



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: ..... / 2025

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

التخصص: محاسبة ومالية

بعنوان:

التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي

في المؤسسة الاقتصادية

- لراسة حالة مؤسسة الاسمنت تبسة -

اشراف الأستاذة:

اعداد الطالبة:

➤ أ.د. عزليزية سارة

➤ غرايبية سندس

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
العيفة محمد	أستاذ التعليم العالي	رئيساً
عزليزية سارة	أستاذ التعليم العالي	مشرفاً ومقرراً
زرفاوي عبد الكريم	أستاذ التعليم العالي	مناقشاً

الموسم الجامعي: 2024-2025

٢٠٢٥

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ





## شكر وعرافان:

الحمد لله أولاً وآخراً، ظاهراً وباطناً، أحمدهُ على ما أنعم به عليّ من توفيق وسداد في إتمام هذه المذكرة، وأصلي وأسلم على خير خلقه محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

وبعد، لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدّم بجزيل الشكر وخالص العرفان لمشرفتي الفاضلة "الدكتورة سارة عزازية"، على ما بذلته من جهدٍ ووقتٍ في توجيهي وإرشادي طيلة مراحل هذا البحث. لقد كانت دعماً حقيقياً وسنداً علمياً لا يُقدّر بثمن.

كما أقدم بالبالغ الشكر والتقدير "لإدارة وعمال مؤسسة الإسمنت -تبسة-" على تعاونهم الكريم، وتسهيلهم لجمع البيانات والمعلومات الضرورية لهذا العمل الميداني، فجزاهم الله كل خير.

وأتوجّه بالشكر لكل من ساعد وساند وقدم لي يد العون، داعيةً الله أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتهم، وأن يوفقنا جميعاً لما يحب ويرضى.

## الاهداء

من قال أنا لها "نالها"، وأنا لها ان أبت رُغمًا عنها أتيتُ بها.

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون، لم يكن الحلم قريبًا ولا الطريق كان محفوفًا بالتسهيلات لكنني فعلتها ونلتها.

الى التي كانت سندًا حقيقيًا لي، بكلماتها الطيبة، ودعواتها الصادقة، ووقوفها بجانبي في كل لحظة صعبة، وجودك إلى جانبي أعطاني القوة والعزيمة، وجعلني أؤمن أنني قادرة على الوصول وتحقيق أحلامي....."الى جدتي الغالية"

الى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، ومن دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل الى من غرس في روحي مكارم الأخلاق، الذي كان داعمي الأول في مسيرتي وحياتي، والي من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضني قلبها قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائه الى القلب الحنون والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمات، سر قوتي ونجاحي ومصباح دربي الي بهجت حياتي، ملاذي بعد الله

".... الى والدي حفظهما الله وأطال في عمرهما "

الى ضلعي الثابت الى مُلهمي نجاحي الى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع ارتوي منها، الى خيرة أيامي وصفوتها (اخواني وخولة، بثينة، سارة، أميمة)، الى كل عائلتي الذين ساندوني في مسيرتي الدراسية.

الى صديقات العمر والدراسة التي عرفتني بهم الأيام ولم تفرقنا (اسيا، اية...)

وأخيرا الشكر موصل " لنفسي" على الصبر والتي كانت أهلاً للمصاعب ها أنا

اختتم كل ما مررت به الحمد لله من قبل ومن بعد راجية من الله تعالى أن ينفعني بما

علمني ما أجهل ويجعله حجة لي لا علي.

2025



## الملخص:

هدفت الدراسة الى معرفة أثر التحكم في التكاليف الخفية على تحسين الأداء المالي في مؤسسة الاسمنت -تبسة- خلال الفترة (2021-2023)، من خلال تطبيق المتغير المستقل "التحكم في التكاليف الخفية" على المتغير التابع من خلال تقييم هذه التكاليف ودراسة الحالة المالية للمؤسسة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الحالة حيث تم تحليل مختلف البيانات، والميزانيات التقديرية للإنتاج والقوائم المالية للمؤسسة، و تم مناقشة مختلف النتائج المتوصل اليها، وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها أن التكاليف الخفية لها تأثير على الأداء المالي للمؤسسة اذ تم قبول كل من الفرضيات الثلاثة الأولى التي تتعلق بـ 'الغياب وحوادث العمل ودوران العمال' ما بينت أن هناك أثر وعلاقة بين المتغيرين، أما الفرضية الرابعة والخامسة المرتبطان بـ "اللاجودة والنقص في الإنتاجية" قد أثبتت أنه لا يوجد أثر وعلاقة بين هذين المؤشرين والأداء المالي.

ومن أهم التوصيات الحرص والالتزام على الاهتمام بهذا النوع من التكاليف الذي وهو التكاليف الخفية بشكل تام وشامل اضافة الى تكييف برامج وتطوير أنظمتها المحاسبية من أجل تقييم التكاليف الخفية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة والوصول للأرباح المرغوبة وكذا ضبط سياسات للتعامل مع التغيب لتجنب الساعات الإضافية من أجل العمل على تخفيض هذه التكاليف، كما يجب تسليط الضوء على التقييم المالي للتكاليف الخفية كعنصر هاماً في تخفيض التكاليف الكلية التي تعتبر أحد أهدافها.

**الكلمات المفتاحية:** التكاليف الخفية، الأداء المالي، مؤشرات التكاليف الخفية، تقييم التكاليف، مؤشرات الربحية.

## Abstract:

**The study aimed to examine the impact of controlling hidden costs on enhancing the financial performance of the Tebessa Cement Company during the period 2021–2023.** To achieve this, the independent variable—**control of hidden costs**—was applied to the dependent variable—**financial performance**—through the evaluation of hidden costs and analysis of the company's financial situation.

The study adopted a **descriptive and analytical case study approach**, analyzing various data, including estimated production budgets and financial statements. Based on this analysis, several findings were discussed.

The study concluded that hidden costs **do have an impact** on the financial performance of the company. The first three hypotheses—related to **absenteeism, work accidents, and employee turnover**—were accepted, confirming a significant relationship with financial performance. In contrast, the fourth and fifth hypotheses—related to **quality deficiencies and low productivity**—were rejected, indicating no significant impact on financial performance.

Among the key recommendations is the need to **comprehensively address hidden costs**, and to adapt and develop accounting programs and systems capable of identifying and evaluating these costs.

The study also recommends the **implementation of effective policies to manage absenteeism** in order to reduce overtime and, consequently, hidden costs. Furthermore, **financial assessment of hidden costs should be treated as a strategic element** in cost reduction and performance improvement.

**Keywords:** Hidden costs, Financial performance, Hidden cost indicators, Cost assessment, Profitability indicators, Accounting control.



# قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

### قائمة المحتويات:

الصفحة	المحتوى
-	شكر وعرافان
-	الاهداء
-	الملخص
ii-i	قائمة المحتويات
iii	قائمة الجداول
iv	قائمة الأشكال
v	قائمة الملاحق
أ-ح	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي</b>	
02	تمهيد
03	<b>المبحث الأول: ماهية التكاليف الخفية</b>
03	المطلب الأول: عموميات حول التكاليف الخفية
13	المطالب الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية وكيفية الكشف عليها
26	المطلب الثالث: نموذج تقييم التكاليف الخفية
32	<b>المبحث الثاني: الأداء المالي وعلاقته بالتحكم في التكاليف الخفية</b>
33	المطلب الأول: أساسيات الأداء المالي
37	المطلب الثاني: مراحل تقييم الأداء المالي والنسب المالية كمؤشرات لقياس الأداء المالي
42	المطلب الثالث: التحكم في التكاليف الخفية وعلاقتها بمؤشرات الأداء المالي
43	<b>المبحث الثالث: الدراسات السابقة</b>
43	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
51	المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة
53	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
55	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-</b>	
57	تمهيد

## قائمة المحتويات

58	المبحث الأول: تقديم شركة الاسمنت وطريقة الدراسة وأدواتها
58	المطلب الأول: تقديم شركة الاسمنت-تبسة-
59	المطلب الثاني: طريقة وأدوات الدراسة
60	المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة
62	المبحث الثاني: تحليل واقع التكاليف الخفية والأداء المالي لشركة الاسمنت-تبسة-
62	المطلب الأول: تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة محل الدراسة
79	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي
83	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها
83	المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة
86	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
88	خلاصة الفصل
90	الخاتمة العامة
94	المراجع
102	الملاحق



قائمة الجداول

## قائمة الجداول

### قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	أهم الحلول المتاحة للمؤسسة في حالة تغيب عامل ما	الجدول رقم (01)
19	أسباب حوادث العمل	الجدول رقم (02)
24	مؤشرات قياس الإنتاجية	الجدول رقم (03)
29	خصائص تقنيات جمع المعطيات	الجدول رقم (04)
30	مقارنة بين طريقتي نموذج (OF) ونموذج (SOF)	الجدول رقم (05)
31	النموذج العام لقياس التكاليف الخفية في المؤسسة	الجدول رقم (06)
38	طريقة حساب نسب السيولة وتفسيرها	الجدول رقم (07)
39	طريقة حساب نسب المديونية وتفسيرها	الجدول رقم (08)
40	طريقة حساب نسب النشاط وتفسيرها	الجدول رقم (09)
41	طريقة حساب نسب الربحية وتفسيرها	الجدول رقم (10)
63	غيابات العمال خلال الفترة (2021-2023)	الجدول رقم (11)
64	معدل الغياب بالمؤسسة خلال الفترة (2021-2023)	الجدول رقم (12)
65	حساب التكاليف الخفية للغياب	الجدول رقم (13)
67	عدد حوادث العمل وعدد ساعات العمل المفقودة	الجدول رقم (14)
68	معدلات تكرار وخطورة حوادث العمل	الجدول رقم (15)
70	حساب التكاليف الخفية لحوادث العمل	الجدول رقم (16)
72	دوران العمال خلال الفترة (2021-2023)	الجدول رقم (17)
72	معدل دوران العمال خلال الفترة (2021-2023)	الجدول رقم (18)
74	التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل	الجدول رقم (19)
76	مقارنة بين الخطة الإنتاجية والفعالية خلال الفترة المدروسة	الجدول رقم (20)
78	نموذج SOF الشامل لحساب التكاليف الخفية خلال الفترة (2021-2023)	الجدول رقم (21)
81	حساب نسب الربحية	الجدول رقم (22)



# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

### قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
07	عناصر التكاليف الخفية	الشكل رقم (01)
08	تصنيف مكونات التكلفة الخفية	الشكل رقم (02)
09	ظهور التكاليف الخفية	الشكل رقم (03)
11	عناصر عملية الاتصال	الشكل رقم (04)
60	نموذج الدراسة	الشكل رقم (05)



قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

### قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
102	اتفاقية التربص	الملحق رقم (01)
104	اذن بالطبع لمذكرة التخرج ماستر	الملحق رقم (02)
105	الشهادات المعترف بها من طرف ISO	الملحق رقم (03)
106	قواعد الصحة والسلامة البيئية	الملحق رقم (04)
107	سياسة الصحة والسلامة البيئية	الملحق رقم (05)
108	سياسة الجودة، الصحة، الأمن، البيئة والطاقة	الملحق رقم (06)
110	شهادة LANOR للتقييس الجزائري	الملحق رقم (07)
111	الميزانية التقديرية للإنتاج 2021	الملحق رقم (08)
112	الإنتاج الفعلي 2021	الملحق رقم (09)
113	الميزانية التقديرية للإنتاج 2022	الملحق رقم (10)
114	الإنتاج الفعلي 2022	الملحق رقم (11)
115	الميزانية التقديرية للإنتاج 2023	الملحق رقم (12)
116	الإنتاج الفعلي 2023	الملحق رقم (13)
117	الميزانية (أصول اخصوم) 2021	الملحق رقم (14)
118	جدول حسابات النتائج 2021	الملحق رقم (15)
119	الميزانية (أصول اخصوم) 2022	الملحق رقم (16)
120	جدول حسابات النتائج 2022	الملحق رقم (17)
121	الميزانية (أصول اخصوم) 2023	الملحق رقم (18)
122	جدول حسابات النتائج 2023	الملحق رقم (19)
123	المعلومات المرتبطة بالغيابات، حوادث العمل، دوران العمال	الملحق رقم (20)



مقدمة

التكاليف الخفية هي تلك التكاليف التي لا تظهر في أنظمة المعلومات المختلفة داخل المؤسسة، وتقع خارج نطاق أنظمة المراقبة المحاسبية التقليدية. وتمثل هذه التكاليف ترجمة مالية للاختلالات التنظيمية التي تعاني منها المؤسسة، مثل ظروف العمل، وتنظيم المهام، وغيرها، والتي تنجم عن التفاعلات المعقدة والمستمرة بين الهياكل المادية والتنظيمية والسلوكيات البشرية، كالتغيب ودوران العمل وغيرها. تُعد هذه التكاليف ذات أثر بالغ على أداء المؤسسة وسمعتها، رغم أنها لا تُرصد بشكل مباشر في المحاسبة الكلاسيكية.

وقد قام معهد **ISEOR** بعدد الدراسات الميدانية التي ربطت الجانب السوسيولوجي بمردودية المؤسسة، وركز بشكل كبير على مفهوم "التكاليف الخفية"، مؤكداً على دور البنية التنظيمية للمؤسسة في التحكم بهذه التكاليف وتقليصها، وتحويلها إلى كفاءات ملموسة تُشكّل قيمة مضافة في إطار مقاربات التسيير الحديثة. إن أداء المؤسسة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى معرفتها وتحكمها في تكاليفها، ويتحدد مستوى هذا الأداء عبر ثلاثة معايير أساسية: الكفاءة، الفعالية، والتناسب. وعلى هذا الأساس، ظهرت أنظمة معلومات مالية مثل: المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، ومراقبة التسيير بهدف قياس وتحليل التكاليف. إلا أن هذه الأنظمة الكلاسيكية تعجز عن احتساب وتتبع بعض التكاليف التي تتحملها المؤسسة، والتي قد تمثل نسبة معتبرة من إجمالي الأعباء. وتُعرف هذه التكاليف التي لا ترصدها النظم المحاسبية التقليدية بـ "التكاليف الخفية". رغم صعوبة قياس هذه التكاليف، إلا أن تأثيرها يكون كبيراً ومباشراً وسلبياً على الأداء المالي للمؤسسة إذا لم يتم التحكم فيها بشكل منهجي، وهذا يكمن في وضع آليات واستراتيجيات مختلفة فعالة للتحكم فيها أو الحد منها، ومنه يمكن طرح الإشكالات التالية:

### 1. إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق ذكره برزت معالم المشكلة التي يسعى البحث للإجابة عنها، ألا وهي معرفة أثر التحكم في التكاليف الخفية على الأداء المالي، لذا تم صياغة الإشكالية التي سنقود هذه الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

هل هناك علاقة بين التحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي في شركة الأسمنت -تبسة-؟

### 2. الأسئلة الفرعية:



## مقدمة

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكل وبغية الوصول الى فهم واضح لها، تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية للإحاطة بكامل جوانب الموضوع ومنها:

- هل هناك علاقة بين التحكم في تكاليف غياب العامل والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-؟
- هل هناك علاقة بين التحكم في تكاليف حوادث العمل والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-
- هل هناك علاقة بين التحكم في تكاليف دوران العمال والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-؟
- هل هناك علاقة بين التحكم في تكاليف اللاجودة والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-؟
- هل هناك علاقة بين التحكم في تكاليف نقص الانتاجية والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-؟

### 3. فرضيات الدراسة:

وللإلمام بحيثيات الموضوع ومحاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة وضعنا الفرضيات التالية:

#### ➤ الفرضية الرئيسية:

يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في التكاليف الخفية وتحسين الأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-

#### ➤ الفرضيات الفرعية:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة بين التحكم في تكاليف غياب العامل والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-
- الفرضية الثانية: توجد علاقة بين التحكم في تكاليف حوادث العمل والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-
- الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين التحكم في تكاليف دوران العمال والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-
- الفرضية الرابعة: توجد علاقة بين التحكم في تكاليف اللاجودة والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-
- الفرضية الخامسة: توجد علاقة بين التحكم في تكاليف نقص الإنتاجية والأداء المالي في شركة الاسمنت-تبسة-

### 4. أهداف الدراسة: الغرض من هذه الدراسة يكمن في تحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن توضيحها

في مايلي:

- ابراز مفهوم التكاليف الخفية. وشرح أنواعها ومصادرها وأسباب ظهورها داخل المؤسسات؛

## مقدمة

- البحث عن المؤشرات التي تسمح بحساب وتقييم التكاليف الخفية وأنجع السبل لتخفيضها؛
  - الاطلاع على الوضعية المالية لشركة الاسمنت -تبسة-؛
  - يهدف البحث الى تسليط الضوء على التكاليف المترتبة عن بعض الأحداث والظواهر داخل المؤسسة مثل: ظاهرة ارتفاع معدلات الغياب، حوادث العمل ودوران العمل وأيضا اللاجودة وضعف الإنتاجية.
  - التعرف على العلاقة الموجودة بين التحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي لشركة الاسمنت-تبسة-؛
- 5. أهمية الدراسة:** تتجلى أهمية بحثنا في:

- إبراز الجوانب النظرية والتطبيقية للموضوع محل دراسة وإرساء إطار نظري وتطبيقي يستمد كيانه من واقع شركة الاسمنت -تبسة-؛
- العمل على جذب الانتباه لزيادة الأبحاث العلمية والمقالات لهذا النوع من التكاليف؛
- الإشارة الى أن عدم التركيز على برامج التطوير والتدريب والاستغلال الأمثل للمورد البشري يشكل تكاليف تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة؛
- تساعد هذه الدراسة على تحسين دقة القوائم المالية، مما يعزز الثقة والشفافية بين أصحاب المصلحة والمستثمرين؛
- كما تتمثل أهمية هذه الدراسة وكغيرها من الدراسات في محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسات جديدة، بتسليط الضوء على سعى المؤسسة في التحكم في التكاليف الخفية ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

## 6. أسباب ودوافع اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع نتيجة عدة أسباب مختلفة منها موضوعية وأخرى ذاتية وتتمثل في:

- حداثة موضوع التكاليف الخفية على مستوى الدراسات العلمية؛
- الميول الشخصي للتعلم في موضوع محاسبة التكاليف؛
- وجود تجاهل من طرف كل من الاقتصاديين والمسيرين لموضوع التكاليف الخفية؛
- لقي هذا الموضوع اهتمام كبير في معظم بلدان المشرق كفلسطين وأيضا البلدان الغربية ومنها فرنسا سواء من طرف الباحثين، الاقتصاديين، المسيرين.....؛
- جدية الموضوع وحدائته على مستوى المؤسسات الاقتصادية والذي يمس بشكل مباشر ويؤثر على ربحية المؤسسة والتنافسية؛
- العمل على إثراء طلبة العلم ومكتبتنا الجامعية بمثل هذه المواضيع في إطار البحث العلمي والتي حسب المعروف أنها مجهولة لدى البعض.

### 7. متغيرات الدراسة:

- المتغير المستقل: التكاليف الخفية (تكاليف غياب العامل، تكاليف حوادث العمل، تكاليف دوران العامل، تكاليف اللاجودة، تكاليف نقص الإنتاجية)؛
- المتغير التابع: الأداء المالي (مؤشر الربحية)

### 8. منهجية الدراسة:

#### ➤ المنهج الوصفي التحليلي:

بغيت الالمام والاحاطة بجوانب الدراسة، وللإجابة على الاشكالية المطروحة والتحقق من فرضياتها ومحاولة الربط بين متغيرات الدراسات تم الاعتماد المنهج الوصفي التحليل حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري حيث يُركّز على وصف الظواهر كما هي، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال تحليل المعطيات المتوفرة تحليلاً علمياً موضعياً ومعبراً عن الحقيقة الواقعية كما هي، للوصول إلى النتائج المنطقية التي يفرضها منطق تحليل الأساليب وربطها بمسبباتها.

#### ➤ مصادر جمع المعلومات:

لضمان الوصول إلى نتائج دقيقة، يجب التأكد من جمع المعلومات الصحيحة من مصادر موثوقة وبأسلوب منهجي سليم، عادةً ما يعتمد الباحث على مجموعة متنوعة من المصادر لتعزيز محتوى الدراسة والإجابة على الإشكالية بمعلومات دقيقة ومتخصصة،

وبناءً على ذلك، يمكن تصنيف المصادر إلى الأقسام التالية:

- المصادر الأولية: المتمثلة في جمع البيانات الأولية وذلك من خلال الدراسة الميدانية داخل المؤسسة وجمع البيانات والوثائق والمقابلات مع المسؤولين والعمال وجمع المعلومات المراد معرفتها؛
- المصادر الثانوية: من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة أثر التحكم في التكاليف الخفية على أداء المؤسسات في شركة الاسمنت-تبسة-، وآية مراجع تسعى لإثراء الدراسة بشكل علمي المتمثلة في المراجع العربية والأجنبية، الكتب، المقالات، الملتقيات، البحوث العلمية.

### 9. حدود الدراسة:

- الحدود العلمية: من بين المتغيرات التابعة التي لها علاقة بالمتغير المستقل المتمثل في التكاليف الخفية، تم التركيز في هذه الدراسة على متغير الأداء المالي (مؤشرات الربحية)؛ الذي يعتبر أحد المؤشرات

## مقدمة

الأساسية التي تتأثر بها المؤسسة، كما تم التطرق الى تحليل التكاليف الخفية نفسها كمحور أساسي للدراسة، وذلك لقياسها وتقييم أثرها بواسطة مؤشرات الخمسة.

- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة على تناول التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؛
  - **الحدود المكانية:** اقتصر المجال المكاني الذي تم اختياره للقيام بالدراسة الميدانية على شركة الاسمنت -تبسة-؛
  - **الحدود البشرية:** اقتصرت الدراسة على عمال كل من قسم المالية والمحاسبة وقسم الموارد البشرية من شركة الاسمنت -تبسة-؛
  - **الحدود الزمنية:** تمت الدراسة التطبيقية على شركة الإسمنت بتبسة، وقد شملت تحليل البيانات المالية، القوائم المحاسبية، والميزانيات التقديرية خلال الثلاث سنوات الأخيرة (2021-2022-2023) كونها تمثل فترة حديثة نسبياً تعكس الأداء الحالي للمؤسسة، وتسمح بتحليل التوجهات الحديثة في التكاليف الخفية والتغيرات التنظيمية، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة.
- أما بالنسبة لسنة 2024 فلم يتم تضمينها ضمن الدراسة، نظراً لعدم المصادقة الرسمية على بياناتها المالية بعد.

### 10. صعوبات الدراسة:

- ندرة المراجع المتعلقة بموضوع التكاليف الخفية؛
- صعوبة تطبيق الموضوع في الجانب الميداني؛
- بسبب الضغوط الكبيرة لعمال المؤسسة أدى الى عدم إعطاء المعلومات الكافية؛

### 11. هيكل الدراسة:

للإجابة على اشكالية الدراسة وتحقيقاً لأهدافها لابد من وجود خطة واضحة من أجل ضبط الدراسة وتتمثل في:

- **مقدمة؛**
- **الفصل الأول:** سوف يتم التطرق في هذا الفصل إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية ولأداء المالي، حيث يتم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث، الأول حول ماهية التكاليف الخفية والذي بدوره تم تقسيمه إلى 3 مطالب، أما المبحث الثاني فتمثل في الأداء المالي وعلاقته بالتحكم في التكاليف الخفية وتم تقسيمه إلى 3 مطالب، أما المبحث الثالث فقد كان حول أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع ومقارنتها بالدراسة الحالية؛

## مقدمة

➤ **الفصل الثاني:** وهو تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة- والذي سوف يكون تطبيقيا حيث سوف يتم تطبيق ما تم ذكره في الجانب النظري من خلال دراسة تطبيقية وتحليلية على شركة الاسمنت -تبسة-، والذي يقسم الى 3 مباحث أيضا، ويتفرع المبحث الأول الذي يتضمن تقديم شركة الاسمنت وطريقة الدراسة وأدواتها وينقسم الى 3 مطالب، أما المبحث الثاني يعالج فيه تحليل واقع التكاليف الخفية والأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة، وأخيرا المبحث الثالث فخصص لاختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها.

➤ **الخاتمة:** حيث سيطرح فيها أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية مع تقديم مجموعة من التوصيات لزيادة الوعي والاهتمام بعلاقة التحكم في التكاليف الخفية على الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-.



الفصل الأول: الأدبيات النظرية  
والتطبيقية للتحكم في التكاليف  
الخفية والأداء المالي

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### تمهيد:

تعتبر الموارد البشرية الثروة الأساسية في أي مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدمية، لذا تعمل مختلف المؤسسات على الاستفادة من مواردها البشرية بأقصى درجة ممكنة من خلال العمل على تطوي رها مما ينعكس على جودة أداء الأفراد نحو الأفضل بحيث يحقق أهدافهم الشخصية وأهداف المؤسسة. حيث يرجع ضعف أداء المؤسسة إلى عوامل متعددة لا تقتصر على الهيكل التنظيمي فقط أو على السلوكيات الداخلية بشكل منفرد، بل يتطلب تحسين الأداء الاقتصادي تضافر جهود متكاملة تجمع بين تعديل الهياكل وتحسين السلوكيات بهدف تحقيق التوازن بين الأبعاد الاقتصادية الملموسة والجوانب الاجتماعية غير المادية، مما يسهم في تقليص مظاهر الخلل الاجتماعي والاقتصادي.

تشير العديد من الدراسات المتخصصة في التحليل الاجتماعي الاقتصادي للمؤسسات إلى أن الفجوة السلبية بين الأداء المتوقع والأداء الفعلي هي العامل الأساسي وراء نشوء الاختلالات التي تؤدي بدورها إلى ظهور تكاليف غير مخطط لها. وقد أطلق الباحث الفرنسي Henri Savall على هذه التكاليف مصطلح "التكاليف الخفية".

ومن خلال هذا الفصل يتم محاولة التعرف على التكاليف الخفية بشكل متعمق حيث تتضمن الدراسة مفهومها، أهدافها، مؤشراتها ومكوناتها، وكذا طرق الكشف عليها وتقييمها ومن ثم يتم التعرف على الأداء المالي بمختلف جوانبه.

يتم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث على النحو الآتي:

- المبحث الأول: ماهية التكاليف الخفية؛
- المبحث الثاني: الأداء المالي وعلاقته بالتحكم في التكاليف الخفية؛
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### المبحث الأول: ماهية التكاليف الخفية

تتناول هذه الدراسة التكاليف الخفية باعتبارها تكاليف غير مرئية لا تستطيع الأنظمة المحاسبية التقليدية تحديدها بدقة، تنشأ هذه التكاليف نتيجة تأثيرات غير مباشرة على بيئة العمل وظروف العاملين، ما يؤثر على الأداء المؤسسي، يركز المبحث على تعريف التكاليف الخفية، أسبابها، مؤشرات، وطرق الكشف عنها لضمان تحسين الكفاءة المؤسسية.

تضمن هذا المبحث ثلاث مطالب موزعة كما يلي:

- **المطلب الأول:** عموميات حول التكاليف الخفية؛
- **المطلب الثاني:** مؤشرات التكاليف الخفية وكيفية الكشف عليها؛
- **المطلب الثالث:** طرق ونماذج تقييم التكاليف الخفية.

### المطلب الأول: عموميات حول التكاليف الخفية

يعد الباحث الفرنسي (H. Savall) أول من استخدم مصطلح " التكاليف الخفية " حيث تنسب هذه الفكرة الى المدرسة السوسيو- اقتصادية، التي استطاعت ابراز جانب لم تلتفت اليه المدارس السابقة ومنه سنتطرق الى تعريف، خصائص وأهمية التكاليف الخفية.

#### الفرع الأول: مفهوم التكاليف الخفية

**1- تعريف التكاليف الخفية:** توجد العديد من التعارف المتعمقة للتكاليف الخفية ومن أهمها ما يلي:

فمنهم من يعرفها: " تلك التكاليف التي لا يوجد لها معنى أو تفسير في نظام المعلومات المستعملة في المؤسسة والمتمثلة في كل من الميزانيات التقديرية، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية...الخ".<sup>1</sup>

وفقا لسافال 1995م: " ان التكاليف الخفية هي التي لا تظهر بشكل واضح في أنظمة معلومات الشركة مثل الموازنات والمحاسبة العامة والتحليلية ولوحة المعلومات وبالنسبة للمؤلف ان التكلفة الخفية كما يشير اسمها هي

1- خالد محمد المدهون، واقع التكاليف الخفية وامكانية التحكم بها: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين، مجلة دراسات الأعمال والإدارة، المجلد الثالث، العدد الأول، 2021، فلسطين، ص: 13.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

تكلفة غير مرئية أو حتى تكلفة أداء خفية، وتبين هذه النظرية أن وجود هذه التكاليف يكشف عن وجود خلل وشذوذ في الشركة وبشكل عام التكاليف الخفية تنتج عن خلل بشري.<sup>1</sup>

كما تعرف في قاموس الموارد البشرية بأنها " تلك التكاليف الخاصة بمعالجة وتسوية الاختلالات والانحرافات التشغيلية، وهي لا تظهر وليس لها تفسير في نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، هذه التسويات أو المعالجات تستهلك وتستعمل موارد إضافية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة".<sup>2</sup>

اختلال ← تسوية ← تكاليف خفية

أن المدرسة السوسيوولوجيا- الاقتصادية هي أول من تحدث عن هذه التكاليف لما لها من أثر على مردودية المؤسسة. ولا يقصد بمصطلح الخفية نية المؤسسة في الحجب عن إدلاء بعض من تكاليفها وإنما المعنى المراد من هذه التسمية هي عدم قدرة المؤسسة على حسابها.<sup>3</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن قول إن التكاليف الخفية هي: " تلك التكاليف غير المرئية أو غير المعلن عنها في السجلات المالية التقليدية، لكنها تنشأ نتيجة عدم الكفاءة أو الاختلالات داخل المنظمة، مثل التكاليف المرتبطة بانخفاض الإنتاجية، ارتفاع معدلات الغياب، ضعف الاتصال الداخلي، أو سوء إدارة الموارد. ورغم أنها لا تظهر مباشرة في التقارير المالية، إلا أنها تؤثر سلباً على الأداء العام وتزيد من الأعباء المالية للمؤسسة، مما يجعل فهمها وقياسها ضرورة لتحقيق فعالية أكبر في إدارة الموارد وتحسين الأداء".

1 - Sara DEHBI, Khadija ANGADE, **CONTROLE ET ANALYSE DES COUTS-PERFORMANCES CACHES LIES AUX DYSFONCTIONNEMENTS AU SEIN DES HOPITAUX. HOPITAL REGIONAL MAROCAIN**, Université Ibn Zohr Agadir, Maroc P :03.

2- مهلول زكرياء، دور الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية بالمؤسسات الإنتاجية - دراسة حالة مؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، التخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، السنة الجامعية 2021-2022، ص: 21.

3 - درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، التخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، السنة الجامعية 2004-2005، ص: 42.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

2- خصائص التكاليف الخفية: مقارنة بالتكاليف الخفية، يمكننا القول بأن التكاليف الظاهرة هي التكاليف التي يرصدها نظام المعلومات في المؤسسة من محاسبة وموازنات وإحصائيات .... الخ، وتتميز بثلاث خصائص:<sup>1</sup>

- أ- التسمية: إذ لكل منها اسم تعرف به، منمط، معترف به ومتفق عليه مثل: أجور العمال، مواد أولية مستهلكة، تأمين .... الخ؛
- ب- قابلية القياس: يمكن قياسها حسب قواعد وأسس دقيقة ومتعارف عليها؛
- ت- قابلية الرقابة عليها: إذ تخضع لرقابة دورية وبصفة منتظمة حتى يمكن ملاحظة تطورها أو انحرافها عن هدف محدد مسبقا.

بالمقابل فإن التكاليف الخفية تتمتع بقوة كبيرة في إظهار جودة وحسن سير المؤسسة. إذ أن التكاليف الظاهرة تسمح لنا بحساب مبالغ الانحرافات، دون إمكانية توضيح مختلف أسبابها، على العكس تماما، فالتكاليف الخفية هي أصلا تكاليف مرتبطة بالظواهر (Phénoménologique)، فهي تبحث عن أسباب الاختلالات التي أدت إلى تلك الانحرافات. فمثلا التكاليف الخفية العالية الناجمة عن التغيب تعني أن المؤسسة تعاني من اضطرابات كبيرة بسبب تغيب العاملين وبسبب التسويات التي قامت بها المؤسسة في سبيل معالجة آثار تلك التغيبات.

وكذلك بالنسبة للتكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العمل، فهي تعني أن المؤسسة تعاني من مشاكل في الأمن الصناعي ومن تأثير عمليات التسوية التي تقرها المؤسسة لتجاوز تأثير تلك الحوادث.

إن عبارة "تكلفة خفية" يجب اعتبارها اختصارا لمصطلح "تكلفة أداء خفي"، من هذا المنطلق فإن أصحاب المقاربة السوسيو-اقتصادية يرون أن كل ارتفاع في التكلفة يعني انخفاضا في الأداء، وكل انخفاض في التكلفة يعني تحسنا في الأداء؛ إذا فالتكلفة والأداء الخفي يرتبطان فيما بينهما بعلاقة عكسية، من خلال هذه العلاقة نستنتج أن الأداء يمكن تحسينه من خلال تخفيض التكاليف أو من خلال زيادة النواتج.

### 3- أهمية التكاليف الخفية: تتمثل أهمية التكاليف الخفية في العناصر التالية:<sup>2</sup>

➤ توضيح التكاليف الخفية وطريقة حسابها بتحديد فروق تلك الفعلية سواء ما بين الفعلية المراد تحققها والفعلية المحققة، كذلك محاولة معرفة الفرق في الفعلية ما بين وحدتين لنفس المؤسسة، أو مؤسستين لنفس القطاع ... الخ؛

1 - مهلول زكرياء، مرجع سابق، ص: 23-24.

2 - بويباون مسعود، مساهمة في تخفيض تكاليف الخفية دراسة حالة: مؤسسة BCR - بسطيف-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم تسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2012-2013، ص: 35.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

- عند اكتشاف التكاليف الخفية يتم اللجوء مباشرة للبحث عن الحلول لتحقيق أكبر فعالية؛
- يساعد معرفة حساب التكاليف الخفية في الأجل القصير من رفع مردودية المؤسسة من خلال التخلص من تلك التكاليف؛
- يساعد حسابها في الأجل الطويل في تقليص التكاليف الخفية إلى حدودها الدنيا ما يجعل المؤسسة تستمر وتعزز تنافسيتها.

4- أهداف التكاليف الخفية: تسعى التكاليف الخفية الي تحقيق هدفين أساسيين هما:<sup>1</sup>

أ- القياس الاقتصادي:

تحرص الطريقة على أن يكون القياس متماشيا مع التحولات التي طرأت على إستراتيجية المؤسسات المعتمدة أكثر على الثروة البشرية وعلى البحث عن الجودة، فالتحليل الاقتصادي الوجودي - الجزئي - أثبت عدم شموليته بعدم استيعابه إلا بصورة جزئية للنتائج المحققة، لاعتماده في التحليل أساسا على عنصري العمل ورأس المال، ومن هنا فإن هذه الطريقة تسعى إلى المواءمة بين البعدين الاقتصادي والاجتماعي في المؤسسة بهدف الوصول إلى إدارة management أكثر فعالية، مما يسمح للمؤسسة باكتشاف وتثمين طاقاتها الداخلية ويعطيها هامش مناورة لزيادة فعاليتها الاقتصادية دون الإضرار بوظيفتها الاجتماعية ودون اللجوء إلى موارد مالية خارجية إضافية.

ب- تحليل الانحرافات:

تهدف هذه الطريقة إلى البحث عن أسباب الانحراف بين الأداء الفعلي والمستهدف من أجل إيجاد حلول وبالتالي تحسين فعالية المؤسسة مما يسمح بتحقيق هدفين هامين:

- زيادة مردودية المؤسسة على المدى قصير الأجل؛
- ضمان بقاء المؤسسة ونموها على المدى طويل الأجل.

الفرع الثاني: عناصر التكاليف الخفية

تبرز أهم عناصر التكاليف الخفية الناتجة عن سوء الاستغلال أو التشغيل الذي تعاني منه المؤسسة ويؤثر على أدائها عند استخدام مواردها والتي قسمها "Savall. H" إلى خمسة مكونات هي :<sup>2</sup>

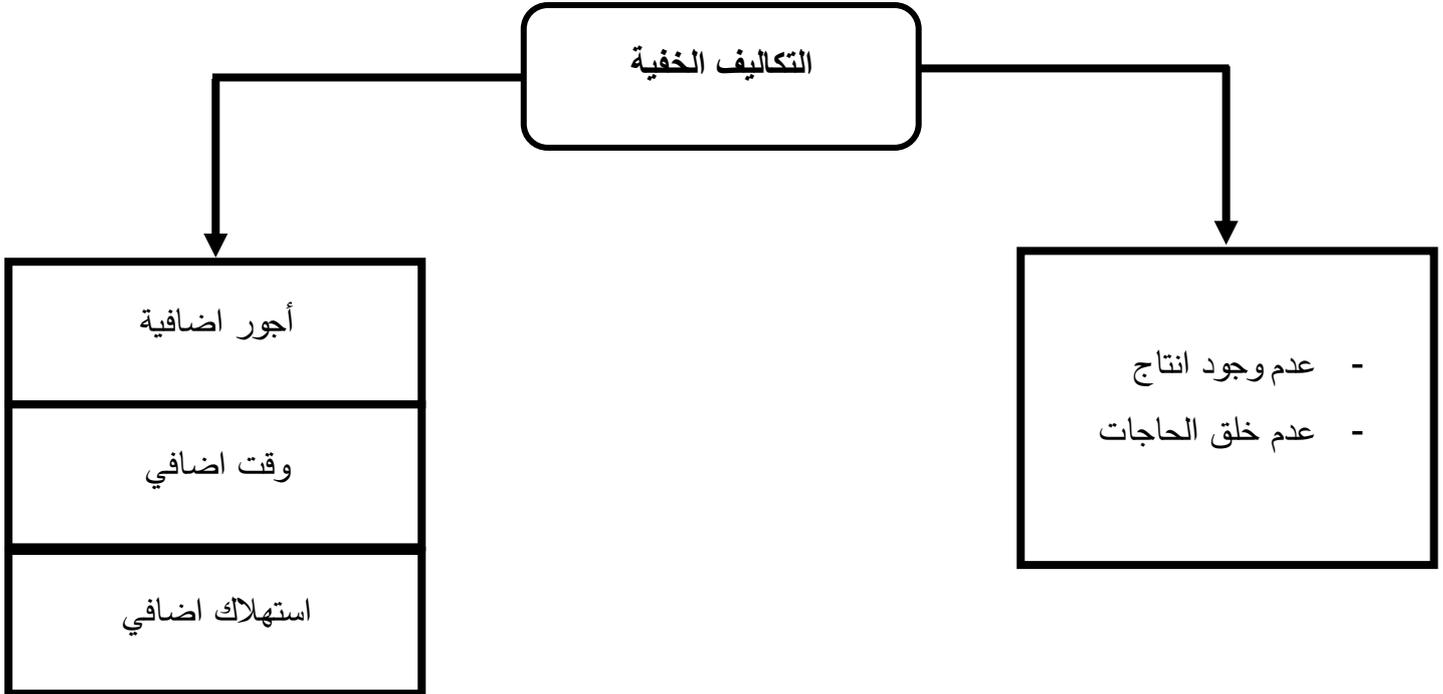
1 -ذوادي مهدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، الموسم الجامعي 2009-2010، ص ص: 123-124.

2 - بكطاش فتيحة، مقدم يمينية، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب النموذج Henri Savall، مجلة CNMCCS في الإحصاء التطبيقي، المجلد 17، العدد 3، ديسمبر 2020، ص: 3.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

الأجر الزائد، الوقت الزائد، الاستهلاك الزائد، عدم الإنتاج، عدم خلق الطاقات.

الشكل رقم (01): عناصر التكاليف الخفية



المصدر: بكطاش فتيحة ومقدم يمينة عن:

H, Savalle, V, Zardet, Maitriser les couts et les performances cachés, op cit, P05

من خلال الشكل أعلاه قد بين أن العناصر المتمثلة في أجور إضافية، وقت إضافي، والاستهلاك الإضافي هي نفقات تقع على عاتق المؤسسة يمكن أن نصنفها على أنها تكاليف تاريخية، في حين أن العنصرين الآخرين المتمثلين في عدم وجود إنتاج، وعدم خلق الحاجات هي فقط فرص تساعد المنظمة على تعظيم فرص الربح التي ضاعت على المؤسسة.

كما كان رأي مختلف بالنسبة لآخرين حيث أنه:<sup>1</sup>

حيث تم تقسيم مكونات التكاليف الخفية إلى 6 عناصر وهي: الأجر الزائد، الأوقات الزائدة، الاستهلاكات الزائدة، الوقت غير المنتج (عدم الإنتاج)، عدم خلق طاقة، المخاطر.

مع الإشارة إلى أن المكونات الثلاثة الأولى تتميز بما يلي:

➤ تشكل تكاليفاً فعلية مقيدة في مختلف حسابات الأعباء (عكس المكونات الثلاثة الأخيرة)؛

1 - ذوايدي مهدي، التكاليف الخفية للتغيب - دراسة حالة وحدة العدادات بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، المجلد 18، العدد 01، ديسمبر 2018، ص ص: 19-20.

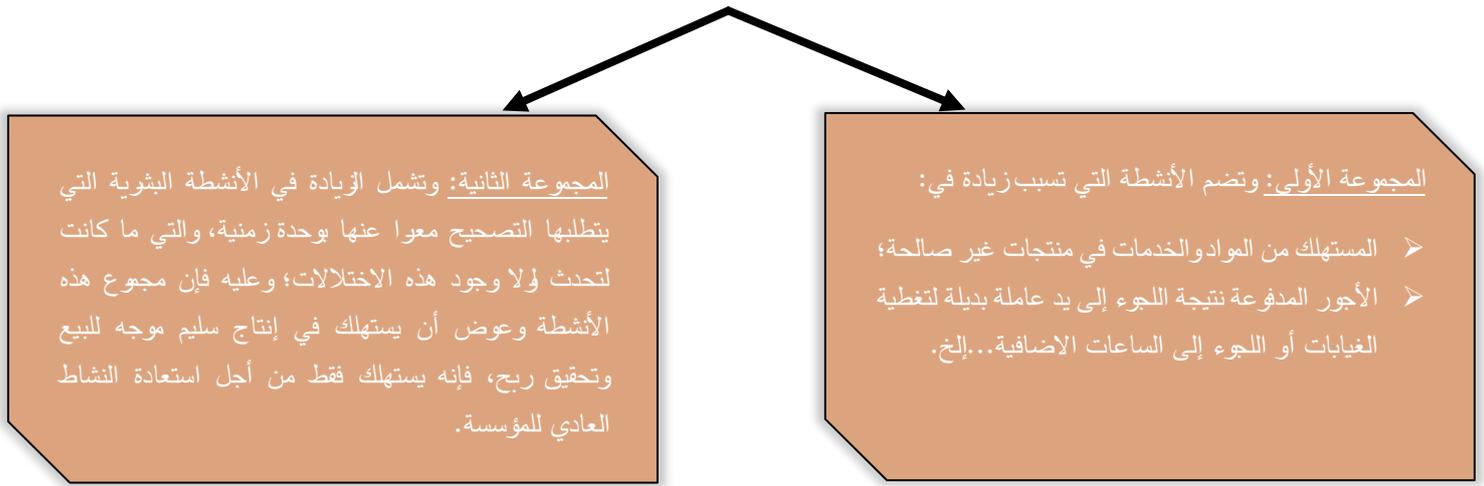
## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

➤ تؤثر بشكل مؤكد على نتيجة المؤسسة؛

➤ أنه يمكن للمؤسسة تجنبها ولو جزئياً، إذا استطاعت تخفيض عدد الاختلالات، فالمؤسسة ستتحمل أجورا أقل لو تمكنت من تقليل نسبة التغييب، ستحصل على إنتاج سليم أكثر لو لم تستهلك وقتاً أكبر لتصحيح العيوب في المنتجات، وستستهلك مواداً وطاقة أقل لو لم تكن مضطرة إلى تصحيح عدد أكبر من الاختلالات.

ويمكن تصنيف مكونات التكلفة الخفية في مجموعتين حسبما يتطلبه التصحيح:

### الشكل رقم (02): تصنيف مكونات التكلفة الخفية



**المصدر:** من اعداد الطالبة بالاعتماد على نوادي مهدي، التكاليف الخفية للتغييب- دراسة حالة وحدة العدادات بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبةAMC، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد18، العدد01، ديسمبر 2018، ص:20.

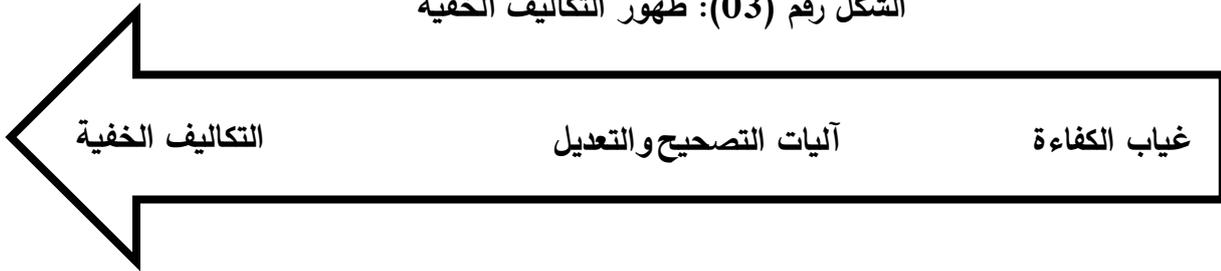
إن تقييم التكاليف الخفية يقوم على ربط كل مؤشر من المؤشرات الخمسة للاختلالات التي سيشار إليها لاحقاً بالمكونات الستة للتكلفة الخفية الموافقة للتسويات المنجزة فعليا من طرف المؤسسة.

### الفرع الثالث: أسباب ظهور التكاليف الخفية

من خلال دراسة (SAVLL.H) في المجال السوسيو الاقتصادي اتضح أن العامل المؤدي الى ظهور التكاليف الخفية تضمن في خمسة أسباب والتي تمثلت في: ظروف العمل، تنظمي العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التدريب والتي سوف يتم شرحها في هذا الفرع:

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

الشكل رقم (03): ظهور التكاليف الخفية



**المصدر:** نصر الدين عيساوي، اليات تـمـين دور الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة نموذج SOF كألية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الاسمنت SCT تبسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد6، سبتمبر2016، ص: 08.

**أولاً: ظروف العمل**

### 1- تعريف ظروف العمل:

إن أهمية العمل في حياة الانسان تحتم عليه الاحتكاك بالعديد من المؤثرات في مكان العمل حيث أن العامل يتأثر بكل ما يحيط به في عمله، وعدم توفير ظروف ملائمة للعمل يؤدي إلى ظهور تكاليف الخفية مما يؤثر سلبا على الأداء العام للمؤسسة، فمن بين الأسباب التي تؤدي إلى نشوء تكاليف خفية نذكر: سوء الانارة، عدم توفر درجة الحرارة المناسبة، الضوضاء، ضغوطات العمل وعدم الرضا الوظيفي.<sup>1</sup>

### 2- تكاليف ظروف العمل:

حيث تتمثل في:<sup>2</sup>

- **تكاليف الغياب والتأخر عن العمل بسبب ضغوط العمل:** يعتبر الغياب والتأخر عن العمل من السلوك الانسحابي للمورد البشري، فعندما يرى العامل بأن المؤسسة لن تستغني عنه أو أنه لا يرغب في انهاء علاقته معها فانه يلجأ الي سلوكيات أخرى تبعده ولو مؤقتا عن العمل تظهر في صورة غياب أو تأخر وهذا الأخير يحمل المؤسسة تكاليف باهظة؛
- **تكاليف الاضراب والتوقف عن العمل بسبب ضغوط العمل:** يترتب عن هذا السلوك تحمل المؤسسات لتكاليف باهظة تتمثل في نقص الإنتاج، تكاليف الأيام المفقودة، بالإضافة الى التكاليف غير المباشرة كفقدان الزبائن والموردين والمجتمع ككل؛

1 - عمار درويش ومحمد بلمداني، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة شركة الاسمنت بني صاف (SCIBS)، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد الرابع، العدد الأول، 2018، الجزائر، ص: 77.

2 - بويباون مسعود، مرجع سابق، 2012-2013، ص ص: 18-19.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

- تكاليف دوران العمل المترتبة عن ضغوط العمل: عند وجود مستويات مرتفعة من ضغوط العمل تزداد ظاهرة دوران العمل والتي تشير الى عدم الاستقرار والثبات في العمل، ويترتب عن دوران العمل عدة تكاليف كخسارة الخبرة وخسارة المخرجات وتكاليف إعادة التوظيف؛
- انخفاض كمية وجود الإنتاج: ان تعرض المورد البشري لمستويات مرتفعة من ضغوط العمل ينعكس بالسلب على أدائه في العمل، مما يؤدي الى انخفاض إنتاجيته وتدني جودة أدائه؛
- ارتفاع نسبة حوادث العمل: تشير كثير من الدراسات الى أن تعرض العامل لمستويات مرتفعة من ضغوط العمل يزيد من احتمال تعرضه لحوادث العمل وارتكابه للأخطاء مما يؤدي بالمؤسسة الى تحمل تكاليف عديدة كتكاليف العلاج وتعويضات للعامل وتكاليف تعطل الإنتاج... الخ؛
- وأيضا تعطيل الآلات وتكلفة الفرصة البديلة: كتكاليف نقص الحيوية والنشاط وتكاليف ضعف الاتصالات، تكاليف عدم الدقة في صنع القرارات، وتكاليف سوء علاقات العمل.

### ثانيا: تنظيم العمل

#### 1- تعريف تنظيم العمل:

وهو وسيلة يمكن من خلالها تنسيق جهود وقدرات ومواهب الأفراد والجماعات الذين يعملون معا نحو غاية مشتركة لضمان تحقيق الأهداف المرجوة بأقل ما يمكن من التنافر والتضارب وبأقصى إشباع ممكن لكل من أولئك الذين تؤدي الخدمات من أجلهم وهؤلاء الذين يؤدون هذه الخدمات.<sup>1</sup>

#### 2- أثر سوء تنظيم العمل في ظهور التكاليف الخفية:

يعتبر تنظيم العمل من الأسباب المباشرة لظهور التكاليف الخفية، حيث كلما كان تنظيم العمل يتصف بالمرونة كان أثر ذلك إيجابيا على أدائها، فسوء التنظيم يؤدي إلى عدم التوافق بين قدرات الفرد والدور المطلوب منه أدائه، فقد تكون قدراته ورغباته أكبر من متطلبات عمله، أي أن هذا الأخير لا يخدم طموحاته، وبالتالي يشعر بالملل وعدم الرضا عنه، وقد يكون العكس.<sup>2</sup>

1 - ميدون إيمان، الاتصال الداخلي وانعكاساته على إعادة تنظيم العمل دراسة حالة المؤسسة الجزائرية، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة الدكتوراه، التخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقياد، تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2017-2018 ص: 36.

2 - عمار درويش ومحمد بلمداني، مرجع سابق، ص: 77.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### ثالثاً: الاتصال

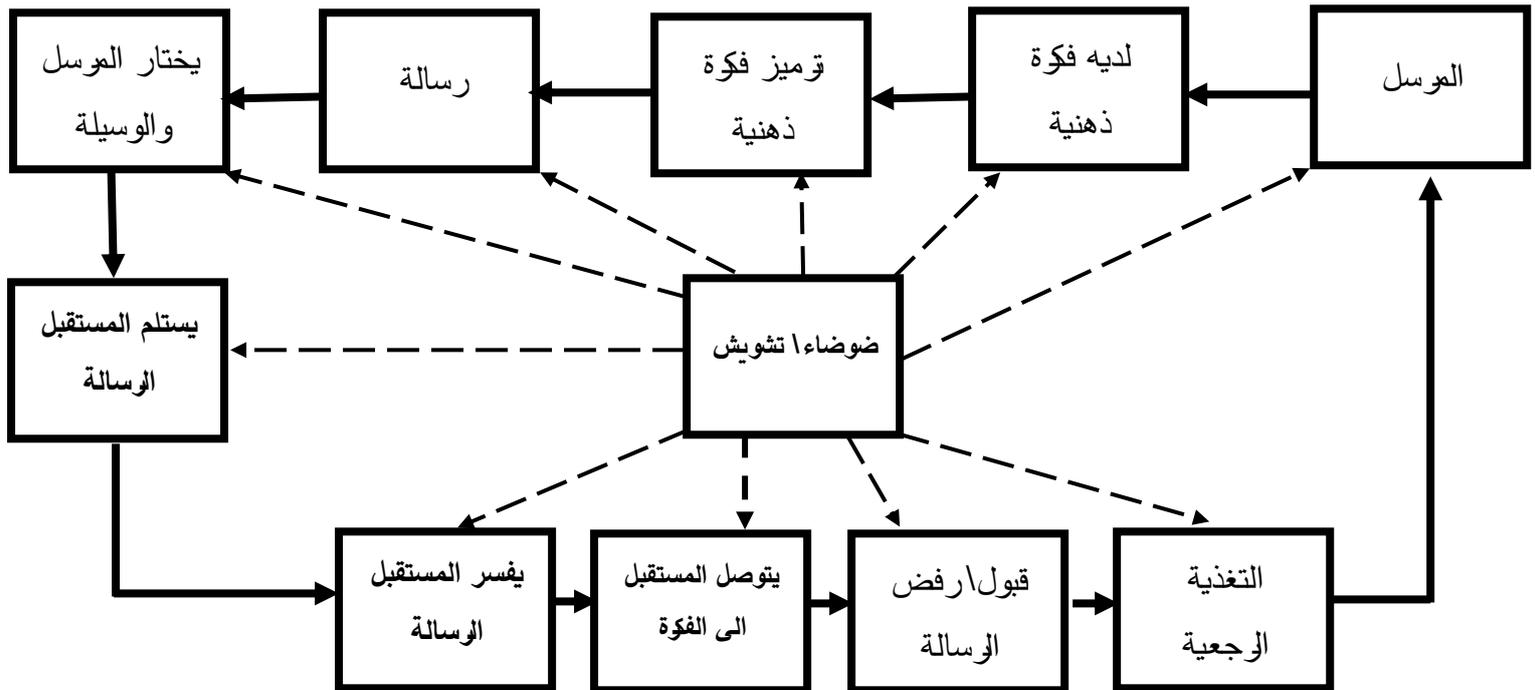
يرى هنري سافال أن ضعف الاتصال يؤدي إلى خلل وظيفي يترتب عليه تكاليف خفية، مثل ضياع الوقت، عشوائية القرارات، وانخفاض جودة المعلومات. هذه المشكلات تزيد الفجوة بين المسيرين والعمال، مما يؤثر سلباً على الرضا الوظيفي، الإنتاجية، والجودة، ويساهم في تفاقم التكاليف الخفية.<sup>1</sup>

#### 1- تعريف الاتصال:

إن أصل كلمة اتصال communication ومعناه communis يرجع إلى الكلمة اللاتينية common وتعني عام أو مشترك، ولهذا فهي تكون قاعدة مشتركة عامة، وللاتصال وظيفة دقيقة ومحددة، ألا وهي المشاركة في تبادل الحقائق والأفكار والآراء، أي الترويج لفكرة أو موضوع، أو سلعة، أو خدمة، أو قضية، أو فرد.. الخ عن طريق انتقال المعلومات أو الأفكار أو المواقف من شخص (فرد) أو جماعة، إلى أشخاص أو جماعات باستخدام رموز ذات معنى موحد ومفهوم لدى الطرفين: المرسل (sender) والمستقبل (Receiver).<sup>2</sup>

والشكل التالي يمثل عناصر عملية الاتصال:

الشكل رقم (04): عناصر عملية الاتصال



1 - مهلول زكرياء، مرجع سابق، ص: 31.

2 - بشير العلاق، الاتصال في المنظمات العامة بين النظرية والممارسة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2009، ص: 06.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

المصدر: حسين حرم، مهارات الاتصال في عالم الإقتصاد وإدارة الأعمال، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص:17.

### 2- أثر سوء الاتصال في ظهور التكاليف الخفية:

يساهم الاتصال غير الفعال إلى عدم الاستغلال الأمثل للمعلومات مما يظهر أثره في ضعف جودة المعلومات، وهذا ما يؤدي إلى ظهور تكاليف خفية. ولعل من أبرز المعوقات التي تحول دون تحقيق اتصال جيد وفعال هي: معوقات تنظيمية، معوقات إنسانية، معوقات لغوية، معوقات التخصص، حجم المؤسسة وواقعها الجغرافي، معوقات تتعلق بكثرة المعلومات أو قلتها عن الحد المطلوب، معوقات خاصة بغياب التغذية العكسية، ومعوقات خاصة بالبيئة.<sup>1</sup>

### رابعاً: إدارة الوقت

#### 1- تعريف إدارة الوقت:

وتعني إدارة الذات وإدارة شؤونه الوظيفية بما يكفل الحصول على النتائج المحددة في الوقت المتاح وبكلمات أخرى أنها إحدى العمليات التي تمكن من انجاز المهام والأهداف.<sup>2</sup>

#### 2- أثر سوء إدارة الوقت في ظهور التكاليف الخفية

يعتبر الوقت من العناصر التي يتوقف عليها نجاح أو فشل المنظمات وكذلك الأفراد، وبالرغم مما كتب في هذا الموضوع ودعا إليه الباحثون والعاملون من ضرورة العمل على تخطيط الوقت وتسجيله، أو استخدام المعايير التي تساعد على حسن استغلاله، إلا أن هناك أوقاتاً ضائعة أثناء العمل الرسمي تؤثر بشكل سيئ على سير العملية الإنتاجية، والتي تؤدي:<sup>3</sup>

- نقص الإنتاجية؛
- تأخر في تسليم المنتجات؛
- تضيق فرص الربح وكسب أسواق جديدة؛
- زيادة تكلفة المنتجات بسبب زيادة مدة الجهد المبذول؛
- قتل روح الإبداع والمثابرة في نفوس العمال.

1 - عمار درويش ومحمد المداني، مرجع سابق، ص: 77.

2 - فائق حسني أبو حليمة، الحديث في الإدارة الرياضية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2004 ص: 257.

3 - بويباون مسعود، مرجع سابق، 2012-2013، ص: 28.

# الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

خامسا: التدريب

## 1- تعريف التدريب

يقصد بالتدريب: " هو عملية تهدف إلى إكساب المتدربين الخبرات والمهارات التي يحتاجون إليها، لأداء أعمالهم بشكل أفضل، أو لتجهيزهم لوظائف أعلى، أو لتحسين قدراتهم على مواجهة مشكلات تواجه المنظمة التي يعملون".<sup>1</sup>

## 2- أثر نقص التدريب في ظهور التكاليف الخفية:

إن الهدف الرئيسي من القيام بعملية التدريب هو تحسين أداء العاملين وتطوير مهاراتهم وقدراتهم على أداء الأعمال المستندة إليهم، لضمان تحقيق أفضل عائد ممكن. إلا أن هناك مجموعة من المعوقات والتي يمكن أن تؤثر في عدم وجود رؤية واضحة وبعيدة المدى، بحيث تعترض عملية التدريب الكثير من المشكلات والمعوقات مما يؤدي إلى فشلها، ومنها معوقات تتعلق بالإدارة، وأخرى تتعلق بالمتدربين.<sup>2</sup>

## المطلب الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية وكيفية الكشف عليها

تُعد التكاليف الخفية من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات، لما لها من تأثير سلبي على الأداء والمردودية ولأهمية هذا الموضوع، عمل هنري سافال من خلال أبحاثه في معهد (ISEOR) على تطوير نموذج لتقييم هذه التكاليف وأيضا لكيفية الكشف على مختلف هذه التكاليف، بالاعتماد على خمسة مؤشرات رئيسية، بحيث تعكس هذه المؤشرات مدى تأثير العوامل الداخلية للمؤسسة على كفاءتها وأدائها، وسنقوم في هذا المطلب بتسليط الضوء على كل مؤشر منها بالتفصيل، لبيان دوره في تكوين التكاليف الخفية وانعكاسه على المؤسسة.

## الفرع الأول: مؤشرات التكاليف الخفية

التكاليف الخفية هي أعباء تتحملها المؤسسة بسبب الخلل الناتج في نشاط المؤسسة، ويمكن ملاحظة هذه التكاليف وتكميمها من خلال بعض المؤشرات التي تعرضت لها مختلف الأدبيات الاقتصادية في مجال التسيير السوسيو اقتصادي، وتتحدد هذه مؤشرات في خمسة عناصر أساسية هي: الغياب، حوادث العمل، دوران العمالة، ضعف الجودة، ونقص الإنتاجية.

1 - بولعباس سمية، ما مدى تأثير أسلوب التسيير للموارد البشرية على أداء الاتحادية ومردودها (دراسة ميدانية في الاتحادية الجزائرية لجيدو)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم وتقنيات الأنشطة البدنية والرياضية، تخصص التسيير الموارد البشرية والمنشآت الرياضية، معهد التربية والرياضية سيدي عبد الله، جامعة الجزائر 3، الجزائر، الموسم الجامعي 2017-2018، ص: 150.

2 - عمار درويش ومحمد بلمداني، مرجع سابق، ص: 77.

# الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

## أولاً: التغيب L'absentéisme

يُعد التغيب أحد المؤشرات الجديرة بالدراسة، إذ يعكس انخفاض الروح المعنوية لدى العامل، فالعامل الذي يشعر بالرضا عن عمله يكون أكثر التزاماً وارتباطاً بوظيفته، على عكس العامل الذي يعاني من عدم الرضا، حيث ينعكس ذلك على مستوى حضوره واهتمامه بعمله.

### 1- تعريف التغيب:

حسب معجم "Larousse": "التغيب هو ظاهرة تكرر عدم التواجد في مكان ما، كمكان العمل مثلاً". ويبين هذا التعريف أن التغيب هو تصرف مرتبط بصفة التكرار؛ ما يجعله ظاهرة فوضوية وهدامة تعتبر مؤشراً لسوء التسيير وعدم التحكم في زمام الأمور عندما يتعلق الأمر بالعمل.<sup>1</sup>

عرفه مصطفى محمود أبو بكر: على أنه "اصطلاح يطلق على الحالة التي تنشأ عندما يفشل الفرد في الحضور للعمل رغم أنه مدرج في جدول العمل"، كما يعرفه عبد المنعم عبد الحي: "عدم حضور العامل في الوقت المحدد للقيام بالعمل المطالب به لأسباب أو أعذار غير مقبولة".<sup>2</sup>

ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول عن التغيب: "هو انقطاع العامل عن أداء مهامه ليوم أو أكثر من أيام العمل الرسمية، وذلك لأسباب غير قانونية ودون تقديم عذر مقبول".

### 2- تصنيف أسباب التغيب:

تحدد الأسباب الصحيحة للغياب بدقة داخل المؤسسة حيث الموظفون ليسوا حاضرين كل يوم من أيام السنة: فعطلات نهاية الأسبوع، والعطلات مدفوعة الأجر، وأيام الإجازات مدفوعة الأجر، والدورات التدريبية أو حتى الإضرابات كلها حالات قد يتغيب فيها الموظفون عن مكان العمل. ومع ذلك، فإن أيام الغياب هذه تؤخذ في الاعتبار عند حساب التغيب عن العمل من أجل التحقق من صحة يوم الغياب داخل الشركة، فإن أفضل ما يمكن فعله هو الرجوع إلى التشريعات المعمول بها في المؤسسة وبعض الأسباب المختلفة للتغيب تتمثل في:<sup>3</sup>

1 - خالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة باتنة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، باتنة الجزائر، السنة الجامعية 2020-2021، ص: 89.

2 - بن طيب هديات خديجة وبن طيب رضية، أثر التغيب على الأداء الوظيفي، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، المجلد 07، العدد 02، السنة 2022، ص: 89.

3- Fabien Travaillo' **Comprendre et prédire l'absentéisme grâce au Machine Learning et Forecasting**

**Confidentialité** pour l'obtention du Diplôme Universitaire d'actuariat de l'ISFA et l'admission à l'Institut des Actuaire, Institut des ACTUAIRE, Lyon 1'2022, P :11.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

- المرض؛
  - المرض المهني؛
  - الأمومة/التبني؛
  - الأبوة / رعاية الطفل؛
  - الإجازة بعد حادث أثناء التنقل؛
  - إجازة بعد حادث في العمل؛
  - إعفاء المرأة الحامل من العمل.
- ### 3- أنواع التغيب

كان لازدياد تكاليف الانقطاع عن العمل والعوامل المرتبطة به أساسا هدف لدراسات أجراها الباحثون، ولقد توصلوا إلى أن هناك عدة أنواع للتغيب:

- أ. **التغيب بإذن (المبرر):** هو ذلك الذي يستند الى تبرير يقدمه العامل لرب العمل ويستشف ذلك من القرار المؤرخ في 13\02\2001 والذي جاء فيه: "من المقرر قانونا أنه في حالة غياب مبرر بشهادة طبية مدفوعة لدى الضمان الاجتماعي الذي له الحق في المراقبة الطبية يعد غيابا مبررا".<sup>1</sup>
- ب. **التغيب القانوني:** والذي جاءت به المادة 35 من قانون رقم 90-11 " يعتبر يوم الراحة الأسبوعي وأيام الأعياد والعطل أيام راحة قانونية" وحسب هذه المادة فهو غياب الموظف عن العمل بشكل مشروع ومصرح به قانونياً، بناءً على أسباب معتمدة مثل الإجازات الأسبوعية والسنوية، الاعياد، العطل.<sup>2</sup>
- ج. **التغيب الإرادي:** يعتبر من أكثر أنواع التغيب ضرارا إذ يقوم العامل بالغياب دون أي مبرر ودون تقديم أي عذر، ويعتبر هذا النمط تصرفا مقصودا يعبر إما عن حالة من عدم الرضا وعدم الاندماج مع جو العمل أو عن حالة من التسبب العام وعدم الانضباط السائد في المؤسسة.<sup>3</sup>
- د. **التغيب اللإرادي:** عرفه D. Weiss بأنه: "عدد العمال الغائبون عن العمل خلال فترة معينة لأن لهم موانع موضوعية مثل المرض أو حوادث العمل." هذا الشكل من التغيب له أسباب موضوعية ومشروعة لا يعاقب عليها العامل، وتكون أسبابه إما لها علاقة بالالتزامات العائلية أو الحاجات الإدارية أو المرتبطة بمؤسسة العمل كحوادث العمل، والأمراض المهنية. ويكون معدل هذا الشكل من التغيب منخفضا

1 - رحوي فؤاد، وضعية العامل المتغيب داخل المؤسسة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الاجتماعي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، الموسم الجامعي 2013-2014، ص: 69.

2- المادة 35 من القانون 90-11 المؤرخ في 26 رمضان عام 1410 الموافق ل 21 أبريل سنة 1990 المتعلق بعلاقات العمل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 17، ص ص: 565-566.

3 - خالد بوتريد، مرجع سابق، ص: 90.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

عادة.<sup>1</sup>

هـ. **الانقطاع:** هو خليط بين النمط الإرادي واللاإرادي كإبطاء العمل، تخفيض الإنتاج والإضرابات. هذا الأخير لا يعني العنف، لكنه يتعلق بالقوة، كما أنه نوع من الغياب أي أن العامل لا يؤدي وظيفته رغم تواجده بالمؤسسة. في هذه الحالة وبما أن مسلك الانقطاع يكون عن طريق العامل نفسه فإن يمكن اعتباره إرادي، وقد يتكرر حدوث مثل هذا الانقطاع كنتيجة للضغط من جانب القائمين على العمل عندئذ يمكن اعتبار بأنه يتوفر فيه جزء من اللاإرادية لأن الضغط حدث من جهة خارجة عن إرادة الفرد.<sup>2</sup>

و. **التغيب المقنع (الحضوري):** إن التغيب لا يعني دائما التغيب الجسدي عن مكان العمل، بل هو أيضا التغيب الذهني في حالة عدم مشاركة العامل في العمل أو عدم إنجاز المهام المنتظرة منه وهذا الشكل أصعب وضوحا لأن العامل حاضرا اسميا وغائب فعليا، كما أنه يعتبر من أخطر أنواع التغيب لما يسببه من انخفاض في جودة أداء العمل.<sup>3</sup>

### 4- تكاليف التغيب:

يتحمل التغيب المؤسسة الكثير من الأعباء والتكاليف خاصة الخفية منها، من أبرزها:<sup>4</sup>

- تؤدي زيادة التغيبات الي زيادة الأجور حيث وجد أن كثيرا من المؤسسات تستخدم عددا من العاملين زائدا عن حاجة العمل يصل الي الثلث في بعض الأحيان، وذلك من أجل مواجهة التغيب عن العمل؛
- يؤدي التغيب كذلك الي اضطراب عمل المشرفين، اذ يؤثر على جميع وظائف الإدارة من خلال وجوب مراجعة برامج العمل اليومية لمواجهة النقص في الأيدي العاملة وتخصيص واجبات إضافية لبعض العاملين، كما يؤدي الي اصدار تعليمات إضافية؛
- تكلفة الوقت الإضافي لتعويض العجز في الإنتاج حتى لا تتأخر المؤسسة في التسليم حسب التواريخ المتفق عليها؛
- كما أن كثرة تغيب العاملين تؤدي الي تخفيض الروح المعنوية، اذ أن الأفراد الذين يتم تكليفهم بأعمال إضافية لا يتقبلون بسهولة القيام بأعباء أخرى.

1 - المنير أحمد عبد، أثر ظاهرة الغياب على أداء العاملين دراسة ميدانية عن مصرف الجمهورية فرع أنجيلة، مجلة القرطاس - مجلة علمية محكمة، العدد الثالث والعشرون، الجزء الثاني، كلية السياحة والآثار صبراتة، جامعة صبراتة، ص:365.

2- بن طيب هديات خديجة وبن طيب رضية، مرجع سابق، ص: 94.

3 - خالد بوتريد، مرجع سابق، ص: 91.

4 - مهني بوريش وعبد الحكيم سليمان، أثر تكاليف التغيب وحوادث العمل على ربحية المؤسسة الصناعية دراسة حالة المركب الصناعي " أفاديتكس" ببجاية، مجلة طنبه للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 04، العدد 02، سنة 2021، ص ص: 1188-1189.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

الجدول رقم (01): أهم الحلول المتاحة للمؤسسة في حالة تغييب عامل ما.

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

المصدر: مهلول زكرياء عن مراد كواشي، مرجع سبق ذكره، ص 7.

ترتبط خسائر التشغيل ارتباطا وثيقا بالسلوكيات السيئة للعامل داخل المؤسسة، حيث يعد التغييب عن العمل بمختلف أشكاله من أهم هذه السلوكيات، من أهم أشكال التغييب نذكر (التغييب الإرادي، التغييب اللاإرادي، التغييب الذهني أو الشرود، التأخر أو الخروج قبل وقت انتهاء العمل....) كما تنتج عن التغييب نتائج سلبية عديدة من أهمها ما يلي: <sup>1</sup>

- الكتلة الأجرية؛
- اضطراب عمل المشرفين؛
- إعاقة الإنتاجية وعدم احترام برامج التسليم؛
- تكلفة الوقت الإضافي لتعويض العجز في الإنتاج واحتمال خسارة الزبائن؛
- انخفاض الروح المعنوية للفريق العامل.

1 - نصر الدين عيساوي، اليات تئمين دور المورد البشري لتحسن أداء المؤسسة (نموذج SOF كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الاسمنت SCT تبسة)، ملفات الأبحاث في الاقتصاد والتسيير، العدد 06، شتنبر 2017، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، الجزائر، ص ص: 59-60.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

5- قياس التغيب: يُعد التغيب أحد العوامل الأساسية التي تؤدي إلى ظهور اختلالات وظيفية، كما يعكس هذا المؤشر درجة رضا العمال خلال فترة محددة، ويتم حساب معدل التغيب باستخدام العلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$\begin{aligned} &\text{معدل تعدد التغيب} = (\text{عدد ساعات أو أيام التغيب} / \text{عدد ساعات أو أيام العمل المنتظرة} \\ &\text{العادية}) \times 100. \\ &\text{معدل شدة التغيب} = \text{عدد العمال المتغيبين} / \text{إجمالي عدد العمال} \times 100. \end{aligned}$$

ثانياً: مؤشر حوادث العمل

يُعد مؤشر حوادث العمل من المؤشرات المهمة في قياس التكاليف الخفية، ويتمتع بأهمية كبيرة تُضاهي أهمية مؤشر التغيب:

### 1- تعريف حوادث العمل:

عرف المشرع الجزائري حسب المادة السادسة (6) من القانون رقم (38/58) المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية على أنه: "يعتبر كحادث عمل كل حادث انجرت عنه إصابة بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ وطراً في إطار عاقلة العمل".<sup>2</sup>

كما يقصد بحدوث العمل: "كل حادث مفاجئ يقع أثناء العمل أو يسببه وقد تشمل أضراره وسائل الإنتاج أو القوى البشرية أو كليهما معاً".<sup>3</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة لحوادث العمل: هو كل حادث يتعرض له العامل أثناء قيامه بمهامه أو أثناء تنفيذ مهمة مكلف بها من قبل صاحب العمل، مما يؤدي إلى إصابات جسدية نتيجة سبب مفاجئ، أو يحدث أثناء تنقل العامل من وإلى مقر العمل.

1 - السيد السعيد العراقي، أثر مؤشرات التكلفة الخفية ف قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية -دراسة حالة شركة مساهمة مصرية لصناعة الأسمنت-، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد الخامس، العدد الأول، الجزء الثاني، يناير 2024، ص: 287.

2 - المادة 6 من قانون رقم 83-13 المؤرخ في 21 رمضان عام 1403 الموافق 2 يوليو سنة 1983 المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية، الجريدة الرسمية، السنة العشرون، العدد 28، الصادرة ب 5 يوليو 1983، ص: 1810.

3 - بونحنك هدى، مخاطر حوادث العمل وطرق إدارتها، مجلة الحقيقة، مجلد 17، عدد 02، السنة 2018، ص: 195.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### 2- أسباب حوادث العمل:

يتم تقسيم الأسباب التي تنتج عنها حوادث العمل إلى قسمين رئيسيين، يتكون الأول من العوامل البيئية والتنظيمية والثاني من العوامل الإنسانية التي ترجع إلى الفرد، وفيما يلي ذكر لأهم هذه الأسباب:<sup>1</sup>

#### الجدول رقم (02): أسباب حوادث العمل

العوامل البيئية والتنظيمية	العوامل الانسانية
➤ السرعة في القيام بالعمل؛	➤ عدم الانتباه والتركيز في العمل؛
➤ درجة الحرارة؛	➤ قلة التدريب والخبرة؛
➤ لإضاءة؛	➤ عدم إتباع قواعد وتعليمات السلامة؛
➤ عوامل كيميائية (أبخرة، غازات ...)	➤ علاقات العمل؛
➤ عوامل بيولوجية (بكتريا...)	➤ عدم ارتداء معدات الوقاية الشخصية.

**المصدر:** من اعداد الطالبة بالاعتماد على رمضان عمومن وحزمة معمري، حوادث العمل أسبابها وأساليب خفضها، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، (د.م)، عدد خاص، (د، س)، ص ص: 5، 3، 2.

### 3- التكاليف الخفية المرتبطة بحوادث العمل: إن ارتفاع معدل وقوع حوادث العمل بمؤسسة ما، يدل على

تحمل هذه الأخيرة لتكاليف خفية باهظة متعلقة بحجم الإنتاج وتكاليفه والمتمثلة في:<sup>2</sup>

- تكلفة الوقت الضائع أثناء إصابة العامل؛
- تكلفة الأجر الذي يتحصل عليه العامل المصاب رغم انخفاض إنتاجيته؛
- تكلفة الوقت الضائع للعمال الموجودين في مكان الحادث؛
- تكلفة الأجور الإضافية بسبب العمل الإضافي لتعويض ما تم خسارته؛
- التكلفة الاجتماعية والاقتصادية الأخرى الناجمة عن تغيب العامل المصاب.

### 4- قياس حوادث العمل:

ان وقوع حادث ما في المؤسسة أمر خطير وفي نفس الوقت لا يمكن تجنبه بشكل كلي، بالرغم من هذا تحاول المؤسسة الحد منه أو تقليله على الأقل ومن أهم هذه المقاييس المستخدمة:<sup>3</sup>

1 - رمضان عمومن وحزمة معمري، حوادث العمل أسبابها وأساليب خفضها، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، (د.م)، عدد خاص، (د، س)، ص ص: 554، 555، 556.

2 - نصر الدين عيساوي، مرجع سابق، 2017، ص: 61.

3 - بن أودينه منيرة، تقييم التكاليف الخفية- دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، الموسم الجامعي 2009-2010، ص ص: 68-69.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

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

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

ويمثل معدل تكرار حوادث العمل لكل 1000.000 ساعة عمل.

معدل خطورة حوادث العمل: يعبر هذا المعدل من خطورة الحوادث بعدد الساعات الضائعة ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل خطورة حوادث العمل} = (\text{عدد أيام العمل الضائعة بسبب الحوادث خلال فترة زمنية} + \text{اجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}) \times 10^{-6}$$

ويعبر عن الوقت الضائع في كل 1000.000 ساعة.

### ثالثاً: دوران العمل

تعتبر ظاهرة دوران العمل من الظواهر ذات التكلفة العالية على المؤسسة، وتحدث نتيجة لعدم توفر الاستقرار الوظيفي في بيئة العمل.

#### 1- تعريف دوران العمل:

يرتكز مفهوم دوران العمل على التغير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المنظمة خلال فترة زمنية معينة وهذا التغير في العدد يحصل بلا شك بسبب خروج أفراد من المنظمة ودخول آخرين إليها - المعينين الجدد لسد حاجة المنظمة<sup>1</sup>.

يطلق دوران العمل على " الحالة التي تنطوي على تعيين أفراد ثم فقدهم أو احلالهم بآخرين (دوران العمل)، مما يؤدي الى اسراف في المال، الوقت والجهود المبذولة في اختيار الأفراد، تعيينهم وتجريبهم"<sup>2</sup>.

1 - <https://hrdiscussion.com/hr9737.html> Le 24/01/2025 h 19:17.

2 - كواشي مراد، إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 08، جوان 2013، ص:134.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

ومن خلال هذه التعاريف يمكن تعريف دوران العمل على أنه: "هو حركة المورد البشري في المؤسسة أي اليد العاملة فيها خلال مدة زمنية محددة إما تكون عن طريق دخول موظفين جدد أو انفصاله بشكل من أشكاله المختلفة ويعبر عن مدى استقرار الموظفين ورضاهم الوظيفي".

### 2- تكاليف دوران العمل:

تُسبب زيادة معدلات دوران العمل تكاليف باهظة للمؤسسة، حيث تُعتبر القوى العاملة أصلاً مهماً نظراً للتكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بالتوظيف والتدريب. كما يؤثر ارتفاع معدلات الدوران سلباً على كفاءة المؤسسة وإنتاجيتها. وتُعد هذه الظاهرة من القضايا المهمة لما تسببه من تكاليف ظاهرة وخفية تعرقل تحقيق أهداف المؤسسة، ومن بين هذه التكاليف نذكر:<sup>1</sup>

- تكلفة التعيين: حيث يتطلب تعيين أو جذب العناصر المناسبة من الموارد البشرية البديلة تحمل تكلفة الاعلان بوسائل الاعلام (صحف، إذاعة، تلفزيون)؛
- تكلفة الاختيار: تتضمن هذه التكلفة عدة عناصر، أهمها
  - تكلفة أجور العاملين؛
  - تكلفة أجور ومكافآت أعضاء لجان الاختيار؛
  - تكلفة الفحص الطبي.
- تكلفة التدريب: وتتمثل في عدة عناصر أهمها:
  - تكلفة أجور ومكافآت العاملين في إدارات الموارد البشرية وتدريب القائمين على تخطيط النشاط التدريبي وتقييمه؛
  - القادة الذين يشاركون بجهود التدريب العملي (على رأس العمل) ؛
  - مكافآت المدربين سواء أكانوا تابعين للمنظمة أو من خارجها؛
  - تكلفة تشغيل البرامج التدريبية متضمنة تكاليف انتقال وبدل سفر المتدرب.
- تكلفة انخفاض الإنتاجية: وذلك للفترة ما بين خروج العامل القديم وتعيين غيره؛
- تدهور الحالة المعنوية للموظفين: فعند خروج أحد العاملين من مجموعة العمل يسبب ذلك فراغاً نفسياً لأعضاء المجموعة ويحدث أثراً نفسياً سيئاً كما يتطلب ذلك من المجموعة أن تعد نفسها إعداداً نفسياً لاستقبال عضو جديد يتوجب عليه أيضاً أن يكون مستعداً للتأقلم مع المجموعة الجديدة.

1 - علي أحمد أحمد مقبل، أثر العوامل المسببة للرضا الوظيفي على دوران العمل "بالتطبيق على العاملين في المصارف اليمنية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الادارية، جامعة الأندلس للعلوم والتقنية، الجمهورية اليمنية، 1438هـ-2018م، ص: 74.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### 3- حساب دوران العمل:

من المهم في أية مؤسسة ان يتم قياس دوران العمالة حيث يمكن من تخطيط برنامج التعيين الخاص بهذه المؤسسة، علاوة على ذلك، من الممكن أن يكون قياس حركة دوران العمل معيارا مهما في الحكم على مستوى وحالة المؤسسة ويقاس دوران العمل بالمؤشر التالي:<sup>1</sup>

➤ مؤشر دوران العمل لتركي الخدمة = عدد تركي الخدمة خلال فترة معينة  $\times 100 \div$   
متوسط عدد العاملين.

ويرافق مؤشر دوران العمل عدة معادلات تتعلق بمعرفة معدل تعيين الأفراد ومعدل الفصل ومعدل ترك العمل (المعادلة السابقة) إضافة إلى معدل الإحلال وتتمثل أساسا في مايلي:

➤ معدل دوران العمل للمعينين الجدد = (عدد الذين تركوا العمل من  
العاملين الجدد / عدد المعينين في بداية الفترة)  $\times 100$ .

➤ معدل الانفصال = (عدد حالات ترك الخدمة خلال سنة / إجمالي  
عدد العاملين في منتصف الفترة)  $\times 100$ .

➤ معدل الإحلال = (عدد حالات الإحلال - عدد العاملين الذين لا  
يمكن تركهم للخدمة / متوسط عدد العاملين خلال الفترة)  $\times 100$ .

ارتفاع معدل دوران العمل بصفة عامة يعتبر مؤشرا لهبوط معنويات العاملين وعدم استقرار قوة العمل وما لذلك من نتائج خطيرة على جدول العمل فضلا عن تحميلها للمشروع بتكاليف باهضة.<sup>2</sup>

### رابعا- مؤشر نقص في الجودة (اللاجودة):

تعتبر الجودة أو النوعية من العوامل الأساسية التي يسعى مدراء المؤسسات إلى تحقيقها كأولوية تنافسية.

1 - بوعافية عليّة، تأثير دوران العمل على أداء وتنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة بسكتة شرشال الجديدة NBC، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، الموسم الجامعي 2013-2014، ص ص: 60-61.

2 - حريق خديجة وأرزي فتحي، معدل دوران الأفراد المتدربين وتكلفة الاستثمار في التدريب دراسة تطبيقية - اتصالات الجزائر -، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 5، العدد (1)، (8)، مارس 2016، ص: 102.

# الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

## 1- تعرف نقص الجودة (اللاجودة):

تسعى كل المؤسسات إلى تحقيق ميزة تنافسية من خلال بلوغ الجودة المثلى لمنتجاتها أو خدماتها، وإذا كانت تعاريف المنظمات الخاصة بالجودة "ISO, ANFOR, JIS Z-8101" بينت أن جودة منتج أو خدمة، هي قابليته لإرضاء حاجات المستهلكين، أي أن بلوغها يستدعي الانطلاق من التحديد الدقيق للحاجة إلى غاية تقديم أفضل منتج أو خدمة للزبون.<sup>1</sup>

تم التعرف على العديد من المفاهيم المتعلقة بالجودة، وهذه الدراسة تناولت بعض التعريفات المتعلقة بها:

يرى ديمنج أن الجودة هي "أنظمة غير المعيب". وعرفها كروسبي أنها: "المطابقة للمواصفات". وزيادة على ذلك يرى فيجناوم أن الجودة هي "المزيج الكلي لخصائص المنتج أو (الخدمة) السوقية، والهندسية، والصناعية، والصيانة أثناء استعمال المنتج أو الخدمة، والتي تلبى توقعات الزبون".<sup>2</sup>

**ومن هذه التعاريف:** اللاجودة تشير إلى نقص أو غياب الجودة في منتج أو خدمة، حيث لا يفي بالمواصفات والمعايير المتوقعة، مما يؤدي إلى عدم رضا العملاء أو التأثير السلبي على الأداء العام.

## 2- التكاليف الخفية الناجمة عن اللاجودة:

تتحمل المنشأة في سعيها لتوفير وضمان منتجات وخدمات بالجودة المطلوبة أنواعا مختلفة من التكاليف وهي:<sup>3</sup>

**1-2 تكاليف ضبط الجودة أو الرقابة:** وتسمى أيضا بتكاليف المطابقة فهي تشمل التكاليف جميعها التي تنفقها المنشأة في جهودها لإنتاج منتجات مطابقة للمواصفات وتشمل نوعين:

➤ **تكاليف الوقاية (المنع):** وهي التي تتعلق بالأنشطة التي تقلل أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي؛

➤ **تكاليف التقويم:** تنجم عن قياس وتقييم ومراجعة المنتج لضمان وتأكيد مطابقتها للمواصفات النوعية ومتطلبات الأداء.

**2-2 تكاليف الفشل في ضبط الجودة:** وهي تكاليف التي تحدث بسبب المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمة ومعايير تصميمها، وتتمثل في:

1 - رحال على والهام يحيوا، اللاجودة تكلفة باهظا، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، باتنة، المجلد 4، العدد 8، جوان 2003، ص: 198.  
2 - فاروق عزون، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة - دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، السنة الجامعية 2015/2014، ص: 12.  
3 - حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010، ص: 44-45.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

➤ تكاليف الفشل الداخلي: وهي التكاليف التي تحدث قبل تسليم أو شحن المنتج إلى العميل، ومن أمثلة ذلك: منتجات معيبة، إعادة التصنيع وحوادث العمل؛

➤ تكاليف الفشل الخارجي: وهي التي تحدث عندما يتسلم الزبون المنتجات المعيبة.

### 1- تعريف الإنتاجية

يقول Bell أن الإنتاجية هي: "مقياس لدرجة الكفاءة التي على أساسها تتحول المواد إلى سلع. ويقول Solomon Fabricant أن الإنتاجية هي مقياس لكفاءة تحويل الموارد إلى السلع والخدمات التي يحتاجها الإنسان، ويلاحظ هنا أن الإنتاجية مسألة نسبية تعبر عما أنتج فعلاً منسوبةً إلى مقياس نظري لما يجب أن يكون قد أنتج".<sup>1</sup>

وتعرف الإنتاجية أيضاً على أنها: "عملية تقنية يتم فيها تحويل عوامل الإنتاج كالعمل، رأس المال، الطاقة والموارد الطبيعية والمدخلات الأخرى كالموارد الخام والسلع والخدمات الوسيطة إلى مخرجات أو منتجات سلعية كانت أو خدمية".<sup>2</sup>

ومن خلال ما سبق من التعاريف: "الإنتاجية هي مقياس يعبر عن مدى كفاءة استخدام الموارد مثل العمالة أو المواد لتحقيق المخرجات، ويتم حسابها كنسبة بين ما يتم إنتاجه وما يُستهلك لتحقيقه".  
وتحسب كما يلي:<sup>3</sup>

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

والجدول التالي يوضح مختلف القياسات لمؤشر الإنتاجية في المؤسسات وهو كالتالي:

#### الجدول رقم (03): مؤشرات قياس الإنتاجية

معدلات الإنتاجية	طرق حساب الإنتاجية
متوسط إنتاجية العمل = كمية الإنتاج ÷ متوسط عدد العمال	كمية الإنتاج

1 - سعيد علي حسن القليطي، وائل صلاح السعيد حسنين، تعريف الكفاءة الإنتاجية لموظفي القطاع العام وأساليب قياسها وآليات تحسينها باستخدام تقنيات الهندسة الصناعية، قسم الهندسة الصناعية، جامعة الملك عبد العزيز جدة، المملكة العربية السعودية، ص:6.

2 - مصطفى بابكر، الإنتاجية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، العدد الواحد والستون، مارس/آذار 2007، السنة السادسة، الكويت، ص:3.

3 - نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، الموسم الجامعي 2004-2005، ص:176.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

متوسط إنتاجية العمل = إجمالي قيمة الإنتاج ÷ متوسط عدد العمال	قيمة الإنتاج
متوسط إنتاجية العمل = القيمة المضافة ÷ متوسط عدد العمال	القيمة المضافة
إنتاجية الدينار من الأجور = قيمة إنتاج الفترة ÷ قيمة الأجور لنفس الفترة	الأجور

المصدر: نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، الموسم الجامعي 2004-2005، ص: 181.

### 2- العوامل المؤثرة في إنتاجية العمل:

لقد اختلفت العوامل المؤثر في إنتاجية العمل بالنسبة للعديد من الباحثين ومن أبرزها:<sup>1</sup>

➤ مجموعة العوامل الفنية: كنعوية الآلات والمعدات وجودة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج، تصميم العمليات الإنتاجية، وطرق العمل وأساليبه؛

➤ مجموعة العوامل الإنسانية: وتضم مجموعتين وهي

○ المجموعة الأولى: وتضم العوامل المؤثرة في القدرة على أداء العمل التعليم والتدريب والخبرة العملية والقدرات الذاتية؛

○ المجموعة الثانية: وتشمل العوامل المؤثرة في الرغبة في أداء العمل وهي

- الظروف المادية للعمل كالإضاءة والتهوية والحرارة وفترات الراحة والأمن؛
- الظروف الاجتماعية للعمل كالتنظيم الرسمي وغير الرسمي للعمل والنقابات والاتحادات ونوعية القيادة؛
- حاجات الفرد ورغباته.

### 3- نقص إنتاجية العمل كمؤشر للتكاليف الخفية:

لقد اهتم SAVALL بمؤشر إنتاجية العمل لسهولة حسابه ومقارنته فيما بين المؤسسات من جهة، ولأهمية العنصر البشري في العملية الإنتاجية من جهة أخرى، حيث يعتبر انخفاض مستوى إنتاجية العمل مؤشر يدل على تحمل المؤسسة لتكاليف خفية معتبرة، وأن مدخلات اليد العاملة تمثل جزء كبير من التكاليف الكلية للمنتجات، لكن لا يمكن ولا يعني تجاهل إنتاجية العوامل الأخرى كالآلات والمواد الأولية، لأن العملية الإنتاجية هي تكامل بين مختلف العوامل والتي إن غاب أحدها سينجر عنها بالضرورة توقيف هذه العملية ككل.<sup>2</sup>

1 - هيثم أحمد عيسى، العوامل المؤثرة في إنتاجية العمل، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 40، العدد 6، سنة 2018، ص ص: 34-35.

2 - سليمان عبد الحكيم، بوريش مهني، مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة (دراسة حالة شركة تشين حليب بيجاية)، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 15، رقم 02، 2021، ص: 136.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### الفرع الثاني: كيفية الكشف عن التكاليف الخفية

طبق الباحث هنري سافال من خلال أبحاثه في المعهد الاجتماعي الاقتصادي والتنظيمات ISEOR وذلك منذ سنة 1976م منهجية البحث والكشف عن وجود تكاليف خفية في مؤسسة ما، ومن أهم المعايير والطرق المعتمدة ما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً: نمط التسيير

إن نمط التسيير السيئ في كيفية اتخاذ القرارات، التوجيه، والإشراف والذهنيات السلبية السائدة في المؤسسة كعدم احترام الوقت، كثرة الإضرابات، عدم تقسيم العمل وتداخل الصلاحيات توحى بوجود التكاليف الخفية.

#### ثانياً: مدى التفاعل والمشاركة في العمل

حيث يساعد كثيراً على اكتشاف التكاليف الخفية، فنقص مظاهر التعاون والتنسيق بين الأفراد وضعف الاتصال، دليل على وجود اختلال وظيفي وبالتالي وجود تكاليف خفية.

#### ثالثاً: إجراءات التوظيف والإشراف

المؤسسة التي يكثر فيها خروج ودخول العمال يؤدي إلى اختلال وظيفي، بسبب زيادة تكاليف التكوين والتأهيل لتدرك نقص الخبرة، مما يؤثر سلباً على الإنتاجية والجودة، وتأخر الإنتاج في الأوقات المحددة خاصة في الأجل القصير.

### المطلب الثالث: نموذج تقييم التكاليف الخفية

بعد التطرق لمختلف الأساسيات للتكاليف الخفية سيتم تسليط الضوء على طرق تقييم هذه التكاليف، التي تتضمن طريقتين وهي مقياس الاجتماعي، التنظيمي والمقياس المالي (SOF) والمقياس التنظيمي والمالي (OF):

#### الفرع الأول: فرضيات حساب التكاليف الخفية

لكي تكون عملية حساب التكاليف الخفية أكثر مصداقية وواقعية كغيرها من النظريات والتقنيات بنيت على فرضيتين أساسيتين والتي بدورها ينقسمان إلى فرضيات فرعية.

1- فرضية إحصاء الكمية الاقتصادية: تعتبر أهم الفرضيات التي تركز عليها نظرية التكاليف، لأن عملية

الإحصاء أمر ضروري لجمع مختلف المعلومات وهي بدورها تتشكل من فرضيتين هما:

1- بويابون مسعود، مرجع سابق، 2012-2013، ص:13.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

أ- ثبات إنتاجية وقت العمل: حيث اعتبرت ثبات بعض العوامل الأساسية مع ثبات العوامل الفرعية الأخرى وهي العوامل الأساسية هي ثبات الإنتاجية على طول فترة الدراسة وثبات إنتاجية العامل الواحد.

ب- إنتاجية اليد العمل غير مباشرة: تؤكد هذه الفرضية على ضرورة أخذ وقت العمالة غير المباشرة المستغرق في معالجة خسائر التشغيل المتعلقة بالمؤشرات الخمس للتكاليف الخفية، وذلك لأنه داخل المؤسسة لا يعتمد العمل على العمالة المباشرة فقط بل العمالة غير المباشرة دور في سيرورة العمل.

2- فرضية حساب السعر الوجودي: وثاني خطوة هي حساب السعر الوجودي وذلك لمعرفة تأثيره على حجم الكمية وسعر التكلفة، وله ثلاث فرضيات أساسية وهي:

أ- التحمل العقلاني للموارد: انخفاض مستوى الإنتاج الحقيقي عن المعياري يعد مصدر لتكلفة، ترتبط بالتكاليف الثابتة التي لم يقابلها إنتاج.

ب- القيمة الاقتصادية لوقت العمل: تقييم ذلك الوقت المستغرق للقيام بمعالجة خسائر التشغيل مالياً، وهنا نجد طريقتين:

- تقييم وقت العمل على أساس المساهمة في تحقيق الهامش الخام على التكاليف المتغيرة للمؤسسة؛
- المساهمة الساعية في التكاليف الثابتة. وتعتبر هذه الأخيرة من أنسب الطرق لحساب الوقت المستغرق في النشاط غير الإنتاجي.

ت- تحميل تكلفة اليد العاملة المباشرة الى التكاليف الثابتة: تعامل هنا التكاليف المتغيرة لليد العاملة المباشرة كتكاليف ثابتة لأن في العموم لا يمكن أن تقوم المؤسسة بتسريح حجم عمالة كبير.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: نموذج سوف (SOF) لتقييم التكاليف الخفية:

كلمة SOF هي اختصار لعبارة Social Organise Financier التي تعني باللغة العربية، المقياس الاجتماعي، التنظيمي والمقياس المالي، اقترحها الباحث H. SAVALL، وبدأ تطبيقها سنة 1979م تعمل هذه الطريقة لمعالجة الخلل في نظام المعلومات المحاسبي الموجود في المؤسسات لعدم اهتمامه بالتكاليف الخفية.<sup>2</sup>

1- خالد بوتريد، مرجع سابق، ص: 103-105. -بتصرف-

2- عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية)، مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، الجزائر، الموسم الجامعي 2014-2015، ص: 54.

# الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

## 1- المقياس الاجتماعي:

يعتمد هذا المقياس على اجراء المقابلات مع العاملين، المشرفين، الإطارات...، وكذا تحليل الوثائق التي تتضمن إحصائيات عن التغيب، حوادث العمل، دوران العمل.... الخ، بالإضافة إلى الاعتماد على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تحدث في العمل.<sup>1</sup>

حيث يهدف هذا المقياس الي:<sup>2</sup>

أ- كشف خسائر التشغيل الأولية، وذلك بالقيام بعملية جرد لخسائر تشغيل؛

ب- البحث عن الأسباب والروابط المفسرة لخسائر التشغيل من خلال العلاقة:

(هيكل) ← سلوك → (خسائر التشغيل).

ت- تنظيم وتصنيف خسائر التشغيل في فئات.

## 2- المقياس التنظيمي:

ويعتبر مرحلة اجبارية لكونه يشكل المصدر الأساسي للمعلومات التي يعتمد عليها في المقياس المالي، ويستند هذا المقياس أساسا على اجراء جرد شامل ومتسلسل لخسائر التشغيل ومختلف آثارها عبر الزمن، كما يسمح بفرز أساليب المعالجة المتشابهة والمعقدة وكذا الحكم على مدى توافقها مع هدف المؤسسة. كما يهدف مقياس التنظيم الي مايلي:<sup>3</sup>

أ- تبيان أساليب معالجة خسائر التشغيل؛

ب- إجراء جرد الاثار الاقتصادية لأساليب معالجة كمية الاستهلاكات، حجم الوقت، ضياع الانتاج...

## 3- المقياس المالي:

ويكون مصدره من خلال حساب المبالغ المالية المتعلقة بضبط ومعالجة الخلل الوظيفي مثل: ضياع الوقت، نقص الإنتاج، الساعات الإضافية... الخ.<sup>4</sup>

1 - خالد محمد المدهون، مرجع سابق، ص:15.

2 -نصر الدين عيساوي ويزيد تفرات، اليات تّمين المورد البشري لتحسين أداء المؤسسة-نموذج SOF كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الاسمنت SCT تبسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد6، سبتمبر2016، ص: 55.

3 - حبوب فاطمة، أهمية التحليل السوسيو- الاقتصادي كخطوة لتحسين الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي بالجزائر (دراسة على بعض مؤسسات التعليم العالي في الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص ادارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، الموسم الجامعي 2021-2022، ص ص: 136-137.

4 - مسعود بويباون ومفيدة يحيوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة: مؤسسة سانياك بسطيف، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 09، العدد: 03 مكرر (الجزء الثاني)، 2019، ص: 129.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

أما أهمية هذا المقياس تتمثل في: <sup>1</sup>

أ- البحث عن التكاليف والأسعار الوحدوية لمكونات المعالجة؛

ب- التقييم المالي للأثار الاقتصادية لأساليب المعالجة.

يتضح من خلال هذه المقاييس الثلاث أن هناك العديد من الطرق لجمع المعطيات الكمية، الكيفية والمالية، والجدول الموالي يقدم ملخص لمختلف تقنيات جمع المعطيات وأشكال المعطيات المحصلة في كل مقياس وتتمثل في:

### الجدول رقم (04): خصائص تقنيات جمع المعطيات

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

**المصدر:** عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، الموسم الجامعي 2014-2015، ص: 57.

ومن أجل الحصول على معطيات ذات مصداقية ونوعية يستوجب استعمال أكبر عدد من التقنيات لجمع المعطيات في آن واحد، ومنه نجد أن النتائج المحصل عليها من خلال تطبيق مقياس طريقة (SOF) عدة أشكال منها: <sup>2</sup>

- المعلومات الكيفية التي تسمح بمعرفة الظواهر التي لم يتمكن من قياسها كميًا؛
- المعلومات الكمية التي تسمح بقياس كمية الظواهر كمعدل التغيب وعدد حوادث العمل مثلاً؛
- المعلومات المالية التي تعبر عن الترجمة النقدية لاجراءات المعالجة المتعمقة بخسائر التشغيل.

1 - كواشي مراد، مرجع سابق، ص: 140.

2 - عثمان بن أحمد، مرجع سابق، ص: 58.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### الفرع الثالث: المقياس التنظيمي والمقياس المالي (OF) لتقييم التكاليف الخفية

بالرغم من أهمية المرحلة الأولى أو الطريقة الأولى إلا أنه وحسب SAVALL.H فإنه يمكن تقييم التكاليف الخفية باستعمال الطريقة (OF) مع استبعاد المقياس الاجتماعي (S)، ذلك عندما تكون المؤسسة على دراية كافية بالمعطيات الاجتماعية المتعلقة ب: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التكوين.<sup>1</sup>

وتقوم الطريقة على تحديد قيمة التكاليف الخفية من خلال القيام بدراسة مقارنة بين العديد من المؤسسات من خلال تقييم التكاليف الخفية لكل منها.<sup>2</sup> والجدول الآتي يوضح المقارنة بين الطريقتين (SOF) و (OF):

#### الجدول رقم (05): مقارنة بين طريقتي نموذج (OF) ونموذج (SOF)

الطريقة	الأهداف الأساسية
الجزئية (OF)	- تحديد مستوى التكاليف الخفية وتقييمها؛ - تقييم التكاليف الخفية في عدة مؤسسات من أجل القيام بدراسة مقارنة.
الكلية (SOF)	- تحديد (تنبؤ) تغيرات (المرونة) الحادثة في التكاليف الخفية وخسائر التشغيل من أجل تحديد آثار إجراءات المعالجة؛ - العمل داخل المؤسسة بهدف تحديد تحسين ظروف العمل.

المصدر: عثمان بن سيد أحمد عن

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

وفيما يلي النموذج العام لمقياس التكاليف الخفية:

1 - كواشي مراد، مرجع سابق، ص: 140.

2 - خالد محمد المدهون، مرجع سابق، ص: 15.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

الجدول رقم (06): النموذج العام لقياس التكاليف الخفية في المؤسسة

التقييم المالي (مكونات التكاليف الخفية)							التقييم الكمي	التقييم النوعي	مؤشرات الخلل
الخطر	مجموع التكاليف الخفية (5+4+3+2+1)	عدم خلق القيمة (5)	عدم الإنتاج (4)	استهلاك إضافي (3)	وقت إضافي (2)	أجور إضافية (1)			
	تكاليف خفية مرتبطة بالتغيب								التغيب
	تكاليف خفية مرتبطة بحوادث العمل								حوادث العمل
	تكاليف خفية مرتبطة بجودة المنتج								المنتج المعيب
	تكاليف خفية مرتبطة بانحرافات الإنتاج المباشر								انحرافات الإنتاجية المباشرة
	تكاليف الخفية المرتبطة بدوران العمل								دوران العمل
الخطر الناتج عن المؤشرات الخمس	التكاليف الخفية الاجمالية	عدم خلق القيمة الناتج عن المؤشرات الخمس	عدم الإنتاج الناتج عن المؤشرات الخمس	الاستهلاك الاضافي الناتج عن المؤشرات الخمس	الوقت الاضافي الناتج عن المؤشرات الخمس	الأجور الاضافية الناتجة عن المؤشرات الخمس			المجموع
<p>ملاحظة - يشار إلى الأخطار بصورة نوعية للذاكرة دون تكميمها فهي تعبر عن مصدر للأداء السلبي، فالإحساس بالخطر مثلا يؤدي إلى التراجع عن بعض القرارات أو النشاطات التي كان من الممكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء ورفع المردودية الاقتصادية؛</p> <p>- يمكن عدم تقييم بعض التكاليف حسب طبيعة كل مؤسسة.</p>									ملاحظة

المصدر: خالد بوتريد عن

Savall Henry & Zardet Véronique (1989), Maitriser les couts et les performances cachés : Le contrat d'activité périodiquement négociable, 2e édition, Economica, Paris, p. 109

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### المبحث الثاني: الأداء المالي وعلاقته بالتحكم في التكاليف الخفية

أصبح الأداء المالي عنصراً جوهرياً وحيوياً لتحقيق النمو وضمان استمرارية المؤسسة، حيث يُعد وسيلة فعالة تساعد المؤسسة على تحقيق النجاح من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة (الكفاءة) للوصول إلى الأهداف المحددة (الفعالية). في هذا السياق، ويهدف هذا المبحث إلى معرفة عموميات حول الأداء المالي ومن ثم معايير الأداء والعوامل التي تؤثر فيه وأيضاً مراحل تقييمه وأخيراً يدرس العلاقة بين التكاليف الخفية والأداء المالي، والذي قسم إلى أربع مطالب بالترتيب وهي:

- **المطلب الأول:** أساسيات الأداء المالي؛
- **المطلب الثاني:** مراحل تقييم الأداء المالي والنسب المالية كمؤشرات لقياس الأداء المالي؛
- **المطلب الثالث:** التحكم في التكاليف الخفية وعلاقتها بمؤشرات الأداء المالي.

# الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

## المطلب الأول: أساسيات الأداء المالي

الأداء المالي هو ركيزة كل مؤسسة وذلك لقيامه بمعرفة نقاط قوة وضعف كل مؤسسة وفيما يلي عرض لمفهوم الأداء المالي وأهميته، العوامل المؤثرة فيه ومعاييرته التي يعمل على تحقيقها.

### الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي

سوف يتم في هذا الفرع التمحور حول تعرف الأداء المالي وأهميته وأهدافه.

### أولاً: تعريف الأداء المالي:

تعدد مفهوم الأداء المالي فمنهم من يميل إلى الجانب الكمي، وبالتالي تكون وسائل تحليله في أغلبها تقنية، ومنهم من يميل إلى الجانب التنظيمي فلا يكتفي بالتعبير عن الأداء بمجرد نسب وأرقام، وإنما يمتد إلى تفسيرها وتحليلها أما لغويًا مصطلح الأداء مستمد من اللغة الإنجليزية (to perform) والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل.<sup>1</sup>

تعددت التعاريف التي تناولت الأداء المالي منها: "يعرف الأداء المالي بمدى قدرة المؤسسة على استغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل الثروة، كما يُعرف أيضا على أنه مقياس للتغيرات في الوضع المالي للمؤسسة ويعبر الأداء المالي عن تعظيم النتائج وذلك من خلال تحسين المردودية ويتحقق ذلك بتدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل وذلك بغية تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء".<sup>2</sup>

يعرف الأداء المالي ب: "مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة".<sup>3</sup>

ومنه فإن الأداء المالي ومن خلال هذه التعاريف السابقة: "هو عملية قياس وتحليل الكفاءة والفعالية التي يتم بها استخدام الموارد المالية للمؤسسة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاستراتيجية. يُعنى بتقييم نتائج الأنشطة المالية للشركة في ضوء تحقيق الإيرادات، التحكم في التكاليف، وإدارة الأصول والالتزامات بما يضمن الاستدامة المالية،

1 - باصور رضوان، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات - حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، الموسم الجامعي 2017-2018، ص:100.

2 - محمد زرقون وآخرون، دراسة قدرة مؤشرات الأداء المالي التقليدية والحديثة في تفسير عوائد الأسهم "دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة قطر للفترة (2010-2015)"، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 2، العدد 3، جوان 2018، ص:217.

3 - بزراري حياة، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة -، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، الموسم الجامعي 2010-2011، ص:7.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

كما يُستخدم كمؤشر رئيسي في اتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية، ويعكس قدرة المؤسسة على المنافسة والنمو ضمن بيئة اقتصادية متغيرة.."

### ثانياً: أهمية الأداء المالي

تتبع أهمية الأداء المالي بشكل عام في أنه: <sup>1</sup>

- متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته؛
- متابعة ومعرفة الظروف المالية والاقتصادية المحيطة؛
- المساعدة في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتقييم البيانات المالية؛
- المساعدة في فهم التفاعل بين البيانات المالية.

وتتبع أهمية الأداء المالي أيضاً وبشكل خاص في: عملية متابعة أعمال المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات وبيان أسبابها واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على استمرارية وبقاء المؤسسة.<sup>2</sup>

### ثالثاً: أهداف الأداء المالي

يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها من خلال الأداء المالي في أهداف عديدة منها: السيولة والسير المالي، التوازن المالي، المردودية، انشاء القيمة.<sup>3</sup>

1- **السيولة واليسر المالي:** تُعبر السيولة عن قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل من خلال تحويل أصولها المتداولة، مثل المخزونات والقيم القابلة للتحقيق، إلى أموال متاحة. يؤدي نقص السيولة إلى عجز المؤسسة عن الوفاء بمدفوعاتها، مما يؤثر سلباً على المؤسسة، حيث يحد من قدرتها على استغلال الفرص التجارية المربحة أما بالنسبة لأصحاب الحقوق، يتسبب في تأخير سداد الفوائد، الأجر، وديون الموردين، مما يؤدي إلى أزمات مالية. أما على مستوى العملاء، فقد يؤدي إلى فرض شروط دفع أكثر صعوبة، مما يضعف العلاقة بينهم وبين المؤسسة. يشير اليسر المالي إلى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها طويلة ومتوسطة الأجل من خلال إدارة فعالة للاقتراض.

1 - محمد الشريف الأمين وستي سيد أحمد، أثر الحوكمة على الأداء المالي من منظور المردودية الاقتصادية - دراسة قياسية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،- مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 01، جانفي 2021، ص: 84.

2 - بن نذير نصر الدين وشمال أوب، مداخلة للمشاركة في المؤتمر الوطني الأول حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع جامعة البليدة 2، مخبر البحث حول الابداع وتغير المنظمات والمؤسسات، الجزائر، 2017، ص: 8.

3 - عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة (2000-2002)، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، الموسم الجامعي 2001-2002، ص: 36-37.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

2- التوازن المالي: هو هدف تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي، وهو يمثل في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالحفاظ عليه، بحيث يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمقبوضات بمعنى آخر بين استخدامات الأموال ومصادرها.

3- المردودية: تُعد المردودية هدفاً استراتيجياً تسعى المؤسسة لتحقيقه، حيث يشير مفهومها إلى قدرة الموارد على تحقيق النتائج. يتمثل رأس المال المستخدم في نوعين: رأس المال الاقتصادي الذي يعكس المردودية الاقتصادية، ورأس المال المالي الذي يعكس المردودية المالية. وفقاً لنوع النتائج والوسائل المستخدمة، يتحدد نوع المردودية، مع تركيز المؤسسة غالباً على تحقيق كل من المردودية المالية والاقتصادية.

4- إنشاء القيمة: يشير مفهوم إنشاء القيمة للمساهمين إلى قدرة المؤسسة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حالياً. وتتحدد هذه المردودية بأنها لا تقل عن تلك التي يمكن للمساهمين الحصول عليها من استثمارات أخرى تحمل مستوى خطر مماثل. في حال عجز المؤسسة عن تحقيق هذه القيمة، يتجه المستثمرون إلى خيارات استثمارية أكثر ربحية.

يتبين مما سبق أن إنشاء القيمة يركز بشكل كبير على المساهمين أو ملاك المؤسسة، ويضع مصالحهم في مقدمة الاهتمام.

### الفرع الثاني: معايير الأداء المالي العوامل المؤثرة فيه

أولاً معايير الأداء المالي: وهي الأدوات أو المؤشرات المستخدمة في عمليات المقارنة مع الأداء الفعلي لتحديد مستوى كفاءة الأداء، تبرز في التحليل المالي أهمية تحديد المعايير التي تستخدم في متابعة تغير المؤشرات المالية، لأن الحكم على طبيعة تغيرها من سنة لأخرى يعتمد بصورة أساسية على إمكانية مقارنتها بمعايير أخرى معينة ولأن قياس الأداء وحده لا يعطي أي معلومات جيدة أو مؤشرات ذات معنى عن المنشأة ما لم يقارن بمعايير محددة، بناء على ذلك يمكن تقسيم هذه المعايير الي:<sup>1</sup>

1- المعيار التاريخي: وتحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل

الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

2- 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.

3- المعايير القطاعية: يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء. وهي معايير

تمثل متوسط أداء القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، خاصة وأن المؤسسات تتشابه في العديد من الصفات

والخصائص.

1 - زاهر صبحي بشناق، تقييم الأداء المالي للبنوك الإسلامية والتقليدية باستخدام المؤشرات المالية - دراسة مقارنة للبنوك الوطنية العاملة في فلسطين، قدمت هذه الرسالة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الموسم الجامعي 2011م-1433هـ، ص ص:31-32.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

4- المعايير المستهدفة: هي نسب تهدف إدارة المؤسسة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط) وبالتالي فإن مقارنة النسب المحققة مع تلك المستهدفة تبرز أوجه الابتعاد بين الأداء الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ترجع الأهمية الأساسية للمعايير لأنها:

- توفر وسيلة موثوق بها لتقييم الأداء لقطاع الأعمال؛
- تعمل على تحسين التخطيط الاستراتيجي وتوفر تقيماً لنقاط القوة والضعف للمنشأة؛
- تحدد أهداف الأداء التي تعتبر نقطة تحدي (مثالية) وتحفز على الأداء الأفضل.

ثانياً العوامل المؤثرة على الأداء المالي: هناك مجموعة من العوامل المؤثرة على الأداء المالي منها ما يمكن السيطرة عليه ومنها ما لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها وتكمن هذه العوامل في عوامل داخلية وعوامل خارجية وهي:<sup>1</sup>

1- عوامل داخلية: تواجه المؤسسة مجموعة من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي وربحياتها وهذه

العوامل يمكن لإدارة المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد المتوقع

وتقليل التكاليف والمصروفات وأهم هذه العوامل:

➤ الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال؛

➤ الرقابة على التكاليف؛

➤ الرقابة على كفاءة استخدام الأموال المتاحة؛

➤ إدارة السيولة؛

➤ المؤشرات الخاصة بالربحية.

2- عوامل خارجية: تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي حيث لا

يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكنها فقط توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، محاولة

إعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيراتها وتشمل هذه العوامل:

➤ التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات؛

➤ القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرف الدولة وقوانين السوق؛

➤ السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

1 - حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي "دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2010-2014)", أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، الموسم الجامعي 2016-2017، ص ص: 16-17.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### المطلب الثاني: مراحل تقييم الأداء والنسب المالية كمؤشرات لقياس الأداء المالي

يعبر الأداء المالي عن قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة، وهناك العديد من المؤشرات المالية عالية المستوى لتقييم الأداء المالي وتحسينه ومساءلة المالية.

#### الفرع الأول: مراحل تقييم الأداء المالي

تعتبر عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية أداة أساسية لتحسينه، إذ توفر معلومات قيمة تتعلق بتحليل الأداء وتحديد الانحرافات الناتجة عنه، مع التركيز على كيفية تصحيحها وتجنب حدوثها مستقبلاً. وتتضمن عملية تقييم الأداء المالي مجموعة من المراحل الأساسية لتحقيق ذلك وتتمثل في: <sup>1</sup>

- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل، حيث ان من خطوات الأداء المالي اعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة؛
- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات، ويتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي ستستخدم في عملية تقييم الأداء المالي؛
- دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات وبواطن الضعف بالأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في نفس القطاع؛
- وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقييم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها.

#### الفرع الثاني: النسب المالية كمؤشرات لقياس الأداء المالي

من أبرز الأدوات التي يعتمد عليها المحلل المالي في دراسة العلاقات بين القيم المالية وتحليل نتائجها لاتخاذ القرارات المناسبة هي أسلوب التحليل بالنسب المالية.

#### 1- تعريف النسب المالية كمؤشرات لقياس الأداء المالي:

تعرف النسبة المالية على أنها إيجاد علاقة حساسة نقدية بين متغيرين أحدهما بسيط والآخر مقام، يمثل كل منها فقرة أو مجموعة من الحسابات الختامية، فالأرقام التي ترد في الحسابات الختامية قد لا تعني شيئاً ولا تفصح بوضوح عن الوضع المالي وشكل الأداء في منشأة الأعمال، مما يستدعي ربط بعضها مع الآخر بشكل نسبي للحصول على نتائج ذات مضمون محدد يفيد في عملية تقييم الأداء. <sup>2</sup>

1 - محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم شركات المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية(عمان)، 2009، ص ص: 51-52.

2 - صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر للهاتف النقال (موبيليس) (ATM)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (80)، العدد (2)، ديسمبر 2021، ص 223.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

تعتبر النسب المالية أداة من أدوات التحليل المالي الأكثر استخداما، وتستخدم هذه النسب لتحديد العلاقة بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية للوصول الى دلالة ذات معنى اذا استطاع المحلل المالي من تفسيرها، فإدارة الشركة تستخدم هذه النسب لتقييم أداءها في نهاية الفترة، وكذلك تعتبر مهمة بالنسبة للمقرضين فمن خلالها يمكن معرفة ان كان بمقدور الشركة من سداد القرض المستحق في الأجل القصير أو الطويل، وكذلك تعتبر مهمة بالنسبة للمستثمر لتقدير قيمة العوائد المتوقعة على الاستثمار، وتقدير درجة المخاطرة المرتبطة بالاستثمار.<sup>1</sup>

ومن خلال مختلف التعاريف السابقة تعتبر النسب المالية: " هي أداة تحليلية تُستخدم لقياس وتفسير العلاقة بين عناصر القوائم المالية بهدف تقييم كفاءة الأداء المالي واتخاذ القرارات المناسبة"

### 2- مجموعة نسب الملاءة المالية:

وتعرف الملاءة المالية financial Solvency بأنها اليُسر المالي للمنشأة عندما تكون أصولها الجارية أكبر من التزاماتها الجارية.<sup>2</sup> وطبقا لـ Dictionary English Oxford فإن الملاءة المالية تعني وجود المال الكافي (الأصول > المطلوبات) لمواجهة الالتزامات المتوقعة.<sup>3</sup>

#### 1-1- نسبة السيولة:

هي عبارة عن مجموعة النسب التي تقيس مدى قدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها قصيرة الأجل،

وتتمثل في:<sup>4</sup>

#### جدول رقم (07): طريقة حساب نسب السيولة وتفسيرها

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسير النسب
نسبة التداول (نسبة السيولة)	الأصول المتداولة ÷ الخصوم المتداولة	تقيس هذه النسبة مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من أصولها المتداولة، وتعتبر الزيادة في هذه النسبة مؤشر ايجابي على قدرة السداد في الأجل القصير.

1- <https://accountinggate.com/arabic/management-accounting/ratio-analysis-of-financial-statements.html>, vule:01/02/2025,H13:14.

2 - شاهر فلاح العرود، الملاءة المالية ومدى تأثيرها في القيمة السوقية لسعر السهم في البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية: دراسة تحليلية للفترة 2001-2010، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد العاشر، يناير 2013، ص: 217.

3 - عبد القدوس طار، أنظمة الإنذار المبكر كأساس للحكم على الملاءة المالية لشركات التأمين دراسة حالة الجزائر بالتطبيق على التأمينات العامة للفترة 2013-2015، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2018، ص: 105.

4 - منير عوادي، مساهمة سوق الأوراق المالية في تمويل المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، ديسمبر 2016، الجزائر (الوادي)، ص ص: 93-94.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

تقيس هذه النسبة مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من أصولها المتداولة التي تمتاز بسرعة تحولها إلى النقدية)، بحيث تستبعد المخزون لبطيء تحوله إلى نقدية، وكذلك تستبعد المصروفات المدفوعة مقدما.	(الأصول المتداولة- المخزون) ÷ الخصوم المتداولة	نسبة السيولة السريعة
تقيس هذه النسبة مدى قدرة الشركة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من أصولها النقدية فقط، وذلك باستبعاد حسابات المدينون وأوراق القبض والمخزون السلعي والمصروفات المدفوعة مقدما.	الأصول المتداولة النقدية فقط ÷ الالتزامات المتداولة	نسبة النقدية
يمثل صافي رأس المال العامل فائض الأصول المتداولة عن الخصوم المتداولة، والذي تدل زيادته على مدى قدرة الشركة على السداد في الأجل القصير.	الأصول المتداولة-الالتزامات المتداولة	صافي رأس المال العامل

**المصدر:** صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر للهاتف النقال (موبيليس) (ATM)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (80)، العدد (2)، ديسمبر 2021، ص: 224.

### 1-2- مجموعة نسب المديونية:

تسمى كذلك نسب هيكل التمويل، بحيث تبين مدى اعتماد المؤسسة على الديون في تمويل إجمالي أصولها، وتحليل السياسة التمويلية للمؤسسة، وتساهم بشكل أساسي في قياس المخاطرة، يلجأ إليها عادة الأطراف الذين يقومون بمنح القروض الطويلة الأجل مثل حملة السندات، كما يهتم المساهمون أيضا لأجل معرفة أثر القروض على مصالحهم في المؤسسة.<sup>1</sup>

### جدول رقم (08): طريقة حساب نسب المديونية وتفسيرها

النسبة	الصيغة الرياضية	المدلول
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة ÷ مجموع الخصوم	تبين لنا حصة المساهمين مقارنة بمجموع موارد المؤسسة.

1 -حمادي بلعباس وبوطالبي هشام، إدارة الأداء في المؤسسات الجزائرية: واقع ومجال للتحسين، الملتقى الوطني الافتراضي الأول، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ص: 07.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

نسبة القدرة على التسديد	مجموع الديون (متوسط وطويلة اجل) + مجموع الأصول	توضيح مدى قدرة المؤسسة على تسديد ديونها المالية بواسطة مواردها الذاتية.
نسبة تغطية المصاريف المالية	المصاريف المالية ÷ رقم الأعمال السنوي الصافي	تبين لنا هذه النسبة درجة التغطية رقم الأعمال السنوي الصافي للمصاريف المالية للمؤسسة كلما كانت هذه النسبة منخفضة كلما كان ذلك في صالح المؤسسة.

المصدر: عبد الرؤوف عز الدين وصابر بوعويينة، أدوات تشخيص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ودورها في توفير معلومات للتنبؤ بالتعثر المالي مع تطبيق لنموذج كونان وهولدر في مؤسسة بريماتاك المسيلة 2018-2020، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد: 07، العدد: 1، 2022، ص:9.

### 1-3- نسب النشاط:

ويصطلح على تسميتها بنسب الدوران أو بنسب إدارة الموجودات، وهي مجموعة من النسب تقيس كفاءة الموظفين والمسؤولين في الشركة وقدرتهم على إدارة موجوداتها، كما تقيس مستوى العلاقة بين الموجودات والمبيعات، وقد سميت بنسب الدوران أو النشاط لأنها تبين السرعة الي يتم خلالها تحويل الموجودات الي مبيعات، ويمكن ايجاز هذه النسب كما يلي:<sup>1</sup>

#### جدول رقم (09): طريقة حساب نسب النشاط وتفسيرها

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسيرها
معدل دوران الاصول	صافي المبيعات ÷ متوسط اجمالي الاصول	تقيس هذه النسبة مدى كفاءة ادارة الشركة في استثمار واستخدام مواردها في الاصول لتوليد المبيعات، فاذا زادت دلت على كفاءة الادارة في استخدام اصولها لتوليد المبيعات
معدل دوران الاصول الثابتة	صافي المبيعات ÷ متوسط اجمالي الاصول الثابتة	تقيس هذه النسبة مدى كفاءة ادارة الشركة في استثمار واستخدام مواردها من الاصول الثابتة في سبيل توليد المبيعات، فاذا زادت دلت على كفاءة الادارة في استخدام اصولها لتوليد المبيعات.

1 - علي عباس، الإدارة المالية، اثره للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2008، ص:83.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

معدل دوران المدينون	صافي المبيعات ÷ متوسط رصيد المدينون	تقيس مدى كفاءة الإدارة في تحصيل ديونها من خلال عمليات البيع الآجل، وكلما زادت هذه النسبة دلت على كفاءة إدارة التحصيل.
معدل دوران المخزون	تكلفة المبيعات ÷ متوسط رصيد المخزون	تقيس مدى سرعة تحويل البضاعة الى نقدية عن طريق بيعها، وكلما زاد معدل الدوران دل ذلك على كفاءة ادارة المخزون وجودة البضاعة المباعة.
متوسط فترة التحصيل	365 ÷ معدل دوران المخزون أو المبيعات	تقيس هذه النسبة عدد الايام اللازمة لتحصيل المبالغ من المبيعات الآجلة وحسابات المدينون.

**La Source:** [https://accountinggate.com/arabic/management-accounting/ratio-analysis-of-financial-statements.html#google\\_vignettevule01/02/2025H19:43](https://accountinggate.com/arabic/management-accounting/ratio-analysis-of-financial-statements.html#google_vignettevule01/02/2025H19:43).

### 1-4- نسب الربحية:

تقيس نسب الربحية مدى تحقيق المؤسسة للمستويات المتعلقة بأداء الأنشطة، كما أنها تعطي إجابات نهائية عن الكفاءة العامة لإدارة المؤسسة.<sup>1</sup> وهي:

#### جدول رقم (10): طريقة حساب نسب الربحية وتفسيرها

النسبة	الصيغة الرياضية	تفسيرها
هامش صافي الربح	الأرباح القابلة للتوزيع ÷ المبيعات	تساعد على معرفة النسبة من المبيعات التي تتحول إلى أرباح صافية.
معدل العائد على إجمالي الأصول	أرباح قابلة للتوزيع ÷ إجمالي الأصول	تشير إلى نسبة الدخل المحقق على إجمالي الأصول المستثمرة.
معدل العائد على حقوق الملكية	أرباح موزعة ÷ أموال الملكية	تشير إلى نسبة الأرباح الموزعة لكل مساهم.

**المصدر:** من اعداد الطالبة بالاعتماد علي محمد البشير بن عمر وآخرون، تحليل مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة 2010-2013، جامعة الوادي، العدد1، السنة 2018، ص ص:173-174.

1 - محمد زرقون وآخرون، دراسة قدرة مؤشرات الأداء المالي التقليدية والحديثة في تفسير عوائد الأسهم "دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة قطر للفترة (2010-2015)"، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد02، العدد03، جوان 2018، ص: 217.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### 1-5- مجموعة نسب المردودية:

المردودية هي النتائج المحققة من طرف المؤسسة في فترة معينة من الزمن من خلال تسخير واستخدام وسائل مالية ومادية ملائمة لذلك، ومدى مكافأة هذه الوسائل خلال الفترة المعنية من النشاط<sup>1</sup> ويتم تصنيفها الي مردودية مالية واقتصادية حيث أن:<sup>2</sup>

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية} \div \text{الأموال الخاصة}$$

تفسير: تمثل هذه النسبة مستوى مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج صافية تُمكن المؤسسة من استعادة ورفع مستوى الأموال الخاصة.

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{نتيجة الاستغلال قبل الضرائب} \div \text{مجموع الأصول الاقتصادية}$$

تفسير: تقيس هذه العلاقة مساهمة الأصول الاقتصادية في تكوين نتيجة الاستغلال أي حساب مساهمة كل وحدة نقدية مُستثمرة كأصول في تكوين نتيجة استغلال.

أما بالنسبة للمردودة التجارية تم التعبير عنها بالصياغة التالية:<sup>3</sup>

$$\text{المردودية التجارية} = \text{النتيجة الصافية} \div \text{رقم الأعمال}$$

تفسير: تعبر هذه النسبة على مدى تحقيق المؤسسة لنتيجة صافية أي استبعاد الضرائب المدفوعة عن رقم الأعمال.

### المطلب الثالث: التحكم في التكاليف الخفية وعلاقتها بمؤشرات الأداء المالي

تلعب التكاليف الخفية دورًا جوهريًا في التأثير على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة فهذا يساعد المؤسسات على تحسين أدائها المالي من خلال الكشف عن التكاليف المخفية ومعالجتها بفعالية.

يرى أصحاب المقاربة السوسيو-اقتصادية أن عبارة "التكاليف الخفية" ماهي إلا اختصار لعبارة "تكلفة أداء خفي"، أي أن هناك أداء خفيا ضائعا تتحمله المؤسسة في شكل تكاليف خفية، فمثلا في حال تغييب سائق رافعة الشحن في المؤسسة (Cariste)، فإن الوحدة الإنتاجية ستعاني مشكلا في نقل المواد الأولية والمنتجات النهائية،

1 - سعيد رحيم وزينب خلدون، دراسة تحليلية لمدى صلاحية نظرية الرفح المالي في المشروعات الاقتصادية الإسلامية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 03، - العدد04، جوان2018، ص: 58.

2 - الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الجزء الأول، عمان (الأردن)، ص ص: 281-283.

3 - عبد الرؤوف عزالدين، وصابر بوعوينة، أدوات تشخيص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ودورها في توفير معلومات للتنبؤ بالتعثر المالي مع تطبيق لنموذج كونان وهولدر في مؤسسة بريماتاك المسيلة 2018-2020، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد: 07، العدد: 1، 2022، ص118.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

وهذا ما يؤدي إلى انخفاض الإنتاج وبالتالي انخفاض عوائد وإيرادات ذلك اليوم، انخفاض الإنتاج هذا يعتبر انخفاضاً في الأداء وتكلفته تعتبر تكلفة خفية لأن المؤسسة لا تسجل محاسبياً تكلفة هذا الانخفاض في الأداء، أي أن التكلفة الخفية ما هي إلا تكلفة الانخفاض في الأداء أو تكلفة الأداء الضائع، من هذا المنطلق، يرى أصحاب هذه النظرية أن أي انخفاض في التكلفة يعني تحسناً في الأداء وأي ارتفاع في التكاليف يعني ضعفاً في الأداء، في الواقع، تعمل الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية على معالجة مصادر الاختلالات من خلال تحسين هياكل العمل وضبط أحسن لسلوكيات الأفراد، بعبارة أخرى تعمل هذه الممارسات على خلق مناخ عمل ملائم للموظفين تفادياً للسلوكيات غير المرغوب فيها مثل التغيب ودوران العمل، وبالتالي تحسين معدلات الأداء الخفية أو معدلات الأداء الضائعة وتفادي التكاليف الخفية الناجمة عنها.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات مسألة التحكم في التكاليف الخفية من زوايا متعددة، وهو موضوع يلقي اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين نظراً لتأثيره المباشر على الأداء المالي للمؤسسات، وقد ركزت كل دراسة على القيم الجوهرية للموضوع، بالإضافة إلى النتائج التي تم التوصل إليها وأبرز التوصيات المقترحة.

### المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع التحكم في التكاليف الخفية، حيث شملت أبحاثاً عربية وأخرى أجنبية. سيتم في هذا المطلب استعراض أهم هذه الدراسات وأبرز نتائجها.

#### الفرع الأول: الدراسات العربية

يمكن عرض أبرز الدراسات العربية التي تناولت موضوع التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات كما يلي:

#### 1- دراسة (خالد محمد المدهون، 2021):<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم التكاليف الخفية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين وبيان أسباب تولدها ومؤشراتها واطهار طرق التحكم في مؤشراتها، وكذلك بيان آليات قياسها، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة للتعامل مع جميع البيانات وتصنيفها حيث تمثلت طريقة الدراسة في اختيار عينة عشوائية من 14 بنك تجاري عام في فلسطين مع استثناء البنوك الإسلامية والأجنبية، حيث تم توزيع 48 استبانة عليهم (مدير عام، مدير مالي، مدير الموارد البشرية، رئيس قسم محاسبة...) وقد تم استرداد 03 استبانات غير محققة لشروط قبولها، وتم قبول 45 استبانة مكتملة ومحققة للشروط المطلوبة لقبولها أي بنسبة 77.5%،

1 - مهلول زكرياء، مرجع سابق، ص: 114.

2 - خالد محمد المدهون، واقع التكاليف الخفية وامكانية التحكم بها: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين، مجلة دراسات الأعمال والإدارة، المجلد 3، العدد 1، 2021.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

و لقد تم استخدام برنامج SPSS الإحصائي و استخدام بعض الاختبارات والاحصائيات لتحليل النتائج واختبار الفرضيات.

ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: اثبات وتبيين وجود أسباب ومؤشرات للتكاليف الخفية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، وعدم تواجد آليات من أجل قياس التكاليف الخفية في هذه البنوك ولا توجد طرق للتحكم فيها أيضا، وكانت أهم توصيات الدراسة هي ضرورة قيام البنوك التجارية بالتعرف على أسباب ومؤشرات التكاليف الخفية، ضرورة ادراك أهمية التكاليف الخفية و مفهومها وماهيتها في البنوك، ضرورة الاهتمام بالموارد البشري وتوفير البيئة الملائمة للعمل مع تنسيق العمل بين المستويات الادارية المختلفة والاستغلال الأمثل للوقت، العمل على اعتماد آليات لقياس التكاليف الخفية، وضرورة اعتماد طرق للتحكم في مؤشرات التكاليف الخفية.

### 2-دراسة (عامر درويش، محمد بلمداني، عبد الغني بن تراري، 2018):<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة الى محاولة تحسيس مسيري المؤسسات بخطورة التكاليف الخفية وتأثيرها السلبي على ربحية وتنافسية المؤسسة، وبيان أثر مؤشرات التكاليف الخفية على أداء المؤسسة، كما تهدف إلى محاولة إثراء المعرفة العلمية في هذا الموضوع للمساهمة في تسليط الضوء على هذا النوع من التكاليف، وعلاقته بالموارد البشري.

لقد اتبع الباحثين دراسة ميدانية ومن خلال هذه الدراسة تم التوصل الى نتائج عديدة أهمها وجود علاقة عكسية بين زيادة التكاليف الخفية ورقم الأعمال وربحية المؤسسة، لذلك أصبح الزما على مؤسساتنا إتباع أحسن الطرق لتخفيض هذه التكاليف؛ وخاصة ما تعلق بالعنصر البشري لما له من دور في زيادة الانتاجية، وكذا التخفيض من أسباب نشوء التكاليف الخفية، أما الاقتراحات أو توصيات هذه الدراسة تتمثل في ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري من خلال التركيز على تحفيز العمال وخلق الجو المناسب لهم، مما يزيد من مستوى الرضا الوظيفي، والدافعية في العمل وبالتالي زيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف الخفية وأيضا اعتماد التكوين وإعادة التكوين للعمال خاصة في ظل التطور التكنولوجي الذي سمح بظهور آلات متطورة ومعقدة على استعمالها، وهذا لتجنب حوادث العمل، العمل على دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي زيادة معدلات الغيابات في بعض الأشهر خاصة في فصل الصيف.

### 3-دراسة (مهدي ذوادي، 2009 - 2010):<sup>2</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم بعض المداخل التقليدية للتكاليف والرقابة عليها لتحديد مدى نجاحها في خفض تكلفة الوحدة المنتجة. كما تسعى إلى تأصيل مدخل التكلفة الاقتصادية-الاجتماعية باعتباره وسيلة شاملة للرقابة

1 - عامر درويش واخرون، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة شركة الاسمنت بني صاف (SCIBS)، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد4، العدد1، 2018.

2 - ذوادي مهدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة قياس والمراقبة (AMC)-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، الموسم الجامعي 2009-2010.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

على التكاليف الظاهرة والخفية، من خلال استعراض مفاهيمه، مكوناته، وعلاقاته لتحقيق خفض استراتيجي للتكاليف وتعزيز كفاءة المؤسسة اقتصاديًا واجتماعيًا. كما تهدف أيضا لتحليل تأثير التكاليف الخفية الناتجة عن الاختلافات على الأداء الاقتصادي والاجتماعي، وتقييم مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الإدارية. وأيضاً الى توضيح دور التكلفة الخفية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي وجعله أداة فعالة لدعم القرارات. وأخيراً، تستعرض الدراسة الصعوبات والعوائق المحتملة لتطبيق هذا المدخل في المؤسسات الصناعية الجزائرية. تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي مستعينين في ذلك بدراسة حالة تطبيقية ومختلف أدوات البحث كالمقابلات الشخصية، الملاحظة البيانية، الأدوات الإحصائية، الجداول والأشكال البيانية.

وقد توصلت هذه الدراسة الى عديد من **النتائج** تمثلت في أن المؤسسة محل الدراسة، وهي من أهم المؤسسات العمومية على المستوى الوطني، لا تولي أي اهتمام لمسألة التكاليف الخفية التي تم محاولة قياسها، ووجد أن التكاليف الخفية تمثل نسبة معتبرة من مجمل التكاليف مما يؤثر سلباً على كفاءة نظام المعلومات ومن ثم على مردودية المؤسسة، أما بالنسبة **للتوصيات أو الاقتراحات** فنذكر بعض منها فهي ضرورة إعطاء ما يلزم من أهمية لنظام المحاسبة التحليلية بوصفها أداة لا غنى عنها في عملية التسيير واتخاذ القرارات، على الأقل بتعيين قسم لها يتولى دراسة وتحليل التكاليف وإعداد التقارير عنها وإعادة النظر في طريقة حساب التكاليف المتبعة، العمل على توضيح وتوحيد المفاهيم لدى المسيرين، الحرص على توحيد طرق وإجراءات إعداد لوحات القيادة في مختلف المصالح وأن تكون ذات مدلول واضح وخالية من الأخطاء وتطوير النظام المحاسبي في مجملها بإعطائها قوة أكبر على تفسير الانحرافات من خلال طريقة التكاليف الخفية التي تتبع مصادر الاختلافات الأولية وتقييم آثارها كمياً أو نوعياً.

### 4- دراسة (خالد بوتريد، 2020-2021):<sup>1</sup>

**تهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من النقاط** نذكرها كما يلي التطرق لأهمية الميزة التنافسية من خلال استعراض الإطار المفاهيمي لها والإحاطة بمختلف الجوانب النظرية للمقاربة السوسيو-اقتصادية عموماً وطريقة التكاليف الخفية خصوصاً وتهدف الى تطبيق المنهج السوسيو اقتصادي لتقييم وقياس التكاليف الخفية في أحد المؤسسات الجزائرية لمؤسسة الإسمنت عين التوتة باتنة؛ وتوسيع دائرة الاهتمام بالنظرية السوسيو-اقتصادية وطريقة التكاليف الخفية كأحد السبل لتحسين تنافسية المؤسسة بالنسبة لمختلف الفاعلين سواء كانوا باحثين أكاديميين أو مسيري مؤسسات ورجال الأعمال، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب والأجدر لجمع المعلومات.

1 - خالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة باتنة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، الموسم الجامعي 2020-2021.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

لقد توصلت المؤسسة الى تحقيق عدة نتائج لهذه الدراسة نذكر منها إن للتكاليف الخفية أثر مالي مدمر وسلي لل غاية قد لا تنتبه له أغلب المؤسسات بسبب طبيعة هذا النوع من التكاليف المستترة؛ وهذ ما تمت ملاحظته من خلال دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة بولاية باتنة؛ والتي تبين من خلالها الحجم المعتبر للتكاليف الخفية داخل المؤسسة نسبة لمؤشراتها المالية الأخرى كرقم الأعمال، القيمة المضافة أو النتيجة الصافية للسنة المالية، وفي ظل ذلك تم تقديم بعض المقترحات والتوجيهات التي نوجزها فيما يلي على المستوى الاستراتيجي وهي التفكير في توسيع نشاط صناعة الإسمنت ومواد البناء من خلال إنتاج كلي للمادة الأولية ما سيؤدي إلى تقليص شبكات الوسطاء وتقليل التبعية للسوق العالمية للمواد الأولية وبالتالي تحقيق نسبة إدماج عالية تعمل على التخفيض الإجمالي للتكاليف، أما على المدى المتوسط فتتمثل في العمل على تنويع توليفة منتجات المؤسسة وتطويرها بما يتلاءم مع متطلبات السوق سواء من حيث النوع، الجودة أو الآجال، فحتى وان تم الحفاظ على المنتج ذو الطابع الاجتماعي فهذا لا يمنع من العمل على تقديم منتجات أخرى ذات مواصفات عالمية وأخيرا على المدى القصير وهو العمل الفوري على تغيير النمط التسييري للمؤسسة وتبني مقاربة أكثر فعالية بهدف تخفيض مختلف التكاليف الخفية وتحويلها إلى قيمة مضافة ظاهرة خاصة فيما يتعلق بالتكاليف المرتبطة بمؤشر الجودة، ترشيد النفقات التسييرية وانحرافات الإنتاجية المباشرة.

### 5- دراسة (عثمان بن سيد أحمد، 2014-2015):<sup>1</sup>

هدفت دراسة عثمان بن سيد أحمد الى التعرف على التكاليف الخفية في المؤسسة والتحليل الاجتماعي-الاقتصادي، التعرف عن مؤشرات التكاليف الخفية وخسائر الناتجة عنها أيضا على طرق وفوائد قياس التكاليف الخفية ومعرفة العلاقة الموجودة بين التكاليف الخفية وأداء المؤسسة؛ وأخيرا معرفة مدى تأثير التكاليف الخفية على أداء عينة من المؤسسات الجزائرية. لقد اعتمد في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي لذا تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة البالغ عددها 8 مؤسسات صناعية في ولاية غليزان، حيث تعالج المحاور الخمسة المتمثلة في التكاليف الناتجة عن كل مؤشر من المؤشرات المنتجة لتكاليف الخفية وتوزيع هذه القائمة على الإداريين ومشرفي الإنتاج في مجموعة من المؤسسات الجزائرية لاختبار صحة الفرضيات إحصائيا بالاعتماد على برنامج SPSS، حيث تم توزيع 48 استبانة على عينة الدراسة، وتم استرداد 42 استبيان وبعد الاطلاع عليها وفحصها تبين أن 35 استبيان فقط صالح لإجراء الدراسة.

أما بالنسبة لنتائج هذه الدراسة تمثلت في عدم إمام عدد كبير من المسؤولين بمعنى التكاليف الخفية، مما يفسر القصور الذي تعرف أنظمة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية؛ خاصة في ظل التغيرات السريعة والمتلاحقة التي تشهدها بيئة المؤسسات ويمكن التوفيق بين أهداف ومصالح كل الأطراف في المؤسسة عن طريق التوفيق بين المتغيرات الاقتصادية وبين المتغيرات الاجتماعية، وهذا باعتماد تحليل اجتماعي - اقتصادي، كما اتضح أن التكاليف الخفية الناجمة عن التغيب، دوران العمل، حوادث العمل، النقص في الجودة لها تأثير على

1 - عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية-، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة ومراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، الجزائر، الموسم الجامعي 2014-2015.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

أداء المؤسسة، كما أن التكاليف الخفية الناجمة عن النقص في الإنتاجية المباشرة ليس لها تأثير على أداء المؤسسة. هذه الدراسة بدأت بتشخيص المشكل وانتهت بمجموعة من الاقتراحات تمثلت في تطوير النظام المحاسبي في مجمله بإعطائه قوة أكبر على تفسير الانحرافات من خلال طريقة التكاليف الخفية والتي تتبع بدورها مصادر الاختلالات الأولية وتقييم آثارها كميًا ونوعيًا، والأخذ بطرق التسيير الحديثة في الإدارة ومنها التسيير الاجتماعي - اقتصادي الذي يسعى بدوره إلى تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة في نفس الوقت، ضرورة الوعي بوجود موارد مالية داخلية كامنّة تساهم في عملية التحسين والتطوير حالة استغلالها، وأنه للوصول إلى تلك الموارد ينبغي على المؤسسة تطوير نمط الإدارة فيها، وذلك بتبني سياسة واضحة وشاملة تنتهي بالتأثير الإيجابي الفعلي على سلوك الأفراد، وهو ما يعني تقييص أكبر قدر ممكن من الاختلالات.

### الفرع الثاني: الدراسات الأجنبية

يمكن ذكر أهم الدراسات الأجنبية المتعلقة بالتكاليف الخفية على النحو الآتي:

#### 1- دراسة (Paulo Deco And others, 2023):<sup>1</sup>

الهدف من هذه الدراسة إلى حساب التكاليف الخفية من خلال قياس الوقت المدفوع دون أي تعويض عن العمل للكشف عن الأداء غير المعروف للمؤسسات، بناءً على النظرية الاجتماعية الاقتصادية في شركة ميناء كابيندا-EP، وبالتحديد في قسم العمليات.

استخدم الباحث أسلوب البحث الترخلي الوصفي والمراجعات البليوغرافية كمنهجية لجمع البيانات، بما في ذلك المقابلات المنظمة وشبه المنظمة، والملاحظة المباشرة، وتحليل الوثائق، بالإضافة إلى استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات. أظهرت نتائج 89 مستجيبًا ومراقبًا موثوقية بلغت 82.4%، وكان توزيع البيانات طبيعيًا.

تشير نتائج الدراسة إلى العوامل الرئيسية المسؤولة عن التكاليف الخفية المرتبطة بالغياب هي الوقت المدفوع كتعويض عن الإجازات وساعات العمل الإضافية وأيضًا الوقت المدفوع للعاملين أثناء غيابهم بسبب المرض أو المشكلات الشخصية. حيث أظهرت النتائج أن سوء إدارة الوقت والاختلالات الوظيفية تؤدي إلى انخفاض الإنتاجية وزيادة التكاليف التشغيلية.

كما أدت هذه الدراسة إلى اقتراح بعض التوصيات منها تبني منهجيات تحليل التكاليف الخفية في المحاسبة الإدارية وتعزيز ثقافة إدارة الوقت بين الموظفين، كما أدت إلى تطوير استراتيجيات للحد من الغياب غير المبرر وتحسين ظروف العمل، وأيضًا اقترحت توفير برامج تدريبية لتعزيز مهارات الموظفين وتقليل الاختلالات الوظيفية.

1- Paulo Deco And others, **Contributions of Socio-Economic Theory in Hidden Costs Accounting in Companies and Organizations**, Journal of Service Science and Management, 16, Cabinda, Angola, 2023.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### 2- دراسة (Alexandre Fernandes Monteiro And others, 2020):<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المحتملة التي تولد التكاليف الخفية في الجيش البرازيلي (EB) من خلال تحليل أنشطة إحدى وحدات التدقيق الداخلي التابعة له.

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت منهج البحث النوعي والكمي مع دراسة حالة لوحدة التدقيق الداخلي في الجيش البرازيلي، من خلال تحليل الوثائق مراجعة تقارير التدقيق الداخلي، اللوائح التنظيمية، والسياسات المحاسبية لفهم أوجه القصور في التدقيق وتم توزيع استبيان على 139 مستجيباً من 76 وحدة عسكرية لتحليل آرائهم حول فعالية التدقيق الداخلي في الحد من التكاليف الخفية.

تمثلت نتائج كشفت الدراسة أن التكاليف الخفية تنشأ نتيجة لعدة عوامل، أبرزها عدم كفاءة الضوابط الداخلية في الكشف عن الأخطاء والاحتيال في الوحدات المدققة، التأثير السلبي على صورة المؤسسة بسبب الأخطاء والاحتيالات غير المكتشفة وأيضاً التكاليف الناتجة عن عمليات التحقيق في الاحتيال التي كان من الممكن تفاديها عبر ضوابط محاسبية أفضل.

أما بالنسبة للتوصيات فقد برزت في زيادة عدد المدققين وتطوير مهاراتهم لضمان تدقيق أكثر دقة وتحسين استراتيجيات التدقيق باستخدام أدوات تحليل البيانات المتقدمة، إدماج معايير دولية في التدقيق الداخلي لتعزيز كفاءة عمليات المراجعة والعمل على تعزيز الوعي بالتكاليف الخفية داخل المؤسسات العامة لتقليل الهدر المالي.

### 3- دراسة (Abuamarah Mustafa, Alharkan Ahmad, 2022):<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة التكاليف الخفية في الشركات المساهمة السعودية من حيث وجودها وتأثيرها على الأداء وذلك من خلال تحديد مفهوم التكاليف الخفية في المؤسسات التجارية وتحليل مدى انتشار التكاليف الخفية في الشركات المساهمة السعودية كما هدف إلى دراسة تأثير التكاليف الخفية على الأداء المالي والتشغيلي لهذه الشركات مع اقتراح استراتيجيات وتقنيات محاسبية للحد من التكاليف الخفية وتحسين الأداء المؤسسي.

لقد تم استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث تم استعراض الأدبيات السابقة حول التكاليف الخفية، ومن ثم تطبيق دراسة ميدانية تقوم على تحليل 100 استبانة تم جمعها من الشركات السعودية المدرجة في سوق الأسهم (تداول) عينة بسيطة من موظفي القطاعين العام والخاص تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لتحليل البيانات الواردة في الاستبيانات.

1- Alexandre Fernandes Monteiro and others, **Hidden costs: a case study in an internal audit unit of the public sector**, Journal of Accounting, Management and Governance. Brasilia, V.23N.2. May-Aug. 2020.

2- Abuamarah Mustafa, Alharkan Ahmad, **Hidden Costs and the Performance of Saudi Corporations**, Global Journal of Economics and Business (GJEB), Volume.12, Issue. 6, Dec (2022).

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أبرزها أن التكاليف الخفية موجودة بشكل واضح في الشركات السعودية، حيث بلغ متوسط مؤشر الغياب (3.98)، ومؤشر الإنتاجية (3.81)، بينما كان المتوسط لمعدل دوران العمل (3.66)، ولمؤشر الجودة الرديئة (3.54)، ولمؤشر حوادث العمل (3.52).

واقترحت الدراسة مجموعة من التوصيات، من بينها: تطبيق مبدأ العقوبات للحد من التغيب عن العمل، منح مكافآت مادية ومعنوية للموظفين المنضبطين، تحسين بيئة العمل، توظيف عمالة مؤهلة ومدربة منذ البداية، تعزيز الشفافية والعدالة في التعامل مع الموظفين، تقديم دورات تدريبية مستمرة، تقليل ساعات العمل الإضافي، وتحسين الجودة لتعزيز الأرباح. كما دعت الدراسة إلى ضرورة إدراج التكاليف الخفية كمكون في قائمة الدخل الشامل وتشكيل مخصص لها في قائمة المركز المالي، إضافة إلى وضع معيار محاسبي سعودي للتكاليف الخفية من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA).

### 4- دراسة (Genevieve LeBaron, and Jane Lister, 2021)<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل التكاليف الخفية المرتبطة بحلول سلاسل التوريد العالمية من خلال تقييم فعاليتها في معالجة القضايا الاجتماعية والبيئية، وتحليل آثارها على الشركات والصناعات والاقتصاد العالمي. كما تسعى إلى مراجعة الأدبيات الأكاديمية لتحديد مدى نجاح هذه الحلول في تحقيق أهدافها، مع تقديم توصيات لتعزيز الشفافية، وتحسين الحوكمة، وضمان تحقيق تأثير إيجابي مستدام على العمالة والبيئة.

اعتمدت هذه الدراسة على مراجعة منهجية وتحليلية للأدبيات الأكاديمية، حيث تم تحليل 290 دراسة أكاديمية تناولت فعالية حلول سلاسل التوريد العالمية من جوانب مختلفة، حيث تم تصنيف الدراسات وفقاً لنتائجها إلى: 66 دراسة أظهرت أدلة إيجابية على فعالية هذه الحلول و78 دراسة وجدت أن هذه الحلول غير فعالة وأخيراً 146 دراسة قدمت نتائج متباينة، حيث أظهرت تحسينات جزئية لكنها لم تكن كافية لحل المشكلات الأساسية.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن حلول الحوكمة الخاصة بسلاسل التوريد العالمية غالباً ما تفشل في تحقيق أهدافها، بل تؤدي إلى تكاليف خفية غير مقصودة تؤثر على الشركات والاقتصاد العالمي، وذلك على ثلاثة مستويات أولاً على المستوى الجزئي (الشركات الفردية) تتمثل في: تؤدي عمليات التدقيق الأخلاقي إلى إخفاء الانتهاكات العمالية بدلاً من معالجتها وتحمل الشركات تكاليف مرتفعة للحصول على شهادات الامتثال البيئي، مما يدفع الموردين إلى تسريح العمال أو خفض رواتبهم لتعويض هذه النفقات وأيضاً يتم تطوير هذه الحلول من قبل استشاريين ومؤسسات غير حكومية بأجور مرتفعة، مما يزيد العبء المالي على الشركات.

1- Genevieve LeBaron, and Jane Lister, **The hidden costs of global supply chain solutions** Department of Politics and International Relations, University of Sheffield, Sheffield, United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland; Sauder School of Business, University of British Columbia, Vancouver, Canada, 2021.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

ثانياً على المستوى المتوسط (الصناعات والمؤسسات الدولية): هذه الحلول تُستخدم كبديل عن التشريعات الحكومية الصارمة، مما يؤدي إلى إضعاف دور الدول في الرقابة والتنظيم. كما تؤدي إلى تعزيز التنظيم الذاتي للشركات، وهو غالباً غير فعال في حماية حقوق العمال أو البيئة وتعتمد الشركات الكبرى على هذه الحلول كأداة تسويقية لتحسين صورتها دون تحقيق تغيير حقيقي في ممارساتها التشغيلية.

ثالثاً وأخيراً على المستوى الكلي (الاقتصاد العالمي): تعمل هذه الحلول على إدامة هيمنة الشركات الكبرى في الأسواق العالمية، مما يقلل من فرص المنافسة العادلة. وتساهم في تعزيز نموذج العولمة النيو ليبرالية، الذي يركز على الربحية على حساب العدالة الاجتماعية. بالإضافة إلى أنها تؤدي إلى زيادة الفجوة بين الدول الغنية والفقيرة، حيث تظل الشركات متعددة الجنسيات هي المستفيد الأكبر.

بالنسبة للتوصيات الدراسة تمثلت في تعزيز الرقابة الحكومية بالإضافة إلى تحسين الشفافية وأيضاً إصلاح هيكل الحوكمة، إدماج العدالة الاجتماعية.

### 5- دراسة (Vytautas Snieska And others, 2013):<sup>1</sup>

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل التكاليف الخفية لفشل الجودة الخارجي وتأثيرها على الأداء المالي للمؤسسات، حيث تسلط الضوء على طبيعة هذه التكاليف التي لا يتم تسجيلها في الأنظمة المحاسبية التقليدية، مثل فقدان العملاء، تضرر السمعة، والخسائر غير المباشرة. كما تسعى إلى تقييم تأثير هذه التكاليف على القدرة التنافسية للمؤسسات، من خلال دراسة ميدانية وتحليل نماذج محاسبية مختلفة لحساب تكاليف الجودة. بالإضافة إلى ذلك، تهدف الدراسة إلى تطوير منهجية متكاملة لقياس وإدارة التكاليف الخفية، بما يساهم في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية وزيادة رضا العملاء.

تم إجراء دراسة تطبيقية في مؤسسة ليتوانية تعمل في قطاع الخدمات الطبية، حيث تم تحليل البيانات المحاسبية وإجراء استبيان شمل 114 عميلاً و59 عميلاً من المنافسين لتقييم تأثير جودة الخدمة على رضا العملاء. تم تقسيم التكاليف إلى: التكاليف الظاهرة لفشل الجودة الخارجي (مثل تكاليف الإرجاع والإصلاح) والتكاليف الخفية لفشل الجودة الخارجي (مثل فقدان العملاء والتضرر بالسمعة).

ومن أهم النتائج ان التكاليف الخفية لفشل الجودة الخارجي تشكل نسبة كبيرة من إجمالي تكاليف الجودة للمؤسسات، حيث تبين أن 30% من إجمالي تكاليف الجودة هي تكاليف خفية، موزعة على النحو التالي: فقدان العملاء بسبب تدني الجودة وتضرر سمعة المؤسسة وأيضاً التكاليف القانونية والتعويضات الناتجة عن شكاوى العملاء، كما أظهرت نتائج الدراسة أن عدم إدراج التكاليف الخفية في المحاسبة يؤدي إلى تقديرات غير دقيقة للتكاليف التشغيلية، كما أثبتت نتائج الدراسة أن المؤسسات التي تعتمد استراتيجيات تحليل التكاليف الخفية وتحسين الجودة تحقق أداءً مالياً واستراتيجياً أفضل، مما يعزز استدامة أعمالها وزيادة حصتها السوقية.

1- Vytautas Snieska And others **Hidden Costs in the Evaluation of Quality Failure Costs** ,Inzinerine Ekonomika-Engineering Economic, 24(3), 2013.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

أما بالنسبة لتوصيات التي توصلت إليها الدراسة هي إدراج التكاليف الخفية في تقارير المحاسبة لضمان دقة التكاليف الإجمالية، تحليل بيانات رضا العملاء بشكل دوري للكشف عن التكاليف غير المرئية لفشل الجودة وتطبيق استراتيجيات تحسين الجودة المستمر لتقليل التكاليف الخفية وأيضاً استخدام تقنيات التحليل المتقدم مثل الذكاء الاصطناعي والنمذجة التنبؤية لاكتشاف التكاليف الخفية مسبقاً بالإضافة الى تعزيز التدريب والتطوير للحد من الأخطاء وتحسين كفاءة العمليات.

### المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

يتناول هذا المطلب استعراض متغيرات الدراسات السابقة، مجالاتها، وأهم الطرق والأساليب المستخدمة فيها، مع إبراز ما يميز الدراسة الحالية عن غيرها.

### الفرع الأول: من حيث متغيرات الدراسة

بعد استعراض الدراسات السابقة العربية المتعلقة بالتكاليف الخفية، تبين من وجود متغيرات هذه الدراسات أن دراسة (عامر درويش، محمد بلمداني، عبد الغني بن تراري، 2018) التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية ودراسة (عثمان بن سيد أحمد، 2014-2015) الذي تضمنت التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة هي الدراسات التي شملت الربط بين متغيري التكاليف الخفية والأداء المالي أما باقي الدراسات فقد اختلفت وتنوعت متغيرات الدراسة فيها، فمنهم دراسة (خالد محمد المدهون، 2021) التي تمثلت في الربط بين واقع التكاليف الخفية وامكانية التحكم به في البنوك التجارية، في حين ركزت دراسة (مهدي نوادي، 2009 - 2010) على الربط بين متغير التكاليف المستترة ومتغير نظام المعلومات المحاسبي، وأخيراً دراسة (خالد بوتريد، 2020-2021) التي ركزت على الربط بين متغيرين التكاليف الخفية و الميزة التنافسية للمؤسسة.

فيما يخص الدراسات الأجنبية، نجد أن دراسة (Abuamarah Mustafa, Alharkan Ahmad) هي الدراسة الوحيدة التي تشمل الربط بين التكاليف الخفية وأداء الشركات المساهمة السعودية، أما دراسة (Paulo Deco And others) فتتركز حول المتغيرين النظرية الاجتماعية الاقتصادية والتكاليف، بينما ركزت دراسة (Alexandre Fernandes Monteiro And others) حيث تمحورت متغيرات الدراسة حول التدقيق الداخلي والتكاليف الخفية، وأيضاً دراسة (Genevieve LeBaron, and Jane Lister) تمثلت في المتغيرين التكاليف الخفية و سلسلة التوريد العالمية، وأخيراً دراسة (Vytautas Snieska And others) فربطت بين التكاليف الخفية وتكاليف الجودة.

### الفرع الثاني: من حيث مجال الدراسة

فيما يتعمق بمجال الدراسة أو البحث وجد أن الدراسات السابقة تمت على مستوى مؤسسات أو شركات اقتصادية صناعية، كدراسة (عامر درويش، محمد بلمداني، عبد الغني بن تراري، 2018) التي أجريت على مستوى شركة الأسمنت بنى صاف (SCIBS) الجزائر، ودراسة (عثمان بن سيد أحمد، 2014-2015) التي أجريت على

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، أما دراسة (خالد محمد المدهون، 2021) لقد أجريت على مجموعة من البنوك التجارية العاملة في فلسطين، في حين دراسة (مهدي زوادي، 2009 - 2010) تمت هذه الدراسة في المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC) الجزائر، وأخيرا دراسة (خالد بوتريد، 2020-2021) التي أجريت في مؤسسة الإسمنت عين التوتة -باتنة- ، وأيضا مختلف الدراسات الأجنبية كدراسة (Abuamarah Mustafa, Alharkan Ahmad) التي تمت على مستوى شركات المساهمة السعودية، أما دراسة (Paulo Deco And others) فكانت في شركة ميناء كابيندا-EP، وتحديدًا في قسم العمليات في كابيندا، أنغولا، بينما ركزت دراسة (Alexandre Fernandes Monteiro And others) الجيش البرازيلي (Exército Brasileiro) (EB -)، حيث ركزت على وحدة التدقيق الداخلي في إحدى الوحدات العسكرية بلد البرازيل، أما دراسة (Genevieve LeBaron, and Jane Lister) فكانت جامعة شيفيلد في المملكة المتحدة وجامعة كولومبيا البريطانية في كندا، وأخيرا دراسة (Vytautas Snieska And others) فتمت في مؤسسة ليتوانية تعمل في قطاع الخدمات الطبية بلد ليتوانيا.

### الفرع الثالث: من حيث الطرق والأساليب

في ظل الطرق والأساليب المعتمدة في الدراسات السابقة وجد في أن جل هاته الدراسات اعتمدت طريقة التطبيق الفعلي أو الاستبيان، حيث تم توزيع 48 استبانة على 14 بنك تجاري عامل في فلسطين مع استثناء البنوك الاسلامية والأجنبية في فلسطين دراسة (خالد محمد المدهون، 2021)

أما دراسة (عثمان بن سيد أحمد، 2014-2015) تم توزيع 48 استبانة على مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، و دراسة (عامر درويش، محمد بلمداني، عبد الغني بن تراري، 2018) فقد اعتمد دراسة ميدانية تطبيقية، في حين دراسة (مهدي زوادي، 2009 - 2010) فقد شملت علي دراسة تطبيقية أي تحليل القوائم المالية حيث تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي ، وأخيرا دراسة (خالد بوتريد، 2020-2021) ، فقد أجرى دراسة ميدانية بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، أما عن الدراسات الأجنبية التي قمنا بدراستها فقد اعتمدت علي مختلف طرق الدراسة، فمثلا دراسة (Paulo Deco And others) فقد استخدم الباحث أسلوب البحث التدخلي الوصفي والمراجعات الببليوغرافية كمنهجية لجمع البيانات، بالإضافة إلى استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات المقدمة لعمال شركة ميناء كابيندا-EP، بالخصوص قسم العمليات. التي أظهرت نتائج 89 مستجيبًا ومراقبًا موثوقية، أما بالنسبة لدراسة، (Alexandre Fernandes Monteiro And others) اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، تم توزيع استبيان على 139 مستجيبًا من 76 وحدة عسكرية لتحليل آرائهم حول فعالية التدقيق الداخلي في الحد من التكاليف الخفية، وعن الباحث (Abuamarah Mustafa Alharkan Ahmad) لقد عالج دراسته بواسطة استخدام المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، لقد طبق دراسته الميدانية على عينة من موظفي الشركات السعودية المدرجة في سوق الأسهم تقوم على تحليل 100 استبانة وتم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لتحليل البيانات الواردة في الاستبيانات، أما (Genevieve LeBaron, and)

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

(Jane Lister) اعتمد في هذه الدراسة على مراجعة منهجية وتحليلية للأدبيات الأكاديمية، حيث تم تحليل 290 دراسة أكاديمية، وأخيرا (Vytautas Snieska And others) تم إجراء دراسة تطبيقية في مؤسسة ليتوانية تعمل في قطاع الخدمات الطبية، حيث تم تحليل البيانات المحاسبية وإجراء استبيان شمل 114 عميلاً و59 عميلاً من المنافسين.

### المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

في هذا المطلب سيتم عرض ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات السابقة من خلال مجموعة من العناصر.

#### الفرع الأول: أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:

يمكن تلخيص أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- بناء الفكرة وصياغة المشكلة والفرضيات؛
- جمع المادة العلمية للإطار النظري للدراسة؛
- حصر حدود الدراسة الحالية؛
- المراجع والكتب التي اعتمدت عليها الدراسات السابقة؛
- اختيار وتكوين أدوات الدراسة المناسبة؛
- اختيار منهج الدراسة والأساليب الإحصائية المناسبة، وكيفية تحليل البيانات؛
- مقارنة نتائج الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.

#### الفرع الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

##### أولاً: من حيث متغيرات الدراسة

بالنسبة للدراسات السابقة سواء العربية منها أو الأجنبية جميعها شملت على أحد المتغيرات (التكاليف الخفية أو متغير الأداء المالي)، بينما يوجد دراستان عربية دراسة (عامر درويش، محمد بلمداني، عبد الغني بن تراري، 2018) ودراسة (عثمان بن سيد أحمد، 2014-2015)، ودراسة واحدة أجنبية دراسة (Abuamarah Mustafa, Alharkan Ahmad) للربط بينهما. وفي هاته الدراسة تم التركيز على التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة الإسمنت - تبسة-.

##### ثانياً: من حيث مجال الدراسة

تعتبر شركة الإسمنت -تبسة- من أهم الشركات الصناعية التي تساهم في دعم الاقتصاد الجزائري، حيث تلعب دوراً استراتيجياً في قطاع الصناعات الثقيلة، تناولت العديد من الدراسات السابقة، سواء العربية أو الأجنبية، موضوع التكاليف الخفية في مؤسسات متنوعة عبر دول مختلفة، مثل فلسطين، المغرب، السعودية، أنغولا، البرازيل، وليتوانيا، مما يعكس الاهتمام الأكاديمي والعلمي بهذا الموضوع.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

وعلى المستوى المحلي، تم تطبيق دراسات سابقة على شركات صناعية جزائرية، خاصة في قطاع الإسمنت، مثل دراسة عامر درويش، محمد بلمداني، عبد الغني بن تراري (2018) - شركة الإسمنت بني صاف (SCIBS) الجزائر ودراسة خالد بوتريد (2020-2021) - مؤسسة الإسمنت عين التوتة - باتنة ومع ذلك، لم يتم تناول شركة الإسمنت تبسة بشكل مباشر في الدراسات السابقة، مما يجعل هذه الدراسة ذات أهمية خاصة، نظرًا لدورها البارز في الصناعة الجزائرية.

تركز هذه الدراسة على تحليل العلاقة بين التكاليف الخفية والأداء المالي لشركة الإسمنت -تبسة- مع توضيح العلاقة بين هذه التكاليف وفعالية العمليات التشغيلية التي تنعكس على مؤشرات الأداء المالي، ومن خلال هذا التحليل، تهدف الدراسة إلى تقديم رؤى علمية وعملية لمساعدة المؤسسات الصناعية في تحسين كفاءتها المالية وتقليل التكاليف غير المرئية، مما يساهم في تعزيز القدرة التنافسية للصناعة الجزائرية.

### ثالثًا: من حيث الإطار الزمني

تُعدّ التكاليف الخفية من المواضيع الحديثة التي حظيت باهتمام متزايد في الأبحاث الاقتصادية والإدارية، وبالنظر إلى حداثة هذا المجال، تبين أن معظم الدراسات السابقة قد أُجريت خلال الفترة الممتدة بين 2009 و2022، مما يعكس التطور المستمر في فهم هذا المفهوم وأثره على الأداء المالي، وفي هذا السياق تأتي هذه الدراسة التي أُنجزت خلال السنة الجامعية 2021-2023 لتواكب المستجدات الحديثة، مما يمنحها قيمة إضافية في تحليل التحكم في التكاليف الخفية وتأثيرها على الأداء المالي للمؤسسات الصناعية، وخاصة في البيئة الجزائرية.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتحكم في التكاليف الخفية والأداء المالي

### خلاصة الفصل:

بناءً على ما تم دراسته يتضح أن التكاليف الخفية هي تكاليف غير المفهومة من طرف النظم المحاسبية التقليدية في المؤسسة، مثل: الميزانية، حسابات النتائج، المحاسبة التحليلية، المحاسبة العامة، لوحة القيادة حيث أن هذه التكاليف تحدث لا محال منها وما يؤكد هذا هو المؤشرات السالفة الذكر.

وهذه التكاليف الخفية كان بإمكان المؤسسة أن تقوم باستثمارها بدل تحملها كتكلفة، إذ جاء نظام التقييم سوف (SOF) الخاص بالتكاليف الخفية لتجاوز النقص التي كانت تعرفه أنظمة المعلومات المحاسبية التقليدية فيما يخص هذا النوع من التكاليف، لذلك تعتبر تقنية أو طريقة من أجل اكتشاف الموارد الموجهة من أجل معالجة الاختلالات الوظيفية (خسائر التشغيل)، كما تهدف هذه الطريقة إلى شرح الاختلال بين الفعالية المستهدفة والفعالية المحققة، وذلك أن اكتشاف الأسباب سيولد سلسلة من عمليات البحث عن الحلول من أجل تحسين فعالية المؤسسة.

يمثل تحسين الإنتاج والجودة عاملين أساسيين في تعزيز الأداء المالي للمؤسسة وتقليل التكاليف الخفية، كما يعتبر التركيز على الجودة في جميع مراحل الإنتاج الأمر الذي يساهم في بناء سمعة قوية وتعزيز ثقة العملاء مما يؤدي إلى احتلال مركز مهم في السوق، أما عند السعي للاستثمار في تقنيات متطورة وأساليب مبتكرة في الإنتاج يساهم في زيادة الكفاءة وتقليل الهدر مما يعزز القدرة التنافسية للمؤسسة، وكل هذا يرجع بصورة إيجابية على الاستدامة والنمو في سوق تنافسية.



الفصل الثاني: تقييم التكاليف

الخفية في شركة الاسمنت -

تبسة-

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

### تمهيد:

من خلال عرض وتبسيط الضوء على التكاليف الخفية في الفصل النظري التي تعتبر هي البنية التحتية لانطلاق للدراسة الميدانية، التي عادة ما تكون نتائجها هي الهدف الرئيسي لأي مشروع بحث علمي، حيث تم التطرق في هذا الفصل التطبيقي الي اسقاط المفاهيم النظرية على أرض الواقع ومحاولة إعطاء أكثر واقعية عن معرفة أسباب التكاليف الخفية وكيفية تقييمها في مؤسسة اقتصادية بطريقة علمية وبمنهجية مناسبة، وذلك خلال اظهار حالة عامة وكاملة حول التقييم الاجتماعي- الاقتصادي والمالي لمؤشرات التكاليف الخفية الخمسة التي تطرقنا اليها في المطلب الثاني من الفصل النظري، مع الإشارة الى كيفية تعامل المؤسسة على تخفيض تكاليفها، وهذا لإثراء الدراسة وتقديم صورة صحيحة وواضحة على الموضوع اذ سيتم في هذا الفصل اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها اعتمادا على دراسة حالة لشركة الإسمنت بتبسة، وهذا اعتمادا على بعض من الأدوات التحليلية والأساليب الإحصائية المتمثلة في دراسة تحليلية لمؤشرات التكاليف الخفية الخاصة بالمؤسسة حيث سيتم في هذا الفصل التطرق إلى مجتمع الدراسة وعينتها، وطرق جمع البيانات وبناءا على ما سبقا تنقسم دراسة الحالة إلى ما يلي:

- ✓ **المبحث الأول:** تقديم شركة الاسمنت وطريقة الدراسة وأدواتها؛
- ✓ **المبحث الثاني:** تحليل واقع التكاليف الخفية والأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-؛
- ✓ **المبحث الثالث:** تحليل فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

### المبحث الأول: تقديم شركة الاسمنت وطريقة الدراسة وأدواتها؛

تعزيراً لما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة، يتم تسليط الضوء على حالة شركة الإسمنت تبسة لاختبار مدى التحكم في التكاليف الخفية ودورها في تحسين أدائها المالي، ويتم ذلك من خلال دراسة ميدانية تطبيقية تستهدف تحليل العلاقة بين التكاليف الخفية وتحسين الأداء المالي، بالاعتماد على دراسة تحليلية كأداة لجمع البيانات والمعلومات، بهدف تحديد الأثر الذي تخلفه هذه التكاليف على المؤسسة محل الدراسة.

### المطلب الأول: تقديم شركة الاسمنت-تبسة-

تعتبر شركة الاسمنت من أهم الشركات الصناعية على المستوى الوطني وذلك نظراً لأهميتها البالغة التي تكتسبها هذه الصناعة في البناء الاقتصادي إضافة الي تغطيتها لاحتياجات السوق فهي تساهم في تأمين قطاع البناء .

### الفرع الأول: تعريف شركت الاسمنت -تبسة-

هي مؤسسة عمومية اقتصادية متفرعة عن مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق الغرب والشلف وتمثل م.ا.م للشرق الباعث الأساسي للمشروع المنجز بأحدث التكنولوجيا في نظام التحكم ذات أسهم تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق مصنع الماء الأبيض ثم انفصلت عن هذه الأخيرة لتصبح شركة قائمة بذاتها برأس مال اجتماعي مقدر 800.000.000 دج ينقسم إلى 8000 سهم قيمة كل منه 100.000 دج وكانت المساهمات من رأس المال الابتدائي 200.000.00 دج على النحو التالي:

**ERCE** : مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق بـ : 1200 سهم أي بنسبة 60%

**ERCO** : مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب بـ : 400 سهم أي بنسبة 20%

**ECDE** : مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشلف بـ : 400 سهم أي بنسبة 20%

بينما الباقي كان على شكل قرض من - BAD - البنك الجزائري للتنمية للإشارة فإن مشروع إنجاز هذه الشركة هو أحد برامج المخطط الرباعي الرابع (67/80) للتنمية والذي دخل حيز التنفيذ سنة 1985 وذلك تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء E DIMCO.

ويبلغ رأس المال الاجتماعي الحالي 1.200.000.000 دج سنة 2000.

لكن سنة 1988 تم تحويل الملف إلى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق بقسنطينة ERCE وذلك باعتبارها قريبة جغرافياً لمدينة تبسة، وفي سنة 1996 انفصلت الشركة عن المؤسسة الأم تحت اسم - مؤسسة إسمنت تبسة والتي تتولى الإشراف الإداري على الوحدة الإنتاجية الوحيدة - مصنع الماء الأبيض.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

ولقد أنشأت الشركة SCT بهدف إنتاج وتسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الإسمنت ومواد البناء في الوطن وخارجه.

### الفرع الثاني: نبذة تاريخية عن مادة الاسمنت

تنتمي مادة الإسمنت إلى عائلة هايدروليك ليانت HYDRAULIQUELIANT التي تتميز بأنها إذا تفاعلت مع الماء تعطينا مركب صلب سواء في الهواء أو تحت الماء ومر اكتشاف الإسمنت بالمراحل التالية:

**1756:** أول محاولة لصناعة الإسمنت من خلال الهيدروليك الكلي من طرف الإنجليزي سميطن Smeaton؛

**1785:** أول محاولة لإدخال مادة الطين في صناعة الإسمنت من طرف الفرنسي ديمرو Demorreau؛

**1796:** اكتشاف أول إسمنت سريع -ciment Prompt- من طرف الإنجليزي بار كير parker؛

**1812:** أول محاولة حقيقية لدمج مادة الكلس مع السليس والألمنيوم من طرف الفرنسي لويس جوزيف فيكار -louis-j-vicat؛

**1824:** أول شهادة تمنح لمكتشف الإسمنت البورتلاندي القبرصي: جوزيف أبسد ين Japsadin.

ومن هذا التاريخ توالى الاكتشافات في هذا المجال، حيث اكتشفت أنواع عديدة لهذه المادة (إسمنت يستخدم في بناء القواعد للمنشآت والجسور تحت الماء، إسمنت خاص لبناء الآبار البترولية، إسمنت خاص ببناء المنشآت الاقتصادية والعمارات والمساكن.....) ومازالت البحوث قائمة ليومنا هذا في هذا المجال.

### المطلب الثاني: طريقة وأدوات الدراسة

يرتكز كل بحث علمي على إطار منهجي يوجّه مساره، حيث يعمل الباحث على تحديد مراحل البحث بدقة لتسهيل تتبعه، وعرض النتائج والتحليلات اللازمة، والإجابة على مختلف التساؤلات، والتحقق من مدى صحة الفرضيات المطروحة.

### الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تستوجب الدراسة اختياراً دقيقاً للمجتمع والعينة التي تُطبَّق عليها أساليب وأدوات البحث، بحيث يمكن تعميم النتائج على باقي أفراد المجتمع. وسيتم في هذا القسم توضيح هذه الجوانب بالتفصيل.

### ✓ تحديد مجتمع الدراسة:

لإجراء الدراسة المتعلقة بالتحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي تم اختيار شركة الإسمنت -تبسة- المديرية، وأيضا شركة الاسمنت (مصنع الاسمنت الماء الأبيض -تبسة-).

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

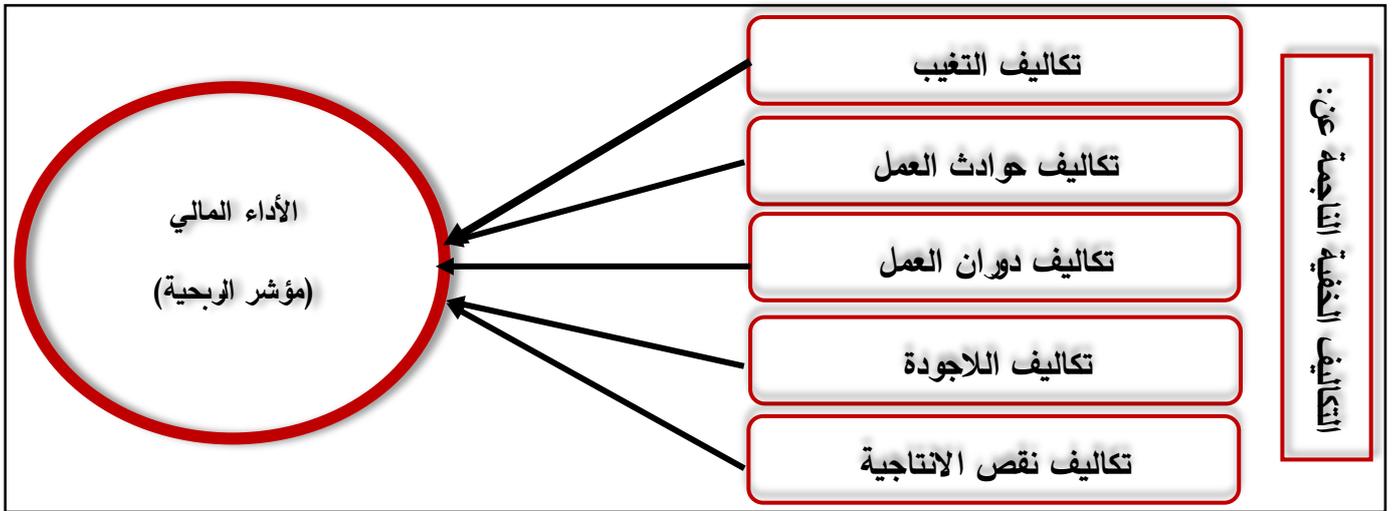
✓ تحديد عينة الدراسة:

أما عينة الدراسة فتكونت من جل الموظفين الماليين والمحاسبين وبعض من المدراء ونوابهم، إضافة إلى بعض رؤساء المصالح، وأيضاً مدراء قسم الموارد البشرية وقسم المستخدمين حيث تم التركيز على الموظفين الذين هم أكثر استخداماً وفهماً للمحاسبة.

الفرع الثاني: نموذج الدراسة

تتناول الدراسة التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي لشركة الاسمنت وبالتالي شملت الدراسة على متغيرين:

الشكل رقم (05): نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على أهداف الدراسة.

### المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة

يتم من خلال هذا المطلب توضيح أهم الأدوات التي تم استخدامها في الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: المقابلة الشخصية

تعد المقابلة الشخصية عنصراً أساسياً في البحث، إذ تتيح فرصة للحصول على معلومات دقيقة وفهم أعمق لموضوع الدراسة. ويتم ذلك من خلال توجيه أسئلة إلى رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ورئيس مصلحة الموارد البشرية وأيضاً رئيس المستخدمين، مما يساهم في معالجة الإشكالية والتوصل إلى النتائج النهائية.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

### الفرع الثاني: وثائق المؤسسة

تم الاعتماد في الجانب التطبيقي من دراستنا على الوثائق المستلمة من المصالح التي تم فيهم المقابلة، والتي توضح كيفية تقييم التكاليف الخفية باستخدام طريقة SOF التي تشمل الأبعاد الثلاثة: التنظيمي، والاجتماعي، والمالي. وتم إسقاط هذه الأبعاد على خمسة مؤشرات للتكاليف الخفية، وهي: مؤشر التغيب، مؤشر حوادث العمل، مؤشر دوران العمل، مؤشر الإنتاجية، ومؤشر الجودة، وذلك لدراسة العلاقة بين مؤشرات التكاليف الخفية وتحسين الأداء المالي لشركة الاسمنت-تبسة.

### الفرع الثالث: الملاحظة

تم استخدام الملاحظة وذلك من خلال تشخيص وضعية المؤسسة محل الدراسة، بغرض الوصول إلى المعلومات التي لم تعذر الحصول عليها من خلال الأدوات السابقتين (المقابلة، وثائق المؤسسة المتمثلة في الميزانيات والكشوف وأيضا الوثائق الداخلية المطع عليها).

### الفرع الرابع: طريقة الدراسة

يهدف هذا البحث إلى قياس أداء المؤسسة من خلال المؤشرات المالية على مدى ثلاث سنوات، مع ربطها بالمؤشرات الخمسة للتكاليف الخفية، والمتمثلة في: الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، ضعف الجودة، ونقص الإنتاجية. فهذه العناصر، رغم كونها غير ظاهرة بشكل مباشر في البيانات المالية التقليدية، إلا أن لها تأثيراً كبيراً على النتائج الاقتصادية للمؤسسة.

سيتم تقدير التكاليف الخفية الناتجة عن هذه المؤشرات من خلال تحويل كل أثر تنظيمي أو اجتماعي إلى قيمة مالية، ومن ثم يتم مقارنة هذه القيم بالتغيرات في المؤشرات المالية مما يسمح بفهم العلاقة بين التكاليف الخفية والأداء المالي.

كما سيتم استخدام الملاحظة وتحليل النتائج لاختبار الفرضيات ومعرفة العلاقة بين التكاليف الخفية والمؤشرات المالية وأيضا الوصول الي نتائج للإشكالية والأسئلة الفرعية التي تمت طرحها، مما يساعد على تقديم تحليل دقيق وشامل لمستوى تأثير هذه التكاليف على كفاءة المؤسسة وربحياتها.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

### المبحث الثاني: تحليل واقع التكاليف الخفية والأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-

يتناول هذا المبحث عرض نتائج الدراسة وتحليلها، إلى جانب مناقشتها في ضوء فرضيات البحث.

#### المطلب الأول: تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة محل الدراسة

يهدف هذا المطلب إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها، استنادًا إلى المعلومات والبيانات التي تم جمعها وتلخيصها ومعالجتها، وذلك لاستخلاص أثر تقييم التكاليف الخفية على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.

#### أولاً: تطبيق مقاييس طريقة SOF على مؤشر الغياب

سنعتمد في تقدير التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر الغياب على المقاييس التي حددها هنري سافال.

#### 1- المقياس الاجتماعي:

تبدأ دراسة مؤشر الغياب بمعرفة أبرز أسباب ظهوره وتطوره خلال الفترة الممتدة من سنة 2021 إلى 2023 في شركة الاسمنت -تبسة-. لهذا الغرض، أجرينا مقابلة مع رئيس مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة والمالية وطرحنا عليهم مجموعة من الأسئلة التي تتاسب تخصصاتهم:

✓ ما هو الجو السائد في الشركة أو في ورشات الانتاج بين الزملاء؟

✓ ما هي الأسباب الحقيقية التي تؤدي إلى الغياب؟

✓ هل تتوفر متطلبات العمل الضرورية؟

وكانت الإجابة حول الجو السائد بين الزملاء في الشركة أنها جيدة ومستقرة وبدون خلافات، أما عن الأسباب الحقيقية التي تؤدي الى الغياب في مؤسسة الاسمنت فإنها متنوعة ومختلفة وأكثرها وأشدّها تتمثل في:

- غيابات الساعة؛

- الأسباب الشخصية: العطل المرضية، الزواج، الوفاة، عطلّة الأمومة... الخ؛

- حوادث العمل؛

- وأيضاً الغيابات المرخصة وغيابات بدون تصريح؛

- والغيابات التأديبية.

وأما بالنسبة لتوفر مختلف متطلبات العمل الضرورية فكانت الإجابة بنعم يجب أن تتوفر مختلف هذه المتطلبات من أجل الاستقرار والاستمرارية في العمل بشكل جيد.

وكان تغيب العمال في السنوات الثلاثة كما يلي:

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

الجدول رقم (11): غيابات العمال خلال الفترة (2021\2023)\*

السنوات	أيام العمل النظرية	عدد الغيابات	معدل الغياب %
2021	76230	6156	8,07%
2022	71148	5385	7,56%
2023	69938	4850	6,93%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة، أنظر الى الملحق رقم (20).

✓ بالنسبة لأيام العمل النظرية فتم حسابها بالطريقة التالية:

$$\text{أيام العمل النظرية} = \text{عدد العمال} \times 22 \text{ يوم} \times 11 \text{ شهر}$$

(باعتبار أن كل عامل لديه الحق في عطلة قانونية تمثل شهراً واحداً خلال السنة)

أي: سنة 2021:  $11 \times 22 \times 315 = 76230$  يوماً

سنة 2022:  $11 \times 22 \times 294 = 71148$  يوماً

سنة 2023:  $11 \times 22 \times 289 = 69938$  يوماً

✓ أما بالنسبة لمعدل الغياب فتحسب كالتالي:

$$\text{معدل الغياب} = \text{عدد الغيابات} \div \text{ساعات العمل النظرية}$$

سنة 2021:  $8,07\% = (76230 \div 6156)$

سنة 2022:  $7,56\% = (71148 \div 5385)$

سنة 2023:  $6,93\% = (69938 \div 4850)$

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الغياب شهدت انخفاضا تدريجيا من سنة الى أخرى، حيث بلغت 8,07% في سنة 2021 وهي نسبة تعتبر مرتفعة نسبيا، ثم تواصلت بالانخفاض والتراجع الي 6,93% خلال سنة 2023 وهذا ما يعكس الانضباط والتحسين الوظيفي داخل المؤسسة.

\* تم دراسة السنوات الثلاث (2021-2022-2023) لعدم التمكن من الحصول على المعلومات الخاصة بسنة 2024 لأن المؤسسة لم تصادق بعد على الميزانيات لتلك السنة (2024).

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

### 2- المقياس التنظيمي:

يُعد المقياس التنظيمي وفق منهجية هنري سافال أحد أهم الأدوات المستخدمة لتقييم التكاليف الخفية، حيث يُعتبر أساسًا تمهيدياً للمقياس المالي. وفي هذا السياق، تتبنى شركة الاسمنت -تبسة- مجموعة من الإجراءات للحد من ظاهرة الغياب، أبرزها:

✓ تعويض العمال المتغيبون بعمال آخرون لتعويضهم حتى لا يكون هناك خلل في الوحدات الإدارية والخدماتية؛

✓ وضع المؤسسة دفتر تسجيل الحضور والانصراف وذلك بالتوقيع واستخدام جهاز الناظفة؛

✓ الصرامة في التعامل مع الغيابات المتكررة وذلك طبقاً للاتفاقية والقانون الداخلي للشركة كالإنذار الشفهي، توقيف العامل عن العمل مع سحب جزء من الراتب؛

✓ المصادقة على طلبات العمل المقدمة من العامل في الحالات الاستثنائية كالمرض والزواج... الخ؛

### 3- المقياس المالي:

ويمثل هذا المقياس هو ترجمة مالية للإجراءات التصحيحية والتدابير المتخذة لضمان استمرارية سير العمل بشكل طبيعي خلال السنوات الثلاثة المذكورة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (12): معدل الغياب بالمؤسسة خلال الفترة (2021\2023)

السنوات	عدد العمال	أيام العمل النظرية	عدد الغيابات	أيام العمل الفعلية	معدل الغياب
2021	315	76230	6156	70074	8,07%
2022	294	71148	5385	65763	7,56%
2023	289	69938	4850	65088	6,93%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة، أنظر الملحق رقم (20).

✓ أيام العمل الفعلية يمكن حسابها كما يلي:

أيام العمل الفعلية = أيام العمل النظرية - عدد الغيابات

سنة 2021: (6156-76230) = 70074 يوماً

سنة 2022: (5385-71148) = 65763 يوماً

سنة 2023: (4850-69938) = 65088 يوماً

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الغياب تتناقص وتتغير بمرور السنوات ورغم هذا التحسن فإن هذه الغيابات تفرض على المؤسسة تكلفة إضافية (خفية)، تشمل تكلفة تعويض العامل الغائب، وتكلفة الضمان للعامل المعوض، ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

الجدول رقم (13): حساب تكاليف الخفية للغياب

السنة	عناصر التكلفة	المبلغ
2021	تكلفة العامل المعوض:	
	$49248 = 8 \times 6156$	12804233,76
	$\%150 \times 173,33 \times 49248$	
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	3329100,778
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب لسنة 2021	<b>16133334,54</b>
2022	تكلفة العامل المعوض:	
	$43080 = 8 \times 5385$	11200584,6
	$\%150 \times 173,33 \times 43080$	
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	2912151,996
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب لسنة 2022	<b>14112736,6</b>
2023	تكلفة العامل المعوض:	
	$38800 = 8 \times 4850$	10087806
	$\%150 \times 173,33 \times 38800$	
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	2622829,56
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب لسنة 2023	<b>12710635,56</b>
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب خلال الفترة (2023-2021)	<b>42956706,7</b>

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ويمكن توضيح العمليات الحسابية كالتالي:

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

✓ 08 ساعات: تمثل عدد الساعات التي يجب أن يعملها العامل في اليوم؛

✓ 173,33 دج: يمثل هذا المبلغ الأجر الساعي للعامل؛

✓ 150%: وهذه النسبة تقسم الي جزئين:

الجزء الأول وهو 100% وهو الأجر القاعدي

أما الجزء الثاني فهو 50% فهو نسبة الزيادة جراء تعويض العامل الغائب

✓ 26%: اشتراك الضمان الاجتماعي الذي تدفعه المؤسسة للعامل المعوض.

ومنه يتضح من خلال الجدول أن التكاليف الخفية المتعلقة بمؤشر الغياب على مدار السنوات الثلاث عَرَف تراجعًا تنازلي منتظم ملحوظًا في هذه التكاليف، حيث بلغت سنة 2021 قيمة 16133334,54 دج لتواصل الانخفاض سنة 2022 الى 14112736,6 دج، الى أن أصبح مبلغ التكاليف الخفية لمؤشر غياب العمال يقدر بـ 12710635,56 دج خلال سنة 2023، أي بانخفاض إجمالي قدره 3422698,98 دج ما بين سنتي 2021 و2023، مما يمثل تراجعًا بنحو 21,2% خلال الفترة. وهو مؤشرًا إيجابيًا يدل على تحسن نسبي في الانضباط الوظيفي لدى العمال أو مدى فعالية الإجراءات التنظيمية والإدارية التي اتخذتها المؤسسة للحد من ظاهرة الغياب، ويرجع هذا الانخفاض أساسا الى تراجع عدد الغيابات المسجلة بالمؤسسة الذي ساهم في تقليل الأعباء المالية المنبثقة عن تعويض العاملين وتضمن استمرار نشاط المؤسسة.

### ثانيا: تطبيق مقاييس SOF على مؤشر حوادث العمل

تحظى حوادث العمل باهتمام واسع في مختلف المجالات العلمية، حيث تناولها العديد من الباحثين في تخصصات متعددة. وتُعد من أبرز مؤشرات التكاليف الخفية، نظرًا لما تسببه من أعباء مالية إضافية على المؤسسات، مثل تكاليف الضمان الاجتماعي وساعات العمل الإضافية. وبالنسبة لشركة الاسمنت-تبسة- يشكل هذا الجانب تحديًا مهمًا يتطلب إدارة فعالة للحد من تأثيراته ولذلك سنقوم بالتركيز على المقاييس الثلاث التالية:

#### 1- المقياس الاجتماعي:

بالنسبة لشركة الاسمنت-تبسة- فقد تمثلت أهم الأسباب التي تؤدي الى حوادث العمل خلال الفترة الممتدة من 2021-2023 هي:

- ✓ تبني بعض العمال سلوكيات غير مبالية قد تعرضهم لخطر الحوادث؛
- ✓ أحيانا نعتبر قدم بعض الآلات والمعدات يزيد من احتمالية وقوع الحوادث أثناء العمل؛
- ✓ تقدم سن العامل قد يؤدي إلى انخفاض قدرته البدنية وزيادة احتمالية تعرضه للحوادث؛
- ✓ نقص الرغبة والدافعية للعمل؛

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

✓ تصرفات غير أمنة أثناء العمل.

أما أكثر أنواع حوادث العمل في شركة الاسمنت -تبسة- هي:

✓ الحوادث المفاجأة وهي نادرة الحدوث لكن قد تترتب عليها آثار كبيرة وغير متوقعة.

أما عن الأنواع الأخرى لحوادث العمل هي:

✓ حوادث بسيطة؛

✓ حوادث متوسطة الخطورة؛

✓ حوادث خطيرة.

الجدول رقم (14): عدد حوادث العمل وعدد ساعات العمل المفقودة

الساعات المفقودة	الأيام المفقودة	عدد حوادث العمل	السنوات
672	84	7	2021
480	60	5	2022
384	48	4	2023

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة، أنظر الملحق رقم (20).

✓ بالنسبة للأيام المفقودة تحسب كما يلي:

الأيام المفقودة = عدد حوادث العمل × متوسط عدد الأيام الضائعة لكل حادث

✓ بالنسبة لمتوسط عدد الأيام الضائعة لكل حادث سنستخدم متوسط 12 يوماً لكل حادث.

أي: سنة 2021:  $12 \times 7 = 84$  يوماً

سنة 2022:  $12 \times 5 = 60$  يوماً

سنة 2023:  $12 \times 4 = 48$  يوماً

✓ أما الساعات المفقودة تتمثل في:

الساعات المفقودة = الأيام المفقودة × عدد ساعات العمل اليومية (08 سا)

ومنه:

سنة 2021:  $8 \times 84 = 672$  سا

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

سنة 2022: 480=8×60 سا

سنة 2023: 384=8×48 سا

يتضمن هذا الجدول حوادث العمل المسجلة بشركة الاسمنت -تبسة- خلال الفترة الممتدة من (2021-2023) والتي تتسبب في توقف عدد من العمال عن أداء مهامهم لفترات زمنية معينة، فقد سُجل في سنة 2021 وقوع 7 حوادث عمل نتج عنها فقدان 84 يوم عمل أي ما يعادل 672 ساعة عمل، أما في سنة 2022 فقد انخفض عدد الحوادث الى 5 حوادث ما أدى الى خسارة 60 يوم عمل مفقود أي 480 ساعة، وأخيرا في سنة 2023 سُجلت 4 حوادث فقط ترتب عنها 48 يوم عمل مفقود وفقدان 384 ساعة عمل، ويتضح من خلال هذا التحليل أن المؤسسة شهدت انخفاضا تدريجيا في عدد الحوادث وساعات العمل المفقودة خلال فترة الدراسة ومحل الدراسة.

### الجدول رقم (15): معدلات تكرار وخطورة حوادث العمل

السنوات	ساعات العمل النظرية	الحدث مع توقف	عدد الأيام المفقودة	معدل تكرار حوادث العمل	معدل خطورة حوادث العمل
2021	609840=8×76230	7	84	%11,47	%137,74
2022	569184=8×71148	5	60	%8,78	%105,41
2023	559504=8×69938	4	48	%7,15	%85,79

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق من المؤسسة، أنظر الملحق رقم (20).

✓ يتم حساب معدل تكرار حوادث العمل بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل تكرار حوادث العمل} = (\text{عدد حوادث العمل مع توقف خلال فترة زمنية} \div \text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}) \times 06^{[10]}$$

مثلا:

$$\text{سنة 2021: } 06^{[10]} \times (609840 \div 7) = 11,47\%$$

$$\text{سنة 2022: } 06^{[10]} \times (569184 \div 5) = 8,78\%$$

$$\text{سنة 2023: } 06^{[10]} \times (559504 \div 4) = 7,15\%$$

✓ أما بالنسبة لمعدل خطورة حوادث العمل فيتم حسابه كما يلي:

$$\text{معدل خطورة حوادث العمل} = (\text{عدد أيام العمل الضائعة بسبب الحوادث خلال فترة الزمنية} \div \text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}) \times 06^{[10]}$$

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

مثلاً:

$$\text{سنة 2021: } (609840 \div 84) \times 06^{[10]} = 137,74\%$$

$$\text{سنة 2022: } (569184 \div 60) \times 06^{[10]} = 105,41\%$$

$$\text{سنة 2023: } (559504 \div 48) \times 06^{[10]} = 85,79\%$$

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل تكرار حوادث العمل في المؤسسة شهد اتجاهاً تنازلياً على مدار السنوات الثلاث (2021-2022-2023)، حيث بلغ 11,47% في سنة 2021 ثم انخفض الى 8,78% في سنة 2022 ليصل الى 7,15% في سنة 2023 حيث يعكس هذا المؤشر مدى تكرار الحوادث بالنسبة لحجم ساعات العمل، مما يدل على تحسن نسبي في ظروف العمل وفعالية إجراءات السلامة المهنية داخل المؤسسة.

أما بالنسبة لمعدل خطورة حوادث العمل، فقد عرف هو الآخر انخفاضاً ملحوظاً، إذ سجل 137.74% في سنة 2021، وتراجع إلى 105.41% في سنة 2022، ثم إلى 85.79% في سنة 2023، ويقيس هذا المعدل درجة خطورة الحوادث من خلال عدد الأيام المفقودة، مما يشير إلى أن طبيعة الحوادث أصبحت أقل تأثيراً على استمرارية العمل والإنتاج، وهو ما يعكس تحسناً في بيئة العمل أو في التدخل السريع لمعالجة الحالات الطارئة.

### 2- المقياس التنظيمي:

تتمثل في الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة من أجل الحد من حوادث العمل وهي:

- ✓ إحدى الإجراءات الفعالة للحد من حوادث العمل هي تقديم برامج تكوين وتدريب مستمر للعمال؛
- ✓ تنظيم أيام تحسيسية للعمال يعد من بين الإجراءات المهمة للتوعية بمخاطر العمل وسبل الوقاية منها؛
- ✓ عقد ملتقيات دورية تساهم في تبادل الخبرات وتعزيز الوعي حول أساليب الوقاية من حوادث العمل؛
- ✓ اقتناء لوازم تواكب العصر يُعتبر من الإجراءات الفعالة التي تساهم في الحد من حوادث العمل وتعزيز بيئة العمل الآمنة؛
- ✓ الإرشادات والتوعية تلعب دوراً مهماً في تعزيز ثقافة السلامة في العمل، حيث تساهم في رفع الوعي بين الموظفين حول المخاطر المحتملة وتقديم النصائح اللازمة لتفادي الحوادث.
- ✓ نقل وإسعاف المصاب والقيام بترتيب الإجراءات الإدارية لدى الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية CNAS؛
- ✓ تشكيل فرقة متخصصة لمعاينة الآلات قبل استخدامها.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

3- المقياس المالي:

جدول رقم (16): حساب التكاليف الخفية لحوادث العمل

السنة	عناصر التكلفة	المبلغ
2021	تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي: $609840 \times 173,33 \times 150\%$	158555350,8
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	41224391,21
	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل لسنة 2021	199779742
2022	تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي: $569184 \times 173,33 \times 150\%$	147984994,1
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	38476098,46
	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل لسنة 2022	186461092,6
2023	تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي: $559504 \times 173,33 \times 150\%$	145468242,5
	تكلفة الضمان الاجتماعي 26%	37821743,04
	التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل لسنة 2023	183289985,5
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل خلال الفترة (2023-2021)	569530820,1

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية اجمالية خلال الفترة الممتدة من (2023-2021) وقدرت بـ 569530820,1 دج، وهو ما يُمثل عبئاً مالياً ثقیلاً على المؤسسة يتطلب العمل على الالتزام في الإجراءات الوقائية من أجل تعزيز السلامة داخل بيئة المؤسسة، اذ يتضح خلال السنوات الثلاث وجود اتجاه

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

تتازلي في التكاليف الخفية المرتبطة بحوادث العمل حيث كانت في سنة 2021 تقدر بـ 199779742 دج، ثم شهدت انخفاضاً خلال سنة 2022 قدرت بـ 186461092,6 دج، اذ يشير هذا التراجع الضئيل إلى تحسن نسبي في ظروف السلامة المهنية أو إلى تحسين آليات الوقاية والتوعية داخل المؤسسة، أما بالنسبة لسنة الموالية 2023 فكان تراجع غير ملحوظاً أي حافظت على قيمتها نسبياً وقدر مبلغها بـ 183289985,5 دج، وهو تراجع إيجابي يدل على نوع من الاستقرار في الحد من هذه الحوادث.

### ثالثاً: تطبيق مقاييس SOF على مؤشر دوران العمل

يعتبر دوران العمل من أبرز التحديات التي تواجه إدارة الموارد البشرية الحديثة، حيث تبذل جهوداً كبيرة للتقليل منه والحد من تأثيراته. وتسعى الإدارة إلى إيجاد حلول فعّالة من خلال تعزيز روح الولاء لدى الموارد البشرية، مما يساهم في استدامتها واستمراريتها، فضلاً عن تحفيزها على تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية. في هذا السياق، سنتناول المقاييس التالية:

#### 1- المقياس الاجتماعي:

تتعدد الأسباب المؤدية إلى دوران العمل، حيث تنقسم إلى عوامل تتعلق بالأفراد، مثل تلك التي تؤثر على قرار الموظفين بترك العمل، وأسباب أخرى تتعلق بالمؤسسة نفسها، التي قد تدفع الأفراد إلى اتخاذ قرار مغادرتها. ويمكن توضيح هذه الأسباب والعوامل المختلفة التي تساهم في دوران العمل في المؤسسة محل الدراسة كما يلي:

##### 1-1- الأسباب التي تتعلق بالعاملين:

- ✓ انتهاء عقد العمل؛
- ✓ وجود عمل أفضل وراتب جيد في مكان آخر؛
- ✓ انعدام الرضا الوظيفي لدى العامل؛
- ✓ ضغوط العمل تؤثر على استدامة العامل في الشركة.

##### 1-2- الأسباب التي تتعلق بالمؤسسة:

- ✓ انخفاض معدل أداء العاملين أو النقص في تأدية مهمته؛
- ✓ الغيابات المتكررة، عدم صدق وإخلاص العامل، افشاء أسرار الشركة؛
- ✓ تعيين عاملين متميزين بالخبرة والمهارة؛
- ✓ ترقية عامل بحيث يتغير منصبه أو عقوبته بإنزاله لمستوى أقل.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

الجدول رقم (17): دوران العمال خلال الفترة (2021-2023)

السنوات	عدد العمال	عدد العمال الذي تم تعيينهم	عدد العمال تاركي العمل
2021	315	10	10
2022	294	03	19
2023	289	00	03

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة، أنظر الى الملحق رقم (20).

جدول رقم (18): معدل دوران العمال خلال الفترة (2021-2023)

السنوات	2021	2022	2023
عدد العاملين	315	294	289
عدد العاملين الجدد	10	03	00
عدد تاركي العمل	10	19	03
معدل الانفصال	%3,17	%6,46	%1,04
معدل الانضمام	%3,17	%1,02	%00
معدل دوران العمل	%6,35	%7,48	%1,04

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة، أنظر الى الملحق رقم (20).

✓ بالنسبة للمعدلات فتحسب بالعلاقات التالية:

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

$$\text{أي: سنة 2021: } \%3,17 = \%100 \times (315 \div 10)$$

$$\text{سنة 2022: } \%6,46 = \%100 \times (294 \div 19)$$

$$\text{سنة 2023: } \%1,04 = \%100 \times (289 \div 3)$$

$$\text{معدل الانضمام} = (\text{عدد الأفراد الذي تم تعيينهم خلال الفترة الزمنية} \div \text{متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}) \times 100\%$$

$$\text{أي: سنة 2021: } \%3,17 = \%100 \times (315 \div 10)$$

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

سنة 2022:  $1,02\% = 100\% \times (294 \div 3)$

سنة 2023:  $00\% = 100\% \times (289 \div 0)$

معدل دوران العمال = (عدد الأفراد التي تم تعيينهم + عدد الأفراد تركي العمل خلال  
الفترة الزمنية ÷ متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة)  $\times 100\%$

ومنه: سنة 2021:  $6,35\% = 100\% \times (315 \div (10+10))$

سنة 2022:  $7,48\% = 100\% \times (294 \div (19+3))$

سنة 2023:  $1,04\% = 100\% \times (289 \div (3+0))$

يتضح من خلال الجداول أن حركة المورد البشري بمؤسسة الاسمنت-تبسة- قد شهدت تقلبات ملحوظة خلال الفترة الممتدة من سنة 2021 إلى سنة 2023، حيث سُجِّل في سنة 2021 معدل انفصال بلغ  $3,17\%$ ، وهو معدل معتدل نسبياً، أما سنة 2022 تميزت بأعلى معدل للانفصال بلغ  $6,46\%$ ، مما يشير إلى مغادرة عدد معتبر من العمال (استقالة، وفاة، تقاعد، انتهاء العقد... الخ)، وهو ما قد يعكس وجود بعض الإشكالات المرتبطة بظروف العمل، وفي المقابل سجّل هذا المعدل انخفاضاً ملحوظاً في سنة 2023 ليصل إلى  $1,04\%$ ، ما يدل على تحسن في الاستقرار الوظيفي داخل المؤسسة.

أما فيما يخص معدل الانضمام، فقد عرف هو الآخر تراجعاً ملحوظاً، إذ بلغ  $3,17\%$  سنة 2021، لينخفض إلى  $1,02\%$  في سنة 2022، ويصل إلى  $0\%$  في سنة 2023، وهو ما يشير إلى غياب عمليات التوظيف الجديدة خلال هذه السنة، وهذا ما قد يعكس سياسة اكتفاء ذاتياً من جانب المورد البشري.

وبخصوص معدل دوران العمل الذي يمثل مجموع معدلي الانفصال والانضمام، الذي سجل في سنة 2021 بنسبة  $6,36\%$  وهو ما يمثل اعتدالية الحركة للمورد البشري، وقد بلغ ذروته سنة 2022 بنسبة  $7,48\%$ ، ما يدل على حالة من عدم الاستقرار الوظيفي، بينما انخفض بشكل كبير سنة 2023 إلى  $1,04\%$ ، ما يعكس تحسناً في استقرار الموارد البشرية داخل المؤسسة، وهو ما يُمكن أن يسهم في تحسين الأداء العام وزيادة الإنتاجية.

### 2- المقياس التنظيمي:

للحفاظ على كفاءة المؤسسة وتقليل حالات الترك الاختياري أو تسرب الموظفين، يجب على المؤسسة أن تولي اهتماماً بالعديد من الجوانب التي قد تؤثر على قرار العاملين بترك العمل أو البقاء في المؤسسة. تتمثل هذه الجوانب أساساً في النقاط التالية:

✓ إجراء مقابلة مع كل عامل قرر ترك العمل من أجل معرفة الأسباب التي دفعته لترك العمل؛

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

- ✓ تغيير منصب العامل من أجل زيادة في الأجر؛
  - ✓ ترقية العامل؛
  - ✓ وجود نظام فعال لتخطيط الموارد البشرية داخل المؤسسة يقلل من احتمالات ترك العمل الاختياري.
- 3- المقياس المالي:

وفي هذا المقياس يتم حساب التكلفة الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل ويتضح كما يلي:

جدول رقم (19): التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل خلال الفترة (2021-2023)

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ
2021	تكلفة تكوين العامل الجديد $10 \times (315 \div 2000000)$	63492,06
2022	تكلفة تكوين العامل الجديد $19 \times (294 \div 2000000)$	129251,70
2023	تكلفة تكوين العامل الجديد $3 \times (289 \div 2000000)$	20761,25
	مجموع التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر دوران العمال للفترة الممتدة من (2021-2023)	213505,01

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة، أنظر الى الملحق رقم (20).

✓ يتم حساب تكلفة تكوين العامل الجديد من خلال:

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

\* تكلفة التكوين السنوية = 2000.000 دج.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة تكبدت تكاليف خفية مرتبطة بمؤشر دوران العمال، بلغت سنة 2021 بـ 63492,06 دج، ثم ارتفعت بشكل ملحوظ بلغ 129251,70 دج سنة 2022 وهو ما يظهر تدهور الاستقرار في اليد العاملة، لتتراجع في سنة 2023 الى 20761,25 دج، ويرجع هذا التذبذب (النقصان والزيادة) الى تدهور في معدل دوران العمال.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

رابعا: تطبيق مقياس SOF على مؤشر اللاجودة

### 1- المقياس الاجتماعي:

يتمثل هذا المقياس في شرح ما يتعلق بجودة المنتج.

1-1- ما واقع جودة شركة الاسمنت -تبسة-؟ وماهي مختلف الشهادات التي تملكها؟

التزاماً بمعايير الجودة والمواصفات القياسية، حصلت شركة الإسمنت -تبسة- على عدة شهادات تُؤكد جودة منتجاتها وامثالها للمعايير الوطنية والدولية.

✓ فقد مُنحت شهادة المطابقة للمواصفات الجزائرية NA 442:2013 من قبل المعهد الجزائري للتقييس

(IANOR)، والتي تُثبت جودة إنتاج وتسويق الإسمنت البورتلاندي بمختلف أنواعه؛

✓ كما اعتمدت الشركة على نظام إدارة الجودة، الصحة، السلامة، البيئة والطاقة وفقاً لمعايير ISO 9001،

ISO 14001، ISO 45001، و ISO 50001، مما يُعزّز كفاءتها التشغيلية والتزامها بتحقيق التنمية

المستدامة. وتُعدّ هذه الشهادات دليلاً على سعي المؤسسة المستمر لضمان رضا العملاء، وتحسين بيئة

العمل، والامتثال للمعايير البيئية، مما يرسّخ مكانتها في السوق الجزائرية ويزيد من تنافسيتها على المستوى

الإقليمي والدولي.

كما أن جودة الإسمنت المنتج تعود إلى التحكم الدقيق في عمليات التصنيع داخل ورش الإنتاج وتحت إشراف

مخابر مراقبة الجودة، وهو ما ساهم في تعزيز سمعة المؤسسة وزيادة حجم إنتاجها، مما يجعلها واحدة من الشركات

الرائدة في القطاع الصناعي الجزائري، لإثبات هذه المعلومات انظر الى الملاحق من (03) الى (07).

1-2- كيف تقوم المؤسسة بتغطية عيوب التصنيع الخاصة بالمنتجات؟

ويتم ذلك عن طريق إعادة الرسكلة اذ أنها تقوم بأخذ المنتج المعاب والنظر فيه ودراسة عيوبه جيدا ومن ثم تصليح

تلك المنتجات بإضافة المواد اللازمة وطهيه بشكل مناسب إذا تطلب الأمر من أجل انتاج منتج خالي من العيوب

وكامل.

### 2- المقياس التنظيمي:

1-2- ما الإجراءات التي تتخذها المؤسسة تجاه المنتج المعيب؟

مادام المؤسسة تقوم بإعادة الرسكلة للمنتج حتى يصبح صالح وتاما فانه لا يوجد منتج معيب من الأساس.

### 3- المقياس المالي:

نلاحظ عدم وجود أثر مالي لمؤشر النقص في الجودة بالمؤسسة نظرا لجودة منتوجاتها وحصولها على مختلف

الشهادات المعترف بها.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

خامسا: تطبيق مقياس SOF على مؤشر نقص الإنتاجية

### 1- المقياس الاجتماعي:

تتمثل الأسباب التي تؤدي الى نقص في الإنتاجية:

- ✓ تعطيل الآلات خاصة القديمة؛
- ✓ نقص الصيانة ومراقبة الآلات وهذا ما يؤدي الى تعطيل بعض الآلات؛
- ✓ نقص الرضا الوظيفي حيث يعتبر 60% الى 70% من العمال غير راضيين على وظائفهم؛
- ✓ اشتداد المنافسة في الأسواق حيث يكون في السوق عدة عارضي لنفس المنتج.

الجدول رقم (20): مقارنة بين الخطة الإنتاجية والفعلية خلال الفترة المدروسة

السنوات	الإنتاج المتوقع	الإنتاج الفعلي	فروق الإنتاجية
2021	490,000	700,000	+210,000
2022	550,000	700,000	+150,000
2023	410,000	825,000	+415,000

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المؤسسة. أنظر الى الملاحق من (08) الى (13).

فروق الإنتاجية يتم حسابه من خلال:

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

ونلاحظ من خلال الجدول السابق أن فرق الإنتاجية محققة في السنوات الثلاثة فكانت خلال سنة 2021 فرق بالإيجاب حيث قدرت بـ (+210000) لأن الإنتاج الفعلي أكبر من الإنتاج المتوقع، ثم انخفض قليلا في سنة 2022 الى (+150000)، وفي سنة 2023 كان فرقا الإنتاجية إيجابياً أيضا قدر بـ(+415000)، وهذا دليل أن المؤسسة تستغل كلا من مواردها البشرية والمادية في العملية الإنتاجية بشكل كافي وجيد مما يوصلها الى تحقيق الهدف والإنتاج المرغوب فيه.

### 2- المقياس التنظيمي:

تختلف الإجراءات المعالجة لنقص الإنتاج والتي تتمثل في المحافظة على حجم الإنتاج العادي ونذكر عدة نقاط من هذه الإجراءات:

- ✓ زيادة ساعات إضافية؛
- ✓ القيام بصيانات دورية؛

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

✓ تقسيم المهام وتحديد المسؤوليات بدقة؛

✓ تقديم خرجات ميدانية للعمال؛

✓ تنظيم ملتقيات مختلفة.

### 3- المقياس المالي:

يتضح أيضا أنه لا يتوفر تكاليف خفية بشركة الاسمنت -تبسة- وهذا راجع الى أنها تحقق الميزانية التقديرية للإنتاج، أي أنها تصل الى انتاج الحد الأقصى المقدر للسنة وأحيانا تتجاوزها، مما يبين عدم وجود نقص في الإنتاجية.

ومن خلال ما سبق يمكن اظهار اجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها شركة الاسمنت -تبسة- من خلال

الجدول التالي:

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

الجدول رقم (21): نموذج SOF الشامل لحساب التكاليف الخفية خلال الفترة المعتبرة

(2023-2021):

النتائج المالية			النتائج الكمية			النتائج النوعية	المؤشر	
2023	2022	2021	2023	2022	2021			
10087806	11200584,6	12804233,76	38800 ساعة تكلفة العامل المعوض	43080 ساعة تكلفة العامل المعوض	49248 ساعة تكلفة العامل المعوض	أسباب شخصية ومشاكل اجتماعية	التغيب	
2622829,56	2912151,996	3329100,778	تكلفة الضمان الاجتماعي					
<b>12710635,56</b>	<b>14112736,6</b>	<b>16133334,54</b>	<b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب</b>					
145468242,5	147984994,1	158555350,8	559504 ساعة تكلفة العامل المعوض	569184 ساعة تكلفة العامل المعوض	609840 ساعة تكلفة العامل المعوض	اللامبالاة، تقدم السن، نقص دافعية العمل	حوادث العمل	
37821743,04	38476098,46	41224391,21	تكلفة الضمان الاجتماعي					
<b>183289985,5</b>	<b>186461092,6</b>	<b>199779742</b>	<b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل</b>					
20761,25	129251,70	63492,06	2000.000 تكلفة تكوين السنوية	2000.000 تكلفة تكوين السنوية	2000.000 تكلفة تكوين السنوية	انتهاء العقد أو التعيين، الترقية، ضغط عمل	دوران العمال	
-	-	-	تكلفة الضمان الاجتماعي					
<b>20761,25</b>	<b>129251,70</b>	<b>63492,06</b>	<b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمال</b>					
-	-	-	عدم وجود أثر مالي لمؤشر اللاجودة بالشركة نظرا لجودة منتجاتها وحصولها على مختلف الشهادات المعترف بها.					اللاجودة
-	-	-	<b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر اللاجودة</b>					
-	-	-	لا توجد تكاليف خفية لمؤشر نقص الإنتاجية في شركة الاسمنت- تبسة- وهذا لتحقيق الميزانية التقديرية للإنتاج.					نقص الإنتاجية
-	-	-	<b>مجموع التكاليف الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية</b>					
<b>196021382,3</b>	<b>200703080,9</b>	<b>215976568,6</b>	<b>المجموع</b>					

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

الجدول التالي يعرض نموذج sof الشامل لحساب التكاليف الخفية خلال الفترة الممتد من 2021 الى 2023 وهو ما يتضمن نتائج نوعية وكمية ومالية للمؤشرات الخمس التالية: التغيب، حوادث العمل، دوران العمال، اللاجودة ونقص الإنتاجية ونلاحظ ما يلي:

### ➤ مؤشر التغيب:

بالنسبة للنتائج الكمية هناك انخفاضاً طفيفاً في عدد ساعات التغيب حيث بلغت 49248 ساعة في 2021 و43080 ساعة خلال سنة 2022 وصولاً الى 38800 ساعة في 2023، وهذا الانخفاض يعكس ويدل على التزام العمال في أوقات عملهم.

يتبين وجود اتجاه تنازلي ثابت بالنسبة لتكلفة الضمان الاجتماعي المرتبطة بمؤشر التغيب حيث أنها انخفضت بنسبة 12,52% خلال سنة 2021 و2022، ثم واصلت الانخفاض بنسبة تقدر بـ9,93% خلال 2022 و 2023، ما يدل على التحسن في ظروف العمل مما يساهم في الحد أو التقليل في حالات الغيابات المتكررة.

أما عن النتائج المالية أيضا انخفضت بفارق 2020597,94 دج خلال سنتي 2021 و2022 أي بنسبة 12,52%، كما شهدت أيضا انخفاض خلال سنة 2023 والذي يقدر بنسبة 9,93%، الأمر الذي يعكس وجود تحسناً نسبياً في التحكم في مؤشر التغيب.

### ➤ مؤشر حوادث العمل:

سجلت المؤسسة انخفاضاً تدريجياً في عدد ساعات تكلفة العامل المعوض وهذا بسبب حوادث العمل، حيث بلغت 609840 ساعة خلال سنة 2021، وانخفضت الى 569184 ساعة في سنة 2022، ثم واصلت الانخفاض خلال سنة 2023 وقدرت بـ 559504 ساعة.

يتضح وجود انخفاض تدريجي في تكلفة الضمان الاجتماعي المرتبطة بمؤشر حوادث العمل خلال السنوات الثلاثة، حيث أنها انخفضت بنسبة تقارب 6,65% خلال سنة 2021 و2022، ثم بنسبة 1,70% بين سنتي 2022 و2023، وهذا يرجع الى التزام المؤسسة بتحسين ظروف السلامة والصحة المهنية، ويدل أيضا علي زيادة الوعي لدي العمال والتزامهم بإجراءات الوقاية اللازمة لتقليل حوادث العمل أو تقليلها.

بالرغم من الانخفاض في ساعات تكلفة العامل المعوض الا أن النتائج المالية سجلت ارتفاع كبيراً في التكاليف المترتبة عن تعويض العمال المصابين، حيث قدرت بـ 158555350,8 دج خلال سنة 2021 ثم انخفضت نسبياً الى 147984994,1 دج في سنة 2022، لتصل الى 145468242,5 دج سنة 2023، وهذا ما يدل على وجود تكاليف مالية كبيرة نتيجة ضعف تدابير السلامة المهنية وغياب فعالية حقيقية في إدارة المورد البشري، وكذا اللامبالاة الناتجة من العمال.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

### ➤ مؤشر دوران العمل:

تعد تكلفة التكوين السنوية للعامل هنا ثابتة خلال السنوات الثلاث بقيمة (2000.000 دج)، وهذا ما يبين أن شركة الاسمنت -تبسة- قد خصصت مبلغًا أو ميزانية مستقرة من أجل تكوين العاملين.

يتضح من خلال تحليل التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر دوران العمال وجود تذبذب واضح خلال فترة الدراسة، حيث بلغت هذه التكاليف 63492,06 دج في سنة 2021، ثم ارتفعت بشكل ملحوظ إلى 129251,70 دج في سنة 2022، وهذا نتيجة زيادة في التنقلات الوظيفية، أو في معدلات التعيين والاستقالة، أو انتهاء عقود العمل، ما يؤدي إلى ارتفاع التكاليف المرتبطة بإجراءات التكوين، والاندماج، لتعرف بعدها انخفاضًا حادًا سنة 2023 وتصل إلى 20761,25 دج، إذ يشير إلى تحسن نسبي في استقرار اليد العاملة، أو إلى تطبيق سياسات أو إجراءات لإدارة الموارد البشرية.

### ➤ مؤشر اللاجودة:

يعتبر مؤشر اللاجودة من المؤشرات الهامة التي ترتبط بالتكاليف الخفية، إلا أن نتائج الدراسة تبين نفي تام لعدم وجود تكاليف مرتبطة بهذا المؤشر خلال الفترة الممتدة من (2021-2022)، وهذا راجع لجودة المنتجات التي تقدمها شركة الاسمنت -تبسة- وهذا ما تثبته الشهادات التي تحصلت عليها المؤسسة المعترف بها عالميًا، ومدى موثوقية الزبائن في منتجاتها، كل هذا يساهم بشكل مباشر في حفاظ المؤسسة على سمعتها ومكانتها في السوق.

### ➤ مؤشر نقص الإنتاجية:

تُعد نقص الإنتاجية من أهم المؤشرات التي تحدد ربحية المؤسسة والتي يمكن أن تنتج تكاليف خفية من خلال انخفاض الكفاءة أو ضعف في استغلال الموارد، ولكن ما تم استخراجها من شركة الاسمنت -تبسة- خلال فترة الدراسة أنها لم تسجل أية تكاليف خفية ناجمة عن مؤشر نقص الإنتاجية أي أن الشركة نجحت في تحقيق ميزانيتها التقديرية للإنتاج خلال السنوات الثلاثة وهذا ما يدل على قدرة الشركة على التخطيط وتسيير.

بصفة اجمالية وعامة تشير النتائج الاجمالية أن المؤسسة تعاني من تكاليف خفية معتبرة وبالخصوص من مؤشري الغياب وحوادث العمل حيث يعتبران الرئيسان والمسؤولان عن العبء الأكبر من النفقات خلال فترة الدراسة، وهذا خلال أن المؤسسة لا تتحمل تكاليف اللاجودة أو نقص الإنتاج.

بالنسبة للفترة المدروسة الممتدة من 2021 الى 2023: هناك انخفاض تدريجي ومضطرد في مجموع التكاليف الخفية حيث انخفضت من 215976568,6 دج في 2021 الى 200703080,9 دج، ثم الى 196021382,3 دج أثناء 2023، وهذا ما يعادل انخفاضًا بنسبة 7,07% بين سنتي 2021 و2022 وانخفاضًا

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

بنسبة 2,33% خلال 2022 و2023، تعكس هذه النتائج توجهها عامًا حول تحسين التحكم في التكاليف الخفية، مما يدل أن المؤسسة بدأت تُعطي اهتمامًا بالمؤشرات الاجتماعية والاقتصادية التي تؤثر على أدائها المالي.

### المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي

من خلال هذا الفرع سيتم حساب وتحليل نسب الربحية لشركة الاسمنت -تبسة- للسنوات الثلاث (2021-2022-2023) وهذا لاكتشاف الوضع المالي والتعرف على أثر التكاليف الخفية على الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.

#### 1- التحليل بواسطة نسب الربحية:

هذا التحليل يقيس مدى قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من خلال مختلف أنشطتها التشغيلية وهذا مقارنة بالتكاليف المتعددة التي تتكبدها خلال فترة زمنية، ويتم حسابها كالاتي:

#### الجدول رقم (22): حساب نسب الربحية

النسبة	الصيغة الرياضية	2021	2022	2023
هامش الربح الصافي (NPM)	الأرباح القابلة للتوزيع ÷ المبيعات	÷352330564,32 1550150697,05 0,23=	÷247823335,77 1617621506,69 0,15 =	÷429345497,83 2176690108,15 0,20=
معدل العائد على إجمالي الأصول (ROA)	أرباح قابلة للتوزيع ÷ إجمالي الأصول	÷352330564,32 5482453994,62 0,06=	÷247823335,77 5500049603,28 0,05 =	÷429345497,83 5514094122,10 0,08 =
معدل العائد على حقوق الملكية (ROE)	أرباح موزعة ÷ أموال الملكية	÷352330564,32 257823336,05 1,37 =	÷247823335,77 429345497,83 0,58=	÷429345497,83 512032308,87 0,84=

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة، أنظر الى الملاحق من (14) الى (19).

من خلال الجدول نلاحظ أن هامش الربح الصافي (NPM) خلال الفترة (2021-2023) شهد تذبذبًا في أداء المؤسسة، حيث بلغ خلال سنة 2021 نسبة 23% ما يدل على كفاءة المؤسسة العالية في تحويل مبيعاتها إلى أرباح صافية. لينخفض الي 15% سنة 2022 ويعتبر تراجع كبير مقارنة بالسنة السابقة، وكما يشهد ارتفاعًا مجددًا خلال سنة 2023 بنسبة 20%، وهذا التذبذب (الانخفاض، الارتفاع) يعكس ما تتحمله المؤسسة من عوامل

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

داخلية كارتفاع التكاليف بالخصوص التكاليف الخفية، بالرغم من كل هذا فان المؤسسة لها القدرة على تحسين ربحيتها وأدائها المالي.

تشير النتائج في الجدول أعلاه فيما يخص معدل العائد على اجمالي الأصول (ROA) خلال الفترة المدروسة تذبذباً طفيفاً في أداء المؤسسة من حيث قدرتها على استخدام أصولها لتحقيق الأرباح، فقد بلغ 6% سنة 2021، ثم شهد انخفاضاً الي 5% في 2022 الذي يبين تراجع أما في الكفاءة التشغيلية أو زيادة في التكاليف، ومن ثم ترتفع بشكل تدريجي خلال سنة 2023 بنسبة 8%، وهو مؤشر إيجابي يبين مدى تحسن المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة وتحقيق مردودية أعلى.

يبين تحليل العائد على حقوق الملكية (ROE) تراجعاً ملحوظ في حقوق الملاك خلال الفترة الممتدة من (2023-2021) ففي سنة 2021 كانت نتيجة موجبة ومرتفعة جداً قدرت بـ 1,37% ما يدل أن المؤسسة لديها قدرة كبيرة على توليد الأرباح من الأموال الذاتية، غير أن هذه النسبة تراجعت الي 58% وهو يعود إلى زيادة رؤوس الأموال الذاتية أو تباطؤ نسبي في نمو الأرباح، في سنة 2023 تحسن العائد نسبيا الي نسبة 84% ما يدل على استرجاع لقدرة المؤسسة على تحقيق مردودية مرضية لمساهميها.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

### المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة نتائجها

من خلال هذا المبحث سيتم اختبار فرضيات الدراسة التي تم بناء هذا البحث على أساسها، وذلك بعد الانتهاء من تقييم التكلفة الخفية التي تحملتها شركة الاسمنت -تبسة- ودورها في تحسين الأداء المالي، خلال الفترة الممتدة من (2021-2023)، إضافة إلى ذلك مناقشة نتائجها.

#### المطلب الأول: اختبار فرضيات الدراسة

سيتم تحليل مدى صحة الفرضيات الخمس بناءً على المعلومات والنتائج السابقة حول المؤشرات الخمسة (الغياب، حوادث العمل، دوران العمال، اللاجودة، نقص الإنتاجية) وتكاليفها خلال الفترة 2021-2023. وسيتم ذلك وفق الملاحظة أو تحليل استنتاجي منطقي وهو كالاتي:

#### ➤ فرضيات فرعية:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في تكاليف غياب العامل والأداء المالي في شركة الاسمنت -تبسة-

يشير الانخفاض الواضح في تكاليف الغياب إلى تحسن الانضباط داخل المؤسسة وتقليص عدد الساعات الضائعة بسبب التغيب، مما يعكس فعالية السياسات المتخذة لمراقبة الغياب والتحكم فيه، حيث أن تكاليف الغياب كانت من أهم مصادر هذه التكاليف، والتي قد ساهمت بشكل مباشر في تعطيل سير العمل وارتفاع التكاليف،

أثناء تحليل تطور التكاليف الخفية لهذا المؤشر خلال الفترة الممتدة من 2021 إلى 2023، نلاحظ اتجاهًا تنازليًا ملحوظًا؛ حيث انخفضت من 16,13 مليون دج في 2021 إلى 14,11 مليون دج في 2022 بنسبة 12.52%، ثم إلى 12,71 مليون دج في 2023 بنسبة انخفاض إضافية بلغت 9.93%. في المقابل هذا سجلت مؤشرات الأداء المالي تحسنًا ملحوظًا سنة 2023، فارتفع هامش الربح الصافي (NPM) من 15% في 2022 إلى 20% في 2023، وارتفع معدل العائد على الأصول (ROA) من 5% إلى 8%، وكذلك معدل العائد على حقوق الملكية (ROE) من 58% إلى 84% يُشير هذا التطابق بين انخفاض التكاليف المرتبطة بالغياب وتحسن المؤشرات المالية إلى علاقة عكسية، إذ أن تراجع الغياب ساهم بشكل غير مباشر في تقليص النفقات، وزيادة الفعالية التشغيلية والمالية.

ومن خلال ما تم تحليله سابقا، يمكن القول إن التحكم في الغياب وتحسين الانضباط الوظيفي داخل المؤسسة كان له أثر إيجابي على نتائجها المالية. فكلما تراجعت التكاليف الناتجة عن الغياب، ارتفعت كفاءة استخدام الموارد، مما عزز من قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح أعلى وزيادة مردودية أصولها وحقوق مساهميها. وهذا ما يؤكد أهمية التركيز على مؤشرات تكاليف الغياب، واعتبارها عنصرًا محوريًا في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

ومنه، يتم قبول صحة الفرضية الأولى نتيجة الأثر والعلاقة المباشرة والواضحة بين التحكم في تكاليف الغياب وبين تحسين الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-.

- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في تكاليف حوادث العمل والأداء المالي في شركة الاسمنت -تبسة- -

يعتبر مؤشر حوادث العمل من أكثر المؤشرات تأثيراً على التكاليف الخفية للمؤسسة، حيث تشير البيانات إلى وجود انخفاض تدريجي في التكاليف الخفية الناتجة عن هذا المؤشر، إذ انخفضت التكاليف بين سنتي 2021-2022 بنسبة 6,66% في سنتي 2022-2023 واصلت في الانخفاض حتى بلغت نسبة 1,70%، أي بنسبة انخفاض إجمالية تقارب 8.3%. هذا الانخفاض يعكس تحسناً نسبياً في إدارة مخاطر السلامة والصحة المهنية داخل المؤسسة، بالرغم من هذا التراجع في التكاليف، لوحظ تحسن في مؤشرات الأداء المالي، ففي سنة 2021، كان معدل العائد على الأصول (ROA) 6%، وانخفض قليلاً إلى 0.05 في 2022، ثم ارتفع إلى 0.08 في 2023، وهو ما يدل على زيادة فعالية استخدام الأصول وربحية المؤسسة. أما بالنسبة لهامش الربح الصافي (NPM) فبلغ نسبة 23% سنة 2021، انخفاضاً حاداً بنسبة 15% سنة 2022، ثم ارتفع إلى 20% سنة 2023، ما يشير إلى استعادة المؤسسة لكفاءتها وربحيتها، كما كان الحال بالنسبة لمؤشر العائد على حقوق الملكية (ROE) حيث كانت نسبة انخفاضه الاجمالية تقارب 53%، ما يعني أن المؤسسة بدأت تستعيد مردوديتها وتحقق توازناً أفضل بين الأرباح وأموال الملكية.

من خلال هذه النتائج تشير إلى وجود علاقة عكسية بين تكاليف حوادث العمل والأداء المالي، حيث أن تقليل هذه التكاليف يساهم في رفع كفاءة المؤسسة وربحيتها، لذلك يتبين مدى الأثر والعلاقة المباشرة والواضحة بين التحكم في تكاليف حوادث العمل وبين تحسين الأداء المالي للشركة، وهو ما يثبت صحة هذه الفرضية.

- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في تكاليف دوران العمال والأداء المالي في شركة الاسمنت -تبسة- -

شهدت التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمال تذبذباً ملحوظاً خلال الفترة، وهذا راجع إلى نتيجة عمليات انتهاء مدة العقد، التأهيل الترقية والغيابات المتكررة والمتعددة، حيث ارتفعت النسبة بين السنتين 2021 إلى 2022 تقدر بـ 103,57%، ثم شهدت انخفاضاً ما يعادل نسبة 83,93%، هذا الانخفاض الحاد يُعبر عن تحسن واضح في استقرار الموارد البشرية داخل الشركة، إما عبر تقليص حالات مغادرة الموظفين أو تحسين ظروف العمل والاحتفاظ بالكفاءات. بالرغم من هذا التراجع، تحسنت مؤشرات الأداء المالي، حيث ارتفع هامش الربح الصافي (NPM) من 15% في 2022 إلى 20% في 2023، كما ارتفع العائد على الأصول (ROA) من 5% إلى 8%، والعائد على حقوق الملكية (ROE) من 58% إلى 84%. هذه التحولات تعكس علاقة عكسية بين التكاليف الناتجة عن دوران العمال وبين الأداء المالي، فكلما تراجعت التكاليف الناتجة عن هذا المؤشر

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

تحسنت ربحية المؤسسة، وبالتالي تم تبيان الأثر والعلاقة المباشرة والواضحة بين التحكم في تكاليف دوران العمال وبين تحسين الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

• الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في تكاليف اللاجودة والأداء المالي في شركة الاسمنت -تبسة-

شركة الاسمنت -تبسة- لم تتحمل تكاليف اللاجودة خلال الفترة الممتدة (2021-2023) وهذا لجودة منتجاتها وحصولها على شهادات معترف بها دولية، ومدى ثقة العملاء بها.

نظرًا لذلك، يمكن القول إن مؤشر اللاجودة لم يكن له أي علاقة أو أثر فعلى على الأداء المالي. وبالتالي نرفض صحة الفرضية الرابعة.

• الفرضية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في تكاليف نقص الإنتاجية والأداء المالي في شركة الاسمنت -تبسة-

تُظهر نتائج الدراسة أن شركة الإسمنت -تبسة- نجحت في تحقيق أهدافها الإنتاجية بالكامل خلال فترة الدراسة (2021-2023)، حيث لم تُسجل أية تكاليف خفية مرتبطة بمؤشر نقص الإنتاجية. ويرجع هذا الأداء إلى فعالية التخطيط والإدارة التشغيلية التي مكنت المؤسسة من الالتزام بما تم تحديده في الميزانية التقديرية.

وبناءً عليه، فإن مؤشر نقص الإنتاجية لا يملك أي علاقة أو أثر على الأداء المالي للمؤسسة، لهذا نرفض صحة الفرضية التي تفترض وجود تكاليف خفية ناتجة عن نقص الإنتاجية.

تتميز شركة الاسمنت -تبسة- بتحقيقها لأهدافها الكاملة فتعتبر غياب تكاليف المرتبطة بنقص الإنتاجية خلال فترة الدراسة، إذ تمكنت شركة الاسمنت -تبسة- من تحقيق أهدافها الإنتاجية كما هو مبرمج في الميزانية التقديرية، لذا الفرضية غير محققة في الإطار الزمني والمكاني للدراسة.

➤ الفرضية الرئيسية:

يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحكم في التكاليف الخفية وتحسين الأداء المالي في شركة الاسمنت -تبسة-

تشير البيانات المالية إلى أن التكاليف الخفية الإجمالية في شركة الإسمنت -تبسة- شهدت تراجعًا تدريجيًا خلال الفترة الممتدة من 2021 إلى 2023، حيث انخفضت من 215976568,6 دج في سنة 2021 إلى 200703080,9 دج في سنة 2022، ثم إلى 196021382,3 دج في سنة 2023، أي بنسبة انخفاض إجمالية تُقدَّر بحوالي 9.22%. هذا التراجع يعكس جهود الشركة في تحسين بيئة العمل وتقليل مسببات الهدر المرتبطة بمؤشرات الغياب، حوادث العمل، ودوران العمال. ومن جهة أخرى، لوحظ تحسن في بعض مؤشرات الأداء المالي

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

مثل معدل العائد على الأصول (ROA) الذي ارتفع من 6% سنة 2021 إلى 8% سنة 2023، وكذلك العائد على حقوق الملكية (ROE) الذي انتقل من 58% سنة 2022 إلى 84% سنة 2023. رغم تراجع مؤقت في هامش الربح الصافي (NPM) سنة 2022، إلا أنه استعاد توازنه سنة 2023 ليصل إلى 20%، مما يعزز وجود علاقة عكسية بين حجم التكاليف الخفية وكفاءة الأداء المالي، حيث أن خفض التكاليف غير المرئية يُساهم في تحسين مؤشرات الربحية.

مقابل هذا لم تسجل أي تكلفة خفية ترتبط باللاجودة أو بنقص الإنتاجية ما يعني أنه لا توجد علاقة بين هذين المؤشرين والأداء المالي خلال فترة ومكان الدراسة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن الفرضية الرئيسية الرئسية فرضية مقبولة أي وجود أثر وعلاقة ظاهرة بين التحكم في التكاليف الخفية وتحسين الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-.

### المطلب الثاني: مناقشة النتائج

➤ ارتفاع قيمة التكاليف الخفية بالشركة خلال الفترة المعنية بالدراسة، وعدم قدرتها على التحكم فيها (من 2021 إلى 2023) ما أثر سلبا على الأداء الإجمالي لشركة الاسمنت تبسة وهذا ما شهدته من انخفاض في سنة 2022؛ فقد قدرت تكاليفها الخفية الإجمالية بما قيمته 215976568,6 دج و 200703080,9 دج و 196021382,3 دج خلال السنوات 2021، 2022، 2023 على التوالي؛ وذلك لارتفاع مؤشري الغياب وحوادث العمل خلال الفترة، وهذا ما توافقت مع نتائج دراسة خالد بوتريد تحت عنوان التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية الشركة - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين توتة باتنة -، حيث كانت الدراسة خلال 2020-2021.

➤ بالنسبة لمؤشرات التكاليف الخفية الخمس؛ نجد:

- يعد الغياب المتكرر للعمال من أحد أبرز مصادر التكاليف الخفية داخل المؤسسة، لما له من تأثير على الأداء المالي في شركة الاسمنت -تبسة-، حيث أظهرت نتائج الدراسة عن تكاليف خفية معتبرة مرتبطة بالغياب وذلك خلال الفترة المدروسة (2021-2023)، إذ بلغت هذه التكاليف 16133334,54 دج سنة 2021 ولتتخفف تدريجيا الى 14112736,6 دج سنة 2022، ثم الى 12710635,56 دج سنة 2023 أي بنسبة انخفاض اجمالية تقدر ب 21,23%. وذلك يعود لأسباب عديدة وأكثرها هي غيابات الساعة أي أن العامل يغيب لفترات اما الصباحية أو المسائية وأيضا غيابات الشخصية (من زواج، وفيات، مرض، ولادة) ويعتبر حوادث العمل من أحد أسباب الغيابات، ويدل هذا الانخفاض على تحسن نسبي في إدارة الغيابات داخل المؤسسة، أما بتحسين ظروف العمل أو من خلال تطوير أدوات الرقابة والانضباط. كما تتضح العلاقة بين كلا من تكاليف الغياب ومؤشرات الأداء المالي، حيث تبين تحسن في المؤشرات (العائد على الأصول وهامش الربح الصافي) بالرغم من انخفاض تكاليف الغياب. كما تتوافق دراستنا

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

مع دراسة سليمانى عبد الحكيم وبوريش مهني تحت عنوان "مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة - دراسة حالة شركة "تشرين حليب" ببجاية" حيث تبين من خلال نتائجها أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية جد معتبرة ومن هذه التكاليف ناتجة عن مؤشر الغياب كونه جد مرتفع.

- أما مؤشر حوادث العمل فتمثلت قيمته بـ 199779742 دج و 186461092,6 دج و 183289985,5 دج خلال السنوات 2021 و 2022 و 2023 على التوالي، وهذا راجع الى اللامبالاة لدى العاملين، وأيضا نقص الرغبة أو دافعية العامل للعمل، كما يعتبر أيضا تقدم سن العامل يؤدي الى تدهور صحته أو العاملين الجدد لعدم معرفتهم لتسيير الآلات، وتختلف هذه الدراسة الحالية مع دراسة بوبيان مسعود تحت عنوان مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية - دراسة حالة مؤسسة BCR بسطيف-، حيث أنهم توصلوا الى أن المصدر الرئيسي للتكاليف الخفية هو النقص في الإنتاج ودوران العمل.
- من مؤشرات التكاليف الخفية التكلفة المرتبطة بمؤشر دوران العمال وهي تمثل تكلفة أقل قيمة أثناء فترة الدراسة خلال السنوات من 2021-2022-2023، إذ بلغت التكاليف الخفية في إطار هذا المؤشر ما قيمته 63492,06 دج و 129251,70 دج و 20761,25 دج على التوالي، مما يتبين الارتفاع كان خلال سنة 2022، ثم رجع الى حالة الاستقرار في السنة الأخرى، والسبب في هذا التذبذب هو حركة العمال (دخول، خروج) ك انتهاء عقد العمال أو استقالته لعدم الرضا الوظيفي لديه وأيضا لغياباته المتكررة، وهذه الدراسة توافقت مع دراسة بكطاش فتيحة ومقدم يمينة المعنونة بتحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج Henri Savall، حيث كانت قيمة تكاليف دوران العمل في مستوى وسط.
- أما في ما يخص باقي المؤشرات التي وهي مؤشر اللاجودة ومؤشر النقص في الإنتاجية حيث تبين أن شركة الاسمنت -تبسة- لا تتحمل تكاليف خفية في هذا الجانب لأنها تسعى الى تحقيق ثقة عملائها وكسب مكانة في الأسواق الجزائرية وأيضا المؤسسة تحقق الميزانية التقديرية للإنتاج أي أنها تعمل على انتاج الكمية التي تستطيع بيعها بالكامل من أجل الوصول الى الأرباح، فبنسبة لمؤشر اللاجودة فتطابقة دراستنا مع دراسة درويش عمار وآخرين تحت عنوان التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة شركة الاسمنت بني صاف SCIBS، فلا يوجد مؤشر نقص الجودة نظرا للنوعية الممتازة التي يمتاز بها المنتج الذي سمح أن يبقى مسيطراً على معظم ولايات الغرب الجزائري، أما عن مؤشر النقص في الإنتاجية فتوافقت دراستنا مع دراسة عثمان بن سيد أحمد التي حملت عنوان التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية، تمثلت نتيجتها في أنه لا يوجد تأثير للتكاليف الخفية الناجمة عن نقص في الإنتاجية على أداء المؤسسة، حيث أجمعت عينة الدراسة على أن المؤسسات لها القدرة على التعامل مع التغيرات البيئية.

## الفصل الثاني: تقييم التكاليف الخفية في شركة الاسمنت -تبسة-

### خلاصة الفصل:

من خلال هذه الدراسة تمت معرفة مدى تأثير مؤشرات التكاليف الخفية على التحكم في الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-، خلال الفترة الممتدة من 2021 الى 2023، لقد تطرقنا في هذا الفصل بتقديم عام للشركة محل الدراسة، وحساب خمس مؤشرات لأجل تقييم التكاليف الخفية وذلك بالاعتماد على منهجية (SOF)، ومنه تم التوصل الى أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية معتبرة، ومن المؤشرات الخمس التي تم تقييمها كان مؤشر الغياب وحوادث العمل هما المصدر الأساسي لهذه التكاليف حيث أنه لا يستطيع التحكم فيهما، أما عن دوران العمال فهي نسبة متوسطة نوعا ما حيث أن كل عامل مستقر في عمله الا اذا كانت حالة وفاة، أو تسريح، وأخيرا آخر مؤشرين حيث أنها لم يكن ناجما عنها أية تكاليف وهما مؤشر اللاجودة والنقص الإنتاجية، وكذلك تمت حساب مؤشر الربحية لاكتشاف تأثير التكاليف الخفية على الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-.



الخاتمة

### الخاتمة:

لقد سعت هذه الدراسة الى معرفة أثر التحكم في التكاليف الخفية على الأداء المالي ومدى تأثيرها على المؤسسات والشركات الاقتصادية، حيث يتمثل الهدف الأساسي في هاته الدراسة البحث عن كيفية تقييم التكاليف الخفية وحسابها بواسطة نموذج SOF المقترح من طرف هنري سافال، وذلك بهدف معالجة وإصلاح هذه الثغرة والعمل على تخفيض هذا النوع من التكاليف المتعلقة بالظروف الداخلية للمؤسسة كغياب العمال، وحوادث العمل ودوران العمل، وأيضا اللاجودة ونقص الإنتاجية، ويساهم هذا في معرفة المستوى الحقيقي لأداء الشركة والذي يمكنها من وضع خطط مستقبلية من أجل تخفيض هذه التكاليف وبالتالي رفع مستوى الأداء عامة والأداء المالي خاصة والعمل على زيادة أرباحها واكتسابها مكانة هامة في السوق.

وبناء على ما سبق حاولنا من خلال هذان الفصلان دراسة هذا النوع من التكاليف وعلاقته بتحسين الأداء المالي لشركة الاسمنت -تيسة-، كما تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتي من خلالها يمكن أن نؤكد صحة الفرضيات المعتمدة ضمن دراستنا، والتي على أساسها يمكن تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات المفيدة للتحكم في التكاليف الخفية ومحاولة تخفيضها لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

### النتائج:

على ضوء ما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية:

#### ➤ النتائج النظرية:

بعد الدراسة النظرية يمكن عرض أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي:

- تمثل التكاليف الخفية عبئا ماليا حقيقيا، بالرغم من عدم ظهورها في البيانات والسجلات المحاسبية؛
- عدم علم الإدارة والمسيرين بهذا النوع من التكاليف؛
- يعد السلوك البشري وثقافة المؤسسة السائدة عند العمال من بين أهم المسببات للتكلفة الخفية في المؤسسات، وهذا راجع الى التفكير والذهنية السلبية التي يمتلكها العامل والمسير على حدا، وذلك ما يؤدي الى ضعف أداء المؤسسة، وبالتالي ضعف القدرة التنافسية ما يؤدي الى الإفلاس والخسارة في بعض الأحيان؛
- تُعد المؤشرات انعكاس لبعض الاختلالات التنظيمية والاجتماعية داخل المؤسسة، حيث يعتبر غياب التحفيز وضعف الاتصال الداخلي، وانخفاض الرضا المهني من أبرز مسبباتها؛
- تقوم عملية تقييم التكاليف الخفية على جملة من الفرضيات الأساسية التي تهدف الى ابراز مصداقية وواقعية أكثر لعملية التقييم؛

## الخاتمة

- يمثل نموذج SOF (المقياس الاجتماعي، التنظيمي، المالي)، أداة شاملة وواضحة لتقييم التكاليف الخفية مما يتكون من النتائج النوعية والكمية والمالية الذي يهدف لفهم أسباب ونتائج الاختلالات داخل المؤسسة؛
- تعتبر متابعة الأداء المالي مرحلة ضرورية وهذا لاتخاذ قرارات استراتيجية سليمة، حيث تمكن من تقييم مدى استغلال أو استخدام الموارد مع تحقيق الأهداف المالية المرجوة.

### ➤ النتائج التطبيقية:

- أظهرت الدراسة ومختلف البيانات التي تمت دراستها على أن الغيابات وحوادث العمل من أكثر التكاليف تضخما في شركة الاسمنت -تبسة-، وهو ما يدل على وجود مشاكل تنظيمية ومشاكل في العنصر البشري والاجتماعي؛
- لقد تم تسجيل 16 حادث عمل خلال السنوات الثلاث المدروسة، وهذا نتيجة عدم لامبالاة العمال، ونقص رغبتهم ودافعيتهم للعمل، وقدم الآلات في بعض الأحيان ذلك ما أدى الى ظهور تكاليف علاج وتأمين عالية وانخفاض في ساعات العمل الفعلية؛
- تبين أن معدل دوران العمال متذبذبًا خلال فترة الدراسة، حيث أنه بلغ أعلى مستوى له بنسبة 7,48%، وهذا ما قد يبين لنا وجود اختلالات تنظيمية والتي تؤدي الى خسائر في الكفاءة، ما يؤدي الى ارتفاع في التكاليف التي له علاقة باستبدال وتكوين عامل جديد؛
- بالنسبة لمؤشر اللاجودة في شركة الاسمنت -تبسة- فهي تملك مختلف الشهادات المصرح بها والمعترف بها دوليا، وأن الشركة لها ولاء وثقة كبيرة من طرف زبائنها، وأيضا تملك مكانة هامة في السوق؛
- شركة الاسمنت -تبسة- تعمل لتحقيق هدفها الأساسي وهو تحقيق أرباحها وهو ما تم التوصل اليه أن المؤسسة في نهاية السنة تحقق ميزانيتها الإنتاجية، ما يثبت أنها لم تعاني من نقص في الإنتاجية؛
- من خلال دراسة لمؤشرات التكاليف الخفية الخمسة والمتمثلة في: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة وفروق الإنتاجية، قد تحملت تكاليف اجمالية عالية، حيث كانت التكاليف المتعلقة بالتغيب وحوادث العمل من تحملت أكثر تكاليف؛
- تهدف الى استدامة هامش صافي الربح حوالي 20% فأكثر وهذا لضمان قدرتها التنافسية وربحية المؤسسة؛
- أما عن معدل العائد على اجمالي الأصول (ROI) فقد ارتفعت النسبة خلال السنوات الثلاث وذلك ليعين مدى قدرة وكفاءة المؤسسة على استخدام أصولها لتحقيق أرباحها؛
- تم استنتاج أن كل ما انخفضت التكاليف المتعلقة بالمؤشرات المحسوبة كلما ارتفع وتحسن مستوى الأداء المالي أي وجود علاقة عكسية بين المتغيرين لشركة الاسمنت-تبسة-؛
- اتضح أن كل من مؤشر غياب العمال وحوادث العمل ودوران العمال لهم علاقة أثر مباشر وواضح مع الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-؛
- عدم وجود علاقة وأثر يربط كلا من مؤشرين اللاجودة والنقص في الإنتاجية مع الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-.

## الخاتمة

### التوصيات:

- يجب على المؤسسات الاهتمام بهذا النوع من التكاليف الذي وهو التكاليف الخفية؛
- ضبط سياسات للتعامل مع التغيب لتجنب الساعات الإضافية؛
- من الجيد أن تسعى المؤسسة الى تطوير أنظمتها المحاسبية من أجل تقييم التكاليف الخفية؛
- القيام بدورات تحسيسية من أجل توعية العمال والمسيرين بهذه التكاليف وكيفية تقييمها والعمل على الحد منها؛
- تسليط الضوء على التقييم المالي للتكاليف الخفية كعنصر هامًا في تخفيض التكاليف الكلية التي تعتبر أحد أهدافها؛
- ضرورة خلق دورات تكوينية للعمال وخاصة الجدد على استعمال الآلات من أجل تقادي حوادث العمل؛
- خلق جو عمل مناسب داخل المؤسسة، وذلك لتعزيز قدرة العمال على التركيز وابداعهم العملي.

### افاق الدراسة:

وفي آخر هذه الدراسة التي أجريت على موضوع التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي لشركة الاسمنت -تبسة-، تبين أنها مازالت لم تتناول بالشكل المطلوب خاصة الدراسات الميدانية وعليه يمكن اقتراح بعض المواضيع التي يمكن دراستها مستقبلا:

- إشكالية تطبيق مفهوم التكاليف الخفية في البنوك؛
- لوحة القيادة ودورها في التحكم في التكاليف الخفية؛
- الاهتمام بالعنصر البشري من أجل تخفيض التكاليف الخفية؛
- تأثير التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية على تخفيض التكاليف العامة.



# قائمة المصادر والعراجع

### قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1- الكتب:

- بشير العلق، الاتصال في المنظمات العامة بين النظرية والممارسة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2009.
- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2010.
- سعيد علي حسن القليطي، وائل صلاح السعيد حسنين، تعريف الكفاءة الإنتاجية لموظفي القطاع العام وأساليب قياسها وآليات تحسينها باستخدام تقنيات الهندسة الصناعية، قسم الهندسة الصناعية، جامعة الملك عبد العزيز جدة، المملكة العربية السعودية.
- علي عباس، الإدارة المالية، اثرء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2008.
- فائق حسني أبو حليلة، الحديث في الإدارة الرياضية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2004.
- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم شركات المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية (عمان)، 2009.
- الياس بن ساسي ويوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، الجزء الأول، عمان (الأردن).

2- الأطروحات:

- باصور رضوان، دور الأساليب الحديثة للتحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات - حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، الموسم الجامعي 2017-2018.
- حجاج نفيسة، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي "دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2010-2014)", أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، الموسم الجامعي 2016-2017.
- حبوب فاطمة، أهمية التحليل السوسيو- الاقتصادي كخطوة لتحسين الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي بالجزائر (دراسة على بعض مؤسسات التعليم العالي في الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص ادارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، الموسم الجامعي 2021-2022.

## قائمة المصادر والمراجع

- خالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة باتنة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، باتنة الجزائر، السنة الجامعية 2020-2021.
- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، التخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، السنة الجامعية 2004-2005.
- نوادي مهيدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، الموسم الجامعي 2009-2010.
- رحوي فؤاد، وضعية العامل المتغيب داخل المؤسسة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الاجتماعي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة وهران، الموسم الجامعي 2013-2014.
- مهلول زكرياء، دور الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية بالمؤسسات الإنتاجية - دراسة حالة مؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير، التخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، السنة الجامعية 2021-2022.
- ميدون إيمان، الاتصال الداخلي وانعكاساته على إعادة تنظيم العمل دراسة حالة المؤسسة الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، التخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2017-2018.
- نور الدين شنوفي، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للكهرباء والغاز، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص علم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، الموسم الجامعي 2004-2005.
- ولعباس سمية، ما مدى تأثير أسلوب التسيير للموارد البشرية على أداء الاتحادية ومردودها (دراسة ميدانية في الاتحادية الجزائرية لجيدو)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في علوم وتقنيات الأنشطة البدنية والرياضية، تخصص التسيير الموارد البشرية والمنشآت الرياضية، معهد التربية والرياضية سيدي عبد الله، جامعة الجزائر 3، الجزائر، الجزائر، الموسم الجامعي 2017-2018.

## قائمة المصادر والمراجع

### 3- المذكرات والرسائل الجامعية:

- بزقاري حياة، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة -، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، الموسم الجامعي 2010-2011.
- بن أودينه منيرة، تقييم التكاليف الخفية- دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، الموسم الجامعي 2009-2010.
- بوعافية عليّة، تأثير دوران العمل على أداء وتنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة بسكتة شرشال الجديدة NBC، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص تحليل اقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، الموسم الجامعي 2013-2014.
- بويابون مسعود، مساهمة في تخفيض تكاليف الخفية دراسة حالة: مؤسسة BCR -بسطيف-، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم تسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة الجامعية 2012-2013.
- زاهر صبحي بشناق، تقييم الأداء المالي للبنوك الإسلامية والتقليدية باستخدام المؤشرات المالية - دراسة مقارنة للبنوك الوطنية العاملة في فلسطين-، قدمت هذه الرسالة لنيل متطلبات الحصول على درجة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الموسم الجامعي 2011م-1433هـ.
- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة (2000- 2002)، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، الموسم الجامعي 2001-2002.
- عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية)، مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، الجزائر، الموسم الجامعي 2014-2015.
- علي أحمد أحمد مقبل، أثر العوامل المسببة للرضا الوظيفي على دوران العمل "بالتطبيق على العاملين في المصارف اليمنية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الإدارية، جامعة الأندلس للعلوم والتقنية، الجمهورية اليمنية، 1438هـ-2018م.

## قائمة المصادر والمراجع

➤ فاروق عزون، دور إدارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة - دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، السنة الجامعية 2014/2015.

### 4- المجلات والمقالات:

➤ بكطاش فتيحة، مقدم يمينة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب النموذج Savall Henri، مجلة CNMCCS في الإحصاء التطبيقي، المجلد 17، العدد 3، ديسمبر 2020.

➤ بن طيب هديات خديجة وبن طيب رضية، أثر التغيب على الأداء الوظيفي، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، المجلد 07، العدد 02، السنة 2022.

➤ بوحنيك هدى، مخاطر حوادث العمل وطرق إدارتها، مجلة الحقيقة، مجلد 17، عدد 02، السنة 2018.

➤ حريق خديجة وأرزي فتحي، معدل دوران الأفراد المتدربين وتكلفة الاستثمار في التدريب دراسة تطبيقية - اتصالات الجزائر -، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 5، العدد (1). (8)، مارس 2016.

➤ خالد محمد المدهون، واقع التكاليف الخفية وامكانية التحكم بها: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين، مجلة دراسات الأعمال والإدارة، المجلد الثالث، العدد الأول، 2021، فلسطين.

➤ نوادي مهدي، التكاليف الخفية للتغيب - دراسة حالة وحدة العدادات بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 18، العدد 01، ديسمبر 2018.

➤ رجال على والهام يحيوا، اللاجودة تكلفة باهظا، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، باتنة، المجلد 4، العدد 8، جوان 2003.

➤ رمضان عمومن وحمزة معمري، حوادث العمل أسبابها وأساليب خفضها، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، (د.م)، عدد خاص، (د، س).

➤ سعيد رحيم وزينب خلدون، دراسة تحليلية لمدى صلاحية نظرية الرفع المالي في المشروعات الاقتصادية الإسلامية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 03، - العدد 04، جوان 2018.

➤ سليمان عبد الحكيم، بوريش مهني، مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة (دراسة حالة شركة "تشرين حليب" ببجاية)، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، المجلد 15، رقم 02، 2021.

➤ السيد السعيد العراقي، أثر مؤشرات التكلفة الخفية ف قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية -دراسة حالة شركة مساهمة مصرية لصناعة الأسمنت-، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد الخامس، العدد الأول، الجزء الثاني، يناير 2024.

## قائمة المصادر والمراجع

- شاهر فلاح العرود، الملاءة المالية ومدى تأثيرها في القيمة السوقية لسعر السهم في البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية: دراسة تحليلية للفترة 2001-2010، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد العاشر، يناير 2013.
- صافية بومصباح، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام النسب المالية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر للهاتف النقال (موبيليس) (ATM)، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (80)، العدد (2)، ديسمبر 2021.
- عامر درويش واخرون، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة شركة الاسمنت بني صاف (SCIBS)، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 4، العدد 1، 2018.
- عبد الرؤوف عزالدين، وصابر بوعويينة، أدوات تشخيص القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ودورها في توفير معلومات للتنبؤ بالتعثر المالي مع تطبيق لنموذج كوناو وهولدر في مؤسسة بريماتاك المسيلة 2018-2020، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد: 07، العدد: 1، 2022.
- عبد القدوس طار، أنظمة الإنذار المبكر كأساس للحكم على الملاءة المالية لشركات التأمين دراسة حالة الجزائر بالتطبيق على التأمينات العامة للفترة 2013-2015، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2018.
- عمار درويش ومحمد بلمداني، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية (دراسة حالة شركة الاسمنت بني صاف SCIBS)، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد الرابع، العدد الأول، 2018، الجزائر.
- كواشي مراد، إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، العدد 08، جوان 2013.
- محمد الشريف الأمين وستي سيد أحمد، أثر الحوكمة على الأداء المالي من منظور المردودية الاقتصادية - دراسة قياسية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 11، العدد 01، جانفي 2021.
- محمد زرقون واخرون، دراسة قدرة مؤشرات الأداء المالي التقليدية والحديثة في تفسير عوائد الأسهم "دراسة حالة الشركات المدرجة في بورصة قطر للفترة (2010-2015)، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 2، العدد 3، جوان 2018.
- مسعود بويباون ومفيدة يحيوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة دراسة حالة: مؤسسة سانياك بسطيف، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 09، العدد: 03 مكرر (الجزء الثاني)، 2019.
- مصطفى بابكر، الإنتاجية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، العدد الواحد والستون، مارس/آذار 2007، السنة السادسة، الكويت.

## قائمة المصادر والمراجع

- المنير أحمد عبد، أثر ظاهرة الغياب على أداء العاملين دراسة ميدانية عن مصرف الجمهورية فرع أنجيله، مجلة القرطاس - مجلة علمية محكمة، العدد الثالث والعشرون، الجزء الثاني، كلية السياحة والآثار صبراتة، جامعة صبراتة.
- منير عوادي، مساهمة سوق الأوراق المالية في تمويل المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، ديسمبر 2016، الجزائر (الوادي).
- مهني بوريش وعبد الحكيم سليمان، أثر تكاليف التغيب وحوادث العمل على ربحية المؤسسة الصناعية دراسة حالة المركب الصناعي " ألفاديتكس " ببجاية، مجلة طبنه للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 04، العدد 02، سنة 2021.
- نصر الدين عيساوي ويزيد تفرات، اليات تهمين المورد البشري لتحسين أداء المؤسسة-نموذج SOF كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الاسمنت SCTتبسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد6، سبتمبر 2016.
- نصر الدين عيساوي، اليات تهمين دور المورد البشري لتحسن أداء المؤسسة (نموذج SOF كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الاسمنت SCT تبسة)، ملفات الأبحاث في الاقتصاد والتسيير، العدد 06، شتنبر 2017، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، أم البواقي، الجزائر.
- هيثم أحمد عيسى، العوامل المؤثرة في إنتاجية العمل، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 40، العدد 6، سنة 2018.

### 5- الملتقيات:

- بن نذير نصر الدين وشمال أبووب، مداخلة للمشاركة في المؤتمر الوطني الأول حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات.
- تفعيل الابداع جامعة البليدة 2، مخبر البحث حول الابداع وتغير المنظمات والمؤسسات، الجزائر، 2017.
- حمادي بلعباس وبوطالبي هشام، إدارة الأداء في المؤسسات الجزائرية: واقع ومجال للتحسين، الملتقى الوطني الافتراضي الأول، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر.

### 6- القوانين والمراسيم:

- المادة 6 من قانون رقم 83-13 المؤرخ في 21 رمضان عام 1403 الموافق 2 يوليو سنة 1983 المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية، الجريدة الرسمية، السنة العشرون، العدد 28، الصادرة ب 5 يوليو 1983.
- المادة 35 من القانون 90-11 المؤرخ في 26 رمضان عام 1410 الموافق ل 21 أبريل سنة 1990 المتعلق بعلاقات العمل، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 17.

- <https://hrdiscussion.com/hr9737.html> Le 24/01/2025 h 19 :17.
- <https://accountinggate.com/arabic/management-accounting/ratio-analysis-of-financial-statements.html>, vule:01/02/2025, H13:14.

### ثانيا: المراجع بالأجنبية

- Abuamarah Mustafa, Alharkan Ahmad, Hidden Costs and the Performance of Saudi Corporations, Global Journal of Economics and Business (GJEB), Volume.12, Issue. 6, Dec.(2022)
- Alexandre Fernandes Monteiro and others, Hidden costs: a case study in an internal audit unit of the public sector, Journal of Accounting, Management and Governance. Brasilia, V.23N.2. May-Aug. 2020.
- Fabien Travailot ,Comprendre et prédire l'absentéisme grâce au Machine Learning et Forecasting Confidentialité ,pour l'obtention du Diplôme Universitaire d'actuariat de l'ISFA et l'admission à l'Institut des Actuaire ,Institut des ACTUAIRES ,Lyon 1,2022.
- Genevieve LeBaron, and Jane Lister, The hidden costs of global supply chain solutions Department of Politics and International Relations, University of Sheffield, Sheffield, United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland; Sauder School of Business, University of British Columbia, Vancouver, Canada.2021,
- Paulo Deco And others, Contributions of Socio-Economic Theory in Hidden Costs Accounting in Companies and Organizations, Journal of Service Science and Management, 16, Cabinda, Angola, 2023.
- Sara DEHBI, Khadija ANGADE, CONTROLEET ANALYSE DES COUTS-PERFORMANCES CACHES LIES AUX DYSFONCTIONNEMENTS AU SEIN DES HOPITAUX. HOPIT AL REGLONAL MAROCAIN, Université Ibn Zohr Agadir, Maroc.



# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (01): اتفاقية التربص

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
نهاية عمادة الكلية مكلفة بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة  
مصلحة التعليم والتقييم

الرقم: 2024/.....

### اتفاقية التربص

**المادة الأولى:** هذه الاتفاقية تضبط علاقة جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة- ممثلة من طرف عميد كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مع المؤسسة: شركة إسمنت تبسة

مقرها: شارع بلقاسم يوسف BP 83 RP 1200 تبسة - الجزائر

ممثلة من طرف: المسيد جلال بن محمد المالك الوظيفة: مدير المطارد المشتريات

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم:

1- عناييمية نسدي 2- 1

ماستر التخصص: حاسبة ومالية

عنوان المذكرة: التحكم في التكاليف الذخيرة ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة

الاستاذ المشرف: سارة عنانيمية

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم:

1- 3 2- .....

3- ..... 4- ..... 5- .....

ليسانس التخصص: .....

عنوان تقرير التربص: .....

الاستاذ المشرف: .....

وذلك طبقا للمرسوم رقم: 88-90 المؤرخ في: 03/05/1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1989.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

## قائمة الملاحق



المادة الثانية: يهدف هذا الترخيص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم والمطابقة للبرنامج والمخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعنيين

المادة الثالثة: الترخيص التطبقي يجري في مصلحة الحماية والمالية

الفترة من: 9025/03/09 الى: 9025/04/08

المادة الرابعة: برنامج الترخيص المعد من طرف الكلية مراقب عند تنفيذه من طرف جامعة تبسة والمؤسسة المعنية.

المادة الخامسة:

وعلى غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمتابعة تنفيذ الترخيص التطبقي هؤلاء الاشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج وكل غياب للمتريص ينهي أن يكون على استمارة السيرة الذاتية المسلمة من طرف الكلية.

المادة السادسة: خلال الترخيص التطبقي والمحدد بثلاثين يوما يتبع المترصين مجموع الموظفين في وجهته المحددة في النظام الداخلي وعليه بحسب على المؤسسة أن توضع للطلبة عند وصولهم أماكن ترخيصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن والنظافة وتبين لهم الاخطاء الممكنة.

المادة السابعة: في حالة الاخلال بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في ايقاف ترخيص الطالب بعد إعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة ومؤمنة الوصول.

المادة الثامنة: تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المترصين ضد مجموع مخاطر حوادث العمل وتسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة والامن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ الترخيص.

المادة التاسعة: في حالة حادث ما على المترصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ الى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة الى القسم.

المادة العاشرة: تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكاناتها وحسب مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجود والا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية القل ، المسكن ، المطعم.

ادارة القسم

ادارة المؤسسة المستقبلية



Semaine  
DG-UC-CIM

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (02): اذن بالطبع لمذكرة التخرج ماستر



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد العربي التبني - تيسة-



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
نيابة عمادة الكلية مكلفة بالدراسات والمسائل المرتبطة بالطلبة  
مصلحة التعليم والتقييم

### إذن بالطبع لمذكرة التخرج ماستر / تقارير التربص ليسانس

أنا الممضي أسفله الاستاذ (ة) : أ.د. بسارة عزابيدية

المشرف على مذكرة التخرج: ماستر / تقرير تربص ليسانس للسنة الجامعية: 2025/2024

#### فئة ليسانس

عنوان التقرير بالتفصيل	الاختصاص	فريق العمل
		-1*
		-2*
		-3*
		-4*
		-5*

#### فئة الماستر

عنوان المذكرة بالتفصيل	الاختصاص	فريق العمل
التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة - دراسة حالة شركة الالاسمت تيسة -	محاسبة مالية	-1* عزابيدية بسارة
		-2*

أوافق على تقديم المذكرة أو تقرير التربص وهذا بعد المراجعة الكاملة .

تاريخ الامضاء

2025 / 05 / 13

الامضاء

أ.د. بسارة عزابيدية

اللقب والاسم للاستاذ المشرف

أ.د. بسارة عزابيدية



# قائمة الملاحق

الملحق رقم (03): الشهادات المعترف بها من طرف ISO



# Certificat

Certificate

N° 2020/05683.3

AFAQ Certification certifie que le système de management mis en place par :  
 AFAQ Certification certified that the management system implemented by

## SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA, Spa

pour les activités suivantes :  
 for the following activities

**FABRICATION ET COMMERCIALISATION DES CIMENTS, BETONS PRET A L'EMPLOI ET DES GRAHULATS.**  
**PRODUCTION AND MARKETING OF CEMENTS, CONCRETES READY TO EMPLOY AND AGGREGATES.**

**إنتاج وتسويق الأسمنت، الخرسانة الجاهزة للاستعمال والحصى**

is issued in full accordance with all applicable requirements per :  
 has been allocated and found to meet the requirements of

**ISO 9001 :2015 – ISO 14001 :2015 – ISO 45001 :2018 – ISO 50001 :2018**

is developed on the following locations :

**DIRECTION GENERALE : RUE BELLAÏNE TOUTEF, BP N° 60, 02-11000 TEBESSA - ALGERIE.**  
**CIMENTERIE ELMA-LABOD : BP N° 01, COMMUNE ELMA-LABOD, 02-12016, W. TEBESSA - ALGERIE.**  
**UNITE COMMERCIALE : ZONE INDUSTRIELLE, BP N° 10 SERRADJA, 02-11000 TEBESSA - ALGERIE.**  
**UNITE GRAVILLATS : CHEBEL GHORFA, COMMUNE HEDRA, 02-40041, W. KHENCHULA - ALGERIE.**

The description of certified activities and locations per standard is mentioned on the certificate by certificate.  
 The description of certified activities and locations per standard is mentioned on the following certificate

Certificat ISO 9001 : 2015 n° 81428  
 Certificat ISO 14001 : 2015 n° 81480  
 Certificat ISO 45001 : 2018 n° 81482  
 Certificat ISO 50001 : 2018 n° 107178

Certificates ISO 9001, ISO 14001, ISO 45001 et ISO 50001 délivrés sous accréditation n° 4-0061  
 Certificates ISO 9001, ISO 14001, ISO 45001 and ISO 50001 issued under accreditation n° 4-0061

Le certificat est valide à compter de la date indiquée sur le certificat.  
 The certificate is valid from the date indicated on the certificate.

2024-05-13

jusqu'à

2026-01-19



*(Signature)*

Julien HEDRI  
 Responsable Commercial AFAQ Certification  
 Managing Director of AFAQ Certification



Printed on QR Code and certificate valid & certified



## المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر قواعد الصحة والسلامة والبيئة

- 1- أشارك في كل الدورات التكوينية التي تسمح لي بالعمل بكل أمان وبالمحافظة على البيئة.
- 2- لا أقوم بأي عمل دون الحصول على ترخيص بذلك.
- 3- لا أندخل إلا بعد تحليل المخاطر والتأكد من التحكم بها كليا.
- 4- أقوم بتقييم الآثار البيئية المترتبة بالمهام التي أباشرها وأنصرف من أجل التحكم فيها.
- 5- أرتدي أدوات الحماية الفردية الملائمة لطبيعة مهمني وللمنطقة التي أزاول فيها عملي.
- 6- أستعمل المعدات والتجهيزات المطابقة لشروط السلامة والملاءمة لطبيعة العمل.
- 7- أقوم بفرز النفايات والمخلفات وأحافظ على نظافة ونظام المكان الذي أزاول فيه عملي.
- 8- لا أزيح أو أتجاوز أبدا معدات الأمن والسلامة أو حتى وسائل الحماية ضد التلوث البيئي.
- 9- أقوم بالإبلاغ عن أي حادث أو وضع غير طبيعي يخص الصحة والسلامة والبيئة.

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (05): سياسة الصحة والسلامة البيئية





**المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر**  
**سياسة الصحة والسلامة والبيئة**

إن تطبيق هذه السياسة وترجمتها على أرض الواقع ترتبط ارتباطا وثيقا بمدى التزام معانا على جميع مستوياته ككافة الأنشطة. انطلاقا من الإلتزام المسيرة وصولا إلى فرق التنفيذ. وبهذا الأساس فإني ألتزم بكم جميعا ودعم مسعفا عند إلتزامكم الواضح والحماسي من أجل عمل أفضل للصحة والسلامة والبيئة فيدا أساسية بمؤسساتنا.

إني تتعهد بصحتي وثمنها مديرا عاما للمجمع. إني إلتزاما خاصا بتطبيق هذه السياسة كما ألتزم بتطوير كل الوسائل والآلة الإنسانية الضرورية من أجل تحقيق أهدافنا وترسيخ ثقافة الصحة والسلامة والبيئة.

لدي التزامي العامة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (حيثما إلتزامنا بقانا بصحة وسلامة مستخدمي المجمع وكذا جميع الأشخاص المرتبطين بشاغلهم ونعتبر أن الصحة والسلامة في العمل والبيئة تعال لهما أساسية للمجمع وكل فرد.

إن حماية العمال من الحوادث والأمراض المهنية والمتعلقة على سنة من جميع مجالات المصنوع هي إحدى إستراتيجية بالسياسة للمجمع.

وإطلاقا من إلتزامنا زامكانية تفادي حوادث العمل والأمراض المهنية والوقاية منها، فإن مجمع حيتنا يتزم بوضع سياسة لمنع والتحكم في كل المخاطر المدركة بعامله، وسماوله وشركائه. إضافة إلى الآثار السلبية التي تخلفها أنشطته على البيئة.

وتتركز هذه السياسة على المحاور التالية:

- بناء وثيقة لثقافة الصحة والسلامة والبيئة
- إلتزام القوانين والشهادات المتعلقة بالصحة والسلامة والبيئة
- جعل كل المستخدمين معنكف لتأهيم مسؤولين عن الوقاية من الحوادث والأمراض المهنية والوقاية منها.
- إتباع نظام لتسيير إدارة والتحكم في المخاطر والآثار البيئية.
- توفير الظروف وسلاسة عمل صحية وآمنة، إضافة إلى تهيؤات ووسائل لتدابير مع الظروف وطبيعة أنشطته.
- إتباع مبادئ وممارسات اتعمدة المستدامة في تسيير وإدارة نشاطات مجمع حيتنا.
- التواصيل المستمر مع جميع الأطراف، والشركاء بخصوص خطومات المجمع وأعماله وأهدافه في مجال الصحة والسلامة والبيئة. مع مشاركة خبراته في هذا المجال.
- تطوير الشبكات المهنية المرتبطة بمسائل الصحة والسلامة والبيئة لدى جميع مستخدمي مجمع حيتنا وشركائه.
- إلتزامنا بتأهيل الكوادر وتحليل وتقييم الأداءات المرتبطة بالصحة والسلامة والبيئة. في إطار تحسين المستمر.

مفتاح تاريخ: 2023/12/24

الرئيسي المدير العام  
راجي نسور




Rajali GUESSOUM  
President Director General







# قائمة الملاحق

الملحق رقم (06): سياسة الجودة، الصحة، الأمن، البيئة والطاقة



## المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GROUPE INDUSTRIEL DES CEMENTS D'ALGERIE SOCIÉTÉ DES CEMENTS DE TIBESSA - S.C.T -



بناؤنا وخدماتنا في الجزائر والخليج  
19 Boulevard Pasteur - 36000 TIBESSA - ALGERIE - 03 43001 47018 - 03 43001 47013 et 03 43000 10018, le S.C.T. a adopté les axes stratégiques suivants:

### Politique Qualité, Santé-Sécurité, Environnement et Energie

Nous, Société des Ciments de Tibessa, spécialisée dans la fabrication et la commercialisation des ciments. Afin de répondre à nos clients, nous nous sommes engagés à concevoir et fournir des produits adaptés aux besoins de nos clients et à proposer dans une dynamique stratégique réfléchie valeur à travers des solutions innovantes et d'engager dans une démarche d'amélioration continue.

Nous sommes engagés envers la qualité, la santé-sécurité au travail, protection de l'environnement et la maîtrise de l'énergie. Nous croyons fermement que ces aspects sont fondamentaux pour le succès de notre entreprise, la satisfaction des parties prenantes, la santé-sécurité de nos employés et la préservation de notre planète.

À cette fin, et à travers de notre Système de Management Qualité, Santé-Sécurité, Environnement et Energie selon les référentiels ISO 9001:2015, ISO 45001:2018, ISO 14001:2015 et ISO 50001:2018, le S.C.T. a adopté les axes stratégiques suivants:

- Fournir des produits de plus haute qualité qui répondent aux normes et attentes de nos clients;
- Développer notre part de marché international en permettant le conformité de nos produits aux normes européennes à travers le marquage CE, tout visant à introduire nos produits sur le marché européen;
- Développer les compétences par la formation continue afin d'améliorer les capacités managériales et techniques du personnel de l'entreprise;
- Protéger la santé, la sécurité et le bien-être de nos employés, de nos entrepreneurs et de nos visiteurs en mettant en place des processus de travail sécuritaires et en respectant toutes les lois et réglementations applicables;
- Optimiser la gestion de nos énergies, des déchets et prendre en charge les aspects environnementaux spécifiques de nos activités en adoptant des pratiques durables.

#### En matière de PDCI, le S.C.T. s'engage à :

- Se conformer aux exigences applicatives algériennes, réglementaires et normatives;
- Satisfaire les clients et parties prenantes pertinentes;
- Mettre à disposition les ressources et les informations nécessaires pour l'amélioration continue du système de management intégré;
- Favoriser la consultation et la participation des travailleurs à travers l'encouragement et de la participation à tous les niveaux;
- Rapporter et prévenir les dangers et les risques S&T de nos opérations pour prévenir les blessures et les maladies professionnelles;
- Prévenir l'environnement et prévenir la pollution de l'air, de l'eau, du sol et du sous-sol.

Le S.C.T. s'engage à l'amélioration de tous ses aspects tels que les efforts de développement de ses performances par la mise en œuvre de processus de management intégré.

Tibessa le : 20/10/2024

Le Président Directeur Général  
**BOULECHER Yassine**



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر  
GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE  
SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA « S.C.T »

ش.م.م. حراس مملها الإجماعي : 2 700 000 000 DA  
N° Identification Fiscale : 099812058209120 - N° Article d'imposition : 12 200 101 077 - N° Registre de Commerce : 98 805 82 093 12/00



سياسة الجودة، الصحة-الامن، البيئة والطاقة

نحن، شركة الاسمنت بتبسة، والمتخصصة في صناعة وتسويق الاسمنت، الخرسانة الجاهزة للاستعمال والحصى، تطمح مؤسستنا الى تصنيع وتوفير منتجات تتلاءم مع احتياجات عملائها، مراعية في ذلك استراتيجية ديناميكية مدروسة تهدف الى التكيف مع السياق المتذبذب والناج عن التغيرات المتعددة وملتزمة في ذلك بتحسين المستمر.

نحن ملتزمون بالجودة، الصحة، السلامة المهنية، حماية البيئة وإدارة الطاقة، ونعتقد اعتقادًا راسخًا بانها هي العوامل الاساسية لنجاح شركتنا، رضا الأطراف المعنية، صحة وسلامة موظفينا وكذا للحفاظ على كوكبنا.

وتحقيقا لهذه الغاية، ومن خلال نظام ادارة الجودة، الصحة، السلامة، البيئة والطاقة وفقا للمعايير أيزو 9001 / 2015، أيزو 14001 / 2015، أيزو 45001 / 2018، حددت ش.م.م. المحاور الاستراتيجية التالية:

- توفير منتجات عالية الجودة تلي معايير وتوقعات عملائنا؛
- زيادة حصتنا في السوق الدولية من خلال ضمان مطابقة منتجاتنا للمعايير الأوروبية من خلال شهادة المطابقة الأوروبية CE، حيث نهدف لتسويق منتجاتنا بنجاح في السوق الأوروبية؛
- تطوير المهارات من خلال التكوين المتواصل من أجل تحسين القدرات الإدارية والتقنية لموظفي الشركة؛
- حماية صحة وسلامة ورفاهية موظفينا ومقاولينا وزوارنا من خلال تنفيذ ممارسات العمل الآمن واحترام جميع القوانين واللوائح المعمول بها.
- تحسين التسيير الخاص بالطاقة والنفايات أخذين بعين الاعتبار الجوانب البيئية المعتبرة والمتعلقة بنشاطاتنا متبئين في ذلك ممارسات مستدامة

أبصفتي الرئيس المدير العام، اتعهد بها يلي:

- الامتثال للشروط الواجبة التطبيق (القانونية والتأهيلية والمعمارية)؛
- ارضاء العملاء وغيرهم من أصحاب المصلحة المعنيين؛
- توفير الموارد والمعلومات اللازمة والتطوير المستمر لنظام الإدارة المتكامل؛
- تشجيع التشاور مع العمال ومشاركتهم من خلال تشجيع جميع العاملين ومشاركتهم الفعالة؛
- الحد من مخاطر الصحة والسلامة والصحة المهنية والقضاء عليها في عملياتنا للوقاية من الإصابات والأمراض المهنية؛
- حماية البيئة ومنع تلوث الهواء والماء والتربة وباطن الأرض؛

إنني أعتد على مساهمة الجميع ليكونوا فاعلين بصفة يومية في تحسين أدائنا من خلال تنفيذ نظام الإدارة المتكامل.

الرئيس المدير العام



تبسة في: 2024/01/10

## قائمة الملاحق

الملحق رقم (07): شهادة LANOR للتقييس الجزائري



### شهادة



N° du certificat: 01/00/06

شهادة رقم: 2006/01

Date de délivrance: 01/05/2006

تاريخ الإصدار: 01/05/2006

Date d'expiration: 31/05/2008

تاريخ انتهاء صلاحية: 31/05/2008

سألت عن قبل المدير العام المعهد الجزائري للتقييس، وذلك لقرار من  
الاستعلام مائة المنطقة للمواصفة الجزائرية "نوع 42.5"

Déclaré par le Directeur Général de l'Institut Algérien de Normalisation,  
conformément à la décision d'accréditation de l'usage de la marque de conformité  
aux Normes Algériennes et ISO 9001

Société des Ciments Tébéssas  
Production et commercialisation des  
ciments  
Ras ELKACEM Youcef Tébéssas  
Alger

شركة الاسمنت كيمية  
إنتاج وتسويق الاسمنت  
شارع بلكسي بوسه تبة تبيزان

Pour les produits suivants

للمنتجات التالية:

Ciment Portland

HA 42,5 3013

الاسمنت بورتلاند

CEM 42,5 N

CEM 42,5 N-P

CEM 42,5 N

CEM 42,5 N-SRS

المدير العام

Directeur Général

D. MALES

0 8 106 2021444



03 E. 07 Rue Abou Mohammed Hassan 57144 BP Alger  
Tel: 021 78 31 35 / 78 31 78 Fax: 021 78 31 81



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر  
GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE  
SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE TERESSA  
S.C.T.

الطريق رقم 10، بئر العاتق، الجزائر 16000

الهاتف: 213 (0) 21 31 11 11 - الفاكس: 213 (0) 21 31 11 11 - البريد الإلكتروني: sct@teressa.dz



# BUDGET 2021

## Cimenterie



شركة إسمنت تيسة  
SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE TERESSA

Objectif:

إسمنت CEM II 42.5 N (F-L)	360 000 T
إسمنت CEM I 42.5 NSRS	40 000 T
سابل	90 000 T

الطريق رقم 10، بئر العاتق، الجزائر 16000

الهاتف: 213 (0) 21 31 11 11 - الفاكس: 213 (0) 21 31 11 11

البريد الإلكتروني: sct@teressa.dz

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (9): الإنتاج الفعلي 2021

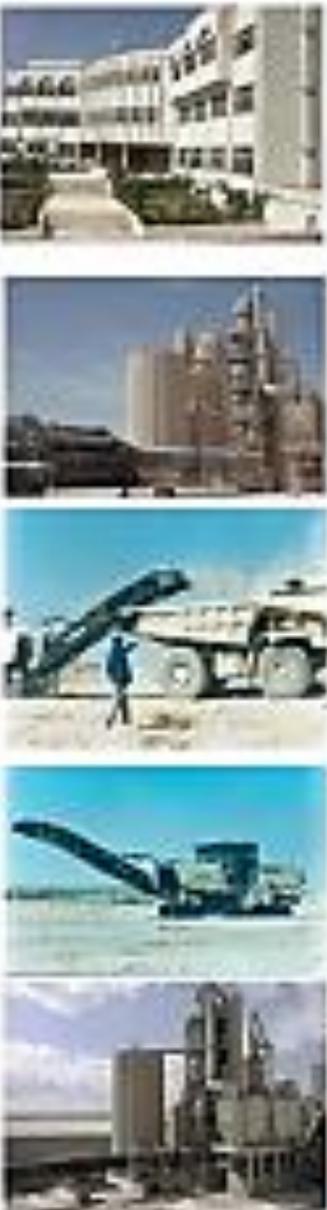
Groupe GICA  
Filiale : S.C.T  
Cimenterie

Budget 2,021

#### Programme de Production

Désignation	Unité	Total	Janv	Févr	Mars	Avr	Mai	Jun	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Calcaire ébattu	Tonne	493,000	32,000	38,000	38,000	38,000	38,000	38,000	38,000	38,000	38,000	38,000	38,000	38,000
Argile	"	160,000	11,500	13,500	13,500	13,500	13,500	13,500	13,500	13,500	13,500	13,500	13,500	13,500
Argile brune	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sabie	"	90,000	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500	7,500
Béton prêt à l'emploi	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mélange concassé	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
l'argine pour CEM II A-M/ (P-L) 42.5 N	"	453,600	-	-	70,308	70,560	35,280	-	-	35,280	68,292	70,560	68,040	35,280
l'argine pour CEM I 42.5 NSRS	"	50,400	-	-	7,560	5,040	5,040	-	-	5,040	7,560	7,560	7,560	5,040
Clinker pour CEM II A-M/ (P-L) 42.5 N	"	270,000	-	-	41,850	40,000	21,000	-	-	21,000	40,630	41,000	40,500	21,000
Clinker pour CEM I 42.5 NSRS	"	30,000	-	-	4,500	3,000	3,000	-	-	3,000	4,500	4,500	4,500	3,000
<b>Total Clinker</b>		<b>300,000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>46,350</b>	<b>43,000</b>	<b>24,000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>24,000</b>	<b>45,130</b>	<b>46,300</b>	<b>45,000</b>	<b>24,000</b>
Ciment CEM II A-M/ (P-L) 42.5 N	"	363,000	25,000	25,000	25,000	35,000	35,000	25,000	25,000	35,000	35,000	35,000	35,000	25,000
Ciment CEM I 42.5 NSRS	"	40,000	3,000	3,000	3,000	4,000	4,000	3,000	3,000	4,000	4,000	3,000	4,000	3,000
<b>Total Ciments</b>		<b>403,000</b>	<b>28,000</b>	<b>28,000</b>	<b>28,000</b>	<b>39,000</b>	<b>39,000</b>	<b>28,000</b>	<b>28,000</b>	<b>39,000</b>	<b>39,000</b>	<b>38,000</b>	<b>39,000</b>	<b>27,000</b>

  
المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر  
GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE  
SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE TEBESSA  
S.C.T.  
الجمعية الصناعية لإسمنت تيبسة  
SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE TEBESSA S.C.T.  
الجمعية الصناعية لإسمنت تيبسة



# BUDGET 2022

## Cimenterie



شركة إسمنت تيبسة  
SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE TEBESSA

**Objectif :**

Ciment CEM II A-M/ (P-L) 42.5 N	360 000 T
Ciment CEM I 42.5 NSR5	40 000 T
Sable	150 000 T

SIÈGE SOCIAL: Rue SILLACEM Youcef 5P 83 RP 31000 Tébessa (SA, Tébessa) - Algérie  
Email: sct.tebessa@gmail.com  
Tel: + 213 037 59 27 98. - Fax: + 213 037 59 25 84

# قائمة الملاحق

## الملحق رقم (11): الإنتاج الفعلي 2022

Groupe GICA  
Filiale : S.C.T  
Cimenterie

Budget 2 022

### Programme de Production

Désignation	Unité	Total	Janv	Févr	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Calcaire extra	Tonne	488 000	39 000	39 000	39 000	39 000	39 000	39 000	39 000	39 000	39 000	39 000	39 000	39 000
Argile	"	150 000	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500
Argile brune	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sable	"	110 000	9 167	9 167	9 167	9 167	9 167	9 167	9 167	9 167	9 167	9 167	9 167	9 167
Alun pour ciment	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mélange ciment	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Carène pour CEM I 42.5 N (P-1) 42.5 N	"	410 000	33 833	33 833	33 833	33 833	33 833	33 833	33 833	33 833	33 833	33 833	33 833	33 833
Carène pour CEM I 42.5 N (S) 42.5 N	"	10 000	833	833	833	833	833	833	833	833	833	833	833	833
Ciment pour CEM I 42.5 N (P-1) 42.5 N	"	270 000	22 500	22 500	22 500	22 500	22 500	22 500	22 500	22 500	22 500	22 500	22 500	22 500
Ciment pour CEM I 42.5 N (S) 42.5 N	"	30 000	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500
<b>Total Ciment</b>		<b>300 000</b>	<b>25 000</b>											
Ciment CEM I 42.5 N (P-1) 42.5 N	"	300 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000
Ciment CEM I 42.5 N (S) 42.5 N	"	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000
<b>Total Ciments</b>		<b>300 000</b>	<b>25 000</b>											

Nature des arrets		Janv	Févr	Mars	Avr	Mai	Juin	Juill	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Arret Plan	Programme	-	-	10	-	15	-	15	-	10	-	-	-
	Arret de montage	-	-	-	-	-	10	-	-	-	10	10	-
Arret Broyeur Chaudière		-	-	10	-	10	-	10	-	10	-	-	-



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر  
GRUPE INDUSTRIEL DES CEMENTS D'ALGERIE  
SOCIÉTÉ DES CEMENTS DE TEBESSA  
« S.C.T. »

الجمعية الصناعية لإسمنت الجزائر



# BUDGET 2023

## Cimenterie



شركة إسمنت تبسة  
SOCIÉTÉ DES CEMENTS DE TEBESSA

Objectif :

Clinker 50 000 T

Ciment 300 000 T

Sable 50 000 T

SOCIÉTÉ SCHEAL : Rue ELIRACIEM Youcef - BP 808 POP 22000 Tebessa (MR. Tebessa) - Algérie

Email : [sct.tebessa@gmail.com](mailto:sct.tebessa@gmail.com)

Tel : + 21 632 87 59 27 MR. - Fax : + 21 6 32 87 59 25 MR.

# قائمة الملاحق

## الملحق رقم (13): الإنتاج الفعلي 2023

Groupe GICA  
Filiale : S.C.T  
Cimenterie

Budget 2 023

Programme de Production														
Désignation	Unité	Total	Janv	Févr	Mars	Avr	Mai	Juin	Juil	Août	Sept	Oct	Nov	Déc
Calcaire abattu	Tonnes	800 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000
Argile	"	130 000	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500
Argile brune	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sable	"	120 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000	8 000
Sapin pour l'Emploi	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mélange concasés	"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Farine pour CFM I A-MJ (0-1) 42.5 N	"	800 000	68 000	68 000	68 000	68 000	68 000	68 000	68 000	68 000	68 000	68 000	68 000	68 000
Farine pour CFM I 42.5 N/90S	"	80 000	2 000	2 000	-	5 170	5 170	5 167	-	5 170	-	2 000	2 000	-
Clinker pour CFM I A-MJ (0-1) 42.5 N	"	620 000	42 000	42 000	28 200	46 200	47 500	46 200	45 900	47 500	46 200	25 200	47 200	44 000
Clinker pour CFM I 42.5 N/90S	"	20 000	2 000	2 000	-	8 200	8 200	8 200	-	8 200	-	2 000	2 000	-
<b>Total Clinker</b>		<b>600 000</b>	<b>40 000</b>	<b>40 000</b>	<b>28 200</b>	<b>54 400</b>	<b>55 700</b>	<b>54 400</b>	<b>45 900</b>	<b>55 700</b>	<b>48 200</b>	<b>27 200</b>	<b>49 200</b>	<b>44 000</b>
Ciment CFM II A-MJ (0-1) 42.5 N	"	800 000	29 000	29 000	27 000	28 000	28 000	28 000	27 000	28 000	28 000	27 000	28 000	28 000
Ciment CFM II B-MJ (0-1) 32.5 N	"	80 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000
Ciment CFM II 42.5 N/90S	"	80 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000
<b>Total Ciments</b>		<b>1 680 000</b>	<b>36 000</b>	<b>36 000</b>	<b>34 000</b>	<b>35 000</b>	<b>35 000</b>	<b>35 000</b>	<b>34 900</b>	<b>35 000</b>	<b>35 000</b>	<b>34 200</b>	<b>35 000</b>	<b>35 000</b>
<b>Nature des arrêtés</b>			<b>Janv</b>	<b>Févr</b>	<b>Mars</b>	<b>Avr</b>	<b>Mai</b>	<b>Juin</b>	<b>Juil</b>	<b>Août</b>	<b>Sept</b>	<b>Oct</b>	<b>Nov</b>	<b>Déc</b>
Arrêt Four		-	-	15	-	-	-	-	20	-	-	15	-	-
Arrêt broyeur Clinker		-	-	10	-	-	-	-	30	-	-	30	-	-

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (14): الميزانية (أصول اخصوم) 2021

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2021

DATE: 01/03/2022  
HEURE: 08:42  
PAGE: 12

#### Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
Ecarts d'acquisitions (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		95 598 782,17	34 402 590,28	1 198 171,91	1 739 449,20
Immobilisations corporelles		11 804 828 894,79	10 283 843 485,53	1 540 785 409,26	1 512 434 507,82
Terrains		45 710 378,38		45 710 378,38	45 710 378,38
Bâiments		1 930 283 070,30	1 774 887 054,09	155 395 116,21	188 940 480,44
Autres immobilisations corporelles		9 784 771 097,91	8 481 806 003,35	1 302 965 094,58	1 281 068 828,89
Immobilisations en concession		43 884 348,22	7 149 528,10	38 714 820,12	38 714 820,12
Immobilisations en cours		488 883 248,84		488 883 248,84	342 828 300,21
Immobilisations Financières		82 807 522,24		82 807 522,24	80 492 584,78
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		82 807 522,24		82 807 522,24	80 492 584,78
Impôts différés actif		78 254 807,03		78 254 807,03	85 189 954,98
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>12 488 173 035,07</b>	<b>10 298 248 075,79</b>	<b>2 188 828 958,28</b>	<b>2 002 884 888,75</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et en cours		2 172 503 405,94	28 457 782,03	2 144 045 643,91	2 295 088 201,82
Créances et emplois assimilés					
Clients		382 488 588,88		382 488 588,88	193 904 085,50
Autres débiteurs		218 918 895,24	9 789 650,21	209 147 245,03	94 239 583,89
Impôts et assimilés		70 338 744,31		70 338 744,31	12 153 922,70
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placement et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		528 528 843,41		528 528 843,41	919 490 272,85
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>3 389 754 447,58</b>	<b>38 227 412,24</b>	<b>3 312 627 036,34</b>	<b>3 514 854 088,35</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>15 818 927 482,65</b>	<b>10 336 475 488,03</b>	<b>5 482 453 994,62</b>	<b>5 517 518 933,10</b>

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2021

DATE: 01/03/2022  
HEURE: 08:42  
PAGE: 2

#### Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et (réserves)/réserves consolidées(1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (résultat net part du groupe)(1)		0,00	
Autres capitaux propres-report à nouveau		10 000 000,28	599 328,42
Résultat de l'exercice		247 823 335,77	352 330 584,32
Part des sociétés consolidées(1)			
Part des minoritaires(1)			
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>		<b>257 823 338,05</b>	<b>352 829 880,74</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Leasing inter unités		4 209 280 838,42	4 145 099 388,28
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'événement		443 008 828,00	482 481 338,93
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>4 648 289 684,42</b>	<b>4 627 580 726,21</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		385 037 079,99	224 193 888,34
Impôts		39 912 132,34	47 729 588,83
Autres dettes		153 411 781,82	285 104 880,18
Trésorerie passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>578 380 894,16</b>	<b>537 028 317,15</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>5 482 453 994,62</b>	<b>5 517 518 933,10</b>
(1) à utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés.			

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (15): جدول حسابات النتائج 2021

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2021

DATE: 01/03/2022

HEURE: 09:43

PAGE: 1

### Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Notes	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 617 621 508,89	1 550 150 697,05
Variation stocks produits finis et en cours		291 230 487,24	870 583 158,00
Production immobilisée		370 630,27	183 804,37
Subventions d'exploitation			
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 908 240 804,20</b>	<b>2 228 887 748,61</b>
Achats consommés		629 437 683,18	642 688 122,00
Services extérieurs et autres consommations		441 805 805,88	420 005 184,80
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 066 043 679,06</b>	<b>1 063 881 288,80</b>
<b>III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>844 197 025,14</b>	<b>1 165 208 462,62</b>
Charges de personnel		383 208 278,83	418 688 604,87
Impôts, taxes et versements assimilés		33 405 701,08	44 743 408,08
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>447 688 045,26</b>	<b>702 776 880,88</b>
Autres produits opérationnels		55 118 432,81	108 534 022,83
Autres charges opérationnelles		23 001 288,45	35 582 228,84
Dotations aux amortissements et provisions		296 088 532,32	385 434 148,12
Reprise sur pertes de valeur et provisions		70 003 437,18	832 000,00
<b>V. RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>254 726 038,46</b>	<b>388 128 008,88</b>
Produits financiers		2 070 342,97	98 882,84
Charges financières		65 755,72	1 024 828,80
<b>VI. RESULTAT FINANCIER</b>		<b>2 013 629,26</b>	<b>-827 886,88</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT® (V + VI)</b>		<b>258 738 853,70</b>	<b>388 138 042,70</b>
Intéressement des travailleurs au résultat			40 000 000,00
Impôts sur le bénéfice basés sur le résultat des activités ordinaires			8 912 404,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires		8 015 347,93	-11 045 015,82
<b>TOTAL DE® PRODUIT® DE® ACTIVITE® ORDINAIRE®</b>		<b>2 647 428 817,14</b>	<b>2 357 350 834,78</b>
<b>TOTAL DE® CHARGE® DE® ACTIVITE® ORDINAIRE®</b>		<b>1 788 808 481,37</b>	<b>1 886 020 070,48</b>
<b>VIII. RESULTAT NET DE® ACTIVITE® ORDINAIRE®</b>		<b>247 828 335,77</b>	<b>362 330 684,32</b>
Eléments extraordinaires(produits) à préciser			
Eléments extraordinaires(charges) à préciser			
<b>IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>247 828 335,77</b>	<b>362 330 684,32</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
Dont part des minoritaires(1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (16): الميزانية (أصولا خصوم) 2022

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2022

DATE: 09/01/2023  
HEURE: 13:10  
PAGE: 10

#### Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
Ecart d'acquisitions (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		35 508 762,17	34 945 867,55	652 894,62	1 198 171,91
Immobilisations corporelles		12 222 888 287,48	10 499 805 278,41	1 723 081 011,05	1 540 785 400,28
Terres		45 710 378,38		45 710 378,38	45 710 378,38
Batiments		1 972 429 808,50	1 788 029 511,18	184 400 297,32	155 395 118,21
Autres immobilisations corporelles		10 180 881 952,38	8 704 429 237,14	1 456 235 715,24	1 302 985 094,58
Immobilisations en concession		43 884 348,22	7 149 528,10	36 714 820,12	36 714 820,12
Immobilisations en cours		104 752 388,80		104 752 388,80	488 833 248,84
Immobilisations Financières		68 032 483,21		68 032 483,21	62 807 522,24
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		68 032 483,21		68 032 483,21	62 807 522,24
Impôts différés actif		77 811 572,95		77 811 572,95	78 254 607,09
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>12 508 881 494,59</b>	<b>10 534 551 143,96</b>	<b>1 974 310 350,88</b>	<b>2 169 928 959,28</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et en cours		1 990 814 754,04	29 810 481,37	1 961 004 272,67	2 144 045 843,91
Créances et emplois assimilés					
Clients		600 681 901,51	5 419 044,04	595 241 957,47	359 778 594,55
Autres débiteurs		131 584 930,85	8 990 224,04	124 594 706,91	228 652 648,90
Impôts et assimilés		1 497 120,14		1 497 120,14	70 349 004,31
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Tresorerie		843 630 875,82	5 429 499,38	843 201 176,48	525 924 855,30
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>3 573 189 382,36</b>	<b>47 450 120,71</b>	<b>3 626 788 252,86</b>	<b>3 308 748 747,08</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>16 082 050 876,95</b>	<b>10 582 001 273,87</b>	<b>6 600 049 603,28</b>	<b>5 498 675 706,34</b>

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2022

DATE: 09/01/2023  
HEURE: 13:10  
PAGE: 2

#### Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves (réserves consolidées [1])			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence [1]			
Résultat net / (résultat net part du groupe [1])			0,00
Autres capitaux propres-report à nouveau			10 000 000,28
Résultat de l'exercice		429 346 487,83	244 152 408,38
Part des sociétés consolidantes [1]			
Part des minoritaires [1]			
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>		<b>429 346 487,83</b>	<b>264 162 408,88</b>
<b>PASSIFS NON COURANT</b>			
Liaison inter unités		4 012 981 159,48	4 204 404 444,04
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'évance		410 615 391,44	443 008 828,00
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>4 423 678 550,82</b>	<b>4 647 413 272,04</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		321 535 389,53	385 259 559,00
Impôts		44 377 989,65	39 912 132,34
Autres dettes		251 214 185,34	189 938 332,31
Tresorerie passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>617 127 564,52</b>	<b>615 110 024,64</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>5 500 049 603,27</b>	<b>5 498 675 706,34</b>
[1] à utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés			

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (17): جدول حسابات النتائج 2022

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2022

DATE: 06/01/2023  
HEURE: 13:11  
PAGE: 1

### Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Notes	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		2 178 890 108,15	1 817 621 508,89
Variation stocks produits finis et en cours		188 058 208,73	291 239 487,24
Production immobilisée		977 845,20	379 830,27
Subventions d'exploitation			
<b>L. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>2 345 723 860,08</b>	<b>1 808 240 604,20</b>
Achats consommés		888 837 064,03	609 520 729,08
Services extérieurs et autres consommations		307 529 793,77	441 383 451,88
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 084 188 827,80</b>	<b>1 060 804 180,82</b>
<b>III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>1 261 557 132,28</b>	<b>858 538 423,28</b>
Charges de personnel		558 328 788,97	387 688 278,83
Impôts, taxes et versements assimilés		33 322 654,28	33 405 701,08
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>671 907 889,03</b>	<b>458 882 443,88</b>
Autres produits opérationnels		78 475 751,92	82 144 291,03
Autres charges opérationnelles		28 481 337,47	24 558 078,82
Dotations aux amortissements et provisions		293 520 995,11	295 942 147,00
Reprise sur pertes de valeur et provisions		41 787 728,71	79 993 437,18
<b>V RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>488 188 887,08</b>	<b>288 888 948,08</b>
Produits financiers		58 470,88	2 079 342,87
Charges financières		458 838,05	85 755,72
<b>VI RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-400 385,17</b>	<b>2 013 687,25</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPÔT (V + VI)</b>		<b>487 788 501,91</b>	<b>271 813 633,21</b>
Intéressement des travailleurs au résultat		40 000 000,00	17 000 000,00
Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires			1 545 778,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires		-1 558 985,92	8 915 347,93
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRÉS</b>		<b>2 484 045 811,68</b>	<b>2 644 467 676,28</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITÉS ORDINAIRÉS</b>		<b>2 034 700 413,78</b>	<b>1 800 306 286,88</b>
<b>VIII RESULTAT NET DES ACTIVITÉS ORDINAIRÉS</b>		<b>429 346 487,83</b>	<b>244 162 408,88</b>
Eléments extraordinaires (produits) à préciser			
Eléments extraordinaires (charges) à préciser			
<b>IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>429 346 487,83</b>	<b>244 162 408,88</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)</b>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (18): الميزانية (أصول/خصوم) 2023

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2023

DATE: 13/03/2025  
HEURE: 11:21  
PAGE: 10

#### Bilan Actif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099812053209320

Libellé	Note	Brut	Amort. / Prov.	Net	Net (N-1)
<b>ACTIF NON COURANT</b>					
Ecart d'acquisitions (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles		35 598 762,17	35 394 270,81	214 491,36	652 694,62
Immobilisations corporelles		12 483 238 400,78	10 775 813 817,00	1 687 624 873,78	1 723 081 011,03
Terrains		45 710 378,38		45 710 378,38	45 710 378,38
Bâti		1 975 614 578,02	1 804 678 733,76	170 935 842,26	184 400 097,32
Autres immobilisations corporelles		10 308 049 188,18	8 963 785 355,15	1 434 263 833,03	1 456 295 715,23
Immobilisations en concession		43 864 348,22	7 149 528,10	36 714 820,12	36 714 820,12
Immobilisations en cours		108 338 072,16		108 338 072,16	104 752 388,60
Immobilisations Financières		75 530 182,39		75 530 182,39	68 032 483,21
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		75 530 182,39		75 530 182,39	68 032 483,21
Impôts différés actifs		118 544 803,00		118 544 803,00	77 811 572,95
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>12 801 248 310,50</b>	<b>10 810 997 887,81</b>	<b>1 890 260 422,88</b>	<b>1 974 310 350,61</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et en cours		1 854 432 972,29	33 540 478,62	1 820 892 493,67	1 981 204 292,67
Créances et emplois assimilés					
Clients		664 291 730,74	11 182 319,66	653 109 411,08	595 241 957,47
Autres débiteurs		98 484 128,43	8 967 378,04	89 516 751,40	124 594 705,91
Impôts et assimilés		1 125 349,75		1 125 349,75	1 497 120,14
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		965 532 867,48	8 333 178,04	959 199 691,44	843 201 176,45
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>3 581 887 048,89</b>	<b>58 023 340,28</b>	<b>3 523 843 698,41</b>	<b>3 525 739 252,64</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>16 383 115 359,19</b>	<b>10 869 021 237,09</b>	<b>5 414 104 121,29</b>	<b>5 500 049 603,25</b>

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2023

DATE: 13/03/2025  
HEURE: 11:21  
PAGE: 2

#### Bilan Passif

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >  
Identifiant Fiscal : 099812053209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves (réserves consolidées (1))			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (résultat net part du groupe) (1)		0,00	
Autres capitaux propres-report à nouveau		10 000 000,00	
Résultat de l'exercice		502 032 308,87	429 345 497,83
Part des sociétés consolidantes (1)			
Part des minoritaires (1)			
<b>TOTAL CAPITAUX PROPRES I</b>		<b>512 032 308,87</b>	<b>429 345 497,83</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Leasing inter unités		3 655 942 502,38	4 012 981 150,48
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		497 708 891,45	410 615 391,44
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>4 153 651 393,83</b>	<b>4 423 596 541,92</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		472 650 190,34	321 535 380,53
Impôts		37 578 858,36	44 377 980,65
Autres dettes		328 155 473,70	281 214 195,32
Trésorerie passif			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>838 384 522,40</b>	<b>647 127 556,50</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>5 391 035 946,27</b>	<b>5 077 073 005,25</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation des états financiers consolidés

## قائمة الملاحق

### الملحق رقم (19): جدول حسابات النتائج 2023

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2023

DATE: 13/03/2023

HEURE: 11:25

PAGE: 1

### Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		2 388 577 703,85	2 176 699 105,15
Variation stocks produits finis et en cours		238 228 802,55	168 058 206,73
Production immobilisée		988 184,84	977 845,20
Subventions d'exploitation			
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>2 823 772 789,84</b>	<b>2 346 728 960,08</b>
Achats consommés		888 544 040,70	888 837 064,03
Services extérieurs et autres consommations		388 051 752,88	397 529 763,77
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 276 595 793,58</b>	<b>1 286 366 827,80</b>
<b>III. VALEUR AJOUTÉE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>1 547 176 996,26</b>	<b>1 060 362 132,28</b>
Charges de personnel		588 810 852,58	558 328 788,07
Impôts, taxes et versements assimilés		14 400 833,44	33 322 854,28
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>785 868 482,44</b>	<b>671 807 689,03</b>
Autres produits opérationnels		95 554 870,88	78 475 751,02
Autres charges opérationnelles		51 885 551,85	28 481 337,47
Dotations aux amortissements et provisions		388 880 802,27	299 520 935,11
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 148 758,28	41 787 728,71
<b>V. RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>483 804 767,68</b>	<b>488 188 897,08</b>
Produits financiers		3 552 102,81	58 470,88
Charges financières		8 157 881,87	458 838,05
<b>VI. RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-2 605 888,88</b>	<b>-400 365,17</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>481 288 978,82</b>	<b>487 788 631,81</b>
Intéressement des travailleurs au résultat			40 000 000,00
Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires			
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires		-40 733 230,05	-1 558 085,02
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>2 724 628 402,81</b>	<b>2 484 046 811,58</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>2 221 888 063,84</b>	<b>2 084 700 413,78</b>
<b>VIII. RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE</b>		<b>502 832 308,87</b>	<b>428 346 497,83</b>
Eléments extraordinaires (produits) à préciser			
Eléments extraordinaires (charges) à préciser			
<b>IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>502 832 308,87</b>	<b>428 346 497,83</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

## قائمة الملاحق

الملحق رقم (20): المعلومات المرتبطة بالغيابات، حوادث العمل، دوران العمال

بالنسبة للغيابات تتضمن مختلف أنواع الغيابات غيابات مرضية. غيابات مرخصة. غيابات تأديبية. غيابات بدون تصريح.

عدد العمال لسنة 2021 هو 315 عامل.

عدد العمال لسنة 2022 هو 294 عامل.

عدد العمال لسنة 2023 هو 289 عامل.

عدد الغيابات لسنة 2021 هو 6156 غياب.

عدد الغيابات لسنة 2022 هو 5385 غياب.

عدد الغيابات لسنة 2023 هو 4850 غياب.

سعر ساعة العمل الواحدة دينار الجزائري 173.33

عدد عمال الورشة المصابين لسنة 2021 في دائرة المواد الاولية 3 في الانتاج

عدد عمال الورشة المصابين لسنة 2022 هو 3 في الصيانة 2 في الانتاج

عدد عمال الورشة المصابين لسنة 2023 هو 2 في دائرة الإنتاج 2 في الصيانة

عدد حوادث العمل سنوات 2021-2022-2023 هو 16 حادث

عدد العمال الذين تم تعيينهم لسنة 2021 هو 10

عدد العمال الذين تم تعيينهم لسنة 2022 هو 03

عدد العمال الذين تم تعيينهم لسنة 2023 هو 0

خروج العمال لسنة 2021 هو 10

خروج العمال لسنة 2022 هو 19

خروج العمال لسنة 2023 هو 3

استقالة لسنة 2021 هو 2

استقالة لسنة 2022 هو 3

استقالة لسنة 2023 هو 2

حالة وفاة 2021 هو 0

حالة وفاة 2022 هو 2

حالة وفاة 2023 هو 0

تكلفة التكوين السنوية هو 2.000.000 دج

