

إمكانية استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في إدارة التكاليف

البيئية (دراسة نظرية)

د. ميثاق أحمد محمد راجح

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد - الجامعة الوطنية

٦

ملخص البحث

هدفت الدراسة إلى تحديد إمكانية استخدام الأساليب الاستراتيجية للتكلفة لتوفير المعلومات اللازمة لإدارة التكاليف البيئية. ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال الأسلوب الوصفي والتحليلي في وصف وتحليل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، مثل أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب تحليل مسببات التكلفة، وأسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي.

وقد خلصت الدراسة، إلى أن مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة يشكل إطارا لإدارة التكلفة البيئية من منظور استراتيجي، ويعكس هذا الإطار التوجه الاستراتيجي لمحاسبة التكاليف البيئية بالتوجه للسوق. ويهدف بذلك إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، والتي يمكن استخدامها من قبل الإدارة في كافة المراحل المختلفة للإدارة الاستراتيجية، حيث تساهم هذه المعلومات في إعداد وتنفيذ وتقييم الاستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المنشأة، وبما يحقق الوصول إلى أفضل الاستراتيجيات التي تساعد في تحقيق مزايا تنافسية مستدامة.

مقدمة الدراسة:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة تنامي الوعي الاجتماعي والبيئي بأهمية الحفاظ على الموارد المتاحة سواء طبيعية أو بشرية أو بيئية، وبما يضمن حقوق الأجيال القادمة في استخدام هذه الموارد. ونتيجة لذلك، فقد زادت ضغوط أصحاب المصالح على منشآت الأعمال بضرورة دمج الأبعاد الاجتماعية، والبيئية في استراتيجياتها وأهدافها المختلفة، وبما يعزز من قدرتها على تحقيق القيمة لأصحاب المصالح أسوة بتحقيق القيمة للمساهمين.

وقد ربط العديد من الباحثين النمو الاقتصادي في إطار المحددات الاجتماعية والبيئية، كضمان لتحقيق هذا النمو واستمراريته، والذي لا يتحقق إلا حينما تكون أهداف الإدارة وإجراءاتها عملية

من الناحية الاقتصادية، ومرغوبة اجتماعياً، وقابلة للتطبيق من الناحية البيئية^١. إلا أن ممارسة منشآت الأعمال لأنشطتها وما تقدمه من منتجات أو خدمات ينتج عنها آثار بيئية متعددة، وهو ما يتطلب من هذه المنشآت أن تعي جميع الجوانب البيئية ذات الصلة بأدائها، وذلك من منطلق مسئوليتها البيئية أمام أصحاب المصالح.

ويتطلب التزام منشآت الأعمال لمسئولياتها تجاه أصحاب المصالح، احترام احتياجات، ورغبات، وحقوق عملائها، وتقديم منتجات وخدمات ذات مستويات جودة بيئية عالية، بما في ذلك الالتزام بسلامة المنتجات أو الخدمة المقدمة لهم. وتعرف هذه المنتجات بالمستدامة Sustainable Products أو المنتجات الخضراء Green Products، والتي تعبر عن شعور المنشأة بالمسئولية نحو خصائص المنتج البيئية، والأمان، حيث تغطي هذه المسئولية كافة دورة حياة المنتج، بدءاً من مرحلة التصميم، والتصنيع، ومروراً بمرحلة الإنتاج والتوزيع، وانتهاءً بمرحلة التخلص من النفايات^٢.

وترتبط المسئولية البيئية للمنشأة بمجموعة الأنشطة الإلزامية التي تؤديها للمحافظة على البيئة، ومحاولة إزالة ما يلحق بها من أضرار بسبب ممارستها لأنشطتها المختلفة، بغض النظر عن إمكاناتها المادية^٣. وذلك من مبدأ حماية البيئة Protection of the Environment، والذي يشير الى التزام منشآت الأعمال بمعايير الصناعة - المحلية والدولية - الخاصة بالانبعاثات والنفايات. وكذا تحقيق الكفاءة في استخدام جميع أشكال الطاقة، والحد من استهلاك المياه، والموارد الطبيعية الأخرى، والانبعاثات المصاحبة نتيجة استهلاك هذه الموارد. كما أنه ينطوي على التزام المنشأة بتعظيم استخدام وإنتاج المواد المعاد تدويرها، وجودة المنتجات، والتقليل من استخدام مواد التغليف الضار بالبيئة والإنسان.

ونتيجة لاتجاه منشآت الأعمال لتحقيق التزاماتها البيئية تجاه أصحاب المصالح، أصبح ينظر إلى التكاليف البيئية المصاحبة لهذا الاتجاه باعتبارها تكاليف ذات قيمة مرتفعة، بالإضافة إلى

١ - دوجلاس موسشيت، "مبادئ التنمية المستدامة"، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م، ص ٧٣.

٢ - Laszlo, "Green Business or Community Economy?", International Journal of Social Economics, Vol. 29, No. 8, 2002, P. 658.

٣ - د. محمد عبد الحميد مطاوع، "نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية - دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الأول والثاني، يناير - أبريل، ٢٠٠٦م، ص ٣٠.

نموها السريع ، وارتفاع تكلفتها^١. بل أصبح البعض ينظر إلى صعوبة تحقق الأرباح دون الأخذ في الاعتبار جميع التكاليف البيئية التي تملئها عليها المسؤولية البيئية ، وذلك نتيجة لأنها تحجب عن المجتمع حقيقة ما تحدثه أنشطة المنشأة المسببة للتلوث من أضرار بيئية، كما أنها تحجب الجهود التي قامت بها المنشأة للحد من التلوث وتكاليف معالجته، وهو ما يؤدي إلى إظهار أرباح المنشأة على غير حقيقتها.

وفي ضوء تزايد الاهتمام بالبيئة أصبح البعض ينظر إلى الأنشطة البيئية باعتبارها جوانب إستراتيجية، والتي على ضوءها تتحدد الأهداف الاستراتيجية الواجب تحقيقها، للوصول إلى مركز استراتيجي وتنافسي متميز، خاصة إذ ساهمت في تحقيق الأهداف التالية^٢:

- العمل على زيادة رغبة العملاء في أن يدفعوا أكثر للحصول على منتجات وخدمات المنشأة، وذلك من خلال تمييز المنتج/ الخدمة، أو تحقيق ابتكارات اقتصادية.
- تخفيض التكاليف سواء باستخدام مدخلات ذات تكلفة أقل، أو من خلال منع حدوث التلوث المسببة للأضرار.
- العمل على تحسين إدارة المخاطر، وذلك من خلال اختيار البدائل الاستثمارية الملائمة في مجال الحفاظ على البيئة.
- إعادة تعريف الأسواق، وذلك من خلال تخفيض تكاليف العرض على العملاء.
- العمل على إدارة المنافسة، وذلك من خلال وضع المعايير والالتزام بها.

ومما سبق يمكن القول، إن النظر إلى الأنشطة البيئية باعتبارها أنشطة إستراتيجية، يشير إلى وجود اختلاف في طريقة التفكير الاستراتيجي لمنشآت الأعمال لمفهوم إدارة التكاليف البيئية، من خلال الأخذ في الاعتبار جميع جوانب الأداء البيئي عند تشكيل وصياغة الاستراتيجيات، والأهداف المشتقة منها. كما انه يعكس مستوى إدراك هذه المنشآت للبيئة المحيطة بها، وردود الأفعال اللازم اتخاذها تجاه التطورات والتغيرات البيئية المختلفة، وكيفية اختيار الأنشطة وتنفيذها في إطار نظام متكامل يدعم كل منهما الآخر لتحقيق هذه الأهداف. وتعتمد كفاءة الإدارة في تحقيق

١ مهاوات لعبيدي، "القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ٢٠١٥م، ١٤.

^٢-Reinhardt, F. L., "Down to Earth: Applying Business Principles to Environmental Management", Harvard Business School Publishing, Boston, 1999.

As in: Dias-Sardinha, I., L. Reijnders and P. Antunes, "Developing Sustainability Balanced Scorecards for Environmental Services: A Study of Three Large Portuguese Companies", **Environmental Quality Management**, Summer, 2007, p. 14.

كل ذلك على قدرتها على توفير معلومات التكاليف البيئية الموجهة مباشرة نحو مرحلة أو أكثر من مراحل الإدارة الاستراتيجية، بغرض التحكم بها وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن.

مشكلة الدراسة:

تشكل عملية تطوير نظم قياس التكاليف وتخفيضها أهم الجوانب التي يركز عليها الفكر المحاسبي الحديث، خاصة في ظل تزايد حدة المنافسة وارتفاع تكلفة الحصول على الموارد، حيث اتجهت منشآت الأعمال إلى تحقيق مزايا تنافسية من خلال تبني أساليب محاسبية حديثة لا تقتصر فقط على القياس الدقيق للتكلفة، بل وتمتد إلى توفير معلومات ملائمة لعملية إدارة وتخطيط التكلفة وتخفيضها.

ومن أبرز التطورات التي حدثت على نظم التكاليف تبني مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، والتي تهدف إلى الخفض المستمر للتكاليف بهدف تحقيق مزايا تنافسية في الأجلين القصير والطويل، وهو ما يعني التوجيه الأمثل لموارد المنشأة نحو الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج، مع عدم إخلاله بالجودة والمواصفات المطلوبة وبأقل سعر ممكن؛ حتى ينال رضا المستهلك خلال دورة حياة المنتج بدءاً من مرحلة التصميم وحتى مرحلة ما بعد البيع، وهو ما يعني تتبع مصادر التكلفة سواء كانت داخلية أو خارجية^١.

وفي ضوء ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بالتساؤل التالي:

ما مدى إمكانية استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في إدارة التكاليف البيئية

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من عدم ملائمة نظم التكاليف التقليدية لمحاسبة التكاليف لإدارة وتخفيض التكاليف البيئية، خاصة في ظل التنامي في بنود هذه التكاليف نتيجة اهتمام منشآت الأعمال بالقضايا البيئية، وسعيها نحو الحفاظ على البيئة خلال دورة حياة منتجاتها، بل والاتجاه نحو إنتاج منتجات بيئية لغرض تحقيق مزايا تنافسية تساعدها على البقاء والاستمرار في الأجل الطويل.

هدف الدراسة:

تحديد إمكانية استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في إدارة التكاليف البيئية وينبثق عن الهدف العام للدراسة الأهداف الفرعية التالية:

^١ نواذى مهدي، " مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورة في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العموم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة سطيف - الجزائر، العدد التاسع، ٢٠٠٩م، ص ٢٠٧.

- تحديد إمكانية استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في إدارة التكاليف البيئية

- تحديد إمكانية استخدام أسلوب تحليل مسببات التكلفة في إدارة التكاليف البيئية.

- تحديد إمكانية استخدام أسلوب تحليل الموقف التنافسي الاستراتيجي في إدارة التكاليف البيئية.

منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال الأسلوب الوصفي والتحليلي في وصف وتحليل أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، لتحديد مدى إمكانية هذه الأساليب في إدارة التكاليف البيئية. حيث تم تقسيم الدراسة إلى أربعة أقسام، اهتم القسم الأول بتناول مفاهيم وأبعاد الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، بينما خصص القسم الثاني لتناول أساليب الإدارة الاستراتيجية وإمكاناتها في إدارة التكاليف البيئية. أما القسم الثالث فتضمن أهم نتائج الدراسة. وفيما يتعلق بالقسم الرابع والأخير فقد اشتمل على مراجع الدراسة العربية والأجنبية.

أولاً: الإدارة الاستراتيجية للتكلفة: المفهوم - الأبعاد.

يعد Shank and Govindarajan من أوائل من استخدم مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة Strategic Cost Management في الأدب المحاسبي، وذلك باعتباره يمثل الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف الموجهة مباشرة نحو مرحلة أو أكثر من المراحل المختلفة للإدارة الاستراتيجية (تحليل بيئة المنشأة، إعداد وتطوير الاستراتيجية، تنفيذ الاستراتيجية)، وذلك من خلال استخدام الأساليب المختلفة التي تساهم في توفير هذه المعلومات، مثل: أساليب تحليل سلسلة القيمة، وتحليل مسببات التكلفة، وتحليل الموقف التنافسي^١. كما يرى نفس الباحثين أن هذه الأساليب تستخدم في تحليل التكلفة ولكن في نطاق أوسع، من خلال الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية، واستخدام البيانات التكاليفية للوصول إلى أفضل إستراتيجيات اللازمة لتحقيق مزايا تنافسية.

وتجدر الإشارة إلى اتجاه العديد من الدراسات^٢ في تناول الأساليب السابقة ضمن مفهوم التحليل الاستراتيجي للتكاليف Strategic Cost Analysis، باعتباره أحد مكونات النظام الكلي للإدارة

^١ - Shank, J. K and Govindarajan, V., "Strategic Cost Analysis The Evolution from Managerial to Strategic Accounting", Richard D Irwin, Inc, 1989, p. 40.

^٢ - Wilson, Richard., "Strategic Cost Analysis" Management Accounting, Oct., ١٩٩٠.

د. سمير أبو الفتوح صالح، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة

التنافسية"، دار الاصدقاء للطباعة والنشر، المنصورة، ٢٠٠٣م، ص ٦٤.

الاستراتيجية، وليس كمرادف له. إلا أن هذا التوجه قد واجه العديد من الانتقادات من أبرزها: أن التركيز على صفة الاستراتيجية تنطبق على نوع التحليل الذي ينصب على التكلفة أو نظام إدارة التكلفة، وليس على صفة التكلفة ذاتها^١. حيث أشارت إحدى الدراسات^٢ إلى أن الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تهتم بتحليل عناصر التكاليف لأغراض إستراتيجية وليست محاسبية. وذلك من خلال الاهتمام باستخدام البيانات التكاليفية للوصول إلى أفضل الإستراتيجيات اللازمة لتحقيق مزايا تنافسية^٣.

ومن هذا المنطلق، سوف يتم استخدام مصطلح الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على مستوى هذه الدراسة، باعتباره مفهوم أشمل لاستخدامات معلومات التكاليف - بالتركيز على معلومات التكاليف البيئية - في المراحل المختلفة للإدارة الاستراتيجية. بالإضافة إلى كونه من أهم المداخل الحديثة التي تسعى إلى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق مزايا تنافسية مستدامة لمنشآت الأعمال، وذلك بالاعتماد على ثلاثة أساليب أساسية تتمثل في: أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب تحليل مسببات التكلفة، وأسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي. والتي يمكن أن تعكس عدة أبعاد تتمثل في الآتي^٤:

أ - البعد التكاليفي:

يعتمد مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على أسلوب تحليل سلسلة القيمة في تجزئة عمليات المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة، كما يستخدم أسلوب تحليل مسببات التكلفة في تحديد العوامل المحركة والمسببات الرئيسية لحدوث التكلفة، وذلك عن طريق الربط بين الأنشطة وحجم الموارد المستهلكة، على اعتبار أن الأنشطة وطرق أدائها هي التي تستنفد موارد المنشأة، وتتسبب في حدوث التكلفة، ومن ثم العمل على اكتشاف وتحديد مواطن خفض التكاليف المرتبطة بالأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، وإدارة مسببات التكلفة بما يؤدي إلى ترشيد استهلاك

١ د. عفاف مبارك محمد علي، "دور إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص ٦٥ .

٢ د. نبيل محمد مرسى، "تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الاستراتيجية - حالة تطبيقية لنموذج سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ١٩٩٧، ص ٣٠٤ .

٣ - Shank, J. K and Govindarajan, V., " op cit", p. ٤٠ .

٤ عادل عبد الغني الزعيتري، " استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف - دراسة نظرية تطبيقية في المنشآت الصناعية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة اسيوط، ٢٠١٠، ص ٣٨ - ٤٠ .

الأنشطة للموارد. وبالتالي يمكن استخدام هذه المنهجية في تحليل وإدارة التكاليف البيئية.

ب - البعد التشغيلي:

يحقق مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة الربط بين المحاسب الإداري وبين النواحي التشغيلية للمنشأة، حيث أن جزء كبير من مسببات التكلفة البيئية يتمثل في مدى مشاركة العاملين في فلسفة التطوير والتحسين المستمر، وإدارة الجودة البيئية الشاملة، واستغلال الطاقة، وكفاءة تصميم المصنع، وتصميم المنتج البيئي. وتتعلق هذه المسببات بإجراءات وأساليب وكفاءة التشغيل، ومدى قدرة المنشأة على تنفيذ عملياتها بنجاح. ولذلك ينبغي على المنشأة قياس الآثار المالية لإجراءات وأساليب وسياسات التشغيل، والتي تمثل مسببات تنفيذية حقيقية لحدوث التكاليف البيئية، وهو ما يمثل البعد التشغيلي للتحليل.

ويعد التحسين المستمر جوهر نظام الإدارة البيئية فهو عملية رفع كفاءة الأداء البيئي من خلال تكرار الدورة (تخطيط - تنفيذ - مراجعة - تحسين) حيث يراجع الأداء البيئي بصفة مستمرة مقابل المستهدفات والأهداف، وتعرف المواصفة القياسية الدولية الإيزو 14001 التحسين المستمر على أنه عملية متجددة لتطوير نظام الإدارة البيئية من أجل تحقيق التحسينات في الأداء البيئي بالتماشي مع سياسة المنشأة البيئية¹.

ج - البعد الاستراتيجي:

يعتمد مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تحديد الفرص والتهديدات الخارجية، والعمل على استغلال تلك الفرص، ومحاولة الحد من الآثار السلبية للتهديدات، وفي ضوء تحديد ودراسة وتحليل وتقويم عوامل البيئة الخارجية، وكذا البيئة الداخلية ممثلة في نقاط القوة والضعف لدى المنشأة، وبالتالي يمكن تكوين وبناء الإستراتيجيات المناسبة لتعزيز المركز التكاليفي الإستراتيجي للمنشأة، وهو ما يعكس تحليل الموقف الإستراتيجي كأحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة. كما يمثل أسلوب تحليل سلسلة القيمة - كأحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة - بعداً إستراتيجياً آخر، حيث لا يقتصر هذا الأسلوب على تحليل التكاليف المرتبطة بالأنشطة الداخلية للمنشأة فقط، ولكنه يمتد ليشمل أطراف سلسلة القيمة خارج حدود المنشأة، كالموردين، والعملاء، مع الأخذ في الاعتبار البيئة الخارجية للمنشأة ضمن نطاق التحليل.

وبالإضافة إلى ما سبق يعكس تحليل مسببات التكلفة بعداً إستراتيجياً ثالثاً، من خلال توجيه

¹ - محمود سيد على الصادق، "دور المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق متطلبات الإدارة البيئية (إيزو 14000)-دراسة تطبيقية على إحدى شركات الاسمنت"، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2008م، ص 26.

الاهتمام نحو مسببات الأداء وليس النتائج، مما يؤدي إلى تحسين التكلفة على المدى الطويل. وبالتالي فإن استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في إدارة التكاليف البيئية من شأنه أن يساهم في تكوين وبناء استراتيجيات أكثر تنافسية.

د - البعد السلوكي والاجتماعي:

يتمثل البعد السلوكي لمدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في التركيز على ترسيخ الاعتقاد لدى العاملين بأنهم يشاركون في تحقيق نجاح المنشأة في الأجل الطويل، ومن ثم تتحكم المتغيرات السلوكية في اتجاه هذا المدخل، كما يعتمد نجاحه على ضرورة التأثير على سلوك فرق العمل، ويهتم بالعوامل التنظيمية والسلوكية إلى جانب العوامل المالية والفنية والتشغيلية. لتشجيع العاملين داخل المنشأة على المشاركة في تنفيذ برامج الأنشطة البيئية والاجتماعية.

لذلك فإن قياس وتحليل التكاليف البيئية يتطلب بيانات يتم الحصول عليها من هؤلاء العاملين، وهي تتعلق بالأنشطة التي يقومون بها، كما أن تقارير التكاليف البيئية توجه إليهم، مما يساعدهم على فهم العلاقات المتداخلة بين الأنشطة البيئية والتكاليف المرتبطة بها، وبالتالي يكون لهذا الفهم أكبر الأثر على تشجيعهم على المشاركة في تنفيذ برامج الأنشطة البيئية والاجتماعية على مستوى المنشأة ككل، خاصة أن المجتمعات الحديثة أصبحت تتوقع من منشآت الأعمال الاهتمام بهذه البرامج في مختلف مراحل سلسلة القيمة^١.

ويتضح مما سبق، أن مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة يشكل إطار لإدارة التكلفة البيئية من منظور استراتيجي، ويعكس هذا الإطار التوجه الاستراتيجي لمحاسبة التكاليف البيئية بالتوجه للسوق. ويهدف بذلك إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، والتي يمكن استخدامها من قبل الإدارة في كافة المراحل المختلفة للإدارة الاستراتيجية، حيث تساهم هذه المعلومات في تحديد وتنفيذ وتقييم الاستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المنشأة، وبما يحقق الوصول إلى أفضل الاستراتيجيات التي تساعد في تحقيق مزايا تنافسية مستدامة.

ثانياً: أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

يعتمد مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في توفير المعلومات اللازمة لتحقيق المنشأة مزايا تنافسية على ثلاثة أساليب أساسية هي: أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب تحليل مسببات التكلفة، وأخيراً أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي. وفيما يلي تناول لهذه الأساليب، ومراحل أو

١ - د. حسين محمد عيسى، "نظم إدارة التكاليف البيئية - إطار مقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٩م، ص ٧٨١.

خطوات تطبيقها، وأهمية كل منها على حدة في توفير معلومات التكاليف البيئية الموجهة مباشرة نحو مرحلة أو أكثر من مراحل الإدارة الاستراتيجية.

١ - أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

يعد Porter من أوائل الباحثين الذين تناولوا أسلوب تحليل سلسلة القيمة، كمنهج لتجزئة كافة عمليات المنشأة إلى مجموعة من الأنشطة، وذلك بغرض فهم سلوك تكاليف هذه الأنشطة، وتحديد المصادر الحالية أو المحتملة لتحقيق الميزة التنافسية^١. وتشير كلمة "سلسلة" إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة داخل المنشأة والمحقة للقيمة، بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام الأساسية، وحتى تسليم المنتج النهائي إلى المستهلك، بالإضافة إلى دراسة علاقات التداخل بين سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة من جهة، وبين سلاسل القيمة لكل من المورد والمستخدم النهائي، ويمكن للمنشأة تحقيق ميزة تنافسية من خلال تحقيق التنسيق بين علاقات الترابط بين الأطراف الداخلية للمنشأة مع الأطراف الخارجية (المورد أو المستخدم النهائي)^٢.

وفيما يلي توضيح لمضمون المنظور الاستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة، وخطوات هذا التحليل، والأهمية المرجوة منه في ضوء تضمينها لكافة الأنشطة التي لها تأثير بيئي محتمل.

١/١ - المنظور الاستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة.

ترتبط عملية تحقيق الميزة التنافسية بكافة الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، والتي تمتد ابتداءً من الحصول على المواد الخام، ثم التصميم والتطوير وإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، والتسويق والبيع، وانتهاءً بأنشطة خدمات ما بعد البيع، حيث أشارت إحدى الدراسات^٣ إلى صعوبة تشخيص الميزة التنافسية بالنظر إلى المنشأة ككل، وإنما يتحقق ذلك من خلال النظر إلى كافة الأنشطة الاستراتيجية المكونة لسلسلة القيمة، والروابط بين هذه الأنشطة، وتأثير ذلك على سلوك التكاليف، وذلك بغرض التعرف على الأنشطة التي تضيف للقيمة بتحقيقها لعوائد كبيرة من الموارد المخصصة لها، وكذا الأنشطة التي لا تضيف للقيمة بتسببها بتحقيق عوائد منخفضة، وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة لترشيد استخدام موارد المنشأة، من خلال إعادة هيكلتها أو الرفع من كفاءتها.

ويختلف مفهوم تحليل سلسلة القيمة عن مفهوم القيمة المضافة Value Added في أنه يهتم

^١ - Porter, M. E. and Millar. V. E., "How information gives you competitive advantage", **Harvard Business Review**, July/August.1985, p. 33.

^٢ - د. نبيل محمد مرسي، "مرجع سابق"، ص ٣٠٥ - ٣٠٦.

^٣ - A Lakshminarasimha and Ajay Vijayan, " Value Chain Analysis: Social Networking Communities", **Journal of Marketing Management**, Vol. VII, No. 3, 2008, p. 36.

بتحليل كيفية خلق القيمة وليس فقط التكلفة والربح^١. بالإضافة إلى أن مفهوم القيمة المضافة لا يساعد في تحديد وقياس أنشطة إنتاج القيمة، حيث يقتصر على الأنشطة الداخلية المكونة لسلسلة القيمة، والتي تقوم المنشأة بتأديتها، ولا يأخذ في الاعتبار سلاسل القيمة لكل من المورد، والعميل. كما أنه أقل تفصيلاً عن مفهوم تحليل سلسلة القيمة، والذي يرتبط بكافة أنشطة مراحل دورة حياة المنتج، ويركز على دراسة وتحليل هذه الأنشطة في كافة أجزاء سلسلة القيمة الكلية، سواء عند الموردين أو داخل المنشأة أو لدى المستهلك النهائي للمنتج، وبذلك يمتد هذا التحليل إلى خارج نطاق المنشأة ليشمل الأطراف الخارجية، بالإضافة إلى إمكانية إجراء هذا التحليل بالتدرج إلى مستوى كل نشاط وبشكل منفصل عن الأنشطة الأخرى التي تخلق القيمة، مما يعني ان مفهوم سلسلة القيمة أكثر تفصيلاً مقارنة بمفهوم القيمة المضافة، وأكثر قدرة في اكتشاف نواحي القصور وعدم الكفاءة في أداء أنشطة خلق القيمة^٢.

ويعتبر الاهتمام بتحليل سلسلة القيمة من المداخل الرئيسية لإضفاء صفة الاستراتيجية على نظام التكاليف (معلومات التكاليف)، حيث يركز على تحقيق نوع من التحسين المستمر في الأداء والتكاليف، من خلال اهتمام بمدخل التكامل سواء مع الموردين أو العملاء أو المنافسين، وبالتالي فهو يحول نظام التكاليف من مجرد التركيز على الأداء الداخلي للمنشأة إلى الاهتمام بكل من الأداء الداخلي والخارجي للمنشأة وانعكاسه على التكاليف ومجالات التحسين والتكامل^٣.

وفي هذا الخصوص تشير إحدى الدراسات^٤ إلى أن تحليل سلسلة القيمة يمثل البعد الاستراتيجي للتكلفة، حيث لا يقتصر على تحليل التكاليف واستهلاك الموارد المتاحة بواسطة المنشأة فقط، بل يتعداه إلى خارج حدودها بدءاً من أنشطة الحصول على الموارد وانتهاء بتسليم المنتج للعميل، وبالتالي فإن سلسلة القيمة تعمل على ترابط الأنشطة التي تخلق القيمة أو المنافع للمنشأة، والتركيز هنا ينصب على الأنشطة التي تتم داخل المنشأة، وكذلك التي تتم خارجها باعتبارها جميعاً تمثل منظور القيمة الشاملة.

^١ -Partridge, Mike. And Perren, Lew., "Cost analysis of the value chain : Another role for strategic", **Management Accounting**, Vol.72, No.7, Jul.-Aug.1994, P.22.

^٢ - عادل عبد الغني الزعيتري" مرجع سبق ذكره، ص ٨٣.

^٣ - محمد صالح هاشم حماد، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة - دراسة نظرية تطبيقي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، ٢٠٠١م، ص ٩١.

^٤ - د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد ٢، ديسمبر ٢٠٠٣م، ص ٧٨.

ويتضح من كل ما سبق، أن المنظور الاستراتيجي لتحليل سلسلة القيمة يساعد على التمييز بين الأنشطة التي تضيف للقيمة والتي لا تضيف للقيمة، بالإضافة إلى تحقيق الربط بين وجهتي النظر الداخلية والخارجية، عن طريق إيجاد علاقة بين إمكانات وقدرات المنشأة الداخلية من ناحية، وبين تحليل قوى السوق الخارجية متمثلة في العلاقات مع كافة أصحاب المصالح من ناحية أخرى، وبالتالي توفير كافة المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة المنشأة، بدءاً من فكرة تصميم المنتج وانتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع واسترداد المنتج، وبما يمكن المنشأة من تحقيق الاستراتيجية التنافسية المستهدفة.

وفي ضوء اهتمام منشآت الأعمال بالجوانب البيئية، يبرز مفهوم سلسلة القيمة كمفهوم يهتم بدمج الأنشطة ذات البعد البيئي والعمليات البديلة المرتبطة بهذه الأنشطة، لتوفير معلومات للإدارة عن مدى مساهمتها في تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة تعزز من مكانتها في السوق، وهو ما سيتضح لاحقاً من خلال تحديد المراحل الأساسية لتحليل سلسلة القيمة.

٢/١ - المراحل الأساسية لتحليل سلسلة القيمة.

تمر عملية تحليل سلسلة القيمة بالعديد من المراحل والخطوات، بدءاً من تحديد أنشطة القيمة، ومروراً بتحديد طبيعة العلاقات المتبادلة بين هذه الأنشطة، وانتهاءً بتحديد القيمة للأنشطة المكونة لسلسلة القيمة، وفيما يلي توضيح لهذه المراحل مع التركيز على الأنشطة التي لها تأثير بيئي محتمل.

١/٢/١ - تحديد وتوصيف أنشطة القيمة:

تناولت عدد قليل من الدراسات المفهوم العام لأنشطة القيمة، حيث أشارت إليها إحدى الدراسات^١ بمجموعة العمليات أو الإجراءات المتسببة في حدوث العمل داخل المنشأة، وبمجموعة المهام التي يتم تأديتها من قبل أشخاص أو آلات بغرض إشباع احتياجات العملاء سواء الداخليين أو الخارجيين. وبذلك يفرق أحد الباحثين^٢ بين مفهوم النشاط عند بناء سلسلة القيمة، وبين مفهوم النشاط عن قياس التكاليف على أساس الأنشطة في أن الهدف من تحديد الأنشطة يختلف في كل منهما، ففي ظل مفهوم التكاليف على أساس النشاط يرتبط نطاق العمليات والإجراءات التي يشتمل عليها النشاط بمسببات التكلفة، مما يتطلب توافر التجانس بين هذه العمليات والإجراءات، وبين استجابة مخرجات قياس التكاليف على أساس الأنشطة للطلب عليه من جانب

^١ - Miller, John. A., "Manage Costs? Manage Activities", CMA Magazine, Mar., Vol. ٦٦, Issue.٢, 1992, p. 35.

^٢ - د. عصاف سيد عاشور، "المركز الإستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة- دراسة حالة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ١، ١٩٩٨، ص ١٤ - ١٦.

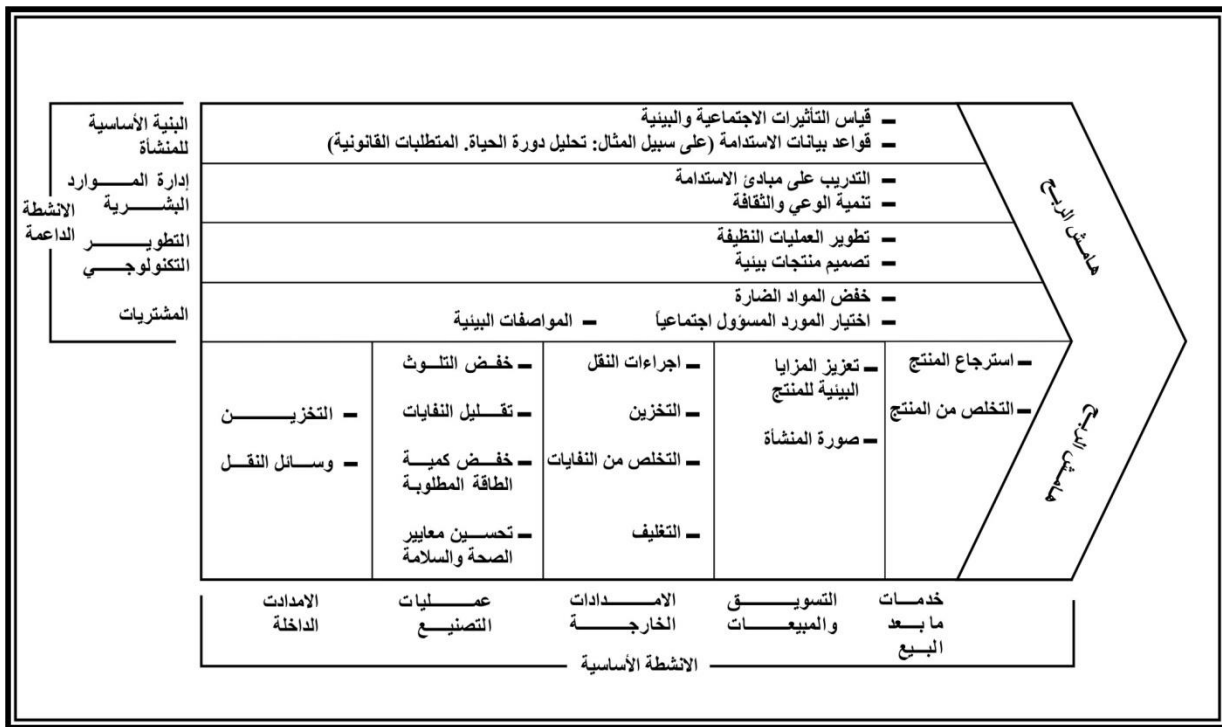
مسببات التكلفة أو الأنشطة الأخرى، كما يعتبر تفتيت العمليات من الإجراءات المقبولة عند تحديد الأنشطة لأغراض قياس التكاليف سعياً وراء هذا التجانس، بينما في سلسلة القيمة يتم بناء الأنشطة لأغراض القياس والتحليل، وحيث أن القيمة تتحدد بفعل قوى السوق فإن نواتج الأنشطة يجب أن تكون من النوع الذي يخضع للتداول في الأسواق سواء بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر.

ووفقاً لتصنيف لبورتر لنموذج سلسلة القيمة، يرى Epstein & Roy أن سلسلة القيمة لمنشآت الأعمال يجب أن تتضمن كافة الأنشطة الأساسية والداعمة ذات الحساسية البيئية Environmental Sensitivity. والتي يقصد بها الأنشطة التي تعتبر اقتصادية أو اجتماعية أساساً، ولكنها تتمتع - أو من المحتمل أن تتمتع - بأبعاد وآثار بيئية ذات أهمية^١. حيث يقصد بالآثار البيئية Environmental Impact بأنه عبارة عن أي تغيير في البيئة، سواء كان ضاراً أو نافعاً، كلياً أو جزئياً نتيجة لأنشطة، ومنتجات، وخدمات المنشأة^٢.

ويوضح الشكل التالي رقم (١) هذه الأنشطة، وأهميتها في مساعدة المنشأة على تحقيق الاستدامة، بالإضافة إلى المتطلبات الأساسية التي يجب إتباعها في كل نشاط، والتي ينتج عنها في النهاية تعظيم القيمة للمنشأة، وبالتالي زيادة هامش ربح لديها.

١ د. محمد بهاء الدين بديع القاضي، "دراسة تحليلية لمشكلات نظام معلومات المحاسبة الادارية البيئية مع التطبيق على قطاع الأعمال في مصر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠٠٢م، ص ٤٨٨ - ٤٤٩.

٢ - هلال عبد الفتاح السيد عفيضي، "دور إدارة التكاليف البيئية في دعم نظم الإدارة البيئية - دراسة تحليلية اختبارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٦م، ص ٣٩.



سلسلة القيمة والأنشطة ذات الحساسية البيئية

المصدر مع التصرف:

- Epstein, Marc J. and Roy, Marie-Josee, "Managing Corporate Environmental Performance: A Multinational Perspective", European Management Journal, June, 1998, P. 290.

ويتضح من الشكل السابق انه يمكن تصنيف أنشطة سلسلة القيمة ذات الحساسية البيئية الى

مجموعتين رئيسيتين، وذلك كما يلي:

- المجموعة الأولى: الأنشطة الأساسية.

الأنشطة الأساسية Primary Activities: وهي الأنشطة ذات الصلة بالتكوين المادي للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة، وتسويق وتسليم هذه المنتجات أو الخدمات إلى المستخدم النهائي، بالإضافة إلى خدمات ما بعد البيع. وتصنف هذه المجموعة إلى خمس فئات من الأنشطة، وذلك كما يلي:

- الأنشطة المتعلقة بالإمدادات الداخلة: وهي أنشطة مرتبطة باستلام وتخزين وتوصيل المدخلات، والتي تشمل على مناولة المواد، والرقابة على المخزون، وإعداد وسائل النقل، وغيرها من الأنشطة التي يجب ان يراعى فيها استخدام وسائل أكثر أماناً بالبيئة والعاملين.

- الأنشطة المتعلقة بالعمليات الإنتاجية: وهي أنشطة مرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات على شكل منتج أو خدمة، وتعد أنشطة خفض التلوث، وتقليل النفايات، وخفض كمية الطاقة المطلوبة، وتحسين معايير الصحة والأمان من أبرز الأنشطة ذات الحساسية البيئية المرتبطة بعمليات الإنتاج كتشغيل الآلات، والتعبئة، والتجميع، وصيانة الآلات.

- الأنشطة المتعلقة بالإمدادات الخارجة: وتتضمن أنشطة مرتبطة بوسائل النقل، والتخزين، والتخلص من النفايات، والتغليف، والتي يجب أن تراعى فيها معايير السلامة المهنية والبيئية، بالإضافة إلى استخدامها مواد صديقة للبيئة.

- التسويق والمبيعات: وترتبط بالأنشطة التي توفر الوسائل التي تعرف العميل بالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة، وبما يحفز العملاء الحاليين أو المحتملين نحو هذه المنتجات أو الخدمات، وبالتالي زيادة الحصة السوقية للمنشأة، كما تركز هذه الأنشطة على تعزيز المزايا البيئية للمنتج، وتحسين سمعة المنشأة أمام عملائها والمجتمع ككل كمنشأة تلتزم بمبادئ الاستدامة، وتتعامل بطريقة مسؤولة بيئياً واجتماعياً في الوفاء بالتزاماتها تجاه الأطراف التي تتعامل معهم.

- خدمات ما بعد البيع: وترتبط بالأنشطة المطلوبة لضمان استرجاع المنتج، والتخلص منه، وشرح كيفية استخدام المنتج بطريقة آمنة، وتعكس هذه الأنشطة المسؤولية البيئية للمنشأة تجاه عملائها والمجتمع ككل. بالإضافة إلى امتداد هذه الأنشطة لتشمل أنشطة إعادة تشغيل المرتد أو المرتجع (إعادة التدوير Recycling).

- المجموعة الثانية: الأنشطة الداعمة.

الأنشطة الداعمة Activities Support: وتشير إلى الأنشطة التي تدعم الأنشطة الأساسية، وتمكنها من أداء دورها. وتصنف هذه المجموعة إلى خمس فئات من الأنشطة، وذلك كما يلي:

- البنية الأساسية للمنشأة: وتشمل على الأنشطة الإدارية أو المحاسبية التي تهتم بقياس التأثيرات البيئية والاجتماعية للأنشطة، وعمليات، ومنتجات المنشأة، وذلك بغرض توفير قواعد بيانات لمتخذي القرارات ذات الصلة بالاستدامة، مثل البيانات الناتجة عن تحليل دورة حياة المنتج، وطبيعة المتطلبات القانونية.

- إدارة الموارد البشرية: وترتبط بالأنشطة الضرورية لضمان اختيار العاملين، وتدريبهم على مبادئ الاستدامة، بالإضافة إلى تنمية الوعي والثقافة لديهم بأهمية القضايا البيئية والاجتماعية في تحقيق استدامة المنشأة في الأجل الطويل.

- التطوير التكنولوجي: والأنشطة الخاصة بهذه المجموعة ترتبط بالمنشأة ككل، مثل أنشطة بحوث وتصميم المنتج، وما تتطلبه من تصميم، وتطوير لعمليات الإنتاج، وإدارة تدفق المواد والطاقة الداخلة في العملية الإنتاجية. بحيث يتم مراعاة تخفيض الآثار البيئية لهذه الأنشطة من ناحية، وإحداث تحسينات لمنتجات المنشأة تتعلق بتخفيض كمية وسمية المواد المستخدمة في المنتج، وتوفير إمكانية إعادة استخدامه مرة أخرى أو إعادة تدويره في نهاية فترة حياته.

- تدبير الاحتياجات: وتشير إلى وظيفة الشراء التي تهدف إلى توفير المدخلات المستخدمة في سلسلة القيمة للمنشأة، والتي تمتد لتشمل اختيار التعامل في توفير احتياجات المنشأة مع المورد المسئول اجتماعياً أو الذي يملك سمعة في السوق مرتبطة بمساهمته في المجتمع، بالإضافة إلى ضرورة مراعاة المواصفات البيئية في هذه المشتريات، وخفض المواد الضارة التي قد تنتج عنها.

ويتضح مما سبق، أن أنشطة سلسلة القيمة لمنشآت الأعمال ذات الحساسية البيئية، يمكن أن تصنف إلى مجموعتين أساسيتين: أنشطة رئيسية ذات صلة بالتكوين المادي للمنتج أو الخدمة، وأنشطة داعمة تمكن الأنشطة الأساسية من أداء دورها. وتحدد إحدى الدراسات المعيار الأساسي للفرقة بين الأنشطة الأساسية، والأنشطة الداعمة بمدى قابلية مخرجات النشاط للقياس، ومن ثم للتداول في الأسواق، وبالتالي لكي يتم اعتبار نشاط ما نشاطاً أساسياً، لا بد أن تخضع نواتج هذا النشاط للتداول في الأسواق بشكل مباشر أو غير مباشر، وفي حالة صعوبة تحقيق هذا المعيار يتم اعتبار النشاط من الأنشطة الداعمة.

٢/٢/١ - تحديد العلاقات المتبادلة بين الأنشطة:

١ - د. عصافيت سيد عاشور، "مرجع سبق ذكره"، ص ١٥.

تتطلب عملية تحليل سلسلة القيمة بصفة عامة تحديد طبيعة العلاقة المتبادلة بين كافة أنشطة القيمة، باعتبارها أنشطة غير مستقلة عن بعضها البعض، وتربطها علاقات متبادلة فيما بينها، حيث أشارت إحدى الدراسات^١ إلى أن فهم العلاقات البيئية لأنشطة القيمة داخل وخارج المنشأة يساهم في تحديد ما إذا كان الاندماج للخلف أو للأمام يحقق مركز تنافسي أفضل للمنشأة. وبالتالي يمكن تحديد نوعين من العلاقات التي يمكن أن يتضمنها نموذج سلسلة القيمة هما:

١/٢/٢/١ - العلاقات الداخلية بين الأنشطة: والتي تتخذ شكلين من العلاقات، يعكس الشكل الأول العلاقات بين أنشطة القيمة الأساسية وأنشطة القيمة الداعمة التي تساعد على أداء وظيفتها، وذلك من خلال استخدام مخرجات الأنشطة الداعمة كمدخلات للنشاط الأساسي. والشكل الثاني يعكس العلاقات بين أنشطة القيمة الأساسية ببعضها البعض، وتتمثل هذه العلاقات في نواتج أو مخرجات أنشطة القيمة الأساسية التي تشكل مدخلات لأنشطة قيمة أساسية أخرى أو مخرجات للأسواق.

٢/٢/٢/١ - العلاقات الخارجية: والتي تمتد إلى خارج نطاق المنشأة لتشمل الأطراف الخارجية، وبمعنى آخر العلاقات المتداخلة بين أنشطة المنشأة من جهة، وبين أنشطة كل من الموردين والعملاء من جهة أخرى، حيث تشير إحدى الدراسات^٢ إلى أن تحليل سلسلة القيمة يهتم بالأنشطة في كافة مراحل دورة حياة المنتج، ويمتد إلى خارج نطاق المنشأة ليشمل الأطراف الخارجية، مما يتيح الفرصة لاستغلال العلاقات المتداخلة بين أنشطة المنشأة وبين أنشطة كل من الموردين، والعملاء، ومحاولة الاستفادة من هذه العلاقات في الوصول لمزايا تنافسية. كما أن ضمان الأداء الجيد من الموردين والعملاء تجاه المنشأة، هو رهن بقدرة الإدارة على تحقيق رضا هذه الأطراف من خلال تحقيق رغباتهم.

٣/٢/١ - تحديد القيمة للأنشطة:

يتمثل الهدف من قياس القيمة للأنشطة سلسلة القيمة هو قياس قدرة هذه الأنشطة على الإضافة للقيمة، وتحديد الأنشطة التي تضيف للقيمة والتي لا تضيف للقيمة، ويعتمد قياس قيمة النشاط بصفة عامة على إجراء مقابلة بين كافة التكاليف التي تم تحديدها للنشاط في

١ - يوسف عبد الباقي بخيت، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٣م، ص ٥٢.
٢ - د. شوقي السيد فوده، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خل مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية استكشافية"، مجلة التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٧م، ص ٢٣٦.

سبيل تشغيله مع كافة الإيرادات التي تتحقق وتخص النشاط نتيجة هذا التشغيل، بحيث تظهر المحصلة النهائية لهذه المقابلة في صورة أنشطة تضيف أو لا تضيف للقيمة. ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

قياس تكاليف الأنشطة: وتتمثل تكاليف أنشطة سلسلة القيمة - بشكل عام - بمجموع تكاليف عوامل الإنتاج التي تخص كل نشاط، ويتم تحديد ذلك عن طريق تتبع وتخصيص التكاليف المرتبطة باستخدام النشاط لموارده، وتختلف عملية قياس قيمة النشاط عن عملية القياس التقليدي الذي يعتمد على مسبب وحيد للتكلفة هو حجم الإنتاج، وهذا الاختلاف ناتج عن الفكرة الأساسية من وراء تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وهي استخدام مسببات متنوعة للتكلفة لتفسير العلاقة السببية بين مخرجات النشاط ومقدار استهلاكه للموارد الخاصة به، مثل درجة استغلال الطاقة، وعدد مرات خدمة النقل، وساعات الصيانة، وساعات العمل المباشرة، وبالتالي يمكن استخدام منهجية نظام التكاليف على أساس النشاط في تخصيص تكاليف الأنشطة الداعمة على الأنشطة الأساسية في سلسلة القيمة.

قياس إيرادات الأنشطة: وترتبط بهذه العملية العديد من الصعوبات من أهمها الظروف المتغيرة وعدم التأكد البيئي التي تعمل فيها المنشأة، وبالتالي هناك ضرورة إلى إعادة النظر في المداخل التقليدية في القياس المحاسبي مثل أسلوب تحقق الإيراد الفعلي بدافع التمسك بموضوعية المعلومات الذي يفترق إلى الأخذ في الحسبان القيمة الزمنية للمعلومات وقت اتخاذ القرار، ونتيجة لذلك يعتبر مفهوم القيمة العادلة The Fair Value هو أفضل تطبيق لمواجهة عدم التأكد البيئي، بما يحقق زيادة قدرة إدارة المنشأة على الاستجابة السريعة للأحداث المتوقع حدوثها وذات تأثير على إيراد كل نشاط، فضلاً عن أن هذا المعيار بمثابة أفضل تطبيق لمعيار الملاءمة Relevance Criteria المرتبطة بمنفعة المعلومات للغرض من استخدامها سواء في تقييم الأحداث الحالية أو التنبؤ بالفرص المتاحة للمنشأة في المستقبل.

وبالتالي يمكن استخدام مفهوم القيمة في قياس وتحديد الإيراد الخاص بكل نشاط عن طريق المفاضلة بين ثلاثة مفاهيم مختلفة للقيمة بهدف الوصول إلى أفضل قيمة تعبر عن إيراد النشاط (سواء الرئيسية/الداعمة)، وتمثل هذه المفاهيم بمفهوم القيمة السوقية Market Value،

١ - أمجاد محمد الكومي "استخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات المصرية: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٢، ص - ١٠٦ - ١١٥.

ومفهوم القيمة الحالية Present Value ، ومفهوم الفرصة البديلة Opportunity Value .•

ويتضح مما سبق، أن تحديد قيمة أنشطة سلسلة القيمة سواء الأساسية أو الداعمة تتحدد بالفرق بين تكاليف هذه الأنشطة والإيرادات التي تحققها، وبينما يمكن قياس تكلفة الأنشطة البيئية أو ذات الحساسية البيئية من خلال حصر جميع عناصر التكاليف البيئية التي تخص كل نشاط، إلا أن قياس إيرادات هذه الأنشطة من الصعوبة بمكان، خاصة في ظل عدم وجود سوق خارجي لمخرجات كافة الأنشطة البيئية أو ذات الحساسية البيئية، وبالتالي يمكن الاستعانة بمفهوم الفرصة البديلة في تحديد قيمة إيرادات هذه الأنشطة. وفي حالة صعوبة استخدام هذا المفهوم لقياس إيرادات بعض الأنشطة يمكن استخدام مفهوم القيمة القائم على المنفعة التبادلية، وذلك من منظور التعويضات أو الحصص Ouids Pro Oues ١ .

٣/١ - أهمية تحليل سلسلة القيمة.

تبرز أهمية أسلوب تحليل سلسلة القيمة بصفة عامة في قدرة هذا الأسلوب على إعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن كافة الأنشطة الاستراتيجية للمنشأة، وتصنيفها إلى أنشطة تضيف للقيمة وأنشطة ولا تضيف للقيمة، وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التحسين المستمر في الأداء. ويمكن توضيح أهمية تحليل سلسلة القيمة من خلال ما يلي ٢:

تحديد الأنشطة البيئية/ ذات الحساسية البيئية الضرورية، والتي تضيف إلى القيمة، وتساهم في إرضاء العملاء وكافة أصحاب المصالح في المنشأة، وبالتالي توجيه الاهتمام نحو هذه الأنشطة وتدعيمها. على سبيل المثال الأنشطة الإنتاجية التي تستهلك الطاقة والموارد بنسب منخفضة، وينتج عنها نفايات في الحدود المسموح بها.

تحديد الأنشطة البيئية/ ذات الحساسية البيئية التي تضيف إلى القيمة حالياً ولكنها غير ضرورية، والتركيز الأساسي في هذه الحالة على الأنشطة التي قد تعاني من ضعف الكفاءة التكنولوجية (التكنولوجيا غير النظيفة)، وبالتالي يمكن التخلص منها بدون التأثير على شكل الإضافة إلى القيمة للمخرجات بواسطة وسائل مثل إعادة هندسة وتصميم الإنتاج والعمليات، والتعرف على الفرص من تحقيق هذه الخطوة يتطلب جهود مستمرة، وحسن إدارة من كافة

• تعتبر عملية استخدام هذه المفاهيم خارج نطاق الدراسة للمزيد يمكن الرجوع الى دراسة - أمجاد محمد الكومي، "مرجع سبق ذكره".

١ - د. سعيد العنزي، "محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الأعمال"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ١٣، العدد ٤٨، ٢٠٠٧م، ص ٨.

٢ - Surendra, P. Agrawal. and et al., "Continuous Improvement: An Activity – Based Model", Management Accounting Quarterly, Vol. 7, No. 3, Spring. 2006, pp. 15-16.

وحدات المنشأة للبحث الفعال عن هذه الفرص.

تحديد الأنشطة البيئية/ ذات الحساسية البيئية التي لا تضيف إلى القيمة ولكنها ضرورية، وبالتالي توجيه الاهتمام نحو الحد من هذه الأنشطة وآثارها البيئية بقدر الإمكان، أو دراسة إمكانية الاستعانة بأطراف خارجية للقيام بها.

تحديد الأنشطة البيئية/ ذات الحساسية البيئية الغير ضرورية والتي لا تضيف إلى القيمة، وينتج عنها آثار بيئية ضارة قد يصاحبها فرض غرامات مالية على المنشأة، وبالتالي يتطلب الأمر اتخاذ القرار بتوجيه الاهتمام نحو الاستغناء عنها، حيث تشكل هذه القرارات الغرض من وراء استخدام أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وتدعم من قدرة المنشأة على تحقيق مزايا تنافسية مستدامة مقارنة بمنافسيها.

كما أن تجزئة المنشأة الى مجموعة من الأنشطة في ضوء تحليل سلسلة القيمة، فان ذلك يؤدي إلى فهم سلوك التكاليف لديها (متضمناً في ذلك التكاليف البيئية) وتحديد مسبباتها الحالية والمستقبلية (كالتكاليف المحتملة لمواجهة التزام بيئي مستقبلي)، فضلاً عن أن ذلك يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة، عن طريق تحديد نقاط القوة والعمل على تجنب نقاط الضعف أو إزالتها، وإعادة تصميم المنتج أو العملية بالشكل الذي يلبي الاحتياجات البيئية للعملاء أو للمجتمع ككل^١.

ويتضح مما سبق، أن تحليل سلسلة القيمة يساهم في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التي تعزز من مواقفها في السوق، وذلك من خلال إمكانية تصنيف الأنشطة ذات الحساسية البيئية على مستوى سلسلة القيمة بشكل عام إلى أنشطة تضيف إلى القيمة، وأنشطة لا تضيف إلى القيمة، بحيث تتضمن الأنشطة التي تضيف إلى القيمة نوعين، يتمثل النوع الأول في الأنشطة الضرورية، وهي الأنشطة المولدة للإيراد، والتي يتم تأديتها بكفاءة، ولا يمكن الاستغناء عنها نظراً لأهميتها من وجهة نظر المنشأة وأصحاب المصالح، بالإضافة إلى زيادة قيمة المنتج كمنتج مستدام. بينما يتمثل النوع الثاني في الأنشطة غير الضرورية بالرغم من أنها تضيف قيمة للمنتج، ولكن يمكن التخلص منها بدون التأثير على شكل الإضافة إلى تلك القيمة، وذلك من خلال استخدام عدة أساليب مثل إعادة الهندسة والتصميم للإنتاج والعمليات باستخدام وسائل تكنولوجية صديقة للبيئة، بالإضافة إلى تحديد مدى إمكانية تأدية هذه الأنشطة بتكلفة أقل من قبل أطراف أخرى تتميز بسمعتها كمنشآت بيئية واجتماعية.

١ - سيد شحاتة سيد صميده، "استخدام أساليب المحاسبة البيئية لرفع القدرة التنافسية للصناعات النسيجية المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩، ص ١٠٨.

وبالنسبة للأنشطة ذات الحساسية البيئية التي لا تضيف للقيمة فإنها تتضمن كذلك نوعين، يتمثل الأول في الأنشطة الضرورية، وهي التي لا يترتب عليها زيادة في قيمة المنتج، ولكن لا يمكن التخلص منها نظراً لارتباطها بإتمام تنفيذ العملية الإنتاجية، وهو ما يتطلب رفع كفاءة أداء هذه الأنشطة، ومحاولة الحد من استخدامها، وبالتالي الحد من أثارها البيئية إلى الحدود التي يمكن قبولها. بينما يتمثل النوع الثاني للأنشطة التي لا تضيف للقيمة، بتلك الأنشطة غير الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية، ومن ثم ينبغي الاستغناء عنها، والتخلص من تكلفتها، حيث لا تؤثر عملية الاستغناء عن هذه الأنشطة على قدرة المنتج بالوفاء بالعرض المطلوب منه كمنتج بيئي مستدام. كما يجب الأخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرار الاستغناء عن أي نشاط التكاليف المترتبة على عدم تنفيذ هذا النشاط من غرامات، وتكاليف إزالة الأثار البيئية المترتبة على عدم القيام به، بالإضافة إلى تأثير ذلك على إمكانية فقدان المنشأة لحصة سوقية معينة أو عملاء حاليين أو محتملين.

٢ - أسلوب تحليل مسببات التكلفة:

تعتبر مسببات التكلفة بصفة عامة عن العامل أو الحدث الذي يتسبب في حدوث التكلفة. كما يقصد بها بالعوامل التي تؤثر في التكلفة، وتحدد في النهاية مقدار ما يصرف على عناصر التكلفة. وتقدم هذه العوامل تبريراً لمقدار الموارد المستهلكة عن طريق نشاط معين وكذلك تكلفته، وبالاستناد إلى هذه العلاقة السببية فإن هذا المسبب يكون مقياساً هاماً لتغير تكلفة النشاط. حيث يعرف مسبب التكلفة بمثابة المتغير الذي يقود أو يتسبب بحدوث تكلفة نشاط ما ويحركها نحو سلوك معين خلال فترة معينة.٤.

ويمكن القول، أن مسببات التكلفة تعبر عن العوامل التي تتسبب في حدوث التكلفة، كما تمثل الأساس الملائم لتحديد وتخصيص التكاليف على الأنشطة المختلفة، وبالتبعية على المنتجات التي استهلكت واستفادت من تلك الأنشطة، حيث تعبر عن مقدار استهلاك النشاط لموارده بشكل أكثر دقة، وبالتالي تتعدد وتتعدد مسببات التكلفة بتعدد وتنوع الأنشطة التي تمارسها منشآت الأعمال،

١ - د. تهناني محمود النشار "استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الإستراتيجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢، العدد ٤، ٢٠٠٣، ص ٩٨.

٢ - د. نبيل محمد مرسي، "مرجع سابق"، ص ٣٢٤.

٣ - د. صلاح بسيوني محمد عيد، "مسببات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث، ١٩٩٩م، ص ٣٤.

٤ Weygandt, Jerry J., Kimmel, Paul D. and Kieso, Donald, "Managerial Accounting Tool for Business decision making", John Wiley & Sons, Inc., United States, Sixth Edition, ٢٠١٢, p. ١٤٧.

وهو ما يتطلب تحليل لهذه المسببات من خلال ربط الأنشطة بالأحداث أو الظروف التي تسبب أو تحرك الحاجة للنشاط والموارد المستهلكة. وفيما يلي توضيح لمضمون تحليل مسببات التكلفة للأنشطة ذات الحساسية البيئية من منظور استراتيجي، وخطوات هذا التحليل، والأهمية المرجوة منه.

١/٢ - المنظور الاستراتيجي لتحليل مسببات التكلفة:

يعتمد أسلوب تحليل مسببات التكلفة -بصفة عامة - بتجميع التكاليف على أساس عدد كبير من أوعية التكاليف يحدد لكل منها مسبب التكلفة المسئول عن حدوثها^١. وذلك من خلال تحديد وإعطاء قيم كمية، وشرح لتأثير مسببات التكلفة^٢. ويختلف المنظور الاستراتيجي لتحليل مسببات التكاليف في إطار الإدارة الاستراتيجية للتكلفة عن المنظور التقليدي في إطار المحاسبة الإدارية التقليدية، في أن الأخير يعتمد في تفسيره لسلوك عناصر التكاليف على مسبب أداء وحيد للتكلفة هو حجم النشاط، حيث ينظر إلى التغيرات في التكلفة على أنها دالة في حجم النشاط. وفي هذا الخصوص تشير إحدى الدراسات^٣ إلى أن التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف تجاه التغير في حجم النشاط لا يفي بمتطلبات التحليل الاستراتيجي للتكلفة. فضلاً عن إفتقاره لمسألة التحليل والفحص الدقيق لسلوك التكاليف، من خلال دراسة العوامل الرئيسية المسببة والمحددة لمستوى التكلفة^٤.

وفي اتجاه آخر، تعكس مسببات التكلفة في إطار الإدارة الاستراتيجية للتكلفة فلسفة المنشأة في إدارة كافة مواردها، والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد. حيث تربط الأنشطة بالأحداث أو الظروف التي تسبب أو تحرك الحاجة للنشاط والموارد المستهلكة، وهو ما يترتب عليه توجيه إهتمام المنشأة نحو إدارة التكلفة في الأجل الطويل، وتحقيق مزايا تنافسية مستدامة، والذي يعكس بدوره المنظور الإستراتيجي لتحليل مسببات التكلفة^٥.

١ د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، مرجع سبق ذكره، ص ٧٨ .

٢ د. تهاني محمود النشار، "مرجع سبق ذكره"، ص ٩٧ .

٣ - احمد أبو الفتوح صالح، "مدخل ريادة التكلفة كأداة لترشيد القرارات الاستراتيجية في ظل التطورات المعاصرة في نظم المعلومات - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ١٩٩٨ م، ص ٨٦ .

٤ - د. نبيل محمد مرسي، "مرجع سبق ذكره"، ص ٣٢٤ .

٥ - عادل عبد الغني الزعيتري، "مرجع سبق ذكره"، ص ٩٦ .

ويتضح مما سبق، أن تحليل مسببات التكلفة من منظور استراتيجي يعد محور اهتمام الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، ويهتم بشرح لتأثير هذه المسببات على استهلاك الأنشطة للموارد المتاحة، وأثر ذلك على قدرة المنشأة على تحقيق مزايا تنافسية. وبالتالي يتمثل الغرض الأساسي لتحليل مسببات التكلفة للأنشطة ذات الحساسية البيئية، بفهم علاقات الارتباط بين هذه المسببات وبين حدوث تكاليف هذه الأنشطة في المراحل المختلفة لسلسلة القيمة، وتوفير المعلومات التحليلية والتفصيلية الملائمة -معبر عنها بقيم كمية - عن تلك العلاقات، والتي يمكن الاستفادة منها في تحديد وفهم التغيرات في سلوك التكاليف.

٢/٢ - مراحل تحليل مسببات التكلفة:

تمر عملية تحليل مسببات التكلفة بالعديد من المراحل أو الخطوات، بدءاً من تحديد الأنشطة، ومروراً بالحصص الفعلي لعناصر التكاليف، وتحديد مسببات التكلفة المحتملة، وفيما يلي توضيح لمراحل تحليل مسببات التكلفة لأنشطة سلسلة القيمة البيئية / ذات الحساسية البيئية.

١/٢/٢ - تحديد الأنشطة ذات الحساسية البيئية:

تتطلب هذه الخطوة توفير البيانات اللازمة لتحديد الأنشطة البيئية أو ذات الحساسية البيئية التي تمارسها المنشأة، والتي تستهلك مواردها، وتتسبب في حدوث التكاليف البيئية، حيث تساعد هذه البيانات في التعرف على المسببات المحتملة لهذه التكاليف. ويعد النشاط البيئي أو ذو الحساسية البيئية مستقلاً -عن الأنشطة الصناعية الأخرى - إذا توافرت لديه احد الخصائص التالية، وذلك كما يلي ١:

● يملك اقتصاديات بيئية مختلفة.

● يمثل نشاطاً بيئياً أساسياً.

● يمثل نشاطاً اقتصادياً أساسياً ولكنه ذو حساسية بيئية، سواء بصفته الذاتية أو بصفته نشاط له مدخلات (موارد) وله مخرجات (نافعة / ضارة)، وله ارتباطات بالأنشطة الأخرى، أم بصفته نشاطاً يلعب دوراً كبيراً في تشكيل خصائص المنتج التي تنعكس وتؤثر بشكل كبير على البيئة والموارد البيئية، سواء التي تنعكس وتؤثر بشكل كبير على البيئة والموارد البيئية أثناء استخدام المنتج، أو أثناء التخلص منه، أو كجزء منه، أو إعادة تدويره، أو إعادة استخدامه، أو استخدام جزء منه.

١ د. محمد بهاء الدين بديع القاضي، "دراسة تحليلية لمشكلات نظام معلومات المحاسبة الادارية البيئية مع التطبيق على قطاع الأعمال في مصر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠٠٢م، ص ٤٨٨ - ٤٨٩.

يملك مسببات تكلفة بيئية، وبالتالي هناك احتمال أن يكون مصدرا للتميز البيئي على مستوى النشاط، وعلى أساس التكاليف البيئية الأقل.

يمثل نشاطاً بيئياً أساساً، أو نشاطاً اقتصادي أو اجتماعي ذا حساسية بيئية، ويؤدي بواسطة منشآت أخرى بطريقة مختلفة.

ويساهم مدخل تحليل دورة الحياة Life – Cycle في فهم وتصنيف الأنشطة ذات الحساسية البيئية التي يتم القيام بها في كل مرحلة من مراحل دورة الحياة، كما يساهم هذا المدخل في تحديد الآثار البيئية الناتجة عن هذه الأنشطة، وتحديد فرص تحقيق التحسينات البيئية اللازمة^١. حيث أشارت إحدى الدراسات^٢ إلى أن مدخل تحليل دورة الحياة يساعد على التعرف على القضايا البيئية المتعلقة بالمنتج أو الخدمة، والأنشطة التي يتم القيام بها خلال كل مراحل دورة الحياة، والتي قسمها إلى ستة مراحل أساسية، هي: مرحلة التصميم، ومرحلة اقتناء الموارد الخام والطاقات، ومرحلة التصنيع، ومرحلة التعبئة، ومرحلة الاستخدام، ومرحلة الاستبعاد أو التخلص من المنتج.

كما يعد مدخل الإدارة على أساس النشاط ABM من أبرز المداخل التي تساهم في تحديد الأنشطة ذات الحساسية البيئية ومسببات تكلفتها، وقياس كفاءة أدائها، وإعادة تصميمها، بغرض تحسين الأداء، وتخفيض التكاليف^٣.

وتتمثل أهمية مرحلة تحديد الأنشطة ذات الحساسية البيئية، في أنها تساعد على التعرف على المسببات المحتملة للتكاليف البيئية لكل نشاط، وهو ما يتطلب إعداد قائمة بهذه الأنشطة على مستوى سلسلة القيمة -سواء الأنشطة الأساسية أو الداعمة- كل على حده. ويستعين المحاسب الإداري البيئي في هذه المرحلة أو الخطوة من تحليل النشاط بأفضل الأساليب الحالية أو المقترحة، في تجميع وتلخيص وتحليل البيانات والمعلومات الملائمة على أساس النشاط البيئي / أو النشاط ذي الحساسية البيئية، وصياغتها في شكل جدول أو مصفوفة أو خريطة Mab Activity

١ - د. نادية راضي عبد الحليم، "نحو تطوير منظومة المحاسبة الإدارية البيئية للمساهمة في التنمية المستدامة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، يوليو ٢٠٠٣م، ص ٣٦١.

٢ د. صفاء محمد عبد الدايم، "مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خامس في منظومة الأداء المتوازن (BSC) - دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠٣م، ص ٢٣٠ - ٢٣٣.

٣ هلال عبد الفتاح السيد عفيفي، "مرجع سبق ذكره"، ص ٨٣.

وهكذا ١٠. ويوضح الشكل التالي رقم (٢) مصفوفة بالأنشطة / الموارد البيئية لبعض الأنشطة ذات الحساسية البيئية.

الإجمالي	تكاليف الموارد مع التركيز على الجوانب البيئية						نوع النشاط	الأنشطة ذات الحساسية البيئية (كما هي معرفة في قاموس الأنشطة)
	التسهيلات	الطاقة	استهلاك	الخدمات	الموارد/المورد	الأفراد		
							داعم	التدريب المرتبط بالجوانب البيئية
							داعم	متطلبات المتابعة تنظيمياً
							داعم	تحديد نوعية الموردين/ المورد
							رئيسي	تشغيل وصيانة المعدات البيئية
							رئيسي	إعادة الهندسة لمقابلة الأهداف البيئية
							رئيسي	معالجة المخلفات الخاصة بالموقع
							رئيسي	إعادة تدوير المواد
							رئيسي	مناولة المواد الخطرة
							رئيسي	تخزين المواد والمخلفات الخطرة
							رئيسي	التخلص من المواد والمخلفات الخطرة

شكل رقم (٢)

مصفوفة الأنشطة والموارد الحساسية البيئية

المصدر:

- هلال عبد الفتاح السيد عفيفي، "مرجع سبق ذكره"، ص ٨٠.

١ د. محمد بهاء الدين بديع القاضي، "مرجع سبق ذكره"، ص ٤٩٣.

٢/٢/٢ - تبويب أو تصنيف مسببات التكلفة البيئية:

تختلف مسببات التكلفة باختلاف الأنشطة على مستوى سلسلة القيمة، وهو ما يتطلب معه ضرورة تحديد وتصنيف المسببات الحقيقية للتكلفة وفقاً لهذه الأنشطة. وبالتالي يتم تحديد مسببات التكلفة للأنشطة ذات الحساسية البيئية من خلال فحص العلاقات السببية بين استخدام الموارد (المدخلات) ومخرجات النشاط، والقيام بإجراء التحليل المحاسبي لعناصر التكاليف - باستخدام الملاحظة أو المقابلات الشخصية أو الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات - لإيجاد وتحديد العلاقات بين المسببات المحتملة وعناصر التكاليف. ويعتمد التحليل المحاسبي في المقابلة بين مسببات التكلفة وبين عناصر التكاليف اللازمة لأداء نشاط معين على فهم محاسب التكاليف الظروف الفنية للمنشأة ولطبيعة أنشطتها، كما أن هذه المقابلة قد تؤدي إلى الوصول إلى تحديد مسبب أو أكثر لكل عنصر تكلفة^١.

وتشير إحدى الدراسات^٢ إلى أن الوصول إلى تحديد مسبب التكلفة البيئية لكل عنصر يتطلب توفير المعلومات عن هدف النشاط، وطبيعته وخطوات أدائه، والآلة أو الشخص القائم به ومواصفاته، وتوقيت البدء في النشاط والانتهاج منه، وما هي مسببات أو مسببات الانحرافات الحالية والمحتملة، وكمية ونوعية الموارد الأخرى اللازمة لأداء النشاط بكفاءة وفعالية، والسياسات العامة أو التنظيمية أو الظروف الأخرى المرتبطة بوجود النشاط وبكيفية أدائه، والروابط بين هذا النشاط والأنشطة الأخرى، واتجاهها وقوتها، وأنسب مسببات التكلفة البيئية، وأنسب مسببات التفرد البيئي، ومعلومات عن نشاط مماثل والذي يعد الأفضل، وتحديد كمية ونوعية مخرجات النشاط سواء ضارة أم نافعة، وتحديد الأبعاد والآثار البيئية ذات الأهمية للنشاط، سواء مرتبطة بكمية ونوعية الموارد البيئية التي يستهلكها/يستخدمها أو مرتبطة بكمية ونوعية المخرجات التي ينتجها (بقصد أو بدن قصد).

ومن أبرز المشاكل التي يتطلب أن يعالجها تحليل مسببات التكاليف، ما يتعلق بتحديد عدد مسببات التكاليف التي يجب استخدامها، والمفاضلة بين مسببات التكاليف البديلة^٣. وقد اقترح (Shank) قائمة بديلة لمسببات التكلفة من منظور الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، شملت هذه القائمة نوعين أساسيين من مسببات التكلفة، وذلك كما يلي^٤:

- ١ - د. صلاح بسيوني محمد، "مسببات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، السنة الثامنة والعشرين، العدد ٣، سبتمبر، ١٩٩٩، ص ٣٥.
- ٢ - د. محمد بهاء الدين بديع القاضي، "مرجع سبق ذكره"، ص ٤٩٣.
- ٣ - د. تهاني محمود النشار، "مرجع سبق ذكره"، ص ٩٩.
- ٤ - Shank, J. K and Govindarajan, V., ., " op cit", PP. ٥٥-٥٧.

مسببات التكلفة الهيكلية Structural Cost Drivers: وترتبط باختيارات المنشأة لهيكلها الاقتصادي الأساسي، وهناك خمسة اختيارات إستراتيجية تشكل الهيكل الاقتصادي للمنشأة تتناول مجالات: حجم الاستثمارات، والمجال، والخبرة، والتكنولوجيا، ودرجة التعقد. وترتبط مسببات التكلفة الهيكلية بقرارات الإدارة الخاصة بالمفاضلة بين البدائل الاستراتيجية المختلفة والمرتبطة بهذه المجالات ١.

مسببات التكلفة التنفيذية (الإجرائية) Executorial Cost : وهي التي تحدد الموقف التكاليفي للمنشأة، ومقدرة المنشأة على تحقيق النجاح، وبالتالي تعكس العديد من المجالات، مثل: مشاركة العاملين في تنفيذ برامج التحسين، والإلتزام بمفاهيم الجودة الشاملة، والاستغلال الكفء للطاقة، وفعالية تصميم المنتج، وكفاءة تدفق الإنتاج، ودرجة الاستفادة من العلاقات مع الموردين والعملاء. وتتوقف مسببات التكلفة التنفيذية على قدر المنشأة بتنفيذ ما اختارته في إطار الهيكل الاقتصادي الذي تقرره، وبالتالي فإن هذه المسببات تتغير بشكل مطرد مع الأداء، وذلك بعكس مسببات التكلفة الهيكلية التي لا تتغير بتغير الأداء ٢.

وقدم أحد الباحثين ٣ أمثلة تطبيقية لبعض الشركات التي تصنف مسببات التكلفة وفقاً للأنشطة الأساسية لسلسلة القيمة، بدءاً من نشاط التصميم وانتهاءً بنشاط البيع وخدمات ما بعد البيع، إلا أن هذا التصنيف اقتصر على الأنشطة الأساسية لسلسلة القيمة ولم يشمل هذا التصنيف الأنشطة الداعمة، والتي قد تعتبر أو تتميز بارتفاع تكاليفها بالإضافة إلى أن تكاليفها أو غالبية تكاليفها تكون غير مباشرة.

ومن العرض السابق لمحاولات تصنيف مسببات التكلفة يتضح عدم وجود إجماع في الأدب المحاسبي على تصنيف موحد لهذه المسببات، مع تأكيد العديد من الدراسات ٤ على وجود اتفاق بأن حجم المنتج النهائي لم يعد هو المفسر الوحيد أو الأمثل لسلوك التكاليف، لعدم شموله على كافة خصائص سلوك التكلفة، وبالتالي فالمسببات الغير مرتبطة بالحجم - وإنما المرتبطة بحدوث عمليات معينة - تعد أكثر أهمية من المنظور الاستراتيجي لتحليل سلوك التكاليف.

١ - د. تهاني محمود النشار، "مرجع سبق ذكره"، ص ١٠٤.

٢ - د. عفاف مبارك محمد علي، "مرجع سبق ذكره"، ص ٧٨.

٣ - هورنجرن وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، "محاسبة التكاليف، مدخل إداري"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، السعودية. ٢٠٠٩م، ٢٩٤.

٤ على سبيل المثال:

- عادل عبد الغني الزعيتري، "مرجع سبق ذكره"، ص ١٠٣.

- يوسف عبد الباقي بخيت، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٣م، ص ٦٢.

وفي هذا الخصوص تشير إحدى الدراسات^١ إلى أن تبويب مسببات التكلفة وفقاً لأنشطة سلسلة القيمة، إلى مسببات تكلفة الأنشطة الأساسية، ومسببات تكلفة الأنشطة الداعمة، يعد أكثر ملاءمة لتطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من الناحية العملية، حيث يتميز هذا التبويب بإمكانية القياس والتعبير الكمي عن هذه المسببات، بالإضافة إلى وضوح هذه المسببات وسهولة ربطها بأنشطة القيمة. وبالتالي يمكن استخدام هذا التصنيف في تصنيف مسببات التكلفة لأنشطة سلسلة القيمة ذات الحساسية البيئية، إلى مسببات تكلفة الأنشطة ذات الحساسية البيئية الأساسية، ومسببات تكلفة الأنشطة ذات الحساسية البيئية الداعمة.

٣/٢ - أهمية تحليل مسببات التكلفة البيئية:

يساعد تحليل مسببات التكلفة -بصفة عامة - الإدارة على تحديد مناطق التغيير التي يجب أن تحدث في التكلفة. حيث تشير إحدى الدراسات^٢ إلى أن تحليل مسببات التكلفة البيئية يمكن من الحصول على معلومات تفيد في فهم سلوك عناصر التكاليف البيئية، ومن ثم التعرف على توقيت تغير التكاليف وأين يحدث هذا التغير، وكذلك إمكانية تحديد منابع حدوث التكلفة البيئية، ومصادر انبعاث لتلوث وحدوث الفاقد والتالف في المواد والمهمات أثناء عملية التصنيع وإنتاج المنتج النهائي، وبالتالي توجيه نظر الإدارة إلى أهمية تغيير الآلات الملوثة أو التي تسبب الفاقد بتكنولوجيا متطورة ونظيفة.

وينظر إلى أهمية أسلوب تحليل مسببات التكلفة البيئية بأهمية المعلومات التفصيلية والتحليلية التي يوفره هذا التحليل، والنتيجة من دراسة علاقات الارتباط بين مسببات التكلفة وبين حدوث تكاليف الأنشطة ذات الحساسية البيئية في المراحل المختلفة لسلسلة القيمة، ودراسة مدى إمكانية تخفيض الطلب على استهلاك الموارد من قبل الأنشطة، والتي يمكن الاستفادة منها في تحديد وفهم التغيرات في سلوك التكاليف، وفهم كيفية حدوث تكلفة كل نشاط وتغيرها. بالإضافة إلى تحديد مدى إمكانية تخفيض الطلب على استهلاك الموارد من قبل هذه الأنشطة، ومدى إمكانية التمييز بين الأنشطة التي تضيف إلى القيمة، وبين تلك التي لا تضيف للقيمة، وهو ما يؤدي بدوره إلى تدعيم جهود تخفيض التكاليف عن طريق تجنب الأنشطة ذات الحساسية البيئية المرتفعة التكلفة، والتي لا تتناسب مع عوائدها، أو قد تسبب أضراراً بيئية تفوق العوائد المرجوة منها، بالإضافة إلى توجيه الموارد نحو الأنشطة التي تخلق قيمة.

١ - عادل عبد الغني الزعيتري، "مرجع سبق ذكره"، ص ١١١.

٢ - احمد سعد عبد العزيز الفنة، "قياس تكاليف الجودة البيئية باستخدام نظام التكاليف على اساس النشاط مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٦م، ص ٨٩.

٣ - أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي.

يهتم أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي بدراسة الإمكانيات والطاقت المادية والبشرية والمعنوية المتاحة للمنشأة، ومدى إمكانية تفعيل تلك الإمكانيات واستخدامها بالشكل الذي يحقق أبعاد التميز، بالإضافة إلى دراسة وتحليل البيئة الخارجية وانعكاساتها على أداء المنشأة وتكاليفها، خاصة ما يتعلق بأداء وإمكانيات المنافسين واحتياجات العملاء^١. وبالتالي يضيف هذا الأسلوب مهام جديدة للمحاسب الإداري، وذلك بضرورة توسيع نطاق التركيز المحاسبي لديه ليشمل البيئة الخارجية إلى جانب البيئة الداخلية للمنشأة. وفيما يلي توضيح لفلسفة تحليل الموقف الاستراتيجي، وخطوات هذا التحليل، والأهمية المرجوة، مع التركيز على الجوانب والآثار المتوقعة لأنشطة ذات الحساسية البيئية .

١/٣ - فلسفة تحليل الموقف الاستراتيجي:

يعد أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي الأسلوب الثالث من أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف. حيث أشارت إحدى الدراسات^٢ إلى أنه بالرغم من قيام محاسبي التكاليف بتجميع وقياس وتحليل معلومات التكاليف المختلفة بصورة أو بأخرى، إلا أن هناك حاجة إلى التركيز على بعض جوانب تحليل التكاليف وفقاً للإستراتيجيات التي تتبعها المنشأة لدعم المزايا التنافسية الخاصة بها.

ويتم تحليل الموقف الاستراتيجي للمنشأة عن طريق التحليل الداخلي لنقاط القوة والضعف للمنشأة، وكذلك التحليل الخارجي للفرص والتهديدات البيئية، ويعتمد هذا التحليل على افتراض أن الاستراتيجية الفعالة تعتمد على التوافق السليم ما بين القدرات الداخلية للمنشأة ممثلة في نقاط القوة والضعف، وبين موقفها الخارجي ممثل في الفرص والتهديدات، ومن شأن هذا التوافق تعظيم قوة المنشأة، والحد من نقاط الضعف والتهديدات التي تواجهها.

ووفقاً لذلك، يتطلب تطبيق أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي توفير المعلومات عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، مع ضرورة التركيز على بعض جوانب التحليل بما يتلاءم مع الإستراتيجيات التي تتبناها المنشأة، وبما يؤدي إلى توفير المعلومات المناسبة لإدارة تلك الإستراتيجيات وتحقيق أهدافها^٣. حيث يختلف الدور الذي تلعبه أساليب قياس وتحليل التكلفة

١ - د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، "مرجع سبق ذكره"، ص ٨٠ .

٢ د. جسين محمد عيسى، "إطار مقترح لإستخدام هندسة نظم المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات التسعير"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٧م، ص ١٨٥ .

٣ - عادل عبد الغني الزعيتري، "مرجع سبق ذكره"، ص ١١١ .

باختلاف الطريقة التي اختارتها المنشأة للتنافس في بيئة الأعمال الحديثة، والتي تتمثل في خيارين استراتيجيين هما: الريادة في مجال خفض التكلفة، والتميز في تقديم المنتج^١. وذلك من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية^٢:

- ما هي الأهداف العامة أو الرئيسية للمنشأة؟
- ماهي نوعية أسواق المنشأة (محلية، إقليمية، عالمية)؟
- ما هي الإتجاهات التي تؤثر في تلك الأسواق؟
- ما هي الهياكل التنظيمية والمالية والتكليفية التي تحقق للمنشأة أفضل النتائج؟

ويتضح مما سبق، أن أسلوب تحليل الموقف الإستراتيجي يهتم بتحليل البيانات البيئية الداخلية والخارجية للمنشأة، ومحاولة الاستفادة من نواحي القوة في الأداء الداخلي لمواجهة التهديدات الخارجية وخفض آثارها السلبية، بالإضافة إلى الاستفادة من الفرص التي قد تظهر من التحليل الخارجي لبيئة المنشأة في توفير المعلومات اللازمة لتدعيم أوجه القصور في الأداء الداخلي، وبالتالي اختيار وصياغة استراتيجيات المنشأة التنافسية الملائمة وفقاً للمعلومات التي تسفر عن هذا التحليل، وبما يمكن من المساعدة في اختيار تنفيذ وتقويم عملية إدارة الاستراتيجية التي تتبناها المنشأة بفاعلية.

وفي ضوء اهتمام منظمات الأعمال بالجوانب البيئية والنظر إليها باعتبارها جوانب إستراتيجية، والتي في ضوءها تتحدد الأهداف الاستراتيجية الواجب تحقيقها، للوصول إلى مركز استراتيجي وتنافسي متميز، يبرز مفهوم تحليل الموقف الاستراتيجي كمفهوم يهتم بإبراز الجهود اللازمة لتحليل البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة ذات الصلة بهذه الجوانب، ومدى تأثيرها على اختيار وتنفيذ وتقويم استراتيجيات المنشأة ذات التوجه بالسوق، والمتمثلة باستراتيجيات التكلفة، وإستراتيجية التميز.

٢/٣ - مراحل تحليل الموقف الاستراتيجي:

يتطلب تحليل الموقف الاستراتيجي لمنشآت الأعمال القيام بالعديد من المراحل ابتداءً من تقييم البيئة المحيطة بالمنشأة بشقيها الداخلي والخارجي، ومروراً بتحديد البدائل الاستراتيجية، وأخيراً الاختيار الاستراتيجي. وفيما يلي توضيح لهذه المراحل في ضوء اعتبار الجوانب البيئية كجوانب إستراتيجية.

^١ -Wilson, R. M. S., "Strategic Cost Analysis", *Management Accounting*, Oct., ١٩٩٠, pp. ٤٢ - ٤٣.

^٢ - د. سمير ابو الفتوح صالح، "مرجع سبق ذكره"، ص ٦٦.

١/٢/٣: تحليل البيئة المحيطة بالمنشأة:

يقصد بالبيئة المحيطة بالمنشأة - بصفة عامة - بإجمالي القوى والعوامل التي تحيط بها، والتي لها تأثير حالي ومحتمل على نجاح المنشأة، وبصفة عامة يجب التمييز بين البيئة الخارجية العامة للمنشأة، والبيئة الداخلية الخاصة لها، وذلك كما يلي ١:

١/١/٢/٣ - البيئة الخارجية العامة:

وتشمل العوامل والقوى التي تؤثر على كافة منشآت الأعمال، ولا تخضع لسيطرة ورقابة إدارة المنشأة، كما تكشف عن الفرص والتهديدات الرئيسية التي تواجه المنشأة، وبالتالي لها تأثير مباشر على قدرة الإدارة على وضع استراتيجيات تمكنها من استغلال الفرص وتجنب أو تقليل من تأثير التهديدات، ومن أهمها: العوامل والقوى الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، والتكنولوجية ٢. وفيما يلي تناول لهذه العوامل:

أ - العوامل الاقتصادية: وترتبط بطبيعة واتجاه الاقتصاد الذي تعمل فيه المنشأة، مثل: مستوى الدخل، اتجاهات الأسعار، التطور التكنولوجي، معدلات الأجور، الإنتاجية، وعوامل أخرى، ويجب على كل منشأة أن تأخذ في الاعتبار الاتجاهات الاقتصادية في القطاعات التي تؤثر على صناعتها، ومن ثم على الجاذبية الممكنة للعديد من الاستراتيجيات، حيث تعمل هذه العوامل كإطار لتنبؤات المنشأة فيما يتعلق بالمبيعات، والحصة السوقية، وتحديد الأجور، والاتجاهات الاقتصادية الأخرى المرتبطة بنشاط المنشأة. فعلى سبيل المثال يجب على المنشأة أن تدرس مستوى دخل الفرد المتاح للأنفاق الاختياري، وميل الأفراد للأنفاق مقابل الحصول على منتجات ذات مزايا بيئية واجتماعية قد تفوق أسعارها بعض مثيلاتها من المنتجات التي لا تحمل هذه المزايا.

ب - العوامل الاجتماعية: وتتضمن العوامل التي تؤثر على المنشأة من المعتقدات، والقيم، والاتجاهات، والآراء، وأساليب حياة الأفراد في البيئة الخارجية للمنشأة، وتتميز هذه العوامل بأنها ذات تغير ثابت ناتج من جهود الأفراد لإشباع رغباتهم وحاجاتهم، وذلك بالتحكم والتكيف مع العوامل البيئية. كما أن العوامل الاجتماعية ترتبط بتوقعات المجتمع تجاه منشآت الأعمال، حيث تشعر الدول والمجتمعات اليوم بأهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية، وبالتالي فإن المنشآت التي تعمل بأسلوب صديق للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها

١ - د. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، د. رمضان فهيم غربية، "التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن"، المكتبة العصرية، المنصورة، ٢٠٠٦، ص ٣٥ - ٤٥.

٢ - د. باسم شمس الدين، "الإدارة الاستراتيجية"، غير مبين دار النشر، ٢٠٠٤م ص ١٣٤.

كمنشات صديقة للبيئية ١ .

ج - العوامل السياسية والقانونية: يعد اتجاه واستقرار العوامل السياسية اعتبار رئيسي بالنسبة لمنشات الأعمال، خاصة فيما يتعلق بوضع إستراتيجية هذه المنشآت، حيث تحدد العوامل السياسية بمثابة المقاييس القانونية والتنظيمية التي يجب أن تعمل بداخلها المنشآت، وتوضع القيود السياسية عليها من خلال قرارات التجارة العادلة، ومنع الاحتكار، وبرامج الضرائب، وتشريعات الحد الأدنى للأجور، وسياسات التلوث، والتسعير، وتحركات أخرى تهدف إلى حماية كافة أصحاب المصالح .

وتمثل هذه العوامل بشكل عام فرص أو تهديدات لمنشات الأعمال، كما أن الاعتماد المتبادل فيما بين الاقتصاديات، والأسواق، والحكومات قد جعل من المحتم على المنشآت أن تأخذ في الاعتبار التأثير المحتمل للمتغيرات السياسية والقانونية على وضع وتنفيذ الاستراتيجيات التنافسية. بالإضافة إلى أن العوامل القانونية المتعلقة بالالتزامات البيئية والاجتماعية التي أصبحت مفروضة على منشآت الأعمال، وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الإلتباع لحماية البيئة، وحقوق العاملين، والمجتمعات المحلية، وقد أصبح الإلتزام بتلك القوانين والتعليمات سبب رئيسي لتحقيق التكاليف البيئية.

د - العوامل التكنولوجية: يجب على منشآت الأعمال لكي تتجنب التقادم في تكنولوجيا الإنتاج، أن تكون على دراية بالتغيير التكنولوجي، خاصة الذي قد يؤثر على صناعتها، حيث يمكن أن توفر استخدام هذه التكنولوجيا منتجات جديدة، وتحسين المنتجات القائمة، وتحسين أساليب التصنيع والتسويق. وتمثل القوى التكنولوجية فرص وتهديدات رئيسية يجذب أخذها في الاعتبار عند وضع استراتيجيات التنمية المستدامة، ويمكن للتطورات التكنولوجية - خاصة ما يعرف بالتكنولوجيا النظيفة - أن تؤثر بصورة ملموسة على سلع المنشأة، وخدماتها، وأسواقها، ومورديها، وموزعيها، ومنافسيها، وعملائها، وعملياتها الإنتاجية والتسويقية، وأن تؤدي إلى تغيير في قيم وتوقعات كافة هذه الأطراف، بالإضافة إلى مركزها التنافسي.

كما أن الاستخدام التكنولوجي الذي يتميز بمعدلات منخفضة لاستهلاك الطاقة والآثار البيئية المترتبة على هذا الاستهلاك، يمكن أن يخلق أسواق جديدة تهتم بمنتجات مستدامة، ويؤدي إلى تحسين مواصفات المنتجات القائمة. بل إن استخدام تكنولوجيا نظيفة يؤدي إلى خفض التكلفة نتيجة إيجاد دورات إنتاجية اقصر لا تعتمد المهارات الفنية، وتغيير في قيم وتوقعات العاملين، والمديرين والعملاء، وكل ذلك يساهم في خلق مزايا تنافسية جديدة أكثر قوة من

١ - د. حسين محمد عيسى، "مرجع سبق ذكره"، ص ٧٦٥.

المزايا الحالية. كما تشكل القضايا ذات البعد التكنولوجي الأولوية في كل قرار مهم تتخذه الإدارة، وتعد القدرة على الاقتراب من تخطيط التكنولوجيا بصورة تحليلية وإستراتيجية من الأمور الحاسمة لاتخاذ تلك القرارات، والتي تعتمد على تحليل للفرص والتهديدات المصاحبة للتكنولوجيا المستخدمة أو المرغوب في استخدامها، وعلى تقييم الأهمية النسبية لتلك العوامل بالنسبة للإستراتيجية الكلية للمنشأة.

٢/١/٢/٣ - البيئة الخارجية الخاصة:

تتضمن البيئة الخارجية الخاصة مجموعة العوامل التي تقع في حدود تعاملات المنشأة، ويختلف تأثيرها من منشأة لأخرى، كما يمكن الرقابة عليها والتأثير فيها، وتعد أكثر تأثيراً على منشآت الأعمال من بيئتها العامة، وبالتالي فإن الإدارة تخصص وقتاً وجهداً أكبر لمتابعتها^١. وتتوقف عملية التفرقة بين العوامل البيئية الخاصة والعامة على مدى قوة وارتباط العامل بمجالات أنشطة المنشأة، فكلما كان التأثير مباشراً وفورياً وذو علاقة ارتباط قوية بالمنشأة كان العامل خاص، وإذا كان التأثير عام وضئيل المدى ويمكن للمنشأة التكيف معه، فإن العامل البيئي في هذه الحالة يميل إلى أن يكون من عوامل البيئة العامة^٢.

وتضم البيئة الخارجية الخاصة العديد من المجموعات من أهمها العملاء، الموردين، المنافسين، ويضاف إليهم جماعات الضغط. والغرض من تحليل البيئة الخاصة بالمنشأة يكمن في توفير كافة المعلومات الضرورية للتعرف على الفرص والتهديدات الخارجية التي تؤثر في إستراتيجية المنشأة. وفيما يلي توضيح لهذه العوامل^٣:

أ - العملاء: وتمثل شريحة المستهلكين الحاليين والمحتملين الذين تتعامل معهم المنشأة، وبالتالي من المهم تحديد نوعية العملاء، وتقسيماتهم، ودراسة وتحليل سلوكهم وتفضيلاتهم وأنماطهم الاستهلاكية تجاه المنتجات المستخدمة، والتعرف على الدخل والقوة الشرائية، وخاصة ما يتعلق بالإنفاق على منتجات المنشأة، ومدى استعدادهم لزيادة هذا الإنفاق مقابل الحصول على منتجات بيئية ليس لها أضرار بيئية. فالعملاء يميلون لصالح الريادة في الاهتمام بالبيئة، أو المنشآت التي لها مساهمات اجتماعية، كما يدعم العملاء المنتجات بسلوك شرائهم إضافة إلى تأثيرهم على الترتيب النهائي للمنتجات، حيث يفضل العملاء في النهاية المنتج الذي يسهل

١ - الحسين محمد العزازي "إطار مقترح للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية - دراسة نظريه تطبيقيه"، رسالة

دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، ١٩٩٧، ص ٣٧.

٢ - د. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، د. رمضان فهيم غربية، "مرجع سبق ذكره"، ص ٤٣

٣ المرجع السابق، ص ٣٩.

التخلص منه من خلال القنوات الشرعية (صناديق النفايات أو القمامة) دون أدنى مسئولية عليه^١. فالمستهلك اليوم يرغب في شراء منتج يسهل التخلص منه أو إعادة تدويره، مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج والتسويق، ويترتب على ذلك تكاليف تزيد من الفرص والتهديدات التي تواجه المنشأة والتي يجب أخذها في الاعتبار عند اختيار الاستراتيجية. لذا تسعى معظم المنشآت نتيجة لظروف المنافسة المتزايدة في السوق إلى العمل بعناية شديدة تجاه العملاء الحاليين والمحتملين، ودراسة احتياجاتهم، لمساعدتهم على تحقيق متطلباتهم البيئية وتحديد فرص التحسين وتطوير برامجها لكسب رضاهم من خلال مراقبة وتحسين التأثيرات البيئية، وتقليل حجم نفقات مواد التغليف، ومعالجة المياه، والإدارة الجيدة للنفايات. ولذلك من الأهمية أن تحدد المنشأة من هم العملاء الحاليين والمحتملين، ودراسة احتياجاتهم ورغباتهم، وتحليل ربحيتهم، وكذلك التكاليف التي قد تتحملها المنشأة تجاه تلبية هذه الاحتياجات، بالإضافة إلى التكاليف التي يتحملها العملاء لفترة ما بعد الشراء لمنتجات المنشأة، لما لذلك من تأثير على الفرص والتهديدات المحتملة على إستراتيجيات المنشأة.

ب - الموردون: ويمثلون مصادر توريد المواد الخام والعدد والآلات والأدوات اللازمة لعمليات وأنشطة المنشأة، ويعد الاهتمام بالبيئة من العناصر الهامة في مرحلة الحصول على المواد الخام. وهو ما يتطلب تحديد الموردين ومراكزهم تجاه تعاملهم مع البيئة ومساهماتهم المجتمعية، والكميات والنوعيات والجودة المتاحة لدى كل مصدر، والوقوف على الأسعار المتاحة لدى كل مصدر وربطها بالنواحي الأخرى كالجودة، والوقت، والتسليم، والكمية، والخصم، ومدى مناسبة ذلك لأنشطة والتزامات المنشأة، مع مراعاة التزام المصدر بالمعايير السلامة البيئية والمساهمة المجتمعية (سمعته في السوق)، وان لا تحتوي المواد الخام على أي مواد سامة تهدد صحة الانسان والبيئة.

وتوفر دراسة وتحليل كافة العوامل السابقة توفير المعلومات اللازمة للإدارة لتحديد تأثيرها على المنشأة وتكاليفها والفرص والتهديدات التي يجب أخذها في الاعتبار عند الاختيار الاستراتيجي.

ج - المنافسين: يمثل المنافسين المنشآت الأخرى التي تقدم نفس منتجات المنشأة أو بدائلها، ولهذا يجب دراسة وتحليل موقفهم السوقي، وقدراتهم من خلال معرفة الحصة السوقية، والصورة الذهنية عن كل منافس لدى عملائهم، والمميزات الخاصة بمنتجاتهم، خاصة فيما يتعلق بالبيئة،

١ - شريف رأفت أحمد حافظ، "إطار مقترح لترشيد لتكاليف البيئية باستخدام مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف -دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩م، ص ٩٣.

ونوع التكنولوجيا المستخدمة كتكنولوجيا نظيفة، والطاقة الإنتاجية، ومهارات العاملين لديهم، وراس المال والمديونية، وغيرها من النقاط التي تساعد على تحديد موقف كل منافس بما يفيد المنشأة في تحديد موقفها من هؤلاء المنافسين، وتحديد أسباب الاختلاف والتميز بين المنشأة ومنافسيها، من حيث الأداء والتكلفة، وكل ذلك يساعد المنشأة في بناء استراتيجياتها.

د - جماعات الضغط: ويقصد بها بكافة التكتلات التي تشكل ضغط على المنشأة، وتؤثر على سياساتها وقراراتها، وبالتالي يجب اخذ الفرص والتهديدات التي تشكلها هذه الجماعات عند الاختيار الاستراتيجي. ومن أهم هذه الجماعات، نقابات العاملين، والحكومة، ومنظمات الحفاظ على البيئة، والمجتمعات المحلية. ويتطلب معرفة أهداف كل مجموعة ضغط من هذه المجموعات، سواء كان الهدف الحد من النفايات والتلوث البيئي، أو تحقيق معايير السلامة المهنية، أو تحفيز المنشأة للمساهمة في التنمية المجتمعية، أو الالتزام بالتعليمات البيئية.

ويساهم فهم طبيعة تعارض المصالح والأهداف بين هذه المجموعات في وضع اليد على العلاقة بينها، ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين صورة المنشأة لديهم كمنشأة تهتم بقضايا البيئة. حيث أن الصورة السلبية للمنشأة تؤثر على المركز التنافسي لها، ومن ثم على مدى الاستثمار فيها^١. كما تؤثر هذه الجماعات في تحديد نمط الإنتاج، وبرامج الصحة والسلامة المتبعة في المنشأة، وغيرها من المتطلبات التي يترتب عليها تكاليف يجب أخذها في الاعتبار عند اختيار وتنفيذ إستراتيجية المنشأة.

ويتضح مما سبق، أن تحليل البيئة الخارجية العامة و الخاصة بالمنشأة، يهدف إلى تحديد الأهمية النسبية للمتغيرات والعوامل البيئية التي تشكل الفرص والتهديدات التي تواجهها المنشأة، لمعرفة ما هي الفرص المتاحة التي يمكن استغلالها، وما هي التهديدات التي ينبغي على المنشأة أن تتفادها. وبالتالي التخطيط الإستراتيجي لاستغلال تلك الفرص أو التقليل من الآثار السلبية للتهديدات التي قد تواجهها المنشأة. ويتطلب بناء وتطوير وتنفيذ وتقويم استراتيجيات تنافسية النظر إلى الجوانب البيئية باعتبارها جوانب إستراتيجية، وتوفير العديد من البيانات والمعلومات ذات الصلة بالظروف والأحداث المرتبطة بالبيئة الداخلية والخارجية التي تعمل فيها المنشأة. وبالتالي يعد توافر قواعد بيانات عن معلومات التكاليف البيئية الملائمة عن الظروف والأحداث المرتبطة بالبيئة الداخلية والخارجية التي تعمل فيها المنشأة، من أهم مقومات بناء وتطوير وتنفيذ وتقويم تلك الاستراتيجيات.

١ - محمد كمال بطون، "التسويق البيئي لمنظمات الأعمال المصري وأثره على الميزة التنافسي - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٦م، ص ٣٦.

٢/٢/٣ - تحليل البيئة الداخلية للمنشأة:

تعكس البيئة الداخلية للمنشأة طاقات وإمكاناتها المادية والإنسانية والمادية الحالية والمستقبلية، وقيم أفراد الإدارة العليا الخاصة بها، والتي تؤثر إلى حد كبير على أهداف واستراتيجيات المنشأة، ومن خلال تحليل البيئة الداخلية تستطيع المنشأة أن تحدد ما تستطيع القيام به، بمعنى التحركات التي تسمح بها مواردها، وقدراتها، وكفاءتها الأساسية في تطوير الميزة التنافسية المستدامة، لأنها تسمح للمنشأة بأداء أنشطة معينة ينتج عنها الميزة التنافسية، فضلا عن تحديد استراتيجيات المنشأة^١.

ويصدد تقييم البيئة الداخلية للمنشأة - تحديد لنقاط القوة والضعف - يتعين دراسة وتحليل الجوانب التالية^٢:

أ - التسويق: ويتعلق بالأدوات التي تستخدمها المنشأة لإشباع احتياجات العملاء من خلال عملية التبادل، وبالتالي يتطلب دراسة هذه الأدوات من حيث الكفاءة، والمعوقات التي يمكن أن يواجهها، ومدى فاعلية الإعلان والترويج، والخدمات المقدمة للعملاء، ومدى إمكانية فتح أسواق جديدة، بالإضافة إلى مدى إمكانية تلبية المنشأة لرغبات العملاء واحتياجاتهم، ومستوى الرضا عن منتجات المنشأة. ويجب التركيز على إدراج القضايا البيئية ضمن الأدوات التسويقية، عن طريق خلق قيم بيئية معينة للعملاء، ومن ثم إنشاء قطاعات تسويقية صديقة للبيئة في السوق، حيث تشير إحدى الدراسات^٣ إلى أن استخدام المنشآت للتسويق البيئي يعكس اعترافها بمسئوليتها البيئية والاجتماعية، ولا يترك منشآت الأعمال منغلقة على تحقيق أهدافها، من خلال مراعاتها لأهداف أصحاب المصالح التي تتأثر من أنشطتها.

ب - الإنتاج والعمليات: وترتبط بالعديد من العوامل المرتبطة بإدارة العملية التحويلية والإنتاجية اللازمة لخلق المنفعة الشكلية للمنتج، والتي من أبرزها: التصميم والإنتاج، وحجم الأصول التشغيلية، والطاقة الإنتاجية المتاحة، والطاقة المستغلة، ونوع التكنولوجيا المستخدمة، والموقع، والمواد المستخدمة كمدخلات، ومواد التغليف، وغيرها من العوامل التي يجب أن تراعى فيها المنشأة إنتاج منتج صديق للبيئة (مستدام)، ولا ينتج عن العمليات الإنتاجية أضرار بيئية. وبالتالي يعد تقييم هذه العوامل من النواحي الهامة للوقوف على نقاط القوة والضعف في هذا المجال حتى تتمكن المنشأة من اختيار الاستراتيجية المناسبة.

١ - د. باسم شمس الدين، "مرجع سبق ذكره"، ص ٢٠٦.

٢ - د. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، د. رمضان فهيم غربية، "مرجع سبق ذكره"، ص ٤٣.

٣ - محمد محمد كمال بطور، "مرجع سبق ذكره"، ص ٢٧.

ج - التمويل: يهتم بالبحث عن مصادر الأموال واستخدامها في المنشأة، وإجراء عمليات التخطيط المالي، بالإضافة إلى بحث موقف السيولة، والريحية، والاهتمام بإدارة الأموال الداخلية والخارجية، وبحث تطور قيمة الأسهم، وتقدير أعباء الديون. والهدف من كل ذلك الوقوف على مدى الاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة للمنشأة من عدمه.

د - الأفراد: وترتبط بمختلف سياسات الأفراد، وذلك من حيث الاختيار، والتعيين، والتدريب، وتنمية القدرات، ومستوى الخبرة، وتوفير جو العمل المناسب، وبحيث تركز هذه السياسات بشكل أساسي على مبادئ أخلاقية العمل. مما يؤثر إلى حد كبير على تنفيذ الاستراتيجيات التي تتبناها المنشأة.

هـ الهيكل التنظيمي: يجب دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي بمختلف أبعاده، وتقييم درجة المركزية أو اللامركزية التي يتم تطبيقها، مدى فعاليتها في تحقيق أهداف المنشأة، كما يجب دراسة سياسة اتخاذ القرارات، ودرجة المسؤولية التي تقع على كل مستوى تنظيمي، إضافة إلى دراسة كافة عناصر الاتصال بما فيها هياكل التقارير، والعلاقات بين المستويات الإدارية وبعضها البعض، وبينها وبين المستويات التنفيذية من جهة أخرى.

ويتضح مما سبق أن تحليل البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة يهدف إلى توفير المعلومات عن الظروف والعوامل المرتبطة بها، ومن ثم التعرف على الفرص والتهديدات التي يمكن أن تنتج عن هذا التحليل، والتي يجب أخذها في الاعتبار عند دمج الجوانب البيئية في استراتيجيات المنشأة، ويتركز هذا الدور بصفة رئيسية في مرحلة تخطيط وبناء الاستراتيجية من مراحل الإدارة الاستراتيجية.

٣/٣ - تحديد البدائل والفرص والتهديدات:

يتمثل الغرض الأساسي من هذه المرحلة في محاولة الاستفادة من المعلومات الناتجة عن المرحلة السابقة - تحليل البيئة الخارجية والداخلية للمنشأة - والمرتبطة بتحديد نواحي القوة والتميز في الأداء، إضافة إلى تحديد الفرص الخارجية اللازمة لتدعيم نواحي الضعف وأوجه القصور في الأداء الداخلي للمنشأة. ويعد تحليل سوات SWOT من أبرز الأدوات التي يمكن أن تستخدمها منشآت الأعمال في هذا الخصوص. والذي يعرفه احد الباحثين بأنه إطار عام لممارسة تحليل العوامل الرئيسية في البيئة المحيطة بالمنشأة، والتي تشكل جوانب القوة والضعف لديها، وبنا يساعد

على تحديد وبناء الاستراتيجيات وفقاً للتوافق بين البيئة والمنشأة^١.

وتبرز أهمية سوات SWOT في انه يوفر للإدارة صورة واضحة ومتكاملة عن كافة البدائل الاستراتيجية المختلفة، وبالتالي إمكانية اختيار الاستراتيجية المناسبة من بين البدائل المتاحة، خاصة في ظل تعدد وتنوع الاستراتيجيات، التي يمكن للمنشأة الاختيار من بينها في سبيل الحصول على مزايا تنافسية بما فيها المزايا البيئية التي تضمن لها تحقيق أهدافها^٢. حيث يمكن استخدام هذا التحليل لاختيار الاستراتيجيات التي تؤكد على تحقيق أفضل تكيف بين هذه البدائل البيئية. وهو ما يتضح من خلال الشكل التالي رقم (٣)

نقاط القوة	نقاط الضعف
- موقف مالي قوي نسبياً مع ثبات الزيادة في الأرباح.	- التركيز على العائدات في المدى القصير، وعدم وجود رؤية على المدى الطويل (١٠ سنوات وما بعدها).
- القدرة على إنتاج منتجات ذات القيمة المضافة.	- التركيز على الكمية (الإنتاج) بدلاً من توفير المنتجات والخدمات ذات القيمة المضافة.
- إمكانية جديدة لاختراق الأسواق المتطورة.	- فهم محدود عن مفهوم استدامة المنشأة والمنافع المحتملة.
- إمكانية لتحسين صورة وسمعة المنشأة في السوق..	- استهلاك الطاقة وانبعاثات CO ₂ عالية نسبياً.
- علاقات جيدة مع المجتمعات المحلية	- فقدان الدخل نتيجة الصور السلبية المحتملة.
- تحسين العلاقة مع الحكومة وهيئات الرقابة.	- ارتفاع عدد الوفيات نسبياً نتيجة الحوادث، إضافة إلى ضياع الوقت
- أظهار المسؤولية البيئية.	- عدم وجود نظام رسمي للإدارة البيئية.
- إمكانية للتعويض عن انبعاثات CO ₂ من خلال إدارة الغابات والتشجير	- معدل دوران العمالة مرتفع نسبياً.
- التركيز الصريح على الصحة والسلامة.	- عدم كفاية الاتصالات الداخلية.
	- انخفاض النسبة المئوية للنساء والأقليات

١ منى سالم مرعي، "استخدام مفهوم التحليل الاستراتيجي (SWOT) في تحقيق إستراتيجية الريادة في التكلفة ودعم القدرة التنافسية"، مجلة بحوث مستقبلية، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء، العدد الحادي والثلاثون والثاني والثلاثون، ٢٠١٠م، ص ٨٦.

٢ المرجع السابق، ص ٩٨.

<p>العرقية في المناصب العليا.</p>	<p>- إنشاء إجراءات الرقابة على الجودة. - الفائدة المرتفعة نسبياً للعاملين في البيئة والاستدامة.</p>
<p>التحديات</p> <p>- التشريعات الصارمة على نحو متزايد. - زيادة الوعي العام بالاستدامة و أنشطة جماعات الضغط. - النزاعات والصراعات مع المجتمعات المحلية ومجموعات الضغط . - استمرار عدم فهم قضايا الاستدامة، ومجالات العمل التي تؤثر على الاستدامة ، وعدم القدرة على الاستجابة للحكومة وغيرها من مبادرات الاستدامة. - فقدان الدخل بسبب زيادة تكاليف المنتجات 'الخضراء' والضرائب. - عدم وجود بيانات خاصة بالقضايا البيئية والاجتماعية. -زيادة الحوادث البيئية. والأمراض المهنية التي تؤدي إلى التقاضي والدعاوي السلبية. - عدم القدرة على اختراق أسواق جديدة في الأجل الطويل نتيجة لضعف الصورة البيئية والاجتماعية للمنشأة.</p>	<p>الفرص</p> <p>- مزيد من تحسين العلاقة مع المجتمعات المحلية من خلال الالتزام بتحقيق الاستدامة -تحسين العلاقات مع الحكومة و الهيئات التنظيمية. -الحد من المخاطر البيئية والحوادث . - تحديد أوجه القصور وتحسين كل من الوضع المالي والأداء البيئي من خلال التقييم الذاتي والرقابة البيئية - تحسين الاتصالات الداخلية والخارجية وتحسين العلاقات العامة. - التحفيز المتزايد للعاملين والذي يشكل فرصة لجذب والاحتفاظ بالنوعية الجيدة منهم. - تحسين العلاقات مع المستثمرين والعملاء من خلال إظهار الأعمال البيئية والاجتماعية والأخلاقية التي تؤدي إلى عوائد مالية.</p>

شكل رقم (٣)

مثال افتراضي لتحليل سوات

المصدر:

- Azapagic, A, "Systems Approach To Corporate Sustainability A General Management Framework", Trans IChemE, Vol. 81, Part B, September, 2003, p. 311.

وتستخدم منشآت الأعمال سوات SWOT لكي تقلل نقاط القوة من تأثير التهديدات الخارجية، ولا يعني ذلك أنّ عليها أن تواجه التهديدات الموجودة في البيئة الخارجية المباشرة، فقد تستخدم المنشأة نقاط القوة لديها والمتمثلة في دورها الاجتماعي من خلال مفهوم المسؤولية الاجتماعية كقيام المنشأة بتشجير المنطقة المحيطة بها، أو تخصيص نسبة من العمالة من ذوي الاحتياجات الخاصة، وذلك لتقليل حدة الهجوم عليها من قبل جماعات الضغط المختلفة كجماعات أنصار البيئة^١.

٤/٣ - الاختيار الاستراتيجي :

تهتم هذه المرحلة باختيار الاستراتيجية الملائمة من بين عدده بدائل متاحة، والتي تم تحديدها في المرحلة السابقة، بحيث يتم اختيار البديل الذي يحقق أهداف المنشأة، كنتاج لعمليات فحص وتقويم هذه البدائل، والمفاضلة بينها لاختيار أفضل وانسب الخيارات الاستراتيجية المتاحة، والتي يجب أن تساهم في تحسين وتطوير أداء الأنشطة البيئية التي تمارسها المنشأة، وبما يحقق مزايا تنافسية للمنشأة. وتنحصر استراتيجيات التنافسية الممكن استخدامها لهذا الغرض، في كل من إستراتيجية التكلفة، وإستراتيجية التميز، وذلك كما يلي:

١/٤/٣ - إستراتيجية التكلفة: تنطوي هذه الاستراتيجية على تحقيق ميزة تنافسية عن طريق خفض التكلفة الناتجة عن الأضرار البيئية والاجتماعية ذات الصلة بكل منتج أو خدمة إلى أدنى حد ممكن، وعادة ما تتوافر وفورات التكاليف في المواد، والطاقة، والنفائات على طول أنشطة سلسلة القيمة، أو من خلال تأثيرات منحى التعلم أو الخبرة الناتجة عن تدريب وتأهيل العاملين بالمنشأة بما يمكنهم من التعامل مع الموارد الطبيعية بطريقة مثالية.

والمنشأة التي تتبع إستراتيجية التكلفة سوف تسعى إلى خفض التكاليف، وتحديد ما إذا كانت المعايير البيئية والاجتماعية تلائم فعالية التكلفة، للوصول إلى أفضل هيكل تكاليفي يعزز من خلق القيمة للمنشأة نتيجة التزامها بمسئولياتها البيئية والاجتماعية، بالإضافة إلى تجنب غرامات التقاضي التي قد تنتج لعدم التزام المنشأة بهذه المسؤولية^٢. كما أن منشآت الأعمال التي تتبع هذه الاستراتيجية سوف تسعى الى الرقابة الفعالة على عناصر التكاليف البيئية والاجتماعية،

١ - سيد شحاتة سيد صميده، "استخدام أساليب المحاسبة البيئية لرفع القدرة التنافسية للصناعات النسيجية المصري"، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، ٢٠٠٩م، ص ١١٢.
٢ -Bieker, T., Dyllick, T., Gminder, C., and Hockerts, K., "Towards a Sustainability Balanced Scorecard: Linking Environmental and Social Sustainability to Business strategy", Op. Cit, P. 7-8.

وتحليلها، لتبرير خفض هذه التكاليف، وبما يضمن المحافظة على الإنتاجية أو زيادتها، بالإضافة إلى محاولة تملك مصادر توريد مدخلات أنشطتها المختلفة، أو البحث عن مصادر منخفضة التكاليف وذات مواصفات بيئية غير ضارة، أو تطوير تصميم المنتج كمنتج أقل ضرر بالبيئة أو قابل للتدوير، مع إمكانية تخفيض تكاليف إنتاجه. وهذا يتطلب من المنشأة القياس الدقيق لعناصر التكاليف لديها، بما في ذلك التكاليف البيئية، وقد يؤدي عدم تضمين الأثر المالي للتكاليف البيئية في نظم الحسابات التقليدية للمنشأة إلى عدم الوقوف على مركز مالي حقيق يعبر عن المنشأة، مما قد يؤثر سلباً على تحقيق المنشأة لهدف زيادة التكلفة^١.

٢/٤/٣ - إستراتيجية التميز: تركز هذه الاستراتيجية على الجوانب البيئية كأساس خلق الميزة التنافسية للمنشأة، وذلك بهدف زيادة القيمة التي تعود على كافة أصحاب المصالح بما فيهم العملاء بزيادة ما يحصلون عليه من منافع، وتعتمد في ذلك على عدة مداخل لتحقيق التميز المستهدف، ومن تلك المداخل تقديم منتجات جديدة ذات مواصفات بيئية غير ضارة، وتقديم خدمات جيدة ومتنوعة للعملاء في مرحلة ما بعد البيع مثل شرح لطريقة الاستخدام الآمن، وتصميم المنتج بمواصفات بيئية فريدة، وتحقيق متطلبات الأمان والسلامة للمنتج، بالإضافة إلى إعادة تصميمه كمنتج يمكن إعادة تدويره.

كما يمكن للمنشأة التي تتبّع إستراتيجية التميز كأساس لخلق مزايا تنافسية، أن تعتمد على مداخل أخرى لتحقيق التميز المستهدف مثل: تحسين ظروف العمل، والتدريب والتأهيل على تطبيق المعايير البيئية، والمساهمة في التنمية المجتمعية، تحقيق الجودة البيئية الشاملة، وغيرها من الأمور التي تعزز من سمعة المنشأة. وتعتبر هذه الاستراتيجية مناسبة للمنشأة التي لا تستطيع في الأجل القصير التميز السعري، فهي لا تستطيع خفض تكاليف إنتاجها عن المنافسين، فضلاً عن عدم التحكم في التكاليف البيئية، مما يؤدي إلى ارتفاع سعر بيع منتجاتها عن المنتجات الأخرى المنافسة، وبالتالي يفقدها الميزة السعرية التي تدعم موقفها التنافسي، ولذلك فإن على المنشأة في هذه الحالة تقديم منتج متميز بجودة بيئية عالية يتوافق مع رغبات العملاء، مما يعطي للمنتج تميز في السوق المحلي والخارجي عن غيره من المنتجات المماثلة^٢.

وتجدر الإشارة إلى أن استراتيجيات الأعمال المتعلقة بخفض التكلفة وتحقيق التميز تعد بمثابة استراتيجيات متكاملة، وبالتالي قد يصعب تطبيق إحداها دون مراعاة الأخرى^٣. حيث لا

١ - سيد شحاتة سيد صميده، "مرجع سبق ذكره"، ص ١١٠.

٢ - المرجع السابق، ص ١١٠.

٣ - د. عبد الوهاب نصر على، "دراسة تحليلية لدور المعلومات المحاسبية في ترشيح قرارات الإدارة بشأن استراتيجية زيادة سوق المنتج"، مجلة الإدارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ١٩٩٤م، ص ٥٠.

يمكن اختيار وتطبيق إحدهما دون مراعاة الاستراتيجية الأخرى. وإنما يجب على المنشأة مراعاة الوضع التنافسي في حالة المفاضلة في الاختيار بين هاتين الإستراتيجيتين، والعمل على تحقيق التوازن عند تنفيذ الاستراتيجية المتبعة، بحيث لا يترتب على تجاهل الاستراتيجية الأخرى ضياع لفرص تنافسية.

فعلى سبيل المثال، في حالة تبني المنشأة لإستراتيجية التكلفة يجب عليها أن تراعي عدم المساس بمستوى الجودة البيئية الشاملة للمنتج، والذي يعد أحد العوامل الأساسية المؤثرة في إستراتيجية التميز. وفي حالة تبني المنشأة إستراتيجية التميز كمدخل لتحقيق ميزة تنافسية - مثل تصميم منتج يمكن إعادة تدويره - فيجب مراعاة الأعباء المالية المترتبة على تحقيق هذه الميزة، والذي يرتبط بدرجة أساسية بإستراتيجية التكلفة.

ويتضح مما سبق، أن أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي يعمل على توفيق المنشأة بين قدراتها الداخلية (المتثلة في نقاط القوة والضعف) وموقفها الخارجي (المتمثل في الفرص والتهديدات)، ولما كانت التكاليف البيئية هي جزء من التكاليف التي تتحملها المنشأة (سواء كانت اختيارية أو يصعب تجنبها)، ولذلك ينظر إلى قياس وتحليل التكاليف البيئية من منظور سلسلة القيمة فرصة إستراتيجية وتنافسية لمنشآت الأعمال، قد يساهم في تحقيق زيادة المبيعات للمنتجات صديقة البيئة، وزيادة الحصة السوقية لهذه المنتجات بضم عملاء بيئيين، فضلاً عن تحسين سمعة المنشأة. حيث أن اهتمام المنشأة بالبعد البيئي يمثل رسالة تعكس مشاركتها للمجتمع في تحمل العبء البيئي، وعدم التملص من مسئوليتها الاجتماعية^١.

٥/٣ - أهمية تحليل الموقف الاستراتيجي:

تتعدد نقاط الأهمية التي يوفرها أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي لمنشآت الأعمال التي تنظر إلى الجوانب البيئية باعتبارها جوانب إستراتيجية، والتي يمكن تحديد كما يلي:

١/٥/٣ - يركز أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي على توفيق المنشأة بين قدراتها الداخلية (المتثلة في نقاط القوة والضعف) وموقفها الخارجي (المتمثل في الفرص والتهديدات)، وهو ما يعزز من القدرات التنافسية للمنشأة التي قد تساهم في تحقيق زيادة المبيعات للمنتجات صديقة للبيئة، وزيادة الحصة السوقية لهذه المنتجات بضم عملاء بيئيين، فضلاً عن تحسين سمعة المنشأة.

٢/٥/٣ - يعمل أسلوب الموقف الاستراتيجي دوراً هاماً في تدعيم الجهود المتعلقة بتخفيض التكلفة وكذلك التميز، لأنه يسعى لاستكشاف البدائل المناسبة لتحقيق التميز البيئي وخفض التكلفة ذات الصلة، وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها هذا الأسلوب حسب نوع الاستراتيجية

١ - سيد شحاتة سيد صميده، "مرجع سبق ذكره"، ص ١١٣.

التنافسية المطبقة.

٣/٥/٣ - يساهم أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي من خلال تحليل البيئة الداخلية للمنشأة مساهمة فعالة في توفير المعلومات الملائمة عن هيكل التكاليف البيئية لدى المنشأة، والأنشطة ذات الصلة، وكذا الإمكانيات المتاحة من موارد مادية وبشرية، ومستوى التكنولوجيا المستخدم وتأثيراتها المحتملة على البيئة، ونواحي التميز التي تتمتع بها المنشأة، والتي يمكن أن تكون من المعوقات أمام تنفيذ إستراتيجية تخفيض التكاليف أو إستراتيجية التميز، وبالتالي تحقيق أهدافها، ومن ثم القيام بالتخطيط واتخاذ الإجراءات اللازمة للعمل على القضاء على تلك الجوانب السلبية أو الحد منها.

٤/٥/٣ - يقوم تحليل الموقف الاستراتيجي من خلال تحليل البيئة الخارجية للمنشأة بتوفير المعلومات اللازمة عن السوق والموردين والمنافسين، ومصادر وأسعار المواد الخام القابلة للتدوير، ومستوى جودتها من منظور بيئي، حيث أن المعلومات عن هذه العناصر قد ترتبط بفرص لها تأثير كبير على التكاليف، ومن ثم على مقدرة المنشأة على تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار والنمو في بيئة الصناعة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة، ومن ناحية أخرى يوفر معلومات عن القوانين البيئية واللوائح والقرارات الحكومية ذات الصلة، والتي يترتب عليها تحمل المنشأة لتكاليف وأعباء بيئية إضافية، وهذه المعلومات تساهم في التعرف على التهديدات التي يمكن أن تواجه المنشأة خلال تنفيذ أعمالها، كما تساعد مثل هذه المعلومات في اختيار وصياغة وتنفيذ ورعاية وتقويم الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المنشأة.

ثالثاً: نتائج الدراسة:

يساهم مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والأساليب التي تتضمنها في توفير إطار لإدارة التكلفة البيئية من منظور استراتيجي، ويعكس هذا الإطار التوجه الاستراتيجي لمحاسبة التكاليف البيئية بالتوجه بالسوق. ويهدف بذلك إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، والتي يمكن استخدامها من قبل الإدارة في كافة المراحل المختلفة للإدارة الاستراتيجية.

أن أسلوب تحليل سلسلة القيمة يساهم في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التي تعزز من موقعها في السوق، وذلك من خلال إمكانية تصنيف الأنشطة ذات الحساسية البيئية على مستوى سلسلة القيمة بشكل عام إلى أنشطة تضيف إلى القيمة، وأنشطة لا تضيف إلى القيمة، بحيث تتضمن الأنشطة التي تضيف إلى القيمة نوعين:

- يتمثل النوع الأول: في الأنشطة الضرورية، وهي الأنشطة المولدة للإيراد، والتي يتم تأديتها بكفاءة، ولا يمكن الاستغناء عنها نظراً لأهميتها من وجهة نظر المنشأة وأصحاب المصالح، بالإضافة إلى زيادة قيمة المنتج كمنتج مستدام.

- بينما يتمثل النوع الثاني: في الأنشطة غير الضرورية بالرغم من أنها تضيف قيمة للمنتج، ولكن يمكن التخلص منها بدون التأثير على شكل الإضافة إلى تلك القيمة، وذلك من خلال استخدام عدة أساليب مثل إعادة الهندسة والتصميم للإنتاج والعمليات باستخدام وسائل تكنولوجية صديقة للبيئة، بالإضافة إلى تحديد مدى إمكانية تأدية هذه الأنشطة بتكلفة أقل من قبل أطراف أخرى تتميز بسمعتها كمنشآت بيئية واجتماعية.

يوفر أسلوب تحليل مسببات التكلفة البيئية المعلومات التفصيلية والتحليلية الناتجة عن دراسة علاقات الارتباط بين مسببات التكلفة وبين حدوث تكاليف الأنشطة ذات الحساسية البيئية في المراحل المختلفة لسلسلة القيمة، ودراسة مدى إمكانية تخفيض الطلب على استهلاك الموارد من قبل الأنشطة، والتي يمكن الاستفادة منها في تحديد وفهم التغيرات في سلوك التكاليف، وفهم كيفية حدوث تكلفة كل نشاط وتغيرها.

- يساهم أسلوب تحليل مسببات التكلفة في تحديد مدى إمكانية تخفيض الطلب على استهلاك الموارد من قبل الأنشطة ذات الحساسية البيئية، ومدى إمكانية التمييز بين الأنشطة التي تضيف إلى القيمة، وبين تلك التي لا تضيف للقيمة، وهو ما يؤدي بدوره إلى تدعيم جهود تخفيض التكاليف عن طريق تجنب الأنشطة ذات الحساسية البيئية المرتفعة التكلفة، والتي لا تتناسب مع عوائدها، أو قد تسبب أضراراً بيئية تفوق العوائد المرجوة منها، بالإضافة إلى توجيه الموارد نحو الأنشطة التي تخلق قيمة.

إن أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي يعمل على التوفيق بين قدرات المنشأة الداخلية (المتتمثلة في نقاط القوة والضعف) وموقفها الخارجي (المتتمثل في الفرص والتهديدات)، ولذلك ينظر إلى قياس وتحليل التكاليف البيئية من منظور سلسلة القيمة فرصة إستراتيجية وتنافسية لمنشآت الأعمال، قد يساهم في تحقيق زيادة المبيعات للمنتجات صديقة البيئة، وزيادة الحصة السوقية لهذه المنتجات بضم عملاء بيئيين، فضلاً عن تحسين سمعة المنشأة.

يعمل أسلوب الموقف الاستراتيجي دوراً هاماً في تدعيم الجهود المتعلقة بتخفيض التكلفة وكذلك التمييز، لأنه يسعى لاستكشاف البدائل المناسبة لتحقيق التمييز البيئي وخفض التكلفة ذات الصلة، وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها هذا الأسلوب حسب نوع الاستراتيجية التنافسية المطبقة.

يساهم أسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي من خلال تحليل البيئة الداخلية للمنشأة مساهمة فعالة في توفير المعلومات الملائمة عن هيكل التكاليف البيئية لدى المنشأة، والأنشطة ذات الصلة، وكذا الإمكانيات المتاحة من موارد مادية وبشرية، ومستوى التكنولوجيا المستخدم وتأثيراتها المحتملة على البيئة، ونواحي التميز التي تتمتع بها المنشأة، والتي يمكن أن تبني حولها الاستراتيجية. وكذلك التعرف على نواحي القوة والضعف الداخلية للمنشأة، والتي يمكن أن تكون من المعوقات أمام تنفيذ وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

يقوم تحليل الموقف الاستراتيجي من خلال تحليل البيئة الخارجية للمنشأة بتوفير المعلومات اللازمة عن السوق والموردين والمنافسين والقوانين البيئية واللوائح الحكومية ذات الصلة، ومصادر وأسعار المواد الخام القابلة للتدوير، ومستوى جودتها من منظور بيئي، حيث أن المعلومات عن هذه العناصر قد ترتبط بفرص لها تأثير كبير على التكاليف، ومن ثم على مقدرة المنشأة على تحقيق مزايا تنافسية تضمن لها البقاء والاستمرار والنمو في بيئة الصناعة الحديثة التي تتسم بشدة المنافسة. كما أن المعلومات تساهم في التعرف على التهديدات التي يمكن أن تواجه المنشأة خلال تنفيذ أعمالها، كما تساعد مثل هذه المعلومات في اختيار وصياغة وتنفيذ ورقابة وتقييم الاستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المنشأة.

رابعاً: قائمة مراجع الدراسة: -

- المراجع العربية:

١ - الكتب:

د. باسم شمس الدين، "الإدارة الاستراتيجية"، غير مبين دار النشر، ٢٠٠٤م.

سمير أبو الفتوح صالح، "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية"، دار الأصدقاء للطباعة والنشر، المنصورة، ٢٠٠٣م.

دوجلاس موسشيت، "مبادئ التنمية المستدامة"، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٠م.

هورنجرن و آخرون ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، "محاسبة التكاليف ، مدخل إداري"، الجزء الأول، الطبعة الحديثة، دار المريخ للنشر، السعودية. ٢٠٠٩م.

٢ - الدوريات العلمية:

تهاني محمود النشار "استخدام مدخل تحليل مسببات التكاليف لتحقيق التكامل بين أدوات إدارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢، العدد ٤، ٢٠٠٣.

حسين محمد عيسى، "نظم إدارة التكاليف البيئية - إطار مقترح"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية

التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٩ م.

سعيد العنزي، "محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الأعمال"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ١٣، العدد ٤٨، ٢٠٠٧ م.

عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد ٢، ديسمبر ٢٠٠٣ م.

عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، د. رمضان فهيم غربية، "التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن"، المكتبة العصرية، المنصورة، ٢٠٠٦، ص ٣٥ - ٤٥.

عصاف سيد عاشور، "المركز الاستراتيجي للتكاليف والإطار الفكري لسلاسل القيمة- دراسة حالة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ١، ١٩٩٨ م.

صلاح بسيوني محمد عيد، "مسيبات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الثالث، ١٩٩٩.

سعيد العنزي، "محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الأعمال"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ١٣، العدد ٤٨، ٢٠٠٧ م.

شوقي السيد فوده، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خل مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية استكشافية"، مجلة التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٧ م.

صفاء محمد عبد الدايم، "مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خامس في منظومة الأداء المتوازن (BSC) - دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ٢٠٠٣ م.

عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، "إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد ٢، ديسمبر ٢٠٠٣ م.

عفاف مبارك محمد علي، "دور إدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل ظروف المنافسة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني.

ذواذي مهدي، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورة في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة سطيف - الجزائر، العدد التاسع، ٢٠٠٩ م.

محمد بهاء الدين بديع القاضي، "دراسة تحليلية لمشكلات نظام معلومات المحاسبة الادارية البيئية مع التطبيق على قطاع الأعمال في مصر"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ٢٠٠٢ م.

محمد عبد الحميد مطاوع، "نحو إطار فكري للمحاسبة الإدارية البيئية -دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة آفاق

جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الأول والثاني، يناير - أبريل، ٢٠٠٦م..
نبيل محمد مرسى، "تحليل هيكل التكاليف لأغراض الإدارة الاستراتيجية - حالة تطبيقية لنموذج سلسلة القيمة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ١٩٩٧.
نادية راضي عبد الحليم، "نحو تطوير منظومة المحاسبة الإدارية البيئية للمساهمة في التنمية المستدامة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، يوليو ٢٠٠٣م.
صلاح بسيوني محمد، "مسببات التكلفة: مدخل مقترح لزيادة فاعلية نظم التكاليف التقليدية"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، السنة الثامنة والعشرين، العدد ٣، سبتمبر، ١٩٩٩.

٣ - الرسائل العلمية:

أحمد أبو الفتوح صالح، "مدخل زيادة التكلفة كأداة لترشيد القرارات الاستراتيجية في ظل التطورات المعاصرة في نظم المعلومات - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ١٩٩٨م.
أحمد سعد عبد العزيز الفنة، "قياس تكاليف الجودة البيئية باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠٠٦م.
أمجاد محمد الكومي "استخدام مداخل تحليل التكاليف الاستراتيجي في دعم المزايا التنافسية للشركات المصرية: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٢م.
الحسين محمد العزازي "إطار مقترح للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، ١٩٩٧.
سيد شحاته سيد صميده، "استخدام اساليب المحاسبة البيئية لرفع القدرة التنافسية للصناعات النسيجية المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩م
شريف رأفت أحمد حافظ، "إطار مقترح لترشيد لتكاليف البيئية باستخدام مدخل التحليل الاستراتيجي للتكاليف - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩م.
مهاوات لعبيدي، "القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ٢٠١٥م.
عادل عبد الغني الزعيتري، "استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف - دراسة نظرية تطبيقية في المنشآت الصناعية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة اسويط، ٢٠١٠م.
محمود سيد على الصادق، "دور المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق متطلبات الإدارة البيئية (ايزو ١٤٠٠٠) - دراسة تطبيقية على احدى شركات الاسمنت"، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ٢٠٠٨م.
محمد صالح هاشم حماد، نموذج مقترح لزيادة فعالية محاسبة التكاليف لمواكبة البيئة الصناعية المتقدمة -

- دراسة نظرية تطبيقي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، ٢٠٠١م.
- محمد محمد كمال بطور، "التسويق البيئي لمنظمات الأعمال المصري وأثره على الميزة التنافسي - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٦م.
- هلال عبد الفتاح السيد عفيفي، "دور إدارة التكاليف البيئية في دعم نظم الإدارة البيئية - دراسة تحليلية اختبارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ٢٠٠٦م.
- يوسف عبد الباقي بخيت، "التحليل الاستراتيجي للتكاليف لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٣م.

ب - المراجع باللغة الأجنبية:

- A Lakshminarasimha and Ajay Vijayan, " Value Chain Analysis: Social Networking Communities", Journal of Marketing Management, Vol. VII, No. 3, 2008.
- Dias-Sardinha, I., L. Reijnders and P. Antunes, "Developing Sustainability Balanced Scorecards for Environmental Services: A Study of Three Large Portuguese Companies", Environmental Quality Management, Summer, 2007.
- Azapagic, A, "Systems Approach To Corporate Sustainability A General Management Framework", Trans IChemE, Vol. 81, Part B, September, 2003.
- Epstein, Marc J. and Roy, Marie-Josée, "Managing Corporate Environmental Performance: A Multinational Perspective", European Management Journal, June, 1998.
- Miller, John. A., "Manage Costs? Manage Activities", CMA Magazine, Mar., Vol. □□, Issue.2, 1992.
- Partridge, Mike. And Perren, Lew., "Cost analysis of the value chain : Another role for strategic", Management Accounting, Vol.72, No.7, Jul.-Aug.1994.
- "How information gives you competitive advantage", Porter, M. E. and Millar. V. E., Harvard Business Review, July/August.1985.
- Reinhardt, F. L., "Down to Earth: Applying Business Principles to Environmental Management", Harvard Business School Publishing, Boston, 1999.
- Shank, J. K and Govindarajan, V., "Strategic Cost Analysis The Evolution from Managerial to Strategic Accounting", Richard D Irwin, Inc, 1989.
- Surendra, P. Agrawal. and et al., "Continuous Improvement: An Activity – Based Model", Management Accounting Quarterly, Vol. 7, No. 3, Spring. 2006.
- Weygandt, Jerry J., Kimmel, Paul D. and Kieso, Donald, "Managerial Accounting , John Wiley & Sons, Inc., United States, Sixth Edition, 2012.
- Wilson, Richard., "Strategic Cost Analysis" Management Accounting, Oct., 1990.
- Laszlo, "Green Business or Community Economy?", International Journal Zsolnai, of Social Economics, Vol. 29, No. 8, 2002.

