

مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة- دراسة
حالة شركة "تشين حليب" ببجاية

The contribution of controlling hidden costs indicators to reducing the total
costs of the enterprise - Case study "Tchin Milk" company in Béjaia

سليماني عبد الحكيم¹، بوريش مهني²

SLIMANI Abdelhakim¹, BOURICHE Mhenni²

abdelhakimslimani@cu-barika.dz، المركز الجامعي سي الحواس بريكّة (الجزائر)،¹

mhenni.bouriche@univ-msila.dz، جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)،²

تاريخ القبول: 2021-11-02

تاريخ الاستلام: 2021-02-01

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز مدى مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة، وذلك بالتطبيق على شركة "تشين حليب" ببجاية من خلال المؤشرات الخمسة وبالاعتماد فقط على المقياس المالي من نموذج (SOF).

ولقد توصل هذا البحث إلى أنّ الشركة محل الدراسة تحمّلت تكلفة خفية جدّ معتبرة سنة 2018 وأنّ 97,71% من هذه التكاليف ناتجة عن مؤشر التعيّيب كون معدله جدّ مرتفعا بها والذي بلغ 16,29%.
كلمات مفتاحية: التكلفة الخفية، مؤشرات التكاليف الخفية، تخفيض التكلفة، التكلفة الكلية.

تصنيف JEL: D61. D23. L16. M40. M41. L15.

Abstract :

This research aims to highlight the extent of the contribution of controlling hidden cost indicators in reducing the total costs of the enterprise, by applying to the "Chin Milk" company in Bejaia through the five indicators and by relying only on the financial scale of the (SOF) model.

This research has found that the company under study incurred a very significant hidden cost in 2018 and that 97.71% of these costs are a result of the absenteeism index, as its rate is very high, which reached 16.29%.

Keywords : Hidden cost, hidden cost indicators, cost reduction, total cost.

Jel Classification Codes : D61. D23. L16. M40. M41. L15.

¹ المؤلف المرسل: سليماني عبد الحكيم، abdelhakimslimani@cu-barika.dz

مقدمة:

إنّ اتجاه المؤسسات الاقتصادية نحو تخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا مع الحفاظ على المستويات المطلوبة من الجودة، يُعدّ من الأهداف الإستراتيجية الأساسية التي يتعيّن عليها أن تضعها في المقام الأول من اهتماماتها المستقبلية وأن تخطط لها جيدا سواء في الأجل القصير أو الطويل، فالمؤسسة مطالبة بتوفير الكميات الضرورية لزبائنها بأسعار معقولة وبجودة مناسبة وفي الآجال المحددة، ولا يتحقق لها ذلك إلّا إذا كانت متحكّمة فعلا في تكاليفها، بحيث ينبغي أن يأخذ اتجاه تخفيض التكاليف شكلاً متحرّكاً بدلاً من الوضع الساكن الذي تمّ الاعتياد عليه، فالأمر لا يتعلق بالوصول إلى أقل تكلفة في لحظة معينة بل أنه يعني بدرجة أكبر العمل على التخفيض المستمر للتكلفة.

كما أنّ تخفيض التكاليف ينبغي أن يكون حاضرا بالنسبة لجميع عناصر التكاليف مهما بلغت ضآلة قيمتها بحيث لا يمكن الاستهانة أو إغفال أيّ مجال من مجالات هذا التخفيض لصغر قيمة تكاليفه فالتخفيض المتكرر والمستمر لبعض التكاليف الصغيرة قد يوفر في النهاية مبالغ كبيرة، فالمهم في هذا المجال هو إتباع السياسة السليمة لتخفيض التكاليف التي تنطلق من حصر التكاليف وتحليلها ودراسة كل منها بشكل مستقل وبالمقارنة مع العناصر الأخرى، كما أنّ قرار تخفيض بعض التكاليف لا يكون فعلا إذا لم تدرس آثاره عبر التكاليف الخفية، إذ أنّ تخفيض التكاليف يمكن أن يؤدي إلى ارتفاع تكاليف أخرى خفية بعيدة عن الملاحظة حيث أنها يمكن أن تكون ناتجة عن تخفيض غير مدروس لبعض التكاليف، فكما يقال: تطرد التكلفة الظاهرة من الباب... تعود من النافذة مقنّعة في التكاليف الخفية.

إشكالية البحث:

رغم التطورات الحاصلة داخل المؤسسة إلا أنّها لا تزال تعاني من عدم توافق الأداء الفعلي مع المخطط له، ويأتي هنا دور الرقابة في الكشف عن مواطن الأداء الجيد والأداء الضعيف، ليتم الاكتشاف فيما بعد بأنه يوجد نوع آخر من التكاليف غير الظاهرة التي تقع خارج حدود الرقابة والتي لم تتمكن نظم المعلومات المحاسبية من تحديدها وبالتالي مراعاتها، هذا النوع من التكاليف هو ما يصطلح عليه بالتكاليف الخفية.

وانطلاقا مما سبق، فإنّ هذا البحث يسعى إلى الإجابة عن التساؤل الرئيس التالي:

ما مدى مساهمة مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية لشركة "تشرين حليب" ببيجاية؟

ولالإجابة عن التساؤل الرئيس السابق يمكن وضع الفرضية الرئيسية التالية:

❖ يساهم التحكّم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية لشركة "تشرين حليب" ببيجاية.

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من أهمية المتغيرات التي يتناولها، فالتكاليف الخفية ليس لها اسم محدد، ولا توجد أدوات ملائمة لقياسها، ولا تخضع لرقابة دورية لأنّ معظم مسيري المؤسسات يجهلون وجودها، وبالتالي فإنّ الكشف عن وجود التكاليف الخفية ومعرفة وتحديد الأسباب التي تؤدي إلى نشوء مثل هذه التكاليف وكذا محاولة التحكّم في مؤشراتهما، من

شأنه توفير مبالغ جدد معتبرة لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار من طرف أنظمة المعلومات المحاسبية، مما يساهم مساهمة فعالة في تخفيض إجمالي التكاليف التي تتحملها المؤسسة.

أهداف البحث:

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- التعرف على التكاليف الخفية وعلى مؤشراتها؛
- إبراز أهمية التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية لتخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة الاقتصادية؛
- محاولة الكشف عن مدى وجود التكاليف الخفية بشركة "تشرين حليب" ببجاية وذلك من خلال المؤشرات الخمسة لهذا النوع من التكاليف وبيان مدى مساهمة التحكم فيها في تخفيض التكاليف الكلية للشركة.

منهج الدراسة:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي من خلال الدراسات والبحوث والكتب ذات العلاقة بموضوع البحث، بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة أين يتم إسقاط الجزء النظري على واقع شركة "تشرين حليب" ببجاية خلال السنة المالية 2018، أضف إلى ذلك اعتماد المنهج التحليلي للوصول إلى الاستنتاجات والتوصيات.

1. الإطار النظري لمؤشرات التكاليف الخفية

لقد عرفت التكاليف الخفية بأنها تلك العناصر من التكاليف التي لا يُظهرها نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مثل المحاسبة المالية، المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة،... رغم وجودها وثقل عبئها (SAVALL & ZARDET, 2015, p. 125). بمعنى هي التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة والتي لم يتم إبرازها في أي وثيقة من وثائق هذا النظام، فهي تكاليف لم تكتشف ولم تحدد على وجه التحديد رغم أن وجودها معروف في المؤسسات ولو بدرجات متفاوتة، وتسمى خفية لأنه لا يمكن ملاحظتها في أنظمة معلومات المؤسسة فهي منتشرة في جميع الوظائف كما أنها مسارية للنشاط العادي.

لقد أرجع Henri SAVALL سبب وجود التكاليف الخفية داخل المؤسسة إلى خمسة مؤشرات أساسية يشكل كل منها "عائلة اختلالات" وهي: التعب، دوران العمل، حوادث العمل، اللاحقة وفروق الإنتاجية المباشرة.

1.1 مؤشر التعب:

يُعدّ التعب من أهم مؤشرات التكاليف الخفية حيث يعتبر السبب الرئيسي في الاختلال الوظيفي، فهو يغلب عليه الطابع الاجتماعي كونه يمثل سلوكاً انحرافياً له دوافع وأسباب مباشرة وغير مباشرة، كما له تأثير واضح على الأداء العام للمؤسسة.

ويطلق اصطلاح التغيّب على الحالة التي تنشأ عن عدم حضور شخص إلى العمل رغم أنه مدرج في جدول العمل، وكون هذا الشخص في إجازة رسمية أو عطلة فإنّ ذلك لا يعتبر تغيّباً (محمد سعيد، 2003، صفحة 104). فالتغيّب إذن هو عدم حضور العامل للعمل في الوقت الذي يتوقّع منه الحضور طبقاً لبرنامج العمل، ويستثنى من ذلك العطل والإجازات والأعياد الرسمية.

ويتم قياسه بحساب معدل التغيّب والذي يحسب بالعلاقة التالية (SAVALL & ZARDET, 2015, p. 149):

$$\text{معدل التغيّب} = \frac{\text{عدد ساعات أو أيام التغيّب}}{\text{عدد ساعات أو أيام العمل المنتظرة (العادية)}} \times 100$$

بحيث يجب استثناء أيام العطل والإجازات المدفوعة من عدد ساعات أو أيام العمل المنتظرة.

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

التنبؤ بعدد أيام الغياب خلال الفترة القادمة مما يساعد على التنبؤ بعدد العاملين المطلوبين لمواجهة التغيّب المحتمل؛ التعرف على مدى انخفاض الروح المعنوية لدى العمال، فكلما ارتفع معدل التغيّب كلما كان دليلاً على انخفاض الرضا الوظيفي والروح المعنوية لديهم والعكس صحيح.

2.1 مؤشر حوادث العمل

يقصد بحدوث العمل أيّ طارئ مفاجئ وغير متوقع أو مخطط له يقع خلال العمل أو بسبب ما يتصل به، ويشمل ذلك أيّ تعرض مفرط لعوامل فيزيائية أو كيميائية أو بيولوجية أو إجهاد حاد، مما قد يؤدي إلى الوفاة أو الإصابة البدنية أو المرض الحاد (العقائلة، 2002، صفحة 124)، ويعتبر حادث عمل كل حادث يقع للعامل أثناء تأدية عمله أو خارجه عند القيام بمهمة طبقاً لتعليمات صاحب العمل، وانجرت عنه إصابات بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ، أو أثناء المسافة التي يقطعها العامل للذهاب إلى العمل أو الإياب منه.

إنّ وقوع حوادث العمل أمر حتمي وخطر لا يمكن تجنّبه كلياً خاصة في بعض الأعمال، وعليه فإنّ المؤسسات وإن لم تستطع منع وقوعها فتحاول على الأقل التقليل منها، وفي سبيل تحقيق ذلك يجب عليها أولاً تشخيص الوضع الراهن من خلال قياس حوادث العمل، ومن أهم المقاييس المستخدمة في ذلك نجد معدل تكرار الحوادث ومعدل خطورتها (ROMELEAR, 1993, p. 260):

✓ معدل تكرار الحوادث: يقيس هذا المعدل تكرار حوادث العمل التي تنتج عنها توقف للعمل مقارنة بعدد ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معيّنة وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{معدل تكرار الحوادث} = \frac{\text{عدد حوادث العمل مع توقف خلال فترة زمنية}}{\text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}} \times 10^6$$

✓ ويمثل معدل تكرار حوادث العمل لكل مليون ساعة عمل.

✓ معدل خطورة حوادث العمل: يعبر هذا المعدل عن خطورة الحوادث بعدد الساعات الضائعة، وبحسب العلاقة التالية:

$$\text{معدل خطورة حوادث العمل} = \frac{\text{عدد أيام العمل الضائعة بسبب الحوادث خلال فترة زمنية}}{\text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}} \times 10^6$$

✓ ويعبر عن الوقت الضائع في كل مليون ساعة عمل.

3.1 مؤشر دوران العمل

تعد ظاهرة دوران العمل من الظواهر المهمة المرتبطة بالعديد من مؤشرات العمل التنظيمي، إذ يقصد بدوران العمل حالة توقف عضوية الأفراد المنتمين إلى مؤسسات معينة وتحديدًا أولئك الأفراد الذين يحصلون على مردود مادي من تلك المؤسسات لقاء انتمائهم، أو هو عبارة عن حركة انتقال العامل الطوعية خارج حدود المؤسسة التي يعمل بها متخليًا عن عضويته فيها، ويشير إلى دوران العمل عدد الأفراد الذين يتركون العمل في المؤسسة نتيجة النقل، التقاعد، الفصل، الترقية، الوفاة،... خلال فترة زمنية معينة ويتم تعيين آخرين مكانهم. (صالح، 2004، صفحة 79)

ويتم قياس دوران العمل من خلال معدل يبيّن العلاقة بين نسبة حالات الانتقال خلال فترة زمنية معينة إلى متوسط عدد أفراد القوى العاملة بالمؤسسة، ويتم حسابه وفقا للعلاقة التالية (ARMSTRONG, 2006, p. 377):

معدل دوران العمل =

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

4.1 مؤشر نقص الجودة (أو اللاجودة)

يقصد باللاجودة عدم مطابقة المنتج للمواصفات التي تم تحديدها عند تصميمه، ويعود سبب المطابقة إلى سوء الاستغلال سواء من ناحية الطاقة والمواد المستهلكة أو من ناحية الوقت المستغل (TARONDEAU, 1998, p. 11)؛ فلاجودة يمكن أن تكون في عدة أشكال وصور منها: الخطأ في التصميم، الخطأ في عملية الإنتاج، صعوبة الاستعمال، رداءة خدمة ما بعد البيع.

يمكن الاستدلال بالعلاقة التالية لمعرفة تواجد عنصر الجودة بشكل جيد أم لا، حيث تمثل هذه العلاقة مقارنة الإنتاج المعيب مع الإنتاج الكلي:

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

5.1 مؤشر فروق الإنتاجية المباشرة

تعرف الإنتاجية على أنها نسبة الناتج النهائي إلى العناصر الداخلة في تكوينه، أي نسبة كمية أو قيمة المنتجات إلى الموارد المستخدمة فيها، سواء القوى البشرية أو الآلات والمعدات أو المواد الأولية" (الشنواني، 1999، صفحة 32). فهي إذن العلاقة بين الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية وبين الناتج من تلك العملية، حيث تعتبر مقياسا للتشغيل الاقتصادي للطاقة المتاحة، أي:

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

ولقياس الإنتاجية في أي مؤسسة يمكن الاعتماد على مؤشرين أساسيين لها وهما: الإنتاجية الكلية والإنتاجية الجزئية:

✓ **الإنتاجية الكلية:** ويقصد بها قياس مدى مساهمة جميع عناصر الإنتاج (المدخلات) في تحقيق الإنتاج (المخرجات)، حيث يتم قياسها وفقا للعلاقة التالية (القرشي، 2001، صفحة 24):

$$\frac{\text{إجمالي قيمة المخرجات}}{\text{إجمالي قيمة المدخلات}} = \text{الإنتاجية الكلية}$$

✓ **الإنتاجية الجزئية:** تعتمد على قياس مدى كفاءة عنصر واحد من عناصر المدخلات، ولتفسير التغير الذي يحدث في القياس الكلي للإنتاجية يتم اللجوء إلى القياس الجزئي للإنتاجية وذلك وفق عدة مقاييس منها (الحولاوي، 2007، صفحة 50):

$$\frac{\text{كمية أو قيمة المخرجات}}{\text{كمية أو قيمة المدخلات من المواد}} = \text{إنتاجية المواد}$$

$$\frac{\text{كمية أو قيمة المخرجات}}{\text{عدد ساعات التشغيل الآلي}} = \text{إنتاجية الآلات}$$

$$\text{إنتاجية عنصر العمل} = \frac{\text{كمية أو قيمة المخرجات}}{\text{عدد ساعات العمل المستخدمة}}$$

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 تحمّل المؤسسة لتكاليف خفية معتبرة، وأنّ مدخلات اليد العاملة تمثل جزء كبير من التكاليف الكلية للمنتجات، لكن لا يمكن ولا يعني تجاهل إنتاجية العوامل الأخرى كالألات والمواد الأولية، لأنّ العملية الإنتاجية هي تكامل بين مختلف العوامل والتي إن غاب أحدها سينجر عنها بالضرورة توقيف هذه العملية ككل.

2. دراسة حالة شركة "تشين حليب" ببجاية:

1.2 التعريف بشركة "تشين حليب":

هي شركة مختصة في تصنيع الحليب المعقم بدرجة حرارة جد عالية (UHT) أنشأت في 17 أوت 1999، تقع في النسيج الحضري لمدينة بجاية بالمنطقة الصناعية (بير السلام) وتعمل تحت العلامة التجارية لشركة "كانديا" الفرنسية، وهي شركة مساهمة برأس مال اجتماعي قدره 2.757.140.000,00 دج.

تمتلك الشركة ثلاثة مصانع إنتاجية وهي: مصنع بجاية، مصنع سطيف، ومصنع الجزائر (براقبي)، وشركتين فرعيتين هما: «TCHIN AGRO» بـبرج بوعريـريـج و«TCHIN LOGISTIQUE» بـواد غير ببجاية، كما تبلغ الطاقة الإنتاجية الكلية للشركة 415 مليون لتر سنويا من المنتجات بكل أنواعها (الحليب المعقم غير المعطر، الحليب المعقم المعطر) منها أكثر من 300 مليون لتر حليب معقم سنويا، بحيث تتم عملية التعبئة والتغليف لمنتجات الشركة في علب مختلفة الأحجام وهي: علب ذات سعة 1 لتر؛ علب ذات سعة 1/2 لتر؛ علب ذات سعة 200 ملل؛ علب ذات سعة 125 ملل.

2.2 حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب بشركة "تشين حليب":

يتم الاقتصار هنا فقط على قسم الإنتاج كون الأثر جدّ واضح وفي الحين، بينما الأقسام الأخرى كالإدارة والتموين تتأثر أيضا بالتغيّبات لكن بدرجة أقل، إذ يمكن للشركة إيجاد حلاً مناسباً وبأقل تكلفة وبالتالي تقلّل أثر هذه التغيّبات على هذه الأقسام.

ويمكن تحديد معدل التغيب لعمال قسم الإنتاج من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 1: معدل التغيب بقسم الإنتاج بشركة "تشرين حليب" لسنة 2018

السنة	عدد العمال	أيام العمل	عدد التغيبات	أيام العمل	معدل التغيب
2018	264	63.888	10.406	53.482	16,29%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على وثائق الشركة

تجدر الإشارة إلى أنّ عمال شركة "تشرين حليب" يشتغلون 22 يوماً في الشهر في الحالات العادية وذلك باستبعاد العطل الأسبوعية، وباعتبار أنّ كل عامل له الحق في شهر كامل كعطلة قانونية سنوياً فإنهم يعملون 11 شهراً في السنة، وبالتالي فإنه يتم حساب أيام العمل النظرية لقسم الإنتاج على النحو التالي:

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

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنّ معدل التغيب جد مرتفع مما يجعل الشركة تتحمل تكاليف خفية تتمثل في تكلفة تعويض العامل المتغيب وكذا مصاريف الاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل المعوّض. والجدول التالي يوضح التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب لسنة 2018 :

الجدول 2: التكاليف الخفية لمؤشر التغيب بشركة "تشرين حليب" لسنة 2018

عناصر التكلفة	المبالغ (دج)
أجر العامل المعوّض (الساعات)	621.56.579
الساعات الإضافية بسعر 150 %	41.490.709
الساعات الإضافية بسعر 175 %	9.644.073
الساعات الإضافية بسعر 200 %	11.021.797
الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	16.160.710
تكلفة تعويض العامل المتغيب	78.317.289

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على وثائق الشركة

*- توضيحات: لإعداد هذا الجدول يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد عدد ساعات التغيب بضرب عدد أيام التغيب × 8 ساعات (التي يجب على العامل أن يعملها في اليوم)؛
- يتم تحديد حصة مستخدمي قسم الإنتاج من الأجر القاعدي بقسمة الأجر القاعدي السنوي للشركة على عدد العمال الإجمالي × عدد عمال قسم الإنتاج؛
- يتم تحديد أجرة الساعة العادية بقسمة حصة مستخدمي قسم الإنتاج من الأجر القاعدي على عدد ساعات العمل الفعلية؛

- سعر الساعة الإضافية يتغير حسب اليوم، فسر الساعة الإضافية يوم السبت 175%، ويوم الجمعة 200%، وسعرها لباقي أيام الأسبوع 150%؛
- معدل الاشتراك في الضمان الاجتماعي (حصة الشركة) يبلغ 26%.
- ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في سنة 2018 تقدر ب: 78.317.289 دج نتيجة لتغيّب عمال قسم الإنتاج فقط بالشركة، دون احتساب التكاليف الخفية الناتجة عن نفس المؤشر لباقي الأقسام الأخرى.

3.2 حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤثر حوادث العمل بشركة "تشرين حليب":

- تسعى شركة "تشرين حليب" إلى التقليل من حوادث العمل واتخاذ كل الإجراءات التحسيسية التي من شأنها عدم تعطيل الإنتاج والمتمثلة في:
 - الحرص على توفير ظروف العمل المناسبة من وسائل العمل والحماية؛
 - تدريب العمال الجدد؛
 - تشكيل فرقة متخصصة لمعاينة الآلات قبل استخدامها.
- كما تتخذ الشركة عند وقوع حوادث عمل عدة إجراءات لمعالجة آثارها على العمال والآلات، ولضمان السير الحسن للعملية الإنتاجية وتمثل في:
 - نقل العامل المصاب إلى أقرب مستشفى أو مستشفى لتقديم الإسعافات اللازمة، ويتم نقله بسيارة الشركة بمرافقة رئيس الفريق عادة؛
 - تعويض العمال الذين أصيبوا جراء الحادث بعمال متعدّدو المهام، إلى أن يكتمل شفائهم ويعودوا لمزاولة عملهم مرة أخرى؛
 - برحمة ساعات عمل إضافية عند الضرورة فقط، لتغطية النقص في الإنتاج الناجم عن تعيّب العامل المصاب.
- شهدت شركة "تشرين حليب" خلال سنة حوادث عمل تم تسجيلها في مختلف أقسامها، تقتصر هنا على تلك المتعلقة بقسم الإنتاج والتي يمكن أن نوضحها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 3: حوادث العمل بشركة "تشرين حليب" لسنة 2018

الساعات الإضافية	الأيام الإضافية	عدد حوادث العمل		السنة
		خطير	بسيط	
4.192	524	-	59	2018

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة

* - توضيحات: لقد تم إعداد الجدول أعلاه بإتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد عدد حوادث العمل في قسم الإنتاج بقسمة عدد حوادث العمل الإجمالية على عدد عمال الشركة ثم ضربها X عدد عمال قسم الإنتاج؛

- يتم تحديد عدد الأيام الإضافية بقسمة عدد الأيام الإجمالية على عدد حوادث العمل الإجمالية ثم ضربها X عدد حوادث العمل في قسم الإنتاج؛

- يتم تحديد عدد الساعات الإضافية بضرب عدد الأيام الإضافية X 8 ساعات.

وتتحمل الشركة نتيجة لحوادث العمل الكثير من التكاليف تتمثل في تكاليف تعويض العامل المصاب نتيجة التوقف عن العمل لفترة معينة تصل حتى عدة أيام، تكلفة إسعاف العمال المصابين ومعالجتهم، تكاليف الضمان الاجتماعي. مما يجعل الشركة تتحمل تكاليف خفية يمكن تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 4: التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل بشركة "تشرين حليب" لسنة 2018

المبالغ (دج)	البيان
2.834.147	أجر العامل المعوض (الساعات)
1.811.517	الساعات الإضافية بسعر 150
477.228	الساعات الإضافية بسعر 175
545.403	الساعات الإضافية بسعر 200
736.878	الاشتراكات المدفوعة للهيئات
531.000	مصاريف نقل وإسعاف العامل
26.550	مصاريف التسيير الإداري لحوادث
4.128.576	تكلفة تعويض العامل المصاب
(3.571.026)	ب طرح ما تم حسابه في مؤشر
557.550	التكلفة الخفية لمؤشر حوادث العمل

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في سنة 2018 تقدر بـ: **557.550** دج. نتيجة لحوادث العمل التي يصاب بها عمال قسم الإنتاج فقط بالشركة، دون احتساب التكاليف الخفية الناتجة عن نفس المؤشر لباقي الأقسام الأخرى، مع طرح ما تم حسابه في مؤشر التعيب من أجر العامل المعوض والاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية، وذلك لتفادي الازدواجية في احتساب التكاليف لأنّ العامل المصاب بحادث عمل يُحسب ضمن المتغيّبين.

4.2 حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل بشركة "تشين حليب":

يمكن حساب معدل دوران العمل بشركة "تشين حليب" خلال سنة 2018 من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 5: معدل دوران العمل بشركة "تشين حليب" لسنة 2018

السنة	عدد	خروج	دخول	معدل	
2018	537	تقاعد	1	48	8,94%
		استقالة	4		
		إقالة	-		
		وفاة	-		
		انتهاء	43		
		فسخ العقد	-		
		المجموع	48		

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ معدل دوران العمل بالشركة في سنة 2018 بلغ 8,94%. بحيث يتم حساب هذا المعدل بقسمة مجموع العمال المغادرون على عدد العمال الإجمالي بالنسبة للسنة. إذ سجّلت الشركة خروج 48 عاملاً خلال هذه السنة ودخول 48 عامل جديد خلال نفس الفترة. الشيء الذي يؤدي إلى تحمّل الشركة لتكاليف خفية ناتجة عن دوران العمل والتي تتمثل في تلك التكاليف المرتبطة بالتوظيف (مختلف تكاليف مراحل التوظيف كالإعلان، الاستقبال، الاختبار، التفاوض، التعاقد،...) وتكاليف تكوين العمال الجدد وتأهيلهم، بالإضافة إلى تكاليف أخرى كفرق الفعالية والتكاليف المرتبطة بانخفاض درجة كفاءة العامل الجديد كإنخفاض الإنتاج والإنتاجية وارتفاع نسبة الإنتاج المعيب وكذا ارتفاع عدد إصابات وحوادث العمل.

تجدر الإشارة إلى أنّه لم يتم تسجيل أيّ أثر مالي عن دوران العمل خلال الفترة المعتبرة، كون تكوين العمال الجدد يتم بواسطة عمال الشركة أصحاب الخبرة، وكذلك مشاركتهم في مختلف الدورات والملتقيات الدورية التي تنظم لفائدة كل عمال الشركة، بالإضافة إلى التكوين الذي تضمنه الشركة المرخصة «CANDIA» والذي يعتبر من بين التزامات هذه الأخيرة، بحيث تدخل هذه التكاليف ضمن الإتاوات التي تدفعها الشركة المرخص لها. أما بالنسبة لباقي التكاليف الأخرى التي يمكن أن تنتج عن دوران العمل كتلك المرتبطة بالتوظيف أو فرق الفعالية أو انخفاض درجة كفاءة العامل الجديد، فلم تتمكن من قياسها بحيث لم نجد أيّ أثر أو أساس لتقييمها، فحسب المدير المالي والمحاسبي للشركة فإنّ مثل هذه التكاليف تدخل ضمن المهام العادية والروتينية لعمال الشركة خاصة أنّ أغلبية المشرفين على عملية التوظيف هم إداريون وليسوا من قسم الإنتاج، وبالتالي فإنّ هذه العملية لا تؤدي فعلاً إلى تعطيل أو نقص الإنتاج، لكن يبقى أنه على الشركة أخذ بعين

الاعتبار هذا النوع من التكاليف الخفية الذي يمكن أن يؤدي إلى زيادة تكاليفها خاصة عند ارتفاع معدل دوران العمل بها.

5.2 حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الالاجودة بشركة "تشين حليب":

اهتمت شركة "تشين حليب" بالاجودة حيث تحصلت على شهادة ISO9001 وكذا ISO22000 اعترافا بالاجودة التي تتميز بها منتجاتها والسمعة الحسنة لدى الزبائن من حيث السعر، الشكل... إلخ، خاصة باختيارها الحصول على ترخيص من شركة «CANDIA» الفرنسية لاستعمال علامتها والتي تصنف من بين الأوائل في إنتاج وتوزيع الحليب في أوروبا نظرا لخبرتها الطويلة (أكثر من 50 سنة) والرائدة في مجال إنتاج وتصنيع الحليب وتعبئته. لذلك وسعيا منها إلى الحفاظ على هذه السمعة الطيبة نجدها تتخذ عدة إجراءات من بينها:

- تكثيف وتفعيل دور خلية مراقبة الجودة لتفادي تكرار عيوب التصنيع مستقبلا؛
- العمل على ضرورة اكتشاف المنتجات المعيبة في بداية العملية الإنتاجية؛
- التدريب والتكوين المستمر للعمال والتقنيين؛
- السعي والسهر على توفير ظروف العمل الجيدة.

لكن ورغم كل ما سبق، فإنّ الشركة تتحمّل تكاليف خفية تتمثل في تكاليف الإخفاق الداخلية، والتي تتمثل في تلك التكاليف التي تحدث قبل تسليم أو شحن المنتج للزبون والتي تتحمّلها المؤسسة نتيجة عدم مطابقتها لمتطلبات الجودة المحددة، مثل تكاليف الوحدات المرفوضة، وتكاليف البحث عن أسباب العيوب، تكاليف إعادة التشغيل، الإصلاح، الاختيار،.... ويمكن توضيح هذه التكاليف من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 6: التكاليف الخفية لمؤشر الالاجودة بشركة "تشين حليب" لسنة 2018

المبالغ (دج)	البيان
170.215.355	الوحدات المنتجة
39.834	الوحدات المعيبة
0,02 %	معدل الإنتاج المعيب
75	متوسط سعر البيع الوحدوي
2.971.561	قيمة الإنتاج المعيب
170.751.771	الوحدات المباعة
0,02 %	معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة
12.737.967.067	قيمة الإنتاج المباع
10 %	هامش الربح
297.156	تكاليف الإخفاق الداخلية (الفرصة الضائعة)

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة

*- توضيحات: لقد تم إعداد الجدول من خلال إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد معدل الإنتاج المعيب بقسمة الإنتاج المعيب على عدد الوحدات المنتجة؛
 - يتم تحديد قيمة الإنتاج المعيب بضرب الوحدات المعيبة X متوسط سعر البيع الوحدوي؛
 - يتم تحديد معدل الإنتاج المعيب من الوحدات المباعة بقسمة الإنتاج المعيب على عدد الوحدات المباعة؛
 - يتم تحديد تكاليف الإخفاق الداخلية (الفرصة الضائعة) بضرب قيمة الإنتاج المعيب X هامش الربح.
- ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في سنة 2018 تقدر بـ: **297.156** دج. تتمثل في تكاليف الإخفاق الداخلية نتيجة للعدد المعبر من الوحدات المعيبة.

6.2 حساب التكاليف الخفية الناتجة عن نقص الإنتاجية بشركة "تشرين حليب":

من أجل المحافظة على حجم الإنتاج العادي وتفادي نقص الإنتاجية اتخذت شركة "تشرين حليب" عدة إجراءات من بينها: زيادة ساعات إضافية عند الحاجة، القيام بالصيانة الدورية، تقسيم المهام وتحديد المسؤوليات بدقة، تحسين المناخ الفيزيائي للعمل (التهوية، الإنارة، تخفيض الضجيج...)،....

لكن ورغم كل ذلك لم تصل الشركة إلى إنتاج كل ما تم توقعه خلال سنة 2018، لذلك نجدتها تتحمل تكاليف خفية يمكن تلخيصها من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 7: التكاليف الخفية لمؤشر نقص الإنتاجية بشركة "تشرين حليب" لسنة 2018

المبالغ (دج)	البيان
170.215.355	مجموع الإنتاج الفعلي
180.000.000	مجموع الإنتاج المتوقع
94,56 %	نسبة التحقيق
10%	هامش الربح
978.465	الفرق (قيمة الفرصة الضائعة)

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية إجمالية في سنة 2018 تقدر بـ: **978.465** دج. تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة الناتجة عن عدم تحقيق الإنتاج المتوقع بأكمله (نقص الإنتاج الفعلي مقارنة بالإنتاج المتوقع).

ومن خلال كل ما سبق، ومن أجل توضيح أكثر لإجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها شركة "تشرين حليب" خلال سنة 2018، نقوم بإعداد الجدول التلخيصي التالي:

الجدول 8: مجموع التكاليف الخفية بشركة "تشرين حليب" لسنة 2018

المبالغ (دج)	البيان
78.317.289	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب
557.550	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل
-	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر دوران العمل
978.465	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الإنتاجية
297.156	مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر اللاجودة
80.150.460	مجموع التكاليف الخفية

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق الشركة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ الشركة تتحمل تكلفة خفية جدّ معتبرة في سنة 2018 والتي بلغت 80.150.460 دج، كما نلاحظ أنّ مؤشر التغيب هو الأكثر تأثيرا على إجمالي التكاليف الخفية وذلك بنسبة تقدر بـ 97,71%.

ومن خلال ما تقدم، يمكن القول بأنّه لو تتمكّن الشركة من التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية وبالخصوص مؤشر التغيب، فإنّ ذلك سيؤدي بها إلى اقتصاد مبلغ جدّ معتبر والذي يقدر بـ: 80.150.460 دج خلال سنة واحدة فقط مما يؤثر بالنقصان على إجمالي التكاليف التي تتحملها، وعليه فإنّ التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية يساهم مساهمة فعالة في تخفيض التكاليف الكلية للشركة محل الدراسة، وهو ما يعني قبول الفرضية الرئيسية للبحث.

خاتمة:

لقد أصبحت معظم المؤسسات اليوم تواجه أنواعاً عديدة من المنافسة فيما بينها، الأمر الذي دفعها إلى البحث عن الوسائل والسبل التي تمكّنها من مواجهة تلك المنافسة وفرض ذاتها وبقائها في الأسواق، وقد وجدت هذه المؤسسات أنّ من أهم الوسائل التي تساعدها على تحقيق ذلك هي عملية إرضاء الزبائن، من خلال إنتاج منتجات تلي احتياجاتهم ورغباتهم وتكون على مستوى مقبول من الجودة والتطور والتكليف. ومن أجل ضبط هذه الأخيرة والضغط عليها لتخفيضها إلى حدودها الدنيا مع المحافظة على المستويات المطلوبة من الجودة، فإنه يتعيّن على المؤسسة البحث عن الطرق والآليات التي تمكّنها من تحقيق ذلك، بحيث لا يجب أن يقتصر ذلك على التكاليف الظاهرة فقط بل يشمل حتى التكاليف غير الظاهرة (الخفية) التي لم تتمكن نظم المعلومات المحاسبية من تحديدها والتي تتعلق بالتصحيحات والتعديلات لسوء التشغيل أو الاختلالات، والتي يجب مراعاتها من خلال العمل على الكشف عن وجودها وأسباب نشوئها وكذا التحكم في مختلف مؤشراتها ومحاولة تخفيضها إلى أدنى مستوياتها ولم لا التخلص منها نهائياً، ذلك لأنّ تخفيض التكاليف يعتبر القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار وأنّ التحكم فيها يعدّ مصدر خلق القيمة بالنسبة للمؤسسة.

ومن خلال ما تم تناوله في البحث بشقيه النظري والتطبيقي تم التوصل إلى جملة من النتائج نذكر أهمها فيما يلي:

- تتعلق التكاليف الخفية بالتصحيحات والتعديلات لسوء التشغيل أو الاختلالات، وهذه التعديلات تستهلك موارد إضافية للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
 - التكاليف الخفية ليس لها اسم محدد ولا توجد أدوات ملائمة لقياسها، ولا تخضع لرقابة دورية لأنّ معظم مسيري المؤسسات يجهلون وجودها؛
 - بعض التكاليف الخفية تكون مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة، مثل التغيب الذي تظهر تكلفته متضمنة في حساب مصاريف المستخدمين إذا تم تعويض العمال المتغيّبين بعمال مؤقتين؛
 - اكتشاف التكاليف الخفية يساهم في البحث عن الحلول لتحقيق أكبر فعالية؛
 - يساعد حساب التكاليف الخفية في تحديد مستوى الفعالية بالمؤسسة، فتحديدها يعني وجود فروقات بينما هو مخطط وما هو محقق فعلاً؛
 - التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب تمثل 97,71% من إجمالي التكاليف الخفية التي تتحمّلها الشركة محلّ الدراسة، كون معدل التغيب بها جدّ مرتفع والذي بلغ 16,29%، مما جعل الشركة تتحمّل تكاليف خفية تتمثل في تكلفة تعويض العامل المتغيّب وكذا مصاريف الاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل المعوّض.
- وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن إدراج بعض المقترحات كالتالي:

- ضرورة الاهتمام بتوفير ظروف العمل الملائمة بالشركة كونها تساعد على تحقيق أداء أفضل، إنتاجية أعلى، ورفع الروح المعنوية للأفراد، تقليل حوادث العمل، تخفيض معدلات التغيب وترك العمل، تخفيض نسبة المنتجات المعيبة،... وغيرها من المزايا التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف خاصة الخفية منها لارتباطها الشديد بالسلوكيات السلبية للأفراد داخل المؤسسة والناجمة عن عدم رضاهم عن ظروف العمل؛
- ضرورة الاستغلال الأمثل للمعلومات التي هي قاعدة الاتصال بمختلف مستوياته كي لا يؤدي إلى خلل في الأداء الوظيفي وبالتالي ظهور التكاليف الخفية، فسوء الاتصال أو فشل العملية الاتصالية وعدم كفاءتها يشكل إحدى العقبات أمام السير الحسن للعمل؛
- ضرورة قيام المؤسسات الصناعية الجزائرية بإدارة الوقت بأسلوب علمي يجعلها تحقق أهدافها في الوقت المحدد؛
- ضرورة الاهتمام بالبرامج التدريبية من أجل زيادة مهارة العمال وبالتالي زيادة الإنتاجية من جهة، وانخفاض حوادث العمل ودوران العمل في المؤسسة من جهة أخرى؛
- ضرورة استخدام الشركة محل الدراسة لعدة طرق منها تدريب المشرفين، العقاب المادي أو المعنوي، منح المكافآت المادية أو المعنوية من أجل تخفيض معدل التغيب المرتفع بها.

- ARMSTRONG, M. (2006). *Strategic human resource managemen.* London: Kogan page.
- ROMELEAR, P. (1993). *Gestion des ressources humaines.* Paris: ARMAND COLIN.
- SAVALL, H., & ZARDET, V. (2015). *Maîtriser les coûts et les performances cachés.* Paris: ECONOMICA.
- TARONDEAU, J. C. (1998). *Sratégie industrielle.* Paris: Vuibert.
- أنور سلطان محمد سعيد. (2003). *إدارة الموارد البشرية.* الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- صلاح الشنواني. (1999). *إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية: مدخل الأهداف.* الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- محمد الخولاني. (2007). *إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات: مدخل التحليل الكمي.* الإسكندرية: دار الوفاء لنديا الطباعة والنشر.
- محمد فالح صالح. (2004). *إدارة الموارد البشرية: عرض وتحليل.* عمان: ، دار الحامد للنشر والتوزيع.
- محمد كاظم القرشي. (2001). *الاقتصاد الصناعي.* الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- محمود ذيب العقائلة. (2002). *الإدارة الحديثة للسلامة المهنية.* دار الصفاء للنشر والتوزيع.