-2 تمكين الشركة من خلق اعلى قيمة اقتصادية إضافية لعملائها واعلى عائد او أرباح للشركة.
- تأسيسا على ما سبق يرى الباحث ان 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.

4-3 مؤشرات الميزة التنافسية للشركة:

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

4-3-1 الربحية: تمثل الربحية مؤشرا كافيا على تنافسية الشركة، وكذلك تمثل الحصة من السوق مؤشرا على تنافسية الشركة إذا كانت هذه الأخيرة تعظم أرباحها.

4-3-2 تكلفة الصنع: تتمثل تكلفة الصنع المتوسطة بالقياس إلى تكلفة المنافسين مؤشرا كافيا على التنافسية في فرع نشاط ذو إنتاج متجانس ما لم يكن ضعف التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للمنشأة.

4-3-3 الإنتاجية الكلية للعوامل: تقيس الإنتاجية الكلية للعوامل الفعالية التي تحول الشركة فيها مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات، بيد أن هذا المفهوم لا يوضح مزايا ومساوئ تكلفة عناصر الإنتاج.

4-3-4 الحصّة من السوق: من الممكن لمنشأة ما أن تكون رابحة وتستحوذ على جزء هام من السوق الداخلية بدون أن تكون تنافسية على المستوى الدولي، ويحصل هذا عندما تكون السوق المحلية محمية بعقبات تجاه التجارة الدولية. بالإضافة إلى مؤشرات التنافسية المتمثلة في الربحية، تكلفة الصنع، الإنتاجية والحصّة من السوق، يرى الباحث ضرورة إعطاء أهمية أكبر للتكوين والتأهيل حتى تتمكن الشركة من تعظيم قدراتها التنافسية.

4-5 أنواع الميزة التنافسية:

هناك شكلين للميزة التنافسية هما الريادة بالتكلفة والتمايز، فالشركة تستطيع التفوق على منافسيها من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي تحقيق ميزة السعر المنخفض أو من خلال تمييز المنتج. (Varanavicius, & Navikaite, 2015, 147)

4-5-1 ميزة التكلفة الأقل: يمكن لمنشأة ما أن تحقق ميزة التكلفة الأقل إذا كان هيكل تكاليفها المتعلقة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من تلك المحققة عند المنافسين، بمعنى تحقق الشركة ميزة التكلفة الأقل في حالة ما إذا كانت تكاليف أنشطتها الشركة للقيمة أدنى من تلك المحققة عند منافسيها. وحتى يمكن الحيّزة على ميزة التكلفة الأقل يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف، بحيث أن التحكم الجيد في هذه العوامل مقارنة بالمنافسين يكسب الشركة ميزة التكلفة تتمثل هذه العوامل في مراقبة الحجم، مراقبة التعلم، مراقبة الروابط، مراقبة الإلحاق، مراقبة الرزنامة، مراقبة الإجراءات، مراقبة التموضع.

4-5-2 ميزة التميز: يمكن أن تتميز الشركة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيّزة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها، بمعنى أن تحقيق الشركة للتميز يتم عندما تكون قادرة على تقديم منتج أو خدمة بمواصفات متميزة من خلالها يدرك العملاء والمنافسين أن الشركة تقدم شيئاً متفرداً يصعب تقليده، سواء من خلال المواصفات الفنية أو التصميم الفني أو الاسم التجاري أو العلامة التجارية وغيرها من الأمور التي تستحوذ على تصور وإدراك العميل. (صورية، هجيرة، 2010، 6-7)

لتحقيق ميزة التميز فإن الشركة مطالبة بتحديد العوامل والمجالات التي يمكن التفرد فيها، مع التركيز على العوامل التي تؤدي إلى التميز، ويعتبر التعلم العامل الأكثر أهمية بحيث أن امتلاكه من شأنه أن يؤدي إلى استمرار التميز.

4-6 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, 1998, 201)

4-6-1 مدخل تلبية حاجات العملاء: يتوقف بنجاح المؤسسة في اختراق الأسواق في ظل المناخ الاقتصادي الجديد على مدى إمكانية التلبية الدائمة لحاجات المستعلمين بإشباع رغباتهم.

4-6-2 مدخل تنمية القدرات التنافسية: تعتبر القدرات التنافسية من بين أهم العوامل التي تؤدي تنميتها إلى تطوير قدرة المؤسسة على تحقيق رضا العملاء و تلبية حاجاتهم نتيجة لتقديم المنتج الأفضل والمتميز دائماً.

بالإضافة إلى ما سبق يرى الباحث إن من أهم مداخل تطوير الميزة التنافسية هي تنمية القدرات التنافسية للمنشأة لان الشركة التي لا تطور مهاراتها لن تستطيع مجاراة التطورات السريعة التي تطرأ على بيئة الاعمال في أي مكان

بما يضعف قدرتها على التنافس والتنافسية.

5. دعم الميزة التنافسية من خلال تطبيق محاسبة الإنجاز: يمكن إيجاز دور محاسبة الإنجاز في دعم الميزة التنافسية للشركة في النقاط التالية:

5-1 الاستفادة من محاسبة الإنجاز في إعادة توزيع التكاليف وتخفيضها: ان التحول الذي أحدثته محاسبة الإنجاز من السيطرة على التكاليف إلى تحقيق أكبر قدر من الإنجاز والربحية وتحسين التدفقات النقدية من خلال النظام وتوفير التغذية العكسية للأثر المالي للقيود، 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 ان الشركة تعمل ككل والقدرة على تحليل التأثير الحقيقي لقرارات الادارة قبل وضعها ، ان 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. (الحمداي، 2016، 552)

5-2 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 ان موارد الشركة يساء استخدامها وانها تستنزف ثروتها، 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 الأقل (Islam, 2015, 19)

5-3 استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات المتعلقة بتكاليف الجودة: إن تكاليف الجودة تشمل على العديد من العناصر مثل تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي، تكاليف الاكتشاف، وقد ذكرت بعض الدراسات أن الإنفاق على أنشطة المنع سيترتب عليها توفير في التكلفة الناتجة عن كل من تكاليف الفشل الداخلي والخارجي وهو الأمر الذي يلفت نظر الإدارة إلى أهمية أنشطة المنع التي تساعد على تخفيض التكلفة مما يساعد على وضع السعر التنافسي للمنتج وتحقيق الربحية المستهدفة على ضوء ذلك. (أبو رحمة، 2017، 594)

5-4 استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات: لكي تتمكن الإدارة من تخطيط الربحية وتحديد شكل المنتج واتخاذ القرارات تعتمد على عملية قياس التكلفة لكل منتج وتحديد سعر بيعه ومن ثم تحديد المنتجات الأكثر ربحية والتركيز عليها في عملية البيع والتسويق مع الأخذ ملاء في الاعتبار متطلبات ورغبات العملاء، وفي ظل ظروف المنافسة العالمية أصبح سعر البيع من المتغيرات الخارجية التي لا يمكن للإدارة التحكم فيها ومن ثم أصبح جوهر مشكلة تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات تتمثل في تحديد ربحية وقياس تكلفة كل منتج على حدا ومحاولة تخفيض تلك التكاليف بأكثر قدر ممكن سعيا وراء تعظيم الربحية والذي يعتبر من أهم المزايا التي تدعم تنافسية الشركة. (Charles, et. al., 1994, 328)

مما سبق يتضح للباحث أن محاسبة الإنجاز تلعب دورا مهما في دعم وتحقيق الميزة التنافسية للشركات من خلال مزاياها المتمثلة في مساعدة الادارة ترشيد القرارات المتعلقة بخفض التكلفة، زيادة الانتاج، وزيادة المبيعات من خلال الأسعار التنافسية وبالتالي تحقيق أهداف الشركة المتمثلة في تعظيم الأرباح.

6. الدراسة الميدانية:

6-1 إجراءات الدراسة الميدانية:

تم استخدام برمجية (SPSS) لتحليل البيانات والتوصل الى الأهداف التي تتبناها هذه الدراسة، وأُعيد على مستوى الدلالة (5%) الذي يقابله ثقة (95%) لتفسير نتائج الاختبارات التي تم إجرائها. وتم استخدام عدة أساليب إحصائية أهمها، اختبار الثبات (ألفا كرونباخ) وأساليب التحليل الإحصائي، والنسب المئوية واختبار (t-test).

1-1-6 مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من (220) فرداً من منسوبي من منسوبي (3) شركات صناعية سودانية بولاية الخرطوم، وهي شركة السكر السودانية، شركة سكر كنانة ومصنع سكر الجنيد بولاية الخرطوم، أما عينة البحث فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية، وتم تحديد حجم العينة بالاستعانة بخبرة محكمين من ذوي الاختصاص لتشمل مختلف المسميات الوظيفية والمستويات الإدارية بالشركات الصناعية، وتم توزيع (35) استمارة استبانة وقد تم استرجاعها جميعاً بنسبة 100%، وتعتبر هذه النسبة كبيرة جداً من الناحية الإحصائية بما يؤدي الى القبول بنتائج الدراسة وتعميمها على مجتمع الدراسة.

2-1-6 ثبات وصدق أداة الدراسة: للتأكد من الصدق الظاهري الاستبانة وصلاحيته عبارات الاستبانة من حيث الصياغة والوضوح أجري اختبار الثبات لعبارات الاستبيان باستخدام معامل كرونباخ - ألفا وكانت النتيجة (0,951) مما يعني أن هنالك ثبات في البيانات كما يبين في الجدول أدناه:

جدول (1) معامل كرونباخ - ألفا لعبارات الاستبيان

م	المحور	عدد العبارات	الثبات
1	عبارات الفرضية الأولى	6	0,961
2	عبارات الفرضية الثانية	6	0,940
	إجمالي العبارات	12	0,951

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (1) أن معامل كرونباخ لكل عبارات الاستبيان = 0,951 وهو مرتفع وموجب الإشارة، أي أن زيادة قيمة معامل كرونباخ ألفا تعني زيادة مصداقية البيانات وهذا يعني أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه.

2-6 تحليل البيانات واختبار الفرضيات: تم اختبار الفرضيات من خلال إيجاد الأوساط الحسابية الموزونة (قوة الإجابة) والانحرافات المعيارية لكل عبارة من عبارات الاستبانة، وجميع هذه الفرضيات هي أسئلة وصفية وذلك حسب مقياس ليكرت الخماسي حيث أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) مقياس ترتيبي، ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

جدول (2) توزيع الأوساط المرجحة حسب مقياس ليكرت الخماسي

م	المتوسط المرجح	المستوى
1	من 1 إلى 1,79	غير موافق بشدة
2	من 1,80 إلى 2,59	غير موافق
3	من 2,60 إلى 3,39	محايد
4	من 3,40 إلى 4,19	موافق
5	من 4,20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

اختبار الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

جدول (3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

م	العبرة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق			
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك		
1	استخدام هامش الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	7	20%	5	14.3%	17	48.6%	6	17.1%
2	استخدام معدل الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	1	2.9%	8	22.9%	12	34.3%	14	40%
3	استخدام معدل استغلال الآلات لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	1	2.9%	4	11.4%	5	14.3%	16	45.7%	9	25.7%
4	استخدام معدل تخفيض المخزون لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	2	5.7%	11	31.4%	18	51.4%	4	11.4%
5	استخدام معدل تخفيض تكاليف التشغيل لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	10	28.6%	7	20%	15	42.9%	3	8.6%
6	القدرة على قياس معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	8	22.9%	10	28.6%	16	45.7%	1	2.9%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحث من الجدول (3) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى (هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين أساليب محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية)، أن غالبية الإجابات كانت عند المستويين "موافق بشدة" و"موافق".

جدول (4) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

م	العبارات	الانحراف المعياري	المنوال	الوسط الحسابي	التفسير
1	استخدام هامش الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	1.002	4	3.62	أوافق
2	استخدام معدل الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.866	5	4.11	أوافق
3	استخدام معدل استغلال الآلات لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	1.051	4	3.80	أوافق
4	استخدام معدل تخفيض المخزون لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.758	4	3.68	أوافق
5	استخدام معدل تخفيض تكاليف التشغيل لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.993	4	3.31	أوافق
6	القدرة على قياس معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.859	4	3.28	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

من الجدول (4) نلاحظ أن الأوساط الحسابية للإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى تقع في المدى ما بين (3.28 - 4.11) والمنوال (4- 5) لجميع العبارات والانحراف المعياري يقع في المدى بين (0.758 - 1.121) لجميع العبارات، وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

جدول (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الأولى حسب اختبار (T)

العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
35	4.0000	1.28338	0.21693

اختبار (t) للفرضية الأولى

	قيمة الاختبار = 3						
	بدرجة ثقة 95%، حدود الاختلاف	درجة اختلاف الأوساط الحسابية	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة		
						الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرضية الأولى	3.5591	4.00000	0.000	34	18.439	4.4409	

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2022م.

الجدول (5) يشرح الوسط الحسابي للعبارات المجمعة التي تعبر عن الفرضية، ونلاحظ ان الوسط الحسابي لها 4.0000 بانحراف معياري 1.28338 وهذه القيمة تؤكد ان إجابات المبحوثين حول الموافقة. ولتأكيد ما ورد في الإحصاءات الوصفية لاختبار مربع كاي للفرضية، استخدم الباحث اختبار (T) للصيغة الواحدة حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة 18.439 بدرجة حرية 34 ومستوى دلالة 0.000 وعند المقارنة لقيمة مستوى الدلالة بقيمة مستوى المعنوية 0.05 نجد ان قيمة مستوى الدلالة تقل عنها وهذا يعني وجود فروق معنوية وانه يثبت صحة الفرضية التي

تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين أساليب محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية).

اختبار الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة الإنجاز لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

جدول (6) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

م	العبرة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق بشدة			
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك		
1	حصر بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليلها يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	2	5.7%	3	8.6%	21	60%	9	25.7%
2	تحليل بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	3	8.6%	12	34.3%	14	40%	6	17.1%
3	تخصيص مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية بتكاليفها الصناعية غير المباشرة المخصصة يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	0	0%	15	42.9%	10	28.6%	10	28.6%
4	تخصيص البنود المشتركة بين المراكز باستخدام أسس توزيع مناسبة يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	1	2.9%	8	22.9%	14	40%	12	34.3%
5	توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0	0	3	8.6%	6	17.1%	22	62.9%	4	11.4%
6	احتساب معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	1	2.9%	2	5.7%	5	14.3%	12	34.3%	15	42.9%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (6) والخاص بالتوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية (هنالك

علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة الإنجاز لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية)، أن غالبية الإجابات كانت عند المستويين "موافق بشدة" و"موافق".

جدول (7) الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1	حصر بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليلها يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.764	4	4.05	أوافق
2	تحليل بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.872	4	3.65	أوافق
3	تخصيص مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية بتكاليفها الصناعية غير المباشرة المخصصة يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.845	3	3.85	محايد
4	تخصيص البنود المشتركة بين المراكز باستخدام أسس توزيع مناسبة يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.838	4	4.05	أوافق
5	توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	0.770	4	3.77	أوافق
6	احتساب معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية	1.039	5	4.08	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2022م

من الجدول (7) نلاحظ أن الأوساط الحسابية للإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثانية تقع في المدى ما بين (3.60 - 4.05) والمنوال (3 - 4 - 5) لجميع العبارات والانحراف المعياري يقع في المدى (0.762 - 1.092) وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

جدول (8) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الثانية حسب اختبار (T)

الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العدد	الفرضية الثانية
0.10690	0.63246	4.2000	35	

اختبار (t) للفرضية الثانية

	قيمة الاختبار = 3					
	قيمة المحسوبة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة	درجة اختلاف الأوساط الحسابية	بدرجة ثقة 95%، حدود الاختلاف	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
الفرضية الثانية	39.287	34	0.000	4.20000	3.9827	4.4173

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2022م.

الجدول (8) يشرح الوسط الحسابي للعبارات المجمع التي تعبر عن الفرضية، ونلاحظ ان الوسط الحسابي لها 4.2000 بانحراف معياري 0.63246 وهذه القيمة تؤكد ان إجابات المبحوثين حول الموافقة. ولتأكيد ما ورد في الإحصاءات الوصفية لاختبار مربع كاي للفرضية، استخدم الباحث اختبار (T) للصيغة الواحدة حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة 39.287 بدرجة حرية 34 ومستوى دلالة 0.000 وعند المقارنة لقيمة مستوى الدلالة بقيمة مستوى

المعنوية 0.05 نجد ان قيمة مستوى الدلالة تقل عنها وهذا يعني وجود فروق معنوية وانه يثبت صحة الفرضية التي تنص على أن (هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين استخدام محاسبة الإنجاز لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ودعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية).

7. النتائج والتوصيات:

7-1 النتائج: بعد إجراء الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، توصل الباحث للنتائج التالية:

7-1-1 استخدام معدل الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

7-1-2 استخدام معدل استغلال الآلات لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يؤدي إلى دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

7-1-3 استخدام هامش الإنجاز لقياس تكلفة الإنجاز المحقق يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

7-1-4 حصر بنود التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليلها يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

7-1-5 تخصيص البنود المشتركة بين المراكز باستخدام أسس توزيع مناسبة يساعد على دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

7-1-6 توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة يساهم في دعم الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية السودانية.

7-1-7 إن محاسبة الإنجاز تلعب دوراً مهماً في دعم وتحقيق الميزة التنافسية للشركات من خلال مزاياها المتمثلة في مساعدة الإدارة ترشيد القرارات المتعلقة بتخفيض التكلفة.

7-1-8 عن محاسبة الإنجاز تدعم الميزة التنافسية بزيادة الانتاج، وزيادة المبيعات من خلال الأسعار التنافسية وبالتالي تحقيق أهداف الشركة المتمثلة في تعظيم الأرباح.

7-2 التوصيات: بناء على نتائج الدراسة الميدانية، يوصي الباحث بما يلي:

7-2-1 زيادة الوعي بمحاسبة الإنجاز ومزاياها بين المنشآت الصناعية السودانية من خلال ورش العمل والسمنارات.

7-2-2 ضرورة تشجيع المنشآت الصناعية السودانية على تطبيق نظام المحاسبة عن الإنجاز لزيادة قدراتها التنافسية.

7-2-3 ضرورة تدريب المحاسبين العاملين بالمنشآت الصناعية السودانية على كيفية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز من خلال الدورات التدريبية.

7-2-4 ضرورة نشر ثقافة التنافسية الشريفة بين المنشآت الصناعية السودانية من خلال استخدام الأساليب الحديثة لإدارة وتخفيض التكاليف.

7-2-5 إجراء المزيد من الدراسات حول إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في القطاعات غير الصناعية في بيئة الاعمال السودانية.

8. المراجع:

1-8 المراجع العربية:

- ابو النجا، محمد عبدالعظيم، (2011)، ادارة التسويق مدخل استراتيجي، (الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر).
- أبو رحمة، محمد عبد الله محمود، (مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد8، 2017م)، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية، (غزة: جامعة الإسراء)، ص ص 568 - 587.
- الحمداي، بهاء، (مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 22، العدد 92، 2016م)، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، (بغداد: جامعة بغداد)، ص 271 - 552
- 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 القرآن الكريم والعلوم الاسلامية.
- العشماوي، محمد عبد الفتاح، (2011)، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث، (عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع).
- د. خليل، نبيل مرسي، (1989)، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، (الاسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب).
- محمد، الفيومي محمد، (2012)، المحاسبة الإستراتيجية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي).
- درغام، ماهر، (مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد15، العدد2، 2007م)، مدى توافر المقومات الأساسية لنظام تكاليف الأنشطة في الشركات قطاع غزة، (غزة: الجامعة الاسلامية).
- زين، حيدر عطا، ومنهل، اسماعيل عباس، (مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 28، 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 الإدارة والاقتصاد)، ص ص 40-60.
- صورية، معموري، و هجيرة، الشيخ، (2010)، محددات وعوامل نجاح الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الثل، الشلف، الجزائر، 9-10 نوفمبر.
- 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.
- 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 القرآن الكريم والعلوم الاسلامية.

عميش، عائشة، (2010)، مؤشرات قياس التنافسية ووضعيتها في الدول العربية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، الجزائر، 6-10 نوفمبر.

قويدر، لويذة، وكشيدة، حبيبة، (2013)، دور الميزة التنافسية في بيئة الاعمال ومصادرها، الملتقى العلمي الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهماتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 12-13 ابريل.

نعمة، عبد الاله، (2004)، مدى تطبيق نظام التكاليف الحديثة في المنشآت الصناعية الأردنية، (عمان: منشورات الجمعية الأردنية الملكية).

يوسف، احمد هاشم احمد، (1998)، المحاسبة عن الإنجاز، دراسة محاسبية تطبيقية على القطاع الصناعي السوداني، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة أمدرمان الإسلامية.

2-8 المراجع الانجليزية:

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.

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

Eliyahu, Goldratt. M. (2012), **Theory of constraints**, (New York: North River Press).

Porter, Michael E., (1998), **Competitive advantages: Creating and sustaining superior performance with new introduction**, (New York: Free press).

Kenneth, W, et. al., (2010), "Relationships among TOC use, TOC outcomes, and organizational the of Analysis performance", Journal of operations international & production management, Bradford, 29 (4): 321-336.

Reguia, Cherroun, (2014), "Product innovation and the competitive advantage", European Scientific Journal, 1 (1):148-163.

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