

المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي القليعة-الجزائر

ESGEN

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: تدقيق ومراقبة تسيير

الموضوع:

أثر التحكم في التكاليف الخفية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة
الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة حنونة حليب HODNA LAIT –المسييلة

تحت اشراف:

بروفيسور. درحمون هلال

من إعداد الطالبة:

رداوي ازدهار

الدفعة الأولى

جوان 2022

المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي القليعة-الجزائر

ESGEN

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: تدقيق ومراقبة تسيير

الموضوع:

أثر التحكم في التكاليف الخفية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة
الاقتصادية

دراسة حالة: مؤسسة حلبة HODNA LAIT –المسيطة

تحت اشراف:

بروفيسور. درحمون هلال

من إعداد الطالبة:

رداوي ازدهار

الدفعة الأولى

جوان 2022

الإهداء

طلب مني أن أكتب إهداءً بسيطاً عن أمي، فعذراً كيف تكون البساطة امام ينبوع الفطرة الصليمة التصرف السويّ الحب وما غرسته فينا دون حاجة لكلام وتنبيه، فوالله ما وجدنتي غير أن عجزت عن التعبير عنها ولا لازمتني الحروف لأخرج بكلمات توفيقها حقها ولو ما وهبتُها حياتي وكل ما مر وسيمر من دقائق عمري وكل ما أنا فيه وما هو لي؛ لما وفيت ظفراً مما كانت لي هي به ولو خَطَطْتُ بمداد البحر ما وسعت من أوراق لما بلغت حقها. ولأنني خشيت ان أبدأ بماما وأسرف كلاما ولا أتوقف فما وجدنتي غير اختلس ما قال ممن سبقني علني أوجز، وبرقرقة في عيني أكرر " اهدي عملي المتواضع وما هداني الله اليه" إلسى من هي ماما بكل المعاني ماما الزهرة من داست الشوك حافية وانا نائمة على ظهرها مرضاً، من حملت يوماً متاعي على ظهرها لتشجعني ان لا أخاف من السفر ليلاً وحدي فليس بتعبير مجازي وانما هي فقط ماما حفظها الله وأدام رضاها عليا...إلى من لن أحصي موافقها بعجز مني في التعبير...ماما.

من شجعتني أول يوم في الدراسة بـ 5دنانير فكأنما آتاني ملك قارون حينها، من لم ينصحنى بالتعلم قولاً لكن كانت التصرفات أبلغ، من شاء الله ألا يصفق لي مع الحضور، من لم أخذه بصورة لي معه، من فارقتنا مبكراً، من لم أجرب طعم الفقد والصبر إلا به، من لم يشاركنا في كل ما مررنا به من لن اراه يبتسم لي عند تخرجي غدا وفي افراحنا، من لن اقبل رأسه من لن يسعني الورق حيزاً لأصفه...بابا رحمة الله عليه.

فأما بعد؛ امي الثانية اختي الكبرى انشراح، اخوتي بدرة، تركية، عبد الفتاح ونعمة، من رحم الحياة سند المواقف وأخي الاكبر أسامة، أخي السابع المعطاء الطيب موسى، ولأن بي أمل أن يترسخ اسمكم على ورق بجانب اسمي دونتكم بحبر على مذكرتي فطول العمر نبقاً كتفاً لكتفٍ ان شاء الله.

من صاحبتني خمساً سنين يوماً بيومٍ تحملتني وتحملتني الى ان زادت على كونها رفيقة غريبة الى اختٍ لن يكررها الزمن مجدداً، ونام من تعثرنا سهرنا درسنا جربنا كثيراً سوياً من شادت عليا بعفويتها واندفاعها الطفولي، ونام التي لا يمكنني تبرير عدم لقاءها كذي قبل... فأخت في القلب وإن تباعدنا... ونام رفيقتي في الغربة.

على من لن تسعني الجمل والأسطر لذكرهم فرداً فرداً وحتما علني في القلب لن انساهم ما حبيت كنزة، خولة، رباب، شهيرة، ولاء، وكل من درس معي شجعتني بكلمة طيبة بموقف جاد عني بحرفٍ كل من رد عليا السلام...اصدقاء القليعة.

عائلتي الواسعة التي لن ابلغها اسماً اسمٍ من فرح لنجاحي ودعا لي من ثبطني يوماً وفرح لفشلي لكم الشكر فلولاكم لما أكملت ما ظننته مستحيلاً، الى غريباً احبني يوماً سرّاً وبهذه الصفحة البسيطة أرف كلمات من 17 عام ادعوا الله ان أوفق وأخط عليها ما بقلبي وها لحمد بلغ والدعاء استجيب، 17 عاماً من العلم علمتني وغيرتني فالحمد لله الذي لا يطيب الكلام الا بذكره قبلاً وآخرًا والصلاة على نبيه الحبيب المصطفى وله الفضل ربي والحمد على ما مضى وما تبقى.

كلمة شكر

الحمد لله الذي نزل الفرقان على عبده ليكون للعالمين نذيرًا...الذي له ملك السماوات والأرض وخلق كل شيء فقدره تقديرًا...خلق الانسان من نطفة أمشاج يتلوه فجعله سميعًا بصيرًا...ثم هداه السبيل إما شاكراً وإما كفورًا...

فمن شكر وحمد جزاه ملكاً وفضلاً كبيرًا... فالحمد لله أولاً وآخراً على أن هدانا سبيل العلم تنويرًا...ونسأله أن يكون لنا شاهدا وعملاً مأجورًا... كما أزيد بالشكر احترامًا وتوقيرًا...للأستاذ المشرف على عملي طيلة فترة إنجازه فله مني من الفضل والتكريم نصيبًا موفراً...الاستاذ الدكتور هلال درحمون الذي لم ييخل عليا بنصائحه القيمة وتوجيهاته السديدة ومن العلم ما ينفع غير محظورًا...

كل الشكر موفورًا لطاقتهم مؤسسة حضنة حليب المسيلة بما فيهم الأستاذ وليد جعدي وخاصة الدكتور إبراهيم ذوادي الذي لم يردني يوما خائبًا وعلى ما جادوا به عليا وفييرًا...فجزاهم الشكر مشكورًا

كما لي بالشكر لكامل من سقاني حرفا من أساتذة المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي والمدرسة العليا للتجارة وغيرهم من لم ييخل عليا فجزاه الحمد مشكورًا...جزيل الشكر لمدير الدراسات الأستاذ حسان بوعبدالله ومن نقل هاته المدرسة من عنوان على ورق الى واقع من نور...وكما يقال لولا الاعمى ما اعتبر البصير...ولولا الحزن ما عُرف السرور فشكرا لمن ساندني في كل لحظات ضعف وخوف وما امتلأت به الصدور... من أصدقاء وعائلة لإنجاز هذا العمل واتمامه فلولا الخوف ما انتهينا، ولولا الله ما اهتدينا والى الله ترجع الأمور.

فہرس

الإهداء

كلمة شكر

I..... فهرس

IV..... قائمة الجداول

VII..... قائمة الاشكال

IX..... قائمة الاختصارات

X..... ملخص

ح-أ..... مقدمة عامة

1..... الفصل الأول: التكاليف الخفية فى المؤسسة الاقتصادية

1..... المبحث الأول: الإطار النظري للتكاليف الخفية

2..... المطلب الأول: مفهوم التكاليف الخفية ومصدر نشوءها

4..... المطلب الثاني: مكونات التكاليف الخفية وتصنيفاتها

8..... المطلب الثالث: المقاربة النظرية للتحليل السوسيو اقتصادي

10..... المبحث الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية

10..... المطلب الأول: مؤشر التغيب/الغياب

15..... المطلب الثاني: مؤشري حوادث العمل ودوران العمل

20..... المطلب الثالث: مؤشري اللاجودة وفروق الإنتاجية

المبحث الثالث: نموذج سوف لتقييم مؤشرات التكاليف الخفية وأثرها على نظم المعلومات

25..... المحاسبية

25..... المطلب الأول: نموذج سوف لتقييم مؤشرات التكاليف الخفية

28..... المطلب الثاني: نظم المعلومات المحاسبية والتكاليف

29..... المطلب الثالث: تأثير التكاليف الخفية على نظم المعلومات المحاسبية

32..... خلاصة الفصل الأول

34..... الفصل الثاني: الأداء المالى وتقييم التكاليف الخفية

34..... المبحث الأول: مفاهيم على الأداء المالى

34..... المطلب الأول: المفهوم النظري للأداء

39.....	المطلب الثاني: مفاهيم حول الأداء المالي وتقييمه
43.....	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي
53.....	المبحث الثاني: التقييم الفعلي للتكاليف الخفية
53.....	المطلب الأول: تقييم التكاليف الخفية لمؤشر التغيب حسب نموذج سوفSOF
64.....	المطلب الثاني: تقييم التكاليف الخفية لمؤشري دوران العمل وحوادث العمل حسب نموذج سوفSOF
69.....	المطلب الثالث: تقييم التكاليف الخفية لمؤشري اللاجودة وفروق الإنتاجية حسب نموذج سوفSOF
72.....	المبحث الثالث: أساليب تخفيض والتحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة
73.....	المطلب الأول: نموذج حساب التكاليف الخفية
74.....	المطلب الثاني: كيفية تخفيض التكاليف الخفية
75.....	المطلب الثالث: بعض الطرق والأساليب للتحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لرفع الأداء المالي للمؤسسة
81.....	خلاصة الفصل الثاني
83.....	<u>الفصل الثالث: دراسة ميدانية</u>
83.....	المبحث الأول: منهج الدراسة ونبذة عن المؤسسة محل الدراسة الميدانية
83.....	المطلب الأول: طبيعة الدراسة
85.....	المطلب الثاني: تقديم عام لمؤسسة حضانة حليب
89.....	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضانة حليب
94.....	المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية والأداء المالي في مؤسسة حضانة حليب حسب نموذج سوفSOF للتقييم
94.....	المطلب الأول: تقييم التكاليف الخفية في مؤسسة حضانة حليب
114.....	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي في مؤسسة حضانة حليب
125.....	المبحث الثالث: أثر التكاليف الخفية على الأداء المالي لمؤسسة حضانة حليب للفترة 2018-2020
125.....	المطلب الأول: نسبة التكاليف الخفية برقم الأعمال للسنوات 2018-2019 و2020
126.....	المطلب الثاني: نسبة التكاليف الخفية بالنتيجة الصافية للسنوات 2018-2019 و2020
126.....	المطلب الثالث: الأداء المالي والتكاليف الخفية

130.....	خلاصة الفصل الثالث.....
131.....	خاتمة عامة.....
141-135.....	قائمة المراجع.....
xi-i.....	قائمة الملاحق.....

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	العناصر الأساسية للهيكل التنظيمية في المؤسسة	9
02	جدول تكاليف دوران العمل	17
03	جدول تكاليف اللاجودة	23
04	طرق حساب الانتاجية	24
05	تقنية جمع البيانات حسب هنري سافال	27
06	مقارنة حالات الاستعمال لكل من الطريقتين سوفSOF وأوفOF.	28
07	مصادر معلومات تقييم الأداء	42
08	حالات رأس المال العامل من منظور اعلى الميزانية	46
09	حالات رأس المال العامل من منظور أدني الميزانية	46
10	نموذج عن الشبكة اليومية مصنفة حسب منصب العمل	60
11	الاثار المتعلقة بالغياب وحالات المعالجة المتبعة (لوائح المعالجة)	61
12	تصنيف المعالجات	62
13	مصفوفة التقييم المالي لكل حالة من حالات معالجة التغيب.	62
14	تطبيق مقياس SOF على مؤشر حوادث العمل	64
15	تطبيق مقياس SOF على مؤشر دوران العمل	66
16	تطبيق مقياس SOF على مؤشر اللاجودة	70
17	تطبيق مقياس SOF على مؤشر فروق الانتاجية	72
18	نموذج حساب التكاليف الخفية	73
19	مضمون الأداء الاجتماعي	79
20	تطور رقم الاعمال وعدد الموظفين خلال الفترة(2005-2011)	87
21	تطور رقم الاعمال وعدد الموظفين خلال الفترة (2012-2015)	88
22	أهم المواد المستخدمة ومصدرها	88
23	المحور الأول من الاستبيان حول الأسباب الكامنة وراء مؤشر التغيب	94
24	المحور الثاني من الاستبيان حول خسائر التشغيل الناجمة عن التغيب	95

95	معدل التغيب في المؤسسة للفترة من 2018-2020	25
96	حساب التكاليف الخفية الناجمة عن ظاهرة التغيب	26
97	ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر التغيب	27
98	المحور الثالث من الاستبيان المتعلق بالأسباب الكامنة لمؤشر حوادث العمل	28
99	المحور الرابع من الاستبيان حول خسائر التشغيل الناجمة عن مؤشر حوادث العمل.	29
99	عدد حوادث العمل والساعات المفقودة للفترة 2018-2020	30
100	معدل تكرار حوادث العمل للمؤسسة للفترة 2018-2020	31
101	حساب التكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العمل للفترة 2018-2020	32
102	ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر حوادث العمل للفترة من 2018 الى 2020.	33
103	المحور الخامس من الاستبيان المدرج في الدراسة حول الأسباب الكامنة وراء مؤشر دوران العمل	34
103	المحور السادس من الاستبيان المدرج في الدراسة حول خسائر التشغيل الناتجة عن مؤشر دوران العمل.	35
104	نتائج حول دوران العمل في المؤسسة خلال 2018-2020	36
104	دوران العمل في المؤسسة خلال 2018-2020	37
106	حساب التكاليف الخفية الناجمة عن دوران العمل للفترة 2018-2020	38
106	ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر دوران العمل للسنوات 2018-2019.	39
107	المحور السادس من الاستبيان المدرج في الدراسة حول الأسباب الكامنة وراء نقص الجودة في منتجات المؤسسة	40
108	المحور السادس من الاستبيان المدرج في الدراسة حول خسائر التشغيل الناتجة عن مؤشر نقص الجودة	41
109	نسبة الإنتاج المعيب الناتج عن اللاجودة في المنتجات لسنة 2018 و 2019 و 2020	42
109	التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر اللاجودة في المؤسسة للفترة 2018-2020	43

110	ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر اللاجودة للسنوات 2018-2019-2020	44
111	المحور التاسع من الاستبيان المدرج في الدراسة حول الأسباب الكامنة وراء فروق الإنتاجية	45
111	المحور العاشر من الاستبيان المدرج في الدراسة حول الأسباب الكامنة وراء فروق الإنتاجية	46
112	قياس الإنتاجية في المؤسسة لسنة 2018-2019 و2020	47
113	حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر فروق الإنتاجية للفترة 2018-2020	48
113	ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر اللاجودة للسنوات 2018-2019-2020	49
114	التكاليف الخفية الاجمالية في المؤسسة للفترة 2018-2020	50
114	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018	51
115	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2019	52
115	الميزانية المالية المختصرة لسنة 2020	53
115	الميزانية المالية للسنوات 2018-2019-2020	54
116	حساب رأس المال العامل للمؤسسة	55
116	حساب احتياجات رأس المال العامل للمؤسسة	56
117	حساب الخزينة الصافية للمؤسسة	57
118	حساب نسبة التداول للمؤسسة.	58
118	حساب نسبة السيولة النسبية (السريعة) للمؤسسة	59
119	حساب نسبة السيولة الفورية (الجاهزة) للمؤسسة	60
119	حساب نسب التمويل الدائم في المؤسسة	61
120	حساب نسب التمويل الخاص في المؤسسة	62
120	حساب نسب الاستقلالية المالية في المؤسسة	63
120	حساب نسب قابلية السداد في المؤسسة	64
121	حساب معدل دوران اجمالي الأصول في المؤسسة	65

121	حساب معدل دوران اجمالي الأصول غير الجارية في المؤسسة	66
122	حساب معدل دوران اجمالي الأصول الجارية في المؤسسة	67
122	حساب معدل العائد على الأصول في المؤسسة	68
123	حساب نسبة المردودية المالية في المؤسسة	69
123	حساب نسبة المردودية الاقتصادية في المؤسسة	70
124	حساب نسبة المردودية التجارية في المؤسسة	71
124	ملخص لمؤشرات الأداء المالي للمؤسسة للفترة 2018-2020	72
125	نسبة التكاليف الخفية الى رقم اعمال المؤسسة للفترة 2018-2020	73
126	نسبة التكاليف الخفية الى نتيجة المؤسسة للفترة 2018-2020	74
127	تذكير بمجموع التكاليف الخفية للمؤسسة	75

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	مخطط توضيحي لمكونات التكاليف الخفية	01
7	مخطط توضيحي لتصنيفات التكاليف الخفية	02
13	مخطط توضيحي لأسباب التغيب	03
21	المفهوم التقليدي لخسارة الجودة	04
22	مفهوم تاجوتشي لخسارة الجودة الحديث	05
45	شكل الميزانية التي يحسب عليها رأس المال العامل	6
54	مخطط توضيحي لأسباب التغيب حسب درجة قابليتها للانضغاط من خلال إجراءات تحسين الظروف المهنية	7
55	ورقة تحليل حسب أسباب التغيب	8
57	مسار توضيحي للمقياس الاجتماعي للتغيب	9
59	المخطط البياني لمسار التحليل التنظيمي لمؤشر التغيب	10
63	المخطط البياني لمسار التحليل المالي للتغيب	11
68	المخطط البياني لمسار المقياس المالي لمؤشر دوران العمل	12
71	المخطط البياني لمسار التحليل المالي لمؤشر النقص في الجودة	13
76	العلاقة بين الرضا الوظيفي والأداء	14
77	أثر التحفيز على تخفيض التكاليف الخفية	15
80	مكونات الأداء الاقتصادي	16
84	متغيرات الدراسة	17
93	الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضانة حليب	18

قائمة الاختصارات

الاسم الكامل	المختصر	الترجمة العربية	الرقم
Institut de socio-économie des entreprises et des organisations.	ISEOR	المعهد الاجتماعي الاقتصادي للشركات والمنظمات.	01
Social, organisationnel, financier.	SOF	الاجتماعي، التنظيمي، المالي.	02
Organisationnel, financier.	OF	التنظيمي، المالي.	03
Contribution horaire à la marge sur les couts variables.	CHMCV	المساهمة الساعية في الهامش على التكلفة المتغيرة.	04
Investissement dans les ressources humaines.	IRH	الاستثمار في الموارد البشرية.	05
Durée de vie standard.	DVS	مدة الحياة المعيارية.	06
Fond roulement net.	FRN	راس المال العامل.	07
Besoin de fond roulement.	BFR	احتياجات راس المال العامل.	08
Trésorerie nette.	TN	الخزينة الصافية.	09

ملخص

الهدف من هذه الدراسة هو البحث عن إجابة للإشكالية المطروحة المتمثلة في أثر التحكم في التكاليف الخفية على الأداء المالي للمؤسسة، وذلك من خلال اتباع منهج وصفي تحليلي، حيث تم التعرض للاطار النظري للتكاليف الخفية من مفهوما، مكوناتها، مؤشراتها، طرق قياسها وتدنيها وكذا لمحة عن المقاربة النظرية الاجتماعية-الاقتصادية، وفي جانب ثاني تمت دراسة الأداء المالي للمؤسسة مفهومه، معاييرها ومؤشرات قياسه وتقييمه، وخدمة لهذا الهدف تم الاعتماد على نموذج هنري سافال لتقييم التكاليف الخفية في تقييم تكاليف المؤسسة بالاستعانة كذلك باستبيان تم اعداده وتوزيعه على عينة 30 عامل بالمؤسسة محل الدراسة لتقريب النتائج اكثر وكذا الاستعانة بمؤشرات تقييم الأداء المالي المختلفة لأجل تقريب النتائج المتحصل عليها، وبعد التقييم الكلي لمعرفة اثر التحكم في التكاليف الخفية على الأداء المالي تمكننا من الوصول الى عدة نتائج تتمثل في ان التكاليف الخفية لها تأثير مباشر وغير مباشر على الأداء المالي للمؤسسة .

كلمات مفتاحية: تكاليف خفية، أداء مالي، نموذج، تقييم، مؤشرات.

Résumé

L'objectif de cette étude est la recherche d'une réponse à la problématique posée qu'est l'impact de la maîtrise des coûts cachés sur la performance financière de l'entreprise, par l'application de la méthodologie descriptive et analytique. La partie théorique a été consacrée au cadre conceptuel des coûts cachés, la notion, les composants, les indices, les méthodes de leur mesure et e leur dépréciation, cette partie s'est intéressée aussi à un rappel historique sur l'approche théorique socio-économique.

La deuxième point de cette étude théorique a été consacré à l'étude de la notion de la performance financière de l'entreprise, l'étude a mis en exergue, la définition, les critères, les indices de mesure et d'évaluation de cette performance, en se basent essentiellement sur le model d'HENRI SAVALL et sur un questionnaire distribué sur trente employés de l'entreprise, objet de l'étude de cas de notre recherche et ce pour permettre un rapprochement des résultats, S'ajoute à ces outils, l'utilisation des indices d'évaluation de la performance financière.

Les résultats obtenus nous ont permis de conclure que, les coûts cachés ont un impact direct et indirect sur la performance de l'entreprise.

Mots clés : coûts cachés, performance financière, model, évaluation, indices.

مقدمة عامة

مقدمة عامة

زحام الحياة الاقتصادية يتطلب التفرد عن طريق التميز او اتباع وتكرار الخطى المناسبة لتفادي البقاء في ذيل العولمة والانزياح عن تحقيق الأهداف المرجوة، هذا ما يفرض على المؤسسات الاقتصادية مواكبة التغيرات الحاصلة لحظة بلحظة، فرغبة المؤسسة في استحواذ مكانة تنافسية مهمة وتحقيق الأهداف المسطرة يلزم عليها التميز بالجودة المقدمة في السلع والخدمات وتوفر ما يميزها عن غيرها من الموجودين في السوق التنافسية والمشاركين لها في نفس القطاع والمحيط الذي تنشط فيه غير ان الاتباع والتكرار تحقق به ما خطت له لكن بوتيرة أبطأ.

هذا ما جعل بالدراسات تتعدد أكثر وتنشعب لتحصي مختلف التحديات التي تواجه المؤسسة في طريق بلوغ ما رسمت له وخاصة ما تعلق بالتنافسية، ولعل اهم ما لا يجب التغافل عنه بل ووضع كعامل دافع للبروز أكثر هو حسن استغلال الموارد المتاحة في المؤسسة أفضل استغلال ممكن والتحكم كذلك في مجموع التكاليف المختلفة حتى تضمن المؤسسة فرص ربح بديلة إضافية في تحقيق الأرباح مع تفادي للمقابل السلبي الذي يكمن في تحمل تكاليف إضافية تؤرق الكيان الاقتصادي.

فالمؤسسة وحدة من مترابطة من موارد مختلفة تتنوع طبيعتها تستغلها خلال نشاطها وتكاليف تتحملها تساعد في تجسيد هدفها لذلك فالتوليفة بين استغلال الموارد والتحكم في التكاليف وتدنيها يعتبر بمثابة نقطة قوة المؤسسة ومركز مهم لبلوغ مكانة تنافسية، فالمؤسسة التي لها القدرة على التحكم في تكاليفها بصفة دوري او دائمة ومحاولة في تدنيها ينتج عنه تميز في سعر منتجات مناسبة مما ينعكس لاحقا على تحقيق الاستراتيجية المرجوة باكتساب مكانة تنافسية وبالتالي حسن التمويع في السوق الاقتصادي وزيادة الربحية.

فكانت من الوسائل مما يخدم تسيير التكاليف ما جاءت به المحاسبة العامة كأداة لتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة من المؤسسة لكنها غير كافية للتحليل مما يؤدي الى نقص وعدم كفاية المعلومات لمتخذي القرار وأطراف المصالح، فظهرت المحاسبة التحليلية لتدارك النقص كأداة فعالة في تفسير نشاط المؤسسة وبدراسة للمحيط الاقتصادي الذي يفرض عليها معرفة وتقييم كل المتغيرات حولها، فعلى الرغم من التطورات الحاصلة داخل المؤسسات في عديد الجوانب خاصة ما كان من تطورات في المناهج المستعملة والوسائل سواء المادية او المعنوية الا أن نقص نقطة ضبط كبيرة تدور حول التحكم في التكاليف ، فما يمكن حصره واخذ الحيطه منه دائما ووضوحه الدائم يسهل التحكم فيه فيكون في شكل تكاليف ظاهرة *les couts visibles* على عكس ما لا يصعب تحديده ورصده ففي كثير الحالات يعود سلبا على عاتق المؤسسة بتحميلها لأعباء إضافية في عديد الجوانب مع غياب الرقابة عليها في النظم المحاسبية وهو ما بحث فيه العالم والباحث الفرنسي هنري سافال Henri SAVALL فأشار اليها واصطاح عليها بالتكاليف الخفية كأول مرة عام 1973 وبعد تطورات في الأبحاث حول البحث الاجتماعي-الاقتصادي لظروف العمل المهنية لهنري مع فريقه للبحث فريق ازبور ISEOR توصلوا الى انه للسلوكات البشرية في تفاعلها مع هياكل المؤسسة اثر في نشوء هذا النوع من التكاليف.

قام هنري سافال مع فريقه للبحث بمجموعة باحثين بحصر التكاليف الخفية واعطائها مفهوم واضحا على أنها تكاليف تتحملها المؤسسة لكن لا يكون لها اعتبار من النظم المحاسبية فتغفل

وتسقط من الحسابات مخلفة بذلك تضخما في النتائج دون سبب واضح وصريح او تنسب لغير مصدرها الأصلي، فحصرها هنري في خمسة مؤشرات تتمثل في التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق الإنتاجية والتي في حال خلل فيها وفروقات تكون المسبب الأول لتكاليف مخفية تزيد من حجم تكاليف المؤسسة كما صنفها الى فئتين تكون إما باندماجها في تكاليف أخرى على غير مسماها واما بأن تسقط كلية او جزئيا، فيكون اثرها كبير على بقية الجوانب خاصة ما تعلق بالجانب الاجتماعي والمالي متمثلا في أداء المؤسسة المالي الذي تنصب عليه مجهودات المؤسسة بهدف رفعه الى اعلى المستويات الممكنة في ظل فعالية وتكاليف متحكم فيها واحسن استغلال للموارد المتاحة.

مما يشير الى أهمية تقييم ودراسة التكاليف الخفية بطريقة توعي المؤسسة بما لها وعليها وفق تحليل دقيق ينعكس إيجابا على رفع الأداء المالي وضمان فعالية وجودة أكبر.

إشكالية الدراسة

على ضوء ما سبق ذكره تتجلى لنا أهمية تقييم التكاليف الخفية في مسار النشاط بالمؤسسة، وما يدفع بالتساؤل التالي: ما أثر تقييم والتحكم في التكاليف الخفية على الأداء المالي للمؤسسة؟ بناء على السؤال الرئيسي يمكننا وضع الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما هي التكاليف الخفية؟ وما هي مسبباتها ومؤشراتها؟
- 2- كيف يؤثر تقييم مؤشرات التكاليف الخفية على أداء المؤسسة المالي؟
- 3- ما هو واقع تعامل المؤسسة المحل الدراسة مع التكاليف الخفية؟

فرضيات الدراسة

استندت الدراسة على الفرضية الرئيسية التالية:

لتقييم التكاليف الخفية ومحاولة التحكم فيها أثر كبير على تحسين الأداء المالي للمؤسسة. وقد انبثق عن هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية آتية الذكر:

- 1- التكاليف الخفية هي التكاليف الغير مفسرة من النظم المحاسبية للمؤسسة ويعتبر المسبب الرئيسي فيها هو التدهور الحاصل في محيط المؤسسة وظروف الحياة ، والتي ترجع الى أحد المؤشرات التالية فإما ل: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة او فروق الإنتاجية والتي هي في مجملها مؤشرات للتكاليف الخفية.
- 2-تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة يساعد في تفسير الفروقات بين الفعالية المحققة والفعالية المستهدفة ويساعدها في بلوغ أهدافها المخطط لها وكذا المساس واللامم بمختلف جوانب المؤسسة بصفة دقيقة وواضحة.
- 3-ملبنة حضنة حليب مؤسسة ناجحة مما يعني انها لا تعاني من اغفال في تقييم تكاليفها الخفية وتهتم بتحديددها في نظم المعلومات المحاسبية الموجودة بالمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع

هناك عدة أسباب أدت الى اختيار هذا الموضوع، نذكر منها:

-سبب ذاتي: الميول الشخصي لموضوع التكاليف الخفية ورغبة في اثراء بعض المعارف حول الموضوع.

-سبب موضوعي:

-قلة ومحدودية الدراسات والبحوث في هذا الموضوع.

- باعتبار موضوع التكاليف الخفية موضوع حديث وواسع وقابل للتوسع أكثر نظرا لشموليته للجانب الاجتماعي والاقتصادي فيعنى بدراسة الموارد البشرية على اعتبارها الحيوان الأكثر تعقيدا والأبلغ أهمية في موارد المؤسسة.

أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال:

-محاولة لفت انتباه المسيرين والمعنيين في المؤسسات بأهمية التكاليف الخفية باعتبارها موضوع حديث وغير معروف بصفة واسعة على رغم أهميته الكبيرة في التأثير على ربحية وفعالية وأداء المؤسسة.

- اثراء العلم بدراسات علمية معرفية تساهم في خلق مواضيع استنباط من الموضوع.

-محاولة لفت الانتباه لخطورة التكاليف الخفية خاصة وان مسبباتها تصب في الجانب الاجتماعي الذي غالبا ما يهمل ويغفل عن اخذه بعين الاعتبار.

- باعتبار التكاليف الخفية تركز بالدرجة الأولى على اهم موارد المؤسسة المورد البشري وضرورة معاملته كالموارد المادية الأخرى لتساوي تقييم الجانب الاقتصادي والاجتماعي في المؤسسة حتى تضمن نجاعتها وتحقيق استراتيجيتها وبلوغ أهدافها.

-تهدف هذه الدراسة الى بيان أثر التكاليف الخفية على مؤسسة هي عينة من المؤسسات الجزائرية الناجحة.

أهداف الدراسة

من بين اهداف الدراسة ما يلي:

-التعريف بالتكاليف الخفية والأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

-التعرف على مسببات ومصادر نشوء التكاليف الخفية وتصنيفها.

-التطرق الى مؤشرات التكاليف الخفية وطريقة تقييمها في المؤسسة.

-منظور التحليل السوسيو-اقتصادي للتكاليف الخفية وخسائر التشغيل.

-محاولة معرفة أثر التحكم في التكاليف الخفية على الأداء المالي للمؤسسة الإنتاجية ملبنة حضنة حليب.

المنهج المتبع

لإنجاز هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كأداة للإلمام بالمفاهيم والتعاريف المتعلقة بالتكاليف الخفية وكذا المؤشرات المتعلقة بها ومسبباتها وطرق تقييم كل مؤشر على حدى كذلك في التطرق الى مفاهيم حول الأداء ومختلف انواعه والأداء المالي وكيفية تقييم هذا الأخير بواسطة المؤشرات والنسب المناسبة لذلك.

ولتدعيم الموضوع أكثر تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي وذلك من خلال الرجوع الى ما جاء به الباحثون والدكاترة في مختلف الدراسات والبحوث العلمية من مقالات واطروحات وكتب...الخ.

وفي الجانب التطبيقي ولمحاولة كشف ابعاد الموضوع اكثر تم الاستعانة بالمنهج الاستقرائي من خلال استبيان من عشرة محاور وزع على العمال في المؤسسة محل الدراسة لتبيان جانب من مسببات وأساليب معالجة الاختلالات في المؤسسة حسب منظور العمال، كما تم الاعتماد على منهج تحليلي بدراسة حالة وذلك بالتقييم الفعلي للتكاليف الخفية حسب كل مؤشر وفق نموذج هنري ساقال للتقييم وكذا محاولة تقييم الأداء المالي بالإضافة الى دراسة وتحليل مختلف وثائق وبيانات المؤسسة لمحاولة تقريب اثر التكاليف الخفية على أداء المؤسسة المالي.

حدود الدراسة

حتى يكون الموضوع المعالج دقيقا نضع حدودا لدراستنا والمتمثلة في:

1-الحدود الموضوعية: التركيز في هذه الدراسة على ابراز المفاهيم الأساسية حول التكاليف الخفية والأداء المالي وتقييم كل منهما بطرق بسيطة لتجنب تعقيدات الموضوع وشموليته الشاسعة وذلك اسقاطا على ملبنة حضنة حليب بمحاولة التوصل الى اثر التحكم في التكاليف الخفية على أداء المؤسسة المالي.

2-الحدود المكانية: المؤسسة محل الدراسة الميدانية كان في احدى المؤسسات الإنتاجية الجزائرية، مؤسسة حضنة حليب بالمسيلة.

3-الحدود البشرية: تتمثل عينة الدراسة في مجموعة المدراء ورؤساء الأقسام، الورشات والمصالح كونهم يميلون أكثر في معارفهم للجانب الاقتصادي.

4-الحدود الزمنية: تم اجراء الدراسة في فترة اعداد المذكرة أي من بداية شهر فيفري 2022 الى غاية جوان 2022.

معيقات الدراسة:

-الفترة المدروسة اذ ان ثلاث سنوات غير كافية للإحاطة بكل الجوانب المرغوب دراستها.

-العينة البسيطة التي قمنا بتوجيه الاستبيان اليها، حيث انها فئة قليلة ولا تعكس كل الآراء او اغلبها للمؤسسة.

-وقت اعداد المذكرة القصير، حيث ان الموضوع المدروس موضوع شاسع يتطلب وقتا أكبر للحصول على كل المعطيات والإلمام بأكبر قدر ممكن من الجوانب التي لها علاقة بالموضوع.

-صعوبة الحصول على بعض المعطيات كونها تخص المؤسسة وتحظى بسرية.

-صعوبة التعامل مع بعض المعارف التي تخص المحيط العملي بحكم ان البحث من اعداد طالبة في طور التعلم ولم يسبق لها التعامل مع المواضيع المدروسة نظريا في الميدان

الدراسات السابقة

يعتبر موضوع التكاليف الخفية موضوعا معقدا قليلا ويمتاز بالصعوبة وعدم الخوض فيه كثيرا مما تقل المراجع والدراسات حوله خاصة ما تعلق منها بالأبحاث باللغة العربية وبصفة ادق في الجزائر الا ان ذلك لم يصبح حكرا بل بدأ البحث فيه وتوسيع الدراسات عليه في الأونة الأخيرة وتسلط الضوء عليه في جانب المعارف العلمية بينما ما يخص التكاليف الخفية والأداء المالي فيصعب وجود مسابقات عليها نظرا لارتباطها بالمعارف والحياة المهنية في المؤسسات وبعدها قليل ان وجدت ومن بين ما اعتمدنا عليه نذكر:

1-مسعود بوبيان، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية دراسة حالة مؤسسة BCR بسطيف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

كان هدف الطالب في هذه الدراسة وضع الاعتبار على العنصر البشري وإبراز أهميته من خلال ان الاهتمام به وحرص المؤسسة على تقييم معارفه وزيادة مهاراته الشخصية والمهنية يصب بالنفع على المؤسسة بالنفع بزيادة كفاءته في العمل وبالتالي تحقيق الكفاءة الإنتاجية، وقد توصل الى ان:

-تحسين ظروف العمل المهنية يساهم في رفع إنتاجية العمال وتحقيق الرضا الوظيفي؛

-التكوين المستمر للعمال ينعكس ايجاب على جودة المنتجات؛

-ضرورة التخلي عن أساليب التسيير القديمة التي تلغي جوانب معينة واستبدالها بالحديثة التي تدرس كل الجوانب الاجتماعية والاقتصادية.

2-منيرة بن اودينة، تقييم التكاليف الخفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة منتوري بقسنطينة، 2010.

هدفت هاته الدراسة الى محاولة تطبيق نموذج سوف للتقييم الذي اقترحه هنري سافال على مؤسسة جزائرية حيث حاول الباحث تحديد التكاليف الخفية وفق الثلاث مقاييس الاجتماعي، التنظيمي، المالي وترجمتها لقيم نقدية، ومن بين اهم ما استخلصه وتوصل اليه البحث ان تطبيق طريقة سوف للتقييم ليست بالأمر السهل وان التقييمات المتحصل عليها تبقى تقريبية لشساعة ودقة التكاليف الخفية كونها خفية لذا لضمان تقييم جيد في المؤسسة لابد من التتبع الأول من المصدر قبل تحمل تكاليف خفية والعجز عن تدنيها.

3-مهدي ذوادي، تأثير التكاليف المستترة عمى نظام المعلومات المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009-2010

جاءت هاته الدراسة بهدف تسليط الضوء على نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسات والتي لا تعطي تصويرا ونتائج دقيقة كما هو الواقع بإغفالها لبعض الجوانب وربطها بالباحث بالتكاليف الخفية ذلك انها بصفتها مخفية مما يجعل اغفالها امرا جليا في النظم المحاسبية فدورها يكون بالمساعدة في اتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف الاقتصادية التي ترسمها المؤسسة وهذا ما يفرض تحديثها وجعلها أكثر إماما بحيث لا تعاني من قصور في تقدير كل الجوانب في المؤسسة، فتوصل الباحث الى ان المؤسسة التي قام بدراسة التكاليف الخفية لها لا تولي أي اهتمام للموضوع رغم انها مؤسسة عمومية ذات مكانة مما يفرض عليها إعادة وضع اعتبار للوضع الذي هي فيه حيث ان التكاليف الخفية تمثل جزء معتبر من مجمل تكاليفها.

خطة الدراسة

خدمة لهدف الدراسة ولإيجاد إجابات على الإشكالية المطروحة كان لنا تقسيم للبحث الى ثلاثة فصول كما يلي:

الفصل الأول والذي سيكون ملماً بالتكاليف الخفية بثلاثة مباحث، بدءا من الإطار النظري بالتعرف على مفهومها وتصنيفاتها وكذا مكوناتها ويعرج على المقاربة التي تخدم التكاليف الخفية مقارنة التحليل السوسيو-اقتصادي، وتاليا المبحث الثاني والذي تدرج فيه المؤشرات الخمس المحددة للتكاليف الخفية من تغيب، حوادث عمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق الإنتاجية بمفاهيمها وتكويناتها، ثم أخيرا المبحث الثالث والذي يتناول نموذج هنري سافال للتقييم نموذج سوف بمقاييسه الثلاث واثرت التكاليف على نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

اما الفصل الثاني فيتناول تقييم الأداء المالي والتكاليف الخفية حيث المبحث الأول حول الأداء المالي في المؤسسة مفهومه ومعايير تحديده ثم طرق تقييمه يليه المبحث الثاني الذي يدور حول كيفية التقييم الفعلي للتكاليف الخفية وفق نموذج سوف للتقييم بالمقاييس الثلاثة: الاجتماعي، التنظيمي والمالي وأخيرا المبحث الثالث الذي يتطرق الى بعض أساليب تخفيض والتحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة كحل للمؤسسة لتدنية وتجنب هاته التكاليف.

وأخيرا الفصل الثالث والذي هو عبارة عن دراسة ميدانية مدعمة للجزء النظري بعنوان دراسة ميدانية لتقييم التكاليف الخفية والأداء المالي في مؤسسة حضنة حليب المسيلة بمحاولة لتحليل النتائج المحصل عليها واثبات صحة او نفي فرضيات البحث.

الفصل الأول:
التكاليف الخفية
في
المؤسسة الاقتصادية.

الفصل الأول: التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية

بات لزاما على المؤسسات الاقتصادية معرفة أهمية التكاليف الخفية وضرورة ادراجها ضمن استراتيجيتها، فالتنافسية في التكاليف تحدي مالي لكل المؤسسات والتكاليف الخفية أحد أهمها لذا وجب اخذها بعين الاعتبار لطبيعتها المتخفية وصعوبة تقييمها إضافة الى أنها نزيف داخلي يستنزف مواردها ان لم يتم تقييمها بالشكل الواجب لذلك ستؤثر لاحقا على الأداء المالي للمؤسسة وغيره من التبعات التي تكلف المؤسسة بالدرجة الأولى أعباء اضافية وتزيح بها عن تحقيق هدفها.

وعليه فالتحكم فيها لا يكون الا بمعرفة المؤسسة لماهيته ومصادرها ثم العمل على تقييمها ومحاولة تدنيتهما بالقدر الممكن لذلك، وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث.

المبحث الأول يكون بالتعرف على الإطار النظري للتكاليف الخفية من مفهوم التكاليف الخفية ومصدر نشوئها، ثم التطرق الى مكونات التكاليف الخفية واهم تصنيفاتها وأخيرا دراسة لمحة عن المقاربة النظرية للتحليل السوسيو اقتصادي.

ثم يدرس المبحث الثاني مؤشرات التكاليف الخفية الخمسة وذلك بالتفصيل بالتطرق الى مؤشر التغيب ثم مؤشري حوادث العمل ودوران العمل وأخيرا مؤشري اللاجودة وفوارق الإنتاجية.

وتاليا المبحث الأخير حول نموذج سوف لتقييم التكاليف الخفية ويكون بداية بالتعرف على نموذج سوف SOF ثم التطرق الى نموذج حساب التكاليف الخفية وأخيرا معرفة أثر التكاليف الخفية على نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتكاليف الخفية

حسن استغلال موارد المؤسسة وحفظ التوازن فيهما بينها وبين التكاليف مطلب صعب التطبيق في المؤسسات؛ ذلك ان توليفة موارد-استخدامات تتغير وفق الظروف الراجعة في محيط المؤسسة، وحتى تتمكن المؤسسة من تجسيد وتحقيق أهدافها وجب عليها حسن التعامل في الموارد المختلفة في ظل مراعاة التكاليف وضبطها لاسيما ما تعلق بموارد بشرية فهي تتميز باللاتجانس وكثرة الاضطرابات التي غالبا ما تكلف المؤسسة تبعات هي في غنى عنها ورغم محاولات المنظمة بضبط تكاليفها واستحداث نظم محاسبية متعددة لرصد كل الصغائر والكبائر وضبطها الا ان بعض الثغرات تبقى تشكل عائقا ان لم يتم الانتباه اليها واخذها بعين الحيطه، وتعد التكاليف أحد اهم ما تسعى المؤسسة لجعله دائما تحت يد السيطرة فما يظهر من تكاليف يسهل التحكم فيه اما النزيف الداخلي منها الذي يكون مستترا هو ما يشكل العبء الأكبر غالبا، والتي تعرف بمفهوم التكاليف الخفية كما اصطلح عليها هنري سافال.

ونظرا لأن التكاليف الخفية تشغل حيزا ضخما من اجمالي التكاليف سواء بطريقتة مباشرة او غير مباشرة لابد من محاولة تفسيرها والبحث في مسيبتها للحد منها بالطرق المناسبة لتفادي أكبر قدر ممكن منها. والمبحث الموالي سيتضمن ذلك في شكل المطالب التالية:

-مفهوم التكاليف الخفية ومصدر نشوءها؛

-مكونات التكاليف الخفية وتصنيفاتها؛

-المقاربة النظرية للتحليل السوسيو اقتصادي.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف الخفية ومصدر نشونها

1- مفهوم التكاليف الخفية

انبثقت فكرة ومفهوم التكاليف الخفية اول مرة من طرف العالم والباحث الفرنسي هنري سافال henri SAVALL وتعددت بعدها التعاريف لها وتطورت، ومن بين اهم المفاهيم للتكاليف الخفية نجد ما يلي:

وعليه فتكون التكلفة خفية إذا لم تتوافق مع التالي¹

"يستخدم على التكلفة انها تكلفة ظاهرة اذا تضمنت على ثلاث خصائص: تسمية محددة (مثل: اعباء المستخدمين)، قياس (مثل: مبلغ الأجر والاعباء الاجتماعية) وتخضع لنظام المراقبة، مثل: المراقبة الشهرية لتطور تكلفة الأجر وتحديد اهداف تخفيضها".

-التكاليف الخفية هي التكاليف الغير مفسرة من طرف النظم المحاسبية المعروفة في المؤسسة، مثل: الموازنات، حساب النتائج، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة بينما بالتناظر نجد ان التكاليف الظاهرة هي مختلف عناصر التكاليف التي تظهر في نفس النظم المحاسبية²

-التكاليف الخفية هي التكاليف التي لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح، مثل تكلفة التدريب، فالعامل الجديد قد يؤدي عمه ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات مما يجعل التكلفة الوحوية ترتفع³.

-التكاليف الخفية لها أثر على مردودية المؤسسة ولا يقصد بمصطلح الخفية نية المؤسسة في الحجب عن الادلاء ببعض تكاليفها وانما المعنى المراد من هذه التسمية هي عدم قدرة المؤسسة على حسابها. ويرجع الفضل في تنبيه المسيرين وتسليط الضوء على التكاليف الخفية الى الباحث هنري سافال HENRI SAVALL وفريق البحث المعهد الاجتماعي الاقتصادي للمؤسسات والتنظيمات ISEOR نتيجة الأبحاث التي قاموا بها في 1976 وقد شبه سافال المؤسسة بالمركبة الاستراتيجية، تفقد طاقتها بسبب النزفات hémorragies الداخلية والخارجية التي تتأكلها⁴.

من خلال التعاريف السابقة فالتكاليف الخفية هي تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة ولكن لا تصرح بها وتسجل في حسابات النظم المحاسبية ليس بدافع التهرب من الادلاء بها وانما بسبب ماهيته الخفية واثارها الغير قابلة للقياس والتقييم بدقة.

¹ يصطلح عليها كذلك بالتكاليف الضمنية، التكاليف المخفية، التكاليف المستترة وبالإنجليزية costs hidden, scouts cachées

² Henri SAVALL, Véronique ZARDET : **Maîtriser les coûts et les performances cachés**, 3ème édition, Economica, Paris, 1995, p.125.

³ فاتح ساحل. التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجيستر جامعة الجزائر. 2004. ص: 66.

⁴ هلال درحون، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة 2005/2004 جامعة يوسف بن خدة الجزائر.

2- مصدر نشوء التكاليف الخفية

للمساهمة في تقدير التكاليف الخفية في المؤسسات ومساعدتها لتقييمها بطريقة فعالة ومحاولة تدنيها تعمق هنري سافال رفقة فريق البحث لمعهد ازيور في تحليل المصدر والأسباب المنشئة للتكاليف الخفية والتي تم حصرها في خمسة مستويات كانت كالتالي¹ :

ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت، الاتصال والتدريب

2-1 ظروف العمل

تعتبر المدرسة الإنسانية من تأسيس التون جورج مايو من اول من اثبت ضرورة مراعاة النواحي النفسية والاجتماعية عند العمال كونها من اهم عوامل ظروف العمل ، وذلك عبر تجربة مصنع هاوثورن الشهير 1927-1932 في شركة وسترن الكتريك Western electric بالولايات المتحدة الامريكية انطلقت التجربة من فرضية ان هناك علاقة بين العوامل المادية (تأثيرات الإضاءة وإعادة تصميم الاعمال وتغيرات في ساعات الدوام اليومي والاسبوعي وإدخال فترات راحة واسس احتساب الأجور) مع حجم ونوعية الإنتاج أي انتاج العاملين حسب ما جاءت به المدرسة الكلاسيكية للإدارة ، الا ان النتائج اثبتت عكس ذلك ، فتوصل التون مايو الى ان هناك عوامل أخرى غير المادية المكونة لظروف العمل وتؤثر على الإنتاجية وهي العوامل الأكثر حساسية وتعقيدا وغالبا ما تكون مهملة وهي العوامل الاجتماعية والنفسية ، مثل : علاقات الزمالة ، الصداقة²

2-2 تنظيم العمل

عرف الثنائي موني ورايلي Moony et Reily تنظيم العمل على انه "عبارة عن الشكل الذي تبدو فيه أي جماعة إنسانية لغرض تحقيق هدف مشترك"³

فتنظيم العمل المرن مع مختلف التغيرات في محيط المؤسسة يضمن أداء إيجابي لها ن وعلى عكس ذلك فسوء التنظيم يؤثر على مختلف العلاقات الداخلية للمؤسسة سواء بين الإدارة والافراد او بين الافراد فيما بينهم وهذا ما يؤدي حتما الى سوء سير لعمل وينمي شعور عدم الرضا مما يدفع بالافراد لاحقا الى اتباع ونهج سلوكيات تضر بصالح المؤسسة والنتيجة هنا ستكون ارتفاع في التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء كانت تكاليفا ظاهرة او خفية مما يقابلها طرديا انخفاض في مستوى الأداء⁴ .

2-3 إدارة الوقت

¹فتيحة بكطاش مقدم بمينة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج هنري سافال /2020، ص:04.

² يونوة علي، العلاقات الإنسانية وأثرها على الرضا الوظيفي دراسة حالة لعمال صندوق الضمان الاجتماعي وكالة الجلفة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه في علم الاجتماع، تخصص تنظيم وعمل 2015-2016، ص:66.

³ كامل بربر، فن الإدارة: عملية تنظيم ونظام، المؤسسات الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع بيروت 1996 ص:83.

⁴ مراد كواشي، إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية جامعة البلية 02، العدد 08،

جوان 2013، ص:03.

هي عبارة عن "تحديد الوقت وتنظيمه وتوزيعه توزيعاً مباشراً، واستثمار كل لحظة فيه في ضوء مخططات مناسبة تربط فيما بين الأهداف التي ينبغي تحقيقها والممارسات والأساليب التي يتم تنفيذها"¹، فعملية تحديد الوقت والتحكم فيه واستثماره بشكل فعال تمثل تحدي للمؤسسة ذلك أنه مورد ينفذ ولا يمكن إحلاله أو تخزينه²، وعليه فإن إدارة الوقت أسلوب إداري قائم على التخطيط، التنظيم، التنسيق التحفيز، التوجيه، المتابعة والاتصال³ بغية بلوغ أهداف المنظمة وإنجاز المهام المطلوبة في ظروف زمنية محددة كما هو مخطط لها أو على الأقل في ظل ضمان المؤسسة لحد أدنى من استغلال الوقت لصالحها احسن استغلال.

2-4 الاتصال

عرف الاتصال التنظيمي على أنه " تلك الوسائل التي يستخدمها المديرون أو الافراد العاملين في المؤسسة لتوفير المعلومات لباقي الأطراف الأخرى، وهي وسائل تخدم أغراض واهداف المؤسسة بصفة أساسية، وتسهيل عمل المديرين والعاملين بالمؤسسة"⁴، وعليه فإن كل المستويات التنظيمية التي تحتويها المنظمة تترابط فيما بينها بعملية اتصال تتم بصفة مستمرة بين الافراد في شكل دائرة تعاون قائم بينهم لنقل مختلف المعلومات، الأفكار، المشاعر، الاحاسيس والانطباعات، ولضمان نجاح المؤسسة لا يكفي تحسين كفاءة أداء الافراد فقط بل العمل على تحسين علاقة التعاون والاتصال القائم فيما بينهم، كما ان التواصل يعتبر وسيلة من وسائل ترشيد استخدام موارد المؤسسة وطاقتها على نحو افضل، وكذلك هو توجيه لسلوك الافراد وجماعات العمل بالاتجاه الذي يحقق افضل مستويات أداء ممكنة، كما انه يضمن تحفيز الافراد على إقامة علاقات فيما بينهم أساسها التفاهم والتعاون والثقة المتبادلة وأخيراً ترسيخ المبادئ والأفكار العملية لديهم بما يخدم صالح المؤسسة ويرفع من أدائها ويضمن تجنب اكبر قدر ممكن من التكاليف⁵.

2-5 التدريب

التكوين أو التدريب عبارة عن مجموعة نشاطات، وسائل، طرق ودعائم لتحفيز العمال لرفع وتحسين مختلف معارفهم وسلوكياتهم وقدراتهم الفكرية وتعود بالنفع عليهم في ان واحد، بغية تجسيد ما تطمح اليه المنظمة من جهة وتعود بالنفع عليهم في تحقيق مختلف أهدافهم على الصعيد الشخصي والاجتماعي من جهة أخرى، فيضمن ذلك حسن أدائهم لوظائفهم سواء الحالية أو المستقبلية⁶.

المطلب الثاني: مكونات التكاليف الخفية وتصنيفاتها

نتيجة خسائر التشغيل والاختلالات التشغيلية تنتج التكاليف الخفية التي تحمل المؤسسة تكاليفاً

¹ قاسم نايف علوان نجوى رمضان حميد، إدارة الوقت مفاهيم عمليات تطبيقات، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2009، ص: 41.

² فتحيحة بقطاش، مقدم يمينية، مرجع سبق ذكره ص: 4.

³ زايد منير عبودي فن إدارة الوقت في الإدارة، الطبعة الأولى دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2006، ص: 23.

⁴ زيد منير عبودي فن الإدارة بالاتصال، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

⁵ نصر الدين عيساوي، البات تثمين دور المورد البشري لتحسين أداء المؤسسة نموذج كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية

حالة مؤسسة الاسمنت SCT تبسة، ام بواقي 2013، ص: 57.

⁶ الشيخ الداوي، تحليل اثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث العدد 06، جامعة ورقلة الجزائر، 2008، ص: 11.

إضافية مما يستدعي ضرورة التفطن لها .

1-مكونات التكاليف الخفية

خسائر التشغيل الناجمة عن مختلف التشوهات، الاضطرابات، النزاعات، العيوب وعدم التفاعل الجيد في المؤسسة بين مركبات المؤسسة (هياكل-سلوكيات) ينتج عنها تكاليف خفية تتحملها المؤسسة وتقوم بالبحث عن معالجات REGULISATION لها وذلك باستغلال إضافي لمختلف مواردها بغية حصر هذه الاختلالات، تسجيلها، تقدير تكلفتها والتقليل منها، عمليات التسوية هاته التي تقوم بها المؤسسة هي المتسبب في وجود تكاليف إضافية على المؤسسة هي تكاليف خفية¹ و التي تقسم مكوناتها الى ستة عناصر أساسية ، ويمكن حصرها في مجموعتين حسب نوع النشاط هما : الأعباء الإضافية و اللانجاج.

1-1-1-1-1-1 الأعباء الإضافية

هي أعباء على المؤسسة يمكنها تجنبها نسبيا إذا ما كان مستوى خسائر التشغيل المنشئ لها ضعيف او في احد ادنى له، فهي تكاليف فعلية وذات وزن وتأثير على نتيجة المؤسسة وتكون متضمنة في مختلف حسابات الأعباء الفعلية، فبدلا من دفع تعويضات واجور على الغيابات تقوم المؤسسة بتقليل نسب التغيب، وبدلا من تخصيص وقت إضافي على تصحيح النقائص تحرص على انتاج مخرجات سليمة، كما انها لن تستهلك مواد وطاقة ومشتريات اكبر لو عملت على تقليل نسب حدوث الاختلالات من البداية (من المراحل الاولى)، وهي كالتالي² :

1-1-1-1-1-1 الأجر الزائدة Sur salaires: تنتج عن الاستعمال الغير متناسب بين أوقات العمل والأجر المدفوعة، كالأجر المدفوعة بدون عمل مقابل في حالات الغياب او حوادث العمل مثلا ن او فرق الأجر نتيجة إحلال عامل محل عامل اخر من فئتين مختلفتين كنقل عمال من فئة اعلى لادا المهمة التي كان من المفترض ان يقوم بها عمال من فئة أدنى.³

2-1-1-1-1-1 الأوقات الزائدة Sur temps: هي استحقاقات على أوقات المنقضية في تسوية وتصحيح اختلالات التشغيل بدلا من تخصيصها لإنتاج يباع، حيث يتم تقييم هذا الوقت على أساس المساهمة الساعية في الهامش على التكلفة المتغيرة Contribution horaire à la marge sur couts variables وبحسب بالعلاقة الموالية⁴:

الهامش السنوي على التكلفة المتغيرة

CHMCV= _____

عدد ساعات النشاط المتوقعة سنويا

¹ذواوي المهدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي: دراسة حالة AMC أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية 2010/2009 فرحات عباس سطيف، ص: 127.

² HENRI SAVALL, véronique ZARDET, op.cit. .P :20-22

³ ذواوي المهدي، مرجع نفسه، ص: 128.

⁴ George LANGLOIS, carole BONNIER, michel BRINGER, contrôle de gestion, Berti éditions, Alger 2008, p :15.

1-1-3 الاستهلاكات الزائد Sur consommations: وهي الاستهلاكات المختلفة من المواد والسلع، الخدمات، التوريدات الخارجية والطاقة الزائدة عن ضرورة النشاط العادي والتي تحملتها المؤسسة من أجل تسوية الاختلالات وتقييم هذه الاستهلاكات بتكلفة شرائها خارج الرسم إذا كانت المؤسسة تسترجع الرسم على القيمة المضافة¹

1-2-1 الإنتاج: هي عبارة عن فرص ضائعة لتحقيق أو بيع المنتجات أو تعرف بانها تكاليف افتراضية، تكاليف الفرصة البديلة أو منتجات غير منجزة وغير مباعة²، فهي أعباء لا تظهر في حسابات المؤسسة ولكن تؤثر على حسابات النتائج ونتيجة الدورة الحالية والقادمة ولكن بشكل غير مباشر، وهي تشمل:

1-2-1 عدم الإنتاج Non produit: هو وقت النشاط الضائع بسبب التوقف عن العمل والإنتاج والذي يكون ناجما عن أحد الاختلالات كالتغيب، الانقطاع في المخزون، عطل الآلة... الخ، وذلك يعني اهدار فرض لتحقيق عوائد على المؤسسة بناء على الفكرة الموالية:

وقت منتج أكبر ← منتجات أكثر ← مبيعات أكبر ← عوائد أكبر

ويتم تقييمه على أساس مساهمة الحجم الساعي في الهامش على التكلفة المتغيرة CHMCV³.

1-2-2-2 عدم خلق طاقة استراتيجية Non création potentiel stratégique: عرفه هنري سافال على انه: "تكلفة الوقت البشري الذي تتحمله المؤسسة نتيجة عدم قيامها بعمليات الاستثمار اللامادي في فترة معينة بسبب انهماكها في تسوية الاختلالات وعم استطاعتها تحرير وقت كاف لعمليات ذات تأثير أطول اجلا، مثل: اهمال تنفيذ اهداف الاستراتيجية في خلال هاته الفترة"⁴.

1-2-3 المخاطر Les risques: تعتبر المخاطر المترتبة عن الاختلالات مصدرا كامنا للنتائج السلبية المستقبلية، وبالتالي فهي تعد بمثابة تكاليف خفية لا يمكن تقييمها نقديا عكس المكونات الخمسة الأولى أي احتمال حدوث نقص في نتائج الأداء⁵، وقد تم تصنيف مكونات التكاليف الخفية حسب معهد ازيور ISEOR كما يلي⁶:

الشكل رقم (01): مخطط توضيحي لمكونات التكاليف الخفية

¹ نوادي المهدي، مرجع سبق ذكره، ص: 129.

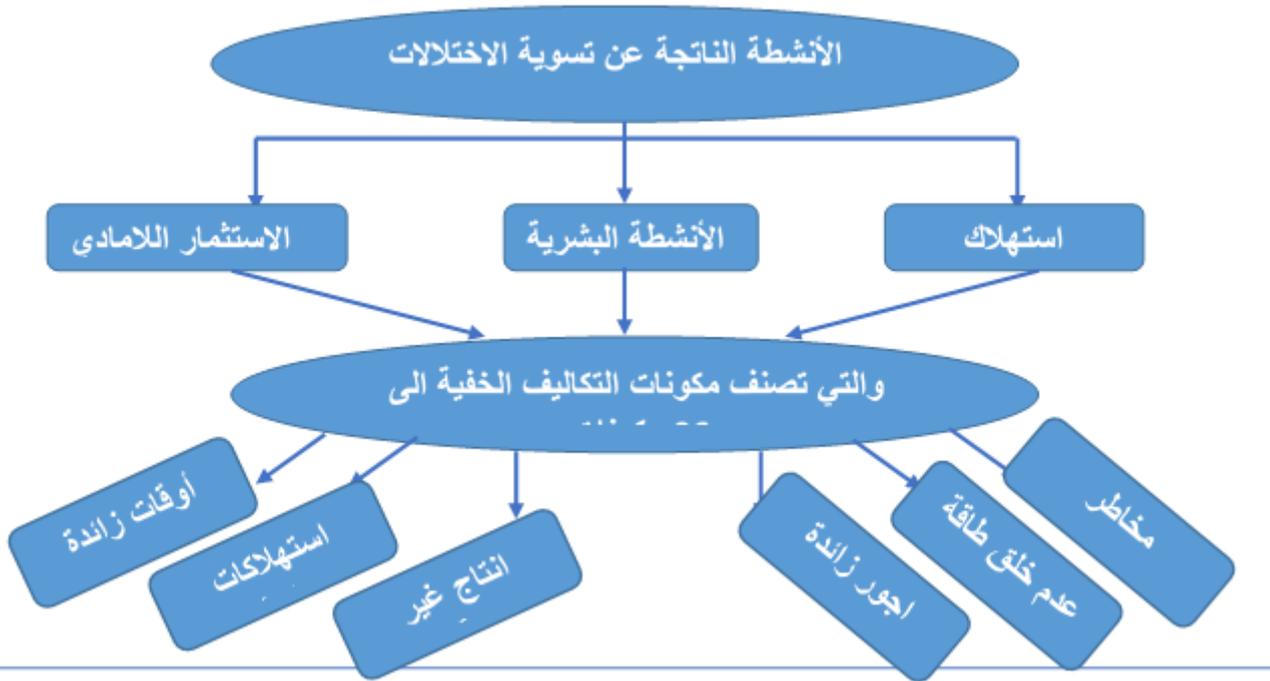
² Henri SAVALL, véronique ZARDET op.cit p:20.

³ نوادي المهدي، مرجع نفسه، ص: 129.

⁴ Henri SAVALL, **Le gisement exploitable des couts cachés, vers un nouveau contrôle de gestion.** Revue Echange, n : 86 ,1^{er} trimestre 1986.

⁵ نوادي المهدي ، مرجع سبق ذكره، ص: 130.

⁶ Henri SAVALL. Véronique ZARDET, **Le nouveau contrôle de gestion, méthode des couts performance cachés, 1992, P :47.**



Source : Henri SAVALL. Véronique ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, méthode des coûts performance cachés, 1992, P 47.

2- تصنيفات التكاليف الخفية

توصل فريق البحث لمعهد ازيور وعلى راسهم العالم هنري سافال من تقريب وتبسيط لأصناف التكاليف الخفية وحصرها في فئتين هما¹:

1-2 التكاليف الخفية المدمجة ضمن التكاليف الظاهرة

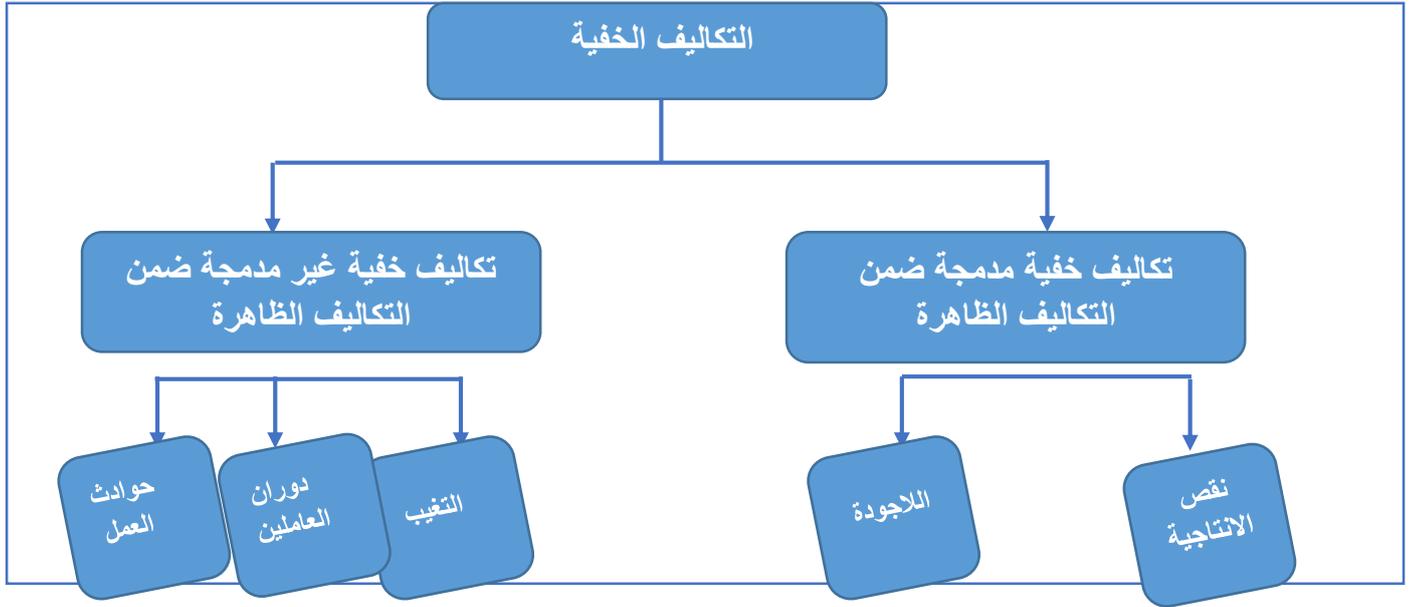
هي تكاليف تظهر في مختلف نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة ولكن بطريقة غير واضحة فتكون مدمجة ضمنيا مع حسابات أخرى وغير مستقلة، مثل: الاستخدام المفرط للمواد الأولية في العملية الإنتاجية ن فهي تعتبر فعلية وتسجل في الجانب الدائن في حسابات النتائج، وبالتالي هي غير مستقلة بحساب محدد مخصص لها.

2-2 التكاليف الخفية غير المدمجة ضمن التكاليف الظاهرة

هي تكاليف يتعسر تحديدها وبالتالي لا يمكن ادراجها، وتكون ناتجة عن نقص الإنتاج بسبب الاختلالات أي تكلفة الوقت بدون إنتاج او إنتاج جزئي، هذه التكاليف تخفض من الأداء المالي للمؤسسة المنتظر، أي هي تكاليف افتراضية او تكاليف الفرصة البديلة ن فهي نقص ربح لراس المال المحقق، يمكن تلخيصها كما يلي:

¹ Niamelet Kan N'GUESSAN, Analyse des coûts cachés au centre hospitalier et universitaire, mémoire de magistère Spécialisées en Audit et Contrôle de Gestion, CESAG5, Côte D'ivoire, 2013, p : 13.

الشكل رقم(02): مخطط توضيحي لتصنيفات التكاليف الخفية



SOURCE :Alain BURLAUD, Claude SIMON, Comptabilité de gestion: Coûts/contrôle, 3 :
eme éd, Vuibert, 2003, Paris, p: 320

المطلب الثالث: المقاربة النظرية لتحليل السوسيو اقتصادي

يعتبر العنصر البشري المحرك الأساسي في أي مؤسسة واي استثمار إيجابي فيه ينعكس بفائدة على المؤسسة ويزيد من إنتاجيتها ويساهم في بلوغ وتحقيق ما سطرته من اهداف سواء ما ارتبط بأهداف المؤسسة او الأهداف الشخصية للأفراد والعكس صحيح ، ومن هذا المنطلق تركز نظرية التحليل الاجتماعي الاقتصادي لظروف العمل المهنية التي عمل عليها الباحث هنري سافال منذ 1973 والتي يدعو بها في طيات النظرية الى الاشراف بين الأداء الاقتصادي والاجتماعي لأجل تطوير المجهود البشري الى اقصى حد ممكن والتركيز على تحسين الظروف المحيطة به وتسهيل عمله باعتباره العنصر الاستراتيجي الأهم في السلسلة الإنتاجية وفي نشاط المؤسسة .

1-فرضيات نظرية التحليل السوسيو اقتصادي

ترتكز النظرية على فرضيتين أولية أساسية هي:

- إمكانية التقليل من نقائص النماذج المحاسبية التقليدية باستعمال طريقة التكاليف الخفية

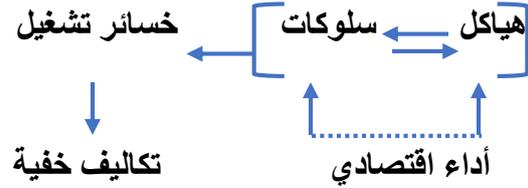
- اعتبار المورد البشري العامل الحاسم في التحسين المستمر لأداء المؤسسة والعنصر الوحيد الذي له القدرة على خلق القيمة المضافة، ولهذا يسعى دائما إلى تطوير طرق جديدة في التسيير، وهو ما يمكننا من القول أن هذا المورد يعتبر المحور الذي تدور حوله هذه النظرية!

2-خسائر التشغيل وفق نظرية التحليل السوسيو اقتصادي :حسب هنري سافال فإن المؤسسة وحدة مركبة من هياكل وسلوكات بشرية التفاعل الجيد بينها يسمح بخلق موارد إضافية للمؤسسة

¹ Henri SAVALL, Véronique ZARDET, **Le nouveau contrôle de gestion : méthode des coûts performances cachés**, Ed comptables Malesherbes, Ed Eyrolles, Paris, 1992, p : 13.

ويقال من الخسائر والاختلالات التي قد تحدث وذلك باعتبار ان العامل الذي يكون في ظروف مناسبة يساهم في خلق ثروة للمؤسسة وعلى صعيده الشخصي كذلك فيتحسن الوضع الاقتصادي للمؤسسة بتكاليف اقل ويسمح كذلك بتجنب ما قد تجره الاختلالات من خسائر فحسب ما احصاه هنري سافال Henri savall وزميله فيرونيك زارديت véronique zardet فإن الاختلالات تكلف المؤسسات مبلغا يتراوح بين 15000 و60000 أورو للفرد الواحد سنويا¹.

2-1- خسائر التشغيل: حسب هنري سافال فان الفرضية الأساسية لخسائر التشغيل هي العلاقة التالية²:



تعرف خسائر التشغيل على انها كل ما يتعلق بالاختلالات والفروقات بين التشغيل المستهدف او المنتظر مع التشغيل الحقيقي او الملاحظ فعلا³، أي ان مجموعة من المعوقات تحول دون تحقيق المؤسسة لنشاطها والخطط الموضوعية مما تتسبب في استنزاف مواردها المختلفة.

3-2- الهياكل M بالأخذ بعين الاعتبار ما جاءت به مقارنة التحليل السوسيو اقتصادي فالمؤسسة تتركب من مقاربتين أساسيتين التكاملي بينهما يحقق اهداف المؤسسة ويخدم مصالحها وهما المقاربة الهيكلية ((l'approche structuraliste) اي الهياكل والمقاربة السلوكية (l'approche comportementaliste) أي السلوكات البشرية، فالهياكل التي تتوفر عليها المؤسسة هي مجموعة عناصر المنظمة التي تتصف بالاستقرار وقدرتها على التأثير خاصة على السلوكات البشرية وهي خمسة كما يلي⁴: ويمكن تلخيص العناصر الاساسية المكونة لهياكل المؤسسة من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (01): العناصر الأساسية للهياكل التنظيمية في المؤسسة

الهيكل المادي	الهيكل التكنولوجي	الهيكل التنظيمي	الهيكل الديموغرافي	الهيكل العقلي
1-الفضاء المادي	1-درجة التقادم	1-1 الهيكل التنظيمي	1-هرم الاعمار	1-نظام تسيير الإدارة
2-هيكله الأماكن	2-التطور، التعقيد، درجة الالية	2-السوسيوغرام Sociogramme	2-هياكل التكوين الاولي	2-ثقافة المؤسسة
3-الاضرار:	3-قابلية استجابة الآلات لحاجات النشاط	3-تقسيم العمل	3-التكوين المتواصل	3-المناخ-الجزئي
		4-الطرق العملية		

¹ Henri SAVALL, Véronique ZARDET, **Mesure et pilotage de la responsabilité sociale et sociétale de l'entreprise-Résultats de recherches longitudinales**, Revista del Instituto Internacional de Costos, enero, juin 2009, p : 21.

² Henri SAVALL, Véronique ZARDET, **op.cit.**, p : 173.

³ Bernard MARTORY, **Contrôle de gestion sociale**, Vuibert, Paris, 1999, p : 341.

⁴ Henri SAVALL, véronique ZARDET, **op.cit.**, 1995, p : 175.

4-التصور الاجتماعي الثقافي المسيطر (الايديولوجيات المهنية)	4-هياكل التأهيل 5-سياسة التوظيف	5-مواقيت العمل 6-نظام: الاتصال- التنسيق-التشاور 7-نظام المعلومات العملية والوظيفية.	4-الاثار على مدى التلاؤم: -تكوين -محتوى الوظيفة 5-الاضرار الناجمة عن الآلات	الحرارة الضوضاء الاضاءة
--	------------------------------------	---	--	-------------------------------

SOURCE : Henri SAVALL, Véronique ZARDET, op.cit. 1995, p : 176.

3-3 السلوكات البشرية

السلوك يقتصره البعض على انه النشاط الحركي الظاهر الذي يمكن ان يشاهده الآخرون، والبعض يعرفه على انه كل ما يصدر عن الفرد من نشاط ظاهر أو باطن¹، فتتميز السلوكات بالتغير على عكس ما تتميز به الهياكل من ثبات واستقرار ذلك التغير وفق الظروف والزمن ومختلف التغيرات الحاصلة، والتي تنحصر في خمس سلوكات أساسية هي²: المنطق الفردي، منطق جماعة النشاط، المنطق الصنفي، منطق جماعة التوافق و المنطق الجماعي حيث ان هذا التفاعل الدائم والمعقد يتولد عنه النشاط الذي يؤدي إلى تشغيل المؤسسة، هذا الأخير الذي يلاحظ عليه عيوباً واضطرابات أي انحرافات وفروقات بين المستوى المرجو والمستوى المحقق، وهو ما يعرف بالاختلالات. تصنف هاته الاختلالات الأولية في ست مجموعات رئيسية تشكل سبب أو منشأ التكاليف الخفية، وهي:

-ظروف العمل المادية أو النفسية غير المناسبة، التنظيم غير الجيد للعمل، إدارة الوقت المضطربة بسبب المشاكل اليومية غير المتوقعة، التكوين غير المتطابق مع الاحتياجات الفعلية الحالية أو المتوقعة، تنفيذ الاستراتيجية: كعدم التوفيق بين الأهداف والوسائل، النقص أو العيوب في الاتصال-التنسيق – التشاور.

المبحث الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية

حساب التكاليف الخفية وتخفيضها يعتبر بمثابة رهان كبير لمختلف المؤسسات ذلك انه يعتمد أساساً على تقييم عميق ومفصل لمكونات التكاليف الخفية بغية ضبطها واتخاذ الإجراءات اللازمة للتقليل منها، وقد اثبت هنري سافال من خلال بحثه المعمق حول التكاليف الخفية انه يمكن حصرها وتصنيفها في خمس مؤشرات أساسية هي كالتالي: التغييب، حوادث العمل، دوران العمل، اللجوء وفروق الإنتاجية، والتي ستكون بالتفصيل في المطالب الموالية.

¹شفيق رضوان، السلوكية والإدارة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1994، ص: 08.

² Henri SAVALL, op.cit, 1995, p : 179.

المطلب الأول: مؤشر التغيب/الغياب L'absentéisme/l'absence

يعتبر سلوك الغياب من أهم مؤشرات التكاليف الخفية فهو يستحق الدراسة ذلك انه الأكثر شيوعا في المؤسسة ويصنف كتصرف ذو طابع وخلفية اجتماعية وبالمقابل له تأثير كبير وواضح على الأداء العام للمؤسسة.

1- مفهوم التغيب L'absentéisme

لا بد من التمييز بين مصطلحي "الغياب" و "التغيب"، فالتغيب هو "عدم حضور العامل الى مكان العمل أي انه مدرج في جدول العمل، اما إذا كان العامل في إجازة رسمية او في عطلة فان ذلك لا يعتبر تغيباً"¹ و عليه يعتبر العامل في حالة غياب إذا كان غير قادر على الحضور الى عمله لسبب قهري خارج عن ارادته كالمرض، حادث... لمدة محددة².

كما يعرف التغيب على انه "شهادة سلوك اجتماعي _ ثقافي للرفض المؤقت والمحدود عن العمل وأيضاً عن انخفاض مستوى المشاركة أو الاهتمام بالمؤسسة"³، وعليه يتبين من التعاريف السابقة ان سلوك التغيب نابغ عن تبعات ذات طابع اجتماعي وشخصي للعامل على المناخ السائد في المؤسسة، فمادام العامل يمكنه التحكم في الظروف التي قد تمنعه عن الحضور الى عمله وتختلف عن ذلك فتلك إشارة على انخفاض الروح المعنوية لديه لأداء عمله وتعبير عن عدم رضاه عن ظروف العمل المختلفة لكن لا يلغي ذلك أن كل حالات التغيب تكون بإرادة العامل، ذلك ان التغيب المتكرر والمتعمد يرجع سببه لظروف فيزيائية أو اجتماعية او اقتصادية ويعد هذا شكل من اشكال الصراع الصناعي مما يدفع العامل إما للتغيب أو التقصير في واجباته او التأخر عن العمل⁴.

2- التكاليف الخفية الناجمة عن التغيب

حسب هنري سافال فأهمية التكاليف الخفية التي يسببها التغيب تحصر في ثلاثة عوامل أساسية⁵ هي: معدل التغيب، سبب التغيب، تكلفة أسلوب معالجة التغيب (تعويض التغيب)

1-2 معدل التغيب: هي تواتر وتكرار الغيابات بالنسبة لساعات العمل المنتظرة والمطلوبة، ويمكن حسابها وفق عدة علاقات تختلف من حيث مكونات البسط والمقام بما يخدم مصالح المسير، لكن لا بد من ضروره اعتماده نفس الطريقة وتوحيدها لقياس مختلف الفترات:

$$\text{معدل الغياب}^6 = \frac{\text{عدد أيام العمل الضائعة}}{\text{عدد أيام العمل العادية}} \times 100$$

¹ سيد احمد ستي، دراسة محددات الرضا الوظيفي في الجزائر، دار من المحيط الى الخليج للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص31

² مسعود بويبان، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية دراسة حالة مؤسسة BCR سطيف، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجيستر في علوم التسيير تخصص محاسبة، ص:37.

³ نوادي المهدي، مرجع سبق ذكره، ص: 149.

⁴ مسعود بويبان، مرجع سبق ذكره، ص:37.

⁵ Henri SAVALL op.cit. p:145.

⁶ Benjamine chaminade , compétences dans une démarche qualité , édition Afnour , p :107.

تجدر الإشارة الى ان أيام العمل العادية يستثنى منها أيام العطل مدفوعة الاجر وايام العطل الرسمية، فهذا المؤشر يعكس بالدرجة الأولى تنبؤاً عن عدد أيام (ساعات التغيب خلال الفترة المدروسة مما يسهل لاحقاً على المؤسسة تحديد اليات معالجة الاختلال كالتنبؤ وتقدير عدد العاملين اللازم لتغطية ومواجهة الغياب المقدر المحتمل)، كما يمكن ان يعتبر مؤشر (حسب التعاريف السابقة) لقياس درجة رضا العمال لمدة معينة بمختلف ظروف العمل ولمناخ العمل السائد، وبالتالي تتخذ المؤسسة الإجراءات اللازمة لتعديل المسار المنتهج للعمل حتى تتفادى أكبر قدر ممكن من الخسائر والتكاليف (سواء الظاهرة او الخفية) في الفترة الحالية والمستقبلية. حيث؛ عدد الأيام / الساعات الضائعة لا يتضمن: الغيابات غير العادية (العطل القانونية، الانتدابات، العطل العائلية، الخدمة الوطنية...)، بل يكون تقييم للغيابات الناجمة عن (العطل المرضية، عطل الامومة قبل وبعد الولادة، عطل بسبب حوادث العمل والامراض المهنية، حوادث التنقل الى العمل، الغيابات المرخص بها لمختلف الأسباب كاستدعاء من قبل هيئة رسمية، العلاج، إجراءات إدارية او دون سبب معين وكذلك الغيابات غير المرخص بها).

كما يمكن حساب معدل الغياب وتدعيمه بمؤشرات تكميلية، مثل ¹:

عدد ساعات التغيب ≤ 15 يوماً خلال الفترة

$$\text{معدل التغيب طويل الاجل} = \frac{\text{عدد ساعات التغيب} \leq 15 \text{ يوماً خلال الفترة}}{100 \times \text{عدد ساعات العمل النظرية خلال الفترة}}$$

عدد ساعات العمل النظرية خلال الفترة

عدد ساعات التغيب ≥ 3 أيام خلال الفترة

$$\text{معدل التغيب المصغر} = \frac{\text{عدد ساعات التغيب} \geq 3 \text{ أيام خلال الفترة}}{100 \times \text{عدد ساعات العمل النظرية خلال نفس الفترة}}$$

عدد ساعات العمل النظرية خلال نفس الفترة

(التغيب الذي لا تتجاوز مدته 03 أيام)

عدد ساعات التغيب خلال الفترة

$$\text{متوسط فترة التغيب} = \frac{\text{عدد ساعات التغيب خلال الفترة}}{100 \times \text{متوسط عدد العمال خلال الفترة}}$$

متوسط عدد العمال خلال الفترة

(التغيب الذي تتجاوز مدته 15 يوماً)

عدد الغيابات خلال الفترة

$$\text{متوسط عدد الغيابات} = \frac{\text{عدد الغيابات خلال الفترة}}{100 \times \text{متوسط عدد العمال خلال الفترة}}$$

متوسط عدد العمال خلال الفترة

¹ ذواوي المهيدى، مرجع سبق ذكره، ص: 153.

(يعكس هذا المؤشر مدى تكرار سلوك التغيب بالنسبة للعمال ويعتبر مؤشر للمقارنة بين المصالح، الورشات)

$$\text{نسبة المشاركة} = 100 \times \frac{\text{عدد العاملين المتغيبين خلال الفترة}}{\text{متوسط عدد العمال خلال الفترة}}$$

(يمثل نسبة العاملين المتغيبين خلال الفترة الى العدد المتوسط للعاملين خلال نفس الفترة) كلما كان معدل التغيب مرتفعا كلما دل ذلك على ارتفاع مستوى التغيب والتكاليف المترتبة عليه، كما يعكس ارتفاع مستوى عدم الرضا الوظيفي¹

2-2- سبب التغيب: عرفها هنري سافال بانها " مبررات الغياب التي قدمها العاملون والتي قد لا تغطي الا جزئيا الأسباب الكامنة وراء الغياب فغالبا ما تكون أكثر تعقيدا"².

كما اعتبر سافال ان أسباب التغيب قد تكون ذات طبيعة يمكن تخفيضها جزئيا من خلال إجراءات السوسيو اقتصادي او تغيبات غير قابلة للانضغاط والتخفيض وتكون ناجمة عن مقتضيات الحياة الاجتماعية داخل المؤسسة او خارجها أي من المحيط الخارجي للمؤسسة وهي نفسها ما اصطلح عليها³ أحد الباحثين بانها عوامل شخصية، عوامل تنظيمية مرتبطة بالعمل وعوامل مميزة لمحيط المؤسسة و صنفها في تجميع شامل ويمكن تجميع مختلف الأسباب في الشكل الموالي:

¹ يقصد بالرضا الوظيفي مستوى تقبل العمال لظروف الحياة المهنية أي الشعور الإيجابي الذي يشعر به الموظف بشكل عام تجاه عمله

² Henri SAVALL. Véronique ZARDET, *OP.CIT.* p: 148 .

³ ذوادي المهدي، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

الشكل رقم (03): مخطط توضيحي لأسباب التغيب



2-3تكلفة أسلوب معالجة التغيب (تعويض الغياب): حسب هنري سافال فان: " دراسة أسلوب معالجة التغيب واثارها الاقتصادية يعتمد على المقياس التنظيمي من نموذج سوف SOF (سيتم

دراسته لاحقاً)، والذي يتمثل في تحليل توزيع معالجات الغيابات على أساس الأساليب والانواع الأساسية"، معنى ذلك انه لا توجد قاعدة محددة في تقييم تكلفة تعويض التغيب بين المؤسسات، فكل منظمة تتبع مجموعة أساليب خاصة بها وقادرة عليها لمعالجة الغيابات وتقدير تكلفة التغيب ومعالجة الاختلال، غير ان القاعدة العامة في حساب تكلفة التغيب تكون على أساس¹:

أ-تشريعات العمل والاتفاقيات الجماعية فيما يخص الأجور والتعويضات، مثلاً: المادة 207 (الفصل الثاني: الغيابات) "باستثناء الحالات المنصوص عليها صراحة في الامر، لا يمكن للموظف، مهما تكن رتبته، ان يتقاضى راتباً عن فترة لم يعمل خلالها"، المادة 208: "يمكن للموظف، شريطة تقديم مبرر مسبق، الاستفادة من رخص للتغيب دون فقدان الراتب"²

ب-سياسة المؤسسة في استخلاف العامل المتغيب او عدم استخلافه ، فتكون في هذه الحالة امام الخيارات التالية:

-لا يستخلف العامل ولا يتلقى أجرًا -لا يستخلف العامل ويتلقى أجرًا

-يستخلف العامل ولا يتلقى أجرًا -يستخلف العامل ويتلقى أجرًا

ج-الوقت المخصص لتكوين العامل الجديد

د-الزامية او عدم الزامية المؤسسة بتعويض ساعات العمل والمهام الضائعة في ظل استحالة تعويض العامل المتغيب الذي تغيب دون اشعار المؤسسة ه-الزامية او عدم الزامية المؤسسة بدفع استحقاقات العمال المحالين على الاستيداع³ mise en disposition.

و-الاثار المترتبة عن عدم إحلال العمال المتغييبين من: نقص الإنتاجية بسبب ضغط العمل وعدم رضا العمال الذين تقاسموا أعباء العمل الإضافي عليهم.

3-حساب تكلفة التغيب الكلية: حددها هنري سافال بانها:" مجموع التعويضات المدفوعة للغائبين عن العمل وتكاليف التسوية التي تم القيام بها من اجل إعادة تنظيم الوحدة (الورشة، المكتب، المصلحة...)"⁴

وتتمثل تكاليف التغيب في⁵:

3-1تكلفة الاختلال (التكلفة غير المباشرة): وهي تشمل على العوائد الضائعة كرقم الاعمال او الإنتاج غير المحقق، تكاليف التأخر في الإنتاج والتسليم وكذا انخفاض جودة المنتجات نتيجة قلة خبرة المستخلفين، زيادة تكلفة الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة بفعل الاستغلال الناقص لطاقة المؤسسة ، احتمال الغاء او تقليص او تأجيل بعض العمليات الضرورية كالصيانة، زيادة الأعباء

¹ذوادي المهدي، مرجع سبق ذكره، ص:156.

²امر رقم 03-06 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق ل 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية jaradp.dz

³ يقصد بها إيقاف مؤقت لعلاقة العمل، وتؤدي هذه الوضعية الى توقيف راتب الموظف وحقوقه في الاقدمية وفي الترقيعية في الدرجات وفي التقاعد غير ان الموظف يحتفظ في هذه الوضعية بالحقوق التي اكتسبها في رتبته الاصلية عند تاريخ احالته على الاستيداع حسب القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية الجزائر الفصل الرابع: وضعية الإحالة الى الاستيداع المادة145 .

Joradp.dz

⁴ Henri SAVALL, véronique ZARDET, OP.CIT. p : 152.

⁵ ذوادي المهدي، مرجع نفسه، ص: 24.

الإدارية المرتبطة بإدارة التغيب والمستخلفين (تحضير العقود، محاضر التنصيب، كشوف الأجر)، اضطراب العمل نتيجة تصحيح الاختلالات كتغير مناصب العمل (تحريك العمال وما يتطلبه من وقت وما يثيره من تدمر) تكوين المستخلفين، التأثير على أداء العمال الحاضرين، ضرورة إعادة برمجة العمليات وما يترتب عن هذا من تكاليف تؤثر على تنافسية، مردودية، فعالية المؤسسة ونوعية منتجاتها.

3-2تكلفة التصحيح (التكلفة المباشرة): تختلف باختلاف الاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة لمعالجة اثار التغيب ففي حالة ما قررت المؤسسة إحلال عمال محل العمال المتغيبين فستكون التكلفة ك: الزيادة في الأجر والاعباء الاجتماعية المترتبة عن عقود العمل الإضافية، الوقت المستغرق في تكوين العمال الجدد، رقم الاعمال غير المحقق بسبب الغاء الطلبات التي لا يمكن تلبيتها، عقوبات تأخير التسليم المحتملة المدفوعة للعملاء، وتجدر الإشارة الى انه يطرح من هذه التكاليف الأجر غير المدفوعة للعمال المتغيبين والتعويضات اليومية المدفوعة من قبل هيئات الضمان الاجتماعي.

المطلب الثاني: حوادث العمل les accidents du travail ودوران العمل Rotation du travail

حوادث العمل ودوران العمل من مؤشرات التكاليف الخفية التي تحول بين المؤسسة وتحقيق خططها الإنتاجية المبرمجة ذلك انها أحد المعوقات التي ترتبط اثارها بالنشاط الإنتاجي مباشرة مما يعرف الدورة الإنتاجية للمؤسسة ذلك راجع حتما الى أسباب عدة من أصناف مختلفة تؤدي الى هذا النوع من الاختلالات، دور المؤسسة يكمن في معرفة مصدرها وتقييم ما تخلف عنها من تكاليف سواء ظاهرة مباشرة او خفية والعمل على الحد منها والسيطرة على اثارها ولو نسبيا

1- دوران العمل Rotation du travail

دخول وخروج يد عاملة من والى المؤسسة خلال فترة زمنية محددة يعتبر دوران عمل وهذه التغيرات تربط علاقة بين نشاط المؤسسة وسلوك العاملين داخل المؤسسة فهو مؤشر ذو ابعاد متعددة نظرا لارتباطه أساسا بالسلوك البشري الغير قابل للقياس بدقة.

1-1 مفهوم دوران العمل

عرفه هنري سافال على انه: " يعتبر اختلال (خسائر التشغيل) فهو التغيرات في الأشخاص العاملين (دخول وخروج في الفضاء الداخلي micro-espace سواءا مصلحة، ورشة، قسم... كما يتضمن الدخول والخروج في المؤسسة والتغيرات الوظيفية الداخلية) الذي يتسبب في اضطرابات داخل الوحدة المعنية"¹، كما يعرف كذلك بانه خروج الأشخاص العاملين من المؤسسة او دخولهم إليها لعدة أسباب قد تكون مثلا: ترقية، نقل، فصل، تقاعد او أسباب أخرى².

¹ Henri savall, veronique ZARDET Op.cit. p : 155.

²صالح مهدي محسن العامري، طلال محسن منصور الغالبي، الإدارة والاعمال، دار وائل للنشر والتوزيع عمان 2007، ص:10.

وعليه فإن دوران العمل هو حركة ما للمؤسسة من يد عاملة سواءا دخولا كان او خروجاً وذلك لأسباب مختلفة، فمن بين أسباب دوران العمل نحصي ما قد يتعلق¹ بالمؤسسة وهو القرار العائد الى المؤسسة في حالات عدة، مثل: العقوبات (الفصل)، التسريح (لأسباب اقتصادية او انتهاء مدة العقد ذي الاجل المحدد)، بطلان عقد العمل او الغاءه لأسباب قانونية، او العامل وهو قرار العامل في حد ذاته فقد يغادر العمال لأسباب كثيرة منها ما يخضع للمؤسسة كالأجور، توقيت العمل، ظروف العمل، النقل والترقية، او ما يكون لأسباب لا تخضع للمؤسسة كالمرض، العجز التام، حوادث العمل، التقاعد، الوفاة، الهجرة، الاستقالة... الخ، او لأسباب أخرى: وهي ما لا ينحصر في أسباب تعود الى المؤسسة او العامل، فمثلا: في حالة الظروف الاقتصادية السيئة وارتفاع نسب البطالة يكون العمال اشد حرصا على مناصبهم واكثر تحفظا في طلب العطل المرضية وكذلك انخفاض نسب التفكير لديهم في تغيير العمل وعلى عكس ذلك ما يكون في حالة النمو والازدهار الاقتصادي.

2- قياس دوران العمل

يتم حساب معدل دوران العمل من خلال المعادلات التالية²:

$$\text{معدل الانفصال} = \frac{\text{عدد الأفراد تاركي العمل خلال فترة زمنية}}{100 \times \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}}$$

يتم حسابه دون التمييز بين الأسباب الكامنة وراء ترك العمل، فيبين نسبة العاملين التاركين لعملهم خلال فترة معينة بصفة عامة.

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

يساعد حساب هذا المؤشر المؤسسة في تقدير ومعرفة حجم التوظيف وتكاليف الاحلال وتكاليف التوظيف والاقتناء خلال فترة معينة وبالتالي هو لا يعكس معلومات عن الأشخاص الموظفين بشكل دقيق.

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

فتكون التكاليف والتقديرات دقيقة أكثر عن طريق تقييم دوران العمل على أساس مجالات محددة كالفئات المهنية او العمرية او حسب وحدات المؤسسة او حسب أسباب دوران العمل، كما ميز

¹إزواذي المهدي، مرجع سبق ذكره ص: 163.
²ممراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص: 106-107.

هنري سافال بين مفهومي دوران العمل وعدم استقرار اليد العاملة ف دوران العمل هو مغادرة العمال الدائمين لعملهم بشكل نهائي خارج الوحدة مهما كان سبب ذلك (فصل، ترقية، استقالة، تقاعد)،

اما عدم استقرار اليد العاملة فهو ما يأخذ بعين الاعتبار مغادرة كل العمال مهما كانت طبيعتهم سواء دائمين او مؤقتين او متربصين، ويقدر بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل عدم استقرار اليد العاملة} = \frac{\text{عدد العمال الداخليين الى الوحدة} + \text{عدد العمال المغادرين للوحدة}}{\text{متوسط عدد عمال الوحدة خلال الفترة}} \times 100$$

هذا المعدل يعتبر أفضل دلالة على المعدل الأول على اعتبار انه يأخذ بعين الاعتبار ويعبر عن كل الاضطرابات التي تتعرض لها وحدة العمل.

3-تكلفة دوران العمل والتكاليف الخفية الناجمة عنها

تقيم تكلفة دوران العاملين بشكل تقريبي ذلك ان ضبط قيمتها بشكل دقيق يعد مستحيلا ذلك انها ترتبط بتكاليف إنسانية ونفسية لا يمكن حسابها، ويمكن ترتيبها كما يلي:

الجدول رقم(02): جدول تكاليف دوران العمل

التكاليف	تكلفة مباشرة ظاهرة	تكلفة غير مباشرة خفية
تكلفة الانفصال	-التكاليف الإدارية، تعويضات pot الانفصال	-نقص الإنتاجية، نقص الكفاءات والمهارات، التأثير السلبي على بقية الزملاء، التغيب.
تكلفة الاحلال	-تغير محتوى منصب العمل، تكلفة الاتصال، تكلفة الاختيار والمقابلات، علاوة الاختيار والتفاوض حول الاجر، العمالة المؤقتة.	-نقص الإنتاجية، محفز سلبي، استهلاك وقت الإدارة، فرص ضائعة.
تكلفة الادمج	-تكاليف إدارية، تكاليف الفحص الطبي، تكاليف التكوين.	-مدة التعلم ، انعدام الخبرة، التأثير على صورة المؤسسة، الوقت الضائع، انخفاض الجودة، فرق الفعالية.

المصدر: نوادي المهدي، مرجع سبق ذكره، ص:170.

2-حوادث العمل

حوادث العمل من مؤشرات التكاليف الخفية التي لها أثر يمس بالدرجة الأولى الافراد العاملين لما لها من عواقب جسمانية ونفسية عليهم كما لها أثر بالغ لا يقل أهمية عن سلامة العاملين هو ما تتحمله المؤسسة من خسائر وتكاليف إضافية نتيجة مثل هاته الحوادث سواء كانت مفتعلة بتعمد او عن غير قصد.

2-1 مفهوم حوادث العمل

تعددت الدراسات والمفاهيم حول حوادث العمل ومن بين أهم ما اصطلح على ماهية حوادث العمل نجد ما يلي:

يعرف المشرع الجزائري حادث العمل على انه: "يعتبر كحادث عمل كل حادث انجر عنه إصابة بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ وخارجي وطراً في إطار علاقة العمل" ¹، كما تناول تعريف حوادث العمل على انها حدث مفاجئ يقع اثناء العمل، وقد يؤدي في حالات عدة الى اضرار وتلفيات بالمؤسسة او وسائل الإنتاج دون تسجيل إصابة أحد العاملين وفي حالات أخرى قد يصاب عامل او أكثر بالإضافة الى تلفيات المؤسسة ووسائل الإنتاج ²، وعليه من خلال التعاريف السابقة فان حوادث العمل هي مجمل الإصابات التي قد يتعرض لها العامل اثناء أداء عمله بطريقة تمنعه من مواولة عمله لمدة معينة قصيرة كانت او طويلة مع اثار ناجمة عن الحادث مهما بلغت درجتها يترتب عنها خسائر مادية ومعنوية سواء للعامل او المؤسسة على حد سواء.

2-2 أسباب حوادث العمل

قسمها بعض الباحثين الى فئتين هما ³:

2-2-1 الظروف الخطيرة في بيئة العمل: تتضمن حالة البيئة المادية للعمل التي تهيأ حدوث حادث عمل وتزيد من احتمالية وقوعه، مثل: الإضاءة، عدم ترتيب الآلات وتنظيمها او تركها دون حراسة، وجود ارضية مكان العمل مبتلة بالمياه او الشحوم مما يسهل الانزلاق والسقوط الحر، عدم التهوية، الحرارة... الخ.

2-2-2 الأفعال الخطيرة والسلوكات غير الآمنة: هي أسباب داخلية مرتبطة بالموارد البشري نفسه أي أنماط السلوك التي تؤدي الى وقوع الحادث او الفشل في أداء العمل الذي ينتج عنه وقوع حوادث، والتي تنقسم بدورها الى قسمين:

أ/ عوامل بيولوجية: كضعف النظر، مشكلة في السمع، إعاقة جسمية، امراض صحية... الخ.

ب/ عوامل عقلية ونفسية: كالملل، التعب، قصور في الذكاء... الخ.

ولها تصنيف اخر من ناحية مصدر الأسباب فنجد:

أ/ الأسباب الشخصية: كالجنس (حسب دراسة ماير فان نسبة الحوادث بين الاناث تزيد بأكثر مما هي عليه لدى الرجال) وكذلك السن (فقد اكدت دراسات علم النفس الصناعي تيغين 1968-وطه 1979 ان صغار السن يتعرضون لحوادث عمل أكثر من كبار السن وذلك لكونهم يتميزون بالإهمال

¹ المادة 06 من القانون 13/83 المتعلق بحوادث العمل والامراض المهنية المؤرخ في 1983/07/02 عن حوادث العمل في تشريع الضمان الاجتماعي د/شريفة تكوك جامعة مستغانم مجلة الباحث للدراسات الاكاديمية العدد 10 جانفي 2017 ص: 204.

² الملتقى الدولي الثاني حول ظاهرة المعاناة في العمل بين التناول السيكولوجي والسوسولوجي 15-16 جانفي 2013 /محامدية ايمان جامعة قاصدي مرباح ورقلة، /هاكور رشيدة جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة حوادث العمل بالمؤسسة المينائية سكيكدة، ص: 453.

³ سلامة امينة، أسباب حوادث العمل وانعكاسها على العامل والمؤسسة الصناعية، مجلة علوم الانسان والمجتمع، جامعة بسكرة، الجزائر 12/09/2017 ص: 219-224.

والتسرع واللامبالاة وكما ان كبار السن يتم ترقيتهم ونقلهم غالبا الى اعمال اقل درجة خطورة وأكثر سلامة) والخبرة أيضا (فكلما زادت خبرة العامل قل تورطه في حوادث العمل) كذلك الذكاء والتعب والصحة النفسية والحالة المزاجية والاقدمية وغير ذلك.

ب/الأسباب الخارجية: تتمثل في العوامل المادية كالإضاءة الغير مناسبة، درجة الحرارة والتهوية، الضوضاء، طبيعة العمل، المناخ الصناعي...الخ.

2-3-تقييم حوادث العمل

حسب ما جاء به J.P.TAIEB يمكن تقييم حوادث العمل كما يلي¹ :

عدد الحوادث التي أدت الى التوقف عن العمل

معدل تكرار حوادث العمل =

عدد ساعات العمل النظري 1000000

(1000000×) ويعبر عن: معدل تكرار حوادث العمل لكل 1000000 ساعة عمل، عدد الإصابات

عدد الأيام الضائعة

للواقعة

مؤشر الخطورة = 1000×

عدد ساعات العمل الفعلية

يعبر عن: الوقت الضائع في كل 1000 ساعة عمل، مدى درجة بلاغة الإصابة

مجموع التعويضات

تكلفة المخاطر = 100×

مجموع الاجور

من خلال دراسة H.W.HEINRICH للأمن الصناعي في المؤسسات في الوقاية من الحوادث الصناعية *industriel accident prevention* قسم تكلفة حوادث العمل الى:

أ/تكلفة مباشرة: ترتبط مباشرة بحدوث العمل كتكاليف الخلل او الاضطراب، الخسائر المادية الناجمة عن الحادث كتكلفة العتاد والتجهيزات وتوقف النشاط، المصاريف القضائية (الغرامات، الوقت الضائع في التحقيقات)، تصدع المناخ الاجتماعي في المؤسسة، التعويضات (تكاليف التسوية، الخدمات الطبية، تكلفة إحلال العامل المصاب او تكلفة الساعات الإضافية).

ب/تكلفة غير مباشرة: هي أعباء لا يمكن إيجاد علاقة مباشرة بينها وبين حادث العمل كنفص الإنتاجية والتأثير على سمعة المؤسسة (التكاليف الخفية) ، كذلك التغيب بسبب الارتباك في جدول ونظام العمل اليومي بسبب الحادث مما ينعكس على الكفاءة الإنتاجية ، كذلك اثار بالنسبة للعامل كفقدانه لغالبية دخله فوفق دراسات عديدة تبين ان التعويضات التي يتحصل عليها العامل المصاب

¹التكاليف الخفية نوادي المهدي ص174-175 نقلا عن J.P.TAIEB , les tableaux de bord de l'gestion sociale , développer les nouveaux outils de la performance sociale ,4ème édition Dunod ,paris ,2004 p83

بالحدث لا تعادل دخله المنتظر وكذلك ما يصيب عائلته اذا كان الحادث مميت وكان العامل هو المعيل الوحيد للعائلة ، كما يلحق ضرر وتحمل تكاليف على صاحب العمل (يقصد بها الغير مباشرة فحسب احصائيات أمريكية يتحمل صاحب العمل حوالي 1800 دولار سنويا عن كل حادث من تكاليف مباشرة وغير مباشرة).

كذلك ما يتعلق بتكاليف تخص المجتمع كفقدان المجتمع لعضو العامل او أكثر خاصة إذا كان هذا العامل من النوع الماهر والنشيط ويصعب تعويضه باخر، أيضا التأثير على سمعة المؤسسة فكثرة الحوادث واصابت العمل فيها تكسب المؤسسة سمعة غير طيبة بين الأوساط الصناعية وبالتالي نفور الخبرات واليد العاملة الماهرة منها وهذا ما ينعكس لاحقا ويؤثر على تكلفة المنتج.

المطلب الثالث: اللاجودة وفروق الإنتاجية

من أبرز مساعي المؤسسات الاقتصادية الحديثة في ظل المنافسة المتزايدة التميز بجودة المنتجات المقدمة وذلك بالاهتمام بالإنتاج المحقق بما يرجع بعوائد للمؤسسة ويصب في كفة رضا زبائنها واحتياجاتهم ويشبع رغبات الأسواق المحلية والدولية وذلك في إطار اقل مستوى من التكاليف الظاهرة او المخفية في المؤسسة وربح الفرص المتاحة للاستحواذ على أكبر قدر ممكن من مخططات واستراتيجيات المؤسسة المسطرة.

1- اللاجودة

لا شك ان غالبا ما يتحكم في المستهلك غير حاجته ورغبته للمنتج هو جودته، فاللاجودة في نوعية منتجات المؤسسة يجعلها تواجه بعض من الصعوبات على عدة ميادين، هذا ما جعل اللاجودة ضمن اهم المؤشرات الخمسة للتكاليف الخفية حسب تصنيف العالم الباحث فيها هنري سافال.

1-1 مفهوم مؤشر اللاجودة

عرفها جون كلاود على انها: عدم مطابقة وتوافق المنتج للمواصفات التي تم تحديدها عند تصميمه ويعود ذلك الى سوء الاستغلال سواءا من ناحية الطاقة والمواد المستهلكة او من ناحية الوقت المستهلك¹.

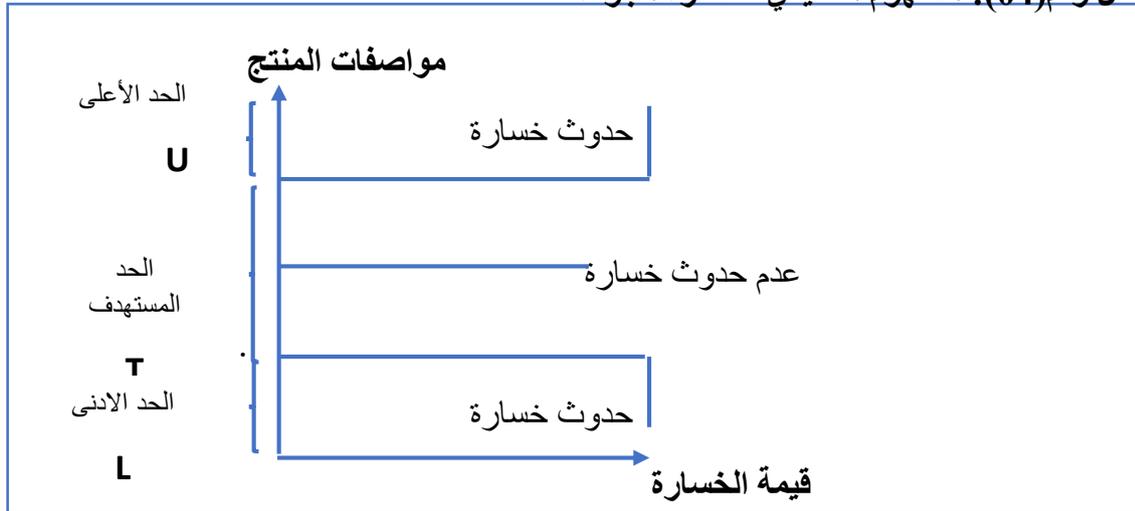
كما فسر خبير الجودة الياباني جينشي تاجوتشي genichi TAGUCHI بأنه للجودة نظرة صناعية حديثة غير التقليدية ، ذلك انه كانت تعرف الجودة على انها المطابقة مع المواصفات أي بالفحص والاختبار بعد التصنيع فعلى هذا المبدأ تتحقق مقبولة فقط من الجودة ، ذلك انه اصطلح على تعريف الجودة بأنها الجودة التي لا تحدث أي خسارة مالية للمجتمع ، بل هي تمثل تجنباً للخسارة المنقولة بواسطة المنتج للمجتمع بعد شحنه للزبون فهي تتعدى خسارة المؤسسة من تكاليف إضافية نتيجة اللاجودة (تكاليف إعادة التصنيع ، التخريد، الصيانة ، متطلبات الضمان ... الخ) بل تتسع لتشمل تكاليف منقولة الى الزبون (فشل المنتج في تحقيق توقعات الزبون وتحقيق مواصفات

¹ JEAN CLAUDE torondeau , *stratégie industrielle* , 2éme édition, Vuibert , paris ,1998 , p:11.

الأداء) وتكاليف أخرى (كالتكاليف الاجتماعية، تكاليف تلويث الجو... الخ)¹.

2-1- تقييم تكاليف اللاجودة: نموذج تاجوتشي لتكاليف الجودة يعتبر ان الخسارة تحدث بمجرد انحراف المنتج عن المواصفات المستهدفة ويتم قياس ذلك عن طريق دالة رياضية تسمى بدالة تاجوتشي لخسارة الجودة Quality loss function QLF، فخسارة الجودة هي ما تتحمله المؤسسة نتيجة الابتعاد عن المواصفات المستهدفة فبالتالي هي تعبر عن الخسارة المكتشفة بعد شحن المنتج و خسارة المصنع، لكن تجدر الإشارة الى انه سبق نموذج تاجوتشي نموذج تقليدي لخسارة الجودة والذي يعتبر ان الخسارة لا تحدث الا عندما تكون جودة المنتج تحت او فوق المواصفات المستهدفة (خارج حدود المواصفات) و تعتبر أن ما تم انتاجه وفق حدود المواصفات المقررة يعتبر ذو جودة متماثلة متجاهلا بذلك درجة تحقيق وبلوغ المواصفات الفعلية المستهدفة، لكن النموذج الحديث يتفق مع نموذج تاجوتشي ذلك أنه يجب التمييز حتى فيما بين المنتجات داخل حدود المواصفات المستهدفة باختلاف درجات بلوغها للمواصفات، فهي ليست متساوية في الجودة فأى ابتعاد عن مواصفات الجودة المستهدفة يعتبر خسارة جودة أي اللاجودة وينتج عنه تكاليف خفية على المؤسسة هي في غنى عنها².

الشكل رقم (04): المفهوم التقليدي لخسارة الجودة



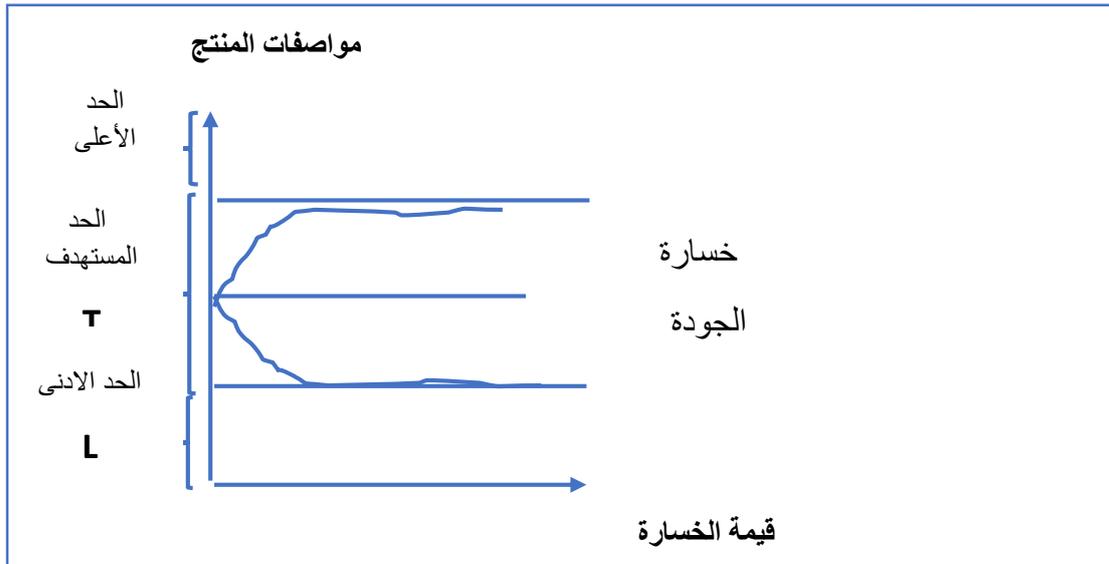
SOURCE: sedatol,k,l,2003,the effect of measurement alternatives on non financial quality measures , Forward –looking properties , accounting review , april ,p559

فاللاجودة هي الابتعاد عن المواصفات المخطط لها والمتنبئ بها للمنتج فيكون منتجا خارج المواصفات وبالتالي يحمل المؤسسة أعباء إضافية لا حاجة لها فيها ويحرمها من تحقيق ربح مخطط له وفق الاستراتيجية المسطرة ويخلف آثارا غير مباشرة تقييم لاحقا بتكاليف خفية على حساب المؤسسة كفقدان السمعة مثلا.

¹مثنى فالح الزبيدي، خالص حسن الناصر، استخدام نموذج تاجوتشي في تقدير التكاليف الخفية للابتعاد عن مواصفات الجودة المستهدفة بالتطبيق في مصنع الغزل والنسيج الموصل، قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد94 مجلد 31 سنة 2009، ص:222.

²مثنى فالح الزبيدي، خالص حسن الناصر، مرجع سبق ذكره، ص:223.

الشكل رقم(05): مفهوم تاجوتشي لخسارة الجودة الحديث



SOURCE: sedatol,k,l,2003,the effect of measurement alternatives on non financial quality measures , Forward –looking properties , accounting review , april ,p559

3-1 التكاليف الخفية الناجمة عن اللاجودة: اختلفت تصنيفات الباحثين للتكاليف الناجمة عن اللاجودة لكن في الحالة العامة هي ما تتحمله المؤسسة من تكاليف تنتج عن عناصر الجودة من أجل ضبط جودة منتجاتها وتصحيح ما حدث من لاجودة، وهي: تكاليف الوقاية، تكاليف الكشف والاختبار (التقييم)، تكاليف المعيب أو الاختلالات الداخلية والخارجية¹.

ويمكن تلخيصها في الجدول التالي²:

الجدول رقم(03): جدول تكاليف اللاجودة

امثلة	التعريف	تكاليف اللاجودة
-تكاليف وثائق الجودة (التامين على الجودة، مخطط الجودة والمراقبة، الإجراءات...الخ) -تقييم الموردين -انجاز مهمة التدقيق على الجودة -تكلفة عمليات التحسيس، التحفيز، التكوين وتسيير الجودة.	الاستثمارات البشرية والمادية المتعلقة بمراقبة وتقليص الفشل (تكاليف القضاء على مسببات الفشل واللاجودة)	تكاليف المنع والوقاية Prevention costs

¹أبيحي على الموسوي، الباحث هبة سعد كاظم، دور تكاليف الجودة في تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية، جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد 2018/11/19، journal of economics and administrative sciences 2019، vol 25,no111، ص: 553-554 .

²بوبيان مسعود، مرجع سبق ذكره، ص:53.

<p>-التكاليف والأجور الناجمة عن المراقبة. -اللوازم المختلفة والمنتجات المستعملة لغرض التجارب لتقييم مستوى جودة المنتجات. -تكاليف التقييس (ضبط الآلات) Etalonnage</p>	<p>-التكاليف المتعلقة بمراقبة ومطابقة المنتجات للجودة (تكاليف البحث عن الفشل واللاجودة)</p>	<p>تكاليف التقييم Appraisal costs</p>
<p>-منتجات معيبة، إعادة التصنيع -اصلاح (تكلفة المواد واللوازم الضرورية لاعادة التصنيع مع تكاليف اليد العاملة) -تكاليف النقل والتصنيف (أي نقل وتحويل المنتج التام المعيب الى إعادة تصنيفه كمنتوج قيد الإنجاز بسبب ظهور عيوب معينة) -التلوث، حوادث العمل، التغييب.</p>	<p>-التكاليف المتعلقة بعدم الرضا والافتتاح بمطابقة الجودة قبل خروج المنتج من المؤسسة.</p>	<p>تكاليف الفشل الداخلي Internal failure costs</p>
<p>-تكاليف التأمين، شكاوى الزبائن، تكاليف التعويض. -تكاليف أخرى خارجية، أخطاء الشراء، التخزين. -عقوبة التأخير (تكلفة عدم احترام الأجل مثل Agios) -أخطاء في التوزيع ، خسارة الزبائن. -عدم المطابقة بسبب الآلات (أخطاء تقنية وفنية)</p>	<p>- التكاليف المتعلقة بعدم الرضا والافتتاح بمطابقة الجودة بعد خروج المنتج من المؤسسة</p>	<p>تكاليف الفشل الخارجي External failure costs</p>

المصدر: بوبيان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية دراسة حالة مؤسسة BCR بسطيف، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة 2013/2012، ص:53.
2-فروق الإنتاجية

تعتبر الإنتاجية أحد أهم المعايير التي تقيس مدى كفاءة المؤسسة في الاستغلال الأمثل للموارد وذلك بإنتاج منتجات تحظى بجودة وفق ما هو مخطط له، فالإنتاجية العالية دليل واضح على نجاعة المؤسسة في تحقيق أهدافها اما على عكس ذلك فنقص الإنتاجية يعتبر فرص ضائعة فونت المؤسسة كسبها لتحقيق ربح أكبر.

2-1 مفهوم فروق الإنتاجية (نقص الإنتاجية) تعرف الإنتاجية على أنها: "العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية inputs (لإنتاج سلعة او تقديم خدمة) وبين الناتج outputs من تلك العملية الإنتاجية"¹.

كما أن هنري سافال قد عرف: "الإنتاجية المباشرة قد تعتبر بمثابة مؤشر إغلاق bouclage، لأنها تجعل من الممكن قياس بقايا نقص الإنتاجية المباشرة التي لم يتم تخصيصها للمؤشرات الأخرى، ولكنها أيضا مؤشر في حد ذاتها الذي يحدد التناقضات المسجلة بين المعيار المطلوب والإنتاج المحقق"²

¹ علي السلمي، الإدارة الإنتاجية، مكتبة الإدارة الجديدة، القاهرة، 1994، ص:20.

² Henri SAVALL، véronique ZARDET، maitriser les couts et les performance cachés, economica, 3éme édition, 1989, paris, p : 161

2-2 تقييم فروق الإنتاجية : تحسب وفق العلاقة التالية¹:

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

جدول رقم(04): طرق حساب الإنتاجية

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

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

2-3 التكاليف الخفية الناجمة عن فروق الإنتاجية: حسب هنري سافال بعد دراسات وتجارب عديدة على عينة من المؤسسات فإن التكاليف الخفية الناجمة عن فروق الإنتاجية تظهر بصورة أكبر في المؤسسات التي لا تطبق معايير الجودة وضبطها وتقييمها على عكس المؤسسات التي تتبنى نظام الجودة فتظهر فيها تكاليف خفية أقل تابعة لفروق الإنتاجية، فتظهر هاته التكاليف الخفية في صور عديدة كبقية المؤشرات، مثل: تأثيرها على الأجور بأجور إضافية، على الاستهلاك باستهلاكات زائدة عن حاجة المؤسسة، أوقات إضافية على أوقات العمل المطلوبة وكذلك على نقص كمية الإنتاج².

كما قد كان ركز هنري سافال على مؤشر إنتاجية العمل كون العنصر البشري أكثر تأثيرا وتأثرا فالعامل يتأثر بسرعة بالظروف المحيطة به سواء كانت مادية او معنوية على عكس الموارد الأخرى وبالتالي ينعكس هذا سلبا على روحه المعنوية ويؤدي الى عدم رضاه ثم انخفاض مردوديته الإنتاجية المطلوبة منه ، اما في حالة العكس فيكون العامل مرتاحا اكثر لما حوله من ظروف مما يدفعه ذلك للعمل بطريقة افضل وتزيد انتاجيته اكثر ،ومنه فالمؤسسة تسعى دائما الى تفادي حدوث نقص في الإنتاجية وفي حالة حدوثها فستظهر تكاليف خفية وهو ما يلزمها لاحقا بالبحث عن أسبابها ثم تقييمها ومحاولة تدنيته³.

¹ عبد الرحمان عليان، رفع الكفاءة الإنتاجية في ظل المتغيرات العالمية، القاهرة، مكتبة عين شمس 1998، ص: 558.

² Henri SAVALL ،véronique ZARDET, OP.CIT, p : 161.

³ مهني بوريش، سياسات تخفيض التكاليف واهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة باتنة 2019، ص: 129.

المبحث الثالث: نموذج سوف SOF لتقييم مؤشرات التكاليف الخفية وأثرها على نظم المعلومات المحاسبية

التكاليف الخفية لا يكفي تبنيها والبحث عن مكوناتها ومصادرها ومختلف مؤشراتها فقط بل يجب تقييمها للحد منها بأدنى حد ممكن، وقد كان هنري سافال وفريق البحث ازبور هم الأسبق في وضع نموذج يتبنى في طياتها النظرية السوسيو اقتصادية لهدف أول هو تقييم التكاليف الخفية بمختلف المقاييس ولا يكفي تقييمها فقط بل قاموا بإحصاء كذلك مجموعة طرق لتدنية التكاليف الخفية وحصرها اذ ان اثرها يتعدى لميادين عدة كنظم المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة.

المطلب الأول: نموذج سوف لتقييم مؤشرات التكاليف الخفية

فريق البحث ازبور ISEOR هو أول من عالج تقييم التكاليف الخفية وذلك في سنة 1979 وذلك وفق ثلاث معايير او مقاييس هي: المقياس الاجتماعي، المقياس التنظيمي، المقياس المالي او ما يعرف باللغة الفرنسية ب نموذج S.O.F وهي اختصار ل Social, Organisational, Financier.

1-فرضيات حساب التكاليف الخفية

كأي نظرية او تقنية لابد من وجود فرضيات مبدئية لضمان أكبر درجة مصداقية وواقعية ودقة لحدود النظرية، فبني تقييم التكاليف الخفية على الفرضيات الموالية¹ :

1-1-فرضية إحصاء الكمية الاقتصادية Le recensement des quantités économiques: اعتبر هنري سافال أن هذه الفرضية من بين أهم ما تركز عليه نظرية التكاليف الخفية، فالإحصاء هو جمع مختلف المعلومات والبيانات والمعطيات، والتي بدورها تتشكل من فرضيتين فرعيتين هما²:

✓ ثبات إنتاجية وقت العمل Isoproductivité du temps de travail: تفرض ثبات الإنتاجية على طول فترة الدراسة وثبات إنتاجية العامل الواحد أي عدم الاخذ بعين الاعتبار مختلف الفروقات الفردية بين العمال والاكتفاء بمتوسط إنتاجية العامل والتي تحسب كما يلي:

الإنتاج الكلي او عدد الوحدات المنتجة

إنتاجية العامل =

عدد العمال

✓ إنتاجية اليد العاملة الغير مباشرة: تركز على ثبات الإنتاجية خاصة ما تعلق باليد العاملة المباشرة (العمال الموظفون الذين يساهمون بشكل مباشر في الإنتاج) وكذلك اليد العاملة غير المباشرة ، فتكلفة اليد العاملة المباشرة يسهل حسابها وذلك باللجوء مباشرة الى سجلات

¹ Henri SAVALL, véronique ZARDET, maitriser les couts et les performances cachés, Economica, 3ème édition, 1989, paris, p : 136.

² بوبيان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية دراسة حالة مؤسسة BCR بسطيف، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة 2013/2012، ص:34.

وحسابات المؤسسة او بالاعتماد على مختلف الورشات بينما تكلفة اليد العاملة غير المباشرة فهي مختلفة وغير منتظمة فيصعب حسابها بدقة، مثلا: اختلاف إنتاجية العامل المؤهل عن العامل غير المؤهل الذي قد يحل مكانه لمدة زمنية معينة، او عند تداخل أداء المهام بين عمال مصلحتين مختلفتين.

1-2-فرضية السعر الودودي: حساب السعر الودودي وذلك لمعرفة تأثيره على حجم الكمية وسعر التكلفة، وتتكون هذه الفرضية من ثلاثة خيارات منهجية رئيسية هي:

✓ التحميل العقلاني للموارد: يقصد به افتراض أن مستوى المعدات والقوى العاملة في الشركة قد تم تحديدها منطقيا لتناسب مع المستوى المتوقع للإنتاج والنشاط لفترة معينة ايان التكاليف الثابتة محددة لتحقيق مستوى مطلوب من الإنتاج او النشاط، أي الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة في عملية تحميل التكاليف ويقصد بالتحميل العقلاني للموارد السعي الى تجنب مختلف فروقات الانحرافات السلبية أي الفرق بين الإنتاج الحقيقي والإنتاج المعياري وكذلك هو الامر عيان بالنسبة لاستهلاك المواد الأولية.

✓ القيمة الاقتصادية لوقت العمل: ويقصد بها إنتاجية الوقت او القيمة الاقتصادية للوقت لإنتاج منتج معين، ويمكن أن يدمج في التكاليف بطريقتين، فإما تدمج تكلفة وقت العمل البشري (يحسب مساهمتها) مساهمة في التكاليف الثابتة المعروفة بالتكاليف الهيكلية او يتم تقييم وقت العمل وفقا لمساهمته في تحقيق هامش الربح الإجمالي للمؤسسة أي في التكاليف المتغيرة وهذا إذا تم اعتبار ان الموظفين يهدفون من خلال نشاطهم في العمل الى المشاركة في تحقيق النتائج الاقتصادية والمالية للمؤسسة.

✓ تحميل تكلفة اليد العاملة المباشرة الى التكاليف الثابتة: من المعروف في النظم المحاسبية التقليدية التكلفة اليد العاملة عموما تكون في شكل أجره شهرية تنقسم بين جزء ثابت وجزء متغير، لكن يختلف ذلك عند تقييم التكاليف الخفية حيث تعتبر تكلفة اليد العاملة المباشرة ثابتة لتسهيل التقييم خاصة إذا كان الهدف حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.

2-نموذج سوف SOF لتقييم التكاليف الخفية

تشمل هذه الطريقة ثلاثة مقاييس للتحليل هي كالتالي¹:

1-2-المقياس الاجتماعي: يعتمد على أسلوب المقابلة (مع العاملين، المشرفين، الإدارات ...) وكذلك على أسلوب تحليل الوثائق (احصائيات عن التغيب، حوادث العمل، دوران العمل...) ولاستكمال وتأكيد المعلومات يتم الاعتماد كذلك على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر داخل الورشات.

2-2-المقياس التنظيمي: هذا المقياس عبارة عن جرد شامل ومتسلسل لخسائر التشغيل ومختلف آثارها عبر الزمن ويعتبر اجباريا ذلك انه أساس المقياس الموالي المقياس المالي ومصدرا للمعلومة، كما يسمح كذلك بفرز أساليب المعالجة المتشابهة والمعقدة، وكذا الحكم على مدى توافقها مع الهدف الاقتصادي للمؤسسة ويكون بتقنية الملاحظة المباشرة او المقابلات ويتم التأكد من صحة ذلك في وثائق المؤسسة.

¹مراد كواشي، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة 2005، ص: 76.

2-3-المقياس المالي: بعد تحديد المعيار الاجتماعي والتنظيمي يتم اجراء تقييم مالي لكمية الوقت والمواد المستهلكة اثناء عملية معالجة خسائر التشغيل بالرجوع الى عناصر التكاليف والاسعار المقيدة في الوثائق المحاسبية للمؤسسة، اما العناصر التي لا يمكن تقييمها ماليا فيتم الإبقاء عليها كمعطيات كيفية او كمية مكملة للمعلومات المالية، يكون تقييمه عن طريق سجلات ودفاتر المؤسسة وإن عجز عن ذلك فيلجا الى المقابلات.

لخص هنري سافال تقنيات جمع البيانات وانواع المعلومات المتحصل عليها في الجدول التالي¹:

جدول رقم (05): تقنية جمع البيانات حسب هنري سافال

أنواع المعلومات المتحصل عليها			تقنية جمع البيانات		المقياس
مالية	كمية	كيفية	الثانوية	الرئيسية	
لا	نعم	نعم	-الملاحظة المباشرة	-المقابلات -وثائق وسجلات المؤسسة	الاجتماعي
لا	نعم	نعم	-وثائق وسجلات المؤسسة	-الملاحظة المباشرة -المقابلات	التنظيمي
نعم	نعم	نعم	-المقابلات	-وثائق وسجلات المؤسسة	المالي

SOURCE : Henri SAVALL, véronique ZARDET, maitriser les couts et les performances cachés, economica, 3ème édition, 1989, paris, p135

كما اقترح هنري سافال طريقة تقييم أخرى تدعى أوف(OF) وذلك باستبعاد المقياس الاجتماعي، في حالة المؤسسة التي لديها الدراية والمعرفة الكافية بالبيانات الاجتماعية عن ظروف العمل. وكذا القناعة التامة بصحة العلاقة السببية [ظروف العمل ← السلوك] بخسائر التشغيل والجدول الاتي يوضح المقارنة بين الطريقتين سوفSOF وأوف OF.

الجدول رقم (06): مقارنة حالات الاستعمال لكل من الطريقتين سوفSOF وأوف OF.

الطريقة	الأهداف الأساسية
الجزئية أوف OF	-تحديد مستوى التكاليف الخفية وتقييمها. - تقييم التكاليف الخفية في عدة مؤسسات من أجل القيام بدراسة مقارنة
الكلية سوفSOF	-تحديد (تنبؤ) تغيرات (المرونة) الحادثة في التكاليف الخفية وخسائر التشغيل من أجل تحديد آثار إجراءات المعالجة.

¹ Henri SAVALL, véronique ZARDET, OP.CIT, p : 135.

-العمل داخل المؤسسة بهدف تحديد تحسين ظروف العمل.

SOURCE : Henri SAVALL, Véronique ZARDET, reconstruire l'entreprise, Dunod, 2014, Paris, p : 53.

المطلب الثاني: نظم المعلومات المحاسبية والتكاليف

كما سبق الذكر فالتكاليف الخفية هي ما تغفله الأنظمة المحاسبية في تقييمه إما بصفة تامة فلا تدرج تكاليفه أصلا وإما أن تكون مدمجة تحت نوع آخر من التكاليف فلا تظهر كحساب بعينه وهو ما يؤثر على عديد العناصر ومنها النظام المحاسبي في حد ذاته باعتباره أداة من أدوات التسيير الحديث الذي تعتمد عليها المؤسسة بشكل كبير، ويكون تأثيرها على ابعاد ثلاثة حصرها الباحثين هي مفصلة في المطالب الموالية.

1- مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

عرف نظام المعلومات المحاسبي على انه: " ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الاعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها الى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية"¹.

3- أنواع نظم المعلومات المحاسبية

اشارت الدراسات الى وجود عدة تصنيفات لنظم المعلومات المحاسبية ومن بينهما²:

3-1 نظم معلومات يدوية: حيث فيها يتم أداء العمل عن طريق الجهد العضلي والعقلي باستعمال أدوات بسيطة كالقلم والأوراق وعادة لا يتم استخدام أدوات الكترونية، وغالبا ما تكون هاته الاعمال ذات حجم صغير ولكن حاليا لا توجد هاته الأنواع من النظم بحتة كما ال تخلو النظم المحوسبة من الاعمال اليدوية.

3-2 نظم معلومات محوسبة: ويكون فيها الحاسوب هو معالج البيانات الأساسي فتميز هاته النظم بقدرة هائلة على معالجة كميات ضخمة من البيانات بسرقة ودقة عالية، ومن ثم يستفيد مستخدمو هاته المعلومات منها، كما ان النظم المحوسبة تتكون من موارد بشرية كمدعم لها مثل: اخصائي الأنظمة والمبدعين، مشغل الحاسوب، مختصي نظم معلومات وكذا محلل نظم.

المطلب الثالث: تأثير التكاليف الخفية على نظام المعلومات المحاسبية

اهمال التكاليف مهما كان نوعها وخفية خاصة له وزن ثقيل على باقي العناصر حيث ان المؤسسة تتبنى مبدا الوحدة بين مواردها وكل عنصر يؤثر على غيره اما بسلب او ايجاب ومن تأثيرات التكاليف الخفية على نظام المؤسسة المحاسبي تأثير على نظام المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

¹ احمد حسين، نظم المعلومات المحاسبية الاطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 47.

² التنت محمد منصور، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على جودة مخرجات النظام المحاسبي لشركات التأمين التعاوني، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية بغزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل.

1- التكاليف الخفية ونظم المعلومات المحاسبية

في مرحلة أولى كانت طريقة التكاليف الخفية تكمن بالإبقاء على نظام المعلومات المحاسبي واستعمال أدوات التسيير السوسيو-اقتصادي (غير المحاسبية extra comptable) عليه كمدعم له لتعديل نقائصه، ثم في مرحلة ثانية حاولت ادخال تعديلات عليه من خلال التعاون مع مجلس الخبراء المحاسبين، وهذه المبادرة تعطي أهمية كبيرة للنظام المحاسبي من حيث انها تساهم في تفسير أسباب التكاليف الخفية بشكل أدق كما تساوي بين أهمية الاستثمارات اللامادية مع الاستثمارات المادية، استعمال ابعاد التقييم الثلاثة الكمية والنوعية والمالية وكذا إضفاء مرونة أكبر على النظام المحاسبي من خلال تفضيل سرعة توفير المعلومة على حساب الدقة المبالغ فيها.

أي انها تسعى بصفة عامة لفصل التكاليف الخفية عن التكاليف الظاهرة سواء كانت مدمجة او غير مدمجة ضمنها مما ينعكس على نظام المعلومات المحاسبي بأن يكون أكثر دلالة ووضوحا وذا تفسير واضح ودقيق يلم بجميع الجوانب خفية او ظاهرة¹.

2- تأثير التكاليف الخفية على نظام معلومات المحاسبة العامة

حسب ما جاء به الباحثين بعد عدة دراسات على المؤسسات تبين ان التكاليف الخفية يمكن ان يكون تأثيرها على²:

- على الميزانية: تمس التكاليف الخفية بعض عناصر الميزانية خاصة المخزونات وإنتاج المؤسسة للاستخدام الذاتي، فيكون تقييم المخزونات بتكلفة تفوق قيمتها الاقتصادية التي كان من المفترض ان تتحملها المؤسسة لو تم تحقيق هذه المخزونات بقيمة اقل، مما ينتج عنه تضخيم في نتيجة المؤسسة الصافية او تلك القابلة للتوزيع.

- على جدول حسابات النتائج: ويكون ذلك من خلال اظهار بشكل مستقل للجزء الظاهر من تكلفة كل حساب وهي تعبر عن التكلفة المعيارية³ او المنتظرة، وللجزء الخفي منها والذي يمثل تكلفة الاختلالات، مع إضافة سطر للنواتج الوهمية في الجانب الدائن (النواتج) والذي يعتبر إيرادات ضائعة.

3- التأثير على المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أكثر مرونة من المحاسبة العامة مما يفتح مجالا واسعا لتطبيق طريقة التكاليف الخفية، وهذا في مجالات مثل:

3-1 تقييم تكلفة بعض الاختلالات: ويتم ذلك باللجوء الى تجميع تكاليف بعض الاختلالات التي ترى المؤسسة انها مزمنة او مهمة، ولكي تضمن المؤسسة مرونة أكثر في هاته الطريق فانه يمكنها ان تتوقف عن حساب تكلفة بعض الاختلالات بعد فترة زمنية معينة اذا قدرت انه تم التحكم في تلك الاختلالات ولو بعض الوقت، كما يمكنها كذلك اعتبار تكلفة الاختلالات الملاحظة عن فترات

¹ذوادي مهدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية علوم اقتصادية وتجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009-2010، ص: 141.

²ذوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 141-143

³التكاليف المعيارية هي مجموع التقديرات من التكاليف التي تقدرها المؤسسة في استراتيجيتها قبل النشاط الإنتاجي.

متتالية على انها تكلفة تقديرية وبالتالي تكتفي بتسجيل فقط تكرارات هاته الاختلالات وفي حال ظهور فروق مع الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة فإنها تقوم بتحميل هاته الفروق على أعباء الإنتاج غير المحقق، أي ان هذه الطريقة تسمح للمؤسسة بتقييم والتأكد من فعالية العمليات التي قامت بها من اجل تدنية التكاليف الخفية كالتكوين مثلا واثره على تخفيض الإنتاج المعيب.

2-3- تحسين عملية تحليل الانحرافات: قد تكون المؤسسة لا تطبق طريقة التكاليف المعيارية أي انها لا تحدد وتقيم قبليا التكاليف التي ستتحملها ومع ذلك فيمكنها تطبيق طريقة التكاليف الخفية بتقييمها وذلك بحساب تكلفة الانحرافات التي تظهر ومن ثم مقارنة التكاليف الفعلية مع تكاليف الانحرافات، مما يساعد المؤسسة في معرفة مستوى وطبيعة وتحديد مصدر الاختلالات.

وفي حالة ما كانت المؤسسة تطبق طريقة التكاليف المعيارية أي انها بلي اهتماما مسبقا وتقيما بالتكاليف التي ستتحملها وتنتج عن مختلف الأنشطة فهنا ستكون طريقة التكاليف الخفية أداة إضافية مكملة للتحليل مع التأكيد هنا على ان تكاليف الانحرافات تكون شاملة من الانحرافات الإيجابية والسلبية الى القيم والكميات معا والاستعانة كذلك بلوحات القيادة في تفسير الانحرافات باعتبارها ساهمت في انجاز عقود النشاط وكذا تحتوي على مؤشرات نشل المؤسسة من جهة أخرى.

عملية التحليل للانحرافات تكون مدروسة وليست ارتجالية مما يعطي المؤسسة تحسنا في الجانب الاقتصادي والاجتماعي ويزيد من مردوديتها كما تكون عمليات التسوية للانحرافات تمس البيئة الخارجية للمؤسسة بخفض أسعار البيع وزيادة تنافسية المؤسسة.

تساعد عملية تسوية الانحرافات أي طريقة التكاليف الخفية المؤسسة على إعادة صياغة معاييرها والرقابة عليها فمثلا أي يكون للمؤسسة معايير موضوعة على أساس نسب انتاج معيب او نسب تغيب معينة محسوب على ملاحظات تاريخية مما يعني اقرارا ضمنا بوجود اختلالات مرسمة أي موجودة ومقبولة دون الاهتمام بها وبتخفيضها او تقييمها وكذلك ما سينجر عنه من استخدام متكرر لهاته المعايير على حالها المغلوطان لم يتم تطبيق طريقة التكاليف الخفية والتفطن لها وتخفيضها.

وكذلك تشوه اهداف المؤسسة ففي كثير من الحالات تلجأ المؤسسة الى تحديد برامج الإنتاج والمبيعات وفقا للطلب المتوقع او وفقا لموازنات تاريخية موضوعة لم تدخل عليها تعديلات والتي لم تأخذ في عين الاعتبار الاختلالات التشغيلية التي حدثت من تعطيلات، تغيبات، انتاج غير محقق... الخ.

3-3 المساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية

في مرحلة أولى فان تقييم التكاليف الخفية عن طريق تحليل السوسيو اقتصادي يسمح بتحديد حجم الأثر الاقتصادي للاختلالات على المؤسسة، وفي مرحلة ثانية فانه يساعد في تحديد الإجراءات والوسائل بتحسين هذا الوضع ثم ثالثة فانه يسمح بتقدير تكلفة تلك الإجراءات من جهة وتكلفة الوفورات المحققة منها.

أي ان أهمية دراسة التكاليف الخفية ليست مجرد مصاريف تدفع يمكن الغاؤها وتأجيلها وقت العسر والحاجة المالية بل هي تدعم كذلك مدى أهمية دراسة جدوى الاستثمارات القائمة على التكاليف الظاهرة، هذا ما سينعكس على المؤسسة في ثلاثة مزايا مهمة:

- المراجعة المستمرة لطرق التسيير والتشغيل الحالية وكذا تشجع البحث عن طرق أنجع مما سينعكس على تقليص التكاليف الخفية.
- التنبؤ بالعمليات المرافقة للاستثمار مسبقاً أي معرفة مسبقاً ما قد تتحمله المؤسسة من تكاليف خفية واختلالات نتيجة الاستثمار.
- مشاركة مختلف المشرفين الميدانيين بتعدد مستوياتهم في اعداد برامج الاستثمار.

خلاصة الفصل الأول

تناول هذا الفصل إطار التكاليف الخفية ذلك انها مجموعة التكاليف غير المفسرة من طرف النظم المحاسبية التقليدية في المؤسسات كالميزانية، حساب النتائج، الموازنات... الخ التي تغفل تقييمها والتي يمكن ان تكون على نوعين اما تكاليف خفية مدمجة مع حسابات أخرى او غير مدمجة والتي يكون مصدرها عن خسائر تشغيل في ظروف العمل، تنظيم العمل، تسيير الوقت، الاتصال والتدريب وبالإشارة كذلك الى ما جاءت به المقاربة السوسيو-اقتصادية التي تخدم مبدأ التكاليف الخفية بضرورة التحليل الاجتماعي الى الاقتصادي.

تحدد التكاليف الخفية عن مؤشرات حصرها هنري سافال في خمسة هي: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق الإنتاجية والتي تختلف من حيث كون الثلاثة الأولى فعلية والمؤشرين الأخيرين عبارة عن تكاليف افتراضية او ما يسمى بالفرصة الضائعة.

اوجد هنري سافال مع فريق البحث ازبور نموذج التقييم التكاليف الخفية اصطلح عليه بنموذج سوف للتقييم والذي يقوم على ثلاثة مقاييس: الاجتماعي، التنظيمي والمالي كل مقياس يصب في جانب معين بهدف رصد دقيق للتكاليف الخفية واعطاءها قيمة وتحديد أسبابها والمعالجات المتبعة فيها والاثار الناجمة عن ذلك.

وللتكاليف الخفية اثارا مترامية الأطراف فعلى نظم المعلومات المحاسبية تشكل لبسا في حين اغفالها ذلك ان النظم المحاسبية تكون خدمة لأهداف المؤسسة وتساعد في اتخاذ القرارات وكذا تصحيح الانحرافات.

الفصل الثاني:
الأداء المالي وتقييم
التكاليف الخفية

الفصل الثاني: الأداء المالي وتقييم التكاليف الخفية

ما يجول في فكر اقتصادي عند ذكر كلمة مؤسسة او منظمة عديد المصطلحات ولكن حتما ما سيكون متفقاً عليه فيها كتعريف للمؤسسة هو انها وحدة، كتلة، مجموعة مترابطة فيما بينها بين مجموعة من الموارد؛ بشرية كانت او مادية داخلية في المؤسسة ذاتها او خارجية عنها فكلها تتأثر فيما بينها.

ذلك أن المؤسسة تسعى لتحقيق أهداف محددة و مسطرة ضمن استراتيجياتها على المدى الطويل والقصير وأهم ما تقوم عليه المؤسسة الاقتصادية هو بلوغ أعلى مستوى ممكن من الأداء الذي يضمن حيزها في السوق وكذلك تفوقها على غيرها المنافسين من خلال جودة منتجاتها وخدماتها المقدمة وبلوغ مستويات عالية من اشباع لرغبات العملاء وكذلك خدمة مصالحها الخاصة بضمان أعلى قدر مقبول من الظروف الحسنة داخل المؤسسة بين موظفيها والعاملين فيها من الجانب الاجتماعي والاقتصادي ، كل هذا وغيره لا يكون مثاليا إلا بضبطها لنقاط مهمة جدا على راسها العمل في ظل تكاليف منخفضة وبالتالي لا تعرقل نشاط المؤسسة الأساسي وتكبدتها تكاليفاً واعباء إضافية هي في غنى عنها.

التكاليف التي تكون بارزة وظاهرة بطريقة مباشرة يسهل التحكم فيها كونها مدرجة في نظمها المحاسبية وذات قيمة واضحة وأسباب معينة بارزة ولها أساليب محددة متفق عليها من اجل مراقبتها وتدنيها والتحكم فيها أنفاً، غير ان التكاليف الخفية التي تكون ضمنية مخفية لا تظهر علنا وقليل من المؤسسات من تحاول قياسها وتقييمها وضبطها هي التي يمكن اعتبار أكبر العراقيل وذلك لماهيتها المخفية.

فالتحكم في التكاليف الظاهرة وتدنيها يؤدي بعكس الخطة ويخلف تكاليفاً ربما تفوق او تعادل ما حاولت المنظمة تدنيته على حسب قول العلماء "تطرد التكاليف الظاهرة من الباب...تعود مقنعة من الباب على هيئة تكاليف خفية" فالواجب تقييمها بدقة ووضوح وهو ما عمل عليه الباحث والموجد الأول لمفهوم التكاليف الخفية هنري سافال وفريق البحث ازيور.

فبعديد الدراسات المجراة والبحوث توصلوا الى إيجاد نموذج يسمح بتقييم التكاليف الخفية من خلال مؤشرات الخمس بطريقة واقعية تطبيقية في المؤسسات من اجل ضبط هاته التكاليف وعدم ترك الثغرة تتوسع أكثر فكما هو معلوم في الفكر الاقتصادي للمنظمات ان كل عنصر في المؤسسة يؤثر ويتأثر كسلسلة مترابطة فالتكاليف الغير مقيمة ومقدرة بشكل دقيق سواء كانت ظاهرة او مخفية ستعرقل النشاط وفي النهاية تؤدي بقصور في بلوغ الاداء المرغوب وخاصة ما تعلق بالجانب المالي.

وعليه بناء على هذا المنطلق سيتم التطرق الى المفاهيم الأساسية في ثلاثة مباحث وفق التقسيم التالي:

المبحث الأول يكون بتناول مفاهيم اساسية على الأداء والتعمق أكثر في الأداء المالي ماهيته و ثم المبحث الثاني الذي يعالج كيفية التقييم الفعلي للتكاليف الخفية وفق نموذج هنري سافال للتقييم نموذج سوفSOF.

وفي الأخير يلي المبحث الثالث في محاولة للبحث بشكل نظري عما يمكن اتباعه من اساليب طرق لتدنية والتحكم في التكاليف الخفية.

المبحث الأول: مفاهيم على الاداء المالي

على قدر توسع وتشعب مفهوم الاداء عموما على قدر أهميته في أي مؤسسة وقد تعددت تعاريف العلماء والباحثين للأداء باختلاف منظور كل باحث للأداء وعلى اختلاف معايير قياسه وأنواعه المختلفة، وعليه سيتضمن المبحث الموالي العناصر التالية الذكر:

-المفهوم النظري للأداء.

-مفاهيم على الاداء المالي.

-تقييم الأداء المالي.

المطلب الأول: المفهوم النظري للأداء

يعتبر مصطلح الأداء وليد الامس فلم يظهر حديثا بل قد سبق تطبيقه والعمل على بلوغه في العديد من الحضارات التي سبقت وقد اختلف العلماء في وضع تعريف موحد له باختلاف منظوراتهم وتوسع مفهومه الشامل لذا سيتم فيما يلي استعراض للأداء وبعض المفاهيم الخاصة به.

1- مفهوم الأداء

من بين المصطلحات التي صعب الاتفاق على تعريف وحيد شامل لها نجد الأداء بل حتى هناك من يستخدم مرادفات أخرى له كالفعالية والكفاءة والإنتاجية، ذلك ان الاقتصار على مصطلح واحد يعد غير كافي للوصول الى مفهوم الاداء بل لابد من عرض العديد من التعاريف للوصول الى المفهوم المناسب كما ان معنى الأداء بالنسبة للمسير يختلف عنه بالنسبة لرجل الاقتصاد فضلا عن هذا فالاختلاف قائم حتى داخل المؤسسة فرجل الاقتصاد يرى ان أداء المؤسسة يكون بقدرتها على تحقيق قيمة مضافة معتبرة تساهم بنسبة جيدة في الدخل الوطني وتحريك الاقتصاد بينما الموظف ينظر اليه في قدرته على تأمين قدرة شرائية مرتفعة، الامن، حياة مهنية جيدة... الخ¹.

ومن بين وجهات النظر المتعلقة بالأداء نجد:

-عرف الأداء لغويا بأنه: "انجاز عمل ما" فاصل كلمة أداء ينحدر الى اللغة اللاتينية من كلمة PERFORMANCE التي تعني إعطاء، وذلك بأسلوب كلي، الشكل لشيء ما، وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظة مشابهة وهي PERFORMANCE واعطتها معناها²، من خلال هذا التعريف توافق العديد من الباحثين على انه يعني الموارد البشرية فقط واهملوا دور الموارد الأخرى غير ان البعض وجد ان تحقيق المؤسسات لأهدافها يكون بتفاعل كل مواردها مع بعض، ومنه فان

¹ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية قسم التسيير، 2002، ص:14.

² Abdellatif KHEMAKHEM, *la dynamique du contrôle de gestion*, Dunod, 2ed, paris, 1976, p : 130.

أداء المؤسسات يعبر عن مدى بلوغ أهدافها مع الاقتصاد فباستخدام كل مواردها أي أن الأداء متغير تابع لعنصرين مهمين هما الكفاءة والفاعلية¹.

-أي ان الأداء متركب من الكفاءة والتي يقصد بها الفاعلية فيقتصر مفهوم الفاعلية على استخدام الموارد الإنتاجية البشرية والفنية والرأسمالية والاولية المتاحة للمؤسسة ويرتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين مدخلات ومخرجات العملية التصنيعية او الإنتاجية² بينما الفعالية تعددت مفاهيمها والعوامل المحددة لها لكونها مفهوم مركب ومعقد، فحسب Kahn و Katz: "الفاعلية تعني تنظيم معدل العائد على الاستثمار بكافة الطرق المشروعة، كما انها تعني تنظيم عوائد الافراد والاسهام في رفع كفاءة المنظمة ككل، كما تعتبر الفعالية مؤشر للقدرة على البقاء واستمرار التحكم في البيئة"³.

-كما يرى الباحثين أن الأداء هو مستوى تحقيق الأهداف، وهذا المستوى يقاس باستخدام المؤشرات، أي ان الأداء يحصر في نسبة انجاز الأهداف أي ان الأداء هو الفعالية وهذا التقدير صحيح لكنه غير كاف، لأنه لا يمكن الحكم على المؤسسة بانها تحقق أداء جيد بمجرد انها حققت أهدافها المسطرة ولكن لابد كذلك من الإحاطة بالاستغلال المفرط للموارد⁴.

وعليه من التعاريف السابقة وغيرها الكثير يتبين لنا ان الأداء:

-مفهوم واسع وشامل يختلف مدلوله باختلاف وجهات نظر مستخدميه ومجال استخدام

-مرتبط بعدة معايير كالفاعلية والفعالية والجودة في حين يرى البعض انه مرتبط بالزمن والتكلفة المرونة... الخ.

-مفهوم شمولي يشتمل على ثلاثة ابعاد⁵:

- أداء الافراد في إطار الوحدات التنظيمية.
- أداء الوحدات التنظيمية في إطار السياسات العامة للمؤسسة.
- أداء المؤسسة في إطار بيئتها الداخلية والخارجية.

2-أنواع الأداء

تحدد أنواع الأداء حسب أربعة معايير هي: معيار مصدر الأداء، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي ومعيار الطبيعة، وهي كالتالي⁶:

¹الهام يحيوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد05، ورقة،2007، ص:46.

²عبد الحميد برحومة، الكفاءة والفعالية في مجالات التصنيع والإنتاج، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الاول، المسيلة 2008، ص:56.

³عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الاعمال والاستثمار الدولي، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفني، 2001، ص:222.

⁴عادل عشي، مرجع سبق ذكره،2002، ص:15.

⁵عبد العزيز جميل مخيمر وآخرون، قياس الاداء المؤسسي للأجهزة الحكومية: واقع لقاء الخبراء حول الاجهزة الحكومية بالقاهرة ديسمبر 1999، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2000، ص: 09.

⁶عادل عشي، مرجع سبق ذكره،2002، ص: 17.

2-1-1-2-1-1-1-2 حسب معيار مصدر الأداء

حسب هذا المعيار ينقسم الأداء الى نوعين أداء داخلي وأداء خارجي.

2-1-1-2-1-1-1-2 الأداء الداخلي: او الأداء الذاتي وهو يرتبط أساسا بجميع أداءات الوظائف الموجودة داخل المؤسسة كالإنتاج، التمويل، التموين... إلخ، وبالتالي فإن الأداء الداخلي هو نتيجة تفاعل مختلف أداءات المنظمة الفرعية من:

- الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الموارد المالية المتاحة ومن أبرز مؤشرات الأداء المالي: نجد نسب التحليل المالي ومؤشرات التوازنات المالية.
- الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.

2-2-2-2-2-2-2-2 حسب معيار الشمولية

ينقسم الى أداء كلي وجزئي¹:

2-2-2-2-2-2-2-2 الأداء الكلي: يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدق التكاليف الممكنة من خلال الإنجازات التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة او الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء او عنصر لوحده في تحقيقها.

2-2-2-2-2-2-2-2 الأداء الجزئي: على عكس الأداء الكلي فالأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدق التكاليف الممكنة.

2-3-2-3-2-3-2-3 حسب معيار الطبيعة

ويصنف الأداء وفق هذا المعيار الى أداء اقتصادي، اجتماعي، تكنولوجي وسياسي هي كما يلي:

2-3-2-3-2-3-2-3 الاداء الاقتصادي: يعتبر المهمة الأساسية التي تعمل المؤسسة الاقتصادية على تنفيذها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تمكن للمؤسسة من تحقيق ربحا (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الاعمال، حصة السوق، المردودية... إلخ) وتخفيض استخدام مواردها (راس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا... إلخ).

2-3-2-3-2-3-2-3 الاداء الاجتماعي: يرافق الأداء الاجتماعي الأداء الاقتصادي وذلك بان تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة الاقتصادية في بعض الحالات لا يتحقق الا بتحقيق الأداء الاجتماعي، والذي هو التزام داخلي وخارجي نتيجة لممارسة المؤسسة لأنشطتها.

2-3-2-3-2-3-2-3 الاداء التكنولوجي: عندما تحدد المؤسسة ضمن عملية التخطيط أهدافا تكنولوجية فيكون لها أداء تكنولوجي كأهداف السيطرة على مجال تكنولوجي معين.

2-3-2-3-2-3-2-3 الاداء السياسي: يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية بالتأثير على النظام السياسي الذي تتواجد فيه وفقا للتنظيمات والتشريعات المفروضة عليها، كتمويل الحملات

¹ عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001، ص-ص: 89-90.

الانتخابية من اجل إيصال اشخاص معينين الى الحكم او مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

2-4-4 حسب معيار الوظيفة

ويكون أداء في الوظيفة المالية، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة الافراد، ووظيفة التمويل، ووظيفة البحث والتطوير، ووظيفة التسويق ووظيفة العلاقات العمومية.

2-4-4-1 أداء الوظيفة المالية: يتمثل في قدرة المؤسسة بلوغ أهدافها في ظل اقل قدر ممكن من التكاليف.

2-4-4-2 أداء وظيفة الإنتاج: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استخدام واستغلال تجهيزات الإنتاج في العملية الإنتاجية ويتحقق عندما تتمكن المؤسسة من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمماثلها في قطاع النشاط وتعتبر كمية الإنتاج ونسبة استخدام الطاقة الإنتاجية من أبرز مؤشرات.

2-4-4-3 أداء وظيفة الافراد: او الأداء البشري، ويتمثل في أداء العاملين في المؤسسة باختلاف مناصب شغلهم مهاراتهم وخبراتهم... الخ، ونظرا لأهمية الموارد البشرية بشكل كبير فالأداء البشري يحدد بدرجة رئيسية مستويات الأداء السابقة، فلا يمكننا أن نتصور أي أداء دون أفراد.

2-4-4-4 أداء وظيفة التمويل: او الأداء التموييني، يتمثل في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين مع مراعاة الحصول على مواد أولية ذات جودة عالية وفي الأجل المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول كذلك على اجال تسديد الموردين تفوق الأجل الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لاماكن التخزين¹.

2-4-4-5 أداء وظيفة البحث والتطوير: ويكون من خلال دراسة المؤشرات التالية²:

- الجو الملائم للاختراع والابتكار والتحديد.
- وتيرة التحديد مقارنة بالمنافسين.
- نسبة وسرعة تحويل الابتكارات الى المؤسسة.
- التنوع وقدرة المؤسسة على ارسال منتوجات جديدة.
- درجة التحديث ومواكبة التطور.

2-4-4-6 أداء وظيفة التسويق: وهو الأداء الذي يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة في تحقيق اهداف المبيعات ورضا الزبائن ويعتبر رقم الاعمال، حصة السوقية، المردودية، عدد الزبائن، السمعة، معدل شراء منتجات وخدمات المؤسسة من أبرز مؤشرات الأداء التجاري للمؤسسة.

2-4-4-7 أداء وظيفة العلاقات العمومية: الأداء هنا يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين والدولة فللمساهمين أداء عندما يتحصلوا على عائد مرتفع للأسهم واستقرار الأرباح الموزعة، اما الموظفين فالأداء هو توفير وخلق جو ملائم ومعنويات مرتفعة، اما الموردين

¹ Marcel LAFLAME, **le management : approche systémique**. Gaétan Morin éditeur, 3edition CANADA, 1981, p : 356.

² Ibidem.

فيتحقق الأداء عندما تحترم المؤسسة الآجال المحددة للتسديد والاستمرار في التعامل في حين الأداء من وجهة نظر العملاء يكون بالحصول على مدد تسديد ما عليهم تجاه المؤسسة بأجال طويلة ومنتوجات في الآجال المحددة وبجودة عالية¹.

المطلب الثاني: مفاهيم حول الأداء المالي وتقييمه

الأداء هو العصب الأساسي للشركة تعمل على بلوغه وتحقيقه كونه أهم أهدافها الاستراتيجية والأداء المالي أحد أهم أنواع الأداء كونه يحتل مكانة مهمة داخل الشركة ويلعب دور هاماً في قياس أداء المؤسسة وكفاءتها في استخدام مواردها من خلال مختلف المؤشرات التي تدل على صحة المركز المالي لها.

1- مفهوم الأداء المالي

تعددت التعاريف للأداء المالي لكنها مجملاً تصب في نفس المعنى فنجد أنه:

- عرف الأداء المالي على أنه مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستغلال الأمثل لمواردها المالية في الاستخدام القصير والطويل الآجل بهدف تحقيق ثروة².

- كما يقصد بالأداء المالي تعظيم نتائج المؤسسة من خلال تحسين المردودية ويتحقق هذا بتدني التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة، تمتد إلى آجل متوسط من آجل تحقيق كل من التراكم في الثروة والاستمرار في مستوى الأداء³.

وعليه من التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن الأداء المالي يتمثل في قدرة المؤسسة على استخدام مواردها بطريقة مثالية بغرض تحقيق أهدافها المسطرة في ظل تدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات.

2- أهداف الأداء المالي

معظم طرق تحديد مؤشرات ومعايير تقييم الأداء المالي تتطلب تحديد الأهداف وهذا ما يعي بأهمية التطرق إلى دراسة الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية في عملية تقييم أدائها، وبصفة عامة يمكن حصر الأهداف المالية في أربعة هي: التوازن المالي، السيولة واليسر المالي، المردودية وإنشاء القيمة⁴.

2-1- السيولة واليسر المالي

فأما السيولة بالنسبة للمؤسسة فهي تقيس قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة الآجل، أي قدرة المؤسسة على التحويل بسرعة الأصول المتداولة -المخزونات والقيم القابلة للتحقيق- إلى أموال متاحة، ذلك أن خطر نقص السيولة أو عدم كفايتها يؤرق المؤسسة ويؤدي إلى عدم قدرتها على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات على صعيد ثلاث أبعاد:

¹ عادل عشي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص-ص: 20-21.

² دادن عبد الغاني، كعاسي محمد الأمين، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظومات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص: 304.

³ بن ساسي الياس، قرشي يوسف، التسيير المالي، الطبعة 02، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص: 60.

⁴ عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 35-36.

-على المؤسسة: فمشكل السيولة يحد من تطور ونمو المؤسسة، وذلك بعدم تمكين المؤسسة او السماح لها مثلا من استغلال الفرص التي تظهر في المحيط (كشراء المواد الأولية بأسعار منخفضة، الاستفادة من تخفيضات لقاء تعجيل الدفع او الشراء بكميات كبيرة).

-على أصحاب الحقوق: فتخلق مشكلة نقص السيولة عدة أزمات تجاه الأطراف التي لها حقوق على المؤسسة، ففي الكثير من المرات يؤدي هذا النقص الى تأخير تسديد الفوائد، دفع مستحقات الاجراء، تسديد ديون الموردين...الخ.

-على عملاء المؤسسة: فقد تؤدي هذه المشكلة الى تغير شروط تسديد العملاء وبالتالي انتقالها من اليسر الى العسر وهذا الامر ينتج عنه تدهور العلاقة التي يجب على المؤسسة تحسينها وخاصة ظروف المحيط الحالي.

وأما اليسر المالي فهو على خلاف السيولة، ويتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة تواريخ استحقاق ديونها الطويلة والمتوسطة الاجل، فهو يرتبط بالاقتراض الطويل والمتوسط الاجل الذي تقوم به المؤسسة.

2-2-التوازن المالي

يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي وقد تم تعريفه على انه يمثل: "التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين راس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات او بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرهما"، أي بصيغة أخرى فان راس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب ان تمويل عن طريق الأموال الدائمة (راس المال الخاص مضافا اليه الديون الطويلة والمتوسطة الاجل) مما يضمن عدم اللجوء الى تحويل جزء منه الى السيولة لمواجهة الالتزامات ،

وبالتالي فتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية¹:

- ✓ تأمين تحويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة؛
- ✓ ضمان تسديد جزء من الديون او كلها في الاجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛
- ✓ الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير؛
- ✓ تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.

2-3 المردودية

تعتبر من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة، فالمردودية كمفهوم عام تدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة، والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في الراس مال الاقتصادي وهذا يعكس المردودية الاقتصادية والراس مال المالي وهذا يعكس المردودية المالية، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية وبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية

¹ السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص:259.

على غرار الباقي¹.

4-2 انشاء القيمة

انشاء القيمة للمساهمين تعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حالياً.

والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل، فإذا لم يتحقق هذا يتوجه فريق المسيرين الى توظيفات أخرى أكثر مردودية².

3-تقييم الأداء المالي

1-3 مفهوم تقييم الأداء المالي

وبعض ما جاء في تقييم الأداء المالي نجد:

-تقييم الأداء هو القياس للتأكد من ان الأداء المالي الفعلي يوافق معايير الأداء المحددة ويعد التقييم مطلب ضروري لكي تحقق المؤسسة أهدافها بناء على المعايير الموضوعية، فهو عملية دورية تهدف الى قياس نقاط القوة والضعف من اجل تحقيق هدف محدد خطت له المنظمة مسبقاً³.

أي ان عملية تقييم الأداء هي عملية تهدف الى قياس النشاط المؤدى، والوقوف على حقيقة نتائجه، ومن ثم بيان ما إذا كان النشاط متققاً في نتائجه مع الأهداف التي سعى لتحقيقها، وما إذا كان أسلوب هذا النشاط ووسائل تحقيق نتائجه تمثل أفضل وأكفاً ما أمكن اتباعه لتحقيق تلك النتائج والأهداف⁴.

2-3 مصادر معلومات تقييم الأداء ومعايره

لا يمكن ان تقوم قائمة للتقييم الجيد للأداء الا إذا تمكن المسيرين من اختيار المعايير والمؤشرات الجيدة، الامر الذي لا يتم بعشوائية.

حيث حاول الباحثين وضع طرق علمية تسمح بتحديد معايير الأداء ومؤشراته التي تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة في ثلاث مراحل⁵ هي:

المرحلة الأولى: تحديد الأهداف والمهام الأساسية (بصفة عامة هي التوازن المالي، المردودية، السيولة واليسر المالي وانشاء القيمة).

المرحلة الثانية: تحديد عوامل النجاح التي يركز عليها المسؤولين من اجل بلوغ الأهداف

لمرسومة، ويمكن اعتبار هذه العوامل بمثابة الوسائل الفعالة لإنجاز الأهداف (مثل توفير المال

¹ عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص:37.

² عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص:37.

³ السالم مؤيد، صالح عادل، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي، الطبعة الأولى، اريد: عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، 2003، ص:102.

⁴ مشعل جيز المطيري، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة للبترول الكويتية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجيستر في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص:13.

⁵ عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

اللازم وبأفضل تكلفة).

المرحلة الثالثة: البحث عن المؤشرات التي تسمح بضبط او بمراقبة عوامل النجاح (وهي: راس المال العامل، احتياج راس المال العامل والخزينة). وهذا ما سيتم التعمق فيه أكثر في المطلب الموالي.

3-2-1 مصادر معلومات تقييم الأداء

باعتبار جمع المعلومات أولى مراحل تقييم الأداء فهي نقطة الانطلاق ويشترط ان تكون بالجودة والوقت المناسب وتكون:

جدول رقم (07): مصادر معلومات تقييم الأداء

المصادر الداخلية	الميزانية
الميزانية المحاسبية هي وثيقة محاسبية ختامية تقدمها مصلحة المحاسبة بالإضافة الى مجموعة من المعلومات الى المسيرين المكلفين فيتم اعداد ميزانية مالية تساعد في دورها في تقييم الأداء. تحوي جانبين جانب أصول او استعمالات (وجود حق ملكية) وجانب خصوم او موارد (الخصوم هي مجموعة التزامات المؤسسة، وتضم التزامات نحو المساهمين -التزامات نحو الغير)	
جدول حسابات النتائج	هو وثيقة محاسبية نهائية تلخص نشاط المؤسسة دورياً، تجمع فيه التكاليف والايرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة في دورة معينة، دون تحديد تواريخ تسجيل لها، أي يعبر عن مختلف التدفقات التي تتسبب في تكوين النتيجة خلال فترة معينة. فهو وسيلة مهمة لتحديد مجاميع المحاسبة الوطنية من جهة ولتحليل نشاط المؤسسة من جهة أخرى. كما تظهر فيه خمسة مستويات: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال ونتيجة الدورة. فهو مبني على مبدئين: 1- الاستغلال العادي وغير العادي: أي التفريق بين مصاريف ونواتج نشاط الاستغلال العادي والنشاط الاستثنائي. 2- مقابلة كل عنصر ايراد بعنصر المصاريف المقابل له.
الملاحق	هو وثيقة شاملة تنشئها المؤسسة، بهدف تكملة وتوضيح فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج، وتحوي على: 1- معلومات مكتملة او رقمية لتكملة وتفصيل بعض عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج. 2- معلومات غير مرقمة أي تعليقات لتسهيل وتوضيح فهم المعلومات المكتملة.
المصادر الخارجية	المعلومات العامة
	المعلومات القطاعية
	وهي مجموعة معلومات تقوم بعض المنظمات المتخصصة في جمعها ونشرها لتستفيد منها المؤسسات فيما بينها في اجراء مختلف الدراسات المالية والاقتصادية والمقارنات.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء به الباحث عادل عشي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص-ص:38-41.

3-2-2 معايير الأداء المالي: تستعمل النسب المعيارية للأداء المالي في متابعة تغير النسب المالية للمؤسسة، لان الحكم على طبيعة تغيرها عبر الوقت يعتمد على قابلية المستفيدين منها على مقارنتها مع معيار معين وهي أربعة كالتالي: معايير تاريخية، مطلقة، قطاعية ومستهدفة¹.

¹ اسعد حميد العلي، الإدارة المالية: الأسس العلمية والتطبيقية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص:78.

أ/المعايير التاريخية: وتحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

ب/المعايير المطلقة: وتأخذ هذه المعايير شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها النسبة ذات العلاقة في مؤسسة معينة، مثل: نسبة التداول (02) مرة والنسبة السريعة (01) مرة.

ج/المعايير القطاعية: وهي معايير تمثل متوسط AVERAGE لأداء القطاع الذي تنتمي اليه المؤسسة، خاصة وان المؤسسات تتشابه في العديد من الصفات والخصائص، ويستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من هاته المعايير في رقابة الأداء.

د/المعايير المستهدفة: وهي نسب تستهدفها إدارة المؤسسة من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط LES BUDGETS) وبالتالي فان مقارنة النسب المحققة مع تلك المخطط لها يبرز أوجه الابتعادات بين الأداء الفعلي والاداء المخطط وبالتالي يمكن من اتخاذ إجراءات تصحيحية مناسبة.

4- مؤشرات قياس الأداء

المؤشر هو أداة لقياس الأداء، يكون عادة في شكل رقمي ليسمح لمسؤولي المؤسسة مقارنة نتائجها بالمعايير المرجعية، ويتميز بالمعنوية، الوضوح، سرعة الحصول عليه والشمولية.

وهناك العديد من المؤشرات تختلف حسب زاوية النظر او المعيار المعتمد، منها ما يلي¹:

-**المؤشرات الشخصية والمؤشرات الموضوعية**: أما الشخصية فهي التي ترتبط بتصورات الافراد الذين هم في علاقة مع المؤسسة وتقييماتهم، ذلك ان راي العمال على ظروف العمل يعد مهما داخل المؤسسة، فأما الموضوعية فهي التي لا يمكن ان تولد تناقض بين الأطراف المعنية، أي انها تؤدي الى نفس النتيجة مهما كان المقيم كمؤشر الإنتاجية مثلا او عدد حوادث العمل داخل المؤسسة.

-**المؤشرات النوعية والمؤشرات الكمية**: المؤشرات النوعية هي مؤشرات يصعب قياسها في اغلب الحالات كرضا العمال عن ظروف العمل، القدرة على الاتصال... الخ، اما الكمية فسهل حسابها وهي على نوعين: المؤشرات المالية(النقدية) والتي تكون في شكل تكاليف وموازنات وهي تستخدم في المستوى العلوي التنظيمي وذلك لطول مدة حسابها وطبيعة انشغال الاطارات العليا في التفكير في الإجراءات ، والمؤشرات غير النقدية (العينية) فيتم الحصول عليها بسرعة وتتلاءم مع المستوى التشغيلي الذي يهتم بالبحث عن التأقلم بسرعة ويمكن ان تكون: مؤشرات اليد العاملة المباشرة، مؤشرات الامن، مؤشرات أداء الآلات، المؤشرات الشاملة والمؤشرات الجزئية.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي

معايير تقييم الأداء المالي التي سبق ذكرها دون شرح مفصل هي التوازن المالي، السيولة واليسر المالي، المرودية وانشاء القيمة المضافة، بالإضافة الى مؤشرات كل معيار منهم وسيتم الاقتصار

¹ عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص:30.

على التوازن المالي والسيولة واليسر المالي فقط.

1- التوازن المالي ومؤشراته

1-1 التوازن المالي

سبق تعريف التوازن المالي على انه لحظة التوازن بين راس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح الاحتفاظ به عبر فترة مالية معينة، مما يستوجب التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أي بين استخدامات الأموال ومصادر الحصول عليها، وحساب التوازن ينطلق من الميزانية المالية التي تنجز من الميزانية المحاسبية وبعض المعلومات المحاسبية الأخرى، ذلك ان الميزانية المحاسبية لا يقوم عليها الحساب لأنها لا تعطي تفسيرات دقيقة ووافية.

فالميزانية المالية هي تعديل وتصحيح لبعض عناصر الميزانية المحاسبية باحترام مجموعة مبادئ تتلخص في جانبي الأصول والخصوم، وهي مبدأ السيولة في الأصول والذي يعني ترتيب عناصر الأصول وفق درجة السيولة المتزايدة انطلاقاً من أعلى الميزانية، بينما في جانب الخصوم فيكون مبدأ الاستحقاقية والذي يعني إعادة ترتيب الخصوم حسب درجة الاستحقاقية المتزايدة انطلاقاً من أعلى الميزانية (مثلاً الأموال الخاصة فهي العنصر الذي يكون أكثر استحقاقية أي انه لا يمكن الحصول عليه الى عند توقف نشاط المؤسسة او انسحاب اصحابه)، وكذا مبدأ السنوية أي تحديد السيولة والاستحقاقية التي تفوق السنة والتي منها تقل عن سنة لأجل تحديد الموارد والاستخدامات الطويلة الاجل والقصيرة منها، كذا مبدأ القيمة الحالية والذي يفيد بأن الأصول تسجل بالقيمة الحقيقية وليس القيمة المحاسبية فتكون هنا قد تسجل قيماً زائدة او ناقصة او قيم معدومة، وأخيراً مبدأ الحذر والحيطه في التقييم ووفق لهذا المبدأ يكون التقييم للأصول بصفة موضوعية دون مبالغة في التقييم وان حدثت مبالغة فيؤخذ السعر الأصغر لتفادي تسجيل قيم زائدة².

2-1 مؤشرات التوازن المالي

يتم استعمال وسائل وأدوات للتوصل ومعرفة الحالة المالية للمؤسسة ومن بينها التوازن المالي وحسب ما سبق من أبحاث ودراسات فيمكن ادراج راس المال العامل واحتياجات راس المال وكذا الخزينة كمؤشرات للتوازن المالي.

1-2-1 راس المال العامل FR (fond de roulement) : يمثل راس المال العامل

مجموع الأموال المستثمرة في الأصول المتداولة ويطلق عليه أيضاً راس المال التشغيلي او راس المال الدائر³، كما يعرف على انه: "عبارة عن هامش سيولة، يسمح للمؤسسة بمتابعة نشاطها بصورة طبيعية دون صعوبات او ضغوطات مالية على مستوى الخزينة، فتحقق راس مال موجب داخل المؤسسة يؤكد امتلاكها لهامش امان يساعدها على مواجهة الصعوبات

¹ يقصد بالسيولة قدرة تحول الأصل الى نقد دون انتظار فترة من الزمن ودون فقدان جزء من قيمته او تحميله لمصاريف أخرى نتيجة تحويله لنقد.

² ناصر دادى عدون، نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الافاق، الجزائر، 1991، ص: 12.

³ محمد إبراهيم عبد الرحيم، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، مصر، 2008، ص: 161.

وضمان توازن هيكلها المالي"¹.

واهميته بارزة في الأمان الذي يوفره للمؤسسة، فهو هامش امان يمكن المؤسسة من مواجهة المخاطر التي يمكن ان تحدثها بعض عناصر الميزانية الأقل من سنة وهي²:

-الخطر الأول: يتمثل في إمكانية انخفاض او تباطؤ دوران عناصر الأصول المتداولة كإنخفاض حجم المبيعات الذي يترتب عنه طول مدة تصريف للمخزونات.

-الخطر الثاني: يتمثل في الخسائر التي يمكن ان تلحق ببعض عناصر الأصول المتداولة كعدم تسديد بعض العملاء ما عليهم نهائيا بسبب الإفلاس او الاعسار.

-الخطر الثالث: مرتبط بإمكانية حدوث سرعة في دوران بعض عناصر الخصوم قصيرة الاجل، كاستعمال الموردين في طلب تسديد ديونهم.

2-1-2-1 حالات راس المال العامل لكل منظور

الشكل رقم (06): شكل الميزانية التي يحسب عليها رأس المال العامل

الأصول الثابتة (الاستخدامات الثابتة)	الأموال الدائمة(الموارد الثابتة): موارد خاصة ديون مالية
الأصول المتداولة: للاستغلال وخارج الاستغلال وخزينة الاصول	الخصوم المتداولة للاستغلال وخارج الاستغلال وخزينة الخصوم

المصدر: من اعداد الطالبة

- منظور اعلى الميزانية: حيث: " يعبر راس المال العامل عن العلاقة بين الأموال الدائمة والأصول الثابتة"³، ويحسب وفق العلاقة التالية⁴:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة}$$

فنميز بين ثلاث حالات⁵:

¹اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة -العلمة-سطيف، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلو التجارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص:68.

² عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

³الياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص:68.

⁴ Jean barreau, Jacqueline Delahye, **gestion financière manuelle et applications**, 7eme édition dunod, paris, 1998, p :132.

⁵الياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص-ص:68-69.

الجدول رقم (08): حالات رأس المال العامل من منظور اعلى الميزانية

الحالة	العلاقة	التفسير
الحالة الأولى: رأس المال العامل موجب	الأموال الدائمة أكبر من الأصول الثابتة	يعبر رأس المال العامل عن فائض الأموال الدائمة المتبقي بعد تمويل كل الأصول الثابتة أي ان المؤسسة استطاعت تمويل جميع استثماراتها بواسطة مواردها المالية الدائمة وحقت فائض تمثل في رأس المال العامل.
الحالة الثانية: رأس المال العامل سالب	الأموال الدائمة أقل من الأصول الثابتة	أي الأموال الدائمة غير كافية لتمويل جميع الاحتياجات المالية الثابتة حيث يلبي جزء من هذه الاحتياجات فقط، مما يستدعي البحث عن موارد مالية أخرى لتغطية العجز في التمويل.
الحالة الثالثة: رأس المال العامل معدوم	الأموال الدائمة تساوي الأصول الثابتة	وهي حالة نادرة الحدوث أي تمثل التوافق التام في هيكل الموارد والاستخدامات وتمثل الوضع المثالي لتسيير عملية تمويل الاحتياجات المالية في المؤسسة وهي حالة نظرية عموماً.

المصدر: الياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

• منظور أدنى الميزانية

يمثل مدى قدرة المؤسسة على الاستجابة للاستحقاقات قصيرة الاجل عن طريق تحويل أصولها المتداولة الى نفود سائلة، ويعبر رأس المال العامل عن الفرق بين الأصول المتداولة والقروض القصيرة الاجل بالعلاقة التالي:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأصول المتداولة} - \text{الخصوم الجارية}$$

ويمكن التمييز بين ثلاث حالات:

الجدول رقم (09): حالات رأس المال العامل من منظور أدنى الميزانية

الحالة	العلاقة	التفسير
الحالة الأولى: رأس المال العامل موجب	الأصول المتداول أكبر من القروض قصيرة الأجل	أي ان المؤسسة تستطيع مواجهة القروض قصيرة الأجل باستخدام الأصول المتداولة ويسمى أيضا بفائض مالي يمثل هامش امان وهو رأس المال العامل حيث تلعب درجة تحقيق السيولة دور هام في التوازن المالي للمؤسسة.
الحالة الثانية: رأس المال العامل سالب	الأصول المتداولة أقل من القروض قصيرة الأجل	أي ان الأصول المتداولة القابلة للتسييل في الاجل القصير غير كافية لتغطية الاستحقاقات التي ستسدد في الأجل القصير.
الحالة الثالثة: رأس المال العامل معدوم	الأصول المتداولة تساوي القروض قصيرة الأجل	أي ان المؤسسة تمكنت من تغطية القروض القصيرة الأجل باستخدام الأصول المتداولة دون تحقيق فائض ولا عجز وهي حالة نادرة الحدوث.

المصدر: الياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

1-2-2-1 . besoin de fond de roulement BFR رأس المال العامل

يعتبر احتياج رأس المال العامل مؤشر مكمل لرأس المال العامل للحكم على التوازن المالي للمؤسسة

1-2-2-1 مفهوم احتياجات رأس المال العامل: يرتبط الاحتياج من رأس المال العامل بدورة الاستغلال والتي تكون في دورة زمنية معينة حيث تنحصر بين لحظة شراء المواد الضرورية لسير النشاط ولحظة تحصيل المؤسسة نقدا ما لها من حقوق على عملائها، وخلال هاته الفترة تمارس المؤسسة أنشطة هي: التخزين، الإنتاج، البيع. الفترة المنحصرة بين لحظة الشراء ولحظة

التحصيل النقدي تمثل احتياجه الاستغلال الذي قد يطول وقد يقصر حسب طبيعة نشاط المؤسسة، اما الفترة بين لحظة الشراء ولحظة تسديد ديون الموردين تمثل موارد التمويل او موارد الاستغلال ومقارنة الموردين يكشف لنا احتياجه المؤسسة لرأس المال العامل ام لا، ويضم نوعين احتياجه رأس المال العامل للاستغلال و احتياجه رأس المال العامل خارج الاستغلال .

1-2-2-2 طرق حساب احتياجات رأس المال العامل: تكون كما يلي¹:

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{النقدية}) - (\text{الديون قصيرة الاجل} - \text{السلفات المصرفية})$$

وتم استبعاد النقدية لأنها لا تعتبر من احتياجات الدورة وكذا السلفات المصرفية فهي ديون سائلة ومدتها قصيرة جدا ولا تدخل ضمن موارد الدورة فهي غالبا تقتصر في نهاية دورة للتسوية.

$$\text{احتياجات رأس المال العامل} = (\text{المخزون} + \text{الزبائن}) - \text{الموردين}$$

فاذا كان:

-الحالة الأولى: احتياجات رأس المال العامل معدوم، أي موارد الدورة تغطي احتياجات الدورة أي تحقق توازن المؤسسة مع الاستغلال الأمثل للموارد.

-الحالة الثانية: احتياجات رأس المال العامل سالب، أي ان المؤسسة غطت احتياجاتها للدورة ولا تحتاج موارد أخرى، والحالة المالية جيدة، وهنا تنصح المؤسسة بعدم الاحتفاظ بهامش كبير من الديون القصيرة الاجل كي لا تقع في مشكل تجميد الأموال بل من الأفضل توظيفها.

-الحالة الثالثة: احتياجات رأس المال العامل موجب، أي ان المؤسسة بحاجة الى مصادر اخرى تزيد مدتها عن سنة، وذلك لتغطية احتياجات الدورة وتقدر قيمة تلك المصادر بقيمة الاحتياجات من رأس المال مما يستوجب وجود رأس مال عامل موجب لتغطية العجز.

1-2-2-1 الخزينة الصافية: " هي مجموع الأموال الجاهزة التي توجد تحت تصرف المؤسسة

لمدة دورة استغلالية، أي مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فوراً وهي تلعب دوراً كبيراً هاماً في توازن المؤسسة المالي" وتحسب كما يلي²:

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{القيم الجاهزة} - \text{السلفات المصرفية}$$

او

$$\text{الخزينة الصافية} = \text{رأس المال العامل} - \text{احتياجات رأس المال العامل}$$

بعد مقارنة رأس المال العامل مع احتياجات رأس المال العامل فتكون في أحد الحالات التالية:

¹ از غيب مليكة، بوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص: 52.

² نجار حياة، محاضرات في التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل،

الجزائر، 2015-2016، ص: 21.

-الحالة الأولى: الخزينة الصفرية، وتعتبر هي الحلة المثلى للخزينة، فتكون المؤسسة هنا قد حققت توازنها المالي وذلك بتساوي كل من رأس المال العامل مع احتياجات رأس المال العامل، لكن لا بد من اخذ الحذر، وبالتالي ضرورة جلب موارد جديدة من أجل ضمان تغطية احتياجاتها المستقبلية.

-الحالة الثانية: الخزينة الموجبة، هنا تكون الموارد الدائمة أكبر من الأصول الثابتة، وبالتالي يكون هناك فائض في رأس المال العامل مقارنة بالاحتياج فيه، ويظهر هذا الفائض في شكل سيولة وهو ما يشكل خزينة موجبة بإمكانها تمويل جزء من الأصول المتداولة التي قد تفوق الخصوم المتداولة.

-الحالة الثالثة: الخزينة السالبة، وهنا يكون رأس المال العامل أقل من احتياجات رأس المال العامل فتكون المؤسسة في حالة عدم توازن وبحاجة الى موارد مالية لتغطية الاحتياجات المتزايدة من أجل استمرار النشاط.

2- السيولة واليسر المالي: تعتبر السيولة واليسر المالي من المعايير المهمة في كنف المؤسسة ذلك انه يمكن اعتبارها أيضا هدفا ماليا تسعى الوصول اليه

2-1 تعريف السيولة واليسر المالي: إضافة على ما سبق ذكره فأما السيولة فهي قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها القصيرة سواء كانت منتظرة او غير منتظرة عند اجل استحقاقها من خلال التدفقات النقدية التي تنتج عن المبيعات وتحصيل الذمم بالدرجة الأولى ومن خلال الحصول على النقد كمصدر ثاني كذلك، وتكون المؤسسة فعالة إذا تمكنت من الحصول على الأموال والسيولة من المصدر الأول باعتباره أكثر امانا ولا يخلق لها مشاكل أخرى أي ان السيولة هي:

- توافر الأموال بالقدر الكافي عند الحاجة إليها؛
- القدرة على توفير الأموال بكلفة معقولة لمواجهة الالتزامات عند استحقاقها؛
- القدرة على تحويل بعض الموجودات الى نقد جاهز خلال فترة قصيرة دون خسارة مهمة.¹

تكون المؤسسة في حالة الاعسار المالي إذا لم تتمكن من تحقيق السيولة المالية لمواجهة التزاماتها المستحقة والطويلة وابعاد الخطر المالي عليها، ويمكن ان يكون العسر:

-عسر مالي مؤقت: او العسر المالي العارض والذي يكشف عن وجود ازمة مالية وقتية او مرحلية، وفيه تعجز المؤسسة عن تسديد جزء من التزاماتها خلال فترة معينة وترجع أسباب العجز الى أسباب مؤقتة او عارضة، هذا النوع من العسر يمكن للمؤسسة التعامل معه وإيجاد حلول كتمديد فترة سداد الديون وتحمل أعباء فائدة إضافية او اللجوء الى الاقتراض، فهو لا يؤدي بالمؤسسة الى الإفلاس لأنه يرتبط بسبب تأخر طارئ وغير دائم.

-عسر مالي فني: هو ما تواجهه المؤسسة حينما تعجز عن الوفاء بأكثر التزاماتها او كلها، وان لم تتحرك المؤسسة بسرعة لمواجهة هذا الاعسار فقد يؤدي بها الى الإفلاس.²

¹مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2000، ص-22-23.

²عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

2-2 مؤشرات السيولة واليسر المالي

ينصب اهتمام المسيرين القائمين بالمؤسسة وكذلك أصحابها والمقرضين بمعرفة السيولة واليسر المالي لعكس نتيجة فشل المؤسسة أو نجاحها في مواجهة التزاماتها القصيرة الاجل.

2-2-1 نسب السيولة : تكمن أهمية مؤشرات السيولة في تقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في المدى القصير من خلال مقارنة بين موجوداتها القصير الاجل والتزاماتها القصيرة الاجل، وتكون في النسب المالية التالية:

2-2-1-1 نسب السيولة العامة (نسبة التداول): تعتبر من أقدم النسب وأكثرها استعمالاً وانتشاراً فهي بمثابة مؤشر أولي و أساسي لمعرفة قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها القصيرة الاجل من أصولها المتداولة، كما تعتبر مؤشر يعكس مدى تغطية المطالب المتداولة بموجودات يتوقع تحويلها لنقد في موعد يتزامن مع موعد سداد المطالب المتداولة.

وتحسب وفق العلاقة التالية¹:

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

كلما كانت هذه النسبة أكبر من الواحد (01) دل ذلك على قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الاجل دون صعوبة.

2-2-1-2 نسب السيولة المنخفضة (السريعة): هي أكثر تشدداً من نسبة التداول ذلك انها تلغي افتراض ان المخزون من الأصول المتداولة يسهل تحويله الى نقدية في وقت قصير، ذلك انه لا يمكن التنبؤ بهذا فقد لا يمكن بيع المخزون أصلاً او احتمال بيعه بخسارة او لا يمكن بيعه في فترة محددة قصيرة، وبالتالي فهنا يستبعد المخزون من بسط نسبة السيولة العامة للوصول الى نسبة السيولة النسبية او المنخفضة او السريعة ، والتي تتراوح بين 30% و 50% ، وتكون كما يلي²:

$$\text{نسبة السيولة النسبية} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزونات}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$\text{نسبة السيولة النسبية} = \frac{\text{القيم المحققة} + \text{القيم الجاهزة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$$

2-2-1-3 نسب السيولة الجاهزة (الفورية): تبين مقدار النقدية المتاحة للمؤسسة في وقت معين لمجابهة الالتزامات القصيرة الأجل، وتقيس السيولة دون اعتبار الذمم (القيم المحققة) والمخزون، فتتحدد بين 20% الى 30% وتكون وفق العلاقة التالية:

$$\text{نسب السيولة الفورية} = \frac{\text{القيم الجاهزة (النقدية)}}{\text{الديون قصيرة الأجل}}$$

2-2-2 نسب اليسر المالي: من بين مجموعة مؤشرات تقييم اليسر المالي³:

¹ حمزة شباح، تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية جيجل، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، قسم علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، الجزائر، 2013-2014، ص:82.

² عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

³ المرجع نفسه، ص:70.

- نسبة تغطية الفوائد: تقيس مدى قدرة المؤسسة على دفع فوائد قروضها من الأرباح التي تحققها خلال دورة الاستغلال وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة تغطية الفوائد} = \frac{\text{النتيجة قبل الفوائد والضرائب}}{\text{مصروف الفائدة}}$$

إذا كانت النسبة المحصل عليها أكبر من الواحد (01) دل ذلك على قدرة المؤسسة لتسديد فوائد قروضها.

3- نسب المردودية، النشاط والتمويل

من بين النسب المالية التي تستخدم في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية المردودية، والتي تشير الى مدى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح والوصول الى نتائج جيدة وكذلك تحيط بقدرة الوسائل المستخدمة في العملية الإنتاجية، بالإضافة الى نسب أخرى ونخص بالذكر نسب النشاط والتمويل.

3-1 نسب المردودية: حساب المردودية في المؤسسة يشير الى: "مدى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح، كما انها تثير اهتمام المستثمرين والإدارة والمقرضين"¹، أي انها تعبر عن العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة والوسائل المستخدمة في ذلك، فقياسها يسمح للمسيرين معرفة كفاءة ورشد المؤسسة في استخدام مواردها، أي بمعنى اخر انها قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح نتيجة لاستخدام راس مالها في نشاطها الاستغلالي، وإذا أردنا حسابها فالعلاقة المعبرة الأنسب هي:

$$\text{النتائج المحققة} \div \text{الوسائل المستعملة}^2$$

بالإضافة الى نسب أخرى فنجد³:

3-1-1 المردودية المالية: تمثل هذه النسبة الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية من الأموال الخاصة المستعملة وتحسب وفقا للصيغة التالية:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الاموال الخاصة}}$$

وكلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما دل ذلك على ان المؤسسة لا تواجه صعوبات في جذب مساهمين جدد إذا كانت بحاجة لذلك.

3-1-2 المردودية الاقتصادية: تعبر هذه النسبة عن كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها لتحقيق الأرباح وتحسب كما يلي:

¹ ووحيد محمود رمو، سيف عبد الرزاق محمد الوتار، استخدام أساليب التحليل المالي في التنبؤ بفشل شركات المساهمة الصناعية، دراسة عينة على الشركات المساهمة الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 100، 2010، ص: 18.

² عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

³ زين خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة اتخاذ القرارات-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لانجاز القنوات KANAGHAZ 2008-2011، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2008-2009، ص: 87.

المردودية الاقتصادية = النتيجة العملياتية ÷ راس المال

3-1-3 **المردودية التجارية (نسبية الربحية الصافية):** تكون هذه النسبة تعبيراً على مدى تحقيق المؤسسة لنتيجة صافية أي باستبعاد الضرائب المدفوعة عن رقم الاعمال، وتحسب كما يلي:

المردودية التجارية = النتيجة الصافية ÷ رقم الاعمال خارج الضريبة

2-3 **نسب النشاط:** هي نسب تدل على مدى قدرة المؤسسة وكفاءتها في استخدام الأصول في تحقيق رقم اعمال، وتكون هذه النسب عادة إذا ما كان هناك استثمار يخص المؤسسة في كل أصل من أصولها لقياس ما ان كان معقولا تحقيقه ام لا، ومن بين النسب المستعملة نذكر¹:

1-2-3 **معدل دوران اجمالي الأصول:** أي تعبر عن عدد المرات التي تتحول فيها الأصول الى رقم اعمال وتحسب كما يلي:

معدل دوران اجمالي الأصول = رقم الاعمال ÷ اجمالي الأصول

2-2-3 **معدل دوران الأصول غير الجارية:** يشير الى مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول الثابتة الخاصة بها لتوليد رقم اعمال، فكلما زاد هذا المعدل قياسا بمعيار المقارنة المستخدم في التحليل كلما دل على زيادة كفاءة المؤسسة الإدارية من خلال فعالية استخدام أصولها الثابتة، وتقدر كما يلي:

معدل دوران الأصول غير الجارية = رقم الاعمال ÷ الأصول غير الجارية

3-2-3 **معدل دوران الأصول الجارية:** يشير هذا المعدل الى مدى كفاءة المؤسسة في استخدام الأصول الجارية في توليد رقم اعمال، وتكون كما يلي:

معدل دوران الأصول الجارية = رقم الاعمال ÷ الأصول الجارية

4-2-3 **مهلة دوران الزبائن:** وتقيس هذه النسبة المدة التي تمنحها المؤسسة لزبائنهم لتسديد ما عليهم اتجاهها وتحسب بالعلاقة التالية:

مهلة دوران الزبائن = (الزبائن والحسابات الم دينة المماثلة ÷ المبيعات السنوية المتضمنة الرسم) × 360

النسبة النموذجية لا تتجاوز عادة تسعين (90) يوما، والتي يجب ان تكون اقل من ائتمان الموردين

3-2-5 **مهلة دوران الموردين:** هي المدة التي يمنحها الموردون للمؤسسة حتى تتمكن من تسديد

ما عليها من ديون تجاههم، وتحسب وفقا للعلاقة التالية:

مهلة دوران الموردين = (الموردون والحسابات المماثلة ÷ المشتريات السنوية متضمنة الرسم) × 360

النسبة النموذجية لهذه المهلة يجب ان تكون أكبر من مهلة تحصيل الزبائن.

¹ محمد سامي لزعر التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي-دراسة حالة مؤسسة صيدال الأم، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير قسم علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011-2012 ص ص: 99-100.

3-3 نسب التمويل ونسب الربحية: نسب الربحية هي النسبة التي تقيس نتيجة اعمال المشروع وكفاءة السياسات والقرارات الاستثمارية المتخذة من الإدارة العليا، ويختلف استخدام هذه المؤشرات حسب طبيعة المشروع والطرق والأساليب المحاسبية المتبعة في استخراج نتيجة اعماله والظروف المحيطة والهدف من تحليل هذه النسبة¹، ومن اهم النسب نجد نسبة العائد على الأصول اذ تحسب كما يلي:

$$\text{معدل العائد على الأصول} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}}$$

بينما نسب التمويل فهي تستعمل لقياس درجة اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل نشاطاتها، ولغرض تقييم الأداء المرتبط بمدى اعتماد المؤسسة على مصادر التمويل المقترضة، وقد تكون²:

- **نسبة التمويل الدائم:** تعبر هذه النسبة عن مدى تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة المؤسسة، تكون قيمتها أكبر من الواحد او تساويه كدليل على ان المؤسسة حققت مؤشر إيجابي أي ان قيمة الأموال الدائمة تساوت مع قيمة الأصول الثابتة، حيث:

$$\text{نسبة التمويل الدائم} = \frac{\text{الأموال الدائمة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

- **نسبة التمويل الخاص:** توضح مدى اعتماد المؤسسة في تمويل استثماراتها بإمكانياتها الخاصة، فكلما كانت النسبة أكبر من الواحد (01) كان مؤشرا على الاستقلالية المالية للمؤسسة في تمويل استثماراتها، وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة التمويل الخاص} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{الأصول الثابتة}}$$

- **نسبة الاستقلالية المالية:** تقيس درجة استقلالية المؤسسة عن دائئها، وتكون محصور بين 1 و 2 دليل على توافق البنوك على اقراض المؤسسة، حيث:

$$\text{نسبة الاستقلالية المالية} = \frac{\text{الأموال الخاصة}}{\text{مجموع الديون}}$$

- **نسبة قابلية السداد:** حيث ستمح هاته النسبة بمقارنة حجم ديون المؤسسة مع أصولها فكلما كانت منخفضة عن 0.5 او مرتفعة عن 2 كلما كان الضمان أكبر لديون الغير، وبالتالي فرصة أكبر في إمكانية الحصول على القروض اما إذا تجاوزت نسبة الواحد (01) فهنا المؤسسة في وضعية خطيرة بحيث إذا فاقت مجموع أصولها فالمؤسسة في وضعية افلاس، حيث:

$$\text{نسبة قابلية السداد} = \frac{\text{مجموع الأصول}}{\text{مجموع الديون}}$$

المبحث الثاني: التقييم الفعلي للتكاليف الخفية

كان قد حدد هنري سافال مؤشرات التكاليف الخفية الخمس بين التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة ونقص الإنتاجية ويختلف كل مؤشر عن غيره من ناحية ماهيته والتكاليف التي يسببها الاختلال فيه، فإنتج نموذج سوف طريقة معينة لتقييم ما ينتج من تكاليف خفية وفق تنسيق

¹ دريد كامل ال شبيب، مبادئ الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص:76.
عصام عباسي، تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات-دراسة حالة ليند غاز، مذكرة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص:68-69.
69²

معين على أساس المقياس الثلاثة المركب منها بين المقياس الاجتماعي والتنظيمي والمالي التي تقيم كل مؤشر على حدًا مع مراعاة ثبات الفرضيات الأساسية التي يقوم عليها النموذج وعلى مميزات كل مؤشر على الآخر.

المطلب الاول: تقييم التكاليف الخفية لمؤشر التغيب حسب نموذج سوف SOF

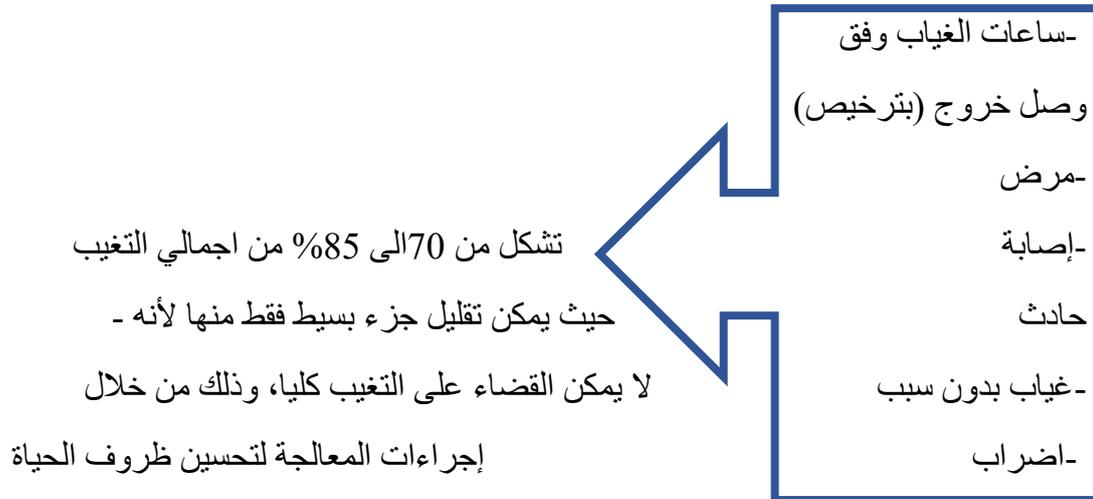
بناء على ما تناوله هنري سافال يمكن تقييم ما نتج من تكاليف خفية عن التغيب كما يلي¹:

1 -المقياس الاجتماعي: يكون بإجراء تشخيص من الناحية الاجتماعية للتغيب باستعمال التحليل الكيفي بالجوء الى المقابلات مع مختلف أصناف العمال من موظفين ومشرفين ومدراء. في الورشة او الوحدة المعنية بالدراسة من اجل تسليط الضوء على أسباب الغياب المرتبطة بأسلوب القيادة والأجور والترقية وظروف العمل الأخرى، اما الكمي فيكون بتقدير وحساب مختلف الصيغ المعنية بالتغيب ك: حساب معدل التغيب عن طريق سبب الغياب بسبب المرض، الغياب بدون سبب، التأخير... الخ بمختلف فروع (المصغر، طويل الاجل، متوسط فترة التغيب، متوسط عدد الغيابات...)، ويمكن حصر مراحل التقييم الاجتماعي في:

أ/ بداية يتم تقسيم المساحة المعنية بالدراسة بصفة دقيقة أي مساحة التشخيص micro-espace significatif يتميز بالتجانس من حيث نفس التكنولوجيا المستخدمة، نفس الإنتاج، نفس المنظمة ونفس ظروف العمل، هذا التقسيم (لاحقا بعد حساب معدلات التغيب) يتيح للمؤسسة معرفة خصائص كل منطقة وتفسير المعدلات وذلك نظرا لطبيعة الأكثر تجانس والعدد القليل الذي تم تحليله وكذلك تسهل معرفة الاضطرابات المؤدية والمرتبطة بالتغيب في هذا الفضاء الصغير.

ب/ ثم تكون مرحلة التقييم الكمي، فبعد جمع بيانات التغيب حسب مختلف أسباب التغيب (مذكورة سابقا) يتم تصنيف هذه الأسباب حسب درجة قابلية انضغاطها من خلال إجراءات تحسين الظروف المهنية في العمل².

الشكل رقم (07): مخطط توضيحي لأسباب التغيب حسب درجة قابليتها للانضغاط من خلال إجراءات تحسين الظروف المهنية



¹ Henri SAVALL, *Reconstruire l'entreprise*, Dunod, Paris, 2014, p.96 :

² أساليب معالجة تصحيحية تتخذها المؤسسة لتقليل او الحد من الظاهرة مثلا: تعويض العامل المتغيب باخر، تحسين ظروف العمل، زيادة الأجور... الخ

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء به هنري سافال

يكون تحليل ظاهرة التغيب حسب الأسباب، كما يلي:

الشكل رقم(08): ورقة تحليل حسب أسباب التغيب

	1-منصب العمل:
	2-الاسم:
	3-تاريخ التغيير:(حيث، F: fin تاريخ مغادرة العامل للمنصب و D: début تاريخ بداية العامل العمل في هذا المنصب)
11-مجموع-فرعي لجزء قابل للضغط	4-وصل خروج (ترخيص او قسيمة الخروج)
	5-الامراض
	6-الحوادث
	7-غياب بدون سبب
	8-الإصابات (يوم مدفوع بالكامل)
	9-الإضرابات
	10-تأخر شخصي
15-مجموع-فرعي للحياة الداخلية	12-التكوين/التدريب
	13-إجازة تعليم للعامل –ساعات délegation
	14-إجازة تعويضية
18-مجموع-فرعي غير قابل للضغط	16-إجازة بدون راتب (إذن)
	17-مناسبات عائلية
	19-إجازة نظامية مدفوعة الاجر
	20-المجموع
	21-معدل التغيب
	22-الساعات المطلوبة لكل فرد
	23-السن
	24-Entrée

بالإشارة الى ان

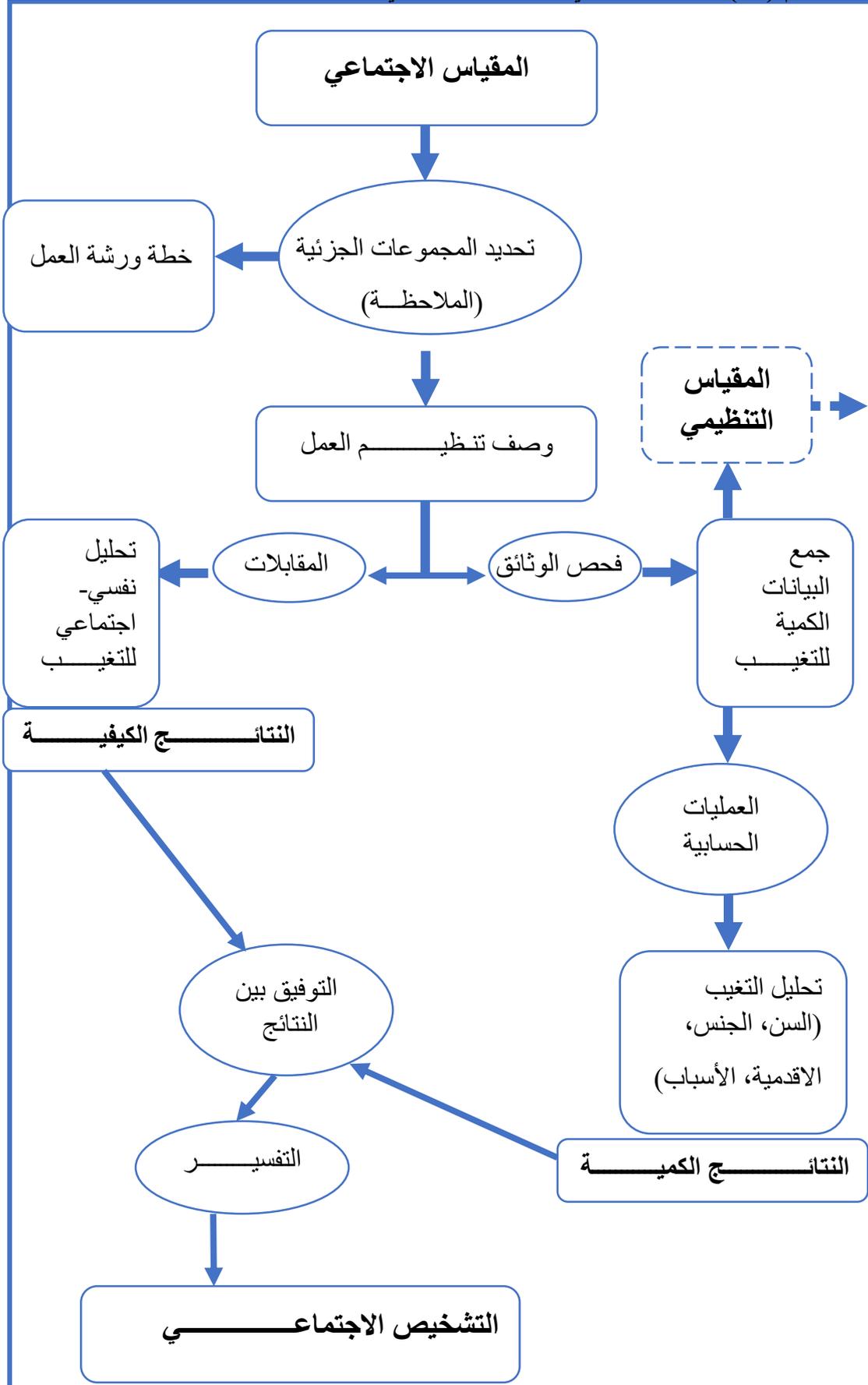
$$\text{معدل التغيب} = \frac{\text{عدد ساعات الغياب}}{\text{عدد ساعات العمل المطلوبة}} \times 100$$

ج/التحليل الكيفي: حيث يتيح تفسير التغيب وفقا لما تم جمعه اثناء المقابلات وكذلك يساعد في التأكد من صحة التحليلات الكمية او افنادها، ويكون اما: بالمقابلات مع المكلفين المباشرين(العمال...) او غير المباشر ين (المشرفين والمؤطرين...) او بعض الموظفين المعنيين (مسؤول وظيفة العمال، طبيب العمل...)، او ب La fiche de poste de travail ورقة منصب العمل والتي تكشف العلاقة بين العامل والة العمل الخاصة به (النظام التقني)، العامل والمشغلين الاخرين للوحدة الجزئية المعنية (النظام التنظيمي)، العامل وأقرب المشرفين في التسلسل الهرمي (نظام العلاقات) وصفها هنري سافال بانها: "صورة فوتوغرافية للعامل في منصبه تسمح بوضع افتراضات على أسباب التغيب واقتراح إجراءات تحسين"¹.

وعليه يمكن اظهار مراحل التحليل حسب المقياس الاجتماعي كما يلي:

¹ Henri SAVALL, Véronique ZARDET, OP.CIT. P 101

الشكل رقم (09): مسار توضيحي للمقياس الاجتماعي للتغيب



SOURCE : Henri SAVALL, Reconstruire l'entreprise, Dunod, Paris, 2014, p:97.

2-المقياس التنظيمي

عبارة عن تشخيص تنظيمي يحلل الحلول التي اتخذتها المؤسسة لمعالجة ظاهرة التغيب هاته الحلول تعتبر معالجات الغياب « régulations d'absences ».

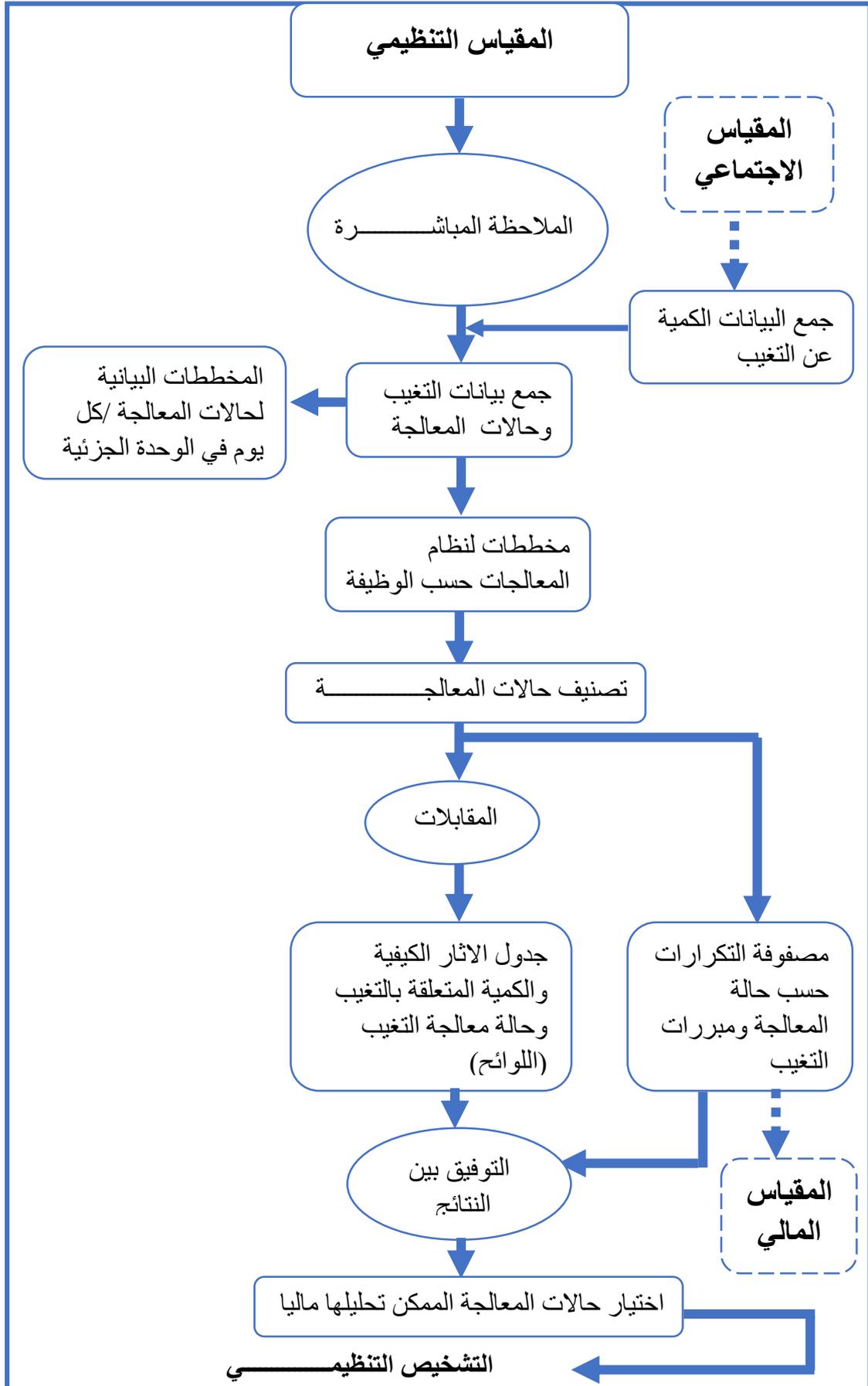
في هذا المقياس لابد من الملاحظة المباشرة في الحيز الفرعي المعني، حيث:

أ/تحدد حالات الغياب وتسجل كل غياب حالة وأسلوب المعالجة المتبع في تصحيحه، مثلا: تعويض العامل المتغيب، استبدال العامل بعامل مؤقت /عامل للأغراض العامة، توقيف الإنتاج ...
ب/تقوم المؤسسة بتجميع ذلك في قائمة¹ تحدد كل غياب مع أسلوب معالجته المتبع، ولكل أسلوب معالجة يتم اظهار كل الاثار المترتبة عليه، مثلا: الوقت الضائع بسببه، الأجور، غياب الإنتاج، انخفاض المردودية، عيوب الجودة، عدم الرضا عن البديل في منصبه، بعضه هاته الاثار يمكن تقييمه ماليا والبعض الاخر يحتفظ به على حاله الكيفي /النوعي او الكمي لصعوبة تقييمه ماليا.

ويظهر ذلك مبسطا في الشكل التالي:

¹تعرف كذلك بمصفوفة التكرارات وترفق بجدول الاثار الناجمة عن التغيب.

الشكل رقم (10): المخطط البياني لمسار التحليل التنظيمي لمؤشر التغيب



SOURCE : Henri SAVALL, véronique ZARDET, Reconstruire l'entreprise, Dunod, Paris, 2014, p102

حيث؛

1- في جمع البيانات يتم تسجيل البيانات الأولية (الخام) المحصلة في شبكات يومية **des grilles quotidiennes** مصنفة حسب منصب العمل، في الشكل التالي:

جدول رقم (10): نموذج عن الشبكة اليومية مصنفة حسب منصب العمل

يوم الغياب	سبب الغياب (مبررات)	منصب العمل	مدة الغياب	نوع المعالجة (اللوائح)	حالة مدة المعالجة	الاثار المتوقعة بالمعالجة

Source : Henri SAVALL, véronique ZARDET, reconstruire l'entreprise, Dunod, Paris, 2014, p : 103.

2- بعد تجميع البيانات عن الغياب وأساليب المعالجة يتم إعادة تنظيم ووضع تصنيف لمختلف أنماط المعالجات (حالات المعالجة) التي تتخذها المؤسسة والتي غالبا تكون احدى هاته او بعضها او كلها:

تعالج ظاهرة الغياب ب: اما

-معالجة مؤقتة.

-معالجة عن طريق ساعات عمل إضافية (يقوم بها العمال الحاضرون لتعويض ساعات الإنتاج التي ضيعها الغائبون).

-المعالجة عن طريق الاستعانة بعامل متعدد المهام polyvalent متطوع.

- معالجة تكون باعتبار عدم استبدال عوامل الإنتاج الغير مباشرة أي الوظيفة غير مفترضة مثلا في حالة غياب رئيس العمال فلا يستبدل بعامل اخر.

-المعالجة عن طريق توقيف الالة المعنية بالغياب أي عدم استبدال عوامل الإنتاج المباشرة مما يؤدي الى اغلاق المهمة.

-- عن طريق زيادة اليد العاملة ويكون ذلك بتخطيط من المؤسسة الى زيادة في عدد موظفيها حتى تغطي مختلف مشاكل الغياب.

بالإشارة كذلك الى ان كل حالة معالجة من الحالات السابقة تتضمن تفاصيل اكثر وتعدد في طرق وأساليب تطبيقها حسب ما يخدم المؤسسة.

3-بعد الملاحظة المباشرة والتأكد من صحة البيانات في المقابلات واعداد وضبط الجداول السابقة يمكن انشاء قائمة كاملة لحد ما تشمل الاثار المرتبطة بالتغيب وأساليب المعالجة المتبعة

جدول رقم(11): الاثار المتعلقة بالغياب وحالات المعالجة المتبعة (لوائح المعالجة)

وصف أنواع الاثار	العواقب (النتائج)الاقتصادية	مصدر للاثار	المعلومات الكمية

SOURCE : Henri SAVALL, véronique ZARDET, Reconstruire l'entreprise, Dunod, Paris, 2014, p10

4-وأخيرا لتحديد الحالات التي يمكن تقييمها ماليا يتم الاعتماد على مصفوفة التكرارات بحسب نوع المعالجة وسبب الغياب et par motifs d'absence وكذلك على جدول الاثار المتعلقة بالغياب واسلوب المعالجة.

3 المقياس المالي

انطلاقا من المقياس التنظيمي تتحصل المؤسسة على تشخيص مالي لتكلفة التغيب التي تحملتها لفترة معينة والتي تكون بدلالة:

-التكلفة الناتجة عن كل نشاط لتصحيح الاختلالات الناجمة عن التغيب.

- التكلفة الناتجة عن تعويض المؤسسة للعامل المتغيب بداعي اسباب تغيب معينة (ففي حالة غياب بسبب حادث او مرض يكون التعويض جزئيا، وفي حالة غياب بسبب بعض المناسبات العائلية يكون تعويضا كليا وفي حالات أخرى لا يكون هناك تعويض اطلاقا كالغيابات بدون مبرر او التأخيرات).

ومن أجل الوصول إلى التكلفة الخفية الاجمالية الناجمة عن التغيب تقوم المؤسسة بجمع مختلف تكاليف الناجمة عن مبررات التغيب motif d'absence وعن أساليب المعالجة المتبعة ثم يتم ضرب هذا المجموع في عدد المرات التي تم فيها تنفيذ نفس عملية المعالجة للظاهرة أي:

التكلفة الخفية للتغيب = (التكاليف المرتبطة بأسباب التغيب + التكاليف المتعلقة بأسلوب المعالجة المتبع) × عدد المرات التي تكررت فيها عملية المعالجة

هذه التكلفة الخفية المتحصل عليها هي غالبا ما لا تعيره المؤسسات أي انتباه وتتجاهل تقييمها من قبل مصالح التسيير والمحاسبة

يكون التقييم بإتباع الخطوات التالية:

3-1 جمع عناصر التكاليف المتعلقة بحالة المعالجة: وذلك بالاعتماد على التقييم المالي لكل الأثار الناجمة عن كل نمط معالجة. فمثلا نمط المعالجة باستخدام عامل بديل مؤقت ينتج عنه تكلفة العملية الادارية لتوظيف العامل البديل والتكلفة الاجرية الزائدة (الفرق بين تكلفة الساعة بين العامل البديل والمتغيب) بالاعتماد على جدول الاثار المتعلقة بالغياب وأساليب المعالجة المتبعة (لوائح المعالجة).

2-3 التقييم المالي حسب أسلوب وحالة المعالجة: يتم وضع مصفوفة التقييم المالي لكل حالة من حالات معالجة التغيب، وذلك بالاعتماد على جدول الاثار الناجمة عن التغيبات ومعالجتها باستثناء اثار ذات طبيعة كيفية أو كمية تعذر تقييمها ماليا.

الجدول رقم (12): تصنيف المعالجات

ملاحظات	التقييم المالي			قياس التأثيرات	وصف التأثيرات (الاثار)
	تكلفة الوحدة	الأساس الساعي	الزمن		
			المجموع		النتائج

SOURCE : Henri SAVALL, véronique ZARDET, Reconstruire l'entreprise, Dunod, Paris, 2014, p102

الجدول رقم (13): مصفوفة التقييم المالي لكل حالة من حالات معالجة التغيب.

نوع المعالجة	تكلفة المعالجة	عناصر التقييم	الوثائق المتعلقة بالمعالجة	المتعلقة مصدر المعلومات (المصلحة، الورشة، الوحدة...)

SOURCE : Henri SAVALL, véronique ZARDET, Reconstruire l'entreprise, Dunod, Paris, 2014, p102

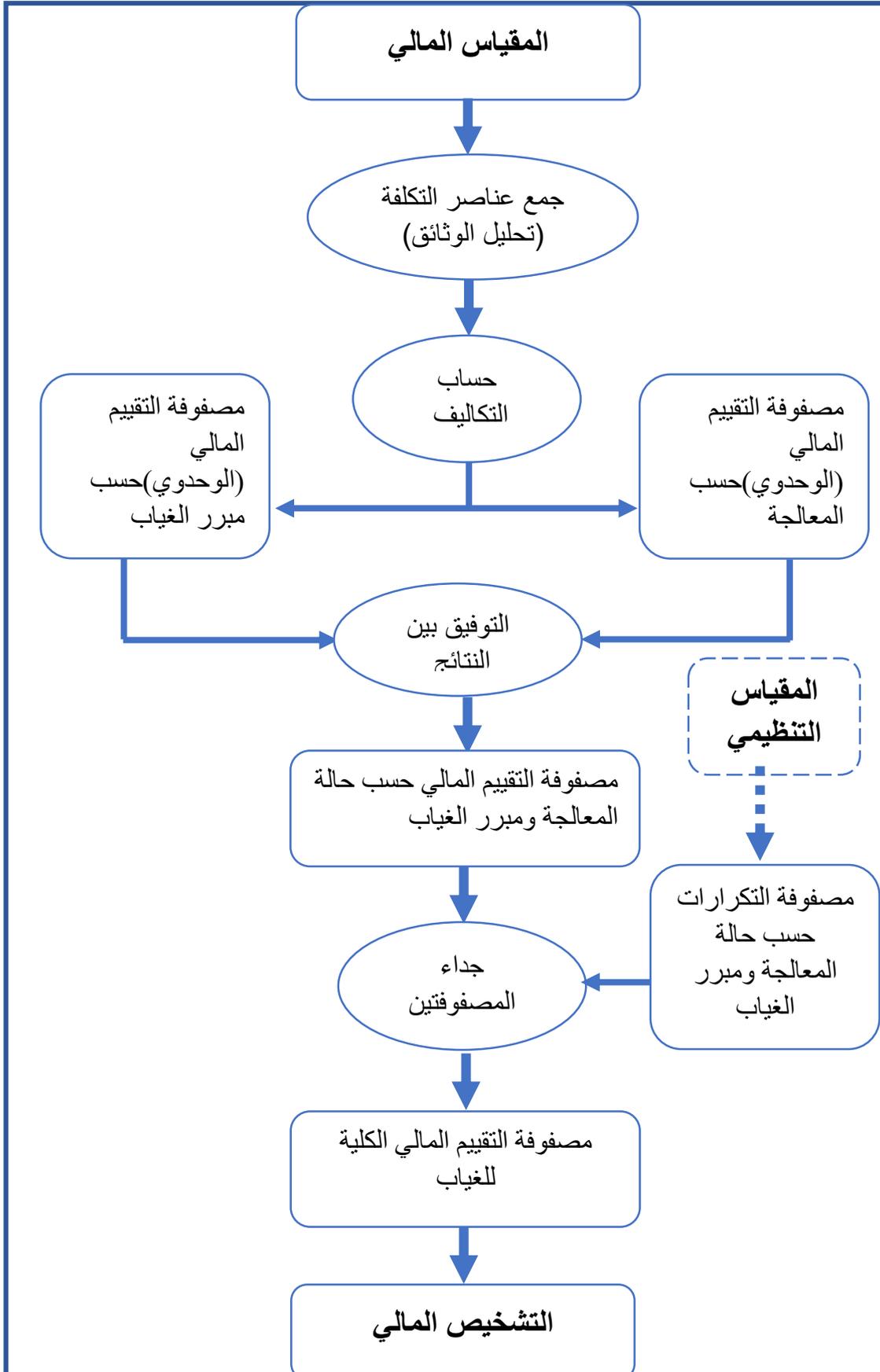
3-3 مع عناصر التكاليف المتعلقة بمبررات التغيب: فالتغيب يكلف المؤسسة تكاليف تختلف باختلاف سبب الغياب وعند إحصاء التكاليف المرتبطة بمبررات التغيب يجب الاخذ بعين الاعتبار مختلف العناصر، مثل: الاجر القاعدي، الأعباء الاجتماعية، عدد أيام العمل في الشهر، الاقدمية، مدة الغياب، وكذا الاتفاقية الجماعية واللوائح الداخلية الخاصة بالمؤسسة، مثل: ما يتعلق بالمؤسسة بخصوص المناوبات الليلية، منحة المرودية الساعات الإضافية، الاستفادة من العطل

4-3 وضع مصفوفة التقييم المالي لكل مبرر من مبررات التغيب: وذلك من أجل تحديد المبلغ المدفوع لكل عامل متغيب بدلالة المبرر الذي قدمه والفئة الاجرية التي ينتمي اليها.

3-5 وضع مصفوفة تقييم مالي حسب كلا من أسلوب المعالجة ومبرر الغياب: تكون لربط تكلفة معالجة التغيب بتكلفة التغيب بالنسبة لكل مبرر والمقيمة على أساس ساعات الغياب وساعات المعالجة وتدرج في المصفوفة التكاليف الساعية (بالساعات) لكل أسلوب معالجة في الاسطر (افقيا) والتكاليف الساعية لكل مبرر غياب في الاعمدة (عموديا) وذلك من أجل الحصول على مصفوفة توضح التقييم المالي لكل حالة من حالات المعالجة ولكل مبرر من مبررات التغيب.

6-3 وأخيرا تأتي خطوة التقييم المالي الاجمالي للتغيب وذلك من خلال جداء مصفوفة التقييم المالي لكل حالة من حالات المعالجة ولكل مبرر من مبررات التغيب، مع مصفوفة التكرارات لكل حالة من حالات المعالجة ولكل مبرر من مبررات التغيب وعليه فتكون الخطوات :

الشكل رقم (11): المخطط البياني لمسار التحليل المالي لمؤشر التغيب :



SOURCE : Henri SAVALL, véronique ZARDET, Reconstruire l'entreprise, Dunod, Paris, 2014, p106

المطلب الثاني: تقييم التكاليف الخفية لمؤشري حوادث العمل ودوران العمل حسب نموذج سوفSOF

يكون تقييم حوادث العمل في المؤسسة ودوران العمل وفقا لنموذج سوف كما يلي:

1-تقييم التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل حسب نموذج سوف

حوادث العمل من بين المعوقات التي تخل بالسيرورة الحسنة للعمل خاصة انها ذات أثر بالغ في نفوس العمال وما يترتب لديهم بالدرجة الأولى وتأثر كذلك على المؤسسة وتعيد صياغة التكاليف بما لا يخدم صالح المؤسسة، وتقييم حوادث العمل يقارب المنهجية المتبعة في تقييم تكاليف التغيب الا ان حوادث العمل تعتمد في أساسها على ظروف العمل والسلامة المهنية فيما ان التغيب يرتبط أكثر بسلوكات العمال في حد ذاتهم¹.

عند تقييم التكاليف الخفية للتغيب تم تضمين واخذ بعين الاعتبار عنصر حوادث العمل لأنه جزء من حالات الغياب فمن المهم هنا الانتباه لعدم الوقوع في مشكلة المحاسبة المزدوجة(المضاعفة)بتحميل التكاليف في أكثر من حساب، وعليه لتقييم مجموع التكاليف الخفية الملمة بظاهرة حوادث العمل يمكن إعادة صياغة باختصار ما جاء به هنري سافال في هذا الخصوص في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): تطبيق مقياس SOF على مؤشر حوادث العمل

التفاصيل	المقاييس
<p>التحليل الكمي: يهتم بتحديد خسائر التشغيل المتعلقة بحوادث العمل من خلال: -دراسة عدد الحوادث الواقعة خلال الفترة المعنية بالتقييم (لأجل حساب معدلات تكرار الحوادث حيث؛ معدل تكرار حوادث العمل= (عدد الحوادث التي أدت الى التوقف عن العمل/عدد ساعات العمل النظري)×1000000). -دراسة مدى خطورة الحوادث (من خلال مؤشرات خطورة حوادث العمل حيث؛ معدل الخطورة=عدد الأيام الضائعة/عدد ساعات العمل الفعلية×1000). التحليل الكيفي: يهتم بتبيين الأسباب المفسرة لحدوث خسائر التشغيل من خلال العلاقة: (هيكل ← سلوك) ← خسائر تشغيل وذلك بالبحث في الأسباب سواءا كانت مباشرة او غير مباشرة مثلا: -الجنس، العمر، الاقدمية، منصب العمل -مكان الإصابة، طبيعة الإصابة، الأسباب المؤدية للحادث.</p>	<p>المقاييس الاجتماعية</p>
<p>-تبيان أساليب المعالجة المتخذة من طرف المؤسسة لمعالجة خسائر التشغيل والتي يمكن ان تتمثل في: -معالجة سلوك التغيب في الورشة الناجم عن حادث العمل</p>	<p>المقاييس التنظيمي</p>

¹ Henri SAVALL, véronique ZARDET, op.cit, p : 129.

<p>(والذي يمكن تقييمه ضمن أساليب المعالجة في مؤشر التغيب¹). -معالجة مختلف الاختلالات التي تحدث على إثر حادث العمل (كمعالجة عن طريق الساعات الإضافية من أجل تغطية الوقت الضائع الذي نتج عن انشغال العمال في مكان الحادث سواء كان تواجدهم من أجل تقديم يد المساعدة أو للانشغال والفضول أو توقفهم عن العمل بسبب تعطل الآلة خلال الحادث أو تلف المواد والأجهزة الخاصة بالإنتاج خاصة إذا ما كان خط الإنتاج متواصل ومستمر، أي يستدعي إنجاز مهمة أ للمرور الى المهمة الموالية ب). -المعالجة الإدارية لحوادث العمل (وكل تقوم به المؤسسة في جانب الإدارة لمعالجة الحادث والسيطرة على الوضع كالاستقصاء والتحقيق في الحادث ومختلف المراسلات الداخلية والخارجية الخاصة بالعامل المصاب والحادث، ورقة حادث العمل² ومسك الحادث في سجلات المؤسسة لحادث العمل). -معالجة حادث العمل في العيادة من اسعافات أولية ورعاية صحية المقدمة من طرف عيادة المؤسسة أو على حساب المؤسسة. - جرد للأثار الاقتصادية لأساليب المعالجة المتبعة لتقييمها مالياً لاحقاً: من كمية استهلاكات زائدة، حجم الوقت الضائع، الأجر الزائد، عدم الإنتاج وعدم خلق طاقات.</p>	
<p>-البحث عن التكاليف والأسعار الوحودية لأساليب المعالجة والآثار الاقتصادية، الناجمة عن أساليب المعالجة، والتي تكون: -تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي عن حوادث العمل. -تكلفة مكافأة العمال المصابين (تكون مقيمة في مؤشر تكاليف التغيب) -تكلفة التسيير الإداري لحوادث العمل (تكاليف المعاملات الإدارية داخل المؤسسة وخارجها لتسوية الحادث). -تكلفة الإسعافات الأولية. -تكلفة خسائر التشغيل الناجمة عن حوادث العمل (تتضمن تكلفة خاصة بمؤشر حوادث العمل كأثر الذعر، الفضول... الخ وتكاليف سبق تقييمها في مؤشر التغيب: تكلفة معالجة التغيب في منصب العمل). -تكلفة الاحتياطات الوقائية من حوادث العمل. -تكاليف الخسائر المادية التي لحقت بالآلات، التجهيزات، المواد والمنتجات.</p>	<p>المقياس المالي</p>

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء به هنري سافال و: مراد كواشي، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجيستر، جامعة قسنطينة، 2005، ص:75.

يمكن تعريف بعض التكاليف على انها:

-تكلفة الاشتراك في الضمان الاجتماعي عن حوادث العمل: وفقاً للمادة 2/13 من القانون 83-13 المتضمن لحوادث العمل والأمراض المهنية، فمن التزامات صاحب العمل في حال وقوع حادث أن يصرح به لدى هيئة الضمان الاجتماعي في ظرف ثمان وأربعين (48) ساعة (لا تحسب أيام العطل) من تاريخ اعتبار وروده نبأ وقوع الحادث حتى لو لم يؤدي الحادث الى عجز عن العمل او لم يبدى له انه غير متعلق بالعمل³، حيث تبلغ نسبة الاشتراك في الضمان الاجتماعي 26 % من مجموع أجر المناصب

¹ من أجل تجنب المحاسبة المضاعفة للحسابات لا بد من تقييم أسلوب المعالجة وما نجم عنه من تكاليف اما في تقييم مؤشر التغيب او تقييم مؤشر حوادث العمل، وبالتالي يتم استبعادها من احدى الدراستين لتفادي الازدواج في الحساب.

² المادة 01 و09 و10 من المرسوم التنفيذي رقم 28/84 المؤرخ في 11/02/1984، يحدد كليات تطبيق العناوين الثالث والرابع والثامن من القانون 83/83 المتضمن لحوادث العمل والأمراض المهنية، جريدة رسمية عدد 07 لسنة 1984، ص:220.

³ المادة 2/13 من القانون 83/83 المؤرخ في 02 يوليو 1983 يتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية معدل و متمم بالأمر 96-19 مؤرخ في 06 يوليو 1996 الفصل الأول معاينات الحادث الباب الأول: التصريح بالحادث.

لكافة عمال المؤسسة¹، وحددت نسبة حوادث العمل والأمراض المهنية من اجمالي الاشتراك ب1.25%².

-**تكلفة الاسعافات الأولية:** من التزامات صاحب العمل القيام بإجراءات أولية ولو بسيطة لإنقاذ العامل المصاب، والتكاليف المترتبة عن الإسعاف الاولي والرعاية الصحية للعامل المصاب بالقسم الطبي قبل نقله الى المستشفى تكون محملة على المؤسسة، بالإضافة كذلك الى تكاليف الفحص الاجباري قبل مزاولته عمله من جديد ان استلزم الامر ذلك دون ان ننسى تكاليف المراقبة الطبية المتمثلة لاستكمال العلاج³.

-**تكلفة استثمارات الوقاية من الحوادث:** تمثل التكلفة التي تتحملها المؤسسة نتيجة قيامها برد فعل بعد الحادث باتخاذ إجراءات تمكنها مستقبلا من تفادي هكذا حوادث بالحفاظ على سلامة محيط العمل ومحاولة تقليص مسببات الحوادث لمنع حدوثها مجددا وتكرارها وكذلك بتوفير جو سليم للعمال يساعدهم في العمل والإنتاج⁴.

وعليه فان ما تخلفه حوادث العمل من تكاليف تؤثر على إنتاجية المؤسسة بشكل كبير سواء بالتكاليف المباشرة او غير المباشرة التي تندرج تحت التكاليف الخفية ويتم غالبا اهمال تقييمها، متناسين وزنها ذلك ان اغلب الدراسات التي تمت في هذا المجال اشارت الى ان التكاليف الخفية تساوي الى أربع مرات من التكاليف المباشرة؛ كأقل تقدير⁵.

2 تقييم التكاليف الخفية لمؤشر دوران العمل حسب نظرية سوف للتقييم

دوران العمل او دوران العاملين من الظواهر المهمة التي ترتبط بسلوك العمال وتؤثر على المؤسسة بتحملها تكاليف ظاهرة وأخرى خفية، فتتعدد أسباب تغيير الموظفين لعملهم كما تختلف التكاليف الناجمة عن هذا الفعل والتي يمكن تقييمها وفق النموذج الذي وضعه هنري سافال لتسهيل تحديدها تفسيرها وتقييمها ومعالجتها.

الجدول رقم (15): تطبيق مقياس SOF على مؤشر دوران العمل

المقاييس	الخطوات الأساسية
المقاييس الاجتماعية	التحليل الكمي: عن طريق قياس معدل دوران العمل الذي يساوي = (عدد الأفراد الذين تم تعيينهم + عدد الأفراد تاركي العمل خلال الفترة) ÷ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة ومقارنته بالمعدل المعياري في المؤسسات الأخرى المماثلة لتقدير درجة هذا السلوك داخل المؤسسة، بالإضافة كذلك الى حساب معدلات أخرى كمعدل الاستقالة، الإقالة، التسريح والفصل.
	التحليل الكيفي: يكون بتبيان الأسباب المفسرة لخسائر التشغيل الناجمة عن دوران العمل وتفسير معدل دوران العمل ويمكن ايضا للمؤسسة ان تقترح طرق لتعديل ومعالجة هذا السلوك من خلال اجراء تحسين في الأسباب المؤدية

¹ مسعود بوبيان، مفيدة يحيوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة سانياك بسطيف، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019/08/30، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 09/ العدد 03 مكرر (الجزء الثاني) 2019، ص: 132.

² جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، Blues Pages، الجزائر، 2010، ص: 64.

³ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص: 192.

⁴ أحمد محمد رؤوف محجوب، تأثير العمر والمهنة على نوع وعدد إصابات العاملين في قطاع التشييد في العراق، مجلة الهندسة مصدره عن جامعة بغداد، المجلد 20، الاصدار رقم 12، العراق، 2014، ص: 32.

⁵ لحسن بونعام، علاقات العمل وأثرها على الإنتاجية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997، ص: 151.

<p>لمغادرة العاملين عملهم بتحسين ظروف وبيئة العمل المحيطة بهم والتعديل في سياسة التوظيف او غير ذلك من الأسباب.</p>	
<p>-توضيح أساليب المعالجة المتبعة لمعالجة خسائر التشغيل انطلاقا من الحاجة الى عمال ثم بالبحث، الاستقبال والاختيار، التوظيف والتعاقد، التدريب المسبق للعامل، التأهيل...الخ. -جرد للأثار الاقتصادية الناجمة عن المعالجات المتبعة وتحديد ما يمكن تقييمه ماليا.</p>	<p>المقياس التنظيمي</p>
<p>-التقييم المالي للأثار والتكاليف لأساليب المعالجة والتي تتمثل في التكاليف الخفية التالية: 1-نفقات التوظيف والتكوين المسبق(الاولي): والتي قام هنري سافال بعد عدة دراسات بإحصاء 14 عملية تدخل في مرحلتي التوظيف والتكوين الاولي. 2-نفقات التأهيل: تتضمن مجمل التكاليف الناتجة عن التدريب المهني للعامل حديث التوظيف من: استهلاكات زائدة في المواد الأولية وتضييعها دون انتاج، الوقت المستغرق في عملية التكوين، كمية الإنتاج المعيب، وكذلك الوقت المستغرق لوصول العامل إلى الانتاج المعياري، ويكون التقييم هنا صعب ومعقد من اجل تحديد التكاليف بشكل دقيق ويتم الاستعانة بطريقة تسمى بمنحنى التكوين الذي يعتمد في أساسه على سجل المرودية الفردي. 3-تكاليف دوران العمل: اعتبر هنري سافال ان نتائج تحمل هاته التكاليف تظهر على المدى البعيد على سلوكيات الافراد فاعتبرها كاستثمارات اصطلح عليها ب استثمارات في المورد البشري les investissements en ressources humaines IRH و عليه يتم تحديد مدة الاهتلاك أو مدة الحياة المعيارية durée de vie standard DVS ومقارنتها مع متوسط أقدمية العمال والتي تمت دراسته من خلا المقياس الاجتماعي، ففي حالة ما إذا كانت أقدمية العامي تفوق مدة الحياة المعيارية فهذا يعني أن الاستثمار اهتلك تماما ولا يوجد أثر مالي على تكلفة دوران العمل الخفية، وحالة العكس فإن الاهتلاك يدخل ضمن تكلفة التشغيل العادي. ويحسب قسط الاهتلاك بالعلاقة التالية: الاستثمار في الموارد البشرية قسط الاهتلاك = مدة الحياة المعيارية</p>	<p>المقياس المالي</p>

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء به هنري سافال

Henri SAVALL, véronique ZARDET, op.cit. , p :121-128.

ويتمثل مسار المقياس المالي في تقييم التكاليف الخفية الناجمة عن دوران العمل في الشكل التالي:

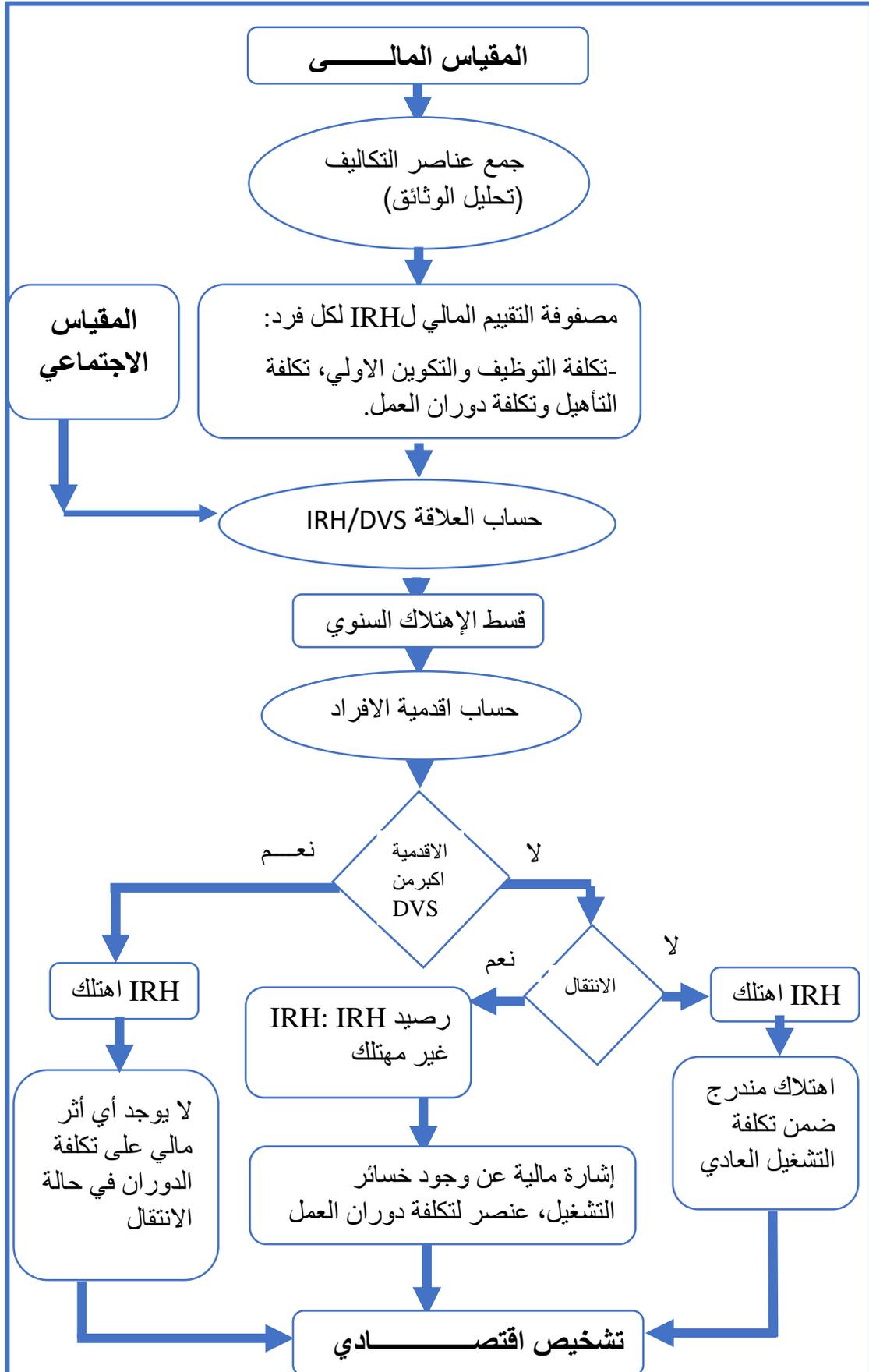
حيث؛

IRH : الاستثمار في الموارد البشرية.

DVS : مدة الحياة المعيارية.

وعليه فانه يظهر ان لدوران العمل أثر كبير وجلي في التكاليف التي تتحملها المؤسسة وهو ما يؤثر لاحقا على أداء ونتاجية المؤسسة ويزيد من نفقاتها.

الشكل رقم (12): المخطط البياني لمسار المقياس المالي لمؤشر دوران العمل



SOURCE : Henri SAVALL, véronique ZARDET, op.cit., p : 128.

المطلب الثالث: تقييم التكاليف الخفية لمؤشري اللاجودة وفروق الإنتاجية حسب نظرية سوف للتقييم

يعتبر مؤشري اللاجودة وفروق الإنتاجية من مؤشرات التكاليف الخفية التي يصعب قياسها وتقييمها لكونها ترتبط بفرص ربح يغفلها المسيرين، فالجودة والإنتاجية من الاسبقيات التنافسية التي تسعى المؤسسات لبلوغها لأنها تعتبر من اهم مصادر نمو المؤسسات الاقتصادية والاختلالات فيها تدهور تنافسية منتجات المؤسسة وتضيق عليها فرص الربح فصب اجتهاد هنري سافال في ضمها الى مؤشرات التكاليف الخفية وكانت لها طرق تقييم يعتمد عليها المسيرين لتجنب وتفاذي ما تخلفه من تكاليف خفية خاصة.

1-تقييم التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر اللاجودة

الجودة من المعايير التي تلعب دورا هاما في سمعة المؤسسة كون جودة المنتج هي وجه المؤسسة في السوق وعند الزبون هذا ما جعل ضرورة ضبط الجودة مسعى المؤسسات كما ان ما تخلفه اللاجودة من مبالغ وتكاليف كبيرة يتسبب في الاختلال الوظيفي ان لم يتم تقييمها واخذها بعين الاعتبار ، ولان مثل هاته التكاليف لا تعالجها النظم المحاسبية بشكل يحصر المبالغ بدقة يمكن الاستعانة بما جاء به هنري سافال وفريق البحث ازيور وتقييم ما ينتج من لاجودة في المؤسسة وفق نموذج سوف للتقييم بمقاييسه الثلاث، ويمكن تلخيص ذلك في الشكل التالي كما يلي:

الجدول رقم (16): تطبيق مقياس SOF على مؤشر اللاجودة

المقياس	نمط التحليل
المقياس الاجتماعي	<p>التحليل الكمي: يكون يتتبع مراحل الإنتاج لتحديد العيوب الجودة وتصنيفها، فقد تكون إما:</p> <ul style="list-style-type: none"> -التنقيحات واللمسات les retouches: هي عمليات محدودة يتم اجراؤها على المنتجات ذات العيوب الطفيفة، لاستكمال العمل الذي سبق انجازه. -التصليحات les réparations: هي عمليات معالجة تجرى على العيوب التي تكون أكثر حدة في درجتها من التنقيحات وقد تتطلب تفكيك الأجزاء التالفة. -التخريجات les rebuts: هي قطع (مواد او منتجات) ضائعة كليا أي غير مطابقة لمقاييس النوعية. -المنتجات منخفضة الجودة les déclassés: هي المنتجات النهائية المعيبة فتكون مخفضة السعر لعدم مطابقتها لمتطلبات الجودة. -المرتجات les retours: هي المرتجات من المنتجات بعد بيعها وتسليمها للزبون بسبب عدم مطابقتها للجودة او حتى بسبب الغاء الطلب او خطأ في التسليم وغالبا ما يتم تنقيح هذا المنتج المرتجع او تصليحه او تخريده او تخفيضه. تصنف هذه التكاليف ضمن التثوهات الداخلية. وبعد تحديد هذه الأصناف الأولية يتم تقسيمها الى أصناف فرعية وترتب حسب أهمية العمل الذي يجب اجراؤه على كل صنف اولي، ثم يلحق كل صنف اولي مع عدد مرات تكراره (حدثه) للحصول في النهاية على مصفوفة تكرارات عيوب النوعية. التحليل الكيفي: بالاستناد الى المقابلات المجراة مع العمال والمشرفين والمؤطرين...الخ، يتم: <ul style="list-style-type: none"> - تفسير مصفوفة التكرارات بالبحث عن أسباب اللاجودة في المؤسسة. -يتم تأكيد او نفي العلاقة بين ظروف العمل ونوعية المنتجات وكذلك وضع اقتراحات لتحسين هذه الظروف وتقليل احتمالية تكرارها.
المقياس التنظيمي	<p>-تبيان أساليب المعالجة المتبعة: تحليل حلول التصحيح التي اتبعتها المؤسسة في شكل حالات معالجة لتقليل الاثار السلبية للأصناف الأولية لعيوب الجودة. من بين أساليب المعالجة نجد: حالة المرتجات من البضاعة يتم معالجتها بالامتلاك avoir (منح تعويض للزبون نظير قبوله لمنتوج دون الجودة)، الاستبدال (اعادة ارسال بضاعة مماثلة للزبون)، الإصلاح (اعادتها لورشة العمل) او رفض الارجاع (إذا كان ارجاعها من قبل الزبون لسبب غير مبرر).</p>

-جرد الاثار الاقتصادية لأساليب المعالجة: يتم ادراج مختلف المعالجات المتبعة في جدول اصطلح عليه هنري سافال جدول الاثار الناجمة عن عيوب الجودة ومعالجاتها، ثم يتم اختيار الحالات التي ستعالج ماليا من خلال اختيار الحالات الأكثر تكرارا من مصفوفة التكرارات لكل صنف من العيوب وأساليب المعالجة المرتبطة بها ذات الوزن (تكلفة المعالجة) من جدول الاثار الناجمة عن عيوب الجودة ومعالجاتها.

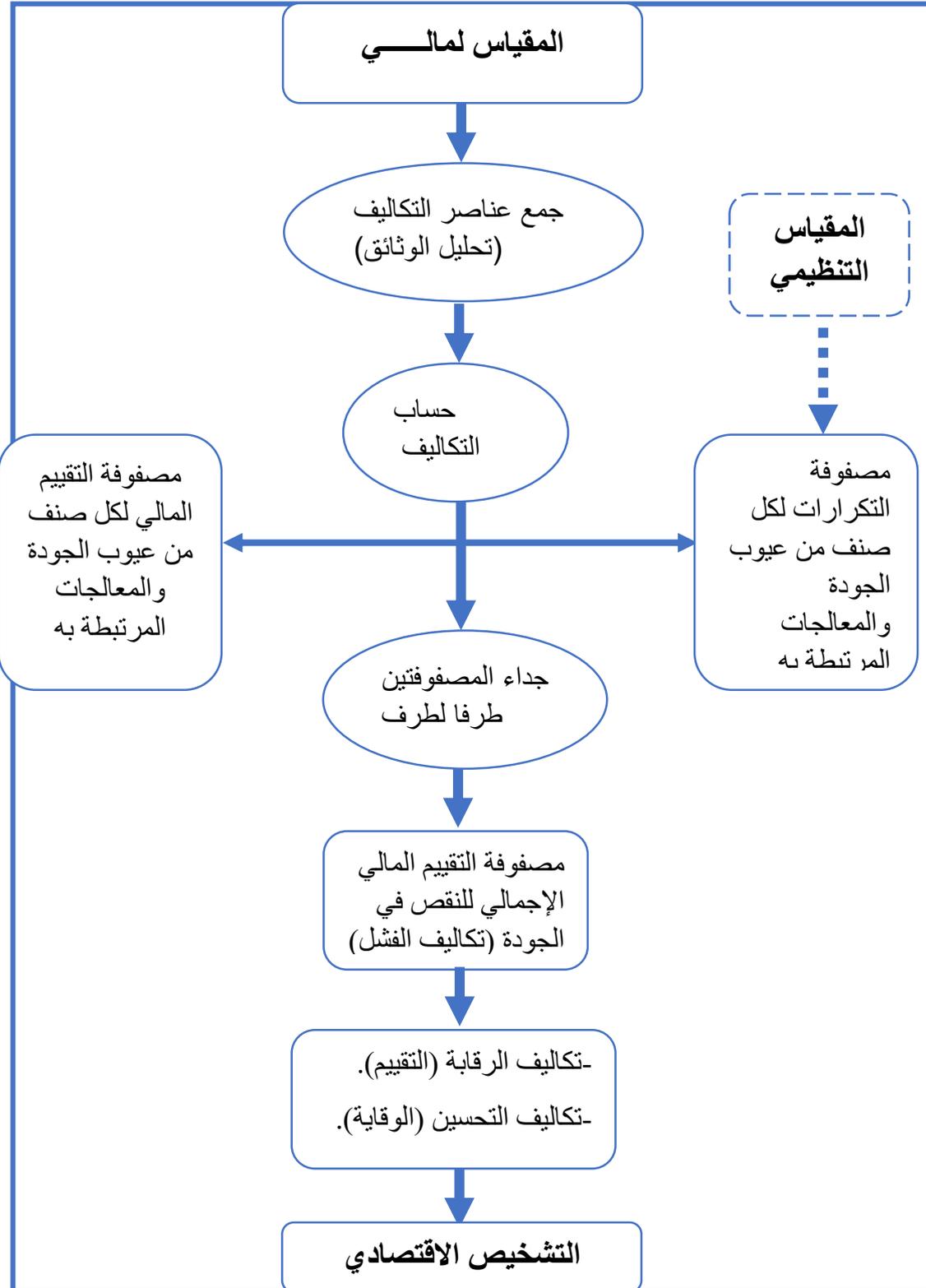
المقياس
المالي

-البحث عن التكاليف والاسعار الوحدوية ثم التقييم المالي للتكاليف الخفية الناجمة عن الاثار الاقتصادية لأساليب المعالجة:
يركز هذا المقياس على مجموع ثلاثة تكاليف أساسية هي:
-تكلفة معالجة العيوب(الفشل): هي العنصر الأكثر أهمية على انها تحتوي الاحتياطي الأكبر من التكاليف التي من المحتمل تخفيضها وفق إجراءات تحسين الظروف المهنية ويتم حسابها من خلال المعلومات والمعطيات المجمعة في جدول التكلفة الوحدوية الذي يشمل على التكاليف المباشرة وغير المباشر لمختلف مكونات التكاليف الخفية الناجمة عن النقص في الجودة، حيث يسمح هذا الجدول بتحديد التكلفة الاجمالية للفشل الداخلي والخارجي (من خلال جداء التكاليف الوحدوية للعيوب النمطية في عدد تكراراتها.
-تكلفة مراقبة الجودة(التقييم): تشمل مجموع تكاليف التشغيل المتعلقة بقسم مراقبة الجودة، تكاليف تقييم المشتريات، تكاليف تقييم العمليات... الخ.
-تكلفة إجراءات التحسين (الوقاية): مختلف تكاليف الاستثمارات البشرية والمادية لتفادي وتخفيض عيوب الجودة.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء به هنري سافال

والشكل التالي يوضح مختلف مراحل التقييم المالي:

الشكل رقم (13): المخطط البياني لمسار التحليل المالي لمؤشر النقص في الجودة



SOURCE : Henri SAVALL, op.cit., 1981, p : 164

2-تقييم التكاليف الخفية عن مؤشر فروق الإنتاجية

في التحليل الاجتماعي لهنري سافال اهتم بالعوامل الإنسانية كعنصر هام الى جانب العوامل الفنية في التأثير على إنتاجية العمل في المؤسسة، ذلك ان دور المورد البشري ونشاطه هو المحدد الحقيقي للإنتاجية فهو يتحكم في كفاءات التجهيز الالي مما ينعكس في النهاية على إنتاجية العمل والإنتاجية المحققة في المؤسسة، ويكون التقييم لتحديد التكاليف الخفية لمؤشر فروق الإنتاجية باختصار:

الجدول رقم(17): تطبيق مقياس SOF على مؤشر فروق الإنتاجية

المقياس	نمط التحليل
المقياس الاجتماعي	<p>يتم قياس الكفاءة الإنتاجية للألات من خلال العلاقة التالية¹:</p> <p>اجمالي المخرجات (يكون بقيمة او كمية الإنتاج) إنتاجية العمل= عدد ساعات العمل في المؤسسة اجمالي المخرجات (يكون بقيمة او كمية الإنتاج) وقياس الكفاءة الإنتاجية = لعنصر العمل</p>
المقياس التنظيمي	<p>اجمالي عدد العاملين في المؤسسة ويكون تفسير هاته المؤشرات من خلال اجراء بعض المقارنات² مثل: -مقارنة إنتاجية العمل المحققة فعلا مع المقاييس المبرمجة من قبل المؤسسة. - مقارنة إنتاجية عمل المؤسسة في السنوات المتتالية مع حساب معدل النمو. -مقارنة إنتاجية عمل المؤسسة مع مؤسسات في نفس النشاط. - مقارنة إنتاجية عمل الوحدات المختلفة داخل نفس المؤسسة.</p>
المقياس المالي	<p>يتم في هذا المقياس دراسة مختلف الإجراءات التي يمكن من خلالها دفع العاملين الى العمل وبالتالي تحسين انتاجيتهم فيدعو هنري سافال الى تحسين ظروف العمل المهنية من خلال تنظيم العمل بالإضافة الى الاهتمام بالعوامل الأخرى لتحسين الإنتاجية من تحقيق الاندماج والتكبين بين العاملين وكذا اشراكهم في عملية الإدارة في المؤسسة³.</p> <p>بعد تحقيق فروقات التشغيل الأولية بين إنتاجية العمل الفعلية المحقق والإنتاجية المخطط له وبين إنتاجية العمل في المؤسسة المحققة وإنتاجية العمل في المؤسسات المشابهة لها يتم في المقياس المالي حساب اجمالي التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر فروق إنتاجية العمل وذلك بالتقييم المالي للأثار الناجمة عن هاته الفروق والتي تتمثل في الاستهلاك الزائد وعدم الإنتاج اللذان يمثلان الجزء الأكبر من التكاليف الخفية لفروق إنتاجية العمل⁴</p>

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء به هنري سافال والمراجع.

المبحث الثالث: أساليب تخفيض والتحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة

تقييم التكاليف الخفية والاختلالات التشغيلية في المؤسسة امر فعال ومهم واكد هنري سافال وجملته الباحثين عليه والخطوة الموالية بتدنيته ومحاولة التحكم فيها لا تقل أهمية عن تقييم التكاليف ودراستها فقد حاول هنري سافال ان يبرهن انه يمكن تخفيض التكاليف الخفية في المؤسسة من خلال عدة عوامل رئيسية ندرجها في المطالب الموالية.

¹ أسماء خضير ياس، أثر القرارات الهيكلية على القرارات التشغيلية في تحسين الإنتاجية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 42، العراق، 2004، ص: 80.

² منيرة بن اودينة، مرجع سبق ذكره، ص: 110.

³ Henri SAVALL, véronique ZARDET, OP-CIT, 2014, p : 130.

⁴ Henri SAVALL, , OP-CIT , 1981, p : 184.

المطلب الاول: نموذج حساب التكاليف الخفية

تخفيض التكاليف عموماً أي كان نوعها ليس بالأمر المرتجل بل يعد سياسة تدرس المؤسسة بداية أسباب ومصدر نشوء هذه التكاليف الإضافية ثم تعمل على تقييمها بأدق الطرق الممكنة تالياً يتم البحث عن الطرق والأساليب المناسبة من أجل تخفيضها ثم الحد منها أخيراً من أجل تجنب حدوثها مستقبلاً والأمر عيان في التكاليف الخفية، فتخفيضها يعتمد على ما سبق تصنيفه من أسباب منشئة لها وتقييمات فعلية لمقدارها ثم العمل على تحديد الأساليب المناسبة للتقليل منها وتجنب عدم حصولها مرة أخرى، فتخفيض التكاليف لا يكون غاية يراد الوصول إليها بل هو وسيلة تعتمدها المؤسسة من أجل تصحيح ما حدث من خلل للوصول إلى الأداء المرغوب.

1-أهمية حساب التكاليف الخفية

من خلال منظور هنري سافال تتجلى أهمية حساب التكاليف الخفية في النقاط التالية:

- ✓ يساعد حساب التكاليف الخفية في تحديد مستوى الفعالية في المؤسسة فتعريفها يعني وجود فروقات بين ما هو مخطط له وما هو محقق فعلاً.
- ✓ معرفة الفرق في الفعالية ما بين وحدتين لنفس المؤسسة، أو مؤسستين لنفس المجموعة أو القطاع.
- ✓ اكتشاف التكاليف الخفية يساهم في البحث عن الحلول لتحقيق أكبر فعالية.
- ✓ يساعد حساب التكاليف الخفية في الأجل القصير على رفع مردودية المؤسسة من خلال التخلص أو التقليل منها، بينما في الأجل الطويل فيساعد على تقليصها إلى حدودها الدنيا مما يؤدي إلى استمرار المؤسسة وتطورها من خلال تحسين تنافسيتها¹.

2-نموذج حساب التكاليف الخفية

ويكون نموذج حساب التكاليف الخفية كما يلي:

جدول رقم (18): نموذج حساب التكاليف الخفية

المخاطر	مجموع التكاليف الخفية	عدم خلق طاقة	عدم الإنتاج	الاستهلاك الزائد	الوقت الزائد	الاجر الزائد	المكونات المؤشرات
							التغيب
							حوادث العمل
							دوران العمل
							لاجودة المنتجات
							فرق الإنتاجية المباشرة

¹مهني بوريش، مرجع سبق ذكره، ص:130.

المجموع	اجر زائد ناتج عن المؤشرات الخمس	وقت زائد ناتج عن المؤشرات الخمس	استهلاك زائد ناتج عن المؤشرات الخمس	عدم انتاج ناتج عن المؤشرات الخمس	عدم خلق طاقة ناتج عن المؤشرات الخمس	مجموع التكاليف الخفية	الاخطار المحتملة
المعنى الاقتصادي	تكاليف تاريخية			تكاليف الفرصة البديلة			
المعنى المحاسبي	على الأعباء			عدم انتاج			

Source : Henri SAVALL, véronique ZARDET, op.cit, p : 130.

وبالتالي من الجدول أعلاه نلاحظ انه بجمع التكاليف الخفية الناتجة عن كل سبب في كل مؤشر من المؤشرات يتم الحصول على مجموع التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسة.

المطلب الثاني: كيفية تخفيض التكاليف الخفية

"توفر نفس الأسباب يؤدي الى نفس النتائج" انطلاقا من هذه القاعدة يمكن معالجة وتدنية التكاليف الخفية في المؤسسة بناء على تقليل والحد من الأسباب الكامنة وراء نشوء التكاليف الخفية، وهذا ما جاء به هنري سافال في اقتراحه لأنجع الطرق الممكنة من اجل الحد من التكاليف الخفية والتي جمعها في: تحسين هياكل المؤسسة الخمسة و معالجة مسببات الاختلال الوظيفي الخمسة¹ (تم التطرق اليهم بالتفصيل في المبحث الأول).

1- ماهية تخفيض التكاليف

يعتبر تخفيض التكاليف بالمعنى المطلق تخفيضا في الرقم الإجمالي للنقود، وهذا النوع قد يتم بدون تخطيط أو مجهود إداري مثل أن يكون سبب الانخفاض هو التخفيض في كمية الانتاج وبهذا تكون النتيجة الفعلية هي ارتفاع التكلفة وليس انخفاضها وهذا ليس هو المقصود وانما القصد هو تخفيض مجالات الاسراف والضياع الحتمي والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة².

وبالتالي فتخفيض التكاليف لا بد أن يقام على كامل عناصر التكاليف مهما بلغت درجة ضالتها قيمة، فلا يمكن الاستهانة و اغفال بعض العناصر ذلك ان تخفيض بعض التكاليف الصغيرة المتكررة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة وكذلك لا بد من اتباع أسلوب سليم لتخفيض التكاليف والذي ينطلق من حصر التكاليف وتحليلها ودراسة كل منها بشكل مستقل وبالمقارنة مع العناصر الأخرى مع مراعاة³:

- التركيز أولا على تلك العناصر ذات الأثر النسبي الأكبر في تخفيض التكاليف وبأقل مجهود بالمقارنة مع العناصر الأخرى.

¹ بوبيان مسعود، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

² نية عبد الرحمن الجبر: " نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية-دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية-العلوم الادارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد3، سبتمبر 1997، ص: 187.

³ نية عبد الرحمن الجبر، مرجع سبق ذكره، ص: 189.

-ألا تكون تكلفة دراسة وتحليل التكاليف وتطبيق المقترحات أكبر من التخفيض المتوقع في التكاليف.

-ألا يؤدي تخفيض التكاليف في مجال ما الى زيادتها في مجال اخر بقيمة أكبر.

-ألا يؤدي تخفيض التكاليف الى تخفيض الجودة بدرجة تؤثر على الزبائن وعلى اجمالي الإيرادات.

- ألا يؤدي تخفيض التكاليف الى اضعاف الروح المعنوية للعاملين وبالتالي التأثير على الإنتاجية.

-ألا يؤدي تخفيض التكاليف الى التأثير على حجم المبيعات او حصة المؤسسة في السوق او اضعاف الروح التنافسية.

المطلب الثالث: بعض الطرق والأساليب للتحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لرفع الأداء المالي للمؤسسة

من خلال التحكم في عوامل محددة يمكن تخفيض على الأقل والتحكم في التكاليف الخفية ويمكن تحقيق ذلك ب¹:

1-2 من خلال تحسين هياكل المؤسسة: وفقا للمقاربة الهيكلية السلوكية التي تبناه هنري سافال وفريق البحث ازيور التي تعتبر ان المؤسسة ماهي الا تفاعل متبادل بين الهياكل والسلوكيات الإنسانية والتي ينتج عنها احدى المفهومين للنشاط الاقتصادي، فإما يكون تحقيق المؤسسة لهدفها ببلوغ التشغيل المستهدف والمطلوب وإما بحدوث فروقات بين ما هو مخطط له وما هو محقق وبالتالي حدوث اختلال التشغيل مما يتكبد عنه النشاط تكاليفا خفية² وتكون طرق لتخفيض التكاليف بما يتناسب مع الهيكل بصفته ذاتها مثل³:

-الهياكل المادية: يتضمن الهيكل المادي للمؤسسة على عنصرين اساسيين هما: طبيعة المؤسسة مثل الحجم، المساحة، طبيعة النشاط... الخ وكذا على ظروف العمل بالمؤسسة والتي تشمل بيئة العمل ومجمل الظروف المحيطة بالعامل والتي بوسعها ان تثبط من انتاجيته او ترفعها وهي نوعين من البيئات فنجد؛ البيئة الفيزيائية كالحرارة الشديدة، البرودة الشديدة، الضوضاء، الرطوبة، المخاطر الطبيعية وغير ذلك وكذلك البيئة الاجتماعية وهي تشمل الافراد وما تحتويه من عناصر داعمة كالتعاون فيما بينهم كالمساندة المودة... الخ، او عناصر مضادة كالتشاحن المستمر، الصراعات، التنافس المذموم، المشاجرات... الخ.

أي ان ظروف العمل لها أثر بارز على أداء المؤسسة فمن خلال تعرض العامل لظروف عمل غير مناسبة سيؤثر هذا على ادائه وبالتالي على الأداء الكلي للمؤسسة وعلى العكس فبلوغ العامل للرضا الوظيفي بفضل ظروف وبيئة العمل المحيطة به سيعزز هذا من رفع أدائه مما ينعكس إيجابا على أداء غيره وأداء المؤسسة اجمالا، ولهذا تعمل المؤسسة على تحقيق الرضا الوظيفي عند العمال وذلك بسياسات كسياسة التحفيز التي تساعد في رفع فعالية وأداء العامل.

¹مسعود بوبيان، مرجع سبق ذكره، ص ص:72-74.

² مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص:14.

³بوبيان مسعود، مرجع سبق ذكره، ص-ص:57-59.

وحسب تعاريف بعض العلماء، يعرف الرضا الوظيفي على انه شعور الفرد بالسعادة والارتياح اثناء أدائه لعمله ويتحقق ذلك بالتوافق بين ما يتوقعه الفرد من عمله ومقدار ما يحصل عليه فعلا في هذا العمل وان الرضا الوظيفي يتمثل في المكونات التي تدفع الفرد الى العمل والانتاج¹، اما التحفيز فهو "مجموعة العوامل التي على اثاره القوى الحركية في الانسان والتي تؤثر على سلوكه وتصرفاته"²، فتتعدد طرق التحفيز من مادية فتكون مثل: زيادات في الرواتب، علاوات إضافية، كفاءات تشجيعية... الخ، او معنوية كخطاب الإشادة والتقدير، التنويه... الخ او حتى مادية ومعنوية كالترقية، التدريب، إجازة تفرغ للدراسة براتب... الخ³، فالتحفيز يساهم في تحقيق الرضا الوظيفي ويكون هذا الأخير سبب في تخفيض التكاليف الخفية⁴ فللرضا الوظيفي أثر بالغ على أداء المؤسسة حيث:

الشكل رقم (14): العلاقة بين الرضا الوظيفي والأداء



المصدر: شاطر شفيق، أثر ضغوط العمل على الرضا الوظيفي للموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية سونلغاز جيجل، مذكرة ماجيستر، جامعة بومرداس 2010، ص:33.

أ/الرضا الوظيفي والتغيب عن العمل: يتفق الكثير من الباحثين في ان احد الأسباب الكامنة وراء التغيب هو عدم رضا العمال فيتخذون سلوك التغيب كرد فعل لعدم قبولهم للعمل وظروفه، وبالنظر الى ما يخلفه التغيب من اثار سلبية على المؤسسة فهو يعتبر سلوك غير قابل للتجاهل اذ يحملها مبالغا باهظة نتيجة لتوقف العملية الإنتاجية او تعطلها مما يعكس سلبا على المردودية الإنتاجية ومن ثم على نموها ومن ثم على استمراريتها، لهذا تعمل المؤسسات على تفادي هذه الاضرار والتكاليف بمن خلال محاولة البحث عن أسباب التغيب الفعلية والعمل على تخفيض معدلات التغيب ويشير هنا الكثير من الباحثين الى أهمية التركيز على عنصر الرضا الوظيفي كونه احد اهم هاته الأسباب المؤدية لانتشار ظاهرة التغيب، فيكون التحكم فيها عن طريق رفع مستوى الشعور بالرضا الوظيفي عند الموارد البشرية وذلك لتحقيق المعادلة الفائلة بان يصبح المورد البشري يشعر بالرضا في عمله اكثر من الرضا الذي سيصلح عليه عند تغيبه ،

وبالتالي توجد علاقة عكسية بين الرضا الوظيفي ومعدلات التغيب فكلما زاد شعور الافراد بالرضا كلما قلت معدلات التغيب والعكس صحيح (وقفا لعدد دراسات مثل دراسة في شركة انترناسينال

¹الفالح، نايف بن سلمان، الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالرضا الوظيفي في الأجهزة الأمنية، رسالة ماجيستر غير منشورة، اكااديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، الرياض، 2001، ص:81.

²عبد الرزاق حواس، دور الحوافز في تحسين جودة الخدمة في المؤسسات العمومية، رسالة ماجيستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2005-2006، ص:03.

³حسين عمار، إدارة الموظفين، معهد الادارة العامة، الرياض، 1990، ص:58.

⁴شاطر شفيق، أثر ضغوط العمل على الرضا الوظيفي للموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية سونلغاز جيجل، مذكرة ماجيستر، جامعة بومرداس 2010، ص:30.

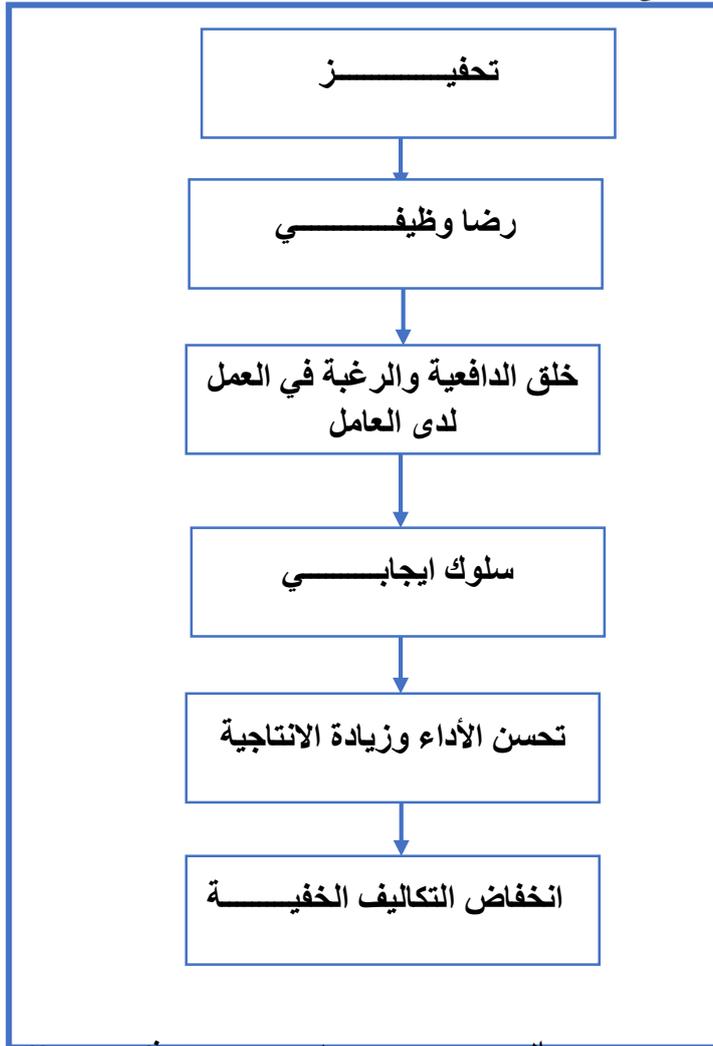
ارفستر الامريكية international harfaster عام 1955).

ب/الرضا الوظيفي ودوران العمل: تجدر الإشارة قبلا الى انه لدوران العمل اثارا ايجابية ففي حالة توظيف موارد بشرية جديدة تتمتع بمهارات أفضل من التي خرجت فهذا سينعكس ايجابا على المؤسسة، وحسب عديد الدراسات توصلوا الى ان العلاقة بين الرضا الوظيفي ودوران العمل هي علاقة عكسية ذلك انه كلما ارتفع مستوى الرضا الوظيفي يميل معدل الدوران الى الانخفاض أي ان الموارد البشرية التي تتمتع بمستوى عال من الرضا الوظيفي تكون ذات دافع أكبر في البقاء في العمل وعدم الرغبة في تغييره ويقل احتمال تركها له بطريقة اختيارية.

ج/الرضا الوظيفي وحوادث العمل: يفترض الباحثون وجود علاقة عكسية تربط بين الرضا الوظيفي وحوادث العمل وتفسير ذلك انه كلما انخفض مستوى الرضا الوظيفي يميل معدل حوادث العمل الى الارتفاع أكثر أي ان المورد البشري الذي لا يشعر بالرضا الوظيفي خلال عمله يكون أقل تركيزا وانتباها مما يتسبب في حوادث اثناء العمل والعكس صحيح.

ويمكن اختصار مسار بلوغ تخفيض التكاليف عن طريق التحفيز وفق الاتي:

الشكل رقم (15): أثر التحفيز على تخفيض التكاليف الخفية



المصدر: مسعود بوبيان، مرجع سبق ذكره، ص:62.

2-2 من خلال التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية

وذلك باتباع مجموعة من الإجراءات تطبق على كل مؤشر على حدى، ويمكن ان تكون كما يلي¹:

-**الحد من التغيب؛** ومن وسائل الحد من التغيب:

- تدريب المشرفين، حيث ان رضا الموظفين على المشرف يساعد في المواظبة وبالتالي الحد من التغيب.
- استخدام الوسائل العقابية للحد من التغيب والعقاب اما ان يكون معنويا مثل التنبيه، لفت النظر والاذنارات او ماديا كالحرمات من العلاوات او الخصم من الراتب.
- او بمنح مكافآت للملتزمين بالدوام.

-**تخفيض دوران العمل؛** يعد دوران العمل من الموضوعات المهمة لما لها اثار سلبية على المؤسسة وتحملها للتكاليف بنوعها الظاهرة والخفية، وعليه يكون دوران العمل للضرورة ولأهداف مخطط لها مسبقا ويتم الحفاظ عليها بالاهتمام بالموارد البشرية من تدريب وتكوين والسعي الى تحسين ظروف العمل المهنية.

-**تخفيض وقوع حوادث العمل؛** باتباع برامج السلامة والأمان في المؤسسة لهدفين هما:

- وقاية العاملين من حوادث العمل: أي تهيئة كافة الظروف اللازمة لمنع حوادث العمل او تخفيض عددها الى اقل حد ممكن؛
- تقديم الإسعافات والعلاج السريع للعامل بمجرد حدوث الإصابة.

-**تحسين مستوى الجودة؛** يؤدي الى تحسين صورة المنتج لدى العملاء، ذلك يمكن المؤسسة من زيادة الحصة السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وزيادة الأسعار والمبيعات، وكما يؤدي الى تخفيض تكاليف تقديم الخدمات وتقليل الاتلاف والهدر في المدخلات أي يصب في تقليل المؤسسة لتكاليف الصنع وتخفيض التكاليف مما يزيد من ربحيتها.

-**تحسين إنتاجية العمل؛** تزيد أهمية المنتج او الخدمة من زيادة طلب العملاء عليه، فعملية تطوير المنتج هي العامل الحاسم في نجاح المؤسسة وتعزيز الموقف التنافسي لها في السوق وكذلك يمنحها الفرصة لتخفيض التكاليف وزيادة الجودة وبالتالي خدمة العملاء بما يحقق هدف الربح للمؤسسة.

2-3 من خلال تنمية المورد البشري وتحسين سلوكه: ويتم هذا من خلال²:

-زيادة الإنتاجية وذلك باكتساب المورد البشري لمهارات وتقنيات التحكم في الآلات، فتنمية المورد البشري تعتبر بديل عن التكاليف (زيادة الساعات الإضافية، توظيف عمال جدد...).

-تجنب السلوكات السلبية والتي تعتبر اهم مسبب لتكاليف الخفية مما ينعكس إيجابا على تنمية المهارات وتقويم سلوك الافراد الخاصين بالمؤسسة.

أي ان تحسين سلوك الافراد داخل المؤسسة يعدل من سلوكياتهم ويتفادى ما ينتج من سلوكات سلبية

¹مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 69.

²مهني بوريش، مرجع سبق ذكره، ص 133.

مما يؤدي الى تخفيض التكاليف الخفية الناتجة عنها.

2-4 التحكم في أسباب التكاليف الخفية: حيث ان الأداء الاجتماعي يتمثل في رفع وتحسين ظروف وشروط العمل في المؤسسة ويشمل ستة عناصر تكون كما يلي في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): مضمون الأداء الاجتماعي

العنصر	المضمون
شروط العمل	معدات ولوازم، تهيئة أماكن العمل، ضجيج، شروط العمل المادي، الامن، ساعات العمل، الرضا الوظيفي.
تنظيم العمل	تقسيم العمل، المهمات والوظائف، أعباء العمل، الاستقلالية في العمل، الضبط والإجراءات، معالجة الغياب.
تسيير الوقت	احترام الآجال، معالجة العيوب، تخطيط، برمجة الأنشطة، العوامل المتعلقة بتسيير الوقت.
الاتصال، التشاور والتنسيق	تحويل المعلومات، تحسين العلاقات مع المصالح المجاورة، التشاور والتنسيق بين المصالح والموظفين وفروع الشركة، بين الشركة والمقر... الخ.
التكوين	تكوين، توظيف، تقارير التكوين، احتياجات التدريب، تكوين وتغيير التقنيات.
وضع استراتيجية	توجيه الاستراتيجية وتكييفها، تقسيم وتنظيم ورسم الاستراتيجية، نظام الاعلام، تسيير الافراد، وضع الاستراتيجية، وسائل تحقيق الاستراتيجية.

SOURCE : H.Savall, V.Zardet, Maîtriser Les Coûts et Les Performances Cachés, 4 ème Edition Economica,, Paris, 1989 P 269

ويمكن ان تتمثل سلوكيات تحسين مسببات التكاليف الخفية كذلك في!

-**ظروف العمل:** وذلك بخلق أجواء مناسبة للعمل داخل المؤسسة وتحسين محيط العمل من اضاءة مناسبة ودرجة حرارة معتدلة بتوفير وسائل لتلطيف درجة الحرارة في المكان، نظافة وترتيب مكان العمل وما شابه ذلك فهو يزيد من المقدرة على العمل والإنتاج وبالتالي تزيد من مردودية المؤسسة وتقلل من التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسة.

-**تنظيم العمل:** وذلك بالحد من الاختلالات التي تنجم عن غياب التنظيم كالتحديد الجيد للمهام والأنشطة الضرورية وتوزيعها على العاملين في المؤسسة والترتيب الواعي والهادف لعناصر الإنتاج لتحقيق الاستخدام الأمثل لها وكذا التفويض المناسب للسلطة والتحديد الدقيق للمسؤوليات.

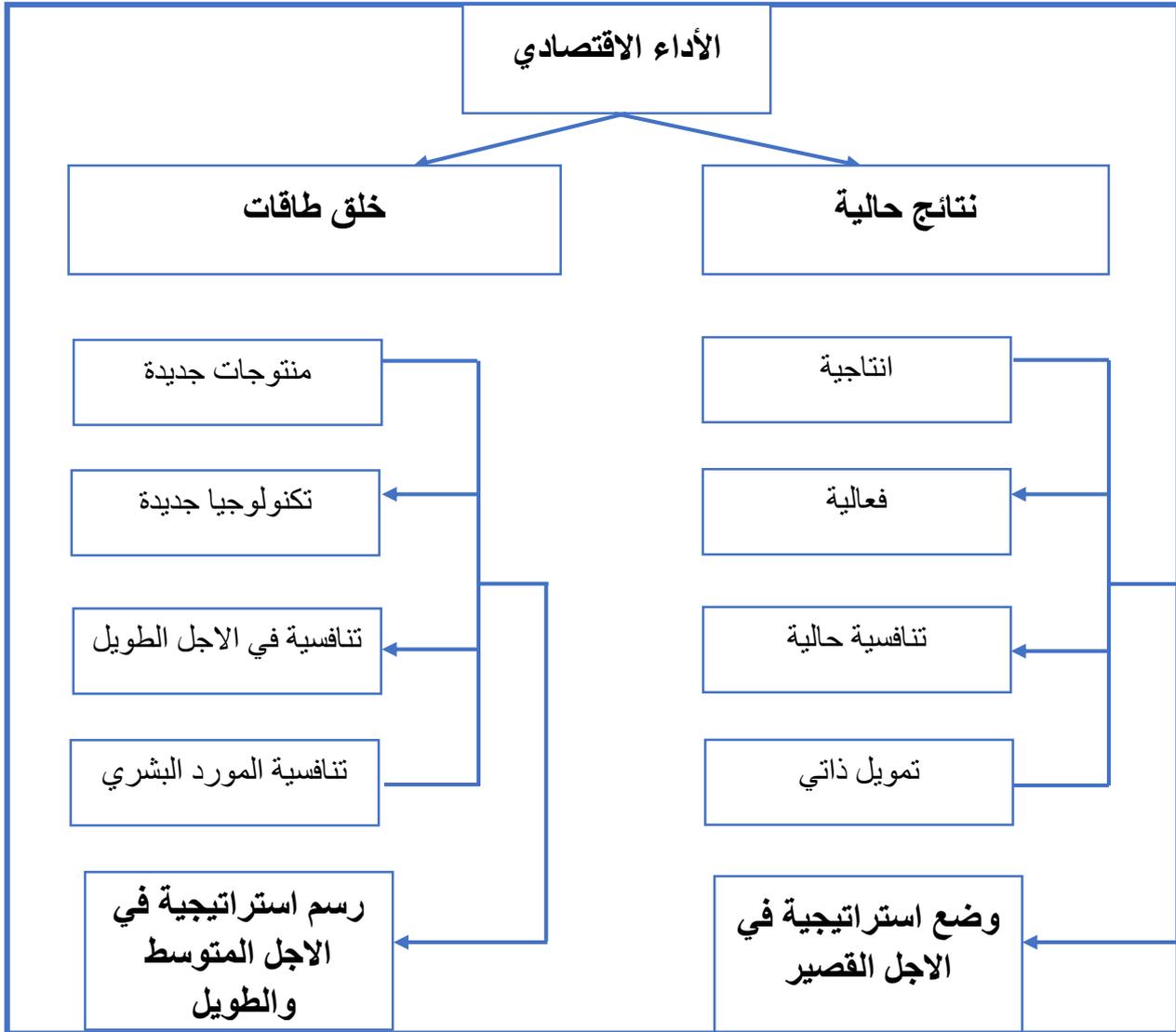
-**الاتصال الفعال:** وذلك بتحقيق اهداف عملية الاتصال من خلال ان تتوفر مواصفات في الاتصال من: السرعة، الدقة، الوضوح، الشمولية، توفير المعلومات وسهولة الحصول عليها، مراعاة النواحي الاقتصادية وسهولة استخدام وسيلة الاتصال، السرية، مراعاة المستوى اللغوي والثقافي للمتصل به وكذا الاقتناع والتأثير.

-**إدارة الوقت:** وذلك بالتخلص من مختلف المشاكل المتعلقة بالوقت بتحقيق فعالية إدارة الوقت عن طريق الاستخدام الكفاء له، والحرص على عدم ترك العامل يضيع وقت عمله وتجنب الخلط بين الواجبات الرسمية في أوقات العمل وبين المسؤوليات الاجتماعية.

-**التدريب:** باعتماد معايير كتقصي ردود أفعال المتدربين أي مدى رضا المشاركين عن البرامج ويقاس ذلك باستمارة استقصاء تحتوي على أسئلة تخدم الموضوع والتعليم الذي اكتسبه المدرب .

2-5 من خلال تحسين الأداء السوسيو اقتصادي: الفرضية الأساسية للتحليل السوسيو اقتصادي تعبر عن تحسين الأداء الاقتصادي في مجمله والتي يمكن ان تحدث بدون موارد مالية خارجية إضافية وذلك بالتفاعل المثالي بين هياكل وسلوكيات الافراد في المؤسسة باعتبار ان الافراد هي أحد أهم مصدر لخلق القيمة المضافة وذلك ب تحسين الأداء الاجتماعي من خلال تحسين شروط وظروف العمل بالمؤسسة بما يشمل: شروط العمل المناسبة، تنظيم العمل، تسيير الوقت، الاتصال، التشاور والتنسيق، التكوين ووضع استراتيجية تخدم مضمون الأداء الاجتماعي، اما الأداء الاقتصادي فيفاس بمدى تحقيق النتائج الحالية في فترة معينة وعن طريق خلق طاقات وثروة في الفترة المستقبلية¹ فهو يمثل: الأداء الاقتصادي = النتائج الحالية + خلق الطاقات، حيث؛

شكل رقم (16): مكونات الأداء الاقتصادي



Source : Henri Savall, Véronique ZARDET, op.cit, p :61.

مهني بوريش، مرجع سبق ذكره، ص 132-133. ¹

خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما تم ذكره في هذا الفصل يتضح أن المؤسسة تحكم على نشاطها ومدى فعالية مختلف عناصرها عن طريق تقييم مجمل لأدائها وتبلغ أهمية تقييم الأداء المالي مبلغها ذلك ان المؤسسة بدراستها للأداء المالي المحقق بمختلف المؤشرات والنسب المالية المتعددة تكتشف الثغرات والاختلالات وكذا تعيد وضع اعتبارات لما قد حدث من فروقات لترفع انتاجيتها والأداء بصفة عامة أكثر في الأنشطة الموالية.

كم لا تبلغ أهمية تقييم المؤسسة مبتغاها بإهمال بعض التكاليف والاختلالات وهو ما جاء به نموذج هنري سافال نموذج سوف لتقييم التكاليف الخفية حيث يأخذ بعين الاعتبار ما تغفله النظم المحاسبية وهو احد النزقات التي تتعرض لها المؤسسة خلال نشاطها ذلك انه يحملها تكاليفاً وأعباء إضافية تحرمها من تحقيق فرص ربح اكبر وعادة ما تكون سبب عجزها في بلوغ الأهداف والاستراتيجيات المخطط لها فهو تقنية تدرس كل مؤشر على حدى حيث تقوم على مقياس اجتماعي يعد مسببات الاختلال ومقياس تنظيمي لإجراءات المعالجة التي تتخذها المؤسسة للتحكم في الاختلال التشغيلي واثاره ومقياس مالي يترجم كل ذلك الى مبالغ مالية تقدر قيمة التكاليف الخفية المحملة عن كل مؤشر.

وبتقييم التكاليف الخفية والأداء المالي يكون تاليا وضع واقتراح أساليب وطرق لتدنية التكاليف الخفية والتحكم فيها ببعد دعت اليه المقاربة السوسيو اقتصادية لا وهو تحسين الأداء الاجتماعي والاقتصادي على حدى مما ينعكس بالإيجاب على أداء المؤسسة فيضع فرضية تحسن تقوم على تقليل التكاليف المخفية وتحسن الأداء المالي المحقق.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

مؤسسة حضنة حليب

HODNA LAIT

المسيلة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لحالة مؤسسة ملبنة الحضنة Hodna lait المسيلة

بنيت الدراسة الحالية لهدف تبيان أثر التحكم في التكاليف الخفية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، ولبوغ هذا المقصد استعانت الطالبة بالمنهج الوصفي التحليلي عبر استخدام الأسلوب التطبيقي المتضمن استخدام العديد من الطرق والمعالجات الإحصائية ذات الصلة بموضوع الدراسة.

لذلك تم تخصيص هذا الفصل لدراسة تطبيقية ميدانية لمؤسسة ملبنة الحضنة في ولاية المسيلة للإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات من تنفيذها من خلال ما سيتم تقييمه وتحليله. وبغرض إتمام هذه الدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

يتناول المبحث الأول طبيعة ومنهج الدراسة المتبع بالإضافة الى عرض لمحة موجزة عن المؤسسة نشأتها، نشاطها وهيكلها التنظيمي.

اما المبحث الثاني فخصص لتقييم وتحليل التكاليف الخفية لكل مؤشر من مؤشرات التكاليف الخفية وفق نموذج هنري سافال SOF للتقييم في المؤسسة وكذا حساب مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة.

فالمبحث الأخير تاليا الذي سيتم فيه تحليل محاور الدراسة وما توصل اليه من نتائج واختبار فرضيات الدراسة المطروحة والوصول الى نتيجة نهائية تقريبية.

المبحث الأول: منهج الدراسة ونبذة عن المؤسسة محل الدراسة الميدانية

يتضمن هذا المبحث منهج الدراسة المتبع في تحليل وجمع البيانات وكذا نبذة تقديمية عن مؤسسة ملبنة الحضنة المعنية بدراسة الحالة التطبيقية، لذا سيتضمن المبحث على ما يلي من مطالب:

-طبيعة الدراسة؛

-تقديم عام لمؤسسة حضنة حليب؛

-هيكل المؤسسة وتنظيمها.

المطلب الأول: طبيعة الدراسة

من اجل ضبط الدراسة الميدانية يتم التقيد بمنهج معين يتلاءم مع الهدف من الدراسة ويخدم متطلبات البحث فيكون المنهج المتبع سبيلا للحصول على المعلومات اللازمة وكذا تحديد متغيرات وحدود الدراسة للوقوف على النتائج النهائية بشكل واضح ودقيق.

1-منهجية الدراسة

تعتبر الدراسة الميدانية دراسة وتقييم لعنصرين ومحاولة البحث عن علاقة التأثير بينهما، فهي دراسة وصفية تحليلية من خلال دراسة واقع التكاليف الخفية لمؤسسة حضنة حليب لمحاولة التعرف عن اثر التحكم في هاته التكاليف على الأداء المالي للمؤسسة.

2-بيانات الدراسة

خلال عملية جمع البيانات تم الاستعانة ب:

1-2 البيانات الأولية

تم الاعتماد من طرف الطالبة بالدرجة الأولى على البيانات من مختلف مصالح المؤسسة المعنية بالدراسة في شكل أوراق ونسخ رقمية وكذا بالاستعانة باستبيان مصمم لدراسة بعض مفردات البحث التي تستدعي ذلك.

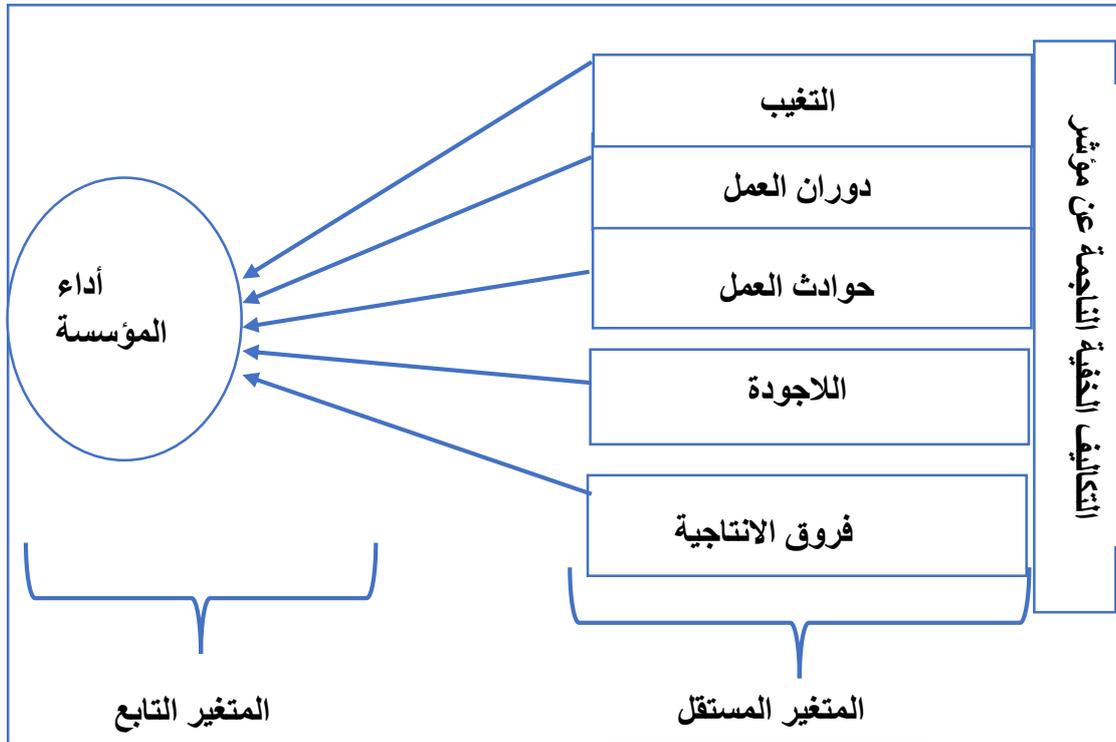
2-2 البيانات الثانوية:

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم الاستعانة بمختلف البحوث والمقالات والمراجع ذات الصلة بموضوع أثر التحكم في التكاليف الخفية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وكذا مختلف الدراسات التطبيقية التي تناولت نفس الموضوع للتحكم في طريقة العمل والدراسة.

3-متغيرات الدراسة

يمكن حصرها في الشكل التالي:

الشكل رقم (17): متغيرات الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على اهداف الدراسة.

4-حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في مجموعة هي:

1-4 الحدود المكانية: يتمثل مجموع الدراسة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مؤسسة حضنة حليب HODNA LAIT بولاية المسيلة.

4-2 الحدود الزمنية: تم اجراء هذه الدراسة في فترة اعداد المذكرة المخصصة للتربص من بداية شهر مارس الى غاية نهاية شهر ماي 2022.

4-3 الحدود البشرية: عينة الدراسة هي مجموعة من الرؤساء والمديرين والمشرفين في مختلف المصالح والورشات بالمؤسسة، وتم اختيار هاته الفئة باعتبارها الأكثر معرفة وعلمًا بموضوع الدراسة فتتوفر لديهم معارف مسبقة على هذا المجال.

5-مجتمع وأداة الدراسة

تمثل مجتمع واداة الدراسة في:

5-1 مجتمع الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في المقياس الاجتماعي والمقياس التنظيمي لنموذج التقييم نموذج سوف في استبيان لعينة قدرها 30 عامل مختلفة الخلفيات حيث تم توزيع 30 استبيانية واسترداد 25 استبيان في حالة قابلة للدراسة بينما 5 استبيانات كانت ملغاة بسبب عدم توافقها مع المطلوب.

5-2 أداة الدراسة

تم الاستعانة في المقياس الاجتماعي والمقياس التنظيمي باستبيان بعينة 30 عامل وكذلك الاعتماد على الملاحظة المباشرة ولصعوبة التواجد المباشر مع جميع العمال او مجموعة منهم تم الاستماع الى المسؤول المباشر الأقرب مدير مصلحة المحاسبة والمالية بتصريحات شفوية بخصوص ما يتعلق بالعناصر المعالجة باعتباره المسؤول عن التربص وله معرفة كافية بالمؤسسة وظروف العمل المهنية اما في المقياس الأخير المقياس المالي فتم التقييم والحساب على أساس ما تم الحصول عليه من وثائق المؤسسة المستلمة من مصلحة المحاسبة والمالية بما تتعلق بمصلحة الموارد البشرية ومعطيات أخرى مستخرجة من مخرجات المحاسبة التحليلية، وفي تحليل أداء المؤسسة المالي بواسطة النسب والمؤشرات كان اعتمادنا على وثائق المؤسسة من ميزانية محاسبية وجدول حساب النتائج للسنوات الثلاثة 2018، 2019 و2020 .

المطلب الثاني: تقديم عام لمؤسسة حضنة حليب

في هذا الجزء سنقوم بتقديم الوحدة محل الدراسة من خلال ابراز نشأتها ومراحل تطورها وعرض مختلف المهام والاهداف المسطرة من قبل الإدارة، مع التطرق الى الهيكل التنظيمي المعتمد من قبل مؤسسة ملبنة الحضنة المسيلة.

1- تعريف ونشأة وتوسع مؤسسة حضنة حليب

تعتبر حضنة حليب كأغلب غيرها من المؤسسات من الصفر وتحدثت الواقع المحيط بها وفرضت نفسها من خلال عدت مراحل مرت بها في نشاطها الحياتي.

1-1 تعريف ونشأة المؤسسة

ملبنة الحضنة مؤسسة تجارية من القطاع الخاص، من نوع مؤسسة ذات مسؤولية محدودة، سميت بملبنة الحضنة لاقتصارها على انتاج الحليب فقط/ وبعد توسعها في المنتجات من حليب ومشتقاتها أصبحت حضنة حليب SARL HODNA LAIT، تأسست في نهاية عام 1999 من طرف إسماعيل ديلمي بمجموع أربعة اشخاص حيث الاخوين ديلمي وشخصين اخرين من ولاية باتنة، بدأت نشاطها بطاقة إنتاجية قدرها

40.000 لتر يوميا من الحليب المعاد تصنيعه بيد عاملة من 38 عامل، و برأسمال اجتماعي قدر ب600.000 دج استثمرت منها 800 مليون دج، حيث كانت 50% منها تمويل ذاتي من الشركاء والباقي نتيجة قرض بنكي طويل الأجل من القرض الشعبي الوطني، بدأ انطلاقها الفعلي في 15 ماي 2000 فكانت تنتج الحليب، لبن رائب و حليب البقر في أكياس، تتواجد حضانة حليب بالجنوب الشرقي للمنطقة الصناعية في ولاية المسيلة، حيث تتربع على مساحة قدرها 32.000 متر مربع، وتمت إقامة البنايات على مساحة 22.000 متر مربع من المساحة الاجمالية، ومنها 10.000 متر مربع غير مبنية.

1-2 توسع مؤسسة حضانة حليب

منذ تأسيس المؤسسة وهي في توسع مستمر وبايجاز ذلك في مراحل يمكن ان تكون كما يلي:

التوسع الأول: من 01 جانفي 2001 إلى 31 ديسمبر 2003

خلال هاته الفترة زادت المؤسسة من طاقتها الإنتاجية من 40.000 لتر/اليوم إلى 140.000 لتر/اليوم، وأصبح عدد العمال 53 عامل دائم، ونتج عن هذا التوسع منتجات من:

-حليب الابقار المبستر في أكياس 1 لتر؛

-الحليب على شكل مسحوق مبستر في أكياس؛

-اللبن في أكياس.

فحققت المؤسسة رقم اعمال قدر ب:

-335.937.000 دج في سنة 2001 وبلغ عدد الموظفين 40 عامل؛

-496.255.000 دج في سنة 2002 وبلغ عدد الموظفين 39 عامل؛

-519.355.000 دج في سنة 2003 وبلغ عدد الموظفين 53 عامل.

التوسع الثاني: من 01 جانفي 2004 إلى 31 ديسمبر 2004

حيث ينطبق التوسع على الوحدة الثانية(02)، فبلغ حجم الاستثمار في هذه المرحلة 513.938.339.31 دج، هذا ما زاد بوتيرة الطاقة الإنتاجية إلى 320.000 لتر/اليوم وفي الوحدة الثانية بلغ 180.000 لتر/اليوم، كما تمكن المؤسسة من إضافة منتجات جدد من:

- حليب مبستر في قارورات بسعة 1 لتر؛

- لبن في قارورات بسعة 1 لتر؛

- حليب بقر في قارورات بسعة 1 لتر؛

- رايب في قارورات بسعة 1 لتر؛

- ياورت للشرب ممزوج بالفواكه في قارورات بسعة 1 لتر؛

- ياورت معطر في علب؛

- يأوورت ممزوج بالفواكه في علب،
- حلوى قشديه في علب.

وزاد عدد العاملين الى 58 عامل

التوسع الثالث: من 10 جانفي 2005 إلى 31 ديسمبر 2011

كانت باستثمار قدره 556.644.565 دج وزيادة في الطاقة الإنتاجية إلى 660.000 لتر/اليوم وبمنتجات جديدة:

- قشدة تحلية في علب صغيرة سعة 100 غرام؛
- فلان كرامال في علب صغيرة سعة 100 غرام؛
- زبادي معطر في علب 110 غرام؛
- زبادي ممزوج معطر وزبادي ممزوج بالفواكه، علب 100 غرام؛
- زبادي مخفوق وزبادي بدون سكر في علب 110 غرام.

حيث كان رقم الاعمال وعدد الموظفين خلال هاته الفترة كما يلي:

الجدول رقم (20): تطور رقم الاعمال وعدد الموظفين خلال الفترة (2005-2011)

السنوات	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
رقم الاعمال	1.221.594.000	2.213.552.000	2.939.428.000	3.799.650.000	5.018.264.160	5.728.445.788	7.019.456.946
عدد الموظفين	142	195	246	414	720	890	1000

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان المؤسسة بين سنة وأخرى تحقق قفزة نوعية في رقم اعمالها بقفزة كلية تراوحت في مجملها أربعة اضعاف لرقم اعمالها الأول خلال مدة ست سنوات وهذا ما يعكس حجم النشاط الذي تقوم به وكذا زيادة حصتها السوقية نتيجة لتنوع منتجاتها خاصة خلال هاته المرحلة، مما أدى عليها بزيادة عدد موظفيها بشكل مستمر حيث تضاعف عدد العمال الى سبع أضعاف ما كانت عليه خلال نفس الفترة.

التوسع الرابع: من 01 جانفي 2012 إلى 31 ديسمبر 2014

كان بحجم استثمار قدره 3.038.126.247 دج وبطاقة إنتاجية بلغت 920.000 لتر/اليوم، مقسمة إلى:

- 280.000 لتر/اليوم بالنسبة للمنتجات في أكياس بسعة 1 لتر؛
- 330.000 لتر/اليوم بالنسبة للزبادي في علب؛
- 180.000 لتر/اليوم بالنسبة للزبادي في قارورات؛
- 130.000 لتر/اليوم بالنسبة للحليب المعقم والزبدة.

وكان تطور رقم الاعمال في هاته الفترة كما يلي:

الجدول رقم (21): تطور رقم الاعمال وعدد الموظفين خلال الفترة (2012-2015)

السنوات	2012	2013	2014	2015
رقم الاعمال	8.825.711.596	9.063.713.049	10.601.606.265	10.122.567.130
عدد الموظفين	944	1011	997	950

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

يتبين من الجدول أعلاه ان المؤسسة حققت زيادة معتبرة جدا في رقم اعمالها بحوالي ضعفين خلال فترة أربع سنوات، مما يدل على تطور في حجم النشاط الذي تقوم به المؤسسة وكذلك زيادة حصتها في السوق نتيجة لتنوع منتجاتها خصوصا خلال هاته المرحلة الرابعة مما زاد كذلك من اليد العاملة لأكثر من الضعف وكانت المنتجات الجدد كالتالي:

- قشدة للتحلية في علب 100 غرام، وفي علب 80 غرام؛
- فلان كرامال في علب 100 غرام، وفي علب 80 غرام؛
- حليب معقم، حليب البقر المعقم؛
- الزبدة؛

في هاته الفترة زادت المؤسسة من عدد الوحدات تزامنا وكثرة المنتجات فكانت من وحدة رئيسية إلى ست وحدات تختص كل وحدة في منتجات معينة، بالإضافة إلى:

- عدد الموردين خارج الوطن: 20 مورد؛
 - عدد الموردين داخل الوطن: 180 مورد؛
 - عدد الزبائن: 500 زبون؛
 - عدد موزعي الحليب: 70 موزع؛
 - عدد مستودعات البيع: 02 في الجزائر العاصمة وعنابة.
- 2- مهام وأهداف مؤسسة حضنة حليب

تنشط مؤسسة حضنة حليب في قطاع الصناعات الغذائية، فتساهم بشكل كبير كغيرها من المؤسسات في التنمية الاقتصادية وتلبية حاجيات ورغبات المستهلكين.

بداية، يتلخص نشاط المؤسسة في:

- **الشراء:** من خلال ما تعقده المؤسسة من صفقات مع الموردين للمواد الأولية من اجل استعمالها في العملية الإنتاجية، فتستورد حوالي 80% من احتياجاتها من الخارج مع ضمان ان تكون ذات جودة وسعر مناسبين، والجدول ادناه يبين اهم المواد المستعملة والبلدان المنشئة لها:

الجدول رقم (22): أهم المواد المستخدمة ومصدرها

المكونات	المصدر
مسحوق الحليب	أوروبا، آسيا، أمريكا
النشاء	الجزائر، مغنية
المثبت	فرنسا
السكر	الجزائر

مسحوق الكاكاو	هولندا
الخميرة	سويسرا، ألمانيا
المعطر	فرنسا، الجزائر
الفواكه	الجزائر
Gélifiant	فرنسا
شريط ps	الجزائر
الغلاف والزخرفة	فرنسا
علب الكرتون	الجزائر

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- **الإنتاج:** يكون الإنتاج ثاني مرحلة بعد الشراء وهو اهم حلقة في سلسلة نشاط المؤسسة، حيث انها تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية من حليب ومشتقاته والتي تكون بإنتاج يومي وفي كل المواسم وكذلك حسب طلبات العملاء.
- **البيع:** تقوم مصلحة المبيعات بهذا النشاط الموجودة ضمن القسم التجاري، ويكون ذلك ب:
- حالة الإنتاج وفق الطلب، فتكون الكميات المنتجة مضمونة البيع لضمانية طالبيها ويبقى عنصر النقل الذي يتم الاتفاق عليه إما ان يتم بوسائل المؤسسة، فإما من طرف وسائل الزبائن.
- حالة الإنتاج بدون طلب، وهو ما تقوم المؤسسة بإنتاجه لبيعه لاحقا بإمكانياتها الخاصة وقدرتها التسويقية.

اما مهام المؤسسة فكما يلي:

- تغطية كامل نقاط البيع بمختلف منتجاتها؛
 - مواجهة المنافسة بالاعتماد على خطط واستراتيجيات تسويقية تمكنها من ذلك؛
 - ضمان النوعية، فهي تعمل جاهدة لتستطيع ان تضمن لعملائها ومستهلكيها النوعية الجيدة والجودة العالية التي تلبي رغباتهم؛
 - بقاء المؤسسة في السوق رغم التغيرات الدائمة وتنمية النشاط السوقي؛
 - التجديد بحيث يعتبر هذا العنصر من أبرز السياسات المتبعة لدى المؤسسة؛
 - توسيع تشكيلتها السلعية معتمدة على التكنولوجيا مثل استعمال وسائل متطورة في الإنتاج؛
 - التسيير الفعال ومحاولة تطوير قطاعاتها المختلفة من تخزين وتوزيع وصيانة؛
 - العمل على تلبية حاجات ورغبات القطاعات السوقية المستهدفة.
- المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الحضنة**

للمؤسسة مصالح مختلفة تختلف باختلاف الوظائف المدرجة فكل مصلحة او قسم او ورشة مهمة معينة تقوم بها مما يكون مترابطا فيما بينهم لضمان وحدة المؤسسة

3-1 وظائف المؤسسة حسب الهيكل التنظيمي

3-1-1 الإدارة العامة: تعتبر رأس الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وتتشكل بدورها من:

أ/ **قسم المدير العام:** يعتبر المدير العام صاحب القرار الأول والأخير الحاسم في المؤسسة، من مهامه:

- عقد اجتماعات دورية بين مختلف المصالح والاقسام بالمؤسسة وذلك للتنسيق فيما بينها؛

- امضاء كل المستندات، الوثائق والتقارير الخاصة بالمؤسسة بغية من أجل ارسالها الى المتعاملين؛
- له مسؤولية مدنية على كل نشاطات المؤسسة، واخطاء التسيير ومسؤولية جنائية أيضا؛
- الاشراف على مختلف الأقسام والمصالح بغية المتابعة المستمرة لنشاط المؤسسة وظروف العمل بها؛
- الاطلاع على الحالة المالية والمحاسبية للمؤسسة ومختلف المعلومات الضرورية للتسيير من أجل اتخاذ القرارات؛

- ابرام الصفقات مع الموردين والزبائن تحت شكل عقود تجارية؛
- إعطاء التعليمات والتوجيهات لرؤساء المصالح؛
- اقتراح الحلول والاستراتيجيات التي تناسب وضعية المؤسسة.

ب/ قسم الأمانة: وهي قسم تابع للمدير العام مباشرة، من مهامه:

- تنظيم الملفات ومواعيد الاستقبال مع المدير العام؛
- التنسيق بين مختلف اقسام المؤسسة؛
- التنسيق بين المدير العام وجميع المصالح الأخرى سواء كانت داخلية او خارجية.

ج/ قسم الأمن: هو القسم المسؤول عن توفير الامن داخل المؤسسة كحماية المخازن ومواقف السيارات، وكل ما تعلق بملكات المؤسسة من المخاطر التي تهددها كالحرائق والسرقة... الخ.

د/ قسم الاستشارة التقنية: قسم مسؤول عن اجراء مختلف العمليات المتعلقة باقتناء المعدات والتجهيزات الجديدة، او ادخال التحسينات على التجهيزات التي تساعد على انجاز الاعمال.

ه/ قسم الاستشارة المكلفة بالأعمال القانونية والعلاقات الخارجية: قسم مختص بتسيير وإدارة كل ما يتعلق بالجوانب القانونية والعلاقات العامة للمؤسسة سواء كان ذلك على المستوى المحلي او الدولي.

3-1-2 مصلحة الموارد البشرية والوسائل العامة: والتي تتشكل من:

ا/ قسم الموارد البشرية: وهو مسؤول عن شؤون الافراد العاملين في المؤسسة من مهامه:

- متابعة غيابات العاملين وتحرير رخص الدخول؛
- تسجيل الاستجابات، مقررات التعيين، الأوامر وطلبات العمل؛
- تحرير وارسال الاستجابات، الاستدعاءات، التعيينات؛
- استلام طلبات، شكاوى، تقارير العمال ورؤساء المصالح؛
- احصائيات شهرية حول العاملين،
- حفظ ملفات العاملين بكل أنواعها؛
- حفظ ابريد الصادر والوارد وتسجيله، سجل الامضاءات...

ب/ قسم الوسائل العامة: وهو المسؤول عن سلامة وحماية مختلف التجهيزات والآلات الخاصة بالمؤسسة.

ج/ فرع تسيير المخزونات: حيث تتمثل المخزونات هنا في المواد الأولية، ومهمته الأساسية هي تزويد قسم الإنتاج بما يحتاجه من مواد لمباشرة العمل.

3-1-3 مصلحة المحاسبة والجباية: يتمثل عملها في اجراء مختلف عمليات المحاسبة العامة ومحاسبة

المواد والمحاسبة التحليلية، من خلال:

- حساب الميزانية وتحرير الفواتير؛
- تحرير تقارير فصلية وسنوية حول النفقات والنشاطات؛
- جرد وإحصاء المعدات والتجهيزات... الخ.

3-1-4 مصلحة المالية والموازنة: تشرف على معاملات المؤسسة مع البنوك خاصة فيما يتعلق بالقروض، بالإضافة الى إعداد الموازنات والتنبؤات الخاصة بالنشاطات المستقبلية للمؤسسة، وغيرها من الشؤون المالية الأخرى.

3-1-5 المصلحة التجارية: يتم الاشراف عليها من طرف إطار متحصل على شهادة الليسانس في التسويق (12 سنة خبرة في الميدان)، وتضم:

/ قسم المبيعات: المسؤول عن بيع وتوزيع المنتجات النهائية في الوقت يقوم يهتم بكل ما يختص بالفواتير، كما يقوم ب:

- إعطاء معلومات حول السلع والجودة والنوعية،
- اعلام الزبائن في حالة انتاج منتج جديد،
- ادخال تحسينات على المنتجات الحالية؛
- دراسة تغيرات المبيعات.

ب/ قسم الشحن: المسؤول عن كل عمليات الشحن سواء بالمواد الاولية او المنتجات النهائية.

ج/ قسم التسويق: وهو قسم تم إنشاؤه نظرا لأهميته، وكان مقره سابقا بالجزائر العاصمة، يضم ثلاثة (03) مخازن للمنتجات النهائية في الجزائر العاصمة، عنابة ووهران.

3-1-6 مصلحة التموين: تهتم بتوريد المؤسسة بكل ما يلزمها من معدات و مواد أولية من اجل مباشرة العملية الإنتاجية، وتضم الأقسام التالية:

- قسم جمع الحليب؛
- قسم العبور؛
- قسم المشتريات المحلية؛
- قسم المشتريات الأجنبية.

3-1-7 المصلحة التقنية: تهتم بالجانب التقني من صيانة وحماية الآلات والتجهيزات التي تمتلكها المؤسسة، وإصلاح الأعطاب الخاصة بمختلف المعدات، أجهزة التبريد بالمخازن زغير ذلك، كما تشرف على الأقسام التالية:

- قسم الصيانة.
- قسم تسيير المخزون.
- قسم متابعة المشاريع.

3-1-8 مصلحة التصنيع: هي على رأس اهم المصالح في المؤسسة وتشرف على كافة مراحل الإنتاج، تضم قسمين:

-قسم الإنتاج: وبدوره ينقسم الى خمسة (05) ورشات، ومن مهامه: إعداد برامج الإنتاج ومتابعتها ميدانياً، تنفيذ السياسة الإنتاجية للمؤسسة وتساهم في شراء المواد الأولية أيضاً، وكذا دراسة التغيرات التي تطرأ على عملية الإنتاج من خلال إحصاءات يومية، شهرية، سنوية، بالإضافة الى العمل على تحسين نوعية منتجات المؤسسة.

-قسم البحث والتطوير: هو قسم تم استحداثه مؤخراً للعمل على تحسين المنتجات الحالية للمؤسسة والرفع من جودتها، بالإضافة الى المساهمة في اعداد البحوث فيما يتعلق بالمنتجات الجديدة مستقبلاً بالأخذ في الحسبان الملاحظات المخبرية، ويعمل كذلك بهذا القسم مجموعة من المهندسين في الكيمياء والبيولوجيا.

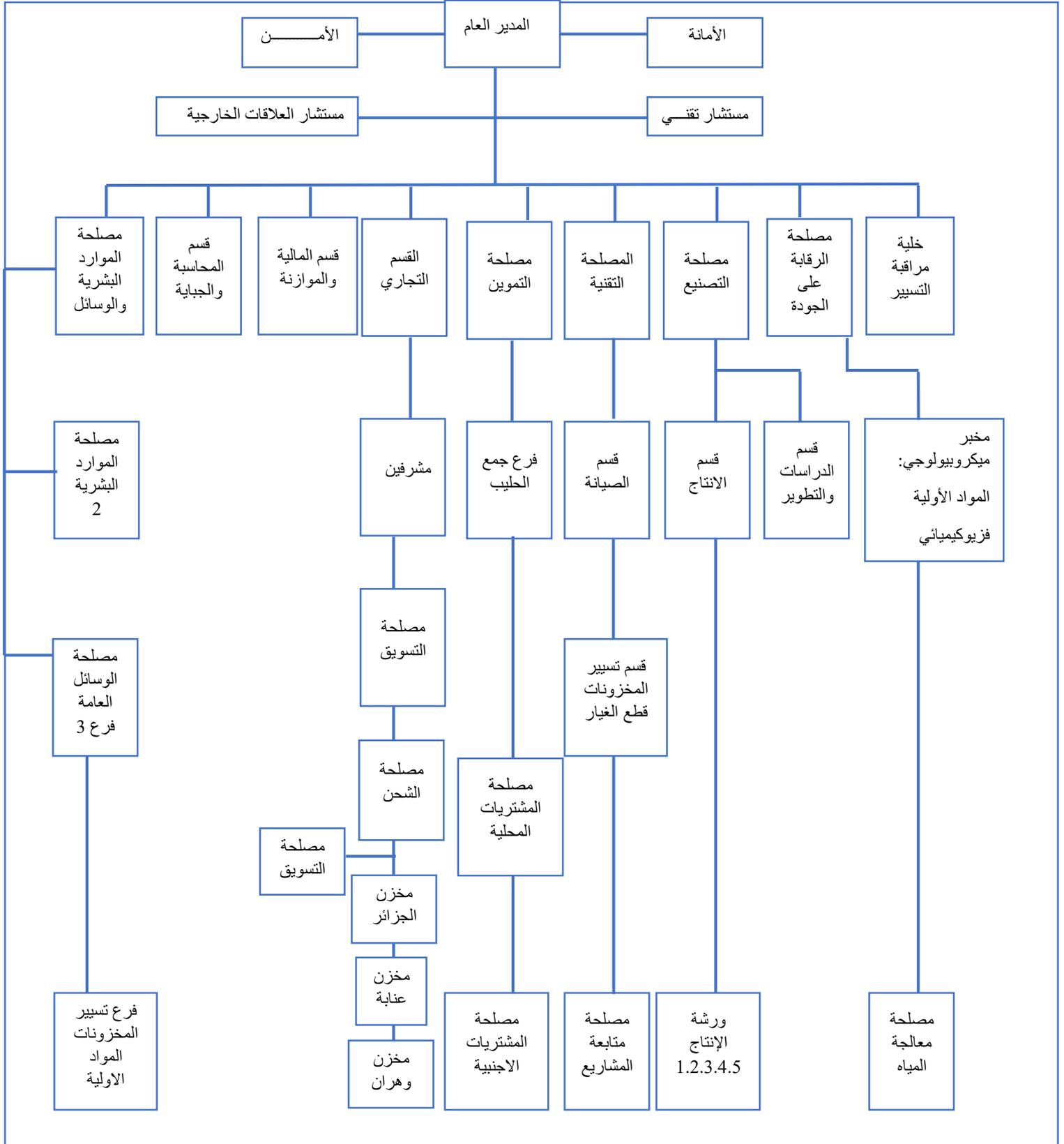
3-1-9 مصلحة الرقابة على الجودة: تهتم هاته المصلحة بمراقبة جودة ونظافة المنتجات النهائية مباشرة فور خروجها من ورشات الإنتاج حتى تتوافق مع معايير النظافة والامن الصحي، حيث تولي المؤسسة أهمية كبيرة للمحافظة على صحة المستهلك وللجودة باعتبارها أحد شروط المنافسة، فتتكفل المصلحة بالإشراف على مخبر التحاليل للمادة الأولية والمادة المنتجة وكذلك قسم معالجة المياه، ومن مهامها كذلك:

- السهر على تنفيذ سياسة المؤسسة وهذا من جانب النظافة ومراقبة الجودة؛
- السهر على احترام إجراءات المراقبة والمصادقة على نتائج التحليل والتخلص من المواد الفاسدة؛
- اظهار للمسؤولين نتائج التحليل مع الملاحظات والتوجيهات الضرورية.

3-1-10 خلية مراقبة التسيير: تهتم هاته الوحدة بضمان السير الحسن لعمل المؤسسة وفق ما هو مخطط له، وكذا تحليل ما نجم من انحرافات ان وجدت.

والهيكل التنظيمي للمؤسسة يكون بالشكل التالي:

الشكل رقم (18): الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضنه حليب المسيلة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية والأداء المالي في مؤسسة حضنة حليب

من خلال هذا المبحث سنحاول تقييم الأداء المالي لمؤسسة حضنة حليب المسيلة لفترة النشاط 2020، تجدر الإشارة الى انه في المقياس الاجتماعي والتنظيمي تم توزيع 30 استبانة بسيطة وتم استرداد 25 استبانة صالحة لإجراء الدراسة.

المطلب الأول: تقييم التكاليف الخفية في مؤسسة حضنة حليب

1-1 تقييم مؤشر التغيب في المؤسسة حسب نموذج هنري سافال للتقييم

في هذا العنصر سنحاول تقييم ما نجم عن تكاليف خفية لمؤشر التغيب ويكون التقييم حسب الثلاث مقاييس كما يلي:

1-1-1 المقياس الاجتماعي: حيث يعتمد هذا المقياس على التحليل الكيفي من خلال:

- **التحليل الكيفي:** من خلال أسلوب التحليل ومعرفة الأسباب ومعرفة تطور الغياب خلال الفترة، لذا قمنا بالتقرب من مختلف الفئات الوظيفية في المؤسسة للبحث عن الأسباب المنطقية الكامنة وراء ظاهرة التغيب، وذلك بالاستعانة باستبيان باعتباره الحل الأمثل والتقريبي، فاشتمل الاستبيان على محورين تعني بالأسباب الكامنة وراء التغيب وخسائر التشغيل الناتجة عنه، بعينة قدرت ب 30 عامل استرجع منها 25 استبانة، فكانت على النحو التالي:

الجدول رقم (23): المحور الأول من الاستبيان حول الأسباب الكامنة وراء مؤشر التغيب:

النسبة %	العدد	المحور الأول: الأسباب الكامنة وراء سلوك التغيب في المؤسسة
40%	10	1- الأسباب الشخصية (المسؤولية العائلية، التزامات أخرى).
12%	3	2- أسلوب القيادة والإشراف المتبع من طرف المسؤولين الأكبر درجة.
12%	3	3- سياسة الأجور المطبقة في المؤسسة: انخفاض الأجور وعدم ملاءمتها للعمل المقابل لها.
8%	2	4- نقص التحفيز في المصالح والأقسام... الخ الموجودة في المؤسسة من طرف القائمين على التسيير.
4%	1	5- الترقية وظروف العمل المهنية الأخرى.
24%	6	6- طبيعة العمل السيئة والقاسية والأنشطة الممارسة في المؤسسة.
% 100	25	المجموع

المصدر: تفريغ الاستبيان

من الاستبيان في محور الأسباب الكامنة وراء التغيب كانت إجابات العمال تتراوح في 25 عينة حيث: 40% من العمال تركزت اجابتهم على أن الأسباب الشخصية هي أهم مسبب ودافع للتغيب كالزواج وغيرها من المناسبات والمشاكل العائلية في حين 24% أعادوا سبب التغيب الى طبيعة العمل السيئة، لتتفاوت الإجابات الأخرى بنسب متقاربة حول ان سياسة الأجور هي أحد المسببات لتغيب العمال، فالأجور المنخفضة تقلل من تحفز العمال للعمل وبالتالي تدفعهم للغياب عند أول فرصة مناسبة دون إعطاء أهمية للعمل على الغياب بالإضافة الى نقص التحفيز وسياسة الترقية المتبعة وأسلوب القيادة المتبع باعتباره كذلك مسببات دافعة للتغيب بمعدل بسيط.

الجدول رقم (24): المحور الثاني من الاستبيان حول خسائر التشغيل الناجمة عن مؤشر التغيب:

النسبة %	العدد	المحور الثاني: خسائر التشغيل المترتبة عن سلوك التغيب في المؤسسة
40%	10	1-تتعطل الاعمال وتتوقف عند غياب المسؤول عن العمل.
4%	1	2-المؤسسة ليست ذات مرونة كافية في التعامل مع تغيب العمال.
44%	11	3-اعادة تنظيم العمل بعد حالة الغياب يحمل المؤسسة تكاليفا إضافية.
12%	3	4-التغيبات الكثيرة والمتكررة تعيق المؤسسة في تحقيق خططها الإنتاجية المخطط لها.
100%	25	المجموع

المصدر: تفريغ الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن أهم ما ينتج من خسائر تشغيل في حالة التغيبات الكثيرة من منظور العمال هو تحميل المؤسسة لتكاليف كبيرة خاصة بإعادة تنظيم العمل حيث كان توافق العمال عليها في الرأي بنسبة %44 وتقاربت بنسبة %40 مع تعطل الاعمال عند غياب المسؤولين بينما كانت باقي الإجابات ذات نسب ضعيفة جدا فيما تعلق بانعدام مرونة في المؤسسة في التعامل مع التغيبات وأن هكذا تصرفات تعيق المؤسسة على تحقيق خططها الإنتاجية.

-التحليل الكمي: من خلال حساب المؤشرات والمعدلات اليت تساعد في تقدير حجم الظاهرة، ومن ذلك:

$$\text{معدل التغيب} = \frac{\text{عدد أيام العمل الضائعة}}{\text{عدد أيام العمل العادية}}$$

الجدول رقم (25): معدل التغيب في المؤسسة للفترة من 2018-2020:

السنوات	عدد العمال	أيام العمل النظرية	عدد أيام العمل الفعلية	عدد الغيابات	معدل التغيب
2018	976	236192	235927	265	0.11
2019	989	239338	238928	410	0.17
2020	997	241274	240904	370	0.15

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

حيث ان: عدد أيام العمل النظرية=22يوم (5ايام عمل في الأسبوع) ×11شهر (شهر عطلة قانونية) × عدد العمال؛

من الجدول أعلاه نلاحظ ان نسبة التغيب تتغير بمرور السنوات على الرغم من انها نسبة ضعيفة نوعا ما الا انها تنتج تكاليف خفية لا تظهر جليا للمؤسسة حيث تذبذبت من %0.11 الى %0.17 من مجموع أيام العمل الكلية خلال الفترة المدروسة أي من سنة 2018 الى سنة 2020، فيكون بذلك المعدل الكلي للتغيب للسنوات الثلاث %0.14 لأيام عمل نظرية بلغت 716804 بوم عمل نظري للفترة الزمنية 2018-2020.

1-1-2 المقياس التنظيمي: وتتمثل في مختلف الإجراءات التي تتخذها المؤسسة لمعالجة الاختلالات

الحادثة بسبب التغيبات وللحفاظ على التوازن والسير الحسن للمؤسسة، ومن بينها:

-تعويض العامل الغائب بعامل آخر ينوب عنه؛

-الاعتماد على طريقة الساعات الإضافية لتعويض ما نجم عن تغيب؛

-الصرامة في التعامل مع الغيابات المتكررة من خلال الإنذار الشفوي وسحب جزء من الراتب.

-المصادقة وترخيص بعض الغيابات التي تكون مقدمة في حالات استثنائية كالمرض، الزواج...الخ.

3-1-1 المقياس المالي: يعتبر هذا المقياس ترجمة نقدية لتكاليف المعالجة وإجراءات ضمان السير

العادي للحفاظ على المقاييس المطلوبة من انتاج وفعالية وما هو مخطط له، فتتمثل التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة بسبب التغيب، حيث؛

- **الساعات الإضافية=مجموع ساعات العمل الضائعة × عدد ساعات العمل العادية**
- **التكلفة الخفية الناتجة عن الساعات الإضافية=تكلفة العامل المعوض × مبلغ الاجر الساعي للعامل**
× 115 %
- **115% حيث:** 100% تمثل الاجر القاعدي للعامل و 15 % نسبة الزيادة جراء تعويض العامل الغائب.
- **الاجر الساعي للعامل للسنوات 2018-2019-2020** بلغ 200دج-230دج-240دج على الترتيب.
- **هامش الربح الوحدوي:** 5,11دج/كغ-4,57دج/كغ-4,3دج/كغ للسنوات 2018-2019-2020 على الترتيب.
- **8 ساعات:** عدد ساعات العمل في اليوم (أي 22 يوم عمل في الشهر أي 242 يوم عمل خلال السنة).
- **اشتراكات الضمان الاجتماعي=تكلفة ساعات العمل الإضافية × 26%**
- **نقص الإنتاجية:** حيث الإنتاج النظري لكل عامل هو 2000كغ/اليوم
فينقص الإنتاج ب: 2000كغ/اليوم × عدد أيام الغياب × هامش الربح الوحدوي
ويمكن ان نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (26): حساب التكاليف الخفية الناجمة عن ظاهرة التغيب:

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ
2018	تكلفة العامل المعوض: 265×8ساعات=2120 ساعة غياب 2120×200×1,15	487.600دج
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	126.776دج
	نقص الإنتاجية: نقص الإنتاج ب = 5.11×2000×265 (هامش ربح وحدي 5,11دج/كغ)	2.708.300دج
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن التغيب لسنة 2018		3.322.676دج
2019	تكلفة العامل المعوض: 410×8 ساعات=3280 ساعة غياب 3280×230×1,15	867.560دج

تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	225.556,6 دج
نقص الإنتاجية: نقص الإنتاج ب = $4,57 \times 2000 \times 410$ (هامش ربح وحدوي 4.57 دج/كغ)	3.747.400 دج
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر التغيب لسنة 2018 4.840.516,60 دج	
تكلفة العامل المعوض: 370×8 ساعات = 2.960 ساعة غياب $1,15 \times 240 \times 2960$	816.960 دج
تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	212.409,60 دج
نقص الإنتاجية: نقص الإنتاج ب = $4,3 \times 2000 \times 370$ (هامش ربح وحدوي 4,3 دج/كغ)	3.182.000 دج
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب لسنة 2020 4.211.369,60 دج	
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر التغيب للفترة 2018-2020 12.374.562,20 دج	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات مصلحة المحاسبة والمالية

نلاحظ من خلال الجدول أن التكاليف الخفية المتعلقة بمؤشر التغيب تتغير من سنة لأخرى تبعا لتغير عدد الغيابات فبلوغ الغيابات 265 يوم غياب خلال عام 2018 كانت التكاليف الخفية 3.322.676 دج لترتفع في سنة 2019 إلى 4.840.516,60 دج بارتفاع عدد العمال من 976 إلى 989 عامل وزيادة في عدد أيام الغياب بلغت 410 يوم غياب ثم في سنة 2020 تراجعت إلى 4.211.369,60 دج بغيابات تراجعت هي أيضا إلى 370 غياب مع عدد عمال استمر في الزيادة فبلغ 997 عامل. ويمكن اختصار هذا في الجدول:

الجدول رقم (27): ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر التغيب:

عناصر التكلفة	2018	2019	2020
تكلفة العامل المعوض	487.600 دج	867.560 دج	816.960 دج
اشتراكات الضمان الاجتماعي	126.776 دج	225.556,6 دج	212.409,60 دج
نقص الانتاجية	2.708.300 دج	3.747.400 دج	3.182.000 دج
المجموع	3.322.676 دج	4.840.516,60 دج	4.211.369,60 دج
المجموع الكلي للتكاليف الخفية للتغيب للفترة 2018-2020 12.374.562,20 دج			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (26).

وعليه فتكاليف المؤسسة الخفية الناجمة عن مؤشر التغيب ارتفعت من سنة 2018 الى 2019 بسبب ارتفاع الغيابات ثم بتراجع طفيف في التغيب تراجعت الى مبلغ اقل فبلغت كمجموع كلي للفترة ككل من 2018 الى 2020: **12.374.562,20** دج ، فالمؤسسة تحملت تكاليفا إضافية خفية قدرت ب **3.322.676** دج لسنة 2018 و **4.840.516,60** دج لسنة 2019 ولسنة 2020 **4.211.369,60** دج راجعة أساسا على التغيب.

2-1 تقييم مؤشر حوادث العمل حسب نموذج هنري سافال للتقييم

في محاولة منا لتقدير التكاليف الخفية بمختلف المقاييس لنموذج سوف للتقييم توصلنا الى ما يلي:

1-1-1 المقياس الاجتماعي

-**التحليل الكيفي:** اعتمدنا على استبيان في محاولة لحصر الأسباب الكامنة وراء حوادث العمل من خلال ما تمت الإجابة عليه من العمال في المؤسسة كانت النسب كما يلي:

الجدول رقم (28): المحور الثالث من الاستبيان المتعلق بالأسباب الكامنة لمؤشر حوادث العمل:

النسبة المئوية	العدد	المحور الثالث: الأسباب الكامنة وراء حوادث العمل
4%	1	1-نقص الاهتمام الصحي بالعمال واجراء تشخيصات لمعاينة العمال المرضى والحالة الصحية للعمال بشكل دوري التي تقي من حوادث العمل بسبب الحالة الصحية للموظفين (كحالة العامل الذي يؤدي عمله وهو مريض فيتسبب بحادث متفاوت الخطورة).
4%	1	2-نقص التدريب وعد قدرة العمال على مواكبة التكنولوجيا والتعامل مع الآلات والتجهيزات الموجودة.
24%	6	3-نقص الصيانة الدورية للمعدات والتجهيزات والآلات الحيز الخدمة.
24%	6	4-ظروف عمل غير آمنة كنقص وسائل الحماية وعدم توفير وسائل وقاية لتفادي اخطار العمل.
8%	2	5-حوادث العمل تنجم عن تصرفات طائشة وغير مدروسة او متعمدة من طرف الموظفين.
36%	9	6-مخالفة العمال لقوانين السلامة المفروضة في المؤسسة.
100%	25	المجموع

المصدر: تفريغ الاستبيان

من الاستبيان أعلاه نلاحظ انه من منظور العمال تكمن مصادر حوادث العمل بنسبة 36% في مخالفة العمال لقوانين السلامة وعدم تقيدهم بها وبنسبة 24%ترجع الى نقص الصيانة الدورية على المعدات والآلات وظروف العمل غير الآمنة بينما الأسباب الأخرى فهي بنسبة ضعيفة تختلف من عامل لعامل.

الجدول رقم (29): المحور الرابع من الاستبيان حول خسائر التشغيل الناجمة عن مؤشر حوادث العمل:

النسبة المئوية	العدد	المحور الرابع: خسائر التشغيل الناجمة عن حوادث العمل
36%	9	1-ضياع وقت كبير من العمل في التحقيق فيما يخص الحادث.
28%	7	2-تتحمل المؤسسة تكاليف إضافية لتحسين ظروف العمل بعد الحادث.
20%	5	3-ينتج عن حادث العمل توقف الموظفين لمدة طويلة عن عملهم (لتقديم يد المساعدة او بسبب الفضول او التعاليق...الخ).
4%	1	4-تنخفض الروح المعنوية بين العمال نتيجة تعرضهم زملائهم لحادث عمل.
4%	1	5-يحدث اختلال في النشاط نتيجة لمعالجة العامل المصاب في مكان العمل.
8%	2	7-تلحق خسائر كبيرة في الآلات او المواد الأولية او المنتجات عند وقوع حادث عمل.
%100	25	المجموع

المصدر: تفريغ الاستبيان

من خلال الاستبيان على خسائر التشغيل تبين انه حسب منظور العمال ف36% من خسائر التشغيل التي تنتج عن حوادث العمل تكمن في ضياع وقت العمل ثم تاليا بنسبة 28% تحميل المؤسسة لتكاليف زائدة بسبب الحوادث.

-التحليل الكمي: ويكون بقياس مختلف المؤشرات التي تخدم المؤسسة وتساعد في تقييم التكاليف الإضافية التي تحملتها ومعرفة مختلف التفسير حول حوادث العمل، ومن بينها قمنا بقياس ما يلي:

الجدول رقم (30): عدد حوادث العمل والساعات المفقودة للفترة 2018-2020:

السنوات	عدد حوادث العمل	الأيام المفقودة	الساعات المفقودة
2018	12	110	880=8×110 ساعة ضائعة
2019	8	88	704=8×88 ساعة ضائعة
2020	5	65	520=8×65 ساعة ضائعة

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول أعلاه مباشرة يتضمن الساعات المفقودة بسبب حوادث العمل من حوادث بسيطة الى إصابات خطيرة وتسببت في توقف العمل لفترة زمنية معينة، ففي سنة 2018 سجلت المؤسسة 12 حادث عمل نتج عنها 110 يوم ضائع أي 880 ساعة عمل بدون عمل بسبب الحوادث للترجع في السنة التي تليها الى 8 حوادث ب 88 يوم مفقود أي 704 ساعة بدون نشاط كما هو مخطط له، واستمرت في الانخفاض الى ان بلغت سنة 2020 5 حوادث فقط ب 65 يوم مفقود ب 520 ساعة عمل ضائعة مع الإشارة الى ان هاته الحوادث المسجلة متفاوتة في درجات الخطورة.

لدينا: معدل تكرار حوادث العمل=عدد حوادث العمل ÷ ساعات العمل الفعلية (×1000000)

معدل خطورة حوادث العمل=عدد أيام العمل الضائعة بسبب حوادث العمل ÷ ساعات العمل الفعلية(×1000)

الجدول رقم (31): معدل تكرار حوادث العمل للمؤسسة للفترة 2018-2020

السنوات	ساعات العمل الفعلية	حوادث العمل	عدد الأيام المفقودة	معدل تكرار حوادث العمل	معدل خطورة حوادث العمل
2018	1889536=8×236192	12	110	6.35	5.82
2019	1914704=8×239338	8	88	4.17	4.59
2020	1930192=8×241274	5	65	2.59	3.36

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ معدل خطورة حوادث العمل يتناقص من سنة لأخرى بالتوازي مع تناقص عدد حوادث العمل فتغير من 5.8 سنة 2018 ليصل الى 3.36 سنة 2020 مع انخفاض في حوادث العمل من 12 حادث خلال 2018 الى 5 حوادث لسنة 2020 مما يتناسب عكسيا مع ساعات العمل الفعلية فبتناقص الحوادث يتناقص معدل خطورتها وهو الذي يعبر عن الوقت الضائع خلال 1000 ساعة، ما يؤدي الى زيادة ساعات العمل الفعلية في المؤسسة، وهو الأمر عيان بالنسبة لمعدل تكرار حوادث العمل حيث تناقص من 6.35 الى 4.17 الى 2.59 خلال 2018-2019-2020 بالتوازي مع تناقص عدد حوادث العمل وزيادة في أيام العمل الفعلية.

1-1-2 المقياس التنظيمي: ويتمثل في مختلف الأساليب والمعالجات التي وضعتها المؤسسة للوقاية من

حوادث العمل والتصرف اثناء الحوادث، وحسب المقابلة الشفهية مع المسؤول عن مصلحة المحاسبة والمالية نجد أن المؤسسة تتخذ إجراءات تسوية معينة من بينها:

-تشخيص سبب الحادث لتفادي حدوثه مرة أخرى؛

-تقديم العلاج المناسب في أسرع وقت في مكان الإصابة ونقل العامل المصاب الى المستشفى ان احتاج لذلك؛

-متابعة حالة العامل حتى يتعافى؛

-الحرص على توفير الجو المناسب للعمل.

1-1-3 المقياس المالي: وتكون ترجمة نقدية للتكاليف الناجمة عن المعالجات وتكشف التقييمات المالية

عن حوادث العمل فيما يكون في تعويض للعامل عن الحادث نتيجة توقفه عن العمل وما يتعلق بتكاليف تدفع للضمان الاجتماعي، ومما قمنا بتقييمه توصلنا الى ما يلي:

- تكلفة العامل المعوض=ساعات العمل المفقودة × الاجر الساعي للعامل × 115%؛
- تكلفة الضمان الاجتماعي: 26%؛
- تعويضات عن الحوادث البسيطة: مجموع المبالغ التي تدفعها المؤسسة تعويضا عن الحوادث البسيطة والاصابات في بعض الأحيان (نادرا ما تمنح للعمال المصابين).

- نقص الإنتاجية: عدد أيام العمل الضائعة × عدد وحدات الإنتاج النظرية لكل عامل يوميا × هامش الربح الحدودي (دج/كغ).

الجدول رقم (32): حساب التكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العمل للفترة 2018-2020:

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ
2018	تكلفة العامل المعوض:	202.400 دج
	$1,15 \times 200 \times 880$	
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	52.624 دج
	تعويضات عن الحوادث البسيطة	1.265.000 دج
	نقص الإنتاجية: (110 يوم ضائع بسبب الحوادث) نقص الإنتاج ب = $5,11 \times 2000 \times 110$ (هامش ربح وحدوي 5,11 دج/كغ)	1.124.200 دج
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر حوادث العمل لسنة 2018		2.644.224 دج
2019	تكلفة العامل المعوض:	186.208 دج
	$1,15 \times 230 \times 704$	
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	48.414,08 دج
	تعويضات عن الحوادث البسيطة	977.000 دج
	نقص الإنتاجية: (88 يوم ضائع بسبب الحوادث) نقص الإنتاج ب = $4,57 \times 2000 \times 88$ (هامش ربح وحدوي 4,57 دج/كغ)	804.320 دج
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر حوادث العمل لسنة 2019		2.015.942,08 دج
2020	تكلفة العامل المعوض:	143.520 دج
	$1,15 \times 240 \times 520$	
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	37.315,2 دج
	تعويضات عن الحوادث البسيطة	807.562 دج
	نقص الإنتاجية: (65 يوم ضائع بسبب الحوادث) نقص الإنتاج ب = $4,3 \times 2000 \times 65$ (هامش ربح وحدوي 4,3 دج/كغ)	559.000 دج
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل لسنة 2020		1.547.397,20 دج
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر حوادث العمل للفترة من 2018 الى 2020		6.207.563,28 دج

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المؤسسة.

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية عن مؤشر حوادث العمل تتماشى توازياً بعلاقة طردية مع عدد حوادث العمل ففي سنة 2018 سجلت المؤسسة 12 حادث عمل ترتب عنه 110 يوم ضائع بتكاليف خفية بلغت **2.015.942,08** دج لتتخفص السنة التي تليها الى 8 حوادث عمل ب88 يوم عمل ضائع ما نتج عنه انخفاض للتكاليف الخفية فانخفضت الى **1.038.942,08** دج لتتناقص اكثر خلال سنة 2020 الى 5 حوادث ب65 يوم عمل مفقود بتكاليف خفية كانت **1.547.397,20** دج مسجلة ادنى مبلغ خلال فترة الثلاث سنوات المدروسة ، وللايضاح اكثر ندرجها مختصرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (33): ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر حوادث العمل للفترة من 2018 الى 2020.

عناصر التكلفة	2018	2019	2020
تكلفة العامل المعوض	202.400 دج	186.208 دج	143.520 دج
اشتراكات الضمان الاجتماعي	52.624 دج	48.414,08 دج	37.315,2 دج
تعويضات عن الحوادث البسيطة	1.265.000 دج	977.000 دج	807.562 دج
نقص الانتاجية	1.124.200 دج	804.320 دج	559.000 دج
التكاليف الخفية	2.644.224 دج	2.015.942,08 دج	1.547.397,20 دج
المجموع الكلي للتكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العمل للفترة 2020-2018			
6.207.563,28 دج			

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم (26).

وعليه فتكاليف المؤسسة الخفية الناجمة عن مؤشر حوادث العمل انخفضت من سنة 2018 الى 2019 بسبب انخفاض عدد الحوادث من 12 الى 8 فقدرت ب **2.644.224** دج لتتخفص الى **2.015.942,08** دج ثم بتراجع طفيف في حوادث العمل الى 5 حوادث مسجلة خلال سنة 2020 تراجعت التكاليف الخفية الى مبلغ اقل فبلغت **1.547.397,20** دج وكمجموع كلي للفترة ككل من 2018 الى 2020 كانت **6.207.563,28** دج بحوادث عمل في مجموعها 25 حادث نتج عنه 263 يوم عمل ضائع.

3-1 تقييم مؤشر دوران العمل حسب نموذج هنري سافال للتقييم

وكما سبق من التقييمات فسنتقيم مؤشر دوران العمل حسب نموذج هنري للتقييم وفقا للمقاييس الثلاثة والذين يهتم بخروج ودخول العمال الى المناصب وكذلك مختلف التكاليف المتعلقة بهم من تكوين وادماج وغير ذلك باعتباره من اهم النقاط التي تعود بالسلب والايجاب على المؤسسة ان اهتمت به او اغفلته، وهي كما يلي:

1-3-1 المقاييس الاجتماعي

-التحليل الكيفي: تم ادراج محورين حول مؤشر دوران العاملين في الاستبيان المقدم لعمال المؤسسة المقدر العينة ب 30 عينة استردد منها 25 استبيان صالح للدراسة وكانت النتائج المحصل عليها كما يلي:

الجدول رقم (34): المحور الخامس من الاستبيان المدرج في الدراسة حول الأسباب الكامنة وراء مؤشر دوران العمل:

المحور الخامس: الأسباب الكامنة وراء دوران العمل	العدد	% النسبة
1-عدم استقرار منصب العمل (بسبب نظام التعاقد وصيغة عقود ما قبل التشغيل).	3	12%
2-التخوف من المستقبل (افلاس).	0	0%
3-نمط الإشراف والقيادة.	1	4%
4-ضعف الأجر.	2	8%
5-ضغوطات العمل ونقص التحفيز في العمل.	2	8%
6-كلما زادت خبرة العمال في المؤسسة كلما زادت نسبة رغبتهم في مغادرة المؤسسة لاكتساب خبرات في أنشطة أخرى او لتغيير نمط العمل او غير ذلك من المبررات الدافعة لتغيير العمل.	5	20%
7-الفئة العمرية الأكبر سنا هي الفئة التي تميل أكثر الى تغيير العمل او مغادرته او تحظى بفرص أكثر في الترقية...الخ، أي انها هي الأكثر دورانا في العمل.	7	28%
8-يكون دوران العمل حسب الخصائص المميزة في كل من وحدات المؤسسة (وجود وحدات أكثر راحة و اقل جهد بأجور مناسبة على غرار بعض الوحدات او المصالح التي تكون محط خطر وينفر العمال من العمل فيها).	3	12%
9-أسباب مهنية وشخصية أخرى.	2	8%
المجموع	25	%100

المصدر: تفريغ الاستبيان

من تفريغ الاستبيان أعلاه يرى عينة العمال أن الفئة العمرية الأكبر سنا هي التي تميل أكثر الى دوران العمل بحصولها على ترقيات وتغيير لمناصب العمل بين الورشات والمصالح بنسبة 28% تليها بنسبة 20% اكتساب العمال لخبرة نشاط معين ما يزيد رغبتهم في تغييره او الاستقالة منه وتتنوع الأسباب الأخرى الكامنة وراء دوران العاملين بين خصائص الوحدات والمصالح بنسبة 12% وضعف الاجر وظروف العمل بنسبة 8% وبنسب بسيطة تتراوح من 0 الى 4% يرى بعض العمال ان أساليب القيادة والإشراف وضعف الأجور كمسببات لدوران العمل.

الجدول رقم (35): المحور السادس من الاستبيان المدرج في الدراسة حول خسائر التشغيل الناتجة عن مؤشر دوران العمل:

المحور السادس: خسائر التشغيل الناجمة عن دوران العمل	العدد	النسبة %
1-تتحمل المؤسسة تكاليفا كبيرة جدا خلال عملية فصل العامل، تكوين العامل الجديد، ادماجه وتوظيفه.	3	12%
2-يترتب عن عملية فصل العامل (أيا كان سبب مغادرة العمل) تبعات نفسية بين العمال.	2	8%
3-دوران العاملين في المؤسسة يسبب تعطل او بطء في النشاط الإنتاجي ويساهم في عدم بلوغ الإنتاجية المخطط لها والمطلوبة.	9	36%

16%	4	4-ينتج عن دوران العمل استهلاك كبير في الوقت وبالتالي ضياع الوقت الإنتاجي في أنشطة إضافية نتجت بسبب تغيير العمال او فصل بعضهم (دوران العاملين بصفة عامة).
0%	0	5-ينتج عن دوران العمل تشويه لصورة المؤسسة في المحيط الذي تنشأ فيه.
12%	3	6-ينتج عن دوران العمل نقص خبرة العمال في مناصبهم الجديدة وصعوبة تفاعلهم مع المحيط الجديد وبالتالي حدوث فروق في الفعالية.
4%	1	7-انخفاض جودة المنتجات بفعل دوران العاملين.
0%	0	8-يكلف الإبقاء على اليد العاملة المؤهلة أعباء إضافية تتمثل في التحفيز المادي والمعنوي.
0%	0	9-تتحمل المؤسسة أعباء إضافية في البحث وجذب يد عاملة مؤهلة جديدة.
12%	3	10-وجود نتائج أخرى وخسائر ناجمة عن دوران العاملين داخل المؤسسة وخارجها.
100%	25	المجموع

المصدر: تفرغ الاستبيان

من تفرغ الاستبيان أعلاه نلاحظ ان 36% من إجابات العينة تركزت على ان دوران العمل لحدث تعطلا وبطء في النشاط الإنتاجي في المؤسسة فيما 16% اجابوا بأن الدوران يحدث خسائر في الوقت الإنتاجي ويسبب ضياعه بشكل كبير متساوية في النسبة مع ان المؤسسة تتحمل تكاليف متعلقة بهذا السلوك مع استبعاد لنشويه صورة المؤسسة وكذا تحميل المؤسسة لتكاليف في البحث عن عمال جدد او في محاولة الحفاظ على العمال القدامى بنسبة معدومة في حين تفاوت الآراء الأخرى بين وجود نتائج أخرى داخل المؤسسة وخارجها وكذا نقص جودة المنتجات ونقص الخبرة للعمال الجدد.

-التحليل الكمي: يكون التحليل بمؤشرات مختلفة تقيس مختلف جوانب الظاهرة منها يلي:

الجدول رقم (36): نتائج حول دوران العمل في المؤسسة خلال 2018-2020:

السنوات	عدد الافراد الذين تم تعيينهم	عدد تاركي العمل	عدد العمال
2018	68	37	976
2019	25	12	989
2020	54	46	997

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (37): دوران العمل في المؤسسة خلال 2018-2020

السنوات	2018	2019	2020
مجموع تاركي العمل	37	12	46
مجموع العاملين الجدد	68	25	54
متوسط العمال خلال الفترة	976	989	997
معدل الانفصال	3.80%	1.21%	4.61%
معدل الانضمام	6.97%	2.52%	5.42%
معدل دوران العمل	10.76%	3.74%	10.03%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

حيث؛

- **معدل الانفصال** = عدد الأفراد تاركي العمل خلال فترة زمنية ÷ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة × 100؛
- **معدل الانضمام** = عدد الأفراد الذين تم تعيينهم خلال الفترة الزمنية ÷ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة × 100؛
- **معدل دوران العمل** = (عدد الأفراد الذين تم تعيينهم + عدد الأفراد تاركي العمل خلال الفترة) ÷ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة .

ملاحظة: حسب هنري سافال فمعدل دوران العمل يكون اقل من نسبة 5% حتى لا تسجل تكاليف خفية وان فاقها فهناك تكاليف خفية تتحملها المؤسسة.

فمن نتائج الجدول أعلاه نلاحظ ان معدل انضمام العمال يساعد المؤسسة في تقدير ومعرفة حجم التوظيف وتكاليف الاحلال وتكاليف التوظيف والاقتناء خلال فترة معينة إلا انه لا يعكس معلومات عن الأشخاص الموظفين بشكل دقيق ومن النتائج أعلاه نلاحظ انه يفوق معدل الانفصال بنسب بسيطة حيث بلغ انضمام العمال للسنوات 2018، 2019 و 2020 نسباً كانت 6.97%، 2.52% و 5.42% على الترتيب بينما معدل الانفصال فيتم حسابه دون التمييز بين الأسباب الكامنة وراء ترك العمل، فيبين نسبة العاملين التاركين لعملهم خلال فترة معينة بصفة عامة وقد بلغ نسب اقل كانت 3.8%، 1.21% و 4.61%، اما معدل دوران العمل في المؤسسة ففي سنة 2018 بلغ 10.76% وهي اعلى نسبة سجلتها المؤسسة في فترة الثلاث سنوات المدروسة وتدننت الى 3.74% سنة 2019 وهو الحد المعياري المطلوب حتى لا تسجل تكاليف خفية وتتماشى مع معيارا عنري سافال لقياس التكاليف الخفية الناجمة عن دوران العمل، ثم ارتفعت الى 10.03% في سنة 2020 وهذا راجع الى أسباب داخلية في المؤسسة وخارجية تتوافق مع الأسباب السالفة الذكر في الاستبيان المرفق في المقياس الاجتماعي أي ان سنة 2018 و 2020 سجلت المؤسسة معدل دوران كبير عن المعدل المطلوب وبالتالي تحملت تكاليف خفية .

1-3-2 المقياس التنظيمي: يتمثل في مختلف الإجراءات والأساليب التي اتخذتها وتتخذها المؤسسة لمعالجة آثار الناجمة عن دوران العاملين حتى تحافظ على كفاءتها وتقلل من حالات التترك الاختياري للعمل والذي يعتبر تسلل للعمالة بإرادتهم من المؤسسة ومن بين الإجراءات التي تقوم بها مؤسسة حضانة نعد بعضا منها:

- الاهتمام بظروف العمل الداخلية للعمال من خلال الصيانة للألات والمعدات والحرص على توفير جو ملائم للعمل؛
- توظيف عمال جدد ذوي كفاءة عالية حتى تتفادى المؤسسة نقص جودة المنتجات او تعطل العملية الإنتاجية؛
- التسمية الصحيحة للمنصب ووضع العامل المناسب في المنصب الملائم له؛
- الحرص على تدريب العمال الجدد والعمال الحاليين لتزويد من مهاراتهم وخبراتهم العملية على الصعيد الشخصي والعملية.

1-3-3 المقياس المالي: يعتبر المقابل المالي لدوران العمل وما يخلفه من تكاليف خفية وحاولنا تقدير

ذلك في المؤسسة كما يلي:

الجدول رقم (38): حساب التكاليف الخفية الناجمة عن دوران العمل للفترة 2018-2020:

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ دج
2018	تكلفة تكوين العامل الجديد: 68 × 25000 عامل جديد	1.700.000 دج
	نقص الإنتاجية: (2000 كغ - 1200 كغ) × 68 عامل × 5,11 دج × 22 يوم × 11 شهر	67.272.128 دج
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل لسنة 2018	68.572.128 دج
2020	تكلفة تكوين العامل الجديد: 54 × 25000 عامل جديد	1.350.000 دج
	نقص الإنتاجية: (2000 كغ - 1200 كغ) × 54 عامل × 4,3 دج × 22 يوم × 11 شهر	44.953.920 دج
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل لسنة 2020	46.303.920 دج

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

حيث؛

- تكلفة تكوين العامل الجديد = تكلفة التكوين السنوية للعامل × عدد العمال الجدد
- نقص الإنتاجية = (عدد وحدات الإنتاج النظرية لكل عامل يوميا - عدد الوحدات التي ينتجها العامل فعليا) × عدد العمال الجدد × هامش الربح الوحدوي × عدد أيام العمل الفعلية × عدد أشهر العمل (باستثناء أشهر العطلة).
- عدد الوحدات التي ينتجها العامل الجديد بسبب نقص الخبرة: 1200 كغ بينما الإنتاج النظر لكل عامل هو 2000 كغ.

الجدول رقم (39): ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن دوران العمل للسنوات 2018-2019-2020.

عناصر التكلفة	2018	2019	2020
تكلفة التكوين	1.700.000 دج	-	1.350.000 دج
نقص الإنتاجية	67.272.128 دج	-	44.953.920 دج
التكاليف الخفية	68.572.128 دج	-	46.303.920 دج
المجموع الكلي للتكاليف الخفية للفترة من 2018 الى 2020 لدوران العمل	114.876.048 دج		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (38).

- في سنة 2019 لم تسجل المؤسسة تكاليفا خفية لان نسبة دوران العمل كانت اقل من 5%

وهي نسبة تتماشى مع المقياس المعتمد لدى هنري سافال لقياس التكاليف الخفية لدوران العمل الذي ينص على ان تتروح نسبة دوران العمل %5.

نلاحظ ان المؤسسة سجلت في سنة 2018 معدل دوران بنسبة %10.76 ثم انخفض سنة 2019 الى الحد المرغوب فبلغ %3.74 ليرتفع مجددا عام 2020 الى %10.03 بالتوازي مع عدد العمال الجدد وتاركي العمل فزاد بزيادتهم وانخفض بانخفاض معربا عن علاقة طردية ما نتج عنه في سنة 2018 تكاليف خفية بقيمة 65.572.128 دج ثم لم تسجل المؤسسة تكاليف لسنة 2019 لتتناسب المعدل مع المعدل المعياري %5 لهنري سافال للتقييم ثم ارتفعت مجددا الى قيمة 46.303.920 ج بمجموع كلي للفترة من 2018 الى 2020 بمبلغ 111.876.048 دج.

4-1 تقييم مؤشر اللاجودة حسب نموذج هنري سافال للتقييم

1-4-1 المقياس الاجتماعي

يرتكز تحليل المؤسسة وتقييمها للجودة عن طريق مختلف المعايير التي تساعد في تحديد جودة منتجاتها.

الجدول رقم (40): المحور السادس من الاستبيان المدرج في الدراسة حول الأسباب الكامنة وراء نقص الجودة في منتجات المؤسسة

النسبة %	العدد	المحور السابع: الأسباب الكامنة وراء مؤشر اللاجودة في المؤسسة
20%	5	1- غياب او انعدام تطبيق سياسة الوقاية قبل انتاج المنتجات يعد من بين مسببات نقص الجودة فيما تنتجه المؤسسة.
8%	2	2- قلة الرقابة او انعدامها خلال السلسلة الإنتاجية والتهاون من طرف المشرفين على ذلك يعتبر سببا في نقص جودة المنتجات النهائية.
60%	15	3- كثرة الطلبات والكميات المنتجة يعتبر أحد أسباب خروج منتجات خالية من الجودة المطلوبة.
12%	3	4- من أسباب اللاجودة في المنتجات النهائية؛ غياب او انعدام تقييم المنتجات عن طريق الفحص والاختبار واخذ عينات من المنتجات.
%100	25	المجموع

المصدر: تفريغ الاستبيان

من تفريغ الاستبيان يتبين أن اغلب إجابات العينة تركزت على ان من مسببات خسائر الجودة الكميات الكبيرة المنتجة، حيث كانت بنسبة %60 بينما ارجعت الى الأسباب الأخرى بنسب اقل متفاوتة حيث انه من بين مسببات اللاجودة في المنتجات غياب وانعدام الرقابة والوقاية خلال كل مراحل العملية الإنتاجية.

الجدول رقم (41): المحور السادس من الاستبيان المدرج في الدراسة حول خسائر التشغيل الناتجة عن مؤشر نقص الجودة:

النسبة %	العدد	المحور الثامن: خسائر التشغيل الناجمة عن اللاجودة في المنتجات
8%	2	1- تتلقى المؤسسة شكاوى كثيرة ورفض من الزبائن بسبب قلة جودة المنتجات المقدمة.
24%	6	2- تتحمل المؤسسة اعباء كبيرة بسبب نقص جودة المنتجات مثل: ما ينجم عن تعويضات بسبب خسارة الجودة او تخفيضات في تكلفة المنتجات لمعالجة نقص جودتها.
40%	10	3- ينتج عن قلة جودة المنتجات تكديس كبير في المخزونات وبالتالي ضياع الوقت الإنتاجي الذي استغرق في انتاجها وكذلك ضياع المواد الأولية المستخدمة في ذلك.
20%	5	4- تتعرض المؤسسة لسمعة سيئة بسبب قلة جودة منتجاتها المقدمة.
8%	2	5- تعد تكاليف معالجة العيوب وإعادة تصنيع المنتجات الفاسدة وتعديلها وتكاليف الإصلاح من تكاليف التي تتحملها المؤسسة بسبب عدم مطابقة منتجاتها للجودة المطلوبة.
100%	25	المجموع

المصدر: تفريغ الاستبيان.

من نتائج تفريغ الاستبيان أعلاه نلاحظ ان ما ينجم عن لاجودة في المنتجات يتسبب في تكديس كبير للمخزونات وضياع في المنتجات بنسبة بلغت 40% من إجابات عينة العمال تليها نسبة 20% ترجح تعرض المؤسسة لسمعة سيئة بسبب قلة جودة منتجاتها فالمؤسسة التي لا تهتم بالجودة تخسر عملائها وتفقد تنافسيتها في السوق بالإضافة الى خسائر أخرى كالشكاوي من العملاء بسبب الجودة الرديئة وتحمل المؤسسة لأعباء إضافية كإعادة التصليح والاتلاف وغيرها.

1-4-2 المقياس التنظيمي: يتمثل في الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة وتطبيقها لمعالجة اختلالات اللاجودة في المنتجات، ومما تقوم به المؤسسة محل الدراسة نجد:

-اتلاف المنتجات المعيبة؛

-الحرص على الرقابة على العملية الإنتاجية للمنتجات؛

-محاولة إعادة تصنيع المنتجات ذات العيوب البسيطة او تسويقها.

1-4-3 المقياس المالي: في هذا المقياس اعتمدنا على تقييم المنتجات بصفة عامة بقرينة لصعوبة

تقييم كل منتج على حدة والعمل بالمتوسط للمبالغ حتى تقرب التكاليف الى أقرب حد ممكن، ويمكن ان يكون التقييم لمؤشر اللاجودة حسب المقياس المالي كما هو موضح ادناه:

الجدول رقم (42): نسبة الإنتاج المعيب الناتج عن الالاجودة في المنتجات لسنة 2018 و2019 و2020:

المؤشرات	2018	2019	2020
كمية الإنتاج الكلي	178000000 كغ	165000000 كغ	174000000 كغ
كمية الإنتاج المعيب	165000 كغ	200000 كغ	500000 كغ
نسبة الإنتاج المعيب	0.09%	0.12%	0.28%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

بحساب نسبة الإنتاج المعيب أعلاه تبين ان المنتجات المعيبة لا تشكل جزءا كبيرا من الإنتاج الكلي فالمؤسسة نادرا ما تنتج منتجات ذات جودة رديئة او معدومة الجودة او ذات عيوب وهو راجع الى سياسة المؤسسة في الحرص على تقديم منتجات ذات جودة تنافسية، فالنسب تتراوح بين 0.09%، 0.12% و0.28% لسنة 2018، 2019 و2020 على الترتيب.

الجدول رقم(43): التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الالاجودة في المؤسسة للفترة 2018-2020:

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ دج
2018	تكلفة الإنتاج المعيب:	10.395.000 دج
	63 دج × 165000 كغ	
	تكلفة المنتجات المرتجعة (يتم اتلافها):	2.961.000 دج
	47000 كغ × 63 دج	
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن الالاجودة لسنة 2018		13.356.000 دج
2019	تكلفة الإنتاج المعيب:	13.600.000 دج
	68 دج × 200000 كغ	
	تكلفة المنتجات المرتجعة (يتم اتلافها):	2.380.000 دج
	35000 كغ × 68 دج	
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل لسنة 2019		15.980.000 دج
	تكلفة الإنتاج المعيب:	35.000.000 ج
	70 دج × 500000 كغ	
	تكلفة المنتجات المرتجعة (يتم اتلافها):	6.860.000 دج

	98000 كغ × 70 دج	
2020	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل لسنة 2020	41.860.000 دج

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (44): ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر اللاجودة للسنوات 2018-2019-2020:

عناصر التكلفة	2018	2019	2020
تكلفة الإنتاج المعيب	10.395.000 دج	13.600.000 دج	35.000.000 ج
تكلفة المنتجات المرتجعة المتلفة	2.961.000 دج	2.380.000 دج	6.860.000 دج
التكاليف الخفية	65.572.128 دج	15.980.000 دج	41.860.000 دج
المجموع الكلي للتكاليف الخفية للفترة من 2018 الى 2020 عن مؤشر اللاجودة			123.412.128 ج

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم(43).

نلاحظ من النتائج أعلاه ان المؤسسة تحملت تكاليف خفية على منتجاتها ذات اللاجودة وخاصة فيما يتم ارتجاعه و اتلافه رغم ان نسبة الإنتاج المعيب بسيطة الا ان هذا يعتبر تكاليف إضافية وهدر تتحمله المؤسسة فبلغت تكاليفها الخفية 65.572.128 دج لسنة 2018 ثم انخفضت بانخفاض نسبة المنتجات المرتجعة ونسبة المنتجات المعيبة الى 15.980.000 دج والتي لها اثر نسبي على تكوين التكاليف الخفية ثم اخذت في الارتفاع مجددا بالتوازي مع زيادة نسبة المنتجات المعيبة والمرتجعة فبلغت 41.860.000 دج سنة 2020 بمجموع ان المؤسسة خلال الثلاث سنوات المدروسة تحملت ما يقارب 123.412.128 دج من تكاليف خفية ناجمة عن اللاجودة في المنتجات.

5-1 تقييم مؤشر فروق الإنتاجية حسب هنري سافال للتقييم

عند عجز المؤسسة عن بلوغ الحد المطلوب المخطط له فتواجه فروقات متفاوتة الدرجات بين الإنتاج المرغوب والإنتاج المحقق تكون هنا امام مشكلة تستنزف مواردها وتحملها تكاليفا خفية جلية هي فروق الإنتاجية او نقص الإنتاجية المباشرة، فحاولنا تقييم التكاليف الخفية المنحصرة في هذا المؤشر في المؤسسة محط الدراسة وتوصلنا الى التعقيبات التالية:

1-5-1 المقياس الاجتماعي: ظهرت بعض أسباب نقص الإنتاجية من خلال الاستبيان المقدم للعمال ومن خلال الملاحظة المباشرة فكان ما يلي:

-التحليل الكيفي: بالاستعانة باستبيان يتضمن المحاور ادناه تحصلنا على ما يلي:

الجدول رقم (45): المحور التاسع من الاستبيان حول الأسباب الكامنة وراء فروق الإنتاجية:

النسبة %	العدد	المحور التاسع: الأسباب الكامنة في تنشئة فروق الإنتاجية في المؤسسة
40%	10	1-تمتع المؤسسة بقدرة في تأمين طلبيات عملائها خلال أقصر مدة زمنية ممكنة.
24%	6	2-تمتع المؤسسة بقدرة في التغييرات الطارئة كانقطاع التوريد او التوقف المفاجئ للآلات.
20%	5	3-تهتم المؤسسة بأعمال الصيانة نتيجة تقادم بعض الآلات من اجل رفع الكفاءة الإنتاجية.
16%	4	4-تهتم المؤسسة في تصنيف العمال حسب ما يتناسب بين مهاراتهم وتخصصاتهم ومناصبهم.
%100	25	المجموع

المصدر: من تفرغ الاستبيان

حسب منظور عينة العمال فإن الأسباب التي تمتلك مميزات تحقيق الإنتاجية من خلال انها تتمتع بقدرة عالية في تلبية طلبيات عملائها في أقصر وقت ممكن بنسبة إجابات بلغت 40% كما انها تستطيع مواكبة التغييرات الإنتاجية التي تحصل بمعدل نسبي بلغ 24% أيضا فهي تهتم بأعمال الصيانة للحفاظ وتحسين إنتاجية الآلات وكذا تصنيف العمال بما يتناسب ومهاراتهم المهنية لتصب جميعها في خدمة الكفاءة الإنتاجية.

الجدول رقم (46): المحور العاشر من الاستبيان حول الأسباب الكامنة وراء فروق الإنتاجية:

النسبة %	العدد	المحور العاشر: خسائر التشغيل الناجمة عن فروق الإنتاجية في المؤسسة
20%	5	1-تعاني المؤسسة من عجز في تكيف معدلات الإنتاج وفق تقلبات الطلب.
80%	20	2-تتحمل المؤسسة أجور إضافية واستهلاكات زائدة عن حاجتها وكذلك أوقات إضافية لمعالجة الفروقات في الإنتاج المطلوب والمحقق وأيضا تعاني من نقص في الإنتاج المطلوب.
%100	25	المجموع

المصدر: من تفرغ الاستبيان

أي ان المؤسسة تتحمل خسائر كبيرة في حال وجود فروقات في الإنتاجية من ضياع وقت واستهلاكات زائدة واجور لتصحيح الفروقات وهذا ما أيده 80% من العينة المجيبة بينما رجح 20% الاخرين أن المؤسسة تعاني من عجز في تكيف معدلات الإنتاج ولا تراعي تغييرات الطلب مما ينعكس عليها بعدم بلوغ الإنتاج المطلوب وتحصل فروقات ينتج عنها خسائر تشغيل وتكاليف إضافية.

-التحليل الكمي: تعتبر إنتاجية العمل من اهم العوامل لقياس الإنتاجية والتي تحسب وفق الطريقة التالية:

- إنتاجية العمل = كمية الإنتاج الكلي ÷ عدد العمال؛
- إنتاجية العامل اليومية للوحدة = انتاجية العامل السنوية للوحدة ÷ عدد أيام العمل

الجدول رقم(47): قياس الإنتاجية في المؤسسة لسنة 2018-2019 و2020

المؤشرات	2018	2019	2020
كمية الإنتاج الفعلية الكلية	178.000.000 كغ	165.000.000 كغ	174.000.000 كغ
عدد العمال	976	989	997
إنتاجية العامل السنوية للوحدة	469500 كغ	469500 كغ	469500 كغ
عدد أيام العمل في السنة (22 يوم × 11 شهر)	242 يوم	242 يوم	242 يوم
إنتاجية العمل السنوية للوحدة	182377.04 كغ	166835.18 كغ	174523.57 كغ
إنتاجية العامل اليومية بالوحدة	1940.04 كغ	1940.04 كغ	1940.04 كغ

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من الجدول نلاحظ ان كمية الإنتاج الكلي الفعلي في المؤسسة في تناقص ففي سنة 2018 كان يقدر ب **178.000.000 كغ** مع إنتاجية يومية للعمال بلغت **1940.04 كغ** لليوم الواحد (بالمتوسط بلغت 2000 كغ لكل المنتجات) بإنتاجية عمل قدرت ب **182377.04 كغ** ومع ثبات إنتاجية العمال اليومية لسنة 2019 تناقص الإنتاج الكلي الى **165.000.000 كغ** بإنتاجية عمل تناقصت الى **166835.18 كغ** رغم زيادة في عدد العمال ب 23 عامل (989 عامل لسنة 2019) ومع استمرار زيادة العمال الى 997 عامل في سنة 2020 شهد الإنتاج الكلي ارتفاع فقارب الإنتاج لسنة 2018 فبلغ **174.000.000 كغ** بإنتاجية عمل ارتفعت الى **174523.57 كغ**.

1-5-2 المقياس التنظيمي: تمثل مختلف الإجراءات التي تحاول المؤسسة تطبيقها والسياسات

التي تتبعها بغية تدنية الفروقات وتقليل الاختلالات الناتجة عن نقص الإنتاجية المباشرة، من خلال:

-الحرص على بلوغ الإنتاج المعياري المحدد باتخاذ طرق أخرى لتحقيقه ان لزم ذلك كزيادة ساعات إضافية للعمل؛

-تحسين المناخ الفيزيائي للعمل بغية بلوغ الإنتاج المطلوب؛

-الرقابة على العملية الإنتاجية لإنتاج منتجات محددة معياريا وذات جودة في الوقت المناسب.

1-5-3 المقياس المالي: في محاولة لتقدير التكاليف الخفية الناجمة عن فروق الإنتاجية كان ما يلي:

- الفرق في كمية الإنتاج = كمية الإنتاج الفعلية – كمية الإنتاج المتوقعة؛
- قيمة الفرصة الضائعة = الفرق في كمية الإنتاج × هامش الربح.

الجدول رقم (48): حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر فروق الإنتاجية للفترة 2018-2020:

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ
2018	الفرق في كمية الإنتاج = 178.000.000 كغ - 181.500.000 كغ = 3.500.000 كغ	17.885.000 دج
	قيمة الفرصة الضائعة = 3.500.000 كغ × 5.11 دج	
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر فروق الإنتاجية لسنة 2018 17.885.000 دج		
2019	الفرق في كمية الإنتاج = 165.000.000 كغ - 181.500.000 كغ = 16.500.000 كغ	754.405.000 دج
	قيمة الفرصة الضائعة = 16.500.000 كغ × 4.57 دج	
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر فروق الإنتاجية لسنة 2019 754.405.000 دج		
2020	الفرق في كمية الإنتاج = 174.000.000 كغ - 181.500.000 كغ = 7.500.000 كغ	32.250.000 دج
	قيمة الفرصة الضائعة = 7.500.000 كغ × 4.3 دج	
مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر فروق الإنتاجية لسنة 2020 32.250.000 دج		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (49): ملخص التكاليف الخفية الناجمة عن فروق الإنتاجية للسنوات 2018-2019-2020

عناصر التكلفة	2018	2019	2020
قيمة الفرصة الضائعة	17.885.000 دج	754.405.000 دج	32.250.000 دج
التكاليف الخفية	17.885.000 دج	754.405.000 دج	32.250.000 دج
المجموع الكلي للتكاليف الخفية للفترة من 2018 الى 2020 لفروق الإنتاجية	804.540.000 دج		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم (47).

فإن تكاليف المؤسسة الخفية الناتجة عن فروق الإنتاجية المباشرة بلغت في مجملها للفترة 2018-2020 804.540.000 دج بمبلغ 17.885.000 دج لسنة 2018 ثم ارتفعت الى 754.405.000 دج في سنة 2019 لتتخفف بارتفاع الإنتاج الفعلي فكانت بقيمة 32.250.000 دج لسنة 2020.

وعليه؛ تكون التكاليف الخفية الاجمالية في المؤسسة للمؤشرات الخمس كما يبين الجدول ادناه:

الجدول رقم (50): التكاليف الخفية الاجمالية في المؤسسة للفترة 2018-2020

المؤشرات	2018	2019	2020	مجموع التكاليف الخفية لكل مؤشر
التكاليف الخفية عن مؤشر التغيب	3.322.676 دج	4.840.516,60 دج	4.211.369,60 دج	12.374.562,20 دج
التكاليف الخفية عن مؤشر حوادث العمل	2.644.224 دج	2.015.942,08 دج	1.547.397,20 دج	6.207.563,28 دج
التكاليف الخفية عن مؤشر دوران العمل	68.572.128 دج	-	46.303.920 دج	114.876.048 دج
التكاليف الخفية عن مؤشر اللاجودة	65.572.128 دج	15.980.000 دج	41.860.000 دج	123.412.128 دج
التكاليف الخفية عن مؤشر فروق الإنتاجية	17.885.000 دج	754.405.000 دج	32.250.000 دج	804.540.000 دج
المجموع التكاليف الخفية لكل سنة	157.996.156	772.241.458,70 دج	126.172.686,80	1.061.410.301 دج

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج السابقة

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي في مؤسسة حلبة حليب

خلال هذا المطلب سنحاول تقييم الأداء المالي لمؤسسة حلبة حليب المسيلة خلال ثلاثة سنوات متتالية 2019، 2018 و 2020 بواسطة مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية لاكتشاف الوضع المالي للمؤسسة محل الدراسة.

1-تقييم الأداء المالي بواسطة مؤشرات التوازن المالي

بهدف تقييم الأداء المالي للمؤسسة تم الاعتماد على الميزانية المحاسبية لمؤسسة حلبة حليب للسنوات 2018-2019-2020 لإعداد الميزانية المالية المختصرة المناسبة لكل سنة ونظرا لعجزنا عن الحصول عن كل المعطيات التفصيلية لإتمام عناصر الميزانية الوظيفية وخدمة للهدف العام من الدراسة وهو العلاقة بين الأداء المالي والتكاليف الخفية اکتفينا بالميزانية الموالية ادناه:

الجدول رقم (51): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2018

الاصول	المبلغ	%	الخصوم	المبلغ	%
الاستخدامات الثابتة	10.058.712.091	61.50%	الموارد الثابتة	10.724.471.410	65.58%
			التمويل الخاص	9.596.007.936	
			الديون المالية	1.128.463.474	
الأصول المتداولة	6.295.117.820	38.50%	الخصوم المتداولة	5.629.358.501	34.42%
المجموع	16.353.829.911	100%	المجموع	16.353.829.911	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم (52): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2019

الاصول	المبلغ	%	الخصوم	المبلغ	%
الاستخدامات الثابتة	10.226.044.014	60.59%	الموارد الثابتة	11.440.550.012	67.78%
			التمويل الخاص	10.652.362.338	
			الديون المالية	788.187.674	
الأصول المتداولة	6.651.908.725	39.41%	الخصوم المتداولة	5.437.402.727	32.22%
المجموع	16.877.952.739	100%	المجموع	16.877.952.739	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (53): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2020

الاصول	المبلغ	%	الخصوم	المبلغ	%
الاستخدامات الثابتة	10.082.697.110,85	43.30%	الموارد الثابتة	11.807.008.365,8	66.40%
			التمويل الخاص	11.239.340.740,72	
			الديون المالية	567.667.625,08	
الأصول المتداولة	7.697.913.487,57	56.70%	الخصوم المتداولة	5.973.602.232,62	33.60%
المجموع	17.780.610.598,42	100%	المجموع	17.780.610.598,42	100%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم (54): الميزانية المالية للسنوات 2018-2019-2020

الأصول	2018	2019	2020
الاستخدامات الثابتة	10.058.712.091	10.226.044.014	10.082.697.110,85
الأصول المتداولة	6.295.117.820	6.651.908.725	7.697.913.487,57
مجموع الأصول	16.353.829.911	16.877.952.739	17.780.610.598,42
الموارد الثابتة	10.724.471.410	11.440.550.012	11.807.008.365,8
التمويل الخاص	9.596.007.936	10.652.362.338	11.239.340.740,72
الديون المالية	1.128.463.474	788.187.674	567.667.625,08
الخصوم المتداولة	5.629.358.501	5.437.402.727	5.973.602.232,62
مجموع الخصوم	16.353.829.911	16.877.952.739	17.780.610.598,42

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

1-1 راس المال العامل FRN للسنوات 2018، 2019، 2020

حساب راس المال العامل الكلي يتم الاستعانة بطريقتين اما:

*من اعلى الميزانية:

رأس المال العامل = الموارد الثابتة – الاستخدامات الثابتة

*من أدنى الميزانية:

راس المال العامل = الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة

الجدول رقم (55): حساب رأس المال العامل للمؤسسة.

السنة	العلاقة	المبلغ	التفسير
2018	-10.724.471.410 10.058.712.091	665.759.319	رأس المال العامل موجب أي أن الأصول المتداولة أكبر من القروض قصيرة الاجل لسنة 2018.
2019	-11.440.550.012 10.226.044.014	1.214.505.998	رأس المال العامل موجب أي أن الأصول المتداولة أكبر من القروض قصيرة الاجل لسنة 2019.
2020	11.807.008.365,8- 10.082.697.110,85	1.724.311.254,95	رأس المال العامل موجب أي أن الأصول المتداولة أكبر من القروض قصيرة الاجل لسنة 2020.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

من خلال النتائج المحصل عليها نلاحظ ان:

رأس المال العامل كان في السنوات الثلاث موجبا ويرتفع أكثر من سنة لأخرى بزيادة بلغت قيمتها حوالي 600.000.000 دج بين السنة والأخرى مما يعكس حرص المؤسسة على رفع مواردها الثابتة لتغطية الاستثمارات والاستغلال في أصولها الجارية لتغطية القروض قصيرة الاجل، وبالتالي فإن المؤسسة حققت توازن مالي معتبر وتوازن بين احتياجاتها ومصادر التمويل فمؤسسة تستطيع مواجهة القروض قصيرة الأجل باستخدام الأصول المتداولة كما ان المؤسسة تعتبر قد حققت فائض مالي يمثل هامش امان وهو رأس المال العامل.

1-2 احتياجات راس المال العامل BFR : حيث؛ احتياجات رأس المال العامل = (أصول متداولة – خزينة الأصول) - (خصوم متداولة – خزينة الخصوم)

الجدول رقم (56): حساب احتياجات رأس المال العامل للمؤسسة

السنة	العلاقة	المبلغ	التفسير
2018	-6.295.117.820) -(76.335.870 - 5.629.358.501) (3.070.403.240	3.659.826.689,00	المؤشر موجب أي احتياجات المؤسسة أكبر من مواردها التمويلية لسنة 2018.
2019	-6.651.908.725) -(69.596.248 -5.437.402.727) (2.727.130.640	3.872.040.390,00	المؤشر موجب أي احتياجات المؤسسة أكبر من مواردها التمويلية لسنة 2019.

المؤشر موجب أي احتياجات المؤسسة أكبر من مواردها التمويلية لسنة 2020.	4.942.323.982,04	-7.697.913.487,57 -10.721.821,63 5.973.602.232, 62 (3.228.734.548,72)	2020
--	------------------	--	------

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

من خلال النتائج المحصل عليها نلاحظ ان احتياجات رأس المال العامل في السنوات الثلاث موجبة بفوارق متفاوتة حيث بلغت في 2020 حوالي 4.942.323.000 وهي تفوق رأس المال العامل لهذه السنة حيث كان حوالي 1.724.311.000 مما يعني ان المؤسسة عانت من احتياج في رأس المال العامل خلال سنوات الدراسة فكانت الاحتياجات أكبر من الموارد التمويلية وهو راجع الى احتياجات التمويل، ففي هاته الحالة المؤسسة بحاجة الى مصادر اخرى تزيد مدتها عن سنة، وذلك لتغطية احتياجات الدورة من خلال رفع قيمة المخزونات او رفع قيمة الحقوق لدى الغير، أي يستوجب وجود رأس مال عامل موجب لتغطية العجز وخاصة في سنة 2020 حيث سجلت اكبر احتياج خلال الثلاث سنوات المدروسة في حين وانه يقابلها رأس مال عامل كبير خلال نفس السنة وفي هاته الحالة رأس المال العامل موجب ولكن بقيمة معتبرة فقط.

1-3 الخزينة الصافية TN

تحسب كالتالي: الخزينة الصافية رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل

الجدول رقم (57): حساب الخزينة الصافية للمؤسسة.

التفسير	المبلغ	العلاقة	السنة
رأس المال العامل أقل من احتياجات رأس المال العامل لسنة 2018.	-2.994.067.370	-665.759.319 3.659.826.689	2018
رأس المال العامل أقل من احتياجات رأس المال العامل لسنة 2019.	-2.657.534.392	-1.214.505.998 3.872.040.390	2019
رأس المال العامل أقل من احتياجات رأس المال العامل لسنة 2020.	- 3.218.012.727,09	1.724.311.254,95 - 4.942.323.982,04	2020

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

بعد حساب النتائج في الجدول أعلاه نلاحظ ان خزينة المؤسسة كانت سالبة لطيلة الثلاث سنوات المعنية بالدراسة أي ان خزينة الخصوم فاقت خزينة الأصول مما يدل كذلك على ان رأس المال العامل للمؤسسة كان اقل من احتياجات رأس المال بفوارق بلغت تقريبا ثلاثة اضعاف رأس المال العامل لكل سنة، ما يدل على ان المؤسسة ليست في توازن مالي جيد وتحتاج الى مصادر تمويل أخرى من اجل تغطية هذا العجز.

2-تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية

تستعمل النسب المالية لتحديد المركز المالي والحكم على النتائج التي حققتها المؤسسة وذلك من خلال النسب التالية:

1-2 نسب السيولة

نقوم بحساب نسب السيولة من اجل معرفة قدرة المؤسسة على الالتزام والوفاء بديونها في الأجل المحددة.

حيث أن: نسبة التداول = الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة

نسبة السيولة النسبية (السريعة) = (الأصول المتداولة - المخزونات) ÷ الخصوم المتداولة

نسب السيولة الفورية = القيم الجاهزة (النقدية) ÷ الديون قصيرة الأجل

او نسبة السيولة الجاهزة = خزينة الأصول ÷ خزينة الخصوم

وسيتم التعرف الى نسب السيولة في مؤسسة حضنة حليب من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (58): حساب نسبة التداول للمؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	5.629.358.501 / 6.295.117.820	1.12	نسبة التداول لسنة 2018 أكبر من الواحد (01).
2019	5.437.402.727 / 6.651.908.725	1.22	نسبة التداول لسنة 2019 أكبر من الواحد (01).
2020	5.973.602.232,62 / 7.697.913.487,57	1.29	نسبة التداول لسنة 2020 أكبر من الواحد (01).

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة التداول للسنوات الثلاثة أكبر من الواحد (01) بفارق بسيط مما يعني تحقق رأس مال صافي إيجابي مما يعطي للموردين ثقة أكبر بالمؤسسة.

فهو يدل على وجود فائض في الأصول المتداولة بعد تغطية كل الديون القصيرة الاجل وهو يفسر كذلك وجود راس المال العامل الموجب، فالمؤسسة تتمتع بقدرة بسيطة على سداد التزاماتها قصيرة الاجل من أصولها المتداولة دون صعوبات كبيرة كما تعكس مدى تغطية المطالب المتداولة بموجودات يتوقع تحويلها لنقد في موعد يتزامن مع موعد سداد المطالب المتداولة.

الجدول رقم (59): حساب نسبة السيولة النسبية (السريعة) للمؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	(3.709.258.979- 6.295.117.820) / 5.629.358.501	0.46	نسبة السيولة السريعة لسنة 2018 اقل من الواحد (01).
2019	(-6.651.908.725) / (3.317.630.290 5.437.402.727)	0.61	نسبة السيولة السريعة لسنة 2019 اقل من الواحد (01).
2020	(7.697.913.487,57) / (4.022.573.270,19 5.973.602.232,62)	0.62	نسبة السيولة السريعة لسنة 2020 اقل من الواحد (01).

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ أن نسبة السيولة السريعة تتراوح بين 0.46 الى 0.61 من 2018 الى 2020 وهي اقل من الواحد مما تدل على عدم جاهزية السيولة لتسديد الالتزامات القصيرة مع الاشارة الى أنها تستبعد المخزونات وتحويلها لسيولة في وقت قصير.

الجدول رقم (60): حساب نسبة السيولة الفورية (الجاهزة) للمؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	$3.070.403.240 \div 76.335.870$	0.024	نسبة السيولة الفورية لسنة 2018 اقل من الواحد (01).
2019	$2.727.130.640 \div 69.596.248$	0.025	نسبة السيولة الفورية لسنة 2019 اقل من الواحد (01).
2020	$\div 10.721.821,63$ $3.228.734.548,72$	0.003	نسبة السيولة الفورية لسنة 2020 اقل من الواحد (01).

المصدر: من اعداد الطالبية بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

فلاحظ في المؤسسة أن نسب السيولة الفورية أقل من الواحد أي أن القيم الجاهزة تمثل نسبة ضئيلة من الديون قصيرة الاجل، مما يعني ان مقدار النقدية المتاحة للمؤسسة في خلال السنوات الثلاثة وخاصة 2020 ضئيلة لمجابهة الالتزامات القصيرة الأجل، دون اعتبار الذمم (القيم المحققة) والمخزون اذ بلغت 0.025 كأعلى حد لها في السنوات الثلاثة من 2018 الى 2020.

2-2 نسب التمويل

تحسب نسب التمويل من اجل قياس مدى اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة والأجنبية في تمويلها العام، حيث:

- نسبة التمويل الدائم = الأموال الدائمة ÷ الأصول الثابتة
- نسبة التمويل الخاص = الأموال الخاصة ÷ الأصول الثابتة
- نسبة الاستقلالية المالية = الأموال الخاصة ÷ مجموع الديون
- نسبة قابلية السداد = مجموع الديون ÷ مجموع الأصول

الجدول رقم (61): حساب نسب التمويل الدائم في المؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	$10.724.471.410$ $10.058.712.091 \div$	1.066	نسبة التمويل الدائم لسنة 2018 تعادل الواحد (01).
2019	$10.226.044.014 \div 11.440.550.012$	1.118	نسبة التمويل الدائم لسنة 2019 أكبر من الواحد (01).
2020	$10.082.697.110,85 \div 11.807.008.365,8$	1.171	نسبة التمويل الدائم لسنة 2020 أكبر من الواحد (01).

المصدر: من اعداد الطالبية بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ من النتائج أعلاه ان نسبة التمويل الدائم في تزايد فكانت في 2018 تعادل الواحد النسبة المعيارية ثم تطورت أكثر خلال السنتين المقبلتين 2019 و2020 وتدل على ان راس المال العامل الدائم للمؤسسة يغطي نسبيا جميع الأصول الثابتة من الأموال الدائمة خلال فترة الثلاث سنوات المعنية بالدراسة ما يدل على وجود توازن مالي نسبي يتطور عام بعد عام لان الأصول الثابتة أكبر من الأموال الدائمة.

الجدول رقم (62): حساب نسب التمويل الخاص في المؤسسة.

السنة	العلاقة	المبلغ	التفسير
2018	9.596.007.936 10.724.471.410÷	0.894	نسبة التمويل الخاص لسنة 2018 اقل من النسبة المعيارية الواحد(01).
2019	10.652.362.338 11.440.550.012÷	0.931	نسبة التمويل الخاص لسنة 2019 اقل من النسبة المعيارية الواحد(01) بفرق بسيط.
2020	11.239.340.740,72 11.807.008.365,8÷	0.951	نسبة التمويل الخاص لسنة 2020 أقرب الى النسبة المعيارية الواحد(01).

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ أن نسبة التمويل الخاص للمؤسسة للفترة من 2018 الى 2020 اقل من الواحد(01) ما يشير الى عجز المؤسسة وعدم قدرتها على تمويل أصولها الثابتة بواسطة أموالها الخاصة وخاصة لسنة 2018 لان النسبة بلغت 0.8 ثم شهدت تطورا الى غاية وصولها سنة 2020 نسبة 0.9 وهو ما يدل على ان المؤسسة لم تستطع تمويل الأصول الثابتة عن طريق الأموال الخاصة.

الجدول رقم (63): حساب نسب الاستقلالية المالية في المؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	9.596.007.936 1.128.463.474 ÷	8.503	نسبة الاستقلالية المالية لسنة 2018 فاقت النسبة المعيارية 0.5.
2019	10.652.362.338 788.187.674 ÷	13.515	نسبة الاستقلالية المالية لسنة 2019 فاقت النسبة المعيارية 0.5 بفرق كبير جدا.
2020	11.239.340.740,72 567.667.625,08÷	19.799	نسبة الاستقلالية المالية لسنة 2018 فاقت النسبة المعيارية بفرق كبيرا جدا(0.5).

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

من خلال النتائج المدروسة أعلاه نلاحظ ان نسبة الاستقلالية المالية للمؤسسة أكبر من 0.5 للسنوات الثلاث فكانت حوالي 8 خلال سنة 2018 ثم شهدت صعودا وتطورا كبيرا حتى بلغت 19 لسنة 2020 مما يدل على ان المؤسسة حققت نتائج جيدة على الفترة المدروسة وهي مؤشر إيجابي يعكس استقلالية المؤسسة أي ان حصة حليب خلال هذه الفترة تمتعت باستقلالية مالية عالية نوعا ما.

الجدول رقم (64): حساب نسب قابلية السداد في المؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	1.128.463.474 16.353.829.911 ÷	0.069	نسبة قابلية السداد اقل من النسبة المعيارية 0.5 لسنة 2018.
2019	788.187.674 16.877.952.739 ÷	0.046	نسبة قابلية السداد اقل من النسبة المعيارية 0.5 لسنة 2019.

نسبة قابلية السداد اقل من النسبة المعيارية 0.5 لسنة 2020.	0.031	$\div 567.667.625,08$ $17.780.610.598,42$	2020
---	--------------	--	-------------

المصدر: من اعداد الطالبية بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

نلاحظ ان المؤسسة خلال فترة الدراسة من 2018 الى 2020 سجلت نسب اقل من 0.5

(النسبة المعيارية تكون اقل من 0.5) أي ان المؤسسة لها ضمان أكبر لديون الغير وبالتالي حظ اوفر في إمكانية الحصول على القروض، أي لها قابلية لسداد ديونها دون ان تواجه اية صعوبات في سداد قيمة الديون والفوائد حين يصل موعد استحقاقها.

2-3 نسب النشاط

تعبر نسب النشاط أداة فعالة لقياس فعالية إدارة المؤسسة في استغلال مواردها وموجوداتها، وتيم تحديد مختلف النسب كما يلي:

- معدل دوران اجمالي الأصول = رقم الاعمال ÷ اجمالي الأصول
- معدل دوران الأصول غير الجارية = رقم الاعمال ÷ الأصول غير الجارية
- معدل دوران الأصول الجارية = رقم الاعمال ÷ الأصول الجارية

الجدول رقم (65): حساب معدل دوران اجمالي الأصول في المؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	$16.353.829.911 \div 11.401.964.390$	0.70	كل دينار مستثمر من الأصول يولد 0.7 دج من المبيعات لسنة 2018.
2019	$16.877.952.739 \div 10.798.856.696$	0.64	كل دينار مستثمر من الأصول يولد 0.64 من المبيعات لسنة 2019.
2020	$17.780.610.598,42 \div 10.141.783.890,97$	0.57	كل دينار مستثمر من الأصول يولد 0.57 من المبيعات لسنة 2020.

المصدر: من اعداد الطالبية بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

ليس لهذه النسبة معيار نمطي لذا تقوم المؤسسة بتحديد قدرتها على تدوير الأصول بالمقارنة مع مماثلها في النشاط ومع نسب الشركة للسنوات السابقة، فهنا نلاحظ ان نسب الشركة في انخفاض ما يدل على تدني كفاءتها وقدرتها في إدارة أصولها وبالتالي ضعف قدرتها في تحقيق معدل مبيعات منخفض نوعا ما خلال السنوات الثلاثة 2018، 2019 و2020، ولكي ترفع المؤسسة وتتجنب تراجع الأداء أكثر عليها القيام باستغلال كل أصولها او بيع جزء من أصولها غير المستغلة حتى تحقق رقم اعمال سنوي مرتفع.

الجدول رقم (66): حساب معدل دوران اجمالي الأصول غير الجارية في المؤسسة.

السنة	العلاقة	المعدل	التفسير
2018	$10.058.712.091 \div 11.401.964.390$	1.133	كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يولد 1.133 دج من المبيعات لسنة 2018.

كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يولد 1.056 دج من المبيعات لسنة 2019.	1.056	10.226.044.014 ÷ 10.798.856.696	2019
كل دينار مستثمر من الأصول الثابتة يولد 1.005 دج من المبيعات لسنة 2020.	1.005	10.082.697.110 ÷ 10.141.783.890,97,85	2020

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسة حققت معدل تدوير لأصولها الثابتة معتدل خلال الفترة من 2018 الى 2020 فكان في سنة 2018 قارب 1.133 ولم يتطور كثيرا خلال السنوات التي تليها فحافظ على نفس النسبة الواحد (01) فهو يدل على ضعف بسيط في كفاءة الإدارة في استغلال أصولها الثابتة وعدم رفع للأداء التشغيلي للمؤسسة ويكون التقييم ادق من خلال اعتماد المؤسسة معيار المقارنة قياسا بنسب المؤسسات المماثلة النشاط فكلما زاد المعدل كلما دل على زيادة كفاءة المؤسسة الإدارية من خلال فعالية استخدام أصولها الثابتة.

الجدول رقم (67): حساب معدل دوران اجمالي الأصول الجارية في المؤسسة.

التفسير	المعدل	العلاقة	السنة
كل دينار مستثمر من الأصول المتداولة يولد 1.811 دج من المبيعات لسنة 2018.	1.811	06.295.117.82 ÷ 11.401.964.390	2018
كل دينار مستثمر من الأصول المتداولة يولد 1.623 دج من المبيعات لسنة 2019.	1.623	6.651.908.725 ÷ 10.798.856.696	2019
كل مستثمر من الأصول المتداولة يولد 1.317 دج من المبيعات لسنة 2020.	1.317	7.697.913.487,57 ÷ 10.141.783.890,97	2020

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

فنلاحظ من النتائج أعلاه التي تمثل دوران اجمالي الأصول الجارية للمؤسسة كفاءة إدارة أعلى من الأصول الثابتة فهي تحسن استخدام الأصول المتداولة لتوليد المبيعات وتعتمد عليها أكثر من الأصول غير الجارية فقاربت معدل 2 خلال السنوات الثلاثة 2019، 2018 و 2020، بمعنى ان المؤسسة ذات كفاءة إدارة معتدلة في استثمار مواردها المالية.

2-4 تقييم الأداء المالي من خلال نسب الربحية

والتي تهدف الى قياس قدرة المؤسسة على الكسب ومدى كفاءتها في تحقيق الأرباح الصافية، ولحسابها سنكتفي بمعدل العائد على الأصول، حيث:

معدل العائد على الأصول = النتيجة الصافية ÷ مجموع الأصول

الجدول رقم (68): حساب معدل العائد على الأصول في المؤسسة

التفسير	النسبة	العلاقة	السنة
نسبة العائد على الأصول لسنة 2018 موجبة.	0.020	16.353.829.911 ÷ 341.103.825	2018
نسبة العائد على الأصول لسنة 2019 موجبة.	0.018	16.877.952.739 ÷ 305.711.785	2019

2020	17.780.610.598,42÷320.002.911,72	0.018	نسبة العائد على الأصول لسنة 2020 موجبة.
------	----------------------------------	-------	---

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

من الجدول أعلاه يمكن ملاحظة ان المؤسسة حققت عائد موجب على أصولها أي ان النتيجة الصافية موجبة وهو ما يدل على القدرة المعتدلة لمؤسسة حضنة حليب على توليد الأرباح رغم ان النسبة في تراجع طفيف فبلغت في 2018 نسبة 0.02 وقاربت الصفر في 2020 بنسبة 0.018.

3- تقييم الأداء المالي من خلال نسب المردودية

هي مدى قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة بفعالية وكفاءة الحصول على العائد، حيث:

المردودية المالية = النتيجة الصافية ÷ الاموال الخاصة

المردودية الاقتصادية = النتيجة الصافية ÷ مجموع الاصول

المردودية التجارية = النتيجة الصافية ÷ صافي رقم الاعمال

الجدول رقم (69): حساب نسبة المردودية المالية في المؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	9.596.007.936 ÷ 341.103.825	0.035	كل دينار من الأموال الخاصة يدر 0.035 دج لسنة 2018.
2019	10.652.362.338 ÷ 305.711.785	0.028	كل دينار من الأموال الخاصة يدر 0.028 دج لسنة 2019.
2020	11.239.340.740,72 ÷ 320.002.911,72	0.028	كل دينار من الأموال الخاصة يدر 0.028 دج لسنة 2020.

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

تجدر الإشارة الى ان المردودية المالية تعكس الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية من الأموال الخاصة المستعملة، ف كانت هذه النسبة مرتفعة خلال سنة 2018 ما يدل ذلك على ان المؤسسة لم تواجه صعوبات في جذب مساهمين جدد إذا كانت بحاجة لذلك ثم شهدت تراجع طفيف خلال 2019 و 2020 وهو راجع الى انخفاض النتيجة الصافية المحققة خلال هاتين السنتين.

الجدول رقم (70): حساب نسبة المردودية الاقتصادية في المؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	16.353.829.911 ÷ 341.103.825	0.020	كل دينار واحد من أصول المؤسسة يدر 0.020 دج لسنة 2018.
2019	16.877.952.739 ÷ 305.711.785	0.018	كل دينار واحد من أصول المؤسسة يدر 0.018 دج لسنة 2018.
2020	17.780.610.598,42 ÷ 320.002.911,72	0.018	كل دينار واحد من أصول المؤسسة يدر 0.018 دج لسنة 2018.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان كل دينار من الأصول يدر حوالي 0.02 خلال الفترة من 2018 الى 2020 بتراجع طفيف وكانت أكبر نسبة قد حققت خلال 2018 وهو راجع الى ارتفاع النتيجة الصافية للسنة فيعكس هذا كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها لتحقيق الأرباح.

الجدول رقم (71): حساب نسبة المردودية التجارية في المؤسسة.

السنة	العلاقة	النسبة	التفسير
2018	$11.401.964.390 \div 341.103.825$	0.023	كل دينار مستثمر من رقم الاعمال يدر 0.023 دج لنتيجة المؤسسة لسنة 2018.
2019	$10.798.856.696 \div 305.711.785$	0.028	كل دينار مستثمر من رقم الاعمال يدر 0.028 دج لنتيجة المؤسسة لسنة 2019.
2020	$10.141.783.890,97 \div 320.002.911,72$	0.031	كل دينار مستثمر من رقم الاعمال يدر 0.031 دج لنتيجة المؤسسة لسنة 2020.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات المالية للمؤسسة.

حيث تعكس المردودية التجارية مدى تحقيق المؤسسة لنتيجة صافية باستبعاد الضرائب المدفوعة عن رقم الاعمال وهي نسبة سجلتها المؤسسة من 2018 الى 2020 بمعدل يرتفع من 0.023 الى 0.031، وبما أن جميع مردودياتها موجبة عموما فهو يعكس كفاءة المديرين في إدارة رقم الاعمال بمستوى معتدل تقريبا وإدارة التكاليف الكلية بنفس النسبة كذلك.

يمكن اختصار كل نتائج المؤشرات في الجدول التالي:

الجدول رقم (72): ملخص لمؤشرات الأداء المالي للمؤسسة للفترة 2018-2020

المؤشرات	2018	2019	2020
التوازن المالي			
- راس المال العامل.	665.759.319	1.214.505.998	1.724.311.254,95
- احتياجات راس المال العامل.	3.659.826.689	3.872.040.390	4.942.323.982,04
- الخزينة الصافية	-2.994.067.370	-2.657.534.392	-3.218.012.727,09
النسب المالية			
- السيولة			
-نسب التداول	1.12	1.22	1.29
-نسبة السيولة السريعة	0.46	0.61	0.62
-نسبة السيولة الفورية	0.024	0.025	0.003
- التمويل			
-التمويل الدائم	1.066	1.118	1.171
-التمويل الخاص	0.894	0.931	0.951
-الاستقلالية المالية	8.503	13.515	19.799

0.031	0.046	0.069	-قابلية السداد -النشاط
0.57	0.64	0.70	-دوران اجمالي الأصول
1.005	1.056	1.133	-دوران اجمالي الأصول غير الجارية
1.317	1.623	1.811	-دوران اجمالي الأصول الجارية
0.018	0.018	0.020	-الربحية -معدل العائد على الاصول
0.028	0.028	0.035	<u>نسب المردودية</u> -المردودية المالية.
0.018	0.018	0.020	-المردودية الاقتصادية.
0.031	0.028	0.023	-المردودية التجارية.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول من 50 الى 70.

المبحث الثالث: أثر التكاليف الخفية على الأداء المالي لمؤسسة حضانة حليب 2018-2020

بعد تقييم مختلف التكاليف الخفية التي تنجم عن المؤشرات الخمس من تغيب، حوادث عمل، دوران عمل، لاجودة وفروق الإنتاجية وتقييم الأداء المالي لمؤسسة حضانة حليب ببعض المؤشرات الأكثر استعمالا مثل: التوازن المالي، النسب المالية والمردودية يمكن اخذ نظرة مبدئية على أداء ونشاط المؤسسة ومن خلال المطالب الآتية سنحاول الربط بين التكاليف الخفية لكل سنة مع بعض مؤشرات المؤسسة:

-نسبة التكاليف الخفية برقم الاعمال.

-نسبة التكاليف الخفية بالنتيجة الصافية ومعدل العائد على الأصول.

- التكاليف الخفية والأداء المالي.

المطلب الأول: نسبة التكاليف الخفية برقم الأعمال للسنوات 2018-2019 و2020

لمعرفة ما يمكن ان تمثله او نسبة التكاليف الخفية من رقم اعمال المؤسسة (تقديرات فقط) نجد:

الجدول رقم(73): نسبة التكاليف الخفية الى رقم اعمال المؤسسة للفترة 2018-2020

السنوات	رقم اعمال الشركة (01)	مجموع التكاليف الخفية لكل سنة (02)	النسبة (01)÷(02)
2018	11.397.823.885,00 دج	157.996.156 دج	1.38 %
2019	10.795.319.084,34 دج	772.241.458,70 دج	7.15%
2020	10.141.783.890,97 دج	126.172.686,80 دج	1.24%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج السابقة ووثائق المؤسسة.

من خلال الجدول أعلاه تتضح لنا أهمية ووزن التكاليف الخفية في المؤسسة، ففي سنة 2018 بلغت نسبة التكاليف الخفية 1.38% إلى رقم أعمال الشركة وهي نسبة مرتفعة وتدل على أن المؤسسة أهملت التكاليف الخفية واهملت من التكاليف واهملت في تقييمها (كلية او جزئيا)، مما حرمها من تحقيق رقم أعمال أكبر كذلك في سنة 2019 ارتفعت نسبة التكاليف الخفية ارتفاعا كبيرا فبلغت 7.15% إلى رقم الاعمال المحقق مع ملاحظة ان رقم الاعمال قد انخفض عن العام الذي سبقه زيادة على ارتفاع التكاليف الخفية أي ان

المؤسسة خسرت حوالي **1.000.000.000 دج** من رقم اعماله عن عام 2018 وتحملها لتكاليف إضافية بلغت **908.688.488 دج** ، والتي هي اكبر قيمة للتكاليف خلال الفترة المدروسة اهتمتها في الحساب مما ضاعف عليها التكاليف الإضافية خاصة في ظل رقم اعمال منخفض عن قبله ، أيضا في سنة 2020 استمر رقم الاعمال بالانخفاض فكان **10.141.783.890 دج** بتكاليف خفية **245.982.962 دج** سجلت انخفاضا واضحا عن عام 2019 إلا أنها لاتزال تشكل نزيفا للمؤسسة فهي تمثل نسبة %1.24 إلى رقم اعمالها لسنة 2020.

تجدر الإشارة الى ان عام 2020 صادف عام انتشار وباء الكورونا (كوفيد19) مما أثر كثيرا على كل القطاعات والميادين والشركات وهو على الأرجح أحد مفسرات انخفاض رقم اعمال الشركة للسنة.

المطلب الثاني: نسبة التكاليف الخفية بالنتيجة الصافية للسنوات 2018-2019 و2020

تعتبر نتيجة المؤسسة الصافية بمثابة صورة توحى بما حققه نشاط المؤسسة اجمالا وبها تؤخذ فكرة عامة عن المؤسسة وتوليفتها من منتوجات وابعاء، وبحسابنا للتكاليف الخفية كعنصر لم يؤخذ بالحسبان في المؤسسة (سواء كانت مدمجة مع غيرها من التكاليف او غير مدمجة أساسا) وفي محاولة منا لتقييم نسبتها من النتيجة وأثرها) أي حجمها كم يساوي من مرة الى حجم النتيجة الصافية، فكان ما يلي:

الجدول رقم(74): نسبة التكاليف الخفية الى نتيجة المؤسسة للفترة 2018-2020

السنوات	النتيجة الصافية (01)	مجموع التكاليف الخفية لكل سنة (02)	النسبة (01)÷(02)
2018	341.103.825 دج	157.996.156 دج	46.32%
2019	305.711.785 دج	772.241.458,70 دج	252.60%
2020	320.002.911,72 دج	126.172.686,80 دج	39.43%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على النتائج السابقة ووثائق المؤسسة.

من الجدول أعلاه قارنا بين التكاليف الخفية وما تمثله الى النتيجة الصافية ففي سنة 2018 كان مبلغ التكاليف الخفية يساوي %46.32 الى النتيجة الصافية وهي نسبة مرتفعة جدا فالتكاليف الخفية قيمتها تكاد تساوي ثلث الى النتيجة الصافية، ثم في سنة 2019 بلغت حدها الاقصى وفاقت فكانت قيمتها تفوق النتيجة الصافية وتساوي الى %252.60 ففاقت قيمة النتيجة الصافية التي كانت **305.711.785 دج** وهي أدنى نتيجة سجلت بين الثلاث سنوات المدروسة لتتخف نسبة التكاليف الخفية الى %39.43 في سنة 2020 ولكنها لا تزال مرتفعة جدا بالمقارنة مع النتيجة التي بلغت **320.002.911,72 دج** فبالنظير المؤسسة تضيع فرصة ربح بإغفالها لتقييم التكاليف الخفية والتي قيمتها في الفترة المدروسة تكاد تساوي او تفوق النتيجة المحققة.

المطلب الثالث: نسبة التكاليف الخفية بالأداء المالي للمؤسسة للسنوات 2018-2019 و2020

في الجداول السابقة تحصلنا على قيم مؤشرات التوازن المالي المختلفة وقد حصرناها في التوازن المالي، النسب المالية والمردودية، وسنحاول ادناه ربط النتائج المتحصل عليها التي تعكس صورة على أداء المؤسسة المالي بالتكاليف الخفية للسنوات 2018-2019 و2020 وحسب ترجيحائنا البسيطة والتقدير التقريبي للتكاليف الخفية وقياس الأداء المالي لدينا ما يلي:

الجدول رقم (75): تذكير بمجموع التكاليف الخفية للمؤسسة

المؤشرات	2018	2019	2020	مجموع التكاليف الخفية لكل مؤشر
التكاليف الخفية عن مؤشر التغيب	3.322.676 دج	4.840.516,60 دج	4.211.369,60 دج	12.374.562,20 دج
التكاليف الخفية عن مؤشر حوادث العمل	2.644.224 دج	2.015.942,08 دج	1.547.397,20 دج	6.207.563,28 دج
التكاليف الخفية عن مؤشر دوران العمل	68.572.128 دج	-	46.303.920 دج	114.876.048 دج
التكاليف الخفية عن مؤشر اللاجودة	65.572.128 دج	15.980.000 دج	41.860.000 دج	123.412.128 دج
التكاليف الخفية عن مؤشر فروق الإنتاجية	17.885.000 دج	754.405.000 دج	32.250.000 دج	804.540.000 دج
المجموع الإجمالي التكاليف الخفية لكل سنة	157.996.156 دج	772.241.458,70 دج	126.172.686,80 دج	1.061.410.301 دج

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم(50).

1- التكاليف الخفية ومؤشرات التوازن المالي:

في سنة 2018 تحملت المؤسسة تكاليفاً خفية تقريبية بلغت في مجموعها **157.996.156 دج** في حين انه كان راس المال العامل اقل من احتياجات راس المال العامل بمبالغ موجبة تعكس ان المؤسسة غطت بمواردها الثابتة مجموع استثماراتها واصولها المتداولة غطت القروض القصيرة الاجل، إلا أنه كان بقيمة جد معتبرة بينما احتياجات راس المال العامل كان موجبا والذي يدل على ان المؤسسة بحاجة الى مصادر اخرى تزيد مدتها عن سنة، وذلك لتغطية احتياجات الدورة وتقدر قيمة تلك المصادر بقيمة الاحتياجات.

وفي سنة 2019 و 2020 ارتفع راس المال العامل بقيمة معتبرة بالتوازي مع تسجيل ارتفاع احتياجاته رغم زيادة في مبلغ التكاليف الخفية التي تحملتها المؤسسة فبلغت حوالي **772.241.458,70 دج** في سنة 2019 لتتخفف في 2020 الى حوالي **126.172.686,80 دج** ومع ارتفاع التكاليف الخفية كذلك راس المال العامل واحتياجات راس المال عرف ارتفاعا عاما بعد العام، مما يعكس عدم قدرة تحكم المؤسسة في تغطية احتياجاتها بالحد المطلوب ما يضعها في حالة لا تعكس التوازن المالي المثالي، وأيضا بسبب وجود خزينة سالبة على طول المدة المدروسة والتي هي محتفظة تقريبا على قيمتها، فنجد انها لسنة 2018 وصلت حد **2.994.067.370 دج** ثم **2.657.534.392** سنة 2019 لتبلغ قيمتها سنة 2020 **3.218.012.727,09 دج**، فنلاحظ ان هذا التغيير يتناسب مع مجموع التكاليف الخفية السنوية فالتفسير المفترض انه بتسجيل قيمة منخفضة نوعا ما للتكاليف الخفية سنة 2018 كانت الخزينة سالبة بقيمة مرتفعة فيمكن الترحيح ان احد أسباب عجز الخزينة عن توفير السيولة اللازمة هو تحمل تكاليف إضافية غير مقيمة (جزئيا فقط او كليا)، في حين انه في سنة 2019 ارتفعت التكاليف الخفية اكثر عن القيمة السابقة المسجلة فبلغت **772.241.458,70 دج** بطردية مع انخفاض في الخزينة السالبة لترتفع الديون في الخزينة الى اعلى مستوى بين الثلاث سنوات المدروسة مع انخفاض في مبلغ التكاليف الخفية المتحملة فكانت بمبلغ **245.982.962 دج**، وعليه مجملا يمكن القول بان احتمال وجود خزينة سالبة هو بسبب التكاليف الخفية المتحملة دون مقابل (تكاليف إضافية او فرض ربح ضائعة) والتي يمكن ان تكون ذات علاقة غير مباشرة او مباشرة بالخبزينة (لصعوبة تحديد العلاقة لكونها تعتمد على تفاصيل اكثر ودقة اكبر في المعطيات)،

ويمكن ان تمثل ما تمثله قيمة التكاليف الخفية مقارنة بالخرينة السالبة (الديون او العجز المالي) أي حجمها كم يساوي من مرة الى حجم الخزينة السالبة، في الجدول التالي:

الجدول رقم(74): نسبة التكاليف الخفية الى خزينة المؤسسة للفترة 2018-2020

السنوات	الخرينة الصافية (01)	مجموع التكاليف الخفية لكل سنة (02)	النسبة (01)÷(02)
2018	2.994.067.370 دج	244.066.756 دج	8.15%
2019	2.657.534.392 دج	908.688.488 دج	34.19%
2020	3.218.012.727 دج	245.982.962 دج	7.64%

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على النتائج السابقة ووثائق المؤسسة.

أي ان مجموع التكاليف الخفية لو قمنا بتقديره مقارنة بالخرينة نجد انه يمثل 100/8 جزء من الخزينة الصافية السالبة، فلو استغلت المؤسسة هاته التكاليف (بافتراض انها سبب او من أسباب الخزينة السالبة) او تفادت جزءا منها كل مؤشر حسب طبيعته (تكاليف فعلية او فرص ربح ضائعة) لغطت العجز (كحل لتوفير السيولة) من السيولة لسنة 2018 وهو الحال لسنة 2019 بنسبة 34.19% و 2020 ب 7.64% .

2- التكاليف الخفية والنسب المالية: تعكس نسب السيولة قدرة المؤسسة على الالتزام بديونها في

الأجال المحددة بتوفر سيولة او قابلية لتحويل وخلق سيولة، فنلاحظ من النتائج المدروسة السابقة ان نسب السيولة في المؤسسة (السيولة النسبية والفورية طيلة الثلاث سنوات المدروسة) أقل من الواحد أي ان الأصول سريعة التحول لا تكفي لتغطية الخصوم الجارية، أما السيولة الفورية فتعكس عدم قدرة موجودات المؤسسة على تغطية الخصوم الجارية ولا تعطي للمؤسسة قدرة على تلبية التزاماتها في الأجل مع القدرة على تسديد الالتزامات بنسبة بسيطة لان نسبة التداول تعادل الواحد مع فرصة الحصول على قروض، هذا ما يفسر وجود خزينة سالبة وديون وتحمل تكاليف كبيرة للمؤسسة بسبب سوء استغلالها لكل مواردها او ضعف تحكمها في التكاليف وخاصة الخفية منها التي لها أثر غير مباشر على هذه النتائج بحكم أن التكاليف المخفية دون تقييم تنعكس سلبا على الأداء وتظهر تكاليف وهمية ضائعة تتمثل في التكاليف الخفية بدليل حجم التكاليف الخفية المسجلة خلال هاته الفترة ، بالإضافة الى تسجيل معدل عائد على الأصول مما يعكس كفاءة وقدرة المؤسسة على توليد الأرباح ونتيجة موجبة رغم الانخفاض ونسبته الضعيفة جدا لنقص التحكم في التكاليف وتسجيل نزيف داخلي في التكاليف الخفية خلال الفترة 2018-2020.

3- التكاليف الخفية والمردودية: في المردودية المالية سجلت المؤسسة نسب موجبة بدر مقبول عن

كل وحدة نقدية مستثمرة من الأموال الخاصة ورغم ارتفاع الأموال الخاصة إلا أن انخفاض سجل في النتيجة الصافية خلال السنوات الثلاث مع ان النتيجة الصافية كانت موجبة، اما بالنسبة للمردودية الاقتصادية كذلك فقد زادت الأصول رغم انخفاض في النتيجة طيلة الثلاث سنوات، بينما كان ارتفاع صافي رقم الاعمال خاصة لسنة 2020 ما يعكس وجود مردودية تجارية ترتفع من سنة لأخرى خاصة لسنة 2020 ، فالمؤسسة تعاني من نزيف في التكاليف رغم توفرها على موارد عالية الكفاءة مع كفاءة التسيير إلا أن اغفال تقييم التكاليف الخفية قد ينعكس سلبا على ما تحققه من نتيجة وارباح كما يقلل من فعالية الموارد المتوفرة وخاصة العامل البشري منها الذي يعد اهم مصدر لهاته التكاليف المترامية الأطراف على نتائج المؤسسة.

4-التكاليف الخفية ونظم المعلومات المحاسبية:

حيث تمس التكاليف الخفية بعض عناصر الميزانية خاصة المخزونات وإنتاج المؤسسة للاستخدام الذاتي، فيكون تقييم المخزونات بتكلفة تفوق قيمتها الاقتصادية التي كان من المفترض ان تتحملها المؤسسة لو تم تحقيق هذه المخزونات بقيمة اقل، مما ينتج عنه تضخيم في نتيجة المؤسسة الصافية او تلك القابلة للتوزيع وهو ما ينعكس في الخزينة السالبة ونسب السيولة الضعيفة.

حيث كان معدل دوران اجمالي الأصول الجارية للمؤسسة مرتفع أي ذات كفاءة إدارة أعلى من الأصول الثابتة فهي تحسن استخدام الأصول المتداولة لتوليد المبيعات وتعتمد عليها أكثر من الأصول غير الجارية فقاربت معدل 2 خلال السنوات الثلاثة 2019، 2018 و 2020، بمعنى ان المؤسسة ذات كفاءة إدارة معتدلة في تدوير الأصول الجارية لخلق رقم اعمال مرتفع، ومن جانب التكاليف الخفية فقد يكون كما سبق الذكر ان تقييم المخزونات جرى بطريقة تفوق قيمتها الاقتصادية وذلك بعدم وضع عين الاعتبار على التكاليف الخفية او تقييمها بصفة ضمنية دون تصريح مباشر بها (طرق التسيير التقليدي).

أما على جدول حسابات النتائج فيتم اغفال التكاليف الخفية وقيمتها وذلك من خلال اظهار لحسابات التكاليف بقيم لا تعكس بدقة القيم المطلوبة (عدم وجود ادراج صريح بتكاليف نقص الإنتاجية والتكاليف الأخرى المترتبة عن احد المؤشرات التي تسبب التكاليف الخفية او اهمال قيمتها كلياً) وهذا ما يؤدي بوجود نتيجة صافية منخفضة او سالبة وكما في المؤسسة حالة الدراسة فقد كانت النتيجة موجبة لكن ما تم اغفاله من تكاليف خفية يقدر بأضعاف النتيجة المحققة (الجدول رقم(74): نسبة التكاليف الخفية الى نتيجة المؤسسة للفترة 2018-2020).

خلاصة الفصل الثالث

الهدف من إجراء هذه الدراسة هو محاولة تحديد أثر التكاليف الخفية على الأداء المالي لمؤسسة حضانة حليب للفترة 2018-2020 بالبحث في العلاقة الموجودة بين مؤشرات التكاليف الخفية الخمس التي حددها هنري سافال ونتائج المؤسسة التي تعكس أدائها المالي، حيث تمثلت الدراسة الميدانية فالجزء الأول بمحاولة تقييم كل مؤشر من مؤشرات التكاليف الخفية لمؤسسة حضانة حليب لسنة 2018-2019 و2020 وفق نموذج سوف للتقييم (نموذج هنري سافال) بالمقياس الاجتماعي والتنظيمي الذي كان تقييمه بواسطة الاعتماد على تفرغ استبيان بسيط تم توزيعه على عينة 30 عامل من رؤساء ومدراء المصالح والورشات في المؤسسة وتم استرداد 25 استبياناً منه خدمت الدراسة بتبيان الأسباب الكامنة وراء كل مؤشر والمعالجات التي تتخذها المؤسسة لمعالجة خسائر التشغيل لكل منها وبالمقياس المالي عن طريق ترجمة نقدية لما تم التطرق إليه من تكاليف حسب كل طبيعة كل مؤشر.

أما الجزء الثاني فكان عبارة عن محاولة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة بواسطة بعض من مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية ونسب المردودية لتقريب نتائج تعكس أداء المؤسسة المالي.

بعد تحديد قيمة التكاليف الخفية عن كل مؤشر وكل سنة وتقييمات الأداء المالي قمنا بمحاولة ربط لنتائج التكاليف الخفية على مواطن العجز في المؤسسة وعلى أهم عناصر أدائها المالي من نتيجة صافية، رقم الاعمال، مؤشرات التوازن المالي، نسب السيولة، معدل العائد على الأصول والخزينة.

وفي الأخير بعد الخروج ببعض الملاحظات والنتائج حول أثر التكاليف الخفية على الأداء المالي تم الخروج بجملة من الاقتراحات التي من الممكن ان تساهم في العمل على اعتبار أهمية تقييم التكاليف الخفية للرفع وتحسين من أداء المؤسسة المالي.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

تعتبر التكاليف رهان على المؤسسات التي تستدعي استغلال جيد في التوليفة موارد-تكاليف والسعي الى تدنيها وفق الحد الممكن لكن المخفي منها غالبا يهمل تقييمه مما ينعكس سلبا على المؤسسة ونتائجها وكفاءة اداءها وهو ما يسمى بالتكاليف الخفية التي لها أثر جلي على الأداء المالي.

وجاءت هذه الدراسة بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية المتمثلة في: **ما أثر تقييم والتحكم في التكاليف الخفية على الأداء المالي للمؤسسة؟** وبدورها تنفرع إلى أسئلة فرعية تلم بجوانب الموضوع، خاصة مفهوم التكاليف الخفية ومؤشراتها الخمسة من تغيب، حوادث عمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق الإنتاجية وعلاقتهم بالأداء المالي للمؤسسة.

للإجابة على الإشكالية الرئيسية وما تفرع عنها من أسئلة فرعية تخصص الدراسة تم وضع فرضيات كإجابات مسبقة وعلى ضوء ذلك تم تقسيم العمل الى ثلاث فصول.

الفصل الأول خصص للتعرف على المفاهيم النظرية الأساسية للتكاليف الخفية من مفهومها ومصدر ثم التعرف على النظرية السوسيو اقتصادية مع التعرف على مؤشرات التكاليف الخفية معمقا.

فأما الفصل الثاني تاليا الذي خصص لتقييم الأداء المالي للمؤسسة بالتعرف على مفهوم الأداء التطرق الى مفاهيم على الأداء المالي وتقييمه حسب مؤشرات مالية، ثم دراسة كيفية تقييم التكاليف الخفية حسب نموذج هنري سافال نموذج سوف للتقييم بمقاييسه الثلاثة.

أخيرا تناول الفصل الثالث الدراسة العلمية التي جاءت لتكمل الدراسة العلمية النظرية وتدعم ما سبق ذكره من مختلف المصادر والمراجع وتطبيقه على المؤسسة حالة الدراسة الميدانية مؤسسة حضنة حليب hodna Jait بالمسيلة .

الدراسة الميدانية عبارة عن تطبيق للنموذج المقترح من طرف هنري سافال نموذج سوف لتقييم التكاليف الخفية ولتسهيل التحليل الاجتماعي والتنظيمي صممت استبيان بسيط للبحث في الأسباب وخسائر التشغيل الكامنة وراء المؤشرات، والذي تمت الإجابة عليه من طرف عينة تتراوح بين 30 عامل داخل المؤسسة لحصر وتقريب الإجابات والتوصل الى نتائج كيفية ثم تقييم ذلك بمؤشرات ومعدلات كمية مختلفة. ثم الترجمة النقدية لخسائر التشغيل بالمقياس المالي عن طريق عناصر مختلفة تحدد في مجموعها التكلفة الخفية للمؤشر وفي المجموع الكلي للتكاليف الخفية الوحودية تنتج التكاليف الخفية الكلية للمؤسسة للوحدة المدروسة.

نتائج

وعلى ضوء ما سبق ذكره وبعد التعرض لفصول الدراسة، تم التوصل الى مجموعة من النتائج في نهاية الدراسة الميدانية للمؤسسة وهي كما يلي تاليا دون إعادة ذكر ما سبق من نتائج في الجزء النظري والتي هي مدرجة في خلاصة كل فصل من الفصلين النظريين، واما على الجانب الميداني فكانت النتائج كما يلي:

- تم التأكد من صحة الفرضية الرئيسية بأن تقييم التكاليف الخفية والتحكم في مؤشراتها يساهم في تقليل التكاليف الإضافية ويحسن من الأداء المالي للمؤسسة.

-تم التأكد من صحة الفرضية الأولى حول الإطار النظري للتكاليف الخفية في ملخص الجانب النظري.
-صحة الفرضية الثانية بأن تقييم مؤشرات التكاليف الخفية هو اعتراف بوجودها وخطوة مبدئية لمحاولة تتبع مسبباتها على الجانب الاجتماعي في الموارد البشرية والاقتصادي ومحاولة تقديرها وتدنيها وتجنبها مستقبلا.

-تفنيدها الفرضية الثالثة حيث أن مؤسسة حضنة حليب مؤسسة اقتصادية جزائرية ناجحة خاصة على الصعيد الوطني الا انها لا تقييم بشكل صريح تكاليفها الخفية مما يشكل فروقات في التكاليف وينعكس على أدائها فهناك عجز ملحوظ في النظم المحاسبية التقليدية كونها تغفل جانبا مهما من التكاليف وعدم اخذها بعين الاعتبار او ادراجها ضمن تكاليف أخرى وهو ما يتطلب تفرداها باسم وحساب وتقييم خاص بها نظرا لأهميتها واثرها الكبير.

اقتراحات

هذه الدراسة بدأت بتشخيص المشكل وانتهت بمجموعة من الاقتراحات تمثلت في:

-ضرورة تطوير النظم المحاسبية كي تشمل مختلف صغائر التكاليف بمختلف مصادرها وجعله فعال في تفسير الانحرافات وتقييمها من البداية وتتبع مراحل خسائر التشغيل.

-التحكم في التكاليف الخفية واعطاءها قيمة واخذها بعين الاعتبار كالتكاليف الظاهرة عن طريق ادراجها في مختلف المستويات المحاسبية وسياسات الرقابة وتعيينها باسم محدد وتقييمها بطريقة دقيقة ودورية دون اهمال أي مؤشر وكذلك دراسة طرق وأساليب مناسبة للتحكم فيها وتدنيها كميا ونوعيا مع لزوم الرقابة الدورية عليها.

-ضرورة استغلال مؤشرات التكاليف الخفية بما يخدم مصالح المؤسسة فعلي الرغم من انها نزيه داخلي ان لم يتم تقييمه والحد منه الا ان عملية دراستها بدقة تساهم في معرفة المؤسسة بمواردها الكامنة، فمثلا عند الاهتمام بالتغيب والبحث في أسبابه تكون المؤسسة على دراية أعمق بالظروف المهنية داخل العمل وعلى دراية واضحة بأساليب التعامل بين العمال والتعرف على مهاراتهم وسلوكياتهم كل عامل على حدى مما يساعد في اكتشاف موارد ومهارات تساعد في تحقيق ربح اكبر للمؤسسة ونتاجية وفعالية اكثر لصالح المؤسسة والفرد في حد ذاته.

-مراجعة المؤسسة للموازنات التاريخية الموضوعية مسبقا واخذ بعين الاعتبار مختلف الاختلالات التشغيلية من تعطلات، تغيبات، انتاج غير محقق، وقت مستغرق في اصلاح المعيب وغير ذلك من اختلالات وقعت في المؤسسة خلال فترة.

- ضرورة تفعيل العمل وفق ما جاءت به النظرية الاجتماعية -الاقتصادية بالاهتمام بالاختلالات والظروف الاجتماعية والاقتصادية على حد سواء كونهما متفاعلا فيما بينهما فالتفاعل الحسن المسير جيدا وفق مسار المؤسسة يخدم مصالحها ويحقق ما هو مخطط، اما التفاعل العكس ما هو مرغوب يولد خسائر تشغيل وتكاليف وابعاء إضافية فخاصة الجانب الاجتماعي الذي لا بد من اخذه بعين الاعتبار وعدم اهماله.

-الاخذ بعين الاعتبار طرق التسيير السوسيو اقتصادي الذي يعمل على تحسين الجانب الاجتماعي والاقتصادي في المؤسسة والاهتمام بالموارد البشري.

-الاهتمام وتعميق دور التسيير والمراقبة لتحليل السلوكيات البشرية باعتبار الموارد البشرية احد اهم العوامل المحركة للمؤسسة (دراسة سلوكيات العمال في كل الحالات بصفة دورية مكثفة من تغيب ومحاولة دراسته ومعرفة مسبباته مبرراته وتقييمه ومختلف مؤشرات التكاليف الخفية الأخرى).

وأخيرا، لا يمكننا القول بأننا ألممنا بكل جوانب الموضوع، بل يبقى البحث مقترح في هذا المجال الواسع ولا زالت هناك الكثير من المواضيع التي يمكن التطرق اليها مستقبلا، من هذه المواضيع ما يلي:

-تقييم التكاليف الخفية في المؤسسات العمومية (الإدارية).

-أثر الاهتمام بالجانب الاجتماعي للعمال في الحد من التكاليف الخفية.

-أثر اعداد لوحة القيادة الاستراتيجية وعقد النشاط المتفاوض عليه دوريا على اثراء التحليل السوسيو اقتصادي.

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. أبو قحف عبد السلام، اقتصاديات الاعمال والاستثمار الدولي، مكتبة ومطبعة الأشعاع الفني، 2001.
2. السالم مؤيد، صالح عادل، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي، الطبعة الأولى، اربد: عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، 2003.
3. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
4. السلمي علي، الإدارة الإنتاجية، مكتبة الإدارة الجديدة، القاهرة، 1994.
5. العامري صالح مهدي محسن، طلال محسن منصور الغالي، الإدارة والاعمال، دار وائل للنشر والتوزيع عمان 2007.
6. العلي اسعد حميد، الإدارة المالية: الأسس العلمية والتطبيقية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
7. الهيتي، خالد عبد الرحيم، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، الطبعة الأولى، عمان، دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، 2000، ص: 180.
8. بدوي محمد عباس، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000.
9. بربر كامل، فن الإدارة: عملية تنظيم ونظام، المؤسسات الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1996.
10. بن ساسي الياس، قريشي يوسف، التسيير المالي، الطبعة 02، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006.
11. حسين احمد، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
12. حسين عمار، إدارة الموظفين، معهد الادارة العامة، الرياض، 1990، ص: 58.
13. داداي عدون ناصر، نواصر محمد فتحي، دراسة الحالات المالية، دار الافاق، الجزائر، 1991.
14. دريد كامل ال شديب، مبادئ الإدارة المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006.
15. زغيب مليكة، بوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
16. ستي سيد احمد، دراسة محددات الرضا الوظيفي في الجزائر، دار من المحيط الى الخليج للنشر والتوزيع، عمان 2017،
17. شاكر منير محمد وآخرون، التحليل المالي، مشاكل الاعتراف والقياس والافصاح، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 114.
18. شفيق رضوان، السلوكية والادارة، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1994.
19. عبودي زايد منير، فن إدارة الوقت في الإدارة، الطبعة الأولى دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع عمان الأردن 2006.
20. عبودي زيد منير، فن الإدارة بالاتصال، دار دجلة عمان 2008.

21. عليان عبد الرحمن، رفع الكفاءة الإنتاجية في ظل المتغيرات العالمية، القاهرة، مكتبة عين شمس 1998.
22. فلاح حسين الحسيني، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك، مدخل كمي واستراتيجي معاصر، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 2003.
23. قاسم نايف علوان نجوى رمضان احمد، إدارة الوقت مفاهيم عمليات تطبيقات الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان 2009.
24. لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، Blues Pages، الجزائر، 2010.
25. محمد إبراهيم عبد الرحيم، اقتصاديات الاستثمار والتمويل والتحليل المالي، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، مصر، 2008.
26. مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2000.

II. المذكرات والرسائل الجامعية

1. التتر محمد منصور، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على جودة مخرجات النظام المحاسبي لشركات التامين التعاوني، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية بغزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل.
2. الرعود محمد عبد الكريم، أثر نظم المعلومات الإدارية المحوسبة على فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تستخدم الحاسوب، دراسة ميدانية على المؤسسات المالية والمصرفية في المملكة الأردنية الهاشمية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 1993.
3. الفالح، نايف بن سلمان، الثقافة التنظيمية وعلاقتها بالرضا الوظيفي في الأجهزة الأمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، اكااديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، الرياض، 2001.
4. المطيري مشعل جهز، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة للبترول الكويتية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011.
5. الكرابلة أسامة احمد حمود، أثر استخدام المشتقات المالية على الأداء المالي للبنوك التجارية الأردنية، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في التمويل، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، 2019.
6. نوادي مهدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية علوم اقتصادية وتجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009-2010.
7. بن اودينة منيرة، تقييم التكاليف الخفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة 1، الجزائر 2009-2010.
8. بن خروف جلييلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة اتخاذ القرارات-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لانجاز القوات KANAGHAZ 2008-2011، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2008-2009.
9. بوبيان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية دراسة حالة مؤسسة BCR سطيف، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة.

10. بوريش مهني، سياسات تخفيض التكاليف وأهميتها في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة باتنة 2019.
11. بونعامه لحسن، علاقات العمل وأثرها على الإنتاجية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997.
12. بونوة علي، العلاقات الإنسانية وأثرها على الرضا الوظيفي دراسة حالة لعمال صندوق الضمان الاجتماعي وكالة الجلفة، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علم الاجتماع تخصص تنظيم وعمل 2015-2016.
13. حواس عبد الرزاق، دور الحوافز في تحسين جودة الخدمة في المؤسسات العمومية، رسالة ماجيستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2005-2006.
14. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة 2004/2005 جامعة يوسف بن خدة الجزائر.
15. ساحل فاتح. التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجيستر جامعة الجزائر. 2004.
16. سعادة اليمين، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة أجهزة القياس والمراقبة -العلمة-سطيف، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، قسم العلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008-2009.
17. شاطر شفيق، أثر ضغوط العمل على الرضا الوظيفي للموارد البشرية بالمؤسسة الصناعية سونلغاز جيجل، مذكرة ماجيستر، جامعة بومرداس 2010.
18. شباح حمزة، تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية جيجل، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، قسم علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، الجزائر، 2013-2014.
19. كواشي مراد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجيستر، جامعة منتوري قسنطينة 2005.
20. لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي-دراسة حالة مؤسسة صيدال الأم، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر قسم علوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011-2012.
21. نجار حياة، محاضرات في التحليل المالي في المؤسسة الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر، 2015-2016.
22. عباسي عصام، تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية واتخاذ القرارات-دراسة حالة ليند غاز، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
23. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجيستر في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية قسم التسيير، 2002.

III.المنتقيات

- 1.دادن عبد الغاني، كعاسي محمد الأمين، الأداء المالي من منظور المحاكاة المالية، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظومات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015.

2. دبابش محمد نجيب، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول واقع وافاق تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06 ماي 2013.

3. سليمان بلعور، إعادة الهندسة مدخلا للأداء المتميز، ورقة بحثية في المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات الحكومية المنعقد بكلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 08-09 مارس 2005.

4. محمادية ايمان، مكور رشيدة، حوادث العمل بالمؤسسة المينائية سكيكدة، الملتقى الدولي الثاني حول ظاهرة المعاناة في العمل بين التناول السيكولوجي والسوسيولوجي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 15 يومي -16 جانفي 2013.

VI. المقالات العلمية

1. أحمد محمد رؤوف محجوب، تأثير العمر والمهنة على نوع وعدد إصابات العاملين في قطاع التشييد في العراق، مجلة الهندسة مصدره عن جامعة بغداد، المجلد 20، الاصدار رقم 12، العراق، 2014.
2. أسماء خضير ياس، أثر القرارات الهيكلية على القرارات التشغيلية في تحسين الانتاجية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 42، العراق، 2004.
3. الزبيدي مثني فالح، خالص حسن الناصر، استخدام نموذج تاجوتشي في تقدير التكاليف الخفية للابتعاد عن مواصفات الجودة المستهدفة بالتطبيق في مصنع الغزل والنسيج الموصل، قسم المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد 94 مجلد 31 سنة 2009.
4. الشيخ الداوي، تحليل أثر التدريب والتحفيز على تنمية الموارد البشرية في البلدان الإسلامية، مجلة الباحث العدد 06 جامعة ورقلة الجزائر 2008.
5. المهدي ذوادي، التكلفة الخفية للتغيب، دراسة حالة وحدة العدادات بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AML، جامعة سطيف، 2018.
6. الموسوي يحيى علي، الباحث هبة سعد كاظم، دور تكاليف الجودة في تخفيض تكاليف المنتجات الصناعية، جامعة بغداد كلية الإدارة والاقتصاد 2018/11/19، journal of economics and administrative sciences، المجلد 25، العدد 111، 2019.
7. بكطاش فتيحة، مقدم يمينة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج هنري سافال 2020/12/31.
8. تفايز عبد القادر المجالي، دراسة ميدانية الغياب عن العمل لدى العاملين في مصانع شركة البوتاس العربية، قسم علم الاجتماع كلية العلوم الاجتماعية، جامعة مؤتة الكرك الأردن مؤتة للبحوث والدراسات، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية المجلد الثالث والعشرون العدد 06.
9. جميل عبد العزيز مخيمر وآخرون، قياس الاداء المؤسسي للأجهزة الحكومية: واقع لقاء الخبراء حول الاجهزة الحكومية بالقاهرة ديسمبر 1999، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2000.
10. خدير نسيمه، نظام إدارة حوادث العمل في مديرية توزيع الكهرباء والغاز للوسط بومرداس من 2012 الى 2016 جامعة امحمد بوقرة -بومرداس، معارف المجلد 14 العدد 02 (12/2019).

11. سلامة امينة، أسباب حوادث العمل وانعكاسها على العامل والمؤسسة الصناعية، مجلة علوم الانسان والمجتمع، جامعة بسكرة، الجزائر 12/09/2017.
12. عيساوي نصر الدين، اليات تّثمين دور المورد البشري لتحسين أداء المؤسسة نموذج سوف كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الاسمنت SCT تبسة، ام بواقي 2013.
13. كواشي مراد، إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، جامعة البليلة 02، العدد 08 جوان 2013.
14. مزهودة عبد المليك، الأداء بين الكفاءة والفعالية: مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2001.
15. نية عبد الرحمن الجبر: " نحو منهج مقترح لتخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية السعودية-دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية-العلوم الادارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد3، سبتمبر 1997.
16. وحيد محمود رمو، سيف عبد الرزاق محمد الوتار، استخدام أساليب التحليل المالي في التنبؤ بفشل شركات المساهمة الصناعية، دراسة عينة على الشركات المساهمة الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 100، 2010.
17. يحيوي الهام، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 05، ورقة، 2007.
18. يحيوي مفيدة، بوبيان مسعود، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة سانياك بسطيف، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019/08/30، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 09/العدد03 مكرر (الجزء الثاني) /2019.

VII. المنشورات الأخرى

1. القانون 13/83 المتضمن لحوادث العمل والامراض المهنية، جريدة رسمية عدد07 لسنة1984.
2. القانون 13/83 المؤرخ في 02 يوليو 1983 يتعلق بحوادث العمل والامراض المهنية معدل ومتمم بالأمر 19-96 مؤرخ في 06 يوليو 1996 الفصل الأول معاينات الحادث الباب الأول: التصريح بالحادث.

VIII. المواقع الالكترونية

1. jaradp.dz
مر رقم 03-06 مؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق ل 15 يوليو 2006 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

I. Les ouvrages

1. Abdellatif KHEMAKHEM, **la dynamique du contrôle de gestion**, Dunod ,2ed, paris, 1976.
2. Benjamine chaminade, **compétences dans une démarche qualité**, édition Afnour.
3. Henri SAVALL ،véronique ZARDET, **maitriser les couts et les performances cachés**, Economica, 3éme édition, 1989, paris.
4. Henri SAVALL, **Reconstruire l'entreprise**, Dunod, Paris, 2014.

5. Jean barreau, Jacqueline Delahye, **gestion financière manuelle et applications**, 7eme édition Dunod, paris, 1998.

6. JEAN CLAUDE Torondeau, **stratégie industrielle**, 2ème édition, Vuibert, paris ,1998.

7. Marcel LAFLAME, **le management : approche systémique**. Gaétan Morin éditeur, 3édition CANADA, 1981.

ملاحق

الملحق رقم 01: الميزانية المحاسبية أصول 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 2 8 0 5 6 2 1 2 6 4 4

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :

SARL HODNA LAIT

ACTIVITE :

PRODUCTION LAIT ET DERIVES

ADRESSE :

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA

Exercice clos le : 31/12/2018

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N□ Brut□	N□ Amort-Prov□	N□ Net□	N-1□ Net□
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles	4 282 664	3 989 664	293 000	293 000
Immobilisations corporelles				
Terrains	369 287 530	0	369 287 530	369 287 530
Bâtiments	661 534 260	270 545 659	390 988 601	427 353 271
Autres immobilisations corporelles	8 749 575 365	6 322 894 271	2 426 681 094	2 746 712 967
Immobilisations en concession	1 195 045	0	1 195 045	1 195 045
Immobilisations en cours	172 471 386	0	172 471 386	506 385 677
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence	0	0	0	0
Autres particip. et créances rattachées	0	0	0	0
Autres titres immobilisés	0	0	0	0
Prêts et autres actifs financ. non courants	100 365 840	0	100 365 840	65 373 428
Impôts différés actif	0	0	0	0
TOTAL ACTIF NON COURANT	10 058 712 091	6 597 429 594	3 461 282 497	4 116 600 918
ACTIF COURANTS				
Stocks et encours	3 709 258 979	0	3 709 258 979	3 566 690 857
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 133 571 934	0	1 133 571 934	464 628 520
Autres débiteurs	1 375 720 278	0	1 375 720 278	1 251 589 693
Impôts et assimilés	230 759	0	230 759	0
Autres créances et emplois assimilés	0	0	0	0
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	0	0	0	0
Trésorerie	76 335 870	0	76 335 870	143 611 043
TOTAL ACTIF COURANT	6 295 117 820	0	6 295 117 820	5 426 520 114
TOTAL GENERAL ACTIF	16 353 829 911	6 597 429 594	9 756 400 317	9 543 121 033

الملحق رقم 02: الميزانية المحاسبية خصوم 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 2 8 0 5 6 2 1 2 6 4 4

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :

SARL HODNA LAIT

ACTIVITE :

PRODUCTION LAIT ET DERIVES

ADRESSE :

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA

Exercice clos le : 31/12/2018

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	2 500 000 000	2 100 000 000
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))	156 285 791	141 370 792
Ecart de réévaluation	0	0
Ecart d'équivalence (1)	0	0
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	341 103 825	298 299 971
Autres capitaux propres - Report à nouveau	0	200 000 000
Part de la société consolidante) (1)	0	0
Part des minoritaires (1)	0	0
TOTAL I	2 997 389 616	2 739 670 763
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	1 128 463 474	1 561 162 841
Impôts (différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 188 727	1 188 727
TOTAL II	1 129 652 201	1 562 351 568
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 633 241 391	1 548 945 332
Impôts	130 777 193	168 928 365
Autres dettes	794 936 677	509 777 988
Trésorerie Passif	3 070 403 240	3 013 447 016
TOTAL III	5 629 358 501	5 241 098 701
TOTAL PASSIF (I+II+III)	9 756 400 317	9 543 121 033

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

الملحق رقم 03: حساب النتائج 2018

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 2 8 0 5 6 2 1 2 6 4 4

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :

SARL HODNA LAIT

ACTIVITE :

PRODUCTION LAIT ET DERIVES

ADRESSE :

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA

Exercice du : 01/01/2018 au : 31/12/2018

COMPTES DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT □ (en Dinars) □	CREDIT □ (en Dinars) □	DEBIT □ (en Dinars) □	CREDIT □ (en Dinars) □
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués	11 401 964 390		10 015 807 147
	Prestation de services			1 200 000
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes	4 140 505			
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		11 397 823 885		10 017 007 147
Production stockée ou déstockée		78 822 824		165 942 545
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation		69 797 428		94 258 308
I - Production de l'exercice		11 546 444 137		10 277 208 000
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	8 951 488 551		7 741 613 650	
Autres approvisionnements			810 160	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services			163 000	
Autres consommations	137 399 063		126 464 584	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur achats		13 817 702		14 165 450
Services □ extérieurs □	Sous traitance générale			
	Locations	67 895 602		109 767 022
	Entretien, réparations et maintenance	63 795 812		47 708 330
	Primes d'assurances			30 292 459
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	3 084 759		3 078 782
	Publicité	14 397 122		57 559 632
	Déplacements, missions et réceptions	37 543 612		28 840 998
Autres services	275 494 833		266 415 106	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur services extérieurs				
II - Consommations de l'exercice	9 537 281 652		8 398 548 273	
III - Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		2 009 162 485		1 878 659 727

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 2 8 0 5 6 2 1 2 6 4 4

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :

SARL HODNA LAIT

ACTIVITE :

PRODUCTION LAIT ET DERIVES

ADRESSE :

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA

Exercice du : 01/01/2018 au : 31/12/2018

COMPTE DE RESULTAT

Charges de personnel	631 534 536		606 703 345	
Ompôts et taxes et versements assimilés	64 340 263		54 750 145	
IV - Excédent brut d'exploitation		1 313 287 686		1 217 206 238
Autres produits opérationnels		95 915 758		43 892 320
Autres charges opérationnelles	176 102 652		191 470 465	
Dotations aux amortissements	831 463 542		752 680 727	
Provisions				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V - Résultat opérationnel		401 637 250		316 947 367
Produits financiers		10 956 178		7 557 065
Charges financières	52 297 469		82 139 916	
VI - Résultat financier		-41 341 291		-74 582 851
VII - Résultat ordinaire (V+VI)		360 295 959		242 364 516
Eléments extraordinaires (produits) (*)		9 168		68 751 998
Eléments extraordinaires (charges) (*)	1 381 802		6 759 632	
VIII - Résultat extraordinaire		-1 372 634		61 992 365
Impôts exigibles sur résultats	17 819 500		6 056 910	
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		341 103 825		298 299 971

(*) A détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 04: الميزانية المحاسبية أصول 2019

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 2 8 0 5 6 2 1 2 6 4 4

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :

SARL HODNA LAIT

ACTIVITE :

PRODUCTION LAIT ET DERIVES

ADRESSE :

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA

Exercice clos le : 31/12/2019

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N° Brut	N° Amort-Prov	N° Net	N-1° Net
ACTIF NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles	4 282 664	3 989 664	293 000	293 000
Immobilisations corporelles				
Terrains	369 287 530	0	369 287 530	369 287 530
Bâtiments	662 563 782	305 250 043	357 313 739	390 988 601
Autres immobilisations corporelles	8 851 176 116	7 112 821 137	1 738 354 979	2 426 681 094
Immobilisations en concession	1 195 045	0	1 195 045	1 195 045
Immobilisations en cours	216 829 552	0	216 829 552	172 471 386
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence	0	0	0	0
Autres particip. et créances rattachées	0	0	0	0
Autres titres immobilisés	0	0	0	0
Prêts et autres actifs financ. non courants	120 709 324	0	120 709 324	100 365 840
Impôts différés actif	0	0	0	0
TOTAL ACTIF NON COURANT	10 226 044 014	7 422 060 844	2 803 983 170	3 461 282 497
ACTIF COURANTS				
Stocks et encours	3 317 630 290	0	3 317 630 290	3 709 258 979
Créances et emplois assimilés				
Clients	1 747 458 451	0	1 747 458 451	1 133 571 934
Autres débiteurs	1 501 739 023	0	1 501 739 023	1 375 720 278
Impôts et assimilés	15 484 682	0	15 484 682	230 759
Autres créances et emplois assimilés	0	0	0	0
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	0	0	0	0
Trésorerie	69 596 278	0	69 596 278	76 335 870
TOTAL ACTIF COURANT	6 651 908 725	0	6 651 908 725	6 295 117 820
TOTAL GENERAL ACTIF	16 877 952 739	7 422 060 844	9 455 891 895	9 756 400 317

الملحق رقم 05: الميزانية المحاسبية خصوم 2019

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 2 8 0 5 6 2 1 2 6 4 4

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :

SARL HODNA LAIT

ACTIVITE :

PRODUCTION LAIT ET DERIVES

ADRESSE :

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA

Exercice clos le : 31/12/2019

BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	2 750 000 000	2 500 000 000
Capital non appelé	0	0
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))	173 340 982	156 285 791
Ecart de réévaluation	0	0
Ecart d'équivalence (1)	0	0
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	305 771 785	341 103 825
Autres capitaux propres - Report à nouveau	0	0
Part de la société consolidante) (1)	0	0
Part des minoritaires (1)	0	0
TOTAL I	3 229 112 767	2 997 389 616
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	788 187 674	1 128 463 474
Impôts (différés et provisionnés)	0	0
Autres dettes non courantes	0	0
Provisions et produits comptabilisés d'avance	1 188 727	1 188 727
TOTAL II	789 376 401	1 129 652 201
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 378 144 435	1 633 241 391
Impôts	90 959 694	130 777 193
Autres dettes	1 241 167 958	794 936 677
Trésorerie Passif	2 727 130 640	3 070 403 240
TOTAL III	5 437 402 727	5 629 358 501
TOTAL PASSIF (I+II+III)	9 455 891 895	9 756 400 317

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

الملحق رقم 06: حساب النتائج 2019

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 9 9 9 2 8 0 5 6 2 1 2 6 4 4

DESIGNATION DE L'ENTREPRISE :

SARL HODNA LAIT

ACTIVITE :

PRODUCTION LAIT ET DERIVES

ADRESSE :

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA

Exercice du : 01/01/2019 au : 31/12/2019

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques	N		N-1	
	DEBIT □ (en Dinars) □	CREDIT □ (en Dinars) □	DEBIT □ (en Dinars) □	CREDIT □ (en Dinars) □
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués	10 798 856 696		11 401 964 390
	Prestation de services			
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes			4 140 505	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		10 798 856 696		11 397 823 885
Production stockée ou déstockée		95 029 939		78 822 824
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation		48 378 680		69 797 428
I - Production de l'exercice		10 942 265 315		11 546 444 137
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	8 423 108 223		8 951 488 551	
Autres approvisionnements				
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	132 085 382		137 399 063	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur achats		28 428 478		13 817 702
Services □ extérieurs □	Sous traitance générale			
	Locations	55 245 199		67 896 602
	Entretien, réparations et maintenance	38 668 170		63 795 812
	Primes d'assurances	26 343 005		
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	9 048 745		3 084 759
	Publicité	62 636 136		14 397 122
	Déplacements, missions et réceptions	33 150 430		37 543 612
Autres services	283 164 741		275 494 833	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur services extérieurs				
II - Consommations de l'exercice	9 033 021 553		9 537 281 652	
III - Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		1 909 243 762		2 009 162 485

الملحق رقم 07: الميزانية المحاسبية أصول 2020

SARL HODNA LAIT
ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA
PRODUCTION LAIT ET DERIVER

Exercice clos le : 31/12/2020

BILAN ACTIF

ACTIF	NOTE	N° Brut	N° Amort-Prov	N° Net	N-1° Net
ACTIF NON COURANTS					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		4 282 664,29	4 048 264,30	234 399,99	263 699,99
Immobilisations corporelles					
Terrains		369 287 530,00	0,00	369 287 530,00	369 287 530,00
Bâtiments		662 563 782,04	341 447 538,77	321 116 243,27	356 854 445,06
Autres immobilisations corporelles		8 716 610 608,90	7 381 907 445,93	1 334 703 162,97	1 795 639 910,79
Immobilisations en concession		1 195 045,00	0,00	1 195 045,00	1 195 045,00
Immobilisations en cours		232 023 420,62	0,00	232 023 420,62	216 829 552,45
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres particip. et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00	0,00	0,00	0,00
Prêts et autres actifs financ. non courants		96 734 060,00	0,00	96 734 060,00	120 349 324,27
Impôts différés actif		0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		10 082 697 110,85	7 727 403 249,00	2 355 293 861,85	2 860 419 507,56
ACTIF COURANTS					
Stocks et encours		4 022 573 270,19	0,00	4 022 573 270,19	3 292 170 745,21
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 938 084 627,15	0,00	1 938 084 627,15	1 770 089 701,53
Autres débiteurs		1 726 158 717,55	0,00	1 726 158 717,55	1 633 724 402,27
Impôts et assimilés		375 051,05	0,00	375 051,05	11 170,49
Autres créances et emplois assimilés		0,00	0,00	0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financ. courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie		10 721 821,63	0,00	10 721 821,63	69 596 278,25
TOTAL ACTIF COURANT		7 697 913 487,57	0,00	7 697 913 487,57	6 765 592 297,75
TOTAL GENERAL ACTIF		17 780 610 598,42	7 727 403 249,00	10 053 207 349,42	9 626 011 805,31

الملحق رقم 07: الميزانية المحاسبية خصوم 2020

SARL HODNA LAIT

ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA
PRODUCTION LAIT ET DERIVER

Exercice clos le : 31/12/2020

BILAN PASSIF

PASSIF	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		3 000 000 000,00	2 750 000 000,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		190 745 853,00	173 340 982,00
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		320 002 911,72	348 097 417,76
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
Part de la société consolidante) (1)		0,00	0,00
Part des minoritaires (1)		0,00	0,00
TOTAL I		3 510 748 764,72	3 271 438 399,76
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		567 667 625,08	788 187 673,60
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		1 188 727,00	1 188 727,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		568 856 352,08	789 376 400,60
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 709 962 015,39	1 722 261 528,46
Impôts		69 154 005,07	116 960 078,81
Autres dettes		965 751 663,44	998 844 757,41
Trésorerie Passif		3 228 734 548,72	2 727 130 640,27
TOTAL PASSIFS COURANTS III		5 973 602 232,62	5 565 197 004,95
TOTAL GENERAL PASSIF		10 053 207 349,42	9 626 011 805,31

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

الملحق رقم 08: حساب النتائج 2020

SARL HODNA LAIT
ZONE INDUSTRIELLE DE M'SILA BP 451 CA
PRODUCTION LAIT ET DERIVER

Jusqu'au : 31/12/2020

COMPTES DE RESULTATS / (par nature)

	NOTE	N	N-1
Ventes et produits annexes		10 141 783 890,97	10 795 319 084,34
Variation stocks produits finis et en cours		113 542 813,50	190 298 719,90
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		44 753 636,00	48 378 680,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		10 300 080 340,47	11 033 996 484,24
Achats consommés		8 120 472 913,47	8 457 289 296,53
Services extérieurs et autres consommations		450 330 343,89	533 933 686,87
II - CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		8 570 803 257,36	8 991 222 983,40
III - VALEUR AJOUTEE DE L'EXPLOITATION (I - II)		1 729 277 083,11	2 042 773 500,84
Charges de personnel		638 063 040,26	663 261 435,99
Impôts, taxes et versements assimilés		58 709 474,00	61 794 832,67
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		1 032 504 568,85	1 317 717 232,18
Autres produits opérationnels		154 403 238,54	11 016 351,57
Autres charges opérationnels		250 810 642,15	154 880 294,43
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		535 859 549,16	773 814 912,73
Reprise sur pertes de valeur et provisions		0,00	0,00
V - RESULTAT OPERATIONNEL		400 237 616,08	400 038 376,59
Produits financiers		4 546 612,28	19 919 737,91
Charges financières		65 663 846,01	40 071 096,06
VI - RESULTAT FINANCIER		-61 117 233,73	-20 151 358,15
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		339 120 382,35	379 887 018,44
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		0,00	26 000 385,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		0,00	0,00
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 459 030 191,29	11 064 932 573,72
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		10 119 909 808,94	10 711 045 940,28
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		339 120 382,35	353 886 633,44
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	1 212 648,00
Eléments extraordinaires (charges à préciser)		19 117 470,63	7 001 863,68
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-19 117 470,63	-5 789 215,68
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		320 002 911,72	348 097 417,76
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		0,00	0,00
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		0,00	0,00
Dont part des minoritaires (1)		0,00	0,00
Part du groupe (1)		0,00	0,00

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

الملحق رقم (09): استبيان

المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي-القلعة-تيزازة.

استمارة استبيان

الطالبة: رداوي ازدهار

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تهدف هذه الدراسة لإيضاح " أثر التحكم في التكاليف الخفية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة"، وهي عبارة عن دراسة ميدانية لمؤسسة حضانة حليب HODNA LAIT، وتعد جزءا من متطلبات الحصول على شهادة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير بالمدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي.

فلطفا من سيادتكم المحترمة التفضل بالإجابة عن جميع الأسئلة الواردة ادناه بتمعن وبما ترونه مناسبا.

ملاحظة:

-المعلومات المقدمة منكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستعمل الا لأغراض بحث علمي أكاديمي بحت.

- فضلا الإجابات تكون شخصية، دقيقة وواضحة لمساعدتنا للخروج بالنتائج والتوصيات المرجوة.

-التكاليف الخفية هي تكاليف معالجة الاختلالات الوظيفية (خسائر التشغيل) الغير مفسرة من طرف نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

-مؤشرات التكاليف الخفية: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق الإنتاجية.

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

جوان 2022

الجزء الأول: معلومات عامة

الرجاء وضع علامة (x) في خانة الإجابة المناسبة

1- الجنس

 ذكر أنثى

2- السن

 من 18 إلى 30 سنة من 31 إلى 40 سنة من 41 إلى 50 سنة أكبر من 50 سنة

3- عدد سنوات الخبرة

 أقل من 05 سنوات من 06 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة من 16 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

4- المستوى التعليمي

 ثانوي وأقل جامعي تقني سامي دراسات عليا

5- الرتبة الوظيفية

 مدير عام رئيس قسم مشرف إنتاج

رتبة أخرى انكرها:

6- التخصص

- تقني
 علمي
 تسيير واقتصاد

تخصص آخر يطلب تحديده:

الجزء الثاني: تقييم مؤشرات التكاليف الخفية في مؤسسة حضانة حليب HODNA

LAIT

الرجاء وضع علامة (X) في خانة الإجابة المناسبة

المقياس الاجتماعي: يعتمد على التحليل ومعرفة الأسباب الكامنة وراء كل مؤشر

المحاور			موافق	غير موافق	محايد
المحور الأول: الأسباب الكامنة وراء سلوك التغيب في المؤسسة					
1- الأسباب الشخصية (المسؤولية العائلية، التزامات أخرى).					
2- أسلوب القيادة والإشراف المتبع من طرف المسؤولين الأكبر درجة.					
3- سياسة الأجور المطبقة في المؤسسة: انخفاض الأجور وعدم ملاءمتها للعمل المقابل لها.					
4- نقص التحفيز في المصالح والأقسام... الخ الموجودة في المؤسسة من طرف القائمين على التسيير.					
5- الترقية وظروف العمل المهنية الأخرى.					
6- طبيعة العمل السيئة والقاسية والأنشطة الممارسة في المؤسسة.					
المحور الثاني: خسائر التشغيل المترتبة عن سلوك التغيب في المؤسسة					
1- تتعطل الأعمال وتتوقف عند غياب المسؤول عن العمل.					
2- المؤسسة ليست ذات مرونة كافية في التعامل مع تغيب العمال.					
3- إعادة تنظيم العمل بعد حالة الغياب يحمل المؤسسة تكاليفا إضافية.					
4- التغيبات الكثيرة والمتكررة تعيق المؤسسة في تحقيق خططها الإنتاجية المخطط لها.					
المحور الثالث: الأسباب الكامنة وراء حوادث العمل					
1- نقص الاهتمام الصحي بالعمال وأجراء تشخيصات لمعاينة العمال المرضى والحالة الصحية للعمال بشكل دوري تقي من حوادث العمل بسبب الحالة الصحية للموظفين (كحالة العامل الذي يؤدي عمله وهو مريض فيتسبب بحادث متفاوت الخطورة).					

		2-نقص التدريب وعدم قدرة العمال على مواكبة التكنولوجيا والتعامل مع الآلات والتجهيزات الموجودة.
		3-نقص الصيانة الدورية للمعدات والتجهيزات والآلات الحيز الخدمة.
		4-ظروف عمل غير آمنة كنقص وسائل الحماية وعدم توفير وسائل وقاية لتفادي اخطار العمل.
		5-حوادث العمل تنجم عن تصرفات طائشة وغير مدروسة او متعمدة من طرف الموظفين.
		6-مخالفة العمال لقوانين السلامة المفروضة في المؤسسة.
		المحور الرابع: خسائر التشغيل الناجمة عن حوادث العمل
		1-ضياع وقت كبير من العمل في التحقيق فيما يخص الحادث.
		2-تتحمل المؤسسة تكاليف إضافية لتحسين ظروف العمل بعد الحادث.
		3-ينتج عن حادث العمل توقف الموظفين لمدة طويلة عن عملهم (لتقديم يد المساعدة او بسبب الفضول او التعاليق...الخ).
		4-تنخفض الروح المعنوية بين العمال نتيجة تعرضهم زملائهم لحادث عمل.
		5-يحدث اختلال في النشاط نتيجة لمعالجة العامل المصاب في مكان العمل.
		7-تلحق خسائر كبيرة في الآلات او المواد الأولية او المنتجات عند وقوع حادث عمل.
		المحور الخامس: الأسباب الكامنة وراء دوران العمل
		1-عدم استقرار منصب العمل (بسبب نظام التعاقد وصيغة عقود ما قبل التشغيل).
		2-التخوف من المستقبل (افلاس).
		3-نمط الإشراف والقيادة.
		4-ضعف الأجر.
		5-ضغوطات العمل ونقص التحفيز في العمل.
		6-كلما زادت خبرة العمال في المؤسسة كلما زادت نسبة رغبتهم في مغادرة المؤسسة لاكتساب خبرات في أنشطة أخرى او لتغيير نمط العمل او غير ذلك من المبررات الدافعة لتغيير العمل.
		7-الفئة العمرية الأكبر سنا هي الفئة التي تميل أكثر الى تغيير العمل او مغادرته او تحظى بفرص أكثر في الترقية...الخ، أي انها هي الأكثر دورانا في العمل.
		8-يكون دوران العمل حسب الخصائص المميزة في كل من وحدات المؤسسة (وجود وحدات أكثر راحة وقل جهد بأجور مناسبة على غرار بعض الوحدات او المصالح التي تكون محط خطر وينفر العمال من العمل فيها).
		9-أسباب مهنية وشخصية أخرى.

المحور السادس: خسائر التشغيل الناجمة عن دوران العمل		
		1- تتحمل المؤسسة تكاليفاً كبيرة جداً خلال عملية فصل العامل، تكوين العامل الجديد، ادماجه وتوظيفه.
		2- يترتب عن عملية فصل العامل (أيا كان سبب مغادرة العمل) تبعات نفسية بين العمال.
		3- دوران العاملين في المؤسسة يسبب تعطل أو بطء في النشاط الإنتاجي ويساهم في عدم بلوغ الإنتاجية المخطط لها والمطلوبة.
		4- ينتج عن دوران العمل استهلاك كبير في الوقت وبالتالي ضياع الوقت الإنتاجي في أنشطة إضافية نتجت بسبب تغيير العمال أو فصل بعضهم (دوران العاملين بصفة عامة).
		5- ينتج عن دوران العمل تشويه لصورة المؤسسة في المحيط الذي تنشأ فيه.
		6- ينتج عن دوران العمل نقص خبرة العمال في مناصبهم الجديدة وصعوبة تفاعلهم مع المحيط الجديد وبالتالي حدوث فروق في الفعالية.
		7- انخفاض جودة المنتجات بفعل دوران العاملين.
		8- يكلف الإبقاء على اليد العاملة المؤهلة أعباء إضافية تتمثل في التحفيز المادي والمعنوي.
		9- تتحمل المؤسسة أعباء إضافية في البحث وجذب يد عاملة مؤهلة جديدة.
		10- وجود نتائج أخرى وخسائر ناجمة عن دوران العاملين داخل المؤسسة وخارجها.
المحور السابع: الأسباب الكامنة وراء مؤشر اللاجودة في المؤسسة		
		1- غياب أو انعدام تطبيق سياسة الوقاية قبل إنتاج المنتجات يعد من بين مسببات نقص الجودة فيما تنتجه المؤسسة.
		2- قلة الرقابة أو انعدامها خلال السلسلة الإنتاجية والتهاون من طرف المشرفين على ذلك يعتبر سبباً في نقص جودة المنتجات النهائية.
		3- كثرة الطلبات والكميات المنتجة يعتبر أحد أسباب خروج منتجات خالية من الجودة المطلوبة.
		4- من أسباب اللاجودة في المنتجات النهائية؛ غياب أو انعدام تقييم المنتجات عن طريق الفحص والاختبار واخذ عينات من المنتجات.
المحور الثامن: خسائر التشغيل الناجمة عن اللاجودة في المنتجات		
		1- تتلقى المؤسسة شكاوى كثيرة ورفض من الزبائن بسبب قلة جودة المنتجات المقدمة.
		2- تتحمل المؤسسة أعباء كبيرة بسبب نقص جودة المنتجات مثل: ما ينجم عن تعويضات بسبب خسارة الجودة أو تخفيضات في تكلفة المنتجات لمعالجة نقص جودتها.

		4-تنتهج المؤسسة سياسة زيادة اليد العاملة لتغطية التغيّبات المتكررة بين العمال.
		5-بعض المعالجات التي تتخذها المؤسسة لمعالجة التغيّب ترهق العمال وتؤدي الى حدوث اثار سلبية عديدة.
		6-تقوم المؤسسة بوضع خطط وقائية بعد كل حادث عمل يحدث لتفادي تكراره.
		7-تسعى المؤسسة لتحسين ظروف العمل بعد كل حادث عمل.
		8-تقوم المؤسسة بمعالجة الاختلالات التي تنجم عن حوادث العمل (تعويض الوقت الضائع، رفع الروح المعنوية للعمال، التحكم في الإنتاج...الخ)
		9-تتحكم المؤسسة في الاثار التي تنجم عقب حوادث العمل من خسائر في المواد الأولية والوقت الضائع، الأجور الزائدة ومختلف التكاليف الإضافية بسبب الحادث وما لحق بخسائر في الآلات والمنتجات.
		10-تهتم المؤسسة بمعالجة العامل المصاب وتقديم الإسعافات اللازمة داخل المؤسسة وما يتطلب من علاج بعد نقله الى المستشفى وما يحتاجه العامل حتى يشفى.
		11-يتم تشخيص الأسباب الدافعة الى تقديم العامل لقرار الاستقالة ودراسة الأسباب الخفية لهذا القرار جيدا.
		12-تقوم المؤسسة بالإشراف المباشر والمتابعة المستمرة للعامل البديل في منصبه الجديد.
		13-تلتزم المؤسسة بتوفير التدريب والتكوين الجيد للعمال الجدد.
		14-تراجع المؤسسة وتدرس نظام الجودة بشكل دوري.
		15-يتم اختبار المنتجات النهائية للتأكد من جودتها ومطابقتها للمواصفات.
		16-تسعى المؤسسة لضمان التصريف الجيد للمنتجات المعيبة والمعادة من طرف الزبائن عن طريق تقديم تعويضات وتخفيضات وتعديلات للمنتجات ذات العيوب البسيطة.
		17-تسعى المؤسسة لتحسين سمعتها في المحيط الذي تنشأ فيه نتيجة لما قد تتعرض له من شكاوى على الجودة.
		18-تسعى المؤسسة على تحسين قدرتها في تأمين طلبيات وتحقيقها خلال مدة زمنية قصيرة.
		19-تعمل المؤسسة على معالجة الاختلالات والفروقات بأدنى تكاليف ممكنة.
		20-تسعى المؤسسة لتحسين مختلف الخسائر من اجل ضمان أداء مالي كما هو مخطط له.

شكرا لمنحي دقائق من وقتك والاجابة على كل الأسئلة !

