

عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>

الجامعة السودانية للعلوم الاقتصادية والإدارية

أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني

" دراسة ميدانية على مصانع جياذ "

الطبيب المجتبي البلولة محمد و محمد إسحق عبدالله أبكر

جامعة بحري - كلية العلوم الإدارية

المستخلص :

تمثلت مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة من عدم الدقة في احتساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل الظروف الاقتصادية الحالية. هدفت الدراسة إلى قياس أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني. استخدمت الدراسة استمارة الاستقصاء لجمع البيانات الميدانية من عينة عشوائية بسيطة من الفئات العاملة بالقطاع الصناعي السوداني. ومن خلال نماذج الانحدار الخطي تم التوصل إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني. أوصت الدراسة بضرورة إدراك محاسبي التكاليف بالقطاع الصناعي السوداني بأهمية المعلومات المستمدة من أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتبارها من الدعائم الأساسية لإدارة التكلفة بالقطاع الصناعي.

ABSTRACT:

The problem of study stemmed from the existence of many obstacles resulting from the inaccuracy in calculating costs and weaknesses in the level of performance of industrial companies under the current economic conditions. The study aimed to measure the effect of open records accounting method on cost management in the Sudanese industrial sector. The study used the survey form to collect field data from a simple random sample of groups working in the Sudanese industrial sector. Through linear regression models, it was concluded that there is a statistically significant effect of open records accounting methods on cost management in the Sudanese industrial sector. The study recommended the necessity for cost accountants in Sudanese industrial sector to be aware with the importance of information derived from the open records accounting method, since it is considered as one of mainstays of cost management in the industrial sector.

الكلمات المفتاحية: السجلات المفتوحة ، إدارة التكلفة ، القطاع الصناعي ، مصانع جياذ .

المقدمة:

يُعد أسلوب السجلات المفتوحة أحد الأساليب الهامة للإفصاح عن بيانات التكلفة السرية والتي كانت تبقى طي الكتمان حيث يوفر هذا الأسلوب معلومات تكاليفية أكثر حساسية تتسم بالشفافية وتكون أكثر شمولاً وتفصيلاً وخاصة أنها تكون ملائمة للغرض الذي يستخدم فيه، وبالتالي زيادة كفاءة تخصيص الموارد والاستغلال الأمثل لها. ونظراً لأهمية أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة في نجاح التخطيط الاستراتيجي للتكلفة اتجهت البحوث في هذا المجال، أي البحوث المفاهيمية والبحوث المرتكزة على دراسة الحالة والدراسات الاستكشافية التي تعالج بشكل أساسي مدى تطبيق واستخدام السجلات المحاسبية

المفتوحة. وتعد إدارة التكاليف شكل من أشكال المحاسبة الإدارية التي تسمح للأعمال بالتنبؤ بالنفقات الوشيكة للمساعدة في تقليل فرص تجاوز الميزانية، وهي إدارة تعنى بالنشاطات المتعلقة بالتكاليف والنفقات عن طريق جمع معلومات التكاليف وتحليلها ورفع التقارير لها لوضع الميزانية والتقديرات والتنبؤات وضبط النفقات. وبالرغم من أن أسلوب السجلات المحاسبية المفتوحة، يعتبر وسيلة لإدارة التكلفة وذلك من خلال اعتماد السجلات المحاسبية المفتوحة تقنية ضمن تقنيات إدارة التكلفة، إلا أن هذا الأسلوب لا يخلو من المخاطر، نظراً لأنه قائم على أساس الإفصاح عن بيانات التكاليف الحساسة ذات الاستخدام الداخلي في المنشآت. وقد عدد الباحثون المخاطر المحتملة التي ستؤدي بالضرورة للفشل في تحقيق أهداف أدوات إدارة التكلفة. ومن هذا المنطلق تهدف الدراسة الحالية إلى بيان دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكلفة في القطاع الصناعي السوداني (مباريق، 2017م).

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في وجود العديد من المعوقات الناتجة من عدم الدقة في احتساب التكاليف والضعف في مستوى أداء الشركات الصناعية في ظل الظروف الاقتصادية الحالية، لذلك اهتمت هذه الدراسة ببيان اهم الاثار المحاسبية الناتجة عن إدارة التكاليف لضمان إدارة تكاليف الإنتاج، والحفاظ على مستوى متميز من أساليب الرقابة على التكاليف. وقد بحث عدد من الدراسات السابقة عن ادارة التكلفة وكانت البداية بدراسة (حمودي، والنعمي، 2007م) التي هدفت الى بيان كيفية إعداد موازنة تكلفة الجودة بالاعتماد على المؤشرات العلمية ومن ثم مقارنتها بتكاليف الجودة الفعلية. ودراسة (ياسين، 2009م) التي هدفت الى بيان أهمية الرقابة على التكاليف في منشآت الأعمال مع محاولة تحليل الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف. ودراسة (سرور، 2016م) التي هدفت الى بيان المرتكزات المعرفية للتكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة ودوارهما في تخفيض التكاليف. ودراسة (الشطناوي، 2018م) التي هدفت الى اختبار أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية.

تلاحظ للباحثين ندرة الدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة بموضوع دور محاسبة السجلات المفتوحة على إدارة التكاليف حيث ركزت بعض الدراسات على العلاقة بين أساليب التكلفة الحديثة (التكلفة المعيارية، التكلفة المستهدفة) ودورها في تخفيض التكاليف، بينما تناولت بعض الدراسات العلاقة بين أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة وعلاقته بإدارة التكلفة في دعم القدرة التنافسية للمنتج. ولكن هذه الدراسات لم تبحث بصورة مباشرة عن أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وإدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني، بالإضافة الي قلة الدراسات من هذا النوع بالسودان.

بناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي: ما أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني؟

اهمية الدراسة:

الأهمية العلمية:

تتمثل في تسليط الضوء على أساليب محاسبة السجلات المفتوحة واستخدامها في ادارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني، لتصبح نواة لدراسات مستقبلية.

الأهمية العملية:

تتمثل في مساعدة متخذي القرار بالقطاع الصناعي السوداني من خلال تطبيق النتائج التي تسفر عنها الدراسة والتي يمكن أن تسهم في زيادة مستوى إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني.

اهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى قياس أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي، وذلك من خلال دراسة أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة ومعرفة إدارة التكلفة بالقطاع الصناعي، وتحديد خطوات تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة لإدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني.

فرضية الدراسة:

تختبر الدراسة الفرضية التالية: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على ادارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني".

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي تم من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة وجمع البيانات عنها وتحليلها لبيان العلاقة بين مكوناتها والآراء التي تدور حولها والآثار التي تحدثها.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

الحد المكاني: ولاية الخرطوم.

الحد الزمني: العام 2020م.

الحد المؤسسي: مصانع جياذ السودانية.

الحد البشري: مدير مالي، مدير إدارة، رئيس قسم حسابات، محاسب، مراجع داخلي، أخرى.

الحد الموضوعي: محاسبة السجلات المفتوحة، لقد عُرفت بأنها أداة بسيطة لرقابة وتسهيل مرونة الإنتاج لدى شركة المورد، حيث تمد إدارة الشركة التي تقوم بالتعهد بمعلومات عن عمليات الإنتاج سواء كانت تكاليف أو حجم الإنتاج (غالي، 2017م، ص460). كذلك ادارة التكلفة هي عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة والتحكم فيها على مدار دورة حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة الي ادني حد لها (محمود، 2013م ، ص 29).

الدراسات السابقة:

دراسة : حمودي، والنعمي ، (2007م):

هدفت الدراسة الى بيان كيفية إعداد موازنة تكلفة الجودة بالاعتماد على المؤشرات العلمية ومن ثم مقارنتها بتكاليف الجودة الفعلية لتحديد الانحرافات بغية تحديد أسبابها ومعالجتها لأغراض تنفيذ معايير الجودة العالمية. توصلت الدراسة الى أن عدم الدراية الكافية من الإدارة العليا والموظفين بالشركات الصناعية لمفهوم واهمية تكلفة الجودة لأي قسم في هذه الشركات الصناعية.

دراسة : ياسين، (2009م):

هدفت الدراسة الى بيان أهمية الرقابة على التكاليف في منشآت الأعمال مع محاولة تحليل الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف. توصلت الدراسة الى أن رقابة التكاليف نشاط شمولي لا يشمل بعداً محاسبياً واحداً بل يتأثر بأبعاد أخرى أهمها الإداري والاقتصادي والجودة.

دراسة: محمد، (2013م):

هدفت الدراسة الى إمكانية تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة لغرض تحديد الأسباب الرئيسية والمشاكل والمزايا والإمكانات المتوافرة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية بالعراق عن طريق مجموعة من الأدوات. توصلت الدراسة الى أن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لها القدرة على تحديد التكاليف الفعلية للإنتاج والقضاء على الضياع في العمليات الإنتاجية والإدارية وإمكانية توفير المعلومات الدقيقة والسريعة لكل الجهات المستفيدة.

دراسة: (Timming, and Brown, 2015):

هدفت الدراسة الي استكشاف مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة وتوضيح فوائد سياسات إعداد التقارير المالية في محاسبة السجلات المفتوحة من حيث قدرتها المحتملة على تصحيح عدم التماثل في المعلومات. توصلت الدراسة الي أنه خلال عملية المحاسبة المفتوحة يمكن تعزيز نظام علاقات العمل الأكثر استباقية وتشاركية وإن المحاسبة الكتابية ضمن EOBs هي ظاهرة معقدة غير محددة.

دراسة: سرور، (2016م):

هدفت الدراسة الى بيان المرتكزات المعرفية للتكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة وأدوارهما في تخفيض التكاليف. توصلت الدراسة الى أن الهدف من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الوحدات الاقتصادية هو لتخفيض التكاليف ويكون التخفيض أثناء مرحلة التطوير والتصميم خلال دورة حياة المنتج وبذلك ستساهم بتخفيض تكاليف المنتج خلال هذه المراحل.

دراسة: (Lind, & Strömsten, 2016):

هدفت الدراسة الي البحث في دور أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في إنشاء وإدارة الترابط في علاقات الموردين على وجه الخصوص من خلال النظر في كيفية تعامل أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة مع العلاقات المضمنة التي يمكن أن تتوافق معها الاعتمادات المتبادلة وتتعارض مع الاعتمادات المتبادلة في العلاقات الأخرى في الشركات السويدية. توصلت الدراسة الي أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يلعب دوراً رئيسياً في إنشاء علاقات الموردين المضمنة وإدارتها وقد تم استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة للتأثير على العلاقات غير المباشرة وواجهاتها الفنية والتنظيمية.

دراسة: (Bakil, and Sofiah, 2016):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف للممارسات المحاسبية بين المنظمات، وإدارة التكلفة في تحسين العلاقات بين المنظمات. توصلت الدراسة إلى أنه قد هيمنت الدراسات في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة واليابان على الأبحاث في مجال إدارة التكاليف ما بين المنظمات ومحاسبة السجلات المفتوحة، ولكن في السنوات الأخيرة، أصبحت المزيد من البلدان الأوروبية وغيرها تشارك. كذلك تظهر الدراسات التي تمت مراجعتها أن إدارة التكاليف ما بين المنظمات ومحاسبة السجلات المفتوحة يحسن العلاقات بين المنظمات، خاصة عندما يقوم الشركاء بتطوير ضمانات علائقية لمنع الانتهازية.

دراسة: الشطناوي، 2018م):

هدفت الدراسة لاختبار أثر سياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية. توصلت الدراسة الي وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من خلال أبعاد الميزة التنافسية الكلفة، الجودة، المرونة والتسليم.

دراسة: (Caglio, 2018):

هدفت الدراسة الي تحليل العلاقات بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة والعوامل التمكينية لها والأداء من خلال اقتراح إطار عمل ينظم السوابق إلى عوامل بيئية وعوامل ارتباطية وعوامل فنية وإجرائية باستخدام المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن معلومات المحاسبة الإدارية يتأثر من خلال أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بوجود نظام محاسبة تكاليف منطور .

دراسة: إبراهيم، وأحمد، (2019م):

هدفت الدراسة الي بيان أثر تطبيق محاسبة السجلات المفتوحة علي زيادة الميزة التنافسية في المنشآت الصناعية السودانية. توصلت الدراسة الي اعتبار أن اسلوب محاسبة السجلات المفتوحة أحد اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الذي أدى الي التعاون بين المنشآت في سلسلة الإمداد ويقوي الثقة المتبادلة بينهما بما يوفر معلومات محاسبية وغير محاسبية ساعدت في تدفق المنتجات بين المنشآت محل التعاون.

التعقيب على الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة موضوعات متعلقة بمحاسبة السجلات المفتوحة والتكلفة ومن خلال العرض الموجز لها واستقراء نتائجها تبين الآتي:

أوجه الشبة تتمثل في الآتي:

1. ان هنالك فوائد لاستخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة.

2. ان استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يؤثر على إدارة التكلفة.

أوجه الاختلاف تتمثل في الآتي:

1. تميزت هذه الدراسة في أنها ربطت أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بإدارة التكلفة في بيئة الأعمال السودانية.

2. هذه الدراسة أول دراسة تتناول هذا الموضوع بالتطبيق على القطاع الصناعي السوداني في حدود علم الباحثين.

الفائدة من الدراسات السابقة:

1. استقراء مشكلة الدراسة.

2. كتابة الإطار النظري للدراسة.

3. مناقشة نتائج الدراسة.

مفهوم محاسبة السجلات المفتوحة:

أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة هو أحد الطرق العامة للكشف عن بيانات التكلفة من خلال المشاركة في المعلومات، وكذلك تفعيل إدارة التكلفة من خلال بناء الثقة في علاقة المشتري والمورد من أجل تحسين الاداء ورقابة الاداء لدى المورد.

(القانوني، 2013م، ص191). كما عرّفت محاسبة السجلات المفتوحة بأنها عبارة عن نظام لتبادل المعلومات بين المورد والمنشأة يوفر معلومات ملائمة تزيد من فعالية المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر الاستراتيجية في المنشأة. (متولي، 2014م، ص249). كذلك عرّفت بأنها تبادل المعلومات والبيانات سواء كانت مالية أو غير مالية ويتم الكشف والانصاح عنها لتحقيق أهداف ومنافع أكبر وميزة تنافسية للأعضاء المشاركين التي تحددها مجموعة من العوامل وطبيعة العلاقة في التطبيق بين المنشآت في إطار الحدود التنظيمية. (حساب، 2016م، ص4).

في ضوء ما سبق يمكن تعريف أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بأنه: أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يؤدي الى التعاون بين المنشآت في سلسلة الإمداد، ويقوي الثقة المتبادلة بينها بما يوفر معلومات محاسبية وغير محاسبية تساعد في تدفق المنتجات بين المنشآت محل التعاون، بما يساعدها على تقوية وضعها.

أهمية محاسبة السجلات المفتوحة:

تتمثل أهمية محاسبة السجلات المفتوحة في الآتي (غالي، 2017م، ص466):

1. تفعيل التعاون بين أطراف سلسلة التوزيع من خلال توفير معلومات عن تدفق المواد منذ استلامها وإضافتها الى أحد مكونات المنتج وحتى الانتهاء من عملية التصنيع ثم الشحن الى العميل.
2. تحقيق التنسيق وفعالية الاتصال بين اعضاء سلسلة التوريد من خلال دورها في تحقيق المفاوضات الخاصة بالتسعير والحوافز التشجيعية، وهذا بدوره يؤدي الى تحسين الاداء وتعظيم ربحية سلسلة التوريد.
3. تحقيق التعاون بين المشتري والموردين بما يجعلهم يعملوا معا نحو القضاء على الفاقد وتحقيق قيمة لكل الاطراف ذات المصلحة.
4. تحقيق تكاليف إنتاج المنتجات عن طريق تحديد المناطق الحرجة خاصة من خلال تحسين أنشطة البحث والتطوير حيث تشترك بيانات التكاليف لدى الموردين في تحقيق المنافع لكل الطرفين.
5. تدعيم العمل المشترك لتخفيض التكلفة الاجمالية للمنتج عبر سلسلة التوزيع بما يحسن الوضع التنافسي لسلسلة التوريد.

أهداف محاسبة السجلات المفتوحة:

1. وسيلة لتيسير تبادل المعلومات فيما بين المنشآت وأداة لتطوير كفاءة تكاليف سلسلة التوريد وأداء لبناء الثقة بين أعضاء سلسلة التوريد. (رزق، 2006م، ص9).
2. تساعد عملية فتح السجلات بين أطراف سلسلة التوريد علي رفع كفاءة أداء سلسلة التوريد من خلال الكشف عن مواطن المخاطر والعوائد والتكاليف وتجزئتها فيما بين أطراف السلسلة مما يدفع الدعم اللازم فيما بين أعضاء سلسلة التوريد لبناء إدارة تدعم تبادل المعلومات. (Smith, and Lockamy, 2002: 67).

3. يمكن ان تلعب دوراً هاماً في تقييم كفاءة الموارد في عدة مجالات مثل الجودة والبحث والتنمية والاستراتيجية والوضع المالي وهذا يتحقق من خلال الكشف عن مكونات وبنود التكاليف. (Andal, and Nilsson, 2008:168)

مفهوم إدارة التكلفة:

تعرضت العديد من الدراسات لمفهوم إدارة التكلفة على أنها الجهد والنشاط المبذولين من قبل محاسبي التكاليف لربط التكاليف بوظائف التخطيط والرقابة سواء على مستوى الأجل القصير والأجل الطويل. عرفها البعض على أنها عدد من الأنظمة التي يستخدمها المديرون عند التخطيط القصير الأجل والطويل الأجل بالإضافة إلى الرقابة على التكاليف. (بأسيلي، 2011م:

9). كما عرّفت على أنها عبارة عن أساس أو نظام فرعي لإدارة التخطيط والرقابة بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف. (عليان، 2012م: 14). أيضاً هي الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة بهدف دعم تحقيق استراتيجيات وأهداف المنشأة. (Kumar,2011:121). كذلك عرّفت على أنها حزمة من الطرق يتم استخدامها في مجال تخفيض التكلفة والرقابة على التكاليف بصورة مستمرة (Horngren, 2013:17)

أهمية إدارة التكلفة:

تتمثل أهمية إدارة التكلفة في الآتي (منصور، 2018م: 28):

1. إدارة التكلفة فلسفة للتعيين المستمر وهي بمثابة تطوير لفكرة البحث المستمر في الطرائق التي تساعد الشركة على اتخاذ القرار.
2. ان إدارة التكلفة موقف مسبق ومبادر حيث ان التكلفة الكلية والخدمات هي نتيجة القرارات الإدارية.
3. ان إدارة التكلفة تعنى تصميم طرائق وأساليب يعتمد عليها لاستخدامها في دعم القرارات في إدارة المشروع.
4. توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء في المنظمة بكفاءة سواء كانت المعلومات مالية عن التكلفة والايادات.
5. قياس كلفة الموارد المستهلكة في إنجاز أنشطة المنظمة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة.
6. تساعد في قياس ورقابة التكلفة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج في دور أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكلفة.

أهداف إدارة التكلفة:

تهدف إدارة التكلفة الى (النور، 2016م: 85):

1. تصميم نظام فعال لإدارة التكلفة لكي يطابق البيئة الداخلية وهياكل التكلفة المحددة.
2. تحديد أولويات استهلاك الموارد.
3. الاستجابة لمتطلبات الربح الضروري من خلال تنظيم العمل والعاملين وسلوكيات الصرف مع الاستراتيجية التنظيمية لتحقيق الاهداف المرسومة.
4. تحديد تكلفة الأنشطة الهامة لتحديد كفاءة وفاعلية اداء الأنشطة.
5. تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة التي تستطيع تحسين الاداء المستقبلي.

مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثان أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ويتكون المجتمع الأساسي للدراسة من: الموظفين والاداريين بمصانع جباد السودانية. تمّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة (العشوائية) وهي إحدى العينات الاحتمالية التي يختارها الباحثان للحصول على آراء أو معلومات محددة من أفراد مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع عدد (60) استبانة وتم استرجاع (60) استبانة ليتم استخدامها في التحليل بنسبة استرجاع بلغت (100%).

أداة الدراسة:

أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحثان في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، وهناك العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات، وقد اعتمدت هذه الدراسة على وسيله الاستبانة كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة.

مقياس الدراسة:

تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على العبارات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)، في توزيع اوزان اجابات أفراد العينة والذي يتوزع من أعلى وزن له وقد اعطيت له (5) درجات ممثلة في حقل الاجابة (أوافق بشدة) إلى أدنى وزن له والذي اعطى له (1) درجة واحدة وتمثل في حقل الاجابة (لا أوافق بشدة) وبينهما ثلاثة اوزان، وقد كان الغرض من ذلك هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الإجابة الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة. كما هو موضح في جدول رقم (1).

جدول رقم (1) : مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	الوسط المرجح	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
موافق جداً	5	4.20 الى 5	أكبر من 80%	درجة موافقة عالية جداً
موافق	4	3.40 الى 4.19	70-80%	درجة موافقة عالية
محايد	3	2.60 الى 3.39	50-69%	درجة موافقة متوسطة
غير أوافق	2	1.80 الى 2.59	20-49%	درجة موافقة منخفضة
غير موافق جداً	1	1 الى 1.79	أقل من 20%	درجة موافقة منخفضة جداً

المصدر: إعداد الباحثين، 2020م.

عليه فإن الوسط الفرضي للدراسة يصبح على النحو التالي:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع درجات المفردة على العبارات $(1+2+3+4+5) / (5/15) = .5$ وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة وعليه إذا زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة.

تقييم أدوات القياس:

يقصد بصدق أو صلاحية أداة القياس قدرة الأداة على قياس ما صممت من أجله وبناء على نظرية القياس الصحيح تعنى خلو الأداة من أخطاء القياس سواء كانت عشوائية أو منتظمة ويتم ذلك من خلال اختبار كل من الصدق الظاهري لاختبار صدق المحتوى والاتساق الداخلي باستخدام اختبار (ألفا كرنباخ).

وفيما يلي نتائج التحليل للمقاييس المستخدمة في الدراسة:

1. اختبار صدق محتوى المقياس:

تم إجراء اختبار صدق المحتوى لعبارات محاور الدراسة من خلال تقييم صلاحية المفهوم التي قد ترجع إما إلى اختلاف المعاني وفقاً لتقافة المجتمع أو نتيجة لترجمة المقاييس من لغة إلى أخرى، وبداية تم عرض عبارات المقاييس على عدد من المحكمين المختصين في موضوع الدراسة، وقد تم تحليل مضامين عبارات المقاييس وتحديد مدى التوافق بين عبارات كل

مقياس والهدف منه، ووفقاً لرأيهم تم قبول وتعديل بعض عبارات المقاييس، واستمرت عملية اختبار الصدق الظاهري بعد ذلك حيث تم اختبار المقاييس باستخدام عينة استطلاعية بسيطة، وتم اختبار مدى فهمهم لأسئلة المقاييس وقد أكدوا في ضوء فهمهم ضرورة استبعاد بعض العبارات التي سبق أن حدها الخبراء لصعوبة فهمهم لها، وبعد استعادة الاستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت على (الباحثين)، وبذلك تم تصميم الاستبانة في صورتها النهائية.

2. اختبار الثبات والصدق الداخلي:

(أ) اختبار الثبات:

يقصد بالثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوٍ لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. وتتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach,s Alpha)، بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح، أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات علي عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

(ب) اختبار الصدق:

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، وبحسب الصدق بطرق عديدة منها الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، والصدق الذاتي للاستبانة هو قياس الأداة لما وضعت، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له قام (الباحثين) بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$$

وفيما يلي جدول يوضح نتائج اختبار الثبات والصدق لجميع محاور الدراسة:

جدول رقم (2) : نتائج اختبار الثبات والصدق لعبارات محاور الدراسة

محاور الدراسة	عدد العبارات	اختبار الثبات	اختبار الصدق
محاسبة السجلات المفتوحة	12	0.75	0.86
إدارة التكلفة	10	0.72	0.84
إجمالي العبارات	22	0.83	0.91

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي، 2020م.

من الجدول (2) يتضح أن قيم الثبات مرتفعة لجميع محاور الدراسة وتعني هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات الداخلي لجميع محاور الاستبانة حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ للمقياس الكلي (0.83) وهو ثبات مرتفع ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة تتمتع بالثبات الداخلي لعبارتها مما يمكن من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

وبلغت قيمة صدق عبارات الدراسة (0.91) وهذه النتيجة تشير إلى كفاءة الاستبانة وقدرتها بما هو مطلوب من نتائج صادقة وثابتة.

تحليل البيانات الشخصية:

جدول رقم (3): خصائص عينة الدراسة

المتغير	البيان	فئات الخاصة	التكرارات	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم وسيت		6	10.0%
	بكالوريوس		32	53.3%
	دبلوم عالي		7	11.7%
	ماجستير		10	16.7%
	دكتوراه		5	8.3%
التخصص العلمي	الإجمالي		60	100%
	المحاسبة والتمويل		21	35.0%
	إدارة أعمال		12	20.0%
	اقتصاد		4	6.7%
	نظم معلومات محاسبية		6	10.0%
	دراسات مصرفية		5	8.3%
	أخرى		12	20.0%
	الإجمالي		60	100%
	مدير مالي		1	1.6%
	مدير إدارة		1	1.6%
المسمى الوظيفي	رئيس قسم حسابات		4	6.7%
	محاسب		27	45.0%
	مراجع داخلي		7	11.7%
	أخرى		20	33.4%
	الإجمالي		60	100%
	5 سنة فأقل		23	38.3%
	6-10 سنة		23	38.3%
سنوات الخبرة	11-15 سنة		9	15.0%
	16 سنة فأكثر		5	8.4%
	الإجمالي		60	100%

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة:

المحور الأول _ محاسبة السجلات المفتوحة:

لمعرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة ومن ثم للمحور ككل تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، وذلك كما يلي:

جدول رقم (4) : التوزيع التكراري لإجابات الباحثين على عبارات المحور الأول

الترتيب	درجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	رقم العبارة
2	عالية	%86	.66617	4.2833	توفير معلومات عن الموارد في مختلف مراحلها.	1
9	عالية	%82	.74314	4.0833	توفير معلومات تحقق التنسيق بين أعضاء سلسلة التوريد.	2
7	عالية	%84	.81286	4.1833	توفير معلومات تبني علاقة يمكنها حل المشكلات غير المتوقعة بين أطراف سلسلة التوريد.	3
8	عالية	%83	.77733	4.1500	توفير معلومات ذات ثقة بين الأطراف تفي بالالتزامات المقابلة.	4
6	عالية	%84	.68396	4.2000	توفير معلومات متناسقة بين الأطراف.	5
10	عالية	%82	.78744	4.0833	توفير معلومات ذات جودة بين الأطراف.	6
4	عالية	%85	.81563	4.2500	توفير معلومات تساعد في التخطيط.	7
11	عالية	%81	.99092	4.0333	توفير معلومات تكشف عن فحص التكاليف للأطراف.	8
12	عالية	%80	.86358	4.0000	توفير معلومات تساعد في التوبيخ للأطراف.	9
3	عالية	%85	.77824	4.2667	توفير معلومات تساعد في تخفيف التكلفة بين الأطراف.	10
5	عالية	%85	.88999	4.2333	توفير معلومات ملائمة تساعد في تقييم فعالية ادارة المخاطر الاستراتيجية.	11
1	عالية	%87	.79883	4.3500	توفير معلومات تساعد في تطوير المنتج.	12
	عالية	%84	.4182	4.176	الدرجة الكلية	

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج تحليل البيانات باستخدام برنامج (spss) 2020م.

يلاحظ الباحثان من الجدول (4) الآتي:

- درجة الموافقة على غالبية العبارات كانت عالية، ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لأفراد العينة حول العبارات والتي أغلبها أكبر من (3) والأوزان النسبية لها أكثر من (80%)، وانحرافات معيارية قريبة من الواحد الصحيح مما يعني عدم وجود تشتت في اجابات افراد العينة على العبارات.

أعلى عبارتين في هذا المقياس كانت:

1. العبارة رقم (12) والتي نصت على " توفير معلومات تساعد في تطوير المنتج " حيث احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي قدره (87%).

2. العبارة رقم (1) والتي نصت على " توفير معلومات عن الموارد في مختلف مراحلها." حيث احتلت المرتبة الثانية بوزن نسبي قدره (86%).

أدنى عبارتين في هذا المقياس كانت:

1. العبارة رقم (9) والتي نصت على " توفير معلومات تساعد في التوبيخ للأطراف." احتلت المرتبة الثانية عشر والأخيرة بوزن نسبي قدره (80%).

2. العبارة رقم (8) والتي نصت على " توفير معلومات تكشف عن فحص التاليف في التكاليف للأطراف. " احتلت المرتبة الثامنة بوزن نسبي قدره (81%).

- بلغ الوزن النسبي للمقياس ككل (84%) ويعني توافر درجة عالية من الموافقة على عبارات المقياس.

المحور الثاني _ إدارة التكلفة:

جدول رقم (5) : التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين على عبارات المحور الثاني

الترتيب	درجة الموافقة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	رقم العبارة
2	عالية	%84	.74769	4.1833	العمل على تحليل التكاليف بالمنشأة.	1
5	عالية	%82	.79618	4.1000	العمل على تحديد مسببات التكلفة لأغراض خفضها بالمنشأة.	2
3	عالية	%83	.83294	4.1333	العمل على تقديم نظم ادارة متقدمة تساعد في تحقيق أهداف المنشأة.	3
10	عالية	%76	.86537	3.7833	العمل على تفسير وجهة النظر التقليدية الخاصة بالعمليات والأنشطة.	4
9	عالية	%80	.86358	4.0000	العمل على تخفيض التكاليف بالمنشأة.	5
8	عالية	%81	.82290	4.0067	العمل على زيادة الإنتاج بالمنشأة.	6
4	عالية	%81	.91812	4.0667	العمل على إنشاء مقاييس لقياس الأداء بالمنشأة.	7
6	عالية	%83	.89190	4.1333	العمل على تخفيض وقت أداء أنشطة المنشأة.	8
7	عالية	%81	.93640	4.0667	العمل على مساعدة المدراء في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالمنشأة.	9
1	عالية	%88	.78312	4.3833	العمل على تطوير استخدام الموارد لزيادة انتاجية المنشأة.	10
	عالية	%82	.4680	4.091	الدرجة الكلية	

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج تحليل البيانات باستخدام برنامج (spss) 2020م.

مما يعني عدم وجود تشتت في اجابات افراد العينة على العبارات.

أعلى عبارتين في هذا المقياس الآتي:

- درجة الموافقة على غالبية العبارات كانت عالية، ويظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية لأفراد العينة حول العبارات

والتي أغلبها أكبر من (3) والأوزان النسبية لها أكثر من (70%)، وانحرافات معيارية قريبة من الواحد الصحيح المقياس كانت:

1. العبارة رقم (10) والتي نصت على " العمل على تطوير استخدام الموارد لزيادة انتاجية المنشأة." حيث احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي قدره (88%).

2. العبارة رقم (1) والتي نصت على " العمل على تحليل التكاليف بالمنشأة " حيث احتلت المرتبة الثانية بوزن نسبي قدره (84%).

أدنى عبارتين في هذا المقياس كانت:

1. العبارة رقم (4) والتي نصت على " العمل على تفسير وجهة النظر التقليدية الخاصة بالعمليات والأنشطة." احتلت المرتبة العاشرة والأخيرة بوزن نسبي قدره (76%).

2. العبارة رقم (5) والتي نصت على " العمل على تخفيض التكاليف بالمنشأة." احتلت المرتبة التاسعة بوزن نسبي قدره (80%).

- بلغ الوزن النسبي للمقياس ككل (82%) ويعني توافر درجة عالية من الموافقة على عبارات المقياس.

اختبار الفرضية:

بناءً على نموذج متغيرات الدراسة فان هذه الدراسة تسعى لاختبار الفرضية التالية:

" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على ادارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني."

الارتباطات البسيطة لاختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة:

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس درجة ارتباط المتغير المستقل بالمتغير التابع.

جدول (6) : معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

المتغير المستقل	المتغير التابع	قيمة معامل الارتباط	قيمة احتمالية	الاستنتاج
محاسبة السجلات	ادارة التكلفة	0.58	0.000	الارتباط دال، توجد علاقة طردية

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج تحليل البيانات باستخدام برنامج (spss) 2020م.

من الجدول (6) يلاحظ أن معامل الارتباط للمتغيرين دال إحصائياً بناءً على قيمهم الاحتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يعني وجود علاقة ارتباط طردي (موجبة) بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

اختبار الأثر الإحصائي بين متغيرات الدراسة:

لاختبار الأثر المباشر قام الباحثين بإجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وتم الاعتماد على معامل (Beta) لمعرفة التغيير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغيير الحاصل في وحدة واحدة من المتغير المستقل، كما تم الاعتماد على (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، بالإضافة إلى استخدام اختبار (F) للتعرف على معنوية نموذج الانحدار. وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث يتم مقارنة مستوى المعنوية المحسوب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوب أصغر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس الصحيح.

جدول رقم (7) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

Model	β	Std. Error	T	Sig.(T)	F	Sig.(F)	R^2
(الثابت)	2.033	.391	5.194	.000	30.37	.000	
محاسبة السجلات المفتوحة	.524	.095	5.512	.000			0.3
							4

المصدر: إعداد الباحثين من نتائج تحليل البيانات باستخدام برنامج (spss) 2020م.

يتضح من الجدول (7) أن قيمة معامل الانحدار (β) للمتغير المستقل (محاسبة السجلات المفتوحة) بلغت (0.524) وتشير إلى الأثر الموجب للمتغير المستقل على المتغير التابع (ادارة التكلفة)، والقيمة الاحتمالية لاختبار (T) للمتغير المستقل بلغت (5.512) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يدل على أقل معنوية تأثير معامل هذا المتغير على خفض التكاليف، وقيمة اختبار (F) بلغت (30.37) والقيمة الاحتمالية لها (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يدل على المعنوية الكلية للنموذج المقدر، وقيمة معامل التحديد (R^2) بلغت (0.34) وهي تشير إلى نسبة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، أي أن (محاسبة السجلات المفتوحة) المعرفة تؤثر على ادارة التكلفة بنسبة (34%).

النتائج :

نتائج العامة:

1. أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يعمل على توفير معلومات عن الموارد في مختلف مراحلها بالقطاع الصناعي السوداني.

2. هنالك أثر معنوي لمحاسبة السجلات المفتوحة وحل المشكلات غير المتوقعة بين أطراف سلسلة التوريد بالقطاع الصناعي السوداني.

3. أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يوفر معلومات ملائمة تساعد في تقييم فعالية إدارة المخاطر الاستراتيجية بالقطاع الصناعي السوداني.

4. أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يوفر معلومات تساعد في تطوير المنتج بالقطاع الصناعي السوداني.

5. أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يوفر معلومات تساعد في تخفيض التكلفة بين الاطراف بالقطاع الصناعي السوداني.

نتائج الخاصة:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وإدارة التكلفة بالقطاع الصناعي السوداني.

مناقشة النتائج:

اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (الشطناوي، 2018م) التي توصلت الي وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لسياسة السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من خلال أبعاد الميزة (التنافسية الكلفة، الجودة، المرونة والتسليم). واتفقت ايضاً مع دراسة (Strömsten, 2016 Lind,&) التي توصلت الي أن أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة يلعب دوراً رئيسياً في إنشاء علاقات الموردين المضمنة وإدارتها لأن الموردين جزء من ادارة التكلفة بالقطاع الصناعي. كذلك مع دراسة (Bakil, and Sofiah, 2016) التي توصلت بأن الدراسات التي تمت مراجعتها اوضحت أن إدارة التكاليف ما بين المنظمات ومحاسبة السجلات المفتوحة يحسنان العلاقات بين المنظمات، خاصة عندما يقوم الشركاء بتطوير ضمانات علائقية لمنع الانتهازية. واختلفت مع دراسة (Caglio, 2018) التي توصلت الي أن الإفصاح عن معلومات المحاسبية الإدارية يتأثر من خلال أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بوجود نظام محاسبة تكاليف متطور. ويمكن تبرير الاختلاف الي ان المتغير التابع لهذه الدراسة يختلف مع دراسة الباحثين.

التوصيات :

بناءً على النتائج التي توصل اليها الباحثان يوصيان بالآتي:

1. العمل على تعميم تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة على المنشآت الصناعية السودانية لغرض ادارة التكلفة وتخفيضها.
2. الاهتمام بتطوير أنظمة التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية التي ترغب في تطبيق أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة من خلال إنشاء وتفعيل أنظمة معلومات في إدارة معلومات سلسلة التوريد.
3. ضرورة إدراك محاسبي التكاليف بالقطاع الصناعي السوداني بأهمية المعلومات المستمدة من أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة باعتبارها من الدعام الأساسية لإدارة التكلفة بالقطاع الصناعي.
4. إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التي تغطي أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة كأحد الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الاستراتيجية لإدارة التكلفة.
5. العمل على سد الفجوة بين نتائج البحث العلمي والواقع العملي من خلال عقد دورات تدريبية لمحاسبي التكاليف في المنشآت الصناعية السودانية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الاستراتيجية وعن كيفية التعامل مع هذه الأساليب.

المراجع:

1. النور، عمر تاج السر، (2016م). إدارة التكلفة كاستخدام سلسلة القيمة وتأثيرها على التكاليف في قطاع المقاولات، الجامعة العربية أماريك، المجلد 9، العدد 31، ص 85.
2. القانوني، علاء محمد، (2013م). إطار مقترح لاختبار تحضير المورد للكشف عن بيانات التكلفة في ظل استخدام سجلات المحاسبة المفتوحة كاداء التكلفة البيئية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 37 العدد 1، ص 191.
3. الشطناوي، حسن محمود، (2018م). أثر سياسية السجلات المحاسبية المفتوحة كأحد آليات إدارة التكلفة في تحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، عدد خاص المؤتمر العلمي الدولي الأول، ص ص 65-82.
4. ابراهيم، الهادي ادم محمد، وأحمد، محمد المهدي الأمير، (2019م). أثر أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة علي زيادة الميزة التنافسية في القطاع الصناعي، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، المجلد 42، العدد، 122، ص 281-296.
5. بأسيلي، مكرم عبد المسيح، (2001م). المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط 3، د. ن، دون دار النشر، ص.9
6. حمودي، جنان علي، والنعمي، حزام فالح، (2007م). دور الموازنة في الرقابة على تكاليف الجودة، مجلة التقني، معهد الإدارة التقني، المجلد 20، العدد 2، ص 132-151.
7. حساب، حسين علي، (2016م). دراسة العوامل المؤثرة على تبنى أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 40، العدد 3، ص.4.
8. ياسين، زهير خضر، (2009م). الأبعاد المختلفة للرقابة على التكاليف، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثاني والعشرون، العراق، ص ص 47-70.
9. محمد، رائد عبد المجيد، (2013م). استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد 25، ص ص 117-134.
10. منصور، عبد الرحمن البكري، (2018م). دور أسلوب التكلفة المستهدفة في ادارة التكلفة، بحث منشور، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 12، العدد 47، ص 28.
11. محمود، زعرب حمدي شحدي، (2013م). مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، المجلد 21، العدد الأول. ص 29.
12. محاريق، هاني احمد، دور محاسبة السجلات المفتوحة كأداة لإدارة التكلفة البيئية في تدعيم عمليات اتخاذ القرارات بسلاسل التوريد، دراسة استطلاعية، كلية التجارة، جامعة طنطا atasu.journals.ekb.eg.

13. متولي، احمد زكى حسين، (2014م). استخدام التكامل بين أسلوبى المحاسبة المرنة والسجلات المفتوحة في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف اضافة قيمة للمنشأة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، المجلد 12، العدد 3، ص249.
14. سرور، منال جبار، (2016م). دور التكاليف المعيارية والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد 10، العدد 28، ص 147-169.
15. عليان، عبد الرحمن محمود، (2012م). دراسات متقدمة في التكاليف والمحاسبة الادارية، (القاهرة: د. ن.)، ص.14.
16. رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم، (2006م). استخدام جداول التكلفة لتدنية تكاليف سلسلة التوريد، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، المجلد 30، العدد 2، ص 9.
17. غالى، أشرف احمد محمد، (2017م). أثر تفعيل أسلوب سجلات المحاسبة المفتوحة على تدعيم إدارة التكلفة مسار التدفق القيمة الخالية من الفاقد، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد 2، العدد الثاني، ص 460-466.
18. Andal, H, & Nilsson, U. (2008). Supply chain decision – making supported by an open books policy. International Journal. Production Economics. Vol. 116, No 1, p 168.
19. Bakil DhaifAllah, Sofiah Md Uzair& others, (2016). Inter-organizational Cost Management and Open Book Accounting: A review, Asian Journal of Accounting Perspectives, Vol. 9, p 93-110.
20. Caglio, Ariela, (2018). To Disclose or Not to Disclose? An Investigation of the Antecedents and Effects of Open Book, Accounting European Accounting Review, Vol. 27, No2, p 263-287.
21. Horngren, Charles, (2013). Cost accounting as a managerial emphasis 11th edition, prentice-Hall, international, Inc, U.S.A. New Jersey, p17.
22. Lind, Alenius, E., J., & Strömsten, T. (2016). The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries, Industrial Marketing Management, Vol. 45, p 195-206
23. Kumar, Ashyine, (2011). Strategic cost management suggested framework for 21 century, journal for Business and Retail management Research, vol. 5, p p121.
24. Timming, A. R., & Brown, R., (2015). Employee Voice through Open-Book Accounting: The Benefits of Informational Transparency, Social and Environmental Accountability Journal, Vol. 35, No (2), p 86-95.
25. Smith, W, and Lockamy, A., (2002). Target Costing For Supply Chain Management: An Economic Frame Work, the Journal of Corporate Accounting, Accounting and Finance, vol. 12, No 2, p 67.