التحليــل الإستراتيجي للتكاليف في ضوء متطلبات النظام الإيكولوجـــي (ECO-SYSTEM) لدعم الميزة التنافسية المستدامة (دراسة تطبيقية)

الأستاذ الدكتور

سمير أبـو الفتوح صالح

أستـاذ المحاسبـة ونظـم المعلومـات

كليـة التجـارة جامـعة المنصـورة

الباحث: اسعد صعصع عكرب

الملخص: تهدف الدراسة إلى بيان دور النظام الإيكولوجي في دعم نظام المعلومات المحاسبي، ومدى تأثيره على التحليل الإستراتيجي للتكلفة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة، ولتحقيق التوازن بين منشَات الأعمال والبيئة المحيطة عن طريق استخدام النظام الإيكولوجي الذي يعمل على إحداث ديناميكية التغير إلى الأفضل، واختيار الأنسب لخدمة التحليل الإستراتيجي للتكلفة في منشآت الأعمال العراقية، وتوصلت الدراسة إلى أن الأخذ بالإطار المقترح، والقيام بترشيد عناصر التكاليف على سلسلة القيمة مع ربطها بمتطلبات النظام الإيكولوجي أفضل من عدم الربط بالنظام الإيكولوجي بما يؤكد إيجابية وكفاءة تطبيق الإطار المقترح الى حد كبير، وعلى الرغم من أن التحليل أثبت التحسن في الميزة التنافسية في حالة الأخذ بمتطلبات التحليل الاستراتيجي مع عوامل الربط بين سلسلة القيمة والتكاليف البيئية، وتوصي الدراسة بضرورة تطبيق النظام الإيكولوجي في المنشآت الصناعية؛ ليساعد في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة وتحديد التوجهات الإستراتيجية للمنشأة في ظهور نتائج التحليل الإستراتيجي لتمكن المنشأة من تحقيق توازن بين البيئة الداخلية والخارجية ، والذي يدعم المنشأة ويحقق وضع استراتيجي تنافسي افضل من المنافسين.

Abstract: The study aims to indicate the role of the ecosystem in supporting accounting information system, and its impact on the strategic analysis of the cost to achieve sustainable competitive advantage, and achieve a balance between businesses and the surrounding environment through the use of an ecosystem that works to bring about a dynamic change for the better, and choose the most suitable to serve strategic analysis the cost in Iraqi businesses. The study finds that the introduction of the proposed framework, and to rationalize the cost components to the value chain and linking them to the ecosystem requirements better than no linkage ecosystem including confirms positive and efficient application of the proposed framework to a great extent, although the analysis demonstrated improvement in the competitive advantage in the case of taking requirements of strategic analysis with connecting factors between the value chain and environmental costs. The study recommends the need to apply the ecosystem in industrial plants; to help achieve sustainable competitive advantage and to identify strategic directions for the facility in the results of

the strategic analysis to enable the facility to achieve a balance between internal and external environment, which supports enterprise and achieve a strategic position competitively better than competitors

طبيعة المشكلة: تتمثل المشكلة الأساسية للدراسة في مدى حاجة عمليات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في المنشآت الصناعية العراقية إلى الأخذ بالتأثيرات البيئية في الاعتبار، وبالتالي فهناك حاجة إلى الاستفادة من النظام الإيكولوجي في دعم قيمة المنشأة من خلال المعلومات التي يوفرها هذا النظام عن البيئة الخارجية، حتى يمكن استخدامها في عملية التحليل الإستراتيجي للتكلفة داخل المنشآت الصناعية العراقية؛ بغرض تحقيق استدامة الميزة التنافسية.

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في الآتي: تشمل الأهمية التطبيقية للدراسة في تحقيق التوازن بين منشآت الأعمال والبيئة المحيطة من خلال استخدام نظام بيئي يعمل على إحداث ديناميكية التغير للأفضل واختيار الأنسب لخدمة التحليل الإستراتيجي للتكلفة في منشآت الأعمال؛ بهدف العمل على تحقيق الاستدامة في الميزات التنافسية في منشآت الأعمال العراقية.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة الى بيان دور النظام الإيكولوجي في دعم نظام المعلومات المحاسبي لعملية التحليل الإستراتيجي للتكلفة بالإستفادة من تحليل تكلفة النشاط البيئي في منشآت الأعمال، ودراسة مدى توافر متطلبات الميزة التنافسية المستدامة باستخدام النظام الإيكولوجي لدعم جوانب التحليل الإستراتيجي للتكلفة.

فروض الدراسة: تشمل الفروض الرئيسية للبحث كالآتي :

١- لا يدعم الوضع الحالي للتحليل الإستراتيجي للتكاليف في المنشآت الصناعية الميزة التنافسية المستدامة في ظل غياب معلومات النظام الإيكولوجي.

٢- لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند التحليل الإستراتيجي للتكاليف في ظل وجود وغياب معلومات النظام الإيكولوجي لدعم الميزة التنافسية المستدامة.

٣- لايوجد أي أثر ذو دلالة إحصائية معنوية لعملية الربط بين تكاليف التشغيل والتكاليف البيئية على دعم تحقيق الميزة التنافسية المستدامة .

١/١ الإطار النظري للنظام الإيكولوجي من منظور التكاليف

١/١/١ مقدمة: أصبحت الحاجة في الأونة الأخيرة من نهايات القرن العشرين أكثر اهتماماً لإعادة النظر في أسلوب التحليل البيئي، وغدت المجتمعات تُمارس ضغوطاً في هذا الاتجاه مع ظهور المشكلات البيئية، وتفاقمهما، وتهديدها للإحياء سواءً الأفراد أم منشآت الأعمال؛ فكانت الوحدات الاقتصادية لاسيما الصناعية منها تعامل البيئة على أنها مصدر مضمون لا يضره استنزاف موارده؛ وذلك حتى أواخر القرن السابق، حيث بدأ الاتجاه نحو تحقيق فهْم أفضل للعلاقة بين الوحدات الاقتصادية، والبيئة المحيطة، وزاد الأثر البيئي في منتجات الوحدات الاقتصادية مما انعكس على رغبات العملاء، والمستهلكين فتهدد الموقف التنافسي لمنشآت الأعمال بناءً على ردة فعل النظام الإيكولوجي.

١/١/٢ عرض وتحليل لطبيعة ومفهوم النظام الإيكولوجي: يعتبر مصطلح النظام الإيكولوجي "Ecosystem" من المصطلحات التي استخدمت لأول مرة في الثلاثينات من القرن الماضي واقترح من قبل عالم البيئة(Tansley،١٩٣٥)، ويعني به تداخل فعل الكائنات الحية مع البيئة غير الحية ومدى تأثير بعضها على البعض الآخر (Tansley, 1935).

ويشير الباحث أن النظام الإيكولوجي يعتبر من أهم الأنظمة التي تختص بعلوم البيئة؛ حيث عرفت وكالة حماية البيئة في أمريكا نظام الـ "Ecosystem" بأنه: "نظام مترابط العلاقات بين موجودات البيئة الواحدة، والتي تتفاعل مع بعضها البعض، ومع البيئة المحيطة بكل جزء منها"(Epa , 2010).

ولهذا؛ ظهرت كثير من الدراسات على مستوى بيئة الأعمال التي تناولت قضية نظام "Ecosystem"ودوافعه وأسبابه، وكذلك أهميته، أو إعادة بناء الهيكل المكون للتكنولوجيا المستخدم من قبل المنشآت، والمنظمات في دراسة التأثير السريع بين منشآت الأعمال، والبيئة المحيطة(Baldwin, 2012).

١/١/٣ دور النظام الإيكولوجي في تحقيق تنافسية الأعمال: يشير البعض إلى أن دور النظام الإيكولوجي في تحقيق تنافسية الوحدات الاقتصادية لاسيما المنشآت الصناعية يتحقق من خلال محورين أساسيين هما(مجاهدي و براهيمي، ٢٠١٢، ص٢-١٥):

المحور الأول: حاجة المؤسسات الصناعية لوجود النظام الإيكولجي: يزداد الاهتمام بالاعتبارات البيئية في المنشآت الصناعية نظراً للعلاقات التفاعلية الكبيرة والمؤثرة بين تلك المؤسسات والبيئة؛ لذلك لابد من تحقيق متطلبات ورغبات البيئة المحيطة بالمؤسسات الصناعية في عمليات التخطيط للمنتجات الصناعية، بحيث تتوافق مع رغبات العملاء في البيئة المحيطه، وكذلك حاجة تلك المؤسسات إلى تطوير الأداء الصناعي؛ لتحقيق التنافسية المطلوبة من خلال استخدام متطلبات النظام الإيكولوجي بالمقارنة بالمنشآت المنافسة في بيئات الأعمال فلابد أن يتلائم الأداء مع السياسة البيئية.

المحور الثاني: خريطة استخدام النظام الإيكولجي في المنشأت الصناعية: يتم تطبيق النظام الإيكولوجي في البيئة الصناعية من خلال التالي:

١- مراجعة الأوضاع الحالية المتعلقة بالبيئة، والإشراف على تنفيذ الإجراءات التصحيحية المتوافقة مع معلومات النظام الإيكولوجي من خلال الحد من التلوث في الوحدات الإنتاجية، وتحقيق الاشتراطات القانونية البيئية.

٢- تنفيذ إجراءات الوقاية في إطار خطة شاملة للإنتاج الأنظف، وإدخال ضوابط جديدة للحد من التلوث بإجراءات قليلة التكلفة، وتشجيع استخدام المواد غير المسببة للضرر البيئي.

٣- العمل على استخدام معلومات النظام الإيكولوجي في زيادة الوعي لدى العمال، وتقديم حوافز لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة الضرر البيئي سواءً من السلع الملوثة، أم المنتجات غير المتوافقة مع رغبات العملاء حتى لايكون مصيرها إلى الركود.

ويعتقد الباحث أنه يمكن الاستفادة من معلومات النظام الإيكولوجي في الآتي(Jensen et al., 2014):

أ-ضبط النظم بإبراز العلاقات الخاصة بمنشآت الأعمال مع البيئة المحيطة نتيجة تأثير المنتجات لتلك المنشآت في إحداث التغيرات البيئية سواءً أكانت ايجابية، أم سلبية ؛ فيما يتوفر من خلال تحسين المنتج وفقاً لرغبات العملاء، وكذلك الوصول إلى المنتج المطلوب الخالي من التأثيرات البيئية الضارة.

ب-إبراز العلاقة بين عناصر البيئة المحيطة، وبين بعضها البعض والتي تتسبب في إحداث تأثير إيجابي أو سلبي على منشأة الأعمال نتيجة حرص كل عنصر على اقتسام النصيب السوقي، وما يترتب على ذلك من انعكاس غير مباشر على عملية التحليل الإستراتيجي بجوانبة الثلاثة.

٤/١/١ أثر النظام الإيكولوجي في صياغة الإستراتيجية:

إذا كانت البيئة تعتبر من أهم المؤثرات في الحركة السلعية والخدمية؛ ولذلك تعمل الوحدات الاقتصادية على تشخيص، وتحليل البيئة الخارجية والداخلية التي تعتبر إحدى المكونات المهمة والضرورية للإدارة الإستراتيجية ويتم تشخيص البيئة لمعرفة أثرها في صياغة الإستراتيجية وذلك فيما يلي:

أولاً: مفهوم الإستراتيجية: هناك تعدد في مفاهيم الإستراتيجية، وأن اقرب مفهوم ملائم للنظام الإيكولوجي المفهوم الذي يعتبر الإستراتيجية بأنها الخطط التي يتوجب وضعها بطريقة تضمن تحقق درجة من التطابق بين الخطط الإستراتيجية للمنظمة، وأهدافها من جهة والاستجابة لبيئة الأعمال التي تعمل فيها من جهة أخرى، وذلك بصورة فعالة وذات كفاءة عالية (Chang , 2013).

ويوضح "Michael Poeter" أن هناك إستراتيجيتين أساسيتين يمكن أن تتبع الشركة إحدهما،وهما (رومني & ستينبارت ، ٢٠٠٩: ٣٩):

١. إستراتيجيات تميز المنتج Product Differentiation Strategy: وتعني إضافة المنشأَة الخصائص أو الخدمات للمنتجات، وبقدرتها على التحكم بأسعار منجاتها بخلاف مايقدمة المنافسون.
٢. إستراتيجية تخفيض الكلفة Low- Cost Strategy: وتعني تقديم منتج أو خدمات بتكلفة أقل من منتج المنافسين. وتستطيع الشركة أحياناً أن تنجح في دمج الإستراتيجيتين معاً،وذلك من خلال تقديم منتج بتكلفة أقل، ومنتج افضل من منتوج المنافسين.

ثانياً: أهم مكونات البيئة الخارجية والداخلية: حيث أن كلا منهما عوامل مؤثرة على صياغة الإستراتيجية يشير إليها أحد الكتاب في الآتي(داودي ،٢٠٠٧،٣٩):

١.عوامل البيئة الخارجية: حيث تعبر البيئة الخارجية عن مجموعة العوامل المحيطة والمؤثرة بشكل، أو بآخر في الوحدة الاقتصادية وإستراتيجياتها ويقصد بالعوامل تلك الاعتبارات والمتغيرات العامة والخاصة؛ فالعامة منها السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، والطبيعية والتكنولوجيا .. الى غير ذلك، وهي يصعب على الوحدة الاقتصادية التحكم فيها والتأثير عليها.

٢.عوامل البيئة الداخلية: وهي التي يمكن للوحدة الاقتصادية أن تتحكم فيها، والتأثير عليها وتغيرها وفقاً لما تحتاجه لصياغة الإستراتيجية، والتي من خلالها تتمكن الأدارة الإستراتيجية من تسيير الوحدة الاقتصادية بفعالية عالية، ولايمكن للوحدة الاقتصادية صياغة إستراتيجية بدون تحليل كافة العوامل للبيئة الداخلية، وإمكاناتها.

ثالثاً: أثر النظام الإيكولوجي(البيئة الداخلية والخارجية) في صياغة الإستراتيجية

حيث عن عملية التحليل لهذا النظام يعتبر أحد مكونات الإدارة الإستراتيجية لما له من الأهمية البالغة في صياغة وتصميم إستراتيجية الوحدة الاقتصادية الكلية، ويتم تناول هذا الأثر من خلال التالي (Schmidt Rivera et al., 2015):

١. **أثر النظام الإيكولوجي في صياغة الإستراتيجية:** حيث تمر عملية تصميم الإستراتيجية بعدة مراحل من بينها دراسة البيئة من حيث استقراء البيئة الخارجية والداخلية، والاستعداد ببدائلها الإستراتيجية للمتغيرات المتوقعة.
٢. **أنواع الإستراتيجيات وفقاً للنظام الإيكولوجي وتسمي الإستراتيجيات القابلة للإستدامة:** وتتحدد بنوعين بناءً على الفوائد التنافسية التقليدية، وهما الآتي:

أ. **إستراتيجيات مقادة بالسوق:**حيث تتمتع الوحدة الاقتصادية بفوائد تنافسية ناجمة عن الاختلافات البيئية عن منافسيها؛ وذلك عن طريق الآتي:

- إعادة تصميم السلع بحيث تكون حساسة للبيئة، أو تطوير السلع الجديدة؛ لتكون متوافقة مع متطلبات النظام الإيكولوجي.
- الدخول إلى أسواق جديدة متوافقة مع المعلومات التي يوفرها النظام الإيكولوجي.

ب. **إستراتجيات مقادة بالعمليات:** وتطبق من خلال تخفيض التكلفة عن طريق التحسين المستمر في العمليات الإنتاجية للوحدة الاقتصادية بناءً على توفير الطاقة وحفظ ووقاية الموارد وتخفيض التلوث والنفايات وتشتمل الآتي:

- استعمال مصادر الطاقة القابلة للتجدد في عمليات الإنتاج.
- تحسين الرقابة على التلوث، وتنظيم وترتيب الإهدار والنفايات بالإضافة إلى نظم معالجة العمليات التشغيلية بالوحدة الاقتصادية(Clune & Lockrey, 2014).

٢/٢ التحليل الإستراتيجي للتكاليف ومدى تاثره بمتطلبات النظام الإيكولوجي :

١/٢/٢ **المقدمة:** تعتبر من العوامل المهمة التي تحدد نجاح، أو فشل منشآت الأعمال المعاصرة هي بيئة المنظمة، حيث تواجه في وقتنا الحاضر درجة عالية من التعقيد والتغير في بيئة عمل المنظمات، نتيجة التغيرات الحاصلة في السياسات والقواعد والأساليب والإجراءات التي تتبع(صالح ،١٩٩٦،ص٩-١١).

وتركز أغلب منشآت الأعمال في تحديد إستراتيجيات المنافسة على ثلاثة عناصر هي التكلفة والجودة والأداء، أما العملاء يركزون على السعر، والجودة والأداء(صالح،٢٠١٦،ص٣٨٦).

وأن التحليل الإستراتيجي أداة تستخدمها الإدارة لمجموعة من الوسائل في تحديد مدى التغير في البيئة الخارجية وتحديد الميزة التنافسية، أو الكفاءة المميزة للمنظمة في السيطرة على بيئتها الداخلية، بحيث يسهم ذلك في زيادة قدرة الإدارة العليا على تحديد أهدافها، ومركزها الإستراتيجي كما يعطى صورة عن مستقبل المنظمة، وليس عن حاضرها فقط(الجميلي ، ٢٠١٤، ص٣٠).

٢/٢/٢ تحليل سلسلة القيمة ومدى تأثرها بمتطلبات النظام الإيكولوجي:

أولاً: طبيعة ومفهوم سلسة القيمة: يُعتبر مفهوم سلسلة القيمة أحد المفاهيم الرئيسة في تحليل الإستراتيجية للتكلفة، إذ يمثل البعد الإستراتيجي للتكلفة؛ حيث لا يقتصر تحليل التكاليف، واستخداماتها لعناصر الموارد الموجودة داخل المنشأة، بل

يتعداها إلى خارج المنشأة بداية من الموردين لعناصر المواد والموارد الأخرى حتى المستهلكين للمنتجات ويرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسين هما: تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة(باسيلي ،٢٠١٤، ص١٠٣-١٠٦).

ثانياً: أنشطة سلسلة القيمة: تتكون سلسلة القيمة(Value Chain) بأي شركة عادةً من خمس أنشطة أساسية تتضافر لتقديم قيمة مباشرة للعملاء، ومجموعة من الأنشطة الفرعية وتتمثل في الأتي (Bharati , 2012):

١. **الأنشطة الأساسية:** وتتكون من الأنشطة الأتية: الدعم الداخلي، والعمليات، والدعم الخارجي، والتسويق والمبيعات.

٢. **الأنشطة الداعمة أوالإدارية:** وتتكون من الأنشطة الأتية: البنية التحية للشركة، والموارد البشرية، والتكنلوجيا، والمشتريات.

ثالثاً: مقومات تحليل سلسة القيمة: يرتكز مفهوم تحليل سلسلة القيمة على مجموعة من المقومات تشتمل على الأتي:

١. **مفهوم الميزة التنافسية المستدامة:** تعتبر الميزة التنافسية من المصطلحات المرتبطة بالبيئة، والذي ظهرت خلال الثمانينات من القرن العشرين هي الميزة التنافسية . ويمكن تحقيق الميزة التنافسية بالعديد من الطرق، مثل توفير المنتجات والخدمات بسعر منخفض، وتوفير افضل من نظيراتها من قبل المنافسين (صالح ،٢٠١٥، ص٥٨).

٢. **مفهوم الأنشطة:** حيث يتمثل في عملية استخدام موارد معينة لإنتاج مخرجات محددة خلال فترة زمنية معينة، ويتفق الباحث مع الآراء التي تتجه إلى تبويب أنشطة أسلوب تحليل القيمة إلى نوعين، وهما الأنشطة الرئيسية للقيمة، والأنشطة المساعدة أوالثانوية لها (Schmeisser, 2013).

٣. **مفهوم القيمة:** تعتمد نظرية القيمة في تحليل الأسباب التي تمكن سلعة ما من إضافة قيمة أعلى للعملاء، وأنها تحقق ربحاً في حالة زيادة القيمة التي تولدها عن تكاليف أداء أنشطتها للوحدة الاقتصادية، وحتى تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية

فعليهـا إمـا أن تـؤدي تلـك الأنشـطة بطريقـة متميـزة عـن منافسـيها، أو أن تـؤدي تلـك الأنشـطة بتكلفـة أقـل مـن منافسـيها، وبالتـالي تقدم قيمة أعلى للعملاء (Hoyo & Madariaga 2016).

رابعاً: أهداف تحليل سلسة القيمة:هناك هدفان رئيسان من تحليل سلسلة القيمة يتمثلان في الآتي(Keane , 2008):

١- دعم المركز الإستراتيجي للتكاليف في الوحدة الاقتصادية: يقصد بالمركز الإستراتيجي للتكاليف قدرة المنشأة على إنتاج المنتجات والخدمات بتكاليف أقل عن متوسط تكلفة المنافسين في السوق.

٢- دعـم القـدرة الإسـتراتيجية للتكـاليف لتحقيـق القيـادة التكاليفيـة: حيـث تُعـرف القيـادة التكاليفيـة بأنهـا القـدرة علـى تخفـيض التكـاليف عنـد حـدود تقـل عـن متوسـط تكلفـة الوحـدة مـن المنتج في المنشأة ذات المركز الإستراتيجي.

خامسـاً: نمـوذج سلسـلة القيمـة: أن مفهـوم نمـوذج سلسـلة القيمـة هونمـوذج يميـل نحـو أفضـل اسـتخدام، وإدارة أفضـل للمكونـات سلسـلة القيمـة فـي ظـل الظـروف الاقتصـادية المضـطربة. واسـتخدام نمـوذج التقيـيم لتقيـيم سلسـلة القيمـة بنـاءً علـى هـذا النمـوذج ينبغـي السـماح للشـركات والمحللـين الإسـتراتيجيين إلـى تغييـر العمـلاء إلـى شـركاء و تخفيـف حـدة المخـاطر ويوضـح هـذا النمـوذج مجموعة من العلاقات تتمثل في الآتي (Antoniou et al., 2011):

١.العلاقات بين أنشطة القيمة الأساسية والأنشطة المساعدة أو الداعمة.

٢.العلاقة بين أنشطة القيمة الأساسية مع بعضها.

سادساً: تقرير الإضافة إلى القيمة: حيث تعتبر تقارير الإضافة إلى القيمة إحدى الركائز الأساسية؛ نظراً لأنها تشكل الوسط البديل الذي يتم من خلاله تدأول المعلومات عن القدرة الإستراتيجية لأنشطة القيمة الأساسية وبالتالي اتخاذ القرارات فيها (Antoniou et al., 2011).

سابعاً: مدى تاثر سلسلة القيمة بمتطلبات النظام الإيكولوجي: يتأثر النظام البيئي بمتطلبات ترتكز على تحليل سلسلة القيمة الخارجية بصورة أكبر من تحليل سلسلة القيمة الداخلية، حيث أن هناك عوامل مهمة في النظام الإيكولوجي في تحليل سلسلة القيمة في البيئة الخارجية والداخلية وهي كالتالي (Clarysse et al., 2014):

- النشاط الرئيسي في النظام الإيكولوجي هو توليد معارف جديدة في حين التركيز في النظام الإيكولوجي في المنشاة على كيفية توليد قيمة مضافة للعملاء.
- النظام الإيكولوجي في البيئة الخارجية عادةً مايكون مرتبطاً في شبكة متفأوتة جغرافياً؛ في حين أن سلسلة القيمة الداخلية تعبر عن كافة الأنشطة الصناعية، والطبيعية المنفذه داخل الشركة التي تضيف قيمة إلى منتجاتها، ومن ثم فإن هذه السلسلة تعكس موقف الوحدة الاقتصادية في السوق وقوتها التنافسية.

٣/٢/٢ تحليل مسببات التكلفة ومدى تأثرها بمتطلبات النظام الإيكولوجي

أولاً: طبيعة ومفهوم مسببات التكلفة: تمثل مسببات التكلفة العوامل التي ترتبط بشكل مناسب مع استهلاك النشاط لموارده، وبالتالي يمثل تحليل مسببات التكلفة التغيير في سلوك تكلفة النشاط، وتساعد في تحقيق القياس الدقيق لتكلفة الأنشطة بما يساهم في تنفيذ إستراتيجية ريادة التكلفة على مستوى أنشطة الوحدة الاقتصادية، ويمكن تبويبها إلى مسببات تكلفة تشغيلية، ومسببات تكلفة إجرائية، ومسببات تكلفة هيكلية تبعاً لتبويب الأنشطة المختلفة(الكوش، ٢٠١٢، ٢٨).

ثانياً: مقومات تحليل مسببات التكلفة: حيث يتم تقسيم الوحدات الاقتصادية وفقاً لتحليل سلسلة القيمة إلى مجموعة معينة من الأنشطة (Activity)، ويفترض أن هذه الأنشطة تستهلك الموارد (Resource Pools)، وليس المنتجات وبالتالى تعتبر الأنشطة همزة الوصل بين الموارد والمنتجات، ويتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الوحدات المنتجة بإستخدام مسببات التكلفة (Cost Drivers) الفعلية المستنفذة في إنتاج هذه الوحدات.

ثالثاً: مدى تأثر مسببات التكلفة بمتطلبات النظام الإيكولوجي: أن الهدف الأساسي من استخدام تحليل مسببات التكلفة أنه يمكن من خلال تطبيق معلومات النظام الإيكولوجي تقييم جودة الأداء البيئي عن طريق ربط مسببات التكاليف البيئة بما يقابلها من ناتج للأداء الإنتاجي داخل الوحدات الاقتصادية؛ لضمان التحسين المستمر لقياس نسبة المساهمة في التكاليف البيئة في التكاليف الكلية للمنتجات من خلال مراحل تصميم، وإنتاج المنتج (Besseris , 2012).

٤/٢/٢ تحليل الموقف التنافسي ومدى تأثره بمتطلبات النظام الإيكولوجي

أولاً: طبيعة ومفهوم تحليل الموقف التنافسي: حيث يتطلب هذا التحليل الآتي (الكوش ، ٢٠١٢، ٢٦-٢٨):

١- تحديد الإستراتيجية التنافسية للوحدة الاقتصادية: حيث يتم تحديد الأهداف الإستراتيجية التي من خلالها يمكن المنافسة في دنيا الأعمال؛ بل تحديد المزايا التنافسية المستدامة.

٢- تحديد الوضع الإستراتيجي للمنشأة: حيث يتمثل في تحديد الهدف الإستراتيجي العام، وتحديد الأهداف الفرعية.

ثانياً: مدى تأثر تحليل الموقف التنافسي بمتطلبات النظام الإيكولوجي: ويعتقد الباحث أن النظام الإيكولوجي يُظهر تأثيرات واسعة في مجال تحديد المركز التنافسي خلال كل خطوة من خطوات الوضع الإستراتيجي من حيث الآتي:

١- عند تحديد الهدف الإستراتيجي العام.

٢-تأثير النظام الإيكولوجي على الموقف التنافسي عن تحديد الأهداف الفرعية.

٣-تأثير النظام الإيكولوجي في تجميع البيانات الداخلية.

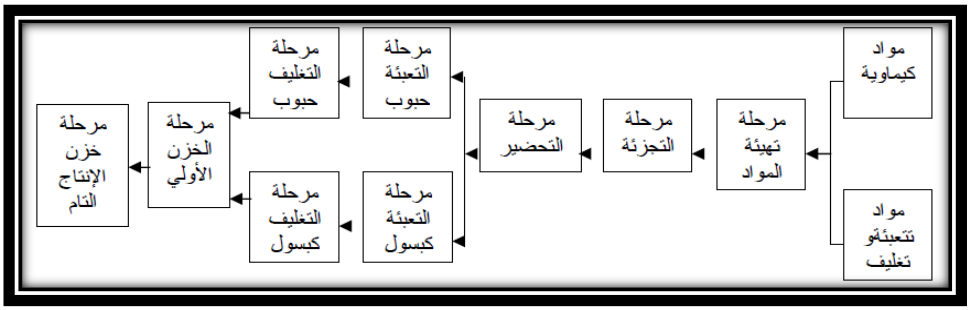
٤-تأثير النظام الإيكولوجي في تجميع البيانات الخارجية.

٥-تأثير النظام الإيكولوجي في تجميع البيانات المتعلقة بالظروف البيئية والاجتماعية (المولي ،٢٠١٢، ١-١٠).

٣/٣ الدراسة التطبيقية

ركز الباحث عند إختياره للمنشأة محل التطبيق على تلك المنشأة التي لديها التوجه الإستراتيجي حيث يعد ذلك البيئة الأكثر ملاءمة لتطبيق النظام الإيكولوجي في المنشآت الصناعية. وقد وقع اختيار الدراسة على شركة المنصور للصناعات الدوائية بالعراق لإجراء الدراسة التطبيقية بها.

١/٣/٣ تحديد المراكز والمسارات التكنولوجية: المسار التكنولوجي لتصنيع الأدوية والمستلزمات الطبية بدءً من الحصول على المواد الأولية، وانتهاءً بالمنتج التام التي في ضوئها يتم تحديد العناصر التي تضيف قيمة للمنتج والعناصر غير مضيفة للقيمة. ويعبر الشكل التالي رقم (٣-١) عن المسار التكنولوجي لصنيع الحبوب والكبسولات في شركة المنصور للصناعات الدوائية.



شكل رقم (١-١) المسار التكنولوجي لنشاطي الحبوب والكبسولات في شركة المنصور للصناعات الدوائية .

٢/٣/٣ آليـة احتسـاب تكلفـة الإنتـاج : ترتكز الشركة علـى نظـام الأوامـر الإنتاجيـة وتقوم بتوزيع التكاليف وفقاً للنظرية الكلية التي تأخذ في اعتبارها كل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة سواءً أكانت متغيرة أم ثابتة، وسواءً أكانت تكاليف ثابته مستغلة أم غير مستغلة من خلال توزيع عناصر هذه التكاليف على مراكز التكلفة الإنتاجية، وذلك بحصر كل ما يخص مركز إنتاجي من أجور ورواتب ومستلزمات سلعية وخدمية وإهلاكات ومصروفات أخرى في ظل الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد ، ثم بعد ذلك يتم تحديد تكاليف المراكز الخدمية ليعاد توزيعها على المراكز الإنتاجية ولكن الباحث لم يستطيع التوصل إلى أساس تحميل تكاليف المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية.

٣/٣/٣ رسم سلسلة القيمة لأنشطة الشركة الإنتاجية المختلفة:

حيث يتم تجهيز بيانات التكاليف لرسم سلسلة القيمة من خلال الآتي:

١- **تحديد تكلفة كل نشاط على حده:** حيث يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل نشاط من أنشطة الحبوب والكبسولات والقطرة ...إلى غير ذلك، على أساس إجمالي تكلفة العام خروجاً من نظام الأوامر الإنتاجية المتبع ثم قسمة إجمالي تلك التكاليف على عدد الأشهر ليكون الشهر وحدة التجميع؛ وذلك لكل نشاط منفصل، وبعد ذلك إيجاد تكلفة وحدة المنتج لكل نشاط على حده بقسمة إجمالي التكاليف السنوية على عدد الوحدات المنتجة خلال العام الذي استخدمه الباحث لهذا التحليل.

٢- **التحليل الإستراتيجي لتكاليف الأنشطة الفرعية والرئيسية :**

حيث يتم تحديد ما يخص كل نشاط رئيسي من أنشطة فرعية، وبيان تكلفة كل نشاط فرعي ثم استخدام عملية الحذف والإبقاء بغرض بيان الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك الأنشطة غير مضيفة للقيمة؛ حيث إنه لابد الفصل في كل مركز إنتاجي بين مجموعة التكاليف التي تضيف إلى القيمة والمجموعة التي لا تضيف أي قيمة.

٤/٣/٣ التحليل المالي والمحاسبي للبيانات:

حيث إن الباحث يتخذ سنة(٢٠٠٥) كسنة أساس وبمعلومتيها يقوم بحساب معدل التغير عنها خلال السنوات التالية لها، والتي تمتد من سنة(٢٠٠٦) حتى سنة (٢٠١٤)، والتي تظهر من خلال الآتي:

أولاً:التحليل المحاسبي لمؤشرات تحقيق الميزة التنافسية المستدامة(المتغير التابع):

حيث يوضح الباحث معدلات التغير بالنسبة لمؤشرات تحقيق الميزة التنافسية المستدامة عن سنة(٢٠٠٥)، والتي هي سنة الأساس، ويتم ذلك من خلال التالي:

١- معدل التغير في مؤشرات رضا العميل كمؤشر لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة:

يلاحظ الباحث أن هذه الزيادة في الإيراد تقابلها تغير عالي في معدل دوران العميل ليدلل على اختراق المنشأة إلى حد ما السوق العراقي بنجاح سياسة البيع الآجل؛ ليصل معدل الزيادة في دوران العميل إلى خمسة آلاف مرة في سنة(٢٠١٤) زيادة في المعدل عن سنة الأساس؛ ولكن اللافت للنظر ان سبب زيادة المبيعات الآجلة إلى هذا الحد نتيجة تركيز إستراتيجيات التنافس لدى الشركة المبحوثة على التسويق للمنتجات، وهو مجال لتبني فتح أسواق جديدة، وكسب عملاء من سوق الدواء العراقي؛ ليحقق بعض التمايز في النشاط الصناعي والتجاري ومن ثم الإيرادات السنوية.

٢- معدل التغير في مؤشرات تحقيق الكفاءة البيئية كمؤشر لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة:

يؤشر معدل التغير إلى طلبات العمل ومعدلات الإنتاج والاعتماد المتزايد على المخزون للبيع منه، ثم إعادة الإنتاج من جديد؛ لذلك يراه الباحث أحد مسببات تحقيق الكفاءة البيئية في عدم إرهاق البيئة الداخلية والخارجية بطلبات العمل المكثفة، وما يؤيد ذلك أن هناك انخفاض في معدلات التغير في المخصصات الفنية لزوم الأداء التصنيعي ثم زيادته ليصل إلى(٤٣٥%) سنة (٢٠١٤) عن سنة الأساس، وأنه يظهر من الجدول السابق الالتزام بالاشتراطات البيئية خلال السنوات التي تبدأ من (٢٠١٠)، حيث لم تسدد الشركة أي مبالغ تخص التعويضات أو الغرامات.

ثانياً: التحليل المحاسبي لمؤشرات تحقيق الأداء المالي (متغيرات مستقلة): يتضح أن هناك تقلب شديد في نسبة تكلفة البضاعة المباعة إلى الإيراد الصافي؛ حيث إنه كان في سنة(٢٠٠٥) نسبة قدرها(٥٥%) من الإيراد ثم ارتفعت لتصل إلى (٧٣.٥%) سنة (٢٠٠٨)، ثم انخفضت بشدة لتصل إلى أقل من(١%) في سنة (٢٠١٢) لتستقر على نسبة(٢٢.٤٤%) سنة (٢٠١٤) بعدما حققت زيادة عن السنة السابقة لها التي كانت ٦.٤٧% تقريباً.

وقد يرجع ذلك إلى التذبذب في أسعار مدخلات الإنتاج، أو بسبب التأرجح في تقييم المخزون السلعي ؛ إلا أن الباحث يعتقد أن استقرار نسبة مجمل الربح إلى حد ما في السنوات (٢٠٠٦) حتى سنة(٢٠١٠)، لايتفق مع تذبذب مدخلات الإنتاج، وأنه لايوجد مبرراً لزيادة نسبة مجمل الربح في سنة(٢٠١٢) إلى(١٩.٥٨%) بالرغم من انخفاض مدخلات الإنتاج إلى أقل من (١%)، ولا يكون ذلك ممكنا إلا في حالتين اثنين، وهما: ارتفاع أسعار البيع للمنتجات، أو زيادة تقييم بضاعة آخر المدة، وذلك أيضاً ينسحب على نسب صافي الربح والتكاليف الأخرى الإدارية والتسويقية، وبالإجمال تؤشر هذه النسب إلى وجود تكاليف غير مضيفة للقيمة على سلسلة الإنتاج يجب ترشيدها والتخلص منها حتى تستقيم نسب إجمالي الربح، وينعدم التقلب في الأرباح الصافية إذا ما أرادت الشركة أن تحقق الميزة التنافسية المستدامة المنشودة.

ثالثاً: التحليل المحاسبي لمؤشرات تحقيق الأداء البيئي (متغيرات مستقلة):

حيث إن الباحث اقترح تلك التكاليف والبيانات المعبرة عن سلسلة القيمة للنظام الإيكولوجي مسترشداً بالاحتياطيات المحتجزة من الأرباح في كل سنة لمقابلة التوسعات، واعتبر أنه لو تم الاستفادة بنسبة(٥%) من قيمتها لتطوير النشاط البيئي ودعم سلسلة القيمة البيئية التي تتكون من الأنشطة عالية، والتي تمثل تكاليف الوقاية، والمنع من ملوثات البيئة، وتكاليف إعادة تدوير المخلفات وتكاليف الحفاظ على استدامة الأنشطة الحيوية.

رابعاً: بيان دور النظام الإيكولوجي في دعم الميزة التنافسية من خلال التحليل الإستراتيجي للتكاليف: ويشير الباحث أنه بالرغم من اضافة التكاليف البيئية إلى تكاليف المنتجات مع ترشيد تلك التكاليف الاخيرة على خط سلسلة القيمة بحذف تكلفة

الأنشطة غير المضيفة للقيمة فإن ذلك يدعم قيمة المنشأة وزيادة ارباحها بنسبة تعادل(٢١%) تقريبا مما يكون له عظيم الاثر في تعظيم الميزة التنافسية نتيجة خفض تكلفة وحدة المنتج مع الاستفادة بتطبيق النظام الإيكولوجي وربط سلسلة القيمة البيئية بسلسلة القيمة الإنتاجية ، وبالتالي يعبر عن سلامة الإطار المقترح من الباحث للتطبيق في شركة المنصور للصناعات الدوائية.

٥/٣/٣ التحليل الإحصائي للبيانات المالية:ويكون ذلك من خلال الآتي:

اختبار مدى الثبات والثقة للبيات المالية التي ترتكز عليها الدراسة التطبيقية وتحليلها محاسبياً: يعبر عن الثبات والثقة من خلال اختبار ألفا كرونباخ لسلسة البيانات الخاصة بشركة المنصور للصناعات الدوائية حيث يوضح ذلك الجدول التالي رقم (١٠-٤).

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.761	44

حيث إنه من خلال الجدول السابق تبلغ قيمة ألفا (٧٦%) مما يشير إلى درجة مقبولة إلى حد كبير من الثبات، والثقة، والاتساق الداخلي للبيانات الخاصة بالشركة المبحوثة وقابلية تلك البيانات لدرجة الاعتماد والموثوقية.

٦/٣/٣ التحليل الاستدلالي والتحقق من فرضيات الدراسة التطبيقية.

حيث يستخدم الباحث أساليب التحليل الاستدلالي للتحقق من مدى صحة فروض الدراسة حيث يستخدم الباحث تحليل التباين الأحادي واختبار (f-test)، وكذلك بيان معلومية معامل التحديد (R2) في بيان مدى القوة التفسيرية للمغيرات المستقلة التي تمثل مؤشرات التحليل الإستراتيجي للتكلفة، والتحليل البيئي الإيكولوجي على مدى دعم تحقيق المزايا التنافسية المستدامة، ويقوم الباحث بتفصيل من خلال الآتي:

أ- **اختبار صحة الفرض الإحصائي الأول:** حيث ينص على الآتي:

" لا يدعم الوضع الحالي للتحليل الإستراتيجي للتكاليف في المنشآت الصناعية الميزة التنافسية المستدامة في ظل غياب معلومات النظام

الإيكولوجي في المنشآت الصناعية العراقية"، ولتحقيق صحة هذا الفرض يستخدم اختبار التباين في الجدول التالي رقم(١٩-٤)

جدول رقم (١٩-٤) اختبار صحة الفرض الأول

ANOVA[b]						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	514053.246	7	73436.178	9.489	.099[a]
	Residual	15478.138	2	7739.069		
	Total	529531.383	9			

حيث إنه من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (F) المحسوبة (٩.٤٨)، وهي أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية(٠.٠٩٩٥)، وهو أكبر من مستوى المعنوي(٠.٠٥) والذي يقرر الباحث بمقتضى ذلك قبول الفرض الإحصائي (العدمي) وهو ما يحتمل الحاجة إلى الربط الإيكولوجي بنشاط الإنتاج في الشركة المبحوثة وأنه من خلال الجدول التالي رقم (٢٠-٤) يتبين أن قبول الفرض الإحصائي كان بقوة تفسيرية كبيرة توضح ان التحليل الاستراتيجي للتكاليف في وضعه الحالي لايفي بمتطلبات الميزة التنافسية المستدامة وذلك بقوة ارتباطيه قدرها (٩٨%) وقوة تفسيرية(٩٧%).

جدول رقم (٢٠-٤) القوة التفسيرية للمتغيرات الفرض الأول

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.985[a]	.971	.868	87.97198

ب-**اختبار الفرض الثاني** : الذي ينص على الآتي :

" لايوجد أثر ذو دلالة احصائية معنوية ارتباطية بين معلومات سلسلة قيمة الإنتاجية في دعم تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في المنشآت الصناعية العراقية".

حيث أن الباحث يقيس ويختبر تلك العلاقة وأثرها على الميزة التنافسية من خلال اختبار بيرسون الذي يشمله الارتباط بين الوضع الحالي للسلسلة القيمة، ثم معلومات سلسلة القيمة بعد ترشيد التكاليف، والقيام بالتحليل الإستراتجي، وبالتالي يقوم الباحث باختبار هذه العلاقة الارتباطية من خلال جهتين تتمثل في الآتي :

١-مدى الارتباط بين معلومات سلسلة القيمة الإنتاجية وبين مؤشرات تحقيق الميزة التنافسية المستدامة :

حيث يستخدم الباحث تحليل الارتباط بيرسون والموضح بالجدول التالي رقم(٢١-٤) .

جدول رقم (٢١-٤) تحليل الارتباط بيرسون للفرض الثاني سلسلة القيمة الإنتاجية والميزة التنافسية في الوضع الحالي

		كفاءة سلسلة القيمة الإنتاجية في الوضع الحالي
كفاءة سلسلة القيمة الإنتاجية في الوضع الحالي	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	10
المتغير التابع المتوسط العام لمؤشرات تحقيق التنمية المستدامة	Pearson Correlation	-.586-
	Sig. (2-tailed)	.075
	N	10

حيث إنه من خلال تحليل بيرسون المشار اليه يتضح مدى قوة الارتباط بين عوامل تحقيق الميزة التنافسية، وبين عناصر سلسلة القيمة في الوضع الحالي أنه يتضح أن المستوى المعنوية يبلغ (٠.٠٧٥) وهو اكبر من مستوى معنوي (٠.٠٥)، والتي عندها يقبل الفرض الإحصائي القائل بأنه: " لايوجد أثر ذو دلالة احصائية معنوية ارتباطية بين معلومات سلسلة قيمة الإنتاج في دعم تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في المنشآت الصناعية العراقية في الوضع الحالي".

ويلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون (٠.٥٨٦) وأن التحليل يظهر أن علاقة الارتباط عكسية أي أن أي محأولة للحصول على ميزة تنافسية مستدامة تكون على حساب كفاءة سلسلة القيمة الإنتاجية داخل الشركة.

٢-مدى الارتباط بين معلومات سلسلة القيمة الإنتاجية بعد ترشيدها بالتحليل الإستراتيجي وبين مؤشرات تحقيق الميزة التنافسية المستدامة:

حيث يستخدم الباحث تحليل الارتباط بيرسون والموضح بالجدول التالي رقم(٢٢-٤).

جدول رقم (٢٢-٤) نتائج اختبار بيرسون لاختبار صحة الفرض الثاني سلسلة القيمة الإنتاجية والميزة التنافسية في حالة ترشيد التكاليف بالتحليل الإستراتيجي لها

		كفاءة سلسلة القيمة الإنتاجية بعد التحليل الاستراتيجي
كفاءة سلسلة القيمة الإنتاجية بعد التحليل الاستراتيجي للتكاليف	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	10
المتغير التابع المتوسط العام لمؤشرات تحقيق التنمية المستدامة بعد التحليل الاستراتيجي	Pearson Correlation	0.894
	Sig. (2-tailed)	.0٠٠
	N	10

حيث إنه من خلال تحليل بيرسون المشار إليه يتضح مدى قوة الارتباط بين عوامل تحقيق الميزة التنافسية وبين عناصر سلسلة القيمة بعد ترشيد التكاليف في ظل التحليل الإستراتيجي بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أنه يتضح أن مستوى المعنوية يبلغ (٠.٠٠٠) وهو اقل من المستوى المعنوي(٠.٠٥)، والتي عندها يرفض الفرض الإحصائي ويقبل الفرض البديل القائل بأنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية معنوية ارتباطية بين معلومات سلسلة قيمة الإنتاج بعد القيام بالتحليل الإستراتيجي للتكاليف في دعم تحقيق الميزة التنافسية المستدامة في المنشآت الصناعية العراقية في وضع التحليل الإستراتيجي لتكاليف .

ويلاحظ ان معامل ارتباط بيرسون (٠.٨٩٤)، وأن التحليل يظهر أن علاقة الارتباط موجبة أي أن أي محاولة للحصول على الميزة التنافسية المستدامة لا تكون على حساب كفاءة سلسلة القيمة الإنتاجية داخل الشركة.

جـ – اختبار مدى صحة الفرض الثالث: حيث ينص على الآتي:

"" لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند استخدام التحليل الإستراتيجي للتكاليف في دعم الميزة التنافسية المستدامة عند وجود معلومات عن النظام الإيكولوجي، وغياب هذه المعلومات في المنشآت الصناعية العراقية"؛ حيث يقوم الباحث باختبار هذا الفرض على مرحلتين حسبما يأتي:

١– المرحلة الأولي: الاختبار قبل الربط بالنظام الإيكولوجي:

ولتحقيق صحة هذا الفرض يستخدم اختبار التباين خلال الجدول التالي رقم(٢٣–٤).

جدول رقم (٢٣-٤) اختبار صحة الفرض الثالث قبل الربط بالنظام الإيكولوجي.

ANOVA[b]						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	517835.223	8	64729.403	5.534	.318[a]
	Residual	11696.160	1	11696.160		
	Total	529531.383	9			

حيث أنه من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (F) المحسوبة (٥.٥٣٤) وهي أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية(٠.٣١٨٥)، وهو أكبر من مستوى المعنوي (٠.٠٥)، والذي يقرر الباحث بمقتضى ذلك قبول الفرض الإحصائي (العدمي) لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند التحليل الإستراتيجي للتكاليف في ظل غياب معلومات النظام الإيكولوجي لدعم الميزة التنافسية المستدامة.

وهو ما يؤكد مدى الحاجة إلى ترشيد التحليل الإستراتيجي للتكاليف في الشركة المبحوثة، وأنه من خلال الجدول التالي رقم (٢٤-٤) يتبين أن قبول الفرض الإحصائي كان بقوة تفسيرية كبيرة .

جدول رقم (٢٤-٤) القوة التفسيرية للمتغيرات الفرض الثالث في ظل غياب النظام

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.989[a]	.978	.801	108.14879

٢- المرحلة الثانية : اختبار الفرض الثاني بعد الربط بالنظام الإيكولوجي:

ويتم ذلك بعد الأخذ في الحسبان الربط بين سلسلة القيمة لنظام الإنتاج مع سلسلة القيمة البيئية، ولتحقيق الفرض الإحصائي الثاني بعد الأخذ في الاعتبار ذلك، ومن خلال تحليل التباين المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٢٥-٤).

جدول رقم (٢٥-٤) اختبار صحة الفرض الثاني بعد تطبيق الإطار المقترح

ANOVA[b]						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	305931.296	7	43704.471	8.466	.110[a]
	Residual	10324.546	2	5162.273		
	Total	316255.842	9			

وأن الجدول السابق يوضح أن قيمة (F) (٨.٤٦٦)، وهي ايضاً أقل من القيمة الجدولية عند المستوى المعنوية (٠.١١)، وهو أكبر من مستوى (٥%)، والذي عنده أيضا يقبل الفرض الإحصائي الذي يقرر لاتوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند التحليل الإستراتيجي للتكاليف في وجود الربط بين سلسلة القيمة الإنتاجية وسلسة القيمة البيئية الناتجة من معلومات النظام الإيكولوجي؛ لدعم الميزة التنافسية المستدامة، وإن كان التحليل قد قرر بقبول الفرص الإحصائي الذي يقرر عدم وجود فروق معنوية كبيرة قبل وبعد الأخذ بالإطار المقترح للبحث إلا ان الباحث يوضح أن الأخذ بالإطار المقترح، والقيام بترشيد عناصر التكاليف على سلسلة القيمة الإنتاجية مع ربطها بمتطلبات النظام الإيكولوجي جاءت أفضل حالاً من عدم الربط بالنظام الإيكولوجي حيث كان المستوى المعنوي قبل تطبيق الإطار المقترح ما قيمته(٠.٣١) في حين أن مستوى المعنوية انخفض إلى (٠.١١) بعد الأخذ بالإطار المقترح للدراسة، وأن مايؤكد إيجابية وكفاءة تطبيق الإطار المقترح إلى حد كبير أن معامل التفسير الذي بلغ قبل الأخذ بمتطلبات النظام البيئي والقيام بترشيد التكاليف على سلسلة القيمة بلغ (٠.٩٧٨) في حين أنه من خلال بيان معامل التفسير بعد تطبيق الإطار المقترح كان معامل التحديد (٠.٩٦٧)كما في الجدول التالي رقم(٢٦-٤).

جدول رقم (٢٦-٤) القوة التفسيرية الفرض الثاني بعد تطبيق الإطار المقترح

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.984[a]	.967	.853	71.84896

ولابد للباحث أن يشير في النهاية أنه، وأن كان التحليل أثبت التحسن في الميزة التنافسية في حالة الأخذ بمتطلبات التحليل الإستراتيجي وعوامل الربط الربط بين سلسلة القيمة للإنتاج والتكاليف البيئية؛ إلا أن الباحث مازال يوصي بالسعي نحو تحقيق معنوية كاملة في هذا التحليل والتي قد ترجع إلى أسباب أخرى لم تتضمنها بيانات المنشأة المبحوثة فيما يتعلق بقصور المعلومات التي احتوتها القوام المالية عن التكاليف البيئية، ومدى الالتزام بها.

نتائج وتوصيات الدراسة:

أولاً:النتائج.

توصلت الدراسة إلى:

١. أظهر نتائج الدراسة أن النظام التكاليف التقليدية لم يوفر المعلومات الملائمة والقادرة على التكيف مع المتغيرات الاقتصادية، ولم يؤخذ في الاعتبار الإستراتيجية المتبعة بالمنشاة، ولا الاعتبارات البيئية الخارجية التي تعمل المنشاة من خلالها.

٢. أظهر نتائج الدراسة الاستفادة من التغيرات التكنلوجية في بيئة منشات الأعمال نتيجة الاعتماد على النظام الإيكولوجي.

٣. إعادة ترتيب سلسلة القيمة، واستبعاد أي نشاط لايضيف قيمة بالاستفادة من البيئة المحيطة وفقاً للمعلومات التي يقدمها النظام الإيكولوجي.

٤. لايمكن الحصول على الميزة التنافسية المستدامة، إلا إذا استطاعت المنظمة من صياغة إستراتيجيات التمايز، وإدارتها بشكل فاعل وكفوء لتحقيق زيادة في القيمة المضافة إلى موقع المنظمة التنافسي في إطار البيئة التي تعمل فيها.

ثانياً:التوصيات.

في ضوء الدراسة التطبيقية وماتوصلت إليه من نتائج ، يوصي الباحث بما يلي :

١. الحاجة إلى تعميق الوعي الإستراتيجية فيما يتعلق بالتحليل الإستراتيجية والميزة التنافسية المستدامة وتطبيق النظام الإيكولوجي في الشركات مع تحديد المؤشرات البيئية الداخلية والخارجية الاكثر تأثيراً في تحقيق الميزة التنافسية.

٢. يوصي الباحث أن يأخذ قسم من الاحتياطي بنسبة(٥%) سنوياً لمقابلة الوفاء بمتطلبات النظام الإيكولوجي بغرض دعم هندسة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة.

٣. تحديد المعنيين الأساسيين باستخدام النظام الإيكولوجي داخل المنشاة، وخارجها، وتحديد القضاية المهمة التي تؤثر في ديناميكية النظام الإيكولوجي والقائمين على تطبيقة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- **الكتب:**

باسيلي، مكرم عبد المسيح، ٢٠١٤، "**المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر، الجزء الأول**"، المكتبة العصرية، مصر –المنصورة، *ص ص:١٠٣-١٠٦.*

رومني، مارشال وستينبارت، بول، تعريب قاسم ابراهيم الحسيني، ٢٠٠٩، "**نظم المعلومات المحاسبية**"، الكتاب الأول، دارالمريخ للنشر بالقاهرة ، ص:٣٢-٤٠.

صالح، سمير ابو الفتوح، ١٩٩٦، "**المحاسبة الإدارية ونظم دعم القرارات ،مدخل إستراتيجي**"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، بدون ناشر، ص:٩-١١.

ـــــــــــــــــــــــــ، ٢٠١٥، "**نظم المعلومات الإدارية التقنيات الحديثة لدعم الإدارة في عصر المعرفة**"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، بدون ناشر، ص ص: ٥٨-٥٩.

ـــــــــــــــــــــــــ، ٢٠١٦، "**المحاسبة الإدارية ونظم معلومات الأعمال لدعم الأدارة في عصر المعرفة** "، كلية التجارة، جامعة المنصورة، الطبعة السابعة، مصر، بدون ناشر، ص:٣٦٨.

- **الدوريات والمجلات العلمية والرسائل والمؤتمرات والنشرات العلمية:**

الجميلي، احمد محمد جاسم، ٢٠١٤، "دور التحليل الاستراتيجي في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، ص ٣٤.

داودي، الطيب، ٢٠٠٧، "أثر تحليل البيئة الخارجية والداخلية في صياغة الاستراتيجية"، **مجلة الباحث**، العدد الخامس، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص ص:٣٩-٤٤.

الكوش، احمد محمد حسين، ٢٠١٢، "استخدام اسلوب تحليل سلسة القيمة لادارة التكلفة ذات التوجه الاستراتيجي في إطار التسويق الالكتروني"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، ص٢٩.

مجاهدي، فاتح، و براهيمي، شراف، ٢٠١٢، "الادارة البيئية كمدخل لتحقيق تنافسية المؤسسة الصناعية مع الاشارة إلى حالتي مؤسستي SONY و IBM"، **الملتقي الدولي الرابع حول "المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية في الدول العربية"**، جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر، ص٣.

المولي، مصطفى محمود جاد، ٢٠١٢، "استخدام بطاقة القياس المتوازن في تقييم الأداء البيئي للمنشأة بهدف زيادة القدرةالتنافسية لها في بيئات الاعمال الحديثة"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص:١-١٤.

ثانياً: المراجع باللغة الانكليزية

Antoniou, P.H., Levitt, C.E. & Schreihans, C., 2011. Managing Value Chain Strategy. *Journal of Management & Marketing Research*, 9(2), pp.1–11.

Baldwin, C.Y., 2012. Organization Design for Distributed Innovation. *Working Paper*, pp.1–12.

Besseris, G.J., 2012. Eco-design in total environmental quality management: Design for environment in milk-products industry. *The TQM Journal*, 24(1), pp.47–58.

Bharati, P., 2012. Technology Assimilation across the Value Chain : An Empirical Study of Small and Medium-sized Enterprises. *Information Resources Management Journal*, 25(1), pp.38–60.

Chang, K.J., 2013. The Influence of Ownership on Hospital Board Governance and Strategic Cost Management. *Proquest Dissertations And Theses*, p.1.

Clarysse, B. et al., 2014. Creating value in ecosystems: Crossing the chasm between knowledge and business ecosystems. *Research Policy*, 43(7), pp.1164–1176.

Clune, S.J. & Lockrey, S., 2014. Developing environmental sustainability strategies, the Double Diamond method of LCA and design thinking: A case study from aged care. *Journal of Cleaner Production*, 85, pp.67–82.

Dimitrova, V., Lagioia, G. & Gallucci, T., 2007. Managerial factors for evaluating eco-clustering approach. *Industrial Management + Data Systems*, 107(9), pp.1335–1348.

EPA, 2010. Climate Change and Ecosystems. , (April), p.2, www.epa.gov/climatechange.

Hoyo, J.J.G. del & Madariaga, C.J. de, 2016. The Debate on the Concept of Value: Interpretations from the Perspective of Economics and Social Anthropology. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 7(2), pp.11–20.

Jensen, T. et al., 2014. Unleashing the IT potential in the complex digital business ecosystem of international trade : The case of fresh fruit import to European Union The case of fresh fruit import to European Union. , pp.14–27.

Keane, J., 2008. A'new'approach to global value chain analysis. *Overseas Development Institute*.

Schmeisser, B., 2013. A systematic review of literature on offshoring of value chain activities. *Journal of International Management*, 19(4), pp.1–17.

Schmidt Rivera, X.C., Espinoza Orias, N. & Azapagic, A., 2015. Life cycle environmental impacts of convenience food: Comparison of ready and home-made meals. *Journal of Cleaner Production*, 73, pp.294–309.

Tansley, A.G., 1935. The use and abuse of vegetational concepts and terms. *Ecology*, 16(3), pp.284–307.