مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال
ISSN : 2602-6570
المجلد08 العدد 02– ديسمبر 2025

أهمية التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسات الاقتصادية

The importance of controlling hidden costs in increasing enterprises' self-financing capacity-

ط. د رداوي بغدادي[1]*، أ، دبن عمارة منصور[2]
جامعة عنابة، مخبر المالية الدولية ودراسة الحوكمة والنهوض الاقتصادي
baghdadi.redaoui@univ-annaba.dz
Mansour_benamara@yahoo. fr

تاريخ الاستلام: 2025/05/12 تاريخ القبول: 2025/11/09

ملخص: هدفت الدراسة إلى تناول موضوع مساهمة التحكم في التكاليف الخفية من خلال التحليل السوسيو اقتصادي في رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسات الاقتصادية، حيث قدمت رؤية شاملة حول هذه التكاليف التي لا يرصدها النظام المحاسبي التقليدي، والتي تنشأ نتيجة لتعديل الاختلالات الوظيفية، والمعروفة بمؤشراتها: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، فرق الإنتاجية و اللاجودة. وقد تطرقت إلى عناصر هذه التكاليف وكيفية تقييمها والتحكم فيها، مع التركيز على مساهمتها في رفع قدرة التمويل الذاتي. وقد تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لوصف و تحليل عناصر الموضوع، واعتمد الجانب التطبيقي على دراسة حالة في مؤسسة عمر بن عمر للمصبرات الغذائية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين التحكم في التكاليف الخفية ورفع قدرة التمويل الذاتي. حيث يمكن التحكم في هذه التكاليف من خلال الاهتمام بالمورد البشري وتحسين ظروف عمله، مما يحرر مورد مالي يعزز القدرة التمويلية للمؤسسة لتتمكن من تمويل توسعاتها ونموها بشكل فعال.

كلمات مفتاحية: التحليل السوسيو – اقتصادي، التكاليف الخفية، قدرة التمويل الذاتي. الاختلالات الوظيفية
تصنيف JEL: A13, M40,G320,M41

Abstract :Abstract:This study aimed to determine the importance of the hidden costs control in enhancing the self-financing capacity of economic institutions,
These costs generated by correcting dysfunctions are not recorded in the accounting system and are known as absenteeism, work accidents, labour turnover, productivity differences, and production defects. And addressed the elements of these costs and how to assess and control them. It will contribute to increasing the capacity of self-financing.
Using descriptive methodology and analytical methodology. To describe and analyse this subject and a case study at Omar Bin Omar.
Found that there is a strong relationship between controlling hidden costs and increasing self-financing capacity. By optimising working life, which frees up a financial resource that enhances the financing capacity of the organisation to be able to finance its expansion and growth effectively.
Keywords : Analyse socioeconomic,hidden costs, self-financing capacity,dysfonctins .
Jel Classification Codes : **A13, M40,G320,M41**

* المؤلف المرسل

1.مقدمة

إن ارتفاع شدة المنافسة سواء المحلية أو الدولية، أدى بالمؤسسات اليوم إلى السعي لتحسين منتوجاتها ورفع هامش أرباحها لكسب هذا الرهان والحفاظ على مكانتها، استقرارها واستمرارها.

فالمؤسسات المتماثلة في البلد الواحد والتي تنشط في نفس البيئة الواحدة،و تتاح لها جميع الإمكانيات الموارد البشرية، المالية والمادية على قدم المساواة رغم ذلك نجد بعض المؤسسات تواجه صعوبات مالية كثيرة، حيث تعاني من تضخم تكاليفها الأمر الذي يقف حدا بين تحقيق أهدافها.

وعليه لا بد لهذه المؤسسات التحكم في التكاليف والتخفيض منها إلى أدنى مستوى، وهي الطريقة الوحيدة التي لا تتطلب موارد مالية إضافية، بل توفر مبالغ مالية ضخمة، ولكن ليست كل التكاليف يمكن تخفيضها، فالتكاليف الظاهرة مثل تكاليف المواد الأولية وتكاليف الإنتاج والتوزيع هي ضرورية للحفاظ على حجم وجودة الإنتاج.

أما التكاليف الخفية التي كشف عنها "معهد ISEOR" تحت إشراف الباحث الاقتصادي هنري سافال فأساسها سوء تخصيص الموارد وتسييرها، وعدم الاهتمام بالمورد البشري، والذي يسلك سلوكيات تسبب انحرافات عن النشاط العادي للمؤسسة كالغياب مثلا وما ينجر عنه من تكاليف.

لذا يتطلب اتخاذ استراتيجيات للاهتمام بالمورد البشري والرفع من مستوى رضاه الوظيفي، لتعديل سلوكياته واتجاهاته بالتدريب والتحفيز. ومن ثم تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة.

الإشكالية إن من بين أسباب تدهور أرباح المؤسسات وإفلاسها في بعض الأحيان تضخم التكاليف والنفقات المتزايدة الناجمة عن ارتفاع التكاليف الخفية وما يصاحبها من صعوبة التحكم فيها، حيث يتطلب ذلك تحديدها وتقييمها ومعرفة أسبابها وأمام كل ما تم ذكره يتضح جليا أن طريقة التكاليف الخفية تساهم في التعرف على هذه التكاليف، ومن ثمة التحكم فيها وتخفيضها، ما يشكل موردا داخليا من شأنه رفع القدرة التمويلية للمؤسسة.

من هذا المنطلق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي لمؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر ببلدية بوعاتي محمود ولاية قالمة.

1-1الفرضيات:

الفرضية 01: التحكم في التكاليف الخفية يخفض من التكاليف الإجمالية للمؤسسة.

الفرضية 02: التحكم في التكاليف الخفية يرفع من نواتج المؤسسة الإجمالية.

1-2أهمية الدراسة: يكتسي موضوع التكاليف الخفية أهمية بالغة نبرزها فيما يلي:

- **الأهمية العلمية:** تكمن أهميتها العلمية كونها تسلط الضوء بالتفصيل على التكاليف الخفية وآثارها السلبية في هدر موارد المؤسسة.

كما تبرز الدراسة أهمية قدرة التمويل الذاتي كمورد داخلي يجب المحافظة عليه من خلال التحكم في التكاليف الخفية بتبني سياسات وإجراءات تهدف بالخصوص إلى الاهتمام بالمورد البشري. كذلك محاولة للمساهمة في إثراء المجال البحثي بهذه المعلومات.

- **الأهمية العملية:** تبرز أهمية دراسة التكاليف الخفية نظرا للحاجة الملحة للتعرف على هذه التكاليف التي تعيق تحقيق أهداف المؤسسة من خلال استنزاف مواردها، كما تلفت انتباه المسيرين إلى ضرورة التخفيض من هذه التكاليف، واتخاذ كافة الإجراءات للحد منها، ورفع من أداء المؤسسة وكسب ميزة تنافسية.

1-3أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف منها:

- إعطاء فكرة عن التكاليف الخفية والتعرف على تشخيص الاختلالات الوظيفية في المؤسسة، وكيفية حسابها.

- توضيح كيفية حساب التكاليف الخفية.

- الوقوف على أهم عمليات التحكم في التكاليف الخفية لرفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة.

1-4الدارسات السابقة:

- **دراسة هنري سافال وفيرونيك زارديت سنة 1974**دراسة معمقة ومفصلة باعتبارهما مؤسسي طريقة التكاليف الخفية نشرت في كتاب بعنوان **التحكم في التكاليف والنواتج الخفية** حيث وضعت الأسس العامة لها وقد هدفت إلى توضيح دور التحكم في هذه التكاليف في رفع الأداء الاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن تحسين نتائج المؤسسة دون اللجوء إلى مصادر خارجية، من خلال التركيز على الجانب الاجتماعي للفاعلين في المؤسسة وتحفيز وتدريب العنصر البشري لاسترجاع ثقته و تفجير الطاقات الكامنة لديه .

- **دراسة آلان مارتيني و هنري سافال سنة 1978** مقالة بعنوان الاختلالات، التكاليف الخفية في المؤسسة، أوضحت الدراسة الأهمية الكبرى للتحليل الكمي والكيفي للتكاليف الخفية المتولدة والمصاحبة للاختلالات الوظيفية التي تعكس علاقات هياكل المؤسسة وسلوكيات عامليها، وخلصت الدراسة إلى

أن إيجاد تقارب بين البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي وإدماجه لخلق توافق بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من شأنه استعادة الكفاءة الضائعة، والتقليل من هذه الاختلالات، وذلك من خلال تثمين دور المورد البشري كعنصر فاعل في المؤسسة واتخاذ إجراءات ملموسة ومتزامنة تهدف إلى تحسين ظروف الحياة المهنية لتحسين الأداء الاجتماعي كعنصر أساسي في تدعيم الأداء الكلي للمؤسسة.

– **دراسة بن عمارة منصور2007** أطروحة دكتوراه بعنوان **تسيير المؤسسات باستخدام أدوات التسيير السوسيو اقتصادي** – جودة استعمال الموارد في الانتشار التكنولوجي –أبحاث تجريبية – تشخيصية واقتراح حلول – تعرضت الدراسة إلى إشكالية تسيير موارد المؤسسة،التطوير التقني للمنتجات وأدوات الإنتاج وإشكالية العلاقات بين المتعاملين التجاريين انطلاقا من ظاهرة الانتشار التكنولوجي وفحص وتشخيص الاختلالات الوظيفية الموجودة على مستوى المؤسسة، كما تعرضت الدراسة إلى تحديد أسباب الاختلالات وكيفية التحكم فيها، وخلصت الدراسة إلى وضع طريقة بحث تجريبية انطلاقا من الطريقة السوسيو اقتصادية مع اقتراح نموذج لفهم ظاهرة الانتشار التكنولوجي.

– **دراسة خالد بوتريد2020– 2021**أطروحة دكتوراه بعنوان **التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة – حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة– باتنة**، تمثلت اشكاليتها في كيفية تحسين تنافسية المؤسسات الجزائرية بتخفيض التكاليف الخفية وهدفت الدراسة إلى الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية للنظرية السوسيو– اقتصادية عموما والتكاليف الخفية كأحد السبل لتحسين تنافسية المؤسسة. وخلصت الدراسة إلى أنه يمكن تحسين تنافسية المؤسسة من خلال التأثير على التكاليف الخفية وضغطها وبالتالي تحرير موارد مالية تستطيع من خلالها المناورة وتقديم منتجاتها بأسعار تنافسية ومنه كسب حصة معتبرة في السوق.

تقاطعت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في التطرق للمتغير المستقل(التكاليف الخفية)حيث اتفقت الدراسات على أن للتكاليف الخفية تأثيرات معتبرة على ربحية وأداء وتنافسية المؤسسة.

واختلفت من حيث تناولها للمتغير التابع التمويل الذاتي وقدرة المؤسسة إلى الوصول إلى رفع التمويل الذاتي من تحرير أموال إضافية عن طريق التحكم في التكاليف الخفية.

1–5منهجية الدراسة ومحاورها: للإجابة على الإشكالية فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لوصف الموضوع وتحليله. أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة حالة لمؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر دراسة شاملة ووافية.

1–6تقسيم الدراسة : قسمت الدراسة إلى

المحور الأول: الإطار النظري للتكاليف الخفية.

المحور الثاني: مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة

المحور الثالث: دراسة حالة بمؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر سابقا ولاية قالمة.

2.الإطار النظري للتكاليف الخفية

ظهرت طريقة التكاليف الخفية على إثر دراسات الباحث هنري سافال سنة 1974 تحت إشراف معهد ISEOR[1].

1.2تعريف التكاليف الخفية :عرفها الباحث هنري سافال بأنها " تلك التكاليف التي لم تكتشف في نظام المعلومات المستعمل في المؤسسة،كالقوائم المالية، المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية(H.SAVALL et V.ZARDET, 1995, p125).كما عرفها الباحث نفسه أيضا بأنها "الترجمة النقدية لنشاطات تعديل الاختلالات الوظيفية الحاصلة في المؤسسة " .H. SAVALL et V) (ZARDET, 1995, p126.وبالتالي تعتبر هذه التكاليف خفية لأنها غير مُدرجة في نظام معلومات المؤسسة، سبب نشوئها الإجراءات التصحيحية التي تتخذها المؤسسة لإعادة النشاط إلى حالته الطبيعية والتخلص من أوجه القصور الوظيفي. وتختلف هذه التكاليف عن التكاليف الظاهرة من حيث أنّها إمّا أن تكون مُضمّنة في التكاليف الإجمالية للمؤسسة، مثل الأجور الإضافية، وإمّا أن تكون غير مُسجّلة في نظام معلومات المؤسسة، مثل انخفاض الإنتاجية الذي يؤدي إلى تقليل الإيرادات. وبناءً على ذلك، يمكن وضع تعريف التكاليف الخفية بأنها **تكاليف مرتبطة بتصحيح وتعديل الاختلالات الوظيفية، والتي تستنزف موارد المؤسسة دون ظهورها بشكل مباشر في السجلات المحاسبية.**

2.2 مصادر الاختلالات الوظيفية: ترى طريقة التكاليف الخفية أن أداء المؤسسة ونجاحها مرهون بالتفاعل الحيوي بين خمسة هياكل متمايزة من جهة، وخمسة أنماط من السلوكيات البشرية المتنوعة من جهة أخرى، حيث تعمل هذه الهياكل إذا كانت ملائمة بمثابة إطار مؤسسي يؤثر بشكل مباشر في سلوك العاملين، مما يدفعهم إلى تبني أنماط سلوكية متوافقة ومنسجمة مع أهداف المؤسسة وغاياتها

[1]-المعهد السوسيو اقتصادي للمنظمات(I S E O R Institut socio-économique des organisation)

الاستراتيجية، أما غياب هياكل سليمة وملائمة يؤدي بالعاملين إلى القيام بتصرفات وأنماط سلوكية تؤثر على نشاط المؤسسة، مما يؤدي إلى ظهور اختلالات وظيفية كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 1: مجالات الاختلالات الوظيفية

مجالات الاختلالات	توضيح المجال	آثارها
ظروف العمل	توفير بيئة عمل صحية وآمنة للعامل (درجة الحرارة الإضاءة،)	الحوادث والأمراض المهنية،ترك العمل
تنظيم العمل	تخصيص المهام والأنشطة أفقيا وعموديا على أفراد المؤسسة	اضطراب العملية الإنتاجية
التدريب	تزويد العاملين بالمهارات والخبرات اللازمة	نقص الجودة والإنتاجية، حوادث العمل
إدارة الوقت	الانضباط، تسليم الطلبيات في وقتها المحدد	بطء العملية الإنتاجية وزيادة التكاليف
الاتصال	توفير المعلومات وتبادلها	صدور قرارات خاطئة
التنفيذ الاستراتيجي	وضع استراتيجيات وبرامج	تأخر في تنفيذ الاستراتيجيات والخطط والبرامج

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على Henri SAVALL, Véronique ZARDET, Maitrises les couts et les performances caches ;Edition economica. 1995, p: 212

2-3عناصر التكاليف الخفية: تتمثل عناصر مكونات التكاليف الخفية في الموارد المختلفة و المستهلكة لتعديل الاختلالات الوظيفية فيما يلي (Henri & Veronique, 2008) :

أ- **أجور إضافية:** تلجأ المؤسسة لوضع ساعات إضافية للعمال لتدارك النقص الملحوظ في الإنتاج.

ب- **أوقات إضافية:** تظهر نتيجة التعديلات والتي تستغرق وقتا معتبرا مما يشكل عبئا كبيرا على المؤسسة والتي تنشأ عن توقف وتيرة الإنتاج جراء التأخر والغياب وحوادث العمل.

ج- **استهلاكات إضافية:** تقوم المؤسسة بإجراءات تعديل للوضع الناشئ عن عيوب ظهرت في الإنتاج، حيث تتحمل تكاليف زائدة والمتمثلة في إضافة بعض المواد الأولية اللازمة والمستلزمات الضرورية لإخراج المنتوج بجودة عالية، كما قد تتمثل في شكل استهلاكات إضافية للطاقة،الماء،المكالمات الهاتفية والفاكسات.

هـ- **نقص الإنتاج (اللاإنتاج)** : تتسبب الاختلالات (أعطال، غيابات، نقص مواد أولية...) في توقف الإنتاج، وبالتالي ارتفاع زمن دورة الإنتاج أي انقضاء وقت عمل دون إنتاج.

و- **عدم خلق طاقة:** تكلفة الوقت البشري الذي تتحمله المؤسسة نتيجة عدم قيامها بعمليات الاستثمار اللامادي في فترة معينة بسبب انهماكها في تسوية الاختلالات وعدم استطاعتها تحرير وقت كاف لعمليات ذات أطول أجلا، مثل إهمال تنفيذ أهداف الإستراتيجية خلال هذه الفترة.

ي- **مخاطر:** تنشأ مخاطر عديدة ومتنوعة نتيجة الاختلالات الحاصلة التي تعاني منها المؤسسة فقد تظهر في شكل نزاعات وصراعات داخلية بسبب التنظيم السيء للعمل، كما قد تنشأ عن صعوبات مالية بسبب الهدر الكبير للموارد وبالتالي تكون لها انعكاسات خطيرة على المؤسسة ووضعيتها.

2-4مؤشرات التكاليف الخفية : تتمثل في المؤشرات التالية:

أ- التغيب :يوضح للمؤسسة حجم غياب الموظفين لديها، يستخدم للمقارنة بين الفترات الزمنية المختلفة أو لمقارنة المؤسسة بغيرها في نفس القطاع، يحسب التغيب باستخدام العلاقة التالية:

(Henri. SAVALL et V. ZARDET, 1995, p. 149).

معدل التغيب=عدد ساعات التغيب / عدد ساعات العمل النظرية خلال نفس الفترة * 100

ب- حوادث العمل:تتنوع حوادث العمل والتي تحدث بمناسبة أداء العامل لعمله من خلال تعامله مع الآلات بطريقة غير صحيحة، وبالتالي ازدياد معدل حوادث العمل الذي يدل على نقص في التدريب وعدم توفير بيئة آمنة، حيث يقاس بعدد الإصابات لكل مليون ساعة عمل **(السالم، 2009)**

معدل تكرار حوادث العمل= عدد حوادث العمل لفترة / ساعات العمل الفعلية للفترة * 10^6

ت- دوران العمل:يقيس معدل التغير في عدد العاملين في المنظمة دخولا أو خروجا منها، والذي يدل على مدى استقرار العمالة فيها.**(الخالدي، 2011، صفحة 227).**

معدل دوران العمل=عدد العمال المغادرون+عدد العمال الملتحقون/العدد الإجمالي للعمال* 100

ث- فرق الإنتاجية:الإنتاجية مقياس لمدى استغلال المؤسسة لمواردها أحسن استغلال، أما فرق الإنتاجية فهي مقدار انخفاضها عن المعدل المألوف، مما ينجر عنها انخفاض كمية الإنتاج، ما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف الثابتة الوحدوية، كما تظهر كذلك نواتج خفية يعبر عنها بالفرصة البديلة أو الطاقات الضائعة وتحسب بالعلاقة التالية:**(حمود، 2005)**

إنتاجية العمل = الإنتاج الكلي (بالكمية أو بالقيمة) / عدد العمال

كما يعبر انخفاض هذا المؤشر عن مشاكل في العملية الإنتاجية.

ج- اللاجودة:عرفت على أنها"عدم الالتزام بالمواصفات"(**العامري، 2007**)، وهي كل منتوج لا يتصف بالمواصفات المطلوبة ويعتبر إنتاج معيب، وقد يكون في صورة مردودات إذا بيع للزبائن مما يضعف الجهاز الإنتاجي بسبب مدخلات غير سليمة وعدم استغلالها بطريقة مثلى (شرفي و قتال، 2021)وتحسب بالعلاقة التالية:

معدل اللاجودة=الإنتاج المعيب/الإنتاج الكلي*100

إن ارتفاع هذا المعدل يدل على وجود خلل ومشاكل في الجودة ينبغي على المؤسسة تداركها.

2-5تقييم التكاليف الخفية بطريقة التحليل الاجتماعي التنظيمي المالي sof : تسمح هذه الطريقة بتحليل ودراسة أسباب و تأثيرات الاختلالات على المؤسسة ماليا اقتصاديا واجتماعيا، حيث تعتمد على إخضاع كل مؤشر لدراسته بالمقاييس التالية **(Savall&Zardet, 2015, p. 136)** :

- **المقياس الاجتماعي:** يعتمد على كشف الاختلالات وجردها والبحث عن العلاقات المتشابكة لها.
- **المقياس التنظيمي:** يتم البحث عن كيفية التعديلات وجردها وما تتطلبه من أوقات، واستهلاك، وضياع الطاقات.
- **المقياس المالي:** وضع الأسعار الوحدوية المقابلة لتلك الاختلالات وحساب تكلفتها ماليا.

3- مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة

3-1مفاهيم أساسية حول قدرة التمويل الذاتي: قدرة التمويل الذاتي إحدى المصادر الهامة التي تعتمد عليها المؤسسة في تمويل احتياجاتها المالية

3-1-1 تعريف قدرة التمويل الذاتي: عرفت بأنها "المورد الداخلي الناجم عن العمليات المسجلة من محاصيل مالية ونواتج خلال دورة معينة على إثر نشاط الاستغلال إذا تم تسوية كل العمليات ليصبح للمؤسسة فائض في السيولة".(خميسي، 2013، صفحة 102).كما عرفت أيضا بأنها " مجموع الموارد الداخلية التي خصصتها المؤسسة للتمويل حيث تتكون هذه الموارد من عملية تحصيل النواتج بعد تسديد الأعباء".(حمدوش، 2023، صفحة 159).

من خلال التعريفين السابقين يتضح أن قدرة التمويل الذاتي ما هي إلا موارد مالية ذاتية متولدة عن نشاطات المؤسسة.

1.3-2 استخدامات قدرة التمويل الذاتي: يستخدم هذا المورد المالي الداخلي الهام لتغطية الاحتياجات المالية في المجالات التالية:

- تسديد أقساط الديون المترتبة على عاتق المؤسسة.

– تمويل نمو وتوسع المؤسسة من خلال اقتناء تثبيتات حديثة أو تحديثها.
– تمويل دورة الاستغلال من خلال تغطية احتياجات رأس المال العامل.
– رفع القدرة الاقتراضية للمؤسسة**(بوراس ، 2008)**
– الاستفادة من المزايا الضريبية بإعادة استثمار الأرباح المحتجزة **(يوسف ، 2012)**

3-1-3 حساب قدرة التمويل الذاتي : يمكن حساب قدرة التمويل الذاتي من خلال (Bazet & Faucher, 2009, p. 105) :

قدرة التمويل الذاتي= النتيجة الصافية قبل توزيع الأرباح + مخصصات الإهتلاك + مؤونات

3-1-4 العناصر المؤثرة في قدرة التمويل الذاتي: تتأثر قدرة التمويل الذاتي بعدة عناصر رئيسية منها:

–**إنتاج السنة:** يمثل إجمالي الإيرادات الناتجة عن مبيعات المنتجات.
–**استهلاكات السنة:** تشمل تكلفة المواد الخام والمستلزمات الأخرى.
–**أعباء المستخدمين:** تمثل تكاليف الرواتب والأجور والمزايا الأخرى التي تدفع للموظفين.
–**ضرائب ورسوم مماثلة:** تشمل الضرائب والرسوم الأخرى التي تدفعها المؤسسة للحكومة.
–**نتيجة العمليات الأخرى:** تمثل الفرق بين نواتج وتكاليف أنشطة العمليات الأخرى.
–**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:** مبالغ مالية تخصصها المؤسسة لتجديد أصولها ومواجهة المخاطر المحتملة.
– **استرجاعات عن خسائر القيمة المؤونات:** تمثل المبالغ المستردة من مخصصات الاهتلاكات والمؤونات غير المبررة.
– **نتائج مالية:** تمثل الفارق بين المنتوجات المالية والمصاريف.
– **نتائج استثنائية** :تمثل الفارق بين النواتج الاستثنائية والمصاريف الاستثنائية.
–**ضرائب** :تمثل الضرائب المستحقة على الأرباح الصافية للمؤسسة.
– **التوزيعات:** تحدد بناءً على قرارات مجلس إدارة المؤسسة، ولها تأثير قدرة التمويل الذاتي والجدول الموالي يوضح العناصر التي تؤثر سلبا وإيجابا على قدرة التمويل الذاتي

الجدول 2: العناصر المؤثرة في قدرة التمويل الذاتي

عناصر تؤثر إيجابا	عناصر تؤثر سلبا
رقم الأعمال	الاستهلاكات من المواد الأولية واللوازم
نواتج أخرى	أجور المستخدمين والمصاريف الاجتماعية
مخصصات الاهتلاك والمؤونات	الضرائب

نتائج غير موزعة (أرباح غير موزعة)	التوزيعات

المصدر :من إعداد الباحثين بالاعتماد على عبد القادر مسعودي، محمد طالبي، التأثير الجبائي على قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة الاقتصادي، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 11، العدد 2 – 2020 ص 270.

3-2.التحكم في التكاليف الخفية لرفع قدرة التمويل الذاتي: يمكن التحكم في هذه التكاليف من خلال التأثير على مؤشراتها وذلك من خلال:

أ- تخفيض معدل التغيب: من خلال اللجوء إلى رفع الروح المعنوية لدى العاملين وتوفير ظروف ملائمة للعمل لرفع درجة رضاهم الوظيفي وولائهم لمؤسستهم.

ب- تخفيض معدل حوادث العمل: تدريب العامل على التعامل مع الآلات بشكل صحيح على الحوادث التي من الممكن أن تقع، كما يمك وضع التدابير اللازمة لتوفير مناخ آمن.

ت- تخفيض من معدل دوران العمل: يمكن تخفيضه من خلال المحافظة على استقرار العاملين وتوفير ظروف عمل مريحة مع تقديم بعض التحفيزات المادية والمعنوية.

ث- الرفع من الإنتاجية: ويقصد بها استعمال الموارد بكفاءة وفعالية، كما تعبر عن درجة مساهمة العامل في الإنتاج الكلي، وينبغي على المؤسسة تحديد أسباب انخفاضها سواء إنسانية، مادية) المواد الخام، التجهيزات (، تنظيمية) الإشراف والقيادة (هيكلية) **(عبد الباقي، 2004)**

ج- تحسين الجودة: ينبغي على المؤسسة مراقبة منتجاتها من بداية العملية الإنتاجية وخلالها وبعدها، ومعرفة سبب عدم مطابقة المنتوج لمعايير الجودة.

ح- تحسين إدارة الوقت: يجدر بالمؤسسة المحافظة على هذا المورد الثمين من خلال عملية التخطيط ووضع الأولويات موضع التنفيذ، عن طريق برمجة الخطط والأهداف المسطرة.

خ- إدخال التحليل السوسيو اقتصادي: مبني على مراحل بدء من التشخيص ووضع البرامج وتحليل الاختلالات ودراسة أسبابها، ووضع حلول لها مع استعمال أدوات مثل لوحات القيادة بأصنافها.

الشكل 1: تأثير التحكم في التكاليف الخفية لرفع قدرة التمويل الذاتي



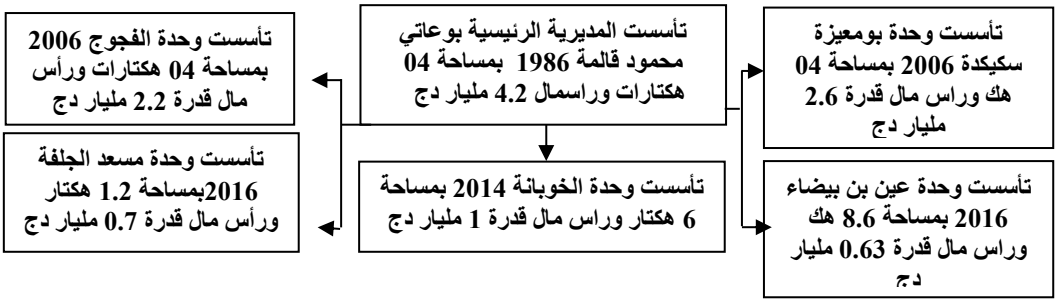
المصدر: نصر الدين عيساوي، يزيد تقرارت ،آليات تثمين دور المورد البشري لتحسين أداء المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 06، 2016، ص16

4-الدراسة التطبيقية بمؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر

تمثل الدراسة التطبيقية إسقاطا للمحاور المتناولة في الجانب النظري

4-1تعريف مختصر بالمؤسسة محل الدراسة: مؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر(CAB) رائدة في مجال المصبرات الغذائية وخاصة مصبرات الطماطم بدأت نشاطها في ولاية قالمة وبالضبط في بلدية الفجوج ثم توسعت أفقيا وعموديا مما يدل على نجاحها الباهر.

الشكل 2 : وحدات مؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر(CAB)



المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2-4 تحديد التكاليف الخفية في مؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر(CAB)بوعاتي محمود ولاية قالمة: تستحوذ المؤسسة على نسبة 50 % من الحصة السوقية داخل الوطن، كما وصلت منتجاتها خارج البلاد، وقد تحققت هذه النتائج الباهرة بفعل انتهاج سياسة تخفيض التكاليف، ما مكنها من المناورة على الأسعار بالإضافة إلى اهتمامها بجودة منتجاتها، المؤسسة لا تطبق طريقة التكاليف الخفية وللكشف وحساب التكاليف الخفية نقوم بحسابها من خلال مؤشراتها كالتالي:

أ -**مؤشر التغيب:** سعت المؤسسة للحد من هذه الظاهرة بوضع أجهزة تسجيل وقت الحضور والانصراف، وقد تحصلنا على البيانات التالية:

جدول 3 : معدل وتكاليف التغيب **الوحدة: مليون دج**

سنوات	عدد العمال	الساعات النظرية	ساعات العمل الفعلية	ساعات التغيب	معدل التغيب %
2019	1441	2 997 222	2 960 220	37 002	1,23
2020	1485	3 088 741	3 027 584	61 157	1,98
2021	1547	3 217 698	3 151 212	66 486	2,07
2022	1361	2 830 826	2 746 470	84 356	2,98

تكلفة التعويض	الضمان الاجتماعي	تكاليف التغيب
9,25	2,41	11,66
15,29	3,98	19,26
16,62	4,32	20,94
21,09	5,48	26,57

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يبين الجدول أعلاه معدل التغيب في المؤسسة وهو منخفض أي أقل من المعدل الطبيعي 5%، حيث كان1.23 %في سنة 2019، ثم بدأ بالارتفاع حيث وصل إلى 2.07 %سنة 2021، وواصل الارتفاع ليصل إلى 2.98 % في سنة 2022، أدى هذا الارتفاع في معدل التغيب إلى ارتفاع مستمر في تكاليف التغيب. وهذا نتيجة لكثرة العطل والغيابات والانتقال في مهمات نقابية .

ب- مؤشر حوادث العمل: تقع حوادث العمل نتيجة بعض الأخطاء، الإهمال أو السهو أو لأي سبب آخر، حيث تنجم إصابات للعامل العامل كما يمكن أن تتضرر عناصر الإنتاج.

جدول 4 : معدل حوادث العمل والتكاليف الناجمة عنها **الوحدة: مليون دج**

سنوات	حوادث	الساعات الضائعة	ساعات العمل الفعلية	معدل الحوادث	تكلفة احلال المصاب	تكاليف (نقل واسعافات)	تكاليف الحوادث
2019	1441	766	2 960 220	8,11	9,25	0.072	0,301
2020	1485	820	3 027 584	6,61	15,29	0.060	0,306
2021	1547	1150	3 151 212	10,15	16,62	0.096	0,441
2022	1361	11260	2 746 470	16,38	21,09	0.135	0,513

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بيانات الجدول أعلاه، تبين أن معدل حوادث العمل في المؤسسة منخفض حيث سجلت 8 إصابات لكل مليون ساعة عمل في سنة 2019. أما في عام 2020 انخفض هذا المعدل إلى 6 إصابات لكل مليون ساعة عمل، ثم بدأ المعدل في الزيادة مرة أخرى بسبب كثافة النشاط حيث سجل 16 إصابة لكل مليون ساعة عمل لسنة 2022.

ت-مؤشر دوران العمل:

جدول 5 : معدل دوران العمل **الوحدة: مليون دج**

سنوات	عدد العمال	المغادرون	الملتحقون	معدل الانفصال	معدل الانضمام%	دوران العمل%	إجمالي تكاليف تكوين الملتحقين الجدد
2019	1441	23	67	1,6	4,65	6,25	1,162
2020	1485	9	71	0,6	4,78	5,39	1,195
2021	1547	196	10	12,6	0,65	13,32	0,161
2022	1361	177	15	13	1,10	14,11	0,275

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتضح من الجدول أعلاه أن معدل الدوران مستقر نوعا ما في السنوات 2019-2020، حيث تراوح 5.39% سنة 2020 ليرتفع سنة 2021 حيث بلغ 13.32 % وواصل الارتفاع سنة 2022 حيث بلغ معدل 14.11 %ويعزى هذا الارتفاع إلى زيادة نشاط المؤسسة ولجوئها للتوظيف بالعقود

ث- مؤشر فرق الإنتاجية: استخدام التكنولوجيا المتقدمة مكنها من خفض مشكل الإنتاجية إلى حد بعيد، حيث تظهر في تعطل الآلات مثل تعطل البساط المتحرك(tapis roulant) وما ينجم عن ذلك من أوقات ضائعة.

جدول 6 : فر ق الإنتاجية **الوحدة مليون دج**

السنوات	قيمة الإنتاج المتوقع	قيمة الإنتاج الفعلي	المعدل	تكاليف الفرصة البديلة
2019	13 100	13 041,10	0,45	58,90
2020	13 300	13 225,57	0,56	74,43
2021	13 600	13 505,71	0,69	94,29
2022	14 500	14 474,82	0,17	25,18

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتضح من الجدول أن تكلفة الفرصة البديلة في تزايد فبعدما كانت 58.9 مليون دج في سنة 2019 قفزت إلى 74.43 مليون دج في سنة 2020 ثم ارتفعت لتصل إلى 94.29 مليون دج في سنة2021، أما في سنة 2022 فقد انخفضت لتبلغ 25.18 مليون دج وهذا راجع لتلاشي جائحة كورونا، حيث ارتفعت الإنتاجية وبالتالي انخفاض تكلفة الفرصة البديلة.

ج- مؤشر اللاجودة: تتمثل مشاكل الجودة في التعليب والتغليف

جدول 7 معدل اللاجودة الوحدة مليون دج

السنوات	قيمة الإنتاج الحقيقي	قيمة الإنتاج المعيب	المعدل	تكلفة اللاجودة
2019	13 041	0.043	0,03%	0,043
2020	13 225	0.085	0,06%	0,085
2021	13 505	0.073	0,05%	0,073
2022	14 474	0.093	0,05%	0,093

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول السابق نجد أن معدل اللاجودة في حدود **0,50%**، وعليه فالمؤسسة لا تعاني من مشكل الجودة بحد ذاته، حيث تقوم بتمرير المنتوج إلى مخابر داخلية وخارجية تثبت جودته

ح- إجمالي التكاليف الخفية في مؤسسة المصبرات الغذائية عمر بن عمر سابقا

ككل مؤسسة لا تخلو من تكاليف إضافية التي تنتج عن بعض النقائص

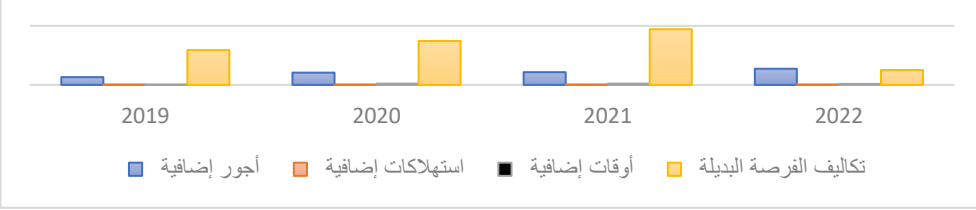
جدول 8 : إجمالي التكاليف الخفية بالمؤسسة محل الدراسة **الوحدة بمليون دج**

عناصر التكاليف الخفية	2019	2020	2021	2022	المجموع
أجور إضافية	13,12	20,76	21,54	27,36	82,79
استهلاكات إضافية	0,043	0,085	0,073	0,093	0,295
أوقات إضافية	0,156	2,18	1,85	1,35	5,536
الأعباء الخفية	13,319	23,025	23,463	28,803	88,621
تكاليف الفرصة البديلة	58,9	74,43	94,29	25,18	252,8
مجموع التكاليف الخفية	72,219	97,455	117,753	53,983	341,411

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتبين أن اجمالي التكاليف الخفية في سنة 2019 بلغت سنة 72.219 مليون دج وفي سنة 2020 بلغت 97.455 مليون ثم واصلت الارتفاع بفعل جائحة كورونا لتصل سنة 2021 إلى مبلغ 117.753 مليون دج ، أما في سنة 2022 وعند تلاشي الجائحة فإنها انخفضت لتبلغ 53.983 مليون دج .كما يبين الشكل التالي

الشكل3 :إجمالي التكاليف الخفية لفترة الدراسة(2019-2022)



المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

5- مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة : تساهم عملية التحكم في التكاليف الخفية من خلال استعادة بعض الموارد المالية

5-1-حساب قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة : توفر جداول النتائج معلومات تمكن من حساب قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة خلال فترة الدراسة الممتدة من سنة 2019 إلى سنة 2022.

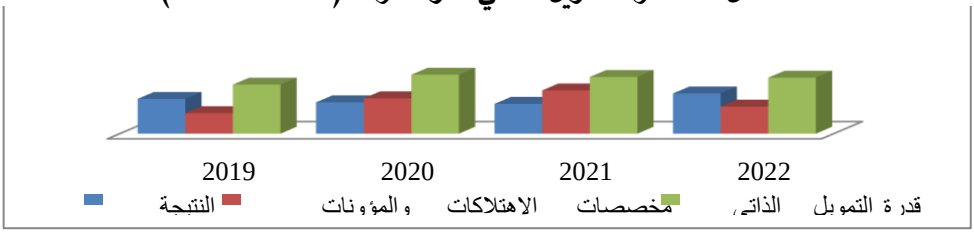
جدول 09 : قدرة التمويل الذاتي لفترة الدراسة(2019-2022)

البيان	2019	2020	2021	2022
النتيجة	1 367	1 234	1 173	1 582
المخصصات	805	1 389	1 701	1 065
استرجاعات	-242	-304	-645	-445
قدرة التمويل الذاتي1	1 930	2 319	2 229	2 202

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يمثل الجدول السابق تطور قدرة التمويل الذاتي ففي سنة 2019 بلغ 1930 مليون دج ثم ارتفع ليصل 2319 مليون دج ثم بدا بالانخفاض إلى أن سجل سنة 2022 أدنى قيمة له ب 2202 مليون دج .

الشكل2 : قدرة التمويل الذاتي لفترة الدراسة(2019-2022)



المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

5-2- علاقة التحكم في التكاليف الخفية بخفض التكاليف الإجمالية للمؤسسة:إن التحكم في التكاليف الخفية يخفف من استهلاك إضافي للموارد لتعديل الاختلالات وبالتالي انخفاض التكاليف.

أ-خفض الأجور الإضافية: تبين معطيات الجدول رقم 08 لفترة الدراسة من 2019 إلى 2022 **أن** التحكم الفعال في التكاليف الخفية يمثل مصدراً هاماً لتوفير الموارد المالية للمؤسسة. ويتضح من خلال خفض المبالغ المخصصة للأجور الإضافية، تحرير موارد مالية تقدر بنحو 83 مليون دج.

ب- خفض الاستهلاكات الإضافية: التأثير الايجابي لعملية التحكم تظهر وفقا لمعطيات الجدول رقم 08 لفترة الدراسة من 2019 إلى 2022، حيث تم تحرير ما قيمته 0.294 مليون دج.

ت- خفض الأوقات الإضافية: مكنت طريقة التكاليف الخفية من استعادة موارد محررة من خلال استغلال الوقت وعدم تضييعه ما قيمته5.536مليون دج وهذا خلال فترة الدراسة.

5-3- علاقة التحكم في التكاليف الخفية برفع الإيرادات الإجمالية للمؤسسة: للتحكم في التكاليف الخفية دورا ثنائيًا، إذ يساهم في تخفيض التكاليف كما يعزز الإيرادات الإجمالية من خلال تحسين الجودة ورفع الإنتاجية. كما في الجدول رقم 08 حيث تم تحرير مبلغ 252مليون دج وهذا في الفترة الممتدة من (2019-2022) وذلك من خلال:

أ- **رفع رقم الأعمال:** رفع الإنتاج وتحسين جودته من شأنه رفع رقم الأعمال ورفع الحصة السوقية.

ب- رفع الهامش الإجمالي: التحكم في التكاليف الخفية يمكن المؤسسة من رفع الهامش الإجمالي، حيث تخفض الأعباء وترفع النواتج، ومنه اتساع مجال الهامش الإجمالي.

5-4- علاقة التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي :التحكم في التكاليف الخفية يعمل على رفع الإيرادات وذلك من خلال ارتفاع رقم الأعمال وانخفاض قيمة الأجور الإضافية التي تمنح في حالة ظهور الاختلالات، وتحسين الجودة.

جدول 10 : قدرة التمويل الذاتي قبل و بعد التحكم في التكاليف الخفية **الوحدة دج**

البيان	2019	2020	2021	2022
إجمالي التكاليف الخفية	**72 ,21**	**97,45**	**117,75**	**53 ,98**
الإيرادات 2	**14 565**	**14 253**	**14 899**	**15 787**
نفقات 2	**-12 504**	**-11 761**	**-12 457**	**-13 506**
ق ت ذ 1قبل التحكم	**1 930**	**2 319**	**2 229**	**2 202**
ق ت ذ 2 بعد التحكم[2]	**1 990**	**2 401**	**2 327**	**2 247**
نسبة النمو		**%20.65**	**- 3.08 %**	- 3.44 %

المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

[2]ق ت ذ 2: قدرة التمويل الذاتي بعد التحكم

يبين الجدول التالي قدرة التمويل الذاتي بعد التحكم حيث نجد هناك فائض في قدرة التمويل الذاتي بعد التحكم خلال سنوات الدراسة، أما عن التطور ففي سنة 2020 ارتفع ليصل إلى 2401 دج ثم انخفض ليصل 2327 مليون دج سنة 2021 لينخفض مرة أخرى 2247 في سنة 2022 ويعزى هذا التذبذب إلى ارتفاع التكاليف الظاهرة مع ارتفاع طفيف للإيرادات.

شكل 4 : قدرة التمويل الذاتي قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية



المصدر من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

5-5-اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: التحكم في التكاليف الخفية يخفض من التكاليف الإجمالية للمؤسسة. وقد تم التحقق من صحتها بحيث أن التكاليف الإجمالية انخفضت بمبلغ **88.621** مليون دج.

الفرضية الثانية: التحكم في التكاليف الخفية يرفع من نواتج المؤسسة الإجمالية. تم التحقق من صحتها من خلال التأكد من ارتفاع الإيرادات الإجمالية بمبلغ **252,8**مليون دج.

5-6-تحليل النتائج وتفسيرها : يبدو جليا تأثير التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث أن عملية التحكم في التكاليف الخفية تعمل على التقليل من الاختلالات الوظيفية بصفة عامة مما يساهم في خفض التكاليف الإجمالية وبما أنها أساس حساب قدرة التمويل الذاتي مباشرة فان انخفاضها يؤدي بالضرورة إلى زيادة في قدرة التمويل الذاتي، حيث سجل وبالمثل فإن ارتفاع إيرادات المؤسسة أدى إلىزيادة في قدرة التمويل الذاتي ولهذا سجلنا فائض في قدرة التمويل الذاتي للفترة الدراسة الممتدة بين (2019-2022) كان مقداره 9ملاييردج.

6- خاتمة

إن التحكم الفعال في التكاليف الخفية يمكن من تحسين مختلف عمليات وأنشطة المؤسسة، كما يرفع من كفاءة استخدام الموارد، تطوير أساليب العمل، وإدخال التكنولوجيا المتطورة لتسريع العملية الإنتاجية مع تحسين ظروف العمل، كما أن الاهتمام بالمورد البشر ي من شانه التقليل من ظواهر

التغيب، دوران العمل، حوادث العمل، انخفاض الإنتاجية وانخفاض الجودة وذلك من خلال تحسين ظروف العمل، تنظيم العمل ووضع برامج تدريبية، وكذا تحسين عملية الاتصال للتنسيق بين المصالح والوحدات. فعملية التحكم هذه تخفض التكاليف وخاصة تلك التكاليف الإضافية المتولدة عن الاختلالات كما ترفع الإيرادات من خلال زيادة الإنتاج وتحسين جودته، ما يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها ومنه زيادة القدرة التمويلية.

6-1النتائج النظرية : يمكن تلخيص النتائج النظرية فيما يلي :

- ضرورة إدراج التكاليف الخفية ضمن ثقافة المؤسسة.
- منشأ التكاليف الخفية هو تصحيح الاختلالات الوظيفية التي تستنزف الموارد.
- تحديد التكاليف الخفية يلعب دورًا أساسيا في تعزيز كفاءة إدارة المؤسسة وتحسين أدائها.
- يساهم فهم و حساب وتقييم التكاليف الخفية في اتخاذ قرارات سليمة ووضح حلول بناءة
- تساهم إدارة الوقت بكفاءة في تقليل الوقت الإضافي والضائع.

6-2النتائج التطبيقية: توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- تطبيق طريقة التكاليف الخفية يساهم في استعادة موارد مالية ذاتية كبيرة للمؤسسة.
- التحكم الفعال في التكاليف الخفية لا يؤدي فقط إلى خفض النفقات، بل يساهم أيضا في زيادة الإيرادات وتحسين الربحية.
- التكاليف الناتجة عن فروق الإنتاج شكلت الحصة الأكبر من التكاليف الخفية، تلتها تكاليف الأجور الإضافية، ثم الوقت الضائع.

6-3الاقتراحات:بناء على النتائج التطبيقية المتوصل إليها يمكن وضع الاقتراحات التالية:

-الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره أهم عنصر فاعل في المؤسسة.
- تحسين بيئة العمل لتفادي الإصابات والأمراض المهنية وضمان استمرارية العمل.
- وضع برامج تدريبية للعاملين لتزويدهم بالمهارات اللازمة.
- ضرورة الحرص على دراسة التكاليف وإدارتها جيدا.
- العمل على تحسين إنتاجية المؤسسة لتفادي تكاليف فرق الإنتاج.

7. قائمة المراجع

7-1- المراجع باللغة العربية

1-إبراهيم بدر شهاب الخالدي (2011) ،معجم الإدارة، عمان: دار أسامة للنشر.

2-أحمد بوارس(2008)، تمويل المنشآت الاقتصادية، الجزائر: دار العلوم للنشر والتوزيع.

3-حسن يوسف يوسف(2012) ،التمويل في المؤسسات الاقتصادية، مصر: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع.

4-خالد العامري(2007)، المرجع العالمي لإدارة الجودة، الطبعة الأولى، الأردن: دار فاروق للنشر والتوزيع.

5-خضرحمود (2005)،إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

6- خميسي شيحة(2013)، التسيير المالي للمؤسسة، الجزائر: دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،

7-وفاء حمدوش(2023)، التشخيص المالي، محاضرات وتطبيقات، الطبعة الأولى، الأردن: ألفا للوثائق للنشر والتوزيع.

8-صلاح عبد الباقي (2004)، إدارة الموارد البشرية مدخل تطبيقي معاصر، مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

9-مؤيد السالم (2009)، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، الأردن: دار اثراء للنشر والتوزيع.

10- مولود مليكاوي (2023)، استراتيجيات التمويل في المؤسسات الاقتصادية، الجزائر: منشورات الصفحات الزرقاء.

7-2- المراجع باللغات الأجنبية

11- A. Martinet et H. Savall (1978)- Dysfonctionnements, coûts et performances cachés dans l'entreprise, Revue d'économie industrielle, vol. 5, 3e trimestre .

12- Bazet, jean-Luc; Faucher, Pascal,,(2009), Finance d'entreprise, Manuel& Applications ,2eme édition, Edition Sébastien Mazurkiewicz – Sylvie Ogée, Paris, France,

13- Henri Savall, Véronique Zardet, (1995), Maitriser les couts et les performances cachés, Edition, Economica , Paris, France .

14- Henri Savall, Perroux François, (1979), Reconstruire l'entreprise, analyse socioéconomique des conditions de travail, Dunod, Paris, France .

15- Henri Savall, Véronique Zardet (2008), Mastering Hidden Costs and Socio-Economic Performance, Publisher : Information Age Publishing, Usa

16- Mansour Ben Amara (2007), Réalisation de la gestion de l' enterprise par application des outils de management socio - économique qualité d'utilisation des resources dams l'emergence technologique thèse doctorat d'état université Badji Mokhtar Annaba .

7-3الأطاريح

17- خالد بوتريد(2020-2021) أطروحة دكتوراه بعنوان التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة – حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة- باتنة.

7-4- المجلات:

18-عبد القادر مسعودي، محمد طالبي، التأثير الجبائي على قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة الاقتصادي، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 11، العدد 2 – 2020.

19- نصر الدين عيساوي، يزيد تقرارت، آليات تثمين دور المورد البشري لتحسين أداء المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 06-2016.

20- شرفي مخلوف، قتال عبد العزيز، نماذج التنبؤ بالفشل المالي على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة عينة من الشركات العاملة في القطاع الاقتصادي لولاية تبسة في الفترة 2015-2018، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 04 العدد- 01 جوان 2021.