جامعة يحي فارس- المدية
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المحاسبة والمالية
تخصص مالية مؤسسة

الموضوع:

واقع التكاليف الخفية بالمؤسسات العمومية للصحة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم المحاسبة والمالية تخصص مالية مؤسسة

من إعداد الطلبة:

*هشام دويفي

*رشيد سعيداني

تحت إشراف:

الأستاذ الدكتور : بن عيشوش محمد

لجنة المناقشة:

الأستاذ الدكتور: بوعرار شمس الدين ..... رئيسا

الأستاذ الدكتور: يرقي كريم ..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023

إهداء

لك الحمد يا ربي كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على من أتممت به الرسالة وأيدته بالشفاعة محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

إلى من تعجز الكلمات أن توفي في حقهم

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها

أمي العزيزة الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى من علمني أن أرقى سلم الحياة بحكمة وصبر، وجعل مشواري العلمي ممكنا

أبي العزيز الغالي حفظه الله وأطال في عمره.

إلى...

سندي في الحياة زوجتي و ولدي محمد كرم

إلى...

الشموع التي أضاءت لي مشواري إخوتي وأختي العزيزة

إلى...

جميع الأقارب والأصدقاء والأحباء

إلى...

كل من علمني حرفا أساتذتي الكرام حفظهم الله ورعاهم.

هشام

إهداء

لك الحمد يا ربي كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على من أتممت به الرسالة وأيدته بالشفاعة محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

إلى...

والدي العزيزين اللذين بذلوا الغالي والرخيص في سبيل ما وصلت إليه الآن

إلى...

زوجتي رفيقة دربي وإلى بناتي العزيزات الغاليات

إلى...

وإلى اخوتي أصحاب الفضل الكبير

وإلى أصدقائي وإلى من أعزهم ويعزوني وإلى أستاذتي الكرام وإلى كل من دعمني وساندني خلال فترتي الجامعية وما هي سوى نهاية مرحلة وبداية مرحلة قادمة أتمنى فيها الخير لي ولك

رشيد

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن دعا بدعوته إلى يوم الدين وبعد

في البداية وللعرفان بالجميل نبتدئ بتقديم جزيل الشكر والعرفان إلى من لم يبخل علينا بخبرته العلمية وأعطانا من وقته الثمين، أفادنا بجهده الصادق وعطائه وإشرافه الأستاذ الدكتور "بن عيشوش محمد" بارك الله له في عمله وسدد خطاه

كما نشكر كل أستاذ ساعدنا

ونشكر كل زميل في الدراسة أعاننا

وفي الختام اللهم نسألك السداد والفلاح راجين منك أن يكون عملنا هذا خالصا لوجهك الكريم وفي ميزان حسناتنا يوم القيامة.

الملخص:

تعالج هذه الدراسة موضوع تحديد التكاليف الخفية(المستترة) و كيفيات معالجتها أو التخفيف منها بالمؤسسات الصحية العمومية بالجزائر، و ذلك في ظل سياسة ترشيد النفقات المنتهجة من السلطات العليا، خاصة و أن محاسبة التكاليف في هكذا مؤسسات لم تجدي نفعا مع التكاليف المستترة.

إن التكاليف الخفية ناجمة عن عدة أسباب كسوء ظروف العمل، حالات عدم الرضا الوظيفي، نقص التدريب... إلخ لذا تظهر في خمسة مؤشرات حددها الباحث "هنري سافال" و هي: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، نقص الجودة و نقص الإنتاجية.

لقد حاولنا من خلال هذا البحث تبيان الجانب النظري المرتبط بإشكالية بحثنا من تعريف للتكاليف الخفية و ما هي أسبابها و كيفية نشوئها إلى مؤشراتها أما في دراستنا الميدانية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية فقمنا بتحديد التكاليف الخفية و كذلك حسابها بالرغم من ضعف نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة و قمنا بذلك لتبيان درجة خطورتها للمسيرين، و لفت انتباههم لمؤشراتها، خاصة و أنها تأخذ نصيبا من المال العام لكن دون خدمة مقدمة.

الكلمات المفتاحية:#تكاليف_خفية، #تكاليف، #تكاليف_مستترة، #هنري_سافال، #التسيريالسوسيو-إقتصادي.

Summary:

This study aim to treat the issue of determining the hidden costs (undercurrent) and how to treat themor mitigate them in Algerian's public hospitals, in the light of the policy of rationalizing expenditures from the government authorities, especially since the cost accounting in such establishments did not take hidden costs into account.

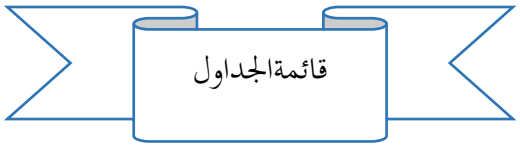
Hidden costs are caused by several reasons such as poor working conditions, job dissatisfaction, lack of training..., they appear in five indicators identified by the researcher "Henry Saval": absenteeism, work accidents, work turnover, lack of quality and lack of productivity.

Through this research we have tried to show the theoretical aspect associated with the problem of our research from the definition of hidden costs and what are their causes and how they arise to their indicators, and in our field study at Medea's public institution for neighborhood health, we tried to identify the hidden costs as well as calculating them despite the poor accounting system of the establishment, and we made this research to show the seriousness of this subject to the administrators, and draw their attention to its indicators, especially that it eats a fair amount of public funding without providing the appropriate health service.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
ملخص الدراسة	
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	III
مقدمة	أ
الفصل الأول: ماهية التكاليف، الخفية و مؤشراتها	46-1
تمهيد	2
المبحث الأول: مدخل عام للتكاليف و المحاسبة الإدارية	3
المطلب الأول: مفهوم التكاليف	3
المطلب الثاني: تصنيف التكاليف	5
المطلب الثالث: عموميات حول المحاسبة الإدارية	11
المبحث الثاني: ماهية التكاليف الخفية	16
المطلب الأول: :مفهوم التكاليف الخفية و كيفية الكشف عنها	20
المطلب الثاني: أسباب وجود التكاليف الخفية	6
المبحث الثالث: مؤشرات التكاليف الخفية	30
المطلب الأول: مؤشري التغيب و دوران العمل	30
المطلب الثاني: مؤشر حوادث العمل	37
المطلب الثالث: مؤشري غياب النوعية و فروق الإنتاجية	41
خلاصة الفصل	46
الفصل الثاني: تقييم و حساب التكاليف الخفية بالمؤسسة الصحية.	47
تمهيد	48
المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	49
المطلب الأول: نشأة المؤسسة	49
المطلب الثاني: تنظيم و سير المؤسسة	50
المطلب الثالث: بطاقة تقنية للمؤسسة	55
المبحث الثاني: طرق تقييم و حساب التكاليف الخفية	57
المطلب الأول: مقاييس طريقة SOF	57
المطلب الثاني: كيفية تخفيض التكاليف الخفية لتحسين الأداء المالي	59
المطلب الثالث: مناجمنت الموارد البشرية	62

المبحث الثالث: حساب التكاليف الخفية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	67
المطلب الأول: التكاليف الخفية الناجمة عن تغيب الموظفين	67
المطلب الثاني: التكاليف الناجمة عن دوران العمل	79
المطلب الثالث: التكاليف الناجمة عن حوادث العمل	85
خلاصة الفصل	91
خـــاتمة	93
قائمة المصادر والمراجع.	97
الملاحق.	100



رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1)	مكونات الأجر لمختلف أسلاك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية سنة 2023	07
(2)	تكلفة مختلف الأدوية العلاجية خلال سنتي 2022-2023	08
(3)	بعض من التكاليف الثابتة و مبالغها خلال سنتي 2022-2023	09
(4)	بعض من التكاليف شبه المتغيرة و مبالغها خلال سنتي 2022-2022	10
(5)	أسباب التغيب	32
(6)	مؤشرات التكاليف الخفية و كيفية قياسها	45
(7)	الموارد البشرية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	55
(8)	حظيرة سيارات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	55
(9)	مقاييس طريقة SOF	57
(10)	مكونات تحسين الأداء الاجتماعي	65
(11)	تغيب العمال بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنتي 2022 - 2023	68
(12)	تغيب العمال حسب السلك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2022	68
(13)	تغيب العمال حسب السلك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2023	69
(14)	توزيع أيام التغيب حسب الجنس	70
(15)	توزيع أيام التغيب على الفئات العمرية	71
(16)	حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الأطباء العامون	74

(17)	حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الأطباء الأخصائيين	75
(18)	حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك شبه الطبي	75
(19)	حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الإداريين	76
(20)	حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب للعمال المتعاقدين	77
(21)	إجمالي التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب	78
(22)	حركة الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية . خلال سنة 2022	79
(23)	حركة الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية . خلال سنة 2023	80
(24)	معدل: انفصال، انضمام و دوران الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية . خلال سنة 2022	79
(25)	معدل: انفصال، انضمام و دوران الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2023	81
(26)	تكلفة التعيين(الإحلال) بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2022	83
(27)	تكلفة التعيين(الإحلال) بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2023	84
(28)	نوع حوادث العمل و نسبة العجز	85
(29)	توزيع حوادث العمل على مختلف الأسلاك بالمؤسسة	86
(30)	تكلفة حوادث العمل بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	87
(31)	إجمالي التكاليف الخفية خلال الفترة المعتبرة(2022-2023)	88
(32)	نسبة التكاليف الخفية إلى كتلة الأجور السنوية	89

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1)	التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة.	06
(2)	التمثيل البياني للتكاليف الثابتة	08
(3)	التمثيل البياني للتكاليف شبه متغيرة.	10
(4)	العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية مع المحاسبة الإدارية	15
(5)	عناصر التكاليف الخفية.	18
(6)	مكونات الأداء الاقتصادي	29
(7)	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	54
(8)	مشتملات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	56
(9)	نموذج عام لحساب التكاليف الخفية	58
(10)	المقاربة وفق النظرية الهيكلية السلوكية	61
(11)	التكاليف الخفية بالدوائر خلال سنة 2022	89
(12)	التكاليف الخفية بالدوائر خلال سنة 2023	90
(13)	التمثيل البياني بالأعمدة للتكاليف الخفية خلال الفترة المعتبرة (2022-2023)	90

مقدمة عامة

مقدمة:

تعتبر الخدمات الصحية من أغلى أنواع الخدمات تكلفة إذ يبلغ حجم الإنفاق العالمي على الصحة سنويا تريليوني دولار قابل للزيادة، ذلك باعتبار أن الصحة العمومية و صحة المواطن هي أغلى ما تملكه المجتمعات و هي ثروة يجب الحفاظ عليها.

لذا و على ضوء التحديات التي تواجهها المؤسسات الصحية الجزائرية اليوم من نقص في الموارد المالية و المادية فإن عليها التحكم في تكاليفها و العمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، و على الرغم من التطورات الحاصلة في مناهج التسيير وتوفير أحدث الوسائل المادية و البرامج المعلوماتية إلا أنها لا تزال تعاني من عدم القدرة على الكشف عن التكاليف غير الظاهرة و التي تقع خارج حدود الرقابة.

هذا النوع من التكاليف اصطلح عليها بـ" التكاليف الخفية" من طرف الباحث الفرنسي Henri savall ، حيث اكتشف من خلال أبحاثه التي قام بها حول التحليل الاجتماعي-الاقتصادي لظروف الحياة المهنية ، أن للسلوكيات و التصرفات السلبية التي يظهرها الأفراد داخل المؤسسة أثر كبير في خلق هذا النوع من التكاليف و من ثم قام بحصر هذه السلوكيات ضمن خمسة مؤشرات أساسية هي: الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، نقص الجودة (لا جودة) و نقص الإنتاجية.

وتكمن أهمية هذا الموضوع في التأثير المباشر للتكاليف الخفية على الأداء العام و تحسين الخدمة الصحية، حيث أن ما يتم توفيره من تكاليف خفية يترجم مباشرة على تحسين أداء المؤسسة الصحية.

- السبب الذي دعانا لتناول هذا الموضوع هو جهل أو تجاهل هذا النوع من التكاليف الخفية لدى معظم المسيرين بالمؤسسات العمومية الصحية الجزائرية.

الإشكالية الرئيسية:

كيف تنشأ التكاليف الخفية بالمؤسسة الصحية، و كيف يمكن التحكم فيها ؟

التساؤلات:

- ماهي التكاليف الخفية؟
- ما هي آليات و طرق كشفها؟
- هل لمسيري المؤسسات الصحية معلومات حول هذا النوع من التكاليف؟
- كيف يتم التحكم في هذه التكاليف؟

و انطلاقا من الأسئلة السابقة يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأساسية:

المؤسسة الصحية تتحكم في معظم التكاليف الخفية و لدى مسيريها كفاءة في معالجة هكذا تكاليف.

الفرضيات الفرعية:

- التكاليف الخفية هي تكاليف تتحملها المؤسسة الصحية و تؤثر على أدائها.
- بالرغم من أن التكاليف المستترة لا يظهرها أي نظام محاسبي إلا أنه يوجد لها مؤشرات تحددها و تحسبها.
- توفير ظروف جيدة للموظف تحسن من رفع الأداء و منه تخفيض التكاليف الخفية.
- لدى المسيرين كفاءة في إدارة المؤسسة مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

منهج البحث و أدواته:

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

- المقابلات الشخصية؛
- الملاحظات الميدانية؛
- دراسة الوثائق و الأرشيف؛
- الجداول و الأشكال البيانية؛
- الأدوات الإحصائية.

المقاربة المنهجية:

طبيعة الموضوع هي التي ترسم بالأساس ملامح المقاربة المنهجية التي اعتمدناها في الدراسة من أجل تحقيق الأغراض المطلوبة فيها ، وبناء على متطلبات هذه الدراسة التي تصنف ضمن الدراسات الوصفية- توخينا مقاربة منهجية تعتمد أساسا على منهج دراسة الحالة بوصفه منهجا يركز على الوصف الدقيق لكافة المتغيرات والعوامل التي تنطلق من داخل الحالة المدروسة ذاتها ، وتلك المؤثرة فيها والتي لها علاقة وثيقة بها، وهو ما يمنح الباحث إمكانية التوغل العميق والدقيق في دراسة كافة الجوانب والعناصر المكونة لـها وهو ما يتعين أن يكون أو على الأقل الاجتهاد فيه-في هذه الدراسة التي تسعى للكشف على واقع التكاليف الخفية بالمؤسسة الصحية.

أهداف الدراسة:

الهدف العام:

التعرف على التكاليف الخفية بالمؤسسة الصحية و الأسباب التي كانت ورائها و كيفية تخفيضها.

الأهداف المحددة:

- تبيان التكاليف الخفية بالمؤسسة الصحية و كيفية التحكم فيها.
- التحسيس و التعريف بخطورة التكاليف الخفية و لفت انتباه المسؤولين لهذا النوع من التكاليف.
- تبيان أن التحكم في التكاليف الخفية و تخفيضها يحسن من الخدمة الصحية.

مجال البحث:

سيكون مجال بحثنا المكاني: ضمن حدود المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية ، أما مجال البحث الزمني فهو محدود ضمن الفترة الزمنية من سنة 2022 إلى غاية 2023 حسب ما توفر لنا من معلومات.

واقع الدراسة:

الدراسة ستكون في الوسط الصحي إذ من خلالها سنحاول تبيان تلك التكاليف المحسوبة عن المؤسسة الصحية لكن لا يتم تسجيلها و حسابها لأنها ببساطة حسب عنوان البحث "خفية" ، لذا من المتوقع أن نجد في مجتمع البحث أنهم يجهلون هكذا نوع من التكاليف و نجد البيانات الكمية شحيحة لكن وجب القيام بهذا البحث من أجل لفت انتباه المسيرين لهذه التكاليف.

الفصل الأول:

ماهية التكاليف، الخفية و مؤشراتها

تمهيد:

لقد نشأت المحاسبة و تطورت كبقية العلوم الاقتصادية و الاجتماعية لتلبية أشكال و حاجات التقدم الاقتصادي والاجتماعي، حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يلاءم الواقع الاقتصادي المتغير.

ولعل أغلب وسائل التسيير التي لفتت انتباه عديد المسيرين هي محاسبة التكاليف، لأن تخفيض التكاليف يعتبر قاعدة واجبة للمؤسسة، وتعتبر محاسبة التكاليف من بين الأساليب الحديثة والأدوات الهامة التي تعمل على تحليل النتائج العامة بصفة دقيقة ومعرفة النتائج الحقيقية والفعلية والأداء الجيد للمؤسسة، ومحاولة اكتشاف الانحرافات والعمل على تصحيحها من خلال اتخاذ القرارات المناسبة.

لكن وعلى الرغم من أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة في التسيير واتخاذ القرارات إلا أنها أغفلت جانب مهم من التكاليف والذي يتعلق بتكاليف العنصر البشري نتيجة ما أهملته بخصوص النظرية الاجتماعية الاقتصادية في إدارة المؤسسات لهنري سافال سنة 1976 والتي أطلق عليها تسمية التكاليف الخفية، ونظرا لأهمية هذه التكاليف سنتطرق في هذا الفصل إلى محاسبة التكاليف، و ماهية التكاليف الخفية و مؤشراتها.

المبحث الأول: مدخل عام للتكاليف و المحاسبة الإدارية.

يكتسي فهم سلوك عناصر التكاليف دورا هاما في استيعاب طبيعة محركات ومسببات التكلفة، ومن طريقة استجابة تلك العناصر للتغير تماشيا مع مستوى النشاط أو حجم الإنتاج ككل، و يأخذ سلوك التكاليف العديد من الأنماط (التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة و التكاليف المختلطة) حيث أن فهم محرك التكلفة لكل عنصر من عناصر تلك التكاليف والأنماط يلعب دورا محوريا في التحكم في إطارها العام، فمحرك التكلفة بالنسبة للتكاليف المتغيرة عبارة عن حجم النشاط الذي سيؤدي التغير فيه إلى تغيرات في إجمالي التكاليف المتغيرة. أما فيما يخص التكاليف الثابتة، فنجد أن سلوكها لا يتأثر بحجم النشاط، إذ أن قيمتها تبقى ثابتة خلال فترة زمنية قصيرة.[1]

المطلب الأول: مفهوم التكاليف

إن مفهوم التكلفة يتطلب منا أن نفرق بين عدة مصطلحات تتمثل في:

الفرع الأول: مفهوم المصروف، العبء و التكلفة

أولا: **المصاريف:** هي عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، ومن الوهلة الأولى يتبادر إلى الذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف و الإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكنا إلى في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة أو على المدى الطويل، نظرا لأن المصاريف و الإيرادات لا تتزامن مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة، أي هنالك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقدا أو العكس بالنسبة للإيرادات.

ثانيا: الأعباء: يتقابل مع النتائج اللذان يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء استهلاك البضائع و المواد و اللوازم و مخصصات الاهتلاك، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية و هي سهلة الحساب و تحديد الزمن الذي يصرف فيه، فإن الأعباء لها الصيغة غير المادية، و عليه فالعبء هو نظام لتقسيم المصاريف مع الفترات و الناتج، أي أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة و ليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة فهنالك إذن فرق في تاريخ تحقيق المصاريف و تاريخ تسجيل أو تحمل الأعباء، و يفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة، بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل الأعباء، إذا تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الأعباء (

[1] مزهود هشام، **إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة و المتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة**، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، جامعة سطيف، 2018-2019، ص 82.

نظريا) و ليس على أساس صرفها حيث العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الأعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها.[1]

ثالثا: التكاليف: التكلفة هي مجموع الأعباء المتحملة لأجل تحقيق هدف محدد و هي تخص شيئا معينا(منتوج، آلة، خدمة أو أي عملية) و يسمى هذا الشيء بميدان التكلفة.

و تعرف أيضا بأنها تضحية تقاس بالموارد المتنازل عنها لتحقيق هدف معين، أي أن تكلفة أي عنصر هي قيمة الموارد المضحى بها للحصول على ذلك العنصر، و غالبا ما يستعمل مصطلح " تكلفة" عند الإشارة لتقييم السلعة أو الخدمة المكتسبة و عندما يستعمل المصطلح بهذا المعنى تعبر التكلفة عن قيمة أصل، و عندما تنتهي فوائد الاكتساب (للسلع و الخدمات المكتسبة) تصبح التكلفة عبئا أو خسارة لذلك من المهم التمييز بين التكلفة و العبء فهذا الأخير هو عكس الإيراد في الدورة المحاسبية و لذلك يتم طرحه من إيرادات الدورة بينما تتحمل التكاليف كلما كانت هنالك تضحية بالموارد سواء اعتبرت أصلا أو عبئا(كما يمكن تحمل تكاليف لا تقيد في نظام المحاسبة المالية لا كأصول ولا كأعباء مثل المبيعات الضائعة). و إذا سجلت التكلفة كأصل (مثل الإيجار المدفوع مسبقا لمبنى مكتب) ستتحول إلى عبء عندما يستهلك الأصل (يستعمل المبنى لفترة بعد دفع الإيجار)[2]

الفرع الثاني: ميدان، عامل التكلفة و تخصيصها:

أولا. ميدان التكلفة: تحمل التكلفة لميادين مختلفة و ذلك لأغراض مختلفة تتضمن التسعير، تحضير دراسات الربحية و مراقبة الإنفاق, و ميدان التكلفة هو أي منتج، خدمة، نشاط أو أي وحدة بالمنظمة تحمل لها التكاليف. و عموما تعتبر المنتوجات، الخدمات و العملاء ميادين تكلفة، على حسب اهتمامات الإدارة الأساسية إن كانت تكاليف المنتوجات أو الأقسام. و مفهوم ميدان التكلفة مفهوم واسع، حيث يتضمن المنتوجات، مجموعات المنتوجات، الخدمات، المشاريع و الأقسام، كما يمكن أن يطبق على العملاء أو البائعين. و تلعب ميادين التكلفة دورا مهما في اتخاذ القرارات، قياس الأداء و تنفيذ الاستراتيجية، بما في ذلك تحضير القوائم المالية و الضرائب.

ثانيا. عامل التكلفة: يسمى أيضا بمسبب التكلفة و هو أي عامل يتسبب في تغيير التكلفة الكلية لميدان التكلفة، و غالبا ما تواجه مجهودات تخفيض التكاليف مشكلتين رئيسيتين هما: تحديد الأنشطة التي لها قيمة مضافة أي تلك الأنشطة التي يعتبر العميل أنها تضيف قيمة للمنتوج أو الخدمة التي يشتريها، و الاستعانة بعوامل

[1] أبو زيد كمال خليفة، **الرقابة على عناصر التكاليف**، الدار الجامعية للنشر و التوزيع الإسكندرية، مصر، 1997، ص161.
[2] نفس المرجع ص 162.

التكلفة لإدارة الأنشطة ذات القيمة المضافة بكفاءة، و كأمثلة عن عوامل التكلفة نذكر: عدد ساعات العمل، كمية المواد المستهلكة، تكلفة اليد العاملة المباشرة، رقم الأعمال، عدد الوحدات المباعة، عدد الطلبيات...

توفر عوامل التكلفة دورين هامين للمحاسب الإداري هما: إمكانية تخصيص التكاليف على ميادين التكلفة و تفسير سلوك التكلفة أي كيف تتغير التكاليف الكلية إذا تغيرت عوامل التكلفة، و على العموم يسبب ارتفاع عوامل التكلفة ارتفاعا في التكلفة الكلية و أحيانا تكون العلاقة عكسية فمثلا إذا افترضنا أن عامل التكلفة هو درجة الحرارة فإن انخفاض هذا العامل في الأوقات الباردة من السنة سيؤدي إلى ارتفاع تكاليف التدفئة الكلية.[1]

تستعمل معظم المنظمات، و خاصة تلك التي تتبع استراتيجية الريادة في التكلفة، إدارة التكاليف للحفاظ على وضعيتها التنافسية أو تحسينها و تتطلب إدارة التكاليف الفهم الجيد لكيفية تغير التكلفة الكلية لميدان التكلفة عند تغير عوامل التكلفة.

ثالثا. تخصيص و توزيع التكاليف:

تخصيص التكاليف: هو عملية تخصيص تكاليف الموارد على مراكز التكلفة ثم تخصيص تكاليف مراكز التكلفة على ميادين التكلفة، أي أن كل التكاليف يتم تخصيصها على ميادين التكلفة، و هنالك نوعان من التخصيص: التخصيص المباشر و التوزيع.

و يقصد بالتخصيص المباشر تخصيص التكاليف المباشرة مثل المواد الأولية التي يمكن تخصيصها مباشرة على ميدان التكلفة،

بينما يستعمل مصطلح التوزيع للتكاليف غير مباشرة و هو عملية تخصيص هذه الأخيرة على ميادين التكلفة و يتم ذلك باستعمال معدل توزيع أو معدل تحميل.[2]

المطلب الثاني:تصنيف التكاليف

الفرع الأول: تصنيف التكاليف من حيث علاقتها بوحدة المنتج

تصنف التكلفة إلى مباشرة أو غير مباشرة حسب علاقتها بمركز أو ميدان التكلفة:

[1] راضية عطوي، **الإدارة الاستراتيجية للتكاليف و مختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف و تحسين الأرباح**، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، جامعة سطيف،2016-2017، ص 27.

[2] راضية عطوي، مرجع سبق ذكره،ص 29.

التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي يمكن تخصيصها بوضوح على مراكز التكلفة أو ميادين التكلفة فعلى سبيل المثال تكلفة المواد الأولية اللازمة لمنتوج معين هي تكلفة مباشرة لأنه يمكن تخصيصها مباشرة على المنتوج.

في المؤسسات الإنتاجية يتم تجميع تكاليف المواد الأولية في مراكز تكلفة (أقسام الإنتاج) ثم تخصص على كل منتوج مصنع و الذي يمثل ميدان تكلفة، و بالمثل تكلفة تحضير وجبة المسافر بالنسبة لمؤسسات النقل الجوي هي تكلفة مباشرة لأنه يمكن تخصيصها مباشرة على كل مسافر و عامل التكلفة بالنسبة للتكاليف المباشرة هو عدد وحدات ميدان التكلفة مثل عدد العلب المنتجة أو عدد المسافرين.

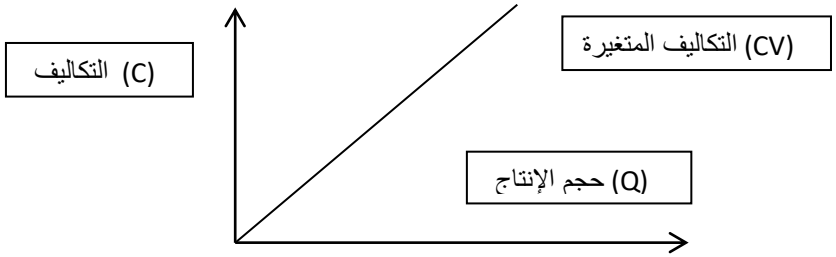
أما **التكاليف غير المباشرة** فهي تلك التكاليف التي يصعب تخصيصها على مراكز التكلفة أو ميادين التكلفة لأن العلاقة بينها و بين ميادين التكلفة غير واضحة، لذلك يتطلب تخصيصها القيام بعمليات حسابية فعلى سبيل المثال، تعتبر تكاليف إنارة المصنع تكاليف غير مباشرة بالنسبة للمنتوج و ذلك لأن الإنارة تساهم في إنتاج المنتوج(العمال بحاجة إلى الإنارة) و لكن من غير الممكن التحديد الدقيق للجزء الذي ساهمت الإنارة في إنتاجه من المنتوجات، و يجدر بالذكر هنا أن الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة هو فصل محاسبي يهدف إلى الدقة في حساب تكاليف ميادين التكلفة و تقييم أسباب الانحرافات حيث أن انحراف التكاليف المباشرة يعود أساس إلى كفاءة الأداء فقط، بينما انحرافات التكاليف غير المباشرة فتعود إلى الكفاءة و إلى احتمال خطأ في اختيار أسس معدلات التحميل.

<u>الفرع الثاني</u>: التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة: تتكون التكلفة الكلية من تكاليف متغيرة و أخرى ثابتة.

التكلفة المتغيرة هي تلك التكلفة التي تتغير عند تغير مستوى النشاط، فمثلا يتطلب نشاط صناعة الكراسي استهلاكا للخشب، شراء و استهلاك الخشب يخلق تكلفة ترتفع بارتفاع عدد الكراسي المصنعة، و يسمى المتغير الذي يسبب تغير التكلفة بعامل التكلفة و لذلك فإن التكلفة المتغيرة تكتب بالصيغة التالية:

التكلفة المتغيرة= التكلفة الوحدوية لعامل التكلفة xعدد وحدات عامل التكلفة

شكل رقم**(01)**: التمثيل البياني للتكاليف المتغيرة.



<u>المصدر</u>: ثناء علي القباري، قياس وتخصيص محاسبة التكاليف ونظم غدارة التكلفة، الدار الجامعية، القاهرة،2006، ص 35.

- **التكاليف المتغيرة بالمؤسسة الصحية:**

وهي النفقات المرتبطة ارتباطاً مباشراً بمخرجات النظام الصحي للمؤسسة ، وقد أخذت هذه الصفة ، لارتباطها بمستوى الطلب على الخدمات الصحية ، أي أنها تتناسب طردياً مع عدد المستفيدين من الخدمات الصحية للمؤسسة، و تشمل:

- الرواتب والأجور والعلاوات والمكافئات والحوافز المدفوعة للجهاز الطبي العامل في المؤسسة والممرضين والفنيين ، ولا تشمل الرواتب والأجور المدفوعة للجهاز الإداري .
- تكلفة المواد (المستلزمات الطبية)

وهي مجموع الأدوية واللوازم الطبية المصروفة للمؤسسة في سبيل قيامها بخدماتها الطبية والشبه الطبية في الظروف الطبيعية، وخلال فترة زمنية محددة ، أي فترة التكاليف المقررة وهي سنة في الغالب.

جدول رقم**(01):** مكونات الأجر لمختلف أسلاك المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية سنة 2023 (دج)

صنف الموظفين	الطبي	شبه الطبي	متعاقدين بتوقيت كلي	متعاقدين بتوقيت جزئي	إداري*
عدد الموظفين	126	440	204	33	66
الأجر الأساسي	103 951 350.00	213 342 525.00	50 180 360 .00	3 868 110.00	30 468 825.00
العلاوات و التعويضات	129 926 106.00	210 260 054.00	50 355 815.00	4 989 494 .00	18 321 121.00
المنح العائلية	514 155 .00	1 534 665 .00	2 286 855 .00	00	497 220 .00
المجموع	234 391 611.00	425 137 244.00	102 823 030.00	8 857 604.00	49 287 166.00
المجموع الكلي	820 496 655.00	متوسط الأجر الفردي السنوي	944 184 .87		
إجمالي عدد الموظفين	869				

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من معلومات قدمت من المؤسسة محل التربص.

*أجور السلك الإداري تعتبر كتكاليف ثابتة وليست تكاليف متغيرة.

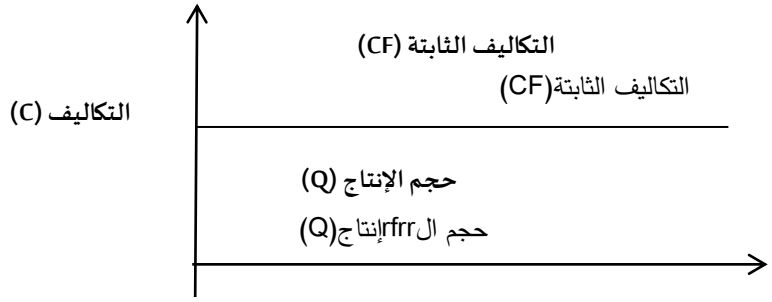
جدول رقم: **(02)**: يبين تكلفة مختلف الأدوية ،اللقاحات و المواد الصيدلانية خلال سنتي 2022-2023 (بالدينار الجزائري).

النوع/ السنة	2022	2023
لقاحات	81 000 000 .00	130 986 875 .00
أدوية	28 139 971 .00	32 431 048 .00
مستهلكات طبية	7 313 291 .00	5 889 673 .00
أوساط مغذية	4 499 628 .00	3 080 564 .00
مواد جراحة الأسنان	2 665 668 .00	2 533 318 .00
مواد التصوير الطبي والكشف	2 050 423 .00	3 267 775 .00
مفاعلات المخابر	3 259 268 .00	5 975 147 .00
مواد ذات الإستعمال الوقائي	1 116 000 .00	1 791 565 .00
المجموع	**130 986 243 .00**	**184 274 848 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من معلومات قدمت من المؤسسة محل التربص.

أما **التكاليف الثابتة** فهي التكلفة التي لا تتغير في المدى القصير بتغير مستوى النشاط، و ما يميز التكلفة الثابتة هي أنها ترتبط بحجم الموارد المكتسبة لا بحجم الموارد المستعملة و لهذا تسمى بتكاليف الطاقة الإنتاجية و كمثال على هذ التكاليف نذكر: اهتلاك الآلات و رواتب المشرفين على الإنتاج حيث لا ترتبط هذه التكاليف بالزمن المتاح للآلة أو مدة الإشراف المستعملة.

شكل رقم**(02)**: التمثيل البياني للتكاليف الثابتة



المصدر: ثناء علي القباري، مرجع سبق ذكره، ص 36.

- **التكاليف الثابتة بالمؤسسة الصحية:**

وهي النفقات المرتبطة بشكل غير مباشر بمخرجات النظام الصحي للمؤسسة ، وبالتالي فهي لا تتأثر بمستوى الطلب على الخدمات الصحية التي يقدمها للمواطنين ، بل هي تنشا خلال فترة زمنية معينة بهدف تجهيز الطاقة الإنتاجية أو الإدارية للمؤسسة ، وهي تتضمن أجور العاملين في **الإدارة** ، وأقساط إهلاك الأجهزة والمباني والسيارات إضافة لمصروفات الصيانة الدورية ، فهذه النفقات تتحملها المؤسسة بصفة ثابتة مهما تغير عدد المترددين عليه بالزيادة أو النقص.

ويتم توزيع التكاليف الثابتة على مراكز الإنتاج في المؤسسة، وفقاً لأسس توزيع معينة، باعتبارها نفقات غير مباشرة على هذه المراكز، للوصول إلى التكلفة الكلية، والتي يمكن بعدها تحديد تكلفة وحدة الخدمة الصحية في مراكز الإنتاج في المؤسسة.

جدول رقم**(03):** يبين بعض من التكاليف الثابتة و مبالغها خلال سنتي 2022-2023 بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، (بالدينار الجزائري).

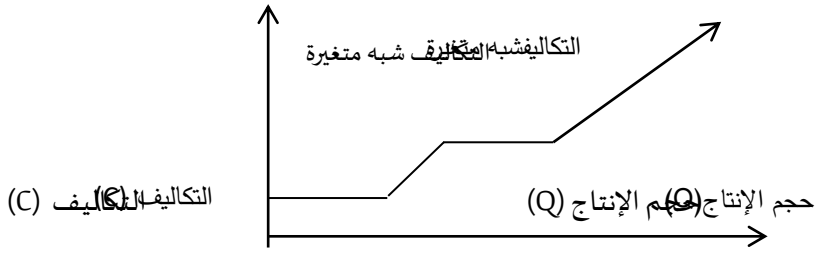
نوع التكلفة/ السنة	2022	2023
تكاليف حظيرة السيارات	2 961 843 .00	4 543 353 .00
تكاليف صيانة المباني	7 355 906 .00	18 261 520 .00
تكاليف إدارية (توثيق)	1 955 533 .00	2 498 000.00
صيانة العتاد	179 700 .00	347 500.00
المجموع	**12 273 282 .00**	**25 650 373 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من معلومات قدمت من المؤسسة محل التربص.

تكاليف شبه متغيرة: هذه التكاليف لا تعتبر كليا متغيرة ولا ثابتة كذلك، لكنها تتغير مع حجم الإنتاج و لكن ليس بنفس النسبة، و هي التي تجمع بين خصائص النوعين السابقين معا، فتجدها أحيانا ثابتة ثم تسلك سلوك التكاليف المتغيرة ، و مثال ذلك مصاريف الصيانة حيث أن الصيانة الدورية هي تكاليف ثابتة ثم تبدأ هذه التكاليف بالزيادة عند بدأ العمليات الإنتاجية و زيادة الوحدات المنتجة فتصبح متغيرة، ونفس الشيء بالنسبة لمصاريف

الكهرباء فهي تكون حتى و إن لم يوجد إنتاج فالإدارة تحتاج إلى كهرباء لكن عند بداية الإنتاج يصبح استهلاك الكهرباء أكبر و بالتالي تصبح تكلفة متغيرة و يمكن أن نوضح هذه التكاليف في الشكل التالي:

شكل رقم**(03):** التمثيل البياني للتكاليف شبه متغيرة.



المصدر:ثناء علي القباري، مرجع سبق ذكره، ص 37.

- **تكاليف شبه متغيرة (أو شبه ثابتة) بالمؤسسة الصحية:**

وهي تكاليف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، لتمكينه من تقديم خدماته العلاجية للمواطنين حين طلبها.

جدول رقم**(04):** يبين بعض من التكاليف شبه المتغيرة و مبالغها خلال سنتي 2022-2023، للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، (بالدينار الجزائري).

نوعا التكلفة/ السنة	2022	2023
تكلفة كهرباء، غاز،ماء، تسخين	5 447 805 .00	6 982 891 .00
تكلفة الغاز الطبي ومواد أخرى	892 024 .00	1 586 658 .00
تكاليف قطع غيار العتاد الطبي	1 620 400 .00	2 862 000.00
المجموع	**7 960 229 .00**	**11 431 549 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من معلومات قدمت من المؤسسة محل التربص.

و الفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة هو فصل هدفه اقتصادي و ليس محاسبي كالفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة. فالمتغيرة (تكاليف الاستغلال) ترتبط بقرارات التشغيل القصير المدى و المسؤول عنها هو العامل في منصب عمله. أما الثابتة (تكاليف هيكلية) فترتبط بقرارات الاستثمار الطويل المدى و المسؤول عنها هو الإدارة العليا.

الفرع الثالث: إدارة التكلفة

كثيرا ما يساء تفسير المصطلحات المحاسبية و لا يستثنى منها مصطلح " إدارة التكلفة" خاصة لكونه يشمل مصطلح " محاسبة التكاليف" و " محاسبة التسيير" و التي بدورها عرضة لإساءة التفسير، فهنالك من يعتبر هذه المصطلحات كمترادفات و هنالك من يستعملها للدلالة على أشياء مختلفة. و في كل الأحوال فإن إدارة التكلفة تبنى على كل من محاسبة التكاليف و محاسبة التسيير و تفترض معرفة كلا منهما، و مع ذلك فإن إدارة التكاليف ليست مجرد محاسبة للتكاليف أي مجال المحاسبة الذي يهتم بتسجيل، قياس و عرض المعلومات المتعلقة بتكلفة الأشياء بل هي أشمل من ذلك، كما أنها لا تعني كذلك محاسبة التسيير التي تهتم بالكيفية التي ينبغي أن تستعمل بها المعلومات المتعلقة بالتكاليف و باقي المعلومات المالية و غير المالية في التخطيط ، الرقابة، التحسين المستمر و اتخاذ القرارات.[1]

و على ضوء ذلك تعرف إدارة التكلفة على أنها "أساليب و أنشطة المسيرين التي تهدف لإرضاء العملاء و ذلك بالسعي إلى التخفيض المستمر للتكاليف و التحكم فيها".

و عرفت أيضا على أنها أداة تخدم اتخاذ القرارات الاستراتيجية من خلال ثلاث خصائص **فلسفة، مبدأ** و مجموعة من **التقنيات** تهدف لخلق القيمة بأقل تكلفة.

- ✓ **فلسفة**: لأنها تتطلب البحث الدائم عن الوسائل لاتخاذ أفضل القرارات لخلق القيمة للعميل بأقل تكلفة؛
- ✓ **مبدأ**: تقوم إدارة التكاليف على مبدأ مفاده أن كل التكاليف تنتج عن قرارات التسيير؛
- ✓ **تقنيات**: إدارة التكاليف هي مجموعة من التقنيات الفعالة التي تعمل على تعظيم القيمة و تخفيض التكاليف و تستخدم مؤشرات الأداء لتقييم نتائج القرارات.

المطلب الثالث: عموميات حول المحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية من أهم العناصر المكونة لنظام المعلومات الإدارية و المحاسبية في المشروع، فهذا النظام يوفر المعلومات الاقتصادية و يتولى تجميع المعلومات الأخرى المتولدة من نظم المعلومات الفرعية الأخرى في المشروع ، و الهدف الأساسي من هذه العمليات التي يقوم بها نظام المحاسبة الإدارية هو مساعدة الإدارة في عمليات

[1] مزهود هشام، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الرقابة و تقويم الأداء و اتخاذ القرارات. تختص المحاسبة الإدارية بتجميع و تحليل و تبويب و تخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في الشركات لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالي و غير مالي تقدم للإدارة. بدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر، حيث تطورت مفاهيمها و أبعادها و أساليبها و أطرها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث و احتياجات المستهلكين الداخليين و الخارجيين، و بذلك تطورت من مفهومها التقليدي إلى المحاسبة الاستراتيجية.

الفرع الأول: نشأة و تعريف المحاسبة الإدارية:

أولا. النشأة

لقد كان أول ظهور للمحاسبة الإدارية عام 1900م، في شكل تشريع مالي، أي أن الاهتمام ينصب بالدرجة الأساسية على النواحي المالية التي تتعلق بتكوين المؤسسات و تصنيفها، أما في وقتنا الحاضر فإن هنالك اتساعا واضحا في مجال استخدام المحاسبة الإدارية و تأثيرها في دعم القرارات الاقتصادية، و يظهر ذلك من خلال التفكير نحو تصميم نظام معلومات متكامل للمحاسبة الإدارية يختص بصياغة المعلومات خدمة لمتطلبات الإدارة و احتياجاتها في كافة المجالات مع مراعاة أن تكون المنافع المتحققة أكبر من تكاليفها[1]

ثانيا.تعريف المحاسبة الإدارية

لقد تعددت مفاهيم المحاسبة الإدارية و تنوعت تعاريفها. ذلك بسبب شمولية هذا المفهوم و مواكبة التطورات التكنلوجية. فقد عرفها بايلونوملر بأنها" مجموعة من الوظائف المحاسبية التي تتعلق بإعداد المعلومات التي تمكن الإدارة من أداء وظائفها في مجال التخطيط، التوجيه، الرقابة و اتخاذ القرارات.

يظهر هذا التعريف تكاملا واضحا بين دور المحاسبة الإدارية. ووظائف الإدارة المختلفة

في حين يرى ويستن وايرجين أن لمحاسبة الإدارية تبرز من خلال وظيفة التخطيط و الرقابة و مسؤولية دعم الإدارة بالمعلومات اللازمة لتمكينها من توجيه النشاط الاقتصادي نحو الأفضل و بالتكلفة المناسبة.

و بالتالي فإن للمحاسبة الإدارية دورا في دعم جهود الإدارة نحو تحقيق أفضل مستوى للنشاط الاقتصادي.[2]

ومن خلال ما اطلعنا عليه من مفاهيم حول المحاسبة الإدارية يمكن تحديد الاعتبارات الآتية:

[1] فاطة بوشخوخة، شهيناز بن طويلة، **دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي التبسي، تسبة 2016-2017،ص 03.

[2] عبد اللطيف إمام حاج عمر،زين العابدين عالم مصطفى أحمد، **المحاسبة الإدارية**، دار الكتاب الجامعي ، صنعاء،2011، ص 15.

- إن شمولية أهداف المحاسبة الإدارية تركت أثرا على عدم تحديد تعريف ثابت و محدد لهذا الحقل المحاسبي.
- إن هنالك اتفاقا بشأن تداخل وظائف المحاسبة الإدارية مع وظائف الإدارة في مجال التخطيط و الرقابة و التوجيه و اتخاذ القرارات.
- إن المحاسبة الإدارية تستخدم كافة المفاهيم و المبادئ الإدارية و المحاسبية، و تستخدم وسائل مختلفة لتوفير المعلومات و تصنيفها وفق احتياجات مستخدميها.

الفرع الثاني: خصائص، مهام، ووظائف المحاسبة الإدارية

أولا .خصائص المحاسبة الإدارية: للمحاسبة الإدارية عدة خصائص تتمثل في:

- تعتمد على الإجراءات المحاسبية المعروفة من تجميع و تسجيل و تبويب و تلخيص و عرض و تفسير البيانات، إما عن طريق النظام المحاسبي أو عن طريق أساليب التحليل الخاصة كالتحليل المالي؛
- تقوم المحاسبة الإدارية أساسا على خدمة الإدارة ومساعدتاها في تأدية وظائفها المختلفة على أكمل وجه؛
- تقدم المحاسبة الإدارية معلومات موجهة خصيصا للجهات الداخلية في المؤسسة؛
- توفر المحاسبة الإدارية معلومات بشكل دائم لتجنب المشاكل الروتينية وغير الروتينية التي قد تواجهها المؤسسات في أعمالها اليومية.

ثانيا .مهام المحاسبة الإدارية: من مهامها[1]

- جمع البيانات المالية وغير المالية؛
- تبويب و تلخيص تلك البيانات؛
- إعداد التقارير المالية التقديرية مثل قائمة الدخل المخططة أو التقديرية الموازنة أو الميزانية التقديرية وكذلك قائمة التدفقات النقدية المقدرة؛

[1] ساحاب الله الشريف، **أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر)**،أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015-2016، ص 35.

- إعداد القوائم الفترية.

ثالثا .سمات المحاسبية الإدارية:

و المقصود بسمات المحاسبية الإدارية:

- المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين(الإدارة) ؛
- جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس و التوصيل، فالقياس يشتمل على قياس القيم المستقبلية بالإضافة إلى القيم الفعلية و يكون القياس نقدي أما توصيل المعلومات فيتم للإدارة داخل المنشأة؛
- إن الهدف من المحاسبة الإدارية هو خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط و اتخاذ قرارات و رقابة؛[1]

الفرع الثالث: العلاقة بين المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف:

المحاسبة المالية هي ذلك الجزء من المحاسبة المتعلق في الأساس بإعداد القوائم المالية عامة الاستخدام للدائنين و المستثمرين و غيرهم من المستفيدين خارج المؤسسة(المستفيدين النهائيين)، و من جهة أخرى نجد أن المحاسبة الإدارية تتعلق في الأساس بإعداد القوائم المالية ليستخدمها مديرو الشركات للقيام بأدوارهم في صنع القرارات دخل شركاتهم(المستفيدين الداخليين).[2]

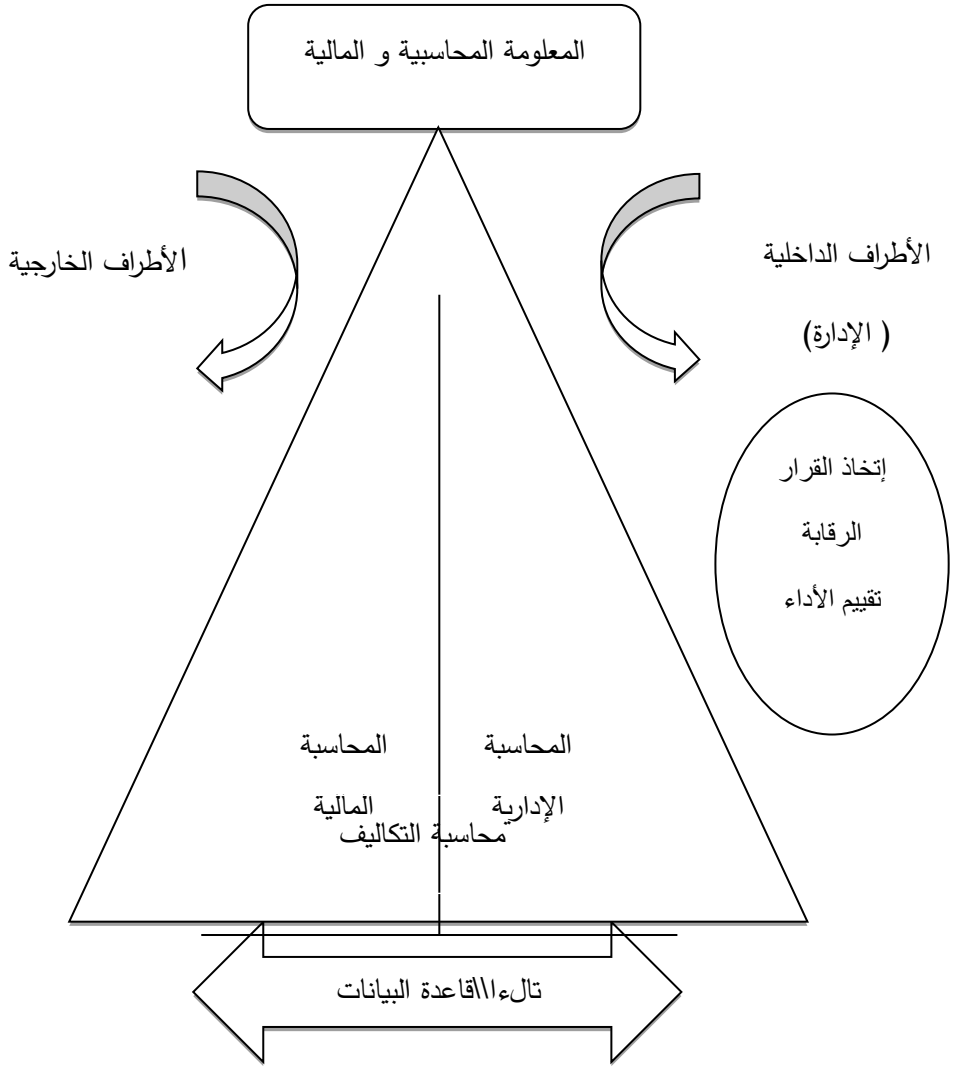
أما محاسبة التكاليف فتعتبر أداة تحليلية و رقابية هامة لكونها تمد مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية بمعلومات و بيانات أي تشكل قاعدة بيانات للمعلومة المحاسبية و المالية، تستخدمها الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية و التنظيمية و الإدارية الفعالة لتصحيح الانحرافات إن وجدت.[3]

[1] ساحاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[2] هبة جعفر حسن حبيب، **دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط و رقابة العمليات الإنتاجية**، أطروحة الدكتوراه، جامعة سندي، السودان، 2017، ص73.

[3] فاطمة بوشخوخة، مرجع سبق ذكره، ص09.

الشكل رقم(04): العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية مع المحاسبة الإدارية:



المصدر:نوبلي نجلاء،استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، سنة 2014-2015، ص 19.

لقد أثقلت التكاليف بمختلف أنواعها كاهل المؤسسات الصحية و أصبح معدل نمو النفقات فيها أكبر من معدل نمو الدخل المحلي في الكثير من الدول، الأمر الذي دفع بهذه الأخيرة للاهتمام باقتصاد الصحة عموما و محاسبة التكاليف في مؤسسات الصحة تحديدا، لكن توجد تكاليف مستترة لا يظهرها أي نظام محاسبي و له أثر بليغ في ارتفاع النفقات ، فكيف يمكننا معرفتها و ما هي مؤشراتها و طريقة حسابها ؟ هذا ما سنعرفه في المبحث التالي.

المبحث الثاني: ماهية التكاليف الخفية

تعتبر التكاليف المستترة أو الخفية من المواضيع الشائكة نظرا لطبيعتها و صعوبة قياسها، فهي تسعى إلى تحديد و قياس تكلفة العناصر اللامادية التي تؤثر على السير الطبيعي للمؤسسة، فهي تكاليف لم تكتشف و لم تحدد على وجه التعيين، رغم أن وجودها معروف في المؤسسات ولو بدرجات متفاوتة.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف الخفية وكيفية الكشف عنها

تم التعرف على التكاليف الخفية في إطار دراسة " H .SAVALL[1]" لظروف الحياة المهنية من منظور اجتماعي-اقتصادي. و ذلك بإعطاء تقديرات اقتصادية لبعض التكاليف الاجتماعية المرتبطة ببيئة العمل لأنها ليست محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية.

الفرع الأول: تعريف التكاليف الخفية:

تعرف التكاليف الخفية اصطلاحا بأنها الأعباء و النواتج التي لم يتم إبرازها في أية وثيقة من وثائق نظام المعلومات المحاسبي (بمعناه الواسع: محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، جدول حسابات نتائج و لوحات القيادة)، عكس التكاليف الظاهرة التي تشكل كل بنود الأعباء التي تظهر على تلك الوثائق.[2]

تعرف التكاليف الخفية على أنها: " تلك التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظام المعلومات المستعملة في المؤسسة، و المتمثلة في كل من الميزانيات التقديرية، جدول حسابات النتائج، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية و لوحة القيادية..."[3]

و تعرف على أنها " التكاليف التي لا يتم تسجيلها محاسبيا لكن أثرها واضح، مثل تكلفة التدريب أثناء العمل في الانتاج بالسلسلة ، فالعامل الجديد قد يؤدي عمله ببطء مما يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية، فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات، مما يجعل التكلفة الوحدوية ترتفع.

---

[1] Henri Savallولد عام 1941 بفرنسا اشتغل منصب أستاذ ف جامعة جان مولان ليون3 و صاحب نظرية التكاليف الخفية في المحاسبة سنة 1976 و مقترح نموذج الاجتماعي الاقتصادي(socio-économique) لحساب التكاليف الخفية حيث طبقت في أكثر من 100 مؤسسة و في أكثر من 25 دولة، من أهم مؤلفاته " الأداء و التكاليف الخفية"، "إعادة بناء الشركة"، " الرقابة الإدارية الجديدة" و " الهندسة الاستراتيجية".

[2] ذوادي مهيدي، **تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي**، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس، 2009-2010، ص 126.

[3] منيرة بن اودينة، **تقييم التكاليف الخفية**، رسالة ماجستير اقتصاد و مناجمنت، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص 15.

إذا هي تلك العناصر من التكاليف التي لا يظهرها النظام المحاسبي للمؤسسة مثل المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة... لكنها موجودة و تكبد المؤسسة خسائر كثيرة[1].

كما تعرف أيضا على أنها ترجمة نقدية لأنشطة معالجة خسائر التشغيل، و تسمى خفية لأنه لا يمكن ملاحظتها في أنظمة المعلومات للمؤسسة. فهي منتشرة في جميع الوظائف و مسايرة للنشاط العادي.

خسائر التشغيل ⟵ معالجة ⟵ تكاليف خفية

بناء على هذه التعاريف سابقة الذكر يمكن القول بأن النظام المحاسبي لا يمكنه بأي شكل من الأشكال إظهار تلك التكاليف الخفية بسبب عدم وضوحها و ظهورها في شكل ملموس على الوثائق المحاسبية للمؤسسة ، و كذلك عدم القدرة على إثباتها في سجلات التكاليف، حيث بإمكانها أن تدخل ضمن التكاليف الظاهرة دون استطاعة فصلها عنها.

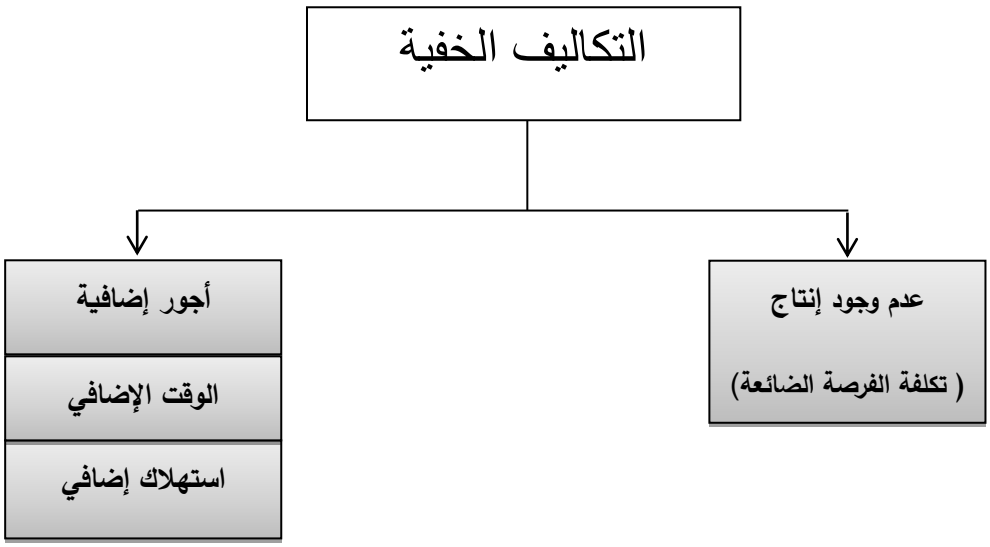
و تبرز أهم عناصر التكلفة الخفية الناتجة عن سوء الاستغلال أو التشغيل Dysfonctionnement التي تعاني منه المؤسسة و تؤثر على أدائها عند استخدام مواردها في أربعة عناصر أساسية و هي[2]:

- الأجور الإضافية (الأجور المدفوعة للعمال دون مقابل عمل بسبب الغياب المبرر).
- الوقت الإضافي أو الوقت المخصص للتعديل و التصحيح.
- الاستهلاك الإضافي لكل من الطاقة و المواد الأولية... إلخ.
- تكلفة الفرصة البديلة الناجمة عن عدم وجود إنتاج بسبب التعطل و أيضا عنصر اللاجودة.

و بالنسبة للعناصر الثلاث الأولى يمكن للمؤسسة تفاديها أو التقليل منها جزئيا من خلال رفع مستوى التشغيل، أما بالنسبة للنوع الرابع فلا يمكن للمؤسسة التحكم فيه لخروجه عن نطاق إرادتها كما هو موضح في الشكل التالي:

[1] فاتح ساحل، **دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 66.
[2] زاوي صورية، **أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية**، مذكرة لشهادة ماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة بسكرة،2012-2013 ص 27.

الشكل رقم: **(05)**عناصر التكاليف الخفية.



Source : H. savall ; V. zardet, op. cit 1989 p 05

و تتميز التكاليف الظاهرة عن التكاليف الخفية بجملة من الخصائص أهمها:

- للتكلفة الظاهرة اسما محددا و تخضع لضوابط معروفة و شائعة الاستعمال.
- تقاس حسب قوانين دقيقة و محددة.
- تخضع لرقابة دورية لفحص تطورها أو انحرافها عن الأهداف المسطرة.

لذا فإن أي تكلفة فاقدة للخصائص الثلاث السابقة هي تكلفة خفية: فتكلفة الأجور مثلا ذات اسم محدد و تظهر في القوائم المحاسبية للمؤسسة فهي بذلك من التكاليف الظاهرة، و على العكس من ذلك فإن أي تكلفة ناجمة عن أخطاء لم تتكمن المؤسسة من تقديرها أو حتى من تحديد مصدرها فهي تعتبر تكلفة خفية. وعليه فبالمقارنة مع المنظور المحاسبي نعتبر التكلفة الخفية إما كبت أو غياب لمعطيات محاسبية.

إذ أن الدليل الأول على وجود مثل هذه التكليف هو الحدس L'intuition الذي قد يسود مسيري بعض المؤسسات التي بعد أن أنفقت مبالغ كبيرة في الاستثمارات التكنولوجية مثلا، وجدت أن نتائجها لم تتحسن و ذلك راجع إلى أن الأرباح المنتظرة من هذه الاستثمارات قد امتصت بسبب تكاليف زائدة تحملتها هذه المؤسسات. لذا فقد ينشأ حدس لدى هؤلاء المسيرين مفاده أن هذا التدني في الإنتاج قد يكون ناجم مثلا عن ارتفاع معدل التغيب، لكون هذا الأخير قد كلف المؤسسة مبالغ كبيرة لكن من دون تحديد دقيق لقيمتها.

أما الدليل الثاني على وجود تكاليف غير معروفة لدى المؤسسات، أنه بعد القيام بإجراءات تجديدية تهدف إلى تحسين ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التكوين...، لوحظ تحسن في ناتج هذه المؤسسة من خلال انخفاض تكاليف معينة، على الرغم من عدم وجود معلومات محاسبية دقيقة عن حجم و طبيعة هذه التكاليف.

هنا يتضح لنا من خلال ما سبق أن للتكاليف الخفية مميزات خاصة تزيد من صعوبة الكشف عنها و تقييمها، بالإضافة إلى جهل معظم مسيري المؤسسات لوجودها من جهة و عدم وجود أدوات قياس ملائمة من جهة أخرى و في طريقة لبناء نموذج لتقييم التكاليف الخفية اكتشف H .SAVALL أن هذه التكاليف التي تمثل ترجمة نقدية لخسائر التشغيل الناتجة في الأساس عن مجموعة من الظواهر كحوادث العمل، دوران العمل، نتاج لتدهور وضعية المجالات التالية: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التدريب.

الفرع الثاني: أهمية تحديد التكاليف الخفية:

يمكن أن تظهر التكاليف الخفية نتيجة لوجود سوء التشغيل أو استغلال موارد المؤسسة، ما يضطرها إلى تصحيح الأخطاء و معالجة المشاكل الناجمة عن سوء التشغيل من خلال تحمل تكاليف إضافية من شأنها أن لا تسهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ومنه تبرز أهمية تحديد التكاليف الخفية في:

- يساعد حساب التكاليف الخفية في تحديد مستوى فعالية المؤسسة، فتحديدها يعني وجود فروقات بين ما هو مخطط و ما تم تحقيقه.
- معرفة الفرق في الفعالية بين وحدتين لنفس المؤسسة، أ, مؤسستين لنفس المجموعة أو القطاع.
- اكتشاف التكاليف الخفية يساهم في البحث عن الحلول لتحقيق أكبر فعالية.
- حساب التكاليف الخفية في الأجل القصير يساهم من رفع مردودية المؤسسة من خلال التخلص أو التقليل منها.
- يساعد حساب التكاليف الخفية في الأجل الطويل في تقليصها إلى حدودها الدنيا ما يجعل المؤسسة تستمر و تعزز تنافسيتها.

المطلب الثاني: أسباب وجود التكاليف الخفية

التكاليف الخفية ما هي إلا ترجمة نقدية لظواهر معينة، و التي من بينها: الغيابات، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة، نقص إنتاج ..الخ، و التي تنتج أصلا عن أسباب عديدة و متداخلة أرجعها هنري سافال إلى تدهور عدة مجالات داخل المؤسسة و المتمثلة فيما يلي:

الفرع الأول: ظروف العمل

تعد ظروف العمل من أكثر المسائل حساسية و تعقيدا، وهذا بسبب التكاليف التي تنجم عنها إن هي ساءت، لذلك أصبح الاهتمام بتوفير ظروف العمل الملائم من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مما يساعد على تحسين الإنتاجية، و رفع الروح المعنوية للأفراد، تقليل حوادث العمل، تخفيض معدلات التغيب و ترك العمل، و بالتالي بلوغ النتائج المرجوة.

فظهر علم يسمى " ملائمة ظروف العمل"(Ergonomie) و هو العلم الذي يختص بتصميم الآلات و المعدات و المنتجات و الأنظمة بقصد تعظيم درجة الأمان و تخفيض التعب و الإجهاد و توفير الراحة لمستخدميها بهدف زيادة الكفاءة و تعظيم الإنتاجية.

نظرا لأهمية ظروف العمل فمن الضروري توضيح مفهومها و كيف يتسبب تدهورها في خلق و تفاقم التكاليف الخفية

أولا : مفهوم ظروف العمل

تعرف ظروف العمل بأنها" تلك الظروف التي تحيط بالفرد أثناء قيامه بعمله و التي تؤثر بدرجة ملموسة على قدرته الذهنية و الجسدية كالحرارة و الضوضاء...الخ"[1]

الملاحظ أن هذا التعريف ركز فقط على الجوانب المادية للعمل.

[1] صلاح الشنواني، **إدارة الأفراد و العلاقات الإنسانية** مدخل الأهداف مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999، ص 205.

أما "هنري سافال" فقد عرف ظروف العمل على أنها" قبل كل شيء ظروف العمل ذات طبيعة مادية كالإضاءة، الضوضاء، الحرارة...الخ، وكذلك ذات طبيعة سيكولوجية و معنوية كالعلاقات الأفقية مع باقي العمال و العلاقة العمودية مع السلم الإداري"[1]

في هذا التعريف قدم هنري سافال تعريفا يشمل جزأين من ظروف العمل: ظروف العمل المادية و ظروف العمل الاجتماعية.

1. **ظروف العمل المادية:** تشمل العوامل التي لها كيان ملموس و تؤثر على درجة تقبل الفرد لبيئة العمل، و بالتالي رضاه عنه مثل: الإضاءة، الحرارة، التهوية، النظافة... و وضع الفرد أثناء تأديته لمهامه العملية، حيث تشير النتائج إلى درجة جودة أو ظروف العمل المادية تؤثر على قوة ارتباط الفرد بعمله أي على درجة رضاه عنه.

2. **ظروف العمل الاجتماعية:** كان تركيز الاهتمام على الظروف المادية في محيط العمل و الاعتقاد من أصحاب المشروعات أنها تنطوي على العوامل المؤثرة في أداء الفرد إلى أن أثبت تجارب" هاوثورن" بشيكاغو في سنوات 1927-1932 أن للظروف الاجتماعية أيضا تأثير على أداء العاملين من خلال تأثيرها على روحهم المعنوية و بالتالي فهي لا تقل أهمية عن الظروف المادية، فإذا كانت تهاجم الفرد في كيانه الجسدي من جوانب فيزيولوجية، كيمياوية و بيولوجية ،فإن ظروف العمل الاجتماعية تهاجم الإنسان في كيانه النفسي أهمها:

- الخدمات الاجتماعية المختلفة من تغذية، سكن، طب العمل، نقل، تخصيص وقت الراحة مع توفير وسائل للترفيه.

- العلاقات الاجتماعية التي تربط العمال ببعضهم البعض و برؤسائهم.

3. **تدهور ظروف العمل و علاقته بالتكاليف الخفية:** يتميز العنصر البشري بطاقاته المادية (العضلية و الحركية)، و الذهنية (التفكير و الإبداع و الابتكار)، وأيضا بأحاسيسه و معتقداته و رغباته و اتجاهاته، و التي يساهم استغلالها بشكل فعال في تحقيق أهداف المؤسسة، غير أنه لا يكفي أن يكون لدى الفرد قدرات و رغبات، حتى

[1]H savall, enrichir le travail humain, l'évaluation économique, 2eme édition dumond, paris, 1979, p 03

يحقق مستوى جيد من الأداء، وإنما لا بد من توفير ظروف عمل ملائمة حيث أثبتت الدراسات والأبحاث أن تدهور ظروف العمل يؤثر سلبا على الأداء العام للمؤسسة.

إن رضا العمال لا يتبع فقط ظروف العمل المادية بل للظروف الاجتماعية تأثير كبير على روحهم المعنوية، فمثلا عدم وجود علاقات اجتماعية حسنة بين العمال يؤثر سلبا على استقرارهم النفسي و يساعد على نشوب نزاعات و صراعات بينهم و ما ينتج عنه من حوادث و إصابات و تغيب و ترك للعمل، كذلك بالنسبة لتدهور علاقة العمال بالمشرفين خاصة وأن أداءهم يرتبط بتأثير المشرف الإيجابي عليهم من خلال تشجيعهم و تحفيزهم على أداء أعمالهم بكفاءة عالية، في إطار جو عملي مليء بمظاهر التعاون و الاحترام[1]

نستنتج من هذا أن تدهور ظروف العمل المادية و الاجتماعية يؤدي إلى تعب العمال جسديا و ذهنيا، وأيضا نفسيا مما يؤثر في قدرتهم و رغبتهم على أداء أعمالهم، و يترجم ذلك انخفاض مستوى الإنتاجية و ارتفاع نسبة المنتجات المعيبة و ارتفاع معدل الحوادث، و من ثم هذه الظروف تدفع الفرد ليسلك سلوكيات أخرى كالتغيب، و دوران العمل...إلخ، وكلها تمثل مؤشرات تدل على وجود و تفاقم التكاليف الخفية.

الفرع الثاني: تنظيم العمل

إن تنظيم العمل يعتبر من بين الأسباب المباشرة في ظهور التكاليف الخفية فتنظيم العمل يترجم نوعية العلاقة بين تفاعل كل العناصر داخل المؤسسة سواء بين الأفراد فيما بينهم أو بين الأفراد و تجهيزات العمل الضرورية، فوجود الصيانة الدورية مثلا مؤشر على نوعية العلاقة الجيدة بين العمال و الآلة، ووجود تنظيم معين كتقسيم العمل و تحديد المسؤوليات يدل على كفاءة التسيير و العكس صحيح.

- **أهمية تنظيم العمل** إن أهمية دراسة تنظيم العمل تكمن في معرفة مختلف الاختلافات في المؤسسة، أي معرفة مصدر المشكلة و من ثمة التصدي لها مثل الاختلافات الناتجة عن عدم وضوح الأهداف، تداخل في الصلاحيات و المسؤوليات مما يؤدي إلى تعدد مصادر و تضارب الأوامر، و بالتالي ضرورة المساواة و التكافؤ بين السلطة و المسؤولية و تناسب الأجرة مع الجهد المبذول، فإذا تساوت الأعمال من حيث مستوياتها أي

[1] أحمد صقر عاشور، **إدارة القوى العاملة**، إدارة النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت،1979، ص50.

من حيث الواجبات و المسؤوليات فيجب أن تتساوى الرواتب التي يتقاضاها شاغلوها أيضا، بالإضافة إلى ضرورة تقسيم العمل و الاعتماد على لوحة القيادة الاجتماعية كأداة مساعدة للتسيير.

الفرع الثالث: الاتصال:

يرى هنري سافال أن ضعف الاتصال بمختلف مستوياته يؤدي إلى خلل في الأداء و بالتالي ظهور التكاليف الخفية كما أن الاتصال في حد ذاته يتركب من عدة معلومات معينة و مفهومة و لكي يكون الاتصال فعال يجب أن يبنى على ركيزة متينة، وهذه الركيزة هي المعلومة فهي عبارة عن " بيانات تمت معالجتها لتصبح في شكل نفعي لمستخدميها حاليا و مستقبلا، وذلك بعد أن تم إزالة الغموض عنها، أما البيانات فهي عناصر من الحقيقة، مازالت تفتقر إلى المعنى العام، لذا يتوجب تحويلها إلى معلومات و نظرا لأهمية الاتصال داخل المؤسسة فلا بد من أن يتم في إطار عملية منظمة.

أولا .عناصر الاتصال: تتألف عملية الاتصال من عناصر أساسية هي:

- المرسل: و هو الجهة التي تقدم الرسالة؛
- المرسل إليه: وهو الجهة التي تستقبل الرسالة؛
- الرسالة: و هي عبارة عن رموز أو كلمات أو صوت أو صورة تفيد معنى معين؛
- قناة الرسالة: و هي الطريقة التي يتم بها إرسال الرسالة.

ثانيا. مقومات نجاح الاتصال الفعال: حتى يكون الاتصال ناجح و فعالا و يحقق الأهداف المسطرة إليه ينبغ أن يركز على سبعة أسس تتمثل في:

- جعل الاتصال شخصيا: مما يجعل الاتصال ذو طابع سري و خصوصي؛
- قول الحقيقة؛
- الإصغاء و الاستماع: و هي فرصة المسيرين بطرح أفكارهم و مدى قبولها من طرف العمال(فعل- رد فعل)؛
- احترام العمال و آرائهم و الأخذ بها؛

- الطمأنينة و الرضا؛
- تخفيض الضجيج؛ [1]

الفرع الرابع: إدارة الوقت

يعتبر الوقت من أهم موارد المؤسسة التي تنفذ بسرعة و هدره يكلف خسارة لها، و لذلك فإن حسن تسيير هذا المورد يعتبر ضرورة ملحة سواء على المستوى الفردي أو الجماعي.

أولا.تعريف إدارة الوقت:

تعرف إدارة الوقت هي " عملية قائمة على التخطيط، التنظيم، التنسيق، التحفيز، التوجيه، المتابعة و الاتصال، وهي عملية كمية و نوعية معا في ذات الوقت"[2]

كما تعرف أيضا على أنها " الاستخدام الفعال للموارد المتاحة بما فيها الوقت" [3]

و منه فإن عملية إدارة الوقت تتطلب توافر الرغبة في التطوير و التحسين المستمرين، كما تتطلب التحليل و التخطيط و المتابعة و إعادة التحليل في عملية متواصلة يمكن تجزئتها إلى الخطوات التالية:

- التعرف على كيفية استغلال الوقت و استخدام سجلاته للحصول على معلومات دقيقة وواضحة؛
- تحليل سجلات الوقت للتعرف على الأنشطة التي تستهلك الكثير منه دون أن تسهم في تحقيق النتائج المتوقعة بدرجة تتناسب مع ما أنفق عليها من وقت؛
- التحليل الذاتي و يتضمن تقييم القدرات و ما يستطيع الفرد (العامل) القيام به من أعمال خلال فترات محددة للوصول إلى تحقيق الأهداف؛
- تحديد الأهداف و الأولويات؛
- إعداد خطط عمل لتحقيق الأهداف؛
- تنفيذ خطط العمل المرسومة وفق جدول زمني محدد؛

[1] رعد حسن الصرن، **إدارة الوقت**، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق، 2000، ص 29.
[2] محسن أحمد الحضيرين الإدارة التنافسية، ايتراك للطباعة والنشر و التوزيع، 2000، ص17.
[3] رعد حسن الصرن، مرجع سبق ذكره، ص 55.

- المتابعة و إعادة التحليل بهدف التطوير.

ثانيا. أثر سوء إدارة الوقت في ظهور التكاليف الخفية:

إن المؤسسات مهما كانت تسجل بدقة وعناية مواردها المادية والبشرية في دفاترها، لكنها تهمل دائما الوقت، لذلك نجد عادة اتجاهات وممارسات إدارة الوقت متساهلة و غير جادة، وذلك على الرغم من أن خسارة الوقت تختلف عن الخسارة المادية من حيث كونها إذا حدثت لا يمكن تعويضها إلا على حساب خسارة زمنية جديدة. إتباعا لهذا فإن العديد من المؤسسات تحاول بقدر المستطاع في الوقت الحالي تسخير كافة إمكانياتها من أجل الاستفادة القصوى من أوقات العاملين لديها، والتقليل من ضياع الوقت قدر المستطاع و ذلك من أجل الوصول إلى رفع مستوى الإنتاجية وتخفيض التكاليف الخفية منها.

يتم حساب تكلفة الوقت في ضوء الأجور المدفوعة في الساعة واليوم و الشهر، وترتبط تكلفة الوقت بشكل مباشر بمستوى الإنجاز الذي يحققه العامل خاصة في الوظيفة الإنتاجية حيث يصعب حسابها بالنسبة للوظيفة الإدارية، بحيث تظهر كفاءة استخدام الوقت من خلال حساب إنتاجية العمل كما يلي:

$$\text{إنتاجية العمل الساعية} = \frac{\text{كمية أو قيمة الإنتاج خلال فترة زمنية محددة}}{\text{عدد ساعات العمل الإنتاجية}}$$

من خلال ما سبق يتضح أن الاستغلال الأمثل لوقت العمل سيؤدي حتما إلى زيادة الإنتاجية وبالتالي يأخذنا إلى تخفيض التكاليف الخفية باعتبار أن مستوى الإنتاجية من أهم المؤشرات الدالة على حجم التكاليف الخفية.[1]

الفرع الخامس: التدريب

التدريب المهني عملية تعلم و تعليم تمكن الفرد من إتقان مهنته و التكيف لظروف العمل فلا يكف أن يكتسب المتدرب المهارات الفنية اللازمة لأداء عمله بل لا بد من اكتساب عادات اجتماعية و اتجاهات نفسية جديدة أو التخلي عن عادات و اتجاهات قديمة، فتدريب العامل على كيفية تشغيل آلة إنتاجية ليس الغرض منه إكسابه المهارات فقط و إنما فضلا عن ذلك أن يعتاد العامل على الحضور في أوقات معلومة و ترك العمل قبل موعد الانصراف وأن يتدرب على مراعاة نظم المؤسسة ولوائحها وعلى مسايرة زملائه بالقدرة الذي يحول دون الاحتكاك بهم و ألا يعتدي على اختصاصات غيره.

[1] بلال بن غرس الله، مرجع سبق ذكره ص 53.

أولا. أنواع التدريب: وتتم عملية التدريب باستخدام عدة طرق أهمها:

- **التدريب في مو اقع العمل**: وفق هذه الطريقة يكون التدريب في مكان العمل، حيث يتم وضع العامل في موقع العمل الفعلي الذي يكون ممارسا له بصورة مباشرة ويقوم المدرب بممارسته أمام المتدرب؛
- **تدوير العمل**: يكون بالنسبة للعاملين الجدد وفقا لهذا الأسلوب تتم عملية نقل الأفراد العاملين داخل المؤسسة من قسم إلى آخر أو من عمل إلى آخر، وتصطحب هذه العملية التوجيه من قبل المدرب لتعريف الفرد بالعمل الجديد المنسوب له؛
- **التدريب في بيئة مماثلة للعمل**: يسمى التدريب خارج مواقع العمل ويتم بموجب هذا النوع تهيئة مكان مجهز بكافة مستلزمات و معدات مشابهة لما هو موجود في مكان العمل الأصلي للتدريب عليه، و هذه الطريقة تهيئ العامل لنقل ما تعلمه في بيئة التدريب إلى بيئة العمل.

ثانيا. دور التدريب في تخفيض التكاليف الخفية:

يعتبر التدريب إحدى الوظائف الهامة لإدارة الموارد البشرية بالمؤسسة ولا تختلف أهميته و ضرورته بالنسبة للمؤسسات الكبيرة أو الصغيرة، فبرامج التكوين تساعد على تخفيض تكاليف الصيانة و إصلاح الآلات لأن تكوين العامل على طريقة الإنتاج المثلى تساعد على تقليل الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها نتيجة جهله بطريقة وأسلوب العمل على الآلة، أيضا لوحظ أن أغلب حوادث العمل يكون سببها عدم كفاءة الأفراد فالتكوين يؤدي إلى تخفيض معدل تكرار الحادث نظرا لفهم العامل بطبيعة العمل، سير حركة الآلات ، و منه التدريب يعتبر صمام أمان يحيط العامل بتعليمات و قواعد و إرشادات علمية لحمايته[1]

كخلاصة يمكن القول أنه كلما نجحت البرامج التدريبية زادت مهارة العامل وبالتالي زيادة الإنتاجية من جهة ومن جهة أخرى انخفاض حوادث العمل ودوران العمل في المؤسسة، و بالمقابل ضعف البرامج التدريبية وعدم اهتمام المؤسسة بتدريب عمالها من حين لآخر بغية مواكبة ومسايرة التطور تجعل من العامل أقل خبرة ومهارة في استعمال التكنولوجيا الحديثة تظهر في صور عديدة تؤدي جميعها إلى نشوء التكاليف الخفية.

[1] عبد الغفار حنيفي، **السلوك التنظيمي وإدارة الأفراد**، الدار الجامعية، بيروت،1991، ص 259.

المطلب الثالث: التسيير السوسيو- اقتصادي و التكاليف الخفية

يرتكز التسيير السوسيو- اقتصادي 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 و العنصر الوحيد الذي يخلق القيمة المضافة(ولهذا نراه يسعى إلى تطوير طرق جديدة في تسيير الموارد البشرية و في مراقبة التسيير)، وهوما يمكننا من القول أن الإنسان يعتبر المحور الذي يدور حوله التسيير السوسيو-اقتصادي وكما يقول H .SAVALL " فإنه أصبح من المهم لمسيري المؤسسات معرفة كيف يمكن مصالحة الإنسان مع المؤسسة في علاقة رابح/رابح، علاقة دائمة وهذا حتى يتسنى المحافظة على طاقة متجددة باستمرار وبما يمكن من تحقيق أهداف المؤسسة" [1]

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 و كفء من مسؤوليتها الاجتماعية، وهذا بفضل تحقيق تفاعل أفضل بين هياكل المؤسسة والسلوكيات البشرية فيها، على اعتبار أن العامل يستطيع، و بتوافر العوامل المساعدة، أن يتطور بما يحقق مصلحته الذاتية و مصلحة مؤسسته في نفس الوقت. إن المحافظة على وضع اقتصادي جيد للمؤسسات ستحقق بصورة أفضل و بتكاليف أقل إذا تمكنت هذا من تطوير " سياسة وقائية" من الاختلالات التي تكلف المؤسسة باهظا. [2]

أولا. تعريف علم الاجتماع الاقتصادي: يساعد علم الاجتماع الاقتصادي على معرفة أي النظم الاقتصادية التي يمكن أن تلائم هذا المجتمع، و ما الذي يجب الاحتفاظ بها، و ما الذي يجب استبعاده من وسائل النشاط أو الاستغلال الاقتصادي، لأنه يدرس النشاط الاقتصادي بوصفه أحد مظاهر النشاط الاجتماعي.

[1] H. SAVALL et V. ZARDET, Le nouveau contrôle de gestion, Op. Cit., p. 13.

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

و يعرفه سميلسر (N.smelser) في كتابه (سيسيولوجيا الحياة الاقتصادية) بأنه العلم الذي يقوم على تطبيق الإطار المرجعي لعلم الاجتماع و نماذجه التفسيرية لدراسة و تحليل الأنشطة الاقتصادية الحديثة التي تعالج عمليات الإنتاج، التوزيع، التبادل و الاستهلاك للسلع و الخدمات النادرة.

أما الباحث الفرنسي H.SAVALL فقد عمل منذ عام 1973 على بناء نظريته قائمة أساسا على التحليل الاجتماعي الاقتصادي لظروف الحياة المهنية، ومن خلال تطويره لأبحاثه قرر بناء شيء فريد من نوعه في التطوير التنظيمي لقناعته بأن الفعالية و الربحية التي تحصل عليها المؤسسات كانت على حساب **الجودة**، وهذا بسبب استيراد الأساليب و الأفكار، فهكذا ولدت المقاربة الاجتماعية الاقتصادية في إدارة الشركات و المنظمات.

تعرف المقاربة الاجتماعية الاقتصادية على أنها " مجموعة من إجراءات و أدوات ومناهج تأخذ بعين الاعتبار الموارد البشرية على نفس أسس المعالجة بعقلانية و رشادة على غرار باقي عوامل الإنتاج.[1]

فهذه المقاربة النظرية للمؤسسة ترى أن تقييم الأداء الاقتصادي لا يتم إلا بواسطة متغيرات اقتصادية و متغيرات اجتماعية، و ذلك من أجل تطوير المجهودات البشرية إلى أقصى حد ممكن باعتبارها موردا استراتيجيا مهما و فعالا ومن غير الممكن تجاهل العامل البشري في تطوير الفعالية الاجتماعية الاقتصادية.

ثانيا. الأداء الاجتماعي الاقتصادي:

يوضح الباحث H.SAVALL من خلال نظريته أن الأداء العام للمؤسسة هو حصيلة ترابط و تفاعل أدائها الاقتصادي و أدائها الاجتماعي و يشير شانل (J.P.chaneles) في إحدى مقالاته الأهمية لهذا التصنيف قائلا: " لا يمكن للمؤسسة أن تحسن صورتها بالاعتماد على الأداء الاقتصادي فحسب لأن الأداء الاجتماعي له وزنه الثقيل على صورة المؤسسة في الخارج"

هذا يعني أن نجاح أي مؤسسة في تحقيق أداء جيد يتوقف على مدى اهتمامها بكل من الأداء الاقتصادي و الأداء الاجتماعي لذا فمن الضروري التعرف على مفهوم و مكونات كل منهما.

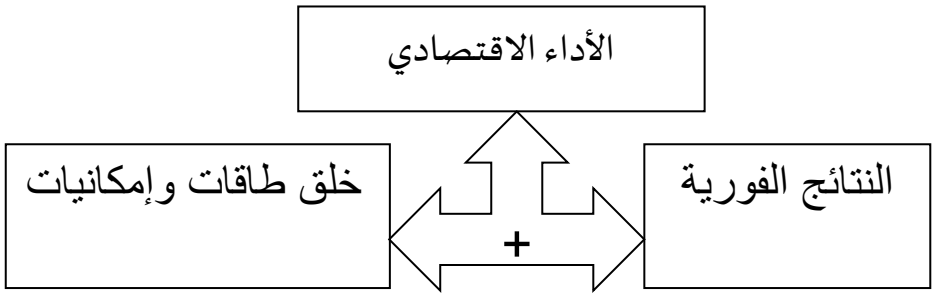
[1] بن أودينة منيرة، **تقييم التكاليف الخفية: دراسة حالة شركة سيلس الدولية للزجاج**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، قسنطينة، الجزائر، 2009-2010، ص9.

1. **الأداء الاقتصادي:** يمكن القول أن الأهداف الاقتصادية تدل على وجود أداء اقتصادي و الذي يعتبر تحقيقه المهمة الأساسية للمؤسسة، حيث يتجسد بالفوائض إلى تحقيقها من وراء تعظيم نواتجها و تدنية مستويات استخدام مواردها.

و يعوق الأداء الاقتصادي في إطار التحليل الاجتماعي الاقتصادي من خلال مكونتين رئيسيتين هما:

- ✓ النتائج الفورية: حيث تقيم متغيرات النتائج الفورية الأداء الاقتصادي على المدى القصير؛
- ✓ خلق الإمكانيات أو الطاقات: و تقييم معلم خلق الطاقات للأداء الاقتصادي على المديين المتوسط و الطويل.

الشكل رقم:**(06)** : مكونات الأداء الاقتصادي



المصدر: عبد الرشيد زروال، التكاليف الخفية وأثرها عل تكلفة المنتج، ص 18.

2. **الأداء الاجتماعي:** إن الأهداف الاجتماعية و إن كانت في الحقيقة تمثل قيودا مفروضة على المؤسسة يلزمها بها كل من مجتمعها الداخلي (الأفراد العاملين بالمؤسسة) و الخارجي فيعبر سعي المؤسسة إلى بلوغ الأداء الاجتماعي و يرى هنري سافال في إطار التحليل الاجتماعي- الاقتصادي أن أداء المؤسسة الاجتماعي يتمون من مجموعة من مؤشرات تحدد نوعية التشغيل بالمؤسسة (ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت ، الاتصال)، و بالتالي فالأداء الاجتماعي يتبع هذه المجالات من حيث ترتيبها، فعاليتها، و ترابطها مع بعضها البعض خاصة من حيث تكيف الأفراد العاملين بالمؤسسة، كونها تمثل: المجالات المشكلة لظروف الحياة المهنية.

تعتبر التكاليف الخفية خطرا محدقا بالمؤسسات سواء الكبيرة أو الصغيرة، خاصة وأنها كانت من الأسباب التي أدت إلى إفلاس عديد من المؤسسات الجزائرية و لا يمكن الحديث عن تخفيض التكاليف الخفية إلا بمعرفة

الأسباب المؤدية إلى ظهورها، ثم أصبح لزاما على هذه المؤسسات اتباع أنجع الطرق لتخفيضها و خاصة ما تعلق بالعنصر البشري وترقب ظهورها وفق مؤشرات محددة سنتطرق عليها في المبحث التالي.

المبحث الثالث: مؤشرات التكاليف الخفية

من خلال تعمق Henri SAVALL في أبحاثه توصل إلى أن هناك خمسة مؤشرات تدل على تحمل المؤسسة لتكاليف خفية و هي: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة، فروق الإنتاجية، حيث أن المؤشرات الثلاث الأولى يغلب عليها الطابع الاجتماعي أما المؤشرين الباقيين فيغل عليهما الطابع الاقتصادي.

إن الصيغة التالية التي وضعها هنري سافال (اختلال وظيفي ⟵ معالجة ⟵ تكاليف خفية) تحمل في معناها تكاليف الفشل الموجودة في الوظائف التي تعاني منها المؤسسة.

المطلب الأول: مؤشري التغيب و دوران العمل

الفرع الأول: التغيب

أولا. مفهوم التغيب:

يعرف التغيب بأنه " تلك الحالة التي تنشأ عن عدم حضور الشخص إلى العمل رغم أنه مدرج في جدول العمل" [1]

كما يمكن تعريفه على أنه " ظاهرة سلبية ينقطع فيها العامل عن العمل لأيام وأسابيع معينة دون إشعار المؤسسة بذلك، مما يربك مناهج العمل و يخل بعملياته، و يسيئ إلى قابليته على إنتاج السلعة بالكمية والنوع المطلوب".

يجدر بنا الإشارة إلى الفرق بين التغيب و الغياب والتأخر حيث أن:[2]

الغياب هو الانقطاع عن العمل بسبب طارئ خارجي عن إرادة الفرد أما التغيب فهو أن يكون هنالك إرادة في الانقطاع عن العمل.

أما **التأخر** عن العمل هو مظهر من مظاهر التغيب و إن كان أقل المظاهر ضررا و لكن التغيب والتأخير سبب في انخفاض إنتاجية العامل المتأخر أو الغائب و إنتاجية زملائه المرتبطة بأعمالهم من خلال الوقت الذي يتغيب فيه،

[1] محمد سعيد أنر سلطان، **إدارة الموارد البشرية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 104,

[2] https://hrdiscussion.com/hr9737.html, 11 :30 , Le : 08-06-2024

ولذا فإن رجال الأعمال ينظرون إلى التغيب والتأخر عن العمل على أنهما مشكلتان متقاربتان لهما نفس الأثر، و إن كان الأمر يختلف بالنسبة لعلاج كل منهما.

و يحسب معدل الغياب بالعلاقة التالية: **معدل الغياب= عدد أيام العمل الضائعة x 100**
عدد أيام العمل العادية

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

التنبؤ بعدد أيام الغياب خلال الفترة القادمة مما يساعد على التنبؤ بعدد العاملين المطلوبين لمواجهة الغياب المحتمل.

التعرف على مدى انخفاض الروح المعنوية لدى العمال، فكلما ارتفع معدل الغياب كلما كان دليلا على انخفاض الرضا الوظيفي و الروح المعنوية لديهم و العكس صحيح.

و يمكن أن يكون الأجر السبب الرئيسي لغياب العمال لذا تقوم المؤسسة بحسابه من خلال العلاقة التالية:

مستوى الأجر= متوسط الأجر في القطاع x 100
الأجر بالمؤسسة

و يسمح هذا المؤشر بمتابعة مستوى الأجور مقارنة بسوق العمل للقطاع المماثل كما أنه يفسر مدى طلب العامل الزيادة في الأجر ليتماشى ويواكب الأجور بنفس الوظيفة في نفس القطاع.

ثانيا. أسباب التغيب:

يصنف Henri SAVALL أسباب التغيب من حيث ما يمكن تخفيضه جزئيا و التغيب المعبر عن مناخ اجتماعي داخلي في المؤسسة و التغيب لأسباب خارجة عن المؤسسة و يوضح ذلك الشكل الموالي:

جدول رقم: **(05)**: أسباب التغيب.

تغيب يمكن تخفيضه جزئيا	تغيب معبرعن مناخ اجتماعي داخلي في المؤسسة	تغيب لأسباب خارجة عن المؤسسة
الأمراض	التكوين المهني المستمر	العطل دون راتب
حوادث العمل	الإنتدابات (لجان، تمثيل نقابي..)	الأحداث العائلية(مواليد، وفيات، زواج)
أذونات الخروج	العطل من أجل التكوين	إضرابات وطنية أو تضامنية
غياب دون مبرر	إجازة	/
إصابات	/	
إضرابات داخلية		
تأخر عن العمل		
عطلة تعويضية		
استرجاع الساعات الإضافية		

Source :H.Savall, V.Zardet, Op.cit., P152.

ثالثا. أنواع التغيب

حدد الباحثون ستة أنماط للتغيب هي: [1]

1. الغياب القانوني: و هو ذلك الغياب الذي سببه أيام العطل الرسمية الدينية منها و الوطنية و هو مبرر بمقتضى القانون.
2. التغيب بإذن: و هي الإجازة التي يأخذها الموظف بعد أن يقوم بإبداء الأسباب المبررة لمرؤوسه و يتم بعلمهم.
3. التغيب الإرادي: و هو أن يتغيب الموظف بدون إذن و بدون إبداء الأسباب و هو الأمر الذي تحاول معظم الشركات تجنبه و تخفيضه لأقل حد ممكن، حيث ينشأ التغيب هنا من المشاكل الاجتماعية و الارهاقات المهنية و الرغبة في الابتعاد عن جو العمل، و هذا ما يسمى **بالمقاومة الذاتية لظروف العمل** و يعتبر هذا النوع من التغيب غير المبرر كتصرف مقصود ليس له أسباب مشروعة.

[1] خليفي احمد عبد الجبار، **مصدر سبق ذكره**، ص ص 28-29.

4. التغيب اللاإرادي: و هو عدد العمال الغائبون عن العمل خلال فترة معينة لأن لهم موانع موضوعية مثل المرض أو حوادث العمل، و هذا الشكل من التغيب له أسباب موضوعية و مشروعة لا يعاقب عليها العامل وتكون أسبابه إما بالالتزامات العائلية أو الحاجات الإدارية أو مرتبطة بمؤسسة العمل، كحوادث العمل الأمراض المهنية... و يكون معدل هذا الشكل من التغيب عادة منخفضا.
5. الانقطاع: هو خليط بين النمط الإرادي و اللاإرادي كإبطاء العمل، تخفيض الإنتاج والإضرابات. هذا الأخير لا يعني العنف لكنه يتعلق بالقوة، كما أنه نوع من الغياب أي أن العامل لا يؤدي وظيفته رغم تواجده بالمؤسسة. و في هذه الحالة و بما أن مسلك الانقطاع يكون عن طريق العامل نفسه فإنه يمكن اعتباره إرادي، و قد يتكرر حدوث مثل هذا الانقطاع كنتيجة من جانب القائمين على العمل عندئذ يمكن اعتبار بأنه يتوفر فيه جزء من اللاإرادية لأن الضغط حدث من جهة خارجة عن إرادة الفرد.
6. التغيب المقنع(الحضوري): إن التغيب لا يعني دوما التغيب الجسدي عن مكان العمل، بل هو أيضا التغيب الذهني في حالة عدم مشاركة العامل في العمل أو عدم إنجاز المهام المنتظرة منه ، وهذا الشكل أصعب وضوحا لأن العامل حاضر اسميا و غائب فعليا، كما أنه يعتبر من أخطر أنواع التغيب لما يسببه من انخفاض في جودة أداء العملو مما يصعب الأمر أكثر، عدم القدرة على قياسه، و إنما يمكن قياس آثاره بالمقارنة بالعمل المنجز و العمل الواجب إنجازه ، ويمكن اعتباره تغيبا نفسيا بحيث يسبق التغيب الجسدي بمعنى العامل يكون حاضرا بدنيا لكنه غائب ذهنيا مما يجعل العامل عائق في وجه الإنتاج.

رابعا. تكاليف التغيب: تتمثل التكاليف الناتجة عن مؤشر التغيب فيما يلي:

- زيادة التكاليف في الأجور المباشرة و عناصر التكاليف غير المباشرة، و قد وجد أن كثيرا من المؤسسات تستخدم عددا من العاملين زائدا عن حاجة العمل حيث وصل إلى الثلث في بعض الأحوال و ذلك من أجل مواجهة التغيب عن العمل؛
- اضطراب عمل المشرفين، على جميع وظائف الإدارة من تخطيط وتنظيم، توجيه، تنسيق، رقابة، إذ يجب مراجعة برامج العمل اليومية لمواجهة النقص في الأيدي العاملة و تخصيص واجبات إضافية لبعض العاملين، كما يؤدي إلى إصدار تعليمات إضافية كذلك لا بد من فحص ومراجعة إضافية للأعمال؛

- نقص العاملين غير المتوقع يؤدي إعاقة الإنتاج، إذ أن الآلات تبقى متعطلة عن العمل دون أن تستغل في عمليات الإنتاج؛
- تخفيض الروح المعنوية، حيث أن الأفراد الذين يتم تكليفهم بأعمال إضافية لا يتقبلون بسهولة القيام بأعباء الآخرين.

الفرع الثاني: مؤشر دوران العمل

تعتبر ظاهرة دوران العمل من الظواهر الشائعة والمعروفة لدى المؤسسات، وذلك لأن ارتفاعه يعني درجة و كفاءة و قوة العمل في المؤسسة ستكون منخفضة نسبيا بسبب الحادثة ونقص الخبرة و ما ينتج عنها كـ: ارتفاع إصابات العمل، انخفاض الإنتاجية، زيادة تكاليف الصيانة...

أولا. تعريف دوران العمل:

يعبر دوران العمل عن " التغيير الحاصل في عدد الأفراد العاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة"[1] و يعرف أيضا على أنه " ظاهرة تتمثل في حركة دخول وخروج عمالة المؤسسة، و تقاس هذه الحركة التي تحدث بين الموظفين خلال فترة زمنية

و يكون هذا التغيير لعدة أسباب أهمها: الاستقالة، النقل، الترقية، العجز، الفصل والوفاة، و يعتبر هذا المؤشر من بين المؤشرات الهامة التي تستخدم في قياس مدى فعالية سياسات و برامج نظام الموارد البشرية في المؤسسة.

و منه فإن دوران العمل يشير إلى حركة القوى العاملة داخل المؤسسة خروجا و دخولا، ويرجع سبب ذلك إلى ما يحدث لهم خلال ممارساتهم لمهامهم الذي يؤدي إلى وجود عدم الاستقرار الوظيفي.

[1] مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد الثالث، سنة 2004، ص 103.

ثانيا. أنواع دوران العمل:

الأنواع الأربعة الرئيسية لدوران العمل هي كما يلي[1]:

1. **الترك الطوعي:** وهي عملية الترك التي ترتبط بالفرد نفسه و بمبادرته الشخصية لأسباب مختلفة قد يرتبط جزء منها بأسباب تنظيمية أو لأسباب شخصية.
2. **الترك الإجباري**: هي حركة العاملين غير الطوعية من داخل المنظمة إلى خارجها بمبادرة أو قرار ليس للأفراد العاملين دخلا فيه، و يمكن تقسيم هذا النوع إلى مجموعتين رئيستين:
   - مجموعة تتمثل في قرارات الإدارة العليا كحالات الطرد أو التسريح الدائم أو المؤقت.
   - مجموعة تتمثل في الحالات التي لا يمكن السيطرة عليها إداريا كحالات المرض أو الموت أو التقاعد الإلزامي بحكم العمر أو لأي سبب آخر.
3. **الدخول الطوعي**: و يشمل هذا النوع من دوران العمل، كل حالات الاستخدام، للعاملين الجدد نتيجة لمبادرة و رغبة شخصية لهؤلاء العاملين، ما يشمل أيضا كل حالات إعادة التعيين نتيجة لقرار ذاتي من قبل هؤلاء بإعادة الارتباط بمنظماتهم السابقة، إثر عملية ينجم عنها حصول الأفراد على عمل نتيجة لرغبتهم الذاتية وقرارهم الشخصي.
4. **الدخول الإجباري**: يتمثل في عملية دخول الأفراد المعنيين إلى المنظمة بصورة إجبارية بحكم قانون أو الإجراء ومن أبرز الأمثلة الشائعة على هذا النوع من دوران العمل الخدمة العسكرية الإلزامية و التعليم الإلزامي و التوزيع المركزي للخرجين.

ثالثا. معدل دوران العمل:

ونعني به حساب ومعرفة عدد العمال المغادرون للمؤسسة مقارنة بعدد العمال الباقون في المؤسسة لنفس الفترة، و يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران العمل} = \frac{\text{عدد العمال المغادرون}}{\text{عدد العمال}} \times 100$$

[1] عاصم شمعون، **أثر المناخ التنظيمي على رضا العاملين و معدلات دوران العمل**، أمارباك، العدد 21،2010، ص59.

ففي حالة كان معدل دوران العمل أكثر من 5%، فإن ذلك يعتبر كمؤشر عن عدم الرضا والعكس صحيح في حالة انخفاض هذا المعدل.

رابعا. تكاليف دوران العمل: يترتب على دوران العمل جملة من الآثار السلبية التي من شأنها أن تعيق المسار التقدمي لأي مؤسسة وذلك نتيجة لخسارتها لموظفيها و خاصة الأكفاء منهم و ذوي الخبرة، و التكاليف التي ستتحملها لشغل الوظائف الشاغرة.[1]

- **تكاليف الإحلال أو التعيين**: وهي التكاليف الناتجة عن توظيف أفراد جدد، و تتمثل هذه التكاليف في تكلفة الإعلانات، المقابلات و الاختبارات.
- **تكاليف التكوين**: وهي ناتجة عن تعيين أفراد كفاءة و خبرة في المنصب الموكل له، وبالتالي وجب تكوينه من أجل الإدماج الفعلي في هذه الوظيفة.
- **تكاليف الفصل أو الانتهاء من الخدمة:** و تتمثل أساسا في العلاوات أو المكافآت التي تمنح للأفراد المسرحين في إطار ترك العمل الذي يخضع لرقابة الإدارة للتقاعد المسبق أو التسريح الإجباري الناتج عن تطبيق قوانين تخضع لتطورات اقتصادية، كما تشمل كذلك تكاليف أخرى مثل إعانات البطالة.

و ينتج عن دوران العمل تحمل المؤسسة لتكاليف خفية أهمها:[2]

1. **دراسة تكاليف التوظيف:** إن حساب التكاليف الخفية لمؤشر دوران العمل، يقتضي أخذ مفهوم التوظيف بمعناه الواسع الذي يشمل العديد من العمليات الإدارية أهمها عملية الاستقبال، عملية الاختيار، عملية التعاقد.
2. **دراسة تكاليف التكوين الأولي:** بعد استكمال كل العمليات المكونة لمرحلة التوظيف يتم المرور على مرحلة التكوين الأولي، أين يحصل العمال حديثي التوظيف على تكوين نظري وتطبيقي، وهذا في حالة إجراء تربص تكويني لفائدتهم وذلك قبل مباشرتهم العمل.

[1] ديون عبد القادر، سويسي الهواري، **اثر الخوصصة في الجزائر على وظيفة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة**، مجلة الباحث ، العدد 03، ورقلة،2004، ص103.
[2] مراد كواشي، مصدر سبق ذكره، ص ص 106-107.

3. **دراسة تكاليف التأهيل:** و هي تتضمن مختلف التكاليف الناجمة عن تأهيل العامل حديث التوظيف بعد مرور فترة زمنية معينة عند توظيفه و المرتبط بـ: المواد الأولية المستهلكة، و كذا الفترة التي استغرقها تدنى إنتاجية العامل حديث التوظيف قبل أن يبلغ مستوى النشاط المعياري.

المطلب الثاني: مؤشر حوادث العمل

تعتبر حوادث العمل من أخطر الظواهر التي تواجه المؤسسات، لما تسببه من خسائر كبيرة و تكاليف إضافية، نتيجة لتوقف العمل أو تدريب عامل بديل عن العامل المصاب، أو لتعطل الآلات ، لذا كان لحوادث العمل تأثير بالغ على المؤسسات و على الأفراد العاملين فيها على حد سواء.

أولا. مفهوم حوادث العمل: لقد تعددت مفاهيم حوادث العمل بتعدد الباحثين و الدارسين في هذا المجال، و سنعرض فيما يلي أهم وأكثر المفاهيم شمولا لحوادث العمل:

عرفت حوادث العمل في موسوعة الطب و الصحة و الأمن على أنها" حادث غير متوقع قد يؤدي إلى إحداث ضرر أو جرح في كل ظرف من ظروف الحياة العملية، و قد ترجع معظم إن لم تكن كافة الحوادث إلى عناصر مادية، بينما يرجع جزء منها إلى إجهاد إنساني"[1]

أما علماء الاقتصاد فهم ينظرون إلى حوادث العمل على أنها " كل حادث يقع للعامل أثناء تأدية عمله المسند إليه، و الإصابات التي تحدث له خلال فترة ذهابه للعمل و عودته منه، بشرط أن يكون الذهاب والإياب دون توقف أو تخلف أو انحراف عن الطريق الطبيعي"[2]

كما تعرف أيضا على أنها " كل ما يحدث دون أن يكون متوقع الحدوث، بحيث ينجم عنه أضرار تصيب الفرد أو تصيب الآخرين"[3]

من خلال المفاهيم السابقة، يتضح أن حوادث العمل هي عبارة عن إصابات يتعرض لها العامل أثناء تأدية عمله، مما يؤدي إلى تعطيل النشاط المبذول، وما يترتب على ذلك من خسائر مادية و معنوية للعامل و المؤسسة على حد سواء.

[1]Encyclopédie de médecine ,**hygiène Sécurité du Travail**", Volume A,K, Bureau Internationale du travail,GENEVE 1976, p1

[2] عزالدين فراح و آخرون، **الصحة المهنية و الأمن الصناعي و الإسعافات الأولية**، دار الفكر العربي، القاهرة،1979، ص41.
[3] محمد شحاتة ربيع، **أصول علم النفس الصناعي**، دار غريب للنشر والتوزيع، القاهرة،2007، ص 272.

ثانيا. تصنيف حوادث العمل: يمكن إخضاع حوادث العمل إلى عدة تصنيفات لعل أهمها ما يلي:

1. **التصنيف من حيث النوع:** حيث تنقسم إلى حوادث برية، بحرية و جوية.
2. **التصنيف من حيث النتائج:** و هي الحوادث التي ينتج عنها تلف في الآلات أو في المنتجات، وأخرى تصيب الأشخاص بإصابات مختلفة كالحروق، الكسور أو فقدان للحواس أو الأعضاء و قد تؤدي إلى الوفاة.
3. **التصنيف من حيث إمكانية تجنب الحادثة:** هنالك حوادث يمكن تجنبها، و هي تلك المتعلقة بالوقاية و الصيانة و درجة الوعي لدى العمال،و هنالك حوادث أخرى لا يمكن تجنبها فهي خارجة عن نطاق سيطرة العامل، أي خارجة على إطار قدراته الجسمية و العقلية و التنظيمية، ودرجة التوعية و الوقاية لدى العامل.
4. **التصنيف من حيث الأسباب:** فهنالك حوادث ترجع في المقام الأول إلى عوامل بشرية، كإهمال العامل وشرود ذهنه ولا مبالاته ، أو ضعف ذكائه أو نقص خبرته، وهنالك عوامل أخرى ترجع لأسباب مادية وميكانيكية كالانفجارات المفاجئة و سقوط الآلات... الخ.

ثالثا. النظريات المفسرة لحوادث العمل: كنتيجة لخطورة حوادث العمل و ما تسببه من خسائر مادية و بشرية ظهرت العديد من النظريات المهتمة بتفسير أسباب حوادث العمل. ومن أهم هذه النظريات نذكر:[1]

1. **نظرية الميل لاستهداف الحوادث:** تعتبر هذه النظرية من أقدم النظريات التي وضعت لتفسير الحوادث من الناحية السيكولوجية و من أكثرها شيوعا، فالأفراد الذين يرتكبون الكثير من الحوادث بصورة متكررة يطلق عليهم" مستهدفي الحوادث"، السبب في ذلك وجود بعض السمات الوراثية الخاصة، لأنهم يقحمون أنفسهم في السلوك الخطير أي القابلية للحوادث، و قد يكون ذلك لإشباع بعض الدوافع داخل الفرد نفسه.
2. **نظرية الضعف والتكيف**: ترى هذه النظرية أن طبيعة العمل و بيئته ومناخه تعتبر من بين المحددات الأساسية للحوادث، و من خلال هذه النظرية فإن العمال الذين يقعون تحت ظروف الضغط و التوتر يكونون أكثر عرضة للحوادث بخلاف العمال المتحررين من الضغوط و التوترات.

[1] عبد الرحمان العيسوي، **علم النفس والإنتاج**، مؤسسة شباب الجامعية، القاهرة، 1965، ص ص51-52.

3. **النظرية الاجتماعية**: ترى هذه النظرية أن الظروف الاجتماعية الصعبة و غير الملائمة، و التي يعيشها العامل مع الظروف البيئية السيئة للعمل، من شأنها أن تجعل العامل أسير الانفعالات و الاضطرابات النفسية المستمرة وبالتالي الوقوع في شبح حوادث العمل.
4. **النظرية القدرية**: ترى هذه النظرية أن الناس يقعون على طرفي خط. أحدهما عند طرف السعادة والآخر عند طرف التعاسة، فالسعيد لديه حصانة ضد الحوادث و التعيس الأكثر ميلان للتورط في الحوادث.
5. **نظرية التحليل النفسي**: ترى هذه النظرية من خلال صاحبها " سيغموند فرويد"، إن التورط في الحوادث ما هو إلا تعبير عن الصراعات العصبية و أسباب لا شعورية كالهفوات.
6. **نظرية المصادفة**: إن الحوادث وفقا لهذه النظرية يمكن أن تعزي لعامل الصدفة، وهذا يعني أن جميع الأفراد لديهم استعداد الوقوع في الحوادث، وأنه لا توجد أية عوامل شخصية تميز شخصا عن آخر استعداده للوقوع في الحوادث.

رابعا. معدلات حوادث العمل: و بالنسبة لمعدلات حوادث العمل فهي كالآتي:

معدل تكرار الإصابة وهو يعبر عن عدد الإصابات التي تضيع بسببها وقت العمل و التي وقعت خلال مليون ساعة و يحسب عذا المعدل كالآتي:

- ✓ **معدل تكرار الإصابة = عدد الإصابات x 10000000**
  عدد ساعات العمل التي عملها العامل خلال الفترة

أما بالنسبة لمعدل حوادث العمل و الذي يمثل معدل الحوادث لكل 1000 عامل فهو كالآتي:

- ✓ **معدل الحوادث= مجموع الإصابات الكلي x1000000**
  مجموع عدد الموظفين
- ✓ **مؤشر الخطورة = مجموع التعويضات x100**
  مجموع الأجور
- ✓ **تكلفة المخاطر= مجموع التعويضات X100**
  مجموع الأجور

خامسا. تكاليف حوادث العمل:[1]

[1] محمد عبده حافظ، **صيانة الموارد البشرية**، دار الفجر للنشرو التوزيع، القاهرة، مصر،ط1،2011، ص72.

1. **التكاليف المباشرة:** تشمل التكاليف المباشرة التعويضات المدفوعة للعمال و نفقات و مصاريف العلاج الطبي وكذلك إصابة العامل نفسه أو وفاته أو عجزه الكلي أو الجزئي و بالتالي شل جزء من وقته بمقدار العجز الجزئي.
2. **التكاليف غير المباشرة:** و هي متمثلة في النقاط التالية:

- المبالغ المدفوعة للعمال غير المصابين و المتوقفين لمساعدة أو مراقبة العامل أو العمال المصابين أو التحدث عنهم، وقد يكون التوقف ناتجا عن الحاجة إلى جهد العامل المصاب أو الحاجة إلى استخدام بعض الأجهزة التي دمرت في الحادث؛
- التكاليف الناتجة عن تلف و تدمير المواد والمعدات المستخدمة في العملية الإنتاجية، تكاليف الوقت الضائع للعامل المصاب؛
- تكاليف إضافية ناتجة عن متابعة الحادث؛
- تكاليف إضافية ناتجة عن إضاعة وقت المشرف أو المراقب أثناء التحقيق و متابعة الحادث؛
- التكاليف الناتجة عن انخفاض معدل إنتاج العامل في بداية عودته إلى العمل أو بسبب العجز الكلي الذي أصيب به، إن لم يكن عاجزا كليا؛
- تكاليف تعليم و تدريب الموظف الجديد الذي سيحل محل العامل المصاب؛
- تكاليف العلاج (غير المباشرة) التي تقدم للمريض في المركز الطبي التابع للمؤسسة إن وجد؛
- التكاليف التقديرية الناتجة عن إضاعة وقت موظفي الإدارة الوسطى و الإدارة العليا في متابعة الحادث أو الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة؛
- تكاليف أخرى متفرقة لتكاليف الطباعة والتصوير و المراسلات الداخلية و الخارجية.

المطلب الثالث: مؤشري غياب النوعية وفروق الإنتاجية

الفرع الأول: غياب النوعية(لا جودة):

بدأ التركيز على مفهوم الجودة في اليابان في القرن العشرين، ثم انتشر بعدها في أمريكا و الدول الأوروبية، ثم إلى باقي دول العالم و قد كانت مساهمات عديدة من قبل العلماء و المفكرين في تحديد مفهوم الجودة و تطويرها.

أولا. مفهوم اللاجودة: باعتبار الجودة تعني باختصار" إمكانية أو قدرة المنتوج على إرضاء رغبات الزبائن على أساس خصائصه الداخلية و الخارجية"، فهي تشير منطقيا إلى مختلف الخصائص الفنية التي تميز منتوج معين عن غيره.

و بالمقارنة مع ذلك فإن مفهوم اللاجودة يشير إلى " تواجد عيوب أو تشوهات تظهر على المنتوج، و يمكن ملاحظتها بالعين المجردة".[1]

كما تعرف اللاجودة بأنها " الانحراف الإجمالي بين الجودة المستهدفة و الجودة المحصل عليها فعلا".

و عرفها جون كلاود على أنها " عدم مطابقة المنتوج للمواصفات التي تم تحديدها عند تصميمه و يعود سبب عدم المطابقة إلى سوء الاستغلال سواء من ناحية الطاقة و المواد المستهلكة أو من ناحية الوقت المستهلك"[2]

و تمثل التكاليف الخفية للجودة أهمية كبيرة في تحديد تكاليف الجودة فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن هذه التكاليف تقدر بثلاث أضعاف تكاليف الجودة الممكن ملاحظتها و قد تصل نسبتها إلى أكثر من 20% من تكلفة المبيعات.

ثانيا. أسباب اللاجودة:

رغم أن النتيجة المتمثلة في رداءة المنتوج واحدة، إلا أن أسبابها عديدة بتعدد الأشكال التي يمكن أن تتخذها اللاجودةو من أهم هذه الأسباب:

الخطأ في دراسة السوق، رداءة المواد الأولية، العمال و الآلات، المناولة و النقل و التخزين داخل و خارج المؤسسة.

[1] منيرة بن أودينة، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[2]Jean claudetorondeau,stratègie inatuatiellr,2 èdition,Vuibert,paris,1998,p 11

1. **الخطأ في دراسة السوق:** باعتبار أن التصميم الجيد هو الذي يوفق بين حاجات المستهلكين و القدرات الإنتاجية للمؤسسة، فإن أي خطأ في دراسة السوق بما في ذلك حاجات المستهلكين سوف ينعكس بالسلب على نوعية المنتوج، فقد يخطئ القائمون بالدراسة الذين ينتمون عادة إلى قسم التسويق، بسبب الإخلال بإحدى خطوات دراسة السوق كعدم اختيار عينة تمثل جيدا المجتمع المعني بالدراسة، أو إهمال بعض البيانات المهمة أو الخطأ في تحليل المعلومات أو في الاستنتاج، وغير ذلك من الأخطاء التي ستكون نتيجتها في النهاية منتوجات لا تتوافق مع متطلبات المستهلكين.[1]
2. **رداءة المواد الأولية:** لنوعية المواد الأولية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الصناعية، حيث أنه لا فائدة من الاهتمام بتحسين التصميم و الإنتاج إذا كانت المادة الأولية سيئة، و تعود رداءة المواد الأولية إلى ما يلي:
   - عدم تحديد المواصفات التي يجب أن تتوفر فيها؛
   - سوء الرقابة على المواد الأولية المشتراة؛
   - عدم الاهتمام بظروف نقل و تخزين هذه المواد.
3. **نقص أداء العمال و الآلات:** يشرف العامل على تشغيل الآلة للمساهمة في العملية الإنتاجية، وهو ما يعني أهمية هذا الثنائي(عامل-آلة)، و إذا كان الأداء الجيد لكليهما لا يعني بالضرورة منتوجا جيدا، فإن قصور أحد العنصرين في أثناء الإنتاج سيؤدي بالتأكيد إلى الحصول على منتوجات رديئة مادام القصور قائما فكلما تراجع أداء العامل أو الآلة أوكليهما عن المستوى المطلوب، كلما ابتعد المنتوج عن المواصفات الموضوعة في تصميمه و زادت بذلك درجة اللاجودة في المنتوج.
4. **أخطاء المناولة و النقل:** تتوقف جودة المنتوج في كثير من الأحيان على طريقة مناولة المنتوج داخل المصنع، و كيفية نقله بين الورشات ووحدات المؤسسة و النقل من المصنع إلى المخازن داخل المؤسسة أو خارجها، سواء كان النقل بوسائل المنتج الخاصة أو عن طريق الموزعين، و يزداد احتمال اللاجودة كلما زاد عدد الناقلين و مدة النقل وكلما قل الاهتمام بتوفير الشروط المناسبة للمناولة و النقل.
5. **سوء التخزين:** للمحافظة على جودة المنتجات لا بد من الاهتمام بوظيفة التخزين في المؤسسة، و ذلك بتوفير الإمكانيات المادية و المالية اللازمة من جهة و تحسين تسيير المخزونات من جهة أخرى، أيضا لا بد من

[1] عبد الغاني تغلابت، **تأثير الصيانة على تكاليف اللاجودة في المؤسسة الصناعية**، رسالة ماجستير تسيير المؤسسات، جامعة باتنة،2005-2006،ص 25.

متابعة المؤسسة لمنتوجاتها في السوق و إجراء الاختبارات اللازمة على مختلف العينات لمعرفة مدى محافظتها على مستويات جودتها عند خروجها من المؤسسة.

فالواقع يؤكد دور ظروف التخزين سواء داخل مخازن المؤسسة أو خارجها، فهي سبب لاجودة كثير من المنتوجات رغم جودة إنتاجها، و خاصة لما يتعلق الأمر بالمنتوجات الغذائية التي تتأثر كثيرا بدرجات الحرارة و الرطوبة و غيرها من الظروف.

ثالثا. التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر اللاجودة:

تشمل التكاليف الخفية المرتبطة بمؤشر عيوب النوعية على العناصر التالية:

- **تكاليف الفشل الداخلي:** و هي التكاليف التي تحدث قبل تسليم أو شحن المنتوج للعميل و من أمثلة ذلك: إعادة التشغيل، الإصلاح، الاختبار...الخ.
- **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي التي تحدث بعد تسليم المنتوج إلى المستهلك كتكاليف معالجة شكاوي العملاء، ارجاعات العملاء...الخ.
- **تكاليف الوقاية:** و هي تكاليف جميع الأنشطة المصممة خصيصا لمنع الحصول على نوعية المنتوج مثل: تكاليف التعليم و التدريب الخاص بالتوعية، ومشاريع تحسين النوعية...الخ.
- **تكاليف التقييم:** تنجم عن قياس و تقييم ومراجعة المنتوج لضمان و تأكيد مطابقته للمواصفات النوعية و متطلبات الأداء.

الفرع الثاني: فروق إنتاجية العمل

للتمكن من معرفة هذا المؤشر وفهم كيفية تحمل المؤسسة لتكاليف خفية بسببه، سوف نقدم مفهوما للإنتاجية و طرق قياسها و العوامل المؤثرة فيها.

أولا. مفهوم الإنتاجية: تعرف الإنتاجية على أنها مقياس للعلاقة بين المخرجات و المدخلات. أو هي القدرة على تكوين نتائج استخدام عناصر إنتاج محددة، أو هي قيمة المخرجات (سلع و خدمات) مقسومة على قيمة المدخلات. (عبد الكريم، صباح،2009،ص20).

.كما تعني الإنتاجية " نسبة الناتج النهائي إلى العناصر الداخلة في تكوينه، أي نسبة كمية أو قيمة المنتجات إلى الموارد المستخدمة فيها، سواء القوى البشرية أو الآلات و المعدات أو المواد الأولية[1]

ثانيا. قياس الإنتاجية: تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى قياس الإنتاجية لمعرفة مدى العلاقة و التفاعل بين مدخلاتها و مخرجاتها، ومن أهم المقاييس المستخدمة في ذلك نجد:

1. **الإنتاجية الكلية:** تقيس مدى مساهمة إجمالي عوامل الإنتاج في تحقيق الإنتاج. وذلك وفق العلاقة التالية:

الإنتاجية الكلية= إجمالي المخرجات
إجمالي المدخلات

2. **الإنتاجية الجزئية:** تقيس مدى مساهمة أحد عوامل الإنتاج في تحقيق الإنتاج، مثلا إنتاجية عنصر العمل و تحسب وفق العلاقة التالية:

إنتاجية عنصر العمل= إجمـــالي المخرجات
عدد ساعات العمل المستخدمة

ثالثا. أسباب انخفاض إنتاجية العمل:

يعتبر العنصر البشري من المحددات الرئيسية للإنتاجية في مختلف المؤسسات، لذا يعتبر دفع العاملين لمزيد من العمل من أهم الطرق لتحقيق مكاسب في الإنتاجية، لكن هذا لا يعني تجاهل إنتاجية العوامل الأخرى كالمواد الأولية و الآلات لأن العملية الإنتاجية عملية متكاملة يساهم كل عامل في إتمامها ونجاحها، كما يتسبب في توقفها و فشلها. ولعل السبب الأهم في تركيز الباحث H .SAVAAL على مؤشر إنتاجية العمل كون العنصر البشري الأكثر تأثيرا وتأثرا. فالعامل بالمؤسسة يتأثر بسرعة مقارنة بالمواد الأخرى بالظروف المحيطة به سواء كانت هذه المؤثرات مادية أو إنسانية، ويؤدي ذلك إلى انخفاض روحه المعنوية لعدم رضاه عن العمل، و بالتالي انخفاض مستوى إنتاجيته، و اذا كان راضي عن العمل وظروفه، فإن ذلك سيدفعه للعمل بجد لتحقيق مستوى إنتاجية متميز.[2]

كخلاصة في نهاية هذا المبحث نقول بأنه يجب على المؤسسات التي تسعى إلى التحكم و التخفيض من تكاليفها الخفية، الاهتمام أكثر بالمؤشرات المسببة لهذه التكاليف من تغيب، دوران العمل، حوادث العمل، اللاجودة، فروق إنتاجية العمل، من خلال العمل على تخفيض معدلات التغيب و دوران العمل و حوادث العمل، وكذا التحسين من

[1] صلاح الشواني، مرجع سبق ذكره، ص 32.
[2] إيمان كواشي، **مرجع سبق ذكره**، ص 59.

جودة منتجاتها و الرفع من معدلات إنتاجيتها كما تسعى المؤسسات إلى تقييم هذا النوع من التكاليف للوقوف على حجم خسائر التشغيل الخاصة بها.

و يمكن تلخيص هذه المؤشرات في الجدول التالي:

جدول رقم **(06)** مؤشرات التكاليف الخفية و كيفية قياسها

مؤشرات التكاليف الخفية	كيفية قياسها
1. الغياب	(عدد الأيام الضائعة/ عدد أيام العمل العادية) بالتكلفة
2. حوادث العمل	(تكلفة إصابات العمل خلال سنة معينة)
3. دوران العمل	(عدد العمال المغادرون/ عدد المنتجات الكلية) بالتكلفة
4. اللاجودة	(عدد المنتجات المعيبة/عدد المنتجات الكلية)بالتكلفة
5. نقص الإنتاجية	(الإنتاج المحقق/ الإنتاج النظري) بالتكلفة

المصدر: بلال بن غرس الله، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر علوم تجارية، جامعة أم البواقي، 2016-2017، ص93.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل فإن التكاليف الخفية تحدث لا محال منها و ما يؤكد هذا هو المؤشرات سالفة الذكر، و هذا بسبب التكاليف التي تتحملها المؤسسة و التي تعتبر ضخمة إذا تراكمت على طول السنة، أيضا هذه التكاليف هي مبالغ مالية من الإنفاق العام كان بالإمكان للمؤسسة أن تستغلها أحسن استغلال لتحسن من خدماتها المقدمة(بالنسبة للمؤسسات العمومية الخدماتية) ، لكن أغلب مسيري هكذا مؤسسات لا يعرفون هذا النوع من التكاليف رغم الأهمية البالغة في تحديدها و التقليل منها ، و هذا ما سنتطرق له في الفصل الثاني من خلال دراستنا الميدانية.

الفصل الثاني:

تقييم و حساب التكاليف الخفية بالمؤسسة الصحية.

تمهيد :

بعد معالجة إشكالية البحث في الجزء النظري،قمنا بتجسيد ما توصلنا إليه في الجزء التطبيقي، وهذا من خلال الدراسة التي قمنا بها بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية ، محاولة منا تشخيص التكاليف الخفية بالمؤسسة و تحديد أهميتها و تأثيرها على الأداء الكلي و حسن الخدمة.

و قد تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم مختصر عن المؤسسة أما في المبحث الثاني تكلمنا عن كيفيات تقييم التكاليف الخفية ، أما المبحث الأخير فقد تم فيه حساب التكاليف الخفية بالمؤسسة محل الدراسة وفق طريق (SOF) ، و كل هذا تم عن طريق جمع المعلومات من مختلف المديريات الفرعية بالمؤسسة و مكاتبها، و إجراء مقابلات مع الموظفين الذين لهم علاقة بالموضوع.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

تعتبر المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية مؤسسة حديثة النشأة بدء العمل الرسمي بها في 2008/01/01 وأنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 19ماي2007 المتضمن إنشاء و تنظيم و تسيير المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و المؤسسات العمومية الإستشفائية ، و كانت كل من المؤسستين تسمى بالقطاع الصحي. وبالرجوع لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 140/07 السابق ذكره الذي عرف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بأنها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، و توضع تحت تصرف وصاية والي الولاية .

حيث تتمثل مهاما في التكفل بصفة متكاملة و متسلسلة بالحاجات الصحية للسكان و في هذا الإطار تتولى هاته المهام على وجه الخصوص من خلال العيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج :

الفرع الأول: العيادة متعددة الخدمات

تمثل العيادة المتعددة الخدمات الوحدة الأساسية للعلاجات الجوارية و هي مرتبطة إداريا بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية و يمكن أن تكون في نفس الوقت المقر الرئيسي التقني الإداري لها .

تغطي هذه الوحدة الصحية في الوسط الحضري 203729 نسمة عبر أربعة دوائر التي تضم 13 بلدية تابعة لإقليم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية تضمن العيادة المتعددة الخدمات بالإضافة الى الوظائف الموكلة اليها العادية عدة فحوصات الطبية متخصصة.

تحتوي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية على 14عيادة متعددة الخدمات و من مهامها :

- توفير الفحوصات المتخصصة على حساب الأطباء المتخصصين المتاحين و ذلك بالتنسيق مع المؤسسة العمومية الإستشفائية .

- ضمان الأنشطة الشبه طبية.

- التكفل بالاستعجالات الطبية و ذلك من خلال ضمان المناوبة الدائمة 24س/24س.و توفير على الأقل سيارة إسعاف و تأمين الأنشطة الوقائية من خلال :

- تطبيق و متابعة البرامج الوطنية و المحلية للصحة العمومية.

- تطبيق و متابعة الأنشطة المتعلقة بالأم و الطفل .

الفرع الثاني: قاعة العلاج

تمثل قاعة العلاج الوحدة الصحية الأقرب من المواطن باعتبارها المعلم الأساسي للصحة العمومية، أين يتم فيها تلقي العلاجات القاعدية أو الأولية و يمكن توضيح المهام التي تقوم بها قاعة العلاج كما يلي:

- تأمين فحوصات الطب العام و ذلك بالتواجد الدائم لطبيب عام و ممرض
- ضمان تواجد قاعة للعلاجات العامة.
- متابعة البرامج الوطنية للصحة .
- متابعة الوظيفة الوقائية الخاصة بالأم و الطفل .
- مكافحة الأمراض المتنقلة و غير المتنقلة (المياه.....) .

و تحتوي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية على 32 قاعة علاج

المطلب الثاني: تنظيم و سير المؤسسة

يسير كل مؤسسة **عمومية للصحة الجوارية** مجلس إدارة و يديرها مدير و تتدعمان بهيئة استشارية تدعى "المجلس الطبي" فالتنظيم الداخلي للمؤسسة **العمومية للصحة الجوارية** خاصة الجانب الإداري منه يسير بناء على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 و المحدد للتنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية للصحة الجوارية من مديرية عامة و أربع مديريات فرعية.

- **المديرية العامة :**

يتولى تسيير المديرية العامة مدير، ويساعده مكتبان:

- مكتب التنظيم العام ؛
- مكتب الاتصال .

- **المديرية الفرعية للمالية والوسائل :**

يشرف على هذه المديرية الفرعية مدير فرعي معين بقرار وزاري و تتولى هذه الأخيرة الإشراف على ميزانية المؤسسة و توفير الوسائل و التجهيزات للعيادات وقاعات العلاج والمصالح الأخرى، و تنقسم بدورها إلى ثلاثة مكاتب يشرف على كل منها رئيس مكتب معين بقرار وزاري:

- مكتب الميزانية و المحاسبة ؛
- مكتب الصفقات العمومية ؛
- مكتب الوسائل العامة و الهياكل .

- **المديرية الفرعية للموارد البشرية :**

يشرف على هذه المديرية الفرعية مدير فرعي معين بقرار وزاري و تتولى الإشراف على تسيير الموارد البشرية بجميع مراحلها، و تنقسم بدورها إلى مكتبين يشرف على كل منها رئيس مكتب معين بقرار وزاري:

- مكتب تسيير الموارد البشرية و المنازعات ؛
- مكتب التكوين .

- **المديرية الفرعية للمصالح الصحية :**

يشرف على هذه المديرية الفرعية مدير فرعي معين بقرار وزاري و تتولى الإشراف على النشاطات الصحية تقييمها و تنظيمها، و تنقسم بدورها إلى ثلاثة مكاتب يشرف على كل منها رئيس مكتب معين بقرار وزاري :

- مكتب الوقاية ونظافة المحيط .
- مكتب تنظيم وتقييم النشاطات الصحية .
- مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

- **المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المر افقة :**

يشرف على هذه المديرية الفرعية مدير فرعي معين بقرار وزاري و تتولى الإشراف على صيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة للمؤسسة، و تنقسم بدورها إلى مكتبين يشرف على كل منها رئيس مكتب معين بقرار وزاري:

- مكتب صيانة التجهيزات الطبية ؛
- مكتب صيانة التجهيزات المرافقة .

❖ **المجلس الإداري:** وفق المرسوم التنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007 في المادة 11 منه فان مجلس الإدارة يضم ما يلي :

- ممثل عن الوالي رئيسا ؛
- ممثل عن إدارة المالية؛
- ممثل عن التأمينات الاقتصادية ؛
- ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي ؛
- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي ؛
- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة ؛
- ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه ؛
- ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراؤه ؛
- ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة ؛
- ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة ؛
- رئيس المجلس الطبي .

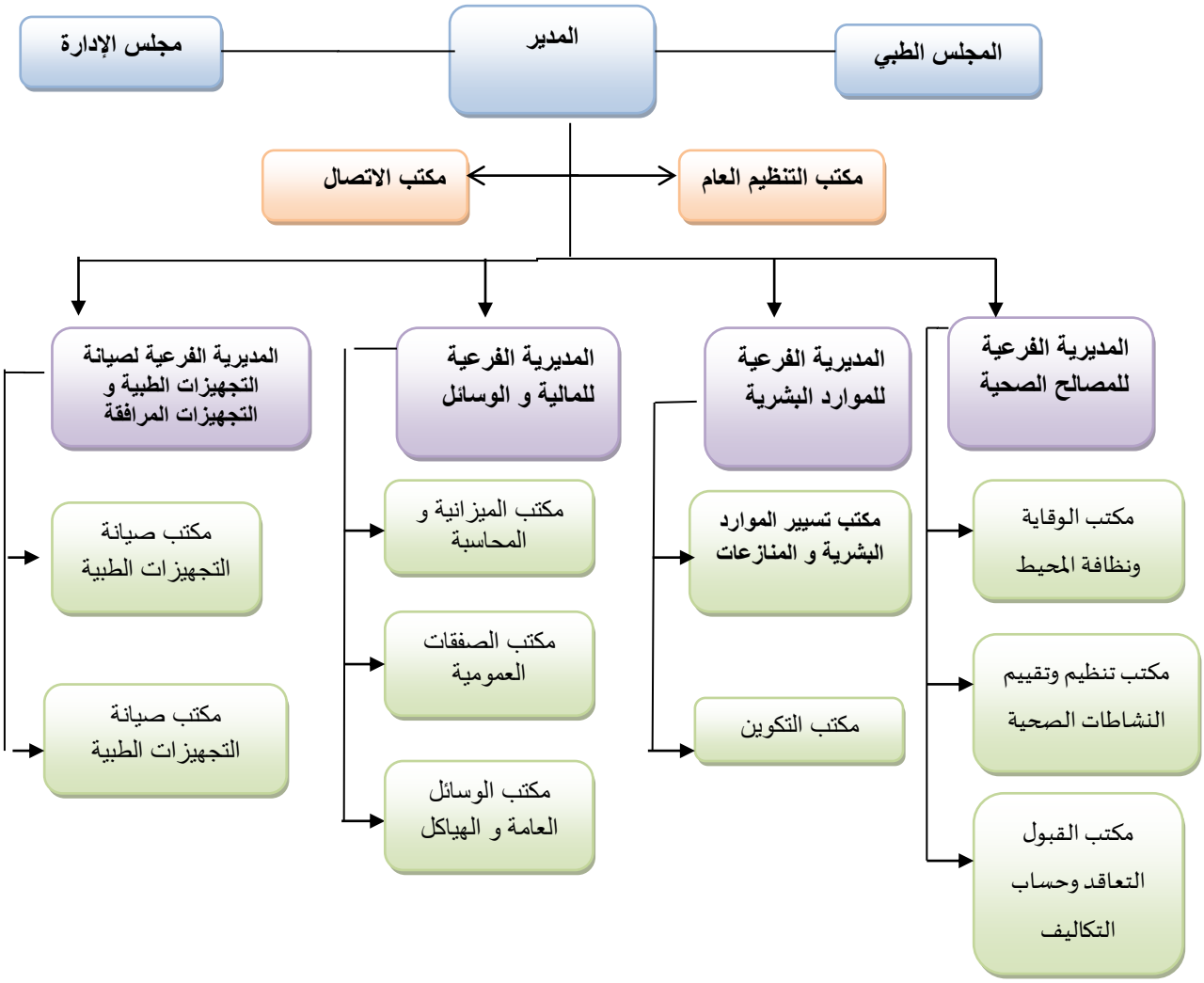
❖ **المجلس الطبي:** وفق المرسوم التنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007 في المادة 24 منه فإن المجلس الطبي يكلف بدراسة كل المسائل التي تهم المؤسسة و إبداء رأيه الطبي و التقني فيها، كما أن المادة 25 حددت أعضاء المجلس الطبي كالتالي:

- مسئولو المصالح الطبية ؛
- الصيدلي المسؤول عن الصيدلية ؛

- جراح الأسنان ؛
- شبه طبي ينتخبه نظراؤه من أعلي رتبة في سلك شبه طبي ؛

و ينتخب المجلس الطبي من بين أعضائه رئيسا و نائب رئيس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد ، كما يجتمع المجلس الطبي بناء على استدعاء من رئيسه في دورة عادية مرة واحدة كل شهرين و يمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بطلب إما من رئيسه و إما من أغلبية أعضائه و إما من مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية و مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية.

و فيما يلي شكل توضيحي للهيكل التنظيمي بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية :



شكل رقم (07):الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

المطلب الثالث: بطاقة تقنية للمؤسسة

تملك المؤسسة العمومية للصحة الجوارية موارد بشرية ومادية معتبرة من أجل ضمان سيرورة تقديم الخدمات الصحية بحيث ملائمتها مع ضمان مبدأ الإستمرارية والشمولية فيما يخص التغطية الصحية وسنتطرق لها بشكل عام من خلال عرض بطاقة تقنية لها.

الفرع الأول: الموارد البشرية

جدول رقم(07):الموارد البشرية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية.

الأسلاك والرتب	التعداد
الأسلاك الطبية	126
الأسلاك الشبه الطبية	440
الأسلاك المشتركة والتقنية	66
العمال المهنيين و المتعاقدين	237
المجموع الكلي	869

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من معلومات قدمت من المؤسسة محل التربص

الفرع الثاني: الموارد المادية (الوسائل العامة)

1/ حظيرة السيارات : تتوفر المؤسسة على مايلي :

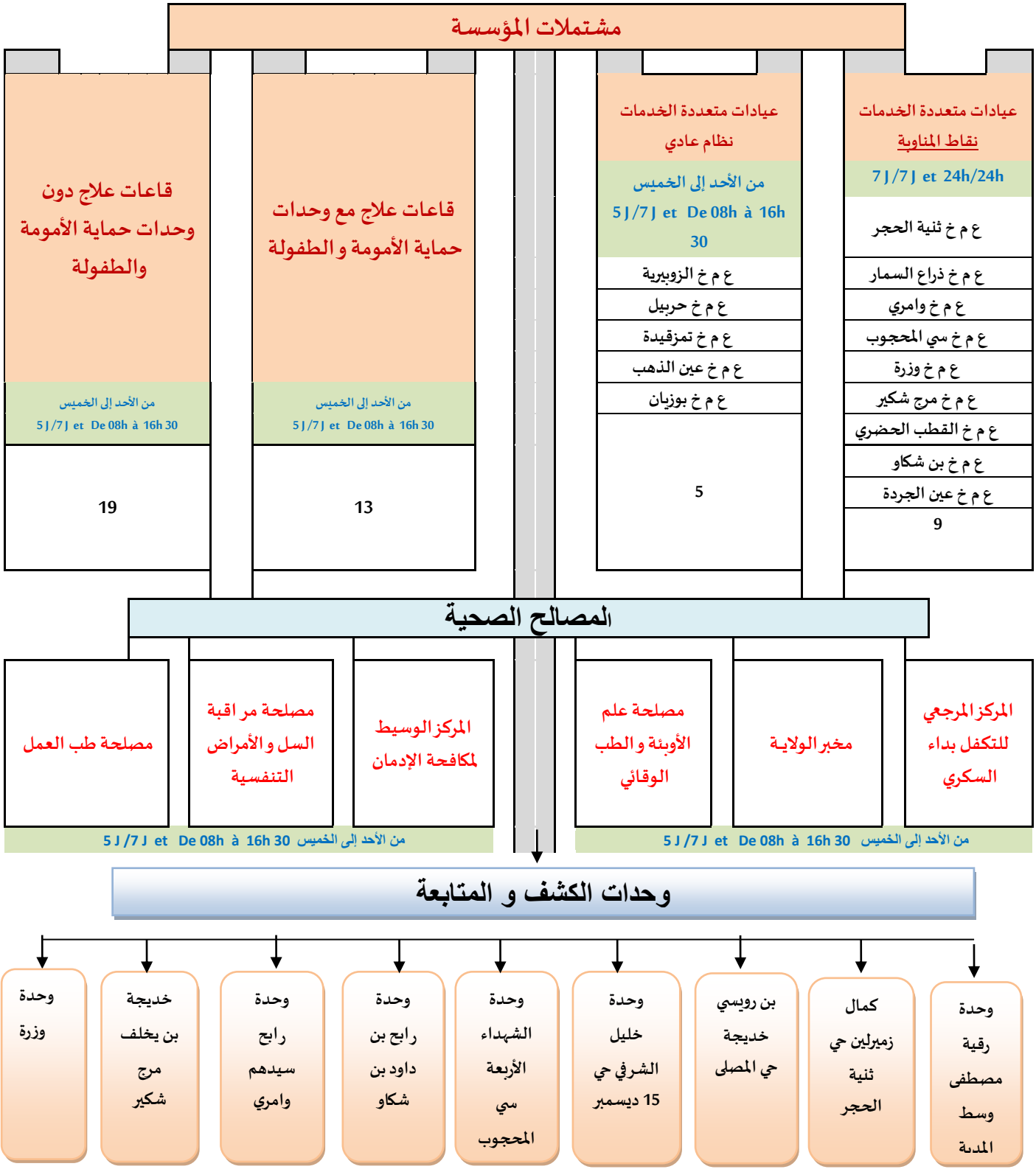
جدول رقم(08): حظيرة سيارات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية.

الرقم	نوع السيارة	العدد
01	سيارات الإسعاف	17
02	شاحنات	01
03	سيارات سياحية	03
	المجموع	21

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من معلومات قدمت من المؤسسة محل التربص

2/ مشتملات المؤسسة

شكل رقم(08): مشتملات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية



المبحث الثاني: طرق تقييم وحساب التكاليف الخفية

إن تقييم أداء المؤسسة اعتمادا فقط على أنظمة المعلومات المحاسبية التقليدية ليس له معنى، خاصة عند وجود عناصر مهمة ضمن التكاليف الخفية، و عليه فقد اقترح الباحث H.SAVALL في إطار التحليل الاجتماعي _ الاقتصادي لتقييم هذا النوع من التكاليف طريقة تشمل ثلاث مقاييس مرحلية: المقياس الاجتماعي، المقياس التنظيمي، المقياس المالي.

المطلب الأول: مقاييس طريقة SOF

يمكن تحليل أهداف هذه المقاييس من خلال الجدول:

جدول رقم(**09**): مقاييس طريقة SOF

المقياس	الأهداف
الاجتماعي	– تحديد وجود الاختلالات الأولية. – تبيان الأسباب المفسرة للاختلالات من خلال العلاقة (هيكلX سلوك) = الاختلالات.
التنظيمي	– تبيان أساليب معالجة الاختلالات. – إجراء جرد للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة: كمية الاستهلاك، حجم الوقت، ضياع الإنتاج...
المالي	– البحث عن التكاليف و الأسعار الوحدوية لمكونات المعالجة. – التقييم المالي للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة.

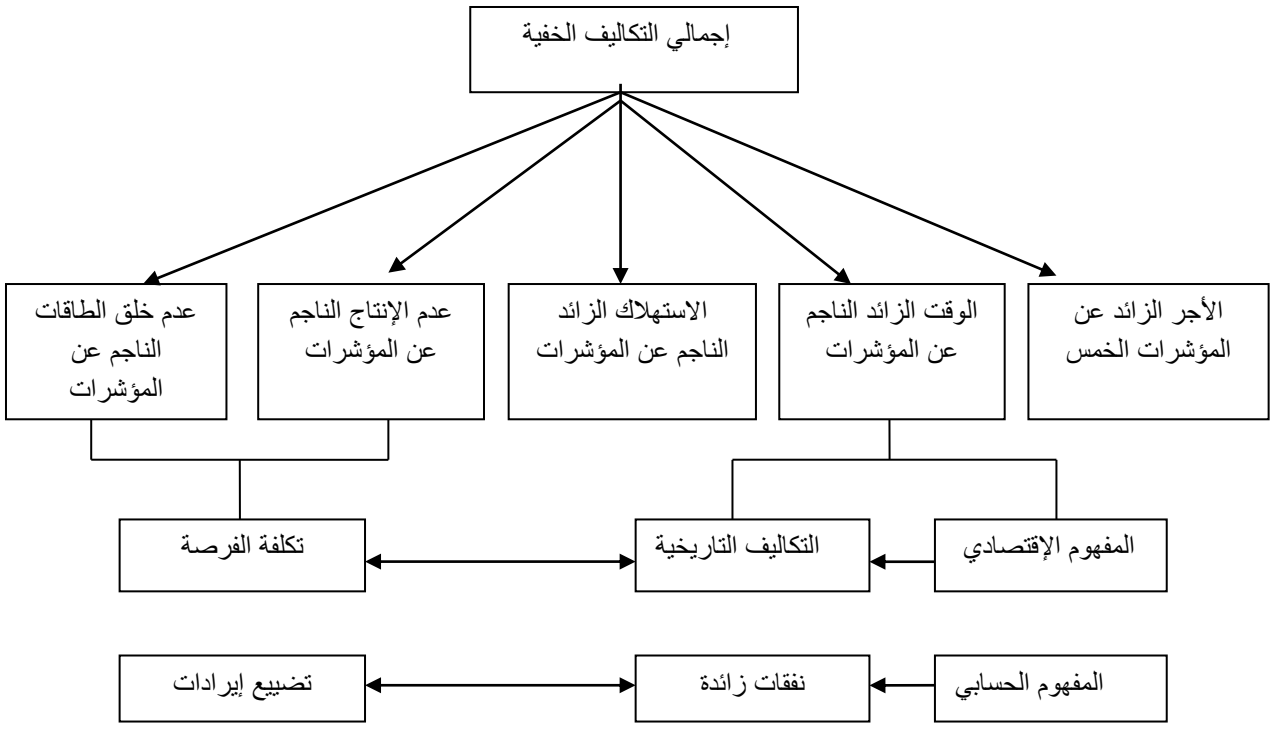
Source :H .savall, V.zardet ;Op.cit, p135.

المقياس الاجتماعي: يعتمد هذا المقياس على إجراء المقابلات مع العاملين، المشرفين، الإطارات... وكذا جمع و فرز مختلف الوثائق المتضمنة للمعلومات و الإحصائيات الخاصة(التغيب، دوران العمل حوادث العمل)، كما يمكن الاعتماد أيضا على الملاحظة المباشرة لبعض الظواهر التي تعرقل سير العمل، و يعد هذا المقياس بمثابة التحضير للمقياس التنظيمي

1. **المقياس التنظيمي**: و يعتبر مرحلة إجبارية وأساسية لما يوفره من معلومات التي يعتمد عليها في المقياس المالي. و يرتكز هذا المقياس على إجراء جرد شامل حول طبيعة الاختلالات الحاصلة و تسلسل وقوعها و مختلف آثارها عبر الزمن، كما يسمح المقياس التنظيمي بفرز أساليب المعالجة اللازمة بهدف تقليص فجوة الاختلالات.
2. **المقياس المالي**: من خلال هذه المرحلة يتم الرجوع إلى عناصر التكاليف و الأسعار المقيدة ضمن الوثائق المحاسبية للمؤسسة، من أجل إجراء تقييم مالي لكمية الوقت و المواد المستهلكة أثناء عملية معالجة الاختلالات.

وإذا كانت المحاسبة العامة تعتمد على تصنيف التكاليف حسب طبيعتها: ح63 أعباء المستخدمين، ح64 ضرائب و رسوم...الخ، و اذا كانت المحاسبة التحليلية تصنف التكاليف حسب غايتها أو مقصدها: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج...الخ، فإن تقييم التكاليف الخفية يعتمد على محاسبة يمكن أن نطلق عليها تسمية المحاسبة بالعون "la comptabilité d'agent" إذ أن الأمر يتعلق بتقييم كل التكاليف الناجمة عن النشاط الإنتاجي للعون بغض النظر عن الموضوع أو الغاية المتعلقة بها، وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم(**09**):نموذج عام لحساب التكاليف الخفية:



Source : H.savall couts et analyse socio-économique des organisations, Encyclopédie de gestion,Economica,paris,1989,p604.

فمن خلال الشكل السابق نرى أن هنالك خمسة مكونات تتحملها المؤسسة من جراء معالجتها لخسائر التشغيل حيث اقترح" هنري سافال" تجزئتها إلى:[1]

1. **الأجر الزائد:** في الغالب لكل مؤسسة نظام أجور تعمل به يوضح إجمالي الأجور التي تدفعها لعامليها غير أنها تلجأ في بعض الأحيان على دفع أجور زائدة ومثال ذلك: دفع مبالغ الساعات الإضافية نتيجة العمل الإضافي لتغطية النقص في الإنتاج بسبب حوادث العمل، التغيب ...الخ.
2. **الوقت الزائد:** و يرتبط بأنشطة المعالجة، كالوقت الزائد الناجم مثلا عن عملية البحث عن العامل البديل(كالتكلم في الهاتف)، أو استقصاء وتحقيق الحادث.
3. **الاستهلاك الزائد:** ومثال ذلك المشتريات الداخلة في إنتاج وحدات معيبة، و التي تتمثل أساسا في المواد الأولية.
4. **ضعف الإنتاجية:** و نقصد بالأساس عناصر العملية الإنتاجية(الآلة، العامل، المواد) فمثلا عند استخلاف العامل بعامل بديل يكون مستوى إنتاجيته أقل، أو بعدم استخلاف العامل المتغيب، مما يؤدي توقف الآلة التي كان يعمل بها و بالتالي توقف العملية الإنتاجية.
5. **عدم الاستغلال الأمثل للطاقات المتاحة:** فاهتمام المسيرين بخسائر التشغيل وكيفية معالجتها في المؤسسة، قد يشغلهم عن بعض الأمور التي لا تقل أهمية بالنسبة لبقاء واستمرارية المؤسسة مثل عمليات التخطيط و التنفيذ للأهداف الاستراتيجية وبذلك تعكس هذه المكونة تكلفة الفرصة الضائعة التي تلحق بالمؤسسة، لكن على المدى الطويل.

المطلب الثاني: كيفية تخفيض التكاليف الخفية لتحسين الأداء المالي

يعتبر التسيير السوسيو_اقتصادي نظام شامل لتحسين الأداء الاقتصادي، فقد وضع " هنري سافال" عوامل رئيسية لتخفيضها و منها:

[1] علي موسى حنان، مرجع سبق ذكره، ص113.

- تحسين الهياكل
- تحسين السلوكات
- تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي

الفرع الأول: تخفيض التكاليف الخفية من خلال تحسين هياكل المؤسسة

حسب هنري سافال يرى أن أفضل الطرق لتخفيض التكاليف الخفية هو تحسين هياكل المؤسسة حيث يظهر التشخيص الاجتماعي- الاقتصادي العلاقة بين الهياكل و سلوكيات الأفراد داخليا و التي تؤدي إلى حدوث فروقات بين التشغيل المستهدف و التشغيل الفعلي لذلك وجب تحسين السلوك و هياكل المؤسسة لتخفيض التكاليف الخفية.

1. **محدودية المقاربة الهيكلية السلوكية:** تبين هذه المقاربة معرفة التأثير المتبادل بين العنصرين، وهذا ما أدى إلى ظهور اتجاهين اتجاه يقول أن الهيكل يؤثر على السلوك بينما الاتجاه الآخر يرى العكس، و هذا ما دفع هنري سافال و زملائه إلى إيجاد حل لهذه الإشكالية من خلال النموذج الذي اقترحه:[2]

أ. **الاتجاه الأول**: يركز على المقاربة الهيكلية أي الاعتراف بالتأثير المسبق للهيكل على السلوك، فهي تفسر النتائج المحققة من طرف المؤسسة من خلال آثار محددة تتركها الهياكل على السلوك، و لتحسين النتائج لابد من إحداث تعديلات معينة على الهياكل

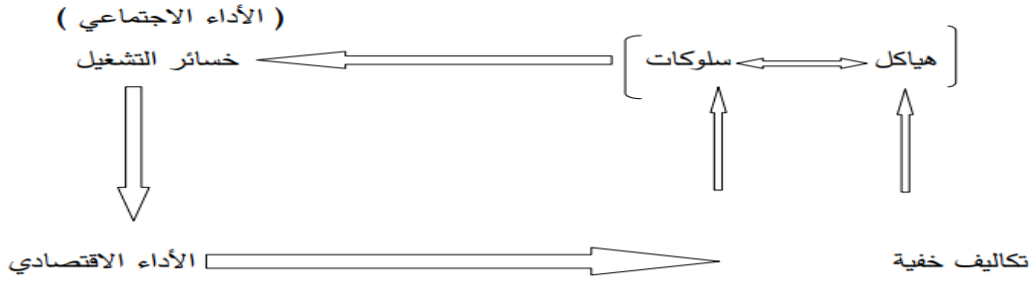
هياكل ⟵ سلوكيات ⟵ نتائج

ب. **الاتجاه الثاني**: و هو عكس الاتجاه الأول الذي يعتبر أن السلوك هو الأكثر تأثيرا باعتبار أن الفرد الذي يتميز بالحس الوظيفي و يعي حجم المسؤولية الملقاة عليه يتصرف إيجابيا حتى و لو كانت هياكل المؤسسة سيئة، كظروف العمل أي أن السلوك الجيد يؤدي إلى نتائج جيدة بغض النظر على نوعية الهياكل.

[2] وحيد عتروس، مرجع سبق ذكره، ص73.

ت. **الاتجاه الثالث**: وهو الاتجاه الذي تنبأ به هنري سافال وزملائه بما أسماه " المقاربة الاجتماعية و الاقتصادية" أو النظرية الهيكلية السلوكية أي أن المؤسسة ما هي إلا تفاعل متبادل بين الهياكل و السلوكيات حيث يؤثر كل منهما على الآخر و يمكن تلخيص ما توصل إليه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(09): المقاربة وفق النظرية الهيكلية السلوكية.



المصدر: بوبيان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص 58.

نستنتج من خلال الشكل أن توفيق المؤسسة بين ما هو اقتصادي ملموس، وما هو اجتماعي يساهم بشكل كبير في تخفيض خسائر التشغيل و بالتالي تخفيض التكاليف الخفية و يكون من خلال إحداث تعديلات على كل من الهياكل و السلوكيات الإنسانية.

الفرع الثاني: دور تحسين الهياكل في تخفيض التكاليف الخفية:

أولا تصنف الهياكل وفق المقاربة الاجتماعية_ الاقتصادية إلى خمسة هياكل : الهيكل المادي، الهيكل التكنولوجي، الهيكل التنظيمي، الهيكل الديموغرافي و الهيكل العقلي و هو بمثابة صورة المؤسسة وسمعتها، فهو يتضمن طريقة التفكير و العقليات السائدة في المؤسسة مثل أسلوب التسيير، طريقة اتخاذ القرار، روح التعاون...الخ.

و يعتبر هنري سافال الهيكل العقلي أهم هيكل في المؤسسة باعتباره هيكلا استراتيجيا، إلا أنه يؤثر على كل جوانب المؤسسة والمتمثلة أساسا في الهياكل و من خلال الجدول الموالي يمكن تحديد الدور الذي يؤديه تحسين الهياكل في التخفيض المستهدف.

و يمكن إضافة بعض العناصر التي يوفرها تحسين الهياكل في تخفيض التكاليف الخفية:[3]

- ✓ تحسين ظروف العمل المادية و الاجتماعية؛
- ✓ تنظيم العمل و الظروف الفعالة للتنظيم؛
- ✓ القضاء على عوائق الفشل المسببة لنقص الإنتاجية؛
- ✓ تحسين سياسة التوظيف، الترقية، مع ضمان التكوين المستمر؛
- ✓ زيادة الاتصال، التنسيق، التشاور و سهولة تدفق المعلومة؛
- ✓ التدريب المدمج(و يقصد به إمكانية تطوير و تنمية الكفاءات في إطار العمل).

الفرع الثالث: تخفيض التكاليف من خلال تحسين السلوك

إن الاهتمام بتنمية المورد البشري أصبح أكثر من ضروري في الوقت الراهن، فمن يستثمر فيه هو الذي يمكنه مستقبلا من الإبداع و الابتكار، فضلا عن زيادة الإنتاجية و بالتالي زيادة الأرباح.

- ✓ **الإهتمام بالمورد البشري:** لم يتوقف الاهتمام بالمورد البشري منذ العصور و الأزمنة، ففي مرحلة الثورة الصناعية تميزت بالعديد من التحولات في مجال الاعتناء بالموارد البشرية، و يمكن آنذاك تجسيد فكرة الاهتمام بالمورد البشري من خلال ما جاء به تايلور و الذي يعتبر بأب التسيير العلمي حيث نادى بثورة ذهنية ارتكزت على المبادئ التالية:

تطوير أحسن طريقة للعمل، الانتقاء العلمي و التطوير الشخصي للعمال، التقارب و الإلمام بأحسن طريقة للعمل بالنسبة للعمال المتكونين و المدربين، تقسيم العمل.

المطلب الثالث : مناجمنت الموارد البشرية

تشير وظائف مناجمنت الموارد البشرية إلى تلك النشاطات المتخصصة في جميع المنشآت صغيرة كانت أم كبيرة والتي تتعلق بإمداد المؤسسة بالعاملين و تنسيق كل العمليات المرتبطة باستمرار تنميتها باتجاه رفع كفاءتها و فعاليتها و تتشكل هذه الوظائف في:

[3] بن أودينة منيرة، مرجع سبق ذكره،ص24.

الفرع الأول: وظائف مناجمنت الموارد البشرية

1. **التخطيط، الاستقطاب و الاختيار للموارد البشرية:** تحليل كل عمل و حصر مكوناته لأجل تحديد متطلباته، بناء التنبؤات للاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية اللازمة لتلبية متطلبات عمليات المنشأة، بناء و تطوير و تنفيذ الخطط لتلبية تلك المتطلبات، استقطاب و اختيار تلك الموارد البشرية التي تحتاجها المنشأة لشغل الأعمال المطلوبة فيها.
2. **تنمية الموارد البشرية:** تأهيل العاملين سواء نحو المنشأة أو العمل، تصميم و تنفيذ برامج التدريب و التطوير و توجيه أداء العاملين، تشكيل مجموعات ذات كفاءة، تصميم النظم المناسبة لتقييم أداء كل من العاملين.
3. **التعويضات و المكافآت:** تصميم نظم الأجور والمكافآت التي تضمن العدالة لكل عامل، تحديد طبيعة الحوافز و برامج الخدمات والمزايا للعاملين، توفير المعلومات اللازمة للإدارة في بناء تقييم الأداء للعاملين.
4. **السلامة و الرعاية الصحية:** تصميم وتنفيذ برامج الأمن والسلامة المهنية للعاملين في أعمالهم، تحديد متطلبات السلامة المهنية لكل عامل بما يضمن الأداء الكفء، تحديد مجالات المساعدة للعاملين عند وجود ما يمنع أو يعيق أدائهم.

الفرع الثاني: دور تنمية المورد البشري في تخفيض التكاليف الخفية

يعتبر المورد البشري فاعل أساسي رئيسي في تخفيض التكاليف الخفية تظهر في عدة صور:[1]

أ. **تحسين و زيادة الإنتاجية:** لكي نصل إلى هذا الهدف لا بد من تحسين ظروف العمل التي تسمح للعامل باكتساب مهارات و تقنيات بسرعة، دون اللجوء إلى زيادة ساعات إضافية، التي تؤدي إلى زيادة التكاليف فتنمية المورد البشري يعتبر خيارا استراتيجيا و بديلا عن هذه التكاليف.

[1] وحيد عتروس، مرجع سبق ذكره، ص80.

أ. **تجنب السلوكيات السلبية**: لعل أغلب المشاكل التي تحدث بالمؤسسة ترجع أساسا إلى السلوكيات السلبية التي تصدر من طرف الأفراد باختلاف مناصبهم مثل: الإهمال، اللامبالاة، التأخر عن العمل، و بالتالي تعتبر هذه السلوكيات من مسببات التكاليف الخفية و عليه فإن تخفيض التكاليف الخفية مرتبط بتنمية المورد البشري الذي يمكن للمؤسسة أن تحسن سلوك عمالها.

ب. **زيادة الجودة**: إن المنتجات ذات الجودة هي السلع و الخدمات التي يمكن الاعتماد عليها و الثقة بها، و يعتبر نجاح المؤسسة وتفوقها بتنمية مواردها البشرية التي تسمح بغرس ثقافة الجودة مما يعني القضاء على اللاجودة التي هي من مسببات التكاليف الخفية.

الفرع الثالث: تخفيض التكاليف الخفية من خلال تحسين الأداء الاجتماعي_ الاقتصادي

من خلال نظرية H.savall وضح بأن الأداء العام للمؤسسة هو تفاعل بين أدائها الاقتصادي و أدائها الاجتماعي، فإذا أرادت تخفيض التكاليف الخفية يجب أن تعطي الأهمية الكبيرة و الإسراع في عملية تحسين الأداء الاجتماعي و الاقتصادي:[1]

1. **تحسين الأداء الاجتماعي:** و يتجلى هذا من خلال تحسين شروط وظروف العمل في المؤسسة ويشمل ستة عناصر أهمها: شروط العمل، تنظيم العمل، تسير الوقت، تحسين الاتصال و التنسيق، وضع الإستراتيجية المناسبة و نوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

[1] نفس المرجع، ص ص83-84.

جدول رقم(10): مكونات تحسين الأداء الاجتماعي.

العنصر	المضمون
1. شروط العمل	– معدات و لوازم، تهيئة أماكن العمل، ضجيج، شروط العمل المادي، الأمن، ساعات العمل، الرضا الوظيفي.
2. تنظيم العمل	– تقسيم العمل، المهمات و الوظائف، أعباء العمل، الاستقلالية في العمل، الضبط و الإجراءات، معالجة الغياب.
3. إدارة الوقت	– احترام الآجال، معالجة العيوب، تخطيط، برمجة الأنشطة، العوامل المتعلقة بتسيير الوقت.
4. الاتصال	– القيام باتصالات أفقية و عمودية، تحويل المعلومات، تحسين العلاقات مع المصالح المجاورة، اتصالات على مستوى فريق المديرية، اتصالات مع فروع المؤسسة، اتصالات داخلية تكون في نفس المصلحة، اتصالات بين الممثل و الموظفين.
5. التكوين	– تكوين، توظيف، تقارير التكوين، احتياجات التدريب، تكوين و تغيير التقنيات.
6. وضع الاستراتيجية	– وضع الاستراتيجية و تكييفها، تنظيم و رسم الاستراتيجية، نظام الإعلام، تسيير الأفراد، أدوات وضع الاستراتيجية، وسائل تحقيق الاستراتيجية.

Source:H.savall ,Vzardet

2. **تحسين الأداء الاقتصادي:** يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية للمؤسسة، حيث يتجسد بالفوائض التي تحققها من وراء تعظيم نواتجها، وتدنية مستويات استدام مواردها، حيث يعرف في إطار التحليل الاجتماعي_ الاقتصادي من خلال عنصرين أساسيين هما:[2]

الأداء الاقتصادي= النتائج الحالية + خلق الإمكانيات أو الطاقات

أ. **النتائج الحالية:** مثل تمويل ذاتي في الأجل القصير، تنافسية حالية مما يسمح بوضع مخطط في الأجل القصير.

ب. **خلق الإمكانيات أو الطاقات**: مثل إنتاج منتجات جديدة، استعمال تكنولوجيا جديدة متطورة تنافسية، و هذا ما يسمح بإعداد إستراتيجية في الآجال المتوسطة.

[2] بن أودينة منيرة، مرجع سبق ذكره، ص 11.

من خلال نظرية " **هنري سافال**" إن الأداء العام للمؤسسة هو حصيلة تفاعل بين أدائها الاقتصادي و الاجتماعي، و الدليل على ذلك أن أي مؤسسة لا يمكن أن تحقق مستوى أداء اقتصادي جيد والمعبر عنه من خلال مستوى الإنتاجية، المردودية، الجودة...، ما لم تولي اهتماما بمضمون الأداء الاجتماعي والمتمثلة في ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التدريب، و أي قصور يمس هذه العناصر سيؤثر على الأفراد داخل المؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء التكاليف الخفية والذي ينعكس سلبا على أدائها الاقتصادي.

المبحث الثالث: حساب التكاليف الخفية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية

رأينا في الجانب النظري أن هنري سافال حدد خمسة(05) مؤشرات لحساب التكاليف الخفية في المؤسسة و هي: الغياب، حوادث العمل، دوران العمل، اللاجودة و نقص الإنتاجية

في هذا المبحث سنحاول تحديد التكاليف الخفية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، وفق طريقة SOF من خلال المؤشرات المذكورة سابقا ماعدا مؤشر اللاجودة ونقض الإنتاجية نظرا لطبيعة المؤسسة التي تقدم خدمات صحية مجانية.

المطلب الأول: التكاليف الخفية الناجمة عن تغيب الموظفين

سنحاول في هذا المطلب دراسة التكلفة الناجمة عن مؤشر التغيب بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنتي: 2022،2023. والجدير بالذكر عدم أخذ بعين الإعتبار سنة 2021 نظرا لخصصوية الوضع أنذاك بسبب وباء كوفيد 19 و منه لوضوح الدراسة لم نتطرق لها.

1. <u>المقياس الاجتماعي:</u>

يساعد هذا المقياس على الإلمام بمختلف جوانب الظاهرة حتى تتمكن المؤسسة من التعرف على درجة خطورتها من خلال تحليلها كميا، إضافة إلى تحديد الأساليب من خلال التحليل الكيفي. و لدراسة ظاهرة التغيب و معرفة مسبباتها و تطورها خلال سنتي (2022-2023) قمنا بإجراء مقابلة مع المدير الفرعي للموارد البشرية و مختلف الموظفين بالمديرية نفسها، و كذا طرح عدد من الأسئلة (حول أسباب و دوافع غيابهم عن العمل)على عينات مختلفة من الموظفين حسب اختلاف السلك المنتمين إليه.

كانت الإجابة حول الجو السائد و ظروف العمل التي تتسم بالضغط الكبير، و هذا من خصائص العمل بالمؤسسات الصحية، أيضا حياة العمال الاجتماعية و مشاكلها من مسببات التغيبات المتكررة و غالبا ما يقوم العمال بطلب عطل مرضية غير مرخصة من هيئات الضمان الاجتماعي، أيضا إدارة المؤسسة لم تستطع السيطرة على هذه الظاهرة، فليس في مقدورها سوى الخصم من الأجر لأيام التغيب و معاقبة المتغيب(عقوبات إدارية).

لكن الملاحظ خلال القيام بإحصائيات الغيابات للموظفين، أنه توجد أسماء موظفين تتكرر بشدة، و عند استفسارنا عن الأمر من الإدارة تبين أن لهم (الموظفين المعتادين على الغياب) أسباب شخصية كالمشاكل العائلية ، والصحية ... ..إلخ

جدول رقم(**11**): تغيب العمال بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنتي 2022- 2023.

السنة	عدد العمال(يوم)	أيام العمل النظرية**	أيام العمل الفعلية	عدد التغيبات	معدل التغيب(%)*
2022	869	210 298	209 197	1101	0.52
2023	872	211 024	209 967	1057	0.50

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة التغيب بالمؤسسة ليست مرتفعة بشكل كبير، لكن تبقى واردة و تؤثر بشدة على حسن سير المؤسسة خاصة في السلك الطبي.

جدول رقم(**12**): تغيب العمال حسب السلك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2022.

الشهر	إداري	المتعاقدين	شبه طبي	طبي	أخصائيين	المجموع
جانفي	09	11	14	20	0	54
فيفري	10	12	13	9	0	44
مارس	22	17	39	13	2	93
أفريل	27	15	38	4	2	**86**
ماي	24	8	40	25	1	98
جوان	19	10	38	12	1	80
جويلية	10	17	55	39	0	**121**
أوت	7	14	36	35	0	92
سبتمبر	11	12	48	6	0	77

* معدل التغيب= (عدد أيام العمل الضائعة/ عدد9 أيام العمل النظرية)x100.

** أيام العمل النظرية= عدد العمالx(22يومx 11 شهرا).

أكتوبر	13	9	75	17	6	**120**
نوفمبر	23	22	68	22	0	**135**
ديسمبر	6	19	34	42	0	101
مجموع الغيابات	181	166	498	244	12	**1101**
عدد أيام الغيابات المخصومة من الراتب	67	55	187	66	3	**378**
عدد أيام الغياب المرخصة بدون خصم من الراتب	114	111	311	178	9	**723**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

جدول رقم(13): تغيب العمال حسب السلك بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2023.

الشهر	إداري	متعاقدين	شبه طبي	طبي	أخصائيين	المجموع
جانفي	14	9	29	20	3	75
فيفري	12	11	26	12	0	61
مارس	14	16	42	26	5	103
أفريل	15	17	49	17	0	**98**
ماي	7	13	47	15	0	82
جوان	12	7	68	26	0	113
جويلية	21	20	79	33	2	**155**
أوت	10	6	30	23	0	69
سبتمبر	10	2	4	10	0	26
أكتوبر	6	7	29	16	0	**58**
نوفمبر	25	17	55	43	8	**148**
ديسمبر	16	7	27	11	8	69

مجموع الغيابات	162	132	485	252	26	**1057**
عدد أيام الغيابات المخصومة من الراتب	58	41	216	72	7	424
عدد أيام الغياب بدون خصم من الراتب	104	91	269	181	19	633

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدولين أعلاه أن الغيابات تنقسم إلى نوعين غياب مرخص به ولا ينجر عليه خصم من الراتب و غياب يقابله خصم من الراتب . أما بالنسبة لمجموع الغياب في شهر جويلية و نوفمبر كانت مرتفعة لكلا السنتين(2022-2023)،و عند استفسارنا عن السبب لدى المسؤولين لم يجدو تفسيرا مقنعا، فقط بعض تفسيرات حول أن الشهرين هما فترة المناسبات العائلية و الدينية ربما، لكن لم نقتنع بهذا الكلام لذا قررنا استكمال التحليل الكمي باعتماد بعض المتغيرات المساعدة على فهم الوضع .

جدول رقم**(14)** : توزيع أيام التغيب حسب الجنس

الفئات(الجنس)	2022		2023	
	عدد أيام التغيب	النسبة المئوية	عدد أيام التغيب	النسبة المئوية
ذكر	324	% 0.294	262	% 0.247
أنثى	777	% 0.705	795	% 0.752
المجموع	**1101**	**% 100**	**1057**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول الخاص بتوزيع أيام التغيب حسب الجنس، أن فئة الإناث هي الأكثر تغيبا و ذلك بما نسبته 0.705 % سنة 2022 و 0.752 %سنة 2023، و هذا راجع إلى أسباب عائلية حسب ما صرحت بعض الموظفات، أما بالنسبة للذكور فقد بلغت نسبة تغيبهم 0.294 % سنة 2022 و إنخفضت نسبيا إلى 0.247 % سنة 2023 و السبب راجع إلى صرامة الإدارة حسب تصريح المدير الفرعي للموارد البشرية

جدول رقم(13): توزيع أيام التغيب على الفئات العمرية.

الفئات العمرية(سنوات)	2022		2023	
	عدد أيام التغيب	النسبة المئوية	عدد أيام التغيب	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	152	% 0.138	171	% 0.161
من 30 إلى 40 سنة	621	% 0.564	633	% 0.6
من 40 إلى خمسين سنة	231	% 0.209	164	% 0.155
أكبر من 50 سنة	97	% 0.088	89	% 0.084
المجموع	**1101**	**% 100**	**1057**	% **100**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول أنه في كلتا السنتين كانت أغلبية الغيابات في الفئة المحصورة مابين 30 و 40 سنة 2022 بنسبة 0.564 % و سنة 2023 بنسبة 0.6 % ، هذا منطقي حسب المدير الفرعي للموارد البشرية لأن الموظفين الشباب هم الأكثر عددا في المؤسسة وهذه الفئة تعرف على أنها أكثر انشغالا بأمور أخرى غير العمل مقارنة بالفئات الأخرى من ما ينجم عنه التغيب.

2. المقياس التنظيمي:

يسعى هذا المقياس إلى معالجة مشكلة التغيب، من خلال إيجاد حلول مناسبة تجنب المؤسسة الصحية التكاليف الخفية الناجمة عن هذا المؤشر و هو ما أبرزه الباحث هنري سافال.

- الملاحظ في المؤسسة الصحية محل التربص أنه بالنسبة **للموظفين الإداريين** المتغيبين فإن الإجراء التنظيمي يكون وفق وظيفة غير مؤداه بحيث لا يتم عادة تعويض الموظف، و هذا ما يؤثر على السيرورة الحسنة للإدارة ما عدا في حالة غياب مطول كعطلة مرضية هنا رئيس المكتب أو المدير الفرعي يكلف عامل آخر بنشاطات العامل المتغيب.
- بالنسبة للسلك الطبي و شبه الطبي و لضمان استمرارية الخدمة يتم تعويض الموظف الغائب بموظف آخر له نفس المستوى معه، لكن و بسبب النقص في تعداد الموظفين للسلكين المذكورين فتكون هنالك

حالات يتم فيها العمل مع موظف وحيد فقط و هذا ما يفسر الضغط الكبير بالمؤسسات الصحية الجزائرية، خاصة بمصلحة الاستعجالات.

3. المقياس المالي:

سنقوم من خلال الجداول التالية حساب التكلفة الناجمة عن تعويض الموظف الغائب لكن وجب توضيح بعض الأرقام:

- **8سا**: هي عدد الساعات التي يتقاضاها الموظف عن كل يوم غياب لايقابله خصم من الراتب.
- **26%**: تمثل تكلفة الاشتراك في الضمان الاجتماعي، و تنص طريقة SOF على ضرورة إدراج مبالغ الاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي ضمن التكاليف الخفية التي تتحملها المؤسسة، إذ هي مبالغ واجبة الدفع حتى لو غاب الموظف مقابل خصم أو بدون خصم من الراتب أي أن هاته التكلفة تدفع في الحالتين.

جدول رقم(16) : حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الأطباء العامون.

السنة	بيان التكلفة	المبلغ (دج)
2022	**تكلفة الموظف الغائب (طبيب):**	
	يوم: 8 سا x 375دج.....	3000
	تكلفة مجموع الغياب:	
	3000x 244 يوم	732 000
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب:	
	3000x 178يوم.....	534000
	تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)	+
	732000 x 26%.....	190320
		=
	التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء العامون.....	**724 320 .00**
السنة	**بيان التكلفة**	**المبلغ**
2023	**تكلفة الموظف الغائب (طبيب):**	
	يوم: 8 سا x 450 دج.....	3600
	تكلفة مجموع الغياب:	
	3600 X 252 يوم.....	**756 000.00**
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب:	
	3600 x 181يوم.....	651 600
	تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)	+
	651 600 x 26%	169 260
		=
	التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء العامون.....	**820 860 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة و مكتب الأجر.

جدول رقم(17) : حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الأطباء الأخصائيين

السنة	بيان التكلفة	المبلغ (دج)
2022	**تكلفة الموظف الغائب : (طبيب مختص)**	
	يوم: 8 سا x 500 دج.....	4000
	تكلفة مجموع الغياب:	
	4000 X 12 يوم	48 000
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب:	
	4000 x 9 يوم.....	36 000
	تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)	+
	48 000 x26%=	12 480
		=
	التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء الأخصائيين.....	**48 480 .00**
السنة	**بيان التكلفة**	**المبلغ**
2023	**تكلفة الموظف الغائب: (طبيب مختص)**	
	يوم: 8 سا x 600 دج.....	4800
	تكلفة مجموع الغياب:	
	4800 x 26 يوم	124 800
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب:	
	4800 x 07 أيام.....	33 600
	تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)	+
	800 124 x 26% = ...	32 448
		=
	التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء الأخصائيين.....	**66 048 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة و مكتب الأجر.

جدول رقم(**18**) : حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك شبه الطبي

السنة	بيان التكلفة	المبلغ (دج)
2022	**تكلفة الموظف الغائب:** يوم: 8 ساx 220 دج..... **تكلفة مجموع الغياب:** 1760 x 498 يوم.....	1760 876 480
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 1760x 311 يوم..... **تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)** 480 876 x26%= ..... **التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الأطباء العامون.....**	547 360 + 227 885 = **775 245 .00**
السنة	**بيان التكلفة**	**المبلغ**
2023	**تكلفة الموظف الغائب:** يوم: 8 ساx 264 دج..... **تكلفة مجموع الغياب:** 2112 x 485 يوم	2112 1 024 320
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب: 2112 X 269 يوم..... **تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)** 1024320 x26%= ..... **التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك الشبه الطبي.....**	568 128 + 266 324 = **834 452 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة و مكتب الأجر.

جدول رقم(19) : حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك الإداريين

السنة	بيان التكلفة	المبلغ (دج)
2022	**تكلفة الموظف الغائب: (إداري)**	
	يوم: 8 سا x 180 دج.....	1440
	تكلفة مجموع الغياب:	
	1440 x 181 يوم	260 640
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الرا تب:	
	1440 x 114يوم.....	29 640
	تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)	+
	640 260 x 26%=	67 767
		=
	التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك لسلك الإداريين.....	**97 407 .00**
السنة	**بيان التكلفة**	**المبلغ**
2023	**تكلفة الموظف الغائب: (إداري)**	
	يوم: 8 سا x 220 دج.....	1760
	تكلفة مجموع الغياب:	
	1760 x 162 يوم	285 120
	تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الرا تب:	
	1760 X 104 يوم.....	183 040
	تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)	+
	040 183 x26%.....	74 132
		=
	التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في سلك لسلك الإداريين.....	**257 172 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة و مكتب الأجر.

جدول رقم(**20**) : حساب التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب لسلك المتعاقدين

السنة	بيان التكلفة	المبلغ (دج)
2022	**تكلفة الموظف الغائب:** يوم: 8 سا x 150 دج..... **تكلفة مجموع الغياب:** 3000x 166 يوم ..... **تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب:** 1200 X 111 يوم..... **تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)** 199 200 x 26 %. ..... = **التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في لسلك المتعاقدين.....**	1200 199 200 207000 + 51 792 = **258 792 .00**
السنة	بيان التكلفة	المبلغ
2023	**تكلفة الموظف الغائب:** يوم: 8 سا x 185 دج..... **تكلفة مجموع الغياب:** 1480 X 132 يوم..... **تكلفة أيام الغيابات غير مخصومة الراتب:** 1480 X 91 يوم..... **تكلفة الضمان الاجتماعي(26%)** 195 360 x26%..... = **التكلفة الإجمالية الناجمة عن التغيب في لسلك المتعاقدين.....**	1480 195 360 134 680 + 50 794 = **185 474 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة و مكتب الأجر.

جدول رقم(21): إجمالي التكلفة الخفية الناجمة عن التغيب

السلك/ السنة	2022	2023	المجموع*
الأطباء العامون	**724 320 .00 دج**	**820 860 .00 دج**	1 545 180 .00 دج
الأطباء الأخصائيين	**48 480 .00 دج**	**66 048 .00 دج**	114 528 .00 دج
شبه الطبي	**775 245 .00 دج**	**834 452 .00 دج**	1 609 697 .00 دج
الإداريين	**97 407 .00 دج**	**257 172 .00 دج**	354 579 .00 دج
المتعاقدين	**258 792 .00 دج**	**185 474 .00 دج**	444 266 .00 دج
المجموع الكلي	**1 904 244 .00**	**2 164 006 .00**	**4 068 250 .00**

المصدر:من إعداد الطلبة

نلاحظ من خلال الجدول(19) أن المؤسسة العمومية الصحية تتحمل تكلفة خفية قدرها: **4 068 250.00** دج جراء غياب موظفيها لسنتين فقط وهذا ما يؤثر سلبا على أدائها المالي.

*المبلغ بالدينار الجزائري.

المطلب الثاني: حساب التكاليف الخفية الناجمة عن دوران العمل

تعتبر ظاهرة دوران العمل مشكلة خطيرة تواجه مختلف المؤسسات، نتيجة عدم الاستقرار الوظيفي بسبب سوء استخدام الموارد البشرية، لذا كان من الضروري حساب التكاليف الناجمة عن هذا المؤشر من خلال تطبيق مقاييس طريقة SOF عليه.

1. المقياس الاجتماعي: يسعى هذا المقياس إلى تشخيص مؤشر دوران العمل تشخيص اجتماعي و ذلك بالاعتماد على التحليل الكمي و التحليل الكيفي

جدول رقم(22): يبين حركة الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2022

الرتبة أو السلك	التعداد في: 2020/12/31	التعيين			التحرير						التعداد في:2021/12/31
		توظيف / إدماج	تكفل بعد النقل	إعادة الإدماج	التحويل	الإستقالة	التقاعد	الإستيداع	وفاة	عطلة مرضية طويلة المدى	
الممارسين الأخصائيين	4	1	0	0	0	1	0	0	0	0	4
الممارسين الطبيين	125	0	6	4	1	6	3	4	1	1	119
شبه الطبي	389	32	4	5	0	1	2	1	2	1	423
الإداريين	60	2	0	0	0	0	0	0	0	0	62
المتعاقدين	204	1	0	2	0	0	1	0	0	0	206
المجموع الكلي	**782**	**36**	**10**	**11**	**1**	**8**	**6**	**5**	**3**	**2**	**814**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

جدول رقم(23): يبين حركة الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية خلال سنة 2023

الرتبة أو السلك	التعداد في: 2021/12/31	التعيين			التحرير						التعداد في:2022/12/31
		توظيف / إدماج	تكفل بعد النقل	إعادة الإدماج	التحويل	الإستقالة	التقاعد	الإستيداع	وفاة	عطلة مرضية طويلة المدى	
الممارسين الأخصائيين	4	3	0	0	0	0	0	0	0	0	7
الممارسين الطبيين	119	7	2	2	3	2	3	3	0	0	**119**
شبه الطبي	423	14	7	1	3	0	0	2	0	0	440
الإداريين	62	4	0	0	0	0	0	0	0	0	66
المتعاقدين	206	32	0	1	0	0	0	2	0	0	237
المجموع الكلي	**814**	**60**	**9**	**4**	**6**	**2**	**3**	**7**	**0**	**0**	**869**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

من خلال مقابلاتنا العديدة مع الموظفين بالمديرية الفرعية للموارد البشرية حيث قدمت لنا عدة تفسيرات عن الحركية في تعداد الموظفين داخل المؤسسة، بحيث نجد أن الحركة هذه تخص بالأساس أسلاك الممارسين الطبيين والشبه طبيين على وجه الخصوص و لعل التفسير الاجتماعي لهذه الحركة يمكن إيجازه في النقاط التالية:

- فيما يخص سلك الممارسيين الطبيين فالحركة فيه حسب المدير الفرعي للموارد البشرية هي حركة طبيعية من نساء يحولون و يتبعون أزواجهن، أو توظيف جديد فهذه الحركة تعتبر سلبية فكثير من الأحيان تحدث خلل في برنامج العمل الشهري.
- أما فيما يخص سلك شبه الطبيين فهنا المعضلة فالفرد الموظف هنا يعمل تحت ضغوطات جمة ، من صراعات في العمل أو سوء تقسيم العمل و المسؤولية و في التسيير، لذا نجد في هذا السلك حركية دائمة من خروج و دخول(تعيين).

جدول رقم(24): يبين معدل: انفصال، انضمام و دوران الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2022.

السلك	تاركي العمل	العاملين الجدد	متوسط العمال	معدل الانفصال	معدل الانضمام	معدل دوران العمال
الممارسين الأخصائيين	1	1	4	% 25	% 25	% 50
الممارسين الطبيين	16	10	122	% 13	% 8.2	% 21.2
شبه الطبي	7	41	406	% 1.75	% 10.1	% 11.85
الإداريين	0	2	61	% 0	% 3.3	% 3.3
المتعاقدين	1	3	205	% 0.5	% 1.5	% 2
المجموع الكلي	**25**	**57**	**798**	% **3.13**	% **7.14**	% **10.27**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

جدول رقم(25): يبين معدل: انفصال، انضمام و دوران الموظفين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2023.

السلك	تاركي العمل	العاملين الجدد	متوسط العمال*	معدل الانفصال**	معدل الانضمام***	معدل دوران العمال
الممارسين الأخصائيين	0	3	5.5	% 0	% 54.6	% **54.6**
الممارسين الطبيين	6	10	119	% 5.04	% 8.4	% **13.44**
شبه الطبي	4	20	431.5	% 0.93	% 4.63	% **5.56**
الإداريين	0	1	64	% 0	% 1.56	% 1.56
المتعاقدين	2	35	221.5	% 0.9	% 15.8	% **16.7**
المجموع الكلي	**12**	**69**	**841.5**	% **1.43**	% **8.20**	% **9.63**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية بالمؤسسة.

يرى هنري سافال أنه إذا كان معدل دوران العمل الإجمالي أكثر من 5%، فإن ذلك يعتبر كمؤشر عن عدم الرضا و العكس صحيح في حالة انخفاض هذا المعدل، و الملاحظ في حالتنا هذه أن المعدل الكلي لدوران العمل يفوق

*متوسط العمال= (عدد العمال أول المدة+ عدد العمال آخر المدة)/2

** معدل الإنفصال = تاركي العمل / متوسط العمال) X 100

*** معدل الانضمام = العاملين الجدد / متوسط العمال) X 100

نسبة 10 % في سنة 2022 لتنخفض في سنة 2023 إلى 9.63 % و عند التدقيق في الجدولين أعلاه (22)و (23) أعلاه نلاحظ في سلك الممارسين الطبيين في سنة معدل الانفصال لديهم 13.% و معدل الانضمام هو 8.2 % و هذا ما أدى إلى معدل دوران يفوق 21 % و يلاحظ جليا أثر هذا الدوران على سير المناوبات الطبية التي تتأثر سلبا كلما كان معدل دوران الأطباء العامون كبير.

2. المقياس التنظيمي:

حين ترك الموظفين لمناصب عملهم تعتمد المؤسسة العمومية الصحية الاستعانة بعامل آخر أو ترقيته لشغر المنصب ، كما تعتمد كذلك على إجراء المسابقات و المقابلات لتوظيف موظفين جدد حيث تبحث هنا عن الشهادة المطلوبة من خلال ملف إداري يتم دراسته ثم إما إجراء مسابقة كتابية أو مقابلات شفوية لتحديد الأجدر حسب الكفاءة، لكن يلاحظ هنا غياب بطاقة توصيف المنصب التي تحدد المهام و المسؤوليات المنجرة عن شغر المنصب و هنا نجد تداخل في المهام بين الموظفين و في حالة الرقابة، نجدهم يتقاذفون بالمسؤوليات بينهم و هذا كله ناجم كما قلنا عن عدم توصيف الوظيفة التي هي جزء لا يتجزأ من مناجمنت الموارد البشرية.

3- المقياس المالي:

يترتب على دوران العمل جملة من الآثار السلبية التي من شأنها أن تعيق المسار التقدمي لأي مؤسسة وذلك نتيجة لخسارتها لموظفيها و خاصة الأكفاء منهم و ذوي الخبرة، و التكاليف التي ستتحملها لشغل الوظائف الشاغرة.

و سنحاول من خلال هذا المقياس تبيان تكلفة إحلال الموظفين تتضمن كل من تكلفة الإعلان عن مسابقة التوظيف بالجرائد و تكلفة قيام مؤسسات عمومية أخرى بمسابقة الاختبارات الكتابية وصولا إلى تكلفة المقابلة الشفهية و أخيرا تكلفة التأهيل(الدورات التكوينية).

جدول رقم(26): يبين تكلفة التعيين(الإحلال) بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2022.

السنة	بيان التكلفة	المبلغ(دج)
2022	**تكاليف التوظيف:**	
	تكلفة الإعلان:	
	• مسابقة ممارسين طبيين.....	360.000.00
	• مسابقة شبه الطبي.....	00
	• مسابقة الإداريين.....	00
	• مسابقة المتعاقدين.....	00
	تكلفة الاختبار:	
	• اختبار الممارسين الطبيين.....	00
	• اختبار شبه الطبي	00
	• اختبار الإداريين.....	83.000.00
	• إختبار المتعاقدين.....	110 000 .00
	تكلفة المقابلة:	
	• المقابلة الشفهية للممارسين الطبيين	10.000.00
	• المقابلة الشفهية للشبه الطبي	00
	• المقابلة الشفهية للإداريين	12.000.00
	• المقابلة الشفهية للمتعاقدين.....	00
	المجموع	**575 000.00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية لـ(موارد بشرية، المالية، مكتب حساب التكاليف و مكتب التكوين)

جدول رقم(27): يبين تكلفة التعيين(الإحلال) بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية خلال سنة 2022.

السنة	بيان التكلفة	المبلغ(دج)
2023	**تكاليف التوظيف:**	
	تكلفة الإعلان:	
	• مسابقة ممارسين طبيين.....	187 425 .00
	• مسابقة شبه الطبي.....	00
	• مسابقة الإداريين.....	00
	• مسابقة المتعاقدين.....	00
	تكلفة الاختبار:	
	• اختبار الممارسين الطبيين.....	00
	• اختبار شبه الطبي	00
	• اختبار الإداريين.....	37 575 .00
	• إختبار المتعاقدين.....	170. 000 .00
	تكلفة المقابلة:	
	• المقابلة الشفهية للممارسين الطبيين	20.000.00
	• المقابلة الشفهية للشبه الطبي	00
	• المقابلة الشفهية للإداريين	00
	• المقابلة الشفهية للمتعاقدين.....	00
	المجموع	**415 000.00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية لـ(موارد بشرية، المالية، مكتب حساب التكاليف و مكتب التكوين)

من خلال الجدولين رقم(24)،(25) نلاحظ أن التكلفة الإجمالية للإحلال خلال سنة 2022 قد كانت **575 000.00** دج و هذا رقم معتبر يصرف بسبب دوران العمل خاصة حالة الانفصال، كذلك خلال سنة 2023 قد انخفضت لتصل التكلفة إلى مبلغ قدره: **415 000.00** دج لكن لايزال يعتبر هذا المبلغ تكلفة معتبرة.

المطلب الثالث: التكاليف الناجمة عن حوادث العمل

1. المقياس الاجتماعي:

إن حوادث العمل بالمؤسسات العمومية الصحية كبيرة جدا، و هذا راجع إلى قلة النظافة و ترتيب مكان العمل إضافة إلى قلة الانتباه و التركيز و نقص الخبرة، القلق و المشاكل الأسرية التي يعاني منها العامل إضافة إلى العلاقات داخل المؤسسة فكل هذه المخاطر الاجتماعية تنعكس على أدائهم و صحتهم و قد يظهر هذا في كثرة الغيابات كذلك شعور العامل بعدم الأمن و الاستقرار.

و قد أرجعت إدارة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية أسباب حوادث العمل إلى:

- الإرهاق الشديد للعمال خاصة خلال المناوبات.
- الإهمال واللامبالات في تسيير النفايات الإستشفائية وترتيبها في الحاويات والأكياس المخصصة لذلك.
- العشوائية في تنظيم وترتيب العتاد الخاصة بالعلاجات (الإبر ، المشرط.....)
- نقص الدورات التكوينية، خاصة للعمال المهنيين (عمال النظافة).

جدول رقم**(28)**: يبين نوع حوادث العمل

السنة	عدد حوادث العمل	
	العدد	نسبة العجز
2022	22	%0
2023	35	%0
***2024**	14	% 10

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من الوثائق المقدمة من المؤسسة محل التربص.

- نلاحظ من خلال الجدول أن أغلب الحوادث بسيطة، لكن لها أثر كبير على سير المؤسسة .

*الإحصائيات المقدمة لسنة 2024 تخص الثلاثي الأول فقط.

جدول رقم(29): توزيع حوادث العمل على مختلف الأسلاك بالمؤسسة.

السنة/ السلك	أطباء عامون	شبه الطبي	إداري	العمال المتعاقدون	المجموع
2022	05	15	00	2	22
2023	00	35	00	00	35
2024	00	14	00	00	14

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من الوثائق المقدمة من المؤسسة محل التربص.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (27) أن حوادث العمل في السلك الطبي تكاد تنعدم و هذا راجع إلى ارتفاع مستوى الوعي لدى هذا السلك خاصة فيما يخص أساليب الوقاية الضرورية داخل قاعات الفحص و العلاج ، فيما تسجل إرتفاع بالنسبة للسلك شبه الطبي و هذا راجع للامبالاة التي ذكرناها سابقا.

2. المقياس التنظيمي:

في حال وقوع حادث عمل لموظف بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية تتخذ هذه الأخيرة جملة من الإجراءات السريعة تتمثل في:

- معالجة الموظف في الحال بمصلحة الاستعجالات و من ثم تحويله إلى مصلحة طب العمل و هنالك يتم فحصه و التقرير إذا ما يتم إعطائه فترة راحة أم لا.
- في حالة عطلة مرضية يتم تحديد من ينوب الموظف الغائب.
- متابعة حالة الموظف المتعرض لحادث العمل من طرف المديرية الفرعية للموارد البشرية بالتنسيق مع طب العمل و مصالح الضمان الاجتماعي.
- برمجة ساعات عمل إضافية لتعويض عمل و نشاطات الموظف الغائب.

3. المقياس المالي:

إن حوادث العمل هي أحد المؤشرات الأساسية للتكلفة الخفية بالمؤسسة ذلك لأنها تحملها مجموعة من التكاليف غير المباشرة من خلال تأثيرها على عناصر الإنتاج، لذا سنقوم بتبيان الأثر المالي لهذا النوع من التكلفة الخفية.

جدول رقم(**30**): تكلفة حوادث العمل بالمؤسسة للصحة الجوارية بالمدية

السنة	بيان التكلفة	المبلغ (دج)
2022	**تكلفة الموظف المعوض:** (تعويض 05 أطباء عامون في فترة راحة لمدة 30 يوم) تكلفة التعويض بطبيب مناوب ليوم واحد..... **التكلفة الكلية:** 05 X 3500 X 30 يوم.....	3500 525 000 .00
السنة	**بيان التكلفة**	**المبلغ**
2022	**تكلفة الموظف المعوض:** (تعويض 15 شبه طبي في فترة راحة لمدة 30 يوم) تكلفة التعويض بطبيب مناوب ليوم واحد..... **تكلفة كلية:** 15 X 2100 X 30 يوم	2100 945 000.00
2023	**تكلفة الموظف المعوض:** (تعويض 35 شبه طبي في فترة راحة لمدة 30 يوم) تكلفة التعويض بطبيب مناوب ليوم واحد..... **تكلفة كلية:** 35 X 2100 X 30 يوم	2100 2 205 000 .00
2024	**تكلفة الموظف المعوض:** (تعويض 35 شبه طبي في فترة راحة لمدة 30 يوم) تكلفة التعويض بطبيب مناوب ليوم واحد..... **تكلفة كلية:** 14 X 2100 X 30 يوم	2100 882 000 .00
التكلفة الإجمالية الناتجة عن حوادث العمل		**4 557 000 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة انطلاقا من المعلومات المقدمة من المديرية الفرعية للموارد البشرية، المالية، مكتب حساب التكاليف و مكتب التكوين

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تتحمل تكاليف ناجمة عن حوادث العمل بمبلغ يصل إلى

4 557 000 .00 دج خلال سنتين و ثلا أشهر فقط، و رغم ذلك نجد أن المؤسسة لا تولي أي اهتمام لهذا النوع من التكاليف.

لقد حدد هنري سافال كما ذكرناه خمسة معايير لحساب و تحديد التكلفة الخفية(التغيب، حوادث العملدوران العمل، نقص الإنتاجية و اللاجودة)، لكن بما أن المؤسسة محل الدراسة مؤسسة عمومية خدمية غير ربحية، وجدنا صعوبة في حساب التكلفة الخفية الناجمة عن معياري اللاجودة و نقص الإنتاجية

جدول رقم**(31)**: إجمالي التكاليف الخفية خلال الفترة المعتبرة (2022-2023).

السنة	التكلفة الخفية			المجموع
	التغيب	دوران العمل	حوادث العمل	
2022	**1 904 244 .00**	**575 000.00**	1 470 000 .00	3 949 244 .00
2023	**2 164 006 .00**	**415 000.00**	2 205 000 .00	4 784 006 .00
المجموع	**4 068 250 .00**	**990 000 .00**	**3 675 000 .00**	**8 733 250 .00**

المصدر: من إعداد الطلبة

نلاحظ من الجدول أن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية تتحمل تكاليف خفية خلال الفترة المعتبرة(2022-2023) تقدر بـ: **8 733 250 .00 دج**، و لم يظهرها لا النظام المحاسبي المعمول به(المحاسبة العمومية) ولا مكتب حساب التكاليف ولا لوحات القيادة المعتمدة بالمؤسسة ولتوضيح خطر هذه التكاليف سندرس نسبتها أي ماذا تمثل، مقارنة بعناصر المؤشرات التي لها علاقة بأداء المؤسسة، و التمثيل البياني الخاص(الدوائر و الأعمدة) .

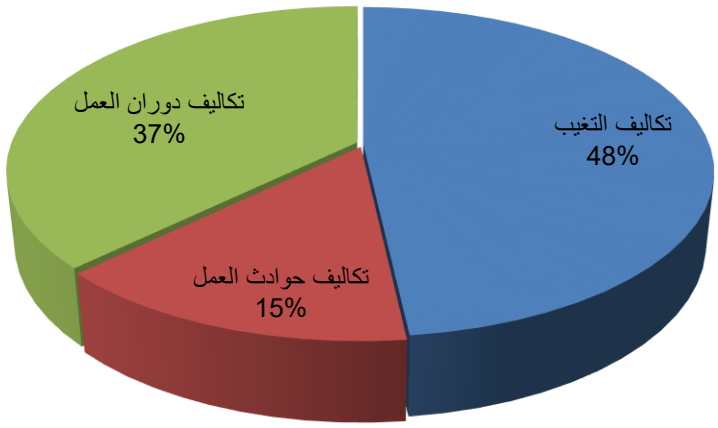
جدول رقم(32):نسبة التكاليف الخفية إلى كتلة الأجور السنوية.

السنة	كتلة الأجور(تكاليف الأجر)	إجمالي التكاليف الخفية	النسبة المئوية
2022	**681 012 224 .00**	**3 949 244 .00**	**% 0.57**
2023	**820 496 655.00**	**4 784 006 .00**	**% 0.58**

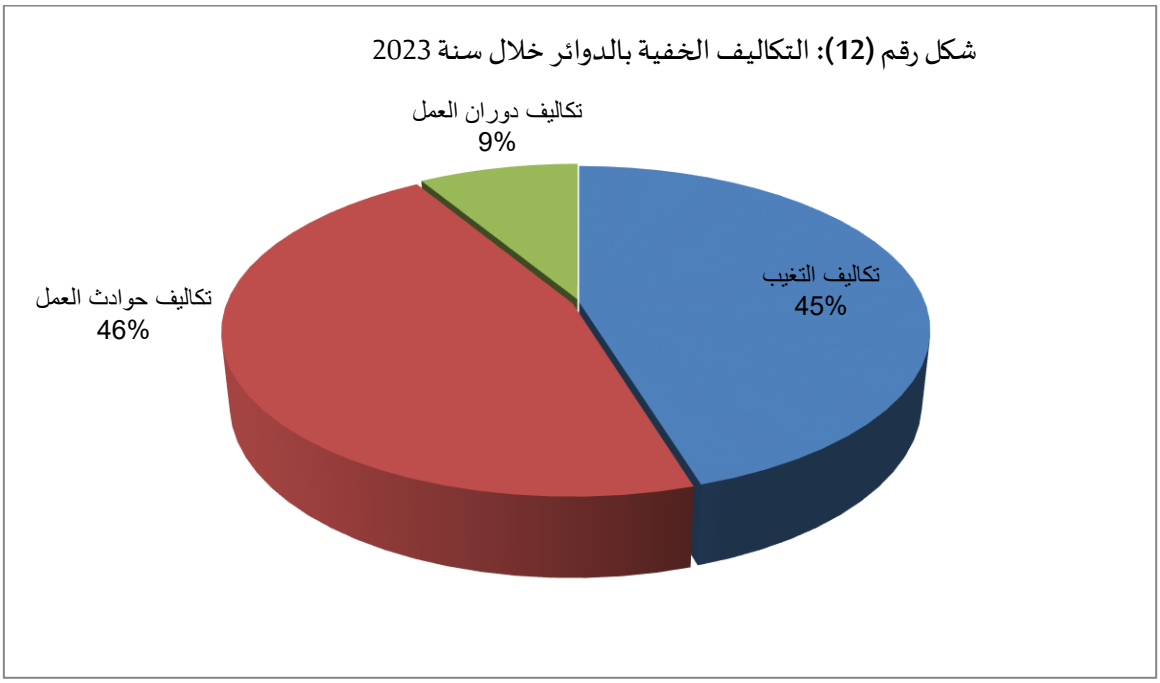
المصدر: من إعداد الطلبة

من الجدول السابق يتجلى لنا أن أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصحية مهم و مهم جدا و ذلك راجع إلى ضياع من كتلة الأجور ما مقداره 0.57 % سنة 2022 و 0.58 % سنة 2023 بسبب التكاليف الخفية و التي أغلبها ناجم عن تكلفة التغيب و تكلفة الضمان الاجتماعي.

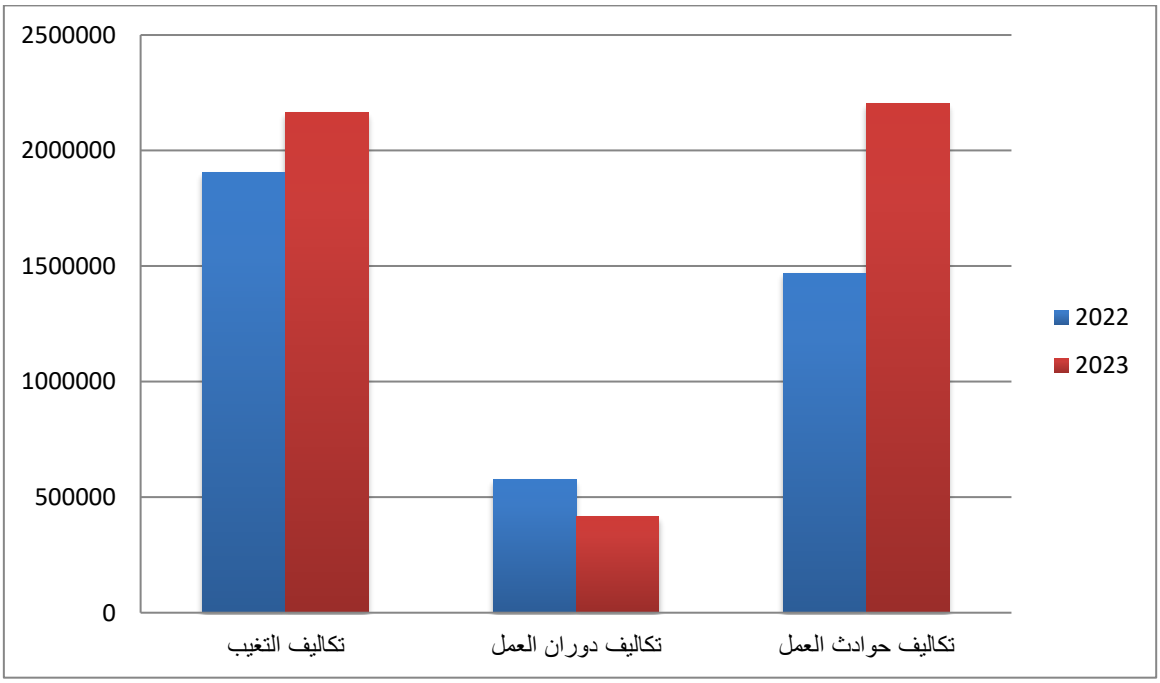
شكل رقم (12): التكاليف الخفية بالدوائر خلال سنة 2022



المصدر: من إعداد الطلبة



المصدر: من إعداد الطلبة



شكل رقم(13): التمثيل البياني بالأعمدة للتكاليف الخفية خلال الفترة المعتبرة (2022-2023)

المصدر: من إعداد الطلبة

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا الميدانية حاولنا فيها تحديد التكاليف الخفية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية و كذا تحديد قيمتها، من خلال ثلاث مراكز والمتمثلة في: الغياب، حوادث العمل،دوران العمل، نقص، ووجدنا أن هذه التكاليف لا يتم تسجيلها بالنظام المحاسبي المتبع بالمؤسسة و هذا ما صعب علينا الدراسة الميدانية بسبب غياب البيانات الضرورية، لكن الملاحظ أن التكاليف الخفية تزداد بالمؤسسات العمومية غير الربحية أكثر منها بالمؤسسات الاقتصادية الربحية و السبب يكمن في أن تخفيض التكاليف و حالة الانضباط من الموظفين قاعدة ضرورية بالمؤسسات الربحية فهدفها الربح دوما، أما بالمؤسسات العمومية الخدمية فيرى الموظف أن الإنفاق يكون لتقديم خدمة دون ترشيد النفقات لذا المسيرين لا يهتمون بهذا نوع من التكاليف المستترة فهي بالنسبة لهم فلسفة إضافية فقط.

خاتمة:

إنه و من خلال هذا البحث حاولنا أن نقوم **بمعالجة إشكالية كيف تنشأ التكاليف الخفية بالمؤسسة الصحية، وكيف يمكن التحكم فيها ؟ وهذا** من خلال التعرف على التكاليف الخفية و التي يجهلها الكثير من المسيرين الجزائريين و التي كانت سبب وراء انهيار و إفلاس أغلب الشركات الوطنية في العشرية الماضية، و هنا حاولنا قدر الإمكان جمع مختلف المعلومات حول هذا البحث، أيضا حاولنا من خلال دراستنا هذه التركيز على العنصر البشري الذي يمثل القلب النابض للمؤسسات العمومية(الصحية) باعتباره هو من يسير مختلف مجالاتها و يرفع من حسن أداء الخدمات المنوطة بها.

من جهة أخرى فالتكاليف الخفية تعبر عن الأثر الاقتصادي للتحليل الاجتماعي الاقتصادي لظروف الحياة المهنية بقدرتها على تفسير نوعية التشغيل، كما يساهم تقييمها في معرفة المستوى الحقيقي لأداء المؤسسة الصحية و الذي يمكنها من وضع خطط مستقبلية (مشروع المؤسسة) كفيلة بتخفيض هذه التكاليف و بالتالي الرفع من مستوى الأداء و الخدمة.

و على الرغم من اكتشاف التكاليف الخفية فإن عملية تقييمها ظلت مشكلة تحتاج إلى حلول خاصة في ظل غياب أدوات القياس الملائمة، وبعد العديد من الدراسات و الأبحاث التي تمت تحت إشراف الباحث H.saval حيث تمكن هذا الأخير من اقتراح نموذج يسهل من حساب التكاليف الخفية و هو نموذج SOF ، حيث اعتمد لتحديد و حساب التكاليف الخفية على خمس مؤشرات تتمثل في الغياب، حوادث العمل، دوران العمل ، نقص الجودة و نقص الإنتاجية و استعمل لتحديد كل مؤشر ثلاث مقاييس: المقياس الاجتماعي أين يتم فيه تحديد المشكلة أو المؤشر و معرفة أهم أسبابه، ثم إعطاء الحلول لمعالجة هذه المشكلة في المقياس التنظيمي، و تحويل هذه الحلول إلى مبالغ تتحملها المؤسسة في سبيل تخفيف من حدة هذه المشكلة في المقياس المالي،

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، لاحظنا صعوبة شديدة في تحديد التكاليف الخفية بالرغم من تطبيقنا لنموذج SOF ، وذلك لأسباب متعددة أهمها عدم معرفة المسيرين لهذا النوع من التكاليف، أيضا عدم الاهتمام بالبيانات الإدارية غير إجبارية المسك و الأرشفة فمن الصعوبة بمكان الحصول على بيانات الغياب للموظفين لسنوات سابقة، و للأسف غياب نظام معلومات شامل يقدم البيانات

الضرورية لكل مهتم بها سواء المسيرين أو الباحثين، و بالتالي نصرح و نقول إن قيمة التكاليف الخفية التي حصلنا عليها من خلال دراستنا لا تمثل القيمة الحقيقة لهذا النوع من التكاليف لذا نضع معدل ارتياب في أرقامنا يتجاوز نسبة **15%.**

- **تفسير نتائج الدراسة الميدانية**

الفرضية الأولى: التكاليف الخفية هي تكاليف تتحملها المؤسسة الصحية و تؤثر على أدائها.

إن هذه الفرضية صحيحة، و هذا ما رأيناه في الجانب النظري عند تعريفنا للتكاليف الخفية فهي تكاليف خاصة بالتصحيحات و التعديلات الناتجة عن سوء التسيير، و هي لا تظهر أي ليس لها معني في نظام معلومات المؤسسة.

و هذا ما لاحظناه بالدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية، إذ أن هذه الأخيرة تتحمل تكاليف ساعات الموظف المعوض لآخر بسبب التغيب أو حادث عمل بالإضافة لتحملها تكاليف دوران العمل.

الفرضية الثانية: بالرغم من أن التكاليف المستترة لا يظهرها أي نظام محاسبي إلا أنه يوجد لها مؤشرات تحددها و تحسبها

من خلال دراستنا بالجانب النظري وجدنا أن نموذج SOF يحدد التكاليف الخفية بل و يحسبها و بعد تطبيق هذا النموذج على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية تمكنا بالفعل من تحديد قيمة التكاليف الخفية لذا هذه الفرضية صحيحة.

الفرضية الثالثة: توفير ظروف جيدة للموظف تحسن من رفع الأداء و منه تخفيض التكاليف الخفية.

لقد لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية أن الموظفون المنتمون لسلكي الأطباء العامون والشبه طبي ليسوا راضين عن الأوضاع المهنية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية و هذا ما انعكس عن أداء المؤسسة و نوعية الخدمة بها، فلاحظنا وجود عديد التغيبات و استقالات فجائية، كذلك حدوث حوادث عمل ساذجة من طرف موظفي شبه الطبي و هذا ما أدى إلى ارتفاع التكاليف الخفية، لذا نقول أنه السعي نحو الاهتمام بالموارد البشرية و تحفيزها و خلق الجو المناسب لها، يزيد من رضا الموظفين و يخلق لهم دافعية في العمل، مما يؤدي إلى تحسين سلوكهم و تصرفاتهم، و بالتالي تحسن الخدمة الصحية بالمؤسسة و تخفيض التكاليف الخفية.

الفرضية الرابعة: لدى المسيرين كفاءة في إدارة المؤسسة مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

للأسف ما استنتجناه بعد هذه الدراسة المتواضعة أن المسيرين بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية ليس لهم أدنى فكرة عن التكاليف الخفية و كيفية التخفيض منها أو التحكم فيها، و لعل السبب في ذلك هو نقص التكوين و الدورات التعليمية التي تبرز هكذا نوع من المشاكل لذا نتمنى مستقبلا أن يكون المسيرون على دراية بالتكاليف الخفية و لو عن طريق الاطلاع على هذه الدراسة.

- **النتائج:**

- لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية ارتفاع نسبة التغيب و الغياب بالمؤسسة و هذا ما يحملها تكلفة كبيرة بسبب الأجور التي تسددها مقابل غياب الموظف و تعويض الضمان الاجتماعي.
- لاحظنا ارتفاع معدل دوران العمل.
- الجهل التام للمسيرين بالتكاليف الخفية، مما يصعب من معالجتها و الحد منها.
- التكاليف الخفية تعتبر مورد مالي ضائع من ميزانية المؤسسة الصحية، و بالتالي نقص في نوعية الخدمة الصحية المقدمة خاصة بالسنوات الأخيرة.

- **الاقتراحات:**

مساهمة لتوضيح أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة محل الدراسة، و التقليل منها نقترح مايلي:

- ✓ ضرورة اهتمام المؤسسة بالتكاليف الخفية و أهمية حسابها ليس فقط بالمديرية الفرعية للمالية و الوسائل بل لكل المديريات الفرعية الأخرى، إذ حسابها في الأجل الطويل و الدراية بها يساهم في تقليصها و منه الرشادة في انفاق المال العام.
- ✓ نؤكد على ضرورة الاهتمام بالمورد البشري(مناجمنت الموارد البشرية) فعدم الاهتمام بالموظف لم يعد يؤثر فقط على الأداء الوظيفي بل يتعدى ذلك إلى تكاليف مالية معتبرة و من ثم خسارة أو فقدان جودة الخدمة الصحية المقدمة.

✓ يجب على المسير أن لا يكتفي بمسك المحاسبة الإجبارية فقط(المحاسبة العمومية) بل أن يهتم بالتحليل و التفسير المالي للظواهر و دراسة التدفقات النقدية و المادية بالمؤسسة، فيجب على المسير أن يخرج من قوقعته و روتين العمل الذي هو به منذ عشرات السنين.

✓ الانتباه إلى أهمية الدورات التكوينية الخاصة بالوقاية من أخطار العمل خاصة بالبيئة الصحية و هنا يبرز أهمية مناجمنت الوقاية فأغلب الموظفين ليس لهم مكتسبات قبلية حول الوقاية من أخطار العمل بالمستشفيات (خاصة العمال المهنيين).

- **آفاق الدراسة:**
  - مدى فعالية النظام المحاسبي المعتمد بالمؤسسات الصحية (المحاسبة العمومية)
  - التسيير السوسيو_اقتصادي بالمؤسسات الصحية الجزائرية.
  - مناجمنت الموارد البشرية و علاقتها بترشيد النفقات العمومية.

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أبو زيد كمال خليفة، الرقابة على عناصر التكاليف، الدار الجامعية للنشر و التوزيع الإسكندرية، مصر، 1997.
2. أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، إدارة النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت،1979.
3. رعد حسن الصرن، إدارة الوقت، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق، 2000.
4. صلاح الشنواني، إدارة الأفراد و العلاقات الإنسانية مدخل الأهداف مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1999.
5. عاصم شمعون، أثر المناخ التنظيمي على رضا العاملين و معدلات دوران العمل، أماراباك، 2009.
6. عبد الرحمان العيسوي، علم النفس والإنتاج، مؤسسة شباب الجامعية، القاهرة، 1965.
7. عبد الغفار حنيفي، السلوك التنظيمي وإدارة الأفراد، الدار الجامعية، بيروت،1991.
8. عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2011.
9. عزالدين فراح و آخرون، الصحة المهنية و الأمن الصناعي و الإسعافات الأولية، دار الفكر العربي، القاهرة،1979.
10. محسن أحمد الحضيرين الإدارة التنافسية، ايتراك للطباعة والنشر و التوزيع، 2000.
11. محمد سعيد أنر سلطان، إدارة الموارد البشرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
12. محمد شحاتة ربيع، أصول علم النفس الصناعي، دار غريب للنشر والتوزيع، القاهرة،2007.

أطروحات ومذكرات:

1. ذوادي مهيدي، تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس، 2009-2010.
2. راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف و مختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف و تحسين الأرباح، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، جامعة سطيف،2016-2017.

3. ساحاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر)، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015-2016.

4. مزهود هشام، إدارة التكاليف داخل المؤسسة الصناعية الصغيرة و المتوسطة في ظل تبني مدخل إعادة الهندسة، أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، جامعة سطيف، 2018-2019.

5. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، سنة 2014-2015.

6. هبة جعفر حسن حبيب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط و رقابة العمليات الإنتاجية، أطروحة الدكتوراه، جامعة سندي، السودان، 2017.

7. بن أودينة منيرة، تقييم التكاليف الخفية: دراسة حالة شركة سيلس الدولية للزجاج، رسالة ماجستير في علوم التسيير، قسنطينة، الجزائر، 2009-2010.

8. بوبيان مسعود، مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012-2013.

9. عبد الغاني تغلابت، تأثير الصيانة على تكاليف اللاجودة في المؤسسة الصناعية، رسالة ماجستير تسيير المؤسسات، جامعة باتنة،2005-2006.

10. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

11. منيرة بن اودينة، تقييم التكاليف الخفية، رسالة لشهادة ماجستير اقتصاد و مناجمنت، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009-2010.

12. بلال بن غرس الله، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر علوم تجارية، جامعة أم البواقي، 2016-2017.

13. زاوي صورية، أهمية حساب التكاليف الخفية في المؤسسة الصناعية، مذكرة لشهادة ماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة بسكرة،2012-2013.

14. فاطمة بوشخشوخة، شهيناز بن طويلة، دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2016-2017.

الدوريات والمجلات العلمية.

1. ديون عبد القادر، سويسي الهواري، أثر الخوصصة في الجزائر على وظيفة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة، مجلة الباحث ، العدد 03، ورقلة،2004.
2. مثنى فالح الزبدي، خالص حسن الناصر، استخدام أنموذج تاجوشي في تقدير التكاليف الخفية للابتعاد عن مواصفات الجودة المستهدفة، كلية الغدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين العدد 94، المجلد 31 سنة 2009.
3. هاشم جاسم، علاقة تكاليف الجودة بطريقة تاكوشي و أثرهما في تخفيض التكاليف ، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العدد68، 2008.

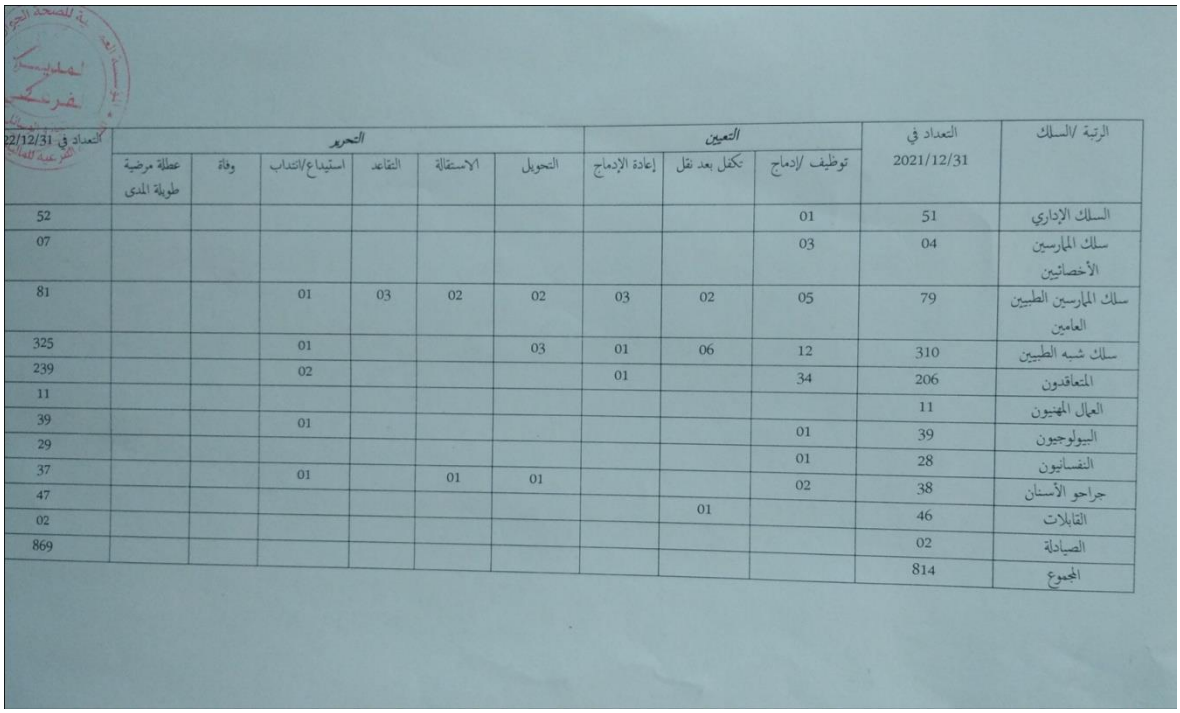
II. المراجع باللغة الأجنبية.

1. Encyclopédie de médecine , hygiène Sécurité du Travail", Volume A,K, Bureau Internationale du travailGENEVE 1976.
2. H savall, enrichir le travail humain, l'évaluation économique, 2eme édition dumond, paris, 1979.
3. H.savall couts et analyse socio-économique des organisations, Encyclopédie de gestion,Economica,paris,1989,p604.
4. G. CHARREAUX et P. DESBRIERES, Gouvernance des entreprises, valeur partenariale contre-valeuractionnariale, in Finance Contrôle Stratégie – Volume
5. Jean claudetorondeau,stratègie inatuatiellr,2 èdition,Vuibert,paris,1998.

III. مو اقع أنترنت:

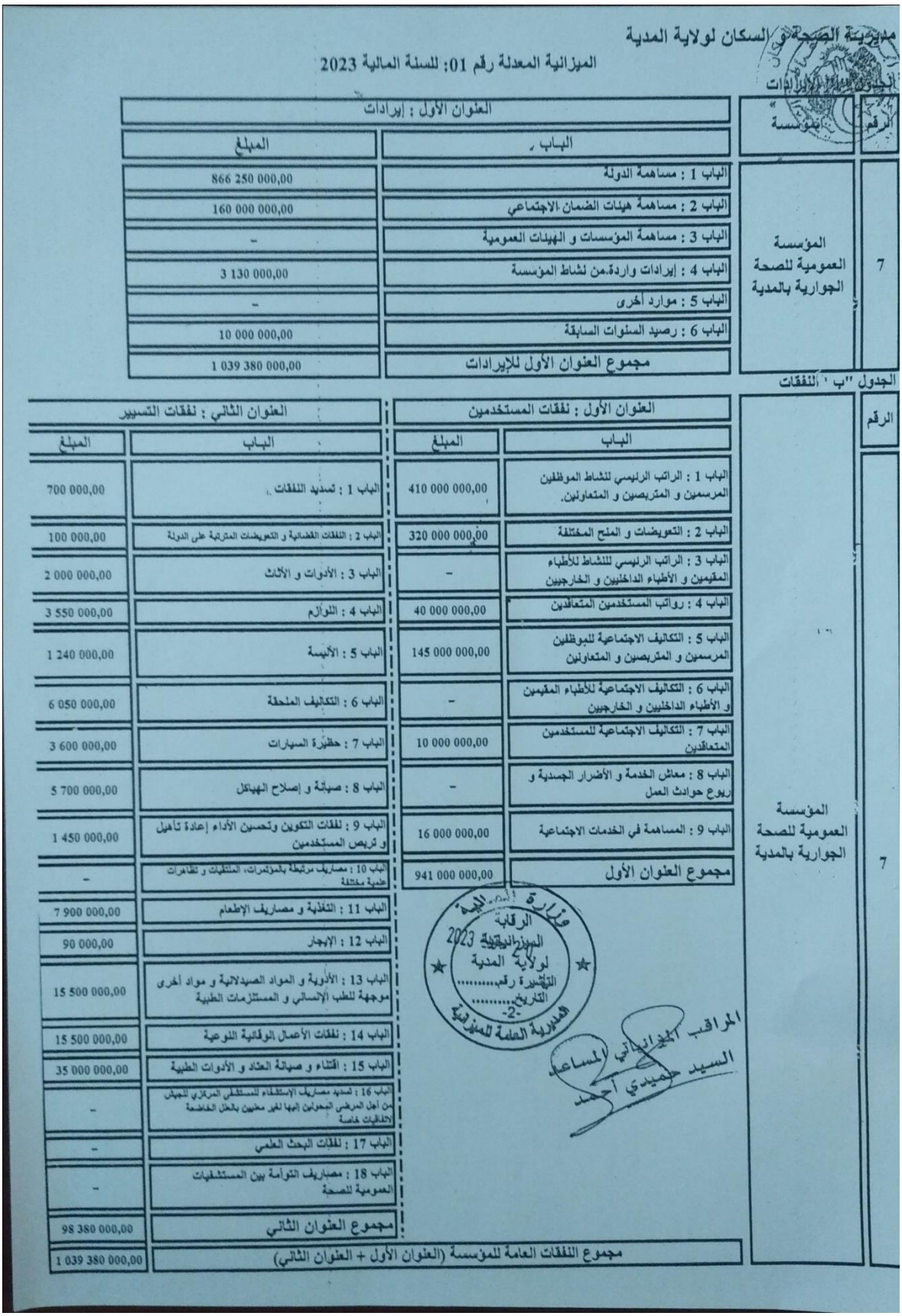
https://hrdiscussion.com/hr9737.html, 11 :30 , Le : 08-06-2024

- وثيقة تبين تعداد الموظفين بالمؤسسة محل الدراسة سنة 2023.



الرتبة /السلك	التعداد في 2021/12/31	التعيين			التجريد						التعداد في 2022/12/31
		توظيف /إدماج	تكفل بعد نقل	إعادة الإدماج	التحويل	الاستقالة	التقاعد	استيداع/انتداب	وفاة	عطلة مرضية طويلة المدى	
السلك الإداري	51	01									52
سلك الممرسين الأخصائيين	04	03									07
سلك الممارسين الطبيين العامين	79	05	02	03	02	02	03	01			81
سلك شبه الطبيين	310	12	06	01	03			01			325
المتعاقدون	206	34		01				02			239
العمال المهنيون	11										11
البيولوجيون	39	01						01			39
النفسانيون	28	01									29
جراحو الأسنان	38	02			01	01		01			37
القابلات	46		01								47
الصيادلة	02										02
المجموع	814										869

- وثيقة تبين ملخص ميزانية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية المدية.



مديرية الصحة و السكان لولاية المدية

الميزانية المعدلة رقم 01: للسنة المالية 2023

الرقم	المؤسسة	العنوان الأول : إيرادات	
		الباب	المبلغ
7	المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	الباب 1 : مساهمة الدولة	866 250 000,00
		الباب 2 : مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي	160 000 000,00
		الباب 3 : مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية	-
		الباب 4 : إيرادات واردة من نشاط المؤسسة	3 130 000,00
		الباب 5 : موارد أخرى	-
		الباب 6 : رصيد السنوات السابقة	10 000 000,00
		مجموع العنوان الأول للإيرادات	1 039 380 000,00

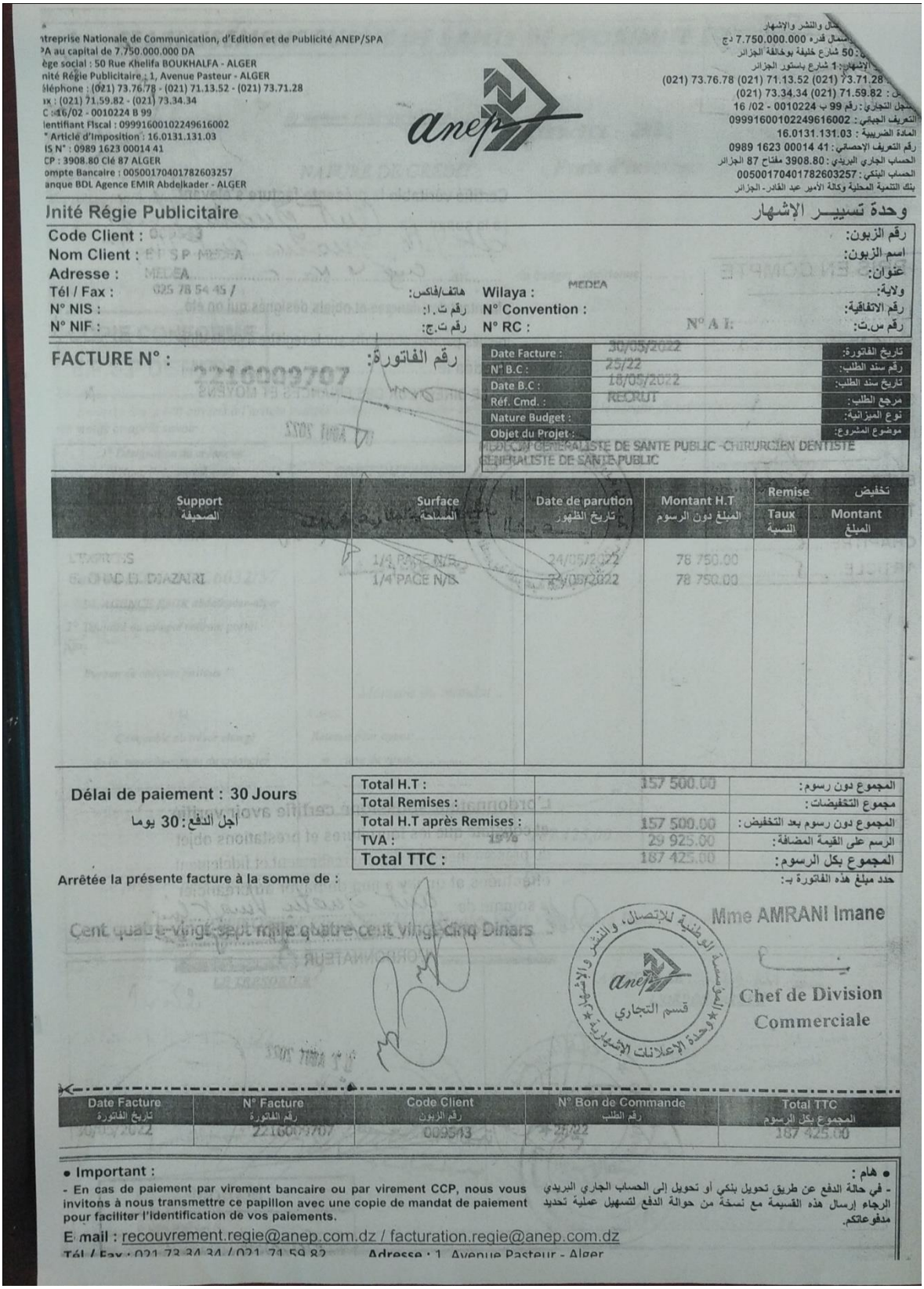
الجدول "ب" للنفقات

الرقم	المؤسسة	العنوان الأول : نفقات المستخدمين		العنوان الثاني : نفقات التسيير	
		الباب	المبلغ	الباب	المبلغ
7	المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية	الباب 1 : الراتب الرئيسي للنشاط الموظفين المرسمين و المتربصين و المتعاونين.	410 000 000,00	الباب 1 : تمديد النفقات	700 000,00
		الباب 2 : التعويضات و المنح المختلفة	320 000 000,00	الباب 2 : النفقات القضائية و التعويضات المترتبة على الدولة	100 000,00
		الباب 3 : الراتب الرئيسي للنشاط للأطباء المقيمين و الأطباء الداخليين و الخارجيين	-	الباب 3 : الأدوات و الآلات	2 000 000,00
		الباب 4 : رواتب المستخدمين المتعاقدين	40 000 000,00	الباب 4 : اللوازم	3 550 000,00
		الباب 5 : التكاليف الاجتماعية للموظفين المرسمين و المتربصين و المتعاونين	145 000 000,00	الباب 5 : الأثيسة	1 240 000,00
		الباب 6 : التكاليف الاجتماعية للأطباء المقيمين و الأطباء الداخليين و الخارجيين	-	الباب 6 : التكاليف الملحقة	6 050 000,00
		الباب 7 : التكاليف الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين	10 000 000,00	الباب 7 : حظيرة السيارات	3 600 000,00
		الباب 8 : معاش الخدمة و الأضرار الجسدية و ربوع حوادث العمل	-	الباب 8 : صيانة و إصلاح الهياكل	5 700 000,00
		الباب 9 : المساهمة في الخدمات الاجتماعية	16 000 000,00	الباب 9 : نفقات التكوين وتحسين الأداء إعادة تأهيل و تربص المستخدمين	1 450 000,00
		مجموع العنوان الأول	941 000 000,00	الباب 10 : مصاريف مرتبطة بالمؤتمرات، الملتقيات و تظاهرات علمية مختلفة	-
				الباب 11 : التغذية و مصاريف الإطعام	7 900 000,00
				الباب 12 : الإيجار	90 000,00
				الباب 13 : الأدوية و المواد الصيدلانية و مواد أخرى موجهة للطب الإنساني و المستلزمات الطبية	15 500 000,00
				الباب 14 : نفقات الأعمال الوقائية النوعية	15 500 000,00
				الباب 15 : اقتناء و صيانة العتاد و الأدوات الطبية	35 000 000,00
				الباب 16 : تمديد مصاريف الإستقبال للمستقبلي المركزي للجهاز من أجل المرضى المتحولين إليها لغير معنيين بالعلل الخاضعة لاتفاقيات خاصة	-
				الباب 17 : نفقات البحث العلمي	-
				الباب 18 : مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة	-
				مجموع العنوان الثاني	98 380 000,00
				مجموع النفقات العامة للمؤسسة (العنوان الأول + العنوان الثاني)	1 039 380 000,00

مراقبة الرقابة
الميزانية التكميلية 2023
لولاية المدية
التأشيرة رقم.....
التاريخ.....
-2-
المديرية العامة للمراقبة

المراقب الخزناتي المساعد
السيد حميدي أحمد

- مثال عن فاتورة الإعلان عن مسابقة التوظيف في الجرائد الوطنية



Entreprise Nationale de Communication, d'Edition et de Publicité ANEP/SPA
SPA au capital de 7.750.000.000 DA
Siège social : 50 Rue Khelifa BOUKHALFA - ALGER
Unité Régie Publicitaire : 1, Avenue Pasteur - ALGER
Téléphone : (021) 73.76.78 - (021) 71.13.52 - (021) 73.71.28
Fax : (021) 71.59.82 - (021) 73.34.34
C.A.: 16/02 - 0010224 B 99
Identifiant Fiscal : 099916001022496160002
N° Article d'Imposition : 16.0131.131.03
RIS N° : 0989 1623 00014 41
CCP : 3908.80 Clé 87 ALGER
Compte Bancaire : 00500170401782603257
Banque BDL Agence EMIR Abdelkader - ALGER

المؤسسة الوطنية للاتصال والنشر والإشهار
رأسمال قدره 7.750.000.000 دج
العنوان: 50 شارع خليفة بوخالفة الجزائر
وحدة الإشهار: 1 شارع باستور الجزائر
الهاتف: (021) 73.76.78 (021) 71.13.52 (021) 73.71.28
الفاكس: (021) 73.34.34 (021) 71.59.82
السجل التجاري: رقم 99 ب 0010224 - 02/ 16
التعريف الجبائي: 099916001022496160002
المادة الضريبية: 16.0131.131.03
رقم التعريف الاحصائي: 41 00014 1623 0989
الحساب الجاري البريدي: 3908.80 مفتاح 87 الجزائر
الحساب البنكي: 00500170401782603257
بنك التنمية المحلية وكالة الأمير عبد القادر - الجزائر

Unité Régie Publicitaire — **وحدة تسيير الإشهار**

Code Client :			رقم الزبون:
Nom Client :			اسم الزبون:
Adresse :			عنوان:
Tél / Fax :	025 78 54 45 /	هاتف/فاكس:	ولاية:
N° NIS :		رقم ت.ا:	رقم الاتفاقية:
N° NIF :		رقم ت.ج:	رقم س.ت:

Wilaya : MEDEA
N° Convention :
N° RC :
N° A.I.

FACTURE N° : 2216009707 — رقم الفاتورة:

Date Facture :	30/05/2022	تاريخ الفاتورة:
N° B.C :	25/22	رقم سند الطلب:
Date B.C :	18/05/2022	تاريخ سند الطلب:
Réf. Cmd. :	RECRUT	مرجع الطلب:
Nature Budget :		نوع الميزانية:
Objet du Projet :	MEDECIN GENERALISTE DE SANTE PUBLIC -CHIRURGIEN DENTISTE GENERALISTE DE SANTE PUBLIC	موضوع المشروع:

Support الصحيفة	Surface المساحة	Date de parution تاريخ الظهور	Montant H.T المبلغ دون الرسوم	Remise تخفيض — Taux النسبة	Remise تخفيض — Montant المبلغ
[illegible]	1/4 PAGE N/B	24/05/2022	78 750.00		
[illegible]	1/4 PAGE N/B	25/05/2022	78 750.00		

Délai de paiement : 30 Jours
أجل الدفع : 30 يوما

Total H.T :	157 500.00	المجموع دون رسوم:
Total Remises :		مجموع التخفيضات:
Total H.T après Remises :	157 500.00	المجموع دون رسوم بعد التخفيض:
TVA : 19%	29 925.00	الرسم على القيمة المضافة:
Total TTC :	187 425.00	**المجموع بكل الرسوم:**

Arrêtée la présente facture à la somme de :
حدد مبلغ هذه الفاتورة بـ:

Cent quatre-vingt-sept mille quatre cent vingt-cinq Dinars

Mme AMRANI Imane

المؤسسة الوطنية للاتصال والنشر والإشهار ★ وحدة الإعلانات الإشهارية ★ ANEP قسم التجاري

Chef de Division Commerciale

Date Facture تاريخ الفاتورة	N° Facture رقم الفاتورة	Code Client رقم الزبون	N° Bon de Commande رقم الطلب	Total TTC المجموع بكل الرسوم
30/05/2022	2216009707	009543	25/22	187 425.00

• Important :
- En cas de paiement par virement bancaire ou par virement CCP, nous vous invitons à nous transmettre ce papillon avec une copie de mandat de paiement pour faciliter l'identification de vos paiements.

• هام :
- في حالة الدفع عن طريق تحويل بنكي أو تحويل إلى الحساب الجاري البريدي الرجاء إرسال هذه القسيمة مع نسخة من حوالة الدفع لتسهيل عملية تحديد مدفوعاتكم.

E-mail : recouvrement.regie@anep.com.dz / facturation.regie@anep.com.dz
Tél / Fax : 021 73 34 34 / 021 71 59 82 Adresse : 1 Avenue Pasteur - Alger