

شهدت محاسبة التسيير خلال العقود الأربعة الأخيرة تطوراً هيكلياً عميقاً جعل منها أداة استراتيجية في التخطيط والرقابة وصنع القرار، تتجاوز بكثير وظيفتها التقليدية المتمثلة في حساب تكلفة المنتجات وتحديد الانحرافات. فقد أصبحت البيئة التنظيمية الحديثة تتميز بتعقيد كبير ناجم عن تعدد الأطراف المتدخلة، تسارع التكنولوجيات، التنافس الشديد، والاعتماد المتزايد على رأس المال البشري والمعرفي. في هذا السياق، أدرك الباحثون أن كثيراً من التكاليف التي تتحملها المؤسسة لا تظهر في المحاسبة المالية التقليدية، وأن الأنظمة التقليدية غير قادرة على كشف الخسائر الناجمة عن ضعف التنظيم الداخلي، انخفاض التحفيز، أو انخفاض جودة الاتصال بين الوحدات.

انطلقت طريقة التكاليف الخفية من هذا الواقع الجديد، حيث أثبتت الدراسات التي قادها Savall وفريقه في ISEOR أن المؤسسات تخسر جزءاً مهماً من طاقتها الإنتاجية بسبب عوامل غير مرئية وغير قابلة للقياس المحاسبي المباشر، مثل الغيابات الجزئية، دوران العمالة، الحوادث الصغيرة، سوء توزيع الأدوار، ضعف الاتصال، والصراعات التنظيمية.

1- الإطار المفاهيمي لطريقة التكاليف الخفية

1-1- مفهوم التكاليف الخفية

تُعدّ طريقة التكاليف الخفية مقارنة حديثة في محاسبة التسيير، لأنها تتجاوز التحليل المحاسبي التقليدي نحو رؤية متعددة التخصصات تُدمج البُعد الاجتماعي والتنظيمي في تقييم التكلفة. فهي تستند إلى مبادئ المحاسبة الإدارية في قياس الأداء¹، لكنها تعتمد كذلك على إدارة الموارد البشرية لتحليل آثار الغيابات والدوران ونقص المهارات، وعلى علم النفس التنظيمي لفهم السلوكيات التي تولّد خسائر غير مباشرة²، وعلى السوسيولوجيا التنظيمية لتفسير الاختلالات المرتبطة بالثقافة وبُنَى السلطة داخل المؤسسة. كما تستفيد من أدوات إدارة الجودة لرصد العيوب والانحرافات، ومن مبادئ إدارة الوقت والهندسة الصناعية لتحليل الفوائد التشغيلية وتدفقات العمل³. وبفضل هذا التكامل، تُعدّ الطريقة منهجية اجتماعية-اقتصادية شمولية تتيح كشف التكاليف غير المرئية وتحسين الأداء عبر معالجة جذور الاختلالات بدل الاكتفاء بنتائجها الظاهرة. التكاليف الخفية هي تلك التكاليف التي لا يوجد لها أثر أو تفسير في نظام المعلومات المستعملة في المؤسسة، والمتمثلة في الميزانيات التقديرية، جدول حسابات النتائج، و لوحة القيادة وغيرها⁴.

عرّف Savall التكاليف الخفية بأنها "مجموعة التكاليف الناتجة عن اضطرابات تنظيمية وسلوكية غير مرئية في النظام المحاسبي الرسمي، لكنها تترك أثراً مالياً مباشراً وغير مباشر على المؤسسة". وهي

¹ Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2018). Cost Accounting: A Managerial Emphasis (16th ed.). Pearson.

² Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2020). Organizational Behavior (18th ed.). Pearson.

³ Robbins, S. P., & Judge, T. A. (2020). Organizational Behavior (18th ed.). Pearson.

⁴ هلال درحمن، نظام المعلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية- دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص15

تكاليف تنتج عن انعدام الكفاءة، ضعف الاتصال، الغيابات، ضعف الجودة، الصراعات، وتدهور مناخ العمل⁵.

يمثل هذا النهج نموذج "جبل الجليد"، حيث تمثل التكاليف المحاسبية الظاهرة الجزء العلوي، بينما تشكل التكاليف الخفية الجزء الأكبر المغمور تحت سطح الماء⁶.

إن من خلال ما سبق يمكن القول أن هذه التكاليف:

- لا تُسجل في المحاسبة المالية لأنها غير قابلة للقياس المباشر.
- لا يمكن ملاحظتها مباشرة وغير ملموسة.
- تُكتشف فقط عبر تحليل سوسيولوجي وتنظيمي.
- تستمر في التراكم بمرور الوقت إذا لم تُعالج وتُصبح مكلفة جداً.
- تختلف بين مؤسسة وأخرى حسب المناخ الداخلي.

1-2- أهمية اعتماد منهجية التكاليف الخفية في المؤسسات

أثبتت منهجية التكاليف الخفية أهميتها في تطوير الأداء الشامل للمؤسسة، لأنها لا تكتفي بقياس الانحرافات الظاهرة، بل تكشف الخسائر غير المرئية الناتجة عن الاختلالات البشرية والتنظيمية والتقنية. ويجعل هذا الطابع الشمولي منها أداة تسييرية ذات قيمة استراتيجية، تتجاوز وظيفة الرقابة لتساهم في تحسين الأداء المالي، وتعزيز التسيير البشري، ودعم اتخاذ القرار، وضمان استدامة المؤسسة على المدى الطويل.

1-2-1- تحسين الأداء المالي: تُعد التكاليف الخفية أحد أهم مصادر الهدر التي لا تظهر في المحاسبة التقليدية، إذ ترتبط بالغيابات المتكررة، إعادة العمل، سوء الجودة، الأخطاء الإدارية، وضعف الاتصال الداخلي. ومن خلال قياس هذه الخسائر بدقة، يصبح بإمكان الإدارة تحديد الكلفة الحقيقية للممارسات غير الفعالة، مما يسمح بتقليص النفقات غير الضرورية وتحسين الربحية دون اللجوء إلى إجراءات قاسية مثل تخفيض العمالة أو تقليص الاستثمار. وهكذا تُصبح منهجية التكاليف الخفية أداة مالية فعالة تسهم في تحسين النتائج الاقتصادية عبر القضاء على الهدر التنظيمي بدل التركيز فقط على تقليص التكاليف المحاسبية الظاهرة

1-2-2- تعزيز التسيير البشري: تشير الأدبيات العلمية إلى أن الجزء الأكبر من التكاليف الخفية مرتبط مباشرة بالعوامل البشرية مثل غياب التحفيز، ضعف التدريب، الإرهاق، الصراعات، ومشكلات الاتصال⁷. ولذلك فإن اعتماد منهجية التكاليف الخفية يسمح للإدارة بتحديد أثر هذه العوامل على الأداء والإنتاجية، وإبراز الدور المركزي للموارد البشرية في خلق القيمة.

⁵ Savall, H. (1981). *Work and People: An Economic Evaluation of Job-Enrichment*. Oxford University Press.

⁶ Savall, H., & Zardet, V. (2011). *The Hidden Costs of Organizations*. IAP.

⁷ Robbins, S. P., & Judge, T. (2020). *Organizational Behavior*. Pearson.

عندما تتوفر معلومات دقيقة حول تكلفة الدوران الوظيفي، أو الغيابات، أو انخفاض جودة الأداء، يصبح بالإمكان تصميم برامج تدريب فعالة، وتحسين بيئة العمل، وتعزيز التواصل الداخلي، وتطوير آليات التحفيز. وتشير منهجية ISEOR إلى أن معالجة هذه العوامل قد يؤدي إلى مكاسب تشغيلية تتجاوز بكثير تكلفة برامج التحسين.⁸ وبذلك تتحول إدارة الموارد البشرية من وظيفة إدارية إلى رافعة استراتيجية للتحسين المستمر.

1-2-3- دعم اتخاذ القرار وتحسين التسيير التنظيمي

توفر منهجية التكاليف الخفية قاعدة معلومات قوية تساعد على اتخاذ قرارات مبنية على معطيات دقيقة بدل القرارات المبنية على الحدس أو الانطباعات. فبفضل تحويل الاضطرابات التنظيمية إلى مؤشرات كمية ثم إلى قيم مالية، تصبح المؤسسة قادرة على تقييم فعالية إجراءات الجودة، قياس أثر التغيير التنظيمي، تحسين التخطيط الاستراتيجي، وتعزيز نظم المعلومات الإدارية.⁹

كما تسهم المنهجية في تحسين عملية الرقابة عبر كشف أسباب الانحرافات، وليس فقط نتائجها، مما يسمح للإدارة بالتركيز على المعالجة الجذرية للمشكلات بدل الاكتفاء بمعالجة أعراضها. وهذا البعد التفسيري يجعل المنهجية أداة مركزية في هندسة العمليات وتحسين الأداء عبر الأقسام.

1-2-4- ضمان استدامة المؤسسة على المدى الطويل

تتميز منهجية التكاليف الخفية بطابع وقائي (Preventive Approach) لأنها تسمح بكشف الاختلالات في بدايتها قبل أن تتحول إلى أزمات مالية أو تنظيمية. فوجود مؤشرات دقيقة حول الغيابات، جودة العمل، المشكلات التنظيمية، أو الاختناقات التشغيلية يمكن الإدارة من التدخل مبكرًا، وتطوير خطط تحسين مستمرة، وتعزيز مرونة المؤسسة في مواجهة التغيرات البيئية.

وتُظهر الدراسات الحديثة أن المؤسسات التي تعتمد مقاربة اجتماعية-اقتصادية في التسيير تتمتع بمستويات أعلى من الاستقرار، وبقدرة أفضل على التكيف مع المنافسة والابتكار (Savall & Zardet, 2011). وبالتالي، فإن اعتماد منهجية التكاليف الخفية لا يمثل مجرد أداة لخفض التكاليف، بل يُعد خيارًا استراتيجيًا يضمن ديمومة المؤسسة وقدرتها على خلق قيمة مستدامة.

1-3- أنواع التكاليف الخفية

تتعدد أشكال التكاليف الخفية داخل المؤسسة، نظرًا لارتباطها بعوامل بشرية وتنظيمية وتقنية لا تظهر بشكل مباشر في السجلات المحاسبية التقليدية. وقد صنّف Savall و Zardet هذه التكاليف ضمن خمس فئات رئيسية تعكس طبيعة الاختلالات التي تؤثر في الأداء، وتسمح بفهم كيفية تسرب القيمة داخل المؤسسة دون أن يتم رصدها محاسبياً. ويُعد هذا التصنيف من أكثر النماذج اعتمادًا في الأدبيات المتعلقة بالمقاربة الاجتماعية-الاقتصادية للتسيير

⁸ Savall, H. (1981). Le phénomène des coûts cachés. ISEOR.

⁹ Savall, H., & Zardet, V. (2011). The socio-economic approach to management. ISEOR.

1-3-1- التكاليف الاجتماعية-التنظيمية

تمثل هذه الفئة مجموعة الخسائر الناتجة عن الاختلالات التي تطال العلاقات الداخلية ونظام العمل داخل المؤسسة، بما في ذلك ضعف التنسيق، مشكلات التسيير، غموض المسؤوليات، وتفاوت مستوى توزيع الموارد بين الوحدات. وتظهر هذه التكاليف عادة في شكل توقعات متكررة للعمل، تضارب في المهام، إطالة في مسار معالجة الملفات، أو انخفاض في درجة الامتثال للإجراءات الرسمية. وتشير دراسات ISEOR إلى أن هذه التكاليف تعدّ من أعمق أشكال الخسائر، لأنها ترتبط بالبنية التنظيمية ذاتها، ويمكن أن تمثل أكثر من نصف قيمة التكاليف الخفية الإجمالية (Savall & Zardet, 2011). كما أن تأثيرها يتضاعف مع الزمن لأنها تخلق حلقة سلبية تؤثر في الروح المعنوية، الإنتاجية، وجودة العمل.¹⁰

1-3-2- التكاليف السلوكية

ترتبط التكاليف السلوكية بالأفعال الفردية والجماعية التي تؤدي إلى فقدان القيمة دون أن تكون واضحة للإدارة. وتشمل انخفاض التحفيز، مقاومة التغيير، ضعف الالتزام، التوترات بين الزملاء، عدم الامتثال للتعليمات، أو تكرار الأخطاء الشخصية في الأداء. ويعتبر السلوك التنظيمي السلبي أحد أهم مصادر الهدر غير المحسوس داخل المؤسسات، لأنه ينعكس مباشرة على جودة العمل، الانضباط، واستقرار الموارد البشرية. فعلى سبيل المثال، يترجم انخفاض الدافعية إلى بطء في الإنجاز، أو حاجة إلى إعادة العمل، أو غيابات متكررة؛ وكلها تكاليف لا تظهر كمصاريف محاسبية ولكنها تؤثر في النتيجة الاقتصادية.¹¹

1-3-3- التكاليف المرتبطة بالجودة

تعدّ تكاليف عدم الجودة (Non-qualité) من أبرز أنواع التكاليف الخفية، لأنها تشمل العيوب، إعادة العمل، شكاوى الزبائن، المرتجعات، وعدم مطابقة المنتجات أو الخدمات للمواصفات. وغالبًا ما تكون هذه التكاليف أعلى بكثير مما تتوقعه المؤسسات، إذ يشير تقرير AFNOR إلى أن عدم الجودة قد يكلف المؤسسات ما بين 5% و 15% من رقم الأعمال، وهو رقم كبير مقارنة بالتكاليف المرئية.¹² وتعود خطورة هذه الفئة إلى تأثيرها المباشر على رضا الزبائن، صورة المؤسسة، والعلاقات التعاقدية. كما قد تتحول إلى تكاليف قانونية أو مالية في حال استمرار نفس الأخطاء وعدم معالجتها بشكل جذري.

1-3-4- التكاليف المرتبطة بالاتصال والإدارة

¹⁰ Savall, H., & Zardet, V. (2011). The socio-economic approach to management. ISEOR.

¹¹ Robbins, S. P., & Judge, T. (2020). Organizational Behavior. Pearson.

¹² AFNOR (2018). Coûts de la non-qualité. AFNOR Editions.

ترتبط هذه الفئة بأوجه القصور في تبادل المعلومات وفي آليات التسيير، مثل تأخر التعليمات، نقص التنسيق بين الإدارات، ضعف نظام المعلومات، كثرة الاجتماعات غير الفعّالة، غياب تغذية راجعة واضحة، أو وجود تضارب في القرارات.

ويشير Savall إلى أن ضعف الاتصال الداخلي يعد من أكثر العوامل المسببة للهدر، لأنه يؤدي إلى أخطاء متكررة، قرارات غير دقيقة، بطء في الإنجاز، وحالات سوء فهم بين العاملين. وتتعاكس هذه القيود على الأداء في شكل وقت ضائع، إعادة عمل، أو تأخر في الاستجابة للزيائن، مما يجعلها من أهم مصادر التكاليف الاجتماعية-التنظيمية.¹³

1-3-5- التكاليف المرتبطة بالوقت والإنتاجية

يشكل الوقت أحد أهم الموارد داخل أي مؤسسة، وهدره يُعدّ من أبرز مصادر التكلفة الخفية. وتشمل هذه الفئة التأخيرات، التوقعات العشوائية، الاختناقات في مراحل الإنتاج، ضعف التخطيط، طول مسار اتخاذ القرار، أو عدم فعالية الاجتماعات.

وفقاً لمبادئ الهندسة الصناعية والتحسين المستمر، فإن الفاقد في الوقت غالباً ما يكون ناتجاً عن تصميم غير فعال للعمليات، أو تحميل زائد للموظفين، أو غياب آليات واضحة لمراقبة الأداء. وتظهر هذه التكاليف في شكل انخفاض الإنتاجية، ارتفاع مدة دورة العمل، وفقدان فرص كان من الممكن تحويلها إلى قيمة اقتصادية مضافة.¹⁴

1-4- الفرق بين التكاليف الظاهرة والتكاليف الخفية

يشكّل التمييز بين التكاليف الظاهرة والتكاليف الخفية خطوة أساسية لفهم تطور محاسبة التسيير، خصوصاً مع انتقالها من التركيز على التكاليف المحاسبية المباشرة إلى تحليل الأسباب التنظيمية والسلوكية التي تولّد خسائر غير مرئية. فالتكاليف الظاهرة (Coûts visibles) هي تلك التي تُسجّل بطريقة رسمية في الدفاتر المحاسبية، مثل الأجور، المواد الأولية، مصاريف التشغيل، والاستهلاك. وتمثل هذه التكاليف الجزء المحسوب من تكلفة النشاط، وهي التي تعتمد عليها المؤسسة في إعداد الميزانيات والتقارير المالية.¹⁵ في المقابل، تُعرّف التكاليف الخفية بأنها الخسائر التي لا تظهر في النظام المحاسبي لأنها لا تتخذ شكل نفقة مباشرة، بل تنشأ من اختلالات تنظيمية أو بشرية، مثل الغيابات المتكررة، ضعف الاتصال الداخلي، الأخطاء في الإجراءات، إعادة العمل بسبب نقص الجودة، أو انخفاض الدافعية. وتؤكد أعمال Savall و Zardet أن هذه التكاليف لا تُرصد إلا باستخدام أدوات تحليل نوعية مثل المقابلات، الملاحظة الميدانية، ودراسة الانحرافات السلوكية والتنظيمية. ولذلك فهي لا تدخل في الحسابات التقليدية رغم أثرها المباشر على الإنتاجية والربحية.¹⁶

¹³ Savall, H. (1981). Le phénomène des coûts cachés. ISEOR.

¹⁴ Womack, J. & Jones, D. (2003). Lean Thinking. Productivity Press.

¹⁵ Horngren, C., Datar, S., & Rajan, M. (2018). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Pearson.

¹⁶ Savall, H., & Zardet, V. (2008). Maîtriser les coûts et performances cachées. Economica.

يرى الباحثون أن الخطورة الحقيقية للتكاليف الخفية تكمن في حجمها المرتفع مقارنة بالتكاليف الظاهرة، إذ تشير دراسات ISEOR إلى أنها قد تتراوح بين 20% و 40% من التكلفة الإجمالية للنشاط في العديد من المؤسسات الصناعية والخدمية، وهو ما يجعلها أحد أهم مصادر الهدر غير المحسوس داخل المؤسسة¹⁷. كما أنّ تجاهلها يؤدي إلى قرارات غير دقيقة، لأن المدير يعتمد على بيانات محاسبية ناقصة لا تعكس التكاليف الحقيقية للعمليات.

بهذا المعنى، تمثل التكاليف الخفية بعداً استراتيجياً في تحليل الأداء، لأنها تكشف الجانب غير المرئي من النشاط، وتسمح بفهم ما يحدث داخل المؤسسة من منظور اجتماعي-اقتصادي، وليس فقط من زاوية مالية. ومنه فإن إدراك الفرق بين التكاليف الظاهرة والخفية يشكّل أساساً منهجياً لاعتماد المقاربة الاجتماعية-الاقتصادية في التسيير وتحسين الأداء الشامل للمؤسسة.

1-5- موقع طريقة التكاليف الخفية ضمن محاسبة التسيير

تُعدّ منهجية التكاليف الخفية امتداداً طبيعياً لمحاسبة التسيير، لأنها تتجاوز حدود القياس التقليدي للتكاليف نحو تحليل أعمق لأسباب الانحرافات التنظيمية والبشرية. فبينما تركز محاسبة التسيير على حساب تكلفة النشاط والرقابة على الأداء، تضيف منهجية التكاليف الخفية بُعداً نوعياً يدمج بين التحليل المالي والاجتماعي والتنظيمي، مما يسمح بتحديد الكلفة الحقيقية للممارسات الداخلية. وتتسجم هذه الطريقة مع أهداف محاسبة التسيير في ثلاثة مستويات رئيسية:

- **تحسين دقة قياس التكلفة:** إذ تمكن من رصد التكاليف غير المرئية التي لا تظهر في الدفاتر، لكنها تؤثر مباشرة على مردودية المؤسسة.

- **تعزيز البعد الشمولي للتحليل:** من خلال الجمع بين البيانات الكمية (المؤشرات) والمعطيات النوعية (التنظيم، السلوك، الاتصال)، ما يوسع نطاق التحليل ليشمل الموارد البشرية وجودة العمليات.

- **دعم القرارات الاستراتيجية:** لأنها توفر معلومات أدق حول الفجوات التنظيمية والسلوكية، مما يساعد الإدارة في تطوير سياسات فعالة في مجالات مثل التدريب، التحفيز، تحسين مسارات العمل، وتطوير نظم المعلومات.

وبهذا المعنى، فإن الطريقة لا تُعدّ بديلاً عن محاسبة التسيير، بل أداة استكمال تعزز قدرتها على التحليل واستشراف فرص تحسين الأداء الشامل للمؤسسة. 5. أهمية اعتماد منهجية التكاليف الخفية في المؤسسات

2- مصادر التكاليف الخفية ومنهجية قياسها

2-1- مصادر التكاليف الخفية

¹⁷ Savall, H., & Zardet, V. (2011). The socio-economic approach to management. ISEOR.

اعتمد Savall نموذجًا تصنيفيًا خماسيًا يُعدّ الأكثر استخدامًا في الأدبيات العلمية الخاصة بمنهجية التكاليف الخفية، إذ يحدد خمسة مصادر رئيسية تُفسّر الاختلالات الاقتصادية غير المرئية داخل المؤسسة، وتتمثل في ما يلي:¹⁸

2-1-1- الغيابات (Absenteeism):

تُمثّل الغيابات أحد أبرز مصادر التكاليف الخفية لأنها تؤثر مباشرة في الإنتاجية واستمرارية التدفقات التشغيلية. وتشمل:

الغيابات القصيرة والمتكررة

التأخرات اليومية

المغادرة المبكرة

الانقطاعات المفاجئة عن العمل

وتنتج عنها خسائر تتمثل في إعادة التخطيط، الضغط الإضافي على الموظفين الحاضرين، انخفاض جودة الخدمة، وتراجع الالتزام الزمني بالطلبات.¹⁹

2-1-2- دوران العمالة (Turnover):

يعدّ دوران العمالة غير المخطط من أخطر مصادر التكاليف الخفية، لكونه يرتبط بعناصر مالية وتنظيمية متعددة، منها:

- تكاليف التوظيف والاستقطاب

- تكاليف التكوين وإدماج الموظف الجديد

- فقدان المهارات والخبرة المتراكمة

- انخفاض الأداء خلال فترة الانتقال

وتشير الدراسات إلى أن المؤسسات ذات الدوران المرتفع تتحمل تكاليف باهظة تفوق ما يظهر في محاسبتها الرسمية.

2-1-3- الحوادث المهنية (Accidents du travail)

تشمل الحوادث المهنية ما يلي:

- الحوادث المباشرة

- شبه الحوادث (Quasi-accidents)

- الحوادث الناتجة عن الإرهاق أو ضعف التكوين

¹⁸ Savall, H., & Zardet, V. (2008). Maîtriser les coûts et les performances cachées. Paris: Éditions Economica.

¹⁹ Savall, H. (1981). Enrichissement du travail et performance économique. Paris: Éditions Economica.

ولا تتوقف كلفتها عند العلاج والتعويضات، بل تمتد إلى توقف خطوط الإنتاج، إعادة تنظيم العمل، ضغط إضافي على فرق التشغيل، وارتفاع أقساط التأمين. وغالبًا ما تظل هذه الآثار غير مسجلة في الحسابات التقليدية.

2-1-4- ضعف الجودة (Non-qualité)

يُعدّ ضعف الجودة مصدرًا مركزيًا للتكاليف الخفية، لاسيما في المؤسسات الصناعية والخدمية. ويتجلى في:

- المنتجات المعيبة
- إعادة العمل والإصلاح
- شكاوى الزبائن
- خسارة العقود أو فرض غرامات
- تدهور السمعة التجارية

ووفق تقرير AFNOR فإن "عدم الجودة" يكلف المؤسسات ما بين 5% و 15% من رقم أعمالها، وهو ما يعكس طبيعة هذه التكاليف التي لا تظهر مباشرة في البيانات المحاسبية.²⁰

2-1-5- الاضطرابات التنظيمية (Dysfonctionnements organisationnels)

تُعتبر الاضطرابات التنظيمية أكبر وأعرق مصدر للتكاليف الخفية لأنها تمسّ البنية الداخلية للمؤسسة. وتشمل:

- ضعف الاتصال الداخلي
 - تضارب المهام والمسؤوليات
 - غموض الصلاحيات
 - سوء توزيع الموارد
 - ضعف التنسيق بين الأقسام
 - غياب التخطيط وتذبذب سير العمليات
- وتشير أبحاث ISEOR إلى أن هذه الفئة قد تمثل أكثر من 50% من إجمالي التكاليف الخفية داخل المؤسسة، مما يجعلها محورًا أساسيًا لتدخلات التحسين.

2-2- منهجية قياس التكاليف الخفية

تُعد منهجية Savall و Zardet إحدى أهم الأدوات التحليلية التي طوّرها معهد ISEOR بفرنسا لقياس الخسائر غير المرئية داخل المؤسسة. وتستند هذه المنهجية إلى مقارنة اجتماعية-اقتصادية تمكن من تحويل الظواهر التنظيمية والسلوكية إلى مؤشرات كمية وقيم مالية قابلة للقياس والمقارنة. وتتماز هذه الطريقة بأنها

²⁰ AFNOR. (2018). Coûts de la non-qualité dans les organisations. Paris.

لا تقتصر على جمع البيانات، بل تشمل تشخيص أسباب الاضطرابات واقتراح مسارات التحسين، وهو ما يجعلها أداة تعليمية وتسييرية في آن واحد.

2-2-1- المرحلة الأولى: التشخيص النوعي (Diagnostic qualitatif)

يُعد التشخيص النوعي نقطة الانطلاق الأساسية في منهجية التكاليف الخفية، حيث يتم التركيز على استكشاف الواقع التنظيمي للمؤسسة من الداخل، من خلال جمع بيانات وصفية مباشرة حول أنماط العمل، العلاقات بين الفاعلين، جودة الاتصال، طرق التسيير، ومدى وضوح الأدوار. تعتمد هذه المرحلة على مجموعة من الأدوات النوعية، أهمها:

- المقابلات المعمقة مع العمال، المشرفين، المسؤولين، لفهم التجارب اليومية ومصادر الاضطرابات.
 - الملاحظة المباشرة في مواقع الإنتاج أو المكاتب لتحديد الانقطاعات، الاختناقات، أو الهدر في الوقت.
 - تحليل الوثائق مثل سجلات الغياب، شكاوى الزبائن، تقارير الجودة، تقارير الحوادث، مخططات الإنتاج.
 - ورشات العمل بمشاركة مختلف الفاعلين لاقتراح تشخيص تشاركي قادر على كشف الخسائر غير المرئية.
- تهدف هذه المرحلة إلى تحديد قائمة الاضطرابات (Dysfonctionnements)، والتي قد تشمل ضعف التنسيق، الغيابات المتكررة، إعادة العمل، أخطاء في الإجراءات، سوء استعمال الوقت، ضعف التواصل، أو أي عنصر يولد خسائر غير مباشرة.²¹

2-2-2- المرحلة الثانية: تحويل الاضطرابات إلى مؤشرات كمية (Construction des indicateurs)

بعد تحديد مصادر الاضطرابات، يتم تحويلها إلى مؤشرات كمية قابلة للقياس. وتعد هذه المرحلة الجسر الذي يربط التحليل النوعي بالقياس المالي. أمثلة للمؤشرات:

- عدد الغيابات الشهرية (Absenteeism rate)
- معدل دوران العمالة (Turnover rate)
- نسبة المنتجات المعيبة (Defect rate)
- عدد الأخطاء الإدارية أو التقنية (Error count)
- مدة التأخير في الاجتماعات أو التسليم (Delay time)

هذا التحويل ضروري للسماح بتقدير حجم الظاهرة من حيث الوقت، الكمية، أو الإعادة، ويُعد خطوة أساسية نحو حساب القيمة المالية للتكاليف الخفية.²²

2-2-3- المرحلة الثالثة: تحويل المؤشرات إلى قيمة مالية (Valorisation financière)

²¹ Savall, H. (1981). Enrichissement du travail et performance économique. Paris: Éditions Economica.

²² Savall, H., & Zardet, V. (2011). Le management socio-économique. Economica.

في هذه المرحلة، تتم ترجمة حجم الاضطراب إلى تكلفة مالية عبر ما يسمى "فجوات الأداء" (Écarts). وقد حدد Savall خمس فئات رئيسية لهذه الفجوات:

- فجوة الوقت: الوقت الضائع بسبب الانتظار، التأخير، سوء التنظيم.
- فجوة المعلومات: ضعف نقل المعلومات أو الخطأ في محتواها.
- فجوة الجودة: إعادة العمل، العيوب، الرفض، أو شكاوى الزبائن.
- فجوة الكمية: نقص الإنتاج، فائض الإنتاج، أو الفاقد المادي.
- فجوة الموارد البشرية: نقص الكفاءات، ضعف التكوين، الإرهاق، الحوادث.

يتم حساب التكلفة المالية وفق الصيغة التالية:²³

$$\text{التكلفة الخفية} = \text{حجم الاضطراب} \times \text{قيمة الفجوة} \times \text{مدة التأثير}$$

مثال:

إذا سجلت المؤسسة 150 ساعة ضائعة بسبب إعادة العمل، وكان متوسط تكلفة ساعة العمل يساوي 1,200 دج، فإن تكلفة عدم الجودة =

$$1,200 \times 150 = 180,000 \text{ دج}$$

وإذا كان تأثير الاضطراب يمتد على ثلاثة أشهر، فإن التكلفة السنوية تعادل أربعة أضعاف.

2-2-4- المرحلة الرابعة: حساب فرص التحسين (Gains potentiels)

لا تكتفي المنهجية بحساب التكلفة، بل تهتم بتقدير العائد المحتمل في حال معالجة الأسباب الجذرية للاضطرابات. وهو ما يجعلها أداة لتوجيه القرارات الإدارية.

العائد المحتمل = التكاليف الخفية - تكلفة الحل أو التحسين

مثال:

إذا كانت التكلفة الخفية للغيابات = 3 ملايين دج سنوياً وكان برنامج تحسين المناخ الاجتماعي يكلف 800 ألف دج، فالعائد المحتمل = 2.2 مليون دج سنوياً.

هذا النوع من التحليل يشجع الإدارة على الاستثمار في الموارد البشرية، الأدوات التنظيمية، وتطوير إجراءات الجودة لأنها تخلق أرباحاً غير مباشرة ملموسة.

3- الآثار الاقتصادية للتكاليف الخفية

تُعدّ التكاليف الخفية أحد أهم العوامل التي تُضعف الأداء الاقتصادي للمؤسسة دون أن تظهر في نظام المعلومات المحاسبي التقليدي، وهو ما يجعلها "تكاليف صامتة" تؤثر على الربحية والمالية والتنافسية بشكل تدريجي ومتراكم. وتشير أدبيات التسيير الاجتماعي-الاقتصادي إلى أن هذه التكاليف قد تمثل في

²³ Savall, H., & Zardet, V. (2008). Maîtriser les coûts et les performances cachées. Paris: Éditions Economica.

المؤسسات الصناعية والخدمية ما بين 15% و40% من التكلفة الإجمالية للنشاط ، ما يجعلها أحد أخطر عناصر الهدر الاقتصادي غير المرئي.

3-1- تأثير التكاليف الخفية على ربحية المؤسسة (Impact sur la rentabilité)

ترتبط ربحية المؤسسة بشكل مباشر بقدرتها على التحكم في تكاليفها التشغيلية. وبما أن التكاليف الخفية لا تُسجل في المحاسبة المالية، فإنها تُسبب تآكلًا تدريجيًا لهامش الربح عبر عدة مكونات:

- انخفاض الربح التشغيلي (EBIT) : تؤدي الاضطرابات التنظيمية، ضعف الجودة أو الغيابات إلى ارتفاع التكاليف غير المسجلة، وبالتالي انخفاض الربح قبل الفوائد والضرائب.
- ارتفاع التكلفة المتوسطة للوحدة المنتجة: عندما تزداد الأخطاء، العيوب، التأخرات ودوران العمالة، فإن التكلفة الحقيقية للوحدة تصبح أعلى مما هو ظاهر في القوائم المالية.
- تشويه تقييم المشاريع: تظهر المشاريع مربحة ظاهريًا وفق التكاليف المحاسبية التقليدية، لكنها في الواقع غير مربحة عندما تُحتسب التكاليف الخفية المرتبطة بها، خصوصًا تكاليف عدم الجودة وسوء التنظيم (Gervais, 2010).

التكاليف الخفية تُنتج ربحية ظاهرية أعلى من الربحية الحقيقية، ما يؤثر على القرارات الاستراتيجية للمؤسسة²⁴.

3-2- تأثير التكاليف الخفية على الأداء المالي (Impact sur la performance financière)

تؤثر التكاليف الخفية على عدة مؤشرات مالية محورية:

- تراجع السيولة (Cash Flow) : وذلك بسبب الغيابات والحوادث التي تؤدي إلى توقف الإنتاج، إعادة العمل التي تؤدي إلى استنزاف الموارد، وشكاوى العملاء الذي تؤخر التحصيل
- تشير دراسة (AFNOR 2018) إلى أن سوء الجودة وحده يمكن أن يسبب تراجعًا بـ 20% من التدفقات النقدية التشغيلية في المؤسسات الخدمية.
- ضعف القدرة على تمويل الاستثمار: عندما تُستنزف الموارد في تغطية الهدر التنظيمي، تُصبح قدرة المؤسسة على الاستثمار محدودة.
- ارتفاع تكاليف التمويل: مؤسسة ذات نتائج مالية مضطربة بسبب التكاليف الخفية تصبح أكثر مخاطرة للممولين، وبالتالي تحصل على تمويل بشروط أقل ملاءمة.
- زيادة تكلفة المخزون: تؤدي الأخطاء في التوقعات، ضعف الاتصال، والأوامر المتناقضة إلى تضخم المخزون أو نفاذه، ما يؤثر على رأس المال العامل. (Turner & Xerri, 2018)

3-3- تأثير التكاليف الخفية على الإنتاجية (Impact sur la productivité)

²⁴ Savall, H., & Zardet, V. (2011). Le management socio-économique. Economica.

- تُعدّ الإنتاجية إحدى أكثر المتغيرات تأثرًا بالتكاليف الخفية، لأن مصادرها (الغيابات، دوران العمالة، ضعف الجودة، ضعف الاتصال...) ترتبط مباشرة بكفاءة الموارد. ويظهر التأثير في ما يلي:
- **خسائر الوقت:** وذلك بسبب التأخرات، الاجتماعات غير الفعّالة، توقفات الآلات والتقلّبات غير الضرورية تشير بيانات (ISEOR 2008) إلى أن الوقت الضائع قد يمثل بين 10% و 25% من ساعات العمل الفعلية.
 - **انخفاض إنتاجية العامل الجديد:** بسبب نقص الخبرة وفترة التكيف، مما يرفع التكلفة الحقيقية للعمالة.
 - **تراجع الإنتاج بسبب عيوب الجودة:** فكل عملية إعادة إصلاح أو إعادة تصنيع تعني ضياع ساعات عمل ومواد.
 - **اختناقات العمليات (Bottlenecks):** ناتجة عن سوء التنظيم، ضعف الاتصال بين الأقسام، أو عدم وضوح الأدوار.

3-4- تأثير التكاليف الخفية على التنافسية (Impact sur la compétitivité)

- لا تقتصر آثار التكاليف الخفية على الجانب المالي الداخلي فقط، بل تمتد إلى السوق مما يؤدي إلى:
- **تراجع جودة المنتج أو الخدمة:** مما يؤدي إلى فقدان العملاء، تراجع الحصة السوقية، وانخفاض مستوى رضا المستهلك
 - **ارتفاع سعر المنتج النهائي:** بسبب ارتفاع التكلفة الحقيقية، ما يقلل القدرة التنافسية.
 - **ضعف الابتكار:** غالبًا ما تكون المؤسسات المثقلة بالتكاليف الخفية عاجزة عن تخصيص موارد للبحث والتطوير.
 - **ضعف صورة المؤسسة:** الحوادث، ضعف الجودة، وتأخر الطلبات تؤدي إلى صورة سلبية في السوق.
- التكاليف الخفية تشكل تهديدًا استراتيجيًا للمؤسسة لأنها تضعف مزاياها التنافسية على المدين المتوسط والطويل (Porter, 1985)؛ (Womack & Jones, 2003).

3-5- الآثار الاجتماعية للتكاليف الخفية داخل المؤسسة (Effets sociaux internes)

- تؤثر التكاليف الخفية أيضًا على البعد الاجتماعي من خلال:
- **انخفاض الدافعية:** فالأعباء الإضافية الناتجة عن غياب العمال أو ضعف التنظيم تؤدي إلى إرهاق الموظفين.
 - **ضعف الانتماء:** غياب الاعتراف، غموض المهام، وضعف الاتصال تؤدي إلى ضعف الولاء والاندماج الوظيفي.
 - **ارتفاع النزاعات:** الاختلالات التنظيمية تولد سوء فهم وصراعات بين الأقسام.
 - **فقدان رأس المال البشري:** عندما ترتفع مستويات الدوران، تخسر المؤسسة خبرات أساسية يصعب تعويضها.

تُظهر المعطيات السابقة أن التكاليف الخفية ليست مجرد "تكاليف ثانوية" بل هي عامل رئيسي في إضعاف الأداء الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة. وهي تكاليف تلتهم تدريجياً الربحية، الإنتاجية، التدفقات المالية، والتنافسية، دون أن تُسجل في المحاسبة المالية التقليدية. ولهذا أصبحت منهجية التكاليف الخفية دعامة أساسية في محاسبة التسيير الحديثة، لأنها تمكّن المؤسسة من رؤية "الوجه الخفي" لأدائها، واتخاذ قرارات إصلاحية ذات أثر ملموس.

تمثل طريقة التكاليف الخفية أحد أهم الابتكارات في محاسبة التسيير الحديثة، لأنها تقدم رؤية شمولية للتكاليف تتجاوز حدود المحاسبة التقليدية، وتدمج التحليل الاجتماعي والتنظيمي مع التحليل المالي. وتبرز أهميتها الاستراتيجية من قدرتها على تفسير الانحرافات، وتحديد مكامن الهدر، وتقديم حلول ناجعة لرفع الأداء وتحقيق الاستدامة. وبالنظر لنجاحاتها وإثباتها في أكثر من 2000 دراسة حالة وفق ISEOR، أصبحت هذه الطريقة اليوم من أهم الممارسات العالمية في تسيير الأداء والتحسين المستمر.