



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم إقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم تجارية
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أهمية التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف
-دراسة حالة مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG-برج بوعريريج-

من إعداد الطالبين:

- حسان معمري - بلال نعيجي

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ مساعد أ	بليدة كاميلية
مشرفا	أستاذ محاضر ب	نسيمة عبد الواحد
مناقشا	أستاذ محاضر أ	عميروش بوبكر

السنة الجامعية: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

A decorative border of various colorful flowers, including sunflowers, red and pink roses, and purple flowers, surrounds the central text. Below the text is a stylized calligraphic flourish in purple, red, and yellow.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن إهتدى بهداه

إلى يوم الدين أما بعد

بعد الحمد والشكر لله الذي وفقني لإيجاز هذا العمل أهديه إلى:

أعز ما أملك في هذا الوجود، إلى من سهرت و تعبت لراحتي، إلى من فرحت لفرحي وحزنت لحزني إلى

أمي أمي أمي

إلى من أثار لي درب الحياة وكان السبب في وصولي إلى ما وصلت إليه إلى من علمني أن الصبر على

الأشياء سبيل الظفر بها إلى أبي

إلى من تقاسمت معهم هموم الدنيا وأفارحها، إلى من عشت معهم صدق المحبة والعطاء أخواتي وأولادهم

بن زين إلين، لعرابة محمد

إلى صديقي الذي تحمل معي عناء هذه المذكرة "حسان "

إلى الأستاذة التي تحملت معنا عناء هذه المذكرة "عبد الواحد نسيمة "

بلال



الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفي
الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، ووقفنا بإذنه في مسيرتنا الدراسية، ومذكرتنا كثرنا قطفناه نهديه
الى:

-أمي الغالية نبع المحبة والحنان

-زوجتي ورفيقة الكفاح في مسيرة الحياة

-أبي وله من الفضل ما يبلغ عنان السماء

-إخوتي وأخواتي وأولادهم وكل عائلتي الكريمة

- صديقي "بلال" الذي تعب معي في إنجاز هذه المذكرة

- الأستاذة "عبد الواحد نسيمة" التي إعنتت بنا حق العناء

- كل أصدقائي الذين أشهد لهم أنهم نعم الرفقاء

حسان



شكر وعرفان

الشكر الأول والأخير الى رب العرش الكريم

نتقدم بجزيل الشكر وخالص التقدير الى كل من ساعدنا في إنجاز هذه المذكرة وخاصة:

الأستاذة "عبد الواحد نسيمة" على مجهوداتها المبذولة ونصائحها وإرشاداتها القيمة التي لم تبخل بها علينا.

ولا ننسى ان نتقدم بالشكر الى كل عمال وأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة البشير الابراهيمي - برج بوغريج -

ونشكر عمال مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة **EMBAG** - برج بوغريج -

وبالتحديد مصلحة الموارد البشرية وورشات إنتاج العلب

كما أشكر أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل

وكل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل

للإجابة على الإشكالية المطروحة "هل يؤدي التحكم في التكاليف الخفية إلى تخفيض التكاليف في المؤسسة"، بناء على المؤشرات الخمس التي إقترحها الباحث الفرنسي "Henri Savall" والمتمثلة في: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، الالاجودة وفروق الإنتاجية، وهذا باستخدام طريقة (SOF) التي تقوم بعملية تحليل هذا النوع من التكاليف من عدة جوانب وهي: الإجتماعي، التنظيمي، المالي، وكانت هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG" - برج بوعريريج-، وتم تقييم هذا النوع من التكاليف لفترة ثلاث سنوات 2020-2021-2022، وتحملت المؤسسة ما قيمته 69609116.64 ج كتكاليف خفية خلال هذه الفترة، بتسجيل مؤشر الغياب أعلى نسبة حيث قدرت ب 77.82 % أما باقي المؤشرات كانت بنسبة ضئيلة.

الكلمات المفتاحية: التكاليف الخفية، تخفيض التكاليف، طريقة SOF، التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، الالاجودة، فروق الإنتاجية، مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG".

Résumé :

Cette étude visait à poser le problème de savoir si la maîtrise des coûts cachés conduit à une réduction des coûts dans l'organisation, sur la base des cinq indicateurs qu'il a proposés, qui sont : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du travail, le manque de qualité et les écarts de productivité, et ceci est fait en utilisant la méthode (SOF) qui effectue le processus d'analyse de ce type Les coûts sont sous plusieurs aspects, à savoir : sociaux, organisationnels et financiers Cette étude de terrain a été menée à l'Institut des Arts de l'Emballage et de l'Imprimerie « EMBAG» - Bordj Bou Arreridj - et ce type de coût a été évalué pour une période de trois ans 2020-2021-2022, et la Fondation a encouru un montant de 69609116.64 DZD comme coût caché pendant cette période, l'indice d'absence enregistrant le pourcentage le plus élevé, estimé à 77,82%, tandis que le reste des indicateurs étaient un petit pourcentage.

Les mots clés : Coûts cachés, réduire les coûts, route SOF, absentéisme, accidents du travail, rotation du travail, pas de qualité, écarts de productivité, Société des arts de l'emballage et de l'impression "EMBAG".

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
-	ملخص
-	قائمة المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري وأدبيات الدراسة	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار النظري للتكاليف
06	المطلب الأول: ماهية التكاليف
14	المطلب الثاني: ماهية التكاليف الخفية
24	المطلب الثالث: دور التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف
26	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
26	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
28	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
31	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
32	خلاصة
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG	
34	تمهيد
35	المبحث الأول: تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG
35	المطلب الأول: بطاقة فنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة
37	المطلب الثاني: نشاط وأهداف المؤسسة
38	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMPAG

41	المبحث الثاني: نتائج الدراسة تحليلها تفسيرها ومناقشتها
41	المطلب الأول: قياس الخفية لمؤشر الغياب
45	المطلب الثاني: مؤشر حوادث العمل ومؤشر دوران العمل
53	المطلب الثالث: مؤشر فروق الإنتاجية ومؤشر الجودة
63	خلاصة
64	خاتمة
67	قائمة المراجع
71	الملاحق
79	ملخص

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	قياس الإنتاجية	23
02	البطاقة الفنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG	36
03	عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة	37
04	أنواع الغياب في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG	41
05	غياب عن العمل في المؤسسة خلال السنوات من 2020 الى 2022	42
06	معدل الغياب بالمؤسسة خلال الفترة من 2020 الى 2022	43
07	حساب التكاليف الخفية الناتجة عن الغياب	44
08	الساعات المفقودة بسبب حوادث العمل	45
09	معدلات تكرار وخطورة حوادث العمل	46
10	حساب التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل	48
11	دوران العمل خلال الفترة 2020-2022	50
12	معدل دوران العمل خلال الفترة 2020-2022	50
13	التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل خلال الفترة 2020-2022	52
14	تطور إنتاج "علب الأدوية الخاصة بمجمع صيدال" خلال الفترة من (2020-2022)	53
15	عدد وحدات الإنتاج الغير محققة من "علب الأدوية الخاصة بمجمع صيدال" في المؤسسة خلال الفترة (2020-2022)	55
16	التكلفة الخفية لفروق الإنتاجية العمل خلال فترة (2020-2022)	55
17	التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2020	57
18	التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2021	58
19	التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2022	59
20	التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة خلال الفترة (2020-2022)	60
21	الجدول الشامل لحساب التكاليف الخفية للفترة (2020/2022)	61

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	العلاقة بين التكلفة والاصل والمصرف والخسارة.	01
09	مميزات التكلفة.	02
40	الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG.	03
54	تطور انتاج علب الأدوية الخاصة بمجمع صيدال.	04
60	التغير الحاصل في التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة من 2020 الى 2022.	05
62	أعمدة بيانية توضح قيمة التكاليف الخفية لمختلف المؤشرات للفترة (2022/2020)	06

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
72	مختلف الغيابات لسنة 2020	01
73	مختلف الغيابات لسنة 2021	02
74	مختلف الغيابات لسنة 2022	03
75	ملخصات الأجور (01)	04
76	ملخصات الأجور (02)	05
77	ملخصات الأجور (03)	06
78	معدل السعر الساعي الذي يتقاضاه العامل	07

مقدمة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية الأساس الذي يدور حوله أي اقتصاد، فهي تؤثر فيه وتتأثر به، ووجب عليها إنتهاج الطرق والأساليب التسييرية السليمة التي تحقق لها أداء جيد ومستوى منافسة ملائم يمكنها من زيادة أرباحها، وتحقيق توازنها المالي لذلك على المؤسسة سواء كانت تعاني من مشاكل أم لا، لن تتحكم في قواعد التسيير وتحسين وضعيتها المالية خاصة في ظل التحولات النوعية والحركية الدائمة التي تشهدها بيئة المؤسسة الإقتصادية، التي أصبحت تتميز بالتسارع والتعقيد، وذلك من خلال تحقيق الأهداف المسطرة بأقل التكاليف الممكنة، كما ان تخفيض التكاليف ينبغي ان يكون حاضرا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف، ولا يمكن الإستهانة أو إغفال أي مجال من مجالات هذا التخفيض لصغر قيمة تكاليفه، فالتخفيض المتكرر أو المستمر لبعض التكاليف الصغيرة قد يصبح في النهاية مبالغ كبيرة، وهذا ما يعرف بالتكاليف الخفية.

وقد ظهرت على يد الباحث الفرنسي "Henri Savall" وهو أول من درس هذا النوع من التكاليف في سنة 1976، حيث حلل مختلف الجوانب لها، الاجتماعية، التنظيمية والمالية، وهذا في العديد من المؤسسات باختلاف قطاعاتهم ونشاطاتهم، حيث إكتشف بعد العديد من الأبحاث والدراسات أن للسلوكات والتصرفات التي يظهرها الأفراد داخل المؤسسة أثر كبير في إنشاء هذا النوع من التكاليف.

أولا: إشكالية الدراسة

على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

هل يؤدي التحكم في التكاليف الخفية إلى تخفيض التكاليف ؟

- من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ماهي أسباب حدوث التكاليف الخفية ؟
- كيف تساهم مؤشرات التكاليف الخفية في التقليل من تأثير التكاليف الخفية على التكاليف الكلية ؟
- ماهي طرق وقوانين قياس وحساب هذه المؤشرات لتقييم التكاليف الخفية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

؟ EMBAG

ثانيا: فرضيات الدراسة

- للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة، تمت صياغة الفرضيات التالية:
- تحدث التكاليف الخفية عن عدم توفير المؤسسة لظروف حياة مهنية ملائمة لمواردها البشرية؛
- عند التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية يمكن التقليل من التكاليف الكلية؛

- يمكن الاعتماد على طريقة "SOF" والمؤشرات المقدمة من طرف "Henri Savall" لتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة.

ثالثا: أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية التكاليف بصفة عامة، والتكاليف الخفية بصفة خاصة، حيث تعتبر هذه الأخيرة من مستجدات محاسبة التسيير، إلا أن معظم المسيرين يجهلون وجودها، إلا أن التحكم فيها أصبح ضرورة للمؤسسة من خلال التحكم في مؤشراتها، وبالتالي فإن الكشف عن وجود التكاليف الخفية ومعرفة وتحديد الأسباب التي تؤدي الى نشوئها من شأنه توفير وفورات تكاليفية معتبرة لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار.

رابعا: أهداف الدراسة

- التعرف على التكاليف الخفية وعلى مؤشراتها؛
- محاولة الكشف عن مدى وجود التكاليف الخفية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG"؛
- محاولة لفت اهتمام مسيري المؤسسات إلى تأثير التكاليف الخفية على التكاليف الكلية للمؤسسة.

خامسا: حدود الدراسة

- حدود زمنية: تم إعداد هذه الدراسة في الموسم الجامعي 2023/2022، وقد تمت دراسة الحالة في الفترة الزمنية من 2020 الى 2022.
- حدود مكانية: تمت الدراسة في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG".

سادسا: منهجية الدراسة

من أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة وتأطيرها بشكل منظم بغية الوصول الى إجابات عن الأسئلة المذكورة سابقا، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة المطبق في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG".

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين: فصل نظري بعنوان الإطار النظري وأدبيات الدراسة، وتم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول بعنوان الأدبيات النظرية، أما المبحث الثاني بعنوان الدراسات السابقة، وفصل تطبيقي بعنوان دراسة ميدانية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG ، وتم تقسيمه أيضا الى مبحثين، المبحث الأول بعنوان تقديم مؤسسة التوظيف وفنون الطباعة EMBAG.

سابعاً: أسباب اختيار الموضوع

- حداثة الموضوع والعمل على مواكبة ومسايرة البحوث على المستوى العالمي؛
- محاولة لفت إهتمام مسيري المؤسسات إلى تأثير التكاليف الخفية على التكاليف الكلية؛
- إثراء طلبة العلم ومكتبتنا الجامعية بمثل هذه المواضيع في إطار البحث العلمي والتي - حسب معلوماتنا- مجهولة لدى البعض.

ثامناً: صعوبات الدراسة

- تتمثل أهم الصعوبات التي واجهناها أثناء إنجاز بحثنا في:
- جهل المسيرين تماماً بموضوع البحث؛
 - عدم تصريح المسؤولين المسيرين ببعض المعلومات مثل سعر البيع الوحدوي او تكلفة الوحدات المنتجة.

الفصل الأول:

الإطار النظري وأدبيات

الدراسة

تمهيد:

مهما كان نشاط المؤسسة فهي تسعى الى تخفيض تكاليفها، من أجل حفاظ على مكانتها التنافسية في السوق، وذلك من خلال إستغلالها لعدة أساليب يختلف كل أسلوب عن الآخر باختلاف الأهداف المسطرة، فمن هذه الأساليب البحث والتدقيق في التكاليف الخفية،

تعتبر التكاليف الخفية مصطلح حديث نسبيا وأول من تطرق إليه الباحث الفرنسي "Henri Savall" في سنة 1973، في نظريته المتعلقة بالمقاربة الاقتصادية والاجتماعية من خلال التحليل الاقتصادي والاجتماعي، والذي كان له دور هام في تسليط الضوء على التكاليف الخفية، ولذلك سنخصص هذا الفصل الى مبحثين، في المبحث الأول تناولنا ماهية التكاليف بصفة عامة والتكاليف الخفية بصفة خاصة، وماهي الأسباب التي تكمن وراء وجود تكاليف خفية ومؤشراتها وطرق حسابها وتقييمها، وتم التطرق في المبحث الثاني الى الدراسات السابقة ومقارنتها بدراستنا الحالية.

المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة

للتكاليف دور هام و مكان بارز في التحليل الاقتصادي، لأن العامل الأساسي الذي يكون وراء قدرة المؤسسة على عرض منتج ما في السوق هو تكاليف الإنتاج، ذلك لان انتاج أي سلعة يحتاج الى استخدام عوامل الإنتاج، ونظرا لندرة هذه الأخيرة فإن استخدامها يستلزم سعرا لها لتحديد تكلفة المنتج، وبناء على هذا سنتناول المفاهيم المختلفة للتكلفة والمفاهيم المتعلقة بها، وكذا مفهوم التكاليف الخفية وأسبابها وأهم مؤشراتهما. كما سيتم عرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع.

المطلب الأول: ماهية التكاليف

إن مفهوم التكلفة تطور مع تطور إحتياجات المحاسبين الإقتصاديين وأصبح هذا المصطلح يعطي معنى عام يختلف باختلاف الغرض الذي يستخدم من أجله والمجال الذي يستخدم فيه ومنه أصبح من الضرورة تعريف التكلفة بإضافة الصفة الدالة لها.

الفرع الأول: تعريف التكلفة

تعددت تعاريف التكلفة وإختلف الباحثين في تعريفها فمنهم من يعرفها من منظور محاسبي ومنهم من يعرفها من الناحية الإقتصادية.

تعرف التكلفة من منظور المحاسبة المالية أنها مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة إقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد أولية، الآت، بضاعة...) أو على شكل غير ملموس (أجور، اضاءة، إيجار...) ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كأن يتم الحصول على العنصر الإقتصادي نقدا أو بالإستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمؤسسة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديدتها بمقدار الزيادة في إلتزامات المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الإقتصادي على الحساب.¹

¹ تحليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2005، ص34

الفصل الأول:.....الإطار النظري وأدبيات الدراسة

وهي عبارة عن تضحية بموارد المؤسسة للحصول على غرض معين، وتشير التكلفة الى سعر شراء البضاعة، أو سعر الحصول على خدمة في أنشطة المؤسسة المختلفة.¹

ويمكن تعريف التكلفة بأنها قيمة الكمية التي يتأكد إستخدامها في عملية إنتاجية او خدمية معينة طبقا للمقررات المعتمدة لذلك.²

كما تعرف انها "تضحية اختيارية بموارد إقتصادية في سبيل الحصول على منفعة قد تكون حاضرة أو مستقبلية"، وتعرف التكلفة كذلك على أنها مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة الى حصول منفعة بمعنى أنه ليس بالضرورة تحقق منفعة من وراء هذه التضحية، بل على العكس قد تحدث خسارة، وفي هذه الحالة يمكن إعتبار الخسارة تكلفة وقد تكون هذه التضحية إما إجبارية كالضرائب و الرسوم أو السرقة أو حريق ..، وقد تكون إختيارية كالتبرعات.³

المحاسبون والإقتصاديين يتفقون على أن التكلفة هي التضحية، لكن يختلفون في أساس قياسها للنقد حيث أن الإقتصاديين يأخذون بعين الإعتبار التقلبات التي تحدث لقيمة النقود وما تتركه من أثر على تغير قيمة السلع والخدمات بينما المحاسبون يعتمدون مبدأ ثبات وحدة النقد.⁴

تقسم التكلفة إلى قسمين تكلفة غير مستنفذة وهي أصول المؤسسة وتكلفة مستنفذة إما ان تكون خسارة أي لايقابلها إيراد أو تكون مصروف إذا قابلها الإيراد.

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 26.

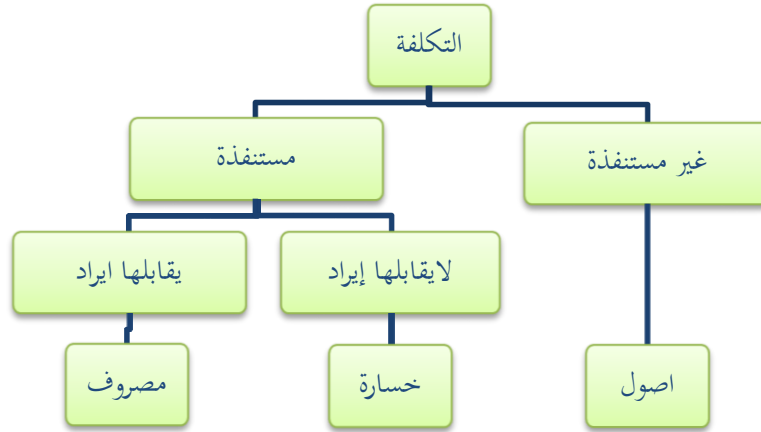
² عبد الخليم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الامل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2001، ص23

³ عبد الواحد نسيم، أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -، أطروحة دكتوراه

علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2021/2020، ص12.

⁴ عبد الواحد نسيم، المرجع نفسه، ص13

شكل رقم(01): العلاقة بين التكلفة والاصل والمصرف والخسارة



المصدر: عبد الواحد نسيمية، أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2021/2020، ص14.

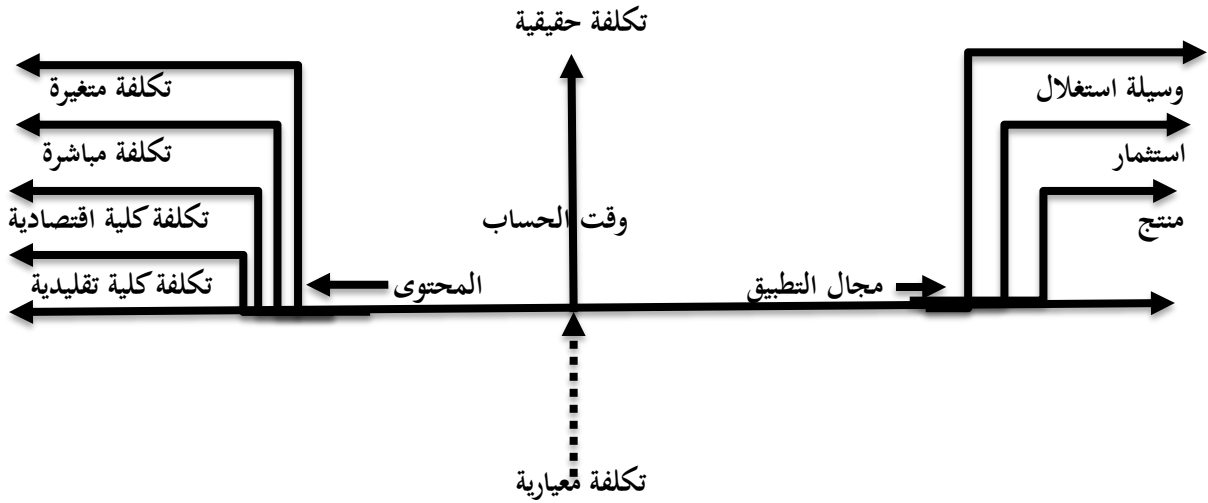
- الملاحظ من خلال التعريفات السابقة ورود مصطلحات مشابهة للتكاليف منها المصرف، العبي، الأصل والخسارة، وإزالة الغموض والخلط بين هذه المفاهيم فمن الضروري إلقاء نظرة على العناصر التالية:¹
- الأصل: يعبر عن منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها وحدة اقتصادية معينة نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية.
 - الخسارة: تعرف الخسارة بأنها تضحية إضطرارية وهي تكاليف مستنفذة، وتحدث إذا كان الإيراد أقل من التكاليف أو عند حدوث تكاليف ولا تؤدي إلى تحقيق إيرادات.
 - المصرف: هو عملية خروج حقيقية لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.
 - العبي: هو كل إستهلاك تقوم به المؤسسة يخصص السلع والخدمات، والموجه لإحتياجات الإستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات.

¹ عبد الواحد نسيمية، مرجع سبق ذكره، ص13

الفرع الثاني: خصائص التكلفة

- تمثل مجموع الأعباء والمصاريف المتعلقة بعنصر محدد (وظيفة، مصلحة، منتج، استثمار،...) في النظام المحاسبي للمؤسسة، وتعرف التكلفة من الخصائص الثلاثة التالية:¹
- مجال الحساب: وسيلة إستغلال، إستثمار، منتج،... إلخ.
 - المحتوى: الأعباء الكلية أو الجزئية المقطعة من خلال فترة معينة.
 - فترة الحساب: سابقة (تكلفة محسوبة مسبقا) أو حاضرة (تكلفة فعلية) خلال الفترة المعتبرة.

الشكل رقم (02): مميزات التكلفة



المصدر: عبد الواحد نسيم، أثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2021/2020، ص 15.

¹ مهلول زكرياء، دور الممارسة الحسنة لإدارة المواد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية بالمؤسسات الانتاجية -دراسة حالة مؤسسة -أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التسيير، التخصص إدارة أعمال المؤسسات، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2021-2022، ص 17.

الفرع الثالث: أنواع التكاليف

تقسم عناصر التكلفة الى ثلاث مجموعات هي المواد والأجور وتكاليف التصنيع غير المباشرة، وهي الاعباء الخاصة بالإنتاج والتي يتم مقارنتها بالإيراد الناتج من بيع الإنتاج.

ويمكن تعريف عنصر التكلفة بأنه قيمة الكمية التي يتأكد استخدامها في عملية إنتاجية أو خدمية معينة طبقاً للمقررات المعتمدة لذلك، وإصطلاح التكلفة يجب ربطه بصفة معينة حتى يمكن ان تعطيه معنى معين فمثلاً لو اعطينا وصفاً للتكلفة بأنها فعلية أو معيارية أو صناعية فإنها تعطينا مدلولاً مختلفاً وفي كل حالة له أهميته الخاصة، وهناك عدة تصنيفات للتكاليف منها:

أولاً: نوع التكلفة حسب علاقتها بوحدة المنتج

تنقسم الى نوعين تكاليف مباشرة وغير مباشرة كما يلي:¹

1- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يمكن ان نجد ارتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط الإنتاج، أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها، وتتكون هذه التكاليف من العناصر التالية:

-المواد المباشرة: هي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج وذلك لأنها من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة، مثل الأخشاب في صناعة الطاولات أو الكراسي، ويمكن ان يطلق على المواد المباشرة مصطلح المواد الأولية وذلك لأنه يمكن ردها مباشرة الى المنتج النهائي؛

-الأجور المباشرة: هي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج مثل أجور عمال تشغيل الآلات الغزل والنسيج، أما أجور العمال غير المباشرة الذين لا يعملون بصورة مباشرة في الإنتاج مثل أجور مدير المصنع، أجور عمال الصيانة، وذلك لان هذه الأجور لا تصرف مباشرة لمنتج معين ولا يمكن تتبع أجورهم لهذا المنتج؛

2- التكاليف غير مباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج، كما انه لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة، وهي تتضمن كافة تكاليف التصنيع باستثناء المواد المباشرة والأجور المباشرة .

¹ غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2003، ص 27-28.

ثانيا: نوع التكلفة حسب وظيفتها

حيث يتم تبويب عناصر الكلفة على ضوء الأنشطة الرئيسية في أي مؤسسة، ولعل اهم هذه الأنشطة هي: الإنتاج والتسويق والخدمات الإدارية والمالية، ويحتوي كل نشاط على عناصر الكلفة الثلاثة من: مواد أولية الاجور، المصاريف¹.

1- تكاليف الإنتاج:

بحيث تتضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في العملية الإنتاجية او التي تساهم مساهمة فعالة في العملية الإنتاجية، والمواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الإنتاجية ولكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي.

والأجور فانها تمثل كلفة العمالة الإنتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الإنتاجية بصورة مباشرة او العمال الموجودين في مجالات خدمات الإنتاج والتي تلتزمها العملية الإنتاجية
اما عنصر المصاريف فهي كل النفقات الأخرى التي تحدث في الأقسام الإنتاجية من غير عنصري المواد والأجور.

2- تكاليف التسويق:

أي عملية تتضمن الجهود التي تبذلها المؤسسة في توجيه عملية التدفق الدائم للسلع من المؤسسة الى الزبائن، التي تتضمن عمليات الخزن، والنقل، والدعاية، والاعلان وبحوث السوق... الخ، وهذه العمليات تقوم بها إدارة التسويق، التي تشمل كل المطبوعات ومواد اللف والحزم والمحروقات...، المتعلقة بعمليات عرض البضائع وخزنها وبيعها، اما عنصر الأجور فيمثل مجموع الرواتب والأجور التي تدفع للعاملين في إدارة التسويق، اما عنصر المصروفات فهي تلك المصروفات اللازمة للقيام بنشاط التسويق من مصاريف التامين، والتدفئة والتبريد لقسم التسويق واهتلاك الآلات والمعدات الخاصة بإدارة التسويق ...

3- تكاليف إدارية ومالية:

تمثل جميع بنود وفقرات الإدارة العامة، وهي غير مرتبطة لا بالإنتاج ولا بالتسويق، وتحتوي على المستلزمات الإدارية والمالية واجورهم، ومصاريف اهتلاك الأبنية والمعدات المستخدمة، في الأقسام الإدارية والمالية.

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص16.

ثالثا: نوع التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط

يدرس هذا التبويب سلوك التكاليف اتجاه تقلبات حجم الإنتاج، وطبقا لهذا الأساس فإن أنواع التكاليف

هي:¹

1- التكاليف المتغيرة:

وهي تكاليف يكون سلوكها متغير طرديا بنفس التغير في حجم الإنتاج مع بقاء جميع العوامل الأخرى ثابتة في تلك الفترة، وعليه فإن التكاليف المتغيرة تزداد بزيادة حجم الإنتاج وتنقص بنقص حجم الإنتاج، وتشمل جميع عناصر التكاليف الصناعية المباشرة من تكلفة مواد أولية تدخل في الإنتاج بشكل مباشر والعمل المباشر وتكلفة الخدمات الصناعية المباشرة، أما عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة وعناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة فتحتوي على جزء متغير يتغير بتغير حجم النشاط، والجزء الآخر ثابت لا يتأثر بتغير حجم النشاط.

2- التكاليف الثابتة:

وهي عناصر التكاليف التي لا تتأثر في مجموعها بتغير حجم النشاط ضمن المدى الملائم، بمعنى انه إذا زاد حجم النشاط أو نقص أو توقف تماما لفترة من الوقت فإن عناصر التكاليف الثابتة ستبقى كما هي دون تغيير، ويمكن تبويب التكاليف الثابتة الى:²

- تكاليف ثابتة الزامية: هي التكاليف الناتجة عن الاستثمارات في المباني أو الآلات والمعدات، وهي ذات طبيعة طويلة الاجل؛

- تكاليف ثابتة إختيارية: هي تكاليف ثابتة تنشأ سنويا، نتيجة قرارات الإدارة وتعلق بإنفاق تكاليف ثابتة في مجالات مختلفة، مثل تكاليف الإعلان أو البحوث.

3- التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة: وتمثل مجموعة النفقات التي تحتوي على جزء متغير يتأثر بحجم النشاط، وعلى جزء ثابت كونه لا يتأثر بتغير حجم النشاط.

رابعا: انواع التكاليف حسب عامل الزمن

ويتم تبويب التكاليف عبر نوعين من التكاليف تاريخية ونمطية كما يلي:³

1- التكاليف التاريخية الفعلية: وهي التكاليف التي تمت فعلا في سبيل إنتاج السلع أو الخدمات وتعتبر هذه التكاليف عن وقائع حدثت فعلا لها مايعززها من مستندات وإثباتات، ولا مجال للتنبؤ أو التقدير الشخصي؛

¹رضوان محمد الغناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم مبادئ تطبيقات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 29-30.

²عبد الواحد نسيم، مرجع سبق ذكره، ص 21.

³محمد تسيير، عبد الحكيم الرجحي، مرجع سبق ذكره، ص 58-59.

2-التكاليف النمطية المعيارية: هي تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدما لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة.

خامسا: نوع التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية

ويدرس هذا التمييز التكاليف الإيرادية والراسمالية كالتالي:

1-التكاليف الإيرادية: هي التكاليف التي تدفع على الخدمات خلال الفترة المالية المحددة وتحمل عادة على إيرادات تلك الفترة، وتعرف على أنها النفقات التي تخص سنة مالية واحدة.¹

2-التكاليف الرأسمالية: هي المصاريف التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وينجم عنها زيادة في أصول المؤسسة مثل: مصاريف شراء أصل من الأصول إذ أن تكاليف هذا الأصل تحمل على عدد سنوات العمر الإنتاجي له.²

سادسا: نوع التكاليف من وجهة نظر الرقابة

تتوزع التكاليف من وجهة نظر الرقابة يكون من خلال تكاليف خاصة بالرقابة وتكاليف غير خاضعة للرقابة.³

-تكاليف القابلة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها وله القدرة على التأثير فيها، فمثلا تعتبر كمية المواد المستخدمة في الإنتاج وحجم العمالة في مصنع معين قابلة للرقابة من مدير المصنع.

-تكاليف غير قابلة للرقابة: وهي التكاليف التي لا يمكن لمستوى إداري معين أن يؤثر فيها، وتشمل أيضا التكاليف التي من الصعب التحكم فيها من قبل توريد مواد خام لمدة معينة، وكان من شروط العقد الالتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المؤسسة التحكم في السعر، مثلا خلال فترة العقد.

سابعا:نوع التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية

تتمثل هذه التكاليف فيما يلي:⁴

- التكلفة الملائمة المناسبة: هي التكلفة المرتبطة بقرار معين فإذا لم يتم إتخاذ هذا القرار أصبحت هذه

التكلفة لاغية ؛

¹ فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية في تخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 116.

² صالح عبد الله الرزق، عطا لله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999، ص 49.

³ محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت (الجامعة الأردنية سابقا)، الطبعة الرابعة، 2009، ص 55

⁴ محمد تيسير عبد الحكيم الرجعي، الطبعة الثالثة، مرجع سبق ذكره، ص 58.

- **تكلفة الفرصة البديلة:** هي قيمة المزايا أو العوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل وإختيار بديل آخر؛
- **التكلفة التفاضلية:** هي الفرق بين تكاليف البدائل التي تتم مقارنتها، وهذا الفرق هو أساس اتخاذ القرارات الإدارية، لذلك إذا تساوت تكاليف بند معين تحت بديلين فإن تكاليف هذا البند لا تؤثر على القرار، لأنه عند اتخاذ قرار باختيار أي بديل فإن المؤسسة سوف تتحمل نفس التكاليف أو أنها تحقق نفس الإيراد، لذلك فإن إستبعاد هذه التكاليف من البيانات الخاصة بالإيرادات والتكاليف للبدائل المتنافسة يساعد في تبسيط عملية المقارنة بين البدائل؛

- **التكلفة المستغرقة:** وهي التكاليف التي تستغرق في استثمار الأصول مثل الأصول الثابتة الملموسة، ولا يمكن إسترداد هذه الأصول فمثلا تعتبر تكلفة المعدات للشركة الصناعية تكلفة مستغرقة؛¹

- **التكلفة الحدية:** تمثل التكلفة الحدية التكلفة الإضافية التي تتحملها المؤسسة نتيجة إنتاج وحدة إضافية واحدة أو هي عبارة عن تكلفة آخر وحدة منتجة.²

ثامنا: تصنيف وفق النظام المحاسبي المالي scf

هناك تكاليف لا تظهر في المحاسبة وهذه التكاليف غير مرئية وتعبر عن التكاليف الخفية وهي موضوع دراستنا في المطلب الموالي.

المطلب الثاني : ماهية التكاليف الخفية

تم التعرف على التكاليف الخفية في إطار دراسة "Henri Savall" لظروف الحياة المهنية من منظور إجتماعي إقتصادي، وذلك بإعطاء تقديرات إقتصادية لبعض التكاليف الإجتماعية المرتبطة ببيئة العمل لأنها ليست محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية، لذا سنتناول في هذا المطلب مفهوم التكاليف الخفية وأسبابها، وماهي مؤشراتها ونموذج حسابها.

الفرع الأول : مفهوم التكاليف الخفية

يمكن 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 حساب النتائج، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، ولوحة القيادة...³

¹ رضوان محمد الغناتي، مرجع سبق ذكره، ص37

² محمد حصاص، محاضرات في الاقتصاد الجزئي، الفصل الخامس نظرية التكاليف والإيرادات، جامعة عبد الحميد مهري-قسنطينة2، السنة الجامعية 2016/2017، ص101.

³ H.Savall, V.Zardet, **Maitriser Les Coûts Et Les Performances Cachés**, Ed Economica, 6ème édition, Paris, 2015, p127.

كما تعرف على أنها: " التكاليف التي لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح، مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة، العامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء، مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس الانتاجية، فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات، مما يجعل التكلفة الوحودية ترتفع"¹.

كما شبهت التكاليف الخفية بالرياح "فهي لا ترى لكنها موجودة فعلا وتشكل خطرا حقيقيا على المؤسسة، وللإشارة فإن عبارة التكاليف الخفية ماهي إلا إختصار للعبارة الأصلية الأداء الخفي".²

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التكاليف الخفية هي ما تتحمله المؤسسة، ويؤثر في أدائها بشكل مباشر لكن بالمقابل لا يمكن أن تظهر في النظام المحاسبي بسبب عدم وضوحها بشكل ملموس على الوثائق المحاسبية .

الفرع الثاني : أسباب التكاليف الخفية

بعد القيام بعدة دراسات في المجال السوسيو اقتصادي اكتشف "هنري سافال" أن هناك خمسة أسباب أدت لظهور التكاليف الخفية وتمثل فيما يلي :

أولا : ظروف العمل

إن أهمية العمل في حياة الإنسان تحتم عمية الإحتكاك بالعديد من المؤثرات في مكان العمل، وهي ما يصطلح عليه بظروف العمل، وقد خصص هذا العنصر للتعريف بها والإلمام بمختلف عناصرها.

1 - تعريف ظروف العمل :

هي كل ما يحيط بالفرد في عمله ويؤثر في سلوكه و أداءه، وفي ميوله اتجاه العمل و المجموعة التي يعمل معها والإدارة التي يتبعها، والمؤسسة التي ينتمي إليها.³

2 - ظروف العمل كعامل لظهور التكاليف الخفية :

ان أهمية العمل في حياة الإنسان تحتم عليه الإحتكاك بالعديد من المؤثرات في مكان العمل حيث ان العامل يتأثر بكل ما يحيط به في عمله، وعدم توفير ظروف ملائمة للعمليؤدي الى ظهور تكاليفخفية مما يؤثر سلبا على

¹ فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002-2003، ص 66.

² مسعود بويان، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية-دراسة حالة مؤسسة BCR - بسطيف -، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص 27.

³ صلاح الشناوي ، ادارة الافراد والعلاقات الانسانية -مدخل اهداف- مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 205 .

الأداء العام للمؤسسة، فمن بين الأسباب التي تؤدي الى نشوء تكاليف خفية نذكر منها سوء الإنارة، عدم توفر درجة الحرارة المناسبة، ضغوطات العمل وعدم توفر الرضا الوظيفي.¹

ثانيا : تنظيم العمل

إن تنظيم العمل يعتبر من الأسباب المباشرة في ظهور التكاليف الخفية، فتنظيم العمل يترجم نوعية العلاقة بين تفاعل كل العناصر داخل المؤسسة سواء بين الأفراد فيما بينهم أو بين الأفراد وتجهيزات العمل الضرورية، وعليه سوف نقدم مفهوما له وكيف يتسبب الغياب في خلق التكاليف الخفية في المؤسسة.

1- تعريف تنظيم العمل : هو "عملية تقسيم وتجميع العمل الواجب تنفيذه، في وظائف مفردة ثم تحديد العلاقات المقررة بين الأفراد الذين يشغلون هذه الوظائف".²

2- أثر سوء تنظيم العمل في ظهور التكاليف الخفية : يعتبر تنظيم العمل من الأسباب المباشرة لظهور التكاليف الخفية، حيث كلما كان تنظيم العمل يتصف بالمرونة كان أثر ذلك إيجابيا على أداءها، فسوء التنظيم يؤدي إلى عدم التوافق بين قدرات الفرد والدور المطلوب منه أداءه، فقد تكون قدراته و رغباته أكبر من متطلبات عمله، أن هذا الأخير لا يخدم طموحاته، و بالتالي يشعر بالملل وعدم الرضا عنه وقد يكون العكس.³

ثالثا: الاتصال

كلمة الاتصال مصطلح شاع لدى الإداريين والإجتماعيين وكثير إستعماله والعناية به، وتوسع أهل العصر في الدراسات التي تعني به وتحدث عنه وستتطرق في هذا العنصر إلى مفهوم الإتصال وكيف يتسبب نقص فعاليته في ظهور التكاليف الخفية.

1- تعريف الاتصال: تعرفه الجمعية الأمريكية لتدريب الاتصالات التنظيمية بأنها: "عملية تبادل الأفكار والمعلومات من أجل إيجاد فهم مشترك، وثقة بين العناصر الإنسانية في المنظمة".⁴

2 - أثر سوء الاتصال في ظهور التكاليف الخفية : يساهم الاتصال غير الفعال إلى عدم الإستغلال الأمثل للمعلومات، مما يظهر أثره في ضعف جودة المعلومات وهذا ما يؤدي إلى ظهور تكاليف خفية ولعل من أبرز المعوقات

¹ عمار درويش ومحمد بلمداني، التحكم التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة الشركة الإسمنت بني صاف (scibs)، مركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 1-2018، ص77.

² مؤمن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الاداء للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الادارة الاستراتيجية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011-2012، ص3.

³ وحيد عزروس، أهمية التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة ماستر قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خبضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013 ص 34.

⁴ بلال خلف السكارنة، اخلاقيات العمل، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2009، ص419.

التي تحول دون تحقيق إتصال جيد وفعال هي: معوقات تنظيمية، معوقات إنسانية، معوقات لغوية، معوقات تتعلق بكثرة المعلومات أو قمتها عن الحد المطلوب،....¹

رابعاً: إدارة الوقت

إهدار الوقت يكلفنا الكثير على المدى الطويل، تقول حكمة يونانية قديمة " أكثر النفقات تكلفة هي الوقت"، ومن جية أخرى تسمح لنا إدارة الوقت بالشكل الصحيح بقطف ثمار التوازن في الحياة.

1- تعريف إدارة الوقت : هو "الإستخدام الأمثل للوقت بهدف تحقيق أهداف محددة، وذلك بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والمتابعة والتقييم الفعال للأنشطة والواجبات خلال فترة زمنية محددة.²

2- أثر سوء إدارة الوقت في ظهور التكاليف الخفية : إن سوء إدارة الوقت ينعكس سلباً على الأداء الكلي للمؤسسة، بسبب عدم الاستغلال الأمثل لهذا المورد الحيوي، وتظهر نتائجه في صور عديدة أهمها:³

- نقص الإنتاجية؛
- التأخر في تسليم المنتجات وهذا ما يؤدي إلى فقدان الزبائن؛
- تضيق فرص الربح و كسب فرص جديدة؛
- زيادة تكلفة المنتجات بسبب زيادة الجيد المبذول؛
- قتل روح الإبداع والمثابرة في نفوس العمال.

خامساً : التدريب

يعتبر التدريب موضوعاً أساسياً نظراً لما له من إرتباط مباشر بكفاية الإنتاجية وتنمية الموارد البشرية، فهو يعمل على تزويد المتدربين بالمعلومات والمهارات لسد العجز والقصور في الكفاءات الإدارية.

1 - تعريف التدريب : هو تلك الجهود التي تهدف إلى تزويد الموظف بالمعلومات والمعارف، التي تكسبه المهارة في أداء العمل أو تنميته وتطوير ما لديه من مهارات ومعارف وخبرات، بما يزيد من كفاءته في أداء عمله الحالي أو يعده لأداء أعمال ذات مستوى أعلى في المستقبل القريب.⁴

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المهارات السلوكية والتنظيمية لتنمية الموارد البشرية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007 ص 175 .

² محمد حسين قطناني، مهارات وفن ادارة الوقت، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2004، ص 38 .

³ مسعود بويان ، مرجع سابق ذكره ص 38 .

⁴ عبد الله حسين مسلم، إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، دار المعتز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 194-195 .

2 - أثر نقص التدريب في ظهور التكاليف الخفية :

عدم إستفادة المتدربين من دورة تدريبية يعتبر فشلا لها، حيث أنه إذا قامت مؤسسة بعقد دورات تدريبية للإرتقاء بالجانب الإداري، ثم لم يستخدم المتدربون ما تعلموه من مهارات في عملهم فان الدورة التدريبية تكون قد فشلت، وهذا ما يحمل المؤسسة تكاليف إضافية تندرج ضمنها التكاليف الخفية.¹

الفرع الثالث : مؤشرات التكاليف الخفية

توصل "Henri Savall" في أبحاثه إلى أن هناك خمسة مؤشرات تدل على تحمل المؤسسة لتكاليف خفية والمتمثلة في: الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق الانتاجية، نوجزها فيما يلي:

أولا: مؤشر الغياب

يقصد بالمتغيب عن العمل بظاهرة سلبية ينقطع فيها العامل عن العمل لأيام وأسابيع معينة دون إشعار المؤسسة بذلك، ما يربك منهاج العمل ويخل بالعمليات الأخرى، و يسيء إلى قابليته على إنتاج السلعة بالكمية والنوعية المطلوبة.² وتشمل التكاليف الخفية بمؤشر الغياب العناصر التالية:³

- **تكاليف سوء التشغيل** : وهي التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحملها نتيجة لسوء تنظيم وغياب العمال والمتمثلة في نقص الجودة، انخفاض الانتاج و الانتاجية بسبب ضعف خبرة العامل من العمل المسند إليه الذي تولى مهام العامل المتغيب .

- **تكاليف التعويض** : هي تكاليف تتحملها المؤسسة المتمثلة في إجراءات تعويض العامل المتغيب مثل تكلفة الساعات الإضافية، مما يجعل المؤسسة أمام خيارات قد تكون غير ملائمة في معظم الأحيان.

ويتم قياس مؤشر الغياب بمجموعة من المعدلات والمتمثلة في معدل الغياب، معدل تعدد الغياب، معدل شدة الغياب، ويتم قياسها بطرق متعددة وتختلف المقاييس التي تستخدمها المؤسسة وفقا لاحتياجاتها، ويتم حساب معدل الغياب كالتالي:⁴

$$\text{نسبة الغياب} = (\text{مجموع ايام التغيب} \div \text{اجمالي عدد ايام العمل}) \times 100$$

¹ مسعود بويان، مرجع سبق ذكره، ص 30 .

² إحسان محمد الحسن، علم الاجتماع الصناعي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2005، ص 95.

³ مسعود بويان، مرجع سبق ذكره ص 40.

⁴ محمد عبد الفتاح الصبري، إدارة الموارد البشرية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2006، ص 165.

حيث أن عدد الايام الكلية المنتظرة لا يتضمن أيام العطل المدفوعة الأجر، وكذلك أيام الأعياد الرسمية ويعتبر هذا المعدل أكثر المعدلات إستعمالا.

- **معدل تعدد الغياب** : يهدف الى قياس متوسط عدد مرات تغيب الأفراد في قسم معين، أو في مؤسسة ككل في فترة زمنية معينة وتحسب وفق ما يلي:

$$\text{معدل تعدد الغياب} = (\text{عدد مرات التغيب} \div \text{متوسط عدد العاملين}) \times 100$$

- **معدل شدة التغيب** : يقيس هذا المعدل مدى الضرر الناشئ عن التغيب إذ لا يكفي أن يعرف عدد مرات التغيب، وإنما أن يأخذ في عين الإعتبار طول فترة التغيب لكل مرة ويحسب كما يلي:

$$\text{معدل شدة الغياب} = \text{عدد الايام المفقودة بسبب التغيب} \div \text{عدد مرات التغيب}$$

ثانيا : مؤشر حوادث العمل

يقصد بحوادث العمل: "كل حادث يقع للعامل أثناء تأدية عمله أو خارجه عند القيام بمهمة طبق لتعليمات صاحب العمل، وإنجرت عنه إصابات بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ أو أثناء المسافة التي يقطعها العامل للذهاب للعمل أو الإياب منه.¹ وتشمل التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر حوادث العمل من أهم العوامل المتسببة في زيادة التكاليف الظاهرة عامة والخفية خاصة وتمثل هذه الأخيرة فيما يلي :²

- تكلفة الاشتراك في الضمان الاجتماعي عن حوادث العمل؛
- تكلفة التسيير الإداري لحوادث العمل؛
- تكلفة الإسعافات الأولية، الفحص الطبي الإجباري قبل مزاولة عمله من جديد...؛
- تكلفة خسائر التشغيل الناجمة عن حوادث العمل؛
- التكلفة الناجمة عن تغيب العامل المصاب .

¹ المادة 12 من قانون رقم 1983/07/83 من قانون العمل، المتعلق بحدوث العمل والأمراض المهنية .

² مراد كواشي، اشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد8، جامعة بلدة ، الجزائر، ص135 .

الفصل الأول:.....الإطار النظري وأدبيات الدراسة

يتم قياس مؤشر حوادث العمل بمجموعة من المعدلات الممثلة في معدل تكرار حوادث العمال، معدلات خطورة حوادث العمل، إن وقوع حوادث العمل أمر حتمي وخطير، لا يمكن تجنبه كلياً خاصة في بعض الأعمال، وعليه فإن المؤسسات إن لم تستطع منع وقوعها فتحاول على الأقل التقليل منها، ومن أهم المقاييس المستخدمة لقياسها هي: ¹

- **معدل تكرار الحوادث:** يقيس هذا المعدل تكرار حوادث العمل التي تنتج عنها توقف للعمل، مقارنة بعدد ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معينة وفق المعادلة التالية:

$$\text{معدل تكرار الحوادث} = (\text{عدد حوادث العمل مع توقف خلال فترة زمنية} \div \text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}) \times 10^6$$

يمثل معدل تكرار حوادث العمل لكل 1000000 ساعة عمل .

- **معدل خطورة حوادث العمل:** يعبر هذا المعدل عن خطورة الحوادث بعدد الساعات الضائعة ويحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{معدل خطورة حوادث العمل} = (\text{عدد أيام العمل الضائعة بسبب الحوادث خلال فترة الزمنية} \div \text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}) \times 10^6$$

يعبر معدل خطورة حوادث العمل عن الوقت الضائع في كل 1000000 ساعة عمل .

ثالثاً: مؤشر دوران العمل

يقصد به التغيير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وهذا التغيير في العدد يحصل بسبب خروج أفراد من المؤسسة ودخول أفراد آخرين جدد لسد حاجتها.² ويشمل التكاليف الخفية المرتبطة بدوران العمل العناصر التالية:³

¹ J.P.Taieb, "Les tableaux de bord de la gestion sociale", éd : Armand colin, Paris 1993, P 260.

² أحمد ظاهر المنزي، دوران العمل بالقطاع العام، مذكرة ماجستير، تخصص علوم ادارية، جامعة الكويت، 2012-2013، ص 35 .

³ عبد القادر ديون، الهوري سويسي، أثره الخصوصية في الجزائر على وظيفة تسير الموارد البشرية في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد 3، جامعة ورقلة الجزائر، 2004، ص

- تكاليف الإحلال أو التعيين: وهي التكاليف الناتجة عن توظيف أفراد جدد والمتمثلة في تكلفة الإعلانات، المقابلات و الإختبارات؛
 - تكاليف التكوين: وهي ناتجة عن تعيين أفراد أقل كفاءة وخبرة في المنصب الموكل له، وبالتالي وجب تكوينه من أجل الإدماج الفعلي في هذه الوظيفة؛
 - تكاليف الفصل أو الإنتهاء من الخدمة : وتتمثل أساسا في العلوات أو المكافآت التي تمنح للأفراد المسرحين في إطار ترك العمل الذي يخضع لرقابة الإدارة لتقاعد المسبق أو التسريح الإجباري الناتج عن تطبيق قوانين تخضع لتطورات إقتصادية.
- ويتم قياس مؤشر دوران العمل بمجموعة من المعادلات والمتمثلة في معدل الانفصال، معدل دوران العمل، ويتم حساب معدل دوران العمل من خلال المعادلات التالية:¹

$$\text{معدل الانفصال} = (\text{عدد الأفراد تاركي الخدمة خلال الفترة الزمنية} \div \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس فترة}) \times 100$$

$$\text{معدل الإنضمام} = (\text{عدد الأفراد الذين يتم تعيينهم خلال فترة الزمنية} \div \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}) \times 100$$

$$\text{إذا معدل دوران العمل} = (\text{عدد الأفراد الذين تم تعيينهم} + \text{عدد الأفراد تاركي العمل خلال فترة}) \div \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس فترة}$$

¹ محمد عبد الفاتح الصريفي، إدارة الموارد البشرية، مرجع سبق ذكره، ص 160 .

رابعا: مؤشر اللاجودة

يقصد باللاجودة عدم مطابقة المنتج للمواصفات التي تم تحديدها عند تصميمه، ويعود سبب عدم المطابقة الى سوء الإستغلال سواء من ناحية الطاقة والمواد المستهلكة أو من ناحية الوقت المستغل،¹ وتشمل التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر اللاجودة العناصر التالية:²

- تكاليف الوقاية : تحملها المؤسسة بهدف منع ظهور العيوب أو تقليل توجدها في المنتجات؛
 - تكاليف المطابقة : تربط بعمليات الفحص والتجريب لفرز وتحديد وحدات المنتج المعينة؛
 - تكاليف الاخفاق : يتسبب فيها منتج معيب لا يلي متطلبات الجودة قبل وبعد خروجه من المؤسسة.
- يتم قياس مؤشر اللاجودة بالمجموعة من المؤشرات والمتمثلة في مؤشر العمل، التكلفة، المبيعات ومؤشر الإنتاج والتي تسمى بمؤشرات الجودة، ويتم حسابها بالعلاقات التالية:³
- مؤشر العمل: ويعني العلبقة النسبية بين تكلفة الجودة وبين مجموع ساعات العمل المباشرة كما يلي:

$$\text{مؤشر تكاليف العمل} = \frac{\text{التكاليف الكلية للجودة}}{\text{ساعات العمل مباشرة}}$$

- مؤشر التكلفة: وهي العلاقة بين تكلفة الجودة وتكلف الإنتاج بشقيها، أي التكاليف المباشرة و غير مباشر.

$$\text{مؤشر التكاليف} = \frac{\text{التكاليف الكلية للجودة}}{\text{المبيعات الاجمالية}}$$

- مؤشر المبيعات: وهو العلاقة بين التكلفة وإجمالي قيمة المبيعات.

$$\text{مؤشر تكاليف للجودة} = \frac{\text{التكاليف الكلية للجودة}}{\text{تكاليف الانتاج}}$$

- مؤشر الإنتاج: وهو العلاقة النسبية ما بين كلفة الجودة وكمية الإنتاج .

$$\text{مؤشر التكاليف الانتاج} = \frac{\text{التكاليف الكلية للجودة}}{\text{المبيعات الاجمالية}}$$

¹ سلماني عبد الحكيم، بوريش مهني، مساهمة التحكم في المؤشر التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة -دراسة حالة الشركة-، تشين حليب، بجاية، المركز الجامعي سي الخواس بريك، الجزائر، المجلد 15، العدد 02 (2021)، ص134 .

² نصرالدين عيساوي، يزيد تفرات، اليات تظمين المورد البشري لتحسن اداء المؤسسة، نموذج كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية -حالة مؤسسة الاسمنت تبسة-، (الجزائر: المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 06، سبتمبر 2016)، ص 72 .

³ محمد ماضي العجلي، ليث علي الحكيم، نظم ادارة الجودة، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الاردن، 2008، ص 88-89 .

خامسا: مؤشر فروق إنتاج العمل

يقصد بالإنتاجية على أنها نسبة الناتج النهائي إلى العناصر الداخلة في تكوينه، أي نسبة كمية أو قيمة المنتجات إلى الموارد المستخدمة فيها، سواء القيمة البشرية أو الآلات و المعدات أو المواد الأولية،¹ وتشمل التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر فروق الإنتاج، ويرجع الباحث "Henri Savall" السبب الرئيسي للتكاليف الخفية الناجمة عن فروق إنتاجية العمل إلى العنصر البشري، باعتباره العنصر الأكثر تأثيرا وتأثرا، فالعامل بالمؤسسة يتأثر بسرعة الظروف المحيطة به مقارنة بالموارد الأخرى، وتأثيرها السلبي عليه يؤدي إلى إنخفاض روحه المعنوية لعدم رضاه عن العمل، وبالتالي إنخفاض مستوى إنتاجيته، الأمر الذي يؤدي إلى إنحرف سلبا لإنتاجية العمل الفعلية عن الإنتاجية المخطط لها من طرف المؤسسة، أو فرق بين إنتاجية العمل في المؤسسة وإنتاجية العمل في مؤسسة أخرى مماثلة لها، وتمثل هذه الفروق خسائر تحمل المؤسسة تكاليف خفية إما في شكل أجر زائد أو وقت زائد، أو إستهلاك زائد، أو عدم إنتاج.²

ويتم قياس مؤشر فروق الإنتاجية بمؤشر كمية الإنتاج، قيمة الإنتاج والقيمة المضافة كالتالي:

جدول رقم (01) : قياس الإنتاجية

معدلات الإنتاجية	طرق حساب الإنتاجية
متوسط إنتاجية العمل = كمية الإنتاج ÷ متوسط عدد العمال	طريقة كمية الانتاج
متوسط إنتاجية العمل = إجمالي قيمة الإنتاج ÷ متوسط عدد العمال	طريقة قيمة الانتاج
متوسط إنتاجية العمل = القيمة المضافة ÷ متوسط عدد العمال	طريقة القيمة المضافة
إنتاجية الدينار من الاجور = قيمة الأنتاج الفترة ÷ قيمة الأجور لنفس فترة	طريقة الاجور

المصدر : نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة لنيل درجة دكتوراة دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة، 2005، ص 182 .

¹ سهيلة حمودي، آليات التحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسة الفرعية لمطاحن سيدي راشد-لخروب-، مذكرة ماستر، تخصص مالية وبنوك، جامعة ام البواقي 2013/2014، ص92

² صلاح الدين عبد الباقي، السلوك الفعال في المنظمات، دار الجامعة الجديدة للنشر، بدون طبعة، الاسكندرية، مصر 2002، ص 420 .

الفرع الرابع: تطبيق نموذج SOF لحساب التكاليف الخفية

بعد العديد من الأبحاث والدراسات تمكن "Henri Savall" وفريق البحث ISEOR من إقترح نموذج لحساب التكاليف الخفية، سمح بتجاوز النقص الذي كانت تعرفه نظم المعلومات التقليدية فيما يخص هذا النوع من التكاليف، حيث أصبح الان بإمكان كل المؤسسات الاقتصادية حساب تكاليفها الخفية من خلال هذا النموذج، والذي سنتناوله بالدراسة كالتالي: ¹

- **النموذج الاجتماعي (S)** : وهو يعتمد على إجراء مقابلات مع العاملين، المشرفين وإطار المؤسسة، وتحليل الوثائق والمستندات التي تتضمن إحصائيات عن التغيب، حوادث العمل، دوران العمل..... الخ، بالإضافة إلى الإعتماد على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تحدث داخل الورشة، وهذا من أجل إستكمال وتأكيد المعلومات التي سبق الحصول عليها من خلال أسلوب المقابلة وتحليل المستندات؛

- **النموذج التنظيمي (O)**: ويعتبر كمرحلة إجبارية لكونه يشكل المصدر الاساسي للمعلومة التي سوف يتم الإعتماد عليها في النموذج المالي، ويستند هذا النموذج أساسا على إجراء جرد شامل ومتسلسل لخسارة التشغيل ومختلف آثارها عبر الزمن، كما يسمح النموذج التنظيمي بفرز أساليب المعالجة المتشبكة والمعقدة، وكذا الحكم على مدى توافقها مع الهدف الإقتصادي للمؤسسة؛

- **النموذج المالي (F)**: خلال هذه المرحلة يتم الرجوع إلى عناصر التكاليف والاسعار المقيدة ضمن الوثائق المحاسبية للمؤسسة، من أجل إجراء تقييم مالي للوقت المستهلك والمواد المستهلكة أثناء عملية معالجة الاختلالات.

المطلب الثالث: دور التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف

تساهم التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف، حيث أكدت دراسة (سليمان عبد الحكيم /2021) أن التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب تمثل 97,71% من اجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها الشركة محل الدراسة، كون معدل التغيب بها جد مرتفع والذي بلغ 16,29%، مما جعل الشركة تتحمل تكاليف خفية تتمثل في تكلفة تعويض العامل المتغيب ومصاريف الإشتراك في الضمان الإجتماعي للعامل المعوض،² ومنه نلاحظ زيادة التكاليف بسبب تغيب العمال أو حتى تأخرهم، لذا عند التحكم في مؤشر الغياب سيتم تخفيض هاته التكاليف. كما أكدت دراسة (عمار درويش / 2018) أن أغلب الغيابات وحوادث العمل كانت في ورشة الإنتاج بنسبة 70%، مقارنة بباقي أقسام المؤسسة، لأن أكبر نسبة من العمال تشتغل بورشات الإنتاج إضافة إلى طبيعة

¹ مهلول زكرياء، مرجع سبق ذكره، ص 50-52.

² سليمان عبد الحكيم، بوريش مهني، مرجع سبق ذكره، ص 144 .

وظروف العمل أدت التكاليف الخفية والتي بلغت 33065589.96 دج إلى تخفيض النتيجة، مما جعلها تخسر فرصة زيادة النتيجة، والتي تمكنها مثلا من صيانة الآلات، زيادة الإحتياجات، زيادة المنح لتحفيز العمال.¹ ومنه نلاحظ أن زيادة التكاليف بسبب الغياب وحوادث العمل في ورشات الإنتاج، لذا عند التحكم في مؤشر حوادث العمل ومؤشر الغياب سيتم تخفيض التكاليف.

أكدت كذلك دراسة (سهيلة حمودي/2014)، أن التكاليف الخفية التي تحملتها المؤسسة سنة 2013 وبلغت نسبة التكاليف الخفية لمؤشر التغيب 95%، أما نسبة مؤشر دوران العمل بلغت 4%، ومؤشر حوادث العمل 1%، لاكن مؤشر فروق الإنتاج يكاد ينعدم بنسبة تقديرها 0.06%². ومنه نلاحظ زيادة التكاليف بسبب تغيب العمال ويأتي بعدها حوادث العمل، ولذا عند التحكم في مؤشر الغياب ومؤشر حوادث العمل سيتم تخفيض هاته التكاليف.

كما أكدت دراسة (عثمان بن سيد احمد /2014-2015) أنه يوجد تأثير للتكاليف الخفية عن النقص في الجودة على الأداء، وذلك من خلال التسويات التي تلتزم المؤسسة بإجرائها، الناتجة عن نقص في الجودة كإصلاح المنتجات المعيبة.³

ومنه نلاحظ زيادة التكاليف بسبب نقص الجودة من خلال إسترجاع المنتجات التي لم يتم تسويقها، لذا عند التحكم في مؤشر الجودة سيتم تخفيض هاته التكاليف.

¹ أعمار درويش ومحمد بلمداني، مرجع سبق ذكره، ص81.

² سهيلة حمودي، مرجع سبق ذكره، ص179.

³ عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية واثرا على أداء المؤسسة -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية و المالية تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة -الجزائر-2014/2015، ص119.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

إن موضوع التكاليف الخفية لا يزال قيد البحث والجدل بين الإقتصاديين، ولا يزال في بدايته في الدول العربية حيث لا توجد كتب مخصصة له أو نادرة جدا، إلا أن هناك بعض البحوث والدراسات التي تناولت جانبا من جوانب هذا الموضوع نذكر منها:

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

أولا: دراسة (سليمانى عبد الحكيم، بوريش مهني، 2021) بعنوان "مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة -دراسة حالة شركة "تشرين حليب" مجلة الجزائرية للإقتصاد والإدارة، المجلد 15، العدد 02.

- هدفت هذه الدراسة الى التعرف على التكاليف الخفية وعلى مؤشراتهما، وإبراز أهمية التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية لتخفيض التكاليف للمؤسسة الإقتصادية، محاولة الكشف عن مدى وجود التكاليف الخفية بشركة "تشرين حليب" بيجاية وذلك من خلال المؤشرات الخمسة لهذا النوع من التكاليف وبيان مدى مساهمة التحكم فيها في تخفيض التكاليف الكلية للشركة، وذلك بالإعتماد على منهج دراسة حالة، ومن بين النتائج المتوصل اليها:
- تتعلق التكاليف الخفية بالتصحيحات والتعديلات لسوء التشغيل أو الإختلالات، وهذه التعديلات تستهلك موارد إضافية للوصول الى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
 - التكاليف الخفية ليس لها إسم محدد ولا توجد أدوات ملائمة لقياسها، ولا تخضع لرقابة دورية لأن المؤسسات يجهلون وجودها؛
 - بعض التكاليف الخفية تكون مدججة ضمن التكاليف الظاهرة، مثل التغيب الذي تظهر تكلفته متضمنة في حساب مصاريف المستخدمين إذا تم تعويض العمال المتغييبين بعمال مؤقتين؛
 - إكتشاف التكاليف الخفية يساهم في البحث عن الحلول لتحقيق أكبر فعالية؛
 - يساعد حساب التكاليف الخفية في تحديد مستوى فعالية المؤسسة.

ثانيا: دراسة (عثمان بن سيد احمد 2015)، بعنوان التكاليف الخفية واثرها على أداء المؤسسة -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية مذكورة ماجيستر في العلوم التجارية و المالية تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة -الجزائر-.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على التكاليف الخفية في المؤسسة والتحليل الإجتماعي -الإقتصادي، التعرف عن مؤشرات التكاليف الخفية والخسارة الناتجة عنها، معرفة العلاقة الموجودة بين التكاليف الخفية وأداء

الفصل الأول:.....الإطار النظري وأدبيات الدراسة

المؤسسة، وتم إتباع منهج الإستقرائي -إستبيان-، ومعرفة مدى تأثير التكاليف الخفية على أداء عينة من مؤسسات الجزائر، ومن بين النتائج المتصل إليها نجد أن:

- عدم إلمام عدد كبير من المسؤولين بمعنى التكاليف الخفية، مما يفسر القصور الذي تعرفه أنظمة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، خاصة في ظل التغيرات السريعة والملاحقة التي تشهدها بيئة المؤسسات؛
- يمكن التوفيق بين أهداف مصالح كل الأطراف في المؤسسة عن طريق التوفيق بين المتغيرات الاقتصادية وبين المتغيرات الإجتماعية، وهذا بإعتماد تحليل إجتماعي، إقتصادي؛
- يوجد تأثير التكاليف الخفية الناجمة عن نقص في الجودة على أداء المؤسسة؛
- لا يوجد تأثير التكاليف الخفية الناجمة عن نقص في الإنتاجية على أداء المؤسسة، يوجد تأثير التكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العّل على أداء المؤسسة.

ثالثاً: دراسة (سهيلة حمودي، 2014)، بعنوان آليات التحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة الفرعية لمطاحن سيدي راشد- الخروب-مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص مالية وبنوك، جامعة أم البواقي.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعريف بخطورة التكاليف الخفية في المؤسسة والعمل على البحث والتشخيص عن أسبابها، وبعدها البحث عن أساليب الفعالة لمواجهتها أو على الأقل التخفيض من حدتها، وسلطت الضوء على مدى تأثير بعض سلوكيات الأفراد مثل ظاهرة إرتفاع معدلات الغياب، وحوادث العمل، ودوران العمل على الأداء، وكذلك إبراز أهمية تأثير التكاليف الخفية على أداء المؤسسة، وذلك بالإعتماد على منهج دراسة حالة، ومن بين النتائج المتوصل إليها نجد أن:

- زيادة الغيابات في المؤسسة وعدم الإهتمام بتخفيضها؛
- عدم تسجيل عيوب الإنتاجية وجهل الخسائر التي تنجم عنها وإعتقاد المسير أنها لاتعتبر خسائر لأنها تحول إلى نخالة وتباع؛
- عدم الإهتمام بالموارد البشري؛
- عدم توفر النقل والإطعام.

رابعاً: دراسة (بويان مسعود، 2013) بعنوان "مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية-دراسة حالة مؤسسة BCR بسطيف مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم وعلوم التسيير، جامعة محمدخضر، بسكرة.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعريف بخطورة التكاليف الخفية في المؤسسة والعمل على البحث عن أسبابها ثم البحث عن أساليب فعالة لمواجهتها أو على الأقل التخفيض منها، وذلك من خلال تضافر جميع الجهود والتنسيق الجيد مع مختلف الأطراف بدءاً بالمدير إلى العامل البسيط، كذلك تسليط الضوء على مدى تأثير بعض سلوكيات الأفراد كالغياب، حوادث العمل ودوران العمل على الإنتاجية، الأداء، المنافسة والربحية، وذلك بالإعتماد على منهج دراسة حالة، ومن بين النتائج المتوصل إليها:

- السلوك البشري وثقافة المؤسسة السائدة من بين أهم المسببات للتكاليف الخفية؛
- تكوين العمال يلعب دور كبير في تطوير مهاراتهم وقدراتهم مما يرفع كفاءتهم وهذا ينعكس إيجاباً على أداء المؤسسة ككل؛

- المنافسة تتركز على مدى قدرة المؤسسة على التحكم في تخفيض تكاليفها، خاصة التكاليف الخفية؛
- هناك علاقة طردية بين التكوين المستمر للعمال وبين زيادة جودة المنتجات؛
- وجود علاقة عكسية بين توفير وسائل الحماية والصيانة الدورية وبين وقوع حوادث العمل .

المطلب الثاني: الدراسات باللغات الأجنبية

أولاً: دراسة (amghar ouerdia، 2018) بعنوان : **les mecanismes incitatifs et contrôle de gestion : (2017-2018)، « electro-industries » dans une entreprise .cas**

تناولت هذه الدراسة كيفية تأثير التكاليف الخفية على الأداء المالي للمؤسسة من خلال حساب التكاليف الخفية لشركة الصناعات الكهرومنزلية -ولاية تيزي وزو- تمت الدراسة سنة 2018، وقد تم إستخدام منهج -دراسة حالة- وتمثل الهدف من الدراسة في تقييم تأثير التكاليف الخفية الصناعات الكهربائية وقد تم في هذه الدراسة تحديد مصادر الخسائر أو التكاليف المتعلقة بالأعطال وإلى أي مدى تميل مؤسسة الصناعة الكهربائية في التحكم في تكاليفها الخفية وقد توصلت الدراسة الى المؤشرات التي يمكن أن تمثل تكاليف خفية مختلفة في مؤسسة -الصناعات الكهربائية:

- نقص الرقابة على العمال مما يسبب في التهاون الذي يرفع من معدلات التغيب، حوادث العمل، دوران العمل وعدم الجودة؛

- تحققت التكاليف الخفية المرتبطة بنقص في الإنتاجية خسارة كبيرة تقدر ب 99.66% من التكاليف الاجمالية. وقد وصلت الدراسة الى تحديد الفرص الهائلة التي يمكن أن تستفيد منها هذه المؤسسة لتحقيق أهدافها وللسيطرة على الفرص وجب الحفاظ على:

- إحتياجات كبيرة من الربحية، من أجل البقاء والتنمية؛
- الحصول على ميزة تنافسية؛
- التفوق في تسيير المورد البشري؛
- تحسين المبيعات.

ثانيا: دراسة (Lahoussine elktiri , Lhassane jaouhari , 2022) بعنوان: **L'impact des couts cachés sur la performance des PME marocaines théoriques**

مقالة بحثية تناولت مسألة تأثير التكاليف الخفية على الأداء المالي داخل الشركات المغربية الصغيرة والمتوسطة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، للعديد من الدراسات السابقة التي أجريت على الشركات المغربية الصغيرة والمتوسطة، حيث تم القياس في الدراسات السابقة للتكاليف الخفية من خلال العديد من المؤشرات التي تنشأ من مشاكل في تنفيذ المهام داخل المؤسسات، ما قد يجعلها تنكبد نفقات أخرى لم تؤخذ بعين الإعتبار، ولم يتم ذكرها في معايير المحاسبة، في هذا المقال البحثي توصلت النتائج الى أن:

- التكاليف الخفية تتأثر بالإختلالات الوظيفية مثل إدارة الوقت والتنسيق، كذلك التنظيم الهيكلي للعمل؛
- تنشأ مشاكل التشغيل المختلفة التي لا تؤخذ بعين الإعتبار في المحاسبة من الغيابات المتكررة، دوران العمل، حوادث العمل، الإنتاجية الغير مرضية ونقص الجودة، وهذه المشاكل هي من أصل سلوكي أو طبيعة بشرية.

ثالثا: دراسة (mousa assia, Ghaci imane, 2015) بعنوان: **les indicateurs de dysfonctionnements et les couts caches au sein de l'entreprise -cas de cogral- 2014/2015**

تناولت هذه الدراسة كيفية تأثير التكاليف الخفية على التكاليف الكلية لمؤسسة cogral ، حيث أثبتت الدراسة ان التكاليف الخفية هي نتيجة للإختلالات التي تم انشاؤها بواسطة التفاعل بين الهياكل والسلوكيات التي ينتج عنها إرتفاع معدل التغيب عن العمل، وزيادة معدل دوران العمل، والحوادث في مكان العمل أكثر، زيادة تأجيل المنتجات، وإخفاض إنتاجية العمل، وقد تم الإعتماد على منهج دراسة حالة، حيث أكدت الدراسة التي أجريت على شركة cogral النقاط التالية:

- تشكل التكاليف الخفية المتعلقة بالتأخير والغياب، والغياب الغير مصرح به بسبب المرض خسارة حقيقية للشركة؛
 - معدل دوران الوظائف، ومعدل دوران الموظفين مرتفعان الى حد كبير ولهما تأثير كبير على سير أنشطة الشركة، مما يضيف تكاليف إضافية للشركة لأن مغادرة الموظف تولد تكاليف مباشرة وغير مباشرة (تكاليف الفصل والتعيين وتدريب الموظفين الجدد)؛
 - يتمتع موظفي الشركة بالحرية في تنفيذ مهامهم، وهو ما يتوافق مع الإستقلال المعنوي أو الفكري الذي يتمتع به العامل عند أداء مهمته؛
 - ظروف العمل غير مرضية، وتلعب دورا مهما في زيادة معدل دوران الموظفين والتغيب؛
 - الشركة غير مواكبة للمعايير وطرق الرقابة؛
 - غالبية الموظفين غير راضين عن نظام المكافآت والتحفيز؛
 - لا تطبق الشركة نظام التدريب المستدام.
- تخفيض تكاليف المؤسسة يرتبط بشكل وثيق بدرجة إستخدام الموارد المادية والبشرية، هدف المؤسسة هو ضمان الحد الأقصى من الإنتاج بأقل تكلفة، ولكن بعض التكاليف لا يمكن تحديدها ولا مراقبتها من قبل النظم المحاسبية، من هنا الرهان الأكبر التي تواجهه المؤسسة هو تحديد التكاليف الخفية وتحديد الإجراءات للخفض منها، ولتقليل التكاليف الخفية لشركة cogral لا بد ان تتبع هذه التوصيات:
- لإدارة تكاليفها الخفية بشكل صحيح يتعين على cogral إنشاء لوحة تحكم إدارية تسمح لها بمراقبتها من خلال المؤشرات ونسب المراقبة؛
 - مواكبة المعايير وطرق التحكم لتحديد الإنحرافات وإتخاذ تدابير تصحيحية؛
 - تحسين أدائها الإقتصادي والإجتماعي من خلال تحفيز العاملين، وذلك بتشغيلهم وإشراكهم في النتائج والمعلومات وإتخاذ القرار؛
 - تقليل من معدل دوران الموظفين من خلال تحسين ظروف العمل ونظام الأجور؛
 - التدريب المستدام لتحسين معرفة الموظفين لمواكبة تطور الشركة.

المطلب الثالث: الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال إستعراض الدراسات السابقة والمتغيرات النظرية لتقييم التكاليف الخفية، نجد ان المؤشرات والمقاييس التي جاء بها "Henri Savall" مع فريق البحث "ISEOR"، حظيت بإهتمام كبير من طرف الباحثين والدارسين، على المستوى المحلي والدولي، فقد تمكنت الدراسات المعروضة للوصول الى النتائج التالية:

تشابهت معظم الدراسات السابقة، من حيث أسلوب الدراسة في تطبيقها لجميع المؤشرات، وطرح كل مؤشر على المقاييس الثلاثة (إجتماعي، تنظيمي، مالي)، كما نلاحظ ان الدراسات ركزت على نفس الموضوع وهو تخفيض التكاليف الخفية، ، وهدفت هذه الدراسات الى توسيع دائرة الإهتمام بالتكاليف الخفية وكيفية تقييمها من أجل التحكم فيها، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في كل الدراسات بإستثناء دراسة "عثمان بن سيد احمد" التي إعتمدت على المنهج الإستقرائي -إستبيان-، ودراسة "Lahoussine elktiri- Lhassane jaouhari" التي اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي.

إختلفت الدراسات في الفترة الزمنية التي تمت فيها الدراسة بإستثناء دراسة "عثمان بن سيد احمد 2015" ودراسة "moussa assia, Ghaci imane, 2015" فقد كانت في نفس السنة المدروسة، وكيفية تقييمها والتحكم فيها، كما ان تطبيقها كان في مختلف المؤسسات العمومية او الخاصة.

لقد استفادت دراستنا الحالية من جميع الدراسات السابقة في إيجاد منهجية صحيحة لعنوان هذا البحث الذي كان يدور حول: أهمية التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة **EMBAG** -برج بوعريريج، حيث سلطت دراستنا الحالية الضوء على المؤشرات الخمسة، وهي تتمثل في مؤشر الغياب حوادث العمل ودوران العمل، ومؤشر فروق الإنتاجية والجودة، ومدى التحكم فيها من اجل تخفيض التكاليف الكلية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG" -برج بوعريريج- وهذا من خلال تطبيق طريقة (SOF) لتقييم التكاليف الخفية للمؤسسة.

خلاصة:

من خلال ما تناولنا في هذا الفصل فإن التكاليف الخفية موجودة في كل مؤسسة مهما كانت المؤسسة صارمة في اتخاذ قراراتها من اجل التحكم في التكاليف الخفية، وكانت الأساليب الرئيسية لظهور هذا النوع من التكاليف الخفية المتمثلة في (ادارة الوقت، الاتصال، التدريب، التنظيم، وظروف العمل). من خلال تقييم التكاليف الخفية الناجمة عن المؤشرات الخمس (الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، الالاجودة، وفروق إنتاجية العمل)، وهذا بتطبيق طريقة SOF التي تعتمد على ثلاث مقاييس تتمثل في (المقياس الاجتماعي، المقياس التنظيمي، المقياس المالي)، وهذا كله من اجل الوصول الى الأهداف المسطرة للمؤسسة، ومن خلال ماجائت به الدراسات السابقة وجدنا ان مؤشر الغياب اخطر المؤشرات لانه من الصعب التحكم فيه لانه يقلل من إنتاج السلعة بالكمية والنوعية المطلوب.

الفصل الثاني:

دراسة حالة مؤسسة

التوضيب وفنون

الطباعة

–EMBAG–

تمهيد:

بعد التطرق الى الدراسة النظرية حول أهمية التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية، حاولنا في هذا الفصل إسقاط دراستنا النظرية على مؤسسة توضيب وفنون الطباعة EMBAG - برج بوعريريج، محاولين إعطاء واقعية أكثر عن معرفة أسباب التكاليف الخفية وكيفية تقييمها والتأثير الذي تلعبه على تقليص الأرباح، حيث سيتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين، سنتناول في المبحث الأول تقديم عام للمؤسسة توضيب وفنون الطباعة EMBAG - برج بوعريريج، أما المبحث الثاني فسنتناول فيه كيفية قياس مؤشرات التكاليف الخفية خلال الفترة زمنية 2020-2022.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

شهدت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطورات عديدة منذ الإستقلال إلى يومنا هذا نتيجة للإصلاحات السياسية والإقتصادية التي عرفها الإقتصاد الجزائري، ومؤسسة التوضيب وفنون الطباعة من بين المؤسسات الوطنية والتي عاشت مراحل هذه الإصلاحات، فمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي من إحدى المؤسسات الاقتصادية الصناعية العامة في الإقتصاد الجزائري.

المطلب الأول: بطاقة فنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

أنشأت مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG من طرف الشركة الأجنبية الإيطالية ENGECO، إذ شرع في بنائها في 11 ماي 1975 وانتهت الأشغال بها في ظرف 4 سنوات أي بالتحديد في 20 أوت 1979، وبعد هذه الفترة دخلت تحت التجربة لمدة 3 أشهر، ثم بدأت في عملية الإنتاج والتصنيع الفعلي في 20 أوت 1978. كانت هذه المؤسسة في بداية الأمر عبارة عن وحدة من وحدات الشركة الوطنية للصناعات السيليلوزية SONIC حيث أن هذه الأخيرة ظهرت للوجود بموجب الأمر 11-08 المؤرخ في: 27/01/1968 في الجريدة الرسمية (العدد رقم 10)، ثم تمت إعادة هيكلتها وتغيير اسمها إلى المؤسسة الوطنية لتوضيب الورق والورق المقوى بمقتضى المرسوم الذي يحمل رقم: 85-192 الصادر بتاريخ: 23/07/1985، وبداية من 01 جانفي انقسمت إلى قسمين:

- المؤسسة الوطنية للتصنيع بالورق CELPAP مقرها الاجتماعي مستغانم؛

- المؤسسة الوطنية للتوضيب بالورق المقوى ENEPAC مقرها الاجتماعي برج بوعرييج.

بناء على محضر الجمعية العامة العادية للمجمع و المؤرخ في: 22/07/1999 تم إنشاء مجمع اقتصادي جديد تحت إسم "المجمع الصناعي للورق والسيليلوز" GIPEC" وأصبحت مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG واحدة من فروعها.

تقع المؤسسة الوطنية للتوظيف وفنون الطباعة "EMBAG" على بعد 01 كلم جنوب بلدية برج بوعرييج في المنطقة الصناعية على الطريق الوطني رقم 45 الرابط بين ولاية برج بوعرييج وولاية المسيلة، مقرها الاجتماعي "المديرية العامة" الكائنة بشمال المدينة على الطريق المؤدى إلى ولاية الجزائر، وتتربع هذه المؤسسة على مساحة قدرها: 28 هكتار لكن 7.8 فقط المغطاة منها، ويتمحور نشاطها في تلبية طلبات السوق من جهة التغليف للعديد من المواد الغذائية والصيدلانية وحتى مواد التجميل، كما تقوم بإنتاج العلب بكل الأصناف إضافة إلى الأكياس الكبيرة والمتوسطة وصغيرة الحجم، إلى جانب هذا أنها تستغل الفضلات من الورق في إنتاج منتجات ثانوية كالصور وأوراق اللعب، وفي ما يلي جدول يعرض بيانات هذه المؤسسة:

جدول رقم(02): البطاقة الفنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

رأس المال الاجتماعي	2.584.530.000 دج.
المقر الاجتماعي "المديرية العامة"	حي سونيك سابقا طريق الجزائر-البرج-
المرآب: وحدة الأكياس والعلب	المنطقة الصناعية طريق مسيلة.
الهاتف	035.68.59.46
الفاكس	035.67.53.47
تاريخ التأسيس	1999/07/22
السجل التجاري	B99462482
التعريف الجبائي	099934010949320
رقم المستخدم	3401710798
تاريخ بداية النشاط	2000/01/10
الهيئة القانونية	شركة ذات أسهم.
النشاط الرئيسي	صناعة الأكياس والأوراق المطوية.
أصناف الإنتاج	<p>- أكياس ذات أفواه صمامة مخصصة للإسمنت؛</p> <p>- أكياس بأفواه مفتوحة مخصصة للمواد الغذائية والمواد الكيميائية؛</p> <p>- أكياس ذات حجم كبير؛</p> <p>- أكياس ذات حجم متوسط وصغير: ذات عمق مسطح وذات عمق مربع؛</p> <p>- العلب المطوية(كل الأصناف والأشكال)؛</p>

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية للتوضيب و فنون الطباعة.

يمثل لجدول الموالي عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.

جدول رقم(03): عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

النسبة المئوية %		عدد العمال		البيان
إناث	ذكور	إناث	ذكور	
1.84%	55.78%	07	212	أعوان التنفيذ
2.63%	30.78%	10	117	أعوان التحكم
1.31%	7.63%	05	29	إطارات
5.78%	94.21%	22	358	المجموع
100%		380		المجموع العام

المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: نشاط وأهداف المؤسسة

سنحاول في هذا المطلب التعريف بمختلف أنشطة مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة، وكذا اهم الأهداف التي

تسعى المؤسسة الى تحقيقها.

الفرع الاول: نشاط المؤسسة

مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي مؤسسة عمومية متخصصة في تحويل الورق بأصنافه وطباعته وتملك خطين

أساسيين للإنتاج هما:

الخط الأول: خاص بإنتاج الأكياس بأنواعها:

- أكياس كبيرة الحجم؛
- أكياس متوسطة الحجم؛
- أكياس صغيرة الحجم.

تسوق المؤسسة منتوجاتها حسب النوعية كما يلي:

_ أكياس كبيرة الحجم: وتسوق إلى شركات الاسمنت ومشتقاتها، شركات تغذية الأنعام وشركات مواد البناء؛

_ أكياس صغيرة ومتوسطة الحجم: الموزعين الخواص، زبائن مختصين في تعليب وتغليف المواد الغذائية.

الخط الثاني: مختص في إنتاج العلب المطوية بالإضافة إلى خط ثانوي يقوم بإنتاج متنوع، ويتم تسويقها إلى شركة "صيدال"

تأتي بعدها مؤسسة مختصة في صناعة مواد التطهير و النظافة، بالإضافة إلى مؤسسات مختصة في صناعة المواد الغذائية.

الفرع الثاني: اهداف المؤسسة

- للمؤسسة مجموعة من الأهداف تسعى الى تحقيقها، تتمثل في:
- تحقيق الادماج الاقتصادي الوطني ورفع قيمة الإنتاج الوطني؛
 - تحقيق مخطط السنوي للإنتاج مع المؤسسات في نفس النوع؛
 - المشاركة في تطوير وتنمية عملية استعادة وتنمية المنتوجات السيليلوزية؛
 - توفير منتج وطني جزائري في السوق؛
 - توفير مناصب الشغل؛
 - رفع المستوى المعيشي للأفراد؛
 - تنمية استغلال المنتجات المستعادة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMPAG

تبعاً لمبدأ تقسيم المهام وتحديد الوظائف والمسؤوليات فان الوحدة تنقسم إلى عدة مديريات ومصالح في إطار عمل منسق ومنسجم لتحقيق التسيير الفعال والمتكامل لتحقيق الأهداف الإنتاجية، وسوف نتطرق إلى أهم المديريات الموجودة بالهيكل التنظيمي:

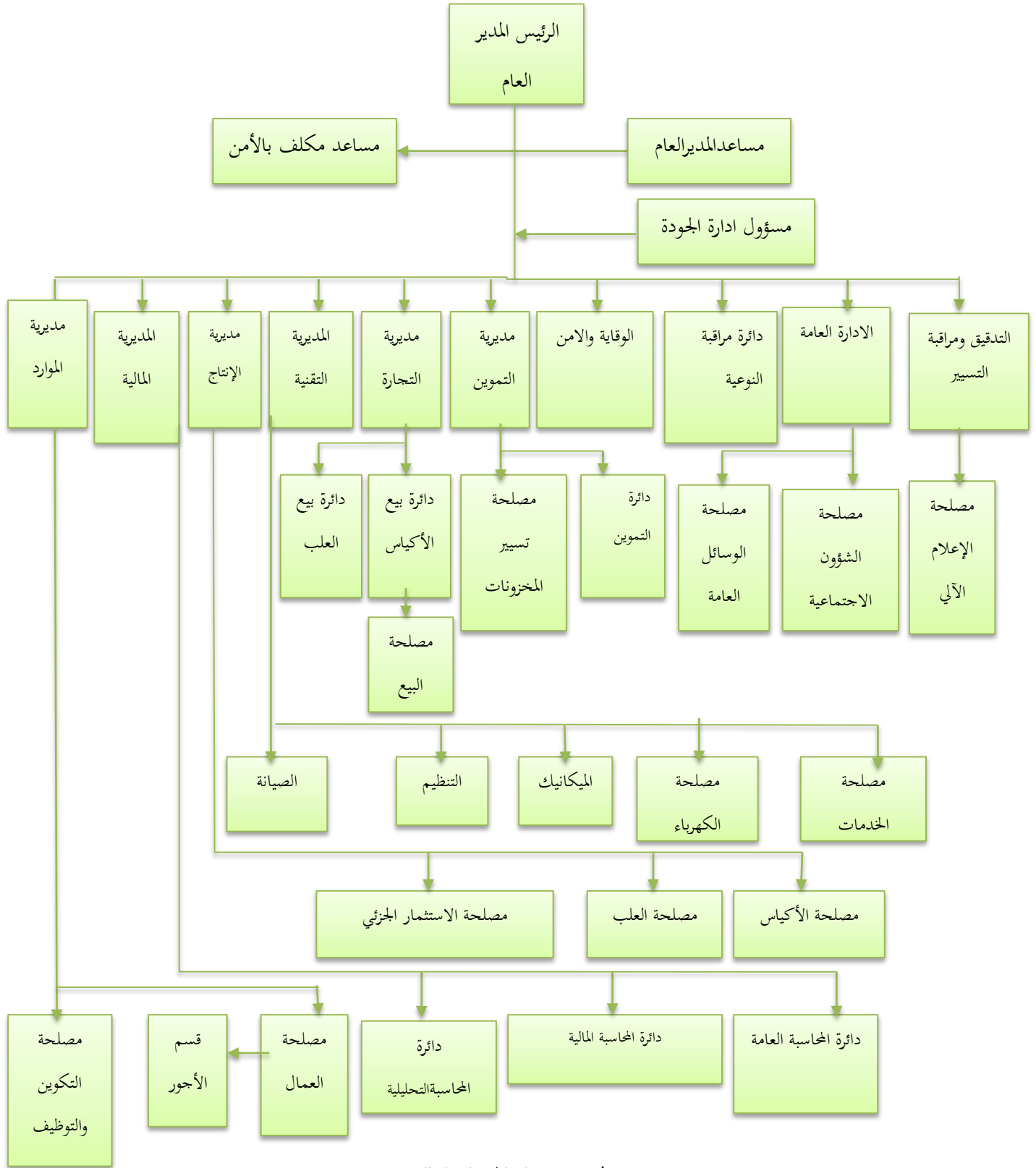
- **المديرية العامة:** تقوم بالتنسيق والمتابعة بين المديريات من خلال تسطيرها لسياسة عامة واستراتيجيات العمل، لبلوغ الأهداف المسطرة ومهمتها الأساسية الإشراف العام على مختلف نشاط الوحدة والتنسيق بين مختلف الدوائر لضمان السير الحسن للمركب كما تعتبر همزة وصل بين المديريات الأخرى والمدير العام، وتحتوي على مصلحة الشؤون الاجتماعية، ومصالح الوسائل العامة.

- **مديرية الموارد البشرية:** وهي مديرية تهتم بشؤون العاملين وتسهر على الاستعمال العقلاني لليد العاملة وتسعى إلى تحقيق ظروف عمل جيدة وتحسينها باستمرار، بالإضافة إلى بعض الوظائف والمهام كالاستقطاب، الاختيار، التعيين، التكوين، التحفيز.... الخ، وهي بدورها تحتوى على مصلحة المستخدمين ومصالح التكوين والتوضيب.

- **مديرية المالية:** هذه المديرية هي القلب النابض للمؤسسة حيث أنها تترجم كل عمليات الإنتاج والبيع إلى أموال تسدد بها تكاليف المنتوجات، استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة أو هي التي توفر الجانب المالي الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة، وتحتوى على ثلاث دوائر:

- دائرة المحاسبة العامة: التي بها محاسب مكلف بعمليات البيع ومحاسب عام مكلف بالزبائن وآخر مكلف بالموردين محاسب خاص بالعمليات المختلفة الأخرى؛
 - دائرة المحاسبة المالية: محاسب عام مكلف بالشؤون الاجتماعية وآخر مكلف بالحزينة؛
 - دائرة المحاسبة التحليلية: محاسب عام تحليلي ومحاسب تحليلي .
 - مديرية الإنتاج: وهي المديرية التي تترجم طلبات الزبائن إلى منتجات وذلك عن طريق تحويل المواد الأولية إلى مواد مصنعة وتتم هذه العملية على مستوى الورشات عن طريق برمجة الآلات المسخرة لإنجاز مختلف الطلبات في اقرب الآجال المحددة، وهي تحتوى على مصلحة الأكياس، مصلحة العلب ومصلحة الاستثمار الجزئي؛
 - المديرية التقنية: هي المديرية التي تقوم بإصلاح الآلات والمعدات الإنتاجية وصيانتها وتحديثها بالكيفية التي تضمن العملية الإنتاجية إضافة إلى خدمات أخرى تقدمها للمؤسسة مثل إصلاح العطل الكهربائي والميكانيك، وهي تحتوى على مصلحة الخدمات، مصلحة الكهرباء، مصلحة الميكانيك، مصلحة المنهجية والتنظيم، ودائرة الصيانة؛
 - المديرية التجارية: وتمثل مركز حساس في المؤسسة لكونها همزة الوصل بين الزبون والمصالح الإنتاجية فهي تستلم الطلبات من الزبائن وتقوم بتحويلها إلى المصالح الإنتاجية لتستلمها فيما بعد كمواد مصنعة وجاهزة لتحول إلى الزبائن، وفي نفس الوقت فهي تسهر على توفير الجودة والسماع المستمر للشكاوي الزبائن، كما تقوم بجلب الأموال المحصل عليها من عملية البيع وتحويلها إلى مديرية المالية، بالإضافة إلى التسويق بعملياته من إشهار، وتوزيع، وهي تحتوى على دائرة بيع الأكياس، ودائرة بيع العلب؛
 - مديرية التموين: هذه المديرية تقوم بتوفير طلبات مديرية الإنتاج وهي توفير المواد الأولية وما يرافقها من مواد كيميائية وغيرها اللازمة للعملية الإنتاجية، إضافة إلى ضمان النقل من وإلى المؤسسة، وتحتوى على مصلحة وتسيير المخزونات، ودائرة التموين؛
 - مديرية التدقيق: تتبع كل عمليات الإنتاج والتسيير للوحدة، هذه المديرية تنقسم إلى مصلحة واحدة وهي مصلحة الإعلام الآلي؛
 - مديرية الأمن: المحافظة والسهر على الأمن الداخلي للوحدة؛
 - دائرة مراقبة النوعية: تقوم بمراقبة مدى جودة المادة الأولية سواء كانت مستوردة أو محلية ، كما يحقق لها قبول أو رفض أية مادة كانت تدخل هذه المصلحة في حدود صلاحيتها حتى على مستوى ما بعد البيع.
- و الشكل الموالي يلخص الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة:

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG.



المصدر: بناء على الوثائق الداخلية للمؤسسة

المبحث الثاني: دراسة مساهمة التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

في هذا المبحث نقوم بتطبيق مؤشرات التكاليف الخفية على مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة -برج بوغريج- من سنة 2020 إلى سنة 2022 وفق نموذج SOF، والمؤشرات المتمثلة في مؤشر التغيب، مؤشر حوادث العمل ودوران العمل، مؤشر الإنتاجية ونقص الجودة.

المطلب الأول: قياس التكاليف الخفية لمؤشر الغياب

حسب "Henri Savall" سنقوم بحساب مؤشر الغياب على ثلاث مقاييس بالترتيب، كما يلي:

الفرع الأول: المقياس الاجتماعي

هو الخطوة الأولى التي يجب القيام بها لدراسة مؤشر الغياب وهذا من خلال التعرف على أسباب ظهوره وتطوره خلال السنوات المدروسة من 2020 إلى 2022 بمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG ببرج بوغريج فقمنا بإجراء مقابلة مع مكلف بمصلحة الموارد البشرية وطرحا عليه الأسئلة التالية:

- ماهي ظروف العمل داخل المؤسسة؟

- ماهي الأسباب التي تدفع العمال إلى التغيب عن العمل؟

وكانت الإجابة على ظروف العمل أنها ملائمة وكل متطلبات العمل الضرورية موجود من نقل و أمن ومركز العيادة،

أما أسباب التغيب كانت عبارة عن أسباب شخصية مثل الزواج، الوفاة، العطل المرضية، وغيرها من المشاكل الاجتماعية، والجدول الموالي يوضح عدد واسباب الغيابات:

جدول رقم(04): أنواع الغياب في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

سبب الغياب	عطل غير مدفوعة الاجر CSS	عطل استثنائية CE	عقوبات تاديبية MAP	توقيف عن العمل SUSP	حوادث عمل AT	عطل مرضية CM	غياب مبرر AA	غياب غير مبرر AI
2020	32	222	14	24	51	2477	760	956
2021	100	392	23	76	92	2656	663	982
2022	100	390	23	71	89	2867	702	1025

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحقات (1+2+3) الخاصة بمؤسسة EMBAG.

جدول رقم (05): غياب عن العمل في المؤسسة خلال السنوات من 2020 الى 2022

السنوات	أيام العمل النظرية	عدد الغيابات	نسبة التغيب %
2020	86328	4536	5.25%
2021	83160	4983	5.99%
2022	83688	5266.5	6.29%

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الملحقات (3+2+1) الخاصة بمؤسسة EMBAG.

يجدر الذكر أنه تم حساب أيام العمل النظرية كالتالي:

22 يوم (يعملها العامل في الشهر) × 12 شهر × عدد عمال المؤسسة.

مثلا: سنة 2020 تحسب الأيام النظرية كالتالي

$$86328 = 327 \times 12 \times 22$$

كما تم حساب نسبة الغياب وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسبة الغياب} = \text{مجموع أيام التغيب} \div \text{أيام العمل النظرية} \times 100$$

مثال: سنة 2020 تحسب كالتالي

$$5.25\% = 100 \times (86328 \div 4536)$$

نلاحظ من خلال الجدول ان نسبة الغياب غير منتظمة من سنة الى أخرى حيث كانت تقدر بنسبة 5.25%

سنة 2020، ثم إرتفعت في سنة 2021 بنسبة تقدر ب 5.99%، وارتفعت الى 6.29% في سنة 2022.

والسبب كما سبق الذكر يعود للوفاة، الزواج، حوادث العمل، العطل المرضية... الخ.

الفرع الثاني: المقياس التنظيمي

ان المقياس التنظيمي من اهم المقاييس في طريقة SOF المقترحة من طرف الباحث الفرنسي "Henri Savall"

لتقييم التكاليف الخفية وتعتبر كتمهيد للمقياس المالي، ومن اهم الاجراءات التي تتخذها مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

EMBAG - برج بوعرييج - للحد والتقليل من ظاهرة الغياب كالتالي:

- تعويض العمال المتغيبون بعمال آخرين من عمال المؤسسة مؤهلين للعمل في العديد من المهام الإدارية والإنتاجية؛
- وضع المؤسسة جهاز تسجيل الحضور والانصراف وذلك بوقوف العامل واخذ صورته عند الدخول والخروج من أجل معرفة المؤسسة الوقت الذي أمضاه العامل داخل المؤسسة من أجل تحديد ساعات العمل بالتحديد؛

- يستلزم على العامل ان يقدم طلب مصادقة في الحالات الاستثنائية كالمريض او الزواج...الخ.

الفرع الثالث:المقياس المالي

ويمكن تحديد معدل التغيب للعمال في المؤسسة من خلال إعداد الجدول التالي:

جدول رقم (06): معدل الغياب بالمؤسسة خلال الفترة من 2020 الى 2022

السنوات	عدد العمال	أيام العمل النظرية	أيام العمل الفعلية	عدد الغيابات	معدل الغياب
2020	327	86328	81792	4536	5.25%
2021	315	83160	78177	4983	5.99%
2022	317	83688	78421.5	5266.5	6.29%

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحققات (3+2+1) الخاصة بمؤسسة EMBAG

يتم حساب عدد الأيام الفعلية كالتالي:

$$\text{عدد الأيام الفعلية} = \text{عدد الأيام النظرية} - \text{عدد الغيابات}$$

مثال: في سنة 2020 تحسب كالتالي

$$81792 = 4536 - 86328$$

ونلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة الغياب تتغير بمرور السنوات، ورغم الغيابات المتكررة التي تجعل المؤسسة تتحمل تكاليف إضافية، وهذه التكاليف تعتبر من التكاليف الخفية التي تتمثل في تكلفة تعويض العامل المتغيب (الساعات الإضافية التي يعملونها العمال في أيام الجمعة، السبت، الأعياد، ساعات متأخرة إضافية...الخ)، وكذا مصاريف الإشتراك في الضمان الإجتماعي للعامل المعوض، والجدول التالي يوضح التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب:

جدول رقم (07): حساب التكاليف الخفية الناتجة عن الغياب

السنة	عناصر التكلفة	المبالغ
2020	تكلفة العامل المعوض: $36288 = 8 \times 4536$ $175\% \times 207.69 \times 36288$	13189145.76 دج
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	3429177.90 دج
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	16618323.66 دج
2021	تكلفة العامل المعوض: $39864 = 8 \times 4983$ $175\% \times 207.69 \times 39864$	14488869.78 دج
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	3767106.14 دج
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	18255975.92 دج
2022	تكلفة العامل المعوض: $42132 = 8 \times 5266.5$ $175\% \times 207.69 \times 42132$	15313191.39 دج
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	3981429.76 دج
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	19294621.15 دج
من 2020 الى 2022	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	54168920.73 دج

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الملحقات (1+2+3+4+5+6+7) الخاصة بمؤسسة EMBAG.

تجدد الإشارة إلى أن:

- تمثل 8 ساعات عدد الساعات التي يجب على العامل ان يعملها في اليوم الواحد؛
- تمثل 207.69 دج مبلغ الاجر الساعي للعامل؛
- 26% معدل الاشتراك في الضمان الاجتماعي التي تدفعه المؤسسة للعامل؛

- 175% تمثل نسبة الاجر للساعات الإضافية.

نلاحظ من خلال الجدول ان التكاليف الخفية المتعلقة بمؤشر الغياب متغيرة في تناقص من سنة لآخرى، ففي سنة 2020 كانت تقدر ب 16618323.66 دج وإرتفعت سنة 2021 الى 18255975.92 دج، وإرتفعت أيضا في سنة 2022 الى مبلغ 19294621.15 دج، وهذا بسبب زيادة في معدلات الغياب.

المطلب الثاني: مؤشر حوادث العمل ومؤشر دوران العمل

سيتم في هذا المطلب حساب مؤشر حوادث العمل وكذا مؤشر دوران العمل كما يلي:

الفرع الأول: مؤشر حوادث العمل

تعتبر حوادث العمل من بين اهم مؤشرات التكاليف الخفية، فحوادث العمل تكلف المؤسسة مصاريف الضمان الاجتماعي، والساعات الإضافية عند تعويض العامل الذي أصابه الحادث، وسنحاول القاء نظرة عامة على حوادث العمل على المؤسسة.

أولا: المقياس الاجتماعي

سنحاول من خلال هذا المقياس دراسة ظاهرة حوادث العمل داخل مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة لسنوات السابقة 2020-2022 ومن اهم أسباب ظهور حوادث لعمل نجد:

- نقص التدريب وعدم القدرة على مواكبة التكنولوجيا؛
- التصرفات غير الآمنة أثناء العمل؛
- عدم توفر الإضاءة الجيدة في بعض الأحيان؛
- عدم توفر التهوية في بعض الأماكن؛
- الجو النفسي للعاملين كالتوتر و الإرهاق؛ وقلّة الانتباه والتركيز.

جدول رقم (08): الساعات المفقودة بسبب حوادث العمل

الساعات المفقودة	الأيام المفقودة	حوادث العمل	السنوات
408	51	04	2020
736	92	04	2021
712	89	04	2022

المصدر: : من اعداد الطالبين بالاعتماد على ملحقات (1+2+3) الخاصة بمؤسسة EMBAG

يتضمن الجدول السابق حوادث العمل التي وقعت في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة (2020-2022)، وتتسبب في توقف العامل لفترة زمنية معينة، حيث كانت حوادث العمل متساوية ومختلفة في الأيام، لإختلاف نوع وخطورة الإصابة، سجلت المؤسسة في سنة 2020 وقوع 04 حوادث، نتج عنه 51 يوم عمل مفقود أي 408 ساعة عمل مفقودة، أما في 2021 فوقع 04 حوادث، ترتب عنه 92 يوم عمل مفقود أي 408 ساعة، أما في سنة 2022 فكانت 04 حوادث عمل، نتج عنها 89 يوم عمل مفقود أي 712 ساعة.

جدول رقم (09): معدلات تكرار وخطورة حوادث العمل

السنوات	ساعات العمل النظرية	الحوادث مع توقف	عدد الأيام المفقودة	معدل تكرار حوادث العمل	معدل خطورة حوادث لعمل
2020	690624=8×86328	04	51	5.79	73.85
2021	665280=8×83160	04	92	6.01	138.28
2022	669504=8×83688	04	89	5.97	132.93

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على ملحق (3+2+1) الخاصة بمؤسسة EMBAG

يتم حساب معدل تكرار حوادث العمل بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل تكرار الحوادث} = (\text{عدد حوادث العمل مع توقف خلال فترة زمنية} \div \text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}) \times 10^6$$

مثال: تحسب سنة 2020 كالتالي

$$5.79 = 10^6 \times (690624 \div 4)$$

يتم حساب معدل خطورة حوادث العمل بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل خطورة حوادث العمل} = (\text{عدد أيام العمل الضائعة بسبب الحوادث خلال فترة الزمنية} \div \text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}) \times 10^6$$

مثال: تحسب سنة 2020 كالتالي

$$73.85 = 10^6 \times (690624 \div 51)$$

الفرع الثاني: المقياس التنظيمي

تتمثل في الاجراءات التي تقوم بها مؤسسة التوظيف وفنون الطباعة من أجل الحد من حوادث العمل ومنها

- توفير عيادة خاصة بعمال المؤسسة في حالة وقوع حادث بسيط؛
- تدريب الموظفين على العمل للتأكد من فهمهم للمخاطر و كيفية تجنبها؛
- تعويض العامل المصاب بعامل آخر؛
- برمجة ساعات إضافية عند الضرورة لتغطية النقص الناتج عن تغيب العامل المصاب؛
- يتعين على العمال التقدم لمفحوص الطبية الدورية التي تقدمها و تبرمجها المؤسسة.

الفرع الثالث: المقياس المالي

تتحمل المؤسسة نتيجة حوادث العمل الكثير من التكاليف تتمثل في تكاليف تعويض العامل المصاب نتيجة التوقف عن العمل لفترة معينة، تكاليف الضمان الاجتماعي، وبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد شيدت حوادث عمل خلال السنوات المذكورة سابقا جميعها تتحمل تكاليف نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم(10): حساب التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل.

السنة	عناصر التكلفة	المبالغ
2020	تكلفة العامل المعوض: $175\% \times 207.69 \times 408$	148290.66 دج
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	38555.57 دج
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	186846.23 دج
2021	تكلفة العامل المعوض: $175\% \times 207.69 \times 763$	277318.07
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	72102.70 دج
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	349420.77 دج
2022	تكلفة العامل المعوض: $175\% \times 207.69 \times 712$	258781.74 دج
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	67283.25 دج
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	326064.99 دج
من 2020 الى 2022	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل	862331.99 دج

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الملحقات (1+2+3+4+5+6+7) الخاصة بمؤسسة EMBAG.

توضيحات:

- تمثل 8 ساعات عدد الساعات التي يجب على العامل ان يعملها في اليوم الواحد؛
- تمثل 207.69 دج مبلغ الاجر الساعي للعامل؛
- 26% معدل الاشتراك في الضمان الاجتماعي التي تدفعه المؤسسة للعامل؛
- 175% تمثل نسبة الاجر للساعات الإضافية.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية اجمالية خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2022، قدرت ب 862331.99 دج، وكانت هذه التكاليف في ارتفاع من سنة الى أخرى، فكانت في سنة 2020 تقدر ب

186846.23 دج ، وارتفعت في سنة 2021 الى 349420.77دج، ثم إنخفضت في سنة 2022 الى 326064.99دج ، وهذا الارتفاع بسبب زيادة في الأيام المفقودة.

الفرع الثاني: مؤشر دوران العمل

ان دوران العمل تعاني منه معظم المؤسسات الجزائرية، وهو التغير الحاصل في عدد الافراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ويسبب دوران العمل في تحميل المؤسسة تكاليف خفية. وخلال هذا الفرع سنتطرق الى المقاييس التالية:

أولاً: القياس الاجتماعي

ويتشكل دوران العمل من سببين، أحدهما يتعلق بالافراد العاملين، والأخر يتعلق بدور المؤسسة

1- بالنسبة للمؤسسة:

- انخفاض معدل أداء العاملين أو نقص في تأديتهم مهامهم على اكمل وجه؛
- الغيابات المتكررة؛
- عدم صدق وإخلاص العامل وإفشاءه اسرار المؤسسة؛
- وجود فرص لتعيين عاملين من ذو المهارة العالية والفكر المتجدد؛
- القدرة على تعيين عاملين جدد مقابل مرتبات أقل؛
- تشجيع التقاعد المبكر بسبب رغبة الادارة في فسح المسار الوظيفي أمام الآخرين؛
- رغبتها في زيادة الانتاج من خلال تخفيض العاملين و تكاليفهم.

2- بالنسبة للعاملين:

- عدم وضع الفرد في المنصب المناسب مع قدرته، يؤدي به إلى الشعور بالتوتر والقلق و الرغبة في ترك العمل؛
- في ظل الرخاء الاقتصادي يبدأ الفرد بالمقارنة بين المنفعة المتوقعة في الوظيفة الحالية و المنفعة المتوقعة للبدائل الوظيفية الاخرى و هذا يوتر سلبي على إتجاهات الفرد ورغبته في ترك العمل؛
- الأداء الضعيف للعامل يؤدي إلى تبني إتجاهات سلبية نحو العامل خاصة في حالة إتخاذ إجراءات الجزائية نحوه والتي تؤثر على روحه المعنوية وإنتاجيته وبالتالي زيادة رغبته في ترك العمل؛
- ضغوط العمل تؤثر على قرار البقاء وعدم البقاء في العمل، مثل: تدني المستوى الصحي و المعاشي للعاملين؛
- إنعدام الرضا الوظيفي يؤدي إلى إستياء العامل و زيادة احتمال تركه العمل.

جدول رقم (11): دوران العمل خلال الفترة 2020-2022

السنوات	عدد العمال	عدد الافراد الذين تم تعيينهم	عدد تاركي العمل
2020	327	27	21
2021	315	20	37
2022	317	10	10

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG

جدول رقم (12): معدل دوران العمل خلال الفترة 2020-2022.

السنوات	2020	2021	2022
عدد العمال	327	315	317
عدد العاملين الجدد	27	20	10
عدد تاركي العمل	21	37	10
معدل الانفصال	%6.42	%11.75	%3.15
معدل الانضمام	%8.25	%6.35	%3.15
معدل دوران العمل	%14.67	%18.10	%6.30

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG.

تحسب المعدلات بالعلاقات التالية:

$$\text{معدل الانفصال} = (\text{عدد الافراد تاركي الخدمة خلال الفترة الزمنية} \div \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس فترة}) \times 100$$

مثال سنة 2020 تم حسابها كالتالي:

$$\%6.42 = 100 \times (327 \div 21)$$

معدل الانضمام = (عدد الافراد الذين يتم تعيينهم خلال فترة الزمنية ÷ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة) × 100

مثال سنة 2020 تم حسابها كالتالي:

$$100 \times (327 \div 27) = 8.25\%$$

إذا معدل دوران العمل = (عدد الافراد الذين تم تعيينهم + عدد الافراد تاركي العمل خلال الفترة) ÷

$$100 \times \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}$$

مثال سنة 2020 تحسب كالتالي

$$100 \times (327 \div (27 + 21)) = 14.67\%$$

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة دوران العمل مرتفعة، وهذا راجع لسبب انفصال العمال لعدم استقرار منصبه وضعف الاجر ونقص التحفيز، حيث أن المعايير العتمدة حديثا تركز على ان لا تتجاوز نسبة دوران العمل 5%.

ثانيا: القياس التنظيمي

حتى تحافظ المؤسسة عمى كفاءتها وتقلل من حالات الترك الاختياري للعمل أي تسرب للعمال بإرادتهم من المؤسسة يجب عليها الاهتمام بالعديد من الجوانب التي من شأنها أن تؤثر على قرار العاملين بترك عملهم ومن ثم البقاء في المؤسسة وتمثل هذه الجوانب أساسا في النقاط التالية:

- وجود نظام فعال لتخطيط الموارد البشرية داخل المؤسسة يقم من احتمالات ترك العمل الاختياري و بالتالي تخفيض التكاليف الناتجة عن ذلك؛
- وجود نظام تدريبي جيد يؤثر على قدرات الفرد على الاداء الجيد مما يساعد على الحد من دخول وخروج العمال و تكميل حالات الغياب؛
- إجراء مقابلة للخروج مع كل تارك عمل و ذلك للتعرف على الأسباب الحقيقية التي دفعته لذلك؛
- الصيانة البشرية و ذلك من خلال الوقاية من المخاطر و الاضرار التي يمكن أن يتضمنها العمل إضافة إلى خدمات الرعاية اللازمة للمحافظة على صحة العمال لمعالجتهم من أي حالة مرضية كل هذا يساهم في التقليل من فكرة ترك العمل.

ثالثا: القياس المالي

وهناك حساب للتكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول رقم(13): التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل خلال الفترة 2020-2022.

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ
2020	تكلفة تكوين العامل الجديد (1876678 دج ÷ 327) × 21	120520.61 دج
2021	تكلفة تكوين العامل الجديد (3329744.37 دج ÷ 315) × 37	391112.83 دج
2022	تكلفة تكوين العامل الجديد (3537381.88 دج ÷ 317) × 10	111589.33 دج
Σ	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل خلال الفترة (2020-2022)	623222.77 دج

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG.

تحسب تكلفة تكوين العامل بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة تكوين العامل الجديد} = (\text{تكلفة التكوين السنوية}) \div (\text{اجمالي عدد العمال المكونين} \times \text{عدد عمال الفرع المكونين})$$

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة تتحمل تكاليف خفية قدرت ب 120520.61 دج سنة 2020

وارتفعت الى غاية 391112.83 دج سنة 2021 ثم انخفضت ب 111589.33 دج سنة 2022 وترجع هذه الزيادة

والنقصان بسبب تدهور في معدل دوران العمل.

المطلب الثالث: مؤشر فروق الإنتاجية ومؤشر الجودة

تعمل المؤسسات على استغلال مواردها البشرية والمادية من اجل الحصول على منتجات تامة الصنع وعلى الشكل المطلوب، من اجل هذا هي ملزمة بقياس مؤشر فروق الإنتاجية و مؤشر الجودة.

الفرع الاول: التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر فروق الإنتاجية

إن مؤشر الإنتاجية هو أحد الركائز الأساسية لتطور المؤسسة، وفي حالة عدم تحكم المؤسسة فيه، قد تتسبب في تقليص حصيلتها السوقية وهذا ماينتج عنه تكاليف خفية وفي هذا الفرع سنحاول معرفة قيمة التكاليف الخفية لمؤشر فروق الإنتاجية.

أولاً: القياس الاجتماعي

اكتشفنا بعض الأسباب التي أدت الى نقص في الإنتاجية وهذا بالمقابلة والملاحظة العينية ومن بين هذه الأسباب:

- تعطل بعض الآلات خاصة القديمة منها مما يعني التوقف عن الإنتاج لفترة معينة؛
- نقص الصيانة ومراقبة الآلات؛
- الغيابات.

جدول رقم (14): تطور إنتاج "علب الأدوية الخاصة بمجمع صيدال" خلال الفترة من (2020-2022)

السنة	الإنتاج المتوقع	الإنتاج الفعلي	فروق الإنتاجية
2020	69000000	64393590	-4606410
2021	64450000	71421876	+6971876
2022	76450000	57741700	-18758300

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG.

يتم حساب فروق الإنتاجية كالتالي:

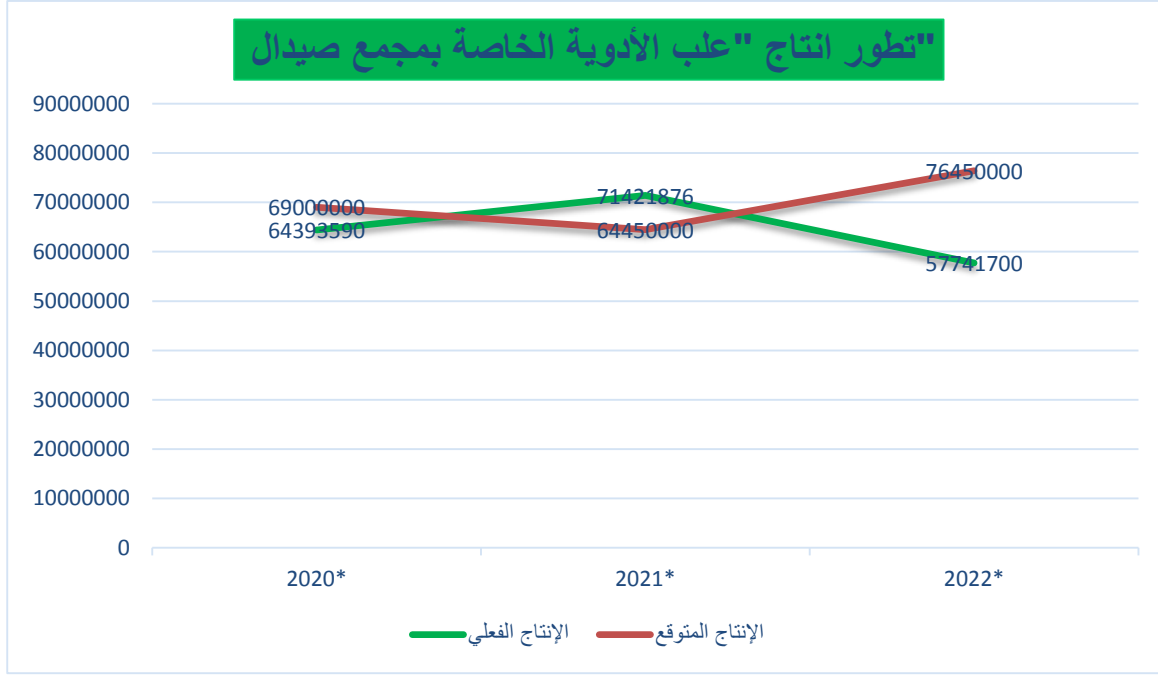
$$\text{فروق الإنتاجية} = \text{الإنتاج الفعلي} - \text{الإنتاج المتوقع}$$

ونلاحظ من خلال الجدول ان فرق الإنتاجية غير محقق في سنة 2020 وكان بالسالب قدر ب(-460641)

لأن الإنتاج المتوقع أكبر من الإنتاج الفعلي وهذا كان بسبب فيروس كورونا، وفي سنة 2021 حققت المؤسسة فرق في الإنتاجية بالإيجاب قدر ب (+6971876)، وهذا مؤشر على أن المؤسسة تستغل مواردها المادية والبشرية في الطاقة

الإنتاجية بشكل جيد، وفي سنة 2022 كان فرق الإنتاجية سالب حيث قدر ب (-18758300) وهذا الفرق كبير وهو دليل على ان المؤسسة لم تستغل مواردها المادية والبشرية في مضاعفة الإنتاج بشكل جيد، وفيما يلي منحني يوضح تطور انتاج "علب الخاصة بمجمع صيدال"

شكل رقم (04):تطور انتاج علب الأدوية الخاصة بمجمع صيدال



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG

بعد تحليل المعطيات المقدمة من قسم انتاج علب الادوية ومن اجل رفع كمية الإنتاج، سنتعرف على اهم الأسباب التي ترفع إنتاجية المؤسسة، وعند مقابلتنا لمسيري عملية الإنتاج إستنتجنا الأسباب التالية:

- تحسين محيط وبيئة العمل؛
- التنظيم الجيد وتغيير العمال بشكل دوري على الآلات ليكون كل عامل مؤهل لتعويض أي عامل في ورشة الإنتاج والعمل على أي آلة من الآلات في حالات الغياب؛
- استخدام العقاب للحد من التغيب المبرر والغير مبرر؛
- تخفيض وقوع حوادث العمل؛
- اقتناء الآلات والمعدات المتطورة؛
- صيانة الآلات بواسطة تقنيين مؤهلين ولهم الخبرة لسد وقوع الأعطال المتكررة.

ثانيا: القياس التنظيمي لمؤشر فروق إنتاجية العمل

يعتمد القياس التنظيمي على تقديم أساليب المعالجة اللازمة لزيادة الإنتاجية، وتمثل هذه الاجراءات فيما يلي:

- رفع الطاقة الإنتاجية السنوية؛
- إعادة تنظيم العمل؛
- ترغيب العامل على قيامه بعمله على احسن وجه وذلك بتحسين ظروفه المهنية والإجتماعية.

ثالثا: المقياس المالي لمؤشر فروق إنتاجية العمل

وسنقوم بدراسة التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر فروق إنتاجية العمل لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة - برج

بوعريبريج - EMBAG

جدول رقم(15): عدد وحدات الإنتاج الغير محققة من "علب الأدوية الخاصة بمجمع صيدال" في

المؤسسة خلال الفترة (2020-2022)

السنة	الإنتاج المتوقع	الإنتاج الفعلي	فروق الإنتاجية "علبة"
2020	69000000	64393590	(-4606410)
2021	64450000	71421876	0
2022	76450000	57741700	(-18708300)

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG

جدول رقم(16): التكلفة الخفية لفروق الإنتاجية العمل خلال فترة (2020-2022).

البيان	فرق بين الكميتين	نسبة هامش الربح	تكلفة الفرصة الضائعة "دج"
2020	-4606410	2.02 دج	(-9304948.20) دج
2021	0	1.73 دج	0 دج
2022	-18058300	1.5 دج	(-2806245) دج
المجموع	(-22664710) علبة غير محققة	-	12111193.2 دج

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG

يتم حساب تكلفة الفرصة الضائعة كالتالي:

$$\text{تكلفة الفرصة الضائعة} = \text{الفرق بين الكميتين} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

ومن خلال جدول نلاحظ أن التكلفة الخفية التي تتحملها المؤسسة خلال سنة 2020 قد بلغت **9304948.20** وتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن عدم تحقيق الإنتاج المتوقع بأكمله (نقص الإنتاج الفعلي مقارنة مع الإنتاج المتوقع، وكذلك في سنة 2022 لم تحقق المؤسسة الإنتاج المتوقع بأكمله وكانت تكلفة الفرصة الضائعة تقدر ب 28137450 دج، اما في سنة 2021 قد حققت المؤسسة الإنتاج المتوقع كاملا وبالزيادة ومنه لا توجد تكاليف خفية عن مؤشر الإنتاجية .

ملاحظة: لا يمكن حساب التكلفة الخفية لسنة 2021، لأن عدد الوحدات المنتجة فعليا فاقت الإنتاج المتوقع

الفرع الثاني: التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الجودة

أولا: المقياس الاجتماعي

تهتم مؤسسة **EMBAG** بالجودة والبيئة والصحة والسلامة والأمن في العمل في نشاطها الإنتاجي والتسويقي، ولمواجهة هذه التحديات قررت تكييف نظام إدارة Q / E / OHS (البيئة والصحة والسلامة في العمل) وفقا للمعيار ISO9001 بناء على الالتزامات التالية:

- اشتراك وتمكين الموظفين على جميع مستويات المؤسسة؛
- قياس ثقة العملاء والإمتثال للموردين؛
- الحفاظ على البيئة؛
- تحسين المستمر لفعالية الإدارة؛
- تحليل مخاطر الوقاية.

ثانيا: المقياس التنظيمي

- هي كل الإجراءات التنظيمية والرقابية التي من شأنها معالجة الأخطاء للحفاظ على جودة المنتجات ومن بينها :
- التدريب والتكوين المستمر للعمال والتقنيين؛
 - إكتشاف المنتجات المعيبة في بداية العملية الإنتاجية؛
 - تفادي تكرار عيوب التصنيع المتكررة وذلك بتفعيل دور خلية مراقبة الجودة.

ثالثا: المقياس المالي

يمكن توضيح هذه التكاليف من خلال أعداد الجداول التالية:

1-التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2020

جدول رقم(17): التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2020

المبالغ(دج)	البيان
69000000	الوحدات المنتجة
1380000	الوحدات المعيبة
%2	معدل الإنتاج المعيب
3.20دج	متوسط سعر البيع الوحدوي
4416000دج	قيمة الإنتاج المعيب
62669130	الوحدات المباعة
%2	معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة
220800000دج	قيمة الإنتاج المباع
12%	هامش الربح
529920دج	تكاليف الإخفاق الداخلية (الفرصة الضائعة)

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG

2- التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2021

جدول رقم(18): التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2021

المبالغ(دج)	البيان
71421876	الوحدات المنتجة
1457006.27	الوحدات المعيبة
2.04%	معدل الإنتاج المعيب
3دج	متوسط سعر البيع الوحدوي
4371018.81دج	قيمة الإنتاج المعيب
72962746	الوحدات المباعة
2.04%	معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة
218888238دج	قيمة الإنتاج المباع
12%	هامش الربح
524522.26دج	تكاليف الإخفاق الداخلية (الفرصة الضائعة)

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG

3- التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2022

جدول رقم(19): التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة لسنة 2022

المبالغ (دج)	البيان
57741700	الوحدات المنتجة
1114414,81	الوحدات المعيبة
%1,93	معدل الإنتاج المعيب
5,90 دج	متوسط سعر البيع الوحدوي
6575047,38 دج	قيمة الإنتاج المعيب
56014150	الوحدات المباعة
%1,93	معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة
330483485 دج	قيمة الإنتاج المباع
12%	هامش الربح
789005,69 دج	تكاليف الإخفاق الداخلية (الفرصة الضائعة)

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات مؤسسة EMBAG

لقد تم اعداد الجداول من خلال إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد معدل الإنتاج المعيب بقسمة الوحدات المعيبة على عدد الوحدات المنتجة؛
- يتم تحديد قيمة الإنتاج المعيب بضرب الوحدات المعيبة × متوسط سعر البيع الوحدوي؛
- يتم تحديد تكاليف الإخفاق الداخلية (الفرصة الضائعة) بضرب قيمة الإنتاج المعيب × هامش الربح.

ومن خلال ما سبق نلخص التكاليف الخفية الناتجة على نقص الجودة في الجدول التالي:

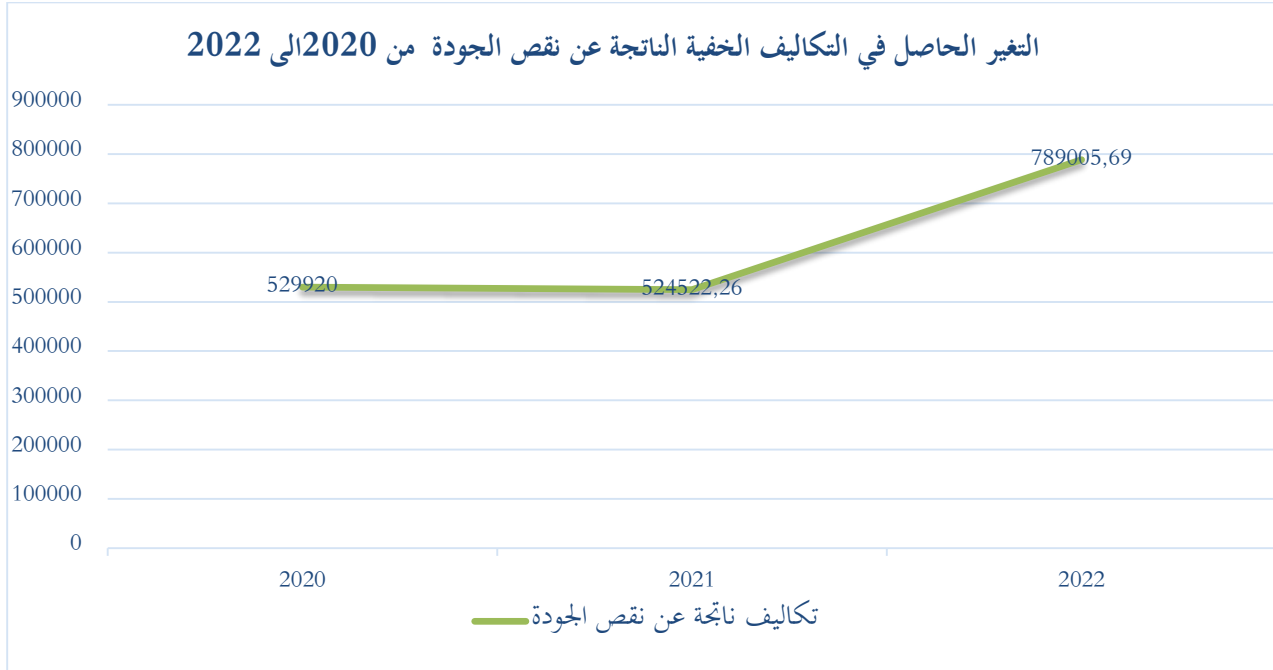
الجدول رقم(20): التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة خلال الفترة (2020-2022)

السنة	2020	2021	2022
تكاليف الإخفاق الداخلية (الفرصة الضائعة)	529920 دج	524522.26 دج	789005,69 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد معطيات مؤسسة EMBAG

ونلاحظ من خلال الجدول ان التكاليف الإخفاق الداخلية (الفرصة الضائعة) تقدر ب 529920 دج خلال سنة 2020، وتراجعت تراجع طفيف الى 524522.26 دج في سنة 2021، وفي سنة 2022 ارتفعت الى 789005.69 دج، وهذا مايفسر تقادم الآلات واهلاكها الجزئي، مما أدى الى نقص في الإنتاج الفعلي، وهذا أدى الى ارتفاع الإنتاج المعيب.

شكل رقم (05): التغير الحاصل في التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة من 2020 الى 2022



المصدر: من إعداد الطالبين إنطلاقا من النتائج المتوصل إليها في الدراسة.

ومن خلال ماسبق يمكن حساب اجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسة خلال الفترة المدروسة من 2020 الى 2022 :

جدول رقم (21): الجدول الشامل لحساب التكاليف الخفية للفترة (2022/2020)

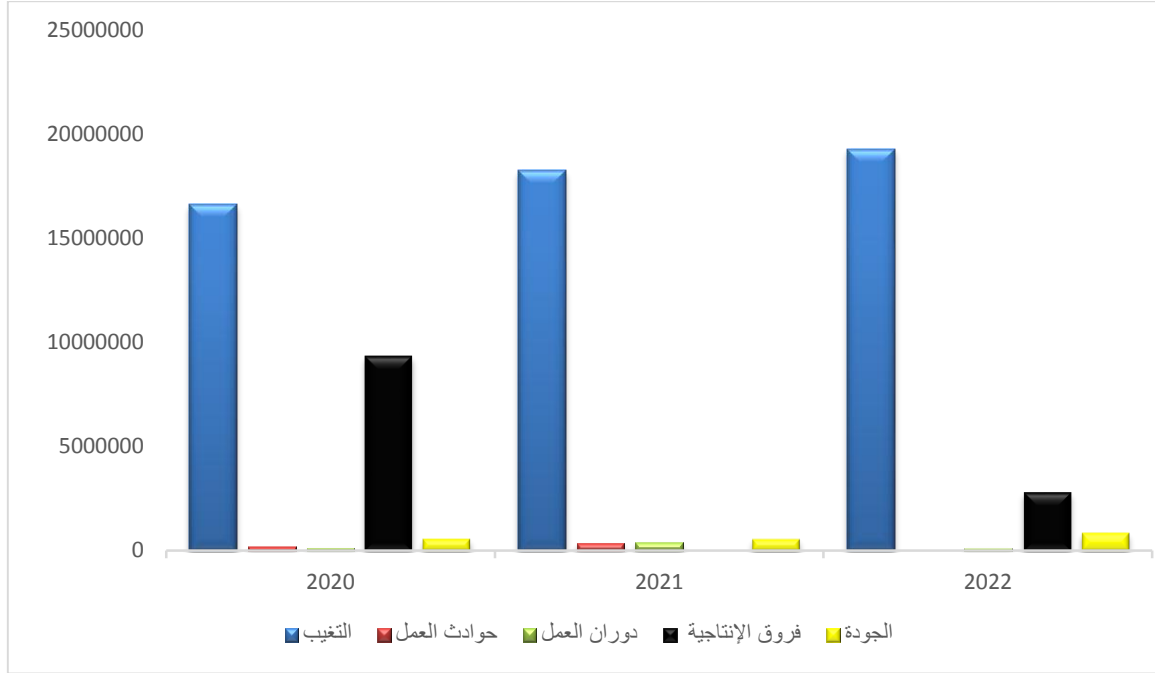
المؤشرات	2020	2021	2022	مجموع تكاليف المؤشرات	النسبة
الغياب	16618323.66 دج	18255975.92 دج	19294621.15 دج	54168920.73 دج	77.82%
حوادث العمل	186846,23 دج	349420,77 دج	326064.99 دج	862331.99 دج	1.24%
دوران العمل	120520,61 دج	391112,83 دج	111589,33 دج	623222.77	0.88%
الإنتاجية	(-9304948.20) دج =9304948.20 دج	(+12061345.48) دج ومنه ان الإنتاج إيجابي ولا توجد أي تكلفة خفية	(-2806245) دج =2806245 دج	12111193.20 دج	17.19%
نقص الجودة	529920 دج	524522,26 دج	789005,69 دج	1843447.95 دج	2.62%
مجموع التكاليف الخفية الكلية لكل سنة	26760558.7 دج	19521031.78 دج	23327526.16 دج	69609116.64	100%

المصدر: من اعداد الطالبين إنطلاقا من النتائج المتوصل اليها في الدراسة

من خلال الجدول نلاحظ ان التكاليف الخفية انخفضت في سنة 2021 و 2022 مقارنة بسنة 2020 ، حيث بلغت قيمتها 26760558.7 دج في 2020، وانخفضت الى 19521031.78 دج في 2021، ثم ارتفعت في 2022 الى 23327526.16 دج، وهذا راجع لإستراتيجية المؤسسة في تحسين ظروف العمل والخروج من ازمة فيروس كورونا (covid19) والعودة الى العمل بشكل عادي، مما أدى الى التقليل في نسبة الغياب وزيادة الإنتاجية.

الشكل رقم (06): أعمدة بيانية توضح قيمة التكاليف الخفية لمختلف المؤشرات للفترة

(2022/2020)



المصدر: من إعداد الطالبين إنطلاقاً من النتائج المتوصل إليها في الدراسة

من خلال الشكل نلاحظ التكاليف الخفية لمختلف المؤشرات التي تحملتها المؤسسة خلال الفترة 2020-2022، إلا أن مؤشر التغيب هو الأعلى خلال السنوات الثلاثة، أما المؤشرات الأخرى حملت المؤسسة تكاليف خفية صغيرة مقارنة بالغياب، ومؤشر الإنتاجية خلال سنة 2021 إنعدم، وهذا بسبب تحقيق إنتاج فعلي أكثر من المتوقع.

خلاصة:

من خلال هذه الدراسة قمنا بمعرفة مدى تأثير مؤشرات التكاليف الخفيفة على زيادة التكاليف الكلية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG" -برج بوعرييج-، خلال الفترة الممتدة من 2020 الى 2022، قد تطرقنا في هذا الفصل بتقديم المؤسسة، وحساب خمس مؤشرات من اجل تقييم التكاليف الخفية اعتمادا على طريقة (SOF)، ومنه توصلنا الى ان المؤسسة تحملت تكاليف خفية معتبرة، ومن المؤشرات الخمسة كان التغيب مؤشر خارج عن السيطرة ومن المستحيل التحكم فيه، والتكلفة الخفية الناجمة عن الغياب تتمثل في تكلفة تعويض العامل المتغيب وهي تكلفة تدركها المؤسسة، ولكن ينعدم اهتمام المسييرين بالغيابات المتكررة بعدم وضعهم حدا لها، فالغياب يؤثر سلبا على فروق الإنتاجية فعند إنعدام العمل ينعدم الإنتاج، اما مؤشرات الأخرى نجم عنها تكاليف خفية كانت بنسب ضئيلة مقارنة بمؤشر الغياب.

خاتمة

مهما إهتمت المؤسسات بمختلف التكاليف الناتجة عن نشاطها، صناعية خدمتية او تجارية، وهي تكاليف ظاهرة مدرجة ضمن أنظمة المعلومات المحاسبية، باعتبار التكلفة تمثل المتغير الأساسي والمحدد لحجم الوفرة الاقتصادية المتاحة لأي مؤسسة، فالتكاليف الخفية جزء هام من اجمالي التكاليف، لذلك يصعب السيطرة عليها، لان العديد من المؤسسات تهتم بالتكاليف الكلية وتتجاهل التكاليف الخفية، وذلك لعدم ظهورها في أنظمة المعلومات المحاسبية، ولكن توجد مجموعة من المؤشرات وكل مؤشر يتم تحديده اعتمادا على ثلاثة مقاييس، وهي المقياس الاجتماعي التنظيمي والمالي او مايسمى بطريقة (SOF)، التي جاءت بعد العديد من الأبحاث والدراسات التي أحدثتها "هنري سافال" مع فريق البحث "ISEOR"،

وفي دراستنا التطبيقية حاولنا تسليط الضوء على المؤشرات الخمسة، وهي تتمثل في مؤشر الغياب حوادث العمل ودوران العمل، ومؤشر فروق الإنتاجية والجودة، واذ تم التحكم فيها يتم تخفيض التكاليف الكلية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG" - برج بوعريريج-، وهذا من خلال تطبيق طريقة (SOF) لتقييم التكاليف الخفية للمؤسسة. وبناء على ماتم في الدراسة توصلنا الى مجموعة من النتائج والتي من خلالها يمكن تأكيد صحة الفرضيات المعتمدة ضمن دراستنا، والتي على أساسها يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات للتحكم في التكاليف الخفية ومحاولة التخفيض من التكاليف الكلية للمؤسسة الاقتصادية.

نتائج الدراسة:

كإجابة عن التساؤل الرئيسي يمكن القول بأن التحكم في التكاليف الخفية يكون بالبحث عن مؤشراتها والتحكم فيها ودراستها وتقييمها، من اجل إيجاد حلول لتخفيضها، وهذا يؤدي الى تخفيض التكاليف الكلية في المؤسسة. وبعد دراستنا لأهمية التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG" - برج بوعريريج-، يمكننا الخروج ببعض النتائج التالية:

- ان مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة تتجاهل هذا النوع من التكاليف الخفية، وعدم معرفة خطورتها؛
- ارتفاع نسبة الغياب بنسبة 77.94% من التكاليف الخفية، وهذا مايجملها تكلفة كبيرة جراء على الاعتماد على ساعات العمل الإضافية ومصاريف الإشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل المعوض؛
- نسبة دوران العمل غير مقبولة خلال السنوات الثلاثة لانها تجاوزت المقياس المعتمد لدى "هنري سافل" لقياس التكاليف الخفية لدوران العمل الذي ينص على لا تتجاوز نسبة دوران العمل 5%.

التحقق من فرضيات الدراسة:

- تعود أسباب ظهور التكاليف الخفية الى خمسة أسباب وتتمثل فيما يلي: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب؛

- عند التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية وتخفيضها نستطيع التقليل من التكاليف الكلية للمؤسسة، وهذا بالحد من التغيب، وتخفيض دوران العمل والوقوع في حوادث العمل، والتقليل من الإنتاج المعيب، ويكون أيضا بالاهتمام بالموارد البشري لانه يؤدي الى تحسين الأداء الفعلي للعامل؛
- يمكن تقييم التكاليف الخفية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة بالاعتماد على طريقة "SOF" المقترحة من طرف "هنري سافل" التي تمكننا من تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة، وهنا تتأكد صحة فرضيتنا لتقييم.

التوصيات والاقتراحات:

- يجب على المؤسسة الاهتمام بالتكاليف الخفية والتركيز عليها لانها تخفض من التكاليف الكلية؛
- ضرورة اتخاذ إجراءات صارمة وعقوبات من اجل الحد من الغيابات المتكررة؛
- ضرورة انشاء مطعم في المؤسسة للعمال لتوفير الوقت.

أفاق الدراسة:

يمكن اقتراح قيام بالدراسات التالية:

- تأثير التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية على تخفيض التكاليف (تكون دراسة حالة لمؤسسة حاولت التحكم في المؤشرات الخمسة، ومعرفة التغير الحاصل للتكاليف الخفية بعد التحكم في مؤشراتها).
- تأثير مؤشر الغياب على الإنتاجية، (تسليط الضوء على مؤشر الغياب).

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- الكتب

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
2. إحسان محمد الحسن، علم الاجتماع الصناعي، داروائل للنشر والتوزيع، عمان 2005.
3. بلال خلف السكارنة، اخلاقيات العمل، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2009.
4. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2005.
5. رضوان محمد الغناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم مبادئ تطبيقات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
6. صالح عبد الله الرزق، عطا لله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999.
7. صلاح الشناوي، ادارة الافراد والعلاقات الانسانية -مدخل هدايف- مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، بدون طبعة، الاسكندرية، مصر، 2004.
8. عبد الحليم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الامل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2001.
9. عبد لله حسين مسلم، إدارة المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، دار المعترف للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015،
10. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2003.
11. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المهارات السلوكية والتنظيمية لتنمية الموارد البشرية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2007.
12. فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية في تخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2006.
13. محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
14. محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، جامعة الكويت (الجامعة الأردنية سابقاً)، الطبعة الرابعة، 2009.
15. محمد حسين قطناني، مهارات وفن ادارة الوقت، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الاردن، 2004.
16. محمد عبد الفتاح الصيرفي، ادارة الموارد البشرية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، الأردن، 2006.
17. محمد ماضي العجلي، ليث علي الحكيم، نظم ادارة الجودة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

- الرسائل الجامعية والأطروحات:

دكتوراه:

1. عبد الواحد نسيم، اثر التسيير الاستراتيجي للتكاليف على الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2021/2020.
2. مهلول زكرياء، دور الممارسة الحسنة لإدارة المواد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية بالمؤسسات الانتاجية - دراسة حالة مؤسسة -أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التسيير، التخصص إدارة أعمال المؤسسات، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2021-2022.

ماجستير:

1. أحمد ظاهر المنزي، دوران العمل بالقطاع العام، مذكرة ماجستير، تخصص علوم ادارية، جامعة الكويت، 2012-2013.
2. عبد القادر دبون، الهوري سويسي، اثره الخوصصة في الجزائر على وضيعة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد 3، جامعة ورقلة الجزائر، 2004، ص 103.
3. عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية واثرها على أداء المؤسسة -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية و المالية تخصص محاسبة مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة -الجزائر- 2014/2015.
4. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر.
5. مسعود بويان، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية -دراسة حالة مؤسسة BCR - بسطيف -، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012-2013.
6. مؤمن شرف الدين، دور الإدارة بالعمميات في تحسين الاداء للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الادارة الاستراتيجية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

ماستر:

1. سهيلة حمودي، آليات التحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسة الفرعية لمطاحن سيدي راشد-لخروب-، مذكرة ماستر، تخصص مالية وبنوك، جامعة ام البواقي 2013.

- المجالات والملتقيات العلمية

1. سلماني عبد الحكيم، بوريش مهني، مساهمة التحكم في المؤشر التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة -دراسة حالة الشركة، تشين حليب، بجاية، المركز الجامعي سي الحواس بريك، الجزائر، المجلد 15، العدد 02 (2021).
2. عبد القادر دبون، الهوري سويسي، أثره الخوصصة في الجزائر على وظيفة تسير الموارد البشرية في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد 3، جامعة ورقلة الجزائر، 2004.
3. عمار درويش ومحمد بلمداني، التحكم التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة الشركة الإسمنت بني صاف (scibs)، مركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت، الجزائر، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 1-2018.
4. مراد كواشي، اشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 8، جامعة بليدة، الجزائر.
5. محمد جصاص، محاضرات في الاقتصاد الجزئي، الفصل الخامس نظرية التكاليف والايادات، جامعة عبد الحميد مهري-قسنطينة2، السنة الجامعية 2016/2017.
6. نصرالدين عيساوي، يزيد تفرات، اليات تميم المورد البشري لتحسن اداء المؤسسة، نموذج كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية -حالة مؤسسة الاسمنت تبسة-، (الجزائر: المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 06، شبتمبر (2016).

- التشريعات القانونية

1. المادة 12 من قانون رقم 1983/07/83 من قانون العمل، المتعلق بحودث العمل والامراض المهنية .

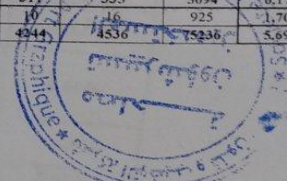
ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. H.Savall, V.Zardet, Maitriser Les Couts Et Les Performances Cachés, Ed Economica, 6ème édition, Paris, 2015.
2. J.P.Taieb, »Les tableaux de bord de la gestion sociale « , éd : Armand colin, Paris 1993.

الملاحق

الملحق رقم (01): مختلف الغيابات لسنة 2020

		filiale: EMBAG Spa													ABSENTEISME			MOIS OCTOBRE 2020		
															Unite= 264					
GROUPE	TEMP S THEORI QUE DE TRAVAI L	C.A.												TOTAL	TEMPS REEL DE TRAVAI L (3)	TAUX (%) Absenteisme				
			C.S.S	C.E	MAP	SUSP	S/T.1	A.T	C.M	A.A	A.I	S/T.2	ABSENCES							
65	PROD.	17160	1734		57		16	73	26	570	214	203	1013	1086	14340	7.04%				
32	MAIN T./ SOUT.	8448	496	22	24			46	12	195	52	53	312	358	7594	4.50%				
6	ADM/ AUT.	1584	181		3	2		5		200	18	11	229	234	1169	16.68%				
103	S/T.	27192	2411	22	84	2	16	124	38	965	284	267	1554	1678	23103	6.77%				
93	PROD.	24552	1421		39			39	13	472	146	206	837	876	22255	3.79%				
38	MAIN T./ SOUT.	10032	700	10	30	5	8	53	0	426	132	241	799	852	8480	9.13%				
26	ADM/ AUT.	6864	552		15	1		16		224	58	83	365	381	5931	6.04%				
157	S/T.	41448	2673	10	84	6	8	108	13	1122	336	530	2001	2109	36666	5.44%				
12	PROD.	3168	111		9			9		16	25	12	53	62	2995	2.03%				
15	MAIN T./ SOUT.	3960	347		6			6		61	51	44	156	162	3451	4.48%				
13	ADM/ AUT.	3432	256		12	3		15		88	23	48	159	174	3002	5.48%				
40	S/T.	10560	714	0	27	3	0	30	0	165	99	104	368	398	9448	4.04%				
4	PROD.	1056	80		6			6		0	19	12	31	37	939	3.79%				
10	MAIN T./ SOUT.	2640	307		6			6		113	9	22	144	150	2183	6.43%				
9	ADM/ AUT.	2376	256		9	3		12		102	13	21	136	148	1972	6.98%				
23	S/T.	6072	643	0	21	3	0	24	0	215	41	55	311	335	5094	6.17%				
4	C.DIRIGEANTS	1056	115		6			6		10			16	16	925	1.70%				
327	TOTAL GENERAL	86328	6556	32	222	14	24	292	51	2477	760	956	4344	4536	75236	5.69%				



الملحق رقم (02): مختلف الغيابات لسنة 2021

GROUPE	TEMPS THEORIQUE DE TRAVAIL	C.A.	C.S.S	C.E	MAP	SUSP	S/T.1	A.T	C.M	A.A	A.I	S/T.2	TOTAL ABSENCES	TEMPS REELS DE TRAVAIL	Taux (%) Absents
E X E C T	14256	1673		66		27	93	43	972	226	265	1506	1599	10984	12.71%
	8448	899		27			27		218	71.5	123.5	413	440	7109	5.83%
	528	35					0			4	21	25	25	468	5.07%
	23232	2607	0	93	0	27	120	43	1190	301.5	409.5	1944	2064	18561	10.01%
M A I T R	23760	1532		59			59		493	170	202	865	924	21304	4.16%
	10296	1125		84	3	33	120	49	108	71	119	347	467	8704	5.09%
	6600	491		15			15		242	32	67	341	356	5753	5.83%
	40656	3148	0	158	3	33	194	49	843	273	388	1553	1747	35761	4.66%
C A D R E	2376	234		6		4	10		12	10	20	42	52	2090	2.43%
	5280	481		30	6		36		204	32	44	280	316	4483	6.58%
	5016	297		9			9		205	8	24	237	246	4473	5.21%
	12672	1012	0	45	6	4	55	0	421	50	88	559	614	11046	5.27%
C A D S U P	1584	60		3		12	15		3	11	30	44	59	1465	3.87%
	1848	276			11		11		118	12	44	174	185	1387	11.77%
	2904	267	100	93	3		196		71	15	22	108	304	2333	11.53%
	6336	603	100	96	14	12	222	0	192	38	96	326	548	5185	9.56%
C.DIRIGEANTS	264						0	0	10	0	0	10	10	254	3.79%
	83160	7370	100	392	23	76	591	92	2656	662.5	981.5	4392	4983	70807	6.57%
TOTAL GENERAL															

filiale EMBAG SPA

ABSENTEISME 2021

264



الملحق رقم (03): مختلف الغيابات لسنة 2022

filiale: EMBAG Spa

ABSENTEISME 2022

GROUPE	THEORIQUE DE TRAVAIL	C.A.	C.S.S	C.E	MAP	SUSP	S/T.1	A.T	C.M	A.A	A.I	S/T.2	TOTAL ABSENTEISME	Taux Absenteisme (%)													
															PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.
EXCECT	13728	1500		56		25	81	46	980	230	263	1519	1600	10628	13.08%												
																PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.
																22704	2334	0	86	0	25	111	46	1195	305	402	1948
MART	25608	1600		59		29	59	43	489	168	200	857	916	23092	3.82%												
																PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.
																6600	491	19	19	19	114	43	250	32	67	349	368
CADERE	5280	483		30	6	36	210	206	29	46	281	242	251	4211	6.61%												
																PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.
																4752	290	9	9	9	114	43	210	8	24	242	251
C.A.D.S.U.P	1584	276		11	3	18	120	15	80	15	23	176	187	1121	14.30%												
																PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.
																3168	60	3	3	3	11	18	9	9	11	30	50
C.DIRIGEANT	6336	596		96	14	225	209	0	182	40.5	50	272.5	272.5	-8.5	103.22%												
																PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.	PROD.	MAIN T./SOLT.	ADM/AUT.	S/T.
																264	100	96	14	15	225	0	209	38	97	344	569
TOTAL	83688	7026	100	390	23	71	584	89	2867	701.5	1025	4682.5	5266.5	71396	6.87%												

الملحق رقم (04): ملخصات الأجر (01)

Code	Libellé	Base	Gain	Retenue	Effectifs
01	Salaire d'emploi	6 826 350.00	6 826 350.00		290
02	Capitale echelon	2 059 947.00	2 059 947.00		290
101	Salaire de Base	8 886 297.00	8 579 723.54		290
103	Indemnité de congé	143 460.92	143 460.92		6
115	Retenue Heures absences	3 179 454.00		306 573.46	109
200	Heures suppl à 50%	296.00	75 138.56		68
205	Heures suppl à 75%	288.00	85 520.36		68
208	Heures suppl à 100%	924.00	312 720.56		77
210	Heures suppl normales	96.00	12 408.00		2
300	Ind Experience IEP	1 032 614.54	997 314.37		281
301	Prime de nuisance	31 101.00	659 058.00		229
302	Indemnité d'Astreinte	4 760.00	4 760.00		8
304	Ind Compensat H/S	582 010.17	40 740.71		21
320	Ind Service Permanent IFSP	81 855.00	16 371.00		3
330	Ind Travail Posté ITP	1 690.00	442 927.81		90
340	Ind. Rempl. Prov. IRP	155 538.05	154 910.06		12
370	Ind Responsabilité	122 000.00	118 419.08		65
380	Prime de rendement individuel	44 991.00	1 158 439.24		264
381	Prime de rendement collectif	46 340.00	1 808 423.53		278
390	Prime inventaire		115 525.65		17
391	RAPEL NEGATIF			3 088.08	1
500	Brut cotisable	14 722 773.31			296
510	Cotisation SS 9%	14 722 773.31		1 325 049.77	296
600	Prime de panier	99 050.00	2 079 700.00		283
610	Prime de transport	71 130.00	69 350.45		68
615	Avantage en nature		57 200.00		4
620	Ind Vehicule	79 000.00	74 545.45		25
630	RAPEL Positif		7 132.37		3
699	Brut Imposable Periode	15 685 651.81			296
700	Brut imposable	15 685 651.81			296
710	IRG	16 685 174.12		2 802 196.98	296
715	Salaire après retenues	12 883 454.83			296

Siège & usine
ZI Route de M'SILA BP : 60
Bordj Bou Arendj 34000
Capital social : 2 584 530 000 00 DA

R C : 0462482B99
CB : CPA- BBA 00400309401707330224
MF : 09993401094320
AJ : 34017107798

Tél : 035 87 31 38
Fax : 035 87 31 39/
035 87 31 36
E-Mail: embag@gipec.dz

الملحق رقم (05): ملخصات الأجور (02)

Page 2 of 3
Date :14/05/2023

EMBAG SPA, Filiale du GIPEC,
Au capital social de 2.584.530.000,00 DA
Zone industrielle, route de M'SILA BP: 60 B.B.A
E-Mail: embag@gipec.dz

RECAPITULATIF DE LA PAIE
Periode: Paie de Mois décembre 2021

Code	Libellé	Base	Gain	Retenue	Effectifs
750	Cotisation mutuelle 1.5%	14 646 938.09		219 704.04	293
751	Supplement Fond Social 2%	13 436 371.79		268 727.62	268
810	Salaire unique		424 000.00		212
830	Remboursement		27 000.00		6
840	ICAF		146 000.00		149
850	Retenue Assurance Vie			38 990.00	228
855	Retenue Risque Prof.			730.00	10
870	Acompte			526 400.00	86
873	Retenue Cooperative			90 455.50	46
874	Retenue Pret Exceptionnel			1 250 000.00	240
875	Retenue Loyer			290.00	2
880	Pret Social			756 500.00	149
881	F/ Medicaux		59 095.80		18
882	Avance Forfaitaire		32 000.00		2
885	Prêt Mutuelle			770 000.00	149
886	Prêt Vehicule			96 620.00	17
887	Salaire Net	13 571 550.63			296
890	Net a payer		9 553 133.47		296
905	Masse Salariale	18 845 149.84	18 845 149.84		296
910	Cotis SS employeur 25%	14 722 773.31	3 680 693.78		296
911	Cotis FS 3%	18 845 149.84	565 354.54		296
912	Cotis FS 3%	14 722 773.31	441 683.35		296
913	Cotis FS Ouvrier	14 722 773.31	220 841.57		296
914	Fond Logement Social	14 722 773.31	73 613.88		296
915	Fond Caisse Chômage	14 722 773.31	73 613.88		296

Serge Kassine
ZI Route de M'SILA BP 60
Bordj Bou Arrerdj 34000
Capital social: 2 584 530 000 00 DA

R.C : 0462482B99
CB CPA- BBA 00400309401707330224
MF 09993401094320
A.I : 34017107798

Tél : 035 87 31 58
Fax : 035 87 31 39
035 87 31 38
E-Mail: embag@gipec.dz

الملحق رقم (06): ملخصات الأجور (03)

Page 3 of 3
Date :14/05/2023

GIPEC
EMBAG SPA, Filiale du GIPEC
Au capital social de 2.584.530.000,00 DA
Zone industrielle, route de M'SILA BP: 60 B.B.A
E-Mail: embag@gipec.dz

Intertek

RECAPITULATIF DE LA PAIE

Periode: Paie de Mois décembre 2021

Total :

Total des Effectifs	296
Somme des Gains	17 701 885.46
Somme des Retenues	8 148 751.99
Net à Payer	9 553 133.47
Salaire Brut	15 685 651.81

CHEF SECTION PAIE DIRECTEUR R.H COMPTABLE PRINCIPAL DIRECTEUR FINANCIER

Siege & usine R.C : 0462482E99 Tel : 035 87 31 36
ZI Route de M'SILA BP - 60 CB : CPA- BBA 00400309401707330224 Fax : 035 87 31 39/
Bordj Bou Arrendj 34000 M.F : 09993401094320 035 87 31 36
Capital social : 2 584 530 000 00 DA A.I : 34017107798 E-Mail: embag@gipec.dz

الملحق رقم (07): معدل السعر الساعي الذي يتقاضاه العامل الواحد

COU
JOURNALIER
207.69

1h/da	taux	h sup	gain	26%
311.54	150.00	24542	7645 824.63	1987 914.40
363.46	175.00	15000	5451 957.10	1417 508.85
415.39	200.00	5000	2076 936.04	540 003.37
			15174 717.77	3945 426.62

ملخص:

هدفت هذه الدراسة لطرح الإشكالية هل يؤدي التحكم في التكاليف الخفية إلى تخفيض التكاليف في المؤسسة، بناء على المؤشرات الخمس التي إقترحها والمتمثلة في: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق الإنتاجية، وهذا باستخدام طريقة (SOF) التي تقوم بعملية تحليل هذا النوع من التكاليف من عدة جوانب وهي: الاجتماعي، التنظيمي، المالي، وكانت هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG"- برج بوعريريج-، وتم تقييم هذا النوع من التكاليف لفترة ثلاث سنوات 2020-2021-2022، وتحملت المؤسسة ما قيمته 70435673,08 دج كتكاليف خفية خلال هذه الفترة، بتسجيل مؤشر الغياب أعلى نسبة حيث قدرت ب 77.94 % أما باقي المؤشرات كانت بنسبة ضئيلة.

الكلمات المفتاحية: التكاليف، التكاليف الخفية، التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة، فروق

الإنتاجية، مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة "EMBAG".

Abstract :

Cette étude visait à poser le problème de savoir si la maîtrise des coûts cachés conduit à une réduction des coûts dans l'organisation, sur la base des cinq indicateurs qu'il a proposés, qui sont : l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du travail, le manque de qualité et les écarts de productivité, et ceci est fait en utilisant la méthode (SOF) qui effectue le processus d'analyse de ce type Les coûts sont sous plusieurs aspects, à savoir : sociaux, organisationnels et financiers Cette étude de terrain a été menée à l'Institut des Arts de l'Emballage et de l'Imprimerie « EMBAG» - Bordj Bou Arreridj - et ce type de coût a été évalué pour une période de trois ans 2020-2021-2022, et la Fondation a encouru un montant de 70435673,08 DZD comme coût caché pendant cette période, l'indice d'absence enregistrant le pourcentage le plus élevé, estimé à 77,94%, tandis que le reste des indicateurs étaient un petit pourcentage.

Les mots clés : Coûts cachés, réduire les coûts, route SOF, absentéisme, accidents du travail, rotation du travail, pas de qualité, écarts de productivité , Société des arts de l'emballage et de l'impression "EMBAG".