

أثر الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة علي تخفيض تكاليف الإنتاج

دراسة حالة شركة حاجكو للأنشطة المتعددة

علي محمد علي محمد

يسرا أزهرى الأمين

جامعة النيلين

مجلة كلية الدراسات العليا

الرقم الدولي الموحد: 1858-6228

المجلد: 15 ، 2020م

العدد: 03



كلية الدراسات العليا
جامعة النيلين

أثر الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة علي تخفيض تكاليف الإنتاج

دراسة حالة شركة حاجكو للأنشطة المتعددة

علي محمد علي محمد¹

يسرا أزهرى الأمين²

¹ قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة النيلين

² قسم المحاسبة - كلية الجزيرة التقنية

المستخلص

هدفت الدراسة لتحديد دور الثقة المتبادلة بين (المورد – المشتري) في تخفيض تكلفة الإنتاج المباشرة، وبيان أثر الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة علي تخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد ماهي العلاقة بين محاسبة السجلات المفتوحة وتكاليف الإنتاج، تمت الدراسة واختبار الفرضيات على مجتمع العاملين في شركة حاجكو، ركزت الدراسة بصورة اساسية على الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج: أن الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة تضمن أن البيانات لن تستخدم للضرر بالأطراف المشاركة وتؤدي إلى تجنب سوء الفهم بين الطرفين، كما وتمكن الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة المشتري من التأكد من عدم مغالاة المورد في السعر مما يؤدي إلى خفض التكلفة للمشتري.

الكلمات المفتاحية: السجلات المفتوحة، الثقة المتبادلة، سلسلة التوريد.

أولاً: الإطار المنهجي

التمهيد

تعد محاسبة السجلات المفتوحة طريقة جديدة للتفكير حيث تمكن الموردين من المساهمة في تصميم وإعادة تصميم المنتج بغرض تحسين جودته ووظائفه وتخفيض التكاليف، كما يمنح إدارة المنشأة فرصة لمناقشة المزايا التنافسية من خلال سرعة التسليم والأسعار التنافسية، فالتحدي كبير ويجب أن تؤدي أعمال كثيرة قبل فتح السجلات المحاسبية، وتمثل الثقة المتبادلة بين الأطراف المشاركة في سلسلة التوريد أحد أهم الأسباب التي تؤدي إلى تطبيق هذا الأسلوب حيث تعتبر الثقة المتبادلة قبول أحد الأطراف لمظاهر الضعف والمخاطر استناداً إلى التوقعات الإيجابية للطرف الآخر.

تتمثل تكاليف الإنتاج في المبالغ التي تدفعها المنشأة مقابل حصولها علي خدمات وعناصر الإنتاج، بينما خفض تكلفة الإنتاج فيقصد به تقليل التكلفة من خلال تقليل المبالغ التي تصرف في سبيل الإنتاج حيث تسعى المنشآت في الآونة الأخيرة إلى تخفيض تكاليفها بهدف جذب العملاء. يسعى الباحثان إلى التعرف علي دور الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة في تخفيض تكلفة الإنتاج المباشرة وغير المباشرة من خلال التعرف علي مفهوم الثقة المتبادلة وكيفية استخدامها لخفض التكلفة.

مشكلة الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد ماهي العلاقة بين محاسبة السجلات المفتوحة وتكاليف الإنتاج، وتتفرع منها التساؤلات التالية:

- _ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وتخفيض تكلفة الإنتاج المباشرة؟
- _ هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وتخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة؟

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- دراسة دور الثقة المتبادلة بين (المورد – المشتري) في تخفيض تكلفة الإنتاج المباشرة.
- بيان تأثير الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة علي تخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة.

أهمية الدراسة

الأهمية العلمية: تكمن أهمية الدراسة العلمية في أهمية الموضوع نفسه حيث تعتبر محاسبة السجلات المفتوحة أسلوب جديد لتخفيض التكلفة وذلك عن طريق الثقة المتبادلة بين الأطراف المتعاقدة.

وأن سياسة فتح السجلات المحاسبية يتطلب تكاليف تستغرق وقت ويجب مراعاة ذلك عند تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة.

3. دراسة (Windolph & Moeller 2012):

هدفت الدراسة إلي فحص تأثير الكشف عن بيانات التكلفة علي إدراك المورد لعلاقة التبادل والتي تمثل فجوة في الدراسات الأخرى وبالتالي فإنها تهدف إلي معالجة هذه الفجوة من خلال فحص أثر محاسبة السجلات المفتوحة علي رضا المورد عن علاقة التبادل، وتوصلت الدراسة إلي أن محاسبة السجلات المفتوحة يؤثر سلبا علي إرضاء الموردين وهذا يمثل خطرا علي علاقة التبادل بين المورد والمشتري نتيجة السلوك الانتهازي للمشتري، لا تدعم النتائج الحجة القائلة بأن الموردين يستفيدون مباشرة من الكشف عن بيانات التكاليف ورغم ذلك فإن الكشف عن بيانات التكلفة في مرحلته الثانية يعطي المورد الفرصة لتبرير ارتفاع الأسعار وبالتالي تحقيق استفادة مالية.

4. دراسة محمد السيد محمد (2013م):

هدفت الدراسة إلي تقييم مدى إمكانية تحقيق التكامل بين كلا من فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود وإبراز فاعلية هذا التكامل في مجالات خفض التكلفة، وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها أن نظرية القيود أداة لإدارة التكلفة في الأجل القصير ومناسبة جداً لاتخاذ القرارات في تلك الظروف ، وفلسفة التوقيت المنضبط نظام لإدارة العملية الإنتاجية في الأجل الطويل وبالتالي فإن التكامل بينها يضمن النظرة الشمولية ، تعمل فلسفة التوقيت المنضبط على إلغاء فترات التوقف وخفض المخزون إلى المستوى الصفري والتخلص من الأعطال.

5. دراسة أحمد زكي حسين (2014):

هدفت الدراسة إلي تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وأسلوب المحاسبة المرنة ومحاسبة السجلات المفتوحة بالإضافة إلي إيضاح مدى إمكانية الاستفادة من التكامل بين تلك النظم علي إضافة قيمة للمنشأة وتحقيق قيمة لأصحاب المصالح المختلفة باعتبار أن أدوات المحاسبة الإدارية تمثل تحدي للمراجعين الداخليين، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية للتكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة تساهم في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة.

6. دراسة رقية محمود (2018م):

هدفت الدراسة إلي بيان مدى إمكانية تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ومدخل التكلفة على أساس الأنشطة، وأثر ذلك على تكلفة المنتج، وتوصلت الدراسة إلي أن أسلوب التكلفة المستهدفة يستخدم سعر البيع وهامش الربح المرغوب في تحديد التكلفة المسموح بها لتصنيع المنتجات الجديدة والمنتجات القائمة، ثم تحديد الفجوة التكاليفية وتقسيمها إلى خفض قابل للتحقيق وخفض يصعب تحقيقه.

الأهمية العملية: تكمن أهمية الدراسة في تزويد شركة حاجكو والشركات المماثلة في الصناعة بأسلوب يمكن الشركة من التحكم بعناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة .

فرضيات الدراسة

وللإجابة عن أسئلة الدراسة افترض الباحثان ما يلي :

الفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وتخفيض تكلفة الإنتاج المباشرة.

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وتخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة.

منهجية الدراسة

اعتمد الباحثان علي المنهج الوصفي التحليلي من خلال استمارة الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة .

حدود الدراسة

وتمثلت في:

1- الحدود المكانية: شركة حاجكو للأنشطة المتعددة – الخرطوم .

2- الحدود الزمانية: 2019 م .

3- الحدود الموضوعية : الثقة المتبادلة بين المورد والمشتري ، التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

4- الحدود البشرية : عينة من العاملين بشركة حاجكو للأنشطة .

ثانيا: الدراسات السابقة

1. شوقي السيد فودة (2007م): هدفت الدراسة إلي بناء إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة للمنشأة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة، وتوصلت الدراسة إلي أن أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تهدف إلي تخفيض \ورة حياة المنتج مع الحفاظ علي جودة المنتج، يساعد التحليل الاستراتيجي المنشأة علي حسن توظيف الموارد المتاحة بطريقة مثالية ومن ثم تخفيض تكاليف الأنشطة المختلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة.

2. دراسة (Agendal & Nilson 2010):

هدفت الدراسة إلي بيان العلاقة بين محاسبة السجلات المفتوحة من حيث أسلوب استخدامها وشروط تطبيقها واستراتيجيات الشراء خلال سلاسل التوريد، وتوصلت الدراسة إلي أن فتح السجلات المحاسبية يقوم بدور هام في مرحلة ما قبل الإنتاج مما يساعد في اختيار الموردين، وأن حوافز الموردين للكشف عن بيانات وهيكل التكلفة توجه نحو المكاسب الملموسة في الأجل القصير في حالة تطبيق استراتيجية الشراء الارتباطي،

للشركات بالدخول إلى بياناتهم المحاسبية فقط عندما توجد الثقة بأن هذه البيانات لن تستخدم في جلب الضرر. (Agndal Henrek and Nilson, 2010, pp147-166)

تعرف الثقة بأنها استعداد أحد الأطراف للتعرض لتصرفات الطرف الآخر في إطار علاقة الشراكة وعلي أساس أن الطرف الآخر سوف يؤدي عملاً معيناً للطرف الأول بغض النظر عن القدرة علي رصد أو رقابة تصرفات الطرف الآخر، حيث يتطلب العمل المعين الوفاء بالالتزامات وتبني منظور طويل الأجل، فضلاً عن عدم اتخاذ أي قرارات متعمدة من شأنها أن تؤثر سلباً علي الطرف الآخر. (Mayar et al, 1995, p715).

وقد عرفت أيضاً بأنها اعتقاد أطراف العلاقة بأنه لن يقوم أي منهم بأي تصرف من شأنه الإضرار بمصالح الشركاء أي هي توقع السلوك علي أساس الخبرة والتفاعل المتكرر. (Tomkins, 2001, pp161-191).

يتضح للباحث أن الثقة المتبادلة هي شعور الطرفين بأن الطرف الآخر لن يقوم بعمل يضر مصالحه وذلك الشعور ناتج من علاقة طويلة المدى.

أ. أهمية الثقة والالتزام المتبادل بين شركاء سلسلة التوريد:

تعتبر الثقة أحد آليات دعم العمل التعاوني عبر شبكات الأعمال كما وأنه مع تطور الأعمال فإن الثقة تعتبر عنصراً أساسياً لزيادة الاعتماد علي المورد بالإضافة إلي الاعتماد علي التطور التكنولوجي لدي المورد مع التركيز علي الكفاءة الأساسية داخل الشركة لمواجهة التغيرات السريعة، حيث تتمثل أهمية الثقة في (Langfield-Smith, K., & Smith, D, 2003, pp281-307):

- تخفيض تكاليف المعاملات وتزويد من الرضا عن علاقات التبادل لدي جميع الشركاء.
- تخفيض تكاليف الرقابة وزيادة الأصول المستثمرة في علاقة محددة.
- زيادة نطاق الأنشطة المشتركة بين شركات سلسلة التوريد.
- زيادة كفاءة أداء الشركات بالإضافة إلي زيادة تبادل المعلومات.
- تقليل عدم تناسق المعلومات وتحسين مناخ الاتصالات بين الشركاء.

يمكن تناول فوائد الثقة في النقاط التالية: (Hakansson, H., & Lind, 2004, pp51-72)

- تعد الثقة أحد عوامل نجاح علاقات سلسلة التوريد والتحالفات الإستراتيجية، كما وتساهم الثقة في توفير البيئة التي تزيد من المنافع المتبادلة لجميع الشركاء.
- ينتج عن الثقة بين الشركاء عبر سلسلة التوريد تخفيض تكاليف المعاملات وتخفيض زمن دورة التشغيل عبر سلسلة التوريد.
- تدعم الثقة الشركات في تطبيق المفاهيم الإدارية الحديثة مثل إدارة سلاسل التوريد المرنة وتخفيض الاستثمارات في المخزون.

7. تميزت هذه الدراسة عن دراسة (Agndal & Nilson, 2010) في تركيزها علي الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة، بينما تميزت عن دراسة (Windolph & Moeller, 2012) في أنها تناولت الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة كأحد المتطلبات المهمة للكشف عن بيانات التكلفة وأثرها علي تكلفة الإنتاج المباشرة وغير المباشرة، بينما تميزت عن دراسة (محمد السيد محمد، 2013) التي تناولت أساليب إدارة التكلفة من تكلفة مستهدفة والإنتاج في الوقت المحدد في تناولها للثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة كأحد أساليب تخفيض التكاليف، كما وتميزت عن دراسة (رقية محمود، 2018) في تناولها للثقة المتبادلة بين (المورد والمشتري) في العلاقة التعاقدية التي تسمح بالكشف عن السجلات المحاسبية وربطها بتكلفة الإنتاج، كما تميزت عن دراسة (شوقي السيد فودة، 2007) التي تناولت الدراسة إطار مقترح لتخفيض التكلفة من خلال مفهوم سلسلة القيمة وذلك بتطبيق أسلوب التكلفة بالتكامل مع التحليل الاستراتيجي في تناولها للثقة المتبادلة كأحد أبعاد محاسبة السجلات المفتوحة التي تعتبر من أساليب إدارة التكلفة مع الأطراف الخارجية وذلك بغرض تخفيض التكلفة.

أولاً: الإطار النظري للثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة

1. محاسبة السجلات المفتوحة:

يعد أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أحد الأساليب الهامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، ومنها تفعيل إدارة التكلفة وبناء علاقات شراكة أساسها الثقة فيما بين المشتري والمورد، من أجل تحسين الإدارة والرقابة علي كافة أطراف السلسلة انطلاقاً من أنه ليس من المنطقي مسئولية خفض تكلفة المنتج تقع فقط علي عاتق صاحب الحلقة الأخيرة في سلسلة التوريد. وعرفت محاسبة السجلات المفتوحة بأنها أسلوب يكشف من خلاله أحد الموردين عن هيكل تكاليفه إلي المشتري، لإثبات جدية التزامه بما يخدم الوضع التنافسي لكلاهما من خلال خفض التكاليف المشتركة بينهما وبالتالي التكلفة الكلية. (Kulmala, H. I., 2002, p701)

كما عرفت بأنها نتاج تطوير الشركات الصناعية لعلاقات التبادل بينها وبين مورديها الرئيسيين وعملائها في إطار سلسلة التوريد بما يمكنهم من استكشاف مواضع المنافسة من خلال خفض التكاليف وتلبية رغبات العملاء. (Kajuter, P., And Kulmala, H., 2005, pp 179-204)

مما سبق يتضح للباحث أن محاسبة السجلات المفتوحة تهتم بالعلاقة بين الشركة والعملاء والموردين .

2. الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة:

ينبغي توفر ثقافة الاتصال المفتوح بأمانة مما يدعم الثقة المطلوبة لمواصلة التعاون المشترك، حيث يتطلب أسلوب "محاسبة السجلات المفتوحة" ثقة غير عادية بين الشركة وموردي الأجزاء أو مؤدي الوظائف، ولذلك فإن هنالك العديد من الدراسات التي استنتجت أن الموردين سيسمحوا

— الثقة المحسوبة: وهي تقوم على السلوك الانتهازي العقلاني الذي يقوم بالمفاضلة بين الفوائد على المدى القصير مع التكاليف المحتملة على المدى الطويل نتيجة لقيام الشركة بسلوك انتهازي مع الشركاء.

— الثقة القائمة على حسن النية بين الشركاء: وتدور حول نوايا الشركاء أي التوقعات الايجابية بشأن نوايا الشريك وغيض النظر عن السلوك الانتهازي والعمل على تحقيق مصالح الشركاء بدافع الانتماء.

يتضح للباحثان أن مستويات الثقة تأتي من طول فترة العلاقة وحجم الاستثمار المشترك والعلاقات الاجتماعية بين الشركاء وتلاحظ الباحثة بأن الثقة التعاقدية تكون في بداية علاقة الشراكة ومع تطور العلاقة وطول الفترة تتحول على الثقة على حسب الأهلية وأعلى مستوى من الثقة هي الثقة القائمة على حسن النية وهي تدل على أن الشركاء في علاقة شراكة وتبادل معلومات من فترة طويلة وكبر حجم الاستثمار بينهما.

رابعاً: الإطار النظري لتكاليف الإنتاج

تعرف التكاليف بكونها المصاريف التي تنفق على المشروع أثناء إعدادة وإنشاءه وفي فترة تشغيله لا نتاج السلع وتقديم الخدمات، فننفقات الإنشاء هي مصروفات تحدث في بداية حياة المشروع وهي ثابتة ومحددة تقريبا ولا تتكرر خلال السنوات التشغيلية اللاحقة من عمره، إلا عند اقتضاء أجزاء تجديد أو استبدال بعض أجزائه، ويتم عادة استعادة الأموال التي أنفقت على إنشاء المشروع من خلال نظام الاندثار، أما تكاليف الإنتاج فهي نفقات تتكرر سنوياً وتتألف عادة من تكاليف المواد الأولية والأجور والخدمات الصناعية وغيرها. (طاهر، وأبو نصار، 2008م، ص34)

وعرفت التكلفة بأنها "قيمة التضحية لضمان المنفعة أو المبلغ الذي يقاس بالنقد المدفوع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة". (الأخرس، 2001م، ص93)

يتضح للباحثان أن تكلفة الإنتاج فهي المبالغ التي تدفعها المنشأة مقابل حصولها على خدمات عناصر الإنتاج من أجور ومرتبات للعمال وتكاليف ثمن شراء المواد الخام وتكاليف الصيانة والكهرباء والمياه وغيرها وهذه التكاليف تسمى بالتكاليف الصريحة أو التكاليف المحاسبية.

كما ويقصد بتخفيض تكلفة الإنتاج "تخفيض الرقم الإجمالي للنقود وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو جهود إدارية أي أن سبب التخفيض لا يكون بسبب تقليل الكمية المنتجة وإنما المقصود به التخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة". (الجبر، 1997م، ص187)

كما ويعرف تخفيض التكلفة بأنه "الحصول على منافع أكبر من نفس الموارد أو الحصول على نفس المنافع بمقدار أقل من الموارد". (فهيم أبو العزم محمد، 1998م، ص29)

— تحسن الثقة بين الشركاء من الأداء المالي وتزيد من الكفاءة والإنتاجية كنتيجة لزيادة العمل التعاوني.

— تزيد الثقة من كفاءة أداء المهام المشتركة من حيث الجودة وزمن الإنجاز، كما وتعمل الثقة المتبادلة بين الشركات على زيادة المرونة الإستراتيجية لدى سلسلة التوريد.

— تزيد الثقة المتبادلة من حجم الأصول المستثمرة في العلاقة المعينة كما وتساهم في تسهيل العمل التعاوني وبناء فريق عمل لحل المشكلات.

— تساعد الثقة على زيادة الانفتاح في العلاقات وزيادة تبادل المعلومات

— تعد الثقة أحد أليات تخفيض مخاطر السلوك الانتهازي نتيجة لتبادل المعلومات الداخلية، كما وتساهم في زيادة ولاء الشركاء وزيادة المرونة ودعم التغيير.

ب. العوامل التي تؤدي إلي بناء الثقة بين الشركاء:

وتتمثل في: (Adler, p., 2001, pp215-234)

— القواعد والقوانين الحكومية التي تنظم المعاملات التجارية بين الشركات وتحمي الصناعات من مخاطر السلوك الانتهازي.

— مدى وجود أعراف اجتماعية للعلاقات التجارية متعارف عليها داخل الصناعة ومدى قوة وفعالية النقابات أو الاتحادات التي تنتهي إليها الصناعة.

— مدى تطبيق قواعد المعاملة بالمثل بين الشركات.

— سمعة الشركة في بيئة الأعمال ومدى نزاهتها.

— حجم الاستثمارات المشتركة في علاقات الشراكة.

— مدى تكرار التعاملات والخبرات المكتسبة من المعاملات السابقة نتيجة لأثر التعلم.

— شفافية الكشف عن بيانات التكاليف بين شركاء سلسلة التوريد.

— وجود قواعد عادلة لتقاسم منافع العمل المشترك والقيم والاتصالات المشتركة.

ج. أنواع الثقة عبر شبكات الأعمال:

وللثقة أشكال مختلفة منها: (Sako, M., 1992, p53)

— الثقة التعاقدية: وهي افتراض أن الطرف الآخر سوف ينفذ الاتفاقيات المذكورة في العقد أو الشفوية.

— الثقة القائمة على الأهلية: وهي تقتضي بأن الطرف الآخر لديه القدرة على الوفاء بالاتفاقية.

وتتأثر عناصر تكاليف الإنتاج بصورة عامة بعوامل مختلفة منها حجم الإنتاج والمسلك التكنولوجي وطبيعة السلع المنتجة وغيرها، لذلك فهي تقسم عادة إلى عنصرين رئيسين هما: ثابتة وتكاليف متغيرة. (غرابية، 1979م، ص16)

خامساً: العلاقة بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة و تخفيض تكاليف الإنتاج

1. علاقة محاسبة السجلات المفتوحة بتكاليف الإنتاج:

تهدف محاسبة السجلات المفتوحة إلى تحديد حلول تخفيض التكلفة من خلال تنسيق الأعمال بين المورد- المشتري من خلال تخفيض تكلفة: (Cooper, 1996, 93)

أ. تصنيع المنتج (تكلفة الإنتاج)

ب. تطوير المنتج : تزداد أهمية تخفيض التكلفة أثناء مرحلة تطوير المنتج بسبب الإهتمام بالبحث والتطوير المرتبط بمكونات المنتج الرئيسية وادخال تعديلات في التصميم ، واستخدام التكلفة المستهدفة وفقاً لمستوى المكونات الخاصة بالمنتج ، والمفاضلة بين الجودة والسعر والأداء الوظيفي.

ج. الربط بين المشتري والمورد.

د. توفير البيانات في الوقت المناسب وبالدقة المطلوبة مما يساعد في تخفيض التكاليف.

هـ. استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يحقق خفض التكلفة.

ويري الباحثان أن الإفصاح عن بيانات التكلفة يعد البعد الأهم في تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة والذي يضمن استخدامه تخفيض التكلفة من خلال تحديد مسببات التكلفة والعمل على تخفيضها ، وتزايد وفورات التكلفة التي يمكن تحقيقها (بالنسبة للمشتري) نتيجة أفكار متجددة من الموردين في التصميمات التي يقدمونها.

2. علاقة الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة بتخفيض تكلفة الإنتاج:

حيث تتمثل أهمية الثقة المتبادلة بين الأطراف المتعاقدة في تخفيض تكاليف المعاملات بينهم وتزيد من الرضا عن علاقات التبادل لدى جميع الشركاء، كما وتخفيض تكاليف الرقابة وزيادة الأصول المستثمرة في علاقة محددة. (Ellram, L.M., 1996, pp. 11-19)

كما وأن من أهم فوائد الثقة المتبادلة تتمثل في تخفيض زمن دورة التشغيل عبر سلسلة التوريد وزيادة الكفاءة الإنتاجية مما يعمل على تخفيض التكلفة الكلية، كما وتدعم الثقة الشركات في تطبيق المفاهيم الإدارية الحديثة مثل إدارة سلاسل التوريد المرنة وتخفيض الاستثمارات في المخزون. (Hakansson, H., & Lind, J., 2004, pp51-72)

كما وعرفت علي أنها "تحقيق خفض الحقيقي والدائم في تكلفة الأنشطة التي يزاولها المشروع أو تكلفة الوحدة المنتجة فيه بدون التأثير على جودة المنتج أو وظائفه". (السباعي، 1996م، ص37)

مما سبق يتضح للباحثان بأنه يمكن تخفيض تكاليف الإنتاج يعني تخفيض كل التكاليف المتعلقة بمراحل تصنيع المنتج إلى وصوله لمرحلة البضاعة تامة الصنع. وهذا النوع من تخفيض التكلفة يحتاج إلى جهود الإدارة في استخدام أساليب محاسبية حديثة مثل هندسة القيمة والحيود السداسي وغيرها من الطرق المستخدمة لتخفيض التكلفة.

1. عناصر تكاليف الإنتاج:

أ. تكلفة المواد المباشرة: ويقصد بها التكلفة التي يتم انفاقها بشكل مباشر على تصنيع المنتج مثل تكلفة المواد الأولية (الخام) المباشرة وتكاليف النقل وتكلفة الحصول على المواد الخام وتخزينها وتعبئتها والتكلفة المباشرة يمكن تتبعها. (حجاج، 1996م، ص77)

ب. تكلفة الأجور المباشرة: وهي تتمثل في تكاليف التي تدفع للعمال الذين يعملون بشكل مباشر في تصنيع المنتج العمالة يمكن تتبعها، مثل أجور العمالة القائمة على تشغيل الآلات.

ج. التكلفة الصناعية غير المباشرة: وهي تتضمن كافة التكاليف التي يمكن اعتبارها جزءاً من التكلفة ولكن لا يمكن تتبعها. (الفراء، 2012م، ص259)

ويري الباحثان أن تكلفة المصاريف الصناعية غير المباشرة هي التكلفة التي تتحملها المنشأة لمزاولة نشاطها مثل قيمة الإيجار ومرتبات المشرفين ومصرفوات الكهرباء والمياه حيث يتم توزيعها على المنتجات التي تم إنتاجها باستخدام أساس التحميل والتوزيع المستخدم بالمنشأة.

2. أنواع تكاليف الإنتاج:

تصنف تكاليف الإنتاج حسب أنواع التكلفة المنفقة كما يلي: (Drury, 2000, p145)

أ. التكلفة المادية وتشمل تكاليف المواد الأولية المستهلكة والمواد المساعدة ومواد التعبئة والتغليف والكهرباء والماء والوقود وغيرها. الأجور وتتمثل في الرواتب والأجور والمكافئات والامتيازات المادية والتكاليف الاجتماعية.

ب. الاهلاكات وتشمل اهلاك الآلات والمعدات والأجهزة والمباني ووسائل النقل والمناولة والمستلزمات الرأس مالية الثابتة الأخرى.

ج. الفوائد على رأس مال المقترض.

د. الضرائب والرسوم وتشمل مختلف الاستقطاعات والمدفوعات لصالح الخزينة المركزية والحكومات المحلية. (الكريتي، 2010م، ص45)

التكاليف الأخرى وتشمل تكاليف الصيانة والتصليح والتأمين والدعاية والإعلان وتكاليف الترخيص الصناعي والامتياز وبعض التكاليف الإدارية وغيرها.

سادسا: دراسة الحالة

تم تصميم الاستبانة لدراسة (أثر الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة علي تخفيض تكاليف الإنتاج).

1. **مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من شركة حاجكو للأنشطة المتعددة حيث استهدف الباحثان كل من المحاسبين ومحاسبين التكاليف والمحلل المالي والمحاسب الإداري والمراجعة الداخلي، نشأت شركة حاجكو للأنشطة المتعددة حديثا في عام 2013م في الخرطوم3 وتعمل في مجال البناء ولديها العديد من التعاملات مع الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء والشركة السودانية لنقل الكهرباء والشركة السودانية للتوليد الحراري حيث تقوم بكل أعمال الصيانة لتلك الشركات، ويضم هيكلها التنظيمي كل من المدير العام والمهندسين والمحاسبين والمقاولين والعمال.

2. **عينة الدراسة:** كما وتمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (القصدية) وهي احدي العينات غير الاحتمالية التي اختارتها الباحثة للحصول على آراء أو معلومات معينة لأ يتم الحصول عليها إلا من تلك الفئة المقصودة ، وتم توزيع عدد (200) على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث من محاسبين ومحاسبين تكاليف وتم استرجاع (170) إستبانة سليمة ، كما و تم حساب عينة الدراسة باستخدام معادلة ريتشارد جيجر.

3. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

هي تحليل البيانات الشخصية عن طريق التكرارات والنسب المئوية- الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري)- اختبار الثبات (Reliability Test) للتحقق من صدق الأداء ، ويعد المقياس جيدا وملئما إذا زادت قيمة ألفا كرونباخ عن (60%)، واستخدام – أسلوب الانحدار الخطي.

الجدول (2): توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للخصائص الشخصية لأفراد.

المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دكتوراه	1.2
	ماجستير	10
	دبلوم عالي	2.9
	بكالوريوس	85.9
التخصص العلمي	محاسبة	55.3
	إدارة أعمال	4.7

4. اختبار الصدق الثبات الاحصائي :

لاختبار الصدق والثبات الاحصائي تم تقسيم الاستبانة الى ثلاثة محاور حسب الجدول رقم (1):

جدول (1): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة.

محاور الاستبانة	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول (الثقة المتبادلة لمحاسبة المسجلات المفتوحة)	7	0.666
المحور الثاني (تكلفة الإنتاج المباشرة)	6	0.858
المحور الثالث (تكلفة الإنتاج غير المباشرة)	6	0.872

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية ، 2019م .

توضح نتائج اختبار الثبات أن قيم ألفا كرونباخ لجميع فرضيات الدراسة اكبر من (60%) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية جدا" من الثبات الداخلي لجميع فرضيات الاستبانة سواء كان ذلك لكل فرضية على حدا أو على مستوى جميع فرضيات الاستبانة حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي 0.874 وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

5. تحليل البيانات الشخصية:

من خلال الجدول رقم (2) تم توضيح البيانات الشخصية المتمثلة في (المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، المسى الوظيفي ، المؤهل المهني ، سنوات الخبرة).

11.2	19	اقتصاد	
2.9	5	نظم معلومات محاسبية	
2.4	4	دراسات مصرفية	
23.5	40	أخرى	
46.5	79	محاسب	المسمى الوظيفي
5.9	10	محاسب تكاليف	
5.9	10	محاسب إداري	
4.7	8	مراجع داخلي	
1.2	2	أكاديمي	
2.4	4	محلل مالي	
33.5	57	أخرى	
3.5	6	زمانة المحاسبين القانونيين البريطانيين	المؤهل المهني
6.5	11	زمانة المحاسبين القانونيين الأمريكيين	
21.7	37	زمانة المحاسبين القانونيين السودانيين	
15.9	27	أخرى	
52.3	89	لا يوجد	
52.9	90	5 سنوات فأقل	سنوات الخبرة
30	51	6-10 سنوات	
13.5	23	11-15 سنة	
2.4	4	16-20 سنة	
1.2	2	أكثر من 20 سنة	

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2019م.

(46.5%)، كما يتضح من الجدول أن أغلب أفراد العينة لا يوجد لديهم مؤهلات مهنية وقد بلغ عددهم (89) أي ما نسبته (52.3%)، أما فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة فتشير النتائج إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ممن خبرتهم (5 سنوات فأقل) وقد بلغ عددهم (90) أي ما نسبته (52.9%).

يتبين من الجدول (2) أن متغير المؤهل العلمي فيلاحظ أن النسبة العالية تميل إلى حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم (146) أي ما نسبته (85.9%)، أما فيما يتعلق بالتخصص العلمي فنلاحظ أن أغلب أفراد العينة تخصصاتهم محاسبة وقد بلغ عددهم (94) أي ما نسبته (55.3%)، وتشير نتائج الدراسة إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الذين يحتلون وظيفة محاسب عام حيث بلغ عددهم (79) أي ما نسبته

6. الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لعبارات المحاور: المتغير المستقل:

جدول (3) : الإحصاءات الوصفية لعبارات المحاور المتغير التابع.

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
تضمن أن البيانات لن تستخدم للضرر بالأطراف المشاركة.	4.9	.15	مرتفعة جدا
يساعد علي مواصلة التعاون المشتركة بين أطراف السلسلة.	4.5	.49	مرتفعة جدا
تساعد علي التعامل مع المخاطر بطريقة بناءة	4.4	.51	مرتفعة جدا
تقديم الدعم الفني للمورد بدون مقابل	4.3	.56	مرتفعة جدا
تضمن عدم تدخل المورد في نظام محاسبة التكاليف الذي تستخدمه المنشأة	4.2	.77	مرتفعة جدا
تضمن توفير معلومات عن الموردين وموردي الموردين.	4.2	.63	مرتفعة جدا
تؤدي إلي تجنب سوء الفهم بين الطرفين	4.3	.57	مرتفعة جدا
المحور الكلي	4.3	.35	مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الباحثان ، الدراسة الميدانية ، 2019م.

يتضح من الجدول رقم (3) ما يلي:
_ بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للمحور الأول (4.3) بانحراف معياري(35). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على المحور الأول.

المتغيرات التابعة

جدول (4) : الإحصاءات الوصفية للمتغيرات التابعة.

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
المحور الأول:			
يمكن تغير تكلفة الوحدة المنتجة علي الرغم من تغير حجم الإنتاج .	4.7	.59	مرتفعة جدا
تعتبر تكلفة الوحدة المنتجة هي الحد الأدنى للتسعير المنتجات .	4.2	.65	مرتفعة جدا
تؤدي إلي انخفاض تكلفة المخزون المرحل إلي الفترات القادمة .	4.1	.74	مرتفعة جدا
تهمل التكاليف المباشرة أهمية التكاليف التسويقية غير المباشرة.	4.1	.72	مرتفعة جدا
تؤثر في عملية الإنتاج بشكل مباشر.	4.2	.81	مرتفعة جدا
يمكن تتبعها علي أساس عملية التصنيع .	4.1	.72	مرتفعة جدا
المحور الكلي	4.2	.54	مرتفعة جدا
المحور الثاني:			
تظل ثابتة مع تغير حجم النشاط .	4	.76	مرتفعة جدا

مرتفعة	.77	3.9	تعمل علي حصر وتحديد ما تم إنفاقه فعلياً في كل مركز من المراكز .
مرتفعة جداً	.82	4	يمكن تتبعها بشكل واضح و مباشر .
مرتفعة جداً	.69	4.2	تساهم في عملية الإنتاج بطريقة غير مباشرة .
مرتفعة جداً	.89	4.1	يصعب تحميلها علي المنتجات .
مرتفعة جداً	.72	4.2	تعرق عمليات الانتاج في المؤسسة .
مرتفعة جداً	.60	4.1	المحور الكلي

المصدر: إعداد الباحثان ، الدراسة الميدانية ، 2019م

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وتخفيض تكلفة الإنتاج المباشرة " .

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة علي تكلفة الإنتاج المباشرة وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة كمتغير مستقل (x)، وتخفيض تكاليف الإنتاج المباشرة (y₁) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

يتضح من الجدول رقم (4) ما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للمحور الأول (4.2) بانحراف معياري(54). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على المحور الأول.
 - بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للمحور الثاني (4.1) بانحراف معياري(60). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على للمحور الثاني.
7. اختبار الفرضيات:

أ. اختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

جدول رقم (5) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى:

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	3.678	1.783	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	5.177	0.570	$\hat{\beta}_1$
			0.371	معامل الارتباط (R)
			0.138	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			26.798	إختبار (F)
$Y_1 = 1.783 + 0.570X$				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2019م

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة كمتغير مستقل، وتخفيض تكاليف الإنتاج المباشرة كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.371).

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

ب. اختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وتخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة علي تخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة، ولتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة كمتغير مستقل (x)، وتخفيض تكلفة الإنتاج الغير مباشرة (y₂) كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

• بلغت قيمة معامل التحديد (0.138)، وهذه القيمة تدل على الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة كمتغير مستقل يؤثر بـ(13%) علي تخفيض تكاليف الإنتاج المباشرة (المتغير التابع).

• نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (26.798) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

• 1.783: متوسط تخفيض تكاليف الإنتاج المباشرة عندما تكون الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة يساوي صفراً.

• 0.570: وتعني زيادة الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وحدة واحدة يزيد من تخفيض تكاليف الإنتاج المباشرة بـ13%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وتخفيض تكلفة الإنتاج المباشرة" قد تحققت.

جدول رقم (6): نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.028	2.210	1.187	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	5.487	0.670	$\hat{\beta}_1$
			0.390	معامل الارتباط (R)
			0.152	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			30.106	إختبار (F)
$Y_2 = 1.187 + 0.670X$				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2019م

• 1.187: متوسط تخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة عندما تكون ال الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة تساوي صفراً.

• 0.670: وتعني زيادة الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وحدة واحدة يزيد من تخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة بـ15%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة وتخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة" قد تحققت

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

• أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة كمتغير مستقل، وتخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.390).

• بلغت قيمة معامل التحديد (0.152)، وهذه القيمة تدل على أن الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة كمتغير مستقل يؤثر بـ(15%) علي تخفيض تكلفة الإنتاج غير المباشرة (المتغير التابع).

• نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (30.106) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

سابعاً: النتائج والتوصيات

1. النتائج

بناءً على الدراسة الميدانية يستنتج الباحثان الآتي:

– تضمن الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة أن البيانات لن تستخدم للضرر بالأطراف المشاركة وتؤدي إلى تجنب سوء الفهم بين الطرفين.

– تؤدي الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة إلى دعم القرارات المتعلقة بمشتريات مواد التعبئة والتغليف والتوريدات مما يعمل على خفض التكلفة المباشرة للمشتريات.

– تمكن الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة المشتري من التأكد من عدم مغالاة المورد في السعر مما يؤدي إلى خفض التكلفة للمشتري.

– تساعد الثقة المتبادلة لمحاسبة السجلات المفتوحة على وضع حدود للبيانات المفصّل عنها مما يتيح للمورد التخطيط لعملية الإنتاج بشكل يضمن جودة المنتج النهائي.

2. التوصيات

يوصي الباحثان بالآتي:

– ضرورة عمل دورات تدريبية للموظفين في الشركات السودانية عن أساليب إدارة التكلفة الحديثة بما في ذلك محاسبة السجلات المفتوحة.

– ضرورة تكوين فريق عمل مشترك يكون أعضاؤه من الموردين والمشتريين بغرض إدارة التكلفة وتطوير المنتجات وفق المعلومات التي يقدمها أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

– يجب توفير موارد بشرية ذات كفاءة عالية لدى كل من المورد والمشتري يكون له المقدرة على الابداع والابتكار لتطوير المنتجات الحالية وابتكار منتجات جديدة.

– يجب استخدام التكنولوجيا الحديثة لتسهيل عملية إدارة التكلفة والرقابة عليها.

ثامناً: المصادر والمراجع

– ابراهيم السباعي، (1996م)، تشخيص مجالات خفض التكلفة- طرق التشخيص ووسائل التطبيق، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد9).

– أحمد حامد حجاج، (1996م)، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول، (الرياض: دار المريخ للنشر).

– أحمد حسن ظاهر، د. محمد أبو نصار، (2008م)، المحاسبة الإدارية، (عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة).

– أحمد زكي حسن متولي، (2014م)، استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد3).

– إسماعيل يحي الكريتي، (2010م)، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع).

– شوقي السيد فودة، (2007م)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة، (القاهرة: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد44، العدد1)، ص50.

– عاطف الأخرس، (2001م)، محاسبة التكاليف الصناعية، (عمان: دار البركة للنشر والتوزيع).

– عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، (2012م)، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية، (القاهرة: مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد14، العدد2).

– فهد أبو العزم محمد، (1998م)، دور محلل النظم في خفض تكاليف النشاط التجاري، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة المحاسبة، العدد9).

– فوزي غرايبة، (1979م)، محاسبة التكاليف، المبادئ والإجراءات والرقابة، (عمان: مكتبة النهضة الإسلامية).

– محمد، محمد السيد، (2013م)، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز، (القاهرة: جامعة سوهاج، مجلة كلية التجارة)، ص30-1.

– محمود، رقية محمود اسحيل، (2019م)، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل قياس التكلفة على أساس الأنشطة بهدف تخفيض التكاليف- دراسة تطبيقية، (القاهرة: جامعة المنصورة، كلية التجارة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة).

– نبيه عبد الرحمن الجبر، (1997م)، نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية- دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة القاهرة كلية التجارة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد3).

– Adler, P., (2001), „ Market, hierarchy and trust: The knowledge economy and the future of capitalism, (Organization Science, No.12).

- Kajuter, P., And Kulmala, H, (2005), **Open Book Accounting In Networks, Potential Achievement And Reasons For Failure**, (Management Accounting Research, No.16).
- Kulmala, H. I., (2002) , **Open Book Accounting in Networks**, (The Finnish Journal Of business Economics , No.51).
- Langfield-Smith, K., & Smith, D., (2003), **Management control and trust in outsourcing relationships**, (Management Accounting Research, No. 14).
- Mayar et al, (1995), **an integrative model of organizational trust**, (the academy of management review, Vol.20, No.3).
- Sako, M., (1992), **Prices, quality, and trust: inter-firm relations in Britain and Japan**, **Cambridge Studies in Management**, (Cambridge University Press Cambridge, No.18).
- Windolph , M., And Klous, Moeller, (2012), **Open Book Accounting Research for failure Of Interferm Co-operation**, (Management Accounting Research, No.23).
- Agndal Henrek and Nilson ULF, (2010), **Different Open Book Accounting Practices For Different Purchasing Strategies**, (Management Accounting Research, Vol 21,No.3).
- Chenhall, R., & Langfield-Smith, K., (2003), **Performance measurement and reward systems, trust, and strategic change**, (Journal of Management Accounting Research, No.15).
- Cooper, R. and Chew, B., (1996), **Control Tomorrow's Costs Through Today's Designs**, (Harvard Business Review, Vol.74, No.1, Jan/Feb).
- Drury Colin,(2000), **Management and Cost Accounting**, (New York, Thamson).
- Ellram, L.M.,(1996), **A Structured method for applying purchasing cost management tools**, (International Journal of Purchasing and Materials Management, No.32).
- Hakansson, H., & Lind, J., (2004), **Accounting and network coordination**, (Accounting, Organizations and Society, No. 29).