



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بعنوان:

الممارسات المحاسبية للتكاليف الخفية
في القطاع البترولي
(دراسة حالة سوناطراك منظمة أورهود)

من إعداد الطالبتين:

عبلة بن صغير
سارة بشاح

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ
09 جوان 2024

أمام اللجنة المكونة من السادة الأساتذة:

الأستاذ: عتيق العلى	أستاذ محاضر	جامعة ورقلة	رئيسا ومناقشا
الأستاذ: محمد العربي قزون	أستاذ محاضر	جامعة ورقلة	مشرفا ومقرا
الأستاذة: حياة بن زقراري	أستاذ مساعد "أ"	جامعة ورقلة	مناقشا ومتحنا

السنة الجامعية: 2023\2024



جامعة قاصدي مرباح – ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير
بمعنوان:

الممارسات المحاسبية للتكاليف الخفية
في القطاع البترولي
(دراسة حالة سوناطراك منظمة أورهود)

من إعداد الطالبتين:

عبلة بن صغير
سارة بشاح

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ
09 جوان 2024

أمام اللجنة المكونة من السادة الأساتذة:

الأستاذ: مسعود كسكس	أستاذ محاضر	جامعة ورقلة	رئيسا ومناقشا
الأستاذ: محمد العربي قزون	أستاذ محاضر	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
الأستاذة: حياة بن زقراري	أستاذ مساعد "أ"	جامعة ورقلة	مناقشا ومتحنا

السنة الجامعية: 2023\2024

الإهداء

الحمد لله حمدا يوافي نعمه ويكافئ مزيده

إلى من علمتني الصبر والمثابرة واحترقت شوقا حتى تراني اليوم أشع علما ونورا،

أمي الحبيبة

إلى روح والدي الذي كابد الصعوبات وقهر المستحيلات من أجل أن يترك لي اسما وعزا مشرفا

أمشي به بين الناس،

رحمك الله يا أبي

إلى أعلى ما أملك في هذه الدنيا سندي وعزي،

إخوتي وأخواتي وكل عائلتي

إلى من تقاسمت معهم المسرات والتحديات طيلة مسيرتي المهنية، عائلتي الثانية،

الزميلات والزملاء الأكارم بمنظمة أورهود

إلى من شهدت معها معنى التوافق والتكامل من أخلاق ومثابرة في العمل برغم فارق السن،

عزيزتي سارة

إلى كل من كان سببا في وصولي لهذا اليوم صديقاتي العزيزات وزملائي الأكارم الذين لم

يبخلوا علي بالنصح والإرشاد

لكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

عبلة

إلى

الحمد لله على لذة الإنجاز والحمد لله عند البدء وعند الختام ...

إلى والدي الذي أضاء دروبي وطريقي وقدوتي في كل خطوة أخطوها.

إلى أمي الحنونة، الحظن الدافئ وسمائي التي لم تتركني يوما، ولا يكتمل يومي

بدونها.

إلى أخواتي خديجة وهاجر وهناء الذين وقفوا معي دائما وساندوني خلال مسيرتي

التعليمية.

إلى جميع أساتذتي الأعزاء الذين علموني وأرشدوني ووجهوني.

أهديكم جميعا هذا العمل المتواضع وثمره جهدي، والله ولي التوفيق.

سارة

شكر وعرفان

لأبد لنا ونحن نخطو خطواتنا في هذه المرحلة من الحياة الجامعية من وقفة تعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد.....

أن نحمد الله ونشكره أن وفقنا على انجاز هذا العمل المتواضع، حمدا يليق بجلاله وعظمته سلطانه.

وأن نتوجه بجزيل الشكر وخالص الثناء، إلى كل من كان له الفضل في إعداد هذا العمل من

مساعدة وإشرافا وتوجيها،

نخص منهم بالذكر:

الأستاذ المشرف محمد العربي قزون الذي لم يبخل علينا بتقديم التوجيهات والمعلومات القيمة

التي ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة؛

كما نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى مسيري منظمة أورهود، السادة:

بلعيد العابد، مدير المنظمة، الذي بارك وجودنا وأعمالنا مشجعا لنا،

لخديم عبد القادر وصياد رشيد، مديرا المالية، اللذان لم يبخلا علينا بالمعلومات والتوجيهات،

وإلى كل الإطارات الذين خصصوا أوقاتهم ليضعوا بين أيدينا المعلومات المدعمة لدراستنا

وإلى كل موظفي المنظمة على حسن الاستقبال وكرم الضيافة؛

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل من كانت له يد العون من قريب أو من بعيد في المساعدة على

إنجاز هذا العمل.

لكم جميعا، شكرا جزيلا

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسات المحاسبية للتكاليف الخفية في القطاع البترولي وهذا من خلال الاطلاع على خصوصيات الممارسات المحاسبية للتكاليف الخفية في هذا القطاع.

وللقيام بذلك، قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة الحالة في الجانب التطبيقي وهذا بالاعتماد على المقابلات الشخصية للعناصر الفاعلة في المنظمة وتحليل البيانات للسنوات الثلاث الأخيرة 2021، 2022، 2023.

توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد ممارسات محاسبية بالمفهوم النظري للتكاليف الخفية في المنظمة إلا أنه يمكن قياسها، كما توصلت الدراسة إلى بعض النتائج والتوصيات ذات العلاقة بالموضوع.

الكلمات المفتاحية: تكاليف خفية، ممارسات محاسبية، إختلالات.

Abstract:

This study aims to examine the current state of accounting practices for hidden costs in the petroleum sector by exploring the specific characteristics of these practices in this sector.

To achieve this, we employed a descriptive analytical method for the theoretical part and the case study approach for the practical part, we conducted personal interviews with key members of the organization and analyzed data from the most recent three years 2021, 2022 and 2023.

The study found that there are no formal accounting practices for hidden costs in the organization. Nonetheless, the study demonstrates the feasibility of the measuring of these costs. The study uncovered other relevant findings and recommendations were provided in this area.

Keywords: hidden costs, accounting practices, dysfunctions.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
IV	الإهداء
VI	شكر وعرfan
VII	ملخص
VIII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل عام للتكاليف الخفية
29	المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة
38	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لسوناتراك منظمة أورهود	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: الطريقة وأدوات البحث
49	المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية في منظمة أورهود
59	خلاصة الفصل
61	الخاتمة
64	المراجع
68	الملاحق
70	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
21	الجدول رقم 1-1: أهداف المقاييس العلمية لطريقة التكاليف الخفية
35	الجدول رقم 1-2: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
49	الجدول رقم 1-2: مؤشر التغيب لسنة 2021
50	الجدول رقم 2-2: مؤشر التغيب لسنة 2022
51	الجدول رقم 2-3: مؤشر التغيب لسنة 2023
53	الجدول رقم 2-4: تحديد تكلفة الغيابات الإستثنائية المرتبطة بمؤشر التغيب
53	الجدول رقم 2-5: تحديد تكلفة الضمان الاجتماعي المرتبطة بمؤشر التغيب
54	الجدول رقم 2-6: التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر الغيابات
54	الجدول رقم 2-7: مؤشر حوادث العمل
55	الجدول رقم 2-8: مؤشر دوران العمال
57	الجدول رقم 2-9: تكلفة تكوين عامل حديث التوظيف
58	الجدول رقم 2-10: التكاليف الخفية الإجمالية لمنظمة أورهود

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
7	الشكل رقم 1-1: مصادر التكاليف الخفية
12	الشكل رقم 1-2: مؤشرات ومكونات التكاليف الخفية
41	الشكل رقم 1-2: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية سوناطراك
42	الشكل رقم 2-2: المساهمة المالية للشركاء
43	الشكل رقم 2-3: خريطة توضح حوض أورهود.
44	الشكل رقم 2-4: الهيكل التنظيمي لمنظمة أورهود

قائمة الإختصارات:

الترجمة	المعنى الأصلي	الاختصار
إجتماعي تنظيمي مالي	Social Organisationnel Financier	SOF
نوعية كمية مالية	Qualitative Quantitative Financière	QQFi
المعهد السوسيو اقتصادي للمؤسسات والمنظمات	Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations	ISEOR

المقدمة

توطئة:

لقد كان للأزمات الاقتصادية العالمية وأبرزها أزمة البترول لعام 1973 دورا هاما في تطوير الأدبيات النظرية والتطبيقية ذات العلاقة بموضوع التكاليف بوجه عام ثم بالتكاليف الخاصة والتي يأتي من ضمنها التكاليف الخفية؛

تشكل التكاليف الخفية جزءا حيويا من المنظومة المالية والإدارية لأي مؤسسة على اختلاف حجمها، شكلها والقطاع الذي تنشط فيه وغالبا ما تغفل رغم أهميتها في التأثير على القرارات الاستراتيجية؛ هذه التكاليف لا تظهر بوضوح في القوائم المالية وتحتاج إلى ممارسات محاسبية متخصصة لتقديرها ومراقبتها.

وعلى غرار القطاعات الاقتصادية الأخرى، فإن المؤسسة في ظل القطاع البترولي تحتاج هي الأخرى

إلى التحكم في أدوات مراقبة تسييرها وبالخصوص تكاليفها الظاهرة منها والخفية، من أجل رفع كفاءتها ولتلبية شروط اتفاقيات الشراكة الدولية.

وفي هذا الإطار تأتي هذه الدراسة لتجيب على الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن اعتبار القطاع البترولي ميدانا للممارسات الخاصة بالتكاليف الخفية وماهي خصوصيات ذلك؟

للإجابة على هذه الإشكالية، استعنا بالفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: هناك ممارسات محاسبية للتكاليف الخفية في المؤسسة.

الفرضية الثانية: تتميز الممارسات المحاسبية للتكاليف الخفية في القطاع البترولي بمميزات خاصة عن غيرها.

▪ أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تحاول البحث في الممارسات الخاصة بالتكاليف الخفية في القطاع البترولي المعروف بانضباطه المحاسبي وتفتحه على أغلب المستجدات المحاسبية وهذا من خلال الربط بين المفاهيم النظرية والممارسات الميدانية.

▪ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الممارسات المحاسبية للتكاليف الخفية في القطاع البترولي بالتطبيق على منظمة أورهود ومن ثم تقييمها على ضوء ما تم التوصل إليه في الجانب النظري.

▪ مبررات الدراسة:

تتمثل المبررات التي أدت بنا إلى اختيار هذا الموضوع ومحاولة معالجته دون غيره من المواضيع في:

✓ المبررات الذاتية:

الميل للبحث في هذا النوع من المواضيع ذات الارتباط بالتكاليف وكيفية قياسها.

✓ المبررات الموضوعية:

ارتباط الموضوع بتخصص الطالبين باعتباره يشكل أحد المحاور ذات العلاقة بتخصص

التدقيق ومراقبة التسيير.

▪ منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي

في الجزء النظري ودراسة حالة باستخدام تحليل الوثائق والمقابلة في الجزء التطبيقي في إطار طريقة

إعداد المذكرة (IMRAD) وهي الطريقة المعتمد من طرف الكلية.

▪ حدود الدراسة:

✓ الحدود الزمنية: تمت الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين 2024/04/14 إلى 2024/04/23.

✓ الحدود المكانية: قمنا بدراسة ميدانية على مستوى سوناطراك منظمة أورهود بحاسي مسعود.

▪ صعوبات الدراسة:

يمكن حصر الصعوبات التي اعترضتنا في هذه الدراسة في النقاط التالية:

✓ صعوبة تطبيق المنهج السوسيو اقتصادي لتقييم التكاليف الخفية في المنظمة لاعتماد نظام العمل بالتناوب؛

✓ تشعب واتساع الموضوع في حد ذاته إذ يمس جوانب كثيرة من المنظمة كالإنتاجية، التغيب، حوادث العمل، دوران العمال ومن جهة أخرى ضيق الوقت المخصص للدراسة الذي لم يسمح لنا بالتعرض لكل الجوانب.

هيكل الدراسة: لمعالجة الإشكالية المطروحة، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين:

▪ **الفصل الأول:** ويتضمن الإطار النظري للتكاليف الخفية، حيث ينقسم إلى مبحثين: يتناول المبحث الأول الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية والذي يتضمن في المطلب الأول مفهوم التكاليف الخفية، مصادرها ومؤشراتها وفي المطلب الثاني مكونات وتقييم التكاليف الخفية؛

أما في المبحث الثاني فقد تم عرض جملة من الدراسات السابقة في هذا المجال مبرزين في المطلب الأول الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية وفي المطلب الثاني مناقشتها وبيان جوانب الاستفادة منها.

▪ **الفصل الثاني:** يتضمن الإطار التطبيقي لطريقة التكاليف الخفية، حيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول يتضمن طريقة وأدوات الدراسة ثم تقديم المؤسسة قيد الدراسة وفي المبحث الثاني تم عرض مختلف المؤشرات حسب توفر المعطيات ثم تقييم التكاليف الخفية الناتجة عنها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية

تمهيد

تتميز البيئة الاقتصادية العالمية في عصرنا الحالي بتغييرات كبيرة تحت تأثير جملة من المستجدات مثل العولمة، الحرية الاقتصادية، التقدم التكنولوجي الكبير والمتسارع مع تزايد المخاطر أمام المنافسة الشرسة في السوق الدولي، معطيات فرضت على المؤسسات اليوم التماشي مع متطلبات البيئة الخارجية وسرعة الاستجابة لمتغيراتها.

أضحى التحدي الكبير أمام المؤسسات اليوم هو إيجاد التوليفة التي تمكنها من تحقيق خلق القيمة مع التحكم في تكاليفها حتى تضمن البقاء والاستمرار؛

وفي هذا الإطار، قدمت الأدبيات الاقتصادية والإدارية الحديثة مجموعة واسعة من الأدوات والنماذج المخصصة لقادة الأعمال (المسيرين) ليكونوا قادرين على تنفيذ السياسات المثلى للتحكم في التكاليف إلى جانب خلق القيمة دون اللجوء إلى البحث عن مصادر جديدة للموارد.

وتعتبر طريقة التكاليف الخفية في طليعة النماذج الإدارية التي تبنتها النظرية الاقتصادية والاجتماعية حيث تلعب دوراً حيوياً في عمليات اتخاذ القرارات وتحليل الأداء المالي للمؤسسات.

يهدف هذا الفصل إلى الاطلاع على الأدبيات النظرية المتعلقة بالتكاليف الخفية وفهم كيفية تأثيرها على استراتيجيات المؤسسات وأدائها المالي، سيتم تقديم نظرة شاملة على المفاهيم الأساسية للتكاليف الخفية، مصادرها وآليات الكشف عنها كما نلقي الضوء على مكوناتها وطريقة تقييمها، بالإضافة إلى استعراض الأبحاث السابقة في هذا المجال وتحليل النتائج والاستنتاجات التي توصلت إليها.

المبحث الأول: مدخل عام للتكاليف الخفية

إن من بين أهم التحديات المعاصرة التي أضحت تواجه المؤسسة في العصر الحالي هي القدرة، من جهة، على إظهار مصادر الموارد الكامنة واكتشاف الامكانيات غير المستغلة فيها ومن جهة أخرى التحكم في التكاليف.

جاء التسيير السوسيو اقتصادي ليعزز المسؤولية الاجتماعية المستدامة للمؤسسة وذلك بتطوير نهج جديد للإدارة من خلال التركيز على تنمية الامكانيات البشرية ومنح الشركات الوسائل اللازمة لذلك¹.

ظهرت هذه النظرية في سنة 1976 من طرف الباحث الفرنسي Henri Savall مفادها أن المدارس السابقة أغفلت جانب مهم في خلق القيمة ألا وهو العنصر البشري إذ بإغفال الاعتبارات المهنية للعمال تتولد اختلالات وظيفية تتجم عنها آثار الغيابات، حوادث العمل، تعاقب الموظفين وانحرافات في الانتاج، هذه المؤشرات الغير قابلة للقياس لا يظهر لها وجود في القوائم المالية للمؤسسات على غرار الميزانية وجدول حسابات النتائج وهي التكاليف الخفية حيث تهدف الطريقة إلى إيجاد تفاعل أكثر إيجابية بين السلوكيات البشرية وهياكل المؤسسة بما يضمن تحسين أدائها وبالتالي ضمان بقائها.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف الخفية، مصادرها ومؤشراتها

نستعرض في هذا المطلب الجانب المفاهيمي للتكاليف الخفية، من حيث التعريف، الخصائص، الأهداف، بالإضافة الى مصادر التكاليف الخفية ومؤشراتها.

الفرع الأول: مفهوم التكاليف الخفية

يعتبر مفهوم التكاليف الخفية حديث النشأة حيث يرجع فضل اكتشافه إلى الباحث الفرنسي Henri Savall من خلال دراسته لظروف الحياة المهنية من المنظور الاجتماعي والاقتصادي.

¹- SAVALL et V. ZARDET, **Reconstruire l'entreprise, Introduction à l'édition 2013**, Dunod, Paris 2014.

أولاً: تعريف التكاليف الخفية:

تعرف التكاليف الخفية بأنها النتيجة النقدية لعمليات تسوية الاختلالات التي تطرأ على تشغيل المؤسسة، فهي تمثل الآثار الاقتصادية للاختلالات التي تعطل عمل الشركات والمنظمات على سبيل المثال عيوب تنظيم العمل، العطل المرضية المهنية، المخاطر النفسية والاجتماعية نقص الانتاجية المباشرة وعدم الجودة وما إلى ذلك، وتمثل كذلك مصدر هام للقيمة المضافة والتي في حالة تحويلها الى أداء تمكن من توليد هوامش اقتصادية جديدة معتبرة.

كما عرفها قاموس الموارد البشرية على أنها "تلك التكاليف الخاصة بالتصحيحات والتعديلات للاختلالات، وهي لا تظهر وليس لها معنى في نظام معلومات المؤسسة، وهذه التعديلات تستهلك وتستعمل موارد إضافية لبلوغ الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة"¹

اختلال ← تسوية ← تكاليف خفية

ويجدر الإشارة الى أنه لا يقصد بمصطلح التكاليف الخفية نية المؤسسة في حجبها وتجاهلها وإنما المراد من هذه التسمية عدم قدرة المؤسسة على حسابها.²

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن التكاليف الخفية هي ما تتحمله المؤسسة نتيجة لتسوية الاختلالات في نشاطها ويؤثر ذلك على أدائها بشكل مباشر لكن بالمقابل لا يمكن أن تظهر في نظام المعلومات المحاسبي بسبب عدم وضوحها بشكل ملموس على الوثائق المحاسبية (الميزانية، جدول حسابات النتائج ولوحة القيادة).

ثانياً: خصائص التكاليف الخفية:

يهدف تخفيض التكاليف الخفية إلى زيادة الكفاءة الاجتماعية والاقتصادية للمؤسسة حيث أن نظم المعلومات المحاسبية لا تمكن من تسليط الضوء على تكاليف معينة والتي رغم ذلك تتحملها المؤسسة وهنا يكمن التحدي المتمثل في التكاليف الخفية: البحث عن مكامن عدم الكفاءة في الشركة.

¹ - Pertti J.M. **Dictionnaire des Ressources Humaine**, 7ème édition, Vuibert, Paris, 2015, P95

² - هلال درحمنون المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات للتفسير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة- أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، سنة 2005، ص15.

على عكس التكاليف الظاهرة التي تتميز بأن لها اسم تعرف به *Dénomination*، منمطة *Normalisés*، معترف بها ومتفق عليها (رقم أعمال، مصاريف العاملين، مواد أولية مستهلكة.....) كذلك يمكن قياسها اعتماداً على أسس محددة كما يمكن مراقبتها دورياً وقياس انحرافها عن مستوى معين، فإن التكاليف الخفية تتميز بصعوبة القياس ذلك أنها تتكون من عناصر لا يمكن رؤيتها كتأثير بعض الاختلالات على سمعة الشركة، رضا العملاء والائرادات المستقبلية للمؤسسة.

كما تتميز بقوة كبيرة في الحكم على جودة وحسن تسيير المؤسسة فهي في الأصل تكاليف مرتبطة بالظواهر حيث يتم البحث عن أسباب الاختلالات التي أدت إلى الانحرافات الناتجة عن الفرق بين التكاليف الفعلية والمستهدفة.

ثالثاً: أهداف طريقة التكاليف الخفية:

أ. القياس الاقتصادي:

تهدف طريقة التكاليف الخفية إلى التوفيق بين البعدين الاقتصادي والاجتماعي باعتمادها على العنصر البشري كعنصر حاسم داخل المؤسسة من خلال اكتشاف وتثمين الطاقات الداخلية مما يكسبها هامش مناورة لزيادة فعاليتها الاقتصادية دون اللجوء إلى موارد خارجية وبالتالي نقل الإدارة إلى مستوى أكثر فعالية.

ب. تحليل الانحرافات:

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

- ✓ زيادة مردودية المؤسسة على المدى قصير الأجل؛
- ✓ ضمان بقاء المؤسسة ونموها على المدى طويل الأجل.¹

¹ - نوادي مهدي، تأثير التكاليف المتسترة على نظام المعلومات المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة *AMC*، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سنة 2010، ص: 120، 121.

الفرع الثاني: مصادر التكاليف الخفية

بهدف دراسة آليات تحسين الأداء والمردودية الاقتصادية، أجرى المعهد السوسيو اقتصادي ISEOR العديد من البحوث والدراسات حول مجموعة معتبرة من المؤسسات والمنظمات في قطاعات مختلفة توصل من خلالها إلى النظرية السوسيو اقتصادية التي تعتمد على التركيز على الجوانب الاجتماعية للعامل كوسيلة لتحقيق الفعالية الاقتصادية؛¹

وتعتبر النظرية أن نشاط المنظمة هو نتيجة لتفاعل مجموعة من الهياكل مع مجموعة من الممارسات والسلوكيات البشرية، هذا النشاط يشوبه في الغالب بعض الخلل مما يؤثر سلبا على المردودية الاقتصادية للمؤسسة من خلال ما تنفقه من مصاريف إضافية لتصحيح الخلل التي بدورها تشكل تكاليف خفية لا تظهر في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وتؤثر على كفاءة المنظمة وجودة عملها.²

يتجلى هذا النشاط في مجموعة من الميادين اعتبرها المعهد وعلى رأسه الباحث Henri Savall محاور للتكاليف الخفية تتمثل في:

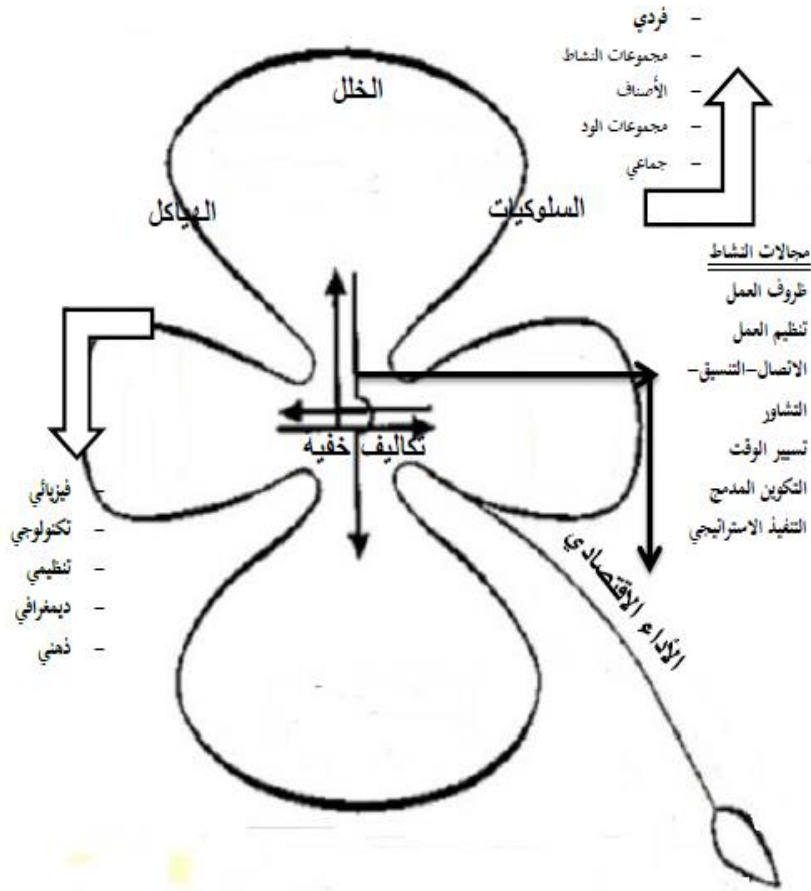
- ظروف العمل؛
- تنظيم العمل؛
- الاتصال؛
- إدارة الوقت؛
- التنسيق، التشاور والتكوين؛
- التنفيذ الاستراتيجي.

الموضحة في الشكل أدناه:

¹ - نفس المرجع، ص: 123، 124

² - خالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة باتنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير منظمات، جامعة باتنة 1، سنة 2021، ص : 70

الشكل رقم 1-1: مصادر التكاليف الخفية



Source : SAVALL & ZARDET, Maitriser les coûts et les performances cachés, p.161.

أولاً: الهياكل:

تتميز الهياكل بالاستقرار، الديمومة والقدرة على التأثير وتوجيه سلوكيات الأفراد داخل المنظمة حيث صنفنا إلى خمس فئات كما يلي:

أ. الهياكل الفيزيائية:

تتمثل في مكونات المحيط الداخلي للمؤسسة التي تؤثر على فعالية النشاط البشري سواء بشكل مباشر من خلال طبيعتها المادية مثل المساحات والفضاءات أو بشكل غير مباشر من خلال الإحساس بأثرها مثل الضجيج، الحرارة، الإجهاد الذهني وغير ذلك.

ب. الهياكل التكنولوجية:

تتمثل في المعدات الموجودة في المؤسسة والتي تصنف وفق عدة معايير منها:

- ✓ درجة التعقيد أو التقدم التقني (بسيط، ميكانيكي، أتوماتيكي...)
- ✓ القيمة الاقتصادية (معدات رئيسية تشكل تحديا اقتصاديا مثل نظام المعلومات المحاسبي أو معدات تعتبر لواحق عمل بشري مثل الطابعات)؛
- ✓ أثرها على السلوك البشري (درجة التبعية للألات).

ج. الهياكل التنظيمية:

هي التنظيم الرسمي الذي يتكون نتيجة لتقسيم العمل بين الموظفين (وفقا للتخصص الوظيفي) في المؤسسة والعلاقات الوظيفية بين مختلف الوحدات بغية الوصول إلى الكفاءة المهنية. يهدف هذا التنظيم إلى:

- تفويض السلطات وتحميل المسؤوليات؛
- تحديد سبل وطرق التواصل بين مختلف المستويات التنظيمية؛
- توزيع الأنشطة بين مختلف الوظائف حسب التخصص.

هـ. الهياكل الديمغرافية:

تعتبر الهياكل الديمغرافية البنية التي يمكن من خلالها تحديد الفئات العمالية على أساس الوظيفة، الأقدمية، السن، الجنس أو التكوين...

و. الهياكل الذهنية:

تتميز بالثبات النسبي داخل المنظمة كأسلوب التسيير المفروض داخل الإدارة والتصورات والتوجهات التي ترسم استراتيجية المؤسسة وتضع آليات اتخاذ القرار.

ونشير هنا إلى أن كل هذه الهياكل مرتبطة ببعضها البعض حيث أن (الهيكل التكنولوجي) تحدده تصورات وتوجهات متخذي القرار (الهيكل الذهني) كأن يتجه المسيرين نحو ضخ مبالغ معتبرة في اقتناء معدات رئيسية أو برامج متطورة بهدف زيادة كفاءة الأداء في المؤسسة؛

كذلك الشأن بالنسبة لتصميم المواقع والفضاءات (الهيكل الفيزيائي) من أجل توزيع الأنشطة وتقسيم العمل (الهيكل التنظيمي)¹.

ثانيا: السلوكيات البشرية

هي ممارسات الانسان التي تؤثر على محيطه حيث يميز هنري سافال بين خمسة أنواع من السلوكيات هي نتاج ظروف محيطية بالعامل وتحديات تواجهه:

أ. المنطق الفردي:

يتصرف الفرد في بعض الحالات بشكل فردي كوحدة مستقلة نسبيا عن محيطه الوظيفي حيث أن هناك مجموعة من العوامل تحدد سلوكه كشخصيته، ظروفه العائلية أو خصائصه التكوينية والمهنية.

ب. منطق مجموعات النشاط:

يتحدد سلوك الفرد وفق هذا المنطق حسب مجموعة النشاط التي ينتمي إليها حيث تكون لها نفس الصعوبات ونفس المصالح، فيكون سلوك الفرد في مواجهة باقي العمال من فئات النشاط الأخرى كفرد من مجموعة انتمائه.

ج. منطق الأصناف:

قد تكون سلوكيات الفرد مبنية على المؤهلات وطبيعة الوظيفة، ففي هذه الحالة يتصرف الفرد وفق منطق تفكير معين وممارسات خاصة عادة ما يتصف بها أغلب الأفراد الذين ينتمون لهذا الصنف.²

¹ - خالد بوتريد، مرجع سبق ذكره، ص: 73، 74.

² - خالد بوتريد، المرجع نفسه، ص: 75.

ثالثاً: ميادين ظهور الخلل:

ينتج النشاط السليم للمؤسسة المقترن بالتفاعل الدائم بين هياكل المؤسسة والممارسات العمالية مثلما ينتج نشاط مقترن بالخلل الوظيفي والذي يعتبر مصدراً للتكاليف الخفية، حيث حصرت دراسات معهد ISEOR مصادر ظهور الخلل المولد للتكاليف الخفية في ستة مجالات وهي:

أ- ظروف العمل:

هي جميع العوامل المادية، المعنوية والمالية التي تحيط بالعامل في المؤسسة أثناء عمله والتي تؤثر بطريقة مباشرة على الأداء سواء بالإيجاب أو بالسلب، ومن هنا ظهر علم يسمى "علم ملائمة ظروف العمل" وهو دراسة علمية لعمل الإنسان مع الأخذ بعين الاعتبار لبيئة العمل من أدوات وتجهيزات ومعدات وطرق العمل التي يستخدمها في المؤسسة بالإضافة إلى القدرات الفيزيائية والذهنية للعامل والظروف السيكولوجية؛ كما يسعى لتوفير ظروف العمل الملائمة من أجل تحسيس الفرد بأهميته وتعظيم درجة الأمان وتخفيض التعب والجهد وتوفير الراحة لمستخدميها كل هذا يجعله يقدم أفضل ما لديه وتزداد رغبته في الانتماء للمؤسسة.¹

ب- تنظيم العمل:

يقصد به توزيع الوظائف والمهام على الأفراد في المؤسسة وفقاً لتخصص لأن هذا يزيد من صلابتها وقوتها مع تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات المقابلة لهذه السلطات وطرق الربط بين مختلف هذه العناصر المتداخلة بالإضافة إلى القدرة على اتخاذ القرار كل على مستواه لزيادة انسيابية النشاط كل هذا من أجل أن يحقق التنظيم أهداف المؤسسة المنشودة.

ج- الاتصال، التنسيق، التشاور:

✓ الاتصال: هو تبادل ونقل المعلومات أو الحقائق أو الأفكار الخاصة بالنشاط بين فردين على الأقل في المؤسسة حيث يكون فرد منهم مرسل والآخر متلقي وذلك عن طريق وسائل الاتصال التي تجعل المتلقي يدرك الرسالة كما هي في ذهن المرسل وقد يكون نقل المعلومات أفقي أو عمودي نازل

¹- كواشي مراد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2005، ص: 22.

أو صاعد ومنه يمكن تشبيه الاتصال بالدم الذي يجري في جسم المؤسسة وينقل الحياة لمختلف وظائفها.

✓ **التنسيق:** هو السعي لتحقيق الاتساق والانسجام بين النشاط الذي يقوم به الافراد في الجماعة للوصول الى وحدة العمل وتحقيق هدف واحد.

✓ **التشاور:** هو المشاركة في صنع القرار من خلال فتح المجال لطرح وجهات النظر المختلفة ثم اختيار الأنسب منها وهذا ما يعود بالإيجاب على نشاط التنظيم ذلك لأنه يوسع نطاق الاقتراحات والبدائل ويقم العديد من المستويات في صناعة القرارات ومنه ينمي الإحساس بالمسؤولية والانتماء لدى الموظفين في المؤسسة¹.

هـ. **تسيير الوقت:** يعد الوقت من أهم موارد المؤسسة نظرا لكونه موردا سريع النفاذ لا يمكن أن يعاد إنتاجه ولارتباطه بالموارد الأخرى، إذا حسن إدارة هذا المورد يعتبر ضرورة ملحة سواء على المستوى الفردي أو الإداري، ويقصد بحسن تسيير الوقت الاستخدام الرشيد له عن طريق تنظيم وقت العمل الفردي أو الجماعي للنشاطات المختلفة في المؤسسة من أجل تحقيق الكفاءة وزيادة الفعالية بالقيام بأعمال أكثر بمجهود ووقت أقل.

و. **التكوين:** هو عملية تهدف إلى تحسين وتطوير مهارات الفرد وتزويده بالمعارف الجديدة وتغيير سلوكه واتجاهاته بشكل إيجابي ليتماشى مع تطورات متطلبات الوظيفة وللتكوين عدة أشكال إذ نجد: التكوين النظري، التطبيقي، الخارجي والداخلي.

ز. **التنفيذ الاستراتيجي:** هو سلسلة من الممارسات والتقنيات المختلفة التي تسمح بتجسيد استراتيجية المؤسسة عن طريق مجموعة من الأنشطة الواقعية التي يمكن تنفيذها وتحويلها الى واقع عملي².

الفرع الثالث: مؤشرات التكاليف الخفية

التكاليف الخفية هي أعباء تتحملها المؤسسة بسبب الخلل الناتج في نشاط المؤسسة ويمكن ملاحظتها وتكميمها من خلال مؤشرات (اختلالات)، متمثلة في خمسة عناصر أساسية تعرضت لها مختلف الأدبيات الاقتصادية في مجال التسيير السوسيو اقتصادي نعددها فيما يلي:

¹- خالد بوتريد، مرجع سبق ذكره، ص: 78، 79.

²- نفس المرجع، ص: 80.

الشكل رقم 1-2: مؤشرات ومكونات التكاليف الخفية



- الأجر الوائد: الوقت الذي يقضيه الشخص في منصب أفضل مقابل نشاط غير مخصص له؛
- الوقت الوائد (الإضافي): الوقت الذي يقضى في تصليح الخلل؛
- الاستهلاك الوائد: كمية المنتجات الإضافية المستهلكة من أجل إصلاح الخلل.
- عدم الإنتاج: خسارة الإنتاج أو النشاط الناجمة عن الخلل الوظيفي؛
- عدم خلق إمكانيات استوائية: تأخر في الأداء بسبب الخلل الوظيفي؛
- المخاطر.

Source : SAVALL & ZARDET, 2005, P : 132, Maitriser les coûts et les performances cachés

أولاً: المرتبطة بالعمال

أ. التغيب:

- **تعريفه:** التغيب هو عدم التحاق العامل بمكان عمله عندما يفترض عليه ذلك، سواء أكان هذا الفعل مبرراً أم لا.¹

- أنماطه:

- **الغياب القانوني:** هو غياب مبرر بمقتضى القانون ويتمثل أساساً في العطل الرسمية، الوطنية منها والدينية.
- **التغيب بإذن:** هو غياب مرخص من صاحب العمل يقدم فيه العامل طلباً يشرح فيه الأسباب التي تدفعه لذلك قد يكون رد صاحب العمل إما بالرفض أو القبول.
- **التغيب الإرادي:** هو غياب العامل دون أي مبرر أي تصرف مقصود يعبر إما عن حالة عدم الرضا أو عدم الاندماج في جو العمل أو عن حالة تسيب عام وعدم الانضباط السائد في المؤسسة وهو أكثر الأنواع ضرراً.
- **التغيب الغير الإرادي:** هو تغيب العامل لوجود مبررات حقيقية مرتبطة إما بأسباب مرضية أو أمور عائلية أو مهام مهنية مثل الدورات التدريبية والتكوينية.....
- **التغيب المقنع:** يقصد به غياب الذهن حيث يكون العامل متواجد جسدياً في مكان العمل إلا أنه غائب ذهنياً وهذا ما يؤثر سلباً على الإنتاجية وأداء العامل في المؤسسة.²

- **أثار التغيب على المؤسسة الاقتصادية:**

- التكاليف الإضافية العالية التي تتحملها المؤسسة وإن كانت المؤسسة تخضع من أجور الموظفين الغائبين عن العمل في غالب الأحيان إلا أنها تتحمل أعباء أخرى سواء مباشرة أو غير مباشرة وغالبا تكون غير ظاهرة في أنظمة المحاسبية التقليدية.

¹- ذوايدي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص: 149

²- محمد سعيد أنور سلطان، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، (الإسكندرية: 3200)، ص: 488.

- انخفاض الروح المعنوية للعاملين بسبب التنقلات، حيث يكون العامل مضطر على أداء عمل غيره وقد لا يكون على دراية بمتطلبات النشاط.
- نقص الإنتاجية بسبب تعويض عامل بعامل آخر لا يتمتع بنفس الكفاءة والخبرة.
- الضرر الذي يلحق بسمعة المؤسسة ومكانتها في السوق في حالة حدوث تأخر في تسليم الطلبات والاخلال بالالتزامات المؤسسة.
- الضغط الذي يقع على عاتق الموظفين إما بزيادة كثافة العمل أو زيادة ساعات العمل من أجل تعويض
- العمال الغائبين مما يؤثر سلبا على الرضى الوظيفي.
- الانحراف عن مسار البرامج والخطط المسطرة.¹

ب. حوادث العمل:

- تعريفها: يعرف المشرع الجزائري حوادث العمل على أنها: "كل حادث أنجزت عنه إصابة بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ في نطاق علاقة العمل".²

- التكاليف الناتجة عن حوادث العمل:

- المبالغ المالية التي يتم دفعها للمصاب كتعويض له عن الأيام التي انقطع فيها عن العمل؛
- تكاليف تعويض التجهيزات والآلات التي تلفت بسبب الحادث؛
- تضییع الأرباح المتوقعة بسبب توقف العملية الإنتاجية؛
- أتعاب الخبراء الخارجيين المكلفين بالتحقيق في أسباب الحوادث؛
- تكاليف العلاج الطبي للمصاب والتي تدفع للأطباء والمستشفيات.³

ج. دوران العمال:

- تعريفه: هو حركة اليد العاملة في المؤسسة خلال فترة زمنية محددة إما بدخول موظفين جدد أو الانفصال بأشكاله المختلفة ويعبر عن مدى استقرار الموظفين ورضاهم الوظيفي.⁴

¹- مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، (الاسكندرية:2006)، ص: 155.

²- المادة 6 من القانون 83-13 مؤرخ في 1983/07/02، يتضمن حوادث العمل والأمراض المهنية، الجريدة الرسمية 28.

³- معدل ومتمم بموجب أمر رقم 96_16 مؤرخ في 1996/07/06، الجريدة الرسمية رقم 42.

⁴- مصطفى محمود أبو بكر، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

- أنواع دوران العمال: نميز بين نوعين لدوران العمال:

- **الدوران الخارجي للعمال:** هو مغادرة العمال للمؤسسة نحو الخارج ويكون إما بإرادة من الفرد أو بإجبار من المؤسسة مثل: الفصل أو التسريح أو خروجه لأسباب خارجة عن إرادته وإرادة صاحب العمل كالمرض، التقاعد، الموت...
- **الدوران الداخلي للعمال:** هو انتقال العامل من منصب إلى آخر داخل المؤسسة أو توظيف المؤسسة لعمال جدد¹.

- العوامل المؤثرة على دوران العمال:

- **الظروف الاقتصادية العامة:** تؤثر وضعية الدورة الاقتصادية على قرارات الأفراد وتوجهاتهم ففي أوقات النمو والدورات الاقتصادية النشطة تنخفض نسبة البطالة وتتعدد فرص الشغل هذا ما يدفع العمال للبحث عن مناصب عمل تحقق طموحاتهم، أما في وقت الكساد والدورات الاقتصادية الراكدة تزداد نسبة البطالة وتقل فرص العمل هذا ما يدفع الموظفين للتمسك بمناصبهم والحفاظ عليها خوفاً من التوجه للبطالة.
- **المهارات والكفاءات:** أصحاب الكفاءات والمهارات العالية عادة ما يلجؤون للبحث عن تغيير مناصبهم خاصة إذا كانت لا تلبى طموحاتهم لأن الطلب على هذا النوع من المهارات يكون مرتفع في سوق العمل وفرص إيجاد مناصب أخرى تكون مرتفعة.
- **ضمانات العمل:** كلما قدمت المؤسسة للموظفين ضمانات كلما أشعرهم هذا بالأمان والاستقرار الوظيفي في المؤسسة وبالتالي لا يبحثون عن مناصب أخرى ومنه نسبة دوران العمال تقل والعكس صحيح فإذا كانت المؤسسة تكثر من التسريحات والتغييرات الغير المبررة فإن هذا يشعر الموظفين بتوتر وعدم الأمان ومنه يسعون لإيجاد مناصب أكثر أماناً واستقراراً ومنه نسبة دوران العمال تزداد في المؤسسة.²
- **العوامل الديمغرافية:**

قد تؤثر العوامل الديموغرافية كالكتافة السكانية والحالة المدنية للعاملين في معدلات دوران العمال، فمثلاً يمكن أن تكون هذه المعدلات أكثر ارتفاعاً عند فئة المتزوجين مقارنة بفئة العزاب لما لهم من التزامات

¹- المرجع نفسه، ص: 172.

²- محمد سعيد أنور السلطان، مرجع سبق ذكره، ص: 503.

تفوق تلك التي يتصف بها نظراؤهم، كما يمكن أن ترتفع هذه المعدلات عند العمال بالمؤسسات الواقعة في المناطق النائية أكثر من نظراؤهم الذين يعملون بمؤسسات تتواجد في مناطق حضرية.

– التكاليف الناتجة عن دوران العمال:

▪ **تكلفة الانفصال:** هي التكاليف التي تنتج طول فترة انفصال العامل عن المؤسسة وتنقسم إلى:

تكاليف مباشرة: تشمل هذه التكاليف التعويضات التقاعدية، التكاليف الإدارية، علاوات الانفصال.

تكاليف غير مباشرة: وتضم التكاليف الناتجة عن التغيب بسبب عزم العامل على ترك العمل والبحث عن عمل آخر، التكاليف ناتجة عن مغادرة مسؤول يحظى بتقدير، أعباء نقص إنتاجية العامل قبل انفصاله، فقدان مهارات وكفاءات العامل المغادر.

▪ **تكلفة الاحلال:** هي التكاليف التي تنشأ في فترة البحث والانتقاء والتوظيف وتنقسم إلى:

تكاليف مباشرة: نجد ضمنها: تكاليف تحديد متطلبات المنصب الشاغر، تكاليف إعلانات عن الوظيفة الشاغرة، أجور وكالات التوظيف، تكاليف دراسة طلبات التوظيف، فرق الأجر المدفوع للعامل الجديد إن وجد، تكاليف التوظيف المؤقت إن عجزت المؤسسة عن التوظيف الدائم....

تكاليف غير مباشرة: وتتمثل في: التكاليف الناتجة عن الوقت الذي يقضيه المسير في القيام بإجراءات التوظيف من مقابلات واختبارات والحرص على استمرارية العمل بدون العامل المنفصل، تكاليف الوقت الذي تسخره الموارد البشرية لتوظيف عمال جدد، تكلفة الفرصة البديلة الناتجة عن الإيرادات الضائعة عند خروج العامل والتكلفة التي كانت ستوفرها المؤسسة.

▪ **تكلفة الاندماج:** هي التكاليف التي تنشأ في الفترة التي يستغرقها العامل الجديد لاكتساب المهارات اللازمة لأداء عمله ويتكون محتواها من التكاليف الآتية:

تكاليف مباشرة: تكاليف التدريب والتطوير والتربصات، تكاليف الفحص الطبي، التكاليف الإدارية، تكاليف الاشراف على العامل الجديد لاكتسابه المهارات اللازمة لأداء الوظيفة ...

تكاليف غير مباشرة: تكلفة الوقت الذي يحرص فيه فريق العمل على استمرارية النشاط لحين اكتساب العامل الجديد المهارات اللازمة، تكاليف التي قد تنتج إن تأثرت سمعة المؤسسة لأنه خلال مرحلة الاندماج من الممكن ان تتدهور جودة العمل أو المنتجات وقد تتأخر المؤسسة أو لا تتمكن من الوفاء بالتزاماتها.¹

ثانيا: المرتبطة بالإنتاج:

أ. عدم جودة المنتجات (المنتج المعيب):

- تعريفها:

عرفها جون كلاود على أنها: عدم مطابقة المنتج للمواصفات التي تم تحديدها عند تصميمه ويعود سبب عدم المطابقة الى سوء الاستغلال سواء من ناحية الطاقة والمواد المستهلكة أو من ناحية أخرى الوقت المستهلك.²

- أسبابها:

تعود عدم جودة المنتجات إلى أربعة أسباب (عوامل) أساسية هي:

▪ العوامل الإنسانية:

- ✓ نقص التدريب والتنمية لهيئة المهارات الفنية والتقنية المطلوبة؛
- ✓ الاشراف الغير السليم؛
- ✓ إهمال جانب التحفيز وتقديم الأداء؛
- ✓ سوء الاختيار والتعيين في الوظيفة المناسبة.

▪ عناصر تصميم وأساليب العمل: يرتبط التصميم بناحيتين هما تصميم المنتج وتصميم عملية الإنتاج

التي يتم على مستواهما تحديد أساليب العمل لكل عامل فهي جمع للمراحل التي تمر بها عملية تصميم المنتج إذا حدث خلل على مستوى احدى ناحيتين يقود هذا الى عدم جودة المنتجات.

▪ العوامل المتعلقة بالآلات والمعدات: الصيانة الرديئة للمعدات او استعمال قطع غيار غير أصلية،

عدم معرفة كيفية استخدام الآلات كل هذا يتسبب في عدم جودة المنتجات.

¹- ذوداي مهيدى، مرجع سبق ذكره، ص: 167، 168، 169.

²- Jean Claude torondeau, **stratégie industrielle**, 2 éditions, Vuibert, paris, 1998, p11

■ **العوامل المتعلقة بالمواد الخام أو المكونات:** قد تتسبب عدم اتصاف المواد الخام والمكونات بالموصفات المحددة من طرف المؤسسة في اللاحقة بالنسبة للمنتجات وذلك قد يكون بسبب عدم فعالية عمليات التخزين، مواصفات غير سليمة للمكونات، المناولة الغير السليمة للأجزاء المشتراة (النقل)، تعدد الموردين ومنه اخفاقات في مكونات المواد المشتراة.¹

- التكاليف الناتجة عن عدم جودة المنتجات:

- **التكاليف الوقائية:** كل الأعباء التي تتفقهها المؤسسة في سبيل منع حدوث أخطاء وجعل كل فرد يقوم بعمله على أحسن وجه ومن المرة الأولى منها: تكاليف التطوير، تكاليف الصيانة الدورية، تكاليف تطوير الأنظمة الرقابية لإجراءات الجودة، تكاليف الأبحاث المتعلقة بالمعاملين مثل الزبائن والموردين.
- **تكاليف التقييم والرقابة:** هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتحديد الأنشطة المنجزة بشكل سليم وللتأكد من مطابقة المنتج للمواصفات النوعية ومتطلبات الأداء والحرص عليها.
- **تكاليف الفشل الداخلي:** هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة قبل تسليم أو شحن المنتج للعميل مثل: تكاليف إعادة التشغيل والإصلاح، ساعات العمل الإضافية، التكاليف المترتبة عن عدم احترام آجال التسليم.
- **تكاليف الفشل الخارجي:** هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة بعد تسليم المنتج المعيب لآحد زبائنها لأن نظامها الرقابي والتقييمي لم يرصد الخلل قبل عملية التسليم مثل: معالجة الشكاوى، إرجاع المنتجات وخسارة الزبائن.²

ب. انحرافات الإنتاجية المباشرة:

- **تعريفها:** هي الفرق بين ما خططت له المؤسسة لإنتاجه وما قامت بإنتاجه فعلا ويمكن تعريفها حسب النظرية السوسيو الاقتصادية بأنها مؤشر يقيس الانحرافات المسجلة بين المواصفات والمعايير المحددة والإنتاجية الفعلية.³

¹- بن اودينه منيرة، تقييم تكاليف الخفية دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2010، ص76.

²- بركاني فوزية، آليات كشف ومعالجة التكاليف الخفية في المؤسسة الخدمية، دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الدكتور صالح زرداني، عين البيضاء، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، سنة 2015، ص42.

³- خالد بوتريد، مرجع سبق ذكره، ص: 101

- العوامل المؤدية لانحرافات الإنتاجية: تتأثر الإنتاجية في المؤسسة بعوامل ومتغيرات مختلفة أهمها:

- ✓ المهارات المتوفرة لدى المؤسسة وامكانياتها المادية والفنية والتكنولوجية؛
- ✓ الحالة الصحية للعامل وظروفه المعيشية؛
- ✓ خصائص الأفراد العاملين في المؤسسة من حيث المستوى الثقافي، الخبرة التدريبية، الاتجاهات والطموحات.
- ✓ البيئة المادية التي تحيط بالعامل كالأمن الصناعي، التخطيط الداخلي للمصنع، التهوية، الضوضاء.¹

المطلب الثاني: مكونات التكاليف الخفية، تقييم التكاليف الخفية.

نستعرض في هذا المطلب العناصر المكونة للتكاليف الخفية وآلية تقييم التكاليف الخفية بالإضافة إلى تأثير الطريقة على نظام المعلومات المحاسبي،

الفرع الأول: مكونات التكاليف الخفية

إن عمليات التسوية التي تقوم بها المؤسسة هي التي تتسبب في وجود التكاليف الخفية التي تنقسم إلى ستة مكونات:

- أ. الأجر الزائدة: هي نتيجة سوء تسيير وقت العمل مقارنة بالأجر المدفوعة.
- ب. الأوقات الزائدة: وهي الأوقات التي يتم قضائها لتسوية الاختلالات والعيوب من طرف العمال عوض أن يتم قضائها أو تخصيصها للعمل على زيادة الإنتاجية.
- ج. الاستهلاكات الزائدة: هي الاستهلاك الزائد لمواد وطاقة والتوريدات الخارجية أكثر مما يحتاجه النشاط العادي وتقييم هذه الاستهلاكات بتكلفة شرائها خارج الرسم إذا كانت المؤسسة تسترجع الرسم على القيمة المضافة.

¹- بركاني فوزية، مرجع سبق ذكره، ص 43.

د. الوقت الغير المنتج: وهو الوقت الذي يتم التوقف فيه عن الإنتاج بسبب اختلال ما كالتغيب، تعطل آلة، انقطاع في المخزون.

هـ. عدم خلق طاقة (عدم خلق فرصة): عرفها H. Savall بأنها تكلفة تتحملها المؤسسة بسبب الوقت الذي أضاعته ولم تقم فيه بعمليات الاستثمار اللامادي بسبب انهماكها في تسوية الاختلالات وعدم استطاعتها على تحرير الوقت الكاف للعمليات ذات تأثير طويل الأجل مثل: اهمال تنفيذ الأهداف الاستراتيجية خلال فترة معينة.

و. المخاطر: المخاطر المترتبة عن الاختلالات والتي تعتبر مصدرا كامنا للنتائج السلبية المستقبلية.¹

الفرع الثاني: تقييم التكاليف الخفية.

عدم اهتمام نظام المعلومات المحاسبية بالتكاليف الخفية استوجب إيجاد طريقة مناسبة لتقييمها ومحاولة مراقبتها، حيث اقترح معهد ISEOR السوسيو اقتصادي للمنظمات والمؤسسات طريقة لتقييم هذا النوع من التكاليف تعرف بطريقة SOF أو أيضا بطريقة QQFi الكمية، النوعية والمالية.

أولا: طريقة SOF لتقييم التكاليف الخفية

تمثل كلمة SOF اختصار لعبارة: Social Organise Financial تعني باللغة العربية المقياس الاجتماعي، المقياس التنظيمي والمقياس المالي، تطبق هذه الطريقة وفق المقاييس الثلاثة المذكورة لفصل فيها كما يلي:

أ. المقياس الاجتماعي: يعتمد على إجراء المقابلات مع العاملين، المشرفين والاداريين وجمع الوثائق وتحليلها خاصة التي تشمل احصائيات حول مؤشرات التكاليف الخفية، بالإضافة إلى ذلك يعتمد على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر من أجل تأكيد المعلومات التي سبق الحصول عليها كل هذا بهدف التحضير للمقياس الذي يليه وتحديد محل الخلل وتصنيفه والبحث عن الأسباب المفسرة له.²

¹- ذوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، 128، 129، 130.

²- بركاني فوزية، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

ب. **المقياس التنظيمي:** لهذا المقياس أهمية بالغة لأن من خلاله يتم وضع الدعامة القاعدية للمقياس المالي ولعملية التقييم المالي للتكاليف الخفية، يستند هذا المقياس على إجراء جرد شامل للتأثيرات الاقتصادية الممكنة لتسوية الاختلافات من وقت مستهلك زائد، استهلاكات زائدة وما إلى ذلك.

ج. **المقياس المالي:** في هذه المرحلة يتم تقدير القيمة المالية لمكونات معالجة الاختلافات وذلك بالاعتماد على معلومات المحاسبتين العامة والتحليلية.¹

الجدول رقم 1-1: أهداف المقاييس العلمية لطريقة التكاليف الخفية

المقياس الاجتماعي	المقياس التنظيمي	المقياس المالي
<ul style="list-style-type: none"> ▪ تحديد وجرّد الخلل في النشاط؛ ▪ البحث عن العلاقات والروابط السببية الموجودة بين مختلف أنواع الخلل (الهيكل-التصرفات-ميادين الخلل)؛ ▪ تصنيف الخلل في فئات. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ اعداد نموذج تعديل الخلل؛ ▪ جرد قائمة الآثار الاقتصادية لتعديل الخلل (كمية الوقت، الاستهلاكات، عدم الإنتاج). 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ البحث في الأسعار والتكاليف الوجودية لمكونات تعديل الخلل؛ ▪ التقييم بالوحدة النقدية للآثار الاقتصادية لتعديل الخلل.

Source : Savall Henry & Zardet Véronique (1989), Maitriser les coûts et les performances cachés : Le contrat d'activité périodiquement négociable, 2^{ème} édition, Economica, Paris, p. 111

ثانياً: تطبيق طريقة SOF على مؤشرات التكاليف الخفية

أ. **التقييم الكمي لمؤشرات الخلل بالمؤسسة:**

- **مؤشر التغيب:** يتم حساب معدل التغيب وملاحظة إذا كان مرتفع أو لا وذلك من خلال العلاقة التالية:²

$$\text{معدل التغيب} = \frac{\text{عدد ساعات التغيب خلال فترة}}{100 \times \text{عدد ساعات العمل النظري خلال نفس الفترة}} \times 100$$

$$\text{أو} = \frac{\text{مجموع أيام التغيب}}{100 \times \text{اجمالي عدد ساعات العمل}}$$

¹- خالد بوتريد، مرجع سبق ذكره، ص: 107

²- ذوايدي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص: 152، 154.

يحسب هذا المؤشر لمدة محددة حيث يستثنى من ساعات التغيب الغيابات القانونية وأيام العطل الأسبوعية أو المدفوعة الأجر لا تحتسب في عدد ساعات العمل النظرية.

يمكن تقسيم معدل التغيب لأغراض التحليل إلى ما يلي:

عدد الغيابات خلال فترة

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

متوسط عدد العمال خلال فترة

يسمح بحساب درجة تكرار هذا السلوك ويمكن الاستفادة منه في المقارنة بين المصالح والأقسام إذا تم حسابه لكل مصلحة أو قسم.

عدد ساعات التغيب خلال فترة

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

متوسط عدد العمال خلال فترة

- مؤشر حوادث العمل: يقاس هذا المؤشر من خلال النسبة التالية¹:

عدد حوادث العمل

$$100 \times \frac{\text{نسبة حوادث العمل}}{\text{متوسط عدد العمال بالوحدة}}$$

متوسط عدد العمال بالوحدة

عدد الحوادث التي أدت للتوقف عن العمل خلال سنة لأكثر من يوم

$$1000000 \times \frac{\text{أو}}{\text{عدد ساعات العمل النظري}}$$

عدد ساعات العمل النظري

عدد الأيام الضائعة بسبب الإصابة

$$100 \times \frac{\text{معدل شدة الإصابات}}{\text{عدد ساعات العمل الفعلية}}$$

عدد ساعات العمل الفعلية

يقيس ما تضيعه المؤسسة من وقت وأيام نتيجة إصابة العامل

مجموع التعويضات

$$100 \times \frac{\text{تكلفة المخاطر}}{\text{مجموع الأجر}}$$

مجموع الأجر

- مؤشر دوران العمال: يحسب هذا المؤشر من خلال العلاقة التالية:¹

عدد الأفراد الذين تم تعيينهم + عدد الأفراد تاركي العمل خلال فترة معينة

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

متوسط العاملين خلال نفس الفترة

كما يمكن استعمال معدلات أخرى:

عدد تاركي الخدمة خلال السنة

$$\text{معدل الانفصال} = \frac{\text{عدد تاركي الخدمة خلال السنة}}{\text{عدد العاملين في 1 جانفي من السنة}} \times 100$$

عدد العاملين في 1 جانفي من السنة

عدد تاركي الخدمة خلال السنة

$$\text{أو} = \frac{\text{متوسط عدد العاملين خلال السنة}}{\text{عدد الداخلين الجدد}} \times 100$$

متوسط عدد العاملين خلال السنة

يشير الى نسبة الذين يتركون العمل خلال فترة زمنية معينة.

عدد الداخلين الجدد

$$\text{معدل الانضمام} = \frac{\text{عدد الداخلين الجدد}}{\text{متوسط عدد العاملين}} \times 100$$

متوسط عدد العاملين

ويمكن حساب معدل دوران العمال مع معدل استقرار اليد العاملة في المؤسسة كما يلي:

عدد العمال المغادرون + عدد العمال القادمون

$$\text{معدل استقرار اليد العاملة} = 1 - \frac{\text{عدد العمال المغادرون} + \text{عدد العمال القادمون}}{\text{متوسط عدد العمال}}$$

متوسط عدد العمال

عدد العمال الداخلين + المغادرين + المغادرين والداخلين

$$\text{معدل عدم استقرار اليد العاملة} = \frac{\text{عدد العمال الداخلين} + \text{المغادرين} + \text{المغادرين والداخلين}}{\text{متوسط عدد عمال الوحدة خلال فترة}} \times 100$$

متوسط عدد عمال الوحدة خلال فترة

¹- ذوادي مهدي، المرجع نفسه، ص: 174.

- مؤشر الإنتاج المعيب: يقاس هذا المؤشر بالعلاقة التالية:¹

عدد المنتجات المعيبة

معدل الإنتاج المعيب = 1 -

عدد الوحدات المنتجة

تقاس هذه النسبة خلال فترة زمنية ويفضل أن تكون قصيرة.

- مؤشر انحرافات الإنتاجية: يقاس من خلال العلاقة التالية:²

الإنتاج الفعلي للمؤسسة - طاقة الإنتاجية للمؤسسة

مؤشر انحرافات الإنتاجية =

طاقة الإنتاجية للمؤسسة

وعلى العموم تمثل هذه المؤشرات وطرق قياسها الآليات المعتمدة من طرف معهد السوسيو اقتصادي للمؤسسات والمنظمات، لكن يمكن التصرف في بعض الجزئيات حسب خصوصية كل مؤسسة إذا استدعت الضرورة مثلاً يمكن عدم تقييم مؤشر ما بطريقة كمية والاكتفاء بالتقييم نوعي فقط بسبب نقص معلومات ضرورية وهكذا.

ب. التقييم الكيفي لمؤشرات التكاليف الخفية:

يهدف هذا التقييم إلى البحث والوصول إلى الأسباب النوعية المفسرة للنتائج المتحصل عليها بعد التقييم الكمي لمؤشرات التكاليف الخفية مثل الكشف عن الأسباب الرئيسية وراء ارتفاع معدل التغيب بالمؤسسة وهكذا، ففهم الأسباب يعتبر الخطوة الأولى والأساسية في معالجة هذه الاختلالات.

¹- خالد بوتريد، مرجع سبق ذكره ص: 110.

²- نفس المرجع، ص: 111.

ج. التقييم المالي لمكونات التكاليف الخفية:

يهدف هذا التقييم إلى القياس المالي للتكاليف الخفية من خلال تحويل كل التقديرات الكمية في كل مؤشر إلى تقديرات مالية، وذلك بتحديد القيمة المالية لمكونات التكاليف الخفية المستعملة في معالجة الخلل مثل تحديد الوقت الزائد على ساعات العمل الفعلية الذي تقضيه المؤسسة لتسوية الاختلالات وترجمته إلى وحدات نقدية باستعمال المساهمة الساعية على التكاليف المتغيرة وهكذا بالنسبة لباقي مكونات التكاليف الخفية (الأجور الزائدة، الاستهلاكات الزائدة، عدم خلق طاقة والمخاطر).¹

¹ - نفس المرجع، ص: 113.

الجدول رقم 1-2: النموذج العام لقياس التكاليف الخفية في المؤسسة

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

Source : Henri SAVALL & Véronique ZARDET (1989), Maitriser les coûts et les performances cachés : Le contrat d'activité périodiquement négociable, 2ème édition, Economica, P : 109.

ثالثاً: تأثير التكاليف الخفية على النظام المحاسبي للمؤسسة

هناك بعض النواقص يعاني منها نظام المعلومات المحاسبي من بينها أنه لا يظهر التكاليف الخفية الناتجة عن تسوية الخلل في نشاط المؤسسة، لهذا سعت طريقة التكاليف الخفية إلى إدخال تعديلات على نظام المعلومات المحاسبي من أجل فصل التكاليف الخفية عن الظاهرة وجعل النظام المحاسبي أكثر دلالة وتحفيزاً وذلك بالتعاون مع مجلس الخبراء محاسبين، بعد ان كانت في الأول تستعمل أدوات التسيير السوسيو إقتصادي هذه التعديلات اثرت على النظام المحاسبي على الشكل التالي:

أ. التأثير على نظام معلومات المحاسبة العامة:

- التأثير على الميزانية: تؤثر التكاليف الخفية على بعض بنود الميزانية خاصة المخزونات منها وإنتاج المؤسسة للاستخدام الذاتي، فقد تكون تكلفة المخزونات مقيمة بقيمة أعلى من قيمتها الاقتصادية المتوقعة بسبب الاختلالات التي يمكن تجنبها، هذا ما يؤدي الى تضخيم النتيجة الصافية للمؤسسة أو الأرباح القابلة للتوزيع.

- التأثير على حسابات النتائج: يتمثل تأثير التكاليف الخفية على حسابات النتائج في أنه يتم اظهار الجزء الظاهر من تكلفة كل حساب التي تمثل التكلفة المعيارية وإظهار الجزء الخفي الذي يمثل تكلفة تسوية الاختلالات مع إضافة سطر للنواتج الوهمية في جانب الدائن (يمثل الإيرادات الضائعة لولا وجود الاختلالات وتسويتها).

ب. التأثير على المحاسبة التحليلية: تسهل المحاسبة التحليلية تطبيق طريقة التكاليف الخفية بحكم مرونتها الواسعة وذلك في ثلاثة مجالات هي:

- تقييم تكلفة بعض الاختلالات: تمكن طريقة التكاليف من تقييم بعض الاختلالات التي ترى المؤسسة أنها مهمة (تكلفتها باهظة أو قد تكون تكلفتها أقل ولكنها تتكرر) وهذا حسب نوع الاختلال، حيث يمكن للمؤسسة أن تتوقف بعد فترة معينة عن حساب تكلفة بعض الاختلالات إذا قدرت أنه قد تم التحكم فيها ويمكن أن تعتبر تكلفة الاختلالات المتكررة كتكلفة تقديرية، وذلك من أجل التخفيف من ثقل الطريقة وزيادة مرونتها.¹

¹- ذوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص: 141، 142، 143، 144.

- تحسين عملية تحليل الانحرافات: وذلك من خلال الأهمية الكبيرة التي تعطيها طريقة التكاليف الخفية للمسؤولين التشغيليين في تتبع أسباب الانحرافات والمشاركة في إيجاد الحلول المناسبة لها وهو ما يساعد الاكتشاف المبكر للاختلالات.

- المساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية: بعد تقييم التكاليف الخفية عن طريق التحليل السوسيو اقتصادي بالوقوف على حجم التأثير الاقتصادي للاختلالات على المؤسسة، يتم تحديد مجموعة من الإجراءات والوسائل لتحسين وضعية المؤسسة والتقليل من الانحرافات، هذا ما يساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية بتحديد الأنشطة التي تعاني من خلل والتي يتوجب على المؤسسة الاستثمار فيها لتحسينها.¹

¹- ذوادي مهدي، مرجع سبق ذكره، ص: 141، 142، 143، 144.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة

سنحاول في هذا المبحث إبراز الدراسات التي سبقتنا وتناولت موضوع التكاليف الخفية سواء كانت هذه الدراسات عربية أو أجنبية خلال فترات زمنية مختلفة، وذلك بهدف معرفة النتائج المتوصل إليها والإجراءات والأدوات المستخدمة في التحليل، إضافة إلى ذلك عملية المقارنة بينها وبين الدراسة الحالية.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: دراسات باللغة العربية

يتم عرض بعض الدراسات السابقة باللغة العربية التي تهم موضوعنا وتثريه.

أولاً: دراسة خالد بوتريد بعنوان التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - باتنة (2021).¹

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية الميزة التنافسية من خلال استعراض الإطار المفاهيمي لها، بالإضافة إلى الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية للمقاربة السوسيو اقتصادية عموماً وطريقة التكاليف الخفية خصوصاً، ومحاولة تطبيق المنهج السوسيو اقتصادي لتقييم وقياس التكاليف الخفية في أحد المؤسسات الصناعية الجزائرية وتوسيع دائرة الاهتمام بها كسبيل لتحسين تنافسية المؤسسة؛ استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي وتم الاعتماد على المقابلات والملاحظة الميدانية والمسح المكتبي كأدوات لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة وفي الأخير خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل في:

- عدم الدراية التامة لدى مسيري وعمال المؤسسة بمفهوم التكاليف الخفية ومدى تأثيرها على المردود الاقتصادي والمالي للنشاط؛
- حجم التكاليف الخفية المرتفع يؤثر سلباً على الأداء الإجمالي للمؤسسة وتنافسياتها خاصة أمام تحرير نشاط القطاع للخواص والمؤسسات الأجنبية.

¹ - دراسة خالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة - باتنة (2021)

ثانيا: دراسة ذوايدي مهدي بعنوان تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC (2010).¹

سعت الدراسة إلى توضيح أهمية التكاليف الخفية في تحسين نظام المعلومات بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبي في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في جميع فصول الدراسة مع الاستعانة بالدراسة التطبيقية، واستخدم المقابلات والملاحظات ومختلف الوثائق المحاسبية المالية المتنوعة كأدوات لجمع المعلومات وبيانات الدراسة، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

- من الضروري اعتماد التحليل السوسيو اقتصادي لأنه يحسن النتيجة الاقتصادية والاجتماعية معا ويخدم أهداف ومصالح المؤسسة ونجاح طريقة التكاليف الخفية يتطلب تبني الإدارة العليا للمؤسسة لمفهوم التسيير الجديد، أي الربط بين البعدين الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة؛
- فصل التكاليف الخفية وتمييزها في أسطر مستقلة ضمن الحسابات العامة سيكون له تأثير مهم على جودة المعلومة المنتجة وعلى نوعية القرارات التي تبني عليها، حيث يمكن معرفة التكلفة اللازمة للنشاط المنتظر وتلك التي تنتج عن الاختلالات وهو ما يعني أن طريقة التكاليف الخفية تؤدي إلى تحسين نظام المحاسبة العامة.

ثالثا: دراسة بكطاش فتيحة ومقدم يمينة بعنوان تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج Henri Savall (2020).²

هدفت الدراسة إلى طرح إشكالية التكاليف الخفية وكيفية تقييمها في المؤسسة بناء على المؤشرات الخمس التي اقترحها H. Savall، استخدمت الباحثتان المنهج الوصفي التحليلي واعتمدتا على دراسة حالة وعلى دراسة استبائية حيث أخذت نتائجها بطريقة شفوية مع عدد معتبر من العمال وذلك من أجل جمع البيانات المتعلقة بالدراسة، حيث تمثل مجتمع الدراسة في مجمع سيفتال وتكونت عينة الدراسة من مركب MFG المتخصص في صناعة الزجاج،

¹- دراسة ذوايدي مهدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC (2010).

²- دراسة بكطاش فتيحة ومقدم يمينة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج Henri Savall (2020).

في الأخير خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في:

- التمكن من تحديد قيمة التكاليف الخفية للمؤسسة باستعمال نموذج H. Savall وتحديد سبب ظهورها وهو الانحراف في الأداء الفعلي عما هو متوقع بسبب تدهور ظروف الحياة المهنية؛
- إثبات مدى فعالية هذه الطريقة في تقييم التكاليف الخفية.

رابعاً: دراسة خالد محمد مدهون بعنوان واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين (2021).¹

سعت الدراسة إلى التعرف على مفهوم التكاليف الخفية من خلال بيان الأسباب المولدة لها ومؤشراتها وأليات قياسها والتحكم فيها، بالإضافة إلى لفت انتباه البنوك التجارية العاملة في فلسطين لوجود التكاليف الخفية والتعرف على واقعها، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة التي تم تحليلها من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، حيث تمثل مجتمع الدراسة في 13 بنك تجاري واختتم المقال باستنتاجات المؤلف:

- لا توجد أليات لقياس وطرق التحكم بالتكاليف الخفية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين؛
- توجد أسباب مولدة للتكاليف الخفية والمؤشرات في البنوك التجارية العاملة في فلسطين.

خامساً: دراسة سليمان عبد الحكيم وبوريش المهني بعنوان مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة - دراسة حالة شركة تشين حليب - بجاية (2021).²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التكاليف الخفية ومؤشراتها بالإضافة إلى بيان مدى أهمية ومساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للشركة وأنجز الباحثين دراستهما بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي واستندا على الأسئلة الاستقصائية والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة لجمع المعلومات المرتبطة بالدراسة وأشارت نتائج دراستهما إلى:

¹- دراسة خالد محمد مدهون: واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين (2021).
²- دراسة سليمان عبد الحكيم وبوريش المهني: مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة - دراسة حالة شركة تشين حليب - بجاية (2021).

- تتعلق التكاليف الخفية بتصحيحات أثار سوء التشغيل حيث أن هذه التعديلات تستهلك موارد إضافية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث يساعد تقييمها على تفسير الفروقات بين ما هو مخطط له وما هو محقق فعلا؛
- بعض التكاليف الخفية تكون مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة مثل التغيب الذي تظهر تكلفته متضمنة في حساب المستخدمين إذا تم تعويض العمال المتغييبين بعمال مؤقتين حيث أن اكتشافها يساهم في البحث عن حلول لتحقيق أكبر فعالية.

الفرع الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

يتم دراسة بعض الدراسات الأجنبية المختلفة بغية منا معرفة تجارب بعض الدول الأجنبية ومعرفة أهم النتائج التي توصل إليها الباحثون.

أولاً: دراسة Laurent Cappelletti ،Olivier Voyant ،Henri Savall تحت عنوان

La méthode des coûts cachés : bilan d'étape en mode praticien réflexif de quarante années d'application (2018).¹

سعت الدراسة إلى إبراز نشأة التكاليف الخفية وحدودها النظرية والعملية وتوضيح نتائج تطبيقها على 1854 شركة ومنظمة في قطاعات مختلفة، بالإضافة إلى توضيح مساهمة هذه الطريقة في الإدارة؛ ابتكر الباحثون طريقة اعتمدها كمنهج تدعي منهجية البحث والتدخل النوعي وتم الاستعانة بالملاحظة المباشرة على مدار 40 سنة لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة، تكونت العينة من 1854 شركة ومنظمة في 42 دولة و72 قطاع مختلف وخلصت الدراسة في الأخير إلى مجموعة من النتائج المتمثلة في:

- التكاليف الخفية هي طريقة فعالة للكشف عن خسائر القيمة المضافة بالتالي فهي تحقق قدرا من الكفاءة التي تنعكس إيجابيا على الأداء داخل المؤسسة؛
- تساعد طريقة التكاليف الخفية على تحفيز المسيرين للبحث عن حلول لمعالجة الاختلالات التي تعيق المنظمات وعلى المستوى العلمي فهي بمثابة بيانات لتوفير المعرفة حول جدلية التكلفة والقيمة؛

¹ - Henri Savall ،Olivier Voyant ،Laurent Cappelletti، **La méthode des coûts cachés: bilan d'étape en mode praticien réflexif de quarante années d'application (2018).**

- تمكن طريقة التكاليف الخفية من إثراء مهارات مراقب التسيير والارتقاء بوظيفته للمساهمة في الابتكار التنظيمي وخلق قيمة مستدامة.

ثانيا: دراسة Amghar Ouardia تحت عنوان

Les mécanismes incitatifs et contrôle de gestion dans une entreprise. Cas : « Electro-Industries » (2018)¹

أنجزت الدراسة بغرض التعرف على التكاليف الخفية وتقييمها وتحديد أثرها على الأداء المالي للمؤسسة إلكترو الصناعية بالإضافة إلى دراسة الطرق الرئيسية لتنظيم التكاليف الخفية واستندت الباحثة على دراسة حالة وعلى المراجع المكتبية ووثائق المؤسسة لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة من أجل الوصول إلى النتائج التالية:

- التكاليف الخفية تنشأ من أوجه القصور الموجودة في المحاسبة حيث أن التحكم فيها يجلب الكثير من الفوائد للشركة مثل: استمرارية المؤسسة ونموها، الحصول على الميزة التنافسية، تحسين الأداء والمبيعات، احتياطات كبيرة من الربحية؛
- لا تستطيع المؤسسة التحكم بشكل كافي في تكاليفها الخفية مما يؤثر على أدائها المالي.

ثالثا: دراسة Amir Sido Ismail et Abdelhalim Lakrarsi تحت عنوان

La professionnalisation face aux couts-performances cachés au sein des cabinets d'expertise comptable marocains (2020).²

أنجزت الدراسة من أجل تقييم تأثير التكاليف الخفية الناتجة عن التفاعلات بين الهياكل التنظيمية وأنواع السلوك البشري على أداء مكاتب الخبرة المحاسبية بالسياق المغربي، استند الباحثان على منهجية البحث والتدخل النوعي في الدراسة وعلى المقابلات والملاحظة الميدانية وطريقة تشرشل لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة ليتوصل الباحثين في الأخير إلى:

- إبداء تحفظات حول مدى فعالية أدوات تقييم التكاليف الخفية؛

¹ - Amghar Ouardia, **Les mécanismes incitatifs et contrôle de gestion dans une entreprise. Cas : « Electro-Industries » (2018)**

² - Amir Sido Ismail et Abdelhalim Lakrarsi, **La professionnalisation face aux couts-performances cachés au sein des cabinets d'expertise comptable marocains (2020).**

- وحدة قياس أداء الموظفين لا تؤدي إلى تقييمات دقيقة حيث يتم تقييم الأداء بناء على عدد الملفات التي تتم معالجتها وهذا غير عادل لأنه لا يمكن نسب نفس الأداء لموظف يعمل على ملف شركة أكبر؛
- التصرف يكون بناء على السلوك البشري مهما كانت الوسائل المستخدمة تبقى المناورة معقدة.

رابعاً: دراسة Pierre El Haddad تحت عنوان

Les couts cachés comme levier de transformation dans une ONG : étude exploratoire (2024).¹

تم إنجاز الدراسة بهدف مساعدة المنظمات الغير حكومية على مواجهة تحديات التحول إلى مؤسسات اجتماعية لضمان بقائها وذلك بالتعرف على الاختلالات (مؤشرات التكاليف الخفية) التي تعيق تطورها، بالإضافة إلى تقليل معدل دوران الموظفين، حيث ارتكز الباحث على منهجية البحث والتدخل النوعي واعتمد على التدخل الميداني عن طريق المقابلة المباشرة من أجل جمع المعلومات المتعلقة بدراسة في الأخير توصل إلى مجموعة من النتائج منها:

- إثبات فعالية أسلوب التكلفة الخفية في تشجيع الجهات الفاعلة لتقييم عواقب الخلل الوظيفي والإمكانات المستترة وراءها؛
- يساهم حساب التكاليف الخفية في زيادة الوعي الجماعي لتحدي البقاء وخلق ديناميكية المشاركة في تصميم الحلول.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

الفرع الأول: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة

في هذا الفرع سيتم عرض مقارنة للدراسة الحالية بالدراسات السابقة ومحاولة استنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف في الجدول الآتي:

¹ - Pierre El Haddad, Les couts cachés comme levier de transformation dans une ONG : étude exploratoire (2024).

الجدول رقم 1-3: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة خالد بوتريد	-التشابه في المنهج المستعمل في الجانبين النظري والتطبيقي (المنهج الوصفي التحليلي، دراسة حالة) -التشابه في الأدوات المستعملة لجمع المعلومات المتعلقة بدراسة (المقابلات)	-اختلاف في الحدود المكانية (باتنة) والحدود الزمنية (2021) -اختلاف في الإشكالية المطروحة
دراسة نوادي مهدي	-التشابه في موضوع الدراسة -التشابه في المنهج المستعمل في الدراسة في الجانب النظري (المنهج الوصفي التحليلي) وفي الجانب التطبيقي (دراسة حالة) -التشابه في الإشكالية المطروحة -التشابه في أدوات جمع المعلومات المتعلقة بدراسة	-اختلاف في الحدود المكانية والزمانية (2010)
دراسة بكطاش فتيحة	-التشابه في المنهج المستخدم (المنهج الوصفي التحليلي) -التشابه في مجتمع الدراسة (مجمع)	-اختلاف في الحدود المكانية (الجزائر العاصمة) والحدود الزمنية (2020) -اختلاف في الأدوات المعتمدة لجمع المعلومات المتعلقة بدراسة (دراسة استبائية)
دراسة خالد محمد مدهون	-التشابه في المنهج المستعمل في الجانب النظري (المنهج الوصفي التحليلي)	-اختلاف في الأداة المستعملة لجمع المعلومات المتعلقة بدراسة (استبيان تم تحليل نتائجه بواسطة SPSS) -اختلاف في مجتمع الدراسة (البنوك التجارية العاملة في فلسطين)
دراسة سليمان عبد الحكيم وبوريش المهني	-التشابه في المنهج المعتمد (المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ودراسة حالة في الجانب التطبيقي)	-اختلاف في الحدود المكانية (بجاية) والحدود الزمانية (2021) -اختلاف في أداة جمع المعلومات المرتبطة بدراسة (أسئلة الاستقصائية)

<p>-اختلاف في الحدود المكانية والزمانية -اختلاف في المنهج المستخدم في الدراسة (منهجية البحث والتدخل النوعي)</p>	<p>-التشابه في موضوع الدراسة</p>	<p>دراسة Henri Savall، Olivier Voyant Laurent Cappelletti</p>
<p>-اختلاف في الحدود المكانية (تيزي وزو) والحدود الزمانية (2018)</p>	<p>-التشابه في الطريقة المعتمدة في الدراسة (دراسة حالة) -التشابه في الأدوات المستخدمة لجمع المعلومات (المراجع المكتبية، وثائق المؤسسة)</p>	<p>دراسة Amghar Ouardia</p>
<p>-اختلاف في الحدود المكانية (المغرب) والحدود الزمنية (2020) -اختلاف في المنهجية المستخدمة في الدراسة (منهجية البحث والتدخل النوعي) -اختلاف في الطريقة المستخدمة لجمع المعلومات (طريقة تشرشل) -اختلاف في مجتمع الدراسة (مكاتب الخبرة المحاسبية)</p>	<p>-التشابه في الأدوات المستعملة لجمع معلومات الدراسة (المقابلات)</p>	<p>دراسة Amir Sido Ismail et Abdelhalim Lakrarsi</p>
<p>-اختلاف في الحدود المكانية (لبنان) -اختلاف في الهدف من الدراسة (مساعدة المنظمات الحكومية من أجل مواجهة تحديات التحول إلى المؤسسات الاجتماعية) -اختلاف في المنهجية المعتمدة في الدراسة (منهجية البحث والتدخل النوعي)</p>	<p>-التشابه في الحدود الزمنية (2024)</p>	<p>دراسة Pierre El Haddad</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: بيان جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة وما يميز هذه الدراسة عنها

أولاً: جوانب الاستفادة من الدراسات السابقة

من الجوانب الهامة في الدراسة البحثية الإشارة إلى الاستفادة من الخبرات والنتائج التي تم جمعها وتحليلها من قبل الباحثين السابقين، فهذه الدراسات وفرت لنا فهماً أعمق للتكاليف الخفية التي كانت مبهمة في البداية وبالاعتماد على هذه الأبحاث، يمكننا استخدام النتائج السابقة كنقطة انطلاق لتوجيه أبحاثنا الحالية نحو اكتشافات جديدة ومفيدة في هذا المجال؛

وعموماً يمكن حصر نقاط الاستفادة فيما يلي:

- تحليل النتائج والتوصيات السابقة لتهيئة إطار عمل يمكن استخدامه في البحث الحالي؛
- تأكيد حسن اختيار المنهج الملائم لهذه الدراسة وهو المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والدراسة الميدانية في الجانب التطبيقي حيث تمنحنا هذه الأخيرة الفرصة لمحاكاة واقع المؤسسات وجمع المعلومات من خلال الملاحظات والمقابلات؛
- الاستفادة من الأدلة والبيانات الموجودة في الدراسات السابقة لدعم الحجج والاستنتاجات في البحث العلمي؛
- توجيه الاهتمام نحو الثغرات والفجوات التي لم تغطيها الدراسات السابقة لتحسين جودة البحث الحالي.

ثانياً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

- على خلاف الدراسات السابقة، تمت الدراسة التطبيقية للتكاليف الخفية في القطاع البترولي؛
- اختلاف سياسة التسيير في المنظمة عن غيرها من القطاعات الأخرى؛
- المنظمة محل الدراسة عبارة عن شراكة بين المجمعات هدفها غير ربحي وتتمثل مخرجاتها في التقارير المالية وليست القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية وقد قسم إلى مبحثين:

تضمن المبحث الأول أبرز التعاريف التي جاءت لتوضيح معناها وخلصت الدراسة إلى أن التكاليف الخفية هي ما تتحمله المؤسسة نتيجة لتسوية الاختلالات في نشاطها فيؤثر ذلك على أدائها بشكل مباشر في حين أنه لا يمكن تتبعها في نظام المعلومات المحاسبي؛

وللتحكم في آليات تحسين الأداء والمردودية الاقتصادية، كان من الضروري البحث عن مصدرها وتحليل السبب الرئيس وراء ظهورها وكيف تنشأ الاختلالات نتيجة تفاعل الهياكل مع السلوكيات البشرية، لذلك أولت النظرية السوسيو اقتصادية العنصر البشري اهتماما بالغا.

ثم عُرِّجَ إلى مؤشرات التكاليف الخفية، وما تحدثه من آثار سلبية على المردودية الاقتصادية، والمتمثلة في التغيب، حوادث العمل، ظروف العمل، اللاجودة وفروق الانتاجية.

وخصص مطلباً لاستعراض العناصر المكونة للتكاليف الخفية وآلية تقييمها ومراقبتها وفق طريقة SOF حيث يتم من خلال بيان كيفية ومراحل تقييم التكاليف الخفية؛

ثم تم تسليط الضوء على مكامن النقص الموجود في النظام المحاسبي وبيان عجزه لإظهارها.

وخصص المبحث الثاني لعرض ومناقشة الدراسات السابقة حيث توصلنا إلى توضيح أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية دون أن نغفل عن ذكر نقاط الاستفادة منها.

**الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لسوناظراك منظمة
أورهود**

تمهيد

دعت معطيات السوق الدولي في القطاع النفطي، التي تتميز بالتقلبات في ظل الأزمات الجيوسياسية والإقليمية، السياسة الجزائرية إلى تسريع وتيرة تنفيذ أجندتها للإصلاح الهيكلي بهدف تنويع الاقتصاد والحد من اعتمادها على عائدات النفط؛

وإلى حين تحقيق ذلك، تسعى سونطراك إلى رفع التحدي من أجل الحفاظ على مكانتها العالمية من خلال رفع إنتاجها والتحكم في تكاليفها، ثنائية تتطلب تبني المفاهيم الحديثة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة الأم وفروعها بكل أشكالها.

وعلى غرار الدراسات التي تطرقت للنظرية السوسيو اقتصادية وبالخصوص طريقة التكاليف الخفية، فإننا نسعى في هذا الفصل إلى البحث في تبني المنظمة، موضوع الدراسة، هذه الطريقة من أجل تحسين أدائها.

في المبحث الأول من هذا الفصل، سيتم عرض المنهج المتبع وأدوات جمع المعلومات إلى جانب التعريف بالمؤسسة الأم والمنظمة المتمثلة في سونطراك مع شركائها، ثم نعرض إلى تقييم التكاليف الخفية على ضوء المعلومات المتوفرة، ومنها تم عرض النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: الطريقة وأدوات البحث

سنترك في هذا المبحث إلى طريقة وأدوات جمع المعلومات التي تساعد في الإجابة على إشكالية الدراسة.

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة

الفرع الأول: تقديم المؤسسة الوطنية سونطراك

هي شركة وطنية للبحث عن المحروقات ونقلها، تحويلها وتسويقها، ذات رأس مال قدره 1 000 000.00 (م دج)، تعتبر من أهم الشركات البترولية في الجزائر وإفريقيا وتنشط في التنقيب، الإنتاج، النقل عبر الأنابيب، تحويل وتسويق المحروقات ومشتقاتها وتعتمد على استراتيجية التنوع.

تمتلك سونطراك الأغلبية المطلقة في الحصة لأكثر من عشرين شركة كبرى في جميع النشاطات المتعلقة بالصناعة البترولية مثل الحفر والتكرير، كما أنها تمتلك حصصا كبيرة (ما بين 10 و49% من رأس المال) ما يقارب الخمسون شركة قائمة في كل من الجزائر والخارج.

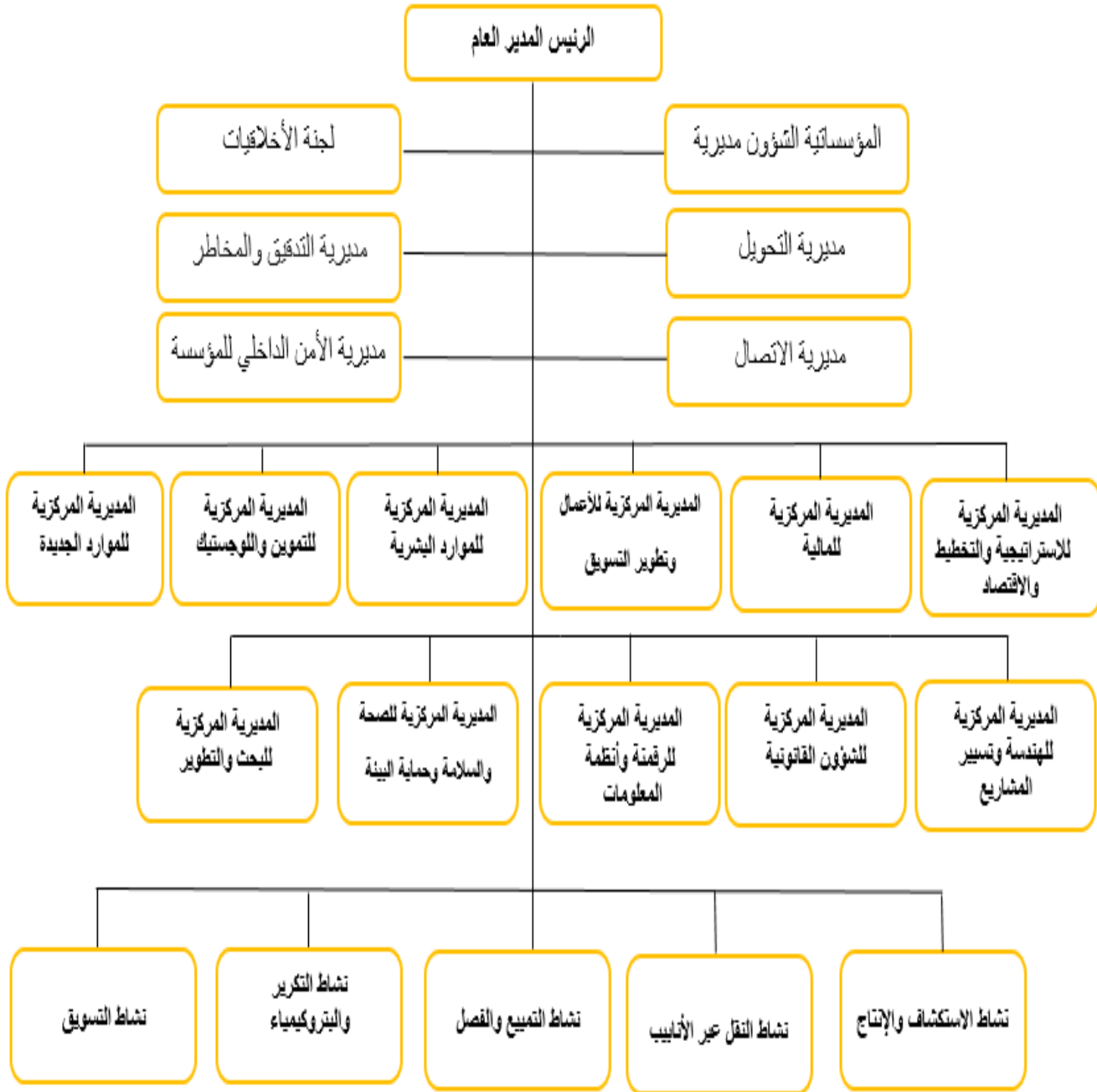
تعمل سونطراك في الجزائر وفي عدة مناطق من العالم، في إفريقيا (مالي، النيجر، ليبيا ومصر)، في أوروبا (إسبانيا، إيطاليا، البرتغال وبريطانيا العظمى)، في أمريكا اللاتينية (البيرو) والولايات المتحدة الأمريكية.

تتمثل مهمتها الرئيسية في تلبية احتياجات الجزائر الحالية والمستقبلية من المحروقات والمنتجات البترولية والمساهمة في التنمية الوطنية من خلال تعظيم قيمة الموارد البترولية على المدى الطويل.

تتمثل أنشطتها الرئيسية في:

- أنشطة الاستكشاف والإنتاج؛
- أنشطة النقل عبر الأنابيب؛
- أنشطة التوزيع والفصل؛
- أنشطة التكرير والبتروكيمياء؛
- الأنشطة التسويقية.

الشكل رقم 2-1: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لسونطراك



المصدر: سونطراك - الحصيلة السنوية 2021 ، ص:10، 11 (النسخة العربية)

الفرع الثاني: تقديم منظمة أورهود

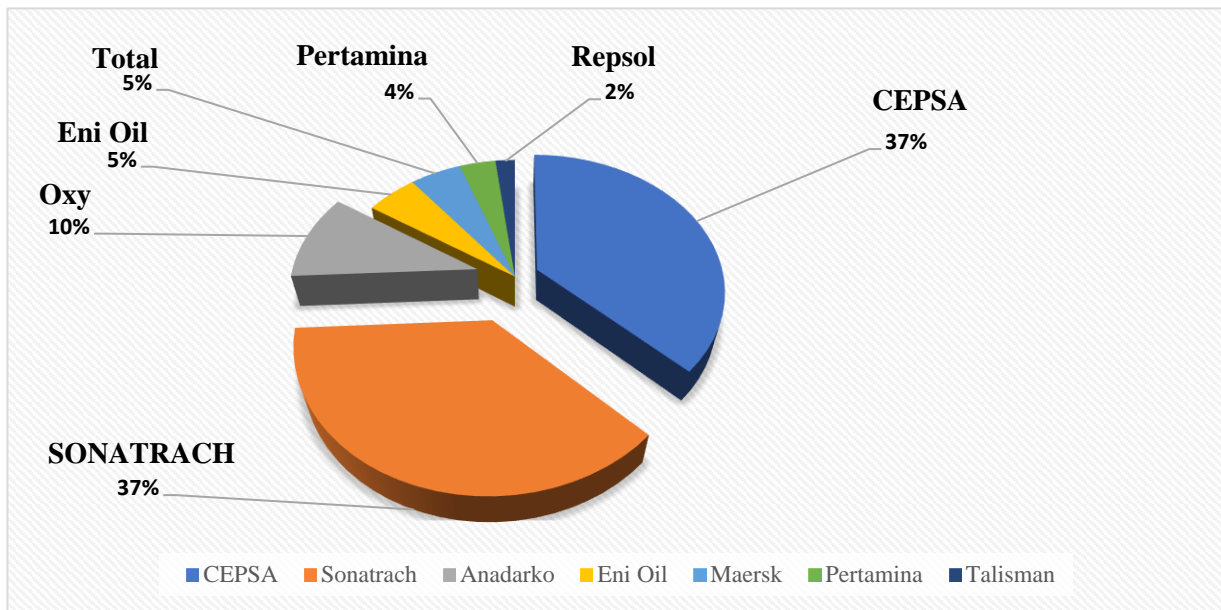
تعتبر سونطراك من أقدم المؤسسات الجزائرية التي تبنت استراتيجية الشراكة فهي تعتبر شريكا قديما لبعض الشركات الأجنبية، إلا أنه وبعد صدور القوانين المشجعة للاستثمار، طورت سونطراك علاقاتها التعاقدية مع الشركات الأجنبية الرائدة مما يكسبها عاملا قويا لتقوية إنتاجها وزيادة صادراتها؛ ومن أمثلة صور الشراكة منظمة أورهود؛

وهي منظمة مشتركة لا تتمتع بشخصية معنوية وليس لها شكل قانوني، شراكة تجمع بين المؤسسة الوطنية سونطراك وشركائها الست الأجانب

Repsol, Pertamina, Total, Eni, Oxy, CEPSA

حيث تم تعيين سونطراك فيها كشريك مفوض.

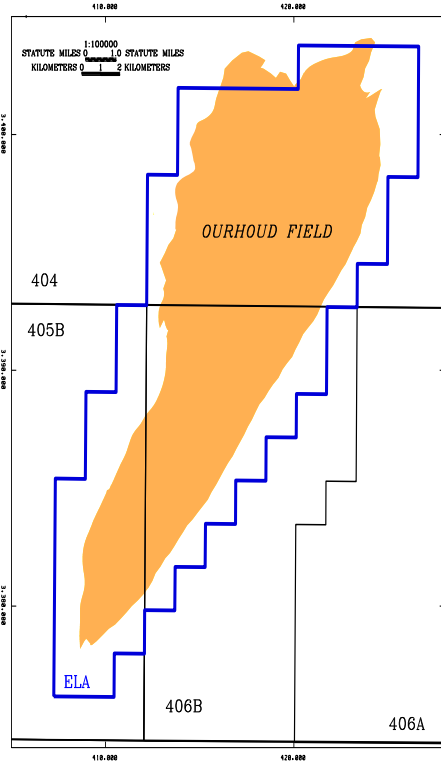
الشكل رقم 2-2: المساهمة المالية للشركاء



المصدر: وثائق المنظمة

الشكل رقم 2 - 3: خريطة توضح

حوض أورهود.



يقع حقل أورهود في الجنوب الشرقي للجزائر على بعد

320 كم مربع من حاسي مسعود و1200 كم مربع من الجزائر

العاصمة.

ثلاثة عقود استكشاف:

– عقد SH/Oxy Bloc 404

– عقد SH/Cepsa Bloc 406

– عقد SH/Pertamina Bloc 405

وبعد الاكتشاف تبين أنها نفس الصخرة الأم ((Gisement،

تقرر إنشاء منظمة (Unité) باسم منظمة أورهود تسمح بالتنوير

المشترك للحوض ((Gisement

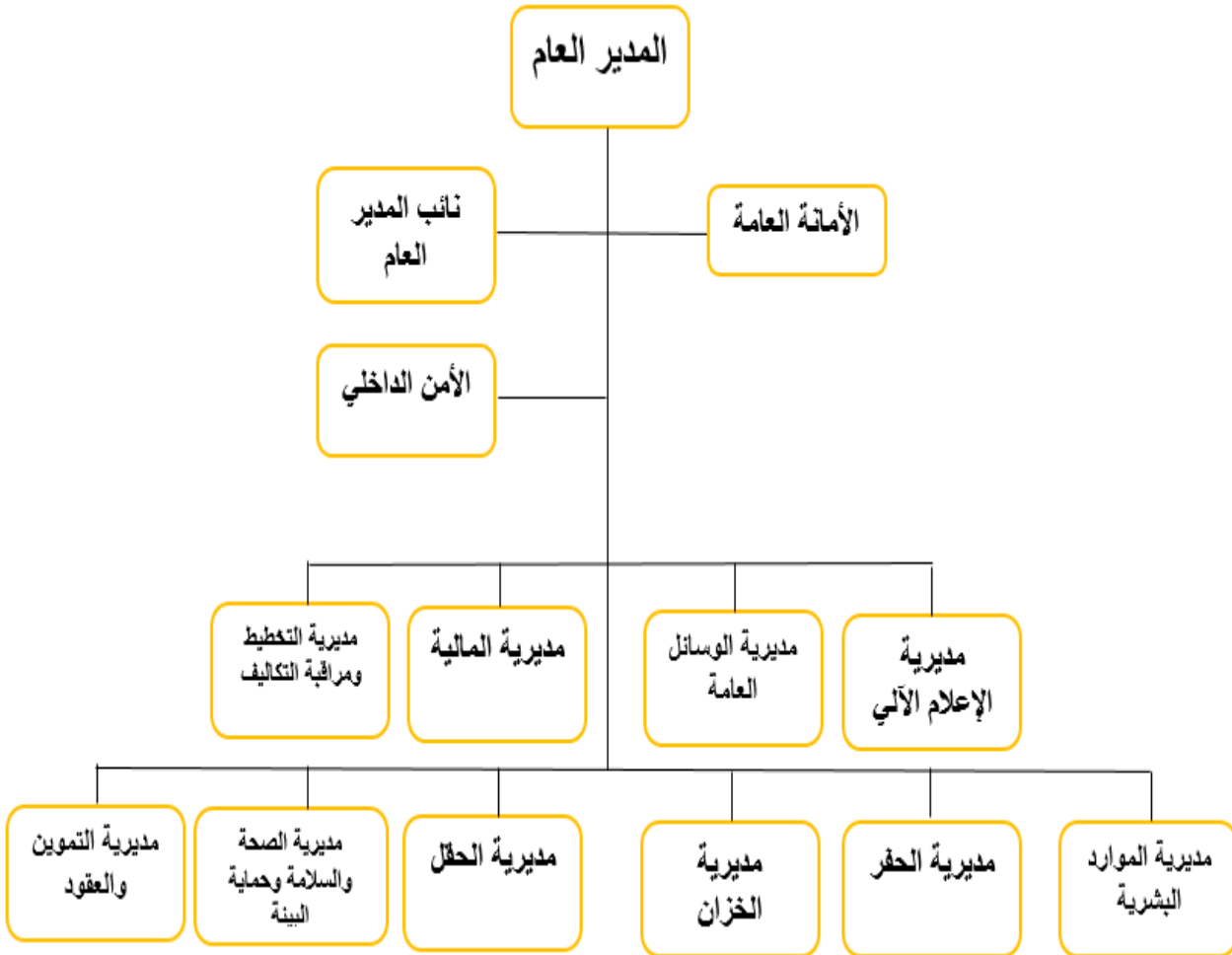
المصدر: من وثائق المنظمة.

وقد أفضى هذا التوجه الى القرارات التالية:

- 09 يناير 1997: التوقيع على اتفاقية التوحيد وتعيين الشريك سونطراك كمفوض؛
- 01 جويلية 1997: إنشاء منظمة أورهود؛
- 27 أكتوبر 1997: توقيع الأطراف على إجراءات العمليات الموحدة (P.O.U)؛
- 10 أوت 2000: توقيع عقد الهندسة والتوريد والبناء مع شركة JGC/INITEC؛
- 30 نوفمبر 2002: إنتاج أول برميل نפט؛
- 13 ماي 2013: توقيع عقد IWH EPC (الدفعة+1) مع BONATTI لمضاعفة القدرة على المعالجة والحقن بالماء؛
- 01 ديسمبر 2017: بداية تشغيل مشروع IWH؛
- 15 نوفمبر 2017: إنتاج 1مليار برميل.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمنظمة أورهود

الشكل رقم 2-4: الهيكل التنظيمي لمنظمة أورهود



المصدر: وثائق المنظمة

يعرض فيما يلي قراءة للهيكل التنظيمي أعلاه، بعض المديرية في المنظمة والتي كانت مصدرا لجمع معظم الوثائق والمعلومات.

- **مديرية المالية:** تعتبر هذه المديرية حلقة مهمة في المنظمة وتتمثل مهامها الرئيسية في:
 - ✓ إعداد التقارير الشهرية وإرسالها إلى الشركاء؛
 - ✓ محاسبة ودفع المصاريف الاستثمارية والتشغيلية التي تتحملها الشركة.

وتتكون من ثلاث أقسام وهي:

أ- قسم المحاسبة: هو القسم المسؤول عن تسجيل الفواتير من مختلف الموردين والعمليات المالية وتصنيف المستندات المحاسبية.

ب- قسم الخزينة: هو القسم المسؤول عن المدفوعات والتحصيلات ومن مهامه:

- دفع الفواتير؛
- إرسال (Cash call) إلى الشركاء؛
- التسويات المصرفية؛
- تسيير الصندوق.

ج- قسم مراقبة التسيير: يعمل قسم مراقبة التسيير بالتعاون مع قسم المحاسبة ومن مهامه:

- التحقق من دقة المعلومات الناشئة من العمليات المحاسبية ومن الحسابات المدرجة فيها؛
- تحرير مختلف التقارير المالية الدورية التي توجه إلى الشركاء؛
- تأمين أصول المنظمة.
- مديرية الموارد البشرية:

تشمل إدارة الموارد البشرية جميع الأنشطة التي يجب على الشركة تنفيذها لإدارة، تعبئة وتطوير رأسمالها البشري ويعتبر هذا الإتجاه استراتيجيا حيث أصبح تحفيز الموظفين وتحسين أدائهم من أهم أصول المنظمة التي تساعد على نجاح المؤسسة.

تتكون مديرية الموارد البشرية من:

- أ- مصلحة تسيير الرواتب؛
- ب- مصلحة التطور الوظيفي؛
- ت- مصلحة التكوين.

- مديرية الصحة والسلامة وحماية البيئة: تهدف إلى ضمان تطوير وتحسين ظروف العمل من خلال توفير الإمكانيات المادية (الوسائل) والقانونية (الإجراءات) داخل المنظمة وتقليل المخاطر.

تتكون المديرية من ثلاثة مصالح رئيسية:

أ- مصلحة الوقاية: من مهامها:

- الزيارات الاستطلاعية للمواقع من أجل التفيتش وتقديم التوصيات بشأن المواقف والسلوكيات الخطرة؛
- تحرير الإجراءات المتعلقة بالوقاية والأمن الصناعي؛
- ب- مصلحة التدخل: من بين المهام الموكلة إليها:
- التدخل في حالة وقوع حوادث (حريق، إصابات شخصية... إلخ)
- الحضور أثناء إنجاز الأشغال وخاصة التي تتسم بالخطورة من أجل المراقبة والتدخل إن لزم الأمر.

ت- مصلحة البيئة: تعمل على:

- تطبيق القواعد والإجراءات المتعلقة بحماية البيئة؛
- تسيير التصريفات الصناعية والمخلفات.

بالإضافة إلى المركز الطبي الذي يعنى بالمتابعة الدورية لصحة الموظفين.

المطلب الثاني: الطريقة المتبعة والأدوات المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول: منهج الدراسة

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة واثبات صحة الفرضيات أو نفيها ونظرا لطبيعة الدراسة والأهداف المسطرة التي تسعى لتحقيقها وأهمها الاطلاع على الممارسات المحاسبية للتكاليف الخفية في المؤسسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره أسلوبا من أساليب التحليل المرتكز على المعلومات الكافية والواضحة وأسلوبا للوصول إلى الأهداف بالإضافة إلى منهج دراسة حالة الشامل لمناهج فرعية متعددة (البحث المكتبي والوثائقي، تحليل الوظائف والنشاطات)، ذلك بغية الوصول إلى نتائج علمية دقيقة حول المشكلة محل الدراسة.

الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة

1. الجانب النظري:

لقد تم الاعتماد في الجانب النظري من الدراسة على ما هو متوفر في المراجع والأدبيات العربية والأجنبية من كتب ومقالات ومذكرات والتصفح في شبكات الأنترنت، هذا فضلا عن الدراسات السابقة التي ساعدتنا في إثراء وإتمام هذه الدراسة.

2. الجانب التطبيقي:

لقد تم استخدام عدد من الوسائل للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة ومن أبرزها ما يلي:

- **المقابلة:** إن اختيار المقابلة كأداة رئيسية يرجع لطبيعة الدراسة الكيفية التي قمنا بها في الميدان، لأنها دراسة استطلاعية تهدف من خلال المقابلة إلى الحصول على البيانات والمعلومات من واقع المؤسسة كما تساعد على التحليل النوعي وفق طريقة SOF، حيث تم إجراء المقابلة مع رئيس قسم المالية، رئيس قسم الموارد البشرية ورئيس قسم الوقاية والأمان الصناعي.
- **الوثائق:** مختلف الوثائق والتقارير ذات العلاقة بالموضوع.
- **الملاحظة:** سمحت لنا الزيارات الميدانية لمنظمة أورهود بالتأكد من المعلومات المعطاة من قبل المنظمة محل الدراسة وجمع بعض المعلومات التي تساعدنا في دراستنا.

الفرع الثالث: مصادر معلومات الدراسة

تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للمعلومات من أجل معالجة موضوع الدراسة سوف نوضحهم كما يلي:

أولاً: المصادر الأولية

تتمثل في المعلومات المتحصل عليها من منظمة أورهود بهدف معالجة الجانب التطبيقي.

ثانياً: المصادر الثانوية

هي تلك المصادر التي تم الاعتماد عليها من أجل فهم الموضوع بشكل واف وإثراء الجانب النظري، المتمثلة في المراجع باللغتين العربية والأجنبية بشتى مستوياتها، من رسالات دكتوراه وماستر، إضافة إلى التقارير والكتب والمقالات باللغة العربية والأجنبية.

المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية في منظمة أورهود

بناء على أعمال المعهد السوسيو الاقتصادي للمؤسسات والمنظمات، ووفقاً لأبحاث Henri savall المتعلقة بتقييم وقياس التكاليف الخفية، ارتأينا الاحتفاظ بنفس المنهجية وتطبيقها على منظمة أورهود، أي اعتماد النهج الاجتماعي، التنظيمي والمالي. مع إجراء بعض التعديلات لتتلاءم مع خصوصية المنظمة محل الدراسة.

المطلب الأول: تقييم التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشري الحوادث والعمل والتغيب

الفرع الأول: مؤشر التغيب

أ- المقياس الاجتماعي: يقوم هذا المقياس على نقطتين أساسيتين هما:

✓ تحديد وجرّد الخلل؛

✓ تعداد أسباب الخلل؛

بعد الاطلاع على وثائق المؤسسة وإحصائيات الغيابات بكل أنماطها لسنوات الدراسة 2021، 2022 و2023، تم إعداد الجدول التالي الذي يوضح عدد ومجموع الغيابات بالأيام والساعات:

الجدول رقم 2-1: مؤشر التغيب لسنة 2021

البيان	عدد المتغيبين	عدد الغيابات/ي	عدد الغيابات/سا	عدد ساعات العمل النظرية	نسبة التغيب %
عطل مرضية	149	5119	61428	1607784	3,82
غيابات مرخصة	188	1944	23328	1607784	1,45
غيابات غير مرخصة	7	378	4536	1607784	0,28
حوادث العمل	0	0	0	1607784	0,00
عقوبات	0	0	0	1607784	0,00
الاستيداع	9	2124	25488	1607784	1,59
عطل طويلة الأمد	1	365	4380	1607784	0,27
عطل الأمومة	3	257	3084	1607784	0,19
عطل استشفائية	4	23	276	1607784	0,02
عطل استثنائية	115	337	4044	1607784	0,25
المجموع	476	10547	126564	1607784	7,87

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المنظمة

نلاحظ من الجدول رقم (03) أن نسبة التغيب سنة 2021 قدرت ب 7,87 % حيث بلغت إجمالي ساعات التغيب 126564 ساعة، ويعود السبب الرئيسي لهذه الغيابات إلى الغياب بداعي العطل المرضية والغيابات المرخصة، حيث قدرت عدد الغيابات بداعي العطل المرضية ب 61428 ساعة أي ما نسبته 3,82 % من إجمالي نسبة التغيب وهي نسبة مرتفعة مقارنة بباقي دوافع التغيب و قدرت عدد الغيابات المرخصة ب 23328 ساعة التي بلغت نسبتها من النسبة الإجمالية للتغيب ب 1,45 %.

الجدول رقم 2- 2: مؤشر التغيب لسنة 2022

البيان	عدد المتغيبين	عدد الغيابات/ي	عدد الغيابات/سا	عدد ساعات العمل النظرية	نسبة التغيب %
عطل مرضية	254	6690	80280	1548336	5,18
غيابات مرخصة	343	4643	55716	1548336	3,60
غيابات غير مرخصة	7	11	132	1548336	0,01
حوادث العمل	0	0	0	1548336	0,00
عقوبات	2	4	48	1548336	0,00
الاستيداع	9	2182	26184	1548336	1,69
عطل طويلة الأمد	1	365	4380	1548336	0,28
عطل الأمومة	1	52	624	1548336	0,04
عطل استشفائية	5	33	396	1548336	0,03
عطل استثنائية	136	414	4968	1548336	0,32
المجموع	758	14394	172728	1548336	11,16

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المنظمة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة التغيب قدرت ب 11,16 % حيث بلغ إجمالي ساعات التغيب 172 728 ساعة، بزيادة قدرت ب 3,29 % مقارنة مع نتائج سنة 2021، ويعزى ذلك إلى استمرار ارتفاع معدلات العطل المرضية، العطل المرخصة وعطل الاستيداع المقدر على التوالي ب 5,18 %، 3,60 % و 1,69 % حيث سجلت زيادة تقدر بنسبة 1,36 %، 2,15 % و 0,11 % على التوالي.

الجدول رقم 2-3: مؤشر التغيب لسنة 2023

البيان	عدد المتغيبين	عدد الغيابات/ي	عدد الغيابات/سا	عدد ساعات العمل النظرية	نسبة التغيب %
عطل مرضية	243	7409	88908	1572924	5,65
غيابات مرخصة	318	4162,5	49950	1572924	3,18
غيابات غير مرخصة	6	5,5	66	1572924	0,00
حوادث العمل	0	0	0	1572924	0,00
عقوبات	0	0	0	1572924	0,00
الاستيداع	11	2553	30636	1572924	1,95
عطل طويلة الأمد	1	365	4380	1572924	0,28
عطل الأمومة	7	573	6876	1572924	0,44
عطل استشفائية	7	160	1920	1572924	0,12
عطل استثنائية	167	460	5520	1572924	0,35
المجموع	760	15688	188256	1572924	11,97

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المنظمة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه استمرار زيادة نسبة التغيب بشكل مثير للانتباه حيث قدرت بـ 11,97%

وبلغ إجمالي ساعات التغيب 188 256 ساعة، كما قدرت معدلات العطل المرضية، وعطل الاستيداع بـ 5,65 % و 1,95 % على التوالي بزيادة قدرت بـ 0,47 % و 0,26 % على التوالي بينما تراجع نسبة العطل المرخصة من 3,60 % إلى 3,18 % مسجلة انخفاضا طفيفا قدر بـ 0,42 %.

الأسباب:

بعد تحليل نتائج هذا المؤشر خلال الفترة موضوع الدراسة، تبين من خلال المقابلة أن أهم العوامل المؤدية إلى هذه الظاهرة بين الموظفين تعود إلى الأسباب التالية:

✓ مشاكل الصحة البدنية: يمكن أن تؤدي ظروف العمل غير الآمنة إلى إصابة جسدية أو مرض أين يتفاقم خطر التعامل مع المواد الكيميائية في بعض المهن، مما يتطلب إجازة للتعافي أو العلاج الطبي؛

✓ مشاكل الصحة النفسية: إن للمناطق النائية عن العمران والابتعاد عن الأهل وظروف العزلة الاجتماعية التي يتحملها موظفي قطاع المحروقات وخاصة أولئك الذين يتطلب عملهم المناوبة، كل ذلك يؤدي إلى تدهور الحالة النفسية للعامل ولجوئه إلى العطل المرضية؛

✓ شدة المنافسة في سوق العمل الدولي في القطاع والتي تتميز بالحوافز المغرية.

ب- المقياس التنظيمي:

لمعالجة هذه الظاهرة والتخفيف من حدتها، اتخذت المنظمة عدة تدابير من شأنها تحسين الظروف المهنية:

- تحسين ظروف العمل وضمان بيئة آمنة قليلة الضغوطات للمساهمة في تحسين الصحة الجسدية والنفسية للعمال من أجل تخفيض حالات التغيب؛
- توفير برامج للترفيه وسط أماكن العمل المعزولة مثل الأنشطة الرياضية التي تزيد توطيد العلاقة بين العمال وولائهم للمؤسسة؛
- اللجوء لعمليات التحويل الداخلية بين العمال؛
- الصرامة في مواجهة ظاهرة التغيب باتخاذ قرارات ردية من بينها الخصم في الأجر، توقيف المؤقت أو نهائي.

ث- المقياس المالي:

نشير في هذا المقياس ومن أجل تحديد القيمة المالية لتكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر التغيب إلى أن تكلفة الساعات الإضافية والعامل المعروض لا توجد في نظام عمل المنظمة محل الدراسة، لأنها تعتمد على العمل بالتناوب ولهذا ارتأينا تقييم هذا المؤشر من خلال تكلفة الغيابات الاستثنائية وتكلفة الضمان الاجتماعي التي تتحملها المنظمة على الرغم من غياب الموظفين:

الجدول رقم 2-4: تحديد تكلفة الغيابات الاستثنائية المرتبطة بمؤشر التغيب

(المبالغ بـ 10 ⁶ دج)			البيان
2023	2022	2021	
1 572 924	1 548 336	1 607 784	عدد الساعات النظرية
2 568,871	2 305,543	2 231,511	الأجر السنوي
0,00163	0,00148	0,00138	الأجر الساعي للعامل
675	680	686	متوسط عدد العمال
2,414	2,157	2,011	متوسط الأجر الساعي للعامل
5520	4968	4044	عدد ساعات الغيابات الاستثنائية مدفوعة الأجر
13325,28	10715,976	8132,484	تكلفة الغيابات الاستثنائية مدفوعة الأجر
ملاحظة:			
<p>يتم حساب الأجر الساعي للعامل بقسمة الأجر السنوي على عدد الساعات النظرية</p> <p>يتم حساب متوسط الأجر الساعي للعامل بقسمة الأجر الساعي للعامل على متوسط عد العمال</p> <p>يتم حساب تكلفة الغيابات الاستثنائية بضرب عدد ساعات الغيابات الاستثنائية في متوسط الأجر الساعي للعامل.</p>			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المنظمة.

الجدول رقم 2-5: تحديد تكلفة الضمان الاجتماعي المرتبطة بمؤشر التغيب

سنة 2023	سنة 2022	سنة 2021	البيان
13325,28	10715,976	8132,484	تكلفة الغيابات الاستثنائية مدفوعة الأجر
3464,572	2786,153	2114,445	تكلفة الضمان الاجتماعي (26%)
الملاحظة: يتم حساب تكلفة الضمان الاجتماعي بضرب تكلفة الغيابات الاستثنائية مدفوعة الأجر في 26%.			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المنظمة.

الجدول رقم 2-6: التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر الغيابات

سنة 2023	سنة 2022	سنة 2021	البيان
13325,28	10715,976	8132,484	تكلفة الغيابات الاستثنائية مدفوعة الأجر (دج)
3464,572	2786,153	2114,445	تكلفة الضمان الاجتماعي (دج)
16789,852	13502,129	10246,929	تكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر التغيب (دج)

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المنظمة

الفرع الثاني: مؤشر حوادث العمل

الجدول رقم 2-7: مؤشر حوادث العمل

السنوات	عدد ساعات العمل النظرية	عدد حوادث العمل المؤدية لتوقف عن العمل لأكثر من يوم خلال سنة	نسبة حوادث العمل %
2021	1 607 784	0	0
2022	1 548 336	0	0
2023	1 436 244	0	0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المنظمة

من خلال الجدول رقم (03)، يتبين لنا جليا أن نسبة حوادث العمل خلال السنوات 2021، 2022 و2023 قدرت ب 0% ويعود ذلك لعدم وقوع حوادث يصاحبها توقف عن العمل خلال هذه السنوات بسبب التزام الموظفين بتعليمات الوقاية والأمن وتوفير ظروف العمل الملائمة من خلال حرص المنظمة على التحسين المستمر.

على ضوء النتائج المقدمة، لا يوجد تكاليف خفية تتجم عن مؤشر حوادث العمل.

المطلب الثاني: تقييم التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر دوران العمال
أ- المقياس الاجتماعي:

الجدول رقم 2-8: مؤشر دوران العمال

2023		2022		2021		حركة العمال
عدد العمال الداخليين	عدد العمال الخارجيين	عدد العمال الداخليين	عدد العمال الخارجيين	عدد العمال الداخليين	عدد العمال الخارجيين	
23	21	13	13	9	13	تحويل الداخلي
1				2		توظيف
	1				2	استقالة
	1		2		2	الوفاة
	7		1		2	التقاعد
			1			الفصل
24	30	13	17	11	19	المجموع الجزئي
672		678		682		عدد العمال الكلي
675		680		686		متوسط عدد العاملين
8,00		4,41		4,37		معدل دوران العمال
0,92		0,96		0,96		معدل الاستقرار

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المنظمة

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن نسبة دوران العمال لسنتي 2021 و2022 بلغت 4,37% و4,41% على التوالي لا تتعدى النسبة المعيارية والتي تعكس حالة الاستقرار النسبي التي يؤكدتها معدل الاستقرار المقدر بـ 0,96% للسنتين.

في حين شهد المؤشر ارتفاعاً سنة 2023 حيث بلغ 8% بزيادة تقدر بـ 3,59%، هذه النسبة يؤكدتها انخفاض معدل الاستقرار الذي بلغ 0,92%.

غير أن القراءة الجلية لحركة العمال الداخليين والخارجيين من المنظمة بينت أنها تمس بشكل كبير التحويلات الداخلية للمؤسسة الأم (سوناتراك) في إطار سياساتها في نقل وتنويع الخبرات من أجل تحسين الأداء داخل فروعها المنتشرة عبر الوطن.

الأسباب:

- من بين أسباب ارتفاع مؤشر دوران العمال سنة 2023 هو التحويلات الداخلية الذي أشرنا سابقا أنه يدخل ضمن سياسة المؤسسة الأم والذي ليس له أثر اقتصادي على أداء المنظمة؛
- تسجيل مغادرة سبع عمال للتقاعد ساهم في رفع مجموع العمال الخارجيين.

ب-المقياس التنظيمي:

- الإشهار من أجل استقطاب التحويلات الداخلية؛
- مراجعة الهيكل التنظيمي من أجل تغطية العجز في المناصب الشاغرة؛
- التكفل بتكوين الموظفين الجدد ضمن برنامج التكوين السنوي.

ت-المقياس المالي:

بهدف تحديد القيمة المالية للتكاليف الخفية، وجب الإشارة إلى ثلاث متغيرات:

- فرق الإنتاجية بين العامل المغادر والعامل الجديد: تبين من خلال المقابلات التي أجريت على مستوى المؤسسة محل الدراسة أن العامل حديث التوظيف أقل إنتاجية من العامل المتمرس، غير أنه تعذر وجود وثائق تبين هذا الفارق ولذلك قدر هذا الفارق بحوالي 25% كتقييم نوعي لهذا المتغير.
- تكلفة شغور منصب عند مغادرة أحد العمال: نشير إلى أن الفترة التي يكون فيها منصب العامل المغادر شاغرا، تلجأ المصالح إلى تقسيم مهام هذا المنصب بين عمال المصلحة إلى غاية قدوم عامل جديد دون احتساب الساعات الإضافية مما لا يولد تكلفة خفية عن ذلك.
- تكلفة تكوين عامل حديث التوظيف:

الجدول رقم 2-9: تكلفة تكوين عامل حديث التوظيف

البيان	2021	2022	2023
عدد العمال حديثي التوظيف	2	0	1
تكلفة تكوين العمال حديثي التوظيف (دج)	9700,00	0	0
ملاحظة: تكلفة عامل حديث التوظيف لسنة 2021 تمثل تكلفة عامل واحد بينما الثاني لم يستعد من التكوين؛ بالنسبة لسنة 2023 فإن العامل الموظف حديثاً لم يستعد هو الآخر من تكوين.			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المنظمة.

الجدول رقم 2-10: التكاليف الخفية الإجمالية لمنظمة أورهود

السنة	مؤشرات التكاليف الخفية	التقييم المالي (المبالغ بـ 10 ⁶ دج)					
		أجور إضافية	وقت إضافي	استهلاك إضافي	عدم الإنتاج	عدم طاقة	مجموع التكاليف الخفية
2021	التغيب	10 246,929	-	-	-	-	10 246,929
	حوادث العمل	-	-	-	-	-	-
	دوران العمل	9 700,00	-	-	-	-	9 700,00
	المجموع	19 946,929	-	-	-	-	19 946,929
2022	التغيب	13 502,129	-	-	-	-	13 502,129
	حوادث العمل	-	-	-	-	-	-
	دوران العمل	-	-	-	-	-	-
	المجموع	13 502,129	-	-	-	-	13 502,129
2023	التغيب	16 389,852	-	-	-	-	16 389,852
	حوادث العمل	-	-	-	-	-	-
	دوران العمل	-	-	-	-	-	-
	المجموع	16 389,852	-	-	-	-	16 389,852
المجموع الكلي		49 838,91					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المنظمة

خلاصة الفصل:

تعتبر منظمة أورهود من أهم المشاريع التي حققتها سوناتراك في إطار الشراكة مع الشركات الأجنبية لإنتاج البترول؛

مكنت الدراسة الميدانية ومن خلال المبحث الأول من الاطلاع على السياسة التسييرية للمنظمة التي تتمتع في مجملها بالتطبيق المحكم لكل الإجراءات القانونية والتي تكفل رسم الخطة الاستراتيجية للمنظمة.

كما تمكنا من الوقوف على جوانب مراقبة التسيير للأنشطة التي تركز عليها الدراسة البحثية، تبين من خلالها أن للمنظمة دراية ببعض المؤشرات التي تتخذها كأداة للمراقبة والتحكم في الاختلالات دون اللجوء لتقييم التكاليف الخفية، فهي لا تتسم بالطابع التجاري الذي يستدعي مواجهة المنافسة السوقية.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراسة موضوع الممارسات المحاسبية في القطاع البترولي بالإسقاط على منظمة أورهود وربط ذلك بما تم التوصل إليه في الجانب النظري من دراسة وتحليل لأهم المفاهيم والنظريات ذات الصلة بالموضوع؛

يمكن عرض النتائج التالية:

- اختبار الفرضيات:

1- بالنسبة للفرضية الأولى والقاتلة بوجود ممارسات محاسبة التكاليف الخفية بالمؤسسة، فقد تم إثباتها والتحقق منها من خلال ما تم التوصل إليه في الجانب النظري من مفاهيم وعبر تحليل ما جاء في الدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع، كما أن الدراسة الميدانية بينت تداول هذا المفهوم بين إدارات المؤسسة رغم عدم وضوحه بالشكل الكافي؛

2- بالنسبة للفرضية الثانية والمتعلقة بوجود مميزات خاصة بمحاسبة التكاليف الخفية بالقطاع البترولي، فقد تأكدت من خلال الدراسة الميدانية التي توصلت لصعوبة قياسها نتيجة طبيعة العمل في المؤسسات البترولية خاصة وأن أغلب التكاليف الخفية ترتبط فنياً بمحاسبة الأجور؛

- تتمثل التكاليف الخفية في الآثار الاقتصادية الناتجة عن تسوية الاختلالات التي تتولد نتيجة تفاعل الهياكل والسلوكيات البشرية داخل المؤسسة؛

- تشمل الآثار الاقتصادية موضوع التكاليف الخفية الأجر الزائد، الوقت الزائد، الاستهلاك الزائد، الوقت غير المنتج، عدم خلق طاقة (تكلفة الفرصة البديلة)، المخاطر؛

- تبين من خلال المقابلات والمحادثات التي أجريت أثناء الدراسة الميدانية عدم الدراية الكافية للمسيرين بمفهوم التكاليف الخفية بالرغم من تعرضهم للمؤشرات ودراساتها بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية وتحسين الأداء دون الاهتمام بجانب تقييم التكاليف الخفية أو المعالجة المحاسبية لها؛

- إن الطابع الذي تكتسبه المنظمة (غير ربحية) والظروف التي تعمل بها (عدم وجود منافسة)، يجعل من أولوياتها تحسين الكفاءة والأداء دون النظر إلى المنافسة السوقية وعليه لم تهتم بالمعالجة المحاسبية للتكاليف الخفية بالرغم من اهتمامها الكبير بجانب التحكم في التكاليف الظاهرة بصفة عامة؛

- الوصول إلى تقدير قيمة التكاليف الخفية لسنوات الدراسة:

قدرت بقيمة 19 946 ,929 دج في سنة 2021 وبقيمة 13 502,129 دج في سنة 2022 وبقيمة 16 389,852 دج في سنة 2023 وملاحظ ارتفاع التكاليف الخفية في سنة 2023 بعد انخفاضها في سنة 2022 بسبب زيادة نسبة التغيب؛

- عدم وجود تكاليف خفية مرتبطة بمؤشر حوادث العمل في السنوات الثلاثة وذلك بسبب عدم تسجيل حوادث مع توقف عن العمل؛
- من بين المكونات الخمسة للتكاليف الخفية، نجد أن المكون الأساسي خلال فترة الدراسة هو الأجور الزائدة وهذا راجع لطبيعة نظام العمل بتناوب حيث لا يسمح قانونا بزيادة الساعات الإضافية، حيث يصل عدد الساعات النظرية إلى اثني عشرة ساعة يوميا.

التوصيات:

يتميز موضوع التكاليف الخفية في القطاع البترولي بالغموض النسبي، حيث يظهر من خلال ما لمسناه في المقابلات من عدم الدراية الكافية للطريقة وأهميتها في تحسين أداء المؤسسة وعليها، نقترح مجموعة من التوصيات:

- توفير دورات تكوينية للعناصر الفاعلة التي لها دور في دراسة الظواهر المولدة للاختلالات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي من شأنها التقليل أو الحد منها؛
- الاهتمام بالتقييم المالي للتكاليف الخفية كعنصر هام في تخفيض التكاليف الكلية للمنظمة التي تعتبر أحد أهدافها.

آفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي أجريت على موضوع التكاليف الخفية، تبين أنها مازالت لم تتناول بالشكل المطلوب خاصة الدراسات الميدانية وعليه يمكن اقتراح بعض المواضيع التي تصلح للدراسة مستقبلا:

- ✓ إشكالية تطبيق مفهوم التكاليف الخفية في المنظمات غير الربحية؛
- ✓ خصوصيات قياس التكاليف الخفية في القطاع المصرفي.

المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

القوانين:

المادة 6 من القانون 83-13 مؤرخ في 1983/07/02، يتضمن حوادث العمل والأمراض المهنية، الجريدة الرسمية 28 معدل ومتمم بموجب أمر رقم 96_16 مؤرخ في 1996/07/06، الجريدة الرسمية رقم 42.

الكتب:

- 1- محمد سعيد أنور سلطان، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، سنة 2003.
- 2- مصطفى محمود أبو بكر، الموارد البشرية مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الإسكندرية، سنة 2006.

المذكرات:

- 1- بركاني فوزية، آليات كشف ومعالجة التكاليف الخفية في المؤسسة الخدمية، دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الدكتور صالح زرداني، عين البيضاء، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، سنة 2015.
- 2- بن اودينه منيرة، تقييم تكاليف الخفية دراسة حالة شركة سيليس الدولية للزجاج، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2010.
- 3- خالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة باتنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير منظمات، جامعة باتنة 1، سنة 2021.
- 4- نوادي مهدي، تأثير التكاليف المتسترة على نظام المعلومات المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سنة 2010.
- 5- كواشي مراد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، سنة 2005.

6- هلال درحمنون المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية -دراسة مقارنة- أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، سنة 2005.

مقالات:

1- بكطاش فتيحة ومقدم يمينة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب نموذج Henri Savall، 2020.

2- خالد محمد مدهون، واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها، دراسة تطبيقية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين، سنة 2021.

3- سليمان عبد الحكيم وبوريش المهني، مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة، دراسة حالة شركة تشين حليب، بجاية، سنة 2021.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Amghar Ouardia, Les mécanismes incitatifs et contrôle de gestion dans une entreprise. Cas : « Electro-Industries », 2018.
- 2- Amir Sido Ismail et Abdelhalim Lakrarsi, La professionnalisation face aux couts-performances cachés au sein des cabinets d'expertise comptable marocaine, 2020.
- 3- Henri Savall, Olivier Voyant, Laurent Cappelletti, La méthode des coûts cachés : bilan d'étape en mode praticien réflexif de quarante années d'application, 2018.
- 4- Jean Claude torondeau, stratégie inatuatielle, 2 éditions, Vuibert, paris, 1998.
- 5- Pertti J.M. Dictionnaire des Ressources Humaine, 7ème édition, Vuibert, Paris, 2015.
- 6- Pierre El Haddad, Les couts cachés comme levier de transformation dans une ONG : étude exploratoire, 2024.
- 7- SAVALL et V. ZARDET, Reconstruire l'entreprise, Introduction à l'édition 2013, Dunod, Paris 2014.

الملاحق

أسئلة المقابلة المباشرة

1. ماذا يعني لك مفهوم التكاليف الخفية؟
2. هل سبق وإن استقدت من دورات تكوينية خاصة بحساب التكاليف الخفية؟
3. هل تستعمل المنظومة المحاسبية هذا المفهوم؟
4. كيف يتم تحديد وتقدير التكاليف الخفية بالشركة؟
5. ماهي أليات المعالجة المحاسبية التي تستخدمها الشركة للتعامل مع التكاليف الخفية؟
6. ماهي التحديات التي تواجه الشركة في تحديد ومعالجة التكاليف الخفية؟
7. كيف يؤثر اكتشاف ومعالجة التكاليف الخفية على عملية اتخاذ القرار بالشركة؟
8. هل تعرضت في حياتك الوظيفية الى حادث عمل؟
9. هل توفر لك المؤسسة ظروف العمل المادية المناسبة لإنجاز عملك؟
10. هل تتوافق مؤهلاتك وخبراتك مع متطلبات الوظيفة (او المنصب) التي تشغلها؟
11. هل تتيح لك المؤسسة إمكانية الانتقال بين الوظائف (دورية الوظائف)؟
12. هل العمل الذي تؤديه يوفر لك حرية اختيار طرق وسرعة العمل؟ ماهي تأثيرات ذلك على عملك؟
13. هل تتيح لك المؤسسة اختيار أوقات العمل (ساعات) العمل؟
14. هل تخضع ولو أحيانا لوتيرة عمل مرتفعة؟
15. هل سبق وأن طلب منك تعويض زميل متغيب؟
16. هل تتأخر عن العمل؟
17. هل أنت راض عن: الأجر، العلاوات، الحوافز بأنواعها، الترقية، نمط الإشراف (العلاقة مع الرؤساء)، العلاقات مع الزملاء؟
18. هل استقدت من التريصات تكوينية؟ وهل ساعدك ذلك على الترقية، تحسين وضعيتك المهنية، تحسين أجرك؟
19. ماهي المشاكل التي تراها تؤثر على درجة أدائك؟ الروتين، السن، عدم وجود الدافعية، وضعية العمل (جلوس، وقوف)، ضغط العمل، خطورة العمل، صعوبة العمل؟
20. ألا ترى أن مؤسستك قادرة بإمكاناتها وخبرة عمالها على تحقيق نتائج أفضل؟
21. هل تنجزون خطط الإنتاج في الوقت المحدد دائما؟

الملحق رقم 2: إحصائيات حوادث العمل للسنوات 2021-2022-2023

STATISTIQUES HSE 2021

	OURHOUD HMD (Heures Travailés Organiques)	OURHOUD Champ (Heures Travailés Organiques)	TOTAL OURHOUD (Heures Travailés Organiques)	Soustraitants HMD (Heures travaillés)	Soustraitants Champ (Heures travaillés)	TOTAL SOUSTRAITANTS (Heures travaillés)	Heures travaillés ORD et HMD Total (Organique + Soustraitants)	Heures ORD Champ Total	Heures HMD Total	Accident Sportif			Accident Travail						ACC. CIRCULATION				OURHOUD (HMD+ORD)		SOUS TRAITANTS (HMD+ORD)					
										AAA	ASA	Journées perdues	AAA Ourhoud	AAA Soustraitants	Journées perdues Ourhoud	Journées perdues Soustraitants	ASA Ourhoud	ASA Soustraitants	INC	AAA	ASA	AAA	ASA	Taux de Frequence (TF)	Taux de Gravité (TG)	Taux de Frequence (TF)	Taux de Gravité (TG)	Taux de Frequence (TF)	Taux de Gravité (TG)	
Janvier	34596	98208	132804	40548	188976	229524	362328	287184	75144	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000
Février	29904	103416	133320	36960	170748	207708	341028	274164	66864	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000
Mars	32736	102672	135408	39804	180420	220224	355632	283092	72540	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	2,81	0,020	0,00	0,000	4,54	0,032	
Avril	32760	101880	134640	47160	201960	249120	383760	303840	79920	0	0	0	0	0	0	0	2	3	0	0	0	1	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Mai	37200	92256	129456	43524	194184	237708	367164	286440	80724	0	0	0	0	0	0	0	1	2	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Juin	32040	113040	145080	43200	194040	237240	382320	307080	75240	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	1	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Juillet	37572	104160	141732	41292	174840	216132	357864	279000	78864	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Août	33108	105648	138756	40920	165252	206172	344928	270900	74028	0	0	0	0	0	0	2	0	2	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Septembre	30960	94320	125280	45360	168480	213840	339120	262800	76320	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Octobre	32736	98208	130944	48732	178710	227442	358386	276918	81468	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Novembre	31680	92160	123840	47880	179280	227160	351000	271440	79560	0	0	0	0	0	0	1	0	5	0	1	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Décembre	33480	103044	136524	46872	275280	322152	458676	378324	80352	0	0	0	0	0	0	2	2	3	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
TOTAL	398772	1 209 012	1607 794	522 252	2 272 170	2794422	4 402 206	3 481 182	921 024	0	0	0	0	1	0	7	7	5	23	0	3	0	2	0,23	0,002	0,00	0,00	0,36	0,003	

OBJECTIF 2021	TF	1,70	Réal 2021	TF	0,23
	TG	0,025		TG	0,002

LTIFR : Lost Time Injury Frequency Rate

TRIR 2022 2,00

TRIR : Total Recordable Injury Rate

Aujourd'hui:	31-Dec-21
Dernière Date accident:	1-Mar-21
Performance HSE 10 jours sans accident	305

Attention : En cas de dépassement de l'objectif 2021 les cases TF & TG change de couleur et devienne rouge

STATISTIQUES HSE 2022

	OURHOUD HMD (Heures Travaillées Organiques)	OURHOUD Champ (Heures Travaillées Organiques)	TOTAL OURHOUD (Heures Travaillées Organiques)	Soustraitants HMD (Heures travaillées)	Soustraitants Champ (Heures travaillées)	TOTAL SOUSTRAITANTS (Heures travaillées)	Heures travaillées ORD et HMD Total (Organique + Soustraitants)	Heures ORD Champ Total	Heures HMD Total	Accident Sportif		Accident Travail						ACC. CIRCULATION Soustraitants		ACC. CIRCULATION Ourhoud		OURHOUD (HMD-ORD)		SOUSTRAITANTS (HMD-ORD)					
										AAA	ASA	Journées perdues	AAA Ourhoud	AAA Soustraitants	Journées perdues Ourhoud	Journées perdues Soustraitants	ASA Ourhoud	ASA Soustraitants	INC.	AAA	ASA	AAA	ASA	Taux de Frequence (TF)	Taux de Gravité (TG)	Taux de Frequence (TF)	Taux de Gravité (TG)	Taux de Frequence (TF)	Taux de Gravité (TG)
Janvier	37200	98580	135780	46872	184884	231756	367536	283464	84072				1		7			1				2,72	0,019	0,00	0,000	4,31	0,030		
Février	33600	88368	121968	45360	169680	215040	337008	258048	78960				1		5			3		1	2,97	0,015	0,00	0,000	4,65	0,023			
Mars	33852	98952	132804	47244	180792	228036	360840	279744	81096				1		45	1		3	2		2,77	0,125	0,00	0,000	4,39	0,197			
Avril	31320	90720	122040	47160	159480	206640	328680	252000	78480							1	1	1		1	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000			
Mai	35340	94488	129828	45756	193812	239568	369396	288800	81096	1						1	1	7			0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000			
Juin	32760	99360	132120	44280	187320	232200	364320	287280	77040				1		45		2	4			2,74	0,124	0,00	0,000	4,31	0,194			
Juillet	34596	87420	122016	46128	225432	271560	393576	312852	80724							1	1	7			0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000			
Août	33108	97464	130572	47244	213156	260400	390972	310620	80352									2			0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000			
Septembre	34560	91800	126360	49320	249480	298800	425160	341280	83880	1							1	3			0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000			
Octobre	32364	98208	130572	52452	198648	251100	381672	298856	84816						30	1	1	2			2,62	0,079	0,00	0,000	3,98	0,119			
Novembre	33840	95400	129240	49680	283320	333000	462240	378720	85520								2				0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000			
Décembre	33480	101556	135036	50220	275280	325500	460536	378836	83700	1						1		1		1	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000			
TOTAL	406 020	1 142 316	1 548 336	571 716	2 521 884	3 093 600	4 641 936	3 664 200	977 736	0	3	0	0	5	0	132	5	9	34	0	2	0	2	1,08	0,028	0,00	0,00	1,62	0,043

OBJECTIF 2022	TF	1,50	Réel 2021	TF	1,08
	TG	0,020		TG	0,028

LTIFR : Lost Time Injury Frequency Rate
 TRIR : Total Recordable Injury Rate
 Objectif TRIR 2022 : 1,70

Attention : En cas de dépassement de l'objectif 2021, les cases TF & TG change de couleur et de vienne rouge

Aujourd'hui	31-Oct-22
Dernière Date accident	22-Oct-22
Performance HSE Jour sans accident	70

STATISTIQUES HSE 2023

	OURHOUD			SOUSTRAITANTS			Heures travaillées ORD et HMD Total (Organique + Soustraitants)		Heures HMD Total		Accident Sportif			Accident Travail					ACC. CIRCULATION Sous Traitants		ACC. CIRCULATION Ourhoud		Taux de Fréquence (TF)		Taux de Gravité (TG)		OURHOUD (HMD-ORD)		SOLS TRAITANTS (HMD-ORD)	
	OURHOUD HMD (Heures Travaillées Organiques)	OURHOUD Champ (Heures Travaillées Organiques)	TOTAL OURHOUD (Heures Travaillées Organiques)	Soustraitants HMD (Heures travaillés)	Soustraitants Champ (Heures travaillés)	TOTAL SOUSTRAITANTS (Heures travaillés)	Heures travaillées ORD et HMD Total (Organique + Soustraitants)	Heures ORD Champ Total	Heures HMD Total	AAA	ASA	Journées perdues	AAA Ourhoud	AAA Soustraitants	Journées perdues Ourhoud	Journées perdues Soustraitants	ASA Ourhoud	ASA Sous Traitants	INC.	AAA	ASA	AAA	ASA	Taux de Fréquence (TF)	Taux de Gravité (TG)	Taux de Fréquence (TF)	Taux de Gravité (TG)	Taux de Fréquence (TF)	Taux de Gravité (TG)	
Janvier	3498	93744	128712	50592	289416	340008	48720	383160	85560	0	0	0	0	0	0	0	2	5	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Février	30912	92400	123312	49008	263088	306096	429408	355488	73920	0	0	0	0	0	0	1	1	2	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Mars	35712	178932	214644	49104	218736	267840	482484	397668	84816	0	0	0	0	0	2	0	0	4	0	0	0	0	0,00	0,004	0,00	0,009	0,00	0,000		
Avril	34920	93600	128520	46440	250200	296640	425160	343800	81360	0	0	0	0	0	0	1	0	8	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Mai	35340	101556	136896	47988	275280	323268	480164	376836	83328	0	0	0	0	0	0	0	2	3	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Juin	34920	93744	128664	50040	289416	339456	480120	383160	84960	0	0	0	0	0	0	0	2	5	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Juillet	35340	91512	126852	49104	293 880	342984	48836	385392	84444	0	0	0	0	0	0	0	1	4	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Août	36084	93000	129084	48360	287928	336288	48372	380928	84444	0	1	0	0	0	0	1	0	6	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Septembre	35640	90000	125640	46800	286560	333360	49000	376560	82440	0	0	0	0	0	0	0	2	5	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Octobre	36456	93744	130200	48360	319548	367908	498108	413292	84816	0	0	0	0	0	0	1	0	2	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Novembre	35280	46080	81360	25200	148500	173700	25060	194580	60480	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
Décembre	36084	82956	119040	48732	294996	343728	482768	377952	84816	0	0	0	0	0	0	0	0	8	0	0	0	0	0,00	0,000	0,00	0,000	0,00	0,000		
TOTAL	421 656	1151 268	1572 924	553 728	3217 548	3771 276	5 344 200	4 368 816	975 384	0	1	0	0	0	2	0	4	10	54	0	0	0	0	0,00	0,0004	0,00	0,00	0,00	0,00	

OBJECTIF 2023	TF	1,50	Réel 2023	TF	0,00
	TG	0,020		TG	0,0004

Objectif TRIR 2023 1,70 TRIR Actuel 0,37

LTIFR : Lost Time Injury Frequency Rate
TRIR : Total Recordable Injury Rate

Attention : En cas de dépassement de l'objectif 2023 les cases TF & TG change de couleur est devient rouge

Fin D'année	31-Dec-23
Dernière Date accident:	1-Aug-23
Performance HSE Jour sans accident HMD ORD	152

الفهرس

III.....	الإهداء
V.....	شكر وعرفان
VI.....	ملخص:
VII.....	فهرس محتويات
VIII.....	قائمة الجدول
IX.....	قائمة الأشكال
أ.....	توطئة:
1.....	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية
2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول: مدخل عام للتكاليف الخفية
3.....	المطلب الأول: مفهوم التكاليف الخفية، مصادرها ومؤشراتها
3.....	الفرع الأول: مفهوم التكاليف الخفية
6.....	الفرع الثاني: مصادر التكاليف الخفية
11.....	الفرع الثالث: مؤشرات التكاليف الخفية
19.....	المطلب الثاني: مكونات التكاليف الخفية، تقييم التكاليف الخفية
19.....	الفرع الأول: مكونات التكاليف الخفية
20.....	الفرع الثاني: تقييم التكاليف الخفية
29.....	المبحث الثاني: عرض ومناقشة الدراسات السابقة
29.....	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
29.....	الفرع الأول: دراسات باللغة العربية
32.....	الفرع الثاني: دراسات باللغة الأجنبية
34.....	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة
38.....	خلاصة الفصل:

39	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لسوناظرك منظمة أورهود
40	تمهيد
41	المبحث الأول: الطريقة وأدوات البحث
41	المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة
41	الفرع الأول: تقديم المؤسسة الوطنية سوناظرك
43	الفرع الثاني: تقديم منظمة أورهود
47	المطلب الثاني: الطريقة المتبعة والأدوات المستخدمة في الدراسة
47	الفرع الأول: منهج الدراسة
48	الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة
48	الفرع الثالث: مصادر معلومات الدراسة
50	المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية في منظمة أورهود
50	المطلب الأول: تقييم التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشري الحوادث العمل والتغيب
50	الفرع الأول: مؤشر التغيب
55	الفرع الثاني: مؤشر حوادث العمل
56	المطلب الثاني: تقييم التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر دوران العمال
59	خلاصة:
61	الخاتمة:
62	التوصيات:
63	المراجع
66	الملاحق
71	الفهرس