

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## People's Democratic Republic of Algeria

Ministry of Higher Education and Scientific  
Research  
Abbas Laghrour University of Khenchela  
Faculty of Economics, Commercial, and  
Management Sciences

Department of Finance and Accounting  
Specialization : Accounting



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عباس لغرور خنشلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم مالية ومحاسبة  
تخصص: محاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي بعنوان:

### أهمية استخدام التكاليف الخفية للتحكم في تكاليف الإنتاج

دراسة حالة لمشروع منجز - مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة -

إشراف الأستاذة:

بوحفص سميحة

إعداد الطالبتان:

➤ لعور منار

➤ جعيري رهام

أعضاء لجنة المناقشة

| الصفة  | الجامعة الأصلية        | الرتبة        | الأستاذ     |
|--------|------------------------|---------------|-------------|
| رئيسًا | جامعة عباس لغرور خنشلة | أستاذ محاضر أ | دواق سميرة  |
| مشرقا  | جامعة عباس لغرور خنشلة | أستاذ محاضر أ | بوحفص سميحة |
| مناقشا | جامعة عباس لغرور خنشلة | أستاذ محاضر ب | بكرون حفصة  |

السنة الجامعية: 2025/2024





# شُكْرًا وَعِزًّا

بكل فخر وامتنان، أود أن أعبر عن خالص شكري وتقديري لكل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة

في البداية، أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذتي الفاضلة سميحة بوحفص، على كل ما بذلته من مجهودات خلال فترة الإشراف، وعلى ملاحظاتها الدقيقة وتوجيهاتها القيمة، التي ساعدتني بشكل كبير في توجيه هذا العمل وتحسينه، كانت داعمة ومرافقة لنا في كل خطوة، فكل الشكر والتقدير لها

كما أتوجه بالشكر الكبير إلى لجنة المناقشة التي شرفني بقبول مناقشة هذه المذكرة، وأتطلع بتقدير للاستفادة من آرائهم وتوصياتهم العلمية

أتقدم بخالص الشكر والتقدير للجامعة على البيئة العلمية المتميزة التي وفرتها لنا، والتي كانت أساسا محفزا ومشجعا للاستمرار في البحث والتعلم، بالإضافة إلى الدعم الأكاديمي المستمر الذي ساعدني في تطوير مهاراتي العلمية

أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى طاقم إدارة مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة على حسن الاستقبال والتعاون الدائم، وعلى التسهيلات والدعم المتواصل، وكذلك توفير البيانات الضرورية التي ساعدتني على إنجاز عملي الميداني بنجاح.

إلى كل من كان له دور في هذا المسار، أقول:

شكرا من القلب، ودمتم عوننا وسندا للطلبة والباحثين



# لَهُدَاءِ

إلى نفسي...

يا من واجهتِ التعب بصمت، وتحديتِ الشكّ بالإيمان، وسرتِ رغم الخوف والألم، هذا الإنجاز لكِ قبل أي أحد،  
فشكرًا لصبرك، وشكرًا لأنك لم تستسلمي.

إلى أمي وأبي ..

يا من زرعتم في قلبي الثقة، وفي دربي الدعاء، أنتم البداية والنهاية، والظل الذي احتميت به في كل لحظة ضعف.  
كل حرف في هذه المذكرة كُتب بدعائكما.

إلى إخوتي...

كنتم النور في عمتي، والضحكة في حزني، والكتف الذي أسند عليه قلبي، شكرا لكم من القلب.

إلى صديقاتي ...

لكم الذين كنتم البلمس في تعب الأيام، والسند في كل عثرة، أنتم نعمة أحمد الله عليها.

إلى كل من مر في طريقي وترك أثرا جميلا...

شكرا لأنكم كنتم جزءا من حكاية نجاحي.

منار لعور



# إهداء

الى نفسي

إلى تلك الفتاة التي تعثرت كثيرا لكنها لم تستسلم،

إلى من قاومت التعب، وواجهت القلق، وثابرت رغم كل الظروف...

أهديك هذه اللحظة، لحظة الانتصار، فأنتِ تستحقين الفخر، ومن حقك أن تبتسمي اليوم لأنك وصلت.

إلى من كانت لي سندًا في كل لحظة، إلى من سهرت من أجلي وضحت براحتها لأكون ما أنا عليه اليوم...

إلى أمي الحبيبة، تاج رأسي ونور دربي، أهديك هذه المذكرة بكل حب وامتنان.

إلى أبي العزيز، من علمني معنى الصبر والاجتهاد،

إلى من كان دعمه دافعًا لي في كل خطوة، لك مني كل التقدير والاحترام.

إلى أختاي العزيزتين، رفيقتي في الحياة، شكرًا لوقوفكما الدائم بجانبني

إلى ابن أختي الصغير، الذي يرسم البهجة في قلبي بابتسامته البريئة

إلى رفيق دربي، الذي كان لي أخًا وسندًا، رفيقي في التعب، وفي الضحكة، وفي كل مراحل الطريق،

شكرًا لوجودك، ولصدقك، ولأنك كنت دائمًا هناك حين احتجتُ الدعم

رهام جعريري



## الملخص:

تهدف هذه المذكرة إلى إبراز أهمية التكاليف الخفية من منظور التحكم في تكاليف الإنتاج، باعتبارها نفقات غير ظاهرة في المحاسبة التقليدية لكنها تؤثر مباشرة على أداء المؤسسة. من خلال تقسيمها لخمس مؤشرات: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، الجودة، وفروق الإنتاجية، التي يمكن من خلالها تحديد التكاليف الخفية الاجمالية خلال فترة معينة.

لأجل الوصول إلى نتائج تخدم هذه الدراسة تم اعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري وتم إسقاط ما جاء فيه من خلال دراسة حالة مشروع قامت به مؤسسة فوريميد وحدة كشرود، تمكنا من خلالها حساب تكاليف التغيب وحوادث العمل، والتي كان لها أثر واضح على تكلفة المشروع. أما المؤشرات الثلاثة الأخرى، فلم تسجل لها تكاليف مالية لأن العمال لم يحتاجوا إلى تكوين إضافي، ويعملون وفق معايير جودة، كما أن المؤسسة لم تسجل فروقات في الإنتاجية وتحقق هامش ربح جيد، وتؤكد النتائج أن إدماج التكاليف الخفية في التحليل يساهم في تحسين التسيير واتخاذ قرارات اقتصادية أكثر دقة.

**الكلمات المفتاحية:** تكاليف خفية، مؤشرات تكاليف خفية، تكاليف إنتاج، ضبط تكاليف.

## Abstract

This thesis aims to highlight the role of hidden costs in controlling production costs, as they represent expenses that are not visible in traditional accounting but have a direct impact on the company's performance. To measure these costs, several indicators were used: absenteeism, work accidents, employee turnover, quality, and productivity gaps.

In the case study applied to the emergency department project of the company FORIMED – Kcheroud unit, we were able to calculate the costs related to absenteeism and work accidents, which had a clear impact on the project's total cost. As for the other three indicators, no financial costs were recorded, since the employees did not require additional training, worked according to quality standards, and the company reported neither productivity gaps nor loss of profit margin. The results confirm that integrating hidden costs into analysis helps improve management and supports more accurate economic decision-making.

**Keywords :** hidden costs, indicators of hidden costs, production costs, cost control.

الفهرس

| الصفحة   | العنوان  |
|--|--|
|  | شكر وعرهان   |
|  | إهداء  |
|  | فهرس المحتويات   |
|  | فهرس الجداول   |
|  | فهرس الأشكال   |
|  | فهرس الملاحق   |
| أ-ح  | مقدمة  |
| <b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف الخفية وتكاليف الإنتاج</b> |  |
| 7  | تمهيد  |
| 8  | المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية                             |
| 8  | المطلب الأول: مفهوم التكاليف الخفية  |
| 11   | المطلب الثاني: أسباب ظهور التكاليف الخفية                                  |
| 13   | المطلب الثالث: مؤشرات التكاليف الخفية                                      |
| 21   | المبحث الثاني: عموميات حول تكاليف الإنتاج                                  |
| 21   | المطلب الأول: مفهوم تكاليف الإنتاج   |
| 22   | المطلب الثاني: تصنيف تكاليف الإنتاج  |
| 23   | المطلب الثالث: خفض تكاليف الإنتاج وأهميته                                  |
| 27   | المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية للتكاليف الخفية وتكاليف الإنتاج          |
| 27   | المطلب الأول: الدراسات السابقة الخاصة بالتكاليف الخفية                     |
| 30   | المطلب الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بتكاليف الإنتاج                     |
| 33   | المطلب الثالث: دراسات سابقة حول الربط بين متغيري الدراسة                   |
| 37   | خلاصة الفصل  |
| <b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>                               |  |
| 39   | تمهيد  |
| 40   | المبحث الأول: بطاقة تقنية حول المؤسسة الاقتصادية كشروود فوريميد وحدة خنشلة |
| 40   | المطلب الأول: لمحة تاريخية وتعريف مؤسسة كشروود فوريميد                     |

## فهرس المحتويات

|    |  |
|----|--|
| 43 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة فوريميد وحدة كشرود           |
| 48 | المطلب الثالث: الأنشطة والمشاريع التي تم إنجازها على مستوى الولاية |
| 49 | المبحث الثاني: قياس التكاليف الخفية للمشروع وتحليلها               |
| 49 | المطلب الأول: مؤشر التغيب (الغياب)                                 |
| 57 | المطلب الثاني: مؤشر حوادث العمل                                    |
| 61 | المطلب الثالث: مؤشر دوران العمل                                    |
| 64 | المطلب الرابع: مؤشر الالاجودة                                      |
| 67 | المطلب الخامس: مؤشر فروق الانتاجية                                 |
| 70 | خلاصة الفصل  |
| 72 | الخاتمة  |
| 77 | قائمة المراجع  |
| 81 | الملاحق  |

## قائمة الجداول والأشكال والملامح

## قائمة الجداول والأشكال والملاحق

### 1. فهرس الجداول:

| الصفحة | عنوان الجدول   | الرقم |
|--------|--|-------|
| 10     | يوضح أصناف ومكونات التكاليف الخفية                                 | 1.1   |
| 12     | يوضح أسباب ظهور التكاليف الخفية                                    | 2.1   |
| 14     | الحلول الممكنة في حالة التغيب والآثار الناتجة عنها                 | 3.1   |
| 16     | يبين مؤشرات قياس الانتاجية   | 4.1   |
| 18     | الأهداف المرجوة من مقاييس طريقة SOF                                | 5.1   |
| 18     | خصائص تقنيات جمع المعلومات   | 6.1   |
| 19     | نموذج عام لحساب التكاليف الخفية                                    | 7.1   |
| 26     | تأثير التكاليف الخفية على تكاليف الانتاج                           | 8.1   |
| 52     | يوضح معدل الغيابات في مؤسسة فوريميد (وحدة كشرود)                   | 1.2   |
| 54     | يمثل كلفة الأجور لكل سنة   | 2.2   |
| 54     | متوسط قيمة الساعة الواحدة للعمل (الوحدة دج)                        | 3.2   |
| 55     | حساب التكاليف الخفية الناتجة عن التغيب (الوحدة دج)                 | 4.2   |
| 57     | عدد حوادث العمل في مؤسسة فوريميد (وحدة خنشة)                       | 5.2   |
| 59     | حساب التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل                        | 6.2   |
| 60     | قيمة الإنتاج الضائع بسبب حوادث العمل في مؤسسة فوريميد (وحدة كشرود) | 7.2   |
| 63     | دوران العمل في مؤسسة فوريميد (وحدة كشرود)                          | 8.2   |
| 67     | إنتاجية العمل في مؤسسة فوريميد (وحدة كشرود)                        | 9.2   |
| 67     | حساب التكاليف الخفية الناتجة عن فروق الانتاجية                     | 10.2  |
| 68     | التكاليف الخفية الإجمالية لمؤسسة فوريميد (وحدة خنشة)               | 11.2  |
| 69     | ضبط تكاليف الإنتاج الإجمالي  | 12.2  |

## قائمة الجداول والأشكال والملحق

### 2. فهرس الأشكال:

| الصفحة | عنوان الشكل                                     | الرقم |
|--------|---|-------|
| 43     | الهيكل التنظيمي للمديرية العامة                 | 01    |
| 44     | الهيكل التنظيمي للإدارة الموحدة                 | 02    |
| 45     | الهيكل التنظيمي لقسم الدراسات والتنفيذ          | 03    |
| 46     | الهيكل التنظيمي لوحدة انتاج وصب الخرسانة        | 04    |
| 47     | الهيكل التنظيمي لإدارة الشؤون الإدارية والمالية | 05    |

### 3. فهرس الملحق:

| الصفحة | عنوان الملحق   | الرقم |
|--------|--|-------|
| 81     | جدول يمثل عدد ساعات العمل (ساعات العمل النظرية، ساعات العمل الفعلية) لعمال لثلاث سنوات مع بيان كلفة الأجور | 01    |
| 82     | مخبر فحص داخلي لجودة الخرسانة  | 02    |
| 83     | وثيقة أخذ عينة من الخرسانة لإجراء اختبار الضغط   | 03    |
| 84     | بطاقة عدم المطابقة   | 04    |
| 86     | وثيقة تسهيل مهمة مقدمة من مؤسسة فوريميد (وحدة كشود)  | 05    |
| 88     | وثيقة تقرير تريض مقدمة من مؤسسة فوريميد (وحدة كشود)  | 06    |
| 90     | إذن بالإيداع   | 07    |
| 91     | إذن بالإيداع بعد التعديل   | 08    |

# المقدمة

نظرا إلى التغيرات الجذرية التي شهدتها بيئة الأعمال الاقتصادية، أصبح تطوير أساليب الإدارة حاجة ملحة أكثر من أي وقت مضى بغرض إيجاد أساليب للتحكم الفعال في الموارد، ففي إطار هذه التغيرات، لم تعد المؤسسات الصناعية تعتمد على الأساليب التقليدية فقط في التسيير، خاصة ما تعلق بإدارة التكاليف، إذ أصبحت هذه الأساليب غير متناسبة مع التطورات الحاصلة في العمليات الإنتاجية والتشغيلية.

لقد أدى هذا الواقع إلى ظهور اتجاهات جديدة يسعى من خلالها الباحثون والمهتمون في المجال المحاسبي والإداري إلى وضع نماذج أكثر دقة وواقعية في قياس وتحليل التكاليف، ليس فقط تلك التي يتم الإفصاح عنها بوضوح في السجلات المحاسبية، بل أيضا تلك التي تتخفى خلف مظاهر الأداء اليومي دون أن ترصد بشكل مباشر، ومن بين هذه الأنواع من التكاليف التي أصبحت تحظى باهتمام متزايد، نجد ما يعرف بـ "التكاليف غير المرئية" أو "التكاليف الخفية".

تشير التكاليف الخفية إلى مجموعة من النفقات غير المباشرة التي لا يتم تسجيلها ضمن التكاليف المتعارف عليها، ولكنها تمثل عبئا فعليا على المؤسسة، وتؤثر بشكل ملموس على ربحيتها وكفاءتها التشغيلية. وهذه التكاليف غالبا ما تكون ناتجة عن عوامل مثل تدني إنتاجية الأفراد، انخفاض جودة المنتجات، الفاقد الناتج عن الأخطاء، الأعطال المتكررة، ارتفاع معدلات دوران العمالة، وسوء استغلال الوقت والموارد، رغم أنها لا تسجل محاسبيا بطريقة واضحة، إلا أن آثارها الاقتصادية تتجلى في انخفاض مستوى الأداء، وزيادة تكاليف التشغيل وتراجع القدرة التنافسية.

### 1. إشكالية الدراسة:

إن الاعتماد على معلومات غير مكتملة أو مضللة من شأنه أن يؤدي إلى صعوبة تقدير قيمة التكاليف الخفية، مما قد يؤدي بمتخذي القرار في المؤسسات الاقتصادية إلى اتخاذ قرارات تسعيرية غير دقيقة، أو الاستثمار في مجالات غير ربحية، مما يؤدي إلى نتائج سلبية على المدى القصير والطويل على حد سواء، من هذا المنطلق وفي إطار معالجة موضوع التكاليف الخفية وضبط تكاليف الإنتاج تم تبني الإشكالية التالية:

فيما تكمن أهمية حساب التكاليف الخفية لضبط تكاليف الإنتاج داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية

فورميد؟

2. الأسئلة الفرعية:

بناء على الإشكالية الدارسة يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يؤثر مؤشر التغيب عن العمل باعتباره احد عناصر التكاليف الخفية على تكاليف الانتاج في المؤسسة محل الدراسة؟
- كيف يساهم مؤشر حوادث العمل باعتباره احد عناصر التكاليف الخفية في التأثير على تكاليف الانتاج في المؤسسة محل الدراسة؟
- كيف يؤثر مؤشر دوران العمل باعتباره احد عناصر التكاليف الخفية في التحكم في تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة؟
- كيف يؤثر مؤشر الالاجودة باعتباره احد عناصر التكاليف الخفية على التحكم في تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة؟
- ما هو دور مؤشر الفروق الانتاجية باعتباره احد عناصر التكاليف الخفية في ضبط تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.

3. فرضيات الدراسة:

- يساهم مؤشر التغيب عن العمل باعتباره أحد عناصر التكاليف الخفية إلى التأثير سلبا على تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.
- يساهم مؤشر حوادث العمل في رصد تكاليف خفية من شأنها رفع تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.
- ارتفاع مؤشر دوران العمل يترتب عنه تكاليف خفية مرتبطة بتكاليف التكوين والتدريب مما يؤدي الى عدم القدرة على التحكم في تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.
- مؤشر الالاجودة من شأنه ان يؤدي الى وجود تكاليف خفية متعلقة بإعادة الانتاج مما ينعكس بالضرورة على التكاليف الكلية للإنتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.
- يعد مؤشر الفروق الانتاجية أحد مصادر التكاليف الخفية التي يترتب عنها تكاليف الفرصة الضائعة الناتجة عن التقديرات الانتاجية وتحد من قدرة المؤسسة محل الدراسة على ضبط تكاليف الانتاج.

### 4. مبررات اختيار موضوع البحث:

- أهمية التحكم في التكاليف داخل المؤسسات الإنتاجية.
- ضعف اهتمام المؤسسات بالتكاليف غير المباشرة أو الخفية رغم تأثيرها الكبير.
- الرغبة في تقديم مساهمة علمية وعملية للمؤسسة محل الدراسة بناء على التربص الميداني.

### 5. أهداف الدراسة:

- تحديد مفهوم وأهمية التكاليف الخفية في المؤسسات الاقتصادية.
- إبراز تأثير هذه التكاليف على كفاءة الإنتاج.
- تقديم أدوات ومؤشرات لقياس التكاليف الخفية.
- تطبيق الدراسة على مشروع محدد داخل مؤسسة العمومية الاقتصادية فوريميد (وحدة كشروود) خنشلة وتحليل النتائج.

### 6. أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة في كونها تساهم في:

- تسليط الضوء على أحد الجوانب المهملة في التسيير المحاسبي التقليدي، وهو التكاليف الخفية.
- إظهار أهمية تحليل هذه التكاليف في دعم اتخاذ القرارات وتحقيق الفعالية الإنتاجية.
- تقديم نموذج تطبيقي يساعد المؤسسات على التعرف على هذه التكاليف والعمل على الحد منها.
- توضيح كيف يمكن استخدام المؤشرات كأداة لمراقبة تكاليف الإنتاج وتحسين الأداء المالي.

7. حدود البحث:

أ/ الحدود الزمانية: تم إجراء التريص الميداني خلال السنة الجامعية 2025/2024، لمشروع تم انجازه ما بين 2021 – 2023.

ب/ الحدود المكانية: تمت الدراسة التطبيقية في مؤسسة العمومية الاقتصادية فوريميد (وحدة كشرود) خنشلة.

8. منهج البحث:

تم اعتماد المنهج الوصفي في هذه الدراسة، من خلال وضع إطار النظري للتكاليف الخفية والاسترسال في وضع أبعادها في سياق المشاريع الإنشائية.

كما تم دعم الجانب النظري بدراسة حالة، من خلال تحليل معطيات المشروع التابع للمؤسسة العمومية الاقتصادية فوريميد وحدة كشرود خنشلة، والمتعلق بإنجاز مرفق خاص بمصلحة رصد مؤشرات التكاليف الخفية وتقييم أثرها على تكاليف المشروع.

9. صعوبات البحث:

أ/ صعوبات نظرية:

- قلة المراجع المتخصصة في التكاليف الخفية.
- تعدد وتداخل المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالموضوع.
- صعوبة تحديد مؤشرات كمية دقيقة لقياس التكاليف الخفية.

ب/ صعوبات ميدانية وتطبيقية:

- عدم توفر بيانات مباشرة عن التكاليف الخفية في سجلات المؤسسة.
- محدودية الوقت والإمكانات خلال فترة التريص.

10. تقسيمات البحث:

تم تقسيم البحث الى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي .

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف الخفية وتكاليف الإنتاج

- المبحث الأول: أدبيات النظرية لتكاليف الخفية
- المبحث الثاني: عموميات حول تكاليف الإنتاج
- المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية لتكاليف الخفية وتكاليف الإنتاج

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- المبحث الأول: بطاقة تقنية حول مؤسسة العموميّة الاقتصادية فوريميد (وحدة كشرود) خنشلة
- المبحث الثاني: قياس تكاليف الخفية للمشروع وتحليلها

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتكاليف الخفية

وتكاليف الانتاج

## تمهيد

في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وتنافسية متزايدة، أصبحت المؤسسات مطالبة بفهم أعمق لتكاليفها بمختلف أشكالها، ليس فقط الظاهرة منها، بل أيضا تلك التي لا تسجل محاسبا بشكل مباشر. التكاليف الخفية تمثل هذا الجانب غير المرئي، والذي قد يؤدي تجاهله إلى قرارات غير دقيقة تؤثر سلبا على الكفاءة الانتاجية للمؤسسة. في المقابل، تبقى تكاليف الإنتاج من أبرز المتغيرات التي ترتبط بشكل مباشر بعمليات المؤسسة، وتعد أداة محورية في تسعير المنتجات وتحليل الأداء.

انطلاقا من ذلك، يهدف هذا الفصل إلى بناء إطار نظري متكامل حول كل من التكاليف الخفية وتكاليف الإنتاج، من خلال توضيح المفاهيم الأساسية، تصنيفاتها، وأثرها على القرارات الإدارية، وذلك تمهيدا لفهم العلاقة المحتملة بينهما في الإطار التطبيقي للدراسة، هذا ما سيتم تناوله في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

❖ المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية

❖ المبحث الثاني: عموميات حول تكاليف الإنتاج

❖ المبحث الثالث: الادبيات التطبيقية لتكاليف الخفية وتكاليف الانتاج

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية

يعود الاهتمام بالتكاليف الخفية إلى المدرسة السوسيوولوجية الاقتصادية حيث أدرك الباحثون والممارسون أن التكاليف المباشرة المسجلة في القوائم المالية لا تعكس بالضرورة التكلفة الحقيقية لتشغيل المؤسسات. حيث يعد تحليل التكاليف جزءاً أساسياً من الإدارة المالية والتشغيلية للشركات ومع ذلك فإن العديد من الشركات تركز على تكاليف الظاهرة ومن خلال التقدم والتطور العلمي وظهور العديد من النظريات وطرق التحليل تبين أن محاسبة التكاليف قد أغفلت جانب مهم من التكاليف التي يطلق عليها التكاليف الخفية، وأولى من قام بدراسة هذا النوع من التكاليف الباحث الفرنسي هنري سافال سنة 1976 في معهد ISEOR من خلال تسليط الضوء على تأثير العوامل غير المباشرة، حيث قام بتحليل بعض الجوانب منها الاجتماعية والتنظيمية والمالية، وجاء بهذه النظرية لدراسة التكاليف الخفية من خلال كيفية تقييمها وأسباب ظهورها وتحديد أهم مؤشرات القياس.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التكاليف الخفية وتصنيفاتها، مع تحليل مصادرها وأهم الأسباب التي تنتج منها هذه التكاليف، كما سيتم مناقشة مؤشراتنا بالإضافة إلى كيفية الكشف عنها، وأهم طرق تقييمها في المؤسسة.

## المطلب الأول: مفهوم التكاليف الخفية وتصنيفها

يهدف هذا المطلب إلى تقديم تعريف واضح للتكاليف الخفية، وبيان أهم السمات التي تميزها، كما سيتم استعراض تصنيفاتها المختلفة.

## الفرع الأول: تعريف التكاليف الخفية

✓ يمكن تعريف التكاليف الخفية على أنها تلك التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظام المعلومات المستعملة في المؤسسة، والمتمثلة في كل من الميزانيات التقديرية، جدول حسابات النتائج، المحاسبة العامة، المحاسبة التقليدية ولوحة القيادة... الخ؛ حيث أن لها أثر على مردودية المؤسسة، ولا يقصد بمصطلح خفية نية المؤسسة في الحجب عن الإدلاء ببعض من تكاليفها وإنما المعنى المراد من هذه التسمية هي عدم قدرة المؤسسة على حسابها.

(بكطاش و مقدم، 2020، صفحة 02)

- ✓ كما تعرف التكاليف الخفية بأنها 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. (درويش و بلمداني، 2018، صفحة 76)
- ✓ وقد عرف قاموس الموارد البشرية التكاليف الخفية بأنها تلك التكاليف الخاصة بالتصحيحات والتعديلات للاختلالات، وهي لا تظهر وليس لها معنى في نظام معلومات المؤسسة، وهذه التعديلات تستهلك وتستعمل موارد إضافية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة. (المدهون، 2021، صفحة 13)
- ✓ كما شبهت التكاليف الخفية بالرياح، فهي لا ترى لكنها موجودة بشكل فعال وتشكل خطرا حقيقيا على المؤسسة. (بن جريو و وفاد، 2024/2023، صفحة 19)

اعتمادا على الدراسات السابقة يمكن تعريف التكاليف الخفية على النحو التالي:

- ✓ تعرف التكاليف الخفية بأنها مجموعة من النفقات غير الظاهرة في السجلات المحاسبية التقليدية، والتي لا يمكن قياسها أو تحديدها بشكل مباشر، إلا أنها تؤثر بشكل فعال على الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة. تشمل هذه التكاليف عوامل مثل ضعف الإنتاجية، التغيب، ضعف التنسيق الإداري، وانخفاض جودة بيئة العمل، مما يجعل من الصعب رصدها بدقة، لكنها تعد مؤثرة في صنع القرار الاقتصادي والاستراتيجي داخل المؤسسة.

#### الفرع الثاني: خصائص التكاليف الخفية

تمتاز التكاليف الخفية بعدة خصائص تتمثل في الآتي: (المدهون، 2021، صفحة 14)

- لا يمكن قياسها على المستوى المحاسبي أو يتم دمجها أحيانا ضمن التكاليف المرئية.
- لا يمكن تسميتها بالتعريف المباشر.
- لا يمكن الإشراف عليها (تتبعها) أو تركها عن قصد غير مسجلة ضمن التكاليف المرئية.
- لها تأثير مباشر على أداء الكيان.
- العوامل المولدة: التغيب، حوادث العمل، تناوب الأفراد، جودة المنتج، الإنتاجية المباشرة.

الفرع الثالث: تصنيف ومكونات التكاليف الخفية

جدول رقم 1.1: يوضح أصناف ومكونات التكاليف الخفية

| المفهوم                           | البيان                 |
|-----------------------------------|------------------------|
| فئة مدمجة في التكاليف الظاهرة     | تصنيف التكاليف الخفية  |
| فئة غير مدمجة في التكاليف الظاهرة | تصنيف التكاليف الخفية  |
| الأجور الزائدة                    | مكونات التكاليف الخفية |
| الأوقات الزائدة                   | مكونات التكاليف الخفية |
| الاستهلاكات الزائدة               | مكونات التكاليف الخفية |
| الوقت غير المنتج (عدم الإنتاج)    | مكونات التكاليف الخفية |
| عدم خلق طاقة                      | مكونات التكاليف الخفية |

|   |                |  |
|---|----------------|--|
| <p>تعتبر المخاطر المترتبة عن الاختلالات مصدرًا كاملاً للنتائج السلبية المستقبلية، ولذلك فهي تعد بمثابة تكاليف خفية، ولذلك يتوجب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار بهدف المبادرة إلى اتخاذ قرارات أو بتنفيذ أنشطة تحسن المردودية أو ترفع من إمكانيات المؤسسة</p> | <p>المخاطر</p> |  |
|---|----------------|--|

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على: (مهدي، 2018، صفحة 19) و(المدهون، 2021، الصفحات 14-15) و(سعد الدين، 2020/2019، صفحة 11).

### المطلب الثاني: أسباب ظهور التكاليف الخفية

تشكل التكاليف الخفية تحديا كبيرا في الإدارة المالية، حيث تؤثر على دقة التقديرات وتقييم الأداء دون أن تكون واضحة بشكل مباشر في السجلات المحاسبية. لذلك، تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أسباب ظهور هذه التكاليف، وكذلك أهمية دراستها وكيفية الكشف عنها.

#### الفرع الأول: كيفية الكشف عن التكاليف الخفية

إن منهجية البحث والكشف عن وجود تكاليف خفية في مؤسسة ما، طبقت من طرف ISEOR وذلك منذ 1976، ومن أهم المعايير والطرق المعتمدة ما يلي: (بويباون، 2013/2012، صفحة 13)

#### 1. نمط التسيير:

إن نمط التسيير السيء 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.

#### 2. مدى تفاعل ومشاركة في العمل:

حيث يساعد كثيرا على اكتشاف التكاليف الخفية، فنقص مظاهر التعاون والتنسيق بين الافراد وضعف الاتصال، دليل على وجود اختلال وظيفي وبالتالي وجود التكاليف الخفية.

#### 3. إجراءات التوظيف والإشراف:

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

الفرع الثاني: أسباب ظهور التكاليف الخفية

تتمثل أسباب ظهور التكاليف الخفية في: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال - التنسيق - التشاور، تسيير الوقت، التكوين المدمج، التنفيذ الاستراتيجي، والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم 2.1: يوضح أسباب ظهور التكاليف الخفية

| السبب                          | مفهومه   |
|--------------------------------|--|
| ظروف العمل                     | ظروف العمل غير المناسبة تؤثر سلباً على العامل والمؤسسة، فالتواجد في محيط سيء ومتشنج يرفع من حدة التوتر ويولد ضغوطات وربما حتى مشاكل نفسية أو صحية تؤدي حتماً إلى تراجع مستويات أداة المنظمة.   |
| تنظيم العمل                    | يرتبط التنظيم بالعمل الجماعي، فعدم توزيع الوظائف في المؤسسة، وتذبذب تقسيم المهام على الأفراد في الوحدات تحديد طرق الاتصال والربط بين مختلف العناصر المتداخلة. يؤدي إلى تبديد الجهود المبذولة ويزيد من هشاشة العمل وتدني مستواه.              |
| الاتصال -<br>التنسيق - التشاور | تفادياً لظهور تنظيمات غير رسمية داخل المنظمة، أو على الأقل التقليل من حدة أثرها السلبي يستوجب التركيز على السبل السليمة التي تضعها المنظمة والتي يرى Savall أنها تتمحور في الاتصال، التنسيق والتشاور   |
| تسيير الوقت                    | يقصد به طرق تنظيم وقت العمل الفردي أو الجماعي بين النشاطات المختلفة في المنظمة؛ فالهدف من هذه العملية هو تحقيق الكفاءة وزيادة الفعالية من خلال إنجاز أعمال أكثر في وقت أقصر وبمجهود أقل.   |
| التكوين المدمج                 | للتكوين أهمية بالغة في نشاط المنظمة فالتكوين هو الذي يمكن الفرد بشكل خاص وفرق العمل بشكل عام على الاندماج مع تطورات ومتطلبات العصر بالإضافة إلى توفير القدرة على مواجهة المنافسة من خلال اكتساب ميزة غير قابلة للإحلال (مورد بشري ذو كفاءة). |
| التنفيذ<br>الاستراتيجي         | هو تحويل خطط المؤسسة إلى خطوات عملية لتحقيق أهدافها، من خلال تنظيم الموارد، توزيع المهام، ومتابعة الأداء لضمان تنفيذ الخطة بنجاح   |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (بوتريد، 2021/2020، الصفحات 77-81)

## المطلب الثالث: مؤشرات التكاليف الخفية وطرق التقييم

لمعرفة مدى تأثير التكاليف الخفية على العملية الإنتاجية، يتم الاعتماد على مجموعة من المؤشرات التي تساعد في قياسها، نذكر منها معدلات التغيب، دوران العمل، حوادث العمل، الجودة، نقص الإنتاجية. بحيث يهدف هذا المطلب إلى توضيح هذه المؤشرات وطرق قياسها، وتقييمها في المؤسسات لما لها من دور في تحسين الكفاءة الإنتاجية.

## الفرع الأول: مؤشرات التكاليف الخفية

حسب مكونات التكاليف الخفية يمكن تحديد مؤشراتها في:

## أولاً: مؤشر التغيب

يعد مؤشر التغيب أحد المعايير المهمة في تقييم مدى التزام الأفراد بالحضور في بيئات العمل، فهو يستخدم لقياس معدلات عدم الحضور ومدى تأثيرها على الأداء والإنتاجية.

## 1. قياس مؤشر التغيب

ويقصد به الظاهرة التي يشكّلها عدم وجود العامل عن مكان العمل في الوقت الذي يفترض أن يكون موجوداً، ويحسب معدل الغياب بالعلاقة الآتية: (بويباون و يجياوي، 2019، صفحة 126)

$$\text{معدل الغياب} = (\text{عدد أيام العمل الضائعة} / \text{عدد أيام العمل العادية}) \times 100$$

وتتحمل المؤسسة تكاليفاً إضافية نتيجة تغيب بعض عمالها، أهمها: (مهلول، 2022/2021، صفحة

(34

أ. تكاليف سوء التشغيل: وهي التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحملها نتيجة لسوء تنظيم وتغيب العمال، والمتمثلة في نقص الجودة، انخفاض الإنتاج والإنتاجية، بسبب ضعف خبرة العامل المسند إليه مهام العامل المتغيب.

ب. تكاليف تعويضية: وهي تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتعويض العامل المتغيب، مثل تكلفة الساعات الإضافية، ما يجعل المؤسسة أمام خيارات قد تكون غير ملائمة في معظم الأحيان. وهذه بعض الحلول التي قد تلجأ إليها المؤسسة في حالة تغيب عامل ما.

2. حلول التغيب

جدول رقم 3.1: الحلول الممكنة في حالة التغيب والآثار الناتجة عنها

| المؤشر | كيفية معالجة التغيب        | الآثار الناتجة  |
|--------|----------------------------|---|
| التغيب | المعالجة بعمل ساعات إضافية | - تستدرك المؤسسة العمل من خلال ساعات إضافية للعمال مقابل تحملها لتكاليف إضافية    |
|        | المعالجة بوظيفة غير مؤدية  | - وهذا في حال عدم تعويض العامل بسبب النقص في اليد العاملة                         |
|        | المعالجة بتوقيف آلة        | - تحمل تكاليف توقف الآلة<br>- نقص الإنتاجية وخسارة للزبائن بسبب التأخر في التسليم |
|        | المعالجة بزيادة العمالة    | - تحمل المؤسسة لتكاليف التوظيف<br>- نقص الجودة والإنتاجية بسبب قلة الخبرة         |

المصدر: (مهلول، 2022/2021، صفحة 35)

ثانيا: مؤشر حوادث العمل

عرف المشرع الجزائري حسب المادة 07 و 08 من القانون المتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية المؤرخ في 02-07-1983 المعدل والمتمم بالأمر رقم 96-96 المؤرخ في 06-07-1996، حوادث العمل بأنها: "تعتبر كحوادث عمل كل حادث انجرت عنه إصابة بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ أو خارجي وطراً في إطار علاقة العمل". وهذا هو المبدأ والقاعدة العامة في حادث العمل قانونياً، (بالهاني و قلبي، 2022/2021، صفحة 15)

تعتبر حوادث العمل من أكثر العوامل المتسببة في زيادة تكاليف الإنتاج بمقدار التكاليف الظاهرة والخفية. (عيساوي و تفرات، 2016، صفحة 71)

يتم حساب مؤشر حادث العمل في المؤسسة على النحو التالي: (مهلول، 2022/2021، صفحة 35)

$$\text{معدل الحوادث} = \frac{\text{عدد الحوادث}}{\text{عدد ساعات العمل الفعلية}} \times 100$$

يعبر هذا المعدل عن عدد حوادث العمل التي تقع خلال ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معينة.

#### ثالثاً: مؤشر دوران العمل

يطلق على الحالة التي تنطوي على تعيين أفراد ثم فقدهم وإحلالهم بآخرين "دوران العمل"، مما يؤدي إلى الإسراف في المال، الوقت والجهود المبذولة في اختيار الأفراد، تعيينهم وتجربتهم. ويمكن القول أن ظاهرة دوران العمل تعكس عدم الاستقرار الوظيفي وحالة انخفاض الروح المعنوية للأفراد، فهي مشكلة كبيرة ومكلفة بالنسبة للمؤسسة، إذ تتحمل هذه الأخيرة من جرائها تكاليف خفية باهظة، ويعد دوران العمل من الموضوعات الهامة لما لها من آثار سلبية قد تحمل المؤسسة العديد من التكاليف الظاهرة والخفية، والتي قد تقف عقبة أمام تحقيق المؤسسة لأهدافها. (كواشي، 2013، صفحة 134)

يتم حساب معدل دوران العمل من خلال العلاقة التالية: (مهلول، 2022/2021، صفحة 36)

$$\text{معدل دوران العمل} = \frac{(\text{عدد الأفراد المنضمين} + \text{عدد الأفراد المنفصلين})}{\text{متوسط عدد العاملين خلال نفس الفترة}} \times 100$$

#### رابعاً: مؤشر اللاجودة

تعد النوعية أو ما يعرف بالجوودة من الأسبقيات التنافسية التي يسعى مسيرو مختلف المؤسسات لتحقيقها، في حين تعرف اللاجودة بانها "نقص أداء المنتج عن متطلبات من وجهة التسويقية"؛ وهي أيضا "عدم قدرة المنتج على إشباع الحاجات والرغبات من وجهة المستهلك". (حمودي، 2014/2013، صفحة 86)

أما التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر اللاجودة فيقصد بها التكاليف التي تتحملها المؤسسة بسبب الجودة المنخفضة، كما تعرف على أنها التكاليف الناجمة عن الوحدات المرفوضة وتصليح العيوب والمواد التالفة التي

تتحملها المؤسسة بسبب سوء الاستعمال والمناولة السيئة، إضافة إلى تكاليف الوقت الضائع وتوقفات الآلات.  
(كواشي، 2013، صفحة 135)

يتم قياس مؤشر اللاجودة من خلال العلاقة التالية: (مهلول، 2022/2021، صفحة 41)

$$\text{مؤشر اللاجودة} = \text{عدد المنتجات المعيبة} / \text{عدد المنتجات الكلية}$$

خامسا: مؤشر فروق الانتاجية

تعتبر الإنتاجية معيارا لقياس مدى كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها ويعبر عنها بالنسبة بين المخرجات والمدخلات، ومن ثم فإن رفع الإنتاجية يعتبر من الأهداف الرئيسية للمؤسسة ومن جهة أخرى نقص الإنتاجية يعني تضييع المؤسسة لفرص الربح، أما كلمة الإنتاجية فقد استعملت لأول مرة عام 1766 في بحث للاقتصادي الفرنسي F. Queenay. (بويباون، 2013/2012، صفحة 54)

1. قياس مؤشر الإنتاجية

تحسب الإنتاجية كما يلي: (بويباون، 2013/2012، صفحة 54)

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

ومؤشر الإنتاجية له قياسات عديدة في المؤسسة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 4.1: يبين مؤشرات قياس الإنتاجية

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

المصدر: (بويباون، 2013/2012، صفحة 54)

## الفرع الثاني: طريقة SOF لتقييم التكاليف الخفية

اقترح الباحث هنري سافال من خلال العديد من الأبحاث والدراسات التي أجراها طريقة لتقييم التكاليف الخفية تسمى طريقة SOF بدأ تطبيقها سنة 1979 تعتمد على ثلاثة مقاييس متمثلة في المقياس الاجتماعي، المقياس التنظيمي، المقياس المالي، جاءت هذه الطريقة لتدارك نقص نظام المعلومات المحاسبي الموجود في المؤسسات لعدم اهتمامه بالتكاليف الخفية.

وكلمة SOF هي اختصار لعبارة Social Organise Financier التي تعني باللغة العربية المقياس الاجتماعي التنظيمي المالي. (بودريعة و سعيدي، 2020/2019، صفحة 30)

وتقوم هذه المقاييس على: (بودريعة و سعيدي، 2020/2019، الصفحات 30-31)

1. **المقياس الاجتماعي:** يعتمد على إجراء مقابلات مع العاملين، المشرفين، الإطارات...، وكذا تحليل الوثائق التي تتضمن إحصائيات عن التغيب، حوادث العمل، دوران العمل...، بالإضافة إلى الاعتماد على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تحدث داخل الورشة وهذا لاستكمال وتكميل المعلومات التي سبق الحصول عليها.
2. **المقياس التنظيمي:** وهو يعتبر مرحلة اجبارية لكونه يشكل مصدر أساسي للمعلومات التي سوف يتم الاعتماد عليها في المقياس المالي، ويستند هذا المقياس أساسا على إجراء جرد شامل ومتسلسل لخسائر التشغيل ومختلف آثارها عبر الزمن، كما يسمح بفرز أساليب المعالجة المتشابكة والمعقدة وكذا الحكم على مدى توافقها مع الهدف الاقتصادي في المؤسسة.
3. **المقياس المالي:** من خلال هذه المرحلة يتم الرجوع إلى عناصر التكاليف والأسعار المقيدة ضمن الوثائق المحاسبية للمؤسسة، وهذا من أجل إجراء تقييم مالي لكمية الوقت والمواد المستهلكة أثناء عملية معالجة خسائر التشغيل.

جدول رقم 5.1: الأهداف المرجوة من مقاييس طريقة SOF

| المقياس           | الأهداف   |
|-------------------|---|
| المقياس الاجتماعي | <ul style="list-style-type: none"> <li>- تحديد وجود خسائر التشغيل الأولية؛</li> <li>- تبيان الأسباب المفسرة لخسائر التشغيل من خلال العلاقة: (هيكل <math>\longleftrightarrow</math> سلوك) <math>\longleftarrow</math> خسائر التشغيل</li> </ul> |
| المقياس التنظيمي  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- تبيان أساليب معالجة خسائر التشغيل؛</li> <li>- إجراء جرد للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة: كمية الاستهلاكات، حجم الوقت، ضياع الإنتاج....</li> </ul>   |
| المقياس المالي    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- البحث عن التكاليف والأسعار الوحدوية لمكونات المعالجة؛</li> <li>- التقييم المالي للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة.</li> </ul>   |

المصدر: (كواشي، 2013، صفحة 140)

جدول رقم 6.1: خصائص تقنيات جمع المعلومات

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

المصدر: (بودريعة و سعيدي، 2020/2019، صفحة 31)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه لاعتماد المقياس الاجتماعي والتنظيمي والمالي، يجب استعمال تقنيات

لجمع المعطيات تختلف حسب درجة أهميتها وحسب نوعية كل مقياس.

جدول رقم 7.1: نموذج عام لحساب التكاليف الخفية

| المكونات<br>المؤشرات  | الأجر الزائد                                 | الوقت الزائد                                    | الاستهلاك<br>الزائد                                    | عدم الإنتاج                                    | عدم خلق الطاقات                                 | مجموع التكاليف<br>الخفية  |
|-----------------------|--|---|--|--|---|---------------------------|
| حوادث العمل           |  |   |  |  |   |                           |
| دوران العمل           |  |   |  |  |   |                           |
| اللاجودة              |  |   |  |  |   |                           |
| فروق إنتاجية<br>العمل |  |   |  |  |   |                           |
| الإجمالي              | الأجر الزائد<br>الناجم عن<br>المؤشرات الخمسة | الوقت الزائد<br>الناجم عن<br>المؤشرات<br>الخمسة | الاستهلاك<br>الزائد<br>الناجم<br>عن المؤشرات<br>الخمسة | عدم الإنتاج<br>الناجم عن<br>المؤشرات<br>الخمسة | عدم خلق الطاقات<br>الناجم عن المؤشرات<br>الخمسة | إجمالي التكاليف<br>الخفية |
| المفهوم الاقتصادي     | التكاليف التاريخية                           |   |  | تكلفة الفرصة الضائعة                           |   |                           |
| المفهوم المحاسبي      | نفقات زائدة                                  |   |  | تضييع الإيرادات                                |   |                           |

المصدر: (كواشي، 2013، صفحة 139)

من خلال الجدول السابق، نستنتج أن التكاليف الخفية يمكن تجزئتها إلى تكاليف خفية مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة (تكاليف تاريخية)، وتكاليف خفية غير مدمجة ضمن التكاليف الخفية (تكلفة الفرصة الضائعة). وبناءً على ما سبق، نجد أن للمكونات الأربعة الأولى: الأجر الزائد، الوقت الزائد، الاستهلاك الزائد، عدم الإنتاج، أثر مباشر على ما تحققه المؤسسة خلال الدورة المالية الحالية، أما الأثر الفعلي لعدم خلق الطاقات لن يظهر إلا خلال الدورات اللاحقة.

لقد حظي الجانب الاجتماعي بالاهتمام الكبير في إطار النظرية الاجتماعية الاقتصادية، حيث يساهم النجاح الاجتماعي في تحقيق التشغيل الجيد، والتقليل في نفس الوقت من الخسائر، الأمر الذي حث على الاهتمام بدراسة الظروف الاجتماعية والنفسية للعمال داخل المؤسسة، التي قد يتسبب تدهورها في إحداث المزيد من الخسائر، وبالتالي تفاقم التكاليف الخفية، لذلك فإن أول مرحلة في التقييم التي تمثل المقياس الاجتماعي، ترتبط بشكل كبير بالمعلومات المتعلقة بظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب. (بوعزيز، 2016/2017، صفحة 37)

بالرغم من أهمية طريقة SOF إلا أنه يمكن استبعادها عندما تكون المؤسسة على إطلاع دائم بمختلف ظروف الحياة المهنية، بالتالي نستعمل طريقة OF بدلا منها. (المدهون، 2021، صفحة 15)

## المبحث الثاني: عموميات حول تكاليف الإنتاج

تعد التكاليف من العوامل الرئيسية التي تحدد نجاح أو فشل أي منظمة صناعية أو تجارية. وفي ظل البيئة التنافسية الحالية التي تشهدها الأسواق، أصبح التحكم الفعال في تكاليف الإنتاج أحد العناصر الأساسية لتحقيق الكفاءة وزيادة الربحية، حيث تعتمد عليها المؤسسات في تسعير منتجاتها وتحقيق الأرباح، وهي تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة النشاط وحجم الإنتاج. ومع تزايد حدة المنافسة في الأسواق، أصبح من الضروري البحث عن طرق فعالة لتقليل هذه التكاليف دون التأثير على جودة المنتج.

وفي هذا المبحث سنتطرق لدراسة تكاليف الإنتاج بمختلف أشكالها، من حيث المفهوم والتصنيفات، مع معرفة العلاقة بين هذه التكاليف والأداء الاقتصادي للمؤسسة، وبيان أهمية هذه التكاليف في المؤسسة، تمهيدا للانتقال إلى بيان دور التكاليف الخفية في تحسين الكفاءة العمليات الإنتاجية.

## المطلب الأول: مفهوم تكاليف الإنتاج

يخصص هذا المطلب للتطرق إلى مفهوم تكاليف الإنتاج، مع عرض مختلف الأشكال التي يمكن أن تتخذها داخل المؤسسة.

## الفرع الأول: تعريف التكلفة

✓ التكلفة هي مجموع ما تتحمله المؤسسة من أعباء مالية أو موارد اقتصادية، بشكل مباشر أو غير مباشر، في سبيل الحصول على منتج أو خدمة، أو تحقيق هدف معين، وتشمل التكاليف عناصر متعددة مثل المواد، الأجور، الوقت، والطاقة، وتستخدم لقياس كفاءة الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية. (جغوري،

2015/2014، صفحة 48) (فخر و الدليمي، صفحة 57)

## الفرع الثاني: تعريف الإنتاج

✓ عرف الإنتاج على أنه إيجاد المنفعة أو زيادتها، أي "أنه جهد بشري يترتب عليه جعل المورد صالحا أو أكثر صلاحية لإشباع حاجة الإنسان"، وهو أيضا "تلك العملية المركبة التي تستنفد جهدا بشريا، وتستهلك موارد وطاقة في إطار زمني معين، وقد خلقت منافع اجتماعية، سواء كانت هذه المنافع مادية أو معنوية.

✓ الإنتاج هو عملية تحويل الموارد الاقتصادية من مواد أولية وعمل ورأس مال إلى سلع أو خدمات تلبى حاجات الأفراد والمجتمع، ويتم ذلك من خلال تنظيم وتوظيف هذه الموارد بشكل فعال بهدف خلق قيمة مضافة وتحقيق منفعة اقتصادية. (البجلي، 2011، صفحة 143)

انطلاقاً من التعاريف السابقة لكل من التكلفة والإنتاج، يمكن القول أن تكاليف الإنتاج هي:

- ✓ الوسيلة التي تقيس بها المؤسسة مقدار ما تقدمه من موارد لإنجاز عملية الإنتاج.
- ✓ مجموع ما تنفقه المؤسسة من موارد مالية وبشرية وتقنية بهدف إنتاج سلعة أو خدمة، وتشمل كل ما يستخدم في مراحل الإنتاج من مواد أولية، وأجور، وطاقة، وتجهيزات، حتى يتحول مدخلات إلى مخرجات قابل للتسويق أو الاستخدام.

### المطلب الثاني: تصنيف تكاليف الإنتاج

تعد عملية تصنيف التكاليف الإنتاج خطوة أساسية لفهم طبيعتها وتحليل مكوناتها بحيث يتم تصنيفها كالآتي:

#### الفرع الأول: تصنيفها حسب الطبيعة (يسلي، 2021/2020، صفحة 53)

1. **التكاليف المباشرة:** هي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين من السلع دون سواه، أي بمنتج واحد فقط، وبالتالي تحمل إلى سعر التكلفة (التكلفة النهائية)، ويشمل هذا النوع من الأعباء أساساً، التكاليف التي تدخل بشكل مباشر في عملية الإنتاج: تكلفة اليد العاملة الفعلية، سعر شراء زائد جميع المصاريف والرسوم غير القابلة للاسترجاع.

2. **التكاليف غير المباشرة:** هي الأعباء التي لا تدخل في سعر التكلفة للمنتجات بصفة مباشرة، إلا بعد توزيعها واستخراج نصيب الوحدة الواحدة، تحمل بعدها على سعر التكلفة للمنتج بمقدار مساهمة كل وحدة في هذا المنتج، إن عملية حساب التكاليف أو سعر التكلفة لا تكون لمنتج واحد ولكن لكل السلع التي تنتج في فترة معينة وتكون عادة شهر.

#### الفرع الثاني: تصنيفها حسب السلوك مع حجم الإنتاج (بوناي و مخوخ، 2022/2021، الصفحات 11-12)

1. **التكاليف الثابتة:** تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.

2. **التكاليف المتغيرة:** هي التكاليف التي تتغير بصورة طردية مع تغير حجم النشاط، فتزداد بازدياده، وتنقص بنقصانه، كما تنعدم في حالة التوقف عن الإنتاج، حيث تتميز هذه التكاليف بكونها متغيرة في مجموعها وثابتة بالنسبة لوحدة المنتج.

الفرع الثالث: تصنيفها حسب الأساس المستخدم في القياس والمقارنة (يسلي، 2021/2020، صفحة 54)

1. التكاليف الحقيقية: هي التكاليف المحددة مسبقاً، أي قبل البدء في عملية الإنتاج، ينقسم هذا النوع إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، الصنف الأول يتعلق بمصاريف المادة الأولية واليد العاملة، بينما يتعلق الصنف الثاني بالمصاريف الأخرى، التي تصنف أيضاً إلى متغيرة وثابتة كما تمت الإشارة إلى ذلك سابقاً.
2. التكاليف المعيارية: هي تكاليف متعلقة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار أو المقياس الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، حيث لا تهتم بمصاريف التوزيع ومن بين أهداف التكاليف المعيارية معرفة أسباب الانحرافات بين ما هو حقيقي وما هو معياري وذلك بعد تحديدها، تقييم تحركات المنتج، ودراسة تأثير تغيرات الأسعار.

### المطلب الثالث: خفض تكاليف الإنتاج وأهميته

الفرع الأول: خفض تكاليف الإنتاج (العراقي، 2024، الصفحات 284-285)

يعد خفض تكاليف الإنتاج من أهم الأهداف التي تسعى إليها المؤسسات لتحسين كفاءتها وزيادة ربحيتها في ظل المنافسة المتزايدة في الأسواق، حيث يتم خفض تكلفة الإنتاج وفق المستويات التالية:

#### 1. مستوى السوق:

يتم دراسة السوق والمنافسين وكذلك تحديد احتياجات ومتطلبات العملاء من خلال عرض التصور المبدئي للمنتج على عينة من العملاء المرتقبين، ويتم قياس ردود أفعالهم بالنسبة للمنتج (الجودة والتصميم والسعر والشكل النهائي)، وإجراء التعديل إن تطلب الأمر حتى الوصول إلى الشكل النهائي بناء على تحليل المعلومات التي تم جمعها من العملاء والموردين أولاً بأول، وذلك للتأكد من أن المنتج قد حقق احتياجات ومتطلبات العملاء، من خلال ما يلي:

- تحديد السعر المقدر الذي يكون العميل على استعداد لدفعه مقابل الحصول على المنتج بالجودة المطلوبة مقارنة بأسعار المنافسين.
- تحديد الربح التي ترغب الشركة بتحقيقه، وذلك يتطلب الخبرة العلمية في مجال التحليل المالي ومجال التنبؤ بحجم المبيعات وأسعار السوق ودرجة المنافسة.
- التكلفة المراد الوصول لها بالحد من التكاليف الخفية التي تجعل تكلفة الإنتاج أقل مما يمكن وتحقيقاً للربح الذي ترغب الشركة بتحقيقه، من خلال الصيغة التالية:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المنافس - الربح المرغوب فيه

## 2. مستوى المنتج:

يتم نقل ضغوط المنافسة من السوق وما تفرضه من متطلبات إلى داخل الشركة وما يحكمها من عوامل كفاءة وفعالية في ضوء الموارد والإمكانيات المتاحة للشركة في حدود التكنولوجيا المتاحة وتصميم منتج يتوافق مع التكلفة المراد الوصول لها.

## 3. مستوى المكونات:

غالباً ما تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية التي تكون على مستوى المنتج، ويتم تخفيض التكاليف على مستويين وهما:

أ- مرحلة تصميم مكونات تتوافق مع التكلفة المرغوبة بالجودة المطلوبة دون المساس بأداء المنتج، وينتج عن هذا التخفيض الأولي تكلفة معيارية أقل من التكاليف الحالية للإنتاج.

ب- مرحلة الإنتاج ويتم فيها مراقبة التكاليف الفعلية مع الحد من التكاليف الخفية قدر الإمكان لضمان أنها لن تتجاوز التكاليف المعيارية أو تقل عنها، وصولاً لتكاليف إنتاج أقل ما يمكن.

ومما سبق يمكن تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين عملية الإنتاج عن طريق وضع التصميم الجديدة للمنتجات بحيث تؤدي إلى تخفيض تكاليف إنتاجه بدون التضحية بالوظائف التي تؤديها، وإلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتجات والتي تؤدي إلى زيادة تكاليفها، في حين يكون العميل غير مستعد لدفع تلك التكاليف مع زيادة الإمكانيات الوظيفية لها إن أمكن دون أن يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف.

## الفرع الثاني: أهمية خفض تكاليف الإنتاج (العراقي، 2024، صفحة 285)

تكمن أهمية خفض التكاليف في زيادة أرباحها ومن ثم تحسين ميزتها التنافسية باعتبار أن هامش الربح يعد أهم المؤشرات التي تساهم في استمرارية ونمو الكيانات الاقتصادية. كما تعد الربحية الهدف الأساسي للمؤسسات الصناعية والتي تتحقق بإحدى الطرق التالي: زيادة المبيعات، زيادة الانتاجية، وخفض التكاليف.

ويمكن اعتبار خفض التكاليف ذات أهمية كبيرة في تحقيق ربحية أكبر بالنسبة للشركات الصناعية خاصة في ظل وجود صعوبات تواجهها زيادة المبيعات مثل وجود عدة منافسين، محدودية السوق، والتكاليف التي تتبع تحقيق ذلك، وفي كثير من الأحيان تعتبر عملية خفض التكاليف من أهم الأسباب التي تختارها الشركة لزيادة ربحيتها وذلك لكونها طريقة سليمة وبسيطة تعتمد على جدية الشركة وعملها الدائم والمستمر دون أن تتأثر بدرجة

كبيرة بظروف السوق، على عكس العناصر الأخرى التي يمكن أن ترفع من ربحية الشركة كزيادة أسعار المنتجات وتحسين نوعية المنتجات والتي تتأثر بدرجة كبيرة بظروف السوق والطاقة المتوفرة لدى الشركة.

إن خفض التكاليف بشكل عام تعتبر من الأمور المهمة كزيادة الإنتاج أو بواسطة تقليص القوة العاملة أو زيادة كفاءة الأداء التشغيلي للوحدات الاقتصادية أو عن طريق جعل قيمة مضافة للمنتجات بواسطة تحسين جودة المنتجات واستغلال الطاقة الإنتاجية القصوى، التي تعمل الشركة على تجسيدها ويمكن إبراز أهميتها في كونها تحقق الأغراض التالية:

- الاستخدام الأمثل لما هو متوفر من إمكانيات متاحة للشركة الصناعية وبالشكل الذي يحقق وفورات مالية مناسبة.
- حث الإدارات المختلفة على تقييم أساليب ومعايير العمل المعتمدة من قبلها بالشكل الذي يخدم عملية التطوير المستمر والمطلوبة بالشكل الذي يؤدي بالنتيجة لتحقيق أهداف الشركة.
- الوصول إلى المستوى الذي يعزز المركز التنافسي للشركة.
- إيجاد أفضل السبل للاستثمار الأمثل للطاقات الإنتاجية المتوفرة والمتاحة للشركة.

### الفرع الثالث: تأثير التكاليف الخفية على تكاليف الإنتاج

يوضح الجدول التالي أبرز مجالات التكاليف الخفية وتأثير كل منها على تكاليف الإنتاج، من حيث السبب المحتمل ووصف كل نوع من هذه التكاليف:

جدول رقم 8.1: تأثير التكاليف الخفية على تكاليف الإنتاج

| نوع التكلفة الخفية       | الوصف                                       | السبب المحتمل                             | تأثيرها على تكاليف الإنتاج                  |
|--------------------------|---|---|---|
| الوقت الضائع             | فترات توقف غير مبررة أثناء الإنتاج          | ضعف التخطيط أو انتظار المواد              | زيادة زمن التشغيل ورفع التكلفة التشغيلية    |
| جودة منخفضة              | إنتاج وحدات معيبة تحتاج لإعادة التصنيع      | ضعف مراقبة الجودة أو مهارات العمال        | استهلاك إضافي للمواد والطاقة                |
| استهلاك زائد للطاقة      | استخدام غير رشيد للكهرباء أو الغاز          | غياب المعايير الطاقوية أو المعدات القديمة | ارتفاع التكاليف الصناعية غير المباشرة       |
| ضعف تدريب العمال         | أداء غير كفء يؤدي لإخطاء إنتاجية            | غياب برامج التكوين المستمر                | خسائر بسبب المنتجات المعيبة                 |
| الأعطال المفاجئة         | توقفات غير مبرجة في الآلات                  | غياب الصيانة الوقائية                     | تأخير الإنتاج وتكاليف إصلاح مرتفعة          |
| دوران العمالة            | مغادرة موظفين مدربين واستبدالهم بآخرين جدد  | ضعف الحوافز أو ظروف العمل                 | تراجع الأداء وزيادة تكاليف التدريب والتأقلم |
| ضعف التنسيق الداخلي      | غياب الاتصال الفعال بين الأقسام             | هيكل تنظيمي غير واضح                      | تأخير في العمليات أو ازدواجية في العمل      |
| هدر المواد               | ضياع أو تلف جزئي للمواد الخام أثناء التصنيع | نقص الرقابة أو تقنيات تصنيع غير فعالة     | زيادة التكاليف المباشرة للمواد              |
| إدارة مخزون غير فعالة    | تخزين زائد أو نقص مفاجئ في المواد           | غياب التوقعات الدقيقة                     | خسائر من التخزين أو توقف الإنتاج            |
| قرارات إدارية غير مدروسة | استثمارات أو تغييرات غير محسوبة             | نقص البيانات أو غياب تحليل التكاليف       | تحميل الإنتاج تكاليف غير ضرورية             |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على عدة مراجع

## المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية للتكاليف الخفية وتكاليف الإنتاج

من خلال دراستنا لموضوع "أهمية استخدام التكاليف الخفية للتحكم في تكاليف الإنتاج في مؤسسة اقتصادية فوريميد وحدة كشرود"، تعد التكاليف الخفية من المفاهيم التي لم تحظ بالاهتمام الكافي في الدراسات التقليدية المتعلقة بحاسبة التكاليف، رغم تأثيرها الكبير على دقة احتساب تكلفة الإنتاج، وقد بدأت العديد من الدراسات الحديثة تتطرق إلى هذا النوع من التكاليف، محاولة إبراز أهميته في تحسين التحكم في التكاليف الكلية إلا أنه من خلال دراستنا لهذا الموضوع تلقينا صعوبة في إيجاد دراسات مشابهة للموضوع لكن تم التوصل إلى مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة غير مباشرة مع الموضوع محل الدراسة، وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى هذه الدراسات وربطها بموضوع الدراسة الحالية.

## المطلب الأول: الدراسات السابقة الخاصة بالتكاليف الخفية

من أجل تحديد المتغير الرئيسي (التكاليف الخفية) التي استندت عليه الدراسة، تم الاعتماد على الدراسات السابقة الآتية:

## دراسة (بويباون، 2013/2012)

الدراسة طرحت الإشكالية التالية: ما هي أنجع الطرق لتخفيض التكاليف الخفية؟

تمثلت أهداف الدراسة في:

- محاولة التعريف بخطورة التكاليف الخفية في المؤسسة والعمل على البحث والتشخيص عن أسبابها وبعدها البحث عن الأساليب الفعالة لمواجهتها أو على الأقل التخفيض من حدتها، وذلك من خلال تضافر جميع الجهود والتنسيق الجيد مع مختلف الأطراف، بدء من مدير المؤسسة إلى العامل البسيط.
  - عرض وتقديم موضوع التكاليف الخفية التي مازال يجهلها المسير الجزائري خاصة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وكذلك إبراز أهمية تأثير التكاليف الخفية على ربحية وتنافسية المؤسسة.
  - يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مدى تأثير بعض سلوكيات الأفراد مثل: ظاهرة ارتفاع معدلات الغياب، حوادث العمل ودوران العمل على الإنتاجية، الأداء، المنافسة، والربحية. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستكشافي والأسلوب الوصفي التحليلي.
- وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- ✓ يكمن دور تكوين العمال في تطوير مهاراتهم وقدراتهم، ويلعب دورا كبيرا في تغيير سلوكهم مما يساعد على رفع كفاءتهم وزيادة الإنتاجية، وكل هذا ينعكس إيجابا على أداء المؤسسة ككل.

- ✓ إن تحسين القدرة التنافسية لمنتجات المؤسسات في ظل حرية التجارة مصدره الرئيسي العنصر البشري.
- ✓ أكد البحث على أن المنافسة تركز على مدى قدرة المؤسسة على التحكم في تخفيض تكاليفها.

دراسة (مهدي، 2018)

هدفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

أ. في جانبها النظري: التعريف بالتكاليف الخفية أو كما تسمى أيضا بالتحليل السوسيو-اقتصادي

L'analyse socio-économique.

ب. في جانبها التطبيقي: إبراز أهمية طريقة التكاليف الخفية في توفير معلومات أكثر تفصيلا عن جانب من جوانب إدارة الموارد البشرية وهو إدارة التغيب والتكاليف المرتبطة به، وتأثير ذلك على النتيجة المحاسبية للمؤسسة (وبالتبعية على المردوديتين الاقتصادية والمالية) لها، عن طريق دراسة حالة في مؤسسة صناعية جزائرية وهي المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة.

وقد تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي مع الاستعانة بالمقابلات الشخصية والملاحظات الميدانية والأدوات الإحصائية.

أما بالنسبة لنتائج هذه الدراسة فنجد منها:

- ✓ إن حساب تكاليف التغيب الخفية في المؤسسة وإظهارها ضمن البيانات المحاسبية سيثري نظام المعلومات المحاسبي فيها ويزيد من كفاءته في اتخاذ القرارات وفي ترشيدها.
- ✓ للاختلالات الاجتماعية تأثير مالي يتجاوز بكثير مصاريف التعويض عن التغيب، مصاريف التوظيف وتكوين العمال الجدد، وإن كان من الصعب في بعض الأحيان حساب هذا التأثير لأنه يرتبط بعناصر معنوية يصعب تقديرها كالتأثير على الروح المعنوية لفريق العمل، سمعة المؤسسة... إلخ.

دراسة (بويابون و يحياوي، 2019)

تطرح الدراسة الإشكالية التالية: ما هو دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة؟

حيث تهدف الدراسة إلى:

- التعريف بالتكاليف الخفية ومعرفة مسبباتها.
- إبراز مؤشرات التكاليف الخفية ومدى تأثيرها على أداء المؤسسة.
- معرفة مسببات التكاليف الخفية ومحاولة التحكم في مؤشراتنا بهدف تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة.

تم الاعتماد المنهج الوصفي التحليلي مدعماً باستبيان.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

✓ المنافسة تتركز على مدى قدرة المؤسسة على تخفيض تكاليفها، خاصة التكاليف الخفية من خلال التحكم في مؤشراتها ومعالجة مسبباتها.

✓ يكمن دور تدريب وتكوين العمال في تطوير مهاراتهم وقدراتهم، ويلعب دورا كبيرا في رفع كفاءتهم وزيادة الإنتاجية.

✓ وجود علاقة طردية بين تحسين ظروف العمل وتوفير مناخ العمل المناسب، وبين زيادة الإنتاجية من خلال زيادة الرضا الوظيفي للعامل مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الخفية وتحسين تنافسية المؤسسة.

دراسة (بوتريد، 2021/2020)

الدراسة طرحت الإشكالية التالية: كيف يمكن لتخفيض التكاليف الخفية أن يساهم في تحسين تنافسية

المؤسسات الجزائرية؟

تمثلت أهداف الدراسة في:

- التطرق لأهمية الميزة التنافسية من خلال استعراض الإطار المفاهيمي لها.
  - الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية للمقاربة السييسيو-اقتصادية عموما وطريقة التكاليف الخفية خصوصا.
  - تطبيق المنهج السييسيو-اقتصادي لتقييم وقياس التكاليف الخفية أحد المؤسسات الجزائرية (مؤسسة الإسمنت - عين التوتة - باتنة).
  - توسيع دائرة الاهتمام بالنظرية السييسيو-اقتصادية وطريقة التكاليف الخفية كأحد السبل لتحسين تنافسية المؤسسة بالنسبة لمختلف الفاعلين سواء كانوا باحثين أكاديميين أو مسيري مؤسسات ورجال الأعمال.
- تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي مع دراسة حالة في الجانب التطبيقي.
- أما بالنسبة لنتائج الدراسة فتتمثل في:

✓ من بين المؤشرات الخمس التي تم من خلالها تقييم التكاليف الخفية بمؤسسة الإسمنت عين التوتة نجد أن المصدر الرئيسي للتكاليف هو "اللاجودة وانحرافات الإنتاجية المباشرة" بنسبة لا تقل عن 90% من اجمالي التكاليف الخفية خلال كل فترة الدراسة، إذ بلغت التكاليف الخفية في إطار هذا المؤشر ما قيمته 495,78، 632,69، و671,48 مليون دينار جزائري خلال السنوات 2017، 2018، و2019 على التوالي.

✓ من بين المكونات الخمسة للتكاليف الخفية نجد أن المكونين الأساسيين خلال فترة الدراسة هما عدم الإنتاج والاستهلاك الإضافي؛ إذ قدرت قيمة عدم الإنتاج بـ 322,29، 400,41، و 408,07 مليون دينار جزائري خلال السنوات من 2017 إلى 2019 على الترتيب، وإذا كانت تكلفة عدم الإنتاج تمثل تكلفة مسجلة فقط (تكلفة الفرصة الضائعة) فإن قيمة الاستهلاك الإضافي كأحد مكونات التكاليف الخفية ذات الأثر الفعلي والمباشر على خزينة المؤسسة تمثل أيضا قيمة معتبرة فقد بلغت 173,49، 232,28، و 263,41 مليون دينار جزائري أي ما نسبته 32,13%، 34,28%، و 36,17% خلال السنوات 2017، 2018، و 2019 على التوالي.

### المطلب الثاني: الدراسات السابقة الخاصة بتكاليف الإنتاج

يتناول هذا المطلب مجموعة من الدراسات الخاصة بالمتغير التابع (تكاليف الإنتاج).

#### دراسة (جغروري، 2015/2014)

الدراسة طرحت الإشكالية التالية: كيف يتم استخدام أساليب محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الإنتاج

بالمؤسسة؟

تتمثل أهدافها فيما يلي:

- إعطاء نظرة شاملة عن محاسبة التكاليف وتكلفة الإنتاج.
- معرفة محاسبة التكاليف إذا كانت ترشد تكاليف الإنتاج.

تم الاعتماد على منهج الوصفي والتحليل في الجانب النظري وأسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي.

أما نتائج الدراسة فتمثلت في:

- ✓ مساهمة محاسبة التكاليف في زيادة الفعالية لحساب تكاليف الإنتاج وكفائته.
- ✓ مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد تكلفة الإنتاج.
- ✓ تعتبر محاسبة التكاليف ذات مكانة هامة في ترشيد تكلفة الإنتاج وتحديد سياسة التسعير لدى المؤسسة الاقتصادية.

دراسة (حمادي، 2017/2016)

الدراسة طرحت الإشكالية التالية: ما هو دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة إنتاج المؤسسة الاقتصادية؟

تهدف الدراسة إلى:

- البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة حول هذا الأسلوب، وكيفية تطبيقه.
- التعرف على التكلفة، تكلفة الإنتاج، والطرق المستخدمة لحسابها.
- إثبات دور التكلفة المستهدفة كأداة في تخفيض التكاليف، وأنه يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، بالإضافة إلى دراسة الحالة مع تحليل البيانات والمعطيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في:

- ✓ من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في المؤسسة الجزائرية عدم توفر أنظمة المعلومات اللازمة.
- ✓ المؤسسة تطبق جزء من المبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة وذلك من خلال التركيز على العملاء وكذلك الاهتمام بمواصفات وجودة المنتج.
- ✓ إذا طبقت المؤسسة أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب حصة سوقية أكبر في السوق ويعود عليها هذا بهامش ربح في المدى الطويل.

دراسة (دباش و شحتاني، 2018)

جاءت الدراسة بالإشكالية التالية: كيف يساهم نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج للمؤسسة؟

تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على استخدامات نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ترشيد تكاليف الإنتاج لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -بسكرة- والآثار الإيجابية عند تطبيقه.

بحيث فم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي مع أسلوب دراسة حالة.

أما نتائج الدراسة فتمثلت في:

- ✓ الحرص على ترشيد التكاليف بهدف ضمان التفوق والتنافسية.
- ✓ استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة كوسيلة لترشيد التكاليف.
- ✓ السعي لتخفيض التكاليف ومراقبتها لتحقيق الربحية.
- ✓ تحديد الأنشطة المضافة للقيمة والتركيز عليها وتعزيزها.

دراسة (بعضى، 2020/2019)

الدراسة طرحت الإشكالية التالية: كيف يساهم تسيير القيمة في التحكم في تكاليف الإنتاج في المؤسسة الصناعية الجزائرية؟

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي.

تمثلت أهداف الدراسة فيما يلي:

- تحسين قدرة المؤسسة في التحكم في التكاليف، وذلك من خلال حثها على القيام بعملية تحليل وتحسين وظائف المنتجات والتحكم في الموارد المستخدمة لذلك.
- تحسين تكاليف المنتج عن طريق القضاء على التبذير بالتحكم في الموارد المستخدمة لتحقيق الوظائف التي يقدمها.
- إبراز أن تحسين قيمة المنتج مبنية على تحسين أداء وظائفه، وعلى التحكم في الموارد المستخدمة.

أما بالنسبة للنتائج فتمثلت في:

- ✓ بالنسبة لإنتاج الإسفنج عملية كيميائية تعتمد على جودة المواد الأولية وعلى صيغة المعادلة والتفعيل الكيميائي، وهي في الأساس تتركز على عنصرين هما البوليول وايزوسينات في تركيب الإسفنج، أما المواد الأخرى فهي بمثابة مواد مساعدة لتشكيل الهيكل الخلوي للإسفنج.
- ✓ مادتي البوليول وايزوسينات مواد ذات أصل بترولي وهي مواد مكلفة وملوثة للبيئة، وهي موارد غير متجددة.
- ✓ تعاني الصناعة من ارتفاع تكلفة المنتج بسبب ارتفاع تكلفة المواد الأولية الأساسي، حيث تمثل تكلفة المواد في المؤسسة حوالي 80% من رقم الأعمال.

### المطلب الثالث: دراسات سابقة حول الربط بين متغيري الدراسة

من اهم الدراسات السابقة التي تم فيها تناول متغيري الدراسة نجد:

#### دراسة (درويش و بلمداني، 2018)

الدراسة طرحت الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في الرفع من أداء المؤسسة الاقتصادية؟

تهدف 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.

وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي مع دراسة حالة.

كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في:

- ✓ 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، متمثلة في مصاريف الضمان الاجتماعي، كما ترتب عنها 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.

### دراسة (سليماني و بوريش، 2015)

الإشكالية التي طرحتها الدراسة: ما مدى مساهمة مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية لشركة "تشين حليب" بجاية؟

تم الاعتماد على المنهج الوصفي ومنهج دراسة حالة بالإضافة إلى المنهج التحليلي.

تمثلت أهداف الدراسة فيما يلي:

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

أما بالنسبة للنتائج فتمثلت في:

- ✓ 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 لأن معظم مسيري المؤسسات يجهلون وجودها.
- ✓ يساعد حساب التكاليف الخفية في تحديد مستوى الفعالية بالمؤسسة، فتحديدها يعني وجود فروقات بين ما هو مخطط وما هو محقق فعلا.
- ✓ التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب تمثل 97,71 % من إجمالي التكاليف الخفية التي تتحملها الشركة محل الدراسة، طون معدل التغيب بها جد مرتفع بلغ 16,29 %، مما جعل الشركة تتحمل

تكاليف خفية تتمثل في تكلفة تعويض العامل المتغيب وكذا مصاريف الاشتراك في الضمان الاجتماعي للعامل المعوض.

دراسة (بهاء الدين و آخرون، 2021)

الدراسة طرحت الإشكالية: ما هل هناك علاقة بين مؤشرات التكلفة الخفية وربحية المنشأة؟

تسعى الدراسة إلى:

- تفهم التكلفة الخفية في المنشآت الصناعية.
- دراسة أهم مؤشرات قياس التكلفة الخفية.
- دراسة تأثير التكلفة الخفية على ربحية شركات قطاع صناعة الورق في مصر.

تم اعتماد المنهج الوصفي والمنهج التحليلي مع دراسة تطبيقية.

كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

- ✓ وجود علاقة بين معدل اللاجودة وبين الربحية متمثلة في معدل العائد إلى حقوق الملكية.
- ✓ الزيادة في معدل اللاجودة تؤدي إلى انخفاض العائد على الأصول.
- ✓ استخراج تكاليف الجودة الخفية من إجمالي تكاليف الجودة من أجل زيادة كفاءة تسجيل الاختلالات التي أدت للانحرافات داخل المنشأة.

دراسة (العراقي، 2024)

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما مدى تأثير مؤشرات التكلفة الخفية على خفض تكاليف الإنتاج وأثرها على

دعم الميزة التنافسية؟

تهدف الدراسة إلى:

- إجراء دراسة حالة للتعرف على أسباب وجود التكاليف الخفية وكيفية احتسابها وبيان أساليب الرقابة والتحكم في مسببات نشأتها للحد من تأثيرها لخفض تكاليف الإنتاج، ومن ثم دعم الميزة التنافسية.

- إجراء دراسة ميدانية لاختبار فروض الدراسة ومعرفة أثر مؤشرات التكلفة الخفية على خفض تكاليف الإنتاج والميزة التنافسية.

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي والمنهج الاستقرائي والاستنباطي.

تمثلت نتائج الدراسة في:

- ✓ ضرورة الاهتمام بدراسة التكاليف الخفية وبيان أثرها على خفض تكاليف الإنتاج، نظرا لتعدد المنافع التي تتحقق بالحد من التكاليف الخفية للشركات الصناعية وكافة الأطراف المهتمة بخفض تكاليف الإنتاج ومن ثم دعم الميزة التنافسية.
- ✓ تساهم معرفة التكاليف الخفية والحد منها إلى خفض تكاليف الإنتاج ومن ثم دعم الميزة التنافسية.
- ✓ هناك حاجة للإفصاح عن التكاليف الخفية في القوائم المالية لأنها تمثل نسبة معتبرة من تكاليف الإنتاج ومن ثم مؤشر هام للربحية.
- ✓ لا يتوافر لدى الشركات الصناعية العاملة في مصر آليات لقياس التكاليف الخفية، وهو ما يستوجب الاهتمام بهذا الأمر خاصة في مقررات تدريس محاسبة التكاليف تتضمن وضع مؤشرات تحليل انحرافات التكاليف الخفية.

## خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الإطار النظري لمتغيري التكاليف الخفية وتكاليف الإنتاج، حيث تم تعريف كل منهما، توضيح خصائصهما، وتصنيف أنواعهما.

أظهرت الدراسة أن التكاليف الخفية تمثل نفقات غير مباشرة لا تسجل في السجلات المحاسبية التقليدية، مثل انخفاض الإنتاجية، الغياب المتكرر للعمال، ضعف جودة المنتجات، وحوادث العمل. هذه التكاليف تؤثر سلباً على الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة، وقد تم تصنيفها إلى عدة مكونات، منها: أجور زائدة، وقت زائد، استهلاكات زائدة، عدم الإنتاج، عدم خلق طاقة، والمخاطر.

أما تكاليف الإنتاج، فهي تشمل جميع النفقات المتعلقة بتحويل المواد الخام إلى منتجات نهائية، سواء كانت مباشرة كتكاليف المواد والأجور، أو غير مباشرة كتكاليف الصيانة والطاقة. تعد هذه التكاليف من العناصر الأساسية في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها، وتحليل الأداء المالي للمؤسسة.

من خلال هذا الفصل، تم التأكيد على أهمية فهم وإدارة هذين المتغيرين بشكل متكامل، حيث إن تجاهل التكاليف الخفية قد يؤدي إلى قرارات غير دقيقة تؤثر سلباً على كفاءة المؤسسة وربحيتها، كما تمت معالجة العلاقة بين هذين المتغيرين بشكل مفصل ضمن مكونات هذا الفصل، موضحةً كيفية تفاعل التكاليف الخفية مع تكاليف الإنتاج وأثر ذلك على الأداء المؤسسي.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

## تمهيد

بعد التأسيس النظري لمفهوم التكاليف الخفية وأهميتها في ترشيد قرارات الإنتاج، سنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي عبر دراسة ميدانية لمشروع بناء تم إنجازه عبارة عن عيادة الاستعجالات جراحية بالمستشفى التي احتضنت فترة التدريب. يهدف هذا الفصل إلى ربط المفاهيم النظرية بالواقع العملي من خلال:

## ❖ المبحث الأول: بطاقة تقنية للمؤسسة

حيث سيتم في هذا المبحث إبراز تعريف مؤسسة، هيكلها التنظيمي، والأنشطة والمشاريع التي تم إنجازها على مستوى الولاية.

## ❖ المبحث الثاني: قياس التكاليف الخفية للمشروع وتحليلها

اي سيتم قياس مؤشرات التكاليف الخفية المرتبط بالمشروع قيد الدراسة، وبيان كيفية استخدامها لتحكم في تكاليف الانتاج، وتحديد أثر ذلك على كفاءة الانتاجية.

يسمح هذا التقسيم بتتبع مسار التكلفة منذ نشأتها داخل بيئة العمل وصولا إلى أثرها على العمليات الانتاجية، مبرزا كيف يساهم الكشف المبكر عن التكاليف الخفية وأهميتها في التحكم في تكاليف الانتاج.

## المبحث الأول: بطاقة تقنية حول المؤسسة العمومية الاقتصادية كشروود فوريميد وحدة خنشلة

تعد مؤسسات البناء من الركائز الأساسية في تطوير البنية التحتية لأي دولة، حيث تلعب دورا حيويا في تحقيق التنمية الاقتصادية وتوفير البيئة العمرانية المناسبة في الجزائر، يشكل قطاع البناء جزءا مهما في الاقتصاد الوطني وبين المؤسسات البناء في الجزائر مؤسسة كشروود للأشغال الكبرى مقاولة وطنية رائدة في قطاع البناء والتشييد، حيث تأسست في مطلع التسعينيات وتتمتع بخبرة تتجاوز 30 عاما. تعتمد المؤسسة على بنية تنظيمية مرنة تشمل أقسام الهندسة والدراسات، التنفيذ والمتابعة، بالإضافة إلى خلية جودة حاصلة على شهادة ISO 9001، مما يضمن لها الالتزام بالمعايير التقنية والبيئية الصارمة.

حيث سنتناول في المبحث أهم النقاط التعريفية سيتم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب:

➤ **المطلب الأول:** لمحة تاريخية وتعريف مؤسسة كشروود فوريميد

➤ **المطلب الثاني:** الهيكل التنظيمي لمؤسسة كشروود فوريميد

➤ **المطلب الثالث:** الأنشطة والمشاريع التي تم إنجازها على مستوى الولاية

**المطلب الأول:** لمحة تاريخية وتعريف مؤسسة كشروود فوريميد

## الفرع الأول: لمحة تاريخية

لقد تم إنشاء المؤسسة العمومية الاقتصادية كشروود علي خنشلة من قبل المهندس المعماري جوليان ديكان في سنة 1945 كمؤسسة تابعة للاستعمار الفرنسي وإعلان الجزائر عن استقلالها في سنة 1962 حملت المؤسسة اسم الشهيد الراحل علي كشروود بتعيين السيد بوتي إبراهيم كأول مدير لها، وفي سنة 1973 تم تأسيسها بقرار رقم 109 بتاريخ 1973/03/23 الصادر عن ولاية أم البواقي، وفي عام 1993 وتبعا للقوانين الجديدة والتوجيهات السياسية والاقتصادية للدولة وبعد التقييم الذي قامت به اللجنة الجهوية تمت هيكلة المؤسسات العمومية المستقلة، كمؤسسة جهوية وكان ذلك بتاريخ 1996/05/22 حيث كانت الشركة الهولدينق الجهوية للجنوب الشرقي بسكرة ثم أصبحت بعد ذلك تحت وصاية شركة مساهمات الدولة للدراسات وإنجاز الأعمال الكبرى للري بالجزائر العاصمة، وفي سنة 2010 بمساعدة من الدولة الجزائرية وبقرار من السيد رئيس الجمهورية

آنذاك والذي ينص على إعادة هيكلة المؤسسات العمومية تمت إعادة هيكلة المؤسسات العمومية تمت إعادة هيكلتها مع إدراج برامج جديدة تسمح لها بالدخول في اقتصاد السوق ومواجهة المنافسة.

### الفرع الثاني: تعريف المؤسسة العمومية الاقتصادية كشروط

شركة FOREMHYD Spa هي مؤسسة اقتصادية عمومية ناتجة عن إعادة هيكلة شركة SONAGHTER السابقة في عام 1982 بموجب المرسوم رقم 82-469 المؤرخ في 18 ديسمبر 1982 وتم آنذاك إنشاء الشركة الوطنية للحفر والاسترداد (ENFR) لأنشطة الحفر والكهروميكانيكية.

في عام 1986 بمقتضى المرسوم رقم 86-91 المؤرخ في 22 أبريل 1986 تمت إعادة هيكلة شركة ENFR وإنشاء HYDRO-FORAGE-NORD مع نقل أنشطة الحفر الهيدروليكي في الشمال.

في عام 1990 أصبحت HYDRO-FORAGE-NORD شركة مستقلة.

في عام 1994 تم تغيير الاسم من HYDRO-FORAGE-NORD إلى الشركة العمومية الاقتصادية لإنجاز أشغال حفر الآبار والأشغال الإلكتروميكانيكية "FPREMHYD".

وبعد حل SGP ENGTHY (بناءً على قرار من CPE) وإنشاء مجموعة الدراسات وإنجاز أشغال الري (GERHYD) بتاريخ 12 أبريل 2018، صوتت الجمعية العامة غير العادية لـ EPE FOREMHYD بتاريخ 03 يوليو 2018 على قرار الموافقة (الأول والثاني) على دمج واستيعاب كل من:

- EPE HYDRO-EQUIPMENT
- EPE HYDRO-TRAITEMENT
- EPE KECHROUD Khenchela

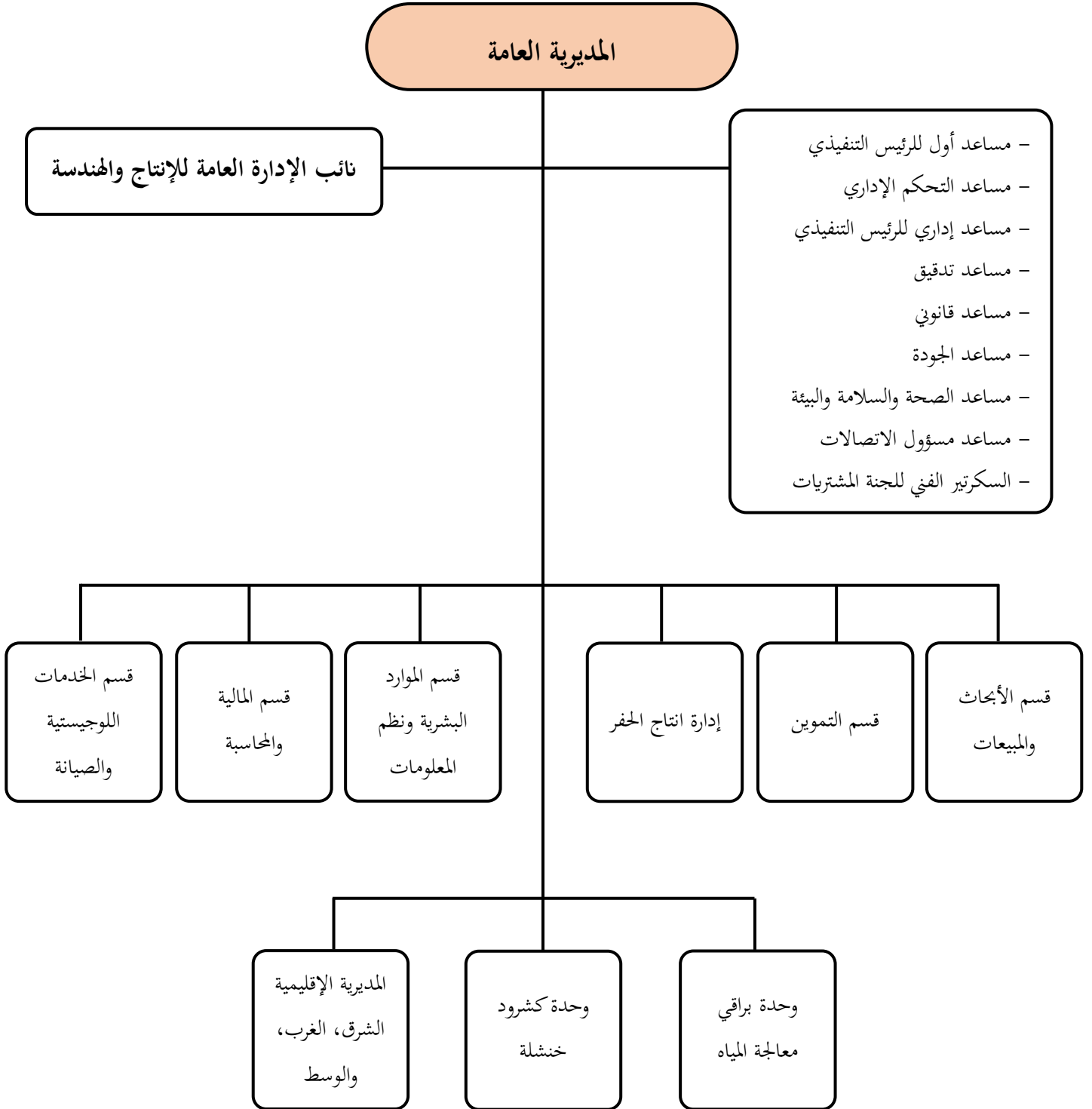
إلى مؤسسة: FOREMHYD Spa.

الفرع الثالث: بطاقة فنية

1. التسمية: المؤسسة الاقتصادية العمومية (فوريميد وحدة الشهيد كشود علي).
2. الإنشاء: سنة 1945 من طرف الفرنسي جوليان ديكامب.
3. الإنشاء كمؤسسة عمومية داخلية في عهد الاستقلال: مارس 1976.
4. الانتقال للاستقلالية الاقتصادية كشركة ذات أسهم SPA: 1996.
5. الانضمام إلى حافظة تسيير المساهمات للشرق والجنوب الشرقي عنابة: 2002.
6. التوسيع في المجال الجغرافي على مستوى ولاية قسنطينة: 2006.
7. التحويل إلى حافظة تسيير المساهمات وانجازات الأعمال الكبرى للري: 2010.
8. تاريخ الامتصاص من طرف المؤسسة العمومية الاقتصادية فوريميد: 2018.
9. رأل المال: 2.000.000.000.00 دينار جزائري.
10. الشكل القانوني: SPA.
11. المقر الرئيسي: Rue du Génie Dar El Beida، الجزائر.
12. النشاطات: تنفيذ أعمال حفر آبار المياه، والأشغال الالكتروميكانيكية والهندسة المدنية.
13. مجال التدخل: كامل التراب الوطني.
14. المؤهل: فئة 09.

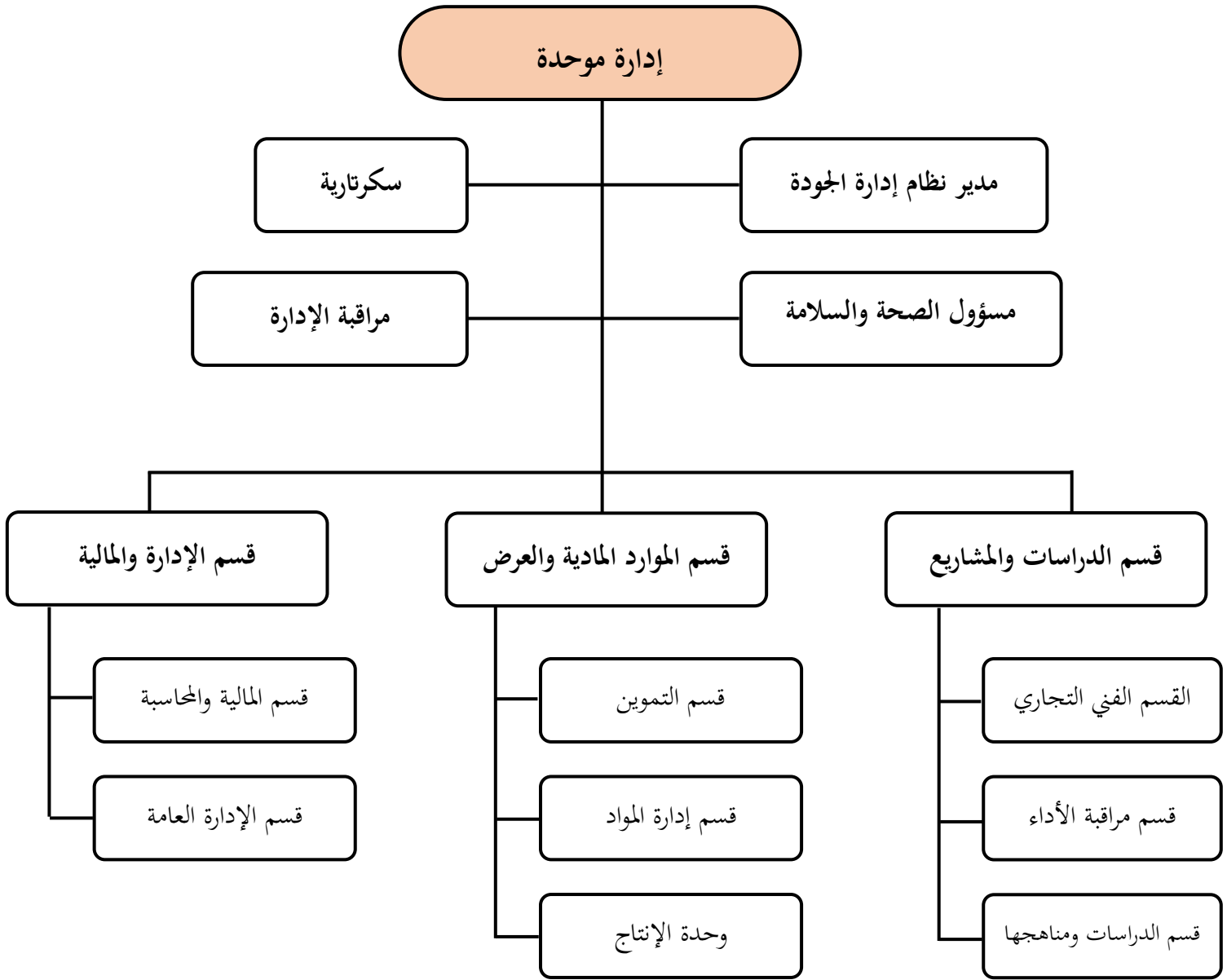
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة فوريميد وحدة كشرود

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي للمديرية العامة



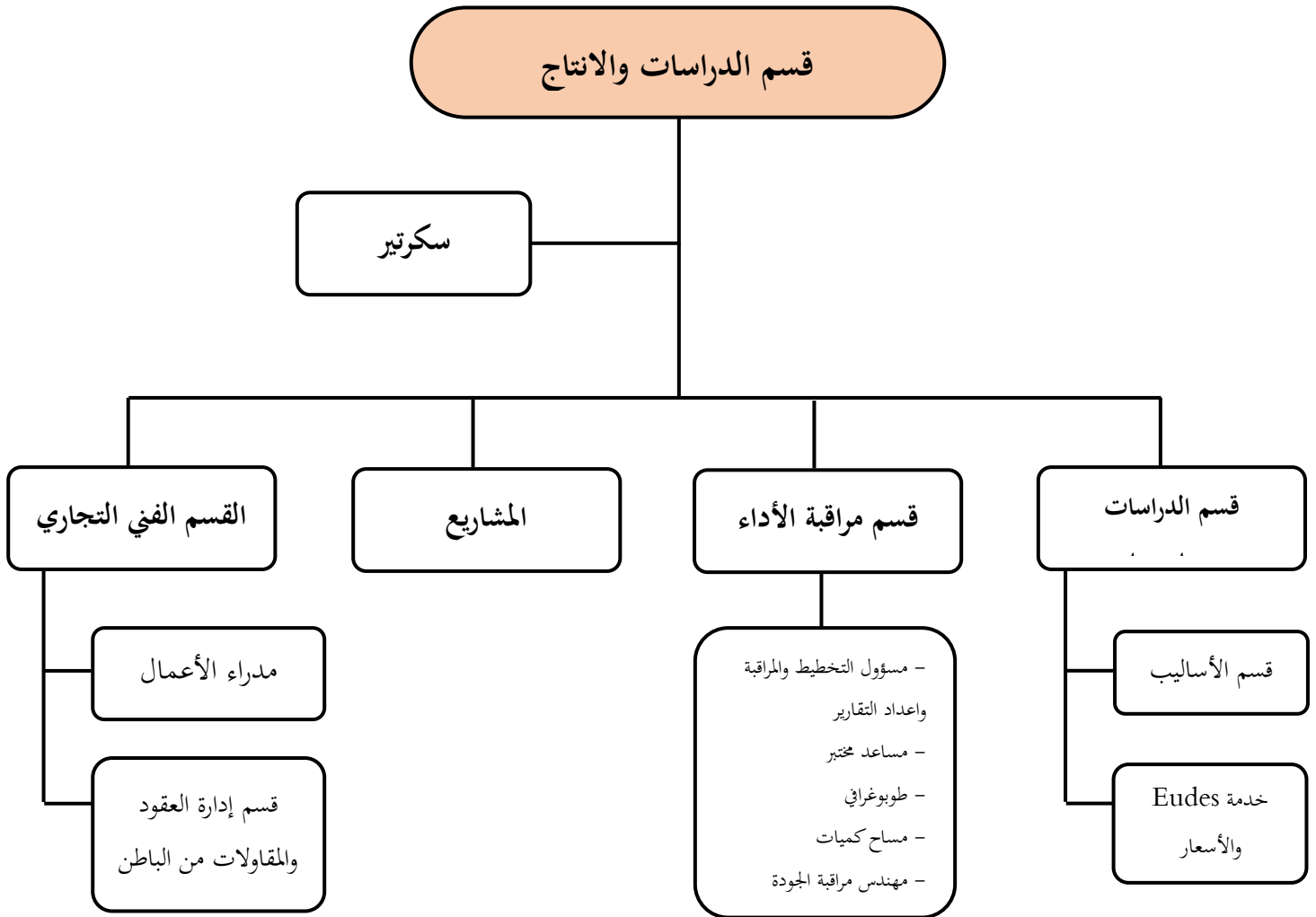
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مقدمة من مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشة

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي للإدارة الموحدة



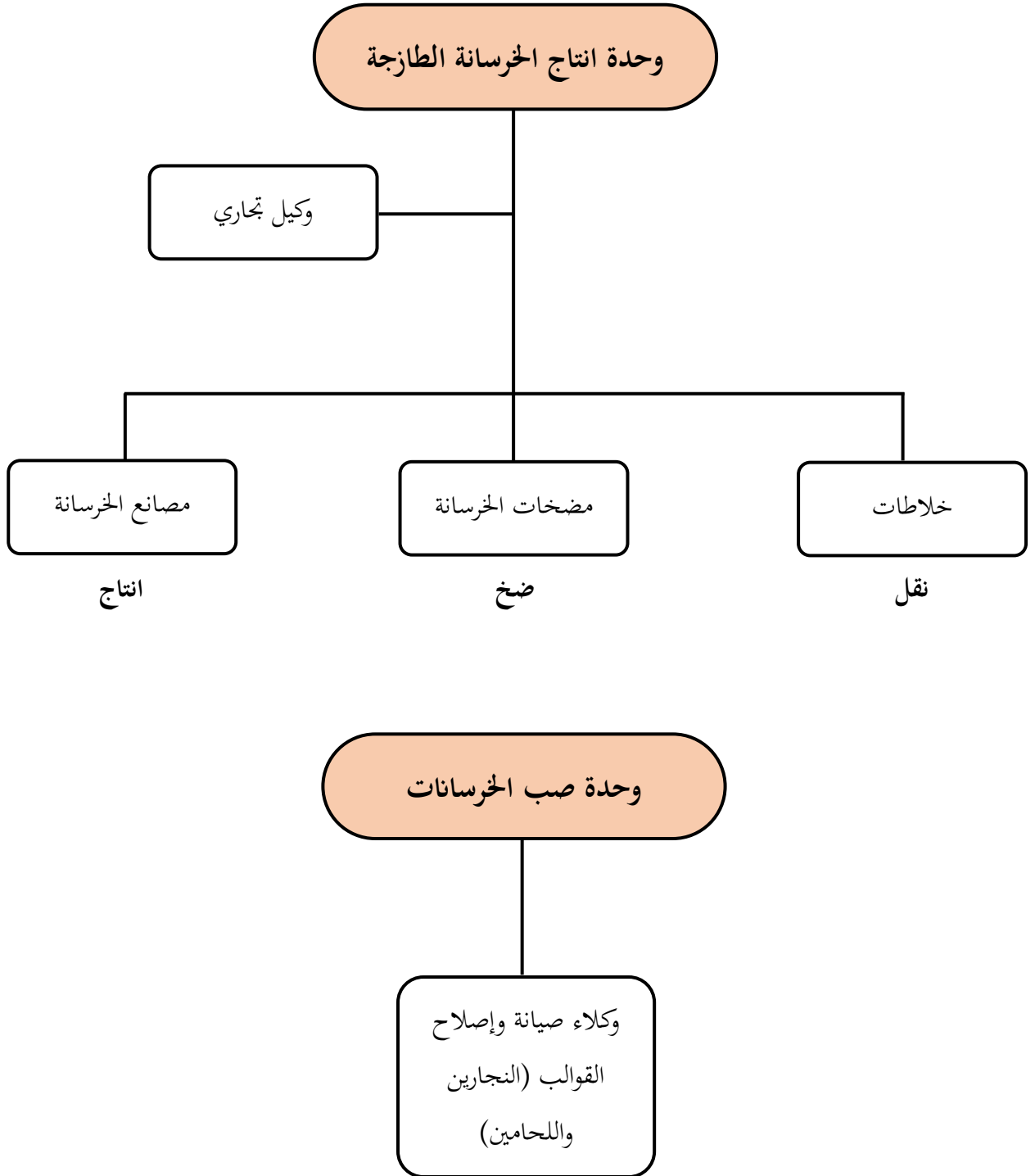
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مقدمة من مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة

الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لقسم الدراسات والتنفيذ



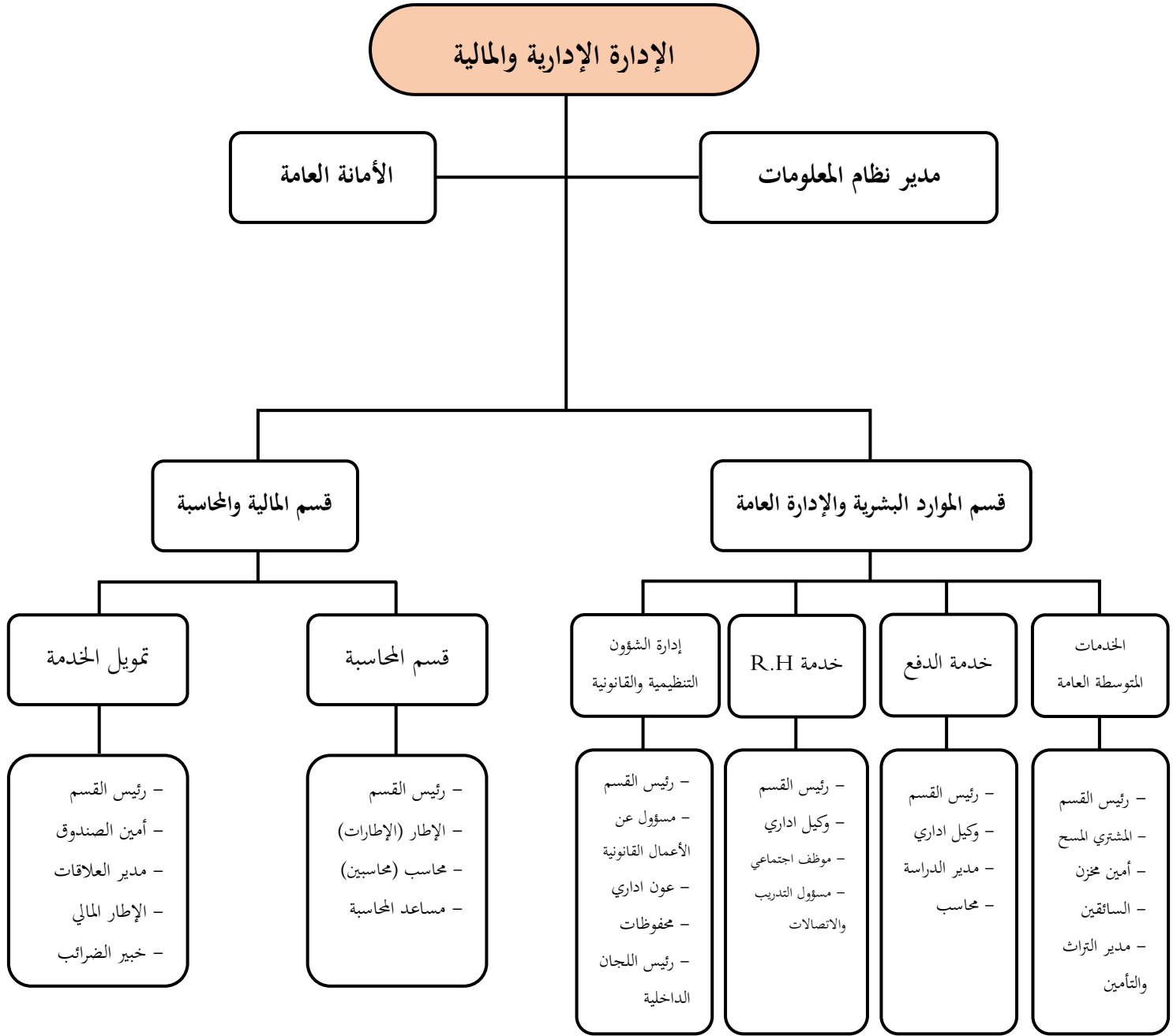
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مقدمة من مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي لوحدة انتاج وصب الخرسانة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مقدمة من مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة

الشكل رقم 05: الهيكل التنظيمي لإدارة الشؤون الإدارية والمالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مقدمة من مؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة

### المطلب الثالث: الأنشطة والمشاريع التي تم إنجازها على مستوى الولاية

يتمثل نشاطها الرئيسي في إنجاز الأشغال البناءات العمومية والري بالإضافة إلى إنتاج وبيع الاسمنت المسلح، وتعتبر إحدى الشركات الرائدة على المستوى الولائي حيث قامت بإنجاز أغلب المرافق الموجودة على مستوى الولاية، والتي نذكر من بينها:

- مؤسسة إعادة التربية بآبار.
- دار الثقافة خنشلة.
- قبضة الضرائب خنشلة.
- تهيئة إقامة الوالي (حمام الصالحين).
- إعادة بناء قسم الحالة المدنية بلدية خنشلة.
- مقر الولاية الجديد.
- محافظة الغابات خنشلة.
- المراكز الجامعية الحامة.
- الوكالة الجزائرية لتنمية السكن ADDL مشروع لوكالة قسنطينة.
- محطة نقل المسافرين خنشلة.
- محطة تصفية المياه طريق بغي خنشلة.
- محطة لتصفية المياه قايس STEP.
- محطة لتصفية المياه المحمل STEP.
- تهيئة ساحة الشهيد عباس لغرور خنشلة.
- إنجاز محكمة خنشلة.

#### المشاريع قيد الإنجاز:

- إنجاز القطب الجامعي 6000 مقعد خنشلة.
- إنجاز مقر الاستعجاليات الطبية والجراحية خنشلة.
- محطة لتصفية المياه أوريكس STEP أم البواقي.

## المبحث الثاني: قياس التكاليف الخفية للمشروع وتحليلها

يشكل هذا المبحث نقطة التحول من التحليل النوعي إلى التقييم الكمي الدقيق للتكاليف الخفية غالباً ما تتسلل إلى العمليات الإنتاجية دون أن يتم رصدها بشكل مباشر. هذه التكاليف، فبعد تحديد مصادر هذه النفقات في ورشة بناء "مصلحة استعجالات الجراحية خنشلة"، يتم تطوير مؤشرات تكاليف الخفية مثل معدل توقف الغياب والحوادث ودوران العمل واللاجودة ونقص الانتاجية، لاحتساب أثرها على تكاليف الإنتاج. تُدمج هذه القيم مع التكاليف المصرح بها بذلك يبرهن المبحث على أهمية استخدام التكاليف الخفية لتحكم في تكاليف الانتاج لترشيد قرارات المؤسسة، خاصة في المشاريع.

في هذا المبحث سيتم حساب مؤشرات الخاصة بالتكاليف الخفية الخاصة بالمشروع منجز مصلحة الاستعجالات الجراحية خنشلة اعتماداً على معطيات مقدمة من طرف المؤسسة العمومية الاقتصادية فوريميد وحدة كشورود خنشلة تم تقسيم المبحث إلى خمسة مطالب:

- **المطلب الأول:** مؤشر التغيب
- **المطلب الثاني:** مؤشر حوادث العمل
- **المطلب الثالث:** مؤشر دوران العمل
- **المطلب الرابع:** مؤشر اللاجودة
- **المطلب الخامس:** مؤشر فروق الإنتاجية
- **المطلب الأول:** مؤشر التغيب (الغياب)

في مشروع بناء مصلحة الاستعجالات التي كانت مسؤولة عليها مؤسسة العمومية الاقتصادية فوريميد وحدة كشورود خنشلة، يعد احتساب مؤشر التغيب خطوة حاسمة لقياس تأثير غياب العمال على تقدم الأشغال وضبط التكاليف ضمن آجال الإنجاز الصارمة.

### الفرع الأول: أسباب الغياب في مشروع مصلحة الاستعجالات الجراحية

لدراسة مؤشر التغيب وتطوره خلال السنوات 2021، 2022، 2023 يجب معرفة أسباب التي أدت إلى الغياب في ظل صعوبة إجراء مثل هذه دراسة على كافة العمال وواقع عملهم في مشروع توصلنا إلى الأسباب التالية:

#### 1. أسباب الغياب سنة 2021:

- موجات كوفيد-19 (إصابة أو حجر منزلي).
- إغلاق المدارس والحضانات راجع إلى موجة كوفيد-19 اضطراب الوالدين للبقاء في البيت.
- قلق وإرهاق العمل عن بُعد فأخذ الموظفون إجازات مرضية ونفسية

#### 2. أسباب الغياب سنة 2022:

- ازدحام التنقل والعودة الحضورية سبب تأخيرات وغيابات.
- عدم استقرار جداول العمل المهجين (تبدل بين الحضور والمناوبة عن بعد أربك الموظفين وأدى لغياب غير مقصود).
- إرهاق ما بعد الجائحة (احتراق وظيفي واكتئاب خفيف)

#### 3. أسباب الغياب سنة 2023:

- تضخم كلفة المعيشة أدى إلى غياب احتجاجي أو بحث عن عمل جانبي.
- ارتفاع الإصابات الموسمية (إنفلونزا و-RSV بجانب كوفيد).
- تقليص الامتيازات المؤسسية (نقل، وجبات، حوافز) فآثر في الالتزام بالحضور

#### الفرع الثاني: التنظيم القانوني للغياب في مؤسسة فوريميد

بعد معرفة أسبابه سيتم التعرف على مختلف الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة للحد من الظاهرة والمتمثلة في المادة 16، 17، 18، 19، من القانون الداخلي للمؤسسة.

### 1. الغيابات المرخصة المدفوعة الأجر (المادة 16 من القانون الداخلي للمؤسسة)

يمكن أن يستفيد العامل في عدد من الحالات -شريطة تقديم تبريرات- من غيابات بدون فقدان الأجر وتتعلق هذه الغيابات المذكورة بالعمل:

- الذين ينبغي عليهم مواصلة دورات تكوينية مرخصة من قبل المؤسسة في حدود ست ساعات في الأسبوع.
- الذين يجرون امتحانات أو مسابقات.
- الذين لهم صفة الرياضي من أجل المشاركة في المنافسات الوطنية والدولية المعتمدة من قبل الوزارة المكلفة بالرياضة.
- الذين يرغبون في تأدية مناسك الحج في البقاع المقدسة، يمنح هذا الغياب مرة واحدة طويلة مدة المهنة للعامل على مستوى المؤسسة.

### 2. الغيابات المرخصة غير مدفوعة الأجر (المادة 17 من القانون الداخلي للمؤسسة)

حيث تسمح ضرورات المصلحة بذلك، يمكن منح غيابات خاصة غير مدفوعة الأجر إلى العامل الذي يحتاج بشكل ملح.

### 3. الغيابات لأسباب صحية (المادة 18 من القانون الداخلي للمؤسسة)

إن أي غياب بسبب المرض أو حادث ينبغي أن يبرر عبر شهادة طبية مرسلة في غضون ثماني وأربعين ساعة التي تلي ويعد ختم البريد إشهار عن ذلك ويخضع التمديد لنفس الإجراء.

### 4. الغيابات غير القانونية (المادة 19 من القانون الداخلي للمؤسسة)

يعتبر أي غياب غير مرخص في غضون (48) ساعة بمثابة غير قانوني ويشكل الغياب غير القانوني إخلال بالانضباط أو يعرض مرتكبه للعقوبات بموجب النظام الداخلي الحالي (بالاعتماد على القانون الداخلي للمؤسسة).

الفرع الثالث: الأسس المعتمدة في حساب الغياب عن العمل

من أجل تحليل ظاهرة التغيب أكثر لا بد من حساب وتقييم هذا المؤشر، وفيما يلي تقييم لمعدل التغيب وتطوره عبر الزمن - سنوات الدراسة حيث يتم الاعتماد على العلاقات الآتية، حيث يوضح جدول رقم 1.2 معدل الغيابات لثلاث سنوات.

$$\text{أيام العمل النظرية} = 22 \text{ يوم} \times 12 \text{ شهر} \times \text{عدد العمال في السنة}$$

$$\text{أيام العمل الفعلية} = \text{عدد الأيام النظرية} - \text{عدد أيام الغياب}$$

ونصل إلى أن:

$$\text{معدل الغياب} = \frac{\text{عدد أيام الغياب}}{\text{عدد أيام العمل النظرية}}$$

الجدول رقم 1.2: يوضح معدل الغيابات في مؤسسة فوريميد (وحدة كشود)

| الأشهر/ السنوات | الساعات النظرية | الساعات الفعلية | ساعات الغياب | نسبة الغياب |
|-----------------|-----------------|-----------------|--------------|-------------|
| فيفري 2021      | 10226           | 9096            | 1130         | 11,05       |
| مارس 2021       | 10400           | 9576            | 824          | 7,92        |
| أفريل 2021      | 11440           | 10892           | 548          | 4,79        |
| ماي 2021        | 10400           | 9308            | 1092         | 10,5        |
| جوان 2021       | 9706            | 9260            | 446          | 4,6         |
| جويلية 2021     | 9880            | 4140            | 5740         | 58,1        |

|               |              |              |               |                   |
|---------------|--------------|--------------|---------------|-------------------|
| 34,17         | 3494         | 6732         | 10226         | أوت 2021          |
| 10,92         | 1136         | 9264         | 10400         | سبتمبر 2021       |
| 8             | 818          | 9408         | 10226         | أكتوبر 2021       |
| 8             | 804          | 9249         | 10053         | نوفمبر 2021       |
| 8             | 749          | 8611         | 9360          | ديسمبر 2021       |
| <b>166,05</b> | <b>16781</b> | <b>95536</b> | <b>112317</b> | المجموع لسنة 2021 |
| 3,19          | 243          | 7384         | 7627          | جانفي 2022        |
| 6,13          | 489          | 7484         | 7973          | فيفري 2022        |
| 5,22          | 389          | 7064         | 7453          | مارس 2022         |
| 13,64         | 1560         | 9880         | 11440         | أفريل 2022        |
| 11,51         | 1277         | 9816         | 11093         | ماي 2022          |
| 10,28         | 1176         | 10264        | 11440         | جوان 2022         |
| 12,9          | 1565         | 10568        | 12133         | جويلية 2022       |
| 6,96          | 772          | 10321        | 11093         | أوت 2022          |
| 5,6           | 621          | 10472        | 11093         | سبتمبر 2022       |
| 5,73          | 586          | 9640         | 10226         | أكتوبر 2022       |
| 8,95          | 1024         | 10416        | 11440         | نوفمبر 2022       |
| 4,25          | 552          | 12448        | 13000         | ديسمبر 2022       |

|       |       |        |        |            |
|-------|-------|--------|--------|------------|
| 94,36 | 10254 | 115757 | 126011 | مجموع 2022 |
| 6,08  | 769   | 11884  | 12653  | جانفي 2023 |
| 6,08  | 769   | 11884  | 12653  | مجموع 2023 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من إدارة الموارد البشرية للمؤسسة فوريميد وحدة كشود خنشلة

الجدول رقم 2.2: يمثل كلفة الأجور لكل سنة

| كلفة الأجور لسنة 2023 | كلفة الأجور لسنة 2022 | كلفة الأجور لسنة 2021 |
|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 3.884.647,90          | 43.132.522,41         | 32.831.738,31         |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (1) بناء على المعلومات المقدمة من طرف قسم الأجور للمؤسسة فوريميد وحدة كشود خنشلة

الجدول رقم 3.2: متوسط قيمة الساعة الواحدة للعمل (الوحدة دج)

| 2023       | 2022        | 2021        | السنوات<br>البيان                           |
|------------|-------------|-------------|---|
| 3884647,90 | 43132522,41 | 32831738,31 | كتلة الأجور لجميع العمال (1)                |
| 173,33     | 173,33      | 173,33      | عدد ساعات شهريا (2)                         |
| 173,33     | 2079,96     | 1906,3      | عدد ساعات سنويا (2) × 12 = (3)              |
| 22411,86   | 20737,18    | 17219,77    | قيمة الساعات الواحدة لجميع العمال (3) × (1) |
| 73         | 727         | 648         | عدد العمال                                  |
| 307,01     | 28,52       | 26,57       | متوسط قيمة ساعة واحدة للعمال                |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من إدارة الموارد البشرية للمؤسسة فوريميد وحدة كشود خنشلة

الجدول رقم 4.2: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن التغيب (الوحدة دج)

| السنة | عنصر التكلفة  | المبالغ          |
|-------|---|------------------|
| 2021  | تكلفة العامل المعوض: $1,5 \times 26,57 \times 16781$          | 668806,75        |
|       | اشترك الضمان الاجتماعي للعامل المعوض: $26\% \times 668806,75$ | 173889,75        |
|       | <b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب</b>           | <b>842696,5</b>  |
| 2022  | تكلفة العامل المعوض: $1,5 \times 28,52 \times 10254$          | 438666,12        |
|       | اشترك الضمان الاجتماعي للعامل المعوض: $26\% \times 438666,12$ | 114053,19        |
|       | <b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب</b>           | <b>552719,31</b> |
| 2023  | تكلفة العامل المعوض: $1,5 \times 307,01 \times 769$           | 354136,03        |
|       | اشترك الضمان الاجتماعي للعامل المعوض: $26\% \times 354136,03$ | 92075,36         |
|       | <b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب</b>           | <b>446211,39</b> |
|       | <b>إجمالي التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب</b>          | <b>1841627,2</b> |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من إدارة الموارد البشرية للمؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة

يظهر الجدول 4.2 التكاليف غير المباشرة الناتجة عن التغيب في وحدة كشرود التابعة لمؤسسة فوريميد خلال ثلاث سنوات. تم تسجيل أعلى تكلفة غير مباشرة سنة 2021 بقيمة 842.696,5 دج، تليها سنة 2022 بـ 552.719,31 دج، أما سنة 2023 فبلغت فيها التكلفة غير المباشرة 92.075,36 دج فقط، بإجمالي خسائر تقدر بـ 446.211,39 دج.

لكن يجب التنبيه إلى أن البيانات الخاصة بسنة 2023 تغطي فترة قصيرة (شهر واحد فقط)، على عكس السنتين السابقتين اللتان تشملان سنة كاملة لكل منهما. وبالتالي، فإن انخفاض قيمة الخسائر لا يعني بالضرورة تحسنا في الوضع، بل يعود إلى قصر فترة الملاحظة.

يتضح من خلال تحليل الجدول أن التغيب عن العمل يمثل مصدرا واضحا للخسائر المالية داخل المؤسسة. كما أن المقارنة بين السنوات تظهر تفاوتات في التكاليف، يرتبط غالبا بعدد الأشهر المشمولة بالحساب وطريقة تقدير التأثيرات غير المباشرة. وعليه، فإن تقليص معدلات التغيب يبقى من بين أولويات المؤسسة للحفاظ على

توازن المشروع وتحقيق نتائجه المرجوة، خاصة مع ضرورة اعتماد نظام متابعة دقيق يأخذ بعين الاعتبار مدة التحليل لضمان قراءة صحيحة للبيانات.

في المقابل، يلاحظ أنه مع بداية سنة 2022، عرف مؤشر الغياب تحسنا نسبيا واضحا، تمثل في انخفاض عدد ساعات الغياب ونسبته الشهرية إلى مستويات دنيا. هذا التحسن ساهم في تخفيض التكاليف غير المباشرة الناتجة عن هذا الغياب، حيث قدرت التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر الغياب بـ:

✓ **2021**: كانت سنة الذروة، حيث بلغت التكاليف الناتجة عن الغياب 842696,5 دج.

✓ **2022**: تمثل فيها الغيابات بداية التذبذب دون بلوغ مستويات حرجة. حيث بلغت تكاليف الخفية الناتجة عن الغياب 552719,31 دج

✓ **2023 (جانفي فقط)**: انخفاض ملحوظ في التكاليف الخفية إلى 446211,39 دج فقط.

هذه النتائج تبرز العلاقة الوثيقة بين مؤشر الغياب كتكلفة خفية وتكاليف الإنتاج الفعلية، وتؤكد أن عدم التحكم في الغيابات يؤدي إلى خسائر مالية مهمة لا تسجل بشكل مباشر، ولكنها تؤثر على المردودية الكلية للمشروع.

بالتالي، يوصى بضرورة اعتماد هذا المؤشر ضمن أدوات الرقابة الداخلية للمؤسسة، واعتماد نظام إنذارات وتحفيزات للحد من الغيابات، من أجل تحسين الأداء والتحكم الفعلي في تكاليف الإنتاج.

### النتائج متحصل عليها من خلال التحليل النوعي:

الغياب لا يتم تسجيله مباشرة كتكلفة في المحاسبة، لكنه يؤدي إلى:

- انخفاض الإنتاجية
- تعطيل سير الأشغال.
- اللجوء إلى عمال إضافيين أو ساعات إضافية.
- زيادة في أعباء التأمينات والضمان الاجتماعي.

المطلب الثاني: مؤشر حوادث العمل

تشكل حوادث العمل عبئا ماليا غير مباشر يؤثر على تكلفة الإنتاج وجودته. من خلال دراسة في مؤسسة كشروود بمشروع مصلحة الاستعجال، برزت أهمية مراقبة التكاليف الخفية المرتبطة بهذه الحوادث. يعد مؤشر حوادث العمل أداة فعالة للتحكم في هذه التكاليف وتحسين الأداء.

الفرع الأول: أسباب حوادث العمل

أما بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد قدرت الحوادث العمل خلال السنوات السابقة المذكورة بـ 5 حوادث وتعود الأسباب إلى:

حوادث عرضية في العمل مثلا: سقوط العامل أو جرح العامل اثناء عمله ونقص خبرة العمال في الآلات وطريقة العمل، وكذلك مخالفة العمال لقوانين المؤسسة بعدم ارتداء الألبسة الوقائية.

الفرع الثاني: قياس مؤشر حوادث العمل

يتم حساب مؤشر حادث العمل في المؤسسة على النحو التالي:

$$\text{معدل الحوادث} = \frac{\text{عدد الحوادث}}{\text{عدد ساعات العمل الفعلية}} \times 100$$

الجدول رقم 5.2: عدد حوادث العمل في مؤسسة فوريميد (وحدة كشروود)

| 2023                |             | 2022                |             | 2021                |             | الأشهر |
|---------------------|-------------|---------------------|-------------|---------------------|-------------|--------|
| عدد الأيام المفقودة | عدد الحوادث | عدد الأيام المفقودة | عدد الحوادث | عدد الأيام المفقودة | عدد الحوادث |        |
| -                   | -           | -                   | -           | -                   | -           | جانفي  |
| -                   | -           | -                   | -           | 10                  | 01          | فيفري  |

|   |   |    |    |    |    |         |
|---|---|----|----|----|----|---------|
| - | - | -  | -  | -  | -  | مارس    |
| - | - | -  | -  | -  | -  | أفريل   |
| - | - | 34 | 02 | -  | -  | ماي     |
| - | - | 13 | 01 | -  | -  | جوان    |
| - | - | -  | -  | -  | -  | جويلية  |
| - | - | -  | -  | 23 | 01 | أوت     |
| - | - | -  | -  | -  | -  | سبتمبر  |
| - | - | -  | -  | -  | -  | أكتوبر  |
| - | - | -  | -  | -  | -  | نوفمبر  |
| - | - | -  | -  | -  | -  | ديسمبر  |
| - | - | 47 | 03 | 33 | 02 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من إدارة الموارد البشرية للمؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة

تتحمل المؤسسة تكاليف ناتجة عن حوادث العمل تتمثل في تكاليف تعويض العامل المصاب وتكاليف الضمان الاجتماعي، فبالنسبة للمؤسسة فوريميد تحملت في السنوات الثلاثة 2021، 2022، 2023 تكاليف نلخصها في الجدول رقم 6.2.

تكلفة العامل المعوض = (عدد الأيام الضائعة × ساعات العمل) × 110% (متضمنة الأجر القاعدي للعامل ونسبة الزيادة

تكاليف الضمان الاجتماعي = تكلفة العامل المعوض × 26%

ويمكن حساب النتائج الضائع بسبب غياب العمال عن العمل الناتج عن حوادث العمل.

الإنتاج الضائع بسبب حوادث العمل = أيام العمل الضائعة بسبب الحوادث × متوسط الإنتاج اليومي

## الجدول رقم 6.2: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل

| السنوات | عناصر التكلفة   | المبالغ         |
|---------|---|-----------------|
| 2021    | تكلفة العامل المعوض: $(33 \times 8h) \times 26,57 \times 110\%$ | 7715,92         |
|         | اشترك الضمان الاجتماعي: $7715,92 \times 26\%$                   | 2006,14         |
|         | تكلفة الإسعافات: لا تتحملها المؤسسة                             |                 |
|         | <b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل</b>        | <b>9722,06</b>  |
| 2022    | تكلفة العامل المعوض: $(47 \times 8h) \times 28,52 \times 110\%$ | 1179,87         |
|         | اشترك الضمان الاجتماعي: $1179,87 \times 26\%$                   | 3066,92         |
|         | تكلفة الإسعافات: لا تتحملها المؤسسة                             |                 |
|         | <b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل</b>        | <b>4246,79</b>  |
| 2023    | تكلفة العامل المعوض: $(0 \times 8h) \times 307,01 \times 110\%$ | 00              |
|         | اشترك الضمان الاجتماعي: $00 \times 26\%$                        | 00              |
|         | تكلفة الإسعافات: لا تتحملها المؤسسة                             |                 |
|         | <b>مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل</b>        | <b>00</b>       |
|         | <b>إجمالي التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر حوادث العمل</b>       | <b>13968,85</b> |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من إدارة الموارد البشرية للمؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشلة

الجدول المرفق يعرض حساب التكاليف الخفية الناتجة عن حوادث العمل خلال ثلاث سنوات (2021، 2022، 2023) في مشروع بناء مصلحة الاستعجالات بمؤسسة كشرود. تعتمد الحسابات على ثلاثة عناصر رئيسية:

## 1. تكلفة العامل المعوض:

تحتسب عن طريق ضرب عدد ساعات العمل (مثل  $33 \times 8$  ساعات) في متوسط الأجر للساعة (مثلا 26,57) ثم تضاف نسبة 110%، والتي قد تمثل زيادة الأعباء الإضافية أو تكاليف غير مباشرة مرتبطة بالأجور.

2. اشتراك الضمان الاجتماعي:

يتم احتسابها بنسبة 26% من تكلفة العامل المعوض، وهي تمثل المساهمات التي تؤديها المؤسسة لصندوق الضمان الاجتماعي المرتبطة بحوادث العمل.

3. تكلفة الإسعافات:

هناك ملاحظة تفيد بأن تكلفة الإسعافات تكلفة لا تتحملها مؤسسة البناء حيث تشمل عادة نفقات النقل بسيارات الإسعاف والطوارئ الطبية خارج موقع العمل، حيث تُعتبر هذه الخدمات من مسؤولية الجهات الصحية أو شركات التأمين وفقا لبعض الأنظمة المحلية.

الجدول رقم 7.2: قيمة الإنتاج الضائع بسبب حوادث العمل في مؤسسة فوريميد (وحدة كشرود)

| السنة   | ساعات العمل | الأيام الكلية | الإنتاج الفعلي | انتاج اليوم الواحد | الأيام الضائعة | قيمة الإنتاج الضائع بسبب حوادث العمل |
|---------|-------------|---------------|----------------|--------------------|----------------|--------------------------------------|
| 2021    | 112317      | 11408,23      | -              | 15594,37           | 33             | 514614,21                            |
| 2022    | 126011      | 11408,23      | -              | 15594,37           | 47             | 732935,40                            |
| 2023    | 126011      | 11408,23      | -              | 15594,37           | -              | -                                    |
| المجموع | 250981      | -             | 17790423,02    | -                  | 80             | 1247549,6                            |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من إدارة الموارد البشرية للمؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشة

يبرز الجدول رقم 7.2 تطور قيمة الإنتاج الضائع بسبب حوادث العمل خلال الفترة 2021-2023. فقد تكبدت المؤسسة خسائر مباشرة قدرت بـ 1.247.549,6 دج خلال سنتي 2021 و2022، نتيجة لغياب العمال بسبب الحوادث. وتعتبر هذه الخسائر تكاليف خفية لا تظهر في التقارير المالية التقليدية، لكنها تؤثر على فعالية الإنتاج وربحية المؤسسة. ويلاحظ أن سنة 2023 شهدت غيابا تاما لحوادث العمل، ما يدل على تحسن في إدارة المخاطر والوقاية، وهو ما يعكس أثرا إيجابيا على التحكم في التكاليف الخفية، وبالتالي تحسين الكفاءة الإنتاجية.

النتائج:

قيمة الإنتاج الضائع بسبب حوادث العمل تمثل تكلفة خفية غير مسجلة في الحسابات التقليدية، لكنها تؤثر فعليا على ربحية المؤسسة.

خلال سنتي 2021 و2022 فقط، تكبدت المؤسسة أكثر من 1.2 مليون دج كإنتاج ضائع لم يظهر في المحاسبة الرسمية.

هذه التكاليف الخفية تظهر أهمية تتبع المؤشرات غير المالية (مثل الحوادث) لفهم التكاليف الفعلية للإنتاج.

التحسين في سنة 2023 يمكن اعتباره نتيجة تحكم أفضل في التكاليف الخفية من خلال الوقاية وتحسين ظروف العمل.

الحلول المقترحة لحوادث العمل:

- خوزة وقفازات إلزامية لكل عامل قبل دخول الموقع.
- مسار مشاة محدد بخطوط أرضية بعيدا عن الآليات.
- تنظيف فوري لأي كابلات أو بقايا تعيق الطريق.
- فحص سريع للسقالات والحبال كل صباح.
- حقيبة إسعاف أولي في مكان واضح وإبلاغ فوري عن أي خطر.

المطلب الثالث: مؤشر دوران العمل

يعد معدل دوران العمالة مؤشرا حيويا يعكس استقرار المؤسسة وكفاءة إدارتها. يتأثر هذا المعدل بنسبة الموظفين الذين يغادرون المؤسسة خلال فترة زمنية محددة. في حال كان المعدل مرتفعا، يصبح من الضروري تعديل سياسات التوظيف والاختيار والتوجيه لضمان توافق الموظفين الجدد مع بيئة العمل ودعمهم للاندماج بشكل فعال. وإذا تبين أن معظم المغادرين هم من ذوي الخبرة الطويلة، فهذا يشير إلى ضرورة تحسين سياسات الأجور والترقية والرعاية الاجتماعية.

### الفرع الأول: أسباب دوران العمل

تظهر أسباب دوران العمل غالباً مرتبطة بخصوصيات المشروع والبعد الجغرافي، بعد الموقع وصعوبة التنقل.

- مسافة كشرود عن التجمعات السكنية تزيد وقت وكلفة الوصول اليومي، فيفضل العمال مواقع أقرب.
- موسمية الأشغال وتوقفها المتكرر.
- تغير وتيرة التمويل أو توريد المواد يجعل بعض الفرق تسرح مؤقتاً، فيبحثون عن عمل ثابت.
- ظروف مناخية قاسية (رياح ورمال).
- العمل في العراء مع حماية محدودة يقلل الرضا الوظيفي مقارنة بمواقع حضرية أكثر اعتدالاً.
- عقود قصيرة عبر مقاولين فرعيين.
- العمال المرتبطون بمقاول ثانوي يتكون الموقع إذا وجدوا عقداً مباشراً مع المقاول الرئيسي أو مشروعاً آخر يمنح استقراراً أكبر.

### الفرع الثاني: قياس مؤشر دوران العمل

حيث يتم حساب معدل دوران العمل وفق علاقة التالية:

$$\text{معدل الدوران} = (\text{عدد العمال تاركي العمل} / \text{اجمالي عدد العمال}) \times 100\%$$

يبين الجدول رقم 8.2 الآتي كيفية احتساب مؤشر دوران العمل في مؤسسة كشرود ضمن مشروع مصلحة

الاستعدادات:

الجدول رقم 8.2: دوران العمل في مؤسسة فوريميد (وحدة كشرود)

| السنة | إجمالي عدد العمال | عدد العمال الجدد الذين تم تعيينهم خلال السنة | عدد العمال تاركي العمل في السنة | معدل دوران العمل |
|-------|-------------------|--|---------------------------------|------------------|
| 2021  | 648               | 11   | 16                              | 2,46%            |
| 2022  | 724               | 47   | 26                              | 3,59%            |
| 2023  | 73                | 0  | 2                               | 2,73%            |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من إدارة الموارد البشرية للمؤسسة فوريميد وحدة كشرود خنشة

التحليل:

يبين الجدول أن مشروع مصلحة الاستعجالات في كشرود مر بثلاث مراحل متباعدة من حيث حركة العمالة. ففي 2021 بلغ إجمالي العاملين 648 عاملاً مع دخول 11 وخروج 16، فجاء معدل الدوران منخفضاً نسبياً (≈ 2.5%)، ما يعكس استقراراً أولياً مع انطلاقة الأشغال. خلال 2022 ارتفع عدد العمال إلى 724 بالتزامن مع دخول (47) عامل جديد لمواجهة ذروة التنفيذ، إلا أن مغادرة 26 عاملاً في السنة نفسها رفعت المؤشر إلى نحو 3.6%، مشيرةً إلى مشكلات احتفاظ أو عقود قصيرة مرتبطة بالمرحلة الحرجة. أما 2023 فتظهر الأرقام تقلصاً حاداً في القوة العاملة إلى 73 عاملاً فقط، مع غياب التوظيف الجديد وخروج عاملين اثنين، فأصبح الدوران قريباً من 2.7%. هذا التراجع الحاد يدل على انتهاء الأعمال الثقيلة أو توقف تمويل مؤقت، حيث احتفظ بنواة صغيرة لأعمال التشطيب أو الصيانة، بينما تظل حركة المغادرة محدودة.

إجمالاً، يعكس المؤشر حركة طبيعية لمشروع إنشائي يتوسع سريعاً ثم ينكمش، ويبرز أهمية تخطيط توظيف تدريجي وتحسين ظروف العمل للحفاظ على العمالة خلال فترات الذروة.

**ملاحظة:** لا يمكن تقييم التكاليف الخفية لدوران العمل في حالة مشروع كشرود لأن المؤسسة تتعامل مع عمال توظيف مباشر دون عقود طويلة أو برامج مزايا، ما يجعل خسائر الاستبدال - كإعلانات والتدريب والتعويض والتكوين - شبه معدومة أو غير قابلة للحصر المحاسبي التقليدي.

### المطلب الرابع: مؤشر اللاجودة

تعد مراقبة الجودة من الجوانب الأساسية في نجاح أي مشروع إنشائي، خاصة في مشاريع البناء التي تتطلب دقة عالية في التنفيذ. ومن بين الأدوات المعتمدة في تقييم فعالية الجودة داخل المؤسسات، نجد ما يعرف بـ "مؤشر اللاجودة"، والذي يستخدم لقياس التكاليف الخفية خلال مراحل المشروع.

غير أن هذا المؤشر لا يقتصر فقط على الجانب الكمي، بل يمثل أداة لتقييم الأداء الداخلي من حيث الالتزام بالمعايير الفنية، والقدرة على التقليل من الأخطاء والتجاوزات.

في حالة مؤسسة كشرود، وبالرجوع إلى مشروع إنشاء مصلحة استعجالات داخلية، تبين أن المؤسسة تعتمد على نظام جودة صارم ومتكامل، يشمل:

- معايير منتظمة لمحطة الخرسانة.
- تطبيق تركيبات دقيقة.
- فحوصات دورية للخرسانة.
- تتبع مستمر من طرف تقنيي الجودة ومصلحة CTC.

وبناء عليه، لم تسجل خلال تنفيذ المشروع حالات واضحة ومتكررة لعدم المطابقة، ما يجعل احتساب مؤشر اللاجودة بشكل كمي غير ممكن أو غير ممثل للواقع. وبدل ذلك، سيتم تقديم تحليل وصفي للمؤشر يبرز مدى نجاح المؤسسة في التحكم بالجودة وتفادي الأخطاء، وهو ما يعكس مستوى نضجها التنظيمي والتقني.

#### الفرع الأول: تقييم مؤشر اللاجودة في مؤسسة فوريميد

خطوات الجودة (اللاجودة) في مشروع إنشاء مصلحة استعجالات - مؤسسة كشرود

#### 1. تحضير خطة الجودة (Plan Qualité Projet - PQP)

- إعداد وثيقة تحتوي على جميع الإجراءات، المعايير، والوثائق الخاصة بضمان الجودة في مراحل المشروع.
- تحديد المسؤوليات: من يتابع ماذا، ومن يوقع على ماذا.

## 2. مراقبة المواد الأولية (Contrôle des matériaux)

- فحص المواد الأولية (إسمنت، حصى، رمل، ماء، إضافات).
- التأكد من تطابقها مع المواصفات التقنية.
- الاحتفاظ بعينات من كل شحنة للتتبع.

## 3. شهادة المعايرة لمحطة الخرسانة (Certificat d'étalonnage)

- التأكد من أن محطة الخلط الداخلية للمؤسسة معتمدة وتعمل بدقة.
- تجنب أخطاء الخلط (مصدر رئيسي للاجودة).

## 4. التحكم في تركيبة الخرسانة (Formulation béton)

- إعداد التركيبة حسب نوعية الخرسانة المطلوبة لكل جزء من المشروع (أساسات، أعمدة...).
- مراجعتها من طرف مهندس تقني.

## 5. المراقبة أثناء الإنتاج (Contrôle en production) (انظر الملحق 02)

- مراقبة نسب الخلط والظروف الجوية عند الصب.
- مراقبة وقت النقل والصب (conformité délai).

## 6. أخذ عينات وفحوصات الكسر (Échantillons & PV d'écrasement) (انظر الملحق 03)

- أخذ عينات من الخرسانة كل يوم صب.
- إجراء اختبار الكسر بعد 7 و 28 يوم.
- مقارنة النتائج مع المواصفات المطلوبة.

### 7. مراقبة التنفيذ في الورشة (Contrôle de mise en œuvre)

- التحقق من نظافة القوالب، تسليح الخرسانة، تماسك الفواصل، معالجة الخرسانة (curage).
- التأكد من تنفيذ الخرسانة حسب المعايير الفنية.

### 8. توثيق حالات عدم المطابقة (Fiches de non-conformité) (انظر الملحق 04)

- تسجيل أي خرسانة غير مطابقة.
- التحقيق في السبب.
- تنفيذ الإجراءات التصحيحية.

### 9. مراقبة من طرف (CTC (Contrôle Technique de Construction)

- زيارات ميدانية من طرف هيئة خارجية للمراقبة (CTC).
- إصدار محاضر القبول أو الرفض.

### 10. اجتماعات تقييم الجودة (Réunions de suivi qualité)

- اجتماعات دورية بين الفريق التقني لمناقشة أي ملاحظات أو مشاكل.
- تعديل الإجراءات الوقائية عند الحاجة.

مؤشر الوجود في هذا المشروع جاء في مستوى منخفض جداً، ما يعني أن حالات عدم المطابقة نادرة، وأن تأثيرها على الزمن والتكاليف كان شبه منعدم. هذا يعكس قدرة المؤسسة على التحكم المبكر في المشاكل بفضل نظام مراقبة داخلي فعال.

#### النتائج:

مؤسسة كشرود استطاعت من خلال تطبيق خطوات الجودة بشكل صارم، أن تحافظ على مؤشر الوجود في مستوى مقبول أو منخفض جداً، مما يدل على نجاح المشروع من حيث الجودة والتحكم في التكاليف غير المباشرة.

هذا يجعل تجربة مشروع مصلحة الاستعجالات نموذجاً ناجحاً في تطبيق الجودة داخل المشاريع المتكاملة.

### المطلب الخامس: مؤشر فروق الانتاجية

يستخدم هذا المؤشر لقياس مدى فعالية المشروع في استغلال الموارد المخصصة له لتحقيق نتائج إنتاجية ملموسة. فهو يربط بين القيمة الفعلية للإنتاج والتكلفة الحقيقية التي تم إنفاقها، ويعتبر مؤشراً مهماً لتحديد مدى كفاءة المشروع من حيث المردودية.

كلما كانت قيمة الإنتاج تفوق التكلفة، دل ذلك على حسن التسيير واستغلال الموارد دون تسجيل هدر، مما يبين نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها بأقل التكاليف الممكنة.

### الجدول رقم 9.2: إنتاجية العمل في مؤسسة فوريميد (وحدة كشود)

| السنة | عدد العمال (1) | الإنتاج الكلي بالوحدة (2) | إنتاجية العمل اليومية (2) ÷ (1) | إنتاجية العمل السنوية |
|-------|----------------|---------------------------|---------------------------------|-----------------------|
| 2021  | 648            | 81539441,5                | 125832,47                       | 30451457,74           |
| 2022  | 724            | 88952118                  | 122862,04                       | 32435578,56           |
| 2023  | 73             | 7412676,5                 | 101543,5                        | 2233957               |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إحصائيات مقدمة من مؤسسة فوريميد وحدة كشود خنشلة

### الجدول رقم 10.2: حساب التكاليف الخفية الناتجة عن فروق الانتاجية

| السنوات | الإنتاج الفعلي | الإنتاج المتوقع | التكاليف الحقيقية | فرق الانتاج | هامش الربح (1) - (3) | قيمة الفرصة الضائعة |
|---------|----------------|-----------------|-------------------|-------------|----------------------|---------------------|
| 2021    | 81539441,5     | 68999936,4      | 69402368,8        | -           | 12137069,18          | -                   |
| 2022    | 88952118       | 75272657,9      | 75711675,05       | -           | 13240442,95          | -                   |
| 2023    | 7412676,5      | 6272721,5       | 6309306,25        | -           | 1103370,24           | -                   |
| المجموع | 177904236,06   | 150545315,87    | 151423350,1       | -           | 26480882,37          | -                   |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إحصائيات مقدمة من مؤسسة فوريميد وحدة كشود خنشلة

تحقيق هامش ربح إيجابي وعدم وجود فرصة ضائعة:

في كل السنوات (2021-2023)، تجاوزت قيمة الإنتاج الكلي قيمة التكاليف الإجمالية، ما يشير بوضوح إلى أن المؤسسة غطت تكاليفها وحقت هامش ربح إيجابي.

هذا يعكس كفاءة في التسيير المالي والإنتاجي، ويؤكد أن الموارد استغلت بشكل فعال دون تسجيل هدر أو سوء استخدام.

وبالتالي، لا يمكن الحديث عن وجود فرصة ضائعة، لأن المؤسسة استطاعت تحقيق أقصى مردودية ممكنة من الموارد المتاحة، وهو ما يدعم فعالية نظامها الرقابي والتشغيلي.

**الجدول رقم 11.2: التكاليف الخفية الإجمالية لمؤسسة فوريميد (وحدة خنشلة)**

| السنوات        | 2021             | 2022            | 2023             | -                 |
|----------------|------------------|-----------------|------------------|-------------------|
|                | 11 شهر           | 12 شهر          | شهر واحد         | المجموع           |
| التغيب         | 842696,5         | 552719,31       | 446211,39        | 1841627,2         |
| حوادث العمل    | 9722,06          | 4246,79         | -                | 13968,85          |
| دوران العمل    | -                | -               | -                | -                 |
| اللاجودة       | -                | -               | -                | -                 |
| فروق الإنتاجية | -                | -               | -                | -                 |
| <b>المجموع</b> | <b>852418,56</b> | <b>556966,1</b> | <b>446211,39</b> | <b>1855596,05</b> |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجداول السابقة الخاصة بحساب التكاليف الخفية لمختلف المؤشرات

من خلال تحليل المؤشرات الخمسة للتكاليف الخفية في مشروع بناء مصلحة الاستعجال لمدة 24 شهرا، تبين أن الغيابات تمثل المصدر الرئيسي لهذه التكاليف، حيث شكلت تقريبا كامل القيمة المسجلة، ما يدل على تأثيرها الكبير على الإنتاجية. في المقابل، كانت تكاليف حوادث العمل ضعيفة، ودوران العمل غير مسجل لعدم وجود تكاليف للتكوين العمال، كما لم تسجل أي تكاليف مرتبطة بالجودة بفضل احترام معايير صارمة وخطوات

دقيقة في الإنجاز. إضافة إلى ذلك، يلاحظ أن المشروع حقق هامش ربح، ما يدل على فعالية الأداء وعدم وجود فرصة ضائعة للإنتاج، أي أن الإنتاجية لم تتأثر سلباً رغم وجود بعض التكاليف الخفية، مما يعزز أهمية التنظيم الجيد وجودة التخطيط في التحكم بهذه التكاليف.

الجدول رقم 12.2: ضبط تكاليف الإنتاج الاجمالي

| التكاليف                | السنوات | 2021        | 2022        | 2023       | المجموع      |
|-------------------------|---------|-------------|-------------|------------|--------------|
| تكاليف الإنتاج الحقيقية |         | 69402368,8  | 75711675,05 | 6309306,25 | 1511423350,1 |
| التكاليف الخفية         |         | 852418,56   | 556966,1    | 446211,39  | 1855596,05   |
| تكاليف الإنتاج المضبوطة |         | 68549950,24 | 75154708,95 | 5863094,86 | 149567754,1  |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على احصائيات مقدمة من طرف مؤسسة فوريميد

الجدول يوضح أثر التكاليف الخفية على تقليل التكلفة الحقيقية لمشروع كشرود للبناء (مصلحة الاستعجال) خلال ثلاث سنوات. بعد حساب التكاليف الخفية وطرحها من التكلفة الحقيقية للمشروع، لاحظنا أن هناك فرق واضح في الكلفة النهائية، حيث تم تحقيق تخفيض معتبر في إجمالي التكاليف. هذا التخفيض يوضح أن التكاليف الخفية تشكل جزءاً مهماً من مصاريف المشروع، ورصدها ساعد المؤسسة في التحكم بشكل أفضل في التكاليف الكلية. بالتالي، فإن استخدام التكاليف الخفية كأداة للمراقبة والتحكم يساهم في تحسين كفاءة التسيير وخفض الهدر في الموارد.

## خلاصة الفصل

يتناول الفصل التطبيقي قياس التكاليف الخفية في مشروع محل دراسة لتحكم في تكاليف الإنتاج هذا المشروع، وقد أظهرت النتائج أن هناك تكاليف خفية حقيقية ناجمة عن التغيب وحوادث العمل، إذ تؤدي هذه الظواهر إلى اضطراب في سير العمليات الإنتاجية، وزيادة الضغط على باقي العمال، فضلاً عن الأعباء الإدارية والتكاليف المرتبطة بالتعويضات والإجراءات التنظيمية. أما فيما يتعلق بدوران العمال، فقد تبين أن المؤسسة لا تتحمل أية نفقات مرتبطة بتكوين أو تدريب الموظفين الجدد، كما أن غياب مؤشر الجودة لا يشكل مصدرًا لتكاليف خفية، بفضل اعتماد المؤسسة على نظام دقيق يضمن الجودة في مختلف مراحل الإنتاج. وبالنسبة للفرص الضائعة، فقد أظهرت المعطيات أن المؤسسة تستثمر مواردها بكفاءة عالية وتحقق مردودية إيجابية، ما يعني عدم وجود خسائر ناتجة عن فرص إنتاجية غير مستغلة. وعليه، يخلص الفصل إلى أن التكاليف الخفية لا تنشأ عن جميع المؤشرات، بل تتركز فقط في بعض الجوانب ذات الأثر المباشر على سير الإنتاج والتكلفة العامة.

خاتمة

في ختام هذه المذكرة، يتبين بوضوح أن التكاليف الخفية تمثل أحد العوامل الجوهرية التي تؤثر على فعالية نظام التكاليف داخل المؤسسات الإنتاجية، إذ أن تجاهلها قد يؤدي إلى قرارات غير دقيقة فيما يتعلق بتسعير المنتجات أو تقييم الأداء أو حتى التخطيط المستقبلي.

لقد أظهرت الدراسة أن إدراك وتحليل التكاليف الخفية – مثل التكاليف المرتبطة بالهدر، وقت التوقف غير المخطط، انخفاض الإنتاجية، أو ضعف الجودة – يمكن أن يسهم بشكل كبير في تحسين التحكم في تكاليف الإنتاج، وتعزيز الكفاءة التشغيلية، مما يعود بالنفع على ربحية المؤسسة واستدامتها في بيئة تنافسية متزايدة.

إن إدارة التكاليف لم تعد تقتصر على التكاليف الظاهرة فقط، بل بات من الضروري اعتماد منظور شامل يأخذ في الاعتبار كافة العوامل المؤثرة – سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ظاهرة أو خفية – لتحقيق أفضل أداء ممكن وتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية.

## 1. نتائج دراسة:

### أ/ النتائج النظرية:

- ✓ مفهوم التكاليف الخفية لا يزال غير مستوعب بشكل كاف في العديد من المؤسسات الإنتاجية، رغم تأثيره المباشر على فعالية الأداء وتحقيق الكفاءة.
- ✓ التكاليف الخفية تشكل جزءاً مهماً من إجمالي التكاليف، رغم عدم ظهورها في القوائم المالية التقليدية، ما يؤدي إلى ضعف دقة تحليل التكاليف واتخاذ القرارات.
- ✓ التكاليف الخفية تنشأ غالباً نتيجة لمشكلات تنظيمية أو تشغيلية، مثل ضعف التنسيق، سوء التخطيط، الهدر في الموارد، وانخفاض الكفاءة.
- ✓ غياب الرقابة على التكاليف الخفية يؤدي إلى تراكم خسائر غير ظاهرة تؤثر على الربحية والقدرة التنافسية على المدى الطويل.
- ✓ ربط التكاليف الخفية بمؤشرات الأداء (الإنتاجية، الجودة، الوقت الضائع) يعد من أنجح الطرق لرصدها والتحكم بها.

ب/ النتائج التطبيقية:

- ✓ تعطيل سير الأشغال والتأخر في تنفيذ المهام والمشاريع داخل الآجال المحددة للمشروع في مؤسسة فوريميد وحدة كشود.
- ✓ كل حادث عمل ينطوي على سلسلة من التكاليف الخفية، تشمل خسارة الوقت، إعادة توزيع المهام، انخفاض جودة الإنتاج، وتأثير سلبي على بيئة العمل.
- ✓ لم تسجل تكاليف خفية مباشرة مرتبطة بدوران العمل، بسبب عدم وجود برامج تكوين للعمال الجدد.
- ✓ نجاح تطبيق خطوات الجودة ساعد في تقليص جزء من التكاليف الخفية والتحكم فيها، مما يدل على فاعلية برامج تحسين الجودة داخل المؤسسة.
- ✓ التحكم في مؤشر الإنتاجية يعني التحكم في كثير من التكاليف غير المباشرة، خاصة تلك المتعلقة باستغلال الوقت، المعدات، واليد العاملة.

2. اختبار صحة الفرضيات:

- الفرضية الأولى: يساهم مؤشر التغيب عن العمل باعتباره أحد عناصر التكاليف الخفية إلى التأثير سلبا على تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.
- انطلاقا من هذه الفرضية تبين أن قيمة التكاليف الخفية المترتبة عن مؤشر التغيب وفق ما هو موضح في الجانب التطبيقي، تم توصل إلى أن قيمة هذه التكاليف الاجمالية 1841627,2 وهي قيمة معتبرة تؤثر على تكاليف الانتاج وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.
- الفرضية الثانية: يساهم مؤشر حوادث العمل في رصد تكاليف خفية من شأنها رفع تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.
- توجد تكاليف خفية لحوادث العمل بقيمة 13969,85 تؤثر على سير الإنتاج وكلفته، فتوقف العامل المصاب يخل بتسلسل العمليات ويثقل كاهل الزملاء، بينما تتحمل المؤسسة نفقات التعويض والتوظيف المؤقت ، إضافة إلى الوقت الضائع للبلاغ والتحقيق والإجراءات الإدارية، وتأثيرات معنوية تقلل من الروح الإنتاجية وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

➤ **الفرضية الثالثة:** ارتفاع مؤشر دوران العمل يترتب عنه تكاليف خفية مرتبطة بتكاليف التكوين والتدريب مما يؤدي الى عدم القدرة على التحكم في تكاليف الانتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.

بلغ معدل دوران العمال 8,78 % خلال ثلاثة سنوات في مؤسسة "كشروود"، وبما أن المؤسسة لا تتحمل أية نفقات لتكوين الموظفين الجدد -لا دورات داخلية ولا استقطاب لمراكز تدريب خارجية- فإنها عمليا لا تواجه أي عبء مالي مباشر نتيجة استبدال اليد العاملة، مما يفترض عدم وجود تكاليف خفية مرتبطة بعملية دوران العمال وهذا ما ينفي صحة الفرضية.

➤ **الفرضية الرابعة:** مؤشر الالاجودة من شأنه ان يؤدي الى وجود تكاليف خفية متعلقة بإعادة الانتاج مما ينعكس بالضرورة على التكاليف الكلية للإنتاج داخل المؤسسة محل الدراسة.

بما أن المؤسسة تعتمد على معايير وخطوات الجودة في جميع مراحل الإنتاج -من التخطيط والرقابة المستمرة إلى التوثيق والتحسين المتواصل- فإن مؤشر غياب الجودة عمليا غير موجود، وبالتالي لا تنشأ أي تكاليف خفية نتيجة لعدم وجود هذا المؤشر، هذا ما ينفي صحة الفرضية.

➤ **الفرضية الخامسة:** يعد مؤشر الفروق الانتاجية أحد مصادر التكاليف الخفية التي يترتب عنها تكاليف الفرصة الضائعة الناتجة عن التقديرات الانتاجية وتحد من قدرة المؤسسة محل الدراسة على ضبط تكاليف الانتاج.

بما أن المؤسسة تستثمر جميع مواردها بكفاءة وتحقق هامش ربح إيجابيا سنويا دون أي تراجع في الأداء، فلا توجد لديها فرص ضائعة للإنتاج تفقد عليها إيرادات محتملة، هذا ما ينفي صحة الفرضية.

### 3. التوصيات:

بناءً على النتائج المتوصل إليها، يُوصى بما يلي:

- ✓ تطوير نظام معلومات محاسبي يتضمن مؤشرات التكاليف الخفية لتمكين الإدارة من رصدها وتحليلها.
- ✓ توعية العاملين والإدارة بأهمية التكاليف الخفية وتأثيرها على الأداء العام للمؤسسة.
- ✓ تطبيق برامج تدريبية لتحسين مهارات العاملين وتقليل معدلات الأخطاء والحوادث.
- ✓ تحسين بيئة العمل للحد من الغياب ودوران العمالة.
- ✓ إدراج مؤشرات التكاليف الخفية ضمن تقارير الأداء الدوري للمؤسسة.

#### 4. آفاق الدراسة:

- ✓ توسيع الدراسة لتشمل مؤسسات اقتصادية من قطاعات مختلفة.
- ✓ استخدام أدوات تحليل متقدمة لقياس التكاليف الخفية بدقة أكبر.
- ✓ دراسة العلاقة بين التكاليف الخفية ومؤشرات الأداء المالي.
- ✓ تطوير نظام معلومات داخلي لرصد وتحليل التكاليف الخفية.
- ✓ دمج التكاليف الخفية في عملية اتخاذ القرار الإداري.
- ✓ اقتراح نموذج موحد لمتابعة التكاليف الخفية في المؤسسات الجزائرية.

# قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. فخر، نواف، الدليمي، خليل، (د.س)، محاسبة التكاليف الصناعية (الجزء الأول)، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

ثانياً: الأطروحات والمذكرات

2. بالهاني، رقية، قلبي، ریحانة، (2022/2021)، إشكالية تقييم التكاليف الخفية وأثرها على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات-الجنوب-تقرت-للفترة ما بين 2019-2021 [مذكرة ماستر أكاديمي]، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

3. بن جريو، أنوار هبة الرحمان، وقاد، منار، (2024/2023)، أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة تقرت لسنة 2024" [مذكرة ماستر أكاديمي]، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

4. بوتريد، خالد، (2021/2020)، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة "دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين توتة -باتنة" [أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه]، جامعة باتنة 1، باتنة.

5. بودريعة، فطيمة، سعدي، مريم، (2020/2019)، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر -جيجل" [مذكرة ماستر أكاديمي]، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل.

6. بوعزيز، مولدية، (2017/2016)، أثر التكاليف الخفية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة -نفظال وحدة GPL أم البواقي" [مذكرة ماستر أكاديمي]، جامعة أم البواقي.

7. بونابي، باهي، مخوخ، محمد لمن، (2022/2021)، دور محاسبة التكاليف في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة كوندور إلكترونيكس - برج بوعريبيج" [مذكرة ماستر أكاديمي]، جامعة البشير الإبراهيمي، برج بوعريبيج.

8. بوياون، مسعود، (2013/2012)، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية "دراسة حالة مؤسسة -BCR بسطيف" [مذكرة لنيل شهادة ماجستير]، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

9. جغوري، علي، (2015/2014)، استخدام محاسبة التكاليف في ترشيد تكاليف الانتاج بالمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة وحدة الجبس ومشتقاته -أولاد جلال" [مذكرة ماستر]، جامعة محمد خيضر، بسكرة.
10. حمودي، سهيلة، (2014/2023)، آليات التحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة المؤسسة الفرعية لمطاحن سيدي راشد -الخروب" [مذكرة ماستر أكاديمي]، جامعة أم البواقي.
11. سعد الدين، كاظمة، (2020/2019)، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في رفع الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية [مذكرة ماستر أكاديمي]، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
12. مهلول، زكرياء، (2022/2021)، دور الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية بالمؤسسات الانتاجية -دراسة حالة مؤسسة [أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه]، جامعة فرحات عباس، سطيف.
13. يسلي، تينهينان، (2021/2020)، أهمية قياس تكاليف الإنتاج في ترشيد الطاقة الإنتاجية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية باستخدام أسلوب البرمجة الخطية -دراسة حالة مؤسسة ملبنة ومجينة بوداوا (LFB) [أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه]، جامعة الجزائر 3، الجزائر.

### ثالثا: المجالات والدوريات

1. البجلي، أبو الفردوس بينات باشا، (2011)، الإنتاج (ضوابط أصولية)، مجلة التراث.
2. بكطاش، فتيحة، مقدم، يمينة، (2020)، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب النموذج Henri savall ، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي.
3. بويباون، مسعود، يحياوي، مفيدة، (2019)، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة "دراسة حالة: مؤسسة سانياك بسطيف"، مجلة الاستراتيجية والتنمية.
4. درويش، عمار، بلمداني، محمد، (2018)، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية "دراسة حالة شركة الإسمنت بني صاف SCIBS ، مجلة الاقتصاد والمالية.

## قائمة المراجع

5. العراقي، السيد السعيد، (2024)، أثر مؤشرات التكلفة الخفية في قياس تكاليف الإنتاج ودعم الميزة التنافسية (دراسة حالة شركة مساهمة مصرية لصناعة الاسمنت)، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*.
6. عيساوي، نصر الدين، تفرات، يزيد، (2016)، آليات تامين دور المورد البشري لتحسين أداء المؤسسة - نموذج SOF كآلية لمراقبة تطور التكاليف الخفية حالة مؤسسة الاسمنت SCT تبسة، *المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية*.
7. كواشي، مراد، (2013)، اشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، *مجلة الأبحاث الاقتصادية*.
8. المدهون، خالد محمد، (2021)، واقع التكاليف الخفية وامكانية التحكم بها: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين، *مجلة دراسات الأعمال والإدارة*.
9. مهدي، ذوادي، (2018)، التكلفة الخفية للتغيب - دراسة حالة وحدة العدادات بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*.

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم 01: جدول يمثل عدد ساعات العمل (ساعات العمل النظرية ، ساعات العمل الفعلية )

لعمال لثلاث سنوات مع بيان كلفة الاجور

| mois    | effectif | théorie | Nbr d'heurs | Massa salariale |
|---------|----------|---------|-------------|-----------------|
| févr-21 | 59       | 10226   | 9096        | 2 738 263,65    |
| mars-21 | 60       | 10400   | 9576        | 3 303 627,35    |
| avr-21  | 66       | 11440   | 10892       | 3 507 566,83    |
| mai-21  | 60       | 10400   | 9308        | 3 235 426,23    |
| juin-21 | 56       | 9706    | 9260        | 3 333 298,37    |
| juil-21 | 57       | 9880    | 4140        | 1 502 865,01    |
| aout-21 | 59       | 10226   | 6732        | 2 258 015,80    |
| sept-21 | 60       | 10400   | 9264        | 3 352 988,26    |
| oct-21  | 59       | 10226   | 9408        | 3 421 256, 23   |
| nov-21  | 58       | 10053   | 9249        | 3 223 564,58    |
| déc-21  | 54       | 9360    | 8611        | 2 954 866,00    |
| janv-22 | 44       | 7627    | 7384        | 2 723 108,99    |
| févr-22 | 46       | 7973    | 7484        | 2 652 154,71    |
| mars-22 | 43       | 7453    | 7064        | 2 621 419,35    |
| avr-22  | 66       | 11440   | 9880        | 3 360 338,16    |
| mai-22  | 64       | 11093   | 9816        | 3 530 808,14    |
| juin-22 | 66       | 11440   | 10364       | 3 709 094,01    |
| juil-22 | 70       | 12133   | 10568       | 3 708 566,55    |
| aout-22 | 64       | 11093   | 10321       | 5 842 630,99    |
| sept-22 | 64       | 11093   | 10472       | 3 997 931,66    |
| oct-22  | 59       | 10226   | 9640        | 3 267 157,50    |
| nov-22  | 66       | 11440   | 10416       | 2 445 073,80    |
| déc-22  | 75       | 13000   | 12448       | 4 274 238,55    |
| janv-23 | 73       | 12653   | 11884       | 3 884 647,90    |

الملحق رقم 02: محضر فحص داخلي لجودة خرسانة



ENTREPRISE PUBLIQUE DE REALISATION  
DE FORAGE HYDRAULIQUE ET TRAVAUX  
ELECTRO-MECANIQUE  
FOREMHYD-SPA



المؤسسة العمومية لإنتاج أبار المياه  
والأشغال الإلكترونية ومكاتبها  
فورميد

UNITE KECHROUD Khenchela

PV De Contrôle Interne De La Qualité Du Béton

(Contrôle Béton Frais + Essais De Compressions)

|  |                    |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
|--|--------------------|-----------------|------------------|----------------|-------------------|------------------|------------------------|---------------|-----------------|
| Désignation                                    | Date :             | Heure :         |                  | Réf.:          |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Projet             | Divers Projets  |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Ouvrage            |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
| Composition de béton<br>Formulation N° : ..... | Matériaux          | Quantité (Kg)   | Provenance       | Obs            |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Gravier (15 / 25)  |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Gravier (08 / 15)  |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Gravette (03 / 08) |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Sable (00 / 03)    |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Ciment             |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Adjuvant 01        |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
|  | Adjuvant 02        |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
| Eaux   |                    |                 |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
| Caractéristiques<br>du béton                   | T° Ambiante        | T° Du Béton     | Afaissement (Cm) | Nbr Eprouvette | Type d'éprouvette | Mode De Coullage | Quantité du Béton (M3) |               |                 |
|  |                    | /               |                  |                |                   |                  |                        |               |                 |
| Ecrasement                                     | Date de Coullage   | Date De L'essai | Age (Jour)       | Réf. Moule     | Poids (Kg)        | Compression      |                        | Moyenne (MPA) | Mode de Repture |
|  |                    |                 | 07               |                |                   | Charge (KN)      | RC (Mpa)               |               |                 |
|  |                    |                 | 28               |                |                   |                  |                        |               |                 |

Observation :

Etablir par :

Le Responsable Qualité

الملحق رقم 03: وثيقة أخذ عينة من الخرسانة لإجراء اختبار الضغط



**BULLETIN D'ECHANTILLONNAGE**  
(PRELEVEMENT EPROUVETTE BETON POUR ESSAI A LA COMPRESSION)

|                       |                      |
|-----------------------|----------------------|
| <b>Identification</b> | Chantier .....       |
|                       | Ouvrage .....        |
|                       | Partie Ouvrage ..... |

|              |               |                                 |
|--------------|---------------|---------------------------------|
| Date : ..... | Heure : ..... | Température Ambiante : ..... C° |
|--------------|---------------|---------------------------------|

| Quantité de Béton Coulé | Mode de Coulage         | Nombre d'Eprouvettes | CODIFICATION ECHANTILLON |
|-------------------------|-------------------------|----------------------|--------------------------|
| .....                   | Benne<br>Pompe<br>Autre | .....                | .....                    |

**Dosage Béton & Essai d'Affaissement**

|                                | Classe | Unité | Quantité | Provenance Fonction pour adjuvant |
|--------------------------------|--------|-------|----------|-----------------------------------|
| Ciment                         |        |       |          |                                   |
| Eaux                           |        |       |          |                                   |
| Granulats dim. : 0/4           |        |       |          |                                   |
| Granulats dim. : 08/15         |        |       |          |                                   |
| Granulats dim. : 15/25         |        |       |          |                                   |
| Sable                          |        |       |          |                                   |
| Adjuvants en % poids du Ciment |        |       |          |                                   |

| Affaissement (ouvrabilité) en cm | Ferme   | Plastique | Très Plastique | Fluide   |
|----------------------------------|---------|-----------|----------------|----------|
| .....                            | < ou 04 | 05 à 09   | 10 à 15        | > Ou =16 |

Eprouvettes confectionnées par (Nom) & Qualification : .....

| Conservation des éprouvettes avant remise au LABORATOIRE |  |                 |                        |
|--|--|-----------------|------------------------|
| A température Ambiante                                   |  | Sous eau à 20°C | Sous couverture Humide |

**Echantillonnage et Prélèvement reconnus EXACTS**


|   |   |
|---|---|
| <u>L'Entreprise</u><br>Nom, Cachet et Signature | <u>Le Bureau d'études Chargé du suivi</u><br>Nom, Cachet et Signature |
|   |   |

Remis au LABORATOIRE : ..... Par : ..... le : .....

*Le P.V. d'écrasement du LABORATOIRE doit obligatoirement se référer et mentionner la Codification et la reconnaître dans son PV d'essai*

الملحق رقم 04: بطاقة عدم المطابقة




|   |                                     |      |           |
|---|-------------------------------------|------|-----------|
| <br>FOREMHYD | SYSTEME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE | CODE | IMP 03-01 |
|   | DIRECTION GENERALE                  |      |           |
|   | FICHE NON-CONFORMITE                | N°   |           |

|                             |                   |  |         |                |                            |  |
|-----------------------------|-------------------|--|---------|----------------|----------------------------|--|
| Non-conformité détectée par | Nom               |  | Suite à | Audit interne  | Proposition d'amélioration |  |
|                             | Prénom            |  |         | Audit externe  | Produit Non-conforme       |  |
|                             | Fonction /Qualité |  |         | Réclamation    | Surveillance te mesure     |  |
|                             | Lieu              |  |         | Donnée externe | Autre                      |  |
|                             | Date              |  |         |                |                            |  |

|  |  |       |
|--|--|-------|
| Détail de la non-conformité              |  |       |
| Revue de la N/C (Gravité , conséquences) |  | Par : |
| Cause(s) de la non-conformité            |  |       |
| Preuve (s)                               |  |       |

|  |   |                   |  |
|--|---|-------------------|--|
| Type de l'action                                     | Correction (Immédiate selon la gravité) | Action Corrective |  |
| Action   |   |                   |  |
| Risques probables et effets indésirables de l'action |   |                   |  |



|  |  |  |             |                  |
|--|--|--|-------------|------------------|
| <br><b>FOREMHYD</b> | <b>SYSTEME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE</b> |  | <b>CODE</b> | <b>IMP 03-01</b> |
|  | <b>DIRECTION GENERALE</b>                  |  |             |                  |
|  | <b>FICHE NON-CONFORMITE</b>                |  | <b>N°</b>   |                  |

|                         |     |                                     |
|-------------------------|-----|-------------------------------------|
| Action revue et validée | Oui | Par :                               |
|                         | Non | (Revue de l'action et propositions) |

| EVALUATION DE L'EFFICACITE |          |                        |                  |
|----------------------------|----------|------------------------|------------------|
| Date                       |          |                        |                  |
| Revue de l'efficacité      | Efficace | Partiellement efficace | Inefficace       |
| Détails et preuves         |          |                        |                  |
| Conclusion                 | Clôturée | Non Clôturée           | A reprendre le : |

|   |   |
|---|---|
| Visa du responsable de la structure<br><br><br><br><br><br><br>Nom et Prénom, Cachet et Signature | Visa du RMQ<br><br><br><br><br><br><br>Nom et Prénom, Cachet et Signature |
|---|---|

الملحق رقم 05: وثيقة تسهيل مهمة مقدمة من مؤسسة فوريميد (وحدة كشروء)

Ministry of Higher Education and Scientific Research  
Abbas Iqbal University, Khashkhasha  
Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences  
Department of Economic Sciences

جامعة عباس العقاد للدراسات والبحوث  
الكلية الاقتصادية والإدارة والتجارة  
القسم المالي

الرقم 2025/11/14 ات ع ت ا ق م و 2025

خاتمة: في 10-03-2025  
إلى السيد: مدير المؤسسة العمومية  
الاقتصادية فوريميد (وحدة كشروء)

رئيس القسم:

اعقاب نور الدين  
رئيس قسم المالية والحاسبة

مدير المؤسسة الاقتصادية فوريميد  
وطلبة المؤسسة الاقتصادية فوريميد  
مدير المؤسسة الاقتصادية فوريميد  
رواوي عبد الوهاب

أليس فاينكس

خاتمة: في 10-03-2025

مكان الميلاد: ختمة  
التخصص: محاسبة

الاسم و اللقب: منار نور  
تاريخ الميلاد: 11-02-2001  
رقم التسجيل: 202034048407

عنوان العنقر: أهمية استخدام التكاليف الحقيقية للتحكم في تكاليف الإنتاج  
\*وذلك من أجل إجراء تربية تطبيقي لدى مؤسستكم.

وزارة التعلّم العالي والبحث العلمي  
جامعة عباس العقاد للدراسات والبحوث  
كلية العلوم الاقتصادية والإدارة والتجارة  
قسم المالية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة كوابهور  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم الإدارية  
قسم الاقتصاد

الرقم: 2025/03-10  
تاريخ: 10-03-2025

مكتبة في : 10-03-2025  
إلى السيد: مدير المؤسسة العمومية  
الاقتصادية قوربيد (وحدة كشرون)

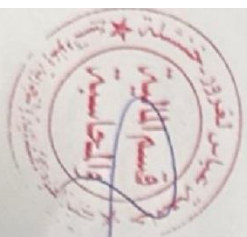
### تسليم صيغة

سعيًا لاستكمال البرنامج الدراسي ، المقرر للحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة ، ومن أجل تجسيد  
المعايير النظرية المطلوبة . يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطلاب:

الاسم و اللقب : رهام جهيري  
تاريخ الميلاد: 26 - 02 - 2002  
رقم التسجيل: 202034051327

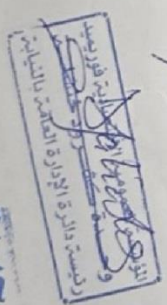
عنوان المعنى: أهمية استخدام التكلفة الخفية للتحكم في تكاليف الإنتاج  
\*وذلك من أجل اجراء تربيص تطبيقي لدى مؤسستكم .

رئيس القسم :



اعقاب نور الدين  
رئيس قسم الكليات الاقتصادية

Avis favorable pour  
M. Rahma JEHIRI  
وحياتكم  
رئيس القسم  
عبد الوهاب



حفظاً وفي محصلة

الملحق رقم 06: وثيقة تقرير تربص مقدمة من مؤسسة فوريميد (وحدة كشرود)

Ministry of Higher Education and Scientific Research  
 Al-Balqa Applied University, Al-Balqa  
 Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences  
 Department of Economic Sciences

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
 جامعة البلقاء التطبيقية  
 كلية العلوم الاقتصادية والإدارة والتجارة  
 قسم الاقتصاد

الرقم: 163/ك.ع.ت.ق/م.ع/م.ع/2025  
 الاسم واللقب: سنار العور  
 تاريخ الميلاد: 11 - 02 - 2004  
 عنوان تقرير التربص: عنوان استعراض الكفاءات المكتسبة لأحكام ني كابلنا المح نتاج

• عنوان التربص: الترتيبات المعمول بها في فترة ما ردت فوريميد لفترة الترتيب سن:  
 (وحدة كشرود) استعراض

ملاحظة: كمنظمة

| ملاحظة | العلامة   | موضوع التمرين     |
|--------|-----------|-------------------|
|        | 041/01/01 | المراعاة          |
|        | 041/01/02 | المعرفة           |
|        | 041/01/03 | المعارف التطبيقية |
|        | 041/01/04 | فترة العمل        |
|        | 041/01/05 | الخلاصة مع العمل  |
|        | 041/01/06 | الخلاصة النهائية  |
|        | 20/19     |                   |

ملاحظات الكويز:

مقبل المحاضر  
 المؤسسة العلمية: الجامعة الأردنية  
 وحدة كشرود: كشرود  
 مدير الإدارة: والادوية  
 زواوي عبد الوهاب

المعلم: د. عبد الجليل جباري  
 مدير وحدة كشرود: د. عبد الجليل جباري  
 مدير الإدارة: والادوية



رقم الملف: .....

الرقم: / ك ع ا ت ع ا ت / ق م ع / و م 2025

الاسم و التلقب: ربيع (جورج)

تاريخ التسجيل: 26 . 02 . 2025

- عنوان تقرير الترخيص: أهلية امتحان الكفاءة المحفمة - لشحن نبي من الامتحان الكاشح
- مكان الترخيص: المؤسسة الأهلية الخاصة
- مؤيد (مؤيد واحد) كشرود

| ملاحظة | العلامة    | عناصر الامتحان    |
|--------|------------|-------------------|
|        | 04/44..... | نظرية             |
|        | 04/44..... | المهارة           |
|        | 04/52..... | المعارف التطبيقية |
|        | 04/52..... | فترة العمل        |
|        | 04/52..... | العلاقة مع العمل  |
|        | 04/52..... | العلامة النهائية  |
|        | 20/19..... |                   |

ملاحظات اخرى: .....



مدير القسم  
 وحدة كفاءة الامتحان  
 مدير الامتحان  
 زواوي عبد الوهاب

الملحق رقم 07: إذن بالإيداع



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عباس لغرور خنشلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: محاسبة ومالية

إذن بالإيداع

أنا المعضى أسفله الأستاذ (ة) المشرف (ة) : ..... بلو. محمد .....  
على مذكرة الماستر  تقرير التربص  ليستمس للطلاب (ة):  
1- ..... جبريل، وجمال  
2- ..... محاسن  
تخصص: محاسبة ومالية  
الموسومة بـ: ..... استخدام التكاليف الحفنة .....  
..... للإيداع  
خلال السنة الجامعية : 2024/2025

أحيطكم علما باتني أذنت للطلبة (ة) المذكورين أعلاه بإيداع:

- نسخة الكترونية من مذكرة الماستر لدى مصلحة التعليم والتقييم للكلية. ( بالنسبة لطلبة الماستر )

- نسخة الكترونية من تقرير التربص لدى أمانة القسم. (بالنسبة لطلبة الليسانس)

امضاء المشرف

