

## دور المحاسبة عن الانجاز فى زيادة الميزة التنافسية

إيمان السيد محمد عبدالله

### الملخص:

إستهدف هذا البحث إختبار زيادة الميزة التنافسية فى ضوء المحاسبة عن الانجاز وهذا يعنى التركيز على كل المجالات الوظيفية بالمنشأة التى تتعلق بالمنتج من مهده إلى لحدده بغض النظر عن مكان ممارسة مهام تلك الوظائف سواء كانت داخل المنشأة أو خارجها ويتعلق هذا بجانبين هما:

- معاملة كل مجال وظيفي بالمنشأة كمساهم أساسي فى تحقيق الانجاز.
  - تكامل وتنسيق جهود كل الوظائف بالإضافة إلى تطوير قدرات كل وظيفة.
- و هذا يتم بعقد دورات تدريبية للقائمين على كل الوظائف فى تلك المنشآت وقد توصلت الباحثة فى هذه الدراسة إلى إعتبار المحاسبة على الانجاز امتداد لتطور نظرية القيود فهى تقوم على تقديم المعلومات بالشكل الذى يساعدها فى تحديد الأولويات و تحديد العوامل التى تؤثر على البيئة التنافسية الحالية للأسواق.

## Abstract

This paper aims to investigate the competitive advantage in the light of throughput accounting. In other words, it focuses on job fields in the company in terms of product from cradle to the grave, regardless of the place where tasks of these jobs are carried out whether inside the firm or outside the firm. This, in turn, pertains to two aspects;

- Treating each job field inside the firm as a major contributor in achieving throughput.
- Integration and coordination of all jobs' efforts in addition to developing capabilities of each job. Consequently, these could be achieved through holding training courses for all incumbents in economical units.

In this study, the researcher finds that throughput accounting is an extension of the development of the theory of constraints in a way that helps it determine the priorities and factors which impact on the existing competitive environment of markets.

## (أولاً) مقدمة :

مع تطور الفكر المحاسبي فى الأونة الأخيرة، حيث تحول من النظره التقليديه إلى النظرة الاستراتيجية والتي تعتبر من أهم الاتجاهات المحاسبية المستحدثه لمساعدته المنشآت فى تحقيق أهدافها ودعم قدراتها التنافسية.

ودلك من خلال تقييم الانجاز، وهذه النظرة تركز بشكل أساسى على النظر إلى الأمور من كافة جوانبها، من أجل تحقيق رسالة المنشأة سواء تجاه المساهمين أو العاملين أو العملاء أو تجاه البيئة التي تعمل فيها، مما لا شك فيه أن قياس الرؤية الداخلية سر النجاح فى خلق ميزة تنافسية مستمرة، وهذا يأتي عندما تستجيب المنشأة للتأثيرات الخارجية، وذلك لا يأتي إلا عن طريق قياس ذلك التأثير الخارجى وهذا ما يتطلب قياس البعد الاستراتيجى المنشأة، مما أدى إلى معظم المنشآت الصناعية إلى البحث عن طريقة أفضل لاداء الأنشطة المختلفة، لتحقيق مزايا تنافسية من خلال ضبط و رقابة المخزون السلى أو الانتاج أو التسويق للتخلص من فترات الانتظار.

## (ثانياً) طبيعه المشكله :

أدى تزايد اهتمام الفكر المحاسبي فى السنوات الأخيرة فى مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بتناول العلاقة التكاملية لزيادة الميزة التنافسية فى ضوء المحاسبة عن الانجاز فى اتخاذ القرارات المختلفة، ويرجع ذلك لأهمية التفاعل بين التكلفة والموارد المادية المتاحة لاستخدام طاقة الأنشطة، وهى استراتيجية الهدف من تطبيقها هو تقديم منتج متميز وفريد من وجهه نظر المستهلك، بالنسبة لما يقدمه المنافسون، وهذا يؤكد أن الميزة التنافسية يمكن تحقيقها من خلال تقديم قيمة أعلى للعميل وبتكلفة تعادل هذه القيمة وذلك حتى يمكن تغطيتها من الزيادة فى السعر الذى يدفعه العملاء مقابل الحصول على هذه المزايا الإضافية، وتتعدد تحقيق التميز للمنتج والتي من بينها ما يلي:

تقديم خدمة مميزة للعميل أو عن طريق الترويج للمنتج والتأكد على تفرد المنتج ببعض الخصائص الملموسة أو غير الملموسة.  
توجيه جهود الإدارة نحو التميز بمراقبة التكلفة عند مستوى عال من الدقة وتقوم استراتيجية التميز على عدة مقومات وهى:

- خط إنتاج متميز بالمقارنة بالمنافسين.
- برنامج تسويق كفاء.
- العمل على تفضيل المستهلكين لمنتجاتها حتى لو كانت أسعارها مرتفعة بالمقارنة بالمنافسين.
- نظام فعال لتصميم وتطوير المنتجات والرقابة على الجودة.
- هذه الاستراتيجية تطبق إذا ما كانت المنشآت تتمتع بمهارات وكفاءة من الصعب تقليدها.

### ثالثاً: هدف البحث:

فى ضوء مشكلة البحث السابقة ونظراً للظروف البيئية والتغيرات الحديثة والتي انعكست آثارها على ظروف البيئة التنافسية، والتي تعتمد على البحوث الابتكارية والتطوير المستمر على كافة المنتجات اتضح وجود أهمية كبيرة للجانب التطبيقي لتطور الميزة التنافسية فى ضوء المحاسبة عن الانجاز.

### فإن هذا البحث يهدف إلى:

- التعرف على طبيعة وخصائص الميزة التنافسية.
- محاولة الوصول الى زيادة الميزة التنافسية في ضوء المحاسبة عن الانجاز.

### رابعاً : فروض البحث :

- لتحقيق الهدف من البحث تم صياغة الفروض على النحو التالى :
- لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول عوامل تؤثر على البيئة التنافسية الحالية للأسواق.
  - لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول إعتبار المحاسبة على الانجاز امتداد لتطور نظرية القيود.

### خامساً : أهمية البحث:

تبدو أهمية هذا البحث بتناول تأثير زيادة الميزة التنافسية في ضوء المحاسبة عن الانجاز، وترجع أهمية التفاعل بين التكلفة والموارد المادية المتاحة لاستخدام

طاقة الأنشطة الإنتاجية بما يساعد علي ترشيد قرارات التسعير وتخصيص تكلفة الطاقة المتاحة بشكل أفضل. لذا تنبع أهمية هذا البحث من الاسهامات العلمية التي يقدمها فى مجال تحديد وقياس تكلفة النشاط والعمل على تزويد الكتابات العلمية وخاصة التطبيقية التي تناولت هذا الموضوع، فضلا عن تحقيقها لأهمية خاصة للوحدات الاقتصادية عن طريق وضع المنشآت على الطريق الصحيح ودخولها الى حيز المنافسة المحلية والعالمية.

### سادساً: منهج البحث:

سوف تعتمد الباحثة على المنهج الإستقرائى وذلك من خلال ملاحظة الظاهرة على النحو الذى تبدو عليه بصفة طبيعية، ثم الإطلاع على الدراسات السابقة والاعتماد على النظريات العلمية لتحديد الخلفية النظرية لزيادة الميزة التنافسية في ضوء المحاسبة عن الانجاز، وذلك لتكوين الإطار النظرى للبحث، ومن ثم وضع فروض البحث التي تمثل الحلول المبدئية لمشكلة البحث، وتحديد المنهجية "Methodology" الملائمة للقيام بالدراسة التطبيقية اللازمة لإختبار الفروض والوصول إلى نتائج وتعميمات الدراسة، وذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة، وعينة المجتمع المناسبة وطريقة جمع البيانات، ووسائل الحصول عليها، وإجراء الإختبارات والتحليلات الإحصائية وإستخلاص النتائج، للوصول إلى النتائج العامة للبحث.

### الإطار النظرى للبحث:

ويتناول تعريف الميزة التنافسية، المصادر الرئيسية للميزة التنافسية، الخصائص الأساسية للبيئة التنافسية العالمية، العوامل الأساسية التي تؤثر علي البيئة التنافسية، أساسيات المنافسة، ثم علاقة المحاسبة عن الإنجاز بالميزة التنافسية.

### تعريف الميزة التنافسية:

(نوير طارق، ٢٠٠٢، ص ٥) " قدرة الدولة علي إنتاج سلع وخدمات تنافس في الأسواق العالمية وفي نفس الوقت تحقق مستويات معيشية مطردة في الأجل الطويل " أن الميزة التنافسية للمنشآت تتحقق عندما تمتلك المنشآت الاقتصادية القدرة علي بيع السلع والخدمات عند سعر وجوده يضاهاى علي الأقل ما يقدمه المنافسون، كما حدد

مظاهر الميزة التنافسية في الجودة الأعلى للسلع والخدمات والسرعة والوقت الأقل في خدمة العملاء والعناية والرعاية الشاملة للعملاء، ومرونة النظم وسرعة الاستعانة مع التغييرات وإدارة العلاقات مع الموردين، والتكلفة الأقل، والسعر الأفضل للعميل. وهذا يعبر عن قدرة المنشأة علي تلبية رغبات المستهلكين المختلفة، وذلك بتوفير سلع وخدمات ذات نوعية جيدة تستطيع من خلال النفاذ إلي الأسواق الدولية بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحاً مستمراً لهذه المنشآت علي الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج الموظفة في العملية الإنتاجية. (العمل ورأس المال التكنولوجيا).

#### المصادر الرئيسية للميزة التنافسية:

أن المنشآت الاقتصادية تقوم علي ضوء ظروفها الخارجية والداخلية باختيار الاستراتيجية المناسبة لها بما يحقق لها مزايا تنافسية قوية ويمكن تقسيم المصادر الرئيسية للميزة التنافسية إلي ثلاث استراتيجيات استناداً إلي مجال السوق المستهدف من قبل المنشآت الاقتصادية داخل النطاق الصناعي وهي:

إستراتيجية التركيز الجزئي علي زيادة التكلفة أو إستراتيجية التركيز الجزئي علي التمايز والمنشآت الاقتصادية توجه إستراتيجيتها لهدف محدد ولمستوي جزئي (منتج معين / جزء معين من منتج / سوق معينة) سواء كانت مستندة إلي زيادة التكلفة أو تمايز المنتجات.

إستراتيجية التمايز بصورة كلية Overall Differentiation Strategy والمنشآت الاقتصادية هنا تبحث عن تحقيق التمايز علي مستوي المنتج أو المنتجات علي مستوي الصناعة.

إستراتيجية زيادة التكلفة بصورة كلية Overall Cost Leader Ship Strategy والمنشآت الاقتصادية هنا تبحث عن الريادة في مجال خفض التكلفة علي مستوي الصناعة

### الخصائص الأساسية للبيئة التنافسية العالمية:-

تواجه المنشآت الاقتصادية الإنتاجية والخدمية العديد من الضغوط التنافسية الشديدة والناجمة عن الخصائص المميزة للبيئة التنافسية العالمية التي تتعامل من خلال المنشآت الاقتصادية الإنتاجية والخدمية ومنها :-

الحرص علي شراء المنتج مرتفع الجودة في الوقت المناسب المحدودية الشديدة في إمكانية زيادة سعر البيع للعديد من المنتجات الصناعية.

تسارع معدلات التقادم في الأساليب التكنولوجية المختلفة مما جعل السوق يلهث وراء ما هو جديد في مجال التطبيقات التكنولوجية في الإنتاج.

قصر دورة حياة معظم المنتجات مما أدى إلي عدم وجود الوقت الكافي للاستجابة لتغيرات السوق أو لتصحيح الخطأ.

تميز المستهلكين المعاصرين بالثقافة والوعي وبالسعر المناسب الذي يعكس قيمة المنتج من وجهة نظرة وليس من وجهة نظر الشركة المنتجة.

بالإضافة إلي تغير الأسواق يوجد تغير في متطلبات العملاء فمتي يتم إرضاء العميل للحصول علي مزيد من الإيرادات التي تدعم استمرارية المصانع الإنتاجية في الأجل الطويل لا بد من تحقيق تخفيض التكاليف ويكون هذا المنتج عالي الجودة.

- نتيجة لزيادة المنافسة وعالمية الأسواق تحولت قيادة الأسواق من الأسواق البائعين إلي أسواق المشترين، حيث كان لدي المنتجين القدرة في بيع منتجاتهم بكامل دون اهتمام كبير بالمنافسة ومواصفات العملاء في القرون السابقة.(Fralix,2001,p7)العوامل الأساسية التي تؤثر علي البيئة

### التنافسية:(mondén,yasuhiro,1995,p.8)

- كثرة عدد المنشآت الاقتصادية المتنافسة.

- المنافسة عن طريق السعر والجودة.

- قصر جودة حياة المنتج.

- التنوع في الإنتاج والإنتاج بكميات صغيرة.

### أساسيات المنافسة:

بالإضافة إلي تغير متطلبات العملاء ، تغيرت أيضاً أساسيات المنافسة ، حيث أصبحت المنافسة العالمية في الوقت الحاضر قيام المنشآت الاقتصادية بالتنافس ليس

فقط علي الأسعار ولكن المنافسة تشمل الجودة وسرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء وكذلك مرونة المنتج وعلي هذا يجب علي المنشآت الاقتصادية التركيز علي رضا العملاء للحصول علي المزيد من الإيرادات التي تدعم استمرارية المنشآت الاقتصادية في الأجل الطويل.

والمزايا التكنولوجية التي استمرت لوقت طويل في ظل المنافسة التقليدية فقدت أهميتها وذلك للأسباب التالية:-

إمكانية قيام المنافسين بالحصول عليها بطرق متعددة منها التقليد أو النسخ ... الخ. سرعة تغير المزايا التكنولوجية ، بظهور أجيالاً متلاحقة يصعب السيطرة عليها أو احتوائها بالمتابعة اللصيقة من أسباب المنافسة الحالية زيادة نشاط البحث والتطوير الذي أدي إلي قصر دورة حياة المنتج ، بالإضافة إلي استمرارية نشاط البحث والتطوير أدي إلي تزويد العملاء بمنتجات جديدة بشكل دائم.

وعلي ذلك فإن المنشآت الاقتصادية يجب ألا تطور منتجاتها إلا بعد دراسة السوق والتأكد أن ما سوف ينتج يستهلك في فترة قصيرة تتناسب مع دورة حياة المنتج ، وإلا تعرضت لأخطار كثيرة أهمها التواجد بالسوق.

إذاً يجب علي المنشآت الاقتصادية التركيز علي تحسين ودعم الموقف التنافسي في أسواقها بطرق متعددة منها سرعة الاستجابة لمرونة تغير الأسواق وذلك بتحقيق كفاءة مواردها.

ورغم قوة المنافسة في الماضي إلا أنه من الممكن التعرف عليها واحتوائها وذلك عن طريق الاستبيان عن المنافسين، واجراءات تحليل الهندسة العكسية لأكبر المنافسين في السوق ، أما اليوم فالمنشآت الاقتصادية مضطرة إلي تحقيق رغبات العملاء بسرعة كلما أمكن ذلك وتحويل تلك الرغبات إلي منتج جديد.

وبهذه الطريقة تتمكن المنشآت الاقتصادية من النجاح في الأجل الطويل والحفاظ علي العلاقة بين عملائها ، وتزايد أهمية الجودة في وقتنا الحاضر ، ولهذا فإنه علي المنشآت الاقتصادية العمل جاهدة لتحقيق جودة منتجاتها ، لتغير رغبات العملاء بسرعة كبيرة

### البيئة التنافسية المحيطة بالمنشأة

حيث يلاحظ ان البيئة التنافسية التى تعمل فيها المنشأة لها طبيعة انتقادية لانها تتوقف على عوامل مختلفة هى التى تحدد قابلية التكلفة التنافسية للادار ومن اهم هذه العوامل البيئية المفتوحة ، و سهولة الاتصالات بين المنافسين حيث يودى هذا الى زيادة درجة الاعتماد على ادارة التكلفة لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة حيث يقوم نظام التحسين و التطوير المستمر باتخاذ اجراءات من شأنها تحقيق تحسين مستمر فى التكلفة عن طريق تطوير المراحل و العمليات الانتاجية اللازمة لتصنيع المنتج و ذلك خلال مرحلة الانتاج ، بغرض خفض تكلفة المنتج .و يتم البدء بتحديد قيمة مستهدفة لخفض التكلفة عما هى عليه و يلاحظ انه لا يتم الوصول الى تلك القيمة

### زيادة حدة المنافسة العالمية فى ظل المتغيرات العديدة المصاحبة لها:

وتتمثل تلك المتغيرات فى قصر دوره حياة العديد من المنتجات، زيادة درجة الاستجابة للعملاء مما نتج عنه ظهور حاجة ملحة لدي هذه المنشآت إلي الفهم الصحيح لهيكل تكاليفها وأنشطتها، ودراسة وتحليل هذه الأنشطة من حيث مدي أهميتها ومدي إضافتها قيمة أو منفعة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها وتخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة بهدف تخفيض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية وهذا ما تسعى إلي تحقيقه الإدارة الإستراتيجية، ولا شك أن تحقيق ذلك يتطلب التعرف علي الأنشطة وتحديد مسببات تكاليفها.

الاتجاه الحديث نحو اعتبار الأنشطة هي التي تتحكم وتتسبب في إنتاج المنتجات المتنوعة فالأنشطة هي التي تستهلك الموارد (عناصر التكاليف)، والمنتجات تستهلك وتستفيد من الأنشطة وبالتالي أصبحت الأنشطة هي بمثابة حلقة الوصل بين الموارد والمنتجات.

### تطور نظرية المحاسبة عن الإنجاز:

ولقد بدأ يشيع مصطلح المحاسبة عن الإنجاز فى الكتابات المحاسبية منذ أوائل التسعينات كمدخل مطور للاستفادة منه فى بعض المجالات، ولتقديم المعلومات للإدارة بالشكل الذي يساعدها فى تحديد الأولويات والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بمقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة، وذلك من خلال تبني مجموعة من المفاهيم الأساسية:

### ١ - معدل الإنجاز:

يعكس الإنجاز السريع ذو الجودة المرتفعة Rapid-and High – Quality Throughput كفاءة وفعالية الأداء تجاه الهدف الأساسي المتمثل في زيادة الإيرادات وتعظيم الربحية، نظراً لأن تحسين وزيادة الإنجاز تترتب عليه العديد من المنافع مثل سرعة الاستجابة لطلبات العملاء و تخفيض المخزون وتخفيض تكلفة الإنتاج.

### ٢ - هامش الإنجاز:

يري أنصار محاسبة الإنجاز أن هامش الإنجاز الفعلي للمنشأة ينتج من سلسلة القيم Value Chain التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلي منتج مباع، ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط، وذلك بافتراض أن المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد وباقي عناصر التكاليف الأخرى بما فيها الأجور تمثل عناصر ثابتة في الأجل القصير.

ولذلك يركز هذا المفهوم علي المبيعات باعتبارها المصدر الوحيد الذي يتحقق من خلاله هامش الإنجاز، مما يتطلب عدم التركيز علي كميات الإنتاج فقط بغض النظر عما إذا كان قد تم بيعها أم لا وتحويل الاهتمام إلي المبيعات كأساس لقياس الكفاءة والفعالية الحقيقية، حتى لا يؤخذ المخزون في الحسبان عند تحديد وحساب هامش الإنجاز.

### ٣ - المخزون:

نظراً لأن الإنجاز يأتي أو يتحقق من خلال سلسلة القيم التي تضيفها المنشآت الاقتصادية للمواد المباشرة التي تنتج عنها منتجات يتم بيعها كما سبق أن تبين، فإن مجرد تشغيل المواد فقط وتحويلها إلي مخزون لا يضيف قيمة لها، وهذا بالطبع يختلف عن المفهوم الشائع الذي يفترض إضافة قيمة للمواد فور عملية تشغيلها، إلا أنه يتفق ويتسق مع ما تدعو إليه نظرية القيود دفع الإدارة إلي التركيز علي الهدف الأساسي للمنشأة ككل، وتشجيعها علي السعي نحو زيادة الإنجاز أكثر من الاهتمام بكفاءة العمل فقط، أو التركيز علي الأهداف الفرعية للأقسام كل علي حده.

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 إلي زيادة هذا الوقت، فكان الربح يتناسب عكسياً مع مستوي المخزون.

#### ٤- تكاليف التشغيل:

وتتمثل في كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مباعه، أو المتعلقة بتحقيق الإنجاز خلال فترة معينة، وتتضمن الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ولكن ما هو الجديد في هذا الشأن؟ الجديد من منظور المحاسبة عن الإنجاز هو اعتبار كل تكاليف التشغيل فيما عدا تكلفة المواد المباشرة بمثابة تكلفة ثابتة ومحددة في الأجل القصير.

الاعتماد على العمالة متعددة المهارات Multiskill التي يمكنها القيام بأنشطة متعددة إنتاجية وخدمية، بدلاً من الاعتماد على العمالة المتخصصة المرتبطة بأداء نشاط معين دون سواه، فالعامل أصبح أكثر ارتباطاً بالآلة منه بالنسبة للمنتج وانحصر دوره في قيامه بمراقبة عدد كبير من الآلات أكثر من قيامه بتحويل المواد الخام إلى منتجات، أضف إلى ذلك إمكانية قيامه بتجهيز وإعداد هذه الآلات وصيانتها، ورقابة الجودة أثناء التشغيل، وتنظيف الموقع بعد انتهاء العمل، الأمر الذي يجعل تكلفة العمل لا ترتبط بحجم الإنتاج.

ففي المنشآت الاقتصادية الصناعية أو الخدمية علي السواء يوجد العديد من العمليات التي تعتمد علي بعضها البعض، ويتطلب الأمر تحقيق نوع من التوازن والتزامن Synchronous بين أداء تلك العمليات بما يحقق أقصى سرعة ممكنة للأداء ويعمل علي تحقيق وإشباع رغبات العملاء في الوقت وبالقدر المناسب، وعلي سبيل المثال في حالة تصنيع منتج معين يتكون من عدة أجزاء، ويتم تشغيله أو تصنيعه علي مجموعة من الآلات المختلفة، ففي هذه الحالة تنشأ التبعية بين العمليات نظراً لأن بعضها لا يمكن أن يبدأ حتى يتم الانتهاء من تركيب الأجزاء في العمليات السابقة، ومن هنا قد يظهر قيد معين يؤدي إلي تخفيض معدلات الإنتاج، وزيادة أوقات التصنيع وذلك لسببين :

- الأجزاء التي تتطلب تشغيل علي الآلة أو المورد المقيد يجب أن تنتظر في الترتيب حتى تنتهي هذه الآلة من العمل التي تقوم به.
- الأجزاء التي يتم تشغيلها علي الآلات الأخرى غير المقيدة Non-Constraints يجب أن تنتظر حتى تصل باقي الأجزاء من الآلة التي تمثل قيوداً علي سير وتدفق الإنتاج.

وهكذا فإن ظهور مثل هذه القيود يحد من أداء المنشآت الاقتصادية، وقد يقف عائقاً أمام تحقيق أهدافها، ومن ثم يركز التطوير الأخير المحاسبة على الإنجاز على مجموعة من الخطوات المنهجية اللازمة لترشيد استخدام الطاقة المتاحة، وتركيز كل الجهود نحو إحراز الهدف العام المتمثل في تعظيم الربحية في ضوء عدة افتراضات. التعرف على القيد أو القيود الموجودة في المنشآت الاقتصادية يعتبر نقطة البداية أو الانطلاق نحو تعظيم الإنجاز الكلي، نظراً لأن المورد المقيد يعتبر بمثابة الحلقة الضعيفة في سلسلة العمليات الإنتاجية، ومن ثم تتحكم طاقته المتاحة في تدفق وسرعة الإنتاج.

تقرير كيفية الاستغلال الأمثل لهذه الموارد المقيدة لتعظيم مخرجاتها إلى أقصى قدر ممكن، نظراً لأن ضياع أي وقت في تلك الموارد يترتب عليه ضياع مماثل في باقي العمليات ينتج عنه تخفيض مستوى الإنتاج الكلي، الأمر الذي يحتم عدم السماح بحدوث أعطال أو توقف في طاقة الموارد المقيدة.

### الدور المنهجي للمحاسبة على الإنجاز :-

تتأسس المحاسبة على الإنجاز على أسلوب ومنهج التفكير العلمي في حل ومعالجة المشكلات من خلال تحسين العمليات التشغيلية المقيدة Constraints processes والعمل على ضمان تحقيق أقصى تدفق ممكن للإنتاج وبالتالي مساعدة إدارة المنشأة في تنمية ربحيتها ، أن المحاسبة على الإنجاز تعتمد على مكونين رئيسيين بهدف زيادة قدرة المنشأة على ترشيد استغلال مواردها على النحو التالي:-

### المكون الأول:

مبدأ التحسين المستمر On-going improvement

### المكون الثاني:

منهج "معالجة التفكير" ( The Thinking Process ( TP ) والذي يقضي بضرورة الدقة في تشخيص المشكلات وتحليلها والبحث عن الحلول المناسبة لكل موقف وحالة ، سعياً وراء السياسة الأفضل التي تكفل الأهداف دائماً" .  
فإن حلقة الوصل التي تكفل نجاح أسلوب المحاسبة على الإنجاز كمنهج، يرتبط بتحسين أداء التشغيل في حالة وجود قيد/ قيود تؤثر وتسيطر على تدفق الإنتاج في المنشأة.

لذا فهناك ضرورة لأحداث تطوير وتغير مستمر في محتوى معلومات التكاليف الحالية بالشكل الذي يساهم في الارتقاء بالأسلوب المطبق .  
**الطاقة الإنتاجية:**

تقوم المحاسبة على الإنجاز بالاهتمام بإدارة الطاقة المحددة التي تعمل بمقاييس تقوم علي تعظيم الإنجاز في مراكز الاختناق في المدى القصير أو تقوم التكلفة علي أساس النشاط بالاهتمام بإدارة الطاقة الفائضة وذلك عن طريق توزيع تكلفة الطاقة الفائضة علي المنشآت المتسببة لها. مع التركيز علي التكاليف من خلال دراسة كل التكاليف. وتشجيع المديرين علي التخلص من الطاقات الفائضة.

- توفير بيانات عن موارد النشاط ليتم الحصول علي معلومات دقيقة ترشد عملية تقييم التكاليف.
  - ويتوقف نجاح معلومات النشاط التكاليف علي أساس العاملين في المنشآت الاقتصادية الإنتاجية وذلك من خلال تغذية تكلفة النشاط بالمعلومات المناسبة.
- ويعتبر ترجمة الدور العلمي المنهجي المحاسبة على الإنجاز وفقاً لمدخل النظم كالاتي:

١. العامل المحدد لأداء السلسلة هو أضعف حلقة فيها لسبب أنها ستكون المعوق أو القيد الأساسي في زيادة قوة هذه السلسلة ويسمي بالقيد المؤثر.
٢. عدم توظيف استخدام السلسلة في مهام تزيد علي قدرة أو ضعف حلقة فيها.
٣. توجيه جهود التحسين إلي تنمية النظام من نقاط ضعفه أو تقوية أضعف حلقة في السلسلة.
٤. عند زيادة قوة الحلقة التي كانت أضعف جزء من السلسلة (في حالة نجاح جهود التحسين).

قد تظهر حلقات أخرى تمثل أضعف حلقة وتكون قيد علي قوة السلسلة أو النظام، ولكن لن تكون بنفس ضعف الحلقة السابقة، والسبب في ذلك أن جهود التحسين هي أضعف حلقة قد أدت إلي زيادة قوة السلسلة ككل، مما يؤدي إلي زيادة قدرة السلسلة علي التحمل بعد كل عملية تطوير وتحسين لها.

### علاقة المحاسبة على الإنجاز بالميزة التنافسية

تواجه منشآت الأعمال في السنوات الأخيرة مجموعة من الضغوط والتحديات الجديدة التي لم تتعامل معها من قبل، وتظهر هذه التحديات مع تطبيق اتفاقية (الجات)، والتعامل مع اقتصاديات السوق الحر، وإصدار قرارات إلغاء التعريفية الجمركية، وتحرير الاستيراد من كافة القيود، مما خلق مناخاً واتجاهاً جديداً في الأسواق يطلق عليه " عولمة المنافسة "، والذي يعني تحرير التجارة الخارجية، واشتراك كافة دول العالم في سوق تنافسية واحدة.

وقد أسفر هذا الاتجاه التنافسي الجديد عن الاهتمام بالجودة الشاملة الكلية للمنتجات والخدمات سعياً وراء تحقيق ميزات تنافسية للمنشآت، فقد أصبحت الجودة الشاملة عنصراً أساسياً وشديداً الأهمية في الحكم علي كفاءة إنتاج السلع والخدمات، وزيادة معدلات الإنتاجية، فضلاً عن أهميتها في بقاء واستمرار منشآت الأعمال، وتحقيق ميزات تنافسية من خلال تخفيض تكاليف إصلاح المنشآت المعيبة، وتقليل الفاقد، وزيادة المبيعات، تحسين الربحية، وتمثل الجودة أحد المجالات الهامة لتقييم الأداء في ظل التطورات الحديثة، لذلك تركز المنشآت علي تحقيق الجودة بعدة أساليب بدءاً بالتركيز علي بناء الجودة في المنتج في مرحلة التصميم بدلاً من فحص الجودة في نهاية العملية الإنتاجية، و يتم إعادة التصميم المستمر من خلال الوصول للتكلفة المستهدفة بينما يتم الإبقاء علي سعر البيع ذاته وعملية إعادة تصميم المنتج تمكن من منع التكاليف بدلاً من خفضها بعد الحدوث<sup>(1)</sup>.

وتعتبر عملية قياس تكاليف الجودة الشاملة خطوة هامة نحو تحقيق القدرة علي المنافسة، ولقياس تلك التكاليف لا بد من الاعتماد علي نظام تكاليف سليم وجيد، حتى يمكن من قياسها بدقة حيث أن نظم التكاليف الحالية تركز علي قياس تكاليف الإنتاج والتصنيع بينهما تهمل بعض التكاليف الأخرى مثل: تكاليف الجودة الشاملة، تكاليف التأسيس، تكاليف الأبحاث والتجارب، تكاليف التسويق... الخ حيث يعتبر تكاليف عامة توزع علي المنتجات، فهذه النظم لم يكن لديها الاستعداد للتعبير الكمي عن الجودة الشاملة ولا تستطيع أن توفر المعلومات الدقيقة اللازمة لإجراء القياس السليم لتكاليف الجودة الشاملة.

ولا شك أن هدف المنشآت الاقتصادية في تحقيق استغلال للموارد المحددة لا يزال يستمد قوته من التغيرات البيئية التي لحقت بمفهوم المنافسة. لعمليات التشغيل وهدفها الرئيسي هو تخفيض وإزالة جوانب الفاقد والضياع في كافة الأنشطة واستغلال الموارد المتاحة أفضل استخدام ممكن بما يؤدي إلي التدفق المستمر للإنتاج والذي يؤدي بدوره إلي استبعاد أي نشاط غير ضروري وبما يؤدي إلي خفض التكلفة وزيادة معدل دورات الأصول<sup>(٢)</sup>.

يرتكز تصميم المنتج الجديد علي مقابلة أهداف ربح معينة بحيث إذا لم يتم مقابلة هذه الأهداف فسوف يعاد تصميم المنتج باستمرار إلي أن يتم مقابلة الأهداف المذكورة. أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف يتناول بصورة أساسية كيف يمكن تحقيق التلاؤم بين ما تقدمه المنشآت الاقتصادية من منتجات سواء من حيث جودتها أو التكلفة وجداول الإنتاج مع سلسلة القيمة لدي عملائها من ناحية ومن ناحية أخرى يمكن تحقيق التلاؤم بين ما تحصل عليه المنشآت الاقتصادية من خدمات لدي الموردين وتحقيق درجة عالية من التلاؤم في كلا الاتجاهين سيكون له الدور الأساسي في تحقيق مزايا تنافسية.

### الدراسات السابقة:

- ١- دراسة (زايد سالم أبو شناف ٢٠٠١):  
استهدفت هذه الدراسة تحليل وتشخيص طبيعة المحاسبة عن الإنجاز، إيماناً بأنه لكي يتمكن المحاسب من الاستخدام السليم لأي مفهوم أو مصطلح جديد في دراساته وتقاريره التي يقدمها للإدارة، يجب أن يكون علي قدر كبير من الوعي والفهم الواضح والمتعمق للمصطلح المستخدم ومعناه الحقيقي، حيث لا يحدث خلط أو تضارب بين المفاهيم المستخدمة. وتوصلت إلى قبول المديرين تشغيل بعض الأوامر الخاصة لمجرد زيادة الإنتاج واستيعاب التكلفة الإضافية مع عدم مراعاة أن هناك ما هو مختص بصناعة تلك الأوامر.
- ٢- دراسة (Rajird, Banker, & et al 2008):

تناولت الدراسة استخدام أسلوب التكلفة علي أساس النشاط في إحدى الشركات الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية لتقييم أداء وحدة المنتج حتى يتم تحقيق الانجاز

من خلال تحديد تكلفة النشاط الخاصة بالتصنيع. وتوصلت الدراسة إلى: أنه لا يوجد تأثير مباشر لتكلفة النشاط الخاصة بإحدى الشركات الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية لتقييم أداء وحدة التصنيع وجودة المنتج علي الرغم من أنه تم تقديم نموذج علي درجة من الكفاءة في الممارسات التي تعتمد عليها تلك الشركات العالمية.

٣- دراسة (Dogdanoiu C, 2009):

هدفت الدراسة إلى: توضيح مدى دقة المعلومات الخاصة بتكلفة النشاط للمصانع الإنتاجية لقياس تكلفة الأداء بها. وتوصلت الدراسة إلى: صعوبة توفير معلومات دقيقة بخصوص تكلفة النشاط وذلك لعدم الوصول إلى علاقة سببية بين الموارد والأنشطة والتكاليف الخاصة بالأداء مما أدى إلى صعوبة الانجاز لأنشطة تلك المصانع.

٤- دراسة (أمجاد محمد الكومي ٢٠٠٧) :

وهدفت الدراسة إلى: اقتراح إطار متكامل لنظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) في ظل تطبيق نظرية القيود (TOC) لمساعدة إدارة المنشآت الاقتصادية في تحسين وتنمية مستوى الأرباح وهذا يعتبر الهدف الرئيسي وتوصلت الدراسة: تساعد النظرة التكاملية بين مدخلي محاسبة استهلاك الموارد RCA ونظرية القيود TOC علي زيادة قدرة المنشآت الاقتصادية في تحديد نقاط / مواقع الطاقات غير المستغلة (الفائضة) وحجمها ودرجة تعقدها في الوقت المناسب وبالتالي يتبع ذلك للإدارة إعادة تفعيلها وتوظيفها في استخدامات إنتاجية أخرى بالإضافة لإنتاج منتجات أخرى.

**من خلال إستعراض الدراسات السابقة يمكن للباحثة أن تستنتج ما يلي:**

- إتفقت معظم الدراسات على أهمية لتقييم أداء وحدة المنتج من خلال تحديد تكلفة النشاط الخاصة بالتصنيع .
- أوضحت نتائج بعض الدراسات أن أثر الوعي والفهم الواضح والمتعمق للمصطلح المستخدم ومعناه الحقيقي يودى إلى مساعدة إدارة المنشآت الاقتصادية في تحسين وتنمية مستوى الأرباح .
- ندرة الدراسات العربية التي تناولت موضوع زيادة الميزة التنافسية في ضوء المحاسبة عن الانجاز ومن هنا تبرز الإضافة البحثية لهذا البحث إلى تتمثل

فى دراسة شاملة متكاملة فى هذا المجال البحثى ، بحيث يمكن تقديم دليلاً تطبيقياً والوقوف على مدى إتساق وتوافق نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة.

### الدراسة التطبيقية

عينة البحث:

حيث أنه قد تم اختيار العينة باستخدام أسلوب "العينة العشوائية البسيطة" وكانت تتكون عينة الدراسة من ١٣٠ فرد : ٩١ أكاديميين و ٣٩ أصحاب مصانع و تم اختيارهم باستخدام العينة العشوائية البسيطة وكانت نسبة الاستجابة الكلية ٨٦.٦٦% كما هو موضح فى الجدول.

### جدول رقم (١)

#### توزيع عينة الدراسة

البيان	عدد القوائم المسلمة	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة
أكاديميين	١٠٤	١٠١	٩١	٨٧.٥٠
أصحاب مصانع	٤٦	٤٠	٣٩	٨٤.٧٨
الإجمالي	١٥٠	١٤١	١٣٠	٨٦.٦٦

### الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم إستخدام البرنامج الإحصائي ( SPSS ) فى إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية وقد إعتمدت الباحثة فى تحليل البيانات علي الأساليب الإحصائية التالية :

### الأهمية النسبية:

وذلك لترتيب أهم العبارات (المتغيرات) داخل كل بعد من أبعاد الدراسة لإجراء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة .

### إختبار مان ويتني Mann-Whitney Test :

هو إختبار فروض لا معلمي يتم المقارنة به بين عينتين مستقلتين (لا يخضعان للتوزيع الطبيعي) من مجتمع الدراسة. الموثوقيه ومعامل الصدق:

تستخدم الموثوقية لإجراء إختبار الثبات لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات باستخدام إحد معاملات الثبات مثل ألفا كرونباخ ، و تتراوح قيم الفا كرونباخ بين الصفر والواحد وكلما إرتفعت قيم معامل الثبات و أقتربت من الواحد دل ذلك علي زيادة الثبات في البيانات ، أما معامل الصدق فهو يساوي جذر معامل الثبات و يدل علي أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويتراوح قيمته أيضا بين الصفر والواحد و كلما إقترب من الواحد دل ذلك علي زيادة صدق المقياس.

### إختبارات الفروض:

#### فروض الدراسة:

تهدف هذه الفروض لإختبار العلاقة بين الميزة التنافسية والمحاسبة عن الانجاز للمنشأة ولتحقيق ذلك الهدف تم صياغة هذه الفروض فى صورتها العدمية النحو التالي:

#### الفرض الأول:

لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول عوامل تؤثر علي البيئة التنافسية الحالية للأسواق.

وتمثل البيانات الوصفية لإختبار الفرض الاول كما يلي:

#### جدول رقم (٢)

أصحاب المصانع		الأكاديميين		لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول عوامل تؤثر علي البيئة التنافسية الحالية للأسواق
انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	
٠.٤٧٨	١.٣٣	٠.٤٨٩	١.٣٨	١-التنوع في الإنتاج بعمليات صغيرة.

٠.٤٩٨	١.٤١	٠.٤٩٨	١.٤٣	٢- كثرة عدد المنشآت الاقتصادية المتنافسة
٠.٤٤٢	١.٢٦	٠.٤٤٩	١.٢٧	٣- قصر دورة حياة المنتج.
٠.٤٧٨	١.٣٣	٠.٣٩٢	١.١٩	٤- المنافسة عن طريق السعر و(الجودة).

من الجدول السابق يتضح أن البند رقم (٤) (المنافسة عن طريق السعر والجودة) يحتل الرقم الأقل فى الوسط الحسابى وذلك بالنسبة لفئة الأكاديميين ويبلغ (١.١٩) والأهمية النسبية (٧٦.٩%) والتكرار (١٠٠). وكذلك احتل البند رقم (٣) (قصر دورة حياة المنتج) الرقم الأقل فى الوسط الحسابى بالنسبة لفئة أصحاب المصانع ويبلغ (١.٢٦) حيث تبلغ الأهمية النسبية (٧٣.١%) والتكرار (٩٥).

وعلى الجانب الآخر فقد احتل البند رقم (٢) (كثرة عدد المنشآت الاقتصادية التنافسة) يحتل الرقم الأقل فى الوسط الحسابى وذلك بالنسبة لفئة الأكاديميين ويبلغ (١.٤٣). وكذلك احتل البند رقم (٢) (كثرة عدد المنشآت الاقتصادية التنافسة) يحتل الرقم الأقل فى الوسط الحسابى وذلك بالنسبة لفئة ويبلغ (١.٤٣) والأهمية النسبية لتلك الفئتين تبلغ (٥٧.٥%) والتكرار (٧٥).

### نتائج إختبار الفرض الاول :

#### جدول رقم (٣)

نتيجة الإختبار	P - value	Mann-Whitney مان هوييتي	لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول عوامل تؤثر على البيئة التنافسية الحالية للأسواق
غير معنوي	٠.٥٨	١٦٨٤	١-التنوع فى الإنتاج بعمليات صغيرة.
غير معنوي	٠.٨٤٧	١٧٤٢	٢- كثرة عدد المنشآت الاقتصادية المتنافسة
غير معنوي	٠.٨٣	١٧٤٢	٣- قصر دورة حياة المنتج.
غير معنوي	٠.٠٧	١٥١٤	٤- المنافسة عن طريق السعر و(الجودة).
غير معنوي	٠.٥٧٩	١٦٧٤	إختبار فروض للمحور الرابع ككل

من الجدول السابق يتضح أنه بالنسبة لنتيجة اختبار (عدم المعنوية) فقد احتل البند رقم (٢) (كثرة عدد المنشآت الاقتصادية التنافسية) أعلى رقم والذى بلغ (٠.٨٤٧). مما سبق يتضح صحة الفرض إنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول عوامل تؤثر علي البيئة التنافسية الحالية للأسواق عند مستويات معنوية ٠.٠٠٥ ، ٠.٠١ ، ٠.٠٠١ ، ٠.٠٠٥ .

#### الفرض الثانى:

لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول إعتبار المحاسبة على الانجاز امتداد لتطور نظرية القيود فهى تقوم على تقديم المعلومات بالشكل الذى يساعدها فى تحديد الأولويات التكلفة وكأحد أساليب الإدارة وتمثل البيانات الوصفية لإختبار الفرض الثانى كما يلي:

#### جدول رقم (٤)

أصحاب المصانع		الأكاديميين		لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول إعتبار المحاسبة على الانجاز امتداد لتطور نظرية القيود فهى تقوم على تقديم المعلومات بالشكل الذى يساعدها فى تحديد الأولويات التكلفة وكأحد أساليب الإدارة
انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	
١.١٨٩	٣.٤٦	٠.٦٥٤	٣.٨	تترتب عليها العديد من المنافع مثلا سرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
٠.٩٠٣	٤.٦٤	٠.٩٧٨	٤.٥٨	تنتج من سلسلة القيم التى اضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى المنتج المباع
٠.٩٠٢	٣.٧٧	٠.٩٣٤	٣.٧١	- تقوم بالاعتماد على العمالة المتخصصة المرتبطة بأداء النشاط
١.٠٨٥	٣.٠٨	٠.٧٤	٢.٩١	- تشغيل المواد و تحويلها إلى مخزون لا يضيف قيمة لها

من الجدول السابق يتضح أن البند رقم (٩) والمتعلق ب (تفعيل المواد وتحويلها إلى مخزون لا يضيف قيمة لها) يحتل الرقم الأقل فى الوسط الحسابى وذلك بالنسبة لفئة الأكاديميين ويبلغ (٢.٩١) وكذلك احتل الرقم الأقل فى الوسط الحسابى بالنسبة لفئة

أصحاب المصانع ويبلغ (٣.٠٨) حيث بلغت الأهمية النسبية لتلك الفئتين (٧٠.٨%) والتكرار (٩٢).

وعلى الجانب الآخر احتل البند رقم (٩) والمتعلق بـ (تفعيل المواد وتحويلها إلى مخزون لا يضيف قيمة لها) الرقم الأكبر في الوسط الحسابي والذي بلغ (٤.٥٨) وذلك بالنسبة للأكاديميين، أما بالنسبة لفئة أصحاب المصانع فقد احتل البند رقم (٥) والمتعلق بـ (إزالة العوائق بين الأسواق من خلال الابتكارات التكنولوجية) الرقم الأكبر في الوسط الحسابي (٤.٦٤) والأهمية النسبية لتلك الفئتين تبلغ (٧٨.٤%) والتكرار (٩٨).

### نتائج إختبار الفرض الثاني :

جدول رقم (٥)

نتيجة الاختبار	P - value	Mann-Whitney مان هويتني	لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول إعتبرات نظرية القيود وكذلك المحاسبة عن تكلفة النشاط احد الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة عن التكلفة وكأحد أساليب الإدارة
غير معنوي	٠.١٧	١٥٧٠	تترتب عليها العديد من المنافع مثلا سرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
غير معنوي	٠.٧٩	١٧٣٨	تنتج من سلسلة القيم التي إضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى المنتج المباع
غير معنوي	٠.٧	١٧٢٢	- تقوم بالاعتماد على العمالة المتخصصة المرتبطة بأداء النشاط
غير معنوي	٠.٢٧٩	١٦٠٤	- تشغيل المواد و تحويلها إلى مخزون لا يضيف قيمة لها
غير معنوي	٠.٤٩٢	١٦٤٤	إختبار الفروض للمحور السادس ككل

من الجدول السابق يتضح أنه بالنسبة لنتيجة اختبار (عدم المعنوية) فقد احتل البند رقم (٢) وهو (تنتج من سلسلة القيم التى أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى المنتج المباع) أعلى رقم والذى بلغ (٠.٧٩) مما سبق يتضح صحة الفرض إنه لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول إعتبارات نظرية القيود وكذلك "المحاسبة عن تكلفة النشاط احد الأساليب الحديثة فى مجال المحاسبة عن التكلفة وكأحد أساليب الإدارة" عند مستويات معنوية ٠.٠٥ ، ٠.٠١ ، ٠.٠٠١ ، ٠.٠٠٥

## النتائج والتوصيات:

### نتائج الدراسة:

من خلال العرض النظرى وكذلك القيام بالدراسة الميدانية التى تم اجرائها توصلت الباحثة الى النتائج التالية:

- يؤدى استخدام أسلوب المحاسبة عن الانجاز إلي زيادة كفاءة استخدام أدوات إدارة التكلفة خاصة نظام التكلفة علي أساس النشاط استناداً إلى التطبيقات المستحدثة لأسلوب المحاسبة عن الانجاز.
- لا يوجد اختلافات بين العوامل المؤثرة علي البيئة التنافسية الحالية للأسواق.
- إعتبار المحاسبة على الانجاز امتداد لتطور نظرية القيود فهى تقوم على تقديم المعلومات بالشكل الذى يساعدها فى تحديد أولويات التكلفة وكأحد أساليب الإدارة.

### توصيات الدراسة:

- وفقاً لما أنتهت إليه الدراسة من نتائج فى حدود أهداف البحث توصى الباحثة ببعض التوصيات أهمها:
- يتم عقد دورات تدريبية للقائمين على تطبيق المحاسبة على الانجاز فى المنشآت الاقتصادية لتوضيح أوجه القصور.
- فى ضوء ما سبق يمكن إبراز بعض الأفكار لدراسات مستقبلية وذلك على النحو التالي:

- إجراء دراسة للمقارنة بين تطبيق تطبيق المحاسبة على الانجاز فى المنشآت الاقتصادية فى الدول المتقدمة للوقوف على أهم الاختلافات والاستفادة منها.
- إجراء دراسة أخرى فى نفس موضوع الدراسة ولكن مع اختلاف بيئة التطبيق وليكن علي القطاع الخدمي نظراً لأهمية وحيوية هذا القطاع من ناحية ولزيادة الاتجاه نحو تحويله لنظام الخاص مما يعمل علي تصعيد حدة المنافسة التي يواجهها من ناحية أخرى.

## المراجع

- صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديث، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، سنة ٢٠٠١، ص ٤٧١، ٤٧٢.
- عبد العزيز محمد أيوب زيدان، إطار مقترح لتطوير فاعلية المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة في ظل التجارة الإلكترونية " رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٤، ص ٥٨.
- نوير طارق، " دور الحكومة الداعم للتنافسية: حالة مصر "، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، ٢٠٠٢، ص ٥.
- زايد سالم أبو شناف، تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلة علمية، العدد الأول، مجلد الثامن والثلاثون، مارس ٢٠٠١.
- أمجاد محمد الكومي، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالمنشآت الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مجلة ربع سنوية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير ٢٠٠٧.
- Monden, yasuihiro, cost reduction systems: Target costing and kaizen costing. English Edition, productivity press, port land – Oregon, 1995, P. 8.
- Fralix, M. From Mass production to Mass customization Journal of textile and Apparel technology and management Vol. 1, Issue 2, winter 2001, p. 7.
- Horngren, C., et. Al. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 10 th ed, Prentice-Hall, Inc., New Jersey, (2000 p. 676.
- Rajivd, B, Indranil, R.B. and Tai – Yuan, ch, " The Role of costing on plant performance " Accounting organization and Society, 2008.
- Dogdaniy C, Activity Based Cost From the perspective of competitive advantage, journal of Applied economic sciences ,vol IV, Spring 2009, p. 67.