

## تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير لدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية سالم عميرة العمور

### الملخص:

يلعب نشاط البحوث والتطوير دور هام في نمو المنشأة وتطورها، وكذلك يعتبر العامل الأساسي في تكوين الميزة التنافسية للمنشأة من خلال إيجاد منتجات جديدة أو تطوير المنتجات القائمة، هذا كله يبرر التكاليف الكبيرة التي تنفق على هذا النشاط وخاصة في قطاع صناعة الأدوية. وأهم نتائج هذه الدراسة هي: ١- أن إدارة تكاليف البحوث والتطوير تحقق التحسين المستمر والميزة التنافسية للمنشآت في صناعة الأدوية، ٢- يتم مراعاة مقدرة المنشأة وإمكانياتها عند تقدير موازنة البحوث والتطوير. ومن أهم التوصيات: ١- يجب تقدير موازنة البحوث والتطوير في المنشآت الصناعية في ضوء تحليل موقف المنافسين للمنشأة. ٢- ويجب تحليل مستويات استغلال الطاقة لقطاع البحوث والتطوير.

## **Abstract:**

The activity of research and development plays very important role in the growth of the enterprise and its development. It is the main factor in the formation of the competitive advantage of the enterprise by finding new products or developing existing products. All this justifies the significant costs that spend on this activity particularly in the sector of medicines industry. most important results: 1-Managing the cost of research and development achieve continuous improvement and competitive advantage in medicines industry enterprises. 2-Taking into account the ability of the enterprise and its capabilities in estimating the budget of research and development. One of the main recommendations: 1- in estimating the budget of research and development in the industrial enterprises in the light of the analysis of attitude of the competitors of the enterprise. 2-The levels of exploitation of the energy to the sector of research and development must be analyzed.

## المقدمة:

يعتمد نجاح أي منشأة على وجود إدارة جيدة تعمل على تحديد أفضل السبل للتعامل مع الأسواق من خلال تبني الإستراتيجية الملائمة لزيادة تلك الأسواق، والعمل على تنمية حصتها فيها من أجل البقاء أطول مدة ممكنة. وأدى التنافس العالمي المقرون بالتطورات السريعة والمتلاحقة في مجال الابتكارات والإبداعات التكنولوجية إلى قيام المنشآت بالبحث المستمر عن أفضل السبل والأساليب للقيام بوظائفها المتعددة خصوصاً في الأجل الطويل، الأمر الذي جعل بقاء المنشأة في الأسواق وقدرتها على المنافسة مرهوناً بنجاحها في الاستجابة للتغيرات في تلك الأسواق وقدرتها على تقديم تشكيلة متنوعة من المنتجات للأسواق بسرعة. بناءً على ذلك تبرز أهمية نشاط البحوث والتطوير في ظل البيئة التنافسية، وما يحيط بها من تغيرات عديدة، كأحد الأنشطة الأساسية لحصول المنشأة على حصة سوقية خصوصاً في ظل تعدد احتياجات العملاء، وكنتيجة لتزايد الاهتمام بأنشطة البحوث والتطوير أصبح الإنفاق على هذا النشاط له ما يبرره، مما يتطلب تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير بفاعلية كي يحقق العائد المتوقع منه.

## مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في السؤال التالي: هل توجد علاقة بين تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير والقدرة التنافسية لشركات تصنيع الأدوية؟

## أهداف البحث:

تتمثل أهداف البحث في تقييم إجراءات تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير في المنشآت الصناعية محل البحث والخروج بتوصيات لتحسين إدارة تكاليف البحوث والتطوير في تلك المنشآت.

## أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أن التطورات المعاصرة الهامة في بيئة الأعمال وانتشار نظم الإنتاج المتقدمة والتطور الهائل في نظم المعلومات، والمنافسة الشديدة، وتعدد احتياجات العملاء ورغبتهم في توفير منتجات ذات جودة مناسبة كل ذلك فرض على المنشآت أن تستخدم أساليب إدارية حديثة واستراتيجيات متقدمة لتقديم منتجات

~ سالم حميرة العمور ~

جديدة ، ومن الأنشطة الهامة في الشركة والتي تحتاج لإدارة تكاليفها هو نشاط البحوث والتطوير.

### فرض البحث:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير والقدرة التنافسية لشركات تصنيع الأدوية.

### منهج البحث:

من أجل تحقيق أهداف هذا البحث 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.

### خطة البحث:

يتكون هذا البحث من مبحثين رئيسيين هما:

المبحث الأول: الإطار النظري للبحث وتناول فيه الباحث كل ما يتعلق بنشاط البحوث والتطوير وإدارة تكاليفها، والقدرة التنافسية للشركات الصناعية.  
المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية واختبار فرض البحث و النتائج و التوصيات.

### الدراسات السابقة:

#### ١- دراسة ( عزت، ٢٠٠١ )

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام مدخل الأنشطة باعتباره من المداخل الحديثة في الفكر المحاسبي في إعداد موازنة نشاط البحوث والتطوير. من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

أ- أن مدخل الأنشطة أسلوب ملائم لاستخدامه في إعداد موازنة نشاط البحوث والتطوير في شركات تصنيع الأدوية.

ب- أنه يمكن استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تخصيص تكاليف البحوث والتطوير على المنتجات.

#### ٢- دراسة (Khayum, et. Al. 2005)

هدفت هذه الدراسة إلى توظيف منهجية التكامل المشترك للتحقق من العلاقة طويلة الأمد بين نفقات البحوث والتطوير وبين أداء المنشآت. وقد أظهرت النتائج

~ سالم حميرة العمور ~

أن معظم المنشآت، يوجد لديها علاقة قوية بين نفقات البحوث والتطوير وبين أداء هذه المنشآت متمثل في ارتفاع صافي المبيعات.

### ٣- دراسة (مشكور وجبار ٢٠٠٨)

هدفت هذه الدراسة إلى بحث المعالجات المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن واقع البحث العلمي في العالم العربي مازال دون المستوى المعمول به في أغلب دول العالم باستثناء بعض الدول العربية التي بذلت جهوداً كبيرة لإعطاء أهمية خاصة للبحث والتطوير وخدمة لإنجاح خططها التنموية.

### ٤- دراسة (Young & Colleen, 2008)

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في إدارة المخاطر في مشروعات البحوث والتطوير في صناعة الدواء والتي تحتاج إلى تكنولوجيا متطورة وأفضل الممارسات لإدارة المخاطر في المشروعات البحثية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أنه توجد صعوبة كبيرة في تنفيذ إدارة المخاطر في مشروعات بحوث وتطوير الأدوية وكذلك توجد درجة عالية من التعقيد وعدم اليقين، وأن مراحل تطوير الأدوية يحتاج إلى موارد كبيرة.

### ٥- دراسة (مشعل، ٢٠١٠)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير الإنفاق على البحث والتطوير على مؤشرات كفاءة أداء المنشآت وتحديد الحجم الأمثل للإنفاق على البحث والتطوير حسب طبيعة المنشأة. ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة إن عدم وصول المنشأة إلى الحجم الأمثل قد يعود إلى أن المنشأة ليست لديها القدرة على استيعاب نتائج البحث والتطوير بدرجة كبيرة مما يحد من قدرتها في تحقيق وفورات أكبر ووصولها للحجم الأمثل.

### ٦- دراسة (Cazavan Jen, et, al.2011)

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في أثر قرارات المدراء للاستفادة من نفقات البحوث والتطوير وإيجاد معلومات حول الأداء المستقبلي للمنشآت، حيث يمكن للمدراء الاختيار للاستفادة من نفقات البحث والتطوير. وتوصلت الدراسة لما يلي: أ- إلى أن قرار الاستفادة من البحوث والتطوير يتوافق عادة مع تأثير سلبي أو محايد على الأداء في المستقبل حتى بعد السيطرة على الاختيار الذاتي.

## المبحث الاول: تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير

### أولاً: مفهوم نشاط البحوث والتطوير

قد وردت عدة تعريفات للبحث والتطوير حيث يتم الفصل بين نشاط البحث ونشاط التطوير. وقد عرف المعيار المحاسبي الدولي البحث "هو استقصاء موجودي ومخطط يتم القيام به بهدف الحصول على معرفة وإدراك علمي أو فني". وكذلك عرفه المعيار السعودي، "هو الفحص المتعمق الهادف إلى اكتشاف معرفة جديدة بأمل أن تكون تلك المعرفة مفيدة في تطوير منتج جديد أو عملية جديدة أو في اكتشاف تحسين جوهرى للموجود من أي منهما.

وكذلك عرفة معيار المحاسبة المصري، "هو فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل اكتشاف وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة".

وقد عرف (wageman,2004) البحوث بأنها "محاولة اكتشاف التطبيقات

المفيدة للمعارف المكتسبة سابقاً من الظواهر أو التقنيات"

أما التطوير فهو "استخدامات جديدة للظواهر والتقنيات المكتشفة"

وكذلك عرف التطوير بأنه تحويل نتائج البحوث بغرض تقديم منتج جديد أو

تحسين منتج قائم وذلك قبل الإنتاج بكميات تجارية.

وكذلك عرف (oladele,2012) البحث بأنه "التحقيق المنهجي لاستخدام

الأساليب العلمية لغرض ما، إما اكتشاف معرفة جديدة أو اكتشاف طرق جديدة لوضع المعرفة في الاستخدام العملي.

توجد لنشاط البحوث والتطوير خصائص مميزة تتمثل فيما يلي: (عزت، ٢٠٠١)

١. عدم التأكد من نتائج نشاط البحث والتطوير، حيث توجد درجة عالية من عدم التأكد من نجاح أنشطة البحوث والتطوير نظراً لعدم وجود تأكيد تام من المنافع المستقبلية لبرامج ومشروعات البحوث والتطوير.
٢. النتائج غير الملموسة لنشاط البحوث والتطوير: حيث أن معظم نتائج نشاط البحوث والتطوير غير ملموسة نظراً لأنها تتمثل في أصول معنوية كبراءة الاختراع وأفكار المنتجات الجديدة.
٣. صعوبة الربط بين تكاليف البحوث والتطوير وبين المنافع المتوقعة منه: حيث أنه من الممكن إنفاق مبالغ مالية طائلة خلال فترة زمنية معينة ونحصل على العوائد المرجوة منها لاحقاً في فترات زمنية متباعدة، هذا في

~ سالم حميرة العمور ~

حالة ما إذا كانت نتائج البحث ناجحة، أما إذا كانت النتائج فاشلة فقد لا تسفر عن أي منافع.

هذا ما يؤكد الحاجة لإيجاد معالجة سليمة لتكاليف البحوث والتطوير كي يتم تحميل كل فترة مالية بما يخصها من تكاليف البحوث والتطوير، والوصول لتحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق.

### ثانياً: أهمية وأهداف نشاط البحوث والتطوير

يعد نشاط البحوث والتطوير من الأنشطة الرئيسية لمنشآت الأعمال لكي تستمر في النشاط الاقتصادي، وخاصة المنشآت الصناعية في ظل التطورات التكنولوجية وزيادة حدة المنافسة وارتباط بقاء المنشأة واستمرارها في أعمالها في المستقبل مع ما تنفقه من أموال على نشاط البحوث والتطوير وقدرتها على تقديم منتجات جديدة تلبى رغبات المستهلكين. وقد ذكر (Jung & Wang, 2002) أن نشاط البحوث والتطوير يمكن المنشأة من تخفيض وقت وتكلفة اكتشاف المنتج الجديد وكذلك تخفيض وقت وتكلفة عملية تطويره وزيادة الإيرادات الناتجة عن طرح هذا منتج في السوق.

يعتبر نشاط البحوث والتطوير العامل الحاسم لكي تتمكن المنشأة من البقاء على المدى الطويل حيث انه يؤدي إلى التميز التشغيلي وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف وتقليل الفاقد في الإنتاج، وأنه يعمل على التميز في العمليات التشغيلية مع تطوير منتجات وخدمات جديدة، مما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة من خلال السيطرة على الأسواق. (Holtzman, 2011).

### ثالثاً: التكيف المحاسبي لتكاليف البحوث والتطوير

لقياس تكاليف البحوث والتطوير يجب حصر مكونات عناصر تكاليفها بشكل دقيق لكل برنامج بحثي أو مشروع بحثي أو لكل بحث على حده، مع تخصيص وتوزيع تلك التكاليف على الأنشطة البحثية الأساسية- حسب مراحلها- أو الجزئية لكل مرحلة وصولاً لنصيب كل منتج من تلك التكاليف. وتتمثل تكاليف البحوث والتطوير في كافة ما تتحملة المنشأة من نفقات بغرض تخطيط وتصميم وأداء الأنشطة المتعلقة بمجال تنفيذ الأبحاث والدراسات الخاصة بتطوير أساليب الإنتاج وخصائص ومواصفات المنتج أو ابتكار منتجات وأساليب جديدة أو مدخلات إنتاجية إضافية أو استخدامات بديلة للمنتج.

~ سالم حميرة العمور ~

وقد ذكر (Zhaohui, 2012) أنه توجد صعوبة كبيرة في تنفيذ إدارة المخاطر في مشروعات بحوث وتطوير الأدوية وكذلك توجد درجة عالية من التعقيد وعدم اليقين، وأن مراحل تطوير الأدوية يحتاج إلى موارد كبيرة. وأن تطبيق منهج الرقابة والتجريب، والتي بدوره قد يؤدي إلى تحسين حقيقي في استخدام إدارة المخاطر في مشروعات البحث والتطوير في منشآت تصنيع الأدوية.

**يلاحظ إن المعيار المحاسبي السعودي كان أكثر تفصيلاً في تحديد عناصر تكاليف البحوث والتطوير من المعيار المصري ويرجع ذلك لتخصيص معيار خاص بتكاليف البحوث والتطوير على عكس المعيار المحاسبي المصري الذي جمع كل الأصول غير الملموسة ومن ضمنها البحوث والتطوير.**

توجد صعوبة في تحديد تكاليف البحوث بشكل دقيق لاختلاف التكاليف باختلاف نوع البحث والفترة الزمنية المقدره لإتمامه. ويتطلب ذلك توجيه نظام التكاليف لمتابعة تدفق التكلفة على مراكز ووحدات الأداء، مع ضرورة تبويب عناصر التكاليف إلى مجموعات متجانسة بالشكل الذي يتلاءم مع طبيعة القرارات التي تتخذها الإدارة، حيث يمكن فصل التكاليف المباشرة عن غير المباشرة، أو المتغيرة عن الثابتة، أو التكاليف الخاضعة للرقابة عن التكاليف غير الخاضعة للرقابة، وذلك حسب طبيعة المعلومات المطلوبة والقرارات التي تدعمها تلك المعلومات.

الاتجاهات الحديثة في إدارة التكاليف ترمي إلى تحميل التكاليف على المنتجات بشكل دقيق على نحو يمكن الإدارة من تحديد الربحية الحقيقية للمنتجات على امتداد دورة حياة المنتج.

اقترح (عزت، ٢٠٠١) استخدام مفهوم دورة حياة المنتج في التكييف المحاسبي لتكاليف البحوث والتطوير حيث يتم الاعتماد على المنتج كأساس لمعالجة تكاليف البحوث والتطوير بدلاً من الاعتماد على الأساس الزمني حيث يعطي مفهوم دورة حياة المنتج صورة كاملة وواضحة عن ربحية المنتجات من خلال تتبع إيرادات وتكاليف المنتج خلال دورة حياته التي قد تمتد لأكثر من سنة مما يؤدي إلى دقة تحديد تلك الأرباح وعدم تقلبها وتذبذبها.

#### **رابعاً : إدارة تكاليف البحوث والتطوير**

يمكن القول أن المنشأة التي لها قدرة أكبر على التخطيط والرقابة على كافة أوجه النشاط، هي أكثر المنشآت نجاحاً. ويعتبر التخطيط والرقابة على تكاليف نشاط



~ سالم حميرة العمور ~

البحوث والتطوير من الأمور الهامة والضرورية في بيئة الأعمال المعاصرة، لما تتصف به تكاليف البحوث والتطوير من ضخامة المبالغ المنفقة على هذه الأنشطة وعدم وجود مردود مباشر على هذه النفقات واعتبار هذه النفقات غارقة بعد اتخاذ القرارات الخاصة بها وعدم اليقين بنتيجة هذه الأنشطة حيث أنه يمكن أن تفشل هذه الأبحاث ولا يكون هناك أي مردود على هذه الأنشطة. أن أساليب التكاليف التقليدية يوجد بها قصور لأنها تركز على تكلفة المنتج وليس توقعات العملاء وتصميم المنتج بخلاف ما يرغب به العملاء وكذلك التسعير غير الصحيح للمنتجات، وأن أساليب التكلفة الإستراتيجية انبثقت من حاجة المنشآت المصنعة لتحسين إدارة تكلفة المنتج وتطوير المنتجات، وتعتبر أفضل وسيلة لتعزيز وتطوير المنتجات وإدارة تكاليف الإنتاج والبيع وتسعير المنتجات، وأن تطوير المنتجات له أهمية كبيرة باعتباره ضرورة للحفاظ على قدرة المنشآت التنافسية، ويجب أن تكون المنتجات مربحة خلال دورة حياتها، وأن التكاليف المستهدفة يمكن أن تكون جزءاً لا يتجزأ من عملية تطوير المنتج لأنه يجعل التكلفة مدخلاً إلى عملية تطوير المنتج، وأن التكاليف المستهدفة يعتبر أكثر فاعلية لأنه يركز على التحكم في التكاليف في مرحلة مبكرة عند عملية تخطيط المنتجات. (Kocakulah & Austill, 2006).

### ١ - تخطيط تكاليف البحوث والتطوير:

إن التخطيط الجيد لنفقات البحوث والتطوير هو أساس العمل الناجح الذي يضمن أن يتم استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية وبفاعلية وتنفيذ الوظائف الإدارية المتعلقة بنشاط البحوث والتطوير. وعند التخطيط لنشاط البحوث والتطوير يجب أن يتم التأكد من مدى مساهمة هذا النشاط في تحقيق أهداف المنشأة بشكل عام. ويتم عادة التخطيط لنشاط البحوث والتطوير وتحديد البرامج البحثية، وموازنة الإنفاق بطرق متعددة، تختلف باختلاف حجم المنشأة ودرجة اهتمامها بنشاط البحوث. بالإضافة إلى إستراتيجية الإدارية في تقدير أهمية هذا النشاط، وعادة ما يتم اختيار وتحديد البرامج البحثية من خلال لجنة تشكل من الإدارة والفنيين ومسؤولي إدارة البحوث والإنتاج والتسويق لتحديد البرامج والمشروعات الأكثر فعالية، والأقل مخاطرة والمضمونة العوائد، كما تلجأ بعض المشروعات إلى اقتراح قائمة بالمشروعات البحثية في ضوء الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

~ سالم حميرة العمور ~

- وتوجد عدة عناصر تساعد على الكشف عن مدى سلامة التخطيط لنشاط البحوث والتطوير وتساعد في احتمالية نجاحه وهي: (عزت، ٢٠٠١)
١. مدى توافر الإمكانيات والاعتمادات المالية للزامة لأنشطة البحوث والتطوير.
  ٢. تحقيق الموازنة والموازنة بين مختلف مشروعات البحوث والتطوير قصيرة الأجل وطويلة الأجل.
  ٣. المشاركة الفعالة من قبل العديد من الإدارات والعاملين بالمنشأة في تخطيط تكاليف البحوث والتطوير.
  ٤. إعداد البرامج التنفيذية اللازمة لتنفيذ مشروعات البحوث والتطوير ومتابعة تنفيذها وتحقيقها.
  ٥. ضرورة توافر المرونة في الخطط الموضوعة لتنفيذ مشروعات البحوث والتطوير.
- ويتم عادة التخطيط لنشاط البحوث والتطوير وتحديد البرامج البحثية، وبالتبعية موازنة الإنفاق بطرق مختلفة حسب حجم المنشأة ودرجة اهتمامها بنشاط البحوث.

## ٢ - الرقابة على تكاليف البحوث والتطوير:

تتطلب الرقابة على تكاليف البحوث والتطوير أن تكون هناك خطة موضوعة مسبقاً محدد فيها عناصر التكاليف لنشاط البحوث والتطوير كي يتم مقارنة الأداء الفعلي لهذا النشاط مع ما هو مخطط له وتحديد مواطن القوة وتنميتها ومواطن الضعف وعلاجها بالشكل الذي يحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ويحقق أهداف المنشأة. ويتم إعداد موازنة لنشاط البحوث والتطوير يتم فيها تقدير النفقات المتوقع أن تتحملها المنشأة لكل عنصر من عناصر هذه التكاليف وتحديد المبالغ المخصصة لكل عنصر بشكل دقيق حتى يتم الرقابة على هذه العناصر ومعرفة الانحرافات الموجودة من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخصصة في الموازنة ومعالجة هذه الانحرافات أن وجدت.

## ٣ - تبويب تكاليف البحوث والتطوير لأغراض التخطيط والرقابة:

يمكن تبويب تكاليف البحوث والتطوير بغرض توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط، حيث يتمثل الهدف الأساس لكل إدارة في استخدام الموارد المتاحة

~ سالم عميرة العمور ~

للمنشأة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية ولتحقيق هذا الهدف تحاول إدارة المنشأة الاستفادة بأكبر قدر ممكن من المعلومات المتاحة اللازمة لإعداد الخطط المتعلقة بالمستقبل.

### خامساً : 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 تتأتي من منظومة من النشاطات المتكاملة مع بعضها البعض.

هذه التكاملية تحصل عندما يؤدي إنجاز نشاط معين إلى خلق ميزة في إنجاز نشاطات أخرى ذات علاقة.

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 الكفؤة بالعملاء.
- ث- التكلفة الأقل والسعر الأفضل للعميل.

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

### ١- 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 كاتب آخر القدرة التنافسية على أنها "قدرة المشروع أو 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 منهم يتصرف مستقلاً

~ سالم حميرة العمور ~

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 المشتريين في مجموعهم أما بالنسبة لأي منظم فردي فالمنافسة تتضمن أن ما ينتجه من سلعة معينة لا يكون إلا النزر اليسير جداً 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 ,et,al,2003)

الأول: باستغلال موارد المنشأة بكفاءة.

الثاني: اختيار العمليات والأنشطة التي يجب أن تؤديها بدقة.

الثالث: إدارة العلاقات الخلفية والأمامية.

### المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية

#### 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.

#### 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 استبانته. وقد استطاع الباحث استرداد ٣٦ استبانته من شركات تصنيع الأدوية. أي ما نسبته ٩٠% وهي نسبة كافية.

#### ٤- أداة البحث:

تم إعداد استبانة حول " تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير لدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية"

تتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول:

~ سالم حميرة العمور ~

وهو عبارة عن المعلومات العامة عن المبحثين (المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، المؤهل العلمي، الشكل القانوني للمنشأة، عمر المنشأة).

### القسم الثاني:

وهو عبارة عن إدارة تكاليف البحوث والتطوير في منشأة المبحثين، ويتكون من ٢٢ فقرة، موزع على ٣ أقسام كالتالي:

أولاً: منهج تقديرات موازنة البحوث والتطوير لدى منشأة، ويتكون من (٧) فقرات.  
ثانياً: هل تتوافر العوامل التالية عند إعداد موازنة البحوث والتطوير في منشأة المبحث، ويتكون من (٥) فقرات.

ثالثاً: أي من الأساليب والمداخل الرقابية على تكاليف البحوث والتطوير تطبق في منشأة المبحث، ويتكون من (١٠) فقرات.

### ١- 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:

أ- **صدق المحكمين "الصدق الظاهري"**: يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة" (الجرجاوي، ٢٠١٠)، حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

ب- **صدق المقياس: - 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 نفسه.

**رابعاً: تحليل البيانات**: يقوم الباحث بعرض لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على المعلومات العامة التي

~ سالم حميرة العمور ~

اشتملت على (طبيعة نشاط المنشأة، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، المؤهل العلمي، الشكل القانوني للمنشأة، عمر المنشأة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة.

### ١- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة

#### أ- توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

جدول رقم (١)

#### توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

| النسبة المئوية % | العدد | المسمى الوظيفي |
|------------------|-------|----------------|
| -                | -     | مدير عام       |
| 29.7             | 19    | مدير إدارة     |
| 70.3             | 45    | رئيس قسم       |
| 100.0            | 64    | المجموع        |

يتضح من جدول (١) أن ما نسبته 29.7% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير إدارة، بينما 70.3% مساهم الوظيفي رئيس قسم.

حيث أن المدراء العامين في المنشآت محل الدراسة لم يتمكن الباحث من توزيع الاستبانات عليهم لعدم تفرغهم، وكذلك لاختلاف المناصب الإدارية بين المنشآت، حيث أن في بعض المنشآت يكون مسئول التكاليف بمسمى مدير وفي منشآت أخرى يكون مسمى مسئول التكاليف رئيس قسم.

#### ب- توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية

جدول رقم (٢)

#### توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة العملية

| النسبة المئوية % | العدد | الخبرة العملية   |
|------------------|-------|------------------|
| 12.5             | 8     | أقل من خمس سنوات |
| 20.3             | 13    | من ٥ - ١٠ سنوات  |
| 67.2             | 43    | أكثر من ١٠ سنوات |
| 100.0            | 64    | المجموع          |

يتضح من جدول رقم (٢) أن ما نسبته 12.5% من عينة الدراسة خبرتهم العملية أقل من خمس سنوات، 20.3% تتراوح خبرتهم العملية من ٥ - ١٠ سنوات، بينما 67.2% خبرتهم العملية أكثر من ١٠ سنوات. ويفسر هذا بأن عينة الدراسة من فئة

~ سالم حميرة العمور ~

المدرء ورؤساء الأقسام ومن المنطقي أن يشغل هذه المناصب من لديه خبرة طويلة في العمل.

ت- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (٣)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

| النسبة المئوية % | العدد | المؤهل العلمي |
|------------------|-------|---------------|
| -                | -     | دكتوراه       |
| 17.2             | 11    | ماجستير       |
| 82.8             | 53    | بكالوريوس     |
| 100.0            | 64    | المجموع       |

يتضح من جدول رقم (٣) أن ما نسبته 17.2% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، بينما 82.8% مؤهلهم العلمي بكالوريوس.

ج- توزيع عينة الدراسة حسب الشكل القانوني للمنشأة

جدول رقم (٤)

توزيع عينة الدراسة حسب الشكل القانوني للمنشأة

| النسبة المئوية % | العدد | الشكل القانوني للمنشأة |
|------------------|-------|------------------------|
| 79.7             | 51    | مساهمة عامة            |
| 20.3             | 13    | ذات مسؤولية محدودة     |
| -                | -     | توصية بسيطة            |
| 100.0            | 64    | المجموع                |

يتضح من جدول رقم (٤) أن ما نسبته 79.7% من عينة الدراسة أجابوا أن الشكل القانوني لمنشأتهم هي مساهمة عامة، بينما 20.3% أجابوا أن الشكل القانوني لمنشأتهم هي ذات مسؤولية محدودة. وتفسير ذلك أنه تم اختيار المنشآت الكبيرة المدرجة في البورصة والتي يكون رأس مالها كبير وهذه عادة تكون هذه المنشآت مساهمة عامة.

ح- توزيع عينة الدراسة حسب عمر المنشأة

جدول رقم (٥)

توزيع عينة الدراسة حسب عمر المنشأة

| النسبة المئوية % | العدد | عمر المنشأة      |
|------------------|-------|------------------|
| 3.1              | 2     | أقل من عشر سنوات |
| 28.1             | 18    | من ١٠ - ٢٠ سنة   |
| 68.8             | 44    | أكثر من ٢٠ سنة   |
| 100.0            | 64    | المجموع          |

يتضح من جدول رقم (٥) أن ما نسبته 3.1% من عينة الدراسة أجابوا أن منشأتهم أعمارها أقل من عشر سنوات، 28.1% تتراوح أعمار منشأتهم من ١٠ - ٢٠ سنة، بينما 68.8% أجابوا أن منشأتهم أعمارها أكثر من ٢٠ سنة. أن معظم المنشآت محل الدراسة لها فترة طويلة تعمل في هذا المجال ولها نشاط بحوث وتطوير منشآت عريقة ولها مكانتها في سوق تصنيع الدواء في مصر.

خ- تحليل فقرات مجال "عناصر التقييم إدارة تكاليف البحوث والتطوير" تم استخدام التكرارات والنسب لمعرفة درجة الموافقة على فقرات عناصر التقييم. النتائج موضحة في جدول رقم (٦).

جدول رقم (٦)

درجة الموافقة على فقرات عناصر التقييم

|                                                                   | عناصر التقييم                                               |    | نعم  |    | لا   |   |
|-------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|----|------|----|------|---|
|                                                                   | ك                                                           | %  | ك    | %  | ك    | % |
| يعتمد منهج تقديرات موازنة البحوث والتطوير لدى منشآتكم على ما يلي: |                                                             |    |      |    |      |   |
| ١.                                                                | دراسة وتحليل بنود تكاليف مشروعات البحوث والتطوير.           | 56 | 87.5 | 8  | 12.5 |   |
| ٢.                                                                | ارتباط حجم موازنة البحوث والتطوير بمعدل التغير في المبيعات. | 42 | 65.6 | 22 | 34.4 |   |
| ٣.                                                                | ارتباط حجم موازنة البحوث والتطوير بمعدل التغير في الأرباح.  | 44 | 68.8 | 20 | 31.3 |   |
| ٤.                                                                | التقدير في ضوء موازنة الأعوام السابقة.                      | 53 | 82.8 | 11 | 17.2 |   |
| ٥.                                                                | التقدير في ضوء الأهداف الإستراتيجية.                        | 46 | 71.9 | 18 | 28.1 |   |
| ٦.                                                                | التقدير في ضوء الوضع المالي للمنشأة.                        | 52 | 81.3 | 12 | 18.8 |   |



تخطيط ورقابة تكاليفه البحوث والتطوير لدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية

~ سالم عميرة العمور ~

|                                                                              |    |      |    |                                                       |    |
|------------------------------------------------------------------------------|----|------|----|-------------------------------------------------------|----|
| 53.1                                                                         | 34 | 46.9 | 30 | التقدير في ضوء دراسة وتحليل موقف المنافسين.           | .٧ |
| هل تتوافر العوامل التالية عند إعداد موازنة البحوث والتطوير في منشآتكم؟       |    |      |    |                                                       |    |
| 25.0                                                                         | 16 | 75.0 | 48 | مشاركة العاملين في قطاع البحوث والتطوير.              | .١ |
| 23.4                                                                         | 15 | 76.6 | 49 | مشاركة القطاعات المختلفة بالمنشأة ذات العلاقة.        | .٢ |
| 17.2                                                                         | 11 | 82.8 | 53 | التنسيق والترابط مع موازنة القطاعات الأخرى بالمنشأة.  | .٣ |
| 25.0                                                                         | 16 | 75.0 | 48 | استخدام أساليب علمية في إعداد موازنة البحوث والتطوير. | .٤ |
| 12.5                                                                         | 8  | 87.5 | 56 | مراعاة إمكانيات وقدرات المنشأة.                       | .٥ |
| أي من الأساليب والمداخل الرقابية على تكاليف البحوث والتطوير تطبق في منشآتكم؟ |    |      |    |                                                       |    |
| 18.8                                                                         | 12 | 81.3 | 52 | الرقابة الإجرائية لتأكيد صحة وسلامة الصرف.            | .١ |
| 35.9                                                                         | 23 | 64.1 | 41 | تأكيد توافق عمليات الصرف مع بيانات الموازنة.          | .٢ |
| 18.8                                                                         | 12 | 81.3 | 52 | مقارنة التكاليف الفعلية مع معايير التكلفة المحددة.    | .٣ |
| 15.6                                                                         | 10 | 84.4 | 54 | المقارنات بين التكاليف الفعلية وتكاليف سنوات سابقة.   | .٤ |
| 46.9                                                                         | 30 | 53.1 | 34 | مقارنة الأداء البحثي بخطة البحوث المحددة.             | .٥ |
| 46.9                                                                         | 30 | 53.1 | 34 | مقارنة تكاليف النشاط البحثي في المنشأة بالمنافسين.    | .٦ |
| 45.3                                                                         | 29 | 54.7 | 35 | تحليل مستويات استغلال الطاقة لقسم البحوث.             | .٧ |
| 25.0                                                                         | 16 | 75.0 | 48 | تحليل التكلفة والعائد لكل مشروع بحثي.                 | .٨ |
| 31.3                                                                         | 20 | 68.8 | 44 | تحليل الكفاءة والفعالية للمشروع البحثي.               | .٩ |

~ سالم حميرة العمور ~

يلاحظ من الجدول رقم (٦) أنه بالنسبة للفقرة "منهج تقديرات موازنة البحوث والتطوير" فإن بند دراسة وتحليل بنود تكاليف مشروعات البحوث والتطوير قد حصلت على أعلى نسبة موافقة حيث بلغت النسبة (٨٧.٥%).  
ثم يليها بند التقدير في ضوء موازنة الأعوام السابقة بنسبة (٨٢.٨%) أما فقرة العوامل المتوفرة عند إعداد موازنة البحوث والتطوير فإن البند مراعاة إمكانيات وقدرات المنشأة، فقد بلغت نسبة الموافقة عليها (٨٧.٥%) ويليهما بند التنسيق والترابط مع موازنة القطاعات الأخرى بالمنشأة بنسبة (٨٢.٨%). أما الفقرة الثالثة من المجال الأول وهي الأساليب والمداخل الرقابية على تكاليف البحوث والتطوير المطبقة، فقد بلغت نسبة الموافقة على بند المقارنات بين التكاليف الفعلية وتكاليف سنوات سابقة (٨٤.٤%)، تليها الرقابة الإجرائية لتأكيد صحة وسلامة الصرف بنسبة (٨١.٣%).

**٢- تحليل فقرات الاستبانة لتحليل فقرات الاستبانة** تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي ٣ أم لا.  
**الفرض الصفري:** متوسط درجة الإجابة يساوي ٣ وهي تقابل درجة الحياد حسب مقياس ليكرت المستخدم.

**الفرض البديل:**

متوسط درجة الإجابة لا يساوي ٣ . إذا كانت  $Sig > 0.05$  (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي ٣، أما إذا كانت  $Sig < 0.05$  (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل والذي ينص على: أن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي ٣ ، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الحياد وهي ٣. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الحياد والعكس صحيح.

- تحليل فقرات مجال " دور إدارة تكاليف البحوث والتطوير (من منظور استراتيجي) في دعم القدرة التنافسية "

~ سالم حميرة العمور ~

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 (٧).

### جدول رقم (٧)

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

| م  | الفقرة                                                                                           | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار T | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الترتيب |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|-----------------|--------------------------|---------|
| ١. | إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تحقق التميز للمنشأة.                             | 4.00            | 80.00                  | 10.89           | *0.000                   | 12      |
| ٢. | إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على التحسين المستمر لتحقيق التكاليف التنافسية.                 | 4.06            | 81.25                  | 7.29            | *0.000                   | 8       |
| ٣. | إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تعمل على كسب رضا العملاء.                        | 4.13            | 82.54                  | 8.88            | *0.000                   | 6       |
| ٤. | تراعي المنشأة تحقيق رغبات العملاء عند القيام بالبحوث والتطوير.                                   | 4.16            | 83.17                  | 9.17            | *0.000                   | 4       |
| ٥. | تحرص المنشأة على تقديم منتجات جديدة للسيطرة على السوق من خلال زيادة استثماراتها للبحوث والتطوير. | 4.27            | 85.31                  | 10.33           | *0.000                   | 2       |
| ٦. | تحتاج المنشأة إلى حماية براءة الاختراع لمنتجاتها من منافسيها.                                    | 4.02            | 80.31                  | 8.26            | *0.000                   | 10      |

تخطيط ورقابة تكاليفه البحوث والتطوير لدعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية

~ سالم حميرة العمور ~

|    |        |       |       |      |                                                                                                  |     |
|----|--------|-------|-------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7  | *0.000 | 9.20  | 81.25 | 4.06 | تهتم إدارة المنشأة بتقديم منتجات معينة بأقل الأسعار في السوق من خلال البحوث والتطوير.            | ٧.  |
| 11 | *0.000 | 8.86  | 80.31 | 4.02 | إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تعمل على تخفيض التكاليف وزيادة الربحية.          | ٨.  |
| 3  | *0.000 | 10.21 | 83.44 | 4.17 | إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تعمل على تقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل. | ٩.  |
| 5  | *0.000 | 10.95 | 82.81 | 4.14 | إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على رفع جودة المنتجات القائمة.                                 | ١٠. |
| 13 | *0.000 | 8.49  | 79.00 | 3.95 | إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تعمل على فتح أسواق عالمية جديدة.                 | ١١. |
| 9  | *0.000 | 9.32  | 80.94 | 4.05 | إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي تعمل على إيجاد حلول لمشكلات التشغيل.             | ١٢. |
| 1  | *0.000 | 11.72 | 85.94 | 4.30 | التعاون بين المنشأة وعمالها في البحوث والتطوير يساعد على الحصول على شهادة الجودة الشاملة.        | ١٣. |
|    | *0.000 | 13.82 | 82.20 | 4.11 | جميع فقرات المجال معاً                                                                           |     |

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

جدول رقم (٨)

العلاقة بين معامل الارتباط وقوة الارتباط

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

جدول رقم (٩)

معامل الارتباط بين تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير لدعم القدرة التنافسية في شركات تصنيع الأدوية

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | معامل بيرسون للارتباط | الفرضية                                                                                                              |
|--------------------------|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| *0.000                   | 0.739                 | لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير لدعم القدرة التنافسية في شركات تصنيع الأدوية. |

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

فرضية الدراسة: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير ودعم القدرة التنافسية في شركات تصنيع الأدوية. يبين جدول (٩) أن معامل الارتباط يساوي 0.739، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بمستوى قوي في ضوء جدول رقم (٨) بين إدارة تكاليف البحوث والتطوير من منظور استراتيجي ودعم القدرة التنافسية لأعضاء سلسلة التوريد في منشآت تصنيع الأدوية.

وبناءً على ذلك تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص على: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير لدعم

~ سالم حميرة العمور ~

**القدرة التنافسية في شركات تصنيع الأدوية.** ويعزو الباحث ذلك إلى أهمية نشاط البحوث والتطوير في تحقيق ميزة تنافسية في قطاع صناعات الأدوية وأهمية إدارة تكاليف هذا النشاط بسبب كبر حجم المبالغ المستثمرة فيه وأن المنشآت الصناعية تفضل التعاون مع أعضاء سلسلة التوريد عن التعاون مع المنشآت الأخرى لمنافسة لها لأن نجاح سلسلة التوريد وتخفيض التكاليف يعود بالفائدة على كل أعضاء سلسلة التوريد.

واتفقت هذه النتائج مع دراسة ( عزت، ٢٠٠١ ) والتي توصلت إلى أن مدخل الأنشطة أسلوب ملائم لاستخدامه في إعداد موازنة نشاط البحوث والتطوير في شركات تصنيع الأدوية، ويعمل على التحسين المستمر ويحقق ميزة تنافسية للمنشأة. ودراسة ( الجندي، ٢٠٠٢ ) التي توصلت إلى أن نشاط البحوث والتطوير يساهم في تحقيق مؤشرات دعم الميزة التنافسية في المنشآت محل الدراسة.

## النتائج:

تناولت هذه الدراسة تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير لدعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية في صناعة الدواء، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

١. تقوم المنشآت صناعة الأدوية بتقدير موازنة البحوث والتطوير من خلال تحليل بنود تكاليف مشروعات البحوث والتطوير.
٢. يتم الأخذ بالحسبان تقديرات الموازنة في الأعوام الماضية عند إعداد الموازنة لمشروعات البحوث والتطوير.
٣. عند إعداد موازنة البحوث والتطوير يتم التنسيق والترابط مع موازنة القطاعات الأخرى في المنشأة.
٤. مشاركة القطاعات المختلفة في المنشأة ذات العلاقة في إعداد موازنة البحوث والتطوير.
٥. للرقابة على تكاليف البحوث والتطوير يتم المقارنة بين التكاليف الفعلية وتكاليف السنوات السابقة.
٦. يتم المقارنة بين التكاليف الفعلية ومعايير التكلفة المحددة للرقابة على تكاليف البحوث والتطوير.
٧. أن إدارة تكاليف البحوث والتطوير تعمل على التحسين المستمر وتحقيق مزايا تنافسية لمنشآت صناعة الأدوية.

## التوصيات:

١. العمل على استخدام الأساليب العلمية في إعداد موازنة البحوث والتطوير.
٢. مشاركة العاملين في قطاع البحوث والتطوير في تقدير موازنة البحوث والتطوير.
٣. تقدير موازنة البحوث والتطوير في ضوء دراسة وتحليل موقف المنافسين للمنشأة.
٤. مقارنة الأداء البحثي بخطة البحوث المحددة مسبقاً في المنشأة.
٥. التأكد من توافق عمليات الصرف مع بيانات موازنة البحوث والتطوير في منشآت تصنيع الأدوية.
٦. تحليل مستويات استغلال الطاقة لقسم البحوث والتطوير في المنشأة.
٧. مقارنة تكاليف نشاط البحوث والتطوير في المنشأة بتكاليف المنافسين.

## قائمة المراجع

- \* أحمد محمد مشعل، " تأثير البحث والتطوير على كفاءة أداء المنشأة - نموذج تطبيقي"، مجلة الاقتصاد والإدارة العدد الثاني، جامعة عين شمس، (٢٠١٠).
- \* إياد 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.
- \* ذياب جرار، " العلاقة بين الخيار الاستراتيجي والميزة التنافسية - دراسة تحليلية في مصانع الأوبية الفلسطينية"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثالث، (٢٠٠٤).
- \* زياد الجرجاوي، " القواعد المنهجية لبناء الاستبيان"، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين، (٢٠١٠)، ص ١٠٥.
- \* سعود جاير مشكور و كفاح جبار، " تكاليف البحث والتطوير ومعالجاتها المحاسبية"، مجلة العلوم الاقتصادية العدد (٢١)، جامعة البصرة - العراق، (٢٠٠٨).
- \* محمد السيد منصور، " أثر رسمة تكاليف البحوث والتطوير على المقدرة التفسيرية للمعلومات المحاسبية للتغيرات في قيمة الوحدة الاقتصادية- دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، (٢٠٠٦).
- \* محمود الجعفري وآخرون، " دور البحث والتطوير في تعزيز القدرة التنافسية للقطاع الخاص الفلسطيني"، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، (٢٠٠٨).
- \* باسل فارس قنديل، " أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية- دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية غزة - فلسطين، (٢٠٠٨)، ص ٤٨.
- \* جامعة القدس المفتوحة، " المحاسبة الإدارية" فلسطين، ٢٠٠٨ ص ٤٠.
- \* 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).
- \* عمرو نزيه محمود عزت، " تخطيط ورقابة تكاليف البحوث والتطوير كمنطلق للتحسين المستمر في ظل البيئة التنافسية مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة المنصورة، (٢٠٠١).
- \* محمود الصميدعي و ردينة يوسف، " إدارة التسويق مفاهيم وأسس"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، (٢٠٠٦)، ص ٣٢٥.

## مصادر أخرى

(١) المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٨)، الموجودات غير الملموسة.



~ سالم حميرة العمور ~

(٢) المعيار المحاسبي السعودي رقم (٧)، معيار تكاليف البحث والتطوير، الفقرة (١٢٦) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

(٣) معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)، الأصول غير الملموسة.

### المراجع باللغة الأجنبية

\* 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

\* Cazavan\_Jen, et, al, " Accounting choice and future performance: The case of R&D accounting in France", **Journal of Accounting and Public Policy, Volume 30, Issue 2, (2011).**

\* Young Hoon Kwak, Colleen K. Dixon, "Risk management framework for pharmaceutical research and development projects", **International Journal of Managing Projects in Business**, (2008), Vol. 1 Iss: 4, pp.552 – 565.

\* Rebecca Toppe Shortridge " Market Valuation of Successful Versus Non-Successful R&D efforts in pharmaceutical industry"**Working paper, Ball State University** (2003).

\* Ray H Garrison & Eric W, Noreen, " **Management Accounting**" (٢٠٠٢) .

\* Khayum, et. Al. "The application of cointegration to R&D and firm performance" **proceedings of the Midwest Business Economics Association**,( 2005), pp 104-115

\* Essam Hassan Metwally , " The Impact of Research and Development Expenditures on Stock Returns", **Master Degree**, Cairo University,( 2009).