

## مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة في ضوء التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)

الشاذلي عبد الفتاح عبد النعيم محمد أحمد دنقل

تحت إشراف/

أ.د/ رهاب كمال محمود محمد الزكي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد كلية التجارة بالإسماعيلية

د/ نسرين محمد فتحي يوسف

مدرس المحاسبة والمراجعة كلية التجارة بالإسماعيلية

### المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلي توضيح أثر استخدام التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة بشركات الأدوية، واقتصر الباحث من خلال المدخل المقترح علي أسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، كأسلوب يدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، وذلك لدراسة أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بما يدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية مع دراسة ميدانية علي شركات الأدوية المصرية.

حيث توصلت الدراسة إلي أنه يمكن ترشيد أفضل تكاليف الجودة في شركات الأدوية في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة بما يدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة بالتركيز علي مراحل ما قبل التصنيع للمنتج الدوائي وتصميم المنتج بما يحقق ترشيد أفضل لتكاليف الوقاية والتقييم المستهدفة أو المخططة وبالتالي تخفيض أو منع ظهور لتكاليف فشل مطابقة الجودة وذلك بناءً علي نتائج الدراسة الميدانية.

**الكلمات المفتاحية:** التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، تكاليف الجودة، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب القياس المقارن، أسلوب التكلفة خلال دورة الحياة الكلية للمنتج، وشركات الأدوية.

### **Abstract:**

This study aimed to illustrate the impact of using strategic cost planning to rationalize the quality costs of pharmaceutical companies. Through the proposed entry, the researcher limited the method of cost targeting (TC), as a method that supports strategic cost planning, to study the impact of using the targeted cost method to support strategic cost planning in rationalizing the quality costs of pharmaceutical companies with field study on Egyptian pharmaceutical companies.

The study found that the best quality costs in pharmaceutical companies can be rationalized in the light of the targeted cost method in order to support strategic cost planning by focusing on the pre-manufacturing stages of the pharmaceutical product and designing the product in order to better rationalize the costs of prevention and evaluation targeted or planned and thereby reduce or prevent the appearance of costs of failure to match quality based on the results of the field study.

**Key words:** Strategic Planning Cost, Quality Costs, Target Cost system, Benchmarking system, product Total Life-Cycle Cost system, and Pharmaceutical Companies.

## الإطار العام للدراسة

### مقدمة:

إن إدراك العلاقة بين الجودة والأهداف الإستراتيجية يساعد المديرين في صناعة الأدوية على موازنة أهداف التخطيط الاستراتيجي مع أهداف الجودة التي تضمن أن المنظمة بأكملها تتحرك في نفس الاتجاه الاستراتيجي المخطط له، وازدادت الاحتياجات للمنتجات الصحية جنباً إلى جنب مع زيادة الوعي العام بأهمية الصحة والاهتمام بالجودة؛ فيجب على الصناعات التي تدعم هذه المنتجات تحسين جودة منتجاتها وخدماتها من أجل مواصلة المنافسة والاستفادة من فرص السوق المفتوحة بشكل متزايد بما يعمل على الترشيد الأمثل للتكاليف من خلال مفهوم التحسين المستمر للجودة والأداء، وفي ضوء التطورات في بيئة الأعمال خاصة سوق الدواء وفي ظل الالتزام بالمعايير الدولية للجودة الدوائية لتقليل مخاطر الفشل فيها من فقدان السمعة وغيرها.

### مشكلة الدراسة:

تكمن المشكلة في كيفية ترشيد تكاليف الجودة في مصانع الأدوية في مصر، وذلك باستخدام التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، نظراً لما تتكبده تلك الشركات من تكاليف ضخمة لتحقيق الجودة المطلوبة في منتجاتها في ظل زيادة حدة المنافسة والتطورات المعاصرة في بيئة الأعمال؛ حيث أنها تتعامل في سلعة استراتيجية تتعلق مباشرة بحياة وصحة الإنسان.

- ومن خلال ما سبق يمكن صياغة المشكلة البحثية في السؤالين التاليين:

١. إلي أي مدى يؤثر مدخل التكلفة المستهدفة (TC) المستخدم في دعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (SPC) على تكاليف الجودة في شركات الأدوية؟
٢. إلي أي مدى يساهم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (SPC) في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية؟

### فرضيات الدراسة:

في ضوء تساؤلات مشكلة الدراسة يمكن للباحث طرح الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: "لا يوجد اختلاف معنوي بمستوي الإدراك من قبل أفراد العينة حول أهمية الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يعزي إلى فئات الدراسة".

- الفرضية الثانية: "لا يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) كأسلوب يدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية المصرية".  
**أهداف الدراسة:**

يسعي البحث إلي التوصل إلي كيفية ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية باستخدام بعض أساليب التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (SPC) في ظل التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال من خلال عمل دراسة ميدانية على عينة من شركات الأدوية بالبيئة المصرية بهدف اختبار مدى كفاءة المدخل المقترح من قبل الباحث واختبار مدى مساهمة التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية.

#### **أهمية الدراسة:**

- الأهمية العلمية (الأكاديمية):

تعد الدراسة الحالية استكمالاً لبعض الدراسات السابقة التي كانت تهدف إلى التوصل إلي ترشيد أفضل لتكاليف الجودة خاصةً في شركات الأدوية كصناعة استراتيجية لها أهمية كبرى، بتتبع تحليل الدراسات السابقة عن التخطيط الاستراتيجي للتكلفة والأساليب المحاسبية التي تدعمه في ضوء التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال.

- الأهمية العملية (الميدانية):

تكتسب الدراسة أهميتها بالنسبة لصانعي ومتخذي القرارات داخل شركات الأدوية من حيث مساعدتهم في ترشيد القرارات الإدارية ترشيد التكلفة وزيادة الربحية وتحقيق الميزة التنافسية في ضوء مفهوم التحسين المستمر للجودة والأداء وتطورات سوق الدواء بما يحقق الأهداف الاستراتيجية للشركات، فضلاً عن الحاجة إلى توفير دليل عملي من الواقع الفعلي، وذلك من خلال الدراسة الميدانية، والمساهمة المجتمعية

بمساعدة المستهلكين في الحصول علي الدواء بأقل سعر ممكن وبأعلى جودة ممكنة في ضوء المعايير الدولية، وبالتالي المساهمة في التنمية المستدامة للمجتمع ككل.  
**منهجية الدراسة:**

### ١. الجانب النظري:

تكوين الإطار النظري أو الفكري للدراسة Conceptual Framework وبناءاً عليه تم صياغة ووضع فروض البحث والتي تمثل حلولاً مبدئية للظاهرة ويتمثل هذا الإطار النظري تفسير أثر استخدام الأساليب المحاسبية التي تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية في ضوء التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال، فضلاً عن التأصيل العلمي للمدخل العقلي واستعراض واستقراء وتحليل الدراسات التي تناولت أهمية التخطيط الاستراتيجي للتكاليف وكذلك المحاولات التي تمت التكوين النظرية في هذا المجال، والإطار المقترح والذي يمثل التكوين النظري للدراسة.

٣. الجانب الميداني: يعتمد على المنهج الاستقرائي؛ حيث يقوم البحث على اختبار فروض تم صياغتها وفقاً لطبيعة ومتطلبات أهداف البحث المرجو تحقيقها، وبالتالي يعتبر هذا البحث من البحوث الصياغية Formulative حيث تم تحديد وصياغة أبعاد الظاهرة، وكذلك يعتبر من البحوث الوصفية Descriptive حيث تم وصف متغيرات ومسببات الظاهرة، وأخيراً تم قياس علاقات السبب والنتيجة بين الظاهرة ومتغيراتها وحتى يحقق البحث هدفه الرئيسي فقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي Inductive Method وذلك عن طريق ملاحظة الظاهرة بصورتها التي تكون عليها في الواقع داخل شركات الأدوية والاعتماد في هذا البحث على الملاحظة العلمية الكمية Quantitative Scientific Observation عن طريق توضيح وتحديد أبعاد ومكونات هذه الظاهرة وبالتالي الكشف عن العلاقات الخفية التي توجد بين مكوناتها وذلك بالاطلاع على الدراسات العلمية وكذلك الرجوع إلى المصادر التاريخية ذات الصلة بموضوع البحث.

## حدود الدراسة:

اقتصرت الباحثة هنا في تلك الدراسة على أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) كأداة محاسبية تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (SPC)، كما اقتصرت الباحثة على تكاليف الجودة في شركات الأدوية المسجلة بالبورصة المصرية داخل حدود جمهورية مصر العربية.

## الإطار النظري للدراسة

### تمهيد:

الدواء بصورة عامة سلعة تتطلب أن تكون علي درجة عالية من الجودة ليس فقط في صورتها النهائية، بل أيضاً في كل من عملياتها الصناعية فيجب أن تتصف كل عملية بالجودة وهو ما يحمل منشآت الدواء تكاليفاً باهظة؛ حيث أن صناعة الدواء تمر بالعديد من العمليات والمراحل بدايةً من الحصول علي المدخلات واختيار الموردين ومروراً بعمليات التشغيل المتابعة والتعبئة والتغليف والتسويق والإعلان وخدمات ما بعد البيع وهذا ينبع من ارتفاع مخاطر انخفاض جودة منتج الدواء بصورة عامة، والاهتمام بتكاليف الجودة الكلية سيساعد في توفير معلومات مفيدة لعملية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية مما ينعكس في التحسين المستمر وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وترشيد التكلفة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة المنتج؛ حيث إن الترشيح وحده دون الحفاظ على الجودة قد لا يفي بالنتيجة المطلوبة للعمل وهذا هو السبب وراء سعي العديد من المؤسسات لإيجاد طرق لترشيد التكلفة مع مراعاة جودة المنتج من أجل الحصول على ميزة تنافسية<sup>(1)</sup>.

### أهداف المدخل المقترح:

- ويرى الباحث أن أهداف المدخل المقترح لاستخدام التخطيط الاستراتيجي (SPC) في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية يمكن أن تتمثل في الآتي:  
١. دراسة أثر استخدام بعض الأساليب المحاسبية التي تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة على تكاليف الجودة بشركات الأدوية.

٢. المساهمة في ترشيد القرارات الإدارية لاختيار البديل الأفضل الذي يساعد على تضيق الفجوة بين الجودة المحققة والجودة المطلوبة من قبل العملاء ومن قبل السوق.
٣. مساعدة شركات الأدوية المصرية بما يحقق لها تحسين لجودة المنتجات ويرشد تكاليفها ويحسن ربحيتها بما يحسن موقفها التنافسي في السوق.
٤. المساهمة المجتمعية في تحقيق التنمية المستدامة في التقليل من تكاليف الرعاية الصحية على المجتمع خاصة الأدوية مع التحسين المستمر لجودتها بما يحقق الغرض المطلوب من إنتاجها في المساهمة الإيجابية في تحسين الصحة العامة للمجتمع.

### متطلبات المدخل المقترح:

- ويرى الباحث أن متطلبات المدخل المقترح لاستخدام التخطيط الإستراتيجي للتكلفة (SPC) في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية يمكن أن تتمثل في الآتي:
  ١. ضرورة وجود فريق كفاء وفعال يتمتع بمعرفة جيدة في الاستخدام الأمثل للموارد وبالتالي يساعد في ترشيد القرارات الإدارية بما يضمن اختيار أفضل بديل.
  ٢. ضرورة أن تكون شركات الأدوية يكون لديها فهم ووعي بمتطلبات التخطيط الإستراتيجي للتكلفة.
  ٣. زيادة الاهتمام من قبل الإدارة العليا في شركات الأدوية باستخدام الحوافز المادية للعاملين لتحسين جودة المنتجات.
  ٤. توفير معلومات دقيقة عن تكاليف الجودة بشركات الأدوية بما يساعد على تحقيق ترشيد أفضل لتلك التكاليف ويساعد في تضيق الفجوة بين الجودة المطلوبة والجودة المحققة وبالتالي تحقيق تحسين مستمر للجودة وترشيد تكاليفها.
  ٥. توفير المعلومات اللازمة عن العملاء والسوق والموردين وبصورة دقيقة بما يضمن ترشيد القرارات الإدارية لاختيار البديل الأفضل بما يحقق مستوي الجودة والربحية المطلوبة مع التحسين المستمر للجودة والعمليات خلال دورة الحياة الكاملة للمنتج في شركات الأدوية.
  ٦. الاهتمام بتدريب فريق التخطيط الإستراتيجي وتنمية مهاراته لزيادة فعالية استخدام التخطيط الإستراتيجي للتكلفة في شركات الأدوية.

٧. ضرورة اهتمام الشركة بمفاهيم الترشيده والتخفيض والفصل بينها حتى تحصل الشركة على التطبيق السليم لأساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية بدلاً من الاعتماد على الأنظمة التقليدية التي لا تعكس واقع التكلفة مثل بيانات معامل الشركة بدقة وتشوه التكلفة الحقيقية للمنتجات.

٨. ضرورة اهتمام الشركة بالموارد المتاحة واستغلال أفضل لها في ضوء تكلفة الفرصة البديلة وتحديد أسباب الفاقد واستغلال الكفاءة، واستبدال نظام التسعير التقليدي للشركة بهدف قائم على التكلفة على أساس سعر السوق للتنافس مع المنتجات المماثلة والحفاظ على الشركة في السوق.

٩. يجب أن تركز الشركة على تحقيق النتائج المثلى في جميع أنشطتها وعملياتها من خلال العمل على استخدام أكثر من طريقة من طرق إدارة التكلفة الإستراتيجية، حتى تتمكن الشركة من اختيار مجموعة مناسبة من الأساليب والتقنيات وخدمة أنظمتها وأنشطتها وإمكانياتها كلما تمكنت من تحقيق أهدافها الإستراتيجية والوصول إلى الميزة التنافسية في السوق.

### **خطوات الربط بين كل من التخطيط الإستراتيجي للتكلفة وبين تكاليف الجودة:**

- ويمكن توضيح خطوات الربط بين كل من التخطيط الإستراتيجي للتكلفة وتكاليف الجودة من خلال النقطتين التاليتين:

أ. استخدام مدخل التكلفة المستهدفة (TC) كأساس للتخطيط الإستراتيجي للتكلفة:

- ويمكن تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه منهج لإدارة التكلفة ذو توجه إستراتيجي، ويتم من خلاله تحديد تكلفة المنتج بناء على دراسات وبحوث السوق التي يقوم بها فريق عمل متخصص وفي ضوء متطلبات واحتياجات العملاء وتوقعاتهم فيما يخص المنتج أثناء مرحلة مبكرة من دورة حياة المنتج وهي مراحل التصميم و التطوير، كما أنه أداة للرقابة على التكلفة بهدف العمل على تخفيضها ودعم تحقيق الأرباح المخططة، وبالتالي يعمل على رفع وتحسين أداء المنتج بالعمل على نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والتطوير بالمنشأة مع الموردين والعملاء، وذلك من خلال تحديد التكلفة المستهدفة على مستوي مكونات



المنتج مما يدفع بالموردين لبذل مزيد من الجهد من أجل الابتكار وتوفير الأفضل، وأيضاً يعمل علي تحقيق توقعات العملاء؛ حيث أنه يفترض أن احتياجات ومتطلبات العميل هي الدافع الأساسي للتكلفة، وأنه يجب العمل على توفير منتجات متطورة وذات أداء وجودة وخصائص وسعر مناسبين وفقاً لتوقعات العميل، وأيضاً يعمل علي المساهمة في إدارة الأرباح المستقبلية ورسم الخطة المستقبلية لتسعير المنتجات<sup>(٢)</sup>.

- إن نظام التكلفة المستهدفة هو نشاط يهدف إلى ترشيح جوانب الاتفاق المختلفة خلال دورة حياة المنتج وذلك بهدف خفض التكلفة والوصول إلى التكاليف التنافسية، وفي نفس الوقت تحقيق أهداف التخطيط الاستراتيجي من خلال تحليل ودراسة كافة الأفكار والبدائل المتاحة، وفي ضوء الإمكانيات الداخلية للمنشأة وظروف وإمكانيات البيئة الخارجية وتكلفة المنافسين وفي ضوء الأسعار التي يتقبلها العملاء، فالتكلفة المستهدفة من وجهة نظر منتج السلعة تمثل التكلفة واجبة الحدوث والتي في ضوءها يصمم المنتج لكي يتم انتاجه في حدود تلك التكلفة، أما التكلفة المستهدفة من وجهة نظر المستهلك هي تلك التكاليف التي يخطط لتحملها المستهلك نظير شراء المنتج وصيانته بعد الحصول عليه وأثناء استخدامه، ومن أهم الأهداف الأساسية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو مساعدة المنشآت على تحقيق ميزة تنافسية، أي مقدرة المنشأة على الصمود أمام المنافسين، وحتى يمكن تحقيق الميزة التنافسية لا بد من تحليل المنافسين بصورة جيدة حتى يمكن التعرف على المزايا التي يقدمها المستهلك وأسبابها ومحاولة تطبيقها داخل المنشأة، فالمنشأة عندما تخطط تكاليفها لا يكون ذلك بمعزل عن البيئة الخارجية لها وللمنافسين اعتبرت بيئة المنافسة أن التكلفة المستهدفة للمنافس (CTC) عنصر مؤثراً عند القيام بالتخطيط الاستراتيجي للتكلفة؛ حيث أنه لم يعد هناك حدود للأسواق العالمية وأصبح العالم كله سوقاً واحدة تتنافس فيه كافة الشركات في سبل اجتذاب المستهلكين أياً كان مكانهم الجغرافي، ويكون معيار الجذب هو تقديم السلعة بجودة عالية وسعر منخفض بالمقارنة بالمنافسين، وهذه المعطيات تشير إلى أن أساس التنافس في الأسواق العالمية هو الوصول إلى الأسعار التنافسية التي تركز على التكلفة المستهدفة مضافاً إليها الربح المستهدف مع ضمان الجودة ونتيجة لذلك

يصبح المنافس هو المؤشر الحقيقي لمركز أي شركة في السوق، فهناك أهمية للمعلومات المحاسبية للمنافس والتي تعمل على ترشيح استراتيجية المنشأة وبالتالي تحقيق تخفيض للتكلفة أقل من المنافسين مع تحقيق الجودة المطلوبة وبالتالي زيادة الربحية وتحسين الموقف التنافسي للمنشأة في السوق، ويمكن الحصول المعلومات المالية وغير المالية عن المنافسين من مصادر كثيرة منها (الإعلانات - وسائل الإعلام - العلاقات العامة - التقارير السنوية - الأبحاث والدراسات - إدارة البحوث - الأبحاث والدراسات - العملاء - القوى البيعية - المؤتمرات - الموردين - إدارة التسويق - النشرات والكتيبات - مكاتب الاستشارات - التقارير الفنية - تقارير البورصة - دليل الأعمال - العاملين السابقين - الاتحادات والتنظيمات الخاصة - مؤسسات الأبحاث - المؤسسات المالية التخصصية)، فهناك طرق لجمع البيانات عن المنافسين مثل طريقة تحليل البيانات المنشورة في القوائم الختامية، ومن خلال تحليل هذه البيانات يمكن التعرف على تكاليف البضاعة المباعة لدى المنافس<sup>(٣)</sup>.

- وهناك خطوات لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لمراعاة الجودة عند تصميم المنتج على النحو التالي<sup>(٤)</sup>:

(أ) أبحاث السوق: بشكل عام، تتضمن هذه المرحلة جمع المعلومات ذات الصلة من السوق لاكتشاف الاحتياجات غير المشبعة، وبالتالي تحديد نوعها سيتم تقديم المنتج أو الخدمة.

(ب) تحديد خصائص الخدمة وأهداف الجودة: هذه المرحلة من التكلفة المستهدفة يستلزم تحديد خصائص المنتج أو الخدمة وتحديد أهداف الجودة، مثل مواصفات المنتج ومقاييس العملية ورضا العملاء المؤشرات.

- ويلخص الباحث الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة بما يدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في شركات الأدوية كما يلي:

أ- يركز على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الأدوية ولا يقف عند خفض التكلفة للمنتج فقط، بل التركيز على توفير المنتجات ذات الجودة والسعر المناسب الذي يلقي القبول من قبل العملاء ويلبي رغباتهم بما يحقق للمنشأة الحصول على أكبر عدد من العملاء ودعم موقفها التنافسي في سوق العمل الذي يتميز بسرعة تغير وحدة المنافسة.

- ب- يقوم بدراسة دقيقة وتحليل جيد لسوق إنتاج الدواء وللمنافسين عند مرحلة التصميم والتخطيط لعملية إنتاج الدواء وفي ضوء معايير الجودة الدولية.
- ت- يأخذ في الاعتبار كيفية تحديد التكاليف في مرحلة ما قبل الإنتاج أو التصنيع بالتركيز على مرحلة البحث والتطوير وتصميم المستحضر الدوائي.
- ث- يقوم على تحديد مسبق لسعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف للمنتج الدوائي لتحديد طرق إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة له.
- ج- يركز على مرحلة تصميم المستحضر الدوائي وتصميم عملية إنتاجه؛ لتحديد أمثل للتكلفة في ضوء التكلفة المستهدفة للمنشأة والمنافسين مع تحقيق الجودة المطلوبة في ضوء المعايير الدولية لسوق الدواء وتحقيق رضا العملاء.
- ح- يساعد على تحديد المستحضرات الدوائية التي تزيد تكلفتها الفعلية عن تكلفتها المستهدفة وإعادة النظر فيها.
- خ- يساعد على نجاح عملية تطوير المستحضر الدوائي الجديد بشكل كبير.
- د- مقارنة التكلفة المستهدفة للمنشأة بالتكلفة المستهدفة للمنافس لتحديد الفجوة والعمل على تضييقها في حالة زيادتها عن المنافسين لتحقيق الترشيح الأمثل للتكلفة والجودة.
- ذ- قدرته على تخطيط تكلفة المنتجات بصورة دقيقة وبالتالي تحسين جودة القرارات الإدارية.
- ر- أنه أداة للرقابة على التكلفة بهدف العمل على تخفيضها في ضوء معايير الجودة المطلوبة مثل GMP ودعم تحقيق الأرباح المخططة في شركات الأدوية.
- ز- يقوم على أساس مدخل تصميم في حدود التكاليف (TDC) مع الأخذ في الاعتبار على السعر المستهدف والمتأثر بالسوق كأساس لبناء وضع التكلفة المستهدفة مع مراعاة الجودة الجيدة للمنتج الدوائي.
- س- يركز على العميل ومتطلباته بصفته المستخدم النهائي للمنتج الدوائي ويضمن الحصول على أداء مالي مرضٍ عبر تطوير أهداف حقيقية ومحددة.
- ش- يوفر الإطار الذي يركز على سلسلة التوريد على نطاق أوسع ويطور من فهم طبيعة التكاليف المرتبطة بالمنتج الدوائي، كما يعمل على خفض دورة تطويره.

ص- ضرورة توافر فرق متداخلة المهام؛ فهو يتطلب مشاركة أشخاص من وظائف عديدة ومختلفة في الشركة بمشاركة الخبرات وتحمل مسؤولية عملية إنتاج الدواء خلال دورة حياته الكاملة.

ض- يعمل علي رفع وتحسين أداء المنتج الدوائي بالعمل على نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والبحث والتطوير بالمنشأة مع الموردين والعملاء.

ب. الربط بين التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وتأثيره على تكاليف الجودة في شركات الأدوية في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يدعم التخطيط الإستراتيجي للتكلفة:

- يعتبر الفصل بين مفاهيم الترشيح والاختزال مهماً جداً للمنظمات للوصول إلى التطبيق الحديث للأساليب الحديثة في استراتيجيات إدارة التكلفة ومن أجل المنظمات لتحقيق النتائج المثلى في التطبيق من المهم دمج هذه مع بعضها البعض وتطبيقها معاً، عندما كانت المنظمة قادرة على اختيار مجموعة مناسبة من الأساليب والتقنيات وخدمة أنظمتها وإمكاناتها كلما تمكنت من تحقيق أهدافها الاستراتيجية والوصول إلى الميزة التنافسية<sup>(٥)</sup>.

- إن النقطة الأساسية لتقديم خدمة صحية جيدة هي تكاليف المنع والتقييم (تكاليف مطابقة الجودة) والاهتمام بها، وأن التنافس التقني يسهم بشكل كبير في تطوير مستوى الجودة وكذلك استخدام ملاكات صحية وطبية ذوي خبرات كفؤة، وأن تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي (تكاليف عدم مطابقة الجودة) ذات علاقة وثيقة بمكونات الاستمرارية والأمان والعدالة للخدمات الصحية، لذلك يجب التركيز على التنافس التقني والاهتمام بالأجهزة الطبية ووضع تكاليف تقييم كافية لتلافي مشاكل الجودة المتمثلة في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، وتركيز انتباه الإدارة على إعادة توزيع تكاليف الجودة الداخلية والخارجية لتحقيق مستوى عالي من جودة الخدمات الصحية<sup>(١)</sup>.

- وترى الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة تعمل على دعم الاستراتيجية التنافسية للمنشأة، وذلك لأن رغبات واحتياجات العملاء هي الأساس في اختيار الاستراتيجية

التنافسية المناسبة، وهذا يتناسب مع الأهداف الاستراتيجية للمنشأة، في ظل الممارسة العملية وزيادة حدة المنافسة بما يدعم المنشأة على البقاء والتميز والمحافظة على الموقف التنافسي لها<sup>(٧)</sup>.

- فطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتيح للمنشأة تخطيط تكلفة الجودة وتحقيق المرونة التي تعكس استراتيجية إدارة المنشأة في ظل ظروف البيئة المعاصرة<sup>(٨)</sup>.  
- ويخلص الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) يمكنه التأثير على ترشيح تكاليف الجودة في شركات الأدوية من خلال محورين أساسيين يبرزها كالتالي:

#### **أ. تكاليف المطابقة (تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم):**

١. دراسة تحليلية ودقيقة لسوق إنتاج الدواء وللمنافسين فيه ولمعايير الجودة العالمية ومتطلباتها.

٢. التركيز على مرحلة تصميم المستحضر الدوائي قبل البدء في إنتاجه ومتطلبات العمل في تحديد وتخطيط تكاليف ضبط الجودة (المطابقة) من تكاليف المنع والتقييم.

٣. تحديد أمثل لتكاليف ضبط الجودة (المطابقة) ورقابتها سواء تكاليف الوقاية (المنع) أو تكاليف التقييم خلال دورة حياة المستحضر الدوائي في ضوء دراسة السوق والمنافسين ومعايير الجودة الدولية لصناعة الدواء.

٤. مقارنة تكاليف مطابقة الجودة المستهدفة أو المخططة بتكاليف ضبط الجودة المستهدفة أو المخططة للمنافسين لتحديد الفجوة بينهما.

٥. العمل على تضييق الفجوة بين تكاليف ضبط الجودة المخططة أو المستهدفة للشركة وبين تكاليف ضبط الجودة المستهدفة للمنافسين في حالة زيادتها عن المنافسين بهدف ترشيدها بما لا يخل بمعايير الجودة الدولية لصناعة الدواء.

٦. يوفر فرق متداخلة المهام تتحمل مسئولية تخطيط وضبط الجودة والعمليات المطلوبة لتصنيع المستحضر الدوائي لتحديد أمثل لتكاليف ضبط الجودة (المطابقة) في حدود التكلفة المسموح بها.

٧. يساعد في تحديد المنتج الدوائي الذي تزيد تكاليفه الفعلية عن تكلفته المستهدفة لإعادة النظر فيه في مرحلة التصميم.

٨. يساهم في تطوير وتحسين المستحضر الدوائي وجودته بالعمل علي نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء والجودة فيما بين مهندسي التصميم والبحث والتطوير بالشركة مع الموردين والعملاء.

### **ب. تكاليف عدم المطابقة (تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي):**

العمل علي ترشيح أمثل لتكاليف المطابقة لمنع ظهور المنتج المعيب أو منع تكاليف فشل المطابقة؛ من خلال التركيز علي مرحلة التصميم لتخطيط عمليات ضبط جودة المستحضر الدوائي بصورة أفضل في ضوء دراسات السوق والمنافسين ومعايير الجودة العالمية، وبالتالي تخفيض أمثل لتكاليف الفشل (عدم المطابقة) سواء تكاليف الفشل الداخلي أو الخارجي؛ ومن ثم ترشيح أفضل لتكاليف الجودة بصفة عامة.

### **الدراسة الميدانية**

#### **مقدمة:**

يتناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع لتحقيق أهداف الدراسة، كذلك وصفاً لأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك توضيح لأداة الدراسة المستخدمة، وصنفها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

#### **طرق جمع البيانات:**

اعتمد الباحث في جمع بياناته على نوعين من البيانات:

#### **١. البيانات الأولية:**

وذلك بالبحث والدراسة في الجانب الميداني عن طريق توزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS / Statistical Package for Social Science الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة للوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث.

## ٢. البيانات الثانوية:

قام الباحث بمراجعة الكتب والدوريات والرسائل والمؤتمرات المتعلقة بالموضوع قيد البحث وهو "أثر التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة بشركات الأدوية المصرية"، وأي مراجع يرى الباحث أنها قد تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، ويهدف الباحث من خلال الالتجاء للمصادر الثانوية في البحث، للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في الدراسات والبحوث، وكذلك أخذ صورة عامة عن آخر التطورات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

**مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات كما في الجدول التالي رقم (١):

١. الفئة الأولى: وتتكون من مديري الجودة بشركات الأدوية.
٢. الفئة الثانية: وتتكون من محاسبي التكاليف بشركات الأدوية.
٣. الفئة الثالثة: وتتكون من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المختلفة.

حيث يوضح الجدول رقم (١) أن الاستبيانات الموزعة بلغت (١٩٧) استبيان إلكتروني، موزعة (٧٠) لمديري الجودة بشركات الأدوية و(٦٢) لمحاسبي التكاليف بشركات الأدوية و(٦٥) لأعضاء هيئة التدريس، وبلغت الاستبيانات المستردة والصالحة للتحليل (١٨٩) استبيان بمعدل استجابة ٩٥,٩% من قبل جميع الفئات المستهدفة للدراسة الميدانية بما يدل أن معدل الاستجابة جيد في مجتمع عينة الدراسة.

م	الفئة	الاستبيانات الموزعة		الاستبيانات المستردة الصالحة للتحليل		
		العدد	النسبة	العدد	النسبة من إجمالي الاستبيانات المستردة	النسبة من إجمالي الاستبيانات الموزعة
١	مديرو الجودة بشركات الأدوية	٧٠	٣٥,٥%	٦٧	٣٥,٤%	٣٤%
٢	محاسبو التكاليف بشركات الأدوية	٦٢	٣١,٥%	٦٠	٣١,٧%	٣٠,٤%
٣	أعضاء هيئة التدريس	٦٥	٣٣%	٦٢	٣٢,٨%	٣١,٥%
	الإجمالي	١٩٧	١٠٠%	١٨٩	١٠٠%	٩٥,٩%

الجدول رقم (١) المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

مدخل مقترح لترشيح تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الإستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)  
 الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

## أدوات الدراسة:

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة من خلال تصميم وتطوير استبانة غطت الفرضيات التي استندت عليها، وباستخدام عبارات تقييمية لتحديد أهمية إجابات العينة المبحوثة، وتم اعتماد مقياس ليكارت المكون من خمس درجات لتحديد درجة الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة، كما موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (٢): اختبار مقياس الاستبانة (مقياس ليكارت)

الدرجة	٥	٤	٣	٢	١
مستوي الملائمة	عالية جداً	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

- كما تم اعتماد مقياساً ترتيبياً لهذه الأرقام، وذلك لإعطاء المتوسط الحسابي مدلولات باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية للاستفادة منها عند تحليل نتائج الاستبيانات الموزعة على العينة المستهدفة كما موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (٣): المقياس الترتيبي لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

مقياس لتحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي		
المتوسط الحسابي	الأهمية النسبية	مستوي الملائمة
أقل من ١.٨	غير موافق بشدة	معدومة
١.٨٠ إلى > ٢.٦٠	غير موافق	ضعيفة
٢.٦٠ إلى > ٣.٤٠	محايد	متوسطة
٣.٤٠ إلى > ٤.٢٠	موافق	عالية
٤.٢٠ إلى ٥	موافق بشدة	عالية جداً

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي



## المعالجة الإحصائية:

تم ادخال البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية في الحاسوب، وتم معالجتها ببرنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v26) وباستخدام الأساليب الآتية:

١- اختبار ألفا كرونباخ وذلك من أجل اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة (صدق وثبات الأداة):

للتأكد من مدى صلاحية الاستمارة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية ودرجة ثباتها ومصداقية إجابات العينة، تم اختبارها من خلال الاتساق الداخلي لمعرفة مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة وقيمة معامل الثبات للأداة ككل وفقاً لمعيار ألفا كرونباخ (0.975) وهي نسبة عالية يمكن الاعتماد عليها، ويلاحظ من قيم كرونباخ ألفا كما هو موضح في الجدول التالي بأن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة كانت جيدة وهي مناسبة لأغراض الدراسة.

### جدول رقم (٤): موثوقية المقياس باستخدام Cranach Alpha

اسم المحور وأبعاده	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة	15	0.903	0.950
ترشيح تكاليف الجودة في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة:	26	0.950	0.975
تكاليف الوقاية	6	0.861	0.928
تكاليف التقييم	3	0.722	0.850
تكاليف الفشل الداخلي	3	0.808	0.899
تكاليف الفشل الخارجي	5	0.870	0.933
ترشيح تكاليف الجودة	9	0.902	0.950
قيمة معامل ألفا كرونباخ للأداة ككل	41	0.975	0.987

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

كما يتضح من الجدول رقم (٤) أن جميع الفقرات الخاصة بمتغيرات الدراسة تتسم بالاتساق الداخلي وتتمتع جميعاً بدرجة عالية من الثبات، فقيم المعامل هنا أكبر من 0.70 وأقل من الواحد الصحيح لجميع الأسئلة وفقراتها، وكانت قيمة معامل ألفا

مدخل مقترح لترشيح تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)  
الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

كرونباخ (0.975) وقيمة معامل الصدق (0.987) للأداة ككل، مما يشير إلى الاتفاق النسبي بين مفردات العينة فيما يخص كل بنود الاستبيان وهو ما يراه الباحث نقطة إيجابية تؤكد أهمية ترشيح تكاليف الجودة في ضوء استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بما يدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في شركات الأدوية.

٢- المتوسط الحسابي من أجل تحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، والانحراف المعياري من أجل تحديد مدى تشتت الاجابات عن المتوسط الحسابي للبيانات:

كما هو موضح بالجدول التالية الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة من جدول رقم (٥) حتى الجدول رقم (٨) للفئات المستهدفة (المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية للفقرات بالنسبة للفئات المختلفة لمجتمع عينة الدراسة):

جدول رقم (٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمحور الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة:

م	رقم	العصر	مديرو الجودة بشركات الأدوية		محاسبو التكاليف بشركات الأدوية		أعضاء هيئة التدريس		الإجمالي		الأهمية النسبية
			المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	
e	15	وتقوم فلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة في شركات الأدوية على ما يلي: أ- يركز على تحقيق الميزة التنافسية لشركات الأدوية.	4.33	.587	4.30	.720	4.16	.729	4.26	0.68	عالية جدا
2	8	ب- يقوم بدراسة دقيقة وتحليل جيد لسوق إنتاج الدواء وللمنافسين عند مرحلة التصميم والتخطيط لعملية إنتاج الدواء وفي ضوء معايير الجودة الدولية.	4.54	.611	4.27	.778	4.24	.670	4.35	0.70	عالية جدا
3	3	ت- يأخذ في الاعتبار كيفية تحديد التكاليف في مرحلة ما قبل الإنتاج أو التصنيع بالتركيز على مرحلة البحث والتطوير وتصميم المستحضر الدوائي.	4.52	.612	4.40	.741	4.35	.655	4.43	0.67	عالية جدا

مدخل مقترح لترشيح تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الإستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)

الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

عالية جدا	0.62	4.45	.664	4.40	.643	4.40	.559	4.54	ث- يقوم على تحديد مسبق لسعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف للمنتج الدوائي لتحديد طرق إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة له.	2	4
عالية جدا	0.74	4.37	.732	4.39	.774	4.33	.738	4.39	ج- يركز على مرحلة تصميم المستحضر الدوائي وتصميم عملية إنتاجه؛ لتحديد أمثل للتكلفة في ضوء التكلفة المستهدفة للمنشأة والمنافسين مع تحقيق الجودة المطلوبة في ضوء المعايير الدولية لسوق الدواء وتحقيق رضا العملاء.	5	5
عالية جدا	0.73	4.35	.723	4.34	.777	4.35	.690	4.36	ح- يساعد على تحديد المستحضرات الدوائية التي تزيد تكلفتها الفعلية عن تكلفتها المستهدفة وإعادة النظر فيها.	9	6
عالية جدا	0.66	4.35	.692	4.31	.671	4.30	.609	4.43	خ- يساعد على نجاح عملية تطوير المستحضر الدوائي الجديد بشكل كبير.	10	7
عالية جدا	0.65	4.47	.621	4.50	.616	4.40	.704	4.49	د- مقارنة التكلفة المستهدفة للمنشأة بالتكلفة المستهدفة للمنافس لتحديد الفجوة والعمل على تصحيحها في حالة زيادتها عن المنافسين لتحقيق الترشيد الأمثل للتكلفة والجودة.	1	8
عالية جدا	0.72	4.29	.683	4.37	.698	4.23	.785	4.25	ذ- قدرته على تخطيط تكلفة المنتجات بصورة دقيقة وبالتالي تحسين جودة القرارات الإدارية.	14	9
عالية جدا	0.72	4.34	.667	4.31	.777	4.20	.683	4.51	ر- أنه أداة للرقابة على التكلفة بهدف العمل على تخفيضها في ضوء معايير الجودة المطلوبة مثل GMP ودعم تحقيق الأرباح المخططة في شركات الأدوية.	11	10
عالية جدا	0.70	4.35	.588	4.42	.640	4.28	.829	4.36	ز- يقوم على أساس مدخل تصميم في حدود التكاليف (TDC) مع الأخذ في الاعتبار على السعر المستهدف والمتأثر بالسوق كأساس لبناء ووضع التكلفة المستهدفة مع مراعاة الجودة الجيدة للمنتج الدوائي.	7	11
عالية جدا	0.71	4.32	.737	4.31	.755	4.20	.634	4.45	س- يركز على العميل ومتطلباته بصفته المستخدم النهائي للمنتج الدوائي ويضمن الحصول على أداء مالي مرض عبر تطوير أهداف حقيقية ومحددة.	13	12

مدخل مقترح لترشيح تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)

الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

عالية جدا	0.78	4.33	.730	4.37	.825	4.28	.805	4.33	ش- يوفر الإطار الذي يركز على سلسلة التوريد على نطاق أوسع ويطور من فهم طبيعة التكاليف المرتبطة بالمنتج الدوائي، كما يعمل على خفض دورة تطويره.	12	13
عالية جدا	0.62	4.39	.659	4.37	.577	4.35	.633	4.43	ص- ضرورة توافر فرق متداخلة المهام؛ فهو يتطلب مشاركة أشخاص من وظائف عديدة ومختلفة في الشركة بمشاركة الخبرات وتحمل مسئولية عملية إنتاج الدواء خلال دورة حياته الكاملة.	4	14
عالية جدا	0.64	4.36	.630	4.35	.655	4.33	.650	4.39	ض- يعمل على رفع وتحسين أداء المنتج الدوائي بالعمل على نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء فيما بين مهندسي التصميم والبحث والتطوير بالمنشأة مع الموردين والعملاء.	6	15
عالية جدا	0.45	4.36	.461	4.35	.469	4.31	.423	4.42	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور		

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من الجدول السابق رقم (٥) يتبين أن استجابات أفراد البحث من إجمالي عينة الدراسة لمحور الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة كانت مرتفعة جداً في جميع الفقرات من (١ - ١٥) باتجاه الموافقة بشدة بمتوسط حسابي (4.36) وانحراف معياري (0.45) على تلك الفقرات، ويرجع ذلك لأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

جدول رقم (٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمحور تكاليف مطابقة الجودة (الوقاية والمنع) بشركات الأدوية:

م	العنصر	مديرو شركات الأدوية		محاسبو التكاليف بشركات الأدوية		أعضاء التكريس		الإجمالي		الأهمية النسبية
		المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	
1	١. تكاليف المطابقة: أ. تكاليف الوقاية (المنع): - تكاليف تخطيط جودة المستحضر الصيدلاني التي تشمل الرقابة على جودة الخامات والرقابة الميكروبيولوجية والرقابة الكيميائية والرقابة على جودة المستلزمات والرقابة الصيدلانية ورقابة التصنيع الجيد (GMP) وغيرها.	4.52	.636	4.50	.597	4.29	.755	4.44	0.67	عالية جدا

مدخل مقترح لترشيح تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الإستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)

الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

عالية جدا	0.76	4.33	.820	4.18	.666	4.38	.783	4.43	8	2	- تكاليف تقييم الموردين وتكاليف التعليم والتدريب على ضبط الجودة.
عالية جدا	0.75	4.32	.848	4.26	.725	4.32	.673	4.39	9	3	- تكاليف جودة المعدات وصيانتها.
عالية جدا	0.66	4.36	.743	4.19	.616	4.40	.587	4.48	5	4	- تكاليف بيانات الجودة وإدارتها وتحليلها وتقارير الجودة.
عالية جدا	0.67	4.49	.726	4.35	.515	4.65	.704	4.48	1	5	- تكاليف فحص جودة المواد الأولية الجديدة لتصنيع المستحضر الدوائي.
عالية جدا	0.69	4.39	.756	4.23	.650	4.47	.659	4.46	4	6	- التكاليف المتعلقة ببرامج تحسين الجودة.
عالية جدا	0.70	4.35	.786	4.19	.669	4.40	.610	4.45	7	7	ب. تكاليف التقييم: - تكاليف فحص واختبار المواد الأولية المستلمة.
عالية جدا	0.71	4.36	.694	4.24	.593	4.43	.799	4.40	6	8	- تكاليف فحص واختبار جودة المستحضر الدوائي تحت التشغيل وتام الصنع.
عالية جدا	0.70	4.39	.788	4.26	.651	4.52	.629	4.40	3	9	- تكاليف تقييم المخزون باستمرار.
عالية جدا	0.54	4.39	.596	4.24	.445	4.45	.443	4.45			المتوسط الحسابي والانحراف القياسي العام للمحور

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من الجدول السابق رقم (٦) يتبين أن استجابات أفراد البحث من جميع فئات الدراسة لمحور تكاليف مطابقة الجودة (الوقاية والمنع) بشركات الأدوية كانت مرتفعة جداً في جميع الفقرات من (١ - ٩) باتجاه الموافقة بشدة بمتوسط حسابي (4.39) وانحراف معياري (٠.٥٤) علي تلك الفقرات، ويرجع ذلك لأهمية تكاليف مطابقة الجودة (الوقاية والمنع) في شركات الأدوية.

جدول رقم (٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمحور ترشيح تكاليف مطابقة الجودة (الوقاية والتقييم) بشركات الأدوية في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة:

م	رقم	العنصر	مديرو الجودة بشركات الادوية		محاسبو التكاليف بشركات الادوية		أعضاء التدريس		هيئة		الاهمية النسبية
			المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	
1	1	- ويمكن ترشيح تكاليف المطابقة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة عن طريق: أ- دراسة تحليلية ودقيقة لسوق إنتاج الدواء وللنافسين فيه ولمعايير الجودة العالمية ومتطلباتها.	4.49	.704	4.52	.701	4.32	.719	4.44	0.71	عالية جدا

مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الإستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)

الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

عالية جداً	0.62	4.37	.647	4.32	.655	4.33	.558	4.45	ب- التركيز على مرحلة تصميم المستحضر الدوائي قبل البدء في إنتاجه ومتطلبات العميل في تحديد وتخطيط تكاليف ضبط الجودة (المطابقة) من تكاليف المنع والتقييم.	3	2
عالية جداً	0.62	4.35	.682	4.27	.565	4.45	.613	4.33	ت- تحديد أمثل لتكاليف ضبط الجودة (المطابقة) ورفقتها سواء تكاليف الوقاية (المنع) أو تكاليف التقييم خلال دورة حياة المستحضر الدوائي في ضوء دراسة السوق والمنافسين ومعايير الجودة الدولية لصناعة الدواء.	4	3
عالية جداً	0.66	4.30	.721	4.19	.616	4.40	.628	4.30	ث- مقارنة تكاليف مطابقة الجودة المستهدفة أو المخططة بتكاليف ضبط الجودة المستهدفة أو المخططة للمنافسين لتحديد الفجوة بينهما.	5	4
عالية جداً	0.65	4.39	.687	4.29	.566	4.47	.678	4.42	ج- العمل على تضيق الفجوة بين تكاليف ضبط الجودة المخططة أو المستهدفة للشركة وبين تكاليف ضبط الجودة المستهدفة للمنافسين في حالة زيادتها عن المنافسين بهدف ترشيدها بما لا يخل بمعايير الجودة الدولية لصناعة الدواء.	2	5
عالية جداً	0.68	4.25	.731	4.08	.715	4.28	.576	4.39	ح- يوفر فرق متداخلة المهام تتحمل مسؤولية تخطيط وضبط الجودة والعمليات المطلوبة لتصنيع المستحضر الدوائي لتحديد أمثل لتكاليف ضبط الجودة (المطابقة) في حدود التكلفة المسموح بها.	6	6
عالية جداً	0.70	4.23	.768	4.03	.581	4.37	.714	4.28	خ- يساعد في تحديد المنتج الدوائي الذي تزيد تكاليفه الفعلية عن تكلفته المستهدفة لإعادة النظر فيه في مرحلة التصميم.	7	7
عالية جداً	0.63	4.14	.677	4.03	.634	4.27	.575	4.13	د- يساهم في تطوير وتحسين المستحضر الدوائي وجنونه بالعمل على نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء والجودة فيما بين مهندسي التصميم والبحث والتطوير بشركة مع الموردين والمعلماء.	8	8
عالية جداً	0.51	4.31	.580	4.19	.486	4.39	.455	4.35	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور		

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من الجدول السابق رقم (٧) يتبين أن استجابات أفراد البحث من جميع فئات الدراسة لمحور ترشيد تكاليف مطابقة الجودة (الوقاية والتقييم) بشركات الأدوية في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة كانت مرتفعة جداً في جميع الفقرات من (١ - ٧) بينما الفقرة

مدخل مقترح لترشيح تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الإستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)  
الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

رقم (٨) كانت مرتفعة، باتجاه الموافقة بشدة بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.51) على تلك الفقرات، ويرجع ذلك لأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيح تكاليف المطابقة في شركات الأدوية.  
جدول رقم (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمحور تكاليف عدم المطابقة وتخفيضها أو تجنبها بشركات الأدوية في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة:

م	رقم	العنصر	مديرو الجودة بشركات الأدوية		محاسبو التكاليف بشركات الأدوية		أعضاء هيئة التدريس		الإجمالي		الأهمية النسبية
			الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	
1	7	٢. تكاليف عدم المطابقة: أ. تكاليف الفشل الداخلي: - تكاليف هندسة العمليات والتصنيع المتعلقة بالفشل الداخلي (تحليل الفشل).	4.39	.491	4.30	.696	4.24	.694	4.31	0.63	عالية جدا
2	8	- زمن التوقف وزمن إعادة التشغيل والفحص والتقييم.	4.30	.628	4.28	.691	4.19	.721	4.26	0.68	عالية جدا
3	4	- تكاليف إعادة اختبار المستحضر الدوائي وتقييمه قبل تسليمه للعميل.	4.43	.633	4.43	.722	4.24	.717	4.37	0.69	عالية جدا
4	3	ب. تكاليف الفشل الخارجي: - الإيرادات والمبيعات المفقودة بسبب المستحضر الدوائي ذات الجودة المنخفضة أو المعيب.	4.45	.558	4.50	.624	4.16	.606	4.37	0.61	عالية جدا
5	2	- تكاليف الخدمات الميدانية وتوصيل البدائل للعملاء.	4.45	.702	4.50	.676	4.16	.872	4.37	0.77	عالية جدا
6	9	- تكاليف الشكاوى والمطالبات القضائية والخصومات.	4.42	.607	4.35	.685	3.98	.735	4.25	0.70	عالية جدا
7	6	- تكاليف إعادة سحب المستحضرات من السوق لتجنب زيادة تكاليف الفشل الخارجي.	4.46	.586	4.43	.698	4.10	.718	4.33	0.68	عالية جدا
8	5	- تكاليف تحمل المسؤولية الناتجة عن الحوادث نتيجة تعلق جودة المنتج الدوائي بالصحة والحياة.	4.49	.660	4.37	.663	4.18	.713	4.35	0.69	عالية جدا

مدخل مقترح لترشيح تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الإستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)

الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

عالية جدا	0.67	4.42	.710	4.29	.676	4.48	.612	4.49	- حيث يمكن تخفيضها أو تجنبها تكاليف عدم المطابقة باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة عن طريق: العمل علي ترشيد أمثل لتكاليف المطابقة لمنع ظهور المنتج المعيب أو منع تكاليف فشل المطابقة؛ من خلال التركيز علي مرحلة التصميم لتخطيط عمليات ضبط جودة المستحضر الدوائي بصورة أفضل في ضوء دراسات السوق والمنافسين ومعايير الجودة العالمية، وبالتالي تخفيض أمثل لتكاليف الفشل (عدم المطابقة) سواء تكاليف الفشل الداخلي أو الخارجي؛ ومن ثم ترشيد أفضل لتكاليف الجودة بصفة عامة.	1	9
	0.57	4.31	.518	4.17	.513	4.41	.437	4.43	المتوسط الحسابي والانحراف القياسي العام للمحور		

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي

من الجدول السابق رقم (٨) يتبين أن استجابات أفراد البحث من جميع فئات الدراسة لمحور تكاليف عدم المطابقة وتخفيضها أو تجنبها بشركات الأدوية في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة كانت مرتفعة جداً في جميع الفقرات من (١ - ٩) باتجاه الموافقة بشدة بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.57) على تلك الفقرات، ويرجع ذلك لأهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض أو تجنب تكاليف عدم المطابقة (الفشل) في شركات الأدوية.

٣- اختبار (F) للمقارنات بين فئات الدراسة المختلفة والانحدار الخطي البسيط لاختبار فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: "لا يوجد اختلاف معنوي بمستوي الإدراك من قبل أفراد العينة حول أهمية الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) كأداة تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يعزى الى فئات الدراسة".



مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)  
الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

وللتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين (F) الأحادي لاختبار معنوية الفروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية والتي تعزي إلى الفئات المختلفة، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٩): المقارنة بين الفئات المختلفة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة:

P	F-test	أعضاء هيئة التدريس		محاسبين التكاليف بشركات الأدوية		مديرين الجودة بشركات الأدوية		العنصر
		الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف	المتوسط	
0.046	3.784	0.47	4.32	0.43	4.24	0.42	4.39	أسلوب التكلفة المستهدفة

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي (s: معنوي عند مستوى معنوية (0.05))

ويتضح من الجدول رقم (٩) أن قيمة (F) المحسوبة لفقرات الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة تساوي (3.784) بمستوى دلالة (0.046) وهي دالة عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك كانت هناك فروق معنوية بين الفئات تحت الدراسة في آرائهم الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) كأداة تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على " وجود فروق معنوية بمستوي إدراك أفراد العينة حول أهمية الفلسفة التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) كأداة تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة والتي تعزي إلى الفئات المختلفة " وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

- الفرضية الثانية: "لا يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) كأسلوب يدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة بشركات الأدوية المصرية".

وللإجابة عن هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار (Simple - Regression) للتحقق من تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف الجودة بأنواعها من

مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)  
الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

تكاليف المطابقة (الوقاية - التقييم) وتكاليف عدم المطابقة (الفشل الداخلي - الفشل الخارجي) في شركات الأدوية كالتالي:  
أ) تكاليف المطابقة:

وسيتم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple - Regression) لقياس تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف المطابقة (تكاليف الوقاية - تكاليف التقييم) في شركات الأدوية من خلال الجدولين رقم (١٠) و(١١) كما يلي:  
جدول رقم (١٠) اختبار الانحدار البسيط (Simple - Regression) لقياس تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف الوقاية:

معاملات الانحدار Coefficients <sup>a</sup>										
Sig.	F	Adjusted R square	R square	Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
						Beta	Std. Error	B		
0.001**	12.46	0.120	0.131	0.000	4.131	0.361	0.574	2.372	(Constant)	1
				0.001	3.531		0.132	0.466	A	

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي (يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ )  
ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (١٠) أن قيمة معاملات الانحدار موجبة وهذا يدل على وجود علاقة موجبة ودالة احصائيا عند مستوي ٥% بين أسلوب التكلفة المستهدفة (متغير مستقل) وترشيد تكاليف الوقاية (متغير تابع) بشركات الأدوية المصرية إذ بلغ معامل التحديد (0.131)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب التي تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يساهم بنسبة ١٣,١% في ترشيد تكاليف الوقاية (المنع) في شركات الأدوية، ويعزي ذلك إلى أهمية دور أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف الوقاية (المنع) في شركات الأدوية، أما معامل التحديد المعدل ففسر ما نسبته (0.120) من التباين في المتغير التابع، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة في نموذج الانحدار والبالغة

مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الاستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)  
الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

(12.46) مما يثبت صلاحية النموذج المستخدم في توضيح ذلك الأثر وبمستوى دلالة (0.001)، وهي دالة عند مستوى معنوية (0.05).

جدول رقم (١١): اختبار الانحدار البسيط (Simple - Regression) لقياس تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف التقييم:

معاملات الانحدار Coefficients <sup>a</sup>										
Sig.	F	Adjusted R square	R square	Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
						Beta	Std. Error	B		
0.00**	26.951	0.236	0.245	0.000	4.186	0.495	0.466	1.949	(Constant)	1
				0.001	5.191		0.107	0.556	A	

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي (يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ )

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (١١) أن قيمة معاملات الانحدار موجبة وهذا يدل على وجود علاقة موجبة ودالة احصائيا عند مستوي ٥% بين أسلوب التكلفة المستهدفة (متغير مستقل) وترشيد تكاليف التقييم (متغير تابع) بشركات الأدوية المصرية، إذ بلغ معامل التحديد (0.245)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب التي تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يساهم بنسبة ٢٤,٥% في ترشيد تكاليف التقييم في شركات الأدوية، ويعزي ذلك إلى أهمية دور أسلوب التكلفة المستهدفة المستخدم في دعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف التقييم في شركات الأدوية، أما معامل التحديد المعدل ففسر ما نسبته (0.236) من التباين في المتغير التابع، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة في نموذج الانحدار والبالغة (26.951) مما يثبت صلاحية النموذج المستخدم في توضيح ذلك الأثر وبمستوى دلالة (0.001)، وهي دالة عند مستوى معنوية (0.05).

### (ب) تكاليف عدم المطابقة:

وسيتم اختبار الانحدار البسيط (Simple - Regression) لقياس تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض أو منع تكاليف عدم المطابقة (تكاليف الفشل الداخلي – تكاليف الفشل الخارجي) في شركات الأدوية من خلال الجدولين رقم (١٢) و(١٣) كما يلي:

- يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (١٢) أن قيمة معاملات الانحدار موجبة وهذا يدل على وجود علاقة موجبة ودالة احصائيا عند مستوي ٥% بين أسلوب التكلفة المستهدفة (متغير مستقل) وتخفيض أو منع تكاليف الفشل الداخلي (متغير تابع) بشركات الأدوية المصرية، إذ بلغ معامل التحديد (0.218)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب التي تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يساهم بنسبة ٢١,٨% في تخفيض أو تجنب تكاليف الفشل الداخلي في شركات الأدوية، ويعزى ذلك إلى أهمية دور أسلوب التكلفة المستهدفة المستخدم في دعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في تخفيض أو تجنب تكاليف الفشل الداخلي في شركات الأدوية، أما معامل التحديد المعدل ففسر ما نسبته (0.209) من التباين في المتغير التابع، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة في نموذج الانحدار والبالغة (23.166) مما يثبت صلاحية النموذج المستخدم في توضيح ذلك الأثر وبمستوى دلالة (0.000)، وهي دالة عند مستوى معنوية (0.05).

مدخل مقترح لترشيح تكاليف الجودة هي ضوء التخطيط الإستراتيجي للتكلفة (دراسة ميدانية على شركات الأدوية المصرية)  
الشاذلي محمد الفتاح محمد النعيم محمد أحمد دنقل

جدول رقم (١٢): اختبار الانحدار البسيط (Simple - Regression) لقياس تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض أو منع تكاليف الفشل الداخلي:

معاملات الانحدار Coefficients <sup>a</sup>										
Sig.	F	Adjusted R square	R square	Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		النموذج Model	
						Beta	Std. Error	B		
0.000**	23.166	0.209	0.218	0.001	3.330	0.467	0.539	1.796	(Constant)	1
				0.00	4.813		0.124	0.597	A	

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي (يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ )

جدول رقم (١٣): اختبار الانحدار البسيط (Simple - Regression) لقياس تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض أو منع تكاليف الفشل الخارجي:

معاملات الانحدار Coefficients <sup>a</sup>										
Sig.	F	Adjusted R square	R square	Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		النموذج Model	
						Beta	Std. Error	B		
0.000**	22.312	0.202	0.212	0.003	3.059	0.460	0.560	1.713	(Constant)	1
				0.00	4.724		0.129	0.608	A	

المصدر: مخرجات التحليل الإحصائي (يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ )

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (١٣) أن قيمة معاملات الانحدار موجبة وهذا يدل على وجود علاقة موجبة ودالة إحصائية عند مستوي ٥% بين أسلوب التكلفة المستهدفة (متغير مستقل) وتخفيض أو منع تكاليف الفشل الخارجي

(متغير تابع) بشركات الأدوية المصرية، إذ بلغ معامل التحديد (0.212)، وهذه القيمة تدل على أن أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب التي تدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة يساهم بنسبة ٢١,٢% في تخفيض أو تجنب تكاليف الفشل الخارجي في شركات الأدوية، ويعزى ذلك إلى أهمية دور أسلوب التكلفة المستهدفة المستخدم في دعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في تخفيض أو تجنب تكاليف الفشل الخارجي في شركات الأدوية، أما معامل التحديد المعدل ففسر ما نسبته (0.202) من التباين في المتغير التابع، ويؤكد معنوية هذا الأثر قيمة F المحسوبة والبالغة (22.312) مما يثبت صلاحية النموذج المستخدم في توضيح ذلك الأثر وبمستوى دلالة (0.000)، وهي دالة عند مستوى معنوية (0.05).

- وبناءً على ما سبق نرفض الفرضية التي تنص على "لا يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) كأسلوب يدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد تكاليف الجودة بشركات الأدوية المصرية"، عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، ونقبل الفرضية البديلة ويعزى ذلك إلى أهمية دور أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية المصرية، حيث يساهم بحسب قيم معامل التحديد بنسبة ٨٠,٦% في ترشيد تكاليف الجودة في شركات الأدوية في ضوء آراء الفئات المستهدفة.

## النتائج والتوصيات

### (١) النتائج:

١. توصل الباحث إلي أنه يمكن توضيح أثر التخطيط الاستراتيجي للتكلفة على تكاليف الجودة في شركات الأدوية في ضوء أسلوب التكلفة المستهدفة الذي اقتصر عليه الباحث في المدخل المقترح من خلال ترشيد أفضل لتكاليف المطابقة (تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم).

٢. يمكن العمل من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة علي تضييق الفجوة بين تكاليف الجودة المستهدفة للشركة وللمنافسين وبالتركيز علي مراحل ما قبل التصنيع للمنتج الدوائي وتصميم المنتج بما يحقق ترشيد أفضل لتكاليف الوقاية والتقييم المستهدفة أو المخططة وبالتالي تخفيض أو منع ظهور لتكاليف فشل مطابقة الجودة.

٣. يمكن تخفيض تكاليف عدم المطابقة (تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي) لأدنى قيمة ممكنة لمنع ظهور مستحضرات دوائية معيبة في شركات الأدوية من خلال العمل على الاستثمار الأمثل في تكاليف ضمان الجودة (المطابقة) عن طريق التركيز على مرحلة التصميم أو التطوير للمنتج لتحقيق الترشيده الأمثل لتكاليف المطابقة المخططة في مراحل ما قبل الإنتاج والرقابة عليها خلال دورة حياة الكاملة للمنتج الدوائي، والتركيز على التنافس التقني ووضع تكاليف تقييم كافية لتلافي مشاكل الجودة المتمثلة في تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، وتركيز انتباه الإدارة على إعادة توزيع تكاليف الجودة بما يحقق الترشيده الأمثل لها.

## (٢) التوصيات:

١. يوصي الباحث شركات الأدوية بضرورة الاهتمام بالتخطيط الاستراتيجي للتكافؤ واستخدامه الأمثل لأساليبه بما يحقق وفورات التكافؤ والجوده.
٢. يوصي الباحث إدارات تلك الشركات بالتوعية والتدريب للقائمين على تلك الأنظمة بما يحقق المنافع المختلفة لتلك الشركات من تحسين المركز التنافسي والربحية.
٣. الاهتمام بقياس وتحليل تكاليف الجودة من قبل الإدارة وافساح المجال لمحاسبي التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لترشيده أفضل لها.
٤. الاهتمام بجوده الدواء والعمل على تحسين مستمر في ضوء المعايير الدولية بما يحقق الميزة التنافسية والربحية المثلى لشركة الأدوية، وبما يحقق تحسين جودة المنتجات الصحية المقدمة من تلك للشركات للمجتمع بما يحقق التنمية المستدامة المنشودة.
٥. توجيه الإدارة للمنشأة نحو التركيز على التنافس التقني ووضع تكاليف تقييم كافية لتلافي مشاكل الجودة المتمثلة في تكاليف الفشل، وتركيز انتباه الإدارة على إعادة توزيع تكاليف الجودة بما يحقق الترشيده الأمثل لها.
٦. يوصي الباحث هيئة الدواء بتوجيه مستمر لشركات الأدوية نحو المناهج والأساليب المتقدمة والمعايير الدولية لضمان تحسين جودة الدواء والرقابة عليه بما يحقق الارتقاء المطلوب من سوق الدواء المصري، وبما يحقق المنافع لتلك الشركات والمجتمع على حد سواء.

٧. ضرورة الاهتمام بالبحث العلمي والتطوير داخل شركات الأدوية بما يحقق الاستفادة المثلي من الأدوية من قبل تلك الشركات لتحقيق وفورات في التكلفة والجودة وبالتالي والربحية وتحسن الميزة التنافسية، وأيضاً من قبل المستهلكين لتحسين جودة الحياة لأقصى حد ممكن.

## المراجع

- (1) Khairy Abu Dahab Hussein, E. (2021). A suggested three-fold matrix of cost rationalization and performance enhancement. *Journal of Financial and Trade Studies*, 31(2), 24-44, 2021, p. 25.
- (٢) الغمري، مروي يوسف أحمد (٢٠١٩)، " التكلفة المستهدفة وكايزن كآلية لتعزيز القيمة المدركة للعميل"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلد العاشر، العدد الثاني، الجزء الأول، ٧٥٤ - ٧٧٨، ص ٧٦٠ - ٧٦١.
- (٣) البغدادي، السيد سعد محمد (٢٠٠٥)، " إطار مقترح لتطوير نظام المحاسبة الإدارية باستخدام أساليب محاسبية متطورة لدعم التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في ظل اقتصاديات السوق " الإسماعيلية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ص ٤٧ - ٥٢.
- (4) Sedevich-Fons, L. (2022). Quality and costs in health care: using target costing in support of bundled payment programs. *The TQM Journal*, (ahead-of-print), 1754-2731, p. 1767
- (5) Haddad, H. A. N., & Alkaabi, B. R. H. (2019). Rationalize and reduce costs using the integration of (ABC, RCA, TC). *Opción: Revista de Ciencias Humanas y Sociales*, (21), 1069-1102, p. 2900
- (٦) شمخي وسلمان، فرح ناظم وعامر محمد (٢٠٢١)، " تأثير تكاليف الجودة في تحسين جودة الخدمات الصحية " جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٦، العدد ٥٤، ص ٢٧ - ٤٩، ص ٢٧.
- (٧) أحمد، مروة عبدالله علي (٢٠١٨)، " أثر التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة على القدرة التنافسية للمنشأة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلد التاسع، العدد الثاني، ص ٥٢٥ - ٥٥٣، ص ٥٤٤.
- (٨) محمد، فتح الإله محمد أحمد (٢٠١٤)، " نموذج مقترح لترشيد تكاليف الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، مجلة أمارياك، الولايات المتحدة الأمريكية، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الخامس، العدد الثالث عشر، ص ٧٧ - ٩٠، ص ٧٨.