

## أهمية تطبيق ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريه\*

### ملخص

هدفت الدراسة الى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الانتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، خاصة في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الاقتصادية الجديدة. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة، تم توزيعها على مديري الدوائر المالية والإنتاج والمبيعات بواقع ثلاث استبانات لكل شركة، وبلغ عدد الإستبانات المعتمدة لغايات التحليل 135 استبانة. وقد توصلت الدراسة الى نتائج أهمها: إن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دورا مهما في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وإن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة. وقد قدم الباحثان مجموعة من الاقتراحات والتوصيات منها ان هناك امكانية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في هذه الشركات وذلك لوجود مقومات أساسية، منها: كتوافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية وانتشار ظاهرة الأتمتة ووجود برامج تدريبية متخصصة لتأهيل وتدريب العاملين، ولكن بالمقابل أظهرت الدراسة أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتطبيق.

**الكلمات الدالة:** إدارة التكلفة الاستراتيجية، استراتيجيات المنافسة، الميزة التنافسية.

### المقدمة

للمنشأة. وبالتالي أصبح مصطلح الاستراتيجية يطلق على إدارة التكلفة، وهي صفة تطلق على الإدارة وليس على التكلفة، لتصبح إدارة التكلفة الإستراتيجية، وهذا بطبيعة الحال سيسهم في اتساع وتعاطف مسؤوليت محاسبي التكاليف نظرا لدورهم الحيوي في إنجاح إدارة المنشأة.

### مشكلة الدراسة

إن عدم الاهتمام الكافي من قبل إدارة الشركة لأدوات إدارة التكلفة وعدم الأخذ بأساليبها يزيد من فرص تعرض الشركة لضعف حصتها في السوق ومواجهتها أيضا بمنافسة حادة، وبالتالي فإن المشكلة الأساسية التي تواجه إدارة الشركة والتي تصبح بمثابة الباعث على الدراسة هي عدم وضع مفاهيم وأساليب وأدوات إدارة التكلفة في الأولوية الأولى من أهداف إدارة الشركة، وأن العمل والسعي وراء أساليب إدارة التكلفة المستحدثة أخيرا ودراستها واختيار أفضلها سيدعم ويؤدي إلى تعزيز الميزة التنافسية للشركة وتجنب العديد من المشاكل التي قد تواجهها في المستقبل.

ويمكن صياغة ثلاثة عناصر للمشكلة تمثلت بـ:

1- ما أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية بما يحقق

إن تزايد البيئة التنافسية التي واكبت ظهور بيئة التصنيع الحديثة، ساعدت في حدوث نقلة نوعية في التعامل مع أساليب وأدوات التكاليف الإستراتيجية، بحيث أصبح التركيز على الرؤية الإستراتيجية لإدارة التكلفة أمراً لا مناص منه، وذلك لتحقيق الميزة التنافسية على المدى الطويل، في حين تركز التقارير المالية والإدارية فقط على النتائج المالية في الأجل القصير، وبالتالي أصبح النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف غير قادر على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار أو يوفر معلومات مشوهة أو مضللة يترتب عليها اتخاذ قرارات تتمخض عنها نتائج سلبية من أهمها إضعاف المركز التنافسي للشركة، وأدى ذلك إلى ظهور مدخل إدارة التكلفة والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية

\* قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء؛ وقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش الأهلية، الأردن. تاريخ استلام البحث 2014/5/18، وتاريخ قبوله 2014/7/13.

للتقدم السريع والكبير والمستمر في تقنية المعلومات، حيث أدى اختيار التقنيات الصناعية المتقدمة إلى تغيرات هائلة في نوعية الأنشطة، وطرائق أدائها، وهياكل تكاليفها، وفي طرق الرقابة عليها، وبالتالي فإن المحددات التنافسية للشركات الصناعية أصبحت تكمن في تخفيض تكاليف إنتاجها والسعي نحو امتلاك الصدارة والريادة في خفض تكاليفها في السوق، لتكون المحصلة النهائية تحقيق معدلات ربحية معقولة وكافية لبقائها واستمرارها.

وقد أصبح مصطلح الإستراتيجية مستخدماً من قبل المحاسبين والقائمين على إدارة التكلفة حيث أمكن تعريف إدارة التكلفة بأنها مجموعة العمليات الخاصة بتخطيط التكلفة، والتحكم فيها مع اتخاذ الوسائل المناسبة لتخفيض التكلفة والعمل على تحسينها بشكل مستمر. ويمكن تحقيق ذلك من خلال حذف وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال استخدام الأساليب والأدوات المتكاملة لتحديد تكلفة الإنتاج في الوقت المحدد مع تحسين عملية تتبع التكلفة بغرض إعداد التقارير الإدارية (حميدة، 2005). وبالتالي تعد إدارة التكلفة من منظور استراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدداً من الإدارات والأساليب التي تعمل في تناغم وتكامل بهدف دعم الميزة التنافسية.

وتؤكد الدراسات في مجال الإدارة الإستراتيجية على أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية وأساساً قوياً لبقاء الشركة واستمراريتها، وفي هذا السياق تعددت أساليب تخفيض التكلفة بين أساليب تقليدية مثل معايير التكلفة والموازنات وأساليب حديثة مثل سلاسل القيمة وتكلفة الهدف. ويتم ترجيح الأساليب الحديثة وتشجيع تطبيقها بقوة بدعوى أنها قادرة على تحقيق ضبط التكلفة من منظور استراتيجي يركز على الموقف التنافسي، حيث لا تستطيع نظيراتها التقليدية تحقيق هذا الهدف.

#### أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وأساليبها

تتعدد الأدوات والأساليب التي تستخدمها إدارة التكاليف الإستراتيجية لقياس التكاليف والأداء والجودة ولتحقيق الميزة التنافسية للشركة، ومن أهمها:

#### مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) Activity

**based costing:** استحوذ هذا النظام على الكثير من البحث والنقاش ابتداءً من كتابات جونسون وكابلان وما تبعه من مقالات عديدة لكوبر وكابلان وغيرهم من الوسائل على المستوى الأكاديمي والتطبيقي من قبل العديد من الشركات، وقد توصل الباحثون إلى أن اتباع نظام التكلفة على أساس النشاط سيؤدي

الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

2- هل يوجد تطبيق لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

3- ما إمكانية تطبيق أدوات التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

#### أهمية الدراسة

جاءت أهمية الدراسة من المسؤولية المناطة بإدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية للتغلب على حدة المنافسة التي واجهت الشركات في العصر الحالي وتحقيق قدرة لها في تحقيق الميزة التنافسية كونها المصدر الرئيس في زيادة الفرص للتحسين والتطوير في عمليات الشركة وأدائها، الأمر الذي حفز نحو ضرورة الاستفادة من أدوات التكلفة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات من خلال وضع إطار علمي يساعد في الاستفادة من مفاهيم إدارة التكلفة في تحقيق هذه الهدف، ويكون مساهمة علمية متواضعة يستفيد منها الباحثون في ذلك المجال.

#### أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في أثر إدارة التكاليف الإستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك لبيان:

1- أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

2- مدى تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

3- إمكانية تطبيق أدوات التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

#### الإطار النظري للدراسة

يشهد العالم حالياً تطوراً مذهباً في تكنولوجيا المعلومات، وزيادة الاعتماد على التقنيات العالية في جميع المجالات، وبصفة عامة في بيئة التصنيع، حيث حدثت في الآونة الأخيرة تغيرات كبيرة وسريعة في بيئة نظم التصنيع الحديثة، كمرود

نظر العميل وبأقل تكلفة ممكنة، ويسعى لتخفيض التكلفة أثناء التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات الجديدة، فالجانب المهم في برامج هندسة القيمة هو أن هدفها ليس تلبية تكاليف المنتج، ولكن تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة (Cooper, 1994).

**مدخل التكلفة المطورة Kaizen Cost:** يسعى هذا المدخل نحو إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج، وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد وتحسين الآلات لخفض الفاقد، وزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها على التعرف وتطبيق المتغيرات اليومية المترابطة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة، وباختصار فإن التكلفة المطورة تركز على العملية وليس على المنتج (Kaplan and Atkinson, 1998).

**تحليل سلسلة القيمة Value Chain Analysis:** يركز تحليل سلسلة القيمة على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءاً من المواد الخام الأساسية وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل، أما تحليل مجال الموقف التنافسي فيركز على الطرق التي تختارها كل منظمة للاستمرار في المنافسة (عبد العظيم، 2005).

**نظرية القيود (TOC) Theory of Constraints:** تتناول نظرية القيود البحث عن نقاط الاختناق داخل خطوط الإنتاج والقيام بمعالجتها لتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج، وهذا يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات الداخلية، وبالتالي تعظيم عائدات العمليات الداخلية Throughput، مما يؤثر في النهاية في زيادة الربحية وتحقيق مصالح للمالك والأطراف الأخرى.

**مدخل الأداء المقارن Bench Marking:** يسعى للسيطرة على المقارنات بين أداء المنافسين في السوق من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية مع الالتزام بمشروع القياس المتوازن والعمل على التعريف بشركاء القياس المتوازن وتجميع المعلومات وطرق المشاركة وصولاً إلى تحديد الإجراءات المتبعة لإجراء المقارنات بين المؤشرات، وذلك بتقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداءً غير مرضٍ مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين، والعمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل (العفيري، 2010).

**مدخل تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي: Back Flush Costing and Accounting Earning** ويتم ذلك من خلال المحاسبة عن المدخلات بالتكلفة

إلى الوصول إلى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات وما يترتب عليها من ترشيد القرار الإداري. حيث يتكون من مرحلتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة، يتم تجميعها في مجموعات للتكلفة ثم تخصيصها على المنتجات النهائية بناءً على موجبات التكلفة (Hilton, 1994).

**مدخل تكاليف الجودة Quality costing:** وهو عبارة عن التكاليف المتحققة نتيجة لإمكانية وجود جودة رديئة أو غير رديئة. وتصنف تكاليف الجودة إلى مجموعتين: المجموعة الأولى: تكاليف توافق Conformance Costs وتشتمل على تكاليف المنع (الوقاية) Prevention Costs وتكاليف التقييم Appraisal Costs، المجموعة الثانية: تكاليف عدم التوافق Non-Conformance Costs وتشتمل على تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs وتكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs (Ittner, C.D.1996).

**مدخل الإنتاج في الوقت المحدد Just-In-Time:** هو نظام إنتاج يهدف لتحقيق موقع تنافسي مميز من خلال تحسين الإنتاجية وإزالة الهدر والفاقد والاستغناء عن كافة أنواع المخزون (جريه، 2013).

**نظام الإنتاج المرن Flexible Manufacturing System:** يسعى إلى تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع من خلال زيادة تدفق المعلومات بصورة فورية وتخفيض أوقات التصنيع وتخفيض العمالة، مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الأعطال وتقليل زمن بدء التشغيل، وبالتالي تحقيق مرونة في تحديد التكلفة باتجاه التخفيض (العفيري، 2010).

**التكلفة المستهدفة (TC) Target costing:** هي من أدوات التكلفة المهمة التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف على مستوى مرحلة تصميم المنتج والتأكد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافسي، واتباع هذه الأداة سيزيد من قدرة المنشأة التنافسية ويساعدها على تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار ويدعم المستهلكين ويزيد من ثقتهم في التعامل مع المنشأة. ويبدأ حساب التكلفة المستهدفة بسعر البيع المستهدف الذي يعبر عن السعر المقدر للمنتج الذي يكون المستهلكون المحتملون على استعداد لدفعه للحصول على المنتج. وبالتالي يطرح الربح المطلوب من هذا السعر، ويطلب من فريق تصميم المنتج أن تكون تكلفة تصنيع المنتج في حدود التكاليف المستهدفة (جاريسون، 2002).

**مدخل هندسة القيمة Engineering Value:** يركز على مواصفات المواد الخام واستهلاكها بهدف الوصول إلى تصميم عدة بدائل للمنتج يحقق كافة الوظائف الضرورية من وجهة

تميز منتجاتها فيزيائياً (الإبداع في المنتجات) أو انطباعياً (الإعلان والاسم والشهرة).

ويعتبر نشوء الميزة التنافسية بمجرد توصل الشركة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين. حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، ويوضح (Heizer and Render) بأن الميزة التنافسية تعني إيجاد ميزة متفردة تتفوق بها الشركة على المنافسين، ويؤكد (Macmillan and Tampo) بأن الشركات تسعى إلى التفوق في بيئة أعمالها من خلال امتلاكها الميزة التنافسية والحفاظ عليها، ويعرف الميزة التنافسية بأنها الوسيلة التي تتمكن الشركة من خلالها الفوز في منافستها على الآخرين. (الصميدعي، 2000) و(الطويل، 2007)

وان طرق دعم المزايا التنافسية يتمثل في إطار سلسلة القيمة باعتبارها إحدى أدوات إدارة التكلفة من خلال إعادة ترتيب القيم المتوقعة بما يحقق مستويات عالية وقوية للمنافسة والتي تقوم على ثلاثة عناصر هي: القيم المتولدة، التكنولوجيا، المنطق (Stabel and Fjeldstad, 1998).

واكد على ذلك (Berry and Others, 1997) بان الإدارة الاستراتيجية تركز على المظاهر الاستراتيجية لإدارة التكلفة من خلال التركيز على حاجات العملاء والعلاقات مع الموردين كمطلب رئيسي للموقف التنافسي سواء محلياً أو خارجياً.

وهناك نوعين رئيسيين من الميزة التنافسية هما التكلفة الأقل وLeadership Cost، وتمايز أو تمييز المنتج Differentiation: **الاول: التكلفة الأقل:** أي قدرة الشركة على تصميم، تصنيع، وتسويق منتج أقل تكلفة بالمقارنة مع الشركات المنافسة وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، ولتحقيق هذه الميزة فإنه لا بد من فهم الأنشطة الحرجة في حلقة أو سلسلة القيمة Value Chain للمؤسسة والتي تعد مصدراً مهماً لميزة التكلفة. **الثاني: تمييز المنتج:** أي قدرة الشركة على تقديم منتج متميز وفريد وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص خاصة للمنتج، خدمات ما بعد البيع).

لذا يصبح من الضرورة فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من خلال أنشطة حلقة القيمة وتوظيف قدرات وكفاءات الشركة لتحقيق جوانب التميز. (خليل، 1998) ومن أهم خصائص الميزة التنافسية أن تكون مستمرة ومستدامة، متجددة، مرنة، وأن يتناسب استخدامها مع الأهداف والنتائج التي ترغب الشركة بتحقيقها في المدى القصير والبعيد (الغالب، 2009).

تعتبر الأفكار التي صاغها (Porter) في كتابه "الميزة التنافسية" (l'avantage Cibcyrrentiel) لسنة 1985 عن

الفعلية والمخرجات بالتكلفة المعيارية مما يؤدي إلى تندية التكاليف والمخزون في ظل الأنشطة المتحكمة وغير المتحكمة وصولاً إلى تعظيم العائد وتوفير معلومات استراتيجية فورية ومتنوعة خاصة بتكلفة القياس المحاسبي وتخفيض إجراءات ومراحل العمل المحاسبي والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتقليل من مجالات الضياع والإسراف.

#### تكاليف دورة حياة المنتج Product Life Cycle Costing

(LCC): حيث يقوم على دراسة مراحل سلسلة القيمة والتكاليف الخاصة بكل مرحلة والعمل على دراسة إمكانية تخفيض التكاليف في كل مرحلة مما يؤثر ايجاباً في ربحية المنشأة وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

#### الرقابة على الجودة الشاملة Total Quality Control

(TQC): إن قيام إدارة المنشأة بتطبيق الرقابة على الجودة الشاملة سيساعد في ضمان تحقيق مستويات أعلى لجودة النظم المطبقة بالشركة وجودة عملياتها ومنتجاتها النهائية، وهذا سيعزز من القدرة التنافسية للشركة نتيجة تحقيق حصة أكبر في السوق وتلبية رغبات المستهلكين.

#### مدخل بطاقة القياس المتوازن Balance scorecard: تقوم

على أربعة محاور رئيسية هي: المالي، والعمليات الداخلية، والابتكار والتعلم، والعملاء، ولكل محور أهداف رئيسية يبني على أساسها مؤشرات قادرة على تقييم وتطوير أداء الشركة في الأجل الطويل، بحيث يؤدي استخدام بطاقة القياس المتوازن إلى خلق علاقة توازن بين الأداء المالي (المساهمين) وغير المالي (المستهلكين، العاملين، العمليات التشغيلية الداخلية)، وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير، ومقاييس الأداء غير المالية (التشغيلية) التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل إدارة الاستراتيجية (Kaplan and Norton, 2001).

#### أهمية الميزة التنافسية في الشركات الصناعية: تزداد

الاهتمام بالميزة التنافسية في عالم اليوم مع ازدياد حدة المنافسة وزيادة الصراع التجاري العالمي مما يحتم على الشركات المختلفة تمييز نفسها واكتساب أرضية جديدة في السوق العالمي الكبير، وتشير الميزة التنافسية إلى الخاصية التي تميز الشركة عن غيرها من الشركات المنافسة، وتحقق لهذه الشركة موقفاً قوياً تجاه الأطراف المختلفة. ويمكن لأي مؤسسة أن تحقق الميزة التنافسية بطرق عديدة ولكن أهم هذه الطرق على الإطلاق هي أن تكون الشركة ذات تكاليف منخفضة (تنتج بتكاليف تنافسية وتبيع بسعر منخفض) أو أن تمكن الشركة من

2- دراسة (El-Hwaity, 2013)، بعنوان: Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage, (Applied Study at Industrial Companies at Gaza strip)، هدفت الى التعرف على أهمية الترابط بين أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية وبيان أهمية التكامل بين ادوات واساليب التكلفة الاستراتيجية لتعظيم قيمة للمنظمة وتعظيم الميزة تنافسية لها في الشركات الصناعية في قطاع غزة، حيث وضحت انتقال إدارة التكاليف من الدور التقليدي إلى الدور الاستراتيجي والتركيز على شكل واسع بسبب التراجع المستمر للتكاليف في تحقيق القيمة والإيرادات ونجاح الشركات. وقد استنتجت الدراسة عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات في غزة وبينت اهم المعوقات والمزايا التي من الممكن تحقيقها من تطبيق اساليب التكلفة الاستراتيجية، وقد اوصت بضرورة بذل الجهود لاعادة النظر في انظمة التكاليف المطبقة في بعض الشركات الفلسطينية وتطويرها بما يواكب متطلبات ومتغيرات البيئة الاقتصادية والصناعية لترشيد القرارات الادارية والاستفادة من مزايا استخدام اساليب وادوات التكاليف الاستراتيجية في ادارة وتخفيض التكاليف.

3- دراسة (Aksu, 2013)، بعنوان: System Dynamics Approach as a Tool of Strategic Cost Management، هدفت الى البحث في منهج ديناميكيات النظام المتمثل بالعلاقات السببية، أهمية السببية الدائرية (ردود فعل السببية) مع مرور الوقت، نمط السلوك الديناميكي الموجه (بدلاً من التوجه نحو الحدث) والهيكل الداخلي (منظور الذاتية)، كأداة لإدارة التكاليف الاستراتيجية، حيث وضحت بان سبب عدم تلبية نظم محاسبة التكاليف التقليدية لحاجات ادارة الشركات من المعلومات ادى إلى ظهور ما يسمى بإدارة التكاليف الاستراتيجية (SCM)، والتي ساعدت بظهور ما يسمى بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية (SMA) المستخدمة لمعلومات التكلفة الاستراتيجية، وقد توصلت الدراسة الى ان النجاح في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات يتحقق باستخدام منهج ديناميات النظام كأداة من أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية بسبب منظور نظامها وإعطاء الفرصة لتصميم السياسة التي تعزز أداء الأعمال من خلال تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية الأكثر شيوعاً، مثل تحديد التكاليف المستهدفة ودورة حياة المنتج التكاليف وتحليل التكاليف الاستراتيجية على أساس تكلفة النشاط التي تستخدم من قبل المحاسبين الإداريين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية. وبعبارة أخرى محاسبة التكاليف الاستراتيجية هو مجموع جهود رجال الأعمال للحفاظ على

الإستراتيجيات التنافسية من الأفكار الرائدة في هذا المجال؛ فقد أوجد (Porter) ثلاث إستراتيجيات تنافسية أساسية هي: قيادة التكلفة، التمييز، التركيز (الصميدعي، 2000).

ففي الشركات الصناعية تعتمد استراتيجية المنافسة على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي التحديد الدقيق لما يجب أن يضيفه المنتج من قيمة كي يقدم للعميل، ومن أبرز خصائص هذا المنتج الشكل وتصميم المنتج وتقديم خدمة متميزة للعميل وتوفير شبكة من الأسواق. وأهم هذه الإستراتيجيات:

1- استراتيجية البيئة: تتطلب توفير معلومات موثوق بها عن البيئة التي يعمل فيها وأهمها: معلومات عن العملاء وعن العروض التي يقدمها المنافسون، ويعتبر المصدر الواضح للحصول على تلك المعلومات إدارة التسويق والمبيعات.

2- استراتيجية التوازن: وهي إستراتيجيات: التكلفة، السعر، الجودة، والأداء الوظيفي للمنتج Functionality. وعلى الشركة في هذه الحالة أن تتفوق على أداء منافسيها في كل الأبعاد الثلاثة. وذلك من خلال تنفيذ برنامج إدارة الجودة الشاملة، لتحقيق جودة المنتج وتحديث وتطوير تصميمه لرفع أدائه الوظيفي، وأن تسعى إلى تحقيق الكفاءة في إدارة التكلفة بغية خفض التكلفة ومن ثم سعر البيع (Cooper, 1995).

3- استراتيجية تحليل القوى التنافسية: تهدف إلى تحديد ومعرفة جاذبية القطاع والتي تتوقف على التأثير الذي تحدثه القوى التنافسية، وتمثلت في خمس قوى: (زبائن، موردين، منافسو القطاع، المنافسون الجدد، المنتجات الإحلالية) (كربالي، 2002).

#### الدراسات السابقة

لقد تم التطرق لموضوعي إدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة التنافسية بدراسات عديدة كان أهمها:

1- دراسة (مزوغ، 2013) بعنوان: دراسة نقدية لإستراتيجيات Porter التنافسية، هدفت الى دراسة الانتقادات الموجهة الى إستراتيجيات Porter التنافسية الثلاث وهي: قيادة التكلفة، إستراتيجية التميز، إستراتيجية التركيز، وبينت الدراسة ان الاستخدام الصحيح لإحدى هذه الإستراتيجيات يمكن الشركة من الدفاع عن حصتها السوقية أمام المنافسين، فعلى الرغم من تشديد Porter على أهمية أن لا تتبع الشركة إستراتيجيتين معاً في الوقت نفسه، بل يجب أن تتبع إستراتيجية واحدة فقط من هذه الإستراتيجيات دون الخلط بينها، إلا أنه توجد بعض الشركات من اتبعت إستراتيجيتين معاً في الوقت نفسه ومع ذلك حققت التفوق على باقي المنافسين، وقد خلصت الدراسة الى وضع إطار منهجي لتلك الانتقادات وتحليلها لإثبات صحتها أو نفيها.

لضمان الميزة التنافسية الناتجة عنها.

6-دراسة (Robert, 2010) بعنوان: **Value Chain Management**، هدفت الى التركيز على دراسة إدارة التكاليف الإستراتيجية وبيان دورها في توجيه كل من المنتج والمستهلك على السواء، حيث تأثرت قرارات المنتج برغبات المستهلك خلال مراحل الإنتاج المختلفة منذ لحظة الشراء من المورد وحتى خدمات ما بعد البيع، وذلك في جميع قطاعات الإنتاج والخدمات، وقد خلصت الدراسة الى تحديد احتياجات التطوير والتحسين وتلك التي يجب التوقف عن إنتاجها وذلك في ظل النظام العالمي الجديد، وتحت وطأة البيئة التنافسية الضارية تتطلب ضرورة الاعتماد على الحاسبات الآلية لتخفيض الوقت اللازم لاتخاذ القرارات مما يؤدي إلى خفض تكلفة الأنشطة بهدف الاستفادة من تقنية المعلومات لفهم إدارة التكاليف الاستراتيجية وتحقيق سيطرة كاملة في السوق المنافسة في الألفية القادمة.

7-دراسة (Goldber and Fleming, 2010)، بعنوان: **Cost- Containment and Cost-Management Strategies**، هدفت الى بيان دور التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في مؤسسات الرعاية الصحية (مستشفى نورود) من خلال دراسة استراتيجيات احتواء التكاليف في ظل محدودية الموارد المتاحة، حيث بينت الدراسة آليات وضع وتحديد الأولويات المتاحة امام المؤسسة واتخاذ القرارات التي تلبى الخيارات والتوقعات والافتراضات الأخرى التي قد يكون أو لا يكون لديها تأثير مباشر على الخدمات والبيانات المالية للمؤسسة. وقد استنتجت الدراسة انه لتحقيق استمرار نجاح المؤسسات لا بد ان يكون لديها المقدرة على استخدام المعايير الأساسية التي تعمل على تنفيذ البرامج والتكنولوجيا الجديدة وتوحيد وظائف النظام المالي، مثل: التمويل، والموارد البشرية، وتكنولوجيا المعلومات لتخطيط التكاليف لديها. واوصت الدراسة بضرورة ايجاد العديد من استراتيجيات احتواء التكاليف وتحديد آلية عمل كل واحدة منها لتخطيط تكاليف المؤسسة لتحقيق الفائدة على المدى القصير وذلك بالتركيز على إجراء عملية القياس للموارد المتاحة للمؤسسة.

8-دراسة (العفيري، 2010) بعنوان: **مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية**، هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الاستراتيجية لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية السعودية إقليمياً ودولياً، ووضحت الدراسة أهمية الجمع بين أدوات إدارة التكاليف ممثلة بالإنتاج المرن لتحقيق جودة عالية والبحث عن الزبون وضمان تخفيض التكاليف وتحقيق عائد من خلال

موقعها الاستراتيجي من خلال التحكم في التكاليف في المدى الطويل. وقد اوصت الدراسة الى اجراء المزيد من الدراسات التي يمكن استخدامها في العديد من موضوعات المحاسبة الإدارية كتحليل الميزانية وتخطيط الربح والتكلفة وحجم الأرباح. 4-دراسة (غدير، أنعام، 2012) بعنوان: **دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بمنظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية**، هدفت الى بيان المضامين الجوهرية لمحاسبة تكاليف الجودة في تحسين الميزة التنافسية للمنظمات الصناعية العراقية، وخلصت الدراسة إلى أن محاسبة تكاليف الجودة يمكن أن تُعتمد كمؤشراً جوهرياً للتحقق من قدرة المنظمات الصناعية قيد الدراسة في تحقيق الميزة التنافسية، وعلى أنها المصدر الأهم لاستكشاف فرص التحسين المستمر والإبداع واستثمارها، وذلك على الرغم من تدني مستويات الاهتمام والتنفيذ الفعال لتقنيات محاسبة تكاليف الجودة في المنظمات الصناعية قيد الدراسة. وقدمت الدراسة عدة توصيات أهمها أن نجاح تنفيذ تقنيات محاسبة تكاليف الجودة في المنظمات الصناعية قيد الدراسة يتطلب إعادة هيكلة نظمها المحاسبية التقليدية لتحقيق حالة من التعاون والتعاقد بين الأقسام الهندسية والمحاسبية وأقسام السيطرة النوعية لتأمين التدفق الفعال والمشاركة الحقيقية للمعرفة والمعلومات المرتبطة بتعقب تكاليف الجودة وأنشطتها ومراكزها ونتائجها المنظورة وغير المنظورة التي سيكون لها آثار مهمة في أداء المنظومة المحاسبية في تلك المنظمات الصناعية.

5-دراسة (الجنابي، 2011) بعنوان: **الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة**. هدفت الى البحث في تقنية التكلفة المستهدفة كأحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية ودورها في تحقيق ودعم قيادة التكلفة لمساعدة الشركات في تحقيق استراتيجيات التنافس واكتساب الميزة التنافسية، وقد بينت هذه الدراسة إن إدارة التكلفة الإستراتيجية تمثل استجابة لحاجات الشركات في مواكبة التطورات والمستجدات في البيئة التنافسية الحديثة وان تقنية التكلفة المستهدفة دوراً استراتيجياً في نجاح وتبني الإستراتيجيات التنافسية وذلك من خلال اجراءات التحسين والتطوير في بداية سلسلة القيمة وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والتركيز على عملها، وقد اوصت الدراسة بضرورة تكيف وتفاعل الشركات مع التطورات والمستجدات الحاصلة في البيئة المحيطة بها والعمل على تطويعها لخدمة أهدافها وأهداف وجودها تشغيلياً واستراتيجياً، وان نجاح الشركات في تحقيق قيادة التكلفة يتم من خلال تحقيق وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية يتطلب من الشركات توفير معلومات تساعدها في تخطيط هذه الإستراتيجيات وتنفيذها

التي تحقق فعالية الأداء المالي والإنتاجي والبيعي والتنافسي، وقد استنتجت الدراسة بان مبادئ الحوكمة في رقابتها على مصالح المساهمين بالشركات الإنتاجية تدعم الميزة التنافسية للشركات، وان الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تلعب دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ خطوات الاستراتيجية التنافسية للشركة الإنتاجية من خلال تركيزها على الأمور الخارجية وعلى الميزة التنافسية وهيكل المنافسة. وقد أوصت الدراسة بضرورة توجيه الاهتمام بدرجة أكبر لبيانات التكلفة وتحليلاتها، لأنها تمثل المدخل الفعال لوصول الشركات الإنتاجية إلى مركز تنافسي مميز في ظروف المنافسة السائدة حالياً. وكذلك ضرورة أن تتضمن الإجراءات الحاكمة للتنظيم الإداري والفعال في جوانبه المختلفة بالشركات المساهمة الإنتاجية، دور أنظمة التكاليف الإدارية في وضع خطط الشركة ووضع الأهداف ومتابعة التنفيذ، وتقييم الأداء في ضوء آليات الحوكمة.

11- دراسة (المحمود، 2005) بعنوان: مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، تناولت الدراسة إدارة التكاليف الإستراتيجية من الناحية النظرية، حيث تناولت المتغيرات التي فرضتها البيئة الاقتصادية في ظل النظام العالمي الجديد، ومتطلبات دعم القدرة التنافسية في ظل تلك البيئة، وأثر ذلك على دعم القدرة التنافسية للمنشآت بصفة عامة والشركات المساهمة السعودية بصفة خاصة. ومن الناحية التطبيقية تم استطلاع مدى تطابق أو اختلاف آراء المسؤولين في الشركات المساهمة السعودية في العوامل المؤثرة في درجة المنافسة، والعوامل المؤثرة في المركز التنافسي للشركة ومتطلبات دعم هذا المركز والدور الحكومي الذي يمكن أن يدعم هذا المركز، وقد انتهت إلى أن هناك تبايناً بين آراء المسؤولين في الشركات المساهمة نظراً لاختلاف أوجه الأنشطة بها مما يصعب معه الاتفاق على عناصر موحدة لتصلح لجميع تلك الشركات، وإنما يمكن تحديد العناصر التي تناسب كل مجموعة مقارنة في أوجه نشاطها.

#### ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

لقد تناولت بعض هذه الدراسات موضوع الدراسة بشكل جزئي كدراسة (مزوغ، 2013) التي تنطقت للإنتقادات الموجهة الى استراتيجيات Porter التنافسية الثلاث، بينما دراسة (غدير، أنعام، 2012) تناولت عنصر من عناصر أدوات التكاليف الاستراتيجية وهي تكاليف الجودة، ودراسة (الجناي، 2011) هدفت الى البحث في تقنية التكلفة المستهدفة كأحد

تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي، إضافة إلى تكامل التكاليف المستهدفة وتكاليف الأنشطة لتخطيط وتصميم المنتجات وتحليل الأنشطة لضمان إعادة هندسة القيمة وتطوير التكاليف وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن للوصول إلى استراتيجية إدارة التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات التي يرضى عنها العميل والبحث عنه مستقبلاً، وقد أوصت الدراسة بضرورة تحديث التكامل بين أدوات إدارة التكاليف لتوفير متطلبات الإنتاج وتخطيط وتصميم المنتجات وتخفيض التكاليف وتقييم المنتجات ومقارنتها بالمنافسين للوصول إلى استراتيجيتي التكلفة والتميز التي تحدد سلسلة قيمة العميل والبحث عنه مستقبلاً.

9- دراسة (El Kelety، 2006) بعنوان: Towards A Conceptual Framework For Strategic Cost Management The Concept, Objectives, And Instruments، بينت الدراسة أن إدارة التكاليف الإستراتيجية لا زالت في مراحل البحث وان الدراسات لا تزال في مرحلة مبكرة وقد هدفت الدراسة الى اقتراح شامل للإطار المفاهيمي لإدارة التكاليف الإستراتيجية، حيث أجرت الدراسة تحليلاً لآثار التغيرات في بيئة الأعمال التجارية على أنظمة إدارة التكاليف (مثل التغيرات في الأسواق وزيادة التركيز على العملاء، والتحويلات في أساس المنافسة، والتقدم في مجال تصنيع وتقنيات المعلومات). وأظهرت الدراسة أن الاتجاهات والتغيرات في بيئة الأعمال تؤثر في هيكل التكاليف ودورة حياتها، وبالتالي ينبغي تكييف نظم إدارة التكاليف لتلبية احتياجات بيئة الأعمال بالإضافة إلى ذلك، قيمت الدراسة نظم إدارة التكاليف التقليدية في ضوء الاتجاهات والتغيرات الحديثة في بيئة الأعمال وقدمت بعض الأمثلة التي تؤكد أن إدارة التكاليف التقليدية يجب أن تتحرك باتجاه إدارة التكاليف الإستراتيجية، وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيد من البحوث لتعزيز الإطار المقترح لإدارة التكاليف الاستراتيجية في المستقبل واستكشاف القضايا التنظيمية اللازمة لإدارة التكاليف الاستراتيجية وتفعيلها في المستقبل للمساهمة في وضع نظرية متماسكة لإدارة التكاليف الإستراتيجية.

10- دراسة (حميدة، 2005) بعنوان: دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة، هدفت الى دراسة أهمية تحليل دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية للشركات الإنتاجية المصرية من خلال الاعتماد على مفاهيم وآليات الشركات التي تتعلق بكيفية الاستغلال الأمثل لموارد تلك الشركات، ومن ثم العمل على توفير الآلية

والمبيعات العاملين في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة أسماؤها في بورصة عمان لعام 2014، والبالغ عددهم (73) شركة، تم اختيار (55) شركة كعينة للدراسة يتناسب عمل الادارة فيها ويتوافق مع أهداف الدراسة، وقد تم تصميم استمارة استبيان قسمت إلى أربعة محاور، تناول الأول منها بيان الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، بينما تناولت المحاور الأخرى مجالات فحص واختبار فرضيات الدراسة، حيث عرضت الاستبانة بغرض التحكيم على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال الدراسة. وبعد تعديل فقرات الاستبانة وبما يتناسب مع قدرتها على فحص واختبار الفرضيات وتحقيق أهدافها وزعت على مديري الدوائر المالية والانتاج والمبيعات. حيث تم توزيع ثلاث استبانات على كل شركة استرد منها (150) استمارة من اصل (165) استمارة موزعة، واستبعد (15) استبانة غير صالحة للتحليل، أي أن صافي العينة (135) فرداً أو ما يعادل نسبة (61.64%) من مجتمع الدراسة وهي نسبة ممثلة وفق مقاييس البحث العلمي. وقد خضعت للتحليل حسب برنامج الحزمة الإحصائية SPSS.

#### منهجية الدراسة

لقد اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي لاجراء الدراسة الاستطلاعية حول أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. وقد تم استخدام الاسلوب الوصفي لابرز هذه الاهمية واستخدام الاسلوب التحليلي لتحليل بيانات الدراسة التي تم تجميعها من خلال الاستبانات المصممة لاختبار فرضيات الدراسة.

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

بهدف تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، استخدم الباحثان في ذلك مجموعة من الأساليب الإحصائية المطبقة والمعتمدة في هذا المجال، ومنها:

- 1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل إجابات أفراد العينة.
- 2- اختبار صدق الثبات لإجابات أفراد العينة.
- 3- اختبار One Sample T-Test: لاختبار فرضيات الدراسة واختبار مدى وجود دلالة إحصائية للفرق بين الوسط الحسابي للفرضيات ومتوسط أداة القياس.
- 4- اختبار مربع كاي.

أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية، أما دراستنا (العفيري، 2010) و(المحمود، 2005) تناولتا الموضوع بشكل متكامل ولكن بأهداف مختلفة فالأولى هدفت الى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الاستراتيجية لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية السعودية، بينما الثانية تناولت إدارة التكاليف الإستراتيجية من الناحية النظرية.

أما هذه الدراسة فقد ركزت بشكل أساسي على مدى تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، بالإضافة الى امكانية التطبيق. ويمكن القول، أنه إضافة إلى الاسهامات القيمة التي أضافتها الدراسات السابقة وغيرها من الدراسات التي تناولت موضوعي إدارة التكاليف الإستراتيجية والميزة التنافسية، جاءت هذه الدراسة لتبين دور إدارة التكاليف الاستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية في إطار متكامل بشقيه النظري والعلمي، بحيث يوضح هذا الاطار كيفية الاستفادة من مزايا كل أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية، وذلك بإخضاع عناصر هذه الأدوات للدراسة والتحليل النظري والاختبارات الاحصائية من خلال الدراسة الميدانية، ليتوضح بعد ذلك دور أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية.

#### فرضيات الدراسة

بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة، يمكن صياغة الفرضيات على النحو التالي:

- 1- لا يوجد أهمية ذات دلالة احصائية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ).
- 2- لا يوجد تطبيق ذات دلالة احصائية لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ).
- 3- لا يوجد إمكانية ذات دلالة احصائية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بما يحقق الميزة التنافسية عند مستوى دلالة معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ).

#### الجانب العملي للدراسة

#### مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من مديري الدوائر المالية والانتاج



أهداف الدراسة وبيين الجدول (2) الأوزان الكمية للإجابات،  
وكما يلي:

أداة الدراسة

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لبيان الآراء الوصفية  
لإجابات أفراد العينة، وقد تم تطوير أداة الدراسة للتعبير عن

### الجدول (1)

#### الأوزان الكمية للإجابات

5-4	موافق بشدة
3.99-3	موافق
2.99-2	محايد أو متحفظ
1.99-1	معارض
0.99-0	معارض بشدة

وبلغ مستوى الأهمية لإجابات أفراد العينة على فقرات الاستبانة لبيان مستوى موافقتهم وإدراكهم للفقرات على النحو الآتي:

5-3.67	مرتفع
3.66-2.34	متوسط
2.33-1	ضعيف

على مجموعة من المحكمين ذوي الخبرة في مجال التدريس والعمل. أما بخصوص ثبات أداة الدراسة فقد تم التأكد من ثباتها وقد بلغ معامل الثبات (0.958) لجميع الفقرات، وبما أنها تزيد على (Cronbach Alpha) معامل كرونباخ ألفا النسبة المقبولة (0.70) فإن ذلك يعني إمكانية اعتماد نتائج الاستبانة والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة. وبيين الجدول رقم (2) معاملات الفاكرونباخ حسب متغيرات الدراسة:

حيث تم احتساب المقياس من خلال استخدام المعادلة التالي: (الحد الأعلى للمقياس (5) - الحد الأدنى للمقياس ((1) / عدد الفقرات المطلوبة (3)، ومن ثم إضافة الجواب (1.333) على نهائية كل فئة.

### خامسا: إختبار صدق أداة الدراسة

تم إختبار الصدق الظاهري للاستبانة من خلال توزيعها

### الجدول (2)

#### معاملات الفاكرونباخ حسب متغيرات الدراسة

معامل Cronbach Alpha	عدد الفقرات	المتغير
0.939	19	اهمية أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية
0.722	15	مدى تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية
0.933	17	إمكانية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية الكلي
0.958	51	

التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

3- الفقرات من (1-17) وتقيس إمكانية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بما يحقق الميزة التنافسية.

وجاءت فقرات الاستبانة بمجموع (51) فقرة لتشمل جميع متغيرات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

1- الفقرات من (1-19) وتقيس أهمية أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

2- الفقرات من (1-15) وتقيس مدى تطبيق أدوات إدارة

## سادسا: تحليل إجابات أفراد العينة

عينة الدراسة حسب: الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة الوظيفية، المركز الوظيفي

المحور الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة: ويوضح الجدول رقم (3) الخصائص الديمغرافية لأفراد

## الجدول (3)

الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة حسب: الجنس، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة الوظيفية، المركز الوظيفي

المتغير	العدد	النسبة المئوية	
المؤهل العلمي	دبلوم	21	15.56%
	بكالوريوس	77	57.04%
	ماجستير	26	19.26%
	دكتوراه	11	8.15%
	المجموع	135	100%
التخصص العلمي	محاسبة	63	46.67%
	ادارة	39	28.89%
	مالية ومصرفية	30	22.22%
	اقتصاد	3	2.22%
	المجموع	135	100%
الخبرة الوظيفية	5 سنوات فأقل	29	21.48%
	من 6 الى 10 سنوات	48	35.56%
	من 11 الى 15 سنة	43	31.85%
	16 سنة فأكثر	15	11.11%
	المجموع	135	100%
المركز الوظيفي	مدير مالي	45	33.333%
	مدير انتاج	45	33.333%
	مدير مبيعات	45	33.333%
	المجموع	135	100%

يتضح من تحليل نتائج القسم الأول من الاستبانة جدول رقم (3) أن ما نسبته 57.04% من الأفراد المجيبين عن أسئلة الاستبانة هم من حملة درجة البكالوريوس، فيما جاءت فئة الدكتوراه في المرتبة الأخيرة بنسبة بلغت 8.15% ونستنتج من هذا أن العدد الأكبر من مديري الشركات الصناعية هم من حملة مؤهل بكالوريوس.

كما يلاحظ أن أعلى نسبة تكرر جاءت في فئة تخصص المحاسبة بنسبة بلغت 46.67% وهذا مؤشر على قدرة المجيبين على فهم أسئلة الاستبانة وموضوع الدراسة، تلاها فئة الادارة بنسبة 28.89% ففئة المالية والمصرفية بنسبة 22.22% فيما جاءت فئة الاقتصاد في المرتبة الأخيرة بنسبة 2.22%.

وتشير نتائج الجدول السابق أيضاً إلى أن فئة (6 - 10 سنوات) خبرة قد جاءت في المرتبة الأولى وشكلت ما نسبته 35.56% من عينة الدراسة، تلا ذلك فئة (11 - 15 سنة) خبرة، وقد شكلت ما نسبته 31.85%، وهذا ما يدل على أن غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرة المتوسطة والطويلة نسبياً. تلا ذلك فئة (5 سنوات فأقل) خبرة وقد شكلت ما نسبته 21.48%. وأخيراً جاءت الفئة (16 سنة فأكثر)، وقد شكلت ما نسبته 11.11%.

الفرضية الأولى: لا يوجد أهمية ذات دلالة احصائية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$ .

كما يلاحظ أن أعلى نسبة تكرر جاءت في فئة تخصص المحاسبة بنسبة بلغت 46.67% وهذا مؤشر على قدرة المجيبين على فهم أسئلة الاستبانة وموضوع الدراسة، تلاها فئة الادارة بنسبة 28.89% ففئة المالية والمصرفية بنسبة 22.22% فيما جاءت فئة الاقتصاد في المرتبة الأخيرة بنسبة 2.22%.

وتشير نتائج الجدول السابق أيضاً إلى أن فئة (6 - 10 سنوات) خبرة قد جاءت في المرتبة الأولى وشكلت ما نسبته 35.56% من عينة الدراسة، تلا ذلك فئة (11 - 15 سنة) خبرة، وقد شكلت ما نسبته 31.85%، وهذا ما يدل على أن غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرة المتوسطة والطويلة نسبياً. تلا ذلك فئة (5 سنوات فأقل) خبرة وقد شكلت ما نسبته 21.48%. وأخيراً جاءت الفئة (16 سنة فأكثر)، وقد شكلت ما نسبته 11.11%.

الإستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية  
المساهمة العامة الأردنية:

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (من 1 إلى 19) من الاستبانة، ويوضح الجدول رقم (4) نتائج التحليل الإحصائي للأسئلة المتعلقة بأهمية أدوات إدارة التكاليف

#### الجدول (4)

نتائج إجابات عينة الدراسة حول أهمية أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية  
المساهمة العامة الأردنية

التسلسل	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	تساعد ادارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية من تفعيل وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة للمنتجات مما يزيد من قدرة الموقف التنافسي	4.11	0.77	مرتفعة
2	توفر التكاليف الإستراتيجية معلومات مالية وغير مالية تساعد الشركات الصناعية في التحسين المستمر لادارة مواردها الاقتصادية	3.66	0.78	متوسطة
3	توفر التكاليف الإستراتيجية معلومات مالية وغير مالية تساعد الشركات الصناعية في التحسين المستمر لادارة مواردها البشرية	3.71	0.85	مرتفعة
4	للتكاليف الإستراتيجية دور في توفير المعلومات اللازمة لتحسين الانتاجية ومضاعفها الامر الذي يؤدي الى زيادة الربحية والحصة السوقية	3.82	0.98	مرتفعة
5	توفر التكاليف الإستراتيجية معلومات مالية وغير مالية تساعد الشركات الصناعية في قياس تكلفة الموارد المستنفذة في أداء الأنشطة المهمة لدى الشركة	3.91	1.05	مرتفعة
6	توفر التكاليف الإستراتيجية معلومات مالية وغير مالية تساعد الشركات الصناعية في تحديد وتقدير الأنشطة الجديدة التي تكمن الشركة من تحسين أداءها المستقبلي	3.54	1.10	متوسطة
7	يعتبر تطبيق الشركة لنظام ABC كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية الذي يؤدي الى تقدير أكثر دقة لتكلفة المنتجات	4.08	0.83	مرتفعة
8	يؤدي تطبيق الشركة لمدخل Quality costing كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية الى تحسين جودة المنتج	3.11	0.89	متوسطة
9	يؤدي تطبيق الشركة لنظام Just-In-Time كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية الى تخفيض كلفة المخزون	3.72	0.68	مرتفعة
10	يؤدي تطبيق الشركة لـ Theory of Constraints كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية الى تحقيق توازن خطوط الإنتاج بالمصنع	3.86	0.82	مرتفعة
11	يؤدي تطبيق الشركة لـ Flexible Manufacturing System كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية الى تحقيق مرونة في تحديد التكلفة	3.44	0.97	متوسطة
12	يؤدي تطبيق الشركة لمدخل Target costing كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية الى تخفيض التكلفة في مرحلة التصميم	3.87	0.92	مرتفعة
13	يؤدي تطبيق الشركة لمدخل Engineering Value كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية الى تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة	3.90	0.73	مرتفعة

التسلسل	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الاهمية
14	يسهم تطبيق الشركة لمدخل Kaizen Cost كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحسينات اضافية لعمليات الانتاج	3.75	0.86	مرتفعة
15	يساعد تطبيق الشركة لمدخل Bench Marking كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية في تقييم مواطن الضعف والقوة لأداء الشركة	3.82	0.94	مرتفعة
16	يؤدي تطبيق الشركة لمدخل Balance scorecard كأحد مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية الى خلق علاقة توازنية بين الاداء المالي وغير المالي	3.87	0.93	مرتفعة
17	لإستراتيجيات قيادة التكلفة التنافسية كأحد الإستراتيجيات التنافسية دور في تحقيق الميزة التنافسية للشركات المطبقة لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية	3.87	1.08	مرتفعة
18	لإستراتيجيات التمييز التنافسية كأحد الإستراتيجيات التنافسية دور في تحقيق الميزة التنافسية للشركات المطبقة لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية	3.44	0.99	متوسطة
19	لإستراتيجيات التركيز التنافسية كأحد الإستراتيجيات التنافسية دور في تحقيق الميزة التنافسية للشركات المطبقة لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية	3.43	1.07	متوسطة
	الكلي	3.73	0.63	مرتفعة

Kaizen Cost و Engineering Value و Target costing و System و Bench Marking و Balance scorecard، لما لها تأثير مباشر على تقدير تكلفة المنتجات بدقة قبل الانتاج وتخفيضها اثناء مرحلة التصميم وتحسين الجودة واجراء التحسينات الاضافية لعمليات الانتاج وتخفيض كلفة المخزون وتحقيق التوازن في خطوط الإنتاج والمرونة في تحديد التكلفة وتقييم مواطن ضعف وقوة الأداء للشركة وخلق العلاقة التوازنية بين الاداء المالي وغير المالي في الشركة، الامر الذي يمكن الشركات من تحقيق استراتيجيات قيادة التكلفة التنافسية واستراتيجيات التمييز التنافسية واستراتيجيات التركيز التنافسية، حيث جاءت الاجابات بأوساط حسابية تراوحت بين (4.08) و(3.11) و(1.10) و(0.68).

وبهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه. ولاختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (ت) للعينه الواحدة (One-Sample T-test) ويوضح الجدول رقم (5) نتائج اختبار الفرضية الأولى:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4) ان نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية جاءت لتظهر الأهمية الكبيرة لدور أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، فقد أكدت النتائج للفقرات (1) و(2) و(3) و(4) على أن تطبيق مفاهيم الجودة الشاملة للمنتجات تزيد من قدرة الموقف التنافسي للشركة وتوفر المعلومات المالية وغير المالية للتكاليف الاستراتيجية بحيث تساعد الشركات في التحسين المستمر لإدارة الموارد الاقتصادية والبشرية الامر الذي يؤدي الى زيادة الربحية والحصة السوقية، حيث جاءت الاجابات باوساط حسابية تراوحت بين (4.11) و(3.66) و(0.89) و(0.77). كما أكدت النتائج على باقي الفرضيات إن التكاليف الإستراتيجية توفر معلومات مالية وغير مالية تساعد الشركات في قياس تكلفة الموارد المستنفذة في أداء الأنشطة المهمة وتحديد وتقدير الأنشطة الجديدة التي تكمن الشركة من تحسين أداءها المستقبلي مثل: لنظام ABC و Quality costing و Just-In-Time و Theory of Constraints و Flexible Manufacturing

الجدول (5)

نتائج اختبار الفرضية الأولى حسب اختبار T-test

نتيجة اختبار الفرضية	درجات الحرية	الدالة الإحصائية	T المحسوبة	T الجدولية	الفرضية
رفض	134	*0.000	13.482	1.984	لا يوجد أهمية ذات دلالة احصائية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ )

\* الفروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ).

الفرضية الثانية: لا يوجد تطبيق ذات دلالة احصائية لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ).

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (من 1 إلى 15) من الاستبانة، ويوضح الجدول رقم (6) نتائج التحليل الإحصائي للأسئلة المتعلقة بمدى تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية:

يلاحظ من الجدول رقم (5) أن قيمة T المحسوبة (13.482) هي أعلى من قيمة T الجدولية (1.984) والدلالة الإحصائية لها (0.000)، وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية ورفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: يوجد أهمية ذات دلالة احصائية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية بما يحقق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ).

الجدول (6)

نتائج إجابات عينة الدراسة حول مدى تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

التسلسل	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	تقسم الشركة الأنشطة فيها إلى أنشطة مضيضة للقيمة وأخرى لاتضيف قيمة	1.08	1.32	ضعيفة
2	تلتزم الشركة بمستوى ثابت من الجودة	3.05	1.47	متوسطة
3	تلتزم الشركة بالتأهيل والتدريب المستمرين للقائمين على العمليات الانتاجية	2.41	1.51	متوسطة
4	تعمل الشركة على تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع باستخدام نظام الانتاج المرن	3.04	1.44	متوسطة
5	ان نظام التكاليف الحالي يفى بمتطلبات تطبيق انظمة التكاليف الاستراتيجية في الشركة وادارتها	1.11	0.95	ضعيفة
6	تركز الشركة على تحليل سلسلة القيمة ونظام JIT بدءا من المواد الخام وصولا للمنتج النهائي	1.06	1.21	ضعيفة
7	تعمل الشركة على تصميم التحسينات وتعديل العمليات الانتاجية باستخدام أنشطة هندسة القيمة	1.28	1.37	ضعيفة
8	تقوم الشركة بإجراء التحسينات الإضافية على المنتج (التحسين المستمر)	3.02	1.32	متوسطة

التسلسل	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الاهمية
9	يتم تصميم المنتج في الشركة بأن تكون تكلفة التصنيع في حدود التكلفة المستهدفة	1.13	1.40	ضعيفة
10	تركز الشركة على استخدام المقاييس المالية عند تقييم الاداء	3.70	0.92	مرتفعة
11	تركز الشركة على استخدام المقاييس غير المالية عند تقييم الاداء	1.27	1.42	ضعيفة
12	تطبق الشركة استراتيجية تحليل القوى التنافسية لتحقيق الميزة التنافسية	3.05	1.17	متوسطة
13	تطبق الشركة استراتيجية إدارة الجودة الشاملة، لتحقيق الميزة التنافسية	3.12	1.19	متوسطة
14	تطبق الشركة استراتيجية (التخطيط الاستراتيجي) للمنتجات والاسواق لتحقيق الميزة التنافسية	3.09	1.19	متوسطة
15	تطبق الشركة استراتيجية التوازن (تكلفة، سعر، جودة) لتحقيق الميزة التنافسية	3.15	1.23	متوسطة
	الكلي	2.31	0.68	متوسطة

تحقيق الميزة التنافسية لها في سوق العمل باستخدام إدارة التكاليف الإستراتيجية لتقييم الاداء المالي وغير المالي والتسعير اعتمادا على أسس أخرى كالتكلفة المستهدفة غير الأسس التقليدية كأسس التسعير على أساس التكلفة الكلية، المتغيرة، العائد على الاستثمار، ...).

بينما جاءت اجابات أفراد العينة على باقي الفقرات بالقبول ومستوى اهمية متوسط، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (2.41) و(3.70) والانحرافات المعيارية بين (0.92) و(1.51)، وهذا يؤكد ان أفراد العينة مترددون في الموافقة على تطبيق الشركة لادارة التكاليف الإستراتيجية، ويمكن أن يعزى ذلك الى ضعف الاهتمام بالتأهيل والتدريب المستمرين للقائمين على العمليات الانتاجية لتطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع باستخدام الانظمة الحديثة.

وبشكل عام، جاءت نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية لتظهر أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بصورة ضعيفة، حيث بلغ الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة (2.31)، كما بلغ الانحراف المعياري (0.68).

ويهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه. ولاختبار الفرضية الثانية تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة (One-Sample T-test) ويوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار الفرضية الثانية.

يلاحظ من الجدول (6) أن إجابات أفراد العينة على الفقرة رقم (1) جاءت بوسط حسابي (1.08) وانحراف معياري (1.32)، وهذا يعني اعتماد عدد كبير من الشركات على نظام التكاليف التقليدي الذي لا يتطلب تقسيم الأنشطة الى مضيضة أو غير مضيضة للقيمة، وذلك لاعتماده على عدد قليل من معدلات التحميل للتكاليف الاضافية لعدم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيها مما يضعف الدقة في تحديد تكلفة المنتج.

وقد جاءت اجابات أفراد العينة على الفقرات (5) و(6) و(7) و(9) و(11) باوساط حسابية (1.11) و(1.06) و(1.28) و(1.13) و(1.27) على التوالي، وانحرافات معيارية (0.95) و(1.21) و(1.37) و(1.40) و(1.42) على التوالي، وذلك للتأكيد على وعي أفراد العينة بمتطلبات تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية حيث كانت الاجابات بنسبة متدنية للموافقة لتدل على ان تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات عينة الدراسة لا زال في المراحل الأولية مع توفر الامكانات المالية والمادية والبشرية اللازمة لتطبيقه - وهذا ما أكدت عليه الاجابات على فقرات الفرضية الثالثة - وقد أكدت الاجابات على ضرورة اجراءات التحسين والتطوير المستمرين على العمليات الانتاجية باستخدام تحليل سلسلة القيمة وأنشطة هندسة القيمة ونظام JIT. بدءا من المواد الخام وصولا للمنتج النهائي مثل (أنشطة البحوث والتطوير، تصميم المنتجات والعمليات، الإنتاج، التسويق والتوزيع وخدمة العملاء)، وغيرها من الانظمة الكفوية والادارية الحديثة التي تساعد الادارة في

الجدول (7)

نتائج اختبار الفرضية الثانية حسب اختبار T-test

الفرضية	T الجدولية	T المحسوبة	الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	نتيجة اختبار الفرضية
لا يوجد تطبيق ذات دلالة احصائية لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية $(\alpha \geq 0.05)$ .	1.984	1.076	*0.040	134	قبول

\* الفروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بما يحقق الميزة التنافسية عند مستوى دلالة معنوية  $(\alpha \geq 0.05)$ .

تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (من 1 إلى 17) من الاستبانة، ويوضح الجدول رقم (8) نتائج التحليل الإحصائي للأسئلة المتعلقة بإمكانية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية:

يلاحظ من الجدول رقم (7) أن قيمة T المحسوبة (1.076) هي أقل من قيمة T الجدولية (1.984) والدلالة الإحصائية لها (0.040)، وبالتالي فإنه يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على:

لا يوجد تطبيق ذات دلالة احصائية لأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند مستوى دلالة معنوية  $(\alpha \geq 0.05)$ .

الفرضية الثالثة: لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية لإمكانية

الجدول (8)

نتائج إجابات عينة الدراسة حول إمكانية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

التسلسل	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الاهمية
1	تتوافر لدى الشركات الصناعية المهارات الأساسية لتطبيق أنظمة متقدمة كأنظمة إدارة التكاليف الإستراتيجية بهدف تحقيق الميزة التنافسية	3.78	1.29	مرتفعة
2	هناك وضوح لدى الشركات الصناعية للإجراءات التطبيقية والخطوات العملية لاستخدام أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية	3.02	1.46	متوسطة
3	هناك إلمام ومعرفة لدى الشركات الصناعية بأهمية ومزايا أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية	3.11	1.48	متوسطة
4	تنتم الشركات الصناعية باستخدام التقنيات الحديثة في الإنتاج والأتمتة والتطور التقني، مما يساعد في تبني أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية لتحقيق الميزة التنافسية	3.46	1.39	متوسطة
5	إن تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية يتطلب تكلفة عالية لإعداد المحاسبين والإداريين	3.16	1.49	متوسطة
6	إن النظام المحاسبي المستخدم في الشركات الصناعية يلبي متطلبات تقديم البيانات التي تتعلق بأدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية	3.88	1.36	مرتفعة
7	يتوفر لدى الشركات الصناعية التعاون بين الإدارات والأقسام في الشركة لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية فيها	3.76	1.31	مرتفعة

متوسطة	1.43	3.04	يوجد لدى الشركات الصناعية المقدرة على تحليل عمليات التشغيل الداخلية لتحديد مدى مساهمة كل منها في إضافة قيمة للمنتج	8
مرتفعة	1.08	3.92	يتوفر لدى الشركات الصناعية المقدرة المالية وغير المالية لإحلال آلات أكثر حداثة تواكب التطور التقني في الانتاج	9
مرتفعة	1.39	3.89	تعمل الشركات الصناعية على تطوير نظم المعلومات وقواعد البيانات لديها	10
مرتفعة	1.32	3.74	تعتمد إدارة الشركات الصناعية بشكل جوهري على البيانات التكاليفية في اتخاذ القرارات الإستراتيجية	11
متوسطة	1.61	3.02	يتوفر لدى الشركات الصناعية المقدرة على الإبداع في خطوات الانتاج التي تعد مصدراً متجدداً للميزة التنافسية	12
متوسطة	1.32	3.34	تعتمد إدارة الشركات الصناعية على اتباع نظام التكلفة المستهدفة في قرارات الانتاج وتسعير منتجاتها مما يزيد من قدرة الشركة التنافسية	13
متوسطة	1.32	3.33	لدى إدارة الشركات الصناعية المقدرة على المقارنة بين أداءها وأداء المنافسين في السوق	14
متوسطة	1.48	3.42	لدى إدارة الشركات الصناعية المقدرة على العمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل	15
مرتفعة	1.28	3.95	تسعى إدارة الشركات الصناعية إلى التطوير والتحسين في أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع من خلال فرض مفاهيم إدارة التكاليف الإستراتيجية	16
مرتفعة	1.31	3.98	تسعى إدارة الشركات الصناعية إلى تخفيض تكلفة الأعطال وتقليل زمن بدء التشغيل لما له من اثر على ارتفاع كلفة المنتج النهائي والميزة التنافسية للشركة	17
متوسطة	1.06	3.52	الكلي	

لتحقيق المنافسة في سوق العمل، وهذا ما أكده ارتفاع الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة حيث بلغ (3.52)، كما بلغ الانحراف المعياري (1.06). إلا أن الفقرات (16) و(17) جاءت للتأكيد على اهتمام إدارة الشركات بإدارة التكاليف الإستراتيجية من خلال سعيها الى اتخاذ اجراءات التطوير والتحسين في أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع وتخفيض تكلفة الأعطال وتقليل زمن بدء التشغيل لما له من اثر على ارتفاع كلفة المنتج النهائي والميزة التنافسية للشركة، حيث جاءت الاجابات بمتوسط حسابي (3.95) و(3.98) على التوالي وانحراف معياري (1.28) و(1.31) على التوالي.

ويهدف التحقق من الدلالة الإحصائية للنتائج أعلاه. ولاختبار الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة (One-Sample T-test) ويوضح الجدول رقم (9) نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (8) ان نتائج تحليل البيانات المتعلقة بهذه الفرضية جاءت لتظهر توافر الامكانيات اللازمة لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كالمهارات الأساسية لتطبيق الانظمة المتقدمة لإدارة التكاليف الإستراتيجية ووضوح الإجراءات التطبيقية والخطوات العملية لاستخدامها وتوفير المعرفة التامة بأهميتها ومزاياها في تحقيق الميزة التنافسية للشركة وتوفير الكادر المحاسبي والإداري والمهني القائم على اجراءات التطبيق في مختلف مراحل الانتاج ومقدرتها المالية والتقنية لإحلال آلات أكثر حداثة تواكب التطور التقني في الانتاج وتحقق قيمة مضافة للمنتج، كما أثبتت النتائج أهمية توفر مقاييس الاداء المالية وغير المالية في الشركة اللازمة لتطوير وتحسين الاداء في المستويين القصير وطويل الاجل ورفع قدرة الشركة من الابداع والتميز في خطوات الانتاج



**الجدول (9)**

**نتائج اختبار الفرضية الثالثة حسب اختبار T-test**

الفرضية	T الجدولية	T المحسوبة	الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	نتيجة اختبار الفرضية
لا يوجد أثر ذات دلالة احصائية لإمكانية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بما يحقق الميزة التنافسية عند مستوى دلالة معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ )	1.984	5.653	*0.000	134	رفض

\* الفروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ).

2- بينت النتائج ان تطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية، جاءت بنسب متفاوتة مابين متوسطة وضعيفة، وان ما يمنع او يعيق من التطبيق كمنهج متكامل وبصورة مثالية في الشركات يعود الى مجموعة اسباب، منها:

- اعتماد عدد كبير من الشركات على نظام التكاليف التقليدي.
- ان نظام التكاليف المتبع لا يتلاءم مع متطلبات التطبيق لأدوات إدارة التكاليف.
- هناك ضعف في التقييم المنظم لكافة جوانب وظائف سلسلة القيمة.
- هناك ضعف في تصميم التحسينات باستخدام أنشطة هندسة القيمة.
- الاهتمام بالمقاييس المالية على حساب المقاييس غير المالية.
- هناك اهتمام متوسط بعمليات التحسين المستمر.
- هناك اهتمام متوسط بتطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع.
- هناك تركيز متوسط تطبيق الشركة لاستراتيجيات الميزة التنافسية.

3- هناك امكانية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، وهذا ما تم اثباته من خلال الفرضية الثالثة وما أكدته من توافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات ادارة التكاليف الاستراتيجية، وضوح الإجراءات العملية للتطبيق، الالمام بأهمية ومزايا أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية، انتشار ظاهرة الأتمتة ووجود برامج تدريبية متخصصة لتأهيل وتدريب العاملين.

يلاحظ من الجدول رقم (10) أن قيمة T المحسوبة (5.653) هي أعلى من قيمة T الجدولية (1.984) والدلالة الإحصائية لها (0.000)، وبالتالي فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: يوجد أثر ذات دلالة احصائية لإمكانية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بما يحقق الميزة التنافسية عند مستوى دلالة معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ).

**سابعاً: اختبار التوزيع الطبيعي**

للاعتداع على البيانات التي تم استقصائها من إجابات أفراد العينة في إثبات أو نفي فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (Kolmogorov – Smirnov) لاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، فقد كانت قيمة (Sig) لمتغيرات الدراسة اكبر من مستوى الدلالة (0.05)، مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، والجدول (10) يوضح قيمة (Sig) لكل فرضية:

**الجدول (10)**

**نتائج اختبار التوزيع الطبيعي**

الفرضية	Sig
الأولى	0.063
الثانية	0.078
الثالثة	0.093

**النتائج والتوصيات**

**أولاً: النتائج**

1- توفر ادارة التكاليف الاستراتيجية المعلومات اللازمة للادارة سواء أكانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما يسهم في زيادة الانتاجية، زيادة الربحية، رفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية، ضبط الجودة الشاملة، وهذا ماتم اثباته من خلال الفرضية الاولى وعبر عنه ارتفاع الوسط الحسابي الاجمالي.

- 4- هنالك تأثير مباشر لتطبيق ادوات ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة على تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الاردنية من خلال زيادة قدرة ادارة الشركات على تقدير تكلفة المنتجات واجراء التحسينات الاضافية لعمليات الانتاج وخلق العلاقة التوازنية بين الاداء المالي وغير المالي لها.
- 5- توفر ادارة التكاليف الاستراتيجية المعلومات اللازمة للادارة سواء أكانت تلك المعلومات مالية أو غير مالية مما يسهم في زيادة الانتاجية، زيادة الربحية، رفع كفاءة أداء الموارد الاقتصادية والبشرية، ضبط الجودة الشاملة.
- 6- ان تطبيق مفاهيم وانظمة ادارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات بأساليبها المتعددة تلعب دورا مهما في توفير المعلومات اللازمة لتقييم مواطن الضعف والقوة لأداء الشركة واتخاذ القرارات اللازمة للتحسين والتطوير المستمرين في المستويين القصير وطويل الاجل.
- 7- هناك امكانية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في الشركات الصناعية الاردنية لما يتوافر لديها من المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات ادارة التكاليف الاستراتيجية، وضوح الإجراءات العملية للتطبيق، الالمام بأهمية ومزايا أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية، وتوافر الكفاءات الحاسوبية المؤهلة وانتشار ظاهرة الأتمتة، ووجود برامج تدريبية متخصصة لتأهيل وتدريب العاملين.
- 8- هنالك بعض الصعوبات المتعلقة بتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية كارتفاع التكلفة لإعداد وتأهيل المحاسبين الإداريين وعجز النظام المحاسبي المستخدم عن تقديم بيانات تتعلق بأدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية.
- ثانياً: التوصيات:** وفقاً للنتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثان بما يلي:
- 1- ضرورة الاهتمام بتأهيل المحاسبين عن طريق وضع برامج تتعامل بعمق مع أدوات ادارة التكاليف الاستراتيجية، خاصة ان هذه الادوات ستعتمد بشكل مكثف في المستقبل لدورها الكبير في تطوير أداء المنتج وتخفيض التكاليف مما يسهم بشكل فعال في تعزيز الميزة التنافسية.
- 2- أن تقوم الشركات الصناعية التي لا تطبق منهج ادارة التكاليف الاستراتيجية بتطوير علاقات مع الشركات
- المطبقة لهذا المنهج للاستفادة من خبراتهم في مجال التطبيق، وكذلك عقد الدورات التدريبية بالتعاون مع هذه الشركات للإدارات والعاملين فيها لمعرفة جميع جوانب هذا المنهج وخصوصاً الناحية التطبيقية منه.
- 3- ان المنهج المتكامل لتطبيق ادوات ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الاردنية بصورة مثالية يفرض على ادارة الشركات الانتقال من تطبيق نظام التكاليف التقليدي الى انظمة متقدمة تعنى بالتقييم المنظم لكافة جوانب وظائف سلسلة القيمة واستخدام أنشطة هندسة القيمة لتصميم المنتجات والاهتمام بالمقاييس المالية والمقاييس غير المالية بهدف تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع.
- 4- ضرورة اهتمام ادارة الشركات الصناعية الاردنية والتركيز على تطبيق استراتيجيات الميزة التنافسية لما لها من اثر كبير ومباشر على تحقيق ميزتها التنافسية في سوق العمل وخصوصا ما يتعلق بأنشطة البحوث والتطوير، تصميم المنتجات والعمليات، الإنتاج، التسويق والتوزيع وخدمة العملاء.
- 5- ضرورة الاعتماد على أساليب وأدوات ادارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية كمنهج متكامل لتحقيق الميزة التنافسية للشركات والذي يحقق ميزة تنافسية قوية تتمثل في زيادة الانتاجية والربحية ورفع كفاءة أداء الموارد من خلال التركيز على عقد ورش العمل والندوات والحالات العملية لشرح الجوانب التطبيقية لادارة التكاليف الاستراتيجية.
- 6- ان واقع الشركات الصناعية الاردنية يتطلب اعادة هيكلة نظمها الحاسوبية التقليدية لتحقيق حالة من التعاون بين الاقسام الهندسية والحاسوبية لتنماشى مع تبني المنظور الاستراتيجي لادارة التكلفة.
- 7- العمل على تذليل الصعوبات التي تقف أمام تطبيق منهج ادارة التكاليف الاستراتيجية والاستفادة من أصحاب الخبرة والتخصص في هذا المجال والاستمرار في ذلك حتى وإن لم تتمكن الشركات من تطبيقه في الوقت الحالي.
- 8- إجراء المزيد من الدراسات حول هذا المنهج وإمكانيات تطبيقه على قطاعات أخرى أو القطاع نفسه من مدخل الربحية أو سعر السهم السوقي أو متمع له.

## المراجع

- الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية - دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص121.
- الغالبى، طاهر محسن منصور ومحمد صبحي إدريس، 2009، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، ص309.
- غدير، أنعام، 2012، دور تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية بمنظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، رسالة ماجستير، مجلة الاقتصاد، جامعة الكوفة، بغداد، ص6.
- قنديل، باسل فارس، 2008، أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية - دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص4.
- كربالي، بغداد، 2002، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الأفق الثالثة، 22 مايو 2002، ص15-17.
- محمد بن عبد الله العوض، استراتيجيات التسويق التنافسية (إطار جديد لمفهوم قديم)، الملتقى الأول للتسويق في الوطن العربي (الواقع وآفاق التطوير)، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 15-16 أكتوبر.
- محمود جاسم الصميدعي، 2000، استراتيجية التسويق: مدخل كمي وتحليلي، الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص82.
- المحمود، صالح، محمود رزق، 2005، مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد السادس، العدد الثاني، ص66.
- مزوغ عادل، دراسة نقدية لاستراتيجيات Porter التنافسية، 2013، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 10، ص46-52.
- موقع دليل المحاسبين <http://www.Jps-Dir.org>
- وديع، محمد عدنان، 2001، محددات القدرة التنافسية للأقطار العربية في السوق الدولية، تونس، ص135.
- Aksu, I. 2013. System Dynamics Approach as a Tool of Strategic Cost Management, *the international journal of social sciences*, 15(1): 18-30.
- Charles B. Stable and Oystein D. Fjeldstad, 1998. Configuring Value for Competitive Advantage: On Chains, Shops and Networks Strategic, *Management Journal*, 19(5): 413.
- Chong, Vincent K. and Rundus, Michal J. 2004. Total Quality Management, Marker Competition and Organizational
- باسيلي، مكرم، 2001، محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية، المنصورة، ص24.
- باسيلي، مكرم، 2007، إدارة التكلفة الاستراتيجية - مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، ص18.
- بورصة عمان، آذار، 2014.
- التميمي، إباد وشاكر الخشالي، 2004، السلوك الإبداعي وأثره على الميزة التنافسية - دراسة ميدانية في شركات الصناعات الغذائية الأردنية، مجلة البصائر، المجلد 8، العدد 2، جامعة البترا الخاصة، عمان، الأردن، ص159-196.
- جارسون، ري، إتش، ونورين ايريك، 2002، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، الرياض، ص1015.
- جريره، طلال، 2013، نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 1، كانون الثاني، ص90.
- الجنابي، معاد خلف إبراهيم، 2011، الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 21، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، ص31.
- حميدة، عيد محمود، 2005، دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة - دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة الخامسة والعشرون، العدد 2، ص93-145.
- خليل، نبيل مرسي، 1998، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ص84.
- السلمي، علي، 2001، إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة، مصر.
- الطويل، أكرم أحمد، 2007، مداخلة بعنوان: العلاقة بين أنواع الإبداع التقني وأبعاد الميزة التنافسية/ دراسة ميدانية في مجموعة مختارة من الشركات الصناعية في محافظة نينوى، قسم الإدارة الصناعية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- عبد العظيم، محمد حسن، 2005، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيو، ص71.
- العفيري، فؤاد، 2010، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة المحاسبية في المملكة العربية السعودية، تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، 18-19 مايو، المنعقد في رحاب كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.
- عوض، فاطمة رشدي، 2009، تأثير الربط والتكامل بين مقاييس

- Hilton, R. W. 1994. *Managerial Accounting*, 2<sup>nd</sup> Ed., McGraw-Hill, P.97.
- Ittner, C. D. 1996. Exploratory Evidence on the Behavior of Quality Costs, *Operations Research*, P. 114-130.
- Kaplan and Cooper, R. 1988. One Cost System Is Not Enough, *Harvard Review*, Jan-Feb.m, P.69.
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P. 2001. The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. P.43.
- Kaplan, R. S. and Atkinson, A. A. 1998. *Advanced Management Accounting* Ed., Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, P.46.
- Levitt, T.1986. *The Marketing Imagination*, The Free Press, New York.
- Robert Craig. 2010. Value Chain Management (Industry Trend or Erent). *ENT*, 5: 26-28.
- Smadi, M. S. and Al-Khawakdeh, Khleef. 2006. The Adoption of Total Quality Management (TQM) in Dubai Manufacturing Firms, *Jordan Journal of Business Administration*, 2(4).
- T. Berry and Others. 1997. The Consequences of Inter- Firm Supply Chains for Management Accounting, *Management Accounting*, British, 75(10): 74-79.
- Performance, the *British Accounting Review*, 36.
- Cooper and R. 1998. Slagmulder, *Strategic Cost Management*, Management Accounting, New York, P. 14.
- Cooper, R. 1995. When Lean Enterprises Collide, *Target Costing*, Chapter 7, Harvard Business School Press, Boston.
- Cooper, R., Japanese. 1994. *Cost Management Practices*, CMA Magazine, October.
- El Kelety, Ibrahim Abd El Mageed. 2006. Towards a conceptual framework for strategic cost management the concept, objectives, and instruments, Von der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Chemnitz.
- El-Hwaity, A. 2013. Strategic Cost Management To Maximize The Value Of The Organization And Its Competitive Advantage, (Applied Study at Industrial Companies at Gaza strip), Master Thesis in Accounting and Finance, Islamic University, Gaza.
- Goldber, Alan, J. and Fleming, W., P. 2010. Cost-Containment and Cost-Management Strategies, *Journal of Healthcare Management*, 55:5 September/ October, P. 308-3011.
- Hamadi, K. 1995. Comment Diagnostiquer ET redresser une entreprise, Edition Collection Entreprise, Alger, Algerie. P.32.

## The Importance of the Application Strategic Cost Management and Competition Strategies to Achieve Competitive Advantage for Industrial Companies Jordanian Public Shareholding

*S. Beshtawi, T. Jarerah\**

### ABSTRACT

The study aims to indicate the role of strategic cost management in the development and improvement of production processes to achieve a competitive advantage for Jordanian industrial companies, especially in the changes created by the new economic environment. To achieve the objectives of the study, the researchers designed a questionnaire, distributed to managers of financial, production and sales departments, by three questionnaires for each company, and the questionnaires recovered 135 adopted for the purposes of analysis.

The study reached the strategic management of the costs of its methods multi play an important role in providing the necessary information to perform the steps of strategic competitiveness of the Jordanian industrial companies, and that companies apply tools strategic cost management and strategies for competitive advantage in varying proportions between the medium and weak.

The study provided a set of suggestions and recommendations, including that there is a possibility to apply the tools strategic cost management in these companies because there are fundamental constituents such as the availability of basic skills to use the techniques of strategic cost management and the spread of the phenomenon of automation and the presence of specialized training programs for the rehabilitation and training of workers, but in return the study showed that there are some difficulties relating to the application.

**Keywords:** Strategic Cost Management, Competition Strategies, Competitive Advantage.

---

\* Department of Accounting, Al-Isra University and Jerash University, Jordan. Received on 18/5/2014 and Accepted for Publication on 13/7/2014.