

دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة

دراسة حالة: مؤسسة سانياك بسطيف

The rôle of controlling hidden cost indicators in improving the competitive advantage Case Study: enterprise sanik sétif

مسعود بويباون¹، أ.د. مفيدة يحياوي²

¹ جامعة محمد خيضر بسكرة ، messaoud.bouibaoun@univ-biskra.dz

² جامعة محمد خيضر بسكرة ، Moufida_yahiaoui@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2019/08/30

تاريخ القبول: 2019/05/10

تاريخ الاستلام: 2019/03/25

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز تأثير التكاليف الخفية على الأداء الكلي للمؤسسة بسبب عدم تحكمها في مؤشراتهما مما ينعكس سلبا على قدرتها التنافسية، ويظهر ذلك جليا من خلال انخفاض رقم الاعمال بسبب ارتفاع سعر تكلفة المنتجات التي تسببها مؤشرات التكاليف الخفية، واعتمدنا على المنهج التحليلي ومنهج دراسة حالة بالإضافة إلى أسلوب الاستبيان لتوضيح بعض الجوانب.

وتوصلت الدراسة إلى أن التكاليف الخفية تؤثر سلبا على المؤسسة بسبب زيادة التكاليف الكلية مما يضعف تنافسيتها، وهذا ما أدى إلى تحقيق نتيجة خسارة لسنة 2018 وتسببت في تضييع فرص النمو والتوسع، ومن بين أهم التوصيات ضرورة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية الذي يعتبر مدخل استراتيجي لتخفيض التكاليف الكلية مما يسمح بتحسين الميزة التنافسية للمؤسسة.

كلمات مفتاحية: مؤشرات التكاليف الخفية، أداء المؤسسة، نقص الإنتاجية، الميزة التنافسية.

تصنيفات JEL : L15 ، M19 ، M41

Abstract:

The aim of this study is addresses the impact of the hidden costs on the général performance, due to its inability to control its indicators, This is

المؤلف المرسل: مسعود بويباون ، الإيميل: messaoud.bouibaoun@univ-biskra.dz

remarquable in the decrease of business number which is caused by increase of products costs caused by the hidden costs indicators, basically the analytical méthode and case study, along with questionnaires.

The study found hidden costs have négative impacts over the company due to an increase in général costs, This latter would then weaken its competitiveness by 2018, recommended that responsables must take control of this indicators which is considered to be an effective strategy to decrease the costs and which would eventually improve the competitive.

Keywords: Hidden cost indicators; company performance; lack of productivity; Competitive advantage.

Jel Classification Codes: L15, M19, M41

1. مقدمة:

تعتبر المحاسبة العامة أداة لتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة من طرف المؤسسة الاقتصادية، فهي ليست كافية للتحليل مما أدى ظهور نقص وعدم كفاية المعلومات لمتخذي القرار وأصحاب المصالح، فظهرت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير نشاط المؤسسة، خصوصا وأن التسيير الاقتصادي والمالي الحديث يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة مستوى التقدم التكنولوجي ومواكبة مختلف التغيرات.

لذا تعتبر المحاسبة التحليلية حل بديل للمحاسبة العامة لتوضيح كيفية التسيير في المؤسسة فتظهر مكانتها جليا في المؤسسات التي ترغب في معرفة مدى قدرتها في مواجهة المخاطر التي تهدد بقائها واستمراريتها، فهي تساعد المسير في اتخاذ مختلف القرارات التي يمكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة، وتسمح لها بدراسة مختلف المتغيرات التي تحدث في المحيط بناء على مخرجات المحاسبة التحليلية.

ومع التطور الاقتصادي السريع تطورت الأفكار والنظريات وظهرت طرق التحليل الحديثة خاصة في اليابان والولايات المتحدة الأمريكية، حيث ظهرت نظرية في سنة 1976 من طرف هنري سافال مفادها أن هذه النظم المحاسبية التقليدية أغفلت جانب مهم من التكاليف ولم يظهر لها أي وجود في القوائم المالية للمؤسسات على غرار الميزانية وجدول حسابات النتائج وهي التكاليف الخفية، وما لها من تأثير على تنافسية

المؤسسة خاصة في ظل اقتصاد السوق والعمولة وظهور الشركات العملاقة العالمية إلى جانب ظهور التكتلات الاقتصادية الكبيرة.

إشكالية الدراسة: وما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي :

ما هو دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة ؟.

الفرضية الرئيسية:

يعتبر معالجة مؤشرات التكاليف الخفية عند بداية ظهورها أحسن طريقة للتحكم فيها وبالتالي تنخفض

التكاليف الناتجة عنها، مما يسمح للمؤسسة بتحسين ميزتها التنافسية.

الأسئلة الفرعية: إن الإجابة عن السؤال الرئيسي يقودنا إلى طرح أسئلة فرعية أخرى مكملتها وهي:

✓ ما هي مسببات ومؤشرات التكاليف الخفية في المؤسسة ؟.

✓ ما هو تأثير مؤشرات التكاليف الخفية على الميزة التنافسية للمؤسسة ؟.

✓ ما هو واقع تعامل المؤسسة محل الدراسة مع مؤشرات التكاليف الخفية ؟.

الفرضيات الفرعية: إن الإجابة عن هذه الأسئلة الفرعية يقودنا بالضرورة لوضع الفرضيات التالية:

◀ يعتبر التدريب والتكوين من أهم الأساليب لامتصاص مسببات التكاليف الخفية.

◀ تساعد ظروف العمل الجيدة على زيادة الرضا الوظيفي، وبالتالي زيادة الإنتاجية.

◀ التسيير الاستراتيجي للتكلفة يساعد في التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية مما يؤدي إلى تحسين الميزة

التنافسية للمؤسسة محل الدراسة.

أهمية الدراسة:

تكتسي الدراسة أهمية كبيرة تتمثل في التعريف بموضوع حديث وهو التكاليف الخفية، وله علاقة

بمباشرة بالميزة، وهذا ما يظهر جليا في عدم قدرة المؤسسات الوطنية منافسة المؤسسات الأجنبية بسبب ارتفاع

سعر تكلفة منتجاتها، والتي تمثل مؤشرات التكاليف الخفية نسبة معتبرة منها.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى ما يلي:

◀ التعريف بالتكاليف الخفية ومعرفة مسبباتها.

◀ إبراز مؤشرات التكاليف الخفية ومدى تأثيرها على أداء المؤسسة.

◀ معرفة مسببات التكاليف الخفية ومحاولة التحكم في مؤشراتنا بهدف تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة.

الدراسات السابقة: من بين الدراسات التي تناولت الموضوع بشكل مباشر وجوهري ما يلي:

دراسة بعنوان: " التكاليف الخفية وتأثيرها على أداء المؤسسة "، للطالب كواشي مراد، وهي عبارة

عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة سنة 2005/2004، وقد تناول هذا البحث في

القسم النظري مفهوم التكاليف الخفية وأسباب ظهورها، ثم تناول تقييم التكاليف الخفية، بينما تناول في

الفصل التطبيقي مؤسسة تريسفود: أدائها المالي ومحيطها الخارجي، ثم تناول دراسة التكاليف الخفية لقسم

منتجات التلحيم في مؤسسة تريسفود، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

✓ أصبح حساب التكاليف الخفية يشكل رهان من شأنه أن يؤثر على مستوى أداء المؤسسة.

✓ تقييم التكاليف الخفية يسمح بتحسين أداء المؤسسة.

✓ تقييم التكاليف الخفية يسمح بتفسير الفروقات بين الأداء المطلوب والأداء الفعلي للمؤسسة.

دراسة بعنوان: " تقييم التكاليف الخفية "، للطالبة منيرة بن أودينة، وهي عبارة عن مذكرة ماجستير

في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، سنة 2010/2009، وقد تناولت في الفصل الأول التكاليف الخفية

التحليلي الاجتماعي والاقتصادي، ثم تناولت في الفصل الثاني مؤشرات التكاليف الخفية، ثم تناولت في

الفصل الثالث تقييم التكاليف الخفية، وتناولت في الفصل الرابع تقييم التكاليف الخفية في شركة سيليس

الدولية للزجاج، وتوصلت الباحثة إلى عدة نتائج أهمها:

✓ خسائر التشغيل تحدث بالأساس نتيجة تدهور ظروف الحياة المهنية.

✓ بالرغم من اكتشاف التكاليف الخفية فإن عملية تقييمها ظلت مشكلة تحتاج إلى حل خاصة في ظل

غياب أدوات القياس الملائمة.

✓ المؤسسة تتحمل عدة تكاليف (الأجر والوقت الزائد) لكن يجب حصرها في التكاليف الخفية.

✓ تطبيق مؤشرات التكاليف الخفية نظريا أمر سهل لكن في أرض الواقع ليس بالأمر السهل.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يلي:

- ✓ معالجة موضوع التكاليف الخفية من زوايا مختلفة مع اختلاف الحدود الزمانية والمكانية.
- ✓ التطرق إلى دراسة مسببات ومؤشرات التكاليف الخفية وعلاقتها بالميزة التنافسية للمؤسسة.
- ✓ إمكانية تعميم النتائج على منتوجات المؤسسة محل الدراسة.

منهجية الدراسة:

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، بالإضافة إلى منهج دراسة حالة مدعمة باستبيان لتوضيح مضمون المقياس الاجتماعي والتنظيمي عند ترجمة مؤشرات التكاليف الخفية إلى مبالغ مالية في الجانب التطبيقي.

محاور الدراسة: قصد الامام بالموضوع قدر الامكان قسمنا دراستنا إلى ثلاث محاور أساسية وهي:

- ✓ المحور الأول: التكاليف بشكل عام.
- ✓ المحور الثاني: التكاليف الخفية ومؤشراتها.
- ✓ المحور الثالث: الميزة التنافسية.
- ✓ المحور الرابع: دراسة حالة مؤسسة سانياك بسطيف.

2. مفاهيم عامة حول التكاليف

تعتبر التكاليف من بين العناصر التي تؤثر على تنافسيتها، وحسب بورتر فإن المؤسسة التي تتحكم في تكاليفها بشكل جيد مقارنة بالمؤسسات المنافسة هي التي تمتلك ميزة تنافسية أكبر.

1.2 تعريف التكاليف:

وهي عبارة عن مجموعة من الأعباء والمصاريف التي تعبر عن بلوغ مستوى معين وفي مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها للزبون، وتعرف التكلفة على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل. (نور، 1996، صفحة 36).

كما تعرف على أنها تعبير عن القيمة النقدية التي تدفع للحصول على سلعة أو خدمة بهدف الحصول على حيازته وملكيته. (raimbault, 1996, p. 09)

وتعرف أيضا بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض

المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين. (راضي، 2008، صفحة 18)
ومما سبق يمكن القول أن التكاليف عبارة عن مجموع ما تتحمله المؤسسة قصد الحصول على خدمة أو سلعة معينة خلال فترة زمنية محددة ويتم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة.

2.2 خصائص التكاليف:

وتتميز التكلفة بثلاثة خصائص أساسية وهي: (Claude Alazard, 2010, p. 48)

- ◀ نطاق التكلفة: ويشمل على ما يلي: (الوظيفة، وسيلة الاستغلال ومركز المسؤولية).
- ◀ توقيت الحساب: وتشمل نوعين من التكاليف وهي: التكلفة التاريخية والتكلفة المحددة مسبقا.
- ◀ المحتوى: ويمكن حساب التكلفة إما عن طريق دمج جميع التكاليف لمختلف مصالح المؤسسة، أو جزءا منها فقط.

3. التكاليف الخفية، تعريفها، أسبابها ومؤشراتها

يعود دراسة التكاليف الخفية إلى المدرسة السيسولوجيا الاقتصادية حيث أظهرت هذه المدرسة جانب أغفلته المدارس السابقة، حين كشفت على عامل لم يؤخذ في الحسبان ولا يمكن تقييمه ألا وهو التكاليف الخفية، إذ بإغفال الاعتبار المهنية للعمال ستعرض المنشأة إلى اختلالات في الوظائف تنجم عنها آثار الغيابات، حوادث العمل، تعاقب للموظفين، نقص النوعية، انحرافات في الإنتاج... الخ، هذه المؤشرات لا يمكن حسابها بأدوات التسيير المعمول بها: (درحمون، 2005، صفحة 15)

1.3 تعريف التكاليف الخفية:

ويمكن تعريف التكاليف الخفية على أنها تلك التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظام المعلومات المستعملة في المؤسسة، والمتمثلة في كل من الميزانيات التقديرية، جدول حسابات النتائج، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة... الخ. (H.Savall, 1989, p. 123).

وتعرف أيضا بأنها التكاليف التي لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح، مثل تكلفة التدريب، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية، فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات، مما يجعل التكلفة الوحودية ترتفع. (ساحل، 2004، صفحة 66)

فالتكاليف الخفية هي ما تتحمله المؤسسة ويؤثر في أدائها بشكل مباشر لكن في المقابل لا يوجد لها أي أثر أو افصاح عنها في قوائمها المالية، وتظهر في صور عديدة أهمها: الفرصة الضائعة بسبب انخفاض الانتاجية، إهدار المواد الأولية نتيجة نقص الخبرة بسبب دوران العمل، الغيابات... الخ.

2.3 أسباب نشوء التكاليف الخفية:

وحسب هنري سافال هناك خمسة أسباب تؤدي إلى نشوء التكاليف الخفية وهي:

1.2.3 ظروف العمل السيئة:

إن ظروف العمل المختلفة السائدة في المؤسسة تؤثر بطريقة مباشرة على أداء أي مؤسسة سواء بالإيجاب أو بالسلب، وهذا ما أكده الخبراء والمختصين حول مدى تأثير ظروف العمل على أداء الأفراد، وظروف العمل هي قبل كل شيء ذات طبيعة مادية كالإضاءة والضوضاء الحرارة وكذلك ذات طبيعة سيكولوجيا ومعنوية كالعلاقات الأفقية مع باقي العمال والعلاقات العمودية مع السلم الإداري. (أودينة، 2010، صفحة 29)

2.2.3 سوء تنظيم العمل:

ويقصد بتنظيم العمل تحديد أوجه النشاط المختلفة التي يتطلبها تحقيق أهداف المؤسسة، وتجميعها في شكل إدارات ومراكز عمل، مع تحديد الروابط بينها وبين السلطات المخولة لكل منها لأداء الأنشطة المطلوبة والمسؤوليات المقابلة لهذه السلطات وتصميم قنوات الاتصال لتدفق المعلومات بين الإدارات ومراكز العمل. (كواشي، 2005، صفحة 27)

ويمكن التعرف على مواصفات تنظيم العمل من خلال معرفة ما يلي: (Everett, 1969, p. 89)

- ✓ مدى مرونة التنظيم واستجابته للمتغيرات ومدى تكامل الوظائف.
- ✓ مدى المركزية واللامركزية، وانعكاس ذلك على الأداء.
- ✓ مدى التجانس والتوازن في توزيع المهام والأعباء بين وحدات التنظيم.
- ✓ مدى توافق التنظيم مع نمط التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج.
- ✓ مدى اعتماد التنظيم على العمل الفردي أو العمل الجماعي.

✓ مدى إسناد الوظائف للأفراد في التنظيم (الكفاءة أو الأقدمية مثلا).

3.2.3 ضعف الاتصال:

إن ضعف الاتصال يؤدي إلى ظهور التكاليف الخفية، ويعرف الاتصال على أنه تبادل المعلومات

وإرسال المعاني، وهذا جوهر عمل المؤسسة. (Bessier, 1980, p. 68)

ولكي ينجح الاتصال ينبغي أن يركز على المبادئ التالية: (Chaminade, 2005, pp. 174-176)

✓ الإصغاء والاستماع.

✓ توفير الطمأنينة والرضا.

✓ تخفيض الضجيج مع احترام آراء العمال والأخذ بها.

✓ قول الحقيقة وجعل الاتصال شخصيا، فقد يحمل الاتصال طابع السرية والخصوصية.

5.2.3 ضعف التدريب:

يشكل التدريب الطرف الرئيسي الذي تبنى عليه رهانات النجاح أو الفشل في أي مؤسسة اقتصادية،

ويعرف التدريب على أنه الجهد المنظم والمخطط له لتزويد الموارد البشرية في المنظمات بمعارف معينة وتحسين

وتطوير مهاراتها، وتغيير سلوكها واتجاهاتها بشكل إيجابي يؤدي إلى تحسين الأداء في المنظمة. (إبراهيم،

2003، صفحة 103).

4. مؤشرات التكاليف الخفية

صنف هنري سافال مكونات التكاليف الخفية إلى خمسة مؤشرات أساسية وهي:

1.4 الغياب:

ويقصد به الظاهرة التي يشكّلها عدم وجود العامل عن مكان العمل في الوقت الذي يفترض أن

يكون موجودا، ويحسب معدل الغياب بالعلاقة الآتية: (Chaminade, 2005, p. 107)

$$\text{معدل الغياب} = (\text{عدد أيام العمل الضائعة} / \text{عدد أيام العمل العادية}) \times 100$$

2.4 حوادث العمل:

وحسب المادة 12 من قانون رقم: 83 / 13 المؤرخ في: 1983/07/02 المتعلق بحوادث العمل

دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة: مؤسسة سانياك سطيف

والأمراض المهنية، يعتبر حادث عمل كل حادث يقع للعامل أثناء تأدية عمله عند القيام بمهمة طبقا لتعليمات صاحب العمل، وأنجرت عنه إصابات بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ وخارجي، ويعتبر أيضا حادث عمل الحادث الذي يقع أثناء المسافة التي يقطعها المؤمن للذهاب إلى العمل أو الإياب منه.

3.4 دوران العمل:

ويعرف دوران العمل على أنه التغيير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة. (المواري، 2005، الصفحات 103-104)، ويتسبب دوران العمل في تحمل المؤسسة لتكاليف إضافية، ويحسب بالعلاقة الآتية: (Chaminade, 2005, p. 106)

$$\text{معدل دوران العمل} = (\text{عدد العمال المغادرون} / \text{عدد العمال}) \times 100$$

4.4 نقص الجودة (اللاجودة):

هناك عدة تعاريف في تحديد مفهوم الجودة، واللاجودة هي عكس الجودة ويمكن تعريفها على أنها نقص أداء المنتج عن متطلبات الزبون. (تغلابت، 2003، صفحة 15)

5.4 نقص الإنتاجية:

تعتبر الإنتاجية معيارا لقياس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها ويعبر عنها بالنسبة بين المخرجات والمدخلات، وتعرف الإنتاجية على أنها العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية (لإنتاج سلعة أو خدمة) وبين الناتج من تلك العملية. (السلمي، 1994، صفحة 20)

5. الميزة التنافسية

تعتبر الميزة التنافسية من أهم العناصر التي تسعى كل مؤسسة لاكتسابها باستعمال مختلف الأساليب والطرق، سعيا منها على تحقيق أكبر ربح ممكن واكتساب أكبر حصة في السوق.

1.5 تعريف الميزة التنافسية:

الميزة التنافسية هي توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا. (Porter, 1993, p. 48)

2.5 أنواع الميزة التنافسية:

ميز بورتر نوعين من الميزة التنافسية وهما: (Porter, 1993, p. 85)

1.2.5 ميزة التكلفة الأقل:

يمكن لمؤسسة ما أن تمتلك ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيرتها لدى المنافسين.

2.2.5 ميزة التميز:

تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها، وحتى يتم الحصول على هذه الميزة يستند إلى عوامل تدعى بعوامل التفرد.

وتنحصر الأسس العامة لبناء الميزة التنافسية في أربعة عوامل وهي: (بودحوش، 2008، صفحة 26)

❖ الجودة المتميزة

❖ رد الفعل المتميز اتجاه حاجات الزبون

❖ الكفاءة المتميزة

❖ التجديد

وينبغي على المؤسسة أن تكون دائما يقظة وأن تساير مختلف التغيرات خاصة العناصر التالية:

◀ **اليقظة التكنولوجية:** تعد اليقظة التكنولوجية عنصرا مكونا لليقظة الاستراتيجية، فهي تشير إلى الجهود المبذولة وكذا الوسائل المسخرة بهدف الكشف عن كل التطورات الحاصلة في ميدان التقنيات والتكنولوجيات،

والتي تم المؤسسة حاليا أو مستقبلا. (pateyron, 1998, pp. 143-144)

◀ **اليقظة التنافسية:** ويتعلق الأمر بالمتابعة الدقيقة والمستمرة لتحركات المنافسين، حتى يتم فهم سلوكهم واستباق المستقبل، ويتم ذلك من خلال جمع المعلومات سواء كانت كمية أو نوعية.

6. دراسة حالة: مؤسسة سانياك بسطيف

1.6 تعريف مختصر بالمؤسسة:

تأسست المؤسسة في: 01 جانفي 2002 ويتواجد مقره بعين الكبيرة بسطيف، وذلك في إطار إكمال مخطط إعادة الهيكلة الممتد من 1996 إلى 2000 ويتمثل نشاطه الرئيسي في: الإنتاج والتطوير

والتسويق منتجات الصنابير ويبلغ رأسمال الفرع ب: 806.500.000,00 دج، ويتربع على مساحة إجمالية تقدر ب: 330000 م² منها مساحة مبنية تقدر ب: 55000 م²، ويتمثل في منتج التشكيلة الأساسية المتمثل في منتج الحنفيات، وتبلغ الطاقة الإنتاجية 1500 طن في السنة، وهي كمية كافية لتغطية احتياجات 120 ألف مسكن في السنة.

وسنركز دراستنا على منتج "Robinet gaz A B. sphérique mural 10" والذي ينتمي إلى فئة تشكيلة Robinets à Gaz، كما أننا سنركز دراستنا على الورشات التي يمر عليها المنتج محل الدراسة، وكان سبب اختيارنا لهذا المنتج دون غيره للأسباب التالية:

✓ طبيعة نوع المنتج الذي يتميز بالاستهلاك الواسع (التناسب مع القدرة الشرائية للمستهلكين)، والذي يمثل حوالي 58% من رقم أعمال المؤسسة.

✓ سهولة الوصول إلى المعلومة بسبب التعاون الجيد الذي التمسناه من طرف رئيس الورشة.

✓ تجانس خصائص الورشة مع الورشات الأخرى.

ولقد اعتمدنا في دراسة التكاليف الخفية على طريقة **S.O.F** وهي اختصار للطريقة التي اقترحها هنري سافال (**Social; Organisation; Financier**) في معهد ISEOR، وهذه الطريقة الشاملة تركز على ثلاثة مقاييس وهي:

❖ **المقياس الاجتماعي:** ويكون مصدر الحصول عليها عند دراسة حالة عن طريق الملاحظة وأسلوب الاستقصاء، بالإضافة إلى أسلوب الاستبيان.

❖ **المقياس التنظيمي:** ويكون مصدره من تحليل المعطيات (إحصائيات، تقارير... الخ) لمعرفة الجوانب الكمية للاختلال الوظيفي في المؤسسة محل الدراسة.

❖ **المقياس المالي:** ويكون مصدره من خلال حساب المبالغ المالية المتعلقة بضبط ومعالجة الخلل الوظيفي مثل: ضياع الوقت، نقص الإنتاج، الساعات الإضافية... الخ.

2.6 دراسة مؤشرات التكاليف الخفية في المؤسسة

وللوقوف على قيمة التكاليف الخفية في هذه المؤسسة وبالضبط ورشات الإنتاج المعنية بإنتاج منتج

محل الدراسة، قمنا بدراسة كل مؤشر على حدى باعتبار أن مجموع المؤشرات الجزئية تشكل مجموع التكاليف الخفية.

1.2.6 دراسة التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب: وسنعمد على طريقة SOF وهي:

المقياس الاجتماعي: ويعتمد على أسلوب التحليل ومعرفة الأسباب، لذا قمنا بالتقرب من العمال والبحث عن تفسير منطقي لظاهرة الغياب فاعتمدنا على طريقة الاستبيان باعتبارها الأنسب، حيث اشتملت على مجموعة من الأسئلة وزعت على 80 عامل، وكانت على النحو التالي:

الجدول 1: يبين أسباب الغياب لعمال الورشة

النسبة %	العدد	السبب
45	36	أسباب شخصية (المسؤولية العائلية، التزامات أخرى)
25	20	نمط الإشراف والقيادة
30	24	انخفاض الأجر ونقص التحفيز
% 100	80	المجموع

المصدر: تفرغ الاستبيان

من خلال الجدول يتبين لنا أن أهم أسباب الغياب والتي تقدر بنسبة 45% هي أسباب شخصية واجتماعية، كما بلغت مجموع الأيام الضائعة بسبب الغياب 166 يوم في السنة. المقياس التنظيمي: ويتمثل في مختلف الإجراءات المتخذة والتي من شأنها معالجة الخلل للحفاظ على السير الحسن للمؤسسة، ومن بينها ما يلي:

- ✓ الصرامة في احترام العمل وتشديد الصرامة في حالة الغيابات غير مبررة والمتكررة.
- ✓ الاعتماد على الساعات الإضافية.
- ✓ تعويض العامل الغائب بعامل متعدد الاختصاصات.
- ✓ تحويل داخلي لبعض العمال من الورشات التي تتشابه العملية الإنتاجية.

المقياس المالي: وهو عبارة عن ترجمة نقدية لتكاليف المعالجة وإجراءات ضمان السير العادي للعمل للحفاظ على كمية الانتاج النظرية، ونلخصها في الجدول الموالي.

الجدول 2: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب

المبالغ دج	عناصر التكلفة
519.925,28 دج	ساعات إضافية: 166 يوم X 8 ساعات = 1328 ساعة وهذا يتسبب في تكلفة تقدر ب: 1328 ساعة X 223.72 دج X 175%.
135.180,57 دج	اشتراكات الضمان الاجتماعي: تقدر بتكلفة الساعات الإضافية مضروبة في 26%.
597.600,00 دج	نقص الإنتاجية: (عدد وحدات الإنتاج النظرية 10 وحدات لكل عامل يوميا) نقص الإنتاج ب 1660 وحدة بمماش ربح وحدوي ب 360.00 دج
1.252.705,85 دج	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تم حساب تكلفة الساعات الإضافية ونقص كمية الانتاج كما يلي:

[متوسط الأجر القاعدي / (22 يوم عمل X 8 ساعات)] X متوسط تكلفة الساعات الإضافية

ومنه: [22500 دج / (22 يوم عمل X 8 ساعات)] X 175% = 223.72 دج.

نقص كمية الانتاج = 166 يوم غياب X 10 وحدات = 1660 وحدة تامة الصنع.

2.2.6 دراسة التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل

المقياس الاجتماعي: واستنادا لهذا المقياس يقتضي الاعتماد على الاستبيان بغرض معرفة أسباب حوادث

العمل التي تسببت في 282 ساعة ضائعة، ويمكن تلخيصها وفق الجدول الموالي:

الجدول 3: يبين أهم أسباب حوادث العمل في الورشة

النسبة المئوية	العدد	السبب
15	12	نقص التدريب وعدم القدرة على مواكبة التكنولوجية.
51.25	41	نقص الصيانة الدورية.
33.75	27	ظروف عمل غير آمنة كتنقص وسائل الحماية... الخ.
100%	80	المجموع

المصدر: تفرغ الاستبيان

من خلال الجدول يتبين لنا جليا أن ظروف العمل غير الأمانة ونقص الصيانة الدورية تمثل أهم أسباب

وقوع حوادث العمل في المؤسسة.

المقياس التنظيمي: ويتمثل في مختلف إجراءات المعالجة، فبالإضافة إلى إجراءات العمليات التحسينية

والتعليمات المختلفة، فإن الورشة تقوم باتخاذ إجراءات عديدة تتمثل في ما يلي:

✓ الحرص على توفير الجو المناسب للعمل من وسائل العمل والحماية.

✓ تدريب ومتابعة العمال الجدد.

✓ نقل وإسعاف العامل المصاب والقيام بترتيب الإجراءات الإدارية لدى ص. و. ت. إ. CNAS

✓ تشكيل فرقة متخصصة لمعاينة الآلات قبل استخدامها.

المقياس المالي: ويمكن تلخيص تكلفة حوادث العمل لسنة 2018 من خلال الجدول التالي:

الجدول 4: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل

المبالغ دج	عناصر التكلفة
110.405,82 دج	ساعات إضافية 282 ساعة ضائعة X 223,72 دج X 175% =
28.705,51 دج	تكلفة الضمان الاجتماعي = 110.405,82 دج X 26 %.
31.000,00 دج	مصاريف متعلقة بنقل العمال المصابين وتقديم الإسعافات الأولية له.
126.900,00 دج	نقص الانتاجية (282 ساعة / 8 ساعات) X 10 منتجات تامة الصنع X 360.00 دج
297.011,33 دج	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

وللإشارة فان مبلغ مصاريف نقل العامل المصاب تم حسابه كما يلي:

(عدد عمال الورشة المصابين/ عدد العمال الإجمالي المصابين في المؤسسة) X تكلفة العلاج الإجمالية

3.2.6 دراسة التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل

يعتبر دوران العمل ظاهرة تعاني منها معظم المؤسسات الجزائرية، وهذا يعود أساسا إلى نقص الرضا

الوظيفي لدى العامل الجزائري.

المقياس الاجتماعي: إن الورشة محل الدراسة تعرف دوران في حجم العمالة يقدر ب07 عمال في سنة 2018 لأسباب مختلفة، ولمعرفة سبب مغادرة العمال للمؤسسة، اعتمدنا على أسلوب الاستبيان وكانت على النحو التالي:

الجدول 5: يبين أهم أسباب دوران العمل في الورشة

النسبة المئوية	العدد	الأسباب
8.75	07	عدم استقرار منصب العمل (بسبب نظام التعاقد، وصيغة عقود ما قبل التشغيل)
11.25	09	التخوف من المستقبل (إفلاس، خصوصية... الخ)
11.25	09	نمط الإشراف والقيادة
51.25	41	ضعف الأجر
17.50	14	ضغوطات العمل ونقص التحفيز
%100	80	المجموع

المصدر: تفرغ الاستبيان

ومن خلال الجدول يتبين أن ما نسبته 51.25 % من عمال الورشة ترجع سبب دوران العمل إلى ضعف الأجر، إذ يعتبر مستوى الأجر من أهم العوامل التي يركز عليها العامل.

المقياس التنظيمي: ويتمثل في مختلف الإجراءات المتخذة والتي من شأنها معالجة الخلل للحفاظ على السير الحسن للمؤسسة، ومن بين الإجراءات التنظيمية المطبقة في المؤسسة ما يسمى بتطهير مدونة مناصب العمل حيث ينص على تحديد كل منصب عمل في المدونة حيث أتيحت الفرصة لإنجاز بطاقة وصفية تحتوي على التوضيحات التالية:

- ❖ التسمية الصحيحة لمنصب العمل.
- ❖ تحديد الفئة، القسم، ومنحة التعويض.
- ❖ تحديد المهام الأساسية ووصف المهام..
- ❖ تحديد متطلبات منصب العمل.
- ❖ كيفية تقييم أداء العامل.

أما من الناحية الإجرائية لمعالجة مشكل دوران العمل فهي:

- ❖ توظيف عمال جدد وهنا يظهر أيضا مشكل التنبؤ بعدد العمال الذين يرغبون في المغادرة.
- ❖ التحويل الداخلي لبعض الأفراد.
- ❖ الاعتماد على الساعات الإضافية.

المقياس المالي: وهو عبارة عن الترجمة النقدية لإجراءات معالجة الخلل الوظيفي، حيث يقدر دوران العمل ب 7 عمال لسنة 2018 مما نتج عنها تكاليف خفية كما يبينها الجدول التالي:

الجدول 6: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل

المبلغ	مصدر التكلفة
158.236,98 دج	تكلفة تكوين العامل الجديد. (2.350.949,48 دج / 104 عامل) X 07 عمال.
609.840,00 دج	نقص الإنتاجية (10 وحدات - 9 وحدات) X 7 عمال X 360,00 دج X 22 يوم X 11 شهر
768.076,98 دج	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تم حساب تكلفة تكوين العامل الجديد كما يلي:

(تكلفة التكوين السنوية / العدد الإجمالي للعمال المكونين) X عدد عمال الورشة المكونين.

مع العلم أن العامل الجديد ينتج 09 وحدات فقط بسبب نقص الخبرة.

عدد أيام العمل الفعلية في الشهر 22 يوم والعامل له حق شهر كعطلة سنوية، وبالتالي يعمل 11 شهر

4.2.6 دراسة التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الجودة

وتنشأ عن اللاحقة عيوب التصنيع، البقايا والفضلات وبالتالي فهي تؤثر بصورة كبيرة على تنافسية

المؤسسة.

المقياس الاجتماعي: اهتمت مؤسسة سانياك بالجودة حيث تحصلت على علامتين للجودة وهما علامة

(تاج) الجزائرية وشهادة (ISO 9001) اعترافا بالجودة التي تتميز بها منتجات المؤسسة والسمعة الحسنة

لدى الزبائن، فالرغم من الجودة التي تميز منتجات المؤسسة، إلا أن هذا لا يعني عدم وجود الالاجودة الذي يظهر في إعادة تصنيع بعض المنتجات وشكاوى بعض الزبائن.

وكما يمكن أن نميز الحالات الآتية للمنتجات المعيبة:

✓ إعادة إصلاحها وهذا ما يتطلب تكاليف أخرى لإعادة التصنيع (يد عاملة ومصاريف الإتمام).

✓ بيعها على حالها وبسعر أقل.

✓ رميها وهذا ما قد يتسبب في مصاريف أخرى (مصاريف النقل والرمي).

المقياس التنظيمي: ويتمثل في مختلف الإجراءات المتخذة والتي من شأنها معالجة الخلل للحفاظ على السير

الحسن للمؤسسة، ومن بين الإجراءات التنظيمية المتخذة على مستوى الورشة هي:

✓ تكثيف وتفعيل دور خلية مراقبة الجودة لتفادي تكرار عيوب التصنيع مستقبلا.

✓ العمل على ضرورة اكتشاف المنتجات المعيبة في بداية العملية الإنتاجية.

✓ التدريب والتكوين المستمر للعمال والتقنيين.

✓ السعي والسهر على توفير ظروف العمل الجيدة.

المقياس المالي: تقدر عدد الوحدات المعيبة في الورشة محل الدراسة ب 3109 وحدة من أصل 183920

وحدة تامة الصنع وهو ما يمثل نسبة 1,69 %، كما تقدر المرتجعات من طرف العملاء بنسبة 0,27 %

وذلك بسبب بعض العيوب الخفية التي تظهر بعد البيع، فهي بالنسبة للمؤسسة تعتبر منتجات معيبة يتم

إعادة إصلاحها وتقدر نسبة إعادة التصليح من المرتجعات بحوالي 98,64 % وهذا راجع لقدرة الورشة

على تدارك هذه العيوب التقنية.

ومما سبق يمكن حساب تكاليف الخفية الناتجة عن الالاجودة حسب الجدول التالي:

الجدول 7: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الالاجودة

المبالغ	عناصر التكلفة
300.000,00	3109 وحدة منتجة معيبة والتي تمثل 1,69 % من المنتجات التامة الصنع تم إصلاحها.

50.000,00	0.27% مرتجعات من الزبائن تم إصلاح 98.64% منها، مما كلف الورشة مصاريف إضافية متعلقة بالإتمام والرقابة.
522.720,00	نقص الانتاجية: 03 عمال من أصل 80 عامل، تحولوا إلى مهمة الرقابة على المنتج، وتم تعويضهم بعاملين آخرين مما أدى إلى نقص الإنتاجية بسبب نقص الخبرة. (10- 8 وحدات) X 3 عمال X 22 يوم X 11 شهر X 360,00 دج.
872.720,00	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الالاجودة

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول اعتمدنا على معيارين لحساب تكاليف الخفية الناتجة عن الالاجودة وهما:

- ❖ معيار خطر ضياع الزبائن بسبب الالاجودة مع تحمل المؤسسة لتكاليف المعالجة.
- ❖ معيار نقص القيمة السوقية للمؤسسة (شهرة وسمعة المؤسسة) بسبب الالاجودة.

5.2.6 دراسة مؤشر التكاليف الخفية الناتجة عن نقص في الإنتاجية

تعاني معظم المؤسسات الجزائرية من مشكل نقص الانتاجية ويظهر جليا في عدم الوصول إلى مستوى

الإنتاج المعياري المخطط له مسبقا.

المقياس الاجتماعي: بعض أسباب نقص الإنتاجية ظهرت لنا بعد المقابلة والملاحظة العينية ومنها:

- ✓ تعطل بعض الآلات خاصة القديمة منها مما يعني التوقف عن الإنتاج لفترة معينة.
- ✓ نقص التكوين الميداني مما أدى إلى ضعف الإنتاجية بسبب نقص الخبرة والمهارة بالشكل المطلوب.
- ✓ نقص الصيانة ومراقبة الآلات وهذا ما يؤدي إلى تعطل بعض الآلات.

المقياس التنظيمي: ويتمثل في إجراءات المعالجة للمحافظة على حجم الإنتاج المعياري، ومن بينها:

- ✓ زيادة ساعات إضافية وتقسيم المهام وتحديد المسؤوليات بدقة.
- ✓ القيام بصيانة دورية وتحسين المناخ الفيزيائي للعمل (التهوية، الإنارة، تخفيض الضجيج...الخ).
- ✓ الاستعانة برئيس فرقة العمل لتعويض العامل الغائب.
- ✓ الاعتماد على تبسيط العمليات الإنتاجية والترتيب الجيد للآلات.

المقياس المالي: والتي تمثل ترجمة نقدية لتكاليف المعالجة وللعلم تم حساب الانتاج المعياري كما يلي: (10)

دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة: مؤسسة سانياك سطيف

وحدات X 80 عامل X 22 يوم X 11 شهر) = 193600 وحدة تامة الصنع

والجدول الموالي يبين التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية.

الجدول 8: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية

المبالغ (دج)	عناصر التكلفة
3.484.800,00	تكلفة الفرصة الضائعة 183920 منتج منجز مقابل 193600 منتج معياري (إنتاج فعلي - إنتاج نظري) X هامش الربح الوحدوي (183920 وحدة - 193600 وحدة) X 360,00 دج.
(1.857.060,00)	طرح مجموع مبالغ نقص الإنتاجية للمؤشرات السابقة لتفادي تكرار المبالغ وهي: (مؤشر الغياب + مؤشر حوادث العمل + مؤشر دوران العمل + مؤشر لا جودة) = (522.720.00 + 609.840.00 + 126.900.00 + 597.600.00)
1.627.740,00	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية دج

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

وفي الأخير نلخص المؤشرات المتعلقة بإنتاج **Robinet gaz AB sphéque mural 10** خلال

سنة 2018 بشكل شامل وفق الجدول الموالي.

الجدول 9: ملخص شامل لجميع مؤشرات التكاليف الخفية

المبالغ دج	المؤشرات
1.252.705,85	مجموع التكاليف الخفية الناتج عن مؤشر الغياب
297.011,33	مجموع التكاليف الخفية الناتج عن مؤشر حوادث العمل
768.076,98	مجموع التكاليف الخفية الناتج عن مؤشر دوران العمال
872.720,00	مجموع التكاليف الخفية الناتج عن مؤشر الالاجودة
1.627.740,00	مجموع التكاليف الخفية الناتج عن مؤشر نقص الإنتاجية
4.818.254,16	المجموع الكلي للتكاليف الخفية

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج السابقة

7. تحليل النتائج:

كما سبق وبالاتماد على المبالغ الحقيقية المتعلقة برقم الاعمال والتكاليف الكلية ونتيجة الدورة على ميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة لسنة 2018، يتبين لنا تأثير التكاليف الخفية على الأداء المالي للمؤسسة من حيث:

❖ **انخفاض رقم الأعمال:** بسبب زيادة التكاليف (أي انخفاض الكميات المباعة بسبب ارتفاع السعر

نتيجة ارتفاع سعر التكلفة وتحسب كما يلي: (مجموع التكاليف الخفية/ رع) $100 \times$

ومنه $100 \times (112.475.107,07 / 4.818.254,16) = 4,28\%$ فبالرغم من النسبة

المغوية البسيطة إلا أنها تمثل تكلفة الفرصة الضائعة تقدر بحوالي 4.81 مليون دج، كان بوسع المؤسسة

أن تلبي بعض حاجياتها وتوفير السيولة أو تسديد بعض التزاماتها.

❖ **زيادة التكاليف الكلية للمؤسسة:** من خلال زيادة التكاليف الخفية إذ تمثل نسبة 4,09 % من

مجموع التكاليف لسنة 2018، أي $(117.735.103,99 / 4.818.254,16)$ دج) مما أثر سلبا

على أداء المؤسسة، والمتمثل في ضياع المؤسسة فرصة تعظيم الأرباح نتيجة ضعف قدرتها التنافسية

بسبب التكاليف الخفية.

❖ **انخفاض ربحية المؤسسة:** حيث حققت المؤسسة خسارة بقيمة 5.259.996,92 دج، إذ تمثل نسبة

التكاليف الخفية فيها 91,60 %، وهي نسبة معتبرة فلو استطاعت المؤسسة التحكم في مؤشرات

التكاليف الخفية لكان بإمكانها امتصاص الخسارة بنسبة 91,60 %.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى استخلاص النتائج التالية:

✓ المنافسة تركز على مدى قدرة المؤسسة على تخفيض تكاليفها، خاصة التكاليف الخفية من خلال

التحكم في مؤشراتها ومعالجة مسبباتها، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

✓ يكمن دور تدريب وتكوين العمال في تطوير مهاراتهم وقدراتهم، ويلعب دورا كبيرا في رفع كفاءتهم وزيادة

الإنتاجية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

✓ وجود علاقة طردية بين تحسين ظروف العمل وتوفير مناخ العمل المناسب، وبين زيادة الإنتاجية من

خلال زيادة الرضا الوظيفي للعامل مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الخفية وتحسين تنافسية المؤسسة، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

✓ التسيير الاستراتيجي للتكلفة يتطلب تكاثف الجهود لتتبع مسببات التكلفة، خاصة التكاليف الخفية التي لا يمكن اكتشافها بأدوات التسيير التقليدية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

8. خاتمة:

مما سبق يمكن القول أن أهم عنصر في المؤسسة الذي يساعدها على اكتساب ميزة تنافسية هو تخفيض تكاليفها خاصة التكاليف الخفية، لأنها لا تظهر في القوائم المالية لكن أثرها واضح على أداء المؤسسة، لذا وجب عليها معرفة مسبباتها ومتابعة مؤشرات العمل على معالجتها، وأن تعمل المؤسسة على تحسين ظروف العمل بهدف تحقيق الرضا الوظيفي، فبسبب ظهور التكاليف الخفية يعود إلى نقص الرضا الوظيفي للعامل، وما يترتب عنه من سلوكيات سلبية مثل: التغيب وزيادة دوران العمل... الخ.

وبناء على ما تقدم من استنتاجات، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نراها مناسبة وهي:

- ✓ ضرورة التخلي عن أساليب التسيير القديمة والاعتماد على طرق حديثة في دراسة وتحليل التكاليف.
- ✓ ضرورة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية، والاسراع في معالجة الاختلال الوظيفي منذ البداية.
- ✓ ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري من كل النواحي والمستويات (تكوين، ترقية، تحفيز وتوفير ظروف العمل المناسبة... الخ)، مما سينعكس بشكل إيجابي على تحسين تنافسية المؤسسة.
- ✓ تحسين نمط الإشراف والقيادة وتقسيم المهام مما يسهل من تتبع أفضل لمؤشرات التكاليف الخفية.

9. قائمة المراجع:

- Bessier, G. (1980). organisation their integrating structure and behaving engle. usa: wood chiffs.
- Chaminade, B. (2005). RH & Compétences dans une démarche qualité. paris: éditions Afnor.
- Claude Alazard, S. s. (2010). Contrôle de gestion manuel et application., Paris: Dunod.
- Everett, E. (1969). The Economics of Development. usa: Irwin, inc.
- H.Savall, V. (1989). Maîtriser les coûts et les Performances cachés. Paris:

economica.

pateyron, E. (1998). la Veille stratégique. france: édition economica.

Porter, M. (1993). Avantage concurrentiel des Nations. france: édition inter.

raimbault, G. (1996). Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle.

Alger: édition Chihab.

أحمد نور. (1996). ، مبادئ المحاسبة المالية. بيروت: الدار الجامعية.

ديون عبد القادر وسويسي الهواري. (2005). أثر الخوصصة في الجزائر على وظيفة تسيير الموارد البشرية.

جامعة قاصدي مرباح ورقلة: مجلة الباحث العدد 3.

عبد الباري إبراهيم. (2003). تكنولوجيا الأداء في المنظمات. القاهرة مصر: .

عبد الغني تغلابت. (2003). تأثير الصيانة على تكاليف اللاجودة، مذكرة ماجستير.: جامعة باتنة.

عثمان بودحوش. (2008). تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية

الجزائرية، مذكرة ماجستير. الجزائر: جامعة سكيكدة.

علي السلمي. (1994). الإدارة الإنتاجية. القاهرة: مكتبة الإدارة الجديدة.

فاتح ساحل. (2004). التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية مذكرة ماجستير. جامعة الجزائر.

محمد سامي راضي. (2008). مبادئ محاسبة التكاليف . الاسكندرية مصر : الدار الجامعية.

مراد كواشي. (2005). التكاليف الخفية وتأثيرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير. جامعة قسنطينة.

منيرة بن أودينة. (2010). تقييم التكاليف الخفية. الجزائر: جامعة قسنطينة.

هلال درحمون. (2005). المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة

الإقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية. الجزائر: جامعة يوسف بن خدة.