

التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
« دراسة حالة شركة الإسمنت بني صاف (SCIBS) » .

Hidden costs control and its role in improving the financial performance of economic enterprises

-Case study of cement company Beni Saf (SCIBS)-

د. عمار درويش – المركز الجامعي بلعاج بوشعيب- عين تموشنت. الجزائر
أ. عبد الغني بن تراري – المركز الجامعي بلعاج بوشعيب- عين تموشنت. الجزائر

amar.der86@gmail.com

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد فعالية التحكم في التكاليف الخفية في تحسين أداء المؤسسة، إذ تعتبر التكاليف الخفية خطرا يهدد المؤسسات الجزائرية، خاصة وأنها أصبحت من أهم الأسباب التي أدت إلى إفلاس العديد منها، إذ لا يمكن الحديث عن تخفيض التكاليف الخفية إلا بمعرفة الأسباب المؤدية إلى ظهورها. فقد تبين لنا من خلال الدراسة الميدانية وجود علاقة عكسية بين زيادة التكاليف الخفية ورقم الأعمال وربحية المؤسسة، لذلك أصبح لزاما على مؤسساتنا إتباع أحسن الطرق لتخفيض هذه التكاليف؛ وخاصة ما تعلق بالعنصر البشري لما له من دور في زيادة الإنتاجية، وكذا التخفيض من أسباب نشوء التكاليف الخفية. **الكلمات المفتاحية:** التحكم في التكاليف، التكاليف الخفية، مؤشرات التكاليف الخفية، الأداء المالي.

Abstract :

The study aimed to determine the effectiveness of hidden cost control in improving the performance of the enterprise. The hidden costs are considered as a threat to the Algerian enterprises, especially as it is one of the reasons that led to the bankruptcy of many of them. The reduction of hidden costs is only by controlling the reasons leading to the appearance of this kind of costs.

In the field study, we found that there is a negative relationship between the increase in hidden costs, annual sales and the profitability of the enterprise. Therefore, our enterprises have to follow the best ways to reduce these costs, especially those related to the human element because of its role in increasing productivity and reducing hidden costs.

Keywords: cost control, hidden costs, hidden cost indicators, financial performance.

JEL classification: F43, F21, P45, F34.

Received: 12/10/2017

Revised: 20/10/2017

Accepted: 05/01/2018

Online publication date: 05/03/2018

مقدمة:

في ظل التطورات السريعة الحاصلة في الاقتصاد العالمي واشتداد المنافسة الدولية أصبح لزاما على مؤسساتنا مواكبة هذه التطورات والتحديات، هذا ما فرض عليها ضرورة امتلاك ميزة تنافسية تمكنها من التفوق على باقي منافسيها، وتضمن لها مكانة في الأسواق الدولية، إذ لا يتحقق ذلك إلا من خلال إشباع حاجات المستهلكين أخذًا بعين الاعتبار العلاقة (حجم - جودة - تكلفة - أجال)، والتي تعد من الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها بغية التوسع في الحصة السوقية وتقوية مركزها التنافسي. ومن أهم تلك المزايا والمصادر التحكم في التكاليف، بحيث تعتبر التكلفة حجر الأساس لتنافسية المؤسسة، فهي من أهم العناصر التي المؤسسة تتميز عن نظيراتها من ناحية المردودية والفعالية، فكلما كان التحكم أكثر في التكاليف كان الانحراف عن ما هو مخطط أقل، وبالتالي الوصول لتحقيق الأهداف بشكل أفضل، فنجاح كل إدارة يعتمد على ما يوفره نظام التكاليف من معلومات ملائمة ومناسبة ودقيقة بالوقت المناسب، فعملية تخفيض التكاليف مستمرة لا تتوقف ما دامت المؤسسة موجودة، إلا أن الأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة فقط، بل يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر مع مرور الوقت. لكن قد يتعذر على المؤسسة التحكم في بعض التكاليف والتي تتمثل أساسا في تأثير المورد البشري؛ لأنه العنصر الوحيد الذي لا يمكن السيطرة على سلوكه؛ وإنما يمكن مراقبته وتوجيهه فقط، وهذا نتيجة لبعض السلوكيات والتصرفات التي تظهر في المؤسسة كالتهيب، حوادث العمل، اللاجودة أو ما يسمى بالتكاليف الخفية التي تنعكس سلبا على المؤسسة ومستوى.

انطلاقا مما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في الرفع من أداء المؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة على هذا التساؤل الرئيسي قمنا بتجزئته إلى عدد من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مفهوم التكاليف الخفية وما أهم مؤشراتها ؟
 - كيف يتم تخفيض التكاليف الخفية وما أهمية ذلك في تحسين أداء المؤسسة ؟
 - ما مدى دراية المؤسسة الجزائرية بمخاطرة التكاليف الخفية ؟
- فرضيات البحث:** انطلاقا من الأسئلة الفرعية الواردة أعلاه يمكننا تحديد الفرضيات التالية:
- تخفيض التكاليف الخفية ينج عن حدوث تفاعل إيجابي بين الموارد المستغلة وسلوكيات الموظفين، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع الإنتاجية وتحسين أداء المؤسسة؛
 - صعوبة تقدير هذا النوع من التكاليف يؤثر سلبا على مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.
- أهمية الدراسة:** نسعى من خلال دراستنا إلى محاولة تحسيس مسيري المؤسسات بمخاطرة التكاليف الخفية وتأثيرها السلبي على ربحية وتنافسية المؤسسة. وبيان أثر مؤشرات التكاليف الخفية على أداء المؤسسة. كما نهدف إلى محاولة إثراء المعرفة العلمية في هذا الموضوع للمساهمة في تسليط الضوء على هذا النوع من التكاليف، وعلاقته بالمورد البشري.
- حدود الدراسة:** تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:
- حدود زمنية: غطت هذه الدراسة سنتي 2015-2016، وذلك من خلال إجراء مقابلات شخصية مع مسيري المؤسسة لإنجاز الدراسة الميدانية؛
 - حدود مكانية: تم إجراء الدراسة الميدانية بمؤسسة الاممنت بني صاف.

أولا: التعريف بالتكاليف الخفية.

- يعود الفضل في اكتشاف التكاليف الخفية إلى المدرسة السوسيو اقتصادية، حيث أظهرت هذه المدرسة جانب أعفنته المدارس السابقة، حيث كان أول من أطلق هذا الاسم (التكاليف الخفية) هو الباحث الفرنسي (H.SAVALL)، بحيث قدمت عدة تعاريف للتكاليف الخفية، نذكر منها فيما يلي:
- التكاليف الخفية "هي تكاليف لا تسجل محاسبيا لكن أثرها واضح مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية، فينخفض الإنتاج مما يجعل التكلفة الوحودية ترتفع"¹.
 - التكاليف الخفية "هي تكاليف لا ترى لكنها موجودة فعلا وتشكل خطرا حقيقيا على المؤسسة، وللإشارة فإن عبارة التكاليف الخفية ما هي إلى اختصار للعبارة الأصلية لتكلفة الأداء الخفي"².
 - التكاليف الخفية "هي التكاليف التي ترتبط بأنشطة الجودة ولا تظهر ضمن تكاليف الجودة الظاهرة وإنما تحمل على أنشطة أخرى مثل تكاليف الخاصة بالتعديلات المتعلقة بالإنتاج والهندسة، وعلى الرغم من عدم ظهور هذه التكاليف إلا أن لها وزنا كبيرا يفوق في كثير من الأحيان تكاليف الجودة الظاهرة"³.
- نستنتج من التعاريف السابقة أن التكاليف الخفية عبارة عن تكاليف لا يمكن رآيتها لكنها موجودة وأثرها واضح في أداء المؤسسة، ولا يمكن لأنظمة المحاسبة بصورتها الحالية اكتشافها، وهي تؤثر سلبا على الأداء المالي للمؤسسة.
- ثانيا: أسباب ظهور تكاليف الخفية.**

بعد القيام بعدد الدراسات في المجال السوسيو اقتصادي اكتشف (H.SAVALL) أن هناك خمسة أسباب أدت إلى ظهور التكاليف الخفية، وهي ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التدريب، ومن هنا سنبين كيف أدت هذه العوامل إلى ظهور التكاليف الخفية.

1. أثر ظروف العمل في ظهور التكاليف الخفية:

إن أهمية العمل في حياة الإنسان تختم 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 خفية مما يؤثر سلباً على الأداء العام للمؤسسة. فمن بين الأسباب التي تؤدي إلى نشوء تكاليف خفية نذكر: سوء الإنارة، عدم توفر درجة الحرارة المناسبة، الضوضاء، ضغوطات العمل وعدم الرضا الوظيفي.⁴

2. أثر سوء تنظيم العمل في ظهور التكاليف الخفية:

يعتبر تنظيم العمل من الأسباب المباشرة لظهور التكاليف الخفية، بحيث كلما كان تنظيم العمل يتصف بالمرونة كان أثر ذلك إيجابياً على أدائها، فسوء التنظيم يؤدي إلى عدم التوافق بين قدرات الفرد والدور المطلوب منه أداءه، فقد تكون قدراته ورغباته أكبر من متطلبات عمله، أي أن هذا الأخير لا يخدم طموحاته، وبالتالي يشعر بالملل وعدم الرضا عنه، وقد يكون العكس.⁵

3. 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.⁶

4. أثر سوء إدارة الوقت في ظهور التكاليف الخفية:

يعتبر الوقت من العناصر التي يتوقف عليها نجاح أو فشل المؤسسات 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 أوقناً ضائعة أثناء العمل الرسمي تؤثر بشكل سيئ على سير العملية الإنتاجية.⁷

5. أثر قص التدريب في ظهور التكاليف الخفية:

إن الهدف الرئيسي من القيام بعملية التدريب هو تحسين أداء العاملين وتطوير مهاراتهم وقدراتهم على أداء الأعمال المسندة 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 بالمندربين.⁸

ثالثاً: دراسة حالة شركة الإسمنت بني صاف.

1. تقديم شركة الإسمنت بني صاف:

تعتبر شركة الإسمنت بني صاف شركة حديثة النشأة حيث اتخذ قرار إنشائها عام 1974 واستند إنجاز هذا المشروع إلى شركة Creusot Loire الفرنسية المعروفة بمنشآتها الكبرى بتكلفة تقدر ب: 1.039.600.000 دج، وبدأ إنتاجها الفعلي سنة 1959 بطاقة إنتاجية تقدر بـ 3000 طن يومياً أي ما يقارب 1.000.000 طن سنوياً تحت لواء الشركة الوطنية لمواد البناء، وابتداء من سنة 1989 م شهدت الشركة الاستقلالية في التسيير. وفي جويلية 2005 وقعت شركة الإسمنت عقد إدارة لمدة عشر سنوات مع مجموعة فرعون كشريك لها بنسبة 35% من رأس المال، وكان من أهم شروط العقد أن تدار الشركة بموجب تفويض من قبل إدارة مجموعة فرعون للاستثمار التجاري.

2. رصد بعض أسباب ظهور التكاليف الخفية:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها لاحظنا عدة مظاهر قد تتسبب في وجود تكاليف خفية على مستوى وظائف المؤسسة، نذكر منها:

1.2. الغياب:

من خلال مقابلة أجريناها مع رئيس مصلحة الموارد البشرية اعتبر أن مجمل الغيابات ترجع إلى ظروف شخصية تكون في مجملها في فصل الصيف لارتباطها ببعض الأمور كالزواج، عطل المرضية تكون في الغالب اهتمام الموظفين بعائلاتهم.

فقد صرح رئيس مصلحة الموارد البشرية أن عدد أيام الغيابات كان مرتفعاً سنة 2015 مقارنة بـ 2016، ويرجع أساساً إلى ضغوطات العمل حيث كان عدد العمال قليل مقارنة بـ 2016، هذا الانخفاض انعكس سلباً على المستوى المالي للمؤسسة بسبب ضياع الإنتاج المقابل لهذه الأيام.

كما لاحظنا أن أغلب الغيابات التي كانت في المصنع في سنة 2015 و2016 بدأت بالارتفاع من شهر ماي إلى شهر أوت بسبب الإرهاق والحرارة الشديدة في فصل الصيف.

أما فيما يخص تحليل الظاهرة بالنظر لمبرراتها فنلاحظ أن التغيب بسبب المرض يأتي في المرتبة الأولى، تتبعه الغيابات غير المبررة في المرتبة الثانية، في حين تحتل الغيابات المبررة المرتبة الثالثة.

2.2. حوادث العمل:

من خلال دراستنا الميدانية تبين لنا أن هناك عدة سلوكيات سلبية تؤدي إلى حوادث العمل، فقد لاحظنا خلال سنة 2015 وقوع 10 حوادث نتج عنه 722 يوم عمل مفقود، ثم انخفض عدد الحوادث خلال سنة 2016 إلى 3 حوادث ترتب عنه 140 يوم عمل مفقود.

يمكن إبراز تأثير آخر يسببه ارتفاع حوادث العمل تعذر علينا تحديد قيمته لعدم حصولنا على المعطيات التي تمكننا من حسابها، ألا وهو ارتفاع التكاليف غير المباشرة والمتمثلة في:

- تكلفة الإنتاج الضائع، وهذه التكلفة ترتفع بارتفاع عدد حوادث العمل؛
- الأجر المقابل لساعات العمل الضائعة من يوم وقوع الحادث؛
- الأجر المقابل للوقت الضائع بسبب توقف زملاء العمل في حوادث العمل الواقعة في وحدات الإنتاج؛
- تكاليف الوقت الضائع الناتجة عن إصابة العامل وتمثل في حجم ساعات التوقف عن العمل.

3.2 دوران العمل:

ينبع عن دوران العمل تكاليف تتحملها المؤسسة ناتجة عن التكوين، الإدماج، الفصل، التوظيف، أما بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فمعدل الدوران فقد كانت نسبته متوسطة بالنسبة لسنة 2015 و2016. إذ أن النسبة الأكبر تعود للعمال المتقاعدين وهي خارجة عن إرادة المؤسسة، أما فيما يخص العمال المستقلين فهي قليلة جدا هذا الانخفاض يعكس مدى صحة عملية الاختيار والتعيين المستعملة في المؤسسة.

4.2 نقص الإنتاجية:

تعد زيادة الإنتاجية الشغل المشغلي المؤسسات نظرا للتدفقات التي تتحقق من ورائها، حيث عملت مؤسسة الاسمنت على توفير كل الإمكانيات اللازمة للقضاء على مشكل نقص الإنتاجية، إلا أنه من خلال دراستنا لاحظنا ارتفاع الإنتاج الفعلي ل2016 مقارنة ب2015، ففي 2015 المؤسسة لم تصل إلى الإنتاج المتوقع حيث قدر فارق الإنتاج ب 22560 طن، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب والمتمثلة في كثرة الغيابات، زيادة عدد حوادث العمل، ... الخ. أما في 2016 المؤسسة حققت فائض في الإنتاج مقدر ب 69492 طن، حيث سجل في المصنع عدد قليل من الحوادث والذي بلغ 3 حوادث عمل وعدد قليل من الغيابات. كما يمكن أن نستخلص حالتين في نقص الإنتاجية بالكمية:

- بالنسبة لسنة 2015: الإنتاج الفعلي أقل من الإنتاج العادي، يعتبر إنحراف سلبي مما يعني نقص التكوين لدى العمال، هذا ما ينتج عنه خسائر التشغيل أو تكاليف خفية؛
- أما بالنسبة لسنة 2016: الإنتاج الفعلي أكبر من الإنتاج المتوقع، يدل على إنحراف إيجابي مما يعني أن العمال يمتلكون خبرة ومهارة ويساهمون بقدر كبير في رفع ربحية المؤسسة.

5.2 نقص الجودة:

بالنسبة للمؤسسة الاسمنت فلا يوجد مؤشر نقص الجودة نظرا للتنوع الممتازة التي يمتاز بها المنتج، كما أنه يمتاز بالجودة بسبب الحرص الكبير من طرف العمال خاصة وأنه يمر على المخبر والذي يحتوي على أخصائيين لهم الخبرة الكافية في مجال الجودة، سمح لمنتج الاسمنت أن يبقى مسيطرا على معظم ولايات الغرب الجزائري.

6.2 تلف الأغلفة:

من خلال الاحتكاك بمصلحة الإنتاج تبين لنا أنه يوجد تكاليف خفية تحدث أثناء تعبئة المنتج، والمتمثلة في تمزق الأكياس، ويرجع السبب حسب مصلحة الإنتاج إلى المواد التي تصنع منها هذه الأكياس والتي تكلف المؤسسة خسائر معتبرة ومتاعب للعمال، كما أنها تؤدي إلى توقف الإنتاج في بعض الأحيان. حيث قدرت نسبة الأكياس التالفة لسنتي 2015-2016 ب 3% من عدد الأكياس المنتجة ما جعلها تتحمل تكاليف التلف.

3. محاولة حساب التكاليف الخفية:

بعد أن حددنا أهم المؤشرات الموجودة في مصنع الاسمنت والتي تساهم في نشوء التكاليف الخفية، سوف نحاول حسابها وإبراز التأثير الذي يمكن أن تلعبه في انخفاض رقم الأعمال أو نسبة الأرباح.

1.3 حساب التكاليف الخفية الناتجة عن الغياب وحوادث العمل:

لحساب التكلفة الخفية الناتجة عن الغياب لابد من توضيح كيفية التعامل شركة الاسمنت مع الساعات الإضافية لتعويض الغيابات. بحيث تتعامل المؤسسة مع الساعات الإضافية كما يلي:

- من ساعة 16:00 إلى ساعة 20:00 نسبة تكلفة ساعة إضافية 50%؛
- من ساعة 20:00 إلى ساعة 00:00 نسبة تكلفة ساعة إضافية 75%؛
- من ساعة 00:00 إلى ساعة 04:00 نسبة تكلفة ساعة إضافية 100%.

نظرا لعدم تقسيم مصلحة الموارد البشرية الساعات الإضافية لكل ورشة على حدا، حصلنا من المصدر ذاته أن نسبة الساعات الإضافية في ورشة الإنتاج تقدر ب 70% من إجمالي ساعات إضافية، حيث تحسب تكلفة الساعات الإضافية لورشة الإنتاج لسنتين 2015-2016 كالآتي:

الجدول رقم (01): تكلفة الساعات الإضافية لورشة الإنتاج

السنوات	تكلفة الساعات الإضافية لكل الورشات	تكلفة الساعات الإضافية لورشة الإنتاج
2015	10239815 دج	7167870.5 دج

2016	10257755 دج	7180428.5 دج
------	-------------	--------------

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مصلحة الموارد البشرية.

من خلال الجدول نستنتج أن تكلفة الساعات الإضافية في ورشة الإنتاج كان مرتفع في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 نظرا لزيادة عدد الساعات الإضافية ليلا، والتي تكون ما بين الساعة 00:00 ليلا والساعة 4:00 صباحا، والتي تكون نسبتها 100%.

جدول رقم (02): حساب التكاليف الناتجة عن الغيابات

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ (دج)
2015	تكلفة العامل المعوض لساعات الإضافية في ورشة الإنتاج	7167870.5
	الاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل المعوض = 26% x 7167870.5 دج	1863646.33
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب لسنة 2015	9031516.83
2016	تكلفة العامل المعوض لساعات الإضافية في ورشة الإنتاج	7180428.5
	الاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل المعوض = 26% x 7180428.5 دج	1866911.41
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب لسنة 2016	9047339.91
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب لسنتين 2016-2015	18078856.74

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مصلحة الموارد البشرية.

نلاحظ أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية لمدة سنتين تقدر بـ 18078856.74 دج حيث أن التكاليف الخفية كانت مرتفعة سنة 2016 مقارنة بسنة 2015.

2.3. حساب التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل:

إن الأحداث المترتبة عن حوادث العمل تكلف المؤسسة العديد من التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وتتمثل أساسا في تكاليف تعويض العامل المصاب، أو تكاليف الضمان الاجتماعي، وبالنسبة لشركة الاسمنت تحملت عدة تكاليف نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (03): حساب التكاليف الناتجة عن حوادث العمل.

السنوات	عناصر التكلفة	المبالغ (دج)
2015	تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي: 5776 ساعة x 173.33 x 150% =	1501731.12
	تكلفة الضمان الاجتماعي: 26% x 1501731.12 =	390450.09
	مصاريف نقل العامل المصاب وتقديم الإسعافات الأولية	55826.43
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل لسنة 2015	1948007.64
2016	تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي: 1120 ساعة x 173.33 x 150% =	291194.4
	تكلفة الضمان الاجتماعي: 26% x 291194.4 دج =	75710.54
	مصاريف نقل العامل المصاب وتقديم الإسعافات الأولية	3153.73
	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل لسنة 2016	370058.67
	مجموع تكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل لسنة 2016-2015	2318066.31

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مصلحة الموارد البشرية.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت الكثير من التكاليف خلال سنتين 2016-2015 قدرت بـ 2318066.31 دج، ونلاحظ انخفاض التكاليف الخفية لحوادث العمل في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015.

3.3. حساب التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل:

تنجم عن دوران العمل الكثير من تكاليف الخفية ناتجة عن الخلل الوظيفي و هذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (04): حساب التكاليف الناتجة عن دوران العمل.

السنوات	عناصر التكلفة	المبلغ (دج)
2015	تكلفة تكوين العامل الجديد $= 29 \times (269 / 2555000)$	275446.1
2016	تكلفة تكوين العامل الجديد $= 31 \times (277 / 2529800)$	283118.41
مجموع تكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل لسنة 2016-2015		558564.51

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مصلحة الموارد البشرية.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية ناتجة عن دوران العمل خلال سنتين قدرت ب 558564.51 دج.

4.3. حساب التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الإنتاجية:

يمثل نقص الإنتاجية الفرق بين الإنتاج الفعلي والإنتاج المتوقع، حيث أن المؤسسة حققت نقص إنتاج في سنة 2015، أما سنة 2016 لم تحقق أي نقص في

مستوى الإنتاج.

الجدول رقم (05): حساب التكاليف الناتجة عن نقص الإنتاجية.

السنة	عناصر التكلفة	المبلغ (دج)
2015	(الإنتاج الفعلي - الإنتاج المتوقع) \times هامش الربح: $= 200 \times (1160684 - 1138178)$	4501200

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مصلحة الموارد البشرية.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية قدرها 4501200 دج، وهي ناتجة عن كثرت التوقفات المصنع لصيانة الآلات.

5.3. حساب التكاليف الخفية الناتجة عن تلف الأغلفة:

تعد تكاليف الناجمة عن تلف الأغلفة من التكاليف التي تنشأ بالمؤسسة لكن المؤسسة ليس لها دخل فيها، فحسب رأي المصلحة الإنتاج فالمشكلة ناتجة من المورد الذي يقوم بتصنيعها، و تكاليف الناجمة عنها هي كالتالي:

جدول رقم (06): حساب التكاليف الناتجة عن تلف الأغلفة.

السنوات	عناصر التكلفة	المبلغ (دج)
2015	نسبة ضياع الأكياس لهذه السنة قدر ب 3% $= 16.11 \times (0.03 \times 8128000)$	3928262.4
2016	نسبة ضياع الأكياس لهذه السنة قدر ب 3% $= 16 \times (0.03 \times 7668000)$	3680640
مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن تلف الأغلفة		7608902.4

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مصلحة الموارد البشرية.

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تحملت تكاليف خفية قدرت ب 7608902.4 دج.

6.3. مجموع التكاليف الخفية لسنة 2015 و2016.

الجدول رقم (07): تكاليف الخفية لسنة 2015-2016.

المؤشرات	2015	2016	المجموع (دج)
الغياب	9031516.83	9047339.91	18078856.74
حوادث العمل	1948007.64	370058.67	2318066.31
دوران العمل	275446.1	283118.41	558564.51
نقص الجودة	0	0	0
نقص الإنتاجية	4501200	0	4501200
تلف الأغلفة	3928262.4	3680640	7608902.4
المجموع	19684432.97	13381156.99	33065589.96

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مصلحة الموارد البشرية

من خلال الجدول نلاحظ انخفاض في التكاليف الخفية لسنة 2016 مقارنة ب2015، حيث بلغت قيمتها 13381156.99 دج و 19684432.97 دج على التوالي، وقدر الانخفاض بما يقارب 10%، وهذا راجع لإستراتيجية المؤسسة في تحسين ظروف العمل، وهو ما أدى إلى التقليل من نسبة الحوادث وزيادة الإنتاجية.

خاتمة:

إن الأحداث المتسارعة التي تعيشها مؤسساتنا الاقتصادية اليوم فرضت عليها البحث عن أنجع الطرق التي تمكنها من مواجهة المنافسة والاستحواذ على أكبر حصة في السوق، لذلك وجب عليها التحكم في كافة أدوات التسيير الاستراتيجي، وخاصة التسيير الاستراتيجي للتكاليف الخفية، ذلك لما لها من الأهمية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

من خلال دراستنا التطبيقية والتي تمحورت بشكل أساسي حول أهمية حساب التكاليف الخفية، وتأثيرها على أداء المؤسسة " مؤسسة الاسمنت بني صاف" تبين لنا العديد من الحقائق التي جعلت منها تستحوذ على منطقة الغرب الجزائري في الفترة الحالية، وهذا بفضل جودة منتجها. إلا أن ذلك لا يعني عدم وجود نقائص يجب أن تعمل على حلها أو التقليل منها، ولعل من أبرز هذه النقائص مسألة التكاليف الخفية التي تتحملها والتي تؤثر سلبا على أداؤها.

النتائج:

من خلال دراستنا الميدانية لشركة الاسمنت بني صاف توصلنا لعدة نتائج، منها:

- تمثل سلوكيات العمال وثقافة المؤسسة السائدة بين الأفراد من أهم مسببات التكاليف الخفية، نظرا للتدهور الذي تعاني منه المؤسسة على مستوى تنظيم العمل، والاتصال؛
- أدت التكاليف الخفية والتي بلغت **33065589.96 دج** إلى تخفيض النتيجة، مما جعلها تخسر فرصة زيادة النتيجة، والتي تمكنها مثلا من صيانة الآلات، زيادة الاحتياطات، زيادة المنح لتحفيز العمال؛
- أغلب الغيابات وحوادث العمل كانت في ورشة الإنتاج بنسبة 70% مقارنة بباقي أقسام المؤسسة، لأن أكبر نسبة من العمال تشتغل بورشات الإنتاج، إضافة إلى طبيعة وظروف العمل؛
- ترتب عن حوادث العمل بالمؤسسة تكلفة مباشرة، ممتثلة في مصاريف الضمان الاجتماعي، كما ترتب عنها تكاليف غير مباشرة والمتمثلة في تكلفة الإنتاج الضائع، تكلفة الأجر المقابل للوقت الضائع، وتكلفة الأجر المقابل لوقت التحقيق في حوادث العمل، وجميع هذه التكاليف هي تكاليف خفية؛
- تبدل المؤسسة كافة المجهودات في سبيل توفير كافة أنواع التجهيزات الفردية لحماية عمالها، فهي تهتم بالعنصر البشري من جهة، ومن جهة أخرى تهتم بالعناصر المادية والمتمثلة في الآلات، كل ذلك سعيا منها إلى تخفيض التكاليف الخفية الناتجة عن هذين السببين.

الاقتراحات:

- لتدعيم النقاط الايجابية التي تتوفر عليها المؤسسة والقضاء على النقاط السلبية، يمكن إعطاء بعض الاقتراحات والتي تساعد على تحسين مستوى أداؤها:
- 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؛
- العمل على تغيير ذهنيات العمال، وذلك من خلال تدخل وظيفة الموارد البشرية لترشيدهم حول بعض السلوكيات السلبية؛

- اعتماد التكوين وإعادة التكوين للعمال خاصة في ظل التطور التكنولوجي الذي سمح بظهور آلات متطورة ومعقدة على استعمالها، وهذا لتجنب حوادث العمل؛
- تطبيق نظام صارم ممتثل في العقوبات لكل من يخالف استعمال وسائل الوقاية كارتداء النظارات، الحذاء،...بالإضافة إلى كل من يتسبب بافتعال حادث؛
- تعزيز وتدعيم نظام الاتصال داخل المؤسسة للتعبير عن الآراء والاقتراحات والانشغالات، وزيادة شعور العمال بالأهمية؛
- العمل على دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي زيادة معدلات الغيابات في بعض الأشهر خاصة في فصل الصيف؛
- الاهتمام بالأفراد ودراساتهم من حيث مؤهلاتهم وصفاتهم حتى يمكن وضع كل شخص في المكان المناسب له.

الهوامش والإحالات:

- ¹ فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص.66.
- ² بويان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013، ص.12.
- ³ حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة الإستراتيجية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص.61.
- ⁴ كحلوش كهينة، ظروف العمل الفيزيائية وآثارها على صحة العامل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص علم النفس العمل و التنظيم، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014-2015، ص.42.
- ⁵ وحيد عروس، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية" وهي عبارة عن شهادة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2012-2013، ص.34.
- ⁶ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المهارات السلوكية والتنظيمية لتنمية الموارد البشرية، طبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2007، ص.175.
- ⁷ بويان مسعود، مرجع سبق ذكره، ص.28.
- ⁸ عطا الله محمد تيسير، إستراتيجية التدريب وأثارها على أداء العاملين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية فرع الكرك، 2007-2008، ص.30.