

## استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية للشركات الصناعية سالم عميرة العمور

### الملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى إمكانية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية في منشآت صناعية الأدوية، من خلال الدراسة الميدانية حيث تم توزيع (٤٠) استبانة على المختصين في إدارة تكاليف نشاط البحوث والتطوير في (١٠) مصانع أدوية، وتم جمع (٣٦) استبانة، وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج الآتية: يساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير على التحكم في تكاليف كل مشروع بحثي على حدة. ويتلائم نظام التكلفة المستهدفة مع استراتيجية المنشأة التي تهتم بدراسة رغبات العملاء بشكل كبير. التكلفة المستهدفة ذو نظرة مستقبلية استراتيجية لإدارة لتكاليف البحوث والتطوير.

## **Abstract:**

the aim of this research is to examine the possibility of using Targeted Cost management in managing the costs of research and development to achieve a competitive advantage in the medicines industry enterprises through field study. Therefore, (40) questionnaires were distributed to specialists and experts in managing the costs of research and development activity in (10) medicines factories and (36) questionnaires were collected. This study concluded the following results: The Targeted Cost application contributes in managing the costs research and development to control the costs of each research project separately. Targeted Cost system fits with the enterprise that is interested in the study of customers preferences significantly and remarkably. Targeted Cost provide strategic expectations in the future for the costs of research and development.

## المقدمة:

يعتبر نظام التكاليف المستهدفة أحد أهم وأفضل نظم إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة النوعية للمنتجات، كما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح. يبدأ هذا النظام عمله منذ مرحلة التخطيط والتصميم، عن طريق دراسة السوق وظروف العرض والطلب ليتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب فيها العملاء حسب المواصفات والأسعار التي تناسبهم. ويجعل من كل ذلك هدفاً محدداً له يلزم نفسه بالوصول إليه، مما يولد الإحساس بالمسؤولية لدى جميع الأفراد العاملين بالمشروع، وخاصةً الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات التصميم، بل قد يتجاوز ذلك الإحساس بالمسؤولية حدود المشروع إلى الأطراف الخارجية كالموردين ليجد هؤلاء الموردين أنفسهم مضطرين لخفض تكاليفهم والارتقاء بمستوى منتجاتهم سواءً الخامات منها أو تلك المصنعة تصنيعاً أولياً. ينظر لمشروعات البحوث والتطوير في المنشآت الصناعية كمشروعات استثمارية يتم دراسة الجدوى الاقتصادية لها، واختيار المشروعات التي يتوقع أن تحقق أكبر عائد للمنشأة بأقل تكاليف، لذلك عند استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير يمكن أن تحقق مزايا تنافسية للمنشآت الصناعية.

## مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في ارتفاع تكاليف البحوث والتطوير في المنشآت الصناعية وخاصة صناعة الأدوية، مما يتوجب إدارة تكاليف هذه المشروعات بشكل جيد من أجل تخفيض التكاليف وإنجاز مشروعات البحوث والتطوير في أقصر فترة زمنية ممكنة. وتتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي:  
هل يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية في الشركات الصناعية؟

## فرض الدراسة:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية لمنشآت تصنيع الأدوية.

## هدف الدراسة:

إن الهدف العام من هذه الدراسة يتمثل في التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف البحوث والتطوير لدعم الميزة التنافسية في الشركات الصناعية. والخروج بتوصيات تفيد في إدارة تكاليف البحوث والتطوير في تلك الشركات.

## أهمية الدراسة:

لقد ظهر نظام التكاليف المستهدفة مؤخراً في العديد من الدراسات والأبحاث كأحد أهم نظم إدارة التكاليف الحديثة، حيث استخدمته المشروعات الرائدة في اليابان وفي الدول المتقدمة الأخرى في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، لذلك يمكن أن تحقق الشركات مزايا تنافسية هامة عند تطبيق هذا النظام ويمكن أن يساعد هذا النظام على إدارة تكاليف البحوث والتطوير بشكل جيد. لذلك تسعى هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية تطبيق هذا النظام في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية.

## منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف هذا الدراسة استخدم الباحث المزج بين المنهج الاستقرائي والذي يبدأ من الجزئيات للوصول إلى الكليات، والمنهج الاستنباطي والذي يبدأ من الكليات للوصول إلى الجزئيات حيث رجع الباحث إلى أهم ما ورد في الدراسات والبحوث المحاسبية والجهود العلمية السابقة المرتبطة بمجال البحث بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الاعتماد على المصادر المتمثلة في المراجع والدوريات والتقارير والمؤتمرات والندوات العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة. وكذلك استخدم الباحث أداة الاستبانة لاختبار الفرض والتوصل إلى النتائج.

## الدراسات السابقة:

١- دراسة (راجحان، ٢٠٠٢) الهدف من هذه الدراسة يتمثل في التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية الرائدة في اليابان خاصةً، وكذلك في الدول المتقدمة الأخرى التي قامت باستخدام هذا النظام في مشروعاتها، بالإضافة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق ذلك النظام لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المشروعات الصناعية العاملة

~ سالم حميرة العمور ~

بالمملكة العربية السعودية. وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه لا يتم تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية السعودية ، بل يتم إتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام.

٢- دراسة (Kocakulah & Austill, 2006) ناقشت هذه الدراسة استخدام التكاليف المستهدفة في عملية تطوير المنتجات وإدارة التكاليف وتخطيط المنتجات وفوائد تطبيق التكلفة المستهدفة والمشاكل التي قد تواجه المنشأة عند تطبيقه وكانت هذه الدراسة تطبيقية لدراسة حالة منشأة لجزارة الدواجن. وأظهرت النتائج أنه يوجد قصور في التكاليف التقليدية لأنها تركز على تكلفة المنتج وليس توقعات العملاء وتصميم المنتج بخلاف ما يرغب به العملاء وكذلك التسعير غير الصحيح للمنتجات.

٣- دراسة ( المطارنة، ٢٠٠٨ ) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل. كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها، أن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل. ويتوافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في المنشآت الصناعية.

٤- دراسة ( AX et al, 2008 ) هدفت هذه الدراسة إلى البحث في مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الواقع العملي ومدى ارتباط مدخل التكلفة المستهدفة بشكل طردي مع قوة المنافسة وظروف عدم التأكد المحيطة بالبيئة الخارجية. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن قوة المنافسة تؤثر على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة مع تأثير ظروف عدم التأكد.

٥- دراسة ( طه عليوي ناصر، ٢٠١٠ ) تهدف هذه الدراسة إلى البحث في مدى مساهمة مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة في مجال خفض الكلف في ترشيد قرارات التسعير في معمل الألبسة الولادية في الموصل حيث تحدد الكلف بموجبه وفقاً لأسعار البيع التي يقبلها السوق ونظراً لحيوية هذا القطاع الصناعي من حيث ارتباطه بالتطور التقني وشدة المنافسة.

٦- دراسة ( El-Hawary, 2012 ) هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى كفاءة أحد أنظمة إدارة التكاليف الإستراتيجية وهو نظام التكاليف المستهدفة الإستراتيجية في

~ سالم عميرة العمور ~

إدارة تكاليف البحوث والتطوير وتحقيقاً للهدف العام تم إجراء دراسة ميدانية على قطاع صناعة الأدوية في مصر وذلك الاعتماد على البحث العلمي واستخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة ولذلك ترتفع بهذا القطاع تكاليف البحوث والتطوير ذلك النشاط الطويل المدى والاستراتيجي

## المبحث الأول: الإطار النظري

### التكلفة المستهدفة:

تم تعريف التكلفة المستهدفة "بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من خلال مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها". يمكن القول بأن أسلوب التكلفة المستهدفة أداة لتخطيط التكلفة وليست أداة للرقابة عليها ولذلك يطلق عليها أحياناً تخطيط التكلفة وتستخدم للتحكم في الخصائص والمواصفات المصممة للمنتج وكذلك أساليب إنتاجه. (فودة، ٢٠٠٧)، وقد عرف Kato التكلفة المستهدفة بأنها "نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة". (عبد الدايم، ٢٠٠١) ويمكن التعرف على مضمون مدخل التكلفة المستهدفة من خلال مجموعة الخصائص التالية: (العشماوي، ٢٠١١)

- أ- التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب ألا تتعدها التكلفة الفعلية لهذا المنتج، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنشأة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة.
- ب- أحد أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر يهدف إلى إرضاء عملاء المنشأة ودعم قدرتها التنافسية وضمان بقاؤها ونموها واستمرارها في الأسواق.
- ت- أحد أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين مدخل الإدارة الإستراتيجية ومدخل إدارة التكلفة والتي تعتمد على أدوات أخرى بخلاف التكلفة المستهدفة مثل تحليل الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل القيمة وإدارة

الجودة الشاملة بغرض خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولاً إلى التكاليف التنافسية التي يقبلها العملاء والتي تحقق القدرة التنافسية للمنشأة. يرى العديد من الباحثين أن أكثر من (٨٠%) من تكلفة المنتج (والتي يتم الارتباط عليها في مرحلة التصميم) تكون ثابتة بمجرد الانتهاء من مرحلة التصميم حيث تكون عملية خفض التكلفة صعبة بعد مرحلة التصميم. (عبد الدايم، ٢٠٠١)

تقدم التكلفة المستهدفة منهجاً بديلاً يتمثل في التحكم في التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج وقبل حدوث التكاليف وذلك على أساس أن معظم عناصر التكاليف تصبح تكاليف ملزمة في مرحلة التصميم بينما تحدث أغلب عناصر التكاليف خلال مرحلة الإنتاج. لذلك فالتركيز يكون على دراسة تأثير تصميم المنتج على كل التكاليف من مرحلة البحوث والتطوير وحتى مرحلة التخلص من المنتج بالبيع إلى المستهلك النهائي وذلك يعني أن هذا النظام يسمح بتخفيض التكاليف خلال كل مراحل دورة حياة المنتج. (النشار، ٢٠٠٣)

يتم تحليل دور التكلفة المستهدفة كالتالي:

#### ١- التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير:

يمثل مدخل التكلفة المستهدفة لنقل التركيز والاهتمام بإدارة التكلفة وضبطها من مرحلة الإنتاج والتصنيع فقط إلى مرحلة ما قبل الإنتاج، مما يتيح فرصة كبيرة لتخطيط التكاليف وجعلها عند أدنى مستوى ممكن بدلاً من العمل على رقابة وتخفيض تلك التكاليف أثناء التنفيذ، ما يتبع ذلك من صعوبات وما يترتب على إحداث تعديلات في التصميم في العمليات الإنتاجية من زيادة في التكاليف. أن التكلفة المستهدفة لها دور استراتيجي في تحقيق الريادة ودعم القدرة التنافسية من خلال طرح منتجات جديدة ويتمثل هذا الدور فيما يلي: (الجنابي، ٢٠١١)

أ- من حيث دور التكلفة المستهدفة في إستراتيجية الإبداع فأنها تدفع بالمنشأة إلى ضرورة التفكير واستحداث الأفكار الجديدة من أجل تقديم شيء جديد.

ب- لما كان الإبداع هو الخطوة الأولى للابتكار فإن التكلفة المستهدفة ينسحب دورها على إستراتيجية الابتكار وذلك من خلال إيجاد منتجات جديدة ذات قيمة من المنافع والأفكار والإجراءات والعمليات.

ت- لما كانت الريادة تعني بالأخذ في الاعتبار وجود مخاطر عند طرح منتجات جديدة فإن التكلفة المستهدفة تعمل على تقليص تلك المخاطر والفجوات عن طريق إجراءات عملها وإجراءات عمل التقنيات المساندة لها.

ث- استخدام التحليل الوظيفي للمنتج الذي تقدمه تقنية هندسة القيمة فإن إستراتيجية التفرد تتحقق للمنشأة نتيجة تقديم منتجات مفردة عن منتجات المنشآت المنافسة. أن الدور الاستراتيجي للتكلفة المستهدفة في تحقيق الريادة ودعم القدرة التنافسية يتحقق من خلال مشروعات البحث والتطوير في منشآت تصنيع الأدوية، لذلك أن إدارة تكاليف هذا النشاط بكفاءة سوف يوفر للمنشأة مزايا تنافسية هامة.

## ٢- خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة:

أن لكل مشروع طريقته الخاصة به والمختلفة عن المشروعات الأخرى في تطبيق نظام التكاليف المستهدفة، ولكن رغم هذا الاختلاف في التطبيق والممارسة، إلا أن هناك ثلاث خطوات رئيسية في تحديد التكلفة المستهدفة وتطبيقها متفق عليها وهي:

- أ- تحديد التكلفة المستهدفة (المسموح بها) على أساس تحليل ظروف السوق والتعرف على رغبات العملاء من حيث المواصفات والأسعار والجودة، وأيضاً على أساس دراسة المنتجات المنافسة.
- ب- تحديد التكلفة المستهدفة لمستوى المنتج وتكون هذه التكلفة إما متساوية تماماً مع التكلفة المسموح بها أو تكون قريبة منها أو تكون وسطاً بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الحالية (التقديرية) المحددة على أساس إمكانيات المشروع المتاحة، ويتم التوصل لهذه التكلفة عن طريق قيام المصممين بإجراء التعديلات المستمرة على تصاميم المنتج.
- ت- تحديد التكلفة المستهدفة لمستوى أجزاء ومكونات المنتج، حيث يتم في هذه الخطوة تقسيم التكلفة لمستوى المنتج إلى عدة أجزاء حسب العناصر المكونة للمنتج وذلك تسهيلاً لتكليف الجهات المسؤولة عن كل جزء من أجزاء المنتج بالمهام المطلوبة منها، وأيضاً لممارسة نوع من الضغط على هذه الجهات حتى تخفض تكاليفها، مع تقديم المساعدة لها على ذلك بالأفكار البناءة التي تمكنهم فعلاً من تخفيض التكاليف



والحصول على عوائد مناسبة. أن لكل مشروع طريقة مختلفة في التطبيق بسبب بعض العوامل المؤثرة وأهمها نوعية الصناعة التي يمارسها المشروع، والمنافسة التي يواجهها. (راجان، ٢٠٠٢)

وأنة يمكن النظر لمشروعات البحوث والتطوير في منشآت تصنيع الأدوية كمشروعات استثمارية حيث يتم تقييم كل مشروع على حدة واختيار المشروعات التي تكون أكثر احتمالية للنجاح وتحقيق فائدة مستقبلية للمنشأة، ويمكن تطبيق تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج والنظر إلى المشروع البحثي كمنتج، حيث أنه ينتج عن البحوث والتطوير منتجات جديدة أو تطوير منتجات قائمة.

### مفهوم الميزة التنافسية:

الميزة التنافسية المستدامة قلما تتحقق في نشاط أو عمل محدد فالمنشأة لا تتمتع بميزة تنافسية مستدامة فقط كونها تتمتع بتصميم جيد للمنتج أو تحظى بقوة بيعيه فعالة. هذه الأنواع من المزايا التنافسية، في الواقع يسهل تقليدها من قبل المنشآت المنافسة. لأن المنشأة التي تتمتع بنقاط قوة في مجال عمل أو نشاط محدد ستكون عرضة للتقليد من قبل المنشآت الأخرى المنافسة. ففي الواقع الميزة المستدامة تتأني من منظومة من النشاطات المتكاملة مع بعضها البعض.

تتخذ المزايا التنافسية للمنشأة مظاهر متعددة من أهمها: (محمد، ٢٠١٢)

- أ- الجودة الأعلى للسلع والخدمات.
- ب- الوقت الأقل في الإنتاج، والسرعة في خدمة العملاء.
- ت- العناية الأكفاء بالعملاء.

تعتمد الميزة التنافسية على قدرة المنشآت على الابتكار والتحديث في ميزتها التنافسية لتصبح أكثر تطوراً، وعلى ذلك لا يكفي أن تستثمر المنشأة في الأصول الثابتة ولكن أيضاً في الخبرة والمعرفة المتخصصة والمهارات والقدرات التنظيمية. (جرار، ٢٠٠٤).

### ٢- تعريف الميزة التنافسية Competitive Advantage

تعرف الميزة التنافسية بأنها الموقع الفريد طويل الأمد الذي تطوره المنشأة من خلال أداء أنشطتها بشكل مميز وفعال، واستغلال نقاط قوتها الداخلية باتجاه تقديم منافع ذات قيمة فائقة لربائنها لا يستطيع منافسوها تقديمها. (التميمي والخشالي، ٢٠٠٤)، عرف باحث آخر القدرة التنافسية على أنها "قدرة المشروع أو

استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الجورج والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية.....

~ سالم عميرة العمور ~

المؤسسة على بيع وتسويق السلع والخدمات على نحو مربح في الأسواق المفتوحة، وذلك على نحو مستمر". (حسين، ٢٠٠٣)

وتعرف الميزة التنافسية بأنها نظام من العلاقات الاقتصادية ينضوي تحته عدد كبير من المشترين والبائعين وكل من يتصرف مستقلاً عن الآخرين للبلوغ بربحه إلى الحد الأقصى، ونظام لا تخضع فيه الأسعار إلا لتفاعل قوى اقتصادية متحررة من أي قيد يفرض عليها، وهي قوى العرض والطلب، عرض السلع من جانب البائعين في مجموعهم، والطلب على السلع من جانب المشترين في مجموعهم أما بالنسبة لأي منظم فردي فالمنافسة تتضمن أن ما ينتجه من سلعة معينة لا يكون إلا القليل من الكمية الكلية المعروضة في السوق إلى حد أنه لا يستطيع التأثير على السعر بالتوسع في إنتاجه أو الحد منه. (قنديل، ٢٠٠٨)

تحقق المنشأة ميزة تنافسية إذا قامت ببناء فروق وحافظت عليها بالمقارنة بالمنافسين، وتحقق تلك الفروق من (Clulow, Julie, 2003).

الأول: باستغلال موارد المنشأة بكفاءة.

الثاني: اختيار العمليات والأنشطة التي يجب أن تؤديها بدقة.

الثالث: إدارة العلاقات الخلفية والأمامية.

### المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية

#### ١- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركات تصنيع الأدوية والبالغ عددها ١٠ شركات مدرجة في البورصة المصرية، وتم اختيار هذا القطاع بسبب وجود نشاط بحوث وتطوير فيه ويمكن تطبيق الدراسة عليه.

#### ٢- وحدة المعاينة:

تم اختيار وحدة المعاينة بحيث تتكون من أربع مفردات وهي المدير المالي في المنشأة، مسئول قسم التكاليف، مسئول قسم الموازنة، مسئول قسم المراجعة. وبذلك يبلغ العدد الإجمالي لمفردات البحث (٤٠) في شركات تصنيع الدواء ( ٤ x ١٠ منشآت) = ٤٠ استبانة. وقد استطاع الباحث استرداد ٣٦ استبانة من شركات تصنيع الأدوية. أي ما يعادل ٩٠% وهي نسبة كافية لتعميم الدراسة.

#### ٣- تحليل البيانات:

~ سالم حميرة العمور ~

يقوم الباحث بعرض لتحليل البيانات واختبار فرضية الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها. لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها.

#### ٤ - صدق الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" ( الجرجاوي، ٢٠١٠ ) كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها". وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

#### صدق المقياس

##### ١- الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال.

##### ٢- الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

#### جدول رقم (١)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " يؤدي مدخل التكلفة المستهدفة إلى زيادة كفاءة إدارة تكاليف البحوث والتطوير " والدرجة الكلية للمجال

استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الجحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية .....

~ سالم حميرة العمور ~

م	الفقرة	معامل بيرسون للارباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
أولاً: أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الجحوث والتطوير			
١.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة جحوث السوق لتحديد احتياجات العملاء.	.428	*0.000
٢.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة دراسة الجدوى لمشروعات البحث والتطوير.	.607	*0.000
٣.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة التخطيط للمشروعات البحثية.	.893	*0.000
٤.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة تنفيذ الجحوث والتطوير.	.794	*0.000
٥.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة الإنتاج التجريبي للمنتجات .	.787	*0.000
٦.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة الترويج والتسويق للمنتج.	.718	*0.000
٧.	توفر التكلفة المستهدفة الرقابة المتزامنة على نشاط الجحوث والتطوير.	.516	*0.000
٨.	نظام التكلفة المستهدفة ذو نظرة مستقبلية إستراتيجية لتكاليف الجحوث والتطوير.	.749	*0.000
٩.	يتلاءم نظام التكلفة المستهدفة مع إستراتيجية المنشأة التي تهتم بدراسة رغبات العملاء بشكل كبير.	.624	*0.000
١٠.	يساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الجحوث والتطوير على التحكم في تكاليف كل مشروع بحثي على حدة.	.280	*0.012
ثانياً: معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف الجحوث والتطوير			
١.	ليس هناك دراية كافية لدى الإدارة حول كيفية تطبيق هذا المدخل.	.678	*0.000
٢.	جمع المعلومات التي يتطلبها هذا المدخل تحتاج الكثير من الوقت والجهد.	.477	*0.000

استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية .....

~ سالم عميرة العمور ~

٣.	لا تتوافر المعلومات الواضحة والمفصلة لإدارة التكاليف.	.779	*0.000
٤.	لا توجد جهة توفر الدورات والتدريب للموظفين لتطبيق هذا المدخل.	.777	*0.000
٥.	لا تتوفر الإمكانيات المادية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.	.575	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول رقم (١) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة إلى زيادة كفاءة إدارة تكاليف البحوث والتطوير" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

#### جدول رقم (٢)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " دور استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير في دعم القدرة التنافسية " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
١.	إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تحقق التميز	.782	*0.000
٢.	إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على التحسين المستمر لتحقيق التكاليف التنافسية.	.725	*0.000
٣.	إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تعمل على كسب رضا العملاء.	.718	*0.000
٤.	تراعي المنشأة تحقيق رغبات العملاء عند القيام بالبحوث والتطوير.	.516	*0.000
٥.	تحرص المنشأة على تقديم منتجات جديدة للسيطرة على السوق من خلال زيادة استثماراتها للبحوث والتطوير.	.360	*0.002
٦.	تهتم إدارة المنشأة بتقديم منتجات معينة بأقل الأسعار	.428	*0.000

استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية .....

~ سالم حميرة العمور ~

		في السوق من خلال البحوث والتطوير.	
*0.000	.755	إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل.	.٧
*0.000	.424	إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على رفع جودة المنتجات القائمة.	.٨
*0.000	.977	إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على فتح أسواق عالمية جديدة.	.٩
*0.000	.701	إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على إيجاد حلول لمشكلات التشغيل.	.١٠
*0.000	.448	التعاون بين المنشأة والجهات الخارجية في البحوث والتطوير يساعد على الحصول على شهادة الجودة الشاملة.	.١١

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

يوضح جدول رقم (٢) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "دور استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير في دعم القدرة التنافسية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه

جدول رقم (٣)

العلاقة بين معامل الارتباط وقوة الارتباط

قوة الارتباط	معامل الارتباط
قوي للغاية	٠,٨٠ إلى ٠,٩٩
قوي	٠,٦٠ إلى ٠,٧٩
متوسط	٠,٤٠ إلى ٠,٥٩
محدود	٠,٢٠ إلى ٠,٣٩
محدود للغاية	٠,٠١ إلى ٠,١٩

#### جدول رقم (٤)

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المجال
*0.000	.879	أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير.
*0.000	.637	معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير.
*0.000	.744	يؤدي مدخل التكلفة المستهدفة إلى زيادة كفاءة إدارة تكاليف البحوث والتطوير.
*0.000	.810	دور استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير في دعم القدرة التنافسية.

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  .

يبين جدول رقم (٤) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  بمستوى قوة يتراوح بين قوي وقوي للغاية بناءً على الجدول رقم (٣) وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقاً لما وضعت لقياسه.

#### ٥- ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة هو "أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية". (الجرجاوي، ٢٠١٠)، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة. وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال:

#### \* معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (٥).

### جدول رقم (٥)

#### معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

الصدق الذاتي*	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.896	0.802	15	يؤدي مدخل التكلفة المستهدفة إلى زيادة كفاءة إدارة تكاليف البحوث والتطوير.
0.838	0.702	11	دور استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير في دعم القدرة التنافسية.
0.955	0.912	26	جميع المجالات معا

\*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ  
واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (٥) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.702, 0.802) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.912). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.838) ، (0.896) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.955) وهذا يعنى أن معامل الصدق الذاتي مرتفع. ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحيها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### ٦- اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test :

تم استخدام اختبار كولموجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (٦).

### جدول رقم (٦)

#### اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	المجال
0.300	استخدام التكلفة المستهدفة إلى زيادة كفاءة إدارة تكاليف البحوث والتطوير.
0.250	استخدام التكلفة المستهدفة إدارة تكاليف البحوث والتطوير في دعم القدرة التنافسية.



استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية .....

~ سالم حميرة العمور ~

واضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (٦) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرض الدراسة. \*تحليل فقرات ، " استخدام التكلفة المستهدفة إلى زيادة كفاءة إدارة تكاليف البحوث والتطوير "

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الحياذ وهي ٣ أم لا. النتائج موضحة في جدول رقم (٧).

جدول رقم (٧)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبي الحسابي المتوسط	قيمة الاختبار T	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
١.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة بحوث السوق لتحديد احتياجات العملاء.	3.84	76.88	11.85	*0.000	6
٢.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة دراسة الجدوى لمشروعات البحث والتطوير.	3.81	76.25	8.18	*0.000	7
٣.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة التخطيط للمشروعات البحثية.	3.55	70.94	4.73	*0.000	10
٤.	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة تنفيذ البحوث والتطوير.	3.67	73.44	6.57	*0.000	8

استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية.....

~ سالم حميرة العمور ~

9	*0.000	5.95	72.81	3.64	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة الإنتاج التجريبي للمنتجات الجديدة.	٥.
5	*0.000	8.84	79.06	3.95	استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة الترويج والتسويق للمنتج الجديد.	٦.
4	*0.000	12.00	80.00	4.00	توفر التكلفة المستهدفة الرقابة المترامنة على نشاط البحوث والتطوير.	٧.
3	*0.000	8.49	80.00	4.00	نظام التكلفة المستهدفة ذو نظرة مستقبلية إستراتيجية لتكاليف البحوث والتطوير.	٨.
2	*0.000	10.25	81.56	4.08	يتلاءم نظام التكلفة المستهدفة مع إستراتيجية المنشأة التي تهتم بدراسة رغبات العملاء بشكل كبير.	٩.
1	*0.000	25.00	91.25	4.56	يساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير على التحكم في تكاليف كل مشروع بحثي على حدة.	١٠.
	*0.000	13.98	78.22	3.91	جميع فقرات المجال معاً	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول رقم (٧) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (10) يساوي 4.56 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 91.25%، قيمة الاختبار 25.00، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.91، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 78.22%، قيمة الاختبار 13.98، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال، "أهمية استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ويعزو الباحث هذه النتائج إلى المزايا التي يقدمه أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف والنظرة الإستراتيجية لهذا الأسلوب. واتفقت هذه النتائج مع نتائج دراسة (El-Hawary, 2012) حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف المستهدفة الإستراتيجية في تحسين وتطوير تكاليف البحوث والتطوير بدلاً من تخفيضها مما يؤثر بالسلب على الإبداع وبالتالي وضع وأداء الشركة المالي والتنافسي في الأسواق. وأن البحوث والتطوير يضيف قيمة لأنشطة شركات صناعة الدواء في إيجاد منتجات جديدة.

#### \* تحليل فقرات "معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير"

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الحياد وهي ٣ أم لا. النتائج موضحة في جدول رقم (٨).

جدول رقم (٨)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
١.	ليس هناك دراية كافية لدى الإدارة حول كيفية تطبيق هذا المدخل.	3.42	68.44	3.73	*0.000	4
٢.	جمع المعلومات التي يتطلبها هذا المدخل تحتاج إلى الكثير من الوقت والجهد.	4.03	80.63	9.09	*0.000	1
٣.	لا تتوفر المعلومات الواضحة والمفصلة لإدارة التكاليف.	3.84	76.88	5.83	*0.000	2
٤.	لا توجد جهة توفر الدورات والتدريب للموظفين لتطبيق هذا المدخل.	3.45	69.06	4.07	*0.000	3
٥.	لا تتوفر الإمكانات المادية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.	3.34	66.88	2.72	*0.008	5
	جميع فقرات المجال معاً	3.62	72.38	7.68	*0.000	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

من جدول رقم (٨) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (2) يساوي 4.03 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.63%، قيمة الاختبار 9.09، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

~ سالم حميرة العمور ~

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.62، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 72.38%، قيمة الاختبار 7.68، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال، " معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

وتعزو هذه النتائج إلى أنه يقدر المستجوبين أنه توجد صعوبة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وصعوبة في الحصول على البيانات اللازمة لتطبيقه. واتفقت هذه النتائج مع دراسة ( المطارنة، ٢٠٠٨ ) والتي توصلت إلى أن هناك عدداً من المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. وقد أوصت الدراسة بضرورة توعية المنشآت الصناعية الأردنية بفوائد ومزايا وأهمية هذا المدخل فضلاً عن عقد الندوات في هذا المجال.

\* تحليل فقرات مجال " دور استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير في دعم القدرة التنافسية "

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول رقم (٩).

جدول رقم (٩)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " دور استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير في دعم القدرة التنافسية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
١	إدارة تكاليف البحوث والتطوير استراتيجياً تحقق التميز.	4.00	80.00	10.89	*0.000	16
٢	إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على التحسين المستمر لتحقيق التكاليف التنافسية.	4.06	81.25	7.29	*0.000	10
٣	إدارة تكاليف البحوث والتطوير	4.13	82.54	8.88	*0.000	8

استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية .....

~ سالم حميرة العمور ~

					استراتيجياً تعمل على كسب رضا العملاء.	
6	*0.000	9.17	83.17	4.16	تراعي المنشأة تحقيق رغبات العملاء عند القيام بالبحوث والتطوير.	٤
2	*0.000	10.33	85.31	4.27	تحرص المنشأة على تقديم منتجات جديدة للسيطرة على السوق من خلال زيادة استثماراتها للبحوث والتطوير.	٥
10	*0.000	9.20	81.25	4.06	تهتم إدارة المنشأة بتقديم منتجات معينة بأقل الأسعار في السوق من خلال البحوث والتطوير.	٦
5	*0.000	10.21	83.44	4.17	إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل.	٧
7	*0.000	10.95	82.81	4.14	إدارة تكاليف البحوث والتطوير في الشركات تعمل على رفع جودة المنتجات القائمة.	٨
17	*0.000	8.49	79.00	3.95	إدارة تكاليف البحوث والتطوير استراتيجياً تعمل على فتح أسواق عالمية جديدة.	٩
12	*0.000	9.32	80.94	4.05	إدارة تكاليف البحوث والتطوير استراتيجياً تعمل على إيجاد حلول لمشكلات التشغيل.	١٠
1	*0.000	11.72	85.94	4.30	التعاون بين الشركة والجهات الخارجية في البحوث والتطوير يساعد على الحصول على شهادة الجودة الشاملة.	١١
	*0.000	13.82	82.20	4.11	جميع فقرات المجال معاً	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .  
من جدول رقم (٩) يمكن استخلاص ما يلي:

~ سالم حميرة العمور ~

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم (١٥) يساوي 4.30 (الدرجة الكلية من ٥) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.94%، قيمة الاختبار 11.72 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.11، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.20%، قيمة الاختبار 13.82 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال، "دور إدارة تكاليف البحوث والتطوير (من منظور استراتيجي) في دعم القدرة التنافسية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ويعزو الباحث هذه النتائج إلى أهمية التعاون بين المنشأة والجهات الخارجية في نشاط البحوث والتطوير وما يحققه من دعم للقدرة التنافسية. وكذلك أهمية نشاط البحوث والتطوير في منشآت تصنيع الأدوية ومستلزماتها لأن هذا القطاع الصناعي يقوم على نشاط البحوث والتطوير، ويعتبر هذا النشاط العامل الرئيس لتحقيق الميزة التنافسية.

وقد اتفقت هذه النتائج مع دراسة (الجندي، ٢٠٠٢) التي توصلت إلى أن نشاط البحوث والتطوير يساهم في تحقيق مؤشرات دعم الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية.

وكذلك دراسة (El-Hawary, 2012) والتي توصلت إلى أن نشاط البحوث والتطوير يضيف قيمة كبيرة لأنشطة شركات صناعة الدواء في إيجاد منتجات جديدة، وأن البحوث والتطوير في منشآت صناعة الأدوية تمكنها من دخول الأسواق العالمية والقدرة على المنافسة.

جدول رقم (١٠)

معامل الارتباط بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية لمنشآت تصنيع الأدوية

القيمة الاحتمالية	معامل بيرسون للارتباط	الفرضية
*0.000	0.529	لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية في منشآت تصنيع الأدوية

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ .

فرضية الدراسة : لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية لمنشآت تصنيع الأدوية

يبين جدول رقم (١٠) أن معامل الارتباط يساوي 0.529، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد في منشآت تصنيع الأدوية.

وبناءً على ذلك تم قبول الفرض الذي ينص على وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودعم القدرة التنافسية لمنشآت تصنيع الأدوية. وقد اتفقت هذه النتائج مع دراسة (Kocakulah & Austill, 2006) التي توصلت إلى أن التكاليف المستهدفة يمكن أن تكون جزءاً لا يتجزأ من عملية تطوير المنتج لأنه يجعل التكلفة مدخلاً إلى عملية تطوير المنتج، وأن التكاليف المستهدفة تعتبر أكثر فاعلية لأنها تركز على التحكم في التكاليف في مرحلة مبكرة عند عملية تخطيط المنتجات. وتلعب سلسلة التوريد دور هام ولاسيما في المراحل الأولى من التكاليف المستهدفة عند وضع التكاليف المستهدفة على مستوى العنصر وعند التعديلات التي تحدث لتحقيق التكلفة المستهدفة.



## النتائج:

تناولت هذه الدراسة استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير لتحقيق ميزة تنافسية لمنشآت تصنيع الأدوية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

١. يساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير على التحكم في تكاليف كل مشروع بحثي على حدة.
٢. يتلائم نظام التكلفة المستهدفة مع استراتيجية المنشأة التي تهتم بدراسة رغبات العملاء بشكل كبير.
٣. التكلفة المستهدفة ذو نظرة مستقبلية استراتيجية لتكاليف البحوث والتطوير.
٤. توفر التكلفة المستهدفة الرقابة المتزامنة على نشاط البحوث والتطوير.
٥. يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة إلى زيادة كفاءة إدارة تكاليف البحوث.
٦. يؤدي استخدام التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليف البحوث والتطوير إلى دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

## التوصيات:

١. العمل على تسهيل عملية جمع المعلومات التي يتطلبها مدخل التكلفة المستهدفة.
٢. العمل على توافر المعلومات الواضحة والمفصلة لإدارة التكاليف التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
٣. العمل على توعية إدارة التكاليف على المزايا التي يوفرها تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.
٤. استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة الإنتاج التجريبي للمنتجات الجديدة.
٥. استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلة التخطيط للمشروعات البحثية الجديدة في شركات تصنيع الأدوية.

## قائمة المراجع

### اولاً: المراجع العربية

١. إباد التميمي و شاكر الخشالي، " السلوك الإبداعي وأثره على الميزة التنافسية - دراسة ميدانية في شركات الصناعات الغذائية الأردنية"، مجلة البصائر، المجلد (٨) العدد (٢) جامعة البترا الخاصة، عمان الأردن، (٢٠٠٤)، ص ١٥٩ - ١٩٦.
٢. باسل فارس قنديل، "اثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية- دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة " رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة - الجامعة الإسلامية، فلسطين، (٢٠٠٨).
٣. تهاني محمود النشار، " استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي " المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة - كلية التجارة، المجلد السابع والعشرون العدد ٤، (٢٠٠٣).
٤. نوادي مهدي، " مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف - الجزائر، العدد (٩) سنة (٢٠٠٩)، ص ص ٢٠٣ - ٢١٩
٥. نيا ب جزار، "العلاقة بين الخيار الاستراتيجي والميزة التنافسية - دراسة تحليلية في مصانع الأدوية الفلسطينية"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد ٣ (٢٠٠٤).
٦. زياد الجرجاوي، "القواعد المنهجية لبناء الاستبيان"، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين، (٢٠١٠).
٧. شوقي السيد فودة " إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة - دراسة نظرية واستكشافية" جامعة كفر الشيخ ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الأول - المجلد الرابع والأربعين ، (٢٠٠٧) ص ٢٠٩.
٨. علاء علي أحمد حسين، "استخدام مدخل إدارة تكلفة ولاء المستهلك لدعم الميزة التنافسية للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، (٢٠٠٣).

~ سالم حميرة العمور ~

٩. غسان فلاح المطارنة، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية" (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد الثاني، (٢٠٠٨).
١٠. محمد أبو عواد و محمد مطر، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال، المجلد (٧)، العدد (٣)، (٢٠١١).
١١. محمد عبد الفتاح العشماوي، "محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث) الطبعة الأولى، (٢٠١١) دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
١٢. محمود الصميدعي و ردينة يوسف، "إدارة التسويق مفاهيم وأسس"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، (٢٠٠٦)، ص ٣٢٥.
١٣. معاد خلف الجنابي، "الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت- العراق، المجلد (٧)، العدد (٢١)، لسنة (٢٠١١).
١٤. ميساء محمود راجحان، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات- دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، (٢٠٠٢).

### المراجع الأجنبية

1. A X, C Greve, J and Nilsson, "The Impact competition and uncertainty on the adoption of target costing", International Journal of Production Economics, (2008), vol (115), Iss (1), pp 103- 92.
2. -Clulow, Val, Gerstman, Julie, Barry, Carol " The resource based view and sustainable competitive advantage: the case of a financial services firm. Journal of European Industrial Training ,( 2003), pp 220-232.
3. Engy Mohsen Fahmy EL Hawary" The Implications of Research and Development on Strategic Target Costing: A Case Study"Degree of Doctor, Cairo University,( 2012)
4. Mehmet, C. Kocakulah & A. David , Austill " Product Development And Cost Management Using Target Costing: A Discussion And Case Analysis " (2006)