

## آليات تامين دور المورد البشري لتحسين أداء المؤسسة

-نموذج SOF كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الاسمنت SCT تبسة-

د/نصر الدين عيساوي - جامعة أم البواقي

/أ/ يزيد تقرارات - جامعة أم البواقي

## الملخص:

تهدف من خلال هذه الورقة البحثية إبراز النظرية " الاجتماعية الاقتصادية " للباحث H.Savall، مفادها أن للسلوكيات والتصرفات السلبية التي يظهرها الأفراد داخل المؤسسة الأثر الكبير في خلق التكاليف الخفية التي لا تأخذها نظم المعلومات التقليدية بعين الاعتبار، وتم حصر هذه السلوكيات في خمس مؤشرات وهي : التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، غياب النوعية و فروق إنتاجية العمل. من نتائج التكاليف الخفية هو تضخم التكاليف العامة التي تتحملها المؤسسة، ومن ثم انخفاض أداء المؤسسة و ما يعقبها من انخفاض تنافسية منتجاتها.

يعتبر نموذج *SOF* من الآليات الحديثة التي تعمل على كشف مصادر خسائر التشغيل و تطور التكاليف الخفية، هذا النموذج الذي حاولنا تطبيقه على مؤسسة الاسمنت لتبسة *SCT* من خلال دراسة حالة أجريت سنة 2013، بغرض الوقوف على واقع و حجم التكاليف الخفية في نشاط هذه المؤسسة للسنتين الماليتين 2011 و 2012. من بين النتائج المتحصل عليها؛ أن مؤسسة الاسمنت تبسة قد تحملت تكاليف خفية سنة 2011 فاقت 12 مليون دينار (100000\$)، 95% من هذه التكاليف الخفية مصدرها تكلفة الفرصة الضائعة بسبب فروق الإنتاجية، تليها تكلفة غيابات العمال بنسبة 3.5% و أخيرا تكلفة حوادث العمل بنسبة 1.5% للحد من حجم التكاليف الخفية، الرفع من أداء المؤسسة و تحسين تنافسية مخرجاتها، يجب تحسين الظروف الاجتماعية المهنية للمورد البشري.

**الكلمات المفتاحية:** النظرية الاقتصادية الاجتماعية، أداء المؤسسة، خسائر التشغيل، التكاليف الخفية.

**abstract:**

We aim through this paper to focus on the socio-economic theory of H.Savall, this theory has stressed for the first time the responsibility of the attitudes and behavior of individuals on the creation of hidden costs, however this kind of costs that not taken by the traditional information systems.

The method *SOF* aims to identify sources of losses in productivity, and control the evolution of hidden costs. We tried to apply this method on the case of SCT Company in 2013 for achieving results on the reality and extent of hidden costs for both years 2011 and 2012. Among the results of this study; the hidden costs incurred by this company in 2011 exceeding 12 million dinars (\$ 120,000), 95% of these costs are due to the shortfall, 3.5% are the result of employee absences, and 1.5% remaining are the result of work accidents. To reduce the hidden costs, improve business performance and increase competitiveness among other of these products ... this will require an improvement social terms of human resources within the company.

**Keywords:** Socio-economic theory, business performance, productivity losses, hidden costs, SCT Company..

## مقدمة:

تشير الدراسات و الأبحاث الحديثة أن نقص أداء المؤسسة لا يعود لهيكل المؤسسة لوحده و لا للسلوكيات داخل المؤسسة لوحدها، بل أن رفع الأداء الاقتصادي للمؤسسة يجب أن يمر بإجراءات متزامنة بين كل من الهياكل والسلوكيات، وذلك بغية إحداث التوافق بين ما هو اقتصادي ملموس وما هو اجتماعي مجرد و من ثم تدنية خسائر التشغيل، هذا ما يمثل منطلق النظرية الاجتماعية الاقتصادية.

أثبتت الكثير من الأبحاث التي أجريت في مجال التحليل الاجتماعي الاقتصادي في المؤسسات الاقتصادية أن الفرق السلبي بين الأداء المتوقع والأداء الفعلي هو الذي يؤدي إلى خسائر تشغيل، والتي تنشأ بدورها تكاليف غير متوقعة، التي أطلق عليها الباحث الفرنسي H.Savall بالتكاليف الخفية (Les coûts cachés). تنشأ التكاليف الخفية عموما بسبب ترددي وضعية المجالات الخمس المكونة لظروف الحياة المهنية للعامل و المتمثلة في: ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت، الاتصال، التدريب.

هناك نموذج حديث سمي بـ *SOF* توصل إليه فريق البحث ISEOR بقيادة الباحث H.Savall، يهدف إلى تقييم ومتابعة تطور التكاليف الخفية، يمزج بين الأداء الاقتصادي و الأداء الاجتماعي في المؤسسة. يتم تطبيق هذا النموذج من خلال وضع تقديرات اقتصادية لبعض التكاليف الاجتماعية المرتبطة ببيئة العمل كونها غير محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية، مما يسمح لمختلف المؤسسات من استخراج الفروق بين التكاليف المعيارية و الحقيقية و من ثم تقييم تكاليفها الخفية. هذا ما سنحاول إسقاطه على أرض الواقع محليا، من خلال دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة *SCT*.

## إشكالية البحث:

على ضوء ما سبق يمكن وضع الإشكالية التالية: ما هي آليات اكتشاف منابع حدوث التكاليف الخفية بسبب سلوكيات المورد البشري؟ وما مدى تأثير هذه التكاليف على أداء المؤسسة؟

## فرضيات البحث:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة تم وضع الفرضيات التالية:

- تأخذ التكاليف الخفية نسبة معتبرة من التكلفة الإجمالية للمنتج؛
- توجد آليات لقياس تولد و تطور تكاليف خسائر التشغيل؛
- التكاليف الخفية هي مصدر ضعف تنافسية مخرجات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## أهمية البحث :

تتجلى أهمية هذا الموضوع في إلقاء الضوء على الجانب الخفي عن نظام المعلومات المحاسبي التقليدي، المتمثل في المزيج الاجتماعي الاقتصادي للمؤسسة، مع محاولة إبراز مساهمة المورد البشري عموما و الرأسمال البشري خصوصا في خلق القيمة المضافة و تحقيق الميزة التنافسية لمخرجات المؤسسة و من ثم تحسين أدائها.

## أهداف البحث :

نهدف من خلال بحثنا هذا إلى:

- إبراز أن الأداء العام في المؤسسة هو نتيجة تناغم الأداء الاقتصادي الذي مصدره الإمكانيات المادية للمؤسسة، و كذا الأداء الاجتماعي الذي مصدره نوعية الحياة المهنية للمورد البشري. إن جل الدراسات الحديثة تؤكد أن الرأسمال البشري هو مصدر خلق القيمة المضافة و من ثم المساهمة في الميزة التنافسية لمخرجات المؤسسات؛
- توسيع دائرة الاهتمام بالتكاليف الخفية من خلال تبني نموذج يتبع و يراقب تطور تكاليف خسائر التشغيل، مع محاولة معرفة مدى تأثير هذه التكاليف الخفية على تكلفة مخرجات المؤسسة و على أدائها العام.

## الدراسات السابقة:

- دراسة هنري سفال و فيرونيك زارديت (1995): التحكم في التكاليف و الأداء الخفيين

انقسمت الدراسة إلى قسمين أحدهم تطرق للجانب السلبي الخفي للمورد البشري والمتمثل في التكاليف الخفية، أما القسم الثاني فقد تطرق إلى الجانب الإيجابي المتمثل في القيم الخفية للمورد البشري حالة الاهتمام به و تحفيزه.

تتقاطع دراستنا مع هذه الدراسة في محاولة إبراز الجانب السلبي المرتبط بالحياة المهنية للمورد البشرية و إبراز تأثيرها على الأداء العام للمؤسسة. تختلف دراستنا معها في البيئة التي تم فيها تطبيق طرق تقييم التكاليف الخفية و كذا بعض النتائج المتوصل إليها.

#### • دراسة جون.ب شارل (1982): الأداء الاجتماعي الداخلي للمنشأة

حاولت هذه الدراسة تامين ما توصل إليه الباحث هنري سفال سنة 1974 من أن الأداء العام للمؤسسة عبارة عن تكامل الأداء الاقتصادي و الأداء الاجتماعي في نفس الوقت، و هو ما يمثل منطلق النظرية الاجتماعية الاقتصادية للباحث هنري سفال.

تتقاطع دراستنا مع هذه الدراسة في إبراز أن للمورد البشري الأثر البالغ في الرفع من أداء المؤسسة، و من ثم هو العنصر الذي يخلق القيمة المضافة و كذا الميزة التنافسية لمخرجات المنشأة. تختلف دراستنا معها في الدراسة التطبيقية التي قمنا بها، لاسيما في قطاع يتميز بسوق الطلب على منتجاتها أكثر من العرض المتوفر، و هو ما يدفعنا لاكتشاف نقاط ضعف مؤسسات تدعي بتحقيق مردودية موجبة دون البحث عن تعظيم أرباحها.

#### منهجية و تقسيم البحث :

للإجابة على الإشكالية الموضوعية تم تقسيم محتوى المداخلة إلى ثلاثة محاور؛ حيث تضمن المحور الأول محتوى نظرية التحليل الاجتماعي الاقتصادي في المؤسسة الاقتصادية، أما المحور الثاني فقد خصص لعرض نموذج SOF لتتبع مصادر وقوع التكاليف الخفية و تطورها، خصصنا في الأخير المحور الثالث لدراسة واقع التكاليف الخفية في مؤسسة الاسمنت تبسة SCT، من خلال تطبيق نموذج SOF و قياس مختلف نتائج التكاليف الخفية على أداء المؤسسة المعنية.

## المحور الأول: محتوى نظرية التحليل الاجتماعي الاقتصادي

تشير التوجهات العامة في الفكر الإداري أن للأداء أبعاد شمولية، إذ يمثل الأداء مفهوم مركزي في إدارة الأعمال، وهو القاسم المشترك لجميع الجهود التي تبذلها الإدارة والعاملين. يمكن النظر إلى الأداء بصورة ديناميكية تعكس نتيجة ومستوى قدرة منظمة الأعمال على استغلال مواردها وقابليتها في تحقيق أهدافها الموضوعية من خلال أنشطتها المختلفة.

### أولاً- مفهوم الأداء حسب نظرية التحليل الاجتماعي الاقتصادي:

سنحاول فيما يلي ربط مفهوم الأداء، الأداء الاقتصادي الاجتماعي مع مفهوم التكاليف الخفية.

#### 1- مفهوم الأداء:

أوضح Miller & Bromiley أن الأداء محصلة قدرة المؤسسة على استغلال مواردها، الذي يوجهها نحو تحقيق الأهداف المنشودة. فالأداء هو مرآة عاكسة لكيفية استخدام المنظمة لمواردها المادية والبشرية، وكذا نوعية استغلال هذه الموارد بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.<sup>(1)</sup>

يعرف Thomas الأداء كما يلي: " هو التفاعل بين السلوك والانجاز، كما أنه مجموع السلوك و النتائج، بشرط أن تكون هذه الأخيرة قابلة للقياس"<sup>(2)</sup>.

#### 2- مفهوم الأداء الاجتماعي الاقتصادي:

يوضح الباحث H.Savall من خلال نظريته أن: "الأداء العام للمؤسسة هو محصلة ترابط وتفاعل أداؤها الاقتصادي وأداؤها الاجتماعي"<sup>(3)</sup>.

ويشير الباحث J.P.Charles في إحدى مقالاته إلى أهمية هذا التصنيف: " لا يمكن للمؤسسة أن تحسّن صورتها بالاعتماد على الأداء الاقتصادي فحسب، بل أن للأداء الاجتماعي وزن لا يستهان به على صورة المؤسسة في الخارج"<sup>(4)</sup>.

هذا يعني أن نجاح أي مؤسسة في تحقيق أداء جيّد يتوقف على مدى اهتمامها بكل من الأداء الاقتصادي والأداء الاجتماعي، لذا من الضروري التعرف على مفهوم ومكونات كل منهما.

**2-1 الأداء الاقتصادي:**

يعرف الأداء الاقتصادي في إطار التحليل الاجتماعي الاقتصادي من خلال مكونين رئيسيين: (5)

➤ النتائج الفورية: حيث تقيّم متغيرات النتائج الفورية للأداء الاقتصادي على المدى القصير.

➤ خلق الإمكانيات أو الطاقات: وتقيّم معالم خلق الطاقات للأداء الاقتصادي على المدى المتوسط والطويل.

**2-2 الأداء الاجتماعي:**

تمثل عموما الأهداف الاجتماعية قيود مفروضة على المؤسسة تجاه محيطها الداخلى لاسيما الأفراد العاملين بالمؤسسة و محيطها الخارجي، بالإضافة إلى ذلك يرى الباحث H.Savall - في إطار نظرية التحليل الاجتماعي الاقتصادي - أن أداء المؤسسة الاجتماعي يتكون من مجموعة مؤشرات تحدد نوعية التشغيل بالمؤسسة المرتبطة بالمجالات التالية: (ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت، الاتصال و التدريب). (6)

ثانيا- تأثير التكاليف الخفية على أداء المؤسسة:

تم اكتشاف و تطوير فكرة التكاليف الخفية بعد نشر أعمال الباحث H.Savall سنة 1975، ثم أعمال الباحثين H.Savall et V.Zardet سنة 1994.

حسب النظرية "الاجتماعية الاقتصادية" فالمؤسسة عبارة عن تكامل وتناغم مجموعة من المدخلات والمتمثلة في الموارد (المادية، التكنولوجية، التنظيمية، الديموغرافية و الفكرية). هذه المدخلات تتقاطع مع مجموعة من التصرفات الإنسانية و التي تجعل منها المحدد لأداء المؤسسة، و المتمثلة عموما في التصرفات (فردية، مجموعات ووظائفية، أنشطة معينة، مجموعات صداقة، جماعية). قد يكون لهذه التصرفات أثارا ايجابية لاسيما تلك المحبذة من طرف التنظيم الموضوع، كما قد يكون لها أثار سلبية على أداء المؤسسة حالة تصرفات منعزلة أو جماعية لا تنطبق مع الإستراتيجية والتنظيم العام الموضوع لتحقيق أهداف المؤسسة.

**1- ماهية التكاليف الخفية (Les coûts cachés):**

تعرف التكاليف الخفية على أنها تلك التكاليف غير المفسرة في النظم المحاسبية المعروفة في المؤسسة (المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة...<sup>(7)</sup>).

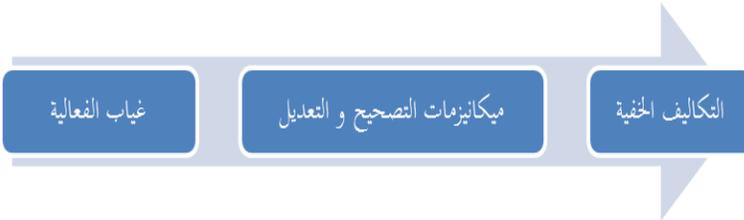
على خلاف التكاليف الخفية، فإن التكاليف الظاهرة ( les coûts visible ) تشير إلى مختلف أنواع التكاليف المبينة والمفسرة في النظم المحاسبية التقليدية، علما أننا نحكم على تكلفة ما أنها ظاهرة إذا كانت تتميز بالخصائص التالية:<sup>(8)</sup>

- لها تسمية خاصة بها مثل: استهلاك الموارد، مصاريف النقل...
- لها قابلية للقياس مثل: قيمة الأجور والنفقات الاجتماعية، تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج...
- لها نظام للمراقبة يمكن من خلاله متابعة تطورها مثلا: الكتلة الأجرية، سعر الساعة الأجرية...

**2- مواطن التكاليف الخفية:**

حسب الأعمال المنشورة للباحث H.Savall فإن التكاليف المخفية ترتبط أساسا بتكاليف اكتشاف مصادر غياب الفعالية و آليات العمل على تصحيحها أو الحد منها، و الشكل رقم (1) يبين ذلك.

شكل رقم(1): كيفية تولد التكاليف الخفية



المصدر: من إعداد الباحثين

تشير النظرية الاجتماعية الاقتصادية إلى أن هناك خمسة أسباب رئيسية لغياب الفعالية و من ثم نقص أداء المؤسسة والتي تمثل مواطن تولد التكاليف الخفية، و التي يمكن ذكرها فيما يلي:

## 2-1 ظروف العمل:

تعد ظروف العمل من أكثر مسببات ظهور التكاليف الخفية، و قد تزايد الاهتمام بتوفير ظروف العمل الملائمة داخل المؤسسة في العشريات الأخيرة، نظرا لما توفره من مساهمة مباشرة في: تحسين الإنتاجية، تقليل حوادث العمل، تخفيض معدلات التغيب و ترك العمل...<sup>(9)</sup>

لا يقتصر توفير ظروف العمل الملائمة على ما يتصل بوسائل الراحة أو البيئة المادية للعمل فقط، و إنما يمتد إلى تحسين العلاقات الإنسانية (الرسمية و غير الرسمية). قد نالت ظروف العمل و العلاقات الإنسانية داخل المنظمة حظها في أبحاث علم الاقتصاد، الاجتماع و علم النفس من طرف عدة منظرين و من أبرزهم: "التون مايو"، "ابراهيم ماسلو"، "ماك كريكور"...، كما أن إسهامات H.Savall - في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي- قد قدمت عناصر جديدة في تحليل و دراسة ظروف العمل ومدى إسهامها في تحسين أداء المؤسسة.

إضافة لما سبق فقد أكدت الدراسات الميدانية في السنوات الأخيرة أن ظروف العمل الكلاسيكية ليست المسؤولة الوحيدة عن غياب الفعالية و ضعف إنتاجية العامل، بل هناك ظروف نفسية و اجتماعية مثل (دور شخصية المشرفين و مستوى كفاءتهم و اتساع أفقهم في تحسين ظروف العمل الاجتماعية، عنصر الأمان و الاستقرار في العمل، أفاق الترقية في المنصب...).

## 2-2 تنظيم العمل:

يعتبر التنظيم الجيد للعمل أكبر مساعد للإدارة على تحقيق أهداف المؤسسة، فهو البناء الذي تعمل الإدارة بداخله، و تزاوّل نشاطها و وظائفها من خلاله. قد يساعد التنظيم الجيد على سهولة التنسيق بين أوجه النشاط المختلفة، و بذلك يمكن تحقيق الأهداف المطلوبة بأيسر الطرق، أقلها تكلفة و بأقل مجهود.

## 2-3 الاتصال:

لا يتوقف نجاح المؤسسة على كفاءة أفرادها فحسب، بل و على التعاون القائم بينهم. يقوم الاتصال بين الأفراد على بناء و تشغيل شبكة العمل من خلال الإدارة، ففي كل المستويات التنظيمية تتم عملية الاتصال بصفة مستمرة لنقل المعلومات، الأفكار، المشاعر،

الأحاسيس و الانطباعات بين الأفراد. يمكن أن نعتبر الاتصال الدم الذي يجري في جسم المؤسسة و الذي ينقل الحياة إلى كل وظائفها و في كل الاتجاهات. تظهر أهمية الاتصال في المزايا التالية: (وسيلة من وسائل ترشيد استخدام موارد المؤسسة و طاقاتها على نحو أفضل، توجيه سلوك الأفراد و جماعات العمل بالاتجاه الذي يحقق مستويات أداء أفضل، تحفيز الأفراد على إقامة علاقات أساسها التفاهم والتعاون و الثقة المتبادلة، ترسيخ المبادئ والأفكار العملية لدى الأفراد).

## 2-4 إدارة الوقت:

تعرف إدارة الوقت على أنها: "فن الاستخدام الرشيد للوقت و علم استثمار الوقت بشكل فعال، وهي عملية قائمة على التخطيط، التنظيم، التنسيق، التحفيز، التوجيه، المتابعة و الاتصال"<sup>(10)</sup>. يعد الوقت من الموارد الثمينة في أي مؤسسة، لذلك يمكن أن ينظر إليه على أنه أحد الموارد التي تنفذ بسرعة و بشكل مستمر، و التي لا يمكن أن يعاد إنتاجها أو يعاد تغطيتها. تعد إدارة الوقت بمثابة علم و فن استخدام الوقت بشكل فعال، و هي عنصر أساسي من عناصر الإدارة الفعالة، فالمؤسسة التي تدير الوقت بشكل فعال و جيد تكون مجهزة بشكل أفضل و أحسن لمواجهة تحديات المنافسة في السوق.

وصف Drucker الوقت على أنه المصدر الفريد والأكثر ندرة، كما وصفه Taylor بأنه العنصر الأكثر جمودا والأقل مرونة... لقد تعددت تعاريف إدارة الوقت بدء من تعريف Taylor حتى الوقت الراهن، لكنها بصفة عامة تركز جلها حول إنجاز الأعمال بشكل منسق، منظم وفعال.

## 2-5 التدريب:

يعرف التدريب على أنه نشاط مخطط يهدف إلى تزويد الأفراد بمجموعة من المعلومات والمهارات التي تؤدي إلى زيادة معدلات أداءهم في العمل، بالمقابل لا يقتصر التدريب على مجرد إلقاء المعلومات مهما بلغت قيمتها و أهميتها، بل يجب أن يقترن بالممارسة الفعلية لأساليب الأداء الجديدة. من ثم نستطيع أن نصف التدريب بأنه محاولة لتغيير سلوك الأفراد يجعلهم يستخدمون طرقا و أساليباً مختلفة في أداء أعمالهم، وتشمل التغييرات في سلوك العاملين

على(تغيير المعارف و المعلومات؛ تغيير المفاهيم و القيم و الاتجاهات؛ تغيير المهارات و القدرات). (11)

سنحاول فيما يلي عرض مؤشرات غياب الفعالية و نقص الأداء التي تتولد عنها التكاليف الخفية.

### ثالثا- مؤشرات نقص الأداء و غياب الفعالية

#### (indicateurs de dysfonctionnement):

هناك خمسة مؤشرات رئيسية لنقص الأداء و التي ينتج عنها غالبا تكاليف خفية و المتمثلة في:

#### 1- التغيب (L'absentéisme):

التغيب ظاهرة تستحق الدراسة كمظهر من مظاهر انخفاض الروح المعنوية، لأن الفرد الراضي عن عمله يكون أكثر ارتباطا بهذا العمل و أكثر حرصا على الحضور عن آخر يشعر بالاستياء. ليس معنى هذا أن كل حالات التغيب تمثل حالات استياء تجاه العمل، فهناك حالات تغيب لا يمكن تجنبها لارتباطها بظروف طارئة لا يستطيع الفرد التحكم فيها كالمرض، الحوادث، الظروف العائلية القاهرة ...

ترتبط خسائر التشغيل ارتباطا وثيقا بالسلوكيات السيئة للعمال داخل المؤسسة، حيث يعد التغيب عن العمل بمختلف أشكاله من أهم هذه السلوكيات. من أهم أشكال التغيب نذكر(التغيب الإرادي، التغيب اللاإرادي أو ما يسمى بالغياب، التغيب الذهني أو الشرود، التأخر أو الخروج قبل وقت انتهاء العمل...).

قد ينتج عن التغيب نتائج سلبية عديدة من أهمها ما يلي: زيادة كتلة الأحمال، اضطراب عمل المشرفين، إعاقة الإنتاج و عدم احترام برامج التسليم، تكلفة الوقت الإضافي لتعويض العجز في الإنتاج و احتمال خسارة الزبائن، انخفاض الروح المعنوية للفريق العامل.

#### 2- دوران العمل (La rotation du personnel):

يشير دوران العمل إلى حركة القوى العاملة دخولا إلى المؤسسة وخروجها منها، الذي يمثل معيارا مهما للحكم على مدى استقرار العمل في المؤسسة. يمكن أن نعرف دوران العمل بعدد

الأفراد الذين يتكون منصب عملهم (نتيجة الانتقال، التقاعد، الفصل، الترقية، الوفاة...) خلال فترة زمنية محددة و الذين يتم تعويضهم بآخريين. (12)

من الأهمية بمكان لأي مؤسسة أن يتم قياس معدل دوران العمل، لأن هذا من شأنه تمكين القائمين على المؤسسة من تخطيط برنامج التعيين. إضافة لما سبق فإن زيادة معدلات الدوران قد يحمل المؤسسة تكلفة باهظة، نظرا إلى أن القوى العاملة أصل من أصول المؤسسة لما تتحمله من تكاليف مباشرة وغير مباشرة في عملية التعيين و التدريب... و قد بلغت هذه التكاليف في إحدى الدراسات التي أجريت بالولايات المتحدة الأمريكية خمسة عشر ألف دولار للموظف الواحد. (13)

و يتم حساب معدل دوران العمل من خلال المعادلات التالية:

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

$$\text{معدل الإحلال} = \frac{\text{عدد الأفراد الذين تم تعيينهم خلال الفترة الزمنية}}{100x \text{ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}}$$

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

تتضمن ظاهرة دوران العمل العديد من الأسباب، كما يمكن حساب معدل كل سبب على حدى (فيكون هناك معدل فصل، معدل تعيين، معدل ترك العمل، معدل إحلال...)، حيث تقيس كل هذه المعدلات مختلف أوجه دوران العمل. حتى يكون التحليل موضوعيا يجب الأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات المتحركة في دوران العمل و المتمثلة فيما يلي: (ترك الفرد للعمل طواعية، فصل العامل عن العمل (الإقالة)، حالة التقاعد القانوني، حالات الترقية أو التحويل، حالات المرض أو الوفاة...).

لدوران العمل آثارا سلبية و تكاليف إضافية بسبب خسائر التشغيل و هي ترتبط عموما بما يلي: (تكلفة التوظيف، تكلفة التدريب، أجر الموظف المبتدئ، ارتفاع معدل حوادث العمل للعاملين الجدد، انخفاض الإنتاج في الفترة ما بين خروج الموظف القديم واستخدام غيره، ارتفاع معدل الإنتاج الميعب للعاملين الجدد، احتمال انفصال العامل الجديد وتعويضه بأخر، و إعادة نفس الكرة مرة ثانية).

### 3- حوادث العمل (les accidents du travail):

تسعى جميع المؤسسات إلى زيادة و تحسين مستوى إنتاجيتها، غير أنها كثيرا ما تتعرض لصعوبات تحول دون تحقيق الأهداف الإنتاجية المرجوة و من أهمها حوادث العمل، التي تعتبر إحدى الظواهر المعقدة والملازمة للنشاط الإنتاجي والعمل الصناعي بشكل عام. تؤثر حوادث العمل على القدرة الإنتاجية للأفراد بما تسببه من ضياع جزء من وقت العمل، سواء لضرر لحق بالعامل، لخسارة بالمتلكات أو كلاهما معا. كما تعتبر حوادث العمل من أكثر العوامل المتسببة في زيادة تكاليف الإنتاج بمقدار التكاليف الظاهرة و الخفية.

سجلت وزارة العمل و الضمان الاجتماعي الجزائرية وقوع 50 ألف حادث عمل سنويا، مؤدية حتف 8 آلاف عامل جزائري. فيما بلغ عدد الأمراض المهنية وسط العمال 520 مرض مهني و هو ما يتسبب في ضياع حوالي 15 ألف يوم عمل سنويا. (14)

إن ارتفاع معدل وقوع حوادث العمل بمؤسسة ما، يدل على تحمل هذه الأخيرة لتكاليف خفية باهظة متعلقة بحجم الإنتاج و تكاليفه و المتمثلة فيما يلي: (تكلفة الوقت الضائع أثناء إصابة العامل، الأجر الذي يتحصل عليه العامل المصاب رغم انخفاض إنتاجيته، تكلفة الوقت الضائع للعمال الموجودين في مكان الحادث، الأجر الإضافية بسبب العمل الإضافي لتعويض ما تم خسارته، التكلفة الاجتماعية و الاقتصادية الأخرى الناجمة عن تغيب العامل المصاب).

### 4- غياب النوعية (La non-qualité):

تعتبر النوعية أحد أهم أسس تحقيق ميزة تنافسية لمنتجات المؤسسة أو خدماتها بالمقارنة مع المنافسة. من بين أهم أسباب غياب نوعية مخرجات المؤسسة (الفهم السيئ للحاجة أو

الاستماع غير الجيد للزبون، رداءة التصميم، عدم التعريف الدقيق بالمنتجات و عدم الترجمة الجيدة للحاجات، رداءة التنفيذ، رداءة في تقديم الخدمة للزبون).

يقصد بتكاليف غياب النوعية؛ التكاليف التي تتحملها المؤسسة بسبب الجودة المنخفضة، كما تعرف على أنها التكاليف الناتجة عن الوحدات المرفوضة، تصليح العيوب و المواد التالفة التي تتحملها المؤسسة بسبب سوء الاستعمال، المناولة السيئة، تكاليف الوقت الضائع و توقفات الآلات... تنقسم التكاليف الخفية لغياب النوعية من التكاليف التالية: (15)

- **تكاليف الوقاية:** تتحملها المؤسسة بهدف منع ظهور العيوب أو تقليل تواجدها في المنتجات؛
- **تكاليف المطابقة:** ترتبط بعمليات الفحص والتجريب لفرز وتحديد وحدات المنتج المعيبة؛
- **تكاليف الإخفاق:** يتسبب فيها منتج معيب لا يلي متطلبات الجودة قبل و بعد خروجه من المؤسسة.

#### 5- فروق إنتاجية العمل (Les écarts de productivité):

تعمل كل مؤسسة على استغلال مواردها البشرية والمادية و جعلها منتجة. في سبيل تحقق المؤسسة من مدى قدرتها على الوصول لذلك الهدف، وحب عليها قياس الإنتاجية التي تعبر عن مدى كفاءة استخدام عناصر الإنتاج أي المدخلات المختلفة في إنتاج السلع والخدمات. تعرف الإنتاجية على أنها نسبة الناتج النهائي إلى العناصر المساهمة في تكوينه، أي نسبة كمية أو قيمة المنتجات إلى الموارد المستخدمة فيها كالقوى البشرية، الآلات والمعدات أو الموارد الأولية... يتم التعبير عن الإنتاجية بالعلاقة التالية:

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

يرجع سبب اهتمام المؤسسات بتحقيق مستوى إنتاجية متميز إلى كون ذلك يحقق انخفاضاً واضحاً في تكلفة إنتاج السلعة أو الخدمة، وهذا بدوره يساعد على تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة سواء كان ذلك في الأسواق المحلية أو الأسواق العالمية. مما لا شك فيه أن تحسين الوضع التنافسي يمكن المؤسسة من تخفيض أسعارها، و بالتالي زيادة حصة مبيعاتها في السوق وتحقيق قدرات متميزة من الأرباح و العائد على الاستثمار. بالمقابل إذا كان وضع المؤسسة لا

يضطرها إلى تخفيض أسعارها - حالة الشركات الاحتكارية- فإن رفع الإنتاجية سيزيد من أرباحها، الأمر الذي يمكنها من إعادة تمويل ذاتها (cash-flow) و من ثم التوسع في نشاطها. سنحاول في المحور الموالي عرض نموذج SOF لتقييم التكاليف الخفية و آليات تطبيقه.

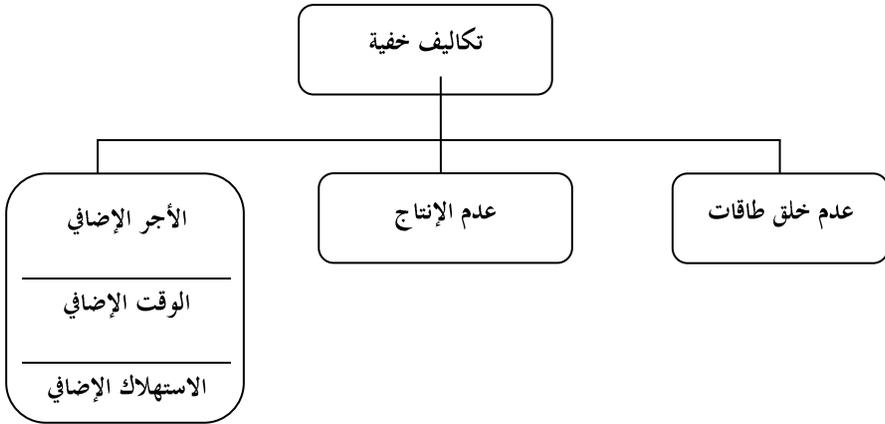
### المحور الثاني: نموذج SOF كآلية لتقييم التكاليف الخفية

سنحاول فيما يلي عرض أهم مكونات التكاليف الخفية، و من ثم عرض الآلية التي تمكن المسير من تطور حسائر التشغيل.

#### أولاً- مكونات التكاليف الخفية:

من أجل تسهيل عملية تقييم التكاليف الخفية اقترح الباحث H.Savall تجزئة التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة من جراء معالجة حسائر التشغيل المجمعة وفقا لخمس مؤشرات إلى خمس مكونات والتي تتمثل في: الأجر الإضافي، الوقت الإضافي، الاستهلاك الإضافي، عدم الإنتاج، عدم خلق طاقات.<sup>(16)</sup> يمكن توضيحها من خلال الشكل(2).

#### الشكل رقم(2): مكونات التكاليف الخفية



Source : H.Savall et V.Zardet, *Maitriser les couts et les performances cachés*, éd : Economica 1995, p 05.

حيث تمثل المكونات الثلاثة الأولى يسار الشكل نفقات تتحملها المؤسسة بصفة فعلية "تكاليف تاريخية"، في حين أن المكونين الأخيرين (عدم الإنتاج و عدم خلق الطاقات) لا يرتبطان بتكاليف تاريخية، بل بفرص تعظيم الربح التي ضاعت على المؤسسة بسبب حدوث الخسائر التشغيلية "تكلفة الفرصة الضائعة". من ناحية التأثير على النتيجة فإن كل من الأجر الإضافي، الوقت الإضافي، الاستهلاك الإضافي، عدم الإنتاج؛ هي مكونات تؤثر تأثيراً مباشراً على نتائج المؤسسة خلال الدورة المالية الحالية، أما المكون "عدم خلق الطاقات" فسوف يؤثر على نتائج الدورات اللاحقة.

بالإضافة لتأثير مكونات التكاليف الخفية على نتائج المؤسسة الحالية و المستقبلية، فإن أهمية دراستها تكمن في اعتماد نموذج تقييم التكاليف الخفية يربط كل مؤشرات نقص الأداء مع بعضها من جهة، و من جهة أخرى مع التكاليف الخفية المتولدة منها، مثل ما يوضحه الجدول رقم (1).

## جدول رقم (1): نموذج عام لحساب التكاليف الخفية

Source : A.Burlaud et C.Simon, *comptabilité de gestion*, éd :

مجموع التكاليف الخفية	عدم خلق الطاقات	عدم الإنتاج	الاستهلاك الإضافي	الوقت الإضافي	الأجر الإضافي	
						التغيب
						دوران العمل
						حوادث العمل
						اللاجودة
						فروق إنتاجية العمل
إجمالي التكاليف الخفية						إجمالي نقص التشغيل الناتج عن المؤشرات الخمس
	تكلفة الفرصة الضائعة		التكاليف التاريخية			المفهوم الاقتصادي
	تضييع الإيرادات non-produts		surcharges النفقات الإضافية			المفهوم المحاسبي

Vuibert, 1993, p333.

إذا كانت التكاليف الظاهرة تسمح بقياس المبالغ والفروق دون ضرورة تحليل جميع الأسباب، فإن التكاليف الخفية على العكس من ذلك تتطلب دراسة وتحليل معمقين للتمكن من تقييمها ومعرفة مدى خطورتها، وعليه فقد اقترح الباحث H.Savall في إطار نظرية التحليل

الاجتماعي الاقتصادي طريقة لتقييم التكاليف الخفية، تشتمل على ثلاثة مقاييس رئيسية هي: (17)

➤ المقياس الاجتماعي "S" Le module social

➤ المقياس التنظيمي "O" Le module organisationnel

➤ المقياس المالي "F" Le module financier.

سنتناول فيما يلي تحليل محتوى المقاييس الثلاثة لطريقة SOF، وكذا أهم التقنيات المستعملة لجمع المعطيات في كل مقياس.

**ثانيا- تحليل محتوى وأهداف المقاييس الثلاث لطريقة SOF:**

تعتبر المقاييس الثلاثة مراحل متميزة يتم فيها تجميع المعلومات والمعطيات التي من شأنها التعريف بمكان التكاليف ومن ثم تقييمها، علما أن كل مقياس يعتبر متمم للمقياس الذي يليه.

### 1- المقياس الاجتماعي:

يعتمد هذا المقياس على إجراء المقابلات مع العاملين، المشرفين، الإطارات... وكذا جمع وفرز مختلف الوثائق المتضمنة للمعلومات والإحصائيات الخاصة (التغيب، دوران العمل، حوادث العمل)، كما يمكن الاعتماد أيضا على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تعرقل سير العمل، ويعد هذا المقياس بمثابة تحضير للمقياس التنظيمي.

### 2- المقياس التنظيمي:

يعتبر مرحلة إجبارية وأساسية لما يوفره من معلومات التي يعتمد عليها لاحقا في المقياس المالي. يرتكز هذا المقياس على إجراء جرد شامل حول طبيعة خسائر التشغيل الحاصلة وتسلسل وقوعها ومختلف آثارها عبر الزمن، كما يسمح المقياس التنظيمي بفرز أساليب المعالجة اللازمة بهدف تقليص فجوة خسائر التشغيل. (18)

### 3- المقياس المالي:

من خلال هذه المرحلة يتم الرجوع إلى عناصر التكاليف والأسعار المقيدة ضمن الوثائق المحاسبية للمؤسسة، من أجل إجراء تقييم مالي لكمية الوقت والمواد المستهلكة أثناء عملية معالجة خسائر التشغيل. (19)

يمكن تحليل أهداف هذه المقاييس من خلال الجدول رقم (2).

جدول رقم(2): الأهداف المرجوة من مقاييس طريقة SOF

المقياس	الأهداف
الاجتماعي	- تحديد وجود خسائر التشغيل الأولية ؛ - تبيان الأسباب المفسرة لخسائر التشغيل من خلال العلاقة : (هيكل ↔ سلوك) (خسائر ▼ ← التشغيل) .
التنظيمي	- تبيان أساليب معالجة خسائر التشغيل ؛ - إجراء جرد للأثار الاقتصادية لأساليب المعالجة: كمية الاستهلاكات، حجم الوقت، ضياع الإنتاج ...
المالي	- البحث عن التكاليف والأسعار الوحودية لمكونات المعالجة . - التقييم المالي للأثار الاقتصادية لأساليب المعالجة .

Source : H.Savall et V.Zardet, op. cit , p 112 .

المحور الثالث: نتائج تطبيق نموذج SOF على مؤسسة الاسمنت تبسة

لسنتي 2011-2012

تأسست شركة إسمنت تبسة SCT كشركة مساهمة بتاريخ 28 نوفمبر 1993، برأس مال اجتماعي قدره 800 مليون دج مكون من 8000 سهم، قيمة كل منها 100000 دج، وقدرت المساهمات في رأس المال الابتدائي بـ 200 مليون دج. سنحاول فيما يلي عرض أهم مؤشرات التكاليف الخفية في هذه المؤسسة و تطورها خلال الفترة 2011-2012.

أولاً- تحديد التكاليف الخفية لكل مؤشر:

لقد تطرقنا من خلال دراستنا هذه إلى ثلاث مؤشرات: (التغيب، حوادث العمل و فروق إنتاجية العمل)، بالمقابل لم نتناول مؤشرين هما دوران العمل و غياب النوعية. لم يتم تناول مؤشر دوران العمل بسبب نقص المعلومات حول هذا المؤشر لاقصره على التقاعد فقط، كما لم يتم تناول مؤشر غياب النوعية بسبب رفض المسيرين لفكرة غياب النوعية أصلاً، لذلك سنقوم بتحليل ثلاث مؤشرات فقط للتكاليف الخفية ضمن مؤسسة SCT .

## 1- إجمالي التكلفة الخفية لمؤشر التغيب :

لقد تم حساب قيمة التكلفة الخفية لمؤشر التغيب و حوادث العمل مجتمعين فيما يخص ثلاثة عناوين و هي: تكلفة تعويض العامل المصاب، تكلفة الساعات الإضافية و تكلفة الاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي. إذا علمنا مثلا أن التكلفة الخفية الإجمالية لتعويض العامل المتغيب برئيس الفرقة لسنة 2011 هي 354463 دج، فإن نصيب التغيب يمثل النسبة  $\frac{3.7}{4.45}$  (\*) أما نصيب حوادث العمل فيمثل  $\frac{0.75}{4.45}$  (Ψ)، وكذلك الأمر بالنسبة لباقي التكاليف. سنحاول فيما يلي تحديد التكلفة الخفية للتغيب:

● تكلفة تعويض العامل المصاب برئيس الفرق الخاصة بمؤشر التغيب:

$$\text{تكلفة سنة 2011} : 294722,04 \text{ دج} = \frac{3.7}{4.45} \times 354463$$

$$\text{تكلفة سنة 2012} : 369780,50 \text{ دج} = \frac{3.36}{4.3} \times 473231$$

● تكلفة الساعات الإضافية لمؤشر التغيب:

و يتم حسابها بنفس الطريقة النسبية المعتمدة في مؤشر التغيب.

$$\text{تكلفة سنة 2011} : 60109,618 \text{ دج} = \frac{3.7}{4.45} \times 72294$$

$$\text{تكلفة سنة 2012} : 71087,83 \text{ دج} = \frac{3.36}{4.3} \times 90975.5$$

● تكلفة الاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي عن الأمراض وحوادث العمل:

$$\text{تكلفة سنة 2011} : 101658,16 \text{ دج} = \frac{3.7}{4.45} \times 122264.54$$

$$\text{تكلفة سنة 2012} : 92893,38 \text{ دج} = \frac{3.36}{4.3} \times 118881.41$$

من خلال جمع هذه النتائج نحصل على إجمالي التكلفة الخفية لمؤشر التغيب كما يلي:

$$\text{التكلفة الخفية لمؤشر التغيب لسنة 2011} = 456489,82 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة الخفية لمؤشر التغيب لسنة 2012} = 533761,72 \text{ دج}$$

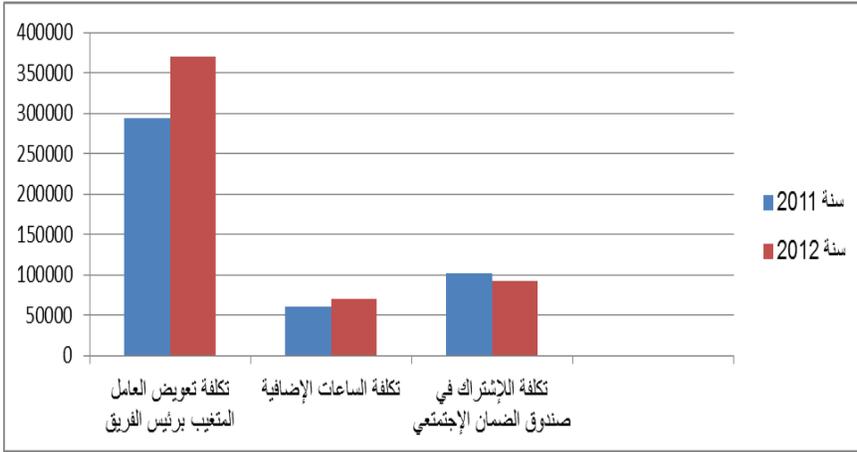
\* يمثل 3.7 المعدل السنوي للتغيب باستثناء التغيب بسبب حوادث العمل و 4.45 هو المعدل السنوي لإجمالي التغيبات.

Ψ نسبة التغيب بسبب حوادث العمل.

يوضح الشكل رقم (3) مدى مساهمة كل من تكلفة تعويض العامل المتغيب، تكلفة الساعات الإضافية وتكلفة الاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي في إجمالي التكاليف الخفية لمؤشر التغيب.

### شكل رقم (3) : تشكيلة التكلفة الخفية الإجمالية لمؤشر التغيب لسنتي 2011 – 2012

الوحدة: دج



المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3) أن تكلفة تعويض العامل المصاب برئيس الفريق تشكل أهم عنصر في إجمالي التكلفة الخفية لمؤشر التغيب في كلتا السنتين، حيث تمثل نسبة 75% و 66% من إجمالي التكلفة الخفية للمؤشر لسنة 2012 و 2011 على التوالي، تليها تكلفة الاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي بنسبة 18% و 15% من إجمالي التكلفة الخفية للمؤشر لسنة 2012 و 2011 على التوالي، فيما لم تتعدى نسبة مشاركة الساعات الإضافية في إجمالي التكلفة الخفية للسنتين 16% و 10% على التوالي.

### 2- إجمالي التكلفة الخفية لمؤشر حوادث العمل :

بما أننا قمنا بحساب التكلفة الخفية لمؤشر التغيب من خلال التكاليف الثلاثة التالية: ( تكلفة تعويض العامل المتغيب، تكلفة الساعات الإضافية و تكلفة الاشتراك في صندوق الضمان

الاجتماعي)، فيمكننا الحصول على التكلفة الخفية للتكاليف الثلاث لمؤشر حوادث العمل من

خلال طرح التكلفة الخاصة بالتغيب من إجمالي التكلفة المعنية كما يلي:

● تكلفة تعويض العامل المصاب برئيس الفريق والخاصة بمؤشر حوادث العمل:

تكلفة سنة 2011 : 354463 - 294722,04 = 59740,96 دج؛

تكلفة سنة 2012 : 473231 - 369780,50 = 103450,50 دج.

● تكلفة الساعات الإضافية لمؤشر حوادث العمل:

تكلفة سنة 2011 : 72294 - 60109,618 = 12184,38 دج؛

تكلفة سنة 2012 : 90975.5 - 71087,83 = 19887,67 دج.

● تكلفة الاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي عن الأمراض وحوادث العمل:

تكلفة سنة 2011 : 122264.54 - 101658,16 = 20606,38 دج؛

تكلفة سنة 2012 : 118881.41 - 92893,38 = 25988,03 دج.

إضافة للتكاليف السابقة فإن مؤشر حوادث العمل يتميز عن التغيب بتكلفة رابعة وهي

تكلفة الإسعاف في العيادة الخاصة وتقدر هذه التكلفة بـ \_\_\_\_\_ :

● تكلفة الإسعافات الأولية في العيادة :

تكلفة سنة 2011 : 85000 دج؛

تكلفة سنة 2012 : 72900 دج.

يجمع نتائج التكاليف السابقة ولكل سنة نتحصل على التكلفة الخفية لمؤشر حوادث العمل

للسنتين كما يلي:

التكلفة الخفية لمؤشر حوادث العمل لسنة 2011 = 177531,72 دج؛

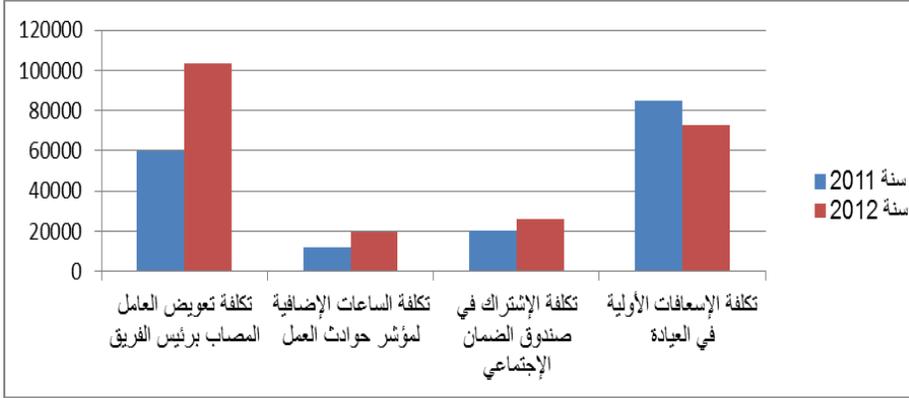
التكلفة الخفية لمؤشر حوادث العمل لسنة 2012 = 222226,19 دج.

يوضح الشكل رقم (4) التكاليف الأربعة السابقة المكونة للتكلفة الخفية لمؤشر حوادث

العمل.

## شكل رقم (4): تشكيلة التكلفة الخفية الإجمالية لمؤشر حوادث العمل لسنتي 2011-2012

الوحدة: دج



المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من خلال الأعمدة البيانية للشكل رقم (4) أن تكلفة الإسعافات الأولية لسنة 2011 تعتبر أكبر عنصر مكون للتكلفة الخفية في مؤشر حوادث العمل، تليها تكلفة تعويض العامل المصاب. حيث تشكل كلتا التكلفةين ما يقارب 80% من إجمالي التكلفة الخفية للمؤشر، فيما تبقى تكلفة الساعات الإضافية وتكلفة الإشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي في مستوى مقبول. أما فإن تكلفة تعويض العامل المصاب برئيس الفريق في سنة 2012 فهي تمثل تقريبا نصف التكلفة الخفية الإجمالية للمؤشر، تليها تكلفة الإسعافات الأولية بحوالي الثلث، كما نلاحظ تأثيرا بسيطا لتكلفة الساعات الإضافية و تكلفة الإشتراك في الضمان الاجتماعي في هذه السنة.

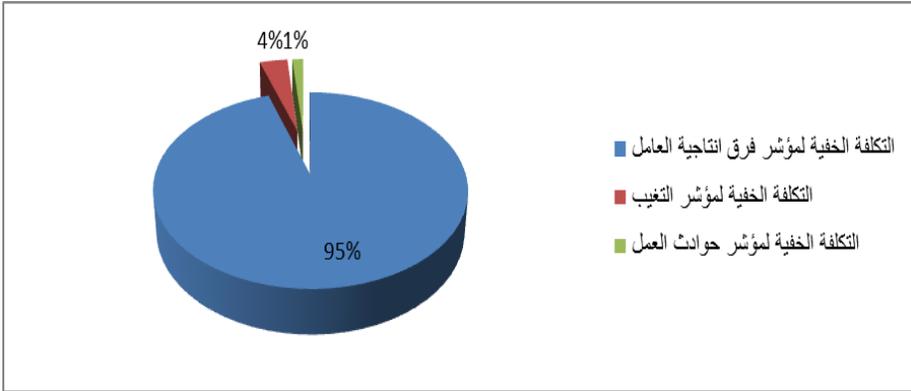
## 3- إجمالي التكلفة الخفية لمؤشر فروق إنتاجية العمل :

على الرغم من انعدام التكلفة الخفية لمؤشر فروق إنتاجية العمل "تكلفة الفرصة الضائعة" في سنة 2012، إلا أننا سجلنا هذا النوع من التكاليف في سنة 2011، بلغت هذه التكلفة سنة 2011 ما يعادل 12255926,97 دج، وهي نفسها التكلفة الخفية الإجمالية للمؤشر. بعد تحديد نصيب كل مؤشر من التكاليف الخفية ننقل الآن إلى حساب إجمالي التكلفة الخفية التي تحملتها المؤسسة خلال سنتي 2011 و 2012.

ثانيا- التكاليف الخفية الإجمالية لمؤسسة إسمنت تبسة خلال سنتي 2011-2012 :

تحملت مؤسسة إسمنت تبسة سنة 2011 تكاليف خفية معتبرة قدرها 12889949 دج، علما أن 98,39% من هذه التكاليف بالإمكان تفاديها أو على الأقل تقليصها. بالمقابل تحملت المؤسسة سنة 2012 تكاليف خفية بلغت 755987,91 دج و هو مؤشر عن تحسن تسيير المؤسسة، إضافةً إلى ذلك بإمكان المؤسسة الضغط على هذه التكلفة وخفضها أكثر نظرا إلى أن التكاليف القابلة للانضغاط قدرت نسبتها بـ 74,63% من إجمالي التكلفة الخفية لسنة 2012. يوضح الشكل البياني رقم (5) مدى مساهمة كل مؤشر في إجمالي التكلفة الخفية للسنتين.

شكل رقم (5): نسبة كل مؤشر في التكلفة الخفية الإجمالية لسنة 2011

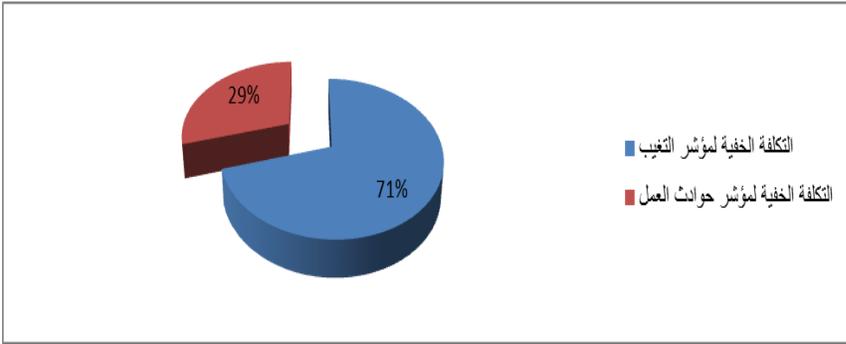


المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من خلال الشكل رقم (5) أن التكلفة الخفية التي تحملتها المؤسسة سنة 2011 تمثلت أساسا في تكلفة الفرصة الضائعة والتي مثلت 95% من إجمالي التكلفة الخفية. حتى وإن لم تكن هذه التكلفة قد تحملتها المؤسسة بشكل مباشر كباقي التكاليف، إلا أنها عبارة عن ضياع مداخيل ضخمة وتحمل للمصاريف كالأجور دون إنتاجية ملموسة. أما مؤشر التغيب فقد جاء ثانيا بنسبة 3.5% وأخيراً مؤشر حوادث العمل بنسبة 1.5% من إجمالي التكلفة الخفية لهذه السنة.

كما نلاحظ من خلال الشكل رقم (6) أن التكاليف الخفية التي تحملتها المؤسسة سنة 2012 تتشكل من جزئين؛ الأول التكلفة الخفية لمؤشر التغيب والتي تمثل 70.6% من إجمالي التكلفة الخفية، أما الجزء الثاني فهو التكلفة الناجمة عن مؤشر حوادث العمل والتي قدرت نسبتها من إجمالي التكلفة الخفية بـ 29.4%.

شكل رقم (6): نسبة كل مؤشر في التكلفة الخفية الإجمالية لسنة 2012



المصدر: من إعداد الباحثين

#### الخاتمة:

#### أولاً- النتائج:

تتحمل المؤسسة في سبيل تحقيق نشاطها العديد من التكاليف ليست في مجملها تكاليف ظاهرة، إذ يوجد جزء منها لم تحتويه النظم المحاسبية التقليدية اصطلاح على تسميته بالتكاليف الخفية. على الرغم من عدم اهتمام نظم المعلومات التقليدية بالتكاليف الخفية، إلا أن الدراسات و الأبحاث التي وقفنا على نتائجها تشير إلى أهمية حجم هذا النوع من التكاليف ضمن التكاليف الإجمالية التي تتحملها المؤسسة.

تنشأ التكاليف الخفية أساسا بسبب تردي وضعية المجالات الخمسة المكونة لظروف الحياة المهنية للعامل وهي: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب. إن التأثير الاجتماعي السلبي على أداء المؤسسة، سيؤثر بدوره على أدائها الاقتصادي مما ينتج عنه خسائر التشغيل. من مؤشرات خسائر التشغيل (التغيب، حوادث العمل، فروق إنتاجية العمل، غياب النوعية و دوران العمل)، إن تخصيص الفريق المسير للمؤسسة بأهمية مصادر التكاليف الخفية من

جهة، و تكوينهم على الآليات التي تسمح بتقييم و متابعة تطور هذا النوع من التكاليف مثل نموذج SOF من شأنها تحسين تسيير المؤسسة و من ثم تحسين أدائها.

إن تطبيق نموذج SOF على مؤسسة إسمنت تبسة SCT قد مكنا من الوقوف على واقع التكاليف الخفية و حجمها في هذه المؤسسة، لاسيما تلك الناتجة عن مؤشرات التغيب، حوادث العمل وفروق إنتاجية العمل و كذا أثارها على تنافسية مخرجات المؤسسة و على أدائها الاقتصادي. عدم شمولية الدراسة لكل مؤشرات التكاليف الخفية ليس تقصيرا من النموذج المطبق، إنما راجع لقصور في نظام المعلومات التقليدي. بتحسين هذا الأخير يمكن أخذ فكرة شاملة حول مصادر تولد كل مؤشرات التكاليف الخفية و حجمها، الذي سيمكن من وضع الآليات اللازمة لمعالجة خسائر التشغيل و الرفع من أداء المؤسسة.

ثانيا- التوصيات:

يمكن للمؤسسة الجزائرية أن تحسن من تنافسية منتجاتها من خلال الاعتراف بوجود خسائر التشغيل و من ثم التكاليف الخفية، تحديد مصادرها و العمل على الحد منها من خلال تطبيق التوصيات التالية:

- تشجيع الدراسات المقارنة (Bench marking) لاكتشاف التكاليف الخفية؛
- وضع نظام إنذار للإسراف، الضياع و المنتجات المعيبة؛
- تفعيل و تامين دور الرأسمال البشري في تحسين أداء المؤسسة و من خلال الاعتراف بالعمل الجيد و تحفيزه، تحديد مصدر العمل السيئ و العمل على معالجته؛
- العمل على الاستثمار في تكوين الرأسمال البشري عبر تخصيص ميزانيات معتبرة لمسايرة المستجدات، لأن بلوغ الأهداف شيء مهم، أما الاستمرار في تحقيقها هو الشيء الأهم.

قائمة المراجع:

1. وائل محمد صبحي و طاهر محسن منصور، "أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن"، دار وائل للنشر، عمان 2009، ص 38.
2. عبد الباري ابراهيم درة، "تكنولوجيا الأداء في المنظمات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2003، ص 25.
3. H.Savall, *coûts cachés et analyse socio-économique des organisations*, Encyclopédie de gestion, éd : Economica, Paris 1989, p 06.
4. J.P.Charles, *La performance sociale interne de la firme*, Revue française de gestion, n°38, novembre/ décembre 1982, p 73.
5. H.Savall et V.Zardet, *Maitriser les couts et les performances cachés*, Economica, Paris 1995, p 73.
6. J.P Citeau, *Gestion des ressources humaines : principes et généraux et ces pratiques* , Armand Colin, Paris 2002, p 135.
7. H.Savall et V.Zardet, *Ingénierie stratégique du roseau*, Economica, Paris 1995. p 105
8. عبد الله علي، "إدارة الموارد البشرية"، مطبوعات جامعة الجزائر، دون سنة نشر، ص 108.
9. صلاح الشناوي، "إدارة الإنتاج"، شركة الجلال للطباعة، الإسكندرية 2002، ص 187.
10. محسن أحمد الخضيرى، "الإدارة التنافسية للوقت"، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة 2000، ص 17.
11. صلاح الدين عبد الباقي، "الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2002، ص 210.

12. محمد فالخ صالح، "إدارة الموارد البشرية: عرض وتحليل"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2004، ص 79.
13. سيد محمد جاد الرب، "السلوك التنظيمي: موضوعات وتراجم وبحوث إدارية متقدمة"، مطبوعات جامعة السويس، مصر 2005، ص 28.
14. جريدة الشروق الجزائرية، العدد 4062، الأحد 30 جوان 2013 الموافق 21 شعبان 1434.
15. رشيد الجمال، "المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة: إدارة الوقت التكلفة الجودة"، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية 2007، ص 106.
16. H.Savall et V.Zardet, op.cit, p 05.
17. H.Savall et V.Zardet, op.cit, p 112.
18. H.Savall, op.cit , p 604.
19. H.Savall et V.Zardet, op.cit, p 113.

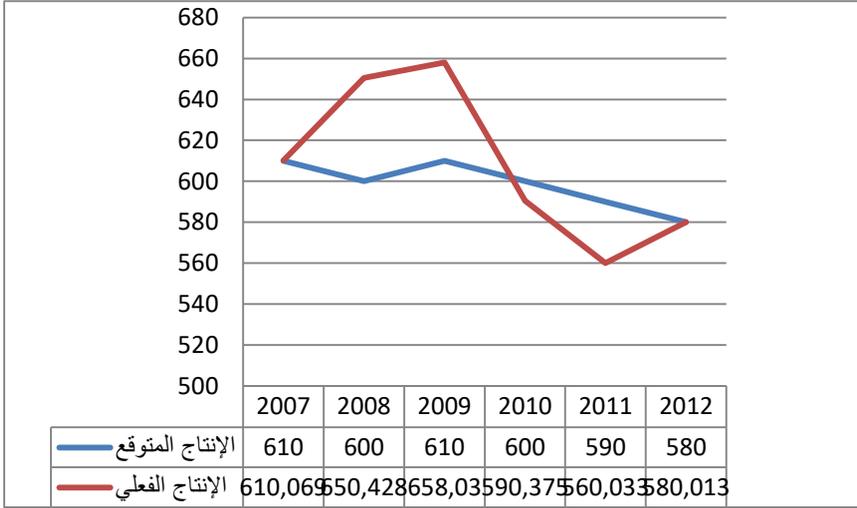
## الملاحق:

ملحق رقم (1): نتائج طريقة sof حول التكلفة الخفية التي تحملتها المؤسسة  
خلال سنتي 2011 و 2012

المجموع		العناصر غير قابلة للانضغاط			العناصر القابلة للانضغاط		مؤشرات	
2012	2011	القيمة سنة 2012	القيمة سنة 2011	نوع التكلفة	القيمة سنة 2012	القيمة سنة 2011	نوع التكلفة	
533761,71	456489,8	92893,38	101658,2	تكلفة الاشترك في صندوق الضمان الاجتماعي	369780,5	294722	تكلفة تعويض العامل برئيس الفريق	التغيب
					71087,83	60109,62	تكلفة الساعات الإضافية	
222226,2	177531,7	25988,03	20606,38	تكلفة الاشترك في صندوق الضمان الاجتماعي	103450,5	59740,96	تكلفة تعويض العامل المصابة برئيس الفريق	حوادث العمل
					19887,67	12184,38	تكلفة الساعات الإضافية	
-	-	-	-	-	-	-	-	دوران العمل
-	-	-	-	-	-	-	-	اللاعودة
0	12255927	-	-	-	0	12255927	تكلفة الفرصة الضائعة	فروق إنتاجية العمل
755987,91	12889949	191781,4	207264,5	-	564206,5	12682684	المجموع الجزئي	
		25,37%	1,61%	-	74,63%	98,39%	النسبة المئوية	
13645936,42		399045,95		-	13246890,47		المجموع الكلي	
100,00%		2,92%		-	97,08%		النسبة المئوية	

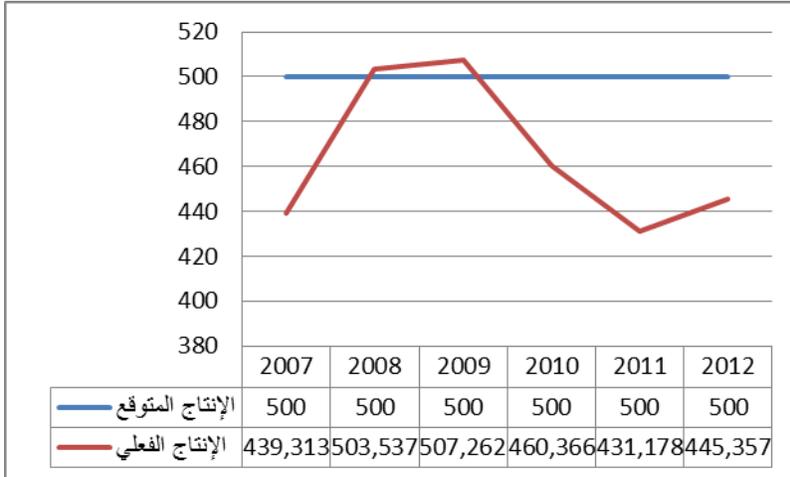
المصدر: من إعداد الباحثين

## ملحق رقم (2): تطور حجم إنتاج الاسمنت البورتلاندي خلال الفترة من 2007 إلى 2012



المصدر : من إعداد الباحثين

## ملحق رقم (3): تطور حجم إنتاج الاسمنت نصف الجاهز خلال الفترة من 2007 إلى 2012



المصدر : من إعداد الباحثين