

أثر استخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية

حالة الشركات الصناعية الأردنية

د. سليمان سند السبوع*

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة من قبل الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى تنفيذ هذه الشركات لاستراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز. كما وتهدف الدراسة أيضاً لمعرفة أثر استخدام تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة على الاستراتيجيات المستخدمة.

وقد أظهرت اختبارات t-test للعينة الواحدة بأن الشركات الصناعية الأردنية تسعى لبناء المزايا التنافسية من خلال تبني استراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز، وان هذه الشركات تستخدم مختلف تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية التي تناولتها هذه الدراسة. وقد تبين من نتائج استخدام الانحدار المتعدد ما يأتي: وجود دلالة إحصائية هامة لأثر نظام (ABC) على مختلف الاستراتيجيات؛ وجود دلالة إحصائية هامة لأثر (TQM)، (BPR)، (Bench) على إستراتيجية قيادة التكلفة؛ وجود دلالة إحصائية هامة لأثر (TQM)، (Bench.) على إستراتيجية التركيز، فيما لم تظهر أية دلالة إحصائية هامة لأثر تقنية (TC) على أي من الاستراتيجيات المنفذة.

وقد تضمنت الدراسة عدة توصيات كان أهمها: الاستمرار في استخدام تقنيات (ABC)، (BPR)، (Bench.)، وإعطاء مزيد من الاهتمام في استخدام (TQM)، (TC)، (ABM).

الكلمات الدالة: تكاليف الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، إدارة الأنشطة، الهندرة، استهداف الأداء، إستراتيجية قيادة التكلفة، إستراتيجية التميز، إستراتيجية التركيز.

* أستاذ مساعد، قسم المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية، كلية إدارة الأعمال والاقتصاد، جامعة الحسين بن طلال، ص.ب. (٢٠) معان- الأردن.
تلفون: ٠٠٩٦٢٣٢١٧٩٠٠٠ فرعي: ٧٠٩٢ :e-mail: sliman_alsoboa@yahoo.com

The impact of using advanced costing and managerial accounting techniques on building competitive advantages: the case of Jordanian industrial companies

Dr. Sliman Saned Al Soboa^{*}

Abstract

This study aimed to investigate the usage of advanced costing and managerial accounting techniques and the implementation of different strategies by Jordanian industrial companies. The study also aimed to investigate the effect of these techniques on the implementation of different strategies.

The results of one-sample t-test suggested that Jordanian industrial companies seek to build competitive advantages by adopting cost leadership, differentiation, and focus strategies. It is also found that Jordanian companies use the advanced costing and managerial accounting techniques. The results of multiple-regression, on the other hand, showed that: (ABC) technique had a significant impact on all of the three strategies; (TQM), (BPR), and (Bench) techniques had a significant impact on cost leadership strategy; (ABM) and (BPR) techniques had a significant impact on differentiation strategy; (TQM) and (Bench) had a significant impact on focus strategy. TC technique, on the other hand, had no impact on any of the three strategies.

The study recommended the continues usage of (ABC), (BPR), and (Bench) techniques and to focus more on using (TQM), (TC), and (ABM) techniques.

Key words: activity based costing, total quality management, target costing, activity based management, business process reengineering, benchmarking, cost leadership strategy, differentiation strategy, focus strategy.

^{*} Department of Accounting and Financial and Banking science, Faculty of Business Administration and Economic Al-Hussein Bin Talal University, P.O.Box (20) Ma'an-Jordan. Tel: 00962 32179000, Ext. 7092. E-mail: sliman_alsoboa@yahoo.com

مقدمة:

لقد فرضت التطورات التي حدثت في مجال تكنولوجيا التصنيع وأنظمة المعلومات منذ سبعينيات وثمانينيات القرن الماضي، فرضت منافسة عالمية حادة بين الشركات، الأمر الذي ألزمها السعي نحو تحقيق أو تجاوز مؤشرات التنافس الهامة عند تقديم الخدمات والمنتجات، وذلك على المستويين التشغيلي والاستراتيجي. ولتحقيق المزايا التنافسية في إطار صراعاها للبقاء والاستمرارية، تبنّت الشركات استراتيجيات متنوعة تمثلت أولياتها في خفض التكاليف، التميز، الابتكار، المرونة، النوعية، والتحسين المستمر وغيرها من عوامل النجاح الحاسمة (CSF) Critical Success Factors.

واستجابة لمتطلبات التنافس، قدمت المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف منذ منتصف الثمانينيات من القرن الماضي عدد من التقنيات التي تضمنت أبعادا شكلت في ثناياها طرق مختلفة لتحقيق المزايا التنافسية في مختلف المجالات بما في ذلك وتحديد الكلف وتخفيضها، تخفيض الوقت، تحسين النوعية، التطوير والابتكار، تحسين العمليات، تحسين وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات.

وتمارس الكثير من الشركات العربية، سواء بشكل رسمي أو تلقائي، تمارس جوانب مختلفة من الاستراتيجيات وأدوات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف الحديثة. ومن هذا المنطلق، تأتي هذه الدراسة لبيان اثر استخدام أدوات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية في الشركات المساهمة الصناعية.

مشكلة الدراسة:

تعتمد الشركات طرقا مختلفة في بناء استراتيجياتها التي تقود إلى تحقيق المزايا التنافسية. وقد قدم Porter ما بين عامي 1980 – 1985 ثلاث استراتيجيات عامة يمكنها مساعدة الشركة في تحقيق المزايا التنافسية وبشكل خاص في مجال خفض التكلفة، التميز في المنتجات، والتركيز على منتجات أو قطاعات سوقية معينة. وقد تناول الأدب المحاسبي مجموعة من التقنيات الحديثة التي يمكنها تحقيق مؤشرات هامة في مختلف أنشطة الشركة بما في ذلك خفض التكاليف، المرونة، الابتكار، تطوير وتحسين الأداء بالإضافة إلى اتخاذ القرارات.

ولما كان تحقيق الميزة التنافسية يتأتى من الطريقة التي من خلالها تقوم الشركة بتنظيم وإدارة أنشطتها (Passemar and Kleiner, 2000)، فإن مشكلة هذه الدراسة تتمثل في بيان اثر استخدام بعض أدوات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في تحقيق المزايا التنافسية من خلال استراتيجيات قيادة التكلفة Cost Leadership، والتميز Differentiation، والتركيز Focus المنفذة من قبل الشركات الصناعية المساهمة الأردنية. وتسعى الدراسة لبيان هذا الأثر من خلال: نظام تكاليف الأنشطة Activity Based Costing (ABC)، نظام إدارة الأنشطة Activity Based Management (ABM)، إدارة

الجودة الشاملة (TQM) Total quality Management (TQM)⁽¹⁾، التكلفة المستهدفة Target Costing benchmarking (TC)، الهندرة Business process reengineering (BPR)، استهداف الأداء (Bench.)⁽²⁾.

أهمية الدراسة وأهدافها:

تأخذ هذه الدراسة أهميتها من جانبين: الجانب الأول ويتمثل في الندرة النسبية للدراسات المحاسبية العربية حول الأنظمة المتقدمة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وبشكل خاص (Bench.)، (ABM). والجانب الثاني يتمثل في ندرة الدراسات العربية وحتى الأجنبية منها، والتي تناولت بشكل مباشر اثر هذه التقنيات في بناء القدرات التنافسية، وفي الحقيقة لم يعثر الباحث على أية دراسة تناولت هذه العلاقة. ولذلك فانه من الأهمية بمكان التعرف على اثر هذه التقنيات في بناء القدرات التنافسية في الشركات العربية وبشكل خاص على ضوء العولمة الحالية. وبناء عليه، فان هذه الدراسة تستهدف معرفة مدى استخدام تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة ومدى تنفيذ أي من استراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز من قبل الشركات الصناعية الأردنية، كما تستهدف الدراسة ايضا معرفة اثر استخدام هذه التقنيات في تلك الاستراتيجيات المنفذة من قبل تلك الشركات.

فرضيات الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة اختبار الفرضيات الآتية:

- ١- لا تستخدم الشركات الصناعية الأردنية تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة.
- ٢- لا تتبنى الشركات الصناعية الأردنية تنفيذ أي من استراتيجيات قيادة التكلفة، التميز، والتركيز.
- ٣- لا يوجد اثر هام ذو دلالة إحصائية لتقنيات (ABC)، (TQM)، (TC)، (ABM)، (BPR)، (Bench.) في إستراتيجية قيادة التكلفة Cost leadership المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية.
- ٤- لا يوجد اثر هام ذو دلالة إحصائية لتقنيات (ABC)، (TQM)، (TC)، (ABM)، (BPR)، (Bench.) في إستراتيجية التميز Differentiation المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية.
- ٥- لا يوجد اثر هام ذو دلالة إحصائية لتقنيات (ABC)، (TQM)، (TC)، (ABM)، (BPR)، (Bench.) في إستراتيجية التركيز Focus المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية.

(1) في الحقيقة لا تعد هذه التقنية من الأدوات المباشرة في بناء المحاسبة الإدارية، ولكن مقوماتها ثلاثم وبشكل كبير أهداف التقنيات المتطورة في المحاسبة الإدارية.

(2) سوف تعتمد الاختصارات أعلاه في الأجزاء التالية من هذه الدراسة.

الدراسات السابقة:

لقد خضع تعريف الإستراتيجية لبحث مكثف منذ ستينيات القرن الماضي (Burke and Jarratt, 2004)، حيث كانت توصف بأنها عملية تحديد الأهداف طويلة الأجل للمنظمة وتبني مسار العمل (التخطيط) وتخصيص الموارد الكافية (Chandler, 1962). وعلى الرغم من ذلك، فقد تأخرت صياغة الاستراتيجيات المتنوعة بأبعادها المتداولة اليوم حتى نهايات السبعينيات وبدايات الثمانينيات عندما وضعت ركائز هذه الاستراتيجيات بأشكال مختلفة من قبل بعض الباحثين مثل (Miles and Snow, 1978) حيث وضعوا استراتيجيات المنقب، المحلل، والمدافع، والمستجيب، فيما حدد (Mintzberg, 1978) خمسة أبعاد للإستراتيجية؛ الإستراتيجية كخطة، نمط، حيلة، منظور، والإستراتيجية كموقف أو وضع. وذلك بالإضافة إلى (Porter, 1980,1985) والذي يعد أشهر من كتب في هذا المجال.

وعلى الرغم من كثرة الدراسات التي تناولت موضوع الإستراتيجية من جوانب مختلفة، إلا أن الباحث لم يعثر على دراسات مباشرة لربط تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية بالاستراتيجيات المنفذة من قبل الشركات. ويستعرض الباحث بعض الدراسات العامة التي يمكن أن ترتبط بموضوعات هذه الدراسة.

ففي إطار تنوع استخدام الاستراتيجيات من قبل الشركات، أظهرت دراسة (Salavou and Halikias, 2009) أن الشركات المصدرة اليونانية تنقسم إلى ثلاثة أنواع وتتبع توجهات إستراتيجية مختلفة للتعامل مع المنافسة في أسواق التصدير. فمنها ما يعتمد على الاستراتيجيات المعتمدة على السوق، ومنها ما يعتمد استراتيجيات مختلطة (هجينة) ومنها ما لا يعتمد أية إستراتيجية. كما أظهرت الدراسة أن ربحية التصدير تعتمد على هذه الاستراتيجيات. كما وجد (Jusoh and Parnell, 2008) أن الشركات الصناعية الماليزية مقارنة بالشركات في الدول الغربية، تميل إلى استخدام المؤشرات المالية لقياس الأداء، وقد وجد أن النمو في المبيعات والعائد على الاستثمار هما المقياسين الذين اظهرا علاقات إحصائية هامة مع الاستراتيجيات المتبعة، وهي تختلف عن القطاعات الغربية في تأكيدها على استخدام المقاييس المالية لقياس الأداء. وقد وجد (Hashim, 2000) أيضا أن أداء الشركات المتوسطة والصغيرة الماليزية يختلف وفقا للإستراتيجية التي تبنتها تلك الشركات. وقد أشار (Passeward and Kleiner, 2000) انه لا يوجد إستراتيجية شاملة، ولكي تحقق النجاح فان الإستراتيجية يجب تبنى وفقا لمجال تنافس المشروع والوسائل الحقيقية، حيث ينبغي النظر إلى هيكل القطاع الصناعي الذي ينتمي إليه المشروع والوضع التنافسي للمشروع داخل القطاع المعني.

وقد أظهرت نتائج بعض الدراسات السابقة أهمية تكامل الاستراتيجيات بدلا من الاعتماد على إستراتيجية واحدة فقط (Hiltrop, 1996) (Wagner and Digman, 1997) (Pilkington, 1998) (Acquaah and Yasai-Ardekani, 2008). وقد استنتج (Bamiatzi and

(Kirchmaier, 2009) أن التركيز الانتهازي (الانتقائي وتنوع الاستراتيجيات) على القطاع الذي يضيف قيمة عالية في السوق هو أفضل غطاء للشركات المتوسطة والصغيرة في حال تراجع الأسواق، في حين أشارت نتائج دراسة (Laosirihongthong and Dangayach, 2005) إلى أن أولويات التنافس التي تم التركيز عليها من قبل الشركات في كل من الهند وتايوان قد حسنت النوعية المرتبطة بالمنتج والعمليات والتسليم الوقتي.

وفيما يتعلق بتبني الإستراتيجية الواحدة، أشار (Porter, 1980, 1985) إلى أن المنظمة يمكنها أن تتبني فقط إستراتيجية واحدة وبغير ذلك فإنها سوف تعلق في الوسط *stuck in the middle*. كما ناقش (Miller, 1992) بأنه من المفضل مواصلة تبني إستراتيجية واحدة في الأسواق التي يظهر فيها المستهلك تفصيلا كبيرا للنوعية أو السعر، وذلك بدلا من تبني مزيج من الاستراتيجيات. وقد أشارت دراسة (Rett et al, 2006) إلى أن الشركات التي تبنت إستراتيجية قيادة التكلفة قد حققت أداء أفضل من خلال أنظمة الموارد البشرية المعتمدة على المرونة العديدة في حين كان الأداء ضعيفا من خلال الأنظمة المعتمدة على المرونة الوظيفية. وفي دراسة للعلاقة بين طرق التنافس والاستراتيجيات العامة (الشاملة) وأداء المنشأة، وجد (Powers and Hahn, 2004) أن البنوك التي استخدمت إستراتيجية قيادة التكلفة قد وفرت ميزة أداء هامة إحصائيا عن البنوك ضمن نطاق *stuck-in-the-middle*، فيما لم تحقق البنوك التي استخدمت إستراتيجيات التميز أو التميز في خدمة العميل أو التركيز ميزة الأداء تلك، بينما وجد (Hlavacka et al, 2001) أن المستشفيات التي لا تتبع استراتيجيات محددة قد حققت أداء أفضل بجميع مقاييس الأداء التي استخدمت في الدراسة، فيما حققت المستشفيات التي اعتمدت إستراتيجية واحدة سواء إستراتيجية قيادة التكلفة والتميز والتركيز أداء ضعيفا. ومن جانب آخر، وجدت دراسة (Arping and Lóránth, 2006) أن هناك علاقة ارتباط سلبية بين الرفع المالي في المنظمة وإستراتيجية تميّز المنتج، فيما أشارت دراسة (Avella et al , 2001) إلى أنه لا توجد إمكانية لتحديد العلاقة المباشرة بين إستراتيجية التصنيع وأداء المنظمة في عينة دراستهم.

ومما يجدر الإشارة إليه، أن العوامل التنافسية الخارجية (المشتري، تهديدات الإحلال، الداخلين الجدد للسوق، المزاحمة الشديد، والموردين) تلعب دورا في تحديد الإستراتيجية التي يمكن أن تتبناها الشركة (Song et al, 2002) (Matsumura and Schloetzer, 2009).

وفي إطار تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، أجريت الكثير من الدراسات التي تبين أهمية وفوائد هذه التقنيات وبما يعزز المزايا التنافسية في المنظمة. ففي مجال نظام تكاليف الأنشطة (ABC)، أجريت العديد من الدراسات التي بينت فوائده متضمنة خفض التكاليف (Turney, 1992)، القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل (Cooper, 1990)، توليد البيانات الضرورية لدعم نظرية القيود (Theory of Constraint (TOC) وإدارة الاختناقات (Spoede et al, 1994)، تحديد ربحية المستهلك (Booth, 1994b)، تحليل سلوك التكلفة لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات (Smith,)

(1994)، صنع القرارات (Cooper and Kaplan, 1988)، وغيرها من الميزات. وبالإضافة إلى ذلك، فان هناك بعض العوامل التي تساعد في تحقيق أهداف نظام (ABC)، حيث أشارت دراسة (Banker et al, 2008) إلى أن لا يوجد تأثير هام ومباشر لنظام (ABC) على أداء المصنع إلا أن ممارسات تكنولوجيا التصنيع المتقدمة تعدل وبشكل كلي التأثير الإيجابي لنظام (ABC) على ذلك الأداء، فيما يواجه هذا النظام مشاكل في الشركات التي تجري تغييرات كبيرة في منتجاتها (Thyssen et al, 2006). وفيما يتعلق بقلّة عدد الشركات التي تبنت نظام (ABC) على الرغم من فوائده الواضحة، وجدت دراسة (Brown et al, 2004) أن قرار تبني أو رفض هذا النظام مرتبط بدعم التحديات الداخلية في المنشأة. ومن جهة أخرى، وفي مجال تقييم العلاقة بين الإستراتيجية والخبرة بنظام (ABC)، وجدت دراسة (Bhimani et al, 2005) أن هناك علاقة بين الإستراتيجية وبين التطبيق الناجح لهذا النظام في الشركات التي طبقتة مقارنة بالشركات التي تريد تطبيقه مع تحديد مدى وسرعة التطبيق. وكانت دراسة (Gosselin, 1997) قد أشارت إلى تأثير الإستراتيجية على مدى تبني إدارة الأنشطة وبشكل خاص نظام (ABC).

وفيما يتعلق بإدارة الجودة الشاملة، فقد أجريت الكثير من الدراسات التي بينت فوائدها ومن ضمنها التحسينات في مجالات نظام العمل والموارد البشرية والضبط المالي (Mitra, 2001)، تحسين الأداء المالي (Easton and Jarrell, 1998)، تحسين الجودة ورقابة التكلفة (Hendricks and Singhal, 1997)، الزيادة في الأرباح والمبيعات (Subedi and Maheshwar, 2007)، وذلك بالإضافة إلى في تحقيق مؤشرات رضا المستهلك ورضا العاملين وفاعلية العمليات التشغيلية والتي غالبا ما تم تناولها في أدبيات الأعمال. وعلى صعيد الاستراتيجيات والمزايا التنافسية، أشارت دراسة (Ramírez, 2008) إلى أن تكامل المعرفة الإدارية وإدارة الجود الشاملة تخلق أساسيات التنافس بما يحقق للمنظمة مزايا تنافسية هامة تؤدي إلى زيادة عائدها في جميع المستويات. وقد وجدت دراسة (Douglas and Judge, 2001) أن هناك علاقة قوية نسبيا بين إدارة الجودة الشاملة والمزايا التنافسية التي تحققت في المنظمة. فيما وجدت بعض الدراسات أن هناك علاقة قوية ومعنوية بين نشاط الجودة الشاملة والعمليات الإستراتيجية في المنظمة (Claver et al, 2001) (Emison, 2004). وعلى الرغم من ذلك، فان بعض الدراسات أشارت إلى فشل هذا النشاط في تحقيق اثر ايجابي هام على المنظمة (Hubiak and O'Donnell, 1996) (Giroux and Landry, 1998)، فيما أشار (Shaari, 2010) إلى أن الشركات الماليزية تطبق الطريقة اليابانية في إدارة الجودة الشاملة وعلى الرغم من لم يكن لها تأثير على الأداء التنظيمي من خلال الموظفين والمستهلكين.

وفيما يتعلق بالتكلفة المستهدفة، فقد أجريت العديد من الدراسات التي بينت فوائد هذه التقنية والتي شملت المساعدة في تقدير تكاليف الخردة والعمل المعاد من تحليل العملية (Roth, 1998)، تحسين جودة المنتج (Wu, 2004)، تطوير منتجات وتكنولوجيا صديقة للبيئة (Chen et al, 2008)، تخفيض

التكاليف، فهم هياكل تكلفة الموردين، تحسين إدارة الكلفة الداخلية، تحسين مراقبة الكلفة، زيادة القابلية للمحاسبة عن التكلفة (Eilram, 2000)، كما أن التكلفة المستهدفة تعد أداة مهمة في التنافس من خلال سرعة التسليم والنوعية والمرونة واعتمادية التسليم (Helms et al, 2005). وفي مجال الإستراتيجية، يقول (Shank and Fisher, 1999) أن الحقائق التنافسية استوجبت تغيير إستراتيجي رئيسي والذي أستخدم التكلفة المستهدفة كمقوم هام في جهود تخفيض التكلفة والتي تؤدي إلى تجديد وتقوية الإستراتيجية.

وفي إطار فلسفة (ABM)، بينت الأدبيات المحاسبية والدراسات العديد من المزايا التي يمكن أن تحققها المنظمة من تبني هذه الفلسفة بما في ذلك رضا المستهلك وتحسين القيمة المحصلة من قبله وتحسين الربحية (Blocher et al, 1999)، (Horngren et al, 2000)، إدارة ورقابة أداء المشروع باستخدام معلومات النشاط كوسائل أساسية لدعم القرار (Hixon, 1995)، توجيه وقياس ورقابة أهداف المنظمة لأغراض تعزيز الأداء (Ashworth and Hugh, 1995)، فهم وهندسة وقياس وصنع القرارات بشأن الأنشطة لوضع المشروع على طريق التميز والتحسين المستمر (Burch, 1994). ومن جانب آخر، وفيما يتعلق بعلاقة هذه الفلسفة بالإستراتيجيات، فقد أشرت بعض الدراسات وجود تأثير للإستراتيجية على هذه التقنية (Gosselin, 1997) (Baird et al, 2004)، كما أشارت دراسة (Askarany et al, 2007) إلى أن انتشار (ABM) مرتبط بمعنوية بخصائص الابتكار التي تضمنت ميزته النسبية عن الممارسات الحالية، توافقيته مع الثقافة، التعقيد في فهمه، اختبار تجربته، وقابلية نتائجه للملاحظة.

وفيما يتعلق بإعادة هندسة الأعمال أو ما يعرف بالهندرة، فقد أشارت الكثير من الدراسات إلى أهميتها على صعيد المنظمة ككل. فقد أشارت دراسة (Motwani et al, 1998) أن بيئة التنافس قد حفزت قادة منظمات الأعمال للأخذ بالاعتبار عملية الهندرة في بحثهم عن التحسين الدراماتيكي في الكفاءة التنظيمية. كما وجدت دراسة (Albizu and Olazarán, 2006) أن عملية (BPR) قد استخدمت بطريقة وقائية وبتكلفة اجتماعية منخفضة نسبياً. ووفقاً لمؤشرات أداء المنظمة، فقد تولدت نتائج ايجابية معتدلة بناء على المدد الزمنية للتطبيق المرتبطة مباشرة بنطاق التغييرات التنظيمية. أما بالنسبة للفوائد التي يمكن أن تحققها هذه التقنية، فقد اعتبرت تقنية (BPR) بأنها إحدى التغييرات التي يمكن أن تتبناها المشروعات لزيادة الحصة السوقية وتحصيل الأرباح (Olalla, 2000)، كما أنها تساهم في إدارة التكلفة والمستهلك بفاعلية في إطار الأداء والنوعية (Dawood et al, 2007). وبالإضافة إلى ذلك، فإنها تؤدي إلى تنظيم العمليات وتخفيض الكلف وبقاء المراحل (العمليات) والتي تقود إلى زيادة الإيرادات وتكامل وإدارة أفضل للوظائف المتداخلة وتعزيز الجودة، وفوق كل ذلك تحسين مستوى معرفة ومهارة الموظفين (Roy, 2005).

وفيما يتعلق بتقنية استهداف الأداء (Bench.)، فقد أشارت الدراسات إلى العديد من فوائدها مثل تحسين فهم العمليات وتحسين الأداء وسرعة تتبع وإجراء التحسينات بسبب الخبرة المكتسبة من أفضل الممارسات (Dunn, 2003). تعزيز أداء عملية تطوير المنتج (Schrijver, 1996)، تحسين الربحية وتحديد فرص تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة (Bilbrey, 2009)، تعزيز التعلم التنظيمي (Buckmaster, 1999)، تعزيز التعلم في سلاسل العرض الداخلية المعقدة (Benton et al, 2007)، مراقبة طبيعة وفاعلية خدمة المستهلك (Savage and Bamford, 1998)، وقد وصفت دراسة (Hirsch, 2001) التي أجريت على قطاع الاتصالات، وصفت عملية استهداف الأداء (Bench.) في تطوير الإستراتيجية بأنها أداة لخفض التكاليف وخلق قيمة إضافية للمستهلك بالإضافة إلى توليد إيرادات جديدة.

الإطار النظري:

إن وجود الأسواق الحالية المتطورة والتغيرات المستمرة في خيارات وتفضيلات المستهلكين إلى جانب المنافسة العالمية الحادة، يضع الشركات الصناعية اليوم تحت وطأة ضغوط متنوعة ومتزايدة، الأمر الذي يفرض عليها البحث في الخيارات الإستراتيجية وخلق المزايا التنافسية التي تضعها بين منافسيها في وضع تنافسي جيد.

وتعرف المزية التنافسية بأنها القيمة الاقتصادية الإضافية التي تقوم بخلقها المنشأة بسبب كفاءتها التي تفوق كفاءة المنافسين في سوق المنتج (Peteraf and Barney, 2003)، فالميزة التنافسية تقود إلى حماية الحصة السوقية للمنشأة أو حماية قاعدة مستهلكيها أو حماية هوامش الربح لديها (Grant, 1991). ولذلك فإن المنظمة التي ترغب ببناء الميزة التنافسية عليها أن تقوم بخلق ورفع فاعلية قدراتها (Muthusamy and Palanisamy, 2004).

وفي هذا الإطار، فإنه ينبغي على الشركات تحسين الأولويات التنافسية لديها والتي تتمثل في إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل التكاليف وب نوعية عالية، التسليم الوقتي والاستجابة السريعة لطلبات المستهلك، المرونة من خلال ردة الفعل للتغيرات في الإنتاج ومزيج المنتج وتغيرات التصميم والتذبذبات في المواد والتغيرات في النتائج المترتبة على هذه العمليات، وأخيراً الابتكار في تقديم منتجات وعمليات جديدة (Dangayach and Deshmukh, 2001). ولتحقيق هذه الأهداف، فإن على الشركات تبني الاستراتيجيات التي تشمل كامل سلسلة القيمة لديها بدءاً من توفير المواد الجيدة وعمليات تصميم المنتج والتحسين في العمليات وزيادة مرونتها وتخفيض التكاليف وإيجاد القنوات التسويقية الملائمة لتوصيل المنتجات للمستهلكين بشكل فوري وبالأسعار التنافسية.

وعلى ضوء هذه المتغيرات، قدم منظرو الإدارة وعلى رأسهم Michael E. Porter، قدموا مجموعة من الاستراتيجيات التي يمكن أن تساعد الشركات في تحقيق أهدافها. ومن بين أكثر الاستراتيجيات التي تناولها الباحثين، تميزت ثلاث استراتيجيات عامة وفيما يأتي بيانها:

إستراتيجية قيادة التكلفة :Cost leadership strategy

يدور محور هذه الإستراتيجية حول خفض التكاليف، والذي ينبغي أن يشمل، قدر الإمكان، كافة أنشطة سلسلة القيمة في المنظمة. وقد حدد (Porter, 1980, 1985) خمس خطوات لتحقيق قيادة التكلفة تضمنت: تحديد سلسلة القيمة الملائمة وتخصيص التكاليف والأصول لهذه السلسلة، تحديد موجبات التكلفة لكل نشاط ذي قيمة ومعرفة كيف يتفاعل، تحديد التكاليف النسبية للمنافسين ومصادر فروقات التكلفة، تطوير الإستراتيجية لتحقيق وضع تكلفة منخفض نسبيا من خلال رقابة موجبات التكلفة أو إعادة صياغة سلسلة القيمة، وأخيرا اختبار إستراتيجية خفض التكلفة لمعرفة قابليتها على الاستمرارية.

وفي مناقشته حول إستراتيجية قيادة التكلفة، خلص (Porter, 1980) إلى أن وضع الكلفة المنخفضة يوفر حماية للمنشأة ضد جميع القوى التنافسية الخمس المتمثلة في مزاحمة المنافسين، قوة المستهلكين، قوة الموردين، الداخليين الجدد إلى السوق، ومواجهة عمليات إحلال المنتجات أو الخدمات.

إستراتيجية التميز :Differentiation strategy

تتبلور هذه الإستراتيجية في التفوق على المنافسين في تلبية احتياجات المستهلك بتقديم منتجات ذات جودة عالية، وبطبيعة الحال تقوم المنشأة برفع أسعارها مقابل هذه الجودة. وقد حدد (Porter, 1980, 1985) سبع خطوات لتحقيق التميز شملت: تحديد هوية المشتري الحقيقي، فهم سلسلة القيمة للمشتري واثر منتج البائعين عليها، تحديد معايير الشراء لدى المشتري، تحديد الموارد المتميزة المحتمل في سلسلة القيمة في المنشأة، تحديد تكلفة هذه الموارد المتميزة، اختيار الأنشطة القيمة التي تولد التميز الأكثر قيمة للمشتري فيما يتعلق بالتكاليف التي حدثت، وأخيرا اختبار إستراتيجية التميز التي تم اختيارها لمعرفة قابليتها على الاستمرارية.

ولتحقيق التميز، فانه من المتوقع أن تتحمل المنشأة تكاليف عالية في سبيل خلق قيمة للمستهلك، ولذلك فان المنشأة في هذا الوضع تسعى لان تخفض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمستهلك مثل كلف المناولة أو التهيئة أو كلف العمالة. وفي ظل هذه الإستراتيجية، فان المنشأة تسعى أيضا لتحقيق الأداء المتميز الداخلي من خلال تقليل الوقت الضائع وزيادة سرعة التشغيل وإطالة حياة المنتج وغيرها من العوامل المماثلة. وكما هو الحال فيما يتعلق بإستراتيجية قيادة التكلفة، فقد ناقش (Porter, 1980, 1985) أن هذه الإستراتيجية تحقق للمنشأة مزايا هامة في مواجهة القوى التنافسية متضمنة ولاء المستهلك للمنتجات والذي يقود إلى إبعاد المنشأة عن مزاحمة المنافسين، كما انه يخلق عوائق أمام الداخليين الجدد، ويضع المنشأة في وضع أفضل لعمليات الإحلال. وبالإضافة إلى ذلك، فان إستراتيجية التميز تمكن المنشأة من التعامل مع قوة الموردين بسبب العوائد المرتفعة التي تحققها.

إستراتيجية التركيز :Focus strategy

تعد إستراتيجية التركيز مزيجا من الإستراتيجيتين السابقتين والتي تقود جهود المنظمة للتركيز على قطاع معين (محدود) من السوق (Jusoh and Parnell, 2008)، وذلك بدلا من التركيز على

القطاع السوقي بكامله. ولكي تحقق المنشأة النجاح وفقا لهذه الإستراتيجية، فعليها أن تختار إما إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التميز ولكن في أسواق أكثر محدودية من حيث الحجم (Hlavaka et al, 2001).

ويقوم أساس هذه الإستراتيجية على أن المنافس المتخصص في قطاع سوقي معين سوف يقوم بخدمة هذا القطاع بشكل أفضل مما لو ترك للمنافسين بشكل عام. ووفقا لهذه الإستراتيجية، تسعى المنشأة من خلال توجيه قدراتها نحو قطاعات محددة مستهدفة إلى تحقيق الميزة التنافسية حتى لو لم تمتلك أو تحتفظ بتلك الميزات في السوق ككل. ومن الشروط الأساسية لإستراتيجية التركيز، هو أن يكون القطاع المستهدف مختلف إلى حد ما عن القطاعات السوقية الأخرى (Hlavaka et al, 2001) (Porter, 1985, 1980).

وبالنظر إلى مقومات الاستراتيجيات السابقة، وعلى ضوء تعريف (Kaplan and Norton, 1992) للإستراتيجية على أنها مجموعة من الافتراضات التي تربط المقاييس غير المالية بالقيمة المستقبلية من خلال سلسلة من علاقات السبب- النتيجة، فإن المتتبع لأنظمة وتقنيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الحديثة، يجد أنها تصب في بوتقة بناء هذه الاستراتيجيات وبما يحقق المزايا التنافسية للمنظمة. وفيما يأتي استعراض مختصر لأهم تلك الأنظمة والتقنيات.

أولاً: نظام تكاليف الأنشطة (Activity-Based Costing (ABC):

لقد عرف نظام (ABC) بأنه النظام الذي يركز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية ويستخدم كلف هذه الأنشطة كوحدات بناء لتجميع أهداف الكلفة الأخرى (Horngren and Foster, 1991). كما يعرف بأنه نظام المعلومات الذي يظهر بنية كلف وربحية المنتجات والخدمات في المنظمة (Babad and Balachandran, 1993). وقد حاز نظام (ABC) على نصيب وافر من البحث النظري والتطبيقي وأصبح معروفا لدى جميع المنظمات تقريبا.

ويعتمد نظام (ABC) في آلية عمله بداية على تحليل العمليات (Bentley, 1995) وتحليل الأنشطة (Osborne and Ringrose, 1998)، الأمر الذي يقود في النهاية إلى التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات أو الخدمات.

ثانياً: فلسفة إدارة الأنشطة (Activity-Based Management (ABM):

لقد عرفت فلسفة (ABM) بأنها التقنية التي تستخدم معلومات كلفة (ABC) ليس فقط بالنسبة لقرار المنتج أو الخدمة التي ينبغي بيعها، بل وبشكل أكثر أهمية، لتحديد فرص تغيير الأنشطة والعمليات لتحسين الإنتاجية (Cokins 1996)، كما عرفت أيضا بأنها نظام المعلومات المتكامل والذي يساعد الشركة في إعادة توجيه جهودها وتحسين ربحيتها بشكل جذري (Gammell and McNair, 1994). وتشير الكتابات الأولية حول إدارة الأنشطة واستخدام معلوماتها، إلى أن هناك نوعين من المعلومات المستندة للنشاط هما (Johnson, 1988): المعلومات غير المالية حول مصادر القيمة

التنافسية (مثل النوعية والمرونة) لأنشطة الشركة التشغيلية، والتي توضح كيف أن القيام بالأنشطة التشغيلية بفاعلية يؤدي إلى تسليم قيمة للمستهلك. ومعلومات الكلفة الإستراتيجية، والتي تمكن المدراء من تقييم الربحية طويلة الأمد، وذلك بالنسبة للمزيج أو التشكيلة الحالية من منتجات الشركة وأنشطتها. ولتحقيق أهدافها، فإن فلسفة (ABM) تقوم بشكل جوهري على تصنيف الأنشطة وفقاً لمفهوم إضافة القيمة للمنتج أو المستهلك إلى أنشطة مضافة للقيمة (Value –Added activities (VA)، وأنشطة غير مضافة للقيمة (NonValue –Added Activities (NVA). حيث تسعى المنظمات هنا لتخفيض الوقت والجهد والكلف المترتبة على إنجاز الأنشطة، وكذلك التخلص من الأنشطة غير الضرورية. ومن منظور الكفاءة، تصنف الأنشطة حسب (ABM) إلى أنشطة كفوءة (Efficient) وهي الأنشطة التي لا يستهلك أداؤها موارد زائدة مقارنة بالأنشطة التي يؤديها الآخرون، وأنشطة غير كفوءة (Inefficient)، وهي تلك الأنشطة التي تتطلب موارد أكثر مما هو ضروري لإنتاج المخرجات المطلوبة (Atkinson et al, 1997).

ثالثاً: إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management (TQM):

لقد عرفت تقنية (TQM) بأنها عملية التحسين المستمر والتي تبحث عن الفرص لزيادة رضا المستهلك من خلال تحديد وحل المشاكل التي تقيد الأداء الحالي للمنظمة (Smith, 1990). ويقول (Lowder, 2007) أن ممارسي نشاط إدارة الجودة قد كافحوا لتطوير عمليات الإدارة الفعالة التي تؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية المنظمة وتعزيز جودة المنتج وتعظيم رضا المستهلك. وبناء عليه، فإنه يمكن القول أن فلسفة (TQM) تستهدف المستهلك عبر النوعية الجيدة، والتي ينظر لها على أنها مطلب مستمر يمكن الوصول إليه عبر سلسلة القيمة من خلال التحليل المستمر لعمليات المنظمة، وذلك من أجل تحسين الأداء والتقليل من أخطاء العمل والتعرف على حاجات المستهلك والتأكد من أن ما تقدمه المنظمة يلبي تلك الحاجات.

رابعاً: التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC):

تعد التكلفة المستهدفة (TC) إحدى أدوات إدارة الكلفة المتميزة في بيئة التنافس العالمي. ويبدأ مدخل الكلف المستهدفة بالتحليل الإستراتيجي لبيئة المنافسة وتحليل الأسعار والتعرف على احتياجات المستهلك من حيث النوعية والمتطلبات الوظيفية للمنتج. وتتحدد الكلف المستهدفة بطرح هامش الربح المستهدف من السعر المحدد، ليبدأ بعدها العمل على تحسين وتطوير التصاميم التي تخفض من كلف الإنتاج. ومن الجدير بالذكر، أن مدخل هندسة القيمة (Value Engineering (VE يعد من أهم المداخل إلى تساهم في تحقيق الكلف المستهدفة، وذلك بطريقتين: (Kaplan and Atkinson, 1998)

- أ- وضع تصاميم منتج محسنة لتخفيض كلف الصنع وكلف الأجزاء مع عدم التضحية بالوظيفية، أو بواسطة المنتجات الجديدة والتي قد تحقق الوظائف بطرق مختلفة.
- ب- إلغاء الوظائف غير الضرورية والتي تزيد من التعقيد وكلف المنتج.

خامسا: الهندرة (Business Process Re-engineering (BPR):

لقد عرف (Smith, 1998) عملية (BPR) بأنها إعادة التفكير الجوهري في إعادة التصميم الجذري لعمليات الأعمال، وذلك لأحداث تحسينات دراماتيكية (مثيرة) في الأداء. كما عرفت بأنها عملية أيجاد وإلغاء أنشطة (NVA)، فهي تتضمن تقييم أهداف العملية وإعادة تصميمها كلها لجعلها اقل كلفه (Atkinson et al, 1997). وتتطلب هذه العملية النظر إلى عمليات المنظمة الرئيسية من زاوية التعدد الوظيفي. ولذلك فإن المطلوب هو العمليات التي تخترق الحدود التنظيمية، الأمر الذي يتطلب إعادة تصميم العملية بهدف جعل الأداء أفضل، وإعادة تنظيم الشركة لمقابلة متطلبات المستهلك (Classe, 1993).

- وتقوم عملية (BPR) في جوهرها على صنع التغييرات الجذرية في ثلاثة مجالات هي:
- أ- المنظمة ككل: وذلك بإجراء تغييرات رئيسية تؤثر على جميع وظائف الشركة وتعود إلى طريقة مختلفة جذرياً للقيام بالعمل، والابتعاد عن الطريقة السابقة والتي نتجت عن طريق التطور وليس التصميم المثالي (Booth, 1994a).
 - ب- الهرميات الوظيفية: لقد تطورت الهرميات الموجودة على شكل أقسام وظيفية تشجع التميز الوظيفي ولكنها لا تؤدي العمل مجتمعة بشكل جيد في مقابلة متطلبات المستهلك (Booth, 1994a). وعلى ذلك، فهي تحدث كلفاً زائدة، كما أنها تسبب مشاكل في النوعية وذلك عن طريق سعي كل قسم أو وظيفة إلى تعظيم مخرجاته الفردية- مقابل الأقسام والوظائف الأخرى- وذلك على حساب المنظمة ككل (Lilley, 1997).
 - ج- ادوار الكادر المتشظية: فأدوار الأشخاص أصبحت مخصصة، الأمر الذي ينتج عنه أن يكون الكادر مسؤولاً فقط عن جزء صغير من المهمة الكلية. ويمكن أن ينتج عن هذا الأمر نقص أو فقدان إمكانية المحاسبة عن المهمات المكتملة، وتجزئة المهارات المطلوبة للعمل، والحاجة إلى أنظمة جدولة عالية التعقيد (Booth, 1994a).

سادسا: الأداء المستهدف (Benchmarking (Bench.:

تعد تقنية (Bench.) إحدى التقنيات المركزية في وضع الأهداف والخطوط الأساسية لعملية التحسين المستمر، حيث تعرف هذه العملية بأنها إيجاد وتنفيذ أفضل الممارسات (Scott, 1996)، أو البحث المستمر عن الطريقة الأكثر فعالية في انجاز المهمات (Hilton et al, 2008). وعلى الرغم من أن هذه العملية ليس لها شكل ثابت أو محدد، إلا أن الثابت فيها هو أنها تستهدف تحسين أداء العمليات والأنشطة الموجودة، وذلك بمقارنتها بأفضل الممارسات وبما يؤدي إلى تعزيز عوامل النجاح الحاسمة (CSF) في المنظمة. ويمكن القيام بهذه العملية ضمن مرحلتين هما:

- 1- اختيار العملية: حيث يتم في هذه المرحلة تحديد عوامل النجاح الحاسمة وبعدها تعريف عمليات المنظمة التي يجب أن تتميز أو تتفوق بها من أجل تحقيق تلك العوامل. وفي هذا الإطار يمكن

الاعتماد على ثلاثة معايير في اختيار العملية التي يراد استهداف أداؤها وهي (Booth, 1994c): أن تكون مخرجات العملية ملائمة لعوامل النجاح الحاسمة في المنظمة، وأن تكون العملية ذات أهمية، واختبار واختيار العملية التي يرونها الأفراد الذين ينجزونها بوجهة نظر ايجابية.

٢- اختيار الشريك في الأداء: وفي هذا الإطار ينبغي أن يكون الشريك ناجحاً في السوق المعنية، وأن يكون نجاحه معتمداً على المنافسة ذات القيمة والتي يراد استهدافها معه (Booth, 1994c). ومن الجدير بالذكر، أن عملية المقارنة قد تتم على أكثر من مستوى وتشمل: المقارنة مع المنافسين، المقارنة مع المتخصصين في وظيفة ما، المقارنة مع المنظمات غير المنافسة، وأخيراً يمكن للمنظمة إجراء المقارنات الداخلية في العمليات التي تتميز بها.

منهجية الدراسة:

لقد اعتمد في هذه الدراسة على منهجين من مناهج البحث العلمي وهما: المنهج الوصفي بهدف وصف خصائص الاستراتيجيات وتقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية، والمنهج الكمي لبيان أثر تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية على المزايا التنافسية من خلال الاستراتيجيات المنفذة في تلك الشركات.

مجتمع الدراسة:

تستهدف هذه الدراسة الشركات الصناعية المساهمة الأردنية المسجلة في هيئة الأوراق المالية لعام 2009.

بيانات الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على نوعين من البيانات هما: البيانات الأولية والتي سوف جمعت من خلال استبانة تم تصميمها لانجاز هذه الدراسة، والبيانات الثانوية المتمثلة في الدراسات السابقة والكتب والدوريات والمجلات التي تناولت موضوعات الدراسة.

أداة جمع البيانات:

لقد صممت أداة جمع البيانات (الاستبانة) بالاستفادة من الأدبيات المحاسبية المنشورة حول موضوعات الدراسة. وقد تضمنت جزأين: اشتمل الجزء الأول على خمس وثلاثين فقرة لقياس متغيرات الدراسة الخاصة بتقنيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، فيما اشتمل الجزء الثاني على اثنتي عشرة فقرة لقياس المتغيرات المتعلقة بالاستراتيجيات. وقد وزعت الاستبانة عبر الزيارات الميدانية على كامل الشركات الصناعية الأردنية (92 شركة)، وقد استرد الباحث بعض هذه الاستبانات من الشركات الأردنية أثناء الزيارات الميدانية، فيما استرد باقي الاستبانات بواسطة البريد العادي. وقد كان مجموع الاستبانات المستردة (48) استبانة مشكلة ما نسبته (52.3%) من مجتمع الدراسة.

متغيرات الدراسة:

لقد وجهت أسئلة الدراسة لبيان مدى استخدام تقنيات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية موضوع الدراسة من قبل الشركات سواء كان ذلك بشكل رسمي أو كممارسة عملية اجتهادية، وكذلك بيان مدى تنفيذ الاستراتيجيات من وجهة نظر المدراء الماليين في تلك الشركات. وتعتمد الدراسة على مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط لقياس متغيرات الدراسة، بحيث تمثل (5) موافق بشدة (sa) strongly agree؛ إلى (1) غير موافق بشدة (sda) strongly disagree. وقد تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية:

أولاً: المتغيرات التابعة: وهي تتمثل في الاستراتيجيات الآتية:

- 1- إستراتيجية قيادة التكلفة: والتي تعبر عن بناء القدرات التنافسية من خلال التوجه نحو خفض التكاليف قدر الإمكان في كافة أنشطة سلسلة القيمة في المنظمة.
- 2- إستراتيجية التنوع: والتي تعبر عن بناء القدرات التنافسية من خلال التميز بتقديم منتجات ذات جودة عالية وبأسعار مرتفعة، مع محاولة تخفيض الكلف غير الضرورية.
- 3- إستراتيجية التركيز: والتي تعبر عن بناء القدرات التنافسية في قطاعات سوقية محددة من خلال تبني إستراتيجية قيادة التكلفة أو إستراتيجية التميز.

ثانياً: المتغيرات المستقلة: وهي تشمل الأنظمة والتقنيات الآتية:

- 1- نظام تكاليف الأنشطة (ABC): والذي يعبر عن التحديد الدقيق لتكاليف المنتج من خلال تحليل العمليات والأنشطة والتعرف على مسببات التكلفة.
- 2- إدارة الجودة الشاملة (TQM): وهي التقنية التي تبحث عن الفرص لزيادة رضا المستهلك من خلال تحديد وحل المشاكل التي تقيد الأداء الحالي للمنظمة، وذلك من خلال التركيز على المستهلك، التحسين المستمر، الدعم الفاعل من قبل الإدارة العليا، جدية العاملين وإخلاصهم في العمل، وضع أهداف قابلة للقياس وتطوير أنظمة قياس جيدة، تحقيق التميز للأفراد، والتدريب.
- 3- التكاليف المستهدفة (TC): وهي التقنية التي تستهدف التحليل الإستراتيجي لبيئة المنافسة بدءاً من احتياجات المستهلك، جودة المنتج، وظائفية المنتج، تصميم المنتج، وتحليل الأسعار.
- 4- فلسفة إدارة الأنشطة (ABM): وهي الفلسفة التي تستهدف إدارة الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل المستهلك ورقابة أداء المنظمة باستخدام معلومات النشاط لدعم القرار وتعزيز الأداء.
- 5- الهندرة (BPR): وهي العملية التي تستهدف إعادة التصميم الجذري للعمليات بهدف تنظيم وإعادة هيكلة المنظمة للتخلص من الأنشطة غير الضرورية وتحسين الأداء.
- 6- استهداف الأداء (Bench.): وهي تعبر عن الاهتمام بإيجاد وتنفيذ أفضل الممارسات لعمليات المنظمة وذلك من خلال المقارنات الخارجية مع الأطراف المتخصصة والمتميزة في تلك العمليات أو من خلال المقارنة الداخلية.

أساليب التحليل الإحصائي:

لقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الإحصاء التحليلي بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي، وبشكل خاص الأساليب الإحصائية التالية: الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics، مقارنة المتوسطات Compare Means واختبار t-test للعينة الواحدة، تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression وما يرافقه من اختبارات للتأكد من ملائمة النماذج للتحليل. ثبات أداة الدراسة:

لقد تم لقد استخدم اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لاختبار ثبات أداة القياس، وقد تجاوزت القيم مستوى (60%) وهي نسب مقبولة (Sekaran, 2003). انظر الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1)
بيان قيم ألفا للأبعاد التي تقيس متغيرات الدراسة

الرقم	المتغيرات	قيمة ألفا
1-	نظام تكاليف الأنشطة (ABC).	0.882
2-	إدارة الجودة الشاملة (TQM).	0.894
3-	التكلفة المستهدفة (TC).	0.815
4-	أساليب إدارة الأنشطة (ABM).	0.909
5-	الهندسة (BPR).	0.879
6-	استهداف الأداء (Bench.).	0.855
7-	إستراتيجية قيادة التكلفة Cost leadership	0.838
8-	إستراتيجية التميز differentiation	0.924
9-	إستراتيجية التركيز Focus	0.730

اختبار الفرضيات:

أولاً: اختبار الفرضيتين الأولى والثانية:

لأغراض اختبار الفرضيتين الأولى والثنتين من فرضيات الدراسة وبيان قبولها أو رفضها، فقد استخدم اختبار t-test للعينة الواحدة One Sample Test، والذي يختبر فيما إذا كان متوسط الإجابات يختلف عن قيمة ثابتة. وقد تم اختيار القيمة (3) في هذه الدراسة باعتبارها تمثل نقطة الحياد ما بين الموافقة وعدم الموافقة في المقياس الذي اعتمد عليه لقياس المتغيرات في هذه الدراسة. ففي حالة الاختلاف الموجب يكون معدل الإجابات أعلى من القيمة 3 وهو أقرب إلى الموافقة، وبغير ذلك تكون حالة الحياد أو الاختلاف السلبي الأقرب لغير الموافقة. وبناء عليه تم اختبار الفرضيات اعتماداً على قاعدة القرار التالية عند مستوى ثقة (95%) وبمستوى دلالة (0.05) وبدرجات حرية (47): تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية العليا (+1.684)، وبغير ذلك ترفض الفرضية العدمية.

الفرضية الأولى: "لا تستخدم الشركات الصناعية الأردنية تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة". تتعلق هذه الفرضية ببيان فيما إذا كانت الشركات الصناعية الأردنية تستخدم تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية الآتية: (ABC)، (TQM)، (TC)، (ABM)، (BPR)، (Bench.). وقد أظهر

الاختبار، كما في الجدول رقم (2)، أن قيم (t) المحسوبة لجميع هذه المتغيرات هي اكبر من قيمة (t) الجدولية العليا (+1.684)، حيث بلغت قيم (t) المحسوبة على التوالي: (+4.228)، (+4.795)، (+5.228)، (+3.636)، (+3.474)، (+3.139)، وهي هنا تحقق اختلافا موجبا مما يمثل حالة الموافقة. وبناء عليه، فإننا نرفض الفرضية العدمية، حيث أن الشركات الصناعية الأردنية تستخدم تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية موضوع الدراسة.

الجدول رقم (2)

بيانات إحصائيات واختبار t للعينة الواحدة للفرضية الأولى

المتغيرات	إحصائيات العينة الواحدة		اختبار العينة الواحدة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحتسبة	قيمة t الجدولية؛ مستوى الدلالة
نظام تكاليف الأنشطة (ABC).	3.5417	.88760	4.228	1.684
إدارة الجودة الشاملة (TQM).	3.6488	.93745	4.795	1.684
التكلفة المستهدفة (TC).	3.7500	.98256	5.288	1.684
أساليب إدارة الأنشطة (ABM).	3.5625	1.07188	3.636	1.684
الهندرة (BPR).	3.5208	1.03861	3.474	1.684
استهداف الأداء (Bench.).	3.4750	1.04830	3.139	1.684

وفيما يتعلق بالإحصائيات الوصفية (المتوسط الحسابي) على المستوى التفصيلي لهذه المتغيرات، نلاحظ أنها كانت متقاربة بشكل كبير. وقد كان أعلاها المتغير (TC) بمتوسط حسابي بلغ (3.7500)، يليه المتغير (TQM) بمتوسط بلغ (3.6488)، ثم المتغير (ABM) بمتوسط بلغ (3.5625)، يليه المتغير (ABC) بمتوسط بلغ (3.5417)، يليه المتغير (BPR) بمتوسط بلغ (3.5208)، وأخيرا المتغير (Bench.) بمتوسط بلغ (3.4750).

الفرضية الثانية: "لا تتبنى الشركات الصناعية الأردنية تنفيذ أي من استراتيجيات قيادة التكلفة، التميز، والتركيز".

تتعلق هذه الفرضية ببيان فيما إذا كانت الشركات الصناعية الأردنية تتبنى تنفيذ استراتيجيات قيادة التكلفة Cost leadership، التميز differentiation، والتركيز Focus. وقد اظهر الاختبار، كما في الجدول رقم (3)، أن قيم (t) المحسوبة لهذه الاستراتيجيات والتي بلغت على التوالي: (+3.6562)، (+3.6250)، (+3.6250) هي اكبر من قيمة (t) الجدولية العليا البالغة (+1.684). وتحقق قيم (t) المحسوبة هنا اختلافا موجبا مما يمثل حالة الموافقة. وبناء عليه، فإننا نرفض الفرضية العدمية، حيث أن الشركات الصناعية الأردنية تتبنى استراتيجيات قيادة التكلفة، التميز، والتركيز.

الجدول رقم (3)

بيانات إحصائيات واختبار t للعينة الواحدة للفرضية الثانية

اختبار العينة الواحدة		إحصائيات العينة الواحدة		المتغيرات	
مستوى الدلالة	قيمة t الجدولية؛ درجات حرية 47	قيمة t المحتسبة	الانحراف المعياري		المتوسط الحسابي
.000	1.684	4.791	.94900	3.6562	إستراتيجية قيادة التكلفة Cost leadership
.002	1.684	3.271	1.32388	3.6250	إستراتيجية التميز differentiation
.000	1.684	5.258	.82352	3.6250	إستراتيجية التركيز Focus

وفيما يتعلق بالإحصائيات الوصفية (المتوسط الحسابي) على المستوى التفصيلي لهذه المتغيرات، نلاحظ أنها كانت شبه متماثلة. ففي حين حققت إستراتيجية قيادة التكلفة متوسطا حسابيا بلغ (3.6562)، فقد تماثل المتوسط الحسابي لكل من إستراتيجيتي التميز والتركيز والذي بلغ (3.6250).

ثانيا: اختبار الفرضيات الثالثة والرابعة والخامسة:

لقد استخدمت تحليلات الانحدار المتعدد Multiple Regression لاختبار هذه الفرضيات. ولأغراض التحقق من توفر فرضيات النماذج المستخدمة للتحليل، فقد تم بداية التأكد من عدم وجود مشكلة عدم تجانس تباين الخطأ العشوائي، حيث تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي (Normality) للأخطاء العشوائية (Residuals) بواسطة مخطط (scatterplot). وقد أظهرت الاختبارات أن (95%) من الأخطاء تقع ضمن المدى (-2،2) مما يدل على أن هذه الأخطاء تتوزع طبيعيا (Kohler, 2000). وفيما يتعلق بافتراض عدم وجود ارتباط خطي متعدد بين المتغيرات المستقلة (multicollinearity)، فقد قام الباحث بإجراء اختبار معامل تضخم التباين (Variance Inflation Factor (VIF)) لكل متغير من المتغيرات المستقلة. وقد بينت نتائج هذا الاختبار أن قيم (VIF) لجميع المتغيرات، كما في الجداول أرقام (4)، (5)، (6)، كانت اقل من (10) مما يؤشر عدم وجود مشكلة حقيقية فيما يتعلق بوجود الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة في هذه الدراسة (Kohler, 2000).

الفرضية الثالثة: "لا يوجد اثر هام ذو دلالة إحصائية لتقنيات (ABC)، (TQM)، (TC)، (ABM)، (BPR)، (Bench.) في إستراتيجية قيادة التكلفة Cost leadership، المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية".

تتعلق هذه الفرضية ببيان اثر تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية موضوع الدراسة في إستراتيجية قيادة التكلفة المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية. وبالنسبة لاختبار هذه الفرضية، فإننا وبالاستناد إلى قيم (t) المحسوبة، كما في الجدول رقم (4)، نجد أن أربعة متغيرات هي (ABC)،

(TQM)، (BPR)، (Bench.) كانت دالة إحصائياً وقد أسهمت في تفسير قوة التأثير في المتغير التابع (إستراتيجية قيادة التكلفة) عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (6، 41). حيث كانت قيم (t) المحسوبة على التوالي (2.150)، (2.811)، (2.885) (2.530). وبناء عليه نرفض الفرضية العدمية فيما يتعلق بهذه المتغيرات. أما المتغيرين (TC)، (ABM)، فإنهما لم يظهرَا دلالات إحصائية استناداً إلى قيمتي (t) المحسوبتين البالغتين على التوالي (0.673)، (-0.970). وبناء عليه تقبل الفرضية العدمية فيما يتعلق بهذين المتغيرين.

الجدول رقم (4)

النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة

المتغيرات المستقلة	B	قيم t المحسوبة	مستوى الدلالة	(VIF)
نظام تكاليف الأنشطة (ABC).	.279	2.150	.037	1.330
إدارة الجودة الشاملة (TQM).	.360	2.811	.008	1.444
التكلفة المستهدفة (TC).	.089	.673	.505	1.682
أساليب إدارة الأنشطة (ABM).	-.111	-.970	.338	1.497
الهندرة (BPR).	.294	2.885	.006	1.123
استهداف الأداء (Bench.).	.254	2.530	.015	1.106
(R = 0.738) , (R² = 0.545) , (F = 8.183) , (Sig. = 0.000)				

وفيما يتعلق بمدى ملائمة النموذج، فإن النتائج الإحصائية في الجدول رقم (4) تشير إلى ملائمته استناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة والبالغة (8.183) عن قيمتها الجدولية البالغة (2.43) عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (6، 41)، كما تشير النتائج أيضاً إلى أن تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية موضوع الدراسة قد استطاعت مجتمعة أن تفسر ما نسبته ($R^2 = 54.5\%$) من التباين في المتغير التابع (إستراتيجية قيادة التكلفة).

الفرضية الرابعة: "لا يوجد أثر هام ذو دلالة إحصائية لتقنيات (ABC)، (TQM)، (TC)، (ABM)، (BPR)، (Bench.) في إستراتيجية التمييز Differentiation المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية".

تتعلق الفرضية الرابعة ببيان أثر تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية موضوع الدراسة في إستراتيجية التمييز المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية. وبالنسبة لاختبار هذه الفرضية، فإننا وبالاستناد إلى قيم (t) المحسوبة، كما في الجدول رقم (5)، نجد أن ثلاثة متغيرات هي (ABC)، (ABM)، (BPR) كانت دالة إحصائياً وقد أسهمت في تفسير قوة التأثير في المتغير التابع (إستراتيجية التمييز) عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (6، 41). حيث كانت قيم (t) المحسوبة على التوالي (2.621)، (2.258)، (2.176). وبناء عليه نرفض الفرضية العدمية فيما يتعلق بهذه المتغيرات.

أما المتغيرات الثلاثة الأخرى (TQM)، (TC)، (Bench.)، فإنها لم تظهر دلالات إحصائية استنادا إلى قيم (t) المحسوبة البالغة على التوالي (-0.474)، (0.959)، (0.363). وبناء عليه تقبل الفرضية العدمية فيما يتعلق بهذه المتغيرات.

الجدول رقم (5)

النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الرابعة

(VIF)	مستوى الدلالة	قيم t المحسوبة	B	المتغيرات المستقلة
1.330	.012	2.621	.501	نظام تكاليف الأنشطة (ABC).
1.444	.638	-.474	-.089	إدارة الجودة الشاملة (TQM).
1.682	.343	.959	.186	التكلفة المستهدفة (TC).
1.497	.029	2.258	.380	أساليب إدارة الأنشطة (ABM).
1.123	.035	2.176	.327	الهندرة (BPR).
1.106	.718	.363	.054	استهداف الأداء (Bench.).
(R = 0.702) , (R² = 0.493) , (F = 6.641) , (Sig. = 0.000)				

وفيما يتعلق بمدى ملائمة النموذج، فإن النتائج الإحصائية في الجدول رقم (5) تشير إلى ملائمة استنادا إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة والبالغة (6.641) عن قيمتها الجدولية البالغة (2.43) عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (6، 41)، كما تشير النتائج أيضا إلى أن تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية موضوع الدراسة قد استطاعت مجتمعة أن تفسر ما نسبته ($R^2 = 49.3\%$) من التباين في المتغير التابع (إستراتيجية التميز).

الفرضية الخامسة: "لا يوجد اثر هام ذو دلالة إحصائية لتقنيات (ABC)، (TQM)، (TC)، (ABM)، (BPR)، (Bench.) في إستراتيجية التركيز Focus المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية".
تتعلق هذه الفرضية ببيان اثر تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية موضوع الدراسة في إستراتيجية التركيز المنفذة في الشركات الصناعية الأردنية. وبالنسبة لاختبار هذه الفرضية، فإننا وبالاستناد إلى قيم (t) المحسوبة، كما في الجدول رقم (6)، نجد أن ثلاثة متغيرات هي (ABC)، (TQM)، (Bench.) كانت دالة إحصائيا وقد أسهمت في تفسير قوة التأثير في المتغير التابع (إستراتيجية التركيز) عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (6، 41). حيث كانت قيم (t) المحسوبة على التوالي (2.983)، (2.164)، (2.311). وبناء عليه نرفض الفرضية العدمية فيما يتعلق بهذه المتغيرات. أما المتغيرات الثلاثة الأخرى (TC)، (ABM)، (BPR) فإنها لم تظهر دلالات إحصائية استنادا إلى قيم (t) المحسوبة البالغة على التوالي (-0.550)، (0.284)، (1.060). وبناء عليه تقبل الفرضية العدمية فيما يتعلق بهذه المتغيرات.

الجدول رقم (6)

النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الخامسة

(VIF)	مستوى الدلالة	قيم t المحسوبة	B	المتغيرات المستقلة
1.330	.005	2.983	.364	نظام تكاليف الأنشطة (ABC).
1.444	.036	2.164	.261	إدارة الجودة الشاملة (TQM).
1.682	.585	-.550	-.068	التكلفة المستهدفة (TC).
1.497	.778	.284	.030	أساليب إدارة الأنشطة (ABM).
1.123	.295	1.060	.102	الهندرة (BPR).
1.106	.026	2.311	.218	استهداف الأداء (Bench.).
(R = 0.683) , (R² = 0.466) , (F = 5.974) , (Sig. = 0.000)				

وفيما يتعلق بمدى ملائمة النموذج، فإن النتائج الإحصائية في الجدول رقم (6) تشير إلى ملائمته استناداً إلى ارتفاع قيمة (F) المحسوبة والبالغة (5.974) عن قيمتها الجدولية البالغة (2.43) عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ودرجات حرية (6، 41)، كما تشير النتائج أيضاً إلى أن تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية موضوع الدراسة قد استطاعت مجتمعة أن تفسر ما نسبته ($R^2 = 46.6\%$) من التباين في المتغير التابع (إستراتيجية التركيز).

مناقشة النتائج:

لقد أظهرت اختبارات t-test للعينة الواحدة أن الشركات الصناعية الأردنية تسعى لبناء المزايا التنافسية من خلال تبني استراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز، كما أظهر الاختبار أيضاً أن هذه الشركات تستخدم مختلف تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية التي تناولتها هذه الدراسة، مما يدعم تبني هذه الشركات للاستراتيجيات السابقة، ذلك أن التقنيات التي تم تناولها تستهدف في الأساس الطرق التي تمثل مزايا تنافسية تؤشر تنفيذ تلك الاستراتيجيات.

وفيما يتعلق باختبارات الانحدار المتعدد Multiple regression، فقد تباينت النتائج من حيث الدلالات الإحصائية. حيث أظهرت النتائج دلالات إحصائية هامة بالنسبة لأثر نظام (ABC) على مختلف الاستراتيجيات، وهي نتيجة قد تنسجم مع ما جاء به (Bhimani et al, 2005) من أن هناك علاقة بين الإستراتيجية وبين التطبيق الناجح لهذا النظام. وفي حين أظهرت النتائج دلالات إحصائية هامة جزئية بالنسبة لأثر تقنيات (TQM)، (BPR)، (Bench.) في إستراتيجية قيادة التكلفة؛ وتقنيات (ABM)، (BPR) في إستراتيجية التميز؛ وتقنيات (TQM)، (Bench.) في إستراتيجية التركيز، فإن النتائج لم تظهر دلالات إحصائية هامة فيما يتعلق بأثر تقنية (TC) في أي من الاستراتيجيات المنفذة، وهي نتيجة قد لا تنسجم مع ما جاءت به دراسة (Shank and Fisher, 1999) والتي أشارت إلى أن هذه التقنية تعد مقوم هام في جهود تخفيض التكلفة وبما يؤدي إلى تجديد وتقوية الإستراتيجية. وعلى المستوى التفصيلي تلخصت النتائج بالآتي:

١- **الفرضية الثالثة:** لقد استطاعت تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية مجتمعة أن تفسر ما نسبته (54.5%) من التباين في المتغير التابع (إستراتيجية قيادة التكلفة). وقد ساهمت أربعة تقنيات هي (ABC)، (TQM)، (BPR)، (Bench.) في تفسير قوة التأثير في المتغير التابع، وقد يعزى السبب في ذلك إلى أن عملية خفض الكلف تشكل ركناً أساسياً في بناء هذه التقنيات، الأمر الذي ينعكس على علاقتها بإستراتيجية قيادة التكلفة. وفيما يتعلق بتقنيتي (ABM)، (TC)، فإن النتائج التفصيلية لم تبين وجود دلالات إحصائية لتأثيرهما في المتغير التابع.

٢- **الفرضية الرابعة:** لقد استطاعت تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية مجتمعة أن تفسر ما نسبته (49.3%) من التباين في المتغير التابع (إستراتيجية التميز). وقد ساهمت في تفسير قوة التأثير في المتغير التابع ثلاث تقنيات هي (ABC)، (ABM)، (BPR)، وهي نتيجة تنسجم مع نتائج بعض الدراسات السابقة وبشكل خاص تقنية (ABM) التي تستهدف تحقيق النوعية والابتكار (Johnson, 1988)، وهي ميزات تسعى لها إستراتيجية التميز. فيما لم تبين النتائج التفصيلية تأثير للتقنيات الثلاثة الأخرى (TQM)، (TC)، (Bench.) في المتغير التابع.

٣- **الفرضية الخامسة:** لقد استطاعت تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية مجتمعة أن تفسر ما نسبته (46.6%) من التباين في المتغير التابع (إستراتيجية التركيز). وقد ساهمت ثلاث تقنيات هي (ABC)، (TQM)، (Bench.) في تفسير قوة التأثير في المتغير التابع (إستراتيجية التركيز). كما أن النتائج التفصيلية بيّنت أيضاً عدم وجود دلالات إحصائية لتأثير تقنيات (ABM)، (TC)، (BPR) في المتغير التابع.

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

لقد تم التوصل في هذه الدراسة إلى الاستنتاجات الآتية:

- ١- لقد قامت الشركات الصناعية الأردنية بتبني استراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز.
- ٢- تقوم الشركات الصناعية الأردنية ببناء ميزات التنافسية وفقاً للاستراتيجيات المتبناة وذلك من خلال استخدام تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية الآتية: (ABC)، (TQM)، (TC)، (ABM)، (BPR)، (Bench.).
- ٣- على الرغم من استخدام الشركات الصناعية الأردنية لتقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية الحديثة، إلا أن هذه التقنيات قد تباينت في مدى مساهمتها في تحقيق استراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز والتي كانت على النحو الآتي:

أ- لقد ساهم نظام (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية في تحقيق في تحقيق الاستراتيجيات الثلاث، مما يدل على خبرة هذه الشركات ومعرفتها الجيدة بنظام (ABC)، وذلك بسبب الانتشار الواسع لهذا النظام.

ب- لقد ساهمت فلسفة (TQM) في الشركات الصناعية الأردنية في تحقيق في تحقيق إستراتيجيتي قيادة التكلفة والتركيز، في حين لم تساهم في تحقيق إستراتيجية التميز، الأمر الذي قد يؤثر عدم توظيف إمكانات تلك الشركة في عمليات التحسين المستمر والتي تعد إحدى عوامل (TQM) من جهة، وطريق لتحقيق تميز المنتجات من جهة أخرى.

ج- لم تساهم تقنية (TC) في الشركات الصناعية الأردنية في تحقيق أي من الاستراتيجيات الثلاث، مما يدل على قلة توجه تلك الشركات نحو تحقيق متطلبات المستهلك المأخوذة منه مباشرة، وقد تكون قلة المنافسة السبب في ذلك. ومن ناحية أخرى قد يدل على هذا الاستنتاج عدم ملائمة البيئة التصنيعية الأردنية لمتطلبات هذه التقنية، والتي تتمثل في الغالب بالصناعات الاستهلاكية الأساسية.

د- لقد ساهمت فلسفة (ABM) في الشركات الصناعية الأردنية في تحقيق في إستراتيجية التميز، في حين لم تساهم في تحقيق إستراتيجيتي قيادة التكلفة والتركيز، الأمر الذي وان اشتر انسجام هذه الفلسفة مع إستراتيجية التميز بما تعتمد من آليات عمل تساهم بالنتيجة في تحقيق النوعية والابتكار، إلا انه قد يؤثر من جهة أخرى الضعف في التعامل مع الأنشطة وتحليلاتها وفقا لآلية عمل هذه الفلسفة.

هـ- لقد ساهمت تقنية (BPR) في الشركات الصناعية الأردنية في تحقيق في تحقيق إستراتيجيتي قيادة التكلفة والتميز، في حين لم تساهم في تحقيق إستراتيجية التركيز، الأمر الذي يؤثر من جهة جودة بناء الهياكل التنظيمية الشركات الصناعية الأردنية وفهم تلك الشركات لعملياتها، في حين انه قد يؤثر من جهة أخرى قلة الشركات المتخصصة في أسواق محددة ومما قد يدعم هذا الاستنتاج التوجه الكبير في الشركات الصناعية الأردنية نحو التصدير.

و- لقد ساهمت تقنية (Bench.) في الشركات الصناعية الأردنية في تحقيق في تحقيق إستراتيجيتي قيادة التكلفة والتركيز، في حين لم تساهم في تحقيق إستراتيجية التميز، الأمر الذي قد يؤثر إدراك هذه الشركات لعوامل نجاحها وفهم عملياتها الرئيسية.

ثانيا: التوصيات:

على ضوء نتائج الدراسة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإنه يوصى بما يأتي:

١- استمرار الشركات الصناعية الأردنية في استخدام نظام (ABC)، والتوجه نحو استخدامه من قبل الشركات التي لم تستخدمه بعد، لما له من اثر كبير في خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية في هذا الإطار.

- ٢- العمل على استثمار مفاهيم فلسفة (TQM) لأغراض إجراء التحسينات المستمرة بالشكل الذي يؤدي إلى تميّز المنتجات على ضوء ملائمة العمليات التصنيعية قدر الإمكان.
- ٣- التوجه نحو التركيز أكثر على تقنية (TC)، والاقتراب من المستهلك وإجراء الدراسات السوقية المستمرة لتحليل متطلباته، وذلك لترسيخ الميزة التنافسية في هذا الإطار حتى ولو كانت العمليات التصنيعية استهلاكية أساسية، فالزيادة السكانية وتوسع الأسواق تقود بالتأكيد إلى دخول لاعبين جدد.
- ٤- التركيز أكثر على مفاهيم فلسفة (ABM) وبشكل خاص إجراء التحليلات الفاعلة للأنشطة والتي تفضي إلى دعم المزايا التنافسية فيما يتعلق بخفض الوقت والجهد والتكلفة وتوظيف الموارد في الأنشطة الكفوءة.
- ٥- الاستمرار في استخدام تقنية (BPR)، والتوجه نحو استخدامها من قبل الشركات التي لم تستخدمها بعد، لما لها من أثر كبير في تحديث العمليات وزيادة مرونتها بالإضافة إلى عمليات تحفيز العاملين نحو إجراء التحسينات المستمرة وبما يقود إلى تحقيق الميزة التنافسية في هذا الإطار.
- ٦- الاستمرار في استخدام تقنية (Bench.)، والتوجه نحو استخدامها من قبل الشركات التي لم تستخدمها بعد، وزيادة التركيز على إجراء المقارنات الخارجية لما له من أثر في تحفيز الشركة نحو تطوير عملياتها ومنتجاتها وبما يقود الحفاظ على الوضع لتنافسي للشركة وتحسينه.

- 1- Acquah, M. and Yasai-Ardekani, M. (2008). Does the implementation of a combination competitive strategy yield incremental performance benefits? A new perspective from a transition economy in Sub-Saharan Africa. *Journal of Business Research*. 61(4), 346-354.
- 2- Albizu, E. and Olazaran, M. (2006). BPR Implementation in Europe: the Adaptation of A Management Concept. *New Technology, Work and Employment*, 21, 43-58.
- 3- Arping, S. and Lóránth, G. (2006). Corporate leverage and product differentiation strategy. *Journal of Business*. 79(6), 3175-3208.
- 4- Ashworth, G. and Evans, H. (1995). Activity-Based Management: Moving Beyond Adolescence. *Management Accounting*, December, 1995, 26-30.
- 5- Askarany, D., Smith, M. and Yazdifar, H. (2007). Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: an activity-based management technique. *International Journal of Business and Systems Research*. 1(1), 98-114.
- 6- Atkinson, A. A., Banker, R. D. Kaplan, R. S. and Young, S. M. (1997). *Management Accounting*. 2nd ed., prentice- Hall, International, inc.
- 7- Avella, L., Ferna'ndez, E. and Va'zquez, C. J. (2001). Analysis of manufacturing strategy as an explanatory factor of competitiveness in the large Spanish industrial firm. *International Journal of Production Economics*. 72(2), 139-157
- 8- Babad, Y. M. and Balachandran , B. V. (1993). Cost Drivers Optimization in (ABC). *The Accounting Review*. July, 563-575.
- 9- Baird, K., Harrison, G. and Reeve, R. (2004). Adoption of Activity Management Practices: A Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors. *Management Accounting Research*, 15(4), 383–399.
- 10- Bamiatzi, V. and Kirchmaier, T. (2009). Thriving in Declining Markets: A Challenge to Porter's Universal Applicability of Generic Strategies. Retrieved march 13, 2010, from SSRN, Web site: <http://ssrn.com/abstract=1332087>
- 11- Banker, R. D., Bardhan, I. R. and Chen, T-Y. (2008). The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity-based Costing on Plant Performance. *Accounting, Organizations, and Society*, 33(1), 1-19.
- 12- Bentley, T. (1995). Systems – A Process Orientation. *Management Accounting*, January, 36.
- 13- Benton, H., Binder, M. and Egel-Hess, W. (2007). Benchmarking operations to promote learning: an internal supply chain perspective, *International Journal of Learning and Change*. 2(2), 145 – 169.
- 14- Bhimani, A., Gosselin, M. and Ncube, M. (2005). Strategy and activity based costing: a cross national study of process and outcome contingencies. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. 2(3), 187-205.
- 15- Bilbrey, G. (2009). Benchmarking and Tools to Maximize Profit. The 9th London Swine Conference, London, Ontario, 1-2 April. 2009. Web site: <http://www.omafra.gov.on.ca/english/livestock/swine/>
- 16- Blocher, E. J., Chen, K. H. and Lin, T. W. (2004). *Cost Management, A Strategic Emphasis*. 3rd. ed., Irwin/McGraw Hill, New York, NY.
- 17- Booth, R. (1994a). What on Earth is Business Process Re-engineering?. *Management Accounting*, September, 18.
- 18- Booth, R. (1994b). When Customer are More Trouble Than they're Worth. *Management Accounting*, October, 22.
- 19- Booth, R. (1994c). Clubbing Together: Benchmarking for Mutual Gain. *Management Accounting*, November, 64.
- 20- Brown, D. A., Booth, P. and Giacobbe, F. (2004). Technological and Organizational Influences on the Adoption of Activity-based Costing in Australia. *Accounting and*

- Finance*. (44), 329-356.
- 21- Buckmaster, N. (1999). Benchmarking As a Learning Tool In Voluntary Non-Profit Organizations, An Exploratory Study. *Public Management Review*. 1(4), 603-616.
 - 22- Burch, J. G. (1994). *Cost and Management Accounting, A Modern Approach*, West Publishing Company, Saint Paul.
 - 23- Burke, I. and Jarratt D.G. (2004). The Influence of Information and Advice on Competitive Strategy Definition in Small and Medium Sized Enterprises. *Qualitative Market Research*.7(2), 126-138.
 - 24- Chandler, A. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of American Enterprise*, MIT Press, Cambridge, MA.
 - 25- Chen, Y-S A., Zuckerman, G. J. and Zering, K. (2008). Applying Target Costing in the Development of Marketable and Environmentally Friendly Products from Swine Waste. *The Engineering Economist*. 53,156–170
 - 26- Classe, A. (1993). Don't Tinker with it: BPR IT!. *Accountancy*, july, 64-66.
 - 27- Claver, E., Gasco, J., Llopis, J. and Gonzalez, R. (2001). The strategic process of a cultural change to implement total quality management: A case study. *Total Quality Management*, 12(4), 469-482.
 - 28- Cokins, G. (1996). *Activity-Based Cost Management: Making it Work*, Richard D. Irwin, Chicago, IL.
 - 29- Cooper, R. (1990). Five steps to (ABC) system Design. *Accountancy*, November, 78-82.
 - 30- Cooper, R. and Kaplan, R. S. (1988). How Cost Accounting Distorts Product Costs. *Management Accounting*, April, 20-27.
 - 31- Dangayach, G. S. and Deshmukh, S. G. (2001). Practice of manufacturing strategy: evidence from select Indian automobile companies. *International Journal of Production Research*. 39(11), 2353-2393.
 - 32- Dawood, M. uz Z., Qureshi, M. A., Zaman, N. and Khan, AR. (2007). Refine Considerations of Redesign Planning. *Journal of Information & Communication Technology*. 1(2), 43-48.
 - 33- Douglas, T. J. and Judge, W. Q. (2001). Total Quality Management and Implication and Competitive Advantages: the Role of Structural Control and Explanation. *Academy of Management Journal*. 44(1),158-169.
 - 34- Dunn, S. (2003). Benchmarking as a Maintenance Performance Measurement and Improvement Technique. Retrieved march 24, 2010, from plant-maintenance.com, Web site: <http://www.plant-maintenance.com/articles>.
 - 35- Easton, G. S. and Jarrell, S. L. (1998). The Effects of Total Quality Management on Corporate Performance: An Empirical Investigation. *The Journal of Business*, 71(2), 253-307.
 - 36- Emison, G. A. (2004). Pragmatism, adaptation, and total quality management: Philosophy and science in the service of managing continuous improvement. *Journal of Management in Engineering*, 20(2), 56-61.
 - 37- Ellram, L. M. (2000). Purchasing and supply management's participation in the target costing process. *Journal of Supply Chain Management*, 36(2), 39-45.
 - 38- Gammell, F. and McNair , C.J. (1994). Jumping the Growth Threshold Through Activity-Based Cost Management. *Management Accounting*, September, 37-47.
 - 39- Giroux, H. and Landry, S. (1998). Schools of thought in and against total quality. *Journal of Managerial Issues*, 10(2), 183.
 - 40- Gosselin, M. (1997). The Effect of Strategy and Organizational Structure on the adoption and Implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organization and Society*. 22(2), 105-122.
 - 41- Grant, R. M. (1991). The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation. *California Management Review*. 33(3),114-135.

- 42- Hashim, M. K. (2000). Business strategy and performance in Malaysian SMEs: a recent survey. *Malaysian Management Review*. December, 1-10.
- 43- Helms, M. M. Ettkin, L. P., Baxter, J. T. and Gordon, M. W., (2005). Managerial implications of target costing. *Competitiveness review*. 15(1), PP. 49- 56.
- 44- Hilton, R. W., Maher, M. W. and Selto F. H. (2008). cost management: Strategies for Business Decisions. 4th, ed., McGraw-Hill Irwin.
- 45- Hiltrop, J. M. (1996). Impact of human resource management on organizational performance. *European Management Journal* 14(6), 628–637.
- 46- Hendricks, K. B. and Singhal, V. R. (1997). Does Implementing an Effective TQM Program Actually Improve Operating Performance? Empirical Evidence from Firms that Have Won Quality Awards. *Management Science*. 43(9), 1258- 1274.
- 47- Hirsch, R. (2001). Railways and e-commerce: Benchmarking and Strategy in Technology and Support Functions, Working Paper, Centre for Transport Studies, Imperial College London. Web site: <http://www.cts.cv.ic.ac.uk/html/ResearchActivities/>
- 48- Hixon, M. (1995). Activity-Based Management its Purpose and Benefits. *Management Accounting*, June, 30-31.
- 49- Hlavaka, S., Bacharova, L., Rusnakova, V. and Wagner, R. (2001). Performance implication for Porter's generic strategies in Slovak hospitals. *Journal in Management in Medicine*. 15(1), 44-66.
- 50- Horngren, C. T. and Foster, G. (1991). *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*. 7th ed., Prentice Hall, Englewood cliffs, New Jersey.
- 51- Horngren, C. T., Foster, G. and Dater, S. M. (2000). *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*. 10th ed., Prentice Hall International, Inc.
- 52- Hubiak, W. A. and O'Donnell, S. J. (1996). Do Americans have their minds set against TQM? *National Productivity Review*. 15(3), 19-32.
- 53- Johnson, H. T. (1988). Activity-Based Information: A Blueprint for World- class Management Accounting. *Management Accounting*, June, 23.
- 54- Jusoh, R. and Parnell, J. A. (2008). Competitive strategy and performance measurement in the Malaysian context An exploratory study. *Managerial Decision*. 46(1), PP. 5-31.
- 55- Kaplan, R. S. and Atkinson, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. 3rd ed., Prentice, New Jersey.
- 56- Kaplan, R.S. and Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review*. 70(1), 71-79.
- 57- Kohler, H. (2000). *Statistics for business and economics*, Thomson learning, Inc., USA.
- 58- Laosirihongthong, T. and Dangayach, G.S. (2005). Trends and Perspectives: A Comparative Study of Implementation of Manufacturing Strategies in Thai and Indian Automotive Manufacturing Companies. *Journal of Manufacturing Systems*. 24(2).131-143.
- 59- Lederer, P. J. (1996). Lead Time Performance Measurement. Simon School of Business, Working Paper OP 96-02. Retrieved April 5, 2010, from SSRN, Web site: <http://ssrn.com/abstract=10914>
- 60- Lilley, V. I. C. (1997). The business case for workflow and document management, part3: Business process re-engineering, *Management Accounting*, November, 60.
- 61- Lowder, B. T. (2007). An Analysis of the Total Quality Movement: In Search of Quality Enhancement through Structural and Strategic Synthesis. Retrieved April 2, 2010, from SSRN, Web site: <http://ssrn.com/abstract=1016588>
- 62- Matsumura, E. M. and Schloetzer, J. D. (2009). Strong Buyers and Inter-Organizational Cost Management: Evidence from the Apparel Industry. AAA 2010 Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper. Retrieved march 11, 2010, from SSRN, Web site: <http://ssrn.com/abstract=1445708>
- 63- Miller, D. (1992). The Generic Strategy Trap. *Journal of Management Studies*. January/February, 37-41.

- 64- Miles, R.E. and Snow, C.C. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw Hill, New York, NY.
- 65- Mintzberg, H. (1978). Patterns in strategy formation. *Management Science*, 24, 934-48.
- 66- Mitra, S. (2001). Benefits of Total Quality Management in Tata Main Hospital. *Health Administrator*. July-December, 11-12(1-2), 83-93.
- 67- Motwani, J., Kumar, A., Jiang, J. and Youssef, M. (1998). Business process reengineering: A theoretical framework and an integrated model. *international Journal of Operations & Production Management*. 18(9/10), 964-977.
- 68- Muthusamy, S. K. and Palanisamy, R. (2004). Leveraging Cognition for Competitive Advantage: A Knowledge-Based Strategy Process. *Journal of Information & Knowledge Management*, (3)3, 259–272.
- 69- Olalla, M. F. (2000). Information technology in business process reengineering. *International Advances in Economic Research*, 6(3), 581–589.
- 70- Osborne, D. and Ringrose, N. (1998). Market-Focused Cost Reduction. *Management Accounting*, January, 28-30.
- 71- Passemard, D. and Kleiner, B. H. (2000). Competitive Advantage in Global Industries. *Management Research News*. 23(7/8),111-117.
- 72- Peteraf, M. A. and Barney, J. B. (2003) Unraveling the Resource-Based Tangle, *Managerial and Decision Economics*, 24, 309-323.
- 73- Pilkington, A. (1998). Manufacturing strategy regained: evidence for the demise of best practice. *California Management Review* 41(1), 31–42.
- 74- Porter, M.E. (1980), *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, The Free Press, New York, NY.
- 75- Porter, M.E. (1985), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York, NY.
- 76- Powers, T. L. and Hahn, W. (2004). Critical competitive methods, generic strategies, and firm performance. *The International Journal of Bank Marketing*. 22(1), 43-64.
- 77- Ramírez, A. M. (2008). Total quality analysis management and knowledge management as source of competitive advantage. *Publindex*. 6(14),162-176.
- 78- Rett, Sr. V., Basso, L. C. and Martin, D. M. L. (2006). Flexibilizing Labor Relations Systems and Impacts on Corporate Financial Performance in Brazil. Retrieved April 5, 2010, from SSRN, Web site: <http://ssrn.com/abstract=875826>
- 79- Roth G. (1998). Process Cost Analysis via Normal Curve. *Quality Engineering*, 11(1),11–13.
- 80- Roy, T. (2005). Business process re-engineering-an effective management tool. Retrieved March 18, 2010, from SSRN, Web site: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=717343
- 81- Salavou, H. E. and Halikias, J. (2009). Strategy types of exporting firms: a view on the basis of competitive advantage. *European Business Review*. 21(2), 144-158.
- 82- Savage, C. and Bamford, C. G. (1998). Measuring Customer Service Factors as a Preliminary Step in Benchmarking Logistics Performance: A Case Study in the UK Academic Publishing Industry. *international Journal of Logistics Research and Applications*. 1(3), 283-295.
- 83- Schrijver, R. (1996). Development of a Tool for Benchmarking for Concurrent Engineering. *Concurrent Engineering*. 4(2), 159-170.
- 84- Scott, P. (1996). Benchmarking. *Management Accounting*, July/August, 50
- 85- Sekaran, U. (2003). *Research Methods for Business, A skill building Approach*, 4th ed., John Wiley & Son, New York, USA.
- 86- Shank, J. K. and Fisher, J. (1999) Case study: Target costing as a strategic tool. *Sloan Management Review*, 41(1), 73-82.
- 87- Shaari, J. AN. (2010). TQM: The Japanese Way in Malaysian Companies. *The IUP Journal of Operations Management*. 9(1 & 2), 99-115.

- 88- Smith, M. (1990). Management Accounting for Table Quality Management, *Management Accounting*, June, 44-46.
- 89- Smith, M. (1994). Managing Your ABC System. *Management Accounting*, April, 46-47.
- 90- Smith, M. (1998). Innovation and the Great (ABM) Trade-off. *Management Accounting*, January, 24-26.
- 91- Song, M., Calantone, R. and Benedetto, A. (2002). Competitive Forces and Strategic Choice Decisions: An Experimental Investigation in the United States and Japan. *Strategic Management Journal*. 23(10), 969-978.
- 92- Spoede, C., Henke, E. O. and Umble, M. (1994). Using activity analysis to locate profitability drivers. *Management Accounting* (May): 43-48.
- 93- Subedi, D. and Maheshwari, S. (2007). Impact of Total Quality Management (TQM) on Profitability and Efficiency of Baldrige Award Winners. *Delhi Business Review*. 8(1), 55-62.
- 94- Thyssen, J., Israelsen, P. and Jorgensen, B. (2006). Activity-Based Costing as A Method for Assessing the Economics of Modularization—A Case Study and Beyond. *International Journal of Production Economics*. 103(1), 252-270.
- 95- Turney, P. B. B. (1992). Activity-Based Management, ABM Puts ABC Information to work, *Management Accounting*, January, 20-25.
- 96- Wagner, B. and Digman, L. (1997). The relationships between generic and time-based strategies and performance. *Journal of Managerial Issues*. 9(3), 334-55.
- 97- Wu, H-H. (2004). Using target costing concept in loss function and process capability indices to set up goal control limits. *International Journal of Advanced Manufacturing Technology*. 24(3-4), 206–213.