

دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ترشيد التكاليف البيئية (دراسة نظرية ميدانية)

المدرس خضير مجيد علاوي

الديوانية // المعهد التقني // قسم المحاسبة

المستخلص:

تمثل ادارة التكلفة الاستراتيجية استجابة لحاجات الوحدات الاقتصادية لمواكبة تطورات ومستجدات البيئة التنافسية الحديثة ويعد اسلوب التحليل الاستراتيجي للتكاليف واحداً من أهم اساليب ادارة التكلفة الاستراتيجية وخاصة في ترشيد التكاليف ويعتبر الاسلوب المناسب لتحليل التكاليف البيئية اذ يوضح التفصيل الدقيق لحجم التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية ويبين مدى مساهمتها في مجال المحافظة على البيئة ، وعليه فان الدراسة تهدف إلى بيان دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ترشيد التكاليف البيئية بأبعاده الثلاثة (تحليل سلاسل القيمة ، تحليل محركات التكلفة تحليل الموقف التنافسي) ، وذلك من خلال استمارة استبيان اعدت ووزعت على مجموعة من الشركات العاملة في مجال الصناعة وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات.

Abstract:

The strategic cost management is a response to the needs of economic units to keep up with developments related to the modern competitive environment, is the style of the strategic analysis of the costs of one of the most important methods of strategic cost management, particularly in the rationalization of costs and is considered an appropriate method for the analysis of environmental costs, which shows the exact detail of the size of the costs borne by the economic unit and shows the extent of their contribution to the the preservation of the environment, and therefore, the study aims to indicate the role of the strategic analysis of the costs to streamline the environmental costs dimensions of the three (value chain analysis, cost driver analysis, analysis of the competitive position), and through a questionnaire prepared and distributed to a group of operating in the field of industry companies , a researcher has come to a set of conclusions and recommendations.

المقدمة:

لقد صاحب التطور التكنولوجي زيادة مضطردة بمعدلات التلوث البيئية و اصبحت حماية البيئة والحد من التلوث من اهم المشروعات التي بدأ نحوها الاهتمام في الاونة الاخيرة وذلك من خلال تطبيق القوانين والقواعد المنظمة لذلك اضافة إلى الالتزام بمعايير الجودة الشاملة والمواصفات القياسية العالمية لمعايير البيئية العالمية ومن هنا اصبحت الوحدات الاقتصادية تواجه تزايد ملحوظا في التكاليف الخاصة بالالتزام بالتعليمات البيئية الامر الذي ينعكس على زيادة حجم التكاليف الكلية لتلك الوحدات مما ادى إلى ضرورة ان يقوم المحاسب الاداري إلى تبني ممارسة اساليب حديثة لتبويب وتحليل هذه التكاليف لمحاولة ترشيدها بغية الوصول إلى ميزة تنافسية في السوق المحلي والعالمي . ونظرا لظهور كثير من المتغيرات الاقتصادية



والصناعية والتطورات التكنولوجية والتغيرات الحادة في سوق المتنافسين وتنوع احتياجاتها المستهلكين والدورات الصغيرة الأجل لحياة المنتج والتي انعكست أثارها على الوظيفة الإدارية بكل أبعادها وإساليبها وأهدافها وظهور الفجوة العلمية والعملية الأمر كل ذلك أدى إلى حدوث تغير في طبيعة ومحتوى معلومات التكاليف كل ذلك جعل مخرجات النظم المحاسبية الإدارية ونظم التكاليف التقليدية غير ملائمة مع هذه التغيرات والتطورات ، لذا كان لابد من التحول من مفهوم التحليل التقليدي للتكلفة إلى مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكلفة بغرض توفير المعلومات للأغراض الاستراتيجية من منظور ورؤية خارجية تفرضها المنافسة وتسمى بالمنظور الاستراتيجي للتكاليف بالإضافة إلى حتمية أن تتبنى الوحدات الاقتصادية أهداف استراتيجية محددة لمواجهة ظروف المنافسة التي فرضتها التكتلات الدولية واتفاقيات تحرير التجارة العالمية من خلال استراتيجيات تخفيض التكلفة وتحقيق القدرة التنافسية ويعتبر التحليل الاستراتيجي للتكاليف أحد أهم أدوات المحاسبة الإدارية وخاصة في تخفيض التكاليف، إذ أن التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية يساعد الوحدة الاقتصادية من خلال أبعاده (تحليل سلسلة القيمة وتحليل محركات التكلفة وتحليل الموقف التنافسي) في المساهمة بتخفيض التكاليف البيئية الكلية عن طريق التبويات المختلفة مع الأخذ بنظر الاعتبار العلاقات بين مكونات تلك التكاليف.

منهجية الدراسة والدراسات السابقة:

أولاً: منهجية الدراسة:

مشكلة الدراسة :-

لقد ازداد اهتمام العالم بقضايا البيئة بسبب التكاليف الباهضة التي تتكبدها الشركات من أجل الحفاظ على البيئة إذ أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ارتفاع نسبة التكاليف البيئية إلى ٢٢% من إجمالي تكاليف التشغيل ، ونتيجة لقصور أنظمة التكاليف الحالية في تحليل ومعالجة هذه التكاليف أصبح من الضروري الاهتمام أكثر فأكثر بتخطيط تلك التكاليف والسعي المتواصل إلى تخفيضها باستخدام أساليب حديثة وبما يتماشى ومعايير الجودة العالمية .

هدف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى إبراز الآتي :-

- ١- إبراز أهمية التحليل الاستراتيجي للتكاليف كأحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تخفيض التكاليف بما يحقق الريادة التكاليفية والمركز التنافسي للتكاليف .
- ٢- عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية في ظل متغيرات البيئة المعاصرة في تحليل ومعالجة التكاليف البيئية.
- ٣- التعرف على التكاليف البيئية.

أهمية الدراسة :-

تستمد الدراسة أهميتها من إبراز العوامل الآتية:

- ١- أهمية موضوع التكاليف البيئية بالنسبة لأي وحدة اقتصادية تريد الحصول على مزايا تنافسية على أساس التكلفة في بيئة أعمال تنافسية وذلك من خلال طرق وإساليب جديدة لخفض التكلفة .
- ٢- بيان عدم ملائمة المداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف في ظل متغيرات البيئة المعاصرة في تحليل وترشيد التكاليف البيئية.
- ٣- وصف التحليل الاستراتيجي للتكاليف كاسلوب ملائم لتخطيط وترشيد التكاليف البيئية بدءاً من المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج والسعي المتواصل إلى استبعاد كل عنصر تكلفة غير ضروري من وجهة نظر الزبون معتمداً على أدوات التحليل وبما يستجيب لظروف المنافسة.

فرضية الدراسة:

تستند الدراسة إلى الفرضيتين الاتيتين:

- ١- هناك صعوبة في ترشيد التكاليف البيئية في ظل أنظمة التكاليف التقليدية .
- ٢- ان استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف بابعاده الثلاث (تحليل سلاسل القيمة ، تحليل محركات التكلفة، تحليل الموقف التنافسي) يساهم في ترشيد التكاليف البيئية .

اساليب جمع البيانات :

أ- الجانب النظري :للحصول على البيانات والمعلومات للجانب النظري اعتمد الباحث على المتوافر من المصادر الاجنبية والعربية وشبكة الانترنت العالمية التي تناولت موضوع الدراسة أضيف إلى ذلك المقابلات الشخصية.

ب- الجانب العملي:- في اطار الجانب العملي اعتمد الباحث الاستبانة التي صممت بالشكل الذي يخدم هدف وفرضيات الدراسة ووفق محورين ، اشتمل المحور الاول على المعلومات العامة اما المحور الثاني فاشتمل على مجموعة اسئلة (٢٢سؤال) موزعة على متغيرات البحث مستفيدين من مقياس Likert الخماسي وكما مبين في الملحق رقم (١)

مجتمع وعينة الدراسة: يتألف مجتمع البحث من مجموعة من الشركات والمنشآت الصناعية العاملة في محافظة الديوانية والتي تنتمي إلى صناعات يتسبب نشاطها بتلوث بيئي وتحظى بخصائص من اهمها لديها وعي بيئي ونشاط ملحوظ وكبر حجمها وتمتعها بنظام تكاليفي فعال والشركات هي :

- ١- مصنع نسيج الديوانية.
- ٢- معمل إطارات الديوانية.
- ٣- مصنع ألبان القادسية.
- ٤- معمل طابوق القادسية.

اما عينة الدراسة فتتكون من جميع العاملين في مكاتب واقسام المحاسبة في هذه الشركات حيث تم توزيع (٤٨) استمارة وكانت نسبة الاسترداد ١٠٠% وتم استخدام الادوات الاحصائية التالية:-

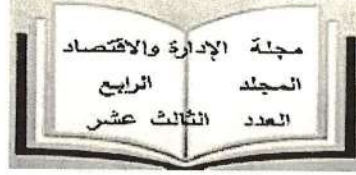
- المتوسط الحسابي
- الانحراف المعياري
- النسبة المئوية

- اختبار One sample-test

ثانياً: الدراسات السابقة:

١- الدراسات العربية:

- أ- دراسة (عبد الصادق، ٢٠٠٥) ((العلاقة بين احد المداخل الحديثة في علم التكاليف واحد المداخل الحديثة في التحليل الاستراتيجي المحاسبي لدخل التشغيل))
- هدفت الدراسة إلى الكشف عن حقيقة العلاقة بين احد المداخل الحديثة في علم التكاليف واحد وهو الادارة الاستراتيجية للتكلفة واحد المداخل الحديثة للتحليل الاستراتيجي المحاسبي ، وقد توصلت الدراسة إلى ان الشركات تركز اهتمامها على المتطلبات التسويقية اللازمة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج ، وانخفاض اهتمام تلك الشركات بتحليل التكاليف في دورة حياة المنتجات التي تقدمها والتأثير الايجابي لمدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية على دخل التشغيل.
- ب-دراسة (علي، ٢٠١٠) ((الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية))



تهدف هذه الدراسة إلى مدى تطبيق الشركات الصناعية المصرية لمفهوم ادارة الاستراتيجية للتكلفة ومدى تطبيقهم لادارة ادارة التكلفة ومدى توافر مقومات تطبيق الاطار المقترح.

ج-دراسة (الزعتري، ٢٠١٠)) (استخدام اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف بغرض تخفيض التكاليف)) تهدف الدراسة إلى بيان اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف ودوره في تخفيض التكلفة في ضوء المتغيرات البيئية الحديثة وانعكاساتها على نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في اغراض تخفيض التكلفة.

د-دراسة (عبد ، ٢٠٠٨) ((تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للاسمنت الشمالية)) تعرض الدراسة احد اهم الاساليب الحديثة لتحليل التكاليف ، والذي تقوم على ابراز عنصر المواد كجزء هام من عناصر التكاليف البيئية والتي تحلل بموجبه إلى كلف مواد منتجة وغير منتجة ، حيث تهدف الدراسة إلى دراسة وتحليلها التكاليف البيئية وعرضها بصورة مستقلة عن باقي التكاليف.

٢-الدراسات الاجنبية:

أ-دراسة (El-Kelety, 2006) ((The conceptual framework for strategic cost management)) أجريت هذه الدراسة في إحدى جامعات المانيا بهدف وضع اطار مقترح لاطار المفاهيمي لادارة التكاليف الاستراتيجية ودراسة نظم ادارة التكاليف التقليدية في ضوء متغيرات البيئة الحديثة ، وقد توصلت الدراسة إلى ان مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية لا يقتصر على تخفيض التكاليف فحسب بل ايضا على ادارة المعلومات لصنع القرار واستخدام تقنيات ادارة التكلفة التي تقلل التكاليف وتعمل على تحسين الموقع الاستراتيجي.

ب-دراسة (El- Dyasty , 2006) ((Framework practical for the completion of the strategic cost management))

تهدف الدراسة إلى طرح اطار متكامل لربط ادوات الادارة الاستراتيجية للتكلفة في خلق قيمة للمنشأة وتحليل ادوات التكلفة الاستراتيجية ، وتوصلت الدراسة إلى ان نظم التكاليف التقليدية لا تكفي للتعامل في ظل ظروف البيئة الاقتصادية الجديدة وان الشركات تتبنى مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية كادارة قوية لتحقيق ميزة تنافسية وتعظيم الارباح.

ج-دراسة (Hutaibat,2011) (((Value Chain Accounting Strategic Management in Higher Education))) تعتبر هذه الدراسة ان سلسلة القيمة هي اداة فعالة للادارة الاستراتيجية وتحليل التكاليف الاستراتيجية اذا تم توفير المعلومات المناسبة والدقيقة ، وقد توصلت الدراسة إلى ان الاهتمام بتطبيق اسلوب سلسلة القيمة في المؤسسات المختلفة في المستقبل وضرورة بذل جهد في استخدام المعلومات المتاحة لتحقيق ميزة تنافسية.

الجانب النظري للدراسة:

أولاً- مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف :-

قبل ان نتناول مفهوم الاستراتيجي للتكاليف لابد الإشارة إلى مفهوم ادارة التكلفة الاستراتيجية ، حيث عرفت ادارة التكلفة بانها عبارة عن مجموعة من الانظمة التي يمارسها المدبرون عند التخطيط القصير الاجل والطويل الاجل فضلا عن الرقابة على التكاليف. (باسيلي ، ٢٠٠١ : ٣١٦) ، اما ادارة التكلفة الاستراتيجية فهي عملية يتم من خلالها تتبع التكاليف على مدار حياة المنتج بجميع مراحله للوصول بالتكلفة إلى الحد الأدنى ، مع الاخذ بنظر الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية وذلك باستخدام ادوات واساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها بهدف ايجاد ميز تنافسية للشركة وتحسين الوضع الاستراتيجي لها ويمواصفات وخصائص تلبي احتياجات الزبائن. (علي ، ٢٠١٠ : ١٥) ، وتستخدم اساليب ادارة التكلفة الاستراتيجية لتخفيض التكلفة وتحسين الموقف الاستراتيجي للمنشأة ، حيث تعتبر معلومات ادارة التكلفة عنصر اساسي في



تحقيق نجاح المنشأة وتعظيم قدرتها التنافسية (Kelety, 2006: 64 - EI) اما فيما يتعلق بالمفاهيم الخاصة بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف فيمكن ايجازها بالآتي:

- التحليل الاستراتيجي للتكاليف هو مزيج متداخل من ثلاث اساليب للتحليل ترجع جذوره إلى علم الادارة الاستراتيجية وهذه الاساليب هي (تحليل سلسلة القيمة تحليل الموقف التنافسي وتحليل التكلفة)
- وصفه (عليان، ٢٠٠٢: ٢٠) بأنه اساس عام للمحاسبة الادارية التحليلية التي توظف بغرض تعضيد القرارات الاستراتيجية حيث تقوم بتحديد الأنشطة ذات القيمة التي تستخدم في الانتاج او التشغيل والتي يطلق عليها سلاسل القيمة وتحديد محركات حدوث تكاليف الأنشطة التي تساهم بايجاد ميزات تنافسية مستقرة ومؤثرة في حين يرى (Shin&siegel 2000:113) ان التحليل الاستراتيجي للتكاليف هو استخدام البيانات التكاليفية بغرض تطوير وتحديد الاستراتيجيات التي يجب على الشركة ان تتبناها بهدف تحقيق ميزة تنافسية وتوصلت (الكومي، ٢٠٠٢: ٥٣) إلى ان التحليل الاستراتيجي للتكاليف هو نظام منهجي يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية من خلال توظيف الادوات التحليلية المتاحة وهي : تحليل سلسلة القيمة وتحليل محركات التكلفة وتحليل الموقف الاستراتيجي وذلك لغرض كسب مزايا تنافسية مستمرة في سوق المنتج.

ومن خلال ماتقدم يرى الباحث بأن التحليل الاستراتيجي ادى إلى تحول الشركات من الرؤية الداخلية للتكاليف إلى الرؤية الخارجية لما تجب ان تكون عليه التكاليف ، مما يساهم في تحقيق المنظور الاستراتيجي لخفض التكلفة الذي يعتمد على ثلاثة انواع للتحليل هي:

- تحليل سلسلة القيمة
- تحليل محركات التكلفة
- تحليل الموقف الاستراتيجي او التنافسي

أ- تحليل سلسلة القيمة (value chain Analysis)

يعتبر اسلوب تحليل سلسلة القيمة اداة من ادوات التكلفة من المنظور الاستراتيجي ، ويعد الحجر الاساس في ايجاد الميزة التنافسية للمنشأة من خلال ما يوفره هذا الاسلوب من معلومات مالية وغير مالية عن كافة أنشطة وعمليات المنشأة بدءاً من تصميم المنتج وانتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع.(عبد الرحمن ، ١٣٩٠: ٢٠٠٣)
ويعد porter 1985 اول من وضع تعريفا لسلاسل القيمة بأنها اعادة تجميع المنشأة إلى أنشطتها الملائمة استراتيجيات بالاسلوب الذي يؤدي إلى فهم سلوك التكاليف والمصادر الكامنة للتميز (كما عرفها (Govindarajan&shank , 1989:35) بأنها مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤوله عن خلق القيمة ، بدءاً من مصادر الحصول على المواد الاولية من المورد ولنتهاء بتسليم المنتجات إلى المستهلك النهائي. اذا فتحليل سلسلة القيمة يهدف إلى:- (مهدي، ٢٠٠٩: ٢١٤)

- ١- تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها الوحدة الاقتصادية.
- ٢- تقييم نقاط القوة والضعف بتحليل العمليات داخل الوحدة الاقتصادية.
- ٣- تحديد مجموعة من الأنشطة التي يمكن ان تكون مصدراً حالياً او محتملاً لمزايا تنافسية وذلك من خلال معرفة مساهمة كل نشاط في خلق القيمة الكلية للمنتج تمهيدا لاستبعاد كل نشاط لا يضيف تلك القيمة .
- ٤- تقييم البعد التنافسي وتوفير امكانية اكبر لتحسين الربحية للوحدة الاقتصادية .

٥- ب- تحليل محركات التكلفة Cost Drivers Analysis



شهدت السنوات الأخيرة اهتماما واسعا بأحداث تغيرات بحاسبة التكاليف من زوايا متعددة سواء من جهة المفاهيم أو طرق القياس ومن أحد هذه التغيرات هو التحول عن استخدام أسس التحميل التي ترتبط بوحدة الإنتاج في قياس تخصص التكاليف نجد المباشرة إلى مصطلح محركات التكلفة **cost Drivers** يهدف تحقيق التتبع السليم للتكاليف عن المباشرة لكل نشاط مثل عدد ساعات الخدمة - عدد أوامر الشراء - عدد الموردين الخ

وقد أورد (Brimson, 1991: 55) تعريفاً لمحرك التكلفة على أنه (الحدث الذي يؤثر في وقوع تكلفة النشاط والذي يمكن التخلص منه أو خفضه في الأنشطة التالية على مدار سلسلة القيمة ويرى (عاشور، ٢٠٠٠: ٢٤٠) أن محرك التكلفة بصفة عامة هو مقياس كمي للعلاقة بين متغيرين هما متغير مستقل والآخر متغير تابع، وتقسّم محركات التكلفة إلى نوعين وفقاً لموقع كل منهما داخل مخطط الأنشطة بالتبعية وتقسّم محركات التكلفة إلى نوعين وفقاً لموقع كل منهما داخل مخطط الأنشطة وبالتبعية دورها في تخصيص التكاليف هما :-

- ١- محركات الموارد **Resources Drivers** أو محركات التكلفة للمرحلة الأولى وهي مقاييس لكمية الوارد التي يستهلكها كل من الأنشطة وتستخدم في تتبع تكلفة الموارد المستهلكة حسب الأنشطة التي تستهلكها
 - ٢- محركات الأنشطة **Activity Drivers** أو محركات التكلفة للمرحلة الثانية وهي مقياس للتكرار وكثافة الطلب من جانب أغراض التكلفة على خدمات النشاط وتتبع تكلفة الأنشطة حسب النتائج :-
- ويتضح مما سبق وطبقاً لمفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف أصبح التغير في حجم النشاط ولا يمثل المحرك الأكثر كفاءة وفاعلية لتفسير سلوك التكاليف حيث تختلف أهمية محركات التكلفة وفقاً للحالات والمواقف الاستراتيجية التي تتبعها المنشأة في ظروف معينة فهي كسبت على درجة متساوية من الأهمية في جميع الأحوال
- ج- تحليل الموقف التنافسي (**Competitive Positioning**)

يمكن تعريف الاستراتيجية التنافسية على أنها مجموعة محددة من التصرفات التي يتم تصميمها لتحقيق مزايا تنافسية بالنسبة لمنتجات أو أسواق معينة سعياً وراء تحقيق أهداف معينة، وقد اقترح **Porter** ثلاث استراتيجيات تميز أداء المنشأة عن أداء المنشآت وهي : (ward, 1992 : ٨٧)

- ١- استراتيجية القيادة التكاليفية **cost leadership strategy** انطلاقاً من مفهوم تحليل التكاليف الاستراتيجي يعد خفض التكاليف أحد المقومات الأساسية لزيادة القدرة التنافسية للمنتج ويفترض تخفيض التكاليف يصاحبه تخفيض في الأسعار إلى المدى الذي يخرج عن قدرة المنافسين ويستمر التكاليف حتى الوصول إلى قيادة أو ما يسمى بريادة التكاليف **cost leaderships** ويتحقق ذلك من خلال الوصول تكلفة وحدة المنتج إلى ما يمثل عن متوسط تكلفة الوحدة من المنتج التنافسي في السوق

- ٢- استراتيجية التمايز **Different eniontion strategy** : وصف **Porter** استراتيجية التميز بأنها تقديم المنشأة لمنتجات أو خدمات ذات مزايا وخصائص إيجابية تفوق خصائص منتجات المنافسين مما يساهم في تحقيق رضا العميل أكثر مما يستطيع أن يقوم به المنافسون . (عبد الرحمن، ٢٠٠٣: ١٤٠).

كما عرف (C.malburg 2000: ٢١) استراتيجية تميز المنتج بأنها تلك الاستراتيجية التي تعكس رغبة وإرادة الإدارة في الحصول على قيمة البعد السوقي لمنتجاتها بشكل يفوق منافسيها عن طريق إيجاد ميزة تنافسية متميزة **Distinguish Competitive Advantage** للمنتج تمنح هذا المنتج فرصة جذب العملاء تجاهه وقد تكون هذه المزايا المختلفة في صورة ملموسة (مثل: الحجم - التصميم - الوزن) أو في صورة غير ملموسة مثل التفرد - الجودة - الشهرة أضف إلى عدم اغفال العوامل التكميلية لتمييز المنتج مثل خدمات ما بعد البيع - سياسات الائتمان سرعة الاستجابة للتسليم والشكاوي.

٣- استراتيجية التركيز Focus strategy : تقوم هذه الاستراتيجية على اساس اختيار قطاع معين من السوق ، اي انها للتعامل مع السوق ككل وانما تقوم بتجزئته إلى عدد من القطاعات وفيها تركز على جزء معين من السوق . (عزيز ، ٢٠٠٦ : ١٢٥) . فالفكرة الاساسية التي تقوم عليها هذه الاستراتيجية هي تخصص المنظمة بطريقة لاتمكن المنظمات المتميزة في الكلف من تحقيقها ، فان التخصص وانتهاج خط تنافسي لاتمكن المنظمات المتنافسه من تحقيقه يعتبر جوهر هذه الاستراتيجية . (الكبراتي ، ٢٠٠٥ : ٤٦) .

ثانيا- دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ترشيد التكاليف:

ان المتغيرات الاقتصادية والبيئية قد حتمت اعادة النظر في الدور الذي تؤديه محاسبة التكاليف ، ذلك ان نظام محاسبة التكاليف قد تم تصميمه في ظروف سادت فيه خصائص معينة كنمطية الانتاج ، انتشار اجراءات الحماية ، قلة المنافسة .. وهو مالم يسمح له بتوفير معلومات ملائمة تساعد الادارة في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الاداء والمساعدة في رسم الاستراتيجيات ، وقد وجهه (Wilson, 1990: 42) في دراسته مجموعة من الانتقادات للتحليل التقليدي للتكلفة من اهمها:

- تركيز التحليل التقليدي للتكلفة على الانشطة الانتاجية واهمال الانشطة الفرعية الاخرى .
- اهمال علاقات الارتباط بين الانشطة طالما انه يعتمد في التحليل بصورة اساسية على تحليل كل نشاط على حده .
- تجاهل الموقف التنافسي للمنافسة .

في حين ابرزت الدراسة اهمية استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف في تحقيق البعد الاستراتيجي في تحليل التكاليف عن طريق توفير معلومات تتصف بالموضوعية والشمول مقارنة بمعلومات نظم التكاليف الحالية مما يساعد في تخفيضها و تحقيق الميزة التنافسية المستمرة للمنشأة بالاضافة إلى التركيز التنافسي Competitive Focus والامتداد لاستخدام المعلومات الخارجية التي تعكس علاقات المنشأة بمورديها وعملائها ومنافسيها في سوق المنتج .

قدم Wilson ايضا نموذجا مقترحا اطلق عليه مسمى المثلث الاستراتيجي the strategic Triangl والذي تعبر اضلاعه عن الاطراف الثلاث التالية : المنشأة ، العملاء ، المنافسين . وتاسست فكرته ان المنشأة سيكون لديها القدرة على تحقيق موقف تكاليفي تنافسي عن طريق استخدام تحليل سلاسل القيمة في تحديد موقع قيمة للعميل على مدار أنشطة المنشأة بما يدعو إلى الاهتمام بالخدمات المؤداة لما بعد البيع ، والجدول ادناه يبين مقارنة بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكاليف :

مقارنة بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكاليف

التحليل التقليدي للتكاليف	التحليل الاستراتيجي للتكاليف
١- يتم الاعتماد على محرك وحيد للتكلفة لتفسير سلوك التكاليف ، هو حجم الانتاج	١- لا يمثل حجم الانتاج سوى قدر ضئيل جدا من المحركات التي تفسر سلوك التكاليف
٢- يركز على قياس تكاليف المنتجات والوظائف والاقسام	٢- يركز على تحليل وقياس الأنشطة المولدة للقيمة من منظور يتبنى القيمة كما يدركها وتحدد السواق
٣- اهتمام قليل بتكاليف المنافسين	٣- اهتمام اوسع بتكاليف المنافسين ومقارنة الموقف التكاليفي للشركة بالموقف التكاليفي للمنافسين
٤- يعتمد على مفهوم القيمة المضافة	٤- يعتمد على مفهوم سلاسل القيمة

يتضح مما سبق عرضة ان التحول إلى التحليل الاستراتيجي للتكاليف أصبح ضرورة حتمية يمكن به تلافي عيوب التحليل التقليدي المتبع للتكلفة فضلا عن امكانية اعتباره ركيزة اساسية عندما تريد ان تتبنى استراتيجية تنافسية سريعة او بيئة مبنية على الميزة التكاليفية او ميزة بيئية حيث يأخذ التحليل الاستراتيجي للتكاليف خفض التكلفة إلى حدودها التنافسية الاولى والتعرف على المواقف النسبية للتكاليف والطرق التي تستطيع بها الوحدة الاقتصادية تحقيق خفض التكاليف الاستراتيجية للتكلفة هذا بالإضافة إلى دورها في معالجة قصور تركيز المحاسبة الادارية التقليدية في خفض التكلفة والذي يركز على احد المحاور او الجوانب مع عدم ادراك الرؤية الشاملة والابعاد الاستراتيجية المتداخلة .

ثالثاً- مفهوم التكاليف البيئية: Environmental Cost

تزايد الاتجاه نحو اهتمام المنظمات بكافة أنواعها بالتكاليف البيئية وتحديد ماهيتها وقياسها وإدارتها والمحاسبة عنها بشكل منفصل عن التكاليف الأخرى وظهرت العديد من الكتابات التي تناولت التكاليف البيئية نذكر منها مايلي : -
-عرف (Hansen & Mowen, 2000: 35) التكاليف البيئية على أنها تلك التكاليف التي تحدث نتيجة سوء الجودة البيئية الموجودة او معالجة سوء الجودة البيئية التي قد توجد كما عرفت وكالة حماية البيئة بالولايات المتحدة (USEPA, 121: 2000) بأنها التأثيرات / الآثار النقدية وغير النقدية التي تحدثها المنشأة أو المنظمة نتيجة أنشطة تؤثر على جودة البيئة وتتضمن هذه التكاليف كلا من التكاليف التقليدية والتكاليف المستترة (غير الظاهرة) والتكاليف الملموسة بدرجة أقل توصلت (ألبهيتي، 2004: ٤٩) إلى ان التكاليف البيئية هي التي تنفق لتطبيق استراتيجيات منع التلوث والتقليل من اثارها ، اما (القاضي، ٢٠٠٢: ٧٤) يرى ان التكاليف البيئية من وجهة نظر المنشأة تتمثل في تكاليف الانشطة والبرامج والعمليات البيئية التي تؤديها سواء بصفة إلزامية او اختيارية تنفيذاً لسياسة البيئة للمنظمة بالإضافة إلى التكاليف التي تتحملها المنشأة للتحقق من الالتزام بالبرامج والقوانين البيئية وتكاليف علاج او تعويضات او مكاسب ضائعة .ويمكن توبيي التكاليف البيئية إلى:- (عبد، ٢٠٠٨: ٣٤)

١- تكاليف المنع البيئية :

وهي تكاليف الانشطة التي يتم تنفيذها لمنع حدوث نفايات او فاقد او لتقليل وازالة الاسباب المحتملة التي قد تؤدي إلى اثار بيئية غير مرغوبة ومن هذه الانشطة :

- اجراء البحوث البيئية .
- اعادة تصميم العمليات الانتاجية حتى لا يترتب عليها أي ملوثات للبيئة .
- تقييم واختيار موردي المواد الخام .
- تدريب العمالة على التعامل مع النفايات والفاقد .

٢- تكاليف التقييم :

وهي تكاليف الانشطة المنفذة لقياس ومتابعة المصادر المحتملة للاضرار البيئية وتحديد ما اذا كانت العمليات الانتاجية والانشطة الأخرى داخل المنشأة تتطابق مع المعايير البيئية بالإضافة إلى احتواء الآثار البيئية الضارة ومن الانشطة مايلي:

- متابعة مستويات المواد الضارة والسامة داخل المصنع.
- عمليات المراجعة البيئية .
- اجراء اختبارات على محتوى النفايات للتأكد من التزام الموردين بالمواصفات والشروط البيئية المتفق عليها .

٣- تكاليف الرقابة

وهي التي تنشأ متابعة تنفيذ القوانين والتشريعات والمعايير المرتبطة بالبيئة وإجراءات الرقابة والتحكم في المواد المستخدمة الضارة بالبيئة ومن هذه الأنشطة معالجة المخلفات السائلة

٤- تكاليف فشل البيئة :

تتمثل هذه التكاليف في الاعباء او الخسائر التي تتحملها المنظمة والعميل نتيجة سوء استخدام الموارد التي تدخل العمليات الصناعية وكذلك المواد الطبيعية من هواء وماء وعلاج وإزالة الاضرار البيئية الناشئة عن ذلك زد على ذلك فشل المنظمة في الالتزام بالمتطلبات او الضوابط البيئية ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى مجموعتين :

أ- تكاليف معالجة الفشل الداخلي :

وهي تكاليف الأنشطة المنفذة لإزالة وإدارة النفايات بمجرد حدوثها وقبل تصريفها في البيئة لتقليل كميات الملوثات والنفايات إلى المستوى المتناسب مع المعايير البيئية ومن امثلة هذه الأنشطة : (الزعتري، ٢٠١٠: ٣٤)

- معالجة المواد السامة والتخلص منها

- اعادة استخدام الخردة

- صيانة معدات التخلص من النفايات

ب - تكاليف معالجة الفشل الخارجي :

وهي تكاليف الأنشطة التي تتم بعد ان يتم تصريف النفايات والفاقد في البيئة وتتمثل هذه الأنشطة في

- دفع التعويضات للمتضررين من التلوث

- تنظيف البيئة الملوثة

- العملاء المفقودين بسبب الشهرة السيئة

يتضح مما سبق ان التبويات المختلفة للتكاليف البيئية تساعد المنشأة على القيام بالتحليل المناسب لهذه التكاليف وبالتالي المساهمة في تخفيض التكاليف البيئية الكلية عن طريق الاخذ في الاعتبار العلاقات فيما بين مكونات هذه التكاليف.

رابعا- معالجة التكاليف البيئية : تركز نظم المحاسبة التقليدية على تخصيص وتوسيع عناصر التكاليف البيئية باعتبارها ضمن عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة أولا ثم يتم تحميل تلك المراكز على المنتج النهائي باستخدام بعض المؤشرات او اسس لتحميل المرتبطة بحجم الانتاج مثل ساعات العمل المباشر وساعات عمل الانظمة وتكلفة المواد المباشر وذلك على الرغم من ان العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذه المؤشرات كما ان قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد الوحدات التي تم انتاجها من المنتج النهائي مما يؤدي إلى حساب غير دقيق العناصر التكاليف غير المباشر وبالتالي التكاليف البيئية (Wilson,1990: 44).

خامسا- التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية :

١- قياس قيمة أنشطة سلسلة القيمة:-

يتمثل الهدف من قياس قيمة أنشطة سلسلة القيمة هو قياس قدرة الأنشطة على الاضافة للقيمة وتحديد الأنشطة التي تضيف للقيمة والتي لا تضيف للقيمة بما يتيح للمنشأة فرص تحقيق التفرد البيئي او جذب عملاء جدد والاحتفاظ بالعملاء الحاليين ويمكن تحديد النشاط المضيف للقيمة وغير المضيف للقيمة بمقارنة تكاليف النشاط بما يترتب على عدم القيام او تنفيذ هذا النشاط من غرامات او فقد حصة سوقية او فقد عملاء او تكاليف ازالة الآثار البيئية المترتبة على عدم القيام به او مقارنة تكاليف النشاط بما يترتب على القيام به من كسب حصة سوقية وعملاء جدد .

سوف نتناول امثلة لبعض الانشطة البيئية المرتبطة بسلسلة القيمة ابتداء من تصميم المنتج وانتهاء بمرحلة تقديم خدمات ما بعد البيع للعملاء. (عبد الرحمن، ٢٠٠٣ : ١٤١)

البحوث والتطوير وتصميم المنتج: يعتبر مراعاة الاداء البيئي من القضايا الهامة التي تواجه حاليا القائمين على تصميم المنتج مما ساهم في خلق مفهوم التصميم من اجل البيئة Design for the Environment حيث يتم مراعاة كافة السمات والمتطلبات البيئية خلال مراحل دورة حياة المنتج. يساهم التحليل والتقييم المبكر للمنتج في عملية التصميم تحقيق التحسين المستمر وتقليل احتمالات حدوث تغير اثناء العملية الانتاجية وفي المراحل التالية وبالتالي ترشيد التكاليف المصاحبة لذلك وتتسم مرحلة التطوير والتصميم بالاتي : (مهدي، ٢٠٠٩ : ٢١٧)

- تحديد فرص تحسين الاداء البيئي
- الوصول للتصميم الافضل للمنتجات والعمليات
- تطوير مؤشرات الاداء البيئي وتقييم الموردين
- الوصول إلى البناء البيئي للمنتج
- ومن امثلة الانشطة البيئية المرتبطة بمرحلة التصميم للمنتج مايلى :-
- أنشطة البحوث والتطوير لتحديد متطلبات جودة المنتج البيئية
- الابحاث والدراسات البيئية
- اعادة تصميم بعض العمليات الانتاجية للتوافق مع المتطلبات البيئية
- الدراسات اللازمة لتحديد قابلية المنتج لاعادة الاستخدام او التدوير
- دراسة احلال مواد ضارة بالبيئة
- تطوير التكنولوجيا المستخدمة

الموردين : يعد الاهتمام بالبيئة من العناصر الهامة في مرحلة الحصول على المواد الخام حيث تسعى المنشأة إلى بناء علاقات قوية وطويلة الاجل مع الموردين الرئيسيين للحفاظ على فاعلية نظام الادارة البيئية والتقليل المستمر للآثار البيئي اثناء الانتاج والعمل بشكل متعاون للتحسين المستمر للاداء البيئي على مدار القيمة لتحقيق الاهداف الاجتماعية والحضارية من هنا جد ان المنشآت بدأت في وضع متطلبات معينة اضافية بالنسبة للموردين بحيث لا تحتوي المواد الخام على أي مواد سامة تهدد صحة الانسان واصبحت مراعاة الجوانب البيئية من النقاط الهامة لتقييم الموردين

ومن امثلة الانشطة البيئية المرتبطة بالموردين او اقتناء المواد الخام ما يلي :

- فحص المواد الخام للتأكد من تحقيقها لمتطلبات الجودة البيئية .
- نقل ومناولة المواد السامة
- تدريب العاملين على التعامل ونقل المواد السامة
- تقييم واختيار موردي المواد الخام والمكونات

الانتاج : تعد اهم مراحل سلسلة القيمة نظرا لما تمثله من مصدر مباشر للعديد من النفايات الصلبة او السائلة او الغازية

ومن امثلة الانشطة المتعلقة بهذه المرحلة مايلى: (الزعتري، ٢٠١٠ : ٣٥)

- متابعة مستويات المواد الضارة المنبعثة داخل المصنع.
- تشغيل معدات منع وتقليل التلوث لحماية البيئة (كالفلاتر)؟
- النظافة داخل المصنع .

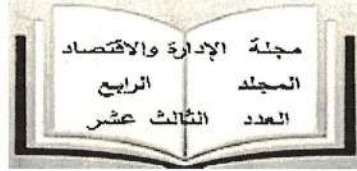
- صيانة معدات الامان البيئي
 - تدريب العاملين للتعامل مع المواد الضارة
 - فحص المنتجات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية
 - معالجة المواد السامة والنفايات
 - صيانة معدات التخلص من المواد السامة
 - التخلص من المخلفات الصلبة
- العملاء : - تسعى معظم المنشآت في الوقت الراهن نظرا لظروف المنافسة القوية إلى العمل بعناية شديدة تجاه العملاء لمساعدتهم على تحقيق متطلباتهم البيئية وتحديد فرص التحسين وتطوير برامجها لكسب رضائهم من خلال عدة قنوات اهمها:

- مراقبة وتحسين التأثيرات البيئية
 - تقليل حجم نفايات مواد التغليف
 - المعالجة السليمة لمياه الصرف الصناعي
 - الادارة الجيدة للنفايات
- ومن امثلة الانشطة البيئية المرتبطة بهذه المرحلة مايلى :
- نشر الوعي البيئي
 - كيفية التخلص من مخلفات المنتج والموارد البيئية سواء اثناء استخدامه او التخلص منه او اعادة تدويره او اعادة استخدامه كله او جزء منه .
 - يملك محرك تكلفة بيئي مختلف وبالتالي احتمالية ان يكون مصدرا للتميز او التفرد البيئي على مستوى النشاط وعلى اساس التكاليف البيئية الاقل.

٢- تحديد محركات التكلفة : في هذه المرحلة وبعد تبويب الأنشطة إلى أنشطة رئيسية primary Cavities وأنشطة ثانوية Secondary Activities اذ الأنشطة الأساسية هي التي تكون ذات أهمية للمنتج ويدركها العميل مثل : متابعة مستويات المواد الضارة والسامة داخل المصنع ومعالجة المواد السامة والتخلص منها ، اما الأنشطة الثانوية المساعدة وهي التي تقوم بخدمة الأنشطة الأساسية مثل عمليات المراجعة البيئية بعدها يتم تحديد انسب محركات التكلفة لكل نشاط وكذلك انسب محركات التفرد البيئي لكل نشاط وتحديد الاساليب التي يمكن ان تستخدم في تحريك او اثارة هذه المتغيرات المحركة للتكاليف البيئية او التفرد البيئي لتحريكها في الاتجاه الصحيح لتحقيق النفع للمنظمة والبيئة معا والتي يمكن تقسيمها إلى نوعين : (Hansen & Mowen, 2000: 35)

أ- محركات خاصة بالعمليات : Transaction Cost Drivers وهي التي ترتكز على عدد مرات تادية النشاط الواحد وتستخدم اذا كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط مثل أنشطة جدولة تشغيل الآلات للانتاج ب-محركات خاصة بفترة التنفيذ : Duration Cost Drivers وهي التي تهتم بالفترة الزمنية التي تستغرقها النشاط اللازم لانتاج منتج معين وتستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تاديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي مثل ساعات تهيئة الآلة للتشغيل - ساعات الفحص والتفتيش - ساعات العمل المباشر

٣- تحليل الموقف التنافسي : يتم تحليل الموقف الاستراتيجي الخارجي للمنشأة وتقييم التهديدات /الفرص لتحقيق التفرد البيئي او الريادة التكاليفية او كسب حصة سوقية اكبر وكذلك تحليل الموقف الاستراتيجي الداخلي وتقييم نقاط القوة /الضعف



داخل المنشأة للوصول إلى دعم القدرة الاستراتيجية للإدارة على تحديد المركز التنافسي واختيار الاستراتيجية المناسبة لتمييز المنتج. (الكبراتي، ٢٠٠٥ : ٤٤).

الدراسة الميدانية لاختبار فرضيات الدراسة :

تهدف الدراسة الميدانية إلى بيان دور التحليل الاستراتيجي للتكاليف في ترشيد التكاليف البيئية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بأعداد قائمة استبيان تضمنت (٣١) فقرة وضمن مقياس ليكرت الخماسي، كما تم استخدام الاساليب الاحصائية من خلال برنامج SPSS لاختبار فرضيات الدراسة.

١- خصائص عينة الدراسة :

لتحديد خصائص عينة الدراسة تم تضمين استمارة الاستبيان مجموعة من الاستفسارات والتي تمثل معلومات عامة عن عينة الدراسة المتمثلة لكافة العاملين في اقسام ومكاتب الحسابات في الشركات انفة الذكر (الوظيفة الحالية- المؤهل العلمي- التخصص-الخبرة)، ومن خلال تحليل النتائج تبين ان الوظيفة الحالية كرئيس قسم الحسابات بلغ ٧ افراد ونسبة ١٥% من افراد العينة و ١٢ فردا بوظيفة مدير مالي بنسبة ٢٥% و ٢٥ يشغلون وظيفة محاسب بنسبة ٥٢% من افراد العينة، اما من حيث التخصص فقد بلغ عدد الافراد ذو تخصص محاسبة ٢٦ فردا ونسبة ٥٤% وتخصص مالية ومصرفية ١١ فردا بنسبة ٢٣% اما المؤهل العلمي التي يحملها المجيبون فان ٧ فردا لديهم شهادات عليا اي نسبته ١٥% و ٢٢ يحملون شهادة البكالوريوس بنسبة ٤٥% و ١٠ افراد شهادة الدبلوم بنسبة ٢١% ومن حيث الخبرة فان عدد الافراد الذين لديهم خبرة اكثر من ١٥ سنة واكثر بلغ ١٦ ونسبة ٣٣% والذين لديهم خبرة من ٥-١٠ سنوات بلغوا ١٤ فردا بنسبة ٢٩% والذين لديهم خبرة اقل من ٥ سنوات بلغوا ٨ افراد بنسبة ١٦% من افراد العينة.

ويتضح من المعلومات اعلاه ان عينة الدراسة تتمتع بصفات جيدة يمكن الاعتماد عليهم في بناء النتائج المستهدفة من هذه الدراسة. والجدول رقم (١) يوضح ذلك:

نتائج المحور الثاني وتحليله(اختبار فرضيات البحث) :

جدول رقم (١) المعلومات العامة

المنصب الاداري			التخصص			المؤهل العلمي			سنوات الخبرة		
التفاصيل	العدد	%	التفاصيل	العدد	%	التفاصيل	العدد	%	التفاصيل	العدد	%
رئيس قسم	٧	١٥%	محاسبة	26	54%	شهادة عليا	٧	15%	اقل من ٥	٨	١٦%
مدير مالي	١٢	٢٥%	مالية ومصرفية	11	23%	بكالوريوس	2٢	٤٥%	٥-١٠	١٤	٢٩%
محاسب	25	52%	ادارة	4	8%	دبلوم	10	21%	١١-١٥	10	21%
اخرى	4	٨%	اخرى	7	15%	اخرى	٩	١٩%	اكثر من ١٥	١٦	33%
المجموع	٤٨	١٠٠%	المجموع	٤٨	١٠٠%	المجموع	٤٨	١٠٠%	المجموع	٤٨	١٠٠%



تم اختبار فرضيات البحث باستخدام الأسلوب الوصفي للتحليل Descriptive Analysis والاساليب الاحصائية المتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية كما استخدم اختبار one sample-T-Test عند مستوى معنوية ٥% وحسب قاعدة القرار المتضمنة قبول الفرضية اذا كانت T المحسوبة اقل من T الجدولية وقد تم التوصل إلى الاتي :

اولا: الفرضية الاولى: هناك صعوبة في ترشيد التكاليف البيئية في ظل أنظمة التكاليف التقليدية .

جدول رقم (٢) ترشيد التكاليف البيئية في ظل أنظمة التكاليف التقليدية .

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اختبار قيمة T	مستوى الدلالة
١	نظام التكاليف المطبق في الشركة غير فعال في تحديد التكاليف البيئية	٣,٨١	0.65	%74	15.17	٠,٠٠
٢	لاتقوم الشركة بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر التكاليف البيئية في الدفاتر والسجلات	٣,٩١	0.71	%75	12.46	٠,٠٠
٣	لاتوجد ادارة مستقلة متخصصة في الشركة لقياس وتحديد التكاليف البيئية بدقة.	3.85	0.95	%٧٧	6.26	٠,٠٠
٤	لايتم تطبيق التكاليف البيئية على نوع النشاط والفترة الزمنية له	3.01	0.79	%٨١	7.81	٠,٠٠
٥	لاتسعى الشركة على فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاخرى	3.90	0.75	%٧٨	8.27	٠,٠٠
٦	لايمكن التخفيض الايجابي للتكاليف البيئية في ظل أنظمة التكاليف المطبقة حاليا	3.40	0.88	%٨٠	7.92	٠,٠٠
٧	هناك صعوبة في توفير معلومات تفصيلية وتحليلية للتكاليف البيئية على مستوى كل نشاط في ظل أنظمة التكاليف المطبقة حاليا	3.70	0.90	%٨٠	7.71	٠,٠٠
٨	هناك رغبة صادقة من المستثمرين واصحاب الشركات في المشاركة للمحافظة على البيئة	3.94	0.83	%٨٣	9.70	٠,٠٠
٩	يتم تحميل التكاليف المتوقعة للآثر البيئي تقديرا على تكلفة المنتج	4.08	0.71	%85	7.79	٠,٠٠
١٠	لا تهتم الشركة بدراسة التقارير عن التكاليف البيئية	٣,٥٢	١,٠٥	%٧٩	٣,٣٨	٠,٠٠
	المحور ككل	3.76	0.54	%٨٠	٨,٠٧	٠,٠٠

يبين الجدول رقم (١) والخاص ترشيد التكاليف البيئية في ظل أنظمة التكاليف التقليدية ان متوسط الحسابي العام بلغ ٤,٠٢ وبانحراف معياري ٠,٥٤ وبوزن نسبي ٨٠% ويشير ذلك إلى درجة ايجابية من الموافقة على فقرات صعوبة ترشيد التكاليف البيئية في ظل أنظمة التكاليف التقليدية من وجهة نظر افراد عينة الدراسة.

اذ ان اعلى متوسط حسابي حصلت عليه الفقرة (9) والمتمثلة يتم تحميل التكاليف المتوقعة للآثر البيئي تقديرا على تكلفة المنتج (٤,٠٨) وبانحراف معياري ٠,٧١ ونسبة مئوية ٨٥% بينما حصلت الفقرة (٤) على اقل متوسط حسابي ٣,٥٢ وبانحراف معياري ١,٠٥ ونسبة مئوية ٧٠% وتضمنت لايتم تطبيق التكاليف البيئية على نوع النشاط والفترة الزمنية له جدول رقم (٣) اختبار الفرضية الاولى

T المحسوبة	T الجدولية	T المعنوية	القرار	الوسط الحسابي
٨,٠٧	١٢,٩٦	٠,٠٠	قبول	٤,٠٢

ومن الجدول رقم (٤) نلاحظ ان T الجدولية اكبر من T المحسوبة ومستوى معنوية ٥% وهذا يعني قبول الفرضية العدمية (هناك صعوبة ترشيد التكاليف البيئية في ظل أنظمة التكاليف التقليدية).
الفرضية الثانية: ان استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف بابعاده الثلاث (تحليل سلاسل القيمة ، تحليل محركات التكلفة، تحليل الموقف التنافسي) يساهم في ترشيد التكاليف البيئية .
اولا: التحليل الاستراتيجي باستخدام سلاسل القيمة:

جدول رقم (٤) التحليل الاستراتيجي باستخدام سلاسل القيمة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اختبار قيمة T	مستوى الدلالة
١	يساهم تحليل التكاليف البيئية على مدار سلسلة القيمة إلى خفض الاستراتيجي للتكاليف البيئية	٤,٤٢	0.65	%٨٨	15.17	٠,٠٠
٢	يعمل التحليل الاستراتيجي لخفض التكاليف البيئية قبل حدوثها اي اثناء مرحلة التطوير والتصميم	4.27	0.71	%٨٥	12.46	٠,٠٠
٣	ان تحديد الزبائن ووضع استراتيجية للوفاء باحتياجاتهم يساهم في خفض التكاليف	3.85	0.95	%٧٧	6.26	٠,٠٠
٤	يساهم تحليل سلسلة القيمة في تخفيض القيمة النهائية والتي تولدها الوحدة الاقتصادية	3.52	1.05	%٧٠	3.43	٠,٠٠
٥	يساهم تحليل سلسلة القيمة إلى فهم دقيق لسلوك التكاليف والمصادر الكامنة للتمايز	3.90	0.75	%٧٨	8.27	٠,٠٠
٦	يوفر تحليل سلسلة القيمة امكانية اكبر لتحسين الربحية للوحدة الاقتصادية	4.00	0.88	%٨٠	7.92	٠,٠٠
٧	تسعى المنشأة إلى بناء علاقات قوية وطويلة الاجل مع الموردين للحفاظ على نظام الادارة البيئية وتقليل الاثر البيئي	4.00	0.90	%٨٠	7.71	٠,٠٠
٨	يخفض التحليل الاستراتيجي لسلاسل القيمة للتكاليف البيئية في مرحلة الانتاج من خلال التحسين المستمر وتقليل نسبة التلف	4.17	0.83	%٨٣	9.70	٠,٠٠
	المحور ككل	4.02	0.54	%٨٠	٨,٠٧	٠,٠٠

يبين الجدول رقم (٤) والخاص بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف باستخدام سلاسل القيمة ان متوسط الحسابي العام بلغ ٤,٠٢، وبانحراف معياري ٠,٥٤، ويوزن نسبي ٨٠% ويشير ذلك إلى درجة ايجابية من الموافقة على فقرات ترشيد التكاليف البيئية في ظل التحليل الاستراتيجي للتكاليف باستعمال سلاسل القيمة من وجهة نظر افراد عينة الدراسة. اذ ان اعلى متوسط حسابي حصلت عليه الفقرة (١) والمتمثلة يساهم تحليل التكاليف البيئية على مدار سلسلة القيمة إلى خفض الاستراتيجي للتكاليف البيئية (٤,٤٢) وبانحراف معياري ٠,٦٥، ونسبة مئوية ٨٨% بينما حصلت الفقرة (٤) على اقل متوسط حسابي ٣,٥٢ وبانحراف معياري ١,٠٥ ونسبة مئوية ٧٠% وتضمنت يساهم تحليل سلسلة القيمة في تخفيض القيمة النهائية والتي تولدها الوحدة الاقتصادية.

ثانيا: التحليل الاستراتيجي باستخدام تحليل محركات التكلفة

جدول رقم (٥) التحليل الاستراتيجي باستخدام تحليل محركات التكلفة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اختبارقيمة T	مستوى الدلالة
١	يساهم التحديد الدقيق لمحركات التكاليف البيئية على زيادة قدرة المنشأة في ترشيد التكاليف البيئية	٤,٠٨	٠,٦٨	٨٦%	١١,٠	٠,٠٠
٢	يساهم تضمين التكاليف البيئية ضمن التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى الفهم الأفضل لمصادر ومسببات التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية	٣,٩٤	٠,٧٩	٧٩%	٨,٢٧	٠,٠٠
٣	ان تحديد الأنشطة البيئية التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة البيئية التي لاتضيف قيمة للمنتج يساهم في خفض التكاليف البيئية	٣,٨٧	٠,٧١	٧٧%	٨,٤٣	٠,٠٠
٤	ان تحديد وتحسين العمليات على مستوى النشاط الفردي يساهم في ترشيد التكاليف	٤,٠٥	٠,٥٦	٨١%	١٢,٩١	٠,٠٠
٥	تحليل محركات التكاليف البيئية احتمالية بان يكون مصدرا للتفرد او التمايز البيئي على مستوى النشاط وعلى اساس التكاليف البيئية الأقل	٣,٩٥	٠,٦٦	٧٩%	١٠,٠٥	٠,٠٠
٦	يساهم الحد من الأنشطة البيئية التي لاتضيف قيمة لدورة حياة المنتج إلى خفض التكاليف الكلية وزيادة الربحية	٣,٨٩	٠,٧٦	٨٥%	٩,٥٦	٠,٠٠
٧	يساهم تضمين التكاليف البيئية ضمن التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى الفهم الأفضل لمصادر ومسببات التكلفة	٤,٠٠	٠,٦٤	٨٠%	١٠,٩٣	٠,٠٠
	المحور ككل	٣,٩٢	٠,٦٦	٧٨%	١٠,٩٣	٠,٠٠

من الجدول رقم (٥) والخاص التحليل الاستراتيجي باستخدام تحليل محركات التكلفة نلاحظ ان اعلى متوسط حسابي (٤,٨) وبانحراف معياري ٠,٦٨ وبنسبة مئوية ٨٦% حصلت عليه الفقرة (١) والمتمثلة يساهم التحديد الدقيق لمحركات التكاليف البيئية على زيادة قدرة المنشأة في ترشيد التكاليف البيئية بينما حصلت الفقرة (٧) على اقل متوسط حسابي ٣,٨٩ وبانحراف معياري ٠,٧٦ وبنسبة مئوية ٨٥% وتضمنت يساهم الحد من الانشطة البيئية التي لاتضيف قيمة لدورة حياة المنتج إلى خفض التكاليف الكلية وزيادة الربحية ، اما المتوسط الحسابي العام بلغ ٣,٩٢ وبانحراف معياري ٠,٦٦ وبوزن نسبي ٧٨% ويشير ذلك إلى درجة ايجابية من الموافقة على فقرات ترشيد التكاليف البيئية في ظل التحليل الاستراتيجي للتكاليف باستعمال تحليل محركات التكلفة من وجهة نظر افراد عينة الدراسة.

ثالثا: التحليل الاستراتيجي باستخدام تحليل الموقف التنافسي:

جدول رقم (٦) التحليل الاستراتيجي باستخدام تحليل الموقف التنافسي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	اختبارقيمة T	مستوى الدلالة
١	يؤثر التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية على المركز التنافسي للشركة	٤,٠٠	٠,٧١	٨٠%	٩,٧٠	٠,٠٠
٢	يساهم تضمين التكاليف البيئية ضمن التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى البقاء في عالم المنافسة	٣,٩٠	٠,٨٨	٧٨%	٧,٠٤	٠,٠٠
٣	ينعكس التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية والعمل على الالتزام بمتطلبات البيئة باقل تكلفة ممكنة على الموقف التنافسي للشركة	٣,٩٦	٠,٧٧	٧٩%	٨,٦١	٠,٠٠
٤	يساهم التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية على تحقيق مزايا تنافسية	٣,٩٥	٠,٦٦	٨٠%	١٠,٠٥	٠,٠٠
٥	يؤثر التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية على المركز التنافسي في احد الاشكال التالية: أ- كسب حصة سوقية اكبر ب- جذب زبائن جدد ج- تحقيق ريادة تكاليفية	٤,٠٨ ٣,٩٤ ٤,٠٧	٠,٦٨ ٠,٧٩ ٠,٧١	٨٢% ٧٩% ٨٧%	١١,٠٠ ٨,٢٧ ٨,٤٣	٠,٠٠
٦	يساهم تحليل الموقف التنافسي للشركة إلى انتاج خط تنافسي في الكلف البيئية لاتستطيع المنظمات المتمايزة في تحقيقها	٤,٠٥	٠,٥٦	٨١%	٨,٩٨	٠,٠٠
	المحور ككل	٣,٨٧	٠,٧١	٧٧%	٨,٤٣	٠,٠٠

من الجدول رقم (٦) والخاص التحليل الاستراتيجي باستخدام تحليل الموقف التنافسي نلاحظ ان اعلى متوسط حسابي (٤,٠٧) وبانحراف معياري ٠,٧١ وبنسبة مئوية ٨٧% حصلت عليه الفقرة (٥ ج) والمتمثلة يؤثر التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية على المركز التنافسي في تحقيق الريادة التكاليفية بينما حصلت الفقرة (٢) على اقل متوسط حسابي ٣,٩٠ وبانحراف معياري ٠,٨٨ وبنسبة مئوية ٧٨% وتضمنت يساهم تضمين التكاليف البيئية ضمن التحليل الاستراتيجي للتكاليف إلى البقاء في عالم المنافسة، اما المتوسط الحسابي العام بلغ ٣,٨٧ وبانحراف معياري ٠,٧١ وبوزن نسبي ٧٧% ويشير ذلك إلى

درجة ايجابية من الموافقة على فقرات ترشيد التكاليف البيئية في ظل التحليل الاستراتيجي للتكاليف باستعمال الموقف التنافسي من وجهة نظر افراد عينة الدراسة.
- اختبار الفرضية الثانية:

الابعاد	سلاسل القيمة	محركات التكلفة	الموقف التنافسي	الجدولية T والمستوى ١٢,٩٦ معنوية ٥%
الوسط الحسابي	4.02	3.92	3.87	
المحسوبة T	8.07	0.66	8.43	
القرار	قبول			

ومن الجدول رقم (٧) نلاحظ ان T الجدولية اكبر من T المحسوبة والمستوى معنوية ٥% وهذا يعني قبول الفرضية العدمية (ان استخدام التحليل الاستراتيجي للتكاليف بابعاده الثلاث (تحليل سلاسل القيمة ، تحليل محركات التكلفة، تحليل الموقف التنافسي) يساهم في ترشيد التكاليف البيئية .

الاستنتاجات والتوصيات:

اولا: الاستنتاجات:

- ١- إن تخفيض التكاليف يعد من أهم الاستراتيجيات التي تتبناها المنشآت، وأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية في ظل متغيرات البيئة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة. وتحتاج عملية تخفيض التكاليف إلى إطار متكامل لإدارة التكلفة،
- ٢- ينبغي إعادة النظر في الأساليب التقليدية لتخفيض التكاليف، وضرورة تبني واستخدام مداخل وأساليب وأدوات مستحدثة تتسم بمنظور شمولي لإدارة التكلفة، ومن أهم تلك المداخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف، والذي يسعى لتحقيق التكامل بين نظام التكاليف والبعد الاستراتيجي للإدارة، ويهتم بدراسة وتحليل التكلفة، وتحسينها، وتخفيضها، وليس مجرد الاهتمام بالرقابة عليها فقط، ويرتبط مباشرة باستراتيجية المنشأة.
- ٣- ان كبر حجم التكاليف البيئية وزيادتها يؤثر على حجم التكاليف الكلية للوحدة الاقتصادية لذا اصبح من الضروري ايجاد الاساليب المناسبة لرقابتها وترشيدها وبما يحقق المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية.
- ٤- يقدم مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف البيئية دوراً بارزاً في كل مرحلة من مراحل إدارة الاستراتيجيات التي تتبناها المنشأة، والتي من أهمها استراتيجية تخفيض التكاليف، وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها في كل مرحلة. وتتعدد الأساليب التي يتضمنها هذا المدخل، مما يتيح الفرصة لإجراء تحليلات تفصيلية مختلفة للتكلفة تتناسب مع متطلبات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وبالتالي تعدد وتنوع المعلومات التي تسهم في زيادة مستوى دقة القياس، والتخصيص الجيد لموارد المنشأة بين الأنشطة، وكذا تخفيض التكلفة، وزيادة فعالية الرقابة وتقويم الأداء، بالإضافة إلى ترشيد اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية.
- ٦- يعتبر أسلوب تحليل سلسلة القيمة من الأساليب التي يركز عليها التحليل الاستراتيجي في تخفيض التكاليف البيئية، من خلال قيام هذا الأسلوب بتحليل الأنشطة وتقويم قدرتها على الإضافة إلى القيمة، وتوفير المعلومات التي تساعد في الكشف عن أوجه القصور في أدائها، وإعادة تصميم المنتج أو تغيير المواد المستخدمة أو إدخال تغييرات في أساليب الإنتاج، أو تصحيح مسار الأنشطة، ومن ثم إعادة صياغة وتشكيل سلسلة القيمة.

- ٧- يتيح أسلوب تحليل مسببات التكلفة الفرصة لإدارة المنشأة للكشف عن مدخل مهم لتخفيض التكاليف البيئية من خلال التأثير على العوامل المتسببة في حدوث التكلفة، حيث يعد هذا الأسلوب وسيلة لتوفير المعلومات الملائمة عن مسببات التكلفة، والعوامل المؤثرة فيها، والأساليب المتبعة في أداء الأنشطة، وتفيد هذه المعلومات في تطوير طريقة استخدام أو أداء الأنشطة، والوصول لأفضل الوسائل العملية لممارستها بأقل تكلفة ممكنة.
- ٨- يقوم تحليل الموقف الاستراتيجي بتوسيع نطاق التحليل المحاسبي ليشمل البيئة الخارجية إلى جانب البيئة الداخلية للمنشأة، ويهتم بتوفير المعلومات الملائمة التي تساعد في اختيار وبناء وتنفيذ ورقابة وتقويم الاستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المنشأة.

ثانياً: التوصيات:

- في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة يوصي الباحث بالآتي:
- ١- أولاً التكاليف البيئية الأهمية التي تستحقها لدورها الفاعل والمهم في زيادة حجم التكاليف الكلية للوحدة الاقتصادية وذلك من خلال بناء قاعدة بيانات عن نشاطاتها بهدف القياس السليم للتكاليف البيئية ومصادر التلوث الناجمة عن هذه الأنشطة
- ٢- الاخذ بنظر الاعتبار عدد دراسات وجدوى اقتصادية للمشاريع الجديدة بهدف التأكد من عدم أحداث هذه المشاريع تلوثاً أو اضرار بيئية وإعادة تصميم هذه المشاريع وبما يساهم بتخفيض هذه التكاليف .
- ٣- على الشركات تبني لستراتيجية تخفيض التكاليف في ظل تزايد حدة المنافسة، والتي لا يمكن خوضها والحصول على حصة مناسبة في السوق إلا من خلال التحكم في التكاليف وخاصة التكاليف البيئية، وجعلها في أدنى الحدود الممكنة، مع مراعاة الحفاظ على مستوى مناسب من الجودة للمنتج.
- ٤- محاولة تطبيق المقومات الملائمة لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف، والذي يعد كأداة فاعلة من أدوات إدارة التكلفة لما يحققه هذا المدخل من مزايا متعددة تتعلق بالكشف عن فرص ومجالات تخفيض التكاليف، وتقويم الأداء، وذلك من خلال ما يتضمنه من أساليب تحليل متعددة ومتكاملة تضيء الطابع الاستراتيجي على تحليل التكاليف
- ٥- قيام الجامعات والمعاهد العراقية بتحديث المناهج والمقررات المحاسبية من خلال تخصيص مناهج تتضمن مفاهيم المحاسبة البيئية وكيفية تحليل هذه التكاليف باستخدام اساليب ونظم حديثة .
- ٦- قيام هيئة المحاسبين القانونيين في العراق باصدار معايير وتشريعات تتعلق بقياس وتحليل التكاليف البيئية لان هذه التشريعات لازالت قاصرة وعلى الوحدات الاقتصادية الالتزام بالمعايير الدولية البيئية .

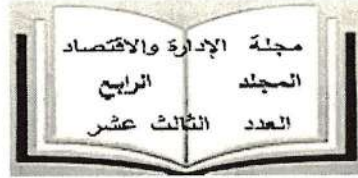
أ- المراجع العربية :

اولاً-الكتب العلمية

- ١- باسيلي، مكرم عبد المسيح " المحاسبة للادارية : مدخل معاصر في التخطيط والرقابة " الطبعة الثالثة ، القاهرة (٢٠٠١).
- ٢- عليان ، عبد الرحمن محمود " دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الادارية " الطبعة الاولى ، (٢٠٠٢) .

ثانياً-الرسائل والاطاريح :

- ١-البهيتي ،داليا رضا مصطفى " المحاسبة عن تحقيق السلامة البيئية والمهنية من خلال استخدام مدخل التكاليف على اساس الانشطة : دراسة تطبيقية " رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، عين شمس ٢٠٠٤ .
- ٢-الكومي ، أمجاد محمد " استخدام مداخل تحليل التكاليف في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية : دراسة تطبيقية " رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، عين شمس ، ٢٠٠٢



٣-الكبريتي ، حنان صبحت عيد الله " استعمال معلومات ادارة التكلفة الاستراتيجية في تقويم اداء الوحدات الاقتصادية : دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية" اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ٢٠٠٥ .

٤-عزيز، برزين شيخ محمد " استخدام هندسة القيمة وإعادة هندسة القيمة في تخفيض التكاليف : دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية" اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة اربيل ٢٠٠٦ .

ثالثاً: الدوريات والمؤتمرات:

١-عاشور ، عصافيت سيد "تقييم الاطار الفكري لنموذج قياس الاداء" الجمعية العربية للتكاليف ، القاهرة ٢٠٠٠ .

٢-مهدي ، ذواودي "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورة في تحقيق المركز التنافسي " مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد ٩ سنة ٢٠٠٩ .

٣-عبد الرحمن ، عاطف " اطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة " مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، المجلد ١٧ ، العدد ٢ سنة ٢٠٠٣ .

٤-عبد الصادق ، أسامة سعيد "أثر التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والتحليل الاستراتيجي " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، مجلد ٢٩ ، العدد ١ سنة ٢٠٠٥ .

٥-علي ، اشرف حسن " الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية : دراسة استطلاعية " كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ٢٠١٠ .

٦-عبد ، احسان ذياب " تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للاسمنت الشمالية " مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد ٧٢ سنة ٢٠٠٨
٧-القاضي ، محمد بهاء الدين " مشكلات معلومات المحاسبة الإدارية البيئية مع التطبيق على قطاع الاعمال في مصر " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد ٤ سنة ٢٠٠٢ .

٨-الزعتري، عادل (استخدام اساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف بغرض تخفيض التكاليف)

, nic.infoWWW.yamen

ب-المراجع الأجنبية :

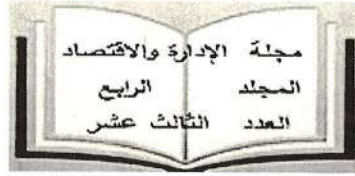
First: Books:

- 1-Shank,John,K,Gvindavajan,Vojay " Strategy cost analysis , The Evolution from managerial to strategic Accounting " USA , Irwin , 1989.
- 2-Hansen , D,R.and Mowen , M.M," Cost management : Accounting and control " Canada :South-Westren, 2000.
- 3-Ward, Kith , " Strategic Management Accounting " CIMA , 1992.
- 4-Brimson , J.A" Activity Accounting : An Activity – Based costing Approach " John Wily& Sons , Ins.N.Y, 1991.

Second –Periodicals:

- 1-Malburg , C . "Differentiation Pay offs" Industry week , Vol 249, July, 2000.
- 2-El- Kelety , Ibrahim abd EL-Majeed " strategic cost management to maximize the value of organization and its competitive Advantage " Islamic university , Gaza, 2006.
- 3-Hutaibat, Khald Abed " Value chin for strategic management Accounting in higher Education " International Journal of Business and management , Vol, 6, No 11, Amman, Jordan , 2011.
- 4-Wilson , Richard "Strategic cost analysis management Accounting " Oct , 1990.





5-USEPA'Enhancing supply chain performance with Environmental cost Information, Washington , April , 2000.

6-El- Dyasty , Mohamed , M "Framework to accomplish strategic cost management " Egypt, available at : [http// ssrn . com](http://ssrn.com)

