

إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسة الاقتصادية

د. / كواشي مراد*

Abstract:

Pour améliorer ses performances et surtout pour maîtriser ses coûts, l'entreprise utilise tous les moyens et les outils que lui offrent les systèmes comptables traditionnels. Cependant, ces derniers ne peuvent appréhender ou évaluer que les coûts visibles. En effet, d'autres coûts invisibles pour les systèmes comptables traditionnels, peuvent influencer de manière significative les résultats de l'entreprise, H. SAVALL les a dénommés "coûts cachés". Les coûts cachés constituent, justement, l'objet de notre étude. Leur calcul ou la recherche des moyens et possibilités de les compresser, voir de les supprimer peuvent être déterminants pour l'amélioration des performances de l'entreprise. Les coûts cachés ont souvent pour origine des conditions de vie au travail inadéquates ou une mauvaise gestion des ressources humaines. Le calcul des coûts cachés peut être effectué par la méthode SOF. Celle-ci s'appuie sur cinq indicateurs: l'absentéisme, les accidents du travail, la rotation du personnel, les défauts de qualité, et les écarts de productivité directe.

Les mots clés: Coûts cachés, Performances, Compression des coûts, Conditions de vie au travail.

ملخص:

حتى تتمكن المؤسسة من تحسين أدائها والتحكم في تكاليفها، فإنها ملزمة بالاستعانة بجميع الأدوات والوسائل المقترحة من طرف النظم المحاسبية التقليدية، غير أنه إذا كانت هذه الأخيرة مهياة فقط لمراعاة وتقييم التكاليف الظاهرة، فإن هناك تكاليف أخرى غير ظاهرة في النظم المحاسبية التقليدية لها تأثير بالغ الأهمية على نتائج المؤسسة، وهي التي أطلق عليها H.SAVALL تسمية التكاليف الخفية. ويشكل تقييم التكاليف الخفية الذي يشكل محور هذه الدراسة رهان هام من شأنه أن يؤثر بدرجة كبيرة على مستوى الأداء الاقتصادي للمؤسسة، إذ ما تبع برسم مسار البحث عن الطرق الكفيلة بضغطها، وعموما فإن التكاليف الخفية تنشأ بسبب الترددي في ظروف الحياة المهنية للموارد البشرية للمؤسسة. ويتم حساب التكاليف الخفية من خلال طريقة SOF بالاعتماد أساسا على خمسة مؤشرات هي: التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، عيوب النوعية، فروق إنتاجية العمل.

الكلمات المفتاحية: التكاليف الخفية، الأداء، ضغط التكاليف، ظروف الحياة المهنية.

مقدمة:

لطالما حظيت المؤسسة في العصر الحديث بالاهتمام الكبير، باعتبارها الخلية الأساسية للنشاط الاقتصادي، لذا يعتبر تحسين أدائها الشغل الشاغل لمعظم المديرين، وعلى ضوء التحديات المتزايدة التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية اليوم، وجب عليها انتهاز الطرق والأساليب التسييرية السليمة التي تحقق لها أداء جيد ومستوى منافسة ملائم يمكنها من زيادة أرباحها. ومن أهم الطرق لبلوغ هذا الهدف هو التحكم في التكاليف، والذي يعد من أهم أدوات الترشيح الاقتصادي للطاقات الإنتاجية، المادية والبشرية للمؤسسات.

يأتي التحكم في التكاليف واقعا كنتاج لعملية تقويم الأداء وتأكيدا على التسيير الجيد، غير أنه رغم التطورات الحاصلة داخل المؤسسة والتي مست العديد من الجوانب (تطور المناهج التسييرية، توفير أحدث الوسائل المادية، التحكم في التكاليف إلى حد كبير...)، إلا أنها لا تزال تعاني من عدم توافق الأداء الفعلي مع الخطط الموضوعة. وهنا يأتي دور الرقابة في الكشف عن نوع آخر من التكاليف غير الظاهرة لم يمسه تطور النظم المحاسبية التقليدية (محاسبة عامة، محاسبة تحليلية...) والذي أصطلح عليه فيما بعد بالتكاليف الخفية على يد الباحث الفرنسي هنري سافال SAVALL Henri، حيث اكتشف بعد العديد من الأبحاث والدراسات التي تمحورت حول التحليل الاجتماعي - الاقتصادي لظروف الحياة المهنية أن للسلوكات والتصرفات السلبية التي يظهرها الأفراد داخل المؤسسة أثر كبير على خلق هذا النوع من التكاليف.

وبناء على ما سبق، فإننا نرى بأنه من الضروري الوقوف من خلال الدراسة والتحليل على الإجابة على التساؤل: ما هو مفهوم التكاليف الخفية؟ وما هي الطريقة المقترحة لتقييمها؟

(1) مفهوم التكاليف الخفية:

يرجع الفضل في الكشف عن هذا النوع من التكاليف إلى الأستاذ هنري سافال SAVALL Henri في إطار دراسته لظروف الحياة المهنية من منظور اجتماعي واقتصادي، عندما توصل إلى إعطاء تقديرات اقتصادية لبعض التكاليف الاجتماعية المرتبطة ببيئة العمل لأنها ليست محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية.

(1-1) ماهية التكاليف الخفية:

في طريقه لبناء نموذج لتقييم التكاليف الخفية، اكتشف هنري سافال أن هذه التكاليف التي تمثل ترجمة نقدية لخسائر التشغيل الناتجة في الأساس عن مجموعة من الظواهر كالغياب، حوادث العمل، دوران العمل... وجاءت نتاجاً لتدهور وضعية المجالات التالية: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التدريب.

يمكن تعريف التكاليف الخفية:

- أنها تلك العناصر من التكاليف التي لا يظهرها نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة مثل المحاسبة العامة ولوحة القيادة¹؛
- وأنها ترجمة نقدية لأنشطة معالجة خسائر التشغيل، وتسمى خفية لأنه لا يمكن ملاحظتها في أنظمة المعلومات للمؤسسة²؛

خسائر التشغيل ← معالجة ← تكاليف خفية

وعليه، نستخلص:

- لا يمكن الاستعانة بنظم المعلومات المحاسبية للاستدلال على وجود تكاليف خفية أو الكشف عنها، لأن هذه النظم ورغم التطور الذي عرفته لازالت غير مؤهلة لمراعاة مثل هذا النوع من التكاليف؛
- تتميز التكاليف الخفية بقدرتها على تفسير نوعية التشغيل بالمؤسسة³؛
- تحمل المؤسسة لتكاليف خفية يؤدي إلى عدم بلوغها مستوى الأداء المطلوب، بدليل أن بعض المؤسسات رغم إنفاقها لمبالغ معتبرة لتحسين أدائها، إلا أن ذلك الجزء من التحسن في مستوى الأداء الذي كان من المفروض أن يقابل تلك الاستثمارات قد امتصته التكاليف الخفية؛
- تتميز التكاليف الظاهرة عن التكاليف الخفية ببعض الخصائص أهمها⁴:
 1. للتكلفة الظاهرة اسم محدد وتخضع لضوابط معروفة؛
 2. تُقاس حسب قوانين دقيقة ومحددة؛
 3. وتخضع لرقابة دورية لفحص انحرافها عن الأهداف المسطرة.

إن الدليل الأول على وجود مثل هذه التكاليف هو الحدس الذي قد يسود مسيري بعض المؤسسات التي بعد أن أنفقت مبالغ كبيرة في الاستثمارات التكنولوجية مثلاً، وجدت أن نتائجها لم تتحسن، وذلك راجع إلى أن الأرباح المنتظرة من هذه الاستثمارات قد أمتصت بسبب تكاليف زائدة تحملتها هذه المؤسسات. لهذا فقد ينشأ حدس لدى هؤلاء المسيرين مفاده أن هذا التدني في النتائج قد يكون ناجم مثلاً عن ارتفاع معدل الغياب، نظراً لكون هذا الأخير قد كلف المؤسسة مبالغ كبيرة لكن من دون تحديد دقيق لقيمتها.

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

2-1 أسباب ظهور التكاليف الخفية:

عمل التحليل الاجتماعي - الاقتصادي لظروف الحياة المهنية على تحديد مستوى الخلل بالمؤسسة ومدى تأثيره على الأفراد العاملين بها، حيث يشكل تدهور هذه الظروف السبب الرئيس للتكاليف الخفية، لذا فإن تحديد الأسباب التي تكمن وراء تحمل المؤسسة لهذا النوع من التكاليف يساهم بشكل فعال في التحكم فيها. وعليه يرجع ظهور التكاليف الخفية في المؤسسات إلى عدة أسباب.

⊕ ظروف العمل:

أثبتت الدراسات والأبحاث أن تدهور ظروف العمل يؤثر سلبا على مقدرة العامل البدنية والنفسية على أداء مهامه والتي من شأنها أن تدفعه لسلوكيات سيئة تؤثر سلبا على الأداء العام للمؤسسة كالتغيب، دوران العمل، حوادث العمل، تدني مستوى الجودة، انخفاض الإنتاجية. حيث تساهم ظروف العمل المادية السيئة في انخفاض الروح المعنوية للعمال مما يؤدي إلى ظهور خسائر التشغيل التي تعد السبب الرئيس في خلق وتفاقم التكاليف الخفية.

كما أن رضا العمال عن العمل لا يرجع فقط لظروف العمل المادية، إذ أن للظروف الاجتماعية تأثير كبير على روحهم المعنوية، فمثلا عدم وجود علاقات اجتماعية طيبة بين العمال يؤثر سلبا على استقرارهم النفسي ويساعد على نشوب صراعات بينهم قد تصل أحيانا إلى ممارسة العنف وما ينجر عنه من حوادث وإصابات وتغيب وترك للعمل، كذلك الحال بالنسبة لتدهور علاقة العمال بالمشرفين⁵.

⊕ تنظيم العمل:

يؤثر سوء تنظيم العمل على مختلف العلاقات داخل المؤسسة سواء بين الأفراد والإدارة أو بين الأفراد فيما بينهم، وبالتالي على السير الجيد للعمل، الأمر الذي ينمي الشعور بعدم الرضا، ويدفع الأفراد لإظهار سلوكيات ليست في صالح المؤسسة، والنتيجة ستكون ارتفاعا في التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء الظاهرة أو الخفية، ويقابلها انخفاض في مستوى الأداء.

⊕ الاتصال:

تساهم فعالية وكفاءة الاتصال في تحقيق أهداف المؤسسة، والعكس إذا كانت الاتصالات سيئة ولم تؤد الرسالة المراد توصيلها بصورة صحيحة، سيؤثر ذلك على معرفة وفهم الأفراد لعملهم والأسلوب الأنسب لأدائه. هذا التأثير يترجم في انخفاض وتدهور معنوياتهم مما ينجم عنه ارتفاع في معدلات التغيب، حوادث العمل وغيرها كمؤشرات تدل على تفاقم التكاليف الخفية والتي تقف عتبة أمام تحقيق أهداف المؤسسة.

✚ إدارة الوقت:

أكد هنري سافال SAVALL Henri على أن إدارة الوقت من أهم المجالات المتسببة في خلف التكاليف الخفية إذا لم يلق الاهتمام الكافي، لذلك أصبحت الإدارة الفعالة للوقت إحدى العوامل المؤثرة على مستقبل المؤسسة، والاهتمام بها من أجل تحقيق أهداف مجدية.

ومن بين الأهداف التي تطمح المؤسسة إلى بلوغها رفع مستوى الإنتاجية من خلال مقارنة كمية السلع والخدمات المنتجة بكمية الموارد المستخدمة خاصة الوقت كمورد جد هام، حيث إن مفهوم مضيعات الوقت مفهوم ديناميكي يتغير بتغير الظروف والأماكن والأفراد، وهو إما نشاط يأخذ وقتا غير ضروري، أو يستخدم وقتا بطريقة غير ملائمة، أو هو نشاط لا يعطي عائدا يتناسب والوقت المبذول من أجله. لذا فكل خسارة في الوقت يقابلها انخفاض في مستوى الإنتاجية وزيادة في التكاليف الخفية.

✚ والتدريب:

إن هدف العملية التدريبية يتمثل في رفع مستوى أداء الفرد وبالتالي تحسين أداء المؤسسة ككل، وإهمال هذا الجانب يحول دون تحقيق المؤسسة لأهدافها نتيجة تحملها لجملة من التكاليف الخفية. الأمر الذي يستدعي وجود إدارة واعية لأهمية ودور العملية التدريبية في التغلب على الكثير من المشاكل التي من شأنها التأثير على المؤسسة، وتؤدي إلى وجود قصور معين في الأداء يمثل الفرق بين الأداء المطلوب والأداء الفعلي. ويرجع القصور في الأداء لسببين⁶:

1. عدم معرفة أو فهم الأفراد طريقة الأداء المطلوبة، ويسمى بالقصور في المعلومات أو في المهارات ويعتبر هؤلاء الأفراد بحاجة إلى التدريب؛
2. ومعوقات تعيق الأفراد بالرغم من معرفتهم بطريقة الأداء المطلوبة لتنفيذ العمل، ويسمى هذا بالقصور في عملية الأداء ويرجع لأسباب عدة منها: سوء تصميم الوظائف، عدم توافر الإمكانيات، سوء ظروف العمل، عدم كفاءة أنظمة الحوافز⁷.

3-1 مؤشرات التكاليف الخفية:

ترجع صعوبة تقييم التكاليف الخفية لعدم ملائمة أدوات التسيير خاصة المتعلقة بنظم المعلومات المحاسبية للمؤسسات، لأنه وعند مستوى معين تصبح هذه الأنظمة غير قادرة على مواصلة تحسينها للأداء لكونها غير مؤهلة لمراعاة مثل هذا النوع من التكاليف.

✚ التغيب:

يعد التغيب ظاهرة تستحق الدراسة كمظهر من مظاهر انخفاض الروح المعنوية، لأن الفرد الراضي عن عمله يكون أكثر ارتباطا بهذا العمل وأكثر حرصا على الحضور عن آخر يشعر بالاستياء. وليس معنى هذا أن كل حالات التغيب تمثل حالات استياء اتجاه العمل، فهناك حالات تغيب لا يمكن تجنبها لرجوعها إلى ظروف طارئة لا يستطيع الفرد التحكم فيها كالمرض، الحوادث، الظروف العائلية القاهرة... كما يعتبر التغيب أيضا مؤشر يدل على تحمل المؤسسة لتكاليف خفية وهو بذلك يشكل عبئا اقتصاديا عليها. إن دراسة خسائر التشغيل تثير الانتباه إلى مشكل السلوكيات السيئة للعمال داخل المؤسسة، والتي يعد التغيب عن العمل بمختلف أشكاله من أهمها⁸. كما أن ارتفاع معدل التغيب قد يشير إلى أن أسلوب الإشراف غير ملائم، أو إلى وجود ظروف غير مناسبة

تؤدي إلى مرض العاملين، وقد يعكس التعب اتجاهات العاملين السلبية نحو المؤسسة، نظمها وسياساتها.

ومهما كان سبب التعب أو شكله فإنه يُحمل المؤسسة الكثير من الأعباء والتكاليف خاصة الخفية منها ومن مساوئ التعب نذكر⁹:

- اضطراب عمل المشرفين، إذ يؤثر على جميع وظائف الإدارة من خلال وجوب مراجعة برامج العمل اليومية لمواجهة النقص في الأيدي العاملة وتخصيص واجبات إضافية لبعض العاملين؛
- زيادة تكاليف الأجور؛ حيث أصبحت الكثير من المؤسسات تستخدم عددا من العاملين زائدا عن حاجتها، وصل إلى الثلث في بعض الأحيان، وذلك من أجل مواجهة التعب عن العمل؛
- نقص العاملين غير المتوقع يتسبب في إعاقة الإنتاج، إذ أن الآلات تبقى معطلة عن العمل وغير مستغلة في الإنتاج؛
- تكلفة الوقت الإضافي الخاص بتعويض العجز في الإنتاج، حتى لا تتأخر المؤسسة عن التسليم حسب التواريخ المتفق عليها؛
- وكثرة تعب العاملين تؤدي إلى تدني روحهم المعنوية، إذ أن الأفراد الذين يكلفون بأعمال إضافية لا يتقبلون بسهولة القيام بأعباء أخرى.

✦ دوران العمل:

يُطلق على الحالة التي تتطوي على تعيين أفراد ثم فقدانهم وإحلالهم بآخرين "دوران العمل"، مما يؤدي إلى الإسراف في المال، الوقت والجهود المبذولة في اختيار الأفراد، تعيينهم وتجربتهم. ويمكن القول أن ظاهرة دوران العمل تعكس عدم الاستقرار الوظيفي وحالة انخفاض الروح المعنوية للأفراد، فهي مشكلة كبيرة ومكلفة بالنسبة للمؤسسة، إذ تتحمل هذه الأخيرة من جرائها تكاليف خفية باهظة¹⁰.

من الأهمية لأي مؤسسة أن يتم قياس حركة دوران العمل، لأن هذا من شأنه تمكين القائمين عليها من التخطيط لبرنامج التعيين الخاص بها. أيضا من الممكن أن يكون قياس حركة دوران العمل معيارا مهما في الحكم على مستوى وحالة المؤسسة¹¹. فارتفاع أو انخفاض هذا المعدل يعكس قوة أو ضعف النظام، السياسات، طبيعة المناخ الإنساني السائد.

إضافة لما سبق، فإن زيادة معدلات الدوران بالنسبة للمؤسسة قد يحملها تكاليف باهظة، حيث تنظر كثير من المؤسسات إلى اعتبار القوى العاملة أصل من أصول المؤسسة لما تتحمله من تكاليف مباشرة وغير مباشرة في عملية التعيين والتدريب وغيرها¹². هذا بالإضافة إلى التأثير المباشر لارتفاع معدلات دوران العمل على كفاءة وفعالية المؤسسة وبالتالي إنتاجيتها.

ويعد دوران العمل من الموضوعات الهامة لما لها من آثار سلبية قد تحمل المؤسسة العديد من التكاليف الظاهرة والخفية، والتي قد تقف عقبة أمام تحقيق المؤسسة لأهدافها،

ومن بين هذه التكاليف نذكر¹³:

- تكلفة استخدام موظف آخر، يتطلب ذلك وقت، تكلفة، تسهيلات الإعلان، الاختيار والتعيين؛
- تكلفة التدريب متضمنة وقت المشرف، إدارة الأفراد والمتدرب نفسه؛
- دفع أجرة للموظف المبتدئ يكون عادة أكبر مما يقدمه للمؤسسة خلال فترة تدريبه؛

- معدل الحوادث للعاملين الجدد يكون مرتفع، والذي بدوره يكلف المؤسسة تكاليف لا يستهان بها؛
- انخفاض الإنتاج في الفترة ما بين خروج الموظف القديم واستخدام غيره الذي لا يتمتع بنفس الكفاءة؛
- معدلات الإنتاج لا تحقق بالكامل أثناء اختبار الموظف الجديد وتدريبه؛
- ارتفاع معدل الإنتاج المعيب بالنسبة للعاملين الجدد؛
- وزيادة حالات الانفصال قد تؤدي إلى اللجوء للساعات الإضافية.

✦ حوادث العمل:

- تؤثر حوادث العمل في مقدرة الأفراد على الإنتاج في وحدة الزمن بما تسببه من ضياع جزء من وقت العمل سواء لضرر لحق بالعامل أو لخسارة ممتلكات أو ل كلاهما معا، كما نعتبر من أكثر العوامل المتسببة في زيادة تكاليف الإنتاج بمقدار التكاليف الظاهرة والخفية.
- وعليه، فإن ارتفاع معدل حوادث العمل بمؤسسة ما يدل على تحمل هذه الأخيرة لتكاليف خفية باهظة، ونذكر منها:
- تكلفة الاشتراك في الضمان الاجتماعي عن حوادث العمل؛
 - تكلفة التسيير الإداري لحوادث العمل، والتي تتضمن تكلفة الوقت المستغرق في استقصاء وتحقيق الحادث وتكاليف الطباعة والتصوير والمراسلات الداخلية والخارجية؛
 - تكلفة الإسعافات الأولية، الفحص الطبي الإجباري قبل مزاولته عمله من جديد، والمراقبة الطبية المحتملة لاستكمال العلاج؛
 - تكاليف خسائر التشغيل الناجمة عن الحوادث (تكلفة الوقت الضائع أثناء إصابة العامل، الأجر الذي يتحصل عليه العامل المصاب، تكلفة الوقت الضائع للعمال الموجودين في مكان الحادث، الأجرة الإضافية بسبب الوقت الإضافي¹⁴؛
 - التكلفة الناجمة عن تعيب العامل المصاب؛
 - تكلفة تدريب عامل جديد، إما بتوظيف عامل جديد أو نقل عامل من قسم آخر؛
 - تكلفة استثمارات الوقاية من الحوادث، نتيجة القيام بإجراءات احتياطية تعقب كل حادث لتفادي تكراره؛
 - وتكلفة الأرباح المفقودة من جراء انخفاض الإنتاج أو تلف المنتجات بسبب الحوادث، وتتمثل في أرباح الطلبات المؤكدة وعقود البيع التي تم إبرامها خاصة عندما يكون الطلب مرتفعا.

✦ اللاجودة:

- نعد النوعية أو ما يعرف بالجودة من الأسبقيات التنافسية التي يسعى مسيرو مختلف المؤسسات لتحقيقها، غير أنهم يواجهون في سبيل ذلك نوعين من التحديات:
- العمل على أن تكون المنتجات ذات مستوى عال من الجودة؛
 - وبلوغ هذا الهدف بأقل تكاليف ممكنة.
- والملاحظ تعارض هذين الهدفين، مما قد يوقع المؤسسة في مشكل اللاجودة وما يكتنف هذا المشكل من تأثيرات سلبية تحمل المؤسسة تكاليف باهظة خاصة الخفية منها.
- أما التكاليف الخفية الناجمة عن مؤشر اللاجودة فيقصد بها التكاليف التي تتحملها المؤسسة بسبب الجودة المنخفضة، كما نعرف على أنها التكاليف الناجمة عن الوحدات المرفوضة وتصلح العيوب والمواد التالفة التي تتحملها المؤسسة بسبب سوء الاستعمال والمناولة السيئة، إضافة إلى تكاليف الوقت الضائع وتوقفات الآلات¹⁵.

إن الكشف عن التكاليف الخفية لمؤشر اللاجودة وتقييمها يعتبر أداة تسييرية هامة لأنها تسمح ب¹⁶:

- التحديد والتحليل الدقيق للاختلالات الناجمة عن التكاليف وأسبابها؛
 - توضيح مسؤولية كل وظيفة بالمؤسسة فيما يخص اللاجودة؛
 - تقييم برامج وأنظمة الجودة بهدف تحسينها؛
 - وجمع المعلومات الضرورية للتسعير المناسب للمنتجات.
- ويجب أن تساهم المعلومات الخاصة بتكاليف اللاجودة في زيادة فعالية المجهودات التي تقوم بها المؤسسة لضمان المستوى الجيد لجودة منتجاتها، وبالتالي تقليل عدد وتكلفة العيوب والمرفوضات. وحتى يتسنى للمؤسسة تقييم تكاليف اللاجودة بالشكل الذي يكون ذا جدوى وفعالية في اتخاذ القرارات السليمة، لا بد لها من تقسيمها إلى أربعة مجموعات أساسية تضم كل منها العديد من التكاليف وتتمثل في:
- تكاليف الوقاية التي تضم مجموعة التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف منع ظهور العيوب أو تقليل تواجدها في المنتجات؛
 - تكاليف التقييم الخاصة بعمليات الفحص والتجريب لفرز وتحديد المنتجات المعيبة أو غير المطابقة للمواصفات¹⁷؛
 - وتكاليف الإخفاق التي يسببها حدوث عيوب أو منتج لا يلبي متطلبات الجودة قبل وبعد خروجه من المؤسسة.
- بالنظر للآثار السلبية الناجمة عن اللاجودة، خاصة التكاليف الخفية التي تمثل عبئاً ثقیلاً على أي مؤسسة، فمن الضروري رفع مخصصات الأعمال الوقائية التي تهدف إلى تقليل عدد وتكلفة العيوب والمرفوضات من خلال إزالة الأسباب التي تقف وراء حدوث مشاكل تتعلق بالجودة.

✦ فروق إنتاجية العمل:

أولى الباحث هنري سافال أهمية بالغة لمؤشر إنتاجية العمل من جهة لسهولة حسابه ومقارنته فيما بين المؤسسات، ومن جهة أخرى لأهمية العنصر البشري في العملية الإنتاجية. فالعمل أهم عوامل الإنتاج على الإطلاق¹⁸، ويعتبر انخفاض مستوى إنتاجية العمل مؤشر يدل على تحمل المؤسسة لتكاليف خفية، خاصة وأن مدخلات العمالة تكون جزء كبير من معظم تكلفة المنتجات. ولعل السبب الأهم في تركيز الباحث هنري سافال SAVALL Henri على مؤشر إنتاجية العمل كون العنصر البشري الأكثر تأثيراً وتأثراً. يتأثر العامل بالمؤسسة بسرعة بالظروف المحيطة به سواء كانت مادية أو إنسانية، ويؤدي ذلك إلى انخفاض روحه المعنوية لعدم رضاه عن العمل، وبالتالي انخفاض مستوى إنتاجيته. والعكس إذا كان راض عن العمل وظروفه، فإن ذلك سيدفعه للعمل لتحقيق مستوى إنتاجية متميز.

بناء على ما سبق، يمكن القول أن التقصير في إحدى وظائف إدارة الأفراد قد يتسبب في انخفاض الروح المعنوية للعامل، فيؤدي ذلك إلى حدوث انحراف سلبي لإنتاجية العمل الفعلية عن الإنتاجية المخطط لها من طرف المؤسسة، أو فرق بين إنتاجية العمل في المؤسسة وإنتاجية العمل في مؤسسات أخرى مشابهة. وتمثل هذه الفروقات خسائر تشغيل تُحمل المؤسسة تكاليف خفية إما في شكل أجر زائد، وقت زائد، استهلاك زائد، عدم إنتاج أو عدم خلق طاقات. غير أن الاستهلاك الزائد وعدم الإنتاج يمثلان الجزء الأكبر من التكاليف الخفية الناجمة عن فروق إنتاجية العمل.

(2) تقييم التكاليف الخفية:

إن ما توصل إليه الباحث هنري سافال من استنتاجات حول مصادر التكاليف الخفية يدور أساسا حول فكرة ارتفاع التكاليف الاجتماعية. وقد حاول في دراسته التوفيق بين ما هو اقتصادي وما هو اجتماعي، وذلك بتقديم تقديرات اقتصادية لبعض التكاليف الاجتماعية كونها غير محددة من طرف أدوات المحاسبة التقليدية.

(1-2) نموذج تقييم التكاليف الخفية:

انطلاقاً من اعتبار أن التكاليف الخفية هي الترجمة النقدية للأنشطة المرتبطة بمعالجة خسائر التشغيل، فإن العلاقة:

خسائر التشغيل ← معالجة ← تكاليف خفية

يمكن نمذجتها وفقاً لمحورين أساسيين هما:

- خسائر التشغيل الأولية: عبارة عن اختلالات وانحرافات التشغيل المبدئية، والتي تم تجميعها وفقاً لخمس مؤشرات:

1. التغيب؛
2. دوران العمل؛
3. حوادث العمل؛
4. اللجوء؛
5. فروق إنتاجية العمل؛

- ومعالجة خسائر التشغيل: من أجل تسهيل عملية تقييم التكاليف الخفية اقترح هنري سافال SAVALL Henri تجزئة التكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة من جراء معالجة خسائر التشغيل إلى خمس مكونات تتمثل في:

1. الأجر الزائد (sursalaire)؛
2. الوقت الزائد (surtemps)؛
3. الاستهلاك الزائد (surconsommation)؛
4. عدم الإنتاج (non production)؛
5. وعدم خلق الطاقات (non création de potentiel).

وتمثل المكونات الثلاثة الأولى نفقات تتحملها المؤسسة فعلاً (تكاليف تاريخية)، في حين أن الأمر بالنسبة للمكونتين الأخيرتين (عدم الإنتاج، عدم خلق الطاقات) يتعلق بفرص أضاعت المؤسسة تحقيقها (تكلفة الفرصة الضائعة).

⊕ التكاليف التاريخية:

هي تكاليف تحملتها المؤسسة وسجلتها ضمن التكاليف الظاهرة، غير أن تشتتها بين مختلف التكاليف المتعارف عليها ضمن الأنظمة المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة وافتقادها لتسمية خاصة بها، أدى إلى اعتبارها تكاليف خفية..

وتتضمن التكاليف التاريخية النفقات التالية:

الأجر الزائد:

تُحدد المؤسسة ضمن نظام الأجور المعمول به لديها إجمالي الأجور المدفوعة للعاملين بها، غير أنها تقع أحيانا في مواقف استثنائية تفرض عليها دفع أجور زائدة، ومثال ذلك: المتغيب الذي حصل على أجر لم يقابله عمل، الأجور الإضافية بسبب العمل الإضافي الذي يهدف لتغطية النقص في الإنتاج بفعل حوادث العمل.

الوقت الزائد:

يرتبط هذا الوقت بأنشطة المعالجة كالوقت المستغرق للتحقيق في الحادث، عملية البحث عن العامل البديل، الوقت المستغرق في تدريب العامل البديل ليكون مؤهلا لاستخلاف العامل المتغيب.

والاستهلاك الزائد:

مثل مشتريات المواد الأولية الداخلة في إنتاج وحدات معينة، حيث تُقيم هذه المواد على أساس الأسعار المعتمدة في دفاتر المؤسسة، كذلك تكلفة المواد اللازمة لإصلاح الوحدات المعيبة.

تكاليف الفرصة الضائعة:

لا تمثل هذه التكاليف نفقات مدفوعة فعليا، لذا لا نجدها مسجلة في دفاتر المؤسسة، ويطلق عليها بذلك اسم التكاليف الخفية، لأنها غير مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة، تمثل منافع اقتصادية أضاعها الاختلالات التي حدثت على مستوى التشغيل. وتتضمن عدم الإنتاج وعدم خلق الطاقات.

عدم الإنتاج:

هناك عدة عوامل تؤثر على سيرورة العملية الإنتاجية من جراء الإضرار بأحد عناصرها (الألة، العامل، المواد) كوقوع حادث ينجم عنه ضرر يصيب العامل، مما يؤدي لشغور مركزه الإنتاجي وتوقف كل العملية الإنتاجية.

عدم خلق الطاقات:

إذ أن اهتمام المؤسسة بخسائر التشغيل، قد يشغلها عن بعض الأمور التي لا تقل أهمية من أجل لاستمراريتها مثل عمليات التخطيط والتنفيذ للأهداف الإستراتيجية، الأمر الذي يحملها على المدى الطويل تكاليف. والجدول الموالي يقدم لنا نموذج عام لحساب التكاليف الخفية.

جدول رقم 1 : نموذج عام لحساب التكاليف الخفية

المكونات	الأجر الزائد	الوقت الزائد	الاستهلاك الزائد	عدم الإنتاج	عدم خلق الطاقات	مجموع التكاليف الخفية
المؤشرات						
حوادث العمل						
دوران العمل						
اللاجودة						
فروق إنتاجية العمل						
الإجمالي	الأجر الزائد الناجم عن المؤشرات الخمسة	الوقت الزائد الناجم عن المؤشرات الخمسة	الاستهلاك الزائد الناجم عن المؤشرات الخمسة	عدم الإنتاج الناجم عن المؤشرات الخمسة	عدم خلق الطاقات الناجم عن المؤشرات الخمسة	إجمالي التكاليف الخفية
المفهوم الاقتصادي	التكاليف التاريخية			تكلفة الفرصة الضائعة		
المفهوم المحاسبي	نفقات زائدة surcharges			تضييع الإيرادات non produits		

المصدر: BURLAUD A.& SIMON C., «Comptabilité de gestion», ed. Vuibert; Paris, 1993, p. 333.

من خلال الجدول السابق، نستنتج أن التكاليف الخفية يمكن تجزئتها إلى تكاليف خفية مدمجة ضمن التكاليف الظاهرة (تكاليف تاريخية)، وتكاليف خفية غير مدمجة ضمن التكاليف الخفية (تكلفة الفرصة الضائعة)¹⁹. وبناء على ما سبق، نجد أن للمكونات الأربعة الأولى: الأجر الزائد، الوقت الزائد، الاستهلاك الزائد، عدم الإنتاج، أثر مباشر على ما تحققه المؤسسة خلال الدورة المالية الحالية، أما الأثر الفعلي لعدم خلق الطاقات لن يظهر إلا خلال الدورات اللاحقة.

2-2) طريقة SOF لتقييم التكاليف الخفية:

من أجل تقييم التكاليف الخفية اقترح هنري سافال SAVALL Henri طريقة SOF، والتي تشتمل على ثلاثة مقاييس رئيسية هي: المقياس الاجتماعي Le module social (S)، المقياس التنظيمي Le module organisationnel (O)، والمقياس المالي Le module financier (f). ويمكن تحليل أهداف هذه المقاييس من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 2: الأهداف المرجوة من مقاييس طريقة SOF

المقياس	الأهداف
المقياس الاجتماعي	- تحديد وجود خسائر التشغيل الأولية؛ - تبيان الأسباب المفسرة لخسائر التشغيل من خلال العلاقة : (هيكل $\longleftrightarrow$ سلوك) $\longleftrightarrow$ خسائر التشغيل
المقياس التنظيمي	- تبيان أساليب معالجة خسائر التشغيل؛ - إجراء جرد للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة: كمية الاستهلاكات، حجم الوقت، ضياع الإنتاج ...
المقياس المالي	- البحث عن التكاليف والأسعار الوحودية لمكونات المعالجة. - التقييم المالي للآثار الاقتصادية لأساليب المعالجة

المصدر: SAVALL Henri, «Coûts cachés et analyse socio-économique des organisations», ed. Economica, Paris, 1989, p. 604.

وحسب هنري سافال SAVALL Henri، فإنه يمكن تقييم التكاليف الخفية باستعمال الطريقة OF مع استبعاد المقياس الاجتماعي (S)، ذلك عندما تكون المؤسسة على دراية كافية بالمعطيات الاجتماعية المتعلقة ب: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التكوين.

خاتمة:

لطالما اهتمت المؤسسات بمختلف التكاليف الناتجة عن نشاطها، والتي في مجملها تكاليف ظاهرة مدرجة ضمن أنظمة معلوماتها المحاسبية. وكون التكلفة تمثل المتغير الأساسي والمحدد لحجم الوفورات الاقتصادية المتاحة لأي مؤسسة، فإن ضغطها شكل رهان هام وهدف رئيس تتسابق المؤسسات لتحقيقه والوصول من خلاله إلى رفع مستوى أدائها الاقتصادي.

تعتبر التكاليف الخفية الواجهة المالية لظواهر معينة تسمى خسائر التشغيل، والتي تظهر لعدة أسباب أهمها: نوعية الآلات والمواد الأولية، مشاكل المحيط، تردي ظروف الحياة المهنية للعامل. غير أن هنري سافال SAVALL Henri ركز أساسا على تردي ظروف الحياة المهنية من أجل تفسير ظهور التكاليف الخفية في المؤسسات الاقتصادية، وفي هذا الإطار جاءت المقاربة الاجتماعية-الاقتصادية كنتاج لخبرات وأبحاث قام بها هذا الباحث. وفي خضم القصور الذي كان يشوب النظم المحاسبية التقليدية فقد توصل هذا الباحث إلى اقتراح نموذج متكامل لحساب التكاليف الخفية، يعرف بطريقة SOF.

ويتم حساب التكاليف الخفية من خلال طريقة SOF بالاعتماد أساسا على خمسة مؤشرات هي : التغيب، حوادث العمل، دوران العمل، عيوب النوعية، فروق إنتاجية العمل. ففي خضم القصور الذي كان يشوب النظم المحاسبية التقليدية، اقترح هنري سافال H. SAVALL نموذج متكامل لحساب التكاليف الخفية، وقد وضع كخطوة أولى المعوقات التي تنتج عنها خسائر التشغيل ضمن خمس مؤشرات تدل على تحمل المؤسسة لتكاليف خفية والمتمثلة في: الأجر الزائد، الاستهلاك الزائد، الوقت الزائد، عدم الإنتاج وعدم خلق الطاقات.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، تم التوصل إلى جملة من النتائج:

- التأكيد على التفاعل والترابط بين أداء المؤسسة الاقتصادي المعبر عنه من خلال نتيجة الاستغلال، مستوى المردودية...، والأداء الاجتماعي المشكل لظروف الحياة المهنية: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب، لتحقيق أداء شامل تم تسميته بالأداء الاجتماعي-الاقتصادي؛
- يشكل تقييم التكاليف الخفية رهان هام بالنسبة للمؤسسة من شأنه أن يؤثر بدرجة كبيرة على مستوى الأداء الاقتصادي للمؤسسة، إذا ما تم انتهاج إستراتيجية واضحة للتحكم في هذا النوع من التكاليف؛
- تنشأ التكاليف الخفية عموما بسبب تردي ظروف الحياة المهنية للموارد البشرية للمؤسسة.

وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها، يُمكن الخروج بالتوصيات التالية:

- ينبغي على المؤسسات أن تعمل على تحسين ظروف الحياة المهنية لمواردها البشرية إذا ما أرادت أن تتحكم في تكاليفها الخفية؛
- يجب على المؤسسات أن تطور أنظمتها المحاسبية حتى تصبح قادرة على تقييم التكاليف الخفية؛
- ضرورة نشر المفاهيم والأنظمة المحاسبية الحديثة من خلال المؤتمرات والندوات العلمية وتنفيذ الدورات التدريبية، مع حث الجامعات على تدريس هذه الأنظمة في تخصصات الاقتصاد والتسيير.

- 1 SAVALL Henri. & ZARDET V., «Maitriser les coûts et les performances cachés», ed. Economica, Paris, 1995, p. 105.
- 2 DEGEORGE J.M., «Analyse du fonctionnement d'une P.M.E.: Etude de ses dysfonctionnement et de son mode de communication», Mémoire de D.E.A. en gestion socio-économique des entreprises et des organisations, Université lumière, Lyon 2, 1997, p. 10.
- 3 SAVALL Henri., «La théorie des coûts cachés», 13.05.2012,
http://comm.event.free.fr/ran/télécharger/couts_caches.pdf
- 4 عبد الله علي، «إدارة الموارد البشرية»، مطبوعة، أعمال غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، د. ت.، ص 108.
- 5 احمد صقر عاشور، «إدارة القوى العاملة»، ط. دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1979، ص 205.
- 6 أحمد ماهر، «إدارة الموارد البشرية»، ط. الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص 330.
- 7 نير رضا، «وجهة نظر تحليلية حول عمليتي التدريب وتحسين المستوى»، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، مجلد 12، العدد 23، 2002، ص 78.
- 8 PICARD D., «La veille sociale», ed. Vuibert, Paris, 1991, p. 66.
- 9 مصطفى نجيب شاويش، «إدارة الأفراد»، ط. دار الشرق للنشر والتوزيع، عمان، 1990، ص 116.
- 10 محمد صالح فالح، «إدارة الموارد البشرية: عرض وتحليل»، ط. دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 79.
- 11 باري كشواي، «إدارة الموارد البشرية: عرض وتحليل»، ط. دار فاروق للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص 32..
- 12 محمد صالح فالح، «إدارة الموارد البشرية: عرض وتحليل»، ط. دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 79.
- 13 محمد سعيد أنور سلطان، «إدارة الموارد البشرية»، ط. دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 107.
- 14 عبد الغفار حنفي، «السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية»، ط. دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 564.
- 15 فئات فوزي & داني الكبير أمعاشو، «الجودة عامل أساسي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة»، مجلة المدرسة الوطنية للإدارة، المجلد 11، العدد 21، 2001، ص 109.
- 16 رجال علي & يحيوي إلهام، «اللاجودة تكلف باهظا»، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة الحاج لخضر باتنة، العدد 8، جوان 2003، ص 200.
- 17 رشيد جمال، «المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة: إدارة الوقت التكلفة الجودة»، ط. الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2007، ص 106.
- 18 مدحت كاظم القرشي، «الاقتصاد الصناعي»، ط. دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص 126.
- 19 MARTORY B., «Contrôle de gestion sociale», ed. Vuibert, Paris, 1999, p. 342.