



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم التجارية

الموضوع

أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية
دراسة حالة: مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطالب:

زاوي صوري

وحيد عتروس

رقم التسجيل:/2013
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013

قسم: العلوم التجارية



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

[وَقُلْ اَعْمَلُوا فِى سَبِيْلِ اللَّهِ
عَمَلَكُمْ وَرِسُوْلَهُ وَالْمُؤْمِنُوْنَ
وَسْتَرِدُوْنَ اِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ
وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ
تَعْمَلُوْنَ]

سورة التوبة الآية: 104

الملخص

جاءت محاسبة التكاليف من أجل سد الثغرات الموجودة في المحاسبة العامة و خاصة في المؤسسات الصناعية، ورغم ذلك فقد أغفلت عن جانب مهم من التكاليف و لم تستطع حسابها و المتمثل في التكاليف الخفية.

تنتج التكاليف الخفية لعدة أسباب كسوء ظروف العمل، عدم رضا العاملين نقص التدريب...الخ، لذا تظهر في خمسة مؤشرات تتمثل في الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، نقص الجودة، ونقص الإنتاجية.

تعمل التكاليف الخفية على زيادة تكاليف المؤسسة ، مما يؤثر على أدائها ونتيجتها ، لذا يمكن لها من خلال تحديدها وحسابها، من معالجتها ومحاولة التخفيض منها.

Resumé

La comptabilité des coûts est venue combler les lacunes et les insuffisances de la comptabilité générale surtout dans les sociétés ou les entreprises industrielle ; malgré cela, elle ne prend pas en considération et ne peut comptabiliser tout les coûts dont ceux cachés.

Les coûts cachés sont la résultante de plusieurs causes : ils peuvent résulter des mauvaises conditions de travail, de la non satisfaction des ouvriers, ou alors d'un manque d'entraînement ou d'expérience ...Etc.

Ces causes la se manifeste à travers cinq indicateurs : l'absence, les accidents de travail, le déroulement des tâches, la mauvaise qualité, la mauvais rentabilité. Ainsi que le manque de productivité.

Les coûts caché gonflent les coûts des entreprises, ce qui influe sur son mode de travail et par la suite sur ses résultats ; c'est pourquoi, en déterminant les coûts caché et en les comptabilisent, ces entreprise la peuvent remédier à ce problème ou dans le cas contraire les réduire.

الفهرس

الصفحة	الموضوع
	بسم الله الرحمن الرحيم
	آية قرآنية
	إهداء
	شكر و عرفان
	الملخص
	الفهرس
المقدمة العامة	
أ	مقدمة
أ	إشكالية البحث
أ	الأسئلة الفرعية
ب	فرضيات البحث
ب	الهدف من البحث
ب	أهمية البحث
ج	دوافع اختيار الموضوع
ج	منهج البحث
ج	صعوبات البحث
د	هيكل البحث
الفصل الأول: التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية	
02	مقدمة الفصل
03	المبحث الأول: ماهية التكاليف و المؤسسة الصناعية
03	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة
06	المطلب الثاني: مفهوم التكاليف
09	المطلب الثالث: أنواع التكاليف
13	المبحث الثاني: حساب التكاليف
13	المطلب الأول: طريق التكاليف الكلية (الحقيقية)
17	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة و التحميل العفلاي
23	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

26	المبحث الثالث: ماهية التكاليف الخفية
26	المطلب الأول: تعريف التكاليف الخفية
28	المطلب الثاني: أسباب ظهور (وجود) التكاليف الخفية
43	خاتمة الفصل
الفصل الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية و حسابها	
45	مقدمة الفصل
46	المبحث الأول: مؤشرات التكاليف الخفية
46	المطلب الأول: الغياب و حوادث العمل
53	المطلب الثاني: دوران العمل
57	المطلب الثالث: اللاجودة ونقص الإنتاجية
66	المبحث الثاني: حساب التكاليف الخفية و طريقة تخفيضها
66	المطلب الأول: طريقة تقييم التكاليف الخفية (SOF)
70	المطلب الثاني: الفرضيات الأساسية لحساب التكاليف الخفية
72	المطلب الثالث: كيفية تخفيض التكاليف الخفية
85	خاتمة الفصل
الفصل الثالث: التكاليف الخفية في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان	
87	مقدمة الفصل
88	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
88	المطلب الأول: نظرة عامة حول المؤسسة
89	المطلب الثاني: أهداف المؤسسة و دراسة هيكلها التنظيمي
95	المطلب الثالث: توزيع العمال في المؤسسة
98	المبحث الثاني: حساب التكاليف الخفية في مؤسسة الاسمنت وفق طريقة (SOF)
98	المطلب الأول: التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب
103	المطلب الثاني: التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل
107	المطلب الثالث: تكاليف خفية أخرى ناتجة عن تلف الأغلفة
108	المطلب الرابع: التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة، و دوران العمل، و نقص الإنتاجية
112	المطلب الخامس: تفسير نتائج الدراسة الميدانية
114	خاتمة الفصل
الخاتمة العامة	
116	الخاتمة
قائمة المراجع	

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

المقدمة

عرفت المؤسسات الاقتصادية خلال القرن الحالي تطورا هائلا في مختلف الجوانب سواء تعلق الأمر باستعمال التكنولوجيا و أساليب التسيير أو في مجالات التخطيط و البرمجة و كيفية التنبؤ أساليب الرقابة على كل العمليات الخاصة التي تقوم بها تلك المؤسسات.

هذا التطور انعكس على تصرفات مسيري المؤسسات في اتخاذ الإجراءات و القرارات اللازمة لمواجهة تلك العوامل ومواجهة المنافسة، من أجل كسب حصة من السوق و البقاء و تحقيق الأرباح، من خلال تقديم أفضل منتج للمستهلك ومحاولة كسبه بمختلف الطرق كالسعر والنوعية، وهذا ما يستوجب على المؤسسة الإهتمام بتكاليفها والتحكم فيها.

إن اهتمام المسيرين بالتكاليف في المؤسسة الصناعية، جعلهم يولون أهمية كبيرة لدراسة مختلف الجوانب المتعلقة بها، فكلما كان التحكم أكثر في التكاليف كان الانحراف عن ما هو مخطط أقل، وبالتالي الوصول لتحقيق الأهداف بشكل أفضل.

و رغم فهذا لا يعدم المشاكل التي تنشأ داخل المؤسسة وذلك بسبب بعض التصرفات السلبية الناتجة عن بعض العمال أو المسيرين، وهذا بسبب عدم وضوح سياسة المؤسسة المتبعة ، مما يخلق عدم الوضوح الجيد لأهداف المؤسسة وتداخل في العمل وتحديد المسؤوليات، وهذا ما يرجع سلبا على المؤسسة في تحسين أداءها وعدم التحكم في تكاليفها، وكل هذه المشاكل نجدها في البلدان المتخلفة على عكس البلدان المتطورة و المؤسسات العالمية التي أصبحت تتحكم بشكل جيد في تكاليفها و بمختلف الطرق المعروفة، بل طورت أفكارها وأصبحت تدرس نوع جديد على مؤسساتنا و القديم لديهم و التمثل في التكاليف الخفية.

والإشكالية المطروحة هي البحث عن:

ما هي أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية ؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي التكاليف؟ وما هي التكاليف الخفية ؟ وما هي الأسباب التي تولدها داخل المؤسسة ؟.

- ما هي الطرق أو المؤشرات التي تكشف عن التكاليف الخفية ؟.

- كيف تحسب (تقيم) التكاليف الخفية ؟.

- هل يمكن تخفيض التكاليف الخفية ؟.

فرضيات البحث: وللإجابة عن الأسئلة السابقة نطلق من الفرضيات التالية :

-التكاليف الخفية هي تكاليف تتحملها المؤسسة وتؤثر على أدائها.

-هناك مؤشرات لحساب التكاليف الخفية في المؤسسة.

-الاهتمام بالموارد البشرية وتحفيزها و خلق الجو المناسب لها، يزيد من رضائهم ويخلق لهم دافعية في العمل، مما يؤدي إلى تحسين سلوكهم وتصرفاتهم، وبالتالي زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف الخفية.

-التكوين المتواصل للعمال وخاصة الجدد منهم، يمكنهم من التحكم الجيد في الآلات ويخفض من حوادث العمل، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الخفية.

أهداف البحث : نسعى من خلال بحثنا إلى:

-التعرف على التكاليف الخفية و الأسباب التي كانت وراء حدوثها.

-البحث عن المؤشرات التي تنتج عنها التكاليف الخفية، وكيف يمكن حسابها و تخفيضها وذلك بتعاون كافة أفراد المؤسسة دون استثناء.

-محاولة حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية.

-التوصل إلى مجموعة من المقترحات التي يمكن أن تساعد على حساب و تخفيض التكاليف الخفية.

أهمية البحث : تتجلى أهمية بحثنا في:

-محاولة التوعية من مدى أهمية التكاليف الخفية وجلب انتباه المسيرين لها، ومدى تأثيرها على ربحية المؤسسة.

-محاولة التنبيه إلى إهدار وعدم الاستغلال الجيد للموارد المتاحة، يحمل المؤسسة تكاليف هي في غنى عنها.

-الإهتمام بالعمال وتشجيعهم وخلق الجو المناسب لهم ، يمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها والمنافسة في السوق بإعتبار أن المورد البشري أهم مورد في المؤسسة.

-التصرفات التي يقوم بها بعض العمال و سلوكياتهم تؤثر على المنافسة و الربحية و الإنتاجية،
للمؤسسة و من بين هذه التصرفات الغياب، حوادث العمل...الخ.

دوافع اختيار الموضوع: قمنا باختيار الموضوع للأسباب التالية:

-حادثة موضوع التكاليف الخفية على مستوى الدراسات العلمية.

-إهمال مسيري المؤسسات للتكاليف الخفية ودورها في التأثير على الأداء الكلي للمؤسسة.

-جدية الموضوع وحدثه على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الذي يمس بشكل مباشر
ويؤثر على ربحية المؤسسة و التنافسية.

-ميول شخصي للبحث في مواضيع محاسبة التكاليف.

-محاولة المساهمة في حساب وتخفيض التكاليف الخفية في مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان محل
الدراسة

منهج البحث :

نعتمد من أجل الدراسة المعمقة و التحليل الشامل لمختلف العناصر و المتغيرات المؤثرة في مفردات
البحث الساعي إلى تبيان أهمية حساب التكاليف الخفية ، نعتمد في الدراسة على المنهج الوصفي
التحليلي، لوصف و تحليل أهم المفاهيم المتعلقة به، و منهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق في فهم
مختلف جوانب الموضوع و كشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة إضافة إلى
الملاحظة ودراسة و تحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية ، وهذا ما يجسد فينظرنا أحد دوافع
دراسة هذا الموضوع المتمثل في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى الميدان العلمي.

صعوبات البحث

-احتواء البحث في حد ذاته على الكثير من المواضيع، و التي هي بحد ذاتها عبارة عن بحوث
مثل حوادث العمل، دوران العمل، الغياب، الاتصال....الخ.

-يتعدى هذا البحث إلى العلوم الأخرى مثل علم النفس، علم الاجتماع، بسبب التطرق إلى مواضيع
ذات صلة بها كالدافعية للعمل، و تفسير السلوك....الخ.

-النقص الكبير أو انعدام المراجع التي لها صلة مباشرة بالموضوع.

-انعدام الدراسات السابقة مما شكل لنا نوع من الغموض في معالجة الموضوع.

صعوبة الوصول إلى المعلومة و عدم منحنا الملاحق اللازمة في الدراسة الميدانية بسبب تملص بعض المسؤولين و التحجج بالسرية المهنية.

هيكل البحث

من أجل تجسيد هذا المنهج وتجاوبا مع التساؤلات الواردة في الإشكالية ، قمنا بتقسيم البحث إلى جزئين متكاملين فيما بينهما ، الجزء النظري قسمناه إلى قسمين:

➤ **الفصل الأول:** تطرقنا فيه إلى التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية وتم تقسيمه بدوره إلى ثلاثة مباحث تتضمن:

❖ **المبحث الأول:** ماهية التكاليف المؤسسة الصناعية حيث تناولنا فيه نظرة عامة حول المؤسسة الصناعية، و أخرى على التكاليف عامة.

❖ **المبحث الثاني:** حساب التكاليف والذي تناولنا فيه كيفية حساب التكاليف وفق الطرق المحاسبية المعرفة.

❖ **المبحث الثالث:** ماهية التكاليف الخفية والذي تناولنا فيه مفهوم التكاليف الخفية و أسبابها.

➤ **الفصل الثاني:** تناولنا فيه مؤشرات التكاليف الخفية و مؤشراتهما، تضمن مبحثين هما:

❖ **المبحث الأول:** مؤشرات التكاليف الخفية التي تساعد على حساب التكاليف الخفية.

❖ **المبحث الثاني:** حساب التكاليف الخفية و طرق تخفيضها و الذي من خلاله سنتناول كيف تحسب هذه التكاليف، وهل يمكن أن نقلل من حدوثها.

➤ **الجزء التطبيقي المتمثل في الفصل الثالث:** وهو عبارة عن دراسة ميدانية لتكاليف الخفية في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان و الذي يتضمن مبحثين هما :

❖ **المبحث الأول:** تقديم المؤسسة محل الدراسة تناولنا فيه نظرة عامة حول المؤسسة و أهدافها، ومكوناتها من المصالح والأقسام.

❖ **المبحث الثاني:** حساب التكاليف الخفية في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان وفق طريقة SOF حاولنا من خلاله حساب مختلف التكاليف الخفية داخل المؤسسة .

الشراء الذي سمح لنا بتحديد النقائص التي تخص مؤشرات حساب التكاليف الخفية، وكذا تقديم الإقتراحات للمساهمة في تخفيض هذه التكاليف.

مقدمة الفصل

لقد جاءت محاسبة التكاليف كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية المؤثرة على الذمة المالية المؤسسة، وهذا بسبب عدم اهتمام المحاسبة العامة بها كونها تقدم صورة شاملة للنتائج المحققة، ومعلومات صحيحة عن الموقف المالي والتنافسي للمؤسسة.

و رغم ذلك فان المعطيات التي تقدمها لا تكفي المؤسسة لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقوم بها.

لذا ظهرت محاسبة التكاليف كتقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي عامة و الصناعي خاصة سببا رئيسيا في بروزها، لمساعدة الإدارة في التسيير وتحديد التكاليف وحسابها.

ومع التقدم وتطور الاقتصاد العالمي و نمو الأفكار والنظريات وظهور العديد من طرق التحليل الحديثة، تبين أن محاسبة التكاليف أغفلت عن جانب مهم من التكاليف، ولم تتمكن من حسابها و التي تتمثل في التكاليف الخفية.

ونظرا لأهمية هذه التكاليف سنحاول في هذا الفصل التطرق إليها من خلال:

- المبحث الأول: ماهية التكاليف.
- المبحث الثاني: حساب التكاليف.
- المبحث الثالث: ماهية التكاليف الخفية.

المبحث الأول: ماهية التكاليف في المؤسسة الصناعية

إن التكاليف داخل المؤسسات و خاصة الصناعية كثيرة و متنوعة و تختلف باختلاف النشاط التي تزاوله هذه الأخيرة، ونظرا لأهمية التكاليف داخل المؤسسة سنتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب نراه مهمة فلأول يتمثل في مفهوم المؤسسة الصناعية أما الثاني فسأتناول فيه مفهوم التكاليف والأخير أتكلم فيه عن أنواع التكاليف.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة

1- تعريف المؤسسة

المؤسسة هي عبارة عن منشأة تلعب دورا أساسيا في النشاط الاقتصادي وذلك حسب طبيعة مهامها من حيث تصنيع منتج أو تقديم خدمات أو تسويق سلع.¹ أما المؤسسة الصناعية فهي "تنظيم إنتاجي معين الهدف منه إيجاد قيمة سوقية معينة، من خلال الجمع بين عوامل إنتاجية معينة، ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل عليه من الفرق بين الإيراد الكلي الناتج من ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها وتكاليف الإنتاج".² أيضا تعرف على أنها: "شكل إنتاج بواسطته تدمج أسعار مختلف عوامل الإنتاج المقدمة من طرف أعوان متميزين عن مالك المؤسسة، بهدف بيع سلع أو خدمات في السوق، من أجل الحصول على دخل نقدي ينتج عن فرق بين سلسلتين من الأسعار".³ و بصفة عامة يمكن تعريف المؤسسة على أنها كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج من أجل إنتاج سلع وخدمات. ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج الخصائص التي تتصف بها المؤسسة الصناعية والتي تتمثل أهمها في:⁴

- للمؤسسة الصناعية شخصية قانونية مستقلة، من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.
- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- للمؤسسة القدرة على البقاء بما يكفل لها تمويل كاف، و ظروف سياسية مواتية، و عمالة كافية قادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة.
- التحديد الواضح لأهداف و السياسة و البرامج و أساليب العمل، فكل مؤسسة لها أهدافا معينة تسعى لتحقيقها.

¹ - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، طبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص 24.

² - إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 2.

³ - ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 1998، ص ص 9 - 10.

⁴ - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص ص 25 - 26.

- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها، ويكون ذلك إما عن طريق الإعتمادات وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو حسب بعضها حسب الظروف.
- تنشيط المؤسسة الصناعية في بيئة تؤثر و تتأثر بها فهي نظام مفتوح.
- المؤسسة الصناعية وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي، فبالإضافة إلى مساهمتها في تطوره ونمو الدخل الوطني، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.
- المؤسسة الصناعية معرضة للزوال إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاعلت قدراتها وكفاءتها.

2- أنواع المؤسسات الاقتصادية

تصنف المؤسسة إلى عدة تصنيفات وفق عدة معايير منها:

2 1 - حسب المعيار القانوني: و تنقسم إلى:¹

2 1 1 - الشركات : وتعود ملكيتها لشخصين أو مجموعة من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، يلتزم كل منهم بتقديم حصة من رأس المال أو عمل، و يتشاركون في اقتسام الأرباح و الخسائر التي قد تنشأ عنها ويمكن أن نقسمها إلى :

2 1 1 1 - شركات الأشخاص: يمكن اعتبار هذه الشركات على أنها إعادة إنتاج لعدد من المؤسسات الفردية، حيث تسمح بتجميع رؤوس الأموال، وبالتالي احتلال أكبر مجال للنشاط الاقتصادي، نجد من بين هذه الشركات: شركات التضامن.

2 1 1 2 - شركات الأموال: وهي الشركات التي تقوم على الاعتبار المادي ويتحمل الأشخاص فيها الأرباح والخسائر بقدر مساهماتهم وتضم كل من شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة،... الخ.

2 1 2 - المؤسسات الفردية: وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد مثل مؤسسة ذات مسؤولية محدودة لشخص وحيد.

2 2 - حسب معيار الملكية:

تبعاً لهذا المعيار يمكن تقسيم المؤسسات حسب خاصية الملكية إلى:²

2 2 1 - المؤسسات العمومية أو العامة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها إلى الدولة، تسير بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهات الوصية، فلا يحق للمسؤولين التصرف أو بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك، وهي نوعين ، مؤسسات تابعة للجماعات المحلية، و مؤسسات تابعة للوزارات، وتهدف إلى تحقيق الأهداف العامة للمجتمع.

¹ - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة ، مرجع سابق، 1993، ص26.

² - نفس المرجع ، ص ص 28-29.

2 2 2 - المؤسسات الخاصة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو مجموعة أفراد شركات أشخاص، شركات أموال... الخ.

2 2 3 - المؤسسات المختلطة: وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام والقطاع الخاص.

3 2 - حسب المعيار الاقتصادي:

وضمن هذا المعيار يمكن أن نقسم المؤسسة إلى عدة أنواع أهمها:¹

1 3 2 - مؤسسات خدماتية: لا تنتج سلعا ملموسة، وإنما تقدم خدمات معينة لربائنها، كالنقل بمختلف فروعها، البنوك والمؤسسات المالية، الصحة وغيرها.

2 3 2 - المؤسسة التجارية: وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كسواء سلع وإعادة بيعها كمؤسسات الجملة ومؤسسات التمويل... الخ.

3 3 2 - المؤسسات الصناعية: وهي التي تقوم بإجراء معالجات أو تعديل على المواد الأولية، بحيث تؤدي إلى تغيير شكل المواد لتصبح منتجات جديدة.

وهو النوع الأخير هو الذي سأدرس فيه التكاليف عامة والتكاليف الخفية خاصة.

3 - أهداف المؤسسات الصناعية

تسعى المؤسسة الصناعية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:²

1 3 - تحقيق الربح: إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها، وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى، و الذي يعتبر الهدف الأول لها.

2 3 - تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق المؤسسة لنتائجها و أهدافها عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي وتغطية تكاليفها، مما يسمح لها بالإضافة إلى ذلك إشباع حاجات و متطلبات المجتمع من السلع.

3 3 - عقلنة الإنتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد للإنتاج والتوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط أو البرامج، وبذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تجنب الوقوع في المشاكل الصناعية و المالية لأصحابها من جهة و المجتمع من جهة أخرى.

¹ - سامر عدنان الشريف، أصول المحاسبة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص 19.

² - عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 144.

المطلب الثاني : مفهوم التكاليف

1 مفهوم التكاليف

إن مفهوم التكلفة يتطلب منا أن نفرق بين عدة مصطلحات تتمثل في:¹

1 1- المصاريف: هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن بأنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلى في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل، نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي أن هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً أو العكس بالنسبة للإيرادات.

1 2- الأعباء: يتقابل مع النتائج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك... الخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي يصرف فيه، فإن الأعباء لها الصيغة غير المادية.

إذا العبء هو نظام لتقسيم المصاريف مع الفترات والنواتج، أي أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل الأعباء، إذا تحددت النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (نظرياً) وليس على أساس صرفها حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها.

1 3 التكاليف: تعرف على أنها: "قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل".²

كما تعرف أيضاً بأنها: "قيمة التضحية لضمان المنفعة أو المبلغ الذي يقاس بالنقد المدفوع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة".³

وبصفة عامة فإن التكلفة هي تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها المنتج .

¹ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، الجزء الثاني، دار المحمدية، الجزائر، بدون سنة نشر، ص14.

² - محمود علي جباطي، قصي السمراني، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص9.

³ - عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للتوزيع والنشر، عمان، 2001، ص25.

أي هي التضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية القابلة للقياس النقدي لتحقيق هدف معين ، و هذا الأمر الذي يعني أنه بانتهاء الغرض أو الهدف ينتهي وجود التكلفة في حد ذاتها.

هي القيمة الاقتصادية لأية تضحية اختيارية سواء مادية أو معنوية والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية، أو هي تلك النفقات المتعلقة بالإنتاج والتي تقابل مع الإيرادات في الفترة التي يباع فيها هذا المنتج، أي هي مجموع الأعباء المتعلقة بنشاط المؤسسة والمقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها على مرحلة البيع والأداء ، ومنه نستنتج أن للتكلفة خصائص عدة أهمها:

- التضحية.
- مبلغ نقدي.
- تحقيق منفعة.

2 - تعريف محاسبة التكاليف

يمكن أن نعرف محاسبة التكاليف على أنها " فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية والإدارية ، تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام ، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة.¹

كما تعرف محاسبة التكاليف بأنها: "مجموع المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الاتفاق في أي مؤسسة بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث التكاليفية والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية."²

3 - أهداف حساب التكاليف: تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحقيق عدة أهداف نذكر منها:³

1 3 تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة: ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المؤسسة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة، وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة.

ويساعد تحديد التكلفة على:

- تحديد سعر بيع المنتجات.

¹ - عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989، ص10.

² - صالح الرزق، عطا الله وراذ خليل ، مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار النظري و العلمي)، دار زهران، الأردن، 1997 ، ص 107 .

³ - <http://Fencialmanager.wordpress.com>, 10 :30 LE 30-12-2012 .

- تحديد رقم أعمال (مبيعات) المؤسسة في فترة زمنية معينة.

- تحديد تكلفة الإنتاج التام وغير التام و المخزونات في نهاية الفترة.

- تحديد نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة في نهاية الفترة.

3 2 - الرقابة على التكاليف: التحقق من حسن سير العمل وفقا لأهداف والبرامج المحددة مقدما، وقياس

الانحرافات عن الخطة الموضوعية، ثم تحليلها حسب مسبباتها ومعرفة عناصر القوة والضعف في المؤسسة واتخاذ الإجراءات المصححة للمحافظة على مواردها و حمايتها من الضياع و الإسراف¹.

3 3 ترشيد القرارات الإدارية: عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة تقوم على الاختيار و

المفاضلة بين البدائل المختلفة، ولكي يكون القرار رشيد فإنه من الضروري أن يكون لدى الإدارة المعلومات الكافية لاختيار أفضل بديل الذي يحقق أهداف المؤسسة، ومن أمثلة بعض القرارات الإدارية نذكر:

- إنتاج منتجات جديدة أو الاكتفاء بإنتاج المنتجات الحالية.

- التوسيع أو عدم التوسيع في الإنتاج.

- فتح أسواق جديدة أو الاكتفاء بالأسواق الحالية.

3 4 التخطيط للمستقبل: تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط

في المؤسسة لفترة مستقبلية، فهي أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للوحدات الإدارية فيها.

ويقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات الأزمنة لإعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور، وتكاليف الخدمات الأخرى.

و نظرا لتعدد أساليب وطرق محاسبة التكاليف و أيضا مفهوم التكلفة، ظهرت، أنواع و تصنيفات عديدة للتكاليف، و التي سنحاول التطرق إلى أهمها.

¹ - حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير المعطيات وفقا لنظام التكاليف الأنشطة في الإنشاءات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، إدارة الأعمال الجامعية الإسلامية، غزة، 2006، ص 24 .

المطلب الثالث: أنواع التكاليف

يمكن أن تصنف التكاليف حسب عدة معايير أهمها:

1 - التصنيف الوظيفي للتكاليف:

وفقا لهذا التصنيف تبوب عناصر التكاليف وفقا للوظائف التي استفادت منها، بما يساعد على قياس

تكاليف كل وظيفة على حدة، ويساعد تقييم أداء المسؤولين عن تلك الوظائف، و تنقسم إلى:

1 1 -تكلفة الوظيفة الإنتاجية: و تشمل كافة النفقات التي تنفق على المنتج في مرحلة الإنتاج سواء استفاد منه بشكل مباشر أو غير مباشر.

2 1 -تكلفة الوظيفة الإدارية: و هي جميع النفقات التي تنشأ في كافة الإدارات في سبيل إنتاج أو بيع المنتج.¹

3 1 -تكلفة الوظيفة التسويقية: و هي كافة التكاليف المتحققة في أقسام ومراكز البيع والتوزيع، والتي ترتبط بتسويق المنتجات وإيجاد منافذ للتسويق وتميئتها، كمواد التعبئة والتغليف والأجور المتحققة للعاملين في مجال التسويق. وكوكلاء البيع، وموظفي البيع والعاملين في مجال النقل للخارج، وأجور العاملين في إدارة التسويق والمراكز التابعة لها... الخ.

كذلك تشمل مصروفات التسويق الأخرى. كالإعلان والشحن ومصروفات مخازن الإنتاج التام والتأمين عليها، و مصروفات الانتقال والبريد والهاتف والإيجارات للمعارض أو مراكز البيع والضيافة... الخ.²

2 تصنيف التكاليف من حيث توقيت احتسابها: يتم التمييز بين:³

1 2 للتكلفة التاريخية: التي حدثت فعلا خلال الفترات السابقة.

2 2 للتكلفة الفعلية: التي حدثت بالفعل خلال الفترة الحالية.

3 2 للتكلفة المعيارية: التي يجب أو ينبغي أن تحدث مستقبلا .

¹ - عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص ص 39-40.

² - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، منهاج علمي وعملي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص34.

³ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدر الجامعية، بيروت، 2009، ص 44 .

3 - تصنيف التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج: تنقسم إلى:

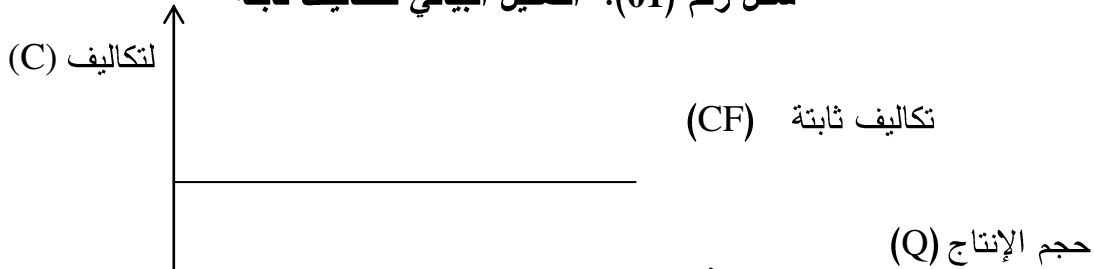
1 3 التكاليف المباشرة : تمثل عناصر التكاليف التي يمكن تمييزها عينا و تخصيصا ماليا لوحدات المنتج النهائي، إذ لا تقع التكاليف المباشرة إلا إذا كانت هناك وحدات يتم إنتاجها ، و بعبارة أخرى هي التكاليف المتعلقة بمنتج معين دون سواه.

2 3 التكاليف غير مباشرة: تمثل عناصر التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لمنتج معين بل تتحملها جميع التكاليف، ويطلق عليها أحيانا " التكاليف العامة " ، وتحدث كضرورة لممارسة النشاط الإنتاجي للمؤسسة و المحافظة على أصولها وإمكانياتها الآلية و العمالية و الإدارية و التمويلية وغيرها.¹

4 - التصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج: و تنقسم إلى:²

1 4 تكاليف ثابتة: و هي تكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الإنتاج ، أي تتحملها المؤسسة سواء أنتجت أو لم تنتج لذا تبقى ثابتة في المدى القصير و المتوسط ، وتتمثل هذه التكاليف في تكاليف الدعاية والإعلان، إيجار محلات للبيع أو إيجار المخازن، أبحاث السوق الأبحاث و التجارب)، أجور العمال، كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (01): التمثيل البياني للتكاليف ثابتة



المصدر : ثناء علي القبازي، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية،

القاهرة، 2006، ص35.

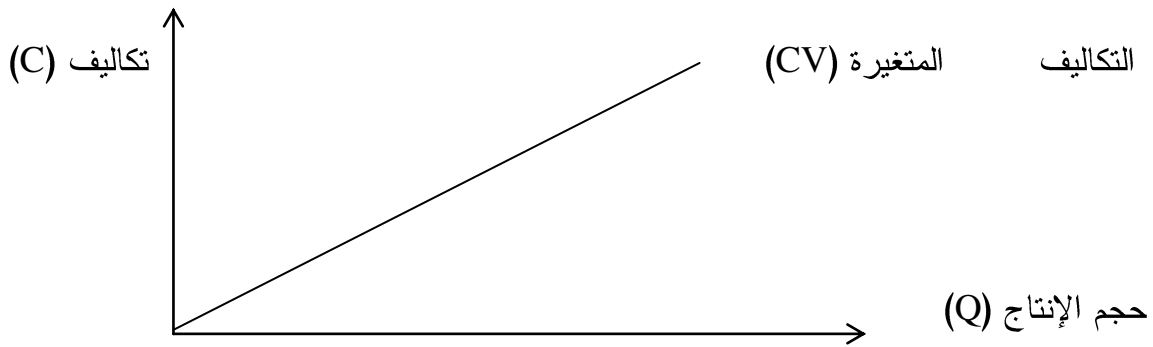
نلاحظ من الشكل السابق أن علاقة التكاليف الثابتة بحجم الإنتاج (النشاط) ممثلة في خط مستقيم موازي لمحور حجم الإنتاج أي أنه مهما زاد حجم النشاط تبقى التكاليف الإجمالية ثابتة لا تتغير بتغير حجم النشاط.

¹ - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص 238.

2- p. L asseque, gestion de l'entreprise et comptabilité . 11eme éd, Dalloz, Paris, 1996.p26

4 2 تكاليف متغيرة: هي تكاليف متغيرة في مجموعها مع التغيرات الحاصلة في حجم الإنتاج في حين يكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتاً. وترتبط هذه التكاليف علاقة طردية وحجم الإنتاج (مستوى النشاط) إذ تزداد بإزدياد الإنتاج وتتنخفض بإنخفاضه، ومن بين هذه التكاليف، تكاليف البضائع المباعة، عمولات المبيعات، تكلفة الشحن، أجور التوصيل، تكاليف المواد المباشرة أو الإمدادات، أجور الموظفين المؤقتين أو بدوام جزئي، علاوات المبيعات أو الإنتاج¹، وتمثل هذه التكاليف كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (02) : التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة



المصدر: ثناء علي قباني، مرجع سابق، ص36.

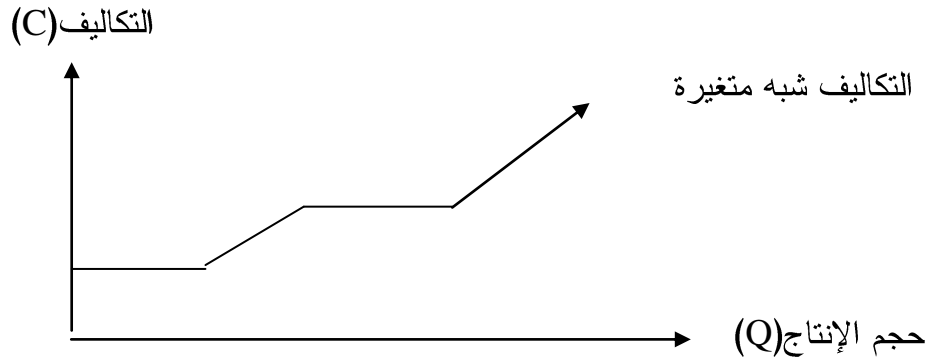
التكاليف المتغيرة ممثلة في خط مستقيم مائل حيث كلما زاد حجم الإنتاج زادت قيمة التكاليف المتغيرة أي أن العلاقة فيما بينهما هي علاقة طردية.

4 3 تكاليف شبه متغيرة: هذه التكاليف لا تعتبر متغيرة كلياً ولا ثابتة كذلك، لكنها تتغير مع حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس النسبة، وهي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معاً، فتجدها أحياناً ثابتة ثم تسلك سلوك التكلفة المتغيرة، ومثال ذلك مصاريف الصيانة حيث أن الصيانة الدورية هي تكاليف ثابتة ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدأ العمليات الإنتاجية و زيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة، ونفس الشيء بالنسبة لمصاريف الكهرباء فهي تكون حتى إن لم يوجد إنتاج فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر وبالتالي تصبح تكلفة متغيرة²، ويمكن أن نوضح هذه التكاليف في الشكل التالي:

¹ أبو زيد كمال خليفة، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية، مصر، 1997، ص 161.

² دالي لمياء، محاضرات في مقياس تسيير الميزانية، طلبة السنة الرابعة محاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

الشكل رقم (03) : التمثيل البياني للتكاليف شبه متغيرة



المصدر: محمود علي الجبائي، قصي السمرائي، مرجع سابق ، ص 29

نلاحظ من خلال الشكل أنه لا يمكن أن نقول على التكاليف بأنها كلها ثابتة أو متغيرة فهي تتغير حسب السياسة التي تتبعها المؤسسة تتبع أجر معين لكل عامل على حسب عدد الوحدات المنتجة، فإن التكاليف في هذه الحالة تكون ثابتة وفي نفس الوقت لتحفز عمالها من أجل زيادة الإنتاج تقوم بوضع سعر إضافي محدد بكمية إنتاج معينة إذا تم الوصول إليها يزيد أجر العامل في هذه الحالة تكون التكاليف متغيرة.

المبحث الثاني: حساب التكاليف

يوجد العديد من الطرق لحساب التكاليف، تختلف كل طريقة عن الأخرى باختلاف الهدف منها، أهمها: التكاليف الحقيقية (الكلية)، التكلفة المتغيرة، التكلفة المعيارية، التحميل العقلاني. **المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية (الكلية)**

1 - التعريف بالطريقة

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين لأعمال العرقية الفرنسية Rinailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي ثم بعد الحرب الثانية للجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع (بقرار 4 أفريل 1948) وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947 ثم 1957.¹

تقوم هذه الطريقة على أسلوب التحميل الحقيقي، حيث يتم تحميل وحدة الإنتاج بكافة عناصر التكاليف الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية والتمويلية، وبالتالي فإن مخزون آخر المدة من الإنتاج التام الصنع أو الإنتاج تحت التشغيل يتم على أساس التكلفة الحقيقية، و بالتالي تتناسب هذه الطريقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات²، كما هو موضح في الجدول التالي:

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 36 .

² رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 160.

جدول رقم: (01): قائمة التكاليف طبقاً لطريقة التكاليف الكلية

المباين	البيان
× × ×	المواد المباشرة
× × ×	الأجور المباشرة
× × ×	التكاليف الصناعية المباشرة الأخرى
× × ×	إجمالي تكاليف الإنتاج المباشرة
× × ×	التكاليف الصناعية غير المباشرة
× × ×	إجمالي تكاليف الإنتاج
× × ×	إنتاج تحت التشغيل أول المدة
× × ×	إنتاج تحت التشغيل آخر المدة
× × ×	إجمالي تكلفة الإنتاج التام
× × ×	إنتاج تام أول المدة
× × ×	إنتاج تام آخر المدة
× × ×	إجمالي تكلفة إنتاج الوحدات المباعة
× × ×	تكاليف التسويق
× × ×	تكلفة المبيعات
× × ×	التكاليف الإدارية التمويلية
× × ×	التكاليف الإجمالية (الكلية)

المصدر: كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع السابق، ص 75.

و تسعى هذه الطريقة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عنصر من عناصر التكاليف مصنفة إلى مباشرة وغير مباشرة وفي ضوء التصنيف الوظيفي.

- مقابلة إجمالي التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية بهدف إظهار الأرباح الإجمالية والصافية للمؤسسة ولكل منتج على حدا.

- وضع السياسة السعرية للمؤسسة في الأجل الطويل على أساس مقابلة متوسط تكلفة الوحدة مع سعر بيع الوحدة باعتبار أن المؤسسة يجب أن تعمل على تغطية جميع التكاليف مع توفير عائد مناسب من مزاوله النشاط.

- وضع سياسة الاستثمار في الأجل الطويل.
- تقييم المخزون على أساس تكلفة الإنتاج محملا بنصيب من التكاليف الصناعية المباشرة و غير المباشرة.
- 2 مراحل عمل طريقة التكاليف الكلية:** تتم وفق المراحل التالية:¹
- 2 1- ترتيب الأقسام:** تتم عملية ترتيب الأقسام كالتالي :
- تحديد القسم الذي يقدم الخدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أية خدمة.
- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة (من القسم السابق له) و قدم بدوره خدمات لكل الأقسام الأخرى.
- تحديد القسم الذي استفاد مرتين و قدم خدمات إلى باقي الأقسام وهكذا حتى يتم تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات الأقسام الأخرى.
- 2 2 تحديد وحدات القياس الخاصة بكل قسم (رئيسي) :** مثلا: في قسم الإنتاج وحدات منتجة أو ساعات عمل.
- 2 3 تحميل مصاريف الأقسام المساعدة :** يتم تحديدها على حسب نسب % للتعامل فيها بينها وتحتاج إلى مصاريف الأقسام الرئيسية وكل مصاريف الأقسام المساعدة تحمل للأقسام الرئيسية (مفاتيح، التوزيع).
- 2 4 حساب تكلفة وحدة القياس :**
- تكلفة وحدة القياس = مجموعة أعباء القسم / عدد وحدات القسم**
- للقيام بعملية تحميل الأعباء غير المباشرة لمختلف الأقسام فإن هناك خطوتين هما: التوزيع الأولي و التوزيع الثانوي و في التوزيع الثانوي هناك حالتين هما التوزيع التنازلي و التوزيع التبادلي.
- 3 - مزايا و عيوب طريقة التكاليف الكلية**
- 3 1 - المزايا:** نذكر من أهمها:
- تمكن المؤسسة من اتخاذ القرار الصحيح عند عن معرفة التكلفة الكلية.
- يؤدي استخدام هذه الطريقة إلى الحصول على مبلغ ربح له علاقة أكبر (أو أهمية أكبر).
- تقدم بيانات لإدارة المؤسسة ذات نفع كبير في التخطيط و رسم السياسات و اتخاذ القرارات و إعداد الموازنات.

¹ - دالي لمياء، مرجع سابق .

-تساعد الإدارة في التخطيط للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم و الربحية.¹
 - يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف و مقارنتها مع الإيرادات.

-إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو أسعار تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا ما يسهل من وضع سياسات سعرية و اتخاذ قرارات في هذا المجال و العمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.

- مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) استخدامها في تقييم المخزون السلعي.²

-إن تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات المختلفة يؤدي إلى تحقيق رقابة فعالة و تحديد المسؤولية عن النفقة.³

-دراسة تطوير التكاليف في مختلف مراكز التصنيع والتوزيع .

-إجراء تحليل للتكاليف حسب مراكز المسؤولية .

-اتخاذ القرارات عند معرفة التكلفة الكلية .

-لا يتطلب تحديد نصيب الوحدة من العناصر المختلفة للتكاليف للجوء إلى أي توزيع حكمي أو تقديري للمسؤوليات، وفي هذه المراقبة يمكن التمييز بين ثلاث مستويات :

• المراقبة البسيطة و الدورية للأرقام الملاحظة .

• مراقبة القيم الملاحظة مع القيم المقدرة مسبقا وتحليل الفروق.

• مراقبة التسيير مع المساهمة الخلاقة للمسؤولين .⁴

3 2 العيوب: من أهم عيوب هذه الطريقة ما يلي:⁵

¹ - منير محمد سالم، محاسبة التكاليف المبادئ العلمية و العملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1980، ص 105.

² - طوابيه أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة، جامعة الجزائر، 2003، غير منشورة، ص 101

³ - عبد الحليم كراجة، محاسبة التكاليف، ط1، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2001. ، ص 181 .

⁴ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص 56

⁵ - عبد الحليم كراجة ، مرجع سابق، ص 181 .

-تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات عند توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة.
-إن استخدام هذه الطريقة لا يساعد الإدارة في تحديد أسعار المنتجات ، خاصة في أوقات الكساد و في حالة المنافسة الشديدة .

-يؤدي تحميل المنتجات بكافة العناصر كما تقتضي الطريقة إلى تحميل المنتج بنصيب من تكاليف الطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة بالمؤسسة ، و هذا يجعل تكاليف المنتجات غير حقيقية .
-في حالة تعدد المنتجات و تنوعها يكون تحديد التكلفة لكل منتج بدرجة دقيقة أمرا صعبا ، بسبب صعوبة قياس نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة ، مما يجعل الاسترشاد بها في تخطيط السياسات غير دقيق .

-إن تقويم المخزون بالتكاليف الإجمالية التي تتضمن جزءا من النفقات الثابتة يؤدي إلى نقل جزء من هذه الأخيرة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة و هذا يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات المحاسبية .
-لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط و بالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية و ما يقابلها من المستوى المستغل و الغير مستغل.

-عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة¹.

المطلب الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة و التحميل العقلاني

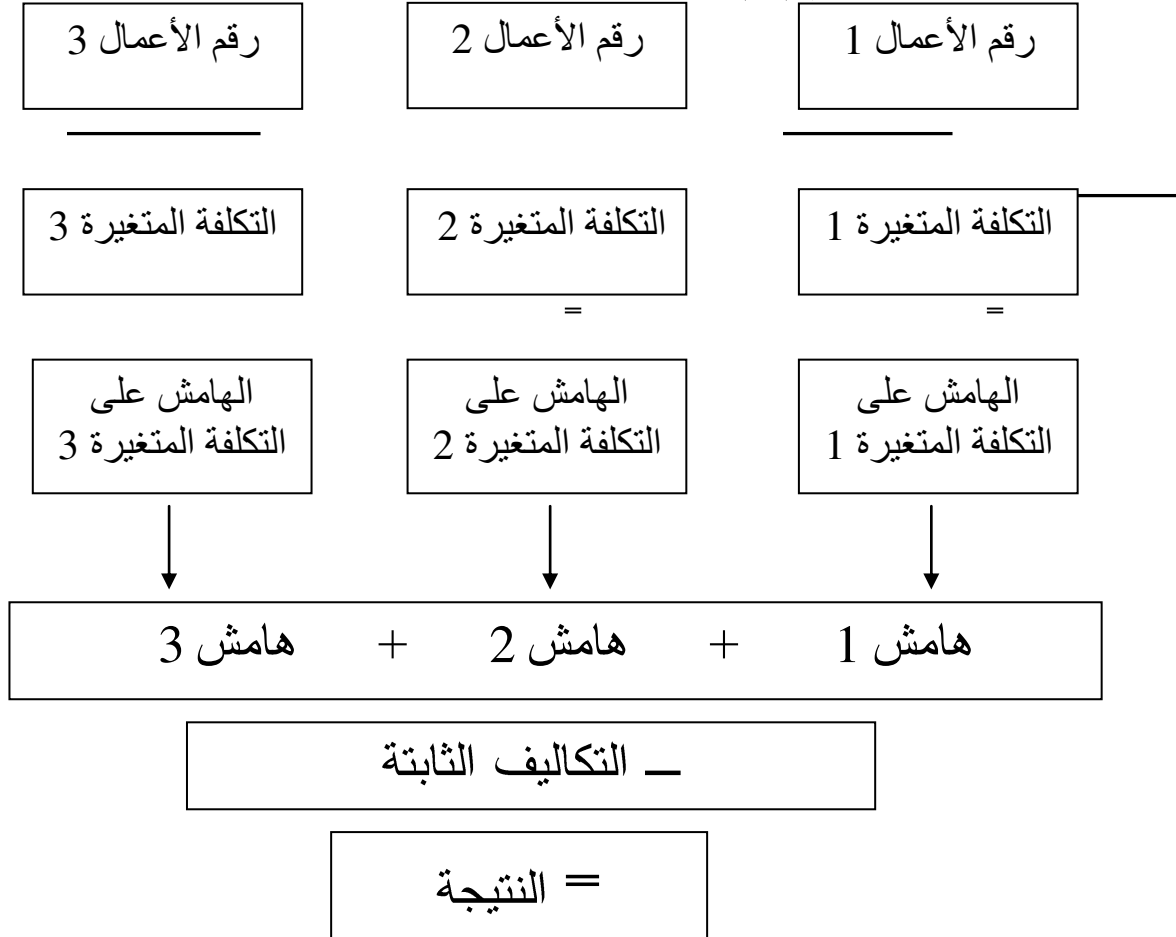
1 طريقة التكلفة المتغيرة

1 1 التعريف بالطريقة:تعتمد هذه الطريقة على تحميل المنتج بنصيبه من التكاليف المتغيرة فقط باعتبارها تكاليف المنتج التي نشأت بسببه، أما التكاليف الثابتة فلا ترتبط بالإنتاج و إنما بالطاقة الإجمالية للمؤسسة و تتفق من فترة إلى أخرى بكمية ثابتة.²
فب طرح التكلفة المتغيرة لكل منتج من رقم أعماله نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج، الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة ، و بطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من إجمالي الهامش على التكلفة المتغيرة (لكل منتج) نحصل على النتيجة، كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ - سفيان بن بلقاسم و حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر، ص 82.

² - عبد الحليم كراجة، مرجع سابق، ص 191.

شكل رقم (04) : حساب التكاليف بطريقة التكلفة المتغيرة



المصدر: عبد الكريم بويعقوب، مرجع سابق، ص 179.

1 2 خطوات و مراحل طريقة التكاليف المتغيرة

إن الخطوات التي تتبعها طريقة التكاليف المتغيرة بسيط و مفهوم حيث يشترط أن رقم الأعمال¹:
- يغطي التكاليف المتغيرة .

- يغطي التكاليف الثابتة .

- يعطي ربحا للمؤسسة .

¹ - خان أحلام، محاضرات مقياس المحاسبة التحليلية، طلبة سنة ثانية تسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2008.

ومن هذا المبدأ نستنتج أن:

- مبلغ المصاريف الثابتة تتحمله الكميات المباعة و ليست المنتجة.

- تقييم المخزون (الكميات المنتجة و غيرا لمباعة) ويكون بواسطة التكاليف المتغيرة فقط .

أما مراحل حساب التكلفة المتغيرة تتمثل في:

1 2 1 - حساب الهامش على التكلفة المتغيرة (MCV) ويطرح التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال :

$$MCV = CA - CV$$

ويعطي ثلاث حالات :

✓ $MCV > CF$ (الهامش/التكلفة المتغيرة) < (التكاليف الثابتة) : وتكون في هذه الحالة النتيجة موجبة.

✓ $MCV < CF$ (الهامش/التكلفة المتغيرة) > (التكاليف الثابتة): وتكون في هذه الحالة النتيجة سالبة.

✓ $MCV = CF$ (الهامش/التكلفة المتغيرة) = (التكاليف الثابتة): وتكون في هذه الحالة النتيجة تساوي الصفر.

وكوضع حسابي داخل المؤسسة تأخذ عتبة المرودية في نفس الوقت المفاهيم التالية :

- أن الهامش على التكاليف المتغيرة يساوي التكاليف الثابتة.

- أن النتيجة التحليلية تساوي الصفر.

- أن رقم الأعمال يغطي تماما المصاريف الثابتة و المتغيرة و يسمى في هذه الحالة برقم الأعمال

الحاسم (CAC) Chiffre d affaire Crucial .

$$CAC = CV + CF$$

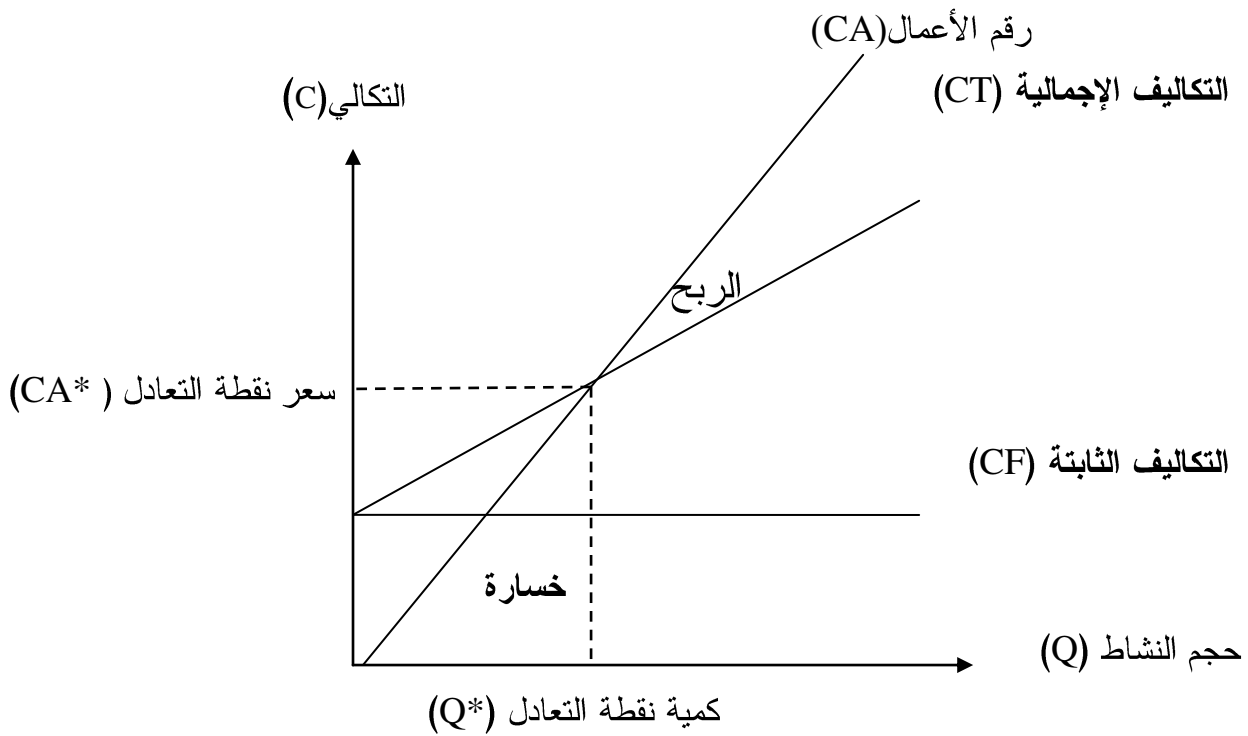
1 2 2 - حساب عتبة المرودية : وتحسب وفق العلاقة التالية:¹

$$CAC = \frac{CA \times CF}{CMV}$$

ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

¹ - علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة و التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ، الجزائر، 1994 ص 70.

الشكل رقم (05): موقع نقطة التعادل (عتبة المردودية)



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، مرجع سابق، ص 77.

3 1 - مزايا و عيوب طريقة التكلفة المتغيرة:

1 3 1 - المزايا: تتمثل أهمها في:

- تعالج القصور في طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة بعجزهما عن مساعدة الإدارة في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات الهامة وأهمها تسعير السلع المنتجة والخدمات المقدمة.¹
- تساعد الإدارة في التخطيط للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم و الربحية.²
- التمييز الواضح بين التكاليف الثابتة والمتغيرة في مدة قصيرة الأجل لنفاذي الخلط بينهما.³

¹ - نفس المرجع، ص 71.

² - منير محمد سالم، مرجع سابق، ص 105.

³ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 150.

- تعالج قصور طريقة التكاليف بعجزها عن مساعدة الإدارة على القيام بمهامها كالتخطيط و اتخاذ القرارات.

- تساعد في تحديد نقطة التعادل .

- تهيئ هذه الطريقة للإدارة معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات و إعداد الموازنات التخطيطية وممارسة الرقابة .

- تحقق هذه الطريقة مبدأ استقلال الفترات المالية لا تحمل مخزون آخر المدة من الإنتاج تحت التشغيل و الإنتاج التام بأية تكاليف ثابتة و بذلك فإنها لا تؤدي إلى نقل جزء من هذه التكاليف من فترة مالية لأخرى.¹

1 3 2 - العيوب: و تتمثل أهمها في:²

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، فبعض عناصر التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة التي يمكن اعتبارها متغيرة أو ثابتة تماما بالنسبة لحجم النشاط.

- لكي يمكن الاستفادة من طريقة التكاليف المتغيرة، يفترض المحاسب ثبات أسعار عوامل الإنتاج، و كفاءة استخدامها كما أنه يفترض ثبات أسعار البيع ولا يعتبر هذا الفرض واقعا إلا خلال زمن قصير جدا.

- لا تعبر التكلفة المتغيرة للإنتاج عن التكلفة الحقيقية للوحدة ، لأنها تحمل وحدات الإنتاج بما يخصها من التكاليف المتغيرة فقط دون الثابتة.

- لا تساعد الإدارة في تسعير المنتجات في الأجل الطويل .

2 طريقة التحميل العقلاني

1 2 التعريف بالطريقة:

يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى أبحاث GANTT.H المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل وذلك سنة 1951، حيث تقضي بتحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني³، وبالتالي هي طريقة معدلة لطريقة التكاليف الكلية والمتغيرة. وتعرف طريقة التحميل العقلاني الثابتة بأنها " طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة.¹

¹- خان أحلام، مرجع سابق.

²- عبد الحليم كراجه، مرجع سابق، ص 192.

³- رجاء عبد الزوهرير، المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001، ص 58.

2 2 خطوات طريقة التحميل العقلاني:

1. 2 2 الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة: في البداية يجب الفصل بين التكاليف

الثابتة، والتكاليف المتغيرة، أين يحسب جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي بطريقة التحميل العقلاني، الذي يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلائي يقترب من الثبات إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته.

2. 2 2 تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

يتم تحديد معامل التحميل بالقانون التالي:

معامل التحميل العقلاني = النشاط الفعلي / النشاط العادي

3. 2 2 حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلائيا: بالعلاقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة عقلائيا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل.

4. 2 2 حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية و التكاليف الثابتة المعدلة عقلائيا: فإذا كانت:

-الفعلية أكبر من المحملة عقلائيا يسمى عجزا للنشاط.

-الفعلية أصغر من المحملة عقلائيا يسمى فائض النشاط.

5. 2 2 تحديد حجم النشاط: ينقسم إلى:

-حجم النشاط الحقيقي: و هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج.

حجم النشاط العادي: لتحديد هذا الحجم نأخذ الطاقة النظرية للإنتاج والتي تحدد على أساس إمكانية

الآلات والتجهيزات والوسائل التقنية في حالة استعمالها عاديا بدون توقف أو تعطل²

3 2 -مزايا وعيوب الطريقة:

1. 3 2 المزايا: نذكر أبرزها في:

تسمح بحساب تكلفة منفصلة عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

تسمح بمشاركة كل مسؤول قرارات في حدود مسؤولياته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه

أو فرعه في المؤسسة.³

تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة

المستغلة.

الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر

البيع.

⁻¹ علي رحال، مرجع سابق، ص 59.

⁻² نفس المرجع، ص 65.

⁻³ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 132.

مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ القرار إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة و تحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها و تعميمها، وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط و الخسارة الناتجة من ذلك و العكس في حالة زيادة النشاط، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات و الرقابة على استغلال الطاقة، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط و الطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية.

تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة و طريقة التكلفة المتغيرة.¹

2 3 2. العيوب: نذكر أبرزها في:²

صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لعدد المراحل الإنتاجية و إختلاف قدرات الآلات .

عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع

بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة .

عدم تقييم المخزون بصفة حقيقية .

تتطلب عملية تدقيق خاصة لأن معامل التحميل متغير من قسم لآخر .

المطلب الثالث: طريقة التكلفة المعيارية

1-التعريف بالطريقة

تعرف التكاليف المعيارية بأنها التكاليف المحددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج ، و تهدف إلى مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة و قياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، و هذا بإجراء مقارنة بين ما قدر و ما تم تحقيقه فعلا، أي أن طريقة التكلفة المعيارية هي ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، تعتمد في ذلك على دراسة عملية وتجربة لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية الموارد و زمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل.³

¹ - صالح الرزق ، عطا الله و راد خليل ، مرجع سابق، ص 143.

² - جودي محمد رمزي، مساهمة لتحسين نظام التكاليف بالمؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2004، ص 37.

³ - أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف ، القسم الثاني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية، 2001، ص 60.

تعتمد طريقة التكاليف المعيارية على تحديد المعيار الكمي و القيم للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة ، من خلال المعادلة التالية:¹

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معيار عيني (الكمية أو الوقت)} \times \text{معيار مالي (السعر)}$$

حيث يعرف المعيار على أنه: عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

-المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة.

-اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور.

-الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجا لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل

توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.²

وتسع الطريقة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

والغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:

تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.

تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها و المسؤول عنها.

تقييم تحركات المنتج.

تحديد تأثير تغيرات السعر و المردودية على سعر التكلفة.

2 مزايا و عيوب طريقة التكلفة المعيارية

2 1 -المزايا: و يمكن أن نذكر أهمها في:³

-إمكانية تخفيض التكاليف خاصة إذا دمجت هذه الطريقة مع سياسة التغيير التي تدفع أعضاء المؤسسة لرفع الإنتاجية.

-الحصول على معلومات سريعة تمكن من اتخاذ إجراءات تصحيحية وذلك بعد تسجيل وتحليل الانحرافات الواردة .

تسمح بمراقبة التنفيذ مما يسمح بزيادة الدقة في التنبؤ .

-السرعة في استخدام الحسابات الموضوعية للتكاليف المعيارية لفترة معينة فبمجرد معرفة الكمية فإن التسجيل يتم مباشرة .

2 2 -العيوب: ويمكن أن نذكر أهمها في:

¹ - علي رحال، مرجع سابق، ص 86.

² - ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 116.

³ - جبار محفوظ، حساب التكاليف و ترشيد المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير ، جامعة فرحات عباس، سطيف، 1991، ص 86.

إذا لم تراعى الدقة في تطبيق التكاليف المعيارية سيؤدي ذلك إلى إنهيار أسلوب التكاليف المعيارية.

إذا لم تراعى الدقة في تقدير التكاليف فإن أسلوب الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية يصبح غير مجدياً.

المعايير تتطلب المراجعة كلما تغيرت ظروف الاستغلال بالمؤسسة.¹

صلابة المعايير: إذا كانت المؤسسة في وسط يتميز بالتغير و التطور المستمر فإن مراجعة المعيار سيتم بصورة متقطعة وهذا يعني بالنسبة للفترات الطويلة إن المعايير تمثل مستويات أداء صعبة المنال بالمقارنة أن لو وضعت إنطلاقاً من المعايير النظرية .

مرونة المعايير إنطلاقاً من النقد السابق فإنه يجب مراجعة المعايير كلما يتطلب الأمر لذلك، مع الموازنة بين الصلابة الضرورية للقياس و المرونة الضرورية للمطابقة الحقيقية.²

¹ علي محروس شاوش، زكرياء عبده، التكاليف المعيارية أداة رقابية ، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1998، ص 105.

² جبار محفوظ، مرجع سابق، ص 86.

المبحث الثالث: ماهية التكاليف الخفية

بعد أن تطرقنا إلى التكاليف بصفة عامة في المؤسسة الصناعية و كيفية حسابها، سنتطرق الى نوع آخر من التكاليف والمتمثلة في التكاليف الخفية و هي موضوعنا الرئيسي الذي سنتناوله في هذا المبحث من خلال المطلب الأول الذي يتكلم عن تعريف التكاليف الخفية، والثاني نتكلم فيه عن أسباب ظهور (وجود) التكاليف الخفية.

المطلب الأول: تعريف التكاليف الخفية

تعرف التكاليف الخفية بأنها " تلك التكاليف التي لا يوجد لها معنى أو تفسير في نظام المعلومات المستعملة في المؤسسة والمتمثلة في كل من الميزانيات التقديرية، المحاسبية العامة، المحاسبية التحليلية... الخ"¹

كما تعرف في قاموس الموارد البشرية بأنها: " تلك التكاليف الخاصة بالتصحيات والتعديلات لسوء التشغيل، وهي لا تظهر وليس لها معنى في نظام معلومات المؤسسة، وهذه التعديلات تستهلك وتستعمل موارد إضافية للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة"²

وتعرف أيضا على أنها: " ترجمة نقدية لأنشطة معالجة الخسائر وتسمى خفية لأنه لا يمكن ملاحظتها في أنظمة معلومات المؤسسة فهي منتشرة في جميع الوظائف كما أنها مسايرة للنشاط العادي"³

خسائر ← معالجة ← تكاليف خفية

و بصفة عامة يمكن القول أن التكاليف الخفية بأنها عدم وضوح سياسة واضحة لتحقيق أهداف المؤسسة، فالتكاليف الخفية لا نقول عنها أنها تكاليف لا يمكن حسابها فبالعكس فهي تكاليف يمكن ترجمتها إلى مبالغ مالية وهذا ما سيبرز خلال هذا البحث.

¹ - H. SAVALL , V. ZARDET MAITRISER LES Coûts ET LES PROFPMONCE Cachés 4 EME ECONOMICA, PARIS, 1989, P 123.

² - PERTTI. J. M, DICTIONNAIRE DES RESSOURCES HUMAINES, ED VUIBERT, PARIS 2001, P77.

³ H. SAVALL. V. ZARDET OP. CIT. P 105.

وبناء على هذه التعاريف السابقة الذكر يمكن القول بأن النظام المحاسبي لا يمكنه بأي شكل من الأشكال إظهار تلك التكاليف الخفية بسبب عدم وضوحها وظهورها في شكل ملموس على الوثائق المحاسبية للمؤسسة، وكذلك عدم القدرة على إثباتها في سجلات التكاليف، حيث بإمكانها أن تدخل ضمن التكاليف الظاهرة دون استطاعة فصلها عنها.

وتبرز أهم عناصر التكلفة الخفية الناتجة عن سوء الاستغلال أو التشغيل Dysfonctionnement التي تعاني منه المؤسسة وتؤثر على أدائها عند استخدام مواردها في أربعة عناصر أساسية وهي:

- الأجور الإضافية (الأجور المدفوعة للعمال دون مقابل عمل بسبب الغياب المبرر).

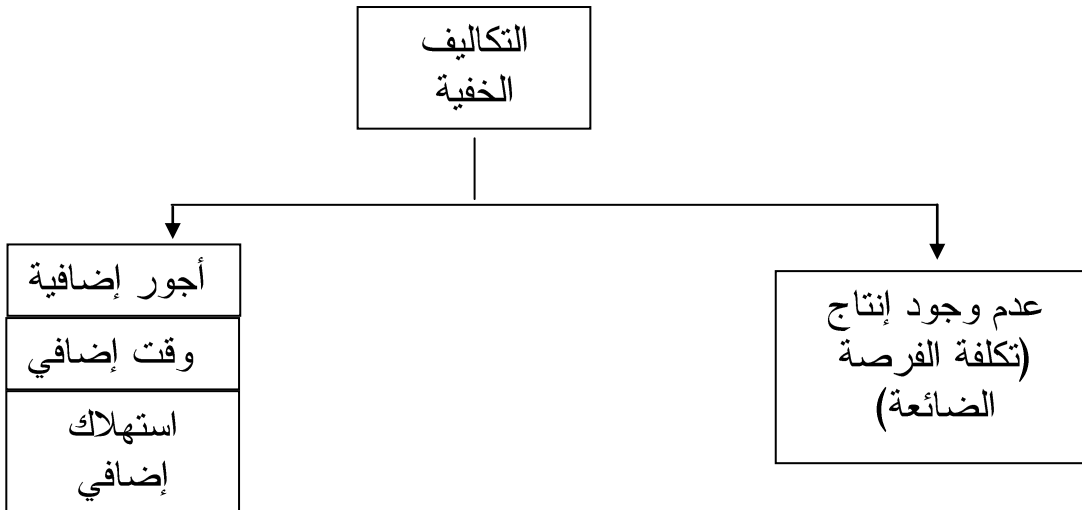
- الوقت الإضافي أو الوقت المخصص للتعديل والتصحيح.

- الاستهلاك الإضافي لكل من الطاقة والمواد الأولية... الخ.

- تكلفة الفرصة البديلة الناجمة عن عدم وجود إنتاج بسبب التعطل وأيضا عنصر اللاجودة.

بالنسبة للعناصر الثلاثة الأولى يمكن للمؤسسة تفاديها أو التقليل منها جزئيا من خلال رفع مستوى التشغيل، وأما بالنسبة للنوع الرابع فلا يمكن للمؤسسة التحكم فيه لخروجه عن نطاق إرادتها كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (05): عناصر التكاليف الخفية



Source : H. savall ; V. zardet, op. cit 1989 p 05.

كما يمكن أن تظهر التكاليف الخفية نتيجة لوجود سوء التشغيل أو استغلال موارد المؤسسة، ما يضطرها إلى تصحيح الأخطاء ومعالجة المشاكل الناتجة عن ذلك السوء من خلال تحمل تكاليف إضافية

من شأنها أن لا تسهم في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومنه تبرز أهمية تحديد التكاليف الخفية بالنسبة للمؤسسات الصناعية في:¹

-يساعد حساب التكاليف الخفية في تحديد مستوى فعالية المؤسسة، فتحديدها يعني وجود فروقات بين ما هو مخطط وما هو محقق فعلا.

-معرفة الفرق في الفعالية ما بين وحدتين لنفس المؤسسة، أو مؤسستين لنفس المجموعة أو القطاع و القطاع.

-اكتشاف التكاليف الخفية يساهم في البحث عن الحلول لتحقيق أكبر فعالية.

-يساعد حساب التكاليف الخفية في الأجل القصير من رفع مردودية المؤسسة من خلال التخلص أو التقليل منها.

-يساعد حساب التكاليف الخفية في الأجل الطويل في تقليصها إلى حدودها الدنيا ما يجعل المؤسسة تستمر وتعزز تنافسياتها.

المطلب الثاني: أسباب ظهور (وجود) التكاليف الخفية

التكاليف ما هي إلا ترجمة نقدية لظواهر معينة، والتي من بينها: الغيابات، حوادث العمل، دوران العمل، اللجوء، نقص إنتاج... الخ، والتي تنتج أصلا عن أسباب عديدة ومتداخلة، أرجعها هنري سافال* إلى تدهور عدة مجالات داخل المؤسسة والمتمثلة فيما يلي:²

1 ظروف العمل

تعد ظروف العمل من أكثر المسائل حساسية وتعقيدا، وهذا بسبب التكاليف التي تنجم عنها إن هي ساءت، لذلك أصبح الاهتمام بتوفير ظروف العمل الملائم من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مما يساعد على تحسين الإنتاجية، ورفع الروح المعنوية للأفراد، تقليل حوادث العمل، تخفيض معدلات التغيب وترك العمل، وبالتالي بلوغ النتائج المرجوة.

¹ - نفس المرجع ، ص102

* Henri Savall ولد عام 1941 بفرنسا إشتغل منصب أستاذ في جامعة جان مولان ليون 3 وصاحب نظرية التكاليف الخفية في المحاسبة سنة 1976 ومقترح نموذج الاجتماعي الإقتصادي (Socio-économique) لحساب التكاليف الخفية حيث طبقت في أكثر من 1000 مؤسسة وفي أكثر من 25 دولة، كما أنشأ مع V.Zardet معهد العلوم الاجتماعية والاقتصادية للمؤسسات والتطبيقات (ISEOR) عام 1976 لديه أكثر من 20 بحث حول الشركات والمنظمات المختلفة، تحصل على جائزة * الوسام الووسي* على بحثه " إدماج المتغيرات الاجتماعية في هياكل الشركات" ومن أهم مؤلفاته " الأداء و التكاليف الخفية "، "إعادة بناء الشركة " الرقابة الإدارية الجديدة" و"الهندسة الإستراتيجية".

² - مراد كوشي، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2005، ص 22.

فظهر علم يسمى علم " ملائمة ظروف العمل " * وهو العلم الذي يختص بتصميم الآلات والمعدات والمنتجات والأنظمة، بقصد تعظيم درجة الأمان وتخفيض التعب والإجهاد وتوفير الراحة لمستخدميها بهدف زيادة الكفاءة وتعظيم الإنتاجية.

تهدف تحسين ظروف العمل إلى ما يلي:¹

-تكيف العمل ليتناسب مع العامل بدلا من إجبار العامل ليتكيف مع العمل.

-تخفيض مخاطر العمل التي تسبب الغياب نتيجة إصابات العمل.

تحسين الإنتاجية من خلال تطوير طرق أفضل للعمل.

تخفيض تكاليف تدريب العمال.

تحسين علاقات العمل

ونظرا لأهمية ظروف العمل فمن الضروري توضيح مفهومها وكيف يتسبب تدهورها في خلق وتفاقم

التكاليف الخفية

1 1 مفهوم ظروف العمل:

تعرف ظروف العمل بأنها: " تلك الظروف التي تحيط بالفرد أثناء قيامه بعمله والتي تؤثر بدرجة ملموسة على قدرته الذهنية والجسدية كالحرارة والضوضاء والإضاءة ... الخ".²

الملاحظ أن هذا التعريف ركز فقط على الجوانب المادية للعمل.

كما تعرف أيضا على أنها: " كل ما يحيط بالفرد في عمله ويؤثر في سلوكه وأدائه، وفي ميوله اتجاه عمله والمجموعة التي يتصل معها والإدارة التي يتبعها والمؤسسة التي ينتمي إليها " ³

وتعرف أيضا: " كمجموعة العناصر التي تؤثر على السلوكيات في العمل باستثناء الخصائص الشخصية للأفراد " ⁴

* يعبر عن هذا العلم باللغة الفرنسية بمصطلح ergonomie

¹ - وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، بدون سنة نشر، ص 227.

² - صلاح الشنواني، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية مدخل الأهداف مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999، ص 205.

³ - نفس المرجع، ص 205.

⁴ - v. dekeyser et autres analyse de conditions de travail ed ESP paris, 1982, p 84.

أما H. Savall فقد عرف ظروف العمل على أنها " قبل كل شيء ظروف العمل ذات طبيعة مادية كالإضاءة، الضوضاء، الحرارة ... الخ وكذلك ذات طبيعة سيكولوجية ومعنوية كالعلاقات الأفقية مع باقي العمال والعلاقة العمودية مع السلم الإداري"¹

يشمل التعريف الذي قدمه H. savall الجوانب المختلفة لظروف العمل في المؤسسة، وبالتالي يمكن اعتباره التعريف الأشمل إذ قسم ظروف العمل إلى جزأين هما: ظروف العمل المادية وظروف العمل الاجتماعية.

1 1 1 - ظروف العمل المادية: تشمل العوامل التي لها كيان ملموس وتؤثر على درجة تقبل الفرد لبيئة العمل، وبالتالي رضاه عنه مثل: الإضاءة، الحرارة، التهوية، النظافة...، و وضع الفرد أثناء تأديته مهامه العملية، حيث تشير النتائج إلى أن درجة جودة أو سوء ظروف العمل المادية تؤثر على قوة ارتباط الفرد بعمله أي على درجة رضاه عنه.

1 1 2 - ظروف العمل الاجتماعية: كان تركيز الاهتمام على الظروف المادية في محيط العمل الاعتقاد أن أصحاب المشروعات أنها تتطوي على العوامل المؤثرة في أداء الفرد إلى أن أثبتت تجارب "هاوثورن" بشيكاغو في سنوات 1927-1932 أن للظروف الاجتماعية أيضا تأثير على أداء العاملين من خلال تأثيرها على روحهم المعنوية وبالتالي فهي لا تقل أهمية عن الظروف المادية، فإذا كانت تهاجم الفرد في كيانه الجسدي بما في هذه الظروف من جوانب فزيولوجية، كيميائية وبيولوجية، فإن ظروف العمل الاجتماعية تهاجم الإنسان في كيانه النفسي أهمها:²

- الخدمات الاجتماعية المختلفة من تغذية، سكن، طب عمل، نقل، تخصيص وقت للراحة وتوفير وسائل الترفيه (نوادي للنشاطات، توفير الحضانة لأطفال العمال...).

- العلاقات الاجتماعية التي تربط العمال ببعضهم البعض، وبالرؤساء والإدارة...

1 2 - تدهور ظروف العمل وعلاقاته بالتكاليف الخفية: يتميز العنصر البشري بطاقاته المادية (العضلية والحركية)، والذهنية (التفكير والإبداع والابتكار)، وأيضا بأحاسيسه ومعتقداته ورغباته واتجاهاته، والتي يساهم استغلالها بشكل فعال في تحقيق أهداف المؤسسة، غير أنه لا يكفي أن يكون لدى الفرد قدرات ورغبات، حتى يحقق مستوى جيد من الأداء، وإنما لابد من توفير ظروف عمل ملائمة حيث أثبتت الدراسات والأبحاث أن تدهور ظروف العمل يؤثر سلبا على الأداء العام للمؤسسة.

¹ - H savall, enrichir le travail humain, l'évaluation économique, 2eme édition dumond, paris, 1979, p 03.

² - دمري أحمد، مساهمة في دراسة ظروف العمل، سلسلة دروس العلوم الاجتماعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة نشر، ص 97.

1 2 1- الحرارة والتهوية: تعد درجة الحرارة والتهوية المعتدلتين من الظروف المادية المساهمة في زيادة الإنتاج، أما إذا كانت غير مناسبة فإنها تعتبر من مصادر الضغط النفسي و الفيزيولوجي، وقد أكدت أبحاث كل من ماكويرت (mackworth) و بيلر (pipler) أن معدل الحوادث والأخطاء في الإنتاج يزداد مع ارتفاع درجة الحرارة أو تدنيها عن الحد المألوف والطبيعي.¹

1 2 2- الإضاءة: إن الإضاءة الكافية والمناسبة عامل هام لا بد من توافره في بيئة العمل، حيث تؤثر الإضاءة على جودة المنتوجات وبالتالي على تكاليف الإنتاج والروح المعنوية للعمال وفوق كل ذلك على ظروف الأمن والوقاية من الحوادث²، فتؤدي الإضاءات الشديدة إلى تعب العين وإجهادها في حين يجعل الضوء الخافت الرؤية غير واضحة ويشعر العمال بالاكنتاب وكل ذلك يقلل من قدرة العمال على الرؤية الواضحة ويشعر العمال بالاكنتاب وبالتالي يقلل رغبتهم في العمل.

1 2 3- الضوضاء: تمثل الضوضاء عاملا ذا تأثير سلبي على العامل وبالتالي على مقدرته على العمل والإنتاج، ويرجع ذلك إلى سببين هما³ كون الضوضاء عاملا مزعجا يتسبب في استياء العامل، بالإضافة لكونه عاملا مشتتا لانتباه وتركيز العامل فتقل تبعاً لذلك كفاءته في العمل ورضاه عنه.

كما تساهم ظروف العمل المادية السيئة في انخفاض الروح المعنوية للعمال مما يؤدي إلى الانحراف السلبي للأداء الفعلي عن المستهدف أو ما يسمى بخسائر التشغيل، متسببة في خلق وتفاقم التكاليف الخفية.

إن رضا العمال لا يتبع فقط ظروف العمل المادية بل للظروف الاجتماعية تأثير كبير على روحهم المعنوية، فمثلا عدم وجود علاقات اجتماعية حسنة بين العمال يؤثر سلبا على استقرارهم النفسي ويساعد على نشوب نزاعات وصراعات بينهم وما ينتج عنه من حوادث وإصابات وتغيب وترك العمل...، كذلك بالنسبة لتدهور علاقة العمال بالمشرفين خاصة وأن أداءهم يرتبط بتأثير المشرف الإيجابي عليهم من خلال تشجيعهم وتحفيزهم على أداء أعمالهم بكفاءة عالية، في إطار جو عملي مليء بمظاهر التعاون والاحترام المتبادل.⁴

ومن هنا نستنتج أن تدهور ظروف العمل المادية والاجتماعية يؤدي إلى تعب العمال جسدياً وذهنياً، وأيضاً نفسياً مما يؤثر في قدرتهم ورغبتهم على أداء أعمالهم، ويترجم ذلك في انخفاض مستوى

¹ - حمدي ياسين وآخرون، علم النفس الصناعي والتطبيقي بين النظرية والتطبيق، دار الكتاب الحديث للنشر، القاهرة، 1999، ص 98.

² - عبد الرحمان محمد عيسوي، علم النفس والإنتاج، دار المعرفة الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 132.

³ - Françoise Guillaud ET AUTRES, pour une analogie des conditions de travailleur dans l'entreprise, éd librairie, paris, 1975, p 49.

⁴ - أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، إدارة النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1979، ص 50.

الإنتاجية، وارتفاع نسبة المنتجات المعيبة وارتفاع معدل الحوادث... الخ، والاستمرار في مثل هذه الظروف من شأنه أن يدفع الفرد ليسلك سلوكيات أخرى كالتغيب، ودوران العمل... الخ، وكلها تمثل مؤثرات تدل على وجود وتفاقم التكاليف الخفية.

إن تدهور ظروف العمل لا يعد السبب الوحيد في تحمل المؤسسة تكاليف خفية بل توجد أسباب أخرى لا تقل تأثيراً عنه كسوء تنظيم العمل.

2 تنظيم العمل:

إن تنظيم العمل يعتبر من بين الأسباب المباشرة في ظهور التكاليف الخفية فتتنظيم العمل يترجم نوعية العلاقة بين تفاعل كل العناصر داخل المؤسسة سواء بين الأفراد فيما بينهم أو بين الأفراد وتجهيزات العمل الضرورية، فوجود الصيانة الدورية مثلاً مؤشر على نوعية العلاقة الجيدة بين العمال والآلة، ووجود تنظيم معين كتنظيم العمل وتحديد المسؤوليات يدل على كفاءة التسيير، والعكس صحيح.

2 1- تعريف تنظيم العمل: يقصد بتنظيم العمل على أنه: " تحديد أوجه النشاط المختلفة التي يتطلبها تحقيق أهداف المؤسسة وتجميعها في شكل إدارة ومراكز عمل، مع تحديد الروابط بينها وبين السلطات المخولة لكل منها لأداء الأنشطة المطلوبة والمسؤوليات المقابلة لهذه السلطات، وتصميم قنوات الاتصال لتدفق المعلومات بين الإدارات والأقسام ومراكز العمل، وبهذا يتكون ما يطلق عليه البناء أو الهيكل التنظيمي أو التنظيم الرسمي، والذي يمثل الإطار الذي تستعمله الإدارة والأفراد من داخله".¹

يجب أن يتفق تنظيم العمل مع احتياجات المؤسسة وإمكانياتها، فهو ليس هدفاً في حد ذاته وإنما وسيلة، وعلى ذلك لا يجب أن تحاكي مؤسسة ما التنظيم الذي أقامته مؤسسة أخرى، قد تكون منافسة لها.

كما يعرف على أنه: " الوسيلة التي بمقتضاها جمع العمل الذي يقوم به أفراد أو جماعات منهم والكفاءة اللازمة لتنفيذه، حتى أن المهام الناتجة تبين لنا أحسن السبل لاستخدام الجهود بطريقة فعالة ومنظمة ومنسقة"²

أيضاً يعرف على أنه: " توزيع المسؤوليات والتنسيق بين كافة العاملين بشكل يضمن تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة في تحقيق الأهداف المحددة"¹

¹ - مراد كوشي، مرجع سابق، ص 27.

² - عبد الغفور يونس، تنظيم إدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، دون سنة نشر، ص 12.

ومن خلال التعاريف السابقة نجد أن معظمها تتفق على أن تنظيم العمل يقوم بشكل أساسي على زاويتين هامتين هما:

- شكل المؤسسة وتكوينها الرسمي.

- العنصر البشري في المؤسسة.

ومنه يمكن القول على أن تنظيم العمل هو مدى اعتماد التنظيم على العمل الفردي أو العمل

الجماعي، مع ضرورة تشجيع العمل الجماعي.

2 2 - أهمية تنظيم العمل: إن أهمية دراسة تنظيم العمل تكمن في معرفة مختلفة الاختلالات الموجودة في المؤسسة، أي معرفة مصدر المشكلة ومن ثمة التصدي لها مثل الاختلالات الناتجة عن عدم وضوح الأهداف، تداخل في الصلاحيات والمسئوليات مما يؤدي إلى تعدد مصادر وتضارب الأوامر، وبالتالي ضرورة المساواة والتكافؤ بين السلطة والمسؤولية وتناسب الأجرة مع الجهد المبذول، فإذا تساوت الأعمال من حيث مستوياتها أي من حيث الواجبات والمسئوليات فيجب أن تتساوى الرواتب التي يتقاضاها شاغلوها أيضا، بالإضافة إلى ضرورة تقسيم العمل والاعتماد على لوحة القيادة الاجتماعية كأداة مساعدة للتسيير... الخ.

و يتم الحكم على تنظيم العمل من خلال مجموعة من العوامل أهمها مدى²:

- مرونة التنظيم واستجابته للمتغيرات.

- تكامل الوظائف.

- المركزية واللامركزية وانعكاس ذلك على الأداء.

- التجانس والتوازن في توزيع المهام والمسئوليات بين وحدات التنظيم.

- توافق التنظيم مع نمط التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج.

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

- بساطة نظم العمل وتدققها (بطء الإجراءات أو تعقدها).

¹- فايز الزعبي، محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات الإدارة الحديثة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 101.

²- Everett;E. hagen, the economics of development, Richard dirwim, INC VSA, 1969, p 89.

3 2 أثر سوء تنظيم العمل على ظهور التكاليف الخفية: فكلما كان تنظيم العمل في المؤسسة يتصف بالمرونة لتغيرات محيطها كلما أثر ذلك إيجابا على أدائها، فسوء تنظيم العمل يؤدي إلى عدم التوافق بين قدرات الفرد والدور المطلوب منه أداؤه، فقد تكون قدراته ورغباته أكبر من متطلبات عمله، أي أن هذا الأخير لا يخدم طموحاته، وبالتالي شعوره بالملل وعدم الرضا عنه وقد يكون العكس.

وفي كلتا الحالتين يكون هناك تعارض بين الفرد ووظيفته. مما يؤدي إلى انخفاض إنتاجيتهم. والواقع أن عدم الصياغة السليمة لمحتويات ومواصفات العمل (عدم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب) إذ كان يؤدي في مرحلة أولى إلى عدم رضا العاملين داخل المؤسسة فإنه قد يؤدي بهم إلى إتباع سلوكيات معينة كالتغيب، هدر المواد الأولية، دوران العمل (ضياح الوقت)، تدني مستوى الإنتاجية، زيادة في نسبة المنتجات المعيبة والتي تعد في مجملها مؤشرات تعكس ظهور وتفاقم التكاليف الخفية.

3- الاتصال:

إذا كان التماسك الاجتماعي يعبر عن قوة الروابط التي تقوم بين أفراد و الجماعة، وكان النزاع يمثل التهديد الذي يصيب هذه الروابط نتيجة التناقض بين سلوك ومواقف الأفراد والجماعات، فإن هناك بعدا ثالثا لدراسة التفاعلات الاجتماعية يتمثل في عملية انتقال المعلومات التي تتم خلال تلك التفاعلات أو ما يطلق عليه اسم عملية الاتصال.

يعتبر الاتصال الهادف مظهرا من مظاهر السلوك الجماعي، كما يمثل أيضا وظيفة إدارية تتصل بطبيعة العمل الإداري من تخطيط وتنظيم وتنسيق وتوجيه ورقابة، أي تبادل الأفكار والآراء والمعاني بقصد إحداث تصرفات معينة.

ولكي يكون الاتصال فعال يجب أن يبنى على ركيزة متينة و هي المعلومة فهي عبارة عن "بيانات تمت معالجتها لتصبح في شكل أكثر نفعا لمستخدميها حاليا ومستقبلا و يجب التفرقة بين المعلومات والبيانات، فالبيانات هي عناصر من الحقيقة مازالت تفتقر إلى المعنى العام لذا يتوجب تحويلها إلى معلومات"¹

¹ - عبد الرحمان الصالح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر، عمان، 1998، ص 21.

ومجموع المعلومات تشكل نظام للمعلومات في المؤسسة و هو ضروري لها باعتباره " ليس توزيع البيانات و إنما تجميع وتطبيق البيانات ومعالجتها للحصول على معلومات.¹"

و تتوقف صلاحية نظام المعلومات على قيمة المعلومة التي توفرها العنصران الرئيسيان في تكوين القيمة وهما:²

- كمية المعلومات.

- تكلفة المعلومات حيث تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

كما تحدد وجود المعلومات بمدى منفعتها أي بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو المتوقع استعمالها في المستقبل وفق كفاءة وفعالية القدرات المتخذة بناء على تلك المعلومات، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة (التكلفة، العائد) إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات كما تتحدد درجة الرضا المستفيد (متخذ القرار) إلى المعلومات.³

3 1 -تعريف الاتصال:

إن كلمة الاتصال أصلها الإنجليزي communication مشتقة من كلمة لاتينية communion ومعناها " مقاسمة المعنى وجعله عاما بين شخصين، أو مجموعة أو جماعات"⁴

كما يعرف بأنه " استخدام الكلمات والحركات وغيرها من الرموز لتبادل المعلومات."⁵ أما الاتصال التنظيمي أو المؤسسي فهو " انتقال المعلومات والآراء والمشاعر والاتجاهات وتبادلها بين العمال والإدارة وبين الإدارة والعمال، والاتصال المستمر يستهدف التفاهم والتوفيق بين أولئك وهؤلاء."⁶

ونظرا لأهمية الاتصال داخل المؤسسة فلا بد من أن يتم في إطار عملية منظمة، و تتألف عملية الاتصال من عناصر أساسية هي:⁷

-المرسل: هو الجهة التي تقدم الرسالة

¹- أحمد رجب عبد العالي، الأساليب المعاصرة في المحاسبة الادارية،الدار الجامعية للطباعة والنشر ، بيروت، 1998،ص 13.

²- سرور عبد العالي إبراهيم، نظام المعلومات الإدارية، سنة 1990، ص 64.

³- محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشأة المالية مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999، ص 53.

⁴- علي غربي وآخرون، تنمية الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007، ص 231.

⁵- نفس المرجع، ص 232.

⁶- صلاح الدين عبد الباقي، السلوك الفعال في المنظمات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 51.

⁷- عماد عبد الوهاب الصباغ، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 91.

المرسل إليه: وهو الجهة التي تستقبل الرسالة.

الرسالة: وهي عبارة عن رموز أو كلمات أو صوت أو صورة تفيد معنى معين.

قناة الرسالة: وهي الطريقة التي يتم بها إرسال الرسالة.

تسعى المؤسسة من خلال الاتصال إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإخبار والإعلام.

- الإعداد لتقبل التغيير.

- توضيح وتصحيح المعلومات.

ولتحقيق هذه الأهداف هناك العديد من الوسائل يمكن استخدامها واختيار إحداها يعتمد على طبيعة

المرسل، المرسل إليه وطبيعة الموقف الذي يعنى بعملية الاتصال وأهم هذه الوسائل هي:¹

الوسائل المكتوبة: ويجب مراعاة اللغة البسيطة، الكلمة المألوفة، استعمال الخرائط والرسومات

للتوضيح وأجهزة الانترنت... الخ.

الوسائل الشفهية: عادة تتم بالاتصال المباشر ما بين المرسل والمستقبل.

الوسائل الغير لفظية: وهذه عادة تتم عن طريق تعابير الوجه، لغة العيون، وحركات الفرد.

3 2 مقومات نجاح الاتصال الفعال: لكي ينجح الاتصال ويأتي بغرضه بين مختلف المستويات من

أجل تحقيق أهداف المسطرة ينبغي أن يشمل ويركز على سبعة أسس هي:²

جعل الاتصال شخصيا: فقد يجعل الاتصال طابع السرية والخصوصية.

قول الحقيقة .

الإصغاء والاستماع: فهي فرصة كبيرة للمسيرين بطرح أفكارهم ومدى قبولها من طرف العمال

وهذا ما يعرف بما يسمى " فعل- رد فعل " .

احترام العمال وآرائهم والأخذ بها.

الطمأنينة والرضا.

تخفيض الضجيج.

¹- فؤاد الشيخ وآخرون، المفاهيم الإدارية المعاصرة، دار المريخ، الرياض، بدون سنة نشر، ص 43.

²- benjamine chaminade, compétences dans une démarche qualité éditions afron , paris , pp 174,175.

3 3 -أثر سوء الاتصال في ظهور التكاليف الخفية: إن نقص الاتصال يساهم بدوره في ظهور التكاليف الخفية من خلال عدم الاستغلال الأمثل للمعلومات التي هي قاعدة الاتصال، مما يؤدي إلى ضياع الوقت والجهد وعشوائية اتخاذ القرارات نتيجة اتخاذها في ضوء سبب انعدام أو ضعف جودة المعلومة، كل هذه الأمور تتعكس سلبا على المؤسسة، من خلال انخفاض درجة الثقة و كبر الفجوة بين المسيرين والعمال، وكل هذا يتحول أخيرا على سلوكيات وردود فعل سلبية من شأنها أن تؤثر في نقص الرضا الوظيفي، نقص الإنتاجية، زيادة معدلات الغياب ودوران العمل، ضعف الجودة... الخ ، وهذا ما يؤدي إلى ظهور التكاليف الخفية.

4 -إدارة الوقت:

يعتبر الوقت من أهم موارد المؤسسة التي تنفذ بسرعة وهدره يكلف خسارة لها، ولذلك فإن حسن تسيير هذا المورد يعتبر ضرورة ملحة سواء على المستوى الفردي أو الجماعي.

4 1 -تعريف إدارة الوقت:

تعرف إدارة الوقت هي: "عملية قائمة على التخطيط، والتنظيم، والتنسيق، والتحفيز، التوجيه، والمتابعة والاتصال، وهي عملية كمية ونوعية معا في ذات الوقت"¹

كما تعرف أيضا على أنها: " الاستخدام الفعال للموارد المتاحة بما فيها الوقت"²

الملاحظ أن التعاريف السابقة تتركز حول إنجاز الأعمال بشكل منسق ومنظم وفعال وتحقيق مختلف الأهداف المسطرة وبأفضل الوسائل وبأقل التكاليف، وهذا ما يستلزم استغلالا جيدا وفعالا لجميع الطاقات والإمكانيات المتاحة للمؤسسة، ويأتي الوقت ضمن المقدمة مع مختلف هذه الإمكانيات ، فان إدارة الوقت هي عملية موجهة للمستقبل تشرف آفاقه و تنتبأ به من خلال التخطيط في الحاضر و اختيار البديل الأفضل.

ومنه فإن إدارة الوقت عملية مستمرة تتطلب توافر الرغبة في التطوير والتحسين المستمرين، كما تتطلب التحليل والتخطيط والمتابعة وإعادة التحليل في عملية متواصلة يمكن تجزئتها إلى الخطوات التالية:³

-التعرف على كيفية استغلال الوقت واستخدام سجلاته للحصول على معلومات دقيقة وواضحة.

¹ - محسن أحمد الحضيري، الإدارة التنافسية للوقت، أيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2000، ص 17.

² - رعد حسن الصرن، فن وعلم إدارة الوقت، الجزء الأول، دار الرضا للنشر، دمشق، 2000، ص 55.

³ - نفس المرجع، ص 36.

تحليل سجلات الوقت للتعرف على الأنشطة التي تستهلك الكثير منه دون أن تسهم في تحقيق النتائج المتوقعة بدرجة تتناسب مع ما أنفق عليها من وقت.

التحليل الذاتي ويتضمن تقييم القدرات وما يستطيع الفرد (العامل) القيام به من أعمال خلال فترات محددة للوصول إلى تحقيق الأهداف.

تحديد الأهداف والأولويات.

إعداد خطط عمل لتحقيق الأهداف.

تنفيذ خطط العمل المرسومة وفق جدول زمني محدد.

المتابعة وإعادة التحليل بهدف التطوير.

4 2 - أثر سوء إدارة الوقت في ظهور التكاليف الخفية: إن المؤسسات مهما كانت تسجل بدقة وعناية مواردها المادية والبشرية في دفاترها، غير أنها تهمل دائما الوقت، لذلك نجد عادة اتجاهات وممارسات إدارة الوقت متساهلة وغير جادة، وذلك على الرغم من أن خسارة الوقت تختلف عن الخسارة المادية من حيث كونها إذا حدثت لا يمكن تعويضها إلا على حساب خسارة زمنية جديدة. وإتباعا لهذا فإن العديد من المؤسسات تحاول بقدر المستطاع في الوقت الحالي تسخير كافة إمكانياتها من أجل الاستفادة القصوى من أوقات العاملين لديها، والتقليل من ضياع الوقت قدر المستطاع وذلك من أجل الوصول إلى رفع مستوى الإنتاجية وتخفيض التكاليف الخفية منها.

يتم حساب تكلفة الوقت في ضوء الأجر المدفوعة في الساعة واليوم والشهر، وترتبط تكلفة الوقت بشكل مباشر بمستوى الإنجاز الذي يحققه العامل خاصة في الوظيفة إنتاجية، حيث يصعب حسابها بالنسبة للوظيفة الإدارية، بحيث تظهر كفاءة استخدام الوقت من خلال حساب إنتاجية العمل كما يلي:

إنتاجية العمل الساعية = كمية أو قيمة الإنتاج خلال فترة زمنية محددة

عدد ساعات العمل الإنتاجية

ومن خلال ما سبق يتضح أن الاستغلال الأمثل لوقت العمل سيؤدي حتما إلى زيادة الإنتاجية، وبالتالي يأخذنا إلى تخفيض التكاليف الخفية باعتبار أن مستوى الإنتاجية من أهم المؤشرات الدالة على حجم التكاليف الخفية.

وعلى العموم الوقت يضيع من طرف العامل الغير مؤهل ومدرب، أو غير راضي عن عمله، أو غير منظم...، وعلى هذا الأساس تتمثل أهم العوامل المؤدية إلى ضياع الوقت فيما يلي:¹

¹ - مراد كواشي، مرجع سابق، ص ص 50 - 51.

- ضياع الوقت لفترات طويلة بين كل عملية إنتاجية وأخرى، سواء بسبب بعد مكان المواد الخاص أو الوسيطة عن العمال أو لوجود اختناق لمرحلة إنتاجية معينة.
- قصور ملموس في فهم الأوامر الإدارية، بل وفي طبيعة المهام الموكلة إلى رؤساء العمال ومشرفي الأقسام، مما يؤدي إلى تضارب وازدواجية العمل وضياع الوقت.
- إعادة ترتيب الأولويات بشكل متجدد وسريع وفي نطاق فترات قصيرة جدا تكاد تكون يومية، مما يمثل إرباكا للعمل، وكذا عدم القدرة على استكمال ما تم البدء فيه أو الاستفادة مما تم الانتهاء منه، أو تحقيق التواصل والارتباط المطلوب وبالتالي هدر الوقت وضياعه...، وفي الوقت ذاته جعل العاملين يفتقدون إلى الدافع على العمل، بل قد يحدث تكاسل وملل من العمل، خاصة مع توقع عدم استكمالهم نظرا لتعديل الأولويات بشكل مستمر
- تقديرات غير واقعية لما تحتاجه الأعمال من الوقت، فتؤدي إما إلى الإسراف في استخدامه وهدره ، نظرا لاستغراق الأعمال وقت أطول مما تحتاجه فعلا، أو تقديرات متشددة تؤدي إلى الإحباط لعدم القدرة على تنفيذ الأعمال في الوقت المطلوب.
- سيطرة الأعمال الروتينية كثيرة التنوع والعدد واستغراقها للجزء الأكبر من وقت العمل، وبالتالي تضييع الوقت، وهذا م يؤدي بدوره إلى عدم وجود وقت كافي لإنجاز مهام أخرى شديدة الأهمية التي تتراكم دون أن تحل أو يتخذ بشأنها قرارا.
- تقادم التجهيزات والمعدات مما يؤدي إلى ضياع الوقت والجهد في أعمال كان يمكن أن تقوم بها الآلات بشكل أفضل وأسرع وأدق لو كانت جديدة ومتطورة.
- بيئة عمل غير ملائمة قائمة على التوترات والضغوط لعدم توافر التهوية المناسبة، الإضاءة والتدفئة اللازمين...، وبالتالي يفقد الفرد دافعيته نحو الإبداع والتجديد، ويتحول العمل داخل المؤسسة إلى ضياع مستمر للطاقة والجهد والوقت.
- وجود عدد كبير من العاملين غير الأكفاء الذين يفتقدون إلى المؤهلات والتدريب الذي يمكنهم من القيام بالعمل، وبالتالي استغراقهم لمزيد من الوقت في القيام بالعمل المطلوب
- وجود عدد كبير من العاملين ليس لديهم الرغبة الحقيقية في القيام بعمل لا يتناسب مع مؤهلاتهم وقدراتهم وإحساسهم بأنهم مجبرون على القيام به وبالتالي فإنهم ينظرون إليه على أنه عملية مؤقتة إلى حين تمكنهم من الالتحاق بالعمل الذي يرغبون فيه.

- عدم تناسب عدد العمال مع حجم وكَم الأعمال المطلوب تنفيذها، سواء بالزيادة أو النقصان، مما يؤدي إلى تدني حجم الإنتاج وعدم كفاءة الإنجاز إلى جانب استهلاك كميات كبيرة من الوقت.

- عدم انضباط الأفراد بالعمل وازدياد نسب التغيب وشيوع لإجازات الطارئة، مما يحدث ارتباكاً وتأخير في إنجاز الأعمال.

- عدم التزام الأفراد بالعمل المكلفين به واثقالهم على بعضهم البعض، وهروبهم وتملصهم من المسؤولية ومن تنفيذ الأعمال وعدم وجود جداول للأوقات المعيارية يقاس بناءً عليها كم ونوع الإنجاز.

- حدوث فجوة زمنية ما بين إصدار الأوامر وإبلاغها ووصولها إلى المنفذين، وتلقي تقارير المتابعة المختلفة عنها، واتساع هذه الفجوات قد يجعل هذه التقارير المرفوعة لا تعبر من قريب أو بعيد عن الواقع القائم بالفعل ويحدث لها تقادم يفقدها فعاليتها ودورها.

- التوزيع السيئ لأوقات العمل التي لا تتخللها فترات للراحة من شأنها أن تؤثر سلباً على رضا العاملين نظراً لما ينجم عن ذلك من إجهاد وتعب لهم، فكلما زادت كثافة الجهد المبذول في كل وحدة زمنية كلما انخفضت درجة الرضا ومستويات الإنتاجية مما يؤدي إلى ارتفاع حجم التكاليف الخفية.

ومن أجل تفادي هذا برزت عدة مفاهيم جديدة في إطار الإدارة الفعالة للوقت من أهمها سياسة تهيئة وقت العمل ATT (aménagement du temps de travail) أيضاً هناك طريقة Just a temps التي تهدف أساساً إلى البحث عن المرونة، توسيع فترات الاستعمال للآلات والتجهيزات، تشخيص أوقات العمل... .

ومن خلال هذا نستنتج أن إدارة الوقت يمكن أن يتسبب إذا كانت غير فعالة وسليمة في ظهور أو تفاقم التكاليف الخفية، شأنها في ذلك شأن ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال ولكن لا يزال سبب أخير ومهم يمكن أن يتسبب في ظهور أو تفاقم التكاليف الخفية في المؤسسة، ألا وهو التدريب وهذا ما سنتناوله في العنصر الموالي.

5 - التدريب:

يعد المورد البشري في الوقت الراهن سلاحاً إستراتيجياً جعل المؤسسات تولي أهمية كبيرة لتسييره وضرورة استثماره لتتمكن من تحقيق مزايا تنافسية والبقاء في بيئة الأعمال ولعل أهم جانب في تسيير هذا المورد الذي يعنى بمساهمة كبيرة في إعدادة وتطويره هو التدريب.

5 1 -تعريف التدريب: يعرف التدريب بأنه " الجهد المنظم والمخطط لتزويد الموارد البشرية في المؤسسات بمعارف معينة وتحسين وتطوير مهاراتها، وتغيير سلوكها واتجاهاتها بشكل إيجابي يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة".¹

5 2 -أنوع التدريب: وتتم عملية التدريب باستخدام عدة طرق أهمها:²

5 2 1.التدريب في مواقع العمل: وفق هذه الطريقة يكون التدريب في مكان العمل، حيث يتم وضع العامل في موقع العمل الفعلي الذي يكون ممارسا له بصورة مباشرة ويقوم المدرب بممارسته أمام المتدرب

5 2 2.تدوير العمل: يكون بالنسبة للعاملين الجدد وفقا لهذا الأسلوب تتم عملية نقل الأفراد العاملين داخل المؤسسة من قسم إلى آخر أو من عمل إلى آخر، ويصطحب هذه العملية التوجيه من قبل المدرب لتعريف الفرد بالعمل الجديد المنسوب له.

5 2 3.التدريب في بيئة مماثلة للعمل: يسمى التدريب خارج مواقع العمل ويتم بموجب هذا النوع تهيئة مكان مجهز بكافة مستلزمات ومعدات مشابهة لما هو موجود في مكان العمل الأصلي للتدرب عليه، وهذه الطريقة تهيئ العامل لنقل ما تعلمه في بيئة التدريب إلى بيئة العمل.

5 3 -دور التدريب في تخفيض التكاليف الخفية:يعتبر التدريب إحدى الوظائف الهامة لإدارة الموارد البشرية بالمؤسسة ولا تختلف أهميته وضرورته بالنسبة للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، غير أن هذه المؤسسات المتفاوتة من حيث الحجم عادة ما تأخذ أساليب متباينة لتحقيق فوائدها منه، ومن أهم هذه الفوائد ما يلي:

5 3 1-تخفيض تكاليف صيانة الآلات وإصلاحها: تساعد برامج التكوين على تخفيض تكاليف الصيانة وإصلاح الآلات لأن تكوين العامل على طريقة الإنتاج المثلى تساعد على تقليل الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها نتيجة جهله بطريقة وأسلوب العمل على الآلة.³

5 3 2-تخفيض حوادث العمل: فأغلب الحوادث يكون سببها عدم كفاءة الأفراد فالتكوين يؤدي إلى تخفيض معدل تكرار الحادث نظرا لفهم العامل بطبيعة العمل، وسير حركة الآلات... الخ.

إذن التدريب يعتبر صمام أمان يحيط العمل بحماية تعليمية وقواعد عملية وإرشادات علمية.⁴

¹ - إبراهيم عبد الباري، تكنولوجيا الأداء في المنظمات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص 103.

² - صلاح الدين عبد الباقي، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 222.

³ - محمد عبيد عاطف، إدارة الأفراد، دراسة علمية وعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 282.

⁴ - عبد الغفار حنيفي، السلوك التنظيمي وإدارة الأفراد، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص 259.

3 3 5 - تخفيض دوران العمل: يؤدي تدريب العاملين إلى زيادة معارفهم التي تتفق وقدراتهم على أداء أعمالهم، وإيجاد نوع من الاستقرار وثبات في وظيفتهم، وزيادة رغبتهم في البقاء داخل المؤسسة.

4 3 5 - التقليل من نسبة الإسراف أو التلف: يساهم التدريب في التقليل من نسبة المواد التالفة، لأن العامل المكون يكون أفدر على استخدام المواد بالكمية والكيفية المطلوبتين.¹

5 3 5 - يساهم في معالجة مشاكل العمل: إذا يساهم التدريب في معالجة مشاكل العمل في المؤسسة، مثل حالات التغيب أو دورات العمل أو كثرة الشكاوي والتظلمات إذ يساعد على معرفة العاملين بأحسن الطرق في تشغيل الآلة والحركة، وكذلك مناولة المواد... الخ، تلك جميعها مصدر من مصادر القضاء على الحوادث الصناعية حدوثها على الأقل، وبالتالي تفادي تحمل المؤسسة نفقات إضافية، كما يساهم التدريب على تغيير وتحسين نظرة العامل للمؤسسة بالشكل الذي يجعله أكثر ارتباطا بها إيمانا بسلوكها وسياساتها وأهدافها.²

6 3 5 - اكتساب العامل لمهارات: يساعد التدريب على اكتساب العامل لمعارف ومهارات جديدة تسمح له بأداء عمله والمهارات هي " إعداد الفرد وتدريبه على عمل معين لتزويده بالخبرات التي تجعله جديرا بهذا العمل، وكذلك نسبة المعارف والمعلومات التي تنقصه من أجل رفع مستوى كفاءته الإنتاجية في المؤسسة"³.

كما تعني أيضا⁴ " المقدرة على أداء العمل أو تنفيذ إجراء تحقيق نتيجة باستخدام أساليب وطرق تتسم بالكفاءة والتميز مما يحقق من نتائج أعلى وأفضل مما استخدم في الأداء من موارد وإمكانيات."

إذا فكلما نجحت البرامج التدريبية زادت مهارة العامل وبالتالي زيادة الإنتاجية من جهة، ومن جهة أخرى انخفاض حوادث العمل ودوران العمل في المؤسسة، وبالمقابل ضعف البرامج التدريبية وعدم اهتمام المؤسسة بتدريب عمالها من حين لآخر بغية مواكبة ومسايرة التطور تجعل من العامل أقل خبرة ومهارة استعمالا لتكنولوجيات الحديثة تظهر في صور عديدة تؤدي جميعها إلى نشوء التكاليف الخفية.

وان أهم هذه الصور أو المؤشرات وطرق حساب التكاليف الخفي و كيفية تخفيضها سنتطرق إليها في الفصل الثاني.

¹ منصور أحمد منصور، تخطيط القوى العاملة بين النظرية والتطبيق، الكويت، بدون سنة نشر، ص 56.

² سليمان خليل وآخرون، إدارة الموارد البشرية، منشورات جامعة دمشق، 2003، ص 56.

³ علي الشرقاوي، إدارة النشاط الإنتاجي في المشروعات الصناعية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، بدون سنة نشر، ص 353.

⁴ علي السليمي، المهارة الإدارية و القيادة للمدير المتفوق، دار غريب للطباعة و النشر، القاهرة، 1999، ص 35.

خاتمة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل التكاليف في المؤسسة الصناعية بصفة عامة أنواعها وكيفية تصنيفها وطرق حسابها، لكن هذه التكاليف لا تكشف حقيقة عن كل تكاليف المؤسسة.

فمهما كانت المؤسسة حذرة فإنها قد تغفل و تتحمل ولو جزء صغير من تكاليف إضافية، بسبب عدم تحكمها في العنصر البشري.

تسمى هذه التكاليف، التكاليف الخفية التي تنتج عن أسباب عديدة (ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التدريب).

ولكن كيف يتم اكتشاف وتحديد هذه التكاليف ؟

وكيف يتم حسابها؟

مقدمة الفصل

بعد أن تطرقنا إلى التكاليف في المؤسسة الصناعية و مفهومها العام و الطرق التي تحسب بها و تناولنا أيضا مفهوم التكاليف الخفية و أسبابها في الفصل الأول ، لذا يستوجب أن نتطرق إلى مؤشرات التكاليف الخفية وفي ماذا تتمثل لأنها قد تسمح لنا في تقييم التكاليف الخفية و تجاوز النقص الذي كانت تعرفه مختلف أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، و ذلك بحساب هذه التكاليف الخفية من خلال طريقة SOF ، و معرفة أيضا الفرضيات الأساسية لحساب هذه التكاليف ، و طرق تخفيضها و ذلك كن خلال الفصل الثاني المتمثل في مؤشرات التكاليف الخفية و حسابها و الذي يتضمن:

-المبحث الأول: مؤشرات التكاليف الخفية.

-المبحث الثاني: حساب التكاليف الخفية و كيفية تخفيضها.

المبحث الأول: مؤشرات التكاليف الخفية

لقد سمح لتقييم التكاليف الخفية H-Savall من تجاوز النقص الذي كانت تعرفه مختلف الأنظمة المعلوماتية المحاسبية التقليدية بخصوص هذا النوع من التكاليف من خلال تبيان مكونات التكاليف الخفية وكذا طريقة SOF والفرضيات الأساسية لحساب هذه التكاليف.

إن الصيغة التالية التي وضعها هنري سافال (اختلال وظيفي ← معالجة ← تكاليف خفية) تحمل في معناها تكاليف الفشل الموجودة في الوظائف التي تعاني منها المؤسسة وعلى هذا الأساس صنف هنري سافال مكونات التكاليف الخفية إلى خمسة مؤشرات أساسية وهي:

- الغياب.
- حوادث العمل.
- دوران العمل.
- نقص الجودة (اللاجودة).
- نقص في الإنتاجية.

وسوف نتطرق لها بالتفصيل في المطالب التالية:

المطلب الأول: الغياب وحوادث العمل:

أولا - الغياب:

يعتبر الغياب من بين أهم المؤشرات ويمكن القول أنه سبب رئيسي في الاختلال الوظيفي.

1 - مفهوم الغياب:

يعرف الغياب إذا هو: " تلك الحالة التي تنشأ عن عدم حضور الشخص إلى العمل رغم أنه

مدرج في جدول العمل"¹

¹ - محمد سعيد أنور سلطان، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 104.

كما يمكن تعريفه على أنه: " ظاهرة سلبية ينقطع فيها العامل عن العمل لأيام وأسابيع معينة دون إشعار المؤسسة بذلك، مما يربك مناهج العمل ويخل بعملياته، ويسبب إلى قابليته على إنتاج السلعة بالكمية والنوع المطلوب"¹

ويحسب معدل الغياب بالعلاقة التالية:²

$$\text{معدل الغياب} = \frac{\text{عدد أيام العمل الضائعة}}{100 \times \text{عدد أيام العمل العادية}}$$

عدد أيام العمل العادية

يعكس هذا المؤشر مستوى الرضا لدى العمال في مدة محددة أيضا مدى تحكم المسير في هذه الظاهرة، كما يمكن استخدامه لأغراض عديدة منها:

التنبؤ بعدد أيام الغياب خلال الفترة القادمة مما يساعد على التنبؤ بعدد العاملين المطلوبين لمواجهة الغياب المحتمل.

التعرف على مدى انخفاض الروح المعنوية لدى العمال، فكلما ارتفع معدل الغياب كلما كان دليلا على انخفاض الرضا الوظيفي والروح المعنوية لديهم والعكس صحيح.

ويمكن أن يكون مستوى الأجر السبب الرئيسي لغياب العمال لذا تقوم المؤسسة بحسابه من خلال العلاقة التالية:

$$\text{مستوى الأجر} = \frac{\text{متوسط الأجر في القطاع}}{100 \times \text{أجر المؤسسة}}$$

أجر المؤسسة

يسمح هذا المؤشر بمتابعة مستوى الأجور مقارنة بسوق العمل للقطاع المماثل كما أنه يفسر مدى طلب العامل الزيادة في الأجر ليتماشى ويواكب الأجور بنفس الوظيفة في نفس القطاع.

إن معالجة مستوى الأجر يؤدي حتما إلى نقص دوران العمال، لذا وجب على المسير الاهتمام له وخاصة أن معيار إيزو 9004 نسخة 2000 أخذ بعين الاعتبار هذا المؤشر.

¹ - إحسان محمد الحسن، علم الاجتماع الصناعي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 95.

² - benjamine chaminade, OP, cit, p 107.

2 -أسباب الغياب:

يرى هنري أن وراء الغياب عدة أسباب أهمها:¹

-الغياب القابل للانضغاط والذي يمكن معالجته واتخاذ تدابير بشأنه.

-الغياب المتعلق بالحياة الاجتماعية.

وهناك من يصنف أسباب الغياب إلى عوامل متعددة أهمها:²

2 1 عامل السن : حيث أنه كلما زاد العامل في السن كلما زاد تغيبه عن المؤسسة، وهذا من خلال دراسة قام بها " **Jardillier – et – baudnir** " سنة 1975 على أكبر الشركات الفرنسية توصل إلى نسبة الغياب عند العاملين الذين تفوق أعمارهم عن 52 سنة تقدر بنسبة 61 % مقابل نسبة 39 % للعمال الذين تقل أعمارهم عن 52 سنة.

2 2 - عامل الأقدمية: فكلما زادت الأقدمية كلما زادت نسبة الغياب نظرا لشعور العامل بالملل لأدائه نفس العمل لمدة طويلة، حيث تشير الدراسات إلى أن نسبة العمال ذو الأقدمية عشر سنوات فأكثر بنسبة 70% مقابل 30 % للعمال الذين تقل أقدمتهم عن 10 سنوات.

2 3 عامل الجنس: حيث أن متوسط غياب الأنثى تقدر بنسبة 60 % مقابل نسبة 40 % للذكور وهذه الظاهرة أثبتتها **vlassenko et willar** في دراسة قاما بها بدولة " المغرب " وذلك بسبب ازدواج المسؤولية (مسؤولية العمل ومسؤولية المنزل)، كما أكد الباحثان أن هذه الظاهرة منتشرة كثيرا في البلدان الإسلامية.

2 4 للحالة العائلية: كذلك الحالة العائلية لها تأثير قوي على الغياب فنجد العامل المتزوج تقدر نسبة غيابه 75 % بسبب أعباء المسؤولية الاجتماعية مقابل نسبة 25 % للعمال العزاب.

2 5 مستوى التكوين: قاما **Jardillier – et – baudnir** سنة 1979 بدراسة على عينة تشمل 2500 عامل توصل إلى نتيجة مفادها أن العامل المكون المؤهل أقل غيابا بالعمال الذي لم يتلقى تكويناً، وذلك لتأثير التكوين في رفع مستوى الوعي عند العمال.

2 6 للبعد عن مكان العمل: حيث تقدر نسبة غياب العمال الذين يبعدون عن مقر المؤسسة بمسافة 6 كلم فأكثر بنسبة 86 % مقابل 14 % من العمال الآخرين.

¹ - H. savall, V. zardet, OP, CIT, p 147.

² - www. UNIVERSITE de Marseille FR / institut d'administration des Enterprise, le 12-01-2013.

7 2 المرضا عن ساعات العمل المبرمجة: حيث أن غياب العامل غير الراضي بالتوقيت أكبر من العامل الراضي بالتوقيت.

8 2 نوع المؤسسة: في دراسة أجراها Jardillier – et – baudnir بدولة المغرب توصل إلى أن نسبة غياب العمال في القطاع العمومي تقدر بنسبة 92 % مقابل 08 % في القطاع الخاص وهذا راجع إلى التسبب والإهمال وغياب إجراءات صارمة في المؤسسات ذات الطابع العمومي.

3 -تكلفة الغياب: تتحمل المؤسسة نتيجة غياب البعض من عمالها تكاليف تتمثل أهمها في:

3 1 - تكاليف سوء التشغيل: وهي التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحملها نتيجة لسوء تنظيم وغياب العمال والمتمثلة في نقص الجودة، انخفاض الإنتاج والإنتاجية بسبب ضعف خبرة العامل من العمل المسند إليه الذي تولى مهام العامل المتغيب.

3 2 تكاليف تعويضية : وهي تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة المتمثلة في إجراءات تعويض العامل المتغيب مثل: تكلفة الساعات الإضافية، مما يجعل المؤسسة أمام خيارات قد تكون غير ملائمة في معظم الأحيان، وهذا ما سيتم توضيحه في الجدول الموالي:

جدول رقم (02): أهم الحلول المتاحة للمؤسسة في حالة تغيب عامل ما.

المؤشر	كيفية معالجة الغياب	الآثار الناتجة
مؤشر الغياب	المعالجة بالساعات الإضافية	- المؤسسة تستدرك العمل من خلال زيادة ساعات إضافية للعاملين الحاضرين لتعويض الساعات الضائعة من طرف العاملين المتغييبين. - تتحمل المؤسسة تكاليف الساعات الإضافية.
	المعالجة بوظيفة غير مؤداة	- عدم تعويض العامل غير المباشر مثل تغيب رئيس العمال الذي لم يعوض.
	المعالجة بتوقيف الآلة	- تحمل تكاليف توقيف تشغيل الآلة. - نقص الإنتاجية وخسارة الزبائن بسبب تأخر في التسليم.
	المعالجة بزيادة العمالة	- تتحمل المؤسسة تكاليف التوظيف - نقص الجودة والإنتاجية بسبب قلة الخبرة

المصدر: مراد كواشي، مرجع سابق، ص 94.

ثانيا: حوادث العمل

إن مختلف المؤسسات تشهد سنويا العديد من حوادث العمل الكثيرة والمتفاوتة الخطورة التي تصيب العاملين بسبب الكثير من العوامل، والتي تعود لشخص نفسه أو ظروف العمل، وهذا ما يكلف المؤسسة تكاليف إضافية.

1 تعريف حوادث العمل:

تقع حوادث العمل دون توقع مسبق نتيجة مسببات خارجية أو أخطاء يرتكبها العامل، مما يولد مخاطر تصيب العامل نفسه أو الآخرين أو الممتلكات والمعدات... الخ.

حسب القانون الجزائري¹: " يعتبر حادث عمل كل حادث يقع للعامل أثناء تأدية عمله أو خارجه عند القيام بمهمة طبقا لتعليمات صاحب العمل، و انجرت عنه إصابات بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ، أو أثناء

¹ - المادة 12 من قانون رقم: 13/83 المؤرخ في: 02/07/1983، من قانون العمل، المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية.

المسافة التي يقطعها العامل للذهاب إلى العمل أو الإياب منه، وذلك مهما كانت وسيلة النقل المستعملة، شريطة ألا يكون المسار قد انقطع أو انحرف إلا إذا كان ذلك بحكم الاستعجال أو الضرورة أو لأسباب قاهرة، كما يستفيد من قانون حوادث العمل كل العمال سواء كانوا أجراء أو ملحقين بالأجراء مهما كان قطاع النشاط الذي ينتمون إليه".

كما تعرف أيضا على أنها: " أي طارئ مفاجئ وغير متوقع أو مخطط له يقع خلال العمل أو بسبب ما يتصل به، ويشمل ذلك أي تعرض مفرط لعوامل فيزيائية أو كيميائية أو بيولوجية أو إجهاد حاد، مما قد يؤدي إلى الوفاة أو الإصابة البدنية".¹

وبصفة عامة يمكن القول أن حوادث العمل هي أي حادثة تحصل أثناء العمل، والتي تؤدي إلى ضرر عقلي، أو جسدي ويشتمل على حالات إصابات شديدة، أو حالات أذى متعمد من قبل زملاء في العمل، والحوادث بهذه الطريقة هي التي يمكن تقييمها و الاعتراف بها طبيا.

تقاس حوادث العمل التي يتعرض لها العاملين خلال ممارسة عملهم بمعدلات مختلفة فمنها ما يقيس تكرار تلك الحوادث عبر فترة زمنية محددة وأخرى تقيس شدة تلك الحوادث وما ينتج عنها من خسائر مادية ومالية أهم هذه المعدلات المستعملة:

$$\text{معدل الحوادث} = \frac{\text{عدد الحوادث}}{100 \times \text{عدد ساعات العمل الفعلية}}$$

عدد ساعات العمل الفعلية

يعبر هذا المعدل عن عدد حوادث العمل التي تقع خلال ساعات العمل الفعلية في فترة معينة من الزمن.

$$\text{أيضا: معدل شدة الإصابات} = \frac{\text{الوقت المفقود بسبب الإصابة}}{100 \times \text{عدد ساعات العمل الفعلية لجميع العمال}}$$

عدد ساعات العمل الفعلية لجميع العمال

يقيس هذا المعدل ما تفقده المؤسسة من وقت وأيام عمل نتيجة إصابة عامل أو عدد من العمال، فكلما زادت هذه الأيام على مستوى المعيار الموضوع لها كلما كان ذلك دليل على زيادة شدة الإصابات.²

¹ - محمود نيب العقيلة، الإدارة الحديثة للسلامة المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 124.

² - محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 192.

2 أسباب حوادث العمل:

إن أسباب حوادث العمل كثيرة ومتنوعة نظرا لاختلافها من عامل لآخر ومن مؤسسة لأخرى، ومن بين الأسباب التي تؤدي إلى حوادث العمل في المؤسسات نذكر منها ما يلي:¹

2 1 البيئة المادية للعمل: وهي الحرارة، سوء التهوية، الضوضاء... الخ، بالإضافة إلى الظروف الخاصة الناجمة عن التعامل مع المواد الكيماوية والبيولوجية ... الخ.

2 2 -أسباب آلية: متعلقة بالتجهيزات ومعدات العمل، والمتمثلة في الانفجارات والحرائق التي تسببها هذه الأجهزة والمعدات.

2 3 -أسباب مرتبطة بالموارد البشري نفسه: هي تلك الحوادث المرتبطة بالخصائص الشخصية للمورد البشري مثل وجود العلاقات طردية بين حوادث العمل والعمر.

2 4 -العمر: كشفت الكثير من لبحوث أن الحوادث يقل الوقوع فيها تبعا لزيادة العمر لارتباط العمر بزيادة الخبرة في العمل مما يزيد من عامل الأمان، ففي دراسة قام بها "newbold" سنة 1970 توصل إلى أنه كلما زاد العمر انخفض الوقوع في الحوادث، وهذا ما أكدته كثير من البحوث، ويرجع إصابة العامل صغير السن بالحوادث إلى التهور وعدم الإحساس بالمسؤولية وهذا يعود لخبرته القليلة في مجال عمله.

2 5 -الخبرة: كثيرا ما ترتبط حوادث العمل بعدم وجود الخبرة لدى العامل فالعامل الذي يفتقر إلى المعرفة الحقيقية بالآلة وخطوات تشغيلها لا يستطيع التنبؤ مقدما باحتمال الحادث أما العامل الخبير الذي يتصف بسعة التفكير فيمكنه أن يتفادى حادثا مؤكدا.

3 تكاليف حوادث العمل:

ينتج عن حوادث العمل العديد من التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة وخاصة الصناعية، نذكر أهمها في تكاليف:²

¹ - شاطر شفيق، أثر ضغوط العمل على الرضا الوظيفي للموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية، مذكرة الماجستير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2010، ص 39.

² - محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 192.

- الاشتراك في الضمان الاجتماعي المدفوعة لهيئة التأمين سنويا والتي تقدم خدمات لعمال المؤسسة على إصابتهم في العمل.
- الإسعافات الأولية التي تقدم للمصاب عند تعرضه لحادث عمل.
- الخسائر التشغيلية التي تتحملها الورشات من جراء الحوادث والتي من بينها:

اختلال نشاط العاملين المجاورين، تغيب العامل المصاب، عدم وجود إنتاج للعامل المصاب، صيانة الآلات ، لذلك أصبح الأمن والسلامة الصناعية أمران بالغ الأهمية للإدارات الحديثة التي أصبح عليها التخلي على النظرة التقليدية ، وتطبيق نظرة شاملة وتحليل دقيق لأسباب الحوادث التي يرجع بعضها للأفراد وبعضها الآخر للآلات أو الاثنين معا، أو المناخ الصناعي عامة، فالتشريعات الصناعية الحديثة تركز على ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة للقضاء على حوادث العمل أو على الأقل التقليل منها لأدنى حدودها عن طريق التوعية والتدريب وتنميط استخدام الآلات والمواد واختيار مواقعها في السلامة المهنية.¹

و من خلال التطرق لحوادث فظروف العمل غير الآمنة ينتج عنها خسائر مادية تتكبدها المنشأة أو الدولة ومن بين هذه الخسائر مثلا التكاليف التي تدفع للعامل المصاب وتكاليف العلاج، المبالغ التي تدفع للمصابين أثناء تغيبهم بسبب الإصابة، التعويضات التي تدفع للمصابين نتيجة العاهات التي تحدث لهم نتيجة الإصابة... الخ، وكل هذه التكاليف تكون ضمن التكاليف الخفية للمؤسسة.

المطلب الثاني: دوران العمل:

تعتبر ظاهرة دوران العمل من الظواهر الشائعة والمعروفة لدى المؤسسات الصناعية، وذلك لأن ارتفاعه يعني درجة وكفاءة قوة العمل في المؤسسة ستكون منخفضة نسبيا بسبب الحادثة ونقص الخبرة، وما ينتج عنها مثل: ارتفاع عدد إصابات العمل، انخفاض الإنتاجية، زيادة تكاليف الصيانة، عدم الاستغلال الأمثل للمواد الأولية... الخ.

1 تعريف دوران العمل:

يعبر دوران العمل عن² " التغيير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة."

¹- مراد كواشي، مرجع سابق، ص ص 104، 105.

²- مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد الثالث، سنة 2004، ص 103.

وهذا لعدة أسباب أهمها: الاستقالة، النقل، الترقية، العجز، الفصل والوفاة، ويعتبر هذا المؤشر من بين المؤشرات الهامة التي تستخدم في قياس مدى فعالية سياسات وبرامج نظام الموارد البشرية في المؤسسة.

ومنه فإن دوران العمل يشير إلى حركة القوى العاملة داخل المؤسسة خروجاً ودخولاً، ويرجع سبب ذلك إلى ما يحدث لهم خلال ممارساتهم مهامهم الذي يؤدي إلى وجود عدم الاستقرار الوظيفي، ويتم حساب معدل دوران العمل من خلال المعادلات التالية:¹

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

متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة

$$\text{معدل الانضمام} = \frac{\text{عدد الأفراد الذين يتم تعيينهم خلال الفترة الزمنية}}{100 \times \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}}$$

متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة

$$\text{معدل دوران العمل} = \frac{\text{عدد الأفراد الذين تم تعيينهم} + \text{عدد الأفراد تاركي العمل خلال الفترة}}{100 \times \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}}$$

متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة

وينتج عن دوران العمل تحمل المؤسسة لتكاليف خفية أهمها:²

1 1 دراسة تكاليف التوظيف: إن حساب التكاليف الخفية لمؤشر دوران العمل، يقتضي أخذ مفهوم التوظيف بمعناه الواسع الذي يشمل العديد من العمليات الإدارية أهمها عملية الاستقبال، عملية الاختيار، عملية التعاقد.

1 2 دراسة تكاليف التكوين الأولي: بعد استكمال كل العمليات المكونة لمرحلة التوظيف يتم المرور على مرحلة التكوين الأولي، أين يحصل العمال حديثي التوظيف على تكوين نظري وتطبيقي، وهذا في حالة إجراء تربص تكويني لفائدتهم وذلك قبل مباشرتهم العمل.

1 3 دراسة تكاليف التأهيل: وهي تتضمن مختلف التكاليف الناجمة عن تأهيل العامل الحديث التوظيف بعد مرور فترة زمنية معينة عن توظيفه والمرتببب بـ: المواد الأولية المستهلكة، وكذا الفترة التي استغرقها تدني إنتاجية العامل الحديث التوظيف وذلك قبل أن يبلغ مستوى النشاط المعياري.

¹ - محمد الصيرفي، إدارة الموارد البشرية، المفاهيم والمبادئ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 160.

² - مراد كواشي، مرجع سابق، ص ص 106، 107.

غير أنه من الصعب التحديد الدقيق لقيمة هذه النفقات، وذلك خاصة فيما يتعلق بتكلفة تدني إنتاجية العامل خلال فترة التأهيل.

2- تكاليف دوران العمل:

من بين التكاليف التي تتحملها المؤسسة والناجمة عن دوران العمل نجد ما يلي:¹

2 1 تكاليف التكوين: وهي مجموع المبالغ التي تنفقها المؤسسة في سبيل تحسين مهارات العمال ومن بينها نجد:

2 1 1 تكاليف الإدماج : وتظهر في لتكاليف الإدارية مثل التوظيف، استقطاب العمال، التدريب، ونقص الكفاءة... الخ.

2 1 2 مدة تعويض العامل: إن مدة تعويض العامل تمثل تكملة لمدة التوظيف بسبب أن العامل الجديد الموظف يتطلب وقت ليكون في نفس مستوى العامل التارك العمل وتحسب بالعلاقة التالية:

مدة التعويض = تاريخ تحقيق الحاجيات (يكون العامل فيها كفاء) X 100

تاريخ تأهيل العامل

كما أن مدة التعويض تشمل مدة التمهين للوصول إلى الأداء المثالي أو الفعال (performance optimale) وهو يمثل جودة التوظيف.

2 2 تكاليف الفصل أو الانتهاء من الخدمة: وتتمثل أساسا في العلاوات أو المكافآت التي تمنح الأفراد المسرحين في إطار ترك العمل الذي يخضع لرقابة الإدارة للتعاقد المسبق أو التسريح الإجباري الناتج عن تطبيق القوانين التي تخضع لتطورات اقتصادية كخصوصة المؤسسات.

2 3 تكاليف الإحلال أو التعيين: وهي تكاليف ناتجة عن توظيف أفراد جدد وتتمثل هذه التكاليف في تكلفة الإعانات، المقابلات والاختبارات والتعيين وهي العملية التي تلي الاختيار ويتم بموجبها شغل الشخص الذي تم اختياره الوظيفة بصفة نظامية، ويحدث ذلك بقرار تصدره السلطة ذات اختصاص أو بعقد يوقع عليه كل من السلطة المختصة والموظف المعين.

¹ - مجلة الباحث، مرجع سابق، ص 103.

بصفة عامة كانت العوامل الشخصية كصلة القرابة، الوطن، الصداقة والمحسوبية تشكل غالبا أساسا لاختيار المتقدمين لشغل الوظائف مما ينتج عنه تعيين الأفراد الأقل خبرة وكفاءة في المنصب الشاغر وبالتالي ظهور تكاليف خفية تتمثل في نقص الإنتاجية و اللاجودة.

كما أن التوظيف يكلف المؤسسة مبالغ معتبرة تؤثر بصورة مباشرة على تنافسية المؤسسة ففي دراسة قام بها مجموعة من الخبراء والباحثين الكنديين على عينة من المؤسسات الكندية توصلوا إلى أن متوسط إنفاق التوظيف يقدر بـ 798 أورو لكل موظف في العام.¹

و عموما تتمثل أهم تكاليف التوظيف في:²

- تكاليف التسريح وذلك في حالة الإفلاس للمؤسسة أو التعويض عن تخفيض عدد العمال.
- تحرير وإشهار الإعلان.
- مقابلة المترشحين.
- التأهيل والإدماج.
- الاختبار النهائي.

إن عملية التوظيف تحمل في طياتها أخطاء وأخطار كبيرة للمؤسسة ومن أهمها:

- التوظيف دون إثبات الجدارة ، بسبب عدم تطبيق مبدأ " الاستحقاق والجدارة " .
- الإسراع في التوظيف الخارجي على حساب عمال المؤسسة (أي الترقية).
- الاعتماد على المعلومات الموجودة في السيرة الذاتية .
- الفشل في وصف المنصب الشاغر (مسؤولياته، مهامه).
- التوظيف الاستعجالي.
- البحث عن العامل المثالي.

¹- www. Doc dudrent. Com/ 30/03/2013

² Benjamine chaminde, OP. CIT, p 305.

إن تقنيات التوظيف الحديثة تستدعي معرفة عميقة ومسبقة لجدارة المترشح للمنصب وتعطي مهلة أو مدة تجريبية للوقوف على حقيقة الإمكانات لذلك هناك أنواع عديدة من الاختبارات لإثبات الجدارة ومن أهمها:¹

- اختبار الذكاء.
- اختبار قدرة المرشح وأهليته.
- اختبار المهنة.
- اختبار ميول الشخص للعمل.

انه ومن خلال الحياة فالملاحظ أن مختلف التعاقدات التي تبرمها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هي قصيرة المدة مثل الاعتماد على وكالة التشغيل التي ترسل عمال إلى المؤسسات من دون خبرة مهنية وتقوم المؤسسة بتوظيفهم، بدلا من أن تبحث على عمال ذو خبرة من أجل المنصب الدائم و الذين يساهم بصورة كبيرة جدا في خفض أو منع وجود معدل دوران العمل وهذا ما يسمح بالتخفيض من التكاليف الخفية.

المطلب الثالث: الالاجودة ونقص إنتاجية العمل:

أولا: الالاجودة (نقص الجودة).

إن نوعية الإنتاج وجودته أهم ما يهتم به العميل و يؤثر على رضائه ، و بالتالي على ولائه للمؤسسة، لذا أصبحت هذه الأخيرة تسعى البحث عن أفضل الطرق لتحقيق مزاياها التنافسية من خلال منتجاتها و التي تمكنها من استقطاب أكبر عدد من العملاء و الحصول على حصة في السوق.

والتحسين المستمر للمنتوج يجب أن يكون التزاما أساسيا لإدارة ولتحقيق أكبر قدر من الفعالية لجهود التحسين، فإن على الإدارة أن تؤكد أن النوعية والتكلفة هما هدفان متكاملان وليس متعارضان.

وقد كانت التوصيات والإدارة التقليدية تخيرهم بين النوعية والتكلفة والسبب في ذلك راجع إلى اعتقادهم أن تحسين النوعية يؤدي إلى زيادة التكلفة، وقد أظهرت التجارب أن هذا ليس صحيحا، فالنوعية

¹ - صالح مفتاح إدارة الموارد البشرية وتسيير المعارف في الكفاءات الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وقرض الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية 09- 10 مارس 2004.

تؤدي إلى زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف النوعية، وهذا ما يؤدي إلى زيادة الإنتاجية، وتخفيض تكاليف النوعية وهذا ما يرفع رقم الأعمال (المبيعات) وزيادة القدرة اختراق الأسواق.

وكي يتضح لنا مفهوم اللاجودة يجب أن نوضح مفهوم الجودة.

1 مفهوم الجودة:

تعرف الجودة حسب النظرية التقليدية على أنها " المواصفات التي يجب توفرها في المنتج أثناء عملية الإنتاج ¹ " فالجودة نسبية ترتبط درجتها بمدى وفائها لتحقيق رغبات المستهلك تخص المنتج فقط .

إلا أن هذه النظرة تطورت أصبحت تشمل المنتج والخدمة معا وتعرف على أنها:

" الملائمة للاستخدام، أي أن النوعية تعني مواصفات المنتج التي تشبع حاجات المستهلكين وتحوز على رضاهم مع عدم احتوائها على العيوب أو النواقص".²

من خلال هذين التعريفين يمكننا أن نعرف اللاجودة بأنها:

من وجهة نظر تسويقية بأنها " نقص أداء المنتج عن متطلبات الزبون" .

أما من وجهة نظر المستهلك فهي: " عدم قدرة المنتج على إشباع الحاجات والرغبات " .

أما من وجهة نظر المنتج و وهو المقصود في هذا البحث فتعرف على أنها: " عدم مطابقة المنتج للمواصفات التي تم تحديدها عند تصميمه " ويعود سبب عدم المطابقة إلى سوء الاستغلال سواء من ناحية الطاقة والمواد المستهلكة أو من ناحية الوقت المستغل³

¹ - علي رحال، إلهام يحيوي، الجودة والسوق، مجلة الأفق، العدد الخامس، جامعة باجي مختار عنابة، مارس 2001، ص 44.

² - خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 94.

³ - Jean claude torondeau, stratégie inatuatielle, 2 édition, Vuibert, paris, 1998, p 11.

2 أنواع التكاليف الناتجة عن اللاجودة: تشمل التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر عيوب النوعية (اللاجودة) على العناصر التالية:¹

2 1 تكاليف الفشل الداخلي: هي تكاليف تحدث قبل تسليم أو شحن المنتج العميل، ومن أمثلة ذلك : إعادة التشغيل، الإصلاح، الاختيار... الخ.

2 2 تكاليف الفشل الخارجي: وهي التي تحدث بعد تسليم المنتج إلى المستهلك كتكاليف معالجة شكاوي العملاء، مرتجعات العملاء... الخ.

2 3 تكاليف الوقاية: وهي تكاليف جميع الأنشطة المصممة خصيصا لمنع الحصول على نوعية المنتج مثال ذلك: تكاليف التعليم والتدريب الخاص بالتوعية، ومشاريع تحسين النوعية... الخ.

2 4 تكاليف التقييم: تنجم عن قياس وتقييم ومراجعة المنتج لضمان وتأكيد مطابقته للمواصفات النوعية ومتطلبات الأداء.

ويمكن تحديد الإنتاج المعيب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معدل الإنتاج المعيب} = \frac{\text{عدد الوحدات المعيبة خلال فترة معينة}}{100 \times \text{عدد الوحدات المنتجة خلال نفس الفترة}}$$

عدد الوحدات المنتجة خلال نفس الفترة

ويمكن أن نوضح أنواع تكاليف الناتجة عن اللاجودة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (03): أنواع تكاليف اللاجودة

أمثلة	التعريف	تكاليف اللاجودة
منتجات معيبة، إعادة التصنيع، (تكلفة المواد اللوازم الضرورية لإعادة التصنيع مع تكاليف اليد العاملة). تكاليف النقل والتصنيف (أي نقل وتحويل المنتج التام المعيب إلى إعادة تصنيفه كمنتوج قيد	التكاليف المتعلقة بعدم الرضا والافتتاح بمطابقة الجودة قبل خروج المنتج من المؤسسة.	تكاليف الفشل الداخلي. couts des anomalies internes

¹ - أحمد محروس محرم، محمد عماد فهمي، تكاليف الجودة، المكتب الاستشاري لنظم الجودة، القاهرة، 2005، ص 03.

<p>الإنجاز بسبب ظهور عيوب معينة). عدم مطابقة بسبب الآلات (أخطاء فنية وتقنية). التلوث، حوادث العمل، الغياب.</p>		
<p>تكاليف التأمين، شكاوي الزبائن، تكاليف التعويض. تكاليف إعادة المنتجات المعيبة وتكلفة تخزينها. عقوبة التأخير (تكلفة عدم احترام الآجال). أخطاء في التوزيع، خسارة الزبائن.</p>	<p>التكاليف المتعلقة بعدم الرضا والافتتاح بمطابقة الجودة بعد خروج المنتج من المؤسسة</p>	<p>تكاليف الفشل الخارجي. couts des anomalies externes</p>
<p>الأجور والتكاليف لنتائج عن المراقبة. اللوازم المختلفة والمنتجات المستعملة لغرض التجارب لتقييم مستوى جودة المنتج. تكاليف القياس (ضبط الآلات).</p>	<p>التكاليف المتعلقة بمراقبة ومطابقة المنتوجات للجودة (تكاليف البحث عن الفشل واللاجودة).</p>	<p>تكاليف التقييم (الاكتشاف). couts de détection</p>
<p>تكاليف وثائق الجودة (التأمين على الجودة، مخطط الجودة والمراقبة، الإجراءات... الخ). تقييم الموردون، إنجاز مهمة التدقيق على الجودة. تكلفة عمليات التحسيس، التحفيز، التكوين، وتسيير الجودة</p>	<p>الاستثمارات البشرية والمادية المتعلقة بمراقبة وتقليص الفشل (تكاليف القضاء على مسببات الفشل واللاجودة)</p>	<p>تكاليف الوقاية. couts de prévention</p>

Source : www. Qualiteonline. Com, a 15 :30 le : 15/03/2013.

3 أشكال اللاجودة:

تأخذ اللاجودة عدة أشكال يمكن للمستهلك أن يلاحظها ويصنفها كما يلي:

- الخطأ في التصميم.

- الخطأ في عملية الإنتاج.

- صعوبة الاستعمال.

- سوء الخدمة ما بعد البيع.

وللإشارة فإن 15 % فقط من مشاكل الجودة (اللاجودة) يكون سببها العاملان المنفذان في التشغيل و85 % بسبب بقية عناصر المؤسسة الأخرى، لذا فمراقبة الجودة يسمح بزيادة عملية التأكد وهي وسيلة لتحسينها¹.

ومنه فان اللاجودة تؤثر على الإنتاج وتولد التكاليف الخفية المذكورة سابقا وهذا ميوذي بالمؤسسة إلى أخذ الحيطة و الحذر.

ثانيا: مؤشر نقص إنتاجية العمل:

1 تعريف الإنتاجية:

تعرف الإنتاجية على أنها " نسبة الناتج النهائي إلى العناصر الداخلة في تكوينه، أي نسبة كمية أو قيمة المنتجات إلى الموارد المستخدمة فيها، سواء القوى البشرية أو الآلات والمعدات أو الموارد الأولية"²

وتعرف أيضا على أنها: " مقياس للتشغيل الاقتصادي للطاقة المتاحة"³

وتحسب كما يلي:⁴

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{المخرجات المحققة}}{\text{المدخلات المستغلة}}$$

ومؤشر الإنتاجية له قياسات عديدة في المؤسسة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (04): مؤشرات قياس الإنتاجية

¹- سرور ابراهيم سرور، الرقابة على الجودة، المكتبة الأكاديمية، ص38.

²- صلاح الشنواني، مرجع سابق، ص 32.

³- إبراهيم عبد الحكيم، الكفاية الإنتاجية في الصناعة العربية، مجلة التنمية الصناعية العربية، مصر، العدد لتاسع، 1990، ص 22.

⁴- عبد الرحمان عليان، رفع الكفاءة الإنتاجية في ظل المتغيرات العالمية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1998، ص 558.

طرق حساب الإنتاجية	معدلات الإنتاجية
كمية الإنتاجية	متوسط إنتاجية العمل = كمية الإنتاج / متوسط عدد العمال
قيمة الإنتاج	متوسط إنتاجية العمل = إجمالي قيمة الإنتاج / متوسط عدد العمال
القيمة المضافة	متوسط إنتاجية العمل = القيمة المضافة / متوسط عدد العمال
الأجور	إنتاجية الدينار من الأجور = قيمة إنتاج الفترة / قيمة الأجور لنفس الفترة

المصدر: نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية

، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005، ص 182.

2 العوامل المؤثرة على إنتاجية العمل في المؤسسة:

تتأثر إنتاجية العمل في المؤسسة بالعديد من العوامل والمتغيرات من أهمها ما يلي:¹

- المهارات المتوفرة لدى المؤسسة وبإمكاناتها المادية والفنية والتكنولوجية ودرجة تميزها في هذه المجالات عن غيرها من المؤسسات.

- الحالة الصحية للعامل، ظروف المعيشة

- خصائص الأفراد العاملين بالمؤسسة من حيث المستوى الثقافي، والدرجة العلمية، والأداء والخبرة التدريبية، الاتجاهات و طموحاتهم.

- البيئة المادية التي يعيش فيها العامل كالأمن الصناعي، التخطيط الداخلي للمصنع، التهوية، الضوضاء... الخ.

كما أنه توضيح هذه العوامل من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (05): العوامل المؤثرة في إنتاجية المؤسسة

عوامل خارجية		عوامل داخلية	
عوامل هيكلية	لوائح تنظيمية	مادية	إنسانية
- النظام الاقتصادي.	- تشريعات العمل و نظمه.	- أنواع المنتجات،	- العاملون.
- النظام	- السياسات العامة	- التكنولوجيا المستخدمة.	- الهيكل التنظيمي.

¹ - عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 29.

الاجتماعي.	الدولة.	- الخامات.	- نظم وسياسات
- السكان.	- العلاقات	- الطاقات	العمل.
- البيئة الأساسية.	التنظيمية.	الإنتاجية.	- أساليب وطرق
		- مصادر الطاقة.	العمل.
		- المعدات	- أساليب الإدارة.
		والتجهيزات.	- القيادة الإدارية.

المصدر: محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، مدخل التحليل الكمي، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2007، ص 48.

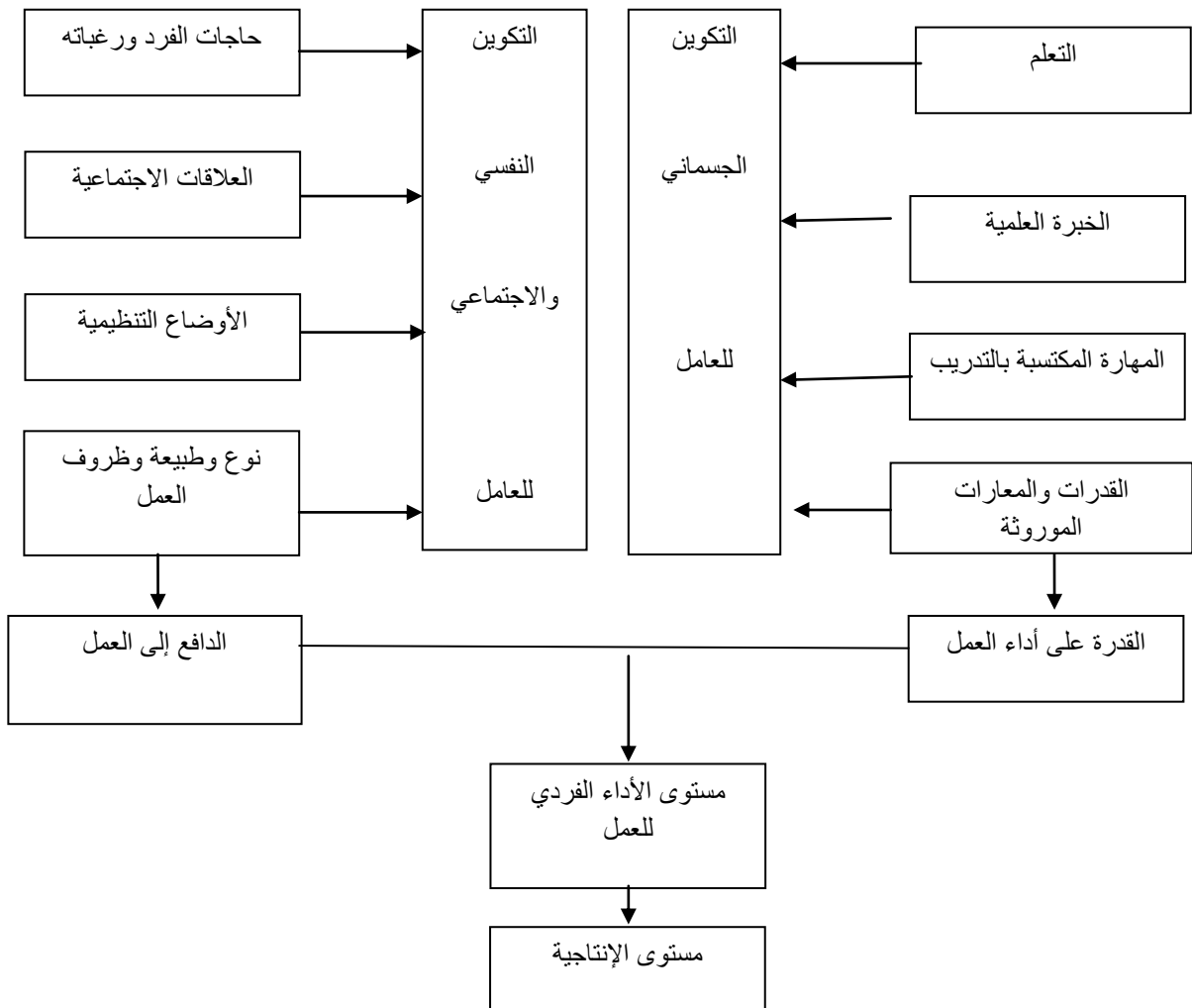
3 نقص إنتاجية العمل كمؤشر للتكاليف الخفية:

إن العامل البشري من أهم العوامل الرئيسية للإنتاجية في مختلف المؤسسات فالإنسان هو الذي ينظم ويخطط، ويتخذ القرار وينفذ ويتابع سير العمل من أجل تحقيق أهداف المؤسسة لذا يعتبر تحفيز العاملين على العمل من أهم الطرق لزيادة الإنتاجية، وهذا لا يعني تجاهل إنتاجية العوامل الأخرى كالمواد، الآلات، لأن العملية الإنتاجية عملية متكاملة يساهم كل عامل في إتمامها ونجاحها، كما قد يتسبب في توقيفها وفشلها.

ولعل السبب الأهم في تركيز الباحث هنري سافال على مؤشر إنتاجية العمل هو كون العنصر البشري أكثر تأثيراً وتأثراً فالعامل بالمؤسسة يتأثر بسرعة مقارنة بالموارد الأخرى، وبالظروف المحيطة به سواء كانت مادية أو إنسانية مما يؤدي إلى انخفاض روحه المعنوية لعدم رضاه عن العمل، وبالتالي انخفاض مستوى الإنتاجية والعكس في ذلك إذا كان راض عن العمل ولديه القدرة اللازمة للقيام به، فإن ذلك سيدفعه للعمل بجدية لتحقيق مستوى إنتاجية أفضل، و منه فالمؤسسة تسعى دائماً إلى عدم حدوث نقص في الإنتاجية وتبذل قصارى جهدها من أجل عدم حصوله، وفي حالة حدوثه ستظهر التكاليف الخفية وهو ما يلزم المؤسسة بالبحث عن الأسباب.

وقد أثبتت الدراسات أن تحقيق مستوى الإنتاجية مرتفع مرتبط بقدرة ورغبة العاملين داخل المؤسسة وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (06) : العوامل المحددة للإنتاجية الفردية



المصدر: صلاح الدين عبد الباقي، مرجع سبق ذكره، ص 423.

كما يرى هنري سافال أن التكاليف الخفية الناتجة عن فروق الإنتاجية المباشرة ظهرت بصورة كبيرة في المؤسسات التي لا تطبق معايير الجودة بينما بصورة أقل في المؤسسات التي تطبق نظام الجودة وتظهر في صور عديدة مثل: تأثيرها على الأجر، ضياع الوقت، سوء استهلاك المواد، نقص كمية الإنتاج.

ومما سبق يمكن تلخيص هذه المؤشرات في الجدول الموالي:

جدول رقم (06) : مؤشرات التكاليف الخفية وكيفية قياسها

مؤشرات التكاليف الخفية	كيفية قياسها
1 الغياب	(عدد الأيام الضائعة/عدد أيام العمل العادية) بالتكلفة
2 حوادث العمل	(تكلفة إصابات العمل خلال سنة معينة)
3 دوران العمل	(عدد العمال المغادرون/ عدد المنتجات الكلية) بالتكلفة
4 الملاجودة	(عدد المنتجات المعيبة/ عدد المنتجات الكلية) بالتكلفة
5 نقص الإنتاجية	(الإنتاج لحقيق – الإنتاج النظري) بالتكلفة

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني: حساب التكاليف الخفية و كيفية تخفيضها

بعد أن تطرقنا لمختلف مؤشرات التكاليف الخفية في المبحث الأول جاء الدور إلى معرفة كيفية حساب هذه التكاليف في المبحث الثاني و الذي يتضمن طريقة تقييم التكاليف الخفية SOF ، و الفرضيات الأساسية لحساب التكاليف الخفية، وكيفية تخفيض هذه التكاليف والتي سنتناولها بالتفصيل من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: طريقة تقييم التكاليف الخفية SOF

مهما كان النظام المعمول به والدور الذي تلعبه أنظمة المعلومات المحاسبية في تحسين أداء المؤسسة، إلا أن عدم اهتمامها بالتكاليف الخفية ينقص من قدرتها على تحقيق المستوى المطلوب من الأداء، الأمر الذي استوجب إيجاد طريقة مناسبة لتقييم هذا النوع من التكاليف ووضعها حيز المراقبة وبدأت تطبيق تقييم التكاليف الخفية بالضبط سنة 1979 وفق ثلاث مقاييس تتمثل في المقياس الاجتماعي، التنظيمي، المالي أو ما يعرف بطريقة SOF وهي اختصار للعبارة التالية : Social Organise Financier أما باللغة العربية تعني ثلاثة مقاييس وهي المقياس الاجتماعي(S)، المقياس التنظيمي(O)، المقياس المالي (F)، ويمكن تحليل أهداف هذه المقاييس من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(07): أهداف طريقة SOF

المقاييس	الهدف
المقياس الاجتماعي	- تحديد وجود خسائر التشغيل. - تبيان الأسباب المفسرة لخسائر التشغيل من خلال العلاقة: (هيكل \longleftrightarrow سلوك) \leftarrow خسائر التشغيل.
المقياس التنظيمي	- تبيان أساليب معالجة خسائر التشغيل - إجراء جرد الآثار الاقتصادية لأساليب معالجة كمية الاستهلاكات ، حجم الوقت، ضياع الإنتاج ... الخ.
المقياس المالي	- البحث عن التكاليف والأسعار الوحودية لمكونات المعالجة. - التقييم المالي للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة.

المصدر: مراد كواشي: مرجع سابق، ص 75.

تقوم طريقة sof على ثلاثة مقاييس تتمثل فيما يلي:¹

1 - المقياس الاجتماعي: يعتمد على إجراء مقابلات مع العاملين المشرفين، الإطارات ... الخ، وكذا تحليل الوثائق التي تتضمن إحصائيات عن التغيب، حوادث العمل، دوران العمل... الخ، بالإضافة إلى الاعتماد على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر تحدث داخل الورشة وهذا من أجل استكمال وتأكيد المعلومات التي سبق الحصول عليها ومن أهم أهداف المقياس الاجتماعي ما يلي:

- التحضير للمقياس التنظيمي من خلال التعريف بأساليب المعالجة المختلفة لخسائر التشغيل بالإضافة إلى إجراء عملية مقارنة بين المعلومات المستنبطة من تحليل وثائق وتلك المستوحاة من محتوى المقابلات وذلك للتأكد من عدم تواجد تناقضات بينها.

- التأكيد على علاقة السببية بين ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التكوين من جهة، وخسائر التشغيل من جهة أخرى، وهذا ما أجل اختبار صحة الفرضية الأساسية التالية:

{ ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التكوين } \longleftrightarrow { تكاليف خفية }

2 - المقياس التنظيمي: وهو يعتبر مرحلة إجبارية لكونه يشكل المصدر الأساسي للمعلومات التي سوف يتم الاعتماد عليها في المقياس المالي.

¹ - مراد كواشي، مرجع سابق، ص ص 76-77

ويستند هذا المقياس أساسا على إجراء جرد شامل ومتسلسل لخسائر التشغيل ومختلف آثارها عبر الزمن، كما يسمح بفرز أساليب المعالجة المتشابكة والمعقدة وكذا الحكم على مدى توافقها مع الهدف الاقتصادي للمؤسسة.

3 المقياس المالي: خلال هذه المرحلة يتم الرجوع إلى عناصر التكاليف والأسعار المفيدة ضمن الوثائق المحاسبية للمؤسسة وهذا من أجل إجراء تقييم مالي لكمية الوقت والمواد المستهلكة أثناء عملية معالجة خسائر التشغيل أما العناصر التي لم يتمكن تقييمها ماليا فيمكن الإبقاء عليها كمعطيات كمية و / أو كمية مكملة للمعلومات المالية.

وبناء على ما سبق يتبين لنا أن هناك عدة طرق لجمع المعطيات الكمية، و الكيفية والمالية المتعلقة بكل مقياس من المقاييس الثلاثة المكونة لطريقة SOF كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (08) : خصائص تقنيات جمع المعطيات

المقياس	تقنيات جمع المعطيات		أشكال المعطيات المحصلة	
	الأكثر أهمية	الأقل أهمية	كيفية	كمية
اجتماعي	- المقابلة - الوثائق	- الملاحظة المباشرة	نعم	نعم
تنظيمي	- الملاحظة المباشرة - المقابلة	- الوثائق	نعم	نعم
مالي	- الوثائق	- المقابلة	نعم	نعم

المصدر: مراد كواشي، مرجع سابق، ص 78.

ولتبسيط منهجية تقييم التكاليف الخفية ندرج كيفية تقييم التكاليف التي أجراها سافال على مؤسسة

agro alimentaire والتي كانت كما يلي:

جدول رقم (09): تقييم التكاليف الخفية وفق طريقة SOF

المجموع	تقييم مالي					تقييم كمي	تقييم نوعي	المؤشر
	عدم خلق الطاقات	لا إنتاج	على الاستهلاك	على الوقت	على الأجر			
110700		46300		11400	53000	- 2.8% كمتوسط - 2.3% غياب معوض	- ارتفاع الغياب في مرحلة التغليف	الغياب وحوادث العمل
88200		70600		17600		- 3.5% غياب غير معوض		
غير مقيم						غير مقيم	دوران ضئيل للعمال	دوران العمل
74400			74400			- 75 طن / السنة	- 1.5 % بقايا	اللاجودة
33800			33800			- 21 طن / السنة	- 0.4% عجائن غير مصنوعة	
82600		82600				- 1% من المنتج مباعه	- منتجات غير مباعه	
غير مقيمة						- غير مقيمة	- تكاليف تجارية	

		192900	80300			50 طن/ السنة - فرضية 4 % متوسط انحراف الإنتاجية المثالية	- على المدة - عدم استقرار الإنتاجية	نقص الإنتاجية المباشرة
						بعض التكاليف لا يتم تقييمها		/
662900	غير مقيمة	392400	188500	29000	53000	المجموع		/

Source : H. savall, V. zardet, OP CIT p 128.

إن المجموع المحصل عليه يمثل قيمة التكاليف الخفية للمؤسسة التي قام هنري سافال بدراسة موضوع التكاليف الخفية عليها والذي يمثل مبلغ معتبر بإمكان بغض المؤسسات أن تشتري به استثمار لدعم عملية الإنتاج مثلا.

المطلب الثاني: الفرضيات الأساسية لحساب التكاليف الخفية

لحساب التكاليف الخفية وفقا لطريقة SOF وضع سافال فرضيات أساسية وتتمثل هذه الفرضيات في:¹

1 - فرضيات حساب السعر الوحدوي لوقت العمل:

يتم حساب السعر الوحدوي وذلك لمعرفة مدى تأثيره على كل حجم الكمية وسعر التكلفة والسعر الوحدوي أصلا يتكون من ثلاثة فرضيات فرعية مهمة تتمثل في:

1 1 - التحميل العقلاني للموارد (تحميل النفقات الهيكلية إلى تكلفة عدم الإنتاج): انطلاقا من أن مستوى التجهيز وحجم العمالة من المفروض أن يكونا محددين بصفة عقلانية بدلالة المستوى المعياري من الإنتاج والنشاط خلال فترة معينة فإن التكاليف الثابتة المرتبطة بهما خلال نفس الفترة هي إذن محددة لتحقيق مستوى معياري من الإنتاج والنشاط، وبناء على هذا فإنه عندما يكون المستوى الحقيقي للإنتاج أقل من المستوى المعياري فإن هذا التدني في النشاط هو مصدر لتكلفة مرتبطة بذلك الجزء الزائد من التكاليف الثابتة، لذلك فإن فترات عدم الإنتاج هي مقيمة بسعر وحدوي، متضمن التكاليف الثابتة، ومحملة للتكاليف الخفية من خلال مكونة عدم الإنتاج.²

¹ - H SAVALL, V ZARDET OP CIT P 136.

² - مراد كواشي، مرجع سابق، ص 82.

1 2 - القيمة الاقتصادية لوقت العمل البشري : إن معالجة أنشطة تأخذ الكثير من الوقت ويطرح إشكال يتعلق بكيفية تقييمها ماليا والقيمة الاقتصادية للوقت تقوم بخلق مدة ملائمة لإنتاج منتج ما، مما يسمح لنا بتحميل تكلفة العمل إلى تكاليف ثابتة أو متغيرة على مبادئ وقواعد صحيحة حيث أن هناك طريقتين ممكنتين لتقييم الوقت ماليا ألا وهما:¹

إما أن نقيم تكلفة العمل البشري من خلال المساهمة الساعية في التكاليف الثابتة *la contibrition horaire aux couts fixes* ، إذ أن الهدف الأساسي من التكاليف الثابتة هو بلوغ مستوى معياري من الإنتاج، لذلك فإن أي فترة غير مستغلة في النشاط الإنتاجي تعد مساهمة في التكاليف الخفية.

وإما تعتبر الأفراد من خلال نشاطهم يهدفون إلى المساهمة في تحقيق نتائج المؤسسة الاقتصادية والمالية خاصة أرباح الاستغلال، وفقا لهذه الطريقة فإن وقت العمل يقيم على أساس المساهمة في تحقيق الهامش الخام على التكاليف المتغيرة للمؤسسة .

وتعتبر كلا الطريقتين السابقتين قابلتين للتطبيق عند تقييم التكاليف الخفية غير أن الطريقة الثانية تعد أكثر ملائمة للمؤسسات التي تتمتع بإمكانية للنمو أما على خلاف ذلك فيحبد تطبيق الطريقة الأولى.²

1 3 تحميل اليد العاملة المباشرة إلى التكاليف الثابتة: كما هو معروف أن تكلفة اليد العاملة عموما في الحالات العادية تترجم على شكل أجر شهري، والأجرة من ناحية تصنيفها إلى التكاليف نجد أنها تتكون من جزء ثابت وجزء متغير، لكن الأمر مختلف من حيث حساب التكاليف الخفية، حيث تعتبر تكلفة اليد العاملة ثابتة وذلك لتبسيط عملية الحساب خاصة إذا كان الهدف هو حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

باستثناء بعض الحالات القليلة منها، كالتكاليف المرتبطة بها العمالة المتعاقدة لفترة قصيرة مع المؤسسة حيث يرى هنري سافال أنه ليس من الممكن أن تتخذ إجراءات لإحداث تعديلات معتبرة في حجم عمالتها، إلا إذا تعلق الأمر ببعض حالات التسريح الجماعي للعمال.³

2 فرضية إحصاء الكمية الاقتصادية:

¹ - نفس المرجع، ص 83

² - H SAVALL, V ZARDET OP CIT P 120.

³ - نفس المرجع، ص 610.

تعتبر من أهم الفرضيات التي تركز عليها التكاليف الخفية، لأن عملية الإحصاء أمر ضروري لجمع مختلف المعلومات، البيانات والمعطيات وهي بدورها تنفرع إلى فرضيتين هما:

2 1 ثبات إنتاجية وقت العمل: حيث اعتبرت ثبات بعض العوامل الأساسية هي:

- ثبات الإنتاجية على طول فترة الدراسة.

ثبات إنتاجية العامل الواحد: أي إهمال الفروقات الفردية بين العمال بغية تسهيل الدراسة والاكتفاء بمتوسط إنتاجية العامل وتحسب وفق العلاقة الآتية:

إنتاجية العامل = إنتاج الكلي / عدد الوحدات المنتجة

عدد العمال

2 2 إنتاجية اليد العاملة الغير مباشرة : وتتركز أيضا على ثبات الإنتاجية خاصة عندما يتعلق الأمر باليد العاملة غير المباشرة ، إذ أن تكلفة اليد العاملة المباشرة يمكن حسابها من خلال سجلات ودفاتر المؤسسة أو حسابها مباشرة بالاعتماد على مختلف الورشات داخل المؤسسة، بينما إنتاجية اليد العاملة غير المباشرة يصعب حسابها بسبب عدم انتظامها وتغيرها خلال فترات معينة مثل اختلاف إنتاجية العامل غير المؤهل عندما يحل محل العامل المؤهل لمدة زمنية معينة، أو عندما تتداخل أداء المهام بين عمال مصححتين مختلفتين.

المطلب الثالث: كيفية تخفيض التكاليف الخفية

يرى هنري سافال أن أحسن الطرق لتخفيض التكاليف الخفية هو تحسين هياكل المؤسسة السالفة الذكر ومعالجة مسببات الاختلال الوظيفي فإذا عرفنا أسباب التكاليف الخفية واستطعنا معالجتها سوف نتفادى وجود تكاليف خفية ولو نسبيا.

أولا: تخفيض التكاليف الخفية من خلال تحسين هياكل المؤسسة:

إن المؤسسة باعتبارها تنظيما ذات بعد اقتصادي واجتماعي فهي مجموعة معقدة ومتداخلة بين هياكلها وسلوك الأفراد باختلاف مسؤولياتهم، مناصبهم ومهامهم، فحاول هنري سافال رفقة زملائه بمعهد iseor أن يحدد نوعية العلاقة المقاربة بين سلوك العمال من جهة وبين هياكل المؤسسة المختلفة من جهة أخرى، ورأى أيضا أن تحسين السلوك وهياكل المؤسسة يؤدي إلى تخفيض تكاليف خفية، وهذا ما سيتم تناوله.

1 -محدودية المقاربة الهيكلية والسلوكية : جوهر المقاربة هو معرفة من يؤثر على نتائج المؤسسة (وجود تكاليف خفية) في هيكل المؤسسة أو سلوك الأفراد.

فظهر اتجاهين اتجاه يرجع تأثير الهيكل على السلوك بينما الاتجاه الثاني يرى العكس، وهذا ما أدى بهنري سافال وزملائه إلى إيجاد لهذه الإشكالية من خلال اقتراح اتجاه (نموذج) ثالث وهذا ما سنتناوله في النقاط التالية:¹

1 1 -الاتجاه الأول: يركز على المقاربة الهيكلية أي الاعتراف بالتأثير المسبق للهيكل على السلوك وبالتالي فهي تفسر النتائج المحققة من طرف المؤسسة من خلال آثار محددة تتركها الهياكل على السلوك. لذلك فمن خلال هذه المقاربة نجد أن تحسين نتائج المؤسسات لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال إدخال تعديلات معينة على الهياكل وفق الصيغة التالية:²

هياكل ← تصرفات و سلوكات ← نتائج

غير أن دراسة الخلل الوظيفي في المؤسسات بين أن هيكل واحد يصدر من الأفراد سلوكيات إنتاجية مختلفة أي تصرفات أفراد مختلفة سواء تعلق الأمر بالتغيب، حوادث العمل، عيوب نوعية، دوران العمل، أو نقص في إنتاجية العمل.

1 2 -الاتجاه الثاني: يرى عكس الاتجاه الأول حيث اعتبر أن السلوك يؤثر على ظهور أو عدم ظهور التكاليف الخفية باعتبار الفرد يتميز بالحس الوظيفي ويعي حجم المسؤولية الملقاة عليه يتصرف إيجابيا حتى ولو كانت هياكل المؤسسة سيئة ، كظروف العمل، أي أن سلوك الجيد يؤدي إلى نتائج جيدة بغض النظر على نوعية الهياكل وفق الصيغة التالية:

تصرفات و سلوكات ← نتائج

1 3 -الاتجاه الثالث : وهو الاتجاه الذي تنبأ به هنري سافال وزملاؤه بما أسماه " المقاربة الاجتماعية والاقتصادية " وتسمى أيضا " النظرية الهيكلية السلوكية " أي أن المؤسسة مجموعة متداخلة من هياكل و سلوكات إنسانية ونتيجة لذلك ينتج النشاط الاقتصادي والذي يحمل مفهومين هما:³

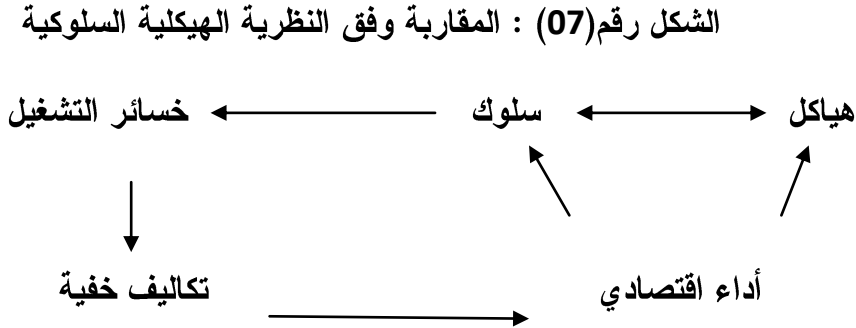
1 3 1 -خسائر التشغيل (الاختلال الوظيفي):وهي الفروقات بين التشغيل المستهدف والتشغيل الفعلي

¹ -مراد كواشي، مرجع سابق، ص 13.

² - H SAVALL, V ZARDET OP CIT P 170.

³ -مراد كواشي، مرجع سابق، ص 14.

2 3 1 -التشغيل المستهدف أو المنتظر: ويمكن أن نلخص هذه النظرية (النظرية الهيكلية السلوكية) من خلال الشكل التالي:



المصدر: مراد كواشي، مرجع سابق، ص 13.

انه ومن خلال الشكل نلاحظ أن الهياكل و السلوك يتأثران ببعضهما البعض وهذا ما قد يولد خسائر تشغيلية (تكاليف خفية) و الذي ينتج عنها انخفاض في الأداء الاقتصادي و الذي يؤثر بدوره على الهيكل و السلوك أي ما يفسره الشكل أنه هناك حلقة دائرية لا تنقطع.

2 - هياكل المؤسسة:

إن هياكل المؤسسة هي عبارة عن العناصر التي تتكون منها المؤسسة وتختلف عن بعضها من حيث قوة التأثير والخصائص ولكنها مكملة لبعضها البعض .

وقد قسمها هنري سافال إلى خمسة هياكل:

2 1 -الهيكل المادي: يشمل على عنصرين أساسيين هما:

2 1 1 -طبيعة المؤسسة: مثل الحجم، المساحة، طبيعة النشاط... الخ

2 1 2 -ظروف العمل المادية بالمؤسسة: وهو يمثل بيئة العمل في المؤسسة بحيث يمكن لها أن تساهم بشكل جوهري في زيادة إنتاجية الفرد أو العكس، ولا بد من الإشارة إلى أن هناك نوعين من البيئة التي يمكن أن تؤثر في قدرة الفرد على العمل وهي:¹

- البيئة الفيزيائية: وهي ما تحتويه من عناصر كالحرارة الشديدة أو البرودة الشديدة، الضوضاء، التلوث، الزحام، الرطوبة، والمخاطر الطبيعية وغير ذلك وما ينجم عنه.

¹- .www. Capscu. Com, 21 :44, 18/03/2013

وقد ألح القانون الجزائري على ضرورة توفير بيئة العمل المناسبة إذ " للموظف الحق في ممارسة مهامه في ظروف عمل تضمن له الكرامة والصحة والسلامة البدنية والمعنوية.¹"

- **البيئة الاجتماعية:** والمتمثلة في الأفراد وما تحتويه من عناصر داعمة كالمساندة والتفاهم، التعاون... الخ، أو عناصر مضادة كالصراعات والمشاجرات، التنافس المذموم، والعدوان وغير ذلك.

وبما أن هناك تأثير متبادل بين السلوك الإنساني والسلوك التنظيمي نظرا أن أداء الفرد هو محصلة لقدرته على أداء العمل ورغبته فيه، فقد زاد الاهتمام في الفترة الأخيرة بدراسة العلوم السلوكية خاصة علم النفس، الاجتماع، وذلك لما تقدمه من مساهمات تساعد الإدارة المعاصرة على فهم السلوك الإنساني الفردي والجماعي وعلى رسم السياسات وتحديد الأدوات التي يمكن أن تؤثر في هذا السلوك وتوجهه نحو تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية، وللإشارة فإن السلوك الإنساني هو عبارة عن تلك الأفكار و الأفعال التي قوم بها الفرد بنفسه مثل العمل بإتقان وجد وعدم التكاسل...، أما السلوك التنظيمي فهي تلك الأنظمة و القوانين التي تضعها المؤسسة من أجل أن يسلكها الأفراد.

2 2 -الهيكل التكنولوجي:

ويتعلق بمختلف تجهيزات المؤسسة من معدات وبرامج التسيير الآلي... الخ كما يترجم أيضا موقف المؤسسة من التكنولوجيا.

وينقسم الهيكل التكنولوجي حسب معيارين هما:

2 2 1 -حسب درجة التعقيد: وهي تنقسم إلى عادية، ميكانيكية، أوتوماتيكية.

2 2 2 -حسب درجة القيمة الاقتصادية: وتنقسم إلى ما يلي:

- **تجهيزات مكلفة:** و هي التي تتطلب أموال ضخمة وهي محل مراقبة كبيرة من طرف المؤسسة.

- **تجهيزات غير مكلفة (بسيطة):** كالمعدات والأدوات واللوازم المختلفة وهي ضرورية لمساعدة الأفراد على العمل.

2 3 -الهيكل التنظيمي: وهو ناتج عن تقسيم العمل في المؤسسة وبيبين مستوى العلاقات الوظيفية، وتقسيم المهام والمسؤوليات بين الوظائف والأفراد، تخفيض حدة المركزية، اتخاذ السليم للقرارات، تحسين مستوى الاتصال.

¹ - المادة 370 من الأمر رقم: 03-04 المؤرخ في: 15 يوليو 2006 المتضمن لقانون الأساسي العام للتوظيف العمومي من قانون العمل.

4 2 الهيكل الديمغرافي: ويمثل خصوصيات العمال مثل هرم الأعمار، الأقدمية، الجنس، مستوى التكوين (أولي، مستمر، خبرة مهنية) مع الأخذ بعين الاعتبار درجات عدم الرضا.

5 2 الهيكل العقلي: وهو بمثابة صورة المؤسسة وسمعتها، فهو يتضمن أساليب و نظم العمل ، ثقافة المؤسسة ،اتخاذ القرارات، طريقة الإشراف والتوجيه، روح التعاون في العمل... الخ،

ويمكن أن نلخص هذه الهياكل و نوضحها في الجدول التالي:

جدول رقم (10): هياكل المؤسسة

الهيكل المادي	الهيكل التكنولوجي	الهيكل التنظيمي	الهيكل الديمغرافي	الهيكل العقلي
1-الفضاء المادي	1-مستوى اهتلاك	1-التخطيط الاجتماعي	1-ضبط وتوجيه الأفراد.	1-نظام تسيير الإدارة
2-تهيئة المكان	التجهيزات	3-تقسيم العمل	2-هرم الأعمار	2-الأفكار الاجتماعية
3-العوائق:	2-مستوى التطور الآلي	4-المناهج المستعملة	3-درجة التصور والإدراك.	والثقافية السائدة
- الضجيج	3-مدى ملائمة الآلات لنشاط المؤسسة	5-أوقات ونمط العمل	4-وعاء التشغيل.	
- الحرارة	4-مدى ملائمة التكوين والتشغيل	6-الإجراءات والعمليات	5-سياسة التكوين.	
- الإنارة	5-الأضرار	7-نظام المعلومات	6-مستوى التأهيل.	
			7-سياسة الترقية.	

	الناجمة عن الآلات	8-سياسات التوظيف.	
--	----------------------	----------------------	--

Source : www. Ellq. Ql. Ca/clint, 10 :00, 18/03/2013

ثانيا: تخفيض التكاليف الخفية من خلال الاهتمام بالموارد البشرية وتحسين سلوكهم:

إن الاهتمام بتنمية الموارد البشرية أصبح أكثر من ضروري خاصة في الوقت الراهن لما له من تأثير على قدراتهم و سلوكياتهم وبالتالي على أدائهم وأداء المؤسسة بصفة عامة.

1 - الاهتمام بتنمية المورد البشري:

1 1 - الاهتمام بالمورد البشري عبر التاريخ: تطور الاهتمام بالمورد البشري خلال الحضارات القديمة كالحضارة الإغريقية كما ظهرت نماذج إدارية وتنظيمية متقدمة في حضارة الصين القديمة، حيث عرف فيها أقدم نظام في التاريخ لشغل الوظائف على أساس عقد الاختبارات والمفاضلة بين المتقدمين لاختيار الأفضل.¹

كما كانت للحضارة العربية الإسلامية إسهامات كبيرة في مجال الإدارة وذلك من خلال قواعد وعمليات إدارية لم تقتصر مبادئها على مجرد تقديم أفكار ومبادئ نظرية فحسب، بل تضمنت صور لتطبيق هذي المبادئ التي يمكن ذكر بعض الأمثلة منها على سبيل المثال لا الحصر كمبادئ الشورى، مبدأ تلازم السلطة والمسؤولية، مبدأ الحوافز، مبدأ اختيار القادة والولاة وعمال الدولة، مبدأ المساواة.

ولقد ازداد الاهتمام بالمورد البشري بعد الثورة الصناعية أين ظهرت عدة مدارس علمية وإسهامات العديد من روادها كان أهمها ما جاء به تاييلور والذي يعتبر أبو التسيير العلمي حيث ندى بثورة ذهنية ارتكزت على المبادئ التالية:

- الانتقاء العلمي والتطوير الشخصي للعمال.

- التقارب والإلمام بأحسن طريقة للعمل بالنسبة للعمال المتكونين والمدربين

- تقسيم العمل

1 2 - تنمية الموارد البشرية ورأس المال الفكري : لقد أدركت المؤسسات التي تريد البقاء والاستمرار

في السوق أن العامل الأهم الذي يمكن أن يحقق لها الميزة التنافسية هو أفرادها.

¹- محمد بوهزة، تطور الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية، الملتنقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الامداج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، مارس 2004.

نظرا لكونها لا تساهم في تحسين المخرجات النهائية للمؤسسة فقط و إنما في تطوير أساليب العمل المستعملة ، و بالتالي أصبح أهم رأس مال في المؤسسة .

إن متطلبات التحول نحو الاقتصاد المعرف ألزم المؤسسة على زيادة الاهتمام برأس المال الفكري و أبعاد المعرفة إذ كانت فيه كأحد أهم الأصول غير المادية المؤثرة عليها.

ويرى drocker أن رأس المال الحقيقي لأي مؤسسة مهما كان نشاطها أو حجمها إنما يتمثل في " رأس المال البشري الذي يعد موردا استراتيجيا يتمثل في مجموعة الموارد والقدرات الخاصة، والتي تمنح المؤسسة الميزة التنافسية المعتمدة على الابتكار والتحسين المتواصل للإنتاجية من خلال التفعيل الكامل لطاقته وقدراته.¹

و رأس المال الفكري هو " دفع متطلبات التحول نحو الاقتصاد المبني على المعرفة بالمؤسسات الاقتصادية إلى زيادة الاهتمام بمفاهيم رأس المال الفكري و أبعاد المعرفة الكامنة فيه، ودوره في خلق القيمة، إن إدراك تلك المفاهيم أصبح أمرا ضروريا لزيادة قدرة المؤسسة على تحقيق ميزة تنافسية مستدامة، وتم التركيز على رأس المال الفكري كأحد أهم الأصول غير المادية المؤثرة على الميزة التنافسية للمؤسسة"².

ولكي تمتلك المؤسسة رأس مال فكري و جب عليها تنمية وتطوير مواردها البشرية و المحافظة عليها تسييرها بكفاءة و فعالية.

و يكون تسيير الموارد البشرية ضمن مجموعة من الوظائف إذ يتضح جليا ضرورة وجود إدارة الموارد البشرية في المؤسسة للقيام بمهامها على أكمل وجه.

3 1 -وظائف إدارة الموارد البشرية: وتتضمن مجموعة من الوظائف تتكامل فيما بينها لتحقيق أهدافها المسطرة و أهم هذه الوظائف:³

1 3 1 -توصيف الوظائف: أي إعداد وصف دقيق لكل وظيفة في المؤسسة بحيث يشمل كافة البيانات المتعلقة بها ومسؤولياتها ... الخ بالإضافة إلى مواصفات شاغلها.

¹ - عبد اللطيف مصطفى، دور رأس المال البشري في خلق القيمة في المؤسسات المصرفية، الملتقى الوطني الأول حول تنمية الموارد البشرية في المؤسسات المصرفية والمالية الجزائرية، المركز الجامعي غرداية، ديسمبر 2009.

² - مرجع نفسه.

³ - مصطفى محمود، الموارد البشرية، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 59.

1 3 2 - تخطيط الموارد البشرية: وتتضمن تقدير احتياجات المؤسسة من الموارد البشرية من حيث تحديد أنواع الوظائف الشاغرة وأعداد الأفراد اللازمين لشغلها خلال فترة زمنية معينة.

1 3 3 - البحث والاستقطاب للمورد البشري: ونعني دراسة دقيقة للمصادر التي يمكن الحصول منها على أنسب الأفراد للوظائف التي تم تحديدها والعمل على جذب واستقطاب العامل الكفاء وذلك بأخذ بعين الاعتبار ظروفها، إمكانياتها، ظروف سوق العمل، وكذا الظروف الاقتصادية... الخ.

1 3 4 - الاختيار والتعيين: تتضمن عملية الاختيار المفاضلة بين الأفراد المتقدمين لشغل الوظيفة من حيث درجة صلاحياتهم لها، قصد وضع الشخص المناسب في المكان المناسب عن طريق تحقيق التوافق بين متطلبات وواجبات الوظيفة وبين مؤهلات وخصائص الشخص المتقدم لشغلها ليتم في نهاية الأمر تعيينه وتسليمه العمل.

1 3 5 - تدريب وتنمية الموارد البشرية: تساعد على تطوير وزيادة مهارات العاملين وتحسين قدراتهم على أداء الأعمال المسندة إليهم، ومواكبة التطورات التي يشهدها محيط المؤسسة.

1 3 6 - تحفيز الموارد البشرية: وتتضمن تحديد المكافأة العادلة والمناسبة للأفراد نظير أدائهم أو تشجيعهم على أداء أفضل وهذا بعد تقييم أدائهم وفق معايير علمية وموضوعية.

1 3 7 - تحقيق الأمان والرعاية الصحية والاجتماعية: تتعلق بتدعيم وتحسين ظروف العمل خاصة المتعلقة بظروف العمل المادية وتوفير كافة الخدمات الاجتماعية والصحية للأفراد وكذا العمل على إيجاد نوع من الاتجاهات الإيجابية المرضية نحو المؤسسة.¹

2- تحسين السلوك :

إن سلوك العمال ومعرفته ضروري جدا في المؤسسات لما له من دور في أداءه وعلاقته مع زملائه ومرؤوسيه لهذا يتوجب تحسينه عن طريق التحفيز.

2 1 - تعريف السلوك: إن سلوك العامل في أداء وظيفته هو مدى محافظته وحرصه على المعدات وتجهيزات الإنتاج التي يستخدمها في وظيفته كما أن الحالة النفسية للعامل والتي تسمح له بالتصرف بمزاج معين يكون العامل من خلاله إما في حالة حماس ورغبة للعمل والاستعداد لإتقانه مما يساهم في

¹ - Jean marie pente, gestion des ressources humaines ,2 eme , vuibert ,paris ,1998,p32.

إنجاز أعماله وأعمال الجماعة وتنفيذه لأوامر ومشاركته في حل مشكلات العمل... الخ، وإما يكون في حالة نفسية لا تسمح له بالتجاوب مع العمل.¹

تحسين السلوك و يتم من خلال تحفيز العمال على العمل حيث يعرف التحفيز على أنه: " مجموعة العوامل التي تعمل على التأثير على سلوك الفرد من خلال إشباع حاجاته ".²
و لتحفيز أنواع نذكر أهمها فيما يلي:

- حوافز مادية ومعنوية: مثل الترقية، التدريب، إجازة تفرغ للدراسة (براتب)... الخ.
- حوافز مادية: مثل زيادة الراتب، علاوة إضافية، مكافأة تشجيعية... الخ.
- حوافز معنوية: مثل خطاب إشادة وتقدير عن الإنجاز، التنويه... الخ.

2 2 دور تنمية المورد البشري في تخفيض التكاليف الخفية:

إن دور المورد البشري في تخفيض التكاليف الخفية يظهر في صور عديدة أهمها:

2 2 1 -زيادة جودة المنتجات (انخفاض الجودة): إن فلسفة إدارة الجودة الشاملة تنظر إلى

المؤسسة ليس فقط كنظام فني وإنما كنظام اجتماعي يحتوي على أفراد، وعليه فإن الجوانب المرتبطة باتجاهات الدوافع و السلوكيات والتفاعل بين الجماعات لا بد من الاهتمام بها نظرا لأهمية الأفراد.³

وجودة العمل هي جزء أساسي في مفهوم الجودة الشاملة، وبالتالي فإنه على مسيري المؤسسة الاعتماد على ما يلي:⁴

- الاعتماد على الرقابة الذاتية بدلا عن الرقابة الخارجية فالجودة لا تفرض على العامل ولكنها تتبع منه.

- إحداث تغيير فكري وسلوكي في الأفراد لتحويلهم من منطق التفتيش وكشف الخطأ إلى منطق منع الخطأ.

- تطوير وتغيير ثقافة المؤسسة بنظام الجودة.

¹- نور الدين سنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005، ص 17.

²- زاهد محمد دبيري، إدارة الموارد البشرية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 299.

³- سمير محمد عبد العزيز، جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة و الإيزو، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، 1995، ص 144.

1- لويد دوبينز وكليركر وفورد ماسون، إدارة الجودة التقدم والحكمة ترجمة حسين عبد الواحد الجمعية المصرية لنشر المعرفة والثقافة العالمية،

مصر، 1997، ص 23.

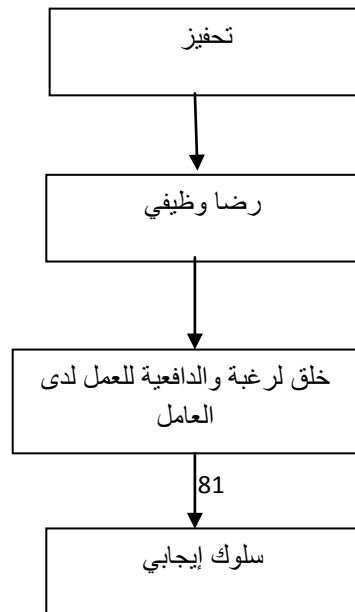
- مشاركة الأفراد في اتخاذ القرارات والمساعدة في تحسين المؤسسة.
- تشجيع الفرد على تحمل المسؤولية والولاء لها.
- تحسين سياسة التوظيف مما يسمح بتوظيف أكفأ للموارد البشرية.
- التدريب والتعليم لتحسين وتنمية المهارات العمال، فالتدريب الجيد والمتواصل للعمال يساعدهم على تحسين جودة المنتجات وهذا ما يساعد المؤسسة على الرفع من مبيعاتها و بالتالي تحقيق الربح الجيد و الهدف الرئيسي لها.

2 2 2 - زيادة الإنتاجية: كذلك يساهم تنمية المورد البشري في تخفيض التكاليف الخفية من خلال اكتسابهم للمهارات وتقنيات التحكم في الآلات إلى جانب تحفيزهم و زيادة رغبتهم بالعمل وذلك ما ينعكس على زيادة الإنتاجية، مما يسمح للمؤسسة بتحقيق حجم الإنتاج المستهدف دون اللجوء إلى إجراءات أخرى كزيادة الساعات الإضافية أو توظيف عمال جدد، وما ينتج عنه من زيادة تكاليف المؤسسة.

لقد أظهرت الدراسات أن للحوافز دورا هاما في حياة المؤسسات، فأى مؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها وزيادة إنتاجها قدراتها التنافسية لمواجهة التحديات والمتغيرات من أجل البقاء والاستمرار لابد أن تملك نظام حوافز جيد يعمل على جذب أفضل الموارد البشرية كما ونوعا، ويدفعهم لزيادة قدراتهم ويشجعهم على الإبداع والابتكار وبالتالي زيادة شعورهم بالرضا والولاء الذي ينعكس بدوره على زيادة الإنتاج و الإنتاجية.

و بالتالي على المؤسسة دراسة وتحليل دوافع العاملين لديها حتى يمكن لها أن تصمم نظاما مناسباً للحوافز ينسجم مع أهدافها وأهداف العاملين لديها.

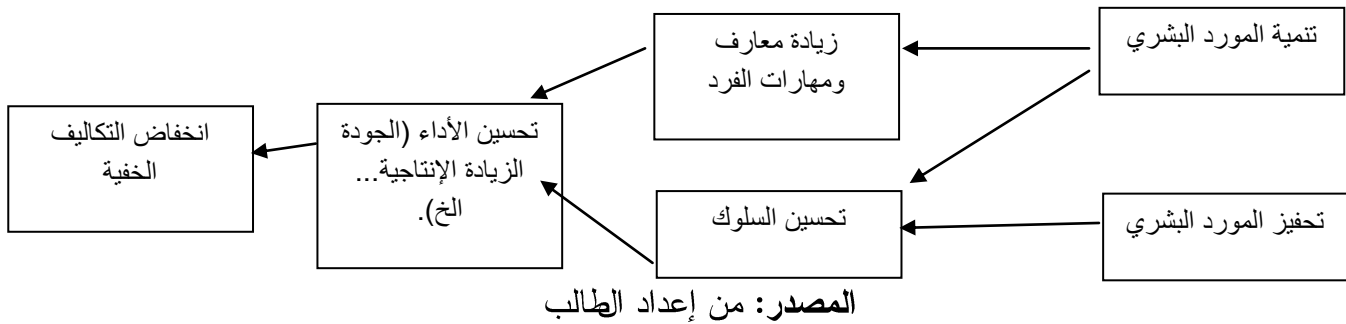
شكل رقم(08): أثر التحفيز على تخفيض التكاليف الخفية



المصدر: من إعداد الطالب

2 2 3 تجنب السلوكيات السلبية: إذ أن العديد من المشاكل التي تحدث في المؤسسة سببها الأساسي السلوك الشيء الذي يصدر من بعض الأفراد باختلاف مهامهم ومناصبهم، ويظهر في صور عديدة مثل: الإهمال، اللامبالاة، عدم الاستعمال العقلاني للمواد الأولية، عدم المحافظة على الآلات، الغياب، عدم احترام أوقات العمل... الخ، وبالتالي تعتبر هذه السلوكيات السلبية أهم مسببات التكاليف الخفية لذا وبفضل التنمية المورد البشري و تحقيق رغباتها (التحفيز) يمكن للمؤسسة أن تحسن من سلوك عمالها مما يعني معالجة والتقليل من السلوكيات السلبية وهذا بدوره يؤدي حتما إلى انخفاض التكاليف الخفية كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (09): كيفية مساهمة تنمية المورد البشري في تخفيض التكاليف الخفية



ثالثا: تخفيض التكاليف الخفية من خلال تحسين الأداء الاجتماعي والاقتصادي:

إن هنري سافال يرى بأن المؤسسة إذا أرادت تخفيض التكاليف الخفية يجب أن تعطي الأهمية الكبيرة والإسراع لعملية تحسين الأداء الاجتماعي والاقتصادي.

1 تحسين الأداء الاجتماعي: ويتجلى هذا من خلال تحسين شروط وظروف العمل في المؤسسة ويشمل ستة عناصر أساسية أهمها: شروط العمل، تنظيم العمل، تسيير الوقت، تحسين الاتصال والتنسيق، وضع إستراتيجية مناسبة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (11): محتوى الأداء الاجتماعي

العناصر	المحتوى
1-شروط العمل	معدات ولوازم، تهيئة أماكن العمل، ضجيج، شروط العمل المادي، الأمن، الرضا الوظيفي.
2-تنظيم العمل	تقسيم العمل، المهام والوظائف، أعباء العمل، الاستقلالية في العمل، الضبط والإجراءات.
3-إدارة الوقت	احترام الأجال، معالجة العيوب، تخطيط، برمجة الأنشطة، العوامل المتعلقة بتسيير الوقت، معالجة الغياب، ساعات العمل.
4-الاتصال	اتصالات أفقية، اتصالات عمودية، تحويل المعلومات، تحسين

العلاقات مع المصالح المجاورة، اتصالات على مستوى فريق المديرية، اتصالات مع فروع المؤسسة، اتصالات داخلية (في نفس المصلحة)، اتصالات بين الممثل والموظفين.	
وضع الإستراتيجية وتكييفها، تنظيم ورسم الإستراتيجية، نظام الإعلام، تسيير الأفراد، أدوات وضع الإستراتيجية، وسائل تحقيق الإستراتيجية...	5- وضع الإستراتيجية

Source : H. savall, V. zardet OP CIT p 269.

انه ومن خلال العناصر السابقة الذكر في الجدول والالتزام بكل محتوى لكل عنصر من الأداء الاجتماعي فانه بإمكان المؤسسة التخفيض أو القضاء على مختلف عناصر التكاليف الخفية وهذا ما يزيد من ربحيتها.

2 تحسين الأداء الاقتصادي:

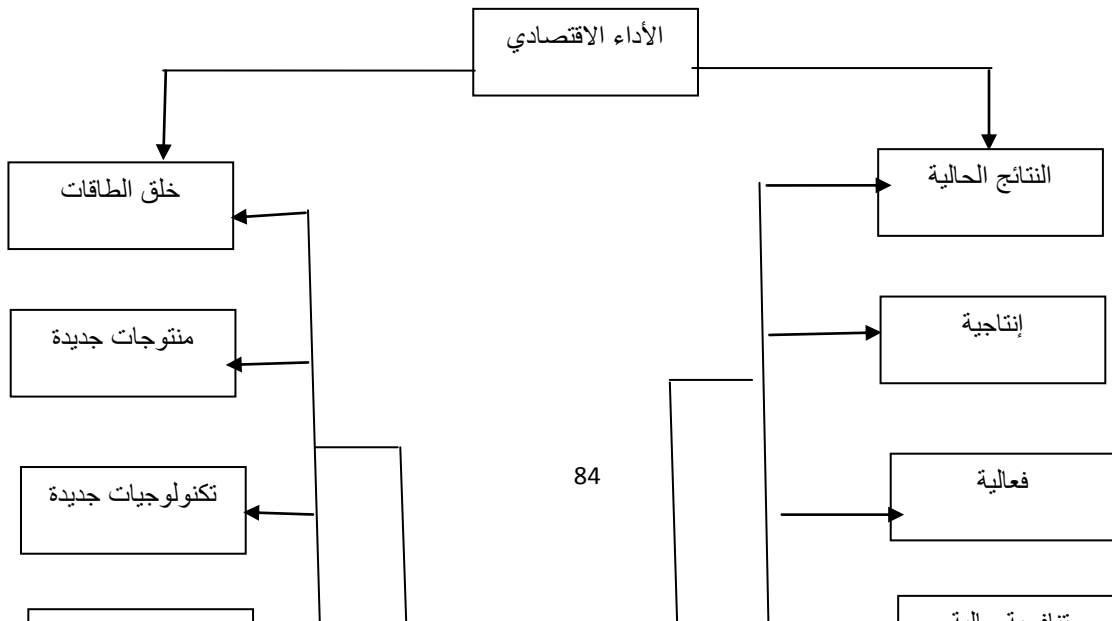
يقاس الأداء الاقتصادي بمدى تحقيق النتائج الحالية في فترة معينة، عن طريق خلق الطاقات والثروة في الفترة المستقبلية حسب الصيغة التالية:

$$\text{الأداء الاقتصادي} = \text{النتائج الحالية} + \text{خلق الطاقات}$$

1 2-النتائج الحالية: مثل تمويل ذاتي في الأجل القصير، تنافسية حالية، وهذا كله ما يسمح بوضع مخطط في الآجال القصير.

2 2-خلق الطاقات: مثل إنتاج منتجات جديدة، استعمال تكنولوجيا جديدة متطورة، تنافسية الموارد البشرية، تنافسية في الآجال الطويلة، وهذا ما يسمح بإعداد إستراتيجية في الآجال المتوسطة.

شكل رقم (10): مكونات الأداء الاقتصادي



Source : H. savall, V. zardet, OP CIT, p 61.

خاتمة الفصل:

انه ومن خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل فان التكاليف الخفية داخل المؤسسة تحدث لا محال منها وما يؤكد هذا هو المؤشرات السالفة الذكر (الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، نقص الجودة، نقص الإنتاجية)، وهذا بسبب التكاليف التي تتحملها المؤسسة والتي تعتبر ضخمة إذا تراكمت على طول السنة، وهذه التكاليف التي تتحملها كان بإمكان المؤسسة أن تقوم باستثمارها بدل أن تتحملها كتكلفة ، ولهذا وضعت العديد من الطرق من أجل تخفيضها، ورغم هذا والمبالغ التي تصرف فان كل المؤسسات لا تعرف هذا النوع من التكاليف رغم الأهمية البالغة التي يتميز بها، والذي من المفروض وضعه داخل نظامها مثله مثل المحاسبات الأخرى.

مقدمة الفصل:

بعد معالجة إشكالية البحث في الجزء النظري، قمنا بتجسيد ما توصلنا إليه في الجزء التطبيقي، وهذا من خلال الدراسة التي قمنا بها في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان بقسنطينة، محاولة منا تشخيص التكاليف الخفية في المؤسسة، و تحديد أهميتها و تأثيرها على المؤسسة.

وقد تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال مبحثين، أساسيين حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم لمؤسسة الاسمنت حامة بوزيان، أما المبحث الثاني فقد تم فيه حساب التكاليف الخفية في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان وفق طريقة (SOF)، وكل هذا تم عن طريق جمع المعلومات من مختلف أقسام المؤسسة التي لها علاقة بالموضوع ، وإجراء مقابلة معهم، ثم تحليل هذه المعلومات وتفسيرها بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

في هذا المبحث تحدث بصفة عامة حول مؤسسة الاسمنت الموجودة بحامة بوزيان وذلك من حيث التأسيس و رأس المال و غيرها...

المطلب الأول: نظرة عامة حول المؤسسة

1 نبذة تاريخية عن المؤسسة*

تعتبر مادة الإسمنت مادة أساسية في عملية البناء بالنسبة للفرد و المجتمع على حد سواء، و باعتبار الجزائر في مرحلة البناء و التشييد، لذلك كان الاهتمام بهذه الصناعة و محاولة توفير هذه المادة بكميات كبيرة تلبي رغبات و حاجات المستهلك الجزائري.

وبحكم أن الجزائر تزخر بإمكانيات كبيرة من المواد الأولية، فكرت في إقامة مركبات للإسمنت و كان العائق الوحيد هو النقص الملموس في ميدان التكنولوجيا.

و لتطوير المشاريع الاستثمارية الجديدة قامت المؤسسة الوطنية للبناء SNML و بمساعدة شركة فرنسية " OREUSOT.LOIR " بإنجاز وحدة لإنتاج الإسمنت بقسنطينة في 1 جانفي 1975 ، وانطلقت الأشغال في إنشاء هذه الوحدة في 15 نوفمبر 1975 و انتهت في 15 جويلية 1981.

و قد تم إنشاء هذا المصنع على بعد 6 كلم شمال مدينة قسنطينة و على ارتفاع يقدر 525 م على مستوى سطح البحر ، و قد كلف إنجاز هذا المصنع 8200000000 دج ، و كانت بداية العملية الإنتاجية في شهر فيفري 1982 تحت غطاء الشركة الوطنية لمواد البناء و بموجب المرسوم رقم 33382 المؤرخ في : 30.10.1988 تم ضم هذه الوحدة إلى المؤسسة الجهوية للشرق " ERCE " التي انبثقت بدورها من الشركة الوطنية الأم " GICA " ، و ذلك بعد انقسام هذه الأخيرة إلى عدة مؤسسات في إطار التسيير الذاتي للمؤسسات.

و تتكون المؤسسة الجهوية للإسمنت بالشرق من خمس وحدات لإنتاج الإسمنت و هي :

- 1- وحدة إنتاج الإسمنت بحامة بوزيان - قسنطينة .
 - 2- وحدة إنتاج الإسمنت بعين توتة - باتنة .
 - 3- وحدة إنتاج الإسمنت بحجار السود - سكيكدة .
 - 4- وحدة إنتاج الإسمنت بعين الكبيرة - سطيف .
 - 5- وحدة إنتاج الإسمنت بالماء الأبيض - تبسة .
- و أطلق على وحدة حامة بوزيان اسم الشهيد " جواد الطاهر " في 11 ديسمبر 1983 م .

* - مصلحة الموارد البشرية، مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان.

2- تعريف المؤسسة

وحدة إنتاج الإسمنت " جواد الطاهر " حامة بوزيان ، هي وحدة من خمس وحدات جهوية "ERCE" و هي شركة مساهمة برأس مال يقدر ب 2200000000 دج تقع الوحدة شمال مدينة قسنطينة ، على الطريق رقم 3 بين دائرة حامة بوزيان و بلدية ديدوش مراد ، تبلغ مساحتها الإجمالية 43 هكتار .

3 - إنتاج المؤسسة

تقوم مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان بإنتاج مادة الاسمنت مستعملة في ذلك مادة الكلس كمادة أولية و التي تستخرجها من منجم الكلس " CALCAIRE " الذي تقدر مساحته ب 129 هكتار ، و مادة الصلصال ، كما تستهلك طاقة كهربائية بخطين كهربائيين بقدرة " 560 كيلو فولط " بالإضافة إلى الغاز الطبيعي الذي تستعمله بنسبة عالية جدا وتم تزويد المؤسسة بانبوب غاز مباشر لها، بالإضافة إلى تشغيل ما يقارب 316 عامل وهذا من أجل الوصول إلى قدرة إنتاجية عادية تقدر ب: " 3000 طن " يوميا من الإسمنت .*

المطلب الثاني : أهداف المؤسسة و هيكلها التنظيمي

1 -أهداف المؤسسة

تهدف مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان إلى تحقيق الأهداف التالية:

-وضع برنامج لامتلاك تجهيزات جد متطورة لزيادة حجم الإنتاج من أجل تلبية الطلبات المتزايدة للزبائن .

-التقليل من تكاليف الاستغلال للحصول على أقل سعر تكلفة .

-العمل على تحسين المنتج و إعطائه جودة مميزة تتناسب مع المواصفات الدولية للدخول به إلى الأسواق العالمية .

-توفير الجو الملائم للعمل و التحسين منه لتجنب أخطار العمل.

-البحث عن شركاء أجنب لإدخال الاستثمار المتقدم للوحدة .

2 -دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت حامة بوزيان

2 1 -الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت من الوحدة الأساسية و المتمثلة في المديرية العامة و مهمتها تنظيم و تسيير المؤسسة و التنسيق بين مختلف المصالح وكذا اتخاذ القرارات اللازمة و الهادفة إلى رفع الإنتاج و الإنتاجية و تكون هذه القرارات نتيجة اجتماعات سرية أو علنية لأعضاء المديرية التي يترأسها المدير العام و تضم هذه المديرية:

* - مصلحة الموارد البشرية، مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان.

- 2 1 1 - مصلحة الأمانة:** وهي مسؤولة عن مختلف وثائق المؤسسة وتعتبر بمثابة أرشيف المؤسسة.
- 2 1 2 - مصلحة المنازعات:** تهتم بدراسة كل ملفات المنازعة الإدارية والفصل فيها.
- 2 1 3 - مصلحة الموارد البشرية:** تختص في كل ماله علاقة مباشرة بالعمال وتضم:
-تسيير المستخدمين: وتهتم بتسيير العمال وتصرفاتهم.
-الوسائل العامة: وهي المسؤولة عن مختلف وسائل المؤسسة ومستلزماتها من الآلات.
-مصلحة الأشغال الملحقة: و المتمثلة في بعض أعمال المؤسسة مثل تنظيف الإدارات، مطعم المؤسسة...الخ.
- 2 1 4 - مصلحة الشؤون الاجتماعية:** وتهتم بالعمال من جهة الضمان الاجتماعي، حوادث العمل، الأجور.
- 2 1 4 - مصلحة المالية والمحاسبة:** تختص في كل ماله علاقة بالمحاسبة ومالية للمؤسسة وهي تعمل على تطبيق السياسة المالية للمؤسسة وتضم في جعبتها:
-مصلحة المحاسبة العامة: وهي التي تسجل مختلف عمليات المؤسسة من عمليات البيع، الشراء.
-مصلحة المحاسبة التحليلية: وهي مسؤولة عن مختلف العمليات الخاصة بها ومن بينها تحديد سعر تكلفة المواد الأولية المستعملة (الكلس،الصلصال) وذلك من أجل تزويد المحاسبة العامة بها.
-مصلحة الميزانية: وتقوم بإنجاز مختلف ميزانيات المؤسسة.
- 2 1 5 -المصلحة التجارية:** حيث تعمل على تنفيذ السياسة المؤسسة الخاصة بعملية بيع الاسمنت وتضم:
-مصلحة الفواتير: تقوم بجمع مختلف فواتير البيع و الشيكات.
-مصلحة البرمجة: تقوم ببرمجة عملية البيع و تحديد الكميات التي تباع.
-مصلحة التوزيع: وتقوم بعملية شحن الشاحنات بأكياس الاسمنت أو ملئ صهاريج الشاحنات الخاصة بالاسمنت.
- 2 1 6 -مصلحة الأمن:** تعمل على الحفاظ على الأمن داخل المؤسسة وتطبيق النظام الداخلي على كافة العمال الموجودين بالمؤسسة وكذا السهر والحفاظ على الأمن الصناعي للمؤسسة وتضم :
-مصلحة الوقاية: وهي المسؤولة على الأمن العام للمؤسسة.
-مصلحة التدخل: وهي مسؤولة عن أي تجاوزات خطيرة داخل المؤسسة.
و يمكن أن نوضح هذه المصالح من خلال الشكل التالي:

إضافة شكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

2 2 -الهيكل التنظيمي للمديرية التقنية (محل الدراسة): تنتمي ورشات تصنيع الإسمنت للمديرية

التقنية للمؤسسة، التي تتكون من المصالح التالية:

2 2 1 -مصلحة الصيانة: هي المسؤولة عن صيانة كل الآلات الموجودة بالمؤسسة وتتكون من:

- مصلحة أجهزة المراقبة.
- مصلحة إزالة الغبار.
- مصلحة صيانة الكهرباء.
- مصلحة آلات منطقة تكسير.
- مصلحة آلات منطقة الناقلات.
- مصلحة آلات منطقة الطحن.
- مصلحة آلات الطهي.
- مصلحة آلات الطحن.
- مصلحة آلات التوزيع.

2 2 2 -مصلحة الإنتاج: تعمل على تطبيق المبادئ العلمية في إنتاج الاسمنت ومراقبة نوعيته

وتتضم:

- مصلحة المنهجية: و تقوم بتقدير الكمية الواجب إنتاجها من أجل تنفيذ الميزانية التقديرية.
- مصلحة التصنيع: تقوم بإنتاج الاسمنت و إخراجها في شكله النهائي.
- مصلحة المراقبة النوعية: وتقوم بمراقبة نوعية الاسمنت داخل المخبر.

2 2 3 -مصلحة الدراسات و الأبحاث: تهتم بدراسة ومتابعة الاستثمارات وإعادة تجديدها وتتضم :

- مصلحة الميكانيك: وهي مسؤولة عن مختلف الوسائل الميكانيكي.
- مصلحة الكهرباء: وتقوم بالتحكم في الطاقة الكهربائية داخل المؤسسة.

2 2 4 -مصلحة التموين: مهمتها هته المصلحة تطبيق سياسة الوحدة في ما يخص تموين وتسيير

الخزن خاصة من قطاع الغيار لتفادي تعطيل العمليات الإنتاجية بسبب تعطل الآلات في أثناء الصيانة، وتتكون مصلحة التموين من مصلحتين فرعيتين هما:

-مصلحة تسيير المخزون: تعمل هذه المصلحة على المراقبة والمتابعة اليومية لعمليات الدخول والخروج لمختلف الأصناف وكذا إعداد طلبيات التموين في الوقت المناسب وهدفها الرئيسي التسيير الحسن والعلمي للمخزن وتجنب حالات النفاد قدر الإمكان وتظم فسميين هما:

- ✓ قسم التسيير.
- ✓ قسم التخزين.

-مصلحة المشتريات: مهمته هته المصلحة هي القيام بمختلف عمليات الشراء سواء من داخل أو خارج الوطن وهي مقسمة إلى قسمين:

✓ مشتريات محلية.

✓ مشتريات خارجية.

2 2 5 مصلحة المواد الأولية: هي المسؤولية عن توفر المواد الأولية اللازمة لإنتاج الاسمنت وتضم :

-مصلحة العتاد المتحرك: وتتمثل في بعض المعدات تستعملها في عملية الإنتاج مثل الكرات الحديدية التي تستعملها لطحن بعد الطهي.

-مصلحة استغلال المحجرة: و المتمثلة في المواد الأولية التي تستخرجها من أجل الإنتاج.

2 2 6 مصلحة الإعلام الآلي: وتقوم بإعداد البرامج الآلية التي بحاجة إليها المؤسسة و تصليح الأجهزة وهذا نتيجة التطور المتزايد للتقنيات التي تتطلب معالجة خاصة فان الإعلام الآلي يملك مكانة مهمة في الوحدة، إذ يسمح بواسطته الاستعمال الحسن للوقت والمعلومات التي تتوفر بالوحدة إذ تعتبر الأداة الفعالة في معالجة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة كعمليات الشراء والبيع و كشوفات الأجور.....الخ.

و يمكن أن نوضح هذه المصالح من خلال الشكل التالي:

إضافة شكل الهيكل التنظيمي للمديرية التقنية

المطلب الثالث: توزيع العمال في المؤسسة

تشغل المؤسسة 316 عامل، موزعين على النحو التالي:

-38 إطار سامي.

-36 إطار (عادي).

-116 مسؤول فرع.

-126 عامل (عادي).

منهم 42 عامل موزعين على ورشة إنتاج الاسمنت (الأكياس)، موزعين حسب مجموعة من

الخصائص التي يمكن أن تساعدنا على توضيح التكاليف الخفية في المؤسسة كما يلي:

1 -توزيع العمال حسب السن: كما في الجدول التالي:

جدول رقم (12): يبين مستوى سن العمال داخل ورشة الإنتاج

النسبة	العدد	فئة السن
00 %	00	أقل من 24 سنة
04.77 %	02	من 24 إلى 29 سنة
23.81 %	10	من 30 إلى 35 سنة
30.95 %	13	من 36 إلى 41 سنة
21.42 %	09	من 42 إلى 47 سنة
19.05 %	08	أكثر من 47 سنة
100 %	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الموارد البشرية

حسب الجدول فان معظم عمال الورشة هم من الشباب الذين يتراوح أعمارهم ما بين 36 و 41 سنة

و هذا ما يمثل نسبة 30.95 % من عمال الورشة، وهذه النسبة تساعد على توفير الطاقة الجيدة من

العمل من حيث الجهد و الفكر.

2 -توزيع العمال حسب الخبرة: تعتبر الخبر المهنية من أهم مزايا العمل فهي قد تساعد على زيادة

الإنتاج و التقليل من حوادث العمل، و يتوزع العمال حسب الخبرة كما في الجدول التالي:

جدول رقم(13): يبين عدد سنوات الخبرة لدى العمال في ورشة الإنتاج

النسبة	العدد العمال	فئة الخبرة
64.29 %	27	من 01 إلى 05 سنوات
00 %	00	من 6 إلى 11 سنة
14.28 %	06	من 12 إلى 17 سنة
07.15 %	03	من 18 إلى 23 سنة
14.28 %	06	من 24 إلى 29 سنة
00 %	08	أكثر من 30 سنة
100 %	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الموارد البشرية

يشير الجدول إلى أن أكبر نسبة عمال من حيث الخبرة تقع في الفئة (من 01 إلى 05 سنوات) ثم تليها كل من الفئتين (من 12 إلى 17 سنة) و (من 23 إلى 28 سنة).

3 -توزيع العمال حسب المستوى التعليمي: يتوزع العمال في ورشة الإنتاج حسب مستواهم التعليمي كما يلي:

جدول رقم (14): المستوى التعليمي لعمال ورشة الإنتاج

النسبة	العدد العمال	المستوى التعليمي
11.90 %	05	مستوى التعليم الابتدائي
59.52 %	25	مستوى التعليم المتوسط
19.05 %	08	مستوى التعليم الثانوي
09.53 %	04	مستوى التعليم الجامعي
100 %	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الموارد البشرية

نلاحظ أن مستوى التعليم المتوسط يمثل أكثر من نصف عمال الورشة و هذا راجع لأن معظمهم غادروا مقاعد الدراسة في سن مبكرة.

4 -توزيع العمال حسب الجنس: إن كل عمال ورشة الإنتاج من جنس الذكر وهذا راجع إلى نوع العمل (الإنتاج) الذي تتبعه المؤسسة و الذي ليتمكن للإناث ممارسته.

5 - توزيع العمال حسب مدى استفادتهم من الدورات التدريبية: انه وكما صرح من طرف إدارة الموارد البشرية أن العامل الذي يكون جديد في ورشة الإنتاج يندمج مباشرة في العمل دون الخضوع إلى دورات تكوينية، وممارسته للعمل تكون عن طريق الاحتكاك بأصحاب الخبرة أو العمال المعتادون عن العمل، وكما قيل لنا أن ورشة الإنتاج مجهز بأحدث الآلات مما يجعل بالعامل عبارة مسير لها فقط.

المبحث الثاني: حساب التكاليف الخفية في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان وفق طريقة SOF

رأينا في الجانب النظري أن هنري سافال حدد خمسة مؤشرات لحساب التكاليف الخفية في المؤسسة وهي: الغياب، حودث العمل، اللاجودة، دوران العمل، نقص الإنتاجية، كما وأنه من خلال الدراسة الميدانية تمكنا من الحصول على تكلفة خفية تتمثل في تمزق الأكياس.

لذا سنحاول في هذا المبحث تطبيق هذه المؤشرات على إحدى المؤسسات الوطنية و المتمثلة في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان محل الدراسة لحساب التكاليف الخفية منها، وذلك لمدة ثلاثة سنوات هي 2010-2011-2012 باعتبار أنها السنوات الأخيرة القريبة من سنوات البحث، وذلك بالاعتماد على المقاييس التي وضعها هنري سافال لقياس المؤشرات وهي المقياس الاجتماعي، التنظيمي، و المالي.

المطلب الأول: التكاليف الخفية الناجمة عن التغيب

1-المقياس الاجتماعي

يقيس ظاهرة التغيب من خلال تحليل الظاهرة و معرفة أسبابها و تطورها خلال السنوات 2010، 2011، 2012 بالمؤسسة محل الدراسة.

و لتوصل إلى ذلك قمنا بإجراء مقابلة مع عدد من عمال ورشة الانتاج وطرح أسئلة عليهم تتمثل في: ما هو الجو السائد داخل ورشة الانتاج مع الزملاء؟. كيف هي ظروف العمل داخل الورشة؟.

ما هي أسباب تغيبك عن العمل؟ هل هي راجعة إلى حياتك الاجتماعية خارج المؤسسة؟. و قد كانت أجوبة أغلبية العمال أن حياتهم الاجتماعية و مشاكلها هي السبب الرئيسي لتغيبهم عن العمل مما يدفعهم إلى طلب عطل مرضية أو الغياب من دون مبرر من أجل حل هذه المشاكل، و مثل هذه الحالات نجدها تقريبا في مختلف المؤسسات الجزائرية، وهذا كون حالة الغياب خارجة عن سيطرة العمال و إرادتهم.

في حين أنهم أجابوا عن السؤالين الأولين بأن العلاقات بين العمال داخل الورشة جيدة جدا وأنه نادرا ما يكون هناك اصطداما بين العمال، وان ظروف العمل جيدة إن لم نقل ممتازة، وذلك لما توفره المؤسسة من مختلف متطلبات العمل، و التحفيزات التي تقدمها لهم.

كما قمنا أيضا بإجراء مقابلة مع نائب رئيس مصلحة الموارد البشرية الذي أرجع أن أزيد من 50% من غياب العمال عن العمل هي أسباب شخصية كالزواج، الوفاة، تقديم عطل مرضية ، وغيرها من المشاكل الاجتماعية، وهذه الأسباب وغيرها تحتم على العامل الخضوع الى الأمر الواقع ومغادرة أماكن عملهم وذلك من أجل حل المشاكل الاجتماعية.

و قد كانت غيابات العمال خلال السنوات المذكورة كما يلي:

جدول رقم(15): غيابات العمال لورشة الإنتاج خلال سنوات 2010، 2011، 2012،

السنوات الأشهر	2010	النسبة	2011	النسبة	2012	النسبة
جانفي	07	% 8.14	10	%10.20	05	%5.62
فيفري	05	% 5.81	06	%6.12	07	%7.87
مارس	05	% 5.81	11	%11.22	10	%11.24
أفريل	10	% 11.64	07	%7.14	03	%3.37
ماي	03	% 3.49	11	%11.22	08	%8.99
جوان	11	% 12.79	13	%13.27	12	%13.48
جويلية	13	% 15.12	12	%12.24	10	%11.24
أوت	11	% 12.79	13	%13.27	13	%14.61
سبتمبر	07	% 8.14	01	% 1.02	03	%3.37
أكتوبر	05	% 5.81	02	%2.05	02	%2.24
نوفمبر	03	% 3.49	07	%7.14	07	%7.87
ديسمبر	06	% 6.79	05	%5.11	09	%10.10
المجموع	86	% 100	98	% 100	89	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الموارد البشرية

نلاحظ من خلال الجدول أن الغيابات في كل من شهر جوان، جويلية، أوت، لكل من السنوات الثلاثة (2010، 2011، 2012) مرتفعة و هذا راجع إلى إنهاك العمال طوال السنة و رغبتهم في الراحة و الأسباب الاجتماعية الأخرى مثل فصل الصيف، الاهتمام بالأولاد، الزواج... الخ، وهذا ما يؤكد أن أكبر نسبة من عمال الورشة هم من سن 30 سنة فما فوق، ويعود الانخفاض خلال أشهر الخريف و الشتاء لعدم كثرة هذه المشاكل و المناسبات الاجتماعية، وهذا ما جعل المؤسسة تتخذ مختلف الإجراءات من أجل الحد من هذه الظاهرة و إيجاد الحلول لها.

2 -المقياس التنظيمي

بعد تحليل الغياب و معرفة أهم الأسباب التي كانت وراء ذلك، جاء دور البحث عن مختلف الإجراءات التي يمكن أن تحد أو تقلل من ظاهرة التغيب.

ترى مختلف الدراسات، أن العامل الجزائري مهما مكانته في العمل فانه لا يشتغل سوى 27 دقيقة في اليوم الواحد*، في حين أن البلدان الأخرى نجدها تطور عملها و تحسين مردودهم الإنتاجي خاصة في البلدان الأوروبية التي تهتم بالوقت و ربما هذا ما يسمح لهم بالتقدم علينا في مختلف المجالات، عكس العامل الجزائري الذي لا يعطي أي أهمية للوقت، خاصة في المؤسسات العمومية رغم أن ديننا الحنيف يوصينا بإتقان العمل و احترامه.

و يرجع ذلك و خاصة بالنسبة للغياب بدون مبرر إلى عدم وجود رقابة حازمة تسمح بضبط العمال و انضباطهم في المؤسسة.

أما في المؤسسات الصناعية الكبرى في الجزائر، وخاصة تلك التي تضم عدد كبير من العمال، فان ظاهرة الغياب سمحت لها بخلق وسائل لمراقبة العمال فيها كالإمضاء على الدخول و الخروج إلى و من المؤسسة أو عن طريق البطاقة المغناطيسية (تأكد من دخول و خروج العامل عن طريق بصماته)، وهي الوسيلة التي أصبحت سائدة مؤخرا في معظم المؤسسات.

أما فيما يخص مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان محل الدراسة فإنها اتخذت عدة تدابير و إجراءات عن طريق إدارة الموارد البشرية لمعالجة الغيابات في المؤسسة ككل و خاصة في ورشة الإنتاج تفاديا لتعطل الناتج أو حدوث مشاكل فيها، و تتمثل هذه الإجراءات في:

- الاعتماد على اثبات دخول العمل صباحا عن طريق المرور على مركز المراقبة من أجل المرور على جهاز البطاقة المغناطيسية و نفس الشيء عند الخروج.
- تعويض العامل الغائب بعامل من الفرقة الثانية سواء تابع للمناوبة المسائية أو الليلية.
- الصرامة في التعامل مع الغيابات من أجل الحدة من الغيابات المتكررة من خلال توقيف عن العمل مع سحب الجزء المطلوب من الراتب و ذلك لمدة أيام مثلا.
- المصادقة على طلبات العطل المقدمة من العامل في الحالات الاستثنائية كالمرض أو الزواج ... الخ.
- خلق الجو المناسب للعمل داخل الورشة من أجل عدم ملل العمال.

3-المقياس المالي

ويمكن أن نلخص التكلفة التي تتحملها المؤسسة نتيجة غياب عمالها بالكمية أي ما هو متوقع و الفعلي من أيام العمل خلال السنوات المذكورة في الجدول التالي:

* - سليمة سلام، ثقافة المؤسسة و التغيير ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 138

جدول رقم(16):تكلفة غياب العمال بالكمية

السنة	عدد العمال	أيام العمل النظرية	أيام العمل الفعلية	تكلفة الغياب بالكمية	معدل الغياب
2010	42	10164	10078	86	0.85%
2011	42	10164	10066	98	0.97%
2012	42	10164	10075	89	0.88%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الموارد البشرية

إن أيام العمل النظرية لورشة الإنتاج تحسب على النحو التالي:

أيام العمل النظرية = 22 يوم x 11 شهر x عدد عمال ورشة الإنتاج

إن عمال مؤسسة الاسمنت يعملون في الشهر 22 يوم و ذلك بنزع العطل الأسبوعية، أما خال السنة

يعملون 11 شهر وهذا لأن كل عامل له الحق في شهر كامل كعطلة قانونية في السنة.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الغياب منخفضة، ورغم ذلك فإن هذه الغيابات تجعل المؤسسة

تتحمل تكلفة إضافية (خفية) تتمثل في تكلفة تعويض العامل الغائب، و تحمل مصاريف الضمان

الاجتماعي للعامل المعوض،ويمكن توضيح وحساب ولكن يجب توضيح بعض الأرقام و المتمثلة في:

8 ساعات: تمثل عدد ساعات التي يجب أن يعملها العامل في اليوم.

173.33 دج: يمثل هذا المبلغ قيمة الساعة الواحد .

150 %: وهذه النسبة تتضمن جزءان الأول 100% تمثل الأجر القاعدي للعامل و 50% نسبة

الزيادة جراء تعويض العامل الغائب.

25% : اشتراك الضمان الاجتماعي الذي تدفعه الشركة للعامل المعوض.

كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (17): حساب التكاليف الخفية الناتجة عن الغياب

السنة	عنصر التكلفة	المبالغ*
2010	تكلفة العامل المعوض 86 يوم x 8 ساعات = 688 ساعة $173.33 \times 688 \times 150\%$	178876.56
	اشترك الضمان الاجتماعي للعامل المعوض تكلفة العمل المعوض x 25%	44719.14
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	223595.7
2011	تكلفة العامل المعوض 98 يوم x 8 ساعات = 784 ساعة $173.33 \times 784 \times 150\%$	203836.08
	اشترك الضمان الاجتماعي للعامل المعوض تكلفة العمل المعوض x 25%	50959.02
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	254795.1
2012	تكلفة العامل المعوض 89 يوم x 8 ساعات = 712 ساعة $173.33 \times 712 \times 150\%$	185116.44
	اشترك الضمان الاجتماعي للعامل المعوض تكلفة العمل المعوض x 25%	46279.11
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب	231395.55
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب خلال ثلاثة سنوات الأخيرة	709786.35

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الموارد البشرية

و بالتالي نلاحظ أن المؤسسة تتحمل تكلفة خفية فقط لمدة 3 سنوات تقدر بـ : 709786 دج نتيجة لغياب عمالها و التي تزيد من إجمالي تكاليفها و بالتالي تأثر على نتائجها و أدائها.

المطلب الثاني: التكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العمل

1 -المقياس الاجتماعي

إن حوادث العمل داخل المؤسسة الصناعية من بين أهم المؤشرات لتكاليف الخفية، نظرا لما تكلفه من مشاكل و تكاليف تتحملها المؤسسة.

وإن واقع حوادث العمل في الجزائر حسب الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية و في إحصائياته سنة 1999 هناك ما يزيد على 44 ألف حادث أمل في 2000 فقد ارتفع إلى 45 ألف حادث إلى أنه تراجع سنة 2001 إلى 42 ألف حادث أما في 2002 ارتفع عدد حوادث العمل إلى 49 ألف حادث ، خلفت هذه الحوادث إصابات لعدد من العمال وصلت حتى وجود وفيات قدرت في سنتي 2002-2003 ما بين 720 و 721 حالة وفاة هذه الأخيرة التي انخفضت إلى 697 حالة سنة 2004.*

أما بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد قدرت حوادث العمل خلال السنوات الثلاثة المذكورة سابقا ب 53 حادث، و قد أرجعت الإدارة أسبابها إلى:

-الإرهاق الشديد للعامل في آخر اليوم من العمل مما يؤدي به إلى السقوط على البساط المتحرك.**
نقص الدورات التكوينية و هذا ما يؤكد تصريح رئيس مصلحة شؤون المستخدمين .
عدم الاهتمام ببعض الآلات و صيانتها .

تهور بعض العمال مما يؤدي بهم للقيام ببعض التصرفات الخطيرة و هذا راجع إلى أن معظم العمال ليس لديهم ثقافة تنظيمية و هذا ما يؤكد جدول توزيع العمال حسب المستوى التعليمي إذ أن 60% من العمال لهم مستوى متوسط من التعليم.

نقص الخبرة المهنية و هذا ما يؤكد جدول توزيع العمال حسب الخبرة المهنية حيث نجد أن 64% من العمال ليس لديهم الخبرة نتيجة لقصر مدة العمل في المؤسسة (من 1 سنة إلى 5 سنوات) .
عدم ارتداء العمال لألبسة الوقاية، حذاء، قبعة...الخ.

يمكن تلخيص حوادث العمل داخل المؤسسة خلال السنوات 2010-2011-2012 في الجدول

التالي:

*- مصلحة الشؤون الاجتماعية.

**-البساط المتحرك: هو عبارة عن سكة تقوم بنقل الاسمنت في شكله العادي وبعد وضعه في الأكياس.

جدول رقم (18): حوادث العمل و الأيام المفقودة للعمل داخل ورشة الإنتاج

2012		2011		2010		الأشهر
عدد الأيام المفقودة	عدد الحوادث	عدد الأيام المفقودة	عدد الحوادث	عدد الأيام المفقودة	عدد الحوادث	
34	03	15	02	04	01	جانفي
70	02	00	00	20	02	فيفري
45	03	06	03	00	00	مارس
10	01	36	03	45	02	أفريل
00	00	28	02	00	00	ماي
15	01	15	01	00	00	جوان
25	02	06	01	60	01	جويلية
07	01	31	03	120	04	أوت
15	01	11	02	00	02	سبتمبر
04	01	39	03	08	03	أكتوبر
30	01	00	00	00	00	نوفمبر
00	00	21	01	00	01	ديسمبر
255	16	208	21	257	16	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الشؤون الاجتماعية

تصنف حوادث العمل التي يتعرض لها العاملون في ورشة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة إلى أنواع نلخصها في الجدول الموالي:

جدول رقم (19): تصنيف حوادث العمل

2012	2011	2010	نوع الحادث
08	12	09	حادث بسيط
06	07	03	حادث متوسط الخطورة
02	00	04	حادث خطير
255	208	257	أيام ضائعة نتيجة للحادث
2040	1664	2056	الساعات الضائعة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الشؤون الاجتماعية

إن الحوادث التي تحدث في ورشة الإسمنت عديدة و متوسطة الخطورة، و حسب الجدول فإننا نلاحظ أن حوادث العمل انخفضت سنة 2011 مقارنة ب 2010، ثم ارتفعت خلال 2012

2-المقياس التنظيمي

تسعى مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان إلى التقليل من حوادث العمل و اتخاذ كل الإجراءات التي من شأنها عدم تعطيل الإنتاج، و تتمثل في:

- القيام بعمليات تحسيسية و توعوية داخل الورشة.
- وضع لافتات حائطية إرشادية داخل الورشة.
- إلزام العمال بارتداء ملابس الوقاية كالحذاء الحديدي و القبعة...الخ.
- تحسيس العمال بحجم الخطر الموجود في الورشة.
- إجراء اتفاقيات دولية من أجل تصليح الآلات و الفرن خاصة.
- التأهب الدائم من أجل إيصال العامل المصاب إلى المستشفى و القيام بالإجراءات الدائمة و المتواصلة مع الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية.
- تعويض العامل المصاب بعامل آخر.

3 -المقياس المالي

تتحمل المؤسسة نتيجة حوادث العمل الكثير من التكاليف تتمثل في تكاليف تعويض العامل المصاب نتيجة التوقف عن العمل لفترة معينة تصل حتى عدة أيام، تكلفة إسعاف العمال المصابين و معالجتهم، تكاليف الضمان الاجتماعي.

و بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد شهدت حوادث خلال السنوات المذكورة سابقا جعلها تتحمل تكاليف نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (20): حوادث العمل بالتكلفة

السنوات	عنصر التكلفة	المبالغ*
2010	تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي 2056 ساعة x 173.33 دج x 150%	534549.72
	تكلفة الضمان الاجتماعي 534549.72 دج x 25%	133637.43
	مصاريف نقل العامل المصاب و تقديم الإسعافات الأولية	95000
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل	763187.15
2011	تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي 1664 ساعة x 173.33 دج x 150%	432631.68
	تكلفة الضمان الاجتماعي 432631.68 دج x 25%	108157.92
	مصاريف نقل العامل المصاب و تقديم الإسعافات الأولية	83200
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل	623989.6
2012	تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي 2040 ساعة x 173.33 دج x 150%	530389.8
	تكلفة الضمان الاجتماعي 530389.45 x 25%	132597.45
	مصاريف نقل العامل المصاب و تقديم الإسعافات الأولية	90500
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل	753487.25
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل خلال ثلاثة سنوات		2140664

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مصلحة الشؤون الاجتماعية

من خلال الجدول السابق يمكن القول أن المؤسسة تتحمل الكثير من التكاليف الخفية تصل إلى 2140664 دج خلال ثلاث سنوات فقط.

و رغم ذلك نجد أنها لا تولي اهتمام كبير لهذه التكاليف و قد يرجع ذلك إلى ما تحققه من رقم أعمال كبير جدا يقدر ب 2750566715.55 دج و الذي يخص مبيعات الأكياس فقط لسنة 2012 .

* - المبالغ بالدينار الجزائري.

المطلب الثالث: تكاليف خفية أخرى ناتجة عن تلف الأغلفة

1 -المقياس الاجتماعي

من خلال الاتصال بمصلحة الإنتاج تمكنا من معرفة انه يوجد تكاليف أخرى ناتجة عن تلف الأغلفة ، أي تمزق الأكياس (المادة التي تحتوي المنتج) أثناء عملية تعبئة المنتج. و حسب رأي مصلحة الانتاج فالمشكلة ناتجة من المورد الذي يقوم بإنتاج هذه الأكياس الكارتونية فالأكياس لا تتسع اثناء ملأها بسبب ضيق الثقوب الموجود بأعلى الكيس مما يؤدي بها إلى التمزق، كما يمكن إن تكون مثقوبة مما يؤدي بها إلى التمزق أيضا، أو يمكن أن تكون المادة اللاصقة لغلغ الأكياس غير جيدة مما يؤدي إلى عدم استعمالها و التخلص منها. وبالتالي تخلق هذه الأغلفة (الأكياس) متاعب و مشاكل عديدة للمؤسسة تتمثل في بقايا الأكياس الممزقة، تناثر الغبار الذي تتسبب فيه هذه الأخيرة ، مما يؤدي إلى تعطل عملية الانتاج و إعادة صيانة الآلات و تنظيفها.

2 -المقياس التنظيمي

من أجل التخفيف من مشكلة تمزق الأكياس المستعملة لاحتواء المنتج (الاسمنت)، تتخذ المؤسسة محل الدراسة العديد من الإجراءات تتمثل في:

- الإجراءات الأساسي و هو الاتصال بمورد الأكياس من أجل تحسين نوعية الأكياس المقدمة.
- إرسال عينة من الأكياس المعابة للمورد ليتأكد من عدم صلاحيتها.

3 -المقياس المالي

بعد انتباهنا إلى هذه الأكياس عرفنا أن المؤسسة تفقد كمية من الأكياس الكارتونية و هذا للأسباب المذكورة سابقا، وبما أن المؤسسة ترد هذه الأكياس للمورد لإسترجاع مبالغها ، فهي تتحمل خسارة الأكياس التالفة أثناء عملية تعبئتها، هذه الخسارة تسمى تكاليف خفية. وقبل حساب عنصر هذه التكلفة الخفية سنقوم أولا بحساب عدد الأكياس المنتجة خلال السنة وللملاحظة فقط فان 20 كيس من وزن 50 كلغ = 1 طن .

3 1 -خلال سنة 2010:

تم إنتاج 614260 طن ومنه فانه عدد الأكياس الذي تنتج عن هذه الكمية هي:
614260 طن x 20 كيس = 12285200 كيس.

3 2 -خلال سنة 2011:

تم إنتاج 641575 طن ومنه فانه عدد الأكياس الذي تنتج عن هذه الكمية هي:
641575 طن x 20 كيس = 12831500 كيس.

3 3 -خلال سنة 2012:

تم إنتاج 641575 طن ومنه فانه عدد الأكياس الذي تنتج عن هذه الكمية هي:

536360 طن x 20 كيس = 10727200 كيس.

وهذه الأوزان تحصلنا عليها من قبل قسم الانتاج (أنظر الملحق رقم 01).

وكانت قيمة الأكياس الكارتونية للسنوات 2010 ، 2011 ، 2012 ، كانت قيمتها على التوالي: 16.30

دج، 16.60 دج ، 17.70 دج (أنظر الملحق رقم 02).

و منه يمكن أن ندرج جدول تمزق الأكياس الذي يحمل المؤسسة تكلفة خفية كالتالي:

جدول رقم (21): التكاليف الخفية الناتجة عن تلف الأغلفة

السنوات	عصر التكلفة	المبالغ*
2010	نسبة ضياع الأكياس لهذه السنة قدر بـ 03 % (12285200 كيس x 0.03) x 16.30 دج	6007462.8
2011	نسبة ضياع الأكياس لهذه السنة قدر بـ 04 % (12831500 كيس x 0.04) x 16.60 دج	8520116
2012	نسبة ضياع الأكياس لهذه السنة قدر بـ 03 % (10727200 كيس x 0.03) x 17.70 دج	5696143.2
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن تلف الأغلفة		20223722

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تتحمل تكلفة رغم أنها غير مسؤولة عنها بالدرجة الأولى و قدرة خلال ثلاثة سنوات بـ: 20223722 دج ، و رغم ذلك فإنها لا تأخذها بعين الاعتبار و هذا راجع ربما إلى مبلغها مقارنة ب رقم أعمالها الإجمالي، والذي قدر سنة 2012 بـ : 4274040978.24 دج.

المطلب الرابع: التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الجودة، و دوران العمل، و نقص الإنتاجية

من خلال التربص الذي قمنا به بمؤسسة الاسمنت حامة بوزيان استطعنا تطبيق التكاليف الخفية على

اثنين من مؤشرات نموذج SOF السابقة الذكر، أما المؤشرات الأخرى فقد كانت:

1 -نقص الجودة

قامت الجزائر بإقامة المعهد الجزائري للتقييس و هو الهيئة الممثلة للجزائر، و قد منح له شهادة ISO

و يعتبر عضو في المنظمة العالمية للتقييس، و هذا المعهد يقوم بمراقبة المنتج بالمؤسسات الجزائرية

طوال مسيرتها لتطبيق نظام تسيير الجودة، من خلال تكوين أفرادها و تقديم الإرشادات اللازمة و التدقيق

الأولي لها، و قد بلغت المؤسسات الجزائرية المتحصل على شهادة (ISO) 135 مؤسسة.

أما بالنسبة لمؤسسة الاسمنت محل الدراسة فقد منحت لها شهادة الجودة (ISO)، وهذا نظرا لجودة

المنتج التي تقدمه و السمعة الحسنة التي تتميز بها داخل المنطقة (قسنطينة) خاصة و على مستوى

* - المبلغ بالدينار الجزائري.

الشرق الجزائري عامة، و ذلك من حيث معاملة الزبائن، و نوعية المنتج و مروره على مخبر مراقبة النوعية

بالنظر إلى حجم مؤسسة الاسمنت سواء إلى موقعها الجغرافي الذي يسمح لها بتوفير العديد من الزبائن و عدم الخوف من ضياعهم، و هذا لأهمية المنتج الذي تنتجه كما أنه يمول شرق البلاد ككل تقريبا، كما أنه يمتاز بالجودة بسبب التحكم الجيد داخل ورشة الإنتاج أو من طرف المخبر وهذا ما سمح للمؤسسة باكتساب سمعة كبيرة و إنتاج أكبر قدر ممكن من مادة الاسمنت، و نظرا لنوع هذا المنتج و طبيعته فإنه لا يسمح للعملاء بإرجاعه للمؤسسة.

وبالتالي عدم وجود مؤشر نقص الجودة بالمؤسسة نظرا لجودة منتجها.

2 - دوران العمل

لم نتمكن من حساب التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل في المؤسسة ، و هذا راجع إلى عدم وجود دوران للعمال فيها، ففي حالة ترقية عامل من وظيفة إلى أخرى أو استقالته يعوض مباشرة بعامل آخر دون الانتظار لمدة معينة، مما ينتج عنه عدم تعطل الإنتاج، وذلك مما تتوفر عليه المؤسسة من طلبات عمل لمجموعة من الأفراد، فبمجرد وجود منصب شاغر تتصل مباشرة ودون إنتظار مدة معينة بالفرد الذي تتوفر فيه الإمكانيات المطلوبة.

ولكن نتيجة لذلك (عدم تكوين العمال الجدد) أدى ذلك إلى التسبب في حوادث العمل نتيجة عدم معرفة العامل الجديد بالآلات و طبيعة العمل وهذا ما يجعل المؤسسة تتحمل التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل التي رأيناها سابقا.

ونتيجة لذلك يلزم المؤسسة بخلق دورات تدريبية للعمال من أجل التقليل من هذه الحوادث، وهذا ما يجعلها تتحمل تكاليف التدريب للعمال الجدد و التي تعتبر تكاليف خفية ناتجة عن دوران العمل.

3 - نقص الإنتاجية

أيضا لا يتوفر بالمؤسسة بسبب أنها تحقق الميزانية التقديرية للإنتاج، أي أنها تصل إلى إنتاج الحد الأقصى المقدر للسنة، وفي بعض الأحيان تتجاوزه ، مما ينتج عنه عدم وجود نقص في الإنتاجية. فمثلا نلاحظ أن المؤسسة قدرة كمية الإنتاج لسنة 2012 بـ 850000 طن (أنظر الملحق رقم 03)، في حين كانت كمية الناتج الفعلية بـ : 878812 طن (أنظر الملحق رقم 01)، وهذا راجع ربما إلى أن المؤسسة تغطي إنتاج (مبيعات) منطقة الشرق الجزائري ككل.

و يمكن أن نلخص مؤشرات نموذج SOF لحساب التكاليف الخفية في مؤسسة الاسمنت حامة

بوزيان لسنة 2012 فقط في الجدول التالي:

جدول رقم (22): نموذج (SOF) الشامل لحساب التكاليف الخفية

المؤشر	نتائج النوعية	نتائج الكمية	نتائج المالية*
الغياب	-المشاكل الاجتماعية	-712 ساعة تكلفة العامل المعوض.	18116.44
		-اشترك الضمان الاجتماعي.	46279.11
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغيابات			
حوادث العمل	-الإرهاق الشديد للعمال -انعدام الدورات التكوينية. -عدم الاهتمام بالصيانة. -نقص الخبرة. -التهور لبعض العمال.	- 2040 ساعة تكلفة العامل المعوض.	530389.8
		- اشترك الضمان الاجتماعي. - مصاريف نقل العامل المصاب.	132597.45 90500
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل			
دوران العمل	لا توجد تكاليف خفية		000000
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران اعمل		000000
نقص الجودة	لا توجد تكاليف خفية		000000
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الجودة		000000
نقص الإنتاجية	لا توجد تكاليف خفية		000000
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية		000000
تكاليف خفية أخرى يمكن تقييمها تتمثل في أكياس كارتونية مزقت أثناء عملية التعبئة و قدرة بـ:321816 كيس.			
المجموع الإجمالي للتكاليف الخفية			
6681026			

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ أن المؤسسة سنة 2012 تتحمل تكلفة تقدر بـ : 6681026 دج غير مأخوذة بعين الاعتبار أي لا يتم الاهتمام بحسابها فهي تعتبر تكاليف خفية .
و لتوضيح أهمية هذه التكاليف أكثر ندرس نسبتها (أي ماذا تمثل) مقارنة بعناصر المؤشرات التي لها علاقة بأداء المؤسسة.

* - المبالغ بالدينار الجزائري.

1 نسبة التكاليف الخفية الكلية بالنسبة إلى رقم الأعمال الخاص بإنتاج الاسمنت (الأكياس).

الجدول رقم (23): نسبة التكاليف الخفية برقم الأعمال

السنة	رع لمنتوج	مجموع التكاليف	النسبة
2012	الاسمنت(أكياس) (1)	الخفية (2)	(1)/(2)
	2750566715.55	6681026	0.24 %

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2 نسبة التكاليف الخفية بالنسبة إلى مجموع تكاليف إنتاج الاسمنت (الأكياس).

الجدول رقم (24): نسبة التكاليف الخفية لمجموع تكاليف الإنتاج

السنة	مجموع تكاليف إنتاج	مجموع التكاليف	النسبة
2012	الاسمنت(أكياس)(1)	الخفية (2)	(1)/(2)
	2068765185.88	6681026	0.35 %

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

3 نسبة التكاليف الخفية بالنسبة إلى النتيجة الصافية لمنتوج الاسمنت (أكياس).

الجدول رقم (25): نسبة التكاليف الخفية للنتيجة الصافية

السنة	النتيجة الصافية لمنتوج	مجموع التكاليف	النسبة
2012	الاسمنت(أكياس) (1)	الخفية (2)	(1)/(2)
	681801529.67	6681026	1.05 %

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجداول السابقة يتجلى لنا أن أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة مهم ومهم جدا وذلك للأسباب التالية:

- انخفاض رقم الأعمال بسبب زيادة تكاليف ساعات العامل المعوض، الضمان الاجتماعي و

المصاريف المتعلقة بها ، إذ أنها مثلة 0.24 % من رقم الأعمال.

- التكاليف الخفية التي بلغت قيمتها 6681026 دج لها تأثير على التكاليف الكلية لإنتاج مادة

الاسمنت (أكياس) إذ تمثل نسبة 0.35 % مما يؤدي إلى فرصة ضياع تعظيم الربح، و يزيد من

التكاليف، فمن المفروض أن تقوم المؤسسة باستعمال هذا المبلغ مثلا في شراء استثمار ما من أجل تسريع وتيرة الإنتاج، أو صيانة الآلات.... الخ.

- تؤدي التكاليف الخفية إلى تخفيض النتيجة بقيمة 6681026 دج أي ما يمثل 1.05 % بالرغم أنها

تحقق نتيجة جيدة، إلا أنها يمكنها تفادي هذه التكاليف لزيادة النتيجة مما يسمح لها بزيادة المنح والعلاوات

الممنوحة للعمال من أجل تحفيزهم للعمل أكثر أو زيادة احتياطيها لمواجهة المشاكل التي قد تواجهها.

المطلب الخامس: تفسير نتائج الدراسة الميدانية

الفرضية الأولى: التكاليف الخفية هي تكاليف تتحملها المؤسسة وتؤثر على أدائها.

إن هذه الفرضية صحيحة ، وهذا ما رأيناه في الجانب النظري عند تعريفنا للتكاليف الخفية، فهي تكاليف خاصة بالتصحيحات والتعديلات الناتجة عن سوء التشغيل، وهي لا تظهر أي ليس لها معنى في نظام معلومات المؤسسة.

وهذا ما تؤكدته الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة الإسمنت، إذ لاحظنا أن هذه الأخيرة تقوم بتحمل تكاليف ساعات العامل المعوض بسبب الغياب أو حدوث العمل و التكاليف التابعة لهما، بالإضافة إلى تكاليف أخرى تتحملها بسبب تمزق الأكياس أثناء ملأها .

هذه التكاليف تؤثر على تكلفة إنتاج المؤسسة ، إذ تمثل نسبة 0.35% من إجمالي تكاليف إنتاج الإسمنت لسنة 2012، مما يؤثر على أداء المؤسسة ، كما تمثل نسبة 0.24% من رقم الأعمال تلك السنة.

الفرضية الثانية: هناك مؤشرات لحساب التكاليف الخفية في المؤسسة.

إعتمد هنري سافل لتحديد وحساب التكاليف الخفية على خمس مؤشرات تتمثل في الغياب، حوادث العمل، نقص الجودة، دوران العمل، نقص الإنتاجية، وقد إستعمل لتحديد كل مؤشر ثلاث مقاييس ، المقياس الإجتماعي أين يتم فيه تحديد المشكلة أو المؤشر ومعرفة أهم أسبابه، ثم إعطاء الحلول لمعالجة هذه المشكلة في المقياس التنظيمي، وتحويل هذه الحلول إلى مبالغ تتحملها المؤسسة في سبيل التخفيف من حدة هذه المشكلة في المقياس المالي.

وهي المؤشرات التي حاولنا تطبيقها في الدراسة الميدانية على مؤسسة الإسمنت، أين تمكنا من تحديد وحساب مؤشرين فقط وهما الغياب و حوادث العمل، بالإضافة إلى تكلفة خفية أخرى تمكنا من حسابها و المتمثلة في الأكياس الممزقة، أما المؤشرات الثلاثة الأخرى، لم نجدها داخل المؤسسة للأسباب المذكورة سابقا .

الفرضية الثالثة: الاهتمام بالموارد البشرية وتحفيزها و خلق الجو المناسب لها، يزيد من رضائهم ويخلق لهم دافعية في العمل، مما يؤدي إلى تحسين سلوكهم وتصرفاتهم، وبالتالي زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف الخفية.

لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية أن العمال مرتاحون داخل ورشة الإنتاج و العلاقات الجيدة فيما بينهم، و هو ما نتج عنه تحقيق الإنتاج المتوقع و أكثر، ففي سنة 2012 توقعت المؤسسة إنتاج 850000 طن، في حين حققت إنتاج فعلي قدر بـ 878812 طن، و هذا وإن دل على شيء فإنه يدل على رضا العاملين على جو وظروف العمل في المؤسسة، بالإضافة إلى جودة المنتج التي تقدمها للعملاء، مما مكنها من الحصول على شهادة الإيزو.

وبالتالي وجود سوى مؤشرين للتكاليف الخفية في المؤسسة، الأول و هو الغياب وأهم أسبابه ناتجة عن المشاكل الاجتماعية وليست عن المؤسسة، أما الثاني يتمثل في حوادث العمل و الناتج عن عدم خبرة العمال وتدريبهم على إستعمال الآلات .

الفرضية الرابعة: التكوين المتواصل للعمال وخاصة الجدد منهم، يمكنهم من التحكم الجيد في الآلات ويخفض من حوادث العمل، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الخفية.

رأينا أن المؤسسة محل الدراسة لا تطبق التكوين للعمال وخاصة الجدد، الذين يقومون بممارسة عملهم من خلال الاحتكاك بالعمال أصحاب الخبرة والاعتماد على لافقات التوجيه داخل الورشة، أما التدريب و الدورات التكوينية فتخصص لأصحاب الإدارات و الإطارات السامية.

وبالتالي لا تكون لهم الفرصة للتعلم و خاصة إستعمال الآلات، مما يجعلهم عرضة لحوادث العمل، مما يجعل المؤسسة تتحمل تكاليف الضمان الإجتماعي وتعويض العمال المصابين .

الإقتراحات:

مساهمة لتبيين وتوضيح أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة محل الدراسة، والتقليل منها

نقترح:

- ضرورة إهتمام المؤسسة بالتكاليف الخفية وأهمية حسابها رغم أن رقم أعمالها الكبير المحقق، وهذا ما لمسناه عند بعض موظفي مصالح المالية والمحاسبة ، إذ يساعد حسابها في الأجل الطويل في تقليص التكاليف وتدعيم النتيجة المحققة.

- نشر الوعي والتنقيف لموظفي الموارد البشرية بأهمية الاهتمام بالموارد البشرية لتقليل التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة.

- ضرورة خلق دورات تكوينية لتعليم العمال وخاصة الجدد على استعمال الآلات تفادي لحوادث العمل.

- تشجيع العمال على تنمية أنفسهم وتطوير مهاراتهم ومعارفهم التي تمكنهم من القيام بعملهم بكفاءة وفعالية.

- مطالبة المورد باسترجاع مبالغ الأكياس الممزقة أثناء تعبئتها، من أجل التخلص من تكلفة الأغلفة التالفة التي تزيد من تكاليف المؤسسة.

- ضرورة إجراء عملية إختبار لإنقاء العمال الذين تتوفر فيهم الخصائص المطلوبة، ولديهم الخبرة والقدرة على استعمال الآلات، مما يساعد المؤسسة على تقليص حوادث العمل من جهة وتخفيض تكلفة تدريب العمال الذين تم توظيفهم عشوائيا من جهة أخرى.

خاتمة الفصل

لقد حاولنا في هذا الفصل التعريف بمؤسسة الاسمنت حامة بوزيان ، حيث قمنا في البداية بتقديم المؤسسة من خلال نشأتها والتعريف بها و بمنتوجها، وأهدافها وهيكلها. فبدراسة أهمية التكاليف الخفية في المؤسسة، توصلنا إلى أن التكاليف المعروفة موجودة داخل المؤسسة لكنها لا تعرف شيء عن هذه التكاليف الخفية، و هو ما زاد من صعوبة الدراسة الميدانية. كما قمنا بعرض حوصلة عن التكاليف الخفية و المراكز التي توجد فيها و المتمثلة في خمسة مراكز (الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، نقص الجودة، نقص الإنتاجية)، بالإضافة إلى مدى أهمية حسابها و تأثيرها على أداء المؤسسة وذلك من خلال حساب التكاليف الخفية لها، و طرح طريقة التعامل (التخفيض) معها من أجل الحد منها واستغلال مبالغ هذه التكاليف بما ينفع المؤسسة.

انه ومن خلال هذا البحث حاولنا أن نقوم بإبراز نوع من التكاليف و هي التكاليف الخفية و التي يجهلها الكثير من الاقتصاديون و المحاسبون الجزائريون و التي كانت سبب وراء انهيار و إفلاس أغلب الشركات الوطنية في العشرية الماضية، لذا حاولنا قدر الإمكان جمع مختلف من المعلومات الكثيرة حول هذا البحث المتشعب، وقد حاولنا من خلال دراستنا هذه التركيز على العنصر البشري الذي يمثل القلب النابض للمؤسسات باعتباره هو من يسير مختلف مجالاتها ويعطيها القوة لأن تكون إما الرائدة في مجالها، و إما يؤدي بها إلى الهلاك.

كما أنه تكمن أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسات الصناعية في توضيح التكاليف الخفية، وطريقة حسابها تسمح بشرح مستوى فعالية المؤسسات، وذلك بتحديد فروقات تلك الفعالية سواء ما بين الفعالية المراد تحقيقها والفعالية الفعلية، كذلك محاولة معرفة الفرق في الفعالية ما بين، مؤسستي—ن لنفس المجموعة أو النشاط، كما تبرز أهمية حساب التكاليف الخفية أيضا أنه عند اكتشافها يتم اللجوء مباشرة للبحث عن الحلول لتحقيق أكبر فعالية كما أنه يساعد معرفة حساب التكاليف الخفية في الأجل القصير من أجل الزيادة في مردودية المؤسسة، من خلال التخلص من تلك التكاليف، أما في الأجل الطويل فيساعد حسابها في تقليص التكاليف الخفية إلى حدودها الدنيا، و كل هذا يؤدي إلى ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري من كل النواحي و المستويات، (تكوين، تحسين ظروف العمل، ترقية، تحفيز... الخ) مما ينعكس بشكل ايجابي على المؤسسة ومستقبلها.

و في الأخير نرجو أن نكون قد ألمنا بالموضوع ووفقنا في دراسته و أن تكون هذه المذكرة منطلق للدراسات و الأبحاث في هذا الموضوع، كما نرجو أن نكون قد قدمنا و ساهمنا في الوصول والتعريف في هذا النوع من التكاليف القديم على المجتمع الغربي، و الجديد علينا نحن، خاصة مع جهل بعض المسيرين في المؤسسات، وتجاهل البعض الآخر لها على الرغم من تأثيرها مباشر على الأداء العام للمؤسسة.

قائمة المراجع

❖ أولا الكتب.

❖ قائمة الكتب باللغة العربية.

1. إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
2. إبراهيم عبد الباري، تكنولوجيا الأداء في المنظمات، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003.
3. أبو زيد كمال خليفة، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية، مصر، 1997.
4. أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع الإسكندرية، 2001.
5. إحسان محمد الحسن، علم الاجتماع الصناعي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
6. أحمد رجب عبد العالي، الأساليب المعاصرة في المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، سنة 1998.
7. أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، إدارة النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1979.
8. أحمد محروس محرم، محمد عماد فهمي، تكاليف الجودة، المكتب الاستشاري لنظم الجودة، القاهرة، 2005.
9. ثناء علي القباني، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، مصر 2006.
10. حمدي ياسين وآخرون، علم النفس الصناعي والتطبيقي بين النظرية والتطبيق، دار الكتاب الحديث للنشر، القاهرة، 1999.
11. خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
12. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
13. رعد حسن الصرن، فن وعلم إدارة الوقت، الجزء الأول، دار الرضا للنشر، دمشق، 2000.
14. سامر عدنان الشريف، أصول المحاسبة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
15. سرور ابراهيم سرور، الرقابة على الجودة، المكتبة الأكاديمية، 1995.
16. سرور عبد العالي إبراهيم، نظام المعلومات الإدارية، سنة 1990.
17. سفيان بن بلقاسم و حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية (منهجية حساب سعر التكلفة)، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر.

18. سليمان خليل وآخرون، إدارة الموارد البشرية، منشورات جامعة دمشق، 2003.
19. سمير محمد عبد العزيز، جودة المنتج بين إدارة الجودة الشاملة و الإيزو، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، 1995.
20. صالح الرزق، عطا الله ورا د خليل ، مبادئ محاسبة التكاليف (الإطار النظري و العلمي)، دار زهران، الأردن، 1997.
21. صلاح الدين عبد الباقي، السلوك الفعال في المنظمات، دار الجمعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
22. صلاح الشنواني، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية مدخل الأهداف مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999.
23. صلاح عبد الباقي، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعية، لإسكندرية، 2000.
24. عاطف الأخرس، وآخرون ،محاسبة التكاليف الصناعية ، دار البركة للتوزيع والنشر، عمان، 2001.
25. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.
26. عبد الحلیم كراجه، محاسبة التكاليف، ط1، دار الأمل للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2001.
27. عبد الرحمان الصالح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر، عمان، 1998.
28. عبد الرحمان عليان، رفع الكفاءة الإنتاجية في ظل المتغيرات العالمية، مكتبة عين الشمس، القاهرة، 1998.
29. عبد الرحمان محمد عيسوي، علم النفس والإنتاج، دار المعرفة الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
30. عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
31. عبد الغفار حنيفي، السلوك التنظيمي وإدارة الأفراد، الدار الجامعية، بيروت، 1991.
32. عبد الغفور يونس، تنظيم إدارة الأعمال، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، دون سنة نشر.
33. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.
34. علي السليمي، المهارة الإدارية و القيادة للمدير المتفوق، دار غريب لطباعة و النشر، القاهرة، سنة 1999.
35. علي الشرقاوي، إدارة النشاط الإنتاجي في المشروعات الصناعية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، بدون سنة نشر.

36. علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة و التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون ،الجزائر،1994.
37. علي غربي وآخرون، تنمية الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007.
38. علي محروس شاوش، زكرياء عبده، "التكاليف المعيارية أداة رقابية" ، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1998.
39. عماد عبد الوهاب الصباغ، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
40. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة ، طبعة2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
41. عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ،2006.
42. فايز الزعبي، محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات الإدارة الحديثة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
43. فؤاد الشيخ وآخرون، المفاهيم الإدارية المعاصرة، دار المريخ، الرياض. بدون سنة نشر.
44. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي، محاسبة التكاليف الصناعية ،منهاج علمي وعملي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
45. لويد دوبينز وكليركر وفورد ماسون، إدارة الجودة التقدم والحكمة ترجمة حسين عبد الواحد الجمعية المصرية لنشر المعرفة والثقافة العالمية، القاهرة، مصر، 1997.
46. محسن أحمد الحضيرى، الإدارة التنافسية للوقت، أيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2000.
47. محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، مدخل التحليل الكمي، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، 2007.
48. محمد الصيرفي، إدارة الموارد البشرية، المفاهيم والمبادئ، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
49. محمد الفيومي محمد، نظم المعلومات المحاسبية في المنشأة المالية مدخل النظم، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1999.
50. محمد سعيد أنور سلطان، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
51. محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000.
52. محمد عبيد عاطف، إدارة الأفراد، دراسة علمية وعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.

53. محمود علي جبائي، قصي السمراتي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر، 2000.
54. محمود ذيب العقيلة، الإدارة الحديثة للسلامة المهنية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
55. مصطفى محمود، الموارد البشرية، مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
56. منصور أحمد منصور، تخطيط القوى العاملة بين النظرية والتطبيق، الكويت، بدون سنة نشر.
57. منير محمد سالم، محاسبة التكاليف المبادئ العلمية و العملية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1980.
58. ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 1998.
59. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة التحليلية، الجزء الأول"، دار المحمدية، 1999،
60. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، محاسبة تحليلية، الجزء الثاني، دار المحمدية-الجزائر ، بدون سنة نشر.
61. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدر الجامعية، بيروت، 2009.
62. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.
63. وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، بدون سنة نشر.

❖ قائمة الكتب باللغة الفرنسية.

- 1- benjamine chaminade, compétences dans une démzrche qualité éditions afron , paris .
- 2- Everett;E. hagen, the economics of development, Richard dirwim, INC VSA, 1969.
- 3- Française Guillaud ET AUTRES, pour une analogie des conditions de travailleur dans l'entreprise, éd librairie, paris, 1975.
- 4- Jean claude torondeau, stratégie inatuatielle, 2 édition, Vuibert, paris, 1998.
- 5- Jean marie pente, gestion des ressources humaines ,2 eme , vuibert ,paris ,1998.
- 6- H savall, enrichir le travail humain, l'évaluation économique, 2 eme édition dumond, paris, 1979.
- 7- H. SAVALL , V. ZARDET MAITRISER LES Coûts ET LES PROFPMONCE Cachés 4 EME ECONOMICA, PARIS, 1989.
- 8- p. L asseque, gestion de l'entreprise et comptabilité .11 eme éd, Dalloz, Paris, 1996.
- 9- PERTTI. J. M, DICTIONNAIRE DES RESSOURES HUMAINES, ED VUIBERT, PARIS, 2001
- 10- v. dekeyser et autres analyse de conditions de travail ed ESP paris, 1982.

❖ المجالات.

1. إبراهيم عبد الحكيم، الكفاية الإنتاجية في الصناعة العربية، مجلة التنمية الصناعية العربية، مصر، العدد لتاسع، 1990.
2. علي رحال، إلهام يحيوي، الجودة والسوق، مجلة الآفاق، العدد الخامس، جامعة باجي مختار عنابة، مارس 2001.
3. مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد الثالث، سنة 2004.

❖ الندوات و الملتقيات.

1. صالح مفتاح إدارة الموارد البشرية وتسيير المعارف في الكفاءات الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرض الاندماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية 09- 10 مارس 2004.
2. محمد بوهزة، تطور الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الإدماج في اقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية، جامعة ورقلة، مارس 2004.
3. عبد اللطيف مصطفى، دور رأس المال البشري في خلق القيمة في المؤسسات المصرفية، الملتقى الوطني الأول حول تنمية الموارد البشرية في المؤسسات المصرفية والمالية الجزائرية، المركز الجامعي غرداية، ديسمبر 2009.

❖ المذكرات و الأطروحات.

1. جبار محفوظ، حساب التكاليف و ترشيد المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير ، جامعة فرحات عباس، سطيف، 1991.
2. جودي محمد رمزي، مساهمة لتحسين نظام التكاليف بالمؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2004.
3. حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير المعطيات وفقا لنظام التكاليف الأنشطة في الإنشاءات في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة ، 2006.
4. رجراح عبد الزوهير، المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2001.
5. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.
6. شاطر شفيق، أثر ضغوط العمل على الرضا الوظيفي للموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية، مذكرة الماجستير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2010.

7. طوابيه أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الجزائر، 2003.

8. مراد كوشي، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2005.

9. نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005.

❖ المطبوعات و محاضرات.

1. دمري أحمد، مساهمة في دراسة ظروف العمل، سلسلة دروس العلوم الاجتماعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة نشر.

2. محاضرات الأستاذة دالي لمياء، أقيمت على طلبة السنة الرابعة محاسبة، مقياس تسيير الميزانية، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

3. محاضرات الأستاذة خان أحلام، أقيمت على طلبة سنة ثانية تسيير، مقياس المحاسبة التحليلية، قسم علوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2008.

❖ القوانين والمراسيم.

1. المادة 12 من قانون رقم: 13/83 المؤرخ في: 1983/07/02، من قانون العمل، المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية.

2. المادة 370 من الأمر رقم: 03-04 المؤرخ في: 15 يوليو 2006 المتضمن لقانون الأساسي العام للتوظيف العمومي من قانون العمل.

❖ مواقع الكترونية.

1- <http://Fencialmanager.wordpress.com>. LE 30-12-2012

2- [www. UNIVERSITE de Marseille FR / institut d'administration des Enterprise](http://www.UNIVERSITE.deMarseilleFR/institutdadministrationdesEnterprise), le 12-01-2013.

3- [www. Doc dudrent. Com](http://www.Docdudrent.Com), 30/03/2013.

4- [www. Qualiteonline. Com](http://www.Qualiteonline.Com).

5- [www. Capscu. Com](http://www.Capscu.Com). le 18/03/2013.

6- [www. Ellq. Ql. Ca/clint](http://www.Ellq.Ql.Ca/clint). 18/03/2013.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
14	قائمة التكاليف طبقا لطريقة التكاليف الكلية	01
50	أهم الحلول المتاحة للمؤسسة في حالة تغيب عامل ما	02
59	أنواع تكاليف اللاجودة	03
61	مؤشرات قياس الإنتاجية	04
62	العوامل المؤثرة في إنتاجية المؤسسة	05
65	مؤشرات لتكاليف الخفية وكيفية قياسها	06
66	أهداف طريقة SOF	07
68	خصائص تقنيات جمع المعطيات	08
69	تقييم التكاليف الخفية وفق طريقة SOF	09
76	هياكل المؤسسة	10
83	محتوى الأداء الاجتماعي	11
95	يبين مستوى سن العمال داخل ورشة الإنتاج	12
96	يبين عدد سنوات الخبرة لدى العمال في ورشة الإنتاج	13
96	المستوى التعليمي لعمال ورشة الإنتاج	14
99	غيابات العمال لورشة الإنتاج خلال سنوات 2010-2011-2012	15
101	تكلفة غياب العمال بالكمية	16
102	حساب التكاليف الخفية الناتجة عن الغياب	17
104	حوادث العمل و الأيام المفقودة للعمل داخل ورشة الإنتاج	18
104	تصنيف حوادث العمل	19
106	حوادث العمل بالتكلفة	20
108	التكاليف الخفية الناتجة عن تلف الأغلفة	21
110	نموذج SOF الشامل لحساب التكاليف الخفية	22
111	نسبة التكاليف الخفية برقم الأعمال	23

111	نسبة التكاليف الخفية لمجموع تكاليف الإنتاج	25
111	نسبة التكاليف الخفية للنتيجة الصافية	26

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	التمثيل البياني للتكاليف ثابتة	01
11	التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة	02
12	التمثيل البياني للتكاليف شبه متغيرة	03
18	حساب التكاليف بطريقة التكلفة المتغيرة	04
20	موقع نقطة التعادل (عتبة المردودية)	05
27	عناصر التكاليف الخفية	06
64	العوامل المحددة للإنتاجية الفردية	07
73	المقاربة وفق النظرية الهيكلية السلوكية	08
81	أثر التحفيز على تخفيض التكاليف الخفية	09
82	كيفية مساهمة تنمية المورد البشري في تخفيض التكاليف الخفية	10
84	مكونات الأداء الاقتصادي	11
94+91	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاسمنت حامة بوزيان	12

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الكميات الفعلية المنتجة خلال السنوات 2010-2011-2012.
02	فاتورة شراء، ووصل استلام للكميات وأسعار الأكياس الكارتونية لسنوات 2010-2011-2012.
03	الميزانية التقديرية للاسمنت الواجب إنتاجه بالكميات لسنة 2012.
04	جدول يبين سعر التكلفة، و سعر البيع و الفارق بينهما.