

## *The effect of using sustainable balanced scorecard in the relationship between strategic cost management methods and strategic performance of Jordanian Public Shareholding Industrial Companies*

Kareem H. Nusseir<sup>1\*</sup>, Ahmad N. Husnieh<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup> Accounting and finance, Graduate school of management, management and science university, Shah Alam, Malaysia

[012024020274@gms.msu.edu.my](mailto:012024020274@gms.msu.edu.my) , [012024020158@gsm.msu.edu.my](mailto:012024020158@gsm.msu.edu.my)

### **Article information:**

Received: 18-06-2024

Revised: 25-07-2024

Accepted: 01-08-2024

Published: 25-01-2025

### **\*Corresponding author:**

Kareem H. Nusseir

[012024020274@gms.msu.edu.my](mailto:012024020274@gms.msu.edu.my)



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

### **Abstract:**

This study aimed to explore the effect of using a sustainable balanced scorecard in the relationship between strategic cost management methods and strategic performance of Jordanian public shareholding industrial companies by shedding light on the most important modern administrative and accounting techniques used by advanced industrial companies in managing their costs and following up on the implementation of necessary corrective and preventive measures to enhance areas of strength and address areas of weakness in their strategic performance. The study population consisted of all employees in Jordanian public shareholding industrial companies. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was developed and distributed to (205) individuals working in Jordanian public shareholding industrial companies. (158) questionnaires were retrieved, of which (146) were valid for analysis. To test the hypotheses, Structural Equation Model (PLS- SEM).

The study found that there is an effect of using a sustainable balanced scorecard in the relationship between total quality management method and strategic performance of Jordanian public shareholding industrial companies. However, the results of the study indicated no effect of using a sustainable balanced scorecard in the relationship between other strategic cost management methods (Target costing method, comparative measurement method) and the strategic performance of Jordanian public shareholding industrial companies. Based on the results of this study, the researchers reached several recommendations, The most important was: the necessity of Jordanian public shareholding industrial companies to enhance the implementation of strategic cost management methods, especially the target costing method, due to its positive effect on the use of a sustainable balanced scorecard. Moreover, it is essential to reconsider the application of comparative measurement method and work on its enhancement to be more effective in supporting the use of a sustainable balanced scorecard and improving strategic performance.

**Keywords:** Sustainable balanced scorecard, strategic cost management methods, strategic performance.

## **Conclusions:**

The most important findings of the study are:

1. The use of a sustainable balanced scorecard does affect in the relationship between total quality management method and strategic performance of Jordanian public shareholding industrial companies.
2. The use of a sustainable balanced scorecard does not affect in the relationship between target costing method and strategic performance of Jordanian public shareholding industrial companies.
3. The use of a sustainable balanced scorecard does not affect in the relationship between comparative measurement method and strategic performance of Jordanian public shareholding industrial companies.

## تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

كريم حسين نصير<sup>1\*</sup>، أحمد ناجي حسنية<sup>2</sup>  
1,2 المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا للإدارة، جامعة الإدارة والعلوم، شاه علم، ماليزيا

### المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عن طريق تسليط الضوء على أهم التقنيات الإدارية والمحاسبية الحديثة التي تستخدمها الشركات الصناعية المتقدمة في إدارة تكاليفها ومتابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية والوقائية اللازمة لتعزيز جوانب القوة ومعالجة جوانب القصور في أدائها الاستراتيجي، تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة وتوزيعها على (205) من الأفراد العاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وقد تم استعادة (158) استبانة، كان منها (146) صالحة للتحليل، ولغاية اختبار الفرضيات تم استخدام نموذج المعادلة الهيكلية (PLS-SEM).

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كما أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية الأخرى المتمثلة في (التكلفة المستهدفة، القياس المقارن) والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. وبناءً على نتائج هذه الدراسة توصل الباحثان إلى العديد من التوصيات كان أهمها: ضرورة قيام الجهات المعنية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتعزيز تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لديها، خاصة أسلوب التكلفة المستهدفة، لما له من تأثير إيجابي على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة بالإضافة إلى إعادة النظر في تطبيق أسلوب القياس المقارن، والعمل على تطويره ليكون أكثر فاعلية في دعم استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وتحسين الأداء الاستراتيجي.

**الكلمات المفتاحية:** بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية، الأداء الاستراتيجي.

### معلومات البحث:

- تاريخ استلام البحث: 18-06-2024
- تاريخ ارسال التعديلات: 25-07-2024
- تاريخ قبول النشر: 01-08-2024
- تاريخ النشر: 25-01-2025

### \*المؤلف المراسل:

كريم حسين نصير

[012024020274@gms.msu.edu.my](mailto:012024020274@gms.msu.edu.my)

  
هذا العمل مرخص بموجب  
المشاع الإبداعي نسب المصنف 4.0 دولي  
(CC BY 4.0)

### المقدمة:

في ضوء التقدم التكنولوجي والصناعي المستمرين تسعى الشركات الصناعية الأردنية إلى التكيف مع المستجدات السوقية والصناعية المتسارعة على نحو يؤدي إلى تحفيز فرص التحسن والنمو، تقليل التكاليف الإنتاجية، زيادة الربحية، تطوير مواردها المادية والبشرية وتعزيز مركزها التنافسي لتلبية احتياجات عملائها المتغيرة، ويشكل ذلك تحديًا كبيرًا للجهات المعنية في هذه الشركات حيث يتعين عليهم العمل على تحسين الأداء الاستراتيجي وتحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة لديهم، ولا يتحقق ذلك إلا بالاعتماد على مدخل التكلفة الاستراتيجية الذي يعد من أهم المداخل المحاسبية الحديثة المستخدمة من قبل الوحدات الاقتصادية في تحسين قدرتها التنافسية وتدعيم أدائها الاستراتيجي وتتبع تكاليفها وضبطها خلال دورة حياة تصنيع المنتج.

لم تعد المقاييس المالية التقليدية المعيار الوحيد لقياس مدى قدرة الشركات الصناعية على التقدم نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية بل هناك معايير أخرى حديثة لا تقل أهمية عن المقاييس المالية مثل المقاييس التشغيلية والمقاييس الاجتماعية والبيئية لذلك تعد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة التي تم تطويرها عن بطاقة الأداء المتوازن الكلاسيكية من قبل كابلان ونورتن في مطلع التسعينيات من القرن المنصرم الوسيلة الإدارية الأكثر كفاءة وفعالية لمساعدة الشركات الصناعية في تقييم أدائها الاستراتيجي من خلال الدمج بين الأبعاد التالية (البعد المالي، بعد العمليات الداخلية، بعد العملاء، بعد التعلم والنمو والبعد الاجتماعي والبيئي) ويتطلب ذلك من الشركات الصناعية الأردنية استخدام أساليب وتقنيات معاصرة تساعدها على اتخاذ قراراتها الاستثمارية والتشغيلية والتحكم في أنشطتها

التشغيلية والاستراتيجية على نحو يؤدي إلى التنبؤ بالتكاليف البيئية والاجتماعية المستقبلية لترشيدها وإدارتها مما ينعكس بشكل إيجابي على تعزيز الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات. ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتبين تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، القياس المقارن) وتحسين الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

### 1. مشكلة الدراسة:

تعاني الشركات الصناعية الأردنية من بعض الصعوبات في دمج مؤشرات الاستدامة التي تجذب المستثمرين والزبائن ممن يملكون رؤية واضحة عن أهمية دمج المسؤولية الاجتماعية والبيئية بالمؤشرات الأخرى لبطاقة الأداء المتوازن التقليدية، وفي الوقت نفسه تواجه هذه الشركات العديد من التحديات الواقعية في ظل بيئة التصنيع الحديثة وتتمثل هذه التحديات في المنافسة الشديدة والصراع من أجل البقاء والاستمرار في الأسواق، لذلك أصبح من الضروري لتلك الشركات مراجعة وتقييم أهدافها الاستراتيجية لتعزيز نقاط القوة والتخلص من نقاط الضعف لديها حيث إن التركيز على تقليل التكاليف على المدى القصير قد يكون غير مجدياً في تحقيق الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل مما يؤدي إلى انخفاض القدرة التنافسية لهذه الشركات وعدم قدرتها على مواكبة التحولات التكنولوجية والصناعية على المدى الطويل ولا سيما في ظل تصاعد حدة الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية التي تستخدمها الشركات الصناعية المحلية في السنوات الأخيرة ومن هنا تكمن مشكلة الدراسة العملية في حين تتمثل مشكلة الدراسة الأكاديمية بوجود فجوة بحثية تنبثق من ندرة الدراسات العلمية التي تناولت الظاهرة محل الدراسة ومتغيراتها.

- تهدف هذه الدراسة إلى تقديم مجموعة من الحلول الناجعة لمساعدة هذه الشركات على تقييم أدائها الاستراتيجي بشكل أفضل كدمج الاستدامة في استراتيجياتها وتوفير التوعية والاهتمام الكافي حول أهمية تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية بالإضافة إلى تقديم مساهمة علمية في سد الفجوة البحثية باستعمال مجموعة من التقنيات الإدارية الحديثة التي تعد بمثابة خارطة الطريق للوصول إلى أداء استراتيجي مثالي، وعلى هذا تتبلور إشكالية الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية:
- ما تأثير أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، القياس المقارن) على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟
  - ما تأثير أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، القياس المقارن) على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟
  - ما تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟
  - ما تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

### 2. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من جانبين رئيسيين هما:

- **الأهمية النظرية:** تعتبر هذه الدراسة إضافة علمية للدراسات العربية والأجنبية التي تهتم بدراسة تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي تسعى للكشف عن تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- **الأهمية التطبيقية:** يأمل الباحثان أن تساهم نتائج الدراسة الحالية في إضافة قيمة عملية عن طريق مساعدة الجهات المختصة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على تحسين الأداء الاستراتيجي لشركاتهم، والعمل على تفعيل أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تشتمل على أحدث التقنيات المعاصرة لمحاسبة التكاليف وربطها بالمنظورات المالية وغير المالية لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة حتى تتمكن هذه الشركات من تحقيق أهدافها المالية والتشغيلية المنشودة والوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية.

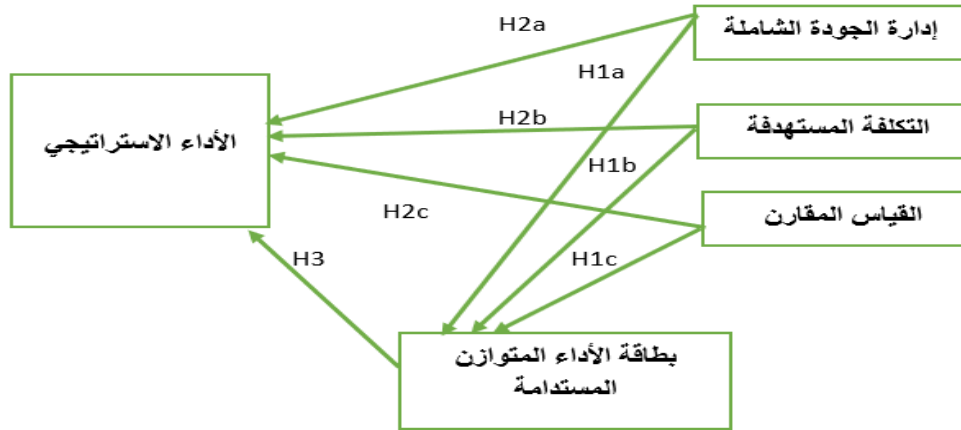
### 3. أهداف الدراسة:

- انسجاماً مع مشكلة الدراسة وتساؤلاتها تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- تحديد تأثير أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، القياس المقارن) على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
  - بيان تأثير أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، القياس المقارن) على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
  - التعرف على تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
  - استكشاف تأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

### 4. فرضيات الدراسة:

في ظل مشكلة الدراسة بجوانبها المتعددة والتساؤلات الرئيسة، والأهداف التي يرمي اليها البحث إلى تحقيقها تم صياغة الفرضيات التالية:

- H1a:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H1b:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لأسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H1c:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لأسلوب القياس المقارن على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H2a:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H2b:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لأسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H2c:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لأسلوب القياس المقارن على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H3:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H4a:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H4b:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- H4c:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ( $P \leq 0.05$ ) لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أسلوب القياس المقارن والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
5. **أنموذج الدراسة:**  
يمثل الشكل التالي أنموذج الدراسة الذي يعبر عن فرضيات الدراسة ويوضح العلاقة بين متغيراتها:



الشكل (1): أنموذج الدراسة الفرضي  
المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الدراسات السابقة ذات الصلة

#### 6. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكوّن مجتمع الدراسة من جميع العاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. أما عينة الدراسة فقد تكونت من عينة عشوائية تضمنت (محاسب تكاليف، مدير مالي، مدقق داخلي، رئيس قسم إداري، مدير إنتاج) من مجتمع الدراسة، حيث تم تطوير استبانة وتوزيعها على (205) من الأفراد العاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وقد تم استعادة (158) استبانة، كان منها (146) صالحة للتحليل بنسبة (71.2%).

#### 7. منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تطوير أنموذج الدراسة بالاعتماد على الدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع الدراسة الحالي، وتم جمع البيانات الأولية الخاصة بالدراسة من مجتمع الدراسة الذي تم اختياره من الشركات الصناعية

المساهمة العامة الأردنية، وذلك لوصف الظاهرة وصفاً دقيقاً وواضحاً، بالإضافة إلى معرفة حجمها ودرجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى، وفحص الأثر بين متغيرات الدراسة وتفسيرها.

## المحور الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية

هناك مجموعة من الأساليب المحاسبية والتقنيات الإدارية الحديثة التي تستخدمها العديد من الشركات الصناعية في الدول المتقدمة لإدارة تكاليفها وتحسين أدائها الاستراتيجي بشكل مستدام، ومحلياً تستخدم الشركات الصناعية الأردنية بعض هذه الأساليب، ويمكن توضيحها على النحو التالي:

### أولاً: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

في ظل المنافسة العالمية الشديدة بين الشركات الصناعية اليابانية والشركات الصناعية الأمريكية تطورت مجموعة من الأساليب الإدارية المعاصرة حيث ظهر أسلوب إدارة الجودة الشاملة بشكل واسع في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1980 بصفته أحد أهم التطورات الحديثة للممارسات الإدارية التي تسعى إلى تحقيق سلسلة من الأهداف الاستراتيجية والتنظيمية في بيئات الأعمال الصناعية والخدمية (Easton & Jarrell, 1998). يعود الفضل في تطوير أسلوب إدارة الجودة الشاملة إلى العديد من الباحثين والخبراء الإداريين في الولايات المتحدة الأمريكية ولعل من أبرزهم ويليام إدوارد ديمينج الذي ابتكر نظرية تتكون من 4 قواعد رئيسة وقدم 14 مبدأ في الجودة للتعرف على أهمية الدور الداخلي الذي تؤديه الإدارة العليا لمساعدة وحداتها على تحسين جودة منتجاتها وخدماتها ثم تبعه جوزيف جوران الذي ابتكر المثلث الذهبي للعملية الإدارية كلياً الذي يعرف اليوم بثلاثية الجودة وهي: تخطيط الجودة، ضبط الجودة، تحسين الجودة، وأخيراً فيليب كروسبي الذي قدم مجموعة من المنطلقات الرائدة في مفهوم الجودة كالمعيب الصفري بالإضافة إلى 14 خطوة لتحقيق الجودة الشاملة في المنظمات (Ngambi & Nkemkifu, 2015).

يركز أسلوب إدارة الجودة الشاملة على ثلاثة مبادئ أساسية لتعزيز جودة المنتجات المصنعة في الشركات الصناعية والخدمات المقدمة في الشركات الخدمية وهي: ثقافة التحسين المستمر، تلبية متطلبات العملاء ومشاركة جميع العاملين (khan et al., 2023). ويضيف صغير والمرهضي (2024) بعض المبادئ والأبعاد الأخرى التي يجب أن تركز عليها الشركات الصناعية في تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة والمتمثلة في: تحفيز الإدارة العليا، التغذية الراجعة والإدارة بالمعلومات والبيانات. في حين ترى Alweteed (2018) أن هناك مجموعة من العوامل المؤثرة التي يجب أن تأخذها الوحدات الاقتصادية في عين الاعتبار عند تنفيذ ثقافة إدارة الجودة الشاملة وهي: القيادة الفعالة، التوجه السوقي، القابلية للبقاء الاقتصادي، المقارنة المرجعية والتركيز على تأهيل الموظفين وتدريبهم.

باختصار يمكن القول أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة يشتمل على مجموعة من المبادئ الإدارية المترابطة التي تستخدمها الشركات الصناعية في تحسين جودة أدائها الاستراتيجي، وجودة تكاليفها وفي المحافظة أيضاً على

وضعها التنافسي وذلك من خلال إنشاء ثقافة تنظيمية جديدة تقوم على الرقابة الإدارية، التحسين المستمر، كسب رضا العملاء وتقليل العيوب الإنتاجية، ولا يمكن أن يتحقق ذلك إلا بدعم الإدارة العليا ومشاركة جميع العاملين داخل الشركة.

### ثانياً: أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

تُعرف التكلفة المستهدفة بأنها التكلفة التي تستطيع الوحدة الاقتصادية تكبدها في سبيل تطوير منتج جديد يلبي احتياجات العميل فيما يتعلق بالجودة المطلوبة، السرعة المناسبة والسعر التنافسي حيث يتم تحديدها قبل البدء بعملية الإنتاج ومن قبل فريق مختص من المحاسبين، المهندسين والفنيين (Mohammed et al., 2024). ويمكن تعريفها أيضاً على أنها أسلوب حديث في محاسبة التكاليف تستخدمه الشركات الصناعية في تقليل تكلفة المنتج في مرحلتها التطوير والتصميم عن طريق تحديد مقدار الربح المتوقع Monden & (Hamada, 1991).

يؤكد كل من (AL-kefari & ALosami, 2024) على أهمية توظيف تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية باعتبارها إحدى أهم الطرق الاستراتيجية التي تُستخدم في تحديد أسعار المنتجات وإدارة التكاليف قبل الشروع بعملية الإنتاج.

هناك مجموعة من المبادئ والأسس الجوهرية التي تركز عليها تقنية التكلفة المستهدفة والمتمثلة في: تقدير التكلفة للوصول إلى السعر التنافسي الذي يناسب السوق، التركيز على رضا العملاء عن طريق تلبية احتياجاتهم في الوقت المحدد، الاهتمام بمرحلة التصميم لتخفيض التكاليف التي تسبق عملية الإنتاج، دعم ثقافة العمل الجماعي عن طريق تقسيم المسؤوليات بين الموظفين في الشركة بالإضافة إلى تعقب التكاليف المرافقة لعملية الإنتاج بدءاً من مرحلة التصميم وصولاً إلى مرحلة تسليم المنتج بصورته النهائية للعميل، وأخيراً تقليل الضياع والهدر من خلال التخلص من الأنشطة غير المهمة في سلسلة القيمة (Hameed, 2024; Kim et al., 2002).

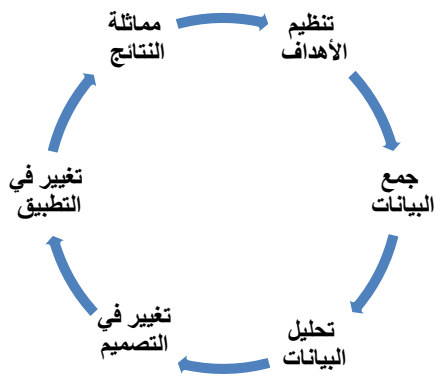
هناك مجموعة من الأهداف الأساسية والثانوية التي تسعى الوحدات الاقتصادية إلى تحقيقها من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وهي: تخفيض تكلفة تصنيع المنتج دون المساس بجودته، التخطيط الاستراتيجي للربح، إدارة دورة حياة المنتج عن طريق التحكم بتكاليف المنتجات الجديدة، تعديل سقف تكلفة المنتج حتى يتلاءم مع متطلبات السوق، تكريس نظام الرقابة الوقائية على تكاليف المنتج خلال المراحل التشغيلية للتحقق من الوصول إلى الربح المستهدف مع تقدير الظروف الحالية والمستقبلية المتغيرة للسوق، تحسين العناصر الرئيسة للنجاح المتمثلة في الجودة، الوقت، المرونة والابتكار والتكلفة وأخيراً المحافظة على القدرة التنافسية عن طريق كسب رضا العملاء والوفاء بمتطلباتهم بأسرع وقت ممكن (Szczerbak, 2022).



ذات الأداء الأمل لإجراء عملية المقارنة معها (أبو شحاته، 2023).

بناءً على ما سبق يرى الباحثان أن أسلوب القياس المقارن عبارة عن أسلوب متكامل تستخدمه الشركات الصناعية بشكل مستمر لتحسين أدائها الاستراتيجي عن طريق مقارنة منتجاتها وممارساتها واستراتيجياتها مع الشركات المتشابهة الأخرى التي تعمل في نفس القطاع الصناعي بهدف تحديد أفضل الطرق والحلول التي من شأنها تحديد الفجوة بين أدائها وأداء الشركات الأخرى فيما يتعلق بالتكلفة أو الجودة أو التسويق أو الكفاءة التشغيلية.

ويوضح الشكل التالي المراحل المستمرة لعملية القياس المقارن التي تبدأ بالتخطيط والتصميم للأهداف وتنتهي بمقارنة النتائج:



الشكل (2): مراحل عملية القياس المقارن  
المصدر: بالإستناد إلى (Rostek, 2015).

### الأداء الاستراتيجي (SP)

يُعرف الأداء الاستراتيجي على أنه قياس فعالية استراتيجيات المنظمة باستعمال المقاييس المحددة لمعرفة كيفية تفاعل النتائج المتحققة مع أهداف المنظمة المتوقعة (Ercan & Koksai, 2016). ويعرفه هلال والعتيبي (2023) بأنه المحصلة الرئيسة التي تقيس جميع أنشطة المؤسسة ومدى قدرتها على استغلال مواردها المادية والبشرية للتكيف مع التغيرات البيئية المتسارعة في سبيل تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

يرى (الأحمد، 2017) أن هناك ثلاث عوامل تؤثر على أداء المؤسسة الاستراتيجية، وهي: القدرة الإدارية، الدافعية والبيئة الخارجية.

هناك مجموعة من الأدوات الإدارية المستخدمة في تقييم الأداء الاستراتيجي بشكل مستدام، وهي: أداة خط القاع الثلاثي وبطاقة الأداء المتوازن المستدامة (الدعيمي والسعدي، 2023).

يمكن تعريف الأداء الاستراتيجي بأنه مقياس لمدى قدرة وكفاءة الشركة الصناعية على تنفيذ أنشطتها وتحقيق أهدافها الاستراتيجية المالية والتشغيلية بجودة عالية من خلال مجموعة من المعايير (الحصة السوقية، الربحية ورضا الزبائن).

بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC)

يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إدارات الشركات الصناعية الأردنية في التخلي عن الأسلوب التقليدي في الإنتاج والتخطيط القائم على تحديد تكلفة المنتج بعد الانتهاء من تصنيعه والتوجه بدلاً من ذلك إلى تبني استراتيجية ابداعية قائمة على تحديد العلاقة بين التكلفة وسعر الشراء والربحية قبل البدء بتصميم المنتج، Matarneh & El-Dalabeeh, (2016).

بناءً على ما سبق يستنتج الباحثان أن التكلفة المستهدفة أسلوب محاسبي ناجح تستخدمه الشركات الصناعية لإدارة تكاليفها وتحسين أدائها الاستراتيجي عن طريق ابتكار طرق حديثة لتطوير منتجات جديدة ذات جودة وقيمة ملائمة بأقل تكلفة ممكنة وبأسعار تنافسية تتوافق مع مواصفات العملاء وتوقعاتهم.

### ثالثاً: أسلوب القياس المقارن (CM)

يُعرف أسلوب القياس المقارن على أنه أحد الأساليب الاستراتيجية التي تستخدمه الوحدات الاقتصادية في تقييم وتقويم أدائها عن طريق مقارنة أدائها بأداء الوحدات الرائدة الأخرى الذي تعمل في نفس القطاع، وذلك بغرض تحديد نقاط الضعف والعمل على تقويتها، وتضييق الفجوة التنافسية وتحسين الأداء الاستراتيجي (بوريش وتربش، 2021). ويعرفه (المزوق، 2020) بأنه إطار عمل شامل يسعى إلى التعرف على أسباب التفاوت والاختلاف بين أداء المؤسسة الحالي وأداء المؤسسات الأخرى المتقدمة في المجال نفسه من خلال استخدام مخرجات عملية المقارنة كأساس لصياغة الأهداف وتطويرها، وتحديد الاستراتيجيات.

ينبغي على المؤسسات الصناعية التي تسعى إلى التقدم والتميز على منافسيها تبني أسلوب القياس المقارن أو ما يسمى بالقياس المرجعي باعتباره حافزاً أساسياً للنمو والابتكار والتعلم من الخطط والممارسات الأخرى الخلاقة، حيث يصنف موضوع القياس الذي سيتم مقارنته مع المؤسسات الصناعية الأخرى إلى: المنتج، العملية، الوظيفة، الأداء والاستراتيجية (Anand & Kodali, 2008). ويمكن تبويب أنواع القياس المقارن طبقاً للهدف الذي تسعى المنظمة الصناعية إلى إنجازه إلى أربعة أشكال: القياس المقارن الداخلي، القياس المقارن الخارجي، القياس المقارن الكلي والقياس المقارن الوظيفي (شهيد وبوشندة، 2014).

يرى (Lankford 2002) أن هناك ثلاث أنواع أساسية من أساليب القياس المستخدمة في الشركات الصناعية وهي: القياس المقارن الاستراتيجي، القياس المقارن التنافسي والقياس المقارن التعاوني الذي يعد من أكثر أساليب القياس ملائمةً وانتشاراً لسهولة تطبيقه وعلى النقيض تماماً يعد القياس المقارن التنافسي من أصعب أساليب القياس من حيث الممارسة نظراً لاستحالة تبادل المعلومات بين المنافسين المباشرين.

هناك مجموعة من المقومات السليمة التي تضمن نجاح تطبيق أسلوب القياس المقارن وينبغي على المؤسسات الصناعية الالتزام بها قبل البدء بعملية القياس، وهي: فهم طبيعة عملياتها، تحديد عملياتها، ومن ثم تكوين مقاييس الأداء المناسبة لعملية القياس وأخيراً البحث عن المؤسسات المنافسة

- بعد العمليات الداخلية: يهدف إلى قياس مدى قدرة المؤسسة الصناعية على تلبية توقعات أصحاب المصلحة والعملاء بشكل متكامل من خلال التركيز على جودة العمليات والممارسات الداخلية على نحو يمكن المؤسسة من التقدم في تحقيق أهدافها التنظيمية والاستراتيجية (Pham et al., 2020).
  - بعد العملاء: يهدف إلى خلق قيمة للعملاء من خلال قيام المؤسسة بوضع أهداف خاصة بكسب رضا العملاء وتلبية احتياجاتهم ومتطلباتهم في الوقت المحدد (Kaldirim, 2020).
  - بعد التعلم والنمو: يعد هذا البعد حجر الزاوية للاستمرار في خلق القيمة حيث يتكون من رأس المال البشري، ويهدف إلى قياس مدى قدرة موظفي المؤسسة في تطوير قدراتهم ومهاراتهم التعليمية، ومدى قدرتهم على ابتكار أفكار خلاقية واختراع منتجات جديدة (Kaplan & Norton 2004). وغالبًا ما تستخدم الشركات الصناعية ثلاث مؤشرات لقياس هذا البعد وهي: مؤشر الاحتفاظ بالموظفين، مؤشر الرضا الوظيفي، مؤشر إنتاجية الموظفين (البشاري وعبدالله، 2021).
  - بعد الاستدامة: يتكون هذا البعد من جانبين، وهما:
    1. الجانب البيئي: يهدف إلى قياس مدى التزام المؤسسة الصناعية بالحفاظ على البيئة والكائنات الحية المحيطة عن طريق الاستغلال الأمثل لموارد الطاقة، الحد من التلوث والتخلص من النفايات، الإدارة البيئية للمخاطر، عقد اتفاقيات مع منظمات بيئية عالمية وتقليل استهلاك الموارد الطبيعية لضمان استمراريتها وعدم نفاذها (AbdAlajeli & Wahhab, 2022). ويرى الباحثان أن الهدف الرئيس من هذا الجانب قياس مدى التزام المؤسسة بمعايير الجودة العالمية كمعايير الأيزو (ISO) الدولية.
    2. الجانب الاجتماعي: يهدف إلى قياس مدى التزام المؤسسة الصناعية بتحقيق عائد اجتماعي من استثمارها بالإضافة إلى التحقق من مدى مسؤوليتها في حل المشكلات والقضايا الهامة التي تشكل خطرًا كبيرًا على مجتمعها في الوقت الراهن (Aly & Mansour, 2017).
- الدراسات السابقة**
- لقد قام الباحثان بالاطلاع على أحدث الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة من حيث المتغيرات والأهداف، وتم تصنيف الدراسات السابقة بناءً على متغيرات الدراسة الحالية إلى ثلاثة أصناف:
- دراسات تناولت المتغير المستقل (أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية)**
- دراسة (صغير والمرهضي، 2024) التي سعت إلى بيان أثر أبعاد إدارة الجودة الشاملة (دعم الإدارة العليا، التغذية العكسية، التحسين المستمر، الإدارة بالحقائق والبيانات) على تحسين الأداء الاستراتيجي لشركات الاتصالات في العاصمة الليبية صنعاء، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر دال إحصائيًا
- تم إنشاء بطاقة الأداء المتوازن بمفهومها الكلاسيكي ولأول مرة عام 1992 من قبل الباحثين روبرت كابلان وديفيد نورتن بهدف الجمع بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية في نموذج واحد (Perkins & Remmers, 2014). وتعد بطاقة الأداء المتوازن واحدة من أحدث الابتكارات الإدارية والمحاسبية في عملية قياس وتقييم الأداء (Nørreklit, 2003).
- تُعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها إطار إداري شامل يترجم الأهداف الاستراتيجية للمنظمة إلى مجموعة من المقاييس المالية والتشغيلية المترابطة التي تساعد في تحقيق متطلباتها التنافسية عن طريق تقييم أدائها الاستراتيجي الحالي والمستقبلي بشكل أكثر كفاءة وفعالية وشمولية من الأساليب المالية التقليدية (Kaplan & Norton, 1996). وتتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة منظورات رئيسية هي: المنظور المالي، منظور العمليات الداخلية، منظور العملاء ومنظور التعلم والنمو (Kaplan & Norton, 1992). وتسعى بطاقة الأداء المتوازن بصفة أساسية إلى تحديد العلاقة بين أهداف المنظمة الاجتماعية والبيئية طويلة المدى والمكاسب المالية قصيرة المدى (Nikolaou & Tsalis, 2013).
- هناك خمس مبادئ استراتيجية يجب أن تركز عليها المنظمات التي تسعى إلى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وهي: ترجمة الاستراتيجية إلى مفاهيم تشغيلية، موازنة أهداف المنظمة الاستراتيجية مع ثقافتها، مشاركة جميع العاملين في صياغة الاستراتيجية، جعل الاستراتيجية عملية مستمرة وتحفيز الإدارة العليا على التغيير (Kaplan & Norton, 2001). ولكي تحقق المنظمات الغرض الرئيس من استخدام بطاقة الأداء المتوازن يجب أن تحافظ على الخصائص الأربعة الرئيسة لبطاقة الأداء المتوازن، والمتمثلة في: التركيز، الصلاحية، الاتصال والتكامل (خلف وإسماعيل، 2020).
- بسبب الانتقادات التي وجهت إلى بطاقة الأداء المتوازن التقليدية ولكي تتمكن من تلبية احتياجات أصحاب المصلحة المتمثلة في تقارير الاستدامة ومساعدة إدارات الشركات الصناعية على الوفاء بالتزاماتها تجاه بيئتها ومجتمعها تم تطوير بطاقة الأداء المتوازن المستدامة عام 2007 من قبل روبرت كابلان وريكاردو دي بينهو لتضم بعد الاستدامة الذي يتناول الجوانب الاجتماعية والبيئية كبعد خامس إلى جانب الأبعاد الأربعة الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن (كواشي وبودة، 2017) (Mio et al., 2022). وتعد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة إحدى أهم الوسائل التي تستخدمها إدارات الشركات الصناعية في تقييم أدائها الاستراتيجي (المسعودي والقصور، 2016).
- تتكون بطاقة الأداء المتوازن المستدامة من خمسة أبعاد يمكن توضيحها على النحو التالي:
- البعد المالي: يسعى إلى قياس مدى قدرة المؤسسة الصناعية على تحقيق النجاح المالي طويل الأجل من خلال تلبية توقعات المساهمين، تعزيز الحصة السوقية وتعظيم الربحية (فراج، 2020).



للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان باستثناء أسلوب التكلفة على أساس السمات.

#### دراسات تناولت المتغير التابع (الأداء الاستراتيجي)

**دراسة (الأحمد، 2017)** التي هدفت إلى معرفة أثر بعد العملاء لبطاقة الأداء المتوازن على تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية العامة في مدينة البصرة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي دال إحصائياً لبعد العملاء على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية العامة في مدينة البصرة.

**دراسة (ملو العين، 2015)** التي هدفت إلى التعرف على أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المتعددة على تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة السعودية، وقد خلصت الدراسة إلى وجود أثر دال إحصائياً لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المتعددة على نجاح تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة السعودية، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى ارتفاع مستوى اهتمام الشركات الصناعية المساهمة السعودية بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها المتعددة.

#### دراسات تناولت المتغير الوسيط (بطاقة الأداء المتوازن المستدامة)

**دراسة (الدعيمي والسعدي، 2023)** التي هدفت إلى معرفة تأثير إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (بطاقة الأداء المتوازن المستدامة) على تقييم الأداء الاستراتيجي لبعض الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لتقنية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة التي تشتمل على الجوانب المالية وغير المالية ومقاييس الاستدامة على تعزيز الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

**دراسة (المسعودي والسيد علي، 2016)** التي سعت إلى التعرف على أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تقييم الأداء الاستراتيجي لبنك بغداد الأهلي. وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تقييم الأداء الاستراتيجي لبنك بغداد الأهلي.

**دراسة (Febriyanti & Sukoharsono, 2016)** التي هدفت إلى التعرف على أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تقييم أداء شركة الغاز الأندونيسية بالإضافة إلى تحليل إمكانية تعديل بطاقة الأداء المتوازن التقليدية لتقييم الجوانب البيئية والاجتماعية لشركة الغاز الأندونيسية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي جيد إلى حد ما لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة بجوانبها البيئية والاجتماعية على تقييم أداء شركة PT Gagah Energi (Indonesia).

#### التعقيب على الدراسات السابقة

باستعراض الدراسات السابقة تبين للباحثان أن معظم هذه الدراسات تناولت تأثير أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، تكلفة التحسين المستمر، التكلفة على أساس السمات،

أسلوب إدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء الاستراتيجي لشركات الاتصالات في العاصمة اليمنية صنعاء.

**دراسة (محمد، 2023)** التي هدفت إلى تحديد دور أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية لشركات الأعمال السودانية، وقد خلصت الدراسة إلى وجود دور هام لأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية في تنفيذ العمليات الإدارية التي تعمل بشكل متميز ومنظم في ربط الأهداف الاستراتيجية قصيرة الأجل بالأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل لشركات الأعمال السودانية.

**دراسة (الكواز وعائش، 2023)** التي هدفت إلى بيان أثر استخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط) في تحسين نهج التصنيع الفعال ودعم الميزة التنافسية المستدامة لمعمل السخانات في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر لاستخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط) في تحسين نهج التصنيع الفعال وتحقيق أبعاده لمعمل السخانات في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية، كما توصلت الدراسة إلى وجود أثر لاستخدام أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس النشاط) في دعم الميزة التنافسية المستدامة لمعمل السخانات في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية.

**دراسة (Abdelraheem, 2023)** هدفت إلى التعرف على أثر إدارة التكلفة الاستراتيجية في تحقيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة لشركة الجلود السودانية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر لإدارة التكلفة الاستراتيجية في تحقيق مبدأ التركيز على العملاء في شركة الجلود السودانية، كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر لإدارة التكلفة الاستراتيجية في تحقيق مبدئي مشاركة الموظفين والتحسين المستمر في شركة الجلود السودانية.

**دراسة (Alsoboa et al., 2015)** التي سعت إلى التعرف على أثر أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس السمات، تكلفة دورة حياة، تكلفة سلسلة القيمة، تكلفة الجودة) على أداء الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (التكلفة على أساس النشاط، التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس السمات) على الأداء العام والأداء المالي والأداء التسويقي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، في حين توصلت الدراسة إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية (تكلفة دورة حياة، تكلفة سلسلة القيمة، تكلفة الجودة) على الأداء العام والأداء المالي والأداء التسويقي للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وأخيراً خلصت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية على الأداء الإنتاجي

- **البعد الأول:** يتناول (أسلوب إدارة الجودة الشاملة) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية حيث يتضمن (6) أسئلة تم صياغتها بالاستناد إلى دراسة (صغير والمرهضي، 2024).
- **البعد الثاني:** يتناول (أسلوب التكلفة المستهدفة) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية حيث يتضمن (5) أسئلة تم صياغتها بالاستناد إلى (Matarneh & EL-Dalabeeh, 2016) (Masadeh et al., 2023).
- **البعد الثالث:** يتناول (أسلوب القياس المقارن) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية حيث يتضمن (6) أسئلة تم صياغتها بالاستناد إلى دراسة (ابو شحاته، 2023).

**الجزء الرابع:** يتضمن الأسئلة المتعلقة بالمتغير التابع (الأداء الاستراتيجي) الذي يتكون من (3) أسئلة تم صياغتها بالاستناد إلى الإطار النظري لدراسة الحالية وباعتماد أيضاً على دراسة (حسنية، 2023).

#### خصائص عينة الدراسة

تبين الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (146) موظفاً في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أن الغالبية العظمى منهم يحملون درجة البكالوريوس بنسبة (73.3%)، ومتخصصون في المحاسبة (34.2%) وفي التخصصات الاقتصادية الأخرى (الاقتصاد، العلوم المالية والمصرفية، إدارة الأعمال، الإدارة العامة) بنسبة (67.4)، ويشغلون مناصب وظيفية متنوعة في مجال المحاسبة المالية والتكاليف، إذ يعمل ما يقارب (26.7%) من العينة بصفة محاسبين تكاليف، فيما يعمل (19.9%) كرؤساء أقسام إدارية، و(17.1%) كمدققين داخليين، فيما كانت النسبة المتبقية لمن يشغلون وظيفة (مدير مالي، مدير إنتاج، وغير ذلك) والبالغة (36.2%)، ويتمتعون بخبرة عملية طويلة في هذا المجال، حيث بلغت نسبة أفراد العينة التي تتراوح خبرتهم ما بين (من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة) (43.2%)، في حين لدى (41.1%) خبرة تتراوح ما بين (من 5 إلى أقل من 10 سنوات)، في حين يمتلك (15.8%) خبرة تتجاوز 15 سنة، وهذا يدل على أن أفراد العينة على قدر عالٍ من الكفاءة العلمية والعملية في مجال المحاسبة والإدارة والتدقيق.

#### التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

يوضح الجدول رقم (1) نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لكل متغير على النحو التالي:

تكلفة سلسلة القيمة، تكلفة دورة حياة المنتج وتكلفة الجودة) على تحسين القدرة التنافسية وفعالية التصنيع للشركات الصناعية في بيئات مختلفة كالبيئة اليمنية والبيئة السودانية بالإضافة إلى البيئة العراقية ودراسة واحدة في البيئة الأردنية تناولت تأثير هذه الأساليب على الأداء العام للشركات الصناعية، وجميع هذه الدراسات لم تتناول أسلوب القياس المقارن الذي يعد من أهم الأساليب الإدارية الحديثة الذي تستخدمه الشركات الصناعية في تقييم أدائها وإدارة تكاليفها فضلاً على ذلك لم تتناول أي دراسة أخرى على حد علم الباحثين الدور الوسيط لطاقة الأداء المتوازن التي تُعنى بالاستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية في البيئات المحلية أو العالمية لذلك يمكن القول أن الدراسة الحالية تقدم مساهمة معرفية جديدة وواضحة.

#### مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة

1. تحديد الفجوة البحثية المناسبة لصياغة مشكلة الدراسة بجانبها الأكاديمي والعلمي.
2. بناء فرضيات الدراسة الحالية وتطويرها.
3. التعرف على أهم المفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة الراهنة بغية إثراء المخزون العلمي والمعرفي للباحثين والقراء على حد سواء.
4. تحديد منهج الدراسة الملائم وأفضل الطرق والأساليب الإحصائية التي تتناسب مع طبيعة الدراسة الحالية للوصول إلى نتائج سليمة يعول عليها في تقديم حلول فعالة.

#### المحور الثاني: الجانب التطبيقي

##### أداة الدراسة

لغرض توفير البيانات المتعلقة بالدراسة فقد صممت الاستبانة بعد الأخذ بأراء مجموعة من الباحثين والمهنيين في مجال موضوع الدراسة، والتي هدفت إلى الحصول على البيانات الأولية لاستكمال الجانب التطبيقي للدراسة بناءً على مقياس ليكرت الخماسي (Likert - Scale)، وقد تكونت الاستبانة من الأقسام التالية:

**الجزء الأول:** يتضمن البيانات الشخصية والوظيفية للمستجيبين التي تتألف من (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

**الجزء الثاني:** يتضمن الأسئلة المتعلقة بالمتغير الوسيط (بطاقة الأداء المتوازن المستدامة) حيث يتكون من (10) أسئلة تم صياغتها بالاستناد إلى (فراج، 2020) (الشويرف وآخرون، 2022) (البنو وعلي، 2023).

**الجزء الثالث:** يتضمن الأسئلة المتعلقة بالمتغير المستقل (أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية) حيث يتكون من (17) سؤال، مقسم على ثلاثة أبعاد تتألف مما يلي:

#### جدول رقم (1): التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
بطاقة الأداء المتوازن المستدامة	4.726	0.369	مرتفع
أسلوب إدارة الجودة الشاملة	4.682	0.420	مرتفع

مرتفع	0.412	4.693	أسلوب التكلفة المستهدفة
مرتفع	0.384	4.670	أسلوب القياس المقارن
مرتفع	<b>0.369</b>	<b>4.682</b>	أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية
مرتفع	<b>0.375</b>	<b>4.680</b>	الأداء الاستراتيجي

المصدر: برنامج (PLS-SEM)

-0.248	-1.01	أسلوب إدارة الجودة الشاملة
1.525	-1.411	أسلوب التكلفة المستهدفة
-0.042	-0.998	أسلوب القياس المقارن
<b>0.681</b>	<b>-1.246</b>	أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية
<b>-0.675</b>	<b>-0.817</b>	الأداء الاستراتيجي

بناءً على بيانات الاختبار والمشار إليها في الجدول أعلاه يتضح أن توزيع البيانات كان طبيعيًا إذ لم تقع القيم خارج نطاق  $(1.96 \pm)$  في اختبار الالتواء (Skewness)، ولم تتجاوز القيم في اختبار التفلطح (Kurtosis)  $(3 \pm)$ ، مما يعني أن بيانات الدراسة صالحة لاستخدام الأساليب الإحصائية المعلمية (Parametric Test) لاختبار فرضيات الدراسة.

#### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تم إجراء تحليل (The Partial Squares Structural Equation Modeling) (PLS-SEM)، الذي يعد من الأنموذجات الملائمة للدراسة الحالية، حيث تمت عملية تحليل واختبار الفرضيات على مرحلتين، الأولى: تقييم نموذج القياس، والثانية: تقييم النموذج البنائي، التي كانت كما يلي:

#### أولاً: تقييم نموذج القياس (Evaluation of Measurement Model)

يشتمل نموذج الدراسة الحالية على خمس متغيرات كامنة، مع نموذج قياس يعمل على اكتشاف التقديرات بين المتغيرات الظاهرة والكامنة، ويوضح الجدول رقم (3) التحليل العملي الذي يظهر مدى انتماء الفقرة إلى كل متغير من أداة الدراسة بواسطة قيم التحميل (Loading) التي يجب أن تكون قيمتها أكبر من  $(0.70)$ ، وفي حال كانت أي قيمة أقل من  $(0.70)$  يتم استبعاد تلك الفقرة (Hair et al., 2016). ولكن في الدراسة الحالية تم الاعتماد على دراسة (Tabachnick et al 2007) اللذان يران أنه يجب تخصيص عامل التشعب بناءً على حجم العينة، وبما أن حجم العينة في الدراسة الحالية (146) فإن عامل التشعب يجب ألا يقل عن  $(0.45)$ . فضلاً على ذلك تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لمعرفة مدى التناسق بين إجابات أفراد العينة عن الفقرات التي تقيس متغيرات الدراسة. وحسب (Sekaran 2015) يجب أن تكون قيمة الاختبار أكبر من  $(70\%)$ ، والجدول رقم (3) يوضح نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة، حيث كانت قيم الثبات تتراوح بين  $(71.3\% - 93.4\%)$  مما يشير إلى ثبات الأداة المستخدمة بالقدر الذي يحقق أهداف الدراسة، كما بلغت قيم متوسط الثباتين المفسر أكبر من  $(50\%)$  لجميع متغيرات الدراسة مما يدل على صحة المقياس.

أظهرت النتائج في الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي العام للمتغير الوسيط (بطاقة الأداء المتوازن المستدامة) بلغ  $(4.726)$  بانحراف معياري  $(0.369)$  وبأهمية نسبية مرتفعة، مما يشير إلى أن المستجيبين يرون أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تستخدم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة بدرجة مرتفعة.

أما فيما يتعلق بأبعاد المتغير المستقل (أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية)، فقد حصل بعد (أسلوب التكلفة المستهدفة) على أعلى متوسط حسابي بقيمة  $(4.693)$  وانحراف معياري  $(0.412)$ ، يليه بعد (أسلوب إدارة الجودة الشاملة) بمتوسط حسابي  $(4.682)$  وانحراف معياري  $(0.420)$ ، وأخيراً بعد (أسلوب القياس المقارن) بمتوسط حسابي  $(4.670)$  وانحراف معياري  $(0.384)$ . فيما كانت الأهمية النسبية لجميع هذه الأبعاد مرتفعة، مما يشير إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تفعيل أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية بشكل كبير من وجهة نظر المستجيبين، وبوجه عام بلغ المتوسط الحسابي لجميع أبعاد أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية مجتمعة  $(4.682)$  بانحراف معياري  $(0.369)$  وبأهمية نسبية مرتفعة أيضاً، وأخيراً أظهرت النتائج الواردة في الجدول رقم (1) أن المتوسط الحسابي العام للمتغير التابع (الأداء الاستراتيجي) بلغ  $(4.680)$  بانحراف معياري  $(0.375)$  وبأهمية نسبية مرتفعة، مما يشير إلى أن المستجيبين يرون أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تسعى إلى تحديد نقاط الضعف لديها وتعمل على معالجتها مع تعزيز نقاط القوى لديها عن طريق استقطاب العاملين الذين لديهم خبرة وكفاءة عالية لتعزيز أدائها الاستراتيجي.

#### اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار معامل الالتواء (Skewness) التي يجب أن تكون قيمه محصورة بين  $(1.96 \pm)$ ، زيادةً على ذلك تم استخراج معامل التفرطح (Kurtosis) التي يجب أن تكون قيمته محصورة بين  $(3 \pm)$ ، وذلك لتحديد فيما إذا كانت بيانات متغيرات الدراسة تتبع للتوزيع الطبيعي، حيث إن الهدف من هذا الاختبار هو تحديد الاختبارات الإحصائية الواجب إجرائها لاختبار فرضيات الدراسة، ويشير الجدول رقم (2) إلى نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

#### جدول رقم (2): اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

Statistic	Statistic	المتغيرات
<b>0.824</b>	<b>-1.302</b>	بطاقة الأداء المتوازن المستدامة

جدول رقم (3): التحليل العاملي (Factor Loading)

Construct		Items	Loading	Cronbach's Alpha	AVE
Sustainable Balanced Scorecard		SBS1	0.828	0.934	0.629
		SBS2	0.827		
		SBS3	0.833		
		SBS4	0.855		
		SBS5	0.813		
		SBS6	0.725		
		SBS7	0.739		
		SBS8	0.694		
		SBS9	0.806		
		SBS10	0.798		
Strategic Cost Management Methods		Total quality management Method		0.919	0.713
		QMM1	0.830		
		QMM2	0.849		
		QMM3	0.867		
		QMM4	0.866		
		QMM5	0.814		
		QMM6	0.838		
		Target costing method		0.883	0.684
		TCM1	0.866		
		TCM2	0.831		
		TCM3	0.809		
		TCM4	0.742		
TCM5	0.879				
Comparative measurement Method		0.859	0.589		
CMM1	0.730				
CMM2	0.805				
CMM3	0.788				
CMM4	0.782				
CMM5	0.679				
CMM6	0.811				
Strategic Performance		SP1	0.904	0.713	0.579
		SP2	0.884		
		SP3	0.570		

المصدر: مخرجات (PLS-SEM)

الجودة الشاملة، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب القياس المقارن والأداء الاستراتيجي)، ويبين الجدول رقم (5) قيم التحميلات المنقطعة، حيث تركز الصلاحية التمييزية في الدراسة الحالية على أساس تحميل المؤشرات مقارنة بالتحميلات البنينة المغايرة.

إضافة إلى ذلك تم إجراء اختبار مدى ملائمة نموذج الدراسة، حيث يكون نموذج الدراسة ملائمًا في حال كانت قيمة متوسط الجذر التربيعي (SRMR) لا تزيد عن (0.060)، وقيمة مؤشر الملاءمة المعياري (NFI) محصورة بين (0 - 1) (Ringle et al., 2012). ويبين الجدول (4) أن نموذج الدراسة الحالية ملائم حيث بلغت قيم (SRMR) (0.052)، وقيمة (NFI) (0.719).

كما تم أيضًا التأكد من صحة التمايز (Discriminate Validity) من خلال مقارنة الجذر التربيعي لمتوسط التباين المفسر للارتباط (AVE's Square Root to the Correlation)، وتقاطع التحليل العاملي، وعدم التجانس في العلاقات (HTMT)، حيث يرى (Hair et al (2016) بأن قيمة (HTMT) يجب أن تكون أقل من (0.85) ويهدف هذا الاختبار إلى التأكد من انعدام وجود علاقة خطية متعددة بين متغيرات الدراسة، ومن خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (4) تبين أن جميع قيم (HTMT) كانت أقل من (0.85)، وفي حال تخطى التحميل العامل المتقطع التحميل الخارجي للمؤشر يؤدي إلى حدوث إشكالية في الصلاحية التمييزية، ومن أجل تجنب ذلك تم تطبيق طريقة التحميل المتقطع على متغيرات الدراسة (بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، أسلوب إدارة

جدول رقم (4): الارتباط وصحة التمايز (HTMT)

Construct	CMM	QMM	SBS	SP	TCM
CMM	<b>0.850</b>				
QMM	0.823	<b>0.850</b>			
SBS	0.705	0.785	<b>0.850</b>		
SP	0.694	0.646	0.478	<b>0.850</b>	
TCM	0.812	0.847	0.761	0.637	<b>0.850</b>
SRMR composite model = 0.052 NFI normed fit index =0.719					

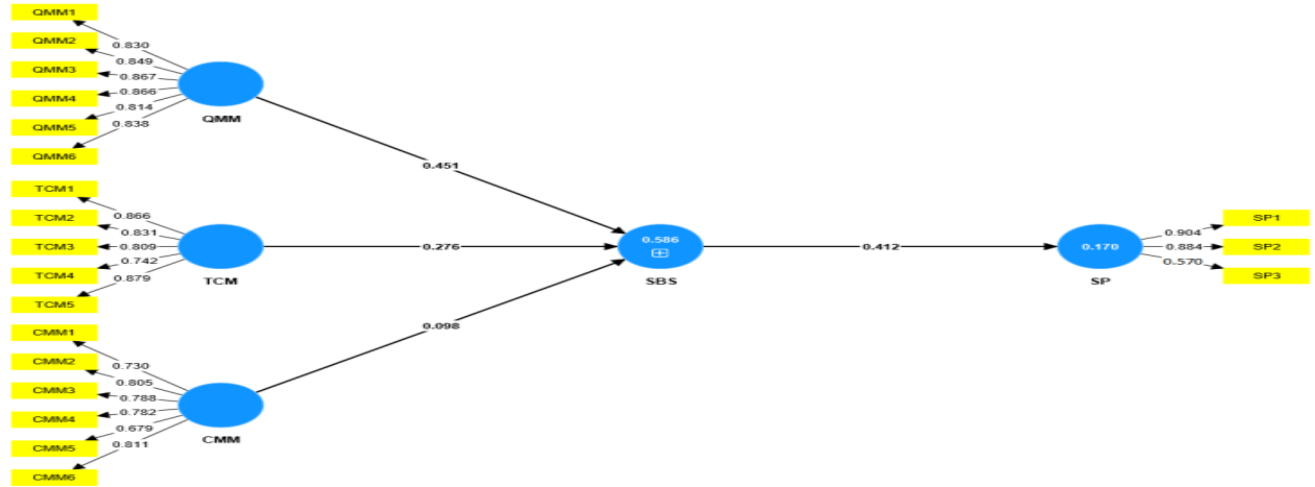
المصدر: مخرجات (PLS-SEM)

جدول رقم (5): الارتباط وصحة التمايز (تقاطع التحليل العاملي)

Items	SBS	QMM	TCM	CMM	SP
SBS1	<b>0.828</b>	0.611	0.596	0.489	0.349
SBS2	<b>0.827</b>	0.581	0.551	0.455	0.326
SBS3	<b>0.833</b>	0.650	0.576	0.533	0.409
SBS4	<b>0.855</b>	0.577	0.559	0.515	0.305
SBS5	<b>0.813</b>	0.568	0.559	0.482	0.324
SBS6	<b>0.725</b>	0.446	0.421	0.404	0.264
SBS7	<b>0.739</b>	0.555	0.476	0.504	0.315
SBS8	<b>0.694</b>	0.591	0.541	0.535	0.369
SBS9	<b>0.806</b>	0.573	0.576	0.521	0.281
SBS10	<b>0.798</b>	0.633	0.618	0.595	0.300
QMM1	0.596	<b>0.830</b>	0.571	0.561	0.394
QMM2	0.593	<b>0.849</b>	0.610	0.587	0.457
QMM3	0.587	<b>0.867</b>	0.623	0.569	0.353
QMM4	0.624	<b>0.866</b>	0.692	0.664	0.464
QMM5	0.614	<b>0.814</b>	0.697	0.666	0.441
QMM6	0.693	<b>0.838</b>	0.674	0.670	0.435
TCM1	0.587	0.672	<b>0.866</b>	0.624	0.367
TCM2	0.564	0.592	<b>0.831</b>	0.627	0.390
TCM3	0.545	0.651	<b>0.809</b>	0.610	0.408
TCM4	0.574	0.534	<b>0.742</b>	0.607	0.395
TCM5	0.599	0.710	<b>0.879</b>	0.638	0.382
CMM1	0.427	0.494	0.533	<b>0.730</b>	0.395
CMM2	0.437	0.576	0.572	<b>0.805</b>	0.402
CMM3	0.537	0.589	0.619	<b>0.788</b>	0.516
CMM4	0.513	0.587	0.556	<b>0.782</b>	0.426
CMM5	0.472	0.527	0.551	<b>0.679</b>	0.290
CMM6	0.530	0.604	0.618	<b>0.811</b>	0.348
SP1	0.398	0.476	0.423	0.458	<b>0.904</b>
SP2	0.351	0.411	0.395	0.456	<b>0.884</b>
SP3	0.089	0.232	0.260	0.251	<b>0.570</b>

المصدر: مخرجات (PLS-SEM)





الشكل (3): تقييم نموذج القياس  
المصدر: مخرجات (PLS-SEM)

### ثانياً: تقييم النموذج البنائي (Evaluation of Structure Model)

يهدف هذا الاختبار إلى التأكد من أن معاملات المتغيرات المستقلة غير متحيزة بسبب وجود مستوى عالٍ من العلاقة الخطية المتداخلة بين المتغيرات الكامنة، والجدول رقم (6) يبين أن جميع قيم معامل التضخم (VIF) لجميع المتغيرات كانت أقل من (5) مما يشير إلى عدم وجود تداخل خطي بين متغيرات الدراسة.

تم التأكد من أن عملية بناء نموذج الدراسة الحالية يمتاز بالموثوقية والصلاحية من خلال نموذج القياس السابق، وفي هذه الخطوة سوف يتم تقييم النموذج البنائي، حيث يجب التأكد قبل تقييم النموذج البنائي من مقدار العلاقة الخطية المتداخلة للمتغيرات المستقلة من خلال قيم معامل تضخم التباين (VIF) التي يجب أن تكون أقل من (5) (Sarstedt et al., 2014).

### جدول رقم (6): إحصائيات العلاقة الخطية المتداخلة لنموذج الدراسة

Outer VIF values	
SBS1	3.060
SBS2	2.783
SBS3	3.074
SBS4	3.340
SBS5	2.966
SBS6	2.089
SBS7	2.121
SBS8	2.024
SBS9	2.987
SBS10	2.718
QMM1	3.501
QMM2	3.479
QMM3	3.363
QMM4	3.160
QMM5	2.621
QMM6	2.882
TCM1	2.750
TCM2	2.345
TCM3	2.132
TCM4	1.597
TCM5	2.781

CMM1	1.935
CMM2	2.364
CMM3	1.963
CMM4	1.904
CMM5	1.514
CMM6	2.040
SP1	1.644
SP2	1.677
SP3	1.072

المصدر: مخرجات (PLS-SEM)

دالة إحصائية كما هو موضح في الجدول رقم (7)، حيث بلغت معامل التحديد ( $R^2$ ) لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (0.586)، والأداء الاستراتيجي (0.170).

ثالثاً: اختبار الفرضيات (Hypotheses Test)  
تم استخدام تحليل نموذج المعادلة الهيكلية (PLS-SEM) لاختبار فرضيات الدراسة، حيث تبين من نتائج اختبار الفرضيات أن جميع معاملات الانحدار للنموذج البنائي كانت

جدول رقم (7): التأثير المباشر بين متغيرات الدراسة

Structural path	Path Coefficient B	T- value	P-Values	Conclusion
TQMM -> SBS	0.451	3.994	0.000	Supported
TCM -> SBS	0.276	2.216	0.027	Supported
CMM -> SBS	0.098	0.763	0.446	Not Supported
TQMM -> SP	0.186	3.060	0.002	Supported
TCM -> SP	0.114	1.919	0.055	Not Supported
CMM -> SP	0.041	0.729	0.466	Not Supported
SBS -> SP	0.412	5.300	0.000	Supported

المصدر: مخرجات (PLS-SEM)

لأسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

يتضح من الجدول رقم (7) أن هناك تأثير لأسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث بلغت قيمة (T) (2.216) وهي ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.027)، إذ بلغت قيمة (B) (0.276) وهو يدل على وجود تأثير إيجابي بين أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، بناءً على ذلك نقبل الفرضية التي تنص على وجود تأثير لأسلوب التكلفة المستهدفة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

**H1c:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)  $(P \leq)$  لأسلوب القياس المقارن على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

يتضح من الجدول رقم (7) أنه لا يوجد تأثير لأسلوب القياس المقارن على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث بلغت

وبناءً على الجدول رقم (7) يوضح الباحثان نتائج اختبار الفرضيات:

**H1a:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)  $(P \leq)$  لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

يتضح من الجدول رقم (7) أن هناك تأثير لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث بلغت قيمة (T) (3.994) وهي ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.000)، إذ بلغت قيمة (B) (0.451) وهو يدل على وجود تأثير إيجابي بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة واستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، بناءً على ذلك نقبل الفرضية التي تنص على وجود تأثير لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

**H1b:** يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)  $(P \leq)$

الفرضية التي تنص على وجود تأثير لأسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

**H2c: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) <math>P</math> لأسلوب القياس المقارن على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.**

يتضح من الجدول رقم (7) أنه لا يوجد تأثير لأسلوب القياس المقارن على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث بلغت قيمة (T) (0.729) وهي ليست ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.466)، إذ بلغت قيمة (B) (0.041) وهو يدل على عدم وجود تأثير بين أسلوب القياس المقارن والأداء الاستراتيجي، بناءً على ذلك نرفض الفرضية التي تنص على وجود تأثير لأسلوب القياس المقارن على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

**H3: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) <math>P</math> لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.**

يتضح من الجدول رقم (7) أن هناك تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث بلغت قيمة (T) (5.300) وهي ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.000)، إذ بلغت قيمة (B) (0.412) وهو يدل على وجود تأثير إيجابي بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والأداء الاستراتيجي، بناءً على ذلك نقبل الفرضية التي تنص على وجود تأثير لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

قيمة (T) (0.763) وهي ليست ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.446)، إذ بلغت قيمة (B) (0.098) وهو يدل على عدم وجود تأثير بين أسلوب القياس المقارن واستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، بناءً على ذلك نرفض الفرضية التي تنص على وجود تأثير لأسلوب القياس المقارن على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

**H2a: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) <math>P</math> لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.**

يتضح من الجدول رقم (7) أن هناك تأثير لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث بلغت قيمة (T) (3.060) وهي ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.002)، إذ بلغت قيمة (B) (0.186) وهو يدل على وجود تأثير إيجابي بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة والأداء الاستراتيجي، بناءً على ذلك نقبل الفرضية التي تنص على وجود تأثير لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

**H2b: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) <math>P</math> لأسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.**

يتضح من الجدول رقم (7) أنه لا يوجد تأثير لأسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث بلغت قيمة (T) (1.919) وهي ليست ذو دلالة إحصائية عند مستوى (0.055)، إذ بلغت قيمة (B) (0.114) وهو يدل على عدم وجود تأثير بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأداء الاستراتيجي، بناءً على ذلك نرفض

**جدول رقم (8): التأثير غير المباشر بين متغيرات الدراسة**

Structural path	Path Coefficient B	T- value	P-Values	Conclusion
QMM -> SBS -> SP	0.186	3.060	0.002	Supported
TCM -> SBS -> SP	0.114	1.919	0.055	Not Supported
CMM -> SBS -> SP	0.041	0.729	0.466	Not Supported

المصدر: مخرجات (PLS-SEM)

الاستراتيجي مما يعني أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لا يمكنها التوسط في العلاقة بين أسلوب القياس المقارن والأداء الاستراتيجي.

### الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً: الاستنتاجات

- وجود تأثير إيجابي بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة واستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- وجود تأثير إيجابي بين أسلوب التكلفة المستهدفة واستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

وفقاً لنتائج الجدول رقم (8)، بلغت قيمة  $\beta = 0.186$ ،  $p \leq 0.05$  أسلوب إدارة الجودة الشاملة -> استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة -> الأداء الاستراتيجي مما يعني أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة يمكنها التوسط في العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة والأداء الاستراتيجي، من ناحية أخرى، بلغت قيمة  $\beta = 0.114$ ،  $p \geq 0.05$  أسلوب التكلفة المستهدفة -> استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة -> الأداء الاستراتيجي مما يعني أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة لا يمكنها التوسط في العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأداء الاستراتيجي، وأخيراً، بلغت قيمة  $\beta = 0.041$ ،  $p \geq 0.05$  أسلوب القياس المقارن -> استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة -> الأداء

4. ضرورة الاهتمام بتدريب وتأهيل الكوادر البشرية على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وأساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية بالشكل الأمثل بما يدعم تحسين الأداء الاستراتيجي.
5. ضرورة تبني استراتيجيات التحسين المستمر مثل منهجيات (جمبا كايزن) لضمان التطوير والابتكار في منتجاتها وعملياتها بما ينسجم مع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ويعزز أداءها الاستراتيجي.
6. إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول سبل تفعيل الدور الوسيط لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية والأداء الاستراتيجي عن طريق استعراض أساليب أخرى لإدارة التكلفة الاستراتيجية مثل (أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب تحليل سلسلة القيمة)، واستخدام مؤشرات الأداء الاستراتيجي الرئيسية مثل (نسبة الاحتفاظ بالعملاء، إجمالي الإيرادات، معدل توصية العملاء ورأس المال المتداول) لقياس مدى تقدم الشركة الصناعية في تحقيق أهدافها طويلة الأجل.

#### توافر البيانات:

تم تضمين البيانات المستخدمة لدعم نتائج هذه الدراسة في المقالة.

#### تضارب المصالح:

يعلن المؤلفون أنه ليس لديهم تضارب في المصالح.

#### موارد التمويل:

لم يتم تلقي أي دعم مالي.

#### شكر وتقدير:

لا احد.

#### References:

1. AbdAlajeli, E. H., & Wahhab. A. M. A. (2022). Evaluating sustainable performance using a balanced scorecard and its impact on the quality of financial reports (research derived from a master's thesis). International Journal of Advances in Engineering and Management (IJAEM), 4(10), 182- 198.
2. Abdelraheem, A. A. E. (2023). Effect of Strategic Cost Management on Total Quality Management Principles. RES MILITARIS, 13(3), 305-314.
3. Abū Shihātah, Thanā' Mu'awwad 'alā (2023). Dawr al-qiyās al-muqāran fī Taḥsīn

3. لا يوجد تأثير بين أسلوب القياس المقارن واستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
4. وجود تأثير إيجابي بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
5. لا يوجد تأثير بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
6. لا يوجد تأثير بين أسلوب القياس المقارن والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
7. وجود تأثير إيجابي بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
8. يوجد تأثير وسيط لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أسلوب إدارة الجودة الشاملة والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
9. لا يوجد تأثير وسيط لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
10. لا يوجد تأثير وسيط لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في العلاقة بين أسلوب القياس المقارن والأداء الاستراتيجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

#### ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية للجهات المعنية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية:

1. تعزيز تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية لديها، خاصة أسلوب التكلفة المستهدفة، لما له من تأثير إيجابي على استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة بالإضافة إلى إعادة النظر في تطبيق أسلوب القياس المقارن، والعمل على تطويره ليكون أكثر فاعلية في دعم استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وتحسين الأداء الاستراتيجي عن طريق دراسة مجموعة من التجارب التطبيقية الناجحة للشركات العالمية الرائدة في مجال الصناعة.
2. تكثيف الجهود لنشر ثقافة الجودة الشاملة، لما لها من دور إيجابي في تعزيز الأداء الاستراتيجي بشكل مباشر وذلك عن طريق إدارة العمل الجماعي للمحافظة على جودة المنتج والخدمة، جودة الأداء وجودة الاعتمادية.
3. الاستفادة من الدور الهام لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تعظيم التأثير الإيجابي لأسلوب إدارة الجودة الشاملة على الأداء الاستراتيجي.

10. Al-Mas'ūdī, Ḥaydar wālqsy, 'Alī (2016). Al-Takāmul bayna Tiqniyāt al-muḥāsabah alrshyqh wbtāqh al-adā' al-istirātijī al-mutawāzin al-mustadāmah, al-Majallah al-'Irāqīyah lil-'Ulūm al-Idārīyah, 12 (5), 110-140.
11. Almoz'wq, Muḥammad Ramaḍān Jubrān (2020). istikhdām al-muqāranah al-marji'īyah ka-madkhal li-taḥsīn al-adā' al-tanzīmī fī al-munazzamāt al-ṣiḥḥīyah. al-Majallah al-'Ilmīyah lil-Dirāsāt al-Tijārīyah wa-al-bī'īyah, 11 (4), 994-1017.
12. Alshwyrf, Allāh Miftāḥ wālyr, Aḥmad Muḥammad wa-Abū Shaybah, Ibrāhīm 'Alī, wzblh, 'Alī Ḥusayn (2022). Dawr Niẓām al-ma'lūmāt al-muḥāsabīyah wālkālyfyh kmtghyr wasīṭ bayna istikhdām Biṭāqat al-adā' al-mutawāzin wālmzyh al-tanāfusīyah al-mustadāmah: dirāsah taṭbīqīyah 'alā al-sharikāt al-Ṣinā'īyah fī Madīnat Miṣrātah. Majallat Jāmi'at Sabhā lil-'Ulūm al-baḥthīyah wa-al-Taṭbīqīyah, 21 (1), 166-179.
13. Alsoboa, S., Al-Ghazzawi, A., & Joudeh, A. (2015). The impact of strategic costing techniques on the performance of Jordanian listed manufacturing companies. Research Journal of Finance and Accounting, 6(10), 116-127.
14. Aly, A. H., & Mansour, M. E. (2017). Evaluating the sustainable performance of corporate boards: the balanced scorecard approach. Managerial Auditing Journal, 32 (2), 167-195.
15. AL-kefari, M. A. J., & ALosami, B. H. H. (2024). Appropriate Strategies for Strategic Cost Management and ITS Role in Achieving Competitive Advantage-an Applied Study in a Light Industries Company. European Journal of Interdisciplinary Research and Development, 25, 146-159.
16. Anand, G., & Kodali, R. (2008). Benchmarking the benchmarking models. Benchmarking: An international journal, 15(3), 257-291.
17. Bwrysh, Aḥmad wtrbsh, Muḥammad (2021). Dawr al-muqāranah al-marji'īyah fī al-adā' al-mu'assasī: dirāsah maydānīyah 'alā al-Sharikah al-qābiḍah li-Miṣr lil-Ṭayarān. al-Majallah al-'Ilmīyah lil-Buḥūth al-Tijārīyah, (3), 326-378.
4. al-Aḥmad, Sa'd 'Adnān Aḥmad (2017). Taqyīm al-adā' al-istirātijī min manzūr al-'umalā': dirāsah maydānīyah 'alā al-sharikāt al-Ṣinā'īyah bi-Muḥāfazat al-Baṣrah al-'Irāqīyah. al-Majallah al-'Ilmīyah lil-Dirāsāt al-Tijārīyah wa-al-bī'īyah, 8 (mulḥaq al-'adad al-thālith), 781-806.
5. al-Bashārī, Muṣṭafā Najm wa-'Abd Allāh, Anwar Aḥmad Qāsim (2021). Athar uslūb Biṭāqat al-adā' al-mutawāzin fī Taḥsīn adā' sharikāt al-ittiṣālāt al-Yamanīyah: dirāsah maydānīyah. Majallat al-Ādāb, 1 (20), 630-601.
6. al-Bannā, 'Ādil al-Sa'id Ibrāhīm wa-'Alī, Muḥammad al-Sayyid Abū al-Futūḥ (2023). fa'āliyat taṭbīq Biṭāqat al-adā' al-mutawāzin al-mustadāmah ka-madkhal li-taḥsīn Jawdah mukhrajāt al-Khidmāt al-ṣiḥḥīyah. al-Majallah al-'Ilmīyah lil-Dirāsāt al-iqtisādīyah wa-al-'Ulūm al-siyāsīyah bi-Jāmi'at al-Iskandarīyah, 8 (15), 117-186.
7. al-Da'mī, Aḥmad Nāṣir 'Abbās wāls'dy, Ālā' Sālim Mahdī (2023). Tawzīf Biṭāqat al-'alāmāt al-mutawāzinah al-mustadāmah fī Qiyās al-adā' al-istirātijī al-mustadām. Majallat Wārith al-'Ilmīyah, 5 (13), 261-275.
8. al-Kawwāz, Ṣalāḥ Mahdī w'āysh, Ḥusayn 'Alī Ḥusayn (2023). taṭbīq Tiqniyāt Idārat al-Taklifah al-Istirātijīyah li-Da'm istirātijīyah al-taṣnī' al-fa'āl wa-athar fī taḥqīq almyzh al-tanāfusīyah al-mustadāmah: dirāsah taṭbīqīyah fī al-Sharikah al-'Āmmah lil-Ṣinā'āt al-kahrabā'īyah wa-al-iliktrūnīyah / Far' alwzyryh. Majallat al-Ghāzī lil-'Ulūm al-iqtisādīyah wa-al-idārīyah, 19 (1), 119-146.
9. Al-Mas'ūdī, Ḥaydar 'Alī wa-al-sayyid 'Alī, Hibat Allāh Muṣṭafā (2016). isti'māl Biṭāqat al-adā' al-mutawāzin al-mustadāmah li-taqwīm al-adā' al-istirātijī al-mustadām: baḥth taṭbīqī fī Maṣrif Baghdād al-Ahlī. Majallat al-Idārah wa-al-iqtisād, 39 (109), 195-211.



- score. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 1098-1108.
27. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). The strategy map: guide to aligning intangible assets. *Strategy & Leadership*, 32(5), 10-17.
  28. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. *Accounting horizons*, 15(2), 147-160.
  29. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*.
  30. Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
  31. Khalaf, Saḥar Nājī wa-Ismā‘īl, Khalīl Ibrāhīm (2020). Ta’thīr Biṭāqat al-adā’ al-mutawāzin al-mustadāmah fī Taqyīm al-adā’ al-mālī wa-al-muḥāsabī: dirāsah taḥqīqīyah fī Maṣrif al-istithmār al-‘Irāqī. *Majallat al-Idārah wa-al-iqtisād*, 1 (124), 165-185.
  32. Khan, M. H. N., Riaz, A., Manzoor, F., Sarwar, K., Hafeez, H., Masood, A., Kunmbher, M. I., & Naseem, A. (2023). The Impact of Total Quality Management (TQM) on Employee Motivation and Job Satisfaction. *PalArch’s Journal of Archaeology of Egypt / Egyptology*, 20(2), 319-329.
  33. Kim, I. W., Ansari, S., Bell, J., & Swenson, D. (2002). Target costing practices in the United States. *Controlling*, 14(11), 607-614.
  34. Kwāshy, Murād Rābiḥ wbwdwdh, Maryam al-Sa‘īd (2017). namūdhaj muqtarah llrbṭ bayna Biṭāqat al-adā’ al-mutawāzin al-mustadāmah wa-al-muqāranah al-marji‘iyah ltqyym al-adā’ al-shāmil lil-mu’assasah: dirāsah ḥālat Mu’assasat al-khazaf al-ṣiḥḥī bālmilyh wa-al-mu’assasah al-Jadīdah llkhzf al-ṣiḥḥī bālgzhwāt. *al-Majallah al-Urdunīyah fī Idārat al-A‘māl*, 13 (2), 233-258.
  - Da‘m almyzh al-tanāfusīyah: dirāsah ḥālat Funduq tāfnh – Maghnīyah. *Majallat al-iqtisād wa-idārat al-A‘māl*, 5 (2), 104-123.
  18. Easton, G. S., & Jarrell, S. L. (1998). The effects of total quality management on corporate performance: an empirical investigation. *The journal of Business*, 71(2), 253-307.
  19. Ercan, T., & Koksall, A. (2016). Competitive Strategic Performance Benchmarking (CSPB) model for international construction companies. *KSCE Journal of Civil Engineering*, 20, 1657-1668.
  20. Farrāj, Manāl Ḥāmid (2020). Athar istikhdām Biṭāqat al-adā’ al-mutawāzin ‘alā Ziyādah kafā’at Idārat al-Taklifah. *Majallat al-Shurūq lil-‘Ulūm al-Tijārīyah*, (12), 19-66.
  21. Febriyanti, K., & Sukoharsono, E. G. (2016). The Analysis of Sustainability Balanced Scorecard to Measure the Company Performances (A Case Study on PT Gagas Energi Indonesia). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*, 5(1), 1-18.
  22. Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage publications.
  23. Hameed, A. M. (2024). The Role of Green Target Cost Technique in Improving Sustainable Performance of Economic Units. *Indonesian Journal of Humanities and Social Sciences*, 5(1), 65-78.
  24. Ḥasanīyah, Aḥmad Nājī Adīb (2023). Athar al-muḥāsabah alrshyqh ‘alā Taqyīm al-adā’ fī ḥāl istikhdām Biṭāqat al-adā’ al-mutawāzin. *Risālat mājistīr ghayr manshūrah, Jāmi‘at Āl al-Bayt, al-Urdun*.
  25. Hilāl, Muḥammad Sa‘īd wāl’tyby, Tahānī Sa‘ūd Allāh (2023). Taqwīm al-adā’ al-istirātījī lil-mu’assasāt al-ta‘līmīyah ‘alā ḍaw’ namūdhaj kāblān wnwrtwn. *Majallat al-Idārah al-Tarbawīyah*, (37), 13-57.
  26. Kaldırım, Y. (2020). Performance measurement and reporting in lean manufacturing environment: integration of balanced scorecard and lean accounting box

- Ma'had al-Ālī lil-Dirāsāt al-naw'īyah, 3 (6), 193-247.
43. Najwa, A. (2018). The Impact of Total Quality Management on the Organization Performance. *European Journal of Business and Management*, 10(34), 69-71.
44. Ngambi, M. T., & Nkemkafu, A. G. (2015). The Impact of Total Quality Management on Firm's Organizational Performance. *American Journal of Management*, 15(4). 69-85.
45. Nikolaou, I. E., & Tsalis, T. A. (2013). Development of a sustainable balanced scorecard framework. *Ecological Indicators*, 34, 76-86.
46. Nørreklit, H. (2003). The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, organizations and society*, 28(6), 591-619.
47. Perkins, M., Grey, A., & Remmers, H. (2014). What do we really mean by "Balanced Scorecard"? *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(2), 148-169.
48. Pham, C. D., Vu, S. T., Pham, Y. T. K., & Vu, N. T. (2020). Evaluating performance of Vietnamese public hospitals based on balanced scorecard. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(6), 339-349.
49. Ringle, C. M., Sarstedt, M., & Straub, D. W. (2012). Editor's comments: a critical look at the use of PLS-SEM in "MIS Quarterly". *MIS quarterly*, iii-xiv.
50. Rostek, K. (2015). *Benchmarking Collaborative Networks: A key to SME competitiveness*. New York, 2015, P35.
51. Şaghūr, Ḥammādī Rāshid Muḥammad wālmrḥḍy, Sinān Ghālib (2024). Athar Idārat al-jawdah al-shāmilah (TQM) fī al-adā' al-istirātījī: dirāsah maydānīyah fī sharikāt al-ittishālāt al-Yamanīyah bi-Amānat al-Āshimah. *Majallat Jāmi'at Şan'ā' lil-'Ulūm al-Insānīyah*. (1) 1, 107-144.
52. Sarstedt, M., Ringle, C. M., Henseler, J., & Hair, J. F. (2014). On the emancipation of
35. Lankford, W. M. (2002). Benchmarking: Understanding the basics. *The Coastal Business Journal*, 1(1), 8, 57-62.
36. Matarneh, G. F., & El-Dalabeeh, A. R. K. (2016). The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies. *International journal of academic research in accounting, finance and management sciences*, 6(4), 301-312.
37. Masadeh, A., Jrairah, T., & Almasria, N. (2023). The Impact of Applying the Target Cost Approach on Products' Structure (Products Pricing, Development and Quality). *International Journal of Professional Business Review*, 8(5), 1-47.
38. Mio, C., Costantini, A., & Panfilo, S. (2022). Performance measurement tools for sustainable business: A systematic literature review on the sustainability balanced scorecard use. *Corporate social responsibility and environmental management*, 29(2), 367-384.
39. Mlw al-'Ayn, 'Alā' Muḥammad Allāh (2015). Taqyīm al-adā' al-istirātījī lil-sharikāt al-Şinā'īyah al-musāhamah al-Sa'ūdīyah min khilāl taṭwīr Bitāqat al-adā' al-mutawāzin ka-madkhal muqtaraḥ li-taḥlīl al-Mas'ūliyah al-ijtimā'īyah: dirāsah maydānīyah. *Al-Fikr al-Muḥāsibī*, 19 (4), 248-201.
40. Mohammed, M. A., Osman, M. A. E. A., Ali, S., Abd Alla, M., & Abd alrahim Elfaki, A. A. (2024). Strategic Cost Tools and their Role in Supporting the Competitive Advantage of Sudanese Exports in light of Globalization. *Humanities & Natural Sciences Journal*, 5(2), 305-316.
41. Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research*, 3(1), 16-34.
42. Muḥammad, Karār Muḥammad Ḥasan (2023). Dawr Asālīb Idārat al-Taklifah istrātyjyan fī tad'īm almyzh al-tanāfusīyah li-munazzamāt al-A'māl. *Majallat al-*

- Mu'assasat Condor. *Majallat al-'Ulūm al-iqtisādīyah*, 9 (9), 70-89.
55. Szczerbak, M. (2022). The impact of target costing on the competitiveness and financial security of enterprises. *Inżynieria Bezpieczeństwa Obiektów Antropogenicznych*, 1(1), 28–38.
56. Tabachnick, B. G., Fidell, L. S., & Ullman, J. B. (2007). *Using multivariate statistics* (Vol. 5, pp. 481-498). Boston, MA: Pearson
- PLS-SEM: A commentary on Rigdon (2012). *Long range planning*, 47(3), 154-160.
53. Sekaran, U., & Bougie, R. (2015). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*, 7th Edition, Wiley.
54. Shahīdī, Muḥammad wbwshndh, Rafīq (2014). *al-qiyās al-muqāran li-taḥsīn al-adā' fī al-mu'assasāt al-Ṣinā'īyah: dirāsah muqāranah bayna Mu'assasat ENIE wa-*