

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

نظام مراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية و أثره على استدامة القيمة للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

المشرف:
أ.د. السعيد بريكة

إعداد الطالب:
كريم خلف الله

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر - أ. - جامعة أم البواقي	خليل شرقي
مشرفا	أستاذ التعليم العالي - جامعة أم البواقي	السعيد بريكة
عضوا	أستاذ محاضر - أ. - جامعة قسنطينة 2	محمد الصالح قريشي
عضوا	أستاذ محاضر - أ. - جامعة أم البواقي	الطاهر تواتية
عضوا	أستاذ محاضر - أ. - جامعة قالم	سليم مجلخ
عضوا	أستاذ محاضر - أ. - جامعة الطارف	قاسمي شاكر

السنة الجامعية 2018 - 2019

" وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله
والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة
فإنبئكم بما كنتم تعملون "

صدق الله العظيم

(سورة التوبة، الآية: 105)



إهداء

إلى كل أفراد أسرتي

الكبيرة و الصغيرة

أهدي هذا العمل المتواضع



شكر و تقدير

لا يسعني بعد أن وصلت إلى هذه المرحلة التي طالما تمنيتها إلا أن أشكر الله عز وجل الذي وفقني في إنجاز وإتمام هذه الدراسة، كما أشكر كل من علمني حرفاً أو أسدى لي نصحاً أو قدم لي خدمة وساعدني في إخراج بحثي إلى ما هو عليه.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في إنتاج هذه الدراسة، وقدم لي يد العون فهو يستحق كل امتنان، ولإخلاصهم ولتعاونهم والبناء معي، وأخص بالذكر أستاذي: الدكتور بريكة السعيد لما قدمه لي من عون مستمر في إشرافه على هذه الرسالة... بالإضافة إلى عمال مؤسسة مناجم الفوسفات، خاصة الصديق: كثير محمد الشريف.

كما أشكر أعضاء اللجنة المناقشة لتفضلهم لمناقشة هذه الأطروحة.

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

الباحث

كريم خلف الله

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	آية قرآنية
	إهداء
	شكر و تقدير
III-I	فهرس المحتويات
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الجداول
أ- د	مقدمة
2	الفصل الأول: أسس نظرية لمفهوم المسؤولية المجتمعية
3	المبحث الأول: التنمية المستدامة في المؤسسة
3	المطلب الأول: التنمية المستدامة (من المنظور الكلي)
10	المطلب الثاني: انتقال مفهوم التنمية المستدامة من المنظور الكلي إلى المنظور الجزئي
14	المطلب الثالث: أدوات تطبيق التنمية المستدامة من طرف المؤسسات الاقتصادية
18	المبحث الثاني: ماهية المسؤولية المجتمعية
18	المطلب الأول: مفهوم المسؤولية المجتمعية، أهميتها و أبعادها
22	المطلب الثاني: مختلف النظريات التي تخدم المسؤولية المجتمعية
25	المطلب الثالث: مختلف المداخل و الإجراءات الإستراتيجية لإدماج المسؤولية المجتمعية في المؤسسة
30	المبحث الثالث: ركائز المسؤولية المجتمعية
30	المطلب الأول: المسؤولية المجتمعية و أهمية الحوار مع الأطراف ذات المصلحة
34	المطلب الثاني: المواصفة القياسية (ISO 26000)
37	المطلب الثالث: أهمية وكالات التصنيف الاجتماعي في تقييم المسؤولية المجتمعية
43	الفصل الثاني: تغير قواعد نظام مراقبة التسيير في إطار تبني أبعاد المسؤولية المجتمعية
44	المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير
44	المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير
48	المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير و مجال تدخلها
51	المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير
55	المبحث الثاني: الوجه الحديث لمراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية
55	المطلب الأول: نظام مراقبة التسيير الحديث و المسؤولية المجتمعية

58	المطلب الثاني: نظام مراقبة التسيير الحديث و تجديد مفهوم حوكمة الشركات
60	المطلب الثالث: مراقبة التسيير البيئي و مراقبة التسيير الاجتماعي
68	المبحث الثالث: نظام المعلومات في خدمة نظام مراقبة التسيير
68	المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات
72	المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبي و الإداري
76	المطلب الثالث: نظام معلومات مراقبة التسيير
82	الفصل الثالث: مساهمة نظام مراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية في استدامة القيمة
83	المبحث الأول: الأداء الشامل: قاسم مشترك بين مراقبة التسيير و المسؤولية المجتمعية
83	المطلب الأول: مدخل للأداء
86	المطلب الثاني: الأداء الشامل
90	المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء الشامل
96	المبحث الثاني: أدوات قياس و تقييم الأداء الشامل في إطار المسؤولية المجتمعية
96	المطلب الأول: دور لوحة قيادة التسيير في قياس و تقييم الأداء في إطار المسؤولية المجتمعية
101	المطلب الثاني: لوحة القيادة الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية
113	المطلب الثالث: دور لوحات القيادة الإستراتيجية في قياس و تقييم الأداء في إطار المسؤولية المجتمعية
121	المطلب الرابع: المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية، المحاسبة البيئية و التدقيق البيئي
131	المبحث الثالث: خلق القيمة المستدامة للأطراف ذات المصلحة
131	المطلب الأول: مفهوم خلق القيمة في المؤسسة و أهم مصادرها
134	المطلب الثاني: القيمة المشتركة و الأطراف ذات المصلحة
137	المطلب الثالث: الاستدامة و القيمة
144	الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لدور مراقبة التسيير في خلق القيمة المستدامة في الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات -تبسة-
145	المبحث الأول: تقديم عام لشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS
145	المطلب الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS
150	المطلب الثاني: عرض أنشطة شركة مناجم الفوسفات و هيكلها التنظيمي
156	المطلب الثالث: دور و مكانة وظيفة مراقبة التسيير في شركة مناجم الفوسفات
160	المطلب الرابع: واقع التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية في شركة مناجم الفوسفات

164	المبحث الثاني: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحة القيادة
164	المطلب الأول: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة SOMIPHOS
171	المطلب الثاني: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء الاجتماعي لمؤسسة SOMIPHOS
175	المطلب الثالث: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء البيئي لمؤسسة SOMIPHOS
179	المبحث الثالث: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحات القيادة الإستراتيجية
179	المطلب الأول: مكونات بطاقة الأداء المتوازن المستدامة المقترحة لسنة 2017
182	المطلب الثاني: النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة
188	الخاتمة
196	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة

الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	أبعاد التنمية المستدامة.....	01
09	تطور دور الجهات الفاعلة في تحقيق التنمية المستدامة.....	02
13	مراحل المؤسسة نحو التنمية المستدامة.....	03
61	نموذج نظام مراقبة التسيير البيئي.....	04
64	نموذج عجلة ديمينج للتحسين المستمر.....	05
77	نظام معلومات مراقبة التسيير.....	06
83	مصفوفة الفعالية و الكفاءة.....	07
88	الأداء الشامل.....	08
97	نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة.....	09
97	تعميم نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة على المؤسسة.....	10
115	لوحة القيادة المتوازنة.....	11
117	نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.....	12
118	لوحة قيادة الرأسمال الفكري.....	13
119	هيكل رأس المال في المؤسسة.....	14
134	مصادر خلق القيمة.....	15
138	سلسلة القيمة.....	16
148	وحدات المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات.....	17
153	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات.....	18
156	مخطط قسم مراقبة التسيير بمركب جبل العنق.....	19

قائمة

الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	آثار الأنشطة على محاور خلق القيمة للأطراف ذات المصلحة	49
02	أهم الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة و مختلف انشغالاتها.....	56
03	أمثلة من مؤشرات تقييم الأداء البيئي.....	91
04	الخطوط التوجيهية لإعداد تقرير التنمية المستدامة (الأداء الشامل).....	92
1-05	المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء الاقتصادي.....	93
2-05	المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء البيئي.....	93
3-05	المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء الاجتماعي.....	94
06	الشكل العام للوحات القيادة.....	101
07	نموذج للوحة القيادة الاجتماعية.....	108
1-08	نموذج لوحة القيادة البيئية.....	110
2-08	نموذج لوحة القيادة البيئية (2).....	110
09	مصادر المعلومات الخاصة بإعداد المؤشرات البيئية.....	111
10	المؤشرات البيئية.....	112
11	مؤشرات لوحة القيادة المتوازنة.....	116
12	بعض المؤشرات الخاصة بلوحة قيادة الرأسمال الفكري.....	120
13	الإفصاح البيئي وفقاً للمعايير المحاسبية.....	126
14	تبويب التكاليف البيئية.....	127
15	أنواع التدقيق البيئي.....	130
16	تطور حجم و قيمة الإنتاج للفترة (2008-2017).....	164
17	تطور إنتاجية العامل للفترة (2008-2017).....	165
18	تطور رقم الأعمال و حجم المبيعات للفترة (2008-2017).....	166
19	تطور القيمة المضافة للفترة (2008-2017).....	166
20	تطور التكاليف الإجمالية للفترة (2008-2017).....	167
21	تطور النتيجة الصافية للفترة (2008-2017).....	168
22	تطور شكاوى الزبائن للفترة (2008-2017).....	168
23	لوحة القيادة الاقتصادية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2017.....	170
24	تطور عدد العمال للفترة (2008-2017).....	171

172	تطور عدد الأفراد المكونين للفترة (2008-2017).....	25
173	تطور تكاليف تكوين الأفراد للفترة (2008-2017).....	26
173	تطور حالات حوادث العمل للفترة (2012-2017).....	27
174	لوحة القيادة الاجتماعية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2017.....	28
175	تطور الاستثمارات البيئية للفترة (2008-2010).....	29
175	تكوين الأفراد في المجال البيئي للفترة (2008-2010).....	30
176	تطور استهلاك الطاقة للفترة (2008-2010).....	31
176	انبعاثات غبار الفوسفات للفترة (2008-2010).....	32
176	حالة النفايات السائلة خلال الفترة (2008-2010).....	33
177	حالة النفايات (الورق و نفايات صلبة) خلال الفترة (2008-2010).....	34
178	لوحة القيادة البيئية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2010.....	35
183	النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة لسنة 2017.....	36

المقدمة

شهدت نهايات القرن العشرين وبدايات القرن الحادي والعشرين تطورا سريعا في الاتجاهات والمداخل الإدارية، وقد انبثق عن إبداعات الباحثين في حقول العلوم الإدارية مجموعة من المداخل الإبداعية التي نجحت في تمكين كثير من المنظمات العالمية في أسواقها، وساعدتها في بلوغ ذروة التميز، وفي تحقيق الميزة التنافسية المستدامة بدرجات عالية. وتمكنت هذه المنظمات من زيادة كفاءة الأداء الوظيفي وفاعلية الأداء الاستراتيجي وتعزيز مستويات الرضا الوظيفي والولاء التنظيمي، وتحقيق درجات عالية من الرضا لدى الزبائن والجمهور وجميع أصحاب العلاقة. وتؤكد الدراسات والبحوث الإدارية والاقتصادية الحديثة على أن استثمارات المنظمات في تبني الاتجاهات والمداخل الإدارية المعاصرة هي استثمارات ناجحة، وهي تقع ضمن استثمارات المستقبل الكفؤة والفاعلة والمجدية والقادرة على توفير أسباب النجاح لهذه المنظمات، فهذه الاستثمارات هي مفاتيح المستقبل لتحقيق المزايا التنافسية وتحقيق التفوق في الأسواق المحلية والإقليمية والدولية والعالمية. وفي ظل ما تعانيه الأسواق من أزمت متكررة لأسباب مختلفة، فإن الأهمية الإستراتيجية تزايد لاعتماد الاتجاهات والمداخل الإدارية المعاصرة في إدارة المنظمات وتسيير أعمالها وأنشطتها المختلفة.

كما تؤكد التجارب والخبرات والممارسات الإدارية في حقل المنظمات أن ضعف التوجه في اعتماد واستخدام الاتجاهات والمداخل الإدارية المعاصرة يؤدي إلى إضعاف هذه المنظمات في عمليات التخطيط والتنفيذ والتقييم والرقابة، ويؤدي الى تراجع حاد في المزايا التنافسية لهذه المنظمات، وتصبح هذه المنظمات غير قادرة على الصمود أمام ضغوط البيئة الداخلية والبيئة الخارجية وعلى رأسها قوى المنافسة في السوق.

و في إطار مواجهة المؤسسات الاقتصادية للتحديات العالمية، فإن إنجازاتها سرعان ما يتم تهميشها إذا لم يرافقها إطار مؤسسي داعم للإبداع الدائم والتعلم والتطور والتحسين المستمر، لذا فإن من بين أهم المداخل الإدارية الحديثة و التي أقبلت عليها العديد من المؤسسات من مختلف دول العالم هي تبني مبادئ المسؤولية المجتمعية -التي ظهرت بظهور التنمية المستدامة- و إدماجها في استراتيجية المؤسسة و مختلف وظائفها.

باقتحام مفهوم المسؤولية المجتمعية عالم المؤسسة الاقتصادية أصبحت هذه الأخيرة مطالبة بالتوفيق بين أهدافها الاقتصادية و المتطلبات البيئية و الاجتماعية كشرط لتحقيق نموها و ضمان بقاءها. يرى معظم الباحثين أن الاهتمام بالتنمية المستدامة من طرف المؤسسة يعكس مستوى الوعي الذي يتحلى به المسير خدمة لغايات و أهداف كل من يكون البيئة العامة المحيطة بالمؤسسة حيث أن هذه البيئة تكون مستقرة و مزدهرة إذا استطاعت المؤسسة أن تشبع رغبات كل الجهات التي تكون هذه البيئة و حققت لهم الرضا. كما تهدف المسؤولية المجتمعية لتحسين الأداء الشامل بالإضافة إلى زيادة و تحسين تنافسية المؤسسة و زيادة مردوديتها بطريقة تكون مصدرا لاستدامة القيمة. و حتى تضمن المؤسسة كل ذلك فإن الأمر يستدعي من القائمين على إدارتها تبني أدوات تسيير حديثة تستجيب لمتطلبات الاستدامة وتمكنها من

الاستمرار والبقاء. و لعل أهم أدوات التسيير شهرة نظام مراقبة التسيير الذي يعد من بين أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حالياً وإن كان غير إجباري بحكم القانون، فهو يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات و بالتالي يساعدهم على اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة و قبل تفاقم الأوضاع. كما أنه يعمل على اكتشاف العلاقة بين الأهداف والوسائل والنتائج من أجل تحقيق الكفاءة و الفعالية و تقديم صورة أشمل و أكمل للأداء حتى يمكن كشف مواطن القوة للاستثمار فيها و كشف مواطن الضعف لتعديلها و تصحيحها، و تقديم مقترحات وفق ذلك تقضي بالتحسين المستمر للأداء الشامل للمؤسسة و خلق القيمة المستدامة.

1- إشكالية البحث:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظراً لما تضفيه للرقابة من خصائص و مميزات خاصة في ظل اقتحام مفهوم التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية عالم المؤسسات، وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد و توجيه المؤسسة بالاعتماد على العديد من النظريات و الأنظمة التي تضبطه و باستعمال أدوات فعالة لقياس و تقييم الأداء سواء للمؤسسة ككل أو لفروعها و وحداتها و حتى أنشطتها، بما يسمح لها بالوقوف على قيمتها، و من ثم المساهمة في تفعيلها و استدامتها.

و بناء على ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة في السؤال الآتي:

ما مدى مساهمة نظام مراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية في تعزيز القيمة المستدامة للمؤسسة الاقتصادية؟

2- التساؤلات الفرعية

- ما مدى أهمية المسؤولية المجتمعية في المؤسسة، و هل يمكن اعتبارها أداة تساهم في خلق القيمة للمؤسسة أم أنها مجرد أعباء جديدة تضاف إلى باقي التزاماتها؟
- ما مدى أهمية نظام مراقبة التسيير و ما هي فوائد تطبيقه في المؤسسة؟
- كيف يمكن إدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية في نظام مراقبة التسيير حتى يمكن لهذا الأخير تعزيز القيمة المستدامة للمؤسسة؟
- كيف يمكن قياس مدى مساهمة نظام مراقبة التسيير المرتكز على أبعاد المسؤولية المجتمعية في استدامة القيمة للمؤسسة؟

- ما النتائج التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة محل الدراسة باعتمادها على نظام مراقبة تسيير يرتكز على أبعاد المسؤولية المجتمعية؟

3- فرضيات الدراسة

- المسؤولية المجتمعية فلسفة حديثة لنمو و تطور المؤسسات تهتم بتحسين الأداء الشامل لغرض خلق قيمة مستدامة.
- مراقبة التسيير نظام رقابي فعال ذو مكانة استراتيجية ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يهدف إلى تحسين الأداء العام.
- تظهر أبعاد المسؤولية المجتمعية في نظام مراقبة التسيير من خلال توجه هذا الأخير إلى قياس و تقييم الأداء في مستويات ثلاث: الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي.
- من خلال عمليات قياس و تقييم الأداء الشامل يمكن كشف الانحرافات و اتخاذ إجراءات تصحيحية لتفادي وقوعها مستقبلاً، و هذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء الشامل و بالتالي خلق قيمة مستدامة.
- سيؤدي اعتماد المؤسسة محل الدراسة على نظام مراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية إلى تحسين الأداء الشامل و تعزيز القيمة المستدامة.

4- أهمية البحث

تتركز أهمية هذا البحث في إدراك العلاقة بين التغيرات التي يعرفها المحيط و أدوات مراقبة التسيير. و تظهر أهمية مراقبة التسيير في المكانة التي تعطى لها في الهياكل التنظيمية، فلقد كانت و لمدة طويلة (أكثر من ستين سنة) مهمشة و دورها محدود فقط في الجانب المحاسبي، و نتيجة للتطورات التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة أصبحت منتشرة في معظم المنظمات العمومية و الخاصة، و تحول دورها ليرقى إلى دور المستشار الرئيسي للمؤسسة. كما تحول دور مراقب التسيير من مجرد موفر للأرقام و مؤسس للوحة القيادة إلى المنشط الأساسي للعمليات. فلقد أضحي العامل الوسيط الضروري الذي و من خلال سلوكه يساهم في خلق جو من الثقة و التماسك في المنظمة.

وتبرز أهمية البحث أيضا من خلال التحولات التي عرفتها أدوات مراقبة التسيير في ظل اقتحام مفهوم المسؤولية المجتمعية للمؤسسة الاقتصادية، حيث إن دراسات عديدة تعرضت لنظام مراقبة التسيير و أدوات مراقبة التسيير، و دراسات عديدة أخرى تناولت مفهوم المسؤولية المجتمعية و كيفية إدماج أبعادها في المؤسسة الاقتصادية، كل منهما على حدة، إلا أن القليل جدا منها تعرض للإطارين معا و تبيان القيمة المضافة المرجوة من إدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية في نظام مراقبة التسيير للمؤسسة. لذا فهذه الدراسة تتناول الوجه الجديد لمراقبة التسيير و مبدأ عملها في ظل تبني مبادئ المسؤولية المجتمعية، و كذا تبيان أثر هذا التغيير في خلق القيمة للمؤسسة الاقتصادية.

5- أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في دراسة أثر انتهاج نظام مراقبة التسيير الحديث المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية في استدامة القيمة للمؤسسة الاقتصادية.

و يندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- محاولة استقراء بعمق علمي، وتأصيل منهجي منظم لبعض الإسهامات المعرفية المقدمة من طرف العديد من الباحثين ضمن حقل الأنظمة الرقابية و على رأسها نظام مراقبة التسيير، ومحاولة طرح أفكار جديدة تثمن الاتجاه الجديد لهذا النظام في ظل اقتحام مفهوم التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية عالم المؤسسات.
- حداثة الموضوع على مستوى البحث العلمي والمؤسسات الاقتصادية الوطنية. فرغم أهمية تواجد مراقبة التسيير في المؤسسات و أهمية استعمال أدواتها إلا أن الدراسات الجامعية والبحوث التي تناولتها تبقى قليلة، مما يشجع على محاولة إثراء هذا النوع من المواضيع التي تحاول الإحاطة بكل ما من شأنه تحسين أداء المؤسسات.
- محاولة ترجمة كل ما جد في هذا المجال إلى اللغة العربية نظرا لنقص المراجع الخاصة بمراقبة التسيير باللغة العربية.
- ظهور تحديات جديدة ومتغيرات اقتصادية أدت إلى ضرورة إعادة نظر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في أنظمتها الرقابية خاصة مراقبة التسيير .
- الاطلاع على التحولات التي عرفتها مراقبة التسيير و أدواتها الحديثة في ظل تبني المؤسسات لمبادئ المسؤولية المجتمعية، و الكيفية التي تكيفت بها معها.
- تبيان مدى إمكانية تطبيق نظام مراقبة التسيير(المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية) على ظروف المؤسسة الوطنية في ظل ضوابط الاستدامة، و مدى فعاليتها في تحسين الأداء و المساهمة في تعزيز القيمة المستدامة.
- محاولة التعريف بالتنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية التي تكاد تكون مجهولة من طرف جمهور المسيرين.

6- دوافع اختيار الموضوع

من المبررات التي دفعت إلى الخوض في هذا الموضوع ما يلي:

- المكانة التي أصبحت تحتلها مراقبة التسيير و أدواتها الحديثة في المنظمات العالمية بعد أن كانت ذات دور ثانوي، و المكانة التي يجب أن تعطى لها في المؤسسات الوطنية.
- تهميش هذا المجال في المؤسسات الوطنية و عدم مسيرتها للتطورات الهامة التي حدثت فيه، بحيث بقيت مراقبة التسيير محصورة في إطارها المحاسبي، كان مبررا للخوض في أسباب هذا التهميش، و البحث في كيفية الانتقال إلى تطوير هذه الوظيفة الهامة و تكييفها مع المتغيرات الجديدة.

- التطرق لموضوع مراقبة التسيير عند إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة الليسانس و الماجستير، وكذا الرغبة في المضي إلى مستوى أعلى، بمعالجة هذا الموضوع في ظل اقتحام مفهوم المسؤولية المجتمعية عالم المؤسسات.
- قلة الباحثين الذين تطرقوا لهذا الموضوع خاصة فيما يتعلق بتبني و إدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية في المؤسسات و تحول مختلف الوظائف و كذا مدى فعالية هذا التغيير.
- القناعة الخاصة بالقيمة المتميزة، والأهمية الاستراتيجية لاعتماد نظام رقابي متين قائم على مركزات الاستدامة التي تعد مصدر ديمومة واستدامة القيمة للمؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي شجع منذ مدة على مواصلة البحث والاهتمام بحقل مراقبة التسيير.

7- منهج البحث

تماشيا مع طبيعة الموضوع و الإشكالية المطروحة سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي لعرض ما هو متوفر أكاديميا من معلومات عن الموضوع خاصة فيما يتعلق بسرد أصول و مبادئ المسؤولية المجتمعية المترجمة لمفهوم التنمية المستدامة في المؤسسة، و كذا تبيان العلاقة و الرابط بينها و بين نظام مراقبة التسيير و نتيجة هذه العلاقة. و الأسلوب التحليلي للبيانات. و منهج دراسة الحالة فيما يخص المؤسسة محل الدراسة قصد التعرف على واقعها و مستوى أداءها. و لإنجاز هذا البحث و معالجة اشكاليته تم تقسيمه إلى جزئين: جزء نظري و جزء تطبيقي، حيث سيتم الاعتماد في إعداد الجزء النظري على قائمة متنوعة من الكتب و الدوريات الحديثة المتخصصة و بعدة لغات (العربية، الفرنسية و الإنجليزية) بالإضافة إلى مواقع للأنترنت. أما بالنسبة للجزء التطبيقي فسيتم تجميع البيانات من مختلف مديريات و مصالح المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى التقارير السنوية و القوائم المالية للمؤسسة و موقعها على شبكة الانترنت.

8- الدراسات السابقة

إن الدراسات السابقة التي تخص موضوع البحث بالتحديد ناقصة و تكاد تكون منعدمة و اقتصر فقط على معالجة مواضيع مراقبة التسيير منفردة دون التعرض إلى ربطها و لو بشكل تصوري مع مبادئ المسؤولية المجتمعية، من بينها:

✚ نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر-باتنة-، 2008-2009.

و هنا تناولت الباحثة دراسة مفصلة و مقارنة تمت بين الطرح النظري لأدوات مراقبة التسيير و واقع تطبيقها، و خلصت إلى أنه و في ظل المتغيرات المشهودة من الواجب الاطلاع المستمر على مستجدات البحث و كذا تطوير أدوات جديدة لمراقبة التسيير، حيث يلعب دورا فعالا في تحديد أدوات التخطيط و التقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات،

كما أن لكل مرحلة من مراحل تطور المنظمات أدوات و أساليب تتناسب مع متطلبات الظروف السائدة، و قد تطرقت الباحثة إلى جميع أدوات مراقبة التسيير منذ أن كان الاعتماد قائما على الأدوات المحاسبية إلى غاية ظهور لوحات القيادة و بطاقة الأداء المتوازن.

✚ دراسة بابا عبد القادر و مقدم وهيبة، المسؤولية الاجتماعية ميزة إستراتيجية خالقة للقيمة (2011).

ترى الباحثة أن الهدف الأساسي للمؤسسات كان يتمثل في مضاعفة قيمة الأسهم و الأرباح، أصبحت القضايا الاجتماعية اليوم تشكل أهمية قصوى بالنسبة للمؤسسات، و أصبح أنصار المسؤولية المجتمعية للمؤسسات في تزايد مستمر، فمنظمات الأعمال اليوم يجب عليها أن تفكر في مصلحة المجتمع أولا، كما يجب أن يكون المحيط الذي تعمل فيه محور اهتمامها، إن هذا التوجه لا ينبع فقط من أهمية خلق دور اجتماعي إيجابي للمؤسسات فحسب بل إن له هدفا آخر هو خلق ميزة تنافسية للمؤسسة ذات طابع أخلاقي.

✚ S. BEN LARBI et R. OHANESSIAN, **Politiques RSE et création de valeur : Vers un modèle de gouvernance responsable**, 5ème Congrès de l'ADERSE, Grenoble, 2008.

ركز الباحث في دراسته على القيمة التي تعود لفائدة المساهمين، و القيمة التي تعود لفائدة الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة، مع ربطها بأحد دعائم المسؤولية المجتمعية ألا و هي حوكمة الشركات، و التي بدورها تعد نظاما ضابطا لعمل مراقبة التسيير. و خلص إلى أن وضع نظام لحوكمة الشركات من شأنه خلق القيمة من خلال تلبية انشغالات المساهمين من جهة و تلبية انشغالات الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة.

✚ Thomas Lesobre, **CREATION DE VALEUR : QUELS RISQUES POUR DES CENTRES DE PROFIT ? LE CAS AIR France**, "21ÈME CONGRES DE L' AFC, France (2000)".

ركز الكاتب في هذه الدراسة بشكل عام على القيمة التجارية، القيمة المضافة، القيمة المحاسبية و القيمة المالية. و خلص إلى أن مراقبة التسيير نظام فعال يساعد على تفعيل التنافسية، خلق القيمة و كذا الاستمرارية. و أفاض في مجال خلق القيمة من خلال الاعتماد على بعض أدوات مراقبة التسيير التي تستعمل في قياس الأداء، و هي معيار القيمة المضافة (EVA)، و كذا معيار العائد على الاستثمار، و معدل مردودية الأصول (ROI).

✚ Gérard Schoun, **Le Développement durable crée-t-il de la valeur?**, Revue compta-durable, N°02, France, 2011.

تناول الكاتب هنا بشكل عام مفهوم التنمية المستدامة (الإطار العام للمسؤولية المجتمعية للمؤسسات) و دورها في خلق القيمة، و قدم مختلف أدوات قياس القيمة و المتمثلة في (EVA) و (ROI). بالإضافة إلى أحد أهم الأدوات الإستراتيجية لمراقبة التسيير المتمثلة في لوحة القيادة المتوازنة أو ما يعرف ببطاقة الأداء المتوازن و علاقتها بخلق القيمة، حيث تساهم هذه الأداة في تسيير القيمة من خلال محاورها الأربعة: المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية و محور التعلم التنظيمي.

✚ Rachid Boutti, **Les métarègles du contrôle de gestion dans le cadre de meilleures pratiques de gouvernance et développement durable : oxymore ou complémentarité**, Maroc, 2005.

حيث قام الباحث بدراسة التحول في وظيفة مراقبة التسيير، بمعنى دراسة التغير من الدور التقليدي لمراقبة التسيير القائم أساسا على الجانب المالي إلى الدور الحديث و ذلك في إطار الممارسة الرشيدة لحوكمة الشركات و التنمية المستدامة. ولم يتطرق الباحث و لم يشر إلى أدوات مراقبة التسيير في إطار تحديات التنمية المستدامة التي من خلالها يتم كشف الانحراف لتفاديه مستقبلا، و هذا من شأنه المساهمة في تعزيز القيمة للمؤسسة.

✚ العايب عبد الرحمان، **التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة - حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر -**، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2009.

هدفت الدراسة إلى بيان و تحليل كيفية التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في ظل تحديات التنمية المستدامة، باعتبار أن الأداء الشامل هو تجميع للنتائج الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية. و قد توصلت الدراسة إلى غياب تام لقياس الأداء الشامل و كذلك الإفصاح عنه حيث يظل الاهتمام مركزا على الأداء المالي و الاقتصادي دون مراعاة الأبعاد الأخرى التي تسمح بتقييم الأداء الشامل و الحكم عليه و هي الأداء البيئي و الأداء الاجتماعي.

✚ Mesbah yakout, **les changements des systèmes de contrôle de gestion**, cas d'un échantillon des entreprises algériennes, (thèse doctorat), université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, (2015-2016).

اهتمت الباحثة من خلال دراستها بمهدفين: الأول تقييم التغيرات التي مست نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية للفترة بين 2010-2014، و الثاني معالجة العوامل التي ساهمت في إحداث هذه التغيرات. و الفكرة العامة لهذه الدراسة تنصب حول فكرة المنافسة التي تؤثر على الخصائص الداخلية للمؤسسة و التي تجعل هذه الأخيرة تؤثر و تساهم في تغيرات نظام مراقبة التسيير. و عموما تناولت هذه الدراسة ثلاثة محاور رئيسية: ظهور و نشأة مراقبة التسيير، مراقبة التسيير كنظام، أما التغيرات فتناولت فقط تطور أدوات قياس الأداء، مثل: (ABC, ABB,) (ABM, BBZ, ...).

9- أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

هناك نقص في عدد البحوث والدراسات التي تهدف إلى تبيان دور إدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية في إستراتيجية المؤسسة و ما ينجر عنه من تعديل و تغيير مختلف الوظائف بها، لا سيما الوظيفة الرقابية التي يجمعها و المسؤولية المجتمعية قاسم مشترك و هو "الأداء". لذلك جاءت هذه الدراسة للمساهمة في سد النقص. تتميز هذه الدراسة على خلاف باقي الدراسات بكونها تطرقت إلى مفهوم التنمية المستدامة على المستوى الجزئي (المسؤولية المجتمعية للمؤسسات)، و التي تعتبر فلسفة مغايرة كلياً لفلسفة التنمية المستدامة المقترحة في لجنة برونتلاند، و تطرقت إلى دورها في تغيير قواعد مراقبة التسيير، و ساهمت في بروز الوجه الحديث لمراقبة التسيير و أدواته التي تعمل على قياس و تقييم الأداء الشامل (الأداء الاقتصادي، الأداء الاجتماعي و الأداء البيئي)، بالإضافة إلى محاولة تقييم مدى مساهمة نظام مراقبة التسيير المرتكز على أبعاد المسؤولية المجتمعية في تعزيز القيمة المستدامة للمؤسسة الاقتصادية.

10- محتويات البحث

يتضمن هذا البحث أربعة فصول أساسية حيث يتناول الفصل الأول أسس نظرية حول المسؤولية المجتمعية بدءاً بالتعريف بالتنمية المستدامة ثم انبثاق مفهوم المسؤولية المجتمعية على المستوى الجزئي و تحديد أبعادها الأساسية و كيفية إدماجها ضمن إستراتيجية المؤسسة. و الفصل الثاني يتناول تغير قواعد نظام مراقبة التسيير في إطار تبني أبعاد المسؤولية المجتمعية، بدءاً بتحديد مفهوم نظام مراقبة التسيير و مكانته في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، التطرق إلى مختلف أدواته و مبدأ عملها

في مجال تقييم الأداء، كيفية إدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية ضمن نظام مراقبة التسيير، بالإضافة إلى أدوات تقييم و قياس الأداء الحديثة.

أما الفصل الثالث سيتناول مساهمة نظام مراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية في استدامة القيمة للمؤسسة الاقتصادية، و ذلك بالاعتماد على أدوات قياس و تقييم الأداء الحديثة.

أما الفصل الرابع فيتناول دراسة حالة الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة، حيث سيتم دراسة نظام مراقبة التسيير للمؤسسة و مدى مساهمته في استدامة القيمة لها من خلال قياس و تحليل أداءها الشامل.

الفصل الأول

أسس نظرية لمفهوم
المسؤولية المجتمعية

تمهيد:

لم تعد المنظمات تعتمد في بناء سمعتها على مراكزها المالية فحسب و لم يعد تقييمها يعتمد على ربحيتها فقط، بل ظهرت مفاهيم حديثة تساعد على خلق بيئة عمل قادرة على التعامل مع التطورات المتسارعة في الجوانب الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية و الإدارية عبر أنحاء العالم، و كان من أبرز هذه المفاهيم "مفهوم المسؤولية المجتمعية" و قد أصبح دور المؤسسات محوريا في عملية التنمية لأنها غير معزولة عن المجتمع. كما أدت ضرورة توسيع نشاطاتها لتشتمل على ما هو أكثر من النشاطات الإنتاجية مثل انشغالات المجتمع و البيئة.

و تعتبر المسؤولية المجتمعية من العناصر الرئيسية في تكوين سمعة المؤسسات و المشاركة في استراتيجيات واقعية و فعالة لتقديم الخدمات الاجتماعية للتكامل مع جميع مستويات الإدارة مما يسهل آلية إدارة المؤسسة للرفع من قدرتها على استقطاب عملاء جدد و زيادة حصتها السوقية، و من جانب آخر تعزيز قيمة المؤسسة في السوق و رفع قدرتها في الوصول إلى رأس المال، علاوة على المزايا الأخرى من بناء القدرة على تحقيق نتائج أفضل في مسائل التوظيف و الولاء للمنظمة مع تعزيز دوافع العمل و الإبداع و زيادة الإنتاجية مع تحسين علاقة المؤسسة مع المجتمع و بالتالي التحفيز على تطوير الأعمال.

و سيتم في هذا الفصل تناول مفهوم التنمية المستدامة الذي سبق ظهوره مفهوم المسؤولية المجتمعية، و مفهوم المسؤولية المجتمعية الذي يضارع موضوعها و أبعادها و مبادئها و ركائزها مفهوم التنمية المستدامة، و ذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: التنمية المستدامة في المؤسسة
- المبحث الثاني: ماهية المسؤولية المجتمعية
- المبحث الثالث: ركائز المسؤولية المجتمعية

المبحث الأول: التنمية المستدامة في المؤسسة

بدأت المؤسسات الاقتصادية تعرف إقبالا كبيرا وإيجابيا على إدماج التنمية المستدامة ضمن اهتماماتها التسييرية، حيث جعلت العديد من المؤسسات من هذا المفهوم اتجاهها أساسيا لهويتها ومنتجاتها. و لقد زاد الاهتمام بالتنمية المستدامة من طرف هذه المؤسسات بشكل مكثف و كبير.

فعلى مستوى المؤسسة الاقتصادية يرتبط مفهوم التنمية المستدامة بمفهوم المسؤولية المجتمعية والذي من خلال تطبيقه سيتم إحداث القطيعة بني المفهوم الكلاسيكي للمؤسسة والذي يعتبر هدف المؤسسة الاقتصادية هو تعظيم الربحية للمساهمين وبين المفهوم الحديث للمؤسسة الاقتصادية التي أصبحت شريكة في التنمية المستدامة بحيث تتم عملية تعظيم الربحية في إطار مراعاة معايير الاستدامة من خلال حماية البيئة والعدالة الاجتماعية.

المطلب الأول: التنمية المستدامة (من المنظور الكلي)

قبل الخوض في تناول التنمية المستدامة في المؤسسة، لابد من التطرق قبل ذلك إلى فلسفة التنمية المستدامة من المنظور الكلي.

1- نشأة و ظهور التنمية المستدامة

طرح مصطلح التنمية المستدامة من طرف وزيرة البيئة الدانمركية السابقة (غرو هارلم برونتلاند) عام 1987م عندما قدمت تقريرها كرئيس للجنة البيئة و التنمية التي أنشأتها المنظمة الدولية منذ عام 1984م لمتابعة و تنفيذ ما جاء في إعلان استكهولم الصادر عن المؤتمر الدولي المعني بالتنمية البشرية عام 1971م.

و منذ ذلك الحين أصبحت التنمية المستدامة شعارا و مصطلحا مسلما به من قبل المنظمات الدولية و الإقليمية و المحلية، الحكومية منها و غير الحكومية.

و قد استخدم هذا المصطلح الجديد ليشمل تلك الجهود و البرامج الموجهة لتلك المشكلات التي تعاني منها البشرية و الكرة الأرضية و المتعلقة باستنزاف الموارد الطبيعية و سوء استخدام الإنسان لها، و بالكوارث و التغييرات الطبيعية الناجمة عن الجفاف و التصحر و ما تسببه للإنسان من أمراض و فقر و بطالة و سوء تغذية و نقص مناعة.

كما تشمل شؤون الأقليات و الفئات الأكثر تضررا أو الأقل حظا في المجتمعات، فكانت المرأة و الطفولة و الشيخوخة و أصحاب الاحتياجات الخاصة في مقدمتها. و جاءت بعدها قضايا العولمة و ما تبعها من تقسيم و تصنيف بين الدول المتقدمة و الدول المتخلفة أو دول الشمال و دول الجنوب و ما ينجم عن ذلك من إشكاليات الديون و القروض و تلوث البيئة الناجمة عن الصناعات الثقيلة و من أسلحة الدمار الشامل و فضلاتها الملوثة...

و لذلك لم يكن لهذا المصطلح تعريف واحد متفق عليه لكن له مضمون واسع يفهمه من يستخدمه ليشمل كل القضايا التي تعاني منها شعوب العالم و قاراته و محيطاته. و كان الهدف منه هو تنشيط و تفعيل الجهود الرامية إلى الحفاظ على الكوكب الأرضي و على البشر أينما وجدوا و على جميع الأنواع و الكائنات الحية حيثما تعرضت للتهديد و الانقراض، و على الثروات الطبيعية و ضرورة إدامتها للحفاظ على حصة الأجيال المتعاقبة.¹

2- أهم التعريفات المقدمة حول التنمية المستدامة

2-1 تعريف برونتلاند

ورد مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة وبشكل مؤسس في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية عام 1987 لرئيسة وزراء النرويج **Brundtland** في تقرير بعنوان (مسيرنا المشترك) كالتالي:

- "التنمية المستدامة هي التنمية التي تلبي حاجات الحاضر دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة في تلبية حاجاتهم". و هي تحتوي على مفهومين أساسيين:

- مفهوم (الحاجات) و خصوصا الحاجات الأساسية لفقراء العالم، و التي ينبغي أن تعطى الأولوية المطلقة.
- فكرة القيود التي تفرضها حالة التكنولوجيا و التنظيم الاجتماعي على قدرة البيئة للاستجابة لحاجات الحاضر و المستقبل.²

- و يرى (Jean-Michel Zakhartchouk) أن تعريف التنمية المستدامة شمل و اهتم أكثر بالنمو الاقتصادي أكثر من تحقيق العدالة الاجتماعية و حماية البيئة، ثم ابتداء من ذلك التاريخ (1987) لم تزل التعاريف المقدمة للتنمية المستدامة و الكلام حولها يتجه نحو البيئة (s'écologiser). فمثلا في قمة ريو دي جانيرو (1992) كانت محاور الاهتمام فقط: الاحتباس الحراري، التنوع الحيوي، الغابات و التصحر. كذلك ظهرت مساعي المنظمات غير الحكومية (ONG) ذات التوجه البيئي في جذب مفهوم التنمية المستدامة لصالحها (توجه بيئي بحت) و كأن البيئة و الكرة الأرضية ككل مستقلتان عن الكائنات البشرية، و منه أصبحت التنمية المستدامة تعتبر الحل الأمثل لحماية الكرة الأرضية أكثر من كونها وسيلة للتنمية الإنسانية.³

¹ عبد العزيز بن صقر العامدي، تنمية الموارد البشرية و متطلبات التنمية المستدامة للأمن العربي، ورقة عمل مقدمة للملتقى العربي للتربية و التعليم، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، العربية للعلوم الأمنية، بيروت، 2006، ص ص 05-07.

² Alain Jounot, 100 Questions pour comprendre et agir le développement durable, Afnor, France, 2004, p. 03.

³ Danièle Bazin et Jean-Yves Vilcot, Vers une éducation au développement durable, CRDP de l'académie d'Amiens, 2007, p: 17.

2-2 تعريف مؤتمر قمة الأرض ريو دي جانيرو 1992

لقد حاول تقرير الموارد العالمية في هذه القمة - و الذي خصص بكامله لموضوع التنمية المستدامة - حصر عشرين تعريفاً واسع النطاق، و تم توزيعها على أربع مجموعات هي التعريفات الاقتصادية و التعريفات البيئية و التعريفات الاجتماعية و الإنسانية و التعريفات التقنية و الإدارية و ذلك على النحو التالي:¹

- **على الصعيد الاقتصادي:** بالنسبة للدول الصناعية في الشمال فإن التنمية المستدامة تعني إجراء خفض عميق و متواصل في استهلاك هذه الدول من الطاقة و الموارد الطبيعية، و إجراء تحولات جذرية في الأنماط الحياتية السائدة، و اقتناعها بتصدير نموذجها التنموي الصناعي عالمياً، أما بالنسبة للدول الفقيرة فالتنمية المستدامة تعني توفير الموارد من أجل رفع مستوى المعيشة للسكان الأكثر فقراً في الجنوب.
- **و على الصعيد الإنساني و الاجتماعي:** فإن التنمية المستدامة تسعى إلى تحقيق الاستقرار في النمو السكاني، ووقف تدفق الأفراد على المدن، و ذلك من خلال تطوير مستوى الخدمات الصحية و التعليمية في المناطق الريفية، و تحقيق أكبر قدر من المشاركة الشعبية في التخطيط للتنمية.
- **أما على الصعيد البيئي:** فإن التنمية المستدامة هي الاستخدام الأمثل للأراضي الزراعية و الموارد المائية في العالم، مما يؤدي إلى مضاعفة المساحات الخضراء على سطح الكرة الأرضية.
- **أما على الصعيد التقني و الإداري:** فإن التنمية المستدامة هي التنمية التي تنقل المجتمع إلى عصر الصناعات و التقنيات النظيفة التي تستخدم أقل قدر ممكن من الطاقة و الموارد، و تنتج الحد الأدنى من الغازات و الملوثات التي تؤدي إلى رفع درجة حرارة سطح الأرض و الضارة بالأوزون.

2-3 تعريفات أخرى:

- "التنمية المستدامة إشكالية حديثة نسبياً، نتيجة التفكير العقلاني المتعلق بالتدهور البيئي الناتج عن التطور السريع للنشاطات الإنسانية. فالتنمية المستدامة هي الطاقة التي يجب أن تحفظ قيمة موارد الأجيال المستقبلية أو ترفع منها".²
- "... (خيار تنموي بديل و حتمي لنموذج التنمية الحالي الذي يتميز باستنزاف الموارد الطبيعية، عمق الفجوة في توزيع الثروة و غموض مستقبل الأجيال الحاضرة و القادمة، فهو مشروع فريد لصالح الإنسانية، فهو يتعلق بضمان مستقبل الحضارات في كوكب يتميز بندرة و محدودية الموارد". (www.notre-planete.info).³

¹ نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية (المبادئ و الممارسات)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص ص: 31-33.

² Gabriel Wackerman, **Le Développement Durable**, édition ellipses, France, 2008, p. 31.

³ Bruno Cohen-Bacrie, **communiquer efficacement sur le développement durable: de l'entreprise citoyenne aux collectivités durables**, les éditions démos, Paris, 2006, p: 13.

- "... نموذج تنموي يهدف إلى التوفيق - في الأجل الطويل - بين الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية و البيئية: ثلاث مرتكزات لطالما كانت مهملة، و هذا بإلزام شرط تضافر جهود كل من السلطات العمومية، المؤسسات، الجماعات المحلية و المجتمع المدني - المواطنين و ممثلهم (جمعيات، أحزاب سياسية، نقابات)-." (Patrick Widloecher, directeur du)¹.(développement durable du groupe la poste

من خلال التعاريف الواردة أعلاه للتنمية المستدامة يمكن استنتاج ما يلي:

- التنمية المستدامة نموذج تنموي بديل ظهر نتيجة القصور في نماذج التنمية الأخرى؛
- تهدف إلى التوفيق - في الأجل الطويل - بين الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية و البيئية؛
- جوهر التنمية المستدامة هو العنصر البشري باعتباره الغاية والوسيلة في آن واحد؛
- تقتضي التنمية المستدامة تضافر جهود الجميع لتحقيقها و تفعيلها.

3- أبعاد التنمية المستدامة

تعرف التنمية المستدامة بأنها عملية مستمرة (و ليس غاية نهائية) في خلق و تنفيذ الكثير من الأنشطة المستدامة. و يتعين معاملة العناصر الثلاثة للتنمية المستدامة - و التي حددها مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة المنعقد في جوهانسبرغ عام 2002م- معاملة متوازنة. و يعني ذلك موازنة الأبعاد الاجتماعية و الاقتصادية و البيئية، و التي يمكن تفصيلها كما يلي:²

أ/ البعد الاقتصادي: و يراد منه تحسين مستوى الرفاهية للإنسان من خلال زيادة نصيبه في السلع و الخدمات الضرورية. غير أن هذا يتعذر تحقيقه في ظل محدودية الموارد المتاحة للعديد من الأقطار ما لم تتحقق العناصر الرئيسة لهذا البعد و المتمثلة في:

- توفر عناصر الإنتاج الرئيسة و في مقدمتها الاستقرار و التنظيم و المعرفة و رأس المال.
- رفع مستوى الكفاءة و الفاعلية للأفراد و المنظمات المعنية بتنفيذ السياسات و البرامج التنموية.
- زيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الإنتاج لزيادة معدل الدخل الفردي و تنشيط التغذية الراجعة بين المدخلات و المخرجات.

¹ Ibidem, p: 14.

² عبد العزيز بن صقر الغامدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 09-12.

ب/ البعد الاجتماعي: ويشمل المكونات و الأنساق البشرية و العلاقات الفردية و الجماعية و المؤسسية و ما تسهم به من جهود تعاونية أو تسببه من إشكاليات أو تطرحه من احتياجات و مطالب و ضغوط على النظم الاقتصادية و السياسية و الأمنية. أما عناصر هذا البعد فتتمثل فيما يلي:

- الحكم الراشد: (Good governance) المتمثل بنمط السياسات و القواعد و مدى الشراكة بين القطاعات الرئيسية و هي الحكومة، القطاع الخاص، و قطاع المجتمع المدني.

- التمكين: (Empowerment) و يراد به توعية الأفراد و الجماعات، الرجال منهم و النساء، الغالبية و الأقلية، بضرورة الإسهام في البناء و تعبئة طاقاتهم و المشاركة في صناعة المستقبل لأنفسهم و للأجيال القادمة.

- الاندماج و الشراكة لإقامة المجتمع الموحد في أهدافه و المتضامن في مسؤولياته في نطاق الحقوق و الحريات الداعية للعدل و المساواة دون تمييز.

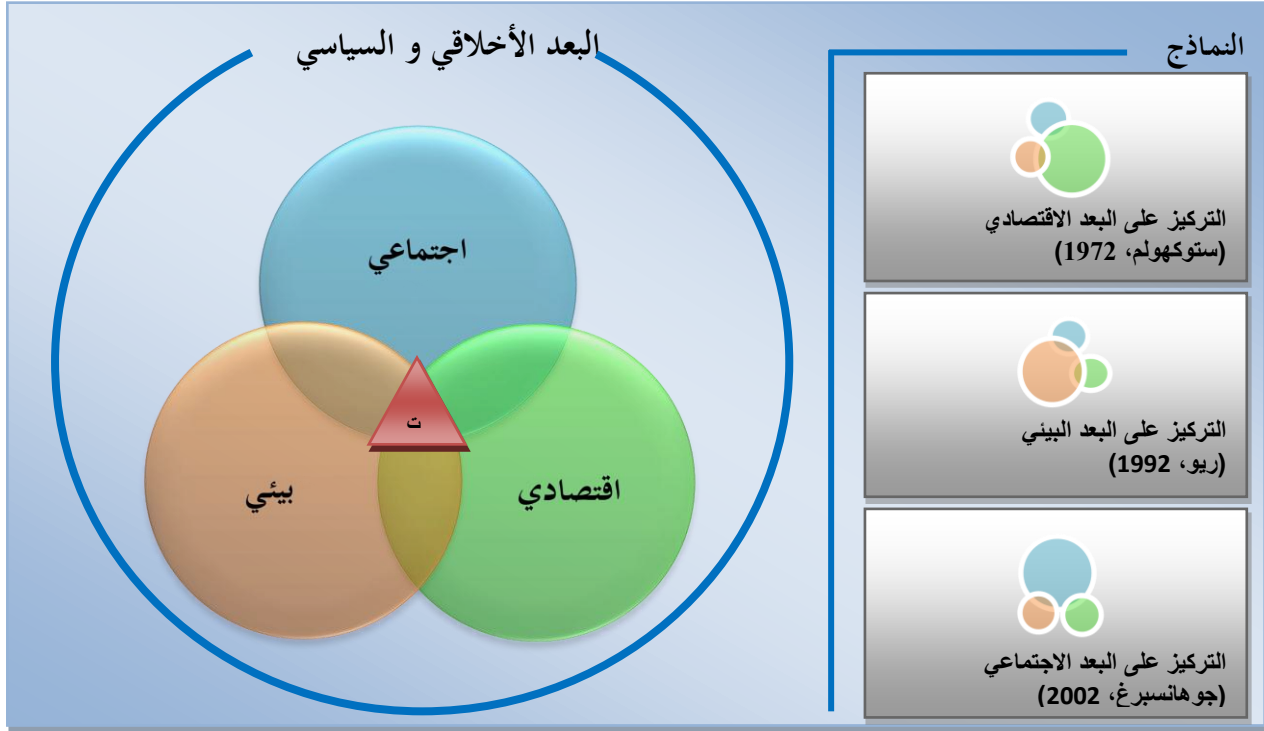
ج/ البعد البيئي: و يركز على حماية و سلامة النظم الإيكولوجية و حسن التعامل مع الموارد الطبيعية و توظيفها لصالح الإنسان دون إحداث الخلل في مكونات البيئة المتضمنة للأرض و الماء و الهواء و ما يكمن فيها من مصادر طبيعية تسهم في بقاء الحياة البشرية و الحيوانية و النباتية، و إدامتها و تقدمها، و تحول دون استنزافها أو تلوثها. و لتحقيق ذلك لا بد من الاهتمام بالعناصر التالية:

- التنوع البيولوجي المتمثل بالبشر و بالنباتات و الغابات و الحيوانات...
- الثروات و الموارد المكتشفة و المخزنة من الطاقة بأنواعها و بمختلف مصادرها الناضبة و القابلة للتجدد.
- التلوث الذي يتعرض له البيئة بكل مكوناتها و على الأخص المياه و الهواء و الأراضي و كل ما يحيط بالإنسان من فضاء خارجي و من منبهات سمعية و ضوئية.

و هناك بعض الدراسات الأخرى ترى بأن مشاركة هذه الأبعاد الثلاثة تكون تحت إطار البعد الأخلاقي و السياسي الذي يجسد مبادئ الحكم الراشد و ضمان الشفافية و المشاركة في اتخاذ القرار و تنامي الثقة و المصداقية و توالي السيادة و الاستقلالية للمجتمع بأجياله المتلاحقة. هذا البعد يساهم بفعالية في تجسيد معايير الاستدامة على مستوى البعد الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي.¹ و يمكن عرض أبعاد التنمية المستدامة في الشكل التالي:

¹ Yvette Veyret et Jacqueline Jalta, **Développement durable: Tous les enjeux en 12 leçons**, éditions Autrement, paris, 2010. P:11.

شكل رقم (01): أبعاد التنمية المستدامة



Source: Yvette Veyret et Jacqueline Jalta, **Développement durable: Tous les enjeux en 12 leçons**, éditions Autrement, paris, 2010. P:11.

4- خصائص و سمات التنمية المستدامة

يعتبر مفهوم التنمية المستدامة من المفاهيم الحديثة، حيث جرى استخدامه لأول مرة خلال القرن المنصرم. و ظهر هذا المفهوم كونه معلما بارزا في مسيرة تطور الوعي الدولي للصلات القائمة بين السكان و التنمية و البيئة. و يمكن الوقوف على أبرز السمات الأساسية للتنمية المستدامة التالية:¹

- أنها تختلف عن التنمية بشكل عام كونها أشد تداخلا و تعقيدا و لا سيما فيما يتعلق بما هو طبيعي و ما هو اجتماعي في التنمية.
- التنمية المستدامة تقوم على أساس تلبية متطلبات أكثر الشرائح فقرا في المجتمع و تسعى إلى الحد من تفاقم الفقر في العالم.
- للتنمية المستدامة بعد نوعي يتعلق بتطور الجوانب الروحية و الثقافية و الإبقاء على الخصوصية الحضارية للمجتمعات.
- تداخل الأبعاد الكمية و النوعية بحيث لا يمكن فصل عناصرها و قياس مؤشراتهما.

¹ سحر قدوري الرفاعي، التنمية المستدامة: مع تركيز خاص على الإدارة البيئية، أوراق عمل المؤتمر العربي الخامس للإدارة البيئية المنعقد في الجمهورية التونسية (سبتمبر 2006)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية-جامعة الدول العربية-، القاهرة، 2007، ص ص 25-26.

- التنمية المستدامة لها بعد دولي يتعلق بضرورة تدخل كافة الدول الغنية لتنمية الدول الفقيرة.

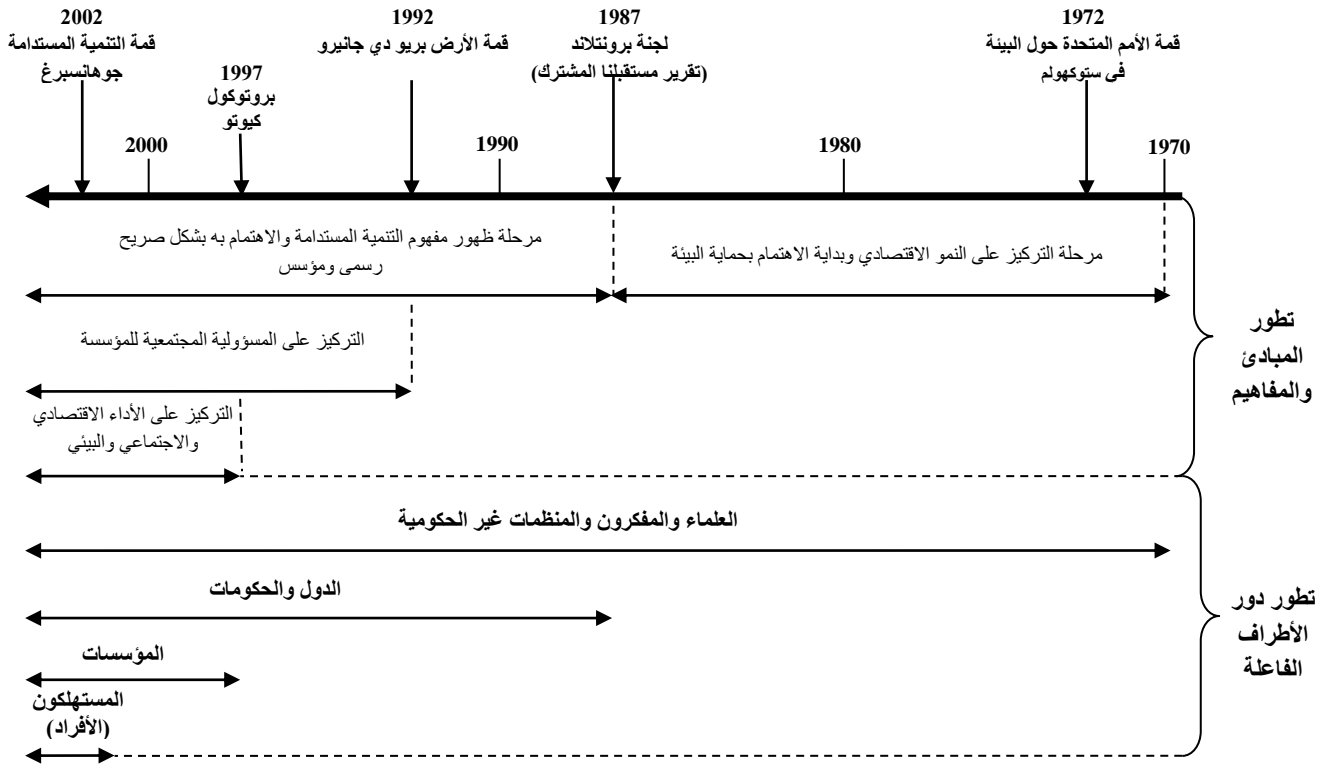
5- الأطراف الفاعلة في تحقيق التنمية المستدامة

إن ظهور التنمية المستدامة و تطور مفاهيمها كان نتيجة تدخل العديد من الأطراف التي ساهمت في بلورة هذه المفاهيم وصياغة الأبعاد وتحقيق العديد من الأهداف المتعلقة بها، ويمكن حصر هذه الأطراف الفاعلة في أربع مجموعات رئيسية هي: العلماء والمفكرون والمنظمات غير الحكومية، الدول والحكومات، المؤسسات، المستهلكون.

وبما أن أساس التنمية المستدامة هو تضافر الجهود والتكامل بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، فإن التحدي العالمي يتطلب التنسيق بين السياسات القطاعية والشراكة بين جميع أصحاب المصلحة، ولا يقتصر هذا التحدي فقط على تطوير التزام الحكومات والمؤسسات الدولية الكبرى مثل الأمم المتحدة (UN) أو منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)،... إلخ. هذا التحدي العالمي يتطلب كذلك تعبئة وإشراك جميع الجهات الفاعلة في أشكال مختلفة: المواطنون والجمعيات والمؤسسات والسلطات المحلية والمنظمات المهنية،... إلخ.¹

والشكل الموالي يبين تطور دور الجهات الفاعلة في تحقيق التنمية المستدامة:

شكل رقم (02): تطور دور الجهات الفاعلة في تحقيق التنمية المستدامة



Source: Alain Jounot, 100 Questions pour comprendre et agir le développement durable, Afnor, France, 2004, p 16.

¹ Alain Jounot, op.cit, p: 16.

المطلب الثاني: انتقال مفهوم التنمية المستدامة من المنظور الكلي إلى المنظور الجزئي

إن الانتقال من فلسفة التنمية المستدامة على المستوى الكلي إلى الإدماج في فكر و ثقافة المؤسسة ليس سهلا، كما أن الحديث عن هذا المفهوم و إسقاطه في المؤسسة يستلزم الإلمام قبل كل شيء بكل ما يتعلق بأنشطة المؤسسة، سواء داخليا أو خارجيا، ثم تكييفها (أنشطة المؤسسة) بما هو مستجد في هذا المجال.

1- أربع حلقات مفقودة في تعريف برونتلاند

إن تعريف برونتلاند يعد أساسا حقيقيا لفلسفة التنمية المستدامة، لكن لا يعتبر شاملا، فعند إسقاطه على المؤسسة لن يغطي جميع الميادين، خاصة المتعلقة بتسيير المؤسسة، فحسب (Paul de Backer) هناك أربع أبعاد لم تؤخذ بعين الاعتبار في تقرير برونتلاند لإسقاط مفهوم التنمية المستدامة على المؤسسات، و هي كالتالي:¹

1-1 البعد الزمني: إدارة التنمية المستدامة لا تخص فقط الحاضر و المستقبل، و لكن تهتم بدرجة كبيرة على الماضي (خاصة فيما يتعلق بالقياس و الرقابة).

2-1 البعد المالي: يجب تقييم التحكم في الجوانب الاجتماعية، الاقتصادية و البيئية الواقعة في الماضي، الحاضر أو المستقبل ماليا، لذا لا يمكن فصل البعد المالي لإدارة التنمية المستدامة عن الأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية و البيئية.

3-1 البعد التكنولوجي: في إطار مبدأ الحيطة و الحذر للتنمية المستدامة، ينظر إلى هذا المبدأ من وجهة نظر سلبية، لا سيما الاستعمال الخاطيء للتكنولوجيا كالتكنولوجيا النووية، التكنولوجيا الملوثة، المنتجات المعدلة (OGM)،... لكن على المستوى الجزئي فالأمر يقتضي القيام أكثر بالبحوث العلمية، الابتكار، استعمال التكنولوجيا النظيفة...

4-1 البعد الأيديولوجي: عند الحديث عن "الأجيال"، فلسفة برونتلاند لا تحدد أي نموذج من المنظمات: حكومية، خاصة، إدارات... فعلى المستوى العالمي كما على المستوى الجزئي (المؤسسة) أو على مستوى إدارة معينة، فالفوائد الاقتصادية لأحدها ليست نفسها بالنسبة للآخر، و النموذج الاجتماعي لأحدها ليس كالأخر، و خاصة الحالة التي يجب أن تكون عليها البيئة بمعناها الموسع (بمعنى الأيديولوجية).

2- بعض التعريفات المقدمة للتنمية المستدامة في المؤسسة:

نظرا لحداثة انتقال مفهوم التنمية المستدامة إلى المؤسسة و اختلاف التوجهات النظرية لهذا المفهوم يصعب وضع تعريف موحد للتنمية المستدامة، مع ذلك يمكن إدراج بعض التعريفات لمجموعة من الكتاب و الخبراء:

¹ Paul de Backer, **Les indicateurs financiers du développement durable: couts, tableaux de bord, rentabilité**, éditions d'organisation, paris, 2005, pp 16-23.

- تعريف (Dominique Mamcarz): مكلف بالجودة و التنمية المستدامة بشركة (TNT Expresse France): "التنمية المستدامة تعنى بالأداء المستدام الذي يجمع في نفس الوقت بين تخفيض التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة و كذا تسيير الموارد البشرية بما يضمن تحقيق ربح مستقر للمؤسسة"¹.

- تعريف (Jean-Jacques Pluchart et Denis Granzou): "التنمية المستدامة نموذج جديد لنمو و تطور المؤسسات، و هي ضرورة في نفس الوقت اجتماعية، بيئية و اقتصادية سواء لحملة الأسهم أو للمسيرين الذين من واجبهم السعي لخلق قيمة مالية لحملة الأسهم، و ذلك بالارتكاز بشكل خاص على "نظرية الوكالة" التي تضبط العلاقات و الروابط بين المسيرين و حملة الأسهم. بالإضافة أيضا إلى خلق قيمة شاملة (globale) و مستدامة (durable) لمختلف الأطراف ذات المصلحة بالاعتماد على مجموعة من المبادئ القانونية، الاجتماعية، الاقتصادية..."².

- تعريف (Paul de Backer): "التنمية المستدامة هي البحث و تطبيق و تمويل الإجراءات و الحلول و العلاجات المقدمة لمشكلات و أحداث حدثت في الماضي، و الاستفادة منها في الحاضر كي لا تواجهها المؤسسة مستقبلا"³.

كذلك أورد (Patrick Widloecher et Isabelle Querne) مجموعة من التعاريف من بينها:⁴

- "تعتبر التنمية المستدامة على مستوى المؤسسة تغييرا سلوكيا و ثقافيا أكثر منها تغييرا تقنيا، و هي تمثل إستراتيجية فعالة تشجع على تطوير مختلف الأنشطة في مجالاتها الثلاث: البيئية، الاجتماعية و الاقتصادية. فمثلا: عند إنشاء مشروع معين و اتخاذ مختلف القرارات، يتم في نفس الوقت -عند القيام بهذه الأنشطة- تقييم النتائج و التبعات السلبية على البيئة و على الجانبين الاقتصادي و الاجتماعي، و كذا يتم التعديل و التصحيح عند الضرورة على مستوى أداء المشروع أو القرار".

- "التنمية المستدامة على مستوى المؤسسة عبارة عن أسلوب أخلاقي، تغيير ثقافي عبر احترام البيئة، احترام المساهمين، احترام العملاء، احترام الموردین، احترام المجتمع، احترام قواعد الحوكمة الرشيدة،... و ذلك بالاستناد على مستوى مسؤوليتها الاجتماعية لغرض تحسين نتائجها الاقتصادية و المالية، و بالتالي ضمان نموها و بقاءها و استمرارها في المشاركة في حماية البيئة".

¹ Corinne Collet-Demaizière, **Au-delà de l'écologie: Développement durable**, Afnor éditions, France, 2010, p 163.

² Jean-Jacques Pluchart et Denis Granzou, **Le changement organisationnel des entreprises socialement responsables (ESR)**, cahiers de recherche PRISM-Sorbonne, paris, 2010, p 01.

³ Paul de Backer, **op.cit**, p 24.

⁴ Patrick Widloecher et Isabelle Querne, **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, paris, 2009, pp 19-23.

- "التنمية المستدامة في المؤسسة توجه حديث تتبعه المؤسسات، يقضي بتغيير: طرق و أساليب عملها، طريقة إعداد المشاريع، طرق اتخاذ القرارات، و حتى سلوك و تصرفات الأفراد العادية(مثلا: إطفاء المكيف عند الخروج من المكتب)".

انطلاقا من التعاريف المقدمة حول التنمية المستدامة في المؤسسة يمكن استنتاج النقاط التالية:

- التنمية المستدامة تغيير سلوكي و ثقافي و أخلاقي.
- تهتم التنمية المستدامة بالعلاقة مع جميع الأطراف ذات المصلحة.
- تركز على مجموعة من المبادئ القانونية، الاجتماعية، الاقتصادية...
- تستند على مستوى المسؤولية الاجتماعية.
- تهتم التنمية المستدامة بالأداء الشامل (أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء بيئي).
- تهتم التنمية المستدامة بالماضي، الحاضر و المستقبل.

3- فوائد (أهمية) التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسة:

تستفيد المؤسسة من عدة فوائد في إطار التنمية المستدامة، منها ما يلي:¹

- تحسين صورة المؤسسة؛
- اقتصاد الطاقة و تخفيض التكاليف؛
- تحقيق أرباح إضافية من خلال إعادة تدوير النفايات؛
- المبادئ و الأخلاق تحافظ و تزيد من قيمة رأس المال؛
- تشجيع الابتكار و تحقيق التميز على المنافسين؛
- توفير إمكانيات أحسن للتوظيف؛
- تحسين سياسة تحفيز الأفراد؛
- تحسين شروط الحياة المهنية: (تقليص الوظائف المؤقتة، العدالة المهنية بين الرجال و النساء، الأمن و تقليص حوادث العمل، عدم التمييز و التفرقة... إلخ)؛
- تساعد على توقع المخاطر المحتملة: سواء كانت مالية، أو خاصة بتعاملاتها بالبورصة، أو قانونية، أو بيئية، أو خاصة بصورة المؤسسة...؛

¹ Luc Boyer, **pédagogie de l'éthique: Le cœur du développement durable est le développement du cœur**, éditions EMS, paris, 2005, p 244.

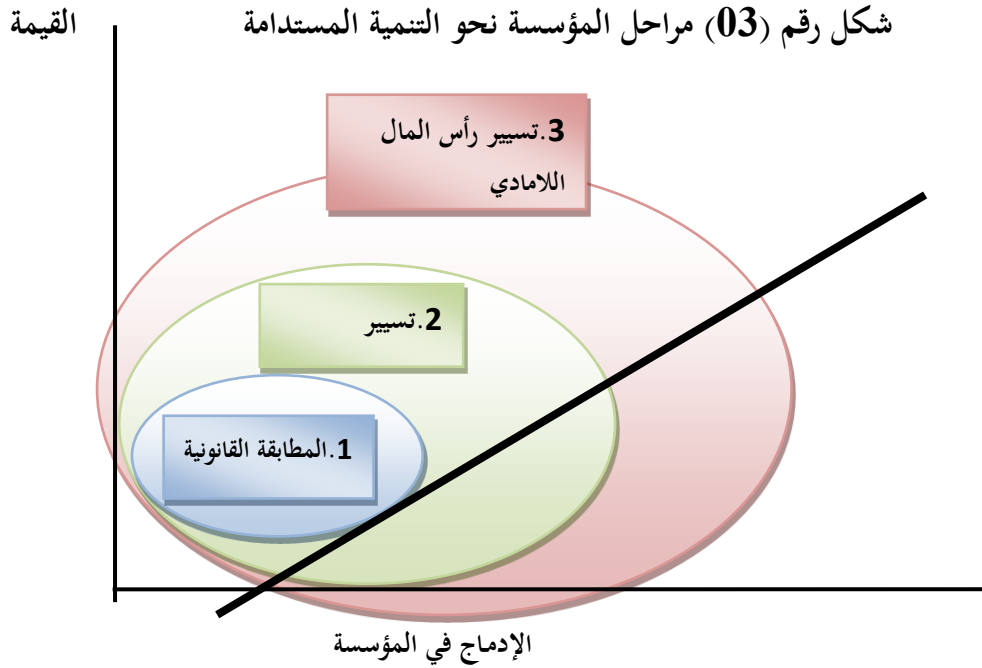
Et

- Patrick Widloecher et Isabelle Querne, **op.cit**, pp 73-88.

- أحسن حماية من الاختلال الوظيفي بجميع درجاته (اجتماعي، قانوني...)
- تحسين الأداء الاقتصادي و المالي؛
- تحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

4- مسيرة المؤسسة نحو تبني التنمية المستدامة:

هناك ثلاث مراحل رئيسية تمر بها المؤسسة تبين مختلف المستويات التي تبلغها مسيرة المؤسسة نحو تبني التنمية المستدامة:¹



Source: Olivier Dubigeon, **Piloter un développement responsable: Quel processus pour l'entreprise?**, 3^{ème} édition, Pearson éducation, paris, 2009, p 81.

المرحلة الأولى: ضمان تحقيق المطابقة و التهيؤ للظروف المستقبلية:

قبل اتخاذ قرار تبني التنمية المستدامة من قبل المؤسسة، عليها أولاً التأكد من تحقيقها للمطابقة القانونية (العالمية و المحلية)، ثم التهيؤ لمواجهة المتغيرات القانونية المستقبلية.

المرحلة الثانية: تسيير المخاطر - الدفع:-

المؤسسة في المرحلة الثانية من نضج مسيرتها نحو التنمية المستدامة تعتبر الضغوطات الجديدة للمجتمع كعوائق إضافية، فهنا تنشأ للمؤسسة نزعة نحو تعزيز و دعم طريقتها في تسيير المخاطر، حيث تقوم بإعداد تشخيص موسع للمخاطر

¹ Olivier Dubigeon, **op.cit**, pp 81-83.

المحتلة: الاجتماعية أو التي تمس بصورة و سمعة المؤسسة (réputation)،... و الناتجة عن ممارسة أنشطتها الاقتصادية، الاجتماعية، المجتمعية، البيئية و الخاصة بممارسة الحوكمة، مثال: (مخاطر نظامية، مخاطر مالية، مخاطر خاصة بالتكنولوجيا و المعلومات، مخاطر المطابقة، مخاطر بيئية و اجتماعية، مخاطر السمعة، مخاطر قانونية،...).

المرحلة الثالثة: تسيير رأس المال اللامادي (سمعة و صورة المؤسسة): -الجذب-:

إن التوجه نحو التسيير بالمخاطر حتى بالمفهوم الموسع الذي يدمج المخاطر الاجتماعية و المجتمعية، له من الأهمية ما يفض من تأثير المخاطر و يعزز من تحقيق الفوائد في إطار مسيرة إدماج التنمية المستدامة في المؤسسة، لكن هذا التوجه يبقى توجهها دفاعيا.

و في هذه المرحلة الثالثة تعتبر المؤسسة الضغوطات الجديدة للمجتمع و تصنفها كفرص، فهي تدرك بأن العالم يتغير و أن عليها المواجهة و أن لا تنشط بشكل منعزل، و بذلك تستطيع إيجاد حلول لهذه الرهانات، و هذا ما سيعزز جاذبيتها و يضمن بقاءها و استمرارها.

المطلب الثالث: أدوات تطبيق التنمية المستدامة من طرف المؤسسات الاقتصادية

لإدماج التنمية المستدامة ، تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى الاستعانة بجملة من الأدوات وهي بمثابة مرجعيات يستدل بها، منها من جاءت نتيجة مجهودات قامت بها الهيئات الدولية للتقييس و منها من قامت المنظمات الدولية و الجمعيات المهنية و وكالات التصنيف و الجمعيات غير الحكومية و مكاتب التدقيق و الاستشارة. تصنف هذه المبادرات إلى ثلاثة أصناف، معايير و مواصفات قياسية دولية و معايير محلية تطبق على مستوى الدولة و مبادرات دولية صادرة عن جمعيات و منظمات دولية.¹

1- المبادرات الدولية:

يمكن حصرها في ثلاثة أقسام و هي المبادرة العالمية للإبلاغ (THE GLOBAL REPORTING INITIATIVE)، و مبادئ المنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) و الاتفاق العالمي التابع لمنظمة الأمم المتحدة (GLOBAL COMPACT).²

فالمبادرة العالمية للإبلاغ تم وضعها من طرف منظمة الأمم المتحدة سنة 1997 و الذي محتواه أن تقدم المؤسسات تقريرا موحدًا عن التنمية المستدامة و الذي من خلاله يتم معالجة المسائل البيئية و الاجتماعية و الاقتصادية.³

¹ العايب عبد الرحمن و بقة الشريف، التنمية المستدامة و التحديات الجديدة المطروحة أمام المؤسسات الاقتصادية مع الإشارة للوضع الراهن للجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة و الكفاءة الاستدامة للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07 أبريل 2008، ص 12.

² نفس المرجع السابق، ص 13.

³ Afnor, Développement durable et entreprises: Un déficit pour les managers, Afnor éditions, 2^{ème} édition, France, 2008, pp 56-57.

أما عن مبادئ المنظمة التعاون و التنمية الاقتصادية (OCDE) فهي تقوم بتحديد جملة من المبادئ " مبادئ أساسية " تخص التنمية المستدامة هذه المبادئ موجهة إلى الشركات المتعددة الجنسيات و هي قابلة للتطبيق على مستوى المؤسسات الاقتصادية.¹

كما طرح الأمين العام للأمم المتحدة كوفي عنان مبادرة تسمى بالاتفاق العالمي (GLOBAL COMPACT) و ركيزتها القواعد الثلاثة للتنمية المستدامة. إن الفكرة التي تنطلق منها هذه المبادرة هي محاولة دعم الاقتصاد العالمي وكذلك التوزيع العادل لثروات العالم على جميع سكان الكرة الأرضية في إطار العولمة. تقوم المبادرة على تسع مبادئ و المؤسسات مدعوة لقبولها و لاحترامها و تشمل المبادئ العالمية لحقوق الإنسان معايير العمل و حماية البيئة و محاربة الرشوة.²

2- المعايير و المواصفات القياسية:

لا يوجد لحد الساعة معيار موحد يشمل كيفية إدارة التنمية المستدامة كما لا توجد مواصفات قياسية يمكن من خلالها الحصول على شهادات معينة. فما هو موجود لا يشمل إلا أجزاء من رهانات التنمية المستدامة، و أهم هذه المعايير هي: - إيزو 14001 التي تصف نظام إدارة البيئة و الذي من خلاله يمكن تأكيد و إثبات أن المؤسسة تمارس نشاطها وفق ما هو منصوص عليه قانونا و أنها تحترم البيئة و تحافظ عليها.³

- معيار (EMAS): و هو النموذج الأوروبي لمعيار إيزو 14001.⁴

- نظام إدارة الجودة (ISO 9001:2000) هو نظام يهدف إلى تحسين أسلوب الإدارة في سبيل تحقيق جودة ذات مستوى عال تستطيع من خلالها المنشأة أن تنظم عملياتها وتدير مواردها كي تحقق الجودة وتحسنها بشكل اقتصادي في كافة الأنشطة التي تقوم بها.

- نظام الصحة والسلامة المهنية (OHSAS 18001:2007): و هو نظام إدارة الصحة والسلامة المهنية يحدد المتطلبات التي يجب توافرها في أي نظام لإدارة الصحة والسلامة المهنية لتمكين الجهات المطبقة لذلك النظام من التحكم في المخاطر المتصلة بالصحة والسلامة المهنية وتحسين أدائها.

- معيار محاسبة المسؤولية (SA - 8000) و هو أول معيار وضع لتمثيل مستوى المسؤولية المجتمعية للمؤسسات، يقوم على مبادئ اتفاقية المنظمة العالمية للعمل، الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، اتفاقية الأمم المتحدة لحقوق الطفل.⁵

¹ العايب عبد الرحمن و بقة الشريف، مرجع سابق، ص 13.

² Afnor, *op.cit*, pp 45-46.

³ Dominique Gouiran, *Construire l'entreprise de demain*, Afnor éditions, France, 2010, p 41.

⁴ Luc Boyer, *Pédagogie de l'éthique: Le cœur du développement durable est le développement durable du cœur*, éditions EMS, paris, 2005, p 242.

⁵ Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, *Management et contrôle de gestion*, éditions Foucher, paris, 2007, p 140.

- سلسلة مواصفات إدارة أنظمة سلامة الغذاء (ISO 22000:2005): هو نظام مكون من مجموعة من العناصر التي تعمل على تأمين سلامة الغذاء في جميع المراحل التي يمر بها على امتداد السلسلة الغذائية حتى استهلاكه، ومعترف به دوليًا في مجال سلامة الغذاء ومدعم بأنظمة إيزو (ISO) أخرى.

- إيزو 26000: المواصفة القياسية المستقبلية حول المسؤولية الاجتماعية للشركات : و هي المبادرة التي تقوم منظمة الإيزو بوضعها و تطويرها و الهدف من ورائها هو " توفير الإرشاد و التوجيه حول المسؤولية الاجتماعية.

و تقوم المواصفة إيزو 26000 على ما يلي:

1- مساعدة المنشأة في تناول مسؤوليتها الاجتماعية

2- تقديم التوجيه العملي المتعلق بما يلي:

• تفعيل المسؤولية الاجتماعية.

• التعرف على الأطراف المعنية و الاشتراك معها.

• تعزيز مصداقية التقارير و الادعاءات بشأن المسؤولية الاجتماعية.

3- التأكيد على نتائج الأداء و تطويره.

4- زيادة رضا و ثقة العملاء.

5- الترويج للمصطلحات المشتركة في مجال المسؤولية الاجتماعية.

6- التماسي مع الوثائق و المعاهدات و الاتفاقيات إلى جانب مواصفات الإيزو الأخرى القائمة بالفعل و عدم التعارض معها.¹

3 - على المستوى المحلي:

إن أفضل أداة في فرنسا هي (SD 21000) المقترحة من طرف الوكالة الفرنسية للمواصفات القياسية (AFNOR) و التي وفقها يمكن للمؤسسات مراعاة اهتمامات التنمية المستدامة في استراتيجيات و إدارة المؤسسة و ذلك باللجوء إلى استعمال أدوات بسيطة تسمح للمؤسسات بإجراء تقييم ذاتي لها و بواسطتها يمكن لها أن تفكر بشكل جدي و بشكل مستقل دون اللجوء إلى الاستعانة بجهات خارجية للاندماج في سياسات التنمية المستدامة.²

أما في بريطانيا، فيوجد معيار (AA 1000) والذي يسمح بقياس الأداء الاجتماعي و الأخلاقي للمؤسسة و مقارنته مع معايير موضوعة كأهداف يجب بلوغها و كذلك معيار سيغما (SIGMA) و هو مبادرة طرحها المعهد البريطاني

¹ العايب عبد الرحمن و بقة الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 14.

² Florence Depoers et autres, *Le développement durable au cœur de l'entreprise*, DUNOD, paris, 2006, p 226.

للمواصفات القياسية (BSI) سنة 1999 بالتعاون مع منظمات الأعمال البريطانية و المنظمات غير الحكومية و التي أطلق عليها تسمية "المنتدى من أجل المستقبل Forum for the futur". إن الهدف من المبادرة هو وضع معيار يسمح بإدماج التنمية المستدامة في الإدارة. إن هذا المعيار هو أوسع و أشمل من معيار (AA 1000) حيث يتناول كل الأوجه الممكنة التي تسمح بإدارة التنمية المستدامة كما يحتوي على الأدوات التي تتيح ذلك.

و في ايطاليا، فقد تم تطوير نظام موحد للحصول على شهادة إيزو بحيث بدلا من الحصول على شهادة واحدة خاصة بالمواصفات القياسية المذكورة أعلاه، أصبح بإمكان المؤسسات وضع نظام موحد و تحصل من خلاله على شهادة واحدة تشمل المواصفات الأربعة معا. يطلق على هذا النظام تسمية (BEST4).¹

¹ العايب عبد الرحمن و بقة الشريف، مرجع سابق، ص 14.

المبحث الثاني: ماهية المسؤولية المجتمعية

أصبحت المؤسسات في جميع أنحاء العالم بالإضافة إلى أطرافها ذات المصلحة على دراية متزايدة بالحاجة إلى سلوك مسؤول مجتمعياً والفوائد الناجمة عنه. فهدف المسؤولية المجتمعية هو المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة. أصبح أداء المؤسسة فيما يتعلق بالمجتمع الذي تعمل فيه وتأثيرها على البيئة جزءاً هاماً وحرماً لقياس أدائها بشكل عام وقدرتها على الاستمرار في العمل بكفاءة. ويعد هذا انعكاساً جزئياً للاعتراف المتزايد بالحاجة إلى ضمان وجود أنظمة بيئية صحية وكذلك العدالة الاجتماعية و الحوكمة التنظيمية الجيدة. وعلى المدى البعيد تعتمد كافة أنشطة المؤسسات على صحة و سلامة الأنظمة البيئية في العالم. تخضع المؤسسات إلى فحص دقيق من خلال أطرافها ذات المصلحة المختلفة بما في ذلك المستهلكين أو العملاء والعمال واتحاداتهم التجارية وأعضائهم والمجتمع والمؤسسات غير الحكومية والطلاب والخبراء الماليين والجهات المانحة والمستثمرين و المؤسسات وغيرها من الهيئات.

المطلب الأول: مفهوم المسؤولية المجتمعية، أهميتها و أبعادها

1- مفهوم المسؤولية المجتمعية

من أهم المفاهيم المرتبطة مباشرة بالتنمية المستدامة ما يعرف بالمسؤولية المجتمعية للمؤسسة التي تعتبر تياراً فكرياً انتشر حالياً بشكل موسع، مفاده بأن دور المؤسسة في المجتمع تجاوز الوظائف الاقتصادية، المالية و التجارية، حيث أصبح اتجاه نشاطها نحو المساهمة و المشاركة في المجتمع لترسيخ العدالة، و هو ما يفسر و يترجم بالمشاركة الفعالة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.¹

و قبل تناول تعريف المسؤولية المجتمعية لا بد من التفرقة بينها و بين تسمية المسؤولية الاجتماعية، فالمسؤولية الاجتماعية تخص و تضم كل الاعتبارات الاجتماعية في صيغة موارد بشرية، أما المسؤولية المجتمعية (**responsabilité sociétale**) فتتضمن خمسة محاور: الجانب الاجتماعي، المجتمعي، البيئي، الاقتصادي و الحوكمة.²

و تعدد تعريفات المسؤولية المجتمعية بحسب توجهات المؤسسات، فمن منظور المؤسسة المواطنة (**entreprise citoyenne**) المسؤولية المجتمعية تعني: " الالتزام النابع من المبادرة الذاتية، الواجب الأخلاقي و مواطنة المؤسسة. بمعنى التزام مستقل عن الأنشطة و عن الأهداف الاقتصادية للمؤسسة". و من منظور المؤسسة المسؤولة (توجهه نفعي

¹ Corine Gendron, **Vous avez dit développement durable?**, presses internationales polytechnique, Québec, 2007, p 131.

² Jean-Marie Deladerriere, **La responsabilité sociétale des entreprises**, disponible sur le lien: http://rse-et-ped.info/IMG/pdf/RSE-Definitions-Projet_de_norme.pdf, consulté le: 25-11-2018.

(pragmatique): " المسؤولية المجتمعية التزام من طرف المؤسسة بإدماج - و بشكل إرادي - الانشغالات البيئية و الاجتماعية في أنشطتها و أهدافها الأولية(ربح، نمو، تطور..)، و تكون هذه الانشغالات قابلة للإدماج في جميع مستويات الإنتاج عن طريق أنظمة إدارية محددة".¹

- "المسؤولية المجتمعية للمؤسسات هي العملية التي تركز على البحث في مجال الأداء ، ليس فقط من الجانب المالي و لكن أيضا من الأداء الاجتماعي و البيئي. كذلك تترجم من خلال ممارسات قائمة على مبادئ أخلاقية و كذا احترام جميع الأطراف ذات المصلحة. و لها عدة مزايا، من بينها:²

- تحقق سمعة طيبة و من ثم صورة ذهنية جيدة لدى العملاء، و باقي عناصر جمهور المنظمة؛
- تحسين الأداء التجاري و المالي؛
- التقليل من المخاطر القانونية، الصناعية و الاقتصادية؛
- تعزيز تنافسية المؤسسة".

- المسؤولية المجتمعية تعني التزام و تعهد المؤسسات بالمشاركة و المساهمة في التنمية المستدامة عن طريق الاهتمام بالعمال و عائلاتهم و كافة المجتمع -بمعناه الواسع-، لغرض تحسين نوعية حياتهم. و يدمج هذا المفهوم المرتكزات الثلاث: البيئية، الاجتماعية و الاقتصادية. و يكمن الفرق بين المفهومين (المسؤولية المجتمعية و التنمية المستدامة) في كون المرتكزات الثلاث في إطار المسؤولية المجتمعية مربوطة بحوكمة الشركات، و التي تدمج بالتوازي المبادئ الأخلاقية في مجال الأعمال.³ من خلال التعاريف السابقة نستنتج العناصر التي تركز عليها المسؤولية المجتمعية وهي:

- الالتزام؛ لا يقصد به الالتزام القانوني الذي تفرضه التشريعات، بل ويعني ذلك الالتزام الأخلاقي النابع من رؤية المؤسسة وثقافتها، والمتسمة بروح المسؤولية.
- الاستدامة؛ ويقصد بها ديمومة تبني المسؤولية الاجتماعية، وهذا ما يعكس إرادة المؤسسة في دمجها ضمن أهدافها الأساسية.
- أصحاب المصلحة؛ يعني ذلك أن المسؤولية الاجتماعية لا تختص فقط بالمساهمين، بل تشمل جميع من لهم علاقة بالمؤسسة من عاملين، مستهلكين، موردين، حكومة، بيئة، مجتمع...

¹ PNUE, Les Communications sur le Développement Durable Ressources pour l'Enseignement en Marketing et Publicité, disponible sur le lien: <http://www.unep.fr/shared/publications/pdf/WEBx0001xPA-EducationKitFR.pdf> consulté le: 25-11-2018.

² Bruno Cohen-Bacrie, Communiquer efficacement sur le développement durable de l'entreprise citoyenne aux collectivités durables, Les éditions démos, paris, 2006, p 48.

³ Cécile Jolly, L'entreprise responsable: sociale, éthique, «verte»...et bénéficiaire?, éditions de félin, France, 2006, p 04.

ولا يمكن في إطار الحديث عن المسؤولية المجتمعية إغفال دور وكالات التصنيف الاجتماعي، التي تساهم بفعالية في التنمية المستدامة من خلال قياسها لمستوى المسؤولية المجتمعية للمؤسسات.

2- أهمية المسؤولية المجتمعية:

و تتمثل في الآتي:¹

1-2 تحسين صورة المؤسسة: و التي تبنى على أساس الكفاءة في الأداء و النجاح في تقديم السلع و الخدمات و الثقة المتبادلة بين المؤسسات و أصحاب المصالح و مستوى الشفافية التي تتعامل بها، و كذا مدى مراعاتها للاعتبارات البيئية و اهتمامها بالاستثمار البشري، كما يسهم التزام المؤسسات بمسئولياتها المجتمعية بدرجة كبيرة في تحسين سمعتها.

2-2 تسهيل الحصول على الائتمان المصرفي: خاصة في ضوء استحداث بعض المؤشرات التي تؤثر على القرار الائتماني للبنوك، و تتضمن هذه المؤشرات مؤشر داوجونز للاستدامة و الذي أطلق عام 1999 و يعني ترتيب المنظمات العالمية وفقا لدرجة مراعاتها للأبعاد الاجتماعية و الاعتبار البيئية خلال ممارستها لنشاطها الاقتصادية، كما أثبتت الدراسات أن 88% من المصارف الأمريكية غيرت من إجراءات إقراض الأموال لبعض المؤسسات التي يحتمل أن تسبب ضررا بيئيا في المستقبل، و كذلك الحال بالنسبة لشركات التأمين التي بدأت تدرك ضرورة التوفيق بين سياسات المؤسسة مع القوانين و التشريعات الصادرة من الجهات ذات العلاقة بحماية البيئة و التقارير الحكومية حول الأداء البيئي لتلك المؤسسات.

2-3 استقطاب أكفاء العناصر البشرية: حيث يمثل التزام المؤسسات بمسئوليتها تجاه المجتمع الذي تعمل به، من خلال جذب العناصر البشرية المتميزة خاصة بالنسبة للمؤسسات متعددة الجنسيات أو المؤسسات المحلية التي تعمل في مجالات متخصصة و تستخدم تكنولوجيا حديثة.

2-4 بناء علاقات قوية مع الحكومات: مما يساعد في حل المشكلات أو النزاعات القانونية التي تتعرض لها المؤسسات أثناء ممارستها لنشاطها الاقتصادي.

2-5 حسن إدارة المخاطر الاجتماعية: التي تترتب على قيام المؤسسات بنشاطها الاقتصادي خاصة في إطار العولمة، و تتمثل هذه المخاطر في الالتزام البيئي و احترام قوانين العمل و تطبيق المواصفات القياسية و التي تمثل تحديا للمؤسسات خاصة الصغيرة و المتوسطة.

2-6 رفع قدرة المؤسسات على التعلم و الابتكار.

¹ شامية بن عباس، تطبيق ادارة الجودة الشاملة في المنظمات و انعكاساتها على التنمية المستدامة - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد مهري - قسنطينة-، 2014-2015، ص 321-323.

بالإضافة إلى الفوائد المذكورة أعلاه يمكن أن تحمل المسؤولية المجتمعية عند الالتزام بها من طرف المؤسسة في طياتها مجموعة من الاعتبارات الايجابية بالنسبة للمنظمة و الدولة و المجتمع، أبرزها ما يلي:

- بالنسبة للمنظمة: تحسين مناخ العمل و بعث روح التعاون و الترابط بين مختلف الأطراف و غيرها.
- بالنسبة للمجتمع: و التكافل الاجتماعي، العدالة، الرفاهية، الصحة، الاستقرار،...
- بالنسبة للدولة: تخفيف الأعباء الاجتماعية، تعظيم العوائد، التطور التكنولوجي، القضاء على البطالة،...¹

3- أبعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات

و تتمثل في الآتي:

أ - البعد الاقتصادي

البعد الاقتصادي للمسؤولية المجتمعية لا يشير إلى الربح كجانب من جوانب الأعمال التجارية، إنما يشير إلى الالتزام بممارسات أخلاقية داخل المؤسسات مثل الحوكمة المؤسسية، ومنع الرشوة والفساد، وحماية حقوق المستهلك، والاستثمار الأخلاقي. وضمن هذا السياق فعلى المؤسسات أن تقوم بتبني وتطبيق مبادئ المساءلة والشفافية والسلوك الأخلاقي، واحترام مصالح الأطراف المعنية، واحترام سيادة القانون في اتخاذ القرارات وتنفيذها وتطوير دليل للحوكمة خاص بها.

ب - البعد الاجتماعي

على المؤسسة أن تساهم في تحقيق رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه و تحسين و رعاية شؤون العاملين فيها بما ينعكس إيجابا على زيادة إنتاجيتهم و تنمية قدراتهم الفنية و توفير الأمن المهني و الوظيفي و الرعاية الصحية و المجتمعية لهم. و يعد النمط الإداري المنفتح الذي تعمل به المؤسسة حاسما حيث أن لاعتبار سلوكها الاجتماعي تأثير يتجاوز حدود المؤسسة نفسها.

ج - البعد البيئي

لا بد للمؤسسة أن تدرك الآثار البيئية المترتبة على عملياتها و منتجاتها و القضاء على الانبعاثات السامة و النفايات، وتحقيق أقصى قدر من الكفاءة والإنتاجية من الموارد المتاحة وتقليل الممارسات التي قد تؤثر سلبا على تمتع البلاد و الأجيال القادمة بهذه الموارد. و على المؤسسة أن تعي جميع الجوانب البيئية المباشرة و غير المباشرة ذات الصلة في تأدية

¹ نفس المرجع السابق، ص323.

نشاطاتها، و تقديم خدماتها و تصنيع منتجاتها. كما عليها استخدام معايير معينة لمعرفة تلك الجوانب البيئية ذات الأثر المتميز لتتمكن بالتالي من التحسين الفعال لأدائها البيئي.¹

المطلب الثاني: مختلف النظريات التي تخدم المسؤولية المجتمعية

من أهم النظريات المصاحبة و الخادمة للمسؤولية المجتمعية و التي تضمن التبنى الصحيح لممارسة و تطبيقه أعمالها على نحو صحيح و فعال في المؤسسة، نجد: نظرية الوكالة، نظرية حوكمة الشركات، نظرية المنظمة المتعلمة و نظرية الأطراف ذات المصلحة.

1- نظرية الوكالة:

تقوم علاقة الوكالة عند وجود أي علاقة عمل تستلزم أن يضع أحد الأطراف ثقته في الطرف الآخر، و يترتب الناتج النهائي على التعاون بينهما و تنفيذ كلا الطرفين لالتزامه.

و عرفها (جنسن و ماكينج Jensen & Mcling) على أنها: "تعاقد يفوض من خلاله شخص أو عدة أشخاص (الموكل/الموكلين) شخصا آخر (الوكيل) بأداء بعض الخدمات بالنيابة عنه، و بالتالي تفويض سلطة اتخاذ القرار للوكيل". و بالرغم من أن هناك عدم تماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الأصيل والوكيل في ما يتعلق بموضوع الوكالة بالإضافة إلى تعارض أهدافهما إلا أن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو المؤسسة قوية في مواجهة المنافسين.²

2- نظرية حوكمة الشركات:

خلال السنوات الأولى للقرن الحادي و العشرين حدثت بعض القضايا المالية: تلاعبات و فساد مالي، مست بشكل مبالغ فيه جانب المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات عملاقة أمثال (Enron, Worldcom, Tyco...)، و بينت مدى أهمية الالتزام بقواعد الحوكمة الرشيدة لإنجاح مسيرة التنمية المستدامة. و تتحقق الحوكمة الرشيدة من خلال:³

- احترام الأنظمة و القوانين.
- استقلالية مجلس الإدارة عن إدارة المؤسسة.

¹ عبد الرزاق مولاي لحضر و حسين شنيبي، أثر تبني المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات، مجمع مداخلات ضمن فعاليات المنتدى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 22 - 23 نوفمبر 2011، ص 233-234.

² Gilbert Lenssen and others, **Corporate governance: the international journal of business in society**, Emerald Group Publishing Limited, Volume 07 Number 04, UK, 2007, p 380.

³ Patrick Widlocher et Isabelle Querne, **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, paris, 2009, p 204.

- توفير المعلومات بكل دقة و شفافية للأطراف ذات المصلحة.
- إعداد تقارير مالية و تقارير التنمية المستدامة.

و هناك عدة مفاهيم و تعريفات للحوكمة طبقا لما جاء في مقالات و كتابات الباحثين و منها:

- "الحوكمة مجموعة من القواعد و الممارسات و الضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضمان قيام الإدارة باستخدام أصول المؤسسة المادية و المعنوية بأمانة لمصلحة المساهمين أو تمكين المساهمين و غيرهم من أصحاب المصلحة بالمؤسسة من ممارسة حقوقهم و حماية مصالحهم".¹

- "تعنى حوكمة الشركات بالإطار العام الذي يجمع القواعد و العلاقات و النظم و المعايير و العمليات التي تساعد على ممارسة السلطة و التحكم في الشركات على الشكل التالي:²

- **القواعد:** مجموعة القوانين و الإجراءات المنظمةة لعمل الشركات داخليا و خارجيا.
- **العلاقات:** كافة العلاقات المتداخلة مع كافة الأطراف ذات العلاقات أو ذات المصلحة بعمل الشركة خاصة بين الملاك و الإدارة و مجلس الإدارة، بالإضافة إلى العلاقة مع المنظمين القانونيين و الحكومة و العاملين و المجتمع الكبير المحيط بالشركة.
- **العمليات:** مجموعة العمليات التي تمارسها الشركة مثل تفويض السلطات و اتخاذ القرارات و تسلسل التقارير و توزيع المسؤوليات.
- **النظم و المعايير:** مجموعة النظم التي توظفها الشركة لممارسة عملها و تحقيق أهدافها، مثل نظم القياس و معايير الأداء و غير ذلك".

- **تعريف مبسط:** هي تعميق دور الرقابة و متابعة الأداء.³

و يشير مصطلح حوكمة الشركات إلى توفر الخصائص التالية:⁴

- **الانضباط Discipline:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- **الشفافية Transparency:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.

¹ محمد طارق يوسف، الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، بحوث و أوراق عمل مؤتمر حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جمهورية مصر العربية، ماي 2007، ص 07.

² موفق الباني، فصل السلطات و صلاحيات مجلس الإدارة و الشركات العائلية، بحوث و أوراق عمل مؤتمر حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جمهورية مصر العربية، ماي 2007، ص 138.

³ محمد طارق يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 07.

⁴ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 23.

- الاستقلالية **Indépendance**: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
- المساءلة **Accountability**: أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- المسؤولية **Responsabilité**: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.
- العدالة **Équité**: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.
- المسؤولية الاجتماعية **Responsabilité sociale**: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

3- نظرية المنظمة المتعلمة:

هذه النظرية تدخل في إطار دراسات المسؤولية المجتمعية للمؤسسة، خصوصا في الجانب المتعلق بالجانب البشري و المنظمة حول إشكاليات التغيير التنظيمي، لأن تغيير مختلف الممارسات داخل المؤسسة لغرض تكييفها مع المحيط يمكن أن يقود إلى تغييرات تنظيمية، حيث على جميع أعضاء المنظمة المشاركة و المساهمة في سبيل زيادة فعاليتها.¹ و المنظمة المتعلمة ما هي إلا نواة أساسية لتطوير أداء الأفراد و المنظمة في حد ذاتها من خلال تنوع أساليب التعلم و الاستثمار في مجالات المعرفة، و كذا تبني فكرة إيجابية حول التغيير و التحسين.²

و يمكن تعريف المنظمة المتعلمة على أنها "مؤسسة قادرة على خلق واكتساب وتحويل المعارف وتغيير أفعالها لغرض ترجمة معارفها الجديدة وذكائها. و بناء مؤسسة من هذا الشكل يسمح لها بتطوير مستمر لقدراتها في بناء المستقبل".³ كما يمكن تعريفها على أنها "كل منظمة تسعى إلى تحسين معارف و كفاءات أفرادها عن طريق اعتماد نظام للتعلم الشامل لغرض بلوغ الأهداف المسطرة. طبعاً هذا لا يتم إلا بالتآزر (**synergie**) و العمل الجماعي و مشاركة جميع الأطراف، و كل ذلك في إطار المسؤولية المجتمعية".

و تتميز المنظمة المتعلمة بالمرونة، التفتح، بالإضافة إلى أنها تركز على سياسة متينة للاتصال و الابتكار.⁴

4- نظرية الأطراف ذات المصلحة:

تعتبر هذه النظرية من دون أدنى شك الأكثر أهمية و خدمة في الأعمال الخاصة و تطبيقات المسؤولية المجتمعية، و منذ

¹ Anne Krupicka et Benjamin Drevton, **Le développement durable: Une problématique de gestion?**, 14^{ème} conférence internationale de management stratégique, IAE.univ-poitiers, 2005, p 18.

² Hubert K.Rampersad, **Total performance Scorecard: Réconcilier l'homme et l'entreprise**, Traduit de l'anglais par Frédéric Wieder, Springer, paris, 2005, p 20.

³ Claude Blanche Allègre et Anne Elisabeth, **Gestion des ressources humaines: Valeur de l'immatériel**, 1^{ère} édition, De Boeck, bruxelles, 2008, p 162.

⁴ Ann-Laure Bassetti, **Gestion du changement, gestion de projet : convergence – divergence**, Thèse de doctorat, L'école nationale supérieure d'arts et métiers, Paris, 05 avril 2004, p 158.

أواخر القرن العشرين، تضاعفت الإصدارات حول نظرية الأطراف ذات المصلحة والتي تعتبر امتداداً لنظرية الوكالة. و كذا تظهر هذه النظرية مرجعية للبحث في مجال المسؤولية المجتمعية للمؤسسات و ما يندرج ضمنها.¹ و النقاش حول نظرية الأطراف ذات المصلحة يقوم على أساس زيادة أرباح حملة الأسهم. كما تقتضي هذه النظرية (نظرية الأطراف ذات المصلحة) أن تؤخذ كل الأطراف بعين الاعتبار عند اتخاذ جميع القرارات الخاصة بعمليات و أنشطة المؤسسة، و ذلك للأسباب التالية:²

✓ تعد الأسلوب المثالي - من الجانب الأخلاقي - للتصرف و اتخاذ القرار؛

✓ تضمن تحقيق عوائد لحملة الأسهم (shareholders)؛

✓ تعكس و تترجم كل ما يحدث في المنظمة.

- و بحسب هذه النظرية، إدارة الأطراف ذات المصلحة أو المسؤولية المجتمعية ليست نتيجة بحد ذاتها و إنما أداة لتحسين الأداء الاقتصادي.

المطلب الثالث: مختلف المداخل و الإجراءات الإستراتيجية لإدماج المسؤولية المجتمعية في المؤسسة

1- مختلف مداخل إدماج المسؤولية المجتمعية في المؤسسة

- يرى (Geneviève Féron et autres) بأن التوجه البيئي يعتبر سائداً أكثر في عالم الاقتصاد المستدام و كذا في المؤسسات، و يتعلق الأمر هنا بإدماج البيئة في إدارة المؤسسة. هذا التوجه يقود إلى تطبيق عدد من المبادئ و الطرق العملية: المشاركة، الشفافية، الالتزام، شهادات الأداء البيئي... و في السنوات الأخيرة بادرت العديد من المؤسسات في إطار التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية إلى التوجه نحو حماية البيئة، فمنها من التزمت بتخفيض انبعاثات الكربون و أخرى اقترحت التوجه نحو حماية التنوع الحيوي (la biodiversité)...³

- و يرى معهد (Veolia Environnement) أن نجاح و فاعلية المسؤولية المجتمعية في المؤسسة يستند يقوم فقط على تجميع تراكم المعارف، التعلم، التقنيات العلمية و التكنولوجيا، و لا يمكن في أي حال من الأحوال القول بوجود

¹ Patrick Widlocher et Isabelle Querne, **op.cit**, p 19.

² David Crowther et Güler Aras, **corporate social responsibility**, disponible sur le lien: <http://www.kantakji.com/fiqh/Files/Companies/z126.pdf>, consulté le: 03-11-2018.

³ Geneviève Féron et autres, **Ce que développement durable veut dire**, éditions d'organisation, 2^{ème} tirage, paris, 2005, p 46.

تنمية مستدامة و لا مسؤولية مجتمعية إذا لم يتم إيلاء الجانب البيئي أهمية تذكر، سواء من منظور كلي أو على مستوى المؤسسة. فالمسؤولية المجتمعية تعني في كثير من الأحيان الاهتمام بالجانب البيئي.¹

- و يرى (Gilles Roussillon) خبير في مجال مراقبة التسيير بأن إدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية في المؤسسة يقتضي على هذه الأخيرة إعادة التعريف بطبيعة العلاقة مع البيئة، و عليها تبني فلسفة جديدة تهتم بسلوكها مع الأطراف ذات المصلحة.²

- و بالنسبة ل: (Bernard Calisti et Francis Karolewicz) فهو يرى بأن معظم المؤسسات تنتهج حالياً المسؤولية المجتمعية من خلال مدخلين رئيسيين:³

- إدراك الرهانات البيئية: (مدخل بيئي).
- تقديم البعد البشري للمؤسسة: (مدخل اجتماعي).

- بينما يرى (Patrice Galambert) خبير أيضاً في مجال مراقبة التسيير بأن المؤسسات التي تسعى لإدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية يمكنها تبني توجهين مختلفين: الأول متخصص، يختص بالإشكالية البيئية، في حين أن التوجه الثاني فأشمل، و يختص بإدماج جميع العوامل المرتبطة بالمسؤولية المجتمعية ، عندئذ يكون مجال الحديث بشكل أكيد حول الأداء الشامل في إطار المسؤولية المجتمعية.⁴

- ويرد (Olivier Dubigeon) بأنه ليس هناك من طريق واحد أو نموذج معين معتمد من طرف المؤسسات لتبني و انتهاج المسؤولية المجتمعية ، حتى لو كانت البيئة عادة تختار كمدخل لتبني المسؤولية المجتمعية. فالأمر هنا يتعلق بإدخال عناصر جديدة للمؤسسة. و لكي يتم ذلك بنجاح و بشكل إيجابي على المؤسسة أن تكون على علم بأن تبني المسؤولية المجتمعية يعني السير في مجال التعلم و التحسين المستمر، و ما يضبط كل ذلك هو توافر "حوكمة رشيدة".⁵

2- الإجراءات الإستراتيجية لإدماج المسؤولية المجتمعية: يمكن حصرها في النقاط التالية:⁶

¹ Institut Veolia Environnement, **La connaissance pilier du Développement durable**, Conférence de prospective environnementale : Education, Environnement et santé, paris, 17-18 juin 2004, p : 41.

² Club du jeudi, Table ronde: **Contrôle de gestion et développement durable**, Club du jeudi, paris, 28 novembre 2002, p 02.

³ Bernard Calisti et Francis Karolewicz, **RH et développement durable : Une autre vision de performance**, éditions d'Organisation, paris, 2005, p 18.

⁴ Club du jeudi, **op.cit**, p 02.

⁵ Olivier Dubigeon, **Piloter un développement responsable: Quel processus pour l'entreprise?**, 3^{ème} édition, Pearson éducation, paris, 2009, p 77.

⁶SADC, **Quatre processus stratégiques d'intégration du développement durable**, disponible sur le lien: http://www.sadc-autray.qc.ca/upload/File/InfoDD9_4%20%20processus%20strategiques%281%29.pdf, consulté le: 11-07-2015.

1-2 الحوكمة الشاملة و القيادة:

إن الحوكمة بشكل موجز هي الطريقة التي من خلالها تباشر السلطة مهام تسيير أعمالها في إطار المسؤولية المجتمعية ، كما تقتضي إقامة منظمات متفتحة، شفافة و مشاركة. لذلك تعتبر الحوكمة العامل الرئيسي في مسيرة التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية و كذا من أهم عوامل إنجاح سياستها.

و ترجع الحوكمة إلى كونها: "توجه مخطط و منظم للمشاركة في اتخاذ القرار، موجه للإجابة على متطلبات الشفافية و المشاركة التي تنشدها مختلف الأطراف ذات المصلحة في إطار المسؤولية المجتمعية".

و لضمان حوكمة رشيدة على المؤسسة:

- الالتزام و التقيد بالمبادئ و المعايير المرجعية الدولية (إيزو 9000، مبادئ OCDE، الاتفاقية الدولية للأمم المتحدة... ، مقررات لجنة بازل،...).
- بناء نمط قيادة فعال بمساهمة المسيرين، و الذين عليهم إظهار الالتزام و بشكل أخلاقي في أداء نشاطهم، و ترسيخ بنية داخلية للحوكمة في المؤسسة تكون واضحة و مستقرة. و كذا إرساء المؤسسة على سياسة أخلاقية متينة تعطي من خلالها الأوامر و التعليمات، و صياغة الاستراتيجيات و الأهداف...
- الاتجاه نحو نظام مدمج لإدارة التنمية المستدامة (SMI-DD).
- متابعة الأنشطة من خلال المؤشرات (مؤشرات النشاط، مؤشرات النتائج،...).
- قيام مسؤولي التنمية المستدامة بالإشراف، التنسيق و تطبيق الأنظمة و الأعمال لدعم ممارسة المسؤولية الشاملة و تطوير الحوار مع الأطراف ذات المصلحة.

2-2 إدماج المسؤولية المجتمعية في أنظمة الإدارة:

يعتبر نظام الإدارة النظام الذي من خلاله تقوم المؤسسة بإعداد و تطبيق سياستها و أهدافها، و هو يحوي البنى و الأنشطة المختلفة: تخطيط، مسؤوليات، السياسات المتبعة، الممارسات، الإجراءات، الأساليب و الطرق، الموارد... أما النظام المدمج لإدارة المسؤولية المجتمعية هو الذي يأخذ بعين الاعتبار الجوانب الاجتماعية، البيئية و الاقتصادية، و كذا مختلف المجالات التي تربط فيما بينها.

إن إدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية في نظام إدارة المؤسسة لا يفهم على أنه تغيير لنظام الإدارة القائم، بل تكييف و إدماج العناصر المرتبطة بالتنمية المستدامة بطريقة متواصلة و مستمرة. إذن على المؤسسة في هذا الصدد القيام بالاختيار الأمثل من بين مختلف الخيارات (الإدارية، الإستراتيجية، التقنية،...) و إعطاء للبدائل المختار الفعالية و إبقاءه في منحى التحسين المستمر.

كما يجب أن ينظر إلى إدماج أبعاد المسؤولية المجتمعية في المؤسسة من منظار التعلم، كمنهج تعليمي و التحسين المستمر.

3- قياس و تقييم الأداء الشامل:

في إطار التنمية المستدامة على المؤسسة قياس آثار مختلف أنشطتها التي تمارسها، و تقييم نجاحها و فشلها. فالمسؤولية المجتمعية يمكن قياسها من خلال تخفيض التأثيرات على العوامل الثلاثة الممثلة لأبعادها. و هنا يمكن توظيف لوحة قيادة قائمة على مجموعة من المؤشرات، تتميز هذه الأخيرة بكونها واضحة، دقيقة و مفهومة، تستفيد منها مختلف الأطراف ذات المصلحة في إطار مبادرات الإبلاغ و الإفصاح.

إن تقييم الأداء الشامل للمنظمة يتم وفقا لثلاثة ركائز أساسية:

– **البعد البيئي:** تبرز به أهمية التوفيق بين نشاطات المؤسسة و الحفاظ على الأنظمة الايكولوجية، و هذا يتضمن دراسة لآثار نشاطات المؤسسة من حيث طبيعة منتجاتها و استهلاكها للموارد و كذا عملية الإنتاج و كل ما يتعلق بالفضلات و التلوث.

– **البعد الاجتماعي:** تقييم آثار النتائج الاجتماعية لنشاطات المؤسسة على أصحاب المصالح: العمال (ظروف العمل، مستوى الأجور، عدم التمييز،...)، الموردون، الزبائن، المجتمع المحلي، و المجتمع ككل.

– **البعد الاقتصادي:** و يعني الأداء المالي و القدرة على المساهمة في النمو الاقتصادي في مجال الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة مع ضرورة احترام قوانين المنافسة الصحيحة.

و يتعين على المؤسسة الموازنة بين هذه الأبعاد فتحقق ثلاثة أهداف: النمو الاقتصادي و العدالة الاجتماعية و جودة البيئة. التقاطع بين هذه الأهداف يشكل مناطق التصادم أو الضغط التي تشكل تهديدات أو فرصا بالنسبة للمنظمة، علما أن تبني النظرية المعتمدة على دمج الأبعاد الثلاثة ضمن منظور كلي يوجب الاهتمام بتحقيق الأداء الشامل و ليس مجرد إضافة الأبعاد الثلاثة كل على حدى و بشكل مستقل.¹

4- أهمية دمج برامج المسؤولية المجتمعية في المؤسسة

أصبحت برامج المسؤولية المجتمعية اليوم ضرورة لا خيارا، و لم يعد الأمر يرتبط ببرامج تجميلية تقوم بها منظمات الأعمال الكبيرة و الشركات متعددة الجنسيات لتغطية نشاطاتها المشبوهة، إنما مشروعا إداريا تحتاجه كل المنظمات الصغيرة و المتوسطة و الكبيرة، ليس مجرد إثبات حسن نواياها و احترامها للقوانين و أصحاب المصالح، إنما لأنها أضحت اليوم واجبا

¹ مقدم وهبية، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة وهران، 2013-2014، ص 129.

يطلب به أفراد المجتمع و كل أصحاب المصلحة و يستمد الزاميته من اعتبار المؤسسة موطننا في المجتمع الذي تعمل فيه.¹

5- أهمية إعداد نظام لإدارة المسؤولية المجتمعية

تتبع الممارسات الإدارية المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية من خلال ثلاث نماذج مختلفة. أولاً النموذج الكلاسيكي المؤسس على التفريق بين مجال الأعمال و المجالات الأخرى و الذي يتم فيه التركيز على الجانب الاقتصادي على اعتبار أن تحقيق الربح هو الهدف الوحيد لمنظمات الأعمال و الذي يجب أن تسعى لتحقيقه.

أما النموذج الثاني فيعتمد على القيام ببعض النشاطات الخيرية و التي تعتبر نشاطات عرضية ليس لها أثر على الإدارة. فمنظمات الأعمال التي تحصر تصميم المسؤولية المجتمعية في هذه النشاطات ترغب في عدم تضمين نشاطاتها الاقتصادية في الحقل الاجتماعي. و ينعكس النموذج الثالث من خلال دمج الاهتمامات الاجتماعية و البيئية في قلب النظام الإداري. و من خلاله تعتبر برامج المسؤولية المجتمعية جزءاً من السياسة العامة للمنظمة، حيث يكون لهذا الدمج آثار على: أساليب التقييم و الرقابة الداخلية للأداء، نظام التقارير، نظام الأجور، معايير اختيار الاستثمارات و غيرها... و هذا ما يستدعي وضع نمط إداري مبني على المسؤولية المجتمعية.²

¹ نفس المرجع السابق، ص 127.
² نفس المرجع السابق، ص 127-128.

المبحث الثالث: ركائز المسؤولية المجتمعية

حتى تتمكن المسؤولية المجتمعية من تعزيز مصداقيتها و تقديم قيمة مضافة مستدامة للمؤسسة، على هذه الأخيرة ضبط و توجيه إستراتيجية ممارستها عن طريق تحسين العلاقة بينها و بين أصحاب المصلحة والمتعاونين معها فضلا عن الالتزام بحقوقهم واستفادتهم من المزايا التي تمنحها لهم، و كذا بالاعتماد على معايير و هيئات تضبط ممارستها و ضمان توافقها مع الاتفاقات الدولية، لا سيما الاعتماد على المواصفة القياسية ISO 26000، و كذا الاعتماد على نظام نظام التصنيف الاجتماعي الدولي الذي يستخدم نفس مبدأ عمل التصنيف الائتماني الدولي الذي تقوم به مؤسسات و وكالات دولية مختصة في المجال.

المطلب الأول: المسؤولية المجتمعية و أهمية الحوار مع الأطراف ذات المصلحة

تقوم المؤسسة في إطار المسؤولية المجتمعية بالحوار مع الأطراف ذات المصلحة معها و تقديم تقرير عن ذلك بكل شفافية. و المؤسسة تواجه عادة عدة مشاكل اجتماعية و بيئية جديدة، كما أنه ليس لها الخبرة في جميع الميادين، و لا تملك الإجابة و لا الحلول لجميع العقبات التي تواجهها بمفردها و إنما تستعين بأطراف أخرى لضمان الحصول على حلول مناسبة للمشكلات التي تواجهها و تدعيم اتخاذ القرار. في هذا السياق: تتقلص مخاطر المؤسسة، التنبؤ بالأزمات، الانفتاح على مجالات جديدة في مجال الابتكار، الانفتاح أكثر على الأسواق، الشراكات،... كذلك يسمح الحوار بزيادة مصداقية المؤسسة تجاه مختلف الأطراف، ضمان الثقة الاجتماعية و كذا دعم رأس مالها اللامادي (صورة المؤسسة، السمعة، الشهرة،...)¹.

إن إشراك الأطراف المعنية يمكن أن يأخذ أشكالا عديدة، و يمكن أن يكون بمبادرة من المؤسسة أو يمكن أن يبدأ كاستجابة من المؤسسة لواحد أو أكثر من الأطراف المعنية و يمكن أن يحدث سواء في اجتماعات رسمية أو غير رسمية، و يمكن أن يأخذ أشكالا عديدة مثل الاجتماعات الفردية، المؤتمرات، ورش العمل، جلسات الاستماع العامة، مناقشات المائدة المستديرة، اللجان الاستشارية، إجراءات التشاور و المعلومات المنتظمة، منتديات الانترنت التفاعلية... و هناك أسباب شتى للمؤسسة للعمل مع الأطراف ذات المصلحة معها، من بينها:

- ✓ تبليغ قراراتها من خلال تحديد و فهم أفضل للعواقب المحتملة من أنشطتها و تأثيرها على أطراف معينة محددة.
- ✓ تحديد أفضل السبل لزيادة الآثار المفيدة لأنشطة المؤسسة و قراراتها لتقليل أي آثار سلبية.
- ✓ مساعدة المؤسسة على استعراض أدائها حتى يمكنها تحسينه.

¹ SADC, **Quatre processus stratégiques d'intégration du développement durable**, disponible sur le lien: http://www.sadc-autray.qc.ca/upload/File/InfoDD9_4%20%20processus%20strategiques%281%29.pdf, consulté le: 11-07-2015.

- ✓ تناول الصلة بين مصالح الأطراف ذات المصلحة و مسؤوليات المؤسسة تجاه المجتمع ككل.
- ✓ المساهمة في التعلم المستمر للمؤسسة.
- ✓ زيادة الشفافية و المصداقية لقراراتها و أنشطتها.
- ✓ تكوين شراكات لتحقيق الأهداف ذات المنفعة المتبادلة.¹

إذن فالحوار لا يعتبر إستراتيجية تسويقية لتحسين صورة المؤسسة، و لكن إستراتيجية للحوار بين أطراف معينة لغرض تسعى من خلاله المؤسسة إلى المشاركة و العمل الجماعي في حل المشاكل التي تواجهها. و كذلك من خلال الحوار يمكنها جذب انتباه العديد من الأطراف الأخرى، و تستفيد عندئذ من عدة مزايا إستراتيجية:

✓ الفهم الجيد لاحتياجات السوق؛

✓ القدرة على صياغة القرارات بشكل جيد؛

✓ الحصول على الثقة؛

✓ إقامة تحالفات و شراكات.²

إن الذي يقود المؤسسات الاقتصادية إلى مراعاة المسؤولية المجتمعية في ممارساتها الإدارية لا يرجع فقط لأنه في الواقع الكثير من المؤسسات تحقق في إدراك دورها في المجتمع ذلك أن المسؤولية المجتمعية تشمل خضوعها إلى المساءلة ليس فقط أمام المساهمين بل و أمام كل أصحاب المصالح. فبالنسبة للمهتمين بنظرية أصحاب المصالح فإن هذه الأطراف تنتظر من المؤسسة أسلوبا جديدا في الاتصال و يكون ذلك بالحصول دون عناء على معلومات شفافة و بذلك يمكن للمؤسسة أن تستفيد من ذلك بحيث تعلن للجميع أن نشاطها يخدم مصالحهم فتحقق بذلك الشراكة و الثقة في آن واحد. فالمسؤولية المجتمعية بحدود معينة تمثل صيغة عملية مهمة و مفيدة لمنظمات الأعمال في علاقاتها مع مجتمعاتها، بمعنى أن الوفاء بالمسؤولية المجتمعية لمنظمات الأعمال يحقق لها العديد من الفوائد يقف في مقدمتها تحسين صورة المؤسسة الاقتصادية بالمجتمع و ترسيخ المظهر الايجابي لدى العملاء و العاملين و أفراد المجتمع بصورة خاصة إذا اعتبرنا أن المسؤولية المجتمعية تمثل مبادرة طوعية للمؤسسة تجاه أطراف متعددة ذات مصلحة مباشرة أو غير مباشرة من وجود المؤسسة الاقتصادية. في هذا الصدد بدأ يشمل العالم مؤخرا تغييرا جذريا للمساءلة و هو في الحقيقة نتاج الأسباب التالية:

¹ الأمانة المركزية (ISO)، دليل إرشادي حول المسؤولية المجتمعية (الترجمة الرسمية للمواصفة القياسية الدولية ISO 26000)، جنيف-سويسرا، 2010، ص 18.

² SADC, **Quatre processus stratégiques d'intégration du développement durable**, disponible sur le lien: http://www.sadc-autray.qc.ca/upload/File/InfoDD9_4%20%20processus%20strategiques%281%29.pdf, consulté le: 11-07-2015.

1) الموقف الذي وضعت بعض المؤسسات نفسها فيه نتيجة ممارستها و تصرفاتها الخاطئة تجاه المجتمع بجميع مكوناته. و هنا يذكر على سبيل المثال ما حصل مع شركة شل SHELL في نيجيريا و شركة يونيون كاربايد UNION CARBIDE في كارثة التسريب الكيماوي في بوبال بالهند و كذلك ما فعلته صناعات الأخشاب بتجريد الغابات مسببة فيضانات هائلة و ما تفعله حاليا الشركات المصنعة للأدوية المعالجة للإيدز اتجاه التسعيرة المرتفعة التي تفرضها على الدول الفقيرة و خصوصا إفريقيا.

2) عدم اهتمام المؤسسات بوضع قوانين محققة و السعي لتطبيقها و المتعلقة بأهداف اجتماعية سواء فيما يخص حقوق الإنسان أو معايير العمل و الاستدامة البيئية أو تخفيض مستوى الفقر عالميا.

3) تعتبر المؤسسات موضوع المسؤولية المجتمعية مسألة هامشية سواء في ثقافتها أو في إجراءاتها الإدارية. و التفكير على نحو هذا المنوال يعتبر خطأ خاصة في ظل بيئة العمل الجديدة التي فرضتها ظاهرة العولمة و التي أصبحت تطرح تحديات عميقة أمام المؤسسات و التي تعتبرها عناصر فاعلة اجتماعيا.

إن كيفية إدارة المؤسسات الاقتصادية لعلاقتها مع أصحاب المصالح أصبحت عنصرا من العناصر المهمة المستعملة في تقييم الأداء. و قد أصبح من حق المجتمع أن يعرف النتائج المترتبة عن النشاط الذي تمارسه المؤسسة و عن تصرفات مسيرتها. ذلك أن هذا النشاط لا يؤثر فقط على القيمة الاقتصادية للمؤسسة المتمثلة في قيمتها السهمية بل يتعداها إلى القدرة على التعرف على المخاطر الناجمة عن التصرفات ذات الانحرافات البيئية و الاجتماعية و التي إن وقعت فقد تؤدي إلى الإفلاس، لذلك فقد أصبح مهما أن تعطي المؤسسة الاقتصادية الاهتمام اللازم لعمليات الاتصال الكافي مع أصحاب المصالح، و كل تقصير من جانب المؤسسة في هذا المجال لا يسمح لها بالتعرف على مدى اهتمام الغير بالمؤسسة.¹

على المسيرين مراعاة الأبعاد الثلاثة للمسؤولية المجتمعية في إدارة مؤسساتهم و السهر على تحقيق التوازن الذي يتشكل من أصحاب المصالح و الذين يمثلون الزبائن السبعة للمؤسسة (الشركات، المساهمين، المستخدمين، العملاء، المستثمرون، الموردون و المجتمع).² و تتركز إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح على مبدأ هام في التسيير و هو مبدأ التحسين المستمر. و يمكن تطبيقه من طرف المؤسسة في هذا المجال كالتالي:³

¹ العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 90-92.

² Anne Peeters, **Responsabilité sociale des entreprises**, EDI.PRO, Belgique, 2007, p 55.

³ العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 92.

- 1) تعهد الإدارة العامة: يجب أن يكون واضحاً لجميع أصحاب المصالح انتهاج المسؤولية المجتمعية موضحاً اهتمامات الجهات العليا في الإدارة و يجب أن يتجلى ذلك في إستراتيجيتها بكل وضوح.
- 2) تلبية كاملة لجميع رغبات الزبائن و يمكن قياس ذلك على فترات زمنية متفرقة و اختبارها.
- 3) العمل الجماعي و التنسيق بين العمال و الموردين و الزبائن (اعتماد مبدأ المصلحة).
- 4) الاهتمام بإشباع رغبات العمال و ذلك بتنوع مهامهم و تحميلهم جزءاً من المسؤولية.
- 5) الاهتمام بالتكوين المستمر و المتواصل للعمال.
- 6) متابعة البيانات التي تسمح بقياس أثر أنشطة المؤسسة على المجتمع الذي تنشط فيه.
- 7) مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات المؤسسات المنافسة.
- 8) اعتماد الشفافية تجاه العمال و الموردين و الزبائن.
- 9) مراجعة و تدقيق التحسينات المنتظرة.

في دراسة أجريت في فرنسا في شهر مارس 2003 على 06 دول أوروبية فإن العينة التي أجريت معها الدراسة ترى أن لتطبيق المؤسسة للمسؤولية المجتمعية جملة من الانعكاسات الايجابية على أصحاب المصالح أهمها:

- 14% من العينة ترى أن المؤسسة التي تنتهج المسؤولية المجتمعية تكون لديها القدرة على استقطاب يد عاملة مؤهلة قصد توظيفها.
- 27% يرون أنها تساعدهم على تحسين علاقاتهم بأصحاب رؤوس الأموال (المستثمرين الماليين).
- 33% يرون أنها أداة من أدوات تحفيز العمال.
- 47% يرون أنها تساعد على تحسين العلاقة مع الحركات الجمعوية و مع المنظمات غير الحكومية.
- 56% يرون أنها تساعد على تحسين العلاقة مع السلطات العمومية و مع الجماعات المحلية.
- 92% يرون أنها تساعد على تحسين صورة المؤسسة أمام المستهلكين.

و في دراسة أخرى أجرتها شركة SOFRES الفرنسية المختصة في دراسات سبر الآراء و الاستقصاءات سنة 2001 لخصر ما ينتظره الرأي العام من المؤسسة التي تنتهج المسؤولية المجتمعية أظهرت النتائج اهتمام الفرنسيين بالمسؤولية المجتمعية للمؤسسات الفرنسية، فأفراد العينة الذي شملهم سبر الآراء يرون أن المؤسسة المسؤولة هي تلك التي عليها واجبات تجاه زبائنها و موظفيها و تحترم أخلاقيات الأعمال و تهتم بالمصلحة العامة. فحسب أفراد العينة: للمؤسسة واجبات أولاً و قبل كل شيء نحو الزبائن و الموظفين. فهناك فقط ربع الفرنسيين الذين يعتبرون أن المؤسسة المسؤولة هي

تلك التي تلتزم بالمصلحة العامة، بالنسبة للآخرين يرون أن الجانب الأخلاقي و المهني اليومي هو أساس مسؤولية المؤسسة و جاءت النتائج على النحو التالي:

✓ احترام القانون 22%

✓ معرفة الأخطاء و تصحيحها 48%

و في نفس المجال و من ناحية أخرى حول التزامات المؤسسة نحو أصحاب المصالح بينت الدراسة أن للمؤسسة التزامات نحو:

✓ زبائنها بنسبة 78%

✓ عمالها بنسبة 71%

✓ البيئة بنسبة 22%

✓ المجتمع المحلي و السكان المجاورين بنسبة 17%

✓ المساهمين بنسبة 6%¹

المطلب الثاني: المواصفة القياسية (ISO 26000)

1- نشأة المواصفة القياسية (ISO 26000)

قام بإعداد مشروع مواصفة الأيزو 26000 مجموعة العمل الدولية التابعة للمكتب الفني الإداري التابع لمنظمة الأيزو والمعنية بالمسؤولية المجتمعية.

تم إعداد هذه المواصفة الدولية مستفيدة من توجهات أطراف معنية متعددة بإشراك خبراء من أكثر من 90 دولة و40 منظمة دولية أو إقليمية واسعة الانتشار معنية بجوانب مختلفة للمسؤولية المجتمعية. هؤلاء الخبراء يمثلون 6 مجموعات لأطراف معنية مختلفة وهم: مستهلكين، حكومة، صناعة، عمال، منظمات غير حكومية، هيئات خدمية ودعمية وبحثية وغيرها. علاوة على ذلك تم وضع اشتراط معين لتحقيق توازن بين الدول النامية والدول المتقدمة وكذلك توازن بين الجنسين عند تقسيم المجموعات. وعلى الرغم من الجهود المبذولة لضمان مشاركة واسعة ونموذجية لكافة مجموعات الأطراف ذات المصلحة إلا أن أحداث توازن عادل وكامل للأطراف ذات المصلحة واجهته صعوبات عديدة أحالت تحقيقه ومنها إتاحة الموارد وعائق اللغة.²

¹ نفس المرجع السابق، ص 93-94.

² الأمانة المركزية (ISO)، مرجع سابق، 2010، ص 7.

2- تعريف المواصفة القياسية (ISO 26000)

هو معيار دولي أطلقتته المنظمة الدولية للمعايير أيزو سنة 2010، و هي بمثابة دليل إرشادي تطبيقي لمبادئ المسؤولية المجتمعية ومبادراتها وتهدف لدمج هذه الممارسات ضمن الخطط الإستراتيجية والأنظمة والممارسات والعمليات لأي مؤسسة وتمثل مرجعاً رئيساً وهاماً لتأسيس وتبني مفهوم مبادرات المسؤولية المجتمعية وتوجيهها نحو خدمة المجتمع وتنميته ورفقيه عبر المبادرات والبرامج والأنشطة المجتمعية.

تهدف هذه المواصفة لمساعدة المؤسسات في تبنيها لمسؤولياتها المجتمعية بمراعاة المستويات الثقافية والاجتماعية والبيئية والقانونية والاقتصادية كما توفر قوالب قابلة للتطبيق بما يضمن تعزيز المصادقية فضلاً عن ضمان توافق هذه المبادرات مع الاتفاقات الدولية المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية، إلى جانب دورها الواضح والهام الساعي لنشر الوعي بأهمية المسؤولية المجتمعية وتبني هذه الثقافة وهذا الفكر على نطاق واسع فضلاً عن توحيد الممارسات لسهولة تقييم المبادرات بشكل متمثل عالمياً وتطبيقها كذلك.

وتدفع هذه المواصفة الممارسات العملية للمسؤولية المجتمعية لأن تكون أداة تحقق التنمية المستدامة وتضع التنمية كمكون أصيل لها فضلاً عن نشر المفاهيم والممارسات الإيجابية من خلال البرامج التنموية والتعليمية والتثقيفية والبحث العلمي. ولم تغفل هذه المواصفة أصحاب المصلحة حيث تركز على أهمية تحسين العلاقة بين المؤسسة وأصحاب المصلحة والمتعاونين معها فضلاً عن الالتزام بحقوقهم واستفادتهم من المزايا التي تمنحها لهم المؤسسة.¹

3- أهمية المواصفة القياسية (ISO 26000)

تقدم هذه المواصفة الدولية الإرشاد بشأن المبادئ الأساسية للمسؤولية المجتمعية والموضوعات والقضايا الجوهرية المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية وبشأن طرق دمج و تكامل السلوك المسئول مجتمعياً داخل المؤسسة. وتؤكد هذه المواصفة الدولية أهمية النتائج والتطور في أداء المسؤولية المجتمعية.

الغرض من هذه المواصفة الدولية هو أن تكون نافعة ومفيدة وقابلة للاستخدام من قبل كافة المؤسسات بالقطاع الخاص والعام غير الهادف للربح، سواء تلك الصغيرة أو الكبيرة ، وسواء تلك التي تعمل في الدول النامية أو المتقدمة. و حيث أنه لن يتم استخدام كافة أجزاء هذه المواصفة الدولية بشكل متساو لكل أنواع المؤسسات، فإن كافة الموضوعات الجوهرية تعد وثيقة الصلة بكل مؤسسة. وتكون المؤسسة مسئولة مسؤولية فردية عن تحديد ما هو ذو صلة ومحوري لكي تتناوله المؤسسة وذلك من خلال اعتباراتها وحوارها مع الأطراف ذات المصلحة.

¹ Emilie Brun, Comprendre ISO 26000 et la RSE, afnor éditions, france, 2015, p 01

قد ترغب المؤسسات الحكومية مثل أي مؤسسة أخرى في استخدام هذه المواصفة الدولية، وعلى الرغم من ذلك لا يقصد استبدال أو تعديل أو تغيير الالتزامات الخاصة بالدولة بأي شكل من الأشكال.

يتم تشجيع كل مؤسسة لتصبح مسؤولة مجتمعيًا بشكل أكبر من خلال استخدام هذه المواصفة الدولية.

و إدراكًا أنه قد تتفاوت درجة فهم وتكامل المسؤولية المجتمعية بين المؤسسات، فإن هذه المواصفة الدولية موجهة لتلك المؤسسات التي لا تزال في بداية تطبيقها للمسؤولية المجتمعية وكذلك تلك المؤسسات الأكثر خبرة وتمرساً للمسؤولية المجتمعية.

فالمؤسسات المبتدئة في تطبيق المسؤولية المجتمعية قد تستفيد من قراءة وتطبيق هذه المواصفة الدولية من أولها لآخرها، باعتبارها أول وثيقة تصدر بشأن المسؤولية المجتمعية. في حين أن المؤسسات ذات الخبرة في هذا المجال قد ترغب في تطبيق هذه المواصفة لتحسين الممارسات الحالية ولدمج المسؤولية المجتمعية بشكل أكبر داخل المؤسسة.¹

تقدم المواصفة الدولية (ISO 26000) دليلًا إرشاديًا لكافة أنواع المنشآت بغض النظر عن حجمها أو موقعها، وذلك فيما يتعلق بما يلي:

1. المفاهيم والمصطلحات والتعاريف المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية
2. خلفيات المسؤولية المجتمعية واتجاهاتها وخصائصها
3. مبادئ المسؤولية المجتمعية وممارساتها
4. الموضوعات الجوهرية المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية
5. دمج القضايا المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية وتطبيق وتعزيز سلوك المسؤولية المجتمعية عبر المؤسسة ومن خلال سياستها وممارستها المتعلقة بمجال تأثيرها
6. تحديد الأطراف المعنية والعمل على إشراكهم
7. الإبلاغ بالالتزامات والأداء المتعلق بالمسؤولية المجتمعية

وتهدف هذه المواصفة الدولية – من خلال هذا الدليل الإرشادي – إلى مساعدة المؤسسات للمساهمة في التنمية المستدامة.

تحفز هذه المواصفة المؤسسات و تشجعها على القيام بالأنشطة التي تتجاوز الإذعان القانوني مع الإدراك بأن ذلك هو واجب أساسي على كل مؤسسة و جزء رئيسي من مسؤوليتها المجتمعية.

¹ الأمانة المركزية (ISO)، مرجع سابق، ص vi.

كما يقصد من هذه المواصفة تعزيز التفاهم المشترك في مجال المسؤولية المجتمعية حيث يقصد بها أن تكمل المواثيق و المبادرات الأخرى المتعلقة بالمسؤولية المجتمعية و ليس أن تحل محلها. و من المستحسن أن تأخذ المؤسسة في اعتبارها حال تطبيق هذه المواصفة الاختلاف و التنوع المجتمعي و البيئي و القانوني و التنظيمي بالإضافة إلى الاختلافات الخاصة بالظروف الاقتصادية مع مراعاة المعايير الدولية للسلوك. هذه المواصفة الدولية ليست مواصفة لنظم الإدارة، و لا تهدف إلى استخدامها في أغراض منح الشهادات أو في الاستخدامات التعاقدية أو التنظيمية. و بذلك فإن أي عرض لمنح شهادة أو المطالبة بالحصول على شهادة بمواصفة الإيزو 26000 سيعد تشويهاً للهدف و الغرض الذي سيتم إصدار المواصفة الدولية من أجله.¹

4- المحاور الرئيسية للمواصفة القياسية (ISO 26000)

و لتستطيع المؤسسة تحديد نطاق مسؤوليتها المجتمعية و تحديد القضايا ذات الصلة و وضع أولوياتها، ينبغي عليها أن تتناول المحاور التالية:

1. الحوكمة المؤسسية
2. حقوق الإنسان
3. البيئة
4. الممارسات العمالية
5. ممارسات التشغيلية العادلة
6. قضايا المستهلك
7. إشراك و تنمية المجتمع²

المطلب الثالث: أهمية وكالات التصنيف الاجتماعي في تقييم المسؤولية المجتمعية:

1- نشأة وكالات التصنيف الاجتماعي

في السنوات الأخيرة أصبح المستثمرون قبل أن يشاركون بأموالهم في رأس مال مؤسسة ما يعاينون وضعيتها المالية عن طريق التصنيفات (AAA+، B-... الخ) المعطاة من طرف وكالات التصنيف الائتماني. لكن تبعاً لسلسلة الانهيارات و الفضائح التي لحقت بالكثير من المؤسسات أمثال: (Union Carbide, Enron, Parmalat, Arthur Anderson) خسر المستثمرون أموالهم مما خلف بعد ذلك عدم رضا الزبائن. و قد استحدثت على إثر ذلك ما يسمى

¹ نفس المرجع السابق، ص 01.

² Afnor groupe, L'ISO 26000 en 10 questions, afnor, France, 2011, p 03.

بوكالات التصنيف الاجتماعي (les agences de notation sociale ou extra-financière) والتي تتواجد أساسا بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث يتم تقييم المؤسسات على مستوى المسؤولية الاجتماعية من أجل تأمين أموال المستثمرين من أن يتم استثمارها في مؤسسات لا تحترم البيئة عند أداء أنشطتها، و لا تهتم بالجانب البشري و لا تحترم قواعد الحوكمة الرشيدة للشركات.

لذا فإن احترام البيئة، الزبائن، العمال، المجتمع، قواعد الحوكمة... كل هذا سيفيد و يدعم الوضعية المالية للمؤسسة، و منه جلب و استقطاب مستثمرين جدد.

و وكالات التصنيف الاجتماعي تفيد في كشف الأنشطة و التجاوزات المخفية عن المؤسسة المعنية، من عمالة الأطفال، عمال دون حقوق، ظروف عمل غير ملائمة... و يمكن الإشارة في هذا الصدد إلى ما يسمى ب: "ورشات أو معامل الشقاء" و يقابله في اللغة الإنجليزية "sweat shops"¹.

إن ظاهرة معامل أو ورشات الشقاء (SWEAT SHOPS)* ظهرت ما بين 1830 و 1850، حيث يعرفها الديوان العام للمحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية: "مكان عمل أين يقوم صاحب العمل بانتهاك وخرق قوانين العمل الفدرالية أو الوطنية أو تجاوز أخلاقيات المهنة فيما يخص: الأمن والسلامة المهنية، الصحة، تعويضات خسائر العمل...". و يعرفه المركز الديني للمسؤولية الاجتماعية (The interfaith center of corporate responsibility) على أنه: "...حتى ولو كان المصنع نظيفاً، منظماً، ويحتوي على مرافق مختلفة، فإنه يُصنف "sweatshops" إذا لم يتحصل عاملوه على أجور تضمن مستوى معيشي مقبول"².

و يعرفه (Maryse Guenette): "إن sweatshops هو كل مكان عمل أين يكون العمال خاضعين للقيود التالية:³

- ساعات عمل إضافية و إجبارية؛
- أجور متدنية وتعويضات ساعات العمل الإضافية غير عادلة؛
- مخاطر دائمة تمس و تهدد الصحة والأمن ناتجة عن إهمال أو احتقار العمال؛
- إخفاء كل ما من شأنه كشف تعرض العمال للمخاطر المهنية؛
- عمالة الأطفال؛
- منع حق التنظيم في نقابات".

¹ Patrick Widlocher et Isabelle Querne, **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, 2009, pp 41-43.

* En français: les ateliers de misère ou les ateliers de sueur.

² Matt Zwolinski, **Sweatshops: Definitions, History, and Morality**, Department of Philosophy, University of San Diego, Canada, 2006, pp 2-3.

³ Maryse Guenette, **L'atelier du Père Noël: la fabrication des jouets et l'éthique sociale**, Rapport présenté au bureau de la consommation d'Industrie, Canada, Juin 2006, pp 6-8.

إذن فمستوى المسؤولية الاجتماعية من منظور التصنيفات الاجتماعية يمكن إما أن يشوه صورة المؤسسة أو أن يساهم في تحسينها، فتكتسب المؤسسة ميزة تنافسية بشكل حاسم.

- و تجدر الإشارة إلى أن طلب التصنيف ليس إلزاميا من طرف وكالات التصنيف الاجتماعي و لكنه مفروض بشكل قاطع من طرف المستثمرين المقبلين على ذات المؤسسة، أو عند رغبة المؤسسة في التقييم الذاتي (auto-évaluation)¹.

2- نظام عمل وكالات التصنيف:

إن التصنيف الاجتماعي دليل جديد لإثبات أهمية التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية في حياة المؤسسات. و الغرض من هذا التصنيف هو كشف معلومة مستقلة عن جودة الجانبيين البيئي و الاجتماعي للمؤسسة. حتى و إن كانت مؤسسة ما غير مهتمة بالمسؤولية المجتمعية، سيتم تحسيسها من قبل أحد الأطراف ذات المصلحة (وكالات التصنيف مثلا)².

و تقوم وكالات التصنيف الاجتماعي بقياس مستوى المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. و يتم ذلك بطلب من المؤسسة، فتقوم الوكالة بمعاينة الوثائق الرسمية للمؤسسة، استقصاء مقابلات مع (أعضاء مجلس الإدارة، مدراء، مسؤولين، مسيرين، عمال،...)، مصادر أخرى مستقلة عن المؤسسة (الإعلام، الأطراف ذات المصلحة... مثلا)،...

و التصنيف الذي تحصل عليه المؤسسة يمكن أن تنشره (في إطار مبدأ الإفصاح) أو أن تحتفظ به لنفسها فقط لتعرف مستوى أداءها في إطار التنمية المستدامة.

كما تضع وكالة التصنيف الاجتماعي تحت تصرف المنظمات أدوات تساعد في مجال القيادة الإستراتيجية، و كذا تقديم نصائح في مجال تدقيق المسؤولية الاجتماعية، و في مجال المقارنات المرجعية. و تساعد كذلك المستثمرين و مسيري الأصول في اتخاذ قرارات الاستثمار، بالإضافة إلى:

- ✓ تقديم تحليل خاصة بالاستثمار المسؤول اجتماعيا (ISR).
- ✓ تقديم تصنيفات خاصة بالأداء البيئي، الاجتماعي و حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة.
- ✓ تقديم دراسات حسب القطاعات و حسب المعايير للمسؤولية الاجتماعية.
- ✓ تصنيف الدول و المقاطعات في مجال حماية البيئة، تطبيق القانون، فعالية الحوكمة،...

¹ Patrick Widloecher et Isabelle Querne, *op.cit*, p 42.

² Anne Krupicka et Benjamin Drevton, *Le développement durable: Une problématique de gestion?*, 14^{ème} conférence internationale de management stratégique, IAE.univ-poitiers, 2005,p 09.

و من بين وكالات التصنيف الاجتماعي الأخرى: (vigeo) بفرنسا، (BMJ-Ratings) بفرنسا، (Eiris) بريطانيا، (Oekom) بألمانيا، (Pays-Bas (Triodos)، (Avanzi) إيطاليا، (Ges-Investment services) في بولونيا و مختلف دول شمال أوروبا¹.

¹ Patrick Widloecher et Isabelle Querne, **op.cit**, pp 45-47.

خاتمة الفصل

أصبحت المؤسسات في جميع أنحاء العالم بالإضافة إلى أطرافها ذات المصلحة على دراية متزايدة بالحاجة إلى سلوك مسؤول مجتمعياً والفوائد الناجمة عنه. فهدف المسؤولية المجتمعية هو المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة. أصبح أداء المؤسسة فيما يتعلق بالمجتمع الذي تعمل فيه وتأثيرها على البيئة جزءاً هاماً وحرماً لقياس أدائها بشكل عام و قدرتها على الاستمرار في العمل بكفاءة. ويعد هذا انعكاساً جزئياً للاعتراف المتزايد بالحاجة إلى ضمان وجود أنظمة بيئية صحية وكذلك العدالة الاجتماعية و الحوكمة التنظيمية الجيدة. وعلى المدى البعيد تعتمد كافة أنشطة المؤسسات على صحة و سلامة الأنظمة البيئية في العالم. تخضع المؤسسات إلى فحص دقيق من خلال أطرافها ذات المصلحة المختلفة بما في ذلك المستهلكين أو العملاء والعمال واتحاداتهم التجارية وأعضائهم والمجتمع والمؤسسات غير الحكومية والطلاب والخبراء الماليين والجهات المانحة والمستثمرين والشركات وغيرها من الهيئات.

الفصل الثاني

تغير قواعد نظام مراقبة

التسيير في إطار تبني أبعاد

المسؤولية المجتمعية

مقدمة

إن نظام مراقبة التسيير يعتبر من الأنظمة الهامة التي أدخلت على التسيير العام للمؤسسات، فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس و تقييم عمليات التسيير من أجل ضمان تسيير ما خططته المؤسسة والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، حيث يعتمد مراقب التسيير أثناء أداءه لوظيفته على مجموعة من التقنيات والأدوات التي تمكنه من تحقيق ما أراده من هذه الوظيفة، كما أن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان تحسين ظروف التسيير و توجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف و استراتيجيات. و لكن في ظل اقتحام مفهوم التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية عالم المؤسسات تغيرت قواعد مراقبة التسيير لتخضع لمبادئ هذين المفهومين، و لتنتقل المهام من مجرد قياس الأداء المحاسبي و المالي إلى قياس و تقييم الأداء الشامل، هذا فضلا عن تناولها (مراقبة التسيير) لمجالات جديدة، المعلومات فيها مجمدة و التكاليف غير مضبوطة و الأرباح التي يمكن الحصول عليها منها مهملة، ألا و هما الجانب الاجتماعي و البيئي.

و سيتم تناول هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

المبحث الثاني: الوجه الحديث لمراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية

المبحث الثالث: نظام المعلومات في خدمة نظام مراقبة التسيير

المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير

يعد نظام مراقبة التسيير من بين الأنظمة التي تحتل الصدارة بين نظم المؤسسة الحديثة، فلقد أصبح من أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حالياً. فهو يسمح للمسييرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة على تنفيذ النشاط و بالتالي يساعد في اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كما يعمل على اكتشاف العلاقة بين الأهداف والوسائل والنتائج، من أجل تحقيق الكفاءة والفعالية والملائمة وهي مزايا ترغب كل مؤسسة في تحقيقها. وعلى هذا أصبح نظام مراقبة التسيير يفرض نفسه على كل مسير يريد أن يحقق النجاح.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراقبة التسيير

شكلت مراقبة التسيير موضوعاً للعديد من الدراسات التاريخية بينت فيها أنها نشأت و تطورت في وسط عملي استطاعت فيه أن تبرهن على نفسها و تعطي نتائج وصلت إلى المستوى الاستراتيجي. و يمكن إيجازها فيما يلي:

1- بداية القرن 20: نشأة مراقبة التسيير

وفقاً لبوكين (Bouquin 2011)، كان ظهور مراقبة التسيير في بداية القرن 20، و التي انبثقت من أعمال "الرقابة الإدارية" للأبجولوساكسونيين التي واكبت ظهور الهيكل التنظيمي القطاعي الذي يتناسب و المؤسسات الكبيرة الحجم. و طور نظام مراقبة التسيير في فرنسا بابتكار أداة لوحة القيادة للتسيير في الثلاثينيات.¹

2- من سنة 1950 إلى أواخر الستينيات

في الخمسينيات أخذ نظام مراقبة التسيير مكانته في المؤسسات، مع التيار السلوكي يعطي تمثيل أقل آلية للمنظمة. و في الستينيات و بعد الأعمال المقدمة من طرف (Anthony 1965)، (Sloan 1966) و (Chandler 1967)، أخذ نظام مراقبة التسيير في التطور أكثر فأكثر. فكان يعرف كمجموعة من الإجراءات التي ينفذها المسيرون ، لهدف مشترك و محدد، و يعتبر الإطار المحاسبي هو أساسها و محورها ، و نظام التقارير هو وظيفتها الرئيسية. منذ ذلك الحين أصبح نظام مراقبة التسيير يعتبر أداة فعالة للمسييرين لاتخاذ القرارات ب: (كفاءة) و (فاعلية)، و هما هدفا النظام.²

¹ Michel Pendaries, **Le Contrôle de gestion: d'hier à demain**, Colloque organisé les 21 et 22 avril 2017 par le laboratoire EDETO dans le cadre de la Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et de Gestion de Fès (Maroc) sur le thème, **le Contrôle de gestion dans tous ses états**, p 01.

² **ibidem**, p 01.

3- من سنة 1970 إلى أواخر الثمانينيات

في الثمانينيات اتخذ نظام مراقبة التسيير البعد التنظيمي مع هدف تنفيذ الإستراتيجية بكفاءة و فاعلية (Anthony 1988، Bouquin 1989). يبرز Bouquin هدفين هامين للرقابة: جودة نظام صنع القرار و تقييم

الأداء. و يبرر مكانته بين الرقابة التشغيلية (التنفيذية) والتخطيط الاستراتيجي داخل المؤسسة.¹

و لقد أقر (ANTHONY)، بالتزامن مع تعريفه لمراقبة التسيير، ثلاثة مستويات للرقابة:²

- الرقابة الإستراتيجية: و تم المسيرين أي تتوافق مع مستويات التسيير الاستراتيجي، و تهتم بالإستراتيجية و الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة للحكم على مدى تلاؤمها.

- مراقبة التسيير: والتي تستهدف الإطارات و المسؤولين تهتم بتقييم أثر القرارات المتخذة على المدى المتوسط لتحقيق الأهداف ؛ و ضبط استخدام الموارد في إطار الإستراتيجية المعتمدة.

- الرقابة على التنفيذ (التشغيلية): وهو متابعة يومية قصيرة الأجل، لحسن سير العمليات. تهتم أساسا بالعمال (المستويات القاعدية).

و يعتبر الاتصال بين المستويات الثلاثة أمراً بالغ الأهمية. من هذه النقطة لمراقبة التسيير دور محوري تلعبه في تحقيق الترابط بين المستوى الاستراتيجي و التوجهات الرئيسية للمؤسسة مع مختلف العمليات و الميدان. فمراقبة التسيير هي عنصر أساسي في ضمان ربط المستويين الآخرين و تحقيق الأهداف الإستراتيجية في المنظمة. و كذا، ظلت مراقبة التسيير تركز بشكل رئيسي على مشاكل التكلفة و اهتمام غير كاف بمعايير الأداء الجديدة.

4- فترة التسعينيات...

في التسعينيات، استمرت مسألة تنفيذ الإستراتيجية في زيادة البحوث في مجال مراقبة التسيير، و كانت السبب في اعتماد أداة لوحة القيادة الإستراتيجية (Balanced Scorecard) لـ: Norton و Kaplan (1992) بمحاورها الأربعة (محور التعلم التنظيمي، محور العمليات الداخلية، محور العميل و المحور المالي) و التي تساعد المنظمات على تقييم أنشطتها وأدائها وفق رؤيتها و إستراتيجيتها. و هي نظام فعال يقوم بربط الأهداف مع الإستراتيجية.³

5- ابتداء من سنة 2000

بداية من سنة 2000 تغيرت صورة مراقبة التسيير بعدما كانت قائمة على أساس محاسبي بحت و أدوات قياس محدودة إلى نموذج و نظام حديث بنماذج و أدوات أكثر فاعلية، مع ذكر أنها أصبحت تمارس في قطاعات أخرى

¹ Ibidem, p 02.

² Hélène Löning et autres, *contrôle de gestion Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*, 4^{ème} édition, Paris, Dunod, 2013, p 08.

³ Michel Pendaries, *op.cit*, p 02.

كالمؤسسات الصحية، البنوك، المؤسسات الصغيرة و المتوسطة...¹

6- منذ عام 2010 ... النماذج الناشئة

شهد عام 2010 ظهور أشكال ناشئة لمراقبة التسيير مثل:

- مراقبة التسيير البيئي الذي يعنى بتقييم الأثر البيئي على المنتجات و كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في جميع مراحل حياتها مع تحليل دورة الحياة، وحسابها للتكلفة الإجمالية. و مع هذه الأساليب الجديدة، أصبح دور مراقبة التسيير استكشافي وليس مجرد أداة لقياس الأداء. كما أصبح لمراقبة التسيير دور في تحفيز الابتكار.

- كما اهتم مراقبة التسيير بالأداء اللامادي و خاصة توجيه أداء رأس المال البشري، والذي يمثل جزءاً كبيراً من رأس المال اللامادي للمؤسسة. و أصبحت المؤسسات تدرك أن الأصول اللامادية قادرة على خلق القيمة بنسبة أكثر من 50% من إجمالي أصولها.

أصبح مراقبة التسيير اليوم أكثر فاعلية و لم يبقى تطبيقها ليس فقط في القطاع الخاص بل تعدى إلى القطاع العام. و تظل إدارة الأداء هي المحور الرئيسي لمراقبة التسيير التي ترتبط عمومًا في أدبيات علم الإدارة بمفاهيم التنسيق و الملائمة (la cohérence et la pertinence).

هذا بالإضافة إلى أن مراقبة التسيير تدخل حتى في مجال التسويق، الاهتمام أكثر بالمستهلك و كذا البحث و التطوير...²

من هذا المنطلق ليس من السهل وضع تعريف موحد لمراقبة التسيير نظرا لكونها موضوعا واسعا و متعدد الاستعمالات، و مع ذلك يمكن عرض بعض التعاريف لأبرز الكتاب في هذا المجال.

فحسب (Robert Anthony, 1965): "مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله مسيرو المؤسسة أن الموارد قد تم الحصول عليها و استغلالها بفعالية (بالنظر إلى الأهداف) و بكفاءة (بالنظر إلى الوسائل المستعملة) لغرض تحقيق أهداف المنظمة.

حيث تمثل الفعالية: القدرة على تحقيق نتيجة (أو هدف). و تمثل الكفاءة: القدرة على استعمال الوسائل المختلفة و بأقل قدر ممكن لتحقيق النتيجة".³

و حسب (H. Bouquin, 1998): "مراقبة التسيير نظام يساعد المسيرين على فهم المستقبل و اتخاذ القرار الصحيح و التحكم في مختلف أنشطة العمال".⁴

¹ Simon Alcouffe et autres, **Contrôle de gestion interactif**, Dunod, Paris, 2013, p 07.

² Michel Pendaries, **op.cit**, pp 03-04.

³ Patrick boisselier, **Contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, Vuibert, Paris, 2001, p 09.

⁴ Sabine Sépari et autres, **Mangement et contrôle de gestion**, Dunod, paris, 2017, p 06.

و يعرف (C.Grenier): مراقبة التسيير بأنها: "نظام معلومات فعال لقيادة المؤسسة، فهي تراقب الكفاءة و الفعالية و مختلف الأنشطة و الوسائل لتحقيق مختلف أهداف المؤسسة"¹.

أما (Rached Gabsi) فيعرفها بأنها: "المسار الذي من خلاله تتأكد المؤسسة من تعبئة الطاقات و الموارد البشرية و المادية و المالية بكفاءة و استمرار بغرض تحقيق أهداف هذه المؤسسة. حيث يسمح هذا المسار بتحقيق إحداث توازن بين المتغيرات الداخلية للمؤسسة و تكيفها مع المحيط، بالاعتماد على نظام فعال للمعلومات"².

بينما (Françoise Girand) يعرفها بأنها: "عملية إدارية تهتم بقيادة الأداء، تمارس من قبل المسؤولين العمليين بدعم من مراقب التسيير و بشكل يتوافق مع: إستراتيجية المنظمة، بنيتها، ثقافتها،..."³.

و يشير (Béatrice et Francis grandguillot) بأن نظام مراقبة التسيير يعرف على أنه: "نظام قيادة أداء المؤسسة. يهدف إلى تحقيق الأهداف التي تحددها المؤسسة في ضوء الإستراتيجية المنتهجة و يساعد في اتخاذ القرار"⁴.
بينما يعرفها (Charles T. Horngren) بأنها "المسار الذي يعنى بجمع و استعمال المعلومات التي تساعد في عملية التقدير و تحسين عملية اتخاذ القرارات في جميع وحدات المنظمة. كما يهتم بضبط سلوك الأفراد"⁵.

و يعرفها (C.Edouard & S.Godard) بأنها "نظام للمعلومات يقدم أدوات فعالة تساعد على اتخاذ القرارات الإستراتيجية على المدى الطويل و تطبيقها على المدى المتوسط و القصير (مستويات التسيير الوسطى و القاعدية)، و كذا التحكم في التكاليف و قياس الأداء"⁶.

و على ضوء هذه التعريفات يمكن القول أن مراقبة التسيير:

- مراقبة التسيير هي محور الالتقاء و التفاعل بين الإستراتيجية و الأنشطة اليومية.
- التأكد من الاستعمال الأمثل للموارد (الكفاءة و الفعالية).
- نظام معلومات.
- تهتم بقيادة الأداء.
- تهتم بتوجيه سلوك الأفراد.

¹ Patrick boisselier, **op.cit**, p 09.

² Rached Gabsi, **contrôle de gestion**, tome 01, édition C.L.E, Tunis, 2002, p 11.

³ Françoise Girand et autres, **contrôle de gestion et pilotage de la performance**, 3^{ème} édition, Gualino éditeur, paris, 2008, p 13.

⁴ Béatrice et Francis Grandguillot, **l'essentiel du contrôle de gestion**, 4^{ème} édition, Gualino éditeur, paris, 2009, p 15.

⁵ Charles T. Horngren et autres, **contrôle de gestion et gestion budgétaire**, 4^{ème} édition, Pearson éducation, France, 2010, p 03.

⁶ Charles-Édouard Godard et Séverine Godard, **le petit Contrôle de gestion: Les notions indispensables**, Dunod, 2018, p04.

- تساعد في عملية التقدير و اتخاذ القرار.

أما بالنسبة لمراقب التسيير فتجدر الإشارة إلى أنه يعتبر الأداة الأولى لمراقبة التسيير، كما أن دوره و مهامه تختلف كلياً عن دور مراقبة التسيير، فمراقبة التسيير إذن هي وظيفة للإدارة العامة و مراقب التسيير أداة لها. و عموماً يكمن دور مراقب التسيير في التنسيق و لعب دور حلقة الوصل بين أعضاء المستويات العليا (الإستراتيجية) و مسيري المستويات القاعدية (التشغيلية)، بالإضافة إلى أن مهامه تدور فقط حول تحضير و إعداد الميزانيات، لوحات القيادة، التحليل المالي، المحاسبة التحليلية و أنشطة أخرى تتعلق باتخاذ القرارات.¹

المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير و مجال تدخلها

1- الأهداف الحالية لمراقبة التسيير

تهدف مراقبة التسيير عموماً إلى:²

أ) تحسين أداء المؤسسة

- تهدف مراقبة التسيير في ظل الظروف البيئية المعقدة إلى حسن تخصيص الموارد المتاحة بما يخدم المحاور الإستراتيجية.
- تحسين الجودة، التكاليف و الوقت باستخدام جميع أدوات حل المشكلات المتاحة.
- تحسين الأداء الشامل الذي يلي رغبات جميع الأطراف ذات المصلحة.

ب) التحسين المستمر للمنظمة

للاستخدام الأمثل للموارد و الكفاءات يجب قيادة المؤسسة على أنها متغير إستراتيجي. و الهيكل القطاعية تعتبر المسار المناسب للأداء؛ يتعلق الأمر حول تقسيم المؤسسة إلى قطاعات مستقلة و كل قطاع له موارده الخاصة، بعد ذلك يتم تعديل و تحسين القطاعات الغير مربحة. و يكمن تدخل مراقبة التسيير في قياس التكاليف لتحديد الهوامش و الأسباب الممكنة لزيادة القيمة المضافة.

ج) مراعاة المخاطر

في مجال إدارة الأداء لا يمكن الحديث عن الحوكمة دون الحديث عن المخاطر، ومن الضروري معرفة آثار أنشطة المؤسسة على مختلف الأطراف ذات المصلحة مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المرتبطة بها.

و لتوضيح ذلك، يقترح (BOUIN & SIMON) الجدول التالي:

¹ Marie Noëlle et autres, **Le grand livre du contrôle de gestion**, Eyrolles, paris, 2013, pp 08-09.

² Claude Alazard et Sabine Sépari, **contrôle de gestion : Manuel et applications**, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2018, p 15.

جدول رقم 01: آثار الأنشطة على محاور خلق القيمة للأطراف ذات المصلحة

الأثر/القيمة				طبيعة الخطر (أمثلة)	الأنشطة
المجتمع	المساهمون	العمال	الزبائن		
	X		X	المنافسة. منتجات جديدة. تسويق و سياسة السعر. دور حياة المنتج أو الخدمة	البيع
	X		X	عدم توفر المنتج. مستوى التخزين. زوال المنتجات. نظام معلومات مفصل	التموين/تسيير المخزون
X	X		X	نوعية. كمية. تكلفة. آجال	الإنتاج
X	X	X		التوافق مع الإستراتيجية. تحديد الكميات. معايير الاختيار و المردودية	الاستثمار
X	X	X	X	الرضا الوظيفي. تفويض السلطة. الكفاءة. المطابقة مع قانون العمل	تسيير و إدارة الموارد البشرية
X	X	X	X	أداء أنشطة الجمع/المعالجة و الاسترجاع. معلومات الخاطئة. حماية الأصول. غش. نظام معلومات مفصل	تسيير إداري، اقتصادي و محاسبي
X	X	X	X	العلامة التجارية. تشريعات و قوانين	التسيير البيئي

Source: Claude Alazard et Sabine Sépari, **contrôle de gestion : Manuel et applications**, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2018, p 16.

2- مجالات تدخل مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن و الأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة، و أن هذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بانجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه. بمعنى آخر كل مسير ينجز المهام التنظيمية و التخطيطية و التنسيقية و التوجيهية... إلخ بالصورة التي تضمن التوافق و التطابق ما بين التنفيذ و ما تم رسمه في الخطة وصولا إلى تحقيق الأهداف.

إن مراقبة التسيير تمارس على جميع وظائف المؤسسة عبر مراقبة انجاز المهام و الوظائف الملقاة على عاتق المسيرين، بمعنى أن مراقبة التسيير تمارس على وظيفة الإنتاج (في المؤسسة الصناعية) و على وظيفة الشراء و البيع و التوزيع و الوظيفة المالية... إلخ.

و يمكن تحديد الأهداف التي تعمل على تحقيقها مراقبة التسيير و هي:¹

1. العمل على تحسين مستوى الإنتاجية و زيادة رقم الأعمال.
2. مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية و الموارد الاقتصادية المتاحة، و اتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال.
3. مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير و التقديرات لعناصر التكاليف المختلفة.
4. متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة و المعبر عنها بالميزانيات التقديرية.
5. تحديد الانحرافات و تحليلها و اتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها.
6. مراقبة الوضع المالي و المصادر المالية و استخدامها و محاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير و المتوسط و البعيد.
7. اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات طويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها.
8. التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير و عمليات مراقبة التسيير و كذا المساعدة في تحسين الأداء المؤسسة بالتحكم في التسيير الداخلي و عن طريق التحكم في التكاليف و التكيف مع تغيرات المحيط.

من هذا يتضح بأن مراقبة التسيير ليست وظيفة محددة منعزلة عن باقي وظائف المسيرين، و إنما هي عملية مستمرة تمارس على كافة المستويات و الوظائف و كافة المراحل التي تمر بها المؤسسة، ابتداء من إنشاءها و العمليات التمويلية و المالية اللازمة و الضرورية لغرض ضمان القيام باستثمارات و توفير الطاقة الإنتاجية اللازمة لممارسة المؤسسة النشاط

¹ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص ص 34-36.

الذي تخصص به مرورا بتوفير المستلزمات الضرورية التي تستعمل في الدورة الإنتاجية و إنتاج ما هو مخطط له، و ضمان تسويق المنتجات بالكمية و النوعية المحددة و التي يرغب بها المستهلك، مما ينجر عليه ممارسة مراقبة التسيير على التكاليف و محاولة السيطرة عليها عبر استعمال جملة من التقنيات التي تتبناها (مراقبة التسيير) كالتكاليف، تحليل الانحرافات، لوحة القيادة و غيرها.

المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير

يعتمد نظام مراقبة التسيير على العديد من الأدوات لأداء مختلف وظائفه، من أهمها:

1- محاسبة التسيير (المحاسبة التحليلية):

المحاسبة التحليلية هي أداة تسيير مخصصة لمتابعة و تحليل قيم التدفقات الداخلية للمؤسسة بهدف إبراز تقديم معلومات ضرورية لاتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنها تساهم في قياس، تقييم و تحسين الأداء.¹

- تقوم المحاسبة التحليلية بحساب و تحليل التكاليف التي تعد ضرورية لعملية التقدير و القياس و كذا مراقبة النتائج. و توفر معلومات للمديرين و المسيرين، كما تساهم في تحسين الأداء.

- التكاليف يمكن أن تحسب و تحدد مسبقا (**a priori**) لغرض التحكم فيها و ضبطها، أو أن تحسب لاحقا (**a posteriori**) لغرض الرقابة عليها.

و هناك العديد من طرق حساب التكاليف، من بينها:

• طريقة التكاليف الكلية (**la méthode des coûts complets**): تعتمد هذه الطريقة على

حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة في تكاليف المنتجات/الأنشطة/مراكز المسؤولية.

• طريقة التكاليف الجزئية: (**la méthode des coûts partiels**): لحساب التكلفة، تعتمد

الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من

التكاليف الثابتة، لتحمل بعدها هذه الأخيرة على المنتجات (إضافة إلى التكاليف المتغيرة).

• نظام محاسبة الأنشطة (**Activity Based Costing**): يركز نظام التكاليف على أساس

الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم

الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.²

¹ Béatrice et Francis Grandguillot, **comptabilité de gestion**, 11^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2010, p 15.

² - G. Langlois et autres, **Contrôle de gestion**, Berti éditions, Paris, 2006, p 22.

- Jack Forget, **gestion budgétaire**, éditions d'organisation, Paris, 2005, p 15.

و يعتبر كل من (**cooper and kaplan**) أول من قام بتطبيق النظام عمليا في ثمانينيات القرن الماضي على الشركات الأمريكية ومن ثم طبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** في كل من بريطانيا وأروبا وكندا وغيرها من البلدان.

وقد دلت الدراسات الميدانية على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قابلة للتطبيق في كافة المجالات – المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة – والقطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية وذلك بهدف تحقيق الأهداف وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف.

و يعرف نظام **ABC** على أنه نظام لقياس الأداء من خلاله يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادة منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات. كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه " يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة". أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة.¹

• الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management)

تقوم فكرة نظام الادارة على أساس الأنشطة **ABM** على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة. نظام **ABM** هو أسلوب إدارة يركز على الأنشطة والعمليات، كونها تعتبر أكثر استقرارا من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها، إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها العميل ، مما اوجب إدارتها بفعالية.²

يمكن تعريف نظام **ABM** على أنه مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من اجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام **ABC**.³

¹ مشاش نادية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، مداخلة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، بتاريخ: 25-04-2017، ص 4-5.

² قدوري هودة، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة (**ABC-ABM-ABB**)، مداخلة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، بتاريخ: 25-04-2017، ص 10.

³ Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle de gestion: Manuel et applications**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2010, p 588.

يقوم نظام **ABM** على رؤية إستراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه.

يسمح نظام **ABM** بتقييم الأنشطة مما يمكن من التحكم وتخفيض تكاليفها، مروراً بالمرحلة التالية: تحليل الأنشطة-دراسة العوامل المسببة-قياس أداء الأنشطة-تخفيض التكاليف.¹

2- تسيير الميزانية (gestion budgétaire):

تعتبر الميزانية إحدى أدوات مراقبة التسيير، و تعرف على أنها تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق و الرقابة. كذلك يمكن اعتبارها مجموعة من التقنيات المستعملة لإعداد التقديرات قصيرة الأجل المطبقة على تسيير المؤسسة قبل بداية الدورة المحاسبية. حيث تعمل على مقارنة ما أنجز فعلياً بما تهدف إليه المؤسسة، ثم تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. و بالتالي يمكن تقييم أداء الأقسام و المؤسسات. كما تسمح بتوضيح مسؤوليات مختلف المدراء في إطار اللامركزية.²

3- لوحة القيادة (tableau de bord):

أداة للقياس في الأجل القصير تضم مجموعة محدودة من المؤشرات الواضحة و الدقيقة، محصلة بسرعة و تترجم عوامل تنافسية المؤسسة أو مراكز المسؤولية.

- تجلب نظر المسيرين للنقاط المفتاحية لتسييرهم و تحسين اتخاذ القرار.

- المؤشرات يمكن أن تكون مالية، مادية أو نوعية.

- لوحات القيادة يجب أن تكيف حسب كل مستوى إداري.

و تجدر الإشارة أن النظرية الأنجلوساكسونية للوحات القيادة فإنها تعتمد هذه الأداة فقط لتقييم الأداء المالي للمؤسسة. و استحدث فيما بعد جيل جديد من لوحات القيادة سمي بلوحات القيادة المتوازنة.³

4- أسعار التنازل الداخلية (prix de cession interne):

أسعار التنازل هي عبارة عن القيمة التي يتم بناء عليها تحويل أو تبادل السلع و/أو الخدمات فيما بين الوحدات أو الأقسام الفرعية للمؤسسة. و تعتمد خاصة في المؤسسات المنظمة في شكل مراكز مسؤولية، خاصة في شكل (مراكز

¹ قدوري هودة، مرجع سابق، ص 11-12.

² Caroline Selmer, **Construire et défendre son budget**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2009, p 02.

³ G. Langlois, **op.cit**, p 23.

الربح و مراكز الاستثمار). فهذه الأسعار تعتبر عنصرا هاما في نظام تقييم الأداء لمراكز المسؤولية، حيث تسمح بقياس مساهمة هذه الأخيرة في النتيجة الكلية للمؤسسة.

و تحدد أسعار التنازل الداخلية وفق عدة أساليب من أهمها: على أساس سعر السوق، على أساس التكاليف، على أساس المفاوضات،...¹

كما تجدر الإشارة إلى أن نظام مراقبة التسيير حتى تتبين أهميته و تكون مساهمته فعالة في مجال تقييم و قيادة الأداء يجب أن يعتمد على نظام فعال و متين للمعلومات، حيث تجمع المعلومات من مصادر داخلية و خارجية.

- معلومات داخلية: معلومات تقنية و مادية مثل الطاقة الإنتاجية، و المعلومات المالية و المحاسبية...

- معلومات خارجية: سواء معلومات كمية أو نوعية خاصة بمحيط المؤسسة، كنسبة حصة مختلف المنافسين في السوق، معدل فائدة الاقتراض من البنوك...²

¹ - Yves De Rongé et Karine Cerrada, **contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, Pearson éducation, France, 2008, p 208.
- G. Langlois, **op.cit**, p 23.

² Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle de gestion: Manuel et applications**, Dunod, paris, 2007, p 84.

المبحث الثاني: الوجه الحديث لمراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية

ارتبط مفهوم مراقبة التسيير منذ ظهوره بمفهوم المؤسسة و تطور معه، و اختلف منطقتها و قواعدها (مراقبة التسيير) من فترة إلى أخرى و من شخص لآخر، و في السنوات الأخيرة و باقتحام مفهوم التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية عالم المؤسسات، طرأت تغيرات عديدة على هذه الأخيرة، سواء على المستوى الاستراتيجي أو على المستوى التشغيلي، و لم يستثني التغيير وظائف المؤسسة لا سيما وظيفة مراقبة التسيير منها، و من خلال هذا المبحث سيتم إبراز الوجه الجديد لمراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية.

المطلب الأول: نظام مراقبة التسيير الحديث و المسؤولية المجتمعية

تسعى المؤسسات عادة إلى توسيع مجال الأداء ليشمل أبعادا جديدة، و الغرض من ذلك دائما هو تحسين الأداء الاقتصادي ككل. و لما طرح مفهوم مسؤولية المؤسسة تجاه المجتمع (المسؤولية المجتمعية) و اقتحام مفهوم التنمية المستدامة عالم المؤسسات، فرض ذلك على مراقبة التسيير التوجه نحو مجالات جديدة لتحليل و قيادة الأداء و استحداث أدوات جديدة للقياس.¹

فأصبحت مراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة تهدف إلى تحسين مختلف أنماط الأداء في المؤسسة و ذلك بهدف الزيادة و بصفة دائمة في نجاحها و بقاءها، عن طريق التأكد من أن ما تقوم به في الحاضر لا يتعارض مع ما ترغب فيه مستقبلا.²

و كما تم التطرق سابقا إلى أن المسؤولية المجتمعية تعني الإدماج الطوعي لمختلف الانشغالات الاجتماعية و البيئية للمؤسسات في مختلف أنشطتها التجارية و علاقاتها مع مختلف الأطراف ذات المصلحة (الداخلية أو الخارجية)، بمعنى أن المؤسسة أصبحت تجد نفسها مرتبطة ارتباطا وثيقا بالمجتمع حيث أصبحت مسؤولة عن أنشطتها التي تمارسها و كذا عن نتائج هذه الأنشطة تجاه الأطراف ذات المصلحة المذكورة سابقا.

و من خلال تبني المؤسسات لهذا المفهوم توسع مجال الأداء الاقتصادي ليشمل كذلك الانشغالات الاجتماعية و البيئية و هذا بمقابل الأطراف ذات المصلحة المتعددة، من هنا أصبحت المؤسسات تهتم بكيفية تحديد و تبني هذا المفهوم من جهة، و من جهة أخرى الاهتمام بكيفية تسييرها.³

و الجدول الموالي يوضح أهم الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة و مختلف انشغالاتها.

¹ Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, **op.cit**, p 139.

² Club du jeudi, **op.cit**, p06.

³ Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, **op.cit**, p 140.

جدول رقم (02) أهم الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة و مختلف انشغالاتها

بيئية	اجتماعية	اقتصادية	أهم الانشغالات الأطراف ذات المصلحة
احترام البيئة، الاستفادة من المعلومات، منتجات خضراء	المبادئ الأخلاقية، التجارة العادلة (commerce) (équitable)، احترام القوانين الاجتماعية	الضمان، الجودة، السعر المعقول	الزبائن
احترام البيئة	تحفيز، تكوين، أمن، صحة، عدالة اجتماعية	الاستفادة من مختلف التحسينات: أجور، منح، عطل	العمال و التنظيم النقابي
التوجه نحو البيئة في ما يخص الإنتاج و المنتجات	الالتزام بالمبادئ الأخلاقية	ضمان عوائد مقبولة، الملاءة المالية، علاقة مستمرة، معلومات، تقارير	الموردون و المناولون من الباطن
التجاوزات البيئية	احترام حقوق الإنسان، الالتزام بالمعايير الدولية، الشفافية	متابعة و كشف عمليات تبييض الأموال، التلاعبات و الفساد الإداري	المنظمات غير الحكومية (ONG)
التحكم في المخاطر البيئية	/	الملاءة المالية	الممولون
الأخذ في الاعتبار العوامل البيئية	الالتزام بالمبادئ الأخلاقية	التحكم في الأعباء	الموزعون
التحكم في المخاطر، الأخلاق	النزاهة، التحكم في مخاطر المرتبطة بالصورة، المشاركة، تسيير الأزمات	النتائج المالية	المساهمون/المالكون
احترام المقررات و القوانين المتعلقة بالحفاظ على البيئة	احترام نظم و قوانين العمل	المساهمة في التنمية المحلية و الوطنية	السلطات العمومية
احترام قواعد الحماية	احترام قانون المنافسة، الأخلاق	المقارنة المرجعية، التميز	المنافسون

Source: Benhabib Abderrezak et autres, **Stakeholders et développement durable de l'entreprise**, Recueil de communications du colloque international sur: Développement durable et exploitation rationnelle des ressources, Tome2, Université Ferhat Abbas, Sétif, 07-08 avril 2008, p 127.

و يبرز دور مراقبة التسيير في هذا الصدد في إدماج أهداف جديدة و وضع مؤشرات جديدة لقيادة الأداء، سواء على المستوى الاستراتيجي أو على المستوى التشغيلي، و ذلك بالتعاون مع مختلف الدوائر و الأقسام و المصالح المعنية، خاصة دائرة الموارد البشرية و دائرة التنمية المستدامة. فمراقبة التسيير تساهم إلى حد بعيد في المحاور الكبرى الممثلة للسياسة الداخلية للمؤسسة في إطار انتهاج التنمية المستدامة و تبني مبادئ المسؤولية المجتمعية. و هذا يستدعي الاعتماد على أنظمة معلومات جديدة و تحديد مؤشرات ملائمة بالنظر إلى الأهداف المتبعة. و تجدر الإشارة إلى أن إتباع المؤسسة لسياسة التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية يقتضي تحمل تكاليف مالية إضافية، و هنا يكون تدخل وظيفة مراقبة التسيير بوضع نظام فعال لمتابعة تلك السياسة.¹

وفي ظل ضغوطات مختلف الأطراف ذات المصلحة على المؤسسات، فرض ذلك عليها إدماج المعايير الاجتماعية و المجتمعية و البيئية في أهدافها و أنشطتها، و أصبحت المسؤولية المجتمعية للمؤسسات تطرح تحديات جديدة لمراقبة التسيير تترجم في شكل أبعاد جديدة لقيادة الأداء (أداء بيئي و اجتماعي، مع ضرورة استعمال مؤشرات جديدة ذات طابع غير مالي). إذن فدور مراقبة التسيير في هذا المجال تحول من مجرد الاعتماد على مؤشرات محاسبية و مالية إلى مؤشرات غير مالية ذات طابع اجتماعي و بيئي، فعلى مراقبة التسيير حينئذ إعداد مؤشرات في مجال التلوث، رضا العميل، جودة المنتجات و الخدمات، المشاركة في المجتمع المدني،... أي أن دورها اليوم يتمثل في قيادة الأداء الشامل أو قيادة المسؤولية المجتمعية (pilotage de performance globale/ sociétale).²

فمثلا مراقبة التسيير لدى وحدة إنتاجية تتبع سياسة التنمية المستدامة تهتم بالنقاط الأساسية التالية:

- استهلاك المياه: تحديد سعة المياه المعاد استعمالها و سعر تكلفتها.

- نسبة المواد المستهلكة من النفايات و نسبة النفايات المسترجعة و المرتبطة بالإنتاج.

- النسبة المئوية من المنتجات المباعة القابلة للاسترجاع، و المسترجعة في نهاية دورة حياتها.

هذا فضلا عن بالإضافة إلى الاهتمام بالمؤشرات الاجتماعية و المجتمعية و التي تخص أداء الأفراد داخل المؤسسة، و كذا مؤشرات خارجية تخص اهتمام المؤسسة بباقي الأطراف ذات المصلحة الخارجية: زبائن، موردون، ممولون، مؤسسات تصنيف،...³

و يمكن لأدوات مراقبة التسيير - متمثلة أساسا في لوحات القيادة و تحليل التكاليف - المساهمة بفعالية في هذا

¹ Claude Alazard, *op.cit* (2010), p 29.

² Moez Essid, **Les mécanismes de contrôle de gestion de la performance globale: Le cas des indicateurs non financiers de la RSE**, Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université Paris-sud, faculté Jean Monnet, paris, octobre 2009, p 09.

³ Claude Alazard (2010), *op.cit*, p 29.

المجال. فلوحات القيادة تعد أدوات بسيطة و مرنة، تضم مجموعة من المؤشرات من طبيعة مختلفة (مالية، اجتماعية و بيئية). أما المؤسسات في الدول الأنجلوسكسونية فتعتمد لوحات القيادة المتوازنة، إضافة إلى محاورها الأربعة الأساسية أضافت محورا خامسا خاصا بالأداء الاجتماعي و البيئي.

أما فيما يخص التكاليف، فمن الممكن تقييم مختلف الأنشطة الممارسة في المجالات الاجتماعية و البيئية.¹

المطلب الثاني: نظام مراقبة التسيير الحديث و تجديد مفهوم حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات اليوم على نمط جديد في الإدارة تجاوز النمط القديم ألا و هو إدارة المديرين "management des managers"، حيث يقوم هذا النمط على مجموعة من المبادئ و القواعد و الممارسات الرشيدة و أخلاقيات الأعمال و السلوك.

ونظام حوكمة الشركات يسمح بضمان حماية الأصول و متابعة الأنشطة بهدف تحقيق الفعالية. كما تدرس العلاقات بين المديرين و حملة الأسهم لغرض مراقبة إدارة المؤسسة. فتعمل الحوكمة على وضع مجموعة من الحلول و الإجراءات لضمان مراقبة تسيير فعالة للمؤسسة و كذا لتعزيز ثقة المستثمرين.

كذلك تعد الحوكمة الرشيدة أساسية بالنسبة للشركات المقيدة (sociétés cotées) فهي تفيد في رفع رؤوس الأموال بتكلفة أدنى من تلك التي تحصل عليها مؤسسات أخرى لا تلتزم بقواعد الحوكمة أو حوكمة غير رشيدة (sociétés mal gouvernées).

وتوضح قواعد حوكمة الشركات توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف المشاركة ف المؤسسة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح، كما تحدد كل القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات ذات الصلة بشؤون المؤسسة، ويعد ذلك في حال تطبيق هذه القواعد بمثابة إعداد الإطار العام الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، ومراقبة الأداء. و حوكمة الشركات ليست هدفا في حد ذاتها، فهي لا تتعلق بعملية رقابة إجرائية شكلية أو الالتزام الدقيق بإرشادات خاصة بحوكمة الشركات، أو بملاحظة وتطبيق سلوك إداري، إنما تهدف إلى تحسين أداء المؤسسات و تحقيق أفضل أداء تنافس في بيئتها الاقتصادية وبمكثها من الحصول على رأس مال يحقق النمو والتطوير.

و يعتبر (Jacques Laverty) أن حوكمة الشركات قبل كل شيء هي نظام لمراقبة التسيير في المؤسسة، و هي ترتبط بمفهومين كبيرين: المراقبة الداخلية و المراقبة الخارجية.²

¹ Frédéric Gautier et Anne Pezet, **Contrôle de gestion**, Pearson éducation, France, 2006, pp, 232-231.

² Jacques Laverty, **Contrôle de gestion et gouvernance**, disponible sur le lien:

http://www.valutis.fr/files/file/Les%20Publications/Contrôle_de_gestion.pdf, consulté le: 30-09-2018.

فالمراقبة الداخلية ليست وظيفة بل هي مجموعة من الأجهزة المحددة من طرف الإدارة العليا، تهدف إلى:

- حماية الأصول والممتلكات.
- مصداقية أو صحة المعلومات.
- احترام السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة و القوانين المعمول بها في المؤسسة.
- استعمال الموارد بكفاءة وفاعلية.
- المساهمة في تحقيق الأهداف الخاصة بمختلف الأنشطة و البرامج.

و العلاقة بين مراقبة التسيير و المراقبة الداخلية علاقة مزدوجة، فمن جهة لا يقوم نظام فعال لمراقبة التسيير دون تدخل المراقبة الداخلية في ضمان جودة المعلومات التي يعتمد عليها مراقب التسيير في عمله. و من جهة أخرى نظام مراقبة التسيير يعتبر عنصرا من عناصر المراقبة الداخلية.¹

أما الرقابة الخارجية تتم من قبل جهات خارجية: مكاتب تدقيق، وكالات تصنيف، سلطات تنظيم الأسواق المالية،...

إن نظام حوكمة الشركات عموما يعتبر نظاما رقابيا، و قد كان قائما في البداية على النموذج السوقي أو نموذج حملة الأسهم "shareholders"، ثم بعد ذلك اعتمد على النموذج القائم على الأطراف ذات المصلحة "Stackholders". ففي النموذج الأول تعتبر المؤشرات المالية جوهر النظام الرقابي المعتمد في المؤسسة، و يغلب على نظام مراقبة التسيير في هذا النموذج المنطق المالي. و يتم إعداد المؤشرات انطلاقا من معلومات مالية يتم جمعها من المحاسبة المالية و محاسبة التسيير.

أما في النموذج الثاني القائم على الأطراف ذات المصلحة فيعتمد على مؤشرات مالية و غير مالية، تترجم الأداء في أشكال متعددة: مالي، اجتماعي و بيئي. بمعنى أن مراقبة التسيير من خلال هذا النموذج تقوم على منطق المسؤولية المجتمعية. أي أنها لم تبق فقط مجرد نظام للاتصال الداخلي بل نظام للاتصال الخارجي.

و ستساهم مراقبة التسيير أيضا في هذا الإطار في التقليل من عدم تماثل المعلومات (Asymétrie) في إطار نظرية الوكالة.²

كما أن من مهام مراقبة التسيير في هذا الإطار المشاركة المباشرة في مختلف أنشطة تحسين الأداء الشامل (performance globale) بالإضافة إلى مراقبة معدل استعمال الأصول المادية (matériel) و الأصول اللامادية (immatériel).

¹ Pascal Fabre et autres, **management et contrôle de gestion**, Dunod, paris, 2007, p 08.

² **ibidem**, p 255.

أما فيما يخص تقييم الأداء فتختص مراقبة التسيير بوضع أدوات هامة للقياس تتمثل أساسا في لوحات القيادة للتسيير، لوحات القيادة المتوازنة...

و تعتمد مراقبة التسيير على مقررات و مبادئ حوكمة الشركات، حيث انفتحت هذه الأخيرة على المجال الخارجي للمؤسسة و تعدى نظام القيادة إطار العمليات الداخلية في المؤسسة ليهتم بمختلف الأطراف ذات المصلحة، كما أصبحت تعتمد على أدوات تقييم للأنشطة الإستراتيجية حول البيئة و ما يتعلق بالتنمية المستدامة و كذا الدور المجتمعي للمؤسسة (le rôle sociétale).

ويرى معهد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية بالمملكة المتحدة أن الثقة بين أي مؤسسة وكافة الأفراد العاملين بها تعتبر العنصر المؤثر في التفاعل الإيجابي بين مختلف الأطراف ذات المصلحة والمؤسسة. و حتى يتحقق ذلك على المنظمة بكامل طاقتها الالتزام بالمبادئ الأخلاقية و مبادئ أخلاقيات المهنة؛ وعلى مراقب التسيير في هذا الإطار الالتزام بهذه المبادئ، و يكون ذلك من خلال منظورين، فبالإضافة إلى ضرورة التزامه بالمبادئ و القيم الأخلاقية، فهو يقوم كذلك بالإبلاغ عما يقع داخل الشركات من مخالفات وانتهاكات للوائح والنظم إلى الإدارة العليا.

كذلك يلتزم بتقديم المعلومات - كونه نظام للمعلومات و كذا للاتصال - إلى المصالح المعنية مع الالتزام بمبادئ النزاهة و الشفافية لغرض تلبية مختلف انشغالات الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة. بالإضافة إلى إسهام مراقب التسيير في عملية تحفيز و تحسيس الأفراد بأهمية و ضرورة الالتزام بالمبادئ الأخلاقية عند أداء مهامهم، و تفادي السلوكات و الممارسات غير الأخلاقية.¹

أخيرا فمراقبة التسيير من المنظور التقليدي كانت ترتبط فقط بالأنشطة الداخلية للمؤسسة، و هي اليوم تلعب دورا مهما في تفعيل نظام حوكمة الشركات في إطار ثلاثي الأبعاد: اقتصادي، اجتماعي و بيئي، كما أنها أصبحت تعتمد على نظام فعال للتقارير (reporting) يضمن توفير المعلومات بشكل كامل و بكل شفافية.²

المطلب الثالث: مراقبة التسيير البيئي و مراقبة التسيير الاجتماعي

1- مراقبة التسيير البيئي

1-1 مفهوم مراقبة التسيير البيئي

بظهور التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية و دخولها عالم المؤسسات انبثق عن ذلك ظهور شكل رقابي جديد

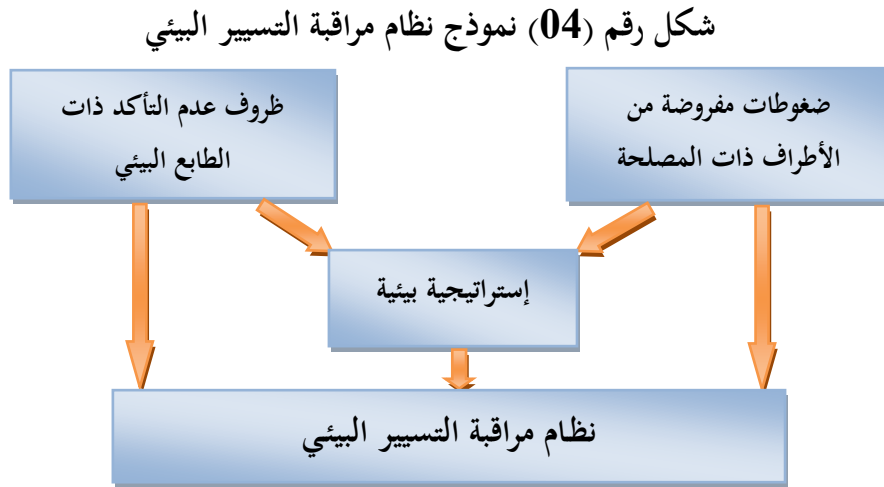
¹ Hugues Poissonnier, **Les enjeux éthiques du contrôle de gestion : une revue de la littérature**, Colloque: Éthique et Gestion, Université de Perpignan, France, 2002, p 11.

² Jacques Laverty, **op.cit.**

يسمح للمؤسسات بقيادة الأداء البيئي و إعلام الأطراف ذات المصلحة ، ألا و هو "نظام مراقبة التسيير البيئي". و من دون أدنى شك يرتبط هذا النظام الرقابي الجديد بعدة أطراف مؤسسية، منها هيئات عالمية مثل الأمم المتحدة ممثلة في ميثاقها العالمي (Global Compact)، منظمة الإيزو مع المعيار البيئي (ISO 14001)، و الميثاق العالمي للإبلاغ (GRI)، بالإضافة إلى بعض المنظمات المتخصصة في المجال على غرار اتحاد الصناعات الكيماوية بكندا و قانون (Responsible Care) الذي يضع مبادئ و خطوط توجيهية في المجال الصحي و البيئي.

و قد نشأ هذا النظام الرقابي لشدة الضغوطات المفروضة من الجانب البيئي و كذا من جانب أطراف أخرى تعنى بالبيئة (منظمات غير حكومية، إعلام، وكالات تصنيف،...). كما يعتبر نظام مراقبة التسيير البيئي امتدادا لنظام مراقبة التسيير العام.¹

و يمكن تعريف نظام مراقبة التسيير البيئي على أنه: "عملية رقابية معتمدة يقوم بقيادة أداء المنظمة بالارتباط مع إستراتيجيتها و أهدافها البيئية. يقوم على نظام معلومات بيئي مما يسمح للمنظمة بالرد على انشغالات الأطراف ذات المصلحة البيئية". و يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



Source: Sophie Marquet-Ponde ville, L'impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l'incertitude perçue de l'environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnemental formel, 24^{ème} Congrès de l'Association française de comptabilité: Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, 22-23 mai 2003, p 06.

فالمنظمة تخضع لضغوطات من طرف مختلف الأطراف ذات المصلحة البيئية و كذا تواجه ظروف عدم التأكد متمثلة في المشكلات البيئية غير المتوقعة، مما يحتم على المنظمة صياغة إستراتيجيتها و كذلك أهدافها مع الأخذ بعين

¹ Angèle Renaud, L'articulation des indicateurs environnementaux entre contrôle diagnostique et contrôle interactif. Le cas d'une entreprise française de vins et spiritueux, Cahier du FARGO n° 1110601 Version 01, Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, France, Juin 2011, p 01.

الاعتبار مختلف هذه المتغيرات. و كون مراقبة التسيير نظام معلوماتي فإنه يهتم أيضا بتلك المتغيرات، و يخضع من جهة أخرى في مبدأ عمله على أهداف المنظمة و إستراتيجيتها المتبعة.¹

كما يعرف نظام مراقبة التسيير البيئي أيضا على أنه: "نظام رقابي يقدم مؤشرات للأداء البيئي تستعملها المنظمات لتوجيه على سلوك المدراء نحو تحقيق أهدافها البيئية".

ولا يمكن الحديث عن الأداء البيئي إلا إذا أمكن قياسه. وقياس و تقييم الأداء عموما يحتاج إلى وضع مؤشرات، لوحة قيادة... لذا تم استحداث مراقبة التسيير البيئي. كما أن هناك علاقة وطيدة بين الإستراتيجية البيئية للمؤسسة و نظام مراقبة التسيير. بحيث يؤثر أحدهما على الآخر.²

إن وظيفة مراقبة التسيير البيئي تشبه وظيفة مراقبة التسيير العام في المؤسسة، و لكن تطبيقها يهتم فقط بميدان خاص و هو مختلف الجوانب البيئية. بمعنى قيادة أداء المؤسسة في إطار أهداف حماية البيئة.

و كما هو الحال أيضا في مراقبة التسيير العام، فإن نظام مراقبة التسيير البيئي أيضا يحتاج إلى نظام متين للمعلومات البيئية، يقوم باستغلال تلك المعلومات كمادة أولية تساعد في المراقبة، إعداد المؤشرات، اتخاذ القرار... و يعتبر نظام المعلومات البيئي مكملا لنظام المعلومات العام.³

و من بين الأدوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير البيئي (تحليل دورة الحياة، المحاسبة البيئية، التدقيق البيئي، البرامج البيئية، لوحات القيادة الخضراء، التقارير البيئية... إلخ). و بطبيعة الحال يجب أن تكون المؤسسة هنا معتمدة على نظام الإدارة البيئية و حاصلة على شهادة (إيزو 14001) و التي تعتمد على المؤشرات البيئية.⁴

1-2 مراقبة التسيير في خدمة الإدارة البيئية

1-2-1- تعريف الإدارة البيئية: يمكن إعطاء التعريفين التاليين:⁵

¹ Sophie Marquet-Ponde ville, **L'impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l'incertitude perçue de l'environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnemental formel**, 24^{ème} Congrès de l'Association française de comptabilité: Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, 22-23 mai 2003, p 06.

² Moez Essid, **Quels outils de contrôle de gestion pour décliner les stratégies environnementales?**, 28^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité: "Comptabilité et Environnement", Univ-Poitiers, jeudi 24 mai, p 12.

³ Sophie Marquet-Pondeville, **Le contrôle de gestion environnemental**, Presses universitaires de Louvain, Belgique, 2003, p 22.

⁴ Angèle Renaud, **op.cit**, p 07.

⁵ عثمان حسن عثمان، دور إدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 07/08 أفريل 2008، ص 05.

"الإدارة البيئية هي الإدارة التي تسعى لإدارة كل المجالات الوظيفية وكل المستويات في المؤسسة بطريقة تتماشى ومتطلبات الحفاظ على البيئة من دون المساس بأهداف الإدارة التقليدية".

أما غرفة التجارة الدولية فتشير بأن وظيفة إدارة البيئة تكمن في:

"إيجاد وتصميم نوع من الآلية الشاملة التي تضمن عدم وجود آثار بيئية ضارة لمنتجات المؤسسة وذلك عبر جميع المراحل بدءا بالتخطيط والتصميم ووصولاً إلى المنتج التام".

وقد لخصت الوكالة الأمريكية للحفاظ على البيئة الفوائد التي تجنيها المؤسسات من إدخال نظام إدارة البيئة في النقاط التالية:

- تحسين الأداء البيئي.

- تدعيم ورفع التنافسية.

- توفير الأموال.

- تحسين صورة المؤسسة.

- ضمان التسيير الأفضل للالتزامات القانونية البيئية.

و يرتبط مفهوم الإدارة البيئية بمفهوم نظام الإدارة البيئية الذي يعرف من خلال (ISO 14001) على أنه "نظام فرعي من النظام الإداري الكلي يشتمل على الهيكل التنظيمي، الأنشطة التخطيطية، المسؤوليات، الأساليب، التقنيات، العمليات والموارد التي تهدف إلى تطوير وتنفيذ وتقييم والعناية بالسياسات البيئية للمؤسسة".¹

و يقوم نظام الإدارة البيئية (SME) على مبادئ نموذج ديمينج للتحسين المستمر (roue de Deming)، والتي يشار إليها في إطار ما يسمى (plan-do-check-act) أو (PDCA).²

- **التخطيط (PLAN):** فالتخطيط يعني في هذا السياق تحديد الأهداف والعمليات التي تمكن المؤسسة من تنفيذ السياسات البيئية. وفي هذا الإطار يتم الانطلاق من المعايير أو المواصفات المرجعية العالمية المعتمدة من المنظمات الدولية مثل المنظمة الدولية للتقييس (ISO).

وينبغي على التخطيط البيئي أن يكون شاملاً لجميع أنشطة المؤسسة التمويينية و الإنتاجية والتسويقية.

¹ Christopher Sheldon and Mark Yoxon, **Environmental Management Systems**, 3rd edition, Earthscan, USA, 2006, p 276.

² عثمان حسن عثمان، مرجع سابق، ص 08.

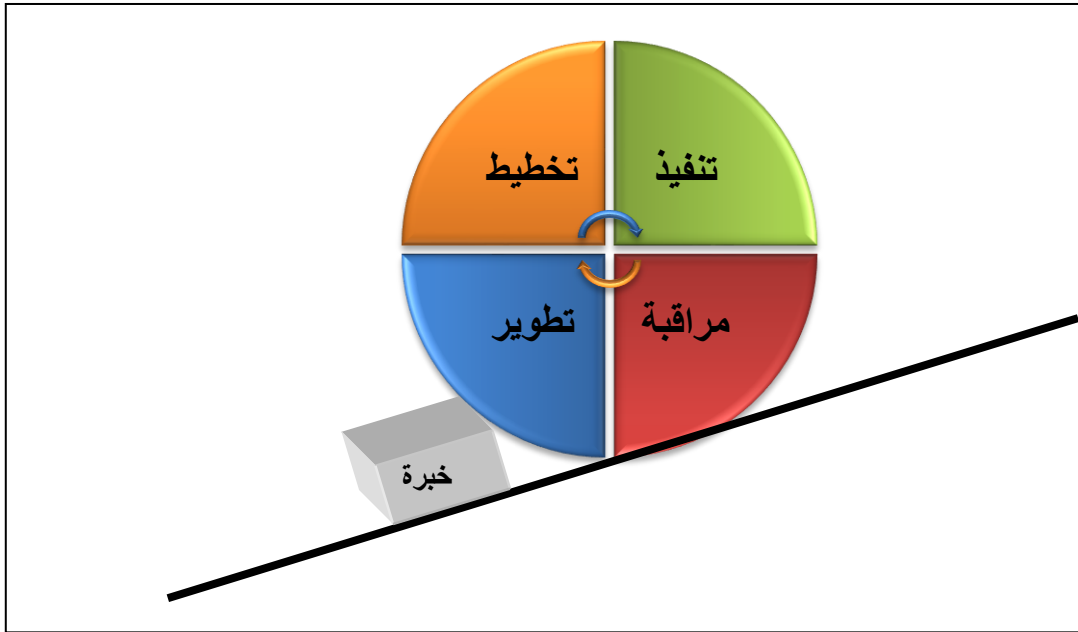
و: L'agence de développement et d'urbanisme, **Manuel environnement: Système de Management Environnemental**, ADU, Montbéliard, France, novembre 2011, p 02.

- التنفيذ (DO): وهي الوظيفة التي تتمثل في تنفيذ العمليات والسياسات البيئية كما هو مخطط لها وحيث تشمل جميع أنشطة المؤسسة.

- المراقبة (CHECK): وهي وظيفة تتمثل في مراقبة ومتابعة العمليات في ما يتعلق بالإجراءات القانونية والمتطلبات التشغيلية وأهداف السياسات البيئية مع العمل على تقييم الأداء البيئي، أي تقييم مدى النجاح الذي حققته الإجراءات والتدابير البيئية المتخذة من قبل المؤسسة. وفي هذا الإطار تتم الرقابة من خلال ما يسمى بالرقابة البيئية (Eco-controlling) أو مراقبة التسيير البيئي.

- التطوير (ACT): هذه الوظيفة تستدعي، إذا تطلب الأمر، القيام بتصحيح وتقويم العمليات، حيث يتضمن المعيار (ISO 14001) التحسين المستمر للعمليات، أي العمل الدائم لتأمين فعاليتها. و الشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (05) نموذج عجلة ديمينج للتحسين المستمر



Source: L'agence de développement et d'urbanisme , manuel environnement: Système de Management Environnemental, ADU, Montbéliard, France, novembre 2011, p 02.

و من خلال ما تقدم يمكن القول بأن نظام مراقبة التسيير البيئي يلعب دورا فعالا في الإدارة البيئية، حيث يعتبر أحد عناصره خاصة فيما يتعلق بالقياس و متابعة الأداء البيئي، من خلال عدة أدوات من بينها: لوحة القيادة البيئية، التدقيق البيئي، المحاسبة البيئية،...*

* سيتم تناول مختلف هذه الأدوات الخاصة بقياس الأداء البيئي في الفصل الثالث.

2- مراقبة التسيير الاجتماعي

2-1 نشأة مراقبة التسيير الاجتماعي

إن مراقبة التسيير التقليدي كان يهمل المظاهر اللامادية مثل: المعارف، الكفاءات، إدارة الموارد البشرية، التكوين، التوظيف، الدافعية، التحفيز... و لكن منذ بداية القرن الحادي والعشرين و خاصة فترة الأزمة العالمية 2008 تطورت مفاهيم تسيير الأداء لتتوجه نحو إدماج البعد اللامادي ضمن مجالاتها. من هنا كانت حتمية إعداد نظام مراقبة التسيير اللامادي الذي وجد من مفهوم الأداء مصدرا له، فأصبح اليوم يتبنى تقييم الأداء المستدام أو الشامل بدلا من الأداء المالي (التقليدي). و هذا يعني قدرة المؤسسة على البقاء و التطور في المدى الطويل.

كما ينظر للرأسمال البشري كأهم عامل يساهم في خلق القيمة المستدامة، و هذا ما حتم على مراقبة التسيير تطوير أدوات تقييم الأداء و ابتكار أدوات تختص بتقييم الأداء اللامادي و رأس المال البشري، و منه على المصالح المختصة بتسيير الموارد البشرية فتح المجال لمراقبة التسيير لإدماج مهام قياس الرأسمال البشري و قياس مردودية الاستثمار اللامادي.¹

و من الطبيعي أن ينبثق نظام مراقبة التسيير الاجتماعي من نظام مراقبة التسيير و هذا نظرا لحاجة المنظمات و كذا لأجل دعم العمل الرقابي. إذن فنظام مراقبة التسيير الاجتماعي هي عنصر وامتداد لمراقبة التسيير، و يساهم في التوجيه الاجتماعي للمنظمة، و يهتم بحساب التكاليف الناتجة عن العمل والفوائد المرتبطة بها وتحليل التغيرات في الكتلة الأجرية. كما تساعد هذه الوظيفة في إدارة القوى العاملة و متابعة أداء الموارد البشرية من خلال مؤشرات قوية.²

و يهتم نظام مراقبة التسيير الاجتماعي بما يلي:³

- متابعة كافة المصاريف المتعلقة بالأفراد، الكتلة الأجرية و تحليل تغيراتها.
- مراقبة الأنشطة و متابعة الأداء الفردي و الجماعي.
- إعداد الميزانية المتعلقة بمصاريف الأفراد و تحليل الانحرافات مقارنة بالانجاز.
- إعداد، وضع و الإشراف على وضع نظام للمعلومات يساعد في إعداد لوحة قيادة فعالة تسمح بمتابعة أنشطة و أداء العمال و أجورهم و نفقاتهم...

¹ Laurent Cappelletti, **Contrôle gestion de l'immatériel: Une nouvelle approche du capital humain**, Dunod, paris, 2012, p 01.

² Emilie Collin, **Le contrôle de gestion sociale**, 2^{ème} édition, Gereso, paris, 2017, p 11.

³ Bernard Martory, **Contrôle de gestion sociale**, 8^{ème} édition, Vuibert, paris, 2015, p 07.

2-2 المكلفون بمراقبة التسيير الاجتماعي

إن تعيين مسؤول عن أداء مهام مراقبة التسيير الاجتماعي يكون حسب حجم المؤسسة أو نوع نشاطها، فيمكن أن توكل إلى المسؤول المكلف بالمالية و الخزينة، الذي يقوم بتسديد الأجور الشهرية، تقييد الاقتطاعات و المساهمات و كذا متابعة مستوى الالتزامات المالية التي تمثل الكتلة الشهرية. كذلك يمكن أن توكل إلى مراقب التسيير للمؤسسة، و هذا في حالة كون مراقبة التسيير الاجتماعي عنصر أو مصلحة تابعة لقسم مراقبة التسيير في المؤسسة. كما يمكن أن توكل لمسؤول إدارة الأفراد.¹

2-3 أبعاد نظام مراقبة التسيير الاجتماعي

يقوم نظام مراقبة التسيير الاجتماعي على بعدين هما:²

أ- **نظام التقارير الاجتماعية:** تقوم كل مصلحة بإعلام المستوى الأعلى منها حسب التدرج السلمي بتقديم المعلومات حول الأنشطة المتعلقة بالجانب الاجتماعي و كذا نتائج أداء العمال في مختلف مراكز المسؤولية. هنا يتعلق الأمر بنظام التقارير الداخلي، و في حالة المصالح اللامركزية التابعة لمؤسسة أم أو مجموعة أو مجمع يتم إعداد نظام تقارير دوري (عادة 03 أشهر)، لكن يتم إدراج التقرير على النشاط الاجتماعي ضمن التقرير الشامل (أي مع التقرير المحاسبي و المالي) و لكن يظهر في بند مستقل، و يتم إرسال التقرير الشامل إلى الإدارة العامة (المقر الاجتماعي). أما فيما يخص نظام التقارير الخارجي فيكون موجهاً للأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة (مستثمرين، ممثلين، محللين ماليين...).

ب- **الرقابة الاجتماعية:** و يتعلق الأمر بالسماح للإطارات المكلفة بالموارد البشرية و المدراء بمتابعة و بصفة منتظمة المعطيات العملية و الإستراتيجية المتعلقة بتسيير الموارد البشرية، و يتم ذلك بالاعتماد على أداة لوحة القيادة* التي تضم مؤشرات يتم اختيارها بدقة و عناية و لا تكون كثيرة العدد بشرط أن تقدم قراءة أكثر. و تجدر الإشارة إلى أنه يوجد لوحات قيادة اجتماعية موجهة لقياس أداء الموارد البشرية.

و يمكن اختيار مؤشرات الأداء الاجتماعي و إعدادها ليس فقط على مستوى المصالح المختصة بالموارد البشرية و إنما يمكن ذلك من طرف الإدارة العامة في إطار ما يعرف بلوحة القيادة الإستراتيجية (أو ما يعرف ببطاقة الأداء

¹ Ibidem, p 09.

² Gérard Naro, **Les indicateurs sociaux: du contrôle de gestion aux développements récents du pilotage et du reporting, séminaire national sur: Management et gestion des ressources humaines: stratégies, acteurs et pratiques**, le 23, 24, 25 et 26 août 2005, Cité internationale universitaire, Paris, pp 44-45.

* سيتم التطرق لهذه الأداة بالتفصيل في الفصل الثالث.

المتوازن). كما يمكن كذلك إعداد مؤشرات اجتماعية على مستوى مراكز المسؤولية المتمثلة في الوظائف التالية (تسويق، مالية، الإنتاج...) وكذا على مستوى الورشات و الوحدات و المعامل... و لوحات القيادة المعتمدة يمكن أن تكون لوحة قيادة للتسيير، بطاقة الأداء المتوازن أو لوحة القيادة الاسكندنافية.

المبحث الثالث: نظام المعلومات في خدمة مراقبة التسيير

يعتبر نظام المعلومات عنصراً أساسياً لعملية التسيير و بالتالي المكون الرئيسي لنظام مراقبة التسيير، و لا يمكن تشغيل هذا الأخير إلا بشبكة معلومات منظمة لهذا الغرض. فكلما كانت المعلومة مجمدة كلما قلت فاعلية النظام الرقابي، و بالعكس كلما تميزت بالحركية كلما شكلت تدفقا حيويًا للنظام الرقابي.

المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات

1- مفهوم نظام المعلومات

ظهرت فكرة نظام المعلومات بعد الحرب العالمية الثانية استجابة لاحتياجات إدارة المعلومات الخاصة بالمنظمة، كما أن ظهور أجهزة الإعلام الآلي سهلت تخزين ومعالجة كميات كبيرة من المعلومات و سهلت في عملية تسييرها. في الوقت نفسه، فقد أثرت بشكل كبير على الاهتمام بالمعلومات، تصل في بعض الأحيان إلى الخلط بين نظام الإعلام الآلي ونظام المعلومات.

لذا فقد اعتبر نظام المعلومات إلى حد ما السمة المميزة للمؤسسة المؤهلة "الحديثة" مقارنة بالتي ستبقى "تقليدية".¹ و قبل التطرق لتعريف نظام المعلومات تجدر الإشارة إلى تعريف المعلومة، فالمعلومة حسب (Jacques Sornet) عبارة عن: "دلالة و حقيقة تزيد من المعرفة حول شخص، شيء أو حدث، أما المعطيات الخام لا تصبح معلومة فقط عندما تجد معناها فيما يتعلق بسياق معين، نظام، قيمة، نظام، قيم، حل مشكلة...".² و يعرف (خالد قاشي) المعلومة على أنها "البيانات التي تمت معالجتها بطريقة محددة كما و نوعا، في الفرز و التحليل و التبويب و التلخيص و إجراء العمليات المختلفة لتعطي معنا كاملا يمكن من استخدامها".³ و لكي تكون المعلومة جيدة و أكثر نفعًا يجب أن تتوفر على الشروط الآتية:⁴

✓ الملائمة و الصلاحية

✓ الدقة

✓ تقديمها في الوقت المناسب

✓ المرونة

✓ الوضوح

¹ Hélène Löning, **le contrôle de gestion: organisation, outils et pratiques**, 3^{ème} édition, Dunod, paris, 2008, p 206.

² Jacques Sornet, **Systèmes d'information de gestion**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2017, p 01.

³ خالد قاشي، نظام المعلومات التسويقية: مدخل اتخاذ القرار، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 49.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 50-51.

✓ القابلية للمراجعة

✓ الشمول

✓ السرعة و السهولة في الحصول عليها

✓ ارتباطها بالحاجات

أما بالنسبة لنظام المعلومات فيرى (Jacques Sornet) أنه: "... في المنظمة (مؤسسة أو إدارة)، يعمل نظام المعلومات على تقييد، حفظ وتداول المعلومات، بضمان حسن تنفيذ المهام في الوقت المناسب، من قبل أفراد أو أنظمة آلية".¹

و تعرفه جمعية نظم المعلومات الأمريكية (AISA) بأنه: "نظام آلي يقوم بجمع المعلومات و تنظيمها و إيصالها و عرضها لاستعمالها من قبل الأفراد في مجالات التخطيط و الرقابة للأنشطة التي تمارسها المؤسسة".²

أما " R. Reix و F. Rowe " (2002) فيشيران إلى انتشار القضايا المتعلقة باستخدام نظم المعلومات: دعم اتخاذ القرار، المساعدة في عملية الاتصال، بناء مجال مرتبط ارتباطاً وثيقاً بالتطور التقني و في مجال التنوع. و يقترحان التعريف التالي:

"نظام المعلومات هو مجموعة من العوامل الاجتماعية التي تحفظ، تخزن و تحول مختلف الأنشطة و الأعمال في المؤسسة من خلال تقنيات المعلومات و أوضاع التشغيل".³

أما (صلاح الدين عبد المنعم مبارك) فيعرفه بأنه: "نظام من الأنظمة الأخرى الموجودة بالمشروع، يقوم بمهمة تجميع البيانات و تحويلها إلى معلومات حسب إجراءات و قواعد محددة تساعد بها الإدارة و فئات أخرى في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالتخطيط و الرقابة. و العناصر الرئيسية لنظام المعلومات هي تجميع البيانات و تشغيلها و تخزينها و استرجاعها و تحويلها".⁴

2- وظائف نظم المعلومات

تعد نظم المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرارات الرشيدة إذ تساهم معلومات نظام في زيادة قدرة الإدارة على رسم الخطط و السياسات الصحيحة و إيجاد التنسيق المتكامل بين عوامل المحيط الداخلية و الخارجية، و إن أي نظام يعد فرعياً ضمن نظام أكبر، إذ أن النظام يتكون من مجموعة من الأنظمة

¹ Jacques Sornet, *op.cit*, p 01.

² طلال محمد علي الجحاوي و فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية و فاعليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 13.

³ Hélène Löning (2008), *op.cit*, p 207.

⁴ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية و الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 51.

الفرعية المتمثلة في نظم الإنتاج، التسويق، الأفراد... الخ تسعى بصورة مشتركة لتحقيق هدف معين من خلال قيامها بمجموعة من الفعاليات و الأنشطة.¹

3- فعاليات نظام المعلومات

يتضمن نظام المعلومات مجموعة من الفعاليات و الأنشطة يقوم بها كي يستطيع الحصول على المعلومات الملائمة، و هي:²

3-1 المدخلات (Input)

هي نقطة البداية في عمل النظام و تتمثل بالاحتياجات الأساسية لعمل النظام و من الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات لنظام آخر أو عدة نظم أخرى.

إن البيانات تشكل مدخلات النظام و لأنها متعلقة بعمليات المؤسسة و بقية الأحداث فيتم جمعها و إدخالها إلى النظام من أجل عمليات المعالجة اللاحقة، فالمستندات و الوثائق التي تصور العمليات بين المؤسسة و البيئة المحيطة تشكل مدخل نظام المعلومات.

3-2 المعالجة (Processing)

تمثل الجانب الفني من النظام و هي مجموعة من العمليات التي يتم بواسطتها تحويل المدخلات إلى مخرجات بطرق التشغيل المختلفة من تسجيل، تلخيص، حساب، مقارنة... الخ. و يستخدم اصطلاح معالجة البيانات عادة للتعبير عن الأسلوب الذي يتم بواسطته تخزين البيانات و تحليلها لتحويل مدخلات النظام إلى مخرجات ذات قيمة لمخذي القرارات أو مستخدميها من الفئات الأخرى. و تصنف عمليات معالجة البيانات للحصول على معلومات إلى: التصنيف، الترتيب، الحساب، التلخيص، التخزين و التوثيق.

3-3 المخرجات (Output)

هي الناتج النهائي من النظام الذي يذهب إلى البيئة المحيطة أو إلى نظم أخرى. و قد تكون هذه المخرجات على صورة منتج نهائي أو وسيط أو معلومات تستخدم في اتخاذ القرارات أو تستخدم بمثابة بيانات لنظام معلومات آخر. و المخرجات هي المعلومات الناتجة عن النظام و عملياته و ترتبط بنحو مباشر بأهدافه التي تقدم إلى المستخدمين و تتمثل بالتقارير.

1 طلال محمد علي الججاوي و فؤاد عبد المحسن الجبوري، مرجع سابق، ص 13.

² نفس المرجع السابق، ص 13-15.

3-4 التغذية العكسية (Feedback)

هي عملية قياس رد فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم النظام بأداء وظائفه كما هو مفترض، و لكن بعض المعلومات التي يقدمها لا تلائم حاجات المستخدمين، عندئذ يطلب المستخدمون إحداث تغييرا في النظام. و تتضمن التغذية العكسية جزءا من مفهوم الرقابة، و يعد الدور الرئيس لها معرفة إن كان النظام يتحرك باتجاه انجاز الأهداف المخطط لها في ضوء التعديلات الضرورية على المدخلات و العمليات و التأكد من أن المخرجات المناسبة قد أنتجت.

كما عرفها (Hall) بأنها المخرجات التي ترسل إلى النظام ثانية بمثابة مصادر للمعلومات. كما تعني التغذية العكسية عملية تصحيح الانحرافات أو الأخطاء التي يتعرض لها عمل النظام و هي أشبه ما يكون بالرقابة الذاتية للتأكد من مدى فاعلية النظام في تحقيق أهدافه و تلبية احتياجات بيئته. و بالتغذية العكسية يستكمل النظام دورته و يقلل الفجوة ما بين الانجاز الفعلي و النتائج المستهدفة.

4- نظام تخطيط موارد المؤسسة ERP

يبدو تخطيط موارد المؤسسة (ERP) اليوم مرجعا متميزا ليس فقط من حيث نظام المعلومات ولكن أيضا كأداة فعالة لنظام مراقبة التسيير. و منذ منتصف تسعينيات القرن الماضي اكتسبت أنظمة تخطيط موارد المؤسسة أهمية بالغة في مجال نظم المعلومات للتسيير، فهي تتطور باستمرار و تندعم بشكل منتظم ببرامج جديدة. يقوم نظام تخطيط موارد المؤسسة بإدماج الوظائف الأساسية للتسيير ضمن نظام معلومات واحد أين تسيير المعلومة بطريقة آلية.¹

و يقابل نظام تخطيط موارد المؤسسة باللغة الإنجليزية ERP (Planning Resource Enterprise) و يقابله باللغة الفرنسية PGI (Progicielle de Gestion intégré)، و تعني برمجيات الإدارة المتكاملة، إلا أن المصطلح الشائع هو ERP، فقد عرفه (Wilkinson) بأنه برمجيات مع مجموعة تطبيقات للاستخدام الواسع في النطاق الوظيفي، كالمحاسبة والتمويل وإدارة المواد البشرية وغيرها من الوظائف، و يراه (Alballaa & Mudimigh) بأنه النظام الذي تتكامل فيه برمجيات نظم المعلومات في قاعدة بيانات موحدة، و حسب (Farzaneh) نظم تقنية تعتمد على حزمة من البرمجيات النمطية، و التي تم تطويرها وتصميمها لخدمة جميع العمليات الرئيسية للمنظمة في نظام واحد يخدم الاحتياجات المختلفة للإدارات، انطلاقا من قاعدة بيانات موحدة.

¹ Hélène Löning (2008), op.cit, p 211.

مما سبق يمكن تعريف نظام تخطيط موارد المؤسسة على أنه نظام معلومات متكامل، حيث تتكامل فيه برمجيات نظم المعلومات في قاعدة بيانات موحدة لخدمة جميع العمليات الرئيسية للمنظمة و الاحتياجات المختلفة للإدارات الوظيفية والمستويات الإدارية.

إن تبني نظام تخطيط موارد المؤسسة له فوائد عديدة أهمها:

- تحسين كفاءة عمليات النظام
- تقليل زمن معالجة البيانات وتحسين عمليات الاسترجاع
- ربح الوقت وتحسين جودة صنع القرارات بالمنظمة
- الحصول على معلومة أكثر دقة وشمولية لحل جوانب المشكلة
- تسهيل تبادل المعلومات بين مختلف الأقسام والفروع
- سهولة الوصول للمعلومات
- تناسق ودقة البيانات، وتحسين التقارير
- تجنب العمليات والبيانات الزائدة
- تقليل الاسترداد وتقارير التأخير
- تخفيض التكاليف
- ربح الوقت وتحسين الرقابة عن طريق التحليل الواسع للمنظمة ولقرارات المنظمة
- سهولة تبني التغيير في العمليات وإعادة الهيكلة.
- توسيع النماذج مثل العلاقة مع الزبائن وإدارة سلاسل التوريد.¹

المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبي و الإداري

1- نظام المعلومات المحاسبي

1-1 تعريف نظام المعلومات المحاسبي

يعرف نظام المعلومات المحاسبية بأنه أحد النظم الفرعية في المؤسسة، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة و متناسقة و متبادلة و متداخلة بهدف توفير المعلومات التاريخية و الحالية و المستقبلية، المالية و غير المالية لجميع الجهات التي يهملها أمر المؤسسة و بما يخدم تحقيق أهدافها. فنظام المعلومات المحاسبية يتعلق

¹ نور الدين مزهودة، دور نظام تخطيط موارد المؤسسات في تحسين أداء المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار ENTP، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09-2016، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص 222-223.

بالبيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الاقتصادية أو العمليات الداخلية. و معظم هذه البيانات يعبر عنها في صورة مالية (مثل قيمة المبيعات للمستهلكين) رغم أن البيانات قد تكون غير مالية (مثل ساعات العمل) و تترجم بعد ذلك إلى بيانات مالية.

كما يعرف نظام المعلومات المحاسبي أيضا بأنه مجموعة من الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع و تبويب و معالجة و تحليل و توصيل المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية و الأطراف الخارجية.¹

1-2 أهداف نظام المعلومات المحاسبي

إن الغرض الرئيسي لأي نظام معلومات محاسبي هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين كالإدارة أو الخارجيين كالزبائن. و توجد ثلاثة أهداف يمكن تحديدها لمساعدة إنجاز الغرض الرئيسي المشار إليه أعلاه.

الهدف الأول: دعم و معالجة العمليات

إن أي مؤسسة تقوم يوميا بعدد من الأنشطة و الأحداث التي تسمى عمليات، و العمليات المحاسبية هي العمليات المالية المتبادلة أي انتقال قيمة أو منفعة بين طرفين نتيجة قرار أو عمل إداري، و تتضمن أحداث أو عمليات تبادل القيمة الاقتصادية، مثلا عمليات البيع التي تحدث في المؤسسات الاقتصادية هو تبادل قيمة اقتصادية تمثل عملية محاسبية و التي أساسا يحويها و يعالجها نظام المعلومات المحاسبية. و من الجدير بالذكر أن نشير إلى أغلب العمليات غير المحاسبية كأمر الشراء على سبيل المثال يقود إلى حدوث عملية محاسبية، فعندما تشتري أي مؤسسة اقتصادية بضاعة على الحساب بناء على أمر شراء معين يؤدي هذا إلى حدوث عملية محاسبية حيث تزداد البضاعة في المخزن و يجعل المخزن أو المشتريات لدينا و يزداد الدائنون. من هنا نرى أن العمليات الغير محاسبية أيضا يحويها و يعالجها نظام المعلومات المحاسبية لتأثيرها على العملية المحاسبية.

أما بالنسبة لمعالجة العمليات فتشمل معالجة العمليات المحاسبية و غير المحاسبية. و معالجة العمليات تكون موحدة ضمن المؤسسات الاقتصادية بمعنى أن معالجة العمليات المتعلقة بالمبيعات الآجلة بمختلف المؤسسات الاقتصادية تكون متشابهة سواء كانت وحدات تجارية أو خدمية و نفس السجلات المحاسبية تستخدم لهذه المعالجة لمختلف المؤسسات إلا أنه من جهة أخرى تفاصيل إجراءات هذه المعالجة قد تختلف تبعا لتصميم النظام المحاسبي بكل مؤسسة.

و تعالج العمليات بواسطة أنظمة معالجة العمليات التي تعتبر أنظمة فرعية لنظام المعلومات المحاسبي. كل نظام

¹ طلال محمد علي الجحاوي و فؤاد عبد المحسن الجبوري، مرجع سابق، ص 19-20.

معالجة للعمليات يحتوي على خطوات لنوع خاص من العمليات. فعلى سبيل المثال نظام معالجة المبيعات لإحدى المؤسسات يقسم إلى استلام الطلب، فوترة، ترحيل إلى ح/المدينين...الخ. إن مستخدمي مخرجات نظم معالجة العمليات يصنفون من المدراء و الموظفين و مختلف الأطراف ذات المصلحة للمؤسسة كالزبائن، الموردين، البنوك...¹

الهدف الثاني: دعم اتخاذ القرار

الهدف الثاني المهم لنظم المعلومات المحاسبية هو توفير معلومات لعملية اتخاذ القرار و الذي عادة يجب أن يتخذ بالتناسب مع العمليات التخطيطية و الرقابية للمؤسسة.

فمثلا الكثير من المؤسسات تستخدم نظام معلوماتها المحاسبي لمهمة معالجة المعلومات الحيوية، كتسليط الضوء على الإيرادات المتوقعة للعام القادم، حيث بمعرفة الأخير تستطيع المؤسسة إجراء التخطيط الضروري لإنتاجها.

إن نظام المعلومات المحاسبي عادة يوفر بعض المعلومات المطلوبة لعملية اتخاذ القرار مثلا توفير معلومات حول اتجاه الإيرادات للسنة الماضية و المستوى الحالي لها و استنادا لذلك تقوم الإدارة باتخاذ القرارات المطلوبة. ففي المؤسسات الاقتصادية الضخمة يكون بعض الموظفين الرئيسيين ربما مشتركين أو ضمن عملية اتخاذ القرار، فعلى سبيل المثال محاسب التكاليف ينشئ تقريرا يتعلق بالتكاليف الفعلية لمكونات الإنتاج مما يساعد بالتوصية لمدير الإنتاج بشراء أو تصنيع بعض المكونات اللازمة لعمليات التصنيع.²

الهدف الثالث: انجاز الالتزامات المتعلقة بالإدارة

إن أهمية الالتزامات تتحد بتوفير المعلومات اللازمة للمستخدمين الخارجيين للمؤسسة. فعلى سبيل المثال المؤسسات الاقتصادية المندجة أو ذات الملكية العامة لها التزامات كبيرة كما في المؤسسات الاقتصادية الصناعية ذات النفع العام، تلك المؤسسات الاقتصادية مطلوب أن توفر معلومات إلى أصحاب المصالح فيها الذين يشملون إضافة إلى المالكين، الدائنين، اتحادات العمل، اللجان التنظيمية، المحللين الماليين، المشاركين الصناعيين و حتى الجمهور العام.³

2- نظام المعلومات الإداري

2-1 تعريف نظام المعلومات الإداري

إن نظام المعلومات المحاسبية ليس النظام الوحيد في المؤسسة فهو يعتبر نظاما فرعيا ضمن نظام المعلومات الشامل إلى جانب نظام المعلومات الإدارية. و الغرض من هذا النظام هو مساعدة إدارات المؤسسات لاتخاذ القرارات المتعلقة بمسؤولياتها، و هو يوفر معلومات مطلوبة للتخطيط و رقابة أنشطة المؤسسات الاقتصادية مع وضع السياسات

¹ إبراهيم الجزراوي و عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر، عمان، 2009، ص 27-28.

² نفس المرجع السابق، ص 28.

³ نفس المرجع السابق، ص 29.

التصحيحية اللازمة لبعض النشاطات مثل تعرض المواد الخام للتلف، توفير معلومات تنظيمية تتعلق بالعاملين بالمؤسسات الاقتصادية. هذا النظام يتسع ليشمل جميع المستويات الإدارية للمؤسسات الاقتصادية من المدير إلى أقل مستوى إداري فيها. و يوظف نظام المعلومات الإداري جميع أنواع البيانات الغير عملية (التي لا تنشأ من العمليات) ليولد المعلومات المالية و غير المالية.¹

و يمكن تعريف نظام المعلومات الإداري بأنه نظام لتحويل البيانات من مصادر داخلية و خارجية إلى معلومات تكون ملائمة للمديرين على جميع المستويات و في جميع المهام لتمكينهم من اتخاذ قرارات كفؤة و في الوقت المطلوب بالنسبة لتخطيط و توجيه و رقابة الأنشطة التي يكونون مسؤولين عنها.²

2-2 الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الإداري

كما في بقية الأنظمة نظام المعلومات الإداري يشمل أنظمة فرعية و التي تتضمن نظم المعلومات الوظيفية التي تتفاعل مع بعضها من خلال عبور البيانات و المعلومات من خلالها. و رغم أن أنظمة المعلومات الوظيفية متنوعة حسب تنوع المؤسسات الاقتصادية إلا أنه يوجد في هذه الأخيرة أربعة أنظمة مهمة و هي المتعلقة بالإنتاج، التسويق، التمويل و الموارد البشرية.

2-3 أهداف نظام المعلومات الإداري

تسعى المؤسسات إلى تحقيق عدد من الأهداف عند استخدام نظام المعلومات الإداري، و هي كالتالي:

- جمع و تخزين البيانات التي تكون قابلة للتحويل إلى معلومات مفيدة و التي قد تطلب في المؤسسة في وقت لاحق.
- تقديم المعلومات العملياتية المطلوبة و بشكل ملائم للمستفيدين لانبجاز وظائفهم بأفضل قدرات و لضمان انسيابية الإدارة اليومية للمؤسسة.
- تقدم و بشكل ملائم المعلومات الإستراتيجية للمدراء كي يكون بإمكانهم اتخاذ أفضل القرارات الممكنة حول مستقبل المؤسسة.
- لتوسيع سلسلة القيمة للأعمال، و المقصود بهذا أن يكون نظام معلومات المؤسسة مرتبطاً بأنظمة معلومات خارجية و لا سيما بأنظمة معلومات المجهزين و العملاء و هكذا فهي تحقق فائدة و تقدم المزيد من المعلومات.

¹ نفس المرجع السابق، ص 34.

² عبد الناصر علك حافظ و حسين وليد حسين، نظم المعلومات الإدارية بالتركيز على وظائف المنظمة، دار غيداء للنشر و التوزيع، عمان- الأردن، 2014، ص

- تحويل البيانات من الناحية الاقتصادية إلى معلومات أو معرفة.
- كما تهدف إلى تقديم حلول للمشاكل المعقدة و ابتداع منتجات جديدة.
- تقديم الدعم و الإسناد لوظائف المؤسسة المختلفة.
- إعادة هندسة و تحسين عمليات المؤسسة الحيوية.
- يمكن اعتبارها كطريقة إستراتيجية لاستخدام تقنيات المعلومات و الاتصالات للمشاركة في موارد المعلومات و تحسين كفاءة و فاعلية عمليات المؤسسة و بالتالي تساعد المؤسسة في بلوغ أهدافها الإستراتيجية.
- إدارة و رقابة تدفق المعلومات بمحاذاة سلسلة القيمة.¹

المطلب الثالث: نظام معلومات مراقبة التسيير

1- نظام المعلومات كمادة أولية لمراقبة التسيير

يعتبر نظام المعلومات العنصر الأساسي لعملية التسيير و بالتالي المكون الرئيسي لنظام مراقبة التسيير، و لا يمكن تشغيل هذا الأخير إلا بشبكة معلومات منظمة لهذا الغرض. فكلما كانت المعلومة مجمدة كلما قلت فائدة المراقبة، و بالعكس كلما تميزت بالحركية كلما شكلت تدفقا حيويا لنظام المراقبة. يرتكز نظام مراقبة التسيير بدرجة كبيرة على نظام المعلومات المحاسبية و المالية، كما يستعمل مصادر تكميلية للمعلومات تنبثق من الأنظمة الفرعية العملية مثل (الإنتاج، التموين، التجاري، الموارد البشرية...).

و في إطار الوجه الجديد لمراقبة التسيير من الضروري لمراقب التسيير أن يعتمد على نظام معلومات اجتماعي و بيئي و ذلك لتزويد الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة (المساهمون، الموزعون، الجماعات المحلية، المنظمات غير الحكومية ONG، المستهلك، الأجراء...) بالمعلومات تقدم في شكل تقارير اجتماعية و بيئية. هذه المعلومات يمكن أن تستعمل كأداة للترويج و الحوار مع الأطراف ذات المصلحة، كما يمكن إدماجها ضمن نظام مراقبة التسيير في شكل مؤشرات.²

2- مراحل سير نظام معلومات مراقبة التسيير

حسب (C.Alazard et S.Sépari) فإن نظام معلومات مراقبة التسيير يقوم بالمرحلة التالية:³

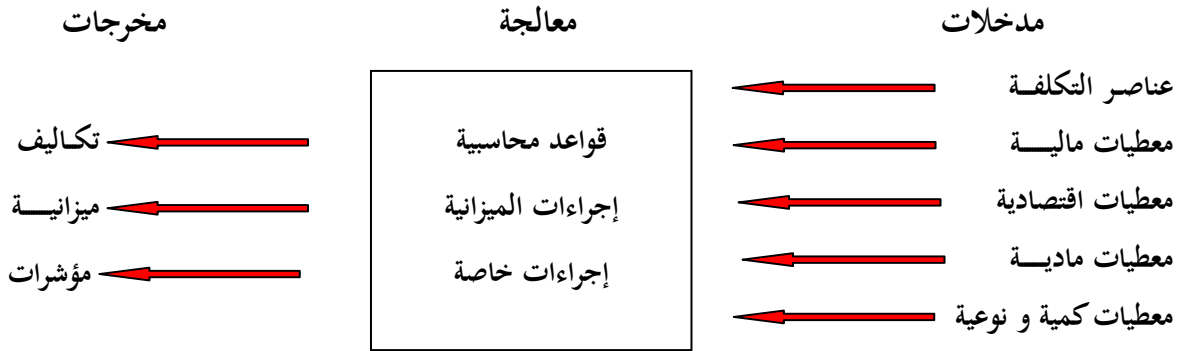
¹ نفس المرجع السابق، ص 29-30.

² Sabine Sépari et autres, **Management et contrôle de gestion**, 4^{ème} édition, Dunod, paris, 2017, pp 16-17.

³ C.Alazard et S.Sépari (2018), **op.cit**, p 19.

- المدخلات: و تشمل الأعباء، الإيرادات للمحاسبة المالية، و كذا معطيات محاسبة التسيير، التدفقات المالية الداخلية و الخارجية.
- المعالجة: الإجراءات المحاسبية، إعداد الموازنات، حساب التكاليف و الانحرافات.
- المخرجات: التكاليف، الموازنات، المخططات، الانحرافات.

الشكل رقم (06) نظام معلومات مراقبة التسيير



Source: C.Alazard et S.Sépari, **Contrôle de gestion**, 5^{ème} édition, Dunod, paris, 2018, p 19.

3- مصادر المعلومات لمراقبة التسيير

تتمثل مصادر معلومات مراقبة التسيير فيما يلي:¹

3-1 المحاسبة المالية*:

- أهم وظائف المحاسبة المالية هي تحديد، تحليل، قياس، تبويب، تلخيص، وإيصال تأثير العمليات والأحداث والظروف لمؤسسة معينة على مركزها المالي ونتائج أعمالها.
- تعطي نظرة شاملة و تركيبية على حسابات المؤسسة
- تهتم بالتدفقات النقدية الخارجية
- أساس حساب الضريبة
- غير قادرة على الإجابة على مسائل حساب النتائج لذا يجب الاعتماد على بنية التكاليف لمحاسبة التسيير و ذلك لتقييم المخزون و تقييم إنتاج الأصول الثابتة للمؤسسة.

¹ Ibidem, pp 20-22.

* التسمية القديمة هي المحاسبة العامة.

2-3 محاسبة التسيير:

تقوم بقياس و تحليل المعلومات المالية و غير المالية و جعلها في متناول المستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و وضع الاستراتيجيات الملائمة، كما تنظم مسار التدفقات الداخلية من أجل الوصول إلى تكاليف حسب المنتج و تقديم رؤية مفصلة لكل نشاط.

3-3 معلومات حول المنظمة:

يحتاج نظام مراقبة التسيير المعلومات الضرورية حول ظروف الانجاز و القيام بمختلف الأنشطة و ذلك لإمكانية تحليل الأعباء و التأثير على وقت انجاز العمل، مثلا: معلومات تخص عملية الإنتاج: (الوقت المستهلك من طرف الآلة، الكميات المنجزة، مخططات العمل و رزنامة سير الأشغال، الأعطال، الغيابات...). كذلك معلومات حول العمليات الأخرى: (عدد الموردين، عدد المتعاملين، مدة معالجة طلبية، فاتورة، خصائص المرددين، المناولين...). كما يمكن لمراقبة التسيير البحث عن معلومات في محيطها لإجراء مقارنات مع المؤسسات المنافسة: إحصائيات وطنية حسب الفرع و القطاع، تحقيقات، دراسات استقصائية و دراسات خاصة، بالإضافة إلى معلومات عن الظروف الاقتصادية مثل: معدلات النمو، التضخم، الائتمان، الصرف...

أخيرا، يعتمد نظام مراقبة التسيير بالطبع الاتجاهات المحاسبية الدولية كونه يستخدم المعطيات المحاسبية و المالية للأنظمة المحاسبية المعتمدة، أما أساليبه و تقنياته لا تخضع لأي نموذج أو اتجاه، فكل مؤسسة تقوم بإعداد أنظمة التنبؤ الخاصة بها، و تصميم لوحات القيادة لتقييم الأداء على المقاس، أي حسب حجمها و نوع نشاطها.

و تصنف المعلومات التي يستعملها نظام مراقبة التسيير إلى¹:

- معلومات إستراتيجية و أخرى عملية.
- معلومات صاعدة و أخرى نازلة.
- معلومات تشغيل و التي تنقسم إلى معلومات خاصة بالقيادة و معلومات خاصة بالمراقبة.
- معلومات التأثير و هي أساس الترابط بين الأفراد و الموارد.
- معلومات التوقع و خاصة تلك المتعلقة بالقيادة.

¹ نعيمة بجاوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق: دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر - باتنة، 2008-2009، ص 53.

4- دور الإدارة في تقديم نظام معلومات فعال

و حتى يتسنى لمراقبة التسيير الحصول على المعلومة الضرورية و في الوقت المناسب وحب على الإدارة ما يلي:¹

- لعب دور المنشط بمضاعفة استقبال المعلومات و ذلك بفضل تكوين الأفراد في مجال التسيير و الاقتصاد، فهناك معلومات غير محولة للمؤسسة لنقص في تكوين هؤلاء الأفراد أو لانعدام تحفيزهم.
 - لامركزية المعلومات بحيث يصبح كل فرد مراقبا ذاتيا في المؤسسة و منه تتقلص تكلفة الحصول على المعلومات.
 - تكوين مخزون من المعلومات تشكل قاعدة و ذاكرة للمؤسسة، و تسمح لها خاصة في حالة التكرار برد فعل سريع من خلال الكشف عن الكفاءات الماضية للمؤسسة في المجالات التقنية، المالية، الإستراتيجية و حتى الإنسانية، لذا يجب وضع معارف المؤسسة في الاحتياط في انتظار استعمالها لاحقا.
 - إضافة عنصر تدفق المعلومات إلى العناصر التقليدية (المالية و المادية) و تنظيمه، و يتولى تنظيم هذا التدفق مراقب التسيير لأن دورها الرئيسي يتمثل أصلا في تسيير المعلومة الضرورية لاتخاذ القرار.
- تحديد اتجاه المعلومة لأنه غالبا ما تؤخذ المعلومة دون تمييز، لذا على الإدارة أن تحث و تشجع أخذ المعلومات من الميدان.

خاتمة الفصل

لقد كان لمراقبة التسيير مكانة و أهمية ضمن الهياكل التنظيمية للمؤسسات، و كانت لها علاقة بالممارسات الجارية للمؤسسات، و قد تغيرت كثيرا في ظل تغيرات و تحديات المحيط. فلما كان العالم ينمو ببطء و قائم على اقتصاد الإنتاج لم يكن الأمر يتطلب معلومات كثيرة و مميزة، و انعكس هذا على أهداف مراقبة التسيير التي كانت بسيطة و تقليدية، كما اقتصر دورها فقط في مساعدة الأقسام المحاسبية باستخدام أدوات و أنظمة محاسبية بحتة.

لكن شهد العالم منذ عدة سنوات تغيرات اقتصادية، تكنولوجية و سياسية هامة دفعت بالمؤسسات إلى البحث عن المعلومات التي تمكنها من التكيف و فرض هذا تغيير مفاهيم مراقبة التسيير. و أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات حديثا هي إدماج أبعاد التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية في إستراتيجية المؤسسة، و التي فرضت تغيير مفهوم مراقبة التسيير و تجديد قواعدها خاصة فيما يتعلق بدورها الرئيسي في تقييم الأداء، حيث تجاوز مستوى قياس و تقييم الأداء المالي و المحاسبي إلى قياس و تقييم الأداء الشامل، أي أن نظام مراقبة التسيير تحول من النمط المالي البحث إلى النمط المجتمعي.

كذلك نجد أن مجال مراقبة التسيير توسع بشكل كبير فنجد اليوم مراقبة التسيير الاجتماعي و مراقبة التسيير البيئي اللذان ظهرا نتيجة حاجة المنظمات و كذا لأجل دعم العمل الرقابي. فهما عنصران لمراقبة التسيير و امتداد لها، يساهمان في التوجيه الاجتماعي و البيئي للمنظمة، و يهتمان بقياس الأداء الاجتماعي و البيئي. كما ينظر لهما كعاملين يساهمان في خلق القيمة المستدامة. طبعاً كل هذا بتوافر نظام فعال للمعلومات يكون المادة الأولية للنظام الرقابي.

و تقوم مراقبة التسيير الحديثة في هذا الإطار على مجموعة من الأدوات الفعالة لقياس الأداء الشامل في المؤسسة بأبعاده الثلاث: الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي بشكل متكامل دون إغفال للتكاليف المهملة و بإعمال مؤشرات فعالة لا تقدم فقط نتائج بل آفاقاً جديدة للحاضر و بما يسمح باستدامة القيمة، و التي سيتم تناولها في الفصل الموالي.

الفصل الثالث

مساهمة نظام مراقبة التسيير

المدمج لأبعاد المسؤولية

المجتمعية في استدامة القيمة

مقدمة الفصل

لقد حظي مفهوم خلق القيمة منذ ظهوره بأهمية متنامية في مختلف مجالات علوم التسيير بما فيها الإدارة الاستراتيجية، تسيير الموارد البشرية، مالية المؤسسة، محاسبة و مراقبة التسيير، التسويق و التنظيم.

كما تسعى المؤسسات - في خضم عالم متعدد الأبعاد، يتزايد تعقيدا يوما بعد يوم- جاهدة لإرضاء الأطراف ذات المصلحة معها و الحفاظ على متطلباتهم من خلال تحقيق القيمة.

ومع التوجه الجديد للمؤسسات نحو تبني مفهوم المسؤولية المجتمعية ارتبطت عملية خلق القيمة بمفهوم الاستدامة، و التي لا تعني فقط المحافظة على مستويات القيمة المحققة للأطراف ذات المصلحة معها بل تطويرها و السعي لاستدامتها على المدى الطويل. و هذا لا يتأتى إلا من خلال ضبط و تحسين الأداء الشامل في المؤسسة و في جميع الميادين، و هنا يكون تدخل نظام مراقبة التسيير الذي يعد وسيلة فعالة لذلك بتوظيف أدوات قياس و تقييم و تحسين الأداء.

و سيتم التعرض في هذا الفصل لموضوع القيمة المستدامة و مساهمة نظام مراقبة التسيير في تحقيقها، و ذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: الأداء الشامل: قاسم مشترك بين مراقبة التسيير و المسؤولية المجتمعية
- المبحث الثاني: أدوات قياس و تقييم الأداء الشامل في إطار المسؤولية المجتمعية
- المبحث الثالث: خلق القيمة المستدامة للأطراف ذات المصلحة

المبحث الأول: الأداء الشامل: قاسم مشترك بين مراقبة التسيير و المسؤولية المجتمعية

تتم مراقبة التسيير التقليدية بتقييم الأداء المالي، بينما و في ظل تبني المؤسسة لمبادئ المسؤولية المجتمعية تعدى دور مراقبة التسيير لأبعد من ذلك، فأصبحت تهتم حديثا بقياس الأداء الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، أي أن الأداء وفق الأبعاد الثلاثة للمسؤولية المجتمعية يطلق عليها الأداء الشامل، فأصبح دور مراقبة التسيير الحديث قياس و تقييم الأداء الشامل.

المطلب الأول: مدخل للأداء

1- مفهوم الأداء

يعرف الأداء على أنه النتيجة النهائية للنشاط أو الجهد المبذول. و هو سلوك عملي يؤدي لدرجة من بلوغ الأهداف المخططة (أي درجة الإنجاز) بكفاءة و فعالية.

و يتكون مفهوم الأداء من مكونين رئيسين هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها.

فالكفاءة تعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الهدف المنشود بأقل التكاليف وبأقل جهد و أقل وقت.. والحصول على أعلى المخرجات من أقل المدخلات.

أما الفعالية فهي درجة تحقق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة. فمن الممكن أن تكون المؤسسة كفؤة، وتنفذ الأعمال بكفاءة عالية، لكن ليس بالضرورة أن تتوافق هذه الأعمال مع أهدافها المطلوبة، وبالتالي تكون بلا فاعلية.¹

و يمكن توضيح الكفاءة و الفعالية أكثر من خلال الشكل التالي:



المصدر: وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط01، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص 10.

¹ Annie Bartoli, *Le management dans les organisations publiques*, Dunod, France, 2005, p 39.

يتضح من الشكل السابق بأن المنظمات التي تستطيع تحقيق عنصري الكفاءة و الفعالية هي وحدها القادرة على النمو و الازدهار و انجاز الأهداف الصحيحة بصورة صحيحة، بينما المنظمات الغير الكفؤة و الغير فعالة يكون مصيرها الانحيار لأنها لم تستطع انجاز أهدافها أو أنجزت الأهداف الخاطئة بصورة خاطئة، أما المنظمات الفعالة التي لا تتمتع بالكفاءة سوف تستطيع البقاء من خلال تحقيق أهدافها و لكن ليس بالكفاءة المطلوبة و ربما لا تستطيع التنافس في الأمد البعيد، إلا أن المنظمات الكفؤة التي لا تتمتع بالفعالية يكون الانحدار التدريجي مصيرها لعدم قدرتها على تحقيق أهداف أصحاب المصالح، أي إنجاز الأهداف الصحيحة.

2- مفاهيم تتعلق بالأداء

2-1 قيادة الأداء:

تساعد مراقبة التسيير على قيادة الأداء و ذلك من خلال إعطاء مؤشرات الأداء بغرض توجيه القرارات الإستراتيجية. إذن فمراقبة التسيير تعمل على:

- المساعدة على قيادة الكفاءة: بمعنى تسيير العوامل الأساسية للتنافسية من خلال مجموعة من القرارات و الأنشطة الإستراتيجية (مثال: لوحة القيادة للتحكم في جودة المنتجات لغرض التميز عن المنافسين).
- المساعدة على قيادة الفعالية: بمعنى تسيير الوسائل العملية لتحقيق الأهداف المحددة لغرض تحقيق التوازن المالي، (مثال حساب الانحرافات، لتخفيض تكاليف الإنتاج).¹

2-2 تقييم الأداء

يشكل تقييم الأداء جزءا و مرحلة هامة من عملية مراقبة التسيير، يتم من خلالها تقييم الانجازات التي حققتها المؤسسة مقارنة بالمستويات التي كانت ترغب في الوصول إليها. بمعنى آخر الوقوف على مدى النجاح في تحقيق الأهداف و تنفيذ الخطط و تجسيد الاستراتيجيات. إن تقييم الأداء يتطلب وجود مؤشرات مرجعية تسمح بالحكم على أداء المؤسسة و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تسمح بتحسينه.

و يعرف تقييم الأداء على أنه: "قياس الأداء الفعلي و مقارنة النتائج المطلوب تحقيقها، أو الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث و يحدث فعلا، و مدى النجاح في تحقيق الأهداف و تنفيذ الخطط الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء".²

¹ Claude Alazard (2007), *op.cit*, pp 23-26.

² نعمة بجاوي، مرجع سابق، ص ص 222-223.

3-2 قياس الأداء

يعبر قياس الأداء عن تحديد مقدار نتائج المؤسسة. كما يعرف على أنه المراقبة المستمرة لانجازات برامج المنظمة و توثيقها، و لا سيما مراقبة و توثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقا. و عادة ما تكون الجهة التي تقوم بإجراء عملية قياس الأداء هي الإدارة المسؤولة عن مفردات عناصر برامج المنظمة. و من الجدير بالذكر أن مقاييس الأداء يمكن أن تتناول أنواع أو مستويات أنشطة البرامج المنفذة، و المنتجات و الخدمات التي تنشأ من تلك البرامج، و نتائج تلك المنتجات و الخدمات المقدمة. فالبرامج هي تلك الأنشطة و المشاريع أو الوظائف أو السياسات التي لها غايات محددة أو مجموعة من الأهداف المتجانسة. و من الناحية الكمية فإن مقاييس الأداء تعطي المنظمة صورة مهمة حول منتجاتها و خدماتها و العمليات التي تؤدي إلى إنتاج تلك المنتجات و الخدمات. فهي إذن أداة تساعد المنظمة على فهم و إدارة و تحسين عملياتها. إن مقاييس الأداء الفاعلة تساعد منظمة الأعمال على فهم و استيعاب ما يلي:

- مستوى جودة أعمالها.
 - هل أن المنظمة تتقدم في تحقيق غاياتها.
 - ما هو مستوى رضا عملائها.
 - هل إجراءات أعمال و عمليات المنظمة تسيير وفق الرقابة الإحصائية.
- و عموما فإن مقاييس الأداء توفر للمنظمة المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الصحيحة و اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.¹

3- أهمية قياس الأداء:

إن عملية قياس الأداء تعتبر ذات أهمية تذكر، حيث تؤدي إلى:²

- تحقيق عدة فوائد للمنظمة، حيث أنها توفر مدخلا واضحا للتركيز على الخطة الإستراتيجية للبرنامج.
- يمكن القياس من تركيز الاهتمام على ما يجب انجازه و يحفز المنظمات على توفير الوقت و الموارد و الطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف. كما أن القياس يوفر التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف. و إذا ما كانت النتائج تختلف عن الأهداف يكون بمقدور المنظمة أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء و إجراء التعديلات التي تعيدها إلى مسارها المنشود.
- إن قياس الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات و الخدمات و عملية إيصالها إلى العملاء.

¹ وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط01، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص ص 19-20.

² نفس المرجع السابق، ص ص 21-23.

- إن قياس الأداء يحسن الاتصالات الداخلية بين العاملين، فضلا عن الاتصالات الخارجية بين المنظمة و عملائها و متعاملليها. فالتأكيد على قياس و تحسين الأداء يؤدي إلى إيجاد مناخ جديد من شأنه التأثير في جميع المنظمات الهادفة للربح و غير الهادفة. و تعتمد عملية جمع و معالجة المعلومات الدقيقة على فاعلية إيصال هذه المعلومات حول رسالة المنظمة و أنشطتها الأساسية وفق إستراتيجية المنظمة.
- إن قياس الأداء يساعد على تبرير تنفيذ البرامج و تكاليفها.
- يمكن لقياس الأداء أن يبين مدى قيام المنظمة بمعالجة احتياجات المجتمع من خلال إحراز التقدم نحو تحقيق الغايات.
- إن قياس الأداء يشجع على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل، حيث أن القياس يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد عليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المنظمة.
- لا يمكن أن يكون هنالك تحسين من دون قياس، فإذا ما كانت المنظمة لا تعلم أين هي الآن من حيث واقع عملياتها فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها، و بالتأكيد فإنها لن تتمكن من الوصول إلى حيث تريد.
- تعزيز المساءلة.
- تحسين عملية توصيل الخدمات.
- تعريف مختلف المتعاملين بجهود المنظمة.
- إعلام المتعاملين.
- اكتشاف المشاكل و معالجتها.
- إدارة العمليات و تحسينها.
- الحصول على صورة واضحة حول فاعلية و كفاءة البرامج و العمليات و الأفراد.

المطلب الثاني: الأداء الشامل

في ظل زيادة الوعي و تطور أذواق المستهلكين و كذا زيادة وعي مختلف المؤسسات بالتحديات البيئية المفروضة و كذا الاجتماعية، فإن دور المؤسسة في المجتمع قد توسع، و وظيفتها لم تعد منحصرة فقط في تحقيق الأهداف المالية في الأجل القصير و المتوسط لأجل إرضاء المساهمين، و لكنها اليوم تدمج الانشغالات المجتمعية التي تهدف إلى ترقية و زيادة الاستدامة في المؤسسة و كذا الجانب البيئي و في الأجل الطويل.

و بالموازاة مع تطور دور المؤسسة في المجتمع فإن مفهوم الأداء في المؤسسة قد تغير، بمعنى أن النظرة الكلاسيكية للأداء و

التي تنحصر فقط في المنظور المالي و في الأجل القصير قد تغير و انتقل إلى منظور أوسع و أشمل ذو ثلاثة أبعاد (اقتصادي، اجتماعي و بيئي).¹

و لم يعد بقاء المؤسسة و استمرارها مرتبطا فقط بالجوانب المالية لأنشطتها، ففي ظل توسع مسؤولية المؤسسة - التي لم تعد تشمل المساهمين فقط، بل تعدى الأمر لتشمل أطراف أخرى (parties prenantes) تطالب بالاستماع لانشغالاتها - أصبح من الضروري إدماج أبعاد جديدة للأداء (اجتماعية و بيئية).²

1- تعريف الأداء الشامل

إن الأداء المالي لا يكفي للحكم على أداء المؤسسة ككل، فخلال القرن العشرين توسع مفهوم الأداء ليشمل أبعاد المسؤولية المجتمعية، و اقترح تسميته بالأداء الشامل. و قد ظهر هذا المفهوم لأول مرة في أوروبا مع ظهور مفهوم التنمية المستدامة.

و قد عرفه (Baret 2006) على أنه: "تجميع دمج مختلف أبعاد الأداء في المؤسسة: أداء اقتصادي، أداء اجتماعي و أداء بيئي". كما ذكر أن الأداء الشامل مفهوم متعدد الأبعاد، و قياسه يعد من الصعوبة بمكان، مما يحتم على المؤسسة الالتزام بضرورة التحسين المستمر للأداء في إطار المسؤولية المجتمعية.³

و ذكر (M. Thierry 2007) أن الأداء الشامل يعني " أن الأداء ليس فقط النتائج المالية و تعظيم المنفعة للمساهمين، فديمومة الأداء يتطلب مراعاة مصالح العمال و المجتمع المحلي و الزبائن و البيئة الطبيعية و كذلك الأجيال المستقبلية".⁴

2- نظام مراقبة التسيير و الأداء الشامل

في السنوات الأخيرة قام مجموعة من الكتاب في هذا المجال بتحليل كيفية اعتماد الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير و التي يتم الاعتماد عليها لغرض قياس الأداء بشكل يأخذ بعين الاعتبار منظورا أشمل للأداء في المؤسسة، خاصة فيما يتعلق بلوحة القيادة المتوازنة التي تعد من أهم أدوات مراقبة التسيير الحديثة و المبتكرة من طرف (كابلن و نورتن) سنة 1992،

¹ Nathalie Crutzen et Didier Van Caillie, "Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise: Quelques pistes d'adaptation des outils existants", **Humanisme & Entreprise Revue Multidisciplinaire sur le Management des Organisations**, (n° 297), Editeur A.A.E.L.S.H.U.P, paris, 2010/2, p 02.

² Angèl Dohou et Nicolas Berland, **Mesure de la performance globale des entreprises**, 28^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité: "Comptabilité et Environnement", Univ-Poitiers, jeudi 24 mai 2005, p 03.

³ **Ibidem**, p 03.

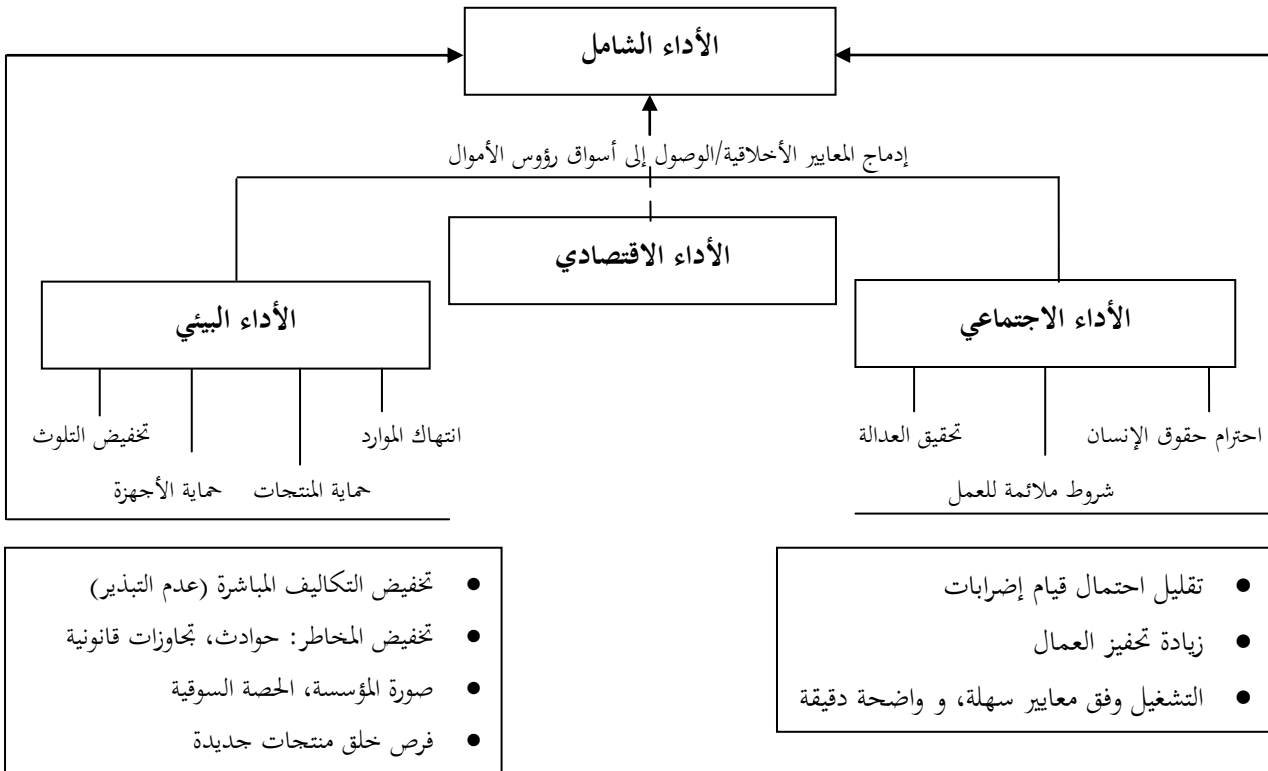
⁴ M. Thierry, **la performance à quel prix?**, 6^{ème} entretiens de Valpré, centre de congrès et de séminaires de Valpré, Lyon, octobre 2007, p 10.

و المعروفة و المعتمدة عالميا. و تعتبر هذه الأداة الأكثر اعتمادا في مجال قياس الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة (الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي).

و في ظل الاهتمام بالانشغالات الاجتماعية و البيئية من طرف المؤسسات و في ظل تحول أبعاد الأداء من الأبعاد المالية البحتة إلى المنظور ثلاثي الأبعاد (الأداء الشامل)، فإن نظام مراقبة التسيير التقليدي يجب أن يتكيف مع هذه المتغيرات و كذا تكيف مختلف أدواته و بناء نظام للقيادة مدمج لمبادئ المسؤولية المجتمعية، و إعداد مؤشرات خاصة بالأداء الشامل (أداء اقتصادي، أداء بيئي و أداء اجتماعي)، مثال: المؤشرات الواردة في " المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI)", بالإضافة إلى محاولات أخرى تتمثل في إعداد مؤشر(محدد) الشهرة الاجتماعية، مؤشرات لوحة القيادة البيئية، نظام تحسين نشر المعلومات الاجتماعية و البيئية (الإفصاح)...

إذن فدور نظام مراقبة التسيير الحديث هو تقييم و قياس الأداء الشامل (أداء اقتصادي، أداء اجتماعي و أداء بيئي). و بإدماج مبادئ المسؤولية المجتمعية في المؤسسة و ضرورة تكيف نظام مراقبة التسيير مع هذه المبادئ أطلق على نظام مراقبة التسيير تسمية حديثة: مراقبة التسيير المجتمعي (Le contrôle de gestion sociétal).¹ و الشكل الموالي يوضح مكونات الأداء الشامل:

شكل رقم (08) الأداء الشامل



Source: Angèl Dohou et Nicolas Berland, **Mesure de la performance globale des entreprises**, 28^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité: "Comptabilité et Environnement", Univ-Poitiers, jeudi 24 mai, p 11.

¹ Nathalie Crutzen et Didier Van Caille, **op.cit**, pp 02-07.

Et : Anne Krupicka et Benjamin Drevton, **Le développement durable: Une problématique de gestion?**, 14^{ème} conférence internationale de management stratégique, IAE.univ-poitiers, 2005, p 07.

3- قياس الأداء الشامل

إن الأداء الشامل متعدد الأبعاد، فهو يمثل التفاعل بين أبعاد المسؤولية المجتمعية الثلاثة على مستوى المؤسسة. و يذكر أن مفهوم الأداء الشامل تم تناوله من قبل طرف عدد قليل من الكتاب، و الكل أجمع على أن الإشكالية تبقى في صعوبة قياسه، فالمؤسسات تعتمد فقط الأدوات التقليدية للقياس، و ليس هناك مبادرات كثيرة لاستحداث أدوات قياس الأداء الشامل إلا فيما يتعلق بلوحة القيادة المتوازنة، لوحة القيادة البيئية، المحاسبة البيئية... بمعنى أنه تم تكييف هذه الأدوات التقليدية مع أبعاد المسؤولية المجتمعية.¹

و نظرا لصعوبة و تعقيد قياس الأداء الشامل اقترح (Reynaud 2003) تقييم الأداء الشامل للمؤسسة إلى طرفين: الأداء الاقتصادي و الأداء المجتمعي (performance socio-environnementale ou sociétale).

بينما يرى (Capron et Quairel 2006) بأن مفهوم الأداء الشامل عموما يساعد في تحسيس تنبيه مختلف أطراف المؤسسة بمختلف انشغالات المسؤولية المجتمعية، و يعد قياس الأداء لكل بعد من أبعاد الأداء الشامل الثلاثة على حدى أفضل طريقة لقياسه.²

4- الإفصاح عن الأداء الشامل من طرف المؤسسات الاقتصادية

هناك إلتحاح على المؤسسات الاقتصادية لأن تكون أكثر إفصاحا ليس فقط عن أدائها المالي بواسطة تقاريرها المالية ولكن أيضا حول أدائها في القضايا الرئيسية الاجتماعية والأخلاقية والبيئية. ويكون بالتالي على المؤسسات الاقتصادية الاستجابة لمصالح الأطراف ذات المصلحة التي عادة ما تكون متناقضة. وعند دراسة إطار وحدود هذا الإفصاح يجب مراعاة جميع تلك المصالح. ومن اجل تعزيز ثقة هؤلاء الأطراف، يجب أن يكون هناك إطار كاف لضمان الإفصاح بأسلوب دقيق وسريع. إلا أن هذا الإطار يكون عديم الجدوى بدون وجود الآليات المناسبة لتنفيذ متطلبات الإفصاح. يوجد نوعان من الإفصاح، الأول إلزامي و الثاني طوعي. تفرض معظم الدول شروطا للإفصاح عن معلومات معينة حول نشاطها والعمليات التي تتم بها بما يضمن الحق المتساوي في الحصول على حد أدنى من المعلومات. فالإفصاح الإلزامي تم وضعه من أجل توفير الحماية للمستثمرين وسلامة السوق و هو يخص المعلومات ذات الطابع المالي و التي على أساسها يتم قياس الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية. فبدون مستوى مرتفع من الشفافية لا يستطيع المستثمر أن يطمئن أنه حصل على السعر العادل لأوامر الشراء والبيع في السوق. إضافة إلى ذلك، فإن أصحاب المصلحة كثيرا ما يسعون إلى الحصول على معلومات أخرى غير تلك التي يتطلبها إطار الإفصاح الإلزامي. وتشمل معلومات طوعية التوقعات خاصة تلك المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية. " فأعضاء مجالس الإدارة "مسؤولون عن

¹ Angèl Dohou et Nicolas Berland, *op.cit*, p 12.

² Moez Essid, *op.cit*, p 86.

الإشراف على عملية كشف البيانات لأصحاب المصلحة والمصلحة و التواصل معهم، بما يساعد على تحسين فهم الجمهور لهيكل المؤسسة و أنشطتها وسياسات الشركة وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية و الأخلاقية، وعلاقة الشركة بالمجتمعات المحلية التي تعمل فيها.¹

المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء الشامل

يقوم تقييم الأداء الشامل للمؤسسة على مجموعة من الأنظمة الإدارية التي تقدم مجموعة من المعايير و المؤشرات، مثل:

- نظام إدارة الصحة و السلامة المهنية و يقابله معيار (OHSE 18001).

- نظام إدارة الجودة (إيزو 9000).²

- نظام الإدارة البيئية، و يقابله معيار (إيزو 14001)، و وفقا لهذا النظام يتحدد نوعان من المؤشرات البيئية هما:³

أ/ مؤشرات الظروف البيئية: و هي التي تخص الظروف البيئية التي تحيط بنشاط المؤسسة سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي أو العالمي.

ب/ مؤشرات الأداء البيئي: و تنقسم إلى قسمين:

- مؤشرات تقييم الأداء على مستوى الإدارة، و الغرض منها تقييم أداء الإدارة و تأثيرها على الأداء البيئي للمؤسسة، مثل السياسات و القرارات و الإجراءات التي تتم بمعرفة الإدارة.
- مؤشرات تقييم الأداء على مستوى العمليات، و هي المؤشرات التي تقيس قدرة العمليات التي تتم داخل المؤسسة مثل المدخلات و تأثيراتها البيئية، العمليات الإنتاجية و معداتها و أساليب إدارتها و صيانتها، ثم المخرجات بكل أنواعها سواء كانت منتجات نهائية أو مخلفات بأشكالها المختلفة و مدى تأثيراتها البيئية.

و يوضح الجدول الموالي أمثلة لكل نوع من أنواع المؤشرات.

¹ العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة - حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر -، الملتقى العلمي الدولي أداء و فعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص 10-11.

² Muriel Jougoux et Yves-Frédéric Livian, *op.cit*, p 140.

³ إبراهيم عبد الجليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية للمعرفة من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني: البعد البيئي، الطبعة الأولى، الدار العربية للعلوم-ناشرون-، بيروت، 2006، ص: 434.

جدول رقم (03) أمثلة من مؤشرات تقييم الأداء البيئي

مؤشرات الظروف البيئية	مؤشرات تقييم الأداء على مستوى الإدارة	مؤشرات تقييم الأداء البيئي على مستوى العمليات
التغير في مستوى المياه الجوفية	ميزانية الإدارة البيئية	الطاقة المستخدمة لوحدة الإنتاج
مستوى الرصاص في دم العاملين	عدد الشكاوى البيئية من المجتمع للمحيط أو العاملين	كمية المخلفات الخطرة المنتجة لكل وحدة إنتاج
نسبة الأتربة العالقة في الهواء الخارجي	عدد المخالفات البيئية سنويا	كمية مياه الصرف لكل وحدة إنتاج
نسبة النترات في مياه الشرب	عدد الحوادث البيئية سنويا	عدد مرات توقف المصنع مخططة سنويا

المصدر: إبراهيم عبد الجليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية للمعرفة من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني: البعد البيئي، الطبعة الأولى، الدار العربية للعلوم-ناشرون-، بيروت، 2006، ص: 434.

كما تجدر الإشارة إلى معيار آخر مهم و هو معيار محاسبة المسؤولية (SA 8000) الذي يقترح المؤشرات التالية:¹

- مستوى الرضا التشغيلي .
- رضا الأفراد عن الظروف الاجتماعية السائدة.
- أدنى أجر/الأجر المحدد وطنيا.
- نسبة شغل المرأة لمناصب إستراتيجية، مناصب إدارات عليا، متوسطة...
- حجم التكاليف الموجهة لتحسين ظروف العمل.
- حجم الميزانية الخاصة بالتكوين.
- النزاع حول مسائل التمييز، ممارسات مانعة لحرية التنظيم النقابي، عدم احترام القوانين خاصة فيما يتعلق بعمالة الأطفال.

و لكن تنفرد المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) باقتراح مؤشرات خاصة بأبعاد الأداء الشامل الثلاثة مجتمعة، و إلى جانب هذه المعايير المحددة لخصائص أنظمة إدارة المسؤولية المجتمعية، هناك العديد من النماذج الأخرى التي تقدم مجموعة من المعايير و المؤشرات التي تغطي مجال المسؤولية المجتمعية، منها: المبادرة العالمية للإبلاغ (GRI) و هي أكثر الأطر العالمية للإبلاغ استخداماً لقياس الأداء بالنسبة لمعايير حقوق الإنسان، والعمل، والبيئة، ومكافحة الفساد، بالإضافة إلى معايير مواطنة الشركات. تم إقرارها سنة 2000، بعد ذلك و في سنة 2002 وضعت الخطوط التوجيهية لإعداد التقارير حول الأداء الاقتصادي والاجتماعي و البيئي في إطار المسؤولية المجتمعية.

¹ Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, *op.cit*, p 141.

و الجدول الموالي يوضح مختلف المحاور التي يحتويها التقرير.¹

جدول رقم (04) الخطوط التوجيهية لإعداد تقرير التنمية المستدامة (الأداء الشامل)

محور الاهتمام	الفئة	
المستهلكون الموردون العمال المستثمرون القطاع العمومي	تأثيرات اقتصادية مباشرة	البعد الاقتصادي
مواد أولية طاقة مياه تنوع إحيائي انبعاثات غازية، صرف المياه، نفايات منتجات و خدمات احترام النظم و الاتفاقيات النقل	البيئة	البعد البيئي
تشغيل العلاقة بين الإدارة و العمال الصحة و الأمن تكوين و تعليم تنوع/تكافؤ الفرص	التشغيل و توفير العمل اللائق	البعد الاجتماعي
إستراتيجية و تسيير عدم التمييز حرية الرأي و تنظيم الجمعيات عمالة الأطفال العمل الشاق	حقوق الإنسان	
تمويل الأحزاب مثلا	المجتمع	
صحة و سلامة المستهلكين الإشهار احترام الحياة الخاصة	مسؤولية المنتجات	

Source: Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, *op.cit*, p 141.

و يقترح تقرير (GRI) مؤشرات قاعدية لقيادة سياسة التنمية المستدامة للمنظمة تمثل محاور الأداء الثلاثة: الأداء الاقتصادي، الأداء البيئي و الأداء الاجتماعي مجتمعة، موضحة في الجداول الموالية:

¹ Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, *op.cit*, p 141.

جدول رقم (05-1) المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء الاقتصادي

الأداء الاقتصادي	
تقييم الأداء الاقتصادي (المالي): قياس عوامل المردودية، الإنتاجية، الكفاءة و الفعالية،... و التي تعكس الوضعية الاقتصادية للمؤسسة و تبين قدرتها على الإجابة على انشغالات حاجات مالكيها و الأطراف المالية. ¹	
أهم المؤشرات	
الزبائن	<ul style="list-style-type: none"> • رقم الأعمال الصافي • التقسيم الجغرافي للأسواق
الموردون	<ul style="list-style-type: none"> • تكلفة السلع، المواد الأولية و الخدمات المشتراة • نسبة الصفقات الموافقة للشروط المتفق عليها/عدد الصفقات
العمال	<ul style="list-style-type: none"> • الأجور المدفوعة، المنح
المستثمرون	<ul style="list-style-type: none"> • الأرباح المتأتية من الاستثمار في مختلف الأدوات المالية • رفع/تخفيض العوائد غير الموزعة في نهاية الدورة
القطاع العمومي	<ul style="list-style-type: none"> • مجموع الضرائب المدفوعة • الإعانات المتحصل عليها

Source: ibidem, p 143.

جدول رقم (05-2) المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء البيئي

الأداء البيئي	
الأداء البيئي تفاعل المؤسسات مع البيئة المحيطة من خلال كيفية استغلال وإدارة الموارد الطبيعية والتحكم في التلوث، و يتم التقييم من خلال قياس تأثيرات أنشطة المؤسسة على البيئة.	
أهم المؤشرات	
المواد الأولية	<ul style="list-style-type: none"> • الاستهلاك الإجمالي للمواد الأولية حسب النوع (دون المياه) • نسبة المواد المستهلكة (في شكل نفايات مسترجعة)
الطاقة	<ul style="list-style-type: none"> • الاستهلاك المباشر للطاقة • الاستهلاك غير المباشر للطاقة
المياه	<ul style="list-style-type: none"> • الاستهلاك الإجمالي للمياه
التنوع الإحيائي	<ul style="list-style-type: none"> • موقع و مساحة الأرض التي يمارس فيها النشاط (مملوكة/مؤجرة) المتواجدة في مناطق تمتاز بتنوع حيوي غني • تحديد أهم تأثيرات الأنشطة الممارسة على التنوع الحيوي
الانبعاثات الغازية، صرف المياه، النفايات	<ul style="list-style-type: none"> • انبعاثات غازات الدفيئة • كمية النفايات حسب النوع و حسب الاتجاه الذي ستستعمل فيه
المنتجات و الخدمات	<ul style="list-style-type: none"> • التأثيرات البيئية لأهم المنتجات و الخدمات. • نسبة المنتجات المباعة و القابلة للاسترجاع، و نسبة ما استرجع منها فعلا • الالتزام بالنظم و القوانين البيئية، المحلية و الوطنية و العالمية

Source: ibidem, p 143.

¹ Afnor, Développement durable: De la stratégie à l'opérationnel, Afnor, France, 2007, p 54.

جدول رقم (05-3) المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء الاجتماعي

الأداء الاجتماعي	
تقييم الأداء الاجتماعي هو العملية التي تقيس عبرها المنظمة أدائها الاجتماعي المتعلق بمهمتها وأهدافها الاجتماعية، إضافة إلى أهداف المساهمين الأساسيين. يمكن أن يكون تقييم الأداء الاجتماعي عملية داخلية أو خارجية. عندما تكون داخلية تعتبر "تقييمًا ذاتيًا"، وعندما تكون خارجية تعتبر "تدقيقًا اجتماعيًا"، أو "تصنيفًا اجتماعيًا" ¹ .	
المؤشرات القاعدية	
التشغيل	<ul style="list-style-type: none"> • نوع التوظيف و نوع العقد • خلق مناصب عمل و رقم الأعمال المتوسط
العلاقات بين العمال و الإدارة	<ul style="list-style-type: none"> • نسبة العمال الذين تمثلهم المنظمات النقابية المستقلة أو جهات أخرى • القواعد و الإجراءات المعلوماتية الخاصة بالتفاوض مع الأفراد حول تعديلات أنشطة المؤسسة، مثل إعادة البناء الهيكلي
الصحة و الأمن	<ul style="list-style-type: none"> • أساليب تسجيل و التصريح بحوادث العمل و الأمراض المهنية • التعريف باللجان الرسمية الممثلة للعمال • حوادث العمل العادية، حوادث العمل المميتة، أيام العمل الضائعة، معدل الغيابات • التعريف ببرامج الوقاية من فيروسي (HIV/SIDA)
التكوين و التعليم	<ul style="list-style-type: none"> • متوسط عدد ساعات التكوين لكل عامل حسب السنة أو حسب الفئة التي ينتمي إليها العامل
تنوع و تكافؤ الفرص	<ul style="list-style-type: none"> • التعريف بسياسات أو برامج تكافؤ الفرص • البنية التنظيمية للإدارة العامة مع توضيح عدد النساء و الرجال، مع مؤشرات التنوع الثقافي
مؤشرات خاصة: حقوق الإنسان	
الإستراتيجية و التسيير	<ul style="list-style-type: none"> • التعريف بالاستراتيجيات، الخطوط التوجيهية و الإجراءات الموجهة لتسيير أنشطة المؤسسة في إطار احترام حقوق الإنسان، مع تبيان ميكانيزمات متابعة النتائج • إثبات تأثير استراتيجيات احترام حقوق الإنسان على قرارات الاستثمار و الشراء و كذا اختيار الموردين و المناولين من الباطن • قواعد و إجراءات التقييم و متابعة الأداء (في إطار حقوق الإنسان) فيما يتعلق بسلاسل

¹ شبكة تعليم وتشجيع المؤسسات الصغيرة، تقييم الأداء الاجتماعي، متوفر على الرابط: <http://findevgateway.org/sites/default/files/mfg-ar-a-brief-on-the-progress-of-social-performance-social-performance-assessment-24624.pdf>، تاريخ الاطلاع: 2018-11-25.

التموين و عند المناولين من الباطن، مع توضيح أنظمة المتابعة و كذا مختلف النتائج	
● التعريف بالسياسة العامة و مختلف الإجراءات	عدم التمييز
● التعريف بالسياسة العامة و مختلف الإجراءات	حق التفاوض و تنظيم الجمعيات
● التعريف بالسياسة العامة و مختلف الإجراءات	عمالة الأطفال
● التعريف بالسياسة العامة و مختلف الإجراءات	العمل الشاق
مؤشرات خاصة: مسؤولية المنتجات	
● التعريف بسياسة حماية صحة المستهلكين	صحة و سلامة المستهلكين
● التعريف بالسياسة، إجراءات/أنظمة التسيير و ميكانيزمات الرقابة في شكل معلومات خاصة بالمستهلك و كذا بطاقات التعريف بالمنتجات	المنتجات و الخدمات
● التعريف بالسياسة، إجراءات/أنظمة التسيير و ميكانيزمات الرقابة التي تهدف إلى احترام الحياة الخاصة للمستهلك	احترام الحياة الخاصة

Source: ibidem, p 144.

المبحث الثاني: أدوات قياس و تقييم الأداء الشامل في إطار المسؤولية المجتمعية

بعدما تم التعرف على مختلف الأسس التي تقوم عليها مراقبة التسيير و مبدأ عملها في إطار تبني مبادئ التنمية المستدامة، كان لا بد من التطرق إلى أهم الأدوات المستخدمة في هذا الإطار من أجل التحكم بشكل جيد في الأداء الشامل للمؤسسة. و من بين الأدوات التي سيتم التطرق إليها لوحة القيادة للتسيير، لوحة القيادة الاستراتيجية، ليتم التطرق في الأخير لمحاسبة المسؤولية المجتمعية مع التركيز على المحاسبة البيئية (الخضراء) و التدقيق البيئي.

المطلب الأول: دور لوحة قيادة التسيير في قياس و تقييم الأداء في إطار المسؤولية المجتمعية

1- تعريف لوحة القيادة*

أعطي للوحة القيادة عدة تعاريف من بينها ما يلي:

- "وثيقة تركيبية تعرض في فترة معينة مجموعة من المؤشرات المفتاحية لمتابعة التسيير الشامل للمنظمة و كذا على مستوى أحد مراكز المسؤولية"¹.

- "أداة للتسيير تضم مجموعة من المؤشرات المختارة و المصممة بطريقة تسمح بإعلام المسير حول: الأداء الماضي و الحاضر لمختلف الأنشطة الممثلة لمجال مسؤوليته، و كذا مختلف الأحداث التي يمكن أن تؤثر في الأداء مستقبلاً"².

- "عرض مختصر لمجموعة من المؤشرات الخاصة بمتابعة نشاط معين، مشروع،... و عملياً تأخذ شكل جدول، منحنيات بيانية، أشكال...."³.

- "لوحة القيادة وثيقة تجمع مجموعة من المؤشرات ذات دلالة و ذات طابع تجاري، مالي، تقني،... تساعد على قيادة الأداء في الأجل القصير. و تهدف إلى:

● الحصول السريع على مؤشرات التسيير التي تهم المسؤول المعني لتوجيه نشاطه و تبيين النتائج.

● تحليل و متابعة التطور مؤشرات التسيير باستعمال الانحرافات، النسب، المنبهات،...

● مواجهة التطورات البيئية بفعالية و في زمن قياسي، و كذا الاختلالات الوظيفية"⁴.

و يمكن تدعيم ما تقدم من تعاريف بنموذجين عمليين: النموذج الأول: نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة. و

النموذج الثاني عبارة عن إسقاط للنموذج الأول على المؤسسة.

* لوحة القيادة للتسيير تم تطويرها من قبل الفرنسيين ما بين 1920-1930، أخذت صورتها النهائية كأداة مراقبة بالنسبة للمسيرين إلا في سنة 1950. لمزيد من الإطلاع أنظر:

Anne Pezet, **Les french Tableaux de bord (1885-1975): L'invention du microscope managérial**, Disponible sur le lien: <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/54/48/78/PDF/p156.pdf>, Consulté le: 25-11-2018.

¹ Yves de rongé et Karine Cerrada, **op.cit**, p 228.

² Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, **op.cit**, p 118.

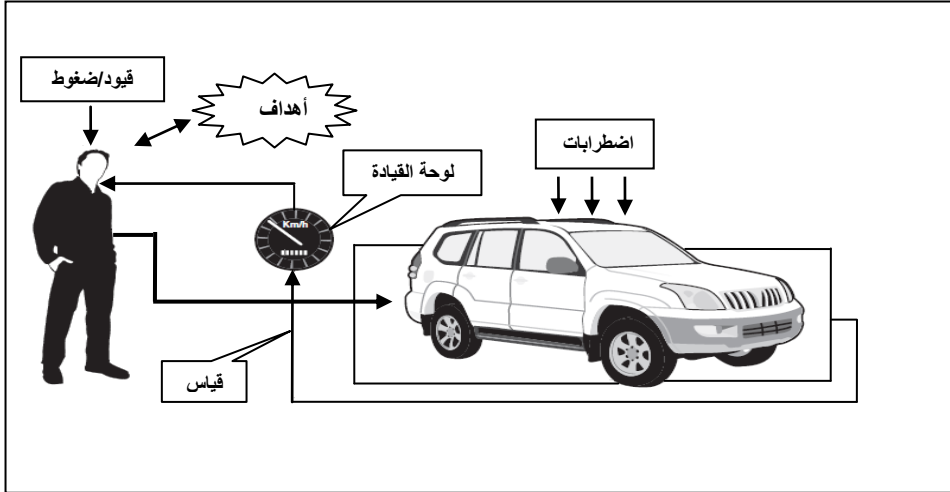
³ Marc Maisonneuve, **Construire des indicateurs et tableaux de bord**, presses de l'ENSSIB, paris, 2002, p 01.

⁴ Béatrice et Francis Grandguillot, **op.cit**, p 121.

1-1 نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة

عند قيادة السيارة يعتمد السائق على لوحة القيادة، وهذه الأخيرة توفر للسائق المعطيات الضرورية التي تمكنه من التصرف بشكل صحيح. فالسائق يتأكد من حالة الطريق، كثافة حركة المرور (circulation)، سرعة المركبة، الوقت المقدر للوصول،... أي أن السائق يوازن بين أهدافه و الأخطار المحتملة، و بعد كل ذلك يقرر السائق الكيفية و الطريقة المثلى التي سيقود بها.¹ ويمكن التوضيح أكثر من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (09) نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة

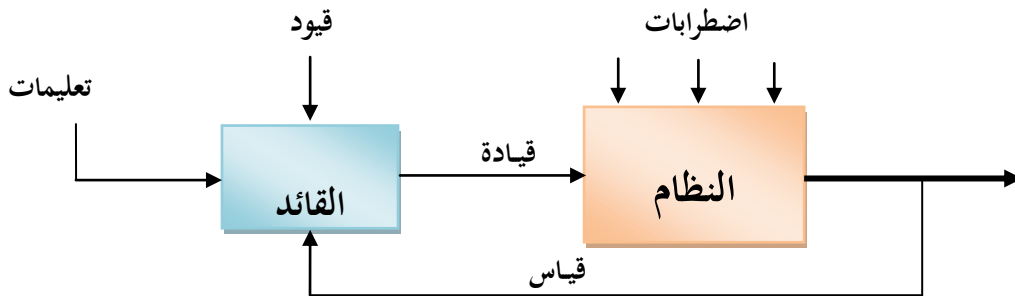


Source : A. Fernandez, *Les nouveaux tableaux de bord des managers: Le projet décisionnel dans sa totalité*, 5^{ème} édition, éditions d'organisation, paris, 2011, p 05.

2-1 تعميم النموذج على المؤسسة

يمكن إسقاط النموذج السابق (سائق، سيارة و لوحة القيادة) و تطبيقه على المؤسسة، فالقائد يمارس نشاطه بالأخذ في الاعتبار الأهداف التي يسعى إليها و التعليمات المتلقاة. و يواجه القائد عادة صعوبات داخلية و خارجية، و يتخذ قراراته، يصححها و يعدلها بحسب المعلومات المتحصل عليها من نظام القياس: لوحة القيادة.² ويمكن التوضيح أكثر من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (10) تعميم النموذج السابق على المؤسسة



Source : A. Fernandez, *op.cit*, p 06.

¹ A. Fernandez, *Les nouveaux tableaux de bord des managers: Le projet décisionnel dans sa totalité*, 5^{ème} édition, éditions d'organisation, paris, 2011, p 05.

² *ibidem*, p06.

2- خصائص لوحة القيادة

تتميز لوحة القيادة بمجموعة من الخصائص منها:

1. لوحة القيادة الفعالة تحوي أربعة عناصر أساسية:¹

- جدولاً يجمع المؤشرات الملائمة (لا تتعدى 10 مؤشرات)؛
- شكلاً بيانياً لعرض المعلومة الأكثر تمثيلاً لمحتوى الجدول؛
- تعليقا واضحا، موجزا و دقيقا حول أنشطة سابقة، حالية و مستقبلية؛
- نقاط مرجعية (من قام بالإعداد، المصادر المستعملة، التاريخ...)

2. لوحة القيادة أداة قيادة حيث:²

- تذكر بأحداث و أنشطة سابقة، مثال: حجم الإنفاق، عدد أفراد المشروع، عدد الأيام المستغرقة...
- تواكب الحاضر، مثال: عدد الأفراد الحاليين، حجم الميزانية المتاحة، وضعية تقدم المشروع...
- تسمح بمقارنة ما تم تحقيقه مع ما تم التقدير له؛
- تضم مؤشرات تنبؤية؛

3. لوحة القيادة نظام معلومات حيث:³

- بالرغم من الحجم الكبير للمعلومات المرتبط بنشاط المؤسسة، إلا أنه يجب أن لا تكون لوحة القيادة مزدحمة بالمعلومات، وإنما تكون واضحة من خلال اعتماد مؤشرات تتعلق بالحصيلة.
- تظهر لوحة القيادة في شكل رسوم وأشكال بيانية وجداول مقارنة تحتوي على أرقام، تسمح بتحديد الانحرافات والكشف عن المشاكل و اتخاذ الخطوات الضرورية لمعالجة الوضعية.

4. خصائص أخرى:⁴

- يتم نشر لوحة القيادة لفترة محددة (سنوية، سداسية، فصلية، شهرية، أسبوعية، يومية) و ذلك حسب احتياجات المسؤول و مواكبة للتغيرات سواء الداخلية أو الخارجية ؛
- مسؤولية إعداد لوحة القيادة تحول للجهة ذات القيادة العليا (مدير المشروع مثلا) ؛
- وثيقة رسمية و تكون مرفقة عادة ب: (mode d'emploi)، بالإضافة إلى التاريخ و الإمضاء.

¹ Séverin A. Latif DA Silva, **Le tableau de bord outil d'aide à la décision**, Disponible sur le lien: <http://www.cfirconsulting.net/content/le-tableau-de-bord-outil-d%E2%80%99aide-%C3%A0-la-d%C3%A9cision>, Consulté le: 18-08-2015.

² Gérard Ponçon, **Notions de tableau de bord d'un projet**, Disponible sur le lien: <http://www.santetropicale.com/santemag/Algérie/manage4.pdf>, Consulté le 18-08-2015.

³ عبد الوهاب سويبي، الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص163.

⁴ Gérard Ponçon, **op.cit.**

3- مستويات لوحات القيادة

يتم إعداد لوحات القيادة على مستويين رئيسيين: الإدارة العامة و مراكز المسؤولية:¹

3-1 لوحة القيادة الإستراتيجية (Tableau de bord stratégique):

تجمع المعطيات الهامة لغرض مراقبة تطبيق الإستراتيجية في المدى البعيد. و تستعمل لوحة القيادة الإستراتيجية من طرف الإدارة العامة. و تضم مؤشرات هامة (كالحصصة السوقية، التكاليف مقارنة بالمنافسين، الإنتاجية، حجم الاستثمارات، البحث و التطوير، التكوين...).

3-2 لوحة القيادة للتسيير (Tableau de bord de gestion)

تضم المعطيات الضرورية لمراقبة أداء المؤسسة في الأجل القصير (فترات قصيرة: يوم، أسبوع، شهر) مما يسمح للمسيرين اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في أقرب وقت و كذا المساعدة في عملية التقدير و التوقع.

4- وظائف لوحة القيادة:

تظهر الأدوار التي تلعبها لوحة القيادة في الأنشطة التالية:²

- لوحة القيادة وسيلة تجميع لمعلومات رقمية واضحة وسهلة الفهم.
- لوحة القيادة كوسيلة تسيير، حيث كل نظام فرعي في المؤسسة يمكن أن يعتمد لوحة قيادة خاصة به، تساعد على الوقوف على المشاكل التي تواجه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها.
- لوحة القيادة كأداة مراقبة: تشكل لوحة القيادة الأداة المفضلة في نظام مراقبة التسيير. و تجدر الإشارة أن المراقبة من خلال لوحة القيادة لا تعني العقاب وإنما توجيه وإرشاد المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية كبيرة وذلك من خلال تدخل قمة الهرم التنظيمي في ضبط مسار عمل المؤسسة.
- لوحة القيادة كوسيلة تشخيص: حيث تثير الانتباه نحو الظواهر غير الطبيعية التي تواجه عملية تحقيق الأهداف. ومنه قيام المشرفين على المؤسسة بمعرفة أسباب الانحرافات وتصور العمليات التصحيحية الممكنة، ومدى تأثيرها على النتائج. كذلك تسمح لوحة القيادة بالكشف عن نقاط الضعف في الجانب التنظيمي للمؤسسة كالتداخل الوظيفي أو تحديد غير دقيق للمسؤوليات وما إلى ذلك من عيوب تنظيمية تنعكس على تحقيق الأهداف.
- لوحة القيادة كوسيلة حوار بين مختلف المستويات التنظيمية للمؤسسات من خلال اجتماع مختلف الجهات والهيئات التابعة للمؤسسة، بحيث يقدم كل مسير لوحة القيادة الخاصة بمصلحته، و يعلق على النتائج ويشرح أسباب الانحرافات والإجراءات التصحيحية المتخذة على مستواه.

¹ G. Langlois et autres, op.cit, pp 348-349.

² عبد الوهاب سويسي، مرجع سابق، صص 165-168.

- لوحة القيادة كوسيلة إعلام حيث يمكن استعمالها في بعض الحالات لإعلام المشرفين على المؤسسة بمستويات الأداء المحققة على مستوى كل مصلحة و مجموع المؤسسة.
- لوحة القيادة كوسيلة قياس حيث تقدم النتائج في شكل مادي (كميات) أو مالي (رقم أعمال) بالنسبة للأهداف المسطرة والتي تشكل قيمة مرجعية يتم على أساسها المقارنة واستخراج الانحراف.
- لوحة القيادة تساعد في عملية اتخاذ القرار فهي ليست وسيلة لاتخاذ القرار، وإنما تلعب دوراً في عملية اتخاذ القرار، بحكم انتمائها لنطاق الرقابة على مستوى المؤسسة ومنه الحكم على فعالية القرارات المتخذة.
- لوحة القيادة تساعد على التنبؤ بالحالة المستقبلية، وذلك بناء على استقراء الماضي ودراسة الحاضر للوصول إلى المستقبل، انطلاقاً من دراسة وملاحظة اتجاهات مكونات لوحة القيادة، التي يعبر عنها بالأهداف.
- لوحة القيادة كجهاز إنذار¹، حيث تلعب دوراً حثيماً، وذلك بكشف الانحرافات و التجاوزات في الأداء، و تسمح للمسير بفحص الأنشطة المتغيرة و التركيز على الحالات غير العادية، و كشف تجاوزات العمال.

5- مراحل إعداد لوحة القيادة

- تخضع عملية إعداد لوحة القيادة لمنهجية صارمة وذلك لمدى أهميتها في عملية التسيير، فقبل كل شيء يجب التحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم مدى المنفعة أو الجدوى من وراء تبني لوحات القيادة كأدوات للتحكم في قيادة المؤسسة، وفي حال الموافقة على تبني المشروع يشرع في المراحل التالية²:
- أ- تحديد الأهداف:** تعتبر الأهداف السبب الرئيسي في وجود لوحات القيادة. والهدف يجب أن يكون ممكناً ومحدداً من حيث المدة ويجب كذلك أن يكون معقولاً ومن الأفضل أن يكون وليد جلسات حوار ومناقشات مع الإدارة كي يكون أكثر قابلية للتحقيق.
 - ب- إعداد خطة عمل لتحقيق الأهداف:** وهذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف. (تحقيق هدف تخفيض الأعباء يقتضي تحديد العوامل التي تؤثر عليها).
 - ج- اختيار المؤشرات الملائمة:** بعدما يتم تحديد العناصر التي سيتم قياسها ينبغي البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذا القياس، فعلى المسؤول الاختيار من بين المؤشرات المتوفرة ما يراها أكثر ملائمة لتحسين نتائجه.
 - د- بناء لوحة القيادة واختيار التقديم الملائم لها:** بعد اختيار المؤشرات يتعين اختيار الشكل الموافق لتقديمها، أي بناء لوحات القيادة بتبني أدوات تسمح بالإظهار السهل و القراءة السريعة للمؤشرات العامة لمتابعة النشاط، كالنسب،

¹ Michel Gervais, *contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, economica, paris, 2000, p598.

² P. Boisselier, *op.cit*, pp 474-477.

المنحنيات البيانية، الجداول، الرسوم و المنبهات*.... الخ.

والتصميم العام للوحة القيادة يظهر أربعة مناطق كما يلي:

جدول رقم (06) الشكل العام للوحات القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز معين			
الانحرافات	الأهداف	النتائج	
			الصف 1 • المؤشر أ • المؤشر ب • الصف 2

منطقة الانحرافات

منطقة الأهداف

منطقة النتائج

منطقة المقاييس الاقتصادية

Source: Claude Alazard (2007), op.cit, p 640.

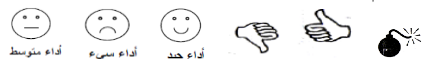
- **منطقة المؤشرات الاقتصادية:** تمثل مختلف المؤشرات التي يتم اختيارها كعناصر أساسية في عملية التسيير في المراحل السابقة؛
- **منطقة النتائج:** قد تكون هذه النتائج دورية أو تراكمية، و قد تكون كمية أو كيفية. بالإضافة إلى عناصر أخرى خاصة بالأداء المالي لمركز المسؤولية (مؤشر رقم الأعمال بالنسبة لمركز الإيرادات، النواتج أو الأعباء بالنسبة لمركز الأعباء، نتائج وسيطة كالقيمة المضافة أو قدرة التمويل الذاتي لمركز الأرباح...).
- **منطقة الأهداف:** تظهر في هذه المنطقة الأهداف التي يتم اعتمادها للفترة المعنية.
- **منطقة الانحرافات:** تظهر في هذه المنطقة الانحرافات سواء بالقيم المطلقة أو القيم النسبية، والقيم الواردة هنا ليست قصراً الناتجة عن مراقبة الموازنة ولكن قد تكون ناتجة عن أي حساب يكون ذا فائدة للتسيير.¹

المطلب الثاني: لوحة القيادة الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية

1- لوحة القيادة الخاصة بالبعد الاقتصادي

و من أهم لوحات القيادة الممثلة للجانب الاقتصادي و التي تضم عادة المؤشرات المالية، نجد لوحة القيادة للإدارة المالية، لوحة القيادة لإدارة الإنتاج، لوحة القيادة لإدارة التسويق،...

* المنبهات و الرسوم (les pictogrammes) عبارة عن مؤشرات أو قيم أو صور أو أضواء مختلفة الألوان، تستعمل لغرض جلب اهتمام المسؤولين حين حدوث أو تجاوزات وحثهم على اتخاذ تدابير وإجراءات تصحيحية. مثل:



أداء متوسط أداء سيء أداء جيد

¹ Claude Alazard (2007), op.cit, p 640.

1-1 لوحة القيادة للإدارة المالية: إن الدور الأساسي للإدارة المالية هو تزويد مختلف الإدارات في المؤسسة بالبيانات المحاسبة الضرورية في عملية التسيير. و لوحة القيادة المالية هي مجموعة من المعلومات الضرورية و المؤشرات المالية المعروضة بشكل تركيبي و تسمح بمتابعة تطورات مختلف النتائج المالية مقابل الأهداف المحددة.¹
و تظهر عادة في لوحة القيادة الخاصة بالإدارة المالية المؤشرات التالية:²

أ- مؤشرات مالية تعكس الحالة المالية الإجمالية للمؤسسة

يمكن حساب المؤشرات المالية انطلاقا من جدول حسابات النتائج والميزانية. فبواسطة جدول حسابات النتائج يمكن حساب:

- القيمة المضافة.
 - فائض الاستغلال.
 - قدرة التمويل الذاتي، ...
- وانطلاقا من الميزانية يمكن حساب:
- تطور رأس المال العامل.
 - تطور احتياجات رأس المال العامل.
 - الأموال الخاصة / الأموال الدائمة.

ب- مؤشرات مالية تخص الإدارة المالية

- حجم القروض المحصلة .
- معدل الفوائد المتوسط للديون المالية.
- القيمة الإجمالية للمصاريف المالية.
- قيمة النواتج المالية.
- رصيد الخزينة.

ج- مؤشرات تسيير عامة

- التكلفة الإجمالية للوظيفة.
- تكلفة الوظائف التابعة للإدارة المالية (المحاسبة، إدارة الخزينة، قسم الدراسات المالية، الجبائية ...).

د- مؤشرات الإنتاجية: كعدد الفواتير المعالجة شهريا.

¹ Syndicat Intercommunal de Gestion Informatique (SIGI), **Tableau de bord**, Disponible sur le lien: <http://www.sigi.lu/services/gescom/tableau-de-bord>, Consulté le: 05-09-2015.

² Alain Finet, **Gouvernance d'entreprise: Nouveaux défis financiers et non financiers**, 1^{ère} édition, De Boeck, bruxelles, 2009, p 52

1-2 لوحة القيادة الخاصة بإدارة الإنتاج

إن المهمة الأساسية لإدارة الإنتاج هي تصنيع الكميات المحددة من المنتجات في مواعيدها وبأقل التكاليف وبالجودة المطلوبة. وعلى ضوء هذه المهام فإن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذه المتغيرات الأساسية لوظيفة الإنتاج تركز على:¹

أ - قياس النشاط:

- الكميات المنتجة ، قيد الإنجاز، المخزنة...
- عدد ساعات العمل الخاصة بكل منتج ، طلبية ، نشاط (تصنيع ، تركيب...).
- عدد الساعات المدفوعة الأجر (عطل ، تكوین...).
- مخزونات المواد الأولية.

ب - الأعباء والتكاليف:

- الأعباء الإجمالية بحسب طبيعتها (يد عاملة، مواد أولية...) أو بحسب الجهة التي خصصت لها (طلبات ، حصص ، نشاطات معينة...).
- تكلفة الإنتاج الوحودية للمنتجات المصنعة (تكاليف متغيرة ، تكاليف كلية).
- تكلفة ساعة عمل آلة وساعة عمل يدوي.

ج - جودة الخدمة:

- نسبة الفضلات.
- عدد المنتجات المعيبة.
- عدد الطلبات التي لم تنفذ في مواعيدها.
- عدد شكاوى الزبائن.
- عدد ساعات العطل في الآلات.

د - الأمن:

- عدد الحوادث.
- عدد الأيام التي توقف فيها العمل بسبب الحوادث.

هـ - الإنتاجية:

- معدل استعمال التجهيزات والآلات.
- كمية المواد الأولية المستهلكة / الكميات المنتجة.
- الكميات المنتجة / ساعات العمل الفعلية.

¹ Caroline Selmer, *Concevoir le tableau de bord*, Dunod, Paris, 2011, p 210.

1-3 لوحة القيادة التسويقية

لا تكتفي الإدارة العامة فقط بالاعتماد على لوحة القيادة المالية بل على أدوات أخرى مثل لوحة القيادة التسويقية. حيث جاء تعريف للوحة القيادة التسويقية بأنها: "أداة للقيادة بين أيدي المسؤول التسويقي والفريق الذي يعمل معه من أجل اتخاذ القرارات والتدخل بغية تحقيق الأهداف التسويقية المساهمة بدورها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، فهي تعتمد على مجموعة من المعلومات والمعطيات التي تسمح باستغلالها".¹

و تقوم لوحة القيادة التسويقية بقياس الأداء التسويقي ومقارنته مع أهدافه المسطرة، فالفرق بين الأهداف المعتمدة والأداء المحقق يسمح للمدير التسويقي أن يقيم أداء وفعالية قسمه في تحقيق الأهداف. وعليه فإن لوحة القيادة التسويقية أداة لتقييم الأداء التسويقي.

كما يمكن للوحة القيادة التسويقية أن تلفت انتباه المدير التسويقي إلى الظواهر الغير عادية، فالمؤشرات التسويقية تقوم بإخطار المدير التسويقي بالوضع القائم ويقوم هو بدوره بالبحث عن أسباب الانحرافات والتفكير في العمليات التصحيحية المناسبة، ومن خلال هذه العملية يقوم بالكشف عن نقاط الضعف في النشاط التسويقي. و تركز المؤشرات المستعملة في إدارة التسويق على:²

أ- السوق:

- عدد الزبائن (المحتملين، الفعليين، الأوفياء، الجدد، المفقودين...)
- الحجم الإجمالي للسوق بدلالة وحدات نقدية.
- نسبة النمو التي يشهدها السوق.

ب- المنافسة:

- عدد المنافسين.
- عدد المتوجات الجديدة المطروحة ف السوق.
- عدد الزيارات لدى الزبائن ...

ج- الهوامش:

- الهامش التجاري الإجمالي.
- نسبة الهامش (الهامش على رقم الأعمال %).

د- التكاليف:

- قيمة التخفيضات الممنوحة على المواد الأولية بسبب: الوفاء، حجم المشتريات، شروط خاصة أخرى...
- حجم الميزانية المخصصة للإشهار.

¹ Boix Daniel et Bernard Féminier, **Le tableau de bord facile**, Editions d'organisation, paris, 2003, p 04.

² M. Leroy, **Le tableau de bord au service de l'entreprise**, Editions d'organisation, Paris, 2001, p 103.

هـ - الجودة:

- النزاعات الحاصلة مع الزبائن (العدد ورقم الأعمال).
- عدد الشكاوى.
- عدد الزبائن الراضين.
- نسبة الطلبات غير المسلمة في مواعيدها.
- شهرة المنتجات، العلامة...

و تدعو الضرورة إلى إعداد لوحات قيادة أخرى، و ذلك بحسب حجم المؤسسة و كذا حجم و نوع نشاطها، مثل لوحة القيادة الخاصة بإدارة المشتريات، لوحة القيادة التابعة لإدارة الإنتاج و الخاصة بالصيانة، كذلك لوحة القيادة الخاصة بمتابعة الجودة و الخاصة بإدارة التسويق، و هكذا...

2- لوحة القيادة الاجتماعية

2-1 المورد البشري محور المسؤولية المجتمعية

يقول (هنري فورد): "...خذ كل شيء، فقط أترك لي رجالي و سأستطيع بناء كل شيء من جديد...". كذلك يعتبر المورد البشري نقطة الانطلاق و النهاية للمسؤولية المجتمعية، لذا كان من الضروري وضع أداة فعالة لقياس أداء هذا المورد الحساس بهدف تحسينه. تتمثل هذه الأداة في لوحة القيادة الاجتماعية.

يعتبر المورد البشري من أهم أصحاب المصلحة في المنظمات، لذلك فمن المهم أن يتم الحفاظ على كل المسؤوليات الاجتماعية تجاهه و تطويرها و تطبيقها بما يحقق علاقة قوية بين المنظمة و العاملين فيها، و من أهم ممارسات المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية ما يلي:¹

- توفر المنظمة الخدمات للعاملين كالنقل والإطعام والإسكان والخدمات الصحية.
- منح مكافآت وحوافز الأفراد العاملين وفق مبدأ كفاءة وجدارة العاملين.
- من مسؤولية المنظمة الصناعية الاهتمام بتعويضات العاملين مقابل إصابات للعمل أو الأمراض المهنية.
- تعمل المنظمة على تكريم و تحفيز الأفراد العاملين المتفوقين والمبدعين في العمل.

¹ ليث سعد الله حسين و ريم سعد الجميل، المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين و انعكاسها على أخلاقيات العمل (دراسة لآراء عينة من منتسبي بعض مستشفيات مدينة الموصل)، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث تحت عنوان "إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 27-29 نيسان (أفريل) 2009، ص-ص 12-13.

- إعداد وتنفيذ برامج توعية للأفراد العاملين تتضمن المعايير المهمة المعتمدة على المستوى الاجتماعي والبيئي والأمان في العمل.
 - الحفاظ على الأفراد العاملين ومنع تسريحهم لتقليل البطالة والحد من مشكلات الغيابات ودوران العمل وحوادث العمل .
 - إعداد سياسة تمنع الأفراد العاملين من تسريحهم للمعلومات المهمة أو السرية الخاصة بأعمال المنظمة خاصة الأفراد العاملين في مجال الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
 - العمل على رفع الروح المعنوية للعاملين وبث روح التعاون والدافع والحافز بينهم.
 - اعتماد سياسة إدارية تسمح للأفراد العاملين من المشاركة في عمليات صنع القرار.
 - محاولة المنظمة لوضع إجراءات معينة للحد من استخدام الأفراد العاملين لموارد المنظمة المختلفة واستخداماتها لأغراض شخصية .
 - اعتماد برنامج أو أنموذج للسلوك الأخلاقي لمعالجة ممارسات العاملين ذات العلاقة بالاعتبارات الشخصية كالنزاهة والتحيز والمحاباة...
 - التزام المنظمة بتطبيق القوانين والتعليمات الخاصة بالعمل وتنفيذها بعدالة على الأفراد العاملين وإقناعهم بذلك من خلال تفسير وتوضيح القوانين والتعليمات كونها تحقق مصالحهم.
 - متابعة الأفراد العاملين فيما يتعلق بالممارسات المشبوهة كعقد اتفاقيات غير مشروعة للمنظمة.
 - المحافظة على حقوق الأفراد العاملين في المنظمة.
 - الالتزام بإنجاز وتكامل الأعمال في المنظمة و حسن النظر في عمل الأفراد كبار السن والنساء و الأطفال.
- و يضمن الاهتمام بالنقاط السابقة الذكر حصول المؤسسة على مستويات أداء اجتماعي جيدة، لكن تجدر الإشارة إلى أن قياس الأبعاد الاجتماعية تعد من الصعوبة بمكان، لكن هناك مبادرات لبعض الكتاب و بعض الهيئات في اقتراح بعض المؤشرات الاجتماعية التي تعكس أداء المورد البشري (مؤشرات GRI مثلا).

2-2 مفهوم لوحة القيادة الاجتماعية

يعرفها (Jean-Pierre Taïeb) أنها: " مجموعة معطيات اجتماعية على شكل مؤشرات تسمح بمتابعة تطور الأداء الاجتماعي للعمال و كذا فحص جودة الجو الاجتماعي ".¹

¹ Jean-Pierre Taïeb, *Les tableaux de bord de la gestion sociale*, Dunod, paris, 5^{ème} édition, 2008, p 04.

تعريف آخر:

"لوحة القيادة الاجتماعية هي أداة مساعدة على اتخاذ القرار و تعرض مجموعة من المعلومات المنظمة المتعلقة بالأفراد و الجماعات في المؤسسة، وهو يشكل وثيقة هامة من نظام المعلومات".¹

و يجب أن تستجيب لوحة القيادة لعدة التزامات:

■ **المصدقية:** المتغيرات يجب أن تحدد بدقة، كذلك الأمر بالنسبة لطرق الحساب.

■ **الوضوح:** يجب أن ترتب المعلومة وفق أهميتها و تلخص في تقارير بيانية.

■ **الحالية:** بعض المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع و البقية بشكل بطيء.

■ **المرونة:** شكله يجب أن يتكيف مع تغير الأولويات لدى المستعملين.

و تتخذ لوحة القيادة الاجتماعية عدة أشكال بيانية كبقية لوحات القيادة الأخرى.

2-3 أهمية لوحة القيادة الاجتماعية:

تمثل لوحة القيادة بالنسبة للمؤسسة ما يمثله عداد السرعة بالنسبة للسيارة، فهو تؤدي ثلاث وظائف أساسية:²

- **القياس الداخلي:** الذي يمكن من متابعة المتغيرات الاجتماعية وفقا لمسؤوليات مختلف القادة في المؤسسة، تتعلق هذه القياسات: بعدد العمال، الأجور، التوظيف، زمن العمل، السلوكيات...
- **الرصد:** أي ملاحظة التطورات الاجتماعية الداخلية و الخارجية التي يمكن أن تؤدي إلى اضطراب قيادة و توجيه الموارد البشرية في المؤسسة.
- **التقدير المسبق:** لما يمكن أن يحدث داخل أو خارج المؤسسة، فبفضل لوحة القيادة يمكن إعداد تقديرات حول تطور عدد العمال المرتقب أو تطور الكفاءات كما يمكنها أيضا دراسة سوق العمل، وسلوك الأجراء و مختلف التطورات التنظيمية.

2-4 دورية لوحة القيادة الاجتماعية:

على مستوى قسم إدارة الموارد البشرية فان وضع جدول قيادة اجتماعي شهري يعد أكثر ملائمة تناسباً مع أهم مؤشر في هذا القسم و هو مؤشر الأجور، أما إن رغبنا في متابعة أهداف إستراتيجية بعيدة المدى تتعلق بالمواد البشرية ممكن اللجوء للوحة قيادة تعد على أساس سنوي.

¹ مقدم وهبية، دور لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم أداء الموارد البشرية، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي، متوفر على الرابط: <http://iefpedia.com/arab/?p=8891>، تاريخ الإطلاع: 2018-11-25.

² مقدم وهبية، نفس المرجع السابق.

2-5 محتوى لوحة قيادة إدارة الموارد البشرية:

لا يوجد تصميم نموذجي للوحة القيادة الاجتماعية، ولكن يمكن اقتراح التصميم الموالي كمثل يحوي أهم المؤشرات المرتبطة بالموارد البشرية.

جدول رقم (07) نموذج للوحة القيادة الاجتماعية

التجمع			الشهر			البيان
الانحراف	التقديرات	التحقيقات	الانحراف	التقديرات	التحقيقات	
						<p>المؤشرات</p> <p><u>مؤشرات متعلقة بالوظائف</u></p> <p><u>أولاً: التوظيف</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد العمال - عدد الوظائف الجديدة - عدد التاركين للتوظيف - عدد أيام العمل <p><u>ثانياً: الأجور</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - الكتلة الأجرية - تغيرات مؤشر الأجور - الساعات الإضافية/إجمالي الأجور (بالنسبة المثوية) - متوسط الأجر لكل عامل - معدل الترقية. <p><u>ثالثاً: المناخ الاجتماعي</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - التغيب. - معدل المساهمة في الانتخابات - معدل دوران العمل=عدد التاركين خلال مدة/متوسط عدد العمال خلال نفس المدة. - النزاعات و الصراعات المهنية. - عدد أيام الضائعة من خلال الاضرابات/ السنة <p><u>رابعاً: التكوين</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد التربصات الداخلية و الخارجية. - عدد المساهمين في التربصات. - تكاليف التكوين. - جهد التكوين=تكاليف التكوين/الكتلة الأجرية

					<p>خامسا: الأمان</p> <p>- عدد حوادث العمل</p> <p>- عدد الأيام الضائعة/عدد أيام العمل الكلية</p> <p>سادسا: الإنتاجية لكل مستخدم:</p> <p>- رقم الأعمال/مجموع العمال.</p> <p>- القيمة المضافة/مجموع العمال</p> <p>- عدد الأيام مدفوعة الأجر/عدد أيام العمل</p> <p>مؤشرات متعلقة بالإدارة</p> <p>- التكلفة الكلية للإدارة</p> <p>- مؤشرات الفعالية (الإنتاجية مقارنة بالأجور، نوعية التكوين).</p>
--	--	--	--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

المصدر: مقدم وهبية، دور لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم أداء الموارد البشرية، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي، متوفر على الرابط: <http://iefpedia.com/arab/?p=8891>، تاريخ الاطلاع: 25-11-2018.

Joëlle Imbert, **Les tableaux de bord RH: Construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage**, éditions d'organisation, paris, 2007, p 83.

3- لوحة القيادة البيئية

3-1 مفهوم لوحة القيادة البيئية

تعتبر لوحة القيادة البيئية أحد الأدوات الحديثة التي تستعمل في قياس الأداء البيئي كأحد أبعاد الأداء الشامل. يمكن تسميتها أيضا بلوحة قيادة التسيير البيئي أو لوحة القيادة الخضراء، لها نفس مبادئ لوحة القيادة التقليدية لكن ما يميزها هو أنها تحوي تضم فقط مؤشرات ذات طابع بيئي.¹

و تعرف لوحة القيادة البيئية (الخضراء) على أنها: "وثيقة تنظم بطريقة تركيبية - و للاستعمال الداخلي - مختلف المؤشرات البيئية العامة للمنظمة".²

كما تعرف على أنها "أحد الأنواع الخاصة للوحات القيادة، تجمع مختلف المؤشرات البيئية التي يتم إعدادها بحسب الآثار البيئية لنشاط المؤسسة، تستعمل في إطار نظام الإدارة البيئية لغرض قياس الأداء البيئي".³

و من خصائص لوحة القيادة البيئية أنها تساعد على:⁴

¹ Heinz Werner Engel, **Les tableaux de bord de gestion environnementale: Les indicateurs de performance environnementale**, Disponible sur le lien: http://www.eco-conseil.be/biblio/tableau_de_bord/gestion_environnementale/Germainefr.pdf, Consulté le: 21-09-2015.

² Jean Desmazes et Jean-Philippe Lafontaine, **L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises**, Actes 28ème du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, mai 2007, p 03.

³ Angèle Dauhou-Renaud, **Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales**, Thèse pour l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion, Université de Poitiers, 2009, p 44.

⁴ Heinz Werner Engel, **op.cit.**

- التحكم في التسيير البيئي.
- مقارنة أداء المؤسسة مع أداء المؤسسات الرائدة.
- عرض مستويات الأداء البيئي بطريقة واضحة و دقيقة.
- إعلام جميع العاملين في المؤسسة بالتطورات الخاصة بالتسيير البيئي.
- زيادة الكفاءة في التسيير.

3-2 نموذج للوحة القيادة البيئية

يمكن عرض نموذج للوحة القيادة البيئية في الجدول التالي:

جدول رقم (1-08) نموذج لوحة القيادة البيئية

التاريخ	الجانب البيئي	التأثيرات البيئية	الأهداف
//**	انبعاثات الغبار	تلوث الهواء	> 200 مغ/م ³
//**	انبعاثات أكسيد النيتروجين	تلوث الهواء	> 12 كغ/سا

Source: Jean-Claude Victor, *Indicateurs et tableaux de bord environnementaux*, disponible sur le lien: http://angatsha.blogspot.com/2012/01/mesure-de-la-performance-indicateurs-et_5547.html, Consulté le: 25-11-2018.

لوحة القيادة المعروضة في الجدول أعلاه خاصة بمتابعة حالة معينة، أما الجدول أدناه يبين لوحة القيادة الخاصة بالقياس و القرار المتخذ.

جدول رقم (2-08) نموذج لوحة القيادة البيئية (2)

المؤشر	القياسات المعتمدة	النتائج المحققة	تحقيق الأهداف
تركز الغبار	تركيب المصافي	تخفيض الانبعاث	لا
انبعاث أكسيد النيتروجين بحسب نوع الوقود المستعمل/سا	تغيير الوقود المستعمل	استعمال عقلاني للوقود	نعم

Source: ibidem.

3-3 مؤشرات الأداء البيئي

المؤشرات البيئية عبارة عن مقاييس كمية أو نوعية، تستخدم لقياس الأداء البيئي للمؤسسة. و تترجم هذه المؤشرات مختلف التأثيرات البيئية لنشاط المؤسسة في شكل رقمي، حيث يتم تجميعها في لوحة قيادة بيئية (خضراء).
 إذن يمكن القول بأن المؤشرات البيئية هي تحويل البيانات الإحصائية المستخدمة في السجلات والمستندات الخاصة بالإدارة البيئية من مادة خام إلى مؤشرات كمية أو نوعية تساعد على تحديد المشكلات البيئية و كذا قياس و تقييم الأداء، و تعرض بشكل منظم في لوحات قيادة بيئية.¹

¹ Angèle Dauhou-Renaud, *op.cit*, p 44.

3-4 أهمية و دور المؤشرات البيئية

تتمثل أهمية و دور هذه المؤشرات في:¹

- تقديم معلومات حول التسيير اليومي في المجال البيئي في شكل معلومات رقمية تعرض في شكل بيانات، منحنيات، جداول رقمية،...
- المساهمة في تحسين و ترشيد التكاليف البيئية؛
- ضمان متابعة و تقييم فعال للأنشطة البيئية و تحقيق عوائد اقتصادية؛
- مقارنة الأداء البيئي للمؤسسة مع المؤسسات الأخرى في إطار عملية المقارنة المرجعية (benchmarking)؛
- تساعد في عملية التدقيق الخارجي في إطار (الإيزو 14001 أو نظام الإدارة البيئية و التدقيق EMAS)؛
- تساهم في التحسين المستمر.

3-5 مصادر المعلومات الخاصة بإعداد المؤشرات البيئية

يمكن تحديد مختلف هذه المصادر في الجدول الموالي:

جدول رقم (09) مصادر المعلومات الخاصة بإعداد المؤشرات البيئية

المصدر	المعلومات المجمعة
مصلحة الإنتاج	بيان شهري خاص بالمنتجات تامة الصنع، النفايات، و بطاقات تقنية عن المنتجات الخطرة
قسم المحاسبة	بيان حول كمية استهلاك المياه، الكهرباء، الغاز، الوقود،... في شكل فواتير شهرية
الإدارة	معطيات اقتصادية
المشتريات	أنواع، تكاليف و كميات المواد الأولية و المنتجات الوسيطة
المتاولون من الباطن	أنواع و كميات المواد الأولية المستعملة
الموارد البشرية	نوع و مدة التكوين المتبع من طرف الأفراد
البيئة	تحليل، خبرات تقنية و بيانات إدارية حول: النفايات السائلة، الغازات، النفايات، الضجيج،...

Source: Heinz Werner Engel, **Les tableaux de bord de gestion environnementale: Les indicateurs de performance environnementale**, Disponible sur le lien: http://www.eco-conseil.be/biblio/tableau_de_bord/gestion_environnementale/Germainefr.pdf, Consulté le: 21-09-2015.

3-6 أنواع المؤشرات البيئية

بادرت منظمة الإيزو 14000 بإعداد منهجية متكاملة و منظمة عن كيفية قياس الأداء البيئي للمؤسسات أيا كان حجمها و نوع نشاطها و الأسواق التي تعمل فيها، و عرفت هذه المواصفة القياسية بالإيزو 14031. و تعد هذه المواصفة إحدى آليات الإدارة البيئية التي يمكن أن تستخدم ضمن نظام الإيزو 14001 أو ضمن أي من نظم الإدارة البيئية الأخرى. و تستخدم هذه الآلية حاليا إما داخليا بمعرفة المؤسسة من أجل قياس مدى التحسن في أداءها البيئي ضمن منظومة الإدارة البيئية، أو بمعرفة جهة خارجية من أجل قياس مدى كفاءة الأداء البيئي للمؤسسة

¹ Heinz Werner Engel, **op.cit.**

مقارنة بمثيلاتها في الأسواق. و جدير بالذكر أن المواصفة القياسية الإيزو 14031 لا تضع أي حدود قياسية للأداء البيئي يجب الالتزام بها، و لكنها تساهم في وضع مجموعة من مؤشرات الأداء البيئي التي يجب على المؤسسات قياسها بشكل مستمر للتعرف على مدى فعالية ما تطبقه من نظم و وسائل لتحسين أدائها البيئي، و تترك الحرية لكل مؤسسة في أن تضع ما تراه من أهداف تسعى إلى تحقيقها خلال فترات زمنية محددة.¹

و يقتضي معيار إيزو 14031 استعمال صنفين من المؤشرات البيئية: مؤشرات الأداء البيئي و مؤشرات الشروط البيئية. و يمكن عرضها في الجدول الموالي:

جدول رقم (10) المؤشرات البيئية

نوع المؤشر	دور المؤشر	أمثلة
مؤشر الأداء البيئي (IPME)	تقييم تطبيق السياسات و البرامج البيئية	<ul style="list-style-type: none"> ● حجم الأهداف المحققة. ● عدد العمال المشاركين في البرامج البيئية: تدريب، تكوين، ...
	تقييم مطابقة أنظمة الإدارة للانشغالات البيئية	<ul style="list-style-type: none"> ● درجة المطابقة للتعليمات و مقررات حماية البيئة.
	تقييم العلاقة بين الأداء البيئي و الأداء المالي	<ul style="list-style-type: none"> ● تكاليف مرتبطة بالجانب البيئي للمنتجات. ● رقم الأعمال الخاص بالمنتجات التي يمكن من خلالها تحقيق أهداف الأداء البيئي.
مؤشرات الأداء العملية (IPO)	تقييم الأداء البيئي المرتبط بالوسائل المستعملة في إطار العمليات التي تقوم بها المؤسسة	<ul style="list-style-type: none"> ● حجم المواد المستعملة من طرف وحدات الإنتاج. ● حجم المواد المحولة، المسترجعة أو التي أعيد استعمالها. ● حجم المواد الخطرة المستعملة في عملية الإنتاج.
	تقييم الأداء البيئي المرتبط بالتركيبات التقنية و التجهيزات	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد الحالات الطارئة سنويا (انفجار مثلا). ● عدد الساعات الخاصة بعمليات صيانة المعدات سنويا.
	تقييم الأداء البيئي المرتبط بالمنتجات	<ul style="list-style-type: none"> ● عدد المنتجات الجديدة المطروحة في السوق ذات خطورة محدودة. ● عدد المنتجات الممكن استرجاعها أو إعادة استعمالها. ● عدد المنتجات المعيبة.
مؤشر الأداء البيئي (IPE)	تقييم الأداء البيئي المرتبط بالنفايات	<ul style="list-style-type: none"> ● حجم النفايات حسب السنة أو حسب وحدات الإنتاج. ● حجم النفايات الخطرة المسترجعة أو التي يمكن إعادة استعمالها. ● حجم النفايات المجمعة في مختلف المواقع.

¹ إبراهيم عبد الجليل السيد، مرجع سابق، ص 427-428.

<ul style="list-style-type: none"> ● حجم انبعاثات السنوية أو حسب وحدات الإنتاج. ● الأضرار الناجمة عن كثرة و حدة الضجيج (nuisances sonores). ● مقدار الإشعاعات. 	<p>تقييم الأداء البيئي المرتبط بالانبعاثات في الأرض، الماء و الهواء</p>	
<ul style="list-style-type: none"> ● متابعة مواقع تركز الصناعات قرب التجمعات السكانية. ● حجم الانبعاثات بمنطقة معينة. ● متابعة تلوث المياه، الأرض و الهواء. 	<p>تخصص الوكالات الحكومية، المنظمات غير الحكومية، المعاهد العلمية أكثر من المؤسسات الأخرى</p>	<p>مؤشرات الشروط البيئية (ICE)</p>

Source: Angèle Dauhou-Renaud, *Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales*, Thèse pour l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion, Université de Poitiers, 2009, pp 47-49.

المطلب الثالث: دور لوحات القيادة الإستراتيجية في قياس و تقييم الأداء في إطار المسؤولية المجتمعية

تتجه منظمات الأعمال اليوم إلى دعم المؤشرات المالية التقليدية بتكوين نظم قياس ومؤشرات أداء جديدة، ولأن المؤشرات المالية تعالج الأداء الماضي والحالي فقد اتجهت المنظمات إلى تطوير وابتكار نظم ومؤشرات أداء تتوجه إلى المستقبل وتأخذ في اعتبارها العملاء والعمليات التشغيلية و الموارد البشرية والحاجة إلى الابتكار والتحسين المستمر، بما يوفر مدخلا أكثر توازنا وتقارير وتفسيرات أفضل لأداء المنظمة.

1- لوحة القيادة المتوازنة

1-1 مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن وأهميتها:

طرح مفهوم لوحة القيادة المتوازنة من طرف روبرت كابلن ودافيد نورتن (R. Kaplan & D. Norton) ونوقشت لأول مرة في جامعة هارفارد عام 1992. حيث تعتمد علي الرؤية والأهداف الإستراتيجية ، التي يتم ترجمتها إلي نظام لمقاييس الأداء، ينعكس بدوره في صورة اهتمام وتوجه استراتيجي عام ، يسعى كل فرد في المنظمة إلى تحقيقه . و تقوم هذه الأداة بترجمة مهمة المنظمة وإستراتيجيتها إلى مجموعة من إجراءات الأداء والتي تمثل إطار عمل لتطبيق إستراتيجيتها. كما تعتبر لوحة القيادة المتوازنة أداة تقييم فضلا عن كونها أداة إستراتيجية، حيث تعتمد أربعة محاور لتقييم أداء المنظمة بدلا من التركيز على المنظور المالي فقط، الذي يعتبر غير كاف لتكوين الصورة الشاملة عن المنظمة، إذ أصبح من المعروف أن المقاييس التقليدية (العائد على الاستثمار، القيمة الاقتصادية المضافة،...) التي تركز على المحور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة، و أن الاهتمام بمجموعة أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة و حجم السوق و رضا العملاء و العاملين، يمكن أن تؤدي إلى معرفة أكبر بالعوامل التي توجه المحور المالي¹.

¹ Paul R. Niven, *Balanced scorecard step by step for government and nonprofit agencies*, 2nd edition, Acid free-paper, Hoboken-USA, 2008, P 09.

و تعرف لوحة القيادة المتوازنة أو المستقبلية (équilibré ou prospectif) على أنها "نظام إداري يترجم رؤية وإستراتيجية المنظمة إلى مجموعة شاملة من مؤشرات الأداء التي توفر الإطار الكامل لتنفيذ إستراتيجياتها، ولا تعتمد علي تحقيق الأهداف المالية فحسب ، بل تؤكد أيضا على الأهداف غير المالية التي يجب أن تحققها المنظمة وذلك لمقابلة أهدافها المالية".¹

و تستمد لوحة القيادة المتوازنة أهميتها من محاولة موازنة مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء القصير الأجل والطويل الأجل في تقرير موحد. وبالتالي تقلل هذه الأداة من تركيز المديرين علي الأداء المالي قصير الأجل، ولكنها تهتم بالتحسينات القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلي إمكانية خلق قيمة اقتصادية في المستقبل. علي سبيل المثال، السعي لزيادة رضا العميل يشير إلي مبيعات أعلي ودخل أعلي في المستقبل.²

1-2 محاور لوحة القيادة المتوازنة

تضم لوحة القيادة المتوازنة أربعة محاور أساسية، هي كالتالي:³

1-2-1 المحور المالي: و يتضمن جوانب مالية بحتة مثل العائد على الاستثمار، وتكلفة المنتجات، والربحية، والتدفق النقدي... و يستخدم لقياس ذلك النسب المالية والأرقام المالية المختلفة.

1-2-2 محور العملاء: ويجوي جوانب تتعلق بجودة خدمة العملاء ورضا العملاء مثل تحقيق رغبات العملاء عن طريق منتجات أو خدمات جديدة، والاستجابة لاحتياجات أو شكاوى العملاء، وتحسين الخدمة أو أساليب التسويق والبيع، وزيادة المعرفة بالمنتجات. وهي تُساعد على تغطية قصور كبير في كثير من المؤسسات التي لا تقوم بقياس مثل هذه الأهداف، فنادرا ما تجد مؤسسة تطلب منك إبداء الرأي في الخدمة بعد تلقيها، في حين أن المؤسسات في الدول المتقدمة ترسل استطلاعات مستمرة للتعرف على رغبات واحتياجات العملاء. إن المؤسسات التي لا تتابع احتياجات العملاء واقتراحاتهم وشكاواهم مهددة بأن يذهب هؤلاء العملاء تدريجيا إلى منافس آخر.

1-2-3 محور العمليات الداخلية: و يعنى بجوانب العمليات الداخلية مثل تطوير الشركة من الداخل والمحافظة على مستوى الأداء الأمثل. و يشمل أهدافا مثل: جودة المنتج، وقت التقدم في التصنيع، سرعة تغيير الإنتاج من منتج إلى منتج آخر، جودة التصميم، العلاقة مع الموردين، تطوير أنظمة العمل الإدارية، استخدام تقنية المعلومات، التعاون بين الإدارات والأقسام المختلفة، وغير ذلك من المهام المتعلقة بالعمليات الداخلية.

¹ Charles T. Horngren et autres, **op.cit**, p 92.

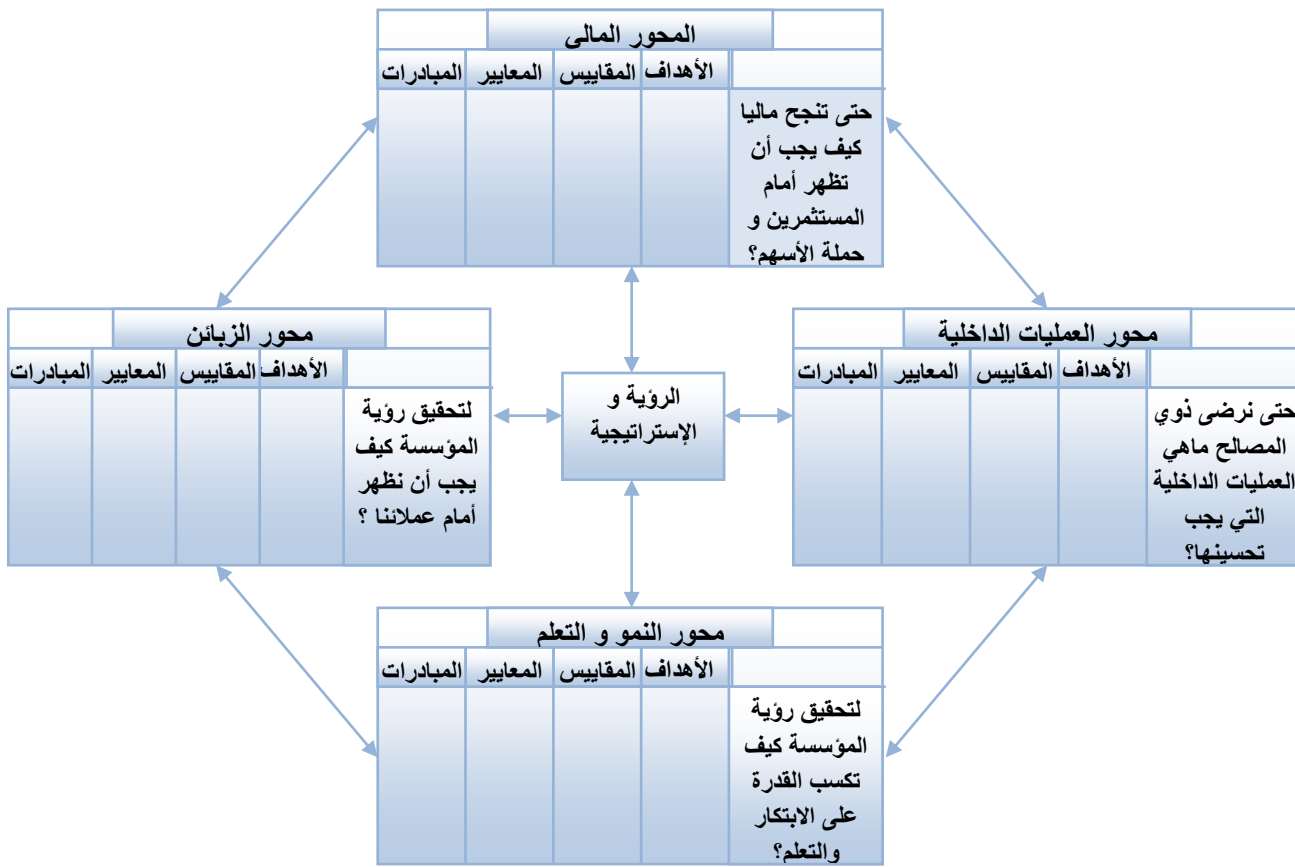
² **Ibidem**, p 93.

³ Jean-Guy Degos, **Système budgétaire-écarts rétrospectifs- et tableaux de bord prospectifs**, Collection e-theque, France, 2010, p p 87-90.

1-2-4 محور النمو و التعلم: يتعلق بقدرة المؤسسة على تطوير منتجات جديدة وتعلم أو ابتكار تقنية متقدمة وتطبيق سياسات إدارية حديثة. وقد تشمل هذه المهام تطبيق أسلوب إداري جديد، يقوم على تقدير وتقديم عدد من المنتجات الجديدة، وعدد الاقتراحات المقدمة والمنفذة من العاملين، والدوافع والحوافز لدى العاملين للابتكار والتطوير، لأنه بدون التعلم والإبداع والابتكار لا يمكن الاستمرار، وذلك لأن المنافسين يتطورون، وبالتالي ستخرج المؤسسة التي لا تتطور من المنافسة و السوق.

و يمكن عرض مختلف محاور لوحة القيادة المتوازنة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (11) لوحة القيادة المتوازنة



Source: Jessica Keyes, **Implementing the project management balanced scorecard**, CRC Press, USA, 2011, p 02.

1-3 المؤشرات الخاصة بمحاور لوحة القيادة المتوازنة

يمكن عرض بعض المؤشرات الخاصة بمختلف محاور لوحة القيادة المتوازنة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (11) مؤشرات لوحة القيادة المتوازنة

مؤشرات المحور المالي	مؤشرات محور العملاء
- إجمالي الأصول. (%) - الإيرادات / إجمالي الأصول. (%) - الإيرادات المتولدة من منتجات أو عمليات جديدة (وحدة نقدية) - الأرباح / إجمالي الأصول. (%) - الأرباح المتولدة من منتجات أو عمليات جديدة (و.ن) - القيمة السوقية (و.ن) - المساهمة / الإيراد ، أو هامش المساهمة. (%) - حقوق المساهمين / مجموع الأصول، أو القدرة على الوفاء بالديون (%). - العائد على الاستثمار. (%) - إلخ...	- عدد العملاء (عدد) - النصيب في السوق. (%) - المبيعات السنوية / العميل الواحد (و.ن) - العملاء المفقودين (عدد أو %) - متوسط المنفق على علاقات العملاء (عدد) - مؤشر رضا العملاء. (%) - مؤشر ولاء العملاء. (%) - التكلفة / العميل الواحد (و.ن) - عدد الشكاوى (عدد) - مؤشر الصورة الذهنية للعلامة التجارية. (%) - متوسط مدة العلاقة بالعميل (عدد) - إلخ...
مؤشرات محور العمليات الداخلية	مؤشرات محور النمو و التعلم
- المصروفات الإدارية / إجمالي الإيرادات. (%) - التسليم في الوقت المحدد. (%) - الوقت المعياري - تطوير المنتج - (عدد) - الوقت المعياري - من إصدار الطلبية إلى التسليم - (عدد) - الوقت المعياري - الإنتاج - (عدد) - متوسط الوقت المنفق في اتخاذ القرارات (عدد) - دوران المخزون (عدد) - التحسن في الإنتاجية. (%) - طاقة (أو سعة) تكنولوجيا المعلومات (عدد) - نفقات تكنولوجيا المعلومات / المصروفات الإدارية. (%) - إلخ...	- مصروفات البحوث والتطوير / المصروفات الكلية (%) - موارد البحوث والتطوير / إجمالي الموارد (%) - الاستثمار في التدريب / العملاء (عدد) - الاستثمار في البحوث (و.ن) - الاستثمار في دعم المنتجات الجديدة والتدريب (و.ن) - تحسينات مقترحة / الموظف الواحد (عدد) - نفقات تطوير القدرات والمهارات / الموظف (و.ن) - مؤشر رضا العاملين (%) - نسبة المنتجات الجديدة المطروحة (%) - إلخ...

المصدر: عثمانى أمينة و عائشة سمسوم، قياس وتقييم أداء المؤسسات من المنظور الاستراتيجي باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص ص 12-16.

2- لوحة القيادة المتوازنة المستدامة

بالرغم من اعتبار بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لقياس الأداء و حل مشاكل الإدارة ما عدا فيما يتعلق بإدارة الاستدامة، ولذا ظهرت محاولات كثيرة لدمج عناصر استدامة المنظمات في لوحة القيادة المتوازنة، واتخذت هذه المحاولات صوراً عديدة منها لوحة القيادة المتوازنة للاستدامة أو بطاقة الأداء المتوازن المستدامة التي تشمل الأبعاد البيئية والاجتماعية وبطاقة الأداء البيئي المتوازن والتي تختص بالبعد البيئي فقط.¹

¹ نادية راضى عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، كلية التجارة جامعة الأزهر، القاهرة، ديسمبر 2005، ص 03.

و هناك آراء متعددة في كيفية إدماج بعد الاستدامة في لوحة القيادة المتوازنة، حيث يرى كل من (Janet B. Butler & Sandra Cherie Henderson) أن هناك ثلاثة إمكانيات لدمج الأمور البيئية

والاجتماعية في لوحة القيادة المتوازنة وهي:¹

- دمج المقاييس البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة.

- إضافة بعد خامس يأخذ الأمور البيئية والاجتماعية في الحسبان.

- تكوين بطاقة خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي.

ويرتبط البعد البيئي باستهلاك الطاقة والمواد الخام ومخلفاتها وانبعاثات الملوثات... الخ، ويتحدد الهدف الاستراتيجي للبعد البيئي وفقاً لمفاهيم البيئة الحيوية الصناعية ويرتبط بالمقاييس التي يمكن اشتقاقها من نظم الإدارة البيئية ونظم المحاسبة الإدارية البيئية وتحليل دورة حياة المنتجات.

ويرى (Bieker & Gminder 2001) أن بطاقة الأداء المتوازن يمكن أن تكون أداة أفضل لدمج نظم الإدارة البيئية والاجتماعية في العمليات التشغيلية الأساسية لمنظمات الأعمال، ويعتمد إظهار ودمج البعد البيئي على الرأي الذي ينادي بتخطيط وتقييم السلوك الأخضر على مستوى الإستراتيجية التشغيلية، ومن ثم فإن نظام قياس الأداء المتكامل يجب أن يؤسس عند هذا المستوى.²

و شرع سنة 2001، في إدخال تعديلات على هذا النموذج، حيث أنه بالإضافة إلى الأبعاد الأربعة التي اقترحها كابن و نورتن تم إدماج بعد خامس و هو البعد المجتمعي و أصبح النموذج يسمى بطاقة الأداء المتوازن المستدامة « SBSC » Sustainability Balanced Scorecard".³ هذا النموذج يأخذ الشكل التالي :

شكل رقم (12) نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدامة



المصدر: العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 12.

¹ Janet B. Butler & Sandra Cherie Henderson, **Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting**, Management Accounting Quarterly Winter, Vol 12 No.2, USA, 2011, p 04.

² نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 24.

³ العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 12.

3- لوحة القيادة للرأس المال الفكري (الاسكندنافية)

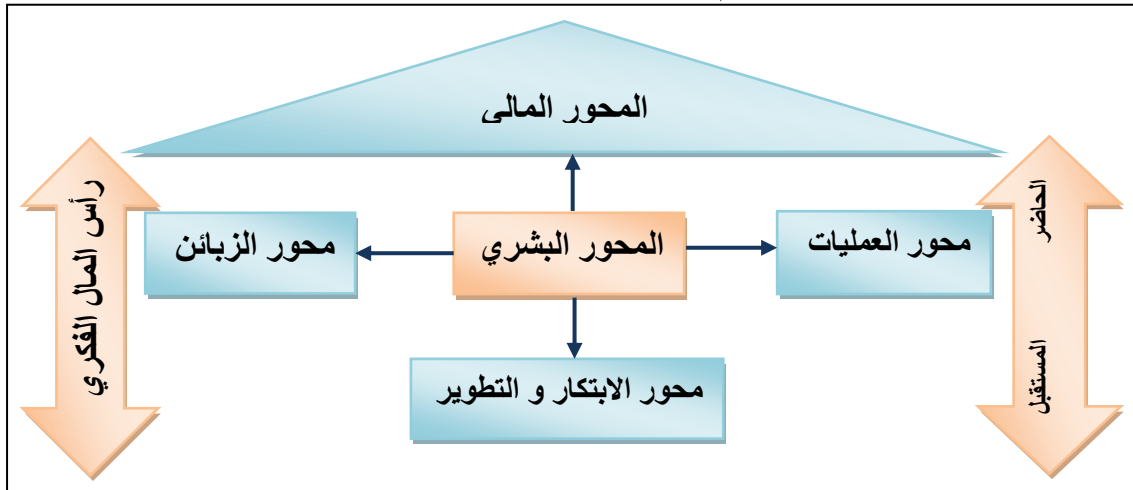
3-1 مفهوم لوحة القيادة الاسكندنافية

يقاس الرأس المال الفكري مثلما يقاس أي نوع من أنواع الرأسمال الأخرى في المنظمة باستخدام العديد من المؤشرات المناسبة. و قد اقترح الباحثان " أدفينسن ومالون " (Edvinsson & Malone) أداة فعالة لقياس الرأس المال الفكري تسمى بنموذج سكانديا أو لوحة قيادة الرأسمال الفكري. و ما يرمي إليه الباحثان من خلال هذه الأداة أبعد من القياس بل يؤكدان على العلاقة بين الموارد البشرية للمنظمة وقيمتها الاقتصادية.

لما عين "ليف إدفينسون" سنة 1990 مديرا لوظيفة إدارة الرأسمال الفكري (Capital Intellectuel) بشركة (SKANDIA*)، أوكلت إليه مهمة إعداد أداة لقياس الرأسمال الفكري، فكان أول تقرير حول الرأسمال الفكري تم إعداده يحوي هذه الأداة، و التي أدرجت في التقرير السنوي للتسيير للمؤسسة سنة 1994. بعد ذلك تم الاتصال بإدفينسون من قبل 500 مؤسسة كانت مهتمة بنموذج إدفينسون المبتكر. وقد تم تطوير هذه الأداة من قبل إدفينسون و مالون سنة 1997 لتصبح على الصيغة التي هي عليها اليوم.¹

أطلق على نموذج قياس الرأسمال الفكري اسم (Navigateur de Skandia) نسبة إلى اسم المؤسسة، و يعني (المستكشف الاسكندنافي) و هو عبارة عن لوحة قيادة مقتبسة من لوحة القيادة الأجلوساكسونية (بطاقة الأداء المتوازنة)، فقط أنها تهتم أكثر بالرأس مال الفكري. و تتكون من خمسة محاور لخلق القيمة: القدرة المالية، العلاقة مع الزبائن، العمليات التنظيمية، الموارد البشرية و التجديد و الابتكار و التطوير.²

شكل رقم (13) لوحة قيادة الرأسمال الفكري



Source: John Rudolph Raj and A. Seetharaman, *The role of accounting in the knowledge economy*, African Journal of Business Management Vol. 6(2), without country, 2012, p 471.

* (skandia) هي شركة متعددة الجنسيات تعمل في مجال التأمين و الخدمات المالية، تتواجد في ستوكهولم بالسويد.

¹ Wegmann Grégory, *Les tableaux de bord du capital intellectuel*, Afnor Editions, France, 2009, p 07.

² Didier Lambert, *Capital immatériel et Systèmes d'Information*, La Recherche au CIGREF, Cahier n° 4, Paris, septembre 2008, p 34.

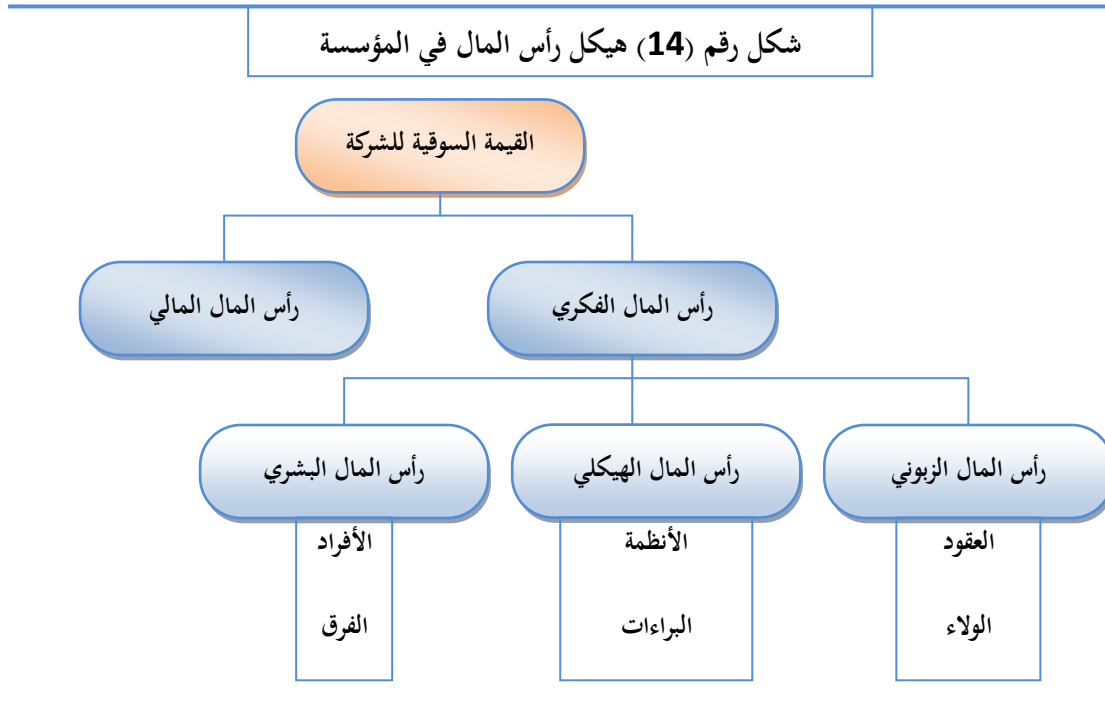
و عموما تعتبر لوحة القيادة الاسكندنافية أداة لتخطيط و إدارة و متابعة الأعمال الفكري، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر الخاصة بالماضي لحسن تسيير الحاضر و توقع المستقبل.

و ما يميز هذه الأداة عن باقي الأدوات المستعملة في قياس أداء المؤسسة هو أنه "يحتوي على بعد خاصة بالمسؤولية المجتمعية، ذلك أن أهم ابتكار جاءت به هذه الأداة هو الاهتمام الكبير بالموارد البشرية حيث أنه تم مراعاة و دمج جزء مهم خاص بالأداء الاجتماعي و المتعلق بالأفراد. و عليه، فإن البعد المتعلق بالعنصر البشري حضي بالاهتمام اللازم من خلال التركيز على قياس كفاءة و قدرة الأفراد و المتطلبات التي يجب على المؤسسة أن توليها لهم حتى تضمن تأهيلهم".¹ و يعتبر رأس المال الفكري من الموارد الأساسية للشركات الحديثة في ظل اقتصاد المعرفة، وهو شكل آخر من أشكال رأس المال المعترف به في الاقتصاد الجديد. و وفقا لنموذج سكانديا يقسم رأس المال الفكري للمنظمة إلى ثلاثة أشكال أساسية:²

1/ رأس المال الهيكلي: وتشمل البنية المادية مثل المباني والحاسبات الإلكترونية، والبنية غير الملموسة مثل تاريخ المنظمة، سمعتها، ثقافتها وإدارتها.

2/ رأس المال البشري: المعرفة، المهارات والخبرات والابتكارات وعمليات التحسين والتطوير.

3/ رأس المال الزبوني: هو القيمة التي يفرزها مستوى رضا الزبائن.



Source: Deogratias Harorimana, **Cultural implication of knowledge sharing: Management & transfer**, IGI global, USA, 2010, p 08.

¹ العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، مرجع سابق، ص 13.

² Saurabh Aggarwal, **Brand management: A theoretical and practical approach**, Global India publications, India, 2008, p 97.

3-2 قياس رأس المال الفكري

هناك جهود كبيرة تبذل من أجل تطوير مقاييس ومؤشرات يمكن الركون إليها لقياس وتقييم رأس المال الفكري على مستوى الشركات ، ورغم التقدم الملموس الذي حصل في هذا المجال إلا أنه لازالت هناك مساحة عدم اتفاق بين المختصين فيما يتعلق بهذه المقاييس وهذا بما يؤشر استمرار الحاجة لمزيد من التطوير والتحسين لهذه المقاييس، و لا تزال الكثير من المؤسسات تقيم أصولها الفكرية بالطريقة التقليدية المستخدمة لتقييم الأصول المادية وهذا ما أكدته دراسة لجمعية المحاسبين الإداريين الكنديين (CMA) ولذلك فقد قدمت الجمعية دراسة لقياس وتقييم رأس المال الفكري في الشركات اشتملت على مؤشرات أهمها:¹

- عدد المنتجات الجديدة
- عدد الزبائن الجدد
- نسبة النجاح مقاسة بالقيمة النقدية
- نسبة الزيادة في زبائن الأعمال (الشركات)
- دليل الإنتاجية
- مؤشرات النوعية التقليدية
- الإيزو ومستوى رضا الزبون

و عموما كل محور من المحاور المكونة للوحة القيادة الخاصة بالرأسمال الفكري تضم مجموعة من المؤشرات تسمح بضبط الأداء المستقبلي للمؤسسة.² و الشكل الموالي يعرض بعض المؤشرات الخاصة بلوحة قيادة الرأسمال الفكري، و المقترحة من طرف (Edvinsson & Malone).

جدول رقم (12) بعض المؤشرات الخاصة بلوحة قيادة الرأسمال الفكري ل: (Edvinsson & Malone)

البعد البشري	البعد المالي	بعد الزبائن	بعد التجديد و التطوير	بعد العمليات
محددات التحفيز، القيادة، التمكين	(العوائد، قيم سوقية، القيمة المضافة)/العامل	الحصة السوقية	فرص المتاحة للابتكار	مستوى ووزن الإدارة
الدوران (turnover)	العوائد الصافية، العائد على الأصول	محدد الرضا	الاستثمار في التكوين و الزمن المخصص له	مستوى تكنولوجيا المعلومات
نسبة المسيرين من الرجال، من النساء	الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات، عوائد العمليات الجديدة	زبائن مرتبطون بتكنولوجيا المعلومات	النفقات الخاصة بالبحث و التطوير	الاختلالات الوظيفية
تحكم العمال في تكنولوجيا المعلومات	الوقت المخصص للزبائن من طرف العمال	وفاء الزبائن	تكاليف وظيفة التسويق	العلاقات مع العمال

Source: Wegmann Grégory, Les tableaux de bord du capital intellectuel, Afnor Editions, France, 2009, p 07.

¹ نفس المرجع السابق، ص 10.

² Khouatra Djamel, Gouvernance de l'entreprise et création de valeur partenariale, 16^{ème} Conférence de l'AGRH – Paris Dauphine – 15 et 16 septembre, 2005, p 14.

المطلب الرابع: المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية، المحاسبة البيئية و التدقيق البيئي

أصبحت قضايا العناية بالبيئة والتكاليف والايادات والمنافع المترتبة عنها تتصدر مكانة بارزة وبالغة الأهمية حول العالم بسبب علاقتها الوثيقة برفاهية الانسان وبمستوى معيشتته وتقدمه. مما أدى الى زيادة الحاجة لتوفير البيانات المعرفية الملائمة عن البيئة إلى الادارة الداخلية للمنظمات وإلى أفراد المجتمع، وذلك لغرض معالجة الأمور المتعلقة بها للمحافظة على البيئة الخضراء وتقييم اداء المنظمات في هذا المجال .

وتماشيا مع متطلبات المسؤولية المجتمعية في المؤسسة وبناء ثقافة الاستدامة البيئية، فإن المؤسسات وهي تسعى لتحقيق التميز والريادة وضمان المكانة في السوق يتوجب عليها بناء نظام لتطوير أداءها البيئي، حيث يكون من مستلزمات هذا النظام الاعتماد على أدوات محاسبية حديثة: المسؤولية عن المسؤولية المجتمعية، التدقيق البيئي،... بحيث تكفل هذه الأدوات متابعة، فحص وتدقيق نظام الإدارة البيئية.

1- المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية

1-1 مفهوم المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف الخاصة بالمحاسبة عن المسؤولية المجتمعية، ولكن التعريف الشامل لها هو: " مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء المجتمعي لمنظمات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء المجتمعي لتلك المنظمات".¹

و يمكن تعريف محاسبة المسؤولية المجتمعية بأنها "فرع جديد للمحاسبة، يهدف إلى القياس و الإفصاح عما تسببه المشروعات الصناعية من تلوث و إضرار للمجتمع و ما تقدمه من عوائد و منافع".

أو هي "عملية تحليل و قياس الأنشطة التي تنتج عن طبيعة عمل المؤسسات و التي لها تأثير على العاملين و المجتمع و البيئة، و من ثم الإفصاح عن هذا القياس بقيم نقدية في تقاريرها المالية، لمعرفة مدى المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع، و مساعدة الدولة في تحمل بعض أعباء التنمية بما يساعد على اتخاذ القرارات بناء على هذه القوائم".²

1-2 أهداف المحاسبة المجتمعية

تهدف المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية إلى:³

¹ يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، كلية التجارة قسم المحاسبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 246.

² نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية و الإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، ص ص 29-30.

³ يوسف محمود جربوع، نفس المرجع السابق، ص 246-247.

أ- تحديد وقياس صافي المساهمة المجتمعية للمنظمة التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، وإنما أيضاً تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (المجتمعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء المجتمعي لمنظمات الأعمال، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي.

ب- تقييم الأداء المجتمعي للمنظمة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المنظمة وأهدافها تتماشى مع الأولويات المجتمعية من جهة، ومع طموح المنظمة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى، وتمثل العلاقة بين أداء منظمات الأعمال الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهرى لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضاً بوظيفة القياس المحاسبي.

ج- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنظمة والتي لها آثار اجتماعية (أثر قرارات المؤسسة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد). ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء المجتمعي للمنظمة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضاً إيصال هذه البيانات للأطراف ذات المصلحة، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة المجتمعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.

3-1 الاتجاهات الرئيسية لمحاسبة المسؤولية المجتمعية

تأخذ محاسبة المسؤولية المجتمعية عدة إتجاهات أهمها:¹

الاتجاه الأول:

تعتبر محاسبة المسؤولية المجتمعية امتداداً لمجال المحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمؤسسة ويتطلب هذا الاتجاه تضمين التقارير المالية التقليدية بعداً جديداً بإضافة الأداء المجتمعي جنباً إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية نفسها ويظهر هذا الاتجاه جلياً في محاولة تطوير مفاهيم محاسبة المسؤولية المجتمعية مقابلة لتلك المفاهيم التقليدية في المحاسبة المالية .

الاتجاه الثاني:

تعتبر محاسبة المسؤولية المجتمعية نظره جديدة للمحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الوحدة المحاسبية وتجري هذه المحاولات في اتجاه تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وفق نظرية المشروع باعتبار مختلف فئات المجتمع ككل أصحاب مصلحة في المؤسسات وهذا يعني إعادة تعريف المحاسبة وتأسيس مفاهيم جديدة على ضوء أفكار

¹ لعبي هاتو خلف، محاسبة التلوث البيئي، متوفر على الرابط الخاص بالأكاديمية العربية في الدنمارك: www.ao-academy.org، تاريخ الإطلاع: 24-02-2016.

اقتصاديات الرفاه وطبقا لهذا الاتجاه ينظر إلى المحاسبة المالية (مالية و إدارية) على أنها جزء من إطار أشمل هو إطار المحاسبة المجتمعية .

الاتجاه الثالث : تفرز محاسبة المسؤولية المجتمعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة أي إن محاسبة المسؤولية المجتمعية وفق هذا الاتجاه تعتبر فرعاً متميزاً له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة مثل فروع المحاسبة الأخرى المستعملة .

وملخص كل ذلك:

الاتجاه الأول: هو الدمج.

الاتجاه الثاني: هو جعل محاسبة المسؤولية المجتمعية الأساس وباقي المحاسبات تابعه لها.

الاتجاه الثالث: هو الاستقلالية.

2- المحاسبة البيئية

2-1 مفهوم المحاسبة البيئية

ظهرت المحاسبة البيئية في السبعينيات من القرن الماضي، واستمر الاهتمام البحثي بها ببطيئاً، إلى أن عرفت ولادة جديدة خلال التسعينيات؛ ويتضمن مجال المحاسبة البيئية (الخضراء) المظاهر البيئية للنشاط الإنتاجي للمؤسسة؛ بحيث تتم الرقابة على التلوث أثناء التنفيذ ومنع الأضرار البيئية أو إصلاحها، وكذلك المحافظة على الموارد الطبيعية، وتوجيه البحث عن تقانات كفؤة تساعد في تخفيض استخدام الموارد الطبيعية غير القابلة للتجدد، وفي التقليل من النفايات. وبناءً على ذلك، يتم الإفصاح عن مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات القانونية لتجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والمياه والضوضاء، ووضع برامج للتخلص من المخلفات الصلبة وإتباع تقانات كفؤة لاستبعاد أو تخفيض كمية المخلفات، وإسهام المؤسسة في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها.¹ و عموماً يمكن تعريف المحاسبة البيئية على أنها:

"مجموعة من التقنيات المعتمدة من أجل تحسين تسيير المؤسسة، و إدماجه ضمن منطق المسؤولية المجتمعية".²

كما يمكن تعريفها بأنها: "نظام معلوماتي كفؤ معد لمواجهة تذبذب و اختلال العناصر الطبيعية الناتج عن نشاط المؤسسات، و المستعمل لتقليص هذه الاختلالات و كذا إعلام الأطراف ذات المصلحة".³

¹ بالرفقي التيجاني و غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة و الكفاءة الاستدامة للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 07-08 أفريل، 2008، ص ص 03-05.

² Jean-Philippe Lafontaine, **Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales**, Article publié dans le N° spécial sur les innovations managériales de la revue Comptabilité Contrôle Audit, France, Juin 2003, p 61.

³ Bernard Christophe, **La comptabilité verte ou comment mieux informer pour contribuer au développement durable**, The Certified Accountant revue, Issue 19, France, juillet 2004, p 77.

2-2 مزايا المحاسبة البيئية (الخضراء)

لقد أصبحت المؤسسات قادرة على تمييز مدى أهمية المزايا المالية المحتملة التي يمكن تحقيقها من خلال تحسين الأداء البيئي؛ حيث إن تحسين كفاءة استخدام الطاقة والماء والمواد الأولية الأخرى لا يؤدي فقط إلى تحسينات في البيئة كتخفيض استخدام الموارد وتقليل النفايات والانبعاثات؛ بل سيؤدي كذلك إلى تخفيضات مالية رئيسة محتملة نتيجة لتقليل تكلفة المواد المشتراة وتكلفة معالجة النفايات.

كما أن هناك منافع أساسية أخرى يمكن أن تحصل عليها المؤسسة نتيجة لتحسين الأداء البيئي، كالقدرة على تصميم منتجات وخدمات حساسة للبيئة تهدف إلى زيادة الأسواق والأعمال الخضراء (*Green Business & Markets*) والقدرة على الاستجابة للتغيرات التي تطرأ على القوانين البيئية بشكل أسرع وبكفاءة أكبر. وكذلك المحافظة على علاقات أفضل مع أصحاب المصالح كالعاملين والممولين والمجتمع المحلي. وتتضح أهمية قدرة المؤسسة على الإدارة الكفؤة للضغوط والتكاليف والمنافع باعتبارها سوف تحتاج إلى أنواع متعددة من الخبرات: البيئية والفنية والمحاسبية والتمويلية والتسويقية والعلاقات العامة والإدارة العامة. وفيما يتعلق بالمحاسبين فإنهم يتمتعون بدور خاص بسبب قابليتهم للوصول إلى المعلومات المالية للمؤسسة، والمهارات التي يمتلكونها في استخدام تلك المعلومات لدعم عملية اتخاذ القرارات في مجالات تقييم الاستثمار وإعداد الموازنات التخطيطية والتخطيط الإستراتيجي طويل الأجل.

ولعل إمداد متخذي قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية يجعلهم يستثمرون أموالهم في أسهم الشركات الخضراء ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث، وتجنب الاستثمار في أسهم الشركات التي لا تأخذ في الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها، كما إن إمداد الجهاز المصرفي بهذه المعلومات يحقق التوازن بين أهدافه الخاصة والأهداف الاجتماعية والبيئية عند اتخاذ قرارات منح القروض فمن مسؤوليته عدم تمويل مشروعات ملوثة للبيئة. ومن ثم فإنه ينبغي إدخال البعد البيئي في عمل الأجهزة المصرفية الخضراء عن طريق توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي ليشمل التقارير البيئية والالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة البيئية خدمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية.¹

2-3 واقع الإفصاح عن الأداء البيئي في منظمات الأعمال

لا شك أن الإفصاح عن الأداء البيئي في منظمات الأعمال يضفي الثقة على المعلومات التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم؛ في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة وضخامتها والتشريعات البيئية الملزمة لها.

ففي دراسة استقصائية قام بها (Rowell & Gannon) عام 1995 شملت آراء 40 مديرا من القطاعين العام والخاص في المملكة المتحدة حول الموضوع الأكثر أهمية الذي تواجهه مؤسساتهم، كانت الإجابة الغالبة هي موضوع

¹ بالرقى التيجاني و غري عبد الحليم، مرجع سابق، ص ص 13-14.

البيئة، وتوقعت هذه المجموعة من المديرين أن تتعامل المحاسبة مع موضوعات القياس والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة كجزء من عملها المعتاد، وأن يتفاعل المحاسبون إيجابياً مع تحديات مواضيع البيئة.

وفي ظل المنافسة المحلية والعالمية بين الشركات؛ وبخاصة المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية برزت الحاجة إلى ضرورة الإفصاح عن تلك المعلومات لما لذلك من أثر فعال على القرارات المتخذة بواسطة مستخدمي هذه القوائم.

فقد قام البنك الدولي بدراسة ردّ فعل الأسواق المالية في الأرجنتين وشيلي والفلبين والمكسيك، وأثر الأداء البيئي عليها: وأظهر تقرير البنك أن سعر السهم في هذه البلدان ارتفع بمعدل 20 % عندما تم الاعتراف بالأداء البيئي الجيد للشركات المصدرة للأسهم، وأنه ينخفض بمعدل 15% استجابة لشكاوى المواطنين المتضررين من التلوث.

وانتهى تقرير البنك الدولي إلى أن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي يمكن أن يؤثر بصورة مباشرة على أداء الشركات وقدرتها على تحقيق الأرباح وسمعتها من خلال الأسواق المالية.

وإذا كان التطبيق الحالي للمحاسبة يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف دون الأخذ في الحسبان التكاليف البيئية سعياً وراء تحقيق معدلات عالية من الأرباح وهو ما يعني إهمال الوحدات الاقتصادية لجزء لا يُستهان به من تكاليف الإنتاج وتحمله للمجتمع. و معنى ذلك أن المحاسبة تكون قد أسهمت بصورة غير مباشرة في إفساد البيئة نتيجة عدم إدخالها تكلفة الرقابة على التلوث والحدّ منه ضمن معادلة أرباحها، وما يترتب على ذلك من إضعاف للثقة في البيانات والمعلومات التي تتضمنها تلك التقارير والقوائم؛ الأمر الذي يقلل من الاعتماد على نتائج أعمال تلك الوحدات الاقتصادية كمؤشر لتقييم الأداء.¹

¹ بالرفعي التيجاني و غربي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 15.

جدول رقم (13) الإفصاح البيئي وفقاً للمعايير المحاسبية

المعيار SOP 96-1	طبيعة الإفصاح
تتضمن الميزانية العديد من الأصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية، ويشمل ذلك المدينون من الأطراف التي تتحمل المسؤولية والمؤمن عليهم والملاك السابقين (وهم محل اتفاقات التعويض عن الأضرار)، وبصفة عامة فإن هذه المبالغ ينبغي ألا تعوّض بمقابل للالتزامات الخاصة بالمعالجة البيئية، لذا ينبغي التأكد من أن هذه المبالغ سُجّلت كأصول.	عرض الميزانية
إذا لم تحمّل تكاليف المعالجة البيئية كمصروف للتشغيل؛ فإن اعتبارها نفقات ينبغي أن تتحقق بأحد المعايير التالية: - حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للأصل أو طاقته أو تحسين الأمن أو الكفاءة للأصل الموجود؛ - حدوث النفقات لتخفيض أو حماية التلوث البيئي؛ وإلا فإنها قد تقع نتيجة تشغيل مستقبلي؛ - حدوث النفقات لإعداد أصل للبيع؛ - حدوث النفقات لتطبيق معيار والخاص بدمج المؤسسات، وما إذا كانت الالتزامات البيئية أُخذت في الاعتبار عند تحديد سعر الشراء؟	عرض قائمة نتائج الأعمال
تحديد ما إذا كانت المعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية تؤثر بشكل كبير في تحديد الوضع المالي أو نتائج التشغيل، وهل تم الإفصاح عن المبادئ المحاسبية المتعلقة بذلك؟ وينبغي أيضاً أن تفصح القوائم المالية ما إذا كانت المستحقات من الالتزامات البيئية قد تم قياسها على أساس معدل الخصم؟ وأن يتم الإفصاح عن الخسائر الطارئة والناجمة عن الالتزامات الخاصة بالعلاج البيئي في هوامش القوائم المالية.	الإفصاح عن المبادئ المحاسبية
الإفصاح في هوامش القوائم المالية عن طبيعة وقيمة الالتزام الطارئ؛ ومن ثم توقع حدوث خسائر إضافية؛ - هل يمكن أن تفصح القوائم المالية عن أمور غير مؤكدة ومتعلقة بالتقديرات؟ نظراً لتأثيرها بشكل كبير على القوائم المالية؛ - تم تشجيع الوحدات الاقتصادية (شركات، مصانع)، ولكن لم يُطلب منها الإفصاح عن الإطار الزمني لاسترداد المبالغ المسجلة، والإطار الزمني لتحقيق المبالغ الممكن استردادها في هوامش القوائم المالية؛ - إذا ما كانت الوحدة غير قادرة على تقدير الخسائر المعقولة والمحتملة، فهل الهوامش في القوائم المالية تفصح عن طبيعة الاحتمال الطارئ وحقيقة أن التقدير المعقول لا يمكن حدوثه؟	الإفصاح عن الخسائر الطارئة الناتجة عن العلاج للالتزامات البيئية

المصدر: بالرقي التيجاني و غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 07-08 أبريل، 2008، ص 13.

2-4 تبويب عناصر التكاليف البيئية

يقصد بالتكاليف البيئية من وجهة نظر المنشأة جميع التضحيات (الصريحة والضمنية) التي تتحملها المؤسسة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة

لمزاوتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية في البيئة.¹

و هنالك أمثلة عديدة لتكاليف متعلقة بالبيئة ذات أهمية إلا أنها تختفي بصورة أو بأخرى في السجلات المحاسبية ضمن المصروفات غير المباشرة، وعند ظهور الحاجة الماسة لمثل هذه المعلومات فلن يكون من السهل إيجادها. إذ يفترض تبويب هذه التكاليف حسب العمليات والمنتجات التي تسبب في تحققها. الأمثلة عن هذه التكاليف تشمل رسوم الرخص البيئية وتكاليف التدريب والمصاريف القانونية...

و يذكر كذلك صعوبة الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية من السجلات المحاسبية، حيث أن النظم المحاسبية لا تحتوي بشكل عام معلومات تخص التكاليف البيئية المستقبلية رغم أنها قد تكون ذات أهمية نسبية على نشاط المنظمة، بسبب أن النظم المحاسبية غالباً تكون ذات طبيعة تاريخية. إضافة إلى أنها تفتقر إلى تكاليف البيئة غير الملموسة. على سبيل المثال التكاليف المترتبة عن الأداء البيئي الضعيف، مما قد يؤدي إلى خسارة بعض المبيعات بسبب اهتمامات الزبائن، كذلك الخسائر الناجمة عن عدم القابلية للدخول إلى السوق المالي والتأميني بسبب الحساسية للقضايا البيئية.² و التبويب المفضل لعناصر التكاليف المتعلقة بالبيئة دولياً يكون كما يلي:

جدول رقم (14) تبويب التكاليف البيئية

تبويب التكاليف	طبيعة التكاليف البيئية
تكاليف المواد المتعلقة بالمنتجات	سواء كانت منتجات رئيسية أو ثانوية أو تغليف.
تكاليف المواد غير المتعلقة بالمنتجات	ويقصد بها مشتريات المواد كالطاقة والماء وغيرها التي لا تصبح جزءاً من المنتجات وإنما قد تصبح نفاية وانبعاث.
تكاليف الرقابة على النفاية والانبعاث	وتشمل كلف المناولة والمعالجة والتخلص من النفاية والانبعاث، كما تتضمن كلف التعويضات عن الأضرار وغيرها.
تكاليف الوقاية من المؤثرات البيئية	وتشمل على أنشطة البيئة الوقائية كمشروعات الإنتاج النظيف، والكلف المترتبة عن نظم القياس والتخطيط البيئي.
تكاليف البحث والتطوير	وتشمل كافة الكلف المتعلقة بمشروعات البيئة والتطوير البيئي.
التكاليف غير الملموسة	وتشمل الكلف الداخلية والخارجية للأمر غير الملموسة، كالمسؤولية البيئية، والقوانين المستقبلية، والإنتاجية وسمعة المنظمة والعلاقات مع المساهمين وغيرهم.

المصدر: هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: "أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، أبريل 2006، ص 12.

¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، دمشق، 2010، ص 283.

² هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: "أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، أبريل 2006، ص ص 14-15.

2-5 قياس التكاليف البيئية

لإجراء قياس تكاليف التلوث ومعالجتها في البيانات المحاسبية، على المحاسب التمييز بين نوعين من التكاليف هما:¹

أ- **تكاليف الحد من التلوث:** ويندرج تحت هذا البند التكاليف الرأسمالية التي تنفق من أجل الحصول على الأجهزة والمعدات التي تستخدم للحد من التلوث الذي تسببه الآلات المستخدمة في الإنتاج. وبما أن معدات الحد من التلوث تمتاز بذات الخصائص التي تمتاز بها الآلات، إلا أنهما مختلفان من حيث الغايات، حيث تستخدم معدات الحد من التلوث لتقليل أضرار البيئة التي تسببها الآلات المستخدمة في الإنتاج، لذلك يلزم الفصل بين هذه التكاليف، ومعالجتهما بشكل مستقل من حيث القياس والمعالجة المحاسبية.

ب- **تكاليف إزالة التلوث:** وهي التكاليف التي تحدث لإزالة التلوث الذي تحدثه الأنشطة الصناعية الجارية أثناء عمليات الإنتاج، كالتكاليف التي تنفق على التعقيم وإزالة نفايات الإنتاج ومعالجتها لاحقاً، وهذه التكاليف والتي تشكل عبئاً على دخل الفترة التي أنفقت فيها، على خلاف النوع الأول من التكاليف التي يجري تخصيصها على الفترات المحاسبية المختلفة، نظراً للاستفادة من خدماتها لأكثر من فترة محاسبية.

3- التدقيق البيئي

التدقيق البيئي، أو ما يعرف أحياناً بالمراجعة البيئية، هو إحدى آليات الإدارة البيئية بشكل عام، و التي تهدف إلى تحديد الاعتبارات البيئية المتعلقة بنشاط ما، و تقويم الإجراءات و الأساليب المتبعة للتعامل معها، بهدف إيجاد آلية لضمان الجودة البيئية. و من المعلوم أن التدقيق البيئي يمكن أن يتم أيضاً على كل المستويات التي تطبق فيها نظم الإدارة البيئية السابق ذكرها، بدءاً من مستوى الدولة و انتهاءً بمستوى مؤسسة الأعمال أياً كان نوعها. و يرجع تاريخ تطور التدقيق البيئي إلى بداية الثمانينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية حيث أدى حصول بعض الحوادث البيئية إلى تعرض بعض الشركات الصناعية هناك إلى دفع غرامات و تعويضات هائلة نتيجة للمسؤولية عن الأضرار التي نشأت من تلك الحوادث. و لقد أظهرت تلك الأحداث الحاجة إلى آلية داخلية تضمن عدم تكرار حدوث تلك المشكلات، كما تضمن أن النظم المطبقة داخل تلك الشركات و كل الإجراءات و الوسائل المستخدمة سوف تؤدي إلى التوافق مع التشريعات البيئية القائمة. و لقد تشابه ذلك مع الآليات المستخدمة بالفعل في التدقيق المالي داخل المؤسسات أو ما يعرف أحياناً بالمراجعة الداخلية.²

¹ غراس محمد الطاهر و قروف محمد كريم، المحاسبة البيئية ومشاكل القياس والتصريح المحاسبي للأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول : آفاق التنمية المستدامة في الجزائر ومتطلبات التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 28 مارس 2010، ص 06.

² إبراهيم عبد الجليل السيد، مرجع سابق، ص 426.

3-1 تعريف التدقيق البيئي

أطلقت تسمية التدقيق البيئي أسوة بالتدقيق أو المراجعة المالية. ثم أخذ هذا المفهوم في التطور والانتشار، و ظهرت تعريفات متعددة كان أبرزها وأكثرها انتشارا التعريف الذي أصدرته غرفة التجارة الدولية ICC عام 1989 والذي يعرف عملية التدقيق البيئي بأنها "آلية إدارية منظمة و موثقة و تتم بصفة دورية بهدف التقويم الموضوعي لكيفية أداء النظم و المعدات البيئية من أجل حماية البيئة و ذلك من خلال تسهيل عملية تحكم الإدارة في الممارسات البيئية و تقويم كيفية التوافق مع السياسات البيئية للشركة و التي قد تشمل على التوافق مع المتطلبات البيئية القانونية".¹

و تعرفه وكالة حماية البيئة الأمريكية على أنه "فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي، بواسطة المنظمة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية، لتحديد تأثيرها على البيئة و متغيراتها".²

كما يعرفه (Paolo Baracchini) على أنه "التقييم المنهجي الموثق الدوري والموضوعي لنظام الإدارة البيئية للمنظمة والأداء البيئي، و ذلك بهدف تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمنظمة بالسياسات و البرامج و المعايير البيئية المعتمدة".³

ويتم تنفيذ التدقيق البيئي من خلال المراحل التالية:⁴

- أ - مرحلة التحقق من كفاءة الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية.
- ب - مرحلة جمع المعلومات والتقويم والتحليل لتحديد أوجه القصور.
- ج - مرحلة إعداد تقرير الأداء.

3-2 أهداف التدقيق البيئي

تحقق وظيفة التدقيق البيئي الأهداف التالية:

- تتبع تكاليف الالتزام بالمتطلبات الأساسية للحفاظ على البيئة؛
- تطوير الوعي البيئي للعاملين في المؤسسة؛
- تمكين المؤسسة من وضع خطط تراعي فيها كمية الخسارة عند الإنتاج؛
- معرفة أسباب النقص؛
- التأكد من التزام المؤسسة اتجاه المتطلبات التشريعية المنصوص عليها؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 426.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 134.

³ Paolo Baracchini, **Guide de la mise en place du management environnemental en entreprise selon iso 14001**, 3^{ème} édition, les presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, 2007, p 09.

⁴ تاج السر بشير عبدالله، المسح البيئي والمراجعة البيئية لتأمين التنمية الصناعية المستدامة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر القومي للصناعة السودانية: نحو تنمية صناعية شاملة، ندوة: البيئة، الصحة والسلامة المهنية، إتحاد الغرف الصناعية السوداني، السودان، فيفري 2010، ص 06.

- تمكين الإدارة من تعديل خططها.

و عند تطبيق التدقيق البيئي سيؤدي إلى تحقيق حماية البيئة من التلوث، حماية المجتمع من المخاطر الصحية والاقتصادية، مساعدة الشركات على التقليل من تكلفة الالتزامات البيئية وتطبيق مبدأ الإفصاح الشامل... إلخ.¹

3-3 أنواع التدقيق البيئي

مع تطور مفهوم التدقيق البيئي، الذي تواكب مع تطور مفهوم الإدارة البيئية، و تطور نظم الإدارة البيئية ذاتها فإنه يمكن تقسيم التدقيق البيئي إلى ثلاثة أنواع رئيسية و هي التي اشتملت عليها وثيقة صدرت عن وكالة حماية البيئة الأمريكية عام 1986:²

➤ التدقيق البيئي بهدف التأكد من عملية التوافق مع المتطلبات القانونية لحماية البيئة.

➤ التدقيق البيئي بهدف تقييم نظام الإدارة البيئية داخل المؤسسة و بيان مدى فاعليته.

➤ التدقيق البيئي بهدف تقييم المخاطر البيئية التي قد تنشأ عن استخدام بعض التقنيات أو المواد.

إلا أن هناك أشكالاً أخرى من التدقيق البيئي أصبحت تمارس الآن بشكل واسع مثل التدقيق البيئي الذي يهدف إلى تحديد فرص الحد من التلوث أو فرص أساليب و تقنيات "الإنتاج الأنظف"، أو التدقيق البيئي الذي يتم تنفيذه للتأكد من تطبيق التوصيات الواردة في دراسات تقييم الأثر البيئي خصوصاً بالنسبة إلى المشروعات الجديدة.

جدول رقم (15) أنواع التدقيق البيئي

الرقم	النوع	الجهة الطالبة	النتائج
1	تدقيق بيئي خارجي بمعرفة أجهزة البيئة	أجهزة حماية البيئة	التأكد من التوافق مع التشريعات البيئية
2	تدقيق بيئي خارجي بمعرفة جهة محايدة	مشترري، مؤسسات التمويل، شركات التأمين، حملة الأسهم	جمع معلومات محايدة عن الأداء البيئي للشركة
3	تدقيق بيئي داخلي	الإدارة العليا في الشركة	بهدف تقليل المخاطر البيئية أو تقييم أداء نظم الإدارة البيئية في الشركة
4	تدقيق بيئي بمعرفة طرف ثالث	الإدارة العليا في الشركة	بهدف الحصول على شهادات المطابقة لنظم الإدارة البيئية العالمية

المصدر: إبراهيم عبد الجليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية للمعرفة من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني: البعد البيئي، الطبعة الأولى، الدار العربية للعلوم-ناشرون-بيروت، 2006، ص 434.

¹ بن افج زويبة، توافر الإفصاح والتدقيق البيئي ضرورة لتقييم أداء المنظمة، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، 10-11 نوفمبر 2009، ص 08.

² إبراهيم عبد الجليل السيد، مرجع سابق، ص ص-426-427.

المبحث الثالث: خلق القيمة المستدامة للأطراف ذات المصلحة

إن من الضروري توضيح مفهوم مصطلح كثيرا ما يتردد في مجال الإدارة الإستراتيجية بصفة عامة ألا وهو خلق القيمة، ونشير إلى أن مفهوم القيمة يختلف باختلاف التخصصات، فمفهوم القيمة في التسويق يختلف عنها في المالية، كما يختلف باختلاف طبيعة الدراسة وهدفها فقد يستعمل بصفة دقيقة ومضبوطة أو يستعمل بصفة عامة و واسعة. و في إطار تبني مبادئ المسؤولية المجتمعية في المؤسسة فإن هذه الأخيرة و من أجل استمرارها و بقاءها فإنها تسعى إلى المحافظة على تطوير القيمة من خلال الاعتماد على أدوات فعالة لقياس الأداء الشامل (الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي) و بالتالي تساهم في استدامتها للأطراف ذات المصلحة معها.

المطلب الأول: مفهوم خلق القيمة في المؤسسة و أهم مصادرها

1- مفهوم خلق القيمة*

أصبح خلق القيمة في المؤسسات اليوم يتجسد من خلال الدوافع المعنوية المختلفة التي أصبح لها دور فاعل في تحسين القيمة للمؤسسة في نشاطها، و في حين تتفاوت مصادر القيمة غير المالية الحاسمة لكل نشاط تم الاستقرار على بعض الأصناف الحرجة للأداء المعنوي و التي تساهم في خلق القيمة للمؤسسات منها: الإبداع، العلاقة مع العميل، قيمة العلامة التجارية، قدرات و كفاءات الإدارة، الجوانب الاجتماعية و البيئية.

إذن مما لا شك فيه أن الأطر الأخلاقية و احترام المسؤولية المجتمعية و الالتزام تجاه المساهمين و البيئة و المجتمع تساهم في معظم الأحيان في تحسين القيمة، فهي تؤدي إلى زيادة الربحية في الأجل الطويل.

كما أن التقييم النهائي للمؤسسات لا يتم من خلال الحكم على رصيدها المالي أو الربح المحقق فقط، بل هذه القيمة الحقيقية هي في الواقع نتاج لتفاعل عوامل مادية و عوامل أخرى لا تقل أهمية هي العوامل ذات الطابع المعنوي و الاجتماعي.¹

و يمكن تقديم التعريفات التالية للقيمة:²

- "القيمة هي كل ما يبرر وجود المؤسسة سواء في المحيط السياسي، الاجتماعي، الثقافي، البيئي، المحلي، الدولي،... و تؤدي إلى زيادة جاذبيتها و تنافسيتها. و هي تعكس كفاءة و خبرة الأفراد و المنظمات".

* ليس المقصود بخلق القيمة الإيجاد من العدم، لأن هذا من خصائص المولى تبارك و تعالی، وإنما المقصود به تكوين و استحداث قيمة من مكونات سابقة، واستخدام مصطلح "خلق القيمة" استخدام مجازي للحفاظ على أصل الكلمة.

¹ بابا عبد القادر و وهبة مقدم، المسؤولية الاجتماعية ميزة إستراتيجية خالقة للقيمة (دراسة حالة شركة سونطراك)، منقول من الموقع:

http://fseg2.univ-tlemcen.dz/larevue07/____%20____%20____%20%20%20____%20____.pdf تاريخ الاطلاع: 14-11-2018.

² Line Bergery, **le management par les valeurs**, hermes-sciences, paris, 2011, p 45-53.

- "و هي معيار فعال لكل عملية تقييم، لكل قرار يتخذ، لكل توجهات و نشاطات المؤسسة. و تشارك القيمة ليس فقط مع الأجراء أو الزبائن، و لكن مع جميع الأطراف ذات المصلحة".
- كما تعتبر القيمة النتيجة الموضوعية لعملية قياس الأداء و من خلال تحسينه.
- "القيمة هي كل ما يمكن تقديمه و مشاركته مع الأطراف ذات المصلحة مثل: الأداء الجيد، حسن الانجاز، التحفيز، جودة المنتج أو الخدمة، الحصول على أسواق جديدة، الإبداع، السمعة... إلخ".

2- مصادر خلق القيمة للمؤسسة

من أجل خلق القيمة للمؤسسة، هناك مصدرين، فإما زيادة التمييز و إما تخفيض التكاليف، و لكل منها يجب توفر دعائم أساسية.

2-1 زيادة التمييز مصدر لخلق القيمة للمؤسسة

إن زيادة تمييز المؤسسة عن منافسيها تتولد من خلال تفاعل عدة محددات، حيث يساهم كل منها في إعطاء المؤسسة قيمة مضافة و يجعلها تميز في سوقها، و أهم هذه المحددات نجد:

- **التطور التكنولوجي:** و الذي يعتبر أحد القوى الأساسية في تشكيل المحيط التنافسي حيث يمكن أن يؤدي إلى:
 - تعجيل أو تعطيل نمو الطلب، و ذلك بإحداث ظواهر إحصالية جديدة، أو تسمح بتجديد المنتجات؛
 - باستطاعته تغيير هيكل و ديناميكية التكاليف بخلق مصادر جديدة للميزة التنافسية؛
 - بإمكانه أن يدمج أو يخلق عدة قطاعات، و ذلك بعرض عدة بدائل من خلال إحداث وظائف جديدة، أو أنه يجمع عدة وظائف في نفس المنتج.
 - يمكن تغيير حواجز الدخول.
- و عليه فإن اكتساب المعرفة التكنولوجية، و التحكم فيها أكثر من المنافسين، يمكن المؤسسة من تحقيق الميزة الأساسية و بالتالي التمييز الذي يخلق لها القيمة.

- **المعرفة التسويقية:** هي لا تقل أهمية عن المعرفة التكنولوجية، حيث تتمثل في امتلاك المؤسسة المؤهلات الضرورية لإعداد إستراتيجية تسويقية فعالة، مثل تطوير المنتجات الجديدة، التنوع في الخدمات، القيام بعمليات ترويجية، معرفة حاجات و رغبات الزبائن، دراسات السوق... إلخ.¹

2-2 تخفيض التكاليف لخلق القيمة للمؤسسة

و يمكن للمؤسسة خلق القيمة عن طريق تخفيض التكاليف و ذلك يتم من خلال:

¹ Felix Bogliolo, " La création de la valeur ", éditions d'organisation, Paris 2001, p 56.

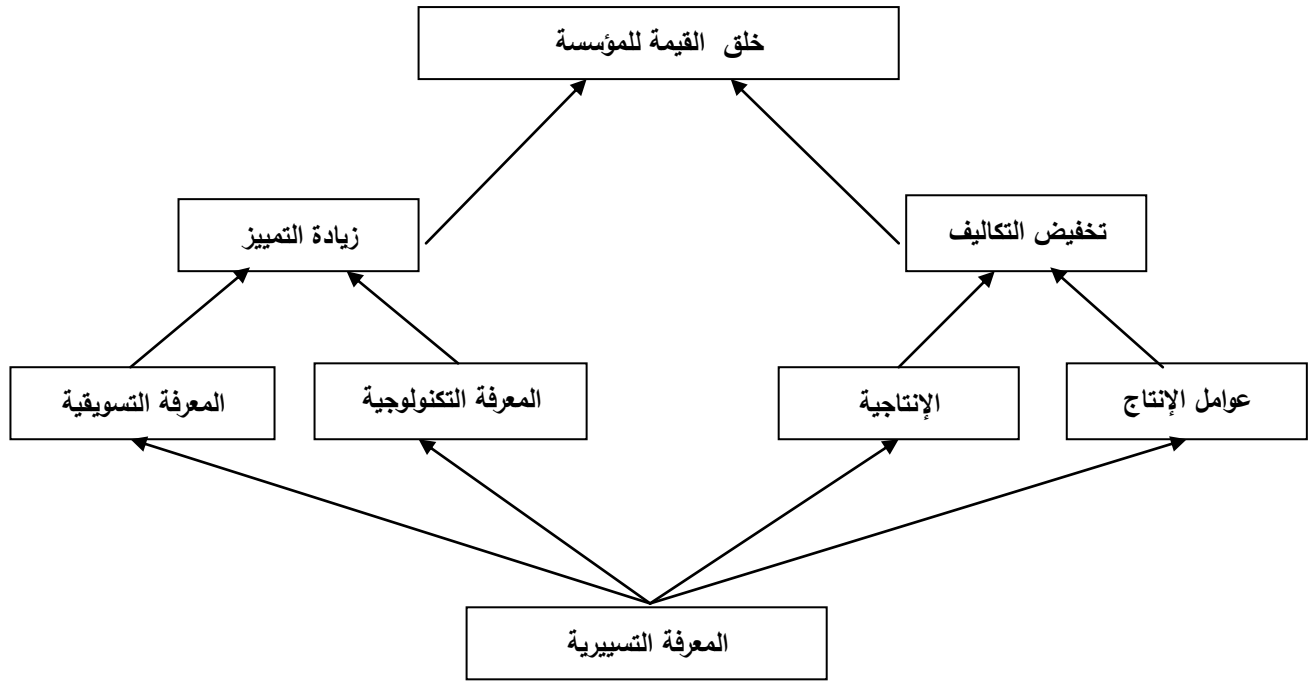
- **عوامل الإنتاج:** التحكم في عوامل الإنتاج، و حسن استغلالها، بما يسمح بتوفير الوقت و الجهد، و بالتالي تخفيض التكاليف.
 - **الإنتاجية:** عن طريق الرفع من الإنتاجية، من خلال تضافر عدة عوامل من أهمها: كفاءة العمال، التحكم في التقنية، المواد الأولية المناسبة، التجربة و اقتصاديات الحجم، الأجور و التحفيزات، المناخ الملائم...إلخ.
 - **الكفاءة التسييرية:** و هي ضرورية على كل المستويات، فخلق قيمة مضافة للمؤسسة مرتبط بزوايا عدة من نشاط المؤسسة، من برامج الإنتاج، قياس الأداء، نظام تكوين الموارد البشرية، مروراً بأنظمة الحوافز و الأجور و وصولاً إلى اتخاذ القرارات، عملية و إستراتيجية. فعملية خلق قيمة مضافة للمؤسسة ليس فقط مهمة الإدارة العامة، أو الإدارة المالية، بل تتخذ توجهها كبيراً نحو اللامركزية.¹
- إن خلق القيمة للمؤسسة يتم بتكاتف جهود كل أطراف المؤسسة: ممثلين، متخذي القرارات، مدراء، مستثمرين... ملاك...إلخ، فكلهم يتفوقون على لغة واحدة، و اتجاه واحد، هو خلق القيمة، و هو ما يتطلب ترابطاً قوياً لأنشطة و مجهودات كل هؤلاء. فتحقيق القيمة يعني نجاح و ربحية المؤسسة و هو ما يعود بالضرورة و كنتيجة حتمية بالنجاح على كل هاته الأطراف فيما بعد.
- و عليه فإنه على المؤسسة توجيه إستراتيجياتها إلى خلق القيمة، و البلوغ و الوصول بمسيرها و جميع ممثليها (عمالاً، أجراء،...) إلى المشاركة في خلق القيمة، بحيث يتم دعمهم و تحفيزهم بواسطة أجور متغيرة متنوعة. و من أجل بلوغ خلق القيمة للمؤسسة، عليها إذن إدارة عملياتها بلا مركزية حيث يجب استغلال كل منبع مقدم للقيمة. و على المدراء الإدراك بأن مهمتهم هي أصلاً التسيير بالقيمة و من أجل القيمة، و على ذلك المنطلق يجب أن تبنى اتصالاتهم و قراراتهم. حيث يطلب منهم التفكير الجيد و النظر إلى الأمور بعمق و بعد نظر شديد و توقع النتائج المترتبة عما يصدر من قرارات و ما يقومون به من إجراءات. فالتركيز المطلوب من أصحاب اتخاذ القرار يسمح بمعرفة التداعيات و التأثيرات الناتجة عن أي قرار تم اتخاذه فيما يخص القيمة المضافة، و مدى فعاليته في تحقيق و رفع هذه القيمة.
- إذن فمن أجل خلق القيمة للمؤسسة و بالتالي لجميع الأطراف ذات المصلحة المباشرة بها يجب وجود قيادة قوية و إدارة فعالة للكفاءات المحورية و الموارد البشرية، ممثلة في التوزيع الجيد للأفراد، و تنميتهم و تطويرهم من خلال التكوين و التعليم للوصول بهم إلى مستوى يؤهلهم لاستيعاب طرق و أساليب العمل و مهاراتهم و النظر إلى العنصر البشري على أنه أغلى أصل من أصول المؤسسة، إضافة إلى ضرورة حسن تسيير الوقت و استغلاله لصالح المؤسسة، و بالمثل مع بقية الموارد المادية و المالية الأخرى، التي يجب أن تستغل في أماكنها المناسبة و في الأوقات الحقيقية، عن طريق حسن القيام

¹ عبد اللطيف مصطفى، دور رأس المال البشري في خلق القيمة في المؤسسات المصرفية، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، العدد السابع، 2009، ص 30.

بالعمليات الضرورية لذلك.¹

و يمكن توضيح ما سبق في الشكل الموالي:

الشكل رقم (15) مصادر خلق القيمة



المصدر: كربالي بغداد، "تناسبية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية"، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 21، 22 ماي 2001، ص 7.

المطلب الثاني: القيمة المشتركة و الأطراف ذات المصلحة

قبل التطرق لمفهوم القيمة المشتركة تجدر الإشارة إلى أن التوجه السائد قبلا كان نحو القيمة التساهمية التي تهتم فقط بحملة الأسهم بالمؤسسة فلقد ارتبط خلق القيمة لمدة طويلة بالجوانب المالية في المؤسسة، حيث سعت هذه الأخيرة إلى خلق القيمة للمساهمين فقط، و بالتالي تعظيم ثروتهم، و اعتبرت ذلك الهدف المالي الأول الذي يجب تحقيقه، و هذا ما يلمس بوضوح في قول (G.B Stewart 1994): "... إن الهدف المالي الأول هو تعظيم ثروة المساهمين، و فائدة ذلك لا تعود على المساهمين فقط بل تعود على المؤسسة ككل."²

¹ مولاي مصطفى سارة، دور رأس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية المستدامة و خلق القيم في المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 05-أفريل 2016، ص 110.

² هاشمي عباس، الدور المحوري لتسيير الموارد البشرية في خلق القيمة لجميع الأطراف الآخذة، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الثالث، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، جوان 2008، ص 105.

1- مفهوم خلق القيمة التساهمية

خلال فترة التسعينات، أصبح مصطلح القيمة التساهمية شائعا في أوساط المساهمين وفي خطط المؤسسات التسييرية. فبالنسبة للمساهم، القيمة التساهمية تعبر عن "الزيادة في قيمة الأموال المستثمرة في فترة زمنية محددة، والتي يضاف إليها الأرباح الموزعة في هذه الفترة، والمزايا الأخرى مقاسة نقدا". ويلاحظ في القيمة التساهمية أنها شديدة التغير في فترة قصيرة ذلك أنها تخضع جزئيا للتغيرات الحاصلة في سوق الأسهم.¹

لكن ورغم أهمية خلق القيمة للمساهمين إلا أن التركيز على هذا الهدف سيؤدي إلى إهمال الأطراف الأخرى ذات المصلحة مع المؤسسة، خاصة المورد البشري الذي يعتبر ثروتها الأساسية، لا سيما وأن التجارب الميدانية أظهرت أن المؤسسات التي تأخذ بعين الاعتبار جميع الأطراف ذات المصلحة في خلق القيمة أكثر نجاحا وازدهارا من تلك التي تهتم إلا بخلق القيمة للمساهمين. وعلى هذا الأساس اقترح عدد من الباحثين منظورا آخر ينادي بضرورة خلق القيمة لكافة الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة بما فيهم المساهمين.²

2- مفهوم خلق القيمة المشتركة

يعرف (porter & kramer) على أنها السياسات و الممارسات العملية التي تعزز تنافسية المؤسسة و تحسن في نفس الوقت الشروط الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمعات التي تمارس فيها المؤسسة النشاط. و تعرف أيضا على أنها "عملية خلق قيمة اقتصادية من خلال خلق قيمة اجتماعية و هذا يمثل إحدى القوى الدافعة للإنتاجية، الإبداع و النمو، و الطريقة الوحيدة لاسترجاع المؤسسة لشرعيتها في المجتمع". كما تمثل القيمة المشتركة "عملية إدماج القيمة الاقتصادية للمؤسسة مع المنفعة الاجتماعية جنبا إلى جنب عند اتخاذ المؤسسة لقرارات الاستثمار". و لا تعبر القيمة المشتركة عن القيام بالأعمال الخيرية لصالح المجتمع و إنما تبحث عن تحقيق الأرباح من خلال حل مشاكل المجتمع.³

كما أنها تعتبر من المنظور الأمثل لتحقيق عوائد و بطريقة متوازنة لجميع الأطراف ذات المصلحة على المدى الطويل.⁴

3- الفرق بين القيمة المشتركة و المسؤولية المجتمعية

عند التركيز على البعد الاجتماعي يصبح من الصعب الفصل بين بعض المفاهيم المتشابهة مثل المسؤولية المجتمعية و القيمة المشتركة، و يمكن توضيح أهم الفروق بين المفهومين كما يلي:

¹ Giorgio Pellicelli , *Stratégie d'entreprise*, De Boeck, Belgique, 2007, P 68.

² هاشمي عباسية، مرجع سابق، ص 106.

³ محمد فلاق و آخرون، خلق القيمة المشتركة و تصحيح مسار المسؤولية الاجتماعية كآلية لاستدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي، 06-07 ديسمبر 2017، ص 06.

⁴ Rita Maria Züger, *Gestion d'entreprise-compétence de base en gestion*, 2^{ème} édition, compendio bildungsmedien AG, Zurich, 2011, p 52.

- تركز المسؤولية المجتمعية على مفاهيم المؤسسة المواطنة، الأعمال الخيرية، الاستدامة و غير ذلك، و لها ثلاثة أبعاد: بعد اقتصادي، بعد اجتماعي و بعد بيئي، و لكنها تمارس كمنشآت تسويقية ثانوية كنتيجة للضغوطات الخارجية على المؤسسة، في حين تعتبر القيمة المشتركة أساس التنافس للمؤسسة.
- تمثل القيمة المشتركة الأساس في استثمارات المؤسسة و في تحقيق الأرباح و هي مرتبطة بالمؤسسة ككل، في حين أن المسؤولية المجتمعية لها أثر محدود في أرباح المؤسسة، كما تمتلك برامج المسؤولية المجتمعية جزءا محددًا في الميزانية.
- تسعى المسؤولية المجتمعية إلى تقديم التبرعات و الأعمال الخيرية لمعالجة بعض المشاكل الاجتماعية بينما عملية خلق القيمة المشتركة تعمل على إعادة تعريف دور المؤسسات باعتبارها قوة كبرى لحل ضغط المشاكل المجتمعية.
- تعتمد المسؤولية المجتمعية على المقاربة الدفاعية لتحسين سمعتها و تغطية بعض الممارسات غير الأخلاقية في حين نقطة البداية لخلق القيمة المشتركة هي استغلال الموارد، المهارات و القدرات الإدارية لتحسين البعد المجتمعي.
- يركز مفهوم القيمة المشتركة حول عملية إيجاد الفرصة و ليس المقايضة، فهي تتعلق بكيفية خلق أثر مجتمعي إيجابي لتحقيق مستويات أداء عالية و لا تبحث عن حجم الأداء الاقتصادي الذي يجب أن يرضي به المستثمرون لخلق انطباع اجتماعي إيجابي.
- لا يعبر مفهوم القيمة المشتركة عن الأعمال الاقتصادية أو الاجتماعية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح بشكل مباشر أو غير مباشر و إنما تعبر عن الأعمال التي يعتبر تحقيق الأرباح كمحفز أساسي للنمو و هذا على عكس المسؤولية المجتمعية التي لا تهدف دائما إلى تحقيق الربح.
- يكمن الفرق الأساسي في كون المسؤولية المجتمعية تركز على القيام بأعمال لا ترتبط بنشاط المؤسسة في حين أن القيمة المشتركة تدمج البعد الاجتماعي و البيئي في نشاطات المؤسسة لتحقيق قيمة اقتصادية.¹

4- خلق القيمة للأطراف ذات المصلحة

يعد خلق القيمة للمؤسسة دافعا قويا لوجودها، و هدفا تسعى إلى تحقيقه عن طريق الاستغلال الجيد لإمكاناتها، و توجه القيمة عند تحقيقها إلى أطراف عديدة و هي الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة. و فيما يلي يتم عرض مجال استفادة أهم الأطراف ذات المصلحة من القيمة.

أ- أصحاب الأسهم (ملاك المؤسسة):

و هم أصحاب الدور الرئيسي في المؤسسة و محدد رسالتها و مجال نشاطها و يتم تحقيق القيمة لهم من خلال تعظيم أسعار الأسهم، و كذا حصة الأرباح التي يحصلون عليها.²

¹ إسحاق خرشي، نحو نموذج جديد لأعمال الشركات الاقتصادية الجزائرية لخلق القيمة الاقتصادية و المنفعة الاجتماعية، الملتقى الدولي الثاني عشر حول: دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف-، 14-15 نوفمبر 2016، ص 06-07.

² Jokung Octave, **Introduction au Management de la valeur**, Edition DUNOD, Paris, 2001, p 18.

ب- الأجراء (الأفراد العاملين في المؤسسة):

و يتم توجيه القيمة إليهم من خلال توفير الجو الملائم لحثهم على العطاء للتقدم و التطور، و كذا تقدير و تقييم جهودهم و إسهاماتهم عن طريق وضع نظام محكم للأجور، الترقيات، الضمانات و المكافآت، بالإضافة إلى الاحترام و تحسين ظروف العمل و الأمن...¹

ج- الموردون:

هم مجموعات ذات أهمية كبيرة، حيث تزود المؤسسة بمجموعة الموارد المادية، المالية و البشرية، و التي تحتاجها من اجل تقديم محفظة منتجات لعرضها على الزبائن. و تسعى المؤسسة لخلق القيمة لمورديها من خلال التعامل الدائم معهم، بتقديم مخطط طلب مستمر و بأسعار مرضية للطرفين. لكن ديمومة هذا التعامل المرضي تتوقف على السير العادي لنشاط المؤسسة و استمرارها، و هذا بدوره يرتكز أساس على حسن أدائها و نجاحها في خلق القيمة لزيائنها.²

د- الزبائن: و هم يلعبون بوضوح دور جوهري لصالح المؤسسة. فهم من يحددون قيمة السلع و الخدمات التي تنتجها، و هم من يستهلكونها، و لأهميتهم فقد أصبح التوجه بالزبون اليوم مفتاح نجاح المؤسسات جميعها ربحية أو غير ربحية، و تقدم المؤسسة لهم القيمة من خلال المنتجات و التي تكون قادرة على أن تلي احتياجاته بالشكل المتوقع والمرغوب أو تفوقه.³

المطلب الثالث: الاستدامة و القيمة

1- تعريف القيمة المستدامة

قد بات من الواضح بأن استخدام مصطلح الاستدامة (sustainability) بالوقت الحاضر يمثل مدى واسع من الالتزامات و الأفعال المتقابلة ما بين منظمات الأعمال بشتى تخصصاتها و أنشطتها المختلفة من جانب و المجتمع عبر ممارسات أفرادها اليومية و بجميع أشكالها من جانب آخر.

و يمكن تقديم تعريف للاستدامة يتوافق مع التوجهات المعاصرة في النظرة إلى البيئة و حمايتها و بروز المفاهيم التسويقية المتوافقة مع التوجهات الاجتماعية و المستندة في جوهرها على المعايير الاقتصادية كالتالي: "استراتيجيات التطوير المعتمدة من قبل منظمة الأعمال لتحقيق هدفين في وقت واحد يتمثل الأول في دعم و إسناد البيئة و الثاني توليد الربح".⁴

و تعرف القيمة المستدامة بأنها القيمة التي تم إنشاؤها عندما يكون المستوى العام للآثار البيئية والاجتماعية ثابتا، مع

¹ هاشمي عباسية، مرجع سابق، ص 116.

² نفس المرجع السابق، ص 120.

³ Jokung Octave, **Op.Cit**, P 19.

⁴ Kotler Philip & Armstrong Gray, **Principles of Marketing**, 11th ed, Pearson Prentice- Hall, 2007, p 634.

الأخذ بعين الاعتبار فاعلية المؤسسة في المجال البيئي و الاجتماعي و كذا مستوى استهلاك الموارد و استعمال المورد البشري (الكفاءة).

يتم تطبيق هذه الفكرة من القياس بشكل كبير من قبل وكالات التصنيف المجتمعية والمؤشرات المسؤولة اجتماعياً. هذه المنظمات عموماً تقوم بإجراء مقارنات على مستوى نفس القطاع من أجل التوصل إلى ترتيب المؤسسات حسب القطاع. و يمكن لمعيار المقارنة المرجعية أن يساعد في قياس المساهمة في الاستدامة إذا تم تحديد القضايا القطاعية بدقة. و يتم احتساب القيمة المستدامة للمؤسسة على أساس المقارنة بين القيم التي تم إنشاؤها بنفس الموارد من خلال معيار المقارنة المرجعية. و بعبارة أخرى بنفس الموارد المالية، البيئية و الاجتماعية التي تم استخدامها من طرف المؤسسة في فترة معينة. و يمكن القول أن خلق القيمة المستدامة كمقياس للأداء العام للمؤسسة يعتبر في قلب نظام التسيير القائم على القيمة. و تنشأ القيمة لما تتجاوز المردودية مقدار التكاليف، أي تحسب القيمة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{القيمة} = \text{المردودية} - \text{التكاليف}. \text{ و تخضع القيمة المستدامة أيضاً لهذه القاعدة.}^1$$

2- سلسلة القيمة

يعتبر مايكل بورتر أول من تطرق إلى مصطلح سلسلة القيمة في ثمانينات القرن العشرين، و يمكن تعريفها على أنها طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة الأنشطة التي تؤديها المؤسسة و يمكن من خلالها فهم المصادر الحالية و المحتملة للميزة التنافسية للمؤسسة و التي يمكن أن تساهم في تخفيض التكاليف من جهة و رفع حجم العوائد من جهة أخرى.²

الشكل رقم (16) سلسلة القيمة



الهامش = القيمة الإجمالية - مجموع التكاليف المرتبطة بممارسة الأنشطة المنتجة للقيمة

Source: Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle de gestion : Manuel et applications**, 5^{ème} édition, Dunod, paris, 2018, p 14.

¹ Amel Ben Rhouma, **LE CONCEPT DE LA VALEUR DURABLE : UNE APPLICATION AU SECTEUR DE L'ENERGIE EN France**, disponible sur le site: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00481586>, consulté le: 11-11-2018.

² Michel Monereau, **Management des organisations touristiques**, 2^{ème} édition, Bréal, paris, 2008, p 97.

تقسم الأنشطة الرئيسية إلى خمس فئات:

- 1) **الأنشطة المتعلقة بالإمدادات الداخلية:** وتشتمل على أوجه النشاط الخاصة باستقبال المواد الخام وتخزينها وتوزيعها لإنتاج المنتج النهائي.
- 2) **العمليات (الانتاج):** وهي أوجه النشاط التي تحدد طبيعة عمل المنظمة والتي تحول المدخلات إلى مخرجات .
- 3) **الأنشطة المتعلقة بالإمدادات الخارجية:** وتتضمن الأنشطة المتعلقة بتجميع وتخزين و توزيع المنتجات.
- 4) **التسويق والمبيعات:** وتشتمل أوجه النشاط الخاصة بالترويج والإعلان وتدريب رجال البيع، وحسابات العملاء، وغيره من الأنشطة التي تعرف المستهلك بالمنتج أو تحفزه على الشراء.
- 5) **خدمات ما بعد البيع:** التي تدعم قيمة المنتج أمام العميل كخدمة الصيانة.

أما الأنشطة المساعدة أو الداعمة فتعرف بأنها أوجه الأنشطة التي تدعم أوجه الأنشطة الرئيسية وتضفي قيمة على المؤسسة و هي أنشطة لا بد من تواجدها للوصول لتحقيق الميزة التنافسية وهي أنشطة دائمة للأنشطة الأخرى ولنمو المؤسسة ولضمان المركز التنافسي لها، وتشمل:

📌 **المشتريات:** وتشمل كافة الأنشطة التي تعمل تدبير احتياجات المنظمة من مختلف المدخلات من المواد الأولية، الآلات.

📌 **تسيير الموارد البشرية والكفاءة:** كتخطيط القوى العاملة والاستقطاب والاختيار والتعيين والتدريب.

📌 **البحوث والتطوير التكنولوجي:** كتطوير المنتجات والعمليات والأجهزة أو بحوث التسويق وبحوث تطوير العنصر البشري.

📌 **الهياكل القاعدية للمؤسسة (أنظمة الإدارة):** وتشمل أنشطة الإدارة في مجالات التخطيط الاستراتيجي والتنظيم والرقابة والمالية.¹

3- مجال تدخل مراقبة التسيير

ينظر للمؤسسة الكفؤة اليوم على أنها تلك التي يمكن أن تحقق و تشارك القيمة مع الأطراف ذات المصلحة معها. حيث تعتمد قيمة المؤسسة على قيمة منتجاتها و أنشطتها، و على المسير أن لا ينظر فقط من منظار التكاليف بل يجب أن يهتم بالعلاقة "تكلفة- قيمة".

¹ Alain Desreumaux et autres, **Stratégie**, 2^{ème} édition, Pearson, paris, 2009, p 80.

و لا ترتبط القيمة بالجانب المالي فقط، حيث يتمثل هذا المجال في استيعاب أي أصل إلى أصل مالي يكون قياسه الصحيح هو القيمة الحالية للتدفقات المتوقعة لذلك الأصل، مع الأخذ في الاعتبار المخاطر المرتبطة به. و عليه فالقيمة ترتبط أيضا بالمجالات غير المالية، التي يتطلب الأمر عند قياسها إعداد مؤشرات غير مالية (extra-financière).¹

و يلعب نظام مراقبة التسيير دورا مهما في تحديد العلاقة التالية "تكلفة- قيمة" عن طريق توضيح أهم مراحل سلسلة القيمة و التي تكون فيها القيمة المحصلة أكبر من تكلفتها المحددة من خلال محاسبة التسيير. و من خلال وظيفتي المحاسبة و التسويق تتحول القيمة إلى عوائد مالية.

بالإضافة إلى أن نظام مراقبة التسيير يساهم في تحديد أهم المراحل في سلسلة القيمة التي تظهر المساهمة في خلق القيمة و التي لا تظهر ذلك، و بالتالي يتم حذف هذه الأخيرة.²

و مع توسيع مسؤولية المؤسسات، تواجه مراقبة التسيير تحديات جديدة في إنجاز مهمتها. بالإضافة إلى أن أخذ أهداف جميع أصحاب المصلحة في الاعتبار يجعل المؤسسة في تحدي صعب على المستوى الاستراتيجي. و من ناحية أخرى، فإن تحديد الأهداف التي تدمج الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بطريقة قابلة للقياس الكمي يبدو أكثر تعقيداً من الأهداف الاقتصادية. يتطلب إدخال القيم في المؤسسة، بعد تبني إستراتيجية المسؤولية المجتمعية، استيعابها من قبل الأفراد لضمان التقارب بين الأهداف الفردية والتنظيمية، بالإضافة إلى أنه و من خلال مقارنة مراقبة التسيير المدمج للمسؤولية المجتمعية مع مراقبة التسيير التقليدي، نلاحظ أن عددًا معينًا من الافتراضات أصبح موضع تساؤل. فقياس الأداء لم يعد يتم في إطار الجانب الاقتصادي بل انتقل إلى قياس الأداء الشامل الذي يعنى بالمجالات الاقتصادية، الاجتماعية و البيئية. هذا يؤدي إلى توسيع مجال تحقيق القيمة للأطراف ذات المصلحة. ويؤدي عدم تكيف المؤسسة مع ظروف عدم التأكد إلى إعاقة نشاط مراقبة التسيير في تحقيق مستوى مرضي من التماسك وكذلك في توقع المستقبل.³

و من خلال سلسلة القيمة في إطار المسؤولية المجتمعية يطرح سؤال جوهرى ألا و هو: كيف للمؤسسة أن تدمج التكاليف الاجتماعية و البيئية دون المساس بالأداء الشامل و دون المساس بتنافسيتها و استمراريتها؟ و يعد هذا الأمر (العلاقة بين المسؤولية المجتمعية و خلق القيمة) من أصعب الأمور التي تواجه مجال القياس.

و يتعدى الأمر - عند الحديث عن المسؤولية المجتمعية- القيمة المالية بحيث انتقل المجال إلى خلق قيمة شاملة للأطراف ذات المصلحة تركز على الأبعاد الثلاثة للمسؤولية المجتمعية (الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي).

و لا يتأتى ذلك إلا من خلال إعمال نظام شامل لقياس الأداء "الأداء الشامل".

¹ Claude Alazard et Sabine Sépari (2018), *op.cit*, p 14.

² Nicolas Berland et Yves De rongé, *Contrôle de gestion: perspectives stratégiques et managériales*, 2^{ème} édition, Pearson, France, 2013, p 42.

³ Anne Catherine Moquet, *De l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et à l'instrumentation de la performance globale*, revue Management et avenir, N03, CAIRN, 2005, p 157-158.

و في دراسة قام بها (Dominique Gangneux) خبير في المواصفة القياسية "النسخة الأنجلوساكسونية" (SA 8000) بمكتب (Veritas, grande-bretagne) خلص إلى أن 68% من المؤسسات التابعة لمؤشر (CAC 40) المعتمدة على القواعد الأخلاقية في نشاطاتها حققت نتائج جد إيجابية في مجال خلق القيمة و لكن مؤسسة واحدة من اثنان قامت بتقييم آثار هذه السياسة على الأداء الاقتصادي، هذا فضلا على أن السمعة و صورة المؤسسة تمثل 60% من القيمة لهذه المؤسسات.¹

و عموما المؤسسة المسؤولة مجتمعيًا تتحقق لها القيمة للأطراف ذات المصلحة معها في الأشكال التالية:²

➤ توسيع جاذبيتها و تمييز رأسمالها القائم على السمعة و الصورة الحسنة.

➤ جذب المستثمرين.

➤ تحسين الجودة و تخفيض تكاليف الموردين.

➤ جذب المشاريع.

➤ تطوير أداء العمال.

➤ تحسين الأداء.

➤ زيادة الابتكار و الإبداع.

➤ ربح الوقت و المال.

➤ زيادة الإنتاجية.

➤ تحسين الأداء في مجال البورصة.

➤ تطوير الكفاءة في مجال التفاوض.

➤ تخفيض معدلات الحوادث.

➤ حسن تسيير المخاطر.

➤ زيادة حماية البيئة.

➤ تطوير الميزة التنافسية.

➤ تطوير المبيعات.

➤ جذب المزيد من الزبائن.

¹ Olivier Dubigeon, **mettre en pratique le développement durable: quels processus pour l'entreprise responsable?**, 2^{ème} édition, éditions village mondial, paris, 2005, p 26.

² **ibidem**, p 28-36.

خلاصة الفصل

عملت أدوات مراقبة التسيير للتقليدية لمدة طويلة كأدوات لقياس و تقييم الأداء و ساعدت بنجاح المؤسسات على خلق القيمة و الاستعداد لمواجهة المشكلات المستقبلية، و كان نجاحها هذا نتيجة للظروف التي نشأت و طبقت فيها و التي تميزت بالتأكد و التوسع الصناعي و نمو الطلب و قلة المنافسة، و لم يكن الأمر آنذاك يتطلب معرفة واسعة حول المحيط الخارجي للمؤسسات.

غير أن تطور المحيط و تحوله إلى كثير التعقيد، شديد المنافسة، التغير السريع للمنتجات، الانتقال في الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد المعرفي، بالإضافة إلى اقتحام مفهوم التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية عالم المؤسسات، كل هذه المتغيرات جعلت من الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير غير قادرة على التقييم الشامل و الدقيق لأداء المؤسسات و بالتالي عدم المحافظة على القيمة المحققة.

وتضم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير عددا هائلا من المؤشرات و غالبا ما تكون مالية تحليلية لا تسمح بتفسير واضح للانحرافات الملاحظة، في حين تبحث الأدوات الحديثة عن مؤشرات شاملة تعطي تفسيرات واسعة حول الانحرافات الملاحظة و ذلك بالأخذ بعين الاعتبار المؤشرات الاجتماعية و البيئية.

و تعد لوحة القيادة المدمجة لأبعاد المسؤولية المجتمعية، بطاقة الأداء المتوازن (لوحة القيادة المتوازنة)، لوحة القيادة الخاصة برأس المال الفكري (NAVIGATEUR DE SKANDIA)، و التي تستعين بالمؤشرات المقترحة في إطار المبادرة العامة للإبلاغ (GRI). بالإضافة إلى توجه المحاسبة نحو محاسبة المسؤولية المجتمعية، المحاسبة البيئية، التدقيق البيئي،... و التي تسعى للكشف على التكاليف الاجتماعية و البيئية للكشف الحقيقي و الدقيق عن أداء المؤسسات الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي.

و تعد الأدوات السابقة الذكر أهم منتجات الادارة الحديثة و أهم الأدوات المستحدثة في قياس و تقييم الأداء. كما تتميز هذه الأدوات بكونها قادرة على سد الفجوة بين المدى الطويل و المدى القصير من خلال تبني التوجه الاستراتيجي. و أيضا الاعتماد على مؤشرات جديدة غير مالية (EXTRA FINANCIERS) تسمح بإعطاء صورة أوضح عن الأداء و بعدد محدود تفاديا لتشتت الأذهان أثناء التقييم و التركيز على ما يبرز من الأداء و هذا ما يعتبر محافظة على القيمة المحققة و بالتالي تتحقق استدامة القيمة للأطراف ذات المصلحة.

الفصل الرابع

دراسة تطبيقية لدور مراقبة التسيير

في خلق القيمة المستدامة في

الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات

—تسعة—

مقدمة الفصل:

بعد التطرق إلى الجانب النظري الذي تناول عموماً تغير قواعد مراقبة التسيير في إطار تبني مبادئ المسؤولية المجتمعية، التي انتقلت وظيفتها من تقييم الأداء المالي إلى تقييم الأداء الشامل، و الذي يشمل الأبعاد الثلاثة للمسؤولية المجتمعية (الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية)، و يتم القياس باعتماد أدوات عديدة منها لوحات القيادة، بطاقة الأداء المتوازن، لوحة القيادة الاسكندنافية، المحاسبة و التدقيق البيئي،... هذه الأدوات تعمل على قياس الأداء الشامل بدقة و بالاعتماد على مؤشرات قياس مالية و غير مالية (extra financières) و هذا يؤدي - ليس فقط - إلى المحافظة على القيمة بل و المساهمة في استدامتها للأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة.

سيتم في هذا الفصل تطبيق الدراسة النظرية و إسقاطها على إحدى المؤسسات الاقتصادية، و قد تم اختيار المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات (SOMIPHOS) لهذه الدراسة كونها تعتبر الأكثر مناسبة للإسقاط، حيث تعتبر المؤسسة المخترعة الوحيدة التي تنشط في مجال استخراج و تصنيع و تصدير مادة الفوسفات على المستوى الوطني، بالإضافة إلى أنها انتهجت في وقت معين مبادئ التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية، فخلافاً لمشاركتها في خلق الثروة الوطنية فهي تشارك أيضاً في الحفاظ على البيئة لإدراكها بأن نوع نشاطها يغلب عليه الطابع المنجمي الذي ينجر عنه انبعاث الغبار و بالتالي تلويث البيئة. كذلك في إطار انتهاج المؤسسة لسياسة المسؤولية المجتمعية فقد حضرت طويلاً للحصول على شهادات المطابقة، فحصلت سنة 2007 على شهادتي (ISO و ISO 9001 و 14001) و سعت للحصول على شهادة (OHSAS 18000). و كل ذلك في سبيل تعزيز الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية.

و بناءً على ما سبق سيتم في هذا الفصل تقديم محاولة لقياس الأداء الشامل في مؤسسة (SOMIPHOS) من خلال اقتراح نماذج لكل من لوحة القيادة الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية، و كذا اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة، و هذا للحصول على النتائج التي تعكس مستوى الأداء العام للمؤسسة، و بالتالي الحكم على مدى مساهمتها في تحقيق القيمة المستدامة.

و سيتم تناول هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم عام للشركة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS
- المبحث الثاني: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحة القيادة
- المبحث الثالث: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحات القيادة الإستراتيجية

المبحث الأول: تقديم عام للشركة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS

تمتلك الجزائر ثروات معدنية نفيسة منها الحديد و الفوسفات، و قد أدى هذا إلى إنشاء مؤسسة وطنية للإشراف على الاستغلال الأمثل للكميات الهائلة من هذه المعادن. و تعتبر الشركة الوطنية للحديد و الفوسفات - و حاليا مجمع مناجم الجزائر - من أهم المؤسسات المنجمية على المستوى الدولي، و انبثقت عنها الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات. و سيتم من خلال هذا المبحث التعريف بهذه الأخيرة و التركيز على وظيفة مراقبة التسيير بها، و كذا التعرض لمدى تبنيتها لمفهوم الاستدامة و المسؤولية المجتمعية.

المطلب الأول: التعريف بالشركة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS

أولاً: الشركة الوطنية لمناجم الجزائر " منال "

قبل التطرق إلى التعريف بالشركة الوطنية لمناجم الفوسفات (SOMIPHOS) تجدر الإشارة إلى أن هذه الأخيرة تابعة لشركة الفوسفات و مناجم الحديد و البوزلان و الحديد المصهور و العقار (فيرفوس - FERPHOS). و منذ سنة 2011 فقد تقرر اندماجها سنة 2011 بالشركة الوطنية لمناجم الجزائر "منال".

تم تحديد و تنظيم سير المجمع المنجمي الوطني الجديد "مناجم الجزائر" الذي أنشأ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 85-11 المؤرخ في 16 فيفري 2011 يتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر المسماة " منال ش.ذ.أ " و سيرها.* و طبقاً لأحكام هذا المرسوم فإن مناجم الجزائر و الذي يسمى اختصاراً " مجمع منال " و هو شركة ذات أسهم يجوز على رأسمال اجتماعي قدره خمسة ملايين دينار جزائري (5.000.000.000 دج) مقسم على خمسة آلاف سهم قيمة كل واحد منها 1 مليون دينار جزائري (1.000.000 دج) مكتتبه و محررة كلياً و حصرياً من طرف الدولة. و تهدف هذه الشركة خاصة سواء في الجزائر أو على المستوى الدولي إلى تطوير الاستكشاف المنجمي الوطني قصد الكشف عن موارد معدنية جديدة و إعداد و تطبيق إستراتيجية للتطوير.

هذه الهيئة التي تملك الدولة رأسمالها الاجتماعي "غير قابل للتقادم و التنازل" ستسهم بقوة في تكثيف التنقيب عن الثروات المنجمية في البلاد و استغلالها و هو ما من شأنه أن يساعد على توفير مناصب الشغل و رفع نسبة الصادرات من غير المحروقات. و تتولى هذه الشركة أيضاً توزيع و تسويق المنتجات المستخرجة من المناجم بعد أن يتم تحويلها حسب المرسوم.

و تهدف شركة مناجم الجزائر " منال ش.ذ.أ" سواء في الجزائر أو الخارج إلى ما يأتي:

* أنظر الملحق رقم 01.

- تطوير التنقيب في الميدان المنجمي الوطني من أجل إيجاد احتياطات جديدة للموارد المعدنية.
 - إعداد إستراتيجية تنمية الشركة و تنفيذها.
 - البحث عن الثروات المعدنية و تطويرها و استغلالها باستثناء المحروقات.
 - تطوير و استغلال المناجم و المحاجر و كل نوع من النشاط المنجمي.
 - القيام بجميع عمليات تحويل و تميمين الموارد المنجمية.
 - توزيع و تسويق المواد المستخرجة من الاستغلالات المنجمية و/أو الناتجة عن تحويلها.
 - إعداد السياسة المالية للشركة و تنفيذها.
 - 8- تميمين الثروات المنجمية لحقيبتها بصفة منفردة أو في إطار شراكة.
 - حيازة و اكتساب و تسيير كل سهم أو أخذ حصص و كذا تحقيق أي عملية مالية لها علاقة بهدف الشركة.
 - تسيير و إجراء الرقابة الإستراتيجية لحقبة أعمالها و كل القيم المنقولة الأخرى.
 - تشجيع و تطوير التكامل الوطني في ميادين التكوين و البحث و التطوير و الهندسة و الصناعة بصفة عامة.
- و بشكل أعم إنجاز جميع العمليات الصناعية أو التجارية أو المالية أو المنقولة أو العقارية التي ترتبط بهدف الشركة و من شأنها تشجيع تطورها.
- تباشر شركة مناجم الجزائر "منال" في إطار تحقيق هدف الشركة على الخصوص ما يأتي:
- تطلب و تحصل على تراخيص البحث المنجمي مع الحقوق و الواجبات التابعة لها.
 - تمارس حق المخترع المرتبط بنتائج هذه الأبحاث المنجمية.
 - تطلب و تحصل على كل سند و/أو رخصة استغلال منجمي¹.

و يتكون المجمع المنجمي "مناجم الجزائر" من:

- 1- شركة الفوسفات و مناجم الحديد و البوزلان و الحديد المصهور و العقار (فيرفوس - FERPHOS) مشكلة بشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) و شركة مناجم الحديد (SOMIFER)
- 3- المؤسسة الوطنية للمنتجات المنجمية غير الحديدية و المواد المفيدة (ENOF)
- 4- المؤسسة الوطنية للملح (ENASEL)
- 5- المؤسسة الوطنية للرخام (ENAMARBRE)

¹ المرسوم الرئاسي رقم 11-85 المؤرخ في 16 فيفري 2011 يتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر المسماة " منال ش.ذ.أ " و سيرها.

* أنظر الملحق رقم 02.

6- الوكالة الوطنية لتوزيع و تحويل الذهب (AGENOR)

7- المؤسسة الوطنية لاستغلال مناجم الذهب (ENOR)

8- المؤسسة الوطنية للجرانيت (« prod-granulats ») (ENG)

9- الديوان الوطني للبحث الجيولوجي و المنجمي (« recherche géologique et minière ») (ORGM)

و تعد (شركة FERPHOS) التي حلت محل شركة سوناريم (الشركة الوطنية للبحوث و الاستغلال المنجمي) التي
أنشئت في جويلية 1983 قبل أن يتم تحويلها إلى شركة ذات أسهم مع تسميتها الحالية في ماي 1990 أكبر شركة
تابعة لمجم "مناجم الجزائر".¹

ثانيا: تعريف الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات

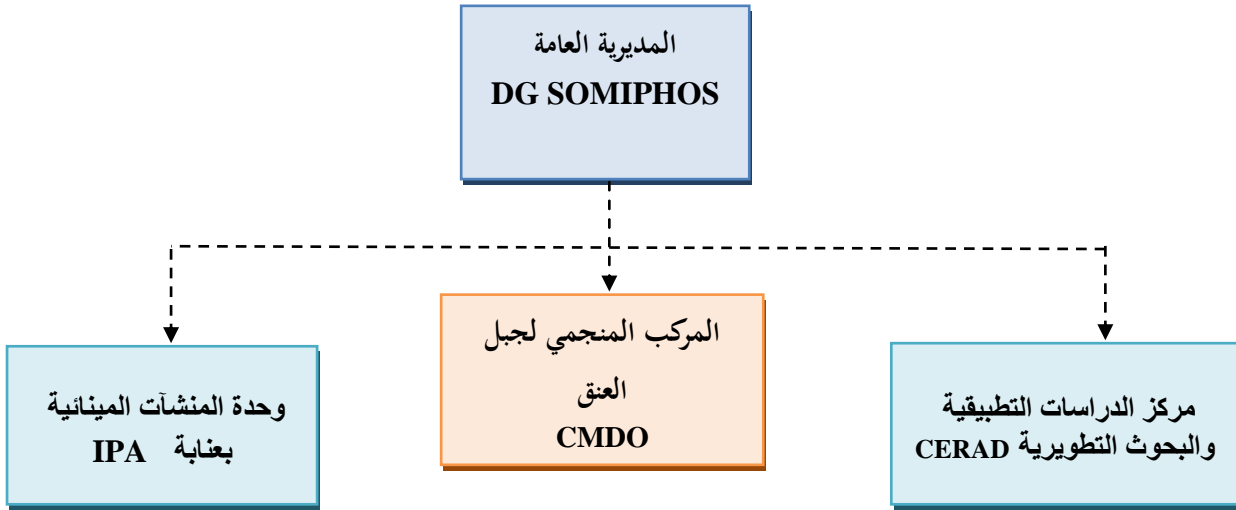
تعتبر الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات مؤسسة ذات أسهم، و هي مؤسسة فرعية من المؤسسة الأم
FERPHOS-group، حيث تم تقسيم هذه الأخيرة سنة 2004 إلى عدة فروع:

- المؤسسة الوطنية لمناجم الحديد SOMIFER: مقرها الاجتماعي بولاية تبسة؛
- مؤسسة البوزلان و مواد البناء SPMC: مقرها الاجتماعي بمدينة بني صاف بعين تموشنت؛
- مؤسسة السباكة بالونزة SFO: مقرها الاجتماعي بدائرة الونزة ولاية تبسة؛
- مؤسسة نقل الموارد المنجمية SOTRAMINES: مقرها الاجتماعي بولاية تبسة؛
- مؤسسة العقارات و البناء: مقرها الاجتماعي بمدينة عنابة؛
- المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS: و هي المؤسسة محل الدراسة، مقرها الاجتماعي بمدينة تبسة.

بدأت (SOMIPHOS) ممارسة نشاطها بشكل مستقل عن (FERPHOS) بتاريخ 01 جانفي 2005،
و هي متخصصة في عمليات البحث والاستغلال والمعالجة وتسويق مادة الفوسفات المتواجدة بالمركب المنجمي جبل
العنق لمختلف الأسواق داخليا و خارجيا. و هي مؤسسة مساهمة برأسمال اجتماعي قدره 1.600.000.000 دج.
و تضم المؤسسة ثلاث وحدات، تظهر في الشكل الموالي:

1 <http://www.industrie.gov.dz/IMG/pdf/MANAL.pdf>

شكل رقم (17) وحدات المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات



Source: www.ferphos.com, consulté le 05-03-2015.

1- المركب المنجمي لجبل العنق CMDO:

ويعد مركب جبل العنق أكبر منجم جزائري للفوسفات، لتربيته على إحتياطي يقدر بأكثر من ملياري طن. ويقع هذا المنجم في مدينة بئر العاتر في الجنوب الشرقي لولاية تبسة على بعد حوالي 100 كلم، مرفق بمصنع متكامل لمعالجة وتحويل مادة الفوسفات بطاقة إنتاجية تقدر بـ: 2 إلى 4 طن سنويًا.

كما تجدر الإشارة في نفس هذا السياق إلى أن منجم جبل العنق عبارة عن كتلة منجمية كلسية تتكون من الفوسفات و الكلس و الرمل سمك الطبقة الفوسفاتية حوالي 30 متر تعلوها طبقة كلسية ماثلة لسمك مغطاة هي بدورها بطبقة رملية. هذا إلى جانب أن فرع جبل العنق يضم أربع قطاعات غنية بالفوسفات و هي: الجميجمة، كاف السنون، طرفاية، بلاد الحدبة. و يعد المركب القلب النابض والعمود الفقري للمؤسسة، وللمجموعة الصناعية ككل.

2- مركز الدراسات التطبيقية والبحوث التطويرية CERAD:

نشأ هذا المركز عام 1991 تحت تسمية وحدة البحث التطبيقي L'URA، و التي شكلت مع مكتب الدراسات المنجمية LE BEM ما يعرف بـ: CERAD، و تتمثل مهامه في البحث المتواصل و تحضير الدراسات و الأبحاث المنجمية قصد تحسين جودة المنتج، و القيام بمشاريع بحثية تدخل في إطار إستراتيجية المؤسسة الطويلة المدى والهادفة إلى تثمين مادة الفوسفات وتحويلها إلى مواد تدخل في بعض الصناعات مثل الصيدلانية والزراعية... وغيرها؛ بالإضافة إلى البحث عن الحلول الناجعة للمشكلات البيئية المرتبطة بالمؤسسة.

3- وحدة المنشآت المينائية بعنابة IPA:

تعتبر هذه الوحدة امتداداً للمركب المنجمي لجبل العنق، تقوم بشحن الفوسفات لتصديره إلى الخارج، سعة شحنها تقدر بـ: 120.000 طن، و تبلغ قدرة الشحن لديها من 25000 إلى 50000 طن بواسطة الرافعات.

ثانيا: أهمية مؤسسة SOMIPHOS

تلعب مؤسسة SOMIPHOS أدواراً هامةً جداً في الاقتصاد الوطني، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في استخراج الفوسفات الخام (المادة الأولية) من جبل العنق، ثم تحويله بعد مروره بعملية المعالجة إلى إنتاج تام يباع في الأسواق المحلية والأجنبية، هذا بالإضافة إلى كل ما تقوم به المؤسسة من عمل اجتماعي داخلي لفائدة عمالها وموظفيها، وذلك يعكس بصفة جلية الدور الفعال للمؤسسة، سواء بالنسبة لموظفيها أو بالنسبة لباقي الأفراد داخل أو خارج المؤسسة، والذين يستفيدون بطريقة غير مباشرة منها. و تبرز أهمية المؤسسة من خلال الإنجازات التالية:

- تشغيل أكثر من 1300 عامل، وبالتالي محاولة القضاء على البطالة أو الإنقاص منها في المنطقة؛
- جلب العملة الصعبة من خلال التصدير؛
- الاستفادة من العلاقات الخارجية مع مختلف الدول عن طريق الاستثمار؛
- استفادة العديد من الطلبة المتربصين في المؤسسة؛
- القيام بدورات تكوينية أو السماح لعدد كبير من الطلبة المتخرجين عن طريق عقود ما قبل التشغيل والإدماج المهني لحاملي الشهادات، في حالة ما لمست المؤسسة في هؤلاء الكفاءة والعمل الجاد.

ثالثا: الامتيازات التي تقدمها المؤسسة لموظفيها

تولي المؤسسة عناية كبيرة لعمالها وموظفيها، فهي تعمل على توفير أحسن الظروف للعمل، بالإضافة إلى تدعيمهم لتقديم كل ما لديهم لإنجاح المؤسسة وتطويرها، ولهذا فهي تمنح امتيازات عديدة منها:

- القيام بدورات تكوينية للعمال في العديد من المجالات؛
- منح عدة امتيازات للعمال؛
- إمكانية ترقية العمال؛
- المساعدة الاجتماعية للموظفين؛
- تقديم المساعدات المالية لمتاجيها من الموظفين كالتسيقات على الأجور مثلاً؛
- توفير الأمن والوقاية للعمال لمتابعة عملهم في أحسن الظروف.

رابعاً: أهداف شركة مناجم الفوسفات

تسعى المؤسسة إلى تحقيق أهدافها المنشودة من أجل ضمان استمرارها وفرض وجودها في السوق، وفيما يلي أهم هذه الأهداف:

- تطوير وتوسيع نشاطات الأبحاث المنجمية؛
- إنشاء وتوسيع الإمكانات الصناعية ووسائل التخزين وتطوير هياكل الصيانة التي تمكن من تحسين القدرات الإنتاجية؛
- تزويد السوق الوطنية والمحلية بكميات كبيرة من الفوسفات؛
- إنتاج أكثر من 1.5 مليون طن من الفوسفات سنوياً، والتطلع لكمية 02 مليون طن في المستقبل؛
- العمل على توسيع وزيادة حصتها في السوق الدولية وتحقيق أكبر معدل ربح؛
- تنويع المنتجات المنجمية خاصة الفوسفات من أجل تلبية متطلبات السوق الدولية؛
- البحث عن الشراكة الأجنبية؛
- المساهمة في تكوين وتحسين مستوى المستخدمين.

المطلب الثاني: عرض أنشطة الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات و هيكلها التنظيمي

أولاً: عرض أنشطة المؤسسة

لا يقتصر نشاط شركة مناجم الفوسفات على الإنتاج، بل يتعدى ذلك ليشمل الأنشطة التالية:

1- الأنشطة الإنتاجية: تتمثل الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة فيما يلي:

أ- استخراج الفوسفات من المركب المنجمي بجبل العنق: يستخرج الفوسفات من منجم جبل العنق الذي يقع على مسافة 90 كلم من المقر الإداري، ويحتوي على احتياطي من الفوسفات يقدر ب 2 مليار طن.

ب- اغناء ومعالجة الفوسفات: وتتم هذه العملية بالمراحل التالية:

- التكسير: وتتم هذه العملية باستخدام آلة واحدة من نوع **BABBITESS**.

- التحضير: وتتمثل هذه العملية في الطحن والغريلة.

- المعالجة بالطريقة المائية: تمر بالمراحل التالية:

● الترويق: والهدف منه إزالة الشوائب الأقل من 1.25 ملم والأكثر من 80 ملم وهي الفقيرة من خامس

أكسيد الفوسفات الثنائي P_2O_5 .

- التحميص: تتم هذه العملية باستخدام ثلاثة أفران من نوع **DORROLIVER** وذلك بهدف تفكيك وإزالة المواد الموجودة في الفوسفات الذي تم تروييقه.
- الغسل: الهدف من هذه العملية إزالة المواد الجيرية والأكسيدات الناتجة عن عملية التحميص وتستخدم فيها الهيدروسيكلونات.
- التجفيف: تهدف هذه العملية إلى حصر نسبة الرطوبة بين 0.2% و 13% وذلك باستخدام فرنين دائريين من نوع **REQUET TESSON**.

- المعالجة بالطريقة الجافة: تتكون هذه العملية من:

- التجفيف: ويتم بواسطة فرنين لحصر نسبة الرطوبة بين 1% و 9%.
- الغريلة: ويستخدم فيها أربعة غراييل من نوع **RAWUM** بقطر 0.8 ملم ينتج بعد هذه المرحلة أربعة أنواع من الفوسفات تسوق في السوق الداخلية والخارجية وهي:
 - النوع الأول: فوسفات 63 - 65 PBL: يحتوي على 29% من مادة الفوسفات، ويستخدم في الصناعة وفي الفرش المباشر للتربة.
 - النوع الثاني: فوسفات 66 - 68 PBL: يحتوي على 31% من مادة الفوسفات ويستخدم في صناعة الأسمدة القابلة للانحلال في التربة.
 - النوع الثالث: فوسفات 69 - 72 PBL: يحتوي على 32% من الفوسفات ويستخدم في الصناعة، كتصنيع الأسمدة الزراعية والمنتجات الكيميائية والمواد الصيدلانية.
 - النوع الرابع: فوسفات 73 - 77 PBL: يحتوي على 34% من الفوسفات ويستخدم هذا النوع أساسًا في صناعة الأسمدة المجهزة والمنتجات الكيميائية.

2- الأنشطة التجارية: تتكفل الشركة بالأنشطة التجارية التالية:

- البحث عن الزبائن وإبرام الصفقات؛
- تسيير المنتجات الموجهة للعملاء وفقًا للعقود المبرمة، وكذلك القيام بالتغطية التجارية في المواعيد المحددة؛
- متابعة التخزين في الميناء، والشحن في السفن لتوصيل المنتج للمستهلك النهائي.

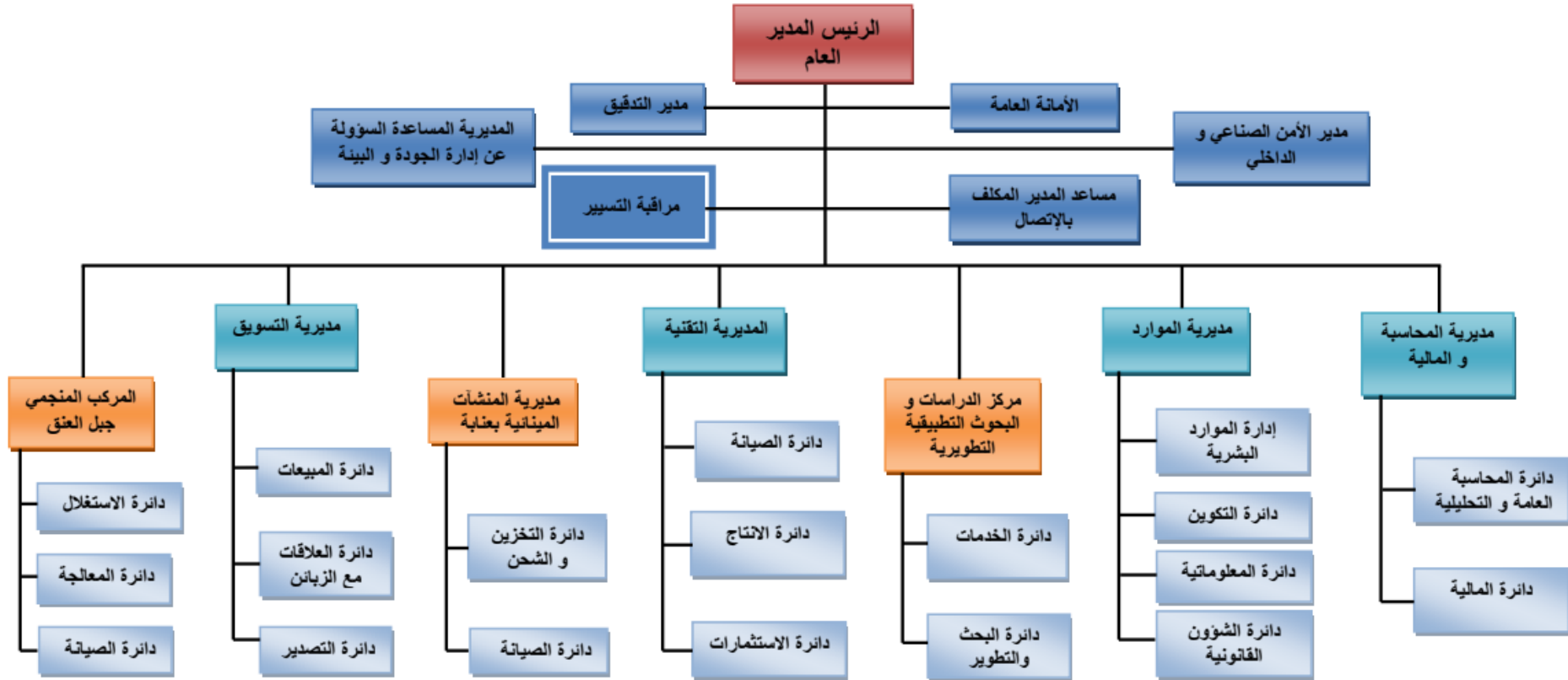
3- الأنشطة الخدمية: تتمثل في إجراءات النقل والصيانة (محليا و خارجيا)، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية.

4- الأنشطة التطويرية: تتمثل في مختلف الدراسات التي تجري على مستوى المؤسسة ويقوم بها مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية **CERAD** وتهدف إلى تحسين المنتج من الفوسفات وتميزها عن منتج المنافسين. السعي من أجل تفعيل عملية الشراكة الوطنية/ الأجنبية في جميع المجالات ذات الفائدة وقابلية التطوير، وخاصة في مجال الاستغلال المنجمي وحماية البيئة،...

ثانيا: عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة

لتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها، وجب وجود هيكل تنظيمي متماسك يسمح بالقيام بمختلف النشاطات بالشكل الأمثل ولهذا وضعت مؤسسة مناجم الفوسفات هيكلًا تنظيميًا وظيفيًا يقسم المؤسسة حسب وظائفها الأساسية مع تجزئة هذه الوظائف إلى أقسام فرعية. وهذا ما يلاحظ من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 18: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات - تبسة-



المصدر: الأمانة العامة

و يمكن تحليل الهيكل التنظيمي كما يلي:

- 1- **الرئيس المدير العام:** وهو أعلى سلطة والمسير الأول في المؤسسة، يقوم بإتخاذ القرارات وهو المسؤول عن التفاوض أثناء إقامة العلاقات مع الزبائن أو علاقات الشراكة والمشاريع الضخمة.
- 2- **الأمانة العامة (السكرتارية):** وتتمثل مهامها في تنظيم وتنسيق عمل المدير العام.
- 3- **المدير المساعد المكلف بالتدقيق والاستشارة:** وهو مسؤول عن عمليات التدقيق الداخلية في حسابات الشركة ومختلف عملياتها المالية، ومساعدة المدير العام في مراجعة الميزانيات والأجور لأجل المصادقة عليها. بالإضافة إلى الإشراف على السير الحسن للمدققين الخارجيين وإعداد التقارير اللازمة لذلك.
- 4- **المديرية المساعدة المكلفة بإدارة الجودة والبيئة:** من مهامها:
 - وضع برنامج تخطيط الإنتاج وفقا للجودة المطلوبة؛
 - الإشراف على الإنتاج والبيئة والمنشآت الصناعية؛
 - السعي وراء حماية العتاد وصيانتته.
- 5- **مساعد مكلف بالاتصال:** من مهامه تنظيم وتحويل الاتصالات داخل وخارج الشركة.
- 6- **مدير الأمن الصناعي:** مسؤول عن الأمن الداخلي للمؤسسة وسلامة الأفراد العاملين من حوادث العمل والسهر، على تهيئة الظروف اللازمة للعمل، ومراقبتها بصورة مستمرة والإشراف على توفير كل الوسائل الضرورية من أجل التقليل من حوادث العمل وحفظ سلامة الأفراد.
- 7- **مديرية المركب المنجمي جبل العنق:**
ومن مهامها الإشراف على نشاطات إنتاج الفوسفات وتصنيفه وتكريره.
- 8- **مديرية المنشآت المينائية بعنابة:**
تتم بإدارة عمليات استقبال شحنات الفوسفات وتخزينها، ومن ثم شحنها في السفن ونقلها إلى الزبائن في السوق الدولية، بالإضافة إلى عمليات الصيانة الدورية للسفن والقيام بالإجراءات الإدارية والجمركية اللازمة.
- 9- **مديرية مركز الأبحاث والدراسات التطبيقية للتطوير:** ومن مهامها:
 - دراسة العينات المستخرجة من المنجم ؛
 - تحليل العينات ومطابقتها مع مواصفات الجودة ؛
 - العمل على تطوير المنتج استجابة لرغبات الزبائن ؛
 - وإيجاد الحلول الناجعة للمشاكل البيئية.

10- مديرية التسويق:

تتم هذه المديرية بالإشراف على نقل المنتجات إلى مدينة عنابة ومتابعة إجراءات تصديرها إلى الخارج إضافة إلى قيامها بعملية شراء التجهيزات الإنتاجية، وتشرف على ثلاث دوائر هي: دائرة التصدير، دائرة العلاقات مع الزبائن ودائرة المشتريات.

11- المديرية التقنية:

تتم بالإشراف على عمليات الإنتاج من خلال تحقيق وإنجاز الإنتاج المقدر سنوياً، والعمل على صيانة العتاد والتجهيزات الكهربائية والصناعية في المؤسسة، بالإضافة إلى تخطيط الاستثمارات اللازمة والسهر على تنفيذها في ما يخص تطوير العملية الإنتاجية وعمليات الصيانة. تضم ثلاث دوائر: دائرة الإنتاج، دائرة الصيانة، ودائرة خاصة بالاستثمارات.

12- مديرية الموارد:

تعمل على توفير الاحتياجات داخل المؤسسة وتقديرها والمتعلقة ب: التوظيف، التكوين، التدريب، الترقية، توزيع العمال على المناصب المؤهلة حسب الخبرات ومتابعتها. وكذلك من مهامها الاهتمام بالانضباط داخل المؤسسة، مراقبة العمال على مستوى الوحدات ومراجعة ملفات العمال المحالين على التقاعد. وتضم الدوائر التالية:

- دائرة الموارد البشرية: تشرف على جميع الاعتبارات المتعلقة بالموارد البشرية من توظيفها، وتقسيمها بين مختلف الأقسام وكذا مراجعة ملفات العمال المحالين على التقاعد.

- دائرة التكوين: يشرف على التكوين المستمر للطاقات البشرية لتحسين أدائها ورفع مردوديتها.

- دائرة الشؤون القانونية: تهتم بحل المشاكل والنزاعات التي يمكن أن تنشأ بين المؤسسة وأطراف أخرى كما تعمل على منح جميع نشاطاتها الصفة القانونية.

- دائرة الموارد المعلوماتية: تعمل على توفير، جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها الشركة سواء كانت معلومات داخلية أو خارجية.

13- مديرية المالية والمحاسبة: تعمل على ضبط منهجية العمل في المجال المحاسبي والمالي ومراجعة كل الأعمال

اللازمة لمتابعة الوضعية المالية وكذا ضبط الميزانيات وإجراء التقييمات السنوية لإيرادات ومدفوعات الشركة وتضم دائرتين هما:

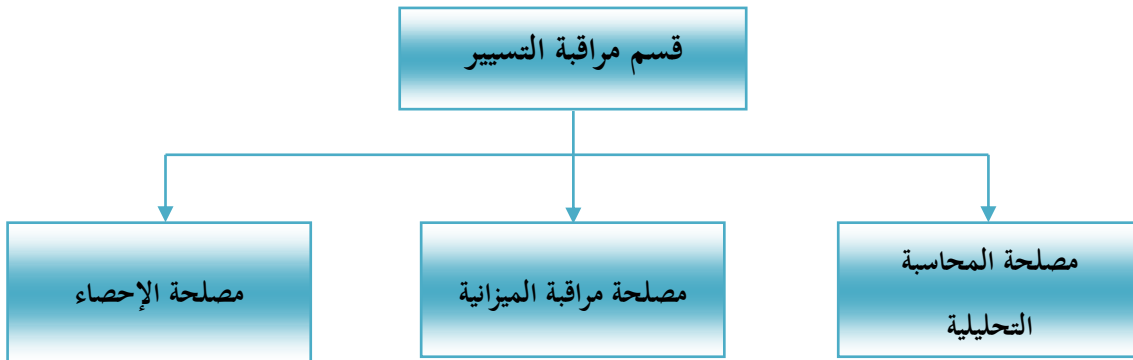
- دائرة المالية: يقوم بمتابعة التسيير المالي، أي مدخلات المؤسسة من الأموال والمخرجات.

- دائرة المحاسبة: يقوم هذا القسم بتسجيل كافة العمليات المحاسبية.

المطلب الثالث: دور و مكانة وظيفة مراقبة التسيير في الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات

يبرز دور و مكانة وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة مناجم الفوسفات في مساعدة المسؤولين العمليين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم و تحقيق أهدافهم من خلال سيرورة عمليات قائمة على وضع الميزانيات و خطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية و محددة، كما يقوم مراقب التسيير بمتابعة النتائج و تحديد الانحرافات و مساعدة المسؤولين على شرح أسبابها و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، و الملاحظ في مؤسسة (SOMIPHOS) تواصل قسم مراقبة التسيير للمديرية العامة مع قسم مراقبة التسيير في أهم وحدة تابعة لها و هي المركب المنجمي بجبل العنق. فبالنسبة لقسم مراقبة التسيير في المركب فيعتبر ذو أهمية كبيرة في معرفة ما للمؤسسة وما عليها من إيرادات وتكاليف، يشرف عليه رئيس القسم، يساعده في التسيير موظفون مختصون في الدراسات الاقتصادية والإحصائية، وينقسم إلى ثلاث مصالح موضحة في الشكل الموالي:

شكل رقم (19) مخطط قسم مراقبة التسيير بمركب جبل العنق



المصدر: قسم مراقبة التسيير

1- مهام مصلحة مراقبة الميزانية

- مراقبة تسيير المؤسسة في جميع جوانبها المالية والاقتصادية؛
- تقديم تقارير حول عملية الإنتاج لمدير المؤسسة؛
- تتكلف بالمحاسبة التحليلية في المؤسسة (حساب تكلفة، الإنتاج سعر التكلفة، النتيجة... الخ)؛
- الإشراف على جميع نشاطات المؤسسة؛
- المشاركة في إعداد الميزانية التقديرية؛
- مراقبة الميزانية التقديرية ومقارنتها بالفعالية؛
- حساب الخسائر التي تتحملها المؤسسة وإيجاد الفرق بين الإيرادات والتكاليف؛

- محاولة معرفة الظروف المحيطة بنقص الإنتاج؛
- متابعة عملية الإنتاج؛
- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية قبل بداية السنة وإرسالها إلى المديرية العامة للاستشارة وأخذ القرار؛
- إعداد الميزانية التقديرية لكل فرع على مستوى المؤسسة من أجل تحليل وإنجاز القرارات المناسبة لتخصيص التكاليف على كل المستويات ومقارنتها بالتكاليف الحقيقية.

2- مهام مصلحة المحاسبة التحليلية

- حساب جميع أنواع التكاليف مباشرة وغير مباشرة؛
- حساب تكاليف الاستغلال؛
- حساب تكاليف استعمال مختلف وسائل الإنتاج (شاحنات ثقيلة كانت أو خفيفة، ورشات عمل... الخ).

3- مهام مصلحة الإحصاء

- إعداد مجموعة من القوائم والجداول التي تخص جميع نشاطات الميزانية؛
- إعداد مجموعة من التقارير الاقتصادية التي تساهم في التسيير القيم للمنجم (المؤسسة) تقارير الإحصاء من حيث الجانب المادي والإنتاجي؛
- تقارير يومية لعملية الإنتاج على جميع المستويات (المحجر، سلسلة التكرير... الخ).

أما بالنسبة لقسم مراقبة التسيير في المديرية العامة فهي تقوم بمتابعة و تقييم أداء مختلف الوحدات و الأقسام و المصالح من خلال التقارير التي تصلها، كما تعتبر الوسيط بين الإدارة العامة و مختلف هذه الوحدات المصالح و الأقسام. و تعتمد مراقبة التسيير في عملية تقييم الأداء على مجموعة من الأدوات التي تمكنها من تحصيل مختلف المعطيات و المعلومات لتقوم من خلالها بإعداد مؤشرات الأداء المختلفة.

و عموما تقوم مديرية مراقبة التسيير بالمهام الأساسية التالية:

- مساعدة المديرية المختلفة و الأقسام على وضع الميزانيات التقديرية.
- مراقبة الميزانيات و تحليل أسباب الانحرافات.
- التنسيق و المساهمة في تحضير الخطة السنوية.
- متابعة كل القرارات و الإجراءات المتخذة.
- ضمان سلامة النظام المعلوماتي المحاسبي في مختلف الأقسام.
- جمع المعلومات المتعلقة بكل أنشطة المؤسسة.

4- أهم أدوات مراقبة التسيير المعتمدة من طرف المؤسسة

تعتمد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة على عدة أدوات تساعده في مهمة إعداد المؤشرات المهمة لتقييم الأداء، من أهمها:

أ- المحاسبة العامة:

من بين أهم الأدوات التي تستعملها المؤسسة محل الدراسة في عملية مراقبة هي المحاسبة العامة، كونها إلزامية التطبيق. و أهم الأدوار التي تقوم بها المحاسبة العامة في مؤسسة مناجم الفوسفات تتمثل في:

- جمع و تسجيل و تحليل مختلف العمليات الممكن التعبير عنها نقديا.
- حساب نتائج النشاط: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، النتيجة الصافية، و غيرها.
- السماح بمعرفة مدى تطور ذمة المؤسسة (الأصول و الخصوم).
- التمكين من المتابعة الشهرية للتدفقات المالية في المؤسسة.
- تزويد مختلف المتعاملين مع المؤسسة بالبيانات اللازمة (الزبائن، البنوك، هيئات رقابية أخرى...).

ب- المحاسبة التحليلية:

إضافة إلى استعمال المحاسبة العامة فإن المؤسسة محل الدراسة تستخدم المحاسبة التحليلية بغرض:

- معرفة تكاليف مختلف المنتجات و الوظائف في المؤسسة.
- متابعة تطور التكاليف الخاصة بمختلف الأقسام و من ثم تقييم أداء رؤساء المراكز فيما يخص القدرة على التحكم في التكاليف.
- توفير المعلومات الضرورية بغرض استخدامها في تحضير الميزانيات.
- مقارنة النتائج الفعلية مع المعايير المحددة.

ج- نظام تسيير الميزانية:

تقوم المؤسسة سنويا بإعداد الميزانيات الخاصة بمختلف أقسامها، حيث يتم التعبير في هذه الميزانيات عن الخطط المفصلة في شكل قيم كمية، كما يتم فيها إظهار الموارد الواجب تحصيلها و كذا استعمالها. و يذكر أن المؤسسة تقوم أيضا بإعداد ميزانية خاصة بالبيئة و ذلك في إطار تبنيها النسبي لسياسة التنمية المستدامة. و الدور الأساسي الذي تلعبه الميزانيات في المؤسسة محل الدراسة هو:

- الترجمة الكمية للخطة الإستراتيجية.
 - تحديد مسؤوليات كل مدير و تفويض الصلاحيات مما يسمح بتحقيق اللامركزية.
 - تقييم أداء الأقسام و المصالح، حيث يتم دوريا (شهريا، سنويا) مقارنة مع الأهداف المحددة.
 - و يقوم مراقب التسيير بالتقييم الشامل لميزانيات مختلف الأقسام و المصالح و التأكد من سلامتها.
- د- أسعار التبادلات الداخلية: و بغرض تحسين الأداء العام، تقوم المؤسسة بتطبيق نظام أسعار التبادلات الداخلية فيما بين الأقسام من أجل تحديد المسؤوليات بدقة و تحديد الربح الناتج عن كل قسم، و الذي من شأنه خلق جو تنافسي بين مختلف الأقسام و المصالح.

ه- نظام لوحات القيادة:

- إن عملية متابعة تنفيذ الموازنة والخطط المبرمجة يتطلب تحضير نماذج ملخصة ومعبرة عن طبيعة النشاط بواسطة مؤشرات دقيقة تسمح بتحديد وضعية التنفيذ من أجل اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب وهذا ما يتم بواسطة لوحات القيادة.
- و إعداد لوحة القيادة في مؤسسة (SOMIPHOS)، يتم بصفة دورية، و هناك لوحات قيادة شهرية و أخرى سنوية.
- تقوم مختلف الأقسام و المصالح بإعداد بطاقات أداء مساعدة (canevas) بمثابة لوحات قيادة تحوي مؤشرات خاصة بنوع النشاط الممارس، و يقوم مراقب التسيير بتجميع تلك البطاقات ليقوم بإعداد لوحة القيادة الشاملة للمؤسسة.
- و بالنسبة لمؤشرات لوحة القيادة تتصف بأنها مجمعة وشاملة كلما اتجهت نحو المستوى الأعلى إلا إذا كانت هناك الحاجة إلى معرفة تفاصيل وضعيات معينة.

وعموما تضم لوحة القيادة في المؤسسة العناصر التالية:

- ما تحقق في الفترة الماضية؛
- ما تحقق في الفترة الحالية؛
- النمو بالقيمة والنسبة؛
- الأهداف المحددة؛
- معدل الإنجاز؛
- ملاحظات.

المطلب الرابع: واقع التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية في الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات اعتمدت المؤسسة في الفترة الممتدة من 2007 إلى 2010 على سياسة مدججة قائمة على التنمية المستدامة و ممارسة المسؤولية المجتمعية و تجسيد دور المواطن، بغرض المشاركة في تعزيز الثروة الوطنية، ترقية الإطار المعيشي (الاجتماعي) و الإطار العلمي، القيام بواجب حماية البيئة... و بالرغم من أنها تنازلت عن اعتمادها للمواصفتين القياسيتين (ISO 9001:2000) الخاصة بنظام إدارة الجودة، و (ISO 14001:2004) الخاصة بنظام الإدارة البيئية*، إلا أن توجهها نحو التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية مازال قائما، بل و أن التغيير الذي بموجبه تم إدماج الشركة الوطنية لمناجم الفوسفات بالمجمع الوطني لمناجم الجزائر (groupe MAN-AL) تضمن نية المجمع في التوجه نحو اعتماد المواصفة القياسية العالمية للمسؤولية المجتمعية (ISO 26000).

كما تسعى المؤسسة إلى تحسيس كل العمال بأن التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية باتت ضرورة حتمية و واجب على الجميع الالتزام به لضمان البقاء.

و يمكن تقديم واقع التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية في المؤسسة محل الدراسة في النقاط التالية:

1- الرسالة:

تساهم المؤسسة في خلق الثروة الوطنية عن طريق عمليات البحث المستمرة و التطوير، استغلال و تسويق الموارد الطبيعية المتمثلة في الفوسفات، بالإضافة إلى سياسة الابتكار. كل ذلك لتلبية انشغالات مختلف الأطراف ذات المصلحة.

2- الرؤية:

تبرز من خلال:

- التطلع إلى تحقيق مستويات أداء جيدة؛
- ضمان تحقيق أكبر مردود لرؤوس الأموال المستثمرة؛
- تقديم منتجات و خدمات ذات جودة لقطاع الزراعة و الصناعة و مختلف الميادين الأخرى؛
- كسب ثقة العمال، الشركاء، الزبائن،... من خلال سياسة اتصال شفافة مع مختلف هذه الأطراف ذات المصلحة.

3- قيم المؤسسة:

تبرز من خلال:

* أنظر الملحق رقم 03.

- السعي المتواصل لإرضاء الزبائن من خلال جودة المنتجات و الخدمات المقدمة؛
- احترام العمال و تطوير ظروف العمل و الظروف الاجتماعية؛
- العمل على تحقيق و خلق القيمة لجميع الأطراف ذات المصلحة؛
- التحسين المستمر لجميع المجالات؛
- اعتماد و تبني استراتيجيات تهتم بالصحة، السلامة و البيئة و المسؤولية المجتمعية؛
- التحلي بأخلاقيات الأعمال و النزاهة.

4- الاهتمام أكثر بالزبون:

المؤسسة واعية بأن أحسن وسيلة لضمان استمرارها و بقاءها هي تحقيق الرضا المستدام لزيائنها. و لهذا فإن المؤسسة تولي اهتماما كبيرا بزيائنها، حتى أنها وضعت بطاقات خاصة بالاستماع إلى الزبائن (ملحق) و التي تمكنها و تساعدنا في التدخل السليم قبل البيع و بعده (de la pré-vente à l'après vente).

5- سياسة الجودة في المؤسسة:

إن من مهام مؤسسة SOMIPHOS البحث والتطوير والاستغلال وتسويق مادة الفوسفات، إضافة إلى وعي مواردها البشرية لرفع تحدي بقائها، هو تعبير على متطلبات حاضرها ومستقبلها وأهدافها الإستراتيجية بغية تحقيق الفعالية، الكفاءة والتنوعية.

كما أن التزام كل فرد يترجم الوعي الجماعي بأن تحسين الجودة هو ضرورة للبقاء وواجب تجاه جميع الأطراف ذات المصلحة.

وبالتالي فشعار سياسة الجودة في المؤسسة هو: "الشريك محور اهتمامنا".

و في إطار سياسة الجودة تلتزم مؤسسة SOMIPHOS بالأهداف التالية :

- تحقيق أهداف الإنتاج والبيع؛
- الاستماع لعملائها وتكريس نفسها لتلبية حاجياتهم؛
- المحافظة على أسواق منتجها والسعي إلى توسيعها، وخلق فرص شراكة وتعاون؛
- إحكام التنظيم وتأهيل الأفراد لفهم وإدماج وتنفيذ عناصر تحسين الجودة؛
- تحسين التحكم في المسارات ومراقبة المنتجات المترتبة عنها بالتخفيض من إحتلالاتها و بالاقتراب من المعايير المتعامل بها؛

• الحث على الالتزام بالمعايير الأخلاقية في مجال الأعمال.

6- المواصفات القياسية التي اعتمدها المؤسسة:

نظرا لأن معظم إنتاج المؤسسة من مادة الفوسفات موجه لزيائنها في السوق العالمية، و الذين معظمهم يشترطون مواصفات الإيزو للتعامل معهم، إضافة إلى زيادة حدة التنافس من خلال وجود عدد كبير من المنافسين في هذا المجال على المستوى الدولي، ما ساهم في تسريع وتيرة تطور جودة المنتج والخدمات المرفقة من نقل واحترام لأجال التسليم وغيرها من الأمور المرتبطة بالجودة. من خلال هذا سعت مؤسسة SOMIPHOS إلى الحصول على شهادتي الإيزو (ISO 9001:2000) الخاصة بنظام إدارة الجودة، و (ISO 14001:2004) الخاصة بنظام الإدارة البيئية.

وبعد المراجعة النهائية من طرف مكتب (SGS)* تحصلت كذلك الشركة على شهادة المطابقة لمواصفات الإيزو (ISO 9001 & ISO14001) و ذلك في سنة 2007، صالحة لمدة 3 سنوات.

بالإضافة إلى تحضيرها للحصول على شهادة (OHSAS 18000) الخاصة بنظام الصحة و السلامة المهنية، منذ سنة 2006.

لكن المؤسسة لم تجدد التسجيل بعد انقضاء صلاحية كل من شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001)، بمرير التكاليف الباهضة التي تدفعها المؤسسة مقابلهما.

7- السياسة البيئية للمؤسسة:

تقوم المؤسسة على فلسفة المؤسسة المواطنة (entreprise citoyenne) و لذلك فهي تسعى و تبحث في كيفية تحقيق التوازن بين استخدام الموارد الطبيعية و بين الحفاظ على البيئة.

كما تأخذ في الحسبان أن عليها المشاركة في الحفاظ على الموارد لضمان حقوق الأجيال المستقبلية.

و تسعى من خلال تبني مفهوم المسؤولية المجتمعية إلى ما يلي:

- إدماج نظام للإدارة البيئية ضمن الإدارة العامة؛

- اعتماد نظام فعال لتسيير المخاطر البيئية؛

- تحقيق أداء بيئي جيد؛

* SGS (société générale de surveillance) هي الشركة الرائدة في العالم في مجال التحقيق و التفتيش و الاختبار و إصدار الشهادات، مقرها في جنيف، لها أكثر من 2400 مكتب عبر العالم، منها مكتب في الجزائر أنشئ سنة 1928 (أنظر الموقع <https://www.sgs-algeria.com>).

- القيام بالبحوث العلمية المتواصلة حول إيجاد حلول للمشكلات البيئية المطروحة، سيما البحوث الخاصة بتأثير مختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة على البيئة؛
- تكوين الأفراد في مجال حماية البيئة؛
- عرض السياسة البيئية و نشر الميزانيات الخاصة بمختلف الأنشطة و النتائج البيئية، ليطلع عليها جميع العمال و كذا مختلف الأطراف ذات المصلحة الأخرى؛
- تقديم خدمات استشارية بالتعاون مع منظمات أخرى متخصصة، و تقديم خبراتها في مجال السياسة البيئية لمؤسسات أخرى.

المبحث الثاني: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحة القيادة

من خلال هذا المبحث سيتم اقتراح نماذج للوحات القيادة حسب النظرة الفرنسية، و ستخص جميع أبعاد الأداء الشامل، حيث سيتم أولا تقديم نموذج مقترح للوحة القيادة الخاصة بقياس و تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة SOMIPHOS، ثم إعداد لوحة القيادة الخاصة بقياس و تقييم الأداء الاجتماعي و أخيرا إعداد لوحة القيادة الخاصة بقياس و تقييم الأداء البيئي.

المطلب الأول: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة SOMIPHOS

قبل إعداد لوحة القيادة الاقتصادية لمؤسسة SOMIPHOS سيتم تحليل تطورات مختلف مؤشرات الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة للفترة الممتدة بين (2008-2017)، و التي تدخل في حساب مؤشرات الأداء الاقتصادي. أما إعداد لوحة القيادة الاقتصادية فسيتم اقتراح نموذج لسنة 2017.

1- تحليل تطور حجم الإنتاج للفترة (2008-2017)

جدول رقم (16) تطور حجم الإنتاج للفترة (2008-2017)

السنة	حجم الإنتاج (طن)	نسبة التغير %
2008	1805584	/
2009	1017031	-43.67%
2010	1636670	60.92%
2011	1281084	-21.73%
2012	1250250	-02.41%
2013	1255000	00.38%
2014	1418000	12.99%
2015	1288000	-09.17%
2016	1274000	-01.09%
2017	1300000	02.04%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملحق رقم (08-07-06-05-04).

من خلال الجدول يلاحظ أن حجم الإنتاج لم يكن مستقرا في السنوات العشرة الأخيرة و هذا لأن المتحكم في ذلك هو حجم الطلب من طرف الزبائن. بالإضافة إلى ظهور زبائن جدد أو فقدان البعض منهم، مع الإشارة إلى أن الانخفاض المعتبر الذي شهدته المؤسسة سنة 2009 راجع لتأثير الأزمة العالمية 2008.

2- تحليل تطور إنتاجية العامل للفترة (2008-2017)

تعتبر إنتاجية العمل عن مساهمة العامل في الإنتاج بالكمية أو بالقيمة، و يتم حساب مؤشر إنتاجية العامل بقسمة حجم الإنتاج أو قيمته على عدد العمال.

جدول رقم (17) تطور إنتاجية العامل للفترة (2008-2017)

السنة	حجم الإنتاج (طن)	عدد العمال	إنتاجية العمل (طن)	نسبة التغير %
2008	1805584	1815	994.81	/
2009	1017031	1738	585.17	-41.17%
2010	1636670	1661	985.35	68.38%
2011	1281084	1644	779.24	-20.91%
2012	1250250	1705	733.28	-5.89%
2013	1255000	1756	714.69	-2.53%
2014	1418000	1794	790.41	10.59%
2015	1288000	1998	644.64	-18.44%
2016	1274000	1954	651.99	1.14%
2017	1300000	1939	670.44	2.82%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق رقم (04-05-06-07-08-09).

من خلال الجدول السابق يتبين أن إنتاجية العامل كذلك لم تكن مستقرة في السنوات العشرة الأخيرة و هذا لأن المتحكم في ذلك هو حجم الطلب من طرف الزبائن، كذلك لاشتراط أغلبية الزبائن تميز المنتج المطلوب بمواصفات الإيزو التي لم تجدهما المؤسسة منذ 2010.

و بالرغم من ارتفاع حجم الإنتاج في سنة 2013 إلا أن إنتاجية العامل تراجعت، و يعزى ذلك إلى زيادة عدد العمال.

و بالرغم من انخفاض حجم الإنتاج في سنة 2016 إلا أن إنتاجية العامل ارتفعت، و يعزى ذلك إلى انخفاض عدد العمال.

3- تحليل تطور رقم الأعمال و حجم المبيعات للفترة (2008-2017)

سيتم في الجدول الموالي عرض تطور المبيعات حجما و قيمة (رقم الأعمال) للعشر سنوات الأخيرة من 2008 إلى 2017.

جدول رقم (18) تطور حجم المبيعات و رقم الأعمال للفترة (2008-2017)

السنة	حجم المبيعات (طن)	نسبة التغير %	رقم الأعمال (دج)	نسبة التغير %
2008	1685815	/	9.312.000.000.00	/
2009	948070	-43.76%	5.250.000.000.00	-43.00%
2010	1636670	72.63%	9.050.000.000.00	72.00%
2011	1286052	-21.00%	8.362.610.803.97	-07.00%
2012	1217053	-05.00%	10.436.663.695.27	24.00%
2013	1105460	-09.00%	6.759.858.877.87	-35.00%
2014	1328579	20.00%	6.988.870.075.37	03.00%
2015	1344341	01.00%	8.825.606.231.03	26.00%
2016	1181729	-12.00%	8.323.885.817.56	-07.00%
2017	1100000	-06.00%	6.368.642.525.00	-23.00%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (04-05-06-07-08-10).

من خلال الجدول يتبين أن حجم المبيعات كان غير مستقر في السنوات العشرة الأخيرة (بين ارتفاع و انخفاض)، و انخفض سنة 2008 و 2009 بسبب الأزمة العالمية، لينتعش من جديد سنة 2010، ثم بقي بين ارتفاع و انخفاض في باقي السنوات. أما بالنسبة لرقم الأعمال المسجل فكان هو الآخر غير مستقر و ذلك بسبب تدذب سعر البيع، تأثير الأزمة العالمية، فقدان بعض الزبائن أو الاستفادة من زبائن جدد، تعطل توصيل الطلبات بسبب مشاكل النقل،... إلخ. و تجدر الإشارة إلى أنه و بالرغم من انخفاض حجم المبيعات لسنة 2012 إلا أن رقم الأعمال ارتفع بنسبة 24%، و ذلك بسبب ارتفاع سعر الطن من الفوسفات في السوق العالمية.

4- تحليل تطور القيمة المضافة للفترة (2008-2017)

جدول رقم (19) تطور القيمة المضافة للفترة (2008-2017)

السنة	القيمة المضافة (دج)	نسبة التغير %
2008	5.957.000.000.00	/
2009	4.530.000.000.00	-23.00%
2010	5.210.000.000.00	15.00%
2011	7.128.935.772.91	36.00%
2012	9.001.705.645.29	27.00%
2013	5.531.121.458.77	-38.00%
2014	5.312.307.931.04	-03.00%
2015	6.740.582.384.56	26.00%
2016	4.274.069.849.98	-36.00%
2017	4.553.983.183.00	06.00%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (04-05-06-10).

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لدور مراقبة التسيير في خلق القيمة المستدامة في الشركة الوطنية لمناجم
الفوسفات -تيسة-

من خلال الجدول يتبين أن القيمة المضافة عرفت ارتفاعا و انخفاضاً على مدى العشر سنوات الأخيرة مع الاستقرار في معدل 5.000.000.000.00 دج. و العامل الرئيسي المتحكم في ذلك هو حجم و قيمة المبيعات و كذا التكاليف. فمثلا في سنة 2011 و 2012 بالرغم من انخفاض قيمة و حجم المبيعات إلا أن القيمة المضافة سجلت ارتفاعا، و يرجع ذلك لانخفاض التكاليف. و بالعكس سجلت القيمة المضافة انخفاضا في سنة 2014 نتيجة انخفاض التكاليف بنسبة ضئيلة جدا و ارتفاع قيمة المبيعات بنسبة غير معتبرة.

5- تحليل تطور التكاليف الإجمالية للفترة (2008-2017)

جدول رقم (20) تطور التكاليف الإجمالية للفترة (2008-2017)

السنة	التكاليف الإجمالية (دج)	نسبة التغير %
2008	4.864.000.000.00	/
2009	5.549.900.000.00	14.10 %
2010	6.050.000.000.00	09.01 %
2011	4.225.592.102.15	-30.16 %
2012	4.382.740.895.44	03.72 %
2013	5.310.652.924.80	21.17 %
2014	5.224.110.144.85	-01.63 %
2015	5.725.239.611.10	09.59 %
2016	8.677.230.109.85	51.56 %
2017	4.581.223.339.00	-47.20 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (04-05-06-10).

يرتبط ارتفاع التكاليف الإجمالية أساسا بارتفاع حجم الإنتاج و العكس. و يظهر ذلك من خلال أن السنوات التي عرفت ارتفاعا في التكاليف الإجمالية فذاك من خلال ارتفاع حجم الإنتاج، و السنوات التي عرفت انخفاضا في التكاليف الإجمالية فذاك راجع لانخفاض حجم الإنتاج (أنظر محتوى الجدول رقم 16). بالإضافة إلى التكاليف الأخرى المتمثلة في تكاليف التكوين التي هي الأخرى تساهم مساهمة فعالة في ارتفاع أو انخفاض التكاليف الإجمالية، و تكاليف أخرى متعلقة بالأفراد، تكاليف عيوب الإنتاج، ضرائب و رسوم،... إلخ.

6- تحليل تطور النتيجة الصافية للفترة (2008-2017)

هذا المؤشر يعبر عن النتيجة الصافية المحققة للمؤسسة في آخر عشر سنوات و الناتجة عن الفارق بين مختلف النواتج و الأعباء.

جدول رقم (21) تطور النتيجة الصافية للفترة (2008-2017)

السنة	النتيجة الصافية (دج)	نسبة التغير %
2008	4.448.000.000.00	/
2009	299.900.000.00 -	- 106.74 %
2010	3.000.000.000.00	1100.33 %
2011	4.822.360.922.67	60.75 %
2012	6.821.238.152.55	41.45 %
2013	2.621.758.795.12	- 61.56 %
2014	2.935.024.951.45	11.95 %
2015	6.568.288.822.16	123.79 %
2016	3.538.786.057.75	- 46.12 %
2017	1.273.426.536.68	- 64.02 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (04-05-06-10).

يلاحظ أن النتيجة الصافية تراجعت بحدة سنوات الأزمة العالمية 2008-2009 بنسبة - 106.74 % بسبب تراجع حجم المبيعات الراجع إلى إضراب العمال و تزامنا مع الأزمة العالمية. ثم ارتفعت النتيجة الصافية من جديد سنة 2010 بسبب ارتفاع المبيعات، لتواصل الارتفاع في الفترة من 2010 إلى 2012 بسبب انتعاش و ارتفاع رقم الأعمال بسبب ارتفاع سعر الطن من الفوسفات في السوق العالمية. ثم انخفضت من جديد في سنتي 2013 و 2014 بسبب تراجع رقم الأعمال من جهة و ارتفاع حجم التكاليف الإجمالية. و ارتفعت سنة 2015 بسبب ارتفاع رقم الأعمال بوتيرة أكبر من وتيرة ارتفاع التكاليف الإجمالية. لتعاود الانخفاض سنتي 2016 و 2017 بسبب انخفاض رقم الأعمال.

7- تحليل تطور شكاوى الزبائن للفترة (2008-2017)

جدول رقم (22) تطور شكاوى الزبائن للفترة (2008-2017)

السنة	عدد شكاوى الزبائن	نسبة التغير %
2008	02	/
2009	00	-100 %
2010	00	00 %
2011	01	100.00 %
2012	02	100.00 %
2013	02	00 %
2014	00	-100 %
2015	00	00 %
2016	00	00 %
2017	00	00 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (04-05-06-12).

يتبين من خلال الجدول أن عدد شكاوى الزبائن في انخفاض متواصل ما عدا في السنوات 2011-2012-2013، أي أن عدد الشكاوى حتى وإن وجد فهو ضئيل، و المؤسسة تسعى في ظل المنافسة المفروضة عليها تسعى إلى تحقيق رضا الزبائن من خلال تقديم منتج دون عيوب، و هذا ما حدث فعلا في السنوات 2014-2015-2016*.

8- النموذج المقترح للوحة القيادة الاقتصادية لسنة 2017:

كما تم التطرق إليه في الجانب النظري، فلوحة القيادة وثيقة تركيبيية تضم أهم المؤشرات التي تعكس و تقيس الأداء، حيث يبلغ الحد الأقصى لهذه المؤشرات من 5 إلى 10 مؤشرات. فمن خلالها يمكن أخذ صورة شاملة و سريعة عن الأداء.

و يمكن اقتراح نموذج للوحة القيادة الاقتصادية لمؤسسة SOMIPHOS في الجدول التالي:

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لدور مراقبة التسيير في خلق القيمة المستدامة في الحركة الوطنية لمناجم
الفوسفات - تبسة -

جدول رقم (23) لوحة القيادة الاقتصادية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2017

لوحة قيادة الأداء الاقتصادي						
المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS تبسة						
الفترة: 2017						
المؤشر	طريقة الحساب	2016	2017	%	الأداء المستهدف	نسبة الانجاز
رأس المال (10 ³)	BILAN	1.600.000.000 دج	1.600.000.000 دج	%00	1.600.000.000 دج	%100
إنتاجية العامل	قيمة أو حجم الإنتاج/ عدد العمال	651.99 طن	670.44 طن	%02.83	700 طن	%95.78
حجم المبيعات	/	1181729 طن	1100000 طن	%06.92 -	1200000 طن	%91.67
إجمالي التكاليف (10 ³)	TCR	8.677.230.00 دج	4.581.223.00 دج	%47.20 -	9.000.000.00 دج	%50.90
معدل العائد على الاستثمار *	الأرباح الصافية/ صافي مجموع الأصول	% 08.46	% 02.98	%64.78 -	%10	%29.80
القيمة المضافة (10 ³)	نتاج الدورة - الاستهلاكات	4.274.070.00 دج	4.553.983.00 دج	%06.55	5.000.000.00 دج	%91.08
مردودية اليد العاملة (10 ³)	القيمة المضافة/ عدد العمال	2.187.34 دج	2.348.62 دج	%07.37	3.000.00 دج	%78.29
مؤشر القدرة على تحقيق الربح	نتيجة الدورة/ رقم الأعمال	% 42.51	% 20.00	%52.95 -	%50	%40.00
	نتيجة الدورة/ إجمالي التكاليف	% 40.78	% 27.80	%31.83 -	%50	%55.60
شكاوى الزبائن	/	00	00	00	00	00

تعليقات (قراءة للوحة القيادة):

- ارتفاع إنتاجية العامل بسبب زيادة حجم الإنتاج الناجم عن فقدان بعض الزبائن.
 - تراجع حجم المبيعات نتيجة فقدان بعض الزبائن.
 - انخفاض العائد من رأس المال المستثمر نتيجة انخفاض الأرباح الصافية.
 - ارتفاع القيمة المضافة نتيجة انخفاض التكاليف.
 - تراجع مؤشر القدرة على تحقيق الربح نتيجة انخفاض الأرباح المحققة.
 - علاقة جيدة مع الزبائن نظرا لعدم وجود شكاوى.
- ملحقات (جداول، منحنيات، أشكال بيانية،...)

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من المعلومات المتوفرة في الجداول (17-18-19-20-21-22) و الملاحق (07-10-12).

* يعتبر العائد على الاستثمار من أهم المؤشرات المستخدمة في قياس ربحية الأموال المستخدمة في المنشأة على شكل أصول و موجودات مختلفة، فهو يقيس قدرة المنشأة على استغلال موجوداتها من خلال العوائد الناجمة عن نشاطها. و يقصد بالعوائد هنا الأرباح الصافية بعد اقتطاع النفقات المختلفة و الضرائب. أما الأصول فهي تتضمن الأصول الثابتة و المتداولة على حد سواء. و يعتبر المعدل المرتفع في مصلحة المنشأة و يعكس بالتالي أداء جيد و متميز للإدارة، أما المعدل المنخفض فيدل على عدم قدرة الإدارة على تحقيق عوائد جيدة من خلال ما يتاح لها من إمكانيات مالية. 123 و بحسب العائد على الاستثمار من خلال العلاقة التالية: (صافي الربح/ صافي مجموع الأصول) x 100.

- لتفصيل أكثر يمكن الاطلاع على المرجع التالي: محمد الفاتح محمود، تمويل و مؤسسات مالية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 123.

المطلب الثاني: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء الاجتماعي لمؤسسة SOMIPHOS

1- تحليل تطور عدد العمال للفترة (2008-2017)

هذا المؤشر لا يوضح فقط عدد العمال و تصنيفهم، بل يوضح كذلك إستراتيجية التوظيف بالمؤسسة و المعايير التي تعتمد عليها في ذلك. و الجدول الموالي يوضح ما ذكر:

جدول رقم (24) تطور عدد العمال للفترة (2008-2017)

السنة	عدد العمال	%	عدد الذكور	%	عدد الإناث	%	العمال الدائمين	العمال المتعاقدون	نسبة العمال المتعاقدين إلى إجمالي العمال
2008	1815	/	1719	/	96	/	1284	531	29.26 %
2009	1738	04.24-%	1651	03.96-%	87	09.38-%	1235	503	28.94 %
2010	1661	04.43-%	1578	04.42-%	83	04.60-%	1185	476	28.66 %
2011	1644	01.02-%	1568	00.63-%	76	08.43-%	1175	489	29.74 %
2012	1705	03.71 %	1610	02.68 %	95	25.00 %	1243	462	27.01 %
2013	1756	02.99 %	1637	01.68 %	119	25.26 %	1321	435	24.77 %
2014	1794	02.16 %	1661	01.47 %	133	11.76 %	1362	432	24.08 %
2015	1998	11.37 %	1834	10.42 %	164	23.31 %	1539	459	22.97 %
2016	1954	02.20-%	1795	02.13-%	159	03.05-%	1519	435	22.26 %
2017	1939	00.77-%	1780	00.84-%	159	00 %	1509	430	22.18 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (09-07-06-05-04).

من خلال الجدول يتبين أن عدد العمال (سواء ذكورا أو إناثا) بالرغم من التغيير المستمر في عددهم سواء بالنقصان أو بالزيادة إلا أنه يتغير في حدود معدل 02% (بالقيمة المطلقة)، أي أن إستراتيجية التوظيف بالمؤسسة مضبوطة من خلال وضعيتها المالية و كذا إمكانياتها و قدراتها المالية و المادية. فمثلا نلاحظ أن عدد العمال انخفض عقب السنوات التي تلت الأزمة العالمية 2008، في حين ارتفع عدد العمال سنوات ارتفاع سعر الطن من الفوسفات الذي انجر عنه ارتفاع رقم الأعمال و كذا النتيجة الصافية (الفترة من 2012-2015). و تجدر الإشارة إلى أن تخفيض إدماج عدد الإناث في المؤسسة و ذلك لطبيعة النشاط المنجمي للمؤسسة اللائق أكثر بالذكور. كذلك هناك نسبة مضبوطة من العمال في حدود 1/4 هم العمال المتعاقدون يشكلون الوعاء الذي منه يتم تعديل العدد الإجمالي للمؤسسة في حدود إمكانياتها و قدراتها و كذا الظروف الاقتصادية التي تواجهها.

2- تحليل تطور عدد الأفراد المكونين للفترة (2008-2017)

جدول رقم (25) تطور عدد الأفراد المكونين للفترة (2008-2017)

السنة	عدد الأفراد المكونين	نسبة التغير %
2008	489	/
2009	374	-23.52%
2010	406	8.56%
2011	459	13.05%
2012	762	66.01%
2013	639	-16.14%
2014	485	-24.10%
2015	644	32.78%
2016	833	29.35%
2017	794	-4.68%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (04-05-06-13).

إن زيادة عدد الأفراد المكونين أو انخفاضه لا يرتبط بقدرات المؤسسة و إمكانياتها بقدر ارتباطه باهتمام المؤسسة بالتكوين لغرض تحسين مستواها بشكل عام و بمستوى المورد البشري الذي يعتبر الغرض منه تحسين الأداء العام و زيادة المردودية. بالإضافة إلى أن المؤسسة اهتمت بتكوين الموظفين في مجالات عدة مثل: تحضير المؤسسة للحصول على شهادتي (**ISO 9001** و **ISO 14001**) و كذا تحضير الإطارات و تكوينهم في مجال المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS). و التحضير للحصول على شهادة (OHSAS 18000). و مع عدم تجديد المؤسسة و تحيين المواصفات القياسية المذكورة سابقا فالمؤسسة قامت بتكوين الأفراد بعد سنة 2010 في المجالات التالية: تقنيات التموين و الإنتاج، الصيانة، المالية و المحاسبة، الموارد البشرية و الإدارة، التجارة و التسويق، نظم المعلومات، نظام الإعلام الآلي، الأمن و السلامة المهنية...إلخ.

3- تحليل تطور تكاليف تكوين الأفراد للفترة (2008-2017)

جدول رقم (26) تطور تكاليف تكوين الأفراد للفترة (2008-2017)

السنة	تكلفة التكوين	نسبة التغير %
2008	21.478.746.00	/
2009	15.030.021.00	-30.02%
2010	12.536.652.00	-16.59%
2011	10.488.828.00	-16.33%
2012	18.087.775.00	72.45%
2013	34.196.331.00	89.06%
2014	25.952.639.00	-24.11%
2015	25.911.000.00	-00.16%
2016	39.210.921.00	51.33%
2017	39.580.331.00	00.94%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملحق (04-05-06-13).

ترتبط تكاليف التكوين أساسا بعدد العمال المكونين و كذا باحتياجات المؤسسة للتكوين في المجالات التي ترى بها نقصا و عدم كفاءة، بالإضافة إلى أن توظيف عمالة جديدة تقتضي تكوينها لتواكب مستوى كفاءة اليد العاملة التي تنشط في المؤسسة.

4- تحليل تطور حالات حوادث العمل للفترة (2012-2017)

جدول رقم (27) تطور حالات حوادث العمل للفترة (2012-2017)

السنة	عدد حوادث العمل	نسبة التغير %	معدل الخطورة	نسبة التغير
2012	30	/	0.22	/
2013	27	-30.02%	0.28	27.27%
2014	40	48.15%	0.20	-28.57%
2015	42	05.00%	0.17	-15.00%
2016	23	-45.24%	0.12	-29.41%
2017	19	-17.39%	0.12	00%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملحق (14).

من خلال الجدول يتبين أن عدد حوادث العمل عموما في انخفاض مستمر بسبب التزامها بمعايير الصحة و السلامة المهنية و تزامنا مع التحضير للحصول على شهادة (OHSAS 18000) ماعدا ارتفاعها سنتي 2014 و 2015، لكن معدل خطورتها كان ضئيلا. كما أن معدل خطورة الحوادث في السنوات الأخيرة كان في انخفاض مستمر.

5- النموذج المقترح للوحة القيادة الاجتماعية لسنة 2017:

يمكن اقتراح نموذج للوحة القيادة الاجتماعية لمؤسسة SOMIPHOS في الجدول التالي:

جدول رقم (28) لوحة القيادة الاجتماعية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2017

لوحة قيادة الأداء الاجتماعي المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS تيسة الفترة: 2017						
المؤشر	طريقة الحساب	2016	2017	%	الأداء المستهدف	نسبة الانجاز
إدماج المرأة	عدد الموظفين الإناث / عدد العمال	% 08.14	% 08.20	% 0.74	/	/
تكلفة التكوين (دج)	(bilan RH)	39.210.921.00	39.580.331.00	%0.94	35.000.000.00	%113
تكلفة التكوين للفرد (دج)	تكاليف التكوين / عدد المكونين	47.071.93	49.849.28	%05.90	44.080.60	%113
عدد حوادث العمل	/	23	19	% 17.39-	/	/
معدل خطورة الحوادث	عدد الأيام الضائعة* / 1000 / عدد ساعات العمل	0.12	0.12	%00	/	/
متوسط الأجر الشهري للفرد*	مجموع الأجور السنوية / عدد العمال / 12	45.000.00	45.000.00	%00	/	/

تعليقات (قراءة للوحة القيادة):

- مشاركة و إدماج المرأة.
- ارتفاع نسبي لتكاليف التكوين مما يعكس انفتاح المؤسسة أكثر في مجال الإدارة.
- تراجع عدد حوادث العمل دليل على التزام المؤسسة بمعايير الصحة و السلامة المهنية.
- ثبات متوسط الأجر الشهري للعامل.

ملحقات (جداول، منحنيات، أشكال بيانية،...)

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقاً من المعلومات المتوفرة في الجداول (24-25-26-27).

المطلب الثالث: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء البيئي لمؤسسة SOMIPHOS

تم القيام بتحليل الأنشطة المتعلقة بالبعد البيئي للمؤسسة محل الدراسة فقط للفترة 2008-2010 و ذلك لكون المؤسسة لم تجدد التسجيل و تحيين المواصفتين القياسيين (ISO 9001-ISO 14001) و التي تقتضي المتعلقة بالبيئة منها قيام المؤسسة بأنشطة إضافية لا سيما الاستثمار البيئي، الاهتمام أكثر بالمخلفات الإنتاجية و النفايات و كذا استهلاك الطاقة. و لكن عدم التجديد و تحيين التسجيل لاستمرار اعتماد المواصفتين جعل المؤسسة تتخلى عن هذه الأنشطة المهمة، كون المؤسسة ترى فيها تكاليف إضافية تؤثر على حجم عوائدها و أرباحها.

1- تحليل تطور الاستثمارات البيئية للفترة (2010-2008)

جدول رقم (29) تطور الاستثمارات البيئية للفترة (2010-2008)

السنة	الاستثمارات البيئية (10 ³ دج)	نسبة التغير %
2008	1500000	/
2009	2000000	% 33.33
2010	3000000	% 50

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (06-05-04).

يتبين من خلال الجدول أن الاستثمارات البيئية للمؤسسة في ارتفاع مستمر منذ سنة 2008 إلى سنة 2010، و هي الفترة التي كانت فيها المؤسسة حاصلة على شهادة (ISO 14001) أين بدأت بالاهتمام أكثر بالجوانب البيئية و التوجه نحو حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية.

2- تكوين الأفراد في المجال البيئي للفترة (2010-2008)

جدول رقم (30) تكوين الأفراد في المجال البيئي للفترة (2010-2008)

السنة	عدد الأفراد المكونين	نسبة التغير %	التكاليف الإجمالية المخصصة للتكوين	نسبة التغير %
2008	28	% 86.66	2086759	/
2009	17	% 39.28-	1051000	% 49.63-
2010	20	% 17.64	1200000	% 14.17

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (06-05-04).

يتبين من خلال الجدول ارتفاع عدد الأفراد المكونين سنة 2008 و تزامن ذلك مع تحضير و حصول المؤسسة على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001). لينخفض العدد سنة 2009 و يعاود الارتفاع من جديد سنة 2010 تزامنا مع تحضير المؤسسة للحصول على شهادة (OHSAS 18000).

3- تطور استهلاك الطاقة للفترة (2010-2008)

يعرض في الجدول الموالي تطور أهم الموارد الطاقوية التي تستخدمها المؤسسة.

جدول رقم (31) تطور استهلاك الطاقة للفترة (2010-2008)

السنة	معدل استهلاك الكهرباء (كيلوواط/طن)	نسبة التغير %	معدل استهلاك الغاز الطبيعي (م3/طن)	نسبة التغير %	معدل استهلاك المياه (م3/طن)	نسبة التغير %
2008	17.01	-07.70%	13.95	-14.31%	0.67	/
2009	16.45	-03.29%	13.95	00%	0.63	-05.97%
2010	16.01	-02.67%	13.93	-14.33%	0.62	-01.58%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (06-05-04).

يتبين من خلال الجدول أن معدلات جميع الموارد الطاقوية (كهرباء، غاز طبيعي و مياه) في انخفاض مستمر من سنة 2008 إلى سنة 2010، و كان ذلك في صالح المؤسسة إذ يعكس عقلانية المؤسسة في استهلاك الطاقة و التزامها بمبادئ الحفاظ على البيئة.

4- تطور انبعاثات غبار الفوسفات للفترة (2010-2008)

جدول رقم (32) انبعاثات غبار الفوسفات للفترة (2010-2008)

السنة	حجم الانبعاث (ملغ/م3)	نسبة التغير %
2008	73.25	/
2009	65.12	-11.09%
2010	57.21	-12.14%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (06-05-04).

من خلال الجدول يتبين أن حجم انبعاث غبار الفوسفات في انخفاض مستمر بسبب التزامها بمعايير الحفاظ على البيئة في إطار ضوابط ال (ISO 14001) الداعية إلى الاستغلال الأمثل للموارد و الالتزام بمبادئ الإنتاج الأنظف.

5- حالة النفايات خلال الفترة (2010-2008)

5-1- حالة النفايات السائلة

جدول رقم (33) حالة النفايات السائلة خلال الفترة (2010-2008)

السنة	سعة الزيوت المستعملة (لتر)	نسبة التغير %	الأحماض (لتر)	نسبة التغير %
2008	27500	-00.55%	2854	/
2009	25481	-07.34%	2263	-20.70%
2010	23894	-06.22%	2107	-06.89%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (06-05-04).

يتبين من خلال الجدول أن سعة الزيوت المستعملة في انخفاض مستمر و ذلك لالتزام المؤسسة بمبادئ و معايير الحفاظ على البيئة، لتواصل تخفيض تلك الزيوت الخطرة على التربة بعد حصولها على شهادة (ISO 14001).

5-2- حالة النفايات الصلبة

جدول رقم (34) حالة النفايات (الورق و نفايات صلبة) خلال الفترة (2008-2010)

السنة	وزن الورق المسترجع (كغ)	نسبة التغير %	نفايات أخرى (طن)	نسبة التغير %
2008	450	-30.76%	169.7	/
2009	400	-11.11%	161.5	-04.83%
2010	420	05%	155	-04.02%

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (06-05-04).

من خلال الجدول يلاحظ أن وزن الورق المسترجع كان في انخفاض مستمر، و ذلك لانتهاج المؤسسة إستراتيجية رشيدة و عقلانية في الإنتاج. إذن يمكن القول أن المؤسسة عموما تستثمر جيدا في مجال استرجاع النفايات، خاصة التجربة المكتسبة بعد الحصول على شهادة (ISO 14001).

5-3- النموذج المقترح للوحة القيادة البيئية لسنة 2010:

يمكن اقتراح نموذج للوحة القيادة البيئية لمؤسسة SOMIPHOS في الجدول التالي:

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لدور مراقبة التسيير في خلق القيمة المستدامة في الحركة الوطنية لمناجم
الفوسفات - تبسة -

جدول رقم (35) لوحة القيادة البيئية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2010

لوحة قيادة الأداء البيئي						
المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS تبسة						
الفترة: 2010						
المؤشر	طريقة الحساب	2009	2010	%	الأداء المستهدف	نسبة الانجاز
الاستثمارات البيئية	/	2000.000	3.000.000	% 50	2.700.000	% 111.11
عدد الأفراد المكونين	/	17	20	% 17.64	30	% 66.67
تكلفة التكوين للفرد	/	61.823.53	60.000.00	% 02.95 -	/	/
تطور استهلاك الطاقة		16.45	16.01	% 02.67-	< 16	% 100.62
معدل استهلاك الكهرباء (كيلوواط/طن)		13.95	13.93	% 14.33-	13	% 107.15
معدل استهلاك الغاز الطبيعي (م3/طن)	/	0.63	0.62	% 01.58-	0.60	% 103.33
معدل استهلاك المياه (م3/طن)	/	65.12	57.21	% 12.14-	62	% 92.27
انبعاثات غبار الفوسفات (ملغ/3م)	/	25481	23894	% 06.22-	24500	% 97.52
النفايات		2263	2107	% 06.89-	/	/
سعة الزيوت المستعملة (لتر)		400	420	% 05	500	% 84
الأحماض (لتر)	/	161.5	155	% 04.02-	150	% 103.33
الورق المسترجع (كغ)	/					
نفايات أخرى (طن)	/					

تعليقات (قراءة للوحة القيادة):

- الوعي و الإدراك بضرورة المساهمة في حماية البيئة و يتبين ذلك من خلال حجم الاستثمارات في المجال البيئي.
- تأهيل و تكوين 66.66 % من عدد الأفراد المقترحين للتكوين.
- ارتفاع تكاليف التكوين مرتبط بعدد الأفراد المكونين.
- بالرغم من انخفاض معدل استهلاك الطاقة الكهربائية إلا أن المؤسسة لم تحقق الهدف المنشود (أقل من 16 كيلوواط/طن).
- بالرغم من انخفاض معدل استهلاك الغاز الطبيعي إلا أن المؤسسة لم تحقق الهدف المنشود (أقل من 13 م3/طن).
- بالرغم من انخفاض معدل استهلاك المياه إلا أن المؤسسة لم تحقق الهدف المنشود (في حدود 0.60 كيلوواط/طن).
- الأداء الفعلي أحسن من المستهدف فيما يتعلق بانبعاث غبار الفوسفات، حيث حققت معدل 57.21 ملغ/3م مقابل 62 ملغ/3م كمييار.
- حققت المؤسسة نتائج جيدة أحسن مما كانت تهدف إليه فيما يتعلق بطرح الزيوت المستعملة، حيث حققت معدل 23894 لتر مقابل 24500 لتر كمييار.
- انخفاض محسوس في معدل طرح الأحماض.
- حققت المؤسسة نتائج حسنة فيما يتعلق بحجم الورق المسترجع لكن ليس كما كانت تهدف إليه، حيث تم تحقيق معدل 420 كغ من الورق المسترجع مقابل 500 كغ كمييار.
- حققت المؤسسة نتائج حسنة فيما يتعلق بطرح النفايات الصلبة لكن ليس كما كانت تهدف إليه، حيث تم تحقيق معدل 155 طن من النفايات مقابل 150 طن كمييار.

ملحقات (جداول، منحنيات، أشكال بيانية،...)

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من المعلومات المتوفرة في الجداول (29-30-31-32-33-34).

المبحث الثالث: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحات القيادة الإستراتيجية

تساعد عملية قياس و تقييم الأداء في المؤسسة في التعرف على النقاط الايجابية و السلبية المحققة، و لقد عرفت أدوات مراقبة التسيير لقياس و تقييم الأداء تحولات و تطورات هامة في إطار تبني مبادئ المسؤولية المجتمعية في المؤسسات كما تم التطرق إليه في الجانب النظري، و سيتم في هذا المبحث تقديم محاولة لإعداد نماذج للوحات القيادة الإستراتيجية في إطار مبادئ المسؤولية المجتمعية لغرض قياس الأداء الشامل للمؤسسة ميدان الدراسة، و في ظل المعلومات المحدودة التي تم تحصيلها سيتم فقط اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة لسنة 2017.

المطلب الأول: مكونات بطاقة الأداء المتوازن المستدامة المقترحة لسنة 2017

تعتمد بطاقة الأداء المتوازن على الرؤية والأهداف الإستراتيجية، التي يتم ترجمتها إلى نظام لمقاييس الأداء. و تظهر مكونات هذه الأداة من خلال النقاط التالية:

1- رؤية المؤسسة:

تتمثل في أن تكون مؤسسة متميزة محليا و دوليا.

- التطلع إلى تحقيق مستويات أداء جيدة؛
- ضمان تحقيق أكبر مردود لرؤوس الأموال المستثمرة؛
- تقديم منتجات و خدمات ذات جودة لقطاع الزراعة و الصناعة و مختلف الميادين الأخرى؛
- كسب ثقة العمال، الشركاء، الزبائن،... من خلال سياسة اتصال شفافة مع مختلف هذه الأطراف ذات المصلحة.

2- رسالة المؤسسة:

كما تم التطرق إليه سابقا أن مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) تسعى إلى:

- أن تكون مؤسسة اقتصادية رائدة تسعى للنهوض بمستوى النشاط المنجمي.
- المساهمة في خلق الثروة الوطنية عن طريق عمليات البحث المستمرة و التطوير.
- استغلال و تسويق الموارد الطبيعية المتمثلة في الفوسفات، بالإضافة إلى سياسة الابتكار.
- مواكبة التطور التكنولوجي والاتجاهات الحديثة خاصة في مجال التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية.

3- الإستراتيجية المتبعة: تتمثل في:

- الزيادة المضطردة لحصة المؤسسة في السوق الوطني و الدولي.
- تقديم منتجات و خدمات بالجودة والأداء الأمثل.
- مواكبة التطور التكنولوجي العالمي بما يخدم مصالح العملاء و باقي الأطراف ذات المصلحة، والتطوير والارتقاء بمستوى المؤسسة إداريا وتقنيا.

4- محاور بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (SOMIPHOS):

1-4 المحور المالي:

يعكس الوضعية المالية للمؤسسة و التي يمكن الحكم عليها انطلاقا من مجموعة المؤشرات، و تهدف المؤسسة في إطار هذا المحور إلى تحقيق ما يلي:

- تحسين العوائد من المنتجات و الخدمات التي تقدمها SOMIPHOS لعملائها.
- تحسين القيمة المضافة.
- تخفيض هيكل تكاليف المنتجات.

و سيتم تقديم في النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن المؤشرات المالية التالية:

- العائد على رأس المال المستثمر
- القيمة المضافة
- النتيجة الصافية
- التكاليف الإجمالية
- رقم الأعمال

2-4 محور العملاء:

يعكس محور العملاء متطلبات مختلف عملاء (زبائن) المؤسسة، و تهدف المؤسسة في إطار هذا المحور إلى تحقيق ما يلي:

- تحقيق حصة سوقية معتبرة
- رفع رضا العملاء
- تحسين المنتجات

و المؤشرات المقترحة في النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة، هي:

- حجم المبيعات
- معدل شكاوى الزبائن

3-4 محور العمليات الداخلية

و تهدف المؤسسة في إطار هذا المحور إلى تحقيق ما يلي:

- تحسين الجودة
- تخفيض التكاليف
- تخفيض مشاكل تقديم المنتجات و الخدمات

و المؤشرات المقترحة في هذا المحور هي:

- حجم الإنتاج
- إنتاجية العامل
- تكاليف عدم المطابقة

4-4 محور النمو و التعلم

يعكس المهارات والقدرات الفكرية لدى العاملين بهدف خلق قيمة اقتصادية، و تهدف المؤسسة في إطار هذا المحور

إلى تحقيق ما يلي:

- تطوير المهارات الإستراتيجية لدى العاملين
- بناء نظم لإنتاج معلومات إستراتيجية
- رفع الوعي و تعزيز ثقافة العمل

و المؤشرات المقترحة في هذا المحور هي:

- تطور عدد العمال
- عدد الأفراد المكونين
- التكاليف المخصصة للتكوين
- متوسط الأجر الشهري للفرد

5-4 المحور المجتمعي (اجتماعي و بيئي)

يهتم بانشغالات الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة، حيث تهدف هذه الأخيرة من خلال هذا المحور لتحقيق الأهداف الإستراتيجية التالية:

- الاهتمام بانشغالات العمال
 - الاهتمام بالزبائن و الاستماع لهم
 - تخفيض التلوث و الحفاظ على البيئة
- و المؤشرات المقترحة في هذا المحور هي:
- معدل إدماج المرأة
 - عدد حوادث العمل
 - معدل خطورة الحادث
 - الاستثمارات البيئية
 - عدد الأفراد المكونين في المجال البيئي
 - تكاليف التكوين في المجال البيئي
 - معدلات استهلاك الطاقة
 - معدل انبعاث الغبار
 - نسب النفايات المطروحة

المطلب الثاني: النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن المستدامة أهم أدوات مراقبة التسيير القادرة على قياس و تقييم الأداء الشامل (اقتصادي، اجتماعي و بيئي) من خلال محاورها الأربعة: المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية، محور التعلم و النمو و المحور المجتمعي. و انطلاقا من مكونات بطاقة الأداء المتوازن المقترحة سابقا يمكن في ضوء ذلك اقتراح النموذج التالي لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمؤسسة مناجم الفوسفات لسنة 2017 في الجدول التالي:

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لدور مراقبة التسيير في خلق القيمة المستدامة في الشركة الوطنية لمناجم
الفوسفات - تبسة -

جدول رقم (36) النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة لسنة 2017

الرؤية: الريادة، مستويات أداء جيدة، كسب العملاء					
الرسالة: المساهمة في خلق الثروة بتبني و انتهاج التنمية المستدامة					
المحاور و الأهداف	المؤشرات	الأداء المحقق ن-1	الأداء المستهدف	الأداء المحقق (2017)	نسبة التغير أو نسبة الانجاز
1- المحور المالي - تحقيق الربح	رقم الأعمال	8.323.885.817.56	-	6.368.642.525.00	% -23.49
	النتيجة الصافية	3.538.786.057.75	-	2.621.758.794.00	% -25.91
	القيمة المضافة	4.274.069.849.98	5.000.000.00	4.553.983.183.00	%91.08
	عائد رأس المال المستمر	% 08.46	% 10.00	% 02.98	%29.80
2- محور العملاء - رفع الحصص السوقية - تحقيق رضا الزبائن	حجم المبيعات	طن 1181729	طن 1200000	طن 1100000	% 91.67
	عدد شكاوى الزبائن	00	00	00	00
3- محور العمليات الداخلية - تحسين فعالية الجهاز الإنتاجي - تحسين الجودة - تخفيض التكاليف	إنتاجية العامل	طن 651.99	طن 700	طن 670.44	%95.77
	التكاليف الإجمالية	دج 8.677.230.00	دج 9.000.000.00	دج 4.581.223.00	% 50.90
4- محور النمو و التعلم - تحسين المهارات و القدرات الفكرية للعامل	تكلفة التكوين	39.210.921.00	35.000.000.00	39.580.331.00	%113.09
	تكلفة التكوين للفرد	47.071.93	44.080.60	49.849.28	%113.24
	متوسط الأجر الشهري للفرد	45.000.00	-	45.000.00	00
5- المحور المجتمعي - الاهتمام بالأطراف ذات المصلحة	إدماج المرأة	% 08.14	-	% 08.20	% 0.74
	عدد حوادث العمل	23	-	19	% 17.39-
	معدل خطورة الحوادث	0.12	-	0.12	% 00
	الاستثمارات البيئية				
	عدد الأفراد المكونين				
	تكلفة التكوين للفرد				
	تطور استهلاك الطاقة				
	استهلاك الكهرباء (كيلوواط/طن)				
	استهلاك الغاز الطبيعي (م3/طن)				
	معدل استهلاك المياه (م3/طن)				
	انبعاثات غبار الفوسفات (ملغ/م3)				
	النفايات				
	سعة الزيوت المستعملة (لتر)				
الأحماض (لتر)					
الورق المسترجع (كغ)					
نفايات أخرى (طن)					

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من اعتماد على (17-18-19-20-21-22-24-25-26-27-29-30-31-32-33-34) و الملاحق (07-10-12).

حول الجدول:

تعد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة إطارا قويا لإدارة وتقييم كلا من الأمور البيئية والاجتماعية للمؤسسة بالإضافة للاقتصادية، ودمج المسائل البيئية في نظام خلق القيمة بالإضافة إلى كونها أساس نظم الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة.

ومن خلال التطرق لدمج أبعاد المسؤولية المجتمعية - البعد المجتمعي- في بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (SOMIPHOS) وكيف تعمل على تحقيق أهدافها، يمكن الوصول إلى النتائج التالية:

- تساهم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في إظهار مستوى الاستدامة في المؤسسة من خلال المؤشرات التي تم إعدادها، وبالرغم من أنها ليست أداة لتكوين الاستراتيجيات ولكن أداة لترجمتها إلى أعمال، فإن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة توفر طريقة تسهل مراجعة فعالية وكفاءة الاستراتيجيات التي اتبعت في الماضي وتحديد لها للوصول إلى رؤية ومهام المؤسسة.

- بالنسبة للمحور المالي من الواضح أن الأداء المالي و الوضعية المالية للمؤسسة سيئة بالنظر إلى معدلات و نسب الانجاز المحققة من خلال رقم الأعمال، نسبة الأرباح، القيمة المضافة و العائد على رأس المال المستثمر. و هذا ما يعكس سوء ترجمة المؤسسة لاستراتيجياتها المتبعة من خلال أداءها المالي.

- بالنسبة لمحور العملاء لم يكن بالإمكان الحصول على معطيات كافية تمكن من إعداد و تكوين نظام معلوماتي من خلاله يمكن إعداد مؤشرات خاصة بهذا المحور، و مع هذا تم إعداد مؤشرين هامين لهذا المحور و هما: حجم المبيعات و عدد شكاوى العملاء. حيث من خلال هذين المؤشرين يظهر أن نسب الانجاز جيدة فنسبة الانجاز الخاصة بحجم الإنتاج هي (91.67%) في حين معدل الشكاوى المقدمة من العملاء كان معدوما ما يعكس رضا العملاء عن منتوجات المؤسسة.

- بالنسبة لمحور العمليات الداخلية كان ممثلا من خلال المؤشرات التالية: مؤشر إنتاجية العامل، مؤشر تكاليف عدم المطابقة إلى إجمالي التكاليف بالإضافة إلى إجمالي التكاليف. فبالنسبة لمؤشر إنتاجية العامل لم تصل مؤسسة (SOMIPHOS) إلى ما كانت تهدف إليه إلا بنسبة (95.77%) بسبب انخفاض طفيف في عدد العمال، بينما تراجع مؤشر التكاليف الإجمالية بسبب تراجع و انخفاض حجم الإنتاج.

- و بالنسبة لمحور التعلم و النمو، فالمؤسسة تقوم بتخصيص ميزانية خاصة بتكوين الأفراد بصفة دورية (سنويا) و قد خصصت في سنة 2017 ميزانية تقدر ب: 39.580.331.00 دج بنسبة انجاز تقدر ب: 113.09% من ما كانت

تهدف إلى تحقيقه، و هذا إن دل على شيء فإنما يدل على اهتمام المؤسسة بالتكوين لغرض تحسين مستواها بشكل عام و بمستوى المورد البشري الذي يعتبر الغرض منه تحسين الأداء العام و زيادة المردودية. و ارتفاع تكاليف التكوين راجع إلى احتياجات المؤسسة للتكوين في المجالات التي ترى بها نقصا و عدم كفاءة، بالإضافة إلى أن توظيف عمالة جديدة تقتضي تكوينها لتواكب مستوى كفاءة اليد العاملة التي تنشط في المؤسسة. و قد قامت المؤسسة بتكوين الأفراد في المجالات التالية: تقنيات التمويل و الإنتاج، الصيانة، المالية و المحاسبة، الموارد البشرية و الإدارة، التجارة و التسويق، نظم المعلومات، نظام الإعلام الآلي، الأمن و السلامة المهنية... إلخ. و بالنسبة لمتوسط الأجر الشهري للفرد فقد عرف ثباتا مقارنة بسنة 2016 نظرا لتراجع أرباح المؤسسة.

- أما بالنسبة للمحور المجتمعي فيضم مؤشرات تترجم مدى اهتمام المؤسسة بانشغالات الأطراف ذات المصلحة، و من خلال المعلومات المتاحة تم الاعتماد على مجموعة من المؤشرات تهتم بالجانبين الاجتماعي و البيئي، مثل مؤشر إدماج المرأة الذي يعتبر في ارتفاع مستمر لكن بوتيرة بطيئة. و بالنسبة للمؤشرات البيئية تم اقتراح البعض منها من دون بيانات، و ذلك لأن المؤسسة بعدما كان مفروضا عليها إعداد هذه المؤشرات في إطار حيازتها للمواصفات القياسيتين (ISO 9001-ISO 14001) إلا أنها لم تجدد التسجيل بعد سنة 2010 كونها كانت تنظر إلى هذا الأمر على أنه زيادة في التكاليف، لذا فقد تخلت نوعا ما عن بعض الأنشطة في إطار الإدارة البيئية و بالتالي انتهى نظام قياس الأداء البيئي في سنة 2010. و تجدر الإشارة إلى أنه و بالرغم مما تقدم إلا أن مؤشر حوادث العمل سجل تراجعاً في سنة 2017 و هذه نتيجة جيدة تعكس حسن أداء المؤسسة في هذا المجال.

❖ و تظهر مختلف المؤشرات البيئية على بطاقة الأداء المتوازن من دون بيانات لأنه و كما ورد سابقا تحلي المؤسسة عن الأنشطة البيئية في إطار (ISO 14001) و إنما تم إدراجها للمحافظة على شكلية أداة القياس.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم التعرف على المؤسسة محل الدراسة من خلال التعرض لأهم التغيرات التي مهدت لبروزها كمؤسسة مستقلة، ودراسة طبيعة نشاطها و أهم وظائفها، و التركيز على وظيفة مراقبة التسيير، و كذا التعرف على مدى تبنيتها لأبعاد المسؤولية المجتمعية، وذلك بفضل الوثائق الرسمية والتقارير السنوية والمعطيات التي أمكن الحصول عليها بمساعدة موظفي و إدارات المؤسسة وموقعها الإلكتروني على الإنترنت.

وكانت الزيارات التي تم القيام بها للمؤسسة و كذا أهم وحداتها بيئر العاتر والمقابلات التي أجريت مع مختلف إداراتها بمثابة إطلالة على الواقع الحقيقي للمؤسسة في إطار تبنيتها لمفهوم المسؤولية المجتمعية.

فبعد جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها تبين مدى تواضع الأداء الشامل للمؤسسة في إطار المسؤولية المجتمعية ، و ذلك للفترة الممتدة من 2008 إلى 2017، مع التركيز على أداء سنة 2017.

حيث لم يساعد تخلي المؤسسة عن تطبيقها لنظام إدارة الجودة و نظام الإدارة البيئية و حصولها على شهادتي (ISO9001-ISO14001) على التأثير إيجابا في أهم المؤشرات الاقتصادية، الاجتماعية و البيئية و بالتالي مستوى الأداء الشامل للمؤسسة كان في تذبذب مستمر (بين ارتفاع و انخفاض) طوال السنوات العشرة الأخيرة، و هذا بسبب التأثير بمجموعة من المؤثرات و الظروف الاقتصادية خلال هذه الفترة مثل تأثير الأزمة العالمية 2009، فشل تجربة تبني المعايير و المواصفات القياسية العالمية، الاندماج و التوجه القسري نحو اللامركزية و إعادة هيكلة النظام العام للتسيير.

الخاتمة

لقد تم من خلال هذا البحث دراسة موضوع نظام مراقبة التسيير المدمج لأبعاد المسؤولية المجتمعية و أثره على استدامة القيمة للمؤسسة الاقتصادية، و هذا بالتطرق في بادئ الأمر إلى التنمية المستدامة مع التركيز أكثر على فلسفتها من المنظور الجزئي ثم التطرق إلى مفهوم المسؤولية المجتمعية و ذكر معالمها و مبادئها و كيفية إدماجها في المؤسسة. ثم تم التعرض إلى الوجه الجديد لمراقبة التسيير في إطار مبادئ المسؤولية المجتمعية الذي يشترك مع هذه الأخيرة في الاهتمام أكثر بالأداء، مع ذكر أهم الأدوات المستحدثة في هذا الإطار و التي تعنى بقياس و تقييم الأداء ليس فقط المالي بل تعدت إلى الأداء الاجتماعي و البيئي.

و رجوعا إلى التساؤلات المطروحة في المقدمة وجد أن الإجابة عليها حتى و إن رسمت معالمها من الناحية النظرية فإنها لا تكتمل إلا بدراسة تطبيقية، تنقل فيها المفاهيم النظرية إلى واقع المؤسسة محل التبرص. و لإيضاح و تبيان دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس و تقييم الأداء في إطار مبادئ المسؤولية المجتمعية تم اختيار شركة مناجم الفوسفات -تبسة- كعينة لمحاولة إسقاط ما هو نظري على واقعها.

و بعد الانتهاء من الدراسة مجزئها النظري و التطبيقي تم التوصل إلى نتيجة عامة مفادها أن اعتماد مراقبة التسيير على أدوات حديثة مدمجة لمبادئ المسؤولية المجتمعية من شأنها تقديم صورة أشمل للأداء، حيث بعدما كانت مراقبة التسيير تجرد نفسها في الجانب المحاسبي فقط أصبحت في هذا الإطار تساهم في تقييم الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة (الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي) و ذلك بالاعتماد على أدوات حديثة فعالة أهمها: لوحات القيادة التسييرية و الإستراتيجية المدمجة لمبادئ المسؤولية المجتمعية، كلوحة القيادة البيئية، بطاقة الأداء المتوازن المستدامة... إلخ، بالإضافة إلى الأنظمة المحاسبية الحديثة كمحاسبة المسؤولية المجتمعية، التدقيق البيئي،...

و عموما يمكن الخروج بالنتائج التالية:

أولا: النتائج النظرية (اختبار الفرضيات):

- المسؤولية المجتمعية نموذج حديث لنمو و تطور المؤسسات، و هي ضرورة في نفس الوقت اجتماعية، بيئية و اقتصادية. تهدف إلى خلق قيمة شاملة و مستدامة لمختلف الأطراف ذات المصلحة بالاعتماد على مجموعة من المبادئ القانونية، الاجتماعية، الاقتصادية،... كما أنها تدعو إلى دعم التوجه السلوكي و الأخلاقي، بالإضافة إلى أنها تتم بشكل أساسي بجميع أنماط الأداء و البحث في سبل تحسينها لتفادي وقوع المشكلات التي حدثت في الماضي، مستقبلا. و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- إن اقتحام مفهوم التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية عالم المؤسسات قضى بضرورة تغيير و تحول مختلف وظائف المؤسسة لا سيما الوظيفة الرقابية، كما أن هذا المفهوم الحديث يعنى بالدرجة الأولى و يهتم بموضوع الأداء و سبل تحسينه، و حتى يتم ذلك بنجاح فرضت المسؤولية المجتمعية تغيير وظيفة مراقبة التسيير من مجرد القيام بتقييم الأداء المالي إلى تقييم الأداء الاجتماعي و البيئي، و ذلك لغرض تقديم صورة أشمل و أكمل للأداء حتى يمكن كشف مواطن القوة للاستثمار فيها و كشف مواطن الضعف لتعديلها و تصحيحها، و تقديم مقترحات وفق ذلك تقضي بالتحسين المستمر لأداء المؤسسة في جميع الميادين و خلق القيمة المستدامة. لذلك فالوجه الجديد لمراقبة التسيير المدمج لمبادئ المسؤولية المجتمعية يلتقي مع هذه الأخيرة في الأداء الشامل الذي يعد القاسم المشترك بينهما، إذن فمراقبة التسيير أصبح دورها يتمحور حول تقييم الأداء الشامل للمؤسسات (أداء اقتصادي، أداء اجتماعي و أداء بيئي)، و فرض هذا التحول استحداث أدوات جديدة مدججة لمبادئ المسؤولية المجتمعية تمكن من متابعة و قياس مختلف أنماط الأداء. و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية و الثالثة.

- لم تعد المعلومة المحاسبية و المؤشرات المالية لوحدها كافية للحكم على الأداء، بل تطلب الأمر البحث عن معلومة خارجية عن المنافسين، العملاء، الموردين،... إذ عجزت الأدوات التقليدية على توفير مثل هذه المعلومات مما شكل دافعا للتفكير في بناء استراتيجيات تسمح بتوقع و الاستعداد للمستقبل غير الأكيد من جهة، و من جهة أخرى البحث عن أدوات جديدة تتناسب مع الظروف الجديدة. و تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى منتجات العصر الحديث و من بين الأدوات المستحدثة في قياس و تقييم الأداء إذ تسمح بسد الفجوة بين المدى الطويل و القصير من خلال تبني التوجه الاستراتيجي و ربط الاستراتيجي بتوازن الأداء، بالإضافة إلى أنها تعتمد مؤشرات جديدة غير مالية تسمح بإعطاء صورة أوضح عن الأداء و بعدد محدود تفاديا لتشتت الأذهان أثناء التقييم، و يؤدي ذلك إلى استدامة القيمة للمؤسسة. و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

- بالإضافة إلى لوحات القيادة التي تعد أكثر مرونة من بطاقة الأداء، حيث يمكن للمؤسسات اعتماد النموذج المناسب لها بحسب نشاطها و حجمها، و إعدادها من خلال مجموعة مؤشرات محسوبة و معدة بالطريقة التي تناسبها و تناسب إستراتيجيتها و نظامها الداخلي. و تكون هذه المؤشرات إما خاصة بالأداء المالي، أو الاجتماعي أو البيئي. كما يمكنها متابعة تطور الرأسمال اللامادي أو الفكري من خلال لوحات قيادة خاصة مثل لوحة القيادة الاسكندنافية أو لوحة قيادة الرأسمال الفكري. حيث أثبت أن الرأسمال الفكري مهم في العديد من المؤسسات في حين أنه يساهم بنسبة كبيرة في تحقيق القيمة للمؤسسة. و هذا ما يدعم صحة الفرضية الرابعة.

- استحدثت في المجال المحاسبي و في إطار انتهاج المؤسسات للتنمية المستدامة، ما يسمى بالمحاسبة عن المسؤولية المجتمعية، فرع جديد للمحاسبة، يهدف إلى القياس و الإفصاح عما تسببه المشروعات الصناعية من تلوث و إضرار للمجتمع و ما تقدمه من عوائد و منافع في تقاريرها المالية. بالإضافة إلى التدقيق البيئي الذي يعتبر إحدى آليات الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحديد الاعتبارات البيئية المتعلقة بنشاط ما، و تقويم الإجراءات و الأساليب المتبعة للتعامل معها، بهدف إيجاد آلية لضمان الجودة البيئية. كما أن التدقيق البيئي يمكن أن يتم أيضا على كل المستويات التي تطبق فيها نظم الإدارة البيئية. هذا ما يدعم أيضا صحة الفرضية الرابعة.

ثانيا: النتائج التطبيقية:

- يظهر انتهاج مؤسسة مناجم الفوسفات للتنمية المستدامة فقط من خلال إدراج رسالتها الخاصة بالتنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية في مختلف تقاريرها المالية أو في موقعها على الإنترنت، بالإضافة إلى سعيها للحصول على أهم المعايير و المواصفات القياسية، و التي تحققت فعلا عند حصولها على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001) سنة 2007، بالإضافة إلى سعيها إلى التحضير للحصول على المواصفة (OHSAS 18000).

- في سنة 2010 لم تجدد المؤسسة تسجيلها للحصول على المواصفتين السابقتين بدافع أنها تكلفة زائدة، ما يعكس عدم التزام المؤسسة بمبادئ التنمية المستدامة و عدم إدراكها لميزة المواطنة و المسؤولية المجتمعية و تفریطها في دعم صورتها و اكتساب الميزة التنافسية، تاركة للسكان المجاورين للمنجم و الذين يتأثرون بغبار الفوسفات و الضوضاء المجال لإيداع شكاوى ضدها. و هنا لا يمكن القول بصحة الفرضية الخامسة بشكل مطلق، ذلك أنه بعدم تحملها تكلفة إضافية ستزيد مداخيلها لكن في المدى القصير، و في المدى الطويل سوف لن تتمكن من تحقيق القيمة المستدامة التي تقوم أكثر على القيم المعنوية المتأنتية من مدى التزامها بالمواطنة و المسؤولية المجتمعية التي تدعم سمعتها و صورتها في الحوار مع الأطراف ذات المصلحة.

- وجود مصلحة لمراقبة التسيير تابعة لمديرية مراقبة التسيير على مستوى أهم وحدة لمؤسسة (SOMIPHOS) و هي مركب جبل العنق، مما يعني أهمية و فاعلية وظيفة مراقبة التسيير في متابعة تنفيذ المهام بشكل أفضل.

- تعتمد المؤسسة فقط الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير: محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، تسيير الميزانية، لوحة القيادة،... إلا أنها و في ظل توجهها نحو تبني التنمية المستدامة في إستراتيجيتها لا تعتمد على الأدوات الحديثة

خاصة تلك التي تعتمد على المؤشرات الغير مالية، مثل لوحات القيادة المدمجة لمبادئ التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية، بطاقة الأداء المتوازن،... إلخ.

- لوحات القيادة المعتمدة من طرف المؤسسة غير مصممة بشكل يعكس أو يلبي احتياجات المسؤولين، فبمقارنة محتويات هذه الأدوات مع انشغالات المسؤولين يظهر القصور في طريقة الإعداد. بالإضافة إلى سوء استعمال هذه الأداة حيث كان استعمالها مقتصرًا فقط في تقييم النتائج و تجميع البيانات شهريا إلى الجهات العليا بغرض التحقق من مدى مطابقة الأهداف مع النتائج الفعلية.

- إن عدم قدرة أدوات قياس الأداء المعتمدة بالمؤسسة على لعب دورها الرئيسي المتمثل في تكملة عجز الأنظمة الرقابية الأخرى راجع إلى عدم الإدراك لمدى أهمية إدماج مبادئ التنمية المستدامة في إستراتيجية المؤسسة و تكييف مختلف الأدوات معها.

- عدم معرفة الإدارة العليا والعاملين بدائرة المحاسبة بمقياس الأداء المتوازن ودوره في الحصول على المعلومات الدقيقة التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية وبالتالي تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وتعزيز مكانتها في السوق.

- عدم إمكانية إعداد لوحة القيادة الخاصة بالرأسمال الفكري حسب الإطار النظري نظرا لعدم توافر المعلومات الكافية، و الخاصة بالموارد البشرية و باقي عناصر الرأسمال اللامادي (براءات الاختراع، الابتكار، التجديد،...).

- صعوبة اقتراح نظام محاسبي يغطي مستوى المسؤولية المجتمعية للمؤسسة و التدقيق البيئي، و ذلك لحدثة هذه الأنظمة و قلة الخبرات في هذا المجال.

- بالنسبة لنتائج تقييم الأداء الشامل للمؤسسة لسنة 2017 باستعمال أدوات مراقبة التسيير المقترحة فتمثل في:

- عدم معرفة المؤسسة للمقاييس و المؤشرات غير المالية.
- تراجع إنتاجية العامل بسبب تراجع حجم الإنتاج الناجم عن فقدان بعض الزبائن.
- لم تستطع تحقيق الحصة السوقية المستهدفة نتيجة انخفاض حجم المبيعات.
- انخفاض العائد من رأس المال المستثمر نتيجة انخفاض الأرباح الصافية.
- ارتفاع القيمة المضافة نتيجة انخفاض التكاليف.

- علاقة جيدة مع الزبائن نظرا لعدم وجود شكاوى.
- ارتفاع نسبي لتكاليف التكوين مما يعكس انفتاح المؤسسة أكثر في مجال الإدارة.
- تراجع عدد حوادث العمل دليل على التزام المؤسسة بمعايير الصحة و السلامة المهنية.
- ثبات متوسط الأجر الشهري للعامل.
- الوعي و الإدراك بضرورة المساهمة في حماية البيئة و يتبين ذلك من خلال ارتفاع حجم الاستثمارات في المجال البيئي.
- زيادة الاهتمام بالتكوين في المجال البيئي.
- استهلاك معقول للطاقة في حدود ما هو مخطط.
- تراجع مستويات انبعاث غبار الفوسفات، و كذا تسجيل مستويات أداء جيدة في مجال تسيير النفايات بأنواعها.
- كما يمكن الإضافة أن عدم توفر المعلومات على موقع المؤسسة يتعارض و مبادئ الحوكمة التي تعتبر أحد أهم نظريات التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية (الإفصاح و الشفافية).
- يرجع عدم نجاح تبني مبادئ المسؤولية المجتمعية في المؤسسة محل الدراسة إلى عدم اهتمام المؤسسة بانتهاج إستراتيجية التنوع التي تعتبر من أهم مبادئ المسؤولية المجتمعية، حيث أن نشاط المؤسسة قائم على المنتج الوحيد ألا و هو الفوسفات، فمهما قامت المؤسسة بتحسينات على مستوى المنتج أو على مستوى التنظيم فيبقى المتحكم في نجاح المنتج أو الإستراتيجية هو الظروف الاقتصادية (السعر تحكمه ظروف و عوامل اقتصادية مثل التضخم، سعر صرف العملات، الأزمات المالية، ...).
- المؤسسة انتهجت نهج التيار الذي يرى بأن المسؤولية المجتمعية إستراتيجية غير فعالة و أنها عبارة عن تكاليف إضافية و لا أهمية تترجى منها لكونها تعتمد على المنتج الوحيد. في حين هناك منظمات رائدة في مجال التنمية المستدامة و نشاطها خدمي أي بعيد نوعا ما عن الجانب البيئي للمنتج المادي، إلا أنها حققت نجاحات باهرة، مثال بنك (DEXIA-BELGIQUE) الذي يطلق عليه بنك التنمية المستدامة و المسؤولية المجتمعية.
- اندماج المؤسسة ضمن مجمع مناجم الجزائر (GROUPE-MANAL) غير مجدي، لأنه تم إدماجها ضمن قطاعات ضعيفة و معظمها مؤسسات ضعيفة و آيلة للزوال.

- باندماج المؤسسة ضمن (GROUPE-MANAL) توجهت المؤسسة أكثر نحو المركزية و التي تتعارض و مبادئ نظام مراقبة التسيير.

التوصيات:

انطلاقا من نتائج الدراسة النظرية و الميدانية يمكن اقتراح ما يلي:

- على المؤسسة الاعتماد و الاستفادة من التجارب العالمية في مجال إدماج مبادئ المسؤولية المجتمعية في إستراتيجية المؤسسة أو في مجال إعداد تقارير التنمية المستدامة المستعملة في الإفصاح عن الأداء البيئي و الاجتماعي، أو على الأقل محاولة الالتزام بالمقررات و المبادئ التي تقترحها المنظمات و الوكالات الدولية المختصة في مجال التنمية المستدامة، لا سيما التي تعنى بالرقابة منها، مثل وكالات التصنيف الائتماني و الاجتماعي، منظمات التقييس،...

- توظيف الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في قياس و تقييم الأداء الشامل، للحصول على نتائج أشمل و أدق، خاصة فيما يتعلق بلوحات القيادة الخاصة بالتسيير أو الإستراتيجية. بالإضافة إلى التحكم في التكاليف البيئية و الاجتماعية من خلال اعتماد نظام محاسبي ذاتي يعنى بمحاسبة المسؤولية المجتمعية.

- ضرورة تنويع النشاط أو توسيعه، مثلا التوجه نحو الاكتتاب في الأسواق المالية خاصة التي تعنى بالمجال البيئي، مثل الاتجار بسندات الكوارث و مشتقات الطقس، أو حتى تصاريح انبعاث الكربون القابلة للتداول **PEN (PERMIS D'EMISSION NEGOCIABLES)**.

- كإستراتيجية تنويع أيضا يمكن للمؤسسة اعتماد إستراتيجية أخرجة الوظائف (**externalisation**)، كمثال على ذلك أخرجة وظيفة التكوين، علما أن المؤسسة رائدة في هذا المجال و تعتمد إستراتيجية المنظمة المتعلمة (**l'entreprise apprenante**) لاعتمادها على التكوين الداخلي و الخارجي و في مجالات عدة (اللغات، المحاسبة و المالية، الإنتاج و الصيانة،...).

- القيام بالمناولة لدى مؤسسات أخرى في نفس النشاط (**sous-traitance**).

- الاهتمام أكثر بتطوير المهارات الإستراتيجية لدى العاملين لكي تصب في خدمة إستراتيجية المؤسسة من خلال إقامة دورات تدريبية متنوعة و متخصصة حسب الضرورة (محور التعلم والنمو).

- على المؤسسة الالتزام و تكييف عناصر نشاطها بمبادئ و ضوابط المسؤولية المجتمعية من خلال:

- الاستغلال الأمثل للرأسمال البشري في المؤسسة و ذلك بالاهتمام أكثر بالجانب الاجتماعي، كالسماع لانشغالات العمال، التكوين المستمر، المشاركة في القرارات الإستراتيجية، التحفيز،...
- الاهتمام أكثر بالبحث و التطوير في مجال تخفيض التلوث لغرض المشاركة في حماية البيئة و عدم الإضرار بالمجتمع.
- تحديد التسجيل للحصول على مختلف المواصفات القياسية (**ISO 14001** و **ISO 9001**) و مواصلة السعي للحصول على المواصفة (**OHSAS 18000**)، ذلك يساعد المؤسسة على كسب ثقة العملاء و تفعيل الحوار مع باقي الأطراف ذات المصلحة.
- السعي أكثر إلى تحسين صورة المؤسسة في مختلف الأسواق، ليس فقط من خلال تحسين المنتج و إنما أيضا من خلال المشاركات و المساهمات الخيرية و التنموية.
- التحسيس بأهمية السلوك البيئي، مثل: التأكد من إغلاق و إطفاء الحواسيب، الطابعات، المكيفات، المدفأة،... قبل الخروج من المكاتب أو الورشات.
- عقلنة و ترشيد استخدام الطاقة.
- الاستفادة من النفايات و البقايا و مخلفات عملية الإنتاج (إعادة التدوير، بيع...).

آفاق الدراسة:

- من خلال هذه الدراسة يمكن اقتراح المواضيع التالية التي من الممكن أن تشكل امتدادا وتكملة لهذا الموضوع:
- تقييم الأداء الشامل للمنظمات عن طريق بطاقة الأداء المتوازن.
 - المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية في المؤسسات الصناعية.
 - نظام لوحة القيادة المدججة لمبادئ المسؤولية المجتمعية و دورها في قياس الأداء.
 - نظام مراقبة التسيير المستدام في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع المعتمدة باللغة العربية

أ- الكتب

- 1) إبراهيم الجزراوي و عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري للنشر، عمان، 2009.
- 2) إبراهيم عبد الجليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية للمعرفة من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني: البعد البيئي، الطبعة الأولى، الدار العربية للعلوم-ناشرون-، بيروت، 2006.
- 3) الأمانة المركزية (ISO)، دليل إرشادي حول المسؤولية المجتمعية (الترجمة الرسمية للمواصفة القياسية الدولية ISO 26000)، جنيف-سويسرا، 2010.
- 4) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 5) خالد قاشي، نظام المعلومات التسويقية: مدخل اتخاذ القرار، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 6) خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 7) صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية و الإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 8) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 9) طلال محمد علي الجحاوي و فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفاعليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 10) عبد الناصر علك حافظ و حسين وليد حسين، نظم المعلومات الإدارية بالتركيز على وظائف المنظمة، دار غيداء للنشر و التوزيع، عمان-الأردن، 2014.
- 11) محمد الفاتح محمود، تمويل و مؤسسات مالية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
- 12) نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية (المبادئ و الممارسات)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
- 13) وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط01، دار وائل للنشر، عمان، 2009.

ب- الموسوعات و المجالات

- 1) إبراهيم عبد الجليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية للمعرفة من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني: البعد البيئي، الطبعة الأولى، الدار العربية للعلوم-ناشرون-، بيروت، 2006.

- (2) عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، دمشق، 2010.
- (3) عبد اللطيف مصطفى، دور رأس المال البشري في خلق القيمة في المؤسسات المصرفية، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، العدد السابع، 2009.
- (4) مولاى مصطفى سارة، دور رأس المال الفكري في تعزيز الميزة التنافسية المستدامة و خلق القيم في المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد و المالية، العدد 05-أفريل 2016.
- (5) نادية راضى عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، كلية التجارة جامعة الأزهر، القاهرة، ديسمبر 2005.
- (6) نور الدين مزهودة، دور نظام تخطيط موارد المؤسسات في تحسين أداء المؤسسة الوطنية للأشغال في الأبار ENTP ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09-2016، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- (7) هاشمي عباس، الدور المحوري لتسيير الموارد البشرية في خلق القيمة لجميع الأطراف الآخذة، مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، العدد الثالث، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة-، جوان 2008.
- (8) يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، كلية التجارة قسم المحاسبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

ج- الدراسات و الملتقيات

- (1) إسحاق خرشي، نحو نموذج جديد لأعمال الشركات الاقتصادية الجزائرية لخلق القيمة الاقتصادية و المنفعة الاجتماعية، الملتقى الدولي الثاني عشر حول: دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف-، 14-15 نوفمبر 2016.
- (2) بالرقي التيجاني و غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدمية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 07-08 أفريل، 2008.
- (3) بن افرج زوينة، توافر الإفصاح والتدقيق البيئي ضرورة لتقييم أداء المنظمة، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، 10-11 نوفمبر 2009.
- (4) تاج السر بشير عبدالله، المسح البيئي والمراجعة البيئية لتأمين التنمية الصناعية المستدامة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر القومي للصناعة السودانية: نحو تنمية صناعية شاملة، ندوة: البيئة، الصحة والسلامة المهنية، إتحاد الغرف الصناعية السوداني، السودان، فيفري 2010.
- (5) سحر قدوري الرفاعي، التنمية المستدامة: مع تركيز خاص على الإدارة البيئية، أوراق عمل المؤتمر العربي الخامس للإدارة البيئية المنعقد في الجمهورية التونسية (سبتمبر 2006)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية-جامعة الدول العربية-، القاهرة، 2007.

- 6) العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة - حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر -، الملتقى العلمي الدولي أداء و فعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009.
- 7) العايب عبد الرحمن و بقّة الشريف، التنمية المستدامة و التحديات الجديدة المطروحة أمام المؤسسات الاقتصادية مع الإشارة للوضع الراهن للجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07 أبريل 2008.
- 8) عبد الرزاق مولاي لخضر و حسين شنيبي، أثر تبني المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات، مجمع مداخلات ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، الطبعة الثانية :نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، 22 - 23 نوفمبر 2011.
- 9) عبد العزيز بن صقر الغامدي، تنمية الموارد البشرية و متطلبات التنمية المستدامة للأمن العربي، ورقة عمل مقدمة للملتقى العربي للتربية و التعليم، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، العربية للعلوم الأمنية، بيروت، 2006.
- 10) عثمانى أمينة و عائشة سموم، قياس و تقييم أداء المؤسسات من المنظور الاستراتيجي باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009.
- 11) عثمان حسن عثمان، دور إدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07 أبريل 2008.
- 12) غراس محمد الطاهر و قروف محمد كريم، المحاسبة البيئية ومشاكل القياس والتصريح المحاسبي للأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول : آفاق التنمية المستدامة في الجزائر ومتطلبات التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة 08 ماي 1945 قالة، 28 مارس 2010.
- 13) قدوري هودة، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، و الموازنة على أساس الأنشطة (ABC-ABM-ABB)، مداخلة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، بتاريخ: 25-04-2017.
- 14) كربالي بغداد، " تناسبية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية"، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 21، 22 ماي 2001.
- 15) ليث سعد الله حسين و ريم سعد الجميل، المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين و انعكاسها على أخلاقيات العمل (دراسة لآراء عينة من منتسبي بعض مستشفيات مدينة الموصل)، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث تحت عنوان "إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 27-29 نيسان (أفريل) 2009.

- 16) محمد طارق يوسف، الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، بحوث و أوراق عمل مؤتمر حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جمهورية مصر العربية، ماي 2007.
- 17) محمد فلاق و آخرون، خلق القيمة المشتركة و تصحيح مسار المسؤولية الاجتماعية كآلية لاستدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي، 06-07 ديسمبر 2017.
- 18) مشاش نادية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، مداخلة مقدمة في إطار ملتقى وطني بعنوان: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، بتاريخ: 25-04-2017.
- 19) موفق الياني، فصل السلطات و صلاحيات مجلس الإدارة و الشركات العائلية، بحوث و أوراق عمل مؤتمر حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جمهورية مصر العربية، ماي 2007.
- 20) هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: " أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة "، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، أبريل 2006.

د- الرسائل و الأطروحات

- 1) شامية بن عباس، تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المنظمات و انعكاساتها على التنمية المستدامة - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد مهري - قسنطينة-، 2014-2015.
- 2) العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.
- 3) عبد الوهاب سويسي، الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- 4) مقدم وهيبه، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة وهران، 2013-2014.
- 5) نعيمة بجاوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق: دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة الحاج لخضر - باتنة-، 2008-2009.
- 6) نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية و الإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010.

I- LES OUVRAGES

- 1) Afnor, **Développement durable: De la stratégie à l'opérationnel**, Afnor, France, 2007.
- 2) Afnor, **Développement durable et entreprises: Un déficit pour les managers**, Afnor éditions, 2^{ème} édition, France, 2008.
- 3) Afnor groupe, **L'ISO 26000 en 10 questions**, afnor, France, 2011.
- 4) Annie Bartoli, **Le management dans les organisations publiques**, Dunod, France, 2005.
- 5) Alain Desreumaux et autres, **Stratégie**, 2^{ème} édition, Pearson, paris, 2009.
- 6) Alain Fernandez, **Les nouveaux tableaux de bord des managers: Le projet décisionnel dans sa totalité**, 5^{ème} édition, éditions d'organisation, paris, 2011.
- 7) Alain Finet, **Gouvernance d'entreprise: Nouveaux défis financiers et non financiers**, 1^{ère} édition, De Boeck, bruxelles, 2009.
- 8) Alain Jounot, **100 Questions pour comprendre et agir le développement durable**, Afnor, France, 2004.
- 9) Anne Peeters, **Responsabilité sociale des entreprises**, EDI.PRO, Belgique, 2007.
- 10) Béatrice et Francis Grandguillot, **comptabilité de gestion**, 11^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2010.
- 11) Béatrice et Francis Grandguillot, **l'essentiel du contrôle de gestion**, 4^{ème} édition, Gualino éditeur, paris, 2009.
- 12) Bernard Calisti et Francis Karolewicz, **RH et développement durable : Une autre vision de performance**, éditions d'Organisation, paris, 2005.
- 13) Bernard Martory, **Contrôle de gestion sociale**, 8^{ème} édition, Vuibert, paris, 2015.
- 14) Boix Daniel et Bernard Féminier, **Le tableau de bord facile**, Editions d'organisation, paris, 2003.
- 15) Bruno Cohen-Bacrie, **communiquer efficacement sur le développement durable: de l'entreprise citoyenne aux collectivités durables**, les éditions démos, Paris, 2006.
- 16) Caroline Selmer, **Construire et défendre son budget**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2009.
- 17) Caroline Selmer, **Concevoir le tableau de bord**, Dunod, Paris, 2011.
- 18) Cécile Jolly, **L'entreprise responsable: sociale, éthique, «verte»...et bénéficiaire?**, éditions de félin, France, 2006.
- 19) Charles-Édouard Godard et Séverine Godard, **le petit Contrôle de gestion: Les notions indispensables**, Dunod, 2018.
- 20) Charles T. Horngren et autres, **contrôle de gestion et gestion budgétaire**, 4^{ème} édition, Pearson éducation, France, 2010.
- 21) Christopher Sheldon and Mark Yoxon, **Environmental Management Systems**, 3rd edition, Earthscan, USA, 2006.
- 22) Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle de gestion: Manuel et applications**, Dunod, paris, 2007.
- 23) Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle de gestion: Manuel et applications**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2010.
- 24) Claude Alazard et Sabine Sépari, **contrôle de gestion : Manuel et applications**, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2018.
- 25) Claude Blanche Allègre et Anne Elisabeth, **Gestion des ressources humaines: Valeur de l'immatériel**, 1^{ère} édition, De Boeck, bruxelles, 2008.

- 26) Corinne Collet-Demaizière, **Au-delà de l'écologie: Développement durable**, Afnor éditions, France, 2010.
- 27) Corine Gendron, **Vous avez dit développement durable?**, presses internationales polytechnique, Québec, 2007.
- 28) Deogratias Harorimana, **Cultural implication of knowledge sharing: Management & transfer**, IGI global, USA, 2010.
- 29) Dominique Gouiran, **Construire l'entreprise de demain**, Afnor éditions, France, 2010.
- 30) Emilie Brun, **Comprendre ISO 26000 et la RSE**, afnor éditions, france, 2015.
- 31) Emilie Collin, **Le contrôle de gestion sociale**, 2^{ème} édition, Gereso, paris, 2017.
- 32) Felix Bogliolo, " **La création de la valeur** ", éditions d'organisation, Paris 2001.
- 33) Florence Depoers et autres, **Le développement durable au cœur de l'entreprise**, DUNOD, paris, 2006.
- 34) Françoise Girand et autres, **contrôle de gestion et pilotage de la performance**, 3^{ème} édition, Gualino éditeur, paris, 2008.
- 35) Frédéric Gautier et Anne Pezet, **Contrôle de gestion**, Pearson éducation, France, 2006.
- 36) Gabriel Wackerman, **Le Développement Durable**, édition ellipses, France, 2008.
- 37) Geneviève Féron et autres, **Ce que développement durable veut dire**, éditions d'organisation, 2^{ème} tirage, paris, 2005.
- 38) Georges Langlois et autres, **Contrôle de gestion**, Berti éditions, Paris, 2006.
- 39) Giorgio Pellicelli , **Stratégie d'entreprise**, De Boeck, Belgique, 2007.
- 40) Hélène Löning, **le contrôle de gestion: organisation, outils et pratiques**, 3^{ème} édition, Dunod, paris, 2008.
- 41) Hélène Löning et autres, **contrôle de gestion Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles**, 4^{ème} édition, Paris, Dunod, 2013.
- 42) Hubert K.Rampersad, **Total performance Scorecard: Réconcilier l'homme et l'entreprise**, Traduit de l'anglais par Frédéric Wieder, Springer, paris, 2005.
- 43) Janet B. Butler & Sandra Cherie Henderson, **Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting**, Management Accounting Quarterly Winter, Vol 12 No.2, USA, 2011.
- 44) Jack Forget, **gestion budgétaire**, éditions d'organisation, Paris, 2005.
- 45) Jacques Sornet, **Systèmes d'information de gestion**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2017.
- 46) Jean-Guy Degos, **Système budgétaire-écarts rétrospectifs- et tableaux de bord prospectifs**, Collection e-theque, France, 2010.
- 47) Jean-Pierre Taïeb, **Les tableaux de bord de la gestion sociale**, Dunod, paris, 5^{ème} édition, 2008.
- 48) Jessica Keyes, **Implementing the project management balanced scorecard**, CRC Press, USA, 2011.
- 49) Joëlle Imbert, **Les tableaux de bord RH: Construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage**, éditions d'organisation, paris, 2007.
- 50) Jokung Octave, **Introduction au Management de la valeur**, Edition DUNOD, Paris, 2001.
- 51) Kotler Philip & Armstrong Gray, **Principles of Marketing**, 11th ed, Pearson Prentice- Hall, 2007.
- 52) Luc Boyer, **pédagogie de l'éthique: Le cœur du développement durable est le développement du cœur**, éditions EMS, paris, 2005.
- 53) Laurent Cappelletti, **Contrôle gestion de l'immatériel: Une nouvelle approche du capital humain**, Dunod, paris, 2012.

- 54) Line Bergery, **le management par les valeurs**, hermes-sciences, paris, 2011.
- 55) M. Leroy, **Le tableau de bord au service de l'entreprise**, Editions d'organisation, Paris, 2001.
- 56) Marc Maisonneuve, **Construire des indicateurs et tableaux de bord**, presses de l'ENSSIB, paris, 2002.
- 57) Marie Noëlle et autres, **Le grand livre du contrôle de gestion**, Eyrolles, paris, 2013, pp 08-09.
- 58) Michel Gervais, **contrôle de gestion**, 7^{ème} édition, economica, paris, 2000.
- 59) Michel Monereau, **Management des organisations touristiques**, 2^{ème} édition, Bréal, paris, 2008.
- 60) Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, **Management et contrôle de gestion**, éditions Foucher, paris, 2007.
- 61) Nicolas Berland et Yves De rongé, **Contrôle de gestion: perspectives stratégiques et managériales**, 2^{ème} édition, Pearson, France, 2013.
- 62) Olivier Dubigeon, **Piloter un développement responsable: Quel processus pour l'entreprise?**, 3^{ème} édition, Pearson éducation, paris, 2009.
- 63) Olivier Dubigeon, **mettre en pratique le développement durable: quels processus pour l'entreprise responsable?**, 2^{ème} édition, éditions village mondial, paris, 2005.
- 64) Paolo Baracchini, **Guide de la mise en place du management environnemental en entreprise selon iso 14001**, 3^{ème} édition, les presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, 2007.
- 65) Pascal Fabre et autres, **management et contrôle de gestion**, Dunod, paris, 2007.
- 66) Patrick boisselier, **Contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, Vuibert, Paris, 2001.
- 67) Patrick Widloecher et Isabelle Querne, **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, paris, 2009.
- 68) Paul de Backer, **Les indicateurs financiers du développement durable: couts, tableaux de bord, rentabilité**, éditions d'organisation, paris, 2005.
- 69) Paul R. Niven, **Balanced scorecard step by step for government and nonprofit agencies**, 2nd edition, Acid free-paper, Hoboken-USA, 2008.
- 70) Rached Gabsi, **contrôle de gestion**, tome 01, édition C.L.E, Tunis, 2002.
- 71) Rita Maria Züger, **Gestion d'entreprise-compétence de base en gestion**, 2^{ème} édition, compendio bildungsmedien AG, Zurich, 2011.
- 72) Sabine Sépari et autres, **Management et contrôle de gestion**, 4^{ème} édition, Dunod, paris, 2017.
- 73) Saurabh Aggarwal, **Brand management: A theoretical and practical approach**, Global India publications, India, 2008.
- 74) Simon Alcouffe et autres, **Contrôle de gestion interactif**, Dunod, Paris, 2013.
- 75) Sophie Marquet-Pondeville, **Le contrôle de gestion environnemental**, Presses universitaires de Louvain, Belgique, 2003.
- 76) Wegmann Grégory, **Les tableaux de bord du capital intellectuel**, Afnor Editions, France, 2009.
- 77) Yves De Rongé et Karine Cerrada, **contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, Pearson éducation, France, 2008.
- 78) Yvette Veyret et Jacqueline Jalta, **Développement durable: Tous les enjeux en 12 leçons**, éditions Autrement, paris, 2010.

II- REVUES, SEMINAIRES ET THESES

- 1) Anne Catherine Moquet, **De l'intégration du développement durable dans la stratégie au pilotage et à l'instrumentation de la performance globale**, revue Management et avenir, N03, CAIRN, 2005.
- 2) Angèle Dauhou-Renaud, **Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales**, Thèse pour l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion, Université de Poitiers, 2009.
- 3) Angèl Dohou et Nicolas Berland, **Mesure de la performance globale des entreprises**, 28^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité: "Comptabilité et Environnement", Univ-Poitiers, jeudi 24 mai 2005.
- 4) Anne Krupicka et Benjamin Drevton, **Le développement durable: Une problématique de gestion?**, 14^{ème} conférence internationale de management stratégique, IAE.univ-poitiers, 2005.
- 5) Ann-Laure Bassetti, **Gestion du changement, gestion de projet : convergence – divergence**, Thèse de doctorat, L'école nationale supérieure d'arts et métiers, Paris, 05 avril 2004.
- 6) Angèle Renaud, **L'articulation des indicateurs environnementaux entre contrôle diagnostique et contrôle interactif. Le cas d'une entreprise française de vins et spiritueux**, Cahier du FARGO n° 1110601 Version 01, Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, France, Juin 2011.
- 7) Benhabib Abderrezak et autres, **Stakeholders et développement durable de l'entreprise**, Recueil de communications du colloque international sur: Développement durable et exploitation rationnelle des ressources, Tome2, Université Ferhat Abbas, Sétif, 07-08 avril 2008.
- 8) Bernard Christophe, **La comptabilité verte ou comment mieux informer pour contribuer au développement durable**, The Certified Accountant revue, Issue 19, France, juillet 2004.
- 9) Club du jeudi, Table ronde: **Contrôle de gestion et développement durable**, Club du jeudi, paris, 28 novembre 2002.
- 10) Danièle Bazin et Jean-Yves Vilcot, **Vers une éducation au développement durable**, CRDP de l'académie d'Amiens, France, 2007.
- 11) Didier Lambert, **Capital immatériel et Systèmes d'Information**, La Recherche au CIGREF, Cahier n° 4, Paris, septembre 2008.
- 12) Gérard Naro, **Les indicateurs sociaux: du contrôle de gestion aux développements récents du pilotage et du reporting, séminaire national sur: Management et gestion des ressources humaines: stratégies, acteurs et pratiques**, le 23, 24, 25 et 26 août 2005, Cité internationale universitaire, Paris, 2005.
- 13) Gilbert Lenssen and others, **Corporate governance: the international journal of business in society**, Emerald Group Publishing Limited, Volume 07 Number 04, UK, 2007.
- 14) Hugues Poissonnier, **Les enjeux éthiques du contrôle de gestion : une revue de la littérature**, Colloque: Éthique et Gestion, Université de Perpignan, France, 2002.
- 15) Institut Veolia Environnement, **La connaissance pilier du Développement durable**, Conférence de prospective environnementale : Education, Environnement et santé, paris, 17-18 juin 2004.
- 16) Jean Desmazes et Jean-Philippe Lafontaine, **L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises**, Actes 28ème du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, mai 2007.

- 17) Jean-Jacques Pluchart et Denis Granzou, *Le changement organisationnel des entreprises socialement responsables (ESR)*, cahiers de recherche PRISM-Sorbonne, paris, 2010.
- 18) Jean-Philippe Lafontaine, **Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales**, Article publié dans le N° spécial sur les innovations managériales de la revue *Comptabilité Contrôle Audit*, France, Juin 2003.
- 19) John Rudolph Raj and A. Seetharaman, **The role of accounting in the knowledge economy**, *African Journal of Business Management* Vol. 6(2), without country, 2012.
- 20) Khouatra Djamel, **Gouvernance de l'entreprise et création de valeur partenariale**, 16^{ème} Conférence de l'AGRH – Paris Dauphine – 15 et 16 septembre, 2005.
- 21) L'agence de développement et d'urbanisme **Manuel environnement: Système de Management Environnemental**, ADU, Montbéliard, France, novembre 2011.
- 22) M. Thierry, **la performance à quel prix?**, 6^{ème} entretiens de Valpré, centre de congrès et de séminaires de Valpré, Lyon, octobre 2007.
- 23) Maryse Guenette, **L'atelier du Père Noël: la fabrication des jouets et l'éthique sociale**, Rapport présenté au bureau de la consommation d'Industrie, Canada, Juin 2006.
- 24) Matt Zwolinski, **Sweatshops: Definitions, History, and Morality**, Department of Philosophy, University of San Diego, Canada, 2006.
- 25) Michel Pendaries, **Le Contrôle de gestion: d'hier à demain**, Colloque organisé les 21 et 22 avril 2017 par le laboratoire EDETO dans le cadre de la Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et de Gestion de Fès (Maroc) sur le thème, **le Contrôle de gestion dans tous ses états**, 2017.
- 26) Moez Essid, **Les mécanismes de contrôle de gestion de la performance globale: Le cas des indicateurs non financiers de la RSE**, Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université Paris-sud, faculté Jean Monnet, paris, octobre 2009.
- 27) Moez Essid, **Quels outils de contrôle de gestion pour décliner les stratégies environnementales?**, 28^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité: "Comptabilité et Environnement", Univ-Poitiers, jeudi 24 mai, 2009.
- 28) Muhan Munasinghe, **Rising temperatures, rising risks**, *Finance and Development*, A quarterly magazine of the IMF, Volume 45, Number 1, March 2008.
- 29) Nathalie Crutzen et Didier Van Caillie, "Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise: Quelques pistes d'adaptation des outils existants", **Humanisme & Entreprise Revue Multidisciplinaire sur le Management des Organisations**, (n° 297), Editeur A.A.E.L.S.H.U.P, paris, 2010/2.
- 30) Sophie Marquet-Ponde ville, **L'impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l'incertitude perçue de l'environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnemental formel**, 24^{ème} Congrès de l'Association française de comptabilité: Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, 22-23 mai 2003.

- (1) بابا عبد القادر و وهيبة مقدم، **المسؤولية الاجتماعية ميزة إستراتيجية خالقة للقيمة (دراسة حالة شركة سونطراك)**، منقول من الموقع: <http://fseg2.univtlemcen.dz/larevue07/%20%20%20%20%20%20.pdf>
- (2) شبكة تعليم وتشجيع المؤسسات الصغيرة، **تقييم الأداء الاجتماعي، متوفر على الرابط:** <http://findevgateway.org/sites/default/files/mfg-ar-a-brief-on-the-progress-of-social-performance-social-performance-assessment-24624.pdf>
- (3) لعبي هاتو خلف، **محاسبة التلوث البيئي، متوفر على الرابط الخاص بالأكاديمية العربية في الدنمارك:** www.ao-academy.org.
- (4) مقدم وهيبة، **دور لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم أداء الموارد البشرية، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي، متوفر على الرابط:** <http://iefpedia.com/arab/?p=8891>
- 5) Amel Ben Rhouma, **LE CONCEPT DE LA VALEUR DURABLE : UNE APPLICATION AU SECTEUR DE L'ENERGIE EN France**, disponible sur le site: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00481586>
- 6) Anne Pezet, **Les french Tableaux de bord (1885-1975): L'invention du microscope managérial**, Disponible sur le lien: <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/54/48/78/PDF/p156.pdf>
- 7) David Crowther et Güler Aras, **corporate social responsibility**, disponible sur le lien: <http://www.kantakji.com/fiqh/Files/Companies/z126.pdf>
- 8) Gérard Ponçon, **Notions de tableau de bord d'un projet**, Disponible sur le lien: <http://www.santetropicale.com/santemag/Algérie/manage/manage4.pdf>
- 9) Heinz Werner Engel, **Les tableaux de bord de gestion environnementale: Les indicateurs de performance environnementale**, Disponible sur le lien: http://www.eco-conseil.be/biblio/tableau_de_bord/gestion_environnementale/Germainefr.pdf, Consulté le
- 10) Jean-Claude Victor, **Indicateurs et tableaux de bord environnementaux**, disponible sur le lien: Jean-Claude Victor, **Indicateurs et tableaux de bord environnementaux**, disponible sur le lien: http://angatsha.blogspot.com/2012/01/mesure-de-la-performance-indicateurs-et_5547.html, Consulté le: 25-11-2018.
- 11) Jean-Marie Deladerriere, **La responsabilité sociétale des entreprises**, disponible sur le lien: http://rse-et-ped.info/IMG/pdf/RSE-Definitions-Projet_de_norme.pdf
- 12) Jacques Laverty, **Contrôle de gestion et gouvernance**, disponible sur le lien: http://www.valutis.fr/files/file/Les%20Publications/Controle_de_gestion.pdf
- 13) PNUE, **Les Communications sur le Développement Durable Ressources pour l'Enseignement en Marketing et Publicité**, disponible sur le lien: <http://www.unep.fr/shared/publications/pdf/WEBx0001xPA-EducationKitFR.pdf>

- 14) SADC, **Quatre processus stratégiques d'intégration du développement durable**, disponible sur le lien http://www.sadcautray.qc.ca/upload/File/InfoDD9_4%20%20processus%20strategiques%281%29.pdf,
- 15) Séverin A. Latif DA Silva, **Le tableau de bord outil d'aide à la décision**, Disponible sur le lien: <http://www.cfirconsulting.net/content/le-tableau-de-bord-outil-d%E2%80%99aide-%C3%A0-la-d%C3%A9cision>
- 16) Syndicat Intercommunal de **Gestion Informatique (SIGI)**, **Tableau de bord**, Disponible sur le lien: <http://www.sigi.lu/services/gescom/tableau-de-bord>
- 17) www.ferphos.com