

The Role of Lean Accounting in Supporting Cost Leadership Strategy: A Field Study at the Arabian Gulf Oil Company (AGOCO)

Hani Housin Khalifa Meftah^{1,2*}

¹ Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Zawia, Libya

² Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Benghazi, Libya

*Corresponding: Alhany1990@gmail.com

دور المحاسبة الرشيقية في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة: دراسة ميدانية في شركة الخليج العربي للنفط

هاني حوسين خليفة مفتاح^{2,1*}

¹ قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، الزاوية، ليبيا

² قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، بنغازي، ليبيا

Received: 02-03-2026; Accepted: 05-04-2026; Published: 19-04-2026

Abstract:

This study aimed to highlight the role of lean accounting as a modern managerial and accounting approach that contributes to cost control and the reduction of resource waste, thereby supporting the organization's ability to strengthen its cost leadership strategy. To achieve this objective, the study adopted the descriptive analytical approach and relied on a questionnaire designed around axes consistent with the subject and objectives of the study. The questionnaire was administered to a random sample of 100 managers, heads of departments, and administrative units at Arabian Gulf Oil Company. The study concluded that lean accounting practices have a tangible Impact on supporting the cost leadership strategy at Arabian Gulf Oil Company.

Keywords: Lean accounting; Cost leadership strategy; Cost control.

المخلص

سعت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تؤديه المحاسبة الرشيقية في دعم التوجهات الإدارية الحديثة الرامية إلى ترشيد التكاليف وتقليل الهدر في الموارد، بما ينعكس إيجاباً على قدرة (شركة الخليج العربي للنفط) في تبني استراتيجية الريادة في التكلفة وتعزيز فاعليتها التنافسية. وانطلاقاً من هذا الهدف، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، مع توظيف استبانة علمية اشتملت على مجموعة من المحاور المنسجمة مع طبيعة المشكلة البحثية وأهدافها. وقد تم تطبيق أداة الدراسة على عينة عشوائية مكونة من 100 فرد من المدراء ورؤساء الأقسام والإدارات في شركة الخليج العربي للنفط. وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة عملية لممارسات المحاسبة الرشيقية في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط، بما يعكس أهمية هذا المدخل في تحسين الكفاءة وترشيد الموارد وتعزيز التوجه التنافسي القائم على التكلفة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الرشيقية؛ استراتيجية الريادة في التكلفة؛ ترشيد التكاليف.

المقدمة:

اتسمت بيئة الأعمال المعاصرة بدرجة عالية من التحول والتسارع، في ظل التغير المستمر في احتياجات العملاء وتفضيلاتهم، وما صاحب ذلك من انفتاح الأسواق واشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات على المستويين المحلي والدولي. وقد أوجد هذا الواقع ضغوطاً متزايدة على المنظمات الصناعية، الأمر الذي جعل من الضروري إعادة النظر بصورة مستمرة في تصميم المنتجات والعمليات التشغيلية، بما يضمن تطويرها على نحو يواكب متطلبات العملاء ويحافظ على الحصة السوقية ويعززها. ولم يعد هذا التوجه مجرد خيار إداري، بل غداً شرطاً جوهرياً للاستمرار؛ لأن المؤسسات المنافسة تعمل بصورة متواصلة على تحسين منتجاتها وعملياتها، مما يفرض على غيرها البحث عن مداخل أكثر كفاءة وفاعلية لتطوير منتجاتها وخدماتها بالشكل الذي يستجيب لتوقعات العملاء (ماسكيل وباغالي، 2011). وفي ضوء ذلك، أصبحت مؤسسات الأعمال أكثر حاجة إلى تبني أساليب إنتاج وإدارة حديثة تمكنها من مواكبة هذه التحولات، مع إعادة النظر في هيكل تكاليفها، والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة حقيقية. ويُعد نموذج شركة تويوتا اليابانية من أبرز النماذج الدالة على هذا التحول، إذ أسهم في ترسيخ منهج صناعي حديث عُرف بنظام "التصنيع الرشيق"، القائم على تحقيق الكفاءة وخفض التكلفة من خلال التدفق الانسيابي السريع، والاستجابة المرنة لتنوع المنتجات، والإنتاج بكميات مناسبة، بدلاً من الاعتماد على منطوق وفورات الحجم الكبير الذي ارتبط بالنظم التقليدية. ومن هذا المنطلق برزت المحاسبة الرشيقة بوصفها امتداداً محاسبياً لهذا التوجه، لما توفره من أدوات ومؤشرات تساعد في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة (بورتر، 1993)، وهو ما تسعى هذه الدراسة لتطبيقه داخل شركة الخليج العربي للنفط.

الدراسات السابقة:

1.دراسة ضيفان ومنصور (2020) استهدفت هذه الدراسة استكشاف أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة في دعم الميزة التنافسية المستدامة داخل شركات القطاع الصناعي، وتحديداً شركات مواد البناء. وسعت إلى تحليل مدى انعكاس المحاسبة الرشيقة على الأبعاد المرتبطة بالميزة التنافسية المستدامة. وأظهرت النتائج أن فاعلية المحاسبة الرشيقة ترتبط بوجود نظام إداري واضح، وقناعة لدى الإدارة العليا، وتوافر الكوادر البشرية المؤهلة. وتفيد هذه الدراسة البحث الحالي في تأكيد أن نجاح المحاسبة الرشيقة داخل شركة الخليج العربي للنفط يتطلب بيئة تنظيمية وإدارية مساندة قادرة على تحويل الأدوات الفنية إلى ممارسات تدعم استراتيجية الريادة في التكلفة.

2.دراسة ماهر وصحبت: (Ahmed Maher & Abdullah Sahbat, 2020) تناولت هذه الدراسة دور التكامل بين استراتيجية التصنيع الرشيق والمحاسبة على أساس الإنجاز (Throughput Accounting) في خفض تكاليف المنتجات بمصنع إسمنت الكوفة. وتكمن القيمة العلمية لهذه الدراسة بالنسبة للبحث الحالي في تأكيدها أن دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط يتطلب تكاملاً عالياً بين الأبعاد التشغيلية والمحاسبية، بما يسمح بتوجيه المعلومات نحو خفض الفعلي للتكلفة وتحسين الكفاءة التشغيلية.

3.دراسة ونوك بيل: (Wnuk-Pel, 2018) فحصت هذه الدراسة استخدام المنظمات الخدمية لممارسات المحاسبة الإدارية لدعم استراتيجية الإدارة الرشيقة. وأظهرت النتائج وجود ارتباط إيجابي بين الممارسات الخالية من الهدر وتمكين العاملين، كما بينت أن الإدارات الرشيقة توظف ممارسات المحاسبة الإدارية على نطاق أوسع. وتفيد هذه النتيجة البحث الحالي في جانبين: الأول، ضرورة ربط المحاسبة الرشيقة بتمكين العاملين داخل شركة الخليج العربي للنفط؛ والثاني، أن تكامل الأدوات المحاسبية هو المفتاح لخدمة استراتيجية الريادة في التكلفة بوضوح.

4. دراسة عابدين ومحمد (2017): هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف لترشيد القرارات بشركة المقاولات العامة في قطاع غزة. وأظهرت النتائج أن أدوات المحاسبة الرشيقة، ولا سيما "سلسلة القيمة" و"التكلفة المستهدفة"، تسهم مباشرة في خفض التكاليف والحد من الهدر. وتعزز هذه الدراسة توجه البحث الحالي في اختبار مدى إسهام هذه الأدوات في شركة الخليج العربي للنفط في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة من خلال تقليص الفاقد وتحسين الانسياب.

الفجوة البحثية:

على الرغم من إبراز الدراسات السابقة للصلة بين المحاسبة الرشيقة وتخفيض التكاليف، إلا أنها طبقت في سياقات قطاعية مختلفة (صناعية، خدمية، مقاولات)، ولم تُوجَّه بصورة مباشرة إلى البيئة النفطية الليبية. إضافة إلى ذلك، ركزت معظمها على الأثر العام للمحاسبة الرشيقة دون الربط الصريح والمباشر باستراتيجية "الريادة في التكلفة" في قطاع استراتيجي يتسم بتشابك العمليات وضخامة التكاليف كقطاع النفط. ومن هنا يسعى البحث الحالي لمعالجة هذه الفجوة من خلال التركيز على شركة الخليج العربي للنفط.

إشكالية الدراسة:

تتبع إشكالية الدراسة من قصور النظم المحاسبية التقليدية عن مواكبة متطلبات نظم الإنتاج الرشيق، لارتباطها بأساليب الإنتاج واسعة النطاق وما يتبعها من هدر. هذا القصور يضعف قدرة المؤسسة على توفير معلومات ملائمة لبيئة تستهدف السرعة وتقليص الفاقد، مما قد يعيق تحقيق استراتيجية الريادة في التكلفة. ويمكن بلورة الإشكالية في التساؤل الرئيس الآتي: **ما دور المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط؟** ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة الآتية:

- ما مدى تبني ممارسات المحاسبة الرشيقة في شركة الخليج العربي للنفط وفقاً لآراء عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؟
- ما مدى التوجه نحو دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط وفقاً لآراء عينة الدراسة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؟
- ما أثر ممارسات المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؟

فرضيات الدراسة:

- في ضوء التساؤلات السابقة، تمت صياغة الفرضيات الآتية:
- **الفرضية الأولى:** تعتمد شركة الخليج العربي للنفط ممارسات المحاسبة الرشيقة بدرجة كبيرة وفقاً لآراء عينة الدراسة عند مستوى معنوية (0.05) .
 - **الفرضية الثانية:** تتجه شركة الخليج العربي للنفط نحو دعم استراتيجية الريادة في التكلفة وفقاً لآراء عينة الدراسة عند مستوى معنوية (0.05) .
 - **الفرضية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق ممارسات المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة بشركة الخليج العربي للنفط عند مستوى معنوية (0.05) .

أهداف الدراسة: -

- تتمثل أهداف هذه الدراسة في الآتي:
- التعريف بمفهوم حديث في أدبيات محاسبة التكاليف يتمثل في المحاسبة الرشيقة، بوصفها مفهوماً مشتقاً من بيئة التصنيع الرشيق، ويعكس توجهاً معاصراً نحو تعظيم القيمة وتقليص الهدر.
 - الوقوف على مدى قدرة شركة الخليج العربي للنفط على اكتساب مزية تنافسية من خلال دعم استراتيجية الريادة في التكلفة عبر تعزيز ممارسات المحاسبة الرشيقة.

منهجية الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات التي تقوم عليها الدراسة، سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي، القائم على الانتقال من العام إلى الخاص، بما يسمح بتأصيل الموضوع نظرياً ثم اختباراه ميدانياً. أما في الجانب التطبيقي، فسيُعمد على الاستبيان بوصفه أداة لجمع البيانات، ثم تحليلها إحصائياً باستخدام برنامج SPSS 25 وبرنامج Minitab 16، وصولاً إلى نتائج علمية يمكن الاستناد إليها في صياغة الاستنتاجات والتوصيات.

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة:

أولاً: تعريف المحاسبة الرشيقة:

تُعدُّ المحاسبة الرشيقة (Lean Accounting) أحد المداخل المحاسبية والإدارية الحديثة التي ارتبط ظهورها بجهود تطوير نظم المعلومات المحاسبية لتتوافق مع متطلبات بيئات الإنتاج والإدارة الرشيقة. وقد تعددت تعريفاتها في الأدبيات، إلا أنها تتفق جميعاً على أن جوهرها يتمثل في إعادة توجيه النظام المحاسبي ليصبح أكثر قدرة على دعم تدفق القيمة، وترشيد استخدام الموارد، وتقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما ينعكس إيجاباً على الكفاءة التشغيلية، ومستوى التكلفة، وجودة القرارات.

وفي هذا السياق، يذهب كينيدي وبروير (Kennedy & Brewer) إلى النظر للمحاسبة الرشيقة من خلال بعدين رئيسيين؛ يتمثل أولهما في تحليل التكاليف على أساس "تيار القيمة" (Value Stream)، بما يشمل الأنشطة المضيئة للقيمة والأنشطة الضرورية الأخرى التي تستهلك الموارد دون إضافة قيمة مباشرة، بينما يتمثل ثانيهما في "قائمة الدخل الرشيقة" التي تكشف بصورة مباشرة أثر المخزون والتكاليف الفعلية دون الاعتماد على تسويات الانحرافات المعيارية، وهو ما يمنح الإدارة صورة أقرب للواقع التشغيلي والمالي (سعد، 2018).

كما عرّف بلاكستون (Blackstone) المحاسبة الرشيقة بأنها مجموعة من المبادئ والطرائق التي تستهدف خفض التكلفة من خلال تبسيط الإجراءات والعمليات، والكشف عن الأنشطة غير المفيدة التي لا تضيف قيمة ثم العمل على إلغائها، بما يسهم في تقليل الجهد والكلفة معاً (شجاع، 2015). ومن زاوية أخرى، يرى كراندال (Crandall) أن نظام المحاسبة الرشيقة هو النظام الذي يحد من استهلاك الموارد غير المضيئة للقيمة من خلال توظيف الأدوات الرشيقة، مع توفير معلومات محاسبية دقيقة ومفهومة في التوقيت الملائم، بما يدعم التحول نحو الرشاقة في مختلف المستويات التنظيمية، ويسهم في تحسين اتخاذ القرارات، وتعزيز النمو، والربحية، والتدفقات النقدية (العفيف، 2017).

وانطلاقاً من هذه التعريفات، يمكن القول إن المحاسبة الرشيقة تمثل منظومة محاسبية تحليلية وتوجيهية تستهدف فحص أنظمة العمل داخل المنظمة وتزويدها بالمعلومات الملائمة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أكثر رشادة، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد بأقل تكلفة ممكنة مع الحفاظ على جودة المخرجات. ومن هذا المنطلق، تكتسب المحاسبة الرشيقة أهميتها في شركة الخليج العربي للنفط كونها تمثل مدخلاً داعماً لإعادة تنظيم تدفق العمليات وتعزيز القدرة على دعم استراتيجية الريادة في التكلفة.

ثانياً: أهداف المحاسبة الرشيقة:

لا تنحصر المحاسبة الرشيقة في بعدها الفني، بل تمتد لتشكل فلسفة تنظيمية تسعى لبناء ثقافة مؤسسية يشارك فيها العاملون كافة، وتركز باستمرار على الحد من مظاهر الهدر (Waste) داخل العمليات، مثل أوقات الانتظار، وتراكم المخزون، وتكاليف النقل، والتعقيدات الإجرائية. وتتجسد أهداف المحاسبة الرشيقة في عدد من الغايات التطبيقية التي تربطها بالتوجه الاستراتيجي للمنظمة، ومن أبرزها (محمد والمعيني، 2013):

1. إعداد تقارير "تيار القيمة" وقوائم الأرباح والخسائر بما يوفر رؤية أوضح لمصادر القيمة ومواطن الهدر.
2. تطوير فهم مديري تيار القيمة للتقارير المالية، لتعزيز قدرتهم على توظيف المعلومات في التحسين المستمر.
3. توفير مقاييس أداء (KPIs) ومؤشرات تدعم المتابعة والتقييم الفعلي.
4. الربط بين استراتيجية المنظمة والتقارير الإدارية من خلال قياسات تيار القيمة.
5. تقليل التعقيد في التقارير المالية المرتبطة بالمخزون والمشتريات وأوامر العمل.
6. توظيف مبادئ الرشاقة في المهام المالية للحد من التعقيدات الإدارية وتقليل الضياع.
7. إشراك مديري تيار القيمة في التخطيط المالي وإعداد الموازنات.

ويتضح أن هذه الأهداف ذات صلة مباشرة بموضوع الدراسة؛ إذ إن تبنيها في شركة الخليج العربي للنفط من شأنه أن يسهم في رفع كفاءة الأداء وتحسين توظيف الموارد، بما يدعم فعلياً استراتيجية الريادة في التكلفة.

التنافسية والميزة التنافسية والاستراتيجيات العامة:

يمثل محور التنافسية المرتكز النظري لفهم العلاقة بين المحاسبة الرشيقة والنتائج الاستراتيجية؛ فالمحاسبة الرشيقة تكتسب قيمتها حين تُربط بقدرة المؤسسة على تعزيز مركزها التنافسي وصياغة استجابة فعالة لظروف السوق.

أولاً: تنافسية المؤسسة:

تُعرّف التنافسية على مستوى المؤسسة بأنها القدرة على تقديم المنتجات والخدمات للمستهلكين بدرجة أعلى من الكفاءة والفعالية مقارنة بالمنافسين، بما يضمن للمؤسسة تحقيق نجاح مستمر (تقرير التنافسية العالمية، 2024). وترتكز التنافسية على عناصر رئيسة تتمثل في الابتكار، والنوعية، والمرونة (السلمي، 2001). وبناءً عليه، فإن التنافسية تعكس قدرة المؤسسة على الصمود والنمو من خلال توظيف الابتكار وتوجيه الجهود التنظيمية نحو بناء وضع تنافسي متفوق (النجار، 2000).

ومن منظور الدراسة الحالية، فإن تنافسية شركة الخليج العربي للنفط تكمن في قدرتها الاستراتيجية على إدارة الموارد والتكاليف بأسلوب يحقق الكفاءة، وهنا تظهر أهمية المحاسبة الرشيقة كأداة تدعم هذا التوجه عبر تحسين دقة المعلومات وتقليل الهدر.

ثانياً: تعريف الميزة التنافسية:

تحقق المؤسسة ميزة تنافسية حين تتمكن من تقديم قيمة أعلى لعملائها مقارنة بالمنافسين، سواء عبر خفض التكلفة أو تقديم خصائص متميزة. ويعرّف بورتر (Porter) الميزة التنافسية بأنها قدرة المؤسسة على خلق قيمة للعملاء، وذلك إما من خلال الفعالية الإنتاجية التي تقود إلى "استراتيجية الريادة في التكلفة"، أو عبر تقديم منتجات متفردة تعبر عن "استراتيجية التميز" (Porter, 1993) "كما يعرّفها بيليسلي (Pellicelli) بأنها قدرة المؤسسة على التميز عن منافسيها من وجهة نظر مستهلكيها. (Pellicelli, 2007) وعليه، فإن الميزة التنافسية تعني حسن توظيف الموارد بطريقة تجعل المؤسسة أكثر قدرة على تحقيق قيمة أعلى أو تكلفة أقل. وفي ضوء عنوان الدراسة، يتركز الاهتمام على الميزة التنافسية المتصلة بقدرة شركة الخليج العربي للنفط على ترسيخ استراتيجية الريادة في التكلفة كمدخل لتدعيم موقعها التنافسي.

ثالثاً: مصادر وأبعاد الميزة التنافسية:

تشير الأدبيات إلى أن المؤسسة التي تسعى للمحافظة على موقع متقدم في السوق لا بد أن تبني ميزتها التنافسية على أبعاد تتوافق مع قدراتها الداخلية ومعطيات البيئة المحيطة بها. وقد اختلف الباحثون في تحديد هذه الأبعاد، إلا أن هناك اتفاقاً واسعاً على عدد من الأبعاد الأساسية، من أبرزها: التكلفة، والجودة، والوقت، والمرونة (البكري، 2007).

- 1. التكلفة:** يمثل بعد التكلفة أحد أقدم وأوضح أبعاد الميزة التنافسية، إذ تسعى المؤسسة من خلاله إلى تحقيق تكلفة أقل مقارنة بالمنافسين، مما يسمح لها إما بتقديم منتجاتها بأسعار أقل، أو بتحقيق هامش ربح أعلى. ويكتسب هذا البعد أهمية مركزية في الدراسة الحالية لارتباطه المباشر باستراتيجية الريادة في التكلفة، التي تسعى الدراسة لدعمها من خلال المحاسبة الرشيقة في شركة الخليج العربي للنفط.
- 2. الجودة:** تتحقق الجودة كميزة تنافسية عندما تتمكن المؤسسة من تصميم وتقديم منتجات ذات مستوى مرتفع من المطابقة والاعتمادية. والجودة هنا لا تُفهم بمعزل عن التكلفة، بل بوصفها عنصراً دافعاً للقيمة، يتيح للمؤسسة تعزيز رضا العملاء وتقوية موقعها السوقي.
- 3. الوقت:** أصبح الزمن في الفكر الإداري الحديث مورداً تنافسياً بالغ الأهمية؛ حيث إن سرعة الاستجابة لطلبات العملاء، وتقليل زمن تقديم الخدمة، تعد من أبرز مؤشرات التفوق. ومن ثم، فإن المؤسسات الأكثر قدرة على التحكم في الوقت تكون أكثر قدرة على تعزيز مركزها السوقي.

4. **المرونة:** تعبر المرونة عن قدرة المؤسسة على تعديل حجم المخرجات أو نوعيتها أو أساليب العمل بسرعة وكفاءة، استجابة لتغير احتياجات العملاء أو ظروف البيئة.

ومن زاوية الدراسة الحالية، فإن هذه الأبعاد تبرز أن الميزة التنافسية هي نتيجة مباشرة لكيفية إدارة الموارد والعمليات والمعلومات. وهنا تتأكد القيمة التطبيقية للمحاسبة الرشيقة؛ لأنها تسهم في تقوية هذه الأبعاد، ولا سيما بعد التكلفة، من خلال إزالة الفاقد، وتحسين تدفق العمليات، وتوفير معلومات أدق لقرارات الإدارة في شركة الخليج العربي للنفط. وبذلك، فإن الانتقال إلى استراتيجية الريادة في التكلفة يعد انتقالاً منطقياً ومنهجياً؛ كونها المسار الذي يوظف المحاسبة الرشيقة لتحقيق تفوق تنافسي قائم على الكفاءة.

مصادر الميزة التنافسية والاستراتيجيات التنافسية:

تُظهر الأدبيات الإدارية أن الميزة التنافسية لا تنشأ من مصدر واحد، بل تتكون من حزمة مترابطة من الموارد والقدرات التي تُمكن المؤسسة من بناء موقع متفوق. وهذا التعدد النظري يوضح أن دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط لا يعتمد على عامل منفرد، بل يرتبط بمنظومة تشمل الهيكل التشغيلي، وكفاءة الموارد، والقدرات الإدارية، وجودة المعلومات المحاسبية.

وقد ربط بورتر (Porter) مصادر الميزة التنافسية بهيكل الصناعة وموقع المؤسسة داخلها، في حين وسّع أكر (Aker) نطاق هذه المصادر ليشمل الجودة، والسمعة، والقدرات التقنية، بينما ركز مارش (Marsh) على التدفق النقدي، وأكد كاي (Kay) على السمعة والإبداع، في حين أشار هيل وجونز (Hill & Jones) إلى الجودة والكفاءة والابتكار كركائز أساسية (المعاضدي، 2006). ومن هذا المنطلق، تستفيد الدراسة الحالية من هذا التنوع في تفسير كيفية عمل المحاسبة الرشيقة كإطار يدعم الكفاءة وخفض الهدر.

الاستراتيجيات التنافسية على مستوى وحدات الأعمال:

تنتقل الاستراتيجيات التنافسية من كون وحدة الأعمال تمثل نطاقاً فرعياً له منتج وسوقه الخاص. ويكتسب هذا التصور أهميته في الدراسة الحالية لأنه يسمح بفهم كيفية توجيه الأدوات المحاسبية داخل شركة الخليج العربي للنفط بما يخدم تمركزها التنافسي العام. وفي ضوء طرح بورتر (Porter)، توجد ثلاث استراتيجيات أساسية: الريادة في التكلفة، والتميز، والتركيز.

أولاً: استراتيجية الريادة في التكلفة: تقوم هذه الاستراتيجية على تحقيق ميزة تنافسية عبر خفض التكلفة لمستوى يُمكن المؤسسة من تقديم خدماتها بسعر أقل من المنافسين أو تحقيق هامش ربح أعلى. ويرى بورتر (Porter) أن تبني هذه الاستراتيجية يتطلب امتلاك المؤسسة حصة سوقية قوية وقاعدة واسعة من العملاء (السوداني، 2001).

كما يتطلب بلوغ هذا النمط من الميزة آليات تشغيلية مثل التحكم في تكاليف المدخلات، والاستخدام الأمثل للموارد، والاستفادة من اقتصاديات الحجم والتقدم التكنولوجي (زروقي وسكر، 2011). ويتحقق ذلك أيضاً من خلال مراقبة التعلم التنظيمي، واستثمار الروابط بين الأنشطة، وضبط الإدماج بين الأنشطة بما يقلل التكلفة (فرحاتي، 2015). وهذا يكشف عن وجود ترابط وثيق بين المحاسبة الرشيقة وهذه الاستراتيجية؛ لأن المحاسبة الرشيقة تسعى لتتبع الأنشطة والكشف عن الفاقد. وتضيف الأدبيات أن المؤسسات الناجحة في هذا المسار تتمتع بمهارة تصميم العمليات بفعالية وامتلاك قنوات توزيع كفؤة (Wen-Cheng et al., 2011).

ثانياً: استراتيجية التميز: تعتمد على خلق خصائص تجعل خدمات المؤسسة مختلفة بصورة واضحة، مما يمنحها مركزاً متفرداً ويسمح لها بفرض سعر أعلى أو بناء ولاء قوي. ورغم تركيز الدراسة على الريادة في التكلفة، فإن تناول التميز يبرز خصوصية المسار الذي تتبناه الدراسة كخيار استراتيجي يتسق مع دور المحاسبة الرشيقة في قطاع النفط.

ثالثاً: استراتيجية التركيز: تلجأ المؤسسة هنا إلى خدمة قطاع محدد من السوق بصورة أكثر عمقاً وفعالية من المنافسين، بدلاً من التعامل مع السوق ككتلة واحدة (السيد، 1994). وتبرز أهمية هذه الاستراتيجية في توضيح الفروق بين البدائل المتاحة، حيث يتجه البحث الحالي بوضوح نحو بيان كيف تدعم المحاسبة الرشيقة "الريادة في التكلفة" كأكثر الخيارات ارتباطاً بترشيد الموارد في شركة الخليج العربي للنفط.

استنتاج الباحث: يستقرى الباحث مما سبق أن استراتيجية الريادة في التكلفة هي الخيار الأكثر التصاقاً بموضوع الدراسة؛ كونها تقوم على التحكم في التكلفة ورفع الكفاءة، وهي أهداف تتقاطع مباشرة مع منطق المحاسبة الرشيقة. وعليه، فإن هذا التأصيل النظري يشكل حجر الزاوية لفهم الدور الذي تؤديه المحاسبة الرشيقة في دعم المركز التنافسي لشركة الخليج العربي للنفط.

أدوات المحاسبة الرشيقة ودورها في دعم تخفيض التكاليف:

أولاً: التكلفة على أساس النشاط: (Activity Based Costing - ABC) ينطلق نظام التكلفة على أساس النشاط من نقد نظم التكاليف التقليدية التي كثيراً ما تعجز عن توفير معلومات دقيقة وملائمة لقياس تكلفة الأنشطة وتحديد كفاءتها التشغيلية. ويُنظر إلى نظام (ABC) بوصفه مدخلاً يهدف إلى تحسين تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات من خلال ربطها بالأنشطة المسببة لها، بدلاً من الاعتماد على أسس توزيع عامة تضعف دقة القياس. وتكمن أهمية هذا النظام في تزويد الإدارة بمعلومات واقعية تعزز جودة قرارات التسعير والتخطيط. ومن منظور الدراسة الحالية، فإن الإفادة من نظام (ABC) داخل شركة الخليج العربي للنفط تسهم في تتبع مصادر التكلفة بدقة، والكشف عن الأنشطة غير المضييفة للقيمة، مما يدعم استراتيجية الريادة في التكلفة.

ثانياً: خارطة تيار القيمة: (Value Stream Mapping - VSM) تعد خارطة تيار القيمة من أهم أدوات المحاسبة الرشيقة؛ إذ تُستخدم في تخطيط وفهم تدفق المواد والمعلومات بدءاً من المجهز وصولاً إلى الزبون. ولا تقتصر وظيفتها على تصوير الوضع الحالي، بل تمتد للتمييز بين الأنشطة المضييفة للقيمة وغير المضييفة لها. أما تكاليف تيار القيمة (Value Stream Costing) فتقوم على تجميع التكاليف على أساس تيار القيمة خلال فترة معينة، بدلاً من توزيعها على أساس المنتجات الفردية، مما يحول جزءاً كبيراً من التكاليف إلى تكاليف مباشرة، ويحسن دقة الرقابة والتحسين. وفي سياق شركة الخليج العربي للنفط، تتيح هذه الأداة للمديرين رؤية أشمل لمسار القيمة وتحديد مواضع الضياع، مما ينعكس إيجاباً على خفض التكلفة الكلية.

ثالثاً: التكلفة المستهدفة: (Target Costing) تُعد التكلفة المستهدفة أداة استراتيجية لتخطيط الربح وإدارة التكلفة قبل حدوثها، حيث تنطلق من سعر البيع التنافسي الذي يتقبله الزبون، ثم تُشتق منه التكلفة التي يجب تحقيقها. وتبرز أهميتها في تحليل خصائص المنتج ووظائفه لضمان إدارة التكلفة بفاعلية منذ مراحل التصميم الأولى. ويمكن استخلاص أن هذه الأداة (كريم، 2014):

- تمثل أداة لإدارة التكلفة الاستراتيجية هدفها الأساسي التخفيض المستمر.
 - تركز على عوامل النجاح الحاسمة (الوقت، الجودة، المرونة، الابتكار).
 - توجه أنشطة التصميم والتخطيط بما يضمن تحقيق الربح المستهدف.
 - تؤكد التوجه نحو الزبون وتلبية احتياجاته بالسعر المقبول لديه. واعتماد هذه الأداة في شركة الخليج العربي للنفط يساعد على ضبط التكلفة استباقياً، مما يمنح الإدارة قدرة أكبر على التخطيط التنافسي.
- رابعاً: مخطط ربط قياس الأداء:** يرتبط نجاح المحاسبة الرشيقة بنظام أداء يربط العمل التشغيلي بالنتائج المالية، وذلك من خلال مستويين:

- مقاييس أداء الخلية:** تدعم الرقابة على العمليات داخل الخلايا الرشيقة وتستخدم من قبل العاملين أنفسهم لمتابعة الأداء في الوقت الملائم. وتتضمن أربعة مقاييس رئيسية: (فعالية المعدات، الجودة من المرة الأولى، التقرير اليومي بالساعات، مقارنة الإنتاج تحت التشغيل الفعلي بالمعياري).
- مقاييس أداء تيار القيمة:** تتابع الأداء الكلي لمجرى القيمة لضمان التحسين المستمر. ويُعبر عنها من خلال "صندوق النقاط (Box Scores)" الذي يعرض الأثر المالي والقدرة التشغيلية والربحية بصورة دورية وشفافة. (Bahadir, 2011)

خامساً: المبيعات والعمليات والتخطيط المالي (Sales, Operations and Financial Planning - SOFP): يمثل هذا المدخل آلية تخطيط متكاملة لمراجعة عمليات المؤسسة بشكل شامل على المدى القصير والمتوسط. وتكمن قيمته في التنسيق بين التدفقات التشغيلية والتوقعات المالية، مما يقلل الفجوة بين

التقديرات والموارد الفعلية، ويحد من الهدر داخل شركة الخليج العربي للنفط من خلال بناء موازنات مرنة وأقرب للواقع.

سادساً: سياسة هوشين (Hoshin Kanri/Policy Deployment) أداة لتوجيه التغييرات الاستراتيجية عبر الربط بين الأهداف والمقاييس والموارد. وتعتمد على التخطيط التعاوني لمواءمة المستويات التنظيمية كافة حول أولويات مشتركة مع مراجعة دورية. (Maskell & Baggaley, 2011) وهي ملائمة لبيئة شركة الخليج العربي للنفط لضمان اتساق الأهداف التشغيلية مع استراتيجية خفض التكلفة. **سابعاً: دورة (خط - عمل - افحص - قرر): (PDCA)** تمثل دورة (PDCA) المنهجية الجوهرية للتحسين؛ حيث تبدأ بالتخطيط (Plan)، ثم التنفيذ (Do)، ثم الفحص (Check)، وأخيراً اتخاذ القرار التصحيحي (Act). وتؤسس هذه الأداة لثقافة تنظيمية قائمة على التعلم المستمر والمراجعة الدورية (الدرابي والشمري، 2017)، مما يسهم في ضبط العمليات وتطويرها.

ثامناً: التحسين المستمر (Kaizen) يشير (Kaizen) إلى الجهد المنهجي المتواصل لتحسين المنتجات والعمليات وزيادة كفاءتها. ويمثل مجموعة من الإجراءات لزيادة فاعلية الأنشطة بما يخلق منافع مضافة للمنظمة وزبائنها (عبد السلام، 2016). وينسجم هذا المدخل تماماً مع فلسفة المحاسبة الرشيقة في شركة الخليج العربي للنفط، حيث يصبح خفض التكلفة نتيجة طبيعية للتحسين المستمر.

تاسعاً: الإدارة المرئية (Visual Management) تعني إدارة مكان العمل من خلال عرض بصري مباشر للمعلومات (مثل الألواح الملونة والمنبهات)، مما يسهل سرعة الفهم والاستجابة الفورية للمشكلات (الموسوي والغرباوي، 2015). وتبني هذا المدخل يعزز ووضوح الأداء ويدعم الرقابة الفورية، مما يسهم عملياً في خفض الهدر الزمني والتكاليف المرتبطة به.

يتضح مما سبق أن أدوات المحاسبة الرشيقة تشكل منظومة متكاملة لا تعمل بمعزل عن بعضها البعض؛ فبينما يحسن نظام (ABC) دقة القياس، تكشف خارطة (VSM) عن مواقع الهدر، وتضبط "التكلفة المستهدفة" التكاليف استباقياً، بينما تضمن أدوات (PDCA) و (Kaizen) استدامة التحسن. إن توظيف هذه المنظومة داخل شركة الخليج العربي للنفط يوفر أساساً قوياً لدعم استراتيجية الريادة في التكلفة وتحويل النظام المحاسبي إلى أداة استراتيجية فعالة.

مفهوم الاستراتيجية التنافسية:

تعدُّ الاستراتيجية التنافسية من المفاهيم المركزية في الفكر الإداري والمحاسبي المعاصر؛ كونها تمثل الإطار الذي يوجه المنشأة نحو بناء موقع أفضل في السوق عبر الاستخدام الأكفأ للموارد، وتحسين الأنشطة، وتوجيه القرارات بما يحقق قيمة أعلى للعميل مع تكلفة أكثر انضباطاً. ومن خلال القراءة المقارنة للمراجع المعتمدة، يتبين أن الاستراتيجية التنافسية لم تعد تُفهم بوصفها مجرد اختيار تنظيمي عام بين بدائل متعددة، بل أصبحت ترتبط بصورة أوثق بقدرة المنشأة على إدارة تكلفتها وهيكلتها وأنشطتها وتحليل مصادر القيمة فيها. فدراسة الطنطاوي وعساف (2023) أبرزت أن دعم استراتيجية ريادة التكلفة يتطلب تكامل أدوات تحليلية تساعد الإدارة على إدراك بنية التكلفة ومجالات خفضها دون الإضرار بالجودة، في حين أوضحت دراسة عبد اللطيف (2015) أن تحليل سلسلة القيمة يتجاوز التشخيص الداخلي للأنشطة ليصبح مدخلاً لتعزيز المزايا التنافسية على امتداد سلسلة التوريد. ويقود هذا التلاقي إلى استنتاج مفاده أن الاستراتيجية التنافسية، في سياق الدراسة الحالية، ليست قراراً نظرياً مجرداً، بل بناء إداري تحليلي قائم على المعلومات والانضباط التكاليفي وتوجيه الموارد نحو الأنشطة الأعلى قيمة (الطنطاوي وعساف، 2023؛ عبد اللطيف، 2015).

وتزداد أهمية الاستراتيجية التنافسية في بيئة الأعمال المعاصرة نتيجة اشتداد الضغوط السوقية، وتسارع التغييرات التقنية، وازدياد حساسية العملاء تجاه العلاقة بين التكلفة والقيمة. وتؤكد الأدبيات المعتمدة هذا الاتجاه بوضوح؛ إذ يبين زواتنية (2023) أن تبني المدخل الرشيق في بيئة التصنيع يرتبط بقدرة المنشأة على تخفيض التكلفة من خلال تحسين التدفقات والقضاء على الأنشطة غير المضافة للقيمة، بينما توضح دراسة أبو شيبية وزملائه (2022) أن فعالية أساليب المحاسبة الإدارية تصبح أكبر عندما تتكامل مع

تكنولوجيا المعلومات من خلال أساليب المحاسبة الرشيقة. ومن هذا المنظور، فإن الاستراتيجية التنافسية الحديثة لا تُبنى فقط على امتلاك الموارد، بل على كيفية تحويل البيانات والأنشطة والعمليات إلى قرارات أكثر كفاءة وقدرة على ضبط التكلفة، وهو ما ينسجم مع البيئة التطبيقية للدراسة الحالية في شركة الخليج العربي للنفط (زواتنية، 2023؛ أبو شيبه وآخرون، 2022).

مفهوم الريادة في التكلفة:

تشير استراتيجية الريادة في التكلفة إلى سعي المنشأة لتحقيق مستوى تكلفة أقل نسبياً من المنافسين، بما يمكنها من تعزيز قدرتها التنافسية، وتحسين تسعير خدماتها، والحفاظ على الاستمرارية في بيئة تتسم بالضغط على الموارد. غير أن التحليل المقارن للمراجع يوضح أن هذا المفهوم لا ينبغي اختزاله في مجرد خفض رقمي للتكاليف، بل يُنظر إليه باعتباره قدرة تنظيمية على إدارة التكلفة بصورة استباقية ومتكاملة منذ مراحل التخطيط وحتى التنفيذ والرقابة. ففي حين تؤكد دراسة الطنطاوي وعساف (2023) أهمية التكامل بين القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة، تبرز دراسة الغرياني (2023) أن التكلفة المستهدفة تُحسن كفاءة التسعير لأنها تضبط التكلفة قبل وقوعها. وبذلك يمكن القول إن الريادة في التكلفة تمثل فلسفة إدارية تحليلية استباقية أكثر من كونها مجرد أداة محاسبية لاحقة (الطنطاوي وعساف، 2023؛ الغرياني، 2023).

أما من حيث خصائص هذه الاستراتيجية، فتظهر الأدبيات أنها تقوم على تحليل الأنشطة، وكشف مصادر الهدر، وتحسين تدفق العمليات، وتوفير معلومات محاسبية قابلة للاستخدام الإداري المباشر. وتتسق هذه الخصائص مع ما انتهت إليه دراسة الراوي (2019) التي ركزت على أثر أدوات المحاسبة الرشيقة (كالتحسين المستمر وخرائط تيار القيمة وصندوق النقاط) في تخطيط التكاليف، كما تتفق مع دراسة محمد والمعيني (2013) التي تناولت استعمال هذه الأدوات في تخفيض التكاليف في بيئة تطبيقية. ويقود هذا التحليل إلى نتيجة مفادها أن الريادة في التكلفة لا تتحقق بقرار منفرد، بل عبر منظومة مترابطة تعزز الكفاءة وترشد التكلفة (الراوي، 2019؛ محمد والمعيني، 2013).

ومن حيث شروط النجاح، تبرز الأدبيات أهمية توافر نظم معلومات فعالة، وثقافة تنظيمية تتقبل التحسين المستمر، ونظام تكاليف قادر على دعم القرار. وتوضح دراسة أبو شيبه وزملائه (2022) أن أساليب المحاسبة الرشيقة تؤدي دوراً وسيطاً بين استخدام تكنولوجيا المعلومات وتطبيقات المحاسبة الإدارية، في حين تشير دراسة الغرياني (2023) إلى أن من أبرز معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة هو غياب نظام تكاليفي فعال. ومن خلال المقارنة، يمكن استنتاج أن نجاح الريادة في التكلفة يحتاج إلى بنية معلوماتية ومحاسبية ناضجة ومتكاملة (أبو شيبه وآخرون، 2022؛ الغرياني، 2023).

وتتمثل مزايا هذه الاستراتيجية في تعزيز القدرة التنافسية، وتحسين المرونة السعرية، وزيادة كفاءة استخدام الموارد. ومع ذلك، فإن حدودها تظهر عندما يُفهم خفض التكلفة كغاية مستقلة لا كجزء من منظومة تحافظ على الجودة. وتوحي الأدبيات (كالطنطاوي وعساف وزواتنية) بأن التخفيض الفاعل هو الذي يميز بين الأنشطة المضافة للقيمة والأنشطة غير المضافة لها. وعليه، فإن الريادة في التكلفة في منطلق الدراسة الحالية تعني "التخفيض الذكي" والمنظم والمستند إلى التحليل، لا التخفيض الكمي المجرد (الطنطاوي وعساف، 2023؛ زواتنية، 2023).

متطلبات تطبيق استراتيجية الريادة في التكلفة:

يُعد تحقيق الكفاءة التشغيلية من المتطلبات الجوهرية لتطبيق استراتيجية الريادة في التكلفة؛ لأن قدرة المنشأة على إدارة تدفق العمليات والموارد والزمن بكفاءة تقلل الاختناقات والتأخير والهدر، وتزيد من الاستفادة من الطاقات المتاحة. وتؤكد الأدبيات المرتبطة بتيار القيمة، خاصة دراستي زواتنية وعيسى ومحسن، أن تحسين تدفق القيمة يمثل مدخلاً رئيساً لتخفيض تكاليف التصنيع الرشيق؛ إذ إن معالجة الانتظار والانقطاع والأنشطة غير المضافة للقيمة تؤثر في التكلفة من داخل العملية الإنتاجية نفسها. ويقود هذا التحليل إلى أن الكفاءة التشغيلية ليست عاملاً منفصلاً عن المحاسبة الرشيقة، بل هي إحدى نتائجها المباشرة حين تُطبق بصورة صحيحة ومنهجية (زواتنية، 2023؛ عيسى ومحسن، 2015).

ويتمثل المتطلب الثاني في ضبط الموارد وخفض الفاقد، وهو ما يبدو جلياً في الأدبيات التي ربطت بين سلسلة القيمة وتيار القيمة والتكلفة المستهدفة وبين خفض التكاليف التشغيلية. فالعرداوي والجبوري تناولوا قياس أثر نظام سلسلة القيمة الرشيقة والمستهدف في تخفيض التكاليف التشغيلية، بينما قدم كاظم وإسماعيل نموذجاً مقترحاً لاستعمال المحاسبة الرشيقة والتكلفة المستهدفة في خفض التكاليف. ويكشف هذا التقاطع أن ضبط الموارد لا يبدأ عند التنفيذ فقط، بل يبدأ في مرحلة التخطيط والتصميم، ثم يمتد إلى التحليل والرقابة والتحسين، بحيث يصبح خفض الفاقد حصيلة تفاعل أدوات استباقية وتشغيلية معاً (العرداوي والجبوري، 2021؛ كاظم وإسماعيل، 2022).

ويمثل التحسين المستمر شرطاً لازماً لاستدامة الريادة في التكلفة؛ لأن التخفيض الأولي في الكلفة قد يتحقق لمرة واحدة، لكن الحفاظ عليه وتوسيعه يتطلب مراجعة متواصلة للعمليات والانحرافات ومؤشرات الأداء. وتؤكد دراسة الكواز والتميمي أن التكامل بين صندوق النفاذ والتحسين المستمر يساهم في تقويم وتحسين أداء تيار القيمة، بما يدل على أن التحسين المستمر ليس مجرد ثقافة عامة، بل آلية نظامية للقياس والتصحيح والتطوير. ومن الناحية المقارنة، يكمل هذا الطرح ما ورد في دراسة الراوي حول أثر أدوات المحاسبة الرشيقة في تخطيط تكاليف الإنتاج؛ لأن التخطيط من غير تحسين مستمر قد يفقد قدرته على الاستجابة للتغيرات التشغيلية (الكواز والتميمي، 2021؛ الراوي، 2019).

كما يتطلب تطبيق استراتيجية الريادة في التكلفة توافر معلومات محاسبية دقيقة ورقابة فعالة على التكاليف. وتشير الأدبيات المعتمدة إلى أن المحاسبة الرشيقة لا تؤدي وظيفة تسجيلية فقط، بل تؤدي وظيفة معلوماتية وإدارية تساند القرار الاستراتيجي. ويتضح ذلك في دراسة أبو شيبه والشويرف وزبلح التي ربطت بين استخدام تكنولوجيا المعلومات وتطبيقات المحاسبة الإدارية عبر أساليب المحاسبة الرشيقة، وفي دراسة محمد والمعيني التي تناولت استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف. وعليه، فإن الرقابة الفعالة على التكاليف لا تُفهم بوصفها مراجعة لاحقة للانحرافات فحسب، بل باعتبارها عملية متكاملة تبدأ بتحديد التكلفة المستهدفة، وتمر بتحليل تيار القيمة، وتنتهي بتوفير مؤشرات قابلة للاستخدام الإداري المباشر (أبو شيبه وآخرون، 2022؛ محمد والمعيني، 2013).

الريادة في التكلفة في الشركات الصناعية والنفطية:

تتأكد أهمية استراتيجية الريادة في التكلفة في الشركات الصناعية بسبب الارتفاع النسبي للتكاليف المباشرة وغير المباشرة، واتساع فرص الهدر، وتشابك الأنشطة الفنية والإدارية والإمدادية. وتبرز هذه الحقيقة من خلال تنوع البيئات التطبيقية التي تناولتها المراجع المعتمدة، مثل الشركات الصناعية في مصراتة، وشركة رأس لانوف، ومعمل سمنت الكوفة، والشركة العامة للصناعات الكهربائية، وشركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية. وعلى الرغم من اختلاف هذه البيئات، فإن القاسم المشترك بينها هو الحاجة إلى أدوات محاسبية تتجاوز القياس التقليدي إلى تحليل التدفقات والأنشطة وضبط التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر. ومن ثم، فإن الأدبيات المعتمدة تقدم سنداً استقرائياً معتبراً لربط الريادة في التكلفة بالمنشآت الصناعية ذات البنى التشغيلية المعقدة (أبو شيبه وآخرون، 2022؛ أمشهر، 2024؛ محمد والمعيني، 2013؛ عيسى ومحسن، 2015).

أما في البيئة النفطية، فتزداد أهمية الريادة في التكلفة بسبب خصوصية الصناعة من حيث ارتفاع كلفة العمليات، وتعقد الأنشطة الفنية والإمدادية، وكبر أثر القرار التشغيلي في بنية التكلفة الكلية. وتكتسب دراسة أمشهر أهمية خاصة هنا؛ لأنها تناولت شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز وربطت تقنيات المحاسبة الرشيقة بتسعير المنتجات في بيئة لبيئية نفطية صناعية. ورغم أن مجالها المباشر يركز على التسعير، فإن دلالتها النظرية أوسع؛ إذ تفيد بأن تحسين قرارات التسعير في القطاع النفطي لا ينفصل عن كفاءة إدارة التكلفة، وأن أدوات المحاسبة الرشيقة تستطيع إنتاج معلومات أكثر ملاءمة للقرار في البيئات النفطية اللببية. ومن ثم، فإن إسقاط هذا المنطق على شركة الخليج العربي للنفط يبدو منسجماً مع الطبيعة القطاعية والاحتياجات الإدارية المتوقعة فيها (أمشهر، 2024).

كما أن الشركات النفطية لا يكفيها الاعتماد على الرقابة المالية التقليدية؛ لأن تعقد أنشطتها يفرض تكاملاً أعلى بين التشغيل والمحاسبة. وتدعم الأدبيات المعتمدة هذا المعنى بصورة غير مباشرة؛ فدراسات سلسلة

القيمة وتيار القيمة وصندوق النقاط تؤكد مجتمعة أن تحسين الأداء التكاليفي يبدأ من فهم النشاط في سياق التشغيلي، لا من مجرد تسجيل تكلفته بعد وقوعها. وبناءً على ذلك، فإن الريادة في التكلفة داخل الشركة النفطية لا تتحقق بالاقتصاد المحاسبي الضيق، بل عبر تكامل القراءة التشغيلية مع القراءة المحاسبية داخل إطار رشيد يكشف مواطن القيمة والهدر ويحولها إلى قرارات أكثر كفاءة (زواتنية، 2023؛ الكواز والتميمي، 2021؛ العرداوي والجبوري، 2021).

الأساس التفسيري للعلاقة بين المحاسبة الرشيقة واستراتيجية الريادة في التكلفة:

يمثل الربط بين المحاسبة الرشيقة واستراتيجية الريادة في التكلفة جوهر الإطار النظري لهذه الدراسة؛ لأن الأدبيات المعتمدة لا تعرض المحاسبة الرشيقة على أنها مجموعة أدوات تقنية معزولة، بل تقدمها بوصفها فلسفة محاسبية إدارية تساعد على بناء موقع تنافسي قائم على الكفاءة والقيمة. فالراوي يربط أدوات المحاسبة الرشيقة بتخطيط تكاليف الإنتاج، ومحمد والمعيني يربطانها باستعمال مباشر لأدوات تخفيض التكاليف، في حين يوضح أبو شيبه والشويرف وزبلج أن فاعلية المحاسبة الرشيقة تزداد عندما تتكامل مع تكنولوجيا المعلومات وتطبيقات المحاسبة الإدارية. ويقود هذا التلاقي إلى استنتاج مفاده أن المحاسبة الرشيقة تدعم الريادة في التكلفة من خلال أربع قنوات مترابطة: تحسين التخطيط، ورفع كفاءة المعلومات، وتقليل الهدر، وتعزيز الرقابة واتخاذ القرار (الراوي، 2019؛ محمد والمعيني، 2013؛ أبو شيبه وآخرون، 2022).

وتسهم المحاسبة الرشيقة في خفض التكلفة لأنها تعيد توجيه الاهتمام من تجميع التكاليف التقليدي إلى تحليل التدفقات والأنشطة والقيمة المضافة. ويظهر هذا بوضوح في دراسات تيار القيمة وسلسلة القيمة، حيث يتكرر التركيز على كشف الأنشطة غير المضافة للقيمة، وتحسين الانسياب، وتقليل الاختناقات والتأخير. ومن هذا المنظور، فإن العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وريادة التكلفة ليست علاقة خارجية بين أداة ونتيجة، بل علاقة داخلية يُعاد من خلالها تشكيل مفهوم الريادة نفسه على أساس تحليل القيمة والهدر (زواتنية، 2023؛ عيسى ومحسن، 2015؛ العرداوي والجبوري، 2021).

كما تدعم المحاسبة الرشيقة تحسين الكفاءة لأنها تربط القياس بالفعل التصحيحي. فصندوق النقاط، كما أوضح الكواز والتميمي، لا يعمل بمعزل عن التحسين المستمر، بل يسهم معه في تقويم وتحسين أداء تيار القيمة. ويعني ذلك أن المحاسبة الرشيقة لا تكتفي بتقديم بيانات تاريخية، بل توفر مؤشرات تشغيلية وإدارية قابلة للاستخدام المباشر في التطوير والتحسين. وبالمقارنة مع النظم التقليدية للرقابة، تبدو الكفاءة هنا قدرة على التعلم التنظيمي المستمر، لا مجرد تحسن لحظي في الإنجاز (الكواز والتميمي، 2021). وتقلل المحاسبة الرشيقة الهدر من خلال جعل الأنشطة غير المضافة للقيمة مرئية وقابلة للمعالجة، وهو ما يتجسد في أدبيات تيار القيمة والتكلفة المستهدفة. فالأولى تركز على تحسين التدفق وتقليل الاختناقات، والثانية تضبط التكلفة منذ مرحلة التخطيط. وقد بين كاظم وإسماعيل أن الجمع بين المحاسبة الرشيقة والتكلفة المستهدفة يوسع القدرة على تخفيض التكاليف بصورة منهجية. ومن ثم، فإن خفض التكلفة الأكثر استدامة لا ينتج عن ضغط النفقات بعد تحققها، بل عن إعادة تصميم مسار التكلفة قبل التشغيل وأثناءه (كاظم وإسماعيل، 2022؛ زواتنية، 2023).

أما جودة القرار فتتحسن لأن المحاسبة الرشيقة توفر معلومات أكثر قرباً من الواقع التشغيلي. وتفيد دراسة الطنطاوي وعساف بأن التكامل بين القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة يمنح الإدارة رؤية أوضح لتكاليف المنتجات وسبل توجيه الموارد نحو التخفيض مع الحفاظ على الجودة، كما توحى دراسة أبو شيبه والشويرف وزبلج بأن جودة القرار ترتفع كلما تحسن التكامل بين تكنولوجيا المعلومات والمحاسبة الرشيقة والتطبيقات الإدارية. وبذلك تصبح المحاسبة الرشيقة إطاراً معرفياً داعماً للقرار الاستراتيجي، لا مجرد تقنية تشغيلية (الطنطاوي وعساف، 2023؛ أبو شيبه وآخرون، 2022).

مساهمة أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم الريادة في التكلفة:

تؤدي التكلفة المستهدفة دوراً محورياً في دعم الريادة في التكلفة لأنها تضبط التكلفة منذ المراحل المبكرة للتخطيط والتصميم، بدلاً من الاكتفاء بقياسها بعد التحقق. وتوضح أدبيات الغرياني أن هذا المنهج يسهم في

تحسين كفاءة التسعير، بينما يبين كاظم وإسماعيل أن دمجهم مع المحاسبة الرشيقية يوسع أثره في تخفيض التكاليف. ويُفهم من ذلك أن التكلفة المستهدفة تمثل الأداة الأكثر مباشرة في تحويل هدف الريادة في التكلفة إلى معايير كمية وإجرائية قابلة للتنفيذ (الغرياني، 2023؛ كاظم وإسماعيل، 2022). أما سلسلة القيمة فتمكّن المنشأة من التمييز بين الأنشطة المولدة للقيمة والأنشطة التي تستهلك الموارد دون عائد مماثل. وتظهر أهميتها بجلاء في دراستي الطنطاوي وعساف وعبد اللطيف، حيث يرتبط تحليل سلسلة القيمة بدعم زيادة التكلفة وتعزيز المزايا التنافسية عبر سلسلة التوريد. ومن الناحية المقارنة، تبدو سلسلة القيمة أوسع من تيار القيمة لأنها تنظر إلى بنية النشاط في إطار أشمل يمتد داخل المنشأة وخارجها، بينما يركز تيار القيمة بدرجة أكبر على التدفق التشغيلي الداخلي. ولذلك فإن مساهمتها في دعم الريادة في التكلفة تتجلى في إعادة هيكلة البنية الكلية للتكلفة والقيمة معاً (الطنطاوي وعساف، 2023؛ عبد اللطيف، 2015). ويختص تيار القيمة بدعم الريادة في التكلفة من خلال تحسين التدفق وتقليل الاختناقات والانتظار والتأخير. وتؤكد دراستا زواتنية وعيسى ومحسن أن تيار القيمة يُعد من الأدوات الرئيسية للمحاسبة الرشيقية في تخفيض تكاليف التصنيع الرشيق. واستقرائياً، تبدو هذه الأداة شديدة الملاءمة عندما يكون سبب ارتفاع التكلفة مرتبطاً بتعطيل التدفق أو ضعف الربط بين المراحل أو تشتت الأنشطة. لذلك، فإن أهميتها في البيئة النفطية المحتملة تكمن في قدرتها على تحويل التعقيد التشغيلي إلى خريطة قابلة للتحليل والمعالجة (زواتنية، 2023؛ عيسى ومحسن، 2015).

ويؤدي صندوق النقاط دوراً مختلفاً ولكنه مكمل، إذ يدعم القياس والرقابة والمتابعة واتخاذ القرار عبر مؤشرات مركزة ومرئية. وقد أوضحت دراسة الكواز والتميمي أن التكامل بين صندوق النقاط والتحسين المستمر يقود إلى تقويم وتحسين أداء تيار القيمة. وبالمقارنة مع الأدوات الأخرى، فإن صندوق النقاط لا يخفض التكلفة مباشرة كما تفعل التكلفة المستهدفة، ولا يكشف التدفق كما يفعل تيار القيمة، لكنه يربط الإدارة بهذه الأدوات من خلال مؤشرات قابلة للتتبع والتفسير. ومن ثم، فإنه يمثل عنصراً ضرورياً لاستدامة الريادة في التكلفة (الكواز والتميمي، 2021).

أما التحسين المستمر فهو الأداة التي تمنح العلاقة بين المحاسبة الرشيقية وريادة التكلفة طابعها التراكمي المستدام؛ لأنه يضمن ألا يبقى تخفيض التكلفة حدثاً مؤقتاً أو نتيجة لمبادرة أنية. وتبين الأدبيات المتاحة أن إدماج التحسين المستمر مع أدوات القياس والتدفق يرفع فاعلية النظام ككل. ولهذا، فإن التحسين المستمر في منطق الدراسة الحالية لا يمثل بعداً فرعياً فقط، بل يمثل الآلية التي تحافظ على فاعلية بقية الأدوات عبر الزمن، خاصة في البيئات التشغيلية المعقدة (الكواز والتميمي، 2021؛ الراوي، 2019).

العوامل التي تعزز أو تعوق العلاقة بين المحاسبة الرشيقية وريادة التكلفة:

تظهر الأدبيات أن دعم الإدارة العليا يمثل عاملاً حاسماً، ولو بصورة ضمنية، في نجاح تبني الأدوات الرشيقية؛ لأن هذه الأدوات تنطوي على تغيير في منطق القياس والتشغيل واتخاذ القرار. وعلى الرغم من أن الملخصات المتاحة لا تفصل هذا العامل في كل دراسة، فإن الطبيعة التطبيقية للدراسات التي تناولت تيار القيمة والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر توحى بأن نجاح هذه الأدوات يحتاج إلى قرار تنظيمي داعم، لا إلى مبادرة فنية محدودة. ويُفهم من ذلك أن العلاقة بين المحاسبة الرشيقية وريادة التكلفة قد تضعف إذا بقيت الأدوات محصورة في المستوى التشغيلي من غير تبني استراتيجي على مستوى الإدارة العليا (كاظم وإسماعيل، 2022؛ الكواز والتميمي، 2021).

كما تمثل كفاءة الموارد البشرية، وتوافر البيانات، والثقافة التنظيمية عوامل مؤثرة مباشرة في هذه العلاقة. فأبو شيبية والشويرف وزبلح أبرزوا أهمية التكامل بين تكنولوجيا المعلومات والمحاسبة الرشيقية وتطبيقات المحاسبة الإدارية، والغرياني أشار إلى أن غياب النظام التكاليفي الفعال يُعد من المعوقات الأساسية أمام تطبيق التكلفة المستهدفة. وتدل المقارنة بين المرجعين على أن قصور البيانات أو ضعف المهارات أو مقاومة التغيير قد يحد من قدرة الأدوات الرشيقية على إحداث أثر استراتيجي فعلي. وعليه، فإن نجاح المحاسبة الرشيقية في دعم الريادة في التكلفة مشروط بسلامة البيئة المؤسسية بقدر ما هو مشروط بسلامة الأداة ذاتها (أبو شيبية وآخرون، 2022؛ الغرياني، 2023).

أما طبيعة الصناعة النفطية فنُعدُّ عاملاً مزدوج الأثر؛ فهي من جهة تزيد الحاجة إلى أدوات رشيدة بسبب ارتفاع الكلفة وتعقد العمليات، لكنها من جهة أخرى تجعل التطبيق أكثر صعوبة بسبب كثافة العمليات الفنية وتعدد مراكز المسؤولية. وتستمد هذه النتيجة مشروعيتها من تقارب البيئة الليبية النفطية في دراسة أمشير مع موضوع الدراسة الحالية، ومن الطابع الصناعي التطبيقي لغالبية المراجع الأخرى. ولذلك فإن الدراسة الحالية تكتسب مشروعيتها النظرية من هذا التوتر نفسه: فكلما زادت تعقيدات البيئة النفطية، ازدادت الحاجة إلى محاسبة رشيقة قادرة على دعم الريادة في التكلفة بصورة منهجية (أمشير، 2024؛ زواتنية، 2023؛ محمد والمعيني، 2013).

خصوصية شركة الخليج العربي للنفط كبيئة تطبيقية:

تمثل شركة الخليج العربي للنفط بيئة تطبيقية مناسبة لاختبار العلاقة بين المحاسبة الرشيقة واستراتيجية الريادة في التكلفة؛ لأن طبيعة الشركات النفطية تنتم بارتفاع كلفة العمليات، وتشابك الأنشطة الفنية والإمدادية، والحاجة إلى معلومات دقيقة تدعم التسعير والتشغيل والرقابة. ومع أن المراجع المعتمدة لا تتناول الشركة محل الدراسة مباشرة، فإن وجود دراسة ليبية في شركة رأس لانوف، إلى جانب دراسات عربية تطبيقية في بيئات صناعية متنوعة، يوفر سنداً استقرائياً مناسباً لنقل البناء النظري إلى شركة الخليج العربي للنفط بحدز علمي ومنهجي. ومن هنا يمكن تبرير إدراج هذا المحور داخل الإطار النظري بوصفه حلقة وصل بين الأدبيات العامة والواقع الميداني المحدد (أمشير، 2024؛ أبو شيبه وآخرون، 2022). كما أن الحاجة إلى أدوات محاسبية حديثة في هذه البيئة لا تتبع من الرغبة في تخفيض التكلفة فقط، بل من الحاجة إلى رفع جودة القرار، وربط القياس بالتشغيل، وتوجيه الموارد بكفاءة. وتؤكد الأدبيات المتعلقة بالتكلفة المستهدفة، وتيار القيمة، وسلسلة القيمة، وصندوق النقاط هذا الاتجاه بصورة تراكمية. وعليه، فإن أهمية الريادة في التكلفة في الشركة النفطية لا تعود إلى بعدها التنافسي وحده، بل إلى بعدها الترشيدي أيضاً؛ أي إلى قدرتها على حماية الموارد، وتحسين الاستغلال، وضمان كفاءة أعلى في بيئة شديدة الحساسية للتكلفة (الغرياني، 2023؛ زواتنية، 2023؛ الطنطاوي وعساف، 2023؛ الكواز والتميمي، 2021).

النموذج النظري للدراسة:

في ضوء التحليل السابق، يمكن تحديد المتغير المستقل في الدراسة الحالية بأنه "المحاسبة الرشيقة"، ويقوم هذا التحديد على ما تعكسه المراجع المعتمدة من تركيز متكرر على هذه الأدوات باعتبارها الأكثر اتصالاً بخفض التكلفة وتحسين الأداء وترشيد القرار. كما يتحدد المتغير التابع في "استراتيجية الريادة في التكلفة" بوصفها النتيجة الاستراتيجية المتوقعة من توظيف المحاسبة الرشيقة في بيئة الشركات النفطية (شركة الخليج العربي للنفط) (كاظم وإسماعيل، 2022؛ الكواز والتميمي، 2021؛ زواتنية، 2023؛ الطنطاوي وعساف، 2023؛ الغرياني، 2023).

أما العلاقة النظرية المتوقعة بين المتغيرين فتتمثل في أن تبني أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تحسين التدفق، وضبط التكلفة منذ مرحلة التخطيط، وكشف الأنشطة غير المضافة للقيمة، وتعزيز القياس والرقابة، وترسيخ التحسين المستمر؛ وهي جميعها آليات تفضي، بدرجات متفاوتة، إلى دعم استراتيجية الريادة في التكلفة. ومن ثم، يمكن صياغة النموذج النظري للدراسة على أساس وجود علاقة تأثير إيجابية بين المحاسبة الرشيقة بأبعادها الخمسة واستراتيجية الريادة في التكلفة، مع احتمال تأثر قوة هذه العلاقة بعوامل مساندة أو مقيدة، مثل دعم الإدارة العليا، وتوافر البيانات، وكفاءة الموارد البشرية، وطبيعة النشاط النفطي (الراوي، 2019؛ أبو شيبه وآخرون، 2022؛ أمشير، 2024).

الدراسة الميدانية:

يُعدُّ الجانب الميداني في هذه الدراسة الامتداد التطبيقي للإطار النظري؛ إذ يهدف إلى اختبار مدى حضور ممارسات المحاسبة الرشيقة في الواقع العملي، وبيان إسهامها في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة داخل شركة الخليج العربي للنفط. ومن ثم، فإن هذا الجزء لا يقتصر على عرض أداة جمع البيانات أو وصف العينة فحسب، بل يمثل الأساس المنهجي الذي تُبنى عليه موثوقية النتائج وإمكان تفسيرها في ضوء عنوان

الدراسة وأهدافها. وفي هذا الإطار، تناول هذا الجزء أداة الدراسة، ومجتمعها وعينتها، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، بما يضمن الانتقال المنهجي من البناء النظري إلى الاختيار الميداني المنظم.

أولاً: أداة جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة الميدانية على الاستبيان بوصفه الأداة الأنسب لجمع البيانات من المبحوثين؛ نظراً لقدرته على توفير بيانات منظمة وقابلة للتحليل الإحصائي، فضلاً عن ملاءمته لطبيعة الموضوع الذي يتناول تصورات وآراء المدراء ورؤساء الأقسام والإدارات حول ممارسات المحاسبة الرشيقة ودورها في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة. وقد روعي في بناء الاستبيان أن تكون عباراته مترابطة ومتسلسلة، وأن تُصاغ بصورة واضحة ومباشرة، مع تجنب التكرار أو الحشو، بما يساهم في تعزيز تركيز المبحوثين ورفع مستوى جودة الإجابات وموضوعيتها.

وتضمن الاستبيان محورين رئيسيين إلى جانب البيانات الأولية الخاصة بالمبحوثين، وقد بلغ مجموع عباراته 16 عبارة موزعة على النحو الآتي:

1. **الخصائص الوظيفية:** وشملت متغيرات تتعلق بنوع النشاط، وعمر المؤسسة، والمؤهل العلمي، وقد صيغت في 3 عبارات.

2. **المحور الأول:** وتناول تقييم التوجه نحو ممارسات المحاسبة الرشيقة والاستفادة من مزاياها، وقد اشتمل على 6 عبارات.

3. **المحور الثاني:** وركز على التوجه نحو دعم استراتيجية الريادة في التكلفة، وقد تضمن 7 عبارات. وقد روعي في صياغة هذه العبارات أن تغطي مختلف الجوانب النظرية ذات الصلة بموضوع الدراسة، مع الحرص على أن تكون معظم الأسئلة مغلقة وواضحة، بما يسهل على المبحوثين الإجابة عنها بسرعة ودقة، ويجعل معالجتها الإحصائية أكثر انضباطاً وموضوعية. وفي ضوء عنوان الدراسة الحالية، فإن بناء الاستبيان بهذه الصورة يعكس حرصاً على الربط المباشر بين ممارسات المحاسبة الرشيقة من جهة، وقدرتها على دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط من جهة أخرى، بما يجعل الأداة منسجمة مع المشكلة البحثية والإطار النظري المعتمد.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

1. مجتمع الدراسة :

تمثل مجتمع الدراسة في الفئة المستهدفة القادرة على تقديم بيانات ذات قيمة علمية وعملية حول موضوع البحث، ولذلك روعي في اختياره أن يضم أفراداً لديهم معرفة كافية بطبيعة العمل الإداري والمحاسبي والتشغيلي، إلى جانب امتلاكهم خبرة عملية تسمح بتقديم تقديرات واقعية عن إمكانات المحاسبة الرشيقة وتطبيقاتها. وفقاً لذلك، تم توجيه الدراسة نحو المدراء ورؤساء الأقسام والإدارات في شركة الخليج العربي للنفط، في موقعها بمنطقة الكيش - مدينة بنغازي - في دولة ليبيا. وفي سياق الدراسة الحالية، فإن مجتمع الدراسة يتحدد ميدانياً في شركة الخليج العربي للنفط، بوصفها البيئة التطبيقية التي يُراد اختبار مدى حضور ممارسات المحاسبة الرشيقة فيها، ومدى انعكاسها على دعم استراتيجية الريادة في التكلفة.

2. عينة الدراسة:

بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان في صورته النهائية، جرى توزيعه على العينة المقصودة من الفئات ذات الصلة (مديرو الإدارات في شركة الخليج العربي للنفط) حيث تم توزيع 127 استمارة، في حين تم التواصل مع عينة بلغت 100 فرد؛ أي بمعنى عدد استمارات الاستبيان التي تتوافق مع متطلبات الدراسة وصالحة للتحليل بلغت 100 استمارة. وتكشف هذه الخطوة عن اعتماد منهج ميداني يسعى إلى الحصول على بيانات مباشرة من الفئات القادرة على تقييم الواقع الفعلي للممارسات محل الدراسة. كما تم إعداد فقرات الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي (Rensis Likert)، وهو من أكثر المقاييس استخداماً في الدراسات السلوكية والإدارية؛ لما يوفره من مرونة في قياس اتجاهات المبحوثين ودرجة موافقتهم على العبارات الواردة في الأداة.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

اعتمدت الدراسة في تحليل بياناتها على حزمة من الأساليب الإحصائية التي تسمح بوصف البيانات، واختبار صدق الأداة وثباتها، والكشف عن اتجاهات المبحوثين، والتحقق من طبيعة توزيع البيانات تمهيداً لاختيار الاختبارات الملائمة. وقد تم استخدام برنامجي (SPSS v.25) و (Minitab v.16) في تنفيذ هذا الجانب من التحليل. وشملت الأساليب الإحصائية المستخدمة ما يأتي:

- التكرارات والنسب المئوية: لاستخراج الخصائص العامة لإجابات أفراد العينة.
- معامل الثبات (كرونباخ ألفا): لقياس درجة اتساق فقرات الاستبيان وأبعاده.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: للكشف عن اتجاهات أفراد العينة ومستوى الاتفاق.
- اختبارا (Kolmogorov-Smirnov) و (Shapiro-Wilk) للتحقق من طبيعة توزيع البيانات.
- اختبار (Wilcoxon) لاختبار متوسط الإجابات عندما لا تكون شروط الاختبارات المعلمية متحققة.

ويُظهر هذا الترتيب المنهجي أن الدراسة لم تكتفِ بالوصف العام للبيانات، بل سعت إلى التحقق من صلاحية الأداة إحصائياً قبل الانتقال إلى تحليل النتائج. وهو ما يعكس وعياً منهجياً بأهمية فحص التوزيع الطبيعي للبيانات؛ لأن هذا الإجراء يمثل خطوة حاسمة في اختيار الأسلوب الإحصائي المناسب.

رابعاً: التوزيع الطبيعي للبيانات:

قبل الشروع في اختبار متوسطات الإجابات أو تفسير اتجاهات أفراد العينة، لا بد من التحقق من طبيعة توزيع البيانات؛ ذلك أن صلاحية كثير من الاختبارات الإحصائية تتوقف على معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا. ولهذا الغرض، استُخدم اختبار (كولموجوروف-سميرنوف) إلى جانب اختبار (شابيرو-ويلك) للكشف عن شكل التوزيع الإحصائي للبيانات. وتنبع أهمية هذه الخطوة من كونها تحدد الأساس الذي يُبنى عليه اختيار الاختبارات اللاحقة، سواء كانت اختبارات معلمية أو لا معلمية. وفي إطار الدراسة الحالية، فإن التحقق من هذه المسألة يعزز من صلابة النتائج التي سيتم التوصل إليها بشأن دور ممارسات المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط.

الجدول (1): اختبار اعتدالية توزيع البيانات من عدمها

اختبارات اعتدالية التوزيع									
نوع الاختبارات	وصف الطبيعية	وصف الدلالة	اختبار KOLMOGOROV-SMIRNOV			اختبار CHAPIRO-WILK			الاسئلة
			المعوية	درجة الحرية	الاحصائية	المعوية	درجة الحرية	الاحصائية	
اختبارات لاعلمية	لا تتبع التوزيع الطبيعي	أقل من 0.05	اقل من 0.05	00؟00	100	0.000	100	0.712	المحو 1 ر
		أقل من 0.05	اقل من 0.05	0.000	100	0.000	100	0.611	المحو 2 ر

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة SPSS

أظهرت نتائج الجدول رقم (1) اختبار اعتدالية التوزيع باستخدام كلاً من Shapiro-Wilk و Kolmogorov-Smirnov أن قيم المعنوية لكلا المحورين بلغت 0.000، وهي أقل من مستوى الدلالة

0.05، مما يدل على أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي. وبناءً على ذلك، فإن الاختبارات الإحصائية الملائمة لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها هي الاختبارات اللامعلمية، وهو ما يتفق مع الطبيعة الفعلية لبيانات عينة الدراسة ويعزز سلامة الاستنتاجات المتعلقة بدور المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط.

الجدول (2): نتائج اختبار ثبات الاستبيان وفقا لمعامل ألفا كرونباخ

عدد الفقرات	الفا كرونباخ	معامل الصدق	الوصف	الدلالة
06	0.630	0.793	أكبر من	معامل ثبات
07	0.891	0.943	60%	جيد

تُظهر نتائج الجدول رقم (2) حسب استنتاجات الباحث أن أداة الدراسة تتمتع بدرجات مقبولة إلى مرتفعة من الثبات والصدق، بما يدعم إمكان الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة وتحليل متغيراتها. فقد بلغ معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول، الذي يضم (6) فقرات، (0.630)، وهي قيمة تفوق الحد الأدنى المقبول إحصائياً، بما يشير إلى وجود اتساق داخلي مقبول بين فقرات هذا المحور، كما بلغ معامل الصدق له (0.793)، وهو ما يعكس قدرة مناسبة لفقراته على قياس البعد الذي وُضعت من أجله. أما المحور الثاني، الذي يضم (7) فقرات، فقد سجل معامل ألفا كرونباخ مقداره (0.891)، وهي قيمة مرتفعة تدل على ثبات جيد جداً واتساق قوي بين فقراته، في حين بلغ معامل الصدق له (0.943)، وهو مستوى مرتفع يعزز من موثوقية هذا المحور ودقته في التعبير عن مضمونه العلمي. وبذلك يمكن للباحث تشير هذه النتائج إلى أن الاستبانة تتمتع بمستوى مناسب من الثبات والصدق، الأمر الذي يجعلها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة في شركة الخليج العربي للنفط، وقادرة على توفير بيانات يمكن الوثوق بها عند تحليل دور المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة. كما تعكس هذه المؤشرات سلامة البناء الداخلي للأداة، وتدعم الانتقال إلى التحليلات الإحصائية اللاحقة بثقة منهجية أكبر.

الجدول (3): الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

المتغيرات	الاصناف	العدد	النسبة	المتغيرات	الاصناف	العدد	النسبة
نوع النشاط	إنتاجية	69	69%	المستوى التعليمي	دبلوم متوسط	27	
	خدمية	21	21%		دبلوم عالي	19	
	مختلطة	10	10%		بكالوريوس	39	
	المجموع	100	100%		ماجستير	15	

تشير بيانات الجدول رقم (3) إلى أن عينة الدراسة اتسمت بدرجة جيدة من التنوع من حيث نوع النشاط، وإن كانت تميل بوضوح إلى النشاط الإنتاجي، الذي استحوذ على النسبة الأكبر بواقع 69% من إجمالي أفراد العينة، مقابل 21% للنشاط الخدمي، و10% للنشاط المختلط. وتعكس هذه البنية أن الدراسة استندت بدرجة أكبر إلى آراء العاملين في الأنشطة المرتبطة مباشرة بجوهر العمليات التشغيلية، وهو ما يمنح نتائجها قوة تفسيرية أكبر فيما يتعلق بدور المحاسبة الرشيقة في بيئة تتسم بارتفاع حساسية التكلفة، وكثافة العمليات، والحاجة المستمرة إلى ضبط الهدر وتحسين استخدام الموارد. كما أن *predominance* النشاط الإنتاجي يتسق مع طبيعة شركة الخليج العربي للنفط بوصفها منشأة ترتبط فيها الكفاءة التشغيلية ارتباطاً مباشراً بدعم استراتيجية الريادة في التكلفة.

أما من حيث المستوى التعليمي، فتوضح النتائج جدول رقم (3) أن غالبية أفراد العينة ينتمون إلى مستويات تعليمية جامعية وفوق جامعية، حيث بلغت فئة البكالوريوس النسبة الأعلى بعدد 39 مفردة، تلتها فئة [الفئة

الظاهرة أولاً في الجدول] بعدد 27 مفردة، ثم الدبلوم العالي بعدد 19 مفردة، وأخيراً الماجستير بعدد 15 مفردة. ويشير هذا التوزيع إلى أن عينة الدراسة تتمتع بقاعدة علمية مناسبة يمكن أن تدعم جودة الاستجابات ودرجة استيعاب مفاهيم الدراسة، ولا سيما ما يتعلق بممارسات المحاسبة الرشيقة وأثرها في دعم التوجه نحو الريادة في التكلفة. كما يوحي ارتفاع الوزن النسبي للمؤهلات الجامعية بأن النتائج المتحصل عليها لا تستند فقط إلى خبرة عملية، بل تتعزز أيضاً بخلفية علمية تساعد على فهم الأبعاد الفنية والتنظيمية للمحاسبة الرشيقة.

وبوجه عام يستنتج الباحث من الجدول رقم (3) أن عينة الدراسة مناسبة من الناحية الوصفية لتحقيق أهداف البحث، إذ تجمع بين الارتباط العملي بطبيعة النشاط النفطي من جهة، وبين التأهيل العلمي المقبول من جهة أخرى، وهو بذلك يعزز الثقة في أن النتائج اللاحقة ستعكس بدرجة معقولة واقع تطبيق المحاسبة الرشيقة ومدى إسهامها في دعم استراتيجيات الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط.

الجدول (4): نتائج اختبار مستوى تبني ممارسات المحاسبة الرشيقة في شركة الخليج العربي للنفط وفق عينة الدراسة: -

الاسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية إحصائية WILCOXON	مؤشر الأهمية النسبية
تعمل مؤسستكم تسهيل التدفق المستمر للإنتاج في كافة مراحل	4.07	0.53	0.000	عالية جدا
تعمل مؤسستكم على زيادة السرعة في إنجاز وتسليم الطلبات للزبائن	4.37	0.48	0.000	عالية جدا
تعمل مؤسستكم على استبعاد كافة اشكال الضياع في جميع المراحل الإنتاجية	4.10	0.62	0.000	عالية
تهتم مؤسستكم على تحفيز العاملين ودفعهم للتحسين المستمر.	4.28	0.69	0.000	عالية جدا
تهتم مؤسستكم بنظام المعلومات بهدف توفير معطيات دقيقة حول التكاليف .	3.97	0.59	0.000	عالية
تعمل مؤسستكم على زيادة جودة الإنتاج وتقليص زمن عماليته.	3.97	0.59	0.000	عالية
المجموع العام	4.18	0.35	0.001	عالية

توضح نتائج الجدول رقم (4) أن أفراد عينة الدراسة يتفقون بدرجة مرتفعة على أن شركة الخليج العربي للنفط تتبنى ممارسات المحاسبة الرشيقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (4.18) بانحراف معياري منخفض نسبياً قدره (0.35)، وهو ما يعكس تجانساً واضحاً في آراء المبحوثين، ويؤكد أن هذا التبني ليس محدوداً أو عرضياً، بل يمثل توجهاً تنظيمياً ملحوظاً داخل الشركة. كما أن قيمة الدلالة الإحصائية

لاختبار Wilcoxon البالغة (0.001)، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، تشير إلى وجود دلالة إحصائية تؤكد أن هذا المستوى من التبني حقيقي ومعنوي، وليس ناتجاً عن تباين عشوائي في الاستجابات. وعلى مستوى الفقرات، جاءت الفقرة التي تنص على أن الشركة تركز على تحقيق السرعة في إنجاز وتسليم الطلبات للزبائن في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.37) ودرجة موافقة عالية جداً، بما يعكس إدراكاً واضحاً لأهمية السرعة التشغيلية بوصفها أحد المرتكزات الجوهرية للفكر الرشيق، لما لها من أثر مباشر في تقليل الوقت الضائع وتحسين التدفق وتعظيم القيمة المقدمة. كما جاءت الفقرة المتعلقة بأن الشركة تهيئ العاملين وتحفزهم على التحسين المستمر بمتوسط (4.28)، وهو ما يدل على أن البعد البشري والثقافة التنظيمية يمثلان عنصرًا داعمًا لتطبيق المحاسبة الرشيقة داخل الشركة. كذلك سجلت فقرة استبعاد كافة أشكال الضياع في جميع المراحل الإنتاجية متوسطاً مرتفعاً بلغ (4.10)، بما يعكس وجود توجه عملي نحو ترشيد العمليات وتقليل الأنشطة غير المضافة للقيمة.

وفي السياق نفسه، أظهرت النتائج أن الشركة تسعى إلى تسجيل التدفق المستمر للإنتاج في كلفة متوسطة بمتوسط بلغ (4.07)، وهو ما يشير إلى وجود وعي بأهمية الربط بين انسيابية العمليات والسيطرة على التكلفة. كما حصلت فقرتا توفير نظام معلومات يهدف إلى تقديم معطيات دقيقة حول التكاليف وزيادة جودة الإنتاج وتقليص زمن العملية على متوسطين متقاربين بلغا (3.97) لكل منهما، وهما درجتان تقعان ضمن مستوى الموافقة العالية، بما يدل على أن هذين البعدين حاضران في الواقع التطبيقي للشركة، وإن كانا أقل بروزاً من الأبعاد الأخرى. ويعني ذلك أن مجال تطوير نظم المعلومات الداعمة للمحاسبة الرشيقة، إلى جانب تعزيز الربط بين الجودة والزمن والتكلفة، ما يزال يمثل مساحة مهمة يمكن أن تعزز فاعلية التطبيق بصورة أكبر.

وتتسجم هذه النتائج بصورة مباشرة مع عنوان الدراسة: دور المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة: دراسة ميدانية في شركة الخليج العربي للنفط، لأن ارتفاع مستوى تبني ممارسات المحاسبة الرشيقة يعني أن الشركة تمتلك بالفعل عدداً من المقومات الأساسية التي يمكن أن تسند توجهها نحو الريادة في التكلفة. فاستراتيجية الريادة في التكلفة لا تقوم فقط على خفض التكاليف بصورة محاسبية مجردة، بل تستند إلى إعادة تنظيم العمليات، وتقليص الفاقد، وتحسين الانسياب، وتسريع الإنجاز، ورفع جودة المخرجات، وهي كلها أبعاد أظهر الجدول الحالي حضورها بدرجات مرتفعة في واقع الشركة.

ومن زاوية أخرى يرى الباحث أن نتائج الجدول رقم (4) تتفق بوضوح مع ما ورد في دراسة عبيدان، طه ياسين، ومحمد منصور (2020) التي أشارت، بحسب ما ظهر في المادة المرسله، إلى أن تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة يسهم في بناء تنظيم إداري سليم، ويعزز نشر ثقافة تقليل الكلف، ويدعم رفع مستوى الجودة في الإنتاج. كما تتقاطع النتائج الحالية مع ما أورده الدراسة الأجنبية المشار إليها في المادة المرسله (Wnuk-Pel 2018)، والتي بينت أن الممارسات المحاسبية الداعمة لمدخل الإنتاج الرشيق تسهم في تحسين الأداء التنظيمي حين تكون متكاملة مع متطلبات الإدارة الحديثة. كذلك تتسجم النتائج مع دراسة (Ahmed Maher & Abdullah Sahbat 2020) الواردة في الصفحة المرسله، والتي انتهت إلى أن التكامل بين الاستراتيجية الرشيقة ومحاسبة الإنجاز يمكن أن يؤدي دوراً مهماً في تقليل الكلف وتحسين الأداء في البيئة الإنتاجية. ومن ثم، فإن نتائج الدراسة الحالية لا تأتي معزولة عن الأدبيات السابقة، بل تؤكد في السياق الليبي النفطي أن تبني الممارسات الرشيقة يمثل قاعدة عملية يمكن البناء عليها لدعم استراتيجية الريادة في التكلفة.

وبناءً على ما تقدم، يمكن للباحث القول إن نتائج الجدول رقم (4) تقدم دليلاً ميدانياً مهماً على أن شركة الخليج العربي للنفط تتبنى ممارسات محاسبية رشيدة بدرجة مرتفعة، وأن هذا التبني يشكل ركيزة أساسية لدعم توجهها نحو الريادة في التكلفة. كما تكشف النتائج أن الأبعاد الأكثر حضوراً تتمثل في السرعة التشغيلية، والتحسين المستمر، والحد من الضياع، وهي أبعاد تمثل جوهر الفكر الرشيق، في حين أن تطوير نظم المعلومات الدقيقة حول التكلفة وتعزيز الارتباط بين الجودة وتقليص الزمن يظل من الجوانب التي يمكن أن تمنح التطبيق مستوى أعلى من النضج والفاعلية مستقبلاً.

الجدول (5) : نتائج تحليل العلاقة الارتباطية بين المحاسبة الرشيقة واستراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط وفق آراء عينة الدراسة

مؤشر الأهمية النسبية	معنوية إحصائية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأسئلة
عالية	0.000	0.95	3.69	تعمل مؤسساتكم على تخفيض التكاليف الوحدوية من خلال العمل على رفع الحصة السوقية
عالية	0.000	1.09	3.43	تعمل مؤسساتكم بشكل مستمر على التوجه نحو التشغيل الكامل للطاقة الإنتاجية
متوسط	0.000	1.00	2.85	تعمل مؤسساتكم على توسيع دائرة التكامل الخلفي لديها .
متوسط	0.000	0.80	3.19	تعمل مؤسساتكم على رفع إنتاجية العمال قدر الإمكان بشكل مستمر
متوسط	0.011	0.95	3.27	تختار مؤسساتكم مورديها على أساس سعري ضمن حدود معينة من الجودة .
متوسط	0.018	1.18	2.86	تعمل مؤسساتكم على تخفيض تكاليف منتجاتها من خلال اثر الخبرة والتعلم .
عالية	0.000	0.89	3.54	تعمل مؤسساتكم على تخفيض التكاليف الكلية من خلال البحث على بدائل توزيع اقل تكلفة .
متوسط	0.004	0.76	3.26	المجموع العام

تشير نتائج الجدول رقم (5) إلى أن مستوى التوجه نحو دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط جاء بدرجة متوسطة على المستوى الكلي، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (3.26)، بانحراف معياري قدره (0.76)، مع دلالة إحصائية بلغت (0.004)، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، الأمر الذي يؤكد أن هذا التوجه قائم إحصائياً، ولكنه لم يصل بعد إلى مستوى مرتفع بصورة شاملة. وتكشف هذه النتيجة عن أن الشركة تمتلك ملامح واضحة في سعيها إلى دعم الريادة في التكلفة، إلا أن هذا السعي ما يزال يتوزع بين أبعاد قوية نسبياً وأخرى أقل نضجاً، وهو ما يعكس وجود توجه عملي قائم، لكنه يحتاج إلى مزيد من النكامل والتنظيم والتأصيل المؤسسي حتى يتحول إلى نمط استراتيجي أكثر رسوخاً. وعلى مستوى الفقرات، أظهرت النتائج جدول رقم (5) أن أعلى متوسط حسابي تحقق للفقرة المتعلقة بأن المؤسسة تعمل على تخفيض التكاليف الوحدوية من خلال العمل على الحصة السوقية، إذ بلغ متوسطها (3.69) بدرجة أهمية نسبية عالية، وهو ما يشير إلى إدراك واضح لأهمية توسيع النشاط وتعزيز الموقع السوقي بوصفه مدخلاً لتحسين الكفاءة وخفض نصيب الوحدة من التكلفة. كما جاءت الفقرة الخاصة بأن المؤسسة تعمل على تخفيض التكاليف الكلية من خلال تبني توزيع أقل تكلفة بمتوسط بلغ (3.54) وبدرجة عالية أيضاً، تلتها الفقرة المتعلقة بأن المؤسسة تعمل بشكل مستمر على التوجه نحو التشغيل الكامل للطاقة الإنتاجية بمتوسط (3.43)، وهي نتيجة ذات دلالة مهمة؛ لأن التشغيل الأمثل للطاقة الإنتاجية يعد من المرتكزات الجوهرية لاستراتيجية الريادة في التكلفة، لما يحققه من توزيع أفضل للتكاليف الثابتة وتحسين الاستفادة من الموارد المتاحة.

في المقابل، أظهرت بعض الفقرات مستويات متوسطة، مثل الفقرة الخاصة بأن المؤسسة تعمل على اختيار مورديها على أساس سعري ضمن حدود معينة من الجودة، والتي بلغ متوسطها (3.27)، وكذلك الفقرة المتعلقة برفع إنتاجية العمل قدر الإمكان بشكل مستمر بمتوسط (3.19)، وهي نتائج تشير إلى أن بعض أدوات دعم التكلفة موجودة، ولكن بدرجة ليست بالقوة نفسها التي ظهرت في الأبعاد الأخرى. أما أدنى

المتوسطات فقد ظهرت في الفترتين المتعلقتين ب توسيع دائرة التكامل الخلفي بمتوسط (2.85)، وتخفيض تكاليف المنتجات من خلال أثر الخبرة والتعلم بمتوسط (2.86)، وكلاهما بدرجة متوسطة، وهو ما قد يعكس أن الجوانب ذات الطابع الهيكلي أو التراكمي في دعم الريادة في التكلفة ما تزال أقل حضوراً في الواقع التطبيقي مقارنة بالأبعاد التشغيلية المباشرة.

الجدول (6): نتائج اراء عينة الدراسة حول درجة العلاقة بين المحورين

المتغير التابع: دعم استراتيجيية الريادة في التكلفة	المتغير المستقل: المحاسبة الرشيقية
معامل الارتباط 0.510	
القيمة الاحتمالية 0.002	

توضح نتائج الجدول رقم (6) وجود علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائياً بين المحاسبة الرشيقية واستراتيجيية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط، حيث بلغ معامل الارتباط (0.510)، وهي قيمة تشير إلى وجود علاقة ارتباط موجبة متوسطة القوة بين المتغيرين، في حين بلغت القيمة الاحتمالية (0.002)، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، الأمر الذي يؤكد أن هذه العلاقة ليست عشوائية، بل ذات دلالة إحصائية يمكن الاعتماد عليها في تفسير نتائج الدراسة.

ويمكن للباحث تفسير هذه النتيجة أن ازدياد مستوى تبني ممارسات المحاسبة الرشيقية داخل الشركة يترافق مع تحسن مستوى التوجه نحو دعم استراتيجيية الريادة في التكلفة. وبعبارة أكثر تفسيرية، فإن الممارسات المرتبطة بالمحاسبة الرشيقية، مثل تقليل الهدر، وتحسين التدفق، ورفع كفاءة استخدام الموارد، وتوفير معلومات أكثر ارتباطاً بالعمليات، لا تبقى محصورة في الجانب التشغيلي أو الفني، بل تمتد آثارها لتدعم البعد الاستراتيجي للشركة من خلال تعزيز قدرتها على السيطرة على التكلفة وتحسين الكفاءة التشغيلية، وهو ما يمثل جوهر استراتيجيية الريادة في التكلفة.

جدول رقم (7) : معلومات الاستجابات للمتغير التابع

المتغير	الاستجابات	التكرار
المتغير التابع Y : دعم استراتيجيية الريادة في التكلفة	1	02
	2	23
	3	27
	4	39
	5	09
	الإجمالي	100

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على نتائج SPSS و MINITAB

توضح نتائج الجدول أن استجابات أفراد العينة تجاه المتغير التابع استراتيجيية الريادة في التكلفة تميل بوجه عام إلى الاتجاه الإيجابي المتوسط المائل إلى الارتفاع، إذ توزعت الإجابات على النحو الآتي: استجابتان فقط عند المستوى (1)، و23 استجابة عند المستوى (2)، و27 استجابة عند المستوى (3)، و39 استجابة عند المستوى (4)، و9 استجابات عند المستوى (5)، من أصل 100 استجابة إجمالية. ويشير هذا التوزيع إلى أن أكبر كتلة من الإجابات تركزت عند المستوى (4)، تليها المستويات (3) ثم (2)، في حين كانت الاستجابات المتطرفة الراضية عند المستوى (1) محدودة جداً، كما أن الاستجابات عند المستوى (5)، رغم أنها أقل من المستوى (4)، فإنها تعزز الاتجاه العام نحو وجود قبول ملحوظ لفكرة أن الشركة تتبنى بدرجات متفاوتة ممارسات وسياسات مرتبطة بدعم الريادة في التكلفة.

وتكشف هذه النتيجة من الناحية التحليلية أن إدراك أفراد العينة لمستوى توجه الشركة نحو دعم استراتيجية الريادة في التكلفة ليس إدراكاً سلبياً أو منعدماً، بل يتجه في مجموعه نحو الموافقة النسبية مع وجود قدر من التفاوت في شدة هذا الإدراك. وهذا يعني أن المتغير التابع في الدراسة يتمتع بدرجة مناسبة من التمايز في الاستجابات، بما يسمح باستثماره إحصائياً في تحليل العلاقة مع المتغير المستقل، أي المحاسبة الرشيقة، ويدعم الانتقال المنهجي إلى اختبارات الارتباط والتأثير بدرجة أعلى من الثقة.

جدول رقم (8): معلومات الاستجابة للمتغير التابع المتمثل في استراتيجية الريادة في التكلفة وفق آراء عينة الدراسة في شركة الخليج العربي للنفط: -

المتغير	الاستجابات	التكرار
المتغير التابع Y : دعم استراتيجية الريادة في التكلفة	1	02
	2	23
	3	27
	4	39
	5	09
	الإجمالي	100

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على نتائج SPSS و MINITAB

توضح نتائج الجدول رقم (8) أن استجابات أفراد العينة تجاه المتغير التابع استراتيجية الريادة في التكلفة تميل بوجه عام إلى الاتجاه الإيجابي المتوسط المائل إلى الارتفاع، إذ توزعت الإجابات على النحو الآتي: استجابتان فقط عند المستوى (1)، و23 استجابة عند المستوى (2)، و27 استجابة عند المستوى (3)، و39 استجابة عند المستوى (4)، و9 استجابات عند المستوى (5)، من أصل 100 استجابة إجمالية. ويشير هذا التوزيع إلى أن أكبر كتلة من الإجابات تركزت عند المستوى (4)، تليها المستويات (3) ثم (2)، في حين كانت الاستجابات المتطرفة الراضية عند المستوى (1) محدودة جداً، كما أن الاستجابات عند المستوى (5)، رغم أنها أقل من المستوى (4)، فإنها تعزز الاتجاه العام نحو وجود قبول ملحوظ لفكرة أن الشركة تتبنى درجات متفاوتة ممارسات وسياسات مرتبطة بدعم الريادة في التكلفة.

وتكشف هذه النتيجة من الناحية التحليلية من وجه نظر الباحث وفق ما جاءت به نتائج الجدول رقم (7) أن إدراك أفراد العينة لمستوى توجه الشركة نحو دعم استراتيجية الريادة في التكلفة ليس إدراكاً سلبياً أو منعدماً، بل يتجه في مجموعه نحو الموافقة النسبية مع وجود قدر من التفاوت في شدة هذا الإدراك. وهذا يعني أن المتغير التابع في الدراسة يتمتع بدرجة مناسبة من التمايز في الاستجابات، بما يسمح باستثماره إحصائياً في تحليل العلاقة مع المتغير المستقل، أي المحاسبة الرشيقة، ويدعم الانتقال المنهجي إلى اختبارات الارتباط والتأثير بدرجة أعلى من الثقة.

الجدول (9): نتائج تحليل الانحدار اللوجستي لأثر المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الريادة في التكلفة في شركة الخليج العربي للنفط

المقدرات	المعاملات COEF	الانحراف المعياري للمعاملات SE COEF	إحصائية والد WALD	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات التريج ODDS RATION
الثابت 1	1.307	2.250	0.338	1	0.056	
الثابت 2	1.500	2.160	0.083	1	0.048	
الثابت 3	2.678	2.171	0.022	1	0.021	

الثابت 4	4.922	2.213	0.049	1	0.026
(X) المحاسبة الرشيقة	0.621	0.516	0.038	1	0.022
					1.860

المصدر : من اعداد الباحث اعتمادا على نتائج SPSS و MINITAB

توضح نتائج الجدول (9) أن المحاسبة الرشيقة (X1) تمارس أثرًا موجبًا ودالًا إحصائيًا في دعم استراتيجيات الريادة في التكلفة، حيث بلغ معامل الانحدار (Coef = 0.621)، وبلغ الانحراف المعياري للمعامل (SE = 0.516)، في حين بلغت القيمة الاحتمالية (Sig. = 0.022)، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، بما يشير إلى معنوية أثر المتغير المستقل في تفسير المتغير التابع. كما بلغ معامل الترتيح (Odds Ratio = 1.860)، وهي قيمة تزيد على الواحد الصحيح، بما يدل على أن ارتفاع مستوى تبني المحاسبة الرشيقة يفترن بزيادة احتمال تحقق الاستجابة الإيجابية المرتبطة باستراتيجية الريادة في التكلفة. ومن الناحية التفسيرية يعتقد الباحث بناءً على نتائج الجدول رقم (9) أن المحاسبة الرشيقة لا ترتبط فقط باستراتيجية الريادة في التكلفة على مستوى العلاقة العامة، وإنما تسهم كذلك في التنبؤ باتجاه هذا المتغير ودعمه إحصائيًا. ويعزز ذلك المنطق القائل إن الممارسات الرشيقة، بما تتضمنه من إزالة الفاقد، وتحسين التدفق، وترشيد الموارد، وتوفير معلومات أكثر اتصالاً بالعمليات والقرارات، تمثل مدخلًا إداريًا ومحاسبيًا قادرًا على دفع الشركة نحو مزيد من الانضباط في التكلفة، بما يخدم التوجه الاستراتيجي نحو الريادة فيها.

نتائج وتوصيات الدراسة: -

أولاً نتائج الدراسة: -

أظهرت الدراسة ارتفاع مستوى تبني ممارسات المحاسبة الرشيقة في شركة الخليج العربي للنفط، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور (4.18) بانحراف معياري (0.35)، مع دلالة إحصائية معنوية، وهو ما يعكس وجود توجه تنظيمي واضح نحو تطبيق مبادئ المحاسبة الرشيقة داخل الشركة. تبين أن أقوى مظاهر تبني المحاسبة الرشيقة تمثلت في السرعة التشغيلية والتحسين المستمر؛ حيث جاءت الفقرة المتعلقة بزيادة السرعة في إنجاز وتسليم الطلبات في المرتبة الأولى بمتوسط (4.37)، تلتها فقرة تحفيز العاملين ودعمهم للتحسين المستمر بمتوسط (4.28)، بما يدل على إدراك عينة الدراسة لأهمية المرونة التشغيلية والثقافة التحسينية في البيئة الإنتاجية. أكدت النتائج حضورًا مرتفعًا لممارسات تقليص الفاقد وتحسين تدفق العمليات، إذ سجلت فقرة استبعاد أشكال الضياع في جميع المراحل الإنتاجية متوسطًا بلغ (4.10)، كما سجلت فقرة تسهيل التدفق المستمر للإنتاج متوسطًا بلغ (4.07)، وهو ما يشير إلى أن الشركة تتبنى عددًا من المرتكزات الجوهرية للفكر الرشيق في إدارة عملياتها.

كشفت الدراسة أن مستوى التوجه نحو دعم استراتيجيات الريادة في التكلفة جاء بدرجة متوسطة تميل إلى الارتفاع، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور (3.26) بانحراف معياري (0.76)، مع دلالة إحصائية معنوية، بما يعني أن الشركة تمتلك أساسًا مقبولًا لدعم الريادة في التكلفة، لكنه لم يصل بعد إلى مستوى النضج الاستراتيجي المرتفع بصورة شاملة.

أوضحت النتائج أن أبرز أبعاد دعم استراتيجيات الريادة في التكلفة تمثلت في تخفيض التكاليف الوحودية والتكاليف الكلية وتحسين استغلال الطاقة الإنتاجية؛ إذ حققت فقرة تخفيض التكاليف الوحودية من خلال العمل على الحصة السوقية متوسطًا بلغ (3.69)، كما حققت فقرة تخفيض التكاليف الكلية من خلال تبني توزيع أقل كلفة متوسطًا بلغ (3.54)، في حين بلغ متوسط فقرة التشغيل الكامل للطاقة الإنتاجية (3.43)، وهي نتائج تعكس وجود توجه عملي نحو ضبط التكلفة وتحسين الكفاءة.

أثبتت الدراسة وجود أثر إيجابي ودال إحصائيًا للمحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجيات الريادة في التكلفة؛ حيث بلغ معامل الانحدار (Coef = 0.621)، وبلغت القيمة الاحتمالية (Sig. = 0.022)، وهي أقل من

مستوى المعنوية (0.05)، كما بلغ معامل الترجيح (Odds Ratio = 1.860)، مما يدل على أن ارتفاع مستوى تبني المحاسبة الرشيقة يزيد من احتمال تعزيز التوجه نحو الريادة في التكلفة داخل الشركة.

ثانياً: التوصيات: -

- تعميق تبني ممارسات المحاسبة الرشيقة على نحو مؤسسي شامل، وعدم الاكتفاء بالمظاهر التشغيلية فقط، وذلك من خلال دمجها في السياسات الإدارية ونظم المتابعة واتخاذ القرار، بما يحولها من ممارسات جزئية إلى فلسفة إدارية متكاملة.
- تطوير نظم المعلومات المحاسبية والتشغيلية بما يحقق ربطاً أكثر فاعلية بين التكلفة والجودة والزمن، ويوفر معلومات دقيقة وفورية تساعد الإدارة على كشف الفاقد، وتحسين التدفق، وترشيد القرارات المرتبطة بخفض التكلفة.
- التركيز على الأبعاد التي ظهرت بمستوى متوسط في دعم الريادة في التكلفة، ولا سيما ما يتعلق برفع إنتاجية العمل، وتحسين سياسات اختيار الموردين ضمن معايير السعر والجودة، وتطوير التكامل التشغيلي، بما يسهم في الانتقال من مستوى الدعم المتوسط إلى مستوى استراتيجي أكثر رسوخاً.
- الاستمرار في دعم ثقافة التحسين المستمر وتمكين العاملين عبر التدريب والتحفيز والمشاركة في اقتراحات التطوير، لأن النتائج بيّنت أن العامل البشري يمثل أحد أهم المرتكزات الداعمة لنجاح المحاسبة الرشيقة وانعكاسها على خفض التكلفة وتعزيز الكفاءة التنافسية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- [1] أبو شيبية، إبراهيم علي، والشويرف، عبد الله مفتاح، وزبلح، علي حسين. (2022). أساليب المحاسبة الرشيقة كمتغير وسيط بين استخدام تكنولوجيا المعلومات وتطبيقات المحاسبة الإدارية: دراسة عينة من الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة. مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، 27(10)، 257-221.
- [2] أمشهر، إبراهيم علي حمد. (2024). أثر تقنيات المحاسبة الرشيقة في تسعير المنتجات بالشركات الصناعية الليبية: دراسة حالة شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز. المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية، 8(29).
- [3] البكري، تامر. (2007). استراتيجيات التسويق (المجلد الأول، الطبعة الأولى). دار جهينة.
- [4] الراوي، أحمد جمال صالح. (2019). أثر المحاسبة الرشيقة في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت.
- [5] السلمي، علي. (2001). إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية. دار غريب.
- [6] السويدان، طارق. (2001). استراتيجيات التسويق (المجلد الأول، الطبعة الأولى). دار ابن حزم.
- [7] الطنطاوي، هبة السيد إبراهيم، وعساف، سوسن فوزي محمد. (2023). أثر التكامل بين أسلوبي القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم استراتيجيات ريادة التكلفة: دراسة نظرية وميدانية. مجلة البحوث المحاسبية، 10(1)، 180-94.
- [8] العرداوي، أمير عقيد كاظم، والجبوري، حسن طاهر بريبر. (2021). قياس أثر نظام سلسلة القيمة الرشيقة والمستهدف في تخفيض التكاليف التشغيلية: دراسة حالة في مديرية ماء محافظة النجف الأشرف. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، 13(4)، 257-243.
- [9] الغرياني، عدي عبد العزيز عبد الحفيظ. (2023). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، 30، 113-79.
- [10] الكواز، صلاح مهدي جواد، والتميمي، هدى جبار عبيد. (2021). دور التكامل بين أدوات صندوق النقاط والتحسين المستمر في تقويم وتحسين أداء تيار القيمة: بحث تطبيقي في معمل سمنت الكوفة. مجلة وارث العلمية، 3(5)، 303-281.

- [11] المعاضيدي، معن وعد الله. (2006). مساهمات نظرية الاستراتيجية القائمة على الموارد في تحقيق الميزة التنافسية. مجلة بحوث مستقبلية، 4(4).
- [12] الموسوي، نوار كحيط عباس، والغرباوي، سجاد مهدي عباس. (2015). استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، (02).
- [13] النجار، فريد. (2000). المنافسة والتموج التطبيقي: مدخل المقارنات المرجعية المستمرة. منشأة شباب الجامعة.
- [14] جمال، محسن العفيف. (2017). أثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مرتكزات أسلوب المحاسبة الرشيقة من وجهة نظر محاسبي التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، (20).
- [15] حاتم، كريم كاظم. (2014). نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية. مجلة مركز الكوفة للدراسات، (35).
- [16] زروقي، فيروز، وسكر، كنزة. (2011، ديسمبر). دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات. الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية، جامعة الشلف.
- [17] زواتنية، عبد القادر. (2023). دور تبني نظام تكاليف تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف التصنيع الرشيق. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، 15(2).
- [18] عبد الجليل، سيف سعد. (2018). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقييم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل. مجلة جامعة جيهان، (02).
- [19] عيد السلام، محسن إسراء. (2016). مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة (مذكرة ماجستير). جامعة الأزهر.
- [20] عبد اللطيف، محمد محمد يس. (2015). أثر التكامل بين أسلوب تحليل سلسلة القيمة وأدوات إدارة التكلفة البيئية في تعزيز المزايا التنافسية لسلسلة التوريد: دراسة استطلاعية. مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، 3(2)، 235-308.
- [21] عابدين، أحمد كاظم، وعلي، طه ياسين، ومنصور، أمنة محمد. (2020). إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة وأثرها على بناء ميزة تنافسية مستدامة. المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 16(64).
- [22] عابدين، حسني عابدين، ورشوان، عبد الرحمن محمد. (2017). دور استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بهدف ترشيد اتخاذ القرارات. مجلة الدراسات التجارية والمعاصرة. 45(53)-55.
- [23] علي، مهدي حميد الداودي، وحسين، جاسم فلاح الشرعي. (2017). تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة ضمن إطار المحاسبة الرشيقة. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 19(2).
- [24] عيسى، سيروان كريم، ومحسن، محمد عبد العزيز. (2015). المحاسبة الرشيقة: تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، 5(1)، 112-138.
- [25] فرحاتي، لويزة. (2015). دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة (أطروحة دكتوراه). كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة.
- [26] فؤاد، شجاع مخلف. (2015). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف (رسالة ماجستير). جامعة الشرق الأوسط.
- [27] كاظم، علي منفي، وإسماعيل، مجيل دواي. (2022). أنموذج مقترح لاستعمال تقنيتي المحاسبة الرشيقة والتكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف: دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة. Entrepreneurship Journal for Finance and Business، 3(4)، 9079-.

[28] محمد، رائد مجيد عبد، والمعيني، سعد سلمان عواد. (2013). استعمال أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف: بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 8(25)، 280–340.

ثانياً: المراجع الأجنبية والتقارير الدولية

- [29] Ahmed Maher, M. A., & Abdullah Sahbat, H. (2020). Agile manufacturing strategy and throughput accounting in reducing product costs: An analytical study of the opinions of a sample of workers in the Kufa Cement Plant. *Zarqa Journal for Research and Studies in Humanities*, 34(7962).
- [30] Maskell, H. B., & Baggaley, L. (2011). Lean accounting: What's it all about? *Association for Manufacturing Excellence*, (1).
- [31] Porter, M. (1993). *L'avantage concurrentiel des nations*. Inter Éditions.
- [32] Wnuk-Pel, T. (2018). Management accounting practices in support of lean management strategy in service organizations. *Engineering Economics*, 29(5).
- [33] World Economic Forum. (2006). *Global Competitiveness Report 2006–2007*.
http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2006-07.pdf

Disclaimer/Publisher's Note: The statements, opinions, and data contained in all publications are solely those of the individual author(s) and contributor(s) and not of **AJHAS** and/or the editor(s). **AJHAS** and/or the editor(s) disclaim responsibility for any injury to people or property resulting from any ideas, methods, instructions, or products referred to in the content.