



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

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
في ميدان: العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، التسيير  
تخصص: محاسبة وجباية  
بغنوان:

أثر التحكم في التكاليف الخفية على ربحية المؤسسة  
الاقتصادية (2023\_2025)

"دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -"

من إعداد الطالبتين: بوسبسي بثينة - قلبي منة الله

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2026/05/25

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/كويسي محمد .....(أستاذ.....جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ فريد عوينات .....(أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الأستاذ(ة)/ الأستاذ خالدي عصام.....(أستاذ .....جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2026/2025





جامعة قاصدي مرباح \_ ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
في ميدان: العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، التسيير  
تخصص: محاسبة وجباية  
بغنوان:

## أثر التحكم في التكاليف الخفية على ربحية المؤسسة الاقتصادية (2023\_2025)

"دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -"

من إعداد الطالبتين: بوسبسي بثينة \_ قلبي منة الله

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2026/05/25

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/كويسي محمد .....(أستاذ.....جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الدكتور/ فريد عوينات .....(أستاذ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا

الأستاذة(ة)/ الأستاذ خالدي عصام.....(أستاذ .....جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2026/2025



# الوفاء

من قال أن لها " نالها " وأنا لها إن أبت رغما عنها أتيت بها

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق كان محفوف بالتسهيلات لكي فعلتها ونلتها.

إلى الذي زين إسمي بالألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل ...

من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحه العلم والمعرفة داعمي الأول مسيرتي وسندي وقوتي وملاذي بعد الله .... إلى فخري واعتزازي .... أبي الغالي .... إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضنتني قلبا قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائها على القلب الحنون والشمعة التي كانت في الليالي والمظلمات سر قوتي ونجاعي

.... أمي الحنونة .... إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينباع أرتوي منها

إلى خيرة أيامي وقرة عيني ..... إخوتي وأخواتي .... الذين أناروا لنا درب العلم، وقدموا لنا التوجيه والنصيحة

فبفضل إرشاداتكم تعلمنا كيف يكون الاجتهاد وكيف يكون الطموح .... إلى أساتذتي الكرام ....

لكل من كان عوننا وسندا في هذه الطريق للأصدقاء الأوفياء ورفقاء السنين لأصحاب الشدائد والأزمات إلى من أفاضني بمشاعره ونصائحه المخلصة .... إليكم عائلتي ....

بثينة

2026



# الإهداء

بكل فخر وامتنان، أهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا على كل من كانوا نور دربنا وسندنا في كل خطوة.....  
إلى من تعبوا من أجلي، وسهروا لراحتي، وغمروني بدعواتهم الصادقة ..... إلى أغلى ما أملك في هذا الوجود:  
الذي الحنونة، أطال الله في عمرها وجعلني دائماً مصدر فخر لها  
وأهدي ثمرة جهدي إلى من كلفه الله بالهبة الوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار على من أحمل إسمه بكل  
إفتخار  
إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان لي خير مرشد من أنتظر أن يرى فلذة كبده متخرجة تخوض  
غمار الحياة  
أبي العزيز رحمة الله عليه.  
إلى من شاركوني لحظات الفرع والتعب، ووقفوا بجانبني في أصعب الظروف .....  
وإلى إخوتي وأخواتي الأعزاء، وكل أفراد عائلتي الكريمة.  
إلى من كانوا خير رفقة في مشوار الدراسة،  
إلى زملائي وصديقاتي، وكل من ساندني بكلمة طيبة أو نصيحة صادقة.  
على كل أستاذ قدم لي يد العون، وأثار لي طريق العلم، إلى أساتذتي الكرام، جزاهم الله عنا كل خير.  
كما أهدي هذا العمل لكل من آمن بقدراتي، وشجعني على الاستمرار حتى تحقيق هذا الإنجاز  
وفي الأخير، أهدي هذا النجاح لنفسي، على صبري وإصراري رغم كل التحديات.

منة الله

2026



## الشكر والعرفان

الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم.

نتقدم بخالص عبارات الشكر والتقدير إلى أستاذنا المشرف، الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة، وكان له الفصل الكبير في إنجاز هذا العمل.

كما نتوجه بجزيل الشكر إلى كل أساتذتنا الكرام الذين ساهموا في تكويننا العلمي طوال مسيرتنا الدراسية.

ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى إدارة وعمال المؤسسة محل الدراسة على تعاونهم معنا وتسهيلهم لمهمتنا في جمع لمعلومات. كما نعبر عن امتناننا العميق لعائلاتنا على دعمهم المتواصل وتشجيعهم لنا.

وفي الأخير، نشكر كل من ساهم من قريب أو ب

عيد في إنجاز هذا العمل.

منة الله وبه

تعالج هذه الدراسة موضوع أهمية التحكم في التكاليف الخفية في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية، وفي ظل إرتفاع حدة المنافسة حيث يتعذر على المؤسسة زيادة أسعار منتجاتها أو زيادة حجم مبيعاتها فإن المنفذ الوحيد لها هو التحكم في التكاليف، خاصة الغير ظاهرة والتي أطلق عليها Henri Savall التكاليف الخفية.

للخروج بنتائج الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي والتحليلي وبهدف معالجة إشكالية الدراسة والمتمثلة في ما أثر التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية فتطرقت في الجانب النظري إلى أسباب التكاليف الخفية ومؤشراتها وطريقة حسابها والتحكم فيها أما في الجانب التطبيقي فقد درسنا مدى مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في زيادة ربحية مؤسسة الاسمنت عين التوتة – تقرت- في الفترة ما بين (2023-2025) بإعتماد على خمس مؤشرات في حساب التكاليف الخفية وفق طريقة SOF هي: الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، اللجوء، وفروق الإنتاجية.

حيث توصلنا إلى أن التكاليف الخفية تتحملها المؤسسة نتيجة لعدم الإهتمام بها في الجانب المحاسبي فنلاحظ أن هناك علاقة عكسية بين التكاليف الخفية وزيادة ربحية المؤسسة فكلما إنخفضت التكاليف الخفية زادت ربحية المؤسسة الاقتصادية. الكلمات المفتاحية: تكاليف، ربحية، حوادث العمل، دوران العمل، اللجوء، نقص الإنتاجية.

#### Abstract :

**This study examines the importance of controlling hidden costs in enhancing the profitability of the economic enterprise in light of increasing competition. Since it is difficult for enterprises to increase product prices or expand their market share controlling costs has become the only effective solution, particularly hidden costs, a concept introduced by Henri Savill.**

**To achieve the objectives of the study, the descriptive and analytical approach was adopted. The theoretical part addressed the concept of hidden costs, their indicators, methods of measurement, and ways of controlling them. The practical part examined the contribution of controlling hidden costs to enhancing the profitability of the aim tout a cement enterprise \_ tourgoer during the period 2023\_ 2025, using the sof method based on five indicators: absenteeism, workplace accidents, labor turnover, poor quality, and productivity losses.**

**The study concluded that the enterprise incurs hidden costs due to insufficient attention to these fundamental aspects. Lt also found an inverse relationship between hidden costs and profitability: the better the control of hidden costs, the higher the profitability of the Ain tout a cement enterprise\_ tourgoer.**

## قائمة المحتويات

| الصفحة | البيان                                                                       |
|--------|------------------------------------------------------------------------------|
| V      | الإهداء                                                                      |
| VI     | الشكر                                                                        |
| VII    | الملخص                                                                       |
| VIII   | قائمة المحتويات                                                              |
| IX     | قائمة الجداول والأشكال                                                       |
| X      | قائمة الملاحق والرموز                                                        |
| أ      | مقدمة                                                                        |
| 1      | الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية وربحية المؤسسة                 |
| 2      | تمهيد                                                                        |
| 3      | المبحث الأول: الإطار النظري للتكاليف الخفية وربحية المؤسسة                   |
| 30     | المبحث الثاني: الدراسات السابقة للتكاليف الخفية                              |
| 38     | خلاصة الفصل الأول                                                            |
| 39     | الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت- |
| 40     | تمهيد                                                                        |
| 41     | المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة                          |
| 48     | المبحث الثاني: تحليل نتائج التكاليف الخفية ومناقشتها                         |
| 61     | خلاصة الفصل الثاني                                                           |
| 62     | الخاتمة                                                                      |
| 65     | قائمة المراجع                                                                |
| 69     | قائمة الملاحق                                                                |
| 87     | الفهرس                                                                       |

## قائمة الجداول

| رقم الجدول | عنوان الجدول                                                                       | الصفحة |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1-1        | أهم الحلول المتاحة للمؤسسة في حالة تغيب عامل ما                                    | 13     |
| 1-2        | خصائص تقنيات جمع المعطيات                                                          | 17     |
| 1-3        | النموذج العام لقياس التكاليف الخفية في المؤسسة                                     | 25     |
| 2-4        | يوضح توزيع العمال حسب الجنس                                                        | 44     |
| 2-5        | تصنيف العمال التابعي للشركة والتابعين لشركة ASS                                    | 45     |
| 2-6        | جدول فترات المقابلة                                                                | 47     |
| 2-7        | معدل الغياب بالمؤسسة خلال الفترة 2023-2024                                         | 49     |
| 2-8        | حساب التكاليف الخفية للغياب                                                        | 50     |
| 2-9        | ملخص التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب                                        | 50     |
| 2-10       | دوران العمل خلال الفترة 2023-2025                                                  | 52     |
| 2-11       | معدل دوران العمل خلال الفترة 2023-2025                                             | 52     |
| 2-12       | التكاليف الإجمالية لتكوين العمال بالمؤسسة خلال 2023-2025                           | 53     |
| 2-13       | النموذج الشامل لحساب التكاليف الخفية للفترة 2023-2025                              | 55     |
| 2-14       | تحديد صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية للفترة المعتبرة 2023-2025           | 56     |
| 2-15       | معطيات حساب معدل العائد على المبيعات                                               | 56     |
| 2-16       | معدل العائد على المبيعات خلال 2023-2025 قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية         | 56     |
| 2-17       | معطيات حساب معدل العائد على رأس المال العامل                                       | 57     |
| 2-18       | معدل العائد على رأس المال العامل خلال 2023 2025 قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية | 58     |
| 2-19       | معطيات حساب معدل العائد على إجمالي الأصول                                          | 58     |
| 2-20       | معدل العائد على إجمالي الأصول خلال 2023-2025 قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية    | 58     |
| 2-21       | ملخص حساب مؤشرات ربحية المؤسسة قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية                  | 59     |

## قائمة الأشكال

| رقم الشكل | عنوان الشكل                                                     | رقم الصفحة |
|-----------|-----------------------------------------------------------------|------------|
| 1-1       | ظهور التكاليف الخفية                                            | 4          |
| 1-2       | مكونات التكاليف الخفية                                          | 12         |
| 2-3       | أهم متغيرات النموذج                                             | 42         |
| 2-4       | بطاقة فنية للوحدة التجارية للوحدة التجارية عين التوتة - تقرت    | 44         |
| 2-5       | الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت | 46         |
| 2-6       | الهيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة                        | 47         |

## قائمة الملاحق

| رقم الملحق | إسم الملحق                                                         | الصفحة |
|------------|--------------------------------------------------------------------|--------|
| 1          | الغيابات في مؤسسة الإسمنت عين التوتة للسنوات 2025/2024/2023        | 70     |
| 2          | تعداد العمال ودوران العمل بمؤسسة الإسمنت عين التوتة 2025/2024/2023 | 72     |
| 3          | جدول حساب النتائج حسب الطبيعة 2025/2024/2023                       | 74     |
| 4          | ميزانية الأصول 2025/2024/2023                                      | 76     |
| 5          | ميزانية الخصوم 2025/2024/2023                                      | 78     |
| 6          | معدل الضمان الاجتماعي                                              | 80     |
| 7          | شهادات المعهد الجزائري للتقييس                                     | 81     |

## قائمة الرموز والاختصارات

| الاختصار | اللغة الأصلية                                         | اللغة العربية                               |
|----------|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| H.S      | HENRI SAVALL                                          | هنري سافال                                  |
| ISEOR    | INSTITUT SOCIO- ECONOMIE<br>ENTREPRISES ORGANISATIONS | معهد السوسيو -اقتصاد للمؤسسات<br>والتنظيمات |
| SCIMAT   | SOCIETE CEMENTS AIN TOUTA                             | شركة الإسمنت عين التوتة                     |
| CHMCV    | COUTS HISTORIQUES MODIFIES<br>COUTS VALEUR            | الهامش على التكلفة المتغيرة                 |
| SOF      | SOCIAL ORGANISE FINANCIER                             | المقياس الاجتماعي، التنظيمي والمالي         |
| OF       | ORGANISE FINANCIER                                    | مؤسسة مالية                                 |

# المقدمة

التكاليف الخفية هي تلك التكاليف التي لا تظهر في أنظمة المعلومات المختلفة داخل المؤسسة، وتقع خارج نطاق أنظمة المراقبة المحاسبية التقليدية وتمثل هذه التكاليف ترجمة مالية للاختلالات التنظيمية التي تعاني منها المؤسسة مثل ظروف العمل، وتنظيم المهام، وغيرها، والتي تنجم عن التفاعلات المعقدة والمستمرة بين الهياكل المادية والتنظيمية والسلوكيات البشرية، كالتغيب ودوران العمل وغيرها.

تعد هذه التكاليف ذات أثر بالغ على أداء المؤسسة وسمعتها، رغم أنها لا ترصد بشكل مباشر في المحاسبة الكلاسيكية. في هذا الإطار نذكر طريقة التكاليف الخفية للباحث HENRI SAVALL، إذ تعود الدراسات الأولى في هذا المجال لسنة 1973 غير أنها بدأت في الانتشار سنة 1976 مع إنشاء معهد السوسيو اقتصادي للمؤسسات والمنظمات ISEOR، أما اليوم فقد عرفت النظرية بصورة عامة وطريقة التكاليف الخفية بصورة خاصة تطورا كبيرا وانتشارا واسعا فيما يتعلق بأثرها على كفاءة المؤسسة وفعاليتها وأضحينا اليوم نتكلم عن تحويل التكاليف الخفية إلى كفاءات تسييرية ظاهرة.

قام معهد ال ISEOR بعدد الاعمال والدراسات الميدانية في مجال ربط الجانب السوسيوولوجي بمردودية المؤسسة وأدائها، وركز بدرجة كبيرة على مفهوم التكاليف الخفية ومدى قدرة الجانب التنظيمي لهياكل المؤسسة المختلفة على التحكم فيها وتخفيضها ومن ثم تحويلها إلى كفاءات ظاهرة يمكن اعتبارها القيمة المضافة لهذا النمط والمقاربة التسييرية الحديثة. يرتبط نجاح الأداء المؤسسي بمدى قدرة المنظمة على التحكم في تكاليفها وتحديد مستويات الكفاءة والفعالية بدقة وبالرغم من الدور الجوهري الذي تلعبه أنظمة المعلومات المالية والمحاسبية (العامة والتحليلية) في تتبع هذه التكاليف، إلا أن الأنظمة الكلاسيكية تظل عاجزة عن رصد نوع معين من الأعباء المالية التي قد تشكل جزءا كبيرا من إجمالي النفقات، وهي ما يصطلح عليه بالتكاليف الخفية؛ إذ تكمن خطورتها في عدم ظهورها ضمن السجلات الرسمية، مما يجعل من الصعب تتبعها، مراقبتها، أو الحد منها.

## 2. طرح الإشكالية:

مما سبق تتبلور الإشكالية الرئيسية التي نحاول هذه الدراسة الإجابة عنها فيما يلي:

ما أثر التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية ؟

### الأسئلة الفرعية:

لإجابة عن الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هي طبيعة ومصادر التكاليف الخفية الأكثر تأثيرا على النشاط التشغيلي لشركة SCIMAT ؟
- ✓ ما أهم الآليات والأساليب التي يمكن اعتمادها لتحديد وقياس التكاليف الخفية في شركة SCIMAT ؟
- ✓ ما أثر التحكم في التكاليف الخفية على تحسين الكفاءة التشغيلية وتعزيز القدرة التنافسية لمؤسسة SCIMAT ؟

### 3. فرضيات الدراسة :

- تمشيا مع الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية المطروحة، تم تحديد فرضيات الدراسة كما يلي:
- تتمثل أهم مصادر التكاليف الخفية في مؤسسة الإسمنت عين التوتة- تقرت- في الغيابات، حوادث العمل، عيوب الجودة، نقص الانتاجية.
  - تعتمد المؤسسة عدة آليات لتحديد وقياس و التحكم في هذه التكاليف منها الصيانة الوقائية لتقليل تكاليف تعطل الآلات المفاجئ الذي يعد من أكبر مصادر التكاليف الخفية في قطاع الإسمنت والتسيير الجيد للموارد البشرية.
  - تكمن أهمية تحديد هذه التكاليف في المؤسسة للمساعدة في الكشف عن الأرباح الضائعة التي لا تظهر في الميزانية التقليدية تمكن الإدارة من معرفة مواطن الخلل في التنظيم سواء في تسيير الموارد البشرية أو صيانة الآلات يساهم التحكم في التكاليف الخفية في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية وتعزيز قدرتها التنافسية.

### 4. أهمية وأهداف الدراسة :

- أهمية الدراسة:
- تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الحد من التكاليف الخفية والتحكم فيها من أجل زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية، تبرز ضرورة التطرق لهذا الموضوع ومعالجة الإشكالية المطروحة من عدة نواحي نذكر منها:
- تنوع المسيرين بأهمية التكاليف الخفية ومدى تأثيرها على ربحية المؤسسة.
- تعد هذه التكاليف أحد المواضيع الحديثة نسبيا، فحتى وإن كانت البحوث الأولى في هذا الميدان تعود إلى سبعينيات القرن الماضي إلا أنه موضوعا معاصرا يعالج الجوانب التسييرية.
- تكمن أهمية هذه الدراسة وكغيرها من الدراسات في محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسات جديدة بتسليط الضوء على ظاهرة التكاليف الخفية وكيفية التحكم فيها لزيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية.
- أهداف الدراسة:

يمكن إبراز أهم الأهداف التي تقوم عليها الدراسة والتي نسعى إلى تحقيقها كما يلي:

- التعرف على مؤشرات التكاليف الخفية والخسائر الناتجة عنها.
- تبين مدى أهمية التحكم في التكاليف الخفية وإبراز أثرها على ربحية المؤسسة الاقتصادية.
- محاولة الخروج بإقتراحات مفيدة لمؤسسة الإسمنت عين التوتة.

### 5. مبررات ودوافع اختيار الموضوع :

كان لاختيار هذا الموضوع عدة دوافع ومبررات نذكر منها:

- حداثة موضوع التكاليف الخفية مع مستوى الدراسات العلمية.
- تنبيه مسيري المؤسسة إلى تأثير التكاليف الخفية على التنافسية، إنتاجية، وربحية المؤسسة.
- التخصص الذي ندرسه 2صصيتوافق مع موضوع الدراسة والرغبة في زيادة التحصيل العلمي.

- جدية الموضوع وحداثته على مستوى المؤسسات الاقتصادية والذي يمس بشكل مباشر ويؤثر على ربحية المؤسسة.

#### 6. حدود الدراسة :

- الحدود المكانية: في الجانب الميداني تم إجراء دراسة ميدانية في مؤسسة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرر.
- الحدود الزمنية: انجاز الدراسة ككل يتزامن مع السنة الجامعية 2026/2025 على أن قمنا بتخصيص شهر مارس 2026 لإجراء الدراسة التطبيقية الميدانية.

#### 7. منهجية الدراسة:

- للإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة والتحقيق من فرضياتها تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال الاستعانة بمصادر ذات العلاقة بالتكاليف الخفية، كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي بغرض التعرف على مفهوم التكاليف الخفية وطرق تقييمها وتحليل العلاقة الموجودة بينها وبين الربحية.
- سيتم كذلك الاعتماد على المنهج الاستنباطي وذلك بالرجوع إلى الدراسات السابقة لهذا الموضوع والتي تناولتها الكتب، والأطروحات، والمؤتمرات العلمية بغية الاستفادة منها والاعتماد عليها لمعالجة هذا الموضوع.
- أما في الجانب التطبيقي سيتم الاعتماد على الدراسة الميدانية في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.
- 8. صعوبات الدراسة: لقد كان أملنا أن تظهر مذكرتنا أكثر عمقا من الناحية النظرية وأكثر دقة من الناحية التطبيقية لولا أنه حاث دون ذلك عوائق التي اعترضتنا نذكر منها:

- صعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسة بسهولة خاصة في قسم الموارد البشرية.
- وجود نقص في الدراسات السابقة باللغة الأجنبية ونقص في المراجع ذات صلة بالموضوع.

#### 9. هيكل الدراسة:

- بغية الوصول للأهداف المدروسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة بشكل متوازن مكونة من فصلين كل فصل يتناول جانب رئيسي من المذكرة يسبق بتمهيد ويختم بخلاصة. حيث يضم الفصل الأول البحث الأول الذي يخص الإطار النظري للتكاليف الخفية وربحية المؤسسة والبحث الثاني الدراسات السابقة للتكاليف الخفية في حين يضم الفصل الثاني الجانب التطبيقي للبحث الأول نعرض فيه الأدوات المستخدمة في الدراسة والبحث الثاني تحليل النتائج ومناقشتها.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للتكاليف

الخفية وربحية المؤسسة

## تمهيد

إن الارتقاء بمستوى الأداء داخل المؤسسة لا يتوقف حصراً على جودة الهياكل التنظيمية أو طبيعة السلوكيات الفردية بصفة منفصلة، بل يكمن السر في إيجاد توازن وتوافق استراتيجي بين الجانب المادي (الاقتصادي) والجانب الإنساني (الاجتماعي). هذا الترابط هو جوهر النظرية السوسيو اقتصادية التي تسعى إلى تقليص الاختلالات الوظيفية التي تؤدي إلى فجوة بين النتائج المخطط لها والنتائج المحققة. هذه الفجوة تترجم واقعياً في شكل أعباء غير مدرجة في السجلات المحاسبية التقليدية، وهو ما اصطلح عليه الباحث Henri SAVALL بالتكاليف الخفية. وبناءً عليه سنعمل في هذا الفصل على تفكيك هذا المفهوم من خلال مبحثين أساسيين هما:

- المبحث الأول: الإطار النظري للتكاليف الخفية وربحية المؤسسة.

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة للتكاليف الخفية.

## المبحث الأول: الإطار النظري للتكاليف الخفية وربحية المؤسسة

أول من درس هذا النوع من التكاليف هو Henri Savall عام 1976، حيث حلل مختلف الجوانب الاجتماعية، التنظيمية والمالية وهذا في العديد من المؤسسات باختلاف قطاعاتهم ونشاطاتهم وذلك من إيجاد أجمع الطرق للتحكم في هذا النوع من التكاليف ومحاولة تحديد أهم المؤشرات للقياس.

تنشأ التكاليف الخفية عموماً بسبب تردّي وضعية المجالات الخمس المكونة لظروف الحياة المهنية للعامل والمتمثلة في: ظروف العمل، التنظيم، إدارة الوقت، الاتصال، التدريب. وهذا ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث سنتناول مفهوم التكاليف الخفية، مكوناتها وأسباب ظهورها ومؤثراتها.

### المطلب الأول: ماهية التكاليف الخفية

تعتبر التكاليف الخفية من المواضيع المهمة نظراً لطبيعتها وطريقة قياسها، رغم أن الطريقة المتبعة في حساب هذا النوع من التكاليف تتقارب كثيراً مع طريقة التكاليف المباشرة، إلا أن ما يميزها هو أن القياس هنا لا ينصب على الأشياء المادية فقط وإنما على الأشياء اللامادية كذلك، خاصة خسائر التشغيل وما يتبعها من تسويات.

### الفرع الأول: مفهوم التكاليف الخفية وخصائصها

#### أولاً: مفهوم التكاليف الخفية

يستخدم مصطلح التكاليف الخفية للإشارة إلى تكاليف الأعطال التي لا تسجل بشكل كافٍ في حسابات الشركة أو تلك التي لا تكتشف أبداً.<sup>1</sup>

تعددت التعاريف المتعلقة بالتكاليف الخفية فمنهم من يعرفها بأنها: تلك التكاليف الناجمة عن الأعطال التي تؤثر بشكل خطير على الأداء الاقتصادي والاجتماعي للشركة. وتسمى هذه التكاليف "خفية" لأنها لا تحدّد ولا تقيّم في أنظمة المعلومات التقليدية للمؤسسة، (الميزانية، المحاسبة العامة، والتحليلية... الخ) فعلى سبيل المثال لا يحتوي نظام المحاسبة إلا على معلومات تتعلق بما يسمى بالتكاليف "الظاهرة".<sup>2</sup>

كما عرفها Henri SAVALL بأنها تلك التكاليف التي لا يتم تحديدها في أنظمة المعلومات التي تستخدمها الشركة مثل الميزانية، المحاسبة العامة، محاسبة التحليلية... الخ<sup>3</sup> تنجم هذه التكاليف الخفية عن إختلالات وظيفية وبشرية وتنظيمية مما

<sup>1</sup>Amar Murumkar, 'Hidden Cost of Quality :AReview', P 8.

<sup>2</sup>KinaniSiham, Ladrœoui Sanae, 'La méthode des couts cachés : un outil moderne de piltage de la performance pour les organnistionshopitalières', revue de contrôle de la comptabilité et de l'audit, MAROC (ERMOT), numéro2, 15/05/2020, p636.

<sup>3</sup>BELHAJ & HELMI, 'Identificationetcontrôle des couts-performances caché au service de l'amélioration de la performance socio-économique des entreprises', AlternativesManahériales et Economiques(AME), numéro1, 03/11/2021 P143.

يؤثر سلباً على الأداء الاجتماعي للشركات،<sup>1</sup> مع ذلك فإنها تسمح للمنظمة بفهم بعض صعوباتها الاقتصادية وإيجاد سبل لتحسين أدائها، كما أنها تسمح لها باكتشاف مشاكل الإدارة والرقابة التي أدت إلى تراكم هذه الأنواع من التكاليف.<sup>2</sup>

في ظل التغير المستمر والتطور التكنولوجي يجب على الشركات التي تستهدف البقاء والتطور التركيز على تكاليفها الخفية وإدراجها ضمن إستراتيجيتها لتحقيق أعلى كفاءة بأقل الموارد والحفاظ على القيمة المضافة للمجتمع والعملاء.<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن التكاليف الخفية لا يمكن رؤيتها ولا يمكن ملاحظتها بأي شكل من الأشكال في النظام المحاسبي لأنها غير واضحة في الوثائق المحاسبية وناتجة عن اختلالات وضعف في الأداء.

#### ثانياً: خصائص التكاليف الخفية.

مقارنة بالتكاليف الخفية، يمكننا القول بأن التكاليف الظاهرة هي التكاليف التي يرصدها نظام المعلومات في المؤسسة من محاسبة وموازنات وإحصائيات... الخ وتتميز بثلاث خصائص:

أ. التسمية: إذ لكل منها اسم تعرف به، منمط، معترف به ومتفق عليه مثل: أجور العمال، مواد أولية مستهلكة، تأمين... الخ.

ب. قابلية القياس: يمكن قياسها حسب قواعد وأسس دقيقة ومتعارف عليها؛

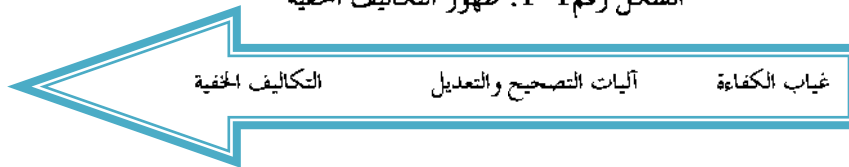
ت. قابلية الرقابة عليها: إذ تخضع لرقابة دورية وبصفة منتظمة حتى يمكن ملاحظة تطورها أو انحرافها عن هدف محدد مسبقاً.<sup>4</sup>

#### الفرع الثاني: أسباب ظهور التكاليف الخفية وتصنيفاتها.

##### أولاً: أسباب ظهور التكاليف الخفية

يرى Henri SAVALL أن سبب ظهور التكاليف الخفية في المؤسسة يعود أساساً إلى الاختلال الوظيفي في المؤسسة وفق الصيغة التالية:

##### الشكل رقم 1-1: ظهور التكاليف الخفية



المصدر: قلبي ربحانة، بلهاني رقية، إشكالية تقييم التكاليف الخفية وأثرها على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2022 ص4

<sup>1</sup>Auteur، Op. Cit.، P.636

<sup>2</sup>OUCHNI Amina، La qualimétrie comme démarche d'identification des coûts cachés dans l'entreprise publique، Journal of Economics and Applied Statistics، MAROC، numéro 4، 2022، p260.

<sup>3</sup>Loujani Aziz، The importance of reducing hidden costs indicators for reducing the overall costs، the International Tax Journal، Khenchla، Algeria، numéro 4، 2025، p1519

<sup>4</sup>مهول زكرياء، دور الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية للمؤسسة الإنتاجية، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2022

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن غياب الكفاءة يؤدي إلى اللجوء إلى آليات التصحيح والتعديل وبالتالي ظهور التكاليف الخفية.

وحسب Henri Savall فإن هناك خمسة أسباب رئيسية لغياب الفعالية ومن ثم اختلال الأداء للمؤسسة والتي تمثل مواطن تولد التكاليف الخفية حيث يمكن ذكرها فيما يلي:

#### أ. ظروف العمل:

إن ظروف العمل المختلفة السائدة في المؤسسة تؤثر بطريقة مباشرة على أداء أي مؤسسة سواء بالإيجاب أو بالسلب، وهذا ما أكدته الخبراء والمختصين حول مدى تأثير ظروف العمل على أداء الأفراد، وظروف العمل هي قبل كل شيء ذات طبيعة مادية كالإضاءة، الضوضاء، الحرارة، وكذلك ذات طبيعة سيكولوجيا ومعنوية كالعلاقات الأفقية مع باقي العمال والعلاقات العمودية مع السلم الإداري.

إن السبب الرئيسي الذي ترك Henri Savall يحدد ظروف العمل سبب من أسباب نشوء التكاليف الخفية، هو أنه من أكثر المسائل حساسية وتعقيدا، وهذا بسبب التكاليف الناجمة عنها، لذا أصبح الاهتمام بتوفير ظروف العمل الملائمة من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.<sup>1</sup>

#### ✓ تعريف ظروف العمل:

إن مفهوم ظروف العمل مفهوم واسع، يشير هذا المفهوم إلى الإطار الشامل الذي يضم كافة الخصائص الإيجابية والسلبية المحيطة ببيئة العمل، حيث يتجلى دور الإدارة الناجحة في قدرتها على ضبط هذه الظروف وإزالة العوائق التي تعترض أداء الموظفين.<sup>2</sup>

#### ✓ أهمية توافر ظروف العمل المناسبة:

يتحدد أداء الفرد بالمقدرة والحافز والقدرة والحافز جزءان ضروريان ومتكاملان لضمان الأداء الفعال فبدون حافز لا يكون للمقدرة علاقة بالأداء وبدون مقدرة لا يكون للحافز علاقة بالأداء. وعلى هذا فإن توفير ظروف العمل المناسبة له أهمية حيث كالآتي:

- **المقدرة:** التي هي جزء هام من الأداء الفعال للفرد تتولد من المعرفة والمهارة والمعرفة تتأثر بالتعليم والخبرة والتدريب والاهتمام بالعمل.

- **الحافز:** ينتج عن تفاعل العوامل المتعددة التي تشكل ظروف العمل الاجتماعية، وقد تؤثر هذه العوامل على الحافز بطريقة إيجابية فيؤدي ذلك إلى تحسين الأداء وقد تؤثر بطريقة سلبية فيؤدي ذلك إلى انخفاض مستوى الأداء.

\* **ظروف العمل الطبيعية:** أصبح الاهتمام بتوفير ظروف العمل الجيدة وخاصة داخل المشروعات الصناعية من الأمور المسلم به. حيث تساعد على تحسين الكفاءة وزيادة الإنتاجية، ورفع الروح المعنوية بين الأفراد، وتقليل حوادث العمل، وتخفيض

<sup>1</sup> بكطاش فتحة، مقدم بحث، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب النموذج هنري سافال، مجلة الإحصاء والاقتصاد التطبيقي، العدد 3، 2020/12/31، ص 3.

<sup>2</sup> بن علي عمر، غنش فريد، ظروف العمل الاجتماعية وعلاقتها بالرضا الوظيفي، مجلة حقائق الدراسات النفسية والاجتماعية، جامعة زيان عاشور الخلفة، لعدد 5 ص 100.

تكاليف الإنتاجية. - الإضاءة، الحرارة، التهوية، الضوضاء، التحكم في الغبار والأتربة، مقاومة الحريق ومعالجة أسبابه، حوادث العمل، ساعات العمل، خدمات التغذية والسكان والانتقال، إذاعة الموسيقى، التعب والملل<sup>1</sup>.

إن أهمية العمل في حياة الإنسان تحتم عليه الاحتكاك بالعديد من المؤثرات في مكان العمل حيث أن العامل يتأثر بكل ما يحيط به في عمله، وعدم توفير ظروف ملائمة للعمل يؤدي إلى ظهور تكاليف خفية مما يؤثر سلبا على الأداء العام للمؤسسة<sup>2</sup>.

#### ✓ أثر ظروف العمل في ظهور التكاليف الخفية:

##### ب. تنظيم العمل:

ويقصد بتنظيم العمل تحديد أوجه النشاط المختلفة التي يتطلبها تحقيق أهداف المؤسسة، وتجميعها في شكل إدارات ومراكز عمل، مع تحديد الروابط بينها وبين السلطات المخولة لكل منها لأداء الأنشطة المطلوبة والمسؤوليات المقابلة لهذه السلطات وتصميم قنوات الاتصال لتدفق المعلومات بين الإدارات ومراكز العمل<sup>3</sup>.

#### ✓ أثر سوء تنظيم العمل في ظهور التكاليف الخفية:

يعتبر تنظيم العمل من الأسباب المباشرة لظهور التكاليف الخفية، بحيث كلما كان تنظيم العمل يتصف بالمرونة كان أثر ذلك إيجابيا على أدائها، فسوء التنظيم يؤدي إلى عدم التوافق بين قدرات الفرد والدور المطلوب منه أداؤه، فقد تكون قدراته ورغباته أكبر من متطلبات عمله، أي أن هذا الأخير لا يخدم طموحاته، وبالتالي يشعر بالملل وعدم الرضا عنه، وقد يكون بالعكس<sup>4</sup>.

##### ت. سوء الاتصال

إن ضعف الاتصال يؤدي إلى ظهور التكاليف الخفية، ويعرف الاتصال على أنه تبادل المعلومات وإرسال المعاني، وهذا جوهر عمل المؤسسة.

ولكي ينجح الاتصال ينبغي أن يركز على المبادئ التالية:

- الإصغاء والاستماع.
- توفير الطمأنينة والرضا.
- تخفيض الضجيج مع احترام آراء العمال والأخذ بها.
- قول الحقيقة وجعل الاتصال شخيصيا، فقد يحتمل الاتصال طابع السرية والخصوصية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> وفاء فواد شليبي، منار عبد الرحمن محمد خضر، إدارة ونسمة الموارد البشرية، جامعة حلوان كلية الاقتصاد المتربي، 2003، ص. 163-164

<sup>2</sup> عمار درويش وآخرون، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمالية، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين مونس، الجزائر، العدد 1، 2008، ص 77

<sup>3</sup> مسعود بويان، مفيدة بجاوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 3 مكرر 2019/08/30، ص 125.

<sup>4</sup> عمار درويش وآخرون مرجع سبق ذكره ص 77.

<sup>5</sup> قلبي ريحانة، بلهاني رقية، مرجع سبق ذكره ص 5.

✓ مفهوم الاتصال:

يُجد علماء النفس والإدارة يركزون اهتمامهم على قضايا واكتساب السلوك والتعلم، ومن هنا سيعتبرون الاتصال وسيلة للتأثير في السلوك وكذا عملية مهمة في التعلم وعلى هذا الأساس فإن الاتصال من وجهة نظرهم هو عبارة عن "السلوك اللفظي" أو المكتوب الذي يستخدمه أحد الأطراف للتأثير على الطرف الآخر .

✓ عناصر الاتصال: الرسالة أو المعنى، التشفير، قناة أو وسيلة الاتصال، فك التشفير، الضوضاء، التغذية العكسية أو التغذية الراجعة.<sup>1</sup>

✓ أثر سوء الاتصال في ظهور التكاليف الخفية:

يساهم الاتصال غير الفعال إلى عدم الاستغلال الأمثل للمعلومات مما يظهر أثره في ضعف جودة المعلومات، وهذا يؤدي إلى ظهور تكاليف خفية.<sup>2</sup> ولعل من أبرز المعوقات التي تحول دون تحقيق اتصال جيد وفعل هي:

- **معوقات تنظيمية:** وتمثل في عدم وضوح الهدف ومشاكل السلطة وتخصيص ونقص التعليمات والبيانات والمعلومات كما يؤثر حجم البناء التنظيمي على فعالية الاتصال.
- **معوقات إنسانية:** وتمثل في الاتجاهات والسلوك الفردي والتزاعات الشخصية التي قد تنعكس في صورة انخفاض معدلات التعاون ونقص المعلومات المتبادلة، والتحديد الضيق للمعلومات.
- **المعوقات اللغوية:** وتبرز هذه المعوقات عند كتابة موضوع الاتصال أو التعبير عنه بصورة شفوية وتظهر الصعوبات في هذا إذا استخدم كل من المرسل والمستقبل كلمات وتعبيرات غير واضحة ويرجع الاختلاف اللغوي إلى وجود فوارق واختلافات في المستويات الدراسية والثقافية.
- **حجم المؤسسة وواقعها الجغرافي:** يؤثر حجم المؤسسة على عملية الاتصال لأن كبر حجم المؤسسة يرتبط بالانتشار الجغرافي للمؤسسة مما قد يخلق مشكلة في سبيل الاتصال الجيد والفعال، وتبدو هذه الظاهرة في المؤسسات التي لها مركز رئيسي وفروع أو مكاتب في مناطق أخرى.
- **معوقات خاصة بغياب التغذية العكسية:** أي أن غياب المعلومات عن مدى الاستجابة لدى المستقبل وردود أفعاله اتجاه الرسالة التي وصلته ومدى فهمه لكافة أبعادها.
- **معوقات خاصة بالبيئة:** وذلك من حيث مدى استقرار البيئة أو ديناميكيته، فالمؤسسة التي تعمل في بيئة متغيرة وشديدة التقلب تتطلب اتصال متجدد لمواكبة هذا التقلب.<sup>3</sup>
- ث. **إدارة الوقت:** إن سوء إدارة الوقت ينعكس سلباً على الأداء الكلي للمؤسسة، بسبب عدم الاستغلال الأمثل لهذا المورد الحيوي، وتظهر نتائجه في صور عديدة أهمها
- نقص الإنتاجية؛
- التأخر في تسميم المنتجات وهذا ما يؤدي إلى فقدان الزبائن؛
- تضيق فرص الربح وكسب فرص جديدة؛
- زيادة تكلفة المنتجات بسبب زيادة الجهد المبذول؛

<sup>1</sup>ميدون إيمان، الاتصال الداخلي وانعكاساته على إعادة تنظيم العمل، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة أبي بكر بالقلايد، تلمسان، 2018، ص.ص 82-83

<sup>2</sup>عمار درويش وآخرون مرجع سبق ذكره ص 77

<sup>3</sup>عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المهارات السلوكية والتنظيمية لتنمية الموارد البشرية، كلية التجارة جامعة المنصورة، 2007

- قتل روح الإبداع والمثابرة في نفوس العمال؛<sup>1</sup>
- ✓ **فإدارة الوقت هي الاستخدام الأفضل للوقت، ولإمكانيات المتاحة، وذلك بطريقة تؤدي إلى تحقيق الأهداف ولن يكون ذلك إلا من خلال الالتزام والتحليل والتخطيط والمتابعة، من أجل الاستفادة من الوقت بشكل أفضل في المستقبل.**<sup>2</sup>
- ✓ **دوافع الاهتمام بإدارة الوقت:** هناك جملة من الدوافع التي تدفع المنظمات إلى دراسة الوقت وكيفية إدارته منها:
- **تكاليف الوقت:** تكاليف الوقت لا تظهر في شكل مباشر وإنما هي تكاليف غير مباشرة تدفع مقابل جهد الأفراد واستهلاك المواد.
- **تحديد كمية ونوعية الإنتاج:** تعتمد كمية الإنتاج السلعي والخدمي على مدى استغلال الوقت اللازم لإنجاز العمليات أو لإنتاج السلعي في المنظمة.
- **تحديد الوقت المخصص للإنتاج:** إن ارتباط عمليتي التخطيط والتنفيذ في الإنتاج يحد من زمني بهدف استغلال الوقت أفضل استغلال، عن طريق التقيد بالجدول الزمني المعد مسبقاً بين ضرورة دراسة الوقت في مجال الإنتاج.
- **تحديد نوعية القائمين بالعمل:** إن تفاوت مهارات الأفراد يجعلنا نميز بين نوعين من العمال، العامل النشط والعامل المنتج، فالعامل المنتج يعمل بذكاء أكثر ويحقق نتائج إيجابية في حين يستغرق العامل النشط وقتاً أطول لتحقيق هذه النتائج.
- **تحديد فعالية الأجهزة والوسائل المساعدة في المنظمة:** تظهر دراسة الوقت مدى فعالية الأجهزة والوسائل المساعدة في المنظمة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف ودورها في تحديد مستوى إنتاجية العمال وكيفية استغلالهم للوقت.<sup>3</sup>

#### متطلبات وخطوات تحقيق الإدارة الفعالة للوقت:

يرى فيرنر أن سعي المدير لتحقيق الإدارة الفعالة للوقت يتطلب منه ما يلي:

- **الالتزام:** يجب على المدير أن يقتنع بأن الإدارة السيئة للوقت تعتبر أحد العادات القبيحة التي ينبغي عليه التخلص منها، وهذا ما يفرض عليه أن يكون ملتزماً كلياً بمتابعة الوقت وكيفية انقضائه داخل منظمته،
- **التخطيط:** يعتبر التخطيط المفتاح الرئيسي لإدارة الوقت إذ يجب على المدير أن يقتنع بضرورة التخطيط لكافة الأعمال داخل منظمته، وأن يتعدى عن العشوائية.
- **التحليل:** إن المدير غير مطالب فقط بالالتزام بمتابعة الوقت، بل عليه أن يحلل كيف ينقضي، وذلك من أجل أن يحدد ما هو فعال ويسعى للمحافظة عليه وتدعيمه.
- **المتابعة وإعادة التحليل:** مهما كانت الخطة جيدة فإنها لن تنجح إذا لم يصاحبها متابعة مستمرة من قبل المدير تحدد كيفية تنفيذها، وتقضي على المشكلات التي تصاحب ذلك.<sup>4</sup>
- ✓ **أثر سوء إدارة الوقت في ظهور التكاليف الخفية:**

يعتبر الوقت من العناصر التي يتوقف عليها نجاح أو فشل المؤسسات وكذلك الأفراد، وبالرغم مما كتب في هذا الموضوع ودعا إليه الباحثون والعاملون من ضرورة العمل على تخطيط الوقت وتسجيله، أو استخدام المعايير التي تساعد على حسن استغلاله، إلا أن هناك أوقاتاً ضائعة أثناء العمل الرسمي بشكل سيء على سير العملية الإنتاجية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شرفي سفيان، أثر التكاليف الخفية على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر منشورة، جامعة فاسدي مراح، ورغلة، 2024، ص 8

<sup>2</sup> خالد بن عبد الرحمن الجريسي، إدارة الوقت من المنظور الإسلامي والإداري، عميد البحث العلمي بجامعة الملك سعود ص 53.

<sup>3</sup> قضيمة زعزع، زوليفة تفرغيت، دور إدارة الوقت في تحسين أداء العاملين، المحلة الجزائرية للتمية الاقتصادية، جامعة باتنة 1 الجزائر، العدد 6، 2007، ص 62-63

<sup>4</sup> يرفي حسين، جوال محمد السعيد، المدير وضرورة التغيير نحو تحقيق الإدارة الفعالة للوقت، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول "الإبداع والتغيير والتنظيم للمنظمات الحديثة"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة سعد دحلب-بيليد، ص 13-14.

ج. التدريب: يعتبر التدريب موضوعاً أساسياً نظراً لما له من ارتباط مباشر بكفاية الإنتاجية وتنمية الموارد البشرية، فهو يعمل على تزويد المتدربين بالمعلومات والمهارات لشد العجز والقصور في الكفاءات الإدارية.

حيث يمكن تأثر نقص التدريب في ظهور التكاليف الخفية من خلال عدم استفادة المتدربين من دورة تدريبية يعتبر فشلاً لها، حيث أنه إذا قامت مؤسسة بعقد دورات تدريبية للارتقاء بالجانب الإداري ثم لم يستخدم المتدربون ما تعلموه من مهارات في عملهم فإن الدورة التدريبية تكون قد فشلت وهذا ما يحمل المؤسسة تكاليف إضافية تدرج ضمن التكاليف الخفية.

#### ✓ مفهوم التدريب:

"التدريب عملية صقل وتنمية للمهارات في سياق معرفي ومنهجي وعلمي"

"نشاط مخطط يهدف إلى تزويد الأفراد بمجموعة من المعلومات والمهارات التي تؤدي إلى زيادة معدلات أدائهم"

"عملية مخططة ومنظمة ومستمرة لتنمية سلوكيات واتجاهات الفرد أو المجموعة لتحسين الأداء واكتساب الخبرة".

#### ✓ أهداف التدريب:

يمكننا التطرق لأهداف التدريب من خلال ثلاث محاور أساسية هي:

##### ➤ أهداف خاصة بالمؤسسة:

- الأهداف الإدارية: وتتمثل فيما يلي:
- تخفيف العبء على المشرفين: حيث يستغرق الإشراف والمتابعة وتصحيح الأخطاء للمتدربين أقل وقتاً مقارنة مع غير المتدربين.
- تعزيز مرونة التنظيم واستمراره من خلال زيادة المعرفة المتخصصة و المهارة لدى الأفراد.
- العمل بمبدأ الرجل المناسب في المكان المناسب من خلال اكتشاف الكفاءات.
- الأهداف الإجرائية: يمكن توضيحها كالآتي:
- الاستخدام الأمثل للموارد باستغلال المهارات المكتسبة.
- التوافق الدائم بين مهارات وقدرات العاملين وبين التغيرات البيئية المستمرة ومتطلبات الوظيفة.
- الالتزام بالميزانية المقررة.
- الأهداف الفنية: ويتعلق هذا النوع من الأهداف بكافة النواحي الفنية في المؤسسة لضمان سلامتها سواء كان ذلك بالنسبة للألات والمعدات التي يستخدمها، أو بالنسبة للأفراد العاملين فيه، أو بالنسبة للمنتج.
- أهداف خاصة بالأفراد: وتتمثل فيما يلي:
- تحسين مستوى الأداء، تخفيض حوادث العمل، معالجة مشكل العمل، النمو والارتقاء الشخصي، تحسين مستوى الاجتماعي للعاملين، رفع معنويات الإدارة. الارتقاء بمستوى الأمان الوظيفي.

➤ أهداف خاصة بالدولة: وتتمثل فيما يلي: <sup>1</sup>

- التدريب تنمية المورد البشري ← أفراد: متنافسون قادرين طموحون ← منظمات متنافسة تصل للأهداف بكفاءة وفعالية عالية.

المجتمع الكبير أهداف اقتصادية واجتماعية ← الهدف الشامل الرفاهية والإنسانية.

✓ أثر نقص التدريب في ظهور التكاليف الخفية:

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

ثانياً: تصنيفات التكاليف الخفية:

من أجل تبسيط التكاليف الخفية قام هنري سافال (Henri Savall) ومعهد إزيور (ISEOR) بتصنيف التكاليف الخفية إلى فئتين:

1. تكاليف خفية مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة:

وتظهر في مختلف السجلات المحاسبية للمؤسسة ولكن دون أن تحدد بوضوح، أي ليس لها حسابات تميزها أو تكون مستقلة.

2. تكاليف خفية غير مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة:

وهذه التكاليف لا يمكن إدراجها لعدم إمكانية تحديدها، وتكون ناجمة عن نقص الإنتاج بسبب الاختلالات، أي تكلفة الوقت بدون إنتاج. <sup>3</sup>

الفرع الثالث: مكونات التكاليف الخفية.

وتنقسم إلى قسمين، مكونات تدمج ضمن التكاليف الظاهرة، وأخرى لا تدمج ضمن التكاليف الظاهرة.

1. مكونات التكاليف الخفية المدمجة ضمن التكاليف الظاهرة: وتكون في ثلاثة أشكال:

<sup>1</sup>عبد الكريم أحمد جميل، تدريب وتنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى، 2016، الجندرية للنشر والتوزيع، ص.ص. 12-14-15-16-17-18

<sup>2</sup>عمار درويش وآخرون، مرجع سبق ذكره ص77

<sup>3</sup>عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية أثرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير منشورة، المدرسة العليا للتجارة - الجزائر، 2015 ص 41 .

✓ **الأجور الزائدة (Les Suralaires):** وتنجم عن الأجر التعويضية المدفوعة دون عمل مقابل أو عن الاستعمال غير المتناسب لوقت العمل مقارنة بالأجور المدفوعة، كما في بعض حالات التغيب وحوادث العمل. أو عن فرق الأجور إذا تمت التسوية بنقل عمال من فئة أعلى لأداء مهمة كان من المفترض أن يقوم بها عمال من فئة أدنى.

✓ **الأوقات الزائدة (Les surtemps):** وهي الأوقات المنقضية في تسوية الاختلالات والعيوب من طرف العمال عوض أن تخصص لإنتاج يباع، حيث يقيم هذا الوقت على أساس المساهمة الساعية في الهامش على التكلفة المتغيرة CHMCV.

✓ **الاستهلاك الزائد (Les surconsommations):** وهي الاستهلاك من المواد والطاقة والتوريدات الخارجية الزائدة عن ضرورة النشاط العادي بفعل عمليات التسوية (الاستهلاكات الزائدة التي كان سيستهلك منها حجم أقل لو لم توجد تلك الاختلالات أصلاً أو كانت في مستوى أقل). وتقيم هذه الاستهلاكات بتكلفة شرائها خارج الرسم إذا كانت المؤسسة تسترجع الرسم على القيمة المضافة.

2. مكونات التكاليف الخفية الغير مدججة ضمن التكاليف الظاهرة: وتكون في ثلاثة أشكال:

✓ **وقت غير منتج (عدم الإنتاج):** هو وقت عمل غير منتج بسبب التوقف عن العمل الناجم عن اختلال ما كالتغيب، انقطاع في المخزون أو عطل آلة، وهو ما يعين ضياع عوائد على المؤسسة انطلاقاً من الفكرة التالية: وقت منتج أكبر منتجات أكثر مبيعات أكثر عوائد أكبر ويقيم هذا الإنتاج غير المحقق (أو النواتج الضائعة) على أساس المساهمة الساعية في الهامش على التكلفة المتغيرة، مع التنبيه إلى أن النواتج الضائعة المترتبة عن التأخيرات في تسليم المنتجات إلى الزبائن، التخفيضات المختلفة الممنوحة لرضية الزبائن وما شابه ذلك، تقيم حسب طبيعتها بوحدات قياس ملائمة، تماماً مثل الاستهلاكات.

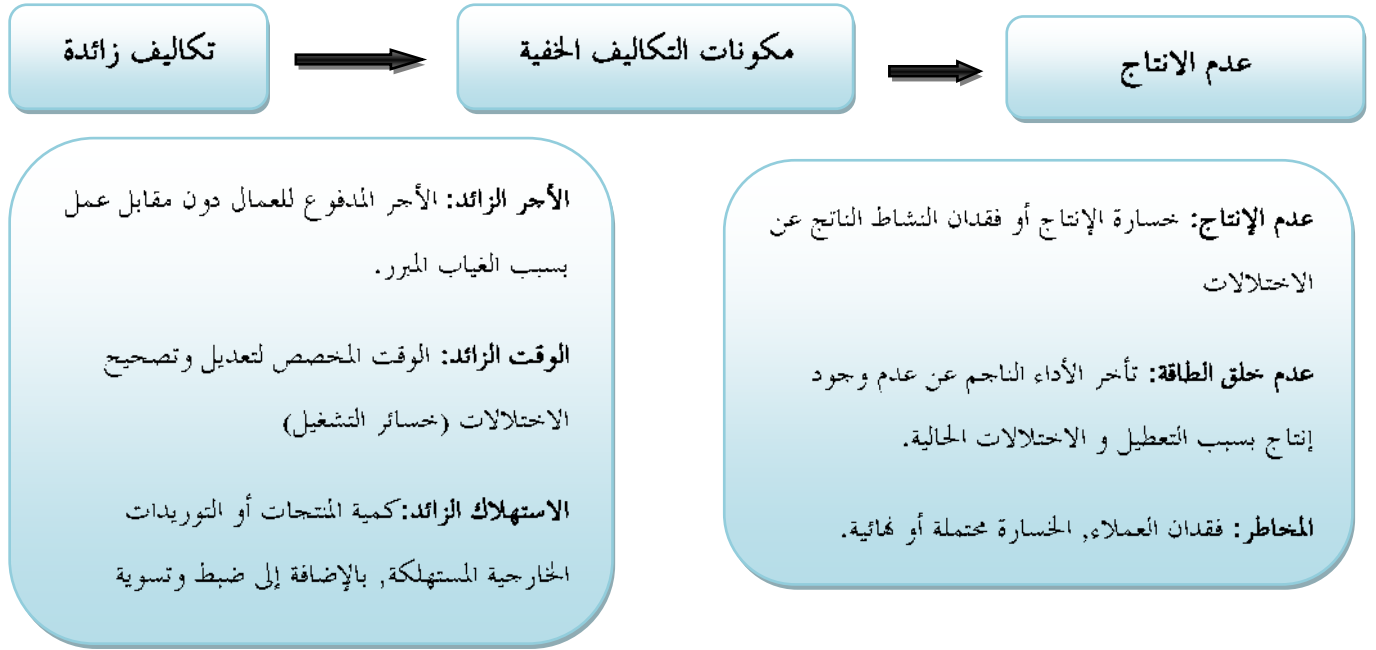
✓ **عدم خلق طاقة:** وهو كما يعرفه Henri Savall تكلفة الوقت البشري الذي تتحمله المؤسسة نتيجة عدم قيامها بعمليات الاستثمار اللامادي في فترة معينة بسبب اهمالها في تسوية الاختلالات وعدم استطاعتها تحرير وقت كاف لعمليات ذات تأثير أطول أجلاً، مثل إهمال تنفيذ أهداف الإستراتيجية في خلال هذه الفترة.

إن المجموعتين الأخيرتين والتي يمكن تسميتهما بالنواتج غير المحققة، تشكلان أعباء خفية لا تظهر في حسابات المؤسسة، فهي منتجات غير منجزة وغير مبيعة.

✓ **المخاطر:** تعتبر المخاطر المترتبة عن الاختلالات مصدراً كامناً للنتائج السلبية المستقبلية، ولذلك فهي تعد بمثابة تكاليف خفية، ولذلك يتوجب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار بهدف المبادرة إلى اتخاذ قرارات أو بتنفيذ أنشطة تحسن المردودية أو ترفع من إمكانات المؤسسة، وعلى العكس من المكونات الخمسة الأولى فإن المخاطر لا يتم تقييمها بوحدات نقدية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مهلول زكرياء، مرجع سبق ذكره ص 41-42

الشكل رقم 2-1: مكونات التكاليف الخفية



المصدر: قلبي ربحانة، بلهائي رقية، مرجع سبق ذكره ص 13

### المطلب الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية وطرق تقييمها.

وتتمثل هذه التكاليف في خسائر ناتجة عن الغياب ضعف الإنتاجية، الأخطاء، وسوء التنظيم. لذلك أصبح من الضروري اعتماد مؤشرات واضحة وطرق دقيقة لتقييمها من أجل تحسين الأداء ورفع مردودية المؤسسة.

وقد ابرز الباحث Henri Saval أهمية هذا المفهوم من خلال دراساته حول الاختلالات التنظيمية وأثرها على ربحية المؤسسة.

### الفرع الأول: كيفية الكشف عن التكاليف الخفية

إن منهج البحث والكشف عن وجود تكاليف خفية في مؤسسة ما طبقت من طرف ISEOR وذلك منذ سنة 1976، ومن أهم المعايير والطرق المعتمدة ما يلي:

1. **نمط التسيير:** إن نمط التسيير السيئ في كيفية إتخاذ القرارات، التوجه والإشراف والذهنيات السلبية السائدة في المؤسسة كعدم احترام الوقت، كثرة الإضرابات، عدم تقسيم العمل وتدخل الصلاحيات توجي بوجود التكاليف الخفية.
2. **مدى تفاعل ومشاركة في العمل:** حيث يساعد كثيرا على اكتشاف التكاليف الخفية، فنقص مظاهر التعاون والتنسيق بين الأفراد وضعف الاتصال، دليل على وجود اختلال وظيفي وبالتالي وجود التكاليف الخفية.

3. إجراءات التوظيف والإشراف: فالمؤسسة التي يكثر فيها خروج ودخول العمال يؤدي إلى اختلال وظيفي، بسبب زيادة تكاليف التكوين والتأهيل لتدارك نقص الخبرة، مما يؤثر سلباً على الإنتاجية والجودة وتأخير الإنتاجية في الأوقات المحددة خاصة في الأجل القصير.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية وطرق التحكم فيها.

أولاً: مؤشرات التكلفة الخفية:

التكاليف الخفية هي أعباء تتحملها المؤسسة بسبب الخلل الناتج في نشاط المؤسسة، ويمكن ملاحظة هذه التكاليف وتكسيماً من خلال بعض المؤشرات التي تعرضت لها مختلف الأدبيات الاقتصادية في مجال تسيير السوسيو اقتصادي.

أ. مؤشر الغياب:

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

✓ مفهوم التغيب:

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

ويمكن القول أن تعريف التغيب: "هو انقطاع العامل عن أداء مهامه ليوم أو أكثر من أيام العمل الرسمية لأسباب غير قانونية ودون تقديم عذر مقبول".

الجدول رقم: 1-1: أهم الحلول المتاحة للمؤسسة في حالة تغيب عامل ما.

| المؤشر      | كيفية معالجة الغياب        | الآثار الناتجة                                                                                                     |
|-------------|----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| مؤشر الغياب | المعالجة بالساعات الإضافية | المؤسسة تستدرك العمل من خلال زيادة ساعات إضافية للعاملين الحاضرين لتعويض الساعات الضائعة من طرف العاملين المتغيبين |
|             | المعالجة بوظيفة غير مؤدات  | عدم تعويض العمال غير المباشر مثل تغيب رئيس العمل الذي لم يعوض                                                      |
|             | المعالجة بتوقيف الآلة      | تحمل تكاليف توقيف تشغيل الآلة                                                                                      |

<sup>1</sup> بويانوس مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية مذكرة ماجستير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013 ص13

|                                                   |                         |  |
|---------------------------------------------------|-------------------------|--|
| نقص الإنتاجية وخسارة الزبائن بسبب تأخر في التسليم |                         |  |
| تتحمل المؤسسة تكاليف التوظيف                      | المعالجة بزيادة العمالة |  |
| نقص الجودة والإنتاجية بسبب قلة الخبر              |                         |  |

المصدر: وحيد عتروس، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013، ص50،

✓ قياس التغيب: يعد التغيب أحد العوامل الأساسية التي تؤدي إلى ظهور إختلالات وظيفة، كما يعكس هذا المؤشر درجة رضا العمال خلال فترة محددة، ويتم حساب معدل التغيب باستخدام العلاقة التالية: <sup>1</sup>

$$\text{معدل تعدد التغيب} = (\text{عدد ساعات أو أيام التغيب} / \text{عدد ساعات أو أيام العمل المنتظرة العادية}) \times 100.$$

$$\text{معدل شدة التغيب} = \text{عدد العمال المتغيبين} / \text{إجمالي عدد العمال} \times 100$$

ب. مؤشر حوادث العمل.

✓ تعريف حوادث العمل:

يعتبر تحقيق أعلى مستوى للإنتاجية هدفا أساسيا لأي مؤسسة، الأمر الذي يدعوا الإدارة إلى العمل بكفاءة عالية قصد منع كل المعوقات التي تحول دون تحقيق الخطط الإنتاجية المبرمجة، ومن أهم هذه المعوقات نجد حوادث العمل التي تعتبر إحدى الظواهر الملزمة للنشاط الإنتاجي، وصنفها آخريين بالفجائية، إلا أنه من الضروري وجود أسباب إنسانية ومادية تؤدي إلى وقوعها وتكرارها. وبناء على ذلك تعددت التعاريف المقدمة لحوادث العمل، وذلك لتباين وجهة نظر الباحثين حول أسبابها والنتائج المترتبة عنها.

فقد عرفت على أنها ذلك الناتج عن مركز العمل مباشرة، بسبب خلل في الآلات أو الأجهزة أو نتيجة عوامل إنسانية غير مأمونة.

✓ قياس حوادث العمل: ومن أهم المقاييس المستخدمة في ذلك نجد معدل تكرار الحوادث ومعدل خطورتها.

معدل تكرار الحوادث: يقيس هذا المعدل تكرار حوادث العمل التي تنتج عنها توقف للعمل مقارنة بعدد ساعات العمل الفعلية خلال فترة زمنية معينة وفقا للمعادلة التالية: <sup>2</sup>

$$\text{معدل تكرار الحوادث} = (\text{عدد حوادث العمل مع توقف خلال فترة زمنية} + \text{إجمالي وقت العمل الفعلي خلال نفس الفترة}) \times 100$$

ث. مؤشر دوران العمل:

✓ تعريف مؤشر دوران العمل:

<sup>1</sup>غرابية سندس، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر منشورة، جامعة العربي الشبي، نسعة، 2025 ص18

<sup>2</sup>عثمان بن سيد أحمد، مرجع سبق ذكره ص 47

تعتبر ظاهرة دوران العمل من الظواهر الشائعة والمعروفة لدى المؤسسات الصناعية. ويعبر عن التغير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية محددة. ويعتبر هذا المؤشر من بين المؤشرات الهامة التي تستخدم في قياس مدى فعالية سياسات وبرامج إدارة الموارد البشرية في المؤسسة. ويدل ارتفاع هذا المؤشر على أن درجة وكفاءة قوة العمل في المؤسسة ستكون منخفضة نسبياً بسبب كثرة الحوادث ونقص الخبرة، وما ينتج عنها: مثل ارتفاع عدد إصابات العمل. انخفاض الإنتاجية والاستهلاك التعسفي للمواد الأولية..... الخ. ويتم حساب معدل دوران العمل من خلال العلاقة التالية:<sup>1</sup>

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

ج. مؤشر نقص في الجودة (اللاجودة):

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

✓ تعريف نقص الجودة (اللاجودة):

تسعى كل المؤسسات إلى تحقيق ميزة تنافسية من خلال بلوغ الجودة المثلى لمنتجاتها أو خدماتها، وإذا كانت تعاريف المنظمات الخاصة بالجودة "iso. Anfor. Jis z-8101" بينت أن الجودة منتج أو خدمة، هي قابلية الإرضاء حاجات المستهلكين، أي أن بلوغها يستدعي الانطلاق من التحديد الدقيق للحاجة إلى غاية تقييم أفضل منتج أو خدمة للزبون.

✓ التكاليف الخفية الناجمة عن اللاجودة:

تتحمل المنشأة في سعيها لتوفير و ضمان منتجات وخدمات بالجودة المطلوبة أنواعاً مختلفة من التكاليف وهي:

- تكاليف ضبط الجودة أو الرقابة: وتسمى أيضاً بتكاليف المطابقة فهي تشمل التكاليف جميعها التي تنفقها المنشأة في جهودها لإنتاج منتجات مطابقة للمواصفات وتشمل نوعين:
- تكاليف الوقاية (المنع): وهي التي تتعلق بالأنشطة التي تقلل أو تستبعد إنتاج سلع معيبة أو تقديم خدمة أقل من المستوى القياسي؛
- تكاليف التقييم: تنجم عن قياس وتقييم ومراجعة المنتج لضمان وتأكيد ومطابقة للمواصفات النوعية ومتطلبات الأداء.
- تكاليف الفشل في ضبط الجودة: وهي تكاليف التي تحدث بسبب المطابقة الرديئة بين المنتجات أو الخدمة ومعايير تصميمها، وتتمثل في:
- تكاليف الفشل الداخلي: وهي التكاليف التي تحدث قبل تسليم أو شحن المنتج إلى العميل، ومن أمثلة ذلك: منتجات معيبة، إعادة التصنيع وحوادث العمل؛
- تكاليف الفشل الخارجي: وهي التي تحدث عندما يتسلم الزبون المنتجات المعيبة.<sup>2</sup>

ح. مؤشر فروق إنتاجية العمل:

تعتبر الإنتاجية من أهم مصادر النمو لدى المؤسسات الاقتصادية في ظل المنافسة المحلية والأجنبية، ونقص الإنتاجية وتعلي تدهور تنافسية منتجات هذه المؤسسة وتضيع فرص الربح.

<sup>1</sup> مهلول زكرياء، مرجع سبق ذكره ص. 36-37

<sup>2</sup> غرابية منديس، مرجع سبق ذكره ص. 22-23

- ✓ التكاليف الخفية المرتبطة بفروق إنتاجية العمل: يرجع الباحث Henri Savall السبب الرئيسي للتكاليف الخفية الناجمة عن فروق إنتاجية العمل إلى العنصر البشري، باعتباره العنصر الأكثر تأثيراً، فالعامل بالمؤسسة يتأثر بسرعة بالظروف المحيطة به مقارنة بالموارد الأخرى، وتأثيرها السلبي عليه يؤدي إلى انخفاض روحه المعنوية لعدم رضاه عن العمل، وبالتالي انخفاض مستوى إنتاجية، الأمر الذي يؤدي إلى انحراف سلمي لإنتاجية العمل الفعلية عن الإنتاجية المخطط لها من طرف المؤسسة، أو فرق بين إنتاجية العمل في المؤسسة وإنتاجية العمل في العمل مؤسسة أخرى مماثلة لها، وتمثل هذه الفروق خسائر تحمل المؤسسة تكاليف خفية إما في شكل أجر زائد أو استهلاك زائد، أو عدم إنتاج أو خلق طاقات.
- ✓ قياس فروق الإنتاجية: تعمل كل مؤسسة على استغلال مواردها البشرية و المادية وجعلها منتجة، في سبيل تحقيق المؤسسة من مدى قدرتها على الوصول لذلك الهدف، وجب عليها قياس الإنتاجية التي تعبر عن مدى قدرتها على الوصول لذلك الهدف، وجب عليها قياس الإنتاجية التي تعبر عن مدى كفاءة استخدام عناصر الإنتاج أي المدخلات المختلفة في إنتاج السلع والخدمات.<sup>1</sup>

#### ثانياً: طرق التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية:

إن التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية يتطلب مجموعة من الإجراءات المتعلقة بكل مؤشر على حدى، وطرق التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية كما يلي:

- الحد من التغيب، تخفيض دوران العمل، تخفيض وقوع حوادث العمل، تحسين مستوى الجودة، تحسين إنتاجية العمل.<sup>2</sup>

#### الفرع الثالث: نماذج وطرق تقييم التكاليف الخفية

أولاً: طريقة (OF) و(SOF) لتقييم التكاليف الخفية.

اقترح الباحث Henri Savall من خلال العديد من الأبحاث والدراسات التي أجراها، طريقة لتقييم التكاليف الخفية عرفت بطريقة SOF بدأ تطبيقها سنة 1979 تعتمد على ثلاث مقاييس، تمثل في المقياس الاجتماعي، والتنظيمي، والمالي، جاءت هذه الطريقة لتدارك نقص نظام المعلومات المحاسبي الموجود في المؤسسات لعدم إهتمامه بالتكاليف الخفية.

##### أ. مقاييس طريقة SOF:

كلمة SOF هي اختصار لعبارة social organise financier التي تعني باللغة العربية: المقياس الاجتماعي، التنظيمي والمقياس المالي.

- المقياس الاجتماعي: يعتمد على تحليل الوثائق إجراء مقابلات، بالإضافة إلى الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تحدث داخل المؤسسة، وهذا من أجل استكمال وتأكيد المعلومات التي سبق الحصول عليها.
- المقياس التنظيمي: يعتبر مرحلة إجبارية لكونه يشكل مصادر المعلومات التي سوف يتم الاعتماد عليها في المقياس المالي، ويستند أساساً إلى إجراء جرد شامل ومتسلسل للخسائر الحاصلة ومختلف آثارها خلال فترة زمنية معينة.

<sup>1</sup> بوزورين محمد، شعبة فيصل، تدقيق التكاليف الخفية ودوره في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر منشورة، جمعية فاصدي مرياح، ورقة 2022 ص 20

<sup>2</sup> خالد محمد المدهون، واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها، مجلة دراسات الأعمال والإدارة، جامعة فلسطين - قطاع غزة، العدد 3، 2021، ص 16.

- المقياس المالي: في هذه المرحلة يتم الرجوع إلى عناصر التكاليف والأسعار المقيّدة ضمن الوثائق المحاسبية للمؤسسة، وهذا من أجل إجراء تقييم مالي لكمية الوقت والمواد المستهلكة خلال عملية معالجة الخسائر.<sup>1</sup>

بناء على ما سبق يتبين أن هناك عدة طرق لجمع المعطيات الكيفية، الكمية والمالية، المتعلقة بكل مقياس من المقاييس الثلاثة المكونة لطريقة SOF كما هو موضح في الجدول الموالي:<sup>2</sup>

الجدول رقم: 1-2 : خصائص تقنيات جمع المعطيات

| المقياس   | تقنيات جمع المعطيات |                                 |
|-----------|---------------------|---------------------------------|
|           | الأقل أهمية         | الأكثر أهمية                    |
| الاجتماعي | الملاحظة المباشرة.  | المقابلة؛<br>الوثائق القاعدية.  |
| التنظيمي  | الوثائق.            | الملاحظة المباشرة؛<br>المقابلة. |
| المالي    | المقابلة.           | الوثائق.                        |

المصدر: قلبي ريحانة، بلهاني رقية مرجع سبق ذكره ص19

يوضح لنا هذا الجدول مقاييس طريقة SOF وكيف يتم تطبيقها ميدانيا من الأكثر الأهمية والأقل أهمية من خلال الأدوات التالية المقابلة والملاحظة والوثائق.

لقد حظى الجانب الاجتماعي بالإهتمام الكبير في إطار النظرية الاجتماعية الاقتصادية، حيث يساهم النجاح الاجتماعي في تحقيق التشغيل الجيد، والتقليل في نفس الوقت من الخسائر، وبالتالي تفاقم التكاليف الخفية، لذلك فإن أول مرحلة في التقييم التي تمثل المقياس الاجتماعي، وترتبط بشكل كبير بالمعلومات المتعلقة بظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب.

بالرغم من أهمية هذه المرحلة إلا أنه يمكن استبعادها عندما تكون المؤسسة على اطلاع دائم بمختلف ظروف الحياة المهنية، وبالتالي تستعمل طريقة OF وSOF.

<sup>1</sup>Sanae LADRAOUI، Sihame KINANI، La méthode des coouts-caché، Journale of Accounting، Auditing، Management and Economics، MAROC، numéro24، p 84

<sup>2</sup>قلبي ريحانة، بلهاني رقية، مرجع سبق ذكره ص19

## ب. طريقة OF الجزئية:

وتقوم الطريقة على تحديد قيمة التكاليف من خلال القيام بدراسة مقارنة بين العديد من المؤسسات من خلال تقييم التكاليف الخفية لكل منها.<sup>1</sup>

## ثانياً: طريقة تاجوشي في تقدير التكاليف الخفية:

يرى تاجوشي أنه يجب تعريف الجودة من وجهة نظر المجتمع الذي يتم فيه تصنيع المنتج لتكاليف الداخلية مثل تكاليف إعادة التصنيع، الصيانة، إعادة الفحص ..... الخ واستخدام المنتج ( التكاليف الخارجية مثل كلفة الفرص البديلة). بمعنى أن لا تقتصر على تكاليف إعادة التشغيل والخردة في المراحل الإنتاجية فقط، ولكن يجب أن تأخذ كلف الإنتاجية المفقودة لعدم الكفاءة الذي يسببه الانحراف عن المواصفات المستهدفة، وتشمل هذه التكاليف الآتي:

- التكاليف التي تنشأ بسبب انعدام الكفاءة في العمليات والنظم مثل: تزايد تكاليف الصيانة، توقف الآلات بسبب فشل الجودة، زيادة المخزون.
- تكاليف الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بالجودة لكن تكاليفها لا تظهر ضمن كلف الجودة مثل تكاليف عزل ونقل وبيع الخردة، نقل المنتجات لأغراض الفحص، الزيادة في الأعمال الكتابية والوقت الضائع في الاجتماعات غير المنتجة مع الموردين والوكلاء والموزعين، تكاليف تجزئة الطلبات (الأسباب تتعلق بالجودة).
- هامش المساهمة المفقودة من انخفاض كمية المبيعات وانخفاض أسعار البيع والحصة السوقية للشركة والتي تمثل أهم الكلف الخفية التي يجب على محاسب التكاليف أن يقوم بتقديرها والتقرير عنها لأنها تمثل محرك مهما في مجال إعداد برامج تحسين الجودة.<sup>2</sup>

## ثالثاً: طريقة Henri Savall

إن ما توصل إليه الباحث Henri Savall من استنتاجات حول مصادر التكاليف الخفية في إطار دراسته لظروف الحياة المهنية يدور أساساً حول فكرة ارتفاع التكاليف الاجتماعية، وقد حاول في دراسته التوفيق بين ما هو اقتصادي وما هو اجتماعي، وذلك بتقديم تقديرات اقتصادية لبعض التكاليف الاجتماعية المرتبطة بيئة العمل كونها غير محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية، وفي سبيل الوصول لذلك وضع نموذج سمح لمختلف المؤسسات الاقتصادية وحتى الإدارية من تقييم التكاليف الخفية و قبل دراسة هذا النموذج لابد أولاً من التعرف على الفرضيات التي بني عليها.

**ملاحظة:** هناك عدة طرق لتقييم التكاليف الخفية والتي سبق ذكرها قبل هذه الملاحظة، حيث يوجد اختلاف بين هذه الطرق من حيث الأدوات المعتمدة في القياس، بما أن طريقة SOF كانت ملائمة لدراسنا الحالية خاصة في تحليل المؤشرات تم الاعتماد عليها لتقدير التكاليف الخفية.

## ✓ الفرضيات الأساسية لتقييم التكاليف الخفية

<sup>1</sup> قلبي ربحانة، بلهاني رقية، مرجع سبق ذكره ص19

<sup>2</sup> خالد محمد المدهون، مرجع سبق ذكره، ص15

يقوم النموذج المقترح لتقييم التكاليف الخفية من قبل الباحث HenriSavall على خمس فرضيات أساسية تتمثل في ثبات إنتاجية وقت العمل، الأخذ بعين الاعتبار لإنتاجية اليد العاملة غير المباشرة، التحميل العقلاني للموارد، القيمة الاقتصادية لوقت العمل البشري، تحميل تكلفة اليد العاملة المباشرة إلى التكاليف الثابتة وتتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- ثبات إنتاجية وقت العمل: تعتمد على ثبات وانتظام مستوى إنتاجية كل وحدة زمنية من وقت العمل وذلك على اختلاف موقع هذه الوحدة وغيب هذين العاملين يجعل الفرضية غير صحيحة
- إنتاجية اليد العاملة غير المباشرة: تؤكد هذه الفرضية على ضرورة أخذ وقت العمالة غير المباشرة المستغرق في معالجة خسائر التشغيل المتعلقة بالمؤشرات الخمس للتكاليف الخفية، وذلك لأنه داخل المؤسسة لا يعتمد العمل على العمالة المباشرة فقط بل العمالة الغير المباشرة دور في سيرورة العمل.
- التحميل العقلاني للموارد: انخفاض مستوى الإنتاج الحقيقي عن المعياري يعد مصدراً لتكلفة، ترتبط بالتكاليف الثابتة التي لم يقابلها إنتاج.

### المطلب الثالث: تقييم التكاليف الخفية طريقة SOF

بعد أن تطرقنا في المطلب السابق إلى مؤشرات التكاليف الخفية، نقوم في هذا المطلب بالتوسع في نموذج تقييم هذه التكاليف ويقترح معهد السوسيو اقتصادي للمؤسسات والمنظمات ISEOR طريقة تعتمد على دراسة مختلف الجوانب الاجتماعية، التنظيمية والمالية والمسمات ( بطريقة SOF أو QQFi لتقييم التكاليف الخفية)

### الفرع الأول: المبادئ القاعدية لطريقة SOF

تقوم طريقة SOF لتقييم التكاليف الخفية على خمسة مبادئ قاعدية هي: التناظر في وقت العمل، إنتاجية اليد العاملة المباشرة، التحميل العقلاني للموارد، القيمة الاقتصادية لوقت العمل البشري المستغرق في نشاط غير الإنتاجي، تحميل تكلفة اليد العاملة المباشرة للتكاليف الثابتة.

#### 1. التناظر في وقت العمل:

يقوم هذا المبدأ على ثبات إنتاجية وحدة الزمن مهما اختلف ملمح العامل سواء من حيث الشخصية، المؤهل أو الخبرة، كما أن هذه الإنتاجية ستبقى ثابتة مهما اختلف موقع الوحدة الزمنية.

ويقصد بالثبات هنا التقارب في القيمة العادية وليس التطابق فيها، بحيث تكون نسبة التغير ضئيلة جداً لدرجة يمكن إهمالها.

#### 2. إنتاجية اليد العاملة:

تقوم المقاربات الكلاسيكية للتسيير على تقسيم إنتاجية العمل إلى مباشرة وغير مباشرة بحيث:

- إنتاجية اليد العاملة مباشرة: تتعلق بإنتاجية و العمال التنفيذ الذين تكون مهامهم متصلة بالعملية الإنتاجية اتصالاً مباشراً

<sup>1</sup>حواث رشيد، تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر منشورة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2013، ص 66

- إنتاجية اليد العاملة غير المباشرة: تتعلق بعمال التأطير، التحكم، المشرفين والإدارة العليا للمؤسسة، والذين لا تكون مهامهم متصلة بالعملية الإنتاجية اتصالاً مباشراً، فهم يقومون بتنظيم عملية الإنتاج والإشراف على سيرورتها دون المشاركة المباشرة في تنفيذها.

لكن على العكس من ذلك، تشير المقاربة السوسيو-اقتصادية إلى أنه من غير المنطقي تقسيم العمل داخل المؤسسة إلى مباشر وغير مباشر، فلكل العمال دور أساسي في ضمان سلامة وسيرورة العملية الإنتاجية، كما أن خلل في عمل ( فئة التأطير) سيؤدي حتماً إلى التذبذب والانحراف للنشاط الإنتاجي.

### 3. التحميل العقلاني للموارد:

يقوم هذا المبدأ على ربط الفوارق بين الإنتاج الحقيقي في المؤسسة والإنتاج المعياري مباشرة بالتكاليف الثابتة للمؤسسة، ويفسر ذلك بكون حجم التكاليف الثابتة بالمؤسسة من سلع استثمارية وعمالة مؤهلة (الموجهة لنشاط ما خلال فترة زمنية معينة) يحدده الإنتاج المعياري المستهدف خلال فترة زمنية محددة.

### 4. القيمة الاقتصادية لوقت العمل البشري المستغرق في نشاط غير الإنتاجي:

يتطلب تعديل الخلل أنشطة جانبية (أنشطة إضافية)، أي أن ذلك يتطلب: أجور إضافية، وقت إضافي واستهلاكات إضافية؛ الإشكال هنا يكمن في كيفية التقييم المالي الصحيح لوقت المستغرق في معالجة الخلل، ويقترح Henri Savall طريقتين لحساب هذه القيمة: مدى مساهمة في تحقيق الهامش الخام على التكاليف المتغير، مدى مساهمة الساعية في التكاليف الثابتة.

### 5. تحميل تكلفة اليد العاملة للتكاليف الخفية:

وفقاً للمقاربات الكلاسيكية وأنظمة المعلومات الظاهرية للمحاسبة تحمل تكاليف اليد العاملة إلى تكاليف المتغيرة باعتبارها مرتبطة بحجم النشاط، في حين نجد أن المقاربة السوسيو-اقتصادية تؤكد على ضرورة تحميل اليد العاملة إلى التكاليف الثابتة عند تقدير قيمة التكاليف الخفية.

والسبب في ذلك حسب أنه وباستثناء الحالات غير العادية (تسريح جماعي، توجيه إلى بطاقة تقنية...) يصعب على المؤسسة إجراء تغييرات جذرية في حجم العمالة، إذ تعتبر نسب التغير في أعباء العمالة ضئيلة جداً وقابلة للإهمال في أغلب الحالات وخاصة بين فترات زمنية متقاربة.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: تطبيق طريقة SOF على مؤشرات التكاليف الخفية

❖ حساب التكاليف الخفية لمؤشري التغيب ودوران العمل

✓ تطبيق طريقة SOF على مؤشر التغيب

<sup>1</sup>تحالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة باتنة 1، باتنة، 2021 ص 104

تشمل طريقة تقييم التكاليف الخفية على ثلاث مقاييس: المقياس الاجتماعي، التنظيمي، والمالي وستناول فيما يلي كيفية تطبيق هذه المقاييس على مؤشر التغيب.

#### - المقياس الاجتماعي:

يعتمد هذا المقياس في تحليله لظاهرة تغيب لعمال التي تعد مؤشرا مهما من مؤشرات التكاليف الخفية على جانبين هما: التحليل الكمي والتحليل الكيفي، حيث يمكن من خلالهما التوصل لتشخيص ظاهرة التغيب في المؤسسة تشخيصا اجتماعيا.

- **التحليل الكمي:** ويتم ذلك عن طريق حساب معدل التغيب والنظر فيما إذا كان هذا المعدل مرتفعا أم لا، كما يعني التحليل الكمي بتصنيف هذه التغيبات حسب مبرراتها المختلفة.

وقد قسم الباحث Henri Savall مبررات التغيب إلى مجموعتين رئيسيتين هما: التغيبات التي يمكن تقليصها والتي لا يمكن تقليصها من خلال إجراءات التجديد الاجتماعي والاقتصادي.

- **التحليل الكيفي:** إن الهدف من هذا التحليل هو التوصل إلى الأسباب الحقيقية التي أدت إلى إرتفاع معدل التغيب بالمؤسسة، ويعد ذلك الخطوة الأولى والأهم في علاج هذه المشكلة لأن معرفة السبب تمكن من التخلص منه وبالتالي تقليص معدل التغيب.

#### - المقياس التنظيمي:

من الضروري التدخل السريع لمعالجة التغيبات التي تشكل إضطرابا في سير العمل من خلال إيجاد حلول مناسبة لكل حالة من حالات التغيب ويتطلب الأمر: جمع المعلومات الخاصة بالتغيبات ومعالجتها و تسجيل كل الآثار الكيفية والكمية الناجمة عن التغيبات ومعالجتها ضمن جدول مع وجوب الإشارة في هذا الجدول إلى مصادر المعلومات المعتمدة في تكيم الآثار .

#### - المقياس المالي:

يعتبر كل من المقياس الاجتماعي والتنظيمي بمثابة تمهيد وتحضير للمقياس الأهم الذي من خلاله يمكن إعطاء التكاليف الخفية قيمة مالية بعد أن كان هذا الأمر شبه مستحيل.

#### التكاليف الخفية للتغيب:

يسمح المقياس المالي بتقييم التكاليف الخفية المرتبطة بالتغيب تقييما ماليا بالإعتماد على تكلفتين هامتين هما:

- تكلفة كل نشاط معالجة متبع من قبل المؤسسة لتصحيح الاختلالات الناجمة عن التغيب وتكلفة تعويض العامل المتغيب إذا كان تغيبه مبررا، حيث تختلف هذه التكلفة من مبرر لآخر أما إذا تغيب العامل دون مبرر فإنه لن يحصل على أي تعويض.

#### ✓ تطبيق طريقة SOF على مؤشر دوران العمل:

الحركة الزائدة دخولا للمؤسسة وخروجا منها يشكل لها خطورة لا بد من تقييم التكاليف الخفية الناجمة عنها من خلال تطبيق طريقة SOF، يختلف مراحلها.

- المقياس الاجتماعي:

في إطار هذا المقياس يتم إجراء تشخيص اجتماعي لظاهرة دوران العمل داخل المؤسسة بالاعتماد على: التحليل الكمي والكيفي.

- التحليل الكمي: ويتم عن طريق حساب معدل دوران العمل وتحديد ما إذا كان منخفضاً أو متوسطاً أو مرتفعاً من خلال مقارنته بمقياس معين.

- التحليل الكيفي: إذا ثبت من خلال التحليل الكمي أن معدل دوران العمل مرتفع عن الحد المقبول ويمثل بذلك مشكلة تستحق الدراسة، وقد أشار الباحث Henri Savall في هذا الصدد إلى أن تدهور ظروف الحياة المهنية يعد السبب الرئيسي في إرتفاع معدل دوران العمل.

- المقياس التنظيمي والمقياس المالي:

يسمح هذان المقياسان بتحديد مختلف الآثار الناجمة عن دوران العمل وتقييمها مالياً من خلال: دراسة عناصر التكاليف الخفية لدوران العمل وحساب أقدمية الأفراد.

• دراسة عناصر التكاليف الخفية لدوران العمل:

ترتبط التكاليف الخفية لدوران العمل بأنشطة معالجة خسائر التشغيل التي قد تنجم عن هذه الظاهرة فخسارة الإنتاج من الممكن حدوثها بسبب انفصال أحد العاملين عن عمله، يجب مواجهتها بتوظيف عامل جديد. كما أن توظيف عاملين جدد يعني وجوب إخضاعهم لعملية تكوين أولى تسبق مباشرتهم للعمل، غير أنه يكلف المؤسسة وقتاً زائداً يتمثل في وقت المشرف، إدارة الأفراد، ووقت العامل المتكون نفسه.

إنتاجية العامل الجديد عادة ما تكون أقل من المستوى المطلوب، ومعدل الإنتاج المعيب لديه يكون مرتفعاً، الأمر الذي يستدعي القيام بعملية التأهيل، وكل هذه الإجراءات تحمل المؤسسة حملة من التكاليف الخفية.

• حساب أقدمية الأفراد

بمعنى تحديد مدة خدمتهم بالمؤسسة. ويمكن الاستعانة بسجلات الموظفين الموجودة لدى إدارة الموارد البشرية وفي هذه المرحلة يجب الفصل بين الحالتين:

- الحالة الأولى: إذا كانت أقدمية العامل تفوق مدة الحياة المعيارية، فهذا يعني أن الاستثمار قد اهتمت تماماً.

- الحالة الثانية: إذا كانت أقدمية العامل أقل من مدة الحياة المعيارية وهذا الأخير لم يترك العمل.

- حساب التكاليف الخفية لمؤشر حوادث لعمل: إن نجاح طريقة في تقييم التكاليف الخفية لمؤشر حوادث العمل، تتوقف على درجة إلمام الإدارة بمختلف المعلومات المتعلقة بحوادث العمل التي وقعت خلال الفترة المعنية بالدراسة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بين أودينة مينة، مرجع سبق ذكره ص 100

- **المقياس الاجتماعي:** تعد تقارير الحوادث من المصادر الرئيسية للحصول على المعلومات، وتحليل هذه المعلومات تحليلاً كمياً وكيفياً يساهم في التعرف على مختلف الأسباب التي تكمن وراء هذه المشكلة.
- **التحليل الكمي:** التحليل الكمي هو الحوادث الواقعة خلال فترة الدراسة، حيث تقيس معدلات تكرار الحوادث التي ينتج عنها توقف العمل مقارنة بساعات العمل الفعلية.
- **التحليل الكيفي:** تتمثل الخطورة الأولى التي يجب القيام بها في سبيل الوقاية من حوادث العمل ومنع تكرارها أساساً في البحث عن الأسباب المباشرة وغير المباشرة التي أدت إلى وقوعها.
- **المقياس التنظيمي:**

يعني هذا المقياس بدراسة وتحليل مختلف الإجراءات التصحيحية التي يتم اتخاذها عند وقوع حوادث العمل، لتقليل من الأضرار الناجمة عنها أو على الأقل التحكم فيها ومن خلال دراسة كل حالة معالجة يمكن جمع مختلف عناصر التكاليف الخفية التي تحملتها المؤسسة (وقت زائد، أجر زائد، عدم إنتاج، عدم خلق طاقات) من أجل تقييمها مالياً من خلال المقياس المالي.

#### - المقياس المالي:

يتضمن المبلغ الإجمالي للتكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العمل تكاليف مختلف الآثار التي قد تنجم عن الحوادث وتكاليف مختلف المعالجات.

#### ❖ حساب التكاليف الخفية لمؤشري اللاحودة وفروق إنتاجية العمل .

#### ✓ تطبيق طريقة SOF على مؤشر اللاحودة:

تؤدي اللاحودة إلى زيادة التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسة، خاصة تلك المتعلقة بالوحدات المعيبة، والتكاليف المتعلقة بخصم الذي يمنح للمنتجات ذات الجودة الرديئة، ولتقدير المبلغ الإجمالي لمختلف عناصر التكاليف الخفية لا بد من تطبيق المقاييس الثلاث لطريقة SOF

- **المقياس الاجتماعي:** يسمح هذا المقياس بدراسة مختلف العيوب التي جعلت المنتج أو الخدمة يتميز باللاحودة وتحليلها تحليلاً كمياً وكيفياً.
- **التحليل الكمي:**

يتم في إطار هذا التحليل تتبع توفر الجودة خلال مختلف مراحل الإنتاج للتعرف على مختلف العيوب وتصنيفها إلى:

- وحدات تشوهها عيوب خفيفة، وحدات تحوي عيوب أكثر تعقيداً من السابقة، وحدات غير مطابقة للمواصفات المتفق عليها مع الزبائن، مواد أو منتجات غير مطابقة لمقاييس الجودة وتفتقد لإمكانية التصليح أو التقيح، منتجات منخفضة الدرجة بسبب عيوبها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن أودينة مينة، مرجع سبق ذكره ص 100

- التحليل الكيفي: يساهم هذا التحليل في التعرف على أسباب تميز منتجات أو خدمات المؤسسة باللاجودة، حيث أكد الباحث Henri Savall على أن تدهور ظروف الحياة المهنية يعد السبب المباشر في ذلك، لذا فمن الضروري ضمن هذا التحليل تحديد العلاقة بين مؤشر اللاجودة وظروف الحياة المهنية.

#### - المقياس التنظيمي:

تسبب مختلف العيوب خاصة المالية منها، وبالتالي تتطلب من المؤسسة حلولاً سريعة تحد من أثارها السلبية، غير أن هذه المعالجات وغيرها تنجم عنها آثار كفية تتعلق عادة بعدم الرضا سواء من قبل الزبائن لعدم تلبية منتجات أو خدمات المؤسسة لتطلعاتهم، أو من قبل العاملين الذين أهدمتهم أعباء العمل الإضافي لتصلح ما يمكن تصليحه.

#### - المقياس المالي:

على الرغم من نجاعة تطبيق المقياسين الاجتماعي والتنظيمي في جمع المعلومات إلا أنه من غير المجدي جمع كل المعلومات الخاصة بتكاليف اللاجودة، لذا يجب تركيز الجهود على التكاليف الأساسية التي تحملتها المؤسسة وهناك إمكانية لتخفيضها.

ولصعوبة جمع كل المكونات تكاليف اللاجودة، باعتبار النظام المحاسبي نادراً ما يسمح بذلك، فلا بد من اللجوء إلى أساليب أخرى تحكم بعضها البعض.

#### ✓ تطبيق طريقة على مؤشر فروق إنتاجية العمل

تعكس إنتاجية العمل مستوى كفاءة استخدام عنصر من عناصر الإنتاج ألا وهو عنصر العمل ويدخل هذا المؤشر ضمن مؤشرات التكاليف الخفية.

#### - المقياس الاجتماعي:

يتم في إطار هذا المقياس الحكم على كفاءة استخدام عنصر العمل من خلال قياس إنتاجية العمل ويعتمد الحكم أساساً على المقارنات، ومن المقارنات التي يمكن استخدامها: مقارنة إنتاجية العمل المحققة فعلاً مع المقياس المبرجة من قبل المؤسسة، مقارنة إنتاجية عمل نفس المؤسسة في سنوات متتالية وحساب معدلات النمو، مقارنة إنتاجية عمل المؤسسة مع المؤسسات التي تمارس نفس النشاط، مقارنة إنتاجية عمل الوحدات المختلفة داخل نفس المؤسسة. وتحليل نتائج هذه المقارنات يساعد كثيراً في معرفة أسباب انخفاض إنتاجية العمل. دون أن ننسى دراسة العلاقة الموجودة بين مؤشر إنتاجية العمل وظروف الحياة المهنية.

#### - المقياس التنظيمي:

يساهم هذا المقياس بدراسة الإجراءات التي يمكن من خلالها دفع العاملين على العمل وبالتالي تحسين مستوى إنتاجيتهم. وإذا كان الباحث يحد على النظر فيما إذا كان يمكن اعتبار تنظيم العمل كعامل محفز لسلوك الأفراد نحو العمل بجد، فإن هناك عوامل أخرى تعتبر كمدخل لتحسين إنتاجية العمل كإندماج وتمكين العاملين.

- المقياس المالي: يسمح المقياس المالي بحساب إجمالي التكاليف الخفية لمؤشر فروق إنتاجية العمل من خلال التقييم المالي للآثار. دون أن ننسى مراعاة فروقات التشغيل الأولية التي تمثل الفرق بين إنتاجية العمل المحققة فعلاً والمعايير الموضوعية مسبقاً من قبل المؤسسة، أو الفرق بين إنتاجية العمل في المؤسسة وإنتاجية العمل في المؤسسات المشابهة لها.<sup>1</sup>

#### الفرع الثالث: التقييم المالي للتكاليف الخفية

<sup>1</sup> من أودينة مينة، مرجع سبق ذكره، ص 100

تقوم هذه المرحلة على القياس المالي للتكاليف الخفية من خلال تحويل كل التقديرات الكمية في كل مؤشر إلى تقديرات مالية توزع على مكونات التكاليف الخفية لكل نوع من أنواع الخلط؛ والجدول أدناه يوضح ذلك:

جدول رقم: 3-1 النموذج العام لقياس التكاليف الخفية في المؤسسة

| مؤشرات الخلط                   | التقييم النوعي | التقييم الكمي | التقييم المالي ( مكونات التكاليف الخفية ) |                                        |                                                |                                      |                                              |
|--------------------------------|----------------|---------------|-------------------------------------------|----------------------------------------|------------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------------------|
|                                |                |               | أجر إضافية (1)                            | وقت إضافي (2)                          | إستهلاك إضافي (3)                              | عدم الإنتاج (4)                      | عدم خلق الميزة (5)                           |
| التغيب                         |                |               |                                           |                                        |                                                |                                      | تكاليف خفية مرتبطة بالتغيب                   |
| حوادث العمل                    |                |               |                                           |                                        |                                                |                                      | تكاليف خفية مرتبطة بحوادث العمل              |
| المنتج المعيب                  |                |               |                                           |                                        |                                                |                                      | تكاليف خفية مرتبطة بجودة المنتجات            |
| إنحرافات الإنتاجية المباشرة    |                |               |                                           |                                        |                                                |                                      | تكاليف خفية مرتبطة بانحرافات الإنتاج المباشر |
| دوران العمال                   |                |               |                                           |                                        |                                                |                                      | تكاليف خفية مرتبطة بمفهوم العمال             |
| المجموع                        |                |               | الأجور الإضافية الناتجة عن المؤشرات الخمس | الوقت الإضافي الناتج عن المؤشرات الخمس | الاستهلاكات الإضافية الناتجة عن المؤشرات الخمس | عدم الإنتاج الناتج عن المؤشرات الخمس | عدم خلق الميزة الناتج عن المؤشرات الخمس      |
| الخطر الناتج عن المؤشرات الخمس |                |               |                                           |                                        |                                                |                                      | التكاليف الخفية الإجمالية                    |

المصدر: خالد بوتريدا، مرجع سبق ذكره ص 111

ملاحظة:

- يشار إلى الأخطار بصورة نوعية للناكرة دون تكميمها، فهي تعبر عن مصدر للأداء السلبي. فالإحساس بالخطر مثلاً قد يؤدي إلى التراجع عن بعض القرارات أو النشاطات التي كان من الممكن أن تؤدي إلى تحسين الأداء ورفع المردودية الاقتصادية.
- يمكن عدم تقييم بعض التكاليف حسب طبيعة كل مؤسسة.<sup>1</sup>

المطلب الرابع: أهمية التحكم في التكاليف الخفية وعلاقتها بربحية المؤسسة.

الفرع الأول: أساسيات حول الربحية.

أولاً: مفهوم الربحية: عرفت على أنه "عبارة عن الزيادة في سعر السلعة المباعة والخدمات المقدمة على تكلفة هذه السلع والخدمات المستخدمة خلال فترة زمنية معينة"

ثانياً: مصادر تحقيق الربحية: تصنف مصادر تحقيق الربحية في النقاط الأربعة الآتية:

- ✓ التحديدات الفنية: يقصد بها التغيرات المتعددة في أساليب الإنتاج ودوال الطلب بواسطة المؤسسة، ويمكن تصنيف التحديدات الفنية إلى مجموعتين:
- ✓ التحديد الذي يظهر في الإنتاج: وتشتمل هذه المجموعة على كل التغيرات التي من شأنها تغيير الفن التكنولوجي للإنتاج، التوزيع وطرق التنظيم؛
- ✓ التحديد الذي يظهر في السوق: وتشتمل هذه المجموعة على كل تغيرات التي تؤثر في طلب الزبون على الإنتاج، كاستحداث منتجات جديدة أو ادخال أساليب جديدة في الإعلان.<sup>2</sup>

ثالثاً: مؤشرات قياس الربحية.

لغرض قياس الربحية يتم الاعتماد على مؤشرات مختلفة نذكر منها ما يلي:

1. العائد على المبيعات ( هامش الربح ): يقيس هذا المؤشر مدى الربحية التي تحققت على مبيعات المؤسسة، ويتم حسابه وفقاً للعلاقة التالية: العائد على المبيعات = صافي الربح بعد الضريبة / صافي المبيعات
2. معدل العائد على حقوق الملكية: يقيس هذا المؤشر معدل العائد على الأموال المستثمرة ويتم حسابه وفقاً للعلاقة التالية: معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضريبة / حقوق الملكية
3. العائد على إجمالي الأصول: يهدف حساب هذا المؤشر إلى قياس مدى كفاءة التشغيل في المؤسسة، ويتم حسابه من خلال العلاقة التالية: العائد على إجمالي الأصول = صافي الربح بعد الضريبة / متوسط إجمالي الأصول

<sup>1</sup>خالد بوتريد، مرجع سبق ذكره ص 111

<sup>2</sup>وليد بنيشي وآخرون، أثر سياسة الترويج في زيادة ربحية المؤسسة باستخدام نموذج التكامل المشترك ومنهج تصحيح الخطأ، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، قانة، العدد 50، 2018، ص.ص 171-172

حيث متوسط إجمالي الأصول يحسب كالتالي: متوسط إجمالي الأصول - إجمالي الأصول في بداية المدة + إجمالي الأصول نهاية المدة / 2

وحيث أن مفهوم الكفاءة التشغيلية يشير إلى العلاقة بين مستويين من الإنتاج، أحدهما فعلي والآخر كامل، أي أنه يربط بين حجم الإنتاج الذي يحصل عليه المجتمع في وقت معين وبين حجم الموارد الإنتاجية الموجودة، حيث يعطى بالعلاقة التالية:

الكفاءة التشغيلية = الإنتاج الفعلي / الإنتاج في ظل التشغيل الكامل للموارد

4. العائد على رأس المال العامل: يقيس هذا المؤشر القدرة على التحكم بفعالية وكفاءة الأصول المتداولة بطريقة توفر للمؤسسة أقصى عائد على أصولها وتقليل المدفوعات عن التزاماتها، ويتم حسابه وفقا للعلاقة التالية: <sup>1</sup>

العائد على رأس المال العامل = صافي الربح بعد الضريبة / رأس المال العامل

رابعا: أهمية الربحية:

بالنسبة لأي شركة، يعد تحليل الربحية أمرا بالغ الأهمية لتحديد فرص النمو الجديدة التي يمكن أن تساعد في دفع الأعمال إلى الأمام، فيما يلي الأسباب الرئيسية الأخرى التي تجعل تحليل الربحية أداة حيوية لأي عمل تجاري

- يحسن الرؤية على الأداء المستقبلي، تساعد في دفع إستراتيجية النمو، تحسين عملية صنع القرار. <sup>2</sup>

## الفرع الثاني: كيفية تخفيض التكاليف الخفية.

يري Henri Savall أن أنجح الطرق لتخفيض التكاليف الخفية هو تحسين هياكل المؤسسة ومعالجة مسببات الاختلال الوظيفي الخمسة التي عرضتها في المبحث الأول.

أولا: تخفيض التكاليف الخفية من خلال تحسين هياكل المؤسسة: حاول Henri Savall رفقة زملائه بمعهد ISEOR أن يحدد نوعية العلاقة والمقاربة بين سلوك العمال من جهة وبين هياكل المؤسسة المختلفة من جهة أخرى، ورأى أيضا أن تحسين السلوك وهياكل المؤسسة يؤدي إلى تخفيض تكاليف الخفية، وهذا ما سيتم التطرق إليه بالتفصيل.

## ✓ محدودية المقاربة الهيكلية والسلوكية.

هذه المقاربة جوهرها هو من لديه التأثير القوي على الآخر هيكل المؤسسة أم سلوك الفرد؟ فظهر اتجاهين اتجاه يرحح بتأثير الهيكل على السلوك بينما الاتجاه الثاني يرى العكس، وهذا ما أدى Henri Savall وزملائه إلى إيجاد حل لهذه الإشكالية من خلال النموذج المقترح من طرفه وهذا ما سنعرضه في النقاط التالية:

- الاتجاه الأول: يركز على المقاربة الهيكلية أي الاعتراف بالتأثير المسبق للهيكل على السلوك، وفق الصيغة التالية:

<sup>1</sup> بوريتس مهني، أهمية التحكم في وظيفة الشراء في زيادة ربحية المؤسسة الصناعية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة-الجزائر - ، العدد 02، 2023 ص 170

<sup>2</sup> شهاب الدين بن طونة، موازنة نمو المؤسسة بين هدي السيولة والربحية، مذكرة ماستر منشورة، جامعة 8 ماي 1945، قاله، 2022 ص 15.

هياكل ← تصرفات وسلوكيات ← نتائج

غير إن دراسة التحلل الوظيفي في المؤسسات بينت أنه في نفس الوحدة بمعنى وجود هيكل واحد يصدر من الأفراد سلوكيات إنتاجية مختلفة.

- **الاتجاه الثاني:** يرى العكس من الاتجاه الأول حيث إعتبرت أن السلوك هو الأكثر تأثيراً بإعتبار أن الفرد الذي يتميز بالحس الوظيفي ويعي حجم المسؤولية الملقاة عليه يتصرف إيجابياً حتى ولو كانت هياكل المؤسسة سيئة، وفق الصيغة التالية:

تصرفات وسلوكيات ← نتائج

- **الاتجاه الثالث:** وهو الاتجاه الذي تبناه Henri Savall وزملائه بما أسماه " المقاربة الاجتماعية والاقتصادية " وتسمى أيضاً " النظرية الهيكلية السلوكية " أي أن المؤسسة ما هي إلا تفاعل مجموعة متداخلة من هياكل وسلوكيات إنسانية ونتيجة لذلك ينتج النشاط الاقتصادي.

✓ **هياكل المؤسسة:** إن الهياكل هي عبارة عن العناصر التي تتكون منها المؤسسة وتختلف عن بعضها من حيث قوة التأثير والخصائص، وقد قسمها Henri Savall إلى خمسة هياكل هي:

أ. **الهيكل المادي:** إن الهيكل المادي يشمل على عنصرين أساسيين هما:

\* **طبيعة المؤسسة مثل:** الحجم، المساحة، طبيعة النشاط... الخ.

\* **ظروف العمل بالمؤسسة:** وهو يمثل بيئة العمل في المؤسسة بحيث يمكن لها أن تساهم بشكل جوهري في تحديد قدرة الفرد على زيادة الإنتاجية، وإما أن تساعد على زيادة مستوى الضغوط وتخفيض مستوى الصحة والرفاهية لدى الفرد،

✓ **أثر الرضا الوظيفي على تخفيض التكاليف الخفية:** الرضا الوظيفي تعبير عن السعادة التي تتحقق عن طريق العمل، وبالتالي فهو مفهوم يشير إلى مجموعة من المشاعر الوظيفية، ويتحقق الرضا الوظيفي عندما يتساوى أو يفوق ما يتوقع العامل الحصول عليه من العمل أو ما يقدمه من عمل. ويكمن أثر الرضا الوظيفي في تخفيض التكاليف الخفية فيما يلي:

✓ **الرضا الوظيفي والتغيب عن العمل:** وفي هذا الإطار يشير الكثير من الباحثين إلى أن شعور الموارد البشرية بعدم الرضا الوظيفي يعد أحد الأسباب المهمة لإنتشار ظاهرة التغيب عن العمل، وعليه فإنهم يرون بأن الرفع من مستوى شعور الموارد البشرية بالرضا الوظيفي هو السبيل الفعال لتخفيض معدلات التغيب عن العمل.<sup>1</sup>

✓ **الرضا الوظيفي ودوران العمل:** دوران العمل هو ذلك المؤشر الذي يعكس عدم الثبات و الإستقرار في العمل، وقد أكدت الكثير من الدراسات أن السبب من دوران العمل هو عدم الرضا الوظيفي أي أن العامل يرى راحته ورضاه في مؤسسة أخرى وهذا ما يفسر مغادرته.

✓ **الرضا الوظيفي وحوادث العمل:** أن حادث العمل يعني بالضرورة حصول أضرار بدنية أو نفسية للموارد البشرية، وقد يكون السبب الرئيسي في حصول الحادث هو عدم رضا العامل أي أنه يكون شارد الذهن ولا يكون في وعيه فيفقد التركيز، وتنقص درجة أخذ الحذر لديه مما يتسبب في حوادث العمل.

<sup>1</sup> بوبان مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 57

## ب. الهيكل التكنولوجي:

ويتعلق بمختلف تجهيزات المؤسسة من آلات، معدات وبرامج التسيير الآلي... الخ، كما يترجم أيضا موقف المؤسسة من التكنولوجيا وتختلف حسب معيارين هما:

— حسب درجة التعقيد: وهي تنقسم إلى (عادية، ميكانيكية أو توماتيكية).

— حسب درجة القيمة الاقتصادية: وتنقسم إلى ما يلي: **تجهيزات مكلفة**: وهي التي تتطلب إلى أموال ضخمة وهي محل مراقبة كبيرة من طرف المؤسسة، **تجهيزات غير مكلفة (بسيطة)**: كالمعدات، الأدوات واللوازم المختلفة وهي ضرورية لمساعدة عمل الأفراد وهذه التجهيزات البسيطة تعكس درجة ومستوى تكوين العمال.

ت. **الهيكل التنظيمي**: وهو ناتج عن تقسيم العامل في المؤسسة وبين مستوى العلاقات الوظيفية، ويوضح أيضا مستوى الإشتقاق بين الوظائف والأفراد.

ث. **الهيكل الديمغرافي**: ويمثل خصوصيات العمال الذي يتمون إلى الطبقة العاملة مثل: هرم الأعمار، الأقدمية، الجنس، ومستوى التكوين (أولي، مستمر، خبرة مهنية)، مع الأخذ بعين الاعتبار درجات عدم الرضا.

خ. **الهيكل العقلي**: وهو بمثابة صورة المؤسسة وسمعتها، فهو يتضمن طريقة التفكير والعقليات السائدة في المؤسسة.

ثانيا: **تخفيض التكاليف الخفية من خلال الإهتمام بتنمية الموارد البشرية وتحسين سلوكه.**

إن الإهتمام بتنمية الموارد البشرية أصبح أكثر من الضروري خاصة في الوقت الراهن، فمن يستثمر في هذا المورد الهام هو الذي يمكن له مستقبلا من الإبداع والابتكار، وكذلك إلى جانب تنمية الموارد البشرية يجب على المؤسسة مراقبة ومتابعة أهم نتائج تنمية الموارد البشرية وهو تحسين السلوك.

ثالثا: **تخفيض التكاليف الخفية من خلال تحسين الأداء الاجتماعي والإقتصادي.**

يرى Henri Savall أن على المؤسسة إذا أرادت تخفيض التكاليف الخفية أن تعطي الأهمية الكبيرة والإسراع في عملية تحسين الأداء الاجتماعي والإقتصادي.<sup>1</sup>

رابعا: **دور تخفيض التكاليف الخفية في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.** هناك العديد من العوامل التي تتحكم في تحسين الإنتاجية، بعضها خارج عن سيطرة المؤسسة البعض الآخر داخلي يمكن التحكم فيه ومن الأمور التي يمكن للمؤسسة إستخدامها لتحسين الإنتاجية ما يكون على مستوى التنظيم ككل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بويان مسعود، مرجع سبق ذكره ص 58

<sup>2</sup> بويان مسعود، مرجع سبق ذكره ص 59

### الفرع الثالث: علاقة التكاليف الخفية بالربحية.

يمكن إبراز علاقة التكاليف الخفية بربحية المؤسسة فيما يلي:

- تؤثر التكاليف الخفية على بعض عناصر الميزانية وخاصة المخزونات وإنتاج المؤسسة للاستخدام الذاتي، حيث تكون تكلفة المخزونات مقيمة بقيمة تزيد عن قيمتها الاقتصادية التي كان يفترض أن تتحملها المؤسسة لو تم تحقيق هذه المخزونات باختلالات أقل، وهو ما ينجم عنه تضخيم في نتيجة المؤسسة الصافية وهذا ما يؤثر على ربحيتها
- تؤثر التكاليف الخفية على حسابات النتائج من خلال إظهار وبشكل مستقل للجزء الظاهر من تكلفة كل حساب، والتي تمثل التكلفة المنتظرة أو المعيارية، وللجزء الخفي منها الذي يمثل تكلفة الاختلالات، مع إضافة سطر للناتج الوهمية في الجانب الدائن (الناتج) يمثل الإيرادات الضائعة التي لها وقع مباشر على رقم الأعمال وربحية المؤسسة؛
- تلجأ المؤسسات إلى تحديد برامج إنتاجها أو مبيعاتها وفقا للطلب المتوقع أو وفقا لموازنة تاريخية تدخل عليها بعض التعديلات، وهذا دون أن تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الخفية (الاختلالات التشغيلية) اليومية من تعطلات، توقفات، إنتاج غير محقق ووقت مستغرق في تصليح الإنتاج المعيب.... الخ، ودون أن تفسر انحراف الكميات (الإنتاج غير محقق) الضائعة على وجه الخصوص الذي له أثر مباشر على ربحية المؤسسة؛
- تؤثر التكاليف الخفية في إتخاذ القرارات الاستثمارية حيث أنها لاتعتبر الإنفاق على عمليات التحسين اللامادية مجرد مصروفات تخص الفترة يمكن تأجيلها أو إلغاؤها وقت الضائقة المالية، كما أنها تدعم عملية دراسة الجدوى للاستثمارات القائمة على التكاليف الظاهرة، وكذلك يمكن تطبيقها على الاستثمار المادية بحيث تتيح للمؤسسة ميزة المراجعة المستمرة لطرق التسيير والتشغيل الحالية والبحث عن تسيير أكثر نجاعة في ظل التغيير التكنولوجي أو المادي الذي تقوم به المؤسسة، والذي يعني تقليص التكاليف الخفية وزيادة ربحية المؤسسة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة للتكاليف الخفية

#### المطلب الأول: دراسات السابقة باللغة العربية

##### 1. دراسة عثمان بن سيد أحمد، 2015/2014.

عالجت إشكالية البحث الرئيسية هذه الدراسة ما مدى إهتمام المؤسسات الجزائرية بالتكاليف الخفية وما تأثير التكاليف على أداء مؤسسات عينة الدراسة ؟

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وكذلك المنهج الاستنباطي والاستقرائي. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج تتمثل في أن التكاليف الخفية الناجمة عن التغيب، دوران العاملين، حوادث العمل، نقص في الجودة لها تأثير على أداء المؤسسة كما أنه التكاليف الخفية الناجمة عن نقص في الإنتاجية المباشرة ليس لها تأثير على أداء المؤسسة.<sup>2</sup>

##### 2. دراسة سليمان عبد الحكيم، بورش مهني، 2021

<sup>1</sup> خليفي أحمد عبد الجبار، التحكم في التكاليف الخفية وأهميتها في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر منشورة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص 48

<sup>2</sup> عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية أثرها على أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير منشورة، المدرسة العليا للتجارة - الجزائر، 2015، من ص 1 إلى ص 129.

عاجلت الإشكالية الدراسة ما مدى مساهمة التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية لشركة تشين حليب بحاية ؟

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي من خلال الدراسات والبحوث والكتب ذات علاقة بالموضوع وكذلك المنهج التحليلي للوصول إلى الاستنتاجات والتوصيات.

توصل هذا البحث إلى أن الشركة محل الدراسة تحملت تكلفة خفية جد معتبرة سنة 2018 وأن 97.71 بالمئة من هذه التكاليف ناتجة عن مؤشر التغيب كون معدله جد مرتفعاً بها.<sup>1</sup>

### 3. دراسة رداوي بغداددي. 2025

عاجلت الإشكالية الرئيسية مامدى مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في رفع قدرة التمويل الذاتي للمؤسسة ؟

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لوصف الموضوع وتحليله وكذلك الاعتماد على المنهج دراسة حالة للمؤسسة وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين التحكم في التكاليف الخفية ورفع قدرة التمويل الذاتي حيث يمكن التحكم في هذه التكاليف من خلال الإهتمام بالموارد البشري وتحسين ظروف عمله، مما يحفز مورد مالي يعزز قدرة التمويل للمؤسسة لتتمكن من تمويل توسعاتها ونموه بشكل فعال.<sup>2</sup>

### 4. دراسة خالد محمد المدهون 2021/2020،

عاجلت الإشكالية الرئيسية هذه الدراسة ماهو واقع التكاليف الخفية وما هي إمكانية التحكم بها في البنوك التجارية العاملة في فلسطين؟، إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: تبين وجود طرق للتحكم فيها، ومن توصيات الدراسة ضرورة قيام البنوك التجارية التعرف على أسباب ومؤشرات التكاليف الخفية، ضرورة إدراك أهمية التكاليف الخفية ومفهومها وماهيتها في البنوك، ضرورة الاهتمام بالموارد البشري وتوفير البيئة الملائمة للعمل مع تنسيق العمل بين المستويات الادارية المختلفة والاستغلال الأمثل للوقت، العمل على اعتماد آليات لقياس التكاليف الخفية، وضرورة اعتماد طرق للتحكم في مؤشرات التكاليف الخفية.<sup>3</sup>

### 5. دراسة بكطاش فتحة ومقدم مينة، 2020/2019.

عاجلت الإشكالية الرئيسية هذه الدراسة إشكالية التكاليف الخفية وكيفية تقييمها في المؤسسة بناء على المؤشرات الخمس التي اقترحها Henri Savall، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي.

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: أن المؤسسة تحملت ما قيمته 4.029.602.266 دج كتكاليف خلال هذه الفترة، بتسجيل مؤشر فروق الإنتاجية أعلى نسبة والتي قدرت ب 61.70 % يليه مؤشر اللاحوقية بنسبة، 37.07 % ثم باقي

<sup>1</sup> سليمان عبد الحكيم، مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية منشورة، جامعة محمد بوضياف المسيلة(الجزائر) 2021 من ص 1 إلى ص 146

<sup>2</sup> رداوي بغداددي، أهمية التحكم في التكاليف الخفية في رفع فع قدرة التمويل الذاتي بالمؤسسة الاقتصادية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال منشورة، جامعة عنابة، 2025 من صفحة 1 إلى ص 152

<sup>3</sup> خالد محمد المدهون، واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها، مجلة دراسات الأعمال والإدارة، منشورة، جامعة فلسطين 2021 من ص 1 إلى ص 24

المؤشرات بنسبة ضعيفة. وعليه يمكن الاستخلاص أن تكاليف الفرصة الضائعة احتلت أكبر جزء من التكاليف الخفية لمؤسسة MFG ما يعني التأثير على النتيجة الإجمالية وضياح إمكانية تحقيق أرباح أعلى.<sup>1</sup>

#### 6. دراسة عمار درويش، محمد بلمداني، عبد الغني بن تراري 2018.

عالجت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة ما مدى مساهمة التحكم في التكاليف الخفية في الرفع من أداء المؤسسة الاقتصادية ؟ وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد فعالية التحكم في التكاليف الخفية في تحسين أداء المؤسسة، وقد تبين من خلال الدراسة وجود علاقة عكسية بين زيادة التكاليف الخفية ورقم الأعمال وربحية المؤسسة، لذلك أصبح لزاماً على مؤسساتنا إتباع أحسن الطرق لتخفيض هذه التكاليف.<sup>2</sup>

#### 7. دراسة فاطمة حجوب و منصور بن عمارة، 2021/2020.

عالجت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كيف تساهم عملية التحكم في التكاليف الخفية في تحسين الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي؟، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي ومنهج الدراسة حالة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة الميدانية 2012-2019 مؤشرا جديدا خاصا ببيئة الاجتماعية، (ظواهر الشعوبية): متمثلا في: المحاباة، والمحسوبية، والفساد الإداري.<sup>3</sup>

#### 8. منيرة بن أودينة بعنوان: "تقييم التكاليف الخفية"، (2010/2009)

قسمت الدراسة إلى أربعة فصول حيث تناولت في الفصل الأول التكاليف الخفية والتحليل الاجتماعي والاقتصادي، في الفصل الثاني مؤشرات التكاليف الخفية، وفي الفصل الثالث تم التطرق إلى تقييم التكاليف الخفية، وتناولت في الفصل الرابع تقييم التكاليف الخفية شركة سيليس الدولية للزجاج، وتلخصت أهم نتائج هذه الدراسة في ما يلي:

- تطبيق نموذج SOF ليس بالأمر السهل على أرض الواقع، خاصة أن الشركة تعاني من تدهور على مستوى تنظيم العمل، عملية الاتصال، التنسيق، الأمر الذي يصعب من ضبط وتقييم بعض التكاليف الخفية.
- الوصول إلى تحديد المبلغ الحقيقي للتكاليف الخفية لأي مؤسسة يتطلب المتابعة والتسجيل الدائمين و الفوريين لمختلف المعوقات المسببة للتكاليف الخفية خاصة ما تعلق منها بالعنصر البشري،
- حيث يكمن رصد مختلف الاختلالات الأولية بالتالي تحديد أساليب المعالجة، وتقييمها بناء على معلومات صحيحة و دقيقة، ما تساهم المتابعة الفورية أيضا في التعرف على مختلف الفرص الضائعة، وبالتالي التمكن من تقييم المنافع الاقتصادية التي كان بإمكان المؤسسة تحقيقها، وبذلك نتمكن فعلا من تحديد مبلغ يعكس القيمة الحقيقية للتكاليف الخفية بما يساعد المؤسسة على تخفيضها من خلال إجراء التدخل الاجتماعي والاقتصادي.<sup>4</sup>

#### 9. دراسة بويان مسعود بعنوان: " 2012-2013

<sup>1</sup> بكطاش مينة وآخرون، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مقال نخب منشور في مجلة، جامعة الجزائر 3، 2020 من ص 1 إلى ص 18.

<sup>2</sup> عمار درويش وآخرون، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والمالية، منشور، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب - عين تموشنت، الجزائر 2018 من ص 1 إلى ص 82.

<sup>3</sup> فاطمة حجوب وآخرون، التحكم في التكاليف الخفية والأداء طبق التحليل السوسيو - اقتصادي كأداة لتحسين الجودة في المؤسسات التعليمية العالي، مجلة التواصل، منشور، جامعة العربي التبسي - نسبة وجامعة باجي مختار - عنابة 2021 من ص 1 إلى 486

<sup>4</sup> من أودينة منيرة، تقييم التكاليف الخفية، مذكرة ماجستير، منشور، جامعة منتوري - فسطاط، 2010، من ص 1 إلى ص 194.

حيث تناول في الفصل الأول : التكاليف الخفية ، ماهيتها أسبابها ، مؤشراتهما ، وكيفية تخفيضها . وفي الفصل الثاني: تطرق إلى دراسة حالة مؤسسة BCR عين الكبيرة بسطيف وكانت أهم نتائج هذه الدراسة كما يلي :

- أكد البحث على أن المنافسة تركز على مدى قدرة المؤسسة على التحكم في تكاليفها خاصة التكاليف الخفية.
- وجود علاقة طردية بين تحسين ظروف العمل وتوفير مناخ مناسب وبين زيادة الإنتاجية من خلال زيادة الرضا الوظيفي للعامل .
- وجود علاقة طردية بين التكوين المستمر للعامل ، وبين زيادة جودة المنتجات.
- وجود علاقة عكسية بين توفير وسائل الحماية و الصيانة الدورية وبين وقوع حوادث العمل.
- يعتبر السلوك البشري وثقافة المؤسسة السائدة من بين أهم مسببات التكاليف الخفية خاصة في المؤسسات الجزائرية، نظرا لخصائص الذهنية السلبية التي يتمتع بها كل من العامل و المسير .<sup>1</sup>

#### 10. دراسة خالد بوتريد، 2021/2020

عاجلت الإشكالية الرئيسية للدراسة كيف يمكن لتخفيض التكاليف الخفية أن يساهم في تحسين التنافسية المؤسسات الجزائرية ؟

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وكذلك اعتمد على المنهج دراسة حالة بهدف إثراء الموضوع ودراسة جانبه الواقعي العملي.

من خلال هذه الدراسة تبين أن تخفيض التكاليف الخفية قد يكون أحد سبل الكفيلة بضمان تحسين الأداء التنظيمي والإقتصادي للمؤسسة فحجم هذه التكاليف هو أحد الأسباب التي تثقل عبي المؤسسة وتجعلها غير قادرة على الاستثمار في تلبية التطلعات المستهلك والإستجابة للحاجات المعيارية التي يفرضها.<sup>2</sup>

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

#### 1. دراسة (ZianilmenHiba، 2024)

بعنوان<sup>3</sup>: **The Impact of UnveilingHiddenCosts On CostReduction**.

عاجلت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة هل يؤدي تحديد التكاليف الخفية وإدارتها إلى تحقيق أهداف خفض التكاليف؟، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي. وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: إلى أنه من خلال معالجة هذه التكاليف الخفية والتخفيف من أثارها، يمكن لشركة الكندي تحقيق خفض كبير في التكاليف وتعزيز ربحيتها الإجمالية.

#### 2. دراسة (Ladraoui Sanae ،Kinani Siham، 2020)

بعنوان<sup>4</sup>: **La Methode Des Couts Caches: Un Outil Moderne De pilotage De La**

**Performance pour Les organisations Hospitalieres**

<sup>1</sup> بويان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012-2013 من ص1 إلى ص 125

<sup>2</sup> خالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة، أطروحة دكتوراه، منشورة، جامعة باتنة 1، 2021، من ص1 إلى ص 318 .

<sup>3</sup> - ( 2024، ZianilmenHiba )The Impact of UnveilingHiddenCosts On Cost Reduction،p1-127 .

<sup>4</sup> - ( 2020، Kinani Siham، Ladraoui Sanae ) La Methode Des Couts Caches: Un Outil Moderne De pilotage De La Performance pour Les organisations Hospitalieres،p1-648.

عالجت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة مدى أهمية قبلية تطبيق منهج التكاليف الخفية من مؤسسات الإستشفائية المغربية؟، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي. وتظهر هذه الدراسة أنه لا تعد المنظمات الرعاية الصحية في المغرب بمنأى عن هذه الملاحظة، بل تجبر بشكل متزايد على إعادة التفكير في مسألة ضبط التكاليف إنطلاق من منظور الأداء الشامل لذلك إقترحنا في هذه الورقة أن نتأمل في إمكانية الاهتمام وتطبيق منهج التكاليف الخفية في منظمات الرعاية الصحية المغربية.

### 3. دراسة (BouricheMhenni،Slimani Abdelhakim،2021)

#### بعنوان<sup>1</sup>: ControllingHiddenCostsIndicators And Their Importance in Reducing The Total Costs Of The Enterprise – Case study “Tchin Milk” Company in Bejaia

عالجت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة ما مدى مساهمة التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في خفض التكاليف الإجمالية لـ "سلسلة الألبان" في بجاية؟، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي من خلال الدراسات والأبحاث والكتب المتعلقة بموضوع البحث بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة الحالة حيث تم تطبيق الجزء النظري. ولقد توصل هذا البحث إلى أن الشركة محل الدراسة تحملت تكلفة خفية جد معتبرة سنة 2018 وأن 97,71% من هذه التكاليف ناتجة عن مؤشر التغيب وأن معدله جد مرتفعا بما والذي بلغ 16,29%.

### 4. دراسة (loudjaniaziz،2025)

#### بعنوان<sup>2</sup>: Tte Importance of Redinghidjebcosts Indicator forressducing the over all costs

عالجت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة إلى أي مدى تسهم مؤشرات التكاليف الخفية في تخفيض التكاليف الإجمالية في نظام الرعاية الصحية المدرسية؟، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي. وتوصلت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية تقليل مؤشرات التكاليف الخفية لخفض التكاليف الإجمالية، مع اتخاذ مصنع أسمنت هاجر سود SCHS في سكيكدة كدراسة حالة. في هذا الصدد، تطبيق الدراسة 5 مؤشرات وتستخدم الختم المالي وفقا لنموذج SOF لتحليل أداء المصنع في 2021 و 2022 و 2023. تظهر النتائج أنه في عام 2023 تكبد المصنع تكاليف خفية ب 15 353 590 985 دينار جزائري 37. 56% منها كانت بسبب خسائر الإنتاجية المباشرة.

### 5. دراسة (HeLmI،Belhadj 2021)

#### بعنوان<sup>3</sup>: Identification et contrôle des couts Performances caches au service de l'amélioration de la performance socioéconomique des entreprises

<sup>1</sup> - (2021، Slimani Abdelhakim، BouricheMhenni) ControllingHiddenCostsIndicators And Their Importance in Reducing The Total Costs Of The Enterprise – Case study “Tchin Milk” Company in Bejaia،p1-825.

<sup>2</sup>-(2025loudjaniaziz ) Tte Importance of Reding hidjebcosts Indicator for ressduding the over all costs،p1-13.

<sup>3</sup> - ( 2021Belhadj ،HeLmI ) Identification et contrôle des couts Performances caches au service de l'amélioration de la performance socioéconomique des entreprises،p1-157.

عاجلت الإشكالية الرئيسية هذه الدراسة كيف يساهم تحديد ومراقبة التكاليف المخفية المرتبطة بالاختلالات التنظيمية في تحسين الأداء الاجتماعي والاقتصادي للمجتمع؟، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي حيث تهدف هذه الدراسة أن السيطرة على الاختلالات التنظيمية التي تؤدي إلى تكاليف غير مرئية إلى تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي. توصلت هذه الدراسة أن الشركة أو المنظمة التي تهدف إلى الفعالية والكفاءة والأداء: لا تقتصر العوامل المهنية على العوامل المالية والتقنية فحسب، بل من الضروري أيضا مراعاة العنصر البشري باعتباره العنصر الأساسي الذي يخلق القيمة المضافة.

## 6. دراسة (BarreirosPorta، 2020) بعنوان<sup>1</sup>: HiddenCosts.

عاجلت الإشكالية الرئيسية هذه الدراسة إلى أي مدى تساهم التكاليف الخفية داخل وحدات التدقيق الداخلي في القطاع العام في التأثير على كفاءة الأداء والنتائج المالية، وكيف يمكن تحديد هذه التكاليف وقياسها والحد منها لتحسين فعالية التدقيق الداخلي؟، وتم الاعتماد على المنهج النوعي والكمي مطبقا على دراسة حالة واحدة. ويتميز هذا البحث بأهمية لأنه يحدد، من وجهة نظر المدققين الداخليين والوحدات الخاضعة للتدقيق، الاختلالات الوظيفية المحتملة التي تولد تكاليف خفية للقطاع العام. وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: تكشف النتائج أن العوامل التي أدت إلى توليد تكاليف خفية ترتبط بعدم رصد أوجه القصور والاحتيال في إدارة الوحدات الخاضعة للتدقيق، والتأثير السلبي على صورة المؤسسة، والتكاليف الناتجة عن عملية التحقيق في الاحتيال والتي كان ينبغي تجنبها من خلال الضوابط الحالية.

## 7. دراسة (Azebaze Kenfack Fabrice، 2021) بعنوان<sup>2</sup>: Maitrise Des Couts Caches Et Efficacite Dans Les Entreprises Du Secteur Industriel.

عاجلت الإشكالية الرئيسية هذه الدراسة كيفية بناء التكاليف الخفية في المؤسسات الصناعية في الكاميرون؟، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي. ظهرت النتائج الرئيسية وجود تكاليف خفية في هذه المؤسسات، والتي تتكون من اختلالات وظيفية متعددة. ومع ذلك، تبين قادة هذه الشركات استراتيجيات معينة لتلقيها مثل العقوبات والتحفيز والتوعية... تجدر الإشارة أيضا إلى أنه في الرقابة الإدارية في السياق الكاميروني، يجب علينا دمج العامل الاجتماعي الذي يتم إهماله دائما.

### المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

من خلال مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية أول ما تم الوقوف عليه هو أن الدراسة الحالية تشترك مع حل الدراسات السابقة في المتغير المستقل والمتمثل في التحكم في التكاليف الخفية:

### الفرع الأول: أوجه التشابه

<sup>1</sup>- (Barreiros Porta، 2020) HiddenCosts، p1-293.

<sup>2</sup>- (Azebaze Kenfack Fabrice Parfait، TakoudjouNimpa Alain ) Maitrise Des Couts Caches Et Efficacite Dans Les Entreprises Du Secteur Industriel، p1-806.

- من حيث الهدف: لقد إشتكرت جل الدراسات السابقة حول هدف واحد هو التحكم في التكاليف الخفية في المؤسسة ولكل طريقته الخاصة في صيغة هدفه و أسلوب معالجته حيث اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة فاطمة حجوب، ودراسة رداوي بغدادي، ودراسة خالد بوتريد.
- من حيث المنهج المستخدم: يوجد تشابه كبير بين دراستنا الحالية والدراسات السابقة في المنهج المتبع حيث أن كل الدراسات اتبعت المنهج الوصفي لتوضيح جوانب الموضوع النظرية والتحليلي لمعرفة دقيقة ومفصلة للجانب التطبيقي كدراسة سليمان عبد الحكيم، ودراسة خالد محمد المدهون، دراسة فاطمة حجوب، دراسة خالد بوتريد.
- من حيث مجتمع وعينة الدراسة: هناك تشابه مع دراسة خالد بوتريد من حيث عينة ومجتمع الدراسة حيث طبقت على مؤسسة إقتصادية بعينة صغيرة.
- من حيث الأدوات و طريقة المعالجة: تم إستخدام المقابلة الشخصية مع رئيس مصلحة الموارد البشرية والمصلحة المالية والمحاسبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة والملاحظة تم معالجة المتغيرات الجزء الخاص بالتكاليف الخفية بإستخدام طريقة SOF.

#### الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

- من حيث الهدف: إختلفت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في المتغير التابع والنتيجة المتوصل إليها في كل دراسة.
- من حيث المنهج المستخدم: يوجد إختلاف في المنهج المتبع حيث أنه يوجد بعض الدراسة السابقة اتبعت المنهج الإستقرائي كدراسة عثمان بن سيد أحمد.
- من حيث مجتمع وعينة الدراسة: يوجد إختلاف بين كل الدراسات فكل دراسة أسقطت دراستها على عينة معينة طبقت في المؤسسات محل الدراسة كدراسة خالد بوتريد، دراسة بويان مسعود، بكطاش فتحة، ودراسة بن أودينة يحينة.
- من حيث الأدوات طريقة المعالجة: كان الإختلاف في الأدوات منهم من إستخدم الإستبيان كدراسة عثمان بن سيد أحمد، خالد محمد المدهون ومنهم من قام بمعالجة المتغيرات بإستخدام طريقة SOF كدراسة خالد بوتريد، بن أودينة يحينة، تقريبا كل الدراسات السابقة.

#### الفرع الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

- من حيث الهدف: لكل دراسة هدف لكن دراستنا تتميز عن باقي الدراسات في النتيجة المراد الوصول إليها حيث تهدف دراستنا إلى التحكم في التكاليف الخفية لزيادة ربحية المؤسسة الإقتصادية وكان هذا التميز عن الدراسات السابقة في المتغير التابع.
- من حيث المنهج المستخدم: تتميز دراستنا عن الدراسات السابقة من حيث المنهج المستخدم حيث أن كل الدراسات اتبعت المنهج الوصفي والتحليلي منهم من إتبع المنهج الإستقرائي أما دراستنا الحالية إتبع المنهج الإستنباطي أيضا إضافة إلى التحليلي والوصفي.

- من حيث الأدوات طريقة المعالجة: تتميز دراستنا عن الدراسات من حيث إستخدام الأدوات وطريقة المعالجة لكل طريقته الخاصة في الوصول إلى نتائجه، طريقة المعالجة تتعلق بالتكاليف الخفية وكيفية تقييمها في المؤسسة وإدماجها مع ربحية المؤسسة كمتغير تابع لملاحظة تأثير التكاليف الخفية على مردودية المؤسسة.

## خلاصة الفصل الأول

يعتبر موضوع التكاليف الخفية موضوعاً حديثاً نسبياً، و الاختلالات والاضطرابات التي تواجه المؤسسة هي السبب الأول في ظهور هذا النوع من التكاليف، هذه التكاليف لها أثر حاد على الأداء الكلي للمؤسسة، يمكن تجميع هذه الاختلالات في خمسة عائلات: ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت، سوء الإتصال، التدريب، هذه الاختلالات تسبب في تكاليف خفية يمكن معالجتها وتسويتها بتحمل إما أجور إضافية، استهلاك إضافي، أوقات إضافية، عدم الإنتاج، إضافة إلى عدم خلق طاقة والمخاطر الناتجة جراء هذه الاختلالات، يرى منظرو المدرسة السوسيو-اقتصادية أن السلوكيات البشرية والتي تعتبر كمؤشرات للتكاليف الخفية المتمثلة في التغيب، دوران العمل، حوادث العمل، الملاحدة، فروق الانتاجية المباشرة التي تحدد مصير المؤسسة، هذه التكاليف الخفية كان بإمكان المؤسسة أن تقوم باستثمارها بدل تحملها كتكلفة رغم هذا كل المبالغ التي تصرف فإن المؤسسات لا تعرف هذا النوع من التكاليف رغم الأهمية البالغة التي يتميز بها والذي من المفروض وضعه داخل نظامها مثل المحاسبات الأخرى.

- العنصر البشري يعتبر من أهم مصادر ظهور التكاليف الخفية بالمؤسسة الاقتصادية
- تؤدي هذه التكاليف إلى ظهور خسائر غير مباشرة في المؤسسة كضياع الوقت، و نقص إنتاجية المؤسسة.
- التكاليف الخفية لا تظهر مباشرة في الأنظمة المحاسبية للمؤسسة وهذا ما يجعل التحكم فيها صعباً.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت عين

التوتة الوحدة التجارية - تقرت -

### تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الجانب النظري المتعلق بالتكاليف الخفية ومؤشرات قياسها وأثرها على ربحية المؤسسة، سيتم في هذا الفصل التطرق إلى الجانب التطبيقي للدراسة. حيث يهدف الفصل على إسقاط المفاهيم النظرية على واقع مؤسسة الإسمنت، من خلال تحليل وضعها الداخلي والتعرف على أهم مصادر التكاليف الخفية داخلها، ودراسة الآليات المعتمدة في المؤسسة للتحكم في هذه التكاليف ومحاولة تقليلها، وذلك بهدف تقييم مدى فعاليتها في تحسين ربحية المؤسسة وتحقيق الأداء الأمثل.

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

- المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها

### المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

من خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى كيفية انجاز الدراسة أي توضيح المنهجية المتبعة، إختيار مجتمع وعينة الدراسة، وكذا إبراز أهم الأدوات المستخدمة في تحليل النتائج وإختيار الفرضيات.

### المطلب الأول: الطريقة ومنهجية الدراسة

يتضمن هذا المطلب منهجية ومجتمع وعينة الدراسة ومصادر جمع المعلومات

#### الفرع الأول: منهجية الدراسة.

تعتمد منهجية الدراسة الطريقة التي يستخدمها الباحث لفهم الظاهرة أو المشكلة محل البحث، بقصد وصفها وصفا دقيقا وتحديد أبعادها بشكل شامل يجعل من السهل التعرف عليها وتمييزها، بقصد الوصول إلى نتائج عامة يمكن تطبيقها، وتم استعمال الوصفي والتحليلي في الدراسة في المؤسسة محل الدراسة:

#### 1- المنهج الوصفي والتحليلي:

إعتمدت في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يقوم هذا المنهج بوصف الظاهرة كما هي في الواقع، ثم تحليلها وتفسيرها. ويساعد في تحديد الظروف والعلاقات الموجودة بين العناصر المختلفة للظاهرة المدروسة. كما يقوم بتحليله استنادا للبيانات والمعلومات المتعلقة بالموضوع، وبالتالي الوصول إلى نتائج قابلة للتعميم.

ويساهم هذا المنهج أيضا في معرفة الأسباب والعوامل التي تؤثر على الظاهرة، مما يساعد على استخلاص النتائج والتنبؤ بسلوك الظاهرة محل الدراسة في المستقبل.

#### 2- مصادر جمع المعلومات:

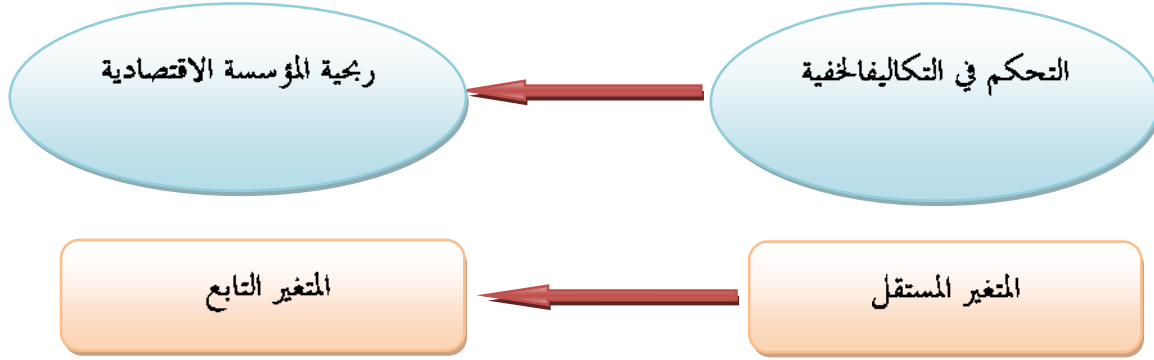
من أجل الوصول إلى نتيجة صحيحة يجب التحقق من جمع المعلومات الصحيحة من المصدر الصحيح بالأسلوب الصحيح، وغالبا ما يستعمل الباحث مصادر كثيرة ومتنوعة من أجل إثراء الموضوع والإجابة عن الإشكالية بمعلومات دقيقة ومتخصصة، على هذا النحو يمكن تقسيم المصادر إلى:

- المصادر الأولية: المتمثلة في المراجع العربية والأجنبية، الكتب، المقالات، البحوث العلمية.
- المصادر الثانوية: المتمثلة في جمع البيانات الأولية وذلك من خلال الدراسة الميدانية داخل المؤسسة وجمع البيانات والوثائق والمقابلات مع العمال وجمع المعلومات المراد معرفتها.

## الفرع الثاني نموذج الدراسة:

يمكن توضيح نموذج الدراسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 3-2: أهم متغيرات النموذج



المصدر: من إعداد الطالبتين

يوضح هذا النموذج العلاقة بين التحكم في التكاليف الخفية كمتغير مستقل، و ربحية المؤسسة كمتغير تابع، حيث يؤثر التحكم الجيد في مختلف أبعاد التكاليف الخفية (سوء التنظيم، الغيابات، ضعف الإنتاج) بشكل مباشر على تحسين الأداء وزيادة الربحية.

## الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة:

أولاً: مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في "مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت-" بإعتبارها ميدان الدراسة التطبيقية، حيث تشمل مختلف الأنشطة المتعلقة بالتسيير التجاري والمالي، وكذا العمليات المرتبطة بالتكاليف والربحية. كما يشمل مجتمع الدراسة مختلف المصالح داخل الوحدة، المصلحة التجارية، المصلحة المالية والمحاسبية، مصلحة الموارد البشرية و مصلحة التسيير.

تتكون مؤسسة الإسمنت SCIMAT من:

\* المديرية العامة بولاية باتنة؛

\* وحدة الإسمنت بعين التوتة؛

\* وحدة خليط الركام والرمل للمسحوق بعين التوتة؛

\* الوكالة التجارية بولاية بسكرة؛

\* الوكالة التجارية بمدينة تقرت؛

ثانيا: عينة الدراسة

أما عينة الدراسة فتكونت من مجموعة من الموظفين العاملين بمؤسسة الإسمنت عين التوتة إضافة إلى بعض رؤساء المصالح، حيث تمثلت العينة في موظفي، مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المالية والمحاسبة، باعتبارهم أكثر إلماما للمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة.

ثالثا: التعريف بمؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت-:

#### 1- نشأة المؤسسة:

نشأت شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت- منذ الإستعمار كملك خاص لصنع وبيع مواد البناء، وتمت هيكلتها بعد الاستقلال فأصبحت تابعة للقطاع العام سميت بالشركة الوطنية لبيع مواد البناء ذات طابع صناع وتجاري في نفس الوقت، وتعد من أهم وأنشط المؤسسات التابعة للقطاع الإقتصادي بالجزائر، وتأسست على إثر مرسوم 280/67 الذي أرخ في 1967/12/20 بغرض إنتاج وتسويق مواد البناء، حيث تم إعادة الهيكلة لها بالمرسوم 322/82 الذي أرخ في 1982/10/30 من شركة وطنية إلى شركة جهوية تشمل ثلاث مؤسسات جهوية للإسمنت ومشتقاته في كل من:

- مؤسسة جهوية لشرق قسنطينة ERCE.
- مؤسسة جهوية للوسط جزائر عاصمة ERCC.
- مؤسسة جهوية للغرب وهران ERCCO.
- تمت جميعها في سنة 2010 في مجمع سمي بالمجمع الصناعي للإسمنت الجزائري "GICA".

#### 2- تعريف بالمؤسسة:

تأسست شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت- في فيفري 1972 وهي شركة إنتاجية وطنية، يقدر رأس مالها 2.250.000.000.00 دج تسعى من خلال نشاطها لتلبية مختلف حاجات قطاع البناء من الاسمنت، وتقع الوحدة التجارية تقرت في دائرة تقرت ولاية ورقلة يحدها شمالا منطقة الصناعية وجنوبا مصلحة الضمان الاجتماعي، من الشرق مؤسسة النقل بالسكة الحديدية وغربا مؤسسة النقل البري للحافلات تبلغ مساحتها 16000 متر مربع وتستوعب يد عاملة تقدر ب 80 عامل موزعين بين مهام مختلفة.

تقوم هذه المؤسسة بتعبئة وتوزيع عدة أنواع من الاسمنت نظرا للحاجة الماسة إليها وهي الاسمنت العادي والاسمنت المائي الأبيض وهكذا تقوم بتلبية احتياجات المواطنين والمؤسسات كذا طلبات السوق الوطني.

الشكل رقم 4-2: بطاقة فنية للوحدة التجارية عين التوتة تقريت 2026

\* اسم الشركة: شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت.

\* عنوان الشركة: شارع 5 جويلية، ص ب 52، تقريت .

\* شكل القانوني للشركة: شركة الأسهم.

\* رقم أعمال الشركة: 225000.000.00 دج

\* قطاع نشاط الشركة: تجاري.

\* نوعية النشاط: تعبئة وتوزيع الاسمنت.

\* توزيع النشاط: تغطي الوحدة كل من ولايات : ورقلة ، إليزي ، الوادي ، تقريت ، جانت ، المغير .

\* مراكز البيع: تتكون الوحدة من 12 مراكز بيع وهي: (ورقلة، إليزي، جانت، برج الحواس، عين أميناس، برج

عمر إدريس، دبداب، المغير، الترمه، الحجيرة وجامعة، حاسي مسعود).

\* عدد العمال: تشغل الوحدة عدد العمال يقدر ب 80 عامل تابع للشركة 45 تابعين لشركة

الاوراس للأمن والخدمات ASS

جدول رقم: 4-2 يوضح توزيع العمال حسب الجنس.

| الجنس   | إطارات |        | تأهيل  |        | تنفيذ  |        | المجموع | تمهين | إدماج مهني<br>DAIP\CTA | DAIP/<br>CID |
|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|-------|------------------------|--------------|
|         | دائمين | مؤقتين | دائمين | مؤقتين | دائمين | مؤقتين |         |       |                        |              |
| رجال    | 12     | 1      | 38     | 3      | 8      | 0      | 62      | 20    | 0                      | 0            |
| نساء    | 0      | 0      | 10     | 2      | 0      | 0      | 12      | 1     | 0                      | 0            |
| المجموع | 12     | 1      | 48     | 5      | 8      | 0      | 74      | 22    | 0                      | 0            |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

✓ عدد العمال: تشغل الوحدة عدد عمال يقدر ب 74 عامل تابع للشركة و 47 تابعين لشركة الاوراس للأمن و الخدمات ASS على النحو التالي:

- تسيير حسابات الشركات الوطنية المحروقاتية مثل سوناطراك.
- تكوين علاقات عديدة مع البنوك والمؤسسات العالمية مثل: صندوق النقد الدولي.

✓ جانب الجودة والبيئة والصحة وسلامة المهنيين: منحت الوحدة التجارية تقرت شهادات مطابقة للمواصفات

1. ISO2015:9001 نظام إدارة الجودة.

2. ISO14001:2015 نظام إدارة البيئة.

3. OHSAS45001:2018 نظام إدارة الصحة والسلامة المهنية.

4. 5000:2018 نظام الطاقة.

جدول رقم: 5-2 جدول يوضح تصنيف العمال التابعي للشركة والتابعين لـ ASS

| العمال التابعين للشركة | العمال التابعين للشركة فرع ASS |               |
|------------------------|--------------------------------|---------------|
| 56                     | 33                             | تقرت          |
| 4                      | 14                             | ورقلة         |
| 2                      |                                | إلزي          |
| 3                      |                                | جانت          |
| 1                      |                                | المغير        |
| 1                      |                                | جامعة         |
| 1                      |                                | دبداب         |
| 1                      |                                | برج عمر ادريس |
| 1                      |                                | برج الخواس    |
| 0                      |                                | عين أميناس    |
| 1                      |                                | البرمة        |
| 1                      |                                | حاسي مسعود    |
| 2                      |                                | الحجيرة       |
| 74                     | 47                             | المجموع       |

المصدر: وثائق المؤسسة

الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت الوحدة التجارية "تقوت"

مدير الوحدة

الاعلام الآلي

الأمانة العامة

مسؤول الوقاية والأمن

رئيس مصلحة الامكانيات  
العامة والمشتريات والتسيير

رئيس فرع تسيير المخزون

أمين مخزن

رئيس فرع لإمكانيات العامة  
و المشتريات

رئيس مصلحة المالية  
والمحاسبة

رئيس فرع المحاسبة العامة

رئيس فرع المالية والميزانية

رئيس فرع المحاسبة

رئيس مصلحة تسيير الموارد البشرية

رئيس فرع تسيير الموارد البشرية

رئيس فرع الشؤون الإجتماعية

رئيس مصلحة التجارة

رئيس فرع برمجة المؤسسات

صراف

فوتري

رئيس مصلحة برمجة الزبائن

عون تجاري

رئيس فرع الفوترة

رئيس فرع البرمجة

رئيس فرع استلام المنتوجات

رئيس فرع الإرسال

رئيس موقع الإرسال

رئيس رصيف الإرسال

رئيس مصلحة النقل

رئيس فرع النقل

مسؤول حضيرة النقل

سائق شاحنة تجر مقطورة

عون صيانة

رئيس مصلحة الصيانة

رئيس مصلحة الصيانة

رئيس فرع الصيانة

تقني سامي ميكانيك

مسؤول محطة ورقلة

مفرغ صهاريج

رئيس مستودع بيع ورقلة

رئيس فرع البرمجة

رئيس مستودع بيع إليزي

عون تجاري

رئيس مستودع بيع جانت

عون تجاري

رئيس مستودع بيع دبداب

رئيس مستودع بيع  
برجالحواس

رئيس مستودع بيع  
برج عمر ادريس

رئيس مستودع  
بيع عين اميناس

رئيس مستودع بيع  
المغير

عون تجاري

رئيس مستودع بيع البرمة

رئيس مستودع بيع

رئيس مستودع بيع جامعة

عون تجاري

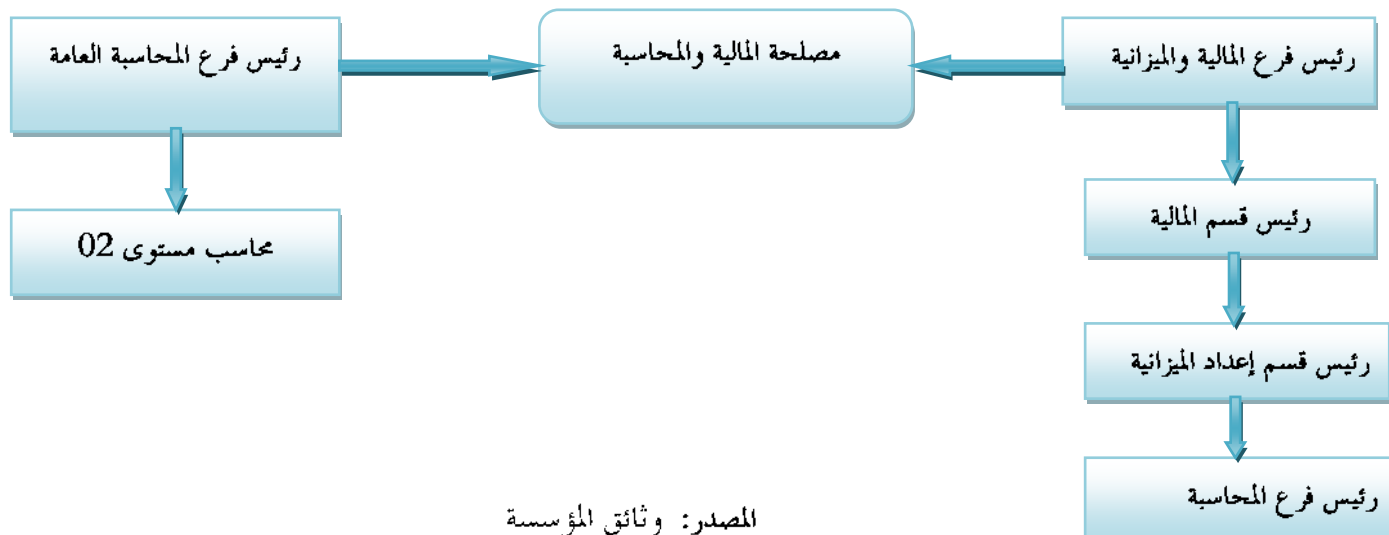
المصدر: وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

### 3- تقديم عام لمصلحة المالية والمحاسبة:

تعريف: تلعب مصلحة المالية و المحاسبة دورا هاما و ضروريا في المؤسسة، حيث تهتم هذه المصلحة بالتسيير المالي للوحدة و إعداد الميزانيات، بالإضافة إلى ذلك تقوم بمراقبة حركات الدخول و الخروج في المؤسسة و التوقعات المالية للوحدة من أعباء و منتجات، علما أن النظام الذي تستخدمه المؤسسة هو نظام يسمى "SYSNET"

الشكل الرقم: 6-2 هيكل التنظيمي لمصلحة المالية والمحاسبة: حيث يمكن تلخيص فروع المصلحة في الهيكل الموالي:



### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

في هذا المطلب يتم عرض أهم الأدوات التي إعتمدت في الدراسة الميدانية.

#### الفرع الأول: المقابلة الشخصية.

تعتبر المقابلة الشخصية النقطة الأساسية في البحث، حيث تمكننا من معرفة الحقائق والفهم الجيد لموضوع دراستنا، وذلك من خلال إجراء حوار مباشرة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة ورئيس مصلحة الموارد البشرية التي تساعد في معالجة الإشكالية والوصول إلى النتائج النهائية، وكذا توضيح بعض الجوانب غير الموجودة في الوثائق.

الجدول التالي يمثل الفترة وعدد الساعات التي تم فيها المقابلة مع رئيس المستخدمين ورئيس مصلحة المالية والمحاسبة:

الجدول رقم: 6-2 جدول فترات المقابلة

| البيان                                 | عدد الأيام | عدد الساعات |
|----------------------------------------|------------|-------------|
| مقابلة مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة | 02         | 04 ساعة     |
| مقابلة الشخصية مع رئيس المستخدمين      | 04         | 08 ساعة     |

المصدر: من إعداد الطالبتين

### الفرع الثاني: تحليل الوثائقي

تم الاعتماد على الوثائق المتحصل عليها من طرف مصلحة المحاسبة والمالية في الجانب التطبيقي من دراستنا، والتي توضح كيفية تقييم التكاليف الخفية، حيث ساعدتني هذه الوثائق على الوصول إلى الهدف المدروس.

### الفرع الثالث: الملاحظة

تم استخدام الملاحظة وذلك من خلال تشخيص وضعية المؤسسة محل الدراسة، بهدف الوصول إلى المعلومات التي لم نستطع الوصول إليها خلال المقابلة ووثائق المؤسسة.

### المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها

ستطرق في هذا المبحث إلى عرض النتائج وتحليلها بالإضافة إلى مناقشة النتائج وفقا لفرضيات الدراسة.

### المطلب الأول: عرض النتائج وتحليلها

يتم من خلال هذا المطلب عرض النتائج المتوصل إليها وتحليلها بناء على المعلومات المجمعة للاستنتاج أهمية التحكم في التكاليف الخفية في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية.

### الفرع الأول: تقييم وقياس التكاليف الخفية في مؤسسة الإسمنت عين التوتة

#### أولا: تطبيق مقياس طريقة SOF على مؤشر التغيب

سنعتمد في حساب التكاليف الخفية الخاصة بمؤشر التغيب على المقياس التي اعتمدها Henri Savall وهي كالتالي:

#### 1. المقياس الاجتماعي: لتحليل ظاهرة التغيب ومعرفة أسبابها وتطورها خلال الفترة (2025-2026) قمنا بإجراء مقابلة

مع رئيس مصلحة الموارد البشرية وطرحنا عليه الأسئلة التالية:

- ما هو المناخ السائد داخل الورشة بين العمال؟
- كيف هي أجواء العمل داخل المؤسسة؟
- ماهي العوامل الأساسية التي تؤدي إلى الغياب؟

وكانت الإجابة حول المناخ وأجواء العمل جيدة ومستقرة لتوفر متطلبات العمل، أما العوامل الأساسية للغياب هي أسباب شخصية كالوفاة والزواج وغيرها من المشكل الاجتماعية.

#### 2. المقياس التنظيمي: يعد المقياس التنظيمي من أهم مقاييس طريقة SOF المقترحة من طرف Henri Savall لتقييم

التكاليف الخفية وذلك باعتباره المقياس المالي، ومن أهم الإجراءات التي تتخذها مؤسسة الإسمنت عين التوتة للحد

والتقليل من ظاهرة التغيب وهي كالتالي:

- وضع إجراءات ردعية تتمثل في الاستفسارات
- تعويض العمال المتغيبون بعمل متعددو المهام حتى لا يكون هناك خلل في الوحدات الادارية والخدماتية .

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

- توفير الجو المناسب للعمل داخل المؤسسة من أجل عدم ملل العامل.

### 3. المقياس المالي:

يمكن تلخيص التكلفة التي تتحملها المؤسسة نتيجة غياب عمالها بالكمية أي ما هو المتوقع والفعلي من أيام العمل خلال السنوات المذكورة في الجدول التالي:

الجدول رقم: 7-2 معدل الغياب بالمؤسسة خلال الفترة 2023-2025

| السنوات | عدد العمال | ساعات العمل النظرية | ساعات العمل الفعلية | عدد ساعات الغياب | معدل الغياب |
|---------|------------|---------------------|---------------------|------------------|-------------|
| 2023    | 74         | 153917              | 153917              | 13196            | 9%          |
| 2024    | 72         | 149757              | 151837              | 11485            | 8%          |
| 2025    | 74         | 153917              | 152877              | 7443             | 5%          |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

تم حساب ساعات العمل النظرية بالعلاقة التالية:  $\text{عدد العمال} \times \text{النسبة} \times \text{ساعات العمل الشهرية} \times \text{عدد الأشهر} = 12$

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة الغياب لسنة 2025 منخفضة وبالنسبة للسنتين 2023 و 2024 ورغم ذلك فإن هذه الغيابات تجعل المؤسسة تتحمل تكلفة إضافية (خفية) تتمثل في تكلفة تعويض العامل الغائب وتكلفة ضمان للعامل المعوض ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

8 ساعات تمثل عدد الساعات التي يجب أن يعملها العامل في اليوم.

الأجر الساعي للعامل يمثل تكلفة العمل الشهرية على عدد ساعات العمل النظرية بالنسبة لسنة 2023 = 1162 /  
2024 = 1194 / 2025 = 1162 .

150% هذه النسبة تمثل جزئين: الأول 100% الأجر القاعدي للعامل والثاني 50% نسبة الزيادة جراء تعويض العامل الغائب.

35 % إشتراك الضمان الإجتماعي الذي تدفعه المؤسسة للعامل المعوض.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت-

الجدول رقم: 8-2 حساب التكاليف الخفية للغياب

| السنوات                                                            | عناصر التكلفة                                | المبالغ       |
|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|---------------|
| 2023                                                               | تكلفة العامل المعوض<br>150 % X 1162 X 13 196 | 23 000 628    |
|                                                                    | تكلفة الضمان الاجتماعي 35 %                  | 8 050 219.8   |
|                                                                    | مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب | 31 050 847.8  |
| 2024                                                               | تكلفة العامل المعوض<br>% 150 X 1194 X 11 486 | 20 571 426    |
|                                                                    | تكلفة الضمان الاجتماعي 35%                   | 7 199 999.1   |
|                                                                    | مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب | 27 771 425.1  |
| 2025                                                               | تكلفة العامل المعوض<br>%150 X 1162 X 7443    | 12 973 149    |
|                                                                    | تكلفة الضمان الاجتماعي 35%                   | 4 540 602.15  |
|                                                                    | مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب | 17 513 751.15 |
| مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر الغياب خلال الفترة 2023-2025 |                                              | 76 336 024.05 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن التكاليف الخفية المتعلقة بمؤشر التغيب في حالة انخفاض من 2023 إلى 2025 حيث إنخفضت من 31 050 847.8 لسنة 2023 إلى 27 771 425.1 لسنة 2024 لتواصل الانخفاض إلى سنة 2025 ونلاحظ من خلال هذا التراجع تحسن في تسيير الموارد البشرية وتقليص معدل الغياب في المؤسسة مما أدى على تخفيض الأعباء غير المباشرة.

الجدول رقم: 9-2 ملخص التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر التغيب

| عناصر التكلفة           | 2023         | 2024         | 2025          |
|-------------------------|--------------|--------------|---------------|
| تكلفة العامل المعوض     | 23 000 628   | 20 571 426   | 12 973 149    |
| اشتراك الضمان الاجتماعي | 8 050 219.8  | 7 199 999.1  | 4 540 602.15  |
| المجموع                 | 31 050 847.8 | 27 771 425.1 | 17 513 751.15 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

ثانيا: تطبيق مقياس طريقة SOF على مؤشر حوادث العمل

سنعتمد على ثلاث مقاييس لحساب حوادث العمل في مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقريت وهي كالتالي:

1. **المقياس الاجتماعي:** إن حوادث العمل داخل المؤسسة الصناعية من بين أهم المؤشرات لحساب التكاليف الخفية نظرا لما تكلفه من مشاكل وتكاليف تتحملها المؤسسة بعد إجراء المقابلة مع رئيس مصلحة الموارد البشرية قمنا بطرح بعض الأسئلة نذكر منها:

- هل يوجد حوادث عمل في المؤسسة ؟
- كم عدد الحوادث التي سجلت خلال هذه السنوات المدروسة؟
- ماهو السبب الرئيسي لوجود الحوادث في المؤسسة ، وما نوع الحوادث التي تحدث هل هي خطيرة أو خفيفة ؟

كانت الإجابة أن المؤسسة لم تسجل أي حادث خلال هذه السنوات المدروسة لأنها كانت توفر للعمال وسائل العمل و الحماية من كل النواحي، والسبب الرئيسي لوجود الحوادث في المؤسسة خلال سنوات سابقة عدم الإنتباه لبعض العمال أثناء العمل أحيانا وكانت الإصابات خفيفة.

2. **المقياس التنظيمي:** تسعى مؤسسة الإسمنت إلى التقليل من حوادث العمل و اتخاذ الإجراءات المناسبة التي تؤدي إلى تعطيل

الإنتاج: كما كانت توفر الجو المناسب للعمل والحماية والحرص على مراقبة آلات العمل قبل استخدامها.

كما تتخذ المؤسسة عدة إجراءات عند وقوع حادث العمل كنقل المصابين إلى أقرب مستشفى لتقديم الإسعافات الضرورية.

3. **المقياس المالي:** بالنسبة لمؤسسة الإسمنت عين التوتة لم تسجل أي حادث عمل خلال هذه السنوات المدروسة لأنها كانت أكثر حرصا على توفير الحماية ووسائل العمل، ومنه لا يوجد بالمؤسسة تكاليف خفية لحوادث العمل في المؤسسة.

- في حالة تسجيل حوادث عمل في المؤسسة:

ستتحمل المؤسسة نتيجة هذه الحوادث الكثير من التكاليف تتمثل في تكاليف تعويض العامل المصاب نتيجة التوقف عن العمل تصل أحيانا لعدة أيام، تكلفة إسعاف العمال المصابين ومعالجتهم، تكاليف الضمان الاجتماعي.... وهذا يجعل المؤسسة تتحمل تكاليف أخرى وتتمثل في التكاليف الخفية ويتم حسابها بالطريقة التالية:

التكاليف الخفية لحوادث العمل = تكلفة العامل المعوض للمحافظة على مستوى الإنتاج العادي ( الساعات الضائعة X الأجر الساعي للعامل X نسبة الأجر القاعدي للعامل + نسبة الزيادة جراء تعويض العامل الغائب)) في تكلفة الضمان الاجتماعي 35% مضاف إليها مصاريف النقل العامل المصاب وتقديم الإسعافات الأولية.

ثالثا: تطبيق مقياس طريقة SOF على مؤشر دوران العمل

سوف نعتد في حساب التكاليف الخفية الخاصة بمؤشر دوران العمل على المقاييس الثلاث لطريقة SOF وهي:

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

1. المقياس الاجتماعي: بعد إجراء المقابلة مع رئيس مصلحة الموارد البشرية تحاورنا على بعض الأسئلة حول دوران العمل منها:

- كم عدد العمال الجدد والمغادرين بالمؤسسة خلال السنوات المدروسة؟
- ماهو السبب الذي يجعل العمال يغادرون العمل؟
- ماهي تكلفة تكوين العامل الجديد بالمؤسسة خلال السنوات المدروسة؟

كانت الإجابة من المؤسسة ملخصة في الجدول رقم 10-2 دوران العمل خلال الفترة 2023/ 2025 عدد العمال الجدد والمغادرين والسبب الرئيسي لترك العمال للعمل إما وجود عمل أفضل في مكان آخر، إما تقاعد ... الخ أو هناك أخطاء المهنية من الدرجة الثالثة التي تؤدي إلى الطرد من العمل، تشجيع التقاعد المبكر من أجل فسخ المسار الوظيفي أمام الآخرين، ورغبتها في زيادة الإنتاج من خلال تخفيض العاملين وتكاليفهم، وبالنسبة لتكلفة تكوين العامل الجديد قال بأن هناك تكلفة إجمالية للتكوين لأن العمال الجدد خلال هذه السنوات المدروسة تم تعيينهم مباشرة وإندماجهم في العمل لأن لديهم خبرة مهنية عن العمل.

الجدول رقم: 10-2: دوران العمل خلال الفترة 2023-2025

| السنوات | عدد الأفراد الذين تم تعيينهم | عدد تاركي العمل | عدد العمال |
|---------|------------------------------|-----------------|------------|
| 2023    | 1                            | 5               | 74         |
| 2024    | 1                            | 3               | 72         |
| 2025    | 5                            | 3               | 74         |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

الجدول رقم: 11-2 معدل دوران العمل 2023-2025

| السنوات              | 2023  | 2024  | 2025  |
|----------------------|-------|-------|-------|
| مجموع تاركي العمل    | 5     | 3     | 3     |
| مجموع العاملين الجدد | 1     | 1     | 5     |
| متوسط العمال         | 74    | 72    | 74    |
| معد الانفصال         | 6.76% | 4.17% | 4.05% |
| معدل الإنضمام        | 1.35% | 1.38% | 6.76% |
| معدل دوران العمل     | 6.76% | 4.17% | 0.81% |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

معدل الانفصال = مجموع تاركي العمل / متوسط العمال خلال الفترة  $100 \times$

معدل الإنضمام = مجموع العاملين الجدد / متوسط العمال خلال الفترة  $100 \times$

معدل دوران العمل = ( معدل الأفراد تاركي العمل / عدد الأفراد الذين تم تعيينهم ) / متوسط عدد العمال  $100 \times$

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

من خلال حساب معدل دوران العمل نلاحظ أن المؤسسة سجلت سنة 2023 نسبة دوران مرتفعة بلغت 6.76% وهي نسبة تفوق المقياس المعتمد لدى Henri Savall (5%) في المقابل سجلت المؤسسة سنتين 2024-2025 معدل 1.38% و 0.81% على التوالي وهي أقل من (5%) وهذا يدل على تحسن و إستقرار العمال في المؤسسة.

2. **المقياس التنظيمي:** لمحافظة المؤسسة على كفاءتها ووضع حد لترك العمل، يجب عليها أن تهتم بالعديد من الجوانب التي تؤثر على قرارات العاملين بترك عملهم والبقاء في المؤسسة وتمثل هذه الجوانب في ما يلي:

- إجراء مقابلة مع كل عامل لمعرفة سبب تركه للعمل، وضع نظام تدريبي للتأثير على أداء العمال للتقليل من حالات الغياب.

3. **المقياس المالي:** من خلال المقابلة مع رئيس مصلحة الموارد البشرية تبين أنه لم يتم احتساب أي تكلفة لتكوين العمال الجدد خلال السنوات المدروسة (2023-2025)، في المقابل قامت المؤسسة بتقديم تكلفة إجمالية لتكوين العمال خلال الفترة المدروسة وهي كالتالي:

الجدول رقم: 12-2 التكلفة الإجمالية لتكوين العمال في المؤسسة

| السنة | عدد العمال المكونين | التكلفة الإجمالية لتكوين العمال |
|-------|---------------------|---------------------------------|
| 2023  | 43                  | 3 000 486.88                    |
| 2024  | 29                  | 2 150 731.86                    |
| 2025  | 16                  | 723 232.15                      |

المصدر: معلومات مقدمة من مصلحة الموارد البشرية

وبالتالي فالمؤسسة لم توفر تكوين للعمال الجدد خلال هذه السنوات نظرا لأن لديهم خبرة ويتمتعون بمهارات مهنية كافية تسمح لهم بالتأقلم السريع مع متطلبات العمل دون اللجوء إلى تكوين مسبق وتم إدماجهم مباشرة في مناصب عملهم، ومنه لا يوجد تكاليف خفية لدوران العمل في المؤسسة.

- في حالة ما كان هناك تكلفة تكوين العامل الجديد يتم حسابها كالتالي:

تكلفة تكوين العامل الجديد = ( تكلفة التكوين السنوية / إجمالي عدد العمال المكونين ) x عدد عمال الفرع المكونين

إن مجموع التكاليف الخفية الناتجة عن دوران العمل مرتبط مباشرة بتكلفة تكوين العامل الجديد، لأنه من خلال مغادرة العمال القدامى يجب على المؤسسة تعويضهم بعمال جدد، وهذا ما يجعل المؤسسة تتحمل مصاريف زائدة (إضافية) تمثل في تكاليف التكوين. حيث كلما ارتفعت نسبة دوران العمال زادت الحاجة لتكوين العمال الجدد، وهذا يسبب في زيادة وإرتفاع التكاليف الخفية لدوران العمل.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

رابعا: تطبيق مقاييس طريقة صوف على مؤشر اللاجودة ونقص الإنتاجية:

### ✓ مؤشر اللاجودة:

1. **المقياس الاجتماعي:** بعد إجراء المقابلة مع رئيس مصلحة الموارد البشرية قمنا بطرح عليه بعض الأسئلة للحصول على المعلومات المتعلقة بمؤشر اللاجودة وكانت كما يلي:
  - كيف هي جودة المنتج بالمؤسسة، هل الجودة عالية أو رديئة ؟
  - كيف تتم مراقبة الجودة بالمؤسسة، ومتى تكون هذه المراقبة ؟

كانت الإجابة مباشرة من رئيس المصلحة أنه لا يوجد نقص في الجودة بالعكس كانت الجودة ممتازة، فقد قامت الجزائر بإقامة المعهد الجزائري للتقييس وهو الهيئة الممثلة للجزائر، وقد منح له شهادة ويعتبر عضواً في المنظمة العالمية للتقييس، وهذا المعهد يقوم بمراقبة المنتج بالمؤسسات الجزائرية كل سنة لتطبيق نظام تسيير الجودة، وهذا ما يجعلها تحافظ على جودة منتوجاتها. بالنسبة للمؤسسة فقد منحت لها ستة شهادات للجودة منها شهادة ايزو وذلك من حيث المعاملة مع الزبائن وجودة ونوعية المنتج، بالنظر لحجم المؤسسة سواء إلى موقعها الذي يسمح بجلب العديد من الزبائن وهذا لأهمية المنتج، وهذا ما يجعلها تحافظ على جودة منتوجاتها.

2. **المقياس التنظيمي:** كانت المؤسسة تتخذ بعض الإجراءات التنظيمية على مستوى ورشات الإنتاج للحفاظ على السير الحسن للمؤسسة نذكر منها:

- العمل على اكتشاف كل ماهو معيب قبل البدء في العملية الإنتاجية.
- السعي على توفير ظروف مهنية جيدة.
- العمل على تكوين العمال وتدريبهم.

3. **المقياس المالي:** نلاحظ من خلال ما تم تقديمه من طرف المؤسسة عن مؤشر اللاجودة أنه لا يوجد أي أثر مالي لهذا المؤشر نظرا لجودة منتوجاتها وحصولها على الإيزو، ومنه لا يوجد تكاليف الخفية ناتجة عن مؤشر اللاجودة بالمؤسسة.

- في حالة ما كان هناك نقص في الجودة يتم حساب التكاليف الخفية كما يلي:

يتم حساب التكاليف الخفية الناتجة عن مؤشر نقص الجودة من خلال تجميع مختلف التكاليف الناتجة عن إعادة الإنتاج، كالوقت الضائع، أو التوقف عن النشاط، نقص الكفاءة ... الخ حيث تمثل مختلف هذه العناصر عبئا على المؤسسة غير ظاهر في أنظمتها.

### ✓ مؤشر النقص في الإنتاجية:

1. **المقياس الاجتماعي:** عند لقاءنا وإجراء مقابلة مع مصلحة الموارد البشرية بمؤسسة الإسمنت عين التوتة قمنا بطرح بعض الأسئلة والتحاوور عن سبب نقص الإنتاج في المؤسسة وكانت الأسئلة والإجابة كما يلي:
  - ماهو سبب انخفاض الإنتاج في المؤسسة؟
  - هل لدى العمال نقص في الخبرة والمهارات في العمل؟
  - هل تتوفر كل المواد التي تدخل في العملية الإنتاجية في الوقت المناسب أو لا ؟

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

كانت إجابة رئيس مصلحة المحاسبة عن هذه الأسئلة أنه لا يوجد سبب يجعل الإنتاج ينخفض في المؤسسة لأن المؤسسة تنتج الحد الأقصى المقدر للسنة وأغلب الأحيان تتجاوزته وبالنسبة للعمال تقوم المؤسسة بتكوين العمال في حالة عدم تمكنهم من العمل وليس لديهم أي مهارة للعمل وكانت المؤسسة كذلك توفر للعمال في الورشات كل المواد الأولية اللازمة للإنتاج في الوقت المناسب والمحدد لإتمام العملية الإنتاجية.

2. المقياس التنظيمي: المؤسسة لديها إجراءات تنظيمية تقوم بها للحفاظ على حجم الإنتاج ومن بين هذه الإجراءات:

- تقسيم المهام وتحديد المسؤوليات بدقة، تحسين الجو الفيزيائي للعمل (التهوية، الإنارة،... الخ)، الصيانة الدورية... الخ.

3. المقياس المالي:

لا يتوفر بالمؤسسة نقص في الإنتاج بسبب تحقيق ميزانية تقديرية للإنتاج، لأنها تنتج الحد الأقصى المقدر للسنة، وأغلب الأحيان تتجاوزته، مما ينتج عنه عدم وجود نقص في الإنتاجية.

- في حالة ما كان هناك نقص في الإنتاجية يتم حساب التكاليف الخفية كما يلي:

يتم حساب التكاليف الخفية لمؤشر نقص الإنتاجية من خلال المقارنة بين رقم الأعمال المتوقع ورقم الأعمال الفعلي لتحديد قيمة الفرصة المضيعة الناتجة عن نقص الإنتاجية وذلك من خلال الفرق بين رقم الأعمال المتوقع ورقم الأعمال الفعلي ويتم الحصول على هذه المعلومات من المؤسسة محل الدراسة.

جدول: 13-2 النموذج الشامل لحساب التكاليف الخفية للفترة (2023-2025)

| النتائج المالية |              |              | المؤشرات                                    |
|-----------------|--------------|--------------|---------------------------------------------|
| 2025            | 2024         | 2023         |                                             |
| 17 513 751.15   | 27 771 425.1 | 31 050 847.8 | مؤشر الغياب                                 |
| 76 336 024.05   |              |              | مجموع التكاليف الخفية<br>الكلية خلال الفترة |

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الثاني: تقييم ربحية المؤسسة

أولاً: معدل العائد على المبيعات:

لحساب معدل العائد على المبيعات أولاً يجب تحديد صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية وتحديد يجب إضافة إجمالي التكاليف الخفية إلى صافي الربح بالمؤسسة (النتيجة الصافية) قبل التحكم في التكاليف الخفية وذلك من أجل تحديد إجمالي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية ومن ثم نقوم بطرح الضرائب للحصول على صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية، وعليه يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

✓ جدول تحديد صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية:

جدول رقم: 14-2 تحديد صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية للفترة المعتبرة (2023-2025)

| السنة | صافي الربح قبل التحكم في التكاليف الخفية (ربح) | إجمالي التكاليف الخفية الممكن توفرها | إجمالي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية | مبلغ الضريبة 19% | صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية |
|-------|------------------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------------|------------------|------------------------------------------|
| 2023  | 79 973 031.29                                  | 31 050 848                           | 111 023 879                                | 21 094 537       | 89 929 342                               |
| 2024  | 78 068 444.29                                  | 27 771 425.1                         | 105 839 869                                | 20 109 575       | 85 730 294                               |
| 2025  | 234 716 308.50                                 | 17 513 751.15                        | 252 230 059                                | 47 923 711       | 204 306 348.4                            |

المصدر من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

✓ جدول تلخيص معطيات حساب معدل العائد على المبيعات:

جدول رقم: 15-2 معطيات حساب معدل العائد على المبيعات:

| السنة | صافي الربح قبل التحكم في التكاليف الخفية | صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية | صافي المبيعات    |
|-------|------------------------------------------|------------------------------------------|------------------|
| 2023  | 79 973 031.29                            | 89 929 342                               | 1 618 204 618.13 |
| 2024  | 78 068 444.29                            | 85 730 294                               | 2 104 804 683.72 |
| 2025  | 234 716 308.50                           | 204 306 348.4                            | 2 240 774 173.81 |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

وعليه يمكن حساب هذا المعدل وفق العلاقة التالية:

معدل العائد على المبيعات = صافي الربح بعد الضريبة  $\times 100$  / صافي المبيعات

تظهر النتيجة في جدول المقارنة كالتالي:

جدول رقم: 16-2: معدل العائد على المبيعات خلال الفترة (2023-2025) قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية.

| السنوات | قبل التحكم في التكاليف الخفية % | بعد التحكم في التكاليف الخفية % |
|---------|---------------------------------|---------------------------------|
| 2023    | 5%                              | 6%                              |
| 2024    | 4%                              | 4.07%                           |
| 2025    | 10%                             | 9.11%                           |
| المتوسط | 6.33%                           | 6.39%                           |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها في الجدول وجود ارتفاع بمعدل العائد على المبيعات بعد التحكم في التكاليف الخفية حيث بلغت نسبة المتوسط (6.39%) مقارنة بما قبل التحكم في التكاليف الخفية حيث بلغت نسبة المتوسط (6.33%)

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

كما بلغت نسبة التغير ( 0.06%) مما يدل على أن التحكم في التكاليف الخفية ساهم في تحسين في المستوى العام وزيادة قدرتها على تحقيق الأرباح.

ثانيا: معدل العائد على حقوق الملكية

✓ معدل العائد على حقوق الملكية: بالنسبة لحقوق الملكية في الفترة المدروسة غير موجودة أي تساوي الصفر ومنه لا يمكن حساب حقوق الملكية إذا لا يمكن تقييمها خلال هذه الفترة.

- في حالة وجود حقوق الملكية بالمؤسسة يتم حسابها كما يلي:

معدل العائد على حقوق الملكية يقيس هذا المؤشر معدل العائد على الأموال المستثمرة ويتم حسابه وفقا للعلاقة التالية: معدل العائد على حقوق الملكية = صافي الربح بعد الضريبة / حقوق الملكية

ومنه في المؤسسة محل الدراسة كانت حقوق الملكية معدومة خلال السنوات المدروسة 2025/2024/2023

ثالثا: معدل العائد على رأس المال العامل:

✓ لحساب معدل العائد على رأس المال العامل نستخدم على جدول تلخيص المعطيات التالي:

الجدول رقم: 17-2 حساب معدل العائد على رأس المال العامل:

| السنوات | صافي الربح قبل التحكم في التكاليف الخفية | صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية | رأس المال العامل |
|---------|------------------------------------------|------------------------------------------|------------------|
| 2023    | 79 973 031.29                            | 89 929 342                               | 2 740 704 890    |
| 2024    | 78 068 444.29                            | 85 730 294                               | 3 839 741 056    |
| 2025    | 234 716 308.50                           | 204 306 348.4                            | 4 687 043 951    |

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

وعليه يمكن حساب هذا المعدل وفق العلاقة التالية:

معدل العائد على رأس المال العامل = صافي الربح بعد الضريبة / 100 / رأس المال العامل

رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة

وتظهر النتيجة في جدول المقارنة كالتالي:

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

جدول رقم: 18-2 معدل العائد على رأس المال العامل خلال (2023-2025) قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية:

| السنوات | قبل التحكم في التكاليف الخفية% | بعد التحكم في التكاليف الخفية% |
|---------|--------------------------------|--------------------------------|
| 2023    | 3%                             | 3.28%                          |
| 2024    | 2.03%                          | 2.23 %                         |
| 2025    | 5%                             | 4.35%                          |
| المتوسط | 3.34%                          | 3.28%                          |

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال النتائج الخاصة بمعدل العائد على رأس المال العامل الظاهرة في الجدول نلاحظ هناك ارتفاع بعد التحكم في التكاليف الخفية في سنتي 2023 و 2024 مما يدل على تحسن في رأس المال العامل واستطاعت المؤسسة استغلال مواردها بشكل أفضل مما يعكس فعالية نسبية للإجراءات المتخذة، أما في سنة 2025 فقد سجلت انخفاضا وهذا يدل على أن المؤسسة لم تحقق نفس الفعالية المحققة سنتي 2023 و 2024 ومن خلال المتوسط نلاحظ أن التحكم في التكاليف الخفية لم يحسن من أداء المؤسسة بشكل عام حيث بلغت نسبة المتوسط بعد التحكم في التكاليف الخفية 3.28% وقبل التحكم في التكاليف الخفية 3.34%.

رابعا: معدل العائد على إجمالي الأصول.

✓ لحساب معدل العائد على إجمالي الأصول نعلم على جدول تلخيص المعطيات التالي:

جدول رقم: 19-2 معطيات حساب معدل العائد على إجمالي الأصول

| السنوات | صافي الربح قبل التحكم في التكاليف الخفية | صافي الربح بعد التحكم في التكاليف الخفية | متوسط إجمالي الأصول |
|---------|------------------------------------------|------------------------------------------|---------------------|
| 2023    | 79 973 031.29                            | 89 929 342                               | 3 368 706 630       |
| 2024    | 78 068 444.29                            | 85 730 294                               | 4 180 377 595       |
| 2025    | 234 716 308.50                           | 204 306 348.4                            | 5 037 767 230       |

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

وعليه يمكن حساب هذا المعدل وفق العلاقة التالية:

معدل العائد على إجمالي الأصول = صافي الربح بعد الضريبة / 100 / متوسط إجمالي الأصول

متوسط إجمالي الأصول = إجمالي الأصول بداية المدة + إجمالي الأصول نهاية المدة / 2

وتظهر النتيجة في جدول المقارنة كالتالي:

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت-

جدول رقم: 20-2 معدل العائد على إجمالي الأصول خلال (2023-2025) قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية.

| السنوات | قبل التحكم في التكاليف الخفية % | بعد التحكم في التكاليف الخفية % |
|---------|---------------------------------|---------------------------------|
| 2023    | 2.37%                           | 3%                              |
| 2024    | 2%                              | 2.05%                           |
| 2025    | 5%                              | 4.05%                           |
| المتوسط | 3.12%                           | 3.03%                           |

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة سجلت خلال سنتي 2023 و 2024 تحسنا في معدل العائد على إجمالي الأصول بعد التحكم في التكاليف الخفية، وهذا يدل على أن المؤسسة قادرة على استخدام أصولها بطريقة فعالة، أما بالنسبة لسنة 2025 فقد سجلت إنخفاضاً بعد التحكم في التكاليف الخفية وهذا يفسر احتمال أن التكاليف الخفية قليلة والتحكم فيها لم يعطي فرق كبير في النتيجة أو سوء تطبيق إجراءات التحكم في التكاليف الخفية وأيضا المتوسط لم يحسن في أداء المؤسسة بعد التحكم في التكاليف الخفية خلال السنوات المدروسة.

جدول رقم: 21-2 ملخص حساب مؤشرات ربحية المؤسسة قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية.

| السنوات | قبل التحكم في التكاليف الخفية % |              |                                  |                               | بعد التحكم في التكاليف الخفية % |              |                                  |                               |
|---------|---------------------------------|--------------|----------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|--------------|----------------------------------|-------------------------------|
|         | معدل العائد على المبيعات        | حقوق الملكية | معدل العائد على رأس المال العامل | معدل العائد على إجمالي الأصول | معدل العائد على المبيعات        | حقوق الملكية | معدل العائد على رأس المال العامل | معدل العائد على إجمالي الأصول |
| 2023    | 5%                              | 0            | 3%                               | 2.37%                         | 6%                              | 0            | 3.28%                            | 3%                            |
| 2024    | 4%                              | 0            | 2.03%                            | 2%                            | 4.07%                           | 0            | 2.23%                            | 2.05%                         |
| 2025    | 10%                             | 0            | 5%                               | 5%                            | 9.11%                           | 0            | 4.35%                            | 4.05%                         |
| المتوسط | 6.33%                           | 0            | 3.34%                            | 3.12%                         | 6.39%                           | 0            | 3.28%                            | 3.03%                         |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول الملخص لمؤشرات ربحية المؤسسة قبل وبعد التحكم في التكاليف الخفية نلاحظ أن نتائج التحكم في التكاليف الخفية تختلف لم تكن بنفس الدرجة حيث سجل معدل العائد على المبيعات تحسنا نسبيا مما ساهم في تحسين المستوى العام، حيث إنتقل المتوسط من 6.33% قبل التحكم إلى 6.39% بعد التحكم مما يدل على أن التحكم في التكاليف الخفية زاد من قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح.

وفي المقابل سجل كل من معدل العائد على رأس المال العامل ومعدل العائد على إجمالي الأصول إنخفاضاً طفيفاً بعد التحكم في التكاليف الخفية حيث إنتقل متوسط العائد على رأس المال العامل من 3.34% إلى 3.28% كما إنخفض معدل العائد على إجمالي الأصول من 3.12% إلى 3.03% مما يدل على عدم تحسن في أداء المؤسسة وهو ما يفسر بأن إجراءات التحكم في التكاليف الخفية لم تنعكس بشكل كبير على إستغلال أصول المؤسسة ورأس مالها العامل خلال فترة الدراسة.

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقريت-

وبالنسبة لمؤشر العائد على حقوق الملكية معدوم خلال السنوات المدروسة بسبب إنعدام حقوق الملكية بالمؤسسة وبالتالي تعذر حساب أثر التكاليف الخفية على هذا المؤشر.

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ بصورة مختصرة النتائج النهائية للدراسة، ونلاحظ بأن التحكم في التكاليف الخفية حقق تحسنا محدودا في بعض مؤشرات الربحية بالنسبة للسنوات 2023 و2024 ، وخلال سنة 2025 لم تحقق المؤسسة تحسنا في مردوديتها وهذا ما يستدعي في أن تعيد النظر في طريقة تطبيق إجراءات التحكم في التكاليف الخفية وتحسين فعاليتها مستقبلا.

### الفرع الثالث: تحديد أهمية التحكم في التكاليف الخفية على ربحية المؤسسة

أهمية التحكم في التكاليف الخفية تؤثر على ربحية المؤسسة بنتائج إيجابية مما يساعد المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن، ومن خلال ما تم حسابه نلاحظ في سنتي 2023 و2024 أن بعد التحكم في التكاليف الخفية تحسنت مؤشرات ربحيتها أكثر وهذا ما يجعلها تنمو وتستمر أكثر في السوق، إذ نستنتج أن هناك علاقة عكسية بين التكاليف الخفية وربحية المؤسسة وخلال سنة 2025 لم تحقق المؤسسة تحسنا في مردوديتها وهذا ما يستدعي أن تعيد النظر في طريقة تطبيق إجراءات التحكم في التكاليف الخفية وتحسين فعاليتها مستقبلا.

### المطلب الثاني: عرض ومناقشة النتائج

#### الفرع الأول: عرض النتائج

- التكاليف الخفية هي تكاليف تتحملها المؤسسة وتؤثر على ربحيتها وهذا ما لاحظناه في الجانب النظري عند تعريف التكاليف الخفية وهي تكاليف خاصة بالتصحيحات والتعديلات الناتجة عن سوء التشغيل، وهي لا تظهر بطريقة مباشر في نظام معلومات المؤسسة.
- هناك خمسة مؤشرات لحساب التكاليف الخفية في المؤسسة، قام Henri Savall بتحديد وحساب التكاليف الخفية بالإعتماد على هذه المؤشرات وتمثل في الغياب، دوران العمل، حوادث العمل و اللاحودة ونقص الإنتاجية، وقد استخدم لتحديد كل مؤشر ثلاث مقاييس وتمثل في المقياس الاجتماعي، تحديد المشكلة أو المؤشر، ومن ثم معالجتها وتقديم حلول في المقياس التنظيمي ثم تحويل هذه الحلول إلى مبالغ تتحملها المؤسسة للتخفيف من حدة هذه المشكلة في المقياس المالي.
- وقد تم الإهتمام بالموارد البشرية وتحفيزها يساعد في إرضاء العمال وهذا يؤدي إلى تحسين سلوكهم وزيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف الخفية وهذا ما نلاحظه من خلال الدراسة الميدانية أن العمال يتمتعون براحة داخل العمل والعلاقات الجيدة بينهم وهذا ما يحقق الإنتاج المتوقع وأكثر، بالإضافة على جودة المنتج التي تقدمها للعملاء، مما يمكنها من الحصول على شهادة الإيزو.
- يمكن للتكاليف الخفية أن تساهم في زيادة ربحية المؤسسة، وهذا ما لاحظناه من خلال الدراسة الميدانية في المؤسسة أن ربحية المؤسسة تنخفض في حالة ارتفاع التكاليف الخفية أي أنه هناك علاقة عكسية بينهما، إذ أن المؤسسة تحاول التقليل من هذا النوع من التكاليف لزيادة ربحيتها.

### الفرع الثاني: مناقشة النتائج

من خلال النتائج المتوصل إليها في المطلب أعلاه من تقييم وقياس التكاليف الخفية في المؤسسة والمتوصل إليها من خلال معطيات ووثائق المؤسسة المقدمة من مصلحة الموارد البشرية والمحاسبة المالية أن التغير في ربحية المؤسسة ناتج عن التقلبات في المتغيرات المستقلة وبالدرجة الأولى التغير في مؤشر الغياب الذي هو السبب الوحيد الذي أدى إلى ظهور التكاليف الخفية في مؤسستنا خلال الفترة المدروسة ومنه توصلنا للإستنتاجات التالية:

- من خلال الدراسة الميدانية نلاحظ أن المؤسسة تتحمل تكاليف العامل المعوض بسبب الغياب أو حوادث العمل والتكاليف التابعة لهما.
- من خلال المؤشرات التي حاولنا تطبيقها في الدراسة على مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية-تقرت-، تمكنا من تحديد مؤشر واحد فقط وهو الغياب، أما المؤشرات الأخرى لا توجد داخل المؤسسة للأسباب المذكورة سابقا.
- بالتالي هناك مؤشر واحد للتكاليف الخفية في المؤسسة، وهو الغياب أهم سبب ناتج عن الغياب هو المشاكل الاجتماعية للعامل وليست عن المؤسسة.
- بعد التحكم في التكاليف الخفية نجد أرباح المؤسسة في زيادة وهذا من خلال ما رأيناه في دراسة الميدانية في المؤسسة.

### خلاصة الفصل الثاني

لقد حاولنا في هذا الفصل التعرف بمؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت، حيث قمنا في البداية بتقديم المؤسسة من خلال نشأتها والتعرف بها وإبراز هياكلها ومن خلال الدراسة وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة، إستنتجنا أن التكاليف الخفية ليست معروفة في المؤسسة، كما قمنا بعرض حوصلة عن التكاليف الخفية ودراسة مؤشرات الخمسة وفق طريقة SOF، حيث تمكنا من معرفة مواقع الخلل بالمؤسسة ومختلف العوامل التي ساهمت في حدوث الإختلال على مستوى التشغيل كما قمنا بإبراز مدى أهمية تحكم المؤسسة في تكاليفها الخفية من أجل زيادة ربحيتها.

- التحكم في التكاليف الخفية يساهم في زيادة ربحية المؤسسة وتحسين أدائها التشغيلي أي كلما إرتفعت التكاليف الخفية إنخفضت ربحية المؤسسة.
- يساهم تحليل مؤشرات التكاليف الخفية وفق طريقة SOF في تعيين مصادر الخلل داخل المؤسسة بدقة.
- التكاليف الخفية ليست معروفة في المؤسسة ولا يتم قياسها مما يجعل المؤسسة لا تنتبه إليها بالشكل الكافي رغم تأثيرها على ربحيتها.



الخاتمة

## الخاتمة

لطالما اهتمت المؤسسات بمختلف التكاليف، التي في مجملها تكاليف ظاهرة مدرجة في أنظمة معلوماتها المحاسبية، وكون التكلفة تمثل المتغير الأساسي لأي مؤسسة، وأن هدفها الرئيسي تتسابق المؤسسات لتحقيقه والوصول إليه وهو الرفع من ربحية المؤسسة.

كما نركز على أهمية العنصر البشري ودوره في تخفيض التكاليف الخفية وأهميتها في زيادة ربحية المؤسسة إذا يمكننا القول إن الاهتمام به وتخصيص ميزانية كافية له من أجل الإستثمار فيه أصبح أكثر من ضروري على المؤسسات الراغبة فعلا في البقاء والتطور، والنمو، والإستمرار.

وتم حساب التكاليف الخفية من خلال طريقة SOF بالإعتماد على خمسة مؤشرات هي التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاحودة، والنقص في الإنتاجية، وقد اقترح Henri Savall نموذج متكامل لحساب التكاليف الخفية وقد وضع كخطوة أولى المعوقات التي تنتج عنها خسائر التشغيل ضمن خمسة مؤشرات تدل على تحمل المؤسسة تكاليف خفية المتمثلة في: الأجر الزائد، الاستهلاك الزائد، الوقت الزائد، عدم الإنتاج وعدم خلق الطاقة.

### - إختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** تمحورت حول " إهمال المؤسسة لهذا النوع من التكاليف " ، وهي فرضية صحيحة فقد أثبت من خلال تقييم وقياس التكاليف الخفية محل الدراسة فقد تحملت المؤسسة التكاليف بنسبة كبيرة وهذا راجع على إهمال المؤسسة بسبب عدم تحكمها في مؤشرات مما ينعكس سلبا على قدرتها التنافسية ويظهر ذلك من خلال إنخفاض ربحية المؤسسة و تتوافق هذه الفرضية مع دراسة بن أودينة يمينه، ودراسة بكطاش فتيحة.

- **الفرضية الثانية:** "توجد مؤشرات لحساب التكاليف الخفية "، من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية نموذج SOF على مؤسسة الإسمت عين التوتة الوحدة التجارية-تقرت- والذي سمح لنا بحساب التكاليف الخفية إتضح لنا أنه بالفعل هناك مؤشرات لحساب التكاليف الخفية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية حيث تتوافق هذه الدراسة مع دراسة سليمان عبد الحكيم.

- **الفرضية الثالثة:** " يساهم تخفيض التكاليف الخفية على زيادة ربحية مؤسسة الإسمت عين التوتة- تقرت-" من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية، لمؤشرات الربحية بالمؤسسة ومقارنتها بحالة التحكم في التكاليف الخفية اتضح ان هناك حدث مباشر لتخفيض التكاليف الخفية على زيادة ربحية المؤسسة وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة و تتوافق هذه الفرضية مع دراسة بويان مسعود.

### النتائج:

- تنشأ التكاليف الخفية عموما بسبب تردي ظروف الحياة المهنية للموارد البشرية للمؤسسة.
- لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية هناك ارتفاع في نسبة الغياب في المؤسسة وهذا ما يحملها تكلفة كبيرة جراء اعتمادها ساعات العمل الإضافية وتعويض الضمان الاجتماعي.

- لاحظنا عدم إنفاق المؤسسة على التكوين وبرامج التدريب خلال السنوات الثلاث الأخير لأن الموظفين الجدد كان لديهم مهارات وخبرة مهنية في العمل وتم اندماجهم مباشرة.
- الجهل التام للمسيرين بالتكاليف الخفية مما يصعب من معالجتها و الحد منها.
- تحكم المؤسسة في تكاليفها الخفية يمكنها من تعظيم ربحيتها خلال السنوات الثلاث الأخيرة.

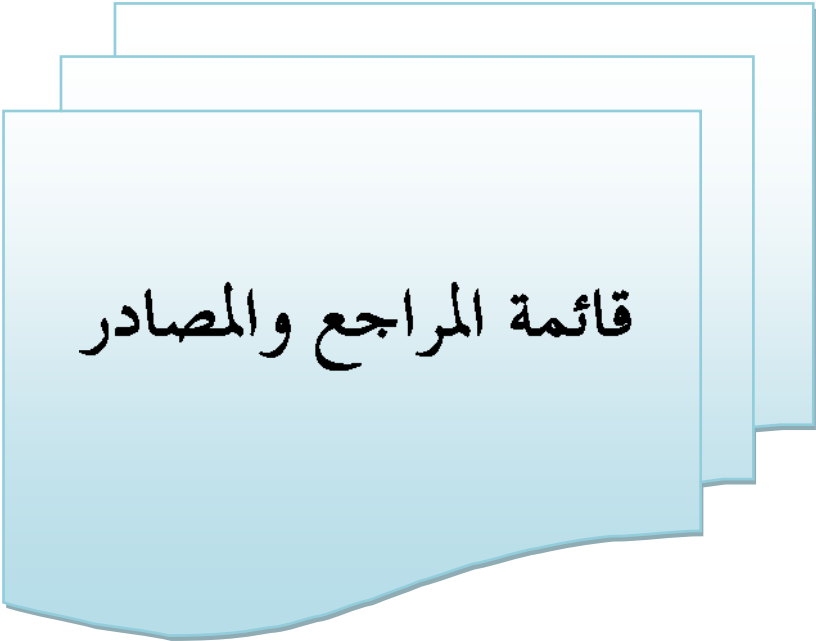
### التوصيات:

- ينبغي على المؤسسات الاهتمام بهذا النوع من التكاليف.
- يجب على المؤسسات أن تطور أنظمتها المحاسبية حتى تصبح قادرة على تقييم التكاليف الخفية.
- توعية العمال والمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية بخطورة هذا النوع من التكاليف على ربحية المؤسسة وأهم السبل للتقليل او الحد منها.
- صرامة المؤسسات في التعامل مع العمال للتقليل من التكاليف الخفية.
- يجب على المؤسسات ان تتحكم اكثر في تكاليف العمال بما يتماشى مع الاوضاع التي تمر بها المؤسسة خاصة في حالة انخفاض نشاطها الانتاجي.

### آفاق الدراسة

إنجاز هذه الدراسة يفتح المجال لأفاق دراسات اخرى يمكن البحث فيها منها ما يلي:

- قياس التكاليف الخفية بالمؤسسات الجزائرية حسب نموذج Henri Savall
- أثر دوران العاملين على ربحية المؤسسة الاقتصادية.
- التحكم في التكاليف الخفية وأثرها على إدارة المخاطر الجبائية.



## قائمة المراجع والمصادر

## قائمة المراجع والمصادر

أولاً: باللغة العربية :

أ. الكتب:

- 1- عبد الحميد عبد الفاتح المغربي، المهارات السلوكية والتنظيمية لتنمية الموارد البشرية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007.
- 2- عبد الكريم أحمد جميل، تدريب وتنمية الموارد البشرية، الجندرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016.
- 3- وفاء فؤاد شلي، منار عبد الرحمان محمد خضر، إدارة وتنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى، جامعة حلوان كلية الاقتصاد المتزلي، 2003.

ب. الرسائل والأطروحات:

- 1- بويان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013.
- 2- خالد بوتريد، التحكم في التكاليف الخفية كوسيلة لتحسين تنافسية المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2021.
- 3- عثمان بن سيد أحمد، التكاليف الخفية وأثرها على أداء المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2015.
- 4- مهول زكرياء، دور الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية في المؤسسة الإنتاجية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، 2022.
- 5- ميدون إيمان، الإتصال الداخلي وانعكاساته على إعادة تنظيم العمل، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2018.

ت. المقالات والمجلات:

- 1- بكطاش فتيحة، مقدم يمينة، تحليل وتقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية حسب النموذج هنري سافال، مجلة الإحصاء والاقتصاد التطبيقي، العدد 3، جامعة الجزائر 3، 2020.
- 2- بن علي عمر، الخنش فريد، ظروف العمل الاجتماعية وعلاقتها بالرضا الوظيفي مجلة حقائق الدراسات النفسية والاجتماعية، العدد 5، جامعة زيان عاشور الجلفة.
- 3- بوريش مهني، أهمية التحكم في وظيفة الشراء في زيادة ربحية المؤسسة الصناعية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد 2، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة الجزائر، 2023.

4- خالد محمد المدهون، واقع التكاليف الخفية وإمكانية التحكم بها، مجلة دراسات الأعمال والإدارة، العدد 3، جامعة فلسطين - قطاع غزة، 2021.

5- عمار درويش وآخرون، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية و مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 1، مركز الجامعي بالحاج بوشعيب عين تموشنت الجزائر، 2008 .

6- فطيمة زعزع، زليخة تفرقنت، دور إدارة الوقت في تحسين أداء العاملين ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد6، جامعة باتنة 1 -الجزائر، 2007 .

7- مسعود بويان، مفيدة يحاوي، دور التحكم في مؤشرات التكاليف الخفية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة، مجلة الإستراتيجية والتنمية، العدد3، جامعة محمد الخضر بسكرة، 2019.

8- وليد بشيشي وآخرون، أثر سياسة الترويج في زيادة ربحية المؤسسة باستخدام نموذج التكامل المشترك ومنهج تصحيح الخطأ، مجلة العلوم الانسانية والاجتماعية، العدد5، قالمة، 2018.

#### ث. الملتقيات والمؤتمرات:

1- يرقى حسين، جوال محمد السعيد، مدير ضرورة التغيير نحو تحقيق الإدارة الفعالة للوقت، الملتقى الدولي حول " الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة "، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بليدة، أيام 12، 13، ماي 2010، الجزائر.

#### ج. مذكرات:

1- بوزورين محمد، شبية فيصل، تدقيق التكاليف الخفية ودوره في تحسين مردودية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2022.

2- جواب رشيدة، تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2013 .

3- خالد بن عبد الرحمان الجريسي، إدارة الوقت من المنظور الإسلامي والإداري، الطبعة الأولى، جامعة المالك سعود.

4- خليف أحمد عبد الجبار، التحكم في التكاليف الخفية وأهميتها في زيادة ربحية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2018

5- الشرفي سفيان، أثر التكاليف الخفية على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2024.

6- شهاب الدين بن طهولة، موازنة نحو المؤسسة بين هدا في السيولة والربحية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 - قالمة، 2022.

7- غرايية سندس، التحكم في التكاليف الخفية ودوره في تحسين الأداء المالي، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي تنبسي- تبسة، 2025.

8- فليي ريجانة، بلهاني رقية، اشكالية تقييم التكاليف الخفية وأثرها على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2022.

ح. الجرائد والقوانين والتشريعات:

خ. المواقع الإلكترونية:

ثانيا: باللغة الأجنبية:

- 1- Amar Murumkar, **Hidden Cost of Quality :AReview**,
- 2- BELHAJ & HELMI, Identification et contrôle des coûts-performances caché au service de l'amélioration de la performance socio-économique des entreprises, **Alternatives Managériales et Economiques(AME)**, numéro1, 03/11/2021
- 3- Kinani Siham, Ladrœoui Sanae, La méthode des coûts cachés : un outil moderne de pilotage de la performance pour les organisations hospitalières, **revue de contrôle de la comptabilité et de l'audit**, MAROC (ERMOT), numéro2, 15/05/2020.
- 4- Loujani Aziz, The importance of reducing hidden costs indicators for reducing the overall costs, the International Tax Journal, Khenchla, Algeria, numéro 4, 2025
- 5- OUCHNI Amina, La qualimétrie comme démarche d'identification des coûts cachés dans l'entreprise publique, Journal of Economics and Applied Statistics, MAROC, numéro 4, 2022
- 6- Sanae LADRAOUI, Sihame KINANI, La méthode des coûts-cachés, Journal of Accounting, Auditing, Management and Economics, MAROC, numéro24



## قائمة الملاحق

## الملحق (1): الغيابات بمؤسسة الإسمنت عين التوتة لسنوات 2023/ 2024/ 2025

| 4T 2023                                 |              |              |                |                |                  |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|----------------|----------------|------------------|
| Rubriques                               | Heures 2022  | Heures 2023  | En %           | Var.22/23      | Nbre Agents 2023 |
| Accidents de travail                    | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        | 0                |
| Maladies                                | 1 820        | 2 525        | 86.55%         | 38.73%         | 13               |
| Absences autorisées sans solde          | 435          | 165          | 5.65%          | -62.13%        | 13               |
| Absences irrégulières                   | 3            | 9            | 0.32%          | 211.33%        | 3                |
| Congé sans solde                        | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        | 0                |
| Congés Exceptionnels                    | 360          | 144          | 4.94%          | -60.00%        | 5                |
| Retard                                  | 57           | 74           | 2.54%          | 30.00%         | 23               |
| Mise à pied                             | 24           | 0            | 0.00%          | -100.00%       | 0                |
| <b>Total des heures d'absences</b>      | <b>2 699</b> | <b>2 917</b> | <b>100.00%</b> | <b>8.07%</b>   |                  |
| Total des heures travaillées            | 40 559.22    | 38 479.26    | /              | -5.13%         |                  |
| <b>Total des heures supplémentaires</b> | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>/</b>       | <b>#DIV/0!</b> |                  |
| Taux d'absentéisme                      | 7%           | 8%           |                |                |                  |

| Cumul à fin décembre 2023               |              |               |                |                |
|-----------------------------------------|--------------|---------------|----------------|----------------|
| Rubriques                               | Heures 2022  | Heures 2023   | En %           | Var.22/23      |
| Accidents de travail                    | 0            | 0             | 0.00%          | #DIV/0!        |
| Maladies                                | 6 725        | 11 093        | 84.07%         | 64.95%         |
| Absences autorisées sans solde          | 556          | 1 023         | 7.75%          | 84.01%         |
| Absences irrégulières                   | 27           | 17            | 0.13%          | -35.78%        |
| Congé sans solde                        |              | 0             | 0.00%          | #DIV/0!        |
| Congés Exceptionnels                    | 792          | 552           | 4.18%          | -30.30%        |
| Retard                                  | 283          | 239           | 1.81%          | -15.53%        |
| Mise à pied                             | 1 240        | 272           | 2.06%          | -78.06%        |
| <b>Total des heures d'absences</b>      | <b>9 623</b> | <b>13 196</b> | <b>100.00%</b> | <b>37.13%</b>  |
| Total des heures travaillées            | 162 237      | 153 917       | /              | -5.13%         |
| <b>Total des heures supplémentaires</b> | <b>0</b>     | <b>0</b>      | <b>/</b>       | <b>#DIV/0!</b> |
| Taux d'absentéisme                      | 6%           | 9%            |                |                |

| 2 eme T 2025                            |              |              |                |                |                  |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|----------------|----------------|------------------|
| Rubriques                               | Heures 2024  | Heures 2025  | En %           | Var.23/24      | Nbre Agents 2025 |
| Accidents de travail                    | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        | 0                |
| Maladies                                | 2 561        | 1 323        | 70.57%         | -48.34%        | 6                |
| Absences autorisées sans solde          | 93           | 162          | 8.63%          | 73.65%         | 16               |
| Absences irrégulières                   | 0            | 8            | 0.43%          | #DIV/0!        | 1                |
| Congé sans solde                        | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        | 0                |
| Congés Exceptionnels                    | 269          | 144          | 7.68%          | -46.53%        | 5                |
| Retard                                  | 120          | 142          | 7.56%          | 18.18%         | 35               |
| Mise à pied                             | 0            | 96           | 5.12%          | #DIV/0!        | 1                |
| <b>Total des heures d'absences</b>      | <b>3 044</b> | <b>1 875</b> | <b>100.00%</b> | <b>-38.41%</b> |                  |
| Total des heures travaillées            | 38 133       | 38 479.26    | /              | 0.91%          |                  |
| <b>Total des heures supplémentaires</b> | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>/</b>       | <b>#DIV/0!</b> |                  |
| Taux d'absentéisme                      | 8%           | 5%           |                |                |                  |

| Cumul à fin JUIN 2025                   |              |              |                |                |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|----------------|----------------|
| Rubriques                               | Heures 2024  | Heures 2025  | En %           | Var.24/25      |
| Accidents de travail                    | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        |
| Maladies                                | 4 919        | 2 629        | 75.22%         | -46.55%        |
| Absences autorisées sans solde          | 234          | 275          | 7.86%          | 17.48%         |
| Absences irrégulières                   | 2            | 8            | 0.23%          | 339.56%        |
| Congé sans solde                        | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        |
| Congés Exceptionnels                    | 461          | 264          | 7.55%          | -42.77%        |
| Retard                                  | 201          | 223          | 6.39%          | 11.15%         |
| Mise à pied                             | 0            | 96           | 2.75%          | #DIV/0!        |
| <b>Total des heures d'absences</b>      | <b>5 816</b> | <b>3 495</b> | <b>100.00%</b> | <b>-39.92%</b> |
| Total des heures travaillées            | 76 785       | 76 265       | /              | -0.68%         |
| <b>Total des heures supplémentaires</b> | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>/</b>       | <b>#DIV/0!</b> |
| Taux d'absentéisme                      | 8%           | 5%           |                |                |

| 3 eme T 2025                            |              |              |                |                |                  |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|----------------|----------------|------------------|
| Rubriques                               | Heures 2024  | Heures 2025  | En %           | Var.23/24      | Nbre Agents 2025 |
| Accidents de travail                    | 0            | 179          | 8.54%          | #DIV/0!        | 2                |
| Maladies                                | 2 687        | 1 676        | 79.85%         | -37.63%        | 7                |
| Absences autorisées sans solde          | 96           | 93           | 4.43%          | -3.21%         | 14               |
| Absences irrégulières                   | 41           | 11           | 0.52%          | -73.09%        | 2                |
| Congé sans solde                        | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        | 0                |
| Congés Exceptionnels                    | 94           | 24           | 1.14%          | -74.41%        | 1                |
| Retard                                  | 76           | 92           | 4.37%          | 20.50%         | 25               |
| Mise à pied                             | 0            | 24           | 1.14%          | #DIV/0!        | 1                |
| <b>Total des heures d'absences</b>      | <b>2 994</b> | <b>2 098</b> | <b>100.00%</b> | <b>-29.90%</b> |                  |
| Total des heures travaillées            | 37 786       | 38 479.26    | /              | 1.83%          |                  |
| <b>Total des heures supplémentaires</b> | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>/</b>       | <b>#DIV/0!</b> |                  |
| Taux d'absentéisme                      | 8%           | 5%           |                |                |                  |

| Cumul à fin Septembre 2025              |              |              |                |                |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|----------------|----------------|
| Rubriques                               | Heures 2024  | Heures 2025  | En %           | Var.24/25      |
| Accidents de travail                    | 0            | 179          | 3.20%          | #DIV/0!        |
| Maladies                                | 7 605        | 4 304        | 76.96%         | -43.40%        |
| Absences autorisées sans solde          | 330          | 368          | 6.57%          | 11.45%         |
| Absences irrégulières                   | 43           | 19           | 0.34%          | -55.50%        |
| Congé sans solde                        | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        |
| Congés Exceptionnels                    | 555          | 288          | 5.15%          | -48.12%        |
| Retard                                  | 277          | 315          | 5.63%          | 13.72%         |
| Mise à pied                             | 0            | 120          | 2.15%          | #DIV/0!        |
| <b>Total des heures d'absences</b>      | <b>8 810</b> | <b>5 593</b> | <b>100.00%</b> | <b>-36.51%</b> |
| Total des heures travaillées            | 113 878      | 114 744      | /              | 0.76%          |
| <b>Total des heures supplémentaires</b> | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>/</b>       | <b>#DIV/0!</b> |
| Taux d'absentéisme                      | 8%           | 5%           |                |                |

| 4 eme T 2025                            |              |              |                |                |                  |
|-----------------------------------------|--------------|--------------|----------------|----------------|------------------|
| Rubriques                               | Heures 2024  | Heures 2025  | En %           | Var.23/24      | Nbre Agents 2025 |
| Accidents de travail                    | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        | 0                |
| Maladies                                | 2 259        | 1 317        | 71.22%         | -41.69%        | 11               |
| Absences autorisées sans solde          | 144          | 291          | 15.75%         | 102.03%        | 19               |
| Absences irrégulières                   | 0            | 8            | 0.43%          | #DIV/0!        | 1                |
| Congé sans solde                        | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        | 0                |
| Congés Exceptionnels                    | 128          | 48           | 2.60%          | -62.50%        | 2                |
| Retard                                  | 143          | 185          | 10.00%         | 28.92%         | 40               |
| Mise à pied                             | 0            | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        | 0                |
| <b>Total des heures d'absences</b>      | <b>2 675</b> | <b>1 850</b> | <b>100.00%</b> | <b>-30.85%</b> |                  |
| Total des heures travaillées            | 37 439       | 38 133       | /              | 1.85%          |                  |
| <b>Total des heures supplémentaires</b> | <b>0</b>     | <b>0</b>     | <b>/</b>       | <b>#DIV/0!</b> |                  |
| Taux d'absentéisme                      | 7%           | 5%           |                |                |                  |

| Cumul à fin Décembre 2025               |               |              |                |                |
|-----------------------------------------|---------------|--------------|----------------|----------------|
| Rubriques                               | Heures 2024   | Heures 2025  | En %           | Var.24/25      |
| Accidents de travail                    | 0             | 179          | 2.41%          | #DIV/0!        |
| Maladies                                | 9 864         | 5 622        | 75.53%         | -43.01%        |
| Absences autorisées sans solde          | 474           | 659          | 8.85%          | 38.99%         |
| Absences irrégulières                   | 43            | 27           | 0.36%          | -36.77%        |
| Congé sans solde                        | 0             | 0            | 0.00%          | #DIV/0!        |
| Congés Exceptionnels                    | 683           | 336          | 4.51%          | -50.81%        |
| Retard                                  | 421           | 500          | 6.72%          | 18.91%         |
| Mise à pied                             | 0             | 120          | 1.61%          | #DIV/0!        |
| <b>Total des heures d'absences</b>      | <b>11 485</b> | <b>7 443</b> | <b>100.00%</b> | <b>-35.19%</b> |
| Total des heures travaillées            | 151 837       | 152 877      | /              | 0.68%          |
| <b>Total des heures supplémentaires</b> | <b>0</b>      | <b>0</b>     | <b>/</b>       | <b>#DIV/0!</b> |
| Taux d'absentéisme                      | 8%            | 5%           |                |                |

الملحق (2): تعداد العمال ودوران العمال بمؤسسة الإسمنت عين التوتة 2025/2024/2023

| Rubriques                           | Cumul à fin Décembre 2023 |  |
|-------------------------------------|---------------------------|--|
|                                     | 2023                      |  |
| Décès                               | 1                         |  |
| Licenciement                        | 3                         |  |
| Retraite anticipée                  | 0                         |  |
| Retraite proportionnelle            | 0                         |  |
| Retraite légale                     | 0                         |  |
| Mutation fournie                    | 0                         |  |
| Démission                           | 1                         |  |
| Départs définitifs des occasionnels | 0                         |  |
| <b>Départs définitifs</b>           | 5                         |  |
| Mise en disponibilité               | 0                         |  |
| Détachement sans solde              | 0                         |  |
| Détachement avec solde              | 0                         |  |
| Maladie longue durée                | 0                         |  |
| <b>Ruptures temporaires</b>         | 0                         |  |
| Mutations reçues                    | 0                         |  |
| Recrutement                         | 1                         |  |
| Réintégration                       | 0                         |  |
| <b>Entrées</b>                      | 1                         |  |
| Pré emploi (CTA-DAIP)               | 0                         |  |
| Effectifs occasionnels              | 5                         |  |
| Effectifs permanents                | 69                        |  |
| <b>Effectif Global</b>              | 74                        |  |

| Rubriques                           | 2 eme T2024 |      | Cumul à fin JUIN 2025 |      |
|-------------------------------------|-------------|------|-----------------------|------|
|                                     | 2024        | 2025 | 2024                  | 2025 |
| Décès                               | 1           | 0    | 1                     | 0    |
| Licenciement                        | 0           | 0    | 1                     | 1    |
| Retraite anticipée                  | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| Retraite proportionnelle            | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| Retraite légale                     | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| Mutation fournie                    | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| Démission                           | 0           | 0    | 0                     | 1    |
| Départs définitifs des occasionnels | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| <b>Départs définitifs</b>           | 1           | 0    | 2                     | 2    |
| Mise en disponibilité               | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| Détachement sans solde              | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| Détachement avec solde              | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| Maladie longue durée                | 1           | 1    | 1                     | 1    |
| <b>Ruptures temporaires</b>         | 1           | 1    | 1                     | 1    |
| Mutations reçues                    | 0           | 0    | 0                     | 1    |
| Recrutement                         | 0           | 0    | 1                     | 3    |
| Réintégration                       | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| <b>Entrées</b>                      | 0           | 0    | 1                     | 4    |
| Pré emploi (CTA-DAIP)               | 0           | 0    | 0                     | 0    |
| Effectifs occasionnels              | 5           | 2    | 5                     | 2    |
| Effectifs permanents                | 68          | 72   | 68                    | 72   |
| <b>Effectif Global</b>              | 73          | 74   | 73                    | 74   |

| Rubriques                           | 3 eme Trim |           | Cumul à fin Septembre |           |
|-------------------------------------|------------|-----------|-----------------------|-----------|
|                                     | 2024       | 2025      | 2024                  | 2025      |
| Décès                               | 0          | 0         | 1                     | 0         |
| Licenciement                        | 0          | 0         | 1                     | 1         |
| Retraite anticipée                  | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| Retraite proportionnelle            | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| Retraite légale                     | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| Mutation fournie                    | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| Démission                           | 1          | 0         | 1                     | 1         |
| Départs définitifs des occasionnels | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| <b>Départs définitifs</b>           | 1          | 0         | 3                     | 2         |
| Mise en disponibilité               | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| Détachement sans solde              | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| Détachement avec solde              | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| Maladie longue durée                | 0          | 0         | 1                     | 1         |
| <b>Ruptures temporaires</b>         | 0          | 0         | 1                     | 1         |
| Mutations reçues                    | 0          | 0         | 0                     | 1         |
| Recrutement                         | 0          | 0         | 1                     | 2         |
| Réintégration                       | 0          | 0         | 0                     | 1         |
| <b>Entrées</b>                      | 0          | 0         | 1                     | 4         |
| Pré emploi (CTA-DAIP)               | 0          | 0         | 0                     | 0         |
| Effectifs occasionnels              | 4          | 2         | 4                     | 2         |
| Effectifs permanents                | 68         | 72        | 68                    | 72        |
| <b>Effectif Global</b>              | <b>72</b>  | <b>74</b> | <b>72</b>             | <b>74</b> |

| Rubriques                           | 4 eme Trim |           | Cumul à fin Décembre |           |
|-------------------------------------|------------|-----------|----------------------|-----------|
|                                     | 2024       | 2025      | 2024                 | 2025      |
| Décès                               | 0          | 0         | 1                    | 0         |
| Licenciement                        | 0          | 0         | 1                    | 1         |
| Retraite anticipée                  | 0          | 0         | 0                    | 0         |
| Retraite proportionnelle            | 0          | 0         | 0                    | 0         |
| Retraite légale                     | 0          | 1         | 0                    | 1         |
| Mutation fournie                    | 0          | 0         | 0                    | 0         |
| Démission                           | 0          | 0         | 1                    | 1         |
| Départs définitifs des occasionnels | 0          | 0         | 0                    | 0         |
| <b>Départs définitifs</b>           | 0          | 1         | 3                    | 3         |
| Mise en disponibilité               | 0          | 0         | 0                    | 0         |
| Détachement sans solde              | 0          | 0         | 0                    | 0         |
| Détachement avec solde              | 0          | 0         | 0                    | 0         |
| Maladie longue durée                | 0          | 0         | 1                    | 0         |
| <b>Ruptures temporaires</b>         | 0          | 0         | 1                    | 0         |
| Mutations reçues                    | 0          | 0         | 0                    | 1         |
| Recrutement                         | 0          | 1         | 1                    | 3         |
| Réintégration                       | 0          | 0         | 0                    | 1         |
| <b>Entrées</b>                      | 0          | 1         | 1                    | 5         |
| Pré emploi (CTA-DAIP)               | 0          | 0         | 0                    | 0         |
| Effectifs occasionnels              | 4          | 3         | 4                    | 3         |
| Effectifs permanents                | 68         | 71        | 68                   | 71        |
| <b>Effectif Global</b>              | <b>72</b>  | <b>74</b> | <b>72</b>            | <b>74</b> |

## الملحق رقم (03): جدول حساب النتائج حسب الطبيعة 2025/2024/2023

SCIMAT

SOCIETE DES CEMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal

099805180730724

Article

05010212840

Exercice allant

01/01/2024 au 31/12/2024

20/04/26 10:02

Compte de resultats

(Par nature)

Unité:

|                                                                    | Note | 2024               | 2023               |
|--------------------------------------------------------------------|------|--------------------|--------------------|
| Ventes et produits annexes                                         |      | 2 104 804 683,72   | 1 618 204 618,13   |
| Variation stocks produits finis et en-cours                        |      | (1 484 131 945,24) | (1 080 767 104,62) |
| Production immobilisée                                             |      | 902 769,87         | 0,00               |
| Subventions d'exploitation                                         |      | 876 691 905,54     | 724 808 065,02     |
| I - PRODUCTION DE L'EXERCICE                                       |      | 1 498 267 413,89   | 1 262 245 578,53   |
| Achats consommés                                                   |      | (69 085 210,53)    | (60 841 103,57)    |
| Services extérieurs et autres consommations                        |      | (1 006 081 177,51) | (812 244 726,90)   |
| II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE                                    |      | (1 075 166 388,04) | (873 085 830,47)   |
| III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)                        |      | 423 101 025,85     | 389 159 748,06     |
| Charges de personnel                                               |      | (132 264 778,67)   | (134 151 067,77)   |
| Impôts, taxes et versements assimilés                              |      | (1 300 176,27)     | (960 854,03)       |
| IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION                                   |      | 289 536 070,91     | 254 047 826,26     |
| Autres produits opérationnels                                      |      | 2 703 643,03       | 2 245 685,04       |
| Autres charges opérationnelles                                     |      | (4 932 758,22)     | (5 097 307,93)     |
| Dotations aux amortissements et aux provisions                     |      | (38 962 238,51)    | (51 033 616,10)    |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions                         |      | 9 669 620,51       | 25 138 810,00      |
| V- RESULTAT OPERATIONNEL                                           |      | 258 014 337,72     | 225 301 397,27     |
| Produits financiers                                                |      | 0,00               | 0,00               |
| Charges financières                                                |      | 0,00               | 0,00               |
| VI- RESULTAT FINANCIER                                             |      | 0,00               | 0,00               |
| VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)                      |      | 258 014 337,72     | 225 301 397,27     |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires                          |      | (0,00)             | (0,00)             |
| Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires              |      | (167 022 702,00)   | (134 106 121,39)   |
| TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES                        |      | 1 510 640 677,43   | 1 289 630 073,57   |
| TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES                         |      | (1 432 572 233,14) | (1 209 657 042,28) |
| VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES                        |      | 78 068 444,29      | 79 973 031,29      |
| Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)                   |      | 0,00               | 0,00               |
| Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)                    |      | 0,00               | 0,00               |
| IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE                                        |      | 0,00               | 0,00               |
| X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE                                      |      | 78 068 444,29      | 79 973 031,29      |
| Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1) |      | 0,00               | 0,00               |
| XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)                       |      | 0,00               | 0,00               |
| Dont part des minoritaires (1)                                     |      | 0,00               | 0,00               |
| Part du groupe (1)                                                 |      | 0,00               | 0,00               |

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal 099805180720724

Article 05010212840

Exercice allant 01/01/2025 au 31/12/2025

20/04/26 10:06

## Compte de resultats (Par nature)

Unité:

|                                                                    | Note | 2025                      | 2024                      |
|--------------------------------------------------------------------|------|---------------------------|---------------------------|
| Ventes et produits annexes                                         |      | - 2 240 774 173,81        | 2 104 804 683,72          |
| Variation stocks produits finis et en-cours                        |      | (1 423 378 951,69)        | (1 484 131 945,24)        |
| Production immobilisée                                             |      | 0,00                      | 902 769,87                |
| Subventions d'exploitation                                         |      | 883 112 582,91            | 876 691 905,54            |
| <b>I - PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>                                |      | <b>1 700 507 805,03</b>   | <b>1 498 267 413,89</b>   |
| Achats consommés                                                   |      | (57 601 928,84)           | (69 085 210,53)           |
| Services extérieurs et autres consommations                        |      | (1 007 766 066,97)        | (1 006 081 177,51)        |
| <b>II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>                             |      | <b>(1 065 367 995,81)</b> | <b>(1 075 166 388,04)</b> |
| <b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>                  |      | <b>635 139 809,22</b>     | <b>423 101 025,85</b>     |
| Charges de personnel                                               |      | (178 840 114,79)          | (132 264 778,67)          |
| Impôts, taxes et versements assimilés                              |      | (1 104 802,00)            | (1 300 176,27)            |
| <b>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>                            |      | <b>455 194 892,43</b>     | <b>289 536 070,91</b>     |
| Autres produits opérationnels                                      |      | 1 772 069,56              | 2 703 643,03              |
| Autres charges opérationnelles                                     |      | (3 556 768,73)            | (4 932 758,22)            |
| Dotations aux amortissements et aux provisions                     |      | (38 934 941,00)           | (38 962 238,51)           |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions                         |      | 7 989 606,19              | 9 669 620,51              |
| <b>V- RESULTAT OPERATIONNEL</b>                                    |      | <b>422 464 858,45</b>     | <b>258 014 337,72</b>     |
| Produits financiers                                                |      | 0,00                      | 0,00                      |
| Charges financières                                                |      | 0,00                      | 0,00                      |
| <b>VI- RESULTAT FINANCIER</b>                                      |      | <b>0,00</b>               | <b>0,00</b>               |
| <b>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>               |      | <b>422 464 858,45</b>     | <b>258 014 337,72</b>     |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires                          |      | (0,00)                    | (0,00)                    |
| Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires              |      | (166 396 505,95)          | (167 022 702,00)          |
| <b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>                 |      | <b>1 710 269 480,78</b>   | <b>1 510 640 677,43</b>   |
| <b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>                  |      | <b>(1 475 553 172,28)</b> | <b>(1 432 572 233,14)</b> |
| <b>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>                 |      | <b>234 716 308,50</b>     | <b>78 068 444,29</b>      |
| Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)                   |      | 0,00                      | 0,00                      |
| Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)                    |      | 0,00                      | 0,00                      |
| <b>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>                                 |      | <b>0,00</b>               | <b>0,00</b>               |
| <b>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>                               |      | <b>234 716 308,50</b>     | <b>78 068 444,29</b>      |
| Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1) |      | 0,00                      | 0,00                      |
| <b>XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</b>                |      | <b>0,00</b>               | <b>0,00</b>               |
| Dont part des minoritaires (1)                                     |      | 0,00                      | 0,00                      |
| Part du groupe (1)                                                 |      | 0,00                      | 0,00                      |

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

## الملحق رقم (4): ميزانية الأصول 2025/2024/2023

SCIMAT

SOCIETE DES CEMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal

099805180720724

Article

05010212540

Exercice allant

01/01/2024 au

31/12/2024

20/04/26 10:01

Bilan Actif

Exercice clos le

31/12/2024

Unité:

| ACTIF                                             | Note | 2024<br>Brut     | 2024<br>Amort-<br>Prov. | 2024<br>Net      | 2023<br>Net      |
|---------------------------------------------------|------|------------------|-------------------------|------------------|------------------|
| ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)                    |      |                  |                         |                  |                  |
| Ecart d'acquisition (ou goodwill)                 |      | 0,00             | 0,00                    | 0,00             | 0,00             |
| Immobilisations incorporelles                     |      | 1 122 769,87     | 295 222,30              | 827 547,57       | 1,00             |
| Immobilisations corporelles                       |      | 1 056 829 665,00 | 759 321 041,22          | 297 508 623,78   | 322 110 144,39   |
| Terrains                                          |      | 6 473 931,68     | 0,00                    | 6 473 931,68     | 6 473 931,68     |
| Bâtiments                                         |      | 367 522 364,74   | 275 297 161,31          | 92 225 203,43    | 97 684 773,33    |
| Autres immobilisations corporelles                |      | 682 833 368,58   | 484 023 879,91          | 198 809 488,67   | 217 951 439,38   |
| Immobilisations en concession                     |      | 0,00             | 0,00                    | 0,00             | 0,00             |
| Immobilisations encours                           |      | 9 330 010,70     | 0,00                    | 9 330 010,70     | (0,00)           |
| Immobilisations financières                       |      | 353 270,35       | 0,00                    | 353 270,35       | 350 710,35       |
| Titres mis en équivalence - entreprises associées |      | 0,00             | 0,00                    | 0,00             | 0,00             |
| Autres participations et créances rattachées      |      | 0,00             | 0,00                    | 0,00             | 0,00             |
| Autres titres immobilisés                         |      | 0,00             |                         | 0,00             | 0,00             |
| Prêts et autres actifs financiers non courants    |      | 353 270,35       | 0,00                    | 353 270,35       | 350 710,35       |
| Impôts différés actif                             |      | 25 062 751,28    | 0,00                    | 25 062 751,28    | 25 713 699,09    |
| TOTAL ACTIF NON COURANT                           |      | 1 092 698 467,20 | 759 616 263,52          | 333 082 203,68   | 348 174 554,83   |
| ACTIF COURANT                                     |      |                  |                         |                  |                  |
| Stocks et encours                                 |      | 91 981 179,15    | 37 994 436,70           | 53 986 742,45    | 46 352 784,00    |
| Créances et emplois assimilés                     |      | 4 022 188 049,69 | 54 000,00               | 4 022 134 049,69 | 3 144 894 706,86 |
| Clients                                           |      | 55 057 926,82    | 0,00                    | 55 057 926,82    | 23 930 837,69    |
| Autres débiteurs                                  |      | 3 914 129 901,28 | 54 000,00               | 3 914 075 901,28 | 3 031 602 958,99 |
| Impôts et assimilés                               |      | 53 000 221,59    | (0,00)                  | 53 000 221,59    | 89 360 910,18    |
| Autres actifs courants                            |      | 0,00             |                         | 0,00             | 0,00             |
| Disponibilités et assimilés                       |      | 202 594 902,23   | 17 314 917,06           | 185 279 985,17   | 226 850 164,50   |
| Placements et autres actifs financiers courants   |      | 0,00             | 0,00                    | 0,00             | 0,00             |
| Trésorerie                                        |      | 202 594 902,23   | 17 314 917,06           | 185 279 985,17   | 226 850 164,50   |
| TOTAL ACTIF COURANT                               |      | 4 316 764 131,07 | 55 363 353,76           | 4 261 400 777,31 | 3 418 097 655,36 |
| TOTAL GENERAL ACTIF                               |      | 5 409 462 598,27 | 814 979 617,28          | 4 594 482 980,99 | 3 766 272 210,19 |

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal

9 9 9 8 5 1 8 9 7 2 0 7 2 4

Article

6 5 6 1 6 2 1 2 8 4 6

Exercice allant 01/01/2025 au 31/12/2025

20/04/26 10:04

## Bilan Actif

### Exercice clos le 31/12/2025

Unité:

| ACTIF                                             | Note | 2025<br>Brut            | 2025<br>Amort-<br>Prov. | 2025<br>Net             | 2024<br>Net             |
|---------------------------------------------------|------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| <b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>             |      |                         |                         |                         |                         |
| Ecart d'acquisition (ou goodwill)                 |      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    |
| Immobilisations incorporelles                     |      | 1 122 769,87            | 596 115,50              | 526 654,37              | 827 547,57              |
| Immobilisations corporelles                       |      | 1 059 466 051,00        | 791 929 962,97          | 267 536 088,03          | 297 508 623,78          |
| Terrains                                          |      | 6 473 931,68            | 0,00                    | 6 473 931,68            | 6 473 931,68            |
| Bâtiments                                         |      | 367 522 364,74          | 280 572 588,25          | 86 949 776,49           | 92 225 203,43           |
| Autres immobilisations corporelles                |      | 685 469 754,58          | 511 357 374,72          | 174 112 379,86          | 198 809 488,67          |
| Immobilisations en concession                     |      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    |
| Immobilisations encours                           |      | 9 178 010,70            | 0,00                    | 9 178 010,70            | 9 330 010,70            |
| Immobilisations financières                       |      | 700 780,73              | 0,00                    | 700 780,73              | 353 270,35              |
| Titres mis en équivalence - entreprises associées |      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    |
| Autres participations et créances rattachées      |      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    |
| Autres titres immobilisés                         |      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    |
| Prêts et autres actifs financiers non courants    |      | 700 780,73              | 0,00                    | 700 780,73              | 353 270,35              |
| Impôts différés actif                             |      | 26 418 003,95           | 0,00                    | 26 418 003,95           | 25 062 751,28           |
| <b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>                    |      | <b>1 096 885 616,25</b> | <b>792 526 078,47</b>   | <b>304 359 537,78</b>   | <b>333 082 203,68</b>   |
| <b>ACTIF COURANT</b>                              |      |                         |                         |                         |                         |
| Stocks et encours                                 |      | 79 952 138,89           | 37 994 436,70           | 41 957 702,19           | 53 986 742,45           |
| Créances et emplois assimilés                     |      | 4 874 766 921,39        | 489 101,22              | 4 874 277 820,17        | 4 022 134 049,69        |
| Clients                                           |      | 27 771 881,68           | 435 101,22              | 27 336 780,46           | 55 057 926,82           |
| Autres débiteurs                                  |      | 4 796 332 746,85        | 54 000,00               | 4 796 278 746,85        | 3 914 075 901,28        |
| Impôts et assimilés                               |      | 50 662 292,86           | (0,00)                  | 50 662 292,86           | 53 000 221,59           |
| Autres actifs courants                            |      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    |
| Disponibilités et assimilés                       |      | 277 739 741,51          | 17 283 322,57           | 260 456 418,94          | 185 279 985,17          |
| Placements et autres actifs financiers courants   |      | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    | 0,00                    |
| Trésorerie                                        |      | 277 739 741,51          | 17 283 322,57           | 260 456 418,94          | 185 279 985,17          |
| <b>TOTAL ACTIF COURANT</b>                        |      | <b>5 232 458 801,79</b> | <b>55 766 860,49</b>    | <b>5 176 691 941,30</b> | <b>4 261 400 777,31</b> |
| <b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>                        |      | <b>6 329 344 418,04</b> | <b>848 292 938,96</b>   | <b>5 481 051 479,08</b> | <b>4 594 482 980,99</b> |

## الملحق رقم (5): ميزانية الخصوم 2025/2024/2023

SCIMAT

SOCIETE DES CEMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal

0 9 9 8 0 5 1 8 0 7 2 0 7 1 4

Article

0 5 0 1 0 2 1 2 8 4 0

Exercice allant 01/01/2024 au 31/12/2024

20/04/26 10:01

## BILAN PASSIF

Exercice clos le 31/12/2024

Unité:

| Passif                                         | Note | 2024                    | 2023                    |
|------------------------------------------------|------|-------------------------|-------------------------|
| <b>CAPITAUX PROPRES</b>                        |      |                         |                         |
| Capital émis (ou compte de l'exploitant)       |      | 0,00                    | 0,00                    |
| Capital non appelé                             |      | 0,00                    | 0,00                    |
| Primes et réserves (Réserves consolidées (1))  |      | 0,00                    | 0,00                    |
| Ecart de réévaluation                          |      | 0,00                    | 0,00                    |
| Ecart d'équivalence (1)                        |      | 0,00                    | 0,00                    |
| Résultat net (Résultat net part du groupe) (1) |      | 78 068 444,29           | 79 973 031,29           |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau     |      | (0,00)                  | (0,00)                  |
| Liason inter unite                             |      | 3 256 087 412,10        | 2 336 459 844,14        |
| Part de la société consolidante) (1)           |      | 3 334 155 856,39        | 2 416 432 875,43        |
| Part des minoritaires (1)                      |      | 0,00                    | 0,00                    |
| <b>TOTAL I</b>                                 |      | <b>3 334 155 856,39</b> | <b>2 416 432 875,43</b> |
| <b>PASSIFS NON COURANTS</b>                    |      |                         |                         |
| Emprunts et dettes financières                 |      | 0,00                    | 0,00                    |
| Impôts (différés et provisionnés)              |      | 741 793 408,13          | 575 421 653,94          |
| Autres dettes non courantes                    |      | 0,00                    | 0,00                    |
| Provisions et produits comptabilisés d'avance  |      | 96 873 995,34           | 97 024 915,48           |
| <b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>           |      | <b>838 667 403,47</b>   | <b>672 446 569,42</b>   |
| <b>PASSIFS COURANTS</b>                        |      |                         |                         |
| Fournisseurs et comptes rattachés              |      | 330 640 399,49          | 609 694 625,24          |
| Impôts                                         |      | 2 576 436,00            | 1 102 862,00            |
| Autres dettes                                  |      | 88 442 885,64           | 66 595 278,10           |
| Trésorerie Passif                              |      | 0,00                    | 0,00                    |
| <b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>              |      | <b>421 659 721,13</b>   | <b>677 392 765,34</b>   |
| <b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>                    |      | <b>4 594 482 980,99</b> | <b>3 766 272 210,19</b> |

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

SCIMAT

SOCIETE DES CIMENTS DE AIN TOUTA

Matricule Fiscal

Article

Exercice allant

01/01/2025 au

31/12/2025

20/04/26 10:05

BILAN PASSIF

Exercice clos le31/12/2025

Unité:

| Passif                                         | Note | 2025             | 2024             |
|------------------------------------------------|------|------------------|------------------|
| CAPITAUX PROPRES                               |      |                  |                  |
| Capital émis (ou compte de l'exploitant)       |      | 0,00             | 0,00             |
| Capital non appelé                             |      | 0,00             | 0,00             |
| Primes et réserves (Réserves consolidées (1))  |      | 0,00             | 0,00             |
| Ecart de réévaluation                          |      | 0,00             | 0,00             |
| Ecart d'équivalence (1)                        |      | 0,00             | 0,00             |
| Résultat net (Résultat net part du groupe) (1) |      | 234 716 308,50   | 78 068 444,29    |
| Autres capitaux propres - Report à nouveau     |      | (0,00)           | (0,00)           |
| Liason inter unite                             |      | 3 755 731 857,48 | 3 256 087 412,10 |
| Part de la société consolidante) (1)           |      | 3 990 448 165,98 | 3 334 155 856,39 |
| Part des minoritaires (1)                      |      | 0,00             | 0,00             |
| TOTAL I                                        |      | 3 990 448 165,98 | 3 334 155 856,39 |
| PASSIFS NON COURANTS                           |      | 0,00             | 0,00             |
| Emprunts et dettes financières                 |      | 0,00             | 0,00             |
| Impôts (différés et provisionnés)              |      | 909 704 766,75   | 741 793 408,13   |
| Autres dettes non courantes                    |      | 0,00             | 0,00             |
| Provisions et produits comptabilisés d'avance  |      | 91 250 555,97    | 96 873 995,34    |
| TOTAL PASSIFS NON COURANTS II                  |      | 1 000 955 322,72 | 838 667 403,47   |
| PASSIFS COURANTS                               |      | 0,00             | 0,00             |
| Fournisseurs et comptes rattachés              |      | 328 479 555,31   | 330 640 399,49   |
| Impôts                                         |      | 2 417 713,00     | 2 576 436,00     |
| Autres dettes                                  |      | 158 750 722,07   | 88 442 885,64    |
| Trésorerie Passif                              |      | 0,00             | 0,00             |
| TOTAL PASSIFS COURANTS III                     |      | 489 647 990,38   | 421 659 721,13   |
| TOTAL GENERAL PASSIF                           |      | 5 481 051 479,08 | 4 594 482 980,99 |

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

## الملحق رقم (6): معدل الضمان الاجتماعي

SECURITE SOCIALE الضمان الاجتماعي  
C.N.A.S.  
AGENCE DE TGGT  
TGGT  
BANQUE:BDL: 005 00306 0000003702 75 .TGGT  
N° COMPTE TRESOR :  
N° TELEPHONE :

| Code Agence | Date Réception | Période de cotisation |
|-------------|----------------|-----------------------|
| 13000       |                | février-2026          |

## DESTINATAIRE

EPE/SPA S.CIM.AT  
UNITE COMMERCIALE  
AVENUE DU 05 JUILLET BP 52  
TOUGGOURT  
30200

| NUMERO COTISANT | Classe Cotisant                          |
|-----------------|------------------------------------------|
| 55 100 562 63   | Classe : 01<br>Statut : 101 NAP<br>: 741 |

SNMG fixé à 18 000 DA à/c du 01/01/2012 - Décret présidentiel 11-407 du 29/11/2011

## DECLARATION DE COTISATIONS

DU MOIS DE : février-2026

A fournir au plus tard le : 02/04/2026 accompagné de l'état des Mouvements même avec la mention "Néant"

| CODE                  | Nature des Cotisations | DECOMPTE DES COTISATIONS |        |              | Mouvement du Personnel |        | Effectif Total en Exercice |
|-----------------------|------------------------|--------------------------|--------|--------------|------------------------|--------|----------------------------|
|                       |                        | Assiette                 | Taux   | Montant      | Entrée                 | Sortie |                            |
| R22                   | Régime GL              | 22 910 803.72            | 34.50% | 7 904 227.28 |                        |        | 60                         |
| R08                   | Taux Réduit            | 66 781.89                | 12.00% | 8 013.83     |                        |        | 1                          |
| R98                   | FNPOS RG               | 22 977 585.61            | 0.50%  | 114 887.93   | 0                      | 0      | 61                         |
| Total des Cotisations |                        |                          |        | 8 027 129.04 |                        |        |                            |

(\*) Entrée : Nombre de travailleurs embauchés durant la période de cotisation

Sortie : Nombre de travailleurs débauchés durant la période de cotisation

Effectif Total : Nombre de travailleurs en exercice à la fin de la période de cotisation

## BORDEREAU DE VERSEMENT DES COTISATIONS

| Journée | Canal | période    | Montant versé à déduire: |              |
|---------|-------|------------|--------------------------|--------------|
|         |       | février-26 | Montant du versement :   | 8 027 129.04 |

## IDENTIFICATION COTISANT

Montant en lettres :

|                                                                                           |                                                                                                                                              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 55 100 562 63                                                                             |                                                                                                                                              |
| EPE/SPA S.CIM.AT<br>UNITE COMMERCIALE<br>AVENUE DU 05 JUILLET BP 52<br>TOUGGOURT<br>30200 | Règlement par: Chèque bancaire N°<br>Chèque Postal N°<br>Ordre de Virement N° du<br>au compte BNA Ouargla N° : 00100 946 0300 300 671 Clé 73 |

Cetifiée exacte, à Tougourt le: 30/03/2026

Cachet et Signature du Cotisant

الملحق رقم (7): شهادات المعهد الجزائري للتقييس

**IANOR**  
www.ianor.dz

**شهادة**

شهادة رقم: 2018/01

N° du certificat: 01/2018

تاريخ الإصدار: 2021/12/17

Date de délivrance: 17/12/2021

تاريخ نهاية الصلاحية: 2024/12/16

Date d'expiration: 16/12/2024

سُلمت من قبل المدير العام للمعهد الجزائري للتقييس. ووفقا لقرار منح استخدام علامة المطابقة للمواصفات الجزائرية "تاج" لـ :

Délivré par le Directeur Général de l'Institut Algérien de Normalisation, conformément à la décision d'octroi de l'usage de la marque de conformité aux Normes Algériennes << TEDJ >>, à:

شركة الاسمنت عين توتة

Société des Ciments Ain Touta

Production et commercialisation des ciments

إنجاز وتسويق الاسمنت تقع في ص.ب 10

سise à BP 10 Ain Touta

عين توتة باتنة الجزائر

Batna Algerie

للمنتجات التالية:

Pour les produits suivants:

الاسمنت بورتلاند

Ciment Portland

CEM II / A-P 42.5 N

CEM II / A-M (L-P) 42.5 N

CEM II / A-L 42.5 N

CEM I / 42.5 N-LH/SR5

المدير العام

Directeur Général

D. HALES

23 DEC 2021

حرر في الجزائر يوم :

05 & 07 Rue Abou Hamou Moussa BP144 RP Alger

Tel: 021 78 21 35 / 78 21 76 Fax: 021 78 21 81

المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر  
GICA  
Groupe Industriel des Ciments d'Algérie

**شركة الإسمنت عين التوتة**  
**SOCIÉTÉ DES CIMENTS DE AÏN TOUTA**  
« S.C.I.M.A.T »

دار - رأسمها الاجتماعي: D A : S.P.A. au capital social de : 2.250.000.000,00  
N° Identification Fiscale : 09905022210568 - N° Article d'imposition : 05010212840 - N° Registre de Commerce : 0222106/094

**بيان سياسة الجودة، البيئة، الصحة والامن في محيط العمل والطاقة**

إن شركة الإسمنت عين التوتة فرع من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر " جيكا " شركة ذات اسهم برأس مال قدره 2.250.000.000 دج مختصة في صناعة ، تغليف و تسويق الاسمنت و الحصى و الرمل.

لتحقيق التنمية المستدامة و التوفيق بين التطور الاقتصادي والاجتماعي مع الحفاظ على نظافة المحيط تلتزم شركة الإسمنت عين التوتة بعملية التحسين المستمر لأنشطتها و تأثيراتها من خلال تطبيق نظام ادارة متكامل وفق المعايير والمواصفات العالمية المعمول بها : ايزو 14001/2015 -- ايزو 45001/2018 -- ايزو 50001/2018. والتي بموجبها تضمن الشركة:

- الامتثال لجميع النصوص والتشريعات المعمول بها،
- مطابقة منتوجاتنا للعلامات الوطنية و العالمية بما في ذلك:
- NA 442 : 2013 لشهادة المطابقة تاج،
- EN 197-1 : 2012، EN 197-2 : 2020 وسلسلة نظم EN 196 المبررة المفعول الخاصة بالإسمنت المعني بشهادة المطابقة CE
- تلبية احتياجات و متطلبات جميع الاطراف المعنية،
- حماية البيئة والمحافظة عليها والحد من التلوث بالاستعمال العقلاني لموارد التنمية المستدامة،
- توفير ظروف عمل آمنة و صحية من اجل القضاء على المخاطر للتقليل من حوادث العمل التي تهدد صحة و سلامة العمال،
- تحسين الاداء الناتج للطاقة في تشغيل المعدات و المنشآت.

المحاور ذات الاولوية التي ندعمها لتحقيق اهدافنا تتمثل في:

تسيير نظام الجودة

- ضمان جودة ومطابقة منتوجاتنا و تلبية احتياجات زبائننا من حيث الكمية، الوقت و متطلبات محتملة اخرى (مواصفات خاصة ببلد معين، نوع التغليف، طرق التوصيل...)،
- تنوع منتوجاتنا،
- ضمان ثبات واستمرارية اداتنا،
- توافر الموارد المادية وغير المادية اللازمة لأداء العمليات على نحو سليم من حيث أساليب العمل و البيئة الضرورية لتحسين ادايتهم،
- دعم اشراك جميع الموارد البشرية في كل الميادين و المستويات،
- تلبية احتياجات و متطلبات جميع الاطراف المعنية،
- ضمان تصدير مبيعات مادتي الإسمنت والكلنكر،
- وضع منهجية لإدارة تكاليف الإنتاج.

حماية المحيط

- الحفاظ على الموارد الطبيعية،
- الحد من الانبعاثات الملوثة للغلاف الجوي،
- التحكم في إدارة النفايات.

الصحة والسلامة في العمل

- تحسين ظروف العمل،
- الوقاية من الحوادث والأضرار الصحية،
- مشاوره و اشراك العمال على نحو فعال عن طريق ممثلهم في هذه العملية،
- تحسين قدرات وسرعة الاستجابة في حالات الطوارئ والأزمات.

الطاقة

- الاستعمال العقلاني للاقتصاد في الطاقة،
- تشجيع اقتناء المنتجات و الخدمات ذات تصميمات الطاقة الايكولوجية،
- التحسين الدائم لتشغيل الطاقة في مجال الاستغلال والصيانة،
- تطوير التحكم في الطاقة.

يتولى مسيرا نظام الادارة المتكامل و نظام التقييم والتحقق من الاداء تنفيذ سياستنا وتطبيقها على المستويات المناسبة. وهما مسؤولان ايضا ضمان فهمها وتنفيذها من قبل الجميع.

تجعل الإدارة العامة لشركة SCIMAT كل موظف مسؤولاً عن نتائج وأداء شركتنا ، وبالتالي تعتمد على عضوية، مشاركة، مبادرة وديناميكية منهم ، حتى نتمكن معا من تحقيق أهدافنا المتمثلة في استدامة وتنمية مجتمعنا.

**الرئيس المدير العام**

م. بعلال



# Certificat

Certificate

N° 2014/59991.6

AFNOR Certification certifie que le système de management mis en place par :  
AFNOR Certification certifies that the management system implemented by:

## SOCIETE DES CEMENTS DE AIN-TOUTA (SCIMAT)

شركة الإسمنت عين التوتة.

pour les activités suivantes :  
for the following activities:

FABRICATION, CONDITIONNEMENT ET COMMERCIALISATION DE CEMENTS ET DE GRANULATS.  
MANUFACTURING, PACKAGING, MARKETING AND SALE OF CEMENT AND AGGREGATES.

إنتاج، تعبئة وتسويق الإسمنت والحصى.

a été évalué et jugé conforme aux exigences requises par :  
has been assessed and found to meet the requirements of:

**ISO 9001: 2015 – ISO 14001:2015 – ISO 45001:2018 – ISO 50001:2018**

et est déployé sur les sites suivants :  
and is developed on the following locations:

DIRECTION GENERALE: 73 Bis, RUE BENFLIS LAVERDURE, BP N°67 EL BOUSTENE, DZ-05000 BATNA, ALGERIE.  
UNITE CIMENTIERIE: CIMENTERIE AIN TOUTE, BP N°10, AIN TOUTA, DZ-05500 BATNA, ALGERIE.  
UNITE AGREGATS: BP N°10, AIN TOUTA, DZ-05500 BATNA, ALGERIE.  
UNITE COMMERCIALE BISKRA: ZONE INDUSTRIELLE, BP N°453, DZ-07000 BISKRA, ALGERIE.  
UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT: AVENUE DU 05 JUILLET, BP N°52, DZ-55000 TOUGGOURT, ALGERIE.

Le détail des activités et sites certifiés par norme est mentionné sur les certificats suivants :  
The description of certified activities and locations per standard is mentioned on the following certificates:

Certificat ISO 9001 : 2015 n° 13688  
Certificat ISO 14001:2015 n° 25505  
Certificat ISO 45001:2018 n° 59990  
Certificat ISO 50001:2018 n° 86633

Certificats ISO 9001, ISO 14001, ISO 45001 et ISO 50001 délivrés sous accréditation n° 4-0001  
Certificates ISO 9001, ISO 14001, ISO 45001 and ISO 50001 issued under accreditation n°4-0001

Ce certificat est valable à compter du (année/mois/jour)  
This certificate is valid from (year/month/day)

2023-06-10

Jusqu'au  
Until

2026-04-27



*Signature*

Ce document est signé électroniquement. Il constitue un original électronique à valeur probante.  
This document is electronically signed. It stands for an electronic original with evidentiary value.

Julien NIZRI

Directeur Général d'AFNOR Certification  
Managing Director of AFNOR Certification

Seuls les certificats électroniques, consultables sur [www.afnor-certification.com](https://www.afnor-certification.com), font foi en l'absence de la certification de l'organisme.  
The electronic certificates only, available at [www.afnor-certification.com](https://www.afnor-certification.com), stand in evidence over the company's certified.  
Certification de systèmes de management. Portée d'accréditation disponible sur [www.afnor-certification.com](https://www.afnor-certification.com).  
AFNOR est une marque déposée - AFNOR is a registered trademark. CERTI F 1312.5.030222



Flashez ce QR Code pour  
vérifier la validité du certificat



# Certificat

Certificate

N° 2020/86633.2

AFNOR Certification certifie que le système de management mis en place par :  
AFNOR Certification certifies that the management system implemented by:

SOCIETE DES CEMENTS DE AIN-TOUTA (SCIMAT).

شركة الإسمنت عين التوتة.

pour les activités suivantes :  
for the following activities:

FABRICATION, CONDITIONNEMENT ET COMMERCIALISATION DE CEMENTS ET DE GRANULATS.  
MANUFACTURING, PACKAGING, MARKETING AND SALE OF CEMENT AND AGGREGATES.

إنتاج، تعبئة وتسويق الإسمنت والحصى.

a été évalué et jugé conforme aux exigences requises par :  
has been assessed and found to meet the requirements of:

ISO 50001: 2018

et est déployé sur les sites suivants :  
and is developed on the following locations:

DIRECTION GENERALE: 73 Bis, RUE BENFLIS LAVERDURE, BP N°67 EL BOUSTENE, DZ-05000 BATNA, ALGERIE.  
UNITE CIMENTERIE: CIMENTERIE AIN TOUTE, BP N°10, AIN TOUTA, DZ-05500 BATNA, ALGERIE.  
UNITE AGREGATS: BP N°10, AIN TOUTA, DZ-05500 BATNA, ALGERIE.  
UNITE COMMERCIALE BISKRA: ZONE INDUSTRIELLE, BP N°453, DZ-07000 BISKRA, ALGERIE.  
UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT: AVENUE DU 05 JUILLET, BP N°52, DZ-55000 TOUGGOURT, ALGERIE.

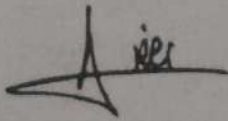
Ce certificat est valable à compter du (année/mois/jour)  
This certificate is valid from (year/month/day)

2023-05-30

Jusqu'au  
Until

2026-04-27





Julien NIZRI  
Directeur Général d'AFNOR Certification  
Managing Director of AFNOR Certification



Ce document est signé électroniquement. Il constitue un original électronique à valeur probante.  
This document is electronically signed. It stands for an electronic original with probative value.

Seul le certificat électronique, délivré par AFNOR Certification, est valide et a valeur probante.  
Only the electronic certificate, issued by AFNOR Certification, is valid and has probative value.  
COFRAC accrédité selon l'ISO 9001:2015 Management System Certification. Scope limitée au: ISO 9001:2015.  
AFNOR est une marque déposée. AFNOR est enregistrée en France - CE RTI P 0006 à 02/2023

Flasher le QR Code  
pour vérifier la validité  
du certificat



# Certificat

Certificate

N° 2014/59990.4

AFNOR Certification certifie que le système de management mis en place par :  
 AFNOR Certification certifies that the management system implemented by:

SOCIETE DES CEMENTS DE AIN-TOUTA (SCIMAT).

شركة الإسمنت عين التوتة.

pour les activités suivantes :  
 for the following activities:

FABRICATION, CONDITIONNEMENT ET COMMERCIALISATION DE CEMENTS ET DE GRANULATS.  
 MANUFACTURING, PACKAGING, MARKETING AND SALE OF CEMENT AND AGGREGATES.

إنتاج، تعبئة وتسويق الإسمنت والحصى.

a été évalué et jugé conforme aux exigences requises par :  
 has been assessed and found to meet the requirements of:

ISO 45001: 2018

et est déployé sur les sites suivants :  
 and is developed on the following locations:

DIRECTION GENERALE: 73 Bis, RUE BENFLIS LAVERDURE, BP N°67 EL BOUSTENE, DZ-05000 BATNA, ALGERIE.

UNITE CIMENTERIE: CIMENTERIE AIN TOUTE, BP N°10, AIN TOUTA, DZ-05500 BATNA, ALGERIE.

UNITE AGREGATS: BP N°10, AIN TOUTA, DZ-05500 BATNA, ALGERIE.

UNITE COMMERCIALE BISKRA: ZONE INDUSTRIELLE, BP N°453, DZ-07000 BISKRA, ALGERIE.

UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT: AVENUE DU 05 JUILLET, BP N°52, DZ-55000 TOUGGOURT, ALGERIE.

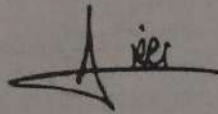
Ce certificat est valable à compter du (année/mois/jour)  
This certificate is valid from (year/month/day)

2023-06-10

Jusqu'à  
Until

2026-04-27





Julien NIZRI

Directeur Général d'AFNOR Certification



Ce document est signé électroniquement. Il constitue un original électronique à valeur probante.  
 This document is electronically signed. It stands for an electronic original with probatory value.



# Certificat

## Certificate

N° 2005/25505.8

AFNOR Certification certifie que le système de management mis en place par :  
AFNOR Certification certifies that the management system implemented by:

**SOCIETE DES CEMENTS DE AIN-TOUTA (SCIMAT).**

شركة الإسمنت عين التوتة.

pour les activités suivantes :  
for the following activities:

FABRICATION, CONDITIONNEMENT ET COMMERCIALISATION DE CEMENTS ET DE GRANULATS.

MANUFACTURING, PACKAGING, MARKETING AND SALE OF CEMENT AND AGGREGATES.

إنتاج، تعبئة وتسويق الإسمنت والحصى.

a été évalué et jugé conforme aux exigences requises par :  
has been assessed and found to meet the requirements of:

**ISO 14001: 2015**

et est déployé sur les sites suivants :  
and is developed on the following locations:

DIRECTION GENERALE: 73 Bis, RUE BENFLIS LAVERDURE, BP N°67 EL BOUSTENE, DZ-05000 BATNA, ALGERIE.

UNITE CIMENTERIE: CIMENTERIE AIN TOUTE, BP N°10, AIN TOUTA, DZ-05500 BATNA, ALGERIE.

UNITE AGREGATS: BP N°10, AIN TOUTA, DZ-05500 BATNA, ALGERIE.

UNITE COMMERCIALE BISKRA: ZONE INDUSTRIELLE, BP N°453, DZ-07000 BISKRA, ALGERIE.

UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT: AVENUE DU 05 JUILLET, BP N°52, DZ-55000 TOUGGOURT, ALGERIE.

Ce certificat est valable à compter du (année/mois/jour)  
This certificate is valid from (year/month/day)

2023-06-10

Jusqu'au  
Until

2026-04-27



*Signature*

Ce document est signé électroniquement. Il constitue un original électronique à valeur probatoire.  
This document is electronically signed. It stands for an electronic original with probatory value.



Julien NIZRI

**Directeur Général d'AFNOR Certification**  
Managing Director of AFNOR Certification

Tout le certificat électronique, consultable sur [www.afnor-cert.com](https://www.afnor-cert.com), fait foi en complément de la certification de l'organisme. The electronic certificate, available at [www.afnor-cert.com](https://www.afnor-cert.com), effects in real time that the company is certified. Accreditation COFRAC n° 4-0001. Certification de Systèmes de Management. Toutes les versions sont valides. COFRAC Accredited n° 4-0001. Management Systems Certification. All versions are valid.

Flasher ce QR Code  
pour vérifier la validité

الفهرس

| الصفحة | العنوان                                                                |
|--------|------------------------------------------------------------------------|
| V      | الإهداء                                                                |
| VI     | الشكر                                                                  |
| VII    | الملخص                                                                 |
| VIII   | قائمة المحتويات                                                        |
| IX     | قائمة الجداول والأشكال                                                 |
| X      | قائمة الملاحق والرموز                                                  |
| أ      | المقدمة                                                                |
| 1      | الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف الخفية وربحية المؤسسة           |
| 3      | المبحث الأول: الإطار النظري للتكاليف الخفية وربحية المؤسسة             |
| 3      | المطلب الأول: ماهية التكاليف الخفية                                    |
| 3      | الفرع الأول: مفهوم التكاليف الخفية وخصائصها                            |
| 4      | الفرع الثاني: أسباب ظهور التكاليف الخفية وتصنيفاتها                    |
| 10     | الفرع الثالث: مكونات التكاليف الخفية                                   |
| 12     | المطلب الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية وطرق تقييمها                     |
| 12     | الفرع الأول: كيفية الكشف عن التكاليف الخفية                            |
| 13     | الفرع الثاني: مؤشرات التكاليف الخفية وطرق التحكم فيها                  |
| 16     | الفرع الثالث: نماذج وطرق تقييم التكاليف الخفية                         |
| 19     | المطلب الثالث: تقييم التكاليف الخفية بطريقة SOF                        |
| 19     | الفرع الأول: مبادئ القاعدية لطريقة SOF                                 |
| 20     | الفرع الثاني: تطبيق طريقة SOF على مؤشرات التكاليف الخفية               |
| 25     | الفرع الثالث: التقييم المالي للتكاليف الخفية                           |
| 26     | المطلب الرابع: أهمية التحكم في التكاليف الخفية وعلاقتها بربحية المؤسسة |
| 26     | الفرع الأول: أساسيات حول الربحية                                       |
| 27     | الفرع الثاني: كيفية تخفيض التكاليف الخفية                              |
| 30     | الفرع الثالث: علاقة التكاليف الخفية بالربحية                           |
| 30     | المبحث الثاني: الدراسات السابقة للتكاليف الخفية                        |
| 30     | المطلب الأول: دراسات السابقة باللغة العربية                            |
| 34     | المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية                        |
| 36     | المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة                |

|    |                                                                                              |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 36 | الفرع الأول: أوجه التشابه                                                                    |
| 37 | الفرع الثاني: أوجه الاختلاف                                                                  |
| 37 | الفرع الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة                                            |
| 38 | خلاصة الفصل الأول                                                                            |
| 39 | الفصل الثاني: الدراسة الميدانية مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية – تقرت -            |
| 40 | تمهيد                                                                                        |
| 41 | المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة                                          |
| 41 | المطلب الأول: الطريقة ومنهجية الدراسة                                                        |
| 41 | الفرع الأول: منهجية الدراسة                                                                  |
| 42 | الفرع الثاني: نموذج الدراسة                                                                  |
| 42 | الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة                                                            |
| 47 | المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة                                                  |
| 47 | الفرع الأول: المقابلة الشخصية                                                                |
| 48 | الفرع الثاني: تحليل الوثائقي                                                                 |
| 48 | الفرع الثالث: الملاحظة                                                                       |
| 48 | المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها                                                       |
| 48 | المطلب الأول: عرض النتائج ومناقشتها                                                          |
| 48 | الفرع الأول: تقييم وقياس التكاليف الخفية في مؤسسة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية- تقرت - |
| 55 | الفرع الثاني: تقييم ربحية المؤسسة                                                            |
| 60 | الفرع الثالث: تحديد أهمية التحكم في التكاليف الخفية على ربحية المؤسسة                        |
| 60 | المطلب الثاني: عرض ومناقشة النتائج                                                           |
| 60 | الفرع الأول: عرض النتائج                                                                     |
| 60 | الفرع الثاني: مناقشة النتائج                                                                 |
| 61 | خلاصة الفصل الثاني                                                                           |
| 62 | الخاتمة                                                                                      |
| 65 | قائمة المراجع والمصادر                                                                       |
| 69 | قائمة الملاحق                                                                                |
| 87 | الفهرس                                                                                       |