

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرحات عباس
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي:

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية

إشراف الأستاذ الدكتور:
تاشريفت عبد المالك

إعداد الطالب:
ذوادي مهدي

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	د. جبار محفوظ
مشرفا ومقررا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	د. تاشريفت عبد المالك
	جامعة أم البواقي	أستاذ التعليم العالي	د. رجال السعدي
		أستاذ محاضر	د. عقاري مصطفى
	جامعة سطيف	أستاذ محاضر	د. عكي علواني عومر

السنة الجامعية 2009 / 2010

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا

صدق الله العظيم

سورة طه، آية 114

شكر وعرفان

الحمد لله الذي جعل العلم نورا يهيم لمن يشاء، من خلقه، والصلاة والسلام على خير معلم يقتدى به سيدنا محمد صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم.

أتقدم بحزب الشكر وأسمى آيات الامتنان إلى:

المشرف الأستاذ الدكتور تاشريف عبد المالك على ما قدمه من نصح وتوجيه طوال مراحل إعداد هذا البحث.

السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبول مناقشة وإثراء هذا البحث.

السادة إدارات وعمال المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة وأخص منهم بالذكر:

لصالح خليفة، سامة صالح، منصال السعيد، ناصف محفوظ، احاج حيسانى، فركوس يوسف

وراشي فيصل، على ما أمدوه لي من يد المساعدة وما قدموه لي من تسهيلات.

زملائي الأساتذة: حاج صحراوي حمودي، جبار محفوظ، مهراوي حمودي، بلسهدي عبد الوهاب،

عظيبي دلال وعشان بودحوش على معونتهم وتشجيعهم.

كما لا يفوتني أن أشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا البحث.

المقدمة

المقدمة

تعتبر التكاليف المستترة أو الخفية بالغة الأهمية في أية مؤسسة مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها؛ إذ قد تشكل نسبة مرتفعة من إجمالي التكاليف، الأمر الذي أدى إلى زيادة تأثيرها على مردودية المؤسسة الآنية والمستقبلية. ولقد كان لأزمة البترول لعام 1973 الفضل في لفت انتباه الدارسين ومتخذي القرارات لموضوع التكاليف الخفية، حيث اعتبرت بمثابة نقطة الانطلاق له. وتكمن أهمية هذا البحث، بالإضافة إلى ذلك، في أنه يحاول إبراز ما يلي:

- تخلف وعدم مرونة أنظمة المحاسبة والرقابة المطبقة في معظم - إن لم يكن كل- المؤسسات الجزائرية العمومية والخاصة على حد سواء، وعدم قدرة تلك الأنظمة على مواكبة تطورات البيئة الاقتصادية الحديثة.

- إن محاولة دخول الجزائر في اتفاقيات اقتصادية وتجارية متعددة مثل اتفاقية التجارة الدولية والشراكة الأورو- متوسطة يفرض على مؤسساتها الاقتصادية، إن أرادت البقاء، تطوير قدراتها التنافسية وذلك بتجديد وتوسيع جهازها الإنتاجي وإدخال أساليب الإنتاج الحديثة المعتمدة على التقنيات العالية محل الأساليب والأنظمة القديمة. وكذا بتطبيق مداخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة للتحكم والخفض الدائم للتكلفة بهدف تحقيق ميزة تنافسية. فأساليب الإدارة الإستراتيجية ومداخل إدارة التكلفة، وعلى الرغم من قدم بعضها، فإنها لم تلق الاهتمام الكافي في المؤسسة الجزائرية، وهو ما يعتبر سببا مهما لدراستها بالتنظير والتأصيل العلمي لها.

إشكالية البحث

بناءً على ما تقدم يمكن صياغة إشكالية البحث التالية:

"ما مدى تأثير التكاليف المستترة على تحسين كفاءة نظام المعلومات المحاسبي وعلى عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الجزائرية".

للإجابة على هذه الإشكالية استعنا بالفرضيتين الأساسيتين التاليتين:

الأولى: أن طريقة التكاليف المستترة أو الخفية تعتبر مدخلا ملائما لتحسين جودة نظامي معلومات المحاسبة العامة ومعلومات المحاسبة التحليلية للمؤسسة المرتكزين على التكاليف الظاهرة فقط.

الثانية: أن طريقة التكاليف الخفية تعتبر مدخلا ملائما لتحسين كفاءة نظام المعلومات

المحاسبي للمؤسسة المرتكز على التكاليف الظاهرة فقط في اتخاذ القرارات التشغيلية.
كما استعنا بفرضيتين فرعيتين وهما:

- أن الاختلالات التي تظهر على تسيير المؤسسة تكون مرتفعة التكلفة، الأمر الذي يؤثر على مردودية المؤسسة وفعاليتها.

- أنه يمكن إظهار التكاليف الخفية ضمن النظام المحاسبي للمؤسسة وتمييزها بصفة مستقلة.

أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ. دراسة وتقييم بعض المداخل التقليدية في مجال التكاليف والرقابة عليها لإبراز مدى نجاحها أو فشلها في تحقيق الهدف الأساسي المنوط بها وهو خفض تكلفة الوحدة المنتجة.

ب. التأصيل العلمي لمدخل التكلفة الاقتصادية- الاجتماعية باعتباره واحدا من مداخل الرقابة الشاملة على التكاليف الظاهرة منها والخفية على حد سواء، وذلك بالتركيز على الإطار الفكري الذي يوضح المفاهيم التي يستند عليها ومكوناته وطريقة عمل هذه المكونات والعلاقات بينها في تحقيق هدف خفض الاستراتيجي للتكاليف، أي في جعل التكلفة أداة فعالة لتحقيق إستراتيجية المؤسسة والرفع من كفاءتها الاقتصادية والاجتماعية في نفس الوقت.

ج. محاولة التطبيق الميداني للمدخل في مؤسسة صناعية جزائرية، والتعرف على مدى تأثير التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسة بفعل الاختلالات على الأداء الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة، وعلى مكامن تحسين ذلك الأداء. وكذلك التعرف على مدى كفاية وملاءمة المعلومات المحاسبية المتوفرة لإدارة المؤسسة بهدف اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة، ومدى التأثير الإيجابي الذي يمكن أن تسهم به طريقة التكاليف الخفية في هذا المجال، وهذا من خلال التأكيد على أن تحديد التكاليف الخفية سيساعد أكثر على توسيع مجالات عمل وتدخل نظام المعلومات المحاسبي لما سيكتسبه من شفافية وفعالية، فإثراء هذا النظام بمعلومات ملائمة سيزيد من دوره كأداة مساعدة في اتخاذ القرارات وفي تحليل ومراقبة تسيير المؤسسة.

د. إبراز الصعوبات والعراقيل التي قد يواجهها تطبيق المدخل في المؤسسة الصناعية الجزائرية.

منهج البحث وأدواته

تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي في جل فصول هذا البحث نظرا لتماشيه مع طبيعة الموضوع، مستعينين في ذلك بدراسة حالة تطبيقية. كما تم استعمال مجموعة من أدوات البحث تمثلت فيما يلي:

- المقابلات الشخصية،
 - الملاحظات الميدانية،
 - الجداول والأشكال البيانية،
 - الأدوات الإحصائية.
- الإطار الفكري للبحث**

تميزت بيئة الأعمال تاريخيا بجملة من السمات والخصائص التي تفاعلت فيما بينها لتكون أسلوبا أو نمطا إداريا خاصا بها يسعى إلى تحقيق أهدافها. فحينما كانت المنافسة محلية أو إقليمية وإجراءات الحماية سائدة، فإن البيئة الاقتصادية تميزت بـ:

- محدودية انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدول،
- فرض أسعار إدارية،
- سيادة اقتصاديات الحجم، أي إنتاج أكبر قدر ممكن من منتج ولأطول فترة ممكنة مع ثبات المواصفات،
- كبر أحجام المخزونات،
- تحجيم قدرة المؤسسة على ربط علاقة بين التكاليف والعائد، استكشاف الأسعار والأسواق،
- كثرة أوجه الإسراف،

- تركيز المؤسسات على تتبع التكاليف وحصرها سواء أكانت مباشرة تُخصص على منتجات معينة ومحدودة أم غير مباشرة (عامة، مشتركة) توزع على المنتجات التي استفادت منها وفق أسس محددة، هذا من جهة، ومن جهة ثانية السعي إلى إبقاء تلك التكاليف في إطار موازنة محدودة، مما أدى إلى بروز التكاليف المعيارية - بوصفها أداة من أدوات المحاسبة التحليلية - تساعد في تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات وكشف الانحرافات في الموازنة، ومن ثمة الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

كما شهد العقدان الأخيران على وجه الخصوص تغيرات عديدة وعميقة محليا ودوليا، مما ترك أثره البالغ على المؤسسة الاقتصادية، فـ:

- تنوع احتياجات المستهلكين وسرعة تغيرها،
- احتدام المنافسة الدولية في إطار مختلف الاتفاقيات والتكتلات،
- تغير تكنولوجيا الإنتاج لتنتقل إلى اقتصاديات النطاق التي تعني الإنتاج وفق تدفق

مستمر لمنتجات ذات تصميمات مختلفة من خلال "خلايا التصنيع المرنة" المعتمدة أكثر فأكثر على الأوتوماتيكية،

- اتساع نطاق مفهوم الجودة: فبعد أن كان مقتصرًا على جودة المنتج خصوصًا، توسع هذا المفهوم حتى أصبح يعرف بالجودة الشاملة التي تعرف على أنها:

. مفهوم إداري يركز على تحقيق الجودة بمشاركة كل أفراد المؤسسة بما يؤدي إلى النجاح في الأجل الطويل من خلال إشباع حاجات العملاء وتحقيق المنافع لأعضاء المؤسسة،

. فلسفة إدارية تعمل على استبعاد العيوب والضياع والأنشطة التي لا تضيف شيئًا إلى القيمة. وحتى تحضى المؤسسة برضا العميل، فإنه يتعين عليها تقليص فجوة الخدمة بتقليل الفرق بين متطلبات العميل وبين ما تم وعده بالحصول عليه، وكذلك فجوة الجودة بتقليل الفرق بين ما تم وعد العميل به وبين ما يحصل عليه فعلاً.

- زيادة التخصص وتقسيم العمل داخل المؤسسات مع ما يتطلبه ذلك من تنظيم، قنوات اتصال وحجم اتصالات مرتفع.

- زيادة حجم المؤسسات وتنوع أنشطتها (رأسياً وأفقيًا) وما نجم عنه من زيادة الحاجة إلى المعلومات كميًا ونوعيًا.

إن هذا الأمر قد حتم على المؤسسات سرعة التكيف والاستجابة وإعادة النظر في أهدافها وإستراتيجياتها وأساليبها ومفاهيمها الإدارية (إن أرادت البقاء والنمو) بتنوع المنتجات وتطويرها المستمر وكذلك خفض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية مع ما يقتضيه ذلك من تحقيق للجودة الشاملة وإرضاء لجميع الأطراف المتعاملة مع المؤسسة وذات المصلحة، وهو ما سمح بظهور مفاهيم وأساليب جديدة مثل: الإنتاج الحيني، إدارة التكاليف الشاملة، محاسبة الأنشطة، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، التكلفة المستهدفة، القياس المتوازن للأداء، المقاييس المرجعية Benchmarking، إدارة الجودة الشاملة، إستراتيجية تميز المنتج، إستراتيجية التركيز على مجال محدد، تحليل سلسلة القيمة، هندسة القيمة، التحسين المستمر Kaizen، نظرية القيود والتكاليف الخفية.

والواقع أن الاهتمام بالتكاليف ليس بالأمر الجديد، وهو ما يظهر من تتابع النظريات والمفاهيم والطرق المحاسبية التي كانت تسعى إلى خفض التكاليف والرقابة عليها وفق ما كانت تمليه ظروف البيئة المحيطة، وهو ما يعني بالضرورة تقادم أساليب وأدوات محاسبية كانت سائدة وظهور أخرى جديدة أو مطورة.

إن المطلوب من نظام التكاليف (كونه نظاماً من أنظمة المعلومات) هو أن يكون فعالاً وكفواً يلبي احتياجات الإدارة من المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب وبأقل تكلفة ممكنة¹، خاصة في مجالي التخطيط، الرقابة، حساب التكاليف واتخاذ القرارات رغم تشعب واختلاف مناهجها ومداخلها وأهدافها، وهو ما أصبح - أمام التطورات السريعة المتلاحقة- من غير الممكن لأنظمة المحاسبية التقليدية أن توفره إلا بإعادة ترتيب الأولويات وتحديث الأساليب والمفاهيم، وتحويل للهدف من مجرد تقدير للتكلفة وإعداد المعايير التقليدية إلى هدف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة بما يعنيه من سرعة الاستجابة لتلك المتغيرات والتكيف معها - وإن أمكن حتى التأثير على اتجاهها وحجمها وتوقيتها -، وسعي متواصل لخفض التكاليف وتحقيق التكلفة الإستراتيجية التي يمكن من خلالها للمؤسسة التمتع بميزة تنافسية، وهو ما يعني في النهاية بقاء ونمو المؤسسة في ظل بيئة تتسم بالتغير السريع¹.

لقد تعرضت أنظمة المعلومات المحاسبية التقليدية (نظام المحاسبة العامة أو المالية ونظام المحاسبة التحليلية أو الإدارية، إلى العديد من الانتقادات نجملها فيما يلي:

أ. الانتقادات الموجهة لنظام المحاسبة العامة

- أنه نظام غير فعال في اتخاذ القرارات الإستراتيجية أو المتعلقة بتسيير المؤسسة عموماً، بفعل التأخر الملحوظ في تجهيز المعلومات وإمكانية الاستفادة السريعة منها، والاقتصار على تسجيل العمليات التاريخية (يتجه نحو الماضي) بينما يحتاج المسير إلى المعلومات المتعلقة بالالتزامات، فالمحاسبة؛ فعلى سبيل المثال فإن النظام لا يسجل إلا عملية البيع (مجسدة بالفاتورة) أو عملية دفع الأجر (مجسدة بكشف الأجر)، في حين أن المسير يحتاج إلى معلومات عن التزامات المؤسسة كالتزام بعملية بيع (حتى يمكن متابعة المخزون، إصدار أمر الإنتاج) أو عن توظيف عمال (حتى تحضر عملية الاختيار، التكوين...).

¹ - إن قصور نظام معلومات (تكاليف) قد ينجم عن:

- التكلفة العالية لتشغيل النظام (عدم كفاءة).

- عدم استجابته لاحتياجات المؤسسة من المعلومات (عدم فعالية).

¹ - تتمحور فكرة الإدارة الإستراتيجية للتكلفة حول السعي المتواصل لإدارة وضبط التكلفة بما يدعم الموقف الإستراتيجي للمؤسسة من جهة، ويخفض تكاليفها من جهة ثانية، وهو ما يعني في النهاية تحسين ربحية المؤسسة.

أي أن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تهتم بدراسة وتحليل أي قرار يكون له تأثير على التكلفة للتأكد من أنه سيؤدي إلى تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة وليس إلى إضعافه.

- تقليدية النظام وجموده، فالتركيز على الدقة واحترام القواعد المهنية، وإن كان يعتبر شيئا مهما وثمانيا في توطيد علاقات الثقة بين المؤسسة ومحيطها، إلا أنه في نظر المسيرين قد أدى إلى نقائص كثيرة، خاصة من ناحيتي فترة جاهزية المعلومات وسرعة تكيف المؤسسة مع المتغيرات الجديدة في طرق التسيير. ضف إلى ذلك امتداد شكلية formalisme المحاسبة الضيقة التي فرضها عليها طابعها القانوني إلى الحسابات، مما جعل للبعض منها مدلولاً صعب الفهم والتفسير.

- يعطي نتائج إجمالية خلال فترة محددة عن الوحدة أو المؤسسة دون أن يعطي أي تفسير عن أسباب حدوث الأعباء وتطورها أو تغير مناصب الميزانية، بفعل أنه لا يسجل إلا الأعراض أو الظواهر *symptômes*.

فالمحاسبة العامة تعمل وفق مبدأ "الصندوق الأسود" الذي تشكل الأعباء مصنفة حسب طبيعتها مدخلاته وتشكل النواتج -مصنفة حسب طبيعتها أيضا- مخرجاته، دون معرفة دقيقة للميكانيزمات التي تربط العلاقة بين تلك الأعباء والنواتج.

إن النتيجة كما هي مقاسة لها طابع إجمالي من زاويتين. الأولى، هي أنه لا يمكن تجزئتها حسب المنتجات أو الأقسام أو الأنشطة، وهو ما ينتج عنه نوع من المقاصة بين النتائج ضمن النتيجة العامة *globale* للمؤسسة والتي قد تكون إيجابية بالنسبة للبعض منها أو سلبية بالنسبة للبعض الآخر. والثانية هي أنها إجمالية عن الدورة؛ فإذا كانت النتيجة الحقيقية الفعلية الوحيدة هي النتيجة خلال حياة المؤسسة، فإن تقسيم هذه النتيجة إلى نتائج دورية لأغراض حساب الضريبة وتوزيع الربح رغم ما في ذلك من حكمة وعدم دقة وتشويه لعملية التنبؤ على اعتبار أنه يفترض استمرار نفس ظروف الاستغلال في المؤسسة في المستقبل.

إن تسجيل الأعباء حسب طبيعتها يؤدي إلى الفصل بين أعباء قد تكون مرتبطة بعملية واحدة، وإلى تجميع عناصر ذات طبيعة مختلفة ضمن منصب أعباء واحد (عناصر ذات مصادر غير متجانسة)، مما يؤدي إلى الحصول على حسابات *comptes* غير متجانسة لا تساعد كثيرا في أغراض تحليل تسيير المؤسسة ولا في تفسير أنشطتها ونتائجها ومن ثمة في اتخاذ القرارات، والمثال الواضح على ذلك هو حساب مصاريف العاملين الذي يشتمل على حسابات مختلفة نسبيا في طبيعتها: أجور مدفوعة مقابل وقت الحضور، عطل مدفوعة الأجر، تكلفة ساعات التغيب التي تحملتها المؤسسة.

- لا تعالج الاستثمار الفكري (الاستثمارات اللامادية) كاستثمار، بل تعتبره كأعباء جارية عن الفترة، في حين أن تأثيره قد يمتد لفترات طويلة مقبلة كالتكوين مثلا، وهو ما يؤدي إلى تقدير نتيجة المؤسسة بأقل مما يجب sous-évaluation في أوقات زيادة هذه الاستثمارات، وبالعكس يؤدي إلى تقدير مبالغ فيه sur-évaluation في الفترات التالية، وهو ما لا يعكس حقيقة الوضعية الاقتصادية للمؤسسة من ناحية النتائج والنقدية ويؤدي إلى قرارات خاطئة (التسعير مثلا)،

- إهمالها التام للمنتجات والاستثمارات اللامادية قيد الإنجاز، فالمحاسبة المالية لا تسجل إلا الأعباء أو النواتج المفوترة والمجسدة ماديا وتستبعد ما عدا ذلك، رغم أن بعضها يكون قد تم تحقيقه بدرجة ما ويشكل خلقا لطاقة حقيقية في المؤسسة تؤثر فعليا على نتائجها المستقبلية، مثل الاستكشافات السوقية prospection commerciale وإنجاز الوثائق البيداغوجية المتعلقة بالتكوين أو الإجراءات manuels de formation ou de procédures.

ويرى P. LASSEGUE أن المحاسبة هي حصرية وعرفية réductionniste et conventionnelle في ذات الوقت:

- **حصرية:** على اعتبار أنها لا تسجل إلا المعلومات الكمية التي يمكن التعبير عنها بسعر (أو قيمة) يختلف باختلاف البيئة، أي أن المحاسبة لا تسجل إلا القيم النقدية (التدفقات النقدية) على الرغم من أن التدفقات العينية أو الكمية (ساعات عمل، أوزان...) تعتبر هي أساس حساب هذه القيم، وأنها ضرورية للمحاسبة التحليلية.

- **عرفية:** تتعامل المؤسسة مع أطراف متعددة لها وجهات نظر وتطلعات مختلفة، فكل طرف ينتظر معلومات معينة من المؤسسة، ولكن المشكلة تأتي من أن المؤسسة لا تمسك إلا محاسبة وحيدة منظمة وفق قواعد متعارف عليها unique et universelle، يفترض فيها أن تلبي في نفس الوقت متطلبات كل تلك الأطراف.

- أن النظام المحاسبي يعتبر نظاما معتما على اعتبار أنه لا يكشف التكاليف الخفية ولا يعرفها ولا يسجلها بصورة مستقلة، مما يشوه محتوى المعلومات المتولدة في المؤسسة ويرفع من مخاطر عدم التأكد في قرارات المؤسسة.

وللتذكير فإن أهم هدفين تقليديين للمحاسبة المالية قد تمثلا في:

. تحديد نتيجة الاستغلال الإجمالية والنتيجة الصافية للدورة بغرض تحديد الضريبة،

. تحديد الذمة المالية للمؤسسة عن طريق الميزانية.

ب. الانتقادات الموجهة لنظام المحاسبة التحليلية

انتشرت المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية خصوصا، وكان الهدف الأساسي منها هو تحديد سعر تكلفة المنتجات المباعة، علما بأنها ظلت تعتمد بالدرجة الأولى على معلومات المحاسبة المالية.

ويمكن إجمال الانتقادات الموجهة إليها فيما يلي:

- الأجل الطويل المنقضي قبل التمكن من استغلال النتائج المحاسبية، وهذا راجع أولا إلى تأخر حصول مصلحة المحاسبة المالية نفسها على المعلومات وثانيا إلى طول وقت التسجيل، المراجعة وإجراء قيود التسوية اللازمة.

- لا تعترف إلا بالتدفقات (المعلومات) المالية.

- بعض طرقها تعتبر مكلفة ومعقدة كطريقة التكاليف الكلية.

- لجوئها الواسع إلى وحدات التوزيع ووحدات التحميل المحددة حكما أو حتى جزافيا، والحكمية هنا لا تنصب فقط على توزيع التكاليف العامة أو المشتركة وإنما هي مفهوم أو فكر عام يمتد إلى كل ما تعددت الطرق والمداخل لمعالجته، ما لم يوضع إطار محدد للمفاضلة بينها.

- تعتبر أن تغير حجم النشاط هو المفسر الوحيد لتغير التكاليف.

- عدم أخذ علاقة الارتباط الموجودة بين الأنشطة بعين الاعتبار.

- تركيزها على النظر إلى داخل المؤسسة، مهمله تأثير المحيط الخارجي (تكاليف المنافسين مثلا).

- اعتمادها على التحليل الساكن.

- إهمالها لعناصر تكاليف بالغة الأهمية وذات تأثير كبير على وجود المؤسسة ذاته، أو معالجتها بطرق حكومية أو اجتهادية مثل بحوث التطوير، التصميم، إعادة الهيكلة والتنظيم وخدمات ما بعد البيع.

- لا تأخذ التكاليف الخفية إلا بصفة جزئية أو ضمنية، لأنها تكون متضمنة في حسابات الأعباء المختلفة، مما لا يلفت انتباه مراقب التسيير أو أي مسؤول إليها، رغم ما لذلك من تأثير على تحليل الانحرافات وعلى بعض القرارات كاختيار الاستثمارات،

- في مجال الرقابة فإن الاعتماد على التكاليف المعيارية يطرح مشاكل منها:

. إذا كانت الإدارة تهدف إلى الوصول إلى جودة عالية، فإن التكاليف المعيارية في هذه الحالة ستكون قريبة من التكاليف الفعلية، مما يعني تضاول الانحرافات، وعليه فقد تنتفي الحاجة إلى هذا النظام أصلاً.

. إن التكاليف المعيارية هي نظام يعتمد كثيراً على المعايير الفنية أو الهندسية للإنتاج، وهو ما يعني محاولة تقليل الانحرافات في ظل مستوى فني أو هندسي متاح، في حين أن الأنظمة الإدارية الحديثة تهتم أيضاً في مجال الرقابة بمعلومات البيئة الخارجية من ظروف السوق وأساليب الإنتاج لدى المنافسين وتكاليفهم.

. أنها تركز على الرقابة على التكاليف، أي أن التحليل فيها ينصب على قياس الانحرافات (مع اقتصره على العناصر الثلاثة المعروفة: مواد، يد عاملة ومصاريف، وإهمال التغيير النسبي في أهمية كل عنصر)، في حين أن الاهتمام كان من المفروض أن ينصب على الأنشطة المسببة لتلك التكاليف، أي على المتغيرات التي أدت إلى تلك الانحرافات.

الأهمية العلمية للبحث

تنبع أهمية هذا البحث في أن موضوعه أصبح محل اهتمام جل، إن لم نقل كل، المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة على حد سواء في الدول المتطورة، على اعتبار أن عملية اتخاذ القرارات الإدارية لا تكون فعالة دون توافر قاعدة من المعلومات بشكل عام، ومن المعلومات المحاسبية بشكل خاص تفي باحتياجات متخذي تلك القرارات، لذا فإن عملية الربط بين تلك المعلومات المحاسبية وعملية اتخاذ القرارات يعتبر أمراً على درجة عالية من الأهمية، ومن هنا تبرز أهمية هذا البحث والتي يعالج مجالات مساهمة طريقة التكاليف الخفية في إثراء نظام المعلومات المحاسبي وعملية اتخاذ القرارات، وفي هذا المجال يمكن توضيح أهمية هذا البحث في الآتي:

أ. إظهار أهمية التكاليف الخفية في إثراء نظام المعلومات المحاسبي وفي اتخاذ بعض القرارات الإدارية في مؤسسة صناعية وطنية، وتأسيس بعض المفاهيم الأساسية للتحليل السوسيو-اقتصادي.

ب. لفت انتباه المسؤولين ومتخذي القرار في هذه المؤسسة خصوصاً وباقي المؤسسات عموماً، إلى أداة تسهم في زيادة مستوى الفائدة المتحققة من استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية.

- ج. إبراز أهمية نظم المعلومات والمحاسبية منها على وجه الخصوص في المؤسسات الاقتصادية، من جهة، وأهمية التكامل بين نظامي المعلومات المحاسبية والإدارية من جهة أخرى.
- د. عدم وجود دراسات سابقة في بلدنا حول موضوع البحث (حسب علم الباحث).

الإطار النظري للبحث

يقوم هذا البحث على مبادئ التحليل السوسيو- اقتصادي الذي يعتمد على عدد من الفرضيات والحقائق المستنتجة من الدراسات الميدانية كالتفاعل interaction القائم بين الهياكل وسلوكيات الأفراد في المؤسسة، التفاعل بين الهياكل – السلوكيات- الاختلالات، العلاقة بين الاختلالات والتكاليف الخفية، العلاقة بين التكاليف الخفية والنتيجة الاقتصادية.

الدراسات السابقة

أولاً: دراسة R. BENSALÉM (1990)

تناولت هذه الدراسة التي أجريت على خمس شركات تونسية خاصة، موضوع تحسين نظام معلومات المحاسبين المالية والتحليلية وذلك عن طريق دراسة تأثير التكاليف الخفية عليهما، نظراً لأن النظام المحاسبي لا يزال حتى وقتنا الحالي يشكل أهم مصدر للمعلومات في المؤسسة.

وقد خلص الباحث في هذه الدراسة بعد استعراض بعض الأسس النظرية والتطبيقية لطريقة التكاليف الخفية، إلى أن التكاليف الخفية تشكل عبئاً كبيراً على المؤسسات وبما يؤثر بشكل سلبي واضح على الأداء الاقتصادي والاجتماعي لها، وإلى أنه يمكن إظهار مدى ما يكتسبه النظام المحاسبي من ميزات إضافية نتيجة تحسن محتوى المعلومة التي تصبح:

- ملائمة أكثر plus pertinente، لأنها تكون شفافة وذات محتوى أعمق،
- تحفيزية أكثر، لأنها ستضع تحت يد المسير أداة تحليل إضافية خاصة في مراقبة تطور التكاليف وتحليل الانحرافات، وعليه تمكينه من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة بغرض التقليل من مصادر التكاليف الخفية التي تؤثر سلباً على الأداء الاقتصادي للمؤسسات.

ثانياً: دراسة J. MOREAU (1991)

شغل هذا الرجل منصب الرئيس المدير العام لمجمع الموارد والتغيير¹ GRC بفرنسا، وانصبت دراسته المسومة بـ "Performance et coûts cachés" على العوامل التي

¹ - Groupe Ressources et Changement.

يمكن من خلالها التقليل من التكاليف الخفية في المؤسسات، والتي توصل فيها إلى أن التكاليف الخفية تشكل نسبة مهمة من تكاليف الشركات، إذ تتراوح بين 3000-23000 أورو للفرد الواحد سنويا، وإلى أنها تتواجد في كل المؤسسات المزدهرة منها أو المتعثرة، وأنه للتخفيض من التكاليف الخفية ينبغي التأثير على سبعة متغيرات نلخصها في الآتي:

- الأفراد: بتحفيزهم على بذل أقصى جهد ممكن والعمل بكل قوة على تقليل التوتر النفسي stress لما له من تأثير سيئ على قدرات الأفراد، وقد اقترح من أجل ذلك حولا مثل التكوين، اللقاءات الفردية أو الشخصية...
- العلاقات: بتشجيع السلوكات المعززة للعلاقات المهنية المثمرة، ومحاربة السلوكات المؤدية إلى الانحرافات مثل جماعات الضغط، جماعات المصالح، الفئوية والنزعة الفردية.
- الأداء: بتحسين النتائج الاقتصادية عن طريق تحسين نوعية التكنولوجيا المستخدمة، القيمة المضافة، المشتريات، المبيعات، وتطوير عملية الإنتاج...
- التنظيم: بالسعي المتواصل إلى أمثلة تنظيم وهيكل المؤسسة، بما في ذلك قواعد وإجراءات التشغيل، الهياكل التنظيمية، توزيع المهام التنظيمية والتشغيلية.
- الثقافة: عن طريق تحديد المظاهر الثقافية التي تسهم في تحقيق أهداف المؤسسة وتلك التي تسهم في عرقلة الوصول إليها.
- الاتصال: بتعميم المعلومات على كل أعضاء المؤسسة باختيار الوسيلة المناسبة من ملتقيات، مجلات داخلية، إعلانات...
- طريقة التسيير: باللجوء إلى الطريقة التي تنمي روح التعاون والحوار بين كل الأطراف والفئات وتسعى إلى حل المشاكل في العمل من: ظروف عمل، إدارة وقت، اتصال - تشاور - تنسيق، تكوين وتحديد العقاب والثواب...

ويخلص الباحث من دراسته بالتأكيد على أهمية العنصر البشري في استمرارية المؤسسة وفي تطورها بمقولة معناها: "إنه لا يمكن الحصول على تطور تنظيمي دون الاعتماد على تطوير الإنسان"¹.

¹ - "On ne connaît pas de développement organisationnel qui ne s'appuie pas sur un développement humain".

ثالثاً: دراسات V. ZARDET و H. SAVALL

يعتبر H. Savall هو مؤسس نظرية التسيير السوسيو-اقتصادي (طريقة التكاليف الخفية) والمنظر لها.

فبعد تأسيسه للمعهد السوسيو – اقتصادي للمؤسسات والمنظمات¹ ISEOR، قام بدراسات ميدانية ونشر أبحاثاً ومؤلفات عديدة، يعيننا منها اثنان نالا شهرة واسعة وهما:

- Le nouveau contrôle de gestion, méthode des coûts- performances cachés, 1992;
- Maîtriser les coûts et les performances cachés, le contrat d'activité périodiquement négociable, 1995.

وقد تضمن الكتابان الأسس النظرية والعلمية والمفاهيم التي تركز عليها طريقة التكاليف الخفية (علاقة التكاليف الخفية بالنظام المحاسبي، عقد النشاط المتفاوض عليه دورياً، عقد الأنشطة ذات الأولوية، مراقبة التسيير ولوحات القيادة، إمكانية تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي معاً دون الحاجة إلى موارد مالية إضافية...)، الجديد الذي أتت به الطريقة والذي يميزها عن الطرق الأخرى باعتبارها طريقة تعتمد على تحليل الاختلالات analyse dysfonctionnelle وتقترب أسلوباً جديداً للقياس الاقتصادي والاجتماعي لنوعية إدارة وعمل المؤسسة.

وكخلاصة يمكن القول أن الأفكار التي حاول المؤلفان توصيلها هي:

- أنه يجب الانتقال من مفهوم تعظيم العائد إلى مفهوم الربط بين الموارد المستخدمة والنتائج المرجوة،
- أنه يجب إضافة البعد الاقتصادي للمؤسسة إلى المفهوم التقني البحث للعمل،
- أنه يمكن تحسين الفعالية والفاعلية الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة معاً، لأنه يمكن التوفيق بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لها.
- أن هناك علاقة جدلية بين عملية البحث عن الفاعلية والفاعلية الاقتصادية متمثلة في خلق قيمة مضافة، والبحث عن الفاعلية والفاعلية الاجتماعية متمثلة في تلبية حاجات العاملين وزيادة رفاهيتهم وتنمية قدراتهم، وإن كان الأمر لا يخلو من توترات قد تشدد أحياناً، ولكن تليها تعديلات أو تسويات.
- أنه يجب تثمين وتعزيز الموارد الذاتية للمؤسسة، وفي مقدمتها رأس المال البشري، خاصة عند اختيار الاستراتيجيات.

¹- Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations

- أن تحسين ظروف العمل وإن كانت شرطاً ضرورياً لزيادة الفعالية الاقتصادية للمؤسسات، إلا أنها تبقى غير كافية ما لم يتم تحسين شروط التنفيذ والقيادة بتطوير الجانب التحفيزي في المعلومة واتخاذ القرار معا (الأخذ بالمعلومات الكمية والنوعية معا، اختيار لوحات قيادة مناسبة...). وأن التحسين المستمر في أداء المؤسسات الاقتصادي والاجتماعي لن يتم إلا بمدخل شامل يجمع بين كلا المتغيرين (نتيجة اقتصادية، نتيجة مالية، رضا العاملين...).

- أن ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت، الاتصال- التنسيق- التشاور، التكوين وتنفيذ الإستراتيجية، يمكن أن تكون عاملاً يضاعف من تكاليف المؤسسة الخفية إذا لم تحسن هذه إدارتها، خاصة عند إدخال تكنولوجيات جديدة، مما يضخم من تكاليف المنتجات والخدمات ويضعف من تنافسية المؤسسة.

- أن التسلسل الهرمي يعتبر عاملاً جوهرياً في تحقيق أهداف المؤسسة عندما يقترن بتوافر الكفاءة المهنية، ولذا ينبغي تضيق الهوة بين الإدارة وبين المستويات التنفيذية وتوفير قنوات التواصل داخل فرق العمل، لأن نجاح المؤسسة يتطلب مساهمة كل العاملين فيها ولبس كفاءة البعض منهم فقط.

رابعاً: دراسة H. YAMUREMYE (2001)

تمحورت إشكالية هذه الدراسة على نمط تسيير مديري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في بلد نام هو جمهورية بورندي، ونتائج إشراك مساعدي المديرين في تنفيذ خطط وسياسات تلك المؤسسات عن طريق التشاور وتفويض السلطة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه يمكن تقليل التكاليف الخفية في المؤسسة (التي أسهبت الدراسة في تعداد وشرح الاختلالات التي أدت إليها) إلى الخلاصة التالية:

- إن ممارسات التسيير من طرف المديرين وكما هي مشاهدة، تسهم بقسط كبير في خلق الاختلالات.

- أن المؤسسات تضم مكاناً كبيرة للنتائج الخفية، لم تلفت نظر المديرين لاستغلالها.

- أن استعمال طرق وأدوات التسيير السوسيو- اقتصادي يسهم في تقوية العمل الجماعي على مستوى الإدارة ويرفع من الكفاءات التسييرية للمساعدين، كما يمكن وبصفة دائمة من تحسين النتائج الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات، وأن يحقق مواءمة أكبر بين أهداف المؤسسة وبين أهداف الأفراد فيها.

خامسا: دراسة JOSHI وآخرون (2001)

ربط Joshi وزملاؤه في دراستهم التي شملت 55 شركة لصناعة الفولاذ، بين مسالة التكاليف بصفة عامة والتكاليف الخفية بصفة خاصة من جهة، وبين التشريعات البيئية وأثر ذلك على النتائج المحققة من قبل الشركات الصناعية من جهة ثانية. وكانت نتيجة الدراسة أنه كلما ارتفعت التكاليف المرتبطة بالتشريعات البيئية بـ 1 دولار، فإن تكاليف الإنتاج الإجمالية ترتفع ما بين 10 - 11 دولارا والتي تشكل التكاليف الخفية منها ما بين 8- 9 دولارات، مما يدل على مدى ضخامة التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسات.

سادسا: دراسة WILCOX J. A و KWAN S. H (2002)

عالج الباحثان موضوع عمليات اندماج البنوك وتأثيرها على التكاليف في تلك البنوك وخاصة منها التكاليف الخفية. وقد شملت الدراسة 8032 بنك أمريكي وامتدت على مدى 12 سنة (1985-1997)، وهذا بعد تحديد جملة من الشروط اشترطا توافرها في تلك البنوك المندمجة المأخوذة في العينة والتي تهدف في معظمها إلى التأكد من صلاية موقف تلك البنوك ووحدة طرقها المحاسبية وغيرها من شروط السلامة البنكية.

وقد توصل الباحثان إلى أنه نادرا ما أدت عملية الاندماج إلى تخفيض واضح في التكاليف التشغيلية ومن ضمنها التكاليف الخفية أو إلى زيادة معتبرة في الأداء مقارنة بالحالة قبل الاندماج، وهذا بملاحظة تلك المؤشرات على مدى 6 سنوات، ثلاثة منها قبل الاندماج وثلاثة بعده.

صعوبات البحث

لقد واجهنا مصاعب عديدة عند إعدادنا لهذا البحث، تمثلت خصوصا في:

- عدم توفر المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة، وهذا بسبب عدم إعطاء الأهمية اللازمة في المؤسسة للمحاسبة التحليلية، إذ يُكتفى فيها ببرنامج حاسوبي غير مناسب لحساب تكلفة المنتجات بطريقة التكلفة الكلية (وهي الطريقة المتبعة في المؤسسة)، أعدّ منذ سنوات عديدة دون أن يُدخل عليه أي تحديث، وهو ما جعل الممارسة اليدوية فيها تنعدم تماما، ولم يعد هناك أي قسم مخصص للمحاسبة التحليلية أو أي مسؤول عنها.
- طبيعة الموضوع ذاته، الذي يقوم على حساب جزئيات خفية تصلح أكثر للتوصيف بدل القياس.

- قلة المراجع التي تعالج الأسس النظرية لحساب التكاليف الخفية بصفة خاصة والتسيير السوسيو-اقتصادي بصفة عامة.
- أن الموضوع بحد ذاته يتطلب عملا جماعيا على مستوى المؤسسة.
- عدم وجود (في حدود علمي) دراسات تطبيقية سابقة على مستوى المؤسسات الجزائرية، تسهل علينا الاسترشاد ببعض المعطيات أو المؤشرات.

محتوى البحث

لقد تم تقسيم هذا البحث إلى خمسة فصول، حاولنا فيها الإلمام بمختلف الجوانب النظرية والتطبيقية للموضوع.

الفصل الأول: واستعرضنا فيه أهم المهام المنوطة بالمحاسبة التحليلية، وقد قسم إلى ستة مباحث تناولت الخمسة الأولى منها أهم الطرق المستعملة في حساب التكاليف وهي طرق التكاليف: الكلية، المباشرة البسيطة، المباشرة المطورة، الحدية، التحميل العقلاني، مبرزا مبادئ، أهمية وأهداف كل منها، والانتقادات الموجهة إليها. في حين تناول المبحث السادس طريقة التكاليف الخفية، مركزا على الخطوات العملية في تطبيق الطريقة.

الفصل الثاني: وخصص لتبيان التسيير أو التحليل السوسيو - اقتصادي، مفهومه افتراضاته، مبادئه الكبرى وأدوات تجسيدها وخاصة عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا الذي توسعنا في شرحه، أهميته واستعمالاته في إدارة الأفراد وفي تقييم نتائج المخططات. كما تعرضنا أيضا في هذا الفصل إلى الأسس النظرية والمفاهيم التي تقوم عليها طريقة التكاليف الخفية، خصائص التكاليف والنواتج الخفية والاختلاف بينها وبين التكاليف والنواتج الظاهرة، أهداف طريقة التكاليف الخفية، مؤشراتها ومكوناتها والمبادئ العامة لحسابها ومن ضمنها المساهمة الساعية في الهامش على التكلفة المتغيرة.

الفصل الثالث: وفيه تم التعرض إلى أنظمة المعلومات في المؤسسة، وقد قسم إلى خمسة مباحث، تناول الأول منها أهمية المعلومة باعتبارها أحد أهم مدخلات ومخرجات نظام المعلومات من خلال مصادرها، خصائصها وشروطها. أما الثاني فتناول نظام المعلومات من حيث التعريف، المقومات والأنواع. في حين تناول الثالث نظام المعلومات المحاسبي وإطاره النظري وعلاقته مع بعض النظريات الداعمة له كمنظريات القرارات، القياس والاتصالات، ثم إلى مكوناته وهما نظامي المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعلاقتها ببعضهما البعض. أما المبحث الرابع فتعرض إلى علاقة نظام المعلومات المحاسبي بنظام

المعلومات الإدارية. واختتم الفصل بمبحث خامس استعرضنا فيه خصائص القرارات وأنواعها وتأثير نظام المعلومات المحاسبي على عملية اتخاذها.

الفصل الرابع: في هذا الفصل تم تناول الاختلالات الاجتماعية في ثلاثة مباحث: الأول وتناول التغييب بأنواعه، أسبابه، طرق حسابه وتكلفته الظاهرة والخفية. الثاني وتعرض إلى دوران العمل من حيث أسبابه، قياسه وتكلفته ممثلة في تكاليف الانفصال، الإحلال والإدماج. الثالث وفيه تم شرح أسباب حوادث العمل، تصنيفها، مؤشراتنا، تكلفتها وآثارها الاقتصادية.

الفصل الخامس: شكل هذا الفصل الدراسة الميدانية للمبحث، وقد قسم إلى خمسة مباحث، كانت كما يلي: المبحث الأول وكان عبارة عن تقديم للمؤسسة موضوع الدراسة. المبحث الثاني وفيه تم حساب التكاليف الخفية لوحدة المنتجات الكهربائية بما يتطلبه من مراحل وخطوات. المبحث الثالث وفيه تم تحديد أثر التكاليف الخفية على نظام معلومات المحاسبة العامة، محددًا في الأثر على الميزانية العمومية وحساب النتائج. المبحث الرابع وفيه تم تحديد أثر التكاليف الخفية على نظام معلومات المحاسبة التحليلية، وتحديدًا على أسعار بيع المنتجات. المبحث الخامس وفيه تم التطرق إلى تأثير التكاليف الخفية على مكونين مهمين من مكونات إدارة الموارد البشرية وهما التكوين والتغيب.

الفصل الأول:

أنظمة المعلومات في المؤسسة

الفصل الأول: أنظمة المعلومات في المؤسسة

على الرغم من تعدد التعاريف المقدمة للإدارة، إلا أن هناك إجماع على أن مهامها الرئيسية التي يعتمد عليها نجاحها في تحقيق أهدافها المرسومة هي: التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة.

إن جميع هذه المهام تتحقق عن طريق اتخاذ القرارات المناسبة المستندة إلى معلومات كافية وملائمة وعلى درجة مقبولة من الثقة في ظل القيود والظروف السائدة (موارد، بيئة...)

وبعبارة أخرى فإنه يمكن القول بأن أنظمة المعلومات تعتبر الدعامة الأساسية في اتخاذ القرارات، لما توفره من معلومات مناسبة وفي الوقت المناسب، وهو ما يساعد الإدارة على القيام بمختلف مهامها ورسم إستراتيجيتها، ولهذا يطلق عليها اسم أنظمة المعلومات الإدارية.

المبحث الأول: المعلومة

يستخدم اصطلاح المعلومات للدلالة على استثمار البيانات وتحويلها إلى حقائق تحمل قيمة عبر جملة من الآليات التي تميل إلى اختيار عدد محدود من البيانات المتوفرة، فيعمد إلى تصنيفها وتبويبها على ضوء احتياجات الجهة المستفيدة منها والتي تتحدد بطبيعة المشكلة القائمة، المتغيرات الزمانية والمكانية التي تحيط بها، وطبيعة المهام المطلوب إنجازها¹.

فالمعلومة تعبر عن حقيقة، ملاحظة، إدراك أو عن أي شيء محسوس أو غير محسوس يؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد ويضيف معرفة للفرد أو للمجموعة². كما تعبر عن التجربة الضرورية المكتسبة من قبل كل فرد واللازمة لاتخاذ القرار³. فالمعلومات إذا توفر المعرفة (أو زيادة المعرفة) المفصلة عن الحقائق الخاصة بالمشكلة موضوع القرار من خلال الاعتماد أكثر على الطرق التحصيلية والاستنتاجية بدل الاعتماد على التخمين والحدس مما يسمح بإجراء الدراسة اللازمة واتخاذ القرار.

1. أهمية المعلومة

يؤكد الفكر الإداري المعاصر في تعامله مع تقنيات المعلومات على ما يلي:

- أن المعلومات تعد عنصرا هاما وحيويا في العملية الإدارية (من تخطيط، تنسيق، رقابة واتخاذ قرارات) حيث تتوقف كفاءة هذه الأخيرة على مدى توفر المعلومات الصحيحة المتجددة التي تستند إليها الإدارة في رسم سياساتها واتخاذ قراراتها في مختلف المجالات، حتى اعتبرت بأنها المكسب الأكبر أهمية في العالم اليوم.
- أن تدفق المعلومات هو أساس بناء الهياكل التنظيمية وتنسيق علاقات العمل في المنظمات المعاصرة، وليس التخصص الوظيفي كما كان الحال في

¹-حسن مظفر الرزّو نقلا عن ARNOLD, R. R وآخرون، اقتصاد المعلومات وإدارة المعرفة، معالجة معلوماتية اقتصادية، مجلة الجندول، السنة الثالثة، العدد 28، ماي 2006. آخر اطلاع يوم 07 /08 /2009.

<http://www.ulum.nl/b111.htm>

²- عبد الله حمود سراج. نقلا عن LUCAS HC، أهمية خصائص المعلومات في بناء اختيارات قرارات المنظمة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 04 /2005، ص. 131.

³- CHURCHMAN C.W, repris par A. A. AKKI, Le système d'information comptable et la compétitivité de l'entreprise: le lien entre deux concepts. Séminaire international, Université Biskra, 29-30/ 10/ 2002.

المنظمات التقليدية، حيث تعمل على إيجاد أنماط جديدة من الهياكل التنظيمية تتسم بالحركية والانفتاح والاعتماد على الشبكات التي تربط فرق العمل، مما يؤدي إلى تخفيض حجم الجهاز الإداري (الإدارة الوسطى خصوصاً)، وتوسيع وتنويع وتنشيط قنوات الاتصال.

- أن نظم المعلومات وأساليبها المتطورة هي الأداة الإستراتيجية للإدارة في مواجهة البيئة المتحولة، واستثمار الطاقات المتاحة لتحقيق وتنمية قدرات تنافسية عالية.
- أن المعلومات هي أحد أهم المدخلات (الموارد الإستراتيجية) في المؤسسة الحديثة، فهي عنصر أساسي في كل أنشطة المؤسسة، وأحد أبرز المخرجات التي تحقق لها عوائد اقتصادية واجتماعية، حيث تدخل المعلومات كعنصر رئيسي في تشكيل السلع والخدمات¹.
- تسهم تقنيات المعلومات في تعديل أساليب أداء الأفراد لأعمالهم بفضل استخدام آليات وأدوات معلوماتية واتصالية مبتكرة تزيد ارتباطهم واتصالهم ببعض، تزيد من معلوماتهم، تساعد على اختصار الوقت والمسافة، تحقيق مزيد من الترابط بين أجزاء المؤسسة من جهة، وبينها وبين كل المتعاملين معها من جهة ثانية.
- تساعد المعلومات في تيسير أعمال التخطيط والرقابة والتنسيق واتخاذ القرارات، وتمكن الإدارة من ممارسة تلك الوظائف الحيوية بسرعة، دقة وشمولية أكبر مع السماح بدرجات أكبر من اللامركزية وتفويض السلطة وتوسيع دائرة عملية اتخاذ القرارات.

إذا فالمعلومة تعتبر على درجة عالية من الأهمية لأنها:

- تعتبر المادة الأولية في اتخاذ القرار،
- تعتبر ضرورية بالنسبة لإدماج الأفراد وضمان مشاركتهم الفعالة في تحقيق أهداف المؤسسة،
- تسمح بتقسيم المهام وتنسيقها بين مختلف الإدارات والمصالح،
- تسهل تحقيق أهداف الإدارة بتسهيلها اتخاذ القرارات،
- تسهل اندماج وتكيف المؤسسة مع محيطها.

¹ - يمكن إعادة استخدام نفس المعلومة بإعادة تشغيلها.

2. خصائص المعلومة

لقد تعددت المواصفات المشتركة في جودة المعلومة، وقد استطعنا استخلاص ما يلي من تلك الشروط¹:

- التكامل والشمولية: بمعنى أن يتوفر لمتخذ القرار كل ما يحتاج إليه من معلومات عن المشكلة والبدائل موضوع البحث وأن تتكامل مختلف إدارات المؤسسة في توفير المعلومات وكذلك في الاستفادة منها، بما يوفر الوقت والجهد ويزيل التضارب في المعلومات.

- الملاءمة: وهي أن تكون المعلومة تتماشى مع احتياجات متخذ القرار، وتتطلب وجود ارتباط منطقي بينها وبين القرار موضوع الدراسة، أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار.

- الدقة: ونعني بها صحة المعلومة وخلوها من الأخطاء (استخدام تكنولوجيا المعلومات وطرق الحساب الحديثة يساعدان على ذلك).

- التوقيت: ونعني به توفر المعلومة لمستخدميها في الوقت المناسب وبالسرعة المطلوبة (بما في ذلك وقت الحصول على البيانات، المراجعة والمعالجة) حتى وإن تم ذلك بالتضحية بشيء من الدقة، لأن عملية اتخاذ القرار تكون دائماً مقيدة بفترة معينة.

- الوضوح: إذ كلما زاد وضوح المعلومة زادت فائدتها، ويدخل في ذلك طريقة عرض المعلومة وتقديمها.

- الموضوعية والحيادية: يقصد بالموضوعية إتباع شروط القياس العلمي، مما يجعل التوصل إلى النتائج ذاتها باستخدام أساليب معينة للقياس من طرف شخصين مختلفين أمراً ممكناً. أما الحيادية فتعني تجنب التحيز المقصود الذي قد يقع فيه القائم بإعداد وعرض المعلومات بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه

1- أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1995، ص. 23-25.

- إيمان فاضل السامرائي وهيثم محمد الزعبي، نظم المعلومات الإدارية: دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص. 27-28.

ويعدد البعض 9 شروط هي: الشمولية، الدقة، الملاءمة، الوقتية، الوضوح، المرونة، القابلية للتحقق، الموضوعية، القابلية للقياس.

المعلومات في اتجاه معين¹.

- الاقتصادية: ونعني بها أن تكون تكلفة الحصول على المعلومة تكلفة مقبولة ومبررة مقارنة بالعائد المتوقع منها. وتستخدم اليوم مداخل متعددة في قياس اقتصادية المعلومات، وفيما يلي إشارة إلى البعض منها:

• مدخل قياس تكلفة الحصول على المعلومات، وفيه يتم استخدام مفاهيم محاسبة التكاليف في عملية القياس حيث تقسم تكلفة الحصول على المعلومات إلى:

• تكلفة المواد الأولية (تكلفة مباشرة مثل الأعمال الكتابية والمستلزمات المكتبية المستخدمة في جمع البيانات وكتابتها).

• تكلفة عمليات التشغيل التي سيتم إجراؤها على البيانات بغرض تحويلها إلى معلومات مثل تكلفة البرمجيات الجاهزة وتكلفة الموارد البشرية المستخدمة.

• التكلفة غير المباشرة والمتمثلة بتكلفة اهتلاك التجهيزات والبرمجيات.

• مدخل قيمة الحصول على المعلومات باعتبارها موردا اقتصاديا، ويشمل مدخلين أيضا:

الأول: المدخل السلوكي، ويرتبط بالمقدار الذي تؤثر به المعلومات في إدراك الشخص المستفيد ووصول المعلومات إليه عبر قنوات الاتصالات الملائمة.

الثاني: هو المدخل الكمي- المالي، والمبني على أسس المفاهيم المحاسبية وفق النظرية التالية: إن حيازة الأصل أو المورد هي الأساس في تدفق منفعه.

وعليه؛ فإن الحصول على المنفعة من الأصل سوف تستمر طول فترة عمر ذلك الأصل قبل اهتلاكه تماما².

- القابلية للمقارنة: وتعني إمكانية مقارنة المعلومة بمعلومة أخرى متوفرة من مصدر آخر.

- الكمية: وهي كمية المعلومات التي تحتويها التقارير والوثائق المحاسبية، ومن أدوات قياسها ما يسمى بدهشة المستخدم، والتي تعني أن كمية المعلومات التي يحتويها التقرير تتوقف على توقع معرفة المستخدم لهذه المعلومات، فكلما قل هذا الاحتمال (التوقع) زادت دهشة المستخدم وزادت كمية المعلومات التي يحتويها التقرير بالنسبة له.

¹- حازم الخطيب وظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004.

²-حسن مظفر الرزّو ومنى سالم حسين المرعي، استخدام المفاهيم المحاسبية في محاولة لقياس القيمة الاقتصادية للموارد المعلوماتية، مجلة الجندول، السنة الثالثة، العدد 27، مارس 2006، آخر اطلاع 2010 / 03 / 30.

وتقاس كمية المعلومات بالعلاقة التالية:

$$H(p) = \log 1/p = -\log p$$

حيث p هي احتمال معرفة المستخدم للمعلومات الواردة في التقرير، وعندما تكون $p = 1$ ، فإن ذلك يعني أن المستخدم قد توقع تماما محتويات التقرير. وعليه؛ فإن كمية المعلومات بالنسبة له يساوي صفر.

- القدرة على التنبؤ: وتعني تمكين مستخدمي المعلومات من التنبؤ وتكوين صورة احتمالية (تقديرية) عن المستقبل وتقدير النتائج المستقبلية.

- القدرة على إعادة التقييم: ويقصد بذلك تمكن مستخدم المعلومة من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تساهم في تحسين وتطوير نوعية مخرجات (معلومات) النظام وقدرته على التكيف في الظروف البيئية المتغيرة باستمرار، وتتجلى أهمية ذلك في تمكين متخذ القرار من تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها وتقييم نتائج القرارات السابقة.

3. شروط المعلومة

إن الحكم باعتبار البيانات كمعلومة لدى متخذ القرار يتوقف على قدرتها على تحقيق الشرطين التاليين، أو أحدها على الأقل¹:

أ. أن تساهم في تقليل حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمامه.

ب. أن تساهم في زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار (حتى يمكن الاستفادة منها فيما بعد عند اتخاذ القرارات المختلفة).

ويمكن إضافة شرط ثالث مستخلص من تعريف MILLER وهو أن تؤثر المعلومة على درجة احتمال اختيار بديل معين لدى متخذ القرار، أي يجب أن تكون إعلامية².

¹ - قاسم محسن إبراهيم الحبيطي وزيايد هاشم يحيى السقاء، نظام المعلومات المحاسبي، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعة، الموصل. الطبعة الإلكترونية، الإطار العلمي للمحاسبة كنظام للمعلومات، 28.

www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php

² - فلقد عرفت المعلومة من طرف JAMES G. MILLER على أنها "عكس عدم التأكد".
محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة في المنشآت المالية، مدخل الأنظمة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص. 28.

أما إذا لم تتحقق الشروط أعلاه أو أحدها على الأقل، فعندئذٍ تكون مخرجات النظام (المعلومات) مجرد بيانات مرتبة يمكن استخدامها كمدخلات ثانية في عمل نظام المعلومات.

كما ينبغي على مستخدم المعلومة أن يتوفر لديه:

- الإدراك وهو يعني القدرة على فهم محتوى المعلومات.
- القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة التي أعدت من أجلها تلك المعلومات.
- الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات خلال فترة زمنية سابقة، بمعنى أن استخدام المعلومات يجب أن يتم من قبل مستخدم مهياً لذلك الاستخدام يعي ويدرك ما تعنيه تلك المعلومات من حيث المصطلحات المستخدمة أو كيفية نشوء تلك المعلومات¹.

هذا وقد اهتم مجلس معايير المحاسبة العامة الأمريكي (FASB) بالخصائص والشروط المطلوبة في المعلومات المحاسبية وأثرها على توقعات متخذ القرار وسلوكه فيما يسمى بـ"محتوى القرار" حين أصدر قائمة المفاهيم رقم (2) سنة 1980، حيث قسمها إلى خاصيتين أساسيتين هما:

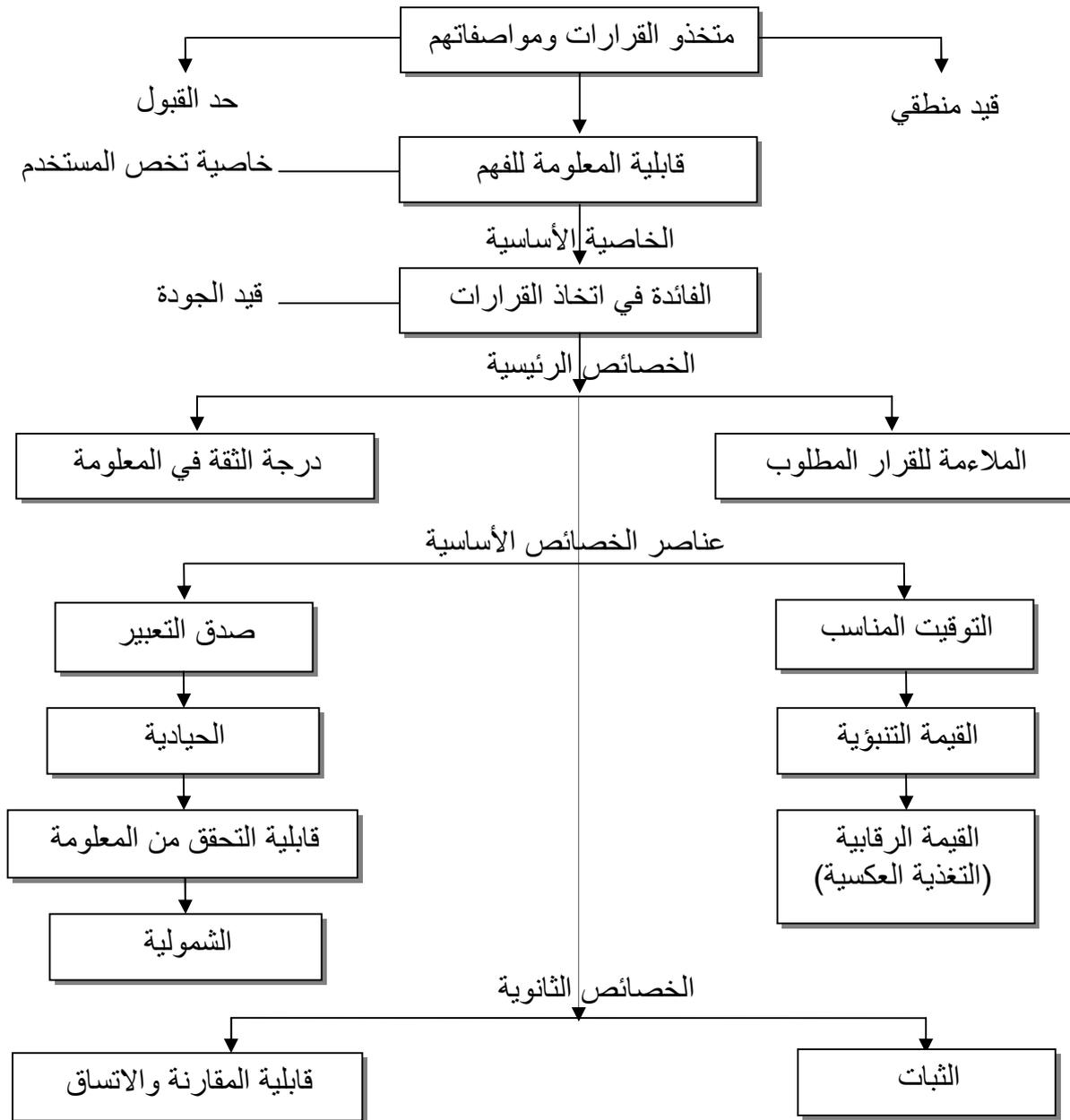
- الملاءمة: وتشترط المقومات الثلاث التالية: توفر المعلومات في الوقت المناسب، القيمة التنبؤية للمعلومة والقيمة التقييمية للمعلومة.
- الثقة: وتشترط المقومات الثلاث التالية: أن تكون المعلومة قابلة لأن يُتحقق منها، أن تكون المعلومة حيادية وأن تكون صادقة.

وإلى خاصيتين ثانويتين أو فرعيتين هما القابلية للفهم والاتساق.

مع إضافة قيدين اثنين على إنتاج المعلومة وهما: اقتصادية المعلومة (توقع زيادة منافعها عن تكاليف إنتاجها) والأهمية النسبية للمعلومة (درجة تأثيرها على متخذ القرار).

¹ - قاسم محسن إبراهيم الحبيطي وزياد هاشم يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبي، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعة، الموصل. الطبعة الإلكترونية، الإطار العلمي للمحاسبة كنظام للمعلومات، 34.

الشكل رقم (1-1): الخصائص الكيفية للمعلومات المحاسبية



المصدر: من تجميع الباحث

4. مصادر المعلومة

يمكن أن تتوفر المعلومة من مصادر متعددة نذكر منها:

- المصادر التاريخية: وتتمثل في المعلومات المنشورة وغير المنشورة من طرف الهيئات الحكومية أو العلمية أو البحثية وغيرها، والمعلومات المحفوظة من قبل المؤسسة.
- المصادر الميدانية: عندما يتعذر الحصول على المعلومة من المصادر التاريخية أو في

حالة عدم وضوحها ودقتها، يمكن البحث عن تلك المعلومة في مصادرها الأصلية باستعمال طرق متعددة كالتجربة، التسجيل، الملاحظة، المقابلة الشخصية والاستبيان...

- بنوك المعلومات: وهي مجموع المعلومات المنظمة والمعالجة بواسطة الحواسيب والتي يمكن الوصول إليها عن بعد بواسطة شبكة¹، أو هي مجموع المعلومات الخارجية عن المؤسسة المنظمة، المهيكلة، المعالجة لمجال محدد من المعارف والموضوعات تحت تصرف المستعملين بواسطة شركات أو خدمة تدعى serveurs والتي يمكن الاطلاع عليها عن بعد بواسطة (مينيتال أو حاسوب) مقابل أتاوة معينة²، أو كما عرفت من قبل القانون الفرنسي بأنها مجموع المعطيات المنظمة والمتعلقة بمجال محدد من مجالات المعرفة حتى يمكن للمستخدمين الإطلاع عليها³.

وللعلم فإن بنوك المعلومات تختلف عن قاعدة المعلومات، حيث أن هذه الأخيرة تتميز بأنها قابلة للاستعمال بواسطة برمجيات خاصة⁴ تتماشى مع تطبيقات متميزة distinctes وبطريقة تسهل من تطور évolution المعلومات بصفة متميزة⁵ distinctes، وأنها تستبعد التكرار أكثر وتكون أكثر تنظيماً⁶.

- الشبكات الدولية: يمكن الآن الحصول على المعلومات من مصدرها الأصلي من خلال شبكة الأنترنت.

¹ - <http://www.linternaute.com/dictionnaire/fr/definition/banque-de-donnees/> 05/ 05/ 2009.

² - <http://sitecon.free.fr/ab.htm#B> 05/ 05/ 2009

³ - Arrêté du 22/12/1981, JORF, numéro complémentaire, 17 Janvier 1982.

http://www.google.fr/#hl=fr&q=Arr%C3%AAt%C3%A9+du+22%2F12%2F1981%2C+JONC&aq=&aqi=&aqi=&q=&gs_rfai=&fp=63d15853553c9b70

⁴ - تدعى بنظام إدارة قاعدة المعلومات système de gestion de base de données.

⁵ - Arrêté du 22/12/1981, JORF, op. cit. <http://www.answeb.net/glossaire/?lettre=B>

⁶ - <http://dictionnaire.phpmyvisites.net/definition-Banque-de-donnees--7069.htm>. 05/ 05/ 2009.

المبحث الثاني: نظام المعلومات في المؤسسة

عرف R. REIX نظام المعلومات على أنه مجموعة منظمة من الموارد (عمال، معطيات، إجراءات، تجهيزات، برامج، ...) التي تسمح بالحصول على البيانات، تخزينها، هيكلتها وتوصيلها في شكل نصوص، صور، صوت، أو في صورة بيانات مشفرة¹.

ويميز هذا الكاتب بين نظم المعلومات الداعمة للعمليات (supports d'opérations) (معالجة المعاملات، مراقبة العملية الإنتاجية...) وبين نظم المعلومات الداعمة للتسيير أو الإدارة (إنجاز التقارير، المساعدة في اتخاذ القرارات...).

كما عرف نظام المعلومات بأنه ذلك النظام الذي يقوم بتجميع البيانات والمعلومات، حفظها، تحليلها ووضعها في قاعدة متكاملة للمعلومات وبطريقة تساعد على تحقيق الإجابة على مجموعة من الأسئلة الإستراتيجية².

في حين عرفت جمعية نظم المعلومات الأمريكية نظام المعلومات بأنه: "نظام آلي يقوم بجمع وتنظيم وإيصال وعرض المعلومات لاستعمالها من قبل الأفراد في مجالات التخطيط والرقابة على الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية"³.

كما تم تعريفه بأنه: ذلك النظام الذي يقوم بتزويد الوحدة الاقتصادية بالمعلومات الضرورية اللازمة لصناعة واتخاذ القرارات وذلك في الوقت المناسب وعند المستوى الإداري الملائم، كما يقوم باستقبال البيانات ونقلها وتخزينها ومعالجتها واسترجاعها ثم توصيلها بذاتها بعد تشغيلها إلى مستخدميها في الوقت والمكان المناسبين⁴. وأيضاً بأنه النظام الذي يجهز معلومات دقيقة في الوقت المحدد، والتي تمكن الإدارة في جميع المستويات من صنع القرارات من أجل تحقيق أهداف المنظمة⁵.

إن ما يلاحظ من التعاريف السابقة هو:

¹ - R. REIX, Système d'informations et management des organisations, Ed Vuibert, Paris, 1995, p. 73.

² - حسن الحسين، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2000، ص. 15.

³ - هلال عبود البياتي وعلاء عبد الرزاق محمد حسن، المدخل لنظم المعلومات الإدارية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1992، 49.

⁴ - محمد أبو النور وعوض منصور، تحليل نظم المعلومات باستخدام الكمبيوتر، الطبعة الخامسة، دار الفرقان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

⁵ - علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية لتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2003، ص. 38.

- أن مفهوم نظم المعلومات يتعلق بكيفية التعامل مع البيانات من حيث إمكانية الحصول عليها من مصادرها المختلفة (الداخلية والخارجية)، حفظها، نقلها واسترجاعها بهدف إجراء العمليات التشغيلية اللازمة عليها، وصولاً إلى تهيئتها كمخرجات متمثلة في معلومات مفيدة لكل الجهات التي يمكن أن تطلبها، سواءً أكانت هذه الجهات داخلية أم خارجية، وسواءً أكانت علاقة هذه الجهات بالمؤسسة مباشرة أم غير مباشرة.

- أن "النظام"¹ يختلف عن "نظام المعلومات"، من الناحية العلمية ومن ناحية هدف كل منهما، فالنظام له عناصر محددة تشمل أساساً كل من:

- المدخلات: وهي نقطة بداية عمل النظام، (قد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم، كميات أو أوصاف، مخرجات لنظام آخر في حالات التغذية العكسية وعلاقات الارتباط والتكامل بين النظم). وفي حالة النظام المحاسبي تحديداً فإن المدخلات تمثل في البيانات التي يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية كالمستندات، البيانات الكمية والاقتصادية.

- العمليات التشغيلية: هي مجموعة العمليات التي تجرى لتحويل المدخلات إلى مخرجات من خلال توجيه مسارات تفاعل هذه المدخلات وضبطها باستخدام قوى بشرية ومادية وإجراءات أخرى معينة، وهي تتمثل في النظام المحاسبي في عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تجرى على البيانات وفق مبادئ ومفاهيم وقواعد محاسبية متعارف عليها.

- المخرجات: وهي ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفقاً للأهداف المرسومة للنظام، وهي تتجسد في النظام المحاسبي على وجه الخصوص في التقارير والقوائم المالية في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستفيد منها.

- التغذية العكسية: وهي عملية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام المذكورة والتأكد من مدى دقتها ومساهمتها في تحقيق الهدف منه.

1- والذي يعرف بأنه "مجموعة من الأجزاء أو العناصر أو المقومات التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متناسقة و مترابطة لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف محددة". ومن هذا التعريف يستنتج أن النظام يتطلب توافر شروط ثلاثة هي: أ. مجموعة من الأجزاء أو العناصر أو المقومات (قد تكون مادية أو بشرية أو كليهما، وذلك تبعاً لطبيعة النظام). ب. التناسق والترابط بين هذه الأجزاء بصورة متبادلة بحيث تخدم بعضها البعض بصورة أو بأخرى وفق علاقة منطقية. ج. وجود هدف أو مجموعة أهداف محددة ومعلومة، حيث يمثل هدف النظام الركيزة الأساسية التي يتم على أساسها تحديد الأجزاء وعلاقتها مع بعضها البعض.

إن نظام المعلومات لا يتحقق الهدف منه إلا عندما يتم الاستخدام الفعلي للمخرجات من طرف طالبيها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

1. عوامل تزايد الحاجة إلى نظم المعلومات

لقد ازدادت الحاجة إلى وجود نظام للمعلومات في أية مؤسسة نظرا لعدة أسباب نذكر منها:

- النمو في حجم المؤسسة: إن ازدياد حجم المؤسسات وتنوع العمليات فيها قد أدى إلى زيادة عدد العاملين فيها، عدد الزبائن المتعاملين معها، رؤوس الأموال المستثمرة وتعدد الجهات ذات المصلحة المشتركة، الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات وتوفيرها بصورة مستمرة ودائمة.

- ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية: إن تعدد وتعقد العمليات التي أصبحت تمارسها المؤسسات، قد أدت إلى ضرورة تقسيم العمل فيها وإلى وجود مستويات إدارية متعددة، الأمر الذي أدى إلى وجوب توسع قنوات الاتصال بغرض التنسيق بين مختلف العمليات والإدارات، وهو ما يعني ضرورة توفير وتبادل المعلومات بصورة رأسية وأفقية من خلال وجود نظام للمعلومات يساعد في ترشيد العملية الإدارية.

- تعدد أهداف المؤسسة: لم يعد هدف المؤسسة الوحيد هو تحقيق أكبر قدر من الربح، بل تعددت أهدافها وأصبحت تشمل: خفض التكاليف، تحسين الإنتاجية، إرضاء المستهلكين، النمو وتنويع المنتجات، تحسين الجودة، المساهمة في تحقيق الأهداف الاجتماعية، الأمر الذي أدى إلى ازدياد الحاجة إلى المعلومات المساعدة على تحقيق تلك الأهداف وذلك من خلال وجود نظام للمعلومات.

- التأثير بالبيئة الخارجية: من البديهي القول أن المؤسسة تتفاعل مع محيطها بحيث تتأثر بالبيئة التي تعمل فيها وتؤثر فيها، خاصة في الوقت الحاضر نتيجة لتغير الظروف التقنية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وهو ما يفرض على المؤسسة توفير قدر كبير من المعلومات حتى يمكنها التكيف مع تلك التغيرات.

- التطورات التقنية: إن التطورات التقنية الكبيرة التي حدثت في مجالات الحصول على البيانات وتخزينها ومعالجتها وتوصيل نتائجها إلى المستعملين، قد فرضت أن يكون نظام المعلومات في المؤسسة قادرا على التعامل مع المؤسسات الأخرى من خلال نظم

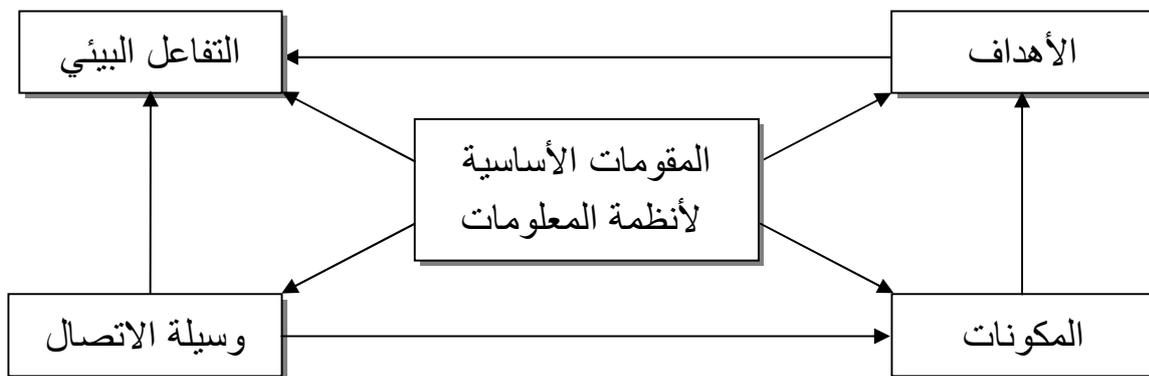
المعلومات فيها، وأن يحقق الاستفادة القصوى من خصائص ومميزات الأجهزة المتطورة في التعامل مع ازدياد حجم البيانات وتنوعها¹.

2. مقومات نظام المعلومات

عموماً يمكن القول أن المقومات الأساسية لأي نظام معلومات تتمثل في وجود:

- محتوى أو رسالة،
- مصدر تنطلق منه الرسالة،
- نظام ترميز،
- قناة أو وسيلة اتصال لنقل الرسالة (وجود وسيلة اتصال مع البيئة الداخلية أو الخارجية لنظام المعلومات يعتبر أمراً في غاية الأهمية)،
- مستقبل للرسالة،
- هدف (تقليل الاختلالات، تعظيم العائد الاقتصادي والاجتماعي في المؤسسة، تحسين المناخ الاجتماعي ورفع درجة الانتماء للمؤسسة²، توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتخطيط النشاطات والرقابة عليها...)،
- التفاعل مع البيئة.

الشكل رقم (1-2): المقومات الأساسية لنظام المعلومات



المصدر: محمود علي الجبالي: أنظمة التكاليف، مجلة الإداري، السنة 27، العدد 101، جوان 2005، ص. 86.

¹ - أحمد فؤاد عبد الخالق، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1988، ص. 57.

² - B. MARTORY et D. CROZET, Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005, pp.223-224.

3. أنواع نظم المعلومات

تبعاً لنوع المؤسسات، حجمها وشكلها القانوني، فإنه يمكن تقسيم نظم المعلومات تقسيمات متعددة حسب:

- دقة المخرجات: نظام معلومات مؤكد *déterministe* (برنامج الحاسوب)، نظام معلومات احتمالي *probabiliste* (نظام الموازنات التخطيطية).
- العلاقة بالبيئة: نظام معلومات مغلق، نظام معلومات مفتوح (بشكل عام ينطبق على جميع نظم المعلومات في المؤسسات اليوم).
- رسمية النظام: نظام معلومات رسمي (نظام المحاسبة العامة)، نظام معلومات غير رسمي (يكون وليد حاجة معينة، لا يكون له خطة أو برنامج منتظم لتشغيل البيانات وتجهيزها، يمكن أن يتحول إلى نظام معلومات رسمي إذا استمرت الحاجة إليه، ومن الأمثلة عليه نظام محاسبة التكاليف).
- تكامل النظم الفرعية: نظام معلومات متكامل *intégré* وهو النظام الذي تكمل نظمه الفرعية بعضها البعض بصورة متناسقة ومتبادلة (نظام المعلومات المحاسبي وكافة نظمه الفرعية التي يمكن أن يتكون منها). نظام معلومات غير متكامل (تعمل نظمه الفرعية بصورة مستقلة عن بعضها البعض دون تنسيق بينها).
- العلاقة مع النظم الأخرى: نظام معلومات كلي، نظام معلومات فرعي.
- طريقة تشغيل النظام: نظام معلومات يدوي (حيث يعتمد على الوسائل اليدوية في تشغيل النظام)، ونظام معلومات إلكتروني.

المبحث الثالث: نظام المعلومات المحاسبي

يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه ذلك النظام الذي يقوم بعمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر وتحديد الإجراءات التي يتعين اتباعها في جمع المعلومات المختلفة والمتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفقات التي تبرمها المؤسسة وطرق تسجيلها ووسائل الرقابة عليها وأساليب عرض نتائجها¹.

وبأنه أحد النظم الفرعية في المؤسسة، والمتكون بدوره من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهملها أمر المؤسسة وبما يخدم تحقيق أهدافها².

وبأنه النظام الذي يتكون من الأفراد والإجراءات والوسائل والأدوات والسجلات التي تستخدمها المنظمة لإنتاج المعلومات المحاسبية وتوصيل هذه المعلومات إلى متخذي القرارات³.

ووفقا لهذا التعريف فإن التركيز يكون على الوظائف التالية:

- تفسير وتسجيل عمليات المنظمة،
- تصنيف آثار العمليات المتجانسة في التقارير المحاسبية على النحو الذي يسمح بتحديد مختلف الإجماليات والإجماليات الفرعية التي تفيد الإدارة،
- تلخيص وتوصيل المعلومات إلى متخذي القرارات.

1. الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي

إن استخدام المحاسبة كنظام موثوق به للمعلومات والاتصال يتطلب دمج الأساس النظري للمحاسبة في نظام المعلومات، وتشكل نظريات القرارات، المعلومات والاتصال الإطار الذي يبني على أساسه نظام المعلومات المحاسبي، وهو ما سنتناوله فيما يلي:

¹ - رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، ج1، الطبعة الثالثة، مكتبة الرازي العلمية، عمان، 2002، ص. 58.

² - قاسم محسن إبراهيم الحبيطي وزياد هاشم يحيى السقا، مصدر سابق.

³ - روبير ف. ميجز (ترجمة مكرم عبد المسيح ومحمد عبد القادر الديسبي)، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار

المريخ، الرياض، 2006، ص. 19.

1.1. نظرية القرارات

تقوم هذه النظرية على تطبيق الطرق الرياضية والإحصائية على المشكلات التي تواجهها المؤسسة للوصول إلى القرار الأفضل لكونها تحسّن نوعية التنبؤات. وعليه؛ نوعية المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات. وقد زادت أهمية نماذج اتخاذ القرارات في المحاسبة نتيجة تحول اهتمامها من حساب الربح إلى توفير المعلومات اللازمة في اتخاذ القرارات، ونتيجة العلاقة القوية بين المحاسبة بوصفها نظاما للمعلومات وبين تلك النماذج، فالمحاسبة لا توفر مصدرا رئيسيا للمعلومات المشكلة لمدخلات النماذج فقط (تغذية أمامية)، وإنما مصدرا رئيسيا للمعلومات المتعلقة بالرقابة على نماذج القرارات أيضا (تغذية عكسية). إن الارتباط بين المحاسبة كنظام للمعلومات بنماذج اتخاذ القرارات قد غير كثيرا من مفاهيم المحاسبة التقليدية والتي كما سبق القول قد ركزت على هدف احتساب الربح وتحديد صافي المركز المالي في ظل ظروف التأكد، وما أدى إلى تغيير مفهوم الوحدة المحاسبية والتحرر من العمل على أساس مبدأ الاستمرارية وإلى التوسع في مفهوم القياس المحاسبي وكذلك مفهوم المقابلة بين الأعباء والنواتج بهدف قياس الربح إلى تقييم البدائل المتاحة لتنتقل المقابلة إلى منافع القرارات وإجمالي تكلفتها لتحديد الربح. يقوم نظام المحاسبة على التمييز بين نوعين من نظم القرارات هما: نظم القرارات الهيكلية ونظم القرارات شبه وغيرالهيكلية، ويواجه كل نوع من النظامين أنماط مشاكل إدارية متباينة¹.

2.1. نظرية المعلومات

يعرّف النظام المحاسبي في ظل هذه النظرية على أنه إطار عام يحتوي على مجموعة من العناصر المترابطة في ضوء مجموعة من المبادئ والقواعد وجملة من الإجراءات المحاسبية لتحقيق مجموعة من الأهداف المحاسبية العامة². ونستخلص من هذا التعريف أن: للنظم المحاسبية هي نظم تجريدية تُحدد العلاقة السببية بين بعض عناصرها في ضوء مجموعة من الفرضيات، ومن ثمة فإن هذه النظم تتأثر بالعامل الشخصي.

¹ - أبو بكر عبد العزيز البناء، تطوير دور المحاسبة كنظام للمعلومات والاتصال من خلال تقنية المعلومات لزيادة فعالية تطبيق سياسة الخصخصة في مصر، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد 26، جانفي 2001، ص. 498.

² - أبو بكر عبد العزيز البناء، مصدر سابق، ص. 501.

- نظرية المحاسبة وإن كانت تتطابق في جل المفاهيم مع نظرية المعلومات، إلا أنها تختلف معها في نتائج القياس بفعل وجود متغيرات سلوكية واجتماعية يصعب قياسها كميًا.

- هناك ارتباط وثيق ودون أي تعارض بين مبادئ النظرية العامة للنظم (إطار النظام، وحدة الهدف، تكامل النظم الفرعية، الوحدة التنظيمية، المتغيرات الأساسية، العلاقات السببية، التوازن الديناميكي الذاتي) وبين النظام المحاسبي على اعتبار أنه نظام شامل للمعلومات.

- ربط نظرية المعلومات بالمحاسبة يوفر قاعدة مناسبة لدراسة وتحليل دور المعلومات الحاسبية في عملية اتخاذ القرارات، إضافة إلى توفير أساس منطقي لتحديد نوعية المعلومات التي يجب أن تتوفر في التقارير المحاسبية.

- التطور الكبير العلمي والعملية الذي عرفه نظام المعلومات المحاسبي جاء كنتيجة حتمية لتزايد الاعتماد على مخرجات هذا النظام بوصفها أداة هامة في ترشيد القرارات التي يتخذها المعنيون في المؤسسة.

3.1. نظرية القياس

تبنت جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1971 مفهوم النظم والنظرية الحديثة للمشروع في تقييمها لنظام المعلومات، حيث رأت بأن عملية التنبؤ هي جزء من القياس المحاسبي شريطة وجود مقياس للخطأ المحتمل التقديرات.

فالتقدير يعتبر قياساً ولكن مدى الخطأ فيه أوسع من القياس المرتبط بعمليات تاريخية. ولقد برر دخول التقدير كجزء من القياس للأسباب الآتي استعراضها.

1.3.1. قصور النظام المحاسبي التقليدي في عملية القياس

بعد تزايد دور المحاسبة في نظام المعلومات الاقتصادي وتزايد الحاجة للمعلومات المناسبة من طرف المستخدمين داخل وخارج المؤسسة، تبين أن أساليب القياس المحاسبي يعترها نوعين من القصور هما:

- قصور نوعي: مرتبط أساساً بطريقة أو أسلوب القياس ذاته، فالمحاسبة تلجأ إلى أساليب القياس التحكمية (الحكمية) مما يضيف على التقدير الشخصي في عملية القياس أهمية كبيرة، الأمر الذي يؤدي إلى تحيز القياس.

ومن أوضح الأمثلة على ذلك لجوء المحاسبة إلى مفاهيم كالحيطة والحذر *principe de prudence*

والموضوعية، وهو ما يعني أن المحاسبة التقليدية قد عجزت عن تقديم مجموعة المقاييس المناسبة ولم تركز على الاحتياجات الإدارية طويلة المدى في ظل النظم الإنتاجية الحديثة بما يعكس التكنولوجيا والمنتجات والعمليات والبيئة التنافسية التي تعمل فيها المؤسسة، الأمر الذي قلل من قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات¹.

ويعتبر KAPLAN أن التغييرات التكنولوجية السريعة لأساليب ونظم الإنتاج وقصر دورة حياة المنتجات والتطوير في منتجات وعمليات المؤسسة قد جعلت من التحسين المستمر للأداء هدفا للمؤسسة.

وعليه؛ فإن مقاييس الأداء المالية الشائعة في الفكر المحاسبي أصبحت غير ملائمة لتحقيق هذا التحسين المستمر².

- قصور كمي: ارتبط هذا القصور خصوصا بكون المحاسبة كانت موجهة أساسا لخدمة الأطراف الخارجية على حساب الأطراف الداخلية، الأمر الذي انعكس على المحاسبة وجعلها تقصر مفهوم القياس على البيانات التاريخية مستبعدة أنشطة أصبحت الآن تعد من صميم وظائف المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات مثل دمج المعلومات المحاسبية في عملية التنبؤ التي تعتبر بدورها جزءا رئيسيا في عملية القياس.

2.3.1. تأثير الوظيفة الإعلامية للمحاسبية على القياس المحاسبي

يتجلى ذلك الأثر من خلال ثلاث نقاط كبرى هي:

- إطار عملية القياس: بما أن دور النظام المحاسبي التقليدي في القياس قد شابته بعض العيوب كالتركيز على الجانب التاريخي، المقاييس المالية للأداء ومبدأ التحقق في حساب التدفقات النقدية، في الوقت الذي تتطلب فيه القرارات الإستراتيجية استخدام المقاييس المالية وغير المالية (من جودة، موارد بشرية والموقف السوقي التنافسي...)، وهو ما لم يخدم أهداف الإدارة كلية على اعتبار أن المعلومات يجب أن تتوجه إلى المستقبل أيضا، وهو ما انعكس على المجال الزمني لعملية القياس وعلى مدخلات عملية القياس.

- قواعد عملية القياس: من المعروف أن المحاسبة تعمل في ظل ما يطلق عليه بـ"القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"، وهو ما لم يعد يتماشى مع المجالات الجديدة التي أصبحت تخدمها المحاسبة من تخطيط ورقابة وتنبؤ واتخاذ قرارات، بما يعني ضرورة

¹ - صفاء محمد عبد الدايم، تخطيط ورقابة التكاليف المستترة للجودة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، 1996، ص. 1301.

² - المصدر نفسه، ص. 1302.

تكييف القواعد والمبادئ المحاسبية لكي تساير التطور الحاصل في أغراض وأهداف المحاسبة.

- نتائج عملية القياس: إن تطور الوظيفة الإعلامية للمحاسبة قد حتم السعي إلى توفير معلومات "قياسات" جديدة لم تكن المحاسبة توفرها من قبل مثل تكلفة الفرصة البديلة، معدل العائد المتوقع من الاستثمار (وهي عمليات مرتبطة أساساً بعمليات التخطيط واتخاذ القرارات)، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تخلي المحاسبة عن بعض المبادئ مثل الدقة¹، ولكن في مقابل مكاسب لها أهمية كبرى في عملية اتخاذ القرار كالسرعة في الحصول على المعلومة، تزايد مفهوم الدقة الرياضي على حساب مفهوم الدقة المحاسبي بما يعني وجوب اخذ المحاسبة بمبدأ المخاطرة الملازم لعملية التنبؤ².

4.1. نظرية الاتصالات

يعرف النظام المحاسبي في ظل هذه النظرية على أنه نظام تشغيل يختص بتوفير المعلومات التي تستخدم في مجال اتخاذ القرارات وكنظام يختص بعملية الاتصال³. إن هذا التعريف يركز على تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمحاسبة (سنة 1966)، حيث عرفت على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية إلى مستخدميها لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم وأحكامهم⁴.

إن عملية الاتصال في المحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات يهدف إلى توصيل المعلومات للمستخدمين، تتطلب من المحاسبين الإلمام ليس فقط بالجوانب الميكانيكية للعملية، بشكل ومحتوى القوائم والتقارير المالية، وإنما أيضاً بالجوانب السلوكية والإنسانية والفلسفية التي

¹- يشير PCG لسنة 1982 إلى هذا الموضوع صراحة بنصه على أن:

- بعض الأرقام ذات الدلالة هي أفضل من كم هائل من الوثائق التي لا يسمح الوقت بالاطلاع عليها.

- المعلومة التي يمكن الحصول عليها بسرعة والاستفادة منها ولو كانت تقريبية هي أفضل من معلومة دقيقة تأتي متأخرة ولا يستفاد منها.

²- لمزيد من التفصيل بخصوص القياس في المحاسبة يرجى العودة إلى:

- رزان حسين كمال شهيد، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة - دراسة حالة- رسالة ماجستير، كلية التجارة، عين شمس، 2003.

- عصافت عاشور، معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة: إطار مقترح لتطوير معايير التكلفة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الأولى، 1997.

³- أبو بكر عبد العزيز البناء، مصدر سابق، ص. 501.

⁴- المصدر نفسه، ص. 501.

تؤثر في الاتصال. كما تتطلب منهم الحرص على توفير أكبر قدر ممكن من شروط المعلومة (ذكرت في موضع سابق) حتى يمكن تجنب مشاكل التأويل والتفسير. كذلك فإن المحاسبين الانتباه إلى ما يمكن أن يعيق عملية الاتصال خاصة مع النظم الفرعية الأخرى في المؤسسة سواءً أكانت بسبب المحاسبة ذاتها (اعتماد المحاسبة على لغة الأرقام، استخدام المحاسبة كأداة لتقييم نتائج بقية النظم على وجه الخصوص)، أم بسبب تلك الأنظمة (عدم الوعي بأهمية المحاسبة ودورها في زيادة كفاءة المؤسسة والمحافظة على أصولها، عدم الفهم لنتائج المحاسبة...)¹.

2. نظام معلومات المحاسبة العامة

يمكن تعريف المحاسبة العامة على أنها عمليات منظمة للقياس والتقرير عن العمليات المالية اللازمة لمختلف مستخدمي الحسابات. وبأنها فن قياس، تسجيل، تبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية والاقتصادية معبرا عنها بوحدة نقدية ثم تفسير النتائج، مما يتيح توفير معلومات تستخدم في اتخاذ القرارات². أو هي كما عرفها المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1999: "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتسجيل، تبويب، تخزين معطيات رقمية أولية وعرض قوائم تعطي صورة صادقة عن الذمة المالية *patrimoine*، الوضعية المالية والنتيجة للمؤسسة بتاريخ الإقفال"³. إن المعلومات التي تنتجها المحاسبة العامة هي بطبيعتها مالية، بمعنى أنها تصل المستخدم مسجلة في حسابات وفي صورة نقدية، علما بأن هذه الحسابات ترتبط مفصليا لتشكّل النظام المحاسبي، مما يسمح بالقول أن المحاسبة هي عملية تصميم وتشغيل هذا النظام طبقا لمجموعة من القواعد والأعراف المتفق عليها⁴.

إن نظام معلومات المحاسبة العامة وإن كان يعمل على توفير معلومات عن طريقة إدارة المؤسسة وعن الهيكل المالي لها، مسجلة وملخصة على فترات دورية وفق احتياجات المسيرين ووفق اعتبارات عملية، إلا أن الهدف الرئيسي منه يظل هو إبراز الذمة المالية

¹ - أبو بكر عبد العزيز البناء، مصدر سابق، ص. 502-503.

² - يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، 1990، ص. 22.

³ - PCG 1999, Article 120-1

⁴ - يتكون نظام المحاسبة العامة على الأقل من العناصر التالية: المخطط المحاسبي، اليومية، دفتر الأستاذ، الدفاتر المساعدة (الجرد...) والقوائم المالية.

للمؤسسة ممثلة في أصولها وخصومها والمعبر عنها في شكل ميزانية، وإبراز النتيجة الإجمالية والصافية للمؤسسة معبرا عنها في شكل جدول حسابات نتائج. إن استعراض التطور التاريخي للمحاسبة يظهر أنه حصل نتيجة عاملين أساسيين متلازمين هما:

أ. تطور الهيكل القانوني والتنظيمي للمؤسسات: حيث أن تطور الهيكل القانوني للمؤسسات من مجرد مشاريع فردية صغيرة إلى شركات أشخاص وشركات أموال بأنواعها الخاصة، المختلطة والعامة المتعارف عليها في الوقت الحاضر، قد أثر على كمية ونوعية البيانات والمعلومات المطلوب من المحاسبة إنتاجها.

كما تطور الهيكل التنظيمي للوحدات الاقتصادية، فبعد أن كانت الإدارة بيد صاحب المشروع الفردي، أصبحنا الآن نشهد في المؤسسات تعددا في المستويات الإدارية التي يقع ضمن صلاحيتها عمليات اتخاذ القرارات المختلفة نتيجة لانفصال الإدارة عن الملكية.

ب. تعدد وازدياد الجهات التي يهملها أمر المؤسسة والتي يمكن أن تستفيد من البيانات والمعلومات المطلوب من المحاسبة إنتاجها وتوصيلها إليها (الملاك، الإداريين والجهات الخارجية التي يهملها أمر المؤسسة)، بعد أن كان الأمر في البداية يقتصر على خدمة صاحب المشروع الفردي.

3. نظام معلومات المحاسبة التحليلية

كما هو الحال مع الكثير من المفاهيم الأخرى فإن نظام معلومات المحاسبة التحليلية قد تم النظر إليه وفق ثلاث جهات نظر¹، ركزت الأولى على خطوات وإجراءات عمل النظام نفسه، بينما ركزت الثانية على وظائف النظام ذاته، واهتمت الثالثة بالهدف من النظام.

وعلى كل فيمكن تعريف هذا النظام بأنه مجموع الطرق والأساليب المستخدمة في المؤسسة لتتبع الموارد المستهلكة في إنتاج وتسليم المنتجات والخدمات للعملاء²، فهو نظام مصمم أساسا لتحليل مكونات سعر التكلفة وتحديد نتائج المنتجات أو الأقسام أو فروع النشاط.

¹ - هشام زغلول إبراهيم، مدى فعالية نظم معلومات التكاليف في ظل الإصلاح الاقتصادي مع التطبيق على قطاع الغزل والنسيج، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2000، 2-3.

² - روبير ف. ميجز وآخرون، مصدر سابق، ص.928.

فالمحاسبة تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات التي ينتجها نظام محاسبة التكاليف الذي يقوم بتجميع البيانات وتقديمها بغرض الرقابة على النشاطات المتكررة والمساعدة في اتخاذ القرارات المختلفة.

ويسمح هذا النظام بـ:

- تحديد التكلفة الفعلية لوحدة المنتج أو المرحلة أو القسم أو الوظيفة¹، مع ما يتطلبه ذلك الحساب من تحديد لتكلفة مختلف الموارد المستهلكة، وهذا تمهيدا لحساب مردودية المؤسسة بصفة تحليلية (تفصيلية) عنصرا عنصرا وشرح النتائج (تحديد سعر تكلفة الوحدة المنتجة).

- حساب بعض بنود (عناصر) الأصول بصفة أكثر عقلانية.

- الحكم على تسيير المؤسسة في إدارة أنشطتها المستهلكة للموارد (تزويد المسيرين بمعلومات مفيدة من أجل التخطيط والرقابة على التكاليف) من خلال:

• توفير المعلومات الرقمية التفصيلية الضرورية لعملية التخطيط الفعال، وذلك بواسطة وسائل متعددة كتحويل التعادل، التمييز بين التكاليف الملائمة وغير الملائمة لاتخاذ القرارات، التكلفة التفاضلية، التكلفة الغارقة والموازنات التقديرية... الخ

• الرقابة على عناصر التكاليف بهدف تخفيضها والتأكد من أن الإنفاق يتم في الحدود المقدره وبما يضمن أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة، مما يساعد المؤسسة على تعظيم أرباحها²، وهذا ما يسعى نظام المعلومات المحاسبي إلى تحقيقه عن طريق توفير المعلومات التي تسمح بمقارنة الأداء الفعلي بذلك الذي تم تخطيطه مسبقا مع توضيح الانحرافات ومحاولة تفسيرها.

- مراقبة مردودية المؤسسة ومكافأة العاملين.

¹- يعتبر هدف قياس تكلفة المنتجات أقدم هدف لنظام المحاسبة التحليلية.

²- على اعتبار أن المؤسسة تجمع بين فئات ومجموعات متنافرة، وأن أهداف المؤسسة تترجم أهداف هذه الفئات، فإنه لا يمكن القول بوجود هدف وحيد للمنظمة وهو تعظيم الأرباح، وإنما هناك العديد من الأهداف التي تعكس مستويات مرضية من الأداء.

وبهذا الخصوص يشير KAPLAN إلى أن المحاسبين عند تأديتهم لمهامهم داخل المنظمة، فإنهم غالبا ما يتأثرون بأهدافهم الشخصية وبأهداف الإدارات التابعين لها وبنفس الطريقة التي يتأثر بها باقي أعضاء الفئات الأخرى، بل إنه يذهب إلى أن البحث عن موضوعية للنظام التكاليفي تعتبر بمثابة البحث عن وهم، حيث أن للمحاسبين مطلق الحرية في تجهيز المعلومات .

محمود علي الجبالي، أنظمة التكاليف، مجلة الإداري، السنة 27، العدد 101، جوان 2005، ص. 87-88.

- تحديد المسؤوليات¹.

- تحقيق إستراتيجية المؤسسة وتقوية مركزها التنافسي، حيث أن ظروف المنافسة قد أملت على المؤسسة وجوب التحول نحو الأخذ بنظم التكاليف الإستراتيجية التي تتماشى أكثر مع خططها وإستراتيجيتها العامة ومع الظروف البيئية المحيطة بها.

كما يمكن تعريفه بأنه نظام للمعلومات يختص بعملية تسجيل وتحليل وتبويب وتفسير الأحداث التكاليفية في ضوء مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، متبعا مجموعة من النظريات والطرق العلمية بهدف توفير معلومات تكاليفية ملائمة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات من تسعير للمنتجات، تقييم المخزونات، تخطيط، الرقابة على الأداء، تحديد المسؤوليات والمساهمة في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة².

وكما يلاحظ J. Margerin فإن المحاسبة التحليلية تشكل جزءا لا يتجزأ من نظام المعلومات في المؤسسة، وأنها أداة فعالة في مراقبة التسيير والمساعدة على اتخاذ القرارات على اعتبار أنها صممت أصلا لتكون وسيلة اتصال رأسي (الاتصالات النازلة، الاتصالات الصاعدة بين مختلف المستويات الإدارية) وأفقي (الاتصالات الأفقية ضمن المستوى الإداري الواحد) في نفس الوقت، وذلك كاستجابة ضرورية لتزايد وتعقد المشاكل والقرارات في منظمات تعمل في اقتصاد متقلب وتواجه محيط يتحول بسرعة³.

وبعبارة أخرى فإن المحاسبة التحليلية وعلى عكس المحاسبة العامة الساكنة، يجب أن تعكس الماضي، تعبر عن الحاضر بمختلف مكوناته، وخصوصا تتطلع إلى المستقبل بهدف تمكين المؤسسة من تحقيق ميزة تنافسية والمحافظة عليها⁴.

هذا وقد عرف PCG لسنة 1982 المحاسبة التحليلية كما يلي: " المحاسبة التحليلية للاستغلال هي أسلوب لمعالجة المعطيات بغرض تحقيق الأهداف الرئيسية التالية¹:

¹- P. ; LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Précis Dalloz, 10^{ème} édition, 1988.

²- وحتى نظم التكاليف المعيارية التقليدية يبدو أنها صممت لتقييم المخزون وليس لحساب تكاليف المنتجات بدقة، فالتكاليف المعيارية لا تشير إلى أية علاقة بين هذه التكلفة وبين الموارد المستخدمة في تصميم وإنتاج وتسويق وتسليم المنتج.

نجاتي إبراهيم عبد العليم، مدخل مقترح لزيادة كفاءة الوظيفة المحاسبية لنظام التكاليف مع التطبيق على قطاع الصناعات الغذائية، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، العدد 1 و2، السنة 27، جانفي-ماي 1998.

³- J. MARGERIN, Comptabilité analytique un outil de gestion efficace, Revue française de gestion, Mars-Avril 1985, 2^{ème} Volume.

⁴- وهو أحد الأهداف الرئيسية التي أدت إلى ظهور ما يعرف بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

- معرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة،
 - تحديد أسس تقييم بعض عناصر الميزانية،
 - تفسير النتائج وذلك بمقارنة تكاليف المنتجات (سلع وخدمات) مع أسعار بيعها،
 - إعداد التنبؤات (تقديرات) عن أعباء ونواتج الاستغلال (تكاليف تقديرية، موازنات النشاط)،
 - متابعة تنفيذ الموازنات وملاحظة الانحرافات.
- وفي ختام هذا المطلب نورد الجدول الموالي الذي يلخص أهم الفروق بين المحاسبتين العامة أو المالية والتحليلية.

¹ - حسب TAKAO MAKIDO أنه بسبب الاختلافات الذاتية intrinsèque بين المحاسبتين المالية والتحليلية فإنه يجب أن تؤخذ كشئيين منفصلين عن بعضهما البعض.

P.LORINO, Le contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités, Dunod, Paris, 1991, p. 31.

الجدول رقم (1-1): مقارنة بين المحاسبتين العامة والتحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة
الهدف: توفير المعلومات للأطراف الخارجية (مستثمرين، دائنين وغيرهم) عن الوضعية المالية والأداء المالي ومجالات التدفق المالي.	الهدف: توفير المعلومات للأطراف الخارجية (مستثمرين، دائنين وغيرهم) عن الوضعية المالية والأداء المالي ومجالات التدفق المالي.
أنواع متعددة من التقارير تعتمد على حاجة الإدارة لمعلومات معينة (موازنات، تكاليف تقييم الجودة...).	أنواع التقارير: القوائم المالية الأساسية (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجدول الملحق التوضيحية).
توضع تلك المبادئ في كل منظمة طبقاً لاحتياجات المستفيدين الخارجيين أو الداخليين من المعلومات.	معايير العرض: مبادئ محاسبية متعارف عليها متضمنة في المخططات الوطنية للمحاسبة وجهات وضع المعايير.
عادة تؤخذ المؤسسة حسب جزء من سلسلة القيمة المشتركة: قسم، منتج، عميل، مورد، خط إنتاجي...	وحدة التقرير: عادة تؤخذ المؤسسة كوحدة واحدة (كلية).
لا يوجد تحديد، فيمكن أن تتراوح الدورة بين أسبوع أو أقل وسنة.	الفترة الزمنية: عادة سنوية (يمكن أن تكون فصلية أو ربع سنوية).

<p>الإدارة على مختلف مستوياتها، وكل المهتمين بسلسلة القيمة في المؤسسة.</p>	<p>مستخدمي المعلومات: أطراف خارجية (حملة الأسهم، المستثمرين المحتملين، الدائنين، إدارة الضرائب، الجمهور) إضافة إلى المديرين.</p>
<p>غير إلزامية</p>	<p>من الواجهة القانونية: إلزامية</p>
<p>حسب الواجهة</p>	<p>تصنيف الأعباء: حسب طبيعتها</p>
<p>مرنة</p>	<p>القواعد: غير مرنة</p>

المصدر: من تجميع الباحث

4. نظام المحاسبة الإدارية

يشير بعض الكتاب إلى أن ظهور المحاسبة الإدارية كان استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وكذلك المساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس أخذت المحاسبة الإدارية توصف بأنها "امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة، والعامل المشترك بينهما يتمثل في اتخاذ القرارات"¹.

وعليه؛ يمكن النظر إلى المحاسبة الإدارية بوصفها نظاماً للمعلومات يهتم بدراسة البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة للإدارة، وكذلك البيانات والمعلومات الإدارية اللازمة للمحاسبة، والعمل على دمج النظامين معاً في إطار عام ترتكز أركانه على احتياجات متخذ القرار من خلال الاعتماد على علاقات التنسيق والترابط والتكامل بين البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية التي يمكن أن تؤدي إلى تحقيق هدف متخذ القرار في ضوء الهدف العام للمؤسسة².

وهكذا فإن وجود نظام معلومات للمحاسبة الإدارية سوف يسهم بدرجة أساسية وكبيرة في تحقيق أهداف النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية وذلك من خلال الاعتماد على مقومات المحاسبة الإدارية (التي تشمل كلاً من: النظام المحاسبي المالي، النظام المحاسبي التكاليفي، نظام الرقابة الداخلية)، وتستخدم أساليب تحليل خاصة: اقتصادية، إدارية، إحصائية وسلوكية، وتهتم بالأحداث المالية وغير المالية، التاريخية، الحالية والمستقبلية ومتابعتها وتقييمها، وبما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق ترشيد قرارات الإدارة³.

ومما يجدر التنبيه له هو أن إيجاد نظام معلومات محاسبي يستجيب لطلبات كل المستخدمين الخارجيين (المساهمين، الضرائب، الأسواق المالية) والمستخدمين الداخليين (المدير المالي، مدير التسويق...) يعتبر من الصعوبة بمكان، فالمستخدمون يريدون معلومات محاسبية

¹ - يحيى محمد أبو طالب، المحاسبة الإدارية نظام للمعلومات في مجال التخطيط - الرقابة - اتخاذ القرارات، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1986، ص. 7-21.

² - مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية، مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، الطبعة الثالثة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2001، ص. 8-9.

³ - المصدر نفسه، ص. 8-9.

لأغراض مختلفة بل متعارضة أحيانا. فمثلا المعلومات المطلوبة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات تكون ذات توجه مستقبلي، أما المعلومات المطلوبة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء فتعتبر تاريخية، كما أن درجة التفاصيل المطلوبة وفورية الحاجة إلى المعلومات تختلف (تقل تلك الحاجة من إدارة الضرائب والدائنون مثلا).

ولذلك وبصفة عامة فإنه ولتأمين نظام معلومات محاسبية فعال فإن على مصممي النظام مراعاة ما يلي:

- ربط المفاهيم المحاسبية بالأبعاد الإدارية والاقتصادية التي تحيط بعملية اتخاذ القرار من: قياس ومقارنة وإعادة تغذية، وهو ما يعني إعطاء عناية أكبر لأهداف ومتطلبات الإدارة من المعلومات في مجالات التخطيط والتنظيم واتخاذ القرارات والرقابة.

- الاختيار المحاسبي السليم والدقيق للمعلومات، باستخدام جميع الأساليب الممكنة سواء أكانت أساليب تقليدية، رياضية، إحصائية أم نتائج للدراسات السلوكية.

- الحرص على التدفق المناسب للمعلومات من خلال توفير مخرجات موحدة الصورة ومتعددة المحتويات، بحيث يمكن أن يؤثر في النتائج المتوقعة وبحيث يعظم العائد المتوقع للقرار، وذلك عن طريق توضيح رؤية صانع القرار وتحسين إدراكه بالقوى التي تؤثر في القرار.

- توفير التدفق المستمر للمعلومات الكافية والصحيحة عن النتائج الاقتصادية المتوقعة للقرارات البديلة والنتائج الاقتصادية للأداء الكلي للوحدة الاقتصادية، في صورة تقارير وجدول إحصائية للإدارة والجهات الأخرى المعنية¹.

5. نظام المعلومات المحاسبي وعلاقته بنظام المعلومات الإدارية

لقد سادت عدة آراء بشأن تحديد مجال نظام المعلومات المحاسبي وعلاقته بنظام المعلومات الإدارية:

الرأي الأول: ويعتبر أن نظام المعلومات المحاسبي هو جزء من نظام المعلومات الإدارية ولكن مهمته تقتصر فقط على قياس المعلومات المحاسبية التاريخية بهدف إعداد التقارير للأطراف الخارجية.

¹ - قاسم محسن إبراهيم الحبيطي وزبياد هاشم يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبي، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعة، الموصل. الطبعة الإلكترونية، الإدارة ونظام المعلومات المحاسبي، 21.

وحسب هذا الرأي دائماً فإن نظام المعلومات الإدارية هو "نظام المعلومات الذي يمكن الإدارة ويساعدها على أداء مهامها، حتى وإن كانت البيانات المحاسبية تعتبر من أهم مصادر بياناته التي يعتمد عليها في أغراض اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية"¹.

وعليه؛ فإن مفهوم نظام المعلومات الإدارية يشمل كل نظم المعلومات في الوحدة الاقتصادية بما فيها نظام المعلومات المحاسبي. وبذلك تكون مهمة نظام المعلومات المحاسبي بوصفه نظاماً فرعياً لنظام المعلومات هي تجميع، تصنيف، تشغيل، تحليل وتوصيل المعلومات المحاسبية الملائمة التي تتعلق بالأحداث والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة مالية محددة للأطراف الداخلية والخارجية².

ومن جهتنا فإننا نميل إلى ترجيح هذا الرأي على اعتبار أن الهدف من النظام المحاسبي هو مد الإدارة بمعلومات تساعدها في اتخاذ القرارات، بغض النظر عن كون هذه المعلومات هي مالية أو غير مالية وبغض النظر عن أهمية النظام مقارنة ببقية النظم، وبهذا فهو يعتبر أداة من الأدوات الإدارية المساعدة في اتخاذ القرار³.

الرأي الثاني: ويعتبر أن نظام المعلومات المحاسبي هو أقدم نظام عرفته المشروعات التجارية والصناعية وغيرها، وأنه يمثل الركيزة الأساسية بالنسبة لنظم المعلومات الأخرى في الوحدة الاقتصادية⁴، وإلى أنه مقارنة بباقي أنظمة المعلومات، فإن نظام المعلومات المحاسبي يحتل مكانة خاصة لكونه:

- يتواجد في مصب كل الأنظمة الفرعية الأخرى، ومن هذا المنطلق فإنه يمكنه ضمان التناسق والتناغم العام (الكلي).

- ينصب على معلومات يمكن تجميعها *agrégable* مما يسمح بإعداد الوثائق (التقارير) التلخيصية *fiches de synthèses*.

- هو وحده الذي يمكن الإدارة والجهات الأخرى المعنية من الحصول على صورة وصفية متكاملة وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية.

¹ - هاشم عطية أحمد، إطار مقترح لتطوير معلومات المحاسبة الإدارية وزيادة فاعلية دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1997، ص. 32.

² - طه الطاهر إبراهيم، تصميم النظم المحاسبية في المنشآت الزراعية، دار العربية لنشر والتوزيع، القاهرة، 1997، ص. 7-9.

³ - وهذا ما أدى إلى اعتبار أن مصطلحي المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية لهما نفس المعنى.

⁴ - سعيد محمود عرفة، الحاسب الإلكتروني ونظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1984، ص. 51.

- يتصل بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من القنوات التي تعتبر حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات ومستخدمي هذه المعلومات، وتشكل في مجموعها مسارات النظام الشامل للمعلومات.

- يمكن من التعرف على أحداث المستقبل بدرجة تقرب - إلى حد ما - من الدقة، وتوجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام الأمثل، كما انه يوفر المقاييس التي تساعد على تطوير أساليب الرقابة .

الرأي الثالث: يرى أن دور نظام المعلومات المحاسبي يتسع ليشمل توفير احتياجات المستويات الإدارية المختلفة من المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات والاتصال¹، وبأن المحاسبة الإدارية هي تصميم واستخدام نظم المعلومات المحاسبية داخل الشركة لتحقيق الأهداف التالية²:

- تدعيم التخطيط واتخاذ القرارات.
- توفير الأداة لرقابة وتقييم ومكافأة الأداء.
- المساعدة في تعيين وتحديد من له سلطة اتخاذ القرار في التصرف في بعض أصول الشركة.

ومن هذا الرأي نستنتج بأن نظام المعلومات المحاسبي هو الأساسي وأن نظام المعلومات الإدارية هو جزء منه³.

هذا ولقد حاولت جمعية المحاسبة الأمريكية التوفيق بين مختلف الآراء، فاعتبرت أن نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإدارية نظامين مستقلين عن بعضهما البعض مع وجود منطقة تداخل بينهما تسميها محاسبة العمليات operational accounting (على اعتبار أن المحاسب يحتاج إلى بيانات غير محاسبية من نظام المعلومات الإدارية عند إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات).

¹ EDWIN H KAPLAN، نقلا عن محمود علي الجبالي، أنظمة التكاليف، مجلة الإداري، السنة 27، العدد 101، جوان 2005، ص. 88.

² روبير ف. ميجز وآخرون، مصدر سابق، ص. 886.

³ يذهب مرعي وعثمان، إلى "أن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق، مما يجعل من الصعب إن لم يكن من المستحيل الفصل بينهما".

عبد الحي مرعي والأمير عثمان، المعلومات المحاسبية والنماذج الكمية في اتخاذ القرارات، الإسكندرية، 1982، ص. 16.

ونشير إلى ضرورة التكامل بين نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة ونظام المعلومات الإدارية -من خلال نظام المعلومات المتكامل¹-، وإلى أنه يمكن تحقيق هذا التكامل إذا ما تم التعرف على وظائف كل من النظامين وبالتالي حصر النقاط التي يمكن من خلالها تحقيق ذلك التكامل، حيث أن التوجه الحديث في دراسة نظم المعلومات يركز على عدم تفضيل أي نظام على آخر بصورة جزئية، والنظر إلى الأمر نظرة كلية تركز على ضرورة التكامل والتنسيق والترابط بين كل نظم المعلومات في المؤسسة حتى يمكنها تحقيق أهدافها العامة. وعليه، فإن تكامل نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإدارية سوف يؤدي إلى نظام يعمل من خلال تكامل كل من نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإدارية، من خلال التنسيق وتبادل البيانات والمعلومات التي تنشأ عن كل منهما، وفق قاعدة بيانات موحدة وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات المستهدفة، وكذلك تقليل الوقت والجهد اللازمين لذلك.

¹- يعرف نظام المعلومات المتكامل على أنه: النظام الذي تكمل نظمه الفرعية بعضها البعض من خلال عملها بصورة متناسقة ومتبادلة بحيث يستبعد تكرار توليد المعلومات من أكثر من نظام فرعي وبما يؤدي إلى خفض تكاليف إنتاج المعلومات اللازمة للجهات المختلفة، فضلاً عن تقليل الوقت والجهد اللازمين لها. حسن احمد غلاب، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، 1984، ص. 13-15.

المبحث الرابع: القرارات في المؤسسة

يعرف القرار بأنه فعل إرادي يتم من خلاله الاختيار بين عدة بدائل مطروحة (محتملة) بغرض تحقيق هدف معين، مع تحديد أفضل الطرق والوسائل اللازمة لذلك¹. كما يعرف بأنه "عبارة عن اختيار يتم بين بديلين أو أكثر من بين البدائل المتاحة، أي اختيار البديل الأفضل للوصول إلى الأهداف"². وعليه؛ فإن متخذ القرار يقوم بتخصيص موارد متاحة يراها هي الأفضل في ضوء قيود ومحددات مفروضة، من أجل تحقيق هدف معين أو أهداف معينة. وهو عملية تنبؤ يربط فيها الماضي بالمستقبل، كما يعد أيضا ردة فعل (تصرف) تؤدي إلى نتائج معينة، وبمقارنة هذه التصرفات بالنتائج يتم التوصل إلى أفضل بديل ممكن. وبديهيًا فإن القرار الجيد يتطلب توفر كم معين من المعلومات في الوقت المناسب وبالذقة المطلوبة وبالكيفية الملائمة³.

1. خصائص القرارات

تتميز القرارات بجملة من الخصائص نجملها في النقاط التالية:

- تستخدم في توجيه وتنظيم العمل الجماعي والفردي،
- تعتبر من الأدوات الرئيسية في الفعل الإداري،
- يمكن أن تتخذ من قبل فرد واحد أو من مجموعة أفراد (هيئات، لجان...).
- لا تتخذ إلا في حالة وجود مشكلة تتطلب حلا أو وضعا يتطلب تغييرا،
- تتأثر بالصفات الشخصية والقيادية لمتخذ القرار وبكفاءته،
- تعتبر معالجة لمعلومات متوفرة،
- تعتبر منتجا لمعلومات جديدة،
- تتخذ لتحقيق أهداف معينة باستخدام وسائل معينة، ويتطلب ذلك:
 - تحديد أو تعريف المشكلة (وقد يكون ذلك من الصعوبة بمكان) ويدعى بفن تحليل القرار،
 - توفير الوسائل المادية والبشرية،
 - تحديد الهدف،

¹ - علي إبراهيم الخضر، المدخل إلى إدارة الأعمال، مطبعة دار الكتاب، دمشق، 1992، ص. 511.

² - مصطفى نجيب شاويش، الإدارة الحديثة، دار الفرقان، عمان، 1993، ص. 245.

³ - هاشم أحمد عطية، إطار مقترح لتطوير معلومات المحاسبة الإدارية وزيادة فاعلية دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1997، ص. 36.

- تحديد الطرق والكيفيات، وتسمى ببدائل العمل،
 - أخذ الظروف البيئية بعين الاعتبار.
- أي أن القرار يتطلب دراسة علمية موضوعية للمعلومات المتوفرة، طبيعة المشكلة مع أبعادها وتشعباتها، الهدف المرجو تحقيقه، البيئة الداخلية والخارجية، وهذا هو ما يميز مفهوم القرار عن عملية صنع القرار¹.
- غالباً تتخذ في ظروف عدم التأكد والمخاطرة.
 - قد يترتب عن القرار الواحد آثار متعددة الجوانب (اقتصادية، اجتماعية، نفسية وإعلامية...)، لذا فإنه من الضروري أن يحدد متخذ القرار نوع وعدد المتغيرات التي يمكنه التأثير عليها أو التحكم فيها وتلك التي لا تخضع لسيطرته.
 - غالباً ما تشكل سلسلة مترابطة، فأى قرار يشكل حلقة من هذه السلسلة لأنه يسبق قرارات وتليه قرارات.
 - لا يختص به مستوى إداري معين، وإنما يمكن أن يتخذ على كافة المستويات الإدارية.

2. تصنيف القرارات

- صنفت القرارات إلى عدة تصنيفات حسب تعدد المعايير المعتمدة في ذلك، وفي هذا المبحث سنقتصر على الأشهر منها².
- ### 1.2. التصنيف حسب موضوع القرار
- أ. قرارات تخصيص وإعادة تخصيص: هي القرارات التي تصدر عن المستويات الإدارية العليا وتحدد تخصيص استخدام الموارد المتاحة على الفرص البديلة الممكنة.
- ب. قرارات استخدام الموارد: هي القرارات التي تصدر عن المستويات الإدارية المتوسطة والدنيا وتتعلق بكيفية استغلال الموارد التي تم تخصيصها.
- والجدول الموالي يقارن بين نوعي القرارات.

¹ - ناديا أيوب، نظرية القرارات الإدارية، مطبعة طربين، دمشق، 1989، ص. 14.

² - يمكن تصنيف القرارات تصنيفات أخرى عديدة، حسب:

- تكوين القرار: بسيط ومركب.
- مدى القرار وعموميته: قرارات تنظيمية، فردية.
- مدى خضوع القرار لإعادة النظر: قرار أولي، نهائي.
- النمط القيادي: قرارات انفرادية، ديمقراطية.
- المجال: سياسية، اقتصادية، اجتماعية.
- أنواع الحلول: حل ممكن، حل أفضل وحل مثالي...

الجدول رقم (1-2): مقارنة بين قرارات تخصيص وقرارات استخدام الموارد

قرارات الاستخدام	قرارات التخصيص	القرارات المعيار
قرارات الاستخدام	قرارات التخصيص	القرارات المعيار
في الغالب هي قرارات قصيرة الأجل . تظهر نتائجها مرحليا على فترات قصيرة . تظهر تفاصيل عمليات استخدام الموارد المخصصة في أقسام المؤسسة	قرارات لا تظهر نتائجها إلا بعد فترة طويلة نسبيا . تمتد آثارها على فترات طويلة الأجل	من حيث الأمد (البعء الزمني)
تعد قرارات تشغيلية	تعد قرارات استثمارية، ترتبط بالفرص الاستثمارية المتاحة	من حيث الوظيفة
ترتبط أكثر بطبيعة القرار ذاته	ترتبط كثيرا بشخصية متخذ القرار	من حيث متخذ القرار
قرارات قابلة للجدولة لأنها روتينية متكررة	قرارات غير قابلة للجدولة لأنها غير روتينية	من حيث الطبيعة
ترمي إلى متابعة الإجراءات التنفيذية للتأكد من فعاليتها	ترمي إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة	من حيث الهدف

المصدر: هاشم أحمد عطية: مصدر سابق، ص. 40.

2.2. التصنيف حسب الأهمية**أ. قرارات تشغيلية (مبرمجة)**

هي القرارات التي تتخذ في حالة التأكد التام وتكون نتائجها معروفة مسبقا، وتعتبر قرارات تشغيلية روتينية منتظمة تعالج مشاكل متكررة (مشكلات العمل اليومي) وتمليها سياسات مسبقة تمثل قاعدة ومعيارا للتصرف، لهذا السبب يمكن برمجتها مع إمكانية تضمين نظام المعلومات (سواءً أكان مبرمجا على حاسوب أم لا) المؤشر أو القاعدة (وفق إجراءات معينة متفق عليها) التي بموجبها يتم اتخاذ القرار. وميزة هذا النوع من القرارات أنه يتطلب كمية معلومات وحكما شخصيا أقل، ولا يتطلب جهدا أو إبداعا، وإنما يعتمد فيه

على الخبرة والتجربة، ولهذا يسند غالبا إلى المستويات الإدارية التنفيذية كمنح موظف إجازة، شراء مستلزمات مكتبية، توزيع العمل على مجموعة أفراد...

ب. قرارات إستراتيجية (غير مبرمجة)

هي القرارات التي تتخذ لمعالجة مشكلة أو قضية طارئة، وهي قرارات هامة ومعقدة وتعالج حالات جديدة وذات تأثير طويل الأمد وكبير على المؤسسة (حيث تتعلق بمستقبل وكيان المؤسسة، تحدد للمؤسسة كيف يمكن أن تندمج في محيطها وتتأقلم معه كدخول أسواق جديدة، طرح منتجات جديدة، اختيار المزيج التسويقي)، كما تتميز عادة بتغير في الطاقة الإنتاجية للمؤسسة. إن ميزة هذا النوع من القرارات أنه لا يتخذ بشكل فوري وإنما بعد دراسة مستفيضة للمعلومات، البدائل والنتائج المحتملة، حسب المراحل التالية:

- التحليل الإستراتيجي: ويتمحور حول الموقف الإستراتيجي للمؤسسة بدراسة المتغيرات البيئية، تأثيرات هذه المتغيرات على أنشطة المؤسسة والموارد اللازمة للتعامل معها.

- الاختيار الإستراتيجي: ويعني تكوين بدائل إستراتيجية، تقييم تلك البدائل، ثم اختيار الإستراتيجية المناسبة للتغلب على نقاط الضعف أو تدعيم نقاط القوة أو لانتهاز فرصة أو تجنب تهديد.

- الإنجاز الإستراتيجي: ويعني تنفيذ القرار الإستراتيجي المختار وترجمته إلى أفعال معينة¹.

كما تتطلب الابتكار والإبداع، ولهذا سماها GORDON بالقرارات الإبداعية مقارنة لها مع القرارات المبرمجة التي سماها بالتكيفية².

¹ - RICHARD M. S. WILSON نقلا عن هاني خليل رزق، دور المعلومات المحاسبية الإستراتيجية في اتخاذ قرار الاستثمار الرأسمالي، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1999، ص. 13-14.

² - ناديا أيوب، مصدر سابق، ص. 45.

الجدول رقم (1-3): مقارنة بين القرارات التشغيلية والقرارات الإستراتيجية

قرارات تشغيلية	قرارات إستراتيجية
<ul style="list-style-type: none"> • بسيطة • معلومات مؤكدة نسبيا • متكررة • ظروف ثابتة • وجود معايير وإجراءات ثابتة وجاهزة • لا تحتاج إلى جهد ذهني كبير، تفكير وإبداع • تسند عادة إلى الإدارة الدنيا 	<ul style="list-style-type: none"> • معقدة وغامضة • معلومات غير مؤكدة نسبيا • غير متكررة، لا سوابق لها يقاس عليها. • ظروف ديناميكية (متغيرة) • لا وجود فيها لمعايير وإجراءات ثابتة وجاهزة • تحتاج إلى جهد ذهني كبير وتفكير وإبداع • تسند عادة إلى الإدارة العليا • تستخدم فيها أدوات رياضية وإحصائية

المصدر: هاشم أحمد عطية، مصدر سابق، ص. 41.

ج. قرارات تكتيكية (إدارية)

هي القرارات التي تحدد الوسائل المناسبة وكيفية استعمال المؤسسة لمواردها للوصول إلى الهدف المحدد في الإستراتيجية بأعلى كفاءة ممكنة، كتخصيص وتنظيم الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية داخل المؤسسة، تحديد الهيكل التنظيمي، تحديد مسار العلاقات بين العاملين، تفويض السلطة...

3.2. التصنيف حسب بيئة القرار**أ. القرار تحت ظروف التأكد**

هي القرارات التي تكون فيها نتائج كل بديل معلومة مسبقا على وجه الدقة، نظرا للتأكد من طبيعة المتغيرات ونوعيتها والعوامل المؤثرة في اتخاذ القرار وتنفيذه، أي هي القرارات التي تتخذ في ظل ظروف ثابتة ومؤكدة الحدوث وتكون نتائجها معروفة مقدما.

ب. القرارات في ظل المخاطرة

هي القرارات التي يواجه فيها متخذ القرار ظروفًا أو حالات محتملة الوقوع، ولذا عليه أن يقدر المتغيرات المحتملة الحدوث ودرجة احتمال حدوثها.

ج. القرارات تحت ظروف عدم التأكد

هي القرارات التي تتخذ في حالة عدم توفر معلومات عن المتغيرات والظروف وإمكانية حدوثها، حيث على المقرر أن يغامر باتخاذ قرار معين لا يعلم نتيجته.

4.2. التصنيف حسب وظائف المؤسسة

أ. قرارات إدارية

هي القرارات التي تحدد الأهداف، السياسات العامة، الهيكل التنظيمي، المناصب الإدارية والمعايير الرقابية...

ب. قرارات إنتاجية

هي القرارات التي تتعلق باختيار المنتجات، تنظيم الإنتاج، ترتيب الآلات، درجة الأتمتة والرقابة على جودة المنتجات...

ج. قرارات تسويقية

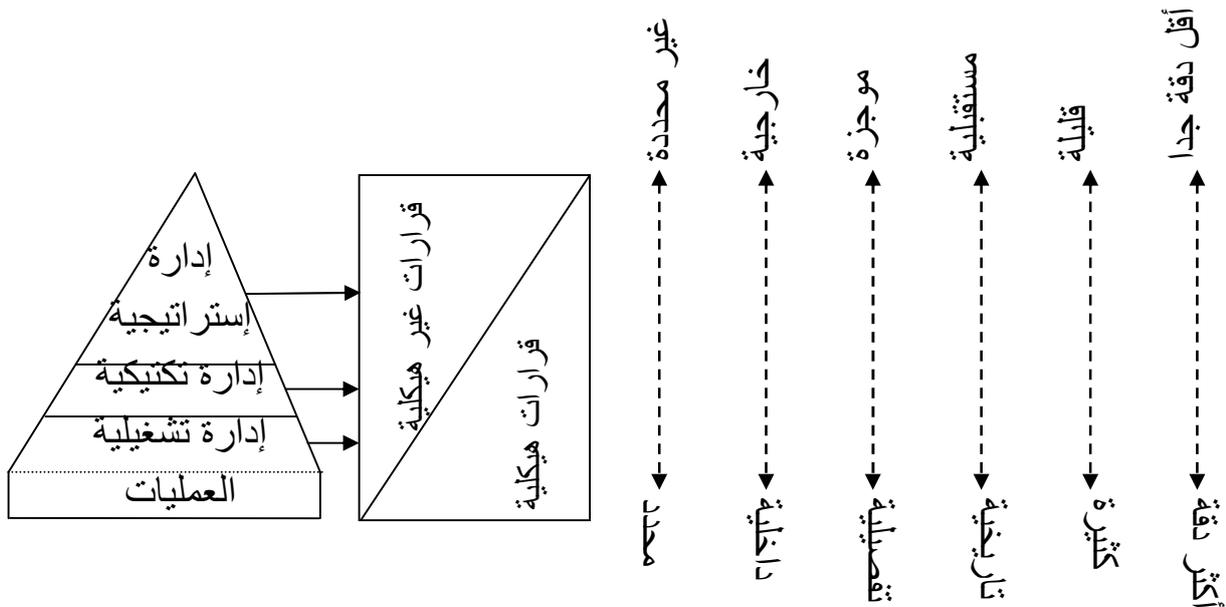
هي قرارات تتعلق بتحديد الأسواق، اختيار قنوات التوزيع، التسعير، الإعلان والدعاية... الخ، تتخذ هذه القرارات غالبا على ضوء مواصفات المنتجات، أنواق المستهلكين ورغباتهم.

د. قرارات تمويلية

وتتعلق بتحديد هيكل الأموال ورأس المال، السيولة، طرق التمويل ومصادره، سياسات التوزيع، رأس المال العامل...

وفي ختام هذا المبحث نشير إلى أن الدراسة ستقتصر على النظامين الأكثر استخداما وهما نظامي المحاسبتين العامة والتحليلية.

الشكل رقم (3-1): العلاقة بين المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والمستويات الإدارية



المصدر: هاشم أحمد عطية، مصدر سابق، ص 44.

المبحث الخامس: تأثير نظام المعلومات المحاسبي على اتخاذ القرارات في المؤسسة

إن المعلومة ومهما كانت طبيعتها، تبقى هي العنصر الأساسي والمهم في عملية اتخاذ لقرارات، على اعتبار أنها متغير يتحدد بطبيعة القرار من ناحية، ومتغير حاسم في سيرورة اتخاذ القرار من ناحية أخرى. ومن المهم الإشارة هنا، أنه ورغم أهمية المعلومة في سلسلة اتخاذ القرار¹، إلا أنها يمكن أن تتواجد في أنظمة فرعية عديدة لكل واحد منها خصوصياته، وإن كانت هذه الأنظمة تشكل في مجموعها نظام المعلومات العام للمؤسسة.

1. العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي والقرارات

يصنف M. E. PORTER عوامل القوة التنافسية للمؤسسة إلى خمسة عوامل هي:

- تهديد المنافسين الجدد.
 - تهديد المنتجات الإحلالية (السلع البديلة).
 - قوة الموردين.
 - قوة العملاء (المستهلكين).
 - الصراع بين المؤسسات المتنافسة في القطاع (تزامم المنافسين).
- كما يصنف الإجراءات الواجب على المؤسسة إتباعها في مواجهة المنافسة (الاستراتيجيات التي تميز أداء المؤسسة عن أداء المنافسين) في ثلاثة مداخل هي:
- أ. القيادة عن طريق التكلفة: (الريادة التكاليفية، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة) وتعني أن تحقق المؤسسة ميزة تكاليفية، حيث تجتهد المؤسسة في أن تكون أقل المنتجين تكلفة في القطاع الذي تنتمي إليه، أخذا بعين الاعتبار لما هو متاح داخليا وما هو متاح (إمكانات وتكلفة) للمنافسين وفي حدود ظروف الطلب ورغبات العملاء مع وجوب توفير جودة عالية.

إن هذا المدخل يعتبر من أكثر المداخل فعالية في مجال المنافسة خاصة في حالة البيئة الجزائرية المتميزة بانخفاض تكلفة العمالة والخدمات مقارنة بالعديد من الدول الصناعية، ويمكن لطريقة التكاليف الخفية أن تساهم في ذلك بشكل كبير لأن من مهامها هو البحث

¹ - تلخص مراحل اتخاذ القرار في: التعرف على المشكلة، تحليل المشكلة محل القرار، دراسة البدائل الممكنة، تقييم البدائل الممكنة، اختيار الحل الملائم.

نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص. 115-155.

الدائم عن أوجه الإسراف وضعف الكفاءة، وهو ما يمكن أن يحقق للمؤسسة ميزة تنافسية من الأوجه التالية:

- الإنتاج بتكلفة أقل وبجودة مساوية.

وعليه؛ البيع بسعر مساو أو أقل.

- الإنتاج بتكلفة أقل وبجودة أعلى، وهو ما يعني إمكانية البيع بسعر أعلى مع المحافظة على الحصة في السوق أو زيادتها.

ب. التميز (الاختلاف): حيث تعرض المؤسسة منتجاتها وخدماتها بمزايا وخصائص فريدة تتفوق بها على منتجات وخدمات المنافسين، وبما يلبي رغبات المستهلك ويشجعه حتى على دفع سعر أعلى مقابل هذه الخصائص.

ج. التركيز: ويعني سعي المؤسسة إلى تحقيق ميزة تنافسية ومركز إستراتيجي أفضل عن طريق التركيز على قطاع أو منتج معين أو نسبة معينة من السوق (ليس كل السوق) بما يحقق لها ميزة تنافسية من خلال القيادة التكاليفية أو التميز أو هما معا.

حسب M. E. PORTER، فإن أساس الإستراتيجية هو الأنشطة التي تختار مؤسسة أن تتميز أو تتفوق فيها على منافسيها، ففي النهاية فإن كل الفروق بين المؤسسات في التكلفة أو السعر تكون ناتجة عن مئات الأنشطة المطلوبة لإنتاج وبيع وتسليم منتجاتها وخدماتها¹، فالتميز ينشأ من اختيار الأنشطة وكيف تؤدي هذه الأنشطة.

إن نجاح الإستراتيجية الأولى، وهي التميز عن طريق التكلفة، يعتبر من الأهمية بمكان، إذ أنه يسمح بتحقيق الإستراتيجيتين الأخريين أي يسمح بتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مع ما يتطلبه ذلك من توجيه للاهتمام نحو تحليل عناصر التكاليف لأغراض إستراتيجية (وليس محاسبية)، وهو ما يطلق عليه بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف²، بمعنى

¹ طارق عبد العال حماد، معالجة مشكلة القياس المحاسبي وتقييم أداء الشركات التابعة الأجنبية، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثالثة، ص. 66.

² عرف REGNOLDS نظم المعلومات الإستراتيجية بأنها "النظم التي تدعم الخطة الأساسية للمنشأة للحصول أو للمحافظة على الميزة التنافسية من خلال دعم مبادرات المنشأة في مجال أو أكثر من المجالات الأساسية للنهوض بالمنشأة".

كما عرفها O. BRIEN على أنها "استخدام تكنولوجيا المعلومات بغرض تطوير المنتجات والخدمات والعمليات والإمكانات التي توفر للمنشأة ميزة إستراتيجية أكبر في مواجهة التنافس الموجود في نفس الصناعة".

عبد المنعم فليح عبد الله، انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف، محلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، السنة 11، العدد 2، جويلية 2001، ص. 29.

التعامل مع عناصر التكاليف من منظور إستراتيجي يهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية بالإضافة إلى الأغراض المالية، وذلك من خلال تحليل الوضع التكاليفي للمؤسسة مقارنة مع منافسيها. وهذا خلاف المنظور المحاسبي للتكاليف الذي يركز على الجوانب المحاسبية والمالية التي تعني قياس، تجميع وتصنيف عناصر التكاليف بغرض معرفة التكاليف والأرباح وليس بغرض اتخاذ قرارات إستراتيجية أو تحقيق ميزة تنافسية. وسيلخص الشكل رقم (1-4) انعكاس الإستراتيجية على أساليب وأدوات نظام معلومات التكاليف. لقد بينت دراسات عديدة سابقة العلاقة الوطيدة الموجودة بين نظام التكاليف والإستراتيجية نذكر منها:

- دراسة R. WILSON (1990)

تركزت الدراسة حول توضيح أهمية مدخل تحليل التكلفة الإستراتيجية في توضيح البعد الإستراتيجي للتكاليف وذلك خلال المقارنة بين المداخل المتعددة في تحليل التكاليف، وبما يساعد على تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة. وقد توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

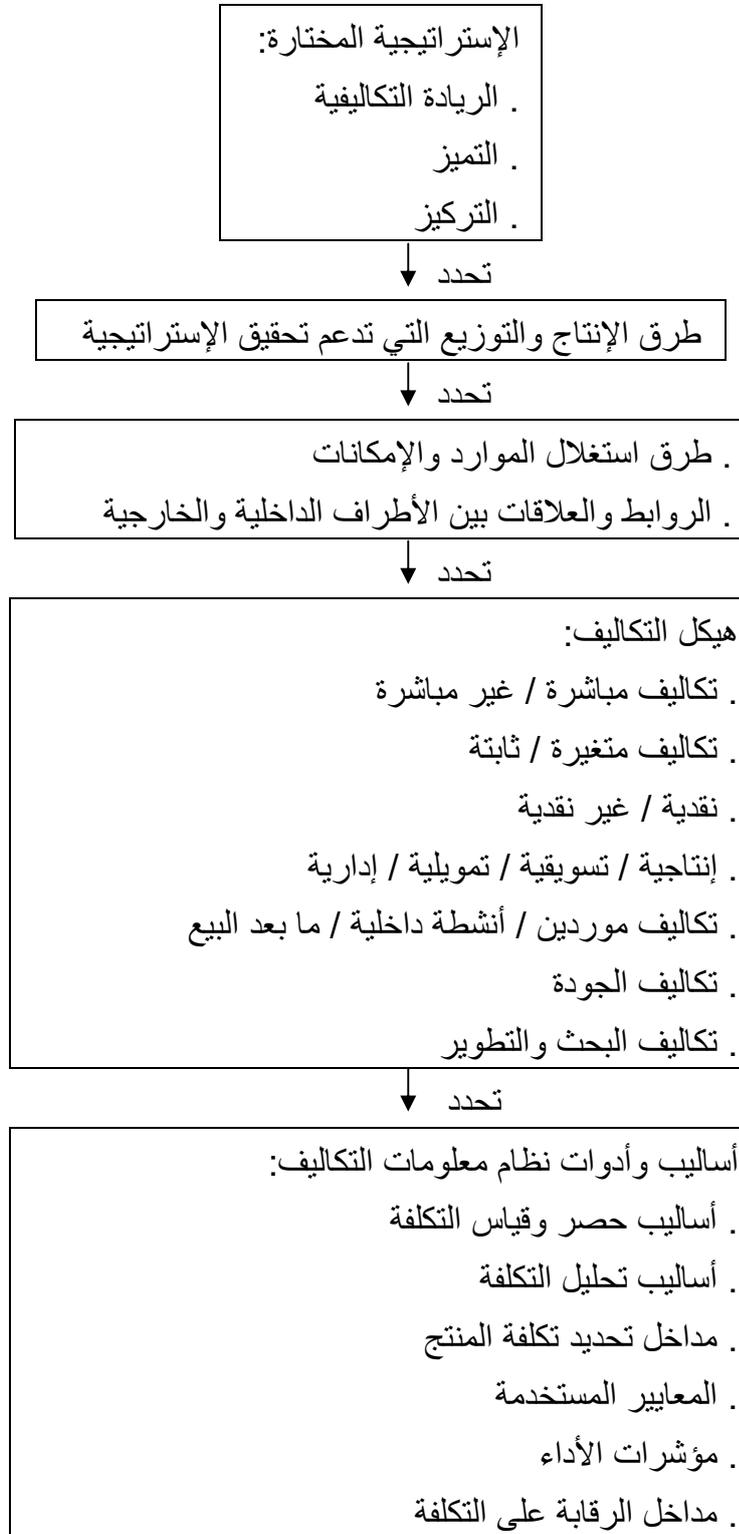
- أن المداخل التقليدية تهتم بالأنشطة الصناعية والمعلومات الداخلية بهدف تحديد نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة.
- التحليل الإستراتيجي يهتم بالمعلومات الداخلية والخارجية معا وبما يساهم في تحقيق مركز تنافسي للمؤسسة. وقد اقترح الباحث نموذجا أسماه "المثلث الإستراتيجي" الذي تتكون أضلاعه من المنشأة، العملاء والمنافسين.
- يساعد التحليل الإستراتيجي على تحقيق الميزة التنافسية عن طريق اختيار سلسلة القيمة التي تزيد من المساهمة السوقية.
- لمرحلة دورة حياة المنتج علاقة وثيقة مع هدف خفض التكاليف كهدف إستراتيجي.¹

- دراسة SLAGMULDER و BRUGGEMAN

تركزت على توضيح أثر التغيير التكنولوجي المرافق لتطبيق نظم الإنتاج المرنة على نظم المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف. وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما تغيرت البيئة أو الإستراتيجية أو النظم أو التكنولوجيا في

¹ - أمجاد محمد الكومي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002، ص. 35-36.

المؤسسة كلما أدى ذلك إلى حدوث مشكلات في القرار والرقابة (وإن كان ذلك يحل مشكلات أخرى)، مما يعني ضرورة تكيف نظام التكاليف مع المستجدات.
الشكل رقم (4-1): انعكاس الإستراتيجية على أساليب وأدوات نظام معلومات التكاليف



المصدر: عبد المنعم فليح عبد الله، مصدر سابق، ص 38.

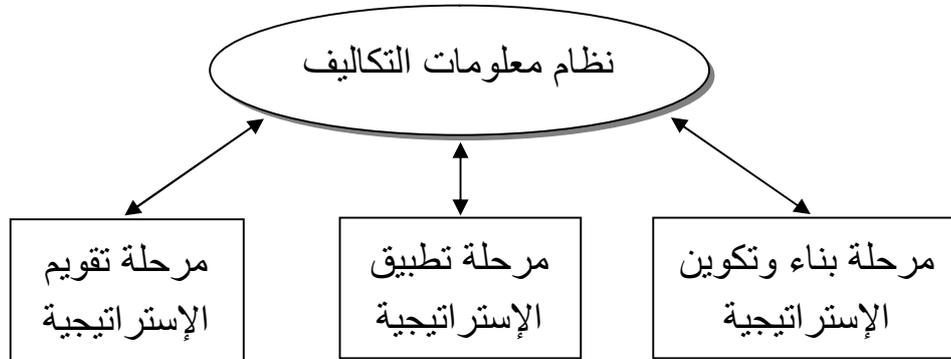
من خلال الدراستين المذكورتين (وغيرهما) يتبين ما يلي:

- أن نظام التكاليف يعد أحد مقومات دعم إستراتيجية المؤسسة.
- توجد علاقة معنوية بين الممارسات، الأساليب والأدوات التي يستخدمها نظام التكاليف والإستراتيجية التي تتبناها المؤسسة.

لقد شدد كل من SHANK و GOVINDERJAN على أهمية نظم المعلومات الفعالة وخاصة نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية في دعم إستراتيجية المؤسسة وحصولها على ميزة تنافسية، على اعتبار أن نظام التكاليف هو الذي يقوم بقياس وتقويم المعلومات المرشدة للتصرف الإداري، يحفز السلوك، يدعم تنمية القيم الثقافية التي تدعم بدورها الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة هذا من جهة، ولأنه يشكل واحدا من أهم عناصر البيئة الداخلية التي يمكن أن تشكل نقاط قوة (أو ضعف) في المؤسسة من جهة ثانية¹.

إن تدعيم نظام التكاليف لإستراتيجية المؤسسة يعني توفيره للمعلومات الكافية والمناسبة في كل مرحلة من مراحل بناء الإستراتيجية وإدارتها، أي المساعدة على توفير الأساليب والأدوات المحاسبية الملائمة لكل إستراتيجية ولكل مرحلة من مراحل الإستراتيجية المختارة، وفق ما يوضحه الشكل الموالي.

الشكل رقم (5-1): نظام المعلومات ومراحل إدارة الإستراتيجية



المصدر: عبد المنعم فليح عبد الله، مصدر سابق، ص 20.

أ. مرحلة بناء الإستراتيجية وتشمل توفير معلومات عن:

- المنافسين: هيكل التكاليف، طرق وأساليب الإنتاج والبيع لديهم، المنتجات البديلة وخصائصها... الخ،

¹ - عبد المنعم فليح عبد الله، مرجع سابق، ص. 19.

- منتجات المؤسسة وما يقابلها لدى المنافسين خاصة من زاوية التكلفة،
- العلاقة بين المؤسسة وبين مورديها وعملائها.
- ب. مرحلة تطبيق الإستراتيجية: وتشتمل على ثلاثة أنشطة أساسية هي:
 - تحديد الأهداف القصيرة الأجل (الأهداف التشغيلية)،
 - تحديد السياسات والبرامج،
 - تخصيص الموارد.

إن التطبيق الفعال، إضافة إلى كونه يضمن نجاح الإستراتيجية الجيدة، فإنه قد يؤدي حتى إلى إنقاذ الإستراتيجية الضعيفة أو غير المناسبة، فالقد أثبتت دراسات عديدة أن من أهم عوامل فشل تطبيق القرارات الإستراتيجية هو عدم قدرة نظم المعلومات وعلى رأسها نظام المعلومات المحاسبي (ونظام التكاليف خاصة) على توفير القدر اللازم من المتابعة للأنشطة التنفيذية المختلفة¹.

ومن المهم هنا أن نشير إلى أن دور نظام التكاليف لا يجب أن يقتصر فقط على دراسة وتحليل البيئة الداخلية وإنما يجب أن يمتد إلى البيئة الخارجية (زيادة فعالية التعاون مع الموردين والعملاء من خلال إمكانية مساعدتهم على تطوير وتحسين أدائهم، تخفيض تكاليفهم، حثهم على الالتزام بالجودة) لما لذلك من فائدة على الجميع.

ج. مرحلة رقابة وتقويم الإستراتيجية: تشتمل هذه المرحلة كذلك على ثلاثة أنشطة أساسية هي:

- مراجعة عناصر البيئتين الداخلية والخارجية والتغيرات الحادثة عليها،
- تحديد آثار تلك التغيرات على أداء المؤسسة،
- اتخاذ القرارات التصحيحية.

في هذه المرحلة يتم الحكم على نجاح أو فشل الإستراتيجية بالاعتماد على أساليب وأدوات متنوعة منها مدخل التحليل الشامل، مدخل النظم ونظم الرقابة التشغيلية التي تحدد معايير الأداء المرتبطة بتخصيص موارد المؤسسة، (وهو ما ينبغي على نظام التكاليف توفيره مهما كان مدخل التقييم المعتمد).

¹ - عبد المنعم فليح عبد الله، مرجع سابق، ص. 22.

2. مقومات نجاح نظام معلومات التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية

من خلال تعريف نظام المعلومات الإستراتيجية نلاحظ أنه يؤكد على أن تحقيق الميزة التنافسية يجب أن يمر عبر تقديم نظام التكاليف المعلومات المناسبة لترشيد القرارات في مجالات:

- تشكيلة المنتجات والخدمات (ما يجب أن تنتجه المؤسسة)،

- العمليات التشغيلية الداخلية،

- إمكانات وموارد المؤسسة،

- البيئتين الداخلية والخارجية، اللتين يعد توفير المعلومات عنهما أمرا حيويا في عملية الإدارة الإستراتيجية. وباختصار، فإن المطلوب من هذا النظام أن يكون نظاما تكاليفيا إستراتيجيا: فمن جهة، فإن توفير المعلومات عن المنافسين وعوامل قوتهم يعتبر ضروريا حتى يمكن للمؤسسة اختيار الإستراتيجية المناسبة التي تحقق لها مركزا تنافسيا مناسباً. ومن جهة ثانية، فإن الوصول إلى هذا المركز التنافسي لا يتأتى إلا بتوفير نظام التكاليف لمعلومات عن التكاليف التي يمكن أن تحقق الميزة التنافسية، هيكل تكاليف المنافسين، الرقابة على أداء المؤسسة في السوق في الأجلين القصير والطويل، تحقيق التفاعل بين مستويات التخطيط والتنفيذ لأن ذلك يسمح باكتشاف فرص التحسين الممكنة لتقوية العلاقات (سواءً أكانت داخلية أم خارجية) من أجل تحقيق أقصى استفادة ممكنة من موارد المؤسسة وأنظمة الإدارة.

- توسيع مجال تحليل محركات التكلفة: ترتبط دراسة تغير أركان مربع المنافسة (التكاليف، الجودة، التوقيت، الابتكار) ارتباطا وثيقا بدراسة العلاقات عبر سلاسل القيمة طبقا للمجموعات المختلفة للقيمة والتي تصنف هنا إلى مجموعتين:

أ. مجموعة الأنشطة التنظيمية:

وتعتبر المحدد لهيكل تكاليف المؤسسة في الأجل الطويل، وتنقسم بدورها إلى مجموعتين فرعيتين هما:

- مجموعة المحركات الهيكلية: وتتمثل في العوامل التي تحدد الموقف الإستراتيجي للمؤسسة ومركزها التنافسي وهيكل التكاليف فيها، وهي التي تبني المؤسسة إستراتيجيتها المناسبة عليها. وقد حدد SHANK خمس محركات هيكلية هي:

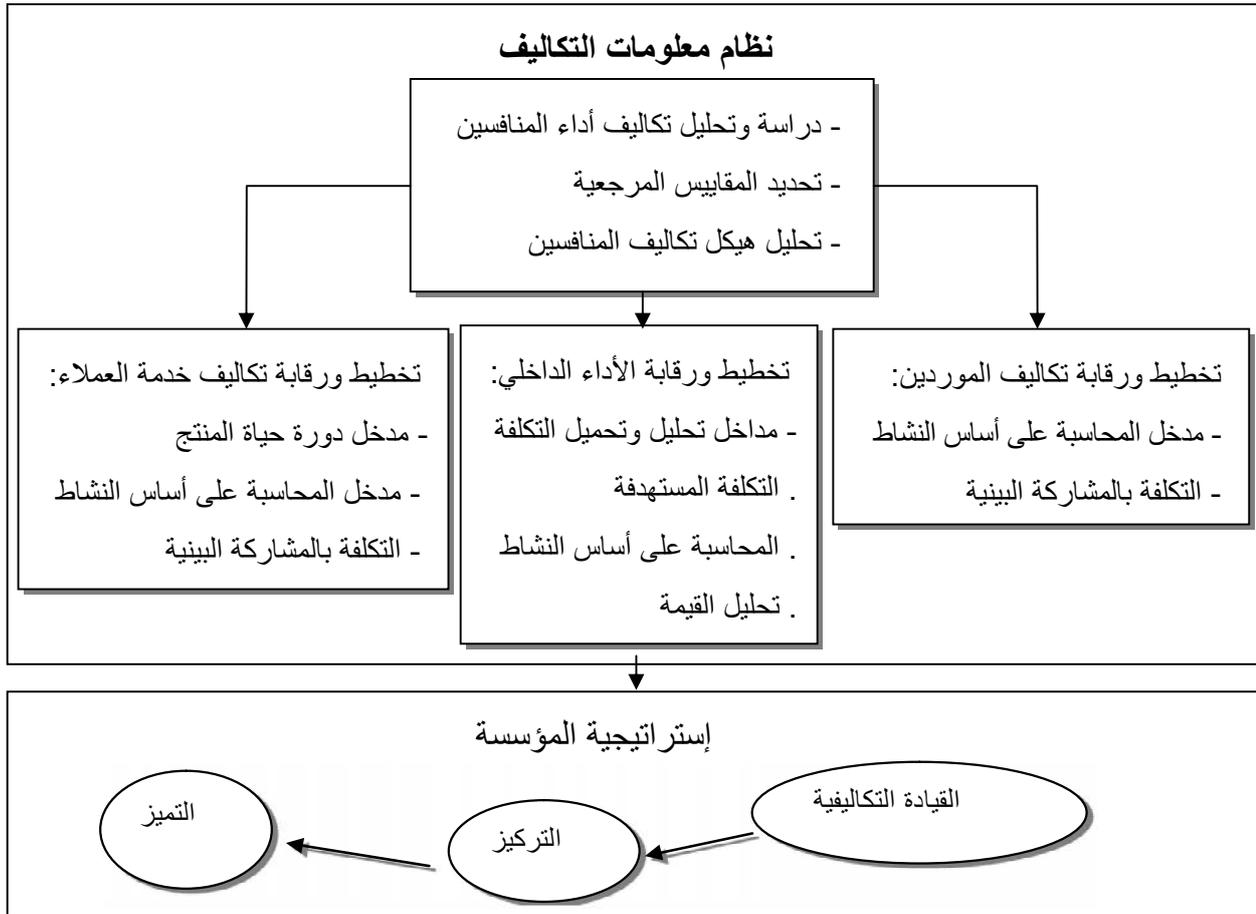
. المدى: ويعني حجم الاستثمارات في أنشطة الإنتاج، التسويق والبحث والتطوير،

- . المجال: وهو يدل على التكامل الرأسي وإمكانية إنتاج منتجات متعددة بنفس التسهيلات أو اشتراك عدة وظائف في استهلاك نفس الموارد،
 - . الخبرة ومنحنى التعلم: ويقصد بها الخبرة المتراكمة التي اكتسبتها المؤسسة من أداء أنشطتها وعملياتها،
 - . التكنولوجيا: وهي نوع التكنولوجيا المستعملة في كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة،
 - . التعقيد: ويعني حجم التنوع في المنتجات، التجهيزات، الخامات...
 - مجموعة المحركات الإجرائية: وهي مجموعة المحركات التي يتوقف عليها وضع تكلفة المؤسسة مقارنة بتكلفة منافسيها، ويمكن أن تشمل الكفاءة في التخطيط، مشاركة العاملين، فعالية الروابط الداخلية والخارجية...
- ب. مجموعة الأنشطة التشغيلية:**

وهي مجموعة العوامل التي تحرك تكلفة الأنشطة التشغيلية مثل: حجم وحدة المنتج، عدد الأجزاء فيها، عدد الحركات اللازمة لها. وللإشارة فإن نوعي المحركات معا يوجدان على كل المستويات في المؤسسة: وحدة منتجة، دفعة، عميل، نوع منتج، ورشة، مصنع...، وأن مجموعتي الأنشطة التنظيمية والتشغيلية ليستا مستقلتين عن بعضهما البعض، إذ أن هناك الكثير من أوجه التداخل بينهما.

- المساعدة في تحليل الوضع الإستراتيجي: لقد سبق ذكر أن نظام التكاليف الفعال يجب أن يكون مرنا وأن يوفر الأساليب والأدوات التي تدعم إستراتيجية المؤسسة، ذلك أن الأساليب والأدوات تختلف باختلاف الإستراتيجية التي تختارها المؤسسة والمركز الإستراتيجي الذي ترغب في تحقيقه، وهو ما يتطلب بدهة مساهمة نظام التكاليف في تحليل الوضع الإستراتيجي للمؤسسة وتنوع الأساليب المحاسبية المنتهجة باختلاف البديل الإستراتيجي الذي يتم اختياره. فعلى فرضية أن المؤسسة قد اختارت إستراتيجية الريادة التكاليفية، فإن ذلك يتطلب دراسة وتحليل تكاليف العمليات، ومن الأدوات المساعدة في هذا المجال نجد مدخل التحسين المستمر. أما إذا كانت الإستراتيجية المختارة هي التميز، الذي يعتبر الابتكار في تصميم المنتج أحد عناصره، فإن التركيز سيتم على مكونات تكاليف التصميم، ومن المداخل الملائمة في ذلك نجد مدخل التكلفة المستهدفة. والشكل الموالي يلخص تأثير نظام معلومات التكاليف على الإستراتيجية وتأثير الإستراتيجية على أساليب وأدوات نظام معلومات التكاليف.

الشكل رقم (1-6): مقومات نجاح نظام معلومات التكاليف ودوره في دعم إستراتيجية المؤسسة



المصدر: عبد المنعم فليح عبد الله، مصدر سابق، ص 36.

خلاصة الفصل

تمثل المعلومة عنصرا حيويا في العملية الإدارية وخاصة في اتخاذ القرارات، ولهذا ينبغي أن توفر جملة من الخصائص والشروط لكي تكون ذات قيمة، وحتى يعتمد عليها من طرف أنظمة المعلومات التي تزايدت الحاجة إليها بحكم عوامل تتعلق بالمؤسسة ذاتها أو بمحيطها.

يتكون نظام المعلومات في المؤسسة من عدة أنظمة فرعية يشكل نظام المعلومات المحاسبي واحدا منها، والذي يتولى عمليات تسجيل، تبويب وتخزين العمليات المالية في المؤسسة اعتمادا على مستندات وإجراءات معينة، والرقابة عليها.

إن المحاسبة العامة بوصفها نظاما للمعلومات تكون مهمتها هي قياس العمليات المالية والتقارير عنها بما يوفر معلومات عن الذمة المالية للمؤسسة معبرا عنها في شكل أصول وخصوم، عن النتيجة الصافية لها، وبما يسمح بتحليل المركز المالي للمؤسسة.

أما المحاسبة التحليلية والتي تختلف في أوجه عديدة عن المحاسبة العامة من ناحية، ودمج البعض بينها وبين المحاسبة الإدارية من ناحية أخرى، فهي مصممة أساسا لحساب تكلفة المنتجات ونتيجتها، ولخدمة أغراض التخطيط والرقابة.

إن نظام المعلومات بما فيه نظام المعلومات المحاسبي، يعتبر الركيزة الأساسية التي تبنى عليها القرارات التي تتنوع في خصائصها والغرض منها، ولهذا السبب يجب أن تكون أنظمة المعلومات متكيفة مع أهداف المؤسسة التشغيلية منها والإستراتيجية ومع متطلبات البيئة المتطورة باستمرار.

الفصل الثاني:

طرق حساب التكاليف

الفصل الثاني: طرق حساب التكاليف

- إذا كانت المحاسبة العامة مصممة لكي تستجيب أكثر لاحتياجات أطراف خارجية (خاصة لأغراض قانونية وضريبية)، فإن المحاسبة التحليلية تسعى لأن تكون أداة لتحليل ورسم الإستراتيجيات، ولذلك أسند لها المخطط المحاسبي الفرنسي PCG المهام التالية:
- تحديد تكلفة مختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة،
 - توفير المعطيات اللازمة لتقييم بعض عناصر الميزانية،
 - تبرير النتائج بحساب تكلفة المنتجات (سلع أو خدمات) من أجل مقارنتها بأسعار البيع الموافقة،
 - إعداد تقديرات الأعباء والنواتج (تكاليف تقديرية، موازنات الاستغلال)، وتسجيل الانحرافات (مراقبة التكاليف وتسيير الموازنات)،
 - توفير ما يلزم من معلومات لاتخاذ القرارات.
- وبصفة عامة فإن المحاسبة التحليلية تضطلع بأربع مهام رئيسية هي¹:
- تبرير أسعار البيع المطبقة، بحساب سعر تكلفة عادل²،
 - توفير قاعدة معلومات لاتخاذ القرارات، حيث أن التكاليف باعتبارها معيارا لاتخاذ القرارات ينبغي أن تكون عادلة مقارنة بالمعايير التي يضعها متخذ القرار³،
 - توفير الأدوات الرقابية، حيث أن التكاليف يجب أن تتميز بخصائص معينة منها الموثوقية *fidélité* والحساسية *sensibilité*،
 - تقييم بعض عناصر الأصول، مع مراعاة تماشي عناصر الحساب مع القوانين السائدة على اعتبار أن ذلك سيؤثر على النتائج الضريبية للمؤسسة.
- وكما سيتضح، فإنه لا توجد أية طريقة من طرق حساب التكاليف تسمح بالاستجابة لكل هذه المتطلبات في نفس الوقت، ولذلك فإنه يمكن لكل مؤسسة ووفقا لاحتياجاتها أن تلجأ إلى تجميع التكاليف حسب:

¹- C. RIVELINE, Evaluation des coûts, éléments d'une théorie de la gestion, Ecole des Mines de Paris, Les Presses, 2005.

²- عادل *juste*، بمعنى *justice*.

³- دقيقة، بمعنى *justesse*.

أ. مجال التطبيق

- الوظيفة الاقتصادية للمؤسسة: إنتاج، توزيع، إدارة...
- وسيلة الاستغلال: تكلفة حسب خط الإنتاج، خط البيع، الآلة، الورشة...
- نشاط الاستغلال: تكلفة حسب المنتج، المرحلة، المنتج المباع...
- المسؤولية: رئيس ورشة، مدير، مصلحة...
- قناة التوزيع: نوع العميل، منطقة جغرافية...

ب. المحتوى

مبدئياً تأخذ المحاسبة التحليلية بكل أعباء الاستغلال المسجلة في المحاسبة العامة دون أي تعديل أو إضافة، أو باحتساب جزء فقط من تلك الأعباء¹، مما يجعلنا نحصل على طرق متعددة في حساب التكاليف كطرق التكاليف الكلية، المتغيرة، المباشرة، الحدية²...

ج. وقت الحساب

حيث يمكن حساب التكاليف إما بعد ملاحظة الحدث *à posteriori*، فتكون التكاليف حينئذ تاريخية أو فعلية، أو قبل ملاحظة الحدث *à priori*، فتكون حينئذ تكاليفاً مرجعية تقوم على معايير، أهداف أو مجرد تقديرات، وحسب الغرض الذي تحسب من أجله فهي تسمى بتسميات مختلفة: معيارية، تقديرية، موازنة أعباء أو جدول تقديري³.

¹- يميز عادة في المحاسبة التحليلية بين:

- الأعباء المحملة *charges incorporables*: وهي الأعباء المحسوبة في المحاسبة العامة على حالتها أو بعد تعديلها، إما لأنها تبدو عرفية أكثر من اللزوم أو لاعتبارات ضريبية، ويتعلق الأمر هنا على الخصوص بالاهتلاكات المحاسبية عندما تختلف كثيراً عن الاهتلاكات الاقتصادية الفعلية للأصول التي قد يتطلب الحال إعادة تقييمها.

- الأعباء غير المحملة: *charges non incorporables* وتشمل على وجه الخصوص إطفاءات المصاريف الإعدادية والأعباء التي لا تكرر بصفة اعتيادية ولا تعتبر من مستلزمات النشاط والتي يجب اعتبارها كمخاطر (التأمين على الحياة، مؤونات تدني الأصول).

- الأعباء الضمنية: وتشمل الأعباء الوهمية *les charges fictives* التي لا تسجل أصلاً في المحاسبة العامة وعليه فهي لا تخفض ضريبياً، ومثالها مكافأة الأموال الخاصة (تعتبر تخصيصاً للنتيجة وليس عبئاً، ولتحديد سعر التكلفة يجري عادة احتساب مكافأة عرفية للأموال الخاصة على أساس تكلفة رأس المال أو العائد المطلوب في المؤسسة) ومكافأة المستغل غير الأجير.

F. ENGEL et F. KLETZ, Cours de comptabilité analytique, Ecole des Mines de Paris, 2005, p. 14.

²- A. CIBERT, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 1986, p. 66.

³- L. DUBRULLE et D. JOURAIN, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003, pp. 23-25.

المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية

تطورت هذه الطريقة منذ بدايات القرن العشرين ضمن اقتصاد يقوم على العرض، حيث كانت المؤسسات في الغالب تنتج منتجا وحيدا وكانت تتمحور حول الورشة.

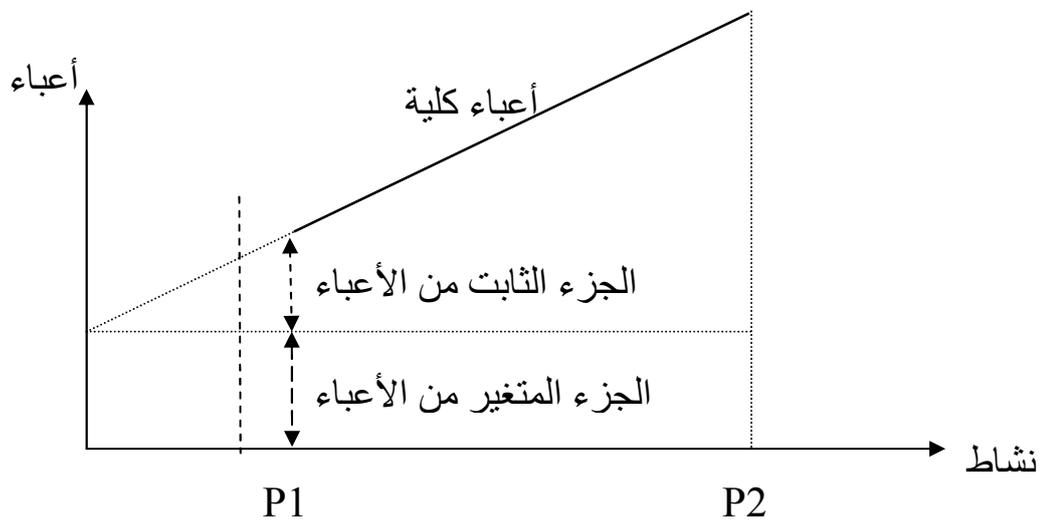
1. مبادئ الطريقة

تقوم هذه الطريقة بحساب أسعار التكلفة على أساس تحميل المنتجات بكل عناصر الأعباء التي استفادت منها سواء أكانت متغيرة أم ثابتة، مباشرة أم غير مباشرة.

1.1. الأعباء المتغيرة

هي الأعباء التي يتغير مبلغها مع تغير حجم النشاط (مواد أولية، طاقة...) حتى وإن كان سلوكها تجاه هذا التغير في حجم النشاط يختلف من عبء إلى آخر، إذ نجد أن البعض منها يرتبط أكثر برقم الأعمال والبعض الآخر بحجم الإنتاج في حين يرتبط البعض الآخر منها بعدد ساعات العمل، ولكن يقبل بصفة عامة بتناسب هذه الأعباء خطيا مع حجم النشاط ضمن مدى إنتاجي معين ($P1, P2$) معبرا عنه بوحدة ما.

الشكل رقم (1-2): تغير الأعباء في المؤسسة



2.1. الأعباء الثابتة

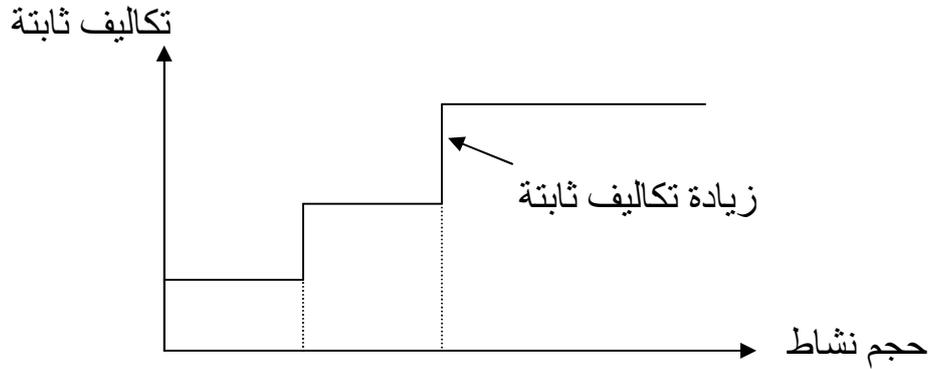
هي الأعباء التي لا يتغير مبلغها مع تغير حجم النشاط ضمن مدى إنتاجي معين (أجور الإداريين، التأمين، الإيجار...)، وعليه؛ فإنه من خصائص هذه الأعباء أنها ترتبط

بالإمكانات الاقتصادية للمؤسسة أي بطاقة المؤسسة (وسائل بشرية، مادية ومالية) ولا تتغير إلا بصفة متقطعة، أي وفق مستويات par paliers، ولهذا السبب تدعى في الكثير من الأحيان بالمصاريف العامة أو الأعباء الهيكلية.

إن الأعباء الثابتة وإن كان يفترض ثباتها بالنسبة لحجم النشاط، فإنها ليست كذلك بالنسبة للفترة، إذ أنها تزيد بزيادة الفترة (أجور، تأمين، إيجار...)، وكذلك تزيد بتأثير عامل الزمن (تغير الأسعار).

ونتيجة لهذه الخصوصيات فإنه من مصلحة المؤسسة استغلال كامل طاقتها لتقليل متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من الأعباء الثابتة.

الشكل رقم (2-2): تغير التكاليف الثابتة



3.1. الأعباء المباشرة

هي الأعباء التي يمكن تخصيصها مباشرة ودون أية عمليات حسابية وسيطة على التكاليف التي تعود إليها¹، أي على تكلفة معينة أو سعر تكلفة معين، وذلك بسبب وجود أداة قياس متوفرة فعلا (عدادات مثلا)، وقد عرفها M. Lebas بقوله: "توصف تكلفة بأنها مباشرة على منتج إذا كانت ناتجة، بالدرجة الأولى، دون أي غموض أو تردد، عن وجود ذلك المنتج ذاته"²، وهو ما يعني أن هذه الأعباء تختفي بإلغاء المنتج المعين.

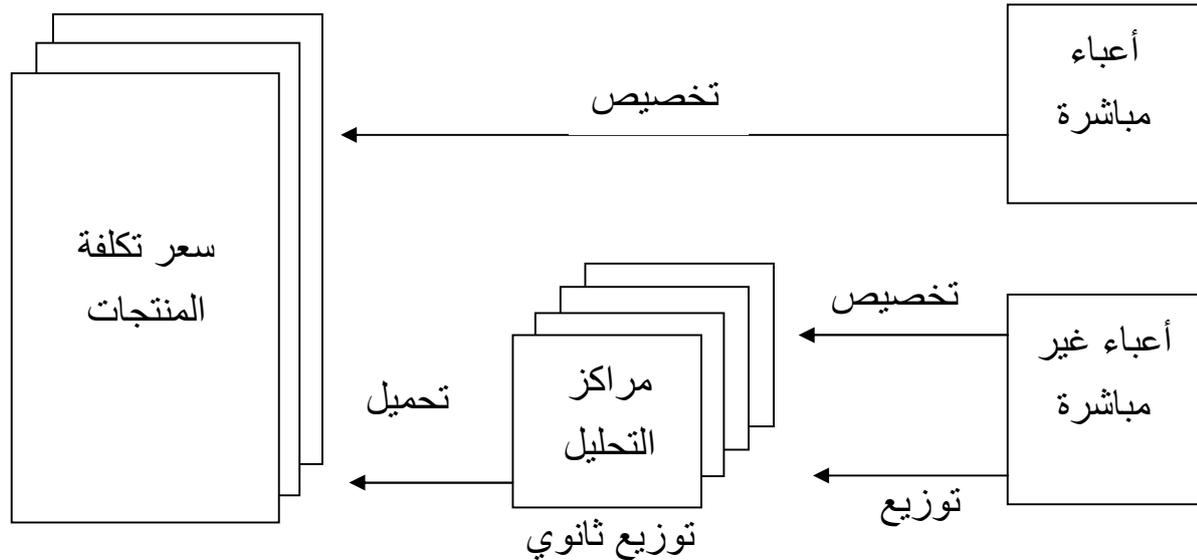
وعموما فإن العبء يعتبر مباشرا بتوفر شرطين اثنين:

¹- PCG 1982.

²- « Un coût est réputé direct par rapport à un produit lorsqu'il est causé, au premier degré, sans ambiguïté et sans hésitation, par l'existence même de ce produit ».

-M. LEBAS, Comptabilité analytique de gestion, Nathan.1986, p. 34.

- أن تكون له قيمة نسبية مقبولة ضمن تكلفة المنتج،
 - أن يسهل تخصيصه على المنتج دون أية عمليات حسابية وسيطة، وذلك بالاعتماد على الوثائق المحاسبية كفواتير شراء المواد، أذونات صرف المواد، بطاقات العمل الخاصة بمنتج أو طلبية، مصاريف البحوث والتطوير الخاصة بمنتج معين والاهتلاكات الخاصة.
- الشكل رقم (2-3): التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة



Source: F. ENGEL & F. KLETZ, Op. Cit., p. 16.

4.1. الأعباء غير المباشرة

هي الأعباء التي يستفيد منها أكثر من منتج، وتكون مهمتها هي توفير المناخ الملائم لإنتاج وتسويق المنتجات¹، وعليه؛ فإنه لا يمكن تحديد نصيب كل منتج منها بصفة مباشرة، لهذا فإنه يتم معالجة هذه الأعباء أولاً بطرق متعددة، من أبرزها طريقتين هما:
أولاً: طريقة المعاملات

طريقة المعاملات la méthode des coefficients هي طريقة يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات حسب معامل أو عدة معاملات (مفاتيح توزيع) قد تبقى ثابتة أو يتم تغييرها على مر الفترات مثل رقم الأعمال، التكلفة المباشرة للمنتجات أو أحد عوامل الإنتاج المهمة كساعات العمل المباشر، كما يمكن أخذ العلاقة التي قد توجد بين

¹- M. LEBAS, Op. Cit., p. 35.

مفتاح التوزيع وبين استهلاك التكاليف غير المباشرة من طرف المنتجات بعين الاعتبار. وميزة الطريقة أنها:

- تمكن بسرعة من معرفة تكلفة المنتجات،
- تتلاءم أكثر مع حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث العمليات أقل تعقيدا والتكاليف غير المباشرة أقل وزنا،
- لا تتطلب مهارات كبيرة في التطبيق¹.

ثانيا: طريقة أقسام التحليل

طريقة أقسام التحليل هي تقنية تقوم على تخصيص، توزيع ثم تحميل مجموع الأعباء غير المباشرة، وبما يسمح بتحميلها على حسابات التكاليف حسب المرحلة التي يتم فيها الحساب، وفي الأخير بمعرفة أسعار تكلفة المنتجات المسلمة من طرف المؤسسة. إن التطبيق العملي للطريقة يمر عبر أربع مراحل هي:

المرحلة الأولى: يتم فيها تخصيص l'affectation الأعباء المباشرة على المنتجات.

المرحلة الثانية: وفيها يتم تخصيص abonnement الأعباء غير المباشرة على الأقسام المتجانسة² إن كانت مباشرة عليها أو خاصة بها³، أو توزيعها عليها إن كانت غير مباشرة أو مشتركة بين الأقسام (في الواقع هي أعباء غير مباشرة على الأقسام وعلى المنتجات في نفس الوقت) وذلك باستعمال مفاتيح توزيع مناسبة، ويطلق على هذه المرحلة بالتوزيع الأولي.

¹- M. GERVAIS, Contrôle de gestion, 8^{ème} édition, collection Gestion, Economica, Paris, 2005, p. 56.

²- في المحاسبة التحليلية التقليدية، القسم المتجانس يعني الوحدة التنظيمية الناتجة عن التقسيم المادي للمؤسسة: أقسام إنتاج، مخازن، ورشات، أقسام مسؤولة، أقسام ربحية... ويمكن قياس نشاطه بوحدة قياس معينة.
- أو يعني القسم ذو الطبيعة المحاسبية الذي تجمع فيه عناصر الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة على حسابات تكلفة أو أسعار تكلفة المنتجات وذلك قبل تحميلها على هذه الحسابات.

P. LAUZEL, Comptabilité analytique et gestion, 3^{ème} Edition, Sirey, Paris, 1977, p. 67

أو هو الوحدة التنظيمية التي يمكن قياس مجموع الأعباء غير المباشرة المحملة عليها بوحدة قياس واحدة.
مع ملاحظة أن الأقسام المتجانسة تقسم إلى نوعين: أقسام ثانوية أو مساعدة وأقسام رئيسية. وللتمييز بين نوعي الأقسام يمكن القول أن القسم الرئيسي هو القسم الذي تمر عليه وحدة المنتج، أما القسم المساعد فهو قسم مهمته هي توفير الشروط المناسبة لعمليتي الإنتاج والتسويق.

³- إن فكرة الأقسام المتجانسة هي تحويل أكبر عدد ممكن من الأعباء غير المباشرة (ارتباطا بالمنتجات) إلى أعباء مباشرة على الأقسام، وبطبيعة الحال فإن معالجة الأعباء المباشرة يكون أسهل من معالجة الأعباء غير المباشرة وهو ما يزيد من دقة الحساب.

المرحلة الثالثة: وفيها يتم توزيع الأعباء غير المباشرة المجمعة في الأقسام الثانوية بين هذه الأقسام ذاتها حسب ما يمكن أن تتبادله من خدمات (باستعمال طريقة التوزيع التبادلي)¹ فيما بينها كخطوة أولى، ثم توزيع الأعباء المجمعة في الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية، أي أن هذه المرحلة تنتهي بتجمع كل الأعباء غير المباشرة في الأقسام الرئيسية فقط، ويطلق على هذه المرحلة بالتوزيع الثانوي.

المرحلة الرابعة: وفيها يتم تحميل الأعباء غير المباشرة النهائية للأقسام الرئيسية على المنتجات اعتمادا على وحدة قياس معينة².

للإشارة فإنه يتم التمييز بين مفاهيم التخصيص والتوزيع وبين التحميل:

- التخصيص: هو التسجيل الآني (أي المباشر ودون عمليات حسابية وسيطة) لعبء ما في حساب تكلفة معين أو قسم تحليل معين.

- التوزيع: هو قسمة الأعباء التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لحساب تكلفة منتج معين على الأقسام أو المنتجات أو العناصر التي استفادت منها أو كانت سببا في وجودها، وفقا للأساس منطقي يمكن تبريره.

- التحميل: ويعني نقل ما سبق تخصيصه وتوزيعه من تكاليف إلى المنتجات بغرض حساب أسعار تكلفتها وتحديد النتيجة³، أي هو تسجيل تكلفة الأقسام في حسابات تكلفة المنتجات المعنية.

وقد استعملت نماذج عديدة لتخصيص التكاليف المشتركة نذكر منها نماذج: المدخلات والمخرجات والذي من أشهر مكوناته نماذج: WILLIAM و GRIFFIN (1964)، MANES (1965)، PITRI و MINCH (1972)، KAPLAN (1973)، البرمجة الخطية والبرمجة

1- لمزيد من التفصيل يرجى الرجوع إلى: جبار محفوظ، حساب التكاليف وترشيد تسيير المؤسسات الصناعية، دراسة ميدانية على وحدة BCR بعين الكبيرة، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 1991.

2- عرف المخطط المحاسبي العام المعدل لسنة 1982 وحدة القياس على أنها " الوحدة التي تسمح بتحميل تكلفة قسم أو مركز تحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات المعنية".

إن اعتماد وحدة قياس في قسم يفترض ما يلي:

- اختيار وحدة القياس (واحدة فقط) التي تترجم أو تعبر بصورة عقلانية عن الخدمة التي يقدمها القسم،

- وجود ارتباط خلال فترة الدراسة بين تطور وسلوك تكلفة القسم وبين عدد وحدات الخدمة التي يقدمها، أي أن اختيار وحدات القياس لا يكون مقبولا إلا إذا كانت الأعباء ذاتها متغيرة تناسبيا مع وحدة القياس المختارة.

3- الغريب بيومي، تقييم جدوى مداخل تخصيص التكاليف المشتركة، مجلة المحاسبة الإدارية والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 34، 1986، ص. 177.

اللاخطية، نظرية المباريات ونظرية التعلم¹.

2. أهمية الطريقة

- تصلح هذه الطريقة أكثر عندما تكون المنتجات نمطية، طريقة الإنتاج ثابتة واليد العاملة أكثر تخصصاً.

- تبرير أسعار البيع عندما تتطلب الضرورة ذلك: كشف تقديري، عقود، أو في حالات مفروضة من قبل هيئات إدارية كما في حالة الصفقات العمومية.

- تقييم بعض الأصول المنتجة من قبل المؤسسة والموجهة للتخزين أو للاستعمال الذاتي وما لذلك من علاقة مع المحاسبة المالية².

- تسمح للمؤسسة بتحديد وضعية تنافسية مثلى وذلك عند مستوى النشاط الذي يعطي متوسط تكلفة كلية أدنى³.

- تسمح بدراسة تطور أعباء المنتج في مختلف مراحل إنتاجه وبيعه.

- إذا كانت أقسام التحليل (الأقسام المتجانسة) توافق مراكز مسؤولية، فإن ذلك يسمح بتحليل التكاليف حسب مركز المسؤولية، أي يسمح بتحديد مسؤولية رؤساء الأقسام عن مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي استهلكت في أقسامهم.

3. الانتقادات الموجهة للطريقة

- إن التمييز بين الأعباء المتغيرة والثابتة يطرح على الأقل مشكلتين أساسيتين:

الأولى: أنه لا يأخذ كمعيار للتغير إلا الارتباط مع حجم النشاط، بينما يلاحظ أن حصة متزايدة من التغير الفعلي في الأعباء لا تتوقف على هذا المعيار، ولكن تتوقف على أثر التعقيد *l'effet complexité*، أو عوامل أخرى كالإنتاجية، دوران المخزون...، إضافة إلى أن مفهوم التكاليف المتغيرة لا يسمح باستيعاب وقيادة تغيرات التكاليف المرتبطة مع زيادة درجة التعقيد، وهي مسألة تزداد أهميتها يوماً بعد آخر⁴.

الثانية: أنه لا يتم التمييز بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة في الكثير من الأحيان إلا بصفة حكمية لأنه بزيادة درجة التفصيل سيظهر نوع آخر من الأعباء هو الأعباء شبه

¹- لمزيد من التفصيل في هذا الموضوع يراجع، ماجدة حسين إبراهيم: منهج تطبيقي لتخصيص التكاليف المشتركة لأغراض اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1999.

²- L. DUBRULLE et D. JOURAIN, Op. Cit., p. 154.

³- عملياً يمكن حساب مستوى أمثل من أجل كل مجال *palier* نشاط، ثم حساب حد أمثل ضمن المستويات المثلى.

⁴- P. ZARIFIAN, Travail et communication, PUF, Paris, 1996.

المتغيرة أو شبه الثابتة، ونظرا لصعوبة الفصل بين جزئها المتغير وجزئها الثابت، فإنه قد يتم اللجوء إلى طرق إحصائية يصعب تطبيقها بفعل تطور الأسعار والإنتاجية اللذين يعتبران من العوامل الخارجية لتغير التكاليف، أو لوجود عوامل تعمل على ثبات أعباء كانت ستعتبر متغيرة في أجل أطول كأعباء اليد العاملة لورشة (مثلا يمكن تفسير زيادة النشاط بزيادة حجم التوظيف أو حجم الساعات الإضافية، ولكن التكيف مع حالات تراجع النشاط سيكون حتما أبطأ).

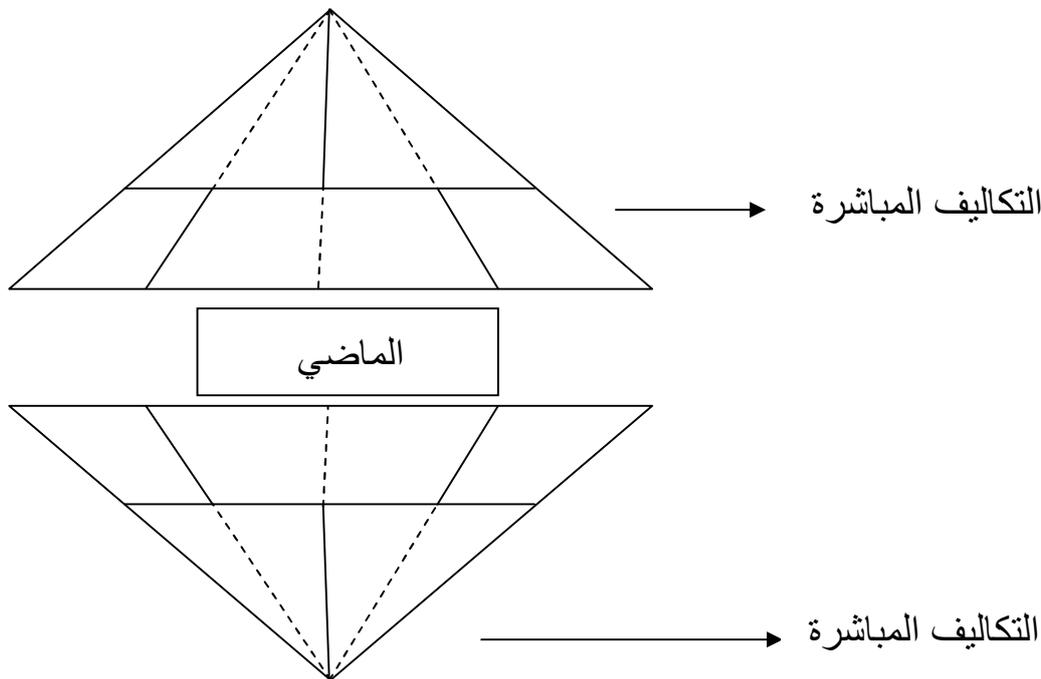
- لا تسمح بتطبيق محاسبة مسؤولية بالدقة المطلوبة بسبب الحكمية (تدخل العامل الشخصي) في توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، وبسبب وجود الأعباء الثابتة التي لا تتغير بصفة تناسبية مع تغير نشاط القسم (أو الوحدة) المعني بعملية الرقابة:

. فالتكلفة المتوسطة الكلية المتذبذبة مع تغيرات حجم النشاط قد تُخفي، وعليه؛ قد تثبط، جهود التوفير في عوامل الإنتاج وتحسين الإنتاجية من طرف العاملين، إضافة إلى أن هذه التكلفة لا تتوقف فقط على مستوى نشاط القسم المعني فقط، بل أيضا على مستويات النشاط في بقية الأقسام: إنه أثر توزيع الأعباء غير المباشرة (صيانة، إدارة شؤون العاملين...) التي يتم تحميلها غالبا على المنتجات وفق معايير ترتبط بمستويات النشاط المختلفة للأقسام (مثلا حسب التكلفة المباشرة الكلية أو أحد مكوناتها المرتبط بدوره بمستوى النشاط)، ومن هنا نلاحظ أن متوسط تكلفة الإنتاج لا يعطي صورة صادقة عما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتجات، إذ أنه يختلف حسب المعيار المعتمد¹.

. إذا كانت طريقة الأقسام المتجانسة وحتى الثمانيات من القرن الماضي تستجيب لأهداف المحاسبة التحليلية على اعتبار أن التكاليف غير المباشرة لم تكن تشكل إلا نسبة ضئيلة مقارنة بالتكاليف المباشرة، فإنها اليوم لم تعد كذلك، إذ تزايدت الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة على حساب التكاليف المباشرة، حيث مثلها P. LORINO بالهرم المقلوب للتكاليف.

¹- في الواقع شكل اختيار مفاتيح التوزيع ووحدات القياس أحد الانتقادات الرئيسية التي وجهت لطريقة الأقسام المتجانسة، بسبب عدم دقة النتائج التي تعطيها في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة، وهو ما يمكن أن يضر بقدرة المؤسسة التنافسية بسبب اعتمادها على معلومات مضللة.

الشكل رقم (2-4): هرم P. LORINO للتكاليف



Source : P. LORINO, Le contrôle de gestion stratégique : La gestion par les activités, Dunod, Paris, 1991, p. 124.

بما أن هذه الطريقة تقوم على حساب وحدات تحميل حجمية volumique (وحدات منتج، ساعات عمل مباشرة) فقد أصبحت غير دقيقة وغير ملائمة ولا تعبر عن الواقع الذي تحاول وصفه.

• لا تساعد في توجيه الخيارات الإنتاجية أو التسويقية للمؤسسة (إنتاج أم اللجوء إلى المقاول من الباطن، قبول أو رفض خصم مطلوب من عميل، التخلي عن إنتاج منتج أو زيادة إنتاجه؟...) وذلك لعدم تمتعها بالدقة. فإذا كانت الرغبة في مقارنة أسعار التكلفة بأسعار البيع لمعرفة مدى ربحية القرار، فإن ذلك يعتبر مضللاً بفعل وجود التكاليف الثابتة التي لا تتغير بسبب القرار (ما مقدار الانخفاض في تلك الأعباء عند تخفيض الإنتاج؟ أو ما مقدار الزيادة فيها عند زيادة الإنتاج؟)¹.

¹- C. RIVELINE, Cours d'évaluation des coûts, Ecole des Mines de Paris, 2005, p. 32.

- لا يجب إغفال أنه لا يمكن التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة إلا بعد تحديد الغرض من الحساب، أي إلا بعد تحديد التكلفة المراد حسابها، فقد نعتبر عبئاً ما مباشراً على منتج معين أو قسم معين في نفس الوقت الذي قد نعتبره فيه غير مباشر على قناة توزيع، منطقة جغرافية مثلاً.
- ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنظام المعلومات في المؤسسة، فكلما كان هذا فعالاً، ساعد ذلك على التعرف وعلى إحصاء أكبر قدر ممكن من الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات بطريقة مباشرة، فمثلاً يمكن تحميل أعباء اليد العاملة غير المباشرة بوجود أدوات العمل، أعباء نقل المبيعات بوجود فواتير الناقلين¹...
- تعتبر ثقيلة وفيها بعض الحكمة خاصة إذا كان عدد المنتجات والأقسام كبيراً لأن ذلك يتطلب بالضرورة أن يكون تحديد مفاتيح التوزيع ووحدات التحميل تقريبياً ويأخذ وقتاً طويلاً مما يؤثر على صحة القرارات.
- تفترض الطريقة وجود فصل واضح بين العمل التشغيلي travail opérationnel الذي يقوم بتحويل المواد إلى منتجات (أقسام رئيسية) وبين العمل الوظيفي travail fonctionnel الذي يحضر، ينسق ويراقب (الأقسام المساعدة).
- إذا كانت المنتجات تتطلب أعباء تصميم، إمداد، تهيئة سلسلة إنتاج، إدارة جودة مختلفة حسب العميل، وكانت هذه غير ذات علاقة قوية مع النسبة أو الحصة الكلية أو المتوسطة الناتجة عن سلسلة التحميلات، فإنه ستظهر الكثير من التشوهات في تكلفة المنتجات.

¹- L. DUBRULLE et D. JOURAIN, Op. Cit., p. 60.

المبحث الثاني: طرق التكاليف الجزئية

1. طريقة التكاليف المباشرة البسيطة

طريقة التكاليف المباشرة البسيطة Direct costing هي طريقة أمريكية في الأصل، ظهرت إلى الوجود من قبل الجمعية الأمريكية للمحاسبين N. A. A¹ سنة 1953، وترجم أيضا باسم طريقة التكلفة المتغيرة².

1.1 مبادئ الطريقة

تقوم الطريقة على أسس عديدة أهمها:

- الفصل بين الأعباء المتغيرة التي تتأثر بحجم نشاط المؤسسة زيادة وانخفاضا وبين التكاليف الثابتة التي لا تتأثر بتلك التغيرات.
- تحميل الأعباء الثابتة ليس على المنتجات وإنما على نتيجة الدورة على اعتبار أنها أعباءً "تبدو ضرورية من أجل إدارة النشاط، تطويره والمحافظة عليه بغض النظر عن كون المنتجات المعنية قد أنتجت أو بيعت فعلا أم لا"، فالأعباء الثابتة تتوقف على السياسة الاستثمارية العامة في الأجل الطويل ولا ينبغي مراجعتها باستمرار في الأجل القصير³.
- إذا ففي النهاية فإن المنتج لا يحمل إلا بالأعباء المتغيرة التي استهلكها، وتقاس ربحية (نتائج) المنتجات على أساس الهامش على التكاليف المتغيرة المحقق والذي سيساهم في تغطية التكاليف الثابتة للمؤسسة ومن ثمة في تحقيق النتيجة النهائية لها.

¹- National association of accountants.

²- يرى البعض بأن التكلفة المتغيرة هي الترجمة الصحيحة لـ Direct costing، وبخصوص هذا الإشكال يرجى الرجوع إلى:

M. GERVAIS مرجع سابق ص. 96-97، علما بأنه يمكن أن يكون العبء مباشرا ومتغيرا أو مباشرا ومتغيرا في نفس الوقت.

³- M. GERVAIS, Op. Cit., p. 54.

رقم أعمال المنتج (A)	رقم أعمال المنتج (B)	رقم أعمال المنتج (C)
- تكلفة متغيرة (A)	- تكلفة متغيرة (B)	- تكلفة متغيرة (C)
= هامش (A)	= هامش (B)	= هامش (C)
<p>الهامش الإجمالي</p> <p>- التكاليف المشتركة</p> <p>= النتيجة التحليلية</p>		

2.1. مزايا الطريقة

- تسمح بتقييم أثر تغيرات حجم النشاط على نتيجة المؤسسة.
- إمكانية تحديد تشكيلة المنتجات والمبيعات تبعاً لنسبة هوامشها، مما يمكن من أمثلة برنامج النشاط وضمان مردودية كلية قصوى اعتماداً على الأعباء المتغيرة لأنها هي التي تتغير مع حجم النشاط بشكل محسوس¹.
- المساعدة على استغلال بعض الفرص المتاحة أمام المؤسسة واتخاذ القرارات (الشراء أم الصنع؟ الشراء أم الإيجار؟...).
- المساعدة في رسم سياسات التسعير (يقبل السعر الذي يغطي التكلفة المتغيرة للمنتج، أي يعطي هامشاً موجباً) وتحديد أسعار تفضيلية.
- عدم تأثر متوسط التكلفة بالتقلبات في حجم النشاط، مما يسمح بالتركيز على عوامل أخرى تؤثر في تلك التكلفة كالأسعار والأجور.
- تسمح بتقييم فعالية التنظيم والتسيير.
- تسمح بتطبيق محاسبة مسؤولية في المراكز والأقسام.
- تسمح بحساب عتبة المردودية.
- تبسيط العمل بالاستغناء عن مراكز التحليل وتوزيع الأعباء وتركيز الاهتمام على تكلفة إنتاج الوحدات التامة.

¹- L. DUBRULLE et D. JOURAIN, Op. Cit., p. 175.

3.1. الانتقادات الموجهة للطريقة

- صعوبة الفصل بين الأعباء المتغيرة والثابتة: فحتى لو تم الاقتصار على الأجل القصير فإنه لا يمكن دائما استبعاد التكاليف الثابتة، فالاستغلال الكامل للطاقة من عدمه يؤثر في اختيار القرارات، وهذه الطريقة لا تصلح إلا مع عدم الاستغلال الكامل للطاقة.

فعند الاستغلال الكامل للطاقة فإن التجهيزات تشكل عاملا نادرا، وبما أن القياس الاقتصادي السليم يقتضي أن كل عامل نادر يجب أن تكون له تكلفة، فعليه فإن الوسيلة الوحيدة لاستعمال هذه التجهيزات استعمالا عقلانيا هو تحميل تكلفتها، وإلا فإننا سنحصل على منتجات تعطي ربحا قليلا رغم الهامش المرتفع على التكلفة المتغيرة لها، والسبب أن إنتاج هاته المنتجات يتطلب الاستخدام الواسع للتجهيزات. ويزداد الخطأ كلما زاد مستوى أو نسبة التكاليف الثابتة كما هو الحال الآن في معظم المؤسسات.

- بخصوص اتخاذ القرارات، يرى البعض أن الطريقة قد تكون مضللة بسبب الخلط بين مفهومي التكلفة المتغيرة والتكلفة الإضافية أو الحدية، ويشدد هؤلاء على التذكير بأن التكلفة المتغيرة الوحيدة ما هي إلا تكلفة متغيرة متوسطة صالحة فقط ضمن مدى إنتاجي ضيق نسبيا يمكن للتكاليف الثابتة أن تتغير ضمنه أيضا، هذا من جهة، وأنه حتى بافتراض ثبات الأعباء في الأجل القصير، فإن القرار قد يتسبب في أعباء أكبر مما تفترض طريقة التكاليف المتغيرة (اللجوء إلى ساعات إضافية مثلا)، أو على العكس، قد يتسبب في وفورات أعباء (حجم عمالة ثابت) من جهة ثانية¹.

- غير مقبولة لأغراض حساب التكاليف والربح من طرف إدارة الضرائب.

2. طريقة التكاليف المباشرة المطورة

هي طريقة معدلة عن طريقة التكاليف المباشرة البسيطة ومنتشرة التطبيق نسبيا، وتسمى أيضا بطريقة التكاليف الخاصة أو بطريقة المساهمات².

1.2. مبادئ الطريقة

- تختلف عن طريقة التكاليف المباشرة البسيطة في أنها تقسم الأعباء الثابتة إلى قسمين: أ. قسم يحمل على المنتجات ويدعى بالأعباء الثابتة الخاصة، لنحصل على هامش نصف إجمالي semi brute يدعى بالهامش على التكاليف الخاصة أو هامش المساهمة.

¹- F. ENGEL et F. KLETZ, Op. Cit., p. 38.

²- Méthode du Direct costing évoluée ou méthode du coût spécifique ou encore méthode des contributions.

ب. قسم يحمل ليس على المنتجات وإنما على النتيجة العامة ويدعى بالأعباء الثابتة المشتركة.

النتيجة التحليلية الإجمالية	الهامش على التكلفة الخاصة بالمنتج A
	الهامش على التكلفة الخاصة بالمنتج B
الأعباء الثابتة المشتركة	الهامش على التكلفة الخاصة بالمنتج C

2.2. مزايا الطريقة

- المساعدة في اتخاذ بعض القرارات كالاستمرار في إنتاج منتج معين أو التوقف عنه (بشرط التأكد من ارتباط التكاليف الثابتة بالمنتج).
- تعتبر أكثر مصداقية وأكثر دقة من طريقة التكاليف الكلية نتيجة عدم وجود توزيع للأعباء غير المباشرة.
- السماح بتقسيم المؤسسة حسب مراكز مسؤولية مرفقة بحساب هامش مساهمة ليس فقط حسب المنتجات وإنما أيضا حسب الورشات أو الوحدات الإنتاجية.
- إمكانية حساب عتبة مردودية لكل منتج أو نشاط.
- إمكانية حساب بعض المؤشرات الهامة في التسيير مثل:
 - . هامش أو مؤشر الأمان والذي يحسب بالمعادلة:

$$\text{هامش أو مؤشر الأمان} = \frac{\text{رقم الأعمال الكلي} - \text{رقم الأعمال الحرج}}{\text{رقم الأعمال الكلي}} \times 100$$

ويعطي صورة عن مدى قدرة المؤسسة على الوصول إلى عتبة مردوديتها بسرعة ومن ثمة عن الوقت المتبقي لها لتحقيق الأرباح.

- مؤشر الاقتطاع: يحسب بالمعادلة التالية:

$$\text{مؤشر الاقتطاع} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

ويبدل على نسبة الاقتطاع من رقم الأعمال من أجل تغطية التكاليف الثابتة، وبديهيًا فإنه كلما كانت النسبة أصغر كلما تمكنت المؤسسة من تغطية تكاليفها الثابتة براحة أكبر.

• الرفع التشغيلي *levier opérationnel*: يقيس حساسية النتيجة التشغيلية للتغيرات الحادثة في مستوى النشاط، ويقال عن مؤسسة ما بأنها تتميز بدرجة مرتفعة من الرفع التشغيلي إذا كانت نسبة التكاليف الثابتة فيها مرتفعة ضمن إجمالي التكاليف، حيث أن التغير النسبي البسيط الحاصل في رقم الأعمال يؤدي إلى تغير نسبي أكبر في النتيجة (مع بقاء عوامل التكاليف الثابتة، سعر البيع ومتوسط التكلفة المتغيرة على حالها)، ويحسب بالمعادلة التالية:

$$\text{معامل الرفع التشغيلي} = \frac{\text{التغير النسبي في النتيجة التشغيلية}^1}{\text{رقم الأعمال}} = \frac{\text{التغير النسبي في رقم الأعمال}}{\text{رقم الأعمال} - \text{عتبة المردودية}}$$

3.2. الانتقادات الموجهة للطريقة

- صعوبة الفصل بين الأعباء المتغيرة والثابتة.
- تغفل أن متوسط التكلفة المتغيرة المحسوب هو متوسط تكلفة صالح فقط ضمن مجال نشاط ضيق نسبيًا.
- إن متوسط تكلفة الإنتاج هنا يختلف عن التكلفة الإضافية المرتبطة بإنتاج وحدة إضافية (تكلفة حدية)، ونعتقد أن هذا الخلط هو الذي جعل من البعض يعتمد على هذه الطريقة في تقييم بعض القرارات المذكورة سابقًا.
- يتأثر متوسط التكلفة فيها بالتقلبات في حجم النشاط.

3. طريقة التكاليف الحدية

تعرف التكلفة الحدية *coût marginal* بأنها تكلفة آخر وحدة أو دفعة منتجة من منتج معين، ومن هنا فإن إنتاج أو بيع كمية إضافية من منتج يمكن أن يترتب عنه:

- زيادة في الأعباء المتغيرة دون أية زيادة في الأعباء الثابتة.
- زيادة في نوعي الأعباء معًا، وهذا بفعل أن الأعباء المتغيرة تتزايد بالتعريف مع حجم النشاط من جهة، واضطرار المؤسسة إلى الرفع من قدرتها الإنتاجية أو التسويقية مما يرفع من الأعباء الثابتة من جهة ثانية.

1- أو الهامش على التكلفة المتغيرة \ النتيجة التشغيلية

1.3. مزايا الطريقة

تسمح الطريقة بتعظيم الأرباح، فوفقا للنظرية الاقتصادية فإن المؤسسة تستمر في الإنتاج إلى الحد الذي تتساوى عنده تكلفة آخر وحدة إضافية مع عائد تلك الوحدة الإضافي، أي الحد الذي تتساوى عنده التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي.

2.3. الانتقادات الموجهة للطريقة

- إن متوسط التكلفة الحدية المقصود هنا ليس هو المتوسط الرياضي، ذلك أن الإنتاج يتم بأحجام إضافية عادة يفترض أن تكون اقتصادية.
- إذا كان من المتعارف عليه أن التكاليف الثابتة لا تتغير ضمن مدى إنتاجي واسع نسبيا، تنتقل بعده إلى مستوى آخر أعلى (على شكل سلم)، فإن الدلائل تشير إلى أن هذا الانتقال لا يؤثر كثيرا أو قد لا يؤثر بالمرّة على التكلفة المتوسطة للوحدة، ولكن بالمقابل فهو يؤثر بحدّة على منحنى التكلفة الحدية¹.
- إن التكلفة الحدية لا تكتسب معناها إلا في الأجل القصير، وعليه؛ فهي لا تصلح كأداة في رسم الاستراتيجيات. فمن المعروف أنه يمكن للمؤسسة أن تحصل على إنتاج إضافي إما بتمديد فترة العمل أو باستعمال فريق عمال إضافي، وهنا تكون أمام تكاليف مباشرة (أجور عمال) وتكاليف ثابتة (أجور مشرفين)، وإما بزيادة التجهيزات، وهو ما يؤدي إلى اختلاف التكاليف بين البديلين: ففي البديل الأخير (خاصة إذا كانت تكلفة التجهيزات ضخمة) فإنه لا يمكن تحميل حجم الإنتاج الإضافي بكل هذه التكلفة وإلا فإن النتيجة لا يصبح لها أي معنى في رسم سياسات المؤسسة.

4. طريقة التحميل العقلاني

جاءت طريقة التحميل العقلاني *l'imputation rationnelle* كتصحيح لحساب التكاليف الفعلية عن طريق التكاليف الكلية والتكاليف الجزئية. فالمنتج في هذه الطريقة يحمل بكافة الأعباء المتغيرة مضافا إليها الجزء من الأعباء الثابتة الذي ساهم في تحقيق المنتج.

¹- R. BENSALÉM, Des incidences des coûts cachés sur le système d'information de comptabilité et leurs répercussions sur les décisions stratégiques et opérationnelles des entreprises et des organisations, cas d'expérimentation, thèse de doctorat. Faculté de sc. Economiques et de gestion, Lyon 2, 1990, p. 73.

1.4. مبادئ الطريقة

تقوم هذه الطريقة على نفس مبادئ طريقة التكاليف الكلية مع اختلاف واحد وهو محاولة عزل تأثير التغيرات الحادثة في حجم نشاط الأقسام على تكلفة وحدة القياس في تلك الأقسام، ومن ثمة عزل تأثير تلك التغيرات على تكلفة المنتجات، أي أنها تحسب متوسط تكلفة ثابت لوحة المنتج.

ومن أجل هذا يحدد مستوى نشاط لكل قسم يدعى بالنشاط العادي (أو الطاقة العادية) والذي على أساسه تحدد الأعباء الثابتة الواجب تحميلها على القسم والذي ندعوه بالأعباء الثابتة المحملة عقلياً. فإذا كان:

A هو مستوى النشاط العادي للقسم،

a هو مستوى النشاط الفعلي للقسم،

CF هي التكلفة الثابتة الكلية،

CFI هي التكلفة الثابتة المحملة عقلياً،

CIR معامل التحميل العقلي،

DI فرق التحميل.

فإن معامل التحميل العقلي والموافق للجزء المستغل من الطاقة يكون:

$$CIR = \frac{a}{A} = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

وتكون الأعباء الثابتة المحملة عقلياً للقسم:

$$CFI = CF \frac{a}{A}$$

أما الجزء غير المحمل و يسمى بفرق التحميل العقلي فيكون¹:

¹ - يمكن حساب تكلفة المنتجات بطريقة التحميل العقلي كما يلي: $c = a x + b$

حيث x مستوى النشاط الفعلي، a التكاليف المتغيرة، b التكاليف الثابتة.

وبفرض أن y تمثل مستوى النشاط العادي، فإن: $y = x (a + b \setminus y)$

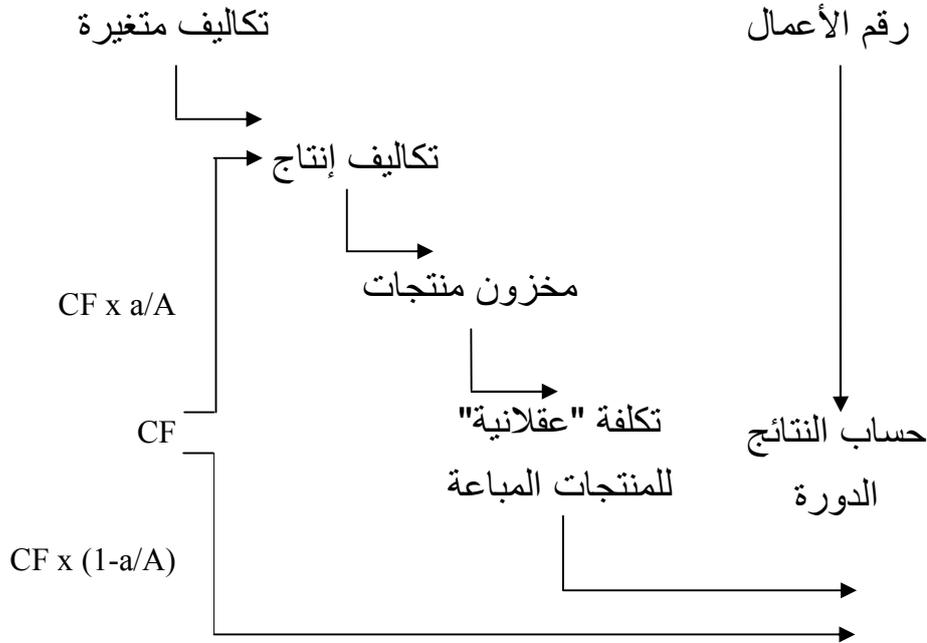
والملاحظ أن المقدار $a + b \setminus y$ يمثل التكلفة العقلانية للوحدة وهي مقدار ثابت لأن كل من a, b, y مقادير ثابتة.

أما فرق التحميل فيحسب كما يلي: $DI = b - b x \setminus y = b (1 - x \setminus y)$

جبار محفوظ، مرجع سابق، ص. 82.

$$DI = CF \frac{(A - a)}{A}$$

الشكل رقم (5-2): مبدأ طريقة التحميل العقلاني



Source: F. ENGEL et F. KLETZ: Op. Cit., p. 40.

2.4. مزايا الطريقة

- باعترافها بوجود مستويات نشاط تختلف عن النشاط العادي بالزيادة أو بالنقصان، فإن فروق التحميل الموجبة أو السالبة تشكل مؤشرات يمكن الاستفادة منها¹.
- تعد خطوة أولى نحو التكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.
- تسمح بقياس فعالية الأقسام حيث تكون لهذه الأقسام مسؤولية (حتى وإن كانت تتفاوت في ذلك) عن مستوى النشاط المحقق، وعليه؛ في حجم الفروق أو الانحرافات المسجلة.
- عند الحاجة فإنها تمكن من حساب أسعار تكلفة غير متأثرة بالتقلبات الموسمية للنشاط رغم احتوائها على حصة أو نسبة مقبولة "عادية" من التكاليف الثابتة، مثل حالات الفوترة أو كشوف التقييم، حيث تكون المؤسسة مضطرة إلى تبرير أسعارها أمام عملائها مع

¹ - Boni de sur-absorption ou mali de sous-absorption.

رغبتها في استرداد كل أعبائها الثابتة على الأجل الطويل، ذلك أنه في هذه الحالة يفترض أن يقترب النشاط الفعلي المتوسط من النشاط العادي ودون أن يتعرض العميل إلى تحمل تأثير تغيرات النشاط الفعلي في الأجل القصير¹.

3.4. الانتقادات الموجهة للطريقة

- تعدد المعايير والأسس المستخدمة في تحديد مستوى النشاط العادي (مادية، بشرية، طاقة نظرية...)².
- صعوبة التطبيق مما قلل من استعمالها في الواقع.

¹- أي يمكن بواسطتها تجنب التقلب في تكلفة الوحدة المنتجة.

²- ذلك أنه توجد مفاهيم مختلفة للطاقة: طاقة نظرية، متاحة، عادية وفعالية.

المبحث الثالث: طريقة التكاليف الخفية

إن طريقة التكاليف الخفية لا تختلف في خطوطها العريضة ومبادئها العامة عن باقي الطرق المستخدمة في قياس وتحليل التكاليف، وإن كانت الطريقة المتبعة في حساب التكاليف الخفية تتقارب كثيرا مع طريقة التكاليف المباشرة، إلا أن ما يميزها هو أن القياس هنا لا ينصب على الأشياء المادية وإنما على أشياء لامادية خاصة: إنها الاختلافات وما يتبعها من تسويات، فكل اختلال مسجل يقابله تسوية - أو عدة تسويات في نفس الوقت- تستهلك كميات معينة من المواد ومن الوقت، ليتم في النهاية تجميع التكلفة الكلية لكل التسويات بما استهلكته من عناصر تكاليف.

وعمليا يتم حساب التكاليف الخفية إبراز العلاقة بينها وبين التكاليف الظاهرة عبر خطوات متسلسلة ومتدرجة وفق أربع مراحل منطقية هي:

المرحلة الأولى: مرحلة البحث عن الاختلافات على مستوى محرقاتها أو مسبباتها.

المرحلة الثانية: وفيها يتم تجميع الاختلافات في جداول تعداد (إحصاء) grilles de recensement مع تحديد آثارها الاقتصادية الممكنة.

المرحلة الثالثة: والتي من خلالها يتم تكميم الاختلافات وتقييمها ماليا في جداول تقييم grilles d'évaluation.

المرحلة الرابعة: وتتضمن إعداد مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة¹ (انظر الشكل الموالي)

¹- Matrice de correspondance entre les coûts cachés et les coûts visibles.

الشكل رقم (2-6): المخطط العام لخطوات الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة



Source : R. BENSALÉM : Des incidences des coûts cachés sur le système d'informations de comptabilité, in Economies et sociétés, Sciences de Gestion, série S. G. N° 22, Octobre 1996, p. 139.

وسنقوم فيما يأتي بتوضيح تلك الخطوات واحدة تلو الأخرى.

1. الكشف عن الاختلالات

إن الهدف من هذه المرحلة هو القيام وعلى مستوى كل وحدة تنظيمية بتحليل اجتماعي-اقتصادي ينصب على الهياكل والسلوكيات وعلى مجموعات محركات الاختلالات الستة¹ (والتي تشكل في نفس الوقت محاور التدخل أو التسويات) وذلك بالكشف عن الاختلالات وحصرها حسب موضوعاتها الكبرى، وذلك بالاعتماد على: المقابلات، تحليل الوثائق والملاحظات المباشرة.

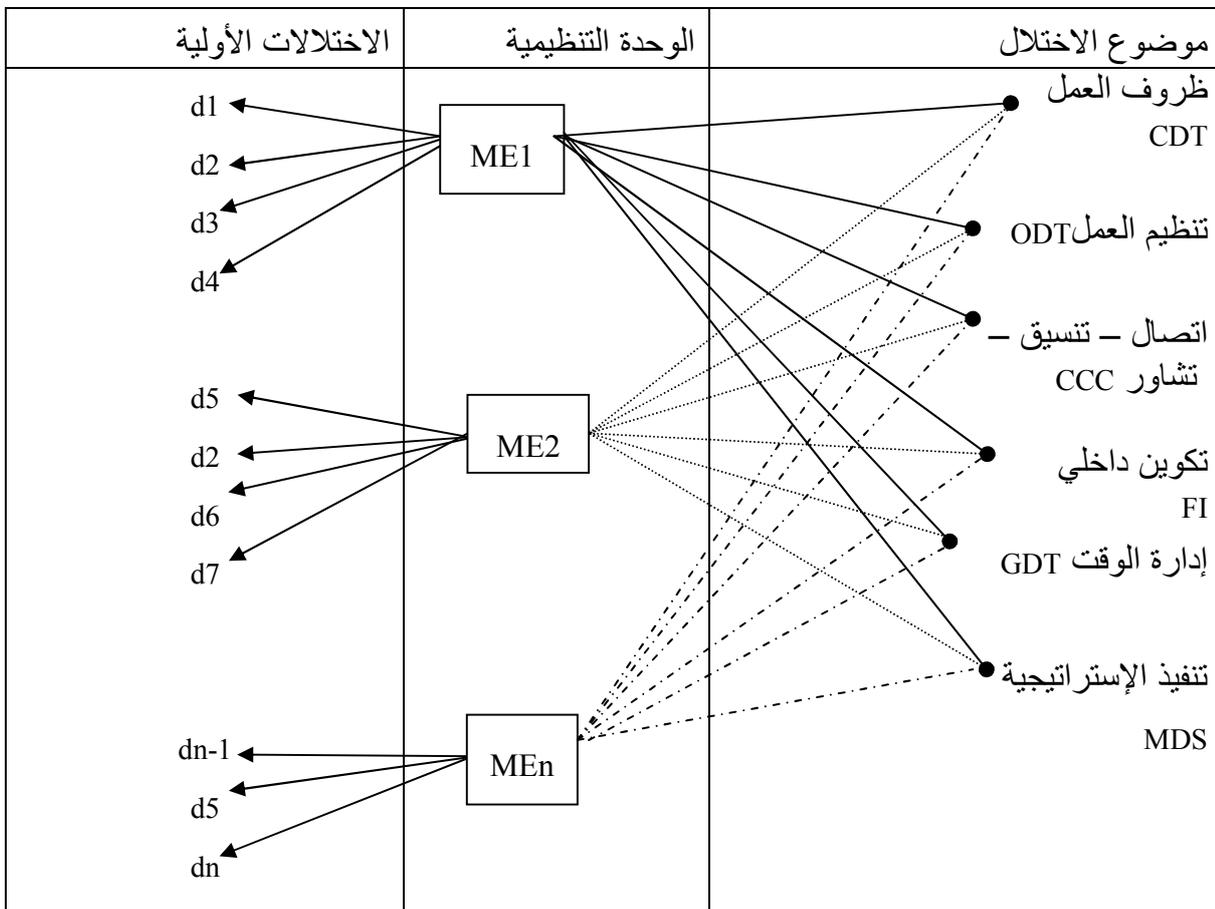
فحسب H. Savall فإن نموذج المدخل السوسيو – الاقتصادي يشتمل على ثلاث مجموعات من المتغيرات هي: الهياكل، السلوكيات ومحاور التدخل (التغيير)؛ الشيء الذي يسمح

¹ - وهي: الأجور الزائدة، الأوقات الزائدة، الاستهلاكات الزائدة، الإنتاج غير المحقق، عدم خلق طاقة، المخاطر.

بتحديد ثلاثي الأبعاد لكل اختلال ولكل تسوية مقترحة له¹.

إذا فالتشخيص السوسيو-الاقتصادي يتيح لنا حصر الاختلالات الأولية (d_1, d_2, \dots, d_n) الموجودة في مختلف الوحدات التنظيمية (ME_1, ME_2, \dots, ME_n) والتي قد يكون البعض منها خاصا بوحدة تنظيمية واحدة معينة (مثلا الاختلالات d_1, d_3, d_4 الخاصة بالوحدة ME_1)، في حين قد يكون البعض منها مشتركا بين أكثر من وحدة (مثلا الاختلال d_5 المشترك بين الـ ME_2 و ME_n).

الشكل رقم (7-2): مرحلة الكشف عن الاختلالات



Source: R. BENSALÉM (1996): op. cit., p. 140.

¹- H. SAVALL, Les coûts sociaux : importance des coûts cachés liés à l'absentéisme, la rotation du personnel, la qualité de la productivité directe, Revue de l'école des mines, Saint-Etienne, avril 1983.

وهو ما يعطينا جدول الكشف عن الاختلالات التالي:

الرقم التسلسلي	الاختلال	التكرار	السبب	التأثير على المردودية الاقتصادية
1	d1			2
2	d2			3
3	d3			4
4	d4			1 غير مقيم

2. إحصاء الاختلالات

في هذه المرحلة تسجل الاختلالات الملاحظة سابقا في كل وحدة تنظيمية على جدول إحصاء خاص بها تبعا لتسلسل اكتشافها.

وقد أعطى ISEOR تعريفا لجدول الإحصاء كما يلي: "جدول الإحصاء حسب قطاع secteur التكاليف الخفية الأولية، هو جدول يسمح بترتيب الاختلالات الملاحظة، تكراراتها، أسبابها وآثارها الاقتصادية المحتملة، وذلك في أربعة أعمدة"¹.

وهذه الأعمدة هي:

العمود الأول: تسجل فيه الاختلالات الأولية الملاحظة من خلال التشخيص السوسيو-الاقتصادي.

العمود الثاني: لتسجيل تكرارات تلك الاختلالات، ويفيد ذلك في معرفة وتيرة حدوث الاختلال أو حجمها معبرا عنه بوحدة قياس معينة: وحدة زمن (ساعة، يوم...)، أو كمية مقدرة (2 % من المخزون مثلا).

العمود الثالث: لتسجيل كل الأسباب التي يذكرها المستجوبون لتبرير وجود تلك الاختلالات في الوحدة التنظيمية (وهي مرتبطة مباشرة بمواضيع الرئيسية أو الفرعية لمحركات الاختلالات).

العمود الرابع: لتسجيل الآثار الاقتصادية المحتملة ممثلة في كل ما تتحمله المؤسسة من أعباء إضافية لتسوية الاختلالات أو ما يمكن أن تضيعه من إيرادات²، وبالضرورة كل ما ينقص من النتيجة الاقتصادية للمؤسسة¹.

¹- M. BONNET et F. DOMEUR, Diagnostics socio-économiques rapides dans des P. M. I de la bonneterie, Cahiers de recherche en gestion de l'ISEOR, série N°7, 1984.

²- R. BENSLEM (1996), Op. Cit., p. 141.

مع ملاحظة أنه:

أ. في الشكل الوارد أدناه تمت إضافة عمود أول إلى الجدول الأصلي يحتوي على الأرقام التسلسلية من 1 إلى n للاختلالات وفق تسلسل اكتشافها، وبذلك نحصل على العدد الإجمالي للاختلالات في كل وحدة تنظيمية، وقد عنون هذا العمود بـ "الرقم على جدول الإحصاء N° sur grille de recensement".

إن الفائدة من هذه الإضافة هي مزدوجة: فمن ناحية فإن ذلك يسهل قراءة مصفوفة الربط بين التكاليف الظاهرة والتكاليف الخفية ويزيد من قوتها التفسيرية، حيث تبرر الوجود الفعلي للاختلالات المكتشفة، تحدد مكان اكتشافها في الوحدة التنظيمية العائدة لها، وخاصة التأكد من أنه قد تمت معالجة كل الاختلالات على الرغم من تكررها.

ب. تمهيدا لإنجاز المرحلة الثانية (إعداد جدول التقييم)، فقد تم على مستوى العمود الأخير من جدول الإحصاء ربط التأثير على الأداء الاقتصادي للمؤسسة بالمكونات الستة للتكاليف الخفية وهي: الأجور الزائدة، الأوقات الزائدة، الاستهلاكات والأعباء الزائدة، الإنتاج غير المحقق، تكلفة عدم خلق الطاقة أي تكلفة الفرصة البديلة والمخاطر².

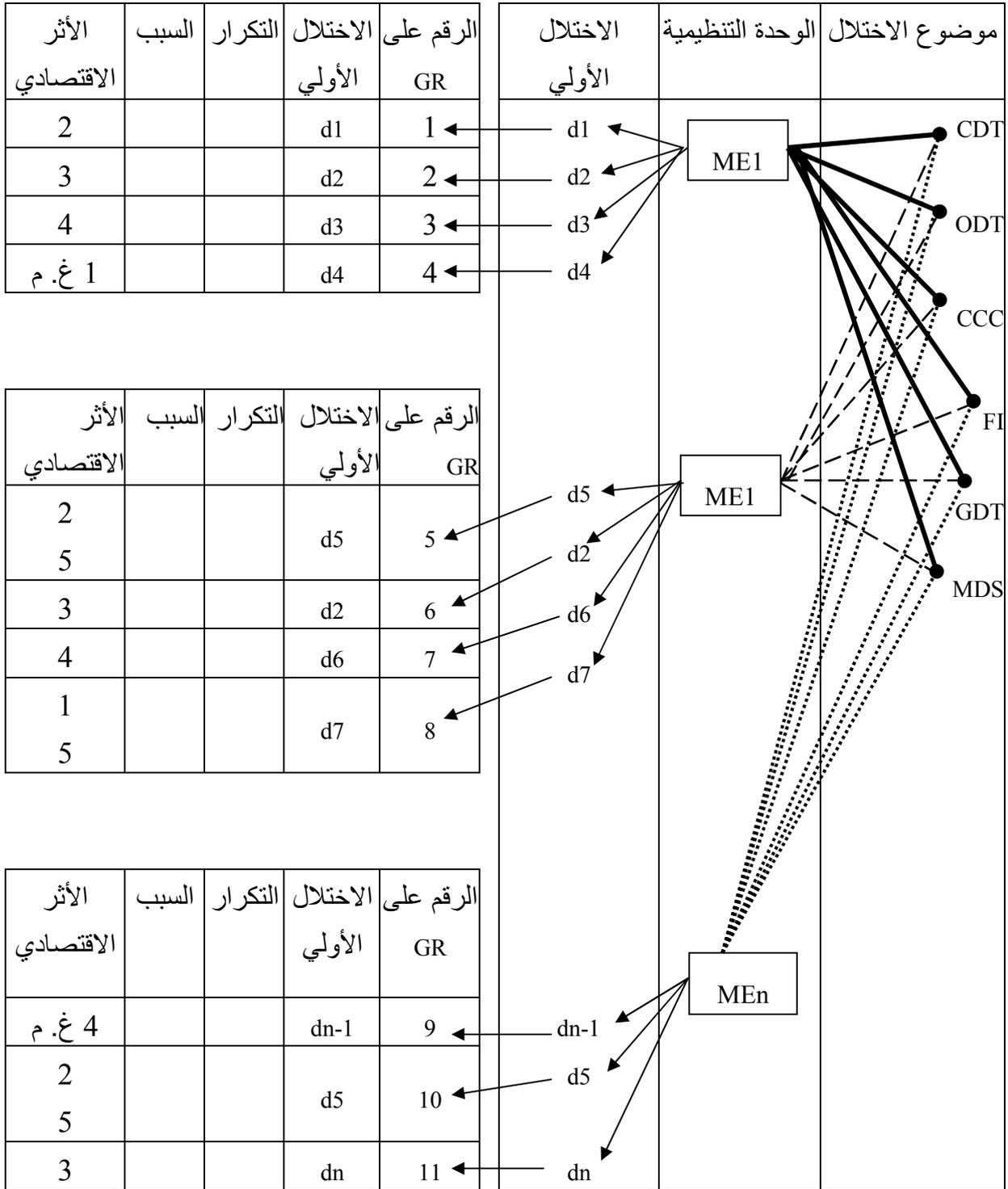
ج. قد يترتب عن الاختلال الواحد أثر واحد أو أكثر على الأداء الاقتصادي للمؤسسة. وعليه؛ فقد يشار إلى الأثر برقم أو أكثر من بين أرقام المكونات الخمسة للتكاليف الخفية المذكورة أعلاه، بينما يشار إلى الأثر الذي لا يمكن تقييمه لسبب أو لآخر كأن يكون أثرا نوعيا qualitatif بـ: غ. م (غير مقيم non évalué).

¹- M. BONNET et F. DOMEUR, Op. Cit.

²- عمليا، لا يتم تقييم المخاطر ماليا، لذا يتم إعداد جداول تقييم بالمكونات الخمسة الأولى فقط.

الشكل رقم (8-2): جدول إحصاء الاختلالات

الوحدة التنظيمية 1



Source: R. BENSALÉM (1996): op. cit., p. 142.

3. التكميم والتقييم

بعد ملاحظة الآثار على الأداء الاقتصادي على مستوى جدول الإحصاء، فإنه في هذه المرحلة، يجري نقل تلك الآثار إلى جدول التقييم وتوزيعها على المكونات الخمسة للتكاليف الخفية حسب طبيعة كل أثر.

وقد عرف ISEOR جدول التقييم كما يلي: "جدول تجميع الآثار الاقتصادية للاختلافات حسب المؤشر وحسب مكونات التكلفة الخفية، يؤدي إلى بناء رسم أولي لمخطط محاسبي للتكاليف الخفية، يبرز كل رقم من أرقام حساباته معطيات كمية، نوعية ومالية، ليتم ربط العلاقة بين هذه العناصر وبين الحسابات التحليلية وحساب النتائج المالية للمؤسسة".

« La grille de regroupement des effets économiques des dysfonctionnements par indicateur et par composant des coûts cachés, aboutit à la construction d'une esquisse de plan comptable des coûts cachés assortie, pour chaque numéro de compte, de données qualitatives, quantitatives et financières. Ces éléments sont alors mis en relation avec les comptes analytiques et de résultats financiers de l'entreprise. »¹

إن هذه الوثيقة تحتوي في الأصل أيضا على أربعة أعمدة:

الأول: يلخص الآثار المحتملة على الأداء الاقتصادي للمؤسسة والملاحظة في جدول الإحصاء.

الثاني: يظهر معطيات نوعية معبرا عنها بمؤشرات نوعية مستخرجة من الدراسة الاجتماعية والتنظيمية.

الثالث: يظهر التقييم الكمي للمتغيرات المستخرجة من تحليل طرق تسوية الاختلافات.

الرابع: يحتوي على التقييم المالي للمتغيرات المدروسة والتي أمكن تكميمها بتطبيق أسعار معينة عليها كما في حالة الاستهلاكات الزائدة مثلا، أو على أساس المساهمة الساعية الفردية في الهامش على التكاليف المتغيرة كما في حالة الأوقات الزائدة. مع التنبيه إلى ما يلي:

¹ - M. BONNET et F. DOMEUR, op. cit.

- أ. أنه مقارنة بنموذج الجدول الأصلي، فقد تمت إضافة عمود في بداية الوثيقة يحتوي على أرقام تتدرج من 1 إلى n، وتمثل الرقم المتسلسل لتقييم الأثر أو الآثار على الأداء الاقتصادي الخاص بكل اختلال، ويحمل العنوان " الرقم على جدول التقييم".
- ب. أن عدد جداول التقييم الواجب إعدادها هو 5 جداول، أي جدول لكل مكون من المكونات الخمسة للتكاليف الخفية المذكورة آنفا (على اعتبار أنه لا يتم تقييم المكون السادس وهو المخاطر).
- ج. التسجيل في جداول التقييم يتم بصورة مرتبة *ordonnée*، حيث تجمع الآثار على الأداء الاقتصادي في كل جدول من جداول التقييم الخمسة حسب ترتيب ظهورها في جدول الإحصاء، أي أنه يتم البدء بالوحدة التنظيمية الأولى ME1 ثم الثانية وهكذا حتى الوحدة الأخيرة ME_n، فمثلا الاختلال d4 الحامل للرقم 4 في جدول الإحصاء والملاحظ في الوحدة التنظيمية الأولى ME1 هو الذي يقيم أولا ويعطى الرقم 1 في جدول التقييم الأول (أجور زائدة)، أما الاختلال d7 والمرقم بـ 8 في جدول الإحصاء والمسجل في الوحدة التنظيمية الثانية ME2 فيمنح الرقم 2، وهكذا بالنسبة لباقي الاختلالات.
- د. الآثار الاقتصادية المترتبة عن الاختلالات المتكررة لا تتبع هذا الترتيب، حيث تعطى نفس الرقم في نفس جدول التقييم حسب أول اختلال يظهر منها في جدول الإحصاء، أي المحافظة على نفس الرقم كلما تكرر نفس الاختلال في الوحدات التنظيمية المختلفة.
- فمثلا الاختلال d5 الذي يظهر في جدول الإحصاء للوحدتين التنظيميتين ME2 وME_n تحت رقم 5 ورقم 10 على التوالي، سيعطى الرقم 4 في جدول التقييم رقم 2 (أوقات زائدة) مهما تكرر هذا الاختلال في الوحدات التنظيمية إذا كان لهذا الاختلال أثر اقتصادي يتعلق بالأوقات الزائدة، والرقم 10 في جدول التقييم 5 (تكلفة فرصة بديلة) إذا كان الأمر يتعلق بأثر اقتصادي يرتبط بالفرصة البديلة وهذا رغم أنه ظهر في جدول إحصاء (وحدتين تنظيميتين) مختلفين.

الشكل رقم (2-9): جدول التقييم
جداول التقييم

(1) الأجر الزائدة

الرقم على GE	الأثر الاقتصادي	معطيات نوعية	معطيات كمية	معطيات مالية
1				غ. م
2				ق1

جداول الإحصاء

الوحدة التنظيمية 1

الرقم على GR	الاختلال الأولي	التكرار	السبب	الأثر الاقتصادي
1	d1			2
2	d2			3
3	d3			4
4	d4			1 غ. م

(2) الأوقات الزائدة

الرقم على GE	الأثر الاقتصادي	معطيات نوعية	معطيات كمية	معطيات مالية
3				ق2
4				ق3 ق4
المجموع				

الوحدة التنظيمية 2

الرقم على GR	الاختلال الأولي	التكرار	السبب	الأثر الاقتصادي
5	d5			2
6	d2			3
7	d6			4
8	d7			1
				5

(3) الاستهلاكات الزائدة

الرقم على GE	الأثر الاقتصادي	معطيات نوعية	معطيات كمية	معطيات مالية
5				ق5 ق6
6				ق7
المجموع				

(4) الإنتاج غير المحقق

الرقم على GE	الأثر الاقتصادي	معطيات نوعية	معطيات كمية	معطيات مالية
7				ق8
8				ق9
9				غ. م
المجموع				

الوحدة التنظيمية N

الرقم على GR	الاختلال الأولي	التكرار	السبب	الأثر الاقتصادي
9	dn-1			4 غ. م
10	d5			2
				5
11	dn			3

(5) عدم خلق طاقة

الرقم على GE	الأثر الاقتصادي	معطيات نوعية	معطيات كمية	معطيات مالية
10				ق10 ق11
11				ق12
المجموع				

Source: R. BENSALÉM (1996): Op. Cit., p. 144.

4. مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة

هي جدول يلخص التأثيرات المباشرة لمؤشرات التكاليف الخفية الخمسة (مؤشرات تجميع الاختلالات) وهي: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، جودة المنتجات والإنتاجية المباشرة على بنود التكاليف التاريخية كما تظهر في المحاسبة أو الفرصة البديلة، مع التذكير بأنه قد تم إضافة عمودين اثنين إلى المصفوفة الأصلية، حيث يظهر العمود الأول أرقام الاختلالات كما هي على جدول الإحصاء GR، بينما يظهر العمود الثاني أرقام الاختلالات كما هي على جدول التقييم GE، والهدف من ذلك هو التأكد من أن كل الاختلالات وتأثيراتها على الأداء الاقتصادي قد تم نقلها إلى المصفوفة، مع إمكانية تتبع مصدر كل اختلال أولي مسجل.

فمثلا الاختلال الأولي d1 الذي يظهر في جدول الإحصاء للوحدة التنظيمية ME1 تحت رقم 1 سيعطى الرقم 3 في جدول التقييم رقم 2 (الأوقات الزائدة) والقيمة v2، قد خصص لحساب خدمات خارجية.

والاختلال d5 الذي يظهر في جدول الإحصاء للوحدتين التنظيميتين ME2 و MEn تحت رقم 5 ورقم 10 على التوالي قد أعطي:

- الرقم 4 والقيمتين v3 و v4 في جدول التقييم رقم 2 (أوقات زائدة)، وسيحتفظ بهذا الرقم وهاتين القيمتين مهما تكرر هذا الاختلال في الوحدات التنظيمية إذا كان لهذا الاختلال أثر اقتصادي يتعلق بالأوقات الزائدة، وقد خصص لحساب خدمات خارجية.

- الرقم 10 والقيمتين v10 و v11 في جدول التقييم 5 (عدم خلق طاقة) وسيحتفظ بهذا الرقم وهاتين القيمتين مهما تكرر هذا الاختلال في الوحدات التنظيمية إذا كان لهذا الاختلال أثر اقتصادي يتعلق بالفرصة البديلة، وقد خصص لحساب عدم خلق طاقة.

إن تجميع كل صنف من الاختلالات المكررة تحت نفس الرقم في مصفوفة التقييم يسمح بالتأكد من أن كل الاختلالات المسجلة قد تمت معالجتها في مصفوفة الربط، وفق القاعدة التالية¹:

$$L = M - N$$

¹ - R. BENSALÉM (1996), Op. Cit., p. 149.

حيث:

L: عدد أسطر مصفوفة الربط،

M: عدد الاختلالات الأولية،

N: عدد مرات تكرار الاختلال الأولي على مستوى الوحدة التنظيمية المدروسة.

الشكل رقم (2-10): مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة

مجموع	عدم خلق طاقة	التكاليف التاريخية								الاختلال	الرقم التسلسلي	
		68 مخصصات اهتلاك	66 أعباء مختلفة	65 مصاريف مالية	64 ضرائب ورسوم	63 مصاريف عاملين	63 مصاريف عاملين	62 خدمات خارجية	60-61 استهلاكات		N° GE	N° GR
V2								V2		d1	3	1
V5 + V6						V5				d2	5	2
						V6					5	6
V8						V8				d3	7	3
									NE	d4	1	4
V3 + V10	V10							V3		d5	10-4	5
V4 + V11	V11							V4			10-4	10
V9						V9				d6	8	7
V1 + V12	V12								V1	d7	2	8
											11	
NE						NE				dn-1	9	9
V7						V7				d1	n	11
												مجموع

Source: R. BENSALÉM (1996), op. cit., p. 148.

خلاصة الفصل

إن الأهداف الأساسية لنظام المحاسبة التحليلية، بوصفه نظاما يدعم رسم وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة، هي حساب أسعار تكلفة المنتجات، تقييم بعض عناصر الميزانية، تحليل انحرافات التكاليف وتوفير قاعدة معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات. ومن أجل تحقيق ذلك، تُطبق في حساب التكاليف طرقا عديدة منها (ركزنا في هذا الفصل على التقليدية منها لاعتبار مهم وهو أن البعض فقط من هذه الطرق مطبق-تكاليف كلية، تكاليف معيارية- وفي قلة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جهة، وأنه في ظل الدلائل والظروف الحالية فإنه لا ينتظر تطبيق ما ذكر في مقدمة هذا البحث من طرق حديثة من جهة أخرى):

- طريقة التكاليف الكلية التي تقوم على مبدأ تحميل المنتجات بكل الأعباء المتغيرة والثابتة منها أو المباشرة وغير المباشرة والتي تتميز كل منها بخواص معينة. وهي تعتبر صالحة أكثر في حالة نمطية المنتجات وثبات طرق الإنتاج، وفي بعض الحالات الخاصة كالصفات العمومية وتوفر المؤسسة على مركز تنافسي، رغم تعرضها إلى انتقادات كان من بين أهمها اعتمادها على حجم النشاط كعيار وحيد للفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، الحكمية الكبيرة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة واختيار وحدات القياس.

- طريقة التكاليف المباشرة البسيطة وتحمل المنتج بالجزء المتغير فقط من الأعباء التي استهلكها للحصول على هامش مساهمة لتغطية التكاليف الثابتة للمؤسسة، وبهذا فهي تتجنب مشاكل توزيع التكاليف غير المباشرة وتسهم بصورة أفضل في اختيار تشكيلة المنتجات والمبيعات وتحديد أسعار البيع، غير أنها تعرضت إلى بعض الانتقادات المؤسسة كصعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، عدم صلاحيتها إلا مع عدم الاستغلال لكامل للطاقة، والخلط بين بعض مفاهيم التكاليف.

- طريقة التكاليف المباشرة المطورة التي تقوم على تحميل المنتج بأعبائه المتغيرة إضافة إلى الجزء من التكاليف الثابتة الخاص به، وبهذا فإنه يمكن حساب عتبة مردودية لكل منتج وتجنب توزيع التكاليف غير المباشرة والمساعدة في حساب بعض مؤشرات

التسيير، وقد تعرضت الطريقة لنفس الانتقادات التي وجهت إلى سابقتها.

- طريقة التكاليف الحدية: وهي وإن كانت من أهم الطرق التي تساعد في تعظيم الأرباح، غير أنها لا تصلح في إعداد الإستراتيجيات ولا تميز بين بعض المفاهيم الاقتصادية والرياضية.

- طريقة التحميل العقلاني: وتعتمد على تحميل النشاط بالتكاليف المتغيرة المرافقة له وبجزء من التكاليف الثابتة يتناسب مع الجزء المستغل من طاقة المؤسسة، وبهذا فقد تمتعت الطريقة بميزة الاعتراف بإمكانية وجود انحرافات في النشاط -مما اعتبر خطوة نحو التكاليف المعيارية-، تحديد المسؤوليات وتتجنب التقلبات الموسمية في تكلفة الإنتاج. أما الانتقادات الموجهة إليها فتمثلت خاصة في صعوبة تحديد مستوى النشاط العادي وصعوبة تطبيقها عمليا.

- طريقة التكاليف الخفية، والتي يمكن تطبيقها مع أي من طرق حساب التكاليف المذكورة، تسمح بتقدير التكاليف الخفية عبر أربع مراحل هي: البحث عن الاختلالات واكتشافها، إحصاء تلك الاختلالات وتجميعها في جدول إحصاء، تقييم الاختلالات حسب مكونات التكلفة الخفية في خمسة جداول تقييم، وأخيرا ربط التكاليف الخفية المحسوبة مع حسابات التكاليف الظاهرة في مصفوفة ربط التكاليف الخفية بالتكاليف الظاهرة.

الفصل الثالث:

التسيير السوسيو-اقتصادي

والتكاليف الخفية

الفصل الثالث:

التسيير السوسيو-اقتصادي والتكاليف الخفية

أمام عدم قدرة الكثير من طرق التسيير على إظهار مصادر الموارد الكامنة في المؤسسة، أي عن اكتشاف الإمكانيات غير المستغلة فيها، فإن التسيير السوسيو-اقتصادي يقترح نفسه كبديل يهدف إلى ربط الأداء الاقتصادي بالأداء الاجتماعي بما يعزز من المسؤولية الاجتماعية المستدامة للمؤسسة، عن إيجاد تناغم أفضل بين مختلف الأطراف الداخلية للمؤسسة والخارجية عنها. وعن طريق إيجاد تفاعل أكثر إيجابية بين تلك الأطراف وبين الهياكل في المؤسسة، وبما يحقق المصلحة المشتركة لكل الأطراف. إن التسيير السوسيو-اقتصادي يعتبر أن إدراك أهمية التكاليف – النواتج الخفية يعتبر في حد ذاته محرضاً على التقدم العلمي، التكنولوجي، الاقتصادي والاجتماعي، على اعتبار أن التكلفة الخفية هي عبء إضافي وإيراد غير محقق يتحول عند إظهاره إلى أداة لتشجيع التغيير والتطور.

المبحث الأول: التسيير السوسيو-اقتصادي

يرتكز التسيير السوسيو-اقتصادي¹ (والمراد له أن يكون نظاما شاملا global لتسيير المؤسسة) على فرضيتين أساسيتين هما:

- إمكانية التقليل من نقائص النماذج المحاسبية التقليدية باستعمال طريقة التكاليف الخفية.
- اعتبار العامل البشري العامل الحاسم في تحسين النتائج الاقتصادية للمؤسسة والعنصر الوحيد الذي يخلق القيمة المضافة، (ولهذا نراه يسعى إلى تطوير طرق جديدة في تسيير الموارد البشرية وفي مراقبة التسيير)، وهو ما يمكننا من القول أن الإنسان يعتبر المحور الذي يدور حوله التسيير السوسيو-اقتصادي. وكما يقول H. SAVALL "فإنه أصبح من المهم لمسييري المؤسسات معرفة كيف يمكن مصالحة الإنسان مع المؤسسة في علاقة "رابح / رابح" دائمة، وهذا حتى يتسنى المحافظة على طاقة متجددة باستمرار وبما يمكن من تحقيق أهداف المؤسسة"².

فالتسيير السوسيو-اقتصادي يرى أنه يمكن تحسين النتائج الاقتصادية للمؤسسة دون الحاجة إلى موارد مالية إضافية خارجية، فالمؤسسات يمكنها توليد الموارد الضرورية من أجل التمويل الذاتي لجزء معقول، فعال وكفاء *une part raisonnable, efficace et efficiente* من مسؤولياتها الاجتماعية³، وهذا بفضل تحقيق تفاعل أفضل بين هياكل المؤسسة والسلوكات البشرية فيها، على اعتبار أن العامل يستطيع، وبتوافر العوامل المساعدة، أن يتطور بما يحقق مصلحته الذاتية ومصلحة مؤسسته في نفس الوقت. إن المحافظة على وضع اقتصادي جيد للمؤسسات ستتحقق بصورة أفضل وبتكاليف أقل إذا تمكنت هذه من تطوير "سياسة وقائية" من الاختلالات التي تكلف المؤسسة باهظا، فحسب H. Savall

¹- والمعروف أيضا باسم النظرية (أو التحليل) السوسيو-اقتصادية أو التكاليف-النتائج الخفية والذي بدأ مبادئه بالتبلور بين سنوات 1973-1976 على يد الباحثين في المعهد السوسيو-اقتصادي للمؤسسات وللنظمات ISEOR، بهدف تطبيق نظام إدارة يؤدي في نفس الوقت إلى تحسين النتائج الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات. وقد طبقت طريقة التكاليف الخفية عمليا لأول مرة سنة 1975 على مصنع لصناعة الحديد والصلب تابع لمجمع échiney Ugine. Kulmann

²- H. SAVALL et V. ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., p. 13.

³- G. CHARREAUX et P. DESBRIERES, Gouvernance des entreprises, valeur partenariale contre valeur actionariale, in Finance Contrôle Stratégie – Volume 1, N° 2, juin 1998.

و V. Zardet فإن الاختلافات تكلف المؤسسات مبلغا يتراوح بين 15000 و 60000 أورو للفرد الواحد سنويا¹.

وعليه؛ فهما يقترحان تخصيص موارد أكبر للوقاية من الاختلافات التي تسببها المعايير الثلاثية² la tétra-normalisation التي لم تدرج بعد في إستراتيجيات المؤسسات بالصورة المطلوبة.

الجدول رقم (3-1): بعض قياسات التكاليف الخفية حسب القطاعات

القطاع	€ فرد/ سنويا	% من الكتلة الأجرية
الصناعات الإلكترونية	46000	220
الصناعات التعدينية	18000	80
صناعة الزجاج	38000	150
الصناعات الكهرومنزلية	12000	50
الصناعات الغذائية	11000	45
البنوك	18000	45
الصيانة	16000	40
الاتصالات	8000	30
البلديات	9000	40

Source: J .MOREAU: Performance et coûts cachés. www.jmn-moreau.com/pdf/doc

إن كل ما سبق تقديمه عن التسيير السوسيو – اقتصادي يقوم على نظرة:
أ. شمولية، حيث أنها:

- تركز على كل فئات العاملين في المؤسسة، بإشراكها تحت صور مختلفة في تشخيص واقع المؤسسة، إعداد برامج التطوير والتحسين وتنفيذها، ثم في تقييم نتائج

¹- H. SAVALL et V. ZARDET, Mesure et pilotage de la responsabilité sociale et sociétale de l'entreprise. Résultats de recherches longitudinales, Revista del Instituto Internacional de Costos, ISSN 1646-6896, n° 4, enero/junio 2009. www.revistaic.org/articulos/num4/revista_esp.pdf. 08/ 03/ 2010

²- هي نظرية ظهرت منذ سنة 2005، والهدف منها هو التوفيق بين المعايير التجارية، المالية، الاجتماعية والبيئية، على اعتبار أن المؤسسة وفي ظل اقتصاد يتجه نحو العولمة، تتعرض لضغوط تفرضها المحاسبة والنتائج المالية، معايير التجارة العالمية (منظمة التجارة العالمية)، المعايير الاجتماعية (SA 8000) ومعايير النوعية- الأمن- البيئة (ISO 9000)، وهو ما يجعل المؤسسات تواجه تطلعات متزايدة ومتعارضة لأطراف مختلفة.

مشاركتها، وهو ما يشعر الجميع بأهمية تكاليف الاختلالات ويدفعه للبحث عن الحلول المناسبة (ما تسميه النظرية بالأثر المنعكس l'effet miroir). إذا فهي طريقة تركز على العامل البشري وتضمن مساهمته،

- تتناول المؤسسة في تعاملها مع محيطها المباشر كوحدة متكاملة منتجة للقيمة،
 - تركز على النتيجة الكلية للمؤسسة، وبذلك فهي تتجنب العديد من نقائص المحاسبة التحليلية المتعلقة بالتقسيمات المبالغ فيها أحيانا للمؤسسة،
 - تجمع بين المعلومات الكمية والنوعية والمالية في نفس الوقت (وهو مصدر الرمز QQFi¹) المستخدم كثيرا في نظرية التسيير السوسيو - اقتصادي،
 - شاملة لكل عمليات المؤسسة، لأنها تعتبر أن التنسيق والتزامن - coordination-synchronisation بين مختلف العمليات يعتبر عاملا حاسما جدا في تحسين الفعالية.
- ب. إيجابية، حيث أنها تثق في²:

- كل فرد من أفراد المؤسسة وفي مقدرته على التطور،
 - مقدرة الأفراد على تطوير علاقاتهم بين بعضهم البعض بغرض تحسين فعاليتهم كمجموعة،
 - مقدرة الأفراد في التأثير على هياكل العمل وتغييرها (رغم اعترافها بصعوبة هذه المهمة)،
 - قدرة المؤسسة ككيان على تحقيق هذا التطور للوصول إلى نتائج اقتصادية، مالية، اجتماعية أفضل.
- إذا فإن النظرية السوسيو-اقتصادية³، وبعد ملاحظتها أن المؤسسات معرضة إلى فقدان

¹ - Quantitatif- qualitatif- financier.

² - دون إغفال العوامل التي يمكن أن تؤثر أو حتى تمنع هذا التطور على المستويين الفردي أو الجماعي.

³ - أو مراقبة التسيير الإبداعي le contrôle de gestion créatif كما تسمى لدى البعض، وقد طور هذا المفهوم خاصة على يد Van loye، والذي يهدف عن طريق تحليل الانحرافات بين مستوى تشغيل منتظر ومستوى تشغيل فعلي إلى خلق قيمة مضافة في المؤسسة وتحفيز العاملين على بذل أقصى جهد في استغلال الموارد المقتصدة من تخفيض التكاليف بزيادة عدد الأنشطة عن طريق إحداث تغييرات تنظيمية، وهذا مقارنة له بمراقبة التسيير التقليدي الذي يقوم على: تحديد الأهداف ← الوسائل ← المقارنة بين النتائج المحققة والمنتظرة، وهو ما يجعله أقرب إلى تسيير موازنات وتحليل انحرافات.

D .KHOUATRA et L. CAPPELLETTI, Le concept de contrôle de gestion créatif, illustration par une recherche- intervention dans un cabinet d'audit et de conseil, communication, université Lumière II, Lyon, sans date. Dernière consultation le 25/ 02/ 2008.

http://www.afc-cca.com/archives/docs_congres/congres2001/textespdf/KHOUATRA-CAPPELLETTI.pdf

الكثير من طاقتها وإلى "نزيف" داخلي وخارجي في مواردها بسبب العديد من الإختلالات التي تحدث فيها في كل حين، والتي يترتب عنها الكثير من التكاليف، وكما هو واضح من اسمها، تدمج في ذات الوقت متغيرات تتعلق بالجانب الاقتصادي (معبرا عنه بنتيجة مالية، نتيجة اقتصادية، قيمة مضافة، فعالية، فاعلية...)، ومتغيرات تتعلق بالجانب الاجتماعي (رضا العاملين، الحوافز...)، لا تهدف فقط إلى تخفيض الوقت اللازم لإنجاز مهمة أو عمل ما، ولكن أيضا إلى التفكير في كيفية استعمال ذلك الوقت الموفر، وهو ما يعني أنها تسمح لمراقب التسيير وزيادة على ممارسة مهمته التقليدية وهي الرقابة على التكاليف والعمل على تخفيضها، تسمح له بالمساهمة أيضا في تطوير أنشطة المؤسسة وتحسين نتائجها.

وبهذا فإن تخفيض مختلف التكاليف (مواد، يد عاملة...) سيخدم إستراتيجية نمو المؤسسة وذلك بإعادة تخصيص الموارد الموفرة في أنشطة جديدة بدل التفكير في تقليص حجم العمالة، وهو ما سيؤدي إلى خلق القيمة création de valeur في المؤسسة¹.

1. المفاهيم الكبرى للتسيير السوسيو-اقتصادي

كما هو معروف فإن فعالية المؤسسة² (وفاعليتها أيضا) تتوقف على قدرة تلك المؤسسة على تطوير طرق التسيير التقليدية فيها لتشمل البعدين البشري والاجتماعي والنتائج الكلية الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يسعى التسيير (أو النظرية) السوسيو-اقتصادي إلى تحقيقه عن طريق اقتراح الحلول اللازمة، بإيجاد أشكال جديدة من التحليل والتنظيم وذلك بتوجيه لوحة القيادة في المؤسسة حسب ثلاثة محاور أساسية هي³:

أ. القرارات "السياسية": وتتعلق بالتوجهات الإستراتيجية والسياسات الاجتماعية،

¹ - حسب T. WILS و J. Y. LE LOUARN فإن خلق القيمة لا يعني تخفيض التكاليف أو تقليص النفقات، بقدر ما يعني الاستثمار المادي واللامادي، التنظيمي والمعلوماتي.

A. VENIARD, A la recherche d'un management des ressources humaines performant, Ecole de Management de Normandie, cahiers de recherche, N° 32, Octobre 2005.

² - الفعالية تعني مدى تحقق الأهداف المحددة من طرف المؤسسة (مقارنة النتائج بالأهداف)، أما الفاعلية أو الكفاءة فتعني تحقيق تلك الأهداف بأقل استخدام ممكن من الموارد (نتائج - موارد مستخدمة).

M. MARCHESNAY, La stratégie, OPU, Alger, 1988, p. 27.

أو بعكس معنى المصطلحين لدى البعض، انظر إبراهيم عبد الله المنيف، الإدارة: المفاهيم - الأسس - المهام، دار العلوم للطباعة والنشر، الرياض، 1983، ص. 350.

³ - H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p. 224- 226.

التوظيفية، التكوينية... التي تحددها الإدارة العليا في المؤسسة¹.

ب. الإجراءات processus: وتعني الاقتناع بضرورة إحداث التغيير عن طريق إدراك الاختلالات وتقييمها (مرحلة التشخيص)، ثم إعداد برنامج تحسين يشارك فيه الجميع، وأخيرا التنفيذ الواعي والمخطط لهذا البرنامج مع ما يتطلبه من طرق تنظيم جديدة أو معدلة، تنسيق بين الأفراد والأقسام، مراجعة وتقييم.

ج. الأدوات: تعمل طريقة التسيير السوسيو-اقتصادي إلى مساعدة الإدارة والإطارات على حد سواء على تطوير مهامهم التسييرية managériale وبما يشكل دعما لمهامهم وتخصصاتهم التقنية، وذلك بتوفير ست أدوات هي:

- عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا: باعتبار أن هذه الأداة تعد من أدوات التسيير الاستراتيجي في المؤسسة، ونظرا لأهميتها فقد قمنا بالتطرق إليها بنوع من التفصيل في المطلب الثاني من هذا الفصل.

- جدول المؤهلات grille de compétences: وهو وثيقة تسمح بحصر مؤهلات كل عامل في المؤسسة، الأمر الذي يسمح بإعداد برامج تكوين متكاملة ومتكيفة مع الاحتياجات الحالية أو المستقبلية لكل فرد ولكل فريق عمل من جهة، وبتقليل تكلفة تسوية اختلالات اليد العاملة من ناحية أخرى عن طريق تنويع الاختصاصات أو المهارات.

- مخطط العمليات ذات الأولوية plan d'actions prioritaires: هو عبارة عن جرد بالعمليات والمهام ذات الأولوية الواجب تنفيذها خلال الفترة المقبلة (سداسي عادة) حتى تتمكن المؤسسة من الوصول إلى أهدافها المسطرة، وهذا طبعا بعد إجراء تحكيم بين الأولويات والجدوى، فهو مخطط يربط العمليات الجارية بإستراتيجية المؤسسة، وجعل هذه الأخيرة مفهومة من قبل الأفراد والمجموعات ومجسدة في خطط واقعية على مستوى المؤسسة.

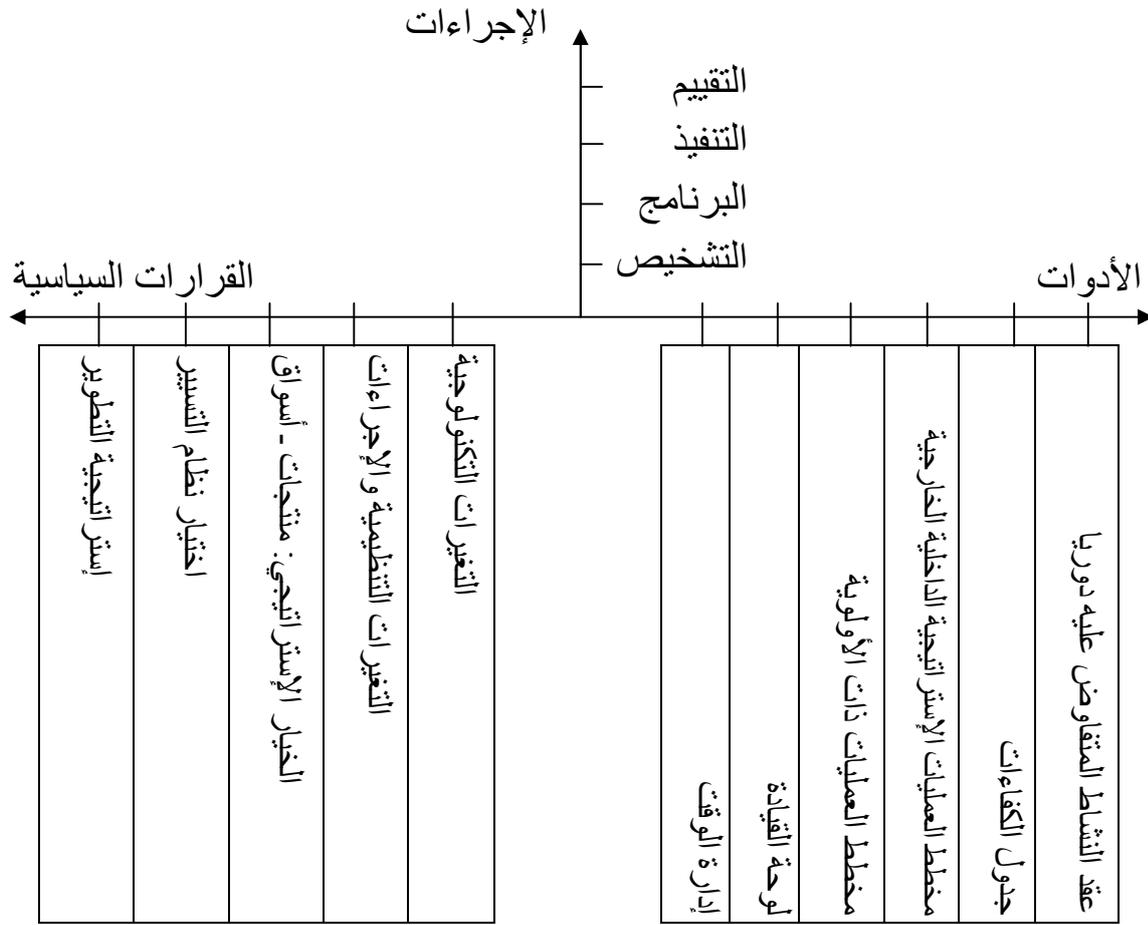
¹ تعرف الإستراتيجية السوسيو-اقتصادية بأنها الإستراتيجية التي تحدد معا أهدافا اقتصادية وأخرى اجتماعية وعلى نفس مستوى النشاط الاستراتيجي، لأنه قد اتضح من خلال التجارب العديدة في المؤسسات أن تحقيق إحداها (الأهداف) يعتبر وسيلة لتحقيق الأخرى وبالعكس.

- لوحة القيادة¹ Tableau de bord de pilotage: وتمكن المسيرين من اختيار مجموعة المؤشرات الكمية، النوعية والمالية ذات الدلالة والتي يجب أن تستعمل من طرف كل إطار في المؤسسة في قيادة الأفراد أو العمليات الواقعة تحت إشرافه وبما يسمح بقياس، تقييم ومتابعة إنجاز العمليات.
- إن اختيار المؤشرات ينبغي أن يراعي التوازن بين مؤشرات الإدارة والأمان gestion- sécurité (البحث عن النتائج الفورية – أجل قصير) وبين مؤشرات إدارة التوسع gestion- développement (زيادة طاقات المؤسسة – أجل طويل).
- إدارة الوقت gestion du temps: وتهدف إلى التخطيط الفعال لوقت المسيرين والإطارات وتحرير أكبر قدر ممكن منه عن طريق تفويض جزء من صلاحياتهم من أجل إدارة التغيير في المؤسسة: استحداث طرق وأساليب جديدة في الإنتاج، اكتساب معارف ومهارات جديدة...
- مخطط العمليات الإستراتيجية الداخلية – الخارجية²: هو مخطط يبين إستراتيجية المؤسسة على مدى 3- 5 سنوات قادمة سواءً على المستوى الخارجي (عملاء، موردون، حصة سوقية، منافسون...) أو الداخلي، والذي يعاد النظر فيه دورياً لأخذ المستجدات والمتغيرات البيئية المختلفة بعين الاعتبار.
- والشكل الموالي يلخص العلاقة المفصلية التي تربط بين المحاور الثلاثة لعملية التدخل السوسيو- اجتماعي.

¹- تعتبر لوحات القيادة أداة لقياس الأداء والمساعدة في اتخاذ القرارات، أداة حوار واتصال وأداة للتحفيز ولتنمية مهارات المسؤولين التسييرية، ويمكنها أن تحتوي على مؤشرات نتائج ومؤشرات متابعة، مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية، مؤشرات محددة ciblés ومؤشرات إجمالية Synthétique، مؤشرات إنذار، مؤشرات توازن، مؤشرات الاستطلاع، مؤشرات عامة، مؤشرات شخصية، مؤشرات جماعية، مؤشرات رقابية والمؤشرات القيادية.

²- Plan d'actions stratégiques internes-externes (PASIN-TEX).

الشكل رقم (3-1): العلاقة بين محاور عملية التدخل السوسيو- اجتماعي



Source: H. Savall et V. zardet: Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p. 226.

لقد نتج عن النظرية السوسيو- اقتصادية مفهومان كبيران في مجال تطوير الإدارة (التسيير) وهما: المفهوم النظري الأساسي لنظام المعلومات التشغيلية والتنظيمية المتكاملة والمحفزة إنسانيا¹ SIOFHIS، والمفهوم التشغيلي (العملي) البحث والمتجسد في عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا CAPN²، والذين سنتطرق إليهما فيما سيأتي.

1.1. المفهوم النظري الأساسي لنظام المعلومات التشغيلية والتنظيمية المتكاملة والمحفزة إنسانيا

هو مفهوم يقوم على فكرة محورية مفادها أن المؤسسة قادرة على تحفيز الأفراد فيها على الالتزام بسلوكات إيجابية وفعالة بغرض الوصول إلى أهدافها الجماعية.

¹- Système d'informations opérationnelles et fonctionnelles humainement intégrées et stimulantes

²- Contrat d'activité périodiquement négociable.

ويعتبر هذا المفهوم مبتكراً innovateur لكونه يدخل أبعادا ببيكولوجية واجتماعية في صلب نظام المعلومات الذي أصبح جودته وفعالته تقيمان عندئذ بمدى التأثير على السلوكيات الفعلية للأفراد في المؤسسة.

وتأتي أهمية هذا المفهوم في النظرية السوسيو-اقتصادية من كونه يعبر عن مبدأي الشمولية والتزامن globalité et synchronisation، كما يعتبر في حد ذاته تلخيصا لهذه النظرية التي تهدف إلى تفسير ميكانيزمات ومصادر الفعالية الاقتصادية والاجتماعية في المؤسسة¹.

إن هذا المفهوم يحاول تجاوز التقسيمات التقليدية "المبالغ فيها عموما" في وظائف المؤسسة (إدارة عامة، إنتاج، تسويق، مالية...) وفي شاغلي تلك الوظائف أفرادا كانوا أو جماعات (إطارات، تنفيذيون...)، ولذلك يعتبر هذا المفهوم أفقيا، عام وشامل ومتعدد الأبعاد مقارنة بمجالات التسيير التقليدية.

إن فعالية efficacité المؤسسة تعتمد على ثلاثة عوامل رئيسية هي:

- درجة تطور المفهوم النظري الأساسي لنظام المعلومات التشغيلي والتنظيمي المتكامل والمحفزة إنسانيا، ومدى تبني المؤسسة له،
- درجة تناغم الممارسات،
- درجة إزالة الشوائب والمعوقات والمشوشات،

¹ الأداء الكلي للمؤسسة وفق النظرية السوسيو-اقتصادية يتحدد بمكونين هما:

أ. النتائج الاقتصادية، وتنقسم إلى:

- نتائج فورية وهي التي تؤثر مباشرة وفعليا على جدول حسابات النتائج للدورة الجارية وبما تضمه من نواتج وأعباء.
- نتائج على الأمد الطويل ويقصد بها النتائج التي تتحقق على مدى فترات مقبلة، ومن أمثلتها تكوين طاقة إنتاجية في المؤسسة.

ب. النتائج الاجتماعية، وتقاس بالاختلالات التي تؤثر على مستوى جودة التشغيل المتكامل intégrale للمؤسسة. (والتي تؤثر قطعاً على الأداء الاقتصادي للمؤسسة)

مع الأخذ بعين الاعتبار للتكاليف والنواتج الخفية، أي العناصر التي تؤثر على حساب النتائج ولكن المؤسسة لا تقوم باحتسابها عادة.

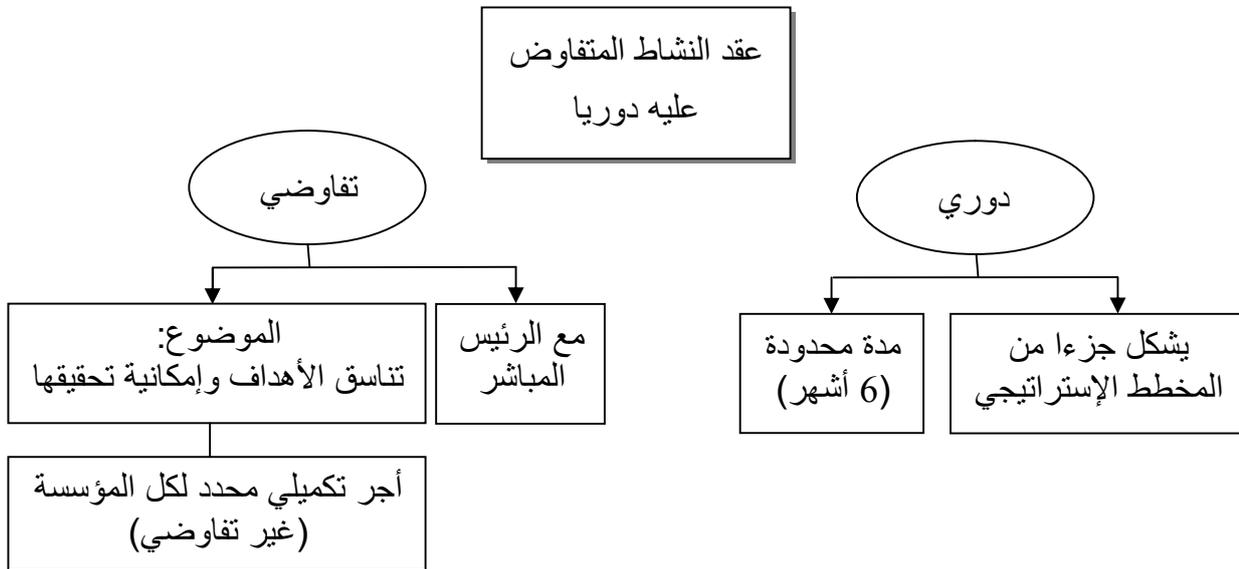
H. SAVALL et V. ZARDET, Mesure et négociation de la performance globale de l'entreprise : Eléments pour une théorie socio-économique du contrôle de gestion, 3^{ème} congrès mondial de l'International Federation of Scholarly Associations of Management (IFSAM), 1996.

2.1. عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا

كما سبقت الإشارة فإن هذا العقد يعتبر واحدا من المفهومين الأساسيين اللذين تقوم عليهما النظرية السوسيو-اقتصادية، ويعرف بأنه عقد يتم بالتفاوض بين أي فرد في المؤسسة ورئيسه المباشر، وفيه يتم تحديد الأهداف التشغيلية ذات الأولوية¹ المطلوب من الفرد تحقيقها خلال فترة قصيرة (غالبا لا تتجاوز 6 أشهر) والتي تدخل ضمن إطار المخطط الاستراتيجي المتعدد السنوات للمؤسسة، وهذا بعد مناقشة كل الاختلالات المسجلة وقت إعداد العقد (عملية التشخيص). من هذا يستنتج أن عدد العقود في المؤسسة يمكن أن يكون بعدد المرؤوسين.

يتم التنسيق بين مختلف العقود للوحدة التنظيمية الواحدة (قسم، مصلحة، ورشة...) من خلال لوحة قيادة غير مركزية، وهذا حتى يتمكن المشرفون من قيادة مجموع أنشطة الوحدة بصفة مشتركة، وبطبيعة الحال فإن لوحة القيادة هذه ترتبط بلوحة القيادة العامة الموجودة على مستوى الإدارة العليا. والشكل الموالي يلخص أهم عناصر تعريف عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا.

الشكل رقم (2-3): تعريف عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا



Source: H. SAVALL et V. ZARDET: Maîtriser les coûts et les performances cachés, p. 39.

¹ - عادة ما تكون أقل من عشرة أهداف.

1.2.1. أسس عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا

تقوم النظرية السوسيو-الاقتصادية للمنظمات على النظر إلى المؤسسة أو الوحدات التنظيمية المكونة لها على أنها مجموعة هياكل عمل متفاعلة مع سلوكيات العاملين فيها، وعلى أن هذا التفاعل هو الذي يولد تشغيل fonctionnement أو نشاط المؤسسة الذي ينقسم إلى نوعين:

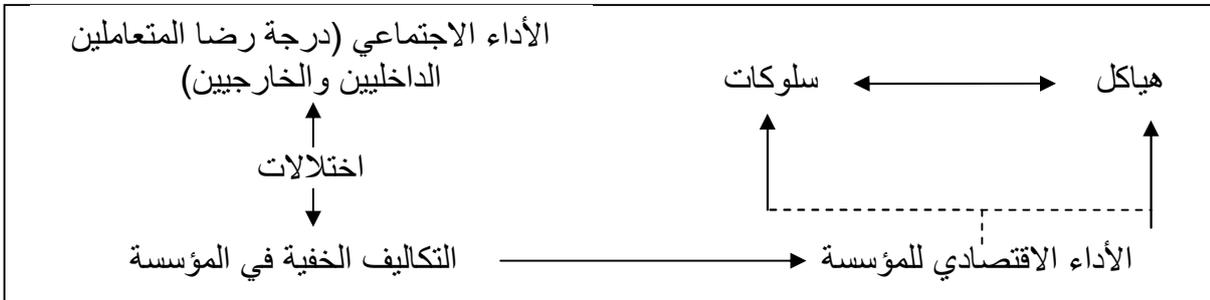
أول: نشاط عادي أو مقبول¹، بتعبير H. SAVALL، وهو النشاط المنتظر من طرف المؤسسة والمتعاملين معها والذي تترتب عنه تكاليف نسميها ظاهرة.

ثان: الاختلالات: وهي الظواهر التي تعيق المؤسسة عن تحقيق النشاط المنتظر والتي تترتب عنها تكاليف نسميها خفية².

إذا وحسب هذه النظرية، فإن كلا نوعي التشغيل ينشأ عن هياكل العمل الموضوعتة تحت تصرف الأفراد من جهة، وسلوك هؤلاء الأفراد حال عملهم من جهة ثانية.

وعليه؛ فإن هياكل العمل والسلوك الإنساني هي أساس وجوهر تشكل عقد العمل المبرم بين المؤسسة وعمالها حتى وإن لم يكن هذا العقد صريحا أو موثقا في بعض الأحيان.

الشكل رقم (3-3): الفرضيات الأساسية للتحليل وللإستراتيجية السوسيو-اقتصادية



Source: H. SAVALL et V. ZARDET: Ingénierie stratégique du Roseau, édition Economica, Paris, 1995, p.121.

¹- والذي يقسم إلى:

- نشاط عادي مطلق absolu: وهو النشاط المنتظر من طرف مجموع أعضاء المؤسسة ومن طرف شركائها الخارجيين ضمن محيطها.

- نشاط عادي نسبي relatif: وهو النشاط المقبول مؤقتا من طرف المؤسسة وشركائها الخارجيين والذي يسمح لها بالبقاء والتطور في زمن معين من وجودها.

²- والتي تقسم أيضا إلى: - الاختلالات المطلقة: وهي كل الفروق بين النشاط المنتظر وبين النشاط الفعلي، - الاختلالات النسبية: وهي الاختلالات التي يمكن تجنبها أو تقليصها للوصول إلى النشاط المرجو.

R. BENSALÉM (1996), Op. Cit., p. 136.

إن فكرة عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا أنه التزام مسبق لطرفين (المؤسسة والعمال) بتحقيق نتائج اقتصادية واجتماعية معينة، وهو بهذا المعنى يشكل مفتاحا وأساسا للإدارة السوسيو-اقتصادية الذي تطمح إليها النظرية، وبما يغير من الطابع الجدلي لـ"نزاعات، صراعات، تعاون" في المنظمات لصالح توافق أكبر بين الأفراد عن طريق إعادة التخصيص *réallocation* لجزء من صلاحيات سلطة المقاومة غير الرسمية *informels de résistance pouvoirs* التي تتولد عنها الاختلالات لصالح سلطة رسمية بغرض تحقيق فعالية اقتصادية متزايدة وتعبئة طاقة الأفراد¹.

إن الربط بين سلوك الأفراد والفعالية الاقتصادية المتولد عن عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا، يحقق مهمة مزدوجة:

- فهو يعتبر وسيلة قيادة تسمح بتحقيق إستراتيجية المؤسسة من جهة،
- وأيضا وسيلة لإدارة الأفراد باعتباره نظاما للحوافز المالية ونظاما عمليا للتقييم يرمي إلى زيادة مساهمة الأفراد في تطوير المؤسسة من جهة أخرى، وهذا على اعتبار أن عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا يركز على فرضية أساسية وهي أن زيادة تحفيز الفرد في أية مؤسسة يقوم على توفر ثلاثة شروط هي:

أ. تسلم العامل لمقابل مالي إضافي كمكافأة على النتائج الإضافية التي حققها.
ب. فهم لقواعد العقد سواء من طرف الفرد أو من طرف المؤسسة، وهذا من أجل تحفيزه على تطوير سلوكيات إيجابية أكثر.

ج. إشراك الأفراد على مختلف مستوياتهم في تنفيذ القرارات الإستراتيجية، بل وحتى المساهمة في إعداد البعض منها، فإذا كان اتخاذ القرارات الإستراتيجية يجب أن يكون بيد الإدارة العليا للمؤسسة، فإن تنفيذ الأهداف الإستراتيجية يتطلب الإعلام *information* والفهم الجيد وتعاون جميع الفئات في المؤسسة.

2.2.1. مراحل إعداد عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا

يمر اعتماد وترسيم العقد بعد مروره على 4 مراحل رئيسية هي:

أ. تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها من الفرد بوضوح (تحسين مردودية، تحسين نوعية، تحقيق حجم إنتاج أو مبيعات معين...).

¹- H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, op., cit., p. 35.

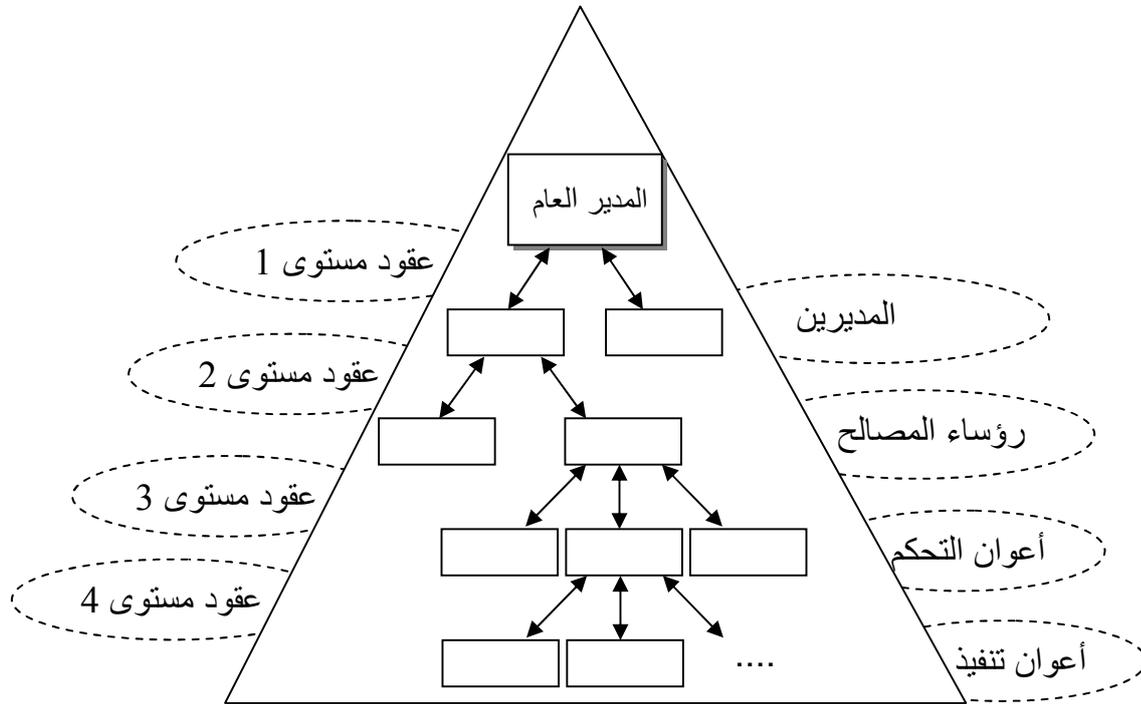
- ب. تحديد الوسائل والإمكانات الواجب على المؤسسة توفيرها للفرد من أجل تحقيق تلك الأهداف.
- ج. تحديد طرق ومعايير تقييم النتائج المتوصل إليها في نهاية الفترة (سلم تنقيط واضح قدر الإمكان).
- د. تحديد الامتيازات (مكافآت، علاوات، ترقية...) الإضافية الممنوحة للفرد على ضوء النتائج المحققة.

3.2.1. خصائص عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا

يتميز العقد بعدة سمات يمكن إجمال أهمها في النقاط التالية:

- أ. يجمع بين عناصر غالبا ما تكون من حيث المبدأ غير مترابطة في التشغيل أو التسيير العادي للمؤسسات (أهداف، وسائل، طرق تقييم، امتيازات)، مما يحفز الأفراد على السلوك المنتج، الأمر الذي ينتج عنه زيادة في الإنتاج وتقليل في التكاليف.
- ب. يمثل أداة مهمة في تنفيذ إستراتيجية المؤسسة،
- ج. يشكل قواعد سلوك تشغيلية *conduite opérationnelle* وإدارة في نفس الوقت، لما يوفره من تنسيق بين مختلف الأنشطة في المؤسسة، وهو ما يعني المساهمة في تحقيق الأهداف المخططة.
- د. يُمكن من التنسيق بين:
- الأهداف والوسائل،
 - مستويات المسؤولية الهرمية المتعددة،
 - مختلف وحدات المؤسسة وأقسامها،
- هـ. التجدد، فمع نهاية كل فترة يتم التفاوض على عقد جديد يأخذ المستجدات البيئية (تحليل إستراتيجي)، النتيجة العامة، نتيجة الوحدات ومنحنى التعلم بعين الاعتبار،
- و. يعتمد إدخاله على التكوين والحوار بين كل المستويات الهرمية وفي كل الوحدات التنظيمية للمؤسسة (مصالح، أقسام، ورشات) وفق التسلسل التالي:
- إدارة / الأطارات العليا المكونة للفريق المسير،
 - الأطارات العليا المكونة للفريق المسير / رؤساء المصالح،
 - رؤساء المصالح/ أعوان التحكم،
 - أعوان التحكم / أعوان التنفيذ.

الشكل رقم (3-4): هرم عقود النشاط المتفاوض عليه دوريا



Source: H. SAVALL et V. ZARDET: Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., p. 224.

إن حلقات التكوين وجمعها لمستويين أو ثلاثة من عمال المؤسسة تساعد على إيجاد لغة تخاطب مشتركة حول موضوعين أساسيين:

الأول: تعميم ميثاق العقود charte des CAPN، الذي يتضمن القواعد العامة للحقوق والواجبات، على كل أفراد المؤسسة.

الثاني: الإطار العام (الجماعي) لنظام الحوافز والامتيازات intéressements الفردية.

إن التناغم (وهو مصدر للفعالية كما سبقت الإشارة) يُضمن أيضا بإجراءات التشاور بين كل فرد ورئيسه المباشر في بداية كل فترة ووفقا للسيناريو التالي:

- يعرض المسؤول محتوى العقد على المرؤوس ويناقشه معه، ليحدد العقد بعد ذلك في صيغته النهائية مع ما يتضمنه من أهداف، وسائل إنجاز، معايير تقييم ومكافآت.

- في نهاية الفترة يتم تقييم مدى إنجاز العقد وتحديد المكافأة¹ فعليا، والمهم هنا هو أن المعلومات المتبادلة عند التقييم تكون قاعدة لإعداد عقد جديد على اعتبار أنها تعتبر

¹ - لا ننسى أن التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء هي من الوظائف الأساسية للمحاسبة الإدارية.

تشخيصا للفترة المنقضية ونقطة انطلاق للمشروع المقبل، وبما يضمن:

- استمرار تنفيذ إستراتيجية المؤسسة وتصحيح مسارها،
- المساعدة على تحقيق الأهداف الاجتماعية لأن عملية إشراك كل الأفراد تشعرهم بالأهمية وبروح المسؤولية وبروح الفريق¹،
- تحقيق التنسيق في وقت أقصر وبوسائل أقل بفضل الخبرة والتعلم، مما يكفل اقتصادية نظام المعلومات هذا.

إن التقييم يعتبر عملية على درجة قصوى من الأهمية على اعتبار أنه هو الذي يشكل أساس دفع الأجر التكميلي ولحظة تواصل وجهها لوجه بين المسؤول المباشر وبين المرؤوس لتقييم النتائج بغض النظر عن الجوانب المادية للتقييم.

وكما سبق التنبيه فإن قواعد التقييم يجب أن تكون معدة ومعروفة مسبقا، ونظرا لأهميتها فسنلقي الضوء فيما يأتي على بعض من أسس إعداد قواعد التقييم.

4.2.1. تقييم عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا

يتدرج تقييم العقد وفق التسلسل التالي:

- أ. إعداد التقييم الأولي من طرف المسؤول المباشر.
 - ب. عرض نتيجة التقييم على المرؤوس وأخذ انطباعه.
 - ج. أخذ مهلة للتفكير من قبل الطرفين (المسؤول يفكر في مخطط جديد بأهدافه ووسائله وتقييم المخطط المنقضي في نفس الوقت).
 - د. التقييم النهائي من طرف المسؤول وحساب الأجر التكميلي بعد دراسة ملاحظات المرؤوس وعرض مخطط الفترة القادمة.
- إن تتابع المراحل الأربع السابقة يعد عاملا حاسما لضمان الفعالية لأنه يضمن التنسيق بين الطرفين وبين مخططي الفترتين في نفس لوقت.
- وتجدر الإشارة إلى أنه بجب التمييز بين مرحلتين في تقييم إنجاز الأهداف:
- الأولى: تنقيط كل هدف بصفة مستقلة، وهنا نلاحظ تعدد الخيارات في ذلك، ولكن يبقى أهم ما يميز هذه الخيارات هو صغر عدد مستويات paliers التنقيط لكل هدف:

¹ - في الأصل صمم CAPN ليكون أداة لتحفيز السلوك الإيجابي (المنتج) لمجموع العاملين في المؤسسة مهما كان مستواهم في الهرم التنظيمي.

■ سلم تنقيط من وضعيتين: هدف محقق: نعم أم لا؟ ويصلح هذا السلم أكثر مع بعض الأهداف الهامة جدا وذات الأولوية أو مع بعض الأهداف النوعية التي يصعب تقييمها كميا كدرجة التعاون مع الزملاء.

■ سلم تنقيط من 4 وضعيات: هدف محقق: تماما، بصفة متوسطة، بصفة غير كافية، لاشيء؟

■ سلم تنقيط مختلط: ويتكون من وضعيتين بالنسبة لبعض الأهداف و4 وضعيات بالنسبة للبعض الآخر.

الثانية: التقييم العام لسلة الأهداف التي يصرف على أساسها الأجر التكميلي: بعد التقييم المستقل لكل هدف، يتم ترجيح العلامات وفقا لأهمية الأهداف ذاتها (وكل ذلك يوضحه المخطط منذ البداية)، وهو ما يعني الحصول على تقييم عام بعلامة نهائية واحدة وفق المعادلة التالية:

$$100 \times \frac{xk_p + yk_a}{ik_p + (z - i) k_a} = \text{التقييم العام}$$

حيث:

x, y : العلامات الفعلية للأهداف الرئيسية والثانوية على الترتيب، (العمود 7)

k_p, k_a : معاملات ترجيح الأهداف الرئيسية والثانوية على الترتيب، (العمود 4)

i : عدد الأهداف الرئيسية،

z : عدد الأهداف الثانوية.

إذا فالتقييم العام يتوافق مع نسبة مئوية من إنجاز الأهداف المعلوم، الجزئي أو التام. هذا وللتقليل من انتشار الأجور التكميلية، فإنه يستحسن تحديد مستويات أو فئات للتقييم العام تتوافق مع نسب محددة للإنجازات ومن ثمة للأجور التكميلية، مثل تحديد:

3 مستويات: 0%، 50%، 100%.

4 مستويات: 0%، 1/3، 2/3، 100%.

5 مستويات: 0%، 25%، 50%، 75%، 100%.

6 مستويات: 0%، 20%، 40%، 60%، 80%، 100%.

فباعتماد سلم تقييم من 5 مستويات، نجد أن علامة 20 تتماشى مع أجر تكميلي = 25%

من المبلغ المحدد في المخطط، علامة 60 تتماشى مع أجر تكميلي = 75% وعلامة 80 تتماشى مع أجر تكميلي = 100%.

هذا ومن أجل ضمان المرونة في التطبيق فإنه يمكن للمؤسسة اعتبار أن الإنجاز إذا اختلفت نسبته عن صفر أو 100%، فإنه لا يحدد بصفة تلقائية على ضوء نتيجة نسبة $N \setminus N'$ (المنجزا المخطط)، بل بأخذ عوامل أخرى بعين الاعتبار كصعوبة الهدف المطلوب تحقيقه، حجم أو نوعية الوسائل الموضوعة تحت تصرف الفرد، ظروف المحيط غير الملائمة، التعديلات التي تكون قد طرأت على إستراتيجية أو خطط المؤسسة أثناء الفترة... حيث من المفروض أن يؤدي ذلك إلى مراعاة ظروف الإنجاز والى الرفع من درجة التقييم. وفي حالة إضافة هدف جديد إلى المخطط، تحقيق هدف لم يكن مقررا أصلا ولكنه يتماشى مع إستراتيجية المؤسسة، أو تشجيعا لروح المبادرة، فإنه يفضل أن ترفع من درجة التقييم أيضا.

الجدول رقم (2-3): التقييم الإجمالي لإنجاز أهداف عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا

الأهداف المنجزة في نهاية الفترة			الأهداف المحددة في بداية الفترة						
عمود 8: التنقيط المرجح عمود 7 x 4	عمود 7: التنقيط الفعلي $N' = \frac{N}{(6 \text{ عمود})} =$ (عمود 3)	عمود 6: مستوى الإنجاز	عمود 5: نظام التنقيط			عمود 4: الترتيب	عمود 3: المستوى المستهدف	عمود 2: طبيعة الهدف	عمود 1
			مختلطة	4 وضعيات	وضعتين				
$\frac{2}{3}K_p$	$\frac{2}{3}$	N'_1	0 أو 1	0، $\frac{1}{3}$ ، $\frac{2}{3}$ ، 1	0 أو 1	K_p	N_1	P_1	أهداف رئيسية
$1 K_p$	1	N'_2	0 أو 1		0 أو 1	K_p	N_2	P_2	
$\frac{1}{3} K_p$	$\frac{1}{3}$	N'_i	0 أو 1		0 أو 1	K_p	N_i	P_i	
$1 K_a$	1	N'_j	0، $\frac{1}{3}$ ، $\frac{2}{3}$ ، 1		0 أو 1	K_a	N_j	A_j	أهداف ثانوية
$\frac{2}{3} K_a$	$\frac{2}{3}$	N'_z	0، $\frac{1}{3}$ ، $\frac{2}{3}$ ، 1		0 أو 1	K_a	N_z	A_z	
$xK_p + y K_a$	المجموع								

Source: H. SAVALL et V. ZARDET: Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., 1995, p. 75.

ونختتم هذا المطلب بجدول يلخص مزايا وعيوب كل مستوى من مستويات التقييم هذه.

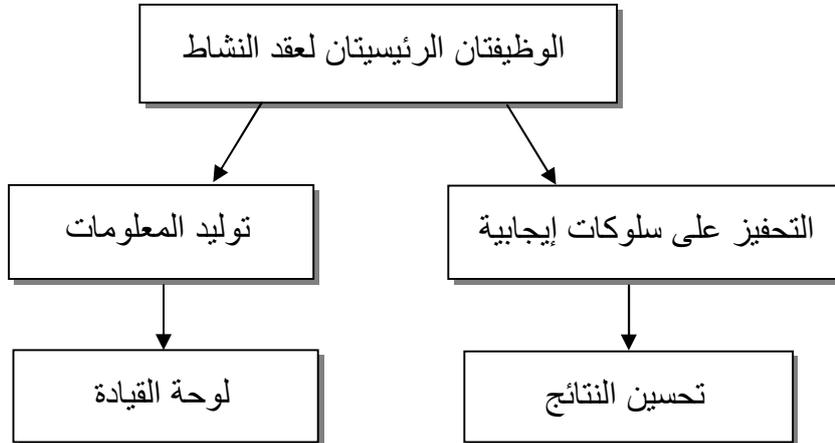
الجدول رقم (3-3): مزايا وعيوب اختيار مستويات التقييم

عدد المستويات	3	4	5	6
المستويات %	0، 50، 100	0، 25، 50، 100	0، 25، 50، 75، 100	20، 40، 60، 80، 100
المزايا	يشجع على حكم واضح وقاطع عن مستوى إنجاز الأهداف.	- يجنب الوضعية (الغامضة) 50% . - أكثر مرونة من تقييم الوضعيات الثلاث.	أكثر مرونة من سابقه.	- يتجنب الوضعية (الغامضة) 50% . - يعظم مرونة التقييم.
العيوب	يمكن أن يحرص المقيم أكثر على اختيار الوضعية المركزية 50% .	غير مهمة (مهملة).	- يدفع إلى المساومة في تحديد المستوى. - يدفع المقيم أكثر على اختيار الوضعية المركزية 50% ولكن بصورة أقل من سلم الوضعيات الثلاث.	- يمكن أن يتسبب في درجة أكبر من المساومات. - لا يحرص المقيم على اختيار وضعية واضحة وقاطعة عن مستوى إنجاز الأهداف.
ترتيب الأفضلية	3	1	2	4

Source: H. SAVALL et V. ZARDET:, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p. 76.

إذا نخلص مما سبق إلى أن عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا وإن كان يحقق وظيفتين رئيسيتين (الشكل الموالي) فإنه يعتبر أداة مهمة ليس فقط في التقييم وقياس الأداء¹، بل أيضا في تواصل المبادرات الإستراتيجية طويلة الأجل وفي الاتصال.

الشكل رقم (3-5): وظيفة عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا



Source: H. SAVALL et V. ZARDET: Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., p. 227.

5.2.1. عقد النشاط وتأثيره على سياسة ونظام إدارة الأفراد

نظام العقود تأثيرات مباشرة على ثلاث سياسات من سياسات إدارة الأفراد على الأقل، نلخصها فيما يلي:

أ. الأجور

إذا كانت الأجور تخضع في معظم مكوناتها للقوانين السائدة كالأجر القاعدي، الأجر

¹- تعددت وجهات النظر حول مفهوم الأداء، فمنهم من حصره في الكفاءة، فعرفه على أنه أي الاستخدام الأمثل للموارد، ومنهم من حصره في الفعالية فاعتبره بأنه مدى تحقق أهداف المؤسسات. وهناك من عرفه حسب معايير معينة كالجودة، الوقت، التكلفة، المرونة، سرعة رد الفعل والإبداع. وهناك من أضفى عليه الطابع الإستراتيجي حين ربطه بالقدرة على تنفيذ الإستراتيجية ومواجهة القوى التنافسية.

إلهام يحيواوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية بشركة الإسمنت لعين التوتة، مجلة الباحث، عدد 5، السنة 2007، ص. 46.

وهناك من أعطاه صبغة اجتماعية بحتة حين اعتبره تفاعلا بين السلوك والإنجاز، أي اعتبره بأنه مجموع السلوكيات والنتائج المحققة معا بشرط إمكانية قياس هذه النتائج. عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص. 15.

كما يرى آخرون بأنه إذا كان الإنتاج في المؤسسة ينتج عن التوفيق بين عوامل إنتاج متعددة ك رأس المال والعمل، فإن الأداء هو نتاج مباشر لعنصر العمل، وعليه؛ فإن أي عامل سيقدم الأداء الذي يتمشى مع طاقاته وطبيعته عمله.

CHEVALIER et Autres, Gestion des ressources humaines, édition Ebook, Québec, 1993, p. 333.

الأدنى المضمون، مستوى التكوين، الشهادة والأقدمية، فإنها في جوانبها المتعلقة بنشاط الأفراد يمكن أن تخضع لتقدير الإدارة كبعض العلاوات الفردية (علاوة المردودية خاصة)، المواضبة والمكافآت.

ب. التصنيف والترقية

إن تحقيق الأهداف المحددة في العقد ولعدة دورات متتالية يدل على تطور في إمكانات الفرد وفي تأهيله، في تقديره للمسؤولية الملقاة على عاتقه، تحليه بروح المبادرة وفي درجة تعاونه مع باقي الأفراد في المؤسسة، وهي كما يلاحظ جميعها مواصفات يعتمد عليها في تصنيف الوظائف وتقييم مناصب العمل.

إن ما سبق يقتضي ربط العقد بأنظمة التصنيف السائدة تبعاً لثقافة المؤسسة وإستراتيجية التطور فيها، حيث يمكن للعقد أن يلعب دوراً مهماً في تشجيع الأنشطة التي ترغب المؤسسة في تطويرها.

وبصفة عامة فإنه يمكن للمؤسسة أن تعتمد على العقد في عمليات الترقية إما بصفة كلية، مما يتطلب تكوين محفظة من العقود لكل فرد ترجع إليها لمعرفة إمكاناته وقدراته، ومن ثمة معرفة إمكانات وقدرات المؤسسة ككل وقيادة تطورها، وإما بصفة جزئية بأخذ العقد كقاعدة معلومات تاريخية عن نتائج الأفراد تساعد في اتخاذ قرارات الترقية. كما أن للعقد تأثيرات غير مباشرة على العديد من السياسات الأخرى كالتوظيف، حركية المناصب والوظائف، حجم العمالة، التكوين...

ج. التقييم

يوفر استعمال العقد كأداة في التقييم المزايا التالية:

1. بالنسبة للمؤسسة:
 - المرونة والديناميكية،
 - التكيف مع الأهداف الإستراتيجية المتغيرة وحاجات الاستثمار في الموارد البشرية،
 - إشعار كل فئات العاملين بالمسؤولية.
2. بالنسبة للعاملين:
 - يمكن تعديله adjustable،
 - غير مركزي،
 - يشخص personnalise الأهداف والعلاقات.

وحسب الدراسات التي قام بها ISEOR¹، فإن الطابع غير الموضوعي هو الذي يطغى على عمليات التقييم في المؤسسات نظرا لأخذها في الكثير من الأحيان بالجوانب غير الكمية من ناحية، ونظرا لعزوف كثير من المشرفين عن القيام بتقييم حقيقي أصلا من ناحية أخرى². وعليه؛ ولتحسين ارتباط العقد بنظام التقييم العام في المؤسسة فقد اقترحت طريقتان للتقييم. الأولى: اعتبار أن العقد مجرد أداة تكميلية لمعايير التقييم الأخرى مع ضرورة الحرص على عدم التناقض معها وشموله للعناصر الأساسية الأخرى من أجور وترقيات. الثانية: الاعتماد على العقد كنظام وحيد في التقييم، وهو ما يجنب المؤسسة مشكلة الموازنة بين معايير تقييم تعود لأنظمة مختلفة. إن على المؤسسات أن تراعي، عند اختيارها استعمال عقد النشاط كأداة وحيدة في التقييم أو كأداة تكميلية، المزايا والعيوب التالية كما هي موضحة في الجدول التالي.

الجدول رقم (3-4): مزايا وعيوب استعمال عقد النشاط كأداة للتقييم

عقد مستعمل كأداة وحيدة في التقييم	عقد مستعمل كأداة تكميلية
المزايا: يحقق وفورات في: - جهود التنسيق - الوقت	المزايا: يوفر قاعدة معلومات دقيقة عن قدرات الأفراد على تحقيق الأهداف
المحاذير: الحرص على عكس فلسفة نظام التقييم الموجود ضمن العقد.	المحاذير: السهر على التناسق مع أنظمة: - الأجور - التصنيف - الترقية

Source: H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p.76.

¹ مهمة المعهد هي البحث عن أدوات تسيير مكملة لطرق التسيير التقليدية المعروفة وتجربتها على المؤسسات بمختلف أنواعها. يضم المعهد اليوم 125 باحثا وعدة مؤسسات ومخابر بحث متعاونة. قام المعهد بإنجاز عدة مئات من الدراسات عن المؤسسات وخاصة الصناعية منها في دول أوروبية عديدة، الولايات المتحدة وغيرها.

² H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p.81.

المبحث الثاني: التكاليف الخفية

تعتبر التكاليف المستترة أو الخفية من المواضيع الشائكة نظرا لطبيعتها وصعوبة قياسها، فهي كما سبق تسعى إلى تحديد وقياس تكلفة العناصر اللامادية التي تؤثر على السير الطبيعي للمؤسسة.

تعرف التكاليف الخفية اصطلاحا بأنها الأعباء والنواتج التي لم يتم إبرازها في أية وثيقة من وثائق نظام المعلومات المحاسبي (بمعناه الواسع: محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، جدول حسابات نتائج ولوحات القيادة)، عكس التكاليف الظاهرة التي تشكل كل بنود الأعباء التي تظهر على تلك الوثائق.

إذا فهي تكاليف لم تكتشف ولم تحدد non repérés على وجه التحديد، رغم أن وجودها معروف في المؤسسات ولو بدرجات متفاوتة¹.

كما تعرف بأنها النتيجة النقدية لعمليات تسوية régulation الاختلالات dysfonctionnements التي تطرأ على تشغيل المؤسسة، وبأنها النتيجة الاقتصادية لاختلال ما²، وهذا حسب التعريف الضيق.

اختلال ← تسوية ← تكاليف خفية

وأیضا على أنها التكاليف المرتبطة بالأداء المنتظر (أو الأداء الأمثل المنتظر وهو بمثابة معيار مرجعي) من طرف المؤسسة وشركائها الخارجيين فيما يتعلق بمختلف إستراتيجياتها وسياساتها الإنتاجية، التمويلية، التسويقية والتوظيفية... الخ. وعليه؛ فهي نتائج كامنة résultats potentiels خفية، أي نتائج محققة ولكن غير معترف بها من قبل النظام المحاسبي، وهذا حسب التعريف الموسع.

1. خصائص التكاليف والنواتج

تشكل الأعباء والنواتج أساس نظام المعلومات المحاسبي، والتي يمكن تصنيفها إلى مجموعتين: ظاهرة وخفية. وبطبيعة الحال فإن لكل مجموعة منهما خصائصها التي تميزها عن الأخرى، وحتى يمكننا التمييز أكثر بين المجموعتين فقد ارتأينا التعرض في مطلب أول إلى التكاليف والنواتج الظاهرة ثم في مطلب ثان إلى التكاليف والنواتج الخفية.

¹ - H. SAVALL et V. ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, méthode des coûts- performances cachés, Editions Malesherbes, Paris, 1992, p.39.

² - Idem., p. 40.

1.1. خصائص التكاليف والنواتج الظاهرة

مقارنة بالتكاليف والنواتج الخفية فإنه يمكن القول بأن التكاليف والنواتج الظاهرة هي التكاليف والنواتج التي يسجلها نظام المعلومات في المؤسسة من محاسبة وموازنات وإحصائيات... وبأنها تتميز بأربع خصائص هي:

أ. لكل منها اسم *dénomination* يعرف به، منمط *normalisé*، معترف به ومتفق عليه (رقم أعمال، مصاريف عاملين، مواد أولية مستهلكة، تأمين...).

ب. يمكن قياسها اعتمادا على أسس محددة، دقيقة ومتعارف عليها.

ج. يمكن مراقبتها دوريا وقياس انحرافها عن مستوى معين محدد مسبقا.

د. يبدأ قياسها والمقارنة بينها انطلاقا من نقطة منشأ هي الصفر (تحسب بدءاً من الصفر).

إن التكاليف الظاهرة في المحاسبة العامة تشكل مجموعة أعباء مقيدة، مصنفة حسب طبيعتها وملخصة *synthétisés*، بينما تشكل تلك التكاليف في المحاسبة التحليلية مجموعة أعباء في مرحلة غير المرحلة النهائية للمنتج، ويكون ذلك بتخصيصها مباشرة *affectation* إلى حساب تكلفة المنتج المعني إذا كانت الأعباء مباشرة، أو بتحميلها *par imputation* عليه إن كانت غير مباشرة، أي أن الأعباء هنا تفيد حسب الوجهة.

وتمثل الأعباء الظاهرة الأساس الذي يبنى عليه النظام المحاسبي للمؤسسة:

- فالمحاسبة العامة تعتمد على "مدى رؤية أو ظهور *visibilité*" الأعباء، وإن كان هذا الظهور نفسه قد يكون ملموسا في مثل حالات الأعباء المفوترة أو المبررة بأي مستند، أو قد يكون اتفاقيا في مثل حالات مخصصات الاهتلاك والمؤونات.

ونفس الأمر يمكن قوله عن نظام معلومات المحاسبة التحليلية الذي يركز في حساب أسعار التكلفة على الأعباء الظاهرة الملموسة، وتتكون في الغالب مما يسمى بالأعباء المحملة ومن الأعباء الاتفاقية التي تمثل الأعباء الضمنية المثال الأبرز لها (وهي أعباء وهمية *fictives* على اعتبار أنها لا تفيد في المحاسبة العامة ولا تشكل نفقة أصلا)¹.

¹ - تختلف الأنظمة المحاسبية في الأعباء الواجبة الاحتساب من تلك غير الواجبة:

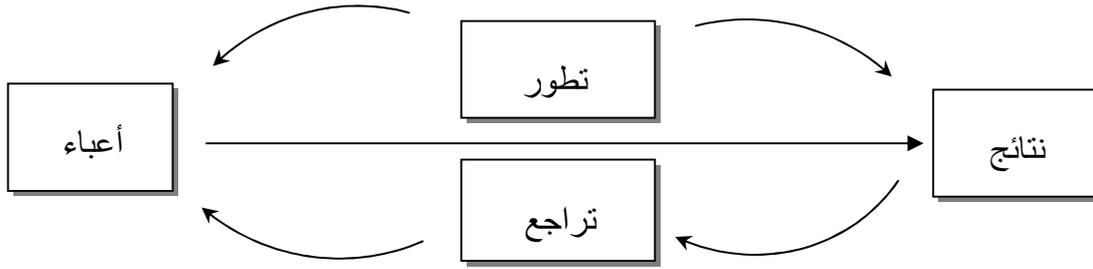
فمن الاختلافات بين المحاسبين العامة والتحليلية نجد أن المحاسبة التحليلية تأخذ بما تسميه بالأعباء المحملة فقط وتلغي تلك غير المحملة.

كما تصنف الأعباء المحملة إلى أعباء يمكن تجنبها (مثل الإسراف والتبذير) وأعباء لا يمكن تجنبها، وتقسّم هذه الأخيرة أيضا إلى أعباء لا يمكن توقعها (مثل التقادم) وإلى أعباء يمكن توقعها، كما تقسم هذه الأخيرة بدورها إلى أعباء ذات علاقة سببية *en rapport causal* بالنشاط ولكن لا يمكن قياسها (الاستغلال الجزئي للتجهيزات) وإلى أعباء ذات علاقة سببية أيضا ولكن يمكن قياسها وهي التي تشكل التكاليف.

P. LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Précis Dalloz, 10^{ème} édition, Paris, 1996.

2.1. خصائص التكاليف والنواتج الخفية

على اعتبار أن أي تخفيض في الأعباء يشكل نتيجة إيجابية، وأن أي انخفاض أو تدهور في النتيجة يشكل عبئاً، وعلى اعتبار أن الأعباء يجري حسابها في الأنظمة المحاسبية من نقطة منشأ وهي الصفر، فإن الأعباء والنتيجة هنا يشكلان امتداداً لبعضهما البعض، فالنتيجة ستتأثر بتخفيض التكاليف أو زيادة النواتج، هذا من جهة،



ومن جهة ثانية، فإن التكاليف الخفية تتمتع بقوة كبيرة في الحكم على جودة وحسن تسيير المؤسسة: ذلك أنه إذا كانت التكاليف الظاهرة تُمكن من قياس مبالغ الانحرافات ولكن دون إمكانية توضيح كل أسبابها، فإن التكاليف الخفية ولكونها في الأصل تكاليف مرتبطة بالظواهر *phénoménologiques*، فإنها تبحث عن أسباب الاختلالات التي أدت إلى تلك الانحرافات. فالتكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العمل مثلا تعني أن المؤسسة تعاني من مشاكل في الأمن الصناعي ومن تأثير عمليات التسوية *régulations* التي تقرها المؤسسة لتجاوز أثر تلك الحوادث، وكذلك بالنسبة للتكاليف المرتفعة للتغيب التي تعني أن المؤسسة تعاني من اضطرابات كبيرة بسبب تغيب العاملين وبسبب التسويات التي قامت بها لمعالجة آثار تلك الغيابات.

إن التكاليف الخفية تتجلى في النقص أو التدهور في فعالية المؤسسة لأسباب عديدة كالتغيب، التأخر عن العمل، الإسراف في استهلاك الطاقة والمواد، نقص جودة المنتجات، مشاكل التسيير اليومية، عدم الاستجابة لمتطلبات العملاء... الخ وتكمن صعوبة الإلمام بكل التكاليف الخفية في أن هذه لا تتكون فقط من عناصر يمكن رؤيتها وحساب تكلفتها، وإنما أيضا من عناصر لا يمكن رؤيتها كتأثير بعض الاختلالات على سمعة المؤسسة، رضا العملاء والإيرادات المستقبلية للمؤسسة، ولذلك يلجأ فيها إلى التقدير.

2. تصنيف التكاليف الخفية

تصنف التكاليف الخفية في فئتين هما:

أ. فئة مدمجة *incorporée* ضمن التكاليف الظاهرة أي تظهر في السجلات المحاسبية للمؤسسة وتشمل الأعباء المدمجة مع مختلف حسابات جدول حسابات النتائج TCR ولكن دون تعيينها بصورة مستقلة، أي ليس في حسابات مميزة وبالاسم (ومن هنا كانت تسميتها بالخفية)، ومثالها التغيب الذي تظهر تكلفته متضمنة في حساب مصاريف العاملين إذا ما تم تعويض المتغيبين بعمال مؤقتين مثلا. والملاحظ أن هذه التكاليف تعتبر تكاليف فعلية تسجل في الجانب المدين من جدول حسابات النتائج.

ب. فئة غير مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة ولا تظهر ضمن الحسابات بأية صورة كانت، وتشمل كل الأعباء التي ترتبط بالإنتاج غير المحقق *non production* بسبب الاختلالات، أي تكلفة الوقت الذي لا يعطي منتجا أو عائدا مثل غياب عامل مرسم في منصب أو وظيفة، عيوب التصنيع التي تتطلب وقتا لتعديلها مما يقلل من كمية الإنتاج السليم القابل للبيع. ونستنتج أن هذه الفئة من التكاليف تؤدي إلى تخفيض النتيجة المالية للمؤسسة، فهي تكلفة افتراضية *virtuelle* أو تكلفة فرصة بديلة تتماشى مع عدم استغلال الطاقة المتاحة *sous activité*، بفعل أن هذا الإنتاج كان من الممكن تحقيقه وبيعه لو لم يصرف كل هذا الوقت (غير المنتج) دون مقابل.

والمثال المبسط الموالي يوضح ذلك¹:

لتكن تكاليف مؤسسة عن فترة كما يلي (دج):

- تكاليف ظاهرة: 1000

- نواتج ظاهرة: 1300

- تكاليف خفية: 400 منها 250 مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة و150 غير مدمجة.

انطلاقا من هذه المعطيات يمكن إعداد جدولي حسابات نتائج مختصرين، أولهما لا يأخذ إلا بالتكاليف الظاهرة والآخر يأخذ بنوعي التكلفة معا.

¹- H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, le contrat d'activité périodiquement négociable, 3^{ème} édition, collection Gestion et Economica, Paris, 1995, p.131.

- جدول حسابات النتائج المختصر دون أخذ التكاليف الخفية بعين الاعتبار:

بيان	مبلغ	بيان	مبلغ
تكاليف ظاهرة	1000	نواتج ظاهرة	1300
نتيجة محاسبية (ربح)	300		
مجموع	1300	مجموع	1300

- جدول حسابات النتائج المختصر مع أخذ التكاليف الخفية بعين الاعتبار:

بيان	مبلغ	بيان	مبلغ
تكاليف ظاهرة بما فيها التكلفة الخفية المحملة	1000	نواتج ظاهرة	1300
تكلفة خفية غير محملة	150	نواتج ضائعة	150
نتيجة محاسبية (ربح)	300		
مجموع	1450	مجموع	1450

3. أهداف طريقة التكاليف الخفية

لهذه الطريقة جملة أهداف يمكن حصر أهمها في الآتي¹:

1.3. القياس الاقتصادي

تحرص الطريقة على أن يكون القياس متماشيا مع التحولات التي طرأت على إستراتيجية المؤسسات المعتمدة أكثر على الثروة البشرية وعلى البحث عن الجودة. فالتحليل الاقتصادي الوجودي – الجزئي- أثبت عدم شموليته بعدم استيعابه إلا بصورة جزئية للنتائج المحققة، لاعتماده في التحليل أساسا على عنصري العمل ورأس المال. ومن هنا فإن هذه الطريقة تسعى إلى المواءمة بين البعدين الاقتصادي والاجتماعي في المؤسسة² بهدف الوصول إلى إدارة management أكثر فعالية، مما يسمح للمؤسسة

¹ - على الرغم من الأهمية البالغة لهذه التكاليف، إلا أن أغلب المديرين يتجاهلون بها بفعل صعوبة قياسها. أحمد محمود يوسف، اثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية. المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر 1999. ص. 114.

² - ومنه الاسم الثاني لهذه الطريقة: المدخل الاجتماعي- الاقتصادي l'approche socio-économique.

باكتشاف وتثمين طاقاتها الداخلية¹ ويعطيها هامش مناورة لزيادة فعاليتها الاقتصادية دون الإضرار بوظيفتها الاجتماعية ودون اللجوء إلى موارد مالية خارجية إضافية.

2.3. تحليل الانحرافات

تهدف الطريقة إلى شرح الاختلاف بين فعالية مستهدفة أو منتظرة وبين فعالية محققة لوحدين من وحدات المؤسسة، لوحدين تنتميان لنفس القطاع... الخ، ذلك أن اكتشاف التكاليف الخفية سيولد سلسلة عمليات البحث عن حلول من أجل تحسين فعالية المؤسسة. ويسمح هذا الأمر بتحقيق هدفين هاميين هما:

الأول: زيادة مردودية المؤسسة أو التحكم أكثر في توازن موازنتها إن كانت هيئة عمومية وهو هدف وحدوي micro-économique وقصير الأجل.

الثاني: ضمان بقاء المؤسسة ونموها بتحسين تنافسيتها، وهو هدف اقتصادي، كلي macro-économique وطويل الأجل.

ويكون ذلك بتقييم التكاليف الخفية بالاعتماد على طريقة التحليل الاجتماعي- التنظيمي- المالي SOF^2 ، وهي طريقة كما هو واضح من عنوانها تتكون من ثلاثة جوانب:

أ. تحليل اجتماعي:

ويقوم على إبراز وتحديد الاختلالات وتتبع مصدرها، إعداد قائمة بتلك الاختلالات، تحديد أسباب الاختلالات والعلاقات بينها بالتركيز على العلاقة بين الهياكل- السلوكات- الانحرافات، تفسير العلاقات الموجودة بين الاختلالات، تصنيف الاختلالات في فئات أو مجموعات، إعداد قائمة بأهم الاختلالات (الانحرافات الأساسية القائدة les plus pertinents) التي سيتم التركيز عليها حسب عدد الحالات في كل مجموعة، علما بأن مبدأ الطريقة هو صفر اختلال، وهو ما يعني بالضرورة أخذها للإنتاج غير المحقق les non-productions بعين الاعتبار، الأمر الذي سيرفع حتما من سقف الأهداف المتوقعة (يعيد تقييم الأهداف إلى أعلى)، وهو ما يصب في صلب التسيير

¹- بالعمل على تطوير واستغلال الكفاءات، تجنب الاستراتيجيات الخاملة apathiques وغير الناقدة وتنمية الطموح الاستراتيجي.

فالنتائج الاجتماعية تكون أفضل ما يمكن عندما نحصل من متعاون أو من مجموعة متعاونين collaborateurs على أفضل مواعمة بين ما يتوفرون عليه من كفاءات أو مؤهلات وتطلعات من جهة، وبين الطلب على تلك المؤهلات وتلبية تلك التطلعات من طرف المؤسسة.

²- Social- organisationnel- financier.

H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p. 164.

الاستراتيجي للمؤسسات، وأيضا وبدرجة أكبر إلى ربط الإستراتيجية مع سيرورة processus العمليات التشغيلية، وليس فقط إلى الربط بين الإستراتيجية والهيكل كما في السابق.

ب. تحليل تنظيمي¹:

بتحديد ولكل اختلال طريقة تسوية مناسبة مع ما يتطلبه ذلك من مواد ووقت وحسب كل طريقة (تختلف كمية العناصر المستهلكة في ظل كل طريقة مختارة للتسوية مما يترتب عنه اختلاف التكلفة بين طرق التسويات، ومن ثمة اختلاف مجموع التكاليف الخفية التي تحسب بتجميع تكلفة كل العناصر المستهلكة)، أي دراسة التأثيرات الاقتصادية الممكنة للتسويات من وقت مستهلك زائد، استهلاكات زائدة، إنتاج غير محقق...

ج. تحليل مالي:

ويعني وضع تقدير مالي لكل عملية تسوية بالاعتماد على معلومات المحاسبين: - العامة (الإجبارية)، إذ أن الحصول على المعلومات الخاصة بتكلفة الاختلالات يتطلب الرجوع إلى المخطط المحاسبي، فحسب الاختلال المدروس فإن الاهتمام سيتركز على بعض المجموعات classes فقط.

- التحليلية (الاختيارية) التي تهدف من بين ما تهدف إلى حساب تكاليف وهوامش نشاط المؤسسة، والتي من المفترض أن تسمح بإظهار العلاقات بين الاختلالات وبين تأثيرها على تكلفة الإنتاج والمبيعات.

4. تصنيف الاختلالات

تعتبر المؤسسة كيانا معقدا مكونا من خمسة هياكل structures هي²:

¹ - نسمي تسوية أو تصحيحا مجموع العمليات اللازمة لتصحيح الاختلالات المسجلة وإن كان ذلك لا يعني منع تلك الاختلالات مستقبلا.

² - الهيكل هو مجموعة الوظائف والعلاقات المحددة بصفة رسمية formelle للمهام التي يتعين على كل وحدة في المنظمة أدائها وكذلك لكيفيات وطرق التعاون بين الوحدات، مع تفويض سلطات معينة لكل وحدة حتى تتمكن من تحقيق مهامها. وتضمن ميكانيزمات التنسيق والتناغم وتلاقي عمليات مختلف الوحدات. يتمتع الهيكل بخاصيتين هما:

- التخصص: أي طريقة ودرجة تقسيم العمل في المؤسسة.

- التنسيق: أي طرق التعاون بين وحدات المؤسسة.

J. P. DETRIE et Autres (STRATEGOR), Politique générale de l'entreprise, 4ème édition, Dunod, Paris, 2005, p. 411.

ويضيف Savall أن الهيكل يتميز بثبات نسبي من حيث قابلية عناصره attributs الرئيسية للاستمرار عبر الزمن، قابلية عناصره على التطور الذاتي البطيء والمنتدج progressif، قوة مقاومة inertia كبيرة نسبيا تجاه الأفراد وتجاه الزمن، وكل تغيير سريع فيها يتطلب طاقات كبيرة: اجتماعية (فردية وجماعية)، مادية ومالية.

H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p. 173 et suivantes.

أ. **مادية physiques**: ويمكن تحديدها مباشرة مثل الحيز المكاني، تصميم المكان، أو بطريقة غير مباشرة عن طريق آثارها على العاملين مثل الحرارة، الضجيج، الأمراض والحوادث، التعب الجسدي والفكري.

ب. **تكنولوجية**: مثل نوعية التجهيزات: قديمة، حديثة، بسيطة، معقدة.

ج. **تنظيمية**: مثل الهيكل التنظيمي، تقسيم العمل، نظام المعلومات.

د. **بشرية**: مثل هرم الأعمار، سياسة التوظيف، التأهيل والتكوين.

هـ. **ذهنية mentales**: وتشمل العناصر المؤثرة بصفة دائمة على العقلية أو الذهنيات في المؤسسة مثل أنماط التسيير، المناخ الاجتماعي وثقافة المؤسسة.

وتتفاعل هذه الهياكل المذكورة فيما بينها ومع خمسة أنواع من السلوكيات البشرية والتي قد تكون سلوكيات: فردية، مجموعات عمل groupes d'activité، فئوية catégoriels، مجموعات ضغط أو مصالح groupes d'affinité وجماعية¹.

إن هذا التفاعل الدائم والمعقد يتولد عنه النشاط الذي يؤدي إلى تشغيل المؤسسة، هذا الأخير الذي يلاحظ عليه عيوباً واضطرابات أي انحرافات بين مستوى مرجو ومستوى محقق، وهو ما ندعوه بالاختلالات.

تصنف الاختلالات الأولية في ست مجموعات رئيسية تشكل سبباً أو منشأ التكاليف الخفية وهي:

- ظروف العمل المادية أو النفسية غير المناسبة،

- التنظيم غير الجيد للعمل،

- إدارة الوقت المضطربة بسبب المشاكل اليومية غير المتوقعة،

التكوين غير المتطابق مع الاحتياجات الفعلية الحالية أو المتوقعة،

تنفيذ الإستراتيجية: كعدم التوفيق بين الأهداف والوسائل،

النقص أو العيوب في الاتصال- التنسيق - التشاور.

كما يمكن إضافة أسباب أخرى خفية تشكل الجذور العميقة للاختلالات مثل:

¹ - على اعتبار أن فعالية الهيكل هي تعبير عن القوة التي يمكن بواسطتها لهذا الهيكل أن يربط العامل بإنتاجه ويزيد من درجة شعوره بالمسؤولية، وعن كونه عاملاً لتلاقي المصالح التي كانت متعارضة، فإن فعالية الهيكل تختلف عن الهيكل ذاته، وإن الهيكل لا يعتبر جيداً أو سيئاً مقارنة بهيكل آخر إلا في إطار محيط أو ظروف معينة (التصرفات والسلوكيات الممارسة على مر الزمن والمرتبطة بهذا الهيكل هي التي تكون جيدة أو سيئة).

- غياب التزامن بين العمليات: فقد تبذل المؤسسة جهودا معتبرة في عملية التكوين، إعداد الإجراءات، تحسين نظام الأجور، ولكن دون تنسيق زمني، وهو الأمر الذي يقلل من الآثار الإيجابية لكل هذا الجهد أو حتى يلغيها.
- غياب نظام معلومات محفز على اتخاذ قرارات حاسمة.

5. مؤشرات التكاليف الخفية

- تستعمل خمسة مؤشرات يشكل كل منها "عائلة اختلالات" للتعبير عن التكاليف الخفية، وهي:
- التغيب،
 - حوادث العمل،
 - دوران العمل،
 - العيوب في الجودة أو انعدام الجودة،
 - فروق الإنتاجية المباشرة أو انخفاض الإنتاجية sous-productivité المباشرة¹.

6. مكونات التكلفة الخفية

- تنتج التكاليف الخفية عن الاختلالات التي تتعرض لها المؤسسة بصفة مستمرة: تشوهات، اضطرابات، نزاعات، ضغوط، ولذلك تقوم المؤسسة بالبحث عن تسويات تستهلك موارد اقتصادية دون أن تساهم في خلق قيمة مضافة (بل قد تسبب حتى في تدهور تلك القيمة)، ولذلك فإن التقليل من الاختلالات يشكل مصدر تحسين في المؤسسة. وعليه؛ فإنه من المهم جدا حصر تلك الاختلالات وتسجيلها وتقدير تكلفتها².
- إذا فالاختلالات تتولد عنها خسارة حقيقية للمؤسسة، إذ تؤثر على النتائج الآنية وعلى الطاقة الإنتاجية المستقبلية، ولذلك فإنه وإن كان من غير المنطقي السعي إلى تقييم دقيق لتأثير تلك الاختلالات، بمعنى عدم منطوية البحث عن تكميم quantification تكلفة

¹- يمكن إضافة مؤشرات أخرى مثل:

- المناخ الاجتماعي climat social أو المناخ الداخلي interne climat .

- ثقة كل أو بعض الأفراد في المؤسسة.

- الصعوبات المالية.

- صورة وسمعة المؤسسة.

- القدرة على المنافسة.

- الصراعات العمالية والنزاعات القضائية.

²- بطبيعة الحال فإن التكاليف الخفية تثقل حساب أسعار تكلفة المنتجات ومن ثمة فإنها تؤثر على أسعار بيعها، إضافة إلى التأثير المباشر على نوعية المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن.

الاختلالات بالمعنى المحاسبي، فإن ذلك لا يمنع من اللجوء إلى التقدير الموضوعي لبعض مكونات الاختلالات، وهو ما ينجم عنه بالضرورة تقليل التكلفة الحقيقية لتلك الاختلالات. إن عمليات التسوية التي تقوم بها المؤسسة هي التي تتسبب في وجود التكاليف الخفية التي تقسم مكوناتها إلى 6 عناصر مصنفة في مجموعتين حسب نوع النشاط هما:

أ. أنشطة تسبب زيادة الاستهلاك من المواد والخدمات المشتراة المستهلكة في منتجات ينتهي بها المطاف كنفائات، زيادة في الأجور نتيجة اللجوء إلى يد عاملة بديلة لتعويض الغيابات...

ب. أنشطة تسبب زيادة في النشاط البشري الذي تتطلبه التسوية معبرا عنها بوحداث زمن، والتي ما كانت تستهلك دون وجود الاختلالات: تصحيح أخطاء وعيوب الإنتاج، البحث عن معلومات غير متوفرة رغم ضرورتها في العملية الإنتاجية، انتظار وصول مصالح الصيانة لإصلاح آلات، استقبال عملاء لحل الخلافات التجارية... إذا فالملاحظ أن مجموع هذه الأنشطة و عوض أن تخصص من أجل تحقيق إنتاج وخدمات موجهة للبيع وتحقيق عائد، فإنها تستهلك من أجل استعادة النشاط العادي للمؤسسة¹.

إن تقييم التكاليف الخفية يقوم على ربط كل مؤشر من المؤشرات الخمسة للاختلالات المشار إليها سابقا بالمكونات الستة للتكلفة الخفية الموافقة للتسويات المنجزة فعليا من طرف المؤسسة، وهي ما نستعرضه في المطالب التالية².

1.6. الأجر الزائد sur salaires:

وتنجم عن الاستعمال غير المتناسب لوقت العمل مقارنة بالأجور المدفوعة، أو عن الأجر التعويضية المدفوعة دون عمل مقابل، كما في بعض حالات التغيب وحوادث العمل مثلا، أو عن فرق الأجر (بما فيها الأعباء الاجتماعية) إذا تمت التسوية بنقل عمال من فئة أعلى لأداء المهمة التي كان يفترض أن يقوم بها عمال من فئة أدنى.

2.6. 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 المتغيرة¹ CHMCV.

¹- B. FUSTIER et Autres, La tétra-normalisation et la gestion des résultats: étude exploratoire - cas LVMH-, www.cairn.info/revue-internationale-de-psychosociologie-2009-2-p-267.htm, 2009.

²- انظر نموذجا عن ذلك في الملحق رقم (1).

3.6. الاستهلاكات الزائدة les surconsommations:

وهي الاستهلاك من المواد والطاقة والتوريدات الخارجية الزائد عن ضرورة النشاط العادي بفعل عمليات التسوية (الاستهلاكات الزائدة التي كان سيستهلك منها حجم أقل لو لم توجد تلك الاختلالات أصلا أو كانت في مستوى أقل). وتقيم هذه الاستهلاكات بتكلفة شرائها خارج الرسم إذا كانت المؤسسة تسترجع الرسم على القيمة المضافة. ويجدر التنبيه إلى أن المجموعات الثلاث هذه تشكل تكاليفا فعلية متضمنة في مختلف حسابات الأعباء الفعلية التي تحملتها المؤسسة وذات تأثير مؤكد على نتائجها، وإلى أن المؤسسة يمكنها تجنب هذه الأعباء جزئيا على الأقل، إذا تمكنت من تخفيض عدد الاختلالات فيها. فالمؤسسة ستتحمل أجورا وتعويضات أقل لو تمكنت من تقليل نسبة التغيب فيها، ستحصل على إنتاج سليم أكبر لو لم تخصص وقتا أكبر لتصحيح النقائص والعيوب في المنتجات وستستهلك موادا وطاقة ومشتريات أقل لو لم تكن مضطرة إلى معالجة عدد أكبر من الاختلالات، وإلى أن تأثيرها يكون حتميا على نتيجة السنة موضوع الدراسة (أي أنها تؤثر بشكل مباشر على جدول حسابات نتائج الدورة).

4.6. وقت غير منتج (عدم الإنتاج):

هو وقت عمل غير منتج بسبب التوقف عن العمل الناجم عن اختلال ما كالتغيب، الانقطاع في المخزون أو عطل آلة، وهو ما يعني ضياع عوائد على المؤسسة انطلاقا 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 التأخرات في تسليم المنتجات إلى الزبائن، التخفيضات المختلفة الممنوحة لترضية الزبائن وما شابه ذلك، تقيم حسب طبيعتها بوحدات قياس ملائمة، تماما مثل الاستهلاكات.

5.6. عدم خلق طاقة² la non création de potentiel:

وهو كما يعرفه H. SAVALL " تكلفة الوقت البشري الذي تتحمله المؤسسة نتيجة عدم قيامها بعمليات الاستثمار اللامادي في فترة معينة بسبب انهماكها في تسوية

¹- Contribution horaire à la marge sur coûts variables.

²- وتشمل ضياع بعض النتائج التي كان يمكن تحقيقها خلال الدورات القادمة وهذا بفعل الاختلالات، ومثالها التأخر في تطوير أو ابتكار منتجات جديدة.

الاختلالات وعدم استطاعتها تحرير وقت كاف لعمليات ذات تأثير أطول أجلا، مثل إهمال تنفيذ أهداف الإستراتيجية في خلال هذه الفترة"¹.

إن عدم خلق طاقة لا يشكل تكلفة حقيقية بالمعنى الشائع للمصطلح، وإنما يشكل إيرادا ضائعا على المؤسسة، إنها الفرصة الضائعة من أجل إنتاج منتج وبيعه، أو هي الخسارة الموزعة على الدورة الجارية والدورات القادمة²، إنها أهداف إستراتيجية تأخر إنجازها أو لم تنجز مما سيؤثر حتما على مردودية المؤسسة وعلى نتائجها المستقبلية، بل قد يرهن حتى وجودها ذاته، وهو ما يمكننا من القول بأنها تمثل تكلفة خفية إستراتيجية حقيقية.

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

وعليه؛ فهي تكاليف افتراضية أو تكلفة فرصة بديلة تؤثر على مختلف حسابات النواتج (يكون ذلك بصفة مؤكدة بالنسبة لعدم الإنتاج على اعتبار أن الرصيد الدائن لحسابات النواتج كان يمكن أن يكون أكبر) ومن ثمة على نتيجة الدورة الحالية ونتائج الدورات القادمة³ ولكن بشكل غير مباشر.

6.6. المخاطر⁴:

تعتبر المخاطر المترتبة عن الاختلالات مصدرا كامنا 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.

¹- H. SAVALL, Le gisement exploitable des coûts cachés, vers un nouveau contrôle de gestion, revue Echange, n° 86, 1^{er} trimestre, 1986.

²- H. SAVALL et V. ZARDET, L'investissement immatériel, intellectuel et incorporel dans les entreprises et les organisations. Formalisation dans le cadre de l'analyse socio-économique. Communication présentée au colloque de CERIST sur les métiers de l'organisation le 21 Juin 1988, p. 9.

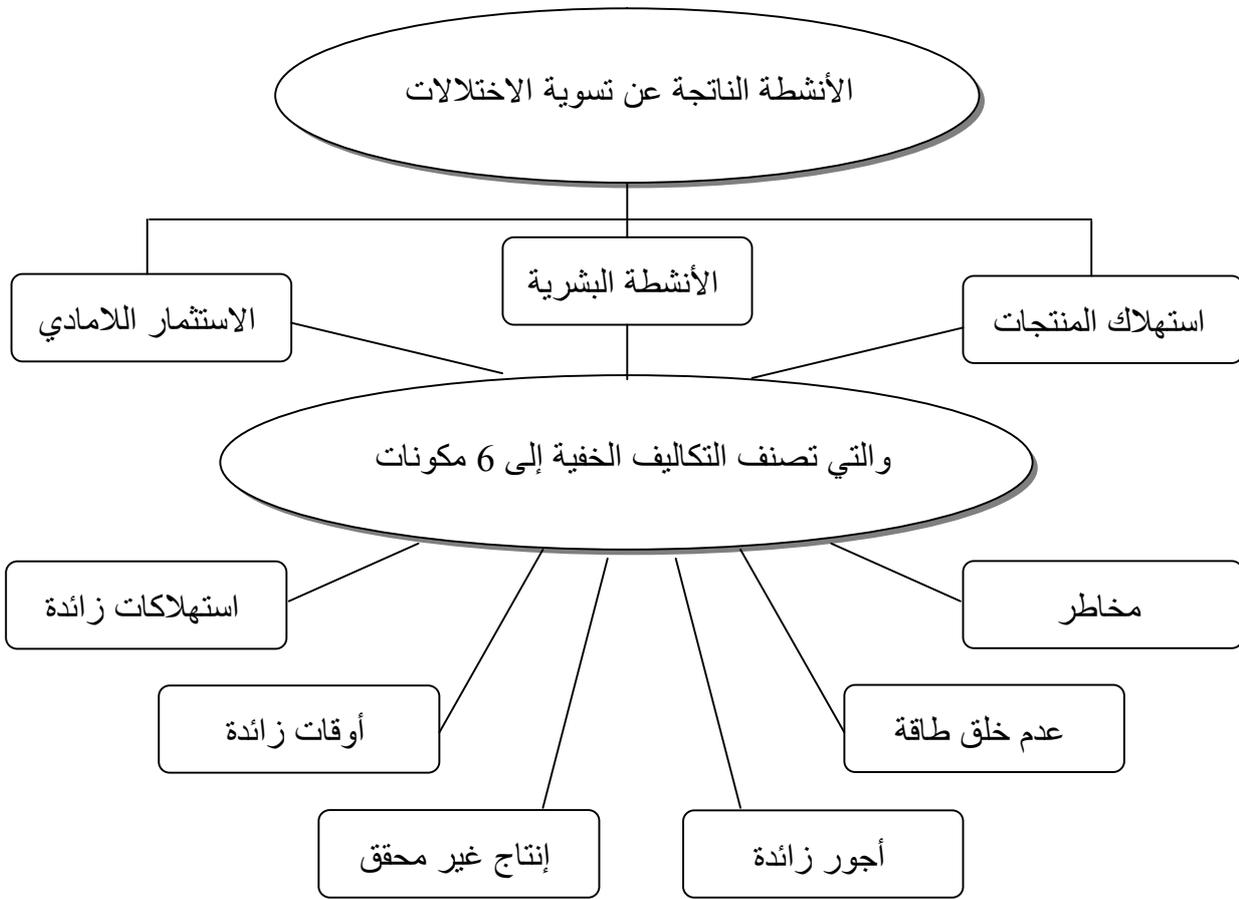
³- H. SAVALL, Le gisement exploitable des coûts cachés, vers un nouveau contrôle de gestion, Op. Cit.

⁴ المخاطر risques وتعني احتمال حدوث نقص في نتائج performances الدورات التالية بفعل الاختلالات المسجلة حاليا، فعدم توفر الأمن الصناعي أو الضبط الجيد للألات قد يتسبب في حوادث عمل متكررة، وعدم إنجاز الأعمال المحاسبية على الوجه الصحيح يمكن أن يتسبب في تصحيح redressement من قبل مصلحة الضرائب.

كما يمكن تصنيف مكونات التكلفة الخفية تصنيفا آخر، وهو:

- الفضلات والمهملات: وتحدث عندما يؤدي الاختلال إلى عيوب في الجودة، مما يؤدي إلى الحصول على منتجات لا يمكن تصريفها تصريفا عاديا، وتقيم عادة بسعر البيع العادي الذي كان يمكن أن تباع به.
- الأعباء الإضافية: وتكون في حالة إذا ما أدى الاختلال إلى زيادة في استهلاك المشتريات، الأجور والمصاريف الأخرى، وتقيم بالسعر المدفوع مقابل هذه الاستهلاكات والأعباء.
- وقت المراقبة والمراجعة: وذلك عندما يؤدي الاختلال إلى وقت مستهلك في مراجعة ومراقبة عمل أنجز بصورة خاطئة أو ناقصة، عوض أن يوجه هذا الوقت للحصول على منتج يحقق عائدا للمؤسسة، ويقيم حسب المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة.
- وقت غير منتج: وذلك حينما يوجد وقت يتوقف فيه العمل في المؤسسة بسبب انقطاع في المخزون أو أعطال في الآلات أو التغييب، ويقيم حسب المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة.
- الفرصة البديلة: وتعني ضياع عائد على المؤسسة نتيجة الاستثمار الزائد في أصول معينة، التخفيضات المختلفة الممنوحة للعملاء لأسباب تتعلق بنوعية المنتج... وبصفة عامة فهي تشمل كل الإيرادات الضائعة على المؤسسة، وتقيم حسب الحالة.

الشكل رقم (3-6): تصنيف التكاليف الخفية حسب مكوناتها



Source : H. SAVALL et V. ZARDET : Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., p. 47

7. حساب التكاليف الخفية

يمكن تقدير التكاليف الخفية إما بدراسة تفصيلية ومعقدة عن طريق التشخيص السوسيو اقتصادي¹، أو بمؤشرات غير محاسبية للاختلالات والتكاليف المهمة في المؤسسة مثل: التغيب، عدد مرات مراجعة الزبائن للمؤسسة، نسبة الطلبات المتأخرة، تكلفة استرجاع المنتجات، تكلفة خدمات ما بعد البيع والتي تكون موضوع متابعة بالكشوفات والمؤشرات لأغراض الإدارة الداخلية في المؤسسة أو لأغراض تقييمها وتحليلها عند تدقيق حسابات التسيير².

¹- H. SAVALL, An update presentation of the Socio-Economic Management model, Journal of Organizational Change Managementn, V 16, N°1, 2003, p. 33- 48.

²- B. FUSTIER et Autres, Op. Cit.

فإذا كانت التكلفة غير المُقاسة (الخفية) تتزايد بالنسبة للتكلفة المُقاسة (الظاهرة) فإن الأداء الكلي للمؤسسة سيتراجع بالنتيجة لعدم توفر الأفراد على المعلومات الملحة واللازمة لاتخاذ القرار، ويشكل هذا بحد ذاته مؤشر إنذار عن طاقات مهدورة، فنسبة التكاليف الخفية إلى كتلة الأجور، إلى الموازنة العامة، إلى القيمة المضافة، إلى رقم الأعمال... الخ، تعد كلها مؤشرات محفزة وضرورية لإدارة المؤسسة في رسم إستراتيجيات جديدة تنظر أكثر نحو تصحيح الأوضاع مستقبلاً.

1.7. المبادئ العامة لحساب التكاليف الخفية

بصفة عامة يقوم حساب التكاليف الخفية على خمسة مبادئ هي¹:

- الإنتاجية المتماثلة أو الثابتة isoproductivité،
- إنتاجية اليد العاملة غير المباشرة،
- التحميل العقلاني للموارد،
- القيمة الاقتصادية لوقت العمل،
- تحميل اليد العاملة المباشرة على التكاليف الثابتة.

ويمكن تصنيف هذه المبادئ في مجموعتين تستند كل منهما إلى فرضيات معينة.

1.1.7. المبادئ القائمة على إحصاء الكميات الاقتصادية

أ. الإنتاجية المتماثلة أو الثابتة

يقوم هذا المبدأ على افتراض ضمني وهو ثبات الإنتاجية لوحدة الزمن المستهلكة، أي ثبات الكمية المتوسطة المنتجة من طرف أي عامل في المؤسسة في أي وقت من أوقات العمل، وتحت أي ظرف من الظروف.

إنه ورغم عدم واقعية هذا الافتراض إلا أنه يجد تبريره في أنه يسهل بعض الحسابات، إذ يمكننا من:

- تجميع l'agrégation المعطيات بصفة عامة، وأزمان العمل البشري المستهلكة في إجراء التسويات بصفة خاصة، وهو ما يسمح بضرب عدد الساعات في متوسط تكلفة ساعي يفترض أنه ثابت طوال السنة،
- قياس النشاط،
- إجراء التنبؤات وإصدار أوامر الإنتاج.

¹- H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p. 138 et suivantes.

مع الأخذ بعين الاعتبار أنه يمكن أن يترتب عن استعمال المبدأ بعض الأخطاء ولذا ينبغي التعامل معه بحذر، وأن مؤشر فرق الإنتاجية (الإنتاجية المباشرة) يأخذ تغيرات الإنتاجية بعين الاعتبار، وعليه؛ فإنه يقلل من الانحرافات الناجمة عن هذا المبدأ. ومن الأمثلة الشائعة على استخدام هذا المبدأ نذكر:

- عند قسمة قيمة اقتصادية كلية على عدد ساعات سنوي فإننا نقبل بتساوي قيمة الناتج المتوسطة لكل ساعة، رغم علمنا بعدم صحة ذلك لاختلاف إنتاجية العمل وبشكل حاد أحيانا من وقت لآخر بسبب اختلاف ظروف العمل وغير ذلك من العوامل.
- عند حساب الإنتاج غير المحقق فإننا ننتقل من فرضية أن أوقات العمل غير المنتج كانت ستعطي كميات إنتاج متماثلة مهما كان وقت تسجيل تلك الأوقات (وتيرة عمل عادية، وتيرة عمل مرتفعة...)

ب. إنتاجية اليد العاملة غير المباشرة

ينطلق هذا المبدأ من فكرة أن كل فئات العاملين المباشرين وغير المباشرين ومهما كان المستوى الهرمي لأفرادها تساهم في تحقيق الإنتاج كل في موقعه، ذلك أن سيرورة العملية الإنتاجية في أية ورشة أو مصلحة لا تتطلب تدخل العمال التنفيذيين فقط، بل تتطلب أيضا تدخل أعوان التحكم والإطارات في أعمال البرمجة، توزيع المهام والأعمال، تحضير العملية الإنتاجية، التنسيق بين أفراد المجموعة الواحدة وبين أفراد المجموعات المختلفة، اختيار طرق تسوية الاختلالات، فالكل يشارك في خلق القيمة الاقتصادية وتحقيق نتيجة الاستغلال في المؤسسة.

وبالنتيجة فإن هناك من المبررات ما يكفي لإمكانية حساب إنتاجية لليد العاملة غير المباشرة التي تحقق إنتاجا وسيطا وتقدم خدمات، رغم أنها قد أهملت أو لم تلق الاهتمام اللازم في المحاسبة التحليلية التقليدية التي تركز على اليد العاملة المباشرة. وحسب H. SAVALL فإن تكلفة الاختلالات الناجمة عن الأنشطة البشرية هي واحدة سواءً أكان العمال مباشرين أم غير مباشرين، ويفسر ذلك بالتداخل أو الترابط الكبير بين الأفراد، بين الأقسام، بين المديرات...، أي أن مبدأ التضامن التشغيلي والوظيفي بين الفئات لا يترك أي مجال للفصل بين نوعي اليد العاملة¹.

¹- H. SAVALL et V. ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., pp.78-79.

2.1.7. المبادئ المرتبطة بحساب الأسعار الوجدوية

من المتعارف عليه أن حساب أسعار المنتجات المستهلكة المشتراة لا يطرح في الواقع مشكلة كبرى (إذا كانت هذه المواد من مصدر داخلي فما على المؤسسة إلا تحديد مستويات لأسعار التحويل الداخلي)، فإن الأمر ليس كذلك بالنسبة لتقدير تكلفة وقت العمل في طريقة التكاليف الخفية الذي يقوم على 3 خيارات منهجية أساسية نستعرضها في النقاط التالية.

أ. التحميل العقلاني للموارد

ويعني القبول بفرضية أن طاقة المؤسسة (من تجهيزات ويد عاملة) قد تم تحديدها بصفة عقلانية على ضوء مستوى نشاط أو إنتاج منتظر عن فترة محددة. وعليه؛ فإن التكاليف الثابتة للفترة والمرتبطة بحجم التجهيزات والعمالة تُحدد إذا لتحقيق ذلك المستوى من النشاط أو إنتاج المعياري المعين، وفي حالة عدم الاستغلال الكامل للطاقة فإن النشاط الفعلي يكون أقل من النشاط المعياري أو العادي، ويصبح انخفاض النشاط *sous activité* هذا مصدرا لتكلفة ثابتة غير مستغلة تتناسب مع جزء من الطاقة غير المستغل. ولهذا السبب فإن أوقات عدم الإنتاج في طريقة التكاليف الخفية يتم تقييمها بتكلفة وحدوية تشمل جزءا من التكلفة الثابتة، وهو ما يعني أن هذا الاختيار في التقييم يؤدي إلى تحميل تكلفة الإنتاج غير المحقق على الاختلالات المسجلة، فتكلفة ساعة توقف عامل مثلا تبعا لتعطل آلة تحسب متضمنة للتكلفة الثابتة الموافقة لتلك الساعة، وهذا ما يعتبر مفهوما أساسيا في نموذج التسيير المقترح والمعبر عنه بالمساهمة الساعية في الهامش على التكلفة المتغيرة، وفي نفس الوقت يعني أن النشاط العادي سيساوي نشاطا دون أدنى خلل، بمعنى أنه يتم تقييم الاختلالات بناءً على قاعدة صفر اختلال، وهو ما يعني وجوب تسجيل كل أوقات عدم الإنتاج رغم القناعة بأن هذه الأوقات لا يمكن ضغطها أو تجنبها إلا جزئيا (وعليه؛ فإن تحديد الطاقة المعيارية للمؤسسة على أساس صفر اختلال يعتبر تبسيطا كبيرا للواقع لأنه لا يعقل أن تتجنب المؤسسة كل الاختلالات)، ولكن ومع هذا فإن الأهمية الكبيرة للمستوى المرجعي "صفر" هنا ورغم عدم واقعيته، تكمن في أنه يشكل نقطة مرجعية ثابتة عبر الزمن، متفق عليها وعاملا تحفيزيا لزيادة النشاط.

ب. القيمة الاقتصادية لوقت العمل البشري

يتداول اليوم مدخلان في مسألة تقييم الأزمان المخصصة لتسوية الاختلالات:

- الأول يقوم على تحميل تكلفة وقت العمل البشري على المساهمة أو الهامش في تغطية التكاليف الثابتة (الهيكلية)، أخذا بعين الاعتبار كما سبق لفكرة أن التكاليف الثابتة هي تكاليف تصرف في المؤسسة من أجل تحقيق مستوى نشاط معياري، وأن أي وقت لا يخصص للحصول على إنتاج يعتبر استغلالا غير كامل للطاقة وهدرا للتكاليف الثابتة.
- الثاني ويقوم على اعتبار أن النشاط البشري يهدف إلى تحقيق نتيجة اقتصادية ومالية إيجابية في المؤسسة.

وعليه؛ فإن وقت العمل يُقيم حسب مساهمته في تحقيق هامش إجمالي على التكاليف المتغيرة، وتتماشى هذه الطريقة خاصة مع حالة المؤسسات التي تكون في حالة نمو.

ج. تحميل اليد العاملة المباشرة على التكاليف الثابتة

إنه لمن الملاحظ اليوم أنه بفعل ممارسات إدارة الموظفين les pratiques de la gestion du personnel وبفعل تشريعات العمل، فإن مصاريف اليد العاملة المباشرة (ما يسمى في المحاسبة التحليلية بالأجور) والتي كانت تعالج على أساس أنها أعباء متغيرة تتوقف على حجم نشاط المؤسسة، قد أصبحت تعالج أكثر فأكثر كأعباء ثابتة باستثناء بعض الفئات الخاصة كالعمال المتعاقدين عن فترة قصيرة.

والحقيقة أن الواقع يؤيد هذا الاتجاه، ذلك أنه يصعب على المؤسسة تقليل حجم عمالتها بسرعة إلا بتكاليف تسريح مباشرة وغير مباشرة باهظة¹. وفي الغالب تؤخذ السنة كفترة متوسطة دنيا لإمكانية تخفيض أعباء اليد العاملة هذه، وهو ما يؤدي بالنتيجة إلى احتساب مصاريف اليد العاملة المباشرة ضمن التكاليف الثابتة عند التقييم المالي لزمن العمل البشري.

وفي ختام هذا المطلب، ونظرا لاعتماد حساب التكاليف الخفية في جزء من مكوناته على مفهوم المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة، فقد أفردنا له المطلب الموالي.

¹ - باستثناء حالات خاصة كحالة العمال المتعاقدين لفترة زمنية محددة.

8. المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة

تقدم النظرية السوسيو اقتصادية للمنظمات طريقة في التشخيص والتقييم تقوم على دراسة الاختلالات الوظيفية 'l'activité dysfonctionnelle'، مقترحة بذلك قياسا سوسيو-اقتصاديا لنوعية إدارة management وسير fonctionnement مؤسسة، معتبرة أن خلق القيمة التنظيمية¹ يتمشى بالضرورة مع تحسين نوعية إدارة وتشغيل المؤسسة².

وعليه؛ فإن هذه النظرية تعتبر مدخلا ملائما وممكنا لقياس خلق القيمة التنظيمية، وهو ما يتم عن طريق تخفيض التكاليف الخفية وباستخدام مؤشر هو المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة أو المساهمة الساعية في القيمة المضافة على التكاليف المتغيرة³.

تعرف المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة على أنها مؤشر على خلق قيمة ساعية متوسطة لساعة العمل، أو بأنها مؤشر لقياس الفقد في القيمة الناتج عن ضياع ساعة عمل سواء في شكل وقت مستهلك زائد أو وقت غير منتج وذلك بسبب الاختلالات.

إن المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة تفترض أن كل فرد في المؤسسة يجب أن يساهم في خلق قيمة مضافة على التكاليف المتغيرة، على اعتبار أن هذه القيمة في ظل هذه النظرية ترتبط بأهمية النشاط البشري والأهمية الإستراتيجية للموارد البشرية، وبعبارة أخرى تفترض أن لكل فرد في المؤسسة مكانته في المؤسسة وأن لكل فرد مساهمة يقدمها، وحساب هذه المساهمة كمتوسط هو طريقة لتقوية رسالة المؤسسة وإشاعة روح التعاون والتضامن بين أفرادها.

وتعتبر المساهمة مؤشرا عاما يتحقق من طرف مجموع الأفراد في المؤسسة يسمح بحسابه من إجراء تقييم أفقي بالنسبة للتقسيم الهيكلي découpage structurel للمؤسسة. فهو جواب عن سؤال جوهري هو: ما مقدار القيمة الاقتصادية التي يخلقها وقت العمل المستثمر في مختلف أنشطة المؤسسة؟

إن أهمية الإجابة على هذا السؤال تكمن في أن قيمة كل ساعة عمل لن توجه فقط لتغطية

¹ - La création de valeur organisationnelle.

ويرى البعض أن هذا المؤشر يعد ملائما أكثر في تقدير التكاليف (الفقد في القيمة الناتج عن ضياع ساعة عمل) من المساهمة الساعية في القيمة المضافة، لأن القيمة المضافة تشتمل على التكاليف الثابتة بينما الهامش على التكاليف المتغيرة يمثل تغطية للتكاليف الثابتة وللنتيجة معا.

² - G. VAN LOYE, Finance et théorie des organisations, édition Economica, Paris, 1998, pp. 162-163

³ - Contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV).

أجر العامل، ولكن أيضا لتغطية الأعباء الهيكلية وتحقيق نتيجة اقتصادية للمؤسسة. ويمكن تلخيص فكرة المؤشر بالمثل الذي صاغه SAVALL et ZARDET وهو: إذا أمضى عامل ساعة في إنتاج شيء مادي فهو سيخلق قيمة اقتصادية للمؤسسة تتناسب وقيمة هذا الشيء، ولكن إذا أمضى العامل تلك الساعة في تسوية اختلال فإن المؤسسة يكون قد ضاع عليها تلك القيمة¹.

ومن خصائص هذه المساهمة أنه ليس لها طبيعة مالية بالمعنى التقليدي المتعارف عليه محاسبيا أو كالتالي للربح، فهي تقوم على أن الأفراد يدركون أن نشاطهم يعتمد على موارد بشرية ومادية وتكنولوجية، ولهذا في حد ذاته يكتسي قيمة معينة. وأنه ليس لها طابع انتقائي، إذ لا تميز بين عامل منتج وعامل غير منتج، مباشر وغير مباشر، إطار وتنفيذي... وأنها مؤشر على الإنتاجية أو على العمالة الزائدة وليس تقييما évaluation لهما، إنها مجرد تعبير اقتصادي واضح وبسيط يعد أساسا للدلالة على النتيجة الاقتصادية للأنشطة البشرية².

إن الهدف من حساب المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة هو تعبئة وتحسيس الأفراد في المؤسسة بأنه يمكنهم المساهمة وبإيجابية في خلق قيمة سوسيو-اقتصادية وقيمة تنظيمية، وبأنه ينتظر منهم تحقيق نتيجة اقتصادية إيجابية. ونرى أنه من الواجب التنبيه إلى أن المقصود هنا ليس هو حساب تكلفة ساعة العمل بدقة، بقدر ما هو تقدير قيمة اقتصادية مقربة *approche*³ لها، وهنا تبرز الملاحظات التالية:

- أن الهامش يحسب على وحدة تنظيمية أو للمؤسسة ككل وليس على منتج منفرد، ونواجه هنا إحدى حالتين:

¹- H. SAVALL et V. ZARDET, L'investissement immatériel, intellectuel et incorporel dans les entreprises et les organisations. Formalisation dans le cadre de l'analyse socio-économique. Communication présentée au colloque de CERIST sur les métiers de l'organisation le 21 Juin 1988, pp. 9.

²- V. CRISTALLINI, La sensibilité économique des acteurs dans le secteur social, un sujet sensible, 16ème conférence de l'AGRH – Paris Dauphine – 15 et 16 septembre 2005.

www.reims-ms.fr/agrh/docs/actes-agrh/pdf-des-actes/2005cristallini046.pdf

³- بخصوص مشكلات القياس ودقة القياس، يراجع على سبيل المثال: عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إعادة هندسة نظم قياس التكلفة لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 17، العدد 1، جوان 2003.

أ. إما أن المؤسسة تمسك محاسبة تحليلية وفق مراكز مسؤولية، ففي هذه الحالة فإننا نستفيد من جدول الاستغلال للوحدة التنظيمية المدروسة في حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والذي يقسم على عدد ساعات العمل النظرية للحصول على هامش المساهمة، ويبقى فقط التأكد من أن: كل الأعباء الخاصة بالوحدة التنظيمية قد حملت عليها وخاصة الثابتة منها (نواجه هذه الحالة عند تطبيق المؤسسة لطرق أخرى في حساب التكاليف غير طريقة التكاليف الكلية)، وإذا كان الأمر كذلك فإنه يفضل استعمال جدول حساب النتائج العام للمؤسسة.

وإما أن المؤسسة تلجأ إلى التقسيم حسب مراكز ربحية (مراكز تشغيلية) ومراكز تكاليفية (وظيفية)، وفي هذه الحالة فإنه ينبغي التنبيه إلى عيبين مهمين هما: أن الهامش على التكلفة المتغيرة في أقسام الربحية يكون مضخما بصورة وهمية بسبب أن النتيجة تكون متعلقة بجزء فقط من العاملين. وبالمقابل فإن هامش الأقسام الوظيفية يكون منقوصا بسبب أن حصتها من النتيجة لا تظهر في حساب استغلالها.

وتكون نتيجة هذه المعاملة أن تكلفة اختلال ما تبدو أقل في القسم الوظيفي منها في القسم التشغيلي، وهو ما يتنافى تماما مع الواقع العملي في المؤسسات¹.

ب. إذا كانت المؤسسة لا تمسك محاسبة تحليلية وفق مبدأ مراكز المسؤولية، فإن الحساب في هذه الحالة يتم اعتمادا على جدول حساب النتائج للمؤسسة كما يلي²:

المساهمة في الأعباء الثابتة (الهيكلية):

رقم الأعمال

- التكاليف المتغيرة (ما عدا مصاريف العاملين)

= الهامش على التكلفة المتغيرة (بما فيه مخصصات الاهتلاك والمؤونات،

مصاريف العاملين والنتيجة)

الهامش على التكاليف المتغيرة

ومنه المساهمة الساعية =

عدد ساعات العمل المنتظرة خلال الفترة

أو في حالة عدم وجود موازنات موثوق بها فإنه يمكن استخدام العلاقة التالية¹:

¹- H. SAVALL et V. ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., p. 83.

²- وهو ما اعتمدها فعلا في الجزء التطبيقي من هذا البحث.

الهامش على التكاليف المتغيرة:

$$\begin{aligned}
& \text{رقم الأعمال خارج الرسم} \\
& - \text{ الخصومات والحسومات الممنوحة للعملاء} \\
& = \text{ رقم الأعمال الصافي} \\
& - \text{ مخزونات أول المدة} \\
& - \text{ مشتريات متغيرة عن الفترة (مواد أولية، غلافات تجارية)} \\
& + \text{ مخزونات آخر المدة} \\
& - \text{ الخصومات والحسومات من الموردين} \\
& + \text{ تكاليف التمويل المتغيرة} \\
& + \text{ مصاريف التوزيع المتغيرة} \\
& = \text{ الهامش على الأعباء المتغيرة} \\
& \text{الهامش على التكاليف المتغيرة} \\
& \text{ومنه المساهمة الساعية} = \frac{\text{الهامش على التكاليف المتغيرة}}{\text{عدد ساعات العمل المنتظرة خلال الفترة}}
\end{aligned}$$

ويجدر التنبيه إلى أن المعيار الأساسي المعتمد في تصنيف التكاليف إلى متغيرة وثابتة يقوم على الأجل اللازم لتصحيح أو تعديل تلك التكاليف عند الانخفاض المحسوس في مستوى النشاط². فإذا كان هذا الأجل يساوي سنة على الأقل فإننا نعامل التكلفة على أنها تكلفة ثابتة.

ويعد معيار "السنة" في طريقة التكاليف الخفية معيارا مرتبطا بإستراتيجية المؤسسة أكثر منه معيارا متناسبا مع حجم النشاط، إذ قد تعامل تكاليف معروفة بتغيرها كالمواد الأولية، تعامل كتكاليف ثابتة في حالات معينة، كما في حالة تعاقد مؤسسة مع مورد على شراء كميات دنيا منها سنويا. ويقترح البعض اعتماد مخططات العمل الإستراتيجية للمؤسسة (أي اعتماد النظر للمستقبل) للحكم على سلوك التكاليف (درجة ثبات أو تغير تكلفة)³.

¹- H. SAVALL et V. ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., pp. 83-84.

²- في الحقيقة أن هذه المهمة تعتبر على درجة عالية من الصعوبة، وقد تتطلب معرفة كبيرة بالمؤسسة وتساورا مع مسيرتها.

³- H. SAVALL et V. ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., p. 84.

المبحث الثالث: تأثير التكاليف الخفية على النظام المحاسبي

أشرنا في مقدمة هذا البحث إلى بعض النواقص التي يعاني منها نظام المعلومات المحاسبي كأداة مساعدة في التسيير. وإذا كانت الأدبيات المحاسبية قد تناولت مسألة تطوير النظم المحاسبية أو إلغائها بعضها¹، فإن طريقة التكاليف الخفية قد اختارت في مرحلة أولى ولظروف عملية الإبقاء على النظام المحاسبي على حاله، واستعمال أدوات التسيير السوسيو-اقتصادي غير المحاسبية extra comptable كمدعم له. ثم في مرحلة ثانية سعت إلى إدخال تعديلات عليه من خلال التعاون مع مجلس الخبراء المحاسبين.

وتعطي الطريقة أهمية كبيرة لتحسين دور المحاسبة للاعتبارات التالية:

- تفسير أسباب التكاليف الخفية،

- الاعتراف بالاستثمارات اللامادية على قدم المساواة مع الاستثمارات المادية،

- استعمال أبعاد التقييم الثلاثة: الكمية، النوعية والمالية،

- إضفاء مرونة أكبر على النظام بتفضيل سرعة توفير المعلومة على حساب الدقة المبالغ فيها.

تؤثر التكاليف الخفية على نظام المعلومات المحاسبي من خلال السعي إلى فصل التكاليف الخفية عن الظاهرة، مما يجعل من نظام المعلومات المحاسبي أكثر دلالة وأكثر تحفيزا.

1. التأثير على نظام معلومات المحاسبة العامة

1.1. التأثير على الميزانية

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 أو تلك القابلة للتوزيع.

¹ لمزيد من التفاصيل يراجع:

- محمد بهاء الدين بديع القاضي، دراسة تحليلية لمناهج ومداخل تطوير نظم المعلومات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثالثة، 1999.

- عصام الدين مصطفى محمود، معايرة نظام التكاليف بين الإبقاء والإلغاء وتقييم للأساليب المقترحة كبديل لها في البيئة الصناعية الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1998.

2.1. التأثير على جدول حسابات النتائج

وذلك 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 للنواتج الوهمية في الجانب الدائن (النواتج) يمثل الإيرادات الضائعة.

2. التأثير على المحاسبة التحليلية

تفتح المحاسبة التحليلية آفاقا أرحب لتطبيق طريقة التكاليف الخفية من المحاسبة العامة بحكم مرونتها الواسعة، وهذا في ثلاثة مجالات هي:

1.2. تقييم تكلفة بعض الاختلالات

يمكن تحقيق ذلك باللجوء إلى تجميع تكاليف بعض الاختلالات التي ترى المؤسسة أنها مزممة أو مهمة (عادة تحسب تكلفة الاختلالات المكلفة والاختلالات ذات التكلفة الأقل ولكن المتكررة كثيرا) وهذا حسب نوع الاختلال وباستعمال طريقة التكاليف الكلية. وللتخفيف من ثقل الطريقة وزيادة مرونتها، فإنه يمكن للمؤسسة أن تتوقف عن حساب تكلفة بعض الاختلالات بعد فترة معينة إذا قدرت أنه قد تم التحكم في تلك الاختلالات ولو لبعض الوقت.

وزيادة في التخفيف، يمكن للمؤسسة اعتبار تكلفة الاختلالات الملاحظة عن فترات متتالية كتكلفة تقديرية، ثم الاكتفاء بتسجيل تكرارات تلك الاختلالات فقط، وفي حالة ظهور فروق مع الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة، فإنها تحمل هذه الفروق على الإنتاج غير المحقق. إن هذه الطريقة تسمح للمؤسسة بالتأكد من فعالية العمليات التي قامت بها من أجل تخفيض التكاليف الخفية، كالتكوين مثلا وأثره على تخفيض الإنتاج المعيب.

2.2. تحسين عملية تحليل الانحرافات

قد تكون المؤسسة لا تطبق حساب التكاليف المعيارية ولا تقوم بحساب الانحرافات (كما هو الحال في وحدة المنتجات الكهربائية موضوع الدراسة)، ومع ذلك فإنه يمكنها تطبيق طريقة التكاليف الخفية في حساب تكلفة الانحرافات التي تظهر في تكلفة الأقسام بطريقة مباشرة، وذلك بمقارنة التكاليف الفعلية لتلك الأقسام مع التكلفة المنتظرة أو المعيارية لمستوى نشاط منتظر. إن هذه العملية توفر للمؤسسة أداة مهمة ومناسبة لمعرفة مستوى، طبيعة ومصدر الاختلالات.

وقد تكون المؤسسة تطبق طريقة التكاليف المعيارية، فعندئذ تكون هذه الأداة، أداة إضافية مكملة في التحليل؛ مع التأكيد هنا على ضرورة شمول التحليل للانحرافات الإيجابية، الانحرافات السلبية، القيم والكميات معاً، والاستعانة بلوحات القيادة في تفسير الانحرافات لأنها قد استعملت في إعداد عقود النشاط من جهة، وتحتوي على مؤشرات النشاط من جهة ثانية (يمكن الاستدلال مثلا على انخفاض كمية الإنتاج بوجود أوقات تعطل في الآلات أو بوجود تغيب).

إن طريقة التكاليف الخفية تعطي دورا أكبر وأهم لمراقبة التسيير، لأنها تعطي دورا أكبر للمسؤولين التشغيليين في تتبع أسباب الانحرافات والمشاركة في البحث عن الحلول المناسبة لها، على اعتبار أنهم الأقرب إلى مشاكل المؤسسة وعدم اقتصار التحليل على المختصين فقط، وهو مما سيساعد على الاكتشاف المبكر للاختلالات، وأيضا في تنمية روح النقد والمراجعة للمعايير المطبقة والتي تشوهها الاختلالات التي تتضمنها، مما ينعكس بالإيجاب على اتخاذ القرارات من حيث:

- أن إجراءات تسوية الاختلالات وتخفيض التكاليف ستتم بطريقة واعية ومدروسة وليس بصفة ارتجالية، وهو ما يدفع إلى التطوير الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة ويرفع من مردوديتها.

- ربط تأثير عمليات التسوية ببيئة المؤسسة الخارجية والسعي لأن يكون إيجابيا (تخفيض التكاليف سينعكس مثلا على سعر البيع وعلى تنافسية المؤسسة).

- إمكانية تقدير تأثير التكاليف الخفية على كل أنواع التكاليف في المؤسسة، ثابتة، متغيرة، مباشرة وغير مباشرة عن طريق مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة.

إن تأكيد طريقة التكاليف الخفية على مراجعة المعايير دوريا يقوم على نظرة واقعية إلى ظروف الاستغلال في المؤسسة التي تبرز ما يلي:

- تشوه المعايير: إن تحديد معايير على أساس نسبة إنتاج معيب معينة، نسبة تغيب معينة، محسوبة بناء على ملاحظات تاريخية، يعني الإقرار بالقبول الضمني لوجود اختلالات "مرسمة" وإعادة نسخها مرات ومرات، دون النظر إلى ما يمكن تخفيضه منها حسب مقتضيات المرحلة. فقد تقبل المؤسسة بمعدل تغيب معين وتعتبره أمرا عاديا دون البحث في إمكانية ضغط هذا المعدل.

- تشوه الأهداف: في الكثير من الأحيان 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 الاختلالات التشغيلية اليومية من تعطلات، توقفات، إنتاج غير محقق ووقت مستغرق في تصليح الإنتاج المعيب... الخ، ودون أن تفسر انحراف الكميات (الإنتاج غير المحقق) الضائعة على وجه الخصوص.

3.2. المساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية

في هذا المجال، فإن تقييم التكاليف الخفية يسمح في مرحلة أولى وعن طريق التحليل السوسيو-اقتصادي بالوقوف على حجم التأثير الاقتصادي للاختلالات على المؤسسة، ثم في ثانية بتحديد الإجراءات والوسائل الكفيلة بتحسين وضع المؤسسة وتقليل الانحرافات (وتسمى مرحلة التطوير السوسيو-اقتصادي phase d'innovation socio-économique، ثم في مرحلة ثالثة بتقييم تكلفة تلك الإجراءات من جهة، وتكلفة الوفورات المحققة منها من جهة أخرى بواسطة ميزان المراجعة الاقتصادي لبرنامج التطوير.

وتتجلى أهمية التكاليف الخفية في هذا الصدد، أنها لا تعتبر 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 الاستثمارات المادية¹، وهو ما سيوفر ثلاث مزايا:

الأولى: المراجعة المستمرة لطرق التسيير والتشغيل الحالية والبحث عن تسيير أكثر نجاعة في ظل التغيير التكنولوجي أو المادي الذي قامت به المؤسسة، والذي يعني تقليص التكاليف الخفية.

الثانية: التنبؤ بالعمليات المرافقة للاستثمار مسبقا، أي التنبؤ بما قد يصاحب الاستثمار من اختلالات وتكاليف خفية جديدة.

الثالثة: مساهمة المشرفين الميدانيين على اختلاف مستوياتهم في إعداد برامج الاستثمار.

¹- يمكن القول أن الطرق التقليدية في تقييم الاستثمارات تأخذ بالتكلفة الخفية ولكن بصفة جزئية وضمنية فقط عند تقدير التكاليف الكلية قبل إنجاز الاستثمار، وهو ما يترتب عنه استقطابا extrapolation للاختلالات الموجودة التي تحمل ضمنا، دون إعادة فيها.

خلاصة الفصل

يقوم التسيير السوسيو-اقتصادي على الفرضيتين المركزيتين التاليتين:

- اعتبار أن الإنسان هو العنصر الفعال والمحرك لكل عملية تغيير من خلال عملية تفاعل مستمر مع هياكل المؤسسة، وأنه هو العنصر الوحيد الذي يخلق القيمة المضافة.
- إمكانية التقليل من نقائص النموذج المحاسبي باستعمال طريقة التكاليف الخفية. وتجمع النظرية في بحثها عن تحقيق نتيجة كلية مستدامة performance globale durable للمؤسسة بين مكونين تعتبرهما متلازمين وهما الأداء الاقتصادي والأداء الاجتماعي.

ويعتمد على مفهومين كبيرين هما: المفهوم النظري الأساسي لنظام المعلومات التشغيلية المتكاملة والمحفزة إنسانيا والذي يعني أنه يمكن تحفيز الأفراد على انتهاج سلوكات إيجابية ترفع من القيمة المضافة والنتائج، وعقد النشاط المتفاوض عليه دوريا والذي يقوم على التحديد التفاوضي للأهداف والوسائل والمكافآت، وتعد هذه الأداة بالغة الأهمية في رسم الاستراتيجيات، القيادة، التشخيص وتقييم التنفيذ.

التكلفة الخفية هي التي التكلفة التي لا يعترف بها النظام المحاسبي (بمعناه الواسع) ولا تظهر بصورة مستقلة في أي وثيقة من وثائقه، وهي الترجمة النقدية لتسوية الاختلالات والنقائص التي تظهر في عمليات التشغيل. إن البعض من هذه التكاليف يكون محملا ضمنا في بعض الحسابات ويشكل تكاليفا فعلية، في حين لا يظهر الجزء الآخر إطلاقا ويشكل إيرادات غير محققة.

تعتبر طريقة التكاليف الخفية شاملة بتركيزها على فئات العاملين، إيجابية في نظرتها للفرد وقابليته للتطور. وهي تعمل على ثلاثة محاور رئيسية هي: التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة (وتختص بها الإدارة العليا)، الاعتراف بوجود اختلالات وضرورة تقليصها مع ما يتطلبه ذلك من برامج تحسين وتنسيق في العمليات، وأخيرا استعمال الأدوات المناسبة وهي ست أدوات.

تهدف طريقة التكاليف الخفية إلى القياس الاقتصادي المقدر أكثر للموارد البشرية وللجودة، وتحليل الانحرافات باعتماد تحليل يشمل الجوانب الاجتماعية – التنظيمية- المالية.

تتكون التكاليف الخفية من ستة عناصر هي الأجور الزائدة، الاستهلاكات الزائدة، الوقت الزائد، الوقت غير المنتج أو الإنتاج غير المحقق، عدم خلق طاقة (الفرصة البديلة) والمخاطر، التي تحسب اعتمادا على خمسة مبادئ هي الإنتاجية المتماثلة أو الثابتة، إنتاجية اليد العاملة غير المباشرة، التحميل العقلاني للموارد، القيمة الاقتصادية لزمن العمل البشري وتحميل اليد العاملة المباشرة على التكاليف الثابتة، وموزعة على مؤشرات هي: التغيب، دوران العمل، حوادث العمل، عيوب الجودة، فروق الإنتاجية المباشرة.

تسعى التكاليف الخفية إلى تحسين نظام المعلومات المحاسبي عن طريق إبراز التكاليف ضمن حسابات جدول حسابات النتائج وضمن بعض حسابات الميزانية، للاعتبارات التالية: إمكانية تفسير التكاليف الخفية الملاحظة عند تقييم تكلفة الاختلالات، المساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمارات، الاعتراف بالاستثمارات اللامادية، استعمال أبعاد التقييم الثلاثة: الكمية، النوعية والمالية وتحسين عملية تحليل الانحرافات مما يعطي دورا أكبر وأهم لمراقبة التسيير، يضيف المزيد من المرونة على النظام بتفضيل سرعة توفير المعلومة على حساب الدقة المبالغ فيها.

الفصل الرابع:

الاختلالات الاجتماعية

الفصل الرابع: الاختلالات الاجتماعية

يمكن اعتبار الاختلالات الاجتماعية وهي التغيب، دوران العمل وحوادث العمل بأنها اضطرابات تصيب السيد الحس ن والعادي للمؤسسة، والتي يمكن تفسيرها كليا أو جزئيا بسلوكات العاملين فيها. كما يمكن النظر إلى هذه الاختلالات الاجتماعية من إحدى زاويتين:

الأولى: زاوية الآثار الاقتصادية المترتبة عنها، أي النظر إليها على اعتبار انها اختلالات نظام *dysfonctionnent d'un système* يجب معرفة تكلفتها والسعي إلى تقليلها.

وفي هذا الصدد، يشير عدد من الباحثين إلى انه ونظرا لغياب معايير موضوعية يمكن المقارنة بين المؤسسات أو القطاعات، وإلى انه ولمعرفة مقدار التغيرات التي طرأت على حجم هذه الاختلالات، فإنه يتم الاكتفاء بمقارنة تغيراتها عبر الزمن فقط، هذا من جهة، ومن جهة ثانية وإلى إنه لا يجب إغفال ان المفاهيم هنا هي نسبية: فمعدل دوران عمل مرتفع في فرع نشاط يتميز بالاستقرار وبتطور تكنولوجي بطيء يعتبر ملائما، في حين انه لا يعتبر كذلك في فرع يتميز بالتراجع او بتطور تكنولوجي سريع¹.

الثانية: زاوية الاسباب، حيث ينظر إلى الاختلالات هنا على انها مؤشرات اجتماعية يرتبط تطورها بالمناخ الاجتماعي السائد في المؤسسة، حيث يمكن اعتبار وبكثير من الموضوعية ان تطور مجموعة من الاختلالات في نفس الاتجاه كمعبر عن التحولات التي يشهدها المناخ الاجتماعي في تلك المؤسسة².

¹- B. MARTORY et D. CROZET : Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005, p.191.

²- من الواضح ان كل الغيابات يكون لها اضطراب متفاوت المدة بالنسبة للمصلحة المعنية وهو ما يجبر الإدارة على اتخاذ إجراءات سريعة لمعالجة هذا الاختلال مع ما يترتب على ذلك من تكاليف. وإذا كانت الإدارة ترغب في قياس درجة وفاء الأفراد للمؤسسة أو في معرفة المناخ الاجتماعي فإن دراسة التغيب المصغر *micro absentéisme* (من نصف يوم إلى ثلاثة أيام) بحجة العطل المرضية وحوادث العمل يكون مهما: إذ يمكن أن يكون هذا التغيب تعبيراً عن رفض العامل للضغوط الكبيرة الجسدية أو النفسية (ضغوط عمل، ضغوط مسؤول ظروف عمل متعبة) وحاجته إلى الانقطاع مؤقتاً عن جو العمل بحثاً عن بعض الراحة.

المبحث الأول: التغيب

لقد حضي التغيب l'absentéisme (وما يزال) بنصيب وافر من البحث والدراسة من حيث: التعريف، الأسباب، أساليب العلاج... الخ. وفي الواقع فإن المؤسسات لم تعد تهتم اليوم بالبعد المحاسبي للتغيب فقط، بل توسعت دائرة اهتمامها لتشمل الجانب الاجتماعي، والتي تمثل تكاليف الاختلالات المختلفة الناجمة عن التغيب بما تحمله من دلالات ومؤشرات اجتماعية عديدة جانبا من جوانبه، فالتغيب يمثل بالنسبة للمؤسسة تكاليفا مباشرة وغير مباشرة مرتفعة، تكون خفية في جزء منها (وإن كان هذا الجزء يقيم في غالب الأحيان بأقل مما يجب نظرا لعدم الإحاطة بكل الآثار الناجمة عن التغيب أو لصعوبة تقييمها)، وهو ما ينعكس سلبا على مردودية المؤسسة.

إن التغيب يعتبر قبل كل شيء وقتا مستقطعا من النشاط الإنتاجي للمؤسسة، ولذلك يتم التشديد على تأثيره السلبي (بل والخطير) على ظروف الاستغلال في المؤسسات، عن طريق زيادة اللجوء إلى العمالة الدائمة أو المؤقتة، قلة استغلال التجهيزات واضطراب دورة الإنتاج¹، وهو ما يستخلص من التعاريف التالية للتغيب.

- التغيب هو الغياب المتكرر وغير المنتظر لفئة كبيرة من الأجراء²، وهو يعبر عن حكم على القيم exprime un jugement de valeur وعن رأي خلقي un avis moral، فحسب الكاتب فالتغيب هو تعبير عن التملص من واجب أو التهرب من عمل، وهو آفة اقتصادية واجتماعية³.

- التغيب هو وضعية مرضية situation pathologique، مل التوفقات الموصوفة عادة بأنها غير مبررة أو مبالغ فيها والتي تكون مدتها قصيرة على وجه العموم ولكن بوتيرة مرتفعة، والتي تعبر في اغلب الحالات، بوعي أو دون وعي، عن سلوك رافض⁴.

¹- A. THEBAUD et F. LERT, Absentéisme et santé. Une revue critique de la littérature, Revue Sciences sociales et santé, Volume 1, N° 2, 1983, p. 9.

²- يميز عادة بين الغياب l'absence وبين التغيب l'absentéisme باعتبار أن هذا الأخير يتميز بكونه غيابا متكررا وغير متوقع لنسبة مرتفعة excessive من الأجراء مما يضيف بعدين للتغيب وهما الوتيرة (التكرار) والمدة.

³- D. WEISS: L'absentéisme Revue française des affaires sociales, N° 4, Oct.-Déc. 1979, pp. 58-59.

⁴- M. THEVENE: repris par L. BENRAISS, L'absentéisme: phénomène a contrôler: Cas des entreprises marocaines, université de droit, d'économie et des sciences d'Aix Marseille, institut d'administration des entreprises, centre d'études et de recherche sur les organisations et la gestion, études et documents série "recherche", w.p. n° 553, Août 1999. =

- التغيب هو عدم التحاق العامل بمكان عمله عندما يفترض فيه ذلك، سواءً أكان هذا الفعل مبرراً أم لا¹.
- التغيب هو نقص المواظبة في عمل يتطلب التواجد في مكان محدد؛ وسلوك شخص يتغيب كثيراً².
- التغيب وهو شهادة عن سلوك اجتماعي - ثقافي للرفض المؤقت والمحدود عن العمل وايضا عن انخفاض مستوى المشاركة أو الاهتمام بالمؤسسة³، اضطراب في الإنتاج وتنظيم العمل على اعتبار أنه يتطلب إجراءات لتسوية الآثار السلبية الناجمة عنه، وإذا زاد مستوى التغيب عن حد معين تعتبره المؤسسة مقبولاً، فيمكن تفسير ذلك على أنه تصرفات فردية متكررة لتهرب مؤقت من ممارسة العمل⁴.
- وهذا التعريف الأخير تميز بالتأكيد على الجانبين التكاليفي والاجتماعي للتغيب، فالتغيب يمكن النظر إليه من إحدى ناحيتين:
- ناحية تكاليفية بحتة، أي على أنه تكلفة يتوجب على المؤسسة
- ناحية اجتماعية باعتباره مؤشراً على المناخ الاجتماعي السائد في المؤسسة.
- هذا ونرى أنه يجب التذكير بعلاقة التغيب الوثيقة بدوران العمل، فمعدل تغيب مرتفع أصبح يعتبر نذيراً أكثر فأكثر على معدل دوران عمل مرتفع كذلك وذلك على الرغم

=وتشير بعض الدراسات إلى أن تقسيم التغيب بسبب العطل المرضية إلى طويل وقصير يخضع لقاعدة 20 / 80، حيث أن 20 % من الغيابات ذات المدة الأطول تشكل بشكل تقريبي نحو 80 % من عدد أيام التغيب الإجمالي، وأن 20% المتبقية من أيام التغيب والمرتبطة بـ 80 % من الحالات المرضية القصيرة الأجل هي التي تسبب 80 % من مشاكل المؤسسات.

كما يعتبر البعض أن زيادة متوسط فترة التغيب لا تعتبر تطوراً سلبياً إذا كانت ناتجة عن انخفاض الغيابات القصيرة الأجل.

R.J.L. VISSER, et T.J. VEERMAN, repris par R. VERDEE et H. MEULEMANS: Absences pour cause de maladie en Belgique: une analyse comparative du matériau statistique sectoriel, revue belge de sécurité sociale - 1er trimestre 2002, p. 108.

<http://www.socialsecurity.fgov.be/fr/nieuws-publicaties/publicaties/btsz/nummers.htm>

¹ - وهو تعريف المكتب الوطني الأمريكي للعمل (BNA):

L. BELANGER et Autres: Gestion des ressources humaines, une approche globale et intégrée, Gaëtan Morin éditeur, Québec, 1983, p. 280.

² - GRAND ROBERT, 2^{ème} édition, version électronique, 2005.

وإن كان الواقع يشير إلى أن الكثير من المؤسسات تولي اهتماماً للمتغيبين دون عذر (أي للأشخاص الذين لا يجب أن يكونوا كذلك) أكبر مما توليه للعدد الفعلي للمتغيبين.

³ - B. MARTORY et D. CROZET: Op. Cit., p.192.

⁴ - Idem.

من انهما ظاهرتين مختلفتين، ويعتبر BURKE و WILCOX أن قرار فرد بالتغيب يعد تعبيراً غير مباشر، أي تعبيراً مقنعاً، عن قرار أهم من ذلك بكثير وهو مغادرة المؤسسة¹.

1. أنواع التغيب

يمكن تصنيف التغيب حسب المعايير المختارة إلى عدة أنواع، نكتفي بذكر ثلاثة

1.1. حسب سبب التغيب

من بين أسباب التغيب الكثيرة يمكن ذكر: المرض، التكوين خارج المؤسسة، حوادث العمل أو الطريق، الحضور غير الفعال absences de présents non actifs (يحدث عندما يؤدي غياب مسؤول مثلاً إلى توقف العمال الموضوعين تحت مسؤوليته رغم حضورهم)²، العطل المرخص بها وهي حسب التشريع الجزائري: تادية مهام التمثيل النقابي، متابعة التكوين المهني أو النقابي التي يسمح بها المستخدم، المشاركة في الامتحانات الاكاديمية أو المهنية، الاحداث العائلية (من زواج، ولادة مولود، وفاة احد الاصول أو الفروع...)، تادية مناسك الحج، عطل الامومة والامتيازات المرتبطة بها ورخص التغيب الخاصة غير المدفوعة الاجر التي تمنح للضرورة³.

إن قرار التغيب أو الحضور يعتبر متغيراً تابعاً للتأثير المشترك أم لا، لثلاث مجموعات من العوامل هي:

- العوامل الشخصية،
- العوامل التنظيمية المرتبطة بالعمل،
- العوامل المميزة لمحيط المؤسسة.

والشكل الموالي يبين تمثيلاً لطبيعة العوامل المؤثرة على التغيب وعلى تداخلها.

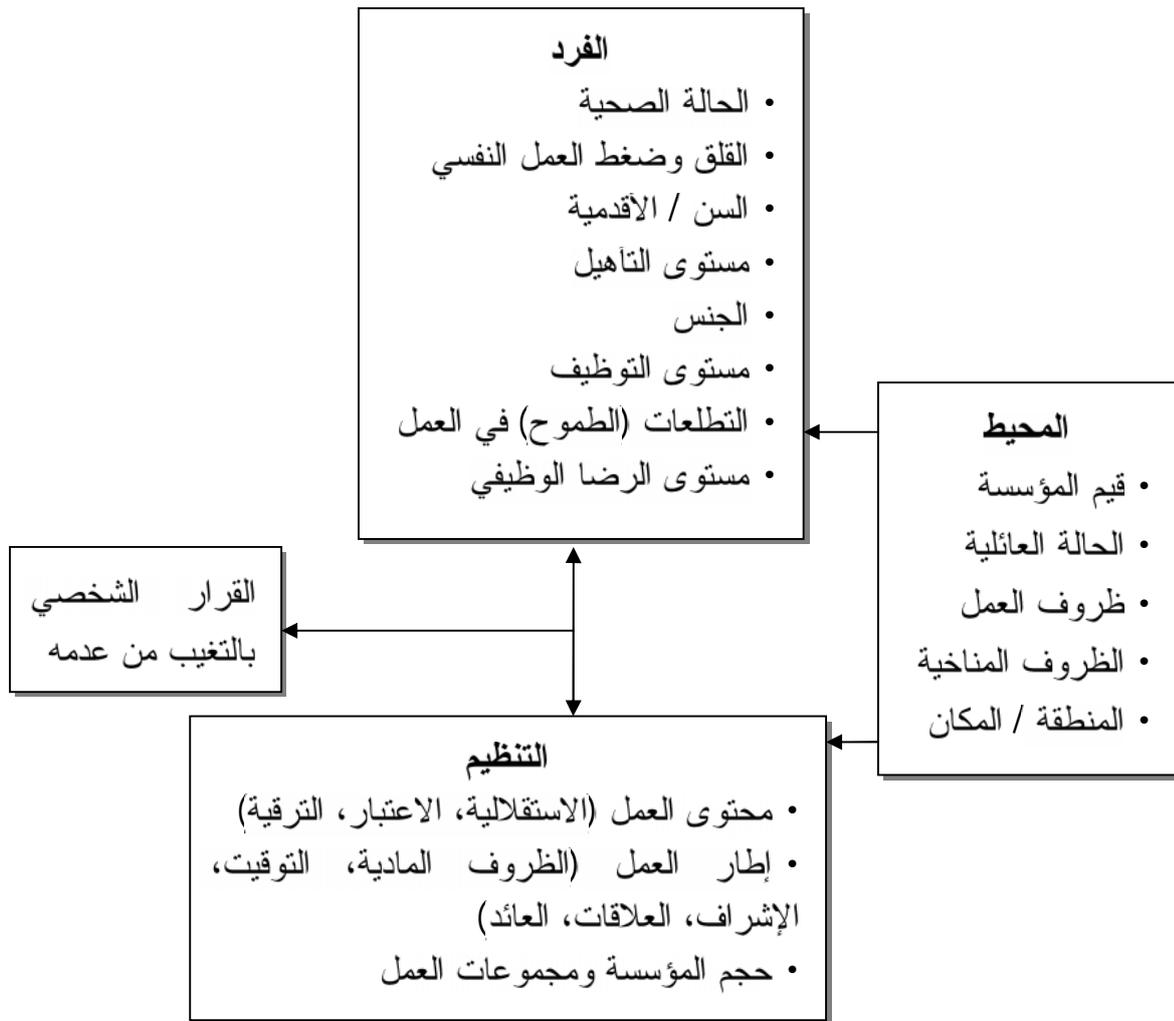
¹- R. S. BRUKE et D. WILCOX, Absenteeism and turnver among female telephone operators, repris par L. BÉLANGER et Autres, Op. Cit., p. 280.

²- يستثنى من التغيب: البطالة الإضرابات التكوين داخل المؤسسة العطل التعويضية récupération ou compensatoires أيام الراحة القانونية العطلة السنوية.

P. JARDILLIER et H. BAUDIN: L'absentéisme: mythes et réalités, 2^{ème} éd, édition EME, Paris, 1984, p. 2.

³- القانون 90-11 المؤرخ في 21/04/1990 والمتضمن لعلاقات العمل الجريدة الرسمية العدد 17 السنة 27 1990/04/25.

الشكل رقم (4-1): العوامل المؤثرة على التغيب



المصدر: من تجميع الباحث.

2.1. حسب إمكانية تخفيض التغيب

وفق هذا المعيار يصنف التغيب إلى صنفين:

- تغيب قابل للتخفيض: ويشمل التغيب الذي تعود أسبابه لظروف العمل داخل المؤسسة، العطل التي يمكن أن تخضع للتقدير الشخصي للمسؤول مثل العطل غير

المدفوعة الأجر sans solde¹، المرض، حوادث العمل، أو التوجه نحو توظيف الذكور أكثر للتخفيض من عطل الامومة...

- تغيب غير قابل للتخفيض: ويندرج ضمنه العطل القانونية مثل الزواج أو وفاة احد الاقارب.

3.1. حسب مدة التغيب

وفقا لهذا المعيار يصنف التغيب إلى صنفين أيضا :

- التغيب المصغر: وهو التغيب الذي لا تتجاوز مدته 3 ايام.

- التغيب الطويل الاجل: وهو التغيب الذي تتجاوز مدته 15 يوما.

وواضح ان اي تغيب مهما كان سببه يؤدي إلى اختلال متفاوت المدة والشدة وإلى تحمل تكاليف إضافية، وهو ما يحتم على المؤسسة اتخاذ إجراءات سريعة لمع .

2. حساب التغيب

يحسب التغيب بالنسبة التالية²:

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

يقيس هذا المؤشر نسبة التغيب ضمن وقت العمل النظري للمجتمع موضوع الدراسة، وهو ما يسمح بتقييم حصة ساعات التغيب (ولنقل الاقنطاعات) في عدم تحقيق خطط وتوقعات المؤسسة³.

إن تحليل التغيب يتم على عدة مراحل:

¹- في الواقع قد يوجد كثير من التداخل بين ما يعتبر غيابا مبررا وما يعتبر غيابا غير مبرر إذ قد يعود ذلك أحيانا إلى سلطة أو تقدير المسؤول.

²- في الواقع لا توجد طريقة موحدة لقياس التغيب فكل شيء يعتمد على تحديد مكونات كل من البسط والمقام والمهم هو المحافظة على نفس طريقة القياس في المؤسسة على مر الفترات.

B. MARTORY et D. CROZET: Op. Cit., p. 194.

³- في الغالب تحدد الفترة بالشهر وتحسب بعد ذلك المتوسطات الفصلية أو السنوية.

أ. تحديد الأشخاص المتغيبين خلال الفترة موضوع الدراسة: حيث أن مجتمع المتغيبين يشمل الأشخاص الذين لديهم سبب تغيب وفترة تغيب أي تاريخ بداية وتاريخ نهاية لتغيبهم.

ب. تحديد محاور التحليل: كالوظيفة، السن، الجنس، الأقدمية، السبب... وحساب المؤشرات التي تسمح بتجميع المعلومات عن الظاهرة ومعرفة اتجاهها وكذلك تحديد مستويات التغيب التي يجب عندها القيام بإجراءات علاجية. وهذا إذا بعين الاعتبار أنه:
- بالنسبة للبسط: يستثنى في حساب بسط معدل التغيب، الغيابات غير العادية أي الغيابات بسبب العطل القانونية والانتدابات والعطل العائلية، الخدمة الوطنية... الخ، مع احتساب العطل المرضية، عطل الامومة (قبل وبعد الولادة)، العطل بسبب حوادث العمل والأمراض المهنية، العطل بسبب حوادث التنقل إلى العمل accidents de trajet، الغيابات المرخص بها من طرف المسؤولين لأسباب مختلفة كالاستدعاء من قبل رسمية، العلاج، إتمام إجراءات إدارية، أو دون سبب معين، وهذا باستثناء الغيابات الاتفاقية conventionnelles والغيابات غير المرخص .

- بالنسبة للمقام: بما أن المقام يعبر عن عدد ساعات العمل النظرية، فإنه يحسب على أساس التعداد (الحضور) الكامل للعاملين وعلى أساس عدد ساعات العمل القانونية أي خارج ساعات العمل الإضافية.

وفي الأخير نشير إلى أنه في الكثير من الأحيان يتم التمييز بين التغيب المصغر وبين التغيب بالمعنى المتداول، وذلك بحساب معدل لكل نوع منهما.
كما يمكن تقسيم المعدل الإجمالي للتغيب لأغراض التحليل والدراسة حسب معايير مختلفة كما سبقت الإشارة كالسن، الجنس، الأقدمية، مستوى التأهيل، الموسم... مع تدعيمه بمؤشرات تكميلية مثل:

$$\text{معدل التغيب طويل الأجل} = \frac{\text{عدد ساعات التغيب} \leq 15 \text{ يوما خلال الفترة}}{\text{عدد ساعات العمل النظرية خلال الفترة}} \times 100$$

$$\text{معدل التغيب المصغر} = \frac{\text{عدد ساعات التغيب} \geq 3 \text{ أيام خلال الفترة}}{\text{عدد ساعات العمل النظرية خلال الفترة}} \times 100$$

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

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

إن المؤشر الأخير يسمح بحساب درجة تكرار هذا السلوك ضمن مجتمع العمال، ويمكن الاستفادة منه في المقارنة بين المصالح والأقسام في المؤسسة إذا تم حسابه لكل مصلحة أو قسم.

كما تستعمل نسبة أخرى في مجال التغيب هي:

$$100 \times \frac{\text{عدد العاملين المتغيبين خلال الفترة}}{\text{متوسط عدد العمال خلال الفترة}} = \text{المشاركة}^1$$

وهو مؤشر يقيس نسبة العاملين المتغيبين خلال فترة منسوبة إلى العدد المتوسط للعاملين في المؤسسة خلال نفس الفترة، وعيب هذا المؤشر أنه لا يشير إلى إمكانية تغيب عامل معين أكثر من مرة ولا إلى فترة التغيب، ولهذا السبب يحسب هذا المؤشر أيضا في بعض الأحيان كما يلي:

$$100 \times \frac{\text{عدد العاملين المتغيبين لأقل أو أكثر من فترة محددة}}{\text{العدد المتوسط للعاملين خلال الفترة}} = \text{نسبة المشاركة}$$

¹- Taux de participation

3. مكونات مصاريف العاملين

التطرق إلى تكلفة التغيب، رأينا أنه من الأفضل ولتقريب الموضوع استعراض مكونات حساب مصاريف العاملين (تكلفة اليد العاملة) ولو بشكل موجز، وهو ما سنقوم به في الآتي:

أ. التكلفة الأولية

تتكون التكلفة الأولية من

- مجمل الأجور، العلاوات والعناصر الملحقة بالأجر: الأجر القاعدي، علاوة الأقدمية، العلاوات الجماعية، الساعات الإضافية، العلاوات المختلفة والشهر الثالث عشر.

- الأجر الموسع rétribution: ويشمل مجموع العناصر النقدية وغير النقدية التي يتلقاها العامل خارج ما سبق مثل الامتيازات العينية، العلاوات غير الخاضعة، علاوات المردودية.

ب. التكلفة الثانوية

وتضم مجموع الأعباء الاجتماعية¹ والأعباء شبه الضريبية المترتبة عن مختلف أنواع التوظيف في المؤسسة والواقعة على عاتق المؤسسة، ومن أهم أمثلتها:

- التأمينات على المرض، الأمومة، العجز والوفاة، وكلها تحسب على الأجر الإجمالي،
- التأمينات على حوادث العمل، وترتبط عادة بدرجة مخاطر منصب العمل،
الاشتراكات في صناديق التقاعد الإضافي، التأمين على البطالة، التكوين والتمهين،
المساهمات في بناء السكنات، النقل الجماعي... وأعباء اجتماعية خاصة ترتبط بنشاط أو قطاع معين كالبناء.

إن ما يمكن قوله عن هذا النوع من التكلفة هو أنه قد لا يكون من السهل دوماً التعبير عنه، لأنه خاضع لتقدير السلط العمومية التي بإمكانها تعديل نسب الاقتطاعات أو المساهمات، ولأنه يرتبط بمستويات الأجور وتوزيعها بين فئات العاملين (إطارات، غير إطارات) والالتزامات الاختيارية للمؤسسة في هذا المجال، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، فإنه لا يجب إغفال العناصر الآتية ذكرها وهذا

¹ - تنقسم الأعباء الاجتماعية في التشريع الجزائري إلى: أعباء اجتماعية على عاتق رب العمل ونسبتها 26% وأعباء اجتماعية على عاتق العمال ونسبتها 9%.

عند مقارنة اعباء الاجور بوقت العمل الفعلي في المؤسسة: الابعاء المرتبطة بايام العطل les jours fériés، العطل المدفوعة الاجر، التغيب والعطل الاخرى بمختلف اشكالها¹.

ج. تكلفة الخدمة coût tertiaire

وتتمثل في تكاليف تسيير اليد العاملة في المؤسسة وتشمل تكاليف: الدخول (التوظيف)، التكوين، إدارة اليد العاملة، الحوار الاجتماعي والانفصال.

د. التكلفة الخارجية:

تعد كشكل اخر للتوظيف وتشمل على سبيل المثال تكلفة لجوء المؤسسة إلى شركات متخصصة des sociétés d'intérim، أو إلى المقاوله من الباطن المكونه من اليد العاملة فقط (بدل اللجوء إلى التوظيف المؤقت).

4. تكلفة التغيب

مهما كان سبب التغيب فإنه يعتبر مصدر حرج، فوضى désorganisation وتكلفة إضافية للمؤسسة، ولهذا السبب فإنه يتوجب البحث عن أفضل الحلول الممكنة للتخفيض من تكلفته.

وحسب عدد من الباحثين² فإنه لا يمكن تعميم قاعدة معينة في حساب تكلفة التغيب على المؤسسات، فكل مؤسسة عليها انتهاج طريقة خاصة بها في تقدير هذه التكلفة بما يتماشى وظروفها الخاصة، وبصفة عامة فإن ذلك يتوقف على:

أ. تشريعات العمل والاتفاقيات الجماعية فيما يخص الاجور والتعويضات،
ب. سياسة المؤسسة في استخلاف (إحلال) أو عدم استخلاف العامل المتغيب، وفي هذه الحالة تجد المؤسسة نفسها امام الخيارات التالية:

- لا يُستخلف العامل ولا يتلقى اجرا،
- لا يُستخلف ويتلقى اجرا،
- يُستخلف ولا يتلقى اجرا،
- يُستخلف ويتلقى اجرا.

ج. الوقت المخصص لتكوين العامل الجديد،

1 - B. VALERIE et Autres : comptabilité sociale et audit social, le coût de la ressource humaine, 2001-2002, WWW. Management.free.fr

2 - P. JARDILLIER: Op. Cit., p. 110.

د. إلزامية أو عدم إلزامية المؤسسة بأداء مهام معينة بعد اوقات العمل الرسمية أو العادية في ظل استحالة تعويض العامل المتغيب الذي تغيب دون إشعار المؤسسة،
إلزامية أو عدم إلزامية المؤسسة بتسديد أجور العمال المحالين على

الاستيداع mis en disponibilité

و. نقص الإنتاجية الناجم عن ضغوط العمل وعدم رضا العمال الحاضرين الذين عليهم ان يتقاسموا اعباء العمل الإضافية بينهم عند عدم إحلال العمال المتغيبين.

1.4. طرق حساب تكلفة التغيب

تحتسب تكلفة التغيب باعتماد واحدة من الطرق الثلاث التالية:

أ. معدل المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة: يتم اللجوء إلى هذه الطريقة إذا أدى التغيب إلى تخفيض معين في حجم الإنتاج أو النشاط.

ب. تقدير تكلفة العمالة الزائدة: تستعمل هذه الطريقة إذا لم يؤد التغيب إلى تخفيض في حجم الإنتاج أو النشاط، ويكون ذلك في حالة اليد العاملة المباشرة على وجه الخصوص.

والملاحظ انه في هذه الحالة تكون تكلفة التغيب متضمنة في الموازنة budgété، ومع ذلك فإنه يتعين حساب الانحرافات عن الميزانية، والمثال المبسط التالي يوضح ذلك:

على افتراض ان الاحتياجات من اليد العاملة المباشرة في مؤسسة عن فترة معينة كانت 100 ، فإن الاحتياجات من اليد العاملة الإضافية وعلى أساس معدل تغيب

10% ستكون 10 عمال، ومنه اليد العاملة الفعلية: 110 .

ج. تقدير رقم الاعمال غير المحقق (الضائع): يلجا إلى هذه الطريقة إذا أدى التغيب إلى تخفيض في نوعية المنتجات (نقص الجودة) وليس في كميتها، ويحدث ذلك خاصة عند تعويض العمال الدائمين ذوي التأهيل والخبرة بعمال متعاقدين يفتقدون إليهما.

2.4. عناصر تكلفة التغيب

في الواقع، إن كل تغيب ينجر عنه إضافة إلى علاوة التغيب والاجر المدفوع

تكلفتين أخريين:

الأولى: هي تكلفة الاضطراب أو الاختلال والتي يمكن اعتبارها كتكلفة فرصة ضائعة على المؤسسة، ويمكن تسميتها أيضا بالتكلفة غير المباشرة للتغيب.

الثانية: هي تكلفة التسوية وهي التكلفة التي تتحملها المؤسسة لتجاوز اثار التغيب، ويمكن تسميتها بالتكلفة المباشرة للتغيب.

ويجدر التنبيه إلى أن كلا التكاليفين لا تحسبان بصفة منفصلة عن بعضهما البعض لانهما متكاملتان وإن كانتا ليسا تجميعيتين، إذ قد تقبل المؤسسة بتحمل اثار التغيب رافضة البحث عن اية تسوية وما يترتب عنها من تكلفة (يحدث هذا خاصة في حالات التغيب القصير الاجل)، او على العكس فقد تفضل البحث عن معالجة كل الاثار السلبية للتغيب. وعليه؛ القبول بتكاليف تلك التسويات (عمليا يتم التحكيم بين الحالتين حسب ظروف النشاط ومتطلبات الظروف المرحلية التي تمر بها المؤسسة). وإلى انهما تحتويان معا على جزء ظاهر وجزء خفي سواء ظهر هذا الاخير بصورة منفصلة او ادمج مع الجزء الظاهر¹.

أ. تكلفة الاختلال (التكلفة غير المباشرة)

وتتمثل هذه التكلفة بشكل عام في:

- الفرص الضائعة كرقم الاعمال الضائع وعدم الإنتاج
- اجال الإنتاج والتسليم الاطول،
- الخسائر الناجمة عن فقد العملاء،
- انخفاض جودة المنتجات والخدمات نتيجة قلة خبرة العمال المعوضين،
- زيادة تكلفة الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة بفعل الاستغلال الاقل لطاقة المؤسسة،
- احتمال التخلي عن (او تقليص) بعض المهام الضرورية كالصيانة.
- زيادة الاعباء الإدارية المرتبطة بإدارة التغيب والمستخلفين (تحضير العقود، محاضر التنصيب، كشوف الاجور...).
- الاضطرابات الناجمة عن تسوية الاختلالات كتغيير مناصب العمل، تكوين المستخلفين، التأثير على اداء العمال الحاضرين، ضرورة إعادة برمجة العمليات، وما يترتب عنه في النهاية من تكاليف تؤثر على تنافسية، مردودية، فعالية ونوعية منتجات المؤسسة.

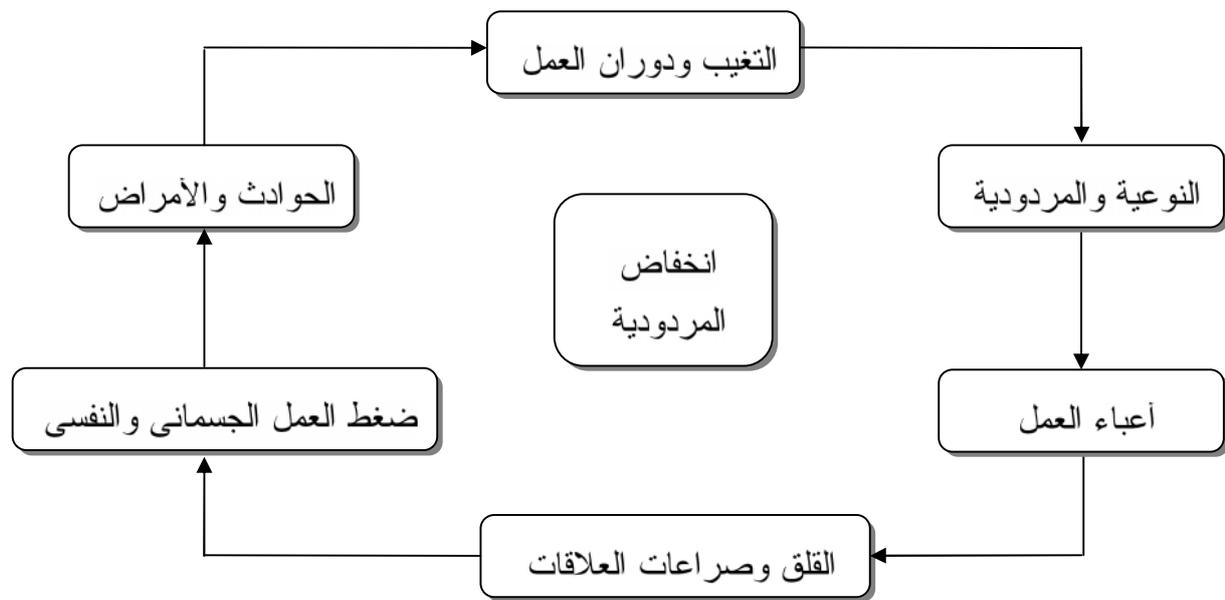
وتشير دراسة إلى ان التكاليف الكلية للتغيب يمكن ان تبلغ 5 اضعاف التكاليف المباشرة وإلى ان التكاليف غير المباشرة وخاصة الجزء الخفي منها تزداد بنسبة اكبر من تناسبية

¹- Groupe Mutuel Assurances Versicherungen Assicurazioni, Les coûts des absences pour l'entreprise http://www.corporatecare.ch/etc/medialib/documents/francais/corporatecare/infottheque/memos_pratiques.5/10/2009.

plus que proportionnellement من ازدياد نسبة التغيب ذاتها¹. وإلى انه في الاجل الطويل وعندما يؤدي التغيب إلى زيادة معتبرة في اعباء العمل على العمال الحاضرين، فإن ذلك يدفعهم بدورهم إلى التغيب تجنباً لضغوط العمل او لارتفاع معدلات الامراض وحوادث العمل، وهكذا وبانتقال عدوى التغيب فإن مخاطر الدخول في حلقة مفرغة *cercle vicieux* تزداد² (انظر الشكل اسفله).

وقد دفع هذا الامر المؤسسات إلى الاخذ بنظام متكامل في تسيير التغيب ليس فقط بهدف السعي إلى التخفيض الدائم لمعدله والتكاليف المرتبطة به، وإنما ايضا لزيادة درجة رضا العاملين وتحفيزهم وتحقيق حلقة حميدة *cercle vertueux* بما يضمن تنافسية المؤسسة.

الشكل رقم (4-2): تأثيرات التغيب



Source : Groupe Mutuel: Op. Cit.

ب. تكاليف التسوية (التكاليف المباشرة)

هي التكلفة التي يمكن قياسها وتحميلها على الغيابات لارتباطها المباشر بها، والملاحظ ان قيمة هذه التكاليف تختلف باختلاف الاستراتيجيات التي تنتهجها المؤسسة في

¹- Groupe Mutuel: Op. Cit.

²- Idem.

معالجة اثار التغيب¹، فإن اختارت المؤسسة استخلاف العمال المتغييبين فإن هذه التكلفة تتمثل اساسا في:

- الزيادة في الاجور والاعباء الاجتماعية المترتبة عن عقود العمل الإضافية
 - الساعات الإضافية والعلاوات المدفوعة للعمال الحاضرين (الذين يمتصون العمل الإضافي الواقع عليهم)
 - الوقت المستغرق في تكوين العمال الجدد،
 - رقم الاعمال غير المحقق بسبب إلغاء الطلبات التي لا يمكن تلبيتها،
 - خصم تأجيل تسليم الطلبات إلى العملاء إن وجد.
- مع الإشارة إلى انه يطرح من هذه التكاليف الاجور غير المدفوعة للعمال المتغييبين والتعويضات اليومية المدفوعة من قبل هيئات الضمان الاجز .

3.4. التكاليف الخفية المرتبطة بالتغيب

تتوقف اهمية هذه التكلفة على ثلاثة عناصر اساسية هي:

أ. معدل التغيب:

فكلما زادت نسبة ساعات التغيب إلى ساعات العمل المنتظرة (النظرية) زادت اهمية هذه التكاليف. ولقد سبق التعرض إلى طرق وكيفيات حساب هذا المعدل والتي نستنتج منها ان اهم ما يستثنى في حسابه هو العطل المدفوعة الاجر وايام العطل الرسمية، وكذلك إمكانية حساب معدل تغيب تبعا للمبررات والاسباب المقدمة من طرف العاملين والتي قد لا تعبر تماما عن الدوافع الكامنة والعميقة التي تقف وراء الظاهرة. ونذكر انه حسب الاسباب، يمكن تقسيم تكلفة التغيب إلى ثلاث فئات:

الاولى: تكلفة يمكن تخفيضها جزئيا وتتعلق بالعوامل التي يمكن للمؤسسة التحكم او التأثير فيها،

الثانية: تكلفة مرتبطة بتغيب معبر عن مناخ اجتماعي داخل المؤسسة،

الثالثة: تكلفة لا يمكن تخفيضها وهي مرتبطة بعوامل خارجية عن المؤسسة.

ويعتبر هذا التصنيف مهما لتحديد إمكانية تدخل المؤسسة بتطبيق تسيير سوسيو-اقتصادي اخذا بعين الاعتبار ان لكل طريقة تسوية تكلفة خاصة بها.

إن التكلفة الإجمالية لتسويات التغيب تحسب بضرب التكلفة الوجدوية للتسوية الواحدة في عدد تكراراتها.

¹ - قد تختار المؤسسة عدم تعويض أو تغطية الغيابات القصيرة المدة وبذلك لا يكون لهذه الغيابات تكاليف مباشرة إضافية.

الجدول رقم (4-1): تصنيف اسباب التغيب

<p>1. تغيب يمكن تخفيضه جزئياً:</p> <ul style="list-style-type: none"> . الأمراض . حوادث العمل . أذونات الخروج . غيابات دون مبرر . إضرابات داخلية . تأخرات عن العمل . عطل تعويضية (استرجاع) <p>2. تغيب معبر عن مناخ اجتماعي داخلي في المؤسسة</p> <ul style="list-style-type: none"> . التكوين المهني المستمر . الانتدابات (الجان، تمثيل نقابي...) . العطل من أجل التكوين <p>3. التغيب لأسباب خارجية عن المؤسسة</p> <ul style="list-style-type: none"> . العطل دون راتب congés sans solde . الأحداث العائلية (مواليد، وفيات، زواج...) . إضرابات وطنية أو تضامنية

Source: H. SAVALL et V. ZARDET: Maîtriser les coûts et les performances cachés. Op. Cit., p. 149.

ب. التعويضات المدفوعة:

بصرف النظر عما يسببه التغيب من اختلالات وتساويات، فإن للتغيب تكلفة أخرى تتمثل في التعويضات المالية التي تتحملها المؤسسة والمدفوعة للمتغيبين والتي يتوقف مقدارها في نفس الوقت على أسباب التغيب وعلى التشريعات والاتفاقيات الجماعية للعمل السارية المفعول، واتفاقاً فإن هذه التعويضات يتم اعتبارها كأجور زائدة¹.

ج. اختيار طريقة التسوية:

لكل طريقة من طرق تسوية الاختلالات الناجمة عن التغيب والتي يمكن أن تختارها المؤسسة (مثل عدم استخلاف العمال المتغيبين، اللجوء إلى عمالة مؤقتة، الاحتفاظ بعمالة زائدة، اللجوء إلى الساعات الإضافية) تكلفة خاصة بها، ونشير هنا بالخصوص إلى العطل المرضية وبعض العطل الخاصة بالأحداث العائلية وهذا بسبب

¹- H. SAVALL et V. ZARDET: Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p. 131.

انها في غالب الاحيان تكون على عاتق المؤسسة وانه لا يجب احتساب التعويضات المدفوعة من قبل هيئات التأمين والضمان الاجتماعي. والشكل الموالي يوضح تأثير التغيب وطريقة تسوية متمثلة في حركة لشخصين: الشكل رقم (4-3): تأثير طريقة تسوية التغيب

وصف التأثيرات	مكونات التكلفة الخفية	التأثيرات الاقتصادية
إنتاج غير محقق	توقف التجهيزات أو المنصب	- التأخر في الالتحاق بمنصب العمل
وقت زائد	وقت غير مباشر	- نقل التعليمات إلى Y والمراقبة المستمرة له
أجور زائدة	أجور + أعباء	- دفع الأجر لـ Y حسب معدل X
إنتاج غير محقق + استهلاكات زائدة	تكلفة عيوب الجودة	- عمل غير متقن من طرف Z: أخطاء أو عيوب جودة
وقت زائد + استهلاكات زائدة	تكلفة الإصلاح	- تدهور التجهيزات
إنتاج غير محقق	إنتاج غير محقق	- انخفاض مردودية Z عن مردودية Y
إنتاج غير محقق	إنتاج غير محقق	- توقف العمل في منصب Z لقلة العمال
أجور زائدة	أجور + أعباء	- اللجوء إلى الساعات الإضافية
إنتاج غير محقق	ضرر تجاري	- التأخر: تدمير العملاء

تغيب X

↑

منصب X

Y

↑

منصب Y

Z

↑

منصب Z

توقف العمل في منصب Z

Source: H. SAVALL et V. ZARDET: Le nouveau contrôle de gestion. op. cit.. p. 91.

مما سبق يمكن القول أن تكلفة التغيب هي حاصل جمع:

- التعويضات المدفوعة للمتغيبين.
- تكلفة التسويات التي تقوم بها المؤسسة لإعادة تصحيح الأوضاع واستمرارية العمل (الحالة العكسية تكلفة عدم التسوية).

المبحث الثاني: دوران العمل

دوران العمل هو التغيير في حجم اليد العاملة في المؤسسة خلال فترة زمنية محددة إما بالدخول أو الانفصال بأشكاله المختلفة، وهو معبر مهم عن مدى استقرار الموظفين ورضاهم الوظيفي.

وهو أيضا عدد العمال المغادرين للمؤسسة نحو الخارج، وهذا تمييزا له عن دوران العمل الداخلي الذي يعني انتقال العمال من منصب عمل إلى آخر داخل المؤسسة وهو ما يطلق عليه بالتسرب الداخلي.

يعكس دوران العمل نسبة العاملين الذين يتركون العمل في المؤسسة لأسباب يمكن تجنبها وكذلك لأسباب حتمية لا يمكن تجنبها، كما يعكس أيضا وجود مشكلات في ظروف العمل أو في علاقاته مما يؤدي إلى عدم الرغبة في مواصلة العمل في المؤسسة.

1. اسباب دوران العمل

يحدث دوران العمل لأسباب قد تعود إلى:

أ. المؤسسة:

وذلك في حالات مثل العقوبات (الفصل)، التسريح لأسباب اقتصادية أو عند انقضاء مدة العقد ذي الأجل المحدد، بطلان عقد العمل أو إلغائه لأسباب قانونية.

ب. العامل:

يغادر العمال المؤسسة لأسباب كثيرة قد يخضع بعضها لسيطرة المؤسسة كالأجور، توقيت العمل، ظروف العمل، النقل والترقية، وقد لا يخضع كالمرض، العجز التام، حوادث العمل، التقاعد، الوفاة، الهجرة، الاستقالة...

ج. أسباب أخرى:

وهي كل الأسباب التي لا تشملها المجموعتين السابقتين.

وتلعب الظروف الاقتصادية دورا مهما في مجال دوران العمل (والتهيب أيضا) أوقات النمو والرواج الاقتصادي وانخفاض البطالة يميل عدد التوقفات عن العمل إلى الازدياد بفعل أن العمال يكونون في مركز تفاوضي أفضل مقارنة بمستخدميهم، بينما في أوقات الكساد والركود فإنهم يكونون أكثر تحفظا في طلب العطل المرضية والتفكير في تغيير العمل وهذا تحت طائلة الفصل.

2. قياس دوران العمل

يعتبر معدل دوران العمل المؤشر الاساسي المستعمل في الدلالة على حجم الظاهرة، علما بأنه يمكن تقسيمه إلى معدل داخلي ومعدل خارجي.

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

$$\text{أو} = \frac{\text{عدد تاركي الخدمة خلال السنة}}{\text{متوسط عدد العاملين خلال السنة}} \times 100$$

مع التنبيه إلى ضرورة تثبيت طريقة حساب كل من بسط ومقام المعدل حتى يمكن إجراء المقارنات عبر الزمن.

إن المعدلين السابقين يشيران إلى نسبة العاملين الذين يتركون العمل خلال فترة زمنية معينة وذلك دون تمييز بين العاملين الذين يتركون العمل لأسباب يمكن تجنبها كالفصل والاستقالة والنقل، وبين العاملين الذين يتركون العمل لأسباب لا يمكن تجنبها كبلوغ سن التقاعد أو الوفاة أو الإصابة بالعجز الكامل... كما يمكن تدعيمه بالمعدل التالي:

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

إن هذا المعدل يعتبر بسيط الحساب وسهل الفهم ويمكن المؤسسة من التعرف على حجم التوظيف وتكاليف الإحلال خلال الفترة (تكلفة الانتقاء، التوظيف والتكوين...) بصورة دقيقة نوعا ما، ولكن عيبه أنه مثل سابقه لا يعطي معلومات عن الأشخاص الموظفين.

إنه ومن أجل الوقوف بدقة أكبر على حجم وأهمية الظاهرة فإنه يمكن حساب معدلات دوران عمل حسب الفئات المهنية أو العمرية أو حسب وحدات المؤسسة أو حسب أسباب دوران العمل:

- عمال تنفيذ، إطارات،

- عمال إدارة، تسويق، إنتاج،

- حسب هرم الاعمار، الجنس، الاقدمية في المؤسسة،

- حسب المنطقة الجغرافية.

- حسب سبب ترك الخدمة....

وتوازيًا مع معدل دوران العمل يمكن أيضا حساب معدل استقرار اليد العاملة في المؤسسة

:

عدد العاملين الذين تتجاوز أقدميتهم T سنة

$$\text{معدل استقرار اليد العاملة} = \frac{\text{متوسط عدد العاملين للسنة (N-T)}}{100 \times \text{عدد العاملين الذين تتجاوز أقدميتهم T سنة}}$$

على اعتبار أن T هو عدد سنوات الأقدمية ذات الدلالة أو المعنى بالنسبة للمؤسسة.

إن حساب هذه المعدلات يتطلب تحديد فترة مرجعية N1 تسمح بإعداد سجل حسب تواريخ توظيف العمال حسب السن، الفئات، الإدارات... الخ، وفي نهاية الفترة الموالية N2 يتم ضبط قائمة العمال المغادرين (أو المتبقين) للمؤسسة من بين كل العمال الذين وظفوا خلال الفترة المرجعية.

إن تحليل معدل دوران العمل يسمح بتحديد الأسباب الأكثر أهمية والأكثر ارتباطًا بدوران العمل، فمثلاً:

- يسمح التحليل حسب الأقدمية بمعرفة فيما إذا كان دوران العمل يمس أكثر العاملين الجدد (وهو ما يقتضى ضرورة تعديل سياسات الاختيار والتعيين والتوجيه وأساليب الإدماج لمساعدة الفرد على التوافق مع متطلبات المنصب والاندماج جماعة العمل)، أو يمس أكثر العاملين الذين التحقوا بالوظيفة منذ فترة طويلة مما يتطلب من الإدارة توفير فرص التكوين والترقية وتعديل سياستي الأجور وتوفير فرص الرعاية الاجتماعية للعاملين.

- قد يظهر التحليل حسب المناطق أو الوحدات ولنفس الفئات، نتائج متباينة مما يعني وجود مشاكل قد تعود إلى المناخ أو العلاقات الاجتماعية في وحدة معينة.

هذا ويميز H. Savall بين مفهوم دوران العمل وعدم استقرار اليد العاملة، وهو ما نوضحه في الآتي¹.

أ. دوران العمل:

ويعني به المغادرة النهائية للعمال الدائمين أو المرسمين للمؤسسة لأي سبب من الأسباب، ويحسب كالتالي:

$$\text{دوران العمل} = \frac{\text{عدد العمال الدائمين المغادرين}}{\text{متوسط عدد العمال الدائمين}} \times 100$$

ب. عدم استقرار اليد العاملة:

ويعني به المعدل الذي يقيس مغادرة كل فئات العم ت طبيعتهم (دائمين، مؤقتين، متربصين). ويبدو هذا المعدل أفضل دلالة من الأول على اعتبار أنه يعبر أكثر عن كل الاضطرابات التي تتعرض لها وحدة العمل (كما سبق يمكن أن يؤدي دوران العمل إلى دخول عامل جديد مع ما يعنيه ذلك من ضرورة تكوين، عيوب جودة... إلخ)، ويحسب هذا المعدل كما يلي:

$$\text{عدم استقرار اليد العاملة} = \frac{\text{عدد العمال الداخليين إلى الوحدة} + \text{عدد العمال المغادرين للوحدة} + \text{عدد العمال المغادرين والداخليين}}{\text{متوسط عدد عمال الوحدة خلال الفترة}}$$

وبديها أنه كلما كان عدد العمال في المؤسسة صغيراً، كلما ظهر معدل الدوران كبيراً وكلما زاد تأثير الاضطرابات التي سيخلفها.

هذا ويتحتم على إدارة الموارد البشرية في المؤسسة وضع نظام يسمح لها بسبر آراء العاملين المغادرين لمعرفة الأسباب التي دفعتهم إلى ترك العمل، وذلك إما أنياً باستجواب العاملين المغادرين أو على الأقل معظمهم على رأس كل فترة محددة، أو بصفة مستمرة من خلال توجيه استبيان لكل عامل مغادر، وهذا الأمر يساعد المؤسسة على: التنبؤ بحجم

¹- H. SAVALL et V. ZARDET: Maîtriser les coûts et les performances cachés, Op. Cit., p. 155-166.

الظاهرة أولاً، واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من الظاهرة ثانياً¹، أو بعد فترة من ترك العامل للخدمة².

3. تكلفه دوران العمل

إذا كان حساب تكلفة دوران العمل على وجه الدقة يعد امراً مستحيلاً، فإن الاقتراب من التكلفة الفعلية له بأخذ تكاليفه الخفية بعين الاعتبار يعتبر خطوة هامة في الوقوف على أهمية الظاهرة ومحاولة البحث عن حلول ناجعة لها.

فالتأثير المالي لدوران العمل يتجاوز بكثير مصاريف التوظيف والتكوين للعمال الجدد الوافدين، وإن كان من الصعب في بعض الأحيان حساب بعضها مثل:

- تكلفة مغادرة مسؤول يحظى بتقدير واحترام مرؤوسيه على نفسيتهم، أو التأثير السلبي الذي يحدثه خروج عامل على بقية الزملاء خاصة إذا كان يعلمون بأن زميلهم قد تحصل على شروط أفضل كأجر مرتفع مثلاً.

- تكلفة نقص إنتاجية العامل المغادر قبل وقت المغادرة بفترة قد تكون طويلة، فحسب بعض الدراسات فإن هذه التكلفة يجب أن يبدأ حسابها منذ الوهلة التي يبدأ فيها العامل المغادر بتقليل إنتاجيته (يستدل عليها ببعض المظاهر كالتغيب أو أية سلوكيات سلبية أخرى بفعل انشغاله بالبحث عن عمل جديد أو تهيئة وثائقه للمغادرة) وإلى حين أن يصبح العامل الجديد جاهزاً تماماً.

ولهذا السبب يمكن تقسيم التكلفة الكامنة لدوران العمل على ثلاث فترات متميزة³:

1.3.1. تكلفة الانفصال

وتشمل التكاليف التي تتولد أثناء الفترة التي ينفصل فيها العامل عن المؤسسة، وهي

إما:

- تكاليف مباشرة: تضم هذه التكلفة اعباء التعويضات المالية التعاقدية، علاوات الانفصال، اعباء مقابلة الانفصال، التكاليف الإدارية، تكاليف وقت الاستعداد للخروج المقطع على حساب وقت العمل زيادة على تكلفة الانخفاض في روح العامل المعنوية وإنتاجيته.

¹ - يمكن اعتبار نسبة الردود التي تحصل عليها المؤسسة من العاملين في هذه الحالة كمؤشر على درجة رضاهم.

² - سلسلة المميزون الإدارية York Press: إدارة الموارد البشرية، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت، 2005، ص. 338.

³ - E. GUEDON : Quel est le coût du turn-over ?, ANIMIS RH, www.animis.fr. publié le 01/03/2004.

- غير مباشرة: وتشمل أعباء التدهور في إنتاجية العامل الذي يبدأ قبل تقديم الاستقالة أو طلب الخروج وبوقت قد يكون طويلا (وقت التفكير)، فقد مهارات ومعلومات العامل المغادر، التأثير السلبي الذي يتركه خروج مسؤول يحظى بتقدير ومساندة مرؤوسيه، خروج زميل خاصة إذا ما تحصل في مكان عمله الجديد على ظروف عمل أفضل وامتيازات أعلى، التغيب أو أية سلوكيات سلبية أخرى خاصة في فترة العزم على ترك المؤسسة أو اثناء البحث عن عمل في مكان آخر.

2.3. تكلفة الإحلال

وتشمل تكلفة فترة البحث والانتقاء والتوظيف ذاته، (قد لا ترغب المؤسسة في استخلاف العامل المغادر، وهو ما يحدث في حالات سياسة تقليص عدد العمال)، إلا ان ما يعنينا هنا هو الحالة المتوقعة أكثر وهي استخلاف العامل، وتنقسم هذه التكلفة بدورها إلى:

- تكلفة مباشرة: والتي نجد من ضمنها:

• تكلفة تحيين actualisation توصيف الوظيفة، إذ ان توظيف عامل جديد يعتبر في الكثير من الاحيان مناسبة لتحيين توصيف الوظيفة أو منصب العمل حتى يتسنى تحديد المطلوب من العامل الموظف، ذلك ان محتوى الوظيفة أو ظروف ادائها قد يكون سببا مباشرا في دوران العمل.

• تكاليف الاتصال: كإعلانات التوظيف، اجور وكالات التوظيف، التنقل المتعلق بالتوظيف، مصاريف طباعة طلبات التوظيف، تكلفة الانظمة الإلكترونية الخاصة بحفظ وصيانة طلبات التوظيف...

• تكاليف الاختيار، التحقق من الهويات والمؤهلات، مصاريف الامتحانات والاختبارات والمقابلات والمراسلات...

• علاوة السمسة cooptation: وهي علاوة تمنح لهيئة أو شخص يوصي بتوظيف عامل مؤهل يبقى في المؤسسة لفترة دنيا محددة.

• فرق الأجر المدفوع للعامل الجديد، إذ حسب المؤهلات المطلوبة وصعوبات التوظيف قد تضطر المؤسسة إلى دفع أجر أعلى للعامل الجديد من أجل نفس المنصب.

• التوظيف المؤقت: عدم قدرة المؤسسة على التوظيف الدائم لأسباب معينة، فقد تلجأ إلى العمالة المؤقتة من أجل تجاوز المشكلة، وإن كان هذا الحل يعتبر مكلفا ولا يوفر لها استقرار الكفاءات.

- غير مباشرة: وتتمثل هذه التكلفة في:
 - تدهور الإنتاجية والتأثير على حفز العاملين (أو فريق العمل) بسبب الانفصال، وإذا كانت إجراءات الإحلال لا تبدأ إلا بعد مغادرة العامل فإن ذلك قد يتسبب في زيادة أعباء العمل على الفريق المتبقي.
 - استهلاك وقت المسير الذي عليه أن يضمن استمرارية العمل في مصلحته وأن يباشر إجراءات التوظيف من مقابلات واختيار ...
 - استهلاك وقت إدارة الموارد البشرية، فكما هو معلوم فإن التوظيف لا يعتبر المهمة الوحيدة لهذه الإدارة، وقضاء وقت أكثر من اللزوم في التوظيف قد يؤدي إلى التأثير على أداء مهام أخرى على درجة عالية من الأهمية كالتكوين، إدارة الحياة الوظيفية للعمال وتطوير العلاقات الاجتماعية.
 - تكلفة الفرصة البديلة، وهي التكلفة التي كانت ستوفرها المؤسسة أو الإيرادات التي ضاعت عليها لو لم يخرج العامل.

3.3. تكلفة الإدماج

تتمثل تكلفة الإدماج في فرق الإنتاجية الحاصل بين وقت خروج العامل المغادر ووقت اكتساب العامل الجديد المهارات اللازمة للاداء عمله، ويتكون محتواها من التكاليف الاتي ذكرها:

- مباشرة: وتحتوي على اعباء الفحوصات الطبية، التدريب والتطوير بما فيه اجور المكونين، البرامج، التربصات، تكلفة التجهيزات والالات السمعية والبصرية المستخدمة في التكوين والتكاليف الإدارية.
- غير مباشرة:
 - اعباء التعلم: ومن امثلتها اعباء تتبع المترشح، توجيهه وتقييمه خلال هذه المرحلة، البرامج الداخلية، رواتب المدربين.
 - اعباء اللاخبرة: خلال مرحلة الإدماج، على المؤسسة وبفعل قلة خبرة المترشح، توقع تدهور جودة العمل او المنتجات او عدم مطابقتها.
 - التأثير على سمعة المؤسسة: إن عدم الالتزام المتكرر يؤثر كثيرا على سمعة المؤسسة خاصة المصالح التي لها علاقة مع العملاء.
 - الوقت غير المنتج: على فريق العمل ان يضمن استمرارية النشاط في نفس الوقت

الذي يتم فيه تدريب وتعليم والإشراف على العامل الجديد إلى حين اكتسابه المهارات اللازمة لاندماجه في الفريق.

• فرق الفعالية: وتعني الخسارة في فعالية المؤسسة بين وقت خروج العامل القديم وبين وقت استعادة مستوى الإنتاجية العادية باكتساب العامل الجديد المهارات اللازمة في العمل، وكخلاصة لما سبق، نورد الجدول الموالي الموضح للتكاليف الظاهرة والخفية لدوران العمل.

الجدول رقم (4-2): التكاليف الظاهرة والخفية لدوران العمل

تكلفة غير مباشرة ()	تكلفة مباشرة (ظاهرة)	
<ul style="list-style-type: none"> . نقص الإنتاجية . نقص الكفاءات والمهارات . التأثير النفسي على بقية الزملاء . التغيب 	<ul style="list-style-type: none"> . التكاليف الإدارية . تعويضات pot الانفصال 	الانفصال
<ul style="list-style-type: none"> . نقص الإنتاجية . محفز سلبي . استهلاك وقت الإدارة . فرص ضائعة 	<ul style="list-style-type: none"> . تغيير محتوى منصب العمل . تكلفة الاتصال، الاختيار والمقابلات . علاوة الاختيار والتفاوض حول الأجر . العمالة المؤقتة 	الإحلال
<ul style="list-style-type: none"> . مدة التعلم . انعدام الخبرة . التأثير على صورة المؤسسة . الوقت الضائع . انخفاض الجودة . فرق الفعالية 	<ul style="list-style-type: none"> . تكاليف إدارية . تكاليف الفحص الطبي . تكاليف التكوين 	الاندماج

Source: B. CHAMINADE : Comprendre les coûts cachés du Turn-over, www.focusrh.com

ونختتم هذا المبحث بالتأكيد على أن عملية التوظيف تشتمل على إجراءات طويلة ومكلفة، لذا فإن مسألة تخفيض احتمالات الخطأ في عملية اختيار الشخص المناسب إلى الحد الأدنى تعد مسألة حيوية بالنسبة للمؤسسة، وهو ما دفع بالكثير من المؤسسات إلى الاعتماد على أدوات متعددة بشكل جدول الكفاءات واحد منها، والذي يبقى الهدف الأساسي

منه هو مقارنة كفاءات المرشحين للمنصب مع متطلبات ذلك المنصب¹، إضافة إلى استعماله في التوظيف كما في الترقيات الداخلية وإدارة الكفاءات la gestion des compétences بمدلولها الواسع (إعداد برامج التكوين، التقييم، تكوين فرق العمل...). إن جدول الكفاءات هو نوع من أنواع لوحات القيادة التي تلخص المواصفات الضرورية المطلوبة لتولي منصب معين على اعتبار أنها تضع تحت يد القائم على التوظيف وسيلة أكثر موضوعية عند إجراء المقابلات، إذ تمكنه وبسرعة من مقارنة مدى المواءمة بين كفاءة المترشح وبين متطلبات المنصب التي تكون قد حددت مسبقاً، وبشكل أفضل من السيرة الذاتية والانطباع المأخوذ عن المترشح، هذا من ناحية، كما تمكن من معرفة وإعداد مرجعية للكفاءات الحاضرة وإدارتها وتطويرها لمقابلة الاحتياجات من الكفاءات المستقبلية²، من ناحية ثانية.

¹ - بما فيها المواصفات الفنية والسلوكية comportementales مع ضرورة تحديد المعاني المقصودة من المصطلحات المستعملة للتعبير عن الكفاءات بدقة. خاصة السلوكية منها (مثلاً ماذا يقصد من مصطلح القائد leadership).

B. HABRICHE : Grille des compétences, un bon outil pour éviter les erreurs de casting, La Vie éco Carrières, WWW. Lavieeco.com.11-07-2008 LA VIE éco

² - H. SAVALL et V. ZARDET: Ingénierie stratégique du roseau, Op. Cit., p. 397.

المبحث الثالث: حوادث العمل

على غرار باقي الاختلالات فإنه يمكن النظر إلى حوادث العمل على أنها مؤشر على اضطرابات وعلى تدهور النظام الاجتماعي في المؤسسة. يمكن تقسيم حوادث العمل على حسب أسبابها إلى أربعة أنواع:

- التعامل مع منتج يتصف بالخطورة.
- استعمال الآلات والتجهيزات.
- تنفيذ إجراءات الإنتاج.
- نشاط وحركة العاملين انفسهم بصفة مستقلة عن العوامل المذكورة اعلاه¹.

هذا ولقد عرف الصندوق الوطني للتأمين على المرض CNAMTS حوادث العمل بقوله: "يعتبر حادث عمل، ومهما كان سببه، الحادث الناجم بفعل أو بمناسبة العمل، لكل شخص أجير أو يؤدي عملا بأية صفة كانت وفي أي مكان كان لفائدة رب عمل واحد أو ارباب عمل متعددين أو رئيس مؤسسة"².

وبهذا المعنى فإن حادث العمل يقتضي الوقوع في مكان العمل أو أثناء مهمة مرتبطة

() .

والواقع أنه يصعب في بعض الأحيان تحديد مفهوم حادث العمل بدقة، نظرا لاختلاف تشريعات الدول من جهة، وللتنظيم المعقد لبعض المهام من جهة أخرى. فهل الحادث الذي يقع للعامل وهو في طريقه إلى العمل يعتبر حادث عمل من لحظة خروج العامل من مسكنه الرئيسي أو الثانوي أو أي مكان آخر يتردد عليه بصفة منتظمة لأسباب عائلية، إلى لحظة دخوله إلى مكان عمله، أو يقع له بين مكان العمل والمكان المعتاد لتناول الوجبات (مطعم المؤسسة، مطعم خاص)، سواءً اتبع العامل مسلكا مباشرا أو معتادا لا تتخله انحرافات لقضاء احتياجات شخصية خارجة عن

¹- يؤدي تحريك الأشياء إلى 41 % من حوادث العمل وحوادث الوقوع Les chutes إلى 35 % حوادث السير أثناء أداء المهام إلى 3 % وهي التي تسبب العدد الأكبر من الوفيات على قتلها. وقد أحصي في فرنسا على سبيل المثال 1,4 مليون حادث عمل سنة 2004 تسبب نصفها تقريبا في التوقف عن العمل.

Données de la branche Accidents du travail et maladies professionnelles de la Caisse nationale d'Assurance maladie (CNAMTS), 2004. <http://www.risquesprofessionnels.ameli.fr>

²- B .MARTORY et D. CROZET : Op. Cit., p. 209.

الاحتياجات الأساسية للحياة اليومية أو مستقلة عن العمل أم لا، يعتبر حادث عمل أم لا يعتبر؟

أضف إلى ذلك إمكانية شمول حوادث العمل لحالات تخرج عن الحادث بالمعنى المألوف كالأضطرابات النفسية، الاعتداءات الجسدية والتحرشات بمختلف أنواعها.

1. تصنيف حوادث العمل

تصنف حوادث العمل إلى:

- حوادث تؤدي إلى التوقف عن العمل، وهي الحوادث التي تؤدي إلى توقف العامل عن العمل لمدة يوم كامل إضافة إلى اليوم الذي وقع فيه الحادث، وينتج عنه إصلاح في شكل دفع تعويض أولي يومي.
- حوادث خطيرة وهي الحوادث التي تؤدي إلى دفع ريع rente عجز دائم أو إلى الوفاة.
- حوادث تؤدي إلى الوفاة وهي الحوادث التي ينتج عنها وفاة قبل تحديد نسبة عجز دائم، مع دفع ريع.

2. خصائص حادث العمل

باختصار فإن حادث العمل يتميز بأنه:

- حادث فجائي وغير متوقع، وهو ما يميزه عن الأمراض المهنية،
- يُحتمل على العمل طالما أنه وقع في وقت ومكان العمل وتوفرت القرينة على ذلك،
- يسبب ضرراً يقع في وقت ومكان العمل إلا إذا ثبت أن هذا الضرر ناتج عن سبب خارج عن نطاق العمل أو أن العمل نفسه لم يكن له أي دور في ظهور هذا الضرر ولم يساهم في زيادة حدته أو خطورته، وهو ما يقع على عاتق رب العمل أو صندوق الضمان إثباته.

3. أهمية إحصاء حوادث العمل

على الرغم من أن أغلب حوادث العمل التي تقع في المؤسسات هي حوادث صغيرة، إلا أن المسؤولية الأخلاقية وشروط الأمن الصناعي والوقاية والسعي إلى فهم أكبر لحوادث العمل تقتضي الإحاطة على الأقل بمعظم المؤشرات المرتبطة بالحوادث (لأنه في الواقع يستحيل تتبعها جميعاً) التي تقع في المؤسسة من حيث:

- جانب العاملين: الفئة، السن، الجنس، الأقدمية، مستوى التكوين، طبيعة العقد، مستوى الأجور، السوابق، الأشخاص المتسببين في الحوادث...

- الجانب المادي: طبيعة المكان، طبيعة الإجراءات الوقائية المتخذة (المطبعة)، توقيت الحادث (الساعة، يوم العمل، الشهر، الفصل)...
 الجانب التنظيمي: توقيت العمل، نظام الراحة، برمجة ورديات العمل، توفير البديل double في مناصب العمل التي تتصف بالخطورة...
 وللدلالة على أهمية أو خطورة حوادث العمل تحسب النسب التالية¹:

$$\text{معدل حوادث العمل} = \frac{\text{عدد الحوادث التي أدت توقف عن العمل}}{1000000 \times \text{عدد ساعات العمل النظري}}$$

حيث يمثل البسط عدد الحوادث خلال السنة التي أدت إلى توقف العاملين لأكثر من يوم غير اليوم الذي وقع فيه الحادث، ويمثل المقام العدد الإجمالي لساعات العمل التي كان يفترض أن يعملها مجموع العاملين المسجلين خلال السنة.

$$\text{مؤشر الخطورة} = 1000 \times \frac{\text{عدد الايام الضائعة}}{\text{عدد ساعات العمل الفعلية}}$$

$$\text{تكلفة المخاطر} = 100 \times \frac{\text{مجموع التعويضات}}{\text{مجموع الاجور}}$$

4. تكلفة حوادث العمل

يعتبر H. W. HEINRICH من أول الذين تعرضوا لدراسة الأمن الصناعي في المؤسسات في دراسته "الوقاية من الحوادث الصناعية Industrial accident prevention"²، وقد قسم تكلفة حوادث العمل إلى:

¹- J. P. TAYEB: Op. Cit., p. 83.

²- M. GOSSELIN : Analyse des avantages et des coûts de la santé et de la sécurité au travail en entreprise Développement de l'outil d'analyse, Revue Études et Recherches, Rapport, Institut de recherche Robert-Sauvé en santé et en sécurité du travail, juin 2004, www.irsst.qc.ca. 12/ 08/ 2008.

أ. تكلفة مباشرة:

- هي التكلفة التي يمكن ربطها مباشرة بحادث عمل معين، ويمكن ان تشمل تكاليف:
- الخلل أو الاضطراب: توقف المعني عن العمل، اضطراب نشاط باقي العاملين،
 - الخسائر المادية الناجمة عن الحادث كتلف العتاد والتجهيزات وتوقف النشاط،
 - المصاريف القضائية، الغرامات، والوقت الضائع في التحقيقات،
 - تصدع المناخ الاجتماعي في المؤسسة وما قد ينجر عنه من صعوبات في التوظيف
 - التعويضات التي تقع على عاتق المؤسسة: تكاليف التسوية، الخدمات الطبية الوقائية أو العلاجية وتكلفة إحلال العامل المصاب او تكلفة الساعات الإضافية.
- ب. التكاليف غير المباشرة:**

وتشمل الاعباء التي لا يمكن إيجاد علاقة مباشرة بينها وبين حادث معين كنقص الإنتاجية والتاثير على سمعة المؤسسة.

اما COMPEP P. فيقسم تكلفة حوادث العمل إلى:

- تكاليف خاصة وهي التي يمكن إرجاعها أو تخصيصها إلى حادث محدد،
- تكاليف عامة أو مشتركة وهي التي لا يمكن إرجاعها أو تخصيصها إلى حادث محدد، والتي نجد من ضمنها بعض التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء أوقع الحادث أم لم يقع كالتأمين والوقاية والإحصاء¹.

وحسب HEMEL فإن هذا التصنيف يمتاز عن الاول بالسهولة، إذ يمكن معه ربط التكاليف الخاصة بالاقسام الإنتاجية (وهو ما يعتبر عاملا تحفيزيا يربط مباشرة بين التكلفة ومسببها، وهو الحادث)، ويفترب كثيرا من تقسيم التكاليف إلى متغيرة وثابتة وهو تقسيم معروف ومستخدم في المؤسسات، واخيرا فهو يسمح بتقدير الوفورات التي يمكن ان تحققها المؤسسة بسرعة في حالة عدم وقوع الحادث².

ويرى VAN HEMELRIJCK أن حوادث العمل يترتب عند تكاليفها مباشرة تتحملها المؤسسة وهيئات التأمين، وتتكون من تعويضات الأجر اليومية، المصاريف الطبية، تكلفة إحلال العامل، الاحتياطات المكونة لمواجهة العجز والوفيات. وأخرى غير مباشرة

¹- M. GOSSELIN : Op. Cit.

²- Idem.

تتحملها المؤسسة بمفردها، وتتألف من تكلفة توقف النشاط، التكاليف المرتبطة والساعات الإضافية، الإنتاج، الخسائر المادية، المصاريف الإدارية، العقوبات والغرامات، الوقت الضائع من طرف زملاء الضحية¹.

والملاحظ أن هذه الأعباء هي في مجملها أعباء غير مقيدة في المحاسبة وهو ما ينطبق خصوصا على الحوادث التي لا تتسبب في أضرار مادية أو جسدية.

5. العلاقة بين التكلفة المباشرة والتكلفة غير المباشرة لحوادث العمل

رى H. W. HEINRICH أن تكلف وادث العمل المباشرة تتميز بالخصائص

التالية:

- تقل كثيرا عن غير المباشرة (النسبة هي 1:4) ولذلك شبهها بالجزء الظاهر فقط من الجبل الجليدي،

- مؤمن عليها، أي يتم التعويض عنها من قبل هيئات التأمين والضمان الاجتماعي (حين يذهب آخرون إلى أنها هي ذاتها التكاليف المؤمن عليها مقابلة لها مع التكاليف غير المؤمن عليها والتي تتحملها المؤسسة لوحدها)².

أما VAN HEMDRIJEK فيرى بأن النسبة بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة هي³:

- في المؤسسات التي تشكل فيها الأجور نسبة مهمة من رقم الأعمال : 3 إلى 1.

- في المؤسسات الكلاسيكية: 2 إلى 1.

- في المؤسسات المعتمدة على الإتمنة بشكل كبير: 1 إلى 1.

واعتمادا على رأي BRODY فإن هناك ثلاثة عوامل تتحكم في قيمة التكاليف غير المباشرة

:

- خصائص المؤسسة (النسبة بين الأجور ورقم الأعمال، نوعية التكنولوجيا المستخدمة...)

- الضحية نفسها،

- نوعية الضرر الناتج.

¹- G. BAIGGER: Coûts socio-économiques, SUVA, 2003, in Prevent Matrix ou comment déterminer le coût d'un accident du travail.

<http://fr.prevent.be/net/net01.nsf/p/30960625894F9CE4C125719A004998B5.07/11/2007>.

²- Idem.

³- Idem.

ويضيف اخرون العوامل التالية: طريقة التحليل المتبعة، تعريف وتحديد التكاليف موضوع الحساب ونظام التأمينات المطبق بخصوص حوادث العمل.

6. التأثير الاقتصادي لحوادث العمل

علاوة على التأثيرات الاجتماعية على الفرد، الأسرة والمجتمع، فإن لحوادث العمل تأثيرا اقتصاديا كبيرا على المؤسسة. ومن الطرق المستخدمة في حساب هذا التأثير اخترنا طريقة العلاقة بين تكلفة حوادث العمل ورقم الاعمال، والتي تقوم على مبدأ حساب رقم الاعمال الإضافي اللازم لتغطية الخسائر الناجمة عن الحوادث¹.
فبافتراض ان:

A_1 : رقم الاعمال الاولي

C_1 : التكلفة الاولية

a : رقم الاعمال الإضافي

c : تكلفة حادث العمل

الحالة الاولى: اخذا بعين الاعتبار لـ A_1 رقم الاعمال الاولي و C_1 التكلفة الاولية

$$C_2 = C_1 + c$$

$$A_2 = A_1 + a$$

$$M = \frac{A_1 - C_1}{A_1} = \frac{A_2 - C_2}{A_2} = \frac{(A_1 + a) - (C_1 + c)}{A_1 + a} = \frac{(A_1 - C_1)(A_1 + a)}{A_1} = A_1 + a - C_1 - c$$

$$A_1^2 + A_1 a - A_1 C_1 - C_1 a = A_1^2 + A_1 a - A_1 C_1 - A_1 c$$

$$C_1 a = A_1 c$$

$$a = \frac{A_1 c}{C_1}$$

¹- G. BAIGGER: Op. Cit.

الحالة الثانية: بأخذ هامش الربح بعين الاعتبار (وذلك إذا لم يعلم رقم الأعمال والتكلفة الأوليين ولكن بمعلومية الهامش M)

$$M = \frac{A - C}{A} = 1 - \frac{C}{A}$$

$$\frac{A}{C} = \frac{1}{1 - M} = \frac{a}{c}$$

$$a = \frac{c}{1 - M}$$

ومنه يتضح أن رقم الأعمال الإضافي المطلوب يتناسب طردياً مع الزيادة في تكلفة حوادث العمل في ظل معدل هامش ثابت، وأن مقدار التناسبية يتوقف على مقدار الهامش، فكلما زاد الهامش كلما زاد رقم الأعمال المطلوب، وهذا تحت فرضية زيادة تكلفة حوادث العمل.

خلاصة الفصل

تعتبر الاختلالات الاجتماعية وهي التغيب، دوران العمل وحوادث العمل، اضطرابات تؤثر على السير الحسن للمؤسسة، ولذلك توسعت دائرة اهتمام المؤسسات بها لتشمل الجانب الاجتماعي لها، إضافة إلى ما تمثله من تكاليف مباشرة وغير مباشرة مرتفعة، تكون خفية في جزء منها.

إن التغيب هو وقت مستقطع من النشاط الإنتاجي للمؤسسة، وبذلك فإن له تأثير سلبي على ظروف الاستغلال ودورة الإنتاج في المؤسسات، وهو يعتبر متغيراً تابعاً لتأثير ثلاث مجموعات من العوامل: شخصية، تنظيمية، بيئية.

يصنف التغيب وفق المعايير المختلفة إلى: تغيب قابل للتخفيض، تغيب غير قابل للتخفيض، تغيب مصغر تغيب طويل الأجل، وتتطلب دراسته تحديد الأشخاص المتغيبين، تحديد محاور التحليل كالوظيفة، السن، حساب المؤشرات وتحديد مستويات التغيب التي يجب عندها القيام بإجراءات علاجية.

إن تكلفة التغيب تتوقف على تشريعات العمل والاتفاقيات الجماعية، سياسة المؤسسة في استخلاف أو عدم استخلاف العامل المتغيب، الوقت المخصص لتكوين العامل الجديد، إلزامية أو عدم إلزامية المؤسسة بأداء مهام معينة، إلزامية أو عدم إلزامية المؤسسة بتسديد اجور العمال المحالين على الاستيداع، نقص الإنتاجية الناجم عن ضغوط العمل وعدم رضا العمال الحاضرين الذين عليهم أن يتقاسموا أعباء العمل الإضافية بينهم عند عدم إحلال العمال المتغيبين. تحسب التكلفة الخفية للتغيب إما: بمعدل المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة، تقدير تكلفة العمالة الزائدة، أو بتقدير رقم الأعمال الضائع. ويتسبب كل تغيب زيادة على الأجر المدفوع في تكلفتين أخريين هما تكلفة الاضطراب أو الاختلال وهي التكلفة غير المباشرة للتغيب، وتكلفة التسوية وهي التكلفة المباشرة للتغيب.

تتوقف أهمية التكلفة الخفية المرتبطة بالتغيب على ثلاثة عناصر أساسية هي: معدل التغيب، التعويضات المدفوعة، اختيار طريقة التسوية.

إن دوران العمل يعكس نسبة العاملين الذين يتركون العمل في المؤسسة لأسباب يمكن تجنبها أو لأسباب لا يمكن تجنبها، كما يعكس أيضا وجود مشكلات في ظروف العمل أو في علاقاته مما يؤدي إلى عدم الرغبة في مواصلة العمل في المؤسسة، وقد يعود لأسباب تتعلق بالمؤسسة، العامل أو لأسباب أخرى.

إنه ومن تقييم أفضل للظاهرة فإنه يتوجب حساب معدلات دوران عمل حسب الفئات المهنية أو العمرية أو حسب وحدات المؤسسة أو حسب أسباب دوران العمل. تنقسم تكلفة دوران العمل إلى تكلفة انفصال، تكلفة إحلال وتكلفة إدماج، وكلها تتكون من جزء مباشر وجزء غير مباشر، علما بأن التأثير المالي لدوران العمل يتجاوز بكثير مصاريف التوظيف والتكوين للعمال الجدد الوافدين، وإن كان من الصعب في بعض الأحيان حساب بعضها.

إن مفهوم حادث العمل قد لا يكون محددًا بدقة في بعض الأحيان نظرا لاختلاف تشريعات الدول، التنظيم المعقد لبعض المهام، إمكانية شمول حوادث العمل لحالات تخرج عن الحادث بالمعنى المألوف كالأضطرابات النفسية، الاعتداءات الجسدية والتحرشات بمختلف أنواعها، وإن كان هناك اتفاق على أن حادث العمل يقتضي الوقوع في مكان العمل أو أثناء مهمة مرتبطة بالعمل (وعلى أنه يتميز بكونه حادث فجائي وغير متوقع، يُحمّل على العمل، يسبب ضررا.

إن فهم حوادث العمل يقتضي الإحاطة على الأقل بمعظم المؤشرات المرتبطة بالحوادث من حيث: انب العاملين (الفئة، السن، الجنس، السوابق...)، الجانب المادي (طبيعة المكان، طبيعة الإجراءات الوقائية المتخذة سابقا...) والجانب التنظيمي (توقيت العمل، نظام الراحة، برمجة ورديات العمل...).

تصنف حوادث العمل إلى تكلفرة وتكلفرة غير مباشرة وهي اضعاف الاولى، والملاحظ أن هذه الاعباء هي في مجملها اعباء غير مقيدة في المحاسبة وهو ما ينطبق خصوصا على الحوادث التي لا تتسبب في اضرار مادية او جسمانية.

هناك ثلاثة عوامل رئيسية تتحكم في قيمة التكاليف غير المباشرة هي: خصائص المؤسسة (النسبة بين الاجور ورقم الاعمال، نوعية التكنولوجيا المستخدمة...)، الضحية نفسها ونوعية الضرر الناتج.

الفصل الخامس:

دراسة التكاليف الخفية

لوحة المنتجات الكهربائية

الفصل الخامس:

دراسة التكاليف الخفية لوحة المنتجات الكهربائية

إسقاطا للجانب النظري على وحدة المنتجات الكهربائية الكائنة بمدينة العلمة، والتي أجرينا بها الدراسة الميدانية، فقد قمنا في هذا الفصل وبعد تقديم المؤسسة ووحدة المنتجات الكهربائية، بحساب التكلفة الخفية للوحدة المذكورة بعد حصر ما أمكن من اختلالات، ثم بإبراز أثر تلك التكاليف على المحاسبة العامة من خلال جدول حسابات النتائج والميزانية، وكذلك على المحاسبة التحليلية من خلال تبيان ذلك الأثر على سياسة تسعير المنتجات. بعد ذلك انتقلنا إلى أهم عنصر مسبب للتكاليف الخفية في الوحدة وهي الاختلالات الاجتماعية التي سببها التغيب، دوران العمل وحوادث العمل، وذلك بإبراز المؤشرات الدالة على حجم الظاهرة وانعكاساتها على بعض مكونات سياسة إدارة الموارد البشرية وعلى الحلول الممكنة التي يمكن توفرها بطريقة التكاليف الخفية أو التسيير السوسيو - اقتصادي لبعض مشاكل تسيير الموارد البشرية.

المبحث الأول: تقديم وحدة المنتجات الكهربائية

تقرر إنشاء وحدة لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة في 12 / 06 / 1975، لتتكفل شركة سونلغاز بانجازها بدءاً من سنة 1976.

وبعد إعادة هيكلة المؤسسة الأم- سونلغاز - تم إنشاء المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC بموجب المرسوم 633 المؤرخ في 05 / 11 / 1983، لتصبح بعد إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات العمومية مؤسسة عمومية مستقلة تابعة لقطاع الصناعات الثقيلة، ثم لتدخل بعد ذلك مرحلة الاستقلالية منذ 10 جوان سنة 1989 بعد الإصلاحات الاقتصادية الجديدة¹، ولتصبح المؤسسة مؤسسة عمومية مستقلة ذات أسهم برأس مال قدره 30 مليون دينار في ذلك الوقت² مقسم إلى 12000 سهم.

لقد تمت إعادة هيكلة المؤسسة مرة أخرى سنة 1994 بتقسيمها إلى 4 وحدات هي: وحدة الكهرباء، وحدة السوائل، وحدة الأدوات ووحدة الخدمات الصناعية والإمداد.

وفي 20 / 09 / 2010 تم التوقيع على قوانين أساسية جديدة انتقلت بموجبها ملكية المؤسسة مرة أخرى ومجاناً إلى شركة سونلغاز³ (بعد أن كانت مملوكة لشركة تسيير مساهمات الأجهزة الصناعية والفلاحية). وبموجب هذه القوانين سيلتزم مجمع سونلغاز بشراء إنتاج الشركة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مع التزام الأخيرة بالتحويل المجاني للحصص التي تمتلكها في رأس المال الاجتماعي للشركة الجزائرية للمياه.

تقع وحدة الإنتاج بالمنطقة الصناعية لمدينة العلمة على الطريق الرابط بين هذه وبين مدينة باتنة، في حين يقع المقر الاجتماعي بنفس المدينة على الطريق الرابط بين العلمة وبين مدينة جميلة، وتتولى مهام البحث، التطوير، إنتاج وتسويق أجهزة القياس والمراقبة والحماية والتنظيم بمختلف مكوناتها وملحقاتها، عن طريق الحصول على تراخيص وعقود شراكة من شركات عالمية معروفة مثل:

.SCHNEIDER- ACTARIS- WAYNE DRESSER- ABB- SAGEM

تتربع وحدة الإنتاج على مساحة إجمالية قدرها 130000 م² منها 45000 مغطاة.

¹ - حيث عقدت أول جمعية عمومية بتاريخ 10 / 07 / 1989.

² - تطور إلى 105 مليون دينار سنة 1993 وليصبح حالياً 770 مليون دينار وإلى 1ر4 مليار دينار حالياً موزعا على 30000 سهم.

³ - بموجب فرار مجلس مساهمات الدولة رقم 5 المؤرخ في 15 / 03 / 2010.

ترتبط المؤسسة أيضا حاليا بعقد شراكة مع مؤسسة الجزائرية للمياه ADE و SMS¹ في شكل شركة مختلطة لصناعة عدادات الماء المنزلية والصناعية.

1. مهام المؤسسة

تقوم المؤسسة بالمهام التالية:

أ. التمويل

تعتمد المؤسسة في سد احتياجاتها من المدخلات على موردين محليين وآخرين أجنبين. تشمل المدخلات المشتراة محليا موادا مثل الورق المقوى، اللوالب، الدهن، المواد البلاستيكية، الزيوت، مواد مساعدة في التلحيم...، بينما تشمل تلك المستوردة موادا ومنتجات نصف مصنعة مثل قطع الغيار، المواد المعدنية، والمواد البلاستيكية ومن عدة بلدان كألمانيا، سويسرا، إيطاليا وفرنسا، منتجة بذلك سياسة تنويع الموردين وفق نوعية منتجاتهم من جهة وفق التسهيلات والامتيازات التي يعرضونها من جهة ثانية.

ب. الإنتاج

تقوم المؤسسة بإنتاج عدة أنواع من المنتجات ، منها ما هو مخصص للقياس كالعدادات المختلفة (غاز، كهرباء، موزعات وقود) ومنها ما هو مخصص للتنظيم والحماية (منظمات غاز، قواطع، أزرار تماس). ولذلك فهي تقوم بعلميات متنوعة منها: معالجة السبائك، تحويل المواد البلاستيكية، تحويل المعادن، تصنيع للفائف والنوابض، معالجة الصفائح.

ج. التسويق

مع احتدام شدة المنافسة وخوفا من فقدان حصص سوقية²، أصبحت المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تولي اهتماما أكبر للعملية التسويقية، حيث أصبحت تلجأ أكثر إلى الإشهار بمختلف أنواعه، وهذا في إطار إستراتيجية تركز على الاتصال بالزبائن وتوفير خدمات ما بعد البيع لهم.

وعمليا فإن المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة تستحوذ على حصة الأسد من السوق المحلية وتقوم بتصدي جزء صغير من منتجاتها في إطار التبادل بالمواد الأولية. وتمثل المؤسسات التالية الزبون الرئيسي محليا للمؤسسة:

¹ Sensus Metering Systems، والتي أصبحت عدادات الماء تحمل علامتها التجارية بدل علامة المؤسسة.

² في سنة 2005 فقدت المؤسسة 35% من حصتها السوقية من عدادات الغاز لصالح منتج خاص بغرداية.

- نפטال NAFTAL وتقوم بشراء موزعات البنزين والمازوت .
 - سونالغاز SONELGAZ وتقوم بشراء عدادات الكهرباء والغاز ومنظمات الغاز.
 - مؤسسة KAHRIF فيما يتعلق بالقواطع ومنظمات الغاز.
 - مؤسسة CAMEG فيما يتعلق بمنظمات الغاز.
 - مؤسسة KANAGAZ فيما يخص بمنظمات الغاز
 - الخواص ويقومون بشراء الموصلات الحرارية والقواطع.
- أما خارجيا ونظرا للارتفاع النسبي في تكلفة منتجات المؤسسة من جهة، ونظرا لتزايد الاحتياجات الوطنية من جهة أخرى، فإن عمليات التصدير تقتصر على زبون أجنبي واحد هو مؤسسة Tel Mécanique الفرنسية التي تشتري أزرار التماس والموصلات الحرارية في إطار التبادل بالمواد الأولية كما سبق.

2. الهيكل التنظيمي

كما هو معروف فإن الهيكل التنظيمي لأية مؤسسة يعكس مستويات تسلسل السلطة والمسؤولية فيها، وينتظر أن يساهم في تسهيل وتسريع انتقال وتبادل المعلومات عموديا وأفقيا بين تلك المستويات.

وتتبع المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة نوعين من الهياكل التنظيمية:

الأول: على مستوى مديرية المؤسسة، وهو من النمط الوظيفي، ويقوم على تقسيم المؤسسة حسب الوظائف الأساسية التي تقوم بها.

الثاني: على مستوى الوحدات، وهو على أساس خط المنتجات ligne de produits، وهو نمط يجمع بين التصميم الوظيفي والتصميم على أساس المنتجات.

1.2. الهيكل التنظيمي لمديرية المؤسسة

يحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة على المديريات والأقسام التالية:

أ. المديرية العامة Direction générale:

وتمثل قمة الهرم ويرأسها الرئيس المدير العام، من مهامها الإشراف على نشاط المؤسسة ككل و ضمان السير العادي لها، ضمان التنسيق بين مختلف وحدات المؤسسة، رسم السياسات والإستراتيجيات وتحديد الأهداف.

ب. المديريات الوظيفية

- مديرية التطوير Direction de développement: ومن أبرز مهامها تطوير المنتجات

وتصاميمها، إنجاز عمليات التنميط، تحديد نوعية المنتجات وتقرير مدى مطابقتها للمعايير، خاصة

وأن المؤسسة قد تحصلت على شهادة إيزو 9002 في شهر جانفي 2001، ودراسة ملفات الشراكة مع مختلف المؤسسات.

- **مديرية الموارد البشرية** Direction RH: وتتولى مهام تحديد سياسات إدارة الموارد البشرية (توظيف، أجور، حوافز، ترقية...) وتنفيذها، السهر على تطبيق تشريعات العمل السائدة وكذلك الاتفاقات الجماعية للعمل، متابعة غيابات العمال، التكفل بالإجراءات التدريبية للعمال، إعداد المخطط السنوي للعمل وضمان احترام قوانين العمل السارية المفعول.

- **المديرية التجارية** Direction commerciale: وتتولى خاصة مهام تسويق منتجات المؤسسة على المستويين المحلي والدولي والبحث عن منافذ جديدة لها، خدمات ما بعد البيع، تحديد الأسعار والتخفيضات فيها وتقدير الكميات المباعة.

- **مديرية المالية** Direction des finances: تتمثل المهام الأساسية لهذه المديرية في تسيير التدفقات النقدية للمؤسسة، إعداد الحسابات الختامية المجمعدة للمؤسسة مع ما يقتضيه ذلك من تدقيق ومراجعة للدفاتر والإجراءات المحاسبية، وضع خطط التمويل ومتابعة وضعية الخزينة.

- **مديرية التنظيم ومراقبة التسيير** Direction de la gestion prévisionnelle et de l'organisation: تتولى هذه المديرية أساسا مساعدة المديريات المختلفة والأقسام على وضع موازاناتها التقديرية، مراقبة الميزانيات وتحليل أسباب الانحرافات، التنسيق وتحضير الخطة السنوية للمؤسسة، متابعة كل القرارات والإجراءات المتخذة، ضمان سلامة نظام المعلومات المحاسبي في مختلف الأقسام، جمع المعلومات المتعلقة بكل أنشطة المؤسسة.

ج. الأقسام التشغيلية:

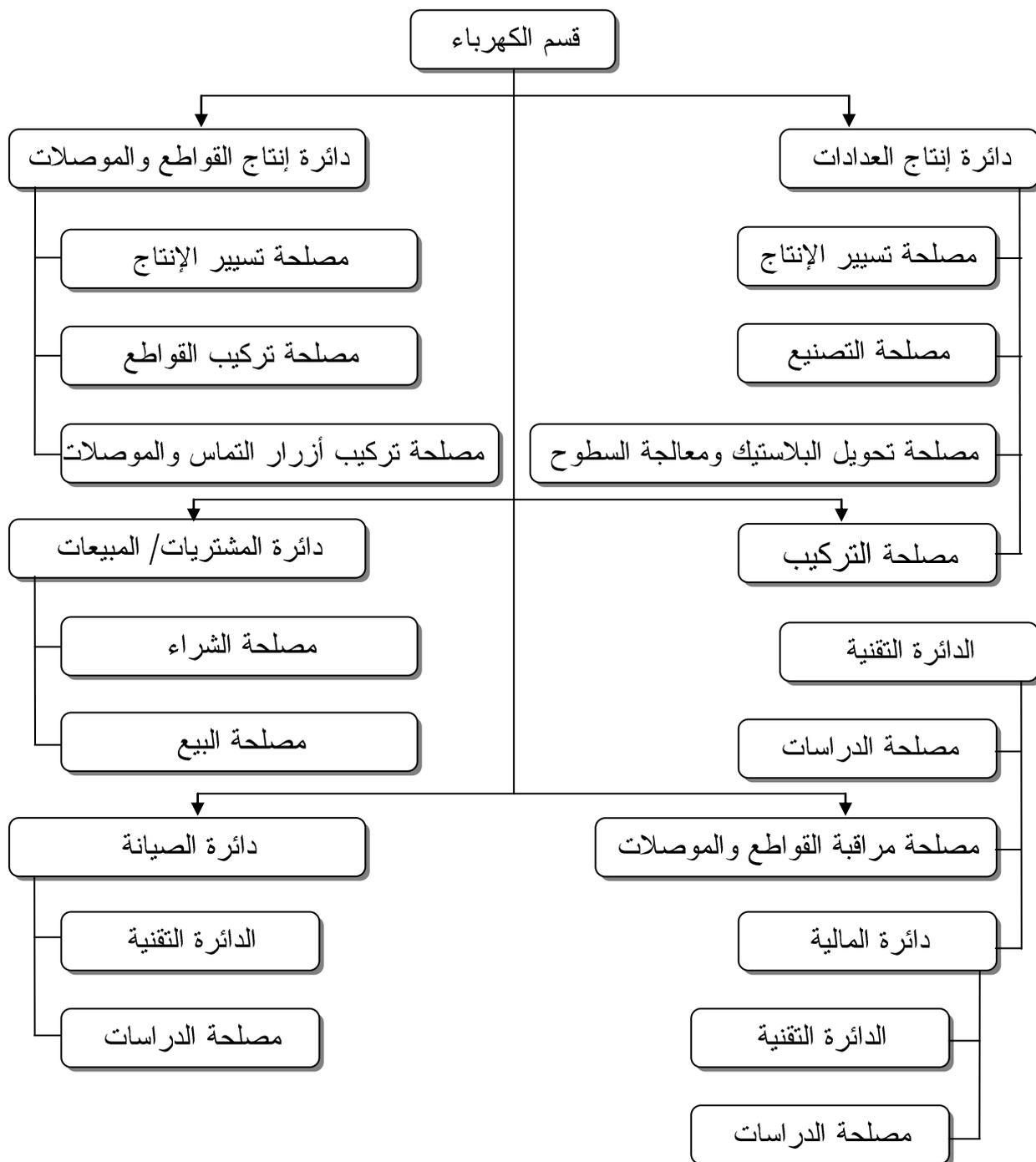
وعددها أربعة أقسام، هي:

- **قسم الكهرباء** Division de l'électricité: ويقوم بتصنيع وتركيب عدادات الكهرباء، القواطع، الموصلات الحرارية المختلفة، أزرار التماس وبعض القطع التي تدخل في صناعة عدادات الماء والغاز، يعتبر هذا القسم هو الأهم من حيث عدد العمالة المستعملة والمساهمة في رقم أعمال المؤسسة.

- **قسم السوائل** Division fluides: مهمته تصنيع وتركيب عدادات الغاز والماء وأجهزة توزيع البنزين والمازوت وسير غاز.

2.2. الهيكل التنظيمي لوحدة الكهرباء

تتكون وحدة المنتجات الكهربائية من الدوائر والمصالح التي يوضحها الشكل الموالي.
الشكل رقم (5-2): الهيكل التنظيمي لوحدة الكهرباء



المصدر: مصلحة تسيير الموارد البشرية للوحدة.

3. المنتجات

تنتج الوحدة 18 نوعا من المنتجات نستعرض أهمها في الآتي:

أ. العدادات:

تنتج الوحدة 4 أنواع من العدادات الكهربائية وكلها إلكترونية هي:

- العداد CX1300: وهو مخصص للاستعمال المنزلي.
- العداد CX2000-4 ثلاثي الأطوار triphasé: هو عداد للوصل المباشر direct ومخصص أيضا للاستعمال المنزلي.
- العداد CX2500-4 CT CLK ثلاثي الأطوار للضغط المتوسط، مصمم للاستعمال الداخلي وللعزل الكهربائي ومقاومة تسرب المياه.
- العداد الإلكتروني CX2500-4 CT VT CLK ثلاثي الأطوار للضغط المتوسط، مصمم للاستعمال الداخلي وللعزل الكهربائي ومقاومة تسرب المياه.

ب. القواطع:

تنتج الوحدة كذلك 4 أنواع رئيسية من القواطع هي:

- القاطع F192: هو قاطع تفاضلي مغناطيسي حراري ثلاثي الأقطاب magnétothermique différentiel ثنائي الأقطاب تتفاوت شدته بين 20 و32 أمبير، مشكل حسب الحرف U مما يسمح له بالتحكم commande وحماية الدارات circuits ohmiques والدارات impédants كالإنارة، التسخين والمحركات وغيرها.
- القاطع F194: هو قاطع تفاضلي مغناطيسي حراري ثلاثي الأقطاب tétra polaire تتفاوت شدته بين 20 و32 أمبير، مشكل حسب الحرف U مما يسمح له بالتحكم commande وحماية الدارات الأومية circuits ohmiques والدارات impédants كالإنارة، التسخين والمحركات وغيرها.
- القاطع (Série modulaire) S160: هو قاطع مغناطيسي حراري وحيد القطب تتفاوت شدته بين 5 و32 أمبير، مشكل حسب الحرف L مما يسمح له بالتحكم commande وحماية الدارات الأومية والدارات faiblement impédants كالإنارة، ومآخذ الكهرباء les prises de courant والأجهزة الصغيرة.
- القاطع S161: هو قاطع مغناطيسي حراري ثنائي القطب تتفاوت شدته بين 5 و32 أمبير، مشكل حسب الحرف L مما يسمح له بالتحكم commande وحماية الدارات الأومية

والدارات faiblement impédants كالإنارة، ومآخذ الكهرباء والأجهزة الصغيرة.

ج. أضرار التماس والموصلات

- زر التماس المساعد Contacteur Auxiliaire CA 2DN: يستعمل في الدارات ذات التيار المتناوب.

- زر التماس Contacteur LC 1D tétrapolaire: تتراوح شدته بين 25 و 40 أمبير، يستعمل للتحكم في دارات التوزيع وفي دارات القوة pour les circuits de puissance وللتحكم في التيار المتناوب.

- زر التماس Contacteur LC 1D tripolaire: تتراوح شدته بين 9 و 32 أمبير، يستعمل للتحكم في المحركات وفي دارات القوة وللتحكم في التيار المتناوب.

- الفاصل Discontacteur LE 1D: هو على شكل صندوق يستعمل للتحكم في المحركات دون موصلات حماية sans relais de protection ni sectionneur، وفي الدارات القوية وللتحكم في التيار المتناوب.

- الموصل الحراري Relais-Thermique LR 1D: هو موصل حراري ثلاثي الأقطاب للحماية الحرارية، موجه لحماية دارات المحركات العاملة بالتيار المستمر أو المتناوب من الزيادة في شدة التيار أو الانقطاعات فيه، الانطلاقات الطويلة و les calages prolongés للمحرك.

4. تطور عدد العاملين

تطور عد العاملين في الوحدة كما يظهر في الجدول الموالي.

الجدول رقم (5-1): تطور عدد العمال في وحدة الكهرباء بين 2005-2007

2007		2006		2005		السنة التصنيف
متعاقدون	دائمون	متعاقدون	دائمون	متعاقدون	دائمون	
5	20	5	20	5	22	إطارات
0	84	0	91	0	94	تحكم
67	179	16	189	71	193	تنفيذ
72	283	21	385	76	309	مجموع

المصدر: مصلحة تسيير الموارد البشرية للوحدة.

5. تطور الإنتاج

حققت الوحدة أحجام الإنتاج التالية كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم (5-2): تطور الإنتاج خلال الفترة 2005 - 2007 (وحدة)

المنتج	طاقة سنوية	2005	2006	2007	احتياجات السوق الوطنية	الحصة السوقية	الحصة السوقية (%)
ع. كهرباء	500000	408474	467400	409521	480000	467000	96
قواطع	500000	164454	407741	496198	750000	400000	65
موصلات	300000	166525	128124	139249	290000	130000	64

المصدر: موقع المؤسسة amc@hotmail.com وتقارير النشاط للوحدة.

المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية في وحدة المنتجات الكهربائية

من أجل تقييم التكلفة الخفية في الوحدة المدروسة، قمنا بتقسيم العمل إلى أربع مراحل رئيسية هي:

- الكشف عن الاختلالات،
- إحصاء الاختلالات،
- تقييم تكلفة الاختلالات،
- ربط التكاليف الخفية بالتكاليف الظاهرة لإظهار ما تحتويه هذه من تكاليف خفية. كما اعتمدنا على عديد المصادر والتي تمثلت في:
- المقابلات، حيث أجريت مقابلات عديدة موجهة أو نصف موجهة (انظر الملحق رقم 5)، وعلى مدى ثلاث سنوات مع رؤساء وعمال مصالح إدارة الموارد البشرية، المالية والمحاسبة، مع مسيري الإنتاج والعمال في الورشات.
- الوثائق، استعملنا في هذا البحث وثائق متنوعة: محاسبية، مالية، تقارير نشاط (إنتاج، مبيعات، موارد بشرية)، نشریات.
- الملاحظات، خلال زيارتنا المتكررة للوحدة كنا حريصين على تسجيل ملاحظات تتعلق بمختلف النواحي الهيكلية والتنظيمية في الوحدة مما لم تتضمنه التقارير ولم يتم ذكره من طرف المستجوبين.

1. الكشف عن الاختلالات

قمنا في هذه المرحلة وبالاعتماد على ما سبق ذكره من أدوات بمحاولة التعرف على الاختلالات التي تعاني منها الوحدة مركزين خاصة على الجوانب الاجتماعية والتنظيمية. وهو ما مكنا في الأخير من حصر 28 اختلالا.

2. إعداد جدول الإحصاء

تركز الجهد في هذه المرحلة على محاولة فهم أسباب الاختلالات، وذلك من خلال تسجيل التبريرات والأسباب كما يراها المستجوبون، محاولين تحديد تكرارات حدوثها، أحيانا بوصف نوعي (مثل: دائما، كثيرا... كما هو مبين في الجدول 3-5) معتمدين في ذلك على نسبة تكرار الاختلال من خلال الإجابات أو الملاحظات. وأحيانا بوصف كمي عندما نقدر أن ذلك يكون أكثر تعبيراً ودلالة، ثم أخيراً محاولة تتبع الآثار الاقتصادية المحتملة لكل اختلال على الوحدة.

الجدول رقم (3-5): جدول إحصاء الاختلالات

الرقم على GR	الاختلال الأولي	التكرارات	التبرير	الآثار الاقتصادية المحتملة
1	الضوضاء في الورشات	دائماً	طبيعة الآلات	التغيب بحجة المرض (4)
2	درجة الحرارة أو البرودة المرتفعة في الورشات	وقت الحرارة (أو وقت البرد)	عدم كفاءة أجهزة التهوية أو قلتها	التغيب بحجة المرض (4)
3	الوقوف أو الجلوس المستمرين أثناء العمل	دائماً	التصور غير الملائم للتجهيزات وعدم حركية المناصب	التغيب والعطل المرضية (4)
4	الروتين، الملل، العياء والتوتر النفسي Le stress	دائماً	تكرار نفس المهام وضغوط العمل	التغيب - عيوب الجودة (2) و (3)
5	نمطية المهام وانتظام العمل في سلسلة	دائماً	تصميم المهام	التغيب (4)
6	الحكمية الزائدة في حساب تكلفة المنتجات	دائماً	غياب محاسبة تحليلية دقيقة وتفصيلية	سوء تقدير سعر تكلفة المنتجات - عائد ضائع (5)
7	أعباء العمل الإضافية نتيجة وصول طلبيات مستعجلة	أحيانا مرتين في الشهر	تغير طلبات الزبائن - تغيير البرمجة	ساعات عمل إضافية (1)

منتجات معيبة (2) و (3)	تغير البرمجة أو قلة التنسيق بين مصلحتي البيع والإنتاج	أحيانا مرتين في الشهر	وتيرة العمل المرتفعة عند وصول طلبيات مستعجلة	8
الاضطراب في سير العمل - عدم إنتاج (4)	مشاكل التنقل، بعد المسافة، أسباب عائلية	1293 ساعة (92% من طلبات الخروج قبلت)	الوصول المتأخر إلى العمل	9
تغيب - عدم إنتاج (4)	أغلبية العمال من النساء	3745 يوم عمل	عطل أمومة	10
تغيب - عدم إنتاج (4)	ظروف العمل المادية	1322 يوم عمل	عطل مرضية ط أ	11
تغيب - عدم إنتاج (4)	أسباب خاصة	520 يوم عمل	عطل غير مدفوعة الأجر	12
تغيب - عدم إنتاج (4)	أسباب خاصة	1016 يوم عمل	أسباب شخصية-أذونات الخروج*	13
أجور زائدة (1)	أحداث عائلية	256 يوم عمل	عطل خاصة مدفوعة الأجر	14
تغيب - عدم إنتاج (4)	ظروف العمل المادية وقلة وسائل الحماية أو قلة استعمالها	468 يوم عمل	حوادث العمل والأمراض المهنية	15
تغيب - عدم إنتاج (4)	أسباب انضباطية	4 أيام عمل	الإعذارات	16
وقت غير منتج - عيوب جودة (4)	انتهاء مدة العقد تحويل تحويل	150 متعاقد 1 عون دعم 1 عون إدارة	دوران العمل - دخول	17

18	وقت حضور شكلي	30 دقيقة لكل عامل يوميا	غياب الرقابة الصارمة على أوقات الحضور	أجور زائدة (1)
19	هرم اليد العاملة	75% من العمال الدائمين تزيد أعمارهم عن 45 سنة 31% من العمال الدائمين تزيد أعمارهم عن 50 سنة	عدم التوظيف	التغيب (4)
20	عدم الدقة في إنجاز بعض المهام	1200 ساعة سنويا	ضغط العمل، تأخر انتقال المعلومات والوثائق بين المصالح الأخطاء في إنجاز الأعمال، كثرة المراجعات خاصة في مصلحة الأجور	نوعية المنتج - نوعية العمل المنجز - وقت زائد (2)
21	غياب كلي للتكوين المبرمج	-	عدم الحاجة إلى التكوين	غ م
22	الاحتفاظ بمخزون مواد أولية زائد عن الحاجة	10 %	الاحتياط من تأخر وصول الطلبات، عدم التنبؤ الدقيق بالاحتياجات	تكلفة احتفاظ زائدة (5)

أجور زائدة (1)	الالتزام بفترة العقد ولزوم بعض الوقت لإتمام عملية التسريح	6 عمال	العمالة الزائدة من المتعاقدين	23
عيوب الجودة - تغيب (4)	عدم مواءمة الجهد المبذول والاحتياجات الاجتماعية للعمال مع الأجر المتحصل عليه	في أغلب الأحيان	عدم أو قلة الرضا عن الأجور	24
عيوب الجودة - تغيب (4)	عدم مواءمة الجهد المبذول ونتائج الوحدة مع الحوافز الممنوحة، الفوارق الكبيرة بين أصناف العمال	في أغلب الأحيان	عدم أو قلة الرضا عن الحوافز	25
عيوب الجودة - تغيب (4)	قلة الفرص والمناصب المتاحة	كثيرا جدا	عدم أو قلة الرضا عن الترقيات	26
الملل - الإرهاق - التغيب (4)	تصميم سلسلة الإنتاج	كثيرا جدا	عدم إمكانية اختيار طرق وسرعة العمل	27
الإرهاق - التغيب (4)	التركيز الدائم (عمال الإنتاج)	دائما	صعوبة العمل	28

GR : جدول الإحصاء.

(1) تعني أن تقييم العنصر المعني موجود في جدول التقييم رقم (1)، أي أجور زائدة.

(2) تعني أن تقييم العنصر المعني موجود في جدول التقييم رقم (2)، أي وقت زائد... وهكذا.

* من الناحية القانونية لكل عامل الحق في 24 نصف يوم عمل غير مدفوع الأجر.

ملاحظة: إذا تكررت الإشارة إلى اختلال ما لدى المستجوبين بنسبة معينة، فإنه يتم تسجيل تكرار الملاحظة في خانة التكرارات كما هي مبينة في الجدول المدرج مباشرة.

الجدول رقم (5-4): تقدير وصف تكرارات الاختلالات

النسبة	الملاحظة
أكثر من 80 % من الأشخاص	دائما
بين 60 و 80 % من الأشخاص	كثيرا جدا
بين 40 و 59 % من الأشخاص	في أغلب الأحيان
بين 15 و 39 % من الأشخاص	أحيانا
أقل من 15 % من الأشخاص	نادرا

ونرى أنه قبل الانتقال إلى الخطوة الموالية وهي إعداد جدول تقييم الاختلالات، فإنه يستحسن أولا شرح كيفية حساب المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة نظرا لأهميتها في عملية التقييم هذه.

3. حساب المساهمة الساعية في الهامش على الأعباء المتغيرة

كما هو واضح من عنوان المطلب، فإن الحساب يتطلب أولا تحديد الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة في الوحدة، وهو ما قمنا به اعتمادا على جدول حسابات النتائج والجدول الملحقة بالميزانية، وذلك نظرا لعدم إمكانية الاعتماد على معلومات المحاسبة التحليلية التي يعاني تطبيقها في المؤسسة العديد من النقائص (انظر المبحث الرابع من هذا الفصل)، مثل ما هو مبين أدناه وبما يتماشى مع مبادئ طريقة التكاليف الخفية:

- المشتريات: متغيرة،
- الخدمات الخارجية: متغيرة أو ثابتة حسب طبيعة العبء،
- الضرائب والرسوم: ثابتة ماعدا الرسم على النشاط المهني TAP،
- مصاريف العاملين: ثابتة،
- الأعباء المالية: ثابتة،
- الاهتلاكات: ثابتة،
- الضرائب على الأرباح: متغيرة، وعليه؛ فقد أمكن إعداد الجدول الموالي المبين لكيفية حساب المساهمة الساعية في الهامش على الأعباء المتغيرة.

الجدول رقم (5-5): حساب المساهمة الساعية في الهامش على الأعباء المتغيرة
الوحدة: دج

المبلغ	البيان
1682594757	رقم الأعمال خارج الرسم
42279250	- الخصومات والحسومات الممنوحة للعملاء
1640315507	= رقم الأعمال الصافي
347518761	+ مخزونات أول المدة
288042581	مواد ولوازم
13107101	منتجات نصف مصنعة
2576448	منتجات وأشغال ق ت
18407919	منتجات تامة
25384713	مخزون بالخارج
970563309	+ مشتريات
244664789	- مخزون آخر المدة
180316213	مواد ولوازم
13357626	منتجات نصف مصنعة
7947023	منتجات وأشغال قيد التنفيذ
22395800	منتجات تامة
20648126	مخزون بالخارج
34292775	- فضلات ومهملات
10349108	مواد ولوازم
21743263	قطع ومجموعات مشتراة
2200403	مواد ثانوية
189215661	- مصاريف متغيرة
411975339	= الهامش على الأعباء المتغيرة
832381	عدد ساعات الحضور
494,94	المساهمة الساعية في الهامش على الأعباء المتغيرة

المصدر: الوثائق المحاسبية للوحدة.

إن المساهمة الساعية تعكس قيمة وقت العمل البشري في المؤسسة وتدل على نوعية إدارة الموارد البشرية فيها، وبالمقارنة بين فترات زمنية مختلفة، وإذا لوحظت زيادة في هذه المساهمة، فإن ذلك يعني تحسناً في إنتاجية العمل وفي قدرة المؤسسة على المنافسة. ويمكن تفسير ذلك بقدرة المؤسسة على التحكم أكثر في تكاليفها المتغيرة من جهة، وبالعائد على الاستثمارات اللامادية الذي تحصلت عليه المؤسسة تدريجياً نتيجة تطبيقها لطرق جديدة في العمل (تنظيم فعال أكثر، إجراءات جديدة في تسيير الموارد البشرية...) مما سمح بالتقليل من الاختلالات.

وبمعنى آخر، إنها تعني أن المؤسسة ستوفر، عن كل ساعة مقتصدة من ساعات الوقت الزائد ومن ساعات عدم الإنتاج، مبلغاً يساوي تلك المساهمة، وهو مبلغ يمكن توجيهه إلى أنشطة تحقق لها نفس الهامش الإجمالي.

4. جدول التقييم

كما مر معنا سابقاً، فإن لكل اختلال آثار تتمثل في خمسة مكونات هي: الأجرور الزائدة، الأوقات الزائدة، الاستهلاكات الزائدة، الوقت غير المنتج، عدم خلق الطاقة أو الفرصة البديلة.

وقبل البدء في عملية التقييم، وكما سبقت الإشارة، فإننا سنركز على الاختلالات الاجتماعية في الوحدة، والتي يبقى التغيب أحد أهم عناصرها باعتباره وكما شاهدنا أهم أثر ناجم عن الاختلالات، وذلك بتوضيح مبدأ حساب تكلفته، والتي يعتمد فيها للتذكير على واحدة من الطرق الثلاث التالية:

أ. نسبة المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة:

يتم اللجوء إلى هذه الطريقة إذا أدى التغيب إلى تخفيض في حجم الإنتاج أو النشاط.

ب. تقدير تكلفة العمالة الزائدة sur effectif:

تستعمل هذه الطريقة إذا لم يؤد التغيب إلى تخفيض في حجم الإنتاج أو النشاط، ولكن إلى خدمات يد عاملة مؤقتة.

ج. تقدير رقم الأعمال غير المحقق (الضائع):

يلجأ إلى هذه الطريقة إذا أدى التغيب إلى تخفيض في نوعية المنتجات، أي إلى نقص في جودة المنتجات وليس في كميتها.

الجدول رقم (5-6 أ): (1) أجور زائدة

الرقم على GE	الاختلال الأولي	الآثار الاقتصادية المحتملة	التقدير الكمي	التقدير المالي (دج)
1	يد عاملة مؤقتة زائدة ¹	أجور زائدة	$12 \times 18500 \times 6$	1332000
2	وقت حضور شكلي ²	أجور دون مقابل	50 دقيقة عامل / يوم 10,417 % \times 24110 ساعة سنويا خارج ساعات التغيب \times 494,94	1243051
3	أعباء العمل الإضافية نتيجة وصول طلبيات مستعجلة	ساعات إضافية	غ م	غ م
4	عطل خاصة مدفوعة الأجر	تغيب - عدم إنتاج	$494,94 \times 2046$	1012639
مجموع				
3587690				

¹ - على الرغم من أن معدل الدوران يمس هذه الفئة أساساً، وعلى الرغم من أن فترة التعاقد تمتد على 6 أشهر كاملة، فإنه يحدث أن تكون الوحدة في غير حاجة إلى بعض العمال ومع ذلك تحتفظ بهم إلى نهاية فترة العقد، أو تقوم بتوقيفهم مؤقتاً عند انخفاض الطلب على منتجات المؤسسة وقبل انتهاء فترة العقد، ولكن مع بعض التأخر، مما يترتب عنه وجود عمالة زائدة بصفة دائمة.

وقد أمكن تقدير عدد هؤلاء في المتوسط وكلهم تنفيذيون وبالتعاون مع مصالح إدارة الموارد البشرية للوحدة بـ 6 عمال، ثم وعلى أساس المستندات غير المحاسبية extra comptable أمكن حساب متوسط الأجر الشهري للعامل بـ 18500 دج، وهو ما يعطينا تكلفة سنوية مقدرة متوسطة = 1332000 دج.

² - وتقديره كالتالي: 10 دقائق يمنحها قانون المؤسسة للعمال للتهدؤ للخروج + 10 د تمنح كوقت للصلاة + 15 د في التنقلات لجلب صناديق bacs القطع والمواد + 15 د على الأقل لأسباب مختلفة.

الجدول رقم (5-6 ب): (2) وقت زائد

الرقم على GE	الاختلال الأولي	الآثار الاقتصادية المحتملة	التقدير الكمي	التقدير المالي (دج)
5	الروتين، الملل، العياء والتوتر النفسي	التغيب - عيوب الجودة	$0,2512 \times 1,1196 \times 34292775$ (1)	9642801
6	عدم الدقة في إنجاز بعض المهام	وقت مراجعة الأخطاء والعيوب في المنتجات والأعمال الإدارية	1200 ساعة \times 494,94	593923
7	وتيرة العمل المرتفعة عند وصول طلبيات مستعجلة	عيوب الجودة، منتجات معيبة		تم التقييم في 3
مجموع				
10236724				

(1): بلغت تكلفة القطع والمنتجات المعيبة 34292775 دج، وقدرت التكلفة الخفية لها على أساس هامش ربح متوسط = 11,96 % بـ 38393647 دج، ثم قسمت إلى تكلفة متغيرة بواقع هامش متوسط على التكلفة المتغيرة = 25,12 % واعتبرت كوقت زائد، أما الباقي وهو الجزء الثابت فاعتبر كاستهلاكات زائدة.

الجدول رقم (5-6 ج): (3) استهلاكات زائدة

الرقم على GE	الاختلال الأولي	الآثار الاقتصادية المحتملة	التقدير الكمي	التقدير المالي (دج)
8	الروتين، الملل، العياء و stress	التغيب - عيوب الجودة		28750846

الجدول رقم (5-6 د): (4) وقت غير منتج

الرقم على GE	الاختلال الأولي	الآثار الاقتصادية المحتملة	التقدير الكمي	التقدير المالي (دج)
9	عطل أمومة	تغيب - عدم إنتاج	29963 سا × 494,94	14829774
10	عطل مرضية ط أ	تغيب - عدم إنتاج	10573,13 سا × 494,94	5233025
11	عطل غير مدفوعة الأجر	تغيب - عدم إنتاج	4159,92 سا × 494,94	2058895
12	عطل لأسباب شخصية (أذونات خروج)	تغيب - عدم إنتاج	8128,15 سا × 494,94	4022916
13	حوادث العمل والأمراض المهنية	تغيب - عدم إنتاج	3743,9 سا × 494,94	1852992
14	الإعذارات	تغيب - عدم إنتاج	32 سا × 494,94	15838
15	دوران العمل - دخول ⁽¹⁾	عدم إنتاج	150 × 2 سا × 494,94 1 × 8 سا × 494,94 1 × 40 سا × 494,94	148481 3959 19797
16	تأخر عن العمل	الاضطراب في سير العمل، عدم إنتاج	2216,25 سا × 494,94	1096902
17	الضوضاء	التغيب - العطل المرضية	غ م	غ م

غ م	غ م	التغيب - العطل المرضية	درجة الحرارة المرتفعة في الورشات	18
غ م	غ م	التغيب - العطل المرضية	الوقوف أو الجلوس المستمر	19
غ م	غ م	التغيب	نمطية المهام المنظمة في سلسلة	20
غ م	غ م	إرهاق - تغيب	صعوبة العمل	21
غ م	غ م	التغيب	هرم اليد العاملة	22
غ م	غ م	التغيب - عيوب الجودة	عدم أو قلة الرضا عن الأجور	23
غ م	غ م	التغيب - عيوب الجودة	عدم أو قلة الرضا عن الحوافز	24
غ م	غ م	التغيب - عيوب الجودة	عدم أو قلة الرضا عن الترقيات	25
غ م	غ م	الملل - الإرهاق - التغيب	عدم إمكانية اختيار طرق وسرعة العمل	26
29282579	مجموع			

(1): كل عامل إنتاج أو تنفيذي يتطلب ساعتين من المشرفين لتكوينه على الأقل، عامل تحكم الإدارة يتطلب أسبوعا، بينما عامل تحكم الدعم يتطلب يوما واحدا على اعتبار أن لديه تكويننا أوليا.

الجدول رقم (5-6 هـ): (5) تكلفة الفرصة البديلة

الرقم على GE	الاختلال الأولي	الآثار الاقتصادية المحتملة	التقدير الكمي	التقدير المالي (دج)
27	مخزون مواد زائد ⁽¹⁾	تكلفة الاحتفاظ بمخزون زائد من المواد الأولية	(10 % من مخزون المواد × 1,13 % ⁽²⁾) / 2	121255
28	غياب التكوين المبرمج	عيوب الجودة	غ م	غ م
29	الحكمية الزائدة في حساب تكلفة المنتجات	سوء تقدير سعر تكلفة المنتجات - عائد ضائع	غ م	غ م
مجموع				121255

المصدر: تقارير النشاط للوحدة والمقابلات.

⁽¹⁾: في المتوسط تشكل مخزونات المواد 3 أشهر من الاستهلاك. المصدر: تقرير الإنتاج لسنة 2007.

⁽²⁾: وهو متوسط سعر الفائدة الحقيقي عن التوظيف القصير الأجل في الجزائر سنة 2007.

ويمكن تلخيص التكلفة الخفية في الوحدة حسب مكوناتها كما هو مبين في الجدول الموالي.
الجدول رقم (5-7): ملخص التكاليف الخفية حسب مكوناتها

رقم الجدول	المكون	المبلغ (دج)
1	أجور زائدة	3587690
2	وقت زائد	10236725
3	استهلاكات زائدة	28750846
4	وقت غير منتج	29282580
5	عدم خلق طاقة	121255
	مجموع	71979096

5. مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة

بعد الانتهاء من تسجيل الاختلالات وتقييم آثارها، سيتم الآن الانتقال إلى مرحلة

أخرى وهي مرحلة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة، ويقصد بالربط هنا إظهار التكاليف الخفية ضمن حسابات التكاليف الظاهرة، وذلك إما بتخصيص أو توزيع التكاليف الخفية على حسابات التكاليف الظاهرة المعنية:

- **التخصيص:** ويكون ذلك في حالي التكاليف الخفية المتعلقة بالاستهلاكات الزائدة أو الأجور الزائدة التي يتم تخصيصها مباشرة على حسابي المشتريات ومصاريف العاملين على التوالي.

- **التوزيع:** ونعني به توزيع التكاليف الخفية على حسابات التكاليف الثابتة تبعا لوزن كل حساب في مجموع التكاليف الثابتة. ويكون ذلك في حالة التكاليف المتعلقة بالزمن غير المنتج والزمن المخصص لتسوية الاختلالات، وهذا بسبب الاعتقاد بأن الزمن غير المنتج يكلف المؤسسة ليس فقط عبء الأجور وإنما يفوت عليها فرصة إنتاج سليم كان يمكن بيعه وكان يمكن أن يساهم في تغطية التكاليف الثابتة للمؤسسة وتحقيق ربح. وعليه؛ فهو ينقص من نتيجتها الاقتصادية.

ويرى البعض أنه بالإمكان تحميل الأعباء الخفية للوقت غير المنتج بكامله على حساب مصاريف العاملين، دون بقية الحسابات، وهو حل نرى في الواقع أنه يتجاهل مبدأ أساسيا قامت عليه طريقة التكاليف الخفية في تقييمها لوقت العمل المستنفد في تصحيح الاختلالات وهو ضرورة أن يحقق العامل مقابلا يزيد أولا عن أجره، وثانيا يمكن المؤسسة من تحقيق

النتائج الاقتصادية والمالية التي خططتها والتي تمكنها خاصة من تغطية تكاليفها الثابتة، ولهذا السبب اقترحت الطريقة أن يقوم التحميل إما على أساس المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة أو إذا لم يمكن ذلك على أساس المساهمة الساعية في تغطية الأعباء الهيكلية (خاصة في حالة المؤسسات التي لا يمكنها التوسع أو النمو).

الجدول رقم (5-8): مصفوفة الربط بين التكاليف الظاهرة والتكاليف الخفية

الوحدة: دج

مجموع	فرصة بديلة	أعباء خارج الاستغلال	اهتلاكات ومؤونات	مصاريف مالية	ضرائب ورسوم	مصاريف عاملين	خدمات خارجية	استهلاكات	الاختلال الأولي	الرقم على GE	الرقم على GR
غ م									الضوضاء	17	1
غ م									درجة الحرارة المرتفعة في الورشات	18	2
غ م									الوقوف، الجلوس المستمر	19	3
غ م									صعوبة العمل	21	28
38393647			87015	889605	750013	7880540	35629	28750846	الروتين، الملل، العياء، الإرهاق والتوتر النفسي	5,8	4
غ م									وتيرة العمل المرتفعة عند وصول طلبيات مستعجلة	7	8
غ م									نمطية المهام	20	5
غ م									الحكمية الزائدة في حساب تكلفة المنتجات	29	6

غ م									أعباء العمل الإضافية	3	7
									نتيجة وصول طلبيات مستعجلة		
غ م									وتيرة العمل المرتفعة عند وصول طلبيات مستعجلة	7	8
1096902		9898	101196	85317	896439	4053			تأخر عن العمل، كثرة أدونات الخروج	16	9
14829774		133821	1368134	1153453	12119572	54794			عطل أمومة	9	10
5233025		47222	482777	407022	4276668	19335			عطل مرضية طويلة الأجل	10	11
2058895		18579	189945	160140	1682624	7607			عطل غير مدفوعة الأجر	11	12
4022916		36302	371138	312901	3287712	14864			عطل لأسباب شخصية	12	13
1012639					1012639				عطل خاصة مدفوعة الأجر	4	14
1852992		16721	170949	144125	1514350	6847			حوادث العمل والأمراض المهنية	13	15
15838		143	1461	1232	12944	59			الإعذارات	14	16
172238		1554	15890	13397	140761	636			دوران العمل - دخول	15	17
1243051					1243051				حضور شكلي	2	18
غ م									هرم اليد العاملة	22	19
593923		5359	54793	46195	485382	2194			عدم الدقة في إنجاز المهام	6	20
1332000					1332000				يد عاملة مؤقتة زائدة	1	23

غ م									عدم أو قلة الرضا عن الأجور	23	24
غ م									عدم أو قلة الرضا عن الحوافز	24	25
غ م									عدم أو قلة الرضا عن الترفقيات	25	26
غ م									عدم إمكانية اختيار طرق وسرعة العمل	26	27
غ م									غياب التكوين	28	21
121255	121255								إيرادات ضائعة	27	22
71979096	121255	0	356614	3645888	3073793	35387436	146018	28750846	مجموع		

الرقم على GR: الرقم على جدول الإحصاء. الرقم على GE: الرقم على جدول التقييم.

وفيما يلي تلخيص للتكلفة الخفية المسجلة حسب المواضيع الرئيسية لها، التي نذكر أنها تشكل مواضيع اختلالات ومواضيع تدخل للإدارة في نفس الوقت.

الجدول رقم (5-9): توزيع التكلفة الخفية في الوحدة على مواضيعها الرئيسية

<ul style="list-style-type: none"> - عيوب الجودة - التغيب - حوادث العمل والأمراض المهنية - عطل مرضية طويلة الأجل <p style="text-align: right;">+ 1852992 + 38393647 5233025 = 45479664 دج</p>	<p>1. تكاليف تتعلق بظروف العمل المادية</p> <ul style="list-style-type: none"> - وتيرة عمل مرتفعة عند وصول طلبيات مستعجلة - العمل في سلسلة ومهام متكررة - حرارة، ضوضاء، وقوف متواصل... - قلة وسائل الأمن، عدم احترام تعليمات الأمن
<ul style="list-style-type: none"> - تغيب - عطل مرضية - عمالة زائدة من المتعاقدين - أعباء العمل الإضافية نتيجة وصول طلبيات مستعجلة - منازعات عمل (إعذارات) <p style="text-align: right;">= 172238 + 1332000 + 15838 1520076 دج</p>	<p>2. تكاليف تتعلق بتنظيم العمل</p> <ul style="list-style-type: none"> - تسوية مشاكل التغيب - دوران العمل - أعباء العمل - الاستقلالية في العمل
<ul style="list-style-type: none"> - التأخر في تبليغ البيانات والتقارير (بين المؤسسة وبين الوحدة، بين مصالح الوحدة) - العلاقات بين مختلف الأطراف والجماعات 	<p>3. تكاليف تتعلق بالاتصال - التشاور - التنسيق</p>

<p>- وقت غير منتج - حضور شكلي - عطل أمومة + 1012639 + 4022916 + 2058895 =1096902+1243051 +14829774 24264177 دج</p>	<p>4. تكاليف تتعلق بإدارة الوقت - نقص التسشير الصارم (التأخر في الوصول إلى العمل، كثرة أذونات الخروج). - ساعات إضافية وبرمجة غير مخططة</p>
<p>- عيوب الجودة وزيادة أوقات المراقبة والمراجعة (وقت زائد) 593923 دج</p>	<p>5. تكاليف تتعلق بالتكوين -نقص التكوين وعدم ملاءمته لاحتياجات المؤسسة</p>
<p>- تكاليف تخزين زائدة 121255 دج</p>	<p>6. تكاليف تتعلق بتنفيذ الإستراتيجية -فترات التوريد الطويلة -صعوبة برمجة العمليات المعتمدة على الطلبات من الزبائن</p>

المبحث الثالث: تحسين نظام معلومات المحاسبة العامة

إن تحسين نظام معلومات المحاسبة العامة يتم بتعريف وتحديد التكاليف الخفية ضمن بنود حسابات جدول النتائج وبعض بنود الميزانية العمومية للمؤسسة.

1. إظهار التكاليف الخفية ضمن بعض عناصر الميزانية

يمكن إظهار التكاليف الخفية ضمن بعض عناصر الميزانية كالمخزون وإنتاج المؤسسة للاستخدام الذاتي، وذلك بحساب تكلفة إنتاج أو شراء العنصر بالطريقة العادية المتبعة في المؤسسة ثم إعادة حساب تكلفة ذلك العنصر بتحميله بالتكاليف الخفية، مع الملاحظة أنه في هذه الحالة تكون التكاليف أكبر (بسبب تحميل العنصر بتكاليف الاختلالات).
فبأخذ منتج واحد وهو العداد CX 2000-4 وحساب تكلفته كما هو موضح في الجدول أدناه، مرة بالتكلفة الفعلية المشتملة على تكلفة الاختلالات ومرة بالتكلفة المعيارية أي دون تلك التكلفة، ومقارنة النتيجتين يمكن ملاحظة التكلفة الخفية المحملة على مخزون هذا المنتج (وبتوفر المعلومات يمكن تعميم الحساب على مجمل مخزونات المؤسسة).
الجدول رقم (5-10): تكلفة إنتاج العداد CX 2000-4 الفعلية والمعيارية

(الوحدة: دج)

بيان	تكلفة فعلية بما فيها التكلفة الخفية	تكلفة معيارية دون التكلفة الخفية
تكلفة مباشرة:		
قطع مشتراة	22034136	21307010
يد عاملة مباشرة	323990	180858
تكلفة غير مباشرة	5182036	5047880
تكلفة إنتاج الفترة	27540162	26535748
قيد التنفيذ	1526676	1470080
تكلفة الإنتاج التام	26013486	25065667
تكلفة إنتاج الوحدة	4014,42	3868,15
إنتاج الشهر / وحدة		6480
مخزون أول المدة/ وحدة		4
عدد الوحدات المنتجة/ وحدة		75780
عدد الوحدات المباعة/ وحدة		74880

ومنه فرق التكلفة المحمل على المخزون عن شهر ديسمبر 2007:

• فرق التكلفة المحمل على وحدة المخزون التامة: $4014,42 - 3868,15 = 146,3$ دج
وبإهمال تكلفة الأربيع (4) وحدات الممثلة لمخزون أول المدة، وافترض ثبات تكلفة الوحدة
المنتجة (نظرا لعدم إمكانية حساب تكلفة المنتج عن كل شهر)، فإن فرق التكلفة الكلي
المحمل على المخزون التام يكون: $904 \times 146,3 = 132255$ دج

• فرق التكلفة المحمل على الإنتاج قيد التنفيذ: $7947023 - 7890427 = 56596$ دج
ومنه يمكن إبراز التأثير على الميزانية كما يلي:

أ. الميزانية المحاسبية المختصرة قبل احتساب التكاليف الخفية

الوحدة: دج

خصوم		أصول	
مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
97404760	أموال خاصة	10817071	استثمارات
-	ديون استثمارات	207052804	مخزونات
509227710	ديون استغلال	142967962	مواد ولوازم
-	ديون مالية	13357626	منتجات نصف مصنعة
235919318	نتيجة الدورة	7947023	منتجات قيد التنفيذ
		22132066	منتجات تامة
		20648126	مخزون بالخارج
		476109605	حقوق
		148572308	نقديات
842551787	مجموع	842551787	مجموع

ب. الميزانية المحاسبية المختصرة بعد احتساب التكاليف الخفية

الوحدة: دج

خصوم		أصول	
مبلغ	بيان	مبلغ	بيان
97404760	أموال خاصة	10817071	استثمارات
-	ديون استثمارات	206863952	مخزونات
509227710	ديون استغلال	142967962	مواد ولوازم
-	ديون مالية	13357626	منتجات نصف مصنعة
235730466	نتيجة الدورة	7890427	منتجات قيد التنفيذ
		21999811	منتجات تامة
		20648126	مخزون بالخارج
		476109605	حقوق
		148572308	نقديات
842362936	مجموع	842362936	مجموع

من الميزانية الأخيرة يتضح دور التكاليف الخفية في التأثير على كلفة المخزون وعلى النتيجة معاً.

2. إظهار التكاليف الخفية ضمن بنود حسابات جدول النتائج

إن الهدف من هذه العملية هو:

- إبراز حسابات التكاليف الظاهرة المحتوية على تكاليف خفية.
- تحديد أهمية التكاليف الخفية في كل حساب من حسابات التكاليف الظاهرة المعني.
- استكمال تحليل التكاليف الخفية وتفسير تطور بعض عناصر التكاليف وذلك بالرجوع إلى كشوفات التعداد والتقييم.

وهي عملية ممكنة بإتباع طرق متعددة كحساب نسب مختلفة مثل:

. نسبة التكاليف الخفية / الظاهرة،

. نسبة التكاليف الخفية/ عناصر تكاليف معينة كالأجور أو المواد الأولية المستهلكة.

واعتماداً على مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة المعدة سابقاً، يمكن

إعداد جدول حسابات النتائج المعدل كما سيأتي، ولكن قبل ذلك نورد جدول حسابات

النتائج للوحدة كما يظهر في محاسبتها المالية حتى يمكننا إدراك الفرق بين الجدولين.

أ. جدول حسابات النتائج لوحدة المنتجات الكهربائية لسنة 2007

الوحدة: دج

رقم الحساب	الحساب	مدين	دائن
70	مبيعات بضائع		14832
60	بضائع مستهلكة	3051	
80	هامش إجمالي		11781
71	إنتاج مباع		1676159439
72	إنتاج مخزن		9608994
73	إنتاج المؤسسة للاستخدام الذاتي		
74	خدمات مقدمة		180033
75	تحويل تكاليف إنتاج		
61	مواد ولوازم مستهلكة	1039124507	
62	خدمات خارجية	2513567	
81	قيمة مضافة		644322173
77	نواتج مختلفة		
78	تحويل تكاليف استغلال		20532717
63	مصاريف عاملين	176377695	
64	ضرائب ورسوم	40231644	
65	مصاريف مالية	19910627	
66	مصاريف مختلفة		
68	مخصصات اهـ. ومؤونات	1947514	
891	أداءات مستلمة	164054221	
892	أداءات مقدمة		6255285
83	نتيجة الاستغلال		268588474
79	نواتج خارج الاستغلال		63265880

	95935036	أعباء خارج الاستغلال	69
	32669156	نتيجة خارج الاستغلال	84
268588474		نتيجة الاستغلال	83
	32669156	نتيجة خارج الاستغلال	84
235919318		النتيجة الإجمالية للدورة	880
		ضرائب على الأرباح	889
235919318		النتيجة الصافية للدورة	88

ب. جدول حسابات النتائج المعدل للوحدة

الوحدة: دج

دائن		مدين		رقم الحساب
المبلغ	الحساب	المبلغ	الحساب	
1776017180	نواتج فعلية	1039127558	استهلاكات (تكلفة ظاهرة)	61 - 60
121255	نواتج وهمية	1010376712	تكلفة منتظرة	
		28750846	تكلفة خفية	
		2513567	خدمات خارجية	62
		2367549	تكلفة منتظرة	
		146018	تكلفة خفية	
		176377695	مصاريف عاملين	63
		140493015	تكلفة منتظرة	
		35884680	تكلفة خفية	
		40231644	ضرائب ورسوم	64
		37157851	تكلفة منتظرة	
		3073793	تكلفة خفية	

		19910627	مصاريف مالية	65
		16264739	تكلفة منتظرة	
		3645888	تكلفة خفية	
		1947514	مخصصات اهـ. ومؤونات	68
		1590900	تكلفة منتظرة	
		356614	تكلفة خفية	
		95935036	أعباء خارج الاستغلال	69
		95935036	تكلفة منتظرة	
			تكلفة خفية	
		164054221	خدمات مستلمة	
		164054221	تكلفة منتظرة	
			تكلفة خفية	
		235919318	النتيجة الإجمالية للدورة	880
		121255	تكاليف خفية غير محملة	
1776138435		1776138435	مجموع	

من خلال المقارنة بين جدولي حسابات النتائج يتضح جليا أن الجدول الثاني وبما أضفاه عليه إبراز التكاليف الخفية مستقلة من وضوح وشفافية، سيكتسي حتما أهمية أكبر في مجالي التسيير واتخاذ القرارات.

فالبيانات المتولدة من العملية يمكن استغلالها في حساب مؤشرات مفيدة يمكن بواسطتها الوقوف عن مدى حجم طاقات المؤسسة المهدورة بسبب وجود نواقص كان يمكن معالجة الكثير منها أو على الأقل التخفيف من حجمها.

نسبة التكاليف الخفية إلى بعض التكاليف الظاهرة

النسبة %	تكلفة خفية تكلفة ظاهرة	الحساب	رقم الحساب
2,85	28750846	استهلاكات	61 - 60
	1010376712		
6,17	146018	خدمات خارجية	62
	2367549		
25,54	35884680	مصاريف عاملين	63
	140493015		
8,27	3073793	ضرائب ورسوم	64
	37157851		
22,42	3645888	مصاريف مالية	65
	16264739		
22,42	356614	مخصصات اهـ. ومؤونات	68
	1590900		

إن التكاليف الخفية كما يظهر تشكل نسبة كبيرة من الأعباء الظاهرة للمؤسسة، فالجزء الخفي المتضمن في هذه الأعباء قد يصل في الوحدة المدروسة إلى أكثر من الخمس، كما هو الأمر في المصاريف المالية والاهتلاكات، وإلى أكثر من الربع كما هو الحال في الأجور.

إن هذه التكاليف تشكل عبئاً يتقل الجانب المدين من حساب النتائج، بينما كان من المفروض هو البحث عن إجراءات وطرق لزيادة الجانب الدائن منه. ونرى أن الأمر كان سيبدو أكثر سوءاً لو توفرت لنا الظروف المناسبة للتعلم أكثر في دراسة التكاليف الخفية للاختلالات (بما فيها الإيرادات الضائعة على اعتبار أنها كانت ستمثل إيرادات تزيد من الجانب الدائن لحساب النتائج).

بعض المؤشرات المحسوبة على أساس التكاليف الخفية

$$\% 4,39 = \frac{71979096}{1640315507} = \frac{\text{تكاليف خفية}}{\text{مبيعات صافية}}$$

$$\% 11,17 = \frac{71979096}{644322173} = \frac{\text{تكاليف خفية}}{\text{قيمة مضافة}}$$

$$\% 26,80 = \frac{71979096}{268588474} = \frac{\text{تكاليف خفية}}{\text{نتيجة الاستغلال}}$$

$$\% 30,51 = \frac{71979096}{235919318} = \frac{\text{تكاليف خفية}}{\text{نتيجة إجمالية}}$$

من هذه المؤشرات، يتضح وزن وأهمية التكاليف الخفية في الحسابات الوسيطة للوحدة، إذ كما يشاهد أنها مثلت أكثر من 4 % من المبيعات الصافية للوحدة، اقتطعت نحو 11 % من قيمتها المضافة التي كان يفترض أن تكون عوائد عوامل الإنتاج منها أكبر لو لم تكن هذه التكاليف، ووصلت إلى ثلث النتيجة الإجمالية تقريبا.

وهذا ما يدعونا إلى التأكيد على وجوب تفكير المؤسسة جديا في تدابير وإجراءات تسيير فعالة أكثر للتخفيف من حدة العيوب والاختلالات، لأن هذا سينعكس بكل تأكيد بصورة إيجابية على فعالية المؤسسة وعلى مردوديتها المالية والاقتصادية.

المبحث الرابع: تحسين نظام المحاسبة التحليلية

يعتقد الباحث أن تحسين معلومات نظام المحاسبة التحليلية يمكن أن يتم من خلال إبراز الجزء الخفي من عناصر سعر تكلفة المنتجات في المؤسسة، وهو ما سيسمح فعلا بإثراء هذا النظام وبتطوير التقنيات الاعتيادية المستعملة فيه من أجل حساب أسعار التكلفة المعتمدة على التكاليف الظاهرة فقط، مما سيحسن من قدرة النظام على أداء دوره كأحد المعايير الأساسية في اتخاذ القرارات.

وعليه؛ فإن الخطوات المتبعة لهذا الغرض تتدرج كما يلي:

أ. حساب أسعار تكلفة بعض المنتجات حسب الطريقة المعتادة ولكن بإدماج التكاليف الخفية.

ب. تحديد التكاليف الخفية المؤثرة على عناصر سعر التكلفة في هذه المنتجات (مواد أولية، يد عاملة، أعباء أخرى...).

ج. حساب أسعار تكلفة المنتجات من جديد ولكن حسب التقنية الجديدة (دون إدماج التكاليف الخفية).

د. مقارنة نتائج الطريقتين وتحليل أثر ذلك على سياسة التسعير في الوحدة.

1. ملاحظات أولية

إن حساب أسعار التكلفة يتطلب معرفة تفصيلية لمختلف تدفقات عناصر التكاليف ولمختلف مراحل الحساب، وهو ما يعني معرفة تكلفة المواد الأولية المستهلكة، أوقات العمل وقيمتها، توزيع الأعباء غير المباشرة بين الأقسام وتحديد أسعار تكلفة الدفعات المنتجة.

ولكن قبل البدء في هذا العمل، يجدر أولاً إبداء الملاحظات التالية حول طريقة تطبيق المحاسبة التحليلية في الوحدة:

- تحسب الوحدة أسعار التكلفة شهريا.

- الطريقة المطبقة في حساب أسعار التكلفة هي طريقة التكاليف الكلية.

- بخصوص بعض الأعباء فإنها تحسب تقديريا، ونعني هنا بالخصوص الإهلاك الذي يحسب شهريا كما يلي:

إهلاك السنة $N-1$ الفعلي $12 \div 1$ ، والنتاج يعتبر هو الإهلاك الشهري للسنة N ، في آخر السنة N يحدد الإهلاك الفعلي للسنة ومنه القسط الشهري، وأخيرا يحسب الفرق بين

اهتلاك السننتين إن وجد، وتتم التسوية بتحميل الفرق على نتيجة الدورة ضمن التسويات. - نظرا للمشاكل الكبيرة التي عرفتتها المؤسسة في تطبيق نظام فعال للمحاسبة التحليلية فإنها التجأت إلى تبسيطات كثيرة، رغم ما لذلك من تأثير واضح على دقة وفعالية النظام ككل، ومن هذه التبسيطات نذكر:

- التقليل المبالغ فيه لعدد الأقسام الرئيسية والاختصار على ثلاثة منها فقط وهي أقسام: تركيب ومعايرة العدادات الكهربائية montage et étalonnage des compteurs، تركيب القواطع، تركيب الموصلات الحرارية وأزرار التماس. وهو ما جعل بعض الأقسام تعامل كأقسام مساعدة، على الرغم أنه من المتعارف عليه أنها ليست كذلك، ونعني هنا بالذات قسمي المشتريات والمبيعات وبعض الأقسام الإنتاجية مثل قسم التصنيع المعدني service fabrication métallique وقسم البلاستيك والتلبيس service plastique et revêtement، هذه الأخيرة التي تحول تكاليفها إلى قسم تركيب ومعايرة العدادات الكهربائية تماما كأنها أقساما مساعدة.

- دمج أقسام مساعدة من طبيعة مختلفة مع بعضها، كقسمي المشتريات والمبيعات، وهو ما يجعل من اختيار وحدة قياس مقبولة أمرا مستحيلا.

- التقسيم المبالغ فيه جدا لقسم الصيانة إلى أقسام فرعية (33 قسما).

- اللجوء إلى طريقة التوزيع الإجمالي (المباشر) للأعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية عند إجراء التوزيع الثانوي، أي اللجوء إلى تجميع تلك الأعباء ثم توزيعها دفعة واحدة على الأقسام الرئيسية، وهذا معناه استخدام مفتاح توزيع واحد (ساعات اليد العاملة) دون مراعاة لخصوصية الخدمة التي يؤديها كل قسم مساعد ودون مراعاة لما يمكن أن تتبادله تلك الأقسام من خدمات فيما بينها.

- استخدام نفس وحدة التحميل في الأقسام الرئيسية الثلاثة وهي ساعات يد العاملة

(نفسها مفاتيح التوزيع)، وهذا على الرغم من أن تكلفة اليد العاملة ليست بذات تأثير كبير في التكلفة الإنتاجية، كما سيتضح ذلك عند حساب تكلفة المنتجات في مطلب لاحق.

- يتم تحميل وحدة الكهرباء بنسبة من أعباء الإدارة العامة للمؤسسة، ومن أعباء وحدتي الخدمات الصناعية والإمداد SIL والأدوات outillage ودائما اعتمادا على وحدة قياس واحدة هي ساعة اليد العاملة، وقد كانت في السنة موضوع الدراسة بنسبة 65 %.

- لا يظهر أي أثر للكميات المستهلكة من المواد أو الكميات المنتجة في الحسابات التحليلية للوحدة، ولمعرفة تلك الكميات وبصفة مجملية فقط، ينبغي الرجوع إلى تقارير النشاط التي يعدها مسيرو الإنتاج، وهي تقارير يشوبها الكثير من النقص في الشكل وفي المضمون.
- الاستخدام غير السليم للمصطلحات، وهو ما يدل على قلة التكوين، مما اضطررنا معه إلى المراجعة المتكررة لمصلحة المحاسبة للاستفسار عن مضمونها. فمثلا تستعمل مصطلحات المواد الأولية، قطع مصنعة ومواد ثانوية للدلالة على مواد مساعدة استهلكت في الأقسام المساعدة.
- إهمال مخزون أول السنة من المنتجات المختلفة عند حساب تكلفة المنتجات أو حركتها، والانتظار حتى نهاية السنة لإدماجه في الحساب.

2. حساب سعر التكلفة

نظرا لصعوبة تحليل المعلومات المتعلقة بمجموع إنتاج سنة 2007، ونظرا لطبيعة المحاسبة التحليلية ذاتها والتي تقوم على حساب التكاليف عن فترات متقاربة (أسبوعية أو شهرية)، فقد قمنا باختيار شهر ديسمبر لإنجاز هذا العمل وهذا بسبب أن الوحدة تقوم بإجراء التسويات على التكاليف وتعديل ما يجب تعديله منها في هذا الشهر، ثم باختيار منتجين وهما العداد CX 1300، العداد CX 2000-4.

وفي خطوة ثانية قمنا واستنادا إلى المعايير الفنية للإنتاج وبالتعاون مع مصلحة تسيير الإنتاج ومصلحة المحاسبة والمالية بتعديل البعض من هذه التكاليف ليتمشى أكثر مع واقع عملية الإنتاج خاصة حالة الآلات التي تبدو أنها شبه مهلكة كما يدل على ذلك مبلغ الاهتلاكات الصغير نسبيا المطبق خلال السنة.

أ. توزيع الأعباء

تعطي الجداول الواردة أدناه مباشرة عملية التوزيعين الأولي والثانوي للأعباء غير المباشرة وتكلفة وحدات القياس.

الجدول رقم (5-11أ): التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام المساعدة

الوحدة: دج

القسم	إدارة	مشتريات/ مبيعات	مالية/ محاسبة	المديرية التقنية	مديرية العدادات	مديرية القواطع والموصلات	الصيانة	مجموع
اهتلاك			1350	82226	5677	4324	6012	99589
تنقلات	25960			3200			3200	32360
توريدات مكتبية		3098	48000	16150	46770	4020		118038
ضرائب ورسوم		1629623						1629623
يد عاملة (تنفيذ)		72914		41063	121805	156064	42388	434234
يد عاملة (تحكم)		446492	543742	1268124	225384	375853	493621	3353216
يد عاملة (إطارات)		169164	254473	930086	335419	170618	255079	2114839
مختلفة			12620	1825920			14991	1853531
قطع مصنعة				95327			101812	197139
مواد أولية					1300	1730880		1732180
مواد ثانوية						14275	59658	73933
قطع مشتراة				22		880	295407	296309
مجموع الأعباء	25960	2321291	860185	4262118	736354	2456914	1272168	11934990

المصدر: وثائق المحاسبة التحليلية لوحدة الكهرباء.

الجدول رقم (5-11 ب): التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية
الوحدة: دج

القسم العبء	تسنين	تقطيع	تصنيع عام	قوابلة	معالجة السطوح	مجموع
اهتلاك				15381	41319	56700
مواد ثانوية	697	198	198	23369	413051	437512
قطع مشتراة	80816	1171	11002	2430		95418
يد عاملة تنفيذ	358110	185025	565071	618128	71650	1797984
يد عاملة تحكم	1006478	223567	225063	283840	54716	1793664
مجموع الأعباء	1446100	409960	801334	943147	580737	4181278

الوحدة: دج

القسم العبء	تركيب ومعايرة العدادات	تركيب القواطع	تركيب أزرار التماس والموصلات	مجموع
اهتلاك	56789	2589	25	59403
مواد ثانوية	27030		5047	32076
قطع مشتراة	650		2688	3338
يد عاملة تنفيذ	892271	3576226	689484	5157981
يد عاملة تحكم	297092	225704	150469	673265
مجموع الأعباء	1273831	3804519	847713	5926064

المصدر: وثائق المحاسبة التحليلية لوحدة الكهرباء

الجدول رقم (5-12): التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

الوحدة: دج

العبء	القسم	تركيب ومعايرة العدادات	تركيب القواطع	تركيب أضرار التماس والموصلات	مجموع
أعباء القسم بعد التوزيع الأولي	1273831	3804519	847713	5926064	
التوزيع الثانوي	16813553	22430808	3209860	42454222	
مجموع الأعباء بعد التوزيع الثانوي	18087384	26235328	4057573	48380286	
مفاتيح التوزيع	ساعات يد عاملة	ساعات يد عاملة	ساعات يد عاملة		
وحدة القياس	ساعات يد عاملة	ساعات يد عاملة	ساعات يد عاملة		
عدد وحدات القياس	4695,25	6264	897		
تكلفة وحدة القياس	3852,27	4188,27	4523,49		

المصدر: وثائق المحاسبة التحليلية لوحدة الكهرباء

- تم التوزيع الثانوي كما يلي: 5926064 دج من التوزيع الأولي للأعباء، أضيف لها: 30634178 دج من أعباء الإدارة العامة للمؤسسة والوحدات الأخرى (على أساس أن نصيب وحدة الكهرباء هو 65%).

4181278 دج من أعباء الأقسام الرئيسية التي لم تعد تعتبر كذلك وحملت أعباؤها على

قسم تركيب العدادات، وهي التي يظهرها الجدول (رقم 5-11 ب)

13564830 دج من التوزيع الثانوي لأعباء الأقسام المساعدة: 11934990 دج أعباء أولية،

أضيف لها 1629840 دج من أعباء الإدارة العامة للمؤسسة والوحدات الأخرى.

ب. سعر تكلفة العداد CX 1300

خلال شهر ديسمبر قامت الوحدة بإنتاج دفعة مكونة من 28776 عداد، وقد كانت

التكاليف كما يلي:

الجدول رقم (5-13): سعر تكلفة العداد CX 1300

الوحدة: دج

الانحراف % 1\ (2-1)	الانحراف (2 - 1)	تكلفة معيارية دون التكلفة الخفية (2)	تكلفة فعلية بما فيها التكلفة الخفية (1)	بيان
3,30	1337032	39179104	40516136	تكلفة مباشرة:
18,81	157153	678355	835508	قطع مشتراة ومصنعة يد عاملة مباشرة
3,61	1494184	39857460	41351644	مجموع تكلفة مباشرة
2,58	333090	12570450	12903540	أعباء غير مباشرة
3,37	1827274	52427910	54255184	تكلفة إنتاج الفترة
6,02	92111	1438269	1530380	قيد التنفيذ
3,29	1735162	50989642	52724804	تكلفة إنتاج تام
3,29	1528217	44908308	46436525	سعر تكلفة الإنتاج المباع
		43845120	43845120	مبيعات
58,97	1528217	1063188 -	2591405 -	النتيجة
58.97	% 3,49 -	% 2,42 -	% 5,91-	معدل الهامش
		28776		عدد الوحدات المنتجة
		25344		عدد الوحدات المباعة
		1730		سعر البيع خارج الرسم
		1772	1832,25	سعر التكلفة / وحدة

ملاحظات: تم حساب التكاليف كما يلي:

* التكاليف الفعلية:

- تكلفة اليد العاملة المباشرة:

أعوان التنفيذ: 3196,25 ساعة بمعدل أجر ساعي 240,84 دج.

أعوان التحكم (يساهمون في الإنتاج بعملية مراقبة المنتج ومعايرته): 153,75 ساعة بمعدل أجر ساعي 427,47 دج.

- التكلفة غير المباشرة حملت على المنتج اعتمادا على وحدة التحميل المستعملة في قسم التركيب والمعايرة (وخاص بإنتاج العدادات) وهي ساعة اليد العاملة 3350 ساعة \times 3852,27 دج. * التكاليف المعيارية أو التكلفة خارج التكاليف الخفية:

لقد تم احتساب التكاليف المعيارية للعداد الواحد كما يلي:

- قطع مشتراة وقطع مصنعة: 1472,5032 كثن شراء و 88,5764 كأعباء ملحقة.

- اليد العاملة: 22,4053 دج كأجور و 0,454 دج كأعباء على الأجور وعلى أساس

0,1272 ساعة للعداد.

واستنادا إلى المعايير الفنية للإنتاج وبالتعاون مع مصلحة تسيير الإنتاج ومصلحة

المحاسبة والمالية قمنا بتعديل تكلفة الأجور لتصبح 23,57 دج للعداد الواحد.

- على اعتبار أن الوحدة لا تطبق حساب التكلفة المعيارية على المصاريف

الصناعية، فقد تم تعديل بعض التكاليف غير المباشرة الفعلية (باستثناء الأهلاكات،

الضرائب والرسوم والمصاريف المختلفة)، ودائما بالتعاون مع المصلحتين المذكورتين،

إلى المستوى الذي يعتبر مقبولا مع ظروف الاستغلال في الوحدة وأخذا بعين الاعتبار

للاختلافات الملاحظة.

- إن الانحرافات المسجلة وهي: 1337032 دج بالنسبة للقطع المشتركة والقطع المصنعة،

157153 دج بالنسبة لليد العاملة المباشرة 1494184 دج للأعباء غير المباشرة، وعلى الرغم

من صعوبة تفسيرها بفعل عدم وجود محاسبة تحليلية يعتمد عليها في المؤسسة، إلا أن

ملاحظاتنا قادتنا إلى أنه يمكن تفسير الانحرافات التالية على الأقل جزئيا بالعوامل التالية:

• انحراف القطع: بالتالف والمعيب في عمليات التصنيع بسبب ظروف العمل

كالروتين، الملل، التوتر النفسي، ووتيرة العمل المرتفعة أحيانا.

• انحراف اليد العاملة بالأوقات الزائدة وغير المنتجة المصروفة في عمليات تصحيح

الأخطاء والإنتاج المعيب، وقت الحضور الشكلي والأجور الزائدة.

• الأعباء غير المباشرة: يمكن إرجاع انحرافات الأعباء غير المباشرة إلى الزيادة في

استهلاك المواد والقطع المستعملة في الصيانة، استهلاك الإدارات والأوقات غير المنتجة.

إن ما يمكن استنتاجه من الجدول هو:

- أن الوحدة لا تربط بين التكلفة سواء أكانت فعلية أم معيارية وبين سعر البيع الذي حدد بأقل مما يجب، والواقع أن سعر البيع يحدد بقرار إداري على مستوى المديرية العامة.
- أن هامش الربح المعياري (أو دون تكاليف خفية) لهذا العداد هو أفضل من الهامش المتضمن للتكاليف الخفية.

وعليه؛ فإنه من الممكن للمؤسسة وحتى بالمحافظة على نفس سعر البيع أن تحسن من نتائجها وأن ترفع من هامش الربح إذا تمكنت من تقليل اختلالات فيها وضغط التكاليف الخفية المتسببة عنها، وكما هو ظاهر فإن تخفيض تكلفة المبيعات بـ 3,29 % يتبعه تحسن في النتيجة التحليلية للمؤسسة بـ 59 %.

ج. سعر تكلفة العداد CX 2000-4

الجدول رقم (5-14): سعر تكلفة العداد CX 2000-4

الوحدة: دج

الانحراف % 1\ (2-1)	الانحراف (2 - 1)	تكلفة معيارية دون التكلفة الخفية (2)	تكلفة فعلية بما فيها التكلفة الخفية (1)	بيان
				تكلفة مباشرة:
3,30	727126	21307010	22034136	قطع مشتراة
44,18	143132	180858	323990	يد عاملة مباشرة
2,59	134156	5047880	5182036	أعباء غير مباشرة
3,65	1004414	26535748	27540162	تكلفة إنتاج الفترة
3,71	56595	1470080	1526676	قيد التنفيذ
3,64	947819	25065667	26013486	تكلفة الإنتاج التام
	921490	24369400	25290890	سعر التكلفة
		24633000	24633000	المبيعات
140	921490 -	263600	657890 -	النتيجة
140	% 3,74-	% 1,07	% 2,67-	معدل الهامش
		6480		عدد الوحدات المنتجة
		6300		عدد الوحدات المباعة
		3910		سعر البيع خارج الرسم
		3868	4014	سعر التكلفة / وحدة

لقد تم حساب التكاليف لهذا العداد كما يلي:

* التكاليف الفعلية:

- يد عاملة مباشرة: أعوان التنفيذ 1345,25 ساعة بمعدل أجر ساعي 240,84 دج.
- التكلفة غير المباشرة المحملة على المنتج احتسبت على أساس تكلفة وحدة التحميل المستعملة في قسم التركيب والمعايرة (والخاص بإنتاج العدادات) وهي ساعة اليد العاملة: 1345,25 ساعة × 3852,27 دج.

* التكاليف المعيارية: لقد تم احتساب التكاليف المعيارية للعداد الواحد كما يلي:

- قطع مشتراة وقطع مصنعة: 3109,31 كسعر شراء و 186,44 كأعباء ملحقة.
- اليد العاملة : 26,59 دج كأجور و 0,43 دج كأعباء على الأجور وعلى أساس 0,1503 ساعة للعداد.

واستنادا إلى المعايير الفنية للإنتاج وبالتعاون مع مصلحة تسيير الإنتاج ومصلحة المحاسبة والمالية بتعديل تكلفة الأجور لتصبح 27,91 دج للعداد.

من خلال الجدول، نستنتج أن الوحدة لا تربط أيضا هنا بين التكلفة سواء أكانت فعلية أم معيارية وبين سعر البيع الذي حدد بأقل مما يجب أيضا، ورغم ذلك يتضح مرة أخرى أن الهامش المعياري (أو دون تكاليف خفية) لهذا العداد هو أفضل من المعدل المتضمن للتكاليف الخفية، وأن تخفيض التكاليف بـ 3,64 % يؤدي إلى تحسين الهامش والنتيجة وعلى الرغم من صغرهما بـ 140 %، حيث تتحول من خسارة قيمتها 657890 إلى ربح قيمته 263600 دج.

وعلى كل فإننا نرى أن النظام المحاسبي المحسن يمكنه إبراز تأثير تغير التكاليف الخفية على التغير في التكاليف الظاهرة، حسب العلاقة التالية:

زيادة تكاليف ظاهرة	زيادة خفية
نقص تكاليف ظاهرة	نقص تكاليف خفية

إن ما لاحظناه هو أن المؤسسة وبعد إعداد نظام محاسبتها التكاليفي ومعايرته ، فإنها لم تلجأ أبدا إلى مراجعته، مما جعله متقادما وعديم الفائدة في مجال اتخاذ القرارات، وفصم أية علاقة واضحة بين النشاط وبين النتيجة المتولدة وخلق تشوهات كبيرة في المعلومات المقدمة من قبل النظام وحدّ من مصداقيته، وأكثر من هذا فقد أصبح هو نفسه مصدرا

للاختلافات، ولم تفلح الضغوط الخارجية والمنافسة على إجبار المؤسسة على إعادة النظر فيه.

زيادة على ذلك فقد لاحظنا أن المعلومات التي يتم التسجيل بناءً عليها في المحاسبة العامة (وهي معلومات تشغيلية كعدد الوحدات المباعة، عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل)، تختلف عن تلك المستعملة من طرف المسيرين، وهو مشكل يدعو إلى التساؤل حول مصداقية التقارير في المؤسسة، ويدل على انقطاع في انسياب المعلومات أو عن عدم مسايرة التغيرات والأحداث التي تحدث في المؤسسة من طرف نظام المحاسبة التحليلية، وقد ساعد على ذلك سلوك بعض المسيرين الذين يقومون باتخاذ قرارات معينة كتضخيم نسب المردودية أو الإنتاجية حتى تبدو متماشية مع الأهداف دون النظر إلى انعكاساتها على الأسعار أو المبيعات، وهي ممارسات شجعهم عليها:

- نظام حساب تكاليف غير فعال،
- اعتقاد المستعملين داخل المؤسسة أن المعلومات الواردة في التقارير المحاسبية هي غير دقيقة أو لا تعكس الواقع.
- عدم قدرة الكثير من المسيرين على تفسير القوائم المالية أو عدم القدرة على استخدامها.
- تعدد مفاهيم حساب التكاليف وإعداد التقارير حسب تكوين ورؤية كل مسير.
- التضارب في المعطيات.
- قبول العملاء بالأسعار المفروضة مع قلة المنافسة.
- عدم استعمال النظام التكاليفي كأداة لتحفيز السلوكات الإيجابية لدى الأفراد الذين لاحظنا أنه ليس لديهم أية فكرة عن قيمة ما يستعملونه من تجهيزات أو مواد.

المبحث الخامس: تأثير التكاليف الخفية على إدارة الموارد البشرية

للتأكيد على دور طريقة التكاليف الخفية في إدارة الموارد البشرية، ارتأينا أولاً إبراز حجم الاختلالات الاجتماعية ممثلة خاصة بالتغيب ودوران العمل على الوحدة، وهو ما سنقوم به فيما سيأتي.

1. التغيب

خلال السنة موضوع الدراسة سجلت الوحدة ساعات التغيب التالية موزعة بين التغيب المدفوع الأجر والتغيب غير مدفوع الأجر، كما هو موضح أدناه.

الجدول رقم (5-15): التغيب المدفوع الأجر والتغيب غير مدفوع الأجر

DM Abst / H	Tx Abst MG %	Tx Abst NRE %	Tx Abst MRE %	TH Abst	H Abst NRE	H Abst RE	NMT	NHT
155,66	27,3	7,07	0,25	60862	58816	2046	391	832381

المصدر: تقرير النشاط، مصلحة الموارد البشرية، 2007.

حيث: NHT: عدد الساعات النظري،

NMT: متوسط عدد العمال.

H Abst RE: ساعات تغيب مدفوعة الأجر،

H Abst NRE: ساعات تغيب مدفوعة الأجر،

TH Abst: ساعات تغيب كلية،

Tx Abst MRE: معدل التغيب مدفوع الأجر.

Tx Abst MNRE: معدل التغيب غير مدفوع الأجر،

Tx Abst MG: معدل التغيب الكلي،

DM Abst RE: متوسط فترة التغيب مدفوع الأجر،

DM Abst NRE: متوسط فترة التغيب غير مدفوع الأجر،

ملاحظات حول الجدول:

- لقد تم استبعاد العطل السنوية البالغة 44907 ساعة في حساب نسبة التغيب على اعتبار أنها من العطل القانونية¹.
- أنه تم احتساب معدل التغيب على عدد العمال المسجلين دائمين كانوا أم متعاقدين، لأن التغيب يكون له نفس الأثر ويتطلب نفس التسوية مهما كانت طبيعة العامل المتغيب.
- أن عدد ساعات التغيب غير مدفوع الأجر هي أكبر بكثير من ساعات التغيب مدفوع الأجر: 58816 مقابل 2046 ساعة أي 29 مرة تقريبا، وهذا أمر طبيعي أمام محدودية عدد المبررات القانونية للغياب المدفوع الأجر، مما يدفع العمال وكل حسب ظروفه إلى التغيب ولو دون أجر أو تعويض من الوحدة (قد يتم ذلك من قبل هيئات الضمان الاجتماعي والصناديق الخاصة).
- أنه مقارنة بنتائج ال عديد من الدراسات التي قام بها أكاديميون وهيئات الضمان الاجتماعي²، والتي تعتبر أن معدل التغيب إذا زاد عن 4-5 % فإنه يعتبر معدلا غير مقبول، على اعتبار أن ذلك يعبر عن تغيب غير هيكلي ينبغي تخفيضه، فإن المعدل العام للتغيب في الوحدة يعتبر مرتفعا كثيرا.
- أن متوسط فترة التغيب خلال السنة يبلغ: $60862 \setminus 391 = 155,66$ ساعة سنويا أو ما يعادل 19,5 يوم عمل سنويا للعامل الواحد.

¹- في الواقع يتم التعبير عن التغيب بمصطلحات مختلفة حسب طبيعة أفراد النظام الاجتماعي: فأرباب العمل والهيئات الإدارية يستعملون كلمة "تغيب"، بينما يفضل الأطباء استعمال كلمة "توقف عن العمل أو توقف مرضي" "arrêt maladie"، بينما يستعمل الأجراء كلمة "عطلة مرضية". وبالتمعن في هذه المصطلحات نجد أنها ليست حيادية، فهي تعبر عن مفهوم التغيب لدى كل فئة.

وعليه؛ يمكن القول أن التغيب كظاهرة اجتماعية إنما يعكس سلوكيات وممارسات وتصورات مختلفة اجتماعية (فردية أو جماعية)، طبية ومؤسسية.

²- A .CHEVANCE : Agence Nationale pour l'amélioration des Conditions de Travail, La Vie Eco Carrières, <http://www.lavieeco.com/la-vie-eco-carrieres/12822>.

P. GALLOIS : Les chiffres de l'absentéisme, 17/07/2007.

<http://www.journaldunet.com/management/dossiers/0602120absenteisme/chiffres.shtml>

1.1. أعوان التنفيذ

الجدول رقم (5-16): توزيع التغيب الكلي لفئة أعوان التنفيذ

DM Abst / H	DM Abst RE / H	DM Abst NRE / H	Tx Abst MG %	Tx Abst MRE %	Tx Abst MNRE %	TH Abst	H Abst RE	H Abst NRE	NHT
193,89	6,07	187,82	8,92	0,28	8,64	53877	1686	52191	604024

المصدر: تقرير النشاط، مصلحة الموارد البشرية، 2007.

$$\text{معدل تغيب الفئة} = \frac{\text{ساعات تغيب للفئة}}{\text{ساعات نظرية للفئة}} \times 100 = \frac{53877}{604024} \times 100 = 8,92\%$$

$$\text{معدل تغيب الفئة بالنسبة للوحدة} = \frac{\text{ساعات تغيب للفئة}}{\text{ساعات نظرية كلية}} \times 100 = \frac{53877}{832381} \times 100 = 6,47\%$$

$$\text{من مجموع التغيب} = \frac{\text{ساعات تغيب للفئة}}{\text{ساعات تغيب كلي}} \times 100 = \frac{53877}{60862} \times 100 = 88,52\%$$

إن معدل تغيب التنفيذيين هو الأكبر، إذ يبلغ سنويا 8,92% ولا يقل عن 6,66% كمتوسط شهري، وكذلك متوسط فترة التغيب التي لا تقل عن 12,65 ساعة شهريا و 193,89 ساعة للعامل سنويا أو ما يعادل 24,5 يوم عمل تقريبا، وهذا أمر طبيعي، إذ تعتبر هذه الفئة الأكثر عددا والأكثر تعرضا لظروف العمل الصعبة ولضغوط العمل، وهو ما تعبر عنه مساهمتها في الغياب الكلي البالغة أكثر من 88%.

2.1. أعوان التحكم

الجدول رقم (5-17): توزيع التغيب الكلي لفئة أعوان التحكم

DM Abst / H	DM Abst RE / H	DM Abst NRE / H	Tx Abst MG %	Tx Abst MRE %	Tx Abst MNRE %	TH Abst	H Abst RE	H Abst NRE	NHT
67,24	3,81	63,43	3,13	0,18	2,96	5932	336	5596	189314

المصدر: تقرير النشاط، مصلحة الموارد البشرية، 2007.

$$\text{معدل تغيب الفئة} = \frac{\text{ساعات تغيب للفئة}}{\text{ساعات نظرية للفئة}} \times 100 = \frac{5932}{189314} \times 100 = 3,13\%$$

$$\text{معدل تغيب الفئة بالنسبة للوحدة} = \frac{\text{ساعات تغيب للفئة}}{\text{ساعات نظرية كلية}} \times 100 = \frac{5932}{832381} \times 100 = 0,71\%$$

$$\text{من مجموع التغيب} = \frac{\text{ساعات تغيب للفئة}}{\text{ساعات تغيب كلي}} \times 100 = \frac{5932}{60862} \times 100 = 9,75\%$$

من هذا الجدول نستخلص أن معدل تغيب هذه الفئة يقل بشكل محسوس، إذ لا يمثل إلا حوالي 3,13% كحد متوسط أو ما نسبته 9,75% من معدل التغيب الكلي البالغ 7,32%، وبمتوسط فترة تغيب تبلغ 67,24 ساعة سنويا أو ما يعادل 8,5 يوم عمل.

3.1. الإطارات

الجدول رقم (5-18): توزيع التغيب الكلي لفئة الإطارات

DM Abst / H	DM Abst RE / H	DM Abst NRE / H	Tx Abst MG %	Tx Abst MRE %	Tx Abst MNRE %	TH Abst	H Abst RE	H Abst NRE	NHT
42,3	0,96	41,34	2,7	0,06	2,64	1054,2	24	1030	39043

المصدر: تقرير النشاط، مصلحة الموارد البشرية، 2007.

$$\text{معدل تغيب الفئة} = \frac{\text{ساعات تغيب للفئة}}{\text{ساعات نظرية كلية للفئة}} = \frac{1054}{39041} = 100 \times = 2,7\%$$

$$\text{معدل تغيب الفئة بالنسبة للوحدة} = \frac{\text{ساعات تغيب للفئة}}{\text{ساعات نظرية كلية}} = \frac{1054}{832381} = 0,13\%$$

$$\text{من مجموع التغيب} = \frac{\text{معدل تغيب للفئة}}{\text{معدل تغيب كلي}} = \frac{1054}{60862} = 100 \times = 1,73\%$$

إن ما يستنتج من هذا الجدول هو أن معدل تغيب هذه الفئة هو الأقل، إذ لا يمثل إلا 2,7% كمتوسط أو ما نسبته 1,73% من معدل التغيب الكلي البالغ 7,32%، وكذلك متوسط فترة التغيب التي تبلغ 42,3 ساعة سنويا أو 5,3 يوم عمل سنويا، وهذا راجع إلى أسباب موضوعية، منها قلة تعداد الفئة (25 فقط بما فيهم المتعاقدون)، ظروف العمل الأفضل نسبيا خاصة ما يتعلق منها بوتيرة العمل، وإلى أسباب نراها غير موضوعية ولكنها مشاهدة وهي أنه نظرا لمركز أفراد هذه الفئة داخل الوحدة وتقلدهم لمراكز مسؤولية فإنهم يلجأون إلى الخروج أو التغيب بحجج مختلفة كحضور الاجتماعات، الذهاب إلى مقر المؤسسة... دون أن يسجل ذلك كتغيب.

وهذا ما دعانا إلى التنبيه إلى التسجيل الدقيق أو القريب من ذلك لا ينطبق إلا على الفئات العمالية التي تخضع لرقابة صارمة لأوقات عملها، وهي بطبيعة الحال الفئات الدنيا، وإلى أنه كلما ارتفع السلم الوظيفي كلما خفت تلك الرقابة، وهو ما نعترف بأنه يفرغ مقارنة تغيب الفئات من معظم محتواه.

4.1. توزيع التغيب المدفوع الأجر حسب فئات العاملين وحسب سبب التغيب

يقتصر التغيب المدفوع الأجر موزعا على أسبابه، على سبب وحيد وهو العطل الخاصة، إذ لم يسجل طوال السنة أية ساعة من مسببات هذا النوع من التغيب كالتكوين وعطل الاسترجاع، ويبلغ معدله موزعا حسب فئات العاملين الآتي:

الجدول رقم (5-19): توزيع التغيب المدفوع الأجر حسب فئات العاملين وحسب سبب التغيب

الفئة	ساعات فعلية	ساعات نظرية	عطل خاصة	معدل التغيب %	% من التغيب مدفوع الأجر
تنفيذ	602339	604025	1686	0,28	82,40
تحكم	188978	189314	336	0,18	16,42
إطارات	39019	39043	24	0,06	1,17
مجموع	830335	832381	2046	0,25	100

المصدر: تقرير النشاط، مصلحة الموارد البشرية، 2007.

مرة أخرى نسجل هنا أن فئة العمال التنفيذيين تستحوذ دائما على أكبر حصة من نسبة التغيب وبمتوسط يقارب 82,5 %، وهذا للأسباب السابق ذكرها في تبرير ارتفاع معدل تغيب هذه الفئة، وأن حصة العطل الخاصة المدفوعة الأجر من مجموع التغيب تبلغ 0,2 % فقط، وهي نسبة معقولة جدا.

5.1. توزيع التغيب غير مدفوع الأجر بين فئات العاملين

يمثل التغيب غير مدفوع الأجر الجزء الأكبر من مجموع التغيب كما سبقت الإشارة إلى ذلك، ويتوزع بين فئات العاملين كما بينه الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-20) : توزيع التغيب غير مدفوع الأجر بين فئات العاملين

معدل التغيب %	مجموع	معدل التغيب %	إطارات	معدل التغيب %	الاجل	معدل التغيب %	تنفيذ	ساعات نظرية
7,07	58816	0,12	1030	0,67	5596	6,27	52191	832381

المصدر: تقرير النشاط، مصلحة الموارد البشرية، 2007.

ما يستنتج من الجدول أعلاه هو أن نسبة التغيب غير مدفوع الأجر السنوية تفوق وبكثير نسبة التغيب مدفوع الأجر: 7,07 مقابل 0,25 %، وهذا راجع كما تقدم إلى لجوء العاملين إلى مبررات مختلفة للتغيب (عطل غير مدفوعة الأجر، عطل لأسباب شخصية)، إضافة إلى الغيابات القانونية والتي لا تتحمل المؤسسة تكلفتها المباشرة كحوادث العمل والأمراض الطويلة الأجل، والتي تقع على عاتق هيئات الضمان الاجتماعي، كما سيأتي.

الجدول رقم (5-21): توزيع التغيب غير مدفوع الأجر بين فئات العاملين حسب السبب

الفئة	عطل غير مدفوع الأجر	عطل لأسباب شخصية	تأخر غير مبرر	حوادث العمل والأمراض المهنية	أمراض أمومة	أمراض طويلة الأجل	إعذارات	مجموع	% من التغيب غير مدفوع الأجر
تنفيذ	4160	6569	1947	3096	25838	10573	8	52191	89
تحكم	-	1154	157	600	3661	-	24	5596	10
إطارات	-	406	112	48	464	-		1030	2
مجموع	4160	8128	2216	3744	29963	10573	32	58816	100
% من التغيب غ م الأجر	7	14	4	6	51	18	0	100	

المصدر: تقرير النشاط، مصلحة الموارد البشرية، 2007.

- إن ما يلاحظ هنا هو أن أغلب أسباب التغيب غير المدفوع الأجر المذكورة هي من النوع الذي يمكن تخفيضه جزئياً بانتهاج معالجات ملائمة.
- العطل غير مدفوع الأجر: توزعت بين: عامل واحد 12 شهراً، عامل 8 أشهر، عامل 3 أشهر وعامل بشهر واحد، وجميعهم من فئة العمال التنفيذيين، وبمعدل بلغ 520 يوم، مما شكل حوالي 7% من التغيب غير المدفوع الأجر.
- التغيب لأسباب شخصية: يتمثل هذا النوع من الغيابات خاصة في طلبات الخروج من المؤسسة لأغراض شخصية، والملاحظ أنه يبلغ ضعف النوع السابق ويمس كل الفئات ولكن بنسب متفاوتة، ودائماً تبقى فئة التنفيذيين في المقدمة وبمجموع سنوي يبلغ 821 يوم عمل، ثم تأتي فئة أعوان التحكم بمجموع يبلغ 144 يوم عمل وأخيراً فئة الإطارات بمجموع 51 يوماً، وهو ما يعطينا مجموعاً سنوياً يبلغ 1016 يوماً، أو 14% تقريباً من التغيب غير المدفوع الأجر.
- التأخر غير المبرر: يشكل هذا النوع من التغيب نوعاً من أنواع التغيب قصير الأجل جداً (المصغر)، والملاحظ دائماً أن فئة التنفيذيين تحتل الصدارة بمتوسط 243 يوم تغيب، تليها فئة أعوان التحكم بـ 20 يوم وأخيراً فئة الإطارات بـ 14 يوماً.
- إن الميزة الخاصة لهذا التغيب أنه السبب الرئيسي في اضطرابات العمل ومشاكل تنظيمه، وهذا رغم صغر نسبته من التغيب الكلي أو من التغيب غير مدفوع الأجر (3,64 و 3,77% على التوالي).
- إن حوادث العمل والأمراض المهنية التي مست 14 عاملاً، قد شكلت 6,37 و 17,98% من التغيب غير مدفوع الأجر على التوالي، ونرى أنه يمكن التقليل منها بتوفير وسائل الوقاية والحماية وتوعية العمال أكثر، والحقيقة أن المؤسسة قد بذلت جهوداً معتبرة في هذا المجال ومنها توفير أجهزة الحماية في الآلات التي أصبحت تشكل مخاطر أقل، اقتناء تجهيزات لسحب الدخان الناجم عن عمليات التلحيم التي تسببت في أمراض خطيرة، اقتناء مواد أقل ضرراً على صحة العمال كاستبدال أسلاك التلحيم بأخرى لا تحتوي على مادة الزنك.
- أمراض وعطل الأمومة: يشمل هذا النوع من التغيب عطل الأمومة المرتبطة بالولادة وما بعد الولادة وكذلك ساعات الرضاع المسموح بها قانوناً، وقد بلغ متوسط أيام العمل الضائعة لهذا السبب 29963 يوماً، موزعة بين أعوان التنفيذ بـ 25838 يوماً، أعوان

التحكم بـ 3661 يوما والإطارات بـ 464 يوما، مما كون أكثر من 50 % من معدل التغيب في الوحدة، ويمكن تفسير ذلك بارتفاع نسبة اليد العاملة النسوية في الوحدة إذ تتجاوز 58 %، كما يوضحه الجدول الموالي.

الجدول رقم (5-22): نسبة الإناث إلى مجموع العمال الدائمين والمتعاقدين

	إنتاج			دعم			إدارة			متوسط		
	مجموع	متعاقدون	دائمين									
إطارات %	-	-	-	9,64	40	-	-	-	-	8,03	40	-
تحكم %	3,07	-	3,07	1,82	-	1,82	7,14	-	7,14	2,94	-	2,94
تنفيذ %	83,77	79,79	82,33	33,10	-	33,10	100	-	100	80,33	79,79	80,61
متوسط	75,63	79,79	77,04	6,04	40	7,98	14,88	-	14,88	58,40	77,82	51,66

المصدر: تقرير النشاط، مصلحة الموارد البشرية، 2007.

ما يلاحظ من الجدول السابق، هو أن الإناث يشكلن معظم اليد العاملة التنفيذية (الإنتاج) وذلك بنسبة تتجاوز 77 % و 58 % في المتوسط كما سبقت الإشارة إلى ذلك. وهذا رغم عدم وجود العنصر النسوي في فئة أعوان التحكم المتعاقدين. وأخيرا فإنه ينبغي التنبيه إلى أنه لا يجب النظر إلى تكلفة التغيب "القانونية" التي تتحملها المؤسسة من أجر أو تعويض كما في بعض حالات التغيب القصير الأجل (عطل خاصة أو عطل مرضية قصيرة الأجل مثلا)، وإنما ينبغي الالتفات أيضا إلى ما يترتب عن التغيب من تكاليف غير مباشرة وغير مباشرة ناتجة عن الاضطرابات وعن التسويات التي تلجأ إليها المؤسسة كإعادة تنظيم العمل وتحويل العمال بين المناصب، الاضطرار إلى توظيف يد عاملة غير مؤهلة مع ما يتبع ذلك من أعباء توظيف، تكوين ولا جودة، اللجوء إلى ساعات عمل إضافية مكلفة، إلى غير ذلك من التكاليف، والحقيقة أن هذا هو ما يشكل اهتمام المؤسسات بظاهرة التغيب.

2. دوران العمل

تصنف مؤسسة AMC أسباب دوران العمل إلى الأسباب التالية:

الاستقالة، التقاعد، التحويل الخارجي، التحويل الداخلي، التغيير في الفئة المهنية-

الاجتماعية، انتهاء فترة العقد وأخيرا أسباب أخرى. وقد سجلت سنة 2007 الحركة التالية على اليد العاملة في الوحدة.

الجدول رقم (5-23 أ): حركة اليد العاملة حسب الفئة عن سنة 2007

خروج					دخول				الفئة	
مجموع	آخرون	متقاعدون	تحويل داخلي	استقالة، تقاعد	مجموع	متقاعدون	تحويل داخلي	تحويل خارجي		
107	6	99	0	2	150	150	0	0	تنفيذيون	مباشرون
2	2	0	0	0	0	0	0	0	تحكم	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	إطارات	
109	8	99	0	2	150	150	0	0	مجموع	
1	1	0	0	0	0	0	0	0	تنفيذيون	دعم
5	3	0	1	1	0	0	0	0	تحكم	
1	1	0	0	0	0	0	0	0	إطارات	
7	5	0	1	1	0	0	0	0	مجموع	
1	1	0	0	0	0	0	0	0	تنفيذيون	إدارة
1	1	0	0	0	1	0	1	0	تحكم	
0	0	0	0	0	1	0	0	1	إطارات	
2	2	0	0	0	2	0	1	1	مجموع	
118	15	99	1	3	152	150	1	1	مجموع عام	

المصدر: تقرير النشاط لمصلحة الموارد البشرية.

الجدول رقم (5- 23 ب): حركة اليد العاملة حسب الفئة عن سنة 2007

خروج					دخول				الفئة
مجموع	آخرون	متعاقدون	تحويل داخلي	استقالة، تقاعد	مجموع	متعاقدون	تحويل داخلي	تحويل خارجي	
107	6	99	0	2	150	150	0	0	مباشرون
1	1	0	0	0	0	0	0	0	دعم
1	1	0	0	0	0	0	0	0	إدارة
109	8	99	0	2	150	150	0	0	مجموع
2	2	0	0	0	0	0	0	0	مباشرون
5	3	0	1	1	0	0	0	0	دعم
1	1	0	0	0	1	0	1	0	إدارة
8	6	0	1	1	1	0	1	0	مجموع
0	0	0	0	0	0	0	0	0	مباشرون
1	1	0	0	0	0	0	0	0	دعم
0	0	0	0	0	1	0	0	1	إدارة
1	1	0	0	0	1	0	0	1	مجموع
118	15	99	1	3	152	150	1	1	مجموع عام

المصدر: تقرير النشاط لمصلحة الموارد البشرية.

وقد سجلنا الملاحظات التالية والمستخرجة من الجدولين السابقين:

1.2. الدخول

سجلت الوحدة دخول 151 عامل أي بمعدل دخول إجمالي بلغ خلال الفترة 38,62 %، كان للمتعاقدين الحصة الكبرى فيه بأكثر من 99 %.

أ. التوظيف:

الملاحظ أن المؤسسة تنتهج سياسة عدم توظيف العمال الدائمين من خارج المؤسسة وهذا فيما يتعلق بجميع فئات العمال.

وعليه؛ فإن التوظيف يقتصر على فئة المتعاقدين الذين تلجأ إليهم وقت الحاجة ولفترة محدودة قابلة للتجديد، وقد كان هؤلاء كلهم من فئة المباشرين ومن التنفيذيين وبما مجموعه 150 عاملا من أصل 151 دخل إلى الوحدة، أي أن 99,34% من حركة دخول العاملين إلى الوحدة قد تمت على هذه الفئة، وقد التجأت المؤسسة إلى هذا النوع من التوظيف خلال 7 أشهر متفرقة على مدار السنة، وهذا لتعويض اليد العاملة المؤقتة المسرحة من جهة، وللمحافظة على مستوى من اليد العاملة يسمح بمواجهة طلبات الإنتاج من جهة ثانية.

ب. التحويل الخارجي:

نعني بالتحويل الخارجي نقل عامل من وحدة معينة من وحدات المؤسسة (تتكون المؤسسة للتذكير من وحدات: الكهرباء، السوائل، الأدوات والخدمات الصناعية والإمدادات) إلى وحدة الكهرباء المعنية بالدراسة، ولم يمس هذا الإجراء سوى إطار واحد (1) من فئة الإداريين، أي 100% من التحويل الخارجي وأقل من 1% من مجموع الداخلين.

ج. التحويل الداخلي:

نعني بالتحويل الداخلي نقل عامل داخل وحدة الكهرباء من وحدة تنظيمية معينة إلى وحدة تنظيمية أخرى، وهو لا يعتبر دوران عمل وإنما تغييرا في مناصب العمل، وقد مس هذا الإجراء عاملا واحدا (1) من فئة أعوان التحكم الإداريين، أي 100% من التحويل الداخلي وأقل من 1% من مجموع الداخلين.

2.2. الخروج

بلغ مجموع العمال المغادرين للوحدة خلال السنة موضوع الدراسة 117 عامل منهم 99 عامل متعاقد و 18 عاملا دائما، وهو ما شكل نسبة انفصال يد عاملة بلغت 29,92%، مثل منها المتعاقدون 84,6%. وقد كان توزيع العمال كما يلي:

أ. تنفيذيون:

بلغ مجموع العمال التنفيذيين المغادرين 109 عامل وهو ما يمثل نسبة 93,16% من مجموع المغادرين و 27,88% من متوسط اليد العاملة في الوحدة و 29,23% من متوسط الفئة، ويتوزعون كما يلي:

- مباشرون: 107 عمال أي 91,45 % من مجموع المغادرين، يشكلون ما نسبته: 27,37 % من متوسط العمال في الوحدة 38,51 % من متوسط فئة العمال التنفيذيين. ومن ضمن العمال المباشرين المغادرين نجد 8 عمال دائمين يكونون: 80 % من التنفيذيين الدائمين المغادرين، 6,84 % من مجموع الأعران المغادرين، 2,05 % من متوسط اليد العاملة، 2,88 % من متوسط فئة التنفيذيين و 3 % من متوسط فئة التنفيذيين المباشرين الدائمين.

- دعم: عامل واحد دائم مغادر أو ما نسبته 10 % من أعران التنفيذ المغادرين، 0,85 % من مجموع المغادرين، 0,25 % من متوسط اليد العاملة، 0,36 % من متوسط فئة أعران التنفيذ و 8,25 % من متوسط فئة تنفيذي أعران الدعم.

- إداريون: عامل واحد دائم (1) معادر أو ما نسبته 10 % من أعران التنفيذ المغادرين، 0,85 % من مجموع المغادرين، 0,25 % من متوسط اليد العاملة، 0,36 % من متوسط فئة أعران التنفيذ و 49 % من متوسط فئة تنفيذي الإدارة.

ب. أعران التحكم:

بلغ مجموع أعران التحكم المغادرين 7 عمال وهو ما مثل نسبة 5,98 % من مجموع المغادرين و 1,79 % من متوسط اليد العاملة في الوحدة و 7,94 % من متوسط الفئة، ويتوزعون كما يلي:

- مباشرون: عاملين (2) دائمين أو ما نسبته 28,57 % من أعران التحكم المغادرين، 1,71 % من مجموع الأعران المغادرين، 0,51 % من متوسط اليد العاملة، 2,27 % من متوسط فئة أعران التحكم، 10,48 % من متوسط فئة أعران التحكم المباشرين.

- دعم وإسناد: 4 مغادرين كلهم دائمين أو ما نسبته 54,14 % من أعران التحكم المغادرين، 3,42 % من مجموع الأعران المغادرين، 1,02 % من متوسط اليد العاملة، 4,53 % من متوسط فئة أعران التحكم، 7,26 % من متوسط فئة أعران التحكم لفئة الدعم.

- إداريون: عامل واحد دائم (1) مغادر أو ما نسبته 14,29 % من أعران التحكم المغادرين، أي 0,85 % من مجموع المغادرين، 0,25 % من متوسط اليد العاملة، 1,13 % من متوسط فئة أعران التحكم و 7,14 % من متوسط فئة أعران تحكم الإدارة.

ج. إطارات:

إطار واحد دائم مغادر:

- مباشرين: لا شيء

- دعم وإسناد: 1 دائم وهو الإطار الوحيد المغادر، وهو ما ساوى نسبة 0,85 % من مجموع المغادرين، 0,25 % من متوسط اليد العاملة في الوحدة، 4 % من متوسط فئة الإطارات، 4,59 % من متوسط فئة إطارات فئة الدعم.

- إداريون: لا شيء.

والملاحظ أن أسباب المغادرة تتفاوت في الأهمية، حيث يأتي على رأس تلك الأسباب انتهاء فترة العقد بـ 99 حالة، وواضح طبعاً أنها تخص العمال المتعاقدين ونسبتهم 84,66 %، الأسباب الأخرى (وتشمل حالة المتعاقدين الذين لم ينته عقد عملهم بعد ولكن تم توقيفهم نظراً لانخفاض نشاط الوحدة إلى حين الحاجة إليهم) بـ 15 حالة أي ما نسبته 12,82 %، الاستقالة والتقاعد بـ 3 حالات وما نسبته 2,56 %.

• الاستقالة والتقاعد

يأتي هذا السبب في المرتبة الثانية بالنسبة للعمال الدائمين وفي المرتبة الثالثة باحتساب العمال المتعاقدين وذلك بمجموع 3 عمال: 2 تنفيذيين وعون تحكم واحد، وبما نسبته 2,56 % من مجموع العمال المغادرين و 16,67 % من مجموع المغادرين الدائمين، 0,77 % من متوسط اليد العاملة.

وهو كما يظهر معدل مقبول جداً، وربما يرجع هذا بالدرجة الأولى إلى صعوبة إيجاد فرص عمل بديلة ما دام العمال الدائمين لم يبلغوا بعد سن التقاعد مع انتهاء العمل بنظام التقاعد المسبق.

• انتهاء مدة العقد

كما سبق القول فإن فئة المتعاقدين هي أكبر من تعرض لدوران العمل، إذ بلغ عدد المغادرين 99 عامل كلهم من التنفيذيين وبما نسبته 84,62 % من مجموع العمال المغادرين مقابل 15,38 % للعمال الدائمين، وهو ما شكل حركة خروج متوسطها 25,32 % من متوسط اليد العاملة في الوحدة. والملفت للانتباه أن بعض هؤلاء العمال قد عملوا بصفة شبه دائمة في المؤسسة (نتيجة تجديد عقود عملهم) ولفترة قد تزيد أحياناً عن 12 سنة.

• أسباب أخرى

مست هذه الأسباب 15 عاملا دائما أي ما نسبته 77,78 % من العمال الدائمين المغادرين أو 11,86 % من مجموع المغادرين أو 4,14 % من متوسط اليد العاملة في الوحدة، يشكل منهم التنفيذيون 57,14 % (8 عمال) وأعوان التحكم الباقي. وما نسجله أيضا في الوحدة هو الاستقرار الكبير في اليد العاملة الدائمة، كما يتبين من خلال النسب التالية: 58,66 % من العمال الدائمين تزيد أقدميتهم عن 20 سنة، 37,46 % تتراوح أقدميتهم بين 15 و 20 سنة و 3,89 % فقط تقل أقدميتهم عن 15 سنة.

3. التكاليف الخفية وإدارة الموارد البشرية

يمكن الاستفادة من دراسة التكاليف الخفية في العديد القرارات الإستراتيجية منها والتشغيلية على حد سواء. و الهدف هنا هو إظهار مدى تأثير التكاليف الخفية على بعض القرارات التي تمس إدارة الموارد البشرية. بداية نشير أنه نظرا لاستحالة مقابلة جميع الأفراد في الوحدة، التجأنا إلى مقابلة 168 فردا منهم في بصفة فردية، تم من خلالها توجيه عديد الأسئلة المباشرة وغير المباشرة تناولت مختلف مناحي ظروف العمل المادية والتنظيمية وعلاقات العمل ... الخ، وكذلك إلى الملاحظات الشخصية والإحصائيات.

وقد كانت خلاصة الدراسة أن التكاليف الخفية المتعلقة بالموارد البشرية التي أمكن حصرها موزعة حسب المواضيع الستة المسببة للتكاليف الخفية كانت جد مرتفعة، وفي ما يأتي من مباحث سنحاول إظهار إمكانية تدخل المؤسسة في جانبيين من جوانب إدارة الموارد البشرية وهما التغيب ومواعة التكوين مع مناصب العمل.

1.3. مواعة التكوين - الوظائف

- ما يتجلى لأول وهلة هو أن المستوى التعليمي العام لليد العاملة يعتبر مقبولا جدا، إذ أن ما يقارب 12 % من عمال الوحدة لديهم مستوى جمعي، 45,5 لديهم مستوى ثانوي، 33,33 مستوى متوسط و 11,3 مستوى ابتدائي و 3 % فقط دون مستوى تعليمي، وهو ما يفترض أن يسهل خاصة مهمتي التكوين والاتصال.

- أنه طوال سنة 2007 لم تسجل ساعة تكوين واحدة ولم يسجل أي موازنة مخصصة للتكوين.

- أن 35,7 % من المستجوبين صرحوا بأنهم استفادوا من تكوين في السابق، 20 % منهم فقط تم نقلهم إلى مناصب عمل أخرى في نفس الصنف، 5 % تمت ترقيتهم إلى وظائف وتصنيف أعلى، 22 % كلفوا بمهام إضافية مع امتيازات أكبر، 41 % كلفوا بمهام إضافية دون امتيازات إضافية، 12 % لم يتغير أمرهم في شيء. وللتذكير فإنه تم تقدير تكلفة الخفية المتعلقة بالتكوين (نقص التكوين وعدم ملاءمته للاحتياجات الفعلية للمتطلبات) ب: 593923 دج

2.3. التغيب

إن التغيب كما سبقت الإشارة هو من الأعراض الدالة على اختلال أو تعبير عن انزعاج اجتماعي في المؤسسة، ويقتضي التسيير الفعال البحث عن الأسباب الكامنة وراء الظاهرة وتقديم الحلول اللازمة لها، مع ما يتطلبه ذلك إجراءات وعمليات مرافقة يتطلبها الطرف.

فأسلوب التسيير وغياب رؤية إستراتيجية واضحة أو حتى غياب أهداف واضحة ودقيقة، هي في الغالب أسباب تقف وراء تثبيط وعدم اكتراث العمال.

إن الرقابة الفعالة على التغيب تتطلب التأكد من نوعية القياس ومتابعة التغيب، فطريقة إحصاء الغيابات تلعب دورا مهما في معالجة وتتبع اتجاهات الظاهرة، وهو ما يجب أن تقوم المصالح المكلفة بالمراقبة عن طريق تجزئة معدل التغيب العام ليسمح بتحليل أكثر دقة وأكثر موضوعية، كما سبقت الإشارة إلى ذلك في موضع سابق، حسب الجنس، التصنيف، الأقدمية، المصلحة أو المديرية، المدة المتوسطة للتغيب، فترات الذروة....

وقد سجلنا هنا بعض الملاحظات وهي المتمثلة فيما يأتي:

- أن معظم الغيابات تسجل يوم السبت (بداية الأسبوع) بـ 40,5 % ويوم الخميس (نهاية الأسبوع) بـ 37,5 %، ويمكن تفسير ذلك حسب الأجوبة المتحصل عليها في أن العامل لا يجد دافعا قويا للعودة للعمل في بداية الأسبوع، في حين يشعر بتراكم عبء العمل في نهايته.

- إن النساء أكثر تغيبا لأسباب متعددة منها خاصة صعوبة التوفيق بين الحياة الأسرية وبين الحياة المهنية.

- أنه كلما زادت أقدمية العامل وتقدمه في السن زاد تغيبه.

- أن التغيب غير مدفوع الأجر هو أكبر مما هو معن بفعل تغاضي بعض الإداريين والمسيرين عن تسجيل غيابات رؤوسهم أو رؤسائهم، أو بفعل تبادل إمضاء أذونات الخروج بينهم.

- أن التغيب لا يُؤخذ إطلاقاً بعين الاعتبار في عملية التقييم (يحصل العامل على منحتي مردودية فردية وجماعية بنسبة 40 % بشكل شبه آلي كثواب في حين لا يطبق عليه جزاء خصم 5 % عند عدم إنجاز الأهداف)، وهذا لتهرب المسؤولين من القيام بعملية تقييم حقيقية.

وعليه؛ فإننا نرى بأن توفير ما سيأتي ذكره سيساعد في تقليص التكلفة الخفية للاختلالات الاجتماعية في المؤسسة:

أ. العمل على تحسن ظروف العمل المادية، تنظيم العمل، إدارة الوقت، والتي للتذكير كانت تكاليفها كما هو مبين أدناه (دج):

45479664	<p>تكاليف تتعلق بظروف العمل المادية</p> <ul style="list-style-type: none"> - وتيرة عمل مرتفعة عند وصول طلبيات مستعجلة - العمل في سلسلة ومهام متكررة - حرارة، ضوضاء، وقوف متواصل... - قلة وسائل الأمن، عدم احترام تعليمات الأمن
1520076	<p>تكاليف تتعلق بتنظيم العمل</p> <ul style="list-style-type: none"> - تسوية مشاكل التغيب - دوران العمل - أعباء العمل - الاستقلالية في العمل
24264177	<p>تكاليف تتعلق بإدارة الوقت</p> <ul style="list-style-type: none"> - نقص التسيير الصارم (التأخر في الوصول إلى العمل، كثرة أذونات الخروج). - ساعات إضافية وبرمجة غير مخططة

ب. إعداد لوحة قيادة لمتابعة التغيب حتى يتسنى معرفة خصائصه واتجاهاته بصورة أفضل وبما يشكل قاعدة بيانات صالحة تسمح بمقاطعة croisement أنواع الغيابات (مدة، سبب...)

مع بعض خصائص العامل (جنس، سن، أقدمية، مصلحة أو ورشة...)، مع إشراك العمال وتحسيسهم بمعطيات اللوحة، العمل على إشكاليات معينة كالتركيز على فئة عمرية معينة أو شريحة أقدمية معينة وتجنب الشعور باستهداف فرد معين.

ج. تكيف الأنظمة وممارسات التسيير حتى يمكن أخذ المشاكل المطروحة بعين الاعتبار أكثر (إجراء مقابلة مع العامل عند رجوعه من الغياب عوض طريقة الاستفسار مثلا)، إجراء مقابلات سنوية مع العمال، معرفة مشاكل العمال وتطلعاتهم في مجالات متعددة كالتكوين، الأجور، العلاوات، الساعات الإضافية...).

د. إن عوامل التغيير التي يجب على المؤسسة التركيز عليها في هذا المجال هي بعدد أربعة على الأقل وهي:

- العامل البشري: من حيث علاقات العمل، الكفاءات، المناخ الاجتماعي، نشر ثقافة المؤسسة.

- العامل الهيكلي: تنظيم العمل، الهياكل التنظيمية.

- عامل نظام التسيير: الوسائل، الطرق والإجراءات، طرق قياس وإدارة العمليات المنجزة والمبرمجة.

- العامل المادي والتقني: التكنولوجيا المستخدمة، أماكن العمل.

ونرى أنه على المؤسسة تفهم أن أية عملية لتقليص الاختلالات لا يمكن أن تتم دون إدراك لأهميتها ودون عملية تقييم للتكاليف التي تترتب عنها، وذلك للأسباب الرئيسية التالية:

- أن التقييم يسهل أكثر كشف وإبراز الظواهر الخفية،

- أن التقييم يجعل من البحث عن الحلول المناسبة عملية أكثر إلحاحا،

- أن التقييم يمكن من تقدير نتيجة (مردودية) عمليات التغيير، وعليه؛ فهو يمكن من إدارة وتقييم عمليات التغيير في المؤسسة،

- أن التقييم يمكن من تنشيط dynamiser العمال.

مما تقدم، نرى أنه يمكننا التأكيد على أنه يمكن ربط التكاليف الخفية بالنظام المحاسبي للمؤسسة عن طريق مصفوفة ربط التكاليف الخفية بالتكاليف الظاهرة، وعلى أن التكاليف الخفية تشكل عبئا كبيرا على المؤسسة يؤثر بشكل كبير على نتائجها الاقتصادية والاجتماعية، وهذا في إثبات للفرضيتين الفرعيتين.

كما يمكن التأكيد على قدرة التكاليف الخفية على إثراء نظام المعلومات المحاسبي، توسيع مجال تدخله، وإضفاء المزيد من الفعالية عليه وتعزيز دوره كأداة لتحليل ومراقبة فعالية المؤسسة من جهة، وعلى دور المعلومة التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبي المعدل بوصفها عاملاً حاسماً في اتخاذ القرارات من جهة ثانية، وهذا كإثبات للفرضيتين الرئيسيتين لهذا البحث.

خلاصة الفصل

تعرض وحدة المنتجات الكهربائية إلى اختلالات عديدة وخاصة الاجتماعية منها. فمن خلال إحصاء 28 اختلالاً فقط تبين أن المؤسسة تتحمل تكلفة خفية إجمالية وصلت إلى ثلث النتيجة أو ما قيمته 71979096 دج، شكلت الاستهلاكات الإضافية والوقت غير المنتج نسبة 81 % منها.

إن المؤسسة وبعتمادها لطريقة التكاليف الخفية توفر أداة مهمة لإثراء نظام معلوماتها المحاسبي عن طريق إبراز تلك التكاليف ضمن بعض حسابات الميزانية العمومية، حسابات جدول النتائج وتكاليف المنتجات، وهو ما سيخدم أكثر غرض تحليل التكاليف واتخاذ قرارات التسعير وإدارة الموارد البشرية. هذه الأخيرة التي تتطلب عناية خاصة من المؤسسة بحكم ارتفاع نسبة التغيب (7,32 %) وودوران العمل (39 % نسبة الانفصال، 30 % نسبة الدخول).

النتائج والاقتراحات

النتائج

من خلال بحثنا هذا لاحظنا ما يلي:

- تعاني أنظمة المعلومات المحاسبية "التقليدية" أوجه قصور عديدة خاصة في ظل التغيرات السريعة والمتلاحقة التي تشهدها بيئة المؤسسات، ومن ذلك استنتاجنا ضرورة تعديل هذه الأنظمة لتستجيب بصورة أفضل لمتطلبات متخذي القرارات.
- تعتبر المحاسبة التحليلية جزءا من نظام المعلومات المحاسبي وأهم أداة تسييرية فيه لما لها من علاقة خاصة بمختلف أنواع القرارات في المؤسسة.
- ليس هناك طريقة حساب تكاليف مثلى يعتمد عليها في كل القرارات، فكل طريقة تحاول الاستجابة لأهداف معينة تحت ظروف وشروط معينة.
- يمكن التوفيق بين أهداف ومصالح كل الأطراف عن طريق التوفيق بين المتغيرات الاقتصادية (قيمة مضافة، مردودية مالية...) وبين المتغيرات الاجتماعية (رضا العاملين، حوافز...)، وهذا باعتماد تحليل اجتماعي- اقتصادي يحاول التوفيق بين المتغيرات الاجتماعية والمتغيرات الاقتصادية في المؤسسة، وبما يحسن من النتيجتين الاجتماعية والاقتصادية معا.
- الخطوات الضرورية لحساب التكاليف الخفية وربطها بالتكاليف الظاهرة تتلخص في: مرحلة البحث عن الاختلالات، مرحلة إحصاء تلك الاختلالات بتحديد درجة تكرارها وتأثيراتها الممكنة على المردودية الاقتصادية، مرحلة التقييم المالي لمكونات تكلفة الاختلالات، أي تقدير التكلفة الخفية ذاتها، وأخيرا مرحلة ربط العلاقة بين التكاليف الخفية المحسوبة والحسابات التي يمكن أن تؤثر عليها على مستوى حسابات النتائج أو على مستوى الميزانية وهذا عن طريق مصفوفة الربط.
- إن التكاليف الخفية تنشأ عن الاختلالات التي تتعرض لها المؤسسة، وأن جزءا منها يظهر بصورة ضمنية في حسابات المؤسسة، في حين لا يظهر الجزء الآخر بتاتا.
- أن تسوية تلك الاختلالات سيكون عاملا مهما في زيادة مردودية وفعالية المؤسسة وأنه سيؤدي إلى "تحرير" موارد ذاتية كامنة يمكن أن تستعمل في عمليات التوسع وتطوير النشاط وتنويعه وفي تقوية المركز التنافسي للمؤسسة، دون البحث عن مصادر تمويل إضافية خارجية.

- أن طريقة التكاليف الخفية تثمن العنصر البشري وتعتبره الدعامة الرئيسية في أية عملية تغيير أو تطور.
- نجاح الطريقة يعتمد على: تبني الإدارة العليا في المؤسسة لمفهوم التسيير الجديد، أي الربط بين البعدين الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة، والاقتناع بضرورة إحداث التغيير بالتخلص من أكبر قدر ممكن من الاختلالات، واللجوء إلى الإجراءات المناسبة لذلك.
- تصنف التكاليف الخفية إلى ستة مواضيع (محاور) كبرى هي: ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت، الاتصال- التنسيق- التشاور، التكوين وتنفيذ الإستراتيجية.
- الأدوات المعتمّدة في الوصول إلى إدارة التكاليف الخفية هي ست أدوات: عقد النشاط المتفاوض عليه دورياً، جدول المؤهلات، مخطط العمليات ذات الأولوية، لوحة القيادة الإستراتيجية، إدارة الوقت ومخطط العمليات الداخلية- الخارجية.
- مؤشرات التكاليف الخفية هي بعدد خمسة: التغيب، دوران العمل، حوادث العمل، عيوب الجودة، الوقت غير المنتج، فرق الإنتاجية (نقص) المباشرة.
- مكونات التكاليف الخفية هي ستة: أجور زائدة، وقت زائد، استهلاكات زائدة، عدم الإنتاج، عدم خلق طاقة والمخاطر.
- حساب مكونات التكلفة الخفية يقوم على مبادئ علمية، وأن المساهمة الساعية في الهامش على التكلفة المتغيرة تعتبر أداة مهمة في تقييم معظم عناصر التكلفة.
- المعلومة تعد من أهم المدخلات في الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة، فهي تساهم في عمليات التخطيط، الرقابة، التنسيق واتخاذ القرارات، في نفس الوقت الذي تعتبر فيه من أهم المخرجات التي تحقق المؤسسة عوائد منها، وإلى أنه لكي تكون المعلومة مفيدة ينبغي أن تتوفر فيها جملة من الشروط والخصائص.
- يحتل نظام المعلومات المحاسبي مكانة خاصة ضمن أنظمة المعلومات المتعددة، على اعتبار أنه من أهم الأنظمة التي يلجأ إليها في اتخاذ القرارات.
- ازدياد الحاجة إلى أنظمة المعلومات بنمو حجم المؤسسات، تنوع أنشطتها وعملياتها وأهدافها، تقسيم العمل فيها، وجود مستويات إدارية متعددة، التفاعل مع المحيط والتطورات التقنية.
- المحاسبة الإدارية تخدم الإدارة، بتوفير المعلومات الإدارية والمحاسبية اللازمة حسب احتياجات متخذ القرار من خلال الاعتماد على علاقات التنسيق والترابط والتكامل بين

البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية، مع التركيز على: تسجيل وتفسير عمليات المؤسسة، تصنيف آثار العمليات المتجانسة في التقارير المحاسبية على النحو الذي يسمح بتحديد مختلف الإجماليات والإجماليات الفرعية التي تفيد الإدارة، تلخيص وتوصيل المعلومات إلى متخذي القرارات.

- المحاسبة العامة نظام يسمح بقياس، تسجيل، تلخيص وتخزين الأحداث المالية والاقتصادية، بما يعطي صورة صادقة عن الذمة المالية، الهيكل المالي، النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة، وذلك طبقاً لمجموعة من القواعد والأعراف المتفق عليها.

- المحاسبة التحليلية نظام يشمل الطرق والأساليب المستخدمة في المؤسسة لتحديد التكلفة الفعلية لوحدة المنتج أو للمرحلة أو للقسم أو الوظيفة، وهذا تمهيداً لحساب مردودية المؤسسة بصفة تفصيلية، حساب بعض عناصر الأصول، الحكم على تسيير المؤسسة، مراقبة مردودية المؤسسة، مكافأة العاملين وتحديد المسؤوليات، تحقيق إستراتيجية المؤسسة وتقوية مركزها التنافسي.

- القرارات تنقسم إلى أنواع عديدة، لكل منها خصائصه وشروطه.

- نظام المعلومات المحاسبي يؤثر على القرارات التشغيلية منها أو الإستراتيجية.

- المؤسسة كيان معرض للاختلالات بصورة دائمة، وهو ما يتطلب منها يقظة دائمة.

- الاختلالات الاجتماعية مجسدة في التغيب، دوران العمل وحوادث العمل، تشكل أهم الاختلالات التي تعاني منها المؤسسة، لأنها تعبر عن مناخ اجتماعي يسود المؤسسة، وأنه على المؤسسة التعمق في دراسة هذه الظاهرة بتحليلها وحساب مؤشراتهما، لأن اختيار طريقة التسوية المناسبة يتوقف على مدى الإلمام بمختلف جوانب بهذه الظاهرة.

- للاختلالات بصفة عامة والاجتماعية بصفة خاصة تأثير مالي يتجاوز بكثير مصاريف التعويض عن التغيب، التوظيف وتكوين العمال الجدد، وإن كان من الصعب في بعض الأحيان حساب هذا التأثير لأنه يرتبط بعناصر معنوية يصعب تقديرها كالتأثير على الروح المعنوية لفريق العمل، سمعة المؤسسة...

- تم تحديد ما أمكن من اختلالات، وكانت في معظمها ترتبط بالجوانب الاجتماعية، بعد ذلك تم تقدير تكلفة ما أمكن من هذه الاختلالات نظراً لطبيعة البعض منها ولعدم توفر المعلومات الكافية (ولذلك تم الاقتصار فقط على التقدير الوصفي لها).

- المساهمة الساعية في الهامش على التكلفة المتغيرة بلغت 495 دج، وهو ما يعني أن

الوحدة، وعن كل ساعة مقتصدة من الاختلالات، يمكنها توفير هذا المبلغ لإنجاز عمليات وأنشطة أخرى.

- التكاليف الخفية بلغت مستويات عالية في المؤسسة، مثلما تدل عليه بعض المؤشرات المحسوبة، حيث وصلت إلى الربع تقريبا من التكاليف الظاهرة في حالة بعض الأعباء وإلى الثلث من النتيجة.

- التكاليف الخفية المتعلقة بظروف العمل كانت هي الأهم.

- الاستهلاكات الزائدة بفعل الإنتاج المعيب والوقت غير المنتج بسبب التغيب خاصة، قد شكلت النسبة الأكبر من مكونات التكلفة الخفية.

- فصل التكاليف الخفية وتمييزها في أسطر مستقلة ضمن الحسابات العامة سيكون له تأثير مهم على جودة المعلومة المنتجة وعلى نوعية القرارات التي تبني عليها، حيث يمكن معرفة التكلفة اللازمة للنشاط المنتظر وتلك التي تنتج عن الاختلالات، وهو ما يعني أن طريقة التكاليف الخفية تؤدي إلى تحسين نظام المحاسبة العامة.

- في مجالي التكلفة وقرار التسعير، فكانت الملاحظة أن أخذ التكاليف الخفية بعين الاعتبار يعطي رؤية أوضح للمؤسسة، إذ أنه يشكل أداة مساعدة في قرار التسعير في حالة الربح أو حالة الخسارة، كما يعتبر وسيلة لقياس نقل الأعباء إلى المحيط externalisation des charges ومن ثمة مقياسا للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

ففي حالة الربح فإنه يمكن للمؤسسة التعرف على الحدود التي يمكن تخفيض الأسعار إليها للإبقاء على المركز التنافسي أو تحسينه، أما في حالة الخسارة فإن تخفيض التكاليف المتغيرة سيمكن المؤسسة من تقليص خسائرها والتعرف على التكاليف التي "تستهلك" هوامش الربح فيها، وهو ما يعني كذلك أن طريقة التكاليف الخفية تؤدي إلى تحسين نظام المحاسبة التحليلية.

- النقائص الكثيرة التي يعاني منها نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، الذي لم يحض بالعناية الكافية على أهميته، وهو ما يمكننا القول معه أنه لا يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المهمة، كالتسعير أو الرقابة.

- لم تستفد المؤسسة من المستوى التعليمي المقبول للعمال بشكل عام في إرساء سياسة تكوينية مستمرة وملاءمتها بالوظائف المشغولة (خاصة مع قلة فرص الترقية)، وهو ما خلق نوعا من عدم الرضا لدى العاملين.

- تعاني المؤسسة من ارتفاع معدل التغيب (7,3%) وخاصة لدى فئة أعوان التنفيذ.
- تعاني المؤسسة من هرم اليد العاملة (أكثر من ثلث العمال الدائمين تزيد أعمارهم عن 50 سنة).
- تتميز الوحدة بارتفاع اليد العاملة النسوية (58% كمتوسط و77% من التنفيذيين)، مع يسببه ذلك من اضطرابات في المؤسسة بسبب التغيب خاصة.
- ارتفاع معدل دوران العمل، وإن كان يمس المتعاقدين على وجه الخصوص.
- النقائص العديدة المسجلة في إعداد لوحات القيادة كأخطاء الحساب، الغموض في المصطلحات وفي المحتوى (انظر الملحقين 6-7)، غياب معلومات ملحة في بعض الأحيان.
- لم تدرك المؤسسة بعد أن عملية التقليل من الاختلالات لا بد وأن تمر عبر تقييم التكاليف التي تترتب عنها.

الاقتراحات

بناءً على ما لاحظناه واستنتجناه من خلال زيارتنا العديدة للمؤسسة، يمكننا صياغة الاقتراحات التالية:

- ضرورة إعطاء ما يلزم من أهمية لنظام المحاسبة التحليلية بوصفه أداة لا غنى عنها في عملية التسيير واتخاذ القرارات، على الأقل بتعيين قسم لها يتولى دراسة وتحليل التكاليف وإعداد التقارير عنها وإعادة النظر في طريقة حساب التكاليف المتبعة.
- العمل على توضيح وتوحيد المفاهيم لدى المسيرين (ماذا تعني تكلفة إنتاج، ماذا يعني سعر تكلفة، ماذا تعني تكلفة مباشرة؟...).
- الحرص على توحيد طرق وإجراءات إعداد لوحات القيادة في مختلف المصالح وأن تكون ذات مدلول واضح وخالية من الأخطاء.
- تطوير النظام المحاسبي في مجمله بإعطائه قوة أكبر على تفسير الانحرافات من خلال طريقة التكاليف الخفية التي تتبع مصادر الاختلالات الأولية وتقييم أثارها كمياً أو نوعياً.
- الأخذ بطرق التسيير الحديثة في الإدارة ومنها التسيير السوسيو – اقتصادي الذي يطمح إلى تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة في نفس الوقت.
- ضرورة الوعي بوجود موارد مالية داخلية كامنة تساهم في عملية التحسين والتطوير، وأنه للوصول إلى تلك الموارد ينبغي على المؤسسة تطوير نمط الإدارة فيها والإيمان بأن التغيير يمكن تحقيقه، ولكن ليس بإجراءات فرديه معزولة، وإنما بتبني سياسة واضحة وشاملة تنتهي بالتأثير الإيجابي الفعلي على سلوك الأفراد، وهو ما يعني تقليص أكبر قدر ممكن من الاختلالات.
- إعداد لوحات قيادة متعددة (حسب المستوى الوظيفي، حسب الأهداف المتابعة...) تحتوي على المؤشرات الضرورية والمناسبة وتوفير التأهيل الكافي للقائمين على إعدادها وتحسيس عموم الأفراد في المؤسسة بأهميتها وإشراكهم في إعدادها، وعدم اعتبار اللوحة مجرد وثيقة من بين الكثير من الوثائق التي يتم تحضيرها دون فائدة كبيرة ترجى منها والوقت المستغرق في إعدادها وقتاً مهدوراً (وقت غير منتج)، أو اعتبارها وسيلة رقابية مرتبطة بتوقيع الجزاءات.

- يتوجب على المؤسسة متابعة الاختلالات الاجتماعية خاصة، حتى يتسنى الإلمام بخصائصها واتجاهاتها بصورة أفضل، وبما يشكل قاعدة بيانات صالحة تسمح بمقاطعة croisement أنواع الاختلالات (مدة، عدد، سبب...) مع بعض خصائص العامل (جنس، سن، أقدمية، مصلحة أو ورشة...)، والعمل على إشكاليات محددة كالتركيز على فئة عمرية معينة أو شريحة أقدمية معينة وتجنب الشعور باستهداف فرد معين.
- تكييف الأنظمة وممارسات التسيير حتى يمكن أخذ المشاكل بعين الاعتبار أكثر (إجراء مقابلة مع العامل عند رجوعه من الغياب، إجراء مقابلات سنوية، معرفة مشاكل العمال وتطلعاتهم في مجالات متعددة كالتكوين، الأجور، العلاوات، الساعات الإضافية...).

الخاتمة

خاتمة عامة

لقد تأكد في نهاية هذا البحث أن للتكاليف الخفية أهمية بالغة في التأثير على المؤسسات وعلى العديد من الأصعدة، إذ قد تصل إلى نحو ثلث النتيجة الصافية وربع بعض عناصر التكاليف فيها، وهو ما يعني اقتطاعا مهما من مردوديتها الاقتصادية والمالية.

إن طريقة التكاليف- النتائج الخفية (أو التحليل السوسيو - اقتصادي)، تعتبر شمولية، إذ تؤكد على مشاركة كل العاملين في تشخيص واقع المؤسسة، إعداد برامج التطوير وتنفيذها وفي تقييم النتائج. تتناول المؤسسة في تعاملها مع محيطها المباشر كوحدة متكاملة، تركز على النتيجة الكلية للمؤسسة، تجمع بين المعلومات الكمية والنوعية والمالية، شاملة لكل عمليات المؤسسة. كما تعتبر إيجابية لأنها تثق في إمكانات كل فرد من أفراد المؤسسة على التطور، تطوير علاقاته مع المجموعة، التأثير على هياكل العمل وتغييرها.

ترتكز طريقة التكاليف الكلية على مفهومين رئيسيين هما: المفهوم النظري الأساسي لنظام المعلومات التشغيلية والتنظيمية المتكاملة والمحفزة إنسانيا، وجوهره أن المؤسسة تستطيع تحفيز الأفراد على انتهاج سلوكيات إيجابية وفعالة بغرض الوصول إلى أهدافها الجماعية، وعقد النشاط المتفاوض عليه دوريا الذي هو التزام مسبق للمؤسسة والأفراد بتحقيق نتائج اقتصادية واجتماعية معينة، وهو بهذا المعنى يشكل مفتاحا وأساسا للإدارة السوسيو- اقتصادية الذي تطمح إليها النظرية، وسيلة قيادة تسمح بتحقيق إستراتيجية المؤسسة وأداة لإدارة الأفراد في نفس الوقت.

لهذه الطريقة هدفان هما: القياس الاقتصادي المتماشي مع التحولات التي طرأت على إستراتيجية المؤسسات المعتمدة أكثر على الثروة البشرية وعلى البحث عن الجودة، وتفسير الانحراف بين نشاط مستهدف وبين نشاط محقق.

تصنف الاختلالات الأولية في ست مجموعات تشكل سبب أو منشأ التكاليف الخفية، ثم حسب خمسة مؤشرات، ثم حسب ستة مكونات.

تعطي الطريقة أهمية كبيرة لتحسين دور نظام المعلومات المحاسبي حتى يتمكن من تفسير التكاليف الخفية المسجلة، الاعتراف بالاستثمارات اللامادية على قدم المساواة مع

الاستثمارات المادية، استعمال المتغيرات الكمية، النوعية والمالية في التحليل وصنع القرارات، ويتجلى ذلك عمليا بإبراز التكاليف الخفية بصورة منفصلة عن التكاليف الظاهرة سواء في المحاسبة العامة (ميزانية وحساب نتائج)، أو في المحاسبة التحليلية (أسعار بيع، لوحات قيادة، تحليل الانحرافات...)، وهو ما سيساعد حتما في ترشيد قرارات المؤسسة أكثر.

وفي الأخير نتمنى أن نكون بهذا البحث المتواضع، قد ساهمنا في فتح باب للبحث في هذا الموضوع من قبل الأساتذة والباحثين للمزيد من الإثراء، كما نطمح أن نكون قد لفتنا نظر المسيرين في مؤسساتنا إلى موضوع يمكن إن أولوه عنايتهم أن يشكل مصدر تحسين دائم لفعالية مؤسساتهم.

ملاحق

الملحق رقم (1): نموذج لمؤشرات ومكونات التكاليف الخفية

مخاطر	مجموع التكاليف الخفية 5+4+3+2+1	عدم خلق طاقة (5)	وقت غير منتج (4)	استهلاكات زائدة (3)	وقت زائد (2)	أجور زائدة (1)	المؤشرات المكونات
							التغيب
							حوادث العمل
							دوران العمل
							عيوب الجودة
							فروق الإنتاجية المباشرة
المخاطر المترتبة عن المؤشرات	مجموع التكاليف الخفية	عدم خلق الطاقة المترتب عن المؤشرات	اللاإنتاج المترتب عن المؤشرات	الاستهلاكات الزائدة المترتبة عن المؤشرات	الوقت الزائد المترتب عن المؤشرات	الأجور الزائدة المترتبة عن المؤشرات	مجموع
		تكاليف فرصة بديلة ¹		تكاليف تاريخية			مفهوم اقتصادي

¹ - تولد الاختلالات تكاليف خفية تؤثر على: تنافسية المؤسسة، المردودية، الفعالية، الجودة، ويترتب عن كل اختلال عدة أنواع من التأثيرات:

- تأثير فيزيولوجي: عمل مرهق مثلاً.
- تأثير نفسي: عدم اكتراث، Démotivation.
- تأثير اجتماعي: نزاعات عمل، صراعات بين مختلف إدارات المؤسسة، وهذه الأنواع الثلاثة من التأثيرات لها بدورها تأثير مباشر على راحة ورضا العاملين، أي على المردودية الاجتماعية للمؤسسة.
- تأثير اقتصادي: تغيب، إنتاج معيب... وقطعا فإن هذا سيتترك أثرا سينا على النتيجة الاقتصادية والمالية للمؤسسة (وهو موضوع التكاليف الخفية بالمعنى الضيق للكلمة).

		نواتج ضائعة	زيادة تكاليف	مفهوم محاسبي
--	--	-------------	--------------	--------------

الملحق رقم (1-2): حركة اليد العاملة حسب طبيعة الحركة وحسب الفئة عن سنة 2007

الشهر	الفئة	بداية الشهر	دخول				خروج				نهاية الشهر
			تحويل داخلي	تحويل خارجي	متعاقدون	مجموع	استقالة تقاعد	تحويل داخلي	متعاقدون	آخرون		مجموع
1	إنتاج	189			38	38				0	227
		20			0	0				0	20
		0			0	0				0	0
		209	0	0	38	38	0	0	0	0	247
	دعم	13			0	0				0	13
		57			0	0				0	57
		22			0	0				0	22
		92	0	0	0	0	0	0	0	0	92
	إداريون	3			0	0				1	2
		14			0	0				0	14
		3			0	0				0	3
		20	0	0	0	0	0	0	0	1	19

358	1	1	0	0	0	38	38	0	0	321	مجموع الشهر		
249	2	2				24	24			227	تنفيذيون	إنتاج	2
20	0					0				20	دعم		
0	0					0				0	إطارات		
269	2	2	0	0	0	24	24	0	0	247			
12	1	1				0				13	تنفيذيون	دعم	
57	0					0				57	دعم		
22	0					0				22	إطارات		
91	1	1	0	0	0	0	0	0	0	92		إداريون	
2	0					0				2	تنفيذيون		
14	0	0				0				14	دعم		
3	0					0				3	إطارات		
19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19			
379	3	3	0	0	0	24	24	0	0	358	مجموع الشهر 2		
234	15		15			0				249	تنفيذيون	إنتاج	3
20	0					0				20	دعم		
0	0					0				0	إطارات		

254	15	0	15	0	0	0	0	0	0	269				
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم		
57	0					0				57	دعم			
22	0					0				22	إطارات			
91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91				
2	0					0				2	تنفيذيون	إداريون		
14	0	0				0				14	دعم			
3	0					0				3	إطارات			
19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19				
364	15	0	15	0	0	0	0	0	0	379	مجموع الشهر			
273	0					39	39			234	تنفيذيون	إنتاج	4	
20	0					0				20	دعم			
0	0					0				0	إطارات			
293	0	0	0	0	0	39	39	0	0	254				
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم		
57	0					0				57	دعم			
22	0					0				22	إطارات			

91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91		
2	0					0				2	تنفيذيون	إداريون
14	0	0				0				14	تحكم	
3	0					0				3	إطارات	
19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19		
403	0	0	0	0	0	39	39	0	0	364	مجموع الشهر	
295	0					22	22			273	تنفيذيون	إنتاج
20	0					0				20	تحكم	
0	0					0				0	إطارات	
315	0	0	0	0	0	22	22	0	0	293		
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم
57	0					0				57	تحكم	
22	0					0				22	إطارات	
91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91		
2	0					0				2	تنفيذيون	إداريون
14	0	0				0				14	تحكم	
3	0					0				3	إطارات	

19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19				
425	0	0	0	0	0	22	22	0	0	403	مجموع الشهر			
285	10	1	9			0				295	تنفيذيون	إنتاج	6	
19	1	1				0				20	تحكم			
0	0					0				0	إطارات			
304	11	2	9	0	0	0	0	0	0	315				
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم		
56	1	1				0				57	تحكم			
22	0					0				22	إطارات			
90	1	1	0	0	0	0	0	0	0	91				
2	0					0				2	تنفيذيون	إداريون		
14	0	0				0				14	تحكم			
3	0					0				3	إطارات			
19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19				
413	12	3	9	0	0	0	0	0	0	425	مجموع الشهر			
289	0					4	4			285	تنفيذيون	إنتاج		7
19	0					0				19	تحكم			

0	0					0				0	إطارات			
308	0	0	0	0	0	4	4	0	0	304				
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم		
54	2	1		1		0				56	تحكم			
22	0					0				22	إطارات			
88	2	1	0	1	0	0	0	0	0	90				
2	0					0				2	تنفيذيون			
14	1	1				1		1		14	تحكم	إداريون		
3	0					0				3	إطارات			
19	1	1	0	0	0	1	0	1	0	19				
415	3	2	0	1	0	5	4	1	0	413	مجموع الشهر			
263	26	1	25			0				289	تنفيذيون	إنتاج	8	
18	1	1				0				19	تحكم			
0	0					0				0	إطارات			
281	27	2	25	0	0	0	0	0	0	308				
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم		
53	1	1				0				54	تحكم			

22	0					0				22	إطارات	إداريون	9
87	1	1	0	0	0	0	0	0	0	88			
2	0					0				2	تنفيذيون		
14	0	0				0				14	تحكم		
3	0					0				3	إطارات		
19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19			
387	28	3	25	0	0	0	0	0	0	415	مجموع الشهر		
271	1	1				9	9			263	تنفيذيون	إنتاج	
18	0					0				18	تحكم		
0	0					0				0	إطارات		
289	1	1	0	0	0	9	9	0	0	281		دعم	
12	0					0				12	تنفيذيون		
53	0					0				53	تحكم		
22	0					0				22	إطارات		
87	0	0	0	0	0	0	0	0	0	87			
2	0					0				2	تنفيذيون	إداريون	
14	0	0				0				14	تحكم		

3	0					0				3	إطارات				
19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19					
395	1	1	0	0	0	9	9	0	0	387	مجموع الشهر				
284	1	1				14	14			271	تنفيذيون	إنتاج	10		
18	0					0				18	تحكم				
0	0					0				0	إطارات				
302	1	1	0	0	0	14	14	0	0	289					
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم			
53	0					0				53	تحكم				
21	1	1				0				22	إطارات				
86	1	1	0	0	0	0	0	0	0	87					
2	0					0				2	تنفيذيون	إداريون			
14	0	0				0				14	تحكم				
3	0					0				3	إطارات				
19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19					
407	2	2	0	0	0	14	14	0	0	395	مجموع الشهر				
284	0					0				284	تنفيذيون	إنتاج	11		

18	0					0				18	تحكم			
0	0					0				0	إطارات			
302	0	0	0	0	0	0	0	0	0	302				
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم		
53	0				0	0				53	تحكم			
21	0					0				21	إطارات			
86	0	0	0	0	0	0	0	0	0	86				
2	0					0				2	تنفيذيون	إداريون		
14	0	0				0				14	تحكم			
4	0					1			1	3	إطارات			
20	0	0	0	0	0	1	0	0	1	19				
408	0	0	0	0	0	1	0	0	1	407	مجموع الشهر			
232	52		50			2	0			284	تنفيذيون	إنتاج	12	
18	0					0				18	تحكم			
0	0					0				0	إطارات			
250	52	0	50	0	2	0	0	0	0	302				
12	0					0				12	تنفيذيون	دعم		

52	1				1	0				53	تحكم	إداريون
21	0					0				21	إطارات	
85	1	0	0	0	1	0	0	0	0	86		
2	0					0				2	تنفيذيون	
14	0	0				0				14	تحكم	
4	0					0				4	إطارات	
20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20		
355	53	0	50	0	3	0	0	0	0	408	مجموع الشهر	
	109	8	99	0	2	150	150	0	0		إنتاج	مجموع سنوي
	7	5	0	1	1	0	0	0	0		دعم	
	2	2	0	0	0	2	0	1	1		إدارة	
	118	15	99	1	3	152	150	1	1			

الملحق رقم (2-2): حركة اليد العاملة حسب طبيعة الحركة وحسب الفئة عن سنة 2007

نهاية الشهر	خروج					دخول				بداية الشهر	الفئة		الشهر
	مجموع	آخرين	متعاقدون	تحويل داخلي	إس.تقاعد	مجموع	متعاقدون	تحويل داخلي	تحويل خارجي		إنتاج	دعم إداريون	
227	0					38	38			189	إنتاج	تنفيذيون	1
13	0					0				13	دعم		
2	1	1				0				3	إداريون		
242	1	1	0	0	0	38	38	0	0	205			
20	0					0				20	إنتاج	تحكم	
57	0					0				57	دعم		
14	0	0				0				14	إداريون		
91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91			
0	0					0				0	إنتاج	إطارات	
22	0					0				22	دعم		
3	0					0				3	إداريون		
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25			
358	1	1	0	0	0	38	38	0	0	321			

249	2	2				24	24			227	إنتاج	تنفيذيون	2
12	1	1				0				13	دعم		
2	0					0				2	إداريون		
263	3	3	0	0	0	24	24	0	0	242			
20	0					0				20	إنتاج	تحكم	
57	0					0				57	دعم		
14	0	0				0				14	إداريون		
91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91			
0	0					0				0	إنتاج	إطارات	
22	0					0				22	دعم		
3	0					0				3	إداريون		
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25			
379	3	3	0	0	0	24	24	0	0	358			
234	15		15			0				249	إنتاج	تنفيذيون	3
12	0					0				12	دعم		
2	0					0				2	إداريون		
248	15	0	15	0	0	0	0	0	0	263			

20	0					0				20	إنتاج	تحكم	4
57	0					0				57	دعم		
14	0	0				0				14	إداريون		
91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91			
0	0					0				0	إنتاج	إطارات	
22	0					0				22	دعم		
3	0					0				3	إداريون		
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25			
364	15	0	15	0	0	0	0	0	0	379			
273	0					39	39			234	إنتاج	تنفيذيون	
12	0					0				12	دعم		
2	0					0				2	إداريون		
287	0	0	0	0	0	39	39	0	0	248			
20	0					0				20	إنتاج	تحكم	
57	0					0				57	دعم		
14	0	0				0				14	إداريون		
91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91			

0	0					0				0	إنتاج	إطارات	5
22	0					0				22	دعم		
3	0					0				3	إداريون		
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25			
403	0	0	0	0	0	39	39	0	0	364			
295	0					22	22			273	إنتاج	تنفيذيون	
12	0					0				12	دعم		
2	0					0				2	إداريون		
309	0	0	0	0	0	22	22	0	0	287			
20	0					0				20	إنتاج	تحكم	
57	0					0				57	دعم		
14	0	0				0				14	إداريون		
91	0	0	0	0	0	0	0	0	0	91			
0	0					0				0	إنتاج	إطارات	
22	0					0				22	دعم		
3	0					0				3	إداريون		
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25			

425	0	0	0	0	0	22	22	0	0	403					
285	10	1	9			0				295	إنتاج	تنفيذيون	6		
12	0					0				12	دعم				
2	0					0				2	إداريون				
299	10	1	9	0	0	0	0	0	0	309					
19	1	1				0				20	إنتاج	تحكم			
56	1	1				0				57	دعم				
14	0	0				0				14	إداريون				
89	2	2	0	0	0	0	0	0	0	91					
0	0					0				0	إنتاج	إطارات			
22	0					0				22	دعم				
3	0					0				3	إداريون				
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25					
413	12	3	9	0	0	0	0	0	0	425					
289	0					4	4			285	إنتاج	تنفيذيون	7		
12	0					0				12	دعم				
2	0					0				2	إداريون				

303	0	0	0	0	0	4	4	0	0	299				
19	0					0				19	إنتاج	تحكم		
54	2	1		1		0				56	دعم			
14	1	1				1		1		14	إداريون			
87	3	2	0	1	0	1	0	1	0	89				
0	0					0				0	إنتاج	إطارات		
22	0					0				22	دعم			
3	0					0				3	إداريون			
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25				
415	3	2	0	1	0	5	4	1	0	413				
263	26	1	25			0				289	إنتاج	تنفيذيون	8	
12	0					0				12	دعم			
2	0					0				2	إداريون			
277	26	1	25	0	0	0	0	0	0	303				
18	1	1				0				19	إنتاج	تحكم		
53	1	1				0				54	دعم			
14	0	0				0				14	إداريون			

85	2	2	0	0	0	0	0	0	0	87			
0	0					0				0	إنتاج	إطارات	
22	0					0				22	دعم		
3	0					0				3	إداريون		
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25			
387	28	3	25	0	0	0	0	0	0	415			
271	1	1				9	9			263	إنتاج	تنفيذيون	
12	0					0				12	دعم		
2	0					0				2	إداريون		
285	1	1	0	0	0	9	9	0	0	277			
18	0					0				18	إنتاج	تحكم	
53	0					0				53	دعم		
14	0	0				0				14	إداريون		
85	0	0	0	0	0	0	0	0	0	85			
0	0					0				0	إنتاج	إطارات	
22	0					0				22	دعم		
3	0					0				3	إداريون		

25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25				
395	1	1	0	0	0	9	9	0	0	387				
284	1	1				14	14			271	إنتاج	تنفيذيون	10	
12	0					0				12	دعم			
2	0					0				2	إداريون			
298	1	1	0	0	0	14	14	0	0	285				
18	0					0				18	إنتاج	تحكم		
53	0					0				53	دعم			
14	0	0				0				14	إداريون			
85	0	0	0	0	0	0	0	0	0	85				
0	0					0				0	إنتاج	إطارات		
21	1	1				0				22	دعم			
3	0					0				3	إداريون			
24	1	1	0	0	0	0	0	0	0	25				
407	2	2	0	0	0	14	14	0	0	395				
284	0					0				284	إنتاج	تنفيذيون		11
12	0					0				12	دعم			

2	0					0				2	إداريون			
298	0	0	0	0	0	0	0	0	0	298				
18	0					0				18	إنتاج	تحكم		
53	0				0	0				53	دعم			
14	0	0				0				14	إداريون			
85	0	0	0	0	0	0	0	0	0	85				
0	0					0				0	إنتاج			
21	0					0				21	دعم	إطارات		
4	0					1			1	3	إداريون			
25	0	0	0	0	0	1	0	0	1	24				
408	0	0	0	0	0	1	0	0	1	407				
232	52		50		2	0				284	إنتاج	تنفيذيون	12	
12	0					0				12	دعم			
2	0					0				2	إداريون			
246	52	0	50	0	2	0	0	0	0	298				
18	0					0				18	إنتاج	تحكم		
52	1				1	0				53	دعم			

14	0	0				0				14	إداريون	
84	1	0	0	0	1	0	0	0	0	85		
0	0					0				0	إنتاج	
21	0					0				21	دعم	إطارات
4	0					0				4	إداريون	
25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25		
355	53	0	50	0	3	0	0	0	0	408		
	109	8	99	0	2	150	150	0	0	إنتاج	مجموع سنوي	
	8	6	0	1	1	1	0	1	0	دعم		
	1	1	0	0	0	1	0	0	1	إداريون		
	118	15	99	1	3	152	150	1	1			

الملحق رقم (3): حركة العمال الدائمين والمتعاقدين حسب الفئة عن سنة 2007

الشهر	الفئة	بداية الفترة			دخول			خروج			نهاية الفترة		
		مجموع	متعاقدون	دائمون	مجموع	متعاقدين	دائمين	مجموع	متعاقدين	دائمون	مجموع	متعاقدون	دائمون
1	تنفيذ	205	16	189	38	38	0	1		188	54	242	
	تحكم	91	0	91	0	0	0	0		91	0	91	
	إطارات	25	5	20	0	0	0	0		20	5	25	
	مجموع	321	21	300	38	38	0	1	0	299	59	358	
2	تنفيذ	242	54	188	24	24	0	3		185	78	263	
	تحكم	91	0	91	0	0	0	0		91	0	91	
	إطارات	25	5	20	0	0	0	0		20	5	25	
	مجموع	358	59	299	24	24	0	3	0	296	83	379	
3	تنفيذ	263	78	185	0	0	0	15	15	185	63	248	
	تحكم	91	0	91	0	0	0	0		91	0	91	
	إطارات	25	5	20	0	0	0	0		20	5	25	
	مجموع	379	83	296	0	0	0	15	15	296	68	364	
4	تنفيذ	248	63	185	39	39	0	0		185	102	287	
	تحكم	91	0	91	0	0	0	0		91	0	91	

25	5	20	0		0	0	0	0	25	5	20	إطارات	5
403	107	296	0	0	0	39	39	0	364	68	296	مجموع	
309	124	185	0		0	22	22	0	287	102	185	تنفيذ	
91	0	91	0		0	0	0	0	91	0	91	تحكم	
25	5	20	0		0	0	0	0	25	5	20	إطارات	
425	129	296	0	0	0	22	22	0	403	107	296	مجموع	
299	115	184	10	9	1	0	0	0	309	124	185	تنفيذ	6
89	0	89	2		2	0	0	0	91	0	91	تحكم	
25	5	20	0		0	0	0	0	25	5	20	إطارات	
413	120	293	12	9	3	0	0	0	425	129	296	مجموع	
303	119	184	0		0	4	4	0	299	115	184	تنفيذ	
87	0	87	3		3	1	0	1	89	0	89	تحكم	7
25	5	20	0		0	0	0	0	25	5	20	إطارات	
415	124	291	3	0	3	5	4	1	413	120	293	مجموع	
277	94	183	26	25	1	0	0	0	303	119	184	تنفيذ	
85	0	85	2	0	2	0	0	0	87	0	87	تحكم	
25	5	20	0		0	0	0	0	25	5	20	إطارات	8

387	99	288	28	25	3	0	0	0	415	124	291	مجموع	9			
285	103	182	1		1	9	9	0	277	94	183	تنفيذ		10		
85	0	85	0		0	0	0	0	85	0	85	تحكم			11	
25	5	20	0		0	0	0	0	25	5	20	إطارات				12
395	108	287	1	0	1	9	9	0	387	99	288	مجموع					12
298	117	181	1		1	14	14	0	285	103	182	تنفيذ	12			
85	0	85	0		0	0	0	0	85	0	85	تحكم		12		
24	5	19	1	0	1	0	0	0	25	5	20	إطارات			12	
407	122	285	2	0	2	14	14	0	395	108	287	مجموع				12
298	117	181	0		0	0	0	0	298	117	181	تنفيذ					12
85	0	85	0		0	0	0	0	85	0	85	تحكم	12			
25	5	20	0		0	0	0	1	24	5	19	إطارات		12		
408	122	286	0	0	0	1	0	1	407	122	285	مجموع			12	
246	67	179	52	50	2	0	0	0	298	117	181	تنفيذ				12
84	0	84	1		1	0	0	0	85	0	85	تحكم					12
25	5	20	0		0	0	0	0	25	5	20	إطارات	12			
355	72	283	53	50	3	0	0	0	408	122	286	مجموع		12		

ملحق رقم (4- 1): توزيع التكاليف إلى متغيرة وثابتة
التكاليف الثابتة:

من التكلفة الثابتة الكلية	المبلغ	البيان	رقم الحساب
	468,00	وثائق عامة	6243
	16 769,49	أتعاب	6251
	25 000,00	تسديدات أخرى للغير	6259
	281 046,98	إعلانات وإدراج	6260
	204,00	كتالوجات ومطبوعات	6261
	21 595,22	مختلفة	6269
	452 337,28	هاتف	628
0,0037	797 420,97		
	51 545 495,86	رواتب وأجور	6300
	224 128,00	متعاقدين	63005
	48 478 036,56	علاوات	6302
	5 893 601,34	عطل مدفوعة الأجر	6303
	34 377 198,93	تعويضات	6320
	2 934 838,00	أداءات مباشرة	6322
	3 927 727,99	مساهمة في أنشطة اجتماعية	634
	14 930 004,16	اشتراكات ض اجتماعي	6350
	1 088 702,98	اشتراكات mutuelles	6351
	12 706 186,47	اشتراكات في ص التقاعد	6352
	271 774,94	اشتراكات تقاعد 0,05 %	6353
0,8172	176 377 695,23		
	100,00	طابع	6462
	16 786 250,00	حقوق معايرة	6488
0,0778	16 786 350,00		
	11 961 824,09	عمولات على قروض مستندية	65551
	7 948 802,64	عمولات أخرى	65552
0,0923	19 910 626,73		
0,0090	1 947 513,80	اهتلاكات ومؤونات	68
1	215 819 606,73	مجموع	

ملحق رقم (4- 2): توزيع التكاليف إلى متغيرة وثابتة
التكاليف المتغيرة:

رقم الحساب	بيان	مبلغ
61	مواد ولوازم مستهلكة	
61111	مواد أولية	83 980 915,72
61112	قطع ومجموعات	937 220 900,99
61113	مواد ثانوية	3 801 259,07
613	مواد مستهلكة مختلفة	14 121 431,12
614	طاقة (كهرباء وغاز)	0,00
		1 039 124 506,90
	أعباء الاستغلال	
6201	مصاريف شحن ونقل أخرى	299 100,00
6235	أشغال منجزة من خارج الم	379 702,78
6265	معارض	4 279,00
6270	تنقلات: م سفر	436 196,65
6271	تنقلات: م إقامة	156 759,50
6275	استقبالات	440 108,50
		1 716 146,43
64	ضرائب ورسوم	23 445 293,52
891	أداءات مستلمة	164 054 221,16
69	أعباء خارج الاستغلال	-
	مجموع	1228340168

الملحق رقم (5): نموذج عن الأسئلة الموجهة خلال المقابلات

- هل تمارس عملاً آخر خارج العمل الرسمي؟
- هل تعرضت في حياتك الوظيفية إلى أمراض مهنية مزمنة؟ هل يؤثر ذلك على معدل تغيبك عن العمل؟
- هل تعرضت في حياتك الوظيفية إلى حادث عمل؟
- هل توفر لك المؤسسة ظروف عمل مادية مناسبة لإنجاز عملك؟
- ما هي من العوامل التالية العامل الأكثر تأثيراً على أدائك في العمل: الضوضاء (الضجيج) الحرارة البرودة الرطوبة الإضاءة ضيق أماكن العمل ازدحام أماكن العمل، عدم ملائمة الوضعية أثناء العمل؟
- هل تتوافق مؤهلاتك وخبراتك مع متطلبات الوظيفة (أو المنصب) التي تشغلها؟
- هل تتيح لك المؤسسة إمكانية الانتقال بين الوظائف (دورية الوظائف)؟
- هل العمل الذي تؤديه يوفر لك حرية اختيار طرق وسرعة العمل؟ ما هي تأثيرات ذلك على عملك؟
- هل تتيح لك المؤسسة اختيار أوقات (ساعات) العمل:
- هل تخضع ولو أحياناً لوتيرة عمل مرتفعة؟
- هل سبق وأن طلب منك تعويض زميل متغيب؟
- هل تتأخر عن العمل؟
- هل تعطيك المؤسسة فرصة الخروج لقضاء حاجاتك الاجتماعية، الإدارية والشخصية:
- ما هي أكثر أيام العمل غير ملائمة لك؟
- ما هو أكثر فصل غير ملائم لك؟
- هل أنت راض عن: الأجر، العلاوات، الحوافز بأنواعها، الترقية، نمط الإشراف (العلاقة مع الرؤساء)، العلاقات مع الزملاء.
- هل استفدت من تربية تكوينية؟ وهل ساعدك ذلك على الترقية، تحسين وضعيتك المهنية، تحسين أجرك...
- ما هي المشاكل التي تراها تؤثر على درجة أدائك؟ الروتين، السن، عدم وجود الدافعية...
- وضعية العمل (جلوس، وقوف)، ضغط العمل، خطورة العمل، صعوبة العمل، التخصص المفرط في العمل.
- ألا ترى أن مؤسستك قادرة بإمكاناتها وخبرة عمالها على تحقيق نتائج أفضل؟
- هل تنجزون خطط الإنتاج في الوقت المحدد دائماً؟

N° des Cptes	A C T I F	Montants Bruts	Amortissements ou provisions	Montants Nets	N° des Cptes	P A S S I F	Montants
INVESTISSEMENTS							
20	Frais préliminaire				10 ou 11	FONDS PROPRES	
21	Valeurs incorporelles					Fonds social ou fond pers.	
22	Terrains				12	Primes d'apports	
24	Equipements de production	476 257 744,73	465 440 674,06	10 817 070,67	13	Réserves	
25	Equipement sociaux	19 316,24	19 316,24	0,00	15	Ecart de réévaluation	97 916 871,77
28	Investissement en cours				16	Titres participatifs	
	TOTAL (2)	476 277 060,97	465 459 990,30	10 817 070,67	17	Liaison inter-unité	-652 164 600,83
STOCKS							
30	Marchandises				18	Résult. en inst. d'affectation	651 652 488,59
31	Matières et fournitures	214 608 987,65	71 641 025,47	142 967 962,18	19	Provision p/ pertes et charges	
33	Produits semi-ouvrés	13 357 626,11		13 357 626,11		TOTAL (1)	97 404 759,53
34	Produits et travaux en cours	7 947 023,38		7 947 023,38			
35	Produits finis	22 395 800,28	263 734,18	22 132 066,10	52	DETTES	
36	Déchets et rebuts			0,00	53	Dettes d'investissements	134 864 401,54
37	Stocks à l'extérieur	20 648 126,38		20 648 126,38	54	Dettes de stocks	285 751 179,88
	TOTAL (3)	278 957 563,80	71 904 759,65	207 052 804,15	55	Détentions pour comptes	
CREANCES							
42	Créances d'invest.				56	Dettes env. les ass. et sté ap	35 003 887,22
43	Créances de stocks	1 317 511,03		1 317 511,03	57	Dettes d'exploitation	53 608 241,03
44	Créances sur associés			0,00	58	Dettes financières	
45	Avances pour compte	3 387 386,38		3 387 386,38	50	Comptes créditeurs de l'actif	
46	Avances d'exploitation	3 875 281,26		3 875 281,26		TOTAL (5)	509 227 709,67
47	Créances sur clients	468 280 959,10	751 533,11	467 529 425,99			
48	Disponibilités	148 572 307,98		148 572 307,98			
40	Comptes débiteur du passif			0,00			
	TOTAL (4)	624 115 934,72	751 533,11	624 681 912,64			606 632 469,20
88	Résultat de l'exercice				88	Résultat de l'exercice	235 919 318,26
287	TOTAL GENERAL	1 379 350 559,49	538 116 283,06	842 551 787,46		TOTAL GENERAL	235 919 318,26

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT
Au : 31 - 12 - 2007

N° COMPTES	Désignation des comptes	Débit	crédit
70	Ventes de marchandises		14 832,00
60	Marchandises consommées	3 050,92	
88	MARGE BRUTE	0,00	11 781,08
80	Marge brute		11 781,08
71	Productions vendues		1 676 159 438,80
72	Productions stockées		9 608 994,42
73	Production de l'E/se pour elle même		
74	Prestations fournies		180 032,72
75	Transfert de charges de production		
61	Matières et fournitures consommées	1 039 124 506,90	
62	Services	2 513 567,40	
81	VALEUR AJOUTEE		644 322 172,72
81	Valeur ajoutée		644 322 172,72
77	Produits divers		
78	Transfert de charges d'exploitation		20 532 717,01
63	Frais du personnel	176 377 695,23	
64	Impôts et taxes	40 231 643,52	
65	Frais financiers	19 910 626,73	
66	Frais divers	0,00	
68	Dotations aux amortissements et provis	1 947 513,80	
891	Prestations reçues	164 054 221,16	
892	Prestations fournies		6 255 284,95
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		268 588 474,24
79	Produits hors exploitations		63 265 879,97
69	Charges hors exploitations	95 935 035,95	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	32 669 155,98	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		268 588 474,24
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	32 669 155,98	
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		235 919 318,26
889	IMPOTS SUR LES BENEFICES		
88	RESULTAT DE L'EXERCICE		235 919 318,26

DIVISION ELECTRICITE

N° des Comptes		Désignation des comptes	TABLEAU DES MOUVEMENTS PATRIMONIAUX			Solde à la fin de l'exercice
			Solde au début de l'exercice	Mouvement de la période		
			Débit	Crédit	Solde	
		INVESTISSEMENTS				
20		Frais préliminaires				
21		Valeurs incorporelles				
		TOTAL (A)				
22		Terrains				
		TOTAL (B)				
24		Equipement de production	474 663 241,87	1 594 502,86	1 594 502,86	476 257 744,73
25		Equipements sociaux	19 316,24	0,00	0,00	19 316,24
28		Investissements en cours	0,00	0,00	0,00	0,00
		TOTAL (C)	474 682 558,11	1 594 502,86	1 594 502,86	476 277 060,97
		TOTAL (A + B + C)	474 682 558,11	1 594 502,86	1 594 502,86	476 277 060,97
		STOCKS				
30		Marchandises				
31		Matière et fournitures	288 042 580,98			
33		Produits semi-ouvrés	13 107 100,55	998 106 248,34	1 071 539 841,67	214 608 987,65
34		Produits et travaux en cours	0,00	333 972 327,68	333 721 802,12	13 357 626,11
35		Produit fini	18 407 919,33	7 947 023,38	0,00	7 947 023,38
36		Déchets et rebuts	0,00	1 042 257 621,12	1 038 269 740,17	22 395 800,28
37		Stocks à l'extérieur	25 384 712,98	0,00	0,00	0,00
		TOTAL (D)	344 942 313,84	2 402 931 346,90	2 468 916 096,94	20 648 126,38
		CREANCES				
42		Créances d'investissement				
43		Créances de stocks	1 317 511,03	150 000,00	150 000,00	1 317 511,03
44		Créances sur assos. et sté. apparentées	0,00	0,00	0,00	0,00
45		Avances pour comptes	0,00	0,00	0,00	0,00
46		Avances d'exploitation	3 273 866,86	168 346 032,92	164 958 646,54	3 387 386,38
47		Créances sur clients	318 577 823,47	147 382 058,32	146 780 643,92	3 875 281,26
48		Disponibilités	137 168 625,08	2 008 367 848,89	1 858 664 713,26	468 280 959,10
40		Comptes débiteurs du passif	0,00	6 884 070 810,66	6 872 667 127,76	148 572 307,98
		TOTAL (E)	459 020 315,41	9 208 166 750,79	9 043 071 131,48	625 433 445,75
		TOTAL GENERAL	1 278 645 187,36	11 612 692 600,55	11 511 987 228,42	1 380 668 070,52

TABLEAU DES STOCKS (2)

N° des comptes P.C.N	N.A.P.R.	Designation	Solde de début exer.	Mouvements de la periode		Solde de fin exercice
				Débit	Crédit	
		Report.....	301 149 681,53	1 340 025 599,40	1 405 261 643,79	235 913 637,14
35		Produits finis	18 407 919,33	1 042 257 621,12	1 038 269 740,17	22 395 800,28
		TOTAL E	18 407 919,33	1 042 257 621,12	1 038 269 740,17	22 395 800,28
36		Dechets et rebuts				
		TOTAL F	0,00	0,00	0,00	0,00
37		Stocks à l'exterieur	25 384 712,98	20 648 126,38	25 384 712,98	20 648 126,38
		TOTAL G	25 384 712,98	20 648 126,38	25 384 712,98	20 648 126,38
		TOTAL GENERAL	344 942 313,84	2 402 931 346,90	2 468 916 096,94	278 957 563,80
						-65 984 750,04

TABLEAU DES CONSOMMATIONS M/SES ET MATIERES PREMIERE

N° des comptes		DESIGNATION	MONTANT
P.C.N.	N° NAPR		
60		Marchandises consommées	
600	1 à 63	Marchandises	3 050,92
		TOTAL (A)	3 050,92
61		Matiere fourniture consommée	
61111		Matiere première	83 980 915,72
61112		Pieces détachées	937 220 900,99
61113		Matière auxiliaire	3 801 259,07
613		Matière consommables diverses	14 121 431,12
614		Energie Electrique et Gaz naturel	
		TOTAL (B)	1 039 124 506,90
		TOTAL GENERAL	1 039 127 557,82

EN-AMC

DIVISION ELECTRICITE

TABLEAU

N° 12

TABLEAU DE DETAIL DES FRAIS DE GESTION (N° 01)

N° des cptes	Designation des comptes	Exploitation	Hors exploitation	Total
62	SERVICES			
620	Transports			
6200	Frets et transports ventes			
6201	Autres frets et transports	299 100,00		299 100,00
622	Entretien et reparation			0,00
6235	Travaux execut. extérieur	379 702,78	0,00	379 702,78
6243	Documents Générale	468,00		468,00
6250	Commissions			0,00
6251	Honoraires	16 769,49		16 769,49
6253	Redevances			0,00
6255	Frais d'actes et de contentieux			0,00
6259	Autres remb. des tiers	25 000,00		25 000,00
6260	Annonces et Insertions	281 046,98		281 046,98
6261	Catalogues et Imprimés	204,00		204,00
6265	Foires Expo. Amg stand four div	4 279,00		4 279,00
6269	Divers	21 595,22		21 595,22
6270	Déplacements : frais de voyage	436 196,65		436 196,65
6271	Déplacements : frais de séjour	156 759,50		156 759,50
6275	Récèptions : frais d'hébergement	440 108,50		440 108,50
628	PTT et téléphone	452 337,28		452 337,28
	S/TOTAL	2 513 567,40	0,00	2 513 567,40
63	FRAIS DE PERSONNEL			
630	Rémunérations du personnel			
6300	Traitements et salaires	51 545 495,86		51 545 495,86
63005	Contractuels Nationaux	224 128,00		224 128,00
6302	Primes	48 478 036,56		48 478 036,56
6303	Congés payés	5 893 601,34		5 893 601,34
631	Rémunérations des associés			0,00
632	Indemnités et prestations directes			0,00
6320	Indemnités	34 377 198,93		34 377 198,93
6322	Prestations directes	2 934 838,00		2 934 838,00
634	Contributions aux activités sociales	3 927 727,99		3 927 727,99
635	Cotisations sociales			0,00
6350	Cotisations de sécurités sociales	14 930 004,16		14 930 004,16
6351	Cotisations aux mutuelles	1 088 702,98		1 088 702,98
6352	Cotisations aux caisses de retraites	12 706 186,47		12 706 186,47
6353	cotisations retraites 0.05%	271 774,94		271 774,94
	S/TOTAL	176 377 695,23	0,00	176 377 695,23
	TOTAL A REPORTER	178 891 262,63	0,00	178 891 262,63

EN-AMC

DIVISION ELECTRICITE

TABLEAU

N° 12 BIS

TABLEAU DE DETAIL DES FRAIS DE GESTION (N° II)

N° des cptes	Designation des comptes	Exploitation	Hors exploitation	Total
	REPORT	178 891 262,63	0,00	178 891 262,63
64	IMPOTS ET TAXES			
640	Versements forfaitaires			0,00
641	Taxes sue l'activité professionnelle			
6410	T. A . P .	23 445 293,52		23 445 293,52
6412	TANC			
642	Taxe sur le chiffre d'affaires (TVA)			
6420	TVA 21%			
6421	TVA 14%			
643	Droits indirects			
6430	Droits sur les vins et alcools			
6431	Droits sur les bières			
6432	Droits sur les tabacs et allumettes			
6433	Droits sur les garanties /les ouvrages			
644	Taxes speciales			
6440	Taxe communale sur les spectacles			
6441	Taxe sur les jeux de hasard			
6442	Taxe à l'abattage			
6443	Taxes speciale /les tabats et alimmettes			
646	Droits d'enregistrement			
6460	Droit d'enregistrement/acte et marchés			
6462	Droits de timbre	100,00		
647	Droits de douane			
6470	Droits de douane sur exportation			
648	Autes droits impôts et taxes			
6480	Taxe foncière			
6481	Contribution forfaitaire agricole			
6483	Droit/les farines et semoules panifiables			
6486	Taxes encour. product. films Algeriens			
6488	Droits afferents instruments mesure	16 786 250,00		
6489	Droits impôts et taxes divers			
	TOTAL	40 231 643,52		40 231 643,52
	TOTAL A REPORTER	219 122 906,15	0,00	219 122 906,15

285

TABLEAU DE DETAIL DES FRAIS DE GESTION (N° III)				
N° des cptes	Designation des comptes	Exploitation	Hors exploitation	Total
	REPORT	219 122 906,15	0,00	219 122 906,15
65	FRAIS FINANCIERS			
650	Interêts des cptes courants et des dépôts			
651	Interêts des emprunts			
653	Interêts bancaires			
654	Escomptes accordés			
655	Frais de banque et de recouvrements			
6550	Frais sur titres			
65551	Commissions sur crédits documentaires	11 961 824,09		11 961 824,09
65552	Autres commissions	7 948 802,64		7 948 802,64
656	Frais d'achat des titres			
657	comm./ouvert. crédit, cautions avals			
	TOTAL	19 910 626,73	0,00	19 910 626,73
66	FRAIS DIVERS			
660	Assurances			
669	Autres frais divers			
6691	Cotisations et dons			
6692	Frais des conseils et assemblées			
6693	Malis sur emballages			
6694	Debits sur achats et sur ventes			
	S/TOTAL	0,00	0,00	0,00
	TOTAL GENERAL	239 033 532,88	0,00	239 033 532,88

E.N.A.M.C.

DIVISION ELECTRICITE

TABLEAU
N° 13

الملحق رقم (10-6):

TABLEAU DES VENTES ET
PRESTATIONS FOURNIES

N° des comptes P.C.N.	Designations	MONTANT		
		Algérie	Exportations	Total
70	Ventes de marchandises	14 832.00		14 832.00
	TOTAL A	14 832.00	0.00	14 832.00
71	Productions vendues	1 674 619 362.45	1 540 076.35	1 676 159 438.80
	TOTAL B	1 674 619 362.45	1 540 076.35	1 676 159 438.80
73	Production de l'entreprise pour elle même			
	TOTAL C	0.00	0.00	0.00
	TOTAL 1 (A+B+C)	3 349 253 556.90	3 080 152.70	3 352 333 709.60
74	Prestations fournies	20 740.00	159 292.72	180 032.72
	TOTAL D	20 740.00	159 292.72	180 032.72
	TOTAL GENERAL	1 674 654 934.45	1 699 389.07	1 676 354 303.52

GRAND-LIVRE DE COMPTABILITE

ANALYTIQUE

الوزارة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
Ministère National de l'Industrie, du Commerce et de l'Artisanat

Centre
2 ELECT

Compte	Intitulé du Compte
932110	

Période comptable	exercice	Date de traitement	Folio
DECEMBRE	2007	14-01-08	069

ENAG - ULC - Algiers

ANALYSE				LIBELLE				MOUVEMENT		SOLDES				
Code	Montant	Ses	Date	Compte correspondant	Contre-partie renseignements statistiques	CODE N°	Journal	N°	Indice	Débit	S	Credit	Montant	OC
807	* 89343170	1												
837	* 49154597	1												
857	* 1325295	1												
887	* 51982030940	1												
887	1290353995	1												
887	4040805264	1												
887	10808352	1												
887	76978485	1												
887	4572351	1												
887	** 57407549387	1												
937	* 30463934521	1												
937	-518203540	1												
937	9193208913	1												
937	10204722	1												
937	32399001	1												
937	** 30463934521	1												
***	94005223166	1												
				NBR MVTS	009				TOT A. S.	85825689523 D	8179534643	000	94005223166	D

VENTILATION PAR : GROUPE, INDICE OU NATURE DE CHARGE (MOUVEMENTS ENJOUEMENT)

Code	S	Montant ou Renseignements statistiq.	Code	S	Montant ou Renseignements statistiq.	Code	S	Montant ou Renseignements statistiq.	Code	S	Montant ou Renseignements statistiq.	Code	S	Montant ou Renseignements statistiq.
13	S	64230145714		S	21013074	31		109377486	32		6572451	71		1808537955

Stock en unité et en valeur (KDA) :

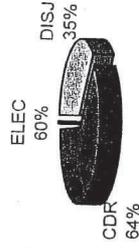
PRODUITS	STOCK INITIAL		ENTREES		SORTIES		ENTR. CUMUL.		SORT. CUMUL.		STOCK. FINAL		Mois Prod.
	U	V	U	V	U	V	U	V	U	V	U	V	
CX1300	4	7	13200	22027	13200	22027	13200	22027	13200	22027	4	7	0,0
CX2000	4	19	3960	13532	3960	13532	3960	13532	3960	13532	4	18	0,0
CX 2500	10	116	360	3399	360	3399	360	3399	360	3399	10	116	0,0
S161L st.	3824	326	30000	2579	16100	1384	30000	2579	16100	1384	17724	1521	0,6
S160Spec.	431	78	0	0	0	0	0	0	0	0	431	78	#DIV/0!
#Nb.poles	862	78	580	48	1440	118	0	0	0	0	862	78	
Achetés	2084	221	0	0	0	0	0	0	0	0	2084	221	
F192	5144	4182	4000	3251	7210	5860	4000	3251	7210	5860	1934	1573	0,5
F194	5040	5370	1000	1065	2520	2685	1000	1065	2520	2685	3520	3750	3,5
BOIT.REP.	75	6	0	0	0	0	0	0	0	0	75	6	#DIV/0!
B.Rep PL.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Kit 220v	14	22	0	0	0	0	0	0	0	0	14	22	
Kit 380v	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
LC1D 09	3530	897	0	0	1008	257	0	0	1008	257	2522	640	#DIV/0!
LC1D 12	2801	753	2350	632	756	189	2350	588	756	189	4395	1152	1,8
LC1D 17	1465	474	0	0	126	41	0	0	126	41	1339	433	#DIV/0!
LC1D 25	797	1176	0	0	480	710	0	0	480	710	317	466	#DIV/0!
LC1D 32	369	675	0	0	80	147	0	0	80	147	289	528	#DIV/0!
Tot LC	8962	3975	2350	632	2450	1344	2350	588	2450	1344	8862	3218	5,1
LR1D 09	10360	3305	3000	981	1620	530	3000	981	1620	530	11740	3756	3,8
LR1D 12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!
LR1D 16	10	3	0	0	0	0	0	0	0	0	10	3	#DIV/0!
LR1D 25	2434	751	0	0	540	167	0	0	540	167	1894	584	#DIV/0!
LR1D 32	295	193	0	0	120	80	0	0	120	80	175	113	#DIV/0!
Total LR.	13099	4253	3000	981	2280	776	3000	981	2280	776	13819	4457	4,5
LE1D 09	1030	1040	2000	202	500	50	2000	202	500	50	2530	1191	5,9
LE1D 12	58	59	0	0	0	0	0	0	0	0	58	59	#DIV/0!
LE1D 17	1274	1004	0	0	40	32	0	0	40	32	1234	972	#DIV/0!
LE1D 25	1372	2645	0	0	120	232	0	0	120	232	1252	2414	#DIV/0!
Total LE	3734	4748	2000	202	660	314	2000	202	660	314	5074	4636	23,0
CA2DN	1856	442	0	0	0	0	0	0	0	0	1856	442	#DIV/0!
LA1D11	2311	171	0	0	0	0	0	0	0	0	2311	171	#DIV/0!
LA1D22	3410	327	0	0	0	0	0	0	0	0	3410	327	#DIV/0!
TOTAL	50002	24263	59870	47668	48740	51322	59870	47624	48740	51323	61132	20564	0,4

309

477

Daron

الملحق رقم (8):



قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

كتب

1. إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة المعرفة، الممارسات والمفاهيم، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
2. إبراهيم عبد الله المنيف، الإدارة: المفاهيم الأسس المهام، دار العلوم للطباعة والنشر، الرياض، 1983.
3. أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1995.
4. أحمد رجب عبد العال، دراسات في الأنظمة والمشكلات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
5. أحمد فؤاد عبد الخالق، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1988.
6. إيمان فاضل السامرائي وهيثم محمد الزعبي، نظم المعلومات الإدارية: دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
7. بدوي محمد عباس والأميرة عثمان إبراهيم، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، دار المعارف، الإسكندرية، 2000.
8. تشارلز هورنجرن وآخرون (ترجمة أحمد حامد حجاج)، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، ج1 وج2، دار المريخ، الرياض، 1996.
9. تشارلز وجاريت جونز (ترجمة رفاعي محمد ومحمد سيد)، الإدارة الإستراتيجية، ج2، الحالات العملية، دار المريخ، الرياض، 2001.
10. ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
11. جاريسون ري اتش وإريك نورين (ترجمة محمد عصام)، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، الرياض، 2008.
12. حسن احمد غلاب، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة، 1984.
13. حسن الحسين، الإدارة الإستراتيجية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.
14. حسن علي الزعبي، نظم المعلومات الإستراتيجية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2005.

15. حسين أحمد حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، تسعير المنتجات، تقييم الأداء، نظم الإنتاج الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1997.
16. حسين أحمد حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 / 2003.
17. حفناوي يوسف، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
18. دبيان السيد عبد المقصود وآخرون، بحوث العمليات في المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
19. دبيان السيد عبد المقصود ومحمد الفيومي محمد، في تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
20. رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، ج1، الطبعة الثالثة، مكتبة الرازي العلمية، عمان، 2002.
21. روبيير ف. ميجز (ترجمة مكرم عبد المسيح ومحمد عبد القادر الديسطي)، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار المريخ، الرياض، 2006.
22. سعيد محمود عرفة، الحاسب الإلكتروني ونظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار الثقافة العربية، القاهرة، 1984.
23. سفيان سليمان ومجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق، عمان، 2002.
24. سلسلة المميزون الإدارية York Press، إدارة الموارد البشرية، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت، 2005.
25. سهيلة عباس إدارة الموارد البشرية (مدخل استراتيجي)، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2008.
26. طه الطاهر إبراهيم، تصميم النظم المحاسبية في المنشآت الزراعية، الدار العربية لنشر والتوزيع، القاهرة، 1997.
27. عايدة سيد خطاب، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، دار شركة الحريري للطباعة، القاهرة، 2003.
28. عبد الحي مرعي والأمير عثمان، المعلومات المحاسبية والنماذج الكمية في اتخاذ القرارات، الإسكندرية، 1982.

29. عبد الحي مرعي، المحاسبة الإدارية، مفاهيم، اتخاذ القرارات، تخطيط- رقابة، تقييم الأداء، الدار الجامعية، بيروت، 1997.
30. عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، دار شباب الجامعة، الإسكندرية، 1985.
31. عصام فهد العريبي، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المناهج، عمان، 2003.
32. علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية لتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2003.
33. علي إبراهيم الخضر، المدخل إلى إدارة الأعمال، مطبعة دار الكتاب، دمشق، 1992.
34. فلاح الحسيني، الإدارة الإستراتيجية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2006.
35. قاسم محسن إبراهيم الحبيطي وزبياد هاشم يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة، جامعة الموصل. الطبعة الإلكترونية www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php
36. كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
37. كمال الدين مصطفى الدهراوي وسمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
38. محمد أبو النور و عوض منصور، تحليل نظم المعلومات باستخدام الكمبيوتر، الطبعة الخامسة، دار الفرقان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
39. محمد الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2009.
40. محمد الفيومي محمد وأحمد حسين علي، تصميم وتشكيل نظم المعلومات المحاسبية، الإشعاع، الإسكندرية، 1998.
41. محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة في المنشآت المالية، مدخل الأنظمة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
42. محمد الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
43. محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى،

عمان، 2001.

44. محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، المنصورة، 2002.

45. مصطفى نجيب شاويش، الإدارة الحديثة، دار الفرقان، عمان، 1993.

46. مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية، مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، الطبعة الثالثة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 2001.

47. مكرم عبد المسيح باسيلي، مبادئ المحاسبة رؤية معاصرة، ج1 وج2، المكتبة العصرية، المنصورة، 2004.

48. موسكوف ستيفن أ. ومارك نسميكن ج (ترجمة كمال الدين سعيد)، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات، دار المريخ، الرياض، 1989.

49. مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

50. ناديا أيوب، نظرية القرارات الإدارية، مطبعة طربين، دمشق، 1989.

51. نجم الحميدي وآخرون، نظم المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2009.

52. نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

53. هلال عبود البياتي وعلاء عبد الرزاق محمد حسن، المدخل لنظم المعلومات الإدارية، مديريةية دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1992.

54. وائل إدريس وطاهر الغالبي، إدارة الأداء الاستراتيجي (المنظور الاستراتيجي)، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009.

55. وليد ناجي الحبالي، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار الحامد للنشر، عمان، 2002.

56. يحيى محمد أبو طالب، المحاسبة الإدارية نظام للمعلومات في مجال التخطيط والرقابة اتخاذ القرارات، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1986.

57. يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، 1990.

مجلات

1. أبو بكر عبد العزيز البناء، تطوير دور المحاسبة كنظام للمعلومات والاتصال من خلال تقنية المعلومات لزيادة فعالية تطبيق سياسة الخصخصة في مصر، المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد 26، جانفي 2001.
2. أحمد شهير، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية. المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة أسيوط، العدد 25 ديسمبر 1998 السنة 17.
3. أحمد محمود يوسف، اثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية. المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر 1999.
4. إلهام يحيوي، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية بشركة الإسمنت لعين التوتة، مجلة الباحث، عدد 5.
5. تهاني محمود عبده النشار، العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملاءمة نظام التكاليف، إطار مقترح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، المجلد 41، مارس 2004.
6. توفيق عبد المحسن الخيال، أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثارها على جدوى المعلومات المحاسبية. العدد الأول، المجلد 42، مارس 2005.
7. حازم الخطيب وظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004.
8. حسن مظفر الرزّو ومنى سالم حسين المرعي، استخدام المفاهيم المحاسبية في محاولة لقياس القيمة الاقتصادية للموارد المعلوماتية، مجلة الجندول، السنة الثالثة، العدد 27، مارس 2006، آخر اطلاع 30 /03 /2010. <http://www.ulum.nl/b80.htm>
9. حسن مظفر الرزّو، وآخرون، اقتصاد المعلومات وإدارة المعرفة، معالجة معلوماتية اقتصادية، مجلة الجندول، السنة الثالثة، العدد 28، ماي 2006. آخر اطلاع يوم 07 /08 /2009. <http://www.ulum.nl/b111.htm>

10. حسين محمد عيسى، إطار مقترح لاستخدام هندسة نظم المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الأولى، 1997.
11. حسين مصطفى هلالى، تصميم وتقييم نظم المعلومات المحاسبية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة الدعم المؤسسي والمعلوماتي لعمل المراكز الإستراتيجية في الحكومة، ورشة عمل أمن ونظم المعلومات، شرم الشيخ، مصر، 6 - 10 فيفري 2004.
12. سمية أمين علي، المحاسبة عن عناصر رأس المال الفكري، التطبيق على رأس المال البشري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 60، السنة 42، 2003.
13. صفاء محمد عبد الدايم، تخطيط ورقابة التكاليف المستترة للجودة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، 1996.
14. طارق عبد العال حماد، معالجة مشكلة القياس المحاسبي وتقييم أداء الشركات التابعة الأجنبية، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثالثة، 1999.
15. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إعادة هندسة نظم قياس التكلفة لمواكبة متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 17، العدد 1، جوان 2003.
16. عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
17. عبد الله حمود سراج، أهمية خصائص المعلومات في بناء اختيارات قرارات المنظمة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 04 / 2005.
18. عبد المنعم فليح عبد الله، انعكاسات إستراتيجية المنشأة على نظام التكاليف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة القاهرة، السنة 11، العدد 2، جويلية 2001.
19. عصافت عاشور، معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، إطار مقترح لتطوير معايير التكلفة، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الأولى، 1997.
20. عصام الدين مصطفى محمود، معايرة نظام التكاليف بين الإبقاء والإلغاء وتقييم للأساليب المقترحة كبديل لها في البيئة الصناعية الحديثة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1998.

21. عفاف مبارك محمد علي، دور نظام التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 2، 2003.
22. علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية لتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2003.
23. عمرو حسين عبد البر، دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية: حالة دراسية افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC. المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر 1999.
24. الغريب بيومي، تقييم جدوى مداخل تخصيص التكاليف المشتركة، مجلة المحاسبة الإدارية والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 34، 1986.
25. فايزة محمود حليم، نموذج محاسبي للقياس التقديري لخسائر ضغوط العمل، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد، العدد الأول، جانفي 1999.
26. محمد بهاء الدين بديع القاضي، دراسة تحليلية لمناهج ومداخل تطوير نظم المعلومات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، السنة الثالثة، 1999.
27. محمد مصطفى أحمد الجبالي، نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع أكتوبر 2001.
28. محمد نبيل علام، إخضاع تكاليف الأداء الاجتماعي على مستوى المنظمة للقياس الفعلي، مجلة الإداري، العدد 74، السنة 20، 1998.
29. محمود علي الجبالي، أنظمة التكاليف، مجلة الإداري، السنة 27، العدد 101، جوان 2005.
30. نجاتي إبراهيم عبد العليم، مدخل مقترح لزيادة كفاءة الوظيفة المحاسبية لنظام التكاليف مع التطبيق على قطاع الصناعات الغذائية، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية، العدد 1 و2، السنة 27، جانفي - ماي 1998.

31. يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين – دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، جوان 2007.

ISSN 1726-6807, <http://www.iugaza.edu.ps/ara/research/>

أطروحات

1. أمجاد محمد الكومي، استخدام مداخل تحليل التكاليف الإستراتيجية في دعم المزايا التنافسية للشركات الصناعية، دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002.
2. جبار محفوظ، حساب التكاليف وترشيد تسيير المؤسسات الصناعية، دراسة ميدانية على وحدة BCR بعين الكبيرة، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 1991.
3. رزان حسين كمال شهيد، تحليل سلسلة القيمة لأغراض خفض التكلفة – دراسة حالة- رسالة ماجستير، كلية التجارة، عين شمس، 2003.
4. ماجدة حسين إبراهيم، منهج تطبيقي لتخصيص التكاليف المشتركة لأغراض اتخاذ القرارات والرقابة على الأداء، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1999.
5. محمد حسن السعيد، نموذج محاسبي مقترح لتقدير التكلفة المستهدفة في ظل المتغيرات البيئية الحديثة (دراسة تطبيقية)، دكتوراه في فلسفة المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2003.
6. هاشم أحمد عطية، إطار مقترح لتطوير معلومات المحاسبة الإدارية وزيادة فاعلية دور المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1997.
7. هاني خليل رزق، دور المعلومات المحاسبية الإستراتيجية في اتخاذ قرار الاستثمار الرأسمالي، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1999.
8. هشام زغول إبراهيم، مدى فعالية نظم معلومات التكاليف في ظل الإصلاح الاقتصادي مع التطبيق على قطاع الغزل والنسيج، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2000.

9. طارق عبد العال حماد، نموذج مقترح لترشيد قرار الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي في ضوء خصائص وأهداف الوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس 1997.

قوانين

القانون 90- 11 المؤرخ في 21 / 04 / 1990 الجريدة الرسمية، العدد 17، السنة 27،
1990 / 04 / 25.

قواميس

المنهل، دار الآداب، بيروت، 2007.

Ouvrages

1. A. CIBERT, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 1986.
2. A. CIBERT, Comptabilité analytique, Dunod Economie, Paris, 1988.
3. A. BENFADHEL, Comptabilité analytique méthodes, fondements, applications, CPU, Tunis, 2003.
4. A. BURLAUD C. J. et SIMON, Le Contrôle de Gestion, Casbah Editions, Alger, 1999.
5. B. MARTORY et D. Crozet, Gestion des ressources humaines, pilotage social et performances, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005.
6. B. BESSON, Du renseignement à l'intelligence économique, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2001. G. DENGLOS, Création de valeur: modèles, mesures, diagnostics, Dunod, Paris, 2003.
7. C. ALAZARD et S. SEPARI, Contrôle de gestion, manuel et application, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2001.
8. C. MORLEY, Gestion d'un projet, système d'information, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2002.
9. CHEVALIER et Autres, Gestion des ressources humaines, édition Ebook, Québec, 1993.
10. G. AUSSET et J. MARGERIN : Comptabilité analytique, outil de gestion –aide à la décision, 5^{ème} édition, SEDIFOR, Paris, 1984.
11. G. VAN LOYE, Finance et théorie des organisations, Ed Economica, Paris, 1998.
12. G. GARIBALDI, L'analyse stratégique, Ed d'Organisation, Paris, 2002.
13. G. KOENIG, Management stratégique, projets, interactions et contextes, Dunod, Paris, 2004.
14. H. BOUQUIN, Comptabilité de gestion, Ed Economica, Paris, 2003.
15. H. LÖNING et autres, Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003.
16. H. SAVALL et V. ZARDET, Ingénierie stratégique du Roseau, édition Economica, Paris, 1995.
17. H. SAVALL et V. ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, méthode des coûts-performances cachés, Ed Malesherbes, Ed Eyrolles, Paris, 1992.

18. H. SAVALL et V. ZARDET, Maîtriser les coûts et les performances cachés, le contrat d'activité périodiquement négociable, 3^{ème} édition, collection Gestion et Economica, Paris, 1995.
19. J. M. AURIFEILLE et Autres, Management logistique: une approche transversale, Ed Management, Paris, 1997.
20. J. P. DETRIE et Autres (STRATEGOR), Politique générale de l'entreprise, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005.
21. J. P. TAIEB, Les tableaux de bord de la gestion sociale, développer les nouveaux outils de la performance sociale, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2004.
22. L. BELANGER et Autres, Gestion des ressources humaines, une approche globale et intégrée, Gaëtan Morin Editeur, Québec, 1983.
23. L. DUBRULLE et D. JOURDAIN, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003.
24. L. DUBRULLE et D. JOURAIN, Comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003.
25. M. GERVAIS, Contrôle de gestion, 8^{ème} édition, collection Gestion, édition Economica, Paris, 2005.
26. M. GIGET, La dynamique stratégique de l'entreprise, Dunod, Paris, 1998.
27. M. H. DELMOND, Management des systèmes d'information, Dunod, Paris, 2003.
28. M. H. DELMONT et Autres, Management des systèmes d'information, Dunod, Paris, 2003.
29. M. JONQUIERES, Le manuel du management environnemental, mettre en œuvre un système de management environnemental, T2, Ed SAP, Paris, 2001.
30. M. LEBAS, comptabilité analytique de gestion, Nathan.1986.
31. M. MARCHESNAY, La stratégie, OPU, Alger, 1988.
32. N. GUEDJ, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^{ème} édition, Ed d'Organisation, Paris 2000.
33. P. BAUMARD, Analyse stratégique: mouvements, signaux, concurrentiel et interdépendance, Dunod, Paris, 2000.

34. P. JARDILLIER et H. BAUDUIN, L'absentéisme, mythes et réalités, 2^{ème} édition, Ed EME, Paris, 1984.
35. P. LASSEGUE, Gestion de l'entreprise et comptabilité, 10^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1996.
36. P. LAUZEL, Comptabilité analytique et gestion, 3^{ème} édition, Sirey, Paris, 1977.
37. P. LORINO, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités, Dunod, Paris, 1991.
38. P. MEVELLEC, Le calcul des coûts dans les organisations, Ed La Découverte– Collection Repères, Paris, 1995.
39. P. MYKITA et J. TUSZENSKI, Comptabilité Analytique 2, contrôle de gestion, Ed Foucher, Paris 2001.
40. P. ZARIFIAN, Travail et communication, PUF, Paris, 1996.
41. R REIX, Système d'informations et management des organisations, Ed Vuibert, Paris, 1995.
42. R. DEMEESTERE, Comptabilité de Gestion et Mesures des Performances, Dunod, Paris, 2004.
43. R. S. KAPLAN et D. P. NORTON (traduction de E. TYACK-LIGNOT), Comment utiliser un tableau de bord prospectif, Ed d'Organisation, 3^{ème} tirage, Paris, 2003.
44. T. CUYAUBERE et J. MULLER, Contrôle de gestion et comptabilité analytique. Ed Bertrand Lacoste, Paris, 1994.
45. V. BOUSSARD et Autres ; Le socio-manager, sociologie pour une pratique managériale, Dunod, Paris, 2002.
46. Y. DE KERORGUEN et A. BOUAYAD, La face cachée du management, Dunod, Paris, 2004.

Revues, Articles et Colloques

1. A. AKKI, Le système d'information comptable et la compétitivité de l'entreprise: Le lien entre deux concepts. Séminaire international, Université Biskra, 29-30/ 10/ 2002.
2. A. Thébaud et F. Lert, Absentéisme et santé. Une revue critique de la littérature, Revue Sciences sociales et santé, Volume 1, N° 2, 1983.
3. A. VENIARD, A la recherche d'un management des ressources humaines performant, Ecole de Management de Normandie, cahiers de recherche, N° 32, Octobre 2005.
4. C. RIVELINE, Cours d'évaluation des coûts, Ecole des Mines de Paris, 2005.

5. D. WEISS: L'absentéisme, Revue française des affaires sociales, N° 4, Oct.–Déc. 1979.
6. F. ENGEL et F. KLETZ, Cours de comptabilité analytique, Ecole des Mines de Paris, 2005.
7. G. CHARREAUX et P. DESBRIERES, Gouvernance des entreprises, valeur partenariale contre valeur actionnariale, in Finance Contrôle Stratégie – Volume 1, N° 2, juin 1998.
8. H. SAVALL et V. ZARDET, L'investissement immatériel, intellectuel et incorporel dans les entreprises et les organisations. Formalisation dans le cadre de l'analyse socio-économique. Communication présentée au colloque de Cerisy sur les métiers de l'organisation le 21 Juin 1988.
9. H. SAVALL et V. ZARDET, Mesure et négociation de la performance globale de l'entreprise: Eléments pour une théorie socio-économique du contrôle de gestion, 3^{ème} congrès mondial de l'International Federation of Scholarly Associations of Management (IFSAM), 1996.
10. H. SAVALL, An update presentation of the Socio-Economic Management model, Journal of Organizational Change Managementn, V 16, N°1, 2003.
11. H. SAVALL, Le gisement exploitable des coûts cachés, vers un nouveau contrôle de gestion, revue Echange, n° 86, 1^{er} trimestre, 1986.
12. H. SAVALL, Les coûts sociaux, importance des coûts cachés liés à l'absentéisme, la rotation du personnel, la qualité de la productivité directe, Revue de l'école des mines, Saint-Etienne, avril 1983.
13. J. Margerin, Comptabilité analytique un outil de gestion efficace, Revue française de gestion, Mars-Avril 1985, 2^{ème} Volume.
14. L. BENRAISS, L'absentéisme: phénomène a contrôler: Cas des entreprises marocaines, université de droit, d'économie et des sciences d'Aix Marseille, Centre d'études et de recherche sur les organisations et la gestion, études et documents série "recherche", w. p. n° 553, Août 1999.
15. L. CAPPELLETTI et F. NOGUERA, Le développement durable de la valeur du temps de travail humain : une réponse à la mondialisation, Revue management et avenir 2005/4, N° 6.
16. M. BONNET et F. DOMEUR, Diagnostics socio-économiques rapides dans des P. M. I de

la bonneterie, Cahiers de recherche en gestion de l'ISEOR, série N°7, 1984.

17. R. BENSALÉM, Des incidences des coûts cachés sur le système d'informations de comptabilité, in Economies et sociétés, Sciences de Gestion, série S. G. N° 22, Octobre 1996.

18. R. CLAUDE, Evaluation des coûts, éléments d'une théorie de la gestion, Ecole des Mines de Paris, 2005.

Thèses

1. H. AMUREMYE, Contribution de pratiques de délégation concertée à l'amélioration du fonctionnement des équipes de direction. Cas d'expérimentations innovantes dans des PME burundaises. Thèse pour le Doctorat ès Sciences de Gestion de l'Université Lumière Lyon 2, 2001.

2. R. BENSALÉM, Des incidences des coûts cachés sur le système d'information de comptabilité et leurs répercussions sur les décisions stratégiques et opérationnelles des entreprises et des organisations, cas d'expérimentation, thèse de doctorat. Faculté de sc. économiques et de gestion, Lyon 2, 1990.

Sites

1. A. CHEVANCE, Agence Nationale pour l'amélioration des Conditions de Travail, La Vie Eco Carrières, <http://www.lavieeco.com/la-vie-eco-carrieres/12822>.

2. B. CHAMINADE : Comprendre les coûts cachés du Turn-over, www.focusrh.com

3. B. Fustier et autres, La tétra-normalisation et la gestion des résultats: étude exploratoire – cas LVMH-, www.cairn.info/revue-internationale-de-psychosociologie-2009-2-p-267.htm, 2009.

4. B. HABRICHE, Grille des compétences, un bon outil pour éviter les erreurs de casting, La Vie éco Carrières, WWW.Lavieeco.com.11-07-2008 LA VIE éco.

5. B. Valérie et Autres, Comptabilité sociale et audit social, le coût de la ressource humaine, 2001-2002, WWW.Management.free.fr

6. CNAMTS, Données de la branche Accidents du travail et maladies professionnelles de la Caisse nationale d'Assurance maladie, 2004. <http://www.risquesprofessionnels.ameli.fr>

7. D. KHOUATRA et L. CAPPELLETTI, Le concept de contrôle de gestion créatif, illustration par une recherche-intervention dans un cabinet d'audit et de conseil

communication, université Lumière II, Lyon.

<http://www.afc-cca.com/archives/docscongres/congres2001/textespdf/KHOUATRA-CAPPELLETTI.pdf>. 25/ 02/ 2009

8. E. GUEDON, Quel est le coût du turn-over ?, ANIMIS RH, www.animis.fr. publié le 01/03/2004.

9. G. BAIGGER, Coûts socio-économiques, SUVA, 2003, in Prevent Matrix ou comment déterminer le coût d'un accident du travail.

<http://fr.prevent.be/net/net01.nsf/p/30960625894F9CE4C125719A004998B5>. 28 avr. 2008.

10. Groupe Mutuel Assurances Versicherungen Assicurazioni, Les coûts des absences pour l'entreprise.

http://www.corporatecare.ch/etc/medialib/documents/francais/corporatecare/infotheque/memos_pratiques.5/10/2009.

11. H. DERAHMOUNE et D. AMOURA, La place de la comptabilité analytique de gestion au sein du système d'information de l'entreprise économique.

<http://www.drdsi.cerist.dz/SNIE/hilal.pdf>. 11/ 08/ 2010

12. H. SAVALL et V. ZARDET, Mesure et pilotage de la responsabilité sociale et sociétale de l'entreprise. Résultats de recherches longitudinales, Revista del Instituto Internacional de Costos, ISSN 1646-6896, n° 4, enero/junio 2009.

www.revistaiic.org/articulos/num4/revista_esp.pdf. 08/ 03/ 2010

13. J .MOREAU, Performance et coûts cachés. www.jmn-moreau.com/pdf/doc. 09/ 03/ 2009.

14. M. GOSSELIN, Analyse des avantages et des coûts de la santé et de la sécurité au travail en entreprise, Développement de l'outil d'analyse, Revue Études et Recherches, Rapport, Institut de recherche Robert-Sauvé en santé et en sécurité du travail, juin 2004, www.irsst.qc.ca. 12/ 08/ 2008.

15. P. GALLOIS, Les chiffres de l'absentéisme.

<http://www.journaldunet.com/management/dossiers/0602120absenteisme/chiffres.shtm>. 17/07/2007.

16. R. VERDEE et H. MEULEMANS: Absences pour cause de maladie en Belgique: une analyse comparative du matériau statistique sectoriel, revue belge de sécurité sociale - 1er trimestre 2002.

<http://www.socialsecurity.fgov.be/fr/nieuws-publicaties/publicaties/btsz/nummers.htm>

17. Site de l'entreprise : amc@hotmail.com

18. V. CRISTALLINI, La sensibilité économique des acteurs dans le secteur social, un sujet sensible, 16^{ème} conférence de l'AGRH – Paris Dauphine – 15 et 16 septembre 2005.
www.reims-ms.fr/agrh/docs/actes-agrh/pdf-des-actes/2005cristallini046.pdf. 04/11/2009.

Dictionnaires

1. Dictionnaire informatique, <http://dictionnaire.phpmyvisites.net/definition-Banque-de-donnees--7069.htm>. 05/ 05/ 2009.

2. GRAND ROBERT, 2^{ème} édition, version électronique, 2005.

Lois

1. PCG 1982.

2. PCG 1999.

3. JORF, numéro complémentaire, 17 Janvier 1982.

Documents internes

- Rapports d'activité.

- Documents et pièces comptables.

- Documents divers.

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	الخصائص الكيفية للمعلومات المحاسبية	1-1
29	المقومات الأساسية لنظام المعلومات	2-1
53	العلاقة بين المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والمستويات الإدارية	3-1
57	انعكاس الإستراتيجية على أساليب وأدوات نظام معلومات التكاليف	4-1
58	نظام المعلومات ومراحل إدارة الإستراتيجية	5-1
62	مقومات نجاح نظام معلومات التكاليف ودوره في دعم إستراتيجية المؤسسة	6-1
66	تغير الأعباء في المؤسسة	1-2
67	تغير التكاليف الثابتة	2-2
68	التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة	3-2
73	هرم P. Lorino للتكاليف	4-2
82	مبدأ طريقة التحميل العقلاني	5-2
85	المخطط العام لخطوات الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة	6-2
86	مرحلة الكشف عن الاختلالات	7-2
89	جدول إحصاء الاختلالات	8-2
92	جدول التقييم	9-2
94	مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة	10-2
104	العلاقة بين محاور عملية التدخل السوسيو- اجتماعي	1-3
106	تعريف عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا	2-3
107	الفرضيات الأساسية للتحليل وللإستراتيجية السوسيو- اقتصادية	3-3
110	هرم عقود النشاط المتفاوض عليه دوريا	4-3

116	وظيفة عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا	5-3
132	تصنيف التكاليف الخفية حسب مكوناتها	6-3
151	العوامل المؤثرة على التغب	1-4
159	تأثيرات التغب	2-4
162	تأثير طريقة تسوية التغب	3-4
186	الهيكل التنظيمي لمؤسسة AMC	1-5
187	الهيكل التنظيمي لوحدة الكهرباء	2-5

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجداول
41	مقارنة بين المحاسبتين العامة والتحليلية	1-1
50	مقارنة بين قرارات تخصيص وقرارات استخدام الموارد	2-1
52	مقارنة بين القرارات التشغيلية والقرارات الإستراتيجية	3-1
99	بعض قياسات التكاليف الخفية حسب القطاعات	1-3
114	التقييم الإجمالي لإنجاز أهداف عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا	2-3
115	مزايا وعيوب اختيار مستويات التقييم	3-3
118	مزايا وعيوب استعمال عقد النشاط كأداة للتقييم	4-3
161	تصنيف أسباب التغيب	1-4
170	التكاليف الظاهرة والخفية لدوران العمل	2-4
189	تطور عدد العمال في وحدة الكهرباء بين 2005-2007	1-5
190	تطور الإنتاج خلال الفترة 2005-2007	2-5
192	جدول إحصاء الاختلالات	3-5
196	تقدير وصف تكرارات الاختلالات	4-5
197	حساب المساهمة الساعية في الهامش على الأعباء المتغيرة	5-5
199	أجور زائدة	أ 6-5
200	وقت زائد	ب 6-5
200	استهلاكات زائدة	ج 6-5
201	وقت غير منتج (عدم إنتاج)	د 6-5
203	تكلفة الفرصة البديلة	هـ 6-5
204	ملخص التكاليف الخفية حسب مكوناتها	7-5
206	مصفوفة الربط بين التكاليف الظاهرة والتكاليف الخفية	8-5
209	توزيع التكلفة الخفية في الوحدة على مواضيعها الرئيسية	9-5
211	تكلفة إنتاج العداد 4-2000 cx الفعلية والمعيارية	10-5

222	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام المساعدة	11-5 أ
223	التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية	11-5 ب
224	التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة	12-5
225	سعر تكلفة العداد CX 13000	13-5
227	سعر تكلفة العداد cx 2000-4	14-5
230	التغيب المدفوع الأجر والتغيب غير مدفوع الأجر	15-5
232	توزيع التغيب الكلي لفئة أعوان التنفيذ	16-5
233	توزيع التغيب الكلي لفئة أعوان التحكم	17-5
234	توزيع التغيب الكلي لفئة الإطارات	18-5
235	توزيع التغيب المدفوع الأجر حسب فئات العاملين وحسب سبب التغيب	19-5
236	توزيع التغيب غير مدفوع الأجر بين فئات العاملين	20-5
237	توزيع التغيب غير مدفوع الأجر بين فئات العاملين حسب السبب	21-5
239	نسبة الإناء إلى مجموع العمال الدائمين والمتعاقدين	22-5
240	حركة اليد العاملة حسب الفئة عن سنة 2007	23-5 أ
241	حركة اليد العاملة حسب الفئة عن سنة 2007	23-5 ب

الفهرس العام

الصفحة

1	..... المقدمة
63-17	..... الفصل الأول: أنظمة المعلومات في المؤسسة
18	..... المبحث الأول: المعلومة
18	..... 1. أهمية المعلومة
20	..... 2. خصائص المعلومة
22	..... 3. شروط المعلومة
24	..... 4. مصادر المعلومة
26	..... المبحث الثاني: نظام المعلومات في المؤسسة
28	..... 1. عوامل تزايد الحاجة إلى نظم المعلومات
29	..... 2. مقومات نظام المعلومات
30	..... 3. أنواع نظم المعلومات
31	..... المبحث الثالث: نظام المعلومات المحاسبي
31	..... 1. الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي
32	..... 1.1. نظرية القرارات
32	..... 2.1. نظرية المعلومات
33	..... 3.1. نظرية القياس
33	..... 1.3.1. قصور النظام المحاسبي التقليدي في عملية القياس
34	..... 2.3.1. تأثير الوظيفة الإعلامية للمحاسبية على القياس المحاسبي
35	..... 4.1. نظرية الاتصالات
36	..... 2. نظام معلومات المحاسبة العامة
37	..... 3. نظام معلومات المحاسبة التحليلية
43	..... 4. نظام المحاسبة الإدارية
44	..... 5. نظام المعلومات المحاسبي وعلاقته بنظام المعلومات الإدارية
48	..... المبحث الرابع: القرارات في المؤسسة
48	..... 1. خصائص القرارات

49	.....2. تصنيف القرارات
49	.....1.1. التصنيف حسب موضوع القرار
50	.....2.2. التصنيف حسب الأهمية
52	.....3.2. التصنيف حسب بيئة القرار
53	.....4.2. التصنيف حسب وظائف المؤسسة
	المبحث الخامس: تأثير نظام المعلومات المحاسبي على اتخاذ القرارات في
54	.....المؤسسة
54	.....1. العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي والقرارات
60	.....2. مقومات نجاح نظام معلومات التكاليف في دعم القرارات الإستراتيجية...
63	.....خلاصة الفصل
96-64	.....الفصل الثاني : طرق حساب التكاليف
66	.....المبحث الأول: طريقة التكاليف الكلية
66	.....1. مبادئ الطريقة
66	.....1.1. الأعباء المتغيرة
66	.....2.1. الأعباء الثابتة
67	.....3.1. الأعباء المباشرة
68	.....4.1. الأعباء غير المباشرة
71	.....2. أهمية الطريقة
71	.....3. الانتقادات الموجهة للطريقة
75	.....المبحث الثاني: طريق التكاليف الجزئية
75	.....1. طريقة التكاليف المباشرة البسيطة
75	.....1.1. مبادئ الطريقة
76	.....2.1. مزايا الطريقة
77	.....3.1. الانتقادات الموجهة للطريقة
77	.....2. طريقة التكاليف المباشرة المطورة
77	.....1.2. مبادئ الطريقة
78	.....2.2. مزايا الطريقة

79	.....	3.2. الانتقادات الموجهة للطريقة
79	.....	3. طريقة التكاليف الحدية
80	.....	1.3. مزايا الطريقة
80	.....	2.3. الانتقادات الموجهة للطريقة
80	.....	4. طريقة التحميل العقلاني
81	.....	1.4. مبادئ الطريقة
82	.....	2.4. مزايا الطريقة
83	.....	3.4. الانتقادات الموجهة للطريقة
84	.....	المبحث الثالث: طريقة التكاليف الخفية
85	.....	1. الكشف عن الاختلالات
87	.....	2. إحصاء الاختلالات
90	.....	3. التكميم والتقييم
93	.....	4. مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة
95	.....	خلاصة الفصل
146-97	.....	الفصل الثالث: التسيير السوسيو-اقتصادي والتكاليف الخفية
98	.....	المبحث الأول: التسيير السوسيو-اقتصادي
101	.....	1. المفاهيم الكبرى للنظرية السوسيو-اقتصادية
104	.....	1.1. المفهوم النظري الأساسي لنظام المعلومات التشغيلية والتنظيمية
104	.....	المتكاملة والمحفزة إنسانيا
106	.....	2.1. عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا
107	.....	1.2.1. أسس عقد النشاط المتجدد دوريا
108	.....	2.2.1. مراحل إعداد عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا
109	.....	3.2.1. خصائص عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا
111	.....	4.2.1. تقييم عقد النشاط
116	.....	5.2.1. عقد النشاط وتأثيره على سياسة ونظام إدارة الأفراد
119	.....	المبحث الثاني: التكاليف الخفية
119	.....	1. خصائص التكاليف والنواتج

120	.....1.1 خصائص التكاليف والنواتج الظاهرة
121	.....2.1 خصائص التكاليف والنواتج الخفية
122	.....2. تصنيف التكاليف الخفية
123	.....3. أهداف طريقة التكاليف الخفية
123	.....1.3. القياس الاقتصادي
124	.....2.3. تحليل الانحرافات
125	.....4. تصنيف الاختلالات
127	.....5. مؤشرات التكاليف الخفية
127	.....6. مكونات التكلفة الخفية
128	.....1.6. الأجور الزائدة
128	.....2.6. الأوقات الزائدة
129	.....3.6. الاستهلاكات الزائدة
129	.....4.6. وقت غير منتج
129	.....5.6. عدم خلق طاقة
130	.....6.6. المخاطر
132	.....7. حساب التكاليف الخفية
133	.....1.7. المبادئ العامة لحساب التكاليف الخفية
133	.....1.1.7. المبادئ القائمة على إحصاء الكميات الاقتصادية
135	.....2.1.7. المبادئ المرتبطة بحساب الأسعار الوحدوية
137	.....8. المساهمة الساعية في الهامش على التكاليف المتغيرة
141	.....المبحث الثالث: تأثير التكاليف الخفية على النظام المحاسبي
141	.....1. التأثير على نظام معلومات المحاسبة العامة
141	.....1.1. التأثير على الميزانية
142	.....2.1. التأثير على جدول حسابات النتائج
142	.....2. التأثير على المحاسبة التحليلية
142	.....1.2. تقييم تكلفة بعض الاختلالات
142	.....2.2. تحسين عملية تحليل الانحرافات

144	.....3.2. المساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية
145	.....خلاصة الفصل
180-147	.....الفصل الرابع: الاختلالات الاجتماعية
148	.....المبحث الأول: التغيب
150	.....1. أنواع التغيب
150	.....1.1. حسب سبب التغيب
151	.....2.1. حسب إمكانية تخفيض التغيب
152	.....3.1. حسب مدة التغيب
152	.....2. حساب التغيب
155	.....3. مكونات مصاريف العاملين
156	.....4. تكلفة التغيب
157	.....1.4. طرق حساب تكلفة التغيب
157	.....2.4. عناصر تكلفة التغيب
160	.....3.4. التكاليف الخفية المرتبطة بالتغيب
163	.....المبحث الثاني: دوران العمل
163	.....1. أسباب دوران العمل
164	.....2. قياس دوران العمل
167	.....3. تكلفة دوران العمل
167	.....1.3. تكلفة الانفصال
168	.....2.3. تكلفة الإحلال
169	.....3.3. تكلفة الإدماج
172	.....المبحث الثالث: حوادث العمل
173	.....1. تصنيف حوادث العمل
173	.....2. خصائص حادث العمل
173	.....3. أهمية إحصاء حوادث العمل
174	.....4. تكلفة حوادث العمل
176	.....5. العلاقة بين التكلفة المباشرة والتكلفة غير المباشرة لحوادث العمل

177	..... 6. التأثير الاقتصادي لحوادث العمل.
179	..... خلاصة الفصل
250-181	..... الفصل الخامس: دراسة التكاليف الخفية لوحددة المنتجات الكهربائية
182	..... المبحث الأول: تقديم وحدة المنتجات الكهربائية
183	..... 1. مهام المؤسسة
184	..... 2. الهيكل التنظيمي
184	..... 1.2. الهيكل التنظيمي لمديرية المؤسسة
187	..... 2.2. الهيكل التنظيمي لوحددة الكهرباء
188	..... 3. المنتجات
189	..... 4. تطور عدد العاملين
190	..... 5. تطور الإنتاج
	..... المبحث الثاني: تقييم التكاليف الخفية في وحدة المنتجات
191	..... الكهربائية
191	..... 1. الكشف عن الاختلالات
191	..... 2. إعداد جدول الإحصاء
196	..... 3. حساب المساهمة الساعية في الهامش على الأعباء المتغيرة.
198	..... 4. جدول التقييم
204	..... 5. مصفوفة الربط بين التكاليف الخفية والتكاليف الظاهرة
211	..... المبحث الثالث: تحسين نظام معلومات المحاسبة العامة
211	..... 1. إظهار التكاليف الخفية ضمن بعض عناصر الميزانية
213	..... 2. إظهار التكاليف الخفية ضمن بنود حسابات جدول النتائج
219	..... المبحث الرابع: تحسين نظام المحاسبة التحليلية
219	..... 1. ملاحظات أولية
221	..... 2. حساب سعر التكلفة
221	..... أ. توزيع الأعباء
224	..... ب. سعر تكلفة العداد CX1300
227	..... ج. سعر تكلفة العداد CX 2000-4

230	المبحث الخامس: تأثير التكاليف الخفية على إدارة الموارد البشرية.....
230	1. التغيب.....
232	1.1. أعوان التنفيذ.....
233	2.1. أعوان التحكم.....
234	3.1. الإطارات.....
235	4.1. توزيع التغيب المدفوع الأجر حسب فئات العاملين وحسب سبب التغيب.....
235	5.1. توزيع التغيب غير مدفوع الأجر بين فئات العاملين.....
240	2. دوران العمل.....
241	1.2. الدخول.....
242	2.2. الخروج.....
245	3. التكاليف الخفية وإدارة الموارد البشرية.....
245	1.3. مواهمة التكوين-الوظائف.....
246	2.3. التغيب.....
250	خلاصة الفصل.....
251	النتائج.....
256	الاقتراحات.....
258	خاتمة عامة.....
260	الملاحق.....
300	قائمة المراجع.....
316	فهرس الأشكال.....
318	فهرس الجداول.....
320	الفهرس العام.....

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية التكاليف الخفية في تحسين نظام المعلومات بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبي على وجه الخصوص في ترشيد عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، تحقيق الأهداف الاقتصادية (تحسين المردودية الاقتصادية، المالية، القيمة المضافة...)، والاجتماعية (الرضا الوظيفي، تحفيز الأفراد...)، وذلك عن طريق تتبع وتحليل الاختلالات التي تفقد المؤسسة الكثير من طاقتها، إشراك كل أفراد المؤسسة في عمليات التشخيص وإعداد الإستراتيجية وتنفيذها، وهذا مقارنة مع الطرق المحاسبية التقليدية التي تعاني من جوانب قصور عديدة.

وقد توصلنا إلى أن المؤسسة محل الدراسة، وهي من أهم المؤسسات العمومية على المستوى الوطني، لا تولي أي اهتمام لمسألة التكاليف الخفية التي حاولنا قياسها، ووجدنا أنها تمثل نسبة معتبرة من مجمل التكاليف مما يؤثر سلبا على كفاءة نظام المعلومات ومن ثمة على مردودية المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التكاليف المستترة، التحليل السوسيو-اقتصادي، الاختلالات، نظام المعلومات المحاسبي، عملية اتخاذ القرارات.

Résumé:

L'objectif principal de ce travail de recherche est de mettre en exergue le rôle de la méthode des coûts cachés dans l'amélioration du système d'information, en général et le système d'information comptable, en particulier dans le processus de prise de décision et la réalisation des objectifs économiques (rentabilité économique et financière et valeur ajoutée, entre autres.) et sociaux (satisfaction et motivations du personnel, en particulier). Contrairement aux méthodes comptables usuelles, qui souffrent de plusieurs insuffisances, la méthode des coûts cachés permet non seulement de repérer et d'analyser les différents dysfonctionnements dans l'entreprise mais permet aussi d'associer l'ensemble du personnel dans le diagnostic, la mise en place des stratégies et la réalisation des différents objectifs y afférents.

D'après l'étude empirique que nous avons menée sur une entreprise des plus importantes au niveau National, nous avons conclu que cette entreprise, malgré sa place indéniable dans le tissu industriel Algérien, n'accorde aucune importance aux coûts cachés, que nous avons essayés de mesurer et qui représentent une part importante de l'ensemble des coûts ce qui a pour conséquence directe un système d'information biaisé et une rentabilité amoindrie.

Mots clés: Coûts cachés, analyse socio-économique, dysfonctionnements, système d'information comptable, processus de prise de décision.