

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

وتوجيهها نحو تحقيق التنمية المستدامة

دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بعين لكبيرة

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

تحت اشراف الأستاذ الدكتور:

ا. د. رواجي عبد الناصر

إعداد الطالبة:

سترة العليجة

#### لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	عكي علواني عومر	الأستاذ الدكتور
مشرفا ومقررا	جامعة سطيف 1	أستاذ التعليم العالي	رواجي عبد الناصر	الأستاذ الدكتور
عضوا مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	سعيد يحي	الأستاذ الدكتور
عضوا مناقشا	جامعة برج بوعريبيج	أستاذ التعليم العالي	صاطوري الجودي	الأستاذ الدكتور
عضوا مناقشا	جامعة سكيكدة	أستاذ محاضر قسم أ	مقيص صبري	الدكتور
عضوا مناقشا	جامعة سطيف 1	أستاذ محاضر قسم أ	بومعروف إلياس	الدكتور

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## إهداء

الى والدي الكريمين حفظهما الله وأطال

في عمرهما

إلى زوجي وأولادي الأعزاء

الى كل العائلة، الأحباب والأصدقاء

أهدي هذا العمل المتواضع

## شكر وتقدير

في نهاية هذا العمل المتواضع لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر  
الجزيل الى كل من ساهم من قريب او من بعيد في انجاز هذه  
الدراسة

وأخص بالذكر الأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور روابحي عبد  
الناصر لما قدمه من نصائح كان لها الفضل الكبير في إنهاء هذا  
العمل وعلى الدعم الذي لقيته من جانبه طيلة إنجاز هذا العمل،  
كما أتقدم بشكري إلى كل إطارات مؤسسة الاسمنت بعين  
الكبيرة، وعلى رأسهم السيد جراد عبد المومن المكلف بمراقبة  
التسيير بالمؤسسة.

سترة العلجة

مقدمة عامة

تعد الرقابة من أهم وظائف التسيير التي تعتمد عليها الإدارة لمعرفة نقاط القوة والضعف في أدائها، إذ تعد من الأدوات المهمة التي تعمل على إعادة تنظيم كافة الخطط والبرامج والأهداف المعدة مسبقاً، بما يتماشى والمستجدات التي تعرفها البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

وتحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية نظراً لما تضفيه الرقابة على المؤسسات من خصائص ومميزات، خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذه الأداة على ترشيد وتوجيه المؤسسة عن طريق كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة، مستخدمة في ذلك عدة أدوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية، إضافة إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

هذه المكانة جعلت مراقبة التسيير تحظى باهتمام كبير خلال السنوات الأخيرة لتعقد وتشعب نطاق الأعمال وارتفاع مخاطر التسيير، إضافة إلى ندرة الموارد المتاحة ومحدوديتها، ما يضع على عاتق المسؤولين توزيع هذه الموارد واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة. فقد تحول مفهوم مراقبة التسيير من الرقابة القائمة على التحقق *verification* من تنفيذ الأهداف إلى الرقابة القائمة على التحكم *maitrise* في تطور المؤسسة، وذلك بالانتقال من الرقابة البعدية التي تتم بعد إنجاز النشاط إلى الرقابة القبلية التي تعتمد على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، ومن الرقابة المالية على التكاليف إلى الرقابة الموسعة لمجموع العوامل التي تساهم في خلق القيمة من طرف المؤسسة وتحسين أدائها.

لذلك تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود داخل المؤسسة بغية تحقيق مشاركة مختلف مستويات السلطة في عملية الرقابة، من خلال تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهودات ممكنة، بغرض تحقيق الأهداف الاستراتيجية المحددة للمؤسسة انطلاقاً من الأهداف التشغيلية على المدى القصير ومروراً بالموازنات التقديرية السنوية، لما لها من تأثير على المكانة الكلية للمؤسسة من خلال تحقيق تنمية مستدامة، تضمن لها الصمود في وجه المنافسة التي أصبحت ميزة المحيط العالمي الجديد.

إن إقامة نظام مراقبة تسيير كموجه للتنمية المستدامة التي يمكن اعتبارها التنمية الاقتصادية التي تسمح بتلبية حاجيات الأجيال الحالية دون حرمان قدرة الأجيال القادمة من تلبية حاجياتهم، يتطلب نظام قيادة يقوم بإدماج أهداف التنمية المستدامة عن طريق اتخاذ إجراءات تهدف إلى تحسين الأداء المستدام والمتوازن للمؤسسة، وذلك لإنماء ثروتها وقيمتها بصفة مستمرة، إضافة إلى تحقيق الفائدة لمعاملها ومساهمتها الفعلية في تنمية المجتمع بإعطاء ضمانات تؤكد أن نشاطها يهدف إلى تحقيق المصلحة العامة.

لذلك على المؤسسة تحليل التأثير الاقتصادي للتنمية المستدامة فيما يتعلق بالمخاطر واستغلال الفرص قبل أي خيار يتعلق بالجانب التسييري، حتى يمكنها الانتماء إلى الاقتصاد الدائم *une économie durable*، وبالتالي كل مؤسسة مهما كان نشاطها معنية برهانات الديمومة التي أصبحت ميزة الاقتصاد العالمي، حيث تنعكس هذه الرهانات على المؤسسة في شكل شروط تفرض عليها قرارات معينة تأخذ في الاعتبار صعوبة التوفيق بين العوامل الثلاثة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية)، سواء على المستوى الاستراتيجي أو التنفيذي باتخاذ الخيارات الأقل ضرراً، لذلك أصبح من المهم أن تقوم المؤسسة بوضع نماذج مستدامة تواكب الرهانات التي تتعرض لها في محيطها الخارجي، حيث تقوم بوضع مخطط استراتيجي دائم يمكنها من التحكم في معايير تسييرها بغرض مواجهة مختلف الرهانات الداخلية والخارجية.

تعمل التنمية المستدامة كذلك على تحقيق أكبر كفاءة وإنصاف اجتماعي، إضافة إلى المحافظة على الموارد، الأمر الذي يجعل من مراقبة التسيير وسيلة مهمة لإدارة مشروع الأداء داخل المؤسسة عن طريق تحقيق الترابط المنطقي بين أهداف المؤسسة القائمة على معرفة محددات الأداء في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وعلاقتها بالنتائج المالية للمؤسسة.

نظراً للعلاقة الأساسية بين مراقبة التسيير والتنمية المستدامة تظهر أهمية إبراز النقاط الأساسية التالية:

- كيفية عمل المؤسسة على التنسيق بين أهدافها والوسط الذي تنشط فيه؛
- الأدوات الأساسية اللازمة لإنجاح عملية المراقبة والتوجيه لتحقيق التنمية المستدامة؛
- دور نظام المعلومات داخل المؤسسة ومشاركته في التخطيط والتنسيق بين مختلف النشاطات؛
- مدى تأثير العلاقات الإنسانية والثقافية السائدة داخل المؤسسة على الرقابة التسييرية؛
- أهمية نظام القيادة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسة ومختلف متعاملاتها.

- إشكالية البحث:

بناءً على ما تقدم، يمكن صياغة إشكالية الدراسة في السؤال التالي:

” إلى أي مدى تعتبر مراقبة التسيير من الأدوات الفعالة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية للوصول إلى تحقيق تنمية مستدامة للمؤسسة؟”

وانطلاقاً من هذا السؤال يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يمكن لمراقبة التسيير العمل على تحسين النتائج المالية للمؤسسة في ظل تبني مبادئ التنمية المستدامة؟

- هل ان تبني المؤسسة لمبادئ التنمية المستدامة يمكنها من تحقيق وفورات مالية نتيجة اتباعها لهذه السياسة المكلفة؟
- ما مدى تأثير تحكم المؤسسة في مختلف أدوات الرقابة على تحسين الأداء وتحقيق العوائد لكل المتعاملين؟
- هل تعتمد المؤسسة على الأدوات التقليدية للرقابة وتحمل الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة؟
- الى أي مدى يمكن لمراقبة التسيير المستدامة في المؤسسة الوصول بها الى تحقيق المصلحة العامة للمجتمع؟

### - فرضيات البحث:

انطلاقاً من هذه الإشكالية يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** مراقبة التسيير وسيلة مهمة لإدارة الأداء لتحقيق الترابط بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لتحسين النتائج المالية للمؤسسة؛
- **الفرضية الثانية:** تبني المؤسسة محل الدراسة للتنمية المستدامة ضمن استراتيجيتها والمتعلقة بالجانب الاقتصادي والاجتماعي والبيئي يمكنها من تحقيق وفورات مالية تفوق التكاليف الناتجة عن اتباع هذه السياسة؛
- **الفرضية الثالثة:** تحكم المؤسسة محل الدراسة في مختلف جوانب نشاطها، وفي الأدوات الأساسية للرقابة، يؤدي الى تحسين أدائها وتحقيق العوائد لكل متعاملها (الداخليين والخارجيين)؛
- **الفرضية الرابعة:** اعتماد المؤسسة محل الدراسة على نماذج الرقابة المستدامة تمكنها من مواجهة التحديات المستقبلية وعدم اكتفاءها بالوسائل التقليدية للرقابة؛
- **الفرضية الخامسة:** تطبيق مراقبة التسيير المستدامة يؤدي إلى تحقيق التنمية المستدامة للمؤسسة محل الدراسة تضمن لها الاستقرار الحالي والمستقبلي، كما تضمن المصلحة العامة للمجتمع.

### - أهمية البحث:

تتجلى أهمية هذا البحث في كونه يهتم بأحد المواضيع التي تستقطب اهتماماً متزايداً في السنوات الأخيرة والمتعلق بالتنمية المستدامة، ومحاولة ربط هذا المفهوم الشاسع بالجانب التسييري للمؤسسة، التي تسعى إلى أن تكون أكثر فعالية في إقامة مشاريعها وتأسيس نظام قيادة يعمل على تحقيق المساهمة الفعلية والجديّة لكل الأطراف من خلال التحكم في مختلف الجوانب المعقدة داخل المؤسسة وخارجها.



تفترض التنمية المستدامة تمتع المؤسسة بقدرة تنافسية تسمح لها بتحقيق مردودية دائمة ومستمرة تمكّنها من العمل براحة أكبر وطريقة تجعلها مصدرًا من مصادر القيمة المستدامة *valeur durable*.

هذه الأهمية يطرحها كذلك واقع المؤسسات الجزائرية التي تبقى في معظمها غير قادرة على الصمود في وجه التغيرات على المستوى الوطني والعالمي، نظرًا لمحدودية استخدامها لمختلف المعايير العلمية لمراقبة التسيير، إضافة إلى عدم اهتمامها بجانب تحقيق التنمية المستدامة للمؤسسة، الأمر الذي يستدعي التحكم الفعلي في أدائها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، من خلال إعطاء أهمية واسعة لمختلف تفاصيل التسيير اليومي للمؤسسة، وصولاً إلى تحقيق أهداف استراتيجية لبلوغ التنمية المستدامة، وبالتالي ضمان الفوائد لكل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة انطلاقاً من مبدأ المستقبل المشترك.

#### - أهداف البحث:

- على ضوء ما تقدم، سيسعى هذا البحث إلى إبراز العلاقة المتبادلة بين مراقبة التسيير والتنمية المستدامة للمؤسسة، حيث تتمثل أهداف البحث فيما يلي:
- الكشف عن دور مراقبة التسيير في تحسين أداء مختلف وظائف المؤسسة، مع التركيز على الأدوات الكمية والنوعية لتقييم جودة أداة التسيير التي تلعب دوراً في تحقيق التنمية المستدامة؛
  - إبراز كيفية التنسيق والترابط بين مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، وتحقيق أهدافهم الجماعية، ومدى تأثيرها على القرارات المتخذة من طرف مسؤولي المؤسسة؛
  - تأكيد الطرح الذي يبرز أهمية تأثير العلاقات الإنسانية على سير المؤسسة نحو التنمية المستدامة القائمة على أساس المشاركة الفعلية في اتخاذ القرار؛
  - الكشف عن تأثير المتغيرات والرهانات الخارجية (خاصة البيئية منها) على أداء المؤسسة؛
  - استنتاج مجموعة من التوصيات التي بإمكانها المساهمة في تدعيم أداء المؤسسات وتحقيق التنمية المستدامة.

#### - دوافع اختيار البحث:

- من المبررات الأساسية لاختيار هذا الموضوع:
- الأهمية الكبيرة لمراقبة التسيير في المؤسسة ودورها في كشف الاختلالات الحاصلة في كل الوظائف، وهو ما يعيق مسيرة المؤسسة نحو تحقيق الأهداف القصيرة والطويلة المدى؛

- قلة اهتمام المؤسسات الجزائرية بوظيفة مراقبة التسيير، وتطبيق اغلبها للأدوات التقليدية للرقابة وفي حدود شكلية لا تخدم استراتيجية المؤسسة،

- قلة المراجع التي تربط بين وظيفة مراقبة التسيير ودورها في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة.

### - منهج البحث:

نظرًا لطبيعة الموضوع سيتم تقسيم البحث إلى جزأين، وإتباعا لمتطلبات الفرضيات المطروحة، فإنه سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بالنسبة للجزء الأول، من خلال عرض ما هو متوفر من المعطيات الأكاديمية المرتبطة بالموضوع، مع استخدام المنهج التحليلي المتعلق بدراسة حالة بالنسبة للجزء الثاني التطبيقي لمحاولة تأكيد ما تم طرحه في الجزء النظري، علما أنه قد تم اختيار مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة (سطيف) نظرًا لأهمية هذه الصناعة ومكانتها الاستراتيجية بالنسبة للاقتصاد الوطني، وارتباط نشاطها بمفهوم التنمية المستدامة التي تعتبر اللبنة الأولى للتحديات الكبرى التي تواجهها هذه الصناعة اليوم؛ كالتغيرات المناخية وتحديات المنافسة العالمية التي تفرض على مؤسسات هذا القطاع ضرورة تحسين أدائها بصفة مستمرة تضمن لها الاستقرار الدائم.

ومنه تقييم أداء المؤسسة والتطور الذي حققته خلال سنوات معينة، وذلك باستخدام أساليب التقييم المطبقة في مراقبة التسيير، هذا من ناحية التحليل الكمي، ولتعزيز البحث أكثر فإنه سيتم الاعتماد على أدوات جمع البيانات من خلال المقابلات الشخصية لجميع مكونات العنصر البشري في المؤسسة، للوصول في الأخير إلى معرفة مدى قدرة المؤسسة على ضمان استمراريتها وديمومتها في ظل الظروف والتحديات الراهنة، وكذا قدرتها على الاندماج في التنمية المستدامة.

### - صعوبات البحث:

خلال البحث تم مواجهة المعوقات والصعوبات التالية:

- نظرا لاحتواء موضوع البحث على محاور ثلاثة وهي مراقبة التسيير، الأداء والتنمية المستدامة، الامر الذي تطلب ضرورة الحصول وتحليل عدد كبير من المعطيات؛

- قلة المراجع التي تربط بين الأداء في المؤسسة والتنمية المستدامة، الامر الذي تطلب مجهودات إضافية في البحث؛

- صعوبة الحصول على بعض المعطيات، خاصة المتعلقة بالتكاليف التي تعتبر من المعلومات الأساسية للرقابة.

## -الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات التي شملت المواضيع المطروحة في هذه الاطروحة، فبعض الدراسات تناولت العلاقة بين مراقبة التسيير والأداء والبعض الاخر تطرق بالأساس للعلاقة بين التنمية المستدامة والأداء الشامل، وأخرى تطرقت لبطاقة الأداء المتوازن ودورها في تحقيق الأداء الاستراتيجي للمؤسسات، وتأتي هذه الدراسة كمساهمة واطافة بسيطة لكل هذه الدراسات سواء الأجنبية او العربية ومن اهم هذه الدراسات ما يلي:

\*دراسة (Kaplan et Norton, 1992) بعنوان:

« The balanced scorecard measures that drive performance »

طبقت هذه الدراسة على عينة من الشركات ولمدة عام كامل حيث كانت العينة تتضمن 12 شركة تميز أداؤها بالضعف، وفي ظل تطبيق تقنيات العلامات المتوازنة تم النهوض بمستوى أداء تلك الشركات بشكل ملحوظ. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن هذه التقنية تتضمن مجموعة متكاملة من المقاييس المالية وغير المالية التي تمنح الإدارة العليا نظرة شاملة عن واقع أداؤها لكونها تؤكد على تدعيم المقاييس المالية بمقاييس أخرى غير مالية.

\*دراسة (mark frigo, et al, 2000) بعنوان :

« The balanced scorecard for community banks: translating strategy into action »

ركزت الدراسة على تطبيق نظام مقياس الأداء المتوازن على المصارف المحلية في الولايات المتحدة الأمريكية والتي جاءت كترجمة لاستراتيجية البنوك إلى أفعال وتصرفات إدارية، وترى الدراسة أن هناك تحديات عديدة تواجه صناعة البنوك مما أدى إلى النظر في تطوير أداؤها وذلك من خلال استخدام مقياس الأداء المتوازن ذات محاور الأربعة التي تقيس الأداء من خلال المقاييس المالية وغير المالية لتطبيق استراتيجيتها ورؤيتها، وقد أوصت الدراسة بأن على المنشأة ان تحدد أهدافها بدقة من اجل تحديد المؤشرات المناسبة لقياس الأداء و منه الاستفادة من مناطق القوة وزيادتها والعمل على تجنب نقاط الضعف.

\*دراسة (Françoise Giraud et Autres, 2005) بعنوان "مراقبة التسيير وقيادة الأداء"

تعرضت هذه الدراسة الى مراقبة التسيير والأدوات المستعملة في الرقابة، على أساس أن الرقابة هي مسار قياس الأداء للمسؤولين التنفيذيين، كما تطرقت الدراسة لمختلف أدوات قياس الأداء مع التركيز على الأدوات الحديثة

المتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها من الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات والتي تعتمد على المؤشرات المالية وغير المالية، وإبراز دورها في قيادة الأداء.

\*دراسة (زويلف انعام ونور عبد الناصر 2005)، بعنوان: " أهمية ومدى استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في تقييم الأداء " دراسة تطبيقية في عينة من المصارف الأردنية "

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية فلسفة وآلية تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة وبيان كيفية مساهمتها بتحويل استراتيجية المنظمة إلى لغة مشتركة يتكلم بها الأفراد العاملين فيها من خلال صياغة مقاييس للأداء وفقاً لمحاور بطاقة العلامات المتوازنة، ومعرفة مدى استخدام هذه البطاقة لتقييم الأداء الاستراتيجي في قطاع البنوك الأردنية. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة بشكل متكامل في البنوك الأردنية، أهمية بناء البنوك لخارطتها الاستراتيجية وفقاً لهيكل بطاقة العلامات المتوازنة، قيام البنوك بتذليل الصعوبات التي تقف أمام تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة والتغلب عليها وذلك من خلال رصد مبالغ كافية من موازنة المصارف لغرض وضع واعتماد هذا النظام، وإرسال موظفين إلى المصارف التي تقوم بتطبيق هذا النظام للاطلاع والتدريب على كيفية تصميمه وتشغيله، هذا بالإضافة إلى عقد دورات وإعداد برامج من قبل أفراد متخصصين لموظفي البنك من أجل تدريبهم على كيفية تشغيل النظام.

\*دراسة (Guerra Fabienne,2007) بعنوان "القيادة الاستراتيجية للمؤسسة، دور جدول القيادة الاستراتيجي "

هدفت الدراسة إلى تحديد العناصر المؤثرة على نظام القيادة في المؤسسة، بالاعتماد على المؤشرات المالية في إعداد جداول القيادة لتقييم الأداء ومراعاة مدى وصول المؤسسة إلى تحسين الأداء المطلوب من خلال الأخذ في الاعتبار المؤشرات غير المالية الذي يؤدي إلى تحديد القيم المستهدفة من طرف المؤسسة، وكذلك تطرقت الدراسة للبطاقة الاستراتيجية كأداة جيدة لاتخاذ القرار من خلال ربط هذه البطاقة بالتنمية المستدامة بإضافة محور المسؤولية الاجتماعية ومختلف ضوابط القياس من أجل تشكيل جدول قيادة استراتيجي مستدام.

\*دراسة (نعيمة يحياوي، 2008- 2009)، بعنوان: " أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، دراية حالة: قطاع صناعة الحليب "

حيث تعرضت الدراسة لمختلف أدوات مراقبة التسيير في تخطيط الاستغلال وتقييم الأداء، من خلال تحليل كل أداة بالتفصيل وإبراز دورها في تقييم الأداء والتركيز على الأدوات الحديثة في تقييم الأداء والتمثلة في جداول القيادة وبطاقة الأداء المتوازن مع المقارنة بين أدوات التقييم والمتابعة التقليدية والحديثة، وشملت الدراسة التطبيقية واقع

أدوات مراقبة التسيير في ملبنة الاوراس مع تقييم أداءها اعتمادا على الأدوات التقليدية والحديثة وخلصت الدراسة الى جملة من التوصيات تخص القطاع (قطاع الحليب).

\*دراسة (Moez Seid,2009) تحت عنوان:

« **Les Mécanismes de contrôle de la performance globale : Le cas des indicateurs non financiers de la responsabilité sociale des entreprises.** »

تناولت هذه الدراسة آليات الرقابة على الأداء الشامل للشركات الفرنسية بالاستعانة بمؤشرات غير مالية لقياس المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وشملت هذه الدراسة ثمانية شركات فرنسية وقد حاول الباحث الإجابة على الإشكالية التالية: "كيف يمكن دمج مؤشرات الأداء الشامل في نظم مراقبة تسيير المؤسسات" من خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى أن قياس والحكم على الأداء الشامل للمؤسسة بدلا من التركيز فقط على الأداء الاقتصادي، يواجه مجموعة من الصعوبات، وأن الجهود المبذولة من المؤسسات باعتماد مؤشرات اجتماعية يأتي نتيجة لضغط الجهات الخارجية وأهمها منظمات المجتمع المدني، هذا بالإضافة إلى وجود صعوبات في وضع الأهداف الكمية لتحقيق الأداء الشامل والذي يرجع لكثرة المؤشرات المعتمد في قياس الأداء الشامل.

\*دراسة (العايب عبد الرحمن 2010-2011) بعنوان "التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، دراسة حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر.

حيث هدفت الدراسة الى بيان وتحليل كيفية التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة في ظل تحديات التنمية المستدامة، باعتبار ان الأداء الشامل هو تجميع للنتائج الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، وكذلك إلى بيان واقع التنمية المستدامة في مؤسسات الإسمنت في الجزائر. وخلصت الدراسة إلى أن مؤسسات قطاع الإسمنت تقوم بدمج أبعاد التنمية المستدامة ضمن اهتماماتها الإدارية مع غياب استراتيجية واضحة للتنمية المستدامة، حيث تقوم المؤسسات بالتركيز على الأهداف الاقتصادية فقط، مع غياب حوار جاد مع الأطراف ذات المصلحة وكذلك غياب الإفصاح البيئي والاجتماعي وفق ما هو متعارف عليه عالميا.

\*دراسة (مراد كواشي، 2011-2012) بعنوان "إشكالية تقويم الأداء الشامل للمؤسسة، دراسة حالة المؤسسات العمومية للإسمنت في الجزائر.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم الأداء الشامل وأهمية تقويمه بالنسبة للمؤسسات، والتعريف بالأنظمة الحديثة لتقويم الأداء، وكذلك اقتراح نموذج لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن على مؤسسات الإسمنت لعين الكبيرة، ومحاولة إضافة البعد المجتمعي والبيئي إلى هذه البطاقة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنها تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظام تقييم أداء متوازن ومتكامل وأداة لترجمة الاستراتيجيات الى اهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية ومهمة المؤسسة، وان اغلب المؤشرات المستخدمة لتقييم أداء مؤسسات الإسمنت هي مؤشرات تشغيلية يغلب عليها الطابع المالي، كما أنها مؤشرات تعكس فقط الجوانب الداخلية للمؤسسة.

### بعد استعراض الدراسات السابقة يتضح ما يلي:

- الدراسات السابقة ايدت تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، واعتبرتها أداة إدارية استراتيجية مهمة من أجل تطوير مقاييس الأداء المالية وغير المالية بما يحسن من أدائها؛
  - ركزت معظم الدراسات السابقة على بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو) ومنها من أضافت البعد الاجتماعي والبيئي دون ضبط أبعاد البطاقة في إطار التنمية المستدامة (الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية)؛
  - تناولت معظم الدراسات السابقة أدوات مراقبة التسيير ودورها في تقييم الأداء، كما أن بعضها تناول قواعد مراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة.
- لذلك فإن هذه الدراسة تتميز عن باقي الدراسات أنها حاولت الجمع بين مراقبة التسيير التقليدية والحديثة ودورها في تقييم ومتابعة وتحسين الأداء الشامل للمؤسسة في ظل تحديات التنمية المستدامة باعتمادها على مؤشرات قياس مالية وغير مالية تعكس أداء المؤسسة وتمكنها من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، باعتبار أن الأداء الشامل هو تجميع للنتائج الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وبالتالي التركيز على استخدام أدوات مراقبة التسيير الحديثة في متابعة وتطوير الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي على المدى القصير والمدى الاستراتيجي لتحقيق مصلحة متعاملها وخدمة المجتمع باقتراح نموذج للأداء المتوازن يشمل مؤشرات محددة تخدم استراتيجية المؤسسة، يستخدم كأداة للمراقبة المستدامة وتقييم الأداء وباتخاذ التدابير التصحيحية المناسبة باستمرار بما يخدم مصلحة المؤسسة وبمشاركة كل الأطراف الداخلية في المؤسسة.

### - محتويات البحث:

للإمام بجميع جوانب موضوع الدراسة تم تقسيم البحث إلى جزء نظري وجزء تطبيقي، حيث يشمل الجزء النظري الفصول التالية:

**الفصل الأول:** التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية ومختلف المفاهيم المرتبطة بها، فمن خلال هذا الفصل سوف يتم التطرق للإطار النظري للتنمية المستدامة في المؤسسة بمختلف أبعادها، المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة وعلاقتها بالتنمية المستدامة، ثم الحوكمة وعلاقتها بالتنمية المستدامة؛

**الفصل الثاني:** مساهمة مراقبة التسيير في تحقيق التنمية المستدامة، حيث سنتطرق من خلاله الى الأسس النظرية لمراقبة التسيير، ومراقبة التسيير المستدامة، ثم استعراض أهم الأدوات التقليدية والحديثة والمستدامة المعتمدة في مراقبة التسيير لتقييم الأداء في المؤسسة؛

**الفصل الثالث:** أسس الأداء الشامل للمؤسسة في إطار التنمية المستدامة، من خلال هذا الفصل سوف يتم التطرق لتقييم الأداء الشامل في المؤسسة ومؤشرات قياسه، ثم تقسيمه إلى الاداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي وأدوات القياس المعتمدة، بالإضافة لأهم المعايير والمواصفات الدولية المحددة لمتطلبات التنمية المستدامة في المؤسسة؛ أما الجزء التطبيقي فيشمل الفصول التالية:

**الفصل الرابع:** دور مراقبة التسيير في تقييم أداء مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة، من خلال هذا الفصل سنحاول إلقاء نظرة عامة على صناعة الإسمنت في الجزائر عموما وفي المؤسسة محل الدراسة خصوصا، مع التركيز على واقع مراقبة التسيير في هذه المؤسسة ودورها في تقييم الأداء من خلال إبراز الأدوات الرقابية المعتمدة في المؤسسة ودورها في تقييم الأداء؛

**الفصل الخامس:** تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة، حيث سنحاول تقييم الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي بالاعتماد على جملة من مؤشرات الأداء المعتمدة في هذا المجال، ثم اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة محل الدراسة اعتمادا على مؤشرات محددة مرتبطة بالأهداف الاستراتيجية المؤسسة تلخص مستوى الأداء الشامل للمؤسسة محل الدراسة.

# الفصل الأول

التنمية المستدامة في

المؤسسة الاقتصادية



## تمهيد:

تعرف المؤسسات اقبالا كبيرا على ادماج التنمية المستدامة ضمن اهتماماتها التسييرية بغرض تقوية دورها في المجتمع الذي تنتمي إليه وضمان بقائها واستمراريتها ، لذلك فهي تعمل على المساهمة في استدامة المجتمع من خلال أبعادها الثلاثة الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير نشاط المؤسسة على محيطها وعلى مختلف الأطراف ذات المصلحة وعلى المجتمع عموما، ومن ثم فإن ظهور مفهوم الاستدامة على مستوى المؤسسة هو العمل على خلق التوازن بين أدائها الاقتصادي، دون اهمال سياستها تجاه العمال وجميع الأطراف ذات المصلحة والذي يؤدي إلى تحقيق ما يعرف بالأداء الاجتماعي، إضافة إلى آثار أنشطتها على البيئة والمحيط الذي تنشط فيه وهو ما يوصف بالأداء البيئي. ويتم ذلك من خلال تحديد الأنشطة والمؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تقاس بها استدامة التنمية في المؤسسة، والتي ترتبط بمفهوم المسؤولية الاجتماعية وهي شكل من أشكال المساهمة في التنمية المستدامة، فالكثير من متطلبات التنمية المستدامة تجد تطبيقاتها في المسؤولية الاجتماعية، هذا بالإضافة إلى ارتباطها كذلك بمفهوم الحوكمة التي تعتبر الأساس الداعم لسيرورة التنمية المستدامة.

انطلاقا من هذا الطرح فإن هذا الفصل يهدف إلى تحديد الإطار النظري للتنمية المستدامة عموما والتنمية المستدامة في المؤسسة خصوصا مع إبراز علاقتها بمفاهيم المسؤولية الاجتماعية والحوكمة وهذا من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتنمية المستدامة في المؤسسة؛**

**المبحث الثاني: المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة في المؤسسة؛**

**المبحث الثالث: الحوكمة والتنمية المستدامة في المؤسسة.**

### المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتنمية المستدامة في المؤسسة

لم يعد ينظر إلى مفهوم التنمية كنموذج تقليدي يستهدف النمو الاقتصادي كما ساد الاعتقاد في القرن العشرين، حيث لم يحقق هذا النموذج النتائج المرصية نحو المجتمع والبيئة، بل أصبح ينظر إليه كمفهوم أوسع يرتبط بالتنمية المستدامة التي تحقق النمو الاقتصادي والاجتماعي مع المحافظة على البيئة في آن واحد، مع الحفاظ للأجيال القادمة على مقدرات تمكنهم أيضا من تحقيق النمو.<sup>1</sup>

#### المطلب الأول: ماهية التنمية المستدامة

عموما ظهر مفهوم التنمية المستدامة في أواخر القرن الماضي ليحتل مكانة هامة لدى الباحثين والمهتمين بالبيئة ويعود هذا الاهتمام إلى الضغوط المتزايدة على الإمكانيات المتاحة في العالم المتقدم والمتخلف على السواء، وتعتبر الاستدامة نمط تنموي يمتاز بالعقلانية والرشد يتعامل مع النشاطات الاقتصادية التي ترمي للنمو من جهة، مع الاخذ بالإجراءات المحافظة على البيئة من جهة أخرى.

#### الفرع الأول: مفهوم التنمية المستدامة.

**1- تعريف التنمية المستدامة:** تعني من الناحية الاقتصادية " التحسين النوعي والدائم (المستدام) لتسيير الاقتصاد" وهي تعني كذلك التقدم، التطور، التحول، النمو والازدهار، فعملية البحث عن ديمومة التنمية تقوم على تلبية حاجات الحاضر دون الإضرار بمصالح وحاجيات أجيال المستقبل.<sup>2</sup>

في هذا الإطار ظهر العديد من التعريفات التي تضمنت عناصر وشروط هذه التنمية التي يمكن تصنيفها بـ:

**الصف الأول:** تمثل تعاريف مختصرة سميت بالتعاريف الأحادية للتنمية المستدامة، وهي تعاريف أقرب للشعارات وتفتقد للعمق العلمي والعملية والتحليلي نذكر منها:<sup>3</sup>

- التنمية المستدامة هي التنمية التي لا تتعارض مع البيئة؛
- التنمية المستدامة هي التنمية المتجددة والقابلة للاستمرار؛
- التنمية المستدامة هي التي تضع النهاية لعقلية لا نهائية الموارد الطبيعية.

<sup>1</sup> د. عايد عبد الله العصيمي، المسؤولية الاجتماعية للشركات نحو التنمية المستدامة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 53.

<sup>2</sup> Marie deblonde, Le développement durable, Ellipses Edition Marketing SA, Paris, 2011, P. 08.

<sup>3</sup> د. عبد الرحمن سيف سردار، التنمية المستدامة، دار الياضوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص. 112.

**الصنف الثاني:** وتمثل تعاريف التنمية المستدامة الأكثر شمولاً نذكر منها:

تعريف برنامج الأمم المتحدة للتنمية والبيئة: "هي تنمية تستجيب لاحتياجات الأجيال الراهنة دون المساس بقدرة الأجيال القادمة للاستجابة أو على الوفاء باحتياجاتها أيضا"<sup>1</sup>؛

كما تعرف التنمية المستدامة بأنها "العلاقة بين النشاط الاقتصادي واستخدامه للموارد الطبيعية في العملية الإنتاجية وانعكاس ذلك على نمط حياة المجتمع، بما يحقق التوصل إلى مخرجات ذات نوعية جيدة للنشاط الاقتصادي وترشيد استخدام الموارد الطبيعية بما يؤمن استدامتها وسلامتها، دون أن يؤثر ذلك الترشيد سلباً على نمط الحياة وتطوره"<sup>2</sup>؛

كما تعرفها المنظمة العالمية للتغذية بأنها "إدارة وحماية قاعدة الموارد الطبيعية وتوجيه التغيير التقني والمؤسسي بطريقة تضمن تحقيق واستمرار إرضاء الحاجات البشرية للأجيال الحالية والمستقبلية"<sup>3</sup>؛

ويعرفها (Edward Barbier) بأنها ذلك النشاط الذي يؤدي إلى الارتقاء بالرفاهية الاجتماعية إلى أكبر قدر ممكن، مع الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة، وبأقل قدر ممكن من الأضرار والإساءة إلى البيئة، ويوضح ذلك أن التنمية المستدامة تختلف عن التنمية في كونها أكثر تعقيداً وتداخلاً فيما هو اقتصادي واجتماعي وبيئي"<sup>4</sup>؛

من خلال ما سبق يمكن القول ان فلسفة التنمية المستدامة تركز على حقيقة هامة مفادها أن الاهتمام بالبيئة يعد جوهر التنمية الاقتصادية، نظراً لكون الطبيعة هي أساس النشاط الصناعي والزراعي، فالأجيال الحاضرة تستغل هذه الموارد محققة نجاحاً في النمو والمنافسة متجاهلة حقوق الأجيال القادمة في البيئة والموارد الطبيعية.

فهي إذن التنمية التي تحقق التوازن بين النظام البيئي والاقتصادي والاجتماعي والتكنولوجي، وتساهم في تحقيق أقصى حد من النمو استناداً إلى النقاط التالية:

– التأكيد على ضرورة الاستغلال الأمثل للإمكانيات والموارد المتاحة في الاقتصاد؛

<sup>1</sup> أ. هشام مكي، أ. عبد الرحمن بوطيبة، دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، الاتحاد الأوروبي نموذجاً، ملتقى حول: دور العلاقات الاجتماعية في تحقيق التنمية في الجزائر (12-13 نوفمبر 2014) جامعة تيارت. ص.6.

<sup>2</sup> خالد مصطفى قاسم، إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص.37.

<sup>3</sup> د. عبد الرحمن سيف سردار، مرجع سابق، ص.12.

<sup>4</sup> آسيا قاسمي، التنمية المستدامة بين الحق في استغلال الموارد الطبيعية المسؤولة عن حماية البيئة، مداخلة في الملتقى الدولي الثاني، السياسات والتجارب التنموية بالمجال العربي والمتوسطي، تونس، 2012، ص.05.

- المحافظة على البيئة عن طريق التقليل قدر الإمكان من الآثار السلبية الناتجة عن الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على مصادر الاقتصاد وعلى البيئة؛

- السعي لتحقيق تنمية اقتصادية متوازنة قادرة على إحداث تقارب في مستويات المعيشة لمختلف الفئات. فالتنمية المستدامة تتعلق بمفهوم مرتبط بالاقتصاد الكلي يربط النمو الاقتصادي المستدام للدولة بدور مختلف الجهات الفاعلة فيها والمتمثلة في:<sup>1</sup>

- المؤسسات المنشئة للقيمة المضافة؛

- المواطنين كرأسمال بشري؛

- السلطات العمومية في دورها المنظم والمتدخل في كل المجالات التي لا يمكن تحملها من طرف السوق لوحده (الصحة العمومية، المنشآت الكبرى، التربية، الحفاظ على المحيط الطبيعي).

## 2- المتغيرات الأساسية المؤثرة على مفهوم التنمية المستدامة:

يتأثر مفهوم التنمية المستدامة بعدة متغيرات أساسية يمكن تلخيصها فيما يلي:

- مكانة الإنسان ضمن التعاريف المقدمة بشأن التنمية المستدامة: يشكل الإنسان محور التعاريف المقدمة بشأن التنمية المستدامة، حيث تتضمن تنمية بشرية تؤدي إلى تحسين مستوى الرعاية الصحية والتعليم والرفاهية الاجتماعية؛
- مكانة التكنولوجيا في تحديد مفهوم التنمية المستدامة: حيث قام بعض الكتاب بتوسيع تعريف التنمية المستدامة لتشمل تحقيق التحول السريع في القاعدة التكنولوجية للحضارة الصناعية وأشاروا إلى أن هناك حاجة إلى تكنولوجيا جديدة تكون أنظف وأكثر وأقدر على إنقاذ الموارد الطبيعية؛
- مكانة العدالة ضمن تعريف التنمية المستدامة: العنصر الهام الذي تشير إليه مختلف تعريفات التنمية المستدامة هو عنصر الإنصاف أو العدالة، فهناك نوعين من الإنصاف:
  - إنصاف الأجيال البشرية التي لم تولد بعد، وهي التي لا تؤخذ مصالحها في الاعتبار عند وضع التحليلات الاقتصادية ولا تراعي قوى السوق هذه المصالح؛

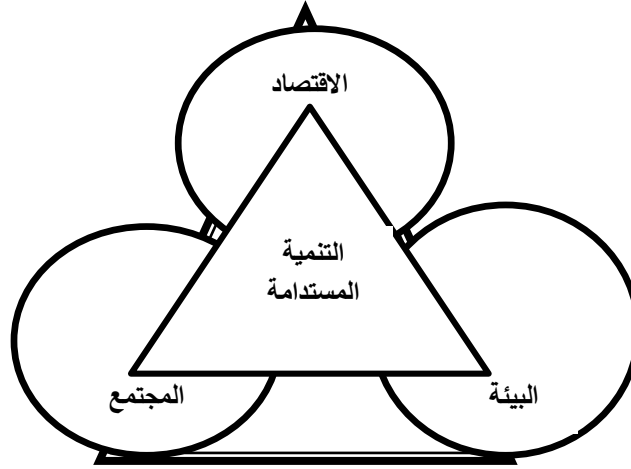
<sup>1</sup> Geneviève Féron et autres, Le développement durable : Des enjeux stratégiques pour l'entreprise, 3eme tirage, Edition d'organisation, paris, 2002, p.272.

- أما الانصاف الثاني فيتعلق الامر بالأجيال الحاضرة، والذين لا يجدون فرصا متساوية للحصول على الموارد الطبيعية أو الاستفادة من الخيرات الاجتماعية والاقتصادية.

### الفرع الثاني: أبعاد التنمية المستدامة

تستند فكرة التنمية المستدامة على نموذج بسيط على شكل مثلث رؤوسه هي (البيئة، الاقتصاد، المجتمع) ويسمى نموذج الأركان الثلاثة ويطلق عليه أيضا نموذج الثلاث دوائر كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): نموذج الأركان الثلاثة للتنمية المستدامة



Source : Alain Jounot, RSE et développement durable, éditions AFNOR, 2010, p04.

حيث يعبر النموذج على الأبعاد التالية:

- **البعد البيئي:** يوضح هذا البعد الاستراتيجيات التي يجب توافرها واحترامها في مجال التصنيع، بهدف التسيير الأمثل للرأس المال الطبيعي بدلا من هدره واستنزافه بطريقة غير عقلانية حتى لا يؤثر على التوازن البيئي، وذلك من خلال التحكم في استعمال الموارد وتوظيف تقنيات تتحكم في إنتاج النفايات، استعمال المكونات ونقل المجتمع إلى عصر الصناعات النظيفة.<sup>1</sup>

ومن أجل الوصول إلى صناعة نظيفة قدمت الأمم المتحدة الخطوات التالية:<sup>2</sup>

- تشجيع الصناعة المتواصلة بيئيا في إطار خطط مرنة؛

<sup>1</sup> د عبد الرحمن سيف سردار، مرجع سابق، ص. 33.

<sup>2</sup> Guyonnard François Marie, Willard Frédérique, Le Management environnemental au développement durable des entreprises, Ademe, France, 2005 , p.05

- إلزام الشركات العالمية بنفس المعايير خارج وداخل أوطانها؛
- التوعية بكل الوسائل بالحسائر والأخطار الناجمة عن التلوث سواء المباشرة أو غير المباشرة؛
- إدخال مفاهيم البيئة الآمنة، وإلزامية المحافظة عليها من طرف الفرد والمجتمع وإدراجها في كافة مراحل التعليم؛
- إشراك المجتمعات في تبني آلية التنمية المستدامة من خلال إشراك وسائل الإعلام والبرامج الثقافية للجميع؛
- تشجيع الإنتاج النظيف بيئياً، من خلال آليات السوق والسياسة الضريبية.

● **البعد الاقتصادي:** ويراد منه تحسين مستوى الرفاهية للإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات الضرورية، غير أن هذا يتعذر تحقيقه في ظل محدودية الموارد المتاحة للعديد من الأقطار ما لم تتحقق العناصر الرئيسية لهذا البعد والتمثلة في:

- توفر عناصر الإنتاج الرئيسية وفي مقدمتها الاستقرار والتنظيم والمعرفة ورأس المال؛
  - رفع مستوى الكفاءة والفاعلية للأفراد والمنظمات المعنية بتنفيذ السياسات والبرامج التنموية؛
  - زيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الإنتاج لزيادة معدل الدخل الفردي.<sup>1</sup>
- وبالتالي فالبعد الاقتصادي عموماً يشمل النمو الاقتصادي المستدام، كفاءة رأس المال، إشباع الحاجات الأساسية، العدالة الاقتصادية.<sup>2</sup>

● **البعد الاجتماعي:** على الصعيد الإنساني فإن التنمية المستدامة تسعى لتحقيق معدلات نمو مرتفعة مع المحافظة على استقرار معدل نمو السكان لتفادي استنزاف الموارد الطبيعية ووقف تدفق الأفراد إلى المدن، وذلك من خلال تطوير مستوى الخدمات الصحية والتعليمية وتحقيق أكبر قدر من المشاركة الشعبية في التخطيط للتنمية. ومن هنا فالبعد الاجتماعي يسوقنا إلى تسليط الضوء على العدالة في التوزيع، المشاركة الشعبية، التنوع الثقافي، استدامة المؤسسات، نمو وتوزيع السكان، الصحة والتعليم ومحاربة البطالة.<sup>3</sup>

وبالتالي فالتنمية المستدامة لا تركز على الجانب البيئي فقط بل تشمل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية، فهي تنمية ثلاثية الأبعاد مترابطة ومتكاملة في إطار تفاعلي يتسم بالضبط والتنظيم والترشيد للموارد.

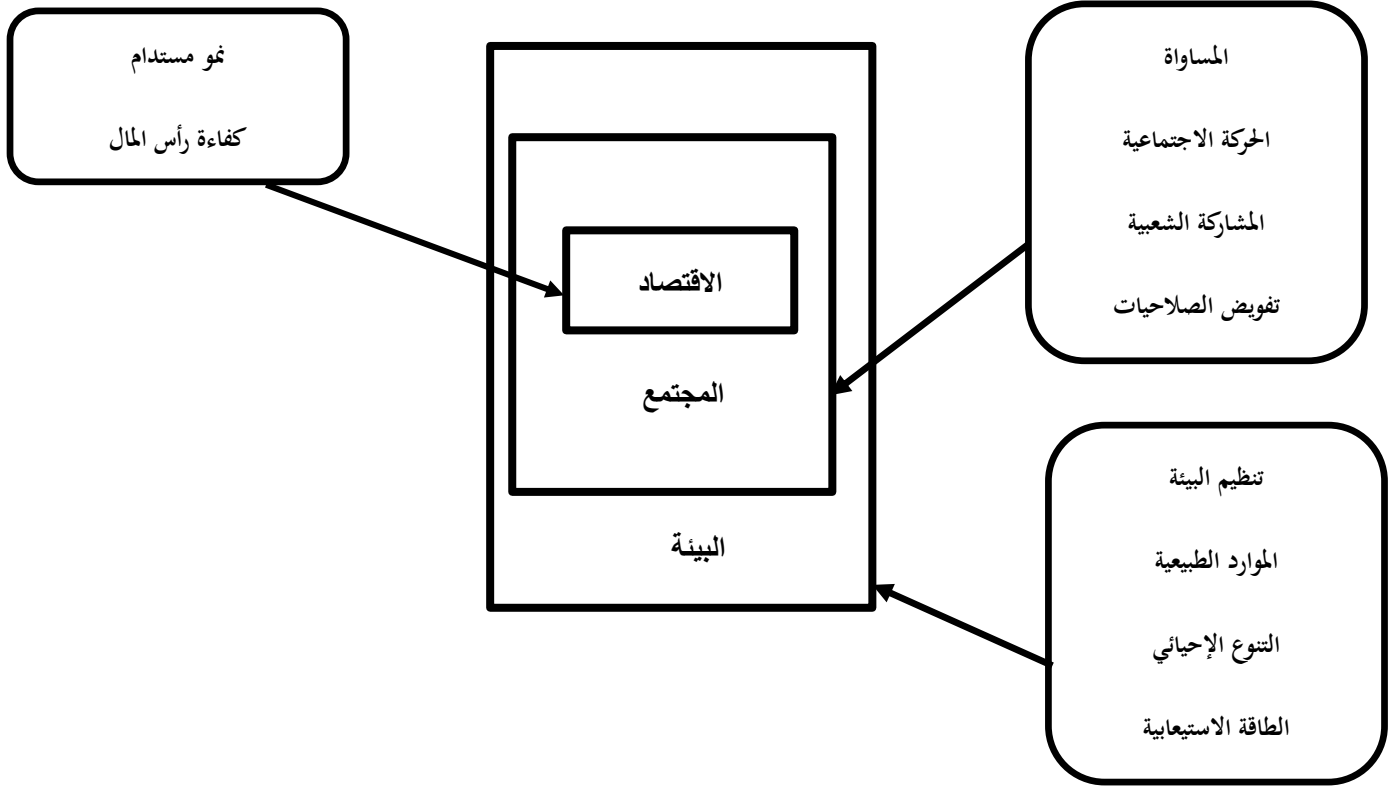
<sup>1</sup> د. عبد العزيز بن صقر الغامدي، تنمية الموارد البشرية ومتطلبات التنمية المستدامة للأمن العربي، ورقة عمل مقدمة للملتقى العربي للتربية والتعليم، بيروت، 2006، ص. 09.

<sup>2</sup> د. عثمان محمد غنيم، د. ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص. 4.

<sup>3</sup> د. عبد الرحمن سيف سردار، مرجع سابق، ص. 35-36.

ولا يكفي وصف هذه الأبعاد بأنها مترابطة معاً كما يظهر مثلث التنمية المستدامة، بل لا بد من الإشارة إلى أن هذه الأبعاد مترابطة ومتداخلة ومتكاملة، ويمكن التعامل مع هذه الأبعاد على أنها منظومات فرعية لمنظومة التنمية المستدامة، وهذا ما يتضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): تكامل أبعاد عملية التنمية المستدامة.



المصدر: عثمان محمد غنيم، د. ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة، فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، ط1، دار النشر والتوزيع، عمان، 2007، ص.43.

وهناك دراسات أخرى ترى بأن مشاركة هذه الأبعاد الثلاثة تكون تحت إطار البعد الأخلاقي والسياسي الذي يجسد مبادئ الحكم الرشيد، وضمان الشفافية والمشاركة في اتخاذ القرار وتنامي الثقة والمصداقية وتوالي السيادة والاستقلالية للمجتمع بأجياله المتلاحقة، وهذا البعد يساهم بفعالية في تجسيد معايير الاستدامة على مستوى البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

### المطلب الثاني: التنمية المستدامة على مستوى المؤسسة

تعتبر التنمية المستدامة مفهوما شموليا يعنى بتوزيع والمحافظة على الثروة لجميع الأجيال بالتساوي، ولعل أهم طرف يمكن أن يسهم بأكثر فاعلية في تحقيق هذا المفهوم هي المؤسسات التي يجب أن تتبنى هذا المفهوم وتدججه ضمن سياستها واستراتيجيتها، أو ما يسمى اليوم محاولة الوصول إلى المؤسسة المستدامة من خلال التوازن بين أدائها الاقتصادي، سياستها تجاه العمال وجميع الأطراف ذات المصلحة، بالإضافة إلى آثار أنشطتها على البيئة والمحيط الذي تنشط فيه.

### الفرع الأول: ماهية المؤسسة المستدامة

#### 1- مفهوم المؤسسة المستدامة

يمكن تعريفها على أنها "تلك المؤسسة الملتزمة باحترام مجموع المبادئ التي تحترم اللوائح التشريعية، حيث تستمد من أدوات دولية معروفة مثل المعاهدات والاتفاقيات".<sup>1</sup>

ويطلق كذلك على المؤسسة المستدامة بـ «المؤسسة المسؤولة» «l'entreprise responsable» وتعرف أيضا بأنها "المؤسسة التي تحاول تلبية الحاجات الأربعة التالية:<sup>2</sup>

- منفعة المجتمع؛
- تلبية حاجات الزبون؛
- تحسين الأداء بالنسبة للمساهمين؛
- إرضاء العاملين".

فالمؤسسة المستدامة ذات رؤية مستقبلية أهم من الحصول على العوائد الآنية من خلال اعتماد "الاستراتيجيات الخضراء" القائمة على ممارسة الأعمال الملائمة للبيئة والتي تحقق نتائج تتجاوز التوقعات، هذه الاستراتيجيات التي تكتنف البيئة الطبيعية جوهرها والتي ترتكز حول فكرة الاستدامة، أي القدرة على مواصلة تحقيق الربحية دون قيد بيئي.<sup>3</sup> فإدماج التنمية المستدامة يكلف المؤسسة الكثير لكنه يعتبر استثمارا على المدى الطويل، فقد أثبتت تجارب مؤسسات عالمية أدجت هذا المفهوم ضمن اهتماماتها التسييرية انه أدى بها إلى تحقيق نجاح كبير، خاصة فيما يتعلق

<sup>1</sup> Philippe Detrie, l'entreprise durable, Dunod, Paris, 2005, P. 10

<sup>2</sup>Op.cit. P10

<sup>3</sup> كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية تؤكد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الدولي "التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية" كلية العلوم الاقتصادية سطيف، 2008، ص. 599.



بالشرعية والقبول وتحسين صورة المؤسسة لدى المجتمع، مما ينعكس على تحسين الأداء الكلي للمؤسسة (الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي). ولإدماج وظيفة الاستدامة تلجأ المؤسسات الى الاستعانة بجملة من الأدوات نذكر منها:<sup>1</sup>

- معايير ومواصفات قياسية دولية؛
  - المبادرات الدولية الصادرة عن جمعيات ومنظمات دولية؛
  - معايير محلية تطبق على مستوى الدولة.
- هذه الأدوات تشكل إطار عمل متكامل للوقوف على مساهمة المؤسسة في التنمية المستدامة.

## 2- مسيرة المؤسسة نحو التنمية المستدامة

اغلب المؤسسات تربط إدارة التنمية المستدامة بمديرية البيئة او مديرية الاتصال او حتى مديرية الموارد البشرية، فللقيام بالعملية من المهم تعيين خلية عمل خاصة يشرف عليها مسؤول او مدير لإدارة التنمية المستدامة في المؤسسة، يقوم بإعداد ميثاق للتنمية المستدامة يوضح سياسة المؤسسة المستدامة،<sup>2</sup> حيث يعمل مدير التنمية المستدامة في المؤسسة على تنفيذ الاستراتيجية وخطه العمل والتعامل مع شبكة المساهمين في المؤسسة مع اقتراح المسارات والإجراءات اللازمة وذلك بالتنسيق مع فريق العمل الذي يكون محدود العدد والقائم على توزيع المهام. هذا بالإضافة الى قيام المدير وفريقه على المشاركة في بناء عروض جديدة من المنتجات والخدمات من خلال دمج معايير التنمية المستدامة في مرحلة تصميم المنتج وهو ما يسمى "التسويق المسؤول"، وفي هذا الاطار فان على مدير التنمية المستدامة القيام بأعمال تصب في التنمية المستدامة والتي تخلق القيمة للمؤسسة، هذه المهمة تجعله يبحث عن إجراءات التنمية المستدامة الأكثر توليدا للقيمة.<sup>3</sup>

وعلى هذا الأساس تشمل وظيفة التنمية المستدامة جميع الوظائف في المؤسسة وهي:<sup>4</sup>

- إدارة المبيعات والتسويق والعلاقات مع الزبائن؛

<sup>1</sup> - العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2011، جامعة سطيف، ص97.

<sup>2</sup> Lise Moutamalle, L'intégration du développement durable au management quotidien d'une entreprise, L'Harmattan, 2004, p126.

<sup>3</sup> Patrick Widlocher, Isabelle Querne, Le guide du développement durable en entreprise, Editions Echos, p246.

<sup>4</sup>Lise Moutamalle, op.cit. , p127.

-إدارة المشتريات والعلاقات مع الموردين؛

-إدارة الموارد البشرية والحوار الداخلي؛

-الإدارة المالية والعلاقات مع المساهمين.

وهناك ثلاثة مراحل رئيسية تمر بها المؤسسة للوصول لتحقيق التنمية المستدامة هي:<sup>1</sup>

### المرحلة الأولى: ضمان تحقيق المطابقة والتهيؤ للظروف المستقبلية

قبل اتخاذ قرار تبني التنمية المستدامة من قبل المؤسسة عليها أولاً التأكد من تحقيقها للمطابقة القانونية (العالمية

والمحلية) ثم الاستعداد لمواجهة المتغيرات القانونية المستقبلية؛

### المرحلة الثانية: تسيير المخاطر

في هذه المرحلة تعتبر المؤسسة الضغوطات والالتزامات الجديدة للمجتمع عوائق إضافية، وهنا تنشأ لدى المؤسسة

نزعة لتعزيز ودعم طريقتها في تسيير المخاطر، حيث تقوم بتشخيص موسع للمخاطر المحتملة التي تمس بصورة وسمعة

المؤسسة والناجمة عن ممارسة أنشطتها الاقتصادية، الاجتماعية، المجتمعية والبيئية؛

### المرحلة الثالثة: تسيير سمعة المؤسسة

في هذه المرحلة تعتبر المؤسسة الضغوطات الجديدة للمجتمع كفرص، فهي تدرك بأن العالم يتغير وأن عليها

المواجهة وألا تنشط بشكل منعزل، وبذلك تستطيع إيجاد حلول لهذه الرهانات واكتساب السمعة الجيدة التي تمكنها

من الحصول على أفضل العملاء والعاملين واعطاءها فرص كبيرة في العديد من المجالات، وهذا ما يعزز جاذبيتها

ويضمن بقاءها واستمرارها؛

### 3- امتيازات تبني التنمية المستدامة في المؤسسة

يعتبر العديد من الباحثين بأن انتهاج خيار التنمية المستدامة من طرف المؤسسات يمنحها جملة من الامتيازات

شريطة أن يستطيع صاحب المؤسسة الاستفادة من الفرص التي تمنحها، وانتهاج التنمية المستدامة يعتبر بالنسبة

للمؤسسة أحد الوسائل التي تسمح لها بإعادة تحديد استراتيجيتها الطويلة المدى ويعتبر أيضاً كأحد الوسائل التي تحقق

لها التميز عن غيرها ويحسن من تنافسيتها، وهو بذلك أحد عناصر التموقع الاستراتيجي في الأجل المتوسط والقصير.

<sup>1</sup> Olivier Dubigeon, Piloter un développement responsable : Quel processus pour l'entreprise, 3<sup>ème</sup> édition, Pearson éducation, paris, 2003, P .P.81-83.

ومن امتيازات تبني التنمية المستدامة من قبل المؤسسات نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- التنمية المستدامة عنصر من عناصر تحقيق الأداء: إن إدماج التنمية المستدامة في طرق وأساليب تسيير المؤسسة يسمح لها بالانخراط واتباع عملية التحسين المستمر، ويسمح لها مع مرور الزمن الحصول على آثار إيجابية تسمح بتحقيق متطلبات الزبائن دون التفريط في تحسين الإنتاجية مع الاهتمام بشكل موازي بالبعد الاجتماعي؛
- الاعتماد على مبدأ التحسين المستمر في انتهاج التنمية المستدامة: تعتمد التنمية المستدامة على الإدارة الشاملة والطويلة الأجل وهذه الأخيرة تركز على مبدأ التحسين المستمر، وذلك بالمرور على عدة مراحل كما هي محددة في مقاربات التحسين المستمر أو ما يعرف بحلقة (Edward Deming) والمتمثلة في:<sup>2</sup>

-تحديد قيم ورؤية المؤسسة؛

-تحديد الرهانات الموضوعية بشأن الركائز الثلاثة للتنمية المستدامة؛

-تحديد توقعات الأطراف المعنية؛

-تصنيف هذه الرهانات؛

-تحديد الأهداف بشأن الرهانات الأساسية؛

-مراجعة القيم انطلاقاً من رؤية وسياسة المؤسسة؛

-اعداد خطة العمل وعمليات التنفيذ؛

-التحقق من تطابق عمليات التخطيط والتنفيذ؛

-اعداد ونشر التقرير.

- تثمين جميع موارد المؤسسة: لا يمكن أن تعتمد على التحسين المستمر كقاعدة في الإدارة بدون وجود مشروع موحد لجميع الجهود الموجودة داخل المؤسسة والجامع لكل الموارد بحيث يكون هو الوحيد القادر على تثمينها، وعلى مسيري المؤسسات أن يحددوا الأهداف التي من شأنها أن تشبع رغبات كل العمال والمؤسسة، ويكون ذلك بتطوير وتثمين التكوين المتواصل، تشجيع روح المبادرة، والابتكار، تثمين وتحويل الخبرات للآخرين، كل هذه الأمور من شأنها أن تساعد على تحسين الأداء؛<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أ.د. بقة الشريف ود. العايب عبد الرحمن، التنمية المستدامة والتحديات الجديدة المطروحة أمام المؤسسات مع الإشارة للوضع الراهن للجزائر، واقع الملتقى الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، افريل 2008، ص8.

<sup>2</sup> Hadelin de Beer, L'entreprise et le développement durable, Revue Etopia, octobre 2010, p06.

<sup>3</sup> د. بقة الشريف ود. العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص09.

- التنمية المستدامة عامل من عوامل ضمان بقاء المؤسسة: تسعى بعض المؤسسات مهما كان شكلها إلى الاهتمام بتطبيق التنمية المستدامة وذلك بمحاولة بقائها في ظل بيئة ومحيط متقلب ويكون ذلك بمحاولة الاحتفاظ بنفس أصحاب الملكية والاعتماد على التمويل الذاتي وعدم اللجوء إلى الاستدانة الفائقة، ومن بين العوامل التي يجب على المؤسسة الاهتمام بها لضمان البقاء:

■ الاقتصاد في الاستهلاك الطاقة؛

■ التوفيق بين الأداء الاقتصادي والأداء البيئي والاجتماعي.

- **الفعالية البيئية:** الفعالية البيئية هي طريقة في التسيير تشجع المؤسسة على أن تكون أكثر تنافسية وأكثر ابتكاراً أو أكثر مسؤولية على المستوى البيئي، فتشجيع الفعالية البيئية يكون بان تنتج أكثر بموارد أقل وذلك بإدماج عنصر إعادة استعمال الفضلات منذ البداية في تصميم المنتج وإنتاجه وكذلك بتفادي الإسراف في الموارد وتفادي التلوث؛

- **التحكم في التكاليف:** تطبيق المؤسسة للفعالية البيئية يمكنها من التحكم في تكاليفها البيئية وذلك بالصيانة الجيدة للمعدات وتحليل الخسائر التي قد تنجم أثناء العملية الإنتاجية، وتكون أيضاً بالاعتقاد في الطاقة مما يؤدي إلى التقليل من الاستهلاك ومراجعة المصاريف الناجمة عن التأمين عن المخاطر، هذا بالإضافة إلى التحكم في التكاليف الاجتماعية وذلك بتقليل حوادث العمل بالاعتماد على عملية التحسين المستمر؛

- **التنمية المستدامة عنصر من عناصر الاندماج:** إن تطلعات المجتمع المدني ومطالبه في تطور مستمر جعل المؤسسة مطالبة بأن تتصرف بصفتها فاعلاً رئيسياً في المجتمع، وعليه يجب أن تتصرف تصرفات مسؤولة من الناحية الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية اتجاه كل الأطراف ذات المصلحة، وهي بذلك تقوم بتدعيم سمعتها وتحسين مكانتها الاجتماعية؛

- **تقوية الدعم الاجتماعي:** إن الدور الاجتماعي للمؤسسة يجعلها تتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه المجتمع من خلال المساهمة في الحياة الاجتماعية، فبالإضافة إلى مساهمتها في التنمية الاقتصادية فإنها مطالبة بتحسين المستوى المعيشي للأفراد مع لعب دور ديناميكي في حياة المجتمع ويكون ذلك بالمشاركة في التدريب والتكوين والاندماج المهني؛

- **الحوار مع الأطراف ذات المصلحة:** إن ممارسة التنمية المستدامة على مستوى المؤسسات يجب أن يحفزها على التحاور والإعلام فهي بذلك مطالبة بإشراك الأطراف ذات المصلحة في هذه العملية، فهؤلاء الأطراف ينتظرون من المؤسسة أسلوب جديد في الاتصال يمكنهم من الحصول على المعلومات دون عناء، كما يجعل المؤسسة تستفيد

من هذا الأسلوب عندما يقتنع الجميع أن النشاط الذي تقوم به يخدم مصالحهم فتحقق بذلك الشراكة والثقة في آن واحد؛

- تلبية الرغبات المتزايدة للعمال: من بين أهم الصعوبات التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية هي عدم قدرتها على تلبية حاجات عمالها، ففي استطلاع للرأي أجرى في فرنسا سنة 2003 هناك 83% من الفرنسيين يرون أنه على المؤسسة أن تهتم بعمالها وأنه عليها واجبات تجاههم تأتي قبل التزاماتها تجاه الزبائن؛

- مراعاة التنمية المستدامة في تقييم المؤسسات: تحاول الهيئات المالية خاصة المقرضة منها مراعاة الاهتمامات البيئية والاجتماعية للمؤسسات، بالإضافة إلى تحليل المعطيات المالية المستمدة من الوثائق المحاسبية للتأكد من صحتها المالية، فهناك مؤسسات مالية تعاقب المؤسسات التي لا تراعي الاهتمامات البيئية والاجتماعية، في حين تقوم بتشجيع المؤسسات التي تسعى إلى احترام ذلك مالياً من خلال منح حوافز مالية للمؤسسات التي تهتم بالتنمية المستدامة.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني: استراتيجية المؤسسة المستدامة

المؤسسة المستدامة هي المؤسسة التي تعمل على تطبيق الاستراتيجية التي تحقق احتياجات المؤسسة واحتياجات أصحاب المصالح مع حماية الموارد الطبيعية والبشرية، ففي دراسة أجرتها (Novethic) حول "أثر التنمية المستدامة على استراتيجيات المؤسسات الكبرى"، توصلت إلى أن تبني استراتيجيات التنمية المستدامة ينطلق من عاملين أساسيين هما:<sup>2</sup>

- الضغط المفروض على المؤسسات من طرف المنظمات غير الحكومية، الرأي العام والتشريعات، والذي يكون أكثر حدة على المؤسسات الصناعية منه على المؤسسات الخدمية؛

- خيار المؤسسة وقدرتها إما على تبني المقاربة بالسبق والتعريف بمحاور التنمية المستدامة أو التطور فقط استجابة للتطورات التشريعية وبسبب مطالبة أصحاب المصلحة بحقوقهم.

في هذا الإطار فالمؤسسة تقوم بالموازنة بين النتائج الثلاثة المفصلة في العناصر الموالية.

<sup>1</sup> د. بقة الشريف ود. العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 11.

<sup>2</sup> Novethic, Développement durable et stratégie de l'entreprise, 3<sup>eme</sup> Forum (F EDERE), ORSE, publications, Paris, 2004, P.01.

## 1- المؤسسة المستدامة والنتائج الثلاثية (Triple Botton Line -TBL):

الفكرة الأساسية وراء ظهور مفهوم النتائج الثلاثية عند تقويم أداء المؤسسات تتمثل في ان الأداء المالي لم يعد المحدد الوحيد لوضع المؤسسة في السوق بل أصبح عليها الاستجابة للمطالب الخاصة بتوفير المزيد من النتائج الاجتماعية والبيئية لأنشطتها.

ويمكن تعريف النتائج الثلاثية TBL على أنها "النتائج الثلاثية لنشاط مؤسسة مستدامة، النتيجة الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية".

من خلال هذا المفهوم تأخذ المؤسسة في الاعتبار أدائها على أساس ما يعرف بـ (3p) الربح، الاشخاص، الكون (planet، people،profit) وتتمثل أبعاد النتائج الثلاثة (TBL) في:<sup>1</sup>

■ **البعد الاقتصادي:** يعتبر هذا البعد مرجع للأداء المالي التقليدي، ويعبر أيضا عن قدرة المؤسسة في المساهمة في التنمية الاقتصادية للمنطقة التي تنشط فيها وكذلك بالنسبة للأطراف ذات المصلحة، بالإضافة إلى احترام مبادئ المنافسة السليمة (غياب الفساد، الانفاق غير المشروع، .....الخ) هذا البعد يشمل الأداء المالي، المبادئ التجارية، احترام المنافسة؛

■ **البعد الاجتماعي / المجتمعي:** هذا البعد يشمل النتائج الاجتماعية لنشاط المؤسسة نحو مجموع الأطراف ذات المصلحة المتمثل في العمال، الموردون، الزبائن، الجماعات المحلية، والمجتمع ككل، وتقييم المؤسسة انطلاقا من سياستها الاجتماعية ومدى احترامها لحقوق الإنسان؛

■ **البعد البيئي:** هذا البعد يعني بالتوفيق ما بين نشاط المؤسسة وحماية الأنظمة البيئية، ويفرض تحليلا لآثار المؤسسة ومنتجاتها من خلال استهلاك الموارد، إنتاج الفضلات والانبعاثات الملوثة.....الخ. كما يتعين على المؤسسة الموازنة بين هذه الابعاد لتحقيق ثلاثة أهداف هي النمو الاقتصادي، العدالة الاجتماعية وجودة البيئة، فتقاطعات هذه الأهداف تشكل مناطق التصادم أو الضغط التي تشكل تهديدات أو فرص بالنسبة للمؤسسة، علما أن تبني النظرية المعتمدة على دمج الأبعاد الثلاثة ضمن منظور كلي يوجب الاهتمام بتحقيق الأداء الكلي وليس مجرد إضافة الأبعاد الثلاثة كل على حدى وبشكل مستقل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> J .Ernult et A. Ashta, développement durable, responsabilité sociale de l'entreprise, 2007, P .15

<sup>2</sup> Jacques lgalens et Michel Joras, la responsabilité sociale de l'entreprise édition d'organisation, Paris, 2002, P. 27.

في هذا الإطار يرى الباحث John Elkington (مطور فكرة النتائج الثلاثية) أن هذه النتائج المشكلة لهذا النموذج ترتبط فيما بينها كما انها تتعارض في بعض الأجزاء، وعليه فان المؤسسات التي تستطيع ان تقدم لفئات أصحاب المصالح صورة واضحة عن مستقبلها وعن قدرتها على تحقيق مستويات أداء جيدة في هذه المجالات الثلاثة مقارنة بمنافسيها هي التي يمكنها التفوق في الأخير.<sup>1</sup>

## 2- مدخل التكلفة والمنفعة:

تعتمد استراتيجية التنمية المستدامة على الربط بين الرهانات الحالية، قدرات المؤسسة ومتطلبات المحيط التنافسي، حيث يعتمد الهدف الأول للاستراتيجية على تطوير الميزات التنافسية للتنمية المستدامة على المدى الطويل بالتركيز على مقارنة التقليل من التكاليف وزيادة المنفعة.

### - المقاربة عن طريق التكاليف:

تقليديا، العملية الإنتاجية هي عملية خطية تبدأ بالمادة الاولية الى المنتج النهائي والمخلفات، هنا العمليات أصبحت نظام ذا طابع بيئي (فضلات وحدة ما تعتبر كمدخلات لوحدة أخرى) ففي حالات عديدة يمكن استعمال مخلفات وحدة إنتاجية كمواد أولية لوحدة أخرى، وفي حالات أخرى فان حرق هذه المخلفات يولد الطاقة الضرورية لخطوط الإنتاج، وبصفة عامة فان أخذ الجانب البيئي بعين الاعتبار يغير من معادلة التكاليف الإجمالية. كذلك من الضروري تحديد الاستثمارات التي ستجرى والوفورات المحققة والتي من الممكن ان تكون معتبرة.

ففي الواقع فإن تقييم تكاليف دورة حياة المنتج يسمح بكشف التكاليف الخفية للتلوث (تكاليف التخلص من الفضلات، الجزاءات القانونية المحتملة.....الخ) ويسمح بحماية البيئة عن طريق الخيارات الفنية الاقتصادية أو منتجات الإحلال الأقل تلويثا، بمحاربة التبذير وتجنب وضع الإجراءات المكلفة لإزالة التلوث في نهاية سلسلة الإنتاج، لذلك يجب التمييز بين الحالات التي تتطلب تكاليف اقل لحماية البيئة، فالتحليل الدقيق للتكاليف يعتبر مرحلة مهمة لتأتي بعدها مرحلة تحديد المزايا او الوفورات المحققة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> غلاب فاتح، إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة تحليلية لمؤسسة صناعة الاسمنت عين لكبيرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2017، ص 127.

<sup>2</sup> Emmanuelle Reynaud, le développement durable au cœur de l'entreprise, Dunod, paris, 2006, P 205.

حيث ان تبني المؤسسة للتنمية المستدامة يتطلب معرفة التكاليف والمزايا وهذا من خلال العناصر الموضحة في

الجدول التالي:

الجدول رقم (01): حساب التكاليف /المزايا في إطار التنمية المستدامة.

التكاليف	محيط التأكد	محيط عدم التأكد
التكاليف الإضافية	-اهتلاك استثمارات التنمية المستدامة -المصاريف المالية المرتبطة بهذه الاستثمارات	-التنبؤ بتغيرات القوانين -تقليل الحوادث
الاقتصاد في التكاليف	-تقليل تكاليف الازالة -اقتصاد الطاقة والمواد الاولية (تقليل التبذير)	-لا توجد تكاليف التكييف -لا توجد جزاءات قانونية -غياب التصليح - لا تشويه لصورة المؤسسة
اقتصاد التكاليف - التكاليف الإضافية = زيادة او تقليل التكاليف		

**Source :** Emmanuelle Reynaud, Le développement durable au cœur de l'entreprise, édition, Dunod, paris, 2006, p .20

#### -المقاربة بالمزايا:

في هذه الحالة ولكي تكون هذه الاستراتيجية ذات مردودية يجب أن تكون الزيادة في التكاليف الناتجة عن اعتماد التنمية المستدامة يتم تعويضها بالزيادة في السعر، الا ان هذه الزيادة قد ينتج عنها انخفاض في الحصة السوقية للمؤسسة، الامر الذي يعيق تحقيق الأرباح المطلوبة. لكن عندما تسعى المؤسسة لتحسين صورتها فان التأثير يتعدى الزبائن ليشمل كذلك كل المجتمع وهذا في صالح المؤسسة.<sup>1</sup>

فعلى أساس مدخل التكلفة والمنفعة قدم(Klarek) مناقشة شاملة لدور المراجعة في صنع القرار في المؤسسة مقترحا أن تضمن ميزانية المؤسسة المشكلات الاجتماعية الفعلية والمحتملة، ومن ثم قيام المؤسسة بوضع ميزانية خاصة بذلك تتضمن الأصول والخصوم الاجتماعية الحالية وطويلة الأمد وكشف الأرباح والخسائر ذات العلاقة بها في السنة الحالية.

<sup>1</sup> Op.cit., p212.



### المطلب الثالث: أدوات قياس التنمية المستدامة في المؤسسة

لإدماج التنمية المستدامة تلجأ المؤسسات إلى الاستعانة بجملة من أدوات القياس تعتبر بمثابة مرجعيات يستدل بها.

#### الفرع الأول: مؤشرات قياس الاستدامة

تعتمد المؤسسات التي تسعى إلى تطبيق التنمية المستدامة على عدة مؤشرات تساعد على قياس الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي وأهم المؤشرات المعتمدة:

#### 1- مؤشر الاستدامة لمبادرة الإبلاغ العالمية (GRI)

بغرض قياس الأداء الشامل كان لا بد من وضع إطار عمل عالمي مشترك من المفاهيم واللغة الموحدة والمعايير تتمثل في إعداد تقارير المبادرة العالمية GRI التي تستخدمها المؤسسات أيا كان حجمها أو موقعها أو القطاع التابعة له كأداة لقياس الأداء الشامل،

فهي تصف GRI كل من أهداف التنمية المستدامة وإجراءات الحوكمة والتي تقوم على دمج الأبعاد الثلاثة البيئية، الاجتماعية والاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار الأجيال الحالية والأجيال القادمة، وتسعى إلى إشراك المجتمع وأصحاب المصلحة في الحوار مع المؤسسة كجزء من عملية التحسين المستمر.<sup>1</sup>

أنشئت هذه المبادرة سنة 1997 من قبل منظمة تسمى تحالف الاقتصاديات المسؤولة بيئياً CERES<sup>2</sup> تكمن مهمتها في الرفع من جودة التقرير للتنمية المستدامة لمستوى يعادل تلك الخاصة بالتقرير المالي حتى تتوفر في تلك التقارير القابلية للمقارنة والدقة والمصدقية وإمكانية التحقق من المعلومات المقدمة.<sup>3</sup>

ففي سنة 1999 تم نشر مسودة المبادئ التوجيهية للتقرير عن التنمية المستدامة، ليتم بعدها سنة 2000 ولأول مرة نشر الخطوط التوجيهية للمبادرة وصدرت باسم (G1)، حيث قامت خلالها 50 منظمة بإعداد تقرير الاستدامة استناداً على هذه المبادئ، وبعدها تم إدخال تحديثات على هذه المبادئ بشكل مستمر انطلاقاً من تجارب المؤسسات المطبقة للمبادئ التوجيهية في إعدادها لتقاريرها عن الاستدامة حيث صدرت نسخة باسم (G2) في 2002 ثم (G3)، (1. G3)، (G4) في السنوات 2006، 2008، 2013 على التوالي.<sup>4</sup> وكما هو الحال بالنسبة لجميع المبادئ التوجيهية

<sup>1</sup> Corinne Gendron et Autres, Développement durable et responsabilité sociale, Bibliothèque et archives Canada, 2010, p132.

<sup>2</sup> CERES : (Coalition for Environmentally Responsible Economies)

<sup>3</sup> العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص. 119.

<sup>4</sup> Global Reporting Initiative, disponible : [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)

الصادرة عن المبادرة العالمية لإعداد التقارير فإن المبادئ التوجيهية (G4) تتضمن مراجع من الوثائق المختصة بموضوعات معينة في اعداد التقارير والتي تحظى بقبول واستخدام على نطاق واسع، وهي مصممة كإطار متكامل لإعداد التقارير حول الأداء مقابل مجموعة من المعايير والممارسات المختلفة في الاستدامة.

كما يشمل نموذج GRI مجموع 97 مؤشر، 50 منها مؤشرات أساسية و47 مؤشرا إضافيا، وتعتبر المؤشرات الأساسية هامة بالنسبة لمعظم المؤسسات وكذا مختلف فئات أصحاب المصالح.

وقد أثار عدد المؤشرات وتنوعها تساؤلات لدى العديد من المؤسسات تتعلق بتكلفة إصدار التقارير بما يتفق والمبادئ التوجيهية، وكانت نتيجة ذلك أن معظم معدي التقارير بموجب المبادرة يختارون استخدام المؤشرات التي يشعرون أنها متصلة بمؤسساتهم.

وهناك مؤسسات تتخوف من أنها قد تتعرض لخطر الكشف عن معلومات حساسة خاصة بما عبر بعض المؤشرات، غير أن رواد هذه المبادرة يردون على هذه الانتقادات بان المبادئ التوجيهية لا تزال في طور النمو وهم الآن بصدد التعلم من تجاربهم من تعليقات أصحاب المصلحة.

ورغم هذه الانتقادات فإن العديد من الباحثين والمختصين يرون أن نموذج GRI يعد من أكثر النماذج تقدما في مجال الإفصاح عن الأداء المؤسسي الشامل. كما تجدر الإشارة إلى أن المبادرة العالمية للإبلاغ هي أكثر الأطر العالمية للإبلاغ استخداما لتقويم الأداء بالنسبة لمعايير حقوق الانسان، والعمل والبيئة ومكافحة الفساد، هذه العملية يشترك فيها أصحاب المصلحة المتعددون، وتتلخص رسالتها في ان تجعل من الإبلاغ الاقتصادي والبيئي والاجتماعي ممارسة روتينية تستجيب لأعلى مواصفات الصرامة والمصداقية والوضوح والقابلية للمقارنة شأنه شان التقارير المالية المعروفة تقليديا.<sup>1</sup>

وتهدف مبادرة الإبلاغ العالمية إلى:

- ▲ مساعدة المؤسسات عن طريق تحديد المجالات التي ينبغي تحسينها وزيادة التواصل مع أصحاب المصلحة؛
- ▲ مساعدة المنظمات غير الحكومية والنقابات عن طريق تسهيل الحوار مع أرباب العمل وتقديم معلومات متماسكة؛

<sup>1</sup> د. مراد كواشي، دور نماذج الإفصاح العالمية في تعزيز الحوكمة المحاسبية، جامعة أم البواقي، ص 12.

▲ مساعدة كل من المستثمرين من خلال التعهد بوضع منهج موحد يشبه الإبلاغ المالي، وأيضا الحكومات من خلال توفير أداة مرنة تعد مصدرا لمختلف أنواع المعلومات.

وتتمثل مبادئ المبادرة لإعداد التقارير الاستدامة فيما يلي:<sup>1</sup>

✓ **الشفافية:** حيث يجب على المؤسسة الإفصاح التام عن المعلومات الخاصة بالموضوعات والمؤشرات المطلوبة التي تعكس تأثيراتها على الجانب الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي، حيث يساعد هذا المبدأ بتمكين الأطراف ذات المصلحة من اتخاذ القرارات وتحسين العلاقات داخل السوق؛

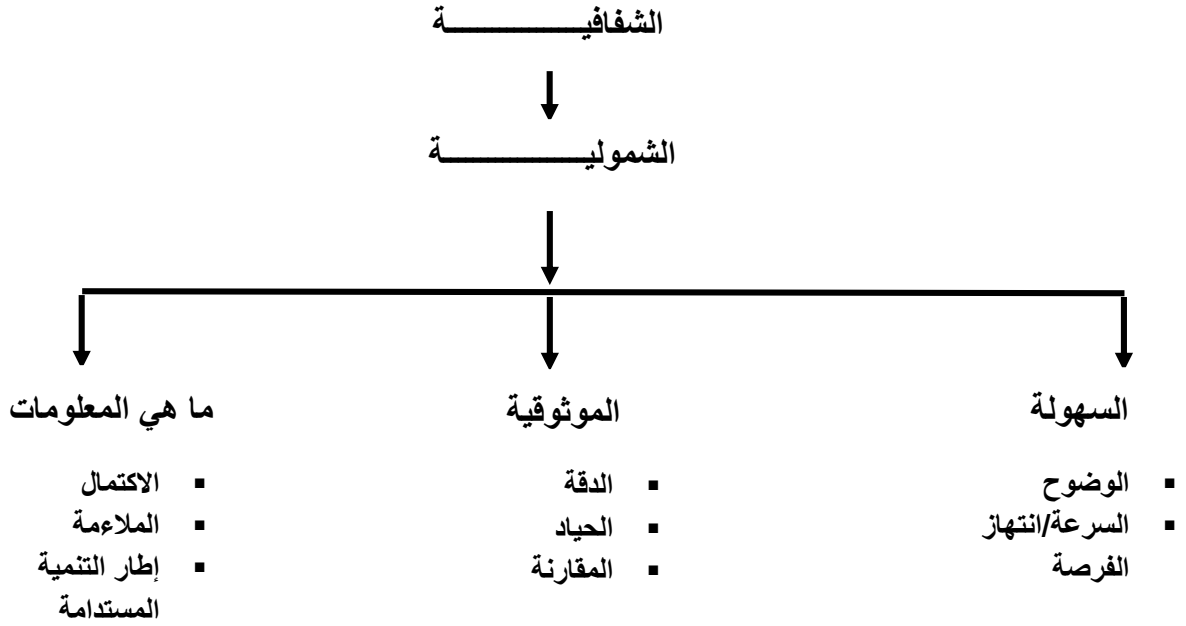
✓ **الشمولية:** وفق هذا المبدأ، ينبغي أن تكون تغطية الموضوعات والمؤشرات الهامة شاملة لكي تعكس التأثيرات الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، وتمكن الأطراف ذات المصلحة من تقييم أداء المؤسسة خلال الفترة التي يتناولها التقرير؛

✓ **الموثوقية:** يجب أن تكون الوثائق المعتمد عليها في التقرير محايدة، كما يجب أن يكون هناك تفصيل في أساليب جمع ومعالجة البيانات؛

✓ **السهولة:** يجب أن يكون نشر التقرير منتظم وفي الوقت المناسب على الأقل مرة واحدة كل سنة، وهذا ما يتضح من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> Capron Michel, Quairel Françoise, Reporting Sociale : Limites et enjeux de la proposition de la normalisation internationale « Global Reporting Initiative », Communication dans un congrès, Identification et maitrise des risques, Belgique, May,2003 , p.07.

الشكل رقم (03): مبادئ المبادرة العالمية للتقارير



**Source :** Capron Michel, Quairel François, Reporting Sociale : Limites et enjeux de la proposition de la normalisation internationale « Global Reporting Initiative », Communication dans un congrès, Identification et maitrise des risques, Belgique, May, 2003, p.04.

حيث يوضح الشكل المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المبادرة بدءاً من الشفافية ثم الشمولية، إذ يجب أن يكون التقرير موثقاً، واضحاً، دقيقاً ومحايداً ويعتمد عليه في المقارنة مع باقي المؤسسات التي تعتمد نفس المبادئ. كما ينقسم مؤشر الاستدامة لمبادرة الإبلاغ العالمية المقترح إلى ثلاثة أنواع من المؤشرات:<sup>1</sup>

- **المؤشرات الاقتصادية:** حيث تقيس هذه المؤشرات تأثير المؤسسة على الوضعية الاقتصادية لأصحاب المصالح، وكذا تأثيراتها على الأنظمة الاقتصادية على المستوى المحلي الوطني والعالمي، ومن أمثلة هذا النوع من المؤشرات الأرباح الصافية، الهامش الإجمالي، نسب المديونية، إنتاجية العمل، إجمالي الضرائب المدفوعة.

<sup>1</sup> د. مراد كواشي، مرجع سابق، ص 12.

- **المؤشرات البيئية:** وتقيس تأثير المؤسسة على الأنظمة الطبيعية ومن أمثلتها إجمالي استهلاك المؤسسة من الطاقة، إجمالي استهلاك المؤسسة من الماء، انبعاثات الغازات التي تسببها المؤسسة، الحجم الكلي للنفايات كما تشمل وصف آثار النشاط الانتاجي على التنوع البيولوجي، والمبادرات المتخذة لتخفيض الآثار البيئية للمنتجات والخدمات.
- **المؤشرات الاجتماعية:** وتقيس تأثير المؤسسة على مواردها البشرية وكذا على الوسط الاجتماعي التي تمارس نشاطها فيه، ومن أمثلة هذا النوع من المؤشرات معدل دوران العمل، معدل حوادث العمل، مؤشرات الصحة والأمن أثناء العمل والمساواة في فرص التشغيل، حجم الميزانية المخصصة للتكوين، بالإضافة لمؤشرات اللاعصرية، تشغيل الأطفال، الأعمال الشاقة، وحرية العمل النقابي ومدى مساهمة الأفراد في عملية اتخاذ القرار.

## 2- مؤشرات داو جونز للاستدامة (Dow Jones Sustainability)

كان الغرض من تأسيس مؤشرات داو جونز للاستدامة (DJSI) هو الاقتداء بأداء المؤسسات الرائدة والسابقة في مجال شروط الاستدامة، وتعني هذه المؤشرات بالأساس بالمستوى الكلي (العالمي)، تم نشر المؤشرات الشاملة لأول مرة عام 1999 وتستنهي هذه المؤشرات كل من الشركات التي يأتي دخلها من الكحول، التبغ، الأسلحة أو بالأحرى المؤسسات اللاأخلاقية.

ويتم تحديد هذه المؤشرات لكل بعد من أبعاد التنمية المستدامة كالتالي:<sup>1</sup>

- **البعد الاقتصادي:** يشمل جملة من المعايير:
  - **حوكمة المؤسسة:** ويضم المؤشرات المتعلقة بتشكيلة مجلس الإدارة، فعالية المجلس، المسؤوليات واللجان، تنبؤات الاعتداء على الحقوق، سياسية حكومة المؤسسة، تدقيق الصراع على الفائدة، التنوع، الجنس؛
  - **إدارة المخاطر والأزمات:** وتشمل حوكمة المخاطر، تعظيم المخاطر، خريطة المخاطر، استراتيجية المخاطر ومراجعة المخاطر؛
  - **قوانين العمل، الفساد والرشوة:** وتضم قوانين العمل، قوانين التسيير ضد الفساد والرشوة وعلاقات العمال؛
  - **معايير خاصة بالصناعة:** وهي إدارة العلاقات التجارية، إدارة العلاقات مع الموردين وإدارة الابتكار.

<sup>1</sup> Dow Jones, SAM, Dow Jones Sustainability Index: Guide book, Version 11 November 2010, P P.11-12.

● البعد البيئي: ويشمل المعايير التالية:

- التقرير البيئي: ويشمل التأمين، التغطية والإفصاح البيئي (بيانات نوعية وكمية)؛
- مؤشرات خاصة بالصناعة: وهي نظام الإدارة البيئية، استراتيجية المناخ، التنوع البيولوجي، إدارة المنتج والفعالية البيئية.

● البعد الاجتماعي: ويشمل المعايير التالية:

- تطوير رأس المال البشري: وضع وتحديد ممارسات الموارد البشرية وتطوير العمليات، مؤشرات أداء رأس المال البشري والتطوير والتدريب التنظيمي والشخصي؛
- جذب والمحافظة على المواهب: وهي نسبة الأداء المتعلق بالتعويض لكل صنف من العمال، موازنة متغيرات التعويض المعتمدة على الأداء الفردي والمؤسسة ككل، ترمين الأداء الفردي، الاتصال ورضا العمال؛
- مؤشرات ممارسات العمال: وتشمل منظمات وشكاوى العمال؛
- مواطنة المؤسسة والأعمال الخيرية: المدخلات المالية، قياس الأرباح، نوع نشاطات الأعمال الخيرية؛
- الإفصاح الاجتماعي: وهي التأمين، التغطية والتقرير الاجتماعي (الكمي، النوعي)؛
- خصوصية الصناعة: وتشمل الاندماج الاجتماعي وصحة العيش

الفرع الثاني: قياس تطور التنمية المستدامة في المؤسسة

لتقدير مدى تطور المؤسسة نحو التنمية المستدامة يمكن الاعتماد على مجموعة من القياسات:

**1- القياس عن طريق النتائج الاقتصادية:** ويشمل هذا النموذج كل من:

- القياس عن طريق خيارات الزبائن: بعض المؤسسات تبني قراراتها وتقديراتها الجيدة أو السيئة على أساس خيارات زبائنها أو بعض الأطراف ذات المصلحة؛
- القياس عن طريق تقليل التكاليف: وضع سياسة للتنمية المستدامة تؤدي إلى تقليل تكاليف تدفقات الاستهلاكات، الفضلات، بالإضافة إلى الاقتصاد في المدخلات المتعلقة بالنشاط؛
- القياس عن طريق الربحية: هناك عدة دراسات أثبتت المساهمة الفعالة للتنمية المستدامة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؛

- القياس عن طريق المقاربة (مزاي/تكاليف) حيث تسمح هذه المقاربة بتحديد التكاليف والمزايا المرتبطة بالتنمية المستدامة، ومن أمثلة ذلك تكاليف الإنتاج المباشرة كتكاليف العمل، العمليات والموارد، او غير المباشرة كالمهندسة والأدوات، أو تكاليف البيئة المباشرة كمعالجة النفايات ومعالجة المياه، او غير المباشرة كالمتابعة والتكوين. أما المزايا فتتمثل في الأرباح المباشرة من خلال اقتصاد الطاقة، اقتصاد وإعادة تدوير المواد، التجهيزات، تخفيض نسبة دوران العمل والاقتصاديات المتأتية من الجزاءات المرتبطة بالاستثمارات الخاصة بالتنمية المستدامة أو الأرباح غير المباشرة مثل نسبة التشغيل، تقليل أثر المؤسسة على الجماعات والعمال، فعالية جيدة تستجيب بالسبق للتشريعات البيئية وإرضاء تطلعات الأطراف ذات المصلحة؛<sup>1</sup>

**2- القياس عن طريق السمعة:** يصعب قياس الربط ما بين أداء المؤسسة وسمعتها ويتطلب هذا القياس إقحام جميع العمال داخل المؤسسة ضمن جميع وحدات الاعمال، ويهدف بالأساس إلى قياس آثار تحسين شهرة المؤسسة، تقدير الاعمال الأكثر أهمية وإعداد الارتباطات مع تطور النتائج الاقتصادية. ويعتبر التحاور مع الأطراف ذات المصلحة من أهم المحددات الأساسية لقياس مستوى الجهود اللازمة التي التزمت بها المؤسسة، ومن أهم مؤشرات سمعة المؤسسة، سعرها في البورصة، السمعة المعرفة عن طريق أصحاب المصلحة، علامة المؤسسة ورأسمال العلامة.

**3- القياس عن طريق التزام العمال:** يقيم العمال في بعض المؤسسات على أساس اتجاههم نحو التنمية المستدامة بوضع مداخل أو محصنات سنوية تسمح بإعداد مشروع المساهمة في اتفاقية مشتركة، تحديد اهداف المؤسسة بالإضافة إلى الأهداف الفردية والتي تتمثل في المبيعات، سلوك العمال والأعمال الملموسة، فيما تتمثل اتفاقيات الاهتمام في محاولة إدماج معايير متعلقة بالبيئة والتنمية المستدامة؛

**4- القياس عن طريق الأخطار الناتجة عن عدم الالتزام بالتنمية المستدامة:** وتتمثل أساسا في النتائج المترتبة عن عدم الالتزام بسيرورة التنمية المستدامة مثل، دوران العمل، صعوبة توظيف مرشحين ذوي كفاءات عالية، جاذبية ضعيفة اتجاه المستثمرين، الجزاءات القانونية، تكاليف التلوث، تكاليف النفايات والانبعاث وضعف المصدقية لدى الموردین؛

**5- القياس عن طريق الارتباط (بطاقة الأداء المتوازن)** ظهرت هذه المقاربة عام 1992 وتسمح برسم خريطة للمؤشرات بغرض تقدير التطورات الاجتماعية والبيئية مقارنة بالنتائج المالية، حيث تجمع مختلف مؤشرات المؤسسة في

<sup>1</sup> Emmanuelle Reynaud, Op.cit. , p.205.

أربعة محاور هي المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية ومحور التعلم والنمو، وتحمل هذه المقاربة نظرة توازنية للمكونات خاصة الغير المالية منها للأداء ومصادر خلق القيمة؛

وباعتبار هذه الأداة من أهم أدوات قياس الأداء المستدام سوف تشكل محورا أساسيا من محاور الفصل الثالث.

### المبحث الثاني: المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة في المؤسسة

يرتبط مفهوم المسؤولية الاجتماعية بمفهوم التنمية المستدامة ارتباطا وثيقا حيث يوجب على المؤسسة الاهتمام بالبيئة والمجتمع بالإضافة الى اهتمامها بالجانب المالي وتحقيق الربح، في إطار يتميز بالشفافية واحترام اخلاقيات العمل داخل المؤسسة مع الأطراف الداخلية وخارج المؤسسة مع الأطراف الخارجية، وبالتالي فالمسؤولية الاجتماعية تقوم على تحقيق مصلحة المجتمع مع تحقيق الارباح في إطار المحافظة على البيئة.

### المطلب الأول: الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية

من اهم المفاهيم المرتبطة بالتنمية المستدامة مباشرة ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات التي تقوم أساسا على مراعاة الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في تسييرها وفي علاقتها مع الأطراف ذات المصلحة، حيث أصبح لدى المؤسسات واجبات تعكس في مسؤوليتها تجاه المتعاملين الداخليين والخارجيين، وبالتالي أصبح عليها تبني نمط تسييري جديد يضع في اهتماماته كل المتعاملين من عمال، مساهمين، مستهلكين، حكومة، المجتمع والبيئة.

### الفرع الأول: ماهية المسؤولية الاجتماعية

#### 1- تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية:

تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية بشكل متسارع متأثرا بالمتغيرات السياسية والاقتصادية، حيث تزامن نشوء فكرة المسؤولية الاجتماعية خلال مرحلتها الأولى مع قيام المشاريع الصناعية وانتشار فكرة الهدف الواحد وهو تعظيم الأرباح. وقد ظلت هذه النظرة قائمة خلال القرن التاسع عشر والرابع الأول من القرن العشرين، غير أنها لم تستمر أمام الأزمات الاقتصادية التي شهدتها العالم في بدايات القرن العشرين، وبشكل خاص تجاه مشكلات ندرة المواد وانخفاض الأجر وظروف العمل السيئة وضغوط النقابات، كل هذه المشكلات جلبت الأنظار إلى وجود منظور آخر للمسؤولية الاجتماعية لا يرتبط بتعظيم الأرباح فقط.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ثامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2001، ص. ص. 18-19.



فخلال الثمانينات من القرن الماضي تدعمت المكتبات بالدراسات التي تهدف إلى تحديد المقصود من المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والتي عملت على الربط بين الالتزام الاجتماعي والأداء الاقتصادي، ففي بداية التسعينات خاصة بعد مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية الذي انعقد سنة 1992 ومع بروز وتطور مفهوم التنمية المستدامة بأبعادها الثلاثة بدأت مرحلة جديدة في تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وهذا نتيجة لزيادة الوعي العام بقضايا المجتمع والبيئة والتنمية، حيث تطور المفهوم من التنمية المستدامة إلى المؤسسة المسؤولة اجتماعياً، التي يمكن تلخيص مهامها في كونها: <sup>1</sup>

- اقتصادياً رابحة؛

- تحترم المحيط الطبيعي من خلال التقليل من الانبعاثات الملوثة بسبب أنشطتها؛

- تشارك وتساهم في محيطها الاجتماعي كفاعل في المجتمع المدني؛

- تطبق مبادئ حوكمة المؤسسات؛

- تبتكر من أجل تحسين جودة منتجاتها لإرضاء زبائنها؛

- تتبنى إدارة موارد بشرية طويلة الأمد من خلال (التكوين، التوقعات المرتبطة بالعمالة.....).

وبذلك لم يعد من الممكن العمل بالنمط القديم المرتبط بالأداء المالي فقط وهو ما تطلب طرح نموذج جديد للفهم، وهو النموذج الذي عبر عنه الباحث (Sisodia 2009) باصطلاح "الرأسمالية الواعية" ووفقاً لهذا الطرح فإن المؤسسة التي تمارس الرأسمالية الواعية تراعي التوازن بين الربح والرعاية الاجتماعية والقضايا المرتبطة بالبيئة، مع الأخذ بعين الاعتبار خلق القيمة لأصحاب المصلحة. حيث يرى أنه على المؤسسات أن تنتقل من نموذج الإدارة القائم على تصور أن "السرية هي روح الأعمال" إلى النموذج "الروح هو سر الأعمال" ففي مجتمع المعرفة اليوم تواجه المؤسسات "المستهلك الواعي" الذي يستجيب لأفعالها والذي لديه الكثير من المعلومات عن تلك المؤسسات نتيجة للتكنولوجيات الجديدة (ظهور و انتشار الشبكات الاجتماعية و وسائل الإعلام.....)، كما يؤكد على ظهور فئة جديدة من المستهلكين هي فئة "المستهلكين اليقظين" <sup>2</sup>. وهو ما يحتم على المؤسسة اتخاذ إجراءات تستهدف أصحاب المصلحة حيث أصبح مصطلح المسؤولية الاجتماعية يطرح مشكلة ادماج المسؤولية الاجتماعية في التسيير والإدارة، فعلى

<sup>1</sup> مقدم وهيبية، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، رسالة دكتوراه في علم التسيير، جامعة وهران، 2014، ص.69.

<sup>2</sup> أ.د. محمد عبد الحسين الطائي، المسؤولية الاجتماعية للشركات وأخلاقيات الأعمال، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016،

المستوى الاستراتيجي ينبغي شرح عناصر الالتزام المجتمعي لجمع الدعم من وكلاء المؤسسة وصياغة هذه العناصر مع جوانب أخرى من خلال بناء عدد كبير من الأهداف هذا على المستوى الاستراتيجي ، أما على المستوى التنفيذي فيجب توفير المعلومات والتقييم والابلاغ عن الجوانب المجتمعية ودمج البعد المجتمعي في الأنشطة المختلفة للمؤسسة.<sup>1</sup>

## 2- مفهوم المسؤولية الاجتماعية:

يعد مفهوم المسؤولية الاجتماعية من أهم المفاهيم التي يتم تداولها عند التطرق للمؤسسات الاقتصادية ودورها في التنمية المستدامة، فالتنمية المستدامة كما حددها تقرير لجنة برونتلاند ( Brundtland Commission Report) تعني "تلبية احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتهم الخاصة"، وهذا يعني أن جميع سكان الأرض يكون لهم دور فعال في هذه العملية بطريقة متكاملة، وبالتالي على المؤسسات أن تواجه تحدي الاستدامة بطريقة استراتيجية وتشغيلية معاً.

من هذا المنطق أعطيت عدة تعاريف للمسؤولية الاجتماعية يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

عرفت الغرفة التجارية العالمية المسؤولية الاجتماعية على أنها "جميع المحاولات التي تساهم في تطوع المؤسسات لتحقيق تنمية لاعتبارات أخلاقية واجتماعية وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية تتحقق من خلال الإقناع والتعليم"<sup>2</sup> فقد عرفها رجل الاقتصاد (Paul Samuelson): "أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية يمثل البعدين الاقتصادي والاجتماعي معاً"<sup>3</sup>

كما عرفها الاتحاد الأوروبي بأنها "هي الطريقة التي يجب أن تعمل بها المؤسسات لدمج الاهتمامات والقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية في وضع القرار واستراتيجيات وسياسات وقيم وثقافة المؤسسة والعمليات والأنشطة داخلها بشفافية ومحاسبة ليتم تطبيق أحسن الممارسات، وتعمل على تطبيق القوانين والتعليمات التي لها علاقة بمكافحة الفساد والرشوة، وتلتزم بالحفاظ على الصحة والسلامة وحماية البيئة وحقوق الإنسان والعمال"<sup>4</sup>

وعرفت المسؤولية الاجتماعية كذلك بأنها "التزام المنشأة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه"؛ وكذلك بأنها "التزام منشآت الأعمال اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وذلك عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر، تحسين الخدمات الصحية ومكافحة التلوث".

<sup>1</sup> Hélène Loning et autres, Le contrôle de gestion, Ed, Dunod, paris, 2008, p 249.

<sup>2</sup> نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 73.

<sup>3</sup> Geneviève et Autres, op.cit., p.272.

<sup>4</sup> هشام مكي، أ. عبد الرحمان بوطيبة، مرجع سابق، ص.3.

من خلال التعريفين الأخيرين نستنتج أن المسؤولية الاجتماعية هي القيام بعمل الأشياء التي على الأقل تحافظ على مصالح المجتمع وتصونها وتعمل على تحسينها قدر الإمكان، أي أن المؤسسة يجب أن تضع نصب عينيها المجتمع كأولوية من أولوياتها خدمة لمصالحه بالإضافة إلى مصالحها"<sup>1</sup>؛

كما يعرفها كل من (K.Dans, w. Frederick) على أنها "تتمثل في تحقيق التوازن بين الأهداف الاجتماعية والأهداف الاقتصادية وذلك من خلال مواجهة التحديات الاجتماعية المختلفة، وطالبا أن تكون استجابة المنظمة لتلك المسؤوليات طوعية وليس خوفا من النقد أو التهديد باستخدام القانون، وينصحان منظمات الاعمال بالاستجابة لمتطلبات البيئة والالتزام بالمسؤولية الاجتماعية وإلا فإنها سوف تفقد مكانتها وقوتها على المدى البعيد وهو ما أسماه بالقانون الحديدي للمسؤولية الاجتماعية"<sup>2</sup>؛

فمن خلال ما تقدم، نلاحظ أن هذه التعاريف تتفق على مجموعة من الخصائص المميزة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، كونها ممارسة طوعية وليست إجبارية، وكذا الاهتمام بفئات العاملين، المجتمع والبيئة، كما تتميز بالخصائص التالية:

- سلوك أخلاقي وشفاف يتلاءم مع التنمية المستدامة ورفاهية المجتمع؛
- يأخذ بعين الاعتبار تطلعات الأطراف ذات المصلحة؛
- يتوافق مع القانون المطبق والمعايير الدولية للسلوك؛
- يدمج في النشاط اليومي للمؤسسة.

فالمسؤولية الاجتماعية هي العملية التي تركز على البحث في مجالات الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي، كما تترجم من خلال ممارسات قائمة على مبادئ أخلاقية مع احترام جميع الأطراف ذات المصلحة، مما يجعلها تتميز بعدة مزايا نذكر منها:<sup>3</sup>

- تحقيق سمعة طيبة للمؤسسة ومن ثم تكوين صورة ذهنية جيدة لدى العملاء وباقي المتعاملين مع المؤسسة؛
- تحسين الأداء التجاري والمالي؛

<sup>1</sup>أغضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص.62.

<sup>2</sup> محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، ط1، 2007، ص. 22-23.

<sup>3</sup> Bruno Cohen. Bacrie, Communiquer efficacement sur le développement durable de l'entreprise citoyenne aux collectivités durables, les éditions démos, paris, 2006, P. 48.

- التقليل من المخاطر القانونية، الصناعية والاقتصادية؛

- تعزيز تنافسية المؤسسة.

الفرع الثاني: مبادئ، أبعاد ومعايير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

### 1- مبادئ المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات:

بسبب الغموض الذي يلف طبيعة نشاط المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات فإنه هناك ثلاث مبادئ أساسية تشكل معاً كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وهذه المبادئ تتمثل في الاستدامة، المساءلة والشفافية<sup>1</sup>:

- الاستدامة: تعد الاستدامة المبدأ الأكثر بروزاً في الوقت الحاضر مقارنة بالمبادئ الأخرى للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، حيث تتعلق بتأثير الإجراءات المتخذة في الوقت الحاضر على الخيارات المتاحة في المستقبل، وتعني الاستدامة وجوب استخدام المجتمع للموارد بالقدر الذي يمكن تجديدها وهذا ما يعرف بالقدرة الاستيعابية للنظام البيولوجي والتي يمكن وصفها في إطار نماذج المدخلات والمخرجات لاستهلاك المواد، فصناعة الورق على سبيل المثال لديها سياسة تقوم على إعادة زراعة الأشجار لتحل محل تلك التي يتم قطعها؛

-المساءلة: يختص هذا المبدأ بالمؤسسة التي تعترف وتدرک بأن أفعالها تؤثر على البيئة الخارجية، وبالتالي تتحمل مسؤولية آثار أفعالها، ولهذا ينطوي هذا المفهوم على القياس الكمي لآثار الإجراءات المتخذة سواء الداخلية للمؤسسة أو الخارجية. ويقوم هذا المفهوم على الإبلاغ عن تلك الآثار لجميع الأطراف المتضررة من تلك الإجراءات، وهذا من خلال التقارير التي تبلغ إلى أصحاب المصلحة الخارجيين والمتضمنة للإجراءات المتخذة من قبل المؤسسة وآثارها المتوقعة عليهم. وبالتالي تتطلب المساءلة وضع تدابير مناسبة للأداء البيئي والإبلاغ عن أعمال المؤسسة وهو ما يتطلب تكاليف إضافية من جانب المؤسسة لتطوير وتسجيل والإبلاغ عن هذا الأداء لتكون ذات قيمة بحيث يجب أن تتجاوز العوائد المحققة تلك الأعباء التي تتحملها؛

-الشفافية: الشفافية كمبدأ تعني أن التأثير الخارجي للأنشطة التي تمارسها المؤسسة يمكن التأكد منه من خلال تصريح المؤسسة عن الحقائق ذات الصلة داخل التقارير المقدمة، وهكذا فإن جميع الآثار المترتبة على أعمال المؤسسة بما في ذلك التأثيرات الخارجية تكون واضحة للجميع من خلال استخدام المعلومات التي تقدمها آليات الإبلاغ التي

<sup>1</sup> أ. د. محمد عبد حسين الطائي، مرجع سابق، ص. 32-35. بتصرف.

تتبعها المؤسسة، فللشفافية أهمية خاصة للمستخدمين الخارجيين لهذه المعلومات الذين يجهلون التفاصيل والمعرفة التي تكون متاحة للمستخدمين الداخليين باستمرار.

- ولنجاح الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية في المؤسسات لا بد من القيام بما يلي:<sup>1</sup>
- احترام اللوائح الموضوعة من طرف المؤسسة والقوانين الموضوعة من طرف الدولة؛
- الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح؛
- الشفافية في التعاملات؛
- تبنى التنمية المستدامة؛
- الالتزام بأخلاقيات الأعمال؛
- العمل بمبادئ حقوق الإنسان.

## 2- أبعاد المسؤولية الاجتماعية:

يمكن النظر إلى أبعاد المسؤولية الاجتماعية من زوايا مختلفة، ويمكن التركيز على اثنين من وجهات النظر بهذا الخصوص:

### • وجهة النظر الأولى: تشير إلى أن المسؤولية الاجتماعية للشركات لها بعدين:<sup>2</sup>

- **البعد الداخلي:** ينصب تطبيق ممارسات المسؤولية الاجتماعية في المقام الأول على الأفراد العاملين وتعلق بقضايا مثل الاستثمار في رأس المال البشري، الصحة، السلامة والإدارة؛
  - **البعد الخارجي:** ترتبط ممارسات المسؤولية الاجتماعية في بعدها الخارجي أساسا بالبيئة وتتركز على إدارة الموارد الطبيعية المستخدمة في عمليات الإنتاج، وتمتد المسؤولية الاجتماعية إلى المجتمع، الموردين، العملاء، السلطات العمومية، المدارس والجامعات، والمنظمات غير الحكومية التي تنشط في المجتمعات المدنية والبيئية بالخصوص، وهو المعنى الذي اعتمده معيار (ISO 26000).
- وفي هذا الصدد فإن مسؤولية المؤسسة تتحدد في تأثير قراراتها والأنشطة التي تنجزها على البيئة والمجتمع في إطار سلوك تنظيمي يتسم بالشفافية مع مراعاة الجوانب الأخلاقية.

<sup>1</sup> أ. غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص. 138.

<sup>2</sup> أ.د. محمد عبد حسين الطائي، مرجع سابق، ص. 27.

• وجهة النظر الثانية: والتي تشير الى أن المسؤولية الاجتماعية للشركات تعتمد على الأبعاد التالية:

- **البعد الاقتصادي:** يستند إلى مبادئ المنافسة والتطور التكنولوجي حيث يشتمل على مجموعة كبيرة من عناصر المسؤولية الاجتماعية التي يجب أن تؤخذ في إطار احترام قواعد المنافسة العادلة والحرّة والاستفادة التامة من التطور التكنولوجي بما لا يلحق ضرراً بالمجتمع والبيئة، فهي تتحمل مسؤولية إنتاج السلع والخدمات التي يحتاجها المجتمع وتصريفها بغرض تحقيق العائد.

فعلى المؤسسات أن تدار بطريقة يمكن من خلالها أن تكون مستدامة اقتصادياً وهذا من خلال الوفاء بالعقود المبرمة مع الموردين في الوقت المناسب، الوفاء بالتزاماتها تجاه العاملين، وغيرها من الالتزامات؛

- **البعد القانوني:** حيث يمثل القانون القواعد التي من المتوقع أن تعمل المؤسسات بموجبها، فالامتثال للمتطلبات القانونية هو الحد الأدنى المقبول في المسؤولية الاجتماعية، ويقوم هذا البعد على أساس مبادئ حماية البيئة والسلامة المهنية، العدالة وقوانين حماية المستهلك، كما يحتوي على مجموعة كبيرة من العناصر يفترض أن تحترم من قبل المؤسسة بالشكل الذي يعزز ويساهم في الارتقاء بالعلاقة مع المستهلك ومع العاملين بغض النظر عن أجناسهم وأعراقهم وأديانهم<sup>1</sup>؛

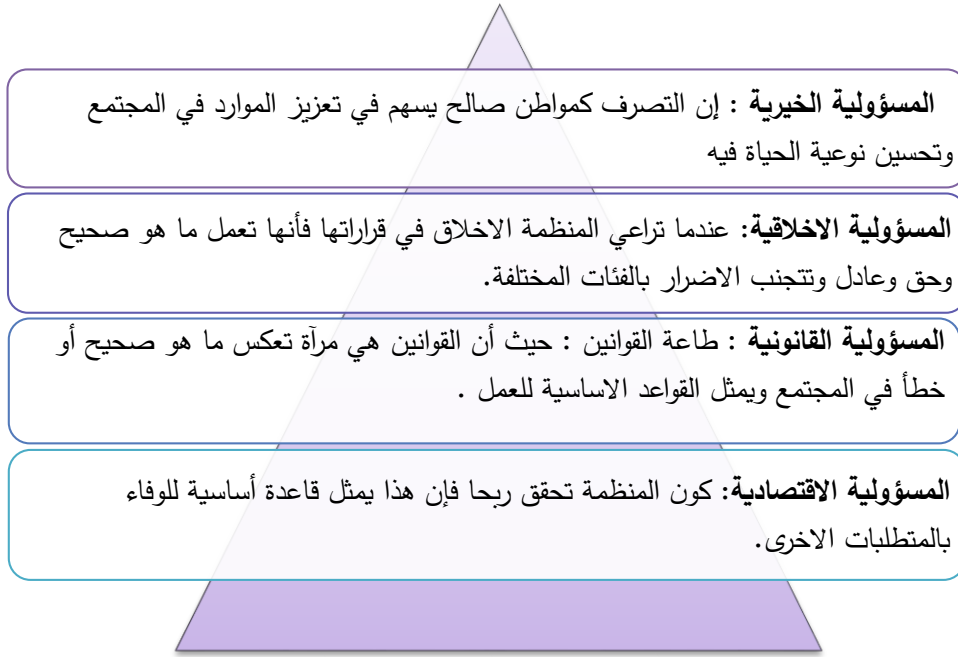
- **البعد الأخلاقي:** يقوم على مبادئ ومعايير اعتبارية وكذلك على أعراف وقيم اجتماعية، لذا يفترض على إدارة المؤسسات أن تستوعب الجوانب القيمية والسلوكية والمعتقدات في المجتمعات التي تعمل فيها، حيث أن هذه الجوانب لم تؤطر بعد بقوانين ملزمة لكن احترامها يعتبر أمراً ضرورياً لزيادة سمعة المؤسسة في المجتمع وقبولها، لذا يجب عليها أن تكون ملتزمة بما هو صحيح وعادل ونزيه؛

- **البعد الخيري:** وهي الأنشطة الخاصة التي تتبع من رغبة المؤسسات لتحقيق الأدوار الاجتماعية التي لا يفرضها القانون، حيث تأخذ بعداً استراتيجياً متزايداً ومؤثراً كالتبرعات الخيرية، عمليات تدريب العاطلين على العمل، توفير الرعاية اليومية للأمهات العاملات... الخ. ويرتبط البعد الخيري بمبدأ تطوير نوعية الحياة وهي مبادرات طوعية غير ملزمة للمؤسسة تبادر فيها بشكل إنساني وتطوعي.

وقد مثل (Carroll) هذه المستويات الأربعة للمسؤولية الاجتماعية في شكل هرم يعرف بـ (Carroll) كما هو موضح الشكل التالي:

<sup>1</sup> طاهر محسن منصور الغالي، العامري صالح مهدي، المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الاعمال، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 51.

الشكل رقم (04): هرم (Carroll) للمسؤولية الاجتماعية.



المصدر: طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الاعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص82.

وقد حدد Carroll المسؤولية الاجتماعية ضمن ثلاث مفاهيم أساسية للمسؤوليات المذكورة سابقا تمثلت فيما يلي:<sup>1</sup>

-المسؤولية تجاه تحقيق الأرباح وتشير إلى أن مسؤولية المؤسسة الاقتصادية كانت متمثلة فقط في تحقيق الأرباح للمالكين ولحملة الأسهم؛

-المسؤولية تجاه أصحاب المصالح نتيجة الانتقادات الموجهة لأهداف الربحية كمسؤولية وحيدة تركز عليها المؤسسة الاقتصادية ظهر ما يسمى بالمسؤولية اتجاه أصحاب المصالح والتي تركز على ضرورة الاهتمام بتلبية أهداف أصحاب المصالح من المستهلكين والعاملين؛

- المسؤولية اتجاه المجتمع ويشير هذا المفهوم إلى ضرورة التزام المؤسسة الاقتصادية تجاه البيئة والمجتمع بشكل عام، وذلك من خلال الاهتمام بما تطرحه الجماعات ذات العلاقة والتي تنادي بتعزيز السلوكيات الايجابية اتجاه البيئة.

<sup>1</sup>العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص.61.

### 3- معايير تصنيف المؤسسة المسؤولة اجتماعيا

تسمح المعايير المصنفة للمؤسسة بأنها مسؤولة اجتماعيا بتحقيق المردودية الاقتصادية والمالية وما ينتج عنها من آثار إيجابية على محيطها الخارجي، وتتمثل في:<sup>1</sup>

#### • احترام القواعد البيئية:

ويقصد بها الحفاظ على كل مكونات البيئة من التربة والماء والهواء، حيث تكون المؤسسة مقيدة بما يلي:

- **الوعي البيئي:** فانطلاقا من دراسة أجريت من طرف (CREDOC) حول تصور البيئة والمواقف اتجاه البيئة، تشير الى زيادة قلق السكان من المشاكل المرتبطة بالتلوث، هذا الوعي أثر على سلوكهم الاستهلاكي واختيارهم للمنتوجات، فمن وجهة النظر هذه يكون المستهلك مستعد لدفع ثمن أكثر للمنتجات الخضراء المحترمة للبيئة. وانطلاقا من هذه الفرضية، فان المؤسسات مدعوة لتطوير الجودة البيئية لمنتجاتها وعملياتها الإنتاجية وهذا سيؤدي بطبيعة الحال الى تحمل تكاليف إضافية للمنتجات الخضراء مما يؤدي الى ارتفاع سعر البيع، من خلال هذا الطرح فان المؤسسات الرائدة في المنتجات الخضراء ستحقق ميزة نسبية مقارنة بالمؤسسات الأخرى في مجال الابتكار والحصول السوقية، والتي تتجسد في تحسين أدائها الاقتصادي والمالي في الأمد المتوسط والطويل؛

- **فرض ضرائب على الصناعات الملوثة:** ويتعلق الامر ببعض الصناعات المولدة للانبعاثات الملوثة والمتعلقة بطبيعة نشاطها (الكيميائية، البترولية، النقل...)، هذا التلوث يولد خسارة اجتماعية وبيئية للمجتمع ككل، لذلك يعتبر دور السلطات العمومية بالغ الأهمية من خلال إصدار تشريعات وفرض ضرائب يمكن أن تدعم بها الأبحاث المتعلقة بحماية البيئة او بغرض إصلاح الأضرار الناجمة عن هذه الانبعاثات الملوثة (تطهير المياه، صيانة الغابات.....)، فمن خلال المجهودات التي تقوم بها المؤسسة من أجل التقليل من هذه الانبعاثات سيؤدي ذلك الى التأثير بشكل إيجابي على نتائجها، فالمؤسسة المحترمة للمحيط والبيئة ستحسن من نموها في الأمد البعيد مع مساهمتها في تحسين الرفاه الاجتماعي؛

#### • تطوير جودة المنتوجات:

في كثير من الأحيان تكون المشاكل التي تمس بالصحة العمومية مرتبطة باستهلاك المنتوجات السامة او بسبب استعمال المنتوجات الغير مطابقة لشروط السلامة، الامر الذي يجعل المستهلك والسلطات العمومية أكثر حرصا على

<sup>1</sup> Geneviève Féron et Autres, op.cit. .p.274.



تطبيق معايير الجودة والتتبع للمنتجات، فهناك منظمات أصبحت متخصصة في وضع معايير خاصة للمنتجات وللأنشطة، والمؤسسة باحترامها للمعايير العالمية تضمن المطابقة والدقة لعملية الإنتاج وتستجيب لشرطين:

-الأول اتجاه مورديها، وهذا يفرض شروط على المدخلات؛

-الثاني خدمة لعملائها، من خلال توفير منتوجات مضمونة ومراقبة.

فتطبيق هذا النهج سيؤدي بالضرورة الى تحمل تكاليف إضافية ستؤثر سلبا على ربحية المؤسسة، ولكن في الاجل القصير لأن جودة المنتجات ستؤدي في الأمد الطويل إلى زيادة تنافسية المؤسسة وحصصها السوقية ومن ثم زيادة ربحيتها وارتفاع أداؤها؛

### • الاهتمام بالعنصر البشري:

بينت الدراسات الميدانية الأثر الإيجابي لعمليات التكوين والتسيير الحسن لشؤون العاملين على إنتاجية وربحية المؤسسة فمن خلال الاهتمام بالموارد البشرية فان المؤسسة تضمن مناخ اجتماعي جيد، تتجنب الآثار السلبية الظرفية، تحقق استقرار العمالة، وتجذب العمالة المؤهلة بسبب علامتها التجارية وسمعتها.

كل هذه العوامل تساهم بشكل مباشر في تحسين تنظيم العمل وتطور الرأسمال البشري وولاء المتعاونين مما ينعكس على النتائج المالية للمؤسسة. وتشير الخبرة المكتسبة من الاستثمار في التقنيات والممارسات التجارية المسؤولة بيئيا يعد أكبر من مجرد الامتثال للتشريعات، بل يعد فرصة للمؤسسات لزيادة قدرتها التنافسية، كما ان تطبيق المعايير الاجتماعية التي تتجاوز الالتزامات القانونية يكون لها تأثير مباشر على الإنتاجية مثل التدريب، ظروف العمل والعلاقات بين الإدارة والموظفين.<sup>1</sup>

### • احترام مبادئ حوكمة المؤسسات:

حوكمة المؤسسات هي مجموع الاجراءات التي تسمح بخلق نوع من التناغم بين سلوك المسيرين والمساهمين، فالاهتمام الأول للمساهم هو تعظيم قيمة موجودات المؤسسة، فالمساهم بالأغلبية يتدخل في خيار الإداريين وفي اختيار المشاريع الاستراتيجية للمؤسسة أما صغار المساهمين فتدخلهم في تسيير المؤسسة يكون محدودا، لذلك فإن احترام مصالح الأقلية من المساهمين وضرورة تمكينهم من المعلومة يعد الركيزة الأساسية لمبادئ حوكمة المؤسسات. وبصفة عامة التزام مبادئ حوكمة الشركات يجب أن يسمح بتحسين نوعية العلاقات بين المسيرين والمساهمين، وهذا

<sup>1</sup> Alain Jounot, RSE et développement durable, Afnor Edition, 2010, p13.

سيؤثر على ظهور خيارات استراتيجية جيدة للمؤسسة مع تحسين الأداء في الأجل الطويل. ويمكن تلخيص هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم (02) المؤسسة المسؤولة اجتماعيا والنمو المستدام

المعايير	النشاط	الوسائل المعتمدة	الاثار الاستراتيجية	الاثار الاقتصادية القصيرة المدى	الاثار الاقتصادية البعيدة المدى
احترام المحيط الطبيعي	نعم	-الابتكار -اعتماد تكنولوجيا نظيفة	- رائدة في مجال النشاط	-زيادة مركز الاستثمارات - انخفاض النتيجة	-كسب حصص في السوق - تحسين النتيجة
	لا	-تسديد الرسومات والعقوبات	-صورة سيئة للعلامة التجارية	-استقرار او ارتفاع بسيط للنتيجة	-خسارة حصص سوقية -انحياز النتيجة
جودة المنتجات وعلاقة عملاء/موردون	نعم	- ابتكار - عملية مراقبة الجودة	-ولاء الزبائن -توسع السوق	-زيادة الاستثمارات -انخفاض النتيجة	- كسب حصص سوقية - تحسين النتيجة
	لا		-فقدان الزبائن -انخفاض الهوامش	-انخفاض رقم الاعمال	-تدهور النتيجة
إدارة الموارد البشرية المسؤولة	نعم	-برامج تكوينية -توقع التنقلات ومعوقات ظرفية	- المناخ الاجتماعي الجيد -انخراط المتعاونين في المشاريع الاستراتيجية	انخفاض الإنتاجية	ارتفاع او تحسين القدرة التنافسية والنتيجة
	لا		مناخ اجتماعي سيئ تكاليف الطرد او التسريح	انخفاض الإنتاجية	تدهور او انحياز النتيجة
احترام مبادئ الحوكمة	نعم	تبني مبادئ الاتصال والشفافية	جذب مساهمين جدد	تسيير جيد للمؤسسة	تحسين القيمة السوقية
	لا		هدف لهجومات السوق	فقدان السيطرة على المؤسسة	انخفاض القيمة السوقية
المشاركة في المحيط الاجتماعي	نعم	عضو فعال في التنمية المحلية	علامة تجارية مرموقة وصاحبة رؤية	اتصال جيد مع الفاعلين في المجتمع المحلي	انخراط الشركاء المحليين في مشاريع المؤسسة
	لا				

Source : Geneviève Féron et autres, Le développement durable : des enjeux stratégiques pour l'entreprise, 3eme édition, éd d'organisation, paris, 2002, 273.

### الفرع الثالث: البعد الاستراتيجي للمسؤولية الاجتماعية

استراتيجية المسؤولية الاجتماعية يجب أن تكون متكاملة مع استراتيجية المؤسسة وبخلاف ذلك فإن المؤسسة سوف تفشل، وفي هذا الاطار أشارت آخر الدراسات ل (Sharp,Zaidman 2010) أنه يجب على المؤسسات العمل بصورة استراتيجية فيما يتعلق بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من أجل جعل المسؤولية الاجتماعية مصدرا للميزة التنافسية، كما ان بعض الدراسات التي أنجزت في بعض الدول أثبتت أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تعد نشاطا استراتيجيا حقيقيا للمؤسسة (Sharp,Zaidman 2010). في حين أوضح الباحثان (Porter et K Ramer 2006) أن المسؤولية الاجتماعية للشركات تميل لتكون أقرب إلى العمل الخيري الاستراتيجي منه إلى العمل الاستراتيجي الحقيقي.

مما سبق ولأجل تجسيد الخاصية الاستراتيجية في ممارسات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ينبغي إتباع بعض الخطوات أهمها:<sup>1</sup>

- مراعاة الاستدامة في جميع جوانب الأعمال: فحتى تكون المؤسسة فعالة يجب عليها أن تشمل جميع إدارتها وأنشطتها بالاستدامة بصدق وبطريقة نظامية؛
- النموذج أو القدرة: يجب على القادة في المؤسسة أن يكونوا القدوة والمثال الذي يقتدي به يوميا بشكل رسمي أو بطريقة غير رسمية من موظفيها وأصحاب المصلحة فيها؛
- إنشاء مجموعة مشتركة بين الإدارات: يجب على المؤسسة إنشاء مجموعة تضم عناصر من الإدارة العليا تتولى مهمة مناقشة الجوانب المختلفة لاستراتيجية الاستدامة التنظيمية وتطويرها؛
- إشراك أصحاب المصلحة: فمن الأهمية بمكان التعرف حقا على الآثار والتوقعات بخصوص موضوع المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من وجهة نظر أصحاب المصلحة؛
- الانضمام إلى الشبكات المتاحة: ينبغي تشجيع علاقات الشراكة وتبادل المعرفة من أجل تبادل الخبرات والموارد؛
- دمج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في رؤية ورسالة المؤسسة: يجب أن تتضمن رسالة ورؤية المؤسسة القيم أو المبادئ التي تؤكد مركزية المسؤولية الاجتماعية للشركات وتوفر الضمان لتحقيقها، بحيث تكون المؤسسة معروفة علنا، داخليا وخارجيا كمؤسسة مسؤولة اجتماعيا؛

<sup>1</sup> أ. د محمد عبد حسين الطائي، مرجع سابق، ص ص. 49-51.

-التواصل: يجب أن يتم التواصل داخليا وخارجيا بحيث يمكن أن يسهم في نمو الوعي والإدراك لمفهوم وأهمية المسؤولية الاجتماعية.

وعموما يمكن للمؤسسة ان تتخذ العديد من الاستراتيجيات للتعامل مع قضايا المسؤولية الاجتماعية حيث يمكن التمييز بين أربع استراتيجيات:<sup>1</sup>

-استراتيجية الممانعة: بموجب هذه الاستراتيجية فان إدارة المؤسسة تتجنب الالتزام بأي دور اجتماعي أو بيئي وتتحاشى الانفاق في الأنشطة الاجتماعية والبيئية، حيث يتم التركيز على الأولويات الاقتصادية؛

- الاستراتيجية الدفاعية: وتتمثل المؤسسة وفقا لهذه الاستراتيجية بالقيام بما هو مطلوب منها قانونيا، أي الحد الأدنى القانوني المفروض كدور اجتماعي وبيئي، فمع زيادة الضغوط التنافسية والسوقية وزيادة الأصوات التي تنادي بحماية المستهلك والبيئة، تلجأ إدارة المؤسسة إلى المناورات القانونية للمحاولة من تقليل أو تحاشي الالتزامات المرتبطة بالمشاكل التي تسببها للمؤسسة؛

-استراتيجية التكيف: تنطلق هذه الاستراتيجية بالالتزام المؤسسة بالمسؤوليات الاقتصادية والقانونية ثم تراعي بعد ذلك المتطلبات الأخلاقية من خلال الاهتمام بالقيم والأعراف السائدة والسلوكيات المقبولة اجتماعيا في بيئتها الداخلية التي تمثل ثقافة المؤسسة، وكذلك بالنسبة للمجتمع الذي تعمل فيه؛

-استراتيجية المبادرة التطوعية: تتبنى المؤسسة بموجب هذه الاستراتيجية دور اجتماعي وبيئي واسع جدا، بحيث تأخذ مصالح المجتمع وتطلعاته وحماية البيئة في جميع قراراتها، وتأخذ زمام المبادرة في توفير المتطلبات الاجتماعية والبيئية.

## الفرع الرابع: علاقة المسؤولية الاجتماعية بالتنمية المستدامة والحوكمة

### 1- المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة

من الصعب التمييز بين مفهومي التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية نظرا لشدة تقاربهما، فالأول يعني التوفيق بين الجوانب الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية على مستوى الاقتصاد الكلي، والثاني يعني دمج الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في نشاطات المؤسسة وفي علاقتها مع الأطراف ذات المصلحة الداخلية والخارجية، وهذا بغرض الالتزام بالقوانين المطبقة والاستثمار في العنصر البشري واحترام بيئته. ومنه تعتبر المسؤولية الاجتماعية شكلا من أشكال

<sup>1</sup> طاهر محسن منصور الغالي، إدارة واستراتيجية منظمات الاعمال المتوسطة والصغيرة ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص ص 96-97.

تطبيق المؤسسة للتنمية المستدامة بركائزها الثلاثة (الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية) في تسيير المؤسسة، فالكثير من متطلبات التنمية المستدامة تجد تطبيقاتها في المسؤولية الاجتماعية.<sup>1</sup>

أما الفرق بينهما فيكمن في أن مفهوم التنمية المستدامة تعني به أطراف عدة كالدولة، المؤسسات الاقتصادية، المجتمع المدني، المواطنين والمستهلكين، في حين أن موضوع المسؤولية الاجتماعية يتم على مستوى المؤسسات الاقتصادية وبالتالي فالمسؤولية الاجتماعية تساهم في تحقيق التنمية المستدامة وتعتبر من أدواتها.<sup>2</sup>

ففي ظل الفكر الحديث للمؤسسة الاقتصادية أصبحت هذه الأخيرة شريكة في التنمية المستدامة، حيث أنه وبالإضافة إلى تعظيم الربحية عليها كذلك مراعاة معايير أخرى ومنها حماية البيئة والعدالة الاجتماعية، ومن هذا المنطلق فإن أي مؤسسة اقتصادية تسعى إلى إدماج التنمية المستدامة في إدارتها عليها الالتزام بالشروط والمتطلبات التي تفرضها القوانين والتشريعات كحماية البيئة والحفاظ على المحيط من خلال إدارة النفايات، التقليل من الانبعاثات (غبار، غازات)، توفير الصحة والسلامة للعمال وللمجتمع المحلي الذي تنشط فيه، لذلك يتحتم على هذه المؤسسات أن تأخذ مزيداً من الخطوات بصفة طوعية من أجل تحسين نوعية حياة المجتمع.<sup>3</sup>

في هذا الصدد فإن التنمية المستدامة تجيب على السؤال (ماذا؟) بينما تجيب المسؤولية الاجتماعية على السؤال (كيف؟)،

وتعتبر (ماذا؟) على ماذا يجب أن ننجز من أجل إنجاز تحولات المجتمعات في الحاضر والمستقبل على المستوى المحلي والعالمي إلى الأفضل. أما (كيف؟) فتشير إلى السلوكيات والممارسات التي يجب على المؤسسات انتهاجها لعمل الأشياء الصحيحة لتحقيق هذا النجاح في التحول، إذا العلاقة ترابطية ذات شكل دائري ومستمر.<sup>4</sup>

## 2- المسؤولية الاجتماعية والحوكمة

أصبح الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية الشغل الشاغل للمؤسسات في كافة البلدان النامية منها والمتقدمة وذلك لتأثيرها المباشر وغير المباشر على أعمال المؤسسة وفعاليتها وأصبحت من أكبر التحديات التي تواجه رجال الأعمال وبدأت المؤسسات تطالب بتطبيق الحوكمة من أجل تحقيق المسؤولية تجاه أصحاب المصالح وبالتالي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعاتها. فحوكمة الشركات تتصف بعدة مميزات ومن أهمها المسؤولية الاجتماعية، حيث تعمل

<sup>1</sup> Dominique Wolff, Fabrice Mauléon, Le management durable, Lavoisier, paris, 2008, p18.

<sup>2</sup> أ. هشام مكي، أ. عبد الرحمان بوطيبة، مرجع سابق، ص. 09.

<sup>3</sup> وهيبه مقدم، مرجع سابق، ص. 95.

<sup>4</sup> د. عايد عبد الله العصيمي، مرجع سابق، ص. 64.

الحكومة على جعل المؤسسات تقوم بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة من أجل تحقيق البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية، فعلى المؤسسات أن تتفاعل مع التوجهات الاجتماعية والبيئية التي غيرت من ظروف النشاط على مستوى جميع الأسواق وفرضت ظروف تنافسية جديدة.<sup>1</sup>

فلكل من الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية استقلالية نسبية تمكن من التعامل مع كل منهما باعتبارهما قضيتان قائمتان بذاتهما، حيث لكل منهما معايير وقواعد خاصة، لكن في المقابل فإن كل منهما يقود إلى الآخر بصورة أو بأخرى، حيث ينظر إلى المسؤولية الاجتماعية باعتبارها تابعة للحوكمة، فيما يرى فريق آخر أن الحوكمة الجيدة هي من مكونات المسؤولية الاجتماعية، غير أن البعض يشدد على استقلالية مبادئ الحكومة عن المسؤولية الاجتماعية باعتبارهما قضيتان منفصلتان وقائمتان بذاتهما،<sup>2</sup> في المقابل يشدد الاتجاه المضاد على ارتباطهما الوثيق.

### المطلب الثاني: تطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات

مما سبق يعتبر قرار تطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات قرارا استراتيجيا تتبناه المؤسسات وفق مستويات مختلفة، حيث تطبق بعض المؤسسات المسؤولية الاجتماعية طواعية رغبة منها في خدمة الأطراف الداخلية والخارجية وليس تحقيق الأرباح فقط، والبعض الآخر يطبقها نتيجة للقوانين الإلزامية التي تفرض عليها، وبالتالي وكنتيجه لهذا الخيار تحقق المؤسسة مجموعة من المزايا، كما تواجه العديد من الصعوبات على المستوى العملي ينبغي على المؤسسة تجاوزها بنجاح.

### الفرع الأول: مكاسب تطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة

أهم المكاسب التي تجنيها المؤسسة الملتزمة اجتماعيا هي:<sup>3</sup>

- تعزيز سمعة المؤسسة وعلامتها التجارية: تؤدي الممارسات التجارية المسؤولة إلى تعزيز مكانة المنتج أو السلعة وتقوية سمعة المؤسسة، ففي المؤسسات الحديثة تعد السمعة هي القيمة التي تخلق منهج العمل، وتحظى باهتمام بالغ من أصحاب المصلحة وتستقطب الأيدي العاملة ذات الكفاءة العالية، حيث أشارت إحدى الدراسات إلى أن سمعة المؤسسة تعد من أهم معايير نجاحها، وتشير نتائج الدراسة التي تم توزيعها على 1500 مدير في أكثر من 1000

<sup>1</sup> د. غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص. 139.

<sup>2</sup> هاني الحوراني، حاكمية الشركات ومسؤوليتها الاجتماعية في ضوء الأزمة الاقتصادية الراهنة، المؤتمر الثاني حول مواطنة الشركات، صنعاء، 2004، ص. 19.

<sup>3</sup> وهيبه مقدم، مرجع سابق، ص. 101-107. بتصرف.

مؤسسة عالمية كبرى إلى أن 60% تقريبا ممن شملتهم الدراسة يرون أن السمعة الجيدة يمكن أن تساهم بنحو 40% من القيمة السوقية لأسهم المؤسسة، وتساهم أيضا في قدرتها على مواصلة تحقيق الأرباح و تحسين الأداء ؛

- **تنمية رأس المال المسؤول اجتماعيا:** يقوم مفهوم الاستثمارات المسؤولة اجتماعيا على فكرة أن الاستثمارات لا تتم فقط بناء على احتياجات واهتمامات المستثمر بل على ميزة المساهمة الاجتماعية لذلك الاستثمار، وتأتي أهمية رأس المال المسؤول اجتماعيا أنه يعتبر شكل من أشكال التمويل، حيث تستطيع المؤسسات التي تمارس المسؤولية الاجتماعية جذب المزيد من الأموال وتقليل التكاليف الإجمالية للإقراض؛

- **تحسين الأداء المالي للمؤسسات:** تساهم المسؤولية الاجتماعية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة نتيجة زيادة الإنتاجية، تحسين نوعية المنتج، ارتفاع حجم المبيعات، تقليل تكاليف التشغيل، زيادة ولاء العاملين للمؤسسة، وتفضيل العملاء والمستهلكين لمنتجات وخدمات المؤسسة. وهناك بعض الإحصاءات الدالة على وجود مكاسب ذات طبيعة مالية تتحقق للمؤسسة الملتزمة اجتماعيا، خلصت إلى أن العلاقة بين الأداء المالي والاجتماعي تبادلية أكثر من كونها أحادية البعد وكلاهما يؤثر على الآخر، فالمؤسسات الناجحة ماليا تنفق أكثر على الأداء الاجتماعي لأنه يمكنها تحمل هذه النفقات، في حين أن الأداء الاجتماعي يساعد المؤسسات في أن تصبح أكثر نجاحا في الجانب المالي؛

- **تحقيق التقارب بين المؤسسة والمجتمع:** تمارس الكثير من المؤسسات برامج متنوعة للمسؤولية الاجتماعية للتقرب أكثر من المجتمع والمساهمة في حل مشكلاته؛

- **إدارة المخاطر الاجتماعية والبيئية:** تعتبر المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤسسات شكلا من أشكال إدارة المخاطر الاجتماعية والبيئية، فبدلا من الوقوع تحت تأثير أنشطتها اللامسؤولة تجاه المجتمع والبيئة تستبق المؤسسة ذلك بممارستها المسؤولة من خلال المشاركة في برامج تحسين الأوضاع البيئية والاجتماعية، وهذا من شأنه تخفيض حجم الغرامات وتخفيض الأحكام المخالفة للقانون الصادرة ضدها، وتخفيض حجم التكاليف الناجمة عن تحمل الأخطاء البيئية والقانونية التي تقع فيها؛

- **جذب الكفاءات البشرية وتحفيزها:** تتميز المؤسسات المسؤولة بكونها قادرة على استقطاب اليد العاملة ذات الكفاءة العالية والحفاظ عليها نظرا لأن سمعتها تؤهلها لذلك، كما يولد الالتزام الاجتماعي لدى الإطارات رغبة في الاستمرار بالعمل فيها لأنه معروف عنها الالتزام القانوني والأخلاقي تجاه كل أصحاب المصالح فيها بمن فيهم العمال ويرتفع فيها مستوى الشفافية والنزاهة وتحترم فيها أخلاقيات الأعمال.

### الفرع الثاني: معوقات الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية في المؤسسات

هناك أسباب عديدة تعيق انتشار تطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية من بينها:<sup>1</sup>

- عدم وجود ثقافة المسؤولية الاجتماعية لدى المؤسسات: فمن الملاحظ من خلال الدراسات المهمة بهذا الموضوع أن عدد المؤسسات المتبنية لهذا الاتجاه قليلة مقارنة بعدد المؤسسات الناشطة؛
- غياب التنظيم لجهود معظم المؤسسات: حتى تكون المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات فعالة فإنها بحاجة إلى أن تأخذ شكلا تنظيميا مهيكلًا مبني على خطة واضحة وله أهداف محددة؛
- غياب ثقافة العطاء للتنمية: حيث أن معظم جهود المؤسسات تنحصر في أعمال غير تنموية مرتبطة بإطعام الفقراء، توفير الملابس وغيرها.....دون التوجه نحو مشاريع تنموية تغير جذريا المستوى المعيشي للفقراء؛
- قلة الخبرة: وهي قلة المعارف والقدرة العلمية على وضع المعايير لقياس المجهودات ووجود خلط بين المسؤولية الاجتماعية والأعمال الخيرية نتيجة لقلة الخبرة في هذا المجال؛
- ارتباطها بالإدارة الاستراتيجية للمؤسسة: من الصعوبات المرتبطة بمفهوم المسؤولية الاجتماعية هي تلك المتعلقة بمعرفة مكانتها وهيكلها في المؤسسة إذ يمكن اعتبارها جزءا من السياسة العامة للمؤسسة كما يمكن أن ينظر إليها باعتبارها دجما للتوجهات الاستراتيجية في المؤسسة من خلال رأيين:

- الإدارة الاستراتيجية تساهم في وضع وتجسيد مبادئ المسؤولية الاجتماعية؛

- المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تقود وتؤثر على النمط الإداري في المؤسسة.

إذن المسؤولية الاجتماعية هي في الأصل ناجمة عن قرار يتعلق بالسياسة العامة للمؤسسة هذا القرار يحتاج إلى إدارته استراتيجيا.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: أصحاب المصلحة وعلاقتهم بالمسؤولية الاجتماعية في المؤسسة

أثناء سعي المؤسسات لتحقيق أهدافها وخاصة الربحية منها يزداد بروز مشكلة التضارب في المصالح بين مختلف الأطراف الفاعلة والمعنية بنشاط المؤسسة، والتي تسمى بأصحاب المصلحة أو الأطراف ذات المصلحة.

<sup>1</sup> أ. غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص 138-139.

<sup>2</sup> Floriane Bouyouf, le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises, thèse du titre docteur en sciences de gestion, conservatoire national des arts et métiers ; France, avril, 2010, P.70.



## الفرع الأول: ماهية الأطراف ذات المصلحة

## 1- مفهوم الأطراف ذات المصلحة:

تعود أصول نظرية أصحاب المصلحة إلى التيار الفكري والذي يعتبر منظمة الأعمال وقطاع الأعمال يمثلان جزء من المجتمع، ويعتبر (E.Freeman) المنظر البارز لنظرية أصحاب المصلحة حيث عرف الأطراف ذات المصلحة بأنها "كل مجموعة أو فرد يستطيع التأثير أو التأثير بتحقيق أهداف المنظمة".

في حين يعرف (Freeman et Emshoft) الأطراف ذات المصلحة بأنها "كل مجموعة تتصرف جماعيا وتستطيع أن تهدد بصفة مباشرة مستقبل المؤسسة ولكنها غير مراقبة بصفة مباشرة من طرف المؤسسة<sup>1</sup>، وأيضا بأنها "الجماعات أو الأفراد الذين لهم منفعة من نشاط المنظمة"<sup>2</sup>.

على ضوء التعريفات التي وردت فإن الكثير من الأطراف يمكن أن تندرج ضمن أصحاب المصلحة، والمجموعة الأكثر شيوعا تشمل، المدراء، الأفراد العاملون، العملاء، المستثمرون، المساهمون، الموردون، كما أن هناك بعض الجماعات الأكثر عمومية والتي غالبا ما تتضمن الحكومة، المجتمع ككل، المجتمع المحلي. وبالتالي تقسم نظرية أصحاب المصلحة هذه الأطراف إلى نوعين:

- النوع الأول: هم أصحاب المصلحة الأساسيين، وهم الذين يرتبط بقاء المؤسسة بإرضائهم وهم حملة الأسهم، المستخدمون، المستهلكون والموردون؛

- النوع الثاني: فهم أصحاب المصلحة الثانويين، وهم الذين لا يؤثرون على استمرار المنظمة وبقائها غير أنهم يمارسون تأثيرا عليها كما يخضعون لتأثيرها عليهم بشكل غير مباشر من دون أن يرتبطوا معها من خلال تعاملات أو علاقات دائمة منظمة ورسمية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Reynaud E, DontenWill E, Le Rôle de l'approche par les parties prenantes dans l'initiation d'une politique de développement durable, journée AIMS, Atelier développement durable, ESSCA Angers, 2005,P2.

<sup>2</sup> أ. د. محمد عبد الحسين الطائي، مرجع سابق، ص.65.

<sup>3</sup> وهيبه مقدم، مرجع سابق، ص. 76.

## 2- الأطراف المكونة لأصحاب المصلحة:

نستعرض فيما يلي أهم الأطراف المكونة لأصحاب المصلحة ونوعية ارتباطهم بالمؤسسة:<sup>1</sup>

- **المساهمون (الممولون):** وهم الأشخاص الماديين والمعنويين الذين يضمنون رأس المال الاجتماعي للمؤسسة ويرجون عائدا من استثماراتهم وأن أي نشاط يؤدي إلى التقليل من الأرباح لا يعد نشاطا مقبولا؛

- **الموردون:** هم أصحاب المصلحة الخارجيين الذين يساهمون بدور حيوي في نجاح المؤسسة، لذلك فمن المهم أن تراعي المؤسسات الاختيار الدقيق للموردين وفقا لبعض المعايير التي ينبغي أن تراعي ممارسات الاستدامة بالإضافة إلى معيار السعر، فليس الهدف هو الحصول على أفضل الأسعار فقط وإنما الحصول على منتجات وخدمات ذات نوعية جيدة وخلال فترات دائمة ومستمرة تعود بالفائدة للمؤسسة وللموردين؛

- **الأفراد العاملون:** هم مجموع عناصر المؤسسة والذين يتقاضون منها أجرا (الإطارات، المسيرين والعمال) وهم أصحاب المصلحة الداخلية الرئيسية في المؤسسة، ومما لا شك فيه أن رضا وتحفيز الأفراد العاملين يحقق نتائج أفضل للمؤسسة، لذلك أدركت هذه الأخيرة أنها يجب أن توحد جهود موظفيها وتسعى إلى كسب ودهم ورضاهم حيث أصبحت بيئة العمل التي توفرها لموظفيها من مؤشرات ترتيب أفضل المؤسسات تجسيدا لشعار "الشركات الجيدة تجنب الموظفين الجيدين"؛

- **المجتمع:** ويقصد به المجتمع بالمعنى الواسع، ويمكن اعتبارها مجتمعات محلية، وطنية، عالمية، وذلك حسب موقع ونشاط المؤسسة التي تعمل على خدمة هذه المجتمعات والتي تعتبر وسيلة هامة للتنمية الاقتصادية من خلال دورها في توفير مناصب الشغل ودفع الضرائب ودعم وتمويل الجمعيات للمحافظة على الخدمات العامة؛

- **العملاء:** وهم متلقو المنتج أو الخدمة حيث يكون المستفيد هو المشتري أو المستهلك النهائي، وقد برز دور وأهمية هذا الصنف من أصحاب المصلحة بشكل كاف، حيث أدركت المؤسسة أهمية الاستماع إلى تطلعات العملاء وعدم تجاهل طلباتهم عن طريق تحسين نوعية وجودة المنتج وكذا الخدمات الأخرى.

<sup>1</sup> اعتماد على المرجعين:

Jean – supizet, le management de la performance durable, Ed d'organisation, France, 2007, P .75.

أ. د. محمد عبد الحسين الطائي (2016)، مرجع سابق، ص.69.

**3-إرضاء أصحاب المصلحة:** يمكن إرضاء الأطراف ذات المصلحة من خلال علاقة عادلة مع المؤسسة، فكل طرف من الأطراف يقارن عائده من حصة المؤسسة بحاجياته وتطلعاته، ونتيجة لذلك يمكن أن تبرز ثلاث حالات:<sup>1</sup>

- إذا كانت حصة الطرف أقل من العوائد المنتظرة، يكون في حالة عدم الرضا، ونحكم على العلاقة بأنها "غير عادلة"؛
- إذا تعادلت حصته مع التطلعات المنتظرة نحكم على العلاقة بأنها "علاقة عادلة"؛
- إذا فاقت حصته التطلعات المنتظرة نحكم على العلاقة بـ "جد عادلة" وعليه فالتوزيع العادل يتطلب:

- تحديد الحاجيات والتطلعات ومستوى الإشباع المتوقع؛
- تلبية الحاجيات والتطلعات بطريقة عادلة ومنصفة؛
- تقييم مستوى الإشباع الحقيقي؛
- تحسين التنظيم من أجل تعديل التطلعات المنتظرة والحقيقية.

### الفرع الثاني: آثار المسؤولية الاجتماعية على أصحاب المصلحة

سوف يتم التركيز على توضيح آثار المسؤولية الاجتماعية على خمسة مجموعات رئيسية من أصحاب المصلحة التي تتأثر بممارسات المؤسسات للمسؤولية الاجتماعية.<sup>2</sup>

#### 1-آثار المسؤولية الاجتماعية على العملاء:

في الوقت الحاضر تركز الجهود المبذولة لتحقيق المزايا التنافسية المستدامة على تطوير نظم الإدارة على أساس الميل والتوجه نحو العملاء، على وجه التحديد يتمثل الهدف في تقديم القيمة للعملاء حيث ينظر العملاء إلى القيمة على أنها الفرق بين القيم الايجابية والسلبية ضمنا في قرار الشراء، وإجمالي القيم الايجابية تمثل مجموعة من الفوائد التي تعود على العملاء، في حين تظهر القائمة السلبية التكاليف أو التضحيات التي يتكبدها، لذلك يجب على المؤسسة تحديد العوامل الايجابية والسلبية المؤثرة في عملية إدراك القيمة من العملاء وذلك لإدارة زيادة القيمة الايجابية و/أو التقليل من التضحيات. فالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي الحصول على مستوى أعلى من الالتزام للعملاء

<sup>1</sup> Jean – supizet, op.cit., P .77 .

<sup>2</sup> اعتمادا على:

- أ. د محمد عبد حسين الطائي، مرجع سابق، ص. 132.

- وهيبه مقدم، مرجع سابق، ص 85 .

- والمجتمع بشكل عام، على النحو الذي يسهم في زيادة الثقة وبالتالي تعزيز الجوانب الايجابية لخيار الشراء، مما يؤدي إلى زيادة أرباح المؤسسة وتحسين سمعتها، ومن أهم الأنشطة التي تقدمها المؤسسة لعملائها:
- توفير المعلومات الصحيحة والكافية عن السلع والخدمات لاتخاذ قرار الشراء؛
  - توفير منتجات وخدمات عالية الجودة مراعية في ذلك ظروف الصحة والسلامة؛
  - الإعلان والترويج الصادق والأمين عن منتجات وخدمات المؤسسة؛
  - حسن التعامل مع العميل من طرف رجال البيع؛
  - توفير خدمة ما بعد البيع والالتزام بتاريخ الضمان؛
  - إصدار فواتير صحيحة بالمواصفات الحقيقية للمنتج؛
  - الاستماع لشكاوى العملاء ودراستها والتعامل معها بجدية ومحاولة حلها؛
  - الدراسة المستمرة لحاجات ورغبات المستهلكين والعمل على تلبيتها.

## 2- آثار المسؤولية الاجتماعية على العاملين:

- يعتبر الإنفاق على العنصر البشري في المؤسسات استثمارا حقيقيا تجني المؤسسة ثماره في الأجلين القصير والبعيد، فالعمالة هي من أهم مجالات المسؤولية الاجتماعية حيث تعمل المؤسسة على تحسين خدماتها اتجاهها من خلال:
- توفير البرامج التدريبية اللازمة بالداخل والخارج، والإنفاق على بعض العاملين الراغبين في إكمال دراستهم العليا وذلك لتنمية مهاراتهم الفنية والإدارية؛
  - المساهمة في التأمينات الاجتماعية على العاملين بنسبة معينة من رواتبهم وأجورهم للحصول على مرتب تقاعد مناسب بعد الخروج على المعاش؛
  - وضع نظام تأميني خاص بالمشاركة مع العاملين؛
  - وضع نظم للرعاية الصحية والعلاج بالمستشفيات ودفع نفقات الادوية الطبية للعاملين؛
  - وضع نظام للحوافز والمكافآت في مختلف المناسبات؛
  - إقامة سكن للعاملين أو على الأقل مساعدتهم ماديا في الحصول على سكن مناسب؛
  - توفير وسائل النقل من مناطق السكن إلى أماكن العمل؛
  - تحمل مصاريف العاملين أو مساعدتهم ماديا على القيام برحلات ترفيهية ورياضية؛

- توفير الأمن الصناعي والعمل على تفادي الحوادث في المؤسسة؛
- توزيع حصة على العاملين من الأرباح السنوية الموزعة.
- فمن وجهة نظر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ترتبط الإدارة السليمة للموارد البشرية في المقام الأول مع قيم المؤسسة بما في ذلك رسالة ورؤية المؤسسة، فضلا عن تعظيم التزامهم بتحقيق أهداف المؤسسة، ولتحقيق هذه الأهداف ينبغي على المؤسسة المسؤولة اجتماعا التأكيد على قضايا هامة مثل:
- احترام حقوق الانسان؛
- ضمان ظروف عمل لائقة؛
- دفع أجور لائقة؛
- تجنب التمييز؛
- احترام الخصوصية والشرف.

### 3- آثار المسؤولية الاجتماعية على الموردین:

- من منظور المسؤولية الاجتماعية تقوم المؤسسات المسؤولة بتوسيع معايير الاختيار والمفاضلة بين الموردين فبالإضافة للمعايير الاقتصادية فيجب أن تشمل كذلك الجوانب الاجتماعية بحيث تكون العلاقة معهم مبنية على الشراكة، ومن الإجراءات الأكثر شيوعا لنشر القيم الضمنية للمسؤولية الاجتماعية إلزام الموردين بالسلوك على النحو المحدد من قبل المؤسسة، حيث يتعين على المؤسسة المسؤولة اجتماعيا القيام بما يلي تجاه مورديها:
- اختيار أفضل مورد يمكنه منح تسهيلات في الدفع قد لا تحصل عليها المؤسسات المنافسة لها؛
  - توطيد العلاقة بين المؤسسة وبين مورديها بحرصها على الالتزام بالاتفاقات المبرمة؛
  - تحسين الشروط التفاوضية مع الموردين وسداد مستحقاتهم في الوقت المتفق عليه؛
  - منح التسهيلات المتبادلة بين الطرفين لضمان استمرارية التعامل بينهما لأطول فترة ممكنة.

### 4- آثار المسؤولية الاجتماعية على المساهمين:

- هذه المجموعة تمثل مجموعة المصالح الأكثر وضوحا، إذ يعتبر أساس بناء كل مؤسسة هو تلبية مصالح المساهمين والتي تركز على الربحية، فمن وجهة نظر المسؤولية الاجتماعية فإنه ينبغي على المؤسسات أن تكون مسؤولة عن أفعالها تجاه المجتمع مع ضمان قدر أكبر من الربحية مع تعزيز القيمة السوقية للمؤسسات، حيث تحتاج المؤسسة الى توليد الأرباح من أجل ضمان البقاء، ففي النموذج الاجتماعي -الاقتصادي المسؤولية الاجتماعية والربحية لا ينفصلان

ويفترض النموذج ان تضع المؤسسة أهدافا اقتصادية تضمن الأهداف الاجتماعية وفق هدف مزدوج هو خلق الثروة للمساهمين وتقديم خدمات حقيقية للمجتمع.<sup>1</sup>

وتتمثل مسؤولية المؤسسة تجاه مساهميها في:

- الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبصورة منتظمة؛
- السماح لهم بالمشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وإحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعاتهم من أهمها قواعد التصويت؛
- معاملة المساهمين معاملة متكافئة ومنحهم حقوقهم المالية بكل شفافية؛
- الحق في المشاركة والحصول على معلومات عن القرارات المتصلة بالتغيرات الحاصلة في المؤسسات.

### 5- آثار المسؤولية الاجتماعية على المجتمع:

مفهوم المسؤولية الاجتماعية يعكس بوضوح أهمية هذه السياسات على المجتمع، جميع التعاريف تتفق على الهدف الرئيسي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات المتمثل في الحد من الآثار السلبية وتعزيز الآثار الايجابية للمؤسسات على المجتمع، ومن بين النشاطات التي تقدم النفع العام لأفراد المجتمع وتساهم في القضاء على المشاكل الاجتماعية ما يلي:

- خلق حوار مشترك بين المؤسسات والقوى الفاعلة في المجتمعات المحلية بحيث تتحقق شراكة كاملة تسعى للحفاظ على حقوق كافة الأفراد؛
- التبرعات للمؤسسات والجمعيات الخيرية والمنظمات غير الحكومية لتمويل وتوفير احتياجات الأعضاء والأهالي المحتاجين؛
- إقامة المعاهد التعليمية والفنية، والتبرعات للطلبة المحتاجين وتشجيعهم على مواصلة دراساتهم العليا في الداخل والخارج وتمويل الأبحاث في الجامعات؛
- دعم المجالات الصحية من خلال إقامة المستوصفات الطبية وغرف العمليات وبناء المستشفيات، خصوصا للأمراض الخطيرة والتكفل بعلاجها؛
- المساهمة في أنشطة البيئية كإقامة الحدائق الخضراء للحفاظ على البيئة ومقاومة التلوث؛
- المساعدة المادية في حالة الكوارث الطبيعية مثل الزلازل والفيضانات والحرائق؛

<sup>1</sup> أ.د محمد عبد حسين الطائي، مرجع سابق، ص 161.

- قيام المؤسسة بدفع الضرائب من دون تزوير أو تهرب، وهذا يعتبر إسهاما اجتماعيا لمساعدة الدولة في تمويل الخدمات الاجتماعية والإنفاق على البنى التحتية الأساسية؛
- المشاركة في دعم الأنشطة الرياضية والتبرع للأندية الرياضية، وتوفير البنى التحتية والمرافق الرياضية والمنتزهات لصالح الأطفال والنساء وكبار السن.

### المبحث الثالث: الحوكمة والتنمية المستدامة في المؤسسة

حوكمة الشركات فكرة واصطلاحا شاع استخدامها بشكل واسع مع بداية التسعينات من قبل الهيئات الدولية كأسلوب ونظام إداري يهدف إلى تحقيق التنمية، إلا أن هذه الفكرة أصبحت اليوم على قدر كبير من الأهمية نتيجة تحديات العولمة والاندماج العالمي والاهتمام الأكبر للهيئات الحكومية والغير الحكومية بها إلى درجة جعلها أحد معايير التصنيف على المستوى الكلي للدول وعلى المستوى الجزئي للمؤسسات.

#### المطلب الأول: ماهية الحوكمة

#### الفرع الأول: مفهوم الحوكمة وركائزها

#### 1- مفهوم الحوكمة

هناك عدة تعريف لهذا المفهوم حيث سعت كل جهة لإعطاء تعريف حسب صفتها القانونية ومصالحها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية حيث:

- الحوكمة لغويا معناها التحكم أو الحكم، أي السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم العلاقات داخل المنظمات بصفة عامة، سواء بالتوجيه أو الإرشاد، اللجوء إلى العدالة أو الرجوع إلى المرجعيات الأخلاقية؛<sup>1</sup>

- أما اصطلاحا هناك عدة تعريف للحوكمة طبقا لما جاء في مقالات وكتابات الباحثين وتقارير مختلف الهيئات والمنظمات، الذين اعتبروا أن حوكمة الشركات تعني وجود وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة المؤسسة بما يحافظ على حقوق المساهمين والعاملين وأصحاب المصالح وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربطهم، باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية؛<sup>2</sup>

<sup>1</sup> اغضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص 16.

نفس المرجع السابق، ص 16.

- كما عرفت كالتالي: "هي النظام الذي بواسطته تدار المؤسسات وتراقب وأنها الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها، وتتركز على العلاقات بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة؛<sup>1</sup>
- وتعرف الحوكمة كذلك بأنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية؛<sup>2</sup>
- عرفها الاقتصادي الأمريكي (Olivier Williamson) سنة 1999 بأنها "النظام الذي يقيس مقدرة الشركة على تحقيق أهدافها ضمن إطار أخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها وهيكلها الإدارية، دون الاعتماد على سلطة أي فرد أو نفوذ شخصي.<sup>3</sup>
- فحوكمة المؤسسات تغطي جميع العلاقات بين الإدارة ومجلس ادارتها ومساهميها وغيرهم من أصحاب المصلحة، كما توفر الإطار الذي يتم فيه تحديد اهداف المؤسسة ووسائل تحقيقها ومراقبة الأداء وايصالها الى الأطراف المعنية، فمفهوم الحوكمة لا يقتصر على المؤسسات الكبيرة فحسب بل يهتم أيضا بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فتبني مبادئ الحوكمة يعد تعزيزا لمصداقيتها ولصورتها اتجاه الشركاء الماليين مثل البنوك والمستثمرين وكذلك اتجاه الأطراف الأخرى.<sup>4</sup>
- من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن هناك مجموعة من المعاني الأساسية لمفهوم حوكمة الشركات منها:<sup>5</sup>
  - مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على المؤسسات؛
  - تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة، المديرين، المساهمين، وأصحاب المصالح؛
  - التأكيد على أن المؤسسات تدار لصالح المساهمين.

## 2-ركائز الحوكمة:

الاختيارات المالية والأزمات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الدول في أسواق المال والمؤسسات والبنوك كان أحد أهم أسبابها عدم الإفصاح الكامل وانعدام الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تواطؤ بعض المسؤولين في الشركات مع أطراف ذات مصلحة واستغلال مناصبهم لتحقيق مآربهم الخاصة،

<sup>1</sup> Commission économique pour l'Afrique, rapport sur la gouvernance en Afrique, 2009, P. 128.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، دار الجامعية، مصر، 2005، ص. 03.

<sup>3</sup> عدنان قباجه واخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد اجات السياسات الاقتصادية الفلسطينية، القدس، 2008، ص.31.

<sup>4</sup> Alain Jounot, op.cit. , p60.

<sup>5</sup> أ. غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص. 18-19.



هذا بالإضافة الى الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر في إدارة شؤون هذه المؤسسات، وتم هذا بتواطؤ مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافاتهما واختلاساتهما بالتلاعب في حسابات القوائم المالية لكبرى الشركات الأمريكية مثل (Enron , Worldcom) والتي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها، من هذا المنطلق أخذ موضوع حوكمة الشركات يتبوأ قمة اهتمامات العالم باعتبارها أداة لمكافحة مظاهر الفساد ومختلف الممارسات غير الأخلاقية، حيث تركز على المحاور التالية:

● **أخلاقيات الأعمال:** أي ضمان الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.<sup>1</sup> لأن تعزيز قواعد الحوكمة الرشيدة بالقيم والسلوكيات النابعة من مرجعية أصلية وأخلاقية، هو البلمس الشافي من الممارسات اللاأخلاقية، وتحالف كل من الحوكمة الرشيدة للمؤسسات والقيم والمبادئ الأخلاقية يساعد على اجتيازها للفساد؛

● **الرقابة والمساءلة:** تعمل آليات الحوكمة بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة المرتبطة بأعمال المؤسسة، وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أدائها من قبل:

- أطراف رقابية عامة: مثل البنك المركزي، الهيئة العامة لسوق المال؛

- أطراف رقابية خارجية: مثل الموردين، العملاء، المقرضين؛

- لجنة المراقبة الداخلية: تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة المؤسسة بتطبيق المعايير المحاسبية المعمول بها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها؛

● **إدارة المخاطر:** تعتبر عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها الحوكمة، فهي تمثل تلك العملية الديناميكية التي يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على أهداف المؤسسة والتعامل معها.<sup>2</sup>

ويمكن توضيح ركائز الحوكمة من خلال الشكل الموالي:

<sup>1</sup> وهيبية مقدم، مرجع سابق، ص.96.

<sup>2</sup> د. شريف غياط، أ. فيروز رجال، حوكمة الشركات: أداة لرفع مستوى الإفصاح ومكافحة الفساد وأثرها على كفاءة السوق المالي، جامعة قلمة، 2014، ص 07.

الشكل رقم (05): ركائز الحوكمة

السلوك الأخلاقي

- ضمان الالتزام السلوكي من خلال:
- الالتزام بالأخلاقيات الحميدة؛
  - الالتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد؛
  - التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بالشركة؛
  - الشفافية عند تقديم المعلومات؛
  - القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة.

الرقابة والمساءلة

- تفعيل أدوار أصحاب المصلحة في نجاح الشركة من خلال الرقابة والمساءلة:
- أطراف رقابية عامة مثل هيئة السوق المالي؛
  - مصلحة الشركات؛
  - البنك المركزي في حالة البنوك؛
  - أطراف رقابية مباشرة: المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المدققين الخارجيين؛
  - أطراف أخرى: الموردون، العملاء، المستهلكون، المودعون، المقترضون.

إدارة المخاطر

- وضع نظام الإدارة المخاطر،
- الإفصاح وتوصيل المخاطر إلى المستخدمين وأصحاب المصالح.

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات " المفاهيم - المبادئ - التجارب " تطبيقات الحوكمة في المصارف، دار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص.47.

### الفرع الثاني: حوكمة المؤسسة والتنمية المستدامة

وضعت حوكمة المؤسسات الأدوات التي بمقدورها حماية مصالح المساهمين، إلا أن هذه الأدوات لم تسمح بتجنب أزمة مالية خطيرة لذلك وجب تصحيح الاختلالات الأكثر أهمية، ثم في مرحلة ثانية يصبح من الملائم التفكير في التغييرات الممكنة المرتبطة بمفهوم الحوكمة من خلال نقل قيم التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية لأنظمة التسيير مع التخلي عن الرؤية التي تركز على أداء البورصة الآني، من بين هذه القيم تلك المتعلقة بالشفافية والمسؤولية.<sup>1</sup>

وتعتبر الحوكمة مفتاح نجاح مقارنة إدماج التنمية المستدامة في المؤسسة لأنها تسمح لها باحترام المبادئ المعروفة للمنظمات العالمية كميثاق حقوق الإنسان، حقوق العمل، الميثاق العالمي للأمم المتحدة أو من خلال الأعمال التصحيحية الموجهة لكسب رهانات الاستدامة، وتمارس حوكمة المؤسسة من خلال عناصر أساسية تتمثل في الالتزام بمبادئ الشفافية، المشاركة وإقحام العاملين، وجمع الأطراف ذات المصلحة، تعبئة الذكاء الجماعي، البحث عن التوزيع العادل للثروة، ممارسات التحسين المستمر، والبعد المستقبلي الذي يتعامل مع الحاضر من أجل المستقبل. كل هذه المبادئ لا تتعارض مع مبادئ التنمية المستدامة، وعلى المؤسسة أن تحرص على الالتزام بها لأنه وبدونها لا يمكن لأي سياسة للتنمية المستدامة أن تنجح، ومنه فإنه بوجود الفساد، عدم الشفافية، عدم المشاركة، اللامعالية، التمييز، أو كل مبدأ يتنافى مع الأخلاقيات، فإنه بالضرورة يتنافى مع مبادئ التنمية المستدامة، وعليه تعتبر الحوكمة "الأساس الداعم" لسيروية التنمية المستدامة، والإطار الذي تسيير ضمنه.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة وأهدافها

تقوم الحوكمة على مجموعة من المبادئ الأساسية، توفرها يجعل منها أداة لتحقيق جملة من الأهداف تخدم المؤسسة في علاقتها مع الأطراف الخارجية.

### الفرع الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات

تعرف على أنها "مجموعة الاسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على شركات المساهمة، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة التي تظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة"<sup>3</sup>. وفي عام 2004

<sup>1</sup> Dominique Wolff, Fabrice Mauléon, op.cit, p44.

<sup>2</sup> Alain Finet et autres, Gouvernance d'entreprise : Nouveaux défis financiers, éditions débet, paris,2009 , p .p .22-26.

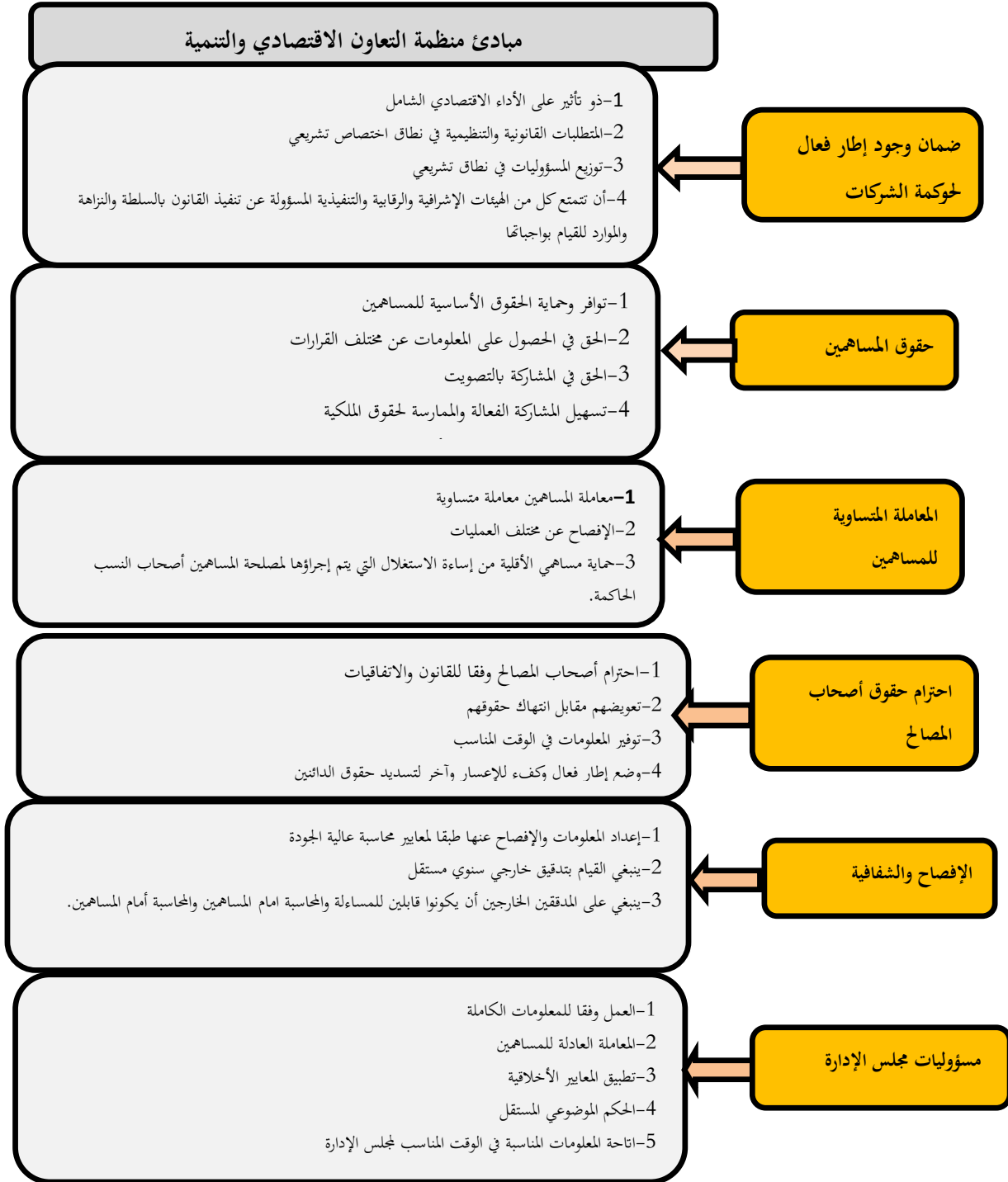
<sup>3</sup> أ. غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص. 32.

توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (O.E.C.D) إلى صيغة جديدة للمبادئ الخاصة بحوكمة المؤسسات بهدف دعم الثقة في سوق رأس المال وذلك بعد الأحداث التي حدثت بعد سنة 1999 وتمثلت هذه المبادئ أساساً في:

- توافر إطار فعال لحوكمة المؤسسات؛
- حقوق المساهمين؛
- المعاملة المتكافئة للمساهمين؛
- دور أصحاب المصالح؛
- الإفصاح والشفافية؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة.

والشكل الموالي يوضح مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية باختصار:

الشكل رقم (06): مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن (O.E.C.D)



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة) الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية،

2009، ص.50.

### الفرع الثاني: أهداف حوكمة المؤسسات

سعت معظم المؤسسات إلى تطبيق الحوكمة لأنها تشمل مجموعة من الأهداف أهمها:

● **الشفافية:** تعتبر الشفافية من المفاهيم الحديثة والمتطورة في الحوكمة والتي يجب على الإدارة الواعية الأخذ بها لما لها من أهمية سواء على المؤسسة أو الأطراف المعنية بها، وتعني الشفافية الانفتاح والتخلي عن الغموض والسرية والتضليل وجعل كل شيء قابل للتحقق والرؤية السليمة. حيث عرفت هيئة الأمم المتحدة الشفافية بأنها "حرية تدفق المعلومات، أي توفير المعلومات والعمل بطريقة متفتحة تسمح لأصحاب المصالح بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم، واتخاذ القرارات المناسبة واكتشاف الأخطاء"<sup>1</sup>

كما عرفها صندوق النقد الدولي بأنها "اطلاع الجمهور على هيكل القطاع ووظائفه والبيانات التي تستند إليها السياسات المالية العامة"،

من خلال هذه التعاريف نجد أن المقصود بالشفافية هو خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال متاحة ومنظورة ومفهومة، وعليه فالشفافية هي نقيض الغموض والسرية في العمل؛<sup>2</sup>

● **المساءلة:** يحق للمساهمين مساءلة الإدارة التنفيذية عن أدائها وهذا حق يضمنه القانون وأنظمة الحوكمة لهم، كما تضمن المساءلة مسؤولية الإدارة التنفيذية أمام مجلس الإدارة ومسؤولية المجلس أمام المساهمين؛

● **المسؤولية:** تهدف أنظمة الحوكمة إلى رفع الحس بالمسؤولية لدى طرفي الإدارة (مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية) وأن يتصرف كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بدرجة عالية من الأخلاق المهنية، كما تقر المسؤولية بالحقوق القانونية للمساهمين وتشجع التعاون بين المؤسسة والمساهمين في أمور شتى منها الربح وتوفير فرص العمل وتحقيق الاستدامة الاقتصادية؛

● **المساواة:** المقصود بالمساواة هنا، المساواة بين صغار المستثمرين وكبارهم كما يقصد بها المساواة بين المستثمرين المحليين والأجانب على حد سواء، فعلى سبيل المثال فإن مالك السهم الواحد يمتلك الحقوق نفسها التي يمتلكها مالك المليون سهم في التصويت والمشاركة في الجمعية العمومية، ومساءلة مجلس الإدارة، وحصص توزيع الأرباح..... إلخ

<sup>1</sup> أساسيات الحوكمة، مصطلحات ومفاهيم، مركز أبو ظبي للحوكمة، ص. 10-11.

<sup>2</sup> أ. غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص. 60.

وعليه تقوم الحوكمة بتنظيم العلاقة بين الأطراف الرئيسية في المؤسسة وتحديد المساهمين والإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، بحيث تحدد الحوكمة مسؤوليات كل طرف وحقوقه بهدف تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة من خلال وضع مجموعة من القواعد التي يجب على المؤسسات التقيد بها، وقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ تعتبر مرجعية لكافة المؤسسات.<sup>1</sup>

وبالتالي فتحقيق اهداف الحوكمة في المؤسسة يعمل على:

- تخفيض مخاطر الفساد المالي والاداري التي تواجهها الشركات والدول؛
- رفع مستوي أداء المؤسسات في دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي لدولها؛
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي للتوجه نحو الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
- تزيد من قدرة المؤسسة الوطنية على المنافسة وفتح الأسواق الجديدة؛
- الشفافية والدقة والوضوح فيما تصدره المؤسسة من قوائم مالية لزيادة ثقة المستثمرين واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛

- توفير قواعد الحوكمة والإطار التنظيمي الذي يمكن المؤسسة من تحديد أهدافها وكيفية تحقيقها.

### المطلب الثالث: الحوكمة وخلق القيمة في المؤسسة

يعتبر مصطلح خلق القيمة حديثا في الأدبيات الاقتصادية بالرغم من أن مصطلح القيمة ظهر قديما حيث كان الاقتصاديون أول من أثار موضوع القيمة وكيفية زيادتها، ولا يزال مفهوم خلق القيمة في المؤسسة محل اهتمام العديد من الباحثين والخبراء كون أغلب القرارات المالية والإدارية تبنى على أساس قيمة المؤسسة لما لها من انعكاسات بالغة الأهمية على المهتمين بشؤون المؤسسة.

#### الفرع الأول: خلق القيمة في المؤسسة

##### 1- مفهوم خلق القيمة وسلسلة القيمة

يكاد مصطلح خلق القيمة أن يجاور مصطلح المؤسسة في اغلب البحوث المعاصرة لذا تعددت تعاريفه، بالإضافة إلى كونه مصطلح ظهر حديثا ومن أهم مفاهيم خلق القيمة نذكر "هي وسيلة لتحسين الكفاءة عن طريق

<sup>1</sup> سيد عبد الرحمان عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (جامعة سطيف)، العدد 12، 2012، ص ص. 57-58.

التحكم في التكاليف، وتحسين الفعالية عن طريق إرضاء الزبائن. و" هي الإبداع وخلق الأفضلية التنافسية المستدامة"<sup>1</sup>

فخلق القيمة هي نتيجة للممارسات المطبقة داخل المؤسسة وبالتالي ليست هدفا ونجاحها يتوقف على مدى استيعاب الأطراف الذين لهم العلاقة بالمؤسسة بالدور المطلوب منهم، حيث يمكن اعتبارها مقياس لنجاح المؤسسة، فهي من جهة تعتبر أداة لتحقيق الربح من خلال الاستثمار في رأس المال، ومن جهة أخرى أداة لتميز المؤسسة.

كما يجب أن يستفيد من هذه القيمة الأطراف ذات المصلحة من زبائن، موردين، مقرضين، المجتمع.... فكل طرف من هذه الأطراف يبحث عن القيمة التي تشبع مصالحه.<sup>2</sup>

كما ارتبط هذا المفهوم بسلسلة القيمة التي تعرف على أنها:

- كل الأنشطة التي تشكل الأداء الاقتصادي وإمكانية المؤسسة فهي تصف الأنشطة المطلوبة لخلق القيمة

للعلاء في سلعة أو خدمة معينة، ومن ثم فإن سلسلة القيمة تمثل إطار العمل الممتاز الذي من خلاله يستطيع المسيرين تحديد حالات القوة والضعف لكل نشاط مقابل منافسي المؤسسة.<sup>3</sup>

- وتعرف على أنها تقنية تستخدم لتحليل الأنشطة الرئيسية في المؤسسة وذلك بهدف تحديد مصادر الميزة التنافسية وبالتالي معرفة نقاط القوة والضعف الداخلية الحالية أو المحتملة أيضاً<sup>4</sup>

## 2- سلسلة القيمة لبوتر (M. Porter):

إن قيمة المنتج لا تتحدد فقط بتحويل للمواد الأولية ولا ترتبط فقط بمفهوم القيمة المضافة وإنما تتعدى إلى كل الوظائف الأساسية التي تساهم في خلق القيمة، من هنا ظهر مفهوم "سلسلة القيمة".<sup>5</sup>

وتعتبر سلسلة القيمة التي قام بوضعها بوتر من أهم الأساليب التي تسهل عملية خلق القيمة في المؤسسة فهي تقوم على مجموعة من الوظائف، حيث يتم تقسيمها إلى تسعة أقسام موزعة على نوعين:

**النوع الأول:** يتمثل في الأنشطة الرئيسية، وهي المسؤولة عن خلق القيمة وتضم خمسة وظائف وهي الإمداد الداخلي، الإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق والبيع والخدمات؛

<sup>1</sup> أ. غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص 87-88.

<sup>2</sup> مرجع سابق، ص 89.

<sup>3</sup> محمد أحمد العوضي، الإدارة الاستراتيجية، الأصول والأسس العلمية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 2004، ص.107.

<sup>4</sup> سعد غالب ياسين، الإدارة الاستراتيجية، دار اليازوري، عمان، 2002، ص. 87.

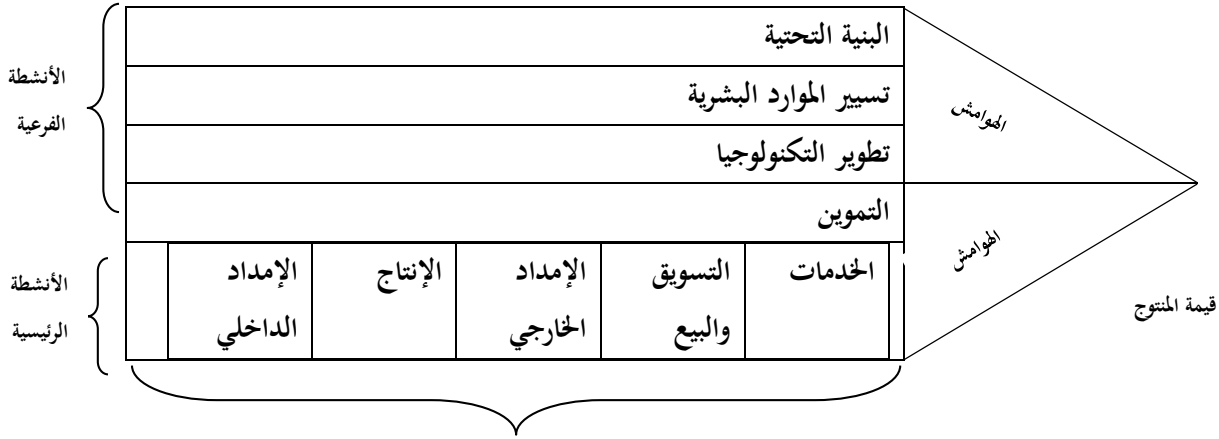
<sup>5</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, op.cit. , p18.



النوع الثاني: يتمثل في الأنشطة الفرعية التي تعمل على مساعدة الأنشطة الرئيسية ودعمها وتضم أربعة وظائف وهي البنية التحتية للمؤسسة، تسيير الموارد البشرية، تطوير التكنولوجيا والتمويل.

وهذا ما يتضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (07): سلسلة القيمة ليورتر



سلسلة القيمة (chaîne de valeur)

Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod, paris, 2010, p.18.

### الفرع الثاني: النظرة الاستراتيجية (المستدامة) لخلق القيمة

بخلاف النظرية التقليدية لخلق القيمة التي تركز على البعد المالي الذي يغلب على مؤشرات قياسه الربحية، العائد على الاستثمار، القيمة السهمية وهذا من أجل تحقيق رضا المساهم، فإن هناك بعض الحقائق الأخرى التي فرضتها عوامل جديدة زادت أهميتها في تسيير المؤسسة منها العامل الاستراتيجي الذي فرض مجموعة من التغيرات في خلق القيمة المرتبط بالتنمية المستدامة كبناء المهارات، التعلم التنظيمي، منطلق الأطراف الأخذ (أصحاب المصالح) وهذا الأخير أهم ما جاءت به النظرية الحديثة لخلق القيمة والأطراف الأخذ هم الأفراد الطبيعيين والمعنويين الذين يجب أن تتوفر فيهم ثلاث خصائص<sup>1</sup>:

- القدرة على التأثير في أداء المؤسسة؛
- تقديم موارد خاصة من أجل تميز ونجاح المؤسسة؛

<sup>1</sup> غضبان حسام الدين، مرجع سابق، ص ص. 94-100. (بتصرف)

• القدرة على تحمل المخاطر مع المؤسسة.

ويتم خلق القيمة للأطراف التالية في إطار مبادئ حوكمة المؤسسات:

1. خلق القيمة للمساهمين: ويعتبر حتمية لا يمكن تجاهلها خاصة من أجل استمرار نشاط شركات المساهمة، ويكون خلق القيمة من خلال:

- تعظيم الثروة: وتعني زيادة أرباح المساهمين مقابل ما قدموه من أموال؛

- تحسين صورة المؤسسة: وتشمل توسيع شهرتها، تحسين سمعتها وهذا من أجل زيادة أرباح المؤسسة؛

2. خلق القيمة للزبائن: وذلك نظرا للدور الجوهرى الذي يلعبونه لصالح المؤسسة فهم من يحددون قيمة السلع والخدمات التي تنتجها، ولأهميتهم فقد أصبح التوجه نحو الزبون اليوم مفتاح نجاح المؤسسات جميعها ربحية أو غير ربحية، وتخلق القيمة للزبائن من خلال المنتجات التي تسمح بتلبية احتياجاتهم من خلال:

- الجودة: وهي الصفات المميزة لمنتج أو خدمة ما بحيث تسمح بخلق القيمة للزبون من خلال التخلص من العيوب التي قد تظهر في المنتجات؛

- تخفيض التكاليف: وهي مرتبطة بسعر المنتجات، حيث كلما انخفضت التكاليف انخفض السعر وأصبح في متناول الزبائن؛

3. خلق القيمة لأصحاب المصالح الآخرين (الأطراف الآخذة): من بين القيم التي يبحث عليها أصحاب

المصالح من المؤسسة ما يلي:

- الالتزام بأخلاقيات الأعمال: ويعني التزام الأفراد في المؤسسة بمجموعة من القيم والمعايير التي يعتمدها

المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء؛

- حماية البيئة: وذلك لارتباط البيئة بسلامة الإنسان وحماية الطبيعة، فهي فلسفة واسعة وحركة اجتماعية

ظهرت بشكل واسع إزاء المخاوف التي يتعرض لها كوكب الأرض من تلوث وتغيرات مناخية خطيرة مثل الاحتباس الحراري، وتقوم حماية البيئة بصفة أساسية على التخفيض من نسبة تلوث البيئة.

وفي هذا الإطار فقد أظهرت التجارب أن المؤسسات التي تأخذ بعين الاعتبار جميع الأطراف ذات المصلحة

كالموردين، المجتمع المدني، المسيرين... في خلق القيمة أكثر نجاحا وازدهارا من تلك التي لا تهتم إلا بخلق القيمة

للمساهمين والزبائن، إضافة إلى ذلك فقد وجد كل من (Kotter et Heskett) أن المؤسسات الأمريكية الكبرى

التي أولت الأهمية نفسها لجميع شركائها تضاعفت مبيعاتها (في ظرف 11 سنة) أربعة أضعاف مبيعات المؤسسات التي

ركزت اهتمامها على المساهمين فحسب، وهذا ما يثبت بوضوح أهمية خلق القيمة لجميع أصحاب المصالح ومساهمته في تحقيق التنمية المستدامة.

## خلاصة الفصل الأول

بناء على ما تقدم يمكن القول انه لم يعد ينظر إلى مفهوم التنمية كنموذج تقليدي يستهدف النمو الاقتصادي كما ساد الاعتقاد في القرن العشرين، بل أصبح ينظر اليه كمفهوم أوسع يرتبط بالتنمية المستدامة التي تحقق النمو الاقتصادي والاجتماعي والمحافظة على البيئة في آن واحد، وتحفظ للأجيال القادمة مقدرات تمكنهم أيضا من تحقيق النمو، الامر الذي تطلب عملية تغيير شاملة في إطار نموذج تنموي يحقق الاستدامة الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، فهي تنمية ثلاثية الأبعاد مترابطة ومتكاملة في إطار تفاعلي يتسم بالضبط والتنظيم والترشيد للموارد .

على هذا الأساس كان لزاما على المؤسسات تبني هذا الطرح وبالتالي ظهور مفهوم المؤسسة المستدامة، التي تنتهج التنمية المستدامة باعتبارها أحد الوسائل التي تسمح لها بإعادة تحديد استراتيجيتها الطويلة المدى وأحد الوسائل التي تحقق لها التميز عن غيرها وتحسن تنافسيتها، فالمؤسسة المستدامة هي المؤسسة التي تعمل على تطبيق الاستراتيجية التي تحقق احتياجاتها واحتياجات أصحاب المصالح مع حماية الموارد الطبيعية والبشرية، في هذا الإطار فهي تقوم بالموازنة بين البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

ولإدماج التنمية المستدامة تلجأ المؤسسات إلى الاستعانة بجملة من أدوات القياس تعتبر بمثابة مرجعيات يستدل بها، ومع تطور مفهوم التنمية المستدامة بأبعاده الثلاثة بدأت مرحلة جديدة في تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات نتيجة لزيادة الوعي العام بقضايا المجتمع والبيئة والتنمية، حيث تطور المفهوم من التنمية المستدامة الى المؤسسة المسؤولة اجتماعيا التي تطبق مبادئ حوكمة المؤسسات. اذ تعتبر الحوكمة مفتاح نجاح مقارنة إدماج التنمية المستدامة في المؤسسة لأنها تسمح لها باحترام المبادئ المعروفة للمنظمات العالمية كميثاق حقوق الإنسان، حقوق العمل، الميثاق العالمي للأمم المتحدة أو من خلال الأعمال التصحيحية الموجهة لكسب رهانات الاستدامة.

# الفصل الثاني

مساهمة مراقبة التسيير في  
تحقيق التنمية المستدامة

### تمهيد:

يعتبر نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة لتسيير المؤسسات، حيث يغطي كافة الوظائف في المؤسسة ويعمل على توجيهها باستعمال أدوات فعالة لقياس وتقييم الأداء، من خلال كشف الانحرافات وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في وقتها بغرض تحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية، الأمر الذي فرض توفر نظام للمعلومات لتسهيل مهمتها في التخطيط والتنفيذ والرقابة.

ونتيجة لتفاعل المؤسسة مع محيطها كان لزاما عليها التكيف مع المتغيرات المفروضة والتي استدعت تطوير أدوات الرقابة خاصة مع دخول التنمية المستدامة عالم المؤسسات، الأمر الذي انعكس على مراقبة التسيير في المؤسسة التي أصبحت شاملة للمجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

لذلك سيتم خلال هذا الفصل توضيح المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام مراقبة التسيير والتطور الذي شهده ارتباطا بتغير محيط المؤسسة والتزاماتها وصولا لمراقبة تسيير مستدامة، وبالتالي تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية:

**المبحث الأول: الأسس النظرية لمراقبة التسيير؛**

**المبحث الثاني: مراقبة التسيير المستدامة؛**

**المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة؛**

**المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير المستدامة.**

### المبحث الأول: الأسس النظرية لمراقبة التسيير.

يعد ميدان مراقبة التسيير مجالاً مهماً باعتباره مفتاح التحكم في تسيير المؤسسات، وكونه أداة مساعدة لمسك وقياس وترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة، إذ يرتبط تحول المراقبة بالتفاعل الموجود بين المؤسسة ومحيطها، ففي ظل الصعوبات التي تمر بها المؤسسة تحتاج إلى معلومات أساسية لا يمكن توفيرها بالشكل المطلوب إلا من خلال مراقبة التسيير، حيث تتطلب الإدارة الجيدة النجاح الدائم في إيصال الاستراتيجية لجميع المستويات في المؤسسة وتعد مراقبة التسيير الوسيلة المميزة في ذلك، الأمر الذي أدى إلى ضرورة التزود بنظام مراقبة متنوع ومتكامل في آن واحد، التنوع من أجل أخذ كل ما يغفل عنه البعد المالي، والتكامل يكون بين المدى الطويل، المتوسط والقصير، ففي المدى القصير تظهر النقاط التي يجب التصرف تجاهها على بعد استراتيجي.

### المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

كانت بداية مراقبة التسيير في عشرينيات القرن الماضي في المؤسسات الأمريكية، ومن أبرزها مؤسسة Ford، General Motors، ومؤسسة Dupont في صورة مراقبة محاسبية، ثم تم تطويرها من طرف المؤسسات الفرنسية في سنة 1970، حيث أصبحت وظيفة مراقبة التسيير وظيفية قائمة بذاتها تعتمد على المحاسبة، الميزانية التقديرية، لوحة القيادة.... وأدخلت طرق وأساليب جديدة في نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كان حجمها وتعدد وظائفها.<sup>1</sup> ومنه عرفت مراقبة التسيير خلال عدة سنوات تحولات هامة غيرت من وضعها وتطبيقها في المؤسسات، حيث سمح هذا التطور الكبير بإثراء مراقبة التسيير وجعلها وظيفة استراتيجية.<sup>2</sup>

### الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير:

وضعت عدة تعاريف لمراقبة التسيير منذ ظهورها وقد اختلف العديد من الكتاب في تحديد معنى مراقبة التسيير نظراً للتطور الكبير الذي مرت به المؤسسات، وللوصول إلى تعريف شامل لمراقبة التسيير سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي قدمها أبرز الكتاب في هذا المجال:

<sup>1</sup> نعيمة بجاوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة (2008)-

(2009)، ص 17 (بتصرف).

<sup>2</sup> Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, E-book, www.management.free.fr.

فحسب تعريف مقدم من طرف خبراء المحاسبة ومحافظو المحاسبات "مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، هذا النظام يسمح بمركزية وتجميع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبيين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة؛<sup>1</sup>

وعرفها Michel Gervais "بالعملية التي من خلالها يتأكد المسيريون من أن الموارد الموجودة مستعملة بصفة فعالة وبنجاعة وملاءمة بما يتماشى مع أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجيهات الحالية تسيير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة"<sup>2</sup>؛ وعرفها Teller "مراقبة التسيير هي سيرورة عمليات تساعد على اتخاذ القرار وتسمح بالتدخل قبل وأثناء وبعد العملية، فهي نظام شامل للمعلومات الداخلية يسمح بتحقيق المركزية، ويساعد على تلخيص وتفسير مجموعة المعطيات التي تمثل أداء كل نشاط أو وظيفة من وظائف المؤسسة"<sup>3</sup>؛

أما المخطط العام الفرنسي فقد عرف مراقبة التسيير على أنها: "مجموع الإجراءات لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية ودورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة والسريعة كلما استدعى الأمر ذلك"<sup>4</sup>؛

كما عرفت مراقبة التسيير بأنها: "نظام يهدف إلى التحكم في التسيير، وبأنها تسمح للمؤسسة بالحصول على نظرة تعكس واقعها لتضمن بقاءها واستمراريتها"<sup>5</sup>؛

من خلال هذا التعاريف يمكن القول أن مراقبة التسيير هي عملية إنشاء واستعمال الوسائل التي تسمح للمسؤولين عن النشاط بتحقيق الانسجام العام بين الأهداف والوسائل وما تم تحقيقه، وعليه فان مراقبة التسيير هي نظام للمعلومات يفيد ويساعد على قيادة المؤسسة، لأنه يراقب فعالية وفاعلية النشاط لبلوغ الأهداف من خلال التركيز على الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة وحث الأفراد على تطبيق استراتيجية المؤسسة بالتنسيق بين الجانب الاستراتيجي والتنفيذ اليومي للعمليات.

<sup>1</sup> معراج هوراي، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 6.

<sup>2</sup> Michel Gervais ; contrôle de gestion, 9<sup>ème</sup> édition, éd economica, paris, 2009, p12-13.

<sup>3</sup> Robert Teller, le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance, édition management société, paris, 1999, p8.

<sup>4</sup> Pierre lauzel, Robert Teller, le contrôle de gestion et budgets, 8<sup>ème</sup> édition, Dalloz, paris, 1997, p14.

<sup>5</sup> M. charpentier, P. Grandjean, secteur publique et contrôle de gestion, éd d'organisation, paris, p21.



ومن هذا المنطلق يمكن التمييز بين ثلاث مستويات للمراقبة:

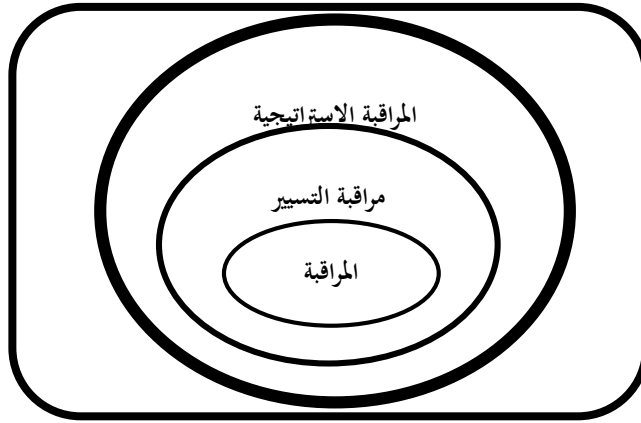
- المراقبة الاستراتيجية المتمثلة في المسار الذي يركز على تحديد أهداف المؤسسة والاستراتيجيات اللازمة لتخاذها للوصول إلى الأهداف؛

-مراقبة التسيير المتمثلة في المسار الذي يقوم المسيرون من خلاله بالتأثير على أعضاء المؤسسة وذلك بهدف تنفيذ الاستراتيجيات بكفاءة وفعالية<sup>1</sup>؛

-مراقبة التنفيذ المتمثلة في المسار الذي يعمل على ضمان تنفيذ المهام المحددة بكفاءة وفعالية".

هذه المستويات الثلاثة للمراقبة يمكن إظهارها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (08): المستويات الثلاثة للمراقبة



**Source :** Thierry Guyaubère, Jacques Muller, Contrôle de gestion, Groupe Revue Fiduciaire SA, paris, 2002, p18.

يظهر من خلال الشكل أن المستويات الثلاثة للمراقبة تشكل تنظيم متداخل حيث يوجد هناك تنظيم سُلمي بين مستويات المراقبة، فلا توجد مراقبة تسيير دون مراقبة تنفيذية ولا مراقبة استراتيجية دون مراقبة تسيير. في هذا الإطار لا يمكن تطبيق عملية الرقابة الا إذا توفرت العوامل التالية:<sup>2</sup>

- تكون الأهداف محددة (تخدم استراتيجية معينة، وتخدم المدى القصير الاجل كذلك)؛

- إمكانية قياس ما تم تحقيقه؛

<sup>1</sup> Henri Bouquin, le contrôle de gestion, 3ème édition, paris, 1997, p52.

<sup>2</sup> Zouhair Djebri, Xavier Durand, Catherine Kuszla ,Contrôle de gestion, Dunod, paris, 2014, p03.

- يكون بالإمكان معرفة أسباب النتائج المحققة، الأمر الذي يسمح بالتنبؤ؛
- يكون الهدف هو التحكم في الاتجاه المتبع وتحويله الى أسهم ونتائج الأسهم.

### الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص عدة خصائص لمراقبة التسيير:

- مراقبة التسيير عملية متكاملة وليست عملاً انفرادياً منعزلاً: فمراقبة التسيير هي سيرورة عمليات Processus تضمن التحكم والتأكيد أن العمليات المخطط لها تنفذ بشكل سليم، حيث يتم فيها تقييم أداء المسؤولين والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المحددة؛<sup>1</sup>

-تقوم عملية مراقبة التسيير على أساس تفويض السلطات: بسبب كبر حجم المؤسسات وتزايد المسؤوليات، وللتفويض أهمية كبيرة تتمثل في تخفيف العبء على المديرين وكذا المساهمة في تنمية المرؤوسين واكتسابهم خبرات<sup>2</sup>؛  
-تعتمد مراقبة التسيير على تحفيز الأفراد: بغرض تشجيع المرؤوسين في مختلف المستويات على المتابعة الدائمة لنشاطاتهم وتنسيقها مع السياسة العامة للمؤسسة، ولا يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يلعب دوره التحفيزي في المؤسسة إلا إذا كان مرفقاً بنظام الجزاء والمكافأة؛

-ضمان الكفاءة والفعالية في استغلال موارد المؤسسة: تعتمد مراقبة التسيير في تقييم الأداء على ثلاثة معايير ناتجة عن العلاقة بين الأهداف والموارد لتحقيقها، وبين الموارد المتاحة والنتائج المحققة. وهي الكفاءة l'efficience، الفعالية l'efficacité والملاءمة pertinence، حيث يعمل مراقب التسيير على التأكد من أنه تم الوصول إلى الأهداف (الفعالية) بالاستخدام الأمثل للموارد (الكفاءة) وأن هذه الموارد تتوافق مع الأهداف الموضوعية (الملاءمة)، وهذا ما يسمى بمثلث مراقبة التسيير<sup>3</sup>. فأساس نظام مراقبة التسيير هو التأكد من أن الأعمال الصادرة من المسؤولين تسيير وفق مصلحة المؤسسة، بمعنى آخر أن النتائج المحققة تتوافق مع الأهداف المحددة آخذاً في الاعتبار الموارد المتاحة<sup>4</sup>.  
كما هو موضح في الشكل التالي:

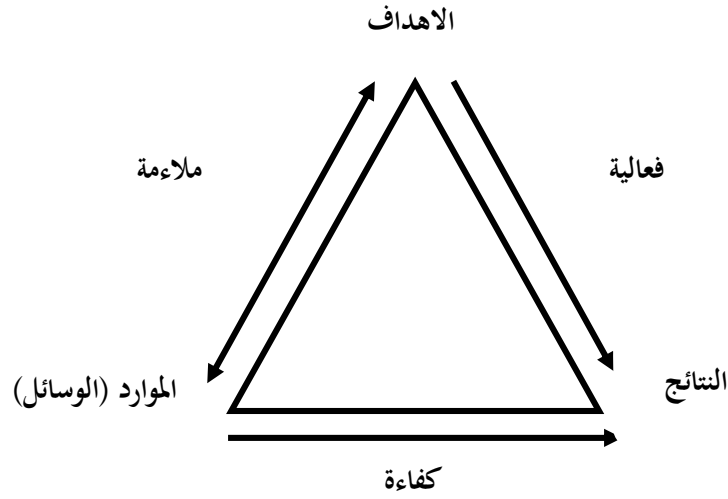
<sup>1</sup> د. نعيمة يحيوي، أد زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الرابية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 42.

<sup>2</sup> H. Ioning et autres, le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2<sup>ème</sup> édition, éd Dunod, paris, 2003, p7.

<sup>3</sup>H. Ioning et autres, op.cit., p6.

<sup>4</sup> Zouhair Djebri, Xavier Durand, Catherine Kuszla, op.cit. , p128.

الشكل رقم (09): مثلث مراقبة التسيير.



**Source :** H. Loning et autres, le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2<sup>ème</sup> édition, éd Dunod, paris, 2003, p06.

يتضح من خلال الشكل أعلاه:

- ✓ **العلاقة بين الأهداف والوسائل:** حيث تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة المدى، فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لابد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالوسائل المتاحة؛
- ✓ **العلاقة بين الأهداف والنتائج:** حيث تتضمن المرحلة الموالية مقارنة النتائج مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقق هذه الأخيرة، ومن خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة (الفعالية)؛
- ✓ **العلاقة بين الوسائل والنتائج:** يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة، والمشكل الذي سيطر لاحقا هو تقييم ما إذا كانت النتائج المحققة يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة.

#### الفرع الثالث: إعداد نظام مراقبة التسيير

مراقبة التسيير تستدعي تحديد الأهداف، هذه الأهداف تكون حسب الاستراتيجية المسطرة مما يسمح بتأسيس مخطط يتم فيه تحديد الأهداف على المدى المتوسط والذي يتعلق بوظيفة الإنتاج، الاستثمار والتمويل، ثم المرور الى الاهداف القصيرة الاجل والتي تكون أكثر تدقيقا من خلال إعداد الميزانيات التقديرية للمبيعات، الإنتاج والتمويل، وأخيرا ينبغي على

المؤسسة التأكد من كفاية الموارد المالية بتخطيط احتياجاتها المالية عبر إعداد ميزانية الخزينة اعتمادا على الميزانيات السالفة الذكر ومنه إلى إعداد الميزانية التقديرية وجدول حسابات النتائج التقديري.<sup>1</sup>

وترتكز عملية وضع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة على شرط أساسي يتمثل في ضرورة تلاؤم وتجانس هذا النظام مع خصائص نشاط المؤسسة، ثقافتها، تاريخها، تنظيمها، ونمط تسييرها، وضعيتها الاقتصادية ومستوى الكفاءات بها، فلا يمكن أن نجد مثلا نظام نموذجي قياسي لمراقبة التسيير يمكن تطبيقه في كل المؤسسات، فلكل منها احتياجات ومشاكل خاصة تستدعي بذلك حلولاً تتوافق وطبيعتها، لهذا السبب على مراقب التسيير القيام بجمع كل المعلومات المرتبطة بالمؤسسة ومحيطها وقطاع نشاطها،

وقد قدم I.D.Kerviler الخطوات العملية لتصميم نظام مراقبة التسيير والتي يمكن تلخيصها في:<sup>2</sup>

**-الدراسة الشاملة للمحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة:** حيث تبدأ هذه الدراسة بالمحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة ثم دراسة القطاع الذي تعمل فيه، وهذا بهدف الإحاطة بكل الظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير على المؤسسة، ومن ثم تحديد النقاط الأساسية التي من الضروري أن تتحكم فيها كل مؤسسة تنتمي إلى ذلك القطاع؛

**-التشخيص الداخلي للمؤسسة:** في هذه المرحلة على مراقب التسيير الخروج برؤية واضحة ومفصلة لحالة المؤسسة وذلك من خلال الاطلاع على ماضي المؤسسة وحاضرها وتوجهاتها المستقبلية والمتمثلة في رقم الأعمال وحصة المؤسسة السوقية ونسب النمو والنتائج الصافية، والقيام بعملية المقارنة مع نتائج المنافسين الذي يسمح بتوضيح نقاط القوة والضعف بالمؤسسة، كما على مراقب التسيير التعرف على أهداف المؤسسة واستراتيجيتها من أجل اختيار الأدوات المناسبة لذلك؛

**-اقتراح نظام مراقبة التسيير:** إن نظام مراقبة التسيير المقترح يستند أساسا إلى نظام المعلومات المتواجد بالمؤسسة والذي يتكون من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية إضافة إلى المعطيات الإحصائية، كما يعمل على التأكد من توفير المعلومات في الوقت المناسب؛

**-تقييم نظام مراقبة التسيير المقترح:** في هذه المرحلة تكون المؤسسة قد حددت كل احتياجاتها حيث يقوم مراقب التسيير بمراقبة وفحص النظام الرقابي الموضوع ومعرفة مدى تلبية احتياجات المؤسسة.

<sup>1</sup> C .Hénot, F.Hémici, Contrôle de gestion, édition Bréal, 2007, p.06.

<sup>2</sup> I.D Kerviler et L.D Kerviler, le contrôle de gestion à la portée de tous, 3ème édition, éd economica, paris, 2000, p133.

### المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير وأهميتها في المؤسسة

نتيجة للتحويلات الهامة التي شهدتها المؤسسات والاضطرابات الدائمة للمحيط واتساع مستويات عدم اليقين أصبحت مراقبة التسيير لا تبحث عن قياس النتائج فحسب بل قياس أداء النظام ككل، ومنه توسيع دائرة الأهداف لتشمل بالإضافة إلى المعايير الكمية والنوعية إدماج ذلك في المسعى الاستراتيجي بما يسمح بإعطاء تصور ونظرة إجمالية.<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: أهداف مراقبة التسيير في المؤسسة

من بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها:

#### -الربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي

أوضح Michel Gervais أن "مراقبة التسيير هي العملية التي من خلالها يتأكد المديرون من أن الموارد الموجودة مستعملة بصفة فعالة وبنجاعة وملاءمة بما يتماشى مع أهداف المنظمة، وأن المساعي والتوجيهات الحالية تسيير جيدا وفق الاستراتيجية المحددة"<sup>2</sup> لهذا ومع ظروف المحيط المتغير لم يعد من الممكن تحديد استراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها، وهذا حتى يكون باستطاعة المؤسسة التراجع أو التعديل واتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي تتضمن مراقبة التسيير الربط بين النوايا الاستراتيجية لمتخذي القرارات ونشاطات المنفذين (إطارات، موظفين، بائعين، عمال) وذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصرامة والتأكد من تنفيذها.<sup>3</sup>

ويمكن توضيح هذه العلاقة من خلال الجدول الموالي:

<sup>1</sup> د. نعيمة بجاوي، د.أ. زكية مقري، مرجع السابق، ص 43.

<sup>2</sup> Michel Gervais, op.cit., p12-13.

<sup>3</sup> J.L Malo, C. Mathes, l'essentiel du contrôle de gestion, 2ème édition, édition d'organisation, paris, p10.

الجدول رقم (03): الدور الواسطي لمراقبة التسيير

التخطيط الاستراتيجي	مراقبة التسيير	المراقبة التنفيذية
<p>يهدف التخطيط الاستراتيجي إلى تحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها. تحدد فيما بعد سياسات الحصول وتحويل استعمال هذه الموارد.</p> <p>وتترجم هذه السياسات إلى مخططات وموازنات تكون محل دراسة ومتابعة باستمرار.</p>	<p>مراقبة التسيير كوسيط</p>	<p>يتم تنظيم وتسيير المهام عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام، التي تسمح بالتأكد من أن أهم المهام قد أنجزت بكفاءة وفعالية.</p> <p>تحدد هذه المراقبة الإجراءات الروتينية كما تحدد غالبا الآليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة.</p>

Source : Robert Teller, le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance, édition management société, paris, 1999, p09.

يتضح من خلال الجدول تقسيم مراقبة التسيير إلى ثلاث نظم للمراقبة تسمح بتحديد دقيق لدور مراقبة التسيير، فهي تندرج بين الخيارات الاستراتيجية والنشاطات اليومية أي أنها بمثابة وسيط بينهما، لكن في الواقع العملي يوجد فصل بين مراقبة التسيير الاستراتيجي ومراقبة التسيير التنفيذي، لذلك أحسن وسيلة للربط بينهما هي جداول القيادة، هذه الأخيرة عبارة عن مجموعة مؤشرات منظمة تحتوي على معلومات شاملة تسمح باتخاذ القرارات والحكم على أداء العناصر كما تسمح بالقيادة والربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي.

وبالتالي فالربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي يشمل كل المستويات (الاستراتيجية والعملية) ويساهم في إعداده مجموعة قائمة للمؤسسة تشمل:

- **الإدارة العامة:** باعتبارها واضحة الاستراتيجية، هذه الأخيرة يجب أن تكون واضحة ومعلومة للجميع حتى يتسنى لهم فهم وتحديد أهدافهم في مخطط العمل؛
- **المسؤولون التنفيذيون:** باعتبارهم العناصر المنفذة للاستراتيجية، ونظرا لقرهم من الميدان فإنهم يحاولون تقريب جداول القيادة من المحاور الاستراتيجية؛

- **مراقب التسيير:** يعمل على التنسيق بين الإدارة العامة والمسؤولين العمليين، وهذا يتطلب أن يكون مراقب التسيير على علم بالاستراتيجية وقادرا على التكيف مع تقنيات جداول القيادة حتى يتمكن من التوفيق بين التفكير الاستراتيجي وتطبيقه في الميدان.<sup>1</sup>

### -تصميم نظام للمعلومات

تعد مراقبة التسيير نظاما للمعلومات، وهذا الأخير يعتبر "مجموع الإجراءات المنظمة التي تسمح بتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار و/ أو مراقبة المنظمة"<sup>2</sup>، لكن هذا النظام يبقى دون مصداقية إن لم يدعمه مراقب التسيير بمجهوداته حتى يتسنى استعماله لتقييم أداء الأفراد من جهة، ومن جهة ثانية مساعدة المسؤولين على تحسين قراراتهم، ويساهم في وضع نظام المعلومات كل الأطراف في المؤسسة، وليشتغل هذا النظام بشكل صحيح على مراقب التسيير العمل على تجنب تحريف المعلومات من أي جهة كانت.

### -القضاء على الآثار السلبية للأنظمة الكلاسيكية

إن أنظمة التسيير الكلاسيكية تركز على القواعد المحاسبية البحتة وتقوم على مبدأ القياس اللاحق للأداء، مما يجعل مراقبة التسيير تتسم بالتأخر والانحراف عن الأهداف الأساسية لها، وللقضاء على هذه السلبيات على مراقبة التسيير:<sup>3</sup>

- إكمال عملها الإعلامي بالبحث المستمر عن المعلومة؛
  - توقع وضع المحيط في المستقبل، وعدم التركيز فقط على قياس نتائج وانحرافات كل عنصر في المؤسسة.
- وهذا يسمح بمواجهة التغيرات المستقبلية المرتبطة بالمنافسين وكذا تغير أذواق وسلوكات المستهلكين، مما يخفف من المصادفات المرتبطة بعالم الأعمال من جهة، كما تسمح لمراقب التسيير بتوسيع معارفه في مختلف المجالات من جهة ثانية (التحليل الاستراتيجي، تحليل المخاطر، تسيير الموارد البشرية، تحليل القيمة...). واستعمال هذه المعارف بشكل دائم وثابت.

### -ضمان تقارب الأهداف

لعل أهم الصعوبات التي تواجهها مراقبة التسيير تعدد الأهداف وتناقضها في بعض الأحيان وكذلك عدم وضوحها، ولرفع هذا التناقض والغموض تلعب الاعتبارات النفسية دورا هاما في مراقبة التسيير، كما يشكل الاتصال، الإقناع، التشجيع، الإنعاش، والنقد جزءا أساسيا في مراقبة التسيير لتحقيق تقارب الأهداف.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص 44.

<sup>2</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.cit., p86.

<sup>3</sup> نعيمة بجاوي، مرجع سابق، ص 31.

<sup>4</sup> Norbert Guedj et autres, le contrôle gestion pour Améliorer la performance des entreprises, édition d'organisation, paris, p71.

### -المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة

لمراقبة التسيير مهمة المساهمة في تصور هيكل المؤسسة على أساس اللامركزية الفعالة، فوضع نظام مراقبة التسيير يفترض هيكل معينة للمؤسسة وخصوصا يفترض توزيعا لمراكز المسؤولية، فمركز المسؤولية هو الوسيلة التي تسمح بهيكل المؤسسة وبتحفيز المسؤولين على التسيير طبقا لاستراتيجية المؤسسة، كما تسمح بتقييم مدى تطور كل مركز وبالتالي فإن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية مرخص لها باختيار الأهداف والوسائل المستعملة والمناسبة لتحقيق الأهداف<sup>1</sup> ويمكن التمييز بين عدة أنواع من مراكز المسؤولية كمراكز التكاليف، مراكز رقم الأعمال، مراكز الأرباح، مراكز المردودية أو الاستثمارات.

### الفرع الثاني: أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة

ظهرت أهمية مراقبة التسيير مع كبر حجم المؤسسات وتعذر تسييرها بالأساليب البسيطة، مما استدعى الاعتماد على أسس عملية سليمة تضمن المحافظة على أموال المؤسسة ورسم سياستها مع متابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة، حيث استمدت هذه الأهمية من مجموعة من المتغيرات أهمها:

**-تغير الظروف البيئية:** تواجه المؤسسات تغيرا في الظروف البيئية وبشكل متزايد وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المؤسسة والبيئة معا، مما قد يعيق تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير نظام يساعد على توقع التغير والاستعداد له، لذلك كلما طال الأفق الزمني كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير؛

**-تراكم الأخطاء:** لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى التأثير على المؤسسة بشكل كبير غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاظم أثرها السلبي على المؤسسة؛

**-التعقيد المؤسسي:** إن توسع المؤسسة وتعقيد هيكلها وازدياد حدة المنافسة يجعلها تهم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار حتى تتمكن من مواجهة تحديات سوق المنافسة.

هذه المتغيرات وغيرها جعلت من مراقبة التسيير أداة هامة لتحسين أداء المؤسسة وضمان استمراريتها وتحقيق أهدافها الاستراتيجية، ويمكن إنجاز أهمية مراقبة التسيير في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو أثناء وقوعها لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها؛

<sup>1</sup> Robert Teller, op. cit, p15.

<sup>2</sup> محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011-2012)، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال جامعة ورقلة (2013)، ص 53.



- التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على الوجه الصحيح، وخاصة الأمور المالية وحدود التصرف فيها؛
- التأكد من أن العمليات الفنية تُؤدى وفق الأصول المقررة وتصحيح الخلل في حال حدوثه؛
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم على جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
- التأكد من وجود الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها في اتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقدره؛
- التثبت من أن القوانين السائدة مطبقة تماما دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع؛
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد من خلال تقليل النفقات في المجالات غير الحيوية وتحقيق ما يعرف بالإدارة الاقتصادية؛
- الوصول إلى معلومات صحيحة عن سير العمل من أجل ترشيد اتخاذ القرارات.

### المطلب الثالث: وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة

إن التطور المستمر لوظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة كما سبق ذكره كان نتيجة لتعدد أساليب إدارة المؤسسات وصعوبة التحكم في وظائفها، الأمر الذي استدعى إعادة تنظيمها وتحديد مستويات تفويض السلطة، ونتيجة لذلك أخذت مراقبة التسيير بعدا عمليا واستراتيجيا في آن واحد، حيث انتقل دور مراقب التسيير من مساعد بسيط في اتخاذ القرارات إلى مسير عملي مدمج في الخطوط التسلسلية والهيكلية للإدارة.

### الفرع الأول: وضعية مراقب التسيير في المؤسسة

- تختلف وضعية مراقب التسيير في المؤسسة بحسب نوع المؤسسة وبنية هيكلها الداخلي:
- ففي المؤسسات المتوسطة والصغيرة غالبا ما تدمج وظيفته مع مهام المحاسبة والمالية؛
  - أما في المؤسسات الكبيرة فوظيفته تمارس من طرف أقسام مختلفة مثل:
- ✓ **المراقب المساعد:** الذي يتولى مسؤولية مجال أو مجالين من الأنشطة (جدول القيادة، تحليل المخزونات، المصاريف العامة...)
  - ✓ **مراقب الموازنات:** حيث يتولى مهمة إعداد ومراقبة التنبؤات وكذلك متابعة ما تم تحقيقه من الموازنات؛
  - ✓ **مراقب التسيير الصناعي:** يرتبط هذا الأخير بمدير الموقع مباشرة، ويتولى مهمة تحليل أسعار التكلفة، تكاليف الإنتاج... الخ ويتدخل في تحسين المردودية، بالإضافة إلى مهامه كمراقب للموازنات ومعد للتقارير؛

✓ مراقب التسيير التجاري: في هذه الوظيفة يتولى مهمة إعداد الأسعار والهوامش وتحليل مردودية المنتجات حسب الأسواق والمناطق ويراقب تكاليف التوزيع كما يساهم بالتعاون مع المدير التجاري في إعداد تقديرات المبيعات والتعريف بالأهداف.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: مهام مراقب التسيير في المؤسسة

مراقب التسيير هو الخبير القائم على وظيفة مراقبة التسيير حيث تختلف أنواع مهامه من مؤسسة لأخرى، بحسب حجم المؤسسة وتعدد نشاط المؤسسة التي يشتغل بها، حيث يقوم هذا الأخير بمهام متعددة كمحاسبة التكاليف، إعداد الموازنات التقديرية ولوحات القيادة وتدقيق العمليات، كما يقوم مراقب التسيير بمساعدة إدارات المؤسسة في تحديد أهداف المؤسسة ووضع برامج العمل، ويضمن المتابعة الجيدة لنشاطها، كما يعمل على إعداد الوسائل التي تسمح بالتغذية العكسية كما يحدد معايير الأداء المرتبطة بمختلف مسؤولي النشاطات فهو عادة ما يعتبر:<sup>2</sup>

- المستشار القانوني للمؤسسات ذات البنية الوظيفية؛
- المعد لنظام الموازنات إذ يتولى صياغة، تنشيط وصيانة النظام بعد ما اقتصر دوره في البدايات الأولى على إعداد التقارير المالية واختيار مفاتيح التوزيع والمتابعة؛
- المحرك لنظام مراقبة التسيير في المؤسسات حيث يحتل منصب مهم ويلعب دور المسير الحقيقي، فالمسيرين يحتاجون إلى شخص مؤهل وخبير من أجل المساعدة على نمذجة مختلف المهام الموجودة في المؤسسة، وكذلك على التعريف بالعوامل المحيطة بالمؤسسة بغرض التحكم بها وكذلك على إحياء نظام المعلومات الضروري من أجل التسيير الحسن للمؤسسة، فمراقب التسيير أصبح يهتم بنظام المعلومات، بخلق القيمة والمساهمة في التحكم في التغيرات البيئية المحيطة بالمؤسسة، وبالتالي يمكننا القول أنه قد تجاوز مهامه التقليدية فبالإضافة لهذه المهام فإنه يساعد المسيرين على:<sup>3</sup>

- اتخاذ القرارات الصحيحة؛

- توجيه السلوكيات السائدة في المؤسسة؛

- تنفيذ الاستراتيجية.

وعليه فإن مراقب التسيير يقوم بضمان وتحقيق المهام الكبرى والمتمثلة في:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> د. نعيمة بجاوي، ادركية مقري، مرجع السابق، ص 54.

<sup>2</sup> Nicolas Berland ,op.cit., p07.

<sup>3</sup>Idem., p08.

<sup>4</sup> Zouhair Djebri, Xavier Durand, Catherine Kuszla, op.cit. , pp.13-14.

- **مهمة القيادة:** حيث يعمل على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها عن طريق التأكد من ان النتائج المحققة تتوافق مع الأهداف الاستراتيجية المسطرة، وذلك بضمان ان مسار التسيير التقديري (المخطط) مترابط مع النتائج المتوقعة الطويلة والمتوسطة والقصيرة الأجل، على سبيل المثال فتوزيع الموارد للسنة الجارية (الميزانية) يجب أن يكون مترابط مع المشاريع الاستراتيجية الطويلة الأجل؛
- **مهمة الخبير:** على مراقب التسيير تطوير معارفه في النماذج الاقتصادية والمالية للمؤسسة، حتى يتمكن من إدراك معايير حصول المؤسسة على حصص في السوق، وكيفية التحكم في سيرورة دورة الاستغلال والمبيعات، مع البحث على كل الدعامات المرافقة، فخبيرته يجب أن تقوم على التحكم في أدوات الرقابة كمعرفة قابلة للتطبيق العلمي للتسيير، وكذا التحكم في الأعمال المرتبطة بتطوير نظام مراقبة التسيير بالإضافة الى المعرفة الإيجابية لكيفية تطبيق أدواته؛
- **مهمة التنفيذ:** تتعلق بمتابعة عملية الإنتاج وتنظيم الوسائل اللازمة في إطار التحوار والتنشيط، حيث من المهم ان نخلص أن مراقب التسيير هو شخص يعمل على إصدار أوامر محددة تتعلق بالإنتاج اعتمادا على وثيقة (الخطط، التقديرات، متابعة النتائج)، فالضبط يعتبر مفتاح هذه الوظيفة او المهمة لأن الأمر يتعلق باحترام الآجال المحددة وإعطاء معلومات موثوقة في محلها.

### المبحث الثاني: مراقبة التسيير المستدامة

في ظل تنامي مفهوم التنمية المستدامة واقتحامه عالم المؤسسات تغيرت قواعد مراقبة التسيير من أداة لقياس وتقييم الأداء المالي إلى قياس وتقييم الأداء الذي يشمل الأداء المالي، الاجتماعي والبيئي ارتباطا باستراتيجية المؤسسة وفقا لأهداف التنمية المستدامة.

### المطلب الأول: مراقبة التسيير واستراتيجية المؤسسة

مراقبة التسيير هي أداة لتحقيق أهداف المؤسسة على المستوى التشغيلي والاستراتيجي لضمان تحقيق أداء جيد لجميع وظائف المؤسسة من خلال قيادة الأداء وتوجيه سلوك الافراد بما يتوافق والاستراتيجية المتبعة.

### الفرع الأول: مراقبة التسيير الاستراتيجي

#### 1- الرقابة الاستراتيجية:

يعرف (Strickland et Thompson) الاستراتيجية بأنها "رسم الاتجاه المستقبلي للمؤسسة وبيان غايتها على المدى البعيد، واختيار النمط الاستراتيجي المناسب لتحقيق ذلك في ضوء العوامل والمتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، ثم

تنفيذ الاستراتيجية ومتابعتها وتقييمها"<sup>1</sup>. فالاستراتيجية هي مجموعة من الإجراءات التي تعتمد بشكل دائم على نجاح المؤسسة، وبالتالي على القدرة التنافسية للمؤسسة فهي تتعلق بالمهن ومجالات النشاط التي تقرر المؤسسة التدخل فيها حتى تكون قادرة على المنافسة. ففي مجال معين، الاستراتيجية تتلخص في بعض العوامل الحرجة والتي تسمى عوامل النجاح المفتاحية أو الرئيسية (Facteurs Clés de Succès) وبعض عوامل الخطر الرئيسية.<sup>2</sup>

وبالتالي فالرقابة الاستراتيجية هي نظام يساعد على تقييم مدى التقدم الذي تحرزه المؤسسة في تحقيق أهدافها علما أن مراحل الرقابة تتمثل في:

- تحديد مراحل العمل؛
  - وضع معايير القياس والتقييم؛
  - قياس الأداء الفعلي؛
  - مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير المحددة سلفا؛
  - اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة عدم التوافق بين المعايير الموضوعية والنتائج المحققة.
- حيث تتكون الرقابة الاستراتيجية من العمليات والأنظمة التي تسمح للإدارة بوقف وتعديل الاستراتيجية، فالرقابة الاستراتيجية لها أهمية كبرى لأنها لا تقتصر على قرار لمرة واحدة تتولد عنه مواقف مهيمنة ودائمة وإنما تتطلب تعديلات مستمرة، الأمر الذي دفع البعض للحديث عن المؤسسات الرشيقة (Agiles)\*. فمعرفة التكاليف والنواتج التي تحققها المؤسسة أمر ضروري للاستراتيجية بكل أوجهها فإذا أرادت المؤسسة التنوع في مجال معين يسمح لها بالتنسيق بين وحداتها عليها البحث في تحديد هذا التنسيق من حيث الموارد المشتركة وبالتالي تقاسم الأعباء، حيث تعتمد الرقابة الاستراتيجية على دمج المؤشرات المستمدة من مراقبة التسيير.<sup>3</sup>
- ومن ثم فإنه على مراقبة التسيير ضمان أن القرارات الجارية مرتبطة مع استراتيجية المؤسسة، فهدف مراقبة التسيير ليس تحديد الاستراتيجية وإنما السماح بتطبيقها وتحديد عوامل انحرافها في الزمان والمكان، فالأمر إذا يتعلق بما يلي:<sup>4</sup>
- ضمان أن المسيرين يوجهون نشاطاتهم بالتطابق مع الرسالة التي حددتها الاستراتيجية؛
  - ضمان أن المراقبة التنفيذية تنظم المهام الحساسة من أجل التطبيق الجيد للاستراتيجية وبطريقة مترابطة معها.

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ص 35.

<sup>2</sup> Henri Bouquin, comptabilité de gestion, 4eme Edition, Economica, paris, 2006, p20.

<sup>3</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ص 35.

<sup>4</sup> Henri Bouquin, op.cit. . p. 22.

\* المؤسسات الرشيقة (Agiles) : هي المؤسسات التي تعتمد على قرارات متجددة تبعا للتغيرات الحاصلة في محيطها.

## 2-مراقبة التسيير والبيئة:

مراقبة التسيير البيئي هي امتداد لنظام مراقبة التسيير العام في المؤسسة، لكن تطبيقها يهتم بمختلف الجوانب البيئية، بمعنى قيادة المؤسسة في إطار اهداف حماية البيئة، وبالتالي فهو يحتاج لنظام متين للمعلومات البيئية، يقوم باستغلالها كمادة أولية في الرقابة، إعداد المؤشرات واتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

انطلاقا من العلاقة الأساسية بين المؤسسة والبيئة لرسم الاتجاه الاستراتيجي الذي تختاره المؤسسة، يجب أن يتميز مراقب التسيير بمجموعة من الخصائص تجاه البيئة الخارجية حتى يتمكن من بناء الاستراتيجية والمتمثلة في:

-**المرونة:** يتميز مراقب التسيير بنوع من المرونة اتجاه جميع المتغيرات وخاصة البيئية داخلية كانت أو خارجية، ويتغير بتغيرها من أجل التكيف معها ومواجهتها بالأساليب المثلى التي تجنبه الوقوع في الاستجابة السلبية لها؛

-**القرب:** يكون مراقب التسيير عادة قريب من مختلف تلك المتغيرات وخاصة الشركاء الأساسيين كالزبائن، الموردين، الموارد البشرية العاملة في المؤسسة ومختلف العوامل الأخرى، من أجل جمع قدر كاف من المعلومات التي تساعده في عملية اتخاذ القرارات؛

-**اليقظة:** اليقظة من أهم الصفات التي يجب على مراقب التسيير أن يتميز بها، وهي تعني بقاءه على صلة دائمة بالعوامل الداخلية والخارجية للمؤسسة مسلطا الضوء على جميع التحولات التي تحدث في مكونات هذه البيئة والبقاء في حرص دائم لتحديد تأثيراتها مع ضمان تدفق مستمر للمعلومات على إدارة المؤسسة، حتى تساعدها على اتخاذ القرارات التي تواجه بها هذه المتغيرات سواء كانت فرصا أو تهديدات؛

-**الحساسية للمشكلات:** لمراقب التسيير القدرة على كشف المشكلات، هذه القدرة تمكنه من تحديد خطورة الموقف ودرجة تأثيره على أداء المؤسسة.<sup>2</sup>

## الفرع الثاني: مراقبة التسيير والتنمية المستدامة

عندما دخل مفهوم التنمية المستدامة عالم المؤسسات فرض على مراقبة التسيير التوجه نحو مجالات جديدة لتحليل وقياس الأداء واستحداث أدوات جديدة للقياس تهدف إلى تحسين مختلف أنماط الأداء في المؤسسة وذلك بهدف الزيادة وبصفة دائمة في نجاحها وبقائها عن طريق التأكد من أن ما تقوم به في الحاضر لا يتعارض مع ما ترغب فيه في المستقبل،

<sup>1</sup> Sophie Marquet-Ponde ville, Le contrôle de gestion environnemental, Presses universitaire de Louvain, Belgique, 2003, p 22.

<sup>2</sup> قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، جامعة شلف، مقال على الموقع:

<http://www.docudesk.co>

حيث أصبح دور مراقبة التسيير يتمثل في وضع مؤشرات جديدة لقياس الأداء سواء على المستوى الاستراتيجي أو على المستوى التشغيلي، وذلك بالتعاون مع مختلف الدوائر والمصالح والأقسام وهذا ما يستدعي الاعتماد على أنظمة معلومات جديدة وتحديد مؤشرات ملائمة بالنظر إلى الأهداف المتبعة.

وتجدر الإشارة إلى أن إتباع المؤسسة لسياسة التنمية المستدامة يتطلب تحمل تكاليف مالية إضافية، وهنا يأتي دور مراقب التسيير لوضع نظام فعال لمتابعة هذه السياسة وتأثيرها على أداء المؤسسة.<sup>1</sup>

فتبني المؤسسة للتنمية المستدامة يعني الإدماج الطوعي لمختلف الانشغالات الاجتماعية والبيئية للمؤسسات بمختلف أنشطتها وعلاقتها مع مختلف الأطراف ذات المصلحة (الداخلية والخارجية)، بمعنى أن المؤسسة تصبح مرتبطة ارتباطا وثيقا بالمجتمع ومسؤولة عن الأنشطة التي تمارسها و عن نتائج هذه الأنشطة اتجاه الأطراف ذات المصلحة، كما توسع مجال أدائها الاقتصادي ليشمل كذلك الانشغالات الاجتماعية والبيئية وهذا بمقابل الأطراف ذات المصلحة المتعددة، ومن هنا أصبحت المؤسسات تهتم بكيفية تحديد وتبني هذا المفهوم من جهة، وبكيفية تسييره من جهة أخرى.<sup>2</sup> ففي ظل ضغوطات مختلف الأطراف ذات المصلحة على المؤسسة، فرض عليها إدماج المعايير الاجتماعية والبيئية ضمن أهدافها وأنشطتها، وأصبحت تطرح تحديات جديدة لمراقبة التسيير تترجم في شكل أبعاد جديدة لقيادة الأداء (أداء بيئي واجتماعي) مع ضرورة استعمال مؤشرات جديدة ذات طابع غير مالي.

فدور مراقبة التسيير في هذا المجال هو إدماج مؤشرات جديدة لقياس الأداء على المستوى الاستراتيجي والتنفيذي، والتحول من مجرد الاعتماد على مؤشرات محاسبية ومالية إلى مؤشرات غير مالية ذات طابع اجتماعي وبيئي، وبالتالي أصبح هدفها القيام بإعداد مؤشرات تلمس عدة مجالات منها التلوث، رضا العميل، جودة المنتجات والخدمات والمشاركة في المجتمع. فدورها اليوم أصبح يتمثل في قيادة الأداء الشامل، وهذا يتطلب الاعتماد على أنظمة معلومات جديدة وتحديد المؤشرات الملائمة للأهداف المسطرة.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: نظام المعلومات ومراقبة التسيير المستدامة

لقد أصبح نظام المعلومات يحتل مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، نظرا لدوره في ترقية وتفعيل المؤسسة من خلال المعلومات التي يوفرها، والتي تعتبر المادة الأساسية التي يعتمد عليها المسير في مختلف النشاطات سواء الروتينية أو الاستراتيجية، من أجل تسيير العمليات اليومية من التخطيط، الرقابة وصولا إلى بناء الاستراتيجية العامة للمؤسسة.

<sup>1</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, op.cit, p30.

<sup>2</sup> M. Jougleux et Y.F Livian, Management et contrôle de gestion, éd Foucher, Paris, 2007, p140.

<sup>3</sup> Claude Alazard, Sabine Sépari, op.cit. , p29.

## الفرع الأول: دور نظام المعلومات في المؤسسة

## 1- نظام المعلومات في المؤسسة

نظام المعلومات هو ذلك النظام الذي يقوم بتجميع البيانات والمعلومات وحفظها وتحليلها ووضعها في قاعدة متكاملة للمعلومات بطريقة تساعد على تحقيق الإجابة على مجموعة من الأسئلة الاستراتيجية والتشغيلية.<sup>1</sup>

كما يعرف نظام المعلومات بأنه "مجموعة من الإجراءات المنظمة التي يمكن من خلال تنفيذها، توفير معلومات تستخدم لدعم عمليات وضع القرار والرقابة في المنظمة".<sup>2</sup>

ويعتمد هذا النظام على العديد من العناصر مثل الحاسب الآلي ببرامجه المختلفة اللازمة لتحضير وإعداد وتحليل البيانات وجميع المعطيات المستعملة، وكذا العمل اليدوي المتعلق بإعداد وتجهيز البيانات، والنماذج الخاصة بتحليل البيانات والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ومجموعة التعليمات التي يتم تزويد الحاسب الآلي بها.<sup>3</sup>

انطلاقاً من هذه التعاريف فإننا يمكن أن نستنبط العناصر الأساسية لنظام المعلومات والتي تشمل ما يلي:<sup>4</sup>

- نظام المعلومات هو نظام متكامل بين كل من العناصر المادية والبشرية؛
  - الهدف الأساسي من النظام هو تزويد جميع الأطراف بالمعلومات الداخلية والخارجية؛
  - الهدف الأساسي من هذه المعلومات هو دفع وتأييد العمليات الخاصة بالمشروع، إدارته ووظائف التحليل للبيانات واتخاذ القرارات الإدارية وفقاً لنتائج هذا التحليل؛
- ويمكن التعبير عن نظام المعلومات للمؤسسة من خلال الشكل الموالي:

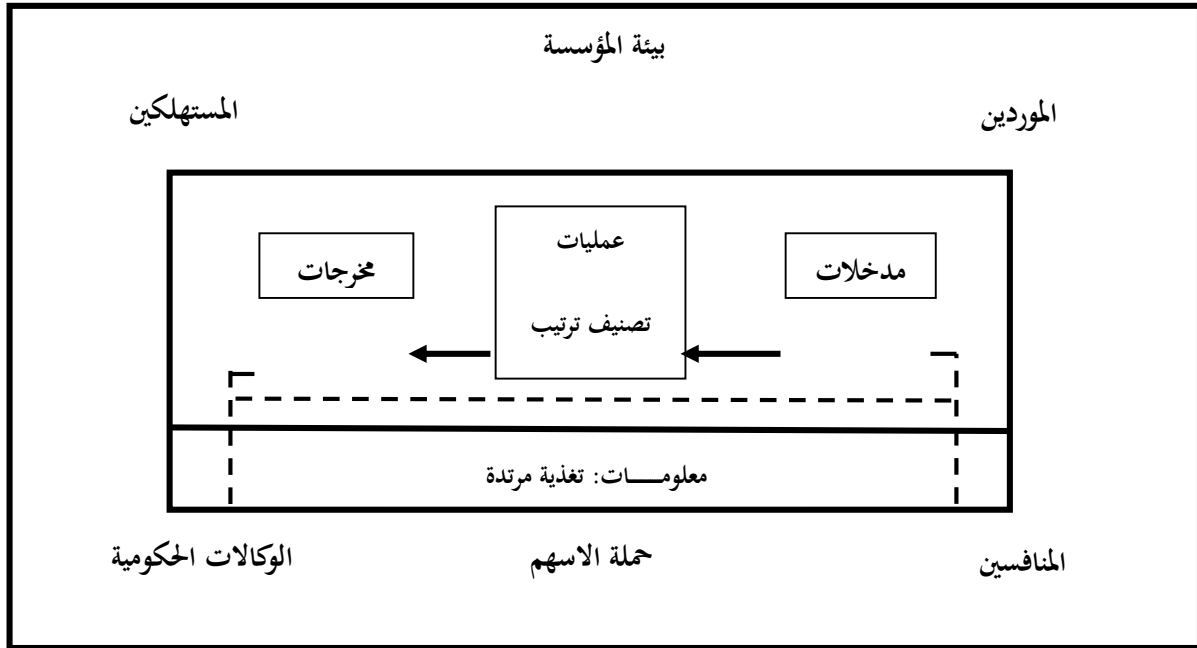
<sup>1</sup> فلاح حسين الحسين، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص. 115.

<sup>2</sup> Claude Alazard et sabine sépari, op, cit, p86.

<sup>3</sup> شريف أحمد شريف العاصي، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص. 112.

<sup>4</sup> محمد أحمد حسان، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص ص 17-18.

الشكل رقم (10): مخطط نظام المعلومات للمؤسسة



المصدر: محمد أحمد حسان، نظم المعلومات الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 18.

من خلال ما تقدم يمكن التمييز بين:

- **نظام المعلومات المحاسبي:** لنظام المعلومات المحاسبي نفس المواصفات الخاصة بنظم المعلومات بصفة عامة، كما له مواصفات متميزة عن بقية نظم المعلومات ترتبط بالوظيفة المحاسبية. ويعرف نظام المعلومات المحاسبي على أنه: "جزء من نظام المعلومات الإداري ويقتمر دوره على قياس المعلومات المحاسبية التاريخية بغرض إعداد التقارير للأطراف الخارجية". وتمثل أهم وظائفه في: <sup>1</sup>

- تجميع البيانات المحاسبية؛
- مراجعة وإدخال وتخزين هذه البيانات المحاسبية؛
- معالجة البيانات المحاسبية لتحويلها إلى مخرجات (معلومات) ثم تخزين هذه المعلومات؛
- تقديم ملخص حول المعلومات بأسلوب كمي بياني، بتقارير دورية أو تقارير حسب الطلب.

- **نظام المعلومات الاستراتيجي:** هو ذلك النظام الذي يؤثر على الأهداف، العمليات، المنتجات، الخدمات أو العلاقات مع محيط المؤسسات ، لتمكينهم من التفوق على المنافسة كما يمكن لهذا النوع من النظام أن يعدل نشاط

<sup>1</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 45.



المؤسسات، فالمعلومة الاستراتيجية هي " تلك المعلومة التي توفر للمؤسسة امتياز تنافسي يجعلها في أحسن موقف، فهي إذن عبارة عن امتياز تنافسي في يد المؤسسات التي تستعملها وتستغلها لهذا الشأن"<sup>1</sup>، ويتكون نظام المعلومات الاستراتيجي من الوسائل، الأدوات وطرق تجميع وتحليل المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية كمراقبة المحيط، اغتنام الفرص، والمعرفة المسبقة للتهديدات التي تتعرض لها المؤسسة.

## 2- دور نظام المعلومات في المؤسسة

يقوم نظام المعلومات في المؤسسة بالأدوار التالية:

- تجميع المعلومات من مصادر مختلفة؛
- معالجتها وتحويلها إلى معلومات صالحة للاستفادة منها؛
- تحديد احتياجات المستفيدين منها، وتزويدها بهم في الوقت المناسب؛
- تسجيل المعلومات وحفظها؛
- تنفيذ القرارات المبرجة، والمساعدة على اتخاذ القرارات الطارئة؛
- العمل على التكيف الدائم للمعلومة وفقا للتغيرات الممكن حدوثها لتكون مناسبة وصالحة للاستخدام.

## الفرع الثاني: المعلومات الضرورية لمراقبة التسيير المستدامة

وتشمل المعلومات التي توضح مكانة المؤسسة في السوق والحركات التي تنشطها، والتي تسمح للمؤسسة بالقيام بالرقابة المالية وغير المالية، القصيرة والطويلة الاجل، والمتمثلة في المعلومات الهامة التالية:<sup>2</sup>

- الوضعية التنافسية، فمعرفتها توضح الاستراتيجية التي تم اعتبارها غايات ومقاصد للعمليات المستخدمة خلال الفترة المحللة؛
- المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة والظروف الاقتصادية المؤثرة على التسيير وهي مأخوذة من التقارير الخارجية؛
- الظرف السائد، فهو يضع بين المحيط والمؤسسة التفاعلات الممثلة بالعرض والطلب، والأمر هنا يتعلق بالتقدير والقياس عن طريق المعلومات الواردة من المؤسسة أو زبائنها؛

<sup>1</sup> A. Lamiri, Management de L'information, redressement et mise à niveau des entreprises, OPU, Alger, 2003, p07.

<sup>2</sup> نعيمة بجاوي، مرجع سابق، ص 54.

- مستوى النشاط الناتج عن العناصر السابقة والذي قد يؤدي إلى نمو المؤسسة ومدى بلوغها لتوازن حركي جديد وذلك بين نمو الحاجيات والمصادر؛
  - تفسير تغير الحاجيات بتغير الطاقة الإنتاجية الضرورية والناتج بدوره عن تطور الاستثمارات، العقارات، الاقتراض، الاهتلاكات والأعباء المالية؛
  - البنية التقنية والمدعومة بارتباط الافراد في المؤسسة عن طريق نظام المعلومات، فالبنية الإنسانية تتطور لتتكيف مع الطلب ولتحدد أهدافا جديدة؛
  - يتطلب الإنتاج تحديد الوسائل الاقتصادية الثابتة أو المتداولة والتي يتطلب تمويلها بمصادر دائمة تقابل الاستعمالات ويعطي جردها الدوري (ميزانيتها) الصورة الاقتصادية للمؤسسة والتي سوف تحلل لاحقا من طرف الشركاء؛
  - عندما تعرف كل مظاهر التسيير هذه بواسطة المعطيات المحددة، يمكن تقدير في أي إطار تحصلت المؤسسة على النتائج المنتظرة.
- وحتى يتسنى لمراقبة التسيير الحصول على المعلومة الضرورية وفي الوقت المناسب وجب على الإدارة القيام بما يلي: <sup>1</sup>
- ✓ لعب دور المنشط بمضاعفة استقبال المعلومات وذلك بفضل تكوين الأفراد في مجال التسيير والاقتصاد؛
  - ✓ لا مركزية المعلومات بحيث يصبح كل فرد مراقبا ذاتيا في المؤسسة ومنه تنقلص تكلفة الحصول على المعلومات؛
  - ✓ تكوين مخزون من المعلومات تشكل قاعدة وذاكرة للمؤسسة وتسمح لها خاصة في حالة التكرار برد فعل سريع من خلال الكشف عن الكفاءات الماضية للمؤسسة في المجالات التقنية، المالية، الاستراتيجية وحتى الإنسانية، لذا يجب وضع معارف المؤسسة في الاحتياط في انتظار استعمالها لاحقا؛
  - ✓ إضافة عنصر تدفق المعلومات الغير تقليدية إلى العناصر التقليدية (المالية والمادية) وتنظيمه، ويتولى تنظيم هذا التدفق مراقبة 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 وتشجع أخذ المعلومات من الميدان.

<sup>1</sup> د. نعيمة بجاوي، د. زكية مقري، مرجع سابق، ص 78.

## المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة

بالنظر إلى الأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير في المؤسسة لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة، فبالرغم من اختلاف المقاييس والأدوات الرقابية فإن كل منها يسعى إلى تحقيق هدف واحد هو تحديد الانحرافات عن الأداء المخطط، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب والاستفادة من المعلومات الناتجة لمنع تكرار هذه الانحرافات مستقبلاً.

ويمكن من خلال دراسة تطور ممارسة هذه الأدوات تصنيفها إلى أدوات تقليدية وأدوات حديثة.

## المطلب الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

## الفرع الأول: المحاسبة.

تعتبر المحاسبة المصدر الأول للمعلومات وبدونها تفقد كل الطرق والأساليب فعاليتها، ولهذا مثل Henri Fayol وظيفة المحاسبة "بعضو الرؤية للمؤسسة"، حيث تعتبر أداة أساسية للممارسة الجيدة للإدارة ومراقبة التسيير، فاستعمال المحاسبة الحديثة بفضل وسائل الإعلام أدى إلى توفر معلومات هامة للمسؤولين سواء من الناحية الكمية أو النوعية تمكنهم من اختبار فعالية الأنشطة التي تبحث عن الإنتاجية، الربحية أو الإبداع. وتهدف المحاسبة عموماً إلى تجهيز المسير وخاصة مراقب التسيير بكل ما يهون عليه إيجاد الحلول المناسبة لمشاكل التسيير بسرعة وفعالية بالاعتماد على الأدوات المحاسبية التالية:

## 1- المحاسبة المالية:

المحاسبة المالية هي " نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام، كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية وتهدف المحاسبة العامة إلى معرفة:<sup>1</sup>

• الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ معين (غالباً ما يكون سنة)؛

• نتيجة الفترة المعتبرة؛

• المؤشرات الاقتصادية والمالية في تاريخ معين.

وهذا من أجل تحقيق ما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> P. Boisselier, contrôle de gestion, cours et applications, éd Vuibert, Paris, 1999, p516.

<sup>2</sup> د. نعيمة بجاوي وركية مقري، مرجع سابق، ص 83.

- ✓ تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية؛
- ✓ تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية؛
- ✓ تعريف الغير (الشركاء، الدائنون، البنوك...) عن الوضعية المالية للمؤسسة وأداءها المالي.

ولكي تكون المحاسبة المالية أداة لمراقبة التسيير يجب إجراء مجموعة من التعديلات يمكن إيجازها فيما يلي:

-توفير القوائم المالية على فترات متقاربة: إن انتظار سنة أو أكثر بقليل من أجل معرفة النتائج يعتبر معرقلا لعملية التحكم في نشاط المؤسسة وكذا في اتخاذ القرارات المناسبة نظرا لطول الفترة، لذا فإن توفير حسابات النتائج وحسابات الميزانية على فترات قصيرة (شهريا، فصليا) يعتبر ضروريا جدا لمراقبة التسيير؛

-توزيع الأعباء ذات فترات التسديد الطويلة: تتمثل هذه الأعباء عموما في (علاوات التأمين، الضرائب، فاتورة المياه، الغاز، الكهرباء...)، هذه الأعباء يمكن أن تستهلك خلال فترة النشاط دون أن تتم فوترتها لخطة استهلاكها بل تعتبر مصاريف عامة سنوية. ومن أجل تفادي حدوث تغيرات في النتائج وإمكانية تحميل هذه الأعباء على مراحل وعلى نشاطات لا تخصها أو ظهور نتائج مضللة لا تعكس الواقع، فإنه من الأفضل توزيع مجموع هذه الأعباء على الفترات التي يتم فيها الاستهلاك الفعلي لها والتي كانت نتاجا لتلك النشاطات؛

-إرفاق القوائم المالية بمعايير: يمكن إرفاق القوائم المالية بمعايير سواء تقديرية أو فعلية خاصة بسنوات سابقة، ففي حالة غياب نظام تسيير الميزانية فإنه يمكن دائما الانطلاق من فرضيات شاملة حول تطور رقم الأعمال والتكاليف، أين يتم إنشاء حساب نتائج تقديري لكل فترة، وتتم فيه مراعاة قواعد التسديد من طرف الزبائن والدفع للموردين وسياسات الاستثمار والاقتراض بغرض تشكيل حساب ميزانية تقديري وجدول تمويل تقديري؛

-إزالة آثار التضخم على النتائج: إن معطيات المحاسبة المالية مسجلة على أساس تكاليف تاريخية، وفي حالة حدوث تضخم فإن المعطيات المقدمة تصبح فاقدة للكثير من الصحة والمصدقية، حيث أن الأصول الثابتة والمخزونات لا تصبح قادرة على تمثيل قيمتها الحقيقية، وكذلك بالنسبة للاهلاكات واستهلاك المواد فإنه يتم حسابها انطلاقا من أسعار سابقة مما يؤثر على النتائج، ولهذا فإنه في حالة حدوث تضخم مرتفع فإن استعمال المحاسبة المالية في مراقبة التسيير يتطلب:<sup>1</sup>

✓ التنبه لأهم العوامل التي تسببت في الارتفاع العام في الأسعار؛

<sup>1</sup>Michel Gervais, op, cit, p p.27-29.

✓ القيام بعملية إعادة تقييم للأصول كلما تطلب الأمر ذلك.

-نقائص استعمال المحاسبة المالية في مراقبة التسيير: بالرغم من أهمية المحاسبة المالية وكذا التعديلات التي طرأت عليها

للمساعدة في عملية الرقابة، إلا أنها تبقى أداة رقابية شاملة تعترضها عدة نقائص أهمها:<sup>1</sup>

- المدة المستغرقة لمعالجة المعلومات تفوق الشهر فهي بذلك تمنع القيام بعمليات تصحيحية سريعة؛
- عرض الوثائق فيها لا يسمح بتحديد المسؤوليات (أداء كل مسؤول على حدى)؛
- تبقى المعلومة المعالجة مالية ومرتبطة بالنفقات الخارجية.

هذه النقائص تجعل المحاسبة المالية غير كافية لأن حاجيات مراقبة التسيير تتعدى هذا الإطار من المعلومات، فهي تسعى كذلك لمعرفة كل ما يتعلق بالاستغلال الداخلي للمؤسسة في جميع مستوياته وفي شتى وظائفه، فملاحظة النتائج الماضية كما تصورها المحاسبة لا تسمح لمراقب التسيير بفحص ومتابعة النشاطات كما لا تكفيه للقيام بالتنبؤات، لذا فهو يدعم هذه الوسيلة بأداة مكملتها وتتم بالاستغلال الداخلي للمؤسسة والتي تعرف بمحاسبة التكاليف.

## 2- محاسبة التكاليف

تعرف محاسبة التكاليف أو محاسبة التسيير بأنها " تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها، تسمح بدراسة ومراقبة المردودية على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، كما تعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات"<sup>2</sup>، كما عرفت كذلك بأنها " تقنية كمية لتحليل وترجمة المعطيات العامة التي تؤدي إلى اتخاذ معايير دقيقة وتفصيلية، وإلى حل مشاكل مرتبطة بالتسيير بطريقة توجه متخذي القرار إلى ترشيد قراراتهم، كما تمثل نظام للمعلومات وهمزة وصل تربط بين كل أجهزة الإدارة ووظائفها، بإمدادهم بالمعلومات التفصيلية التي تساهم في تقييم كفاءة مختلف الأنشطة"<sup>3</sup>.

كما يمكن تعريفها على أنها " نظام للمعلومات المحاسبية حول هيكل المؤسسة وبيئتها، حيث تركز على تسجيل جميع التكاليف وجميع الهوامش، فهي تساعد على معرفة متى وكيف تحقق الشركة أداؤها". حيث تهدف محاسبة التكاليف إلى:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> C. Alazard et S. Sépari, Op, cit, P.590.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص 07.

<sup>3</sup> سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، 1991، ص 05.

<sup>4</sup> Michel Gervais, Op, cit, p590.

- ضبط ورقابة عناصر التكاليف؛
- قياس تكلفة الإنتاج بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة؛
- توجيه القرارات الإدارية لتحقيق أهداف المؤسسة بتكلفة اقتصادية؛
- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية؛
- معرفة الظروف الداخلية للاستغلال بالمؤسسة؛
- ملاحظة التحقيقات واستخراج وتفسير الانحرافات.

#### - شروط استعمال محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير:

محاسبة التكاليف هي أداة أساسية من أدوات مراقبة التسيير حيث تعمل على تطبيق الأسس والمبادئ المحاسبية الخاصة بها من خلال تحليل مختلف الأعباء المرتبطة بالمشروع أو النشاط الذي تزاوله، وذلك من أجل تقييمه تقييما جيدا، ومعرفة النشاط الفعلي ومقارنته بالنشاط المخطط في إطار استراتيجيتها، حيث توفر محاسبة التكاليف معلومات هامة وضرورية لاتخاذ القرارات كما تستعمل وثائق هامة يستعملها مراقب التسيير، وهي موجهة لأفراد المؤسسة ولا يمكن الاطلاع عليها من طرف الغير.

وعلى هذا الأساس فإن المؤسسة التي تريد الاستفادة من نظام محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير وجب عليها توفير جملة من الشروط نذكر منها:<sup>1</sup>

- أن تكون المعلومات التي تعطيها المحاسبة المالية دقيقة وموثوق بها، باعتبارها مصدر المعلومات لمحاسبة التكاليف من جهة، ومن جهة أخرى فإن النتائج المحصل عليها تعتمد كلية على مخرجات المحاسبة المالية التي تبقى رغم صيغتها القانونية، المالية والجبائية أداة فعالة وضرورية لتسيير المؤسسة؛
- ضرورة وجود تخطيط عقلائي للمشاريع يضمن القيام بدراسة دقيقة للمشروع قبل الانطلاق في دورة الاستغلال، وذلك للتأكد من النتائج التي سوف تتحقق مستقبلا؛
- ضرورة إعداد الأفراد وتهيئتهم باعتبارهم العامل الرئيسي لنجاح استراتيجية المؤسسة وذلك لقبول نظام محاسبة التكاليف، لذلك لا بد على الإدارة أن تلعب دورا كبيرا في تجنيد طاقاتها البشرية من خلال تكوينهم وتوجيه كل فرد في مكانه المناسب الذي يتلاءم ومؤهلاته، بالإضافة إلى تقسيم العمل وتنظيمه.

<sup>1</sup> نعيمة بجاوي، زكية مقري، مرجع السابق، ص 84.

**- دور محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير:**

- تعتمد محاسبة التكاليف على تقنيات تمكن من مراقبة فعالية المصالح أو الأقسام وبذلك تساهم في تحديد المسؤوليات، فهي تجيب عن تساؤلات متعلقة بتكلفة الوظائف ومعلومات عن نتيجة المؤسسة حيث تعمل على: <sup>1</sup>
- تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة: ويعتبر أهم أهداف محاسبة التكاليف من خلال إعطاء معلومات تفصيلية عن تكاليف الوحدات المنتجة أو الخدمات من أجل مقارنتها مع سعر البيع؛
  - المساعدة في التخطيط وإعداد الموازنات: وذلك بتوفير البيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط، بتتبع سلوك عناصر التكاليف اتجاه تقلبات حجم النشاط من حجم الإنتاج والمبيعات؛
  - الرقابة على عناصر التكاليف: وتكون الرقابة على مدى تحقيق الكفاءة في استعمال الموارد؛
  - المساعدة في اتخاذ القرار: توفر محاسبة التكاليف معلومات عن تكاليف المنتجات مما يساعد على التعرف على البدائل المتاحة وتقييمها والمفاضلة بينها من أجل اتخاذ قرارات تتعلق بالمنتجات أو تقييم الأداء للمراكز أو الأقسام.

**- نقائص استعمال محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير:**

بالرغم من أهمية محاسبة التكاليف في مراقبة التسيير فهي تعمل على تزويد المسؤولين بأهم المعلومات وتساعد على التحليل الدقيق لنتائج المؤسسة، غير أنها تبقى رغم أهميتها أداة عاجزة عن تلبية كل ضرورات مراقبة التسيير نظرا للاعتبارات التالية: <sup>2</sup>

- تتميز بالبطء في عرض النتائج نظرا لدقة وكثرة العمليات المحاسبية؛
- لا تسمح تقنيات محاسبة التكاليف من متابعة كل التكاليف، خاصة التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة سوء سير العمليات والتي تسمى بالتكاليف الخفية مثل تكاليف تغيب العمال والتكاليف الناتجة عن نقص جودة المنتج... الخ، لذا يتم اللجوء عادة إلى استخدام مؤشرات خاصة قادرة على متابعة هذه التكاليف وقياسها.

**الفرع الثاني: التحليل المالي**

يعتبر التحليل المالي أداة لقياس فعالية المؤسسة انطلاقا من القوائم المحاسبية ومعالجتها، بغرض الحصول على أرقام تعبر بدقة على النشاط المالي والاقتصادي للمؤسسة، ويعتبر التحليل المالي في المؤسسة من أهم أدوات مراقبة التسيير.

<sup>1</sup> H. Bouquin, comptabilité de gestion, 2ème édition Economica, Paris, 2003, p06.

<sup>2</sup> C. Alazard et S. sépari, op. Cit, p242.

ويعرف التحليل المالي على أنه "عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستخدم في عملية اتخاذ القرارات، وفي تقييم أداء الشركات في الماضي والحاضر، وتوقع ما ستكون عليه نتائج المؤسسة في المستقبل".<sup>1</sup>

يساعد التحليل المالي في التعرف على مواطن القوة في وضع المؤسسة لتعزيزها، وعلى مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها، وذلك من خلال الاطلاع على القوائم المالية المنشورة، بالإضافة إلى الاستعانة بمعلومات متاحة أخرى وذلك من خلال:<sup>2</sup>

- ✓ التعرف على حقيقة الوضع المالي للمؤسسة؛
- ✓ الحكم على كفاءة الإدارة؛
- ✓ بيان قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وقدرتها على الاقتراض؛
- ✓ تقييم الخطط والبرامج التشغيلية المطبقة؛
- ✓ الحكم على جدوى الاستثمار في المؤسسة؛
- ✓ بيان وضع ومستوى المؤسسة في القطاع الذي تنتمي إليه؛
- ✓ المساعدة في اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم؛
- ✓ الحكم على مستوى الأنظمة الرقابية المستخدمة.

#### -حدود استعمال التحليل المالي في مراقبة التسيير:

من أهم النقص التي تعاني منها أداة التحليل المالي التقليدي، هو أنه تحليل لبيانات تاريخية يصعب الاعتماد على نتائجها لاتخاذ قرارات مستقبلية، فالتاريخ لا يعيد نفسه بالضرورة وهذا ما سوف يظهر من خلال مشاكل المعايير المستخدمة للحكم على النسب المالية، هذا بالإضافة إلى اعتماده على القوائم المالية التي تعاني نفسها من بعض العيوب.<sup>3</sup>

#### -عيوب معايير الحكم على النسب المالية:

لا تعني النسبة المالية شيئاً بذاتها إذ يقتضي الأمر مقارنتها مع معايير أو نسب أخرى، ومن الشائع مقارنة النسب المالية للمؤسسة مع مثيلاتها من نفس القطاع أو مقارنتها مع مثيلاتها في الأعوام السابقة لنفس المؤسسة، هذه المعايير تعاني جملة من النقص منها:

<sup>1</sup> كراجة عبد الحليم وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص. 143.

<sup>2</sup> منير شاكر محمد وآخرون، التحليل المالي: مدخل صناعة القرارات، ط2، دار وائل للنشر والطباعة، عمان الأردن، 2005، ص 22.

<sup>3</sup> د. منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات: مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ص. 217-219.



● **نقائص معيار القطاع:** ويقصد بمعيار القطاع متوسط النسبة المعنية للمؤسسات العاملة في نفس القطاع الذي يمكن من خلاله الحكم على النسب المالية للمؤسسة، وعلى الرغم من أهمية هذه المقارنة إلا أنها تعاني من عدة انتقادات أهمها:

✓ قد يكون السواد الأعظم من مؤسسات القطاع منخفض الكفاءة ومن ثم فإن إجراء المقارنة يعد مضللاً؛

✓ مقارنة النسب المالية نسبة بنسبة مع متوسط القطاع قد يكون عديم الجدوى، فالتحليل المالي السليم يتطلب أن ننظر إلى النسب المالية كوحدة واحدة حتى يمكن تفهمها؛

✓ يلعب التضخم والكساد دوراً ملحوظاً في التقليل من أهمية المقارنة مع متوسط القطاع.

● **نقائص المعيار التاريخي:** تعطي المعايير التاريخية مؤشراً لحالة المؤسسة على مدى سنوات، فمقارنة النسب المالية للسنة الحالية مع مثيلاتها في السنوات السابقة لنفس المؤسسة قد تكشف عن مواطن ضعف ينبغي علاجها أو مواطن قوة ينبغي تدعيمها والاستفادة منها، هذا فضلاً عن أنها تلقي الضوء على مدى فاعلية السياسات الجديدة، وعلى الرغم من هذه المزايا إلا أن هناك من الأسباب ما يدعو إلى ضرورة الحذر عند استخدامها ومن بين تلك الأسباب:

✓ قد تختلف ظروف المؤسسة من سنة لأخرى من حيث الحجم، خطوط الإنتاج، التكنولوجيا... مثل هذه الاختلافات تجعل المقارنة بدون معنى؛

✓ يتطلب التحليل السليم للنسب المالية ضرورة النظر إليها كوحدة واحدة، وليس نسبة بنسبة، وهو أمر يصعب معه المقارنة مع المعايير التاريخية؛

✓ تظهر آثار التضخم والكساد واضحة على هذا النوع من التحليل وبالتالي فالتحسن أو التدهور في النسب المالية قد لا يعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة.

### ● عيوب الاعتماد على القوائم المالية في التحليل المالي:

يعتمد التحليل المالي على القوائم المالية المتمثلة في الميزانية وجدول النتائج، غير أن هذان القائمتان تعانيان من بعض نقاط الضعف تمتد أثارها إلى أدوات التحليل التي تعتمد عليها ومن أبرزها:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> د. منير إبراهيم هندي، مرجع سابق، ص 218-219.

- تعكس الميزانية المركز المالي في لحظة إعدادها أي لحظة إقفال الميزانية، ومعنى هذا أنها لا تعكس التغيرات التي حدثت في بنودها، هذا بالإضافة إلى قيام الإدارة ببعض التصرفات المتعمدة قبيل إقفال الميزانية بغرض تحسين المركز المالي بصفة مؤقتة؛
  - تؤثر المعالجة المحاسبية لبعض الأصول كالمخزون أو الاهتلاك على نتائج جدول النتائج، وعلى المركز المالي الذي تظهره الميزانية وبناء عليه فإن التحسن الذي يظهر في نتائج التحليل المالي قد لا يرجع إلى تحسن في أوضاع المؤسسة؛
  - تصور القوائم المالية المركز المالي والربحية عن فترة ماضية وهو ما يقلل من قيمة ما سيتم التوصل إليه من نتائج؛
  - لا تعكس القوائم المالية الكثير من المتغيرات التي تؤثر على المركز المالي ونتيجة الأعمال، أهمها المتغيرات التي يصعب تحديد قيمتها بمبالغ نقدية كالسمعة الجيدة التي يتصف بها أعضاء الإدارة؛
  - تظهر بنود الميزانية بقيمتها الدفترية، ومن ثم فإن قيمة بعض البنود وعلى الأخص المخزون السلعي والأصول الثابتة قد تبتعد كثيرا عن قيمتها السوقية، وتبدو خطورة ذلك عندما تتعرض البلاد لموجات من التضخم أو الكساد تستمر لفترة طويلة؛
  - قد تكون القيمة الدفترية لبعض الأصول الثابتة مساوية للصفر، رغم أنها لاتزال تعمل في خطوط الإنتاج وتسهم في تحقيق الأرباح، وهو ما يعني بالتبعية معدلات ربحية مبالغ فيها.
- ويمكن التغلب على هذه النقائص بالاعتماد على أسلوب القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)، هذا الأسلوب سوف يتم التطرق له بالتفصيل في الفصل الثالث.

### الفرع الثالث: الموازنات التقديرية

يعمل نظام الموازنات على تغطية جميع وظائف المؤسسة من خلال مجموعة متناسقة من الموازنات التقديرية الخاصة بكل مركز مسؤولية، استنادا إلى التنبؤ المتعلق بمستقبل المؤسسة وتغييرات محيطها، لهذا فإن دقة التنبؤات تشكل أهم عامل لمدى فعالية هذه الأداة".<sup>1</sup>

وتعرف الموازنة التقديرية " على أنها خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة، وهي عبارة عن خطة للمستقبل، يعبر عنها بصورة كمية أو رقمية، وتعتبر الموازنة الشاملة بمثابة الملخص لكل

<sup>1</sup> البسيوني رضا إسماعيل، إدارة الأعمال، ط1، مؤسسة طيبة، القاهرة، 2009، ص 47.

المجالات الواردة بخطة المنشأة وأهدافها المستقبلية. فهي تضع أهدافا محددة للمبيعات، الإنتاج، التوزيع وأنشطة التمويل. وكذلك توضح الموازنة كيفية تحقيق تلك الأهداف".<sup>1</sup> فالميزانية التقديرية هي طريقة للتسيير التقديري ينتج عنها:

- تعريف الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها؛

- تقوم المؤسسة بالتنبؤ في شكل ميزانيات تقديرية مترابطة اعتمادا على المخطط التنظيمي للمؤسسة؛

- مراقبة الميزانية من خلال مقارنة الإنجازات مع التقديرات بصفة دورية وتسليط الضوء على الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛

- يمكن ان تستند الميزانيات التقديرية الى افتراضات مختلفة تتعلق بنشاط المؤسسة.<sup>2</sup>

يتم إعداد على مستوى المؤسسة موازنات يتم تجميعها وتصنيفها وفقا لمعايير محددة منها:

- موازنات للمدى القصير وتتعلق بالجانب الكمي وتسمى موازنات الاستغلال أو التشغيلية وتضم موازنة المبيعات، الإنتاج، التموين، والمصاريف الخاصة بهذه الوظائف؛
- موازنات للمدى الطويل وتتعلق بالاستثمارات.

ويعتبر تسيير الموازنات نظاما قائما على التنبؤ القصير الأجل يتم من خلاله إرفاق المسؤولين ببرامج عمل مع تخصيص الموارد اللازمة لذلك، يعبر عن هذه البرامج بقيم يتم مقارنتها مع إنجازات المسؤولين من أجل تحديد الانحرافات وتحليلها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المستقبلية.<sup>3</sup> للموازنات التقديرية دور بارز في عملية التسيير داخل المؤسسة، وتعتبر من بين أهم الأدوات التي يساهم بها نظام المعلومات المحاسبي في عملية الرقابة وتقييم الأداء داخل المؤسسة، ويمكن إبراز أهمية الموازنات التقديرية في النقاط التالية:<sup>4</sup>

- تسمح بالتأكد من سير العمليات في الطريق المخطط لها، وأن الخطة تحقق الأهداف الموضوعية من دون انحراف أو إسراف في النفقات؛

- أداء مهمة الاتصال بين المستويات الإدارية المتتابعة عن طريق التقارير الرقابية حتى يصبح العاملون جميعهم وكأنهم في خط مواجهة واحد ويعملون بجهود منسقة؛

<sup>1</sup> د. قريشي محمد الصغير، د. رفاع شريفة، دروس في مراقبة التسيير، جامعة ورقلة (2015-2014)، ص. 68.

<sup>2</sup> Brigitte Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches, 5eme Edition, Ed : Dunod, 2008, p01.

<sup>3</sup> D. Leclère, Gestion Budgétaire, Eyrolles université, Paris, 1994, p206

<sup>4</sup> حاج قويدر فورين، مرجع سابق، ص 146.

- تؤدي الرقابة بالموازنة إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح وذلك عن طريق التوصل إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، سواء كان هذا الاستخدام في الأنشطة الجارية أو في الاستثمارات، كما يتحقق التوازن المالي بتوفير الاحتياجات النقدية في الوقت المناسب؛

- تتطلب رقابة الموازنة مقارنة الأداء الفعلي لكافة المستويات الإدارية مع ما هو مخطط لها، بهدف التوصل إلى الكفاية عن طريق تصحيح الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة؛

- تهدف إلى إجراء التنسيق اللازم بين الإدارات والأقسام خلال عملية تنفيذ الموازنة حتى يؤدي العاملون واجباتهم في توازن تام لتحقيق الأهداف وفقا لجدول زمني محدد وتوقيت متناسق بين الأنشطة.

### - دور نظام الموازنات في مراقبة التسيير:

إن ما توفره الموازنات من معلومات وما تستعمله من أدوات (المحاسبة-الإحصاء) تجعل مراقب التسيير يفضلها عن باقي الأدوات، لأنها شاملة من جهة ومن جهة ثانية تساعده على إعداد جداول القيادة بدقة وتقديم تقاريره حول نشاط المؤسسة بكل وضوح ومصداقية، وهذا نظرا للدور الهام الذي تلعبه والمتمثل في:<sup>1</sup>

✓ **التعبير عن الخطط العملية:** حيث تعمل الموازنات على التعبير عن الخطط العملية في شكل قيم مالية ومحاسبية مما يساعد على وضع سياسات واضحة مقدما؛

✓ **تحديد المسؤوليات:** تساعد الموازنات التقديرية على تحديد المسؤوليات كما تسمح بتفويض جيد للصلاحيات، أي تطبيق جيد للامركزية؛

✓ **الرقابة وتقييم الأداء:** حيث يتم استخدام الميزانية كأداة رقابية من خلال مقارنة النتائج الحالية مع الأهداف المحددة بميزانية كل مسؤول، وعن طريق هذه النتائج يمكن تقييم أداء الأقسام والمؤسسات؛

✓ **المساهمة في عملية التنسيق في المؤسسة:** تضمن الميزانيات تنسيقها داخليا بين مختلف الوظائف والأقسام في المؤسسة، حيث أن الأهداف المحددة والوسائل اللازمة الخاصة بكل مركز متوافقة فيما بينها.

وبالتالي يعتبر تسيير الموازنات نظاما مساعدا على مراقبة التسيير وعلى اتخاذ القرار باعتبارها تساعد على تحديد الفروقات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين أداء المؤسسة ككل.

### - حدود استعمال الموازنات في مراقبة التسيير:

بالرغم من الأهمية الكبيرة لهذه الأداة في مراقبة التسيير، إلا أنه يوجد بعض النقائص التي تؤدي إلى توخي الحذر عند استعمالها والمتمثلة في:

<sup>1</sup> محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 19.

✓ **عدم دقة التنبؤات:** عند وضع نظام الميزانيات يتم الاعتماد على مجموعة من التنبؤات المرتبطة عموماً بالمحيط الذي تعيش فيه المؤسسة، إلا أنه بالنظر للتغير المستمر للمحيط وعدم الثبات يكون من غير الممكن تحديد هذه التنبؤات بدقة والاعتماد عليها بشكل كبير، لذا يجب الانتباه عند معالجة الانحرافات الناتجة عن عدم تطابق النتائج الفعلية مع هذه الأهداف؛

✓ **عجز الميزانيات عن تمثيل الأهداف التشغيلية:** من المعلوم أن الميزانيات هي ترجمة مفصلة لأهداف المؤسسة، غير أن هناك بعض الأهداف التشغيلية لتحسين العلاقة مع العملاء، وتحسين جودة المنتجات... لا يمكن إدراجها في الميزانيات، كما أن الميزانيات تحتوي على بيانات مالية لا تعكس أداء المؤسسة بشكل جيد؛

✓ **التكلفة المرتفعة لنظام الموازنات:** يتطلب إعدادها العديد من التكاليف فمنها ما هو متعلق بعملية التنظيم الإداري والمحاسبي ومنها ما هو متعلق بعملية تكوين الأفراد، كما أن مزايا هذا النظام لا تظهر إلا بعد مدة طويلة؛

✓ **إعدادها يتطلب تقسيم المؤسسة إلى وظائف:** التغيرات الهامة التي مست محيط المؤسسات أدت إلى عدم ملاءمة القرارات الواردة في الموازنات حسب مراكز المسؤولية للعديد من الحالات، مما أدى إلى البحث عن كيفية أخرى لإعداد الموازنات بحيث تتلاءم قراراتها مع الظروف الجديدة وتوصلت جهود البحث إلى ما يعرف بالموازنة على أساس الأنشطة ABB والتي تم استنباطها من طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC، حيث تتميز هذه الموازنة عن الموازنة التقليدية بقدرتها على التخطيط والرقابة بفعالية وبتقييم الأداء باستخدام المعلومات المالية وغير المالية حول الأنشطة، وهو ما سيتم تفصيله في المطلب الموالي.

### المطلب الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

نظراً للعجز الذي لوحظ عند تطبيق الأدوات التقليدية ظهرت أدوات حديثة لمراقبة التسيير مكتملة للأدوات المذكورة أهمها:

#### الفرع الأول: محاسبة الأنشطة (ABC)

نتيجة لبعض العيوب التي ظهرت على الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف، ظهرت طرق جديدة تعمل على عقلنة التكاليف ومن أهم هذه الطرق، طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، هذه المقاربة الحديثة للمحاسبة جاءت نتيجة للتحويلات الهامة في خصائص المحيط والتي ولدت مشاكل عجزت الطرق التقليدية للمحاسبة عن حلها وفسحت بذلك المجال لظهور أدوات تأخذ في الحسبان هذه التحويلات وتستطيع التكيف معها. وهي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطريقة التقليدية وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر

الذي ساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.<sup>1</sup> حيث تعتمد هذه الطريقة في حساب التكلفة الكلية على تقسيم مراكز المؤسسة إلى مجموعة نشاطات، والمبدأ الأساسي الذي تقوم عليه هذه الطريقة هو أن النشاطات تستهلك الموارد (أعباء غير مباشرة) والمنتجات تستهلك النشاطات، فالخبرة تبين انه إذا كان التقسيم على أساس النشاط يتم بصفة صحيحة فان المؤسسة التي تكون فيها التكاليف المباشرة تمثل 30 % فإننا نجد أن 70 الى 80 % تكون تكاليف غير مباشرة، ومنه فالتكلفة الناتجة بهذه الطريقة هي أكثر دقة مقارنة بطريقة المراكز.<sup>2</sup>

وتنطلق من فكرة أن المنتجات ليست هي من يستهلك الموارد وإنما الأنشطة، وأن مختلف أنشطة المؤسسة توزع على المنتجات، وبالتالي من الأفضل تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوضاً عن تقسيمها حسب الوظائف (مراكز مسؤولية) والمنتجات، وتعويض وحدات القياس بمسببات التكاليف (inducteur) التي تعد معايير كمية وعناصر تحريك للنشاط وبالتالي تثير التكاليف، وهذا يتطلب نظرة شاملة للمؤسسة ومقاربة كلية للإنتاجية وقرباً أكثر من الميدان، وتستند محاسبة الأنشطة إلى مفهوم سلسلة القيمة ل porter وتنطلق من العلاقة الموجودة بين الأنشطة والمنتجات، وتبحث عن الأنشطة الضرورية لإعطاء قيمة للمنتجات وتكلفة هذه الأنشطة،<sup>3</sup> حيث يمثل النشاط قلب الأداة الحديثة ويرفض الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف أين تسيطر مراكز المسؤولية كمفهوم لتجميع وتوزيع الأعباء غير المباشرة.

#### -مراحل تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

تقوم طريقة ABC على أساس المراحل التالية:<sup>4</sup>

- التعريف بالأنشطة بتقسيم المؤسسة إلى نشاطات، كما يتم تحديد جميع الأعباء غير المباشرة؛
- وضع قائمة بأسماء النشاطات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على هذه النشاطات بتقييم الموارد المستهلكة في كل نشاط؛
- التعريف بمسببات التكلفة، بحيث يسمح كل مسبب تكلفة بتحميل تكاليف النشاطات على المنتجات؛
- تجميع الأنشطة على أساس مسبب التكلفة بتجميع الأنشطة ذات مسبب التكلفة المشترك في مراكز تسمى مراكز التجميع وكل مركز يضم النشاطات التي لها نفس مسبب التكلفة؛

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 269.

<sup>2</sup> Thierry Guyaubère, Jacques Muller, Contrôle de gestion, Groupe Revue Fiduciaire SA, paris, 2002, p163.

<sup>3</sup> د. نعيمة بجاوي، مرجع سابق، ص 59.

<sup>4</sup> H. Davasse , Comptabilité de gestion, gestion prévisionnelle, édition Foucher, paris, 2001, p77.

- حساب تكلفة مسبب التكلفة بقسمة مجموع الموارد المستهلكة من طرف النشاطات المجمعة في نفس مركز التجميع على حجم مسببات التكلفة الخاصة بكل مركز؛
- يتم توزيع أعباء النشاطات على المنتجات حسب استهلاك هذه المنتجات للنشاطات باستعمال التكلفة الوحودية لكل مسبب تكلفة، وبعد ذلك يتم تحميل المنتجات بالأعباء المباشرة.

#### - دور محاسبة الأنشطة في مراقبة التسيير:

لقد سمحت هذه الطريقة بالإجابة على العديد من اهتمامات مراقبة التسيير سواء في مجال تسيير التكلفة أو مجال الأداء حيث استطاعت الحصول على تكلفة ملائمة باحترام العلاقة السببية بين المنتجات واستهلاك الموارد، مما أدى إلى تقدم في مجال اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتسيير حافظة المنتجات وساهم في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة، وذلك من خلال تحقيق المزايا التالية:<sup>1</sup>

- تعتبر طريقة ABC أداة فعالة لحساب ومتابعة التكاليف، فهي تسمح بتزويد المسؤولين بمعلومات تتناسب مع الشكل الحديث للإدارة والذي يستدعي الإدارة على أساس الأنشطة، كما تبين للمدراء في المؤسسة النشاطات والأقسام الواجب تحسين أدائها والتي يجب تخفيض تكاليفها؛
- تعتبر طريقة ABC قاعدة أساسية يتم من خلالها قياس التكاليف وتحديد الهوامش حسب المنتج أو حسب كل نشاط، كما أن سعر التكلفة في طريقة ABC هو أكثر دقة من الأساليب الأخرى لأنه يتم توزيع التكاليف على أساس مسبب التكلفة وليس حجم الإنتاج، كما أنه لا يتم تحويل تكاليف قسم إلى آخر كما هو معمول به في طريقة الأقسام المتجانسة؛
- في طريقة ABC تتم معالجة الأعباء غير المباشرة كالأعباء المباشرة أي على أساس النشاط الفعلي وليس باستخدام نسب توزيع عامة، وعن طريق تطبيق ABC يمكن الحصول على التكلفة الفعلية لوحدات النشاط ومسببات التكلفة مما يسمح بإعداد الميزانيات بشكل دقيق (الميزانيات على أساس النشاط ABB).

ABC : Activity Based Costing.

ABM : Activity Based Management.

ABB : Activity Based Budgeting.

<sup>1</sup> بونقيب احمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة AMC، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة مسيلة، 2006، ص 85.

ومنه فان المؤسسة تعتمد على هذه الطريقة كأساس لتسيير المؤسسة وهو ما يطلق عليه في مراقبة التسيير "بالتسيير على أساس الأنشطة " ABM" حيث يتمثل هدفها في تحسين مقاربة "القيمة-التكلفة" انطلاقا من نشاطات تسمح بتخفيض التكاليف وزيادة العوائد، فالتسيير على أساس الأنشطة يسمح بإعادة تنظيم النشاطات والعمليات اعتمادا على الأسس التالية:<sup>1</sup>

-تحسين النشاطات التي تخلق القيمة سواء من ناحية التكلفة او الأداء؛

-تخفيض أو الغاء النشاطات التي لا تحقق قيمة مضافة مثل المخزون الكبير او أخطاء الفتورة؛

-الاستعانة بأطراف خارجية في تنفيذ النشاطات الفرعية والتركيز على النشاطات الرئيسية.

ويعتمد هذا الأسلوب على سلسلة القيمة لبورتر أين تصبح المؤسسة نظام نشاطات مترابطة ومتنافسة لخلق القيمة، وعلى إعادة تشكيل العمليات بهدف تقليص تعقد العمليات وتحسين العمليات المحققة للقيمة، كما يعتمد كذلك على المقارنة المرجعية التي تقوم على المقارنة الديناميكية للمنتوجات، الخدمات، العمليات، النشاطات للمؤسسة مع مؤسسات منافسة تصنف ضمن أفضل المؤسسات.

### الفرع الثاني: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

ظهرت الموازنة على أساس الأنشطة مع بداية تطوير طريقة التكاليف حسب الأنشطة، وترتكز على المفاهيم العامة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة مع وجود عدة اختلافات، وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها "تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، ويعكس تنبؤ الإدارة بأعباء العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الاستراتيجية المتفق عليها والمتغيرات المخططة لتحسين الأداء".<sup>2</sup>

ويعتبر منهج الموازنة على أساس الأنشطة منهج عكسي لمنهج طريقة التكلفة على أساس الأنشطة، فبدلا من ربط تكاليف الموارد بالأنشطة ثم ربط الأنشطة بالمخرجات، يتم ربط المخرجات بالأنشطة ثم ربط الأنشطة بتكلفة الموارد. ويعمل منهج الموازنة على أساس الأنشطة على تحسين دقة التقديرات المالية، كما انه يقوم على الدمج بين النموذج التشغيلي والنموذج المالي.

ويعر اعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالمراحل التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Christelle Baratay, Laurence Monaco, Contrôle de gestion, Lextenso édition, 3ème édition, 2014, p254.

<sup>2</sup> نعيمة بجياوي، مرجع سابق، ص 146.

<sup>3</sup> محمد عبد الغني عبد الحى، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء، ماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة 2013، ص26.



المرحلة التشغيلية: وفيها يتم ترجمة الطلب على المنتجات المقدر الى احتياجات من الأنشطة باستخدام معدلات استهلاك الأنشطة، ثم ترجمة هذه الاحتياجات من الأنشطة إلى احتياجات من الموارد وذلك باستخدام معدلات استهلاك الموارد، في هذه المرحلة يتم تحقيق التوازن التشغيلي من خلال تحقيق التوازن بين الاحتياجات من الموارد والموارد المتاحة؛

المرحلة المالية: وفيها يتم إعداد الخطة المالية بالاعتماد على الخطة التشغيلية وفي ضوء الموارد المطلوبة المحددة في المرحلة الأولى، فبعد تحديد الطلب على المنتجات والأنشطة والموارد اللازمة ثم السير في اتجاه عكسي بحيث يتم تحديد تكلفة الموارد اللازمة وربطها بالأنشطة، ليتم ربطها بالمنتجات، وفي هذه المرحلة يتم العمل على تحقيق التوازن المالي من خلال تحقيق التوافق بين الخطة المالية والقيم المستهدفة المحددة مسبقاً.

ومن المهم أن تقوم المؤسسة بتطبيق مدخل الإدارة بالعمليات لأنه ضروري للتميز، فمستويات الأداء المرتفعة تكون عندما تؤدي الأنشطة بالشكل الأفضل وتكون الطاقة غير المستغلة في أدنى الحدود والأداء الأفضل يتم تحسينه بشكل متواصل والأنشطة تؤدي بإتقان، وبالتالي تقوم هذه الموازنة على ترجمة الغايات الاستراتيجية وأهداف الأداء إلى أهداف على مستوى الأنشطة، وذلك انطلاقاً من ترجمة متطلبات الزبائن وتحليل استراتيجيات التنافس، وبعد ذلك تحديد الوقت، الجودة والتكلفة وترجمتها إلى أهداف على مستوى الأنشطة.

غير أنه بالرغم من أهمية هذه الموازنة هناك بعض الصعوبات التي تواجه عملية تطبيقها والتي يمكن تلخيصها في الآتي:<sup>1</sup>

- لا يمكن اعتبار النشاط فقط هو الوحدة الأساسية الوحيدة والأكثر ملاءمة؛
- صعوبة قياس الطاقات المتاحة بطريقة متجانسة لعدم وضوح العلاقة بين عناصر الموارد؛
- عدم أخذ التكاليف الثابتة على أساس الأنشطة جعل من الصعب تحديد الطاقة العاطلة أو الفائضة.

### الفرع الثالث: لوحة القيادة

إن أهم العوامل التي تساعد على قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها الاستعمال الجيد لأدوات مراقبة التسيير، وأنسب الأدوات التي تسمح بتزويد المسيرين بالمعلومات الضرورية للتحكم في سير المؤسسة على المدى القصير هي لوحة القيادة،<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نعيمة بجاوي، مرجع سابق 149.

<sup>2</sup> د. رحيم حسين، أ. بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث اقتصادية الإدارية، العدد الرابع، ديسمبر 2008، ص 20.

حيث ظهرت لوحة القيادة في ثمانينات القرن الماضي بفرنسا كأداة لمراقبة التسيير حيث تعتبر نظام معلومات هدفه الأساسي هو جعل المعلومة في متناول المسؤول بسهولة أي جعل المسؤول قريب من واقع وحدته.<sup>1</sup>

### 1- لوحة القيادة، أدواتها وأهدافها

عرف Michel Gervais لوحة القيادة بأنها " نظام معلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة على المدى القصير وتسهيل عمل المسؤولين".<sup>2</sup>

كما عرفها C. ALAZARD على أنها " مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها"<sup>3</sup>، حيث يتم إعدادها على مستوى مراكز المسؤولية أو على مستوى الإدارة العامة، ومنه يكون لدى المؤسسة اللوحات التالية:<sup>4</sup>

- **لوحة القيادة الاستراتيجية:** وتعد على مستوى الإدارة العامة بغرض مراقبة تنفيذ الاستراتيجية على المدى البعيد وتضم مؤشرات استراتيجية كالحصصة السوقية، الإنتاجية، التكاليف مقارنة بالمؤسسات المنافسة، التكوين.... الخ.

- **لوحة القيادة للتسيير:** تعد على مستوى مراكز المسؤولية وتشمل المعطيات المتعلقة بالأجل القصير وعلى فترات قصيرة (يوم، شهر، أسبوع)، حيث تسمح بمراقبة الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في أقرب وقت ممكن؛

وعموما يتمثل دور لوحة القيادة في:

- قياس الأداء لكشف الانحرافات؛
- التقليل من حالة عدم التأكد وزيادة فعالية القرارات المتخذة؛
- وسيلة اتصال بين مختلف الفاعلين في المؤسسة من خلال الانتقال السريع للمعلومات؛
- نظام يسمح بتحديد المسؤوليات وبالتالي مراقبة تنفيذ ما تم التخطيط له مسبقا.

<sup>1</sup> بن سعيد محمد، قدوري سلطان، تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، (دراسة حالة للمؤسسات الجزائرية)، ملتقى دولي، جامعة سيدي بلعباس، 2010، ص14.

<sup>2</sup> M. Gervais, op, cit, p65.

<sup>3</sup> C. Alazard, S. sépari, op, cit, p 591.

<sup>4</sup> G. Langlois et autres, op.cit., p349.

–أدوات لوحة القيادة:

- تستعمل لوحة القيادة مجموعة من الأدوات للتعبير عن مؤشرات تعكس أداء المؤسسة وتمثل في:<sup>1</sup>
- **النسب:** تعتبر أكثر الأدوات التي تمكن من التعبير عن مؤشر معين من خلال العلاقة بين عنصرين يؤثر ويتأثر كل واحد منهما بالآخر؛
  - **المنحنيات والتمثيلات البيانية:** وتمثل المدرجات التكرارية، الدوائر النسبية، وتتميز هذه الأدوات بسهولة القراءة، وبالتالي سرعة التحليل؛
  - **المنبهات والإشارات:** تعبر هذه الوسيلة عن مستوى الأداء بصورة مبسطة لتنبه المسؤولين في الوقت المناسب. حيث ان كل مؤشر داخل لوحة القيادة له ثلاث أبعاد وهي التقدير، النتيجة المحققة والانحراف. وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الشكل العام للوحات القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز معين			
الانحرافات	الأهداف	النتائج	
			الصف 1 - المؤشر A - المؤشر B الصف 2

منطقة

منطقة الأهداف

منطقة النتائج

منطقة المقاييس الاقتصادية

الانحرافات

**Source :** Claude Alazard et Sabine Sépari, Contrôle de gestion: Manuel et application, Dunod, paris, 2007, p640.

<sup>1</sup> Claude Alazard et Sabine Sépari, op.cit., p558.

-أهداف لوحة القيادة:

- تعتبر لوحة القيادة أداة هامة من أدوات مراقبة التسيير حيث تعمل على تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>
- **الرقابة والمقارنة:** فهي تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا مع النتائج المحصل عليها وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة، وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير وتشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة؛
- **الحوار والتشاور:** إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية وهذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة، إذ يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق على النتائج المتوصل إليها في إطار نشاطاتهم، وعلى المسؤول في المؤسسة أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة بالتنسيق بين مختلف الإجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات لتوحيد المعايير وخلق خطاب مشترك بين أفراد المؤسسة؛
- **تسهيل عملية الاتصال والتحفيز:** تهدف إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤولية، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين، وعلى تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجر، علاوات...)
- **أداة لاتخاذ القرار:** حيث تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة.

2- استخدام لوحة القيادة في مراقبة التسيير:

بغرض توجيه القادة في المؤسسة بشكل أفضل يجب إعداد لوحات القيادة على فترات منتظمة وبوقت كافي للقيام بالإجراءات اللازمة، وأن تتوفر هذه اللوحات على مفاتيح النجاح الأساسية وتمثل العناصر التي تمكن المؤسسة من تحقيق الميزة التنافسية والتي تسمح لها لاحقا بكسب رهان المنافسة. ففعالية لوحة القيادة ترتبط بجودة المؤشرات المكونة لها لذلك يجب أن تكون مترابطة بحيث تجيب على احتياجات المسيرين في الوقت المناسب، بسرعة وبإيجاز بما يعكس وضعية المؤسسة في وقتها.<sup>2</sup>

تصميم ووضع لوحة القيادة لا يعتبر غاية في حد ذاته فبمجرد الانتهاء من عملية التحضير، يبدأ عمل المسؤولين المتمثل

في:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> C. Alazard, S. sépari, op, cit, p 333.

<sup>2</sup> Kada Meghraoui, Pratique du contrôle de gestion, Berti éditions, Alger, 2016, p99.

<sup>3</sup> د. رحيم حسين، أ. بونقيب أحمد، مرجع سابق، ص 14.

- تحليل الانحرافات: بعد معرفة الانحرافات يتم التركيز في المرحلة الأولى على الانحرافات المهمة فقط والإسراع في تحليلها، والهدف هو تبيان مصدر هذه الانحرافات، مع التنبيه أن فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط والوظيفة، فهناك وظائف تحتاج إلى معرفة الانحرافات بشكل يومي، وأسباب الانحراف يمكن أن تكون إما خارجية (السوق، المنافسة...) أو داخلية (انقطاع المخزون، عجز تقني...)
  - شرح أسباب الانحرافات: بعد تحديد الانحرافات وتحليلها والوقوف على أهم أسبابها، ترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحرر من طرف مراقب التسيير ليكون موضوع حوار مع المسؤول المعني، ويتمحور التعليق حول الانحرافات المهمة واسبابها؛
  - البحث عن العمليات التصحيحية: العمليات التصحيحية تكون من خلال حوار بين المسؤول ومعاونيه مع الاستعانة بمراقب التسيير الذي يعمل على تقييم الأفكار واقتراح الحلول ومقارنتها، وفي الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية وإعادة إدراجها ضمن الاختيارات الاستراتيجية والخطط العملية المستقبلية للمؤسسة. فرغم الأهمية التي تحققها لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير إلا أنها قد لا تستجيب للمتابعة والتغيير الذي يطرأ في المحيط مما يزيد من التهديدات حولها، إلى جانب اكتفائها بالمعلومات المحاسبية والمالية نظراً لصعوبة الحصول على المعلومات ذات الطابع النوعي، حيث ترتبط لوحة القيادة التقليدية بمجموعة من السلبيات والمتمثلة أساساً في أنها:<sup>1</sup>
    - لا تتكيف بما فيه الكفاية مع خصوصية كل قسم؛
    - غير مرتبطة بما فيه الكفاية مع نشاطات القيادة والمقاربة العرضية؛
    - يتم اعدادها بطريقة متعاقبة بصفة متأخرة؛
    - تعديني وقت محدد بغرض الرقابة.
- فهي معدة على أساس تمكن فيه المؤسسة من معرفة كل جوانب التسيير والتحكم فيها وفق نظرية تايلور (التكلفة، الإنتاجية) لتحقيق الأداء المالي، هذا ما فرض ضرورة وجود لوحة قيادة أكثر صلة بالتطورات الحاصلة في التزامات المؤسسة المرتبطة بالجانب المالي، الاجتماعي والبيئي، والمرور من لوحة القيادة المختصرة للمعلومات التي سادت في المؤسسة إلى لوحة القيادة في الوقت الحقيقي لمتابعة وتحسين كل مستويات العمل و اتخاذ القرارات المرتبطة بالجانب المالي وغير المالي، وذلك بمتابعة متغيرات خاصة تعتبر اليوم بمثابة متغيرات مفتاح النجاح وإيجابية التنافسية وكمصدر لخلق

<sup>1</sup> C. Alazard, S. sépari, op, cit, p564.

القيمة وتحسين الأداء ، حيث تتم قيادتها ، قياسها و متابعتها من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ومن أمثلة هذه المتغيرات الجودة، المخاطر و الموارد البشرية.

### المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير المستدام

اعتمدت العديد من الأبحاث في هذا المجال على الكثير من أدوات مراقبة التسيير لمتابعة وتحليل تطور الأداء الشامل للمؤسسات، وفي هذا الصدد يمكن أن ندرج أهم الأدوات المعتمدة في تقييم الأداء لتحقيق التنمية المستدامة.

### المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازن المستدام

من أهم نماذج قياس الأداء الشامل بطاقة الأداء المتوازن المستدام، حيث تعتبر من الأساليب والتقنيات الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المؤسسات، لكن قبل التطرق لهذه البطاقة الشاملة لأبعاد التنمية المستدامة يجب التطرق أولاً لبطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأساسية الأربعة.

### الفرع الأول: بطاقة الأداء المتوازن

#### 1- ماهية بطاقة الأداء المتوازن

إن فكرة بطاقة الأداء المتوازن جاءت كاستجابة لحاجة المؤسسات إلى أدوات لترجمة استراتيجيتها إلى عمل ورقابة، حيث قام Robert Kaplan و Norton David بابتكار بطاقة الأداء المتوازن كأداة لترجمة المسائل غير الملموسة إلى أهداف استراتيجية مؤثرة وفعالة، وتطورت هذه البطاقة منذ وضعها بإدخال هذا المفهوم كإطار جديد لقياس أداء المؤسسات، فقد تم اقتراحها بالأساس لتعويض النقص في التسيير الذي يعتمد فقط على المؤشرات المالية التي تعطي نظرة عن النتائج المحققة، فهي مؤشرات متابعة ولكنها لا تعطي نظرة على مؤشرات الأداء المستقبلية ولا على كيفية خلق قيم جديدة من خلال الاستثمار في العملاء، الموردين، الموظفين، التكنولوجيا والتطوير.<sup>1</sup>

وقد عرف كابلان ونورتن بطاقة الأداء المتوازن على أنها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدرء الإدارات العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء منظماتهم".<sup>2</sup> وتعرف كذلك على أنها: "نظام إداري يترجم رؤية واستراتيجية المنظمة إلى مجموعة شاملة من مؤشرات الأداء التي توفر الإطار الكامل لتنفيذ استراتيجيتها، ولا تعتمد على تحقيق الأهداف

<sup>1</sup> R .S.Kaplan ,D.P.Norton, Comment utiliser le tableau de bord prospectif, édition d'organisation ,3<sup>ème</sup> tirage, paris, 2003, p26.

<sup>2</sup> R. Kaplan, D. Norton, The Balanced Scorecard measures that drive performance : Harvard Business Review, 1992, p70.

المالية فحسب، بل تؤكد أيضا الأهداف غير المالية التي يجب أن تحققها المنظمة وذلك لمقابلة أهدافها المالية<sup>1</sup>، حيث ينظر للتقييم المتوازن للأداء على أنه نظام للإدارة وليس فقط مجرد نظام لقياس الأداء والذي يمكن المؤسسة من إيضاح الرؤية الخاصة بها واستراتيجيتها مع بيان كيفية ترجمة هذه الرؤية الاستراتيجية إلى خطط وأنشطة تنفيذية. إذ يعمل هذا الأسلوب لتقييم الأداء على توفير الأدوات والمؤشرات بما يساعد على تحقيق مستوى متميز من النجاح المستقبلي، لذلك فإن هذا الأسلوب لا يركز فقط على المقاييس المالية وما يرتبط بها من أهداف، بل يتضمن محاور مختلفة، يمثل كل منها محركا من محركات الأداء لتلك الأهداف ويعمل على قياس أداء المؤسسة من خلال حركة التوازن بين المحاور الأربعة الأساسية للبطاقة<sup>2</sup>.

وحتى تكون هذه البطاقة متوازنة يجب أن تصمم بطريقة تضمن التوازن بين النقاط التالية<sup>3</sup>:

-الأهداف الطويلة الأجل والقصيرة الأجل؛

-المؤشرات المالية وغير المالية؛

- قياس الأداء الماضي ومؤشرات التطور في المستقبل؛

-الأداء الخارجي والأداء الداخلي.

فمن ميزات بطاقة الأداء المتوازن أنها تعتبر أداة تنظيمية لأنها تسمح بإيجاد حوار هرمي مكثف، وهي أداة للاتصال من خلال<sup>4</sup>:

-وضوح وإجماع على الاستراتيجية؛

-التقارب والربط بين الأهداف الفردية والتنظيمية؛

-الربط بين الأهداف الاستراتيجية والميزانيات؛

-تحديد المبادرات الاستراتيجية والحصول على التغذية العكسية للمعلومات لتنظيم التعلم الاستراتيجي.

ومنه فهي تسمح بـ:

-الإيصال الجيد للاستراتيجية لفرق العمل والعمال والموظفين؛

<sup>1</sup> Charles Horngren et autres, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4<sup>ème</sup> édition, Pearson éducation, France, 2010, p92.

<sup>2</sup> د. محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005، ص ص126-127.

<sup>3</sup> Fabine Guerra, Pilotage stratégique de l'entreprise, le rôle du tableau de bord prospectif, édition de Boeck université, Bruxelles, 2007, p112.

<sup>4</sup> Nicolas Berland (2009), Mesurer et piloter la performance, E-book, www .management .free.fr, p132.

- ترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى أهداف وتدابير للفرق والعمال؛
- خلق رابط بين الأداء والأجر.

فبواسطة بطاقة الأداء المتوازن يستطيع المسؤولون في المؤسسة قياس كيفية خلق القيمة لربائهم الحاليين والمستقبليين من طرف مراكز الربح، وبالاهتمام بالأداء المالي توضح بطاقة الأداء المتوازن مؤشرات الأداء العالي (المتفوق) لخلق قيمة طويلة الأجل وتنافسية، حيث تم تحسين بطاقة الأداء المتوازن لتتجاوز نظام قياس الأداء وتصبح الإطار التنظيمي لنظام الإدارة الاستراتيجية<sup>1</sup>.

## 2-محاور بطاقة الأداء المتوازن:

دعمت بطاقة الأداء المتوازن المحور المالي بمحاور تحقق نجاح المؤسسة المستقبلي المتوازن وتتمثل هذه المحاور في المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية، ومحور التعلم والنمو، حيث تبحث هذه الوسيلة تعزيز المؤشرات الأكثر ارتباطا بالاستراتيجية<sup>2</sup>.

**- المحور المالي:** هو الذي يقيس تقليديا مستوى وتطور الأداء المالي للمؤسسة، حيث يعد أحد أهم محاور تقييم الأداء، و يمثل نتاج هذا المحور مقاييس موجهة لتحقيق الأهداف والوقوف على مستوى الأرباح المحققة لاستراتيجية المؤسسة، من خلال العمل على تخفيض مستويات التكاليف بالمقارنة مع مستويات التكاليف لمؤسسة منافسة<sup>3</sup>، ويعتبر هذا المحور هو المحصلة النهائية لكافة التغيرات التي تتم في المحاور الأخرى، حيث أن جميع هذه المحاور ينصب التحسين فيها في نهاية الأمر إلى تحسين موقف صافي ثروة المساهمين أو الملاك، والتي قد تكون في شكل تعظيم ربحية السهم أو معدل عائد مرتفع على الأصول المستثمرة<sup>4</sup>.

وبما أن نظام التقييم المتوازن للأداء يعتمد على ربط الأهداف المالية للمؤسسة باستراتيجية المؤسسة ذاتها، فإن أي مقياس يتم اختياره أو تحديده لقياس الأداء المالي للمؤسسة يجب أن يكون مرتبطا بعلاقة وثيقة باستراتيجية المؤسسة وعلاقات السبب والنتيجة مع المحاور الأخرى، فلوحة القيادة المتوازنة تزود المدراء بإطار عمل متكامل يتم من خلاله ترجمة

<sup>1</sup> R .S.Kaplan ,D.P.Norton(2003), op.cit., p27.

<sup>2</sup> Françoise Giraud, Olivier Saulpic et Autres, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, paris, 2004, p 99.

<sup>3</sup> وائل محمد صبحي ادريس، ادريس محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 171.

<sup>4</sup> أ.د محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 13.



استراتيجية المؤسسة إلى مجموعة متناسقة من مؤشرات الأداء.<sup>1</sup> إذا فالمؤشرات المالية تعكس ما يتوقعه المساهمين من المؤسسة وهي تتوافق مع المؤشرات التقليدية لقياس الأداء المالي.<sup>2</sup>

**-محور العملاء:** تعتمد معظم المؤسسات في الوقت الراهن على وضع متطلبات وحاجات العملاء في قلب استراتيجيتها، لما يشكل لها هذا الجانب من أهمية كبيرة تنعكس في قدرة المؤسسة على المنافسة و بقائها واستمرارية نشاطها في سوق المنافسة، والذي يتحقق من خلال مقدرة المؤسسة على تقديم المنتجات بجودة عالية وبأسعار معقولة، فقد أخذت بطاقة الأداء المتوازن من خلال احتوائها على منظور العملاء حاجات و متطلبات العملاء والتي تقيسها من خلال مؤشرات تعكس وضع العميل بالنسبة للمؤسسة، كرضا العميل، الحصة السوقية، معدل العملاء، التكاليف الكلية للعملاء.... الخ<sup>3</sup> وبهذا فإنها تغطي تلك القضايا التي تتعلق بإبداء الرأي التي تهدف للتعرف على رغبات واحتياجات العملاء.<sup>4</sup> حيث يسعى هذا المحور إلى تقييم مجموعة من النقاط مثل:<sup>5</sup>

- كيف ينظر الزبائن إلى المؤسسة ومدى رضاهم عن خدماتها؟
- هل نجحت المؤسسة في مواجهة المنافسين؟
- هل يتوقع استمرار المنافسة في السوق؟

فهو المحور الذي يجمع المؤشرات التي تسمح بقياس كل ما من شأنه خلق رضا حالي ومستقبلي للزبائن.<sup>6</sup> ولنجاح تطبيق نظام التقييم المتوازن للأداء في هذا الجانب فإنه يجب على مديري المؤسسة أن يحددوا طبيعة ونوعية العميل الذي يجب العمل على تحقيق رضاه، وكذلك حدود ومجال السوق الذي يمكن ممارسة النشاط من خلاله ومجال المنافسة مع الآخرين. ويتم قياس أداء المؤسسة على ضوء مدى النجاح المحقق للهدف الاستراتيجي المتمثل في تحقيق رضا العملاء.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> R.S.Kaplan et D.P.Norton, le tableau de bord prospectif, traduit par M.Sperry, édition organisation, paris, 2001, p. 35.

<sup>2</sup> Françoise Giraud, Olivier Saulpic et Autres, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, paris, 2004, p 100.

<sup>3</sup> وائل محمد صبحي ادريس، ادريس محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 171.

<sup>4</sup> د. مجيد الكرخي، مرجع سابق، 129.

<sup>5</sup> نعيمة بجاوي، خديجة لدرع، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر 2011، ص 79.

<sup>6</sup> Denis choffel, François Meyssonier, Dix ans de débat autour du BSC, Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, 2005, p61.

<sup>7</sup> ا.د محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 138.

-محور العمليات الداخلية: تشكل العمليات الداخلية حجر الأساس في تكوين قدرة المؤسسات الأدائية والتنافسية، فهو البحث على الطريقة التي تدار بها العمليات والتي من شأنها خلق ميزة تنافسية للمؤسسة، حيث تعرف على أنها "جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات الأخرى، والتي من خلالها يتم مقابلة حاجات العملاء وأهداف المساهمين".<sup>1</sup> ويراد بها العمليات التشغيلية الداخلية التي تجري في المؤسسة مثل عمليات التطوير فيها والمحافظة على مستوى الأداء العالي لهذه العمليات، حيث يتعامل هذا المحور مع العناصر والأنشطة الداخلية لعمليات التشغيل بالمؤسسة لتحديد المراحل الداخلية التي يحدث فيها نوع من الصعوبات والمشاكل أثناء الإنتاج، ومحاولة التغلب عليها برفع مهارات وكفاءات عمليات التشغيل والإنتاج. تشكل العمليات الداخلية حجر الأساس في تكوين قدرة المؤسسة الأدائية والتنافسية، ففي إطار هذه العمليات تتجسد قدرة وإمكانية المؤسسة على الأداء والإنجاز وتحقيق الأهداف، ومن بين المؤشرات التي وضعتها بطاقة الأداء المتوازن لهذا المحور معدل دوران المخزون، سرعة الاستجابة لطلبات الزبائن، دقة التخطيط... الخ. والتحسين في هذه المرحلة يساعد النشاط على تحقيق:<sup>2</sup>

- ✓ وضع أفضل حصة السوق التي تخص المؤسسة؛
- ✓ تحقيق العوائد المالية المناسبة لتطلعات المساهمين.

لذلك يقترح كابلان ونورتن Kaplan et Norton ضمن هذا الإطار نموذجاً لسلسلة القيمة يمكن للمؤسسات استعماله عند إعدادها لبعض العمليات الداخلية حيث يشمل هذا النموذج ثلاث دورات أساسية:<sup>3</sup>

- **دورة الإبداع:** أين تقوم المؤسسة بالإحاطة بالسوق لمعرفة الحاجيات والمتطلبات الجديدة للزبائن ومن ثم خلق وتطوير منتجات وخدمات تتناسب مع حاجياتهم؛
- **دورة العمليات:** حيث يتم تحديد التصميم المطلوب للمنتجات، وأسلوب انتاجها ثم تنتقل إلى تجهيز المنتجات التي تقدم للعملاء؛

<sup>1</sup> طاهر محمد منصور الغالي، وائل محمد صبيحي ادريس، مرجع سابق، ص 224.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق.

<sup>3</sup> D. Norton, R. Kaplan, Le tableau de bord prospectif : Pilotage Stratégique : les 4 axes de succès ; 7ème tirage éd d'organisation, paris, France, 2002, p 111.

• **دورة خدمات ما بعد البيع:** وهي المرحلة الأخيرة من دورة حياة المنتج والتي تركز فيها الأنشطة على تحديد طبيعة ونوعية الخدمات المقدمة للعملاء ما بعد عملية التجهيز، وتدخل ضمن هذه الدورة المدة الزمنية المحددة لتقديم الخدمات وبرامج التدريب التي تعدها المؤسسة لتدريب عملائها على استخدام المنتجات المقدمة.<sup>1</sup>

**–محور التعلم والنمو:** يهتم أساسا بالطريقة التي تدار بها الموارد البشرية والمعارف والتي تمكن المؤسسة من تحقيق الأهداف الاستراتيجية المحددة، إذ يعد بعد التعلم والنمو الأساس الذي تبنى عليه بطاقة الأداء المتوازن حيث يحدد البنية التحتية التي ينبغي على المؤسسة بناؤها لخلق نمو طويل الأجل، وذلك بالاعتماد على ثلاث مصادر أساسية هي:<sup>2</sup>

**الأفراد:** من خلال سياسة الأجور والحوافز، لخلق الدافع لدى العاملين بالالتزام بقواعد ونظم العمل وتحفيزهم على تحسين مستويات الأداء وكل ما يفيد في تحقيق نمو جيد لنشاط المؤسسة؛

**الأنظمة:** يعتبر تفعيل نظام المعلومات وتطبيقها بشكل يتفق مع الظروف المتاحة عاملا أساسيا ومهما في نجاح عملية التعلم والنمو؛

**الإجراءات التنظيمية:** وذلك باستثمار قدرات العاملين عن طريق التدريب وتنمية المهارات وتطوير الكفاءات وإدخال أنظمة المعلومات الحديثة وتطوير الإجراءات التنظيمية، فيتوجب على كل عامل أن يبحث عن الابتكار والتحسين لكل جوانب العمل في المؤسسة للحفاظ على المزايا التنافسية وتحسينها.

**3-العلاقة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:** يتضمن الإطار العام لنظام بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد رئيسية تتفاعل وتتكامل فيما بينها ضمن ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة من أجل تحقيق رؤية واستراتيجية المؤسسة، كما يمكن إضافة عناصر أخرى وهذا حسب المؤسسة وظروفها وبيئتها عملها، فمثلا يمكن أن تعتبر مؤسسة ما جانب البيئة كمحور رئيسي يؤثر في عملياتها وتعتبر مؤسسات أخرى جانب الموارد البشرية.<sup>3</sup> كما تتصل الأبعاد الأربعة فيما بينها من خلال علاقة السبب والنتيجة حيث يدعم كل بعد الآخر وتساهم مجتمعة في قياس مدى تحقيق الاستراتيجية، حيث يمثل المحور المالي

<sup>1</sup> فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن (BSC) ونظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2007، ص 104.

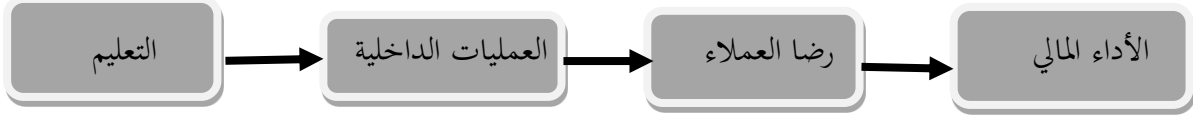
<sup>2</sup> عبد الرحيم محمد، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسساتي: مدخل قياس الأداء المتوازن، المحاور والمميزات، بحوث وأوراق عمل المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2007، ص 227.

<sup>3</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، قياس الأداء المتوازن: المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، ص 14، أنظر الموقع:

<http://www.Faculty.ksu.edu.Sa/87521/doclibl/...doc>

النتيجة النهائية التي تشترط رضا العملاء والذي هو كذلك مرتبط بالتنظيم الجيد للعمليات التي تستند على التحفيز الكافي للفاعلين في المؤسسة ونظم المعلومات الفعال وذلك وفق العلاقة الموضحة في الشكل التالي:<sup>1</sup>

الشكل (11): العلاقة السببية بين المحاور الأربعة



Source : Françoise Giraud, Olivier Saul pic et autres, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino Edition, paris, 2004, p 102

ومنه فالمحاور الأربعة ليست متناقضة بل هي متكاملة، ويوضح الارتباط السببي بين هذه المحاور الهيمنة النهائية للمحور المالي. ويؤكد كابلان ونورتن أن تحقيق المحاور يتم بشكل تسلسلي، حيث تسمح جهود التعلم والنمو بتحسين العمليات الداخلية مما يؤدي إلى رضا الزبائن، ثم في النهاية إلى زيادة النتائج المالية التي تحقق رضا المساهمين. ومنه فبطاقة الأداء المتوازن ليس عبارة عن مجموعة بسيطة من المؤشرات الموزعة على أربعة أبعاد مختلفة، فالترابط والاعتماد المتبادل بين هذه الأبعاد يعد نقطة جوهرية في البطاقة، حيث أن تحقيق استراتيجية المؤسسة يعتمد على علاقة السبب والنتيجة التي تربط أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ببعضها. ومنه فالعلاقات السببية لا تقتصر فقط على أبعاد البطاقة وإنما تشمل الأهداف والمؤشرات، فإذا أظهر مؤشر معين أداء أدنى مما كان متوقعا يمكن دراسة وتحليل الفارق أو الخلل من خلال الرجوع إلى المؤشرات المتواجدة بالمستوى السابق، وضمن هذا السياق يؤكد العديد من الباحثين أن كل مؤشر من مؤشرات البطاقة يدخل ضمن علاقة منطقية من السبب والنتيجة التي تربط النتائج المرجوة من تنفيذ الاستراتيجية مع محركات الأداء التي تقود نحو تلك النتائج.

ويبرز هذا التفاعل بين هذه الأبعاد وفق المسارات التالية:<sup>2</sup>

- الأهداف: تعبر عن النتائج المنشود بلوغها، والتي تساهم في تحقيق رؤية واستراتيجية المؤسسة، حيث توزع الأهداف على كل أبعاد البطاقة ويؤدي تحقيقها إلى تحقيق التوجه الاستراتيجي للمؤسسة؛
- المؤشرات: عبارة عن صيغة أو تركيبة قابلة للقياس الكمي تعكس مدى التقدم نحو تحقيق الهدف المحدد؛

<sup>1</sup> Françoise Giraud, Olivier Saul pic et autres, op.cit., p.102.

<sup>2</sup> د. مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص. 131.

- المعايير (الغايات أو القيم المستهدفة): يمثل النتائج المرجوة أو المراد بلوغها من تنفيذ الأهداف، وعادة ما يعرفها بقيم رقمية يجب الوصول إليها أو تحقيقها؛

- المبادرات: تشير إلى البرامج والمشاريع التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف.

## الفرع الثاني: بطاقة الأداء المتوازن كنظام للإدارة الاستراتيجية

### 1- مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق استراتيجية المؤسسة

يؤكد porter بان الاستراتيجية هي إيجاد المواءمة بين أنشطة المؤسسة والبيئة، وفي حالة عدم وجود المواءمة فليس هناك استراتيجية متميزة لأن نجاح الاستراتيجية يقوم على إيجاد التكامل بين أنشطة المؤسسة و بيئتها،<sup>1</sup> وقد تطور هذا المفهوم انطلاقاً من الدراسات الميدانية لمستشارين محولين إيجاد قياسات واقعية ممكنة و مفيدة لمفهوم الاستراتيجية لغرض أن يكون تطبيقه فعالاً في المؤسسات، لذلك قام كل من Kaplan et Norton بتطوير نموذج القياس المتوازن للأداء ليستخدم في مجال الإدارة الاستراتيجية بالإضافة إلى استخدامه في مجال قياس الأداء، حيث تم الربط بين الاستراتيجية والنظام المتوازن للأداء في تطوير قياس الأداء مع إيجاد علاقة بينه وبين الاستراتيجية. بطاقة الأداء المتوازن تعد أداة للإدارة الاستراتيجية، حيث أشار كابلان ونورتن إلى أن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة للإدارة الاستراتيجية أكثر منه أداة لتقييم الأداء، وذلك نظراً لمساهمتها الفعالة في تنفيذ وتقييم استراتيجية المؤسسة، إذ تخفض معدل الفشل في تنفيذ الاستراتيجية بما يقارب 2.90% وأشار كابلان ونورتن أن هناك أربعة من الأنشطة الأساسية التي يجب أن تنفذ بدقة وجدية من أجل النجاح في تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن:<sup>3</sup>

- تقديم استراتيجية واضحة واختيار التدابير اللازمة لها، فلا بد من وضع استراتيجية واضحة لجميع المكونات والأفراد داخل المؤسسة وبعد ذلك يجب اتخاذ تدابير تتماشى مع الاستراتيجية؛

- التدابير الداخلية لسجل الأداء المتوازن يجب أن تنبع من الأعمال والعمليات التي تكون لها أكبر الأثر على العملاء، بما في ذلك العوامل التي تؤثر في دورة الزمن والجودة ومهارات الموظفين والإنتاجية، كما أن كل مؤشر قياس أداء محدد ينبغي تحسينه لضمان أن يصبح جزءاً لا يتجزأ من عمليات المؤسسة؛

- إن تنفيذ منهج بطاقة الأداء المتوازن يحتاج إلى استراتيجية إدارة تغيير ويجب أن يكون محاذياً له، وأثار ذلك يجب أن يكون مفهوماً، هذه الاستراتيجية لا بد أن تتبع التسلسل الهرمي لشبكة من الأنشطة المترابطة.

<sup>1</sup> د. هاني عبد الرحمن العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، الرياض، 2009، ص ص 19-20.

<sup>2</sup> R. Kaplan, Norton, comment utiliser le tableau de bord prospectif, op .cit, p 04.

<sup>3</sup> د. هاني عبد الرحمن العمري، مرجع سابق ص 151.

وضمن هذا الاتجاه تأتي بطاقة الأداء المتوازن محاولة التركيز على الأولويات المهمة من الأهداف والقياسات، وبذلك فهي لا تمثل مؤشرات فقط، بل تساهم كأداة لتوجيه الأفعال وإرشاد الأداء ضمن العملية الاستراتيجية للمؤسسة، وهكذا فان بطاقة الأداء المتوازن تمثل أداة مهمة لجعل الاستراتيجية أكثر تركيزا على قياسات محددة ونتائج مرغوبة وليس مجرد خطة بمؤشرات عامة غير مترابطة. فالاستراتيجية ليست عملية إدارية منعزلة، فهناك سلسلة متصلة تبدأ من مهمة المؤسسة (Mission) هذه المهمة تترجم الى سلوكيات للأفراد في المؤسسة تتماشى مع مهمة المؤسسة وتدعمها والنظام الإداري عليه التأكد من أن هذه الترجمة نفذت بشكل جيد. وهي مرحلة من سلسلة منطقية حيث أن المؤسسة تمر من حالة الإعلان عن مهمتها إلى مستوى العمل اليومي المجسد من طرف العمال والموظفين.<sup>1</sup>

فلوحة القيادة المتوازنة توفر إطارا لرصد الاستراتيجية لخلق القيمة على أربعة محاور للوصول الى النتائج الاستراتيجية:<sup>2</sup>

**محور مالي:** استراتيجية النمو، الربحية والمخاطر ووجهة نظر المساهمين؛

**محور العملاء:** استراتيجية خلق القيمة والتمايز من وجهة نظر العملاء؛

**محور العمليات الداخلية:** الأولويات الاستراتيجية بالنسبة لمختلف العمليات التشغيلية التي تجلب رضا العملاء والمساهمين؛

**محور التعلم والنمو:** الأولويات الاستراتيجية من أجل خلق مناخ ملائم للتغيير والتطور والنمو.

ففي مجال الاستراتيجية فإن خلق الثروة يكون بتوحيد جهود المؤسسة من خلال توحيد الوحدات التنظيمية من أجل العمل على تحقيق القيمة على مستوى الوحدات التنظيمية التشغيلية، في هذا المجال أغلبية النظريات تركز على الوحدات التنظيمية، الهدف منها تقديم عرض قيمة للزبون تكون كافية لجلبه لاقتناء سلع وخدمات الوحدة المعنية، ويمكن تلخيص أربعة نماذج من العروض في أربعة نقاط تتمحور حولها عامة المنافسة بين الوحدات التنظيمية:<sup>3</sup>

-أفضل سعر بيع (عرض المنتج وبسعر أقل)؛

-منتجات رائدة، المنتجات والخدمات المقدمة تعكس بشكل كبير الأداء المتوفر؛

-حلول شاملة، التحكم في توليفة المنتجات والخدمات بما يسمح بإيجاد حلول لمشاكل زبائن المؤسسة؛

-قاعدة الأنظمة، القاعدة المقترحة تصبح معيار للقطاع في عرض المنتجات والخدمات.

<sup>1</sup> R. S. Kaplan, D. P. Norton (2003) op.cit. p 78.

<sup>2</sup>I. p 26.

<sup>3</sup> R .S.Kaplan, D.P.Norton, L'alignement stratégique, créer des synergies par le tableau de bord prospectif, édition d'organisation, paris, 2007, p15.

فالوحدات التنظيمية تطور خريطة طريق استراتيجية ولوحات قيادة متوازنة تسمح بـ:

-الحصول على توافق استراتيجي لأعضاء الإدارة العامة؛

-نشر واعلام الاستراتيجية للموظفين من أجل المشاركة في تطبيقها؛

-تفضيل تخصيص الموارد طبقا للاستراتيجية المحددة؛

-مراقبة وقيادة فعالية الاستراتيجية المطبقة.

كل هذه الأنشطة تسمح للوحدة التنظيمية بخلق القيمة من خلال علاقتها بالزبائن، فأغلبية المؤسسات المتطورة تتكون من حافظة الوحدات التشغيلية، والمحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن لوحدة تشغيلية تحدد طريقة خلق القيمة للمساهمين من خلال علاقة موثقة مع الزبائن والريادة للعمليات الداخلية، هذه العمليات يتم تحسينها بشكل مستمر، والتفاعل حول هذه المحاور الأربعة لاستراتيجية الوحدات التشغيلية يتسع بشكل طبيعي لتطوير لوحة قيادة للمؤسسة، لذلك فإن أهداف المحاور الأربعة تكون إجابة للأسئلة التالية:<sup>1</sup>

-المحور المالي: كيف يتم تعظيم القيمة المحققة للمساهمين من خلال حافظة الوحدات التشغيلية الاستراتيجية؟

-محور العملاء: كيف يتم توزيع العملاء من أجل زيادة القيمة الكلية المحققة للزبائن؟

-العمليات الداخلية: كيفية إدارة عمليات الوحدات التشغيلية الاستراتيجية بالكيفية التي تسمح بتحقيق

اقتصاديات السلم أو تحقيق تكامل سلسلة القيمة؟

-التعلم والتطوير المهني: كيفية تطوير وتوزيع الأصول المعنوية؟

## 2-الخريطة الاستراتيجية لبطاقة الأداء المتوازن:

تعمل بطاقة الأداء المتوازن على تنفيذ الاستراتيجية المتبعة للمؤسسة اعتمادا على الخريطة الاستراتيجية، التي تمثل مخطط بياني يوضح عمليات واستراتيجية المؤسسة، حيث تساعد المؤسسة على رؤية استراتيجيتها بطريقة منظمة ومتكاملة بوضع العلاقة السببية بين الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن وتبيان كيفية تحول الأصول الغير المادية إلى نتائج مادية<sup>2</sup>. حيث تتمتع الخريطة الاستراتيجية بمجموعة من الخصائص أهمها<sup>3</sup>:

- تحتفظ بكل المعلومات في صفحة واحدة وهذا يبسط ويسهل الاتصالات الاستراتيجية؛

<sup>1</sup> R. S.Kaplan, D.P.Norton, op.cit., p17.

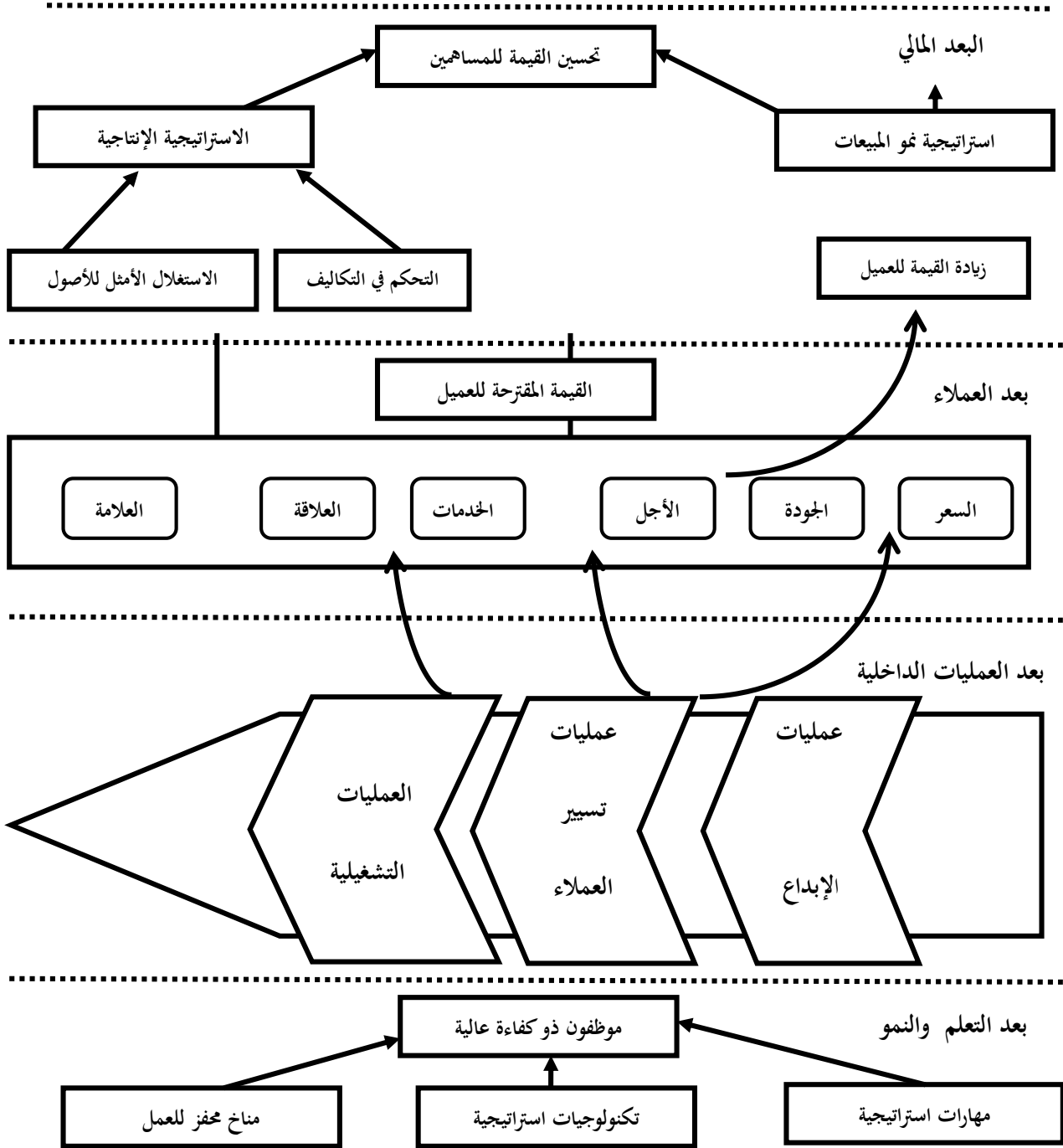
<sup>2</sup>R. S. Kaplan et D. P. Norton, comment utiliser le tableau de bord prospectif, op.cit., p75.

<sup>3</sup> مسلم علاوي السعيد وآخرون، بطاقة العلامات المتوازنة، مدخل للإدارة المستدامة، دار الكتب العلمية، ط1، بيروت، لبنان، 2014، ص 279.

- تتضمن البطاقة أربعة أبعاد (مالي، عملاء، عمليات داخلية، تعلم ونمو)، مترابطة مع بعضها وتوضح في صفحة واحدة؛
  - يصف البعد المالي محصلة تتابع نتائج ابعاد البطاقة، ويهدف الى خلق قيمة مستدامة للمالكين في المدى البعيد مستخدما استراتيجية رفع الإنتاجية لتحسين هيكل التكاليف وتعزيز قيمة الزبون؛
  - تظهر البطاقة من خلال الخريطة كيف تتم مساندة العناصر الأربعة للتحسين الاستراتيجي كل من (قيادة التكاليف، زيادة استغلال الموجودات، مصادر جديدة للعوائد، زيادة قيمة الزبون)، تتم مساندة كل من (السعر، الجودة، الوفرة، الاختيار، الوظيفة، الخدمة، الشراكة، العلامة التجارية)؛
  - تساعد العمليات الداخلية وعمليات ادارة الزبون من منظور داخلي على إيجاد خصائص المنتج والخدمة، في حين يساعد الابداع، الانتظام والعمليات الاجتماعية في إيجاد العلاقات وتكوين التصور الواضح عن المؤسسة؛
  - تساعد جميع هذه العمليات من خلال تخصيص راس المال البشري وراس المال المعلوماتي وراس المال التنظيمي (ثقافة المؤسسة والقيادة، التناغم والعمل الجماعي)؛
  - تمثل الأسهم التي تربط الاجزاء علاقات السبب والنتيجة.
- والشكل الموالي يوضح مثال عن الخريطة الاستراتيجية لبطاقة الأداء المتوازن مصممة من قبل Kaplan et Norton:



الشكل رقم(12): الخريطة الاستراتيجية لبطاقة الأداء المتوازن



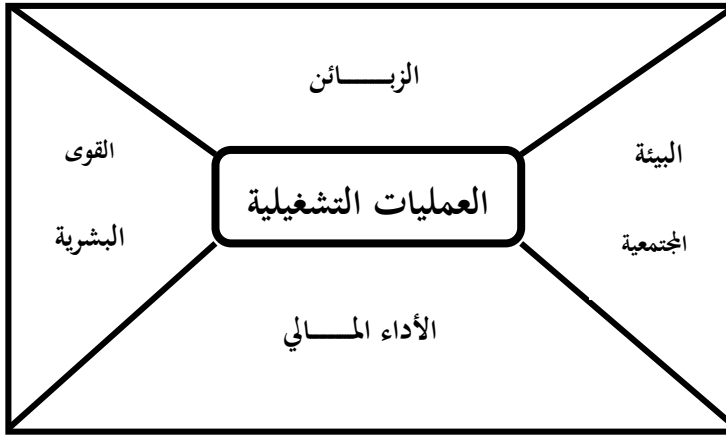
Source : Kaplan, R. S. et Norton, D, comment utiliser le tableau de bord prospectif, Edition d'organisation ,3emes tirage, paris, 2003, p105.

الفرع الثالث: بطاقة الأداء المتوازن المستدام

1- خصوصية بطاقة الأداء المتوازن المستدام

لقي نموذج بطاقة الأداء المتوازن انتقادات عديدة أهمها صعوبة تطبيقه نظرا لوجود صعوبات في النظام والمدة الزمنية التي يتطلبها لتطويره، هذا بالإضافة إلى أنها أهملت المعلومات الخاصة بالمسائل الاجتماعية والبيئية المرتبطة بالأداء، بالرغم من حاجة أطراف كثيرة لها ومن كونها موضعا للوائح والقوانين، حيث اقترح Hockerts عام 2001 إعداد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة كامتداد لبطاقة الأداء المتوازن الأولى، مع إضافة بعد خامس يحتوي على مؤشرات تقيس كل من الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات،<sup>1</sup> و يوضح الشكل الآتي نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام.

الشكل رقم (13): نموذج بطاقة الأداء المستدام



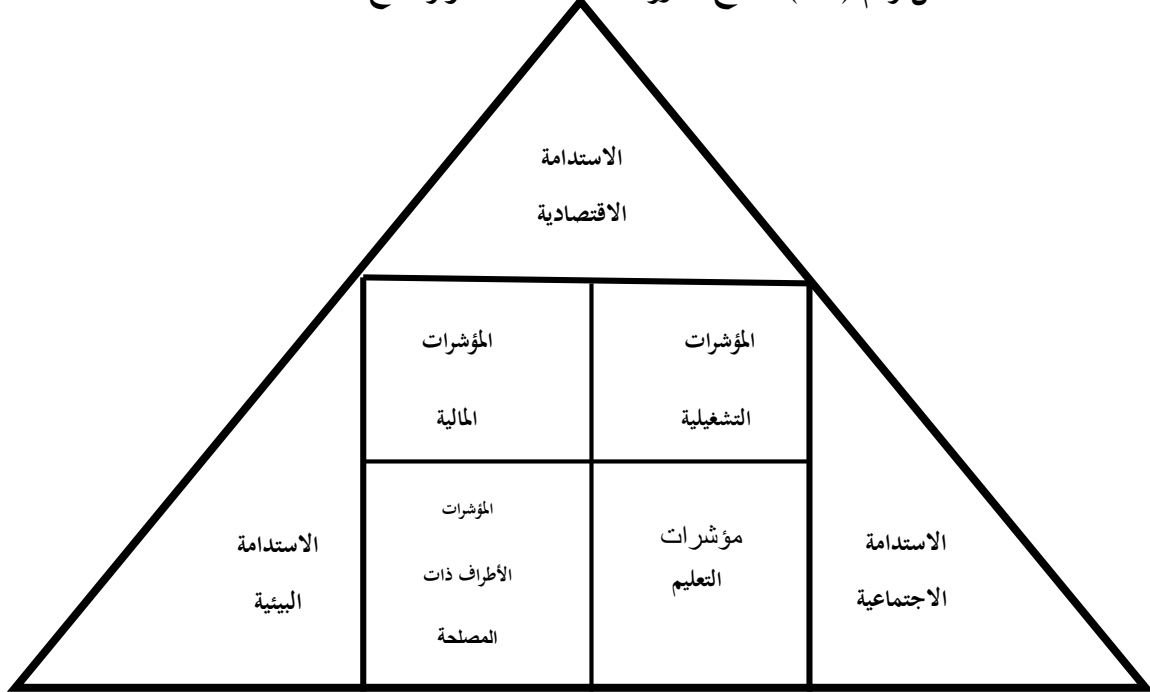
المصدر: رضوان محمد العناني، بناء نموذج قياس وتقييم أداء الشركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة - رسالة دكتوراه غير منشورة - جامعة عمان، الأردن، 2004، ص 3

إن الهدف من دمج مؤشرات الأداء البيئي والاجتماعي في البطاقة الأساسية الأولى هو قياس وتقييم الأداء الشامل للمؤسسة حتى تستطيع هذه الأخيرة تعظيم قيمة المساهمين وتقديم أحسن خدمة للعملاء في إطار المساهمة في التنمية الاجتماعية والمحافظة على البيئة. حيث تقوم آلية الأداء المتوازن المستدامة على "تحديد الأهداف البيئية والاجتماعية وربطها ببعضها البعض عن طريق سلسلة من علاقات السبب والنتيجة، كما يجب تحديد مؤشرات الأداء الحاكمة واستخدامها طبقاً لأربعة

<sup>1</sup> Dohou Angèle, Berlande Nicole, Mesure de la performance globale des entreprises, 28<sup>émé</sup> congrès de L'AFC « comptabilité et environnement », France, 2007, P14.

أنواع من استراتيجيات المنظمة الخاصة بالاستدامة<sup>1</sup>، والشكل التالي يوضح كيفية دمج أبعاد بطاقة الأداء المتوازن مع أبعاد التنمية المستدامة:

الشكل رقم (14): دمج محاور بطاقة الأداء المتوازن مع أبعاد التنمية المستدامة



المصدر: نادية راضية عبد الحليم: دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2005، المجلد 21، العدد 2، ص23.

ويتضح من خلال الشكل أنه يمكن ربط المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن بالأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة وذلك من خلال أربعة أنواع من المؤشرات التي تدعم الأداء الشامل، فإذا كانت التنمية المستدامة توفر موضوعات هامة يجب إدخالها في مهام واستراتيجيات وعمليات المؤسسة التي تهتم بالمستقبل فإن إطار بطاقة الأداء المتوازن يناسب تماما هذا التحدي حيث يشمل مجالات هامة للاستدامة كرضا الأطراف ذات المصلحة والتعليم.

ولقد حاول الكثير من الباحثين جعل بطاقة الأداء المتوازن التي اقترحها كل من نورتن وكابلان أداة تستعمل في تطبيق استراتيجيات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أو بعبارة أخرى جعلها أداة لقياس الأداء الشامل للمؤسسة بدلا من الاكتفاء

<sup>1</sup> نادية راضية عبد الحليم: دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2005، المجلد 21، العدد 2، ص23.

بقياس الاداء المالي فقط، ومن هؤلاء الباحثين هناك بيكر Bicker سنة 2001، و Figge سنة 2002، و Zingale سنة 2004.<sup>1</sup>

إلا أن هؤلاء الباحثين كانت لهم آراء متعددة في كيفية إدماج بعد الاستدامة في بطاقة الأداء المتوازنة، وذلك وفق ثلاث إمكانيات:

• دمج المقاييس البيئية والاجتماعية في الأبعاد الاربعة للبطاقة؛

• إضافة بعد خامس يأخذ الأمور البيئية والاجتماعية في الحسبان؛

• تكوين بطاقة خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي.

**2-تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام:** يرى العديد من الباحثين أنه قبل البدء في تصميم بطاقة الأداء المتوازن

المستدام لا بد من توفر مجموعة من المتطلبات والشروط الأساسية هي:

✓ لا بد من أن تؤدي عملية تصميم البطاقة إلى دمج البعد البيئي والاجتماعي في نظام إدارة أعمال المؤسسة؛

✓ على بطاقة الأداء المتوازن المستدام أن تستجيب لخصائص ومتطلبات الاستراتيجية والجوانب البيئية

للمؤسسة، لذلك فلا يجب تصميم البطاقة بشكل عام وإنما يجب مراعاة حاجيات وخصائص كل مؤسسة

أو وحدة أعمال على حدى؛

✓ لا بد من دمج الجوانب البيئية والاجتماعية وفقا لأهميتها الاستراتيجية، وهنا يطرح التساؤل حول ما إذا

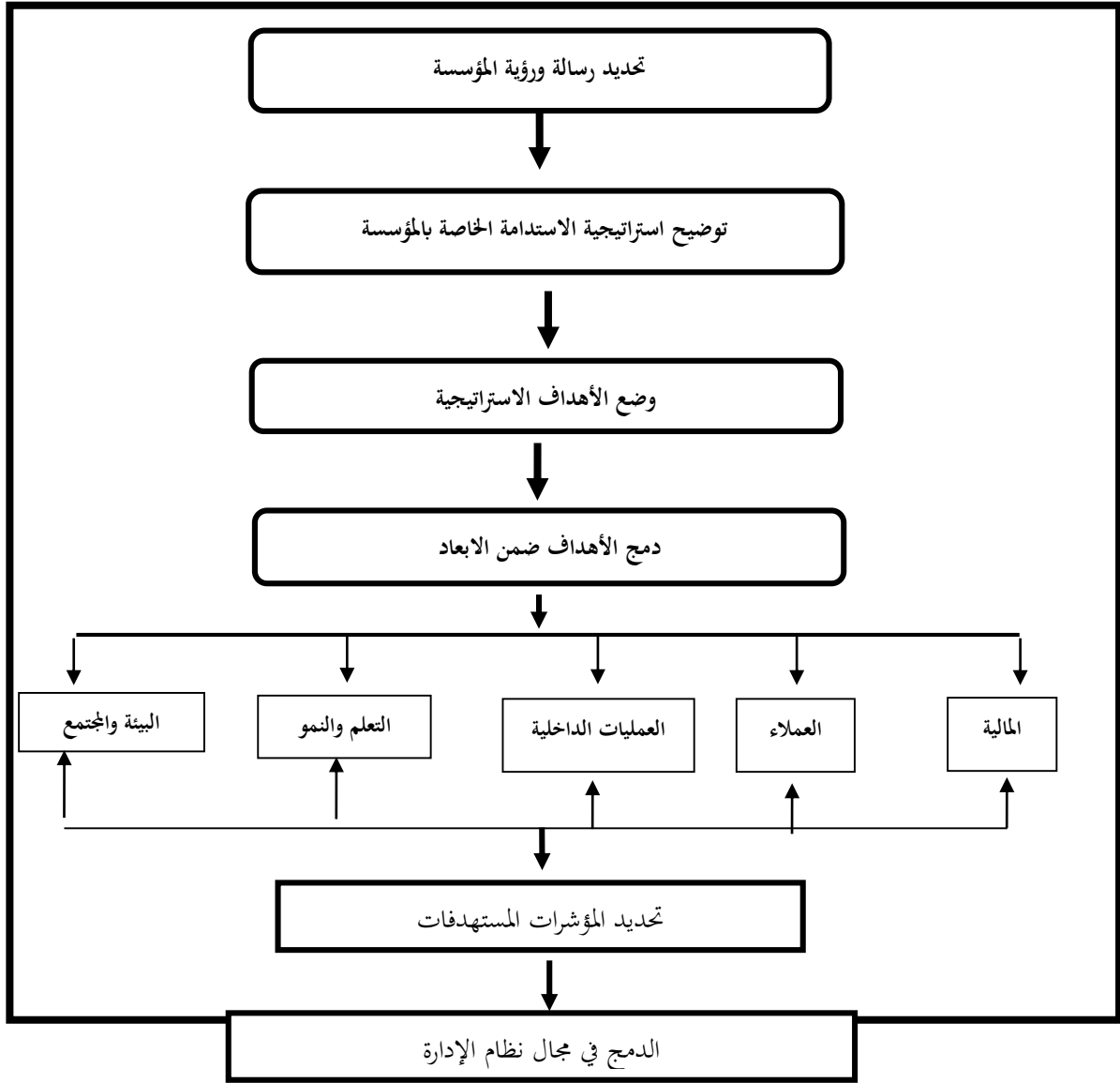
كان إدخال بعد إضافي يعد فعلا ضروريا.

وبالاعتماد على القواعد السابقة فان تصميم هذه البطاقة يتم عبر ستة خطوات أساسية، كما هو موضح في الشكل

الموالي:

<sup>1</sup> Michel Carron et Françoise Quairel, Evaluer les stratégies de développement durable : l'utopie mobilisatrice de la performance globale, RoR – revue de l'organisation responsable – édition ESKA, paris, 2006, P13.

الشكل رقم(15): خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام



المصدر: ربيعة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة (2013)-

ص 105، (2014).

يتضح من الشكل السابق أن عملية تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام لا تختلف عن تصميم بطاقة الأداء المتوازن التقليدية، حيث يلاحظ أن تحديد الرؤية وصياغة استراتيجية الاستدامة تعد حجر الأساس ونقطة البداية التي من خلالها يتم تحديد الأهداف، المؤشرات والمستهدفات ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

المطلب الثاني: لوحة القيادة للرأس المال الفكري Skandia Navigator

الفرع الأول: مفهوم رأس المال الفكري

يعرف (Stewart 1997) رأس المال الفكري في كتابه الذي يحمل عنوان "(راس المال الفكري) الثروة الجديدة للمنظمات: بانه المادة الفكرية، المعرفة، المعلومات، الملكية الفكرية والخبرة التي توضع قيد الاستخدام من أجل خلق الثروة الراجعة".

كما يعرف (العنزي 2001): رأس المال الفكري بانه: "المعرفة المفيدة التي يمكن توظيفها واستثمارها بشكل صحيح لمصلحة المنظمة".<sup>1</sup>

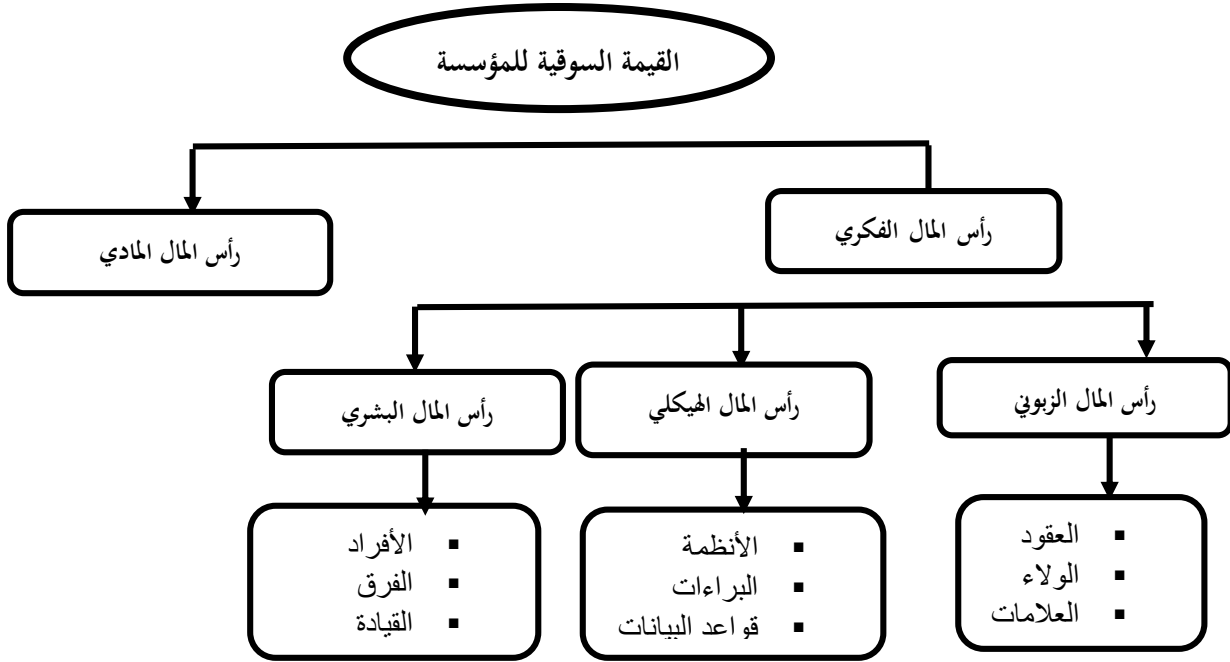
مما سبق يمكن القول أن رأس المال الفكري يعبر عن كل الموارد البشرية بما يمتلكون من خبرات ومهارات وكفاءات، وكل حقوق الملكية والعلاقات التي تملكها المؤسسة وتستخدمها لزيادة كفاءتها وأدائها. ويتكون رأس المال الفكري من ثلاثة مركبات أساسية وهي:<sup>2</sup>

- **رأس المال البشري:** هو المعرفة التي يمتلكها ويولدها العاملون مثل المهارات والخبرات والابتكارات وعمليات التحسين والتطوير، ويعتبر راس المال البشري كنز للمؤسسة وهو الأكثر قدرة على تحديد نفسه وتوليد القيمة، لذلك على المؤسسة استقطاب أفضل المواهب البشرية، المحافظة على أفضل العاملين وإيجاد بيئة للتعلم؛
- **رأس المال الهيكلي:** ويرتبط بالبنية التحتية للمؤسسة والداعمة للعاملين، ويتضمن البنية المادية كالبنائيات والاجزاء المادية للحاسبات، البرمجيات، براءة الاختراع، العلامات التجارية وأي أصول غير ملموسة تمتلكها المؤسسة كتاريخ المؤسسة وسمعتها؛
- **رأس المال الزبوني:** هو قيمة العلاقات التي تقيمها المؤسسة مع زبائنها من خلال زيادة رضا الزبائن وولائهم ومدى الاحتفاظ بهم. وبصفة عامة يعتبر بانه رأس المال العلاقات ويشمل جميع الموارد المتعلقة بالعلاقات الخارجية للمؤسسة مثل علاقة المؤسسة مع العملاء، الموردين والشركاء في البحوث والتطوير. ويمكننا تمثيل مكونات رأس المال الفكري من خلال المخطط ال

<sup>1</sup> دهان محمد و أ. محمد بوشري، نموذج لوحة قيادة رأس المال الفكري بين النظرية والتطبيق، مداخلة في إطار الملتقى الدولي الخامس حول راس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، ديسمبر 2011، ص 5.

<sup>2</sup> فرحاتي لوزية، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل المعرفة: دراسة حالة مؤسسة الامننت عين التوتة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015-2016، ص ص 76-77.

الشكل رقم (16) هيكل رأس المال الفكري في المؤسسة



المصدر: نجم عبود نجم، إدارة المعرفة: المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

2007، ص 295.

الفرع الثاني: نموذج سكانديا نافقاتور (Skandia Navigator)

أطلق اسم (Skandia Navigator) على نموذج قياس رأس المال الفكري نسبة إلى اسم المؤسسة التي تم اختبار هذه الأداة لأول مرة لديها، ويعني (المستكشف الاسكندنافي) وهو عبارة عن لوحة قيادة مقتبسة من لوحة القيادة الأنجلوساكسونية (بطاقة الأداء المتوازن لكابلن ونورتن)، إلا أنها تهتم برأس المال الفكري ويتكون من خمسة محاور لخلق القيمة تتمثل في القدرة المالية، العلاقة مع الزبائن، العمليات التنظيمية، الموارد البشرية والتجديد والابتكار والتطوير.<sup>1</sup>

عندما عين "ليف ادفنسون L.Edvinson" سنة 1990 مديرا لوظيفة إدارة الرأسمال الفكري (intellectual capital) بشركة (Skandia) ♦ أوكلت إليه مهمة إعداد أداة لقياس الرأسمال الفكري، فكان أول تقرير حول الرأسمال

<sup>1</sup> Didier Lambert, Capital immatériel et systèmes d'information, la recherche au CIGREF, cahier n° 4, paris, septembre 2008, p34.

♦ Skandia : هي شركة متعددة الجنسيات تعمل في مجال التأمين و الخدمات المالية تتواجد بستوكهولم بالسويد.

الفكري تم إعداده بجوي هذه الأداة، والتي أدرجت في التقرير السنوي للتسيير للمؤسسة سنة 1994. وقد تم تطوير هذه الأداة من قبل (Malone et Edvinson) سنة 1997 لتصبح على الصيغة التي هي عليها اليوم<sup>1</sup>. وقد قام هذان الباحثان باختبار هذه الأداة لأول مرة لدى شركة سكانديا سنة 1999 الذي بقي يحمل اسمها، أما ما يميزه عن باقي الأدوات المستعملة في قياس أداء المؤسسة هو أنه "يحتوي على بعد خاص بالمسئولية الاجتماعية، ذلك أن أهم ابتكار جاءت به هذه الأداة هو الاهتمام الكبير بالموارد البشرية حيث أنه تم مراعاة ودمج جزء مهم خاص بالأداء الاجتماعي والمتعلق بالأفراد. وعليه فإن البعد المتعلق بالعنصر البشري حضي بالاهتمام اللازم من خلال التركيز على قياس كفاءة وقدرة الأفراد والمتطلبات التي يجب على المؤسسة أن توليها لهم حتى تضمن تأهيلهم"<sup>2</sup>. فهذه الأداة تركز على مفهوم رأس المال غير المادي، حيث تستعمل الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن مع إضافة محور جديد هو البعد البشري برؤية جديدة.

حيث يشبه هذا النموذج بالمنزل بحيث<sup>3</sup>:

- الجانب المالي يمثل السقف وهو يلخص ما تم القيام به في الماضي، والمؤشرات في هذا المجال هي كلاسيكية مع إمكانية إضافة قياسات جديدة؛
  - محور الزبائن ومحور العمليات الداخلية يمثلان جدران المنزل، ويقودان إلى خلق القيمة في المؤسسة؛
  - محور التجديد والتطور يمثل ركائز المنزل، هذا المجال يمثل الطريقة التي تحضر بها المؤسسة مستقبلها والمسافة التي تقطعها مقارنة بالماضي.
- حيث يشكل كل من محور الزبائن، محور العمليات الداخلية ومحور التجديد والتطوير رأس المال الهيكلي للمؤسسة، والمحور البشري أو الرأس المال البشري هو قلب البيت، فهو يغذي الميادين الأخرى لرأس المال غير المادي ويشمل، الكفاءات ووضعيات الأجراء، وهو خليط الخبرة وروح التجديد للأجراء.

ويمكن عرض نموذج لوحة قيادة الرأسمال الفكري من خلال الشكل التالي:

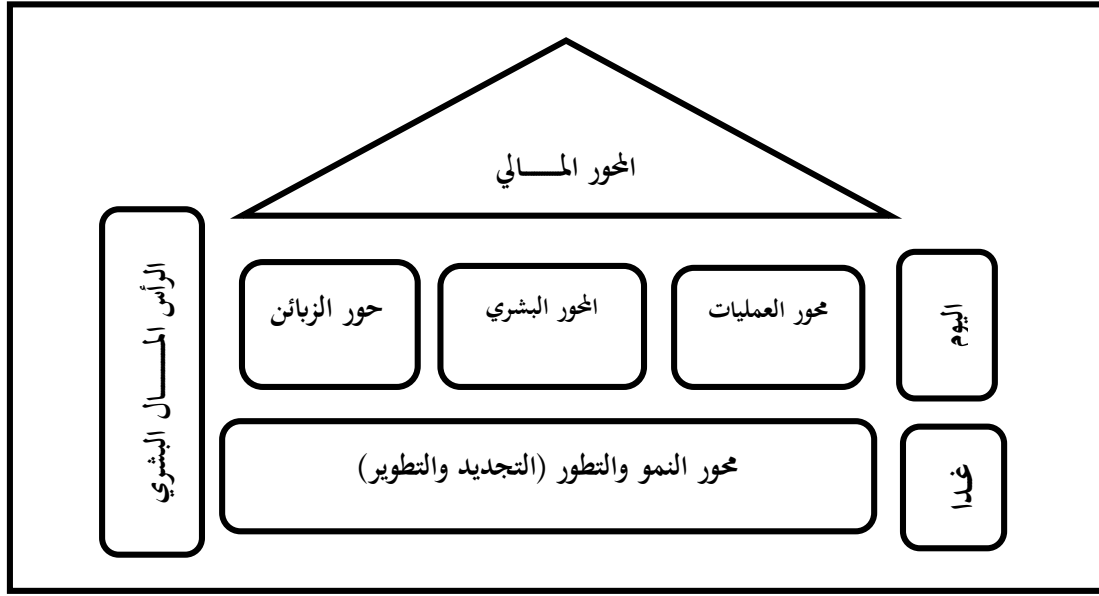
<sup>1</sup> Wegmann Grégory, les tableaux et bord du capital intellectuel, AFNOR édition, France, 2009, p07.

<sup>2</sup> العايب عبد الرحمن، مرجع السابق، ص 199.

<sup>3</sup> وهيبية مقدم، مرجع سابق، ص 171.



الشكل رقم (17): لوحة قيادة الرأسمال الفكري



المصدر: وهيبة مقدم، تقييم مدى استجابة منظمات الاعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية: دراسة تطبيقية على عينة من مؤسسات الغرب الجزائري، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة وهران، (2014-2013)، ص 171.

وفق هذا النموذج فان الرأسمال البشري مرتبط بالقدرات المبنية على الكفاءات وتخص الموارد البشرية فقط، في حين إن الرأس المال الهيكلي يرتبط بالقدرات المبنية على باقي الأصول والتي لا تمت بأي صلة للموارد البشرية. إن أهم عنصر في العملية الاستراتيجية وفق هذا النموذج يكمن في قدرة المؤسسة على إدماج الكفاءات الفردية للموارد البشرية، وبذلك يحاول النموذج ترجمة أو تحويل جزء من الرأسمال البشري إلى رأسمال هيكلي ويكون ذلك بإعطاء قيمة للرأسمال البشري وكذلك باعتماد واسطة أسلوب إدارة متناسق ومتراط بين هذين النوعين من رأسمال.

### الفرع الثالث: قياس رأس المال الفكري

يعتمد نموذج سكانديا Skandia على أكثر من مئة مؤشر في قياس وتقييم الرأس المال الفكري، غير أن هناك انتقادات توجه إلى كثير من هذه المؤشرات اذ يجري التشكيك في قدرة بعض المؤشرات على القياس الدقيق لرأس المال الفكري، وفي هذا المجال يقترح Edvinson et Malone بعض المؤشرات الخاصة بلوحة القيادة للرأس المال الفكري وهذا حسب كل محور من المحاور الخمسة لهذه اللوحة:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Wegmann Grégory, Op. Cit, p08.

مؤشرات البعد البشري:

- محددات التحفيز، القيادة، التمكين؛
- دوران العمالة Turnover؛
- نسبة المسيرين من الرجال ومن النساء؛
- تحكم العمال في تكنولوجيا المعلومات.

مؤشرات البعد المالي:

- العوائد، القيم السوقية والقيمة المضافة لكل عامل؛
- العوائد الصافية، العائد على الأصول؛
- الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات، عوائد العمليات الجديدة؛
- الوقت المخصص للزبائن من طرف العمال.

مؤشرات بعد الزبائن:

- الحصة السوقية؛
- محدد الرضا لدى الزبائن؛
- زبائن مرتبطون بتكنولوجيا المعلومات؛
- وفاء الزبائن.

مؤشرات بعد التجديد والتطوير:

- الفرص المتاحة للابتكار؛
- الاستثمار في التكوين والزمن المخصص له؛
- النفقات الخاصة بالبحث والتطوير؛
- تكاليف وظيفة التسويق.

مؤشرات بعد العمليات:

- مستوى ووزن الإدارة؛
- مستوى تكنولوجيا المعلومات؛

- الاختلالات الوظيفية؛
- العلاقات مع العمال.

و قد حاول الباحث Martory عام 2001 تطوير هذا النموذج و ذلك بإدماجه ضمن نظام مراقبة التسيير للمؤسسة معبرا أن مراقبة التسيير الاجتماعية هي إحدى مكونات نظام مراقبة التسيير ، وكان هدف الباحث من القيام بذلك هو مساعدة المؤسسة في قيادة أداؤها الاقتصادي والاجتماعي في آن واحد، حيث أن مراقبة التسيير تتطلب الاستعانة بمؤشرات مالية واقتصادية لتتبع وتيرة نمو المؤسسة وإلى مؤشرات اجتماعية للحكم على المناخ الاجتماعي السائد في المؤسسة والحكم على مستويات تحفيز الموارد البشرية بغرض الحكم على قدرة المؤسسة على التطور، وفي هذا المجال يقترح الباحث Martory قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة بالاستعانة بجملة من المؤشرات أهمها،<sup>1</sup> السياسة الاجتماعية للمؤسسة، سياسة الأجور للمؤسسة، المناخ الاجتماعي والتصرفات الاجتماعية للأفراد، العلاقات الثنائية بين العمال و الإدارة، صورة وسمعة المؤسسة في الداخل و صورة و سمعة المؤسسة في الخارج.

<sup>1</sup> Laurent cappelletti, le contrôle de gestion Socio-économique : les enjeux conception et implantation, revue finance, contrôle stratégie, volume 9, N° 09, mars 2006, p140

خلاصة الفصل الثاني

ساعدت أدوات مراقبة التسيير التقليدية على تقييم ونجاح المؤسسات لمدة طويلة وكان هذا النجاح نتيجة الظروف المناسبة التي تميزت بارتفاع الطلب وقلة المنافسة، لكن مع تغير محيط الأعمال وتميزه بالتعقيد ودخول مفهوم التنمية المستدامة أصبحت هذه الأدوات غير كافية لتقييم الأداء الشامل للمؤسسات. واستجابة لهذه التغيرات تم تطوير أهداف وتقنيات وأدوات مراقبة التسيير حتى تتمكن المؤسسة من مواجهة الصعوبات المتنامية، ويتطلب ذلك من الإدارة النجاح الدائم في إيصال الاستراتيجية لجميع المستويات في المؤسسة، وبالنظر إلى الأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير في المؤسسة لا بد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة سواء الأدوات التقليدية أو الأدوات الحديثة والمستدامة.

فالنقائص التي شملتها الأدوات التقليدية بتركيزها على المؤشرات المالية فقط جعلها غير كافية للتقييم، وهو ما تداركته الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير بالربط بين الجانب التنفيذي والاستراتيجي، ثم طورت هذه الأدوات لتأخذ بعين الاعتبار الجوانب الاجتماعية والبيئية المؤثرة على أداء المؤسسة، ومن أهمها بطاقة الأداء المتوازن المستدام ولوحة القيادة للرأس المال الفكري التي تسعى للكشف عن الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي.

حيث دعمت بطاقة الأداء المتوازن المحور المالي بمحاور تحقق نجاح المؤسسة المستقبلي المتوازن (محور العملاء، محور العمليات الداخلية، ومحور التعلم والنمو) بالإضافة إلى دمج البعد البيئي والاجتماعي، ترتبط فيما بينها بعلاقة السببية، فالعلاقات السببية لا تقتصر فقط على أبعاد البطاقة وإنما تشمل الأهداف ومؤشرات القياس.

أما لوحة القيادة للرأس المال الفكري فتهتم برأس المال الفكري وتتكون من خمسة محاور لخلق القيمة تشمل القدرة المالية، العلاقة مع الزبائن، العمليات التنظيمية، الموارد البشرية والتجديد والابتكار والتطوير، وأهم ابتكار جاءت به هذه الأداة هو الاهتمام الكبير بالموارد البشرية حيث تم مراعاة ودمج جزء مهم خاص بالأداء الاجتماعي والمتعلق بالأفراد، وعليه فإن البعد المتعلق بالعنصر البشري حضي بالاهتمام اللازم في هذه الأداة.

# الفصل الثالث

أسس الأداء الشامل للمؤسسة

في إطار التنمية المستدامة

تمهيد:

ساهم ظهور مفاهيم التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في إعادة النظر في مفهوم الأداء، فقيام التنمية المستدامة على مبدأ خلق التوازن بين الأبعاد الثلاثة، الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية بتحقيق أهداف مالية واجتماعية وبيئية تربط بين المؤسسة والوسط الذي تنشط فيه، شكل الأساس لقياس الأداء الشامل اعتمادا على مؤشرات متعددة المعايير بغرض تقييم أداء المؤسسة باستمرار لتحديد مدى بلوغ الأهداف القصيرة والطويلة الاجل، وذلك عن طريق تحديد الانحرافات وتحليلها لمعرفة نقاط القوة والضعف في أداء المؤسسة الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

لذلك سيتم من خلال هذا الفصل التطرق لأساسيات الأداء الشامل وأبعاده الرئيسية باعتباره القاسم المشترك بين مراقبة التسيير والتنمية المستدامة، انطلاقا من المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الأداء والأداء الشامل؛

المبحث الثاني: الأداء الاقتصادي وأدوات قياسه؛

المبحث الثالث: الأداء الاجتماعي وأدوات قياسه؛

المبحث الرابع: الأداء البيئي وأدوات قياسه.

### المبحث الأول: ماهية الاداء والأداء الشامل

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسات بشكل عام، وهو مفهوم واسع ومحتوياته متجددة بتجدد وتغير مكوناته

خاصة مع تبني المؤسسة لمبادئ التنمية المستدامة، أين أصبح الأداء مفهوماً أوسع ليشمل كل أبعاد الاستدامة وهو ما يعرف بالأداء الشامل.

#### المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء

#### الفرع الأول: الأداء والمفاهيم المرتبطة به

#### 1- مفهوم الأداء:

ينبع الاختلاف حول مفهوم الأداء من تعدد المعايير والمقاييس التي تعتمد في تقييم الأداء وقياسه التي يستخدمها المدراء والمؤسسات، وعلى الرغم من هذا التنوع فإن أغلب الباحثين يعبرون عن الأداء من خلال النجاح الذي تحققه المؤسسة في تحقيق الأهداف.<sup>1</sup>

تعددت تعاريف الأداء نظراً لتعدد الأبعاد التي يتكون منها، وفيما يلي بعض التعاريف حيث:

يراد بالأداء لغة، إتمام، إجراء، إنجاز، تحقيق، تنفيذ، عمل، قيام، وفاء، إن جملة هذه المعاني تستند في الأصل إلى مسمى الأداء المستمد من الكلمة الإنجليزية (Perform) والذي اشتق بدوره من الكلمة الفرنسية القديمة (Performer) والذي يعني تنفيذ مهمة أو تأدية عمل؛<sup>2</sup>

وحسب (Robin Welsma) فالأداء هو "إمكانية المنظمة في تحقيق ما تصبو إليه من أهداف بعيدة المدى"؛<sup>3</sup>

أما حسب (Peter Drucker) فالأداء هو "قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال"؛<sup>4</sup> كما عرفه بعض الباحثين بأنه "القدرة على الإنتاج بفعالية (باستهلاك القليل من الموارد) للسلع والخدمات التي تستجيب لطلب السوق (الجودة، الأجل، النمو) بما يسمح بتحقيق فائض لتحريك النظام الاقتصادي"؛<sup>5</sup>

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي، أساسيات الأداء، وبطاقة الأداء المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 38.

<sup>2</sup> د. مجيد الكرخي، مؤشرات الأداء الرئيسية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص. 29.

<sup>3</sup> علاء فرحان طالب، حركة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء، عمان، 2011، ص 65.

<sup>4</sup> Drucker Peter, l'avenir du management selon Drucker, Ed d'organisation, paris, 1999, p 73.

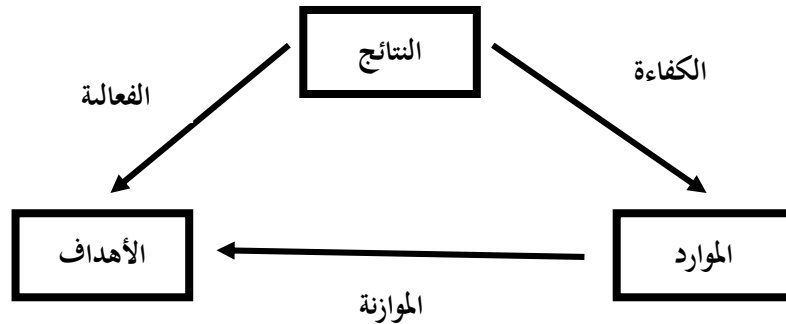
<sup>5</sup> P.Lorino, L'économiste et le manager, ENAG, Alger, 1991, P56.

الملاحظ من خلال هذه التعاريف أن مفهوم الأداء يتكون من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة، فالكفاءة تعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الهدف المنشود بأقل التكاليف وبأقل جهد وأقل وقت، والحصول على أعلى المخرجات من أقل المدخلات. أما الفعالية فهي درجة تحقق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.<sup>1</sup>

كما يرى Zahar و Pearce بان الأداء هو "النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المنظمة لتحقيق أهدافها"<sup>2</sup>، فقد ركزا من خلال هذا التعريف على البعد البيئي الداخلي والخارجي للمؤسسة، ومدى قدرتها على تكييف عناصر ذلك البعد لتعزيز أنشطتها باتجاه تحقيق أهدافها. ومن جانب آخر فإن مفهوم الأداء اقتصر لدى الكثير من الباحثين على إسهامات المورد البشري دون غيره من الموارد في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال درجة تحقيق وإتمام المهام الموكلة إليهم، حيث يعبر الأداء عند بعضهم عن "قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله".<sup>3</sup>

ويرى Angelier J.P. أن "أداء المؤسسة يتجسد في قدرتها على تنفيذ استراتيجيتها وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية".<sup>4</sup> بينما يرى Bartoli بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين عناصر النتائج، الموارد والأهداف والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

### الشكل رقم (18) مثلث الأداء



Source : Bartoli Annie, le management dans l'organisation publique, édition Dunod, paris, 2009, p79.

<sup>1</sup> Annie Bartoli, le management dans l'organisation publique, Dunod, France, 2009, P 39.

<sup>2</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي: أساسيات الأداء وبطاقة القيم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 39.

<sup>3</sup> أد السعيد بريش، د. نعيمة مجاوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة: ملبنة الاوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 01 / 2011/2012، ص28.

<sup>4</sup> J.P. Angelier, économie industrielle, Opu, Alger, 1993, P168.



من خلال الشكل يتضح ان بُعد الكفاءة، بُعد الفعالية وبعُد الموازنة، هي عناصر يجب التوفيق بينها لأن أخذ كل منها بمعزل عن الأبعاد الأخرى من شأنه أن يسمح بالوقوع في مخاطر لا يمكن التحكم فيها أو تتبعها. مما سبق يتضح أن مفهوم الأداء يشمل البعد الاستراتيجي، بالإضافة إلى بعدي الكفاءة والفاعلية لذلك يمكن القول ان الأداء هو فعل يعكس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها سواء على المستوى الاستراتيجي أو العملي باستغلال كامل وعقلاني للموارد المتاحة.

## 2- إدارة الأداء:

إدارة الأداء يراد بها الأنشطة التي تضمن استمرار العمل حتى بلوغ الأهداف بطريقة فاعلة وكفؤة، ويمكن لإدارة الأداء أن تركز على أداء المؤسسة بشكل عام وعلى إدارة الموظفين وعمليات الإنتاج، إضافة الى العديد من المجالات الأخرى، فالإدارة الفاعلة في أي مؤسسة هي التي تحقق المواءمة بين حاجات نظام الأداء وأهداف المؤسسة بما يسهل التنفيذ الفعال للأهداف الاستراتيجية والتشغيلية فيها، فإدارة أداء الموظفين يتطلب استخدام برنامج متكامل يؤدي إلى تحقيق عائد كبير على الاستثمار من خلال مجموعة من المزايا للمبيعات والفوائد والارتفاع بالكفاءة التشغيلية وتفجير الطاقات الكامنة لدى الموظفين باستمرار وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق تنمية للمبيعات، خفض تكاليف المؤسسة، وقف التجاوزات، التقليل من الوقت المستغرق في خلق التغييرات الاستراتيجية أو التشغيلية.<sup>1</sup>

## 3- الكفاءة والفعالية:

يرتبط مفهوم الأداء بعدة مصطلحات أهمها مفهوم الفعالية والكفاءة، فارتباط الأداء بمدى النجاح في تحقيق الأهداف المحددة التي يرتبط تحقيقها بكفاءة وفعالية المؤسسة وعليه سوف نقوم بتفصيل هذين المصطلحين:

● **الكفاءة:** هي العلاقة بين النتائج أو المنتجات المحصلة "الأداء" والوسائل المستعملة "تكاليف ذات الطبيعة المختلفة"، وهذه العلاقة (تكلفة/أداء) ذات معنى خاصة في المقارنة بين المؤسسات.<sup>2</sup>

فالكفاءة تتعلق بإنجاز المهمة بطريقة سليمة وتقاس بالنظر للعلاقة بين المدخلات والمخرجات، فتخفيض تكلفة الوحدة المنتجة مع المحافظة على النوعية يعتبر مؤشرا على زيادة الكفاءة، وكذا زيادة الإنتاج مع بقاء التكاليف على حالها، فالمؤسسة الهادفة للنمو والتطور لا بد أن تؤمن إمكانيات استمرار تدفق مواردها لكي تعمل بشكل فعال ومستمر، خاصة وأن واقع البيئة المعاصرة يتسم بمحدودية الموارد المتاحة مما يجعل المؤسسة تعاني باستمرار من

1 د. مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص. 33.

2 ناصر دادي عدون، الاتصال ودوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية، دراسة نظرية وتطبيقية، دار المحمدية، الجزائر، 2004، ص 20.

شح الحصول على الموارد بالكميات والنوعيات اللازمة لأداء أنشطتها. لذلك لا بد أن تقوم المؤسسة باعتماد الأسلوب الرشيد في التوجه نحو الأمثلية في استخدام الموارد المتاحة، وكذلك محاولة التوفيق بين الأهداف المقصود الوصول إليها وما يتوافر لديها من موارد.<sup>1</sup>

نستنتج مما سبق أن الكفاءة تعني عمل الأشياء بطريقة صحيحة، كما أن جوهر الكفاءة يتمثل في تعظيم الناتج وتدنية التكاليف، بمعنى آخر يمكن تمثيل الكفاءة بمعادلة يحتوي أحد طرفيها على بلوغ أقصى ناتج بتكاليف محدودة ومعينة، بينما يحتوي الطرف الآخر على بلوغ الحد المقرر من الناتج بأقل تكلفة. وتقاس الكفاءة عادة كما يلي:

$$\text{الكفاءة (النسبة)} = \frac{Rm}{Mr} = \text{المدخلات / المخرجات}$$

حيث:

$Rm$ : النتائج المحققة (الأهداف المحققة)

$Mr$ : الموارد المستخدمة (الوسائل المستعملة)

كما يمكن أن تقاس الكفاءة (نسبة) وفقاً لما يلي:

$$\text{الكفاءة (النسبة)} = \frac{Rp}{Mp}$$

حيث:

$Rp$ : هي النتائج المقدرة.

$Mp$ : هي الموارد المقدر استخدامها لتحقيق النتائج المقدرة.

● **الفعالية:** هي 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 فعالية.<sup>2</sup>

فالفعالية تستخدم لقياس قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المخططة، وعلى هذا الأساس يتم قياس فعالية المؤسسة بما تحققه من نتائج فعلية نسبة إلى ما كانت ترغب في تحقيقه طبقاً للخطة. والفعالية بهذا المفهوم ترتبط بكمية المخرجات النهائية دون النظر إلى كمية الموارد المستنفذة في سبيل الحصول عليها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 47.

<sup>2</sup> Annie Bertoli, op.cit., P 39.

<sup>3</sup> نور احمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 59.

وينظر الباحثون في علوم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة.<sup>1</sup>

وحسب (Walker et Ruibert) الفعالية ترتبط بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ومن ثم فالفعالية تتجسد في "قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من نمو المبيعات وتعظيم حصتها السوقية مقارنة بالمنافسة .... الخ"

إذا نستنتج مما سبق أن الفعالية تعني عمل الأشياء الصحيحة، كما يمكن من جهة أخرى ربط الفعالية بمخرجات المؤسسة، حيث يمكن التعبير عنها بنسبة قيمة المخرجات الفعلية إلى المخرجات المتوقعة أو المخططة وعليه فإن:<sup>2</sup>

$$\text{الفعالية} = 100 \times \frac{\text{قيمة المخرجات الفعلية}}{\text{قيمة المخرجات المتوقعة}}$$

وتقاس الفعالية عادة باستخدام طريقتين:

- الطريقة الأولى: تعتمد في القياس على عنصري النتائج المحققة والنتائج المتوقعة ومن ثم:

$$\frac{Rm}{Rp} = \text{الفعالية (نسبة)}$$

حيث:

$Rm$  : النتائج المحققة.

$Rp$  : النتائج المتوقعة.

وهي تسمح بالحكم على درجة تحقيق الأهداف.

- الطريقة الثانية: تبني هذه الطريقة في قياس عاملي الإمكانيات المستخدمة والإمكانيات المتوقعة لتحقيق

النتائج المتوقعة ومن ثم فإن:

$$\frac{Mm}{Mp} = \text{الفعالية}$$

حيث:  $Mm$ : الإمكانيات المستخدمة.

$Mp$ : الإمكانيات المقدرة لتحقيق النتائج المقدرة.

<sup>1</sup> أد الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07 / 2009-2010، ص 219.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق.

### الفرع الثاني: مؤشرات تقييم الأداء

يعرف P.Lorino مؤشر الأداء بأنه: "عبارة عن معلومة تساعد فرد أو مجموعة من الأفراد على توجيه مسار نشاطهم بغرض تحقيق هدف معين أو تساعدهم في تقييم نتائج ذلك النشاط".<sup>1</sup>

كما يعرف مؤشر الأداء بأنه: "مقياس يستند إلى معايير كمية أو نوعية يوفر فرصة التحقق من التغيرات التي تحدث في مختلف جوانب نشاط المؤسسة مقارنة بما هو مخطط له فيها".<sup>2</sup>

ويمكن للمؤشر أن يأخذ جملة من الأشكال قد تكون أرقاما أو بعض الدلالات النوعية، وذلك حسب النشاطات التي تقوم بها المؤسسة والأهداف التي تسعى لتحقيقها.

من خلال هذه التعاريف تتجلى أهمية مؤشرات الأداء فهي تعد أداة رئيسية تساعد المؤسسة على تنفيذ استراتيجيتها، كما أصبحت تلعب دور همزة وصل بين المؤسسة ومختلف أصحاب المصالح، وتشمل مؤشرات الأداء المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية.

#### 1- مؤشرات الأداء المالية:

تعد المؤشرات المالية من أهم أدوات التحليل استعمالا في قياس أداء المؤسسات، وذلك من خلال مقارنة أداء المؤسسة ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء فيها، أو عن طريق المقارنة بين المؤشرات المالية للمؤسسة والمؤشرات المالية للمؤسسة منافسة ضمن إطار البيئة التي تنشط فيها هذه الأخيرة، وترجع أسباب الاستخدام الواسع للمقاييس والمؤشرات المالية إلى أمرين مهمين هما:<sup>3</sup>

- إن المقاييس والمؤشرات المالية للأداء كالأرباح مثلا ترتبط ارتباطا مباشرا بالأهداف البعيدة المدى للمؤسسة والتي دائما ما تكون أهدافا مالية؛

- إن الاختيار الدقيق للمقاييس المالية يوفر صورة إجمالية عن أداء المؤسسة، هذا وأن المقياس المالي الكلي، مثل أرباح المؤسسة أو الوحدة يعد خلاصة لمقياس نجاح استراتيجيات المؤسسة وتكتيكاتها التشغيلية.

في هذا الإطار يمكن استعمال مجموعة من المؤشرات منها مؤشرات مالية تقليدية وأخرى حديثة، وتتمثل المؤشرات المالية التقليدية في حساب النسب المالية، أما المؤشرات الحديثة فتقوم على مدخل القيمة الاقتصادية المضافة.

<sup>1</sup> Philippe Lorino, Méthode et pratiques de la performance, 3eme édition, Edition d'organisation, paris, 2003, p130.

<sup>2</sup> د. مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 48.

<sup>3</sup> العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 146.

وعلى الرغم من أهمية المعايير المالية في قياس الأداء من حيث إمكانية الحصول على البيانات وتوافرها، إلا أنها لا تقدم بمفردها مؤشرات دقيقة للأداء لأنها تاريخية وعادة ما تركز على الأهداف قصيرة الأمد، ولكون المؤسسات لا تسعى إلى تعظيم الربح بوصفه هدف قصير الأمد فحسب ولكن لأهداف بعيدة المدى تنسجم مع توجهاتها الاستراتيجية، فإن المعايير المالية تقف بمفردها عاجزة عن وصف نجاح المؤسسة.<sup>1</sup> ويمكن إبراز أشهر المقاييس المالية للأداء من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> د. أكرم أحمد الطويل وآخرون، مرجع سابق، ص 145.

الجدول رقم (05): أشهر المقاييس المالية للأداء

تصنيف المقياس	اسم المقياس	تعريف المقياس	الهدف من استعمال المقياس
نسب الربحية	العائد على حقوق الملكية (ROE)	(صافي الدخل بعد الضريبة/مجموع حقوق المساهمين) x 100	يعطي مؤشر عن كيفية استخدام المدراء لأموال المالكين في سبيل توليد الربحية
	العائد على الأصول (ROA)	(صافي الدخل بعد الضريبة/مجموع الأصول) x 100	يعكس قدرة الإدارة على تحقيق الأرباح من كل وحدة الأموال المتاحة مهما كان مصدرها
	العائد على السهم الواحد (EPS)	(صافي الدخل بعد الضرائب/متوسط عدد الأسهم المكتتب)	يعبر عن العائد من الأرباح الصافية بالنسبة للسهم الواحد ويعتبر من الأهداف الاستراتيجية للمنظمة لما له أهمية كبيرة عند المستثمرين
	هامش الربح الصافي (PMS)	صافي الربح بعد الضرائب / إجمالي المبيعات	تساعد على معرفة النسبة من المبيعات التي تتحول إلى أرباح صافية
	نسبة إجمالي الربح (BEP)	(المبيعات - تكلفة المبيعات) / إجمالي المبيعات	تشير الى النسبة المئوية المتبقية لكل وحدة من المبيعات بعد طرح كلفة المبيعات منها
	نسب السيولة	نسبة تداول Curent ration	الأصول المتداولة / الخصوم المتداولة
النسبة السريعة		(الأصول المتداولة - المخزون) / الخصوم المتداولة	تعكس قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل اعتمادا على السيولة المتوفرة لديها
نسب قيمة السوق	السعر الى العائد	سعر السهم في السوق / السهم الواحد العائد	تبين السعر الذي يرغب المستثمر في دفعه مقابل كل وحدة نقدية عائد على السهم الواحد وتستهمل في بعض الصناعات
	السعر إلى الربحية	سعر السهم في السوق / ربحية السهم الواحد	تبين السعر الذي يرغب المستثمر في دفعه مقابل كل وحدة نقدية ربح على السهم الواحد
نسب النمو	نسبة النمو للسعر X	(المستوى 1 - المستوى 0) / المستوى	تمثل نسبة أداء لعنصر معين مهما كان كالمبيعات مثلا

المصدر: أ. مريم بلحاج: الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المتقدمة - دراسة ميدانية على الشركات الدوائية الأردنية - في إطار الملتقى الدولي الثالث عشر حول: دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة - الواقع والرهانات - جامعة تلمسان - الجزائر-نوفمبر 2016 - ص 09.

## 2- مؤشرات الأداء غير المالية:

في ظل التطورات الحاصلة نتيجة المنافسة الشديدة وظهور اتجاه يركز على تقديم المنتجات وفق تفكير الربون، إضافة إلى نمو الربح وعقلنة تفكير المساهمين حول أساسيات النظرية المالية التي تركز على القيمة طويلة الأجل لتعظيم ثروتهم مقارنة بالأرباح المحاسبية القصيرة الأجل، جاءت مؤشرات الأداء غير المالية كضرورة فرضتها الحاجة إلى التكيف مع الظروف الجديدة والتي عجزت المؤشرات المالية لوحدها عن تفسيرها وتقييمها، كما أن العلاقات الجديدة بين المؤسسة ومختلف الأطراف المتعاملة معها جعلت من المؤشرات المالية غير كافية لتقييم الأداء، فالمؤسسة الحديثة هي شبكة معقدة من العقود مع مختلف الأطراف ذات المصلحة والذين قد يكونون داخليين أو خارجيين لهم المصلحة في أداء المؤسسة وقد يؤثر عليهم، ويصبح المؤشر في هذه الحالة عبارة عن إشارة مهمته تقديم المعلومات عن أحد الأبعاد التالية في المؤسسة، النتائج، الموارد، العمليات، الجودة والكفاءة.

ويظهر المؤشر غير المالي بوجهين:

- وجه داخلي يتجه نحو العمليات الأساسية كإرضاء الزبائن والجودة؛
- وجه خارجي يرتبط بالمحيط وتطورات الطلب والمنافسة.

ونتيجة لذلك فإن إعداد المؤشرات غير المالية يتطلب ما يلي:<sup>1</sup>

- توضيح الأهداف الاستراتيجية؛
- التركيز على العمليات الأساسية في خلق القيمة؛
- التركيز على المتغيرات والعوامل الأساسية للنجاح؛
- ربط المؤشرات بقاعدة نظام المكافآت؛
- إظهار مستويات الأداء المحققة.

استجابة لهذه المتطلبات ظهرت إلى جانب المقاييس المالية مجموعة من المقاييس غير المالية تمثلها الأبعاد الثلاثة لبطاقة الأداء المتوازن (بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو)، انطلاقاً من هذه الأبعاد حددت مجموعة من مؤشرات الأداء غير المالية اعتماداً على جملة من الدراسات، والتي يمكن إبرازها من خلال الجدول الموالي:

<sup>1</sup> د. نعيمة بجاوي و ا. د زكية مقري، مرجع سابق، ص 128.

الجدول رقم (06): مؤشرات قياس الأداء غير المالية

بعد العملاء	بعد العمليات الداخلية	بعد التعلم والنمو
<ul style="list-style-type: none"> <li>● الحصة السوقية</li> <li>● نسبة الزبائن المحتفظ بهم</li> <li>● عدد الزبائن الجدد</li> <li>● عدد شكاوى الزبائن</li> <li>● خدمات البيع</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● نسبة الإنتاج المعاب الى الإنتاج الكلي</li> <li>● إنتاجية العمال والمواد الأولية</li> <li>● تكلفة الإنتاج</li> <li>● زمن الدخول للسوق بمنتج جديد</li> <li>● نسبة التسليم الآني إلى مجموع ما تم تسليمه</li> <li>● كفاءة دور الإنتاج</li> <li>● زمن إعداد العمليات</li> <li>● زمن استجابة لشكاوى الزبائن</li> <li>● جودة المنتجات</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● معدل دوران العمل</li> <li>● طبيعة ومصاريف برامج التدريب والتحفيز</li> <li>● القيمة المضافة للموظفين</li> <li>● التعلم التنظيمي</li> <li>● تحسين المنتجات وتطوير المنتجات الجديدة</li> <li>● انتشار المعلومات</li> <li>● الحصول على براءات الاختراع</li> <li>● إعادة التصميم الداخلي</li> </ul>

المصدر: أ. مريم بلحاج: الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المتقدمة - دراسة ميدانية على الشركات الدوائية الأردنية - في إطار الملتقى الدولي الثالث عشر حول: دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة - الواقع والرهانات - جامعة تلمسان - الجزائر-نوفمبر 2016 - ص 1.

## المطلب الثاني: الأداء الاستراتيجي والأداء المستدام

### الفرع الأول: الأداء الاستراتيجي

من الصعب تأطير مفهوم الأداء الاستراتيجي بتعريف مجرد لتباين الفلسفات والمداخل والاهتمامات ومع ذلك هناك اتفاق ضمني للتعبير عن الأداء الاستراتيجي بمدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف والغايات، إذ تختلف الأهداف والغايات باختلاف التوجهات الاستراتيجية للمؤسسات ورؤى إدارتها وحركة بيئتها.<sup>1</sup> وعلى الرغم من

<sup>1</sup> د. أكرم محسن الياسري وآخرون: مفاهيم معاصرة في الإدارة الاستراتيجية ونظرية المنظمة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 145.

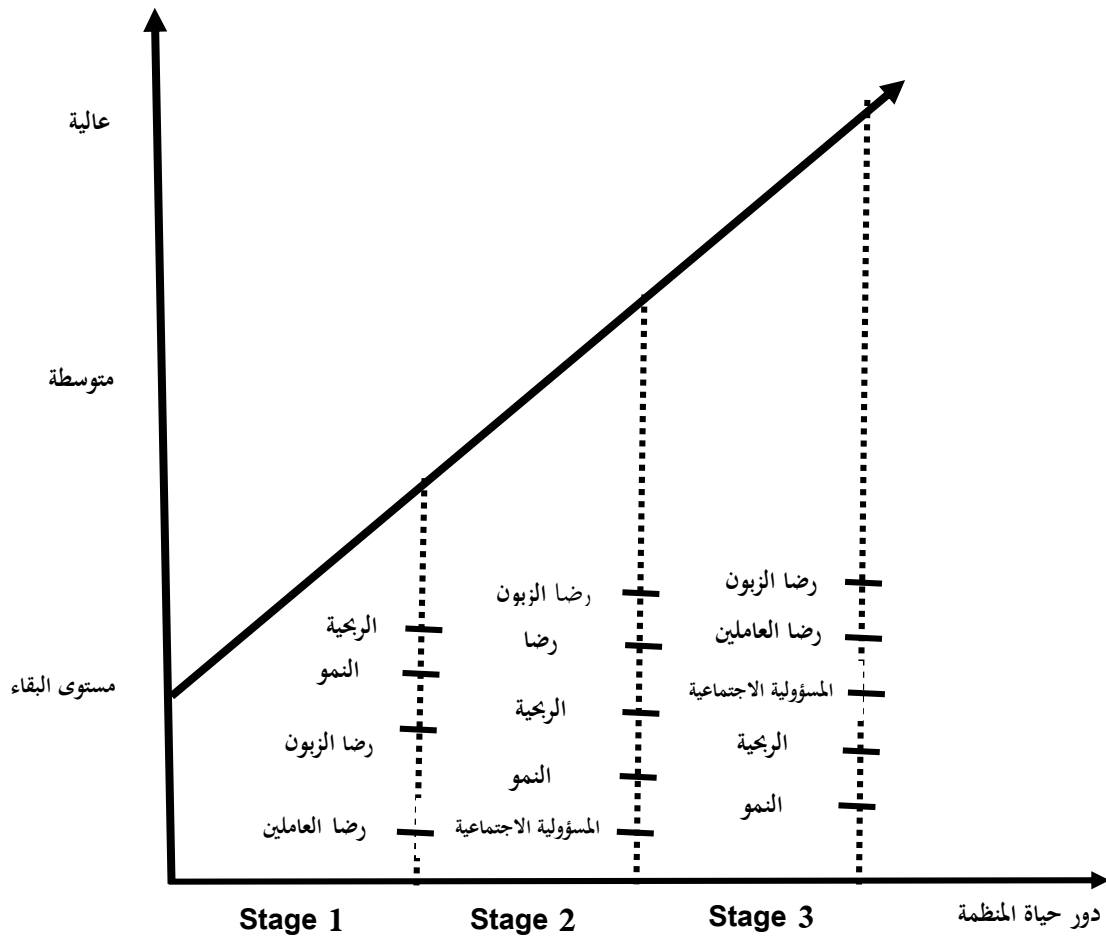


وجود قدر من الاتفاق حول أبعاد ومؤشرات الأداء الاستراتيجي إلا أن حداثة هذا المفهوم جعلته دون تعريف واضح ومحدد متفق عليه، حيث عبر مجموعة من الكتاب عن الأداء الاستراتيجي بكونه انعكاسا لتحقيق أهداف المؤسسة الطويلة الأمد وأهداف البقاء والتكيف والنمو.

ويرى ( Ansoff et M C Donnell أن الأداء الاستراتيجي يحقق الموازنة بين متطلبات البقاء في الأمد

القريب والبعيد وأن للأداء الاستراتيجي أولويات وفقا لمؤشرين هما دورة حياة المؤسسة ومستوى الربحية.<sup>1</sup>

الشكل رقم (19): الأداء الاستراتيجي ودورة حياة المؤسسة



المصدر: د. أكرم محسن الياسري وآخرون، مفاهيم معاصرة في الإدارة الاستراتيجية ونظرية المنظمة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،

2015، ص 150.

<sup>1</sup> د. أكرم الطويل وآخرون: مرجع سابق، ص 145.

حيث يوضح الشكل أولويات الأداء الاستراتيجي وترتيبها حسب كل دورة من دورات حياة المؤسسة، والمتمثلة في كل من المسؤولية الاجتماعية، رضا الزبون والعاملين والنمو والربحية لوصول المؤسسة لتحقيق الأداء الاستراتيجي. بالإمكان قياس الأداء الاستراتيجي بمقاييس موضوعية تتمثل في الغالب في بيانات كمية ومقاييس إدراكية تتمثل في مقاييس غير كمية، ويتفق معظم الكتاب أن المقاييس الكمية (المالية) لا تعبر بمفردها عن الأداء الاستراتيجي للمؤسسات وإنما يجب اعتماد مقاييس مركبة في عملية القياس،<sup>1</sup> وذلك بالاعتماد على مقاييس الكفاءة والفعالية. فقد كانت الكفاءة تقاس بالمؤشرات المالية فقط، وقد أضيفت لها مقاييس تشغيلية سواء تلك التي تعتمد على مقاييس السوق او القيمة وبذلك أصبحت مقاييس الكفاءة تتكون من:<sup>2</sup>

✓ المقاييس الكلية للكفاءة، مثل معدل العائد على الاستثمار ومعدل العائد على حق الملكية؛

✓ المقاييس الجزئية للكفاءة، مثل المبيعات المحققة مقارنة بعدد العاملين في قسم التسويق؛

✓ المقاييس النوعية للكفاءة، مثل مستوى جودة المنتج.

كما أصبح مفهوم الفعالية يركز على ثلاث نقاط أساسية هي:<sup>3</sup>

○ ارتباط الفعالية بالمؤسسة وليس بالمديرين؛

○ أنها تمثل حكما شخصيا لمدى أداء المؤسسة؛

○ هي تعكس آراء مجموعة مختلفة من الأفراد عن المؤسسة.

وعلى هذا الأساس تصنف مقاييس الأداء الاستراتيجي الى أربعة أنواع:<sup>4</sup>

**المقاييس المالية:** وتتضمن النسب المالية المختلفة والعلاقة بينها (السيولة، الرفع المالي، معدلات النشاط والربحية، والعائد على الاستثمار، العائد على السهم)؛

**مقاييس الإنتاجية:** وتشمل التكامل بين (الإنتاجية الجزئية، الإنتاجية متعددة الجوانب والإنتاجية الكلية)؛

**مقاييس أصحاب المصالح:** وتشمل وجهات نظر أصحاب المصالح من الأهداف المتوقعة؛

**مقاييس القيمة المضافة:** وهي مجموعة المقاييس التي ركزت على قياس النمو، الكفاءة واستغلال الاصول.

1 د. أكرم أحمد الطويل وآخرون، مرجع سابق، ص 146.

2 د. أكرم محسن الياسري وآخرون، مرجع سابق، ص 162-163.

3 مرجع سابق، ص 163.

4 د. صبيحة قاسم هاشم، علي رزاق جواد العابدي، أثر الثقة التنظيمية في الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للإسمنت الجنوبية في الكوفة) مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية للمجلد 12، العدد 01، 2010، ص 47.

### الفرع الثاني: الأداء المستدام

يمكن تعريف الأداء المستدام على أنه قدرة المؤسسة على إرضاء الأطراف ذات المصلحة بصفة دائمة، وبهذا تضمن الاستدامة والاستقلالية والنمو، حيث أن الأداء الاقتصادي للمؤسسة أصبح يأخذ بعدا آخر يختلف عن تحقيق الربح الفوري، فالأداء أصبح ينظر إليه كوسيلة لإرضاء كل الأطراف في نفس الوقت حيث أن:<sup>1</sup>

- الأداء الاقتصادي يحقق مصلحة المساهمين وبقية الأطراف؛
- يستفيد الزبائن من الأداء الاقتصادي من خلال سعر مقبول وأجل متفق عليه ومنتجات موثوقة تلبي احتياجاتهم، تحترم معايير السلامة والنظافة وتكون قابلة لإعادة التدوير؛
- يستفيد العاملون من الاداء الاقتصادي عن طريق الحصول على أجر مناسب وعلى امتيازات اجتماعية أحيانا جد مهمة؛

- يستفيد الموردون من الأداء الاقتصادي عن طريق الحصول على زبون موثوق مستدام يقوم بالدفع في الوقت المحدد؛
- يستفيد المجتمع كذلك من الأداء الاقتصادي بضمان التوظيف اليوم وغدا للسكان وبضمان احترام البيئة؛
- في الأخير المؤسسة ذاتها باعتبارها هيئة اجتماعية وحية تبحث على المحافظة على هويتها واستقلاليتها ونموها تستفيد أيضا من الأداء الاقتصادي الذي يمولى تنميتها بشكل دائم.

ويعتبر P. Pinto أن أداء المؤسسة يجب أن يحظى بالديمومة والاستمرارية لهذا نجد أن هذا الباحث هو من المنظرين الذين نادوا بفكرة الأداء المستدام والذي عرفه على أنه: "مدى قدرة المؤسسة على تجديد أدائها خلال مدة طويلة نسبيا، وليس فقط ما حققته من أداءات استثنائية في لحظات زمنية متقطعة".<sup>2</sup>

كما يرى هذا الباحث أن الأداء المستدام هو أحسن نظام لتخصيص الموارد وتوزيعها ما بين الزبائن، العمال والمساهمين، فضلا عن أنه أكبر خيار مريح بالنسبة للمؤسسة، وهو يقوم على أربع ركائز أساسية تربطها علاقات تعاضدية قوية تتمثل في القيم، الأسواق، الأفراد، المهن، حيث أن كل ركيزة تعد رهانا رئيسيا لأداء المؤسسة:

- ركيزة القيم لضمان الاستمرارية؛
- ركيزة السوق لضمان التنافسية؛
- ركيزة الأفراد لضمان الإنتاجية؛

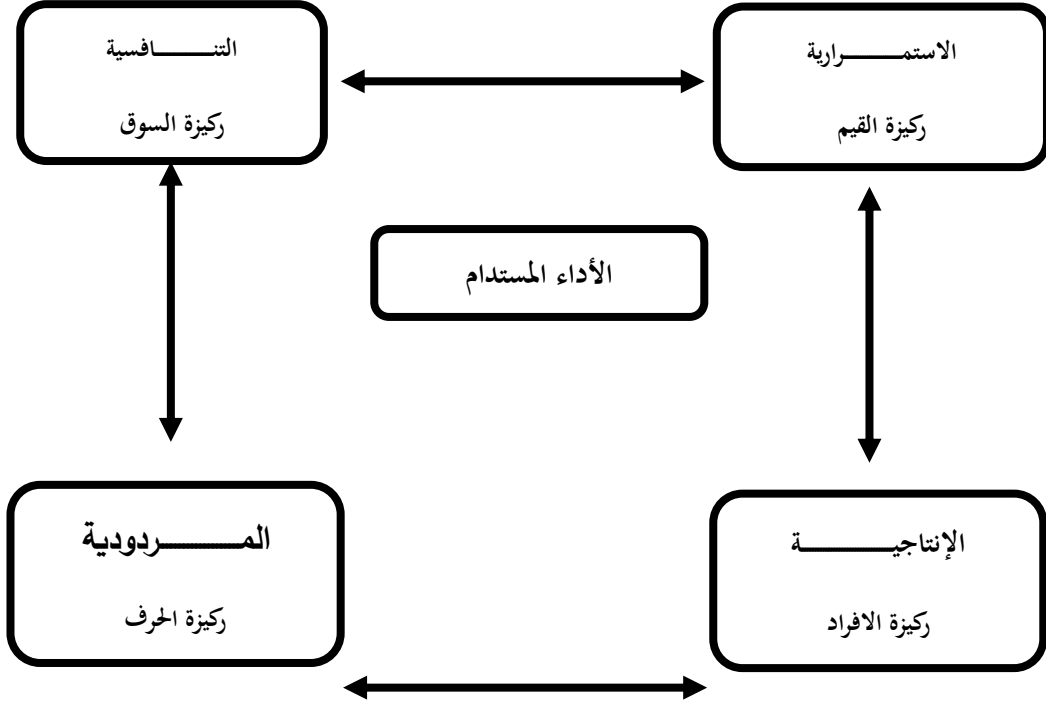
<sup>1</sup> Olivier Hugues, Réconcilier la qualité et le contrôle de gestion !, Afnor Edition, paris, 2011, p10.

<sup>2</sup> Paul Pinto, La performance durable, éd Dunod, Paris, 2003, P11.

▪ ركيزة الحرف (التخصص في المهن) لضمان المردودية.

ويتضح ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (20): الركائز الأربعة للأداء المستدام



Source : Paul Pinto, La performance durable, éd Dunod, Paris, 2003, P11.

كما يعد هذا الباحث أن أحسن مؤشر للتعبير عن الأداء المستدام هو رقم الأعمال والنتيجة التشغيلية للمؤسسة، في حين أن R.Moore تصور الأداء المستدام بشكل متأثر بفلسفة التنمية المستدامة التي تبحث عن الترقية المترامنة لكل من الرفاهية الاقتصادية، حماية المحيط والعدالة الاجتماعية.

### المطلب الثالث: الأداء الشامل ومؤشرات قياسه

في ظل توسع دور المؤسسة في المجتمع وتطور وظيفتها التي لم تعد منحصرة في تحقيق الأهداف المالية فقط، وأصبحت المؤسسات اليوم لا تعتبر كيانات اقتصادية فحسب، بل كيانات ترتبط بالمجتمع والبيئة، فهي تعمل في بيئات اقتصادية واجتماعية معقدة، لذلك توسع مفهوم الأداء ليشمل الجانبين الاجتماعي والبيئي وذلك في ظل تلبية متطلبات التنمية المستدامة وهو ما يمثل الأداء الشامل والمستدام.

## الفرع الأول: ماهية الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية

يعد الأداء الشامل مفهوماً جوهرياً ومهماً بالنسبة للمؤسسة، فخلال القرن العشرين توسع مفهوم الأداء ليشمل أبعاد المسؤولية الاجتماعية وقد ظهر هذا المفهوم لأول مرة في أوروبا مع ظهور مفهوم التنمية المستدامة، على هذا الأساس يمكن إبراز ماهية الأداء الشامل وعلاقته مع مراقبة التسيير في المؤسسة وكيفية الإفصاح عن هذا الأداء للأطراف الخارجية.

## 1- مفهوم ومبادئ الأداء الشامل:

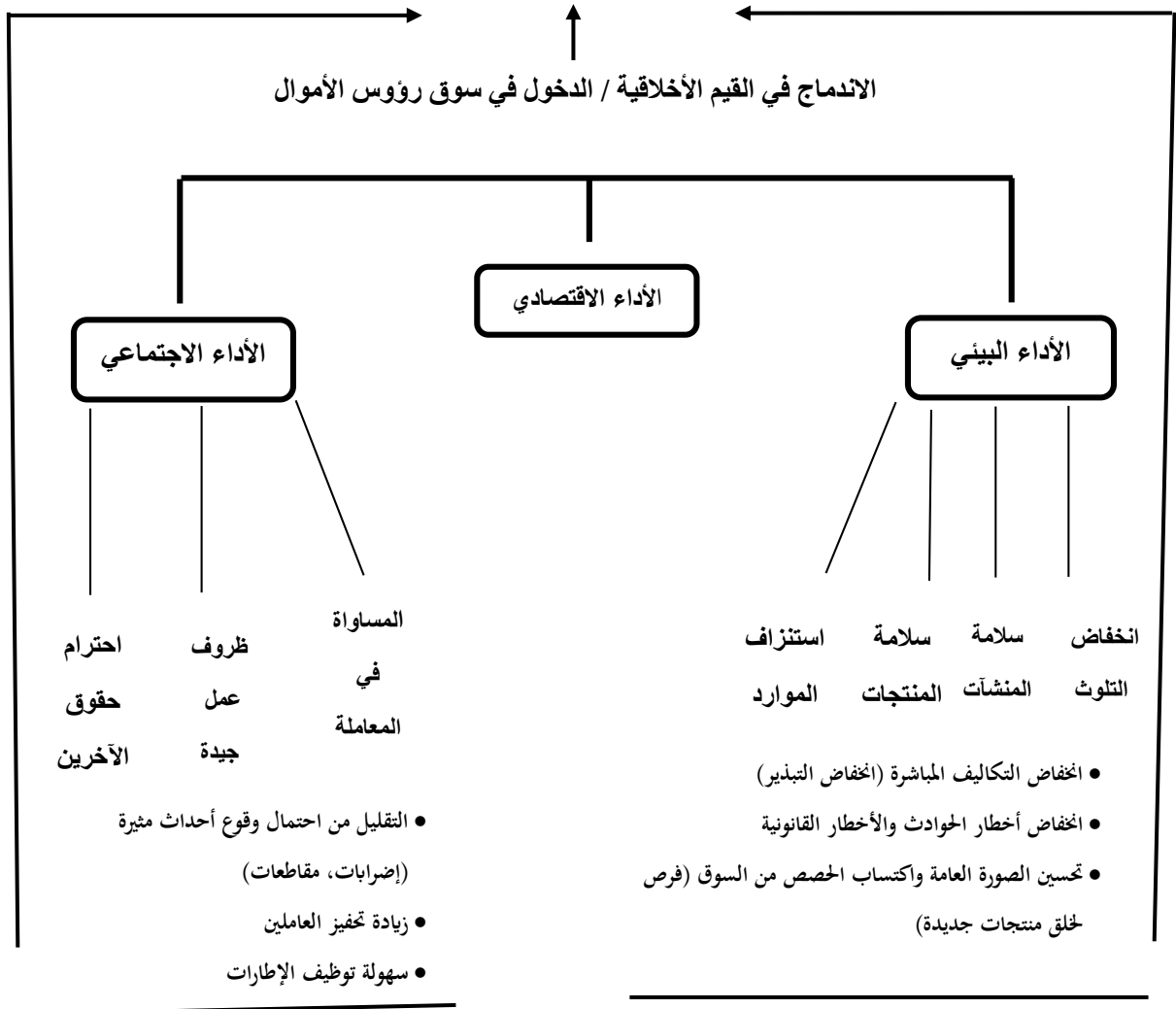
يعتبر الأداء الشامل مفهوماً متعدد الأبعاد لارتباطه بمختلف أصحاب المصلحة المتعاملين مع المؤسسة من مساهمين، زبائن، عاملين ومجتمع.... وعليه يعرف على أنه: "مقدرة المؤسسة على خلق القيمة للأطراف ذات المصلحة ومدى قدرتها على تحقيق التوازن بين مختلف الأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية."<sup>1</sup> كما يعتبر أنه "مساهمة المؤسسة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة وهو يسجل مراقبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، ويفترض تعدد مجالات المراقبة وتوسع نطاقها وينطوي نظرياً على التكامل والتوازن بين الأهداف الاقتصادية، البيئية والاجتماعية."<sup>2</sup> فالأداء الشامل "لا يعني فقط النتائج المالية وتعظيم المنفعة للمساهمين، فديمومة الأداء تتطلب مراعاة مصالح العمال والمجتمع المحلي والزبائن والبيئة الطبيعية وكذلك الأجيال المستقبلية."<sup>3</sup> فقد عرف (Emmanuelle reynaud) الأداء الشامل بأنه المتضمن لكل من الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي كما هو موضح في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> Saint-onge Sylvie et autres, Gestion des performances au travail: Bilan des connaissances, édition de Boeck supérieur, paris, 2007, p18.

<sup>2</sup> Françoise Quairel LANOIZELE, Contrôle de la Performance Globale Et RSE, Actes Du Congrès De L'Association Francophone De Comptabilité, Tunis, Mai, 2006, p.01.

<sup>3</sup>M. Thierry, La performance à quel prix, 6eme entretiens de val pré, centre de congrès et de séminaires de val pré, Lyon, octobre 2007 p. 10.

الشكل رقم (21): الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادي



**Source :** Emmanuelle Reynaud, Le développement durable au cœur de l'entreprise, Dunod, Paris 2006, p 2.

ويتضح من الشكل أعلاه أن الأداء الشامل يتكون من الأداء الاقتصادي، الأداء الاجتماعي (المساواة في المعاملة، احترام حقوق الإنسان...) والأداء البيئي (انخفاض التلوث، سلامة المنشآت والمنتجات...)، فمن خلال الأداء الاقتصادي تستطيع المؤسسة تلبية رغبات الأطراف ذات المصلحة وتعظيم ربحيتها، ومن خلال الأداء الاجتماعي تضمن المؤسسة بقاءها واستمراريتها نتيجة تحسينها لظروف الحياة الاجتماعية لمواردها البشرية مما يجعلهم أطرافا فاعلة، أما الأداء البيئي فيساعد على الحفاظ على البيئة ومنع تدهورها وتلوثها.

أما S. Brevzard عند تقديمه لكتاب: le guide de la performance globale فيرى أن مفهوم

الأداء الشامل للمؤسسة ليس له معنى إلا إذا تم تناوله من خلال أربعة أبعاد متكاملة تتمثل في: <sup>1</sup>

-الأداء الاقتصادي: هو الذي يأتي في مقابل الثقة التي وضعت في المؤسسة من طرف المساهمين والزبائن؛

-الأداء الاجتماعي: وهو الذي يعكس وضعية العمال داخل المؤسسة؛

-الأداء المجتمعي: la Performance Sociétale وهو الذي يعكس إسهام المؤسسة في تنمية وتطور محيطها،

وكذا تحسين موقعها داخل المجتمع الذي تنشط فيه؛

-الأداء البيئي: وهو الذي يعكس مدى إسهام المؤسسة في حماية البيئة والحفاظ عليها.

وعليه فإن محصلة هذه الأنواع الأربعة من الأداء يشكل ما أصبح يعرف «بالأداء الشامل للمؤسسة».

وقد تزايد اهتمام الباحثين والمؤسسات بالأداء البيئي، وذلك لأن الضغوطات الاجتماعية والقانونية المتزايدة أصبحت

تتطلب المؤسسات على احترام وحماية البيئة التي تتواجد فيها وإلا ستفقد مصداقيتها، وفي هذا الإطار يقول O.Boiral

"إن المسألة البيئية تشكل حاليا رهانا استراتيجيا بالنسبة للمؤسسات، كما ان الأداء البيئي أصبح يعد مصدرا للتطور

والنمو، وليس قيذا يجب احترامه".

ويركز الأداء الشامل على جملة من المبادئ أهمها: <sup>2</sup>

● ينبغي أن يكون هناك تكامل بين الأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية طويلة الأجل داخل استراتيجية المؤسسة؛

● ضرورة تفعيل الحوار بين الأطراف ذات المصلحة ومحاولة مقابلة احتياجاتهم بطريقة فعالة؛

● الاهتمام بالابتكار من خلال الاستثمار في تطوير المنتجات والخدمات التي تستخدم الموارد الطبيعية بطريقة ذات كفاءة وفعالية على المدى الطويل؛

● إدارة الخطر عن طريق استغلال الفرص وإدارة المخاطر المتعلقة بالأمور الاقتصادية والاجتماعية والبيئية؛

● الشفافية والإفصاح عند نشر المؤسسة لتقارير أنشطتها في المجال الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي؛

● احترام حقوق الموظفين ومعاملتهم بعدالة.

<sup>1</sup> د. مراد مراكشي، آليات نجاح عملية تقييم أداء المؤسسة، دراسة تحليلية لآراء عينة من المديرين في مؤسسات الاسمنت العمومية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الثالث والثلاثون المجلد التاسع، جويلية، 2013، ص 178.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لظفي: المراجعة البيئية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005، ص 33-34.

## 2-علاقة مراقبة التسيير بالأداء الشامل:

تضم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير عددا كبيرا من المؤشرات التي غالبا ما تكون تحليلية لا تسمح بتفسير واضح للانحرافات الملاحظة ، في حين تبحث الأدوات الحديثة عن مؤشرات شاملة تعطي تفسيرات واسعة حول الانحرافات الملاحظة ، كما يفضل استخدام مؤشرات موجبة تؤدي الى التقدم الدائم مثل الجودة الشاملة ، حيث تعد المؤشرات الجديدة أكثر شمولية وتسمح بتفسير أفضل للتعقيدات الموجودة في المحيط الجديد وتعوض فعالية الفرد او القسم بفعالية شاملة تضم العناصر الداخلية والخارجية ، المالية والنوعية وتسهل عملية الاتصال الاقتصادي في المؤسسة ،<sup>1</sup> والتي تعكس اهتمام المؤسسات بالجوانب الاجتماعية والبيئية وفي ظل تحول أبعاد الأداء من الابعاد المالية البحتة إلى المنظور ثلاثي الأبعاد (الأداء الشامل)، لذلك فان نظام مراقبة التسيير التقليدي وجب عليه التكيف مع هذه المتغيرات وكذا تكيف مختلف أدواته وبناء نظام للقيادة مدمج لمبادئ التنمية المستدامة وإعداد مؤشرات خاصة بالأداء الشامل (أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء بيئي).

إذن فدور مراقبة التسيير الحديث أصبح تقييم وقياس الأداء الشامل (أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء بيئي) بإدماج مبادئ التنمية المستدامة والمسؤولية المجتمعية في المؤسسة، وتكييف نظام مراقبة التسيير مع هذه المبادئ حيث أطلق على نظام مراقبة التسيير تسمية حديثة هي " مراقبة التسيير المجتمعي " ( Le contrôle de Gestion Sociétal).<sup>2</sup>

## 3-الإفصاح عن الأداء الشامل من طرف المؤسسات الاقتصادية:

يرتبط تزايد أهمية الإفصاح بالتحول التاريخي الذي حدث في إدارة المؤسسة حيث أصبح التركيز على توفير الشفافية في إبرام العلاقات الوطيدة مع أصحاب المصالح باعتبارهم الأطراف المستفيدة من نظام معلومات المؤسسة الذي يوفر لهم المعلومات المناسبة لصنع قراراتهم.

ويمكن تعريف الإفصاح عن الأداء الشامل على أنه: "الطريقة التي بموجبها تستطيع المنظمة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> السعيد بريش، نعيمة بجاوي، مرجع سابق، ص 40.

<sup>2</sup> Anne Krupicka et Benjamin Drevton , Le développement durable : Une problématique de gestion , 14<sup>ème</sup> conférence internationale de management stratégique , IAE , univ-poitiers, 2005, p .07.

<sup>3</sup> العايب عبد الرحمان، مرجع سابق، ص 182.



وتكمن أهمية الإفصاح عن الأداء الشامل في كون هناك إلحاح على المؤسسات الاقتصادية لأن تكون أكثر إفصاحاً ليس فقط عن أدائها المالي بواسطة تقاريرها المالية ولكن أيضاً حول أدائها في القضايا الرئيسية الاجتماعية والأخلاقية والبيئية.

ويكون بالتالي على المؤسسات الاقتصادية الاستجابة لمصالح أصحاب المصلحة التي عادة ما تكون متناقضة، وعند دراسة إطار وحدود الإفصاح يجب مراعاة جميع تلك المصالح، ومن أجل تعزيز ثقة هؤلاء الأطراف يجب أن يكون هناك إطار كاف لضمان الإفصاح بأسلوب دقيق وسريع. لذلك ظهرت دراسات محاسبية تؤكد على أهمية التقرير المحاسبي عن مدى التزام المؤسسة بممارسة التنمية المستدامة، وبالتالي توسيع مجالات الإفصاح لتشمل الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية عن طريق ما يسمى بـ "تقارير الاستدامة" حيث تشمل مجموعة من المعلومات التي تعدها المؤسسة وتفصح عنها حول أدائها المستدام سواء التقرير للعامّة أو للأطراف الداخليين أو الخارجيين، فهو تقرير سنوي أو سداسي غير مالي يتم إصداره من قبل المؤسسات للإفصاح عن أثارها في المجالات البيئية، الاقتصادية، الاجتماعية والأخلاقية، حيث يمثل هذا التقرير وسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال الاستدامة بهدف تحقيق التنمية المستدامة.<sup>1</sup>

#### 4- صعوبات تقييم الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية:

تواجه المؤسسة جملة من الصعوبات عند إجرائها لعملية تقييم الأداء الشامل أهمها:

- **قصور نظام المعلومات:** تعد المعلومات شيء ضروري لتقييم الأداء الشامل إذ لا بد من توفرها بالطريقة والكم والنوع والسرعة المطلوبة، لهذا يتطلب من المؤسسة توفير نظام سليم وفعال للمعلومات.
- **صعوبة تحديد بعض مؤشرات الأداء الشامل في بعض الأنشطة الاقتصادية:** تواجه بعض المؤسسات صعوبات كثيرة عند تحديد بعض المؤشرات المتعلقة بنتائج نشاطها وتقييم أدائها الشامل وتختلف درجة الصعوبة تبعاً لاختلاف طبيعة النشاط ويمكن تعداد بعض الصعوبات فيما يلي:<sup>2</sup>
  - ✓ صعوبة القياس الكمي لحجم الإنتاج النهائي ويرجع ذلك إما لتعدد نوعيات المنتج واختلاف وحدة قياسه أو لتعدد العمليات الإنتاجية وعدم توافق أزمته تنفيذها أو عدم تكرارها بين فترة وأخرى؛
  - ✓ صعوبة التعبير الكمي عن بعض أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup> www.accountability.org . Consulter le 24 .01.2018.

<sup>2</sup> عمرو حامد، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين الأداء المؤسسي، بحوث وأوراق عمل المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2008، ص 120.

### الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء الشامل

انطلاقاً من حتمية قيام المؤسسة بتأسيس مجموعة من المبادئ التي تشمل العناصر الثلاثة للتنمية المستدامة وهي الاقتصاد، البيئة، المجتمع، فإن مؤشرات قياس الأداء الشامل تتكون من ثلاث أنواع من المؤشرات:

#### 1- المؤشرات الاقتصادية:

في الماضي كانت المؤشرات الاقتصادية هي تلك التي تسمح بقياس الأداء المالي للمؤسسة ومع التطور الذي بدأت تعرفه المؤسسات من خلال الإقبال على تبني التنمية المستدامة ظهرت مؤشرات أخرى تبتعد عن الجانب المالي وهي تسمح بقياس الإسهامات الاقتصادية للمؤسسة، بغرض قياس مدى مراعاتها للتنمية المستدامة ومصنفة حسب معيار الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة (الزبائن، موردون، عمال، مستثمرون).

ومن أهم المؤشرات بالنسبة لكل طرف من أطراف المصلحة<sup>1</sup>:

- الزبائن: رقم الأعمال الصافي، التقسيم الجغرافي للأسواق؛
- الموردون: تكلفة السلعة، المواد الأولية والخدمات المشتراة، نسبة الصفقات الموافقة للشروط المتفق عليها/ عدد الصفقات؛
- العمال: الأجور المدفوعة، المنح؛
- المستثمرون: الأرباح المتأتية من الاستثمار في مختلف الأدوات المالية، رفع او تخفيض العوائد الموزعة في نهاية الدورة؛
- القطاع العمومي: مجموعة الضرائب المدفوعة، الإعانات المتحصل عليها.

#### 2- المؤشرات البيئية:

المؤشرات البيئية هي المؤشرات التي تحتوي على المعلومات غير المالية التي تعكس الآثار البيئية المترتبة عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسة، ويتم تقييم الأداء البيئي من خلال قياس تأثيرات أنشطة المؤسسة على البيئة. والجدول الموالي يوضح أهم مؤشرات الأداء البيئي:

<sup>1</sup> العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 168.

الجدول رقم (07): المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء البيئي

أهم المؤشرات	
المواد الأولية	<ul style="list-style-type: none"> <li>● الاستهلاك الإجمالي للمواد الأولية حسب النوع (دون المياه)</li> <li>● نسبة المواد المستهلكة (في شكل نفايات مسترجعة)</li> </ul>
الطاقة	<ul style="list-style-type: none"> <li>● الاستهلاك المباشر للطاقة</li> <li>● الاستهلاك غير المباشر للطاقة</li> </ul>
المياه	<ul style="list-style-type: none"> <li>● الاستهلاك الإجمالي للمياه</li> </ul>
التنوع الإحيائي	<ul style="list-style-type: none"> <li>● موقع ومساحة الأرض التي يمارس فيها النشاط (مملوكة/مؤجرة)، المتواجدة في مناطق تمتاز بتنوع حيوي غني</li> <li>● تحديد أهم تأثيرات الأنشطة الممارسة على التنوع الحيوي</li> </ul>
الانبعاثات الغازية، صرف المياه، النفايات	<ul style="list-style-type: none"> <li>● انبعاث غازات التدفئة</li> <li>● كمية النفايات حسب النوع وحسب الاتجاه الذي تستعمل فيه</li> </ul>
المنتجات والخدمات	<ul style="list-style-type: none"> <li>● التأثيرات البيئية لاهم المنتجات والخدمات</li> <li>● نسبة المنتجات المباعة والقابلة للاسترجاع ونسبة ما استرجع منها فعلا</li> <li>● الالتزام بالنظم والقوانين البيئية المحلية والوطنية والعالمية</li> </ul>

Source : Muriel Jougleux et Yves- Frédéric Livian, management et contrôle de gestion, édition Foucher, paris, 2007, p143.

### 3- المؤشرات الاجتماعية:

ويقصد بالمؤشرات الاجتماعية تلك المؤشرات التي تستعمل في قياس مدى تأثير المؤسسة على المجتمع والذي يدخل ضمنه كل من العمال والزبائن والمجتمع المحلي وباقي الشركاء، وهي مصنفة وفق معايير داخلية وأخرى خارجية. والجدول الموالي يوضح أهم مؤشرات الأداء الاجتماعي.

الجدول (08): المؤشرات القاعدية للأداء الاجتماعي

أهم المؤشرات	
التشغيل	<ul style="list-style-type: none"> <li>• نوع التوظيف ونوع العقد</li> <li>• خلق مناصب عمل ورقم الأعمال المتوسط</li> </ul>
العلاقات بين العمال والإدارة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• نسبة العمال الذين تمثلهم المنظمات النقابية المستقلة أو جهات أخرى</li> <li>• القواعد والإجراءات والمعلوماتية الخاصة بالتفاوض مع الأفراد حول تعديلات أنشطة المؤسسة، مثل إعادة البناء الهيكلي</li> </ul>
الصحة والأمن	<ul style="list-style-type: none"> <li>• أساليب التسجيل أو التصريح بحوادث العمل والأمراض المهنية</li> <li>• التعريف باللجان الرسمية الممثلة للعمال</li> <li>• حوادث العمل العادية، حوادث العمل المميتة، أيام العمل الضائعة، معدل الغيابات</li> </ul>
التكوين والتعليم	<ul style="list-style-type: none"> <li>• متوسط عدد ساعات التكوين لكل عامل حسب السنة أو حسب الفئة التي ينتمي إليها العامل</li> </ul>
تنويع وتكافؤ الفرص	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التعريف بسياسات أو برامج التكوين</li> <li>• البنية التنظيمية للإدارة العامة مع توضيح عدد النساء والرجال مع مؤشرات التنوع الثقافي.</li> </ul>

Source : Muriel Jougleux et Yves- Frédéric Livian, management et contrôle de gestion, édition Foucher, paris, 2007, p143.

المبحث الثاني: الأداء الاقتصادي وأدوات قياسه

يعد الأداء الاقتصادي جزءاً جوهرياً لفهم المبادئ الأساسية للاستدامة، ويظهر دور المؤسسة في تحقيق أداء اقتصادي مستدام من خلال خلق قيمة مضافة مستدامة لكافة الأطراف ذات المصلحة، ويتطلب ذلك أن يكون نشاطها أكثر كفاءة ينتج عنه سلع وخدمات بجودة عالية وبأقل الأسعار.

## المطلب الأول: تقييم الأداء الاقتصادي

## الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء الاقتصادي

وصفت عملية تقييم الأداء الاقتصادي بأنها قياس أداء أنشطة الوحدات الاقتصادية بالاستناد إلى النتائج التي حققتها في نهاية المدة المحاسبية التي عادة ما تكون سنة، ومعرفة الأسباب التي أدت إلى تلك النتائج واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على تلك الأسباب بهدف الوصول إلى أداء جيد في المستقبل، كما يرى آخرون أن الأداء الاقتصادي يشير إلى درجة النجاح في انجاز الأهداف المحددة، والأداء الجيد هو نتيجة للتصرف الكفء والناجح والذي يعكس مدى كفاءة المؤسسات في الإنتاج الجيد من حيث الكميات والتكاليف المناسبة.

وعليه يمكن القول أن تقييم الأداء الاقتصادي هو القدرة الواعية للإدارة العليا على حسن استغلال وسائل الإنتاج المختلفة، لتحقيق أهداف معينة محددة سلفاً و تشخيص الانحرافات و الاختناقات و إيجاد الحلول الناجعة لها، و يتطلب ذلك توثيق البيانات و المعلومات عن الأداء و ظروف العمل و سلوك العمال بصورة صحيحة ودقيقة لتلافي الانحرافات مستقبلاً، و التوسع في النواحي الإيجابية قدر المستطاع و تحقيق الأهداف المنشودة التي أنشأت المؤسسة من أجلها.<sup>1</sup>

المؤشرات الاقتصادية التقليدية هي تلك التي تسمح بقياس الأداء المالي للمؤسسة، ومع التطور الذي بدأت تعرفه المؤسسات ظهرت الحاجة إلى وجود مؤشرات أخرى تختلف عن الجانب المالي وتسمح بقياس الإسهامات الاقتصادية للمؤسسة، من هذا المنطلق يمكن تقسيم مؤشرات الأداء الاقتصادية إلى مؤشرات أداء مالية ومؤشرات أداء غير المالية.

## الفرع الثاني: أهداف تقييم الأداء الاقتصادي

تستهدف عملية تقييم الأداء الاقتصادي تحقيق ما يلي:<sup>2</sup>

-الوقوف على مستوى انجاز الوحدة الاقتصادية للوظائف المكلفة بأدائها مقارنة بتلك الوظائف المدرجة في خطتها الإنتاجية؛

1 د. عبد الغفور حسن كنعان المعمار، حافظ جاسم عرب المولى، تقييم كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة العامة لصناعة الادوية في نينوى، دراسة تحليلية مقارنة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 99، 2010، ص 03.

<sup>2</sup>المرجع السابق، ص04.

-تحديد مسؤولية كل مركز في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الضعف والخلل، وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من اقسام العملية الإنتاجية، وتحديد إنجازاته سلبا وإيجابا والذي من شأنه ان يخلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى الوحدة الاقتصادية وادائها،

-مساعدة المستويات الإدارية على معرفة مدى الانحرافات وبيان أسبابها واتخاذ الاجراء الإصلاحية لها؛  
-الوقوف على كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائد أكبر بتكاليف اقل وبنوعية جيدة.

### المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة

تعد المؤشرات المالية من أقدم وأكثر الأدوات استعمالا في التحليل المالي وتقييم أداء المؤسسات، حيث تعتمد المؤسسات عموما على أدوات تقليدية واسعة الاستخدام تشمل جملة من النسب المالية كحزمة واحدة تربط العلاقة بين الربحية والنشاط والمديونية، هذا بالإضافة الى مؤشرات مالية أخرى تلجأ إليها المؤسسات لتغطية نقائص النسب المالية التقليدية للوصول الى تحليل أعمق للأداء المالي للمؤسسة.

### الفرع الأول: معدل هامش الربح

يعد من المؤشرات المالية الأكثر انتشارا واستعمالا ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل هامش الربح} = \text{نتيجة الاستغلال} / \text{رقم الأعمال}$$

يطلق عليه نسبة الهامش وهي نسبة مهمة لتحليل ربحية المبيعات من خلال تحديد ربحية الدينار الواحد من المبيعات الإضافية بعد تغطية التكاليف حيث:  $\text{نتيجة الاستغلال} = \text{صافي المبيعات} - \text{مجموع التكاليف}^1$

ويعتبر من المؤشرات المحاسبية المهمة حيث يبين الكفاءة التشغيلية للمؤسسة، فارتفاع هذا المؤشر دلالة على ان المؤسسة أكثر كفاءة وانخفاضه يعكس اضطراب مالي في المؤسسة، كما يسمح بقياس أداء المؤسسة ومقارنتها مع مثيلاتها في القطاع.

اما ما يعاب على هذه النسبة انها تعكس فقط ربحية الدينار الواحد من المبيعات، وهذه الاخيرة هي جزء من مكونات الأداء التشغيلي وليس كله وبالتالي تكون قاصرة في التعبير عن أداء المؤسسة بسبب تجاهلها لحجم المؤسسة ذاتها، فقد يكون المعدل مرتفع الا انه لا يتناسب مع حجم وطاقة الاستثمار في المؤسسة، وعليه يجب ربط معدل الهامش مع مؤشرات أخرى كمعدل العائد على الاستثمار.

<sup>1</sup> امين السيد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص233.

### الفرع الثاني: معدل العائد على الاستثمار (ROI)

يعتبر العائد على الاستثمار من المؤشرات الأساسية المستعملة لقياس الأداء للمؤسسات الصناعية وخاصة مع بداية القرن العشرين، ويقدم هذا المؤشر في شكل نسبة محاسبية باعتبار أنه يتم الحصول على طرفيه من الكشوف المحاسبية، ليتم تشكيل علاقة بين الأموال المستثمرة والنتيجة المصاحبة لها، بحيث يمكن من خلالها معرفة معدل العائد الناجم عن تلك الأموال المستثمرة، فهذا المعدل هو عبارة عن تقييم محاسبي للنتيجة والأموال المستثمرة، كما أنه يعكس المردودية لرقم الأعمال والأموال المستثمرة، ويعتبر هذا المعدل المؤشر الأكثر انتشاراً لأنه يدمج ويدخل الأموال المستثمرة في مؤشر الأداء ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال المستثمرة}} \text{ (رأس المال)}$$

وحتى يتسنى تفسير أفضل لأداء الأموال المستثمرة وكذلك التأثير الممكن على عناصر هذا المعدل عادة ما يتم تجزئته إلى مكونات يمكن التأثير عليها وهي:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \left( \frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{الأموال المستثمرة}} \right) \left( \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الاعمال}} \right)$$

وتشكل هذه التجزئة أهم العوامل الأساسية للمردودية، حيث أن استخدام الأصول يولد رقم الأعمال وهذا الأخير يولد النتيجة، ويؤدي تحسين هذه المكونات مع ثبات الأخرى إلى تحسين مردودية الأموال المستثمرة.<sup>1</sup> وتسمى معادلة Donaldson Brown حيث قسمت إلى مكوناتها الاثنان وهي معدل الهامش (النتيجة الصافية / رقم الاعمال) ودوران الأصول (رقم الاعمال / مجموع الأصول)، ويسمح هذا التقسيم بالتمييز بين مصادر المردودية التي تأتي نتيجة جهودات تسيير الهامش الناتج عن تسيير الأصول، وهذا يسمح بتسليط الضوء على مجالات التحسين، ورفع قيمة السهم في انسجام مع مفاهيم مراقبة التسيير.<sup>2</sup>

من خلال ما سبق، يتضح أن هذا المؤشر يسمح بحساب الأداء الكلي للمؤسسة، ومن ثم يعطي صورة عامة لها لكي يتيح للمسيرين إجراء المقارنة في الأداء بين المؤسسات المتواجدة في نفس القطاع أو بين فرص استثمارية أخرى، كما يسمح هذا المؤشر بتقييم أداء المسيرين أنفسهم عبر السنوات الماضية من خلال التوقعات التي يقومون

<sup>1</sup> تم الاعتماد على: د. نعيمة بجاوي، أ.د زكية مقري، مرجع السابق، ص 125.

د. هوارى سويسي، دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 07، (2009) -

(2010)، ص 56.

<sup>2</sup> Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc polossat, Le grand livre de contrôle de gestion, Edition -Eyrolles, paris, 2013, p180.

بإعدادها، كما يمكن استعمال هذا المؤشر أيضا في حساب مردودية كل قسم أو وحدة و بشكل عام كل مركز مسؤولية على حدى، حيث يتم من خلاله تقييم أداء المسؤولين فيها وعقد مقارنات بين مختلف مراكز المسؤولية وتتبع الأداء من خلال المقارنة مع السنوات الماضية. كما يسمح هذا المؤشر أيضا بتقديم معلومات هامة حول مردودية الاستثمارات الموجودة بالمؤسسة المتمثلة في البحث عن نقاط القوة والضعف لها ليتم على أثرها اتخاذ القرارات الصائبة التشغيلية منها والاستراتيجية (كقرار التنازل...)، كما نجده يستعمل كأحد أساليب اختيار الاستثمارات عندما تريد المؤسسة اقتناء استثمارات جديدة حيث يتم تقدير النتيجة التي يمكن أن يقدمها الاستثمار الجديد ليتم على أثرها حساب العائد المتوقع تقديمه إذا ما تم اقتناؤه وتوظيفه داخل المؤسسة.

كما يمكن تجزئة معادلة Donaldson Brown لتمتد الى المستوى المالي، حيث تأخذ بعين الاعتبار مستوى مديونية المؤسسة، والأمر يتعلق هنا بتسليط الضوء على مكونات الربحية للمساهمين وبقياس أثر رافعة المديونية، وتصبح العلاقة على الشكل التالي:

ربحية المساهمين (ROE) = (الربح/المبيعات). (المبيعات/إجمالي الأصول). (إجمالي الخصوم/الأموال الخاصة)  
 فربحية المساهمين تعتمد على الربحية الاقتصادية للمؤسسة التي تمثل الطرفين من العلاقة (ROI) وفي النسبة الثالثة يمكن تعويض إجمالي الأصول بإجمالي الخصوم على اعتبار أنهما متساويان وتعتبر النسبة الثالثة على أثر الرافعة *l'effet de levier de l'endettement*، هذه النسبة هي مقياس لرافعة المديونية حيث تشير الى انه كلما زادت مديونية المؤسسة كلما تضاعفت ربحية المساهمين من عائد الاستثمار.<sup>1</sup> حيث:

$$\text{ربحية المساهمين} = \left( \text{هامش الربح} \right) \left( \text{معدل دوران الأصول} \right) \left( \text{رافعة المديونية} \right)$$

-الانتقادات الموجهة لهذا المؤشر:

من بين الانتقادات التي يوجهها بعض الدارسين لهذا المؤشر:<sup>2</sup>  
 -عدم اعتبار المردودية الهدف الوحيد المنشود من طرف المؤسسة حيث تعد الأهداف التجارية من الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها؛  
 -القياس السنوي للمردودية يدفع بالمسيرين إلى تفضيل المشاريع ذات المردودية الآنية (فترة استرداد قصيرة) إذا ما تم الاعتماد على القيمة الصافية للأصول، أو الاستثمار بشكل سريع إذا ما تم استعمال القيمة الإجمالية للأصول،

<sup>1</sup> Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc polossat, op.cit. , p.181.

<sup>2</sup> د. هوارى سويسى، مرجع سابق، ص 58.



بمعنى آخر أن عدم الانسجام يفسر بالأخص في أن مردودية الأصول التي تتجاوز مدة تحقيقها (دورانها) السنة نجدها - وفق هذا المؤشر - تحسب ويتم الحكم عليها من خلال سنة واحدة.

### الفرع الثالث: القيمة الاقتصادية المضافة EVA:

يرجع الفضل في ظهور مدخل القيمة الاقتصادية المضافة (EVA)، (Economic Value Added)، للباحثين جول سترن (joel stern) وزميله جي بنت ستيوارتس (G.Bennett Stewart's) اللذان كانا يعملان لدى شركة (Stern-Stewarts) للاستشارات، و كان ذلك عام 1982، ويقوم المدخل EVA المذكور على أن كفاءة الإدارة تقاس بمدى قدرتها على تحقيق أرباح التشغيل تزيد عن تكلفة الأموال المستثمرة، بصرف النظر عن مصدرها سواء كان الملاك أو المقرضون.

وهكذا لو كانت ربحية التشغيل تفوق تكلفة الأموال، حينئذ نكون أمام خلق أو إضافة لثروة الملاك أما إذا كانت تكلفة الأموال أكبر من أرباح التشغيل حينئذ نكون أمام تبديد للثروة. وإذا ما كان الأساس في مكافأة الإدارة هو مدى قدرتها على تحقيق إضافة إلى ثروة الملاك، فإننا بذلك نكون قد وضعنا الإدارة والعاملين في مقام واحد مع حملة الأسهم ليصبح تحقيق مصلحة الملاك هو ذاته تحقيق لمصلحة إدارة المؤسسة وفي ذلك تفعيل لأساسيات حوكمة الشركات. وتقاس القيمة الاقتصادية المضافة إلى ثروة الملاك اعتمادا على العلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$EVA = \text{صافي ربح التشغيل بعد الضريبة} - \text{تكلفة الأموال}$$

$$EVA = \left( \frac{\text{صافي ربح التشغيل بعد الضريبة}}{\text{رأس المال المستثمر}} - \frac{\text{تكلفة الأموال}}{\text{رأس المال المستثمر}} \right) (\text{رأس المال المستثمر})$$

$$EVA = (\text{معدل العائد على رأس المال المستثمر} - \text{المتوسط المرجح لتكلفة الأموال}) \times \text{رأس المال}$$

المستثمر

الملاحظ من المعادلة الأولى أنها جمعت بين العائد من التشغيل وتكلفة التمويل، أي جمعت بين تأثير كل من قرارات الاستثمار وقرارات التمويل.

حيث يتطلب مدخل (EVA) إعادة النظر في البنود المكونة للقوائم المالية من خلال:

<sup>1</sup> د. منير إبراهيم هندي، مرجع سابق، ص 346-347.

- إعادة النظر في عناصر تكلفة التشغيل حيث يتميز هذا المدخل عن غيره بأنه يعيد النظر في محددات تكلفة التشغيل، اذ يتعامل مع تلك التكاليف من منظور الربح الاقتصادي الذي يقوم على مفهوم التدفقات النقدية، وليس من منظور الربح المحاسبي الذي يقوم على مفهوم الاستحقاق؛
- هذا بالإضافة إلى تعديلات كثيرة يتطلبها مدخل القيمة الاقتصادية المضافة EVA قدرتها مؤسسة (Stern-stawrts) بما يعادل 160 عنصر، إلا أن الممارسات انتهت إلى عدد محدود من العناصر باعتبارها الأكثر أهمية وتمثل هذه العناصر في:<sup>1</sup>

- فروق تقييم المخزون السلعي؛
- المصروفات التي لا تتطلب تدفقات نقدية (من بينها مخصص الديون المشارك فيها)؛
- قسط إطفاء شهرة المحل؛
- نفقات البحث والتطوير والحملات الإعلانية، وما يمثلها من النفقات التي يمتد تأثيرها لعدد من السنوات؛
- الضرائب المؤجلة؛
- الاستثمارات الاستراتيجية؛
- الفوائد الضمنية في قسط التأجير التشغيلي؛
- نفقات إعادة هيكلة الأصول.

- الانتقادات الموجهة لهذا المؤشر: يمكن تلخيص الانتقادات أو أوجه القصور المرتبطة بالقيمة الاقتصادية المضافة فيما يلي:<sup>2</sup>

- تلقي القيمة الاقتصادية المضافة محدودية في كونها تحفز المسيرين على رعاية مصالح الملاك وذلك في مجال الحساب، لذلك تدعو بعض المكاتب إلى إجراء توحيد دولي حول طريقة حساب المؤشر والتعديلات المحاسبية المرتبطة به؛
- من العيوب الجوهرية التي توجه لمقياس EVA - كغيرها من المقاييس المالية - أنها تركز على الأداء لسنة مالية واحدة أي الأداء قصير الأجل، مما ينجر عنه ما يعرف بمخاطر الأجل القصير، ذلك أن الإدارة تحتاج إلى مقاييس

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 348.

<sup>2</sup> د. هواري سويسي، مرجع سابق، ص 64.

طويلة الأجل خاصة عند تقييم المشاريع وبشكل عام العمليات الاستراتيجية، فحساب EVA لا يأخذ في الحسبان آثار القرارات على السنوات المقبلة لذلك فتعظيم القيمة الاقتصادية المضافة الحالية يتم على حساب الأجل الطويل؛ - باعتبار ان EVA كغيره من المقاييس المالية يتم حسابه من البيانات المالية المعدة في نهاية الفترة، فهو بذلك لا يساعد المسيرين على تحديد الأسباب الحقيقية لعدم الكفاءة في النواحي التشغيلية.

وعموما فبالرغم من الاستعمال الكبير للمؤشرات المالية غير أنه في السنوات الأخيرة أصبحت لوحدها لا تكفي للحكم على الأداء ووجهت لها عدة انتقادات أهمها:<sup>1</sup>

- تعتبر معطيات مجردة لا تعكس إمكانية ملموسة للعمل؛
- تتعلق بالماضي حيث غالبا ما تعلن عن مشاكل قديمة تترجمها بتراجع في الأداء المالي ولا تسمح بتوقع المستقبل؛
- قد تبين المؤشرات المالية وجود تحسن أو تراجع، لكن لا تعني شيئا ملموسا ولا توضح الطريق الذي يجب إتباعه؛
- تتعلق المؤشرات المالية بالمدى القصير وتشجع على الاستثمار في النتائج المباشرة وتعرقل الاستثمار في المشاريع التي تخلق القيمة في المدى الطويل خاصة في الأصول المعنوية والفكرية التي تغذي النمو المستقبلي، على أساس أن ذلك سيؤدي إلى تراجع هذه المؤشرات في المدى القصير والتي على أساسها يتم التقييم؛
- بصفة عامة توجد صعوبات في ترجمة وتبرير مشاريع البحث والتنمية والابداع التكنولوجي للمدى البعيد بواسطة المؤشرات المالية، كما ان هناك بعض النشاطات (كالإشهار، الاتصال) لا يمكن تبريرها بواسطة هذه المؤشرات بالرغم من أن المؤسسات في حالة المنافسة تعلم جيدا ضرورة هذه النشاطات لبقاء منافستها على المدى المتوسط.

### المطلب الثالث: تقييم الأداء العملياتي للمؤسسة

يشمل الأداء العملياتي كل من الإنتاجية وتحسين الجودة، الحصة السوقية، التوجه نحو الزبون (رضا الزبون) والقيمة المضافة.

<sup>1</sup> د. نعيمة بجاوي، أ.د. زكية مقري، مرجع السابق، ص 127.

## الفرع الأول: الإنتاجية وتحسين الجودة

### 1- الإنتاجية:

ترتبط مؤشرات الإنتاجية مباشرة بوظيفة الإنتاج، ويتم التعبير عن الإنتاجية بأنها العلاقة بين إجمالي المخرجات (الإنتاجية الكلية) مقاسة على أساس الوحدات المنتجة أو المبالغ المتحصلة ووحدات المدخلات مثل عدد الساعات اللازمة لإنتاج سلعة معينة، وهناك مؤشرات للإنتاجية تتحدد بالنسبة لوحدات المدخلات الأخرى، وكذلك عدد الساعات اللازمة للإنتاج.<sup>1</sup>

وقد ورد في مفهوم الإنتاجية بأنها قياس العلاقة بين المخرجات والمدخلات أو جميع عناصر الإنتاج التي استخدمت في الحصول على المخرجات، وتوصف الإنتاجية بأنها مقدار المخرجات المنتجة باستخدام وحدة واحدة من المصادر، وهي وفقا لذلك مقياس لكفاءة استخدام الموارد المتاحة من قبل المنتجين حيث تحسب بالنسبة التي تمثل مجموع المخرجات مقسوما على مجموع المدخلات، ومنه فالإنتاجية هي ليست مقياسا للإنتاج أو المخرجات المنتجة وإنما هي مقياس لكيفية استخدام وتوليف عناصر الإنتاج للحصول على نتائج مرغوبة.

### 2- التحسين المستمر للجودة

ويقصد بتحسين الجودة هو تحسين مواصفات المنتج سواء كانت سلعة أو خدمة، وهذا يتطلب وضع خطط تهدف إلى إجراء تحسينات محددة على منتجات المؤسسة، ومن هذا المنطلق حاول العديد من الباحثين تحديد وحصر أهم العناصر التي يمكن الاعتماد عليها لقياس تحسين الجودة وتمثل هذه العناصر فيما يلي:<sup>2</sup>

- التركيز على العمليات؛
- العمل الجماعي؛
- التدريب المستمر على الجودة؛
- تنمية العنصر البشري؛
- غرس قيم التحسين والتطوير المستمر لدى جميع العاملين بالمؤسسة؛
- النظام المتكامل للمعلومات؛
- التوجه باحتياجات الزبون.

<sup>1</sup> علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 46.

<sup>2</sup> قاسم نايف علوان المحياوي، مرجع سابق، ص 372.

## الفرع الثاني: الحصة السوقية ورضا الزبون

### 1- الحصة السوقية

يعكس هذا المؤشر نصيب المؤسسة من سوق معين، ويمكن أن يعبر عنه بعدد الزبائن أو كمية المنتجات المباعة أو مبالغ المبيعات في السوق.<sup>1</sup>

ويعتبر مؤشر الحصة السوقية من المؤشرات الجيدة للتمييز بين المؤسسات الناجحة في أنشطتها، لذلك نجد أغلب المؤسسات تسعى لتحقيق حصة سوقية أعلى من غيرها وذلك من خلال السعي إلى تحليل حصتها السوقية وجمع معلومات عن المؤسسات المنافسة والقوية في السوق حتى تتمكن من توقع المستقبل.<sup>2</sup>

### 2- رضا الزبون

إن رضا الزبون يحدد القيمة الاقتصادية للمؤسسة كما يحدد قيمة رأس المال الفكري لديها، وقد يكون العكس صحيحاً أيضاً، إذ أن ارتفاع قيمة الرأس المال الفكري لدى المؤسسة يعزز من موقعها التنافسي ويزيد من قيمتها الاقتصادية<sup>3</sup>

وحسب كابلان ونورتون يمكن التعبير عن مجال التوجه نحو الزبون اعتماد على:<sup>4</sup>

- ✓ الاحتفاظ بالزبائن، ويعبر عنه من خلال نسبة نمو المؤسسة التي تحققت مع الزبائن الحاليين؛
- ✓ امتلاك زبائن جدد، ويعبر عنه بالتكلفة التي تتحملها المؤسسة لجذب زبون جديد، أو نسبة المبيعات للزبائن الجدد؛
- ✓ إشباع الزبائن، ويعبر عن مستوى إشباع المؤسسة لزبائنهم حسب معايير معينة كالجودة؛
- ✓ ربحية الزبائن، ويعبر عن هذا المؤشر بالربح الصافي لزبون واحد، أو لجزء واحد من السوق بعد الأخذ في الاعتبار التكاليف التي تم إنفاقها لدعم هذا الزبون والحصول عليه؛
- ✓ العلاقة مع الزبون، ويهتم هذا المؤشر بعلاقة المؤسسة بزبائنهم مما يجعلها تتوقع احتياجاتهم والسرعة في الاستجابة لها.

<sup>1</sup> Roberts Kaplan and David Norton, the Balanced Scorecard translating strategy into action, Harvard business School, Press .USA .P68 .

<sup>2</sup> قاسم نايف علوان الميماوي، إدارة الجودة في الخدمات، ط1، دار الشروق للنشر والتوزيع، 2006، الأردن، ص 369.

<sup>3</sup> قاسم نايف علوان الميماوي، مرجع سابق، ص 369.

<sup>4</sup> Robert Kaplan and David Norton, Op. Cit, p75.

### الفرع الثالث: القيمة المضافة

عرفت القيمة المضافة على أنها تمثل الفرق بين قيمة المبيعات الكلية وقيم شراء المدخلات من الوحدات الاقتصادية الأخرى، إذ تمثل هنا حصة عوامل الإنتاج من الدخل الباقية والموزعة كأرباح وإيجارات وفوائد.<sup>1</sup> ويعد معيار القيمة المضافة من المعايير الشاملة والمهمة، لأنه يعكس أهمية الوحدة الاقتصادية ودورها في الاقتصاد الوطني، ففي الوقت الذي يعد معيار الربح الأهم على مستوى المشروع الخاص، فإن معيار القيمة المضافة يعد الأهم على المستوى الوطني وعلى الأخص عنصري الرواتب والأجور من بين عناصر القيمة المضافة كونهما يعكسان مدى تشغيل العمالة، فضلا عما يوفره المشروع من قيم مضافة غير مباشرة للمشروعات الاقتصادية الأخرى.

### المبحث الثالث: الأداء الاجتماعي وأدوات قياسه

يمثل موضوع الأداء الاجتماعي في العصر الحالي اهتماما بارزا ومتزايدا على كافة الأصعدة، فمع تزايد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية تزايد الاهتمام أيضا بالأداء الاجتماعي وطرق قياسه، رغم صعوبة قياسه وتقديره كميًا في كثير من الأحيان.

### المطلب الأول: تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة

#### الفرع الأول: ماهية الأداء الاجتماعي

يقصد بالأداء الاجتماعي مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الاجتماعية الموضوعة والمحددة سلفًا، ويقسم الأداء الاجتماعي إلى داخلي وخارجي، ففي حين يرتبط الأداء الداخلي بالمالكين والعاملين، فإن الأداء الخارجي نعني به الأداء تجاه الزبائن، اتجاه المجتمع المحلي والحكومة.

ومنه فالأداء الاجتماعي يعرف على أنه: "يضم انعكاسات نشاط المؤسسة على الجانب الاجتماعي لجميع أصحاب المصالح (المساهمين، المدراء، العمال، العملاء، الموردين، الدولة، الجمعيات...)." <sup>2</sup>

في حين يرى مدير مكتب "مركز المدراء الناشئين: "أن تحقيق الأداء الاجتماعي يكون بإدماج مصالح العمال بغرض إنشاء وعلى المدى الطويل مجلس إداري كفضاء لاتخاذ قرارات جماعية واختيار الاستراتيجيات التي تنسجم والحوار الاجتماعي مع الأفراد العاملين".<sup>3</sup>

1 د. المعماري والمولى، مرجع سابق، ص 06.

2 رهيبية مقدم (رسالة دكتوراه)، مرجع سابق، ص 161.

3 عبدلي مباركة، دور وكالات التقييم الاجتماعي في قياس الأداء الاجتماعي لأصحاب المصالح، حالة المؤسسات الجزائرية، ص 3.

فمصطلح الأداء الاجتماعي للمؤسسة يعكس أثر أنشطة المؤسسة على المجتمع بحيث يتضمن ذلك أداء وظائفها الاقتصادية والتصرفات الأخرى المقررة للمساهمة في جودة الحياة.

وعلى هذا الأساس تم تحديد أربعة مجالات رئيسية للأداء الاجتماعي تتمثل في:<sup>1</sup>

- **تطوير المجتمع:** يتضمن هذا المجال تلك الأنشطة الموجهة اجتماعيا والتي تعتبر بصفة رئيسية ذات فائدة للجمهور العام كالأنشطة الإنسانية العامة للمؤسسة، برامج الغذاء والتخطيط والتحسين المجتمعي؛
- **الموارد البشرية:** يتعلق هذا المجال بالأداء الاجتماعي الموجه نحو العاملين، على سبيل المثال، تحسين ممارسات التوظيف، برامج التدريب، ظروف التشغيل، سياسات التحفيز، توفير فرص العمل الجيدة؛
- **الموارد المادية والمساهمات البيئية:** هي تلك الأنشطة الموجهة من أجل تخفيف ومنع التدهور البيئي كتلوث الهواء، الماء، صيانة الموارد النادرة والتصرف في النفايات الصلبة.

### الفرع الثاني: نماذج قياس الأداء الاجتماعي

ظهرت الأعمال الأولى في مجال قياس الأداء الاجتماعي لـ (Carroll) في 1979، حيث عرض النموذج التصميمي الأول من نوعه للأداء الاجتماعي للمنظمات، هذا النموذج يحدد مفهوم الأداء الاجتماعي من خلال تكامل وترابط ثلاثة أبعاد، ثم ظهرت فيما بعد العديد من الدراسات التي تناولت مفهوم الأداء الاجتماعي من خلال النماذج التالية:<sup>2</sup>

- **نموذج (Carroll):** وتعتبر من بين النماذج الأولى التي وضعت لتصميم الأداء الاجتماعي حيث عرض نموذجاً مكوناً من ثلاثة أبعاد هي:

✓ **البعد الأول:** يتضمن الغايات التي تود المؤسسة تحقيقها من ممارسة المسؤولية الاجتماعية ولا يتضمن هذا فقط تحقيق المردودية الاقتصادية واحترام القوانين، وإنما ممارسة سلوك أخلاقي يناسب المعايير والتوقعات المجتمعية والأكثر طوعية؛

✓ **البعد الثاني:** وهو التوعية الاجتماعية، ويتم قياسها من خلال أربعة مواقف هي الرفض، الإلزام الاجتماعي، التكيف، الاستجابة (الاستباقية)، فبالنسبة لحالة الرفض، تعني رفض المؤسسة لأية تعديلات في سياساتها، أما بالنسبة للإلزام، فهي تلتزم بالحد الأدنى القانوني، يلي ذلك التكيف وهو مرحلة متقدمة

<sup>1</sup> أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص 03.

<sup>2</sup> وهيبه مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة القيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال وقياس الأداء تجاهها: الملتقى الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20 و 21 نوفمبر 2012، ص 211.

من المرحلة السابقة، وأخيرا الاستباقية (الاستجابة الجماعية) حيث تعتبر الحالة المثالية في التعامل مع المسؤولية الاجتماعية؛

✓ **البعد الثالث:** وهو الأكثر عملية، ويضم قائمة مفتوحة من المجالات التي تغطيها المسؤولية الاجتماعية، وفقا للفترة الزمنية المتاحة للمؤسسة وللقطاع الذي تنشط فيه، حيث يمكن أن يتعلق الأمر بالمجالات الاجتماعية والبيئية والجوانب المتعلقة بالمساهمين وكذا جودة وأمن المنتجات.

- **نموذج Wood:** ترى (Wood) أن الأداء الاجتماعي هو ناتج عن تشكيلة تنظيمية ممثلة من خلال مجموعة من الالتزامات بالمبادئ والأنظمة الداخلية، والنتائج الملاحظة، هذه المكونات الثلاثة تربط المؤسسة بالمجتمع، حيث تعرضت (Wood) للمؤسسة ككيان يؤثر على أصحاب المصلحة و على المجتمع و على ذاته أيضا، و يعتمد هذا التصميم على نظرية الأنظمة المفتوحة، فالأداء الاجتماعي وفقا ل(Wood) هو مجموعة من التصنيفات التي تعكس نشاطات المؤسسات في شقها المتعلق بآثار و نتائج هذه النشاطات على المجتمع و على أصحاب المصلحة وعلى المؤسسة ذاتها، تتحدد طبيعة هذه النتائج من خلال الترابطات العامة والخاصة والتي تحددها مبادئ المسؤولية الاجتماعية، و يمكن توضيح هذا النموذج من خلال الجدول التالي:



الجدول رقم (09): نموذج الأداء الاجتماعي المقترح من طرف (Wood) 1991

نتائج وأثار الأداء	أنظمة التفاعل الاجتماعي	مبادئ المسؤولية الاجتماعية
الآثار على الأشخاص وعلى المنظمات	<u>التقييم البيئي</u> : جمع المعلومات الضرورية من أجل التفاعل مع المحيط الاجتماعي والبيئي والسياسي والقانوني والأخلاقي	<u>الشرعية</u> : المنظمة التي تتحسن في استعمال الحق الذي يمنحه لها المجتمع تختفي
الآثار على البيئة الطبيعية والمادية	<u>إدارة العلاقة مع أصحاب المصلحة</u> : الالتزام الفعال تجاه طلبات و ترقبات أصحاب المصلحة الدائمين	<u>المسؤولية العامة</u> : المنظمات المسؤولة عن آثار نشاطاتها الأولية والثانوية
الآثار على الأنظمة الاجتماعية والمؤسسية	<u>إدارة التحديات التي تواجه جمهور المجتمع</u> : إقامة أنظمة داخلية تسمح للمنظمة بالاستجابة الجيدة للانفعالات الاجتماعية أو السياسية المؤثرة	<u>حرية التصرف الإدارية</u> : المسيرين والعمال هم الأطراف الفاعلة أخلاقيا

المصدر: وهبية مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة القيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال وقياس الأداء تجاهها: الملتقى الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20 و 21 نوفمبر 2012، ص 212.

الفرع الثالث: مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي:

تقيس مؤشرات الأداء الاجتماعي فعالية مختلف الأنشطة الاجتماعية التي تؤديها المؤسسات من خلال مجالات المسؤولية الاجتماعية ومقارنة هذه المؤشرات الكمية والقيمية لسنوات عديدة للوقوف عند تطورها ومدى تعاملها مع الأداء الاجتماعي المطلوب للمؤسسة، ووفقا للمبادرة العالمية للتقارير تتناول مؤشرات الأداء الاجتماعي

تأثيرات المؤسسة على الأنظمة الاجتماعية التي تعمل في نطاقها، حيث تحدد جوانب الأداء الاجتماعي المحورية المتعلقة بممارسات العمل، حقوق الإنسان والمجتمع.

### 1- مؤشرات الأداء المتعلقة بممارسات العمل: وتتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

**مؤشرات التوظيف:** وهي تعطي صورة عن الكيفية التي تعتمد بها المؤسسة على مواردها البشرية في تنفيذ خططها الاستراتيجية وهذا بالاعتماد على المؤشرات التالية:

- إجمالي قوة العمل وإجمالي الموظفين الدائمين من خلال قياس انخفاض أو ارتفاع صافي العمالة على مدى ثلاثة سنوات؛

- إجمالي عدد ومعدلات الموظفين الذين يتكون العمل (دوران العمل)، حيث يشير معدل الدوران المرتفع الى مستويات عدم الرضا بين الموظفين أو عدم المساواة في مكان العمل، مما قد يؤدي إلى ارتفاع نفقات توظيف العمال؛  
- المزايا الممنوحة للموظفين، حيث يقدم المؤشر مقياسا لاستثمار المؤسسة في الموارد البشرية والحد الأدنى من المزايا التي تمنحها لموظفيها.

- **مؤشرات الصحة والسلامة المهنية:** يعكس أداء الصحة والسلامة ومستوى العناية والرعاية التي تقوم بها المؤسسة اتجاه موظفيها، حيث تشير معدلات الغياب والإصابات المنخفضة إلى الاتجاهات الإيجابية في الحفاظ على صحة وسلامة العاملين وإنتاجيتهم، ويعبر عن هذا المجال بالمؤشرات التالية:

- ▲ معدل حوادث العمل ويعبر عن تكرار هذه الحوادث من طرف قوة العمل خلال فترة زمنية معينة؛
- ▲ معدل الأمراض المهنية ويعبر عن تكرار الأمراض المهنية من طرف قوة العمل خلال فترة زمنية معينة؛
- ▲ معدل الأيام المهذرة، حيث يؤدي ارتفاع الحوادث والأمراض المهنية إلى ارتفاع عدد الأيام الضائعة وبالتالي يمكن لمعدل التغيب الناتج عن حادث العمل أو مرض أن يعبر على أداء المؤسسة في اهتمامها بصحة وسلامة أفرادها.

- **مؤشرات التدريب والتعليم:** يعد تحسين رأس المال البشري من خلال التدريب الذي يوسع المعرفة لدى الموظفين عنصرا أساسيا في تنمية المؤسسة ويقصد بالتدريب:

- ▲ جميع أشكال التكوين المهني والإرشاد؛

<sup>1</sup> تم الاعتماد على:

- المبادرة العالمية لإعداد التقارير (LA) إصدار 30، 2006، ص 08.
- المبادرة العالمية لإعداد التقارير (LA) إصدار 30، 2006، ص 12.

- ▲ الإجازات الدراسية المدفوعة الأجر التي تمنحها المؤسسة لموظفيها؛
  - ▲ التدريب والتعليم بالخارج ودفع ثمنه كلياً أو جزئياً من طرف المؤسسة؛
  - ▲ التدريب بشأن موضوعات معينة مثل الصحة والسلامة.
- مع الإشارة أن التدريب المقدم من طرف المشرفين لا يدخل في هذا الإطار.
- كما يضم هذا المؤشر المؤشرات الفرعية التالية:
- ▲ معدل ساعات التدريب كل عام لكل موظف وفقاً لطبيعة عمله، حيث يساهم هذا المؤشر في التحسين المستمر على المستوى الشخصي للعامل والمؤسسة؛
  - ▲ برامج إدارة المهارات والتعليم المستمر، حيث تساعد على اكتساب المهارة التي تؤهل العاملين لتلبية الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
  - ▲ نسبة العمال الذين يحصلون على تقييمات منتظمة لأدائهم، حيث يساعد تقييم الأداء على التطوير الشخصي وتعزيز الرضا.
- مؤشرات تكافؤ الفرص:** ويعبر عن التنوع الكمي داخل المؤسسة الذي يساعد على تنوع فريق العمل وينقسم هذا المؤشر إلى:
- ▲ تكوين هيئات الحوكمة؛
  - ▲ معدل الرواتب للرجال بالمقارنة بالنساء في نفس الوظيفة.
- 2- مؤشرات أداء المجتمع:** ويهتم بالآثار التي تسببها المؤسسات على المجتمعات المحلية التي تنشط فيها وكيف تتم إدارة وتسوية تفاعلات المؤسسة مع المنظمات الاجتماعية الأخرى، وبصفة خاصة تكون الحاجة للمعلومات حول الرشوة والفساد والمشاركة في وضع السياسات العامة، وممارسات الاحتكار، والتوافق مع القوانين والقواعد إلى جانب العمال والبيئة.
- حيث يتم التعبير عن أداء المجتمع من خلال:
- تقييم الآثار الناجمة عن عمليات المؤسسة على المجتمع المحلي؛
  - عدد ونسبة العمليات التي تطبق عليها برامج المؤسسة.
- 3- مؤشرات حقوق الإنسان:** تظهر مؤشرات الأداء لحقوق الإنسان التأثيرات والأنشطة التي تؤثر بها المؤسسة على حقوق الإنسان المدنية والسياسية لأطرافها ذات المصلحة، حيث تعتمد هذه المؤشرات على المواصفات

المعترف بها دولياً وبصفة أساسية الإعلان العالمي للأمم المتحدة، ومن أهم هذه المؤشرات، اللاعنصرية، حرية النقابات، تشغيل الأطفال والأعمال الشاقة.

### المطلب الثاني: المحاسبة الاجتماعية لقياس الأداء الاجتماعي

وتعتبر أدوات قياس الأداء الاجتماعي بمثابة معيار للحكم على مدى وفاء المؤسسة بالتزاماتها ومسؤوليتها الاجتماعية، أي الحكم على الفوائد الاجتماعية لنشاطها الاقتصادي وتتمثل أهم أداة في المحاسبة الاجتماعية.

### الفرع الأول: المحاسبة الاجتماعية

المحاسبة الاجتماعية هي من أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي ويرتبط تطورها باحتياجات المستخدم منها واتساع قاعدة الملكية نتيجة ظهور شركات المساهمة، كل ذلك أدى إلى زيادة الاهتمام بالبعد الاجتماعي وما يفرض عليه من التزامات اتجاه الفئات الداخلية والخارجية المتمثلة في الإدارة، الأنظمة الفرعية، العملاء، المستثمرون والجهات الحكومية.

وتعرف المحاسبة الاجتماعية على أنها: "بمثابة تذكير المؤسسات بمسؤوليتها وواجباتها إزاء المجتمع الذي تنتسب إليه، بينما يرى البعض الآخر أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتضمن ألا يتجاوز مجرد مبادرات اختيارية تقوم بها المؤسسات صاحبة الشأن بإدارتها المنفردة اتجاه المجتمع".<sup>1</sup>

وعرفت كذلك على أنها: " فرع من فروع المحاسبة التي تهدف إلى تحديد نتيجة أعمال المنظمة ومركزها المالي من خلال مدخل اجتماعي باعتبار أن المنظمة لها علاقة بفئات المجتمع المختلفة وليس فقط مصالح المالكين".<sup>2</sup> كما تعرف المحاسبة الاجتماعية بأنها: " تطبيق للمحاسبة في مجال العلوم الاجتماعية والتي تعني بتطوير أساليب المحاسبة لتغطية الأداء الاجتماعي للمنظمة بالإضافة للأداء الاقتصادي وما يتطلبه ذلك من تطوير وسائل وأساليب القياس المعتمدة في المحاسبة التقليدية، من أجل إجراء التحليلات وتقديم الحلول الملائمة للظواهر والمشاكل الاجتماعية".<sup>3</sup>

وعلى هذا الأساس يمكن حصر أهداف المحاسبة الاجتماعية في النقاط التالية:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> حريم حسن، المساعد رشاد، المديرين للمسؤولية الاجتماعية ومدى مساهمة منظمتهم في تحملها، بحث ميداني في عينة من منظمات الصناعية الاستراتيجية بالأردن، مجلة العلوم التطبيقية، المجلد 08، العدد 02، عمان 2005، ص 13.

<sup>2</sup> محمد مطر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، العدد 114، سنة 2000، ص 50.

<sup>3</sup> وهيبه مقدم، مرجع سابق (رسالة دكتوراه)، ص 167.

<sup>4</sup> يوسف محمد جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة: مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس، العدد 1، سنة 2007، ص 247.

- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الداخلية للمؤسسة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع؛  
 - تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت استراتيجية المؤسسة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المؤسسة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى، وتمثل العلاقة بين أداء المؤسسات والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهرى لهذا الهدف؛  
 - الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية، كأثر قرارات المؤسسة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد.

ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضا إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع.

#### الفرع الثاني: تحديات المحاسبة الاجتماعية

إن التحدي الذي تواجهه المحاسبة الاجتماعية هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية وهذا راجع لعدم وجود اتفاق على الأنشطة التي تعتبر داخل نطاق المحاسبة الاجتماعية والأنشطة التي لا تتدخل ضمن هذا النطاق، ولكن هناك معياران للتمييز بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية:<sup>1</sup>  
 - معيار وجود أو عدم وجود الالتزام القانوني بالنشاط، فالأنشطة الاجتماعية هي الأنشطة التي تنفذها المؤسسة اختياريا للإيفاء بالتزاماتها اتجاه المجتمع، أي أن صفة الاختيار أو الالتزام هي التي تحدد طبيعة النشاط؛  
 - معيار النشاط ذاته أي ان الأنشطة الاجتماعية تشمل كل الأنشطة ذات الطبيعة الاجتماعية وليس فقط الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بصفة اختيارية، بمعنى آخر يقدم هذا المعيار على وجود الصفة الاجتماعية للنشاط بغض النظر عن وجود إلزام قانوني أو عدم وجوده.

فالتشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية نابع من طبيعة نشاط المؤسسة الذي يطرح صعوبة القياس لكل نشاط بشكل مستقل، فعلى سبيل المثال، تكاليف تدريب الموظفين في المؤسسة هي من ناحية تكاليف اجتماعية ضرورية لإتاحة الفرصة أمام العاملين للترقية والتدرج الوظيفي لخلق حالة من الولاء والانتماء لديهم تجاه

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 247.

المؤسسة، ومن ناحية ثانية يمكن النظر إليها كتكاليف اقتصادية لازمة لزيادة الانتاجية والارتقاء بها كما ونوعا لزيادة الربحية في المؤسسة.

وإذا كانت مشكلة التداخل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية تمثل أهم مشكلة للمحاسبة الاجتماعية، هناك مشاكل وصعوبات أخرى تتعلق بالقياس المحاسبي الاجتماعي والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

● **مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المؤسسة:** تكمن هذه المشكلة في تفسير ماهية

التكاليف الاجتماعية، حيث هناك وجهتي نظر متعارضتين الأولى اقتصادية والثانية محاسبية:

- فالاقتصاديون يرون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في المساوئ التي يتحملها المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطاتها كالتلوث الناتج عن النواتج الكيماوية أو دخان المصانع أو أي مواد ضارة أخرى، وبالتالي فإن هذه التكاليف يتحملها المجتمع وليس مالكي المؤسسة؛

- في حين يرى المحاسبون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في الأعباء المالية التي ينفقها التنظيم ولا يتطلبها نشاطه الاقتصادي، فضلا عن عدم حصول المؤسسة عن أية منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابل هذه التكاليف، بل يتم إنفاقها نتيجة التزام المؤسسة ببعض المسؤوليات الاجتماعية لقوانين تفرضها الحكومة.

ومنه فالرأي المحاسبي لا بد منه في حالة ممارسة المحاسبة الاجتماعية على مستوى الوحدة الاقتصادية.

● **مشكلة قياس العوائد الاجتماعية على مستوى المؤسسة:** تتعمق مشكلة قياس العوائد الاجتماعية

وتأخذ أبعاد أكثر من مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية، نظرا لكونها تتحقق لأطراف قد تكون من خارج المؤسسة كالمستهلكين أو العملاء أو البيئة المحيطة، أو قد تكون من داخل المؤسسة كالعاملين، أو لكل الأطراف في آن واحد سواء داخل أو خارج المؤسسة، وذلك حسب الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها المؤسسة. هذا فضلا عن أن العديد من العوائد الاجتماعية قد يصعب قياسها نقديا خاصة بالمقاييس المحاسبية التقليدية المتعارف عليها، وتكون بعيدة عن التقدير الشخصي الأمر الذي يقلل من درجة الثقة إلى حد كبير في النتائج. كل ذلك في الأصل يرجع إلى أن العوائد الاجتماعية قد تكون في صورة سلوكية تؤثر على النواحي النفسية أو المعنوية فتؤدي إلى حالة من الرضا لدى الأفراد عن المؤسسة ينعكس أثره بالتالي مرة أخرى على المؤسسة في صورة إمداد المجتمع له بالموارد اللازمة أو خلق أسواق جديدة لمنتجاته أو تدفق الاستثمارات عليه بشكل أفضل من غيره وهكذا.

<sup>1</sup> د. سعدون مهدي الساقى، د. عبد العزيز نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الاعمال، ص199، مقال على الموقع:

unpan1.un.org/intrdoc/groups/public/.../UNPAN006101.pdf : consulter le 11/02/2018.

ولا شك أن هذه الظواهر الغير كمية يصعب قياسها بالوحدات النقدية مباشرة، فمثلا كيف يمكن لنا قياس القيمة النقدية للمنفعة التي يحصل عليها أفراد البيئة المحيطة نتيجة تقليل الضوضاء الناتجة عن الآلات أو الحد من تلوث البيئة الناتج عن عمليات التشغيل، أو قيمة الانطباع الحسن المتولد عند المستهلكين تجاه المؤسسة، الأمر الذي دعا الكثير من الكتاب والباحثين إلى تجاهل العوائد الاجتماعية والاكتفاء بقياس التكاليف الاجتماعية.

● **مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي:** تعرف عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي لأية مؤسسة بأنها عناصر التكاليف الناشئة عن التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية، و قد يسهل على الباحث من الوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي و لكن المشكلة تكمن في كيفية قياسها و كيفية مقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن للشركة اكتسابها نتيجة هذه التضحية والتي تنبع من تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة باعتبارها النشاط المسبب لعملية الانفاق وبالتالي في حدوث عناصر التكاليف الاجتماعية، فهي في ذاتها مفهوم غير محدد وليس هناك إجماع على تعريفها وأبعادها بشكل نهائي من وجهة النظر العملية. وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل دقيق، وهذا ما ينعكس على حصر وقياس هذه العناصر من خلال التقرير بشكل مناسب تماما.

### المطلب الثالث: معايير ومواصفات قياس الأداء الاجتماعي

#### الفرع الاول: معايير المساءلة الاجتماعية

لا يوجد لحد الساعة معيار موحد يشمل كيفية إدارة المسؤولية الاجتماعية، بل توجد مجموعة من المعايير والمواصفات الدولية تشمل أجزاء من متطلبات المسؤولية الاجتماعية أهمها:

#### 1- معيار المساءلة الاجتماعية SA8000

أنشئ المعيار SA8000 سنة 1997 في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل مجلس الأولويات الاقتصادية CEP، والذي أصبح يدعى حاليا بمنظمة المحاسبة الاجتماعية الدولية SAI، وتُعد المنظمة الدولية للمساءلة الاجتماعية (SAI) الجهاز المسؤول عن مراجعة و تنقيح هذا المعيار، في حين تعتبر خدمات اعتماد المساءلة الاجتماعية SAAS وهي وكالة اعتماد عالمية تابعة للمنظمة الدولية للمساءلة الاجتماعية (SAI) و التي تتخذ من مدينة نيويورك مقراً لها والتي تمنح الأجهزة ذات العلاقة الصلاحية و التفويض لمنح الاعتمادات و الشهادات وفق متطلبات معيار الاعتماد SA 8000، وتعتبر من أهم المواصفات التي أصدرتها هذه المنظمة وهي تتعلق باحترام الحقوق الاجتماعية (حقوق العامل، منع تشغيل الأطفال، منع الإجبار على العمل).

صدرت الطبعة الأولى من هذا المعيار في مطلع عام 1997 والتي خضعت للمراجعة والتعديل في عام 2001 ثم في 2008 وفيما بعد صدرت الطبعة الأحدث من هذا المعيار في عام 2014. ويُعد هذا المعيار الأول

في مجال قابليته للتدقيق ويناسب جميع أنواع الشركات بمختلف الأحجام وفي جميع أنحاء العالم، ويعمل على توفير إطار عمل يضمن تادية والالتزام بالمسؤولية الاجتماعية في مختلف المجالات التي تديرها المؤسسة وعلى كافة الأصعدة. ويستخدم هذا المعيار اليوم على مستوى العالم من قبل الشركات الراغبة بالظهور بمظهر المؤسسة التي ترعى وتدير المسائل الاجتماعية والأخلاقية وتتمتع بالالتزام مُستدام تجاه المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية.<sup>1</sup> وهدف معيار SA8000 هو تعريف المتطلبات التي تسمح لمؤسسة ما بإنشاء ووضع سياسات وعمليات تسمح لها بمعالجة القضايا التي ترتبط أساسا بالعمال، والمؤسسة التي تتبنى هذا المعيار ملزمة باحترام التشريعات الوطنية ومبادئ بعض الاتفاقات وخاصة المتعلقة بمنظمة العمل الدولية، التصريح العالمي لحقوق الإنسان واتفاقية الأمم المتحدة حول حقوق الطفل.<sup>2</sup>

حيث يضم هذا المعيار مجموعة من المجالات التي توضح كيف يمكن للمؤسسة تحسين أدائها الاجتماعي، وتمثل هذه المجالات في:<sup>3</sup>

- ✓ **عمل الأطفال:** حيث يجب ألا تشغل المؤسسات عمالة من دون سن الخامسة عشر، ما لم ينص القانون المحلي الخاص بالحد الأدنى للعمر؛
- ✓ **العمل الشاق:** يجب ألا تدعم المؤسسات استخدام العمل الشاق؛
- ✓ **الصحة والأمان:** يجب أن توفر المؤسسات بيئة عمل صحية وآمنة لموظفيها والعمل على توفير مختلف المرافق الضرورية؛
- ✓ **حرية تكوين الجمعيات:** يجب أن تحترم المؤسسات حق كافة موظفيها في تشكيل نقابات أو اتحادات والانضمام إليها، والمفاوضة بشكل جماعي؛
- ✓ **التمييز:** يجب ألا تنخرط المؤسسات أو تدعم التمييز في التوظيف أو الأجور أو الاستفادة من التدريب أو الترقية، أو إنهاء التعاقدات أو التعاقد على أساس العرق أو الدين أو الإعاقة أو الجنس أو الولاء السياسي أو عضوية الاتحادات؛

<sup>1</sup> المسؤولية الاجتماعية SA8000 على الموقع:

[https://www.paltrade.org/ar\\_SA/page/social-accountability-sa8000consulter](https://www.paltrade.org/ar_SA/page/social-accountability-sa8000consulter) le 11/2/2018

<sup>2</sup> AFNOR, Développement durable et entreprise, ORSE, Paris, 2004, P95.

<sup>3</sup> Andréa Sturn, et Autres, SA8000 : corporate sociale Accountability Management, switzer land ; ellipson, 2000, p4.



✓ **الممارسات التأديبية:** يجب ألا تمارس المؤسسات أو تدعم العقاب البدني أو المعنوي أو المادي أو إساءة المعاملة اللفظية؛

✓ **ساعات العمل:** يجب ان تلتزم المؤسسات بالقوانين المطبقة فيما يتعلق بعدد ساعات العمل، حيث يجب ألا تتجاوز 48 ساعة في الأسبوع؛

✓ **الأجور:** يجب أن تضمن المؤسسات أن الأجور المدفوعة مقابل أسبوع العمل القياسي، نفي على الأقل بالحد الأدنى من المعايير القانونية.

حيث يوفر معيار SA8000 مجموعة من المزايا تتمثل في:<sup>1</sup>

- تعزيز السمعة والاسم التجاري للمؤسسة؛
- تمييز المؤسسة بطريقة فريدة عن المنافسين؛
- جذب واستقطاب زبائن وعملاء جدد؛
- السمو بالقيم الأخلاقية عند العامل وتحسين فعاليته؛
- فتح وإنشاء أسواق جديدة؛
- جلب وجذب الاستثمارات الأخلاقية؛
- إظهار وإشاعة مظاهر الشفافية للمساهمين وأصحاب المصلحة.

## 2- معيار المساءلة AA1000

يعتبر هذا المعيار أداة لقياس الأداء الاجتماعي والأخلاقي للمؤسسة، أنشئ عام 1999 من قبل شبكة عالمية غير هادفة للربح تسمى ( Accountability ) بلندن وهي تهدف الى تشجيع الابداعات التي تخص المساءلة لتحقيق التنمية المستدامة،<sup>2</sup> ورسالة المساءلة تتمثل في " تعزيز ابتكارات المساءلة من أجل التنمية المستدامة، من خلال تقديم الحلول التعاونية لصنع القرار الاستراتيجي"، فهي عبارة عن شبكة فريدة لقيادة منظمات الأعمال والمؤسسات العامة ومؤسسات المجتمع المدني التي تعمل على بناء وإظهار الإمكانيات عن الأسواق العالمية المستقبلية والحكم من خلال الخدمات الاستشارية والفكر القيادي. فمعيار المساءلة" سلسلة AA1000 "هي معايير تستند على المبادئ التي توفر الأساس لتحسين أداء الاستدامة للمؤسسات، وهي معايير قابلة للتطبيق على المؤسسات من أي حجم وفي أي منطقة، وفي أي قطاع، بما في ذلك القطاع العام والمجتمع المدني".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المسؤولية الاجتماعية SA8000، مرجع سابق.

<sup>2</sup> Accountability, Traduction française, Deloitte France, Norme AA1000 AS (2008), p25.

<sup>3</sup> Accountability, traduction française : deloitte France, Norme AA1000 relative aux missions d'assurance 2008 :AA1000 AS(2008), seine cedex : Accountability, 2008, p05.

حيث يشمل هذا المعيار العمليات التالية:<sup>1</sup>

- وضع الإجراءات التي توضح التزامات المؤسسة وعمليات المراقبة؛
- تحديد الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة (تحديد العلاقات)؛
- تعريف وتحليل الأهداف والقيم الحالية؛
- تحديد النقاط المتعلقة بنشاطات وأداء المؤسسة في إطار الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي؛
- تحديد نطاق العمليات الحالية من حيث الأطراف المعنية والمواقع الجغرافية والوحدات الوظيفية؛
- تحديد مؤشرات الأداء المرتبطة بالتزاماتها مع الأطراف ذات المصلحة وقيم وأهداف المؤسسة بالتشاور مع كل الأطراف وتوقعات المجتمع؛
- استقبال المعلومات حول أدائها المختلفة من خلال المؤشرات المحددة؛
- تحليل المعلومات وتحديد الأهداف ووضع مخطط للتحسين انطلاقاً من المعلومات المحصلة.

وتشمل مجموعة AA1000 ثلاثة معايير فرعية هي:<sup>2</sup>

- معيار التامين القياسي **AA1000AS**: (AA1000: Assurance Standard) نشر لأول مرة في 2003 وتم تعديله في أكتوبر 2008، ويعتبر بمثابة القاعدة التي تسمح بالإفصاح عن المعلومات غير المالية للتنمية المستدامة في التقارير والقوائم المالية، حيث يجبر هذا المعيار المؤسسة على الأخذ بعين الاعتبار أثناء تسيير أنشطتها رهانات التنمية المستدامة كانبعاث غازات الاحتباس الحراري، نظام الإدارة البيئية؛
- معيار أصحاب المصلحة **AA1000SS**: (AA1000: Stakeholder Standard) نشر لأول مرة عام 2006، وتم البدء في تنفيذه في عام 2009، ويهدف أساساً إلى جعل المؤسسة تتشارك بفعالية مع الأطراف ذات المصلحة؛
- معيار مبادئ المسؤولية **AA1000APS**: (Accountability Principles Standard) نشر لأول مرة في 2008 ويهدف هذا المعيار لتزويد المؤسسات بمجموعة من المبادئ المعترف بها دولياً والمتاحة من حيث طريقة تطبيقها، إدارتها، تنفيذها، تقييمها ومساءلتها من أجل تحسين أدائها الاجتماعي بهدف تحقيق التنمية المستدامة، حيث يمكن استخدامه كمعيار قائم بحد ذاته.

<sup>1</sup> AFNOR, développement durable et entreprise, op, cit, 92.

<sup>2</sup> ا. د. محمد عبد حسين الطائي، مرجع سابق، ص. 179.

الفرع الثاني: مواصفة الايزو ISO26000

1- ماهية مواصفة الايزو ISO26000

يمكن تعريف مواصفة إيزو 26000

بأنها: "مواصفة علمية تقدم الإرشادات العامة للمبادئ الأساسية للمسؤولية الاجتماعية والمواضيع والقضايا المرتبطة بها، كما أنها تتطرق للوسائل التي تمكن المنظمات من إدخال مفهوم المسؤولية الاجتماعية ضمن إطار الاستراتيجيات والآليات والممارسات والعمليات بها."<sup>1</sup>

حيث تعطي الايزو 26000 إرشادات حول المسؤولية الاجتماعية والتي من المزمع استخدامها من قبل جميع المؤسسات بشتى أنواعها في كل القطاعات العام والخاص، وكل الدول المتقدمة والنامية وتلك التي تمر بمرحلة انتقالية حيث توضح للمؤسسات كيفية دمج المعايير المسؤولية الاجتماعية والحوكمة والأخلاق في العملية الإدارية.

وهي مبادرة تقوم منظمة الإيزو بوضعها وتطويرها والهدف من ورائها هو توفير الإرشاد والتوجيه حول المسؤولية الاجتماعية، تم إعداد هذه المواصفة بمشاركة مئات الخبراء من 80 دولة و40 مؤسسة إقليمية، مثل هؤلاء الخبراء مجموعة من الأطراف المعنية وهم المستهلكون، الجهات الحكومية، الصناعية، العمال، المنظمات غير الحكومية، منظمات الخدمات والبحث، مع مراعاة التوازن بين الدول النامية والمتقدمة.<sup>2</sup> حيث تقدم توجيهات لجميع أنواع المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها أو موقعها بأسلوب مسؤول اجتماعيا.

وتقوم الإيزو 26000 على ما يلي:<sup>3</sup>

- مساعدة المؤسسة في اتخاذ مسؤوليتها الاجتماعية؛
- تقديم التوجيه العملي المتعلق بتنفيذ المسؤولية الاجتماعية، التعرف على الأطراف المعنية والاشترك معها، تعزيز مصداقية التقارير والادعاءات بشأن المسؤولية الاجتماعية؛
- التأكيد على نتائج الأداء وتطويره؛
- الترويج للمصطلحات المشتركة في مجال المسؤولية الاجتماعية؛

<sup>1</sup> بحوص مجذوب، بخوش مديحة، دور مواصفة الايزو 26000 في التعريف بمعايير المسؤولية الاجتماعية، مداخلة في إطار الملتقى الدولي الثالث: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، فيفري 2012، ص 10.

<sup>2</sup> أسامة المليجي، المسؤولية المجتمعية والمواصفة الدولية ISO26000، وزارة الاستثمار المركز المصري لمسؤولية الشركات، 2009، ص 32.

<sup>3</sup> أ.د. بقة الشريف، د. العايب عبد الرحمن(2008)، مرجع سابق، ص. 14.

-التماسي مع الوثائق والمعاهدات والاتفاقيات، إلى جانب مواصفات الإيزو الأخرى القائمة بالفعل وعدم التعارض معها.

حيث تعمل هذه المواصفة على توفير المبادئ التوجيهية للمسؤولية الاجتماعية لكافة المؤسسات مهما كان حجمها أو نوعها للمساهمة في التنمية المستدامة من خلال السلوك الاجتماعي المسؤول، وتتميز المواصفة بالخصائص التالية:<sup>1</sup>

- تستخدم كدليل إرشادي اختياري حول المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات؛
- لا يمكن لها بأي شكل من الأشكال أن تحل محل مسؤولية الدولة أو تغييرها، بل تحث على احترامها واحترام المواثيق الدولية فيما يخص المسؤولية الاجتماعية؛
- تتضمن المتطلبات التي تعبر عن المبادئ التوجيهية، ومن ثم بتدخل طرف ثالث للتصديق على المطابقة ومنح الاعتماد.

## 2-أهمية مواصفة ISO26000

تكمن أهمية المواصفة كأداة لقياس الأداء الاجتماعي في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- مساعدة المؤسسة في إدماج المسؤولية الاجتماعية التي قد تعزز من ميزتها التنافسية وتحسين صورتها أمام المجتمع الذي تعمل به؛
- تقديم التوجيه العملي المتعلق بما يلي:
  - تفعيل المسؤولية الاجتماعية؛
  - التعرف على الأطراف ذات المصلحة والتحاور معها؛
  - تعزيز مصداقية التقارير المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية؛
  - التأكيد على نتائج الأداء الاجتماعي وتطويره؛
  - زيادة رضا وثقة العملاء.

<sup>1</sup> أحمد فرعون (دكتوراه الأداء الشامل)، مرجع سابق، ص 56.

<sup>2</sup> منظمة التقيس الدولية: المشاركة في المعايير القياسية الدولية المستقبلية ايزو 26000 حول المسؤولية الاجتماعية، طبعة باللغة العربية، جنيف: الهيئة السويدية للتعاون الدولي، 2006، ص ص. 4-5.

### 3-المبادئ الأساسية لمواصفة الايزو 26000

تقوم هذه المواصفة على جملة من المبادئ هي:<sup>1</sup>

✓ **مبدأ الشفافية:** ينبغي أن تتحلى المؤسسة بالشفافية في قراراتها وأنشطتها التي تؤثر على المجتمع والبيئة، كما ينبغي عليها أن تفصح على نحو واضح ودقيق وتام عن سياستها وقراراتها وأنشطتها التي تكون مسؤولة عنها، ويجب أن تكون هذه المعلومات متاحة للأشخاص المتأثرين أو المحتمل تأثرهم بشكل جوهري بنشاط المؤسسة. كما ينبغي أن تقدم المعلومات في الوقت المناسب، وأن تكون فعلية وأن تتاح على نحو واضح وموضوعي؛

✓ **مبدأ القابلية للمساءلة:** ينبغي على المؤسسة أن تقبل وتوافق على الفحص والتدقيق الملائمين وأن توافق أيضا على مسؤوليتها في التجاوب مع هذا الفحص والتدقيق، حيث تفرض هذه المسؤولية على الإدارة ان تكون قابلة للمساءلة بخصوص الاتهامات الكبرى للمؤسسة كما تفرض أيضا التزاما على المؤسسة أن تكون قابلة للمساءلة من قبل الهيئات القانونية؛

✓ **مبدأ السلوك الأخلاقي:** يجب على المؤسسة أن تتصرف بشكل أخلاقي في جميع الأوقات، وينبغي أن تبني سلوك المؤسسة على أخلاقيات الأمانة والعدل وذلك فيما يتعلق بالأشخاص والبيئة والالتزام بتناول مصالح الأطراف المعنية؛

✓ **احترام مصالح الأطراف المعنية:** يجب على المؤسسة الإقرار أن هناك مجموعة من الأطراف المعنية التي لها مصالح متنوعة في أنشطتها ومنتجاتها الرئيسية والثانوية، وعلى المؤسسة احترام هذه المصالح؛

✓ **احترام سلطة القانون:** يقصد بسلطة القانون سيادته، ويتضمن ذلك الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح السارية والإلمام بها وضرورة الإعلان عنها وملاحظتها داخل إطار المؤسسة؛

✓ **مبدأ احترام الأعراف الدولية للسلوك:** ينبغي على المؤسسة أن تحترم الأعراف الدولية للسلوك مع الالتزام بمبدأ احترام سلطة القانون؛

✓ **مبدأ احترام حقوق الإنسان:** يجب على المؤسسة أن تنفذ السياسات والممارسات التي من شأنها احترام الحقوق الموجودة في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، وينبغي أن تحترم حقوق الإنسان وأن تعترف بأهمية هذه الحقوق وعموميتها.

<sup>1</sup> أسامة المليحي، ندوة المسؤولية المجتمعية والمواصفات الدولية ISO26000، المركز المصري لمسؤولية الشركاء، 4 أكتوبر 2009، ص 20.

على هذا الأساس يتطلب دمج التوصيات الموضحة في المواصفة القياسية ISO26000 تبني ما يلي:<sup>1</sup>

- تقديم التقارير لأصحاب المصلحة حول آثار المواصفة؛
- ضمان شفافية القرارات والأنشطة التي تؤثر على المجتمع؛
- تبني سلوك أخلاقي بشكل دائم؛
- الاحذ في الاعتبار مصالح أصحاب المصلحة والاستجابة لها بشكل مناسب؛
- احترام الالتزامات القانونية؛
- التزام المعايير الدولية للسلوك؛
- احترام وتعزيز الحقوق المنصوص عليها في الإعلان الدولي لحقوق الانسان.

ويعد الالتزام بهذه المبادئ السبعة جزءا من هدف زيادة مساهمة المؤسسة في التنمية المستدامة ومن الواضح ان اعتماد هذه المبادئ يؤثر وبشكل مباشر على الحوكمة.

### الفرع الثالث: مواصفة نظام إدارة الصحة والسلامة المهنية OHSAS18001

#### 1- ماهية المواصفة OHSAS18001

الغرض من المواصفة هو مساعدة الشركات على صياغة سياسة وأهداف الصحة والسلامة المهنية مع الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات القانونية والمعلومات المتعلقة بالمخاطر المهمة والتي يجب على الشركة السيطرة عليها أو توقع تأثيرها وذلك لغرض حماية صحة وسلامة العاملين والأعضاء الآخرين فضلا عن حماية جميع وسائل الإنتاج، لذلك على الشركات أن تسعى إلى تطوير نظام إدارة الصحة والسلامة المهنية بحيث يتلاءم مع المواصفة OHSAS18001.<sup>2</sup>

سلسلة مواصفات الصحة والسلامة OHSAS18001 تعطي متطلبات نظام إدارة الصحة المهنية والسلامة لتمكين المؤسسة من الرقابة على المخاطر المحتملة وتحسن الأداء.

حيث يعرف بأنه: " ممارسات نظامية لتحديد الإمكانات لتقليل المخاطر وتقييمها واتخاذ الضبط المناسب لتنفيذ ومراقبة إدارة الصحة والسلامة المهنية، فضلا على انه يحدد المتطلبات التي يجب توافرها في أي نظام لإدارة

<sup>1</sup> Alain Jounot, op .cit, p60.

<sup>2</sup> OHSAS18001 2007 : Occupational health and safety management standard translated into plain English, 2007, p02

الصحة والسلامة المهنية لتمكن الجهات المطبقة لذلك النظام من التحكم في المخاطر المتعلقة بالصحة والسلامة المهنية وتحسين أدائها".

فنظام الصحة والسلامة المهنية يهدف إلى تسهيل تسيير الصحة والسلامة المهنية المرتبطة بنشاطات المؤسسة، وتوفير بيئة صحية وسليمة لجميع العاملين بالمؤسسة.<sup>1</sup>

وعليه فان مواصفة الصحة والسلامة المهنية هي قابلة لتطبيق لأي مؤسسة ترغب في:<sup>2</sup>

- إنشاء نظام السلامة والصحة المهنية لمحو أو تقليل المخاطر المحتملة على العاملين والجهات المعنية الأخرى التي قد تتعرض لمخاطر محتملة على سلامتهم وصحتهم المهنية المتعلقة بأنشطتهم؛
- تطبيق وصيانة وتحسين نظام الصحة والسلامة باستمرار؛
- التأكد من مطابقتها مع سياسة الصحة المهنية والسلامة التي حددتها،
- تبرهن هذه المطابقة للآخرين؛
- تبحث عن الحصول على شهادة أو تسجيل نظام إدارة الصحة المهنية والسلامة الخاص بها عن طريق منظمة خارجية؛

▪ عمل توضيح وإعلان داخلي عن مطابقتها لهذه المواصفة OHSAS18001.

لذلك يجب على الإدارة العليا للمؤسسة أن تحدد وتعتمد سياسة السلامة والصحة المهنية للمؤسسة وتتأكد من أنها مطابقة لنظام إدارة السلامة والصحة المهنية التالية:<sup>3</sup>

- مناسبة لطبيعة وحجم المخاطر المحتملة للسلامة والصحة المهنية بالمؤسسة؛
- تحتوي على الالتزام بمنع الأذى والأمراض الصحية والتحسين المستمر لنظام إدارة السلامة والصحة المهنية وأدائه؛
- تحتوي على الأقل الالتزام بالمتطلبات القانونية والمتطلبات الأخرى ذات العلاقة بمصادر الخطر للسلامة المهنية الموجودة بالمؤسسة؛

<sup>1</sup> زهرة عبد محمد الشمري، تقويم نظام الصحة و السلامة المهنية على وفق المواصفة الدولية OHSAS18001:2007 ، دراسة حالة في مصنع المأمون، المجلد 15، العدد 53، 2009، ص 105.

<sup>2</sup> رضا القاضي، متطلبات المواصفة OHSAS18001: متوفر على الموقع:

<https://www.scribd.com/doc/216364804/Ohsas-18001-Arabic> : consulter le 1/01/2018.

<sup>3</sup> Occupationnel Heath and safety assesment séries OHSAS18001 : 2007 : disponible sur : [www.producao.ufg.br/arquivos/.../103\\_ohsas\\_18001\\_2007](http://www.producao.ufg.br/arquivos/.../103_ohsas_18001_2007) : consulter le 25/12/2017 .

- توفر إطار لوضع ومراجعة أهداف السلامة والصحة المهنية؛
- موثقة ومطبقة ويتم صيانتها؛
- موصلة لجميع العاملين الذين هم تحت سيطرة المؤسسة بنية توعيتهم بالتزاماتهم الفردية تجاه السلامة والصحة المهنية؛
- متاحة للجهات المعنية؛
- يتم مراجعتها بصفة دورية للتأكد من أنها مازالت مناسبة وذات صلة بالمؤسسة.

## 2-مبادئ ومزايا تطبيق المواصفة OHSAS18001

تقوم مواصفة OHSAS18001 على المبادئ التالية:<sup>1</sup>

- السياسة: يجب أن تقوم المؤسسة بتحديد سياستها بخصوص الصحة والسلامة المهنية؛
- الالتزام: لا بد أن تقوم المؤسسة بالالتزام بتحقيق سياستها بخصوص الصحة والسلامة المهنية؛
- التخطيط: لا بد أن تقوم المؤسسة بالتخطيط لتحقيق سياستها بخصوص الصحة والسلامة المهنية؛
- التطبيق: ينبغي للمؤسسة أن توفر القدرات والدعم اللازم لتحقيق السياسة والأهداف الخاصة بالصحة والسلامة المهنية؛
- القياس والتقييم: ينبغي أن تقوم المؤسسة بقياس ورصد وتقييم الأداء الخاص بالصحة والسلامة المهنية؛
- المراجعة والتحسين: ينبغي أن تقوم المؤسسة بالمراجعة والتحسين المستمر المتصاعد لنظام الصحة والسلامة المهنية وذلك لتحسين الأداء العام للصحة والسلامة المهنية.

ومن المزايا التي يمكن تحقيقها من تطبيق نظام إدارة الصحة والسلامة المهنية ما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ تهيئة أماكن العمل التي تشجع العاملين على العمل؛
- ✓ تحديد تشريعات العمل المناسبة والالتزام للعمل بموجبها؛
- ✓ تحسين قيم العمل وتحقيق رضا العاملين؛
- ✓ تحسين الإنتاجية؛
- ✓ زيادة الاهتمام بالصحة والسلامة المهنية؛

<sup>1</sup> Op. Cit, p21.

<sup>2</sup> زهرة عبد محمد الشمري، مرجع سابق، ص 108.



- ✓ تعزيز فكرة التعاون بين العاملين وإدارة المؤسسة؛
- ✓ الوصول ليس فقط لنشر الوعي في الصحة والسلامة بل إلى مرحلة تكوين ثقافة لدى الفرد؛
- ✓ تكامل النظم الإدارية المتضمنة لإدارة الجودة، الإدارة البيئية وإدارة الصحة والسلامة المهنية.

### المبحث الرابع: الأداء البيئي وأدوات قياسه

في إطار التنمية المستدامة تزايد اهتمام المؤسسات بحماية البيئة وأصبح أمرا حتميا نتيجة جملة من التغيرات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية والقانونية التي تحيط بالمؤسسة، الأمر الذي فرض على المؤسسات اتخاذ إجراءات تسمح بالتقليل من التأثيرات السلبية على البيئة من خلال تحسين أداءها البيئي.

#### المطلب الأول: الأداء البيئي للمؤسسة

يشمل الأداء البيئي المظاهر البيئية للنشاط الإنتاجي للمؤسسة، بحيث تتم مراقبة الإضرار البيئية والمحافظة على الموارد الطبيعية.

#### الفرع الأول: ماهية الأداء البيئي

تعرف منظمة الإيزو الأداء البيئي على أنه: "النتائج الكمية القابلة للقياس لنظام الإدارة البيئية ذات العلاقة بالأبعاد البيئية، والتي تم وضعها على أساس السياسة والأهداف البيئية للمنظمة"<sup>1</sup> وهو طريقة في التسيير تعمل على تشجيع المؤسسة أن تكون أكثر تنافسية وأكثر ابتكارا وأكثر مسؤولية على المستوى البيئي، فالاهتمام بالأداء البيئي يكون بأن تنتج أكثر وبموارد أقل.

كما يعرف بأنه: "كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات المنظمة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها"<sup>2</sup>. أما كل من F. Henri, A. Giasson فحاولوا تعريف الأداء البيئي من خلال المصنوفة التالية:

<sup>1</sup> د. عبد الرحمن العايب، أ.د بقة الشريف، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية - حالة الجزائر - ص 84.

<sup>2</sup> عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره على القدرة التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 283.

الجدول رقم (10): مصفوفة الأداء البيئي

الأبعاد		
الخارجية	الداخلية	
العلاقات مع الأطراف ذات المصلحة	تحسين المنتج والعمليات	العمليات
الأثار البيئية وصورة المؤسسة	المطابقة مع القوانين والنتائج المالية	النتائج

Source : Moez Essid ; quels outil de contrôle pour décliner les stratégies environnementales, Poitiers, 2007, p18

من خلال الجدول تتضح الأبعاد الأربعة للأداء البيئي وهي:

- تحسين المنتج والعمليات من خلال البرامج البيئية المعتمدة من طرف المؤسسة داخليا؛
- التفاعل الجيد للمؤسسة في علاقتها بالأطراف ذات المصلحة؛
- احترام وتطبيق القوانين وإدخال المعايير البيئية،
- تحديد الأثار الخارجية السلبية للمؤسسة على بيئتها لمعرفة أثرها على صورة المؤسسة.

كما يمكن إعطاء المحددات الأساسية التي تقود المؤسسة الى الاهتمام بالبعد البيئي في النقاط التالية<sup>1</sup>:

▲ **المحددات الاجتماعية:** وتشمل الضغوط الداخلية والخارجية المفروضة على المؤسسة ونزاهة وأخلاقيات المسير.

▲ **المحددات الاقتصادية:** وتشمل:

- ✓ تحسين المركز التنافسي للمؤسسة؛
- ✓ استغلال الفرص للتعامل مع المؤسسات المسؤولة اجتماعيا؛
- ✓ البحث على رسم صورة لمؤسسة مسؤولة بيئيا؛
- ✓ مواجهة التغيرات التي قد تحدث في البيئة العامة للمؤسسة؛
- ✓ تخفيض التكاليف؛

<sup>1</sup> د. العايب عبد الرحمن، أ.د بقة شريف، المرجع السابق، ص 86.

✓ تشجيع الإبداع؛

✓ خلق ثقافة للمؤسسة.

ويمكننا فهم الأداء البيئي من خلال أبعاده المختلفة التالية:<sup>1</sup>

**1-الكفاءة البيئية:** إن الكفاءة البيئية من المواضيع بالغة الأهمية لأنه لا يمكن الحديث عن مؤسسة متطورة ومستمرة دون أن تتحدد بدقة درجة كفاءة الأسس والقواعد التي بنيت عليها، كما تعد مؤشرا هاما لنجاح النظام المطبق في المؤسسة.

وقد عرفها Robins et Cenzo بأنها: "التأكد من استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والأهداف المرجوة منها".

**2-الفعالية البيئية:** عرفت الفعالية البيئية على أنها: "تقديم سلع وخدمات بأسعار تنافسية، تلبي حاجات المستهلكين وتحسن نوعية الحياة، وهذا بالحد من الآثار البيئية تدريجيا، مع المحافظة على كمية الموارد الطبيعية اللازمة طوال دورة حياة المنتج، وصولا إلى مستوى منسجم يحمي الأرض بشكل مستدام".

إن من شأن تبني المؤسسة للفعالية البيئية يمكنها من الحصول على قيمة مضافة أكبر، وقد حددها مجلس

الأعمال العالمي للتنمية المستدامة في العناصر التالية:<sup>2</sup>

- تخفيض استخدام المواد من المنتجات والخدمات؛
- تخفيض الكثافة الطاقوية (تخفيض المدخلات من الطاقة لإنتاج وحدة واحدة من الإنتاج)؛
- تخفيض الانبعاثات السامة؛
- تعظيم استرجاع المواد المستخدمة؛
- تعظيم الاستخدام المستدام للموارد الطبيعية؛
- تدعيم استدامة المنتجات بزيادة دورة حياة المنتج؛
- رفع حجم المنافع التي تقدمها المنتجات والخدمات.

<sup>1</sup> د. زين الدين بروش، أ. جابر دهيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات - دراسة حالة شركة الاسمنت

- مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، نوفمبر 2011، ص 656.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 657.

### الفرع الثاني: تقييم الأداء البيئي

يعرف تقييم الأداء البيئي بأنه "منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمنظمة باختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي وإعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري، وفي النهاية تطوير هذا المنهج".<sup>1</sup>

ويرى Stuart، "أن تقييم الأداء البيئي للمنظمة صعب ومعقد بسبب اختلاف نوعيات الأداء وصعوبة إيجاد المعلومات اللازمة لوضع المقاييس البيئية في الشكل المناسب وبسبب صعوبة استخدام المعايير الخارجية في وضع المؤشرات اتجه كثير من مديري البيئة إلى مداخل تقليدية لجعل الأرقام ذات دلالة".<sup>2</sup>

**-التشكيل (الصياغة):** ويتم استخدامه بعد معرفة المسائل التي تقاس وكيفية قياسها، ويكون المؤشر فيه عادة على شكل نسبة، وتتم بصورة أفضل عندما يتم تكوين النسبة بين المؤشرات المرتبطة بسلسلة السبب والتأثير، وبمأن التأثيرات البيئية تمثل آثاراً جانبية لأنشطة المؤسسة فإن هناك ندرة في إيجاد رابطة مباشرة بين المؤشر وأي عنصر تقيسه المؤسسة كجزء من عملياتها؛

**-الاتجاهات:** يتم مقارنة الرقم خلال فترات زمنية، للمساعدة على إظهار اتجاهات الأداء، وذلك المدخل يتجنب مشكلة إيجاد تفسير تام لكيفية حدوث التأثيرات البيئية، إلا أن فائدته محدودة بالنسبة لبيانات الاتجاهات حيث انه لا يظهر العناصر التي تحرك المؤشرات ومن ثم لا يوضح كيفية تغير الاتجاهات في المستقبل؛

**-مقارنة الأداء المرجعي:** ويتم عن طريق مقارنة المؤشرات في المؤسسة بمثيلاتها في المؤسسات الأخرى، ويكمن التحدي في تحديد الحالات المشابهة بدرجة دقيقة والتي يكون فيها قياس مؤشر معين له نفس المعنى في كلا المؤسساتين، والمؤشرات البيئية قد تكون ذات أسباب مختلفة ومن ثم تظهر مشاكل في تقدير التشابه والاختلاف بين المؤسسات.

كما أن تقييم الأداء البيئي يركز على الأسس التالية:<sup>3</sup>

**-اكتساب معطيات كمية بخصوص وضعية المؤسسة اتجاه البيئة؛**

<sup>1</sup> نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمة الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، جامعة الإمارات، ديسمبر، 2005، ص 09.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 10.

<sup>3</sup> د. زين الدين بروش، أ. جابر دهيمي، مرجع سابق، ص 660.

-تمثيل المعطيات من خلال مؤشرات توضع بالنظر إلى مميزات الاداء من وجهة تحديد الانحرافات المتعلقة بخصائصها؛

-عرض النتائج بواسطة الاتصالات (داخلية - خارجي)

### الفرع الثالث: مؤشرات تقييم الأداء البيئي

هناك عدة مبادرات لتحديد مؤشرات تقييم الأداء البيئي مثل إرشادات مبادرة إعداد التقارير العالمية GRI، وإرشادات الكفاءة البيئية لمجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة WBCSD، حيث يمكن تقسيم مؤشرات التقييم البيئي كما يلي:<sup>1</sup>

#### 1- مؤشرات الإدارة البيئية: وتتضمن جهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للمؤسسة التي تختص بما يلي:

- الرؤية والاستراتيجية والسياسة المتبعة؛

- الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية؛

- نظم الإدارة والتوثيق المتعلق بها؛

- الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية؛

- الاتصالات بالأطراف الداخلية والخارجية ذات المصلحة.

#### 2- مؤشرات الحالة البيئية: وتوفر معلومات عن الحالة المحلية أو الإقليمية أو الدولية أو العالمية للبيئة مثل

سمك طبقات الأوزون، متوسط الحرارة العالمية، تركيز التلوث في الهواء والترربة والمياه..... الخ

#### 3- مؤشرات الأداء البيئي: وتنقسم إلى:

- مؤشرات تشغيلية بيئية: وتتعلق بمجالات قياس الحيازة والمقاييس الفنية للمنتج / العملية، ومقاييس

استعمال المنتج / العملية وتصريف المخلفات؛

- مؤشرات الأثر البيئي: وتتعلق بالمخرجات مثل إجمالي المخلفات، استهلاك المواد والمياه والطاقة

وانبعاث الغازات.

ويمكن حصر المقاييس والمؤشرات المرتبطة بالبعد البيئي في نوعين أحدهما يختص بالعملية الإنتاجية والآخر يختص بالمنتج.

كما هو موضح في الجدول التالي:

<sup>1</sup> نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 11.

الجدول رقم (11): مقاييس ومؤشرات البعد البيئي

مقاييس متعلقة بالمنتج	مقاييس متعلقة بالعمليات التشغيلية	
	الانبعاثات	استخدام الموارد
نسبة المكونات القابلة لإعادة التدوير	الانبعاثات على الهواء	استخدام الطاقة
متوسط منتصف العمر للمكونات الغير قابلة لإعادة التدوير	الانبعاثات على المياه	استخدام المياه
المتوسط الزمني لاستمرار المنتج	المخلفات الصلبة	استخدام المواد
عدد البدائل المتاحة	المخلفات الخطرة	

المصدر: نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمة الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، جامعة الإمارات، ديسمبر، 2005، ص 09.

حيث تتميز مؤشرات الأداء البيئي بالعديد من الخصائص نلخصها فيما يلي:<sup>1</sup>

- أن توفر صورة ذات دلالة للأحوال البيئية والضغط على البيئة؛
- أن تكون بسيطة وسهلة التفسير؛
- أن تعتمد على معايير دولية توفر أساساً للمقارنة؛
- أن يتم توثيقها بكفاءة وبجودة ملموسة؛
- أن يتم تحديثها على فترات وفقاً لإجراءات موثقة.

#### الفرع الرابع: أثر الأداء البيئي على الأداء الاقتصادي

يعتبر الأداء البيئي شرطاً ضرورياً وأساسياً لتحسين الأداء الاقتصادي، والعكس بالعكس فالأداء الاقتصادي يعمل على تحسين أداء المؤسسات البيئي، فهذه الوسيلة من شأنها أن تحسن علاقة المؤسسة بالأطراف ذات المصلحة على المدى البعيد، أي أنها تعمل على تعظيم عوائد المؤسسة مع إمكانية تخفيض تكاليفها:<sup>2</sup>

#### 1-تعظيم العوائد: إن تحسين الأداء البيئي من شأنه أن يسهل الدخول إلى الأسواق، من خلال تخفيض

التلوث ومختلف التأثيرات البيئية، الشيء الذي يحسن الصورة العامة للمؤسسة ويضمن لها الوفاء لمتجائها من طرف المستهلكين؛

<sup>1</sup> نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 09.

<sup>2</sup> د. زين الدين بروش، أ. جابر دهيمي، مرجع سابق، ص 658.

2- إمكانية تخفيض التكاليف: وتشمل جملة من التكاليف هي:

- التكاليف المرتبطة بالجانب التشريعي: إن الاهتمام بالجانب التشريعي يساعد في التحسين من الأداء البيئي وبالتالي يخفض التكاليف؛
- تخفيض تكاليف المعدات والطاقة والخدمات ورأس المال: إن تحسين الأداء البيئي للمؤسسة من شأنه أن يخفض من تكاليف المعدات والطاقة المستهلكة والخدمات المرتبطة بالعملية الإنتاجية وكذا تكاليف رأس المال؛
- تخفيض تكاليف اليد العاملة: إن المؤسسة الكفؤة والفعالة هي التي لديها رؤية واضحة ومعايير محددة من شأنها متابعة أنشطة العمال، كما ان التحفيز الجيد للعمال يضاعف من إنتاجيتهم ويخفض من تكاليفهم.

#### المطلب الثاني: أدوات ومواصفات قياس الأداء البيئي

من الأدوات المهمة التي تساعد المؤسسة على قياس أدائها من أجل تلبية رغبات الأطراف ذات المصلحة وتحقيق أهداف التنمية المستدامة، المحاسبة البيئية و ISO14001 والمعيار EMAS<sup>♦</sup>.

#### الفرع الأول: المحاسبة البيئية

ظهرت المحاسبة البيئية في السبعينات من القرن الماضي وعرفت ولادة جديدة خلال التسعينات، بحيث عاد الاهتمام العلمي بكل من المحاسبة الاجتماعية والمحاسبة البيئية ومع الدخول في الألفية الثالثة بدأت من كل المحاسبتين الاجتماعية والبيئية تتكاملان معا وتنازلان اهتمام علم الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون والبيئة، ولم يعد الآن البحث البيئي والاجتماعي أمرا يخضع لإرادة المؤسسات، بل أصبح شأنًا اجتماعيا عاما محليا ووطنيا وعالميا لا يمكن تجاهله.<sup>1</sup>

حيث أصبحت المنظمات المهنية وجماعات المستهلكين أكثر تشددا واهتماما بفحص مدى التزام المؤسسات بالنظم والقوانين البيئية وذلك بهدف تحسين الأداء البيئي، وحتى يتسنى للمؤسسة ذلك لا بد من دمج القضايا البيئية إلى المحاسبة بفروعها ما أدى إلى ظهور المحاسبة عن البيئة.

♦ EMAS : Eco-Management and Audit Scheme

<sup>1</sup> بالرقمي التيجاني، غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أفريل 2008، ص 03.

وعموما يمكن تعريف المحاسبة البيئية بأنها: "نظام فعال للمعلومات يقيس درجة ندرة العناصر الطبيعية المستخدمة أثناء أنشطة المؤسسة، بحيث يهدف إلى التقليل من استخدام الموارد الطبيعية النادرة."<sup>1</sup>

كما يمكن تعريفها بأنها: "نظام معلوماتي كفؤ معد لمواجهة تذبذب واختلال العناصر الطبيعية الناتج عن نشاط المؤسسات، والمستعمل لتقليص هذه الاختلالات وكذا إعلام الأطراف ذات المصلحة."<sup>2</sup>

ومن جملة هذه التعاريف نستخلص أن المحاسبة البيئية مصدر رئيسي للمعلومات البيئية، بحيث تمكن المؤسسة من قياس تكاليف حماية البيئة من جهة وتقدير تكاليف التدهور البيئي من جهة أخرى.

تعتبر المحاسبة البيئية وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف التي نلخصها فيما يلي:<sup>3</sup>

- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة المؤسسة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة؛
- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية؛
- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة لضمان الاستمرارية؛
- إظهار المنافع والوفورات البيئية التي خصصتها المؤسسة في كل فترة مالية.

حيث يتم تصنيف العمليات المتوقع أن تتأثر بالمحاسبة البيئية إلى وظيفة داخلية وأخرى خارجية، وتساعد الوظيفة الداخلية للمحاسبة البيئية على إدارة المصروفات البيئية وتحليل الآثار المرتبطة بتكاليف المقاييس البيئية، كذلك تشجيع الاستثمارات ذات الكفاءة والفعالية البيئية، وبالنسبة للوظيفة الخارجية للمحاسبة البيئية فإنها تساعد على توصيل كافة المعلومات البيئية للأطراف الخارجية من أصحاب المصالح المختلفة لاتخاذ القرارات.

فبالنسبة للاستخدام الداخلي لمعلومات المحاسبة البيئية يتم اختيار أهداف المؤسسة، وتحديد وقياس المصروفات البيئية المتعلقة بالحفاظ على البيئة، وتحليل المبالغ المستمرة من أجل تحسين كفاءة الأداء البيئي ونمو المؤسسة، ومنه عمل نظام إدارة بيئية دقيق.

أما بالنسبة للاستخدام الخارجي لمعلومات المحاسبة البيئية فهو الناتج عن الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية، والذي يصبح مقياسا لتقييم السلوك البيئي للمؤسسة، وعندما يتم نشر مكونات التكلفة البيئية وربطها

<sup>1</sup> Bernard Christophe, comptabilité environnemental : les nouveaux enjeux pour l'auditeur comptable, magazine the certified accountant, 2004, july, Issue, 19, p77.

<sup>2</sup> عبد الرزاق قاسم شحاتة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية العدد الأول، المجلد 26، 2010، ص.283.

<sup>3</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 42.



بالنشاط التشغيلي يمكن لمتلقي المعلومات معرفة كيفية تعامل المؤسسة بالنسبة للحفاظ على البيئة، كما يجب التأكد من فائدة المعلومات التي يتم نشرها خارجيا لمستخدميها.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: معيار نظام الإدارة البيئية ISO14001

بعد النجاح الذي حققته المواصفة القياسية (ISO 9000) تزايدت الدعوات من طرف الأمم المتحدة ومنظمات أخرى لإصدار مواصفة متخصصة في إدارة البيئة، واستجابة لهذه الدعوات تم إصدار المواصفة القياسية (ISO 14000) في 1996، وتعد المواصفة (ISO14001) المواصفة الأكثر رواجاً في سلسلة المواصفات (14000 ISO) حيث تعتبر مواصفة دولية طورتها منظمة التقييس الدولية (ISO) وفي ضوءها حددت المتطلبات الأساسية لإقامة نظام إدارة بيئية، وقد اعتمد النص الرسمي لهذه المواصفة بعد نشره عام (1996) لتمكين المؤسسة من صياغة السياسة والأهداف مع الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات القانونية والمعلومات المتعلقة بشأن الجوانب البيئية المهمة. وتطبق هذه المواصفة على كل مؤسسة تسعى إلى " صياغة وتطبيق وتحسين نظام إدارتها البيئية، والمطابقة الذاتية مع السياسة البيئية المعلنة، وإقامة الدليل على شهادة المطابقة لنظام الإدارة البيئية من قبل جهة خارجية، والتقرير والإعلان الذاتي للمطابقة مع المواصفة".<sup>2</sup>

فالمواصفة الدولية إيزو 14001 هي المواصفة الأشهر عالمياً لنظام الإدارة البيئية، حيث تقوم هذه المواصفة بتحديد الطريقة المثلى لرفع نظام إدارة بيئية فعال، وقد يتم تطويرها لتساعد المؤسسات على استدامة نجاحها التجاري مع أخذ الحفاظ على البيئة بعين الاعتبار.

ويعرف المعيار ISO14001 بأنه: " عنصر توحيد للمبادرات البيئية للمؤسسات، حيث يوفر منهجية شاملة يضمن من خلالها الشروط المطلوبة لإنشاء نظام إدارة بيئية من أجل إدارة الآثار البيئية للمؤسسة وتخفيضها مع الوقت".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، (2015-2014)، ص 31.

<sup>2</sup> د. ايثار عبد الهادي آل فيحان، سوزان عبد الغني البياتي، تقوم مستوى تنفيذ متطلبات الإدارة البيئية 2004: ISO 14001، دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة البطاريات (بابل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السبعون، 2008، ص 116.

<sup>3</sup> Baracchini Paolo, guide à la mise en place du management Environnemental en entreprise salon ISO14001, 3ème édition, Lausanne, 2007, p26.

فالمواصفات القياسية الإيزو ISO14001 هي "مجموعة من المواصفات الاختيارية التي تحافظ على البيئة ومن ثم فهي تتيح للمنظمات والهيئات على مستوى العالم إتباع إدارة بيئية واحدة متفق عليها، وبالتالي فهي تضمن وتكفل حماية البيئة من التلوث وذلك بالتوازي مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية".<sup>1</sup>

فهذه المواصفة توفر الآلية التي يتم من خلالها متابعة وتطوير الأداء البيئي، وهي من أكثر النظم للإدارة البيئية انتشارا حيث تتوافق بنود المواصفة مع العناصر الأساسية اللازمة لنظام الإدارة الفعالة. حيث تعرف هذه المواصفة متطلبات الإدارة البيئية لتمكين المؤسسة من صياغة سياسة وأهداف تأخذ في الاعتبار المتطلبات التشريعية والنواحي البيئية الهامة وذلك بهدف تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع إيجاد توازن مع احتياجات البيئة.

ويتوقف تطبيق المعيار ISO14001 على جملة من المتطلبات التي يجب توافرها لضمان فعالية تطبيقه، حيث جاءت هذه المتطلبات وفق تحديث اللجنة الفنية TC207 التابعة لمنظمة التقييس الدولية لعام 2004. وتمثل هذه المتطلبات في:<sup>2</sup>

- **السياسة البيئية:** هي عبارة عن بيان تصدره المؤسسة يتضمن نواياها ومبادئها، وتتناسب هذه السياسة مع أنشطة ومنتجات وخدمات المؤسسة، وتعد هذه السياسة البيئية المعلنة العنصر الأساسي في تطبيق المعيار ISO14001 بحيث تمثل دافعا في التنفيذ والتحسين المستمر للأداء البيئي، لذا يجب على الإدارة العليا وضع سياسة بيئية بحيث:
  - تتلاءم مع طبيعة وتنوع التأثيرات البيئية الناتجة عن أنشطة، منتجات وخدمات المؤسسة؛
  - تشمل الالتزام بالتحسين المستمر والحد من التلوث؛
  - تتضمن الالتزام باحترام المتطلبات القانونية والمتطلبات الأخرى والمتعلقة بالجوانب البيئية؛
  - توفر إطار للأهداف والبرامج البيئية؛
  - توثق، تطبق وتقوم بإبلاغ كافة العاملين؛
  - متاحة للجمهور.

■ **التخطيط:** تعتبر عملية التخطيط من المتطلبات الأساسية لنظام الإدارة البيئية ISO14001 حيث تبدأ بتحديد الجوانب البيئية وحصر أكثرها أهمية، ومن ثم تحديد المتطلبات

<sup>1</sup> صلاح محمود الحجار وداليا عبد الحميد صقر، نظام الإدارة البيئية والتكنولوجية، دار الفكر العربي، جمهورية مصر العربية، 2005، ص25.

<sup>2</sup> Baracchini Paolo, op, cit, p62.

القانونية التي تتفق المؤسسة معها ويأتي بعد ذلك تطوير الأهداف والغايات البيئية لإعداد برنامج عمل لإنجازها على وفق ما هو مطلوب؛

■ **التنفيذ والتشغيل:** إن تنفيذ برامج الإدارة البيئية ليس مسؤولية قسم البيئة فقط، بل هي مسؤولية جميع العاملين بالمؤسسة، ونظرا لأهمية هذه المرحلة فهي تمر بسبع خطوات حددها المعيار ISO14001؛

■ **الفحص:** يجب على المؤسسة إجراء الفحص ومتابعة الأنشطة البيئية وقياسها، فضلا عن تحديد الإجراءات التصحيحية والاحتفاظ بالسجلات الخاصة بالأداء البيئي؛

■ **مراجعة الإدارة:** تعتبر مراجعة الإدارة الخطوة النهائية في نظام الإدارة البيئية، حيث تقوم الإدارة العليا بمراجعة النتائج وتقييم الأداء البيئي لتحديد فعالية وكفاءة نظام الإدارة البيئية ومدى ملاءمة سياساتها البيئية لنشاط المؤسسة، وتنتج عن هذه المرحلة الفرصة للقيام بالتغذية العكسية للبيانات بهدف التحسين المستمر للأداء البيئي.

#### -أهداف وفوائد معيار ISO14001

ويتم التركيز في نظم الإدارة البيئية على المطابقة للأيزو 14001 بشكل كبير بغرض<sup>1</sup>:

- خفض وقت الأعطال الناتجة عن الإصابات والحوادث وبالتالي الزيادة في مستوى الإنتاجية؛
- خفض استهلاك الطاقة أثناء العمليات الإنتاجية وغيرها؛
- خفض تكاليف تخزين المواد وتداولها ونقلها؛
- منع أو تقليل تكلفة الأنشطة المتعلقة بتفريغ أو تداول أو نقل أو التخلص من النفايات؛
- تطبيق متطلبات إدارة الصحة والسلامة المهنية في المؤسسة على طبيعة النشاطات ودرجة تعقيد المخاطر في نشاطات المؤسسة؛
- الحفاظ على الصحة والسلامة العامة أكثر من تركيزها على صحة وسلامة المنتج.

ومنه تكمن فوائد الحصول على شهادة الايزو 14001 فيما يلي:<sup>2</sup>

▲ ترشيد استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية؛

<sup>1</sup> يوسف جحيم الطائي والآخرين، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار البازوري، 2009، ص 388.

<sup>2</sup> محمد صلاح الدين عباس حامد، نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية ايزو 14001، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 148.

- ▲ تقليل الفاقد والحد من التلوث؛
- ▲ التوافق مع القوانين والتشريعات البيئية؛
- ▲ التحسين المستمر؛
- ▲ تحسين قنوات الاتصال بين المؤسسة والجهات الحكومية المتخصصة؛
- ▲ تحسين صورة المؤسسة وأدائها البيئي؛
- ▲ اكتساب تقدير واعتراف الجهات العالمية مما يزيد من قدرة المؤسسة على تحقيق متطلبات التصدير الى الخارج.

### الفرع الثالث: المواصفة الاوربية (EMAS):

تبنى الاتحاد الأوربي النسخة الخاصة من إدارة البيئة وخطة التدقيق (EMAS) (Eco-Management et Audit Scheme) عام 1993 وأصبحت سارية المفعول من عام 1995، وتم تنقيحها في السنوات 2001، 2002 و 2004 لتعكس نظاما طوعيا للمؤسسات التي ترغب في تقييم وتحسين أدائها البيئي، وعلى الرغم من اعتماد بنائها على المواصفة البريطانية رقم (BS7750)\*، إلا أنها أكثر المواصفات تشددا وتفصيلا، وذلك بسبب تأثير التشريعات البيئية الألمانية الصارمة عليها ويخص كيفية مساهمة المؤسسات الصناعية في نظام مشترك للإدارة والتدقيق البيئي يسمى إدارة البيئة ونظام التدقيق EMAS .

وتتشابه المواصفة الاوربية (EMAS) في بعض جوانبها مع المواصفة الدولية (ISO14001) من حيث طلب الإعلان عن السياسة البيئية والتزام الإدارة العليا بتنفيذها واستمرار العمل لتحسين نظام الإدارة البيئية، وكذلك إجراءات التدريب والتدقيق .... الخ. إلا أن المواصفة الأوروبية تركز على الموقع، في حين تهتم المواصفة الدولية (ISO14001) بالعديد من القضايا المتعلقة بالمنتج وعمليات الإنتاج، ومن ثم فإن هذه المواصفة الدولية غير قابلة للتطبيق في المؤسسات الإنتاجية فقط، وإنما أيضا في المنظمات والهيئات المختلفة وفي مقدمتها المنظمات الخدمية.<sup>1</sup>

ومنه تتوفر (EMAS) على جميع متطلبات المواصفة القياسية (ISO14001) وتزيد عليها مبدأ الشفافية الاجباري الذي يستلزم:

- التحقق من الأهداف المسطرة؛

- التحقق من النتائج المحققة.

ويتم الحصول على شهادة (EMAS) بناء على:

<sup>1</sup> د. ايثار عبد الهادي آل فيحان، سوزان عبد الغني البياتي، مرجع سابق، ص 116.

- تدقيق خارجي للتحقق من احترام خطوات بناء نظام الإدارة البيئية؛
- التحقق من الإعلان البيئي للمؤسسة، حيث يبين الإعلان البيئي وصفا لسياسة البيئة للمؤسسة ونظرتها المستقبلية للبيئة كما يتضمن وصفا لنظام الإدارة البيئية المتواجد فعلا في المؤسسة.<sup>1</sup>
- وتعد المواصفة (EMAS) النموذج الأفضل للمواصفات البيئية من منظور تحسين الأداء البيئي لاعتماده على مدخل العملية والأداء، ومن اهم الخصائص الأساسية للمواصفة ما يلي:
- تنفيذ وتسجيل في الأنشطة التصنيعية وإنتاج الطاقة فقط؛
- تركيز على التحسينات المستمرة في الأداء البيئي وتشتت وضع أهداف وبرامج لذلك؛
- تشتت إعداد سجل بالتأثيرات البيئية المهمة والتشريعات ذات الصلة؛
- تشتت اجراء أنشطة تدقيقية شاملة ومتكررة من قبل طرف ثالث؛
- تشتت اعداد كشف بيئي شامل ونشره، وجعل السياسات والبرامج البيئية معلنة ومتاحة للجميع؛
- يشير المعيار الى ضرورة استخدام أفضل أنواع التكنولوجيا المتوفرة التي يمكن تطبيقها من الناحية الاقتصادية.

<sup>1</sup> Eco-Management and Audit Schème, [http://ec.europa.eu/environnement/emas/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/environnement/emas/index_en.htm), 30-09-2017

\* المواصفة البريطانية رقم (BS7750): أصدرها المعهد البريطاني للمواصفات (BSI) (British Standard Institution) عام 1992 وهي نظام للإدارة البيئية، تم تنقيحها في 1994 وقد شكلت الأساس لتطوير المواصفة الدولية ISO 14001.

## خلاصة الفصل الثالث

من خلال هذا الفصل تم توضيح أساسيات الأداء الشامل وأبعاده الأساسية باعتباره القاسم المشترك بين مراقبة التسيير والتنمية المستدامة كذا مؤشرات المالية وغير المالية، باعتبار دور مراقبة التسيير الحديث هو تقييم وقياس الأداء الشامل (أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء بيئي) بإدماج مبادئ التنمية المستدامة والمسؤولية المجتمعية في المؤسسة، وتكييف نظام مراقبة التسيير مع هذه المبادئ.

فالأداء الاقتصادي للمؤسسة يعد جزءا جوهريا لفهم مبادئها الأساسية للاستدامة، ويظهر دور المؤسسة في تحقيق أداء اقتصادي مستدام من خلال خلق قيمة مضافة مستدامة لكافة الأطراف ذات المصلحة حيث تستخدم المؤشرات المالية التي تعتبر من أقدم وأكثر الأدوات استعمالا في التحليل المالي وتقييم أداء المؤسسات، بالإضافة الى مؤشرات الأداء العملي المتمثل في، الإنتاجية، الحصة السوقية، التوجه نحو الزبون (رضا الزبون)، القيمة المضافة وتحسين الجودة.

هذا بالإضافة الى الأداء الاجتماعي الذي يعبر عن نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الاجتماعية الموضوعة والمحددة سلفا، حيث تعتبر أدوات قياس الأداء الاجتماعي بمثابة معيار للحكم على مدى وفاء المؤسسة بالتزاماتها ومسؤوليتها الاجتماعية وهي، المحاسبة الاجتماعية، معيار المساءلة الاجتماعية SA8000، معيار المساءلة AA1000، مواصفة الإيزو 26000 ومواصفة نظام إدارة الصحة والسلامة المهنية OHSAS18001.

اما الأداء البيئي فيشمل المظاهر البيئية للنشاط الإنتاجي للمؤسسة، بحيث تتم مراقبة الأضرار البيئية والحفاظة على الموارد الطبيعية. ومن الأدوات المهمة التي تساعد المؤسسة على قياس أدائها من أجل تلبية رغبات الأطراف ذات المصلحة وتحقيق أهداف التنمية المستدامة، المحاسبة البيئية و ISO14001 والمعيار EMAS.

# الفصل الرابع

دور مراقبة التسيير في تقييم أداء

مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة

## تمهيد:

تم التطرق في الجانب النظري إلى نظام مراقبة التسيير كأداة للرقابة بغرض الوصول إلى تقييم الأداء الشامل، وأهميته الكبيرة في تسيير المؤسسات من خلال قدرته على توجيه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية في إطار التنمية المستدامة، وذلك باستخدام مجموعة من الأدوات لتقييم الأداء في المجال الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي، ومنه وجب على المؤسسات خلق نوع من التكامل بين نظام مراقبة التسيير وكيفية استخدام أدواته المختلفة في إطار مبادئ الاستدامة بالاعتماد على أدوات للرقابة أبرزها الميزانيات التقديرية، لوحات القيادة، بطاقة الأداء المتوازن. ومن هذا المنطلق سيتم في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري للدراسة على مؤسسة من المؤسسات الرائدة في مجال صناعة الاسمنت والمعروفة بتبنيها لمبادئ التنمية المستدامة، لذلك سوف يتم التطرق في بداية هذا الفصل إلى صناعة الاسمنت عموما وما يميزها وصناعة الاسمنت في مؤسسة الاسمنت بعين لكبيرة خصوصا، ثم دراسة تحليلية لمراقبة التسيير في هذه المؤسسة التي أصبحت تولى أهمية كبيرة لوظيفة مراقبة التسيير، حيث سيتم تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية:

## المبحث الأول: صناعة الاسمنت في الجزائر؛

## المبحث الثاني: صناعة الاسمنت في مؤسسة SCAEK؛

## المبحث الثالث: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت SCAEK.



## المبحث الأول: صناعة الاسمنت في الجزائر

لقد اهتمت الجزائر منذ الاستقلال بوضع قاعدة صناعية كبرى، من أجل تطوير الاقتصاد الوطني وتنميته، وذلك بالقضاء أو على الأقل تقليص استيراد المواد ذات الاستهلاك الواسع من الخارج وبالتالي خفض أسعارها في السوق الوطني وتمكين المواطنين والمؤسسات من اقتنائها، لذا اهتمت بمختلف الصناعات في جميع القطاعات بما فيها صناعة الإسمنت، والتي تعتبر من الصناعات الاستراتيجية كونها مرتبطة مباشرة بالبناء والتعمير. كما تعد مادة الإسمنت من المواد الأولية ذات الطلب الواسع نظرا لاستخداماتها المتعددة، حيث تدخل في النشاطات الانشائية المختلفة وعمليات البناء.

## المطلب الأول: تطور صناعة الاسمنت في الجزائر

## الفرع الأول: التطور التاريخي لقطاع الاسمنت في الجزائر

يمكن عرض التطور التاريخي لقطاع الاسمنت في الجزائر من خلال المراحل التالية:<sup>1</sup>

-الفترة من 1962الى1967 : شهدت هذه المرحلة تأميم وانشاء المؤسسة الوطنية لمواد البناء (SNMC) بعد غلق مصنع الاسمنت مفتاح لإعادة تجديده بإنتاجه 50000 طن كمعدل سنوي، ومصنع زهانة بطاقة إنتاجية 200000 طن سنويا، إضافة لوحدة رايس حميدو التي كانت تنتج 40000 طن سنويا، والتي كانت مسيرة من طرف مالكةها شركة (La Farge) الى غاية 1967، بالإضافة الى تأميم منتجات الآجر والمنتجات الخرسانية والسيراميك وغيرها من مواد البناء؛

-الفترة من1967الى 1983: عرفت هذه الفترة إعادة هيكلة الشركة الوطنية لمواد البناء، وتجهيزها لبرنامج استثمار ضخم يتمثل في تجديد الخطوط الموروثة من مؤسسة رايس حميدو وإنجاز 12خطا إنتاجيا باعتماد التقنية الجافة لصناعة الإسمنت والتي تعد عصرية مقارنة بالتقنية الرطبة وهكذا تجاوزت الطاقة الإنتاجية الاجمالية للقطاع 10 مليون طن سنويا؛

-في سنة 1983: تم إنشاء خطين جديدين للإنتاج في كل من مدينة عين توتة بباتنة والماء الأبيض بتبسة، بطاقة إنتاجية سنوية إجمالية بلغت 1.5 مليون طن، كما شهدت الفترة أيضا إعادة تنظيم الشركة الوطنية لمواد البناء وتقسيمها وفقا لمنهجية النشاط الى أربع مجتمعات صناعية جهوية: الغرب، الشرق، الوسط، الشلف؛

<sup>1</sup> WWW .GICA.dz

- في سنة 1996: تم انشاء الشركة القابضة العمومية (BMC) لتحل محل رأسمال المساهمات وبهذا تم ضم مؤسسات الإسمنت ضمن محافظة الهولدينغ المسماة " القابضة للتعمير ومواد البناء" التي عرفت سنة 1997 حركة تنازل واسعة لإصلاح الوحدات الإنتاجية؛

- في سنة 1998: في هذه السنة تم التحويل القانوني لهذه الوحدات لتصبح رسميا شركة تسيير المساهمات المتخصصة في صناعة الإسمنت مكونة من ثلاث مجتمعات كبرى على المستوى الوطني إضافة لشركة الشلف، تتمثل في مجمع الإسمنت ومشتقاته للشرق (ERCE)، مجمع الاسمنت ومشتقاته لمنطقة الوسط (ERCC)، مجمع الإسمنت ومشتقاته لمنطقة الغرب (ERCD)، مجمع الإسمنت ومشتقاته بالشلف (ECDE) وفي نوفمبر 2002 تم الغاء فكرة الشركة القابضة العمومية وتصفيته وتعويزها بشركات تسيير المساهمات وخصوصة المؤسسات العمومية؛

- ابتداء من 2009: اقرت السلطات العمومية في الجزائر بتنظيم جديد مؤسس من شركة واحدة تتبعها المصانع الاثني عشر سميت بشركة الجزائر لصناعة الاسمنت (GICA) ذات أسهم برأسمال 25385 مليون دج وتسيير محافظة من 23 فرع والغاء جهوية صناعة الاسمنت في الجزائر.

#### الفرع الثاني: توزيع مؤسسات الاسمنت في الجزائر

سعت الجزائر الى تحقيق الاكتفاء الذاتي من هذه المادة الأساسية من خلال المرور بالعديد من المراحل الحاسمة كانت نتيجهها زيادة عدد المصانع وارتفاع معتبر للطاقة الإنتاجية، لذلك تم تشييد عدة مصانع لإنتاجها وهي في مجموعها 12 مصنع مقسمة إلى أربع مجموعات تقدر طاقتها الإنتاجية مجتمعة بـ 11.5 مليون طن/سنة وهي كما يلي<sup>1</sup>:

#### - شركة الاسمنت للشرق ERCE

تعتبر أهم مجموعة إذ تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 4,4 مليون طن/سنة وهي تتكون من الشركات التالية :

- شركة الإسمنت لتبسة SCT تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 500.000 طن/سنة؛
- شركة الإسمنت حامة بوزيان SCHB تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 1000.000 طن/سنة؛
- شركة الإسمنت عين توتة SCMAT تقدر طاقتها الإنتاجية هي الأخرى بـ 1000.000 طن/سنة؛
- شركة الإسمنت عين الكبيرة SCAEK تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 1000.000 طن/سنة؛
- شركة الإسمنت حجار السود SCHS تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 900.000 طن/سنة.

<sup>1</sup> عبد الهادي داودي، واقع محاسبة التكاليف بمركب حامة بوزيان SCHB، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2006، ص 06.

**- شركة الإسمنت ومشتقاته للغرب ERCO**

تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 7,2 مليون طن وهي تضم 3 مؤسسات :

- شركة الإسمنت بني صاف SCIBS تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 1.000.000 طن سنويا؛

- شركة الإسمنت زهانة SCIZ تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 1.200.000 طن سنوي؛

- شركة الإسمنت سعيدة SCIS تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 500.000 طن سنويا.

**- شركة الإسمنت ومشتقاته للوسط ERCC**

تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 35,2 مليون طن سنويا وهي تضم 3 مؤسسات:

- مؤسسة الإسمنت الجزائر SCAL تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 350.000 طن سنويا؛

- مؤسسة الإسمنت صور الغزلان SCEG: تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 1.000.000 طن سنويا؛

- مؤسسة الإسمنت لمتيجة SCMI: تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 1.000.000 طن سنويا.

**- شركة الإسمنت ومشتقاته للشلف ECDE**

ECDE تضم مؤسسة واحدة تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 2.000.000 طن سنويا.

إذا فقطاع الاسمنت العمومي يضم 12 مؤسسة على المستوى الوطني والتي تتوزع طاقتها التصميمة كالتالي:

الجدول رقم(12): الطاقة الإنتاجية لمؤسسات الاسمنت العمومية الوحدة: ألف طن

المجموع	الفروع	الطاقة الإنتاجية	%
مجموع الاسمنت للشرق الجزائري ERCE	-مؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة سطيف -مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة -مؤسسة الاسمنت حجار السود سكيكدة -مؤسسة الاسمنت عين التوتة باتنة -مؤسسة الاسمنت تبسة	4400	38.25
مجموع الاسمنت للغرب الجزائري ERCO	-مؤسسة الاسمنت زهانة -مؤسسة الاسمنت بني صاف -مؤسسة الاسمنت سعيدة	2700	23.48
المؤسسة الاقتصادية العمومية لصناعة الاسمنت بالشلف ECDE	-مؤسسة الاسمنت الشلف	2000	17.40
مجموع الاسمنت للوسط الجزائري ERCC	-مؤسسة الاسمنت الجزائر (رايس حميدو) -مؤسسة المتيجة البلدية -مؤسسة الاسمنت سور الغزلان	2400	20.87
المجموع		11500	100

المصدر: وثائق المؤسسة

ويمتاز سوق صناعة الإسمنت بوجود عدد محدود من الأطراف، ويتمثل في قطاع الإسمنت العمومي من جهة، ومن جهة أخرى دخلت الشركة الرائدة في صناعة الإسمنت الفرنسية لافارج إلى السوق الجزائري بقوة، وهذا بعد شرائها مصنعي شركة أوراسكوم المصرية، الأول موجود بحمام الضلعة بالمسيلة، والثاني موجود بسيق بمعسكر في 2008، وتحوز الشركة الفرنسية لصناعة الإسمنت على حصة سوقية قدرها 37 % بطاقة إنتاجية قدرها 5.3 مليون طن سنويا، هذا بالإضافة الى مجموعة من المستوردين الخواص. وفي تقرير صادر عن معهد الدراسات الجيولوجية بالولايات المتحدة الأمريكية، يشير أن الجزائر ضمن أكبر 20 دولة منتجة للإسمنت في العالم بإنتاج يقدر بـ 21 مليون طن في عام 2013،<sup>2</sup> وشرعت الحكومة في تنفيذ خطة لزيادة قدرات إنتاج الجمع الجزائري لصناعة الإسمنت

<sup>1</sup> مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، مذكرة دكتوراه، جامعة بسكرة 2014-2015، ص174.

<sup>2</sup> تقرير صادر عن معهد الدراسات الجيولوجية بالولايات المتحدة الامريكية على الموقع:

<https://www.aremnews.com/economy/e,ergy/97118>

“جيكا GICA” إلى 26 مليون طن سنويا بحلول 2017، من خلال وضع 10 خطوط إنتاج جديدة حيز الخدمة باستثمارات إجمالية تقدر بـ 2 مليار دولار، فيما تتمثل الخطوط الأخرى في توسيع قدرات إنتاج 6 مصانع من بين المصانع الحالية. وتتوفر الجزائر حاليا على قدرات إنتاج سنوية في حدود 21 مليون طن موزعة على 14 مصنع إسمنت منها 12 وحدة حكومية تابعة للمجمع الجزائري لصناعة الإسمنت “جيكا GICA” المملوك كلياً للحكومة بقدرات إنتاج في حدود 12 مليون طن بالإضافة إلى وحدتين لصناعة الإسمنت تابعة لمجموعة لافارج بقدرات إجمالية في حدود 9 ملايين طن سنويا.

### المطلب الثاني: الأثار البيئية لصناعة الاسمنت

صناعة الإسمنت تسببت في مشاكل بيئية بالغة الأهمية تمثلت في تلوث الهواء، حيث يصبح الهواء ملوثا عندما تدخل مركبات ضارة الى الغلاف الجوي نتيجة مخلفات هذه الصناعة.

### الفرع الأول: الأثار السلبية لصناعة الإسمنت على البيئة

يمكن تقسيم الملوثات الناتجة عن صناعة الإسمنت إلى ثلاث فئات هي:

- **الملوثات الصلبة:** وهي عبارة عن الجزيئات والدقائق الصلبة الناتجة عن مختلف مراحل العملية الإنتاجية من تنعيم المواد إلى نقلها مما يؤدي إلى انبعاث الغبار، بالإضافة إلى الغبار الذي ينطلق من مداخل مصانع الإسمنت وخاصة عند ارتفاع نسبة غاز أكسيد الكربون في الفرن، ويعتبر تصاعد غبار الإسمنت من المداخل أكبر عامل ملوث للهواء الذي يسبب كثيرا من الأمراض الصدرية لسكان هذه المناطق وعمال هذه المصانع، وغبار الإسمنت من المواد التي يمكن الاستفادة منها لأنها تعتبر من الإسمنت النقي<sup>1</sup>، ويمكن التمييز بين نوعين من الغبار حسب حجم الذرات:
  - **الغبار المتراكم:** ويتكون من ذرات تتجاوز أقطارها 10 ميكرون وترسب في المناطق المجاورة لأماكن انبعاثها وهي ذات تأثير ضعيف على الجهاز التنفسي حيث ان الدفاعات الأنفية توقف جزءا منها، لكنها تؤثر بصورة كبيرة على الانسان (على العين بشكل خاص) والمنشآت والابنية والأشجار؛
  - **الغبار المعلق:** ويتكون من ذرات أقطارها اقل من 10 ميكرون وهي خفيفة وتبقى معلقة في الهواء لفترات طويلة وترسب ببطء، ويسبب الغبار المعلق الأمراض المختلفة للإنسان (الربو، التهاب الشعب الهوائية والحساسية) نتيجة ملامسة ذرات هذا الغبار الجلد والعيون وتوغلها في الجهاز التنفسي.
- **الملوثات الغازية:** تنتج من عمليات احتراق الوقود في الافران ومن أهم الغازات الناتجة عن هذا الاحتراق:

<sup>1</sup> محمد عبد السميع النواوي، صناعة الاسمنت وبعض الطرق للاستفادة من الملوثات الناجمة عنه، وزارة المعارف -قسم العلوم-، السعودية، ص3

- غاز ثاني أكسيد الكربون  $CO_2$ : يعتبر مؤثراً رئيسياً على المناخ ويؤدي إلى تسخين جو الأرض مما يؤدي إلى ارتفاع درجة حرارة كوكب الأرض، فالغازات الناتجة من صناعة الإسمنت التي تحتوي 40 % من غاز ثاني أكسيد الكربون الناتج عن تفكك الكربونات بالإضافة إلى حرق زيت الوقود FUEL OIL نتيجة تكنولوجيا التدوير تسبب عدة اضرار هي:

1- انطلاق هذا الغاز إلى الغلاف الجوي يساعد على امتصاص الحرارة، فهو يخزن الحرارة ويبعثها إلى الأرض ولا يسمح بانطلاقها إلى الأجواء العالية وهو ما يسمى بالصوبة الحرارية مما يزيد في ارتفاع درجة حرارة الأرض، فزيادة 10 % في تركيز ثاني أكسيد الكربون يؤدي إلى رفع متوسط حرارة الغلاف الجوي الملاصق للأرض بحوالي 0.3 درجة مئوية. ويتوقع رفع درجات الحرارة في الأعوام القادمة إلى 7 درجات مئوية مما ينجم عنها ذوبان كميات الجليد التي تؤدي إلى ارتفاع منسوب المياه البحرية إلى 60 قدم مما يسبب غمراً لكثير من المناطق الساحلية. كما أن ارتفاع درجات الحرارة يساعد على انبعاث كمية إضافية من غاز ثاني أكسيد الكربون المذاب في البحار والمحيطات مما يؤدي إلى ازدياد متتابع في درجات الحرارة؛

2- كما أن لثاني أكسيد الكربون ضرر آخر يتمثل في أنه يكون مع ماء المطر حمض الكربونيك ويساعد على تكوين الأمطار الحمضية وعند نزوله إلى المياه الجوفية يتفاعل مع عناصر التربة من الكالسيوم والمغنيزيوم.... الخ فيكون كربونات وبيكربونات المقابلة لها وهو ما يسبب العسر للماء. ولمعالجة هذه المشكلة يتم تطبيق تكنولوجيا التدوير الناتج من صناعة الاسمنت، حيث يمر بعدة مراحل متعددة لتنقيته ثم ضغطه وتبريده إلى درجة التجمد ثم تقطيعه كثلج يستخدم في عدة مجالات.<sup>1</sup>

- غاز ثاني أكسيد الكبريت  $SO_2$ : يعتبر من أخطر ملوثات الهواء حيث يتحول في التفاعلات الكيميائية الضوئية إلى ثالث أكسيد الكبريت ثم يتحول إلى حمض الكبريت والكبريتوز والكبريتيك، وبوجود الرطوبة يؤدي إلى تشكيل معلقات ثانوية في الهواء تقلل من الرؤية وذات تأثير ضار على الجهاز التنفسي؛

- أكاسيد النتروجين  $NO$ : حيث تنتج من اتحاد النتروجين مع الأكسجين في الحرارة العالية، في التركيز المنخفض فهي تسبب الحساسية الخفيفة أما في التركيز المرتفع فإنها تؤثر على الرؤية وعلى الجهاز التنفسي؛

- غاز أول أكسيد الكربون  $CO$ : وهو غاز شديد السمية يؤثر على الإنسان والحيوان على حد سواء، ففي حالات الإصابة البسيطة يظهر ألم في الرأس مع ضعف وضيق في الصدر وحرارة وقيء، في حالة الإصابة المتوسطة

<sup>1</sup> محمد عبد السميع النواوي، صناعة الاسمنت وبعض الطرق للاستفادة من الملوثات الناجمة عنه، وزارة المعارف - قسم العلوم، -السعودية، ص3

يظهر خلل في الحركة ويتلون الوجه بالأزرق وهي علامات الاختناق وينخفض الإحساس والإدراك، ويعتبر التركيز المميت من هذا الغاز 2 ملغ/لتر عند التعرض لمدة ساعة.

• الضجيج: الضجيج من ملوثات البيئة حيث أن الأصوات العالية بالإضافة إلى أنها مزعجة فهي تؤثر بصورة ضارة على السمع مما يؤدي إلى انخفاض المستوى السمعي عند العمال ويتمثل الضجيج في الصناعة الإسمنت في المواقع التالية:

- التفجير: من المعروف أن مصانع الإسمنت يتم إنشاؤها غالباً قريبة من مناطق تواجد الحجر الجيري والذي تصل نسبة استعمالها في الخلطة الخام إلى 80 %، الأمر الذي يتطلب عمليات تفجير مما يترتب عليه إصدار ضجيج مرتفع واهتزازات قد تؤدي إلى إيقاع الضرر بالمباني المجاورة، هذا ما يتطلب جملة من الإجراءات لتفادي هذه الأضرار أهمها ضمان بقاء المناطق المحيطة خالية من السكان وكذلك تقليص كمية المتفجرات والاعتماد على التفجير على دفعات كما يمكن الاعتماد على مواد كيميائية صديقة للبيئة كنترات الأمونيوم لتفتيت الصخور؛

- ضجيج الآلات والمعدات: إن استعمال الكسارات والطواحين في صناعة الإسمنت لغرض تكسير المواد الخام وطحنها يترتب عليه انبعاث ضجيج مرتفع ينبغي عدم التعرض له باستمرار واستخدام واقيات الأذن للحفاظ على المقدرة السمعية للعمال.

### الفرع الثاني: إجراءات تحسين الأداء البيئي في مؤسسات الإسمنت

وتتضمن مجموعة الإجراءات التي يمكن تطبيقها في المؤسسات الجزائرية لتحسين الأداء البيئي وهي:

- السيطرة على معدلات انبعاث الأتربة المتصاعدة لتصل إلى المعدلات التصميمية للمعدات والمنصوص عليها في قانون البيئة وأخيراً المعدلات العالمية؛

- العمل على التخلص من الأتربة الناتجة من الصناعة والتي لا تصلح لإعادة استخدامها مرة أخرى في إنتاج الإسمنت؛

- السيطرة على تسريب الأتربة الناتجة عن بعض المعدات والأتربة الناتجة عن عمليات التفجير والاهتزازات من خلال التقليل منها قدر الإمكان والبحث عن محاجر بعيدة عن المناطق السكنية، أما بالنسبة للاهتزازات فتحاول أن تجعل التفجير في أوقات مناسبة وذلك بالتنسيق مع باقي المؤسسات المحيطة؛

- تزويد المصانع بأجهزة القياس المستمر لكمية انبعاث الأتربة من مداخن الأفران على مدى الساعة؛

<sup>1</sup> نادية عبد الحليم راضي، مساهمة النظم الحاسوبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، مجلة العلوم الاقتصادية الإدارية، جامعة الامارات العربية المتحدة، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر 2005، ص 446.

- التعاقد مع الأجهزة العلمية والصحية وذلك من اجل العمل على قياسات دورية لكمية الاتربة المنبعثة من المداخن والمترسبة والعالقة بالجو؛
- التعاقد مع المؤسسات المتخصصة لصيانة وتشغيل المصافي؛
- تحسين البيئة في المناطق المحيطة بمصانع الإسمنت؛
- تغطية أماكن التخزين المكشوفة وذلك بتغطية العديد من مخازنها خاصة في المحاجر والافران؛
- معالجة مياه التبريد والاستفادة بها في الزراعة والتشجير؛
- التخلص الصحي الآمن من المخلفات وذلك من خلال إنشاء محطات للتزيت والتشحيم لضمان إعادة تدوير الزيت المرتجع والتحكم في كمياته وتقليل الاثار البيئية الناتجة عن سوء تداوله؛
- التحكم في الضوضاء في اقسام الإنتاج؛
- الحفاظ على بيئة العمل وتحسينها؛
- التدريب والتوعية البيئية المستمرة من خلال القيام بالبرامج والدورات التي تخدم البيئة والتحسين المستمر لبيئة العمل؛
- امساك سجلات بيئية منتظمة القيد؛
- زيادة المساحات الخضراء داخل وخارج المؤسسة؛
- الإفصاح المحاسبي عن نفقات البيئة وذلك لان الإفصاح عن هذه النفقات يحسن صورة المؤسسة امام المستثمرين والمجتمع وجهات الضغط البيئي.
- هذه الإجراءات المتخذة من قبل المؤسسات تهدف الى تحقيق ما يلي:<sup>1</sup>
  - الترشيد في استهلاك الطاقة (الكهرباء، الماء، الغاز)؛
  - الترشيد في استهلاك المواد؛
  - التقليل من المخلفات الناتجة عن عملية الإنتاج؛
  - التقليل من الفضلات والمهملات بمختلف أنواعها مع إعادة تدويرها.

<sup>1</sup> مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي لتكاليف البيئة والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، مذكرة دكتوراه، جامعة بسكرة 2014-2015 ص 180



المطلب الثالث: مؤسسة صناعة الاسمنت (GICA) والتنمية المستدامة

مؤسسة صناعة الاسمنت (GICA) هي المؤسسة العمومية التي تضم اثني عشرة مصنع مقسمة إلى أربع مجموعات كما ذكرنا سابقا، حيث تسعى هذه المؤسسة لتوسيع وتطوير نشاطها في إطار المحافظة على البيئة.

الفرع الأول: تطور صناعة الاسمنت في مؤسسة (GICA)

استثمرت المجموعة الصناعية لإسمنت الجزائر (GICA) 154 مليار دج لزيادة طاقتها الإنتاجية السنوية من الإسمنت إلى 18.5 مليون طن في عام 2017 مقابل 11.5 مليون طن، حيث تستند الرؤية الاستراتيجية لمجموعة (GICA) أساسا إلى:<sup>1</sup>

-الزيادة في حصتها السوقية؛

-تنويع مجموعة منتجاتها؛

-خلق فرص للعمل والتدريب؛

-اخذ مكانة في السوق الدولية.

وبهدف تطوير مجموعة (GICA) قامت المؤسسة بتوسيع الطاقة الإنتاجية لمصنع للإسمنت لعين الكبيرة ومصنع الإسمنت في واد صلي(الشلف)، كما تخطط مؤسسة (GICA) لبناء 3 مصانع جديدة للإسمنت بطاقة إنتاجية سنوية تبلغ 4 ملايين طن من الاسمنت وتقع هذه المصانع ب: -سيغرس (ام البواقي)، بني زيرق (بشار)و البيض ، حيث ستخلف هذه المشاريع 5000 فرصة عمل مباشرة و15000 وظيفة غير مباشرة ، بالإضافة الى ذلك سعت مؤسسة جيكا (GICA) الى زيادة طاقتها الإنتاجية السنوية من الركام والرمال المسحوقة الى 7 مليون طن سنويا في 2016 وذلك بإنشاء 9 محطات سحق ، منها 6 تعمل فعلا. وبهدف تنويع منتجاتها أطلقت المجموعة انتاج 16 مصنع لإنتاج الخرسانة الجاهزة (BPE) Béton prêt à l'emploi مع طموح الوصول الى طاقة إنتاج سنوية 3.5 مليون متر مكعب.

-على الصعيد الدولي: تسعى المؤسسة الى كسب حصة في السوق الدولية من خلال تصدير الإنتاج الفائض عن حاجة الطلب الوطني، وقد أدرجت في برنامجها استخدام 3 موانئ في وسط وشرق وغرب البلاد لبيع فائض الإسمنت للسوق الدولية.

<sup>1</sup> WWW .GICA.dz

### الفرع الثاني: إجراءات التنمية المستدامة في مؤسسة GICA

تعتبر البيئة وإدارة المخلفات والقضاء على الغبار وإعادة هيكلة المحاجر والحد من استهلاك الطاقة من الأولويات الرئيسية لمؤسسة (GICA)، ولتحقيق ذلك حددت المجموعة عدة إجراءات للتوفيق بين متطلبات التنمية الصناعية وبين متطلبات التنمية المستدامة والتي تتمثل في:

-اتفاق مع الوكالة الوطنية لتعزيز وترشيد استخدام الطاقة (APRUE) هي مؤسسة عامة ذات طبيعة صناعية وتجارية جزائية، تم إنشاؤها بموجب مرسوم رئاسي عام 1985 ووضعت تحت إشراف وزارة الطاقة والمناجم. وذلك لتحقيق توفير الطاقة وتطبيقها عن طريق عقود التنفيذ مع مصانع الإسمنت للمجموعة؛

-تخفيض استهلاك المياه الصناعية عن طريق تجديد محطات معالجة المياه على مستوى المصنع؛

-احترام المعايير البيئية من خلال استمرار استبدال المصافي الكهربائية بواسطة المصافي الكيسية، فمن أصل 12 مصنع للإسمنت 10 منها لديها جيل جديد من المصافي؛

-تم تجهيز مصانع الإسمنت في سور الغزلان وزهانة في سنة 2014 بمعدات جديدة للحد من استهلاك الطاقة وانبعاث الغازات؛

-إعادة تهيئة المحاجر بهدف تطوير الموقع المستغل على المستوى الطبيعي والبيئي؛

-حصول مختلف خطوط الإنتاج وكذلك المنتجات المصنعة على شهادة ISO؛

- التخلص من النفايات الصناعية (دراسة جدوى لمشروع تجربي لدمج النفايات الصناعية عن طريق الحرق في فرن أحد مصانع الإسمنت لمؤسسة GICA).<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: صناعة الاسمنت في مؤسسة SCAEK

تعتبر مؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة من المؤسسات الرائدة في صناعة الإسمنت بالجزائر نظرا لمساهمتها الكبيرة في الزيادة الناتج المحلي الإجمالي وكذا لمساهمتها في توفير مادة هامة من مواد البناء والتي تلقى طلبا متزايدا، وبالتالي حتى تتمكن هذه المؤسسة من تلبية الطلب المتزايد على منتجاتها والوصول إلى التصدير ينبغي عليها التحكم في أدائها وتطويره، بالاهتمام بالعملية الإنتاجية والعمل على تخفيض التكاليف للوصول لتحقيق هوامش هامة ، خاصة مع المنافسة التي تشهدها من المؤسسة الفرنسية الرائدة في صناعة الاسمنت la Farge.

<sup>1</sup> WWW.GICA.DZ

APRUE: L'Agence nationale pour la promotion et la rationalisation de l'utilisation de l'énergie

المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة

مؤسسة الإسمنت لعين الكبيرة هي مؤسسة اقتصادية عمومية لإنتاج وتسويق الإسمنت، وهي مؤسسة ذات أسهم تعود ملكيتها بالكامل للدولة، وتعد أحد فروع المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GICA. وللإيضاح أكثر سوف نقوم بعرض البطاقة الفنية للمؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (13): بطاقة فنية حول مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة

التسمية	- مؤسسة الإسمنت لعين الكبيرة SCAEK
الصفة القانونية	- شركة ذات أسهم SPA
المساهم الرئيسي	- المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر - GICA بنسبة 100%
راس المال الإجمالي	2.200.000.000,00 دج،
الموقع	- تقع ضمن الرقعة الجغرافية لبلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة، ومحاذاة الطريق الوطني رقم 139، على بعد 23 كم من مركز ولاية سطيف
مساحة المصنع	- 24 هكتار
النشاط الرئيسي	- إنتاج وتسويق الإسمنت بنوعية: - إسمنت بورتلاند بالإضافة (cpj)، - الإسمنت المقاوم للكبريت (CIS)،
الطاقة الإنتاجية	- تقدر بـ 1.000.000 طن سنويا،
عدد العمال	- 489 عامل،
الإدارة	- يقع المقر الإداري للشركة في مركز الولاية (سطيف)

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة

كما يمكن توضيح أهم المحطات التاريخية التي شهدتها المؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (14): التطور التاريخي لمؤسسة الإسمنت SCAEK بعين الكبيرة

السنة	الحدث
1974	إمضاء الاتفاقية وبداية إنشاء مصنع الإسمنت عين الكبيرة - سطيف -
1978	بداية الإنتاج في شهر نوفمبر
1998	انفصال المؤسسة عن باقي وحدات صناعة الإسمنت الوطنية وتأسيس شركة الإسمنت بسطيف SCAEK التي تقوم بإنتاج وتسويق مادة الإسمنت.
2000	قامت المؤسسة لأول مرة في تاريخها بتجاوز عتبة إنتاج مليون طن من الإسمنت.
2002	قامت المؤسسة بوضع معايير الجودة ISO 9001 نسخة 2000.

2003	تزويد المصنع بنظام تسخين الفرن.
2005	إمضاء عقد مع الشركة الفرنسية ICER من أجل تزويد ورشات الإنتاج بنظام تشغيل آلي.
2006	قامت المؤسسة بتكيب مصفاة كيسيية على مستوى الفرن من أجل التحكم في انبعاث الغبار ومعالجة الغازات، وهذه التكنولوجيا استخدمت لأول مرة في الجزائر من طرف المؤسسة.
2007	تركيب مصفاة كيسيية على مستوى ورشة طحن الاسمنت.
2008	تمكنت المؤسسة في شهر جوان من الحصول على شهادة ISO 14001 نسخة 2004، وحققت المرتبة الثانية وطنيا في مجال حماية البيئة.
2009	تموين المصنع بنظام تصفية الغبار لمنطقة الطهي.
2010	تركيب مصفاة كيسيية على مستوى ورشة تبريد الكلنكر، تم الحصول على شهادة ISO 9001 نسخة 2008
2011	تم الحصول على شهادة ISO 14001 نسخة 2004. تم الحصول على شهادة OHSAS 18001 نسخة 2007. قامت المؤسسة لأول مرة في تاريخها بتجاوز عتبة إنتاج مليون طن من الكلنكر.
2013	إمضاء عقد أنجاز خط إنتاجي جديد قدرته 6000 طن / اليوم من الكلنكر، مع الشركة POLYSIUS SAS الفرنسية.
2014	تنفيذ العقد الممضى مع شركة POYSIUS SAS الفرنسية. قرار الجمعية العامة غير العادية دخول البورصة ورفع راس المال بـ 35%.
2016	بلغ معدل التقدم في مشروع الخط الإنتاجي الثاني 93.5 % في نهاية ديسمبر دمج وحدة جميلة القائمة على استخراج واعداد الجبس الى مؤسسة لأول مرة على الصعيد الوطني قامت SCAEK بإنتاج ما يعادل 300 طن من الاسمنت البترولي (النفطي) لشركة النفط.
2017	القيام بعمليات التحضير لتطبيق الإصدار الخامس من الايزو 9001 في المؤسسة نسخة 2015، بداية الاشغال في الخط الجديد بصفة رسمية ونسبة 93 %

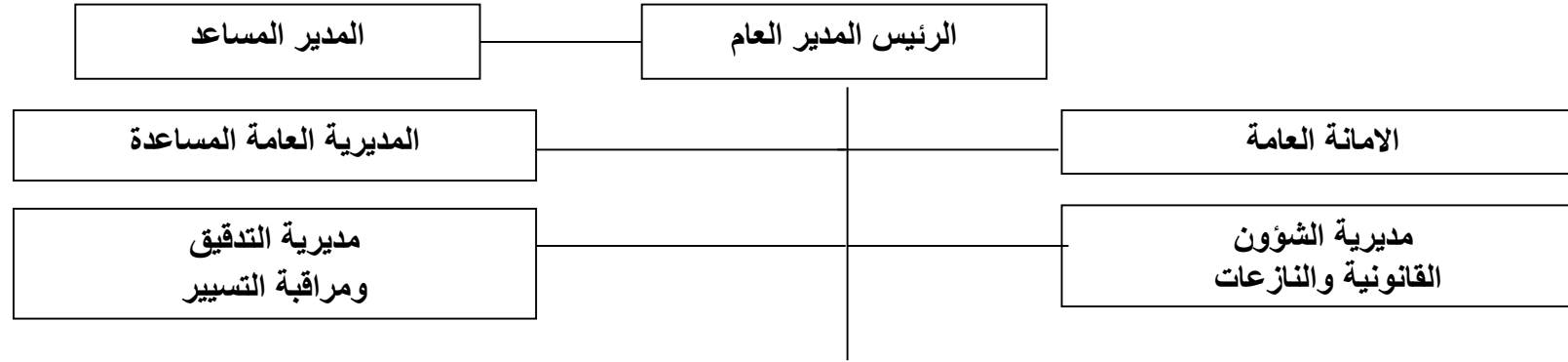
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات من المؤسسة.

ومنه تكتسي هذه المؤسسة أهمية كبرى باعتبارها رائدة في مجال الإدارة البيئة وحصولها على الجائزة الوطنية للبيئة في 2008، وكذا التزامها باتخاذ تدابير بيئية واجتماعية.

### الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة SCAEK

يشكل الهيكل التنظيمي الإطار العام للتسلسل الإداري للمؤسسة، فهو الذي يوضح مواقع الوظائف وارتباطاتها الإدارية والعلاقات بين الأفراد كما يوضح حدود السلطة والمسؤولية داخل التنظيم. حيث تعتمد المؤسسة في تنظيم نشاطها على الهيكل التنظيمي بحسب الوظائف، نظرا لكونه يعتبر بسيطا ويساعدها على انتقال المعلومات بكفاءة، والموضح من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(22): الهيكل التنظيمي لمؤسسة SCAEK



المصدر: وثائق المؤسسة

ويمكن التطرق إلى أهم الوظائف والأقسام داخل المؤسسة وفق الهيكل التنظيمي أعلاه كما يلي:

-الرئيس المدير العام: هو مدير عام ورئيس في آن واحد للمجلس الإداري المكون من سبعة أعضاء، ويعد المسؤول

الأول في المؤسسة قانونيا ومدنيا من مهامه:

- وضع الاستراتيجية وكشف مواطن القوة والضعف بالمؤسسة؛

- مسؤول عن التنظيم الإداري لمقر الشركة؛

- تنظيم وتنسيق الضوابط المتعلقة بالموارد العامة؛

- يضمن تحقيق الفوائد من قبل الهياكل المركزية؛

- تنظيم الأمانة للجنة الصفقات.

-المديرية العامة المساعدة: وتضم ثلاث مدراء مساعدين، كل مدير مساعد مكلف بمتابعة مديرية مركزية.

-الأمانة العامة (السكرتارية): تتمثل مهامها الأساسية في تنظيم كل ما يتعلق بالرئيس المدير العام، من خلال

التكفل بالمكالمات الهاتفية وتحضير المواعيد وكتابة الرسائل وغيرها.

-المدير المساعد: وهو المسؤول 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.

-مديرية التدقيق ومراقبة التسيير: يقوم المدقق مراقب التسيير بمجموعة من المهام منه:

-مسؤوليته عن جميع الهياكل ذات الصلة بمجتمع المعلومات؛

-تطوير وتأطير النشاطات وتحضيرها ومتابعة لوحات القيادة؛

- تقديم تقارير وتحليل الوضعيات ووضعها تحت إشراف الإدارة.

-مديرية المنازعات والشؤون القانونية: حيث تقوم بـ:

- وضع وتنفيذ سياسة الاتصال في الشركة بتعزيز صورة منتجات وخدمات المؤسسة؛

-ضمان الرصيد التنظيمي والمعياري وتقديم المساعدة في التعامل مع أي قضية قانونية وإدارة الشركة ومختلف

وثائق التامين.

-مديرية الأمن والتنمية المستدامة: تقوم بالمهام التالية:

-تعمل على اقتراح السياسات والخطط للمنتجات والعمال في الشركة المتعلقة بالوقاية من المخاطر وحماية البيئة؛

-تقوم بمراقبة وتنفيذ السياسات الإدارية وجودة المواد الأولية لإنتاج الإسمنت وفقا للمتطلبات القانونية؛

-التنسيق والتحكم في حركات الوقاية.

-مديرية الموارد البشرية: مسؤولة عن ضمان تنفيذ سياسة الموارد البشرية، تزويد المديرين بالاستشارات الإدارية وتنمية الموارد البشرية لتمكينها من أداء رسالتها، وهذا يشمل ضمان تنفيذ القوانين كقانون العمل والضمان الاجتماعي.

-مديرية التسويق: من مهامها:

-تعمل على ضمان تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة، وتعزيز مبيعاتها وتقديم الخدمات الجيدة للعملاء المتوقعين؛

-التخطيط والإشراف على تطوير الأعمال التجارية وتوفير الوسائل اللازمة لتنفيذها؛

-الإشراف على إدارة مخزونات المنتجات النهائية وضمان سلامتها.

-مديرية التطوير: مسؤولة عن إعداد الخطط التطويرية للمؤسسة وأنسب الطرق لتنفيذها، وإجراء دراسة الجدوى للمشروع الجديد فضلا عن الدراسات الفنية والاقتصادية.

-مديرية التمويل: تقوم مديرية الشراء للمؤسسة بالمهام التالية:

-ضمان توفير المواد لضمان السير الحسن للمؤسسة، وفقا لأفضل جودة، في الوقت المناسب وبالسعر المناسب؛  
-الإشراف على تسيير المخزون وضمان سلامته من التلف.

-مديرية الإنتاج: تعتبر من أهم المديريات في المؤسسة تشرف على مختلف مراحل العملية الإنتاجية، حيث تتولى إدارة خطوط الإنتاج، وتعمل على تأمين كافة احتياجات قسم التسويق بالمواصفات الكمية والمواعيد المحددة وذلك بمساعدة كافة الأقسام التي تشملها.

-مديرية المالية والميزانية: مسؤولة عن وضع السياسة المالية والمحاسبية للمؤسسة وتضمن وتراقب تنفيذها وإعداد الميزانية المالية للمؤسسة وجميع الوثائق المحاسبية في الآجال، بالإضافة الى متابعة التوازن المالي للمؤسسة.

-مديرية الصيانة: هي المسؤولة على الصيانة الدورية الوقائية أو الاضطرارية للفرن والتي الطحن BK1, BK2 وآلات السحق BC1, BC2, BC3، تتمثل المديرية في الأقسام الثلاثة الكهربائية والميكانيكية والبرمجة الآلية.

### الفرع الثالث: طبيعة نشاط مؤسسة الاسمنت SCAEK بعين الكبيرة

بغرض إنتاج وتسويق الإسمنت بالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب، تقوم مؤسسة الإسمنت SCAEK بعين

الكبيرة بالنشاطات التالية:

1-النشاط الإنتاجي: تقوم بإنتاج خمسة أنواع من الإسمنت تتمثل في:

\* CEM-CPJ 21.5 إسمنت بورتلاند متعدد الاستخدامات حسب المعيار NA 422/2000P؛

\* CEM-CPJ 42.5 \* إسمنت بورتلاند متعدد الاستخدامات حسب المعيار NA 422/2000؛

\* الإسمنت المقاوم للكبريت CRS400 حسب المعيار NA 443/999؛

\* الإسمنت سريع التصلب تحت الماء (حسب الطلب)؛

\* اسمنت آبار البترول (حسب الطلب).

وتختلف طريقة إنتاج الإسمنت من مؤسسة إلى أخرى وعموما هناك ثلاث طرق اساسية تبدأ من طحن المادة الأولية حتى الحصول على الإسمنت ويمكن تلخيصها حسب القدرة على الاحتفاظ بجودة المادة الأولية وأقلها استهلاكاً للطاقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): طرق إنتاج الاسمنت

الطريقة	الإيجابيات	السلبيات	ملاحظات
الرطبة	تركيب بسيط للآلات تجانس جيد وسهل التحقيق	استهلاك عال جدا من الطاقة المولدة للحرارة (أكثر من 1200 كيلو كالوري للكلغ من الكلنكر) استثمارات مكلفة.	هذه الطريقة الاصلية لإنتاج الإسمنت يتم من خلالها تحديد إذا كانت المادة الخام غنية بالماء (أكثر من أو يساوي 22 %)
شبه جافة	استهلاك اقل لمولدات الحرارة (800 كيلو كالوري للكتغ من الكلنكر)	استثمارات وصيانة مكلفة يتطلب وجود حبيبات بانتظام	هذه الطريقة نادرة تستخدم في حالة ان المادة الخام فقيرة من الماء
الجافة	تركيب بسيط للآلات استهلاك أقل بكثير لمولدات الحرارة 750 كيلو كالوري للكتغ من الكلنكر	مشكلة الغبار مشكلة التحجير	تستخدم في حالة ان المادة الاولية فقيرة جدا من الماء (أقل من 22 %) والمشكل الاساسي هنا في استهلاك الطاقة بشكل كبير

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات من المؤسسة



أفضل طريقة يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها هي الطريقة الجافة، لما لها من مميزات تتوافق مع معداتها واستثماراتها ومحيطها من خلال المراحل الرئيسية التالية:

**مرحلة التكسير:** يتم في هذه المرحلة استخراج المواد الأولية الخام المتمثلة في الحجر الجيري والصلصال بمعالجة ميكانيكية، حيث يتم تحطيم الصخور بالمتفجرات على مستوى المحجرة ثم نقلها بواسطة شاحنات تفرغ 35-50 طن الى ورشات تكسير منفصلة، اين يتم سحقها لتصبح بين 0-25 مم وبعدها يتم نقلها إلى وحدات التخزين بالمصنع عبر سكتين ناقلتين وتكون نسب المواد الأولية الداخلة في تكوين الاسمنت كما يلي: الكلس 80 %، الصلصال 15 %، الجبس 4 %، ركائز الحديد 1 %؛

**مرحلة الطحن:** يتم في هذه المرحلة إعداد المواد الأولية النيئة بانتقاء المواد الخام وطحن الحجر الجيري والصلصال مع إضافة 1 %، من الحديد بواسطة ثلاث مطاحن تبلغ سعة كل واحدة منها حوالي 125 T/H، ويطلق على المسحوق الناتج العجينة، أما الجزيئات المتبقية فتنتقل هوائيا نحو الصهاريج؛

**مرحلة الطهي:** بعد الحصول على العجينة يتم طهيها بتسخينها ثم حرقها وصولا إلى الفرن الدوار ذو طول 80 متر وقطر 5.4 متر ودرجة حرارة 1450 درجة مئوية، ليخرج في الأخير الكلنكير ليتم تبريده قبل تخزينه في الصهاريج؛

**مرحلة انتاج الاسمنت:** في هذه المرحلة يتم طحن الكلنكير مع إضافة الجبس وبعض المواد حسب النوع المراد إنتاجه من الإسمنت بواسطة مطحنتين قدرة الواحدة منها 90T/H، ثم ينقل الإسمنت المحصل للتخزين في خمس صهاريج ذات طاقة تخزينية 40000 طن أي ما يعادل انتاج 5 أيام بواسطة 5 مضخات هوائية، ويتكون كل نوع من أنواع الإسمنت من الإضافات التالية:

-اسمنت بورتلاند (CPA): 75 % كلنكير، 5 % جبس، 20 % إضافات؛

- إسمنت مقاوم للكبريت (CRS): 95 % كلنكير، 5 % جبس؛

وأثناء عملية الانتاج يقوم المختبر بمراقبة جودة كل من المواد الأولية، الكلنكير والاسمنت.

**مرحلة الشحن والإرسال:** يتم توزيع الإسمنت في أكياس ذات حمولة 50 كغ أو تعبئته في صهاريج الشاحنات لنقله.

## 2-النشاط التجاري:

ويتبع نشاط إنتاج الإسمنت أنشطة تجارية مسؤولة عن بيع وتوزيع هذا المنتج حيث كل ما ينتج يباع لأن الطلب أكثر من العرض، ومن أهم عمليات هذا النشاط:

-ضمان سيرورة الإجراءات الإدارية اللازمة في إطار النشاط التجاري للمؤسسة؛

-تسيير المنتجات الموجهة للعملاء وفق العقود المبرمة؛

- القيام بالتغطية الشاملة من أجل ضمان وصول المنتج للمستهلك النهائي؛

- متابعة عمليات التخزين لضمان المحافظة على جودة المنتج؛

### 3- الأنشطة الأخرى:

بالإضافة الى نشاطها الرئيسي تقوم المؤسسة بأنشطة الصيانة والإصلاح ممثلة في صيانة وإصلاح المعدات الثابتة وآلات الأشغال العمومية في المؤسسة ومراقبة الجودة، حيث تضم المؤسسة ورشات للصيانة الميكانيكية والكهربائية وورشنة لصيانة الفرن، كما تحتوي على مخبر لمعاينة جودة المواد الأولية والمنتجات النصف مصنعة والمنتجات النهائية.

المطلب الثاني: اهداف المؤسسة وجهودها في إطار التنمية المستدامة

#### الفرع الأول: اهداف مؤسسة SCAEK

تكتسي مؤسسة الاسمنت بعين لكبيرة أهمية استراتيجية كبرى، حيث تساهم في تقليل التبعية الاقتصادية في مجال انتاج الاسمنت بسبب تحكمها في تقنيات الانتاج المتطورة التي تساعدها على إنتاج منتجات ذات مواصفات عالمية وبكميات ضخمة تقدر 1200000 طن سنويا لتلبي بها جزء معتبرا من حاجيات السوق الوطنية، وبسبب تزايد الطلب على الإسمنت نتيجة انطلاق مشاريع التعمير المختلفة في كامل التراب الوطني، عملت مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة على توسيع مصنعها اعتمادا على القروض ومصادرها الذاتية، الأمر الذي سيجعلها قادرة على انتاج ضعفي الكمية الحالية، والذي بدوره سيؤدي على زيادة معتبرة في الناتج المحلي الاجمالي وإنعاش الاقتصاد الوطني. وعلى هذا الأساس تسعى الوحدة من خلال مزاولة نشاطها إلى تحقيق العديد من الاهداف أهمها ما يلي:

- أهداف مالية واقتصادية: وتتمثل هذه الأهداف في:

- تلبية احتياجات السوق الوطنية من الإسمنت بمختلف أنواعها؛
- إمكانية توزيع المنتجات الوطنية من الإسمنت في السوق العالمية؛
- وضع نظام تسيير متكامل وإدخال التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في صناعة الإسمنت؛
- تخفيف نسبة استيراد الإسمنت من السوق الخارجية؛
- تدعيم هيكل الاقتصاد الوطني؛
- المساهمة في جلب العملة الصعبة؛
- تحسين صورة المنتج الوطني في السوق العالمية، من خلال العمل على مطابقة مقاييس النوعية العالمية؛
- تزويد الدول الافريقية باحتياجاتها من الإسمنت؛
- توسيع المصنع للوصول إلى كمية انتاج تقدر ب: 3000000 طن سنويا؛

- التحكم في تكاليف العملية الانتاجية من خلال استبدال نظام المحاسبة التحليلية المتبع من قبل الشركة بنظام آخر يتماشى مع التطورات السريعة التي تحدث في سوق الإسمنت.
- أهداف اجتماعية وبيئية: وتتجسد الأهداف الاجتماعية في:
  - توفير مناصب الشغل ومن ثم التخفيض من البطالة؛
  - توفير مادة الإسمنت بأسعار معقولة ومقبولة مقارنة بأسعار المنتوجات المستوردة، للحد من تفاقم مشكلة السكن وتخفيض تكلفتها؛
  - تحسين المستوى المعيشي من خلال توزيع جزء من الارباح على العمال؛
  - حماية البيئة والسكان من الغازات المنبعثة من المصنع عن طريق استخدام المصافي.

### الفرع الثاني: جهود المؤسسة في إطار التنمية المستدامة

#### 1-العمليات المرتبطة بالتنمية المستدامة في المؤسسة:

في إطار اهتمام المؤسسة بالتنمية المستدامة قامت اعداد خطوات عملية تتعلق بالجودة والامن والمحيط، وبالاستماع للزبائن وتنظيم نظام المعلومات في المؤسسة لتطوير عملية الاتصال الداخلي والخارجي، وذلك من خلال العمليات التالية:<sup>1</sup>

#### -عملية التنمية المستدامة والامن:

- في إطار نظام الإدارة البيئية قامت المؤسسة بإعداد خطوات عملية تتعلق بالتنمية المستدامة والامن تهدف الى:
    - انتاج الاسمنت وفق المعايير والقواعد المطلوبة؛
    - احترام القواعد والتدابير المتخذة في مجال الوقاية من المخاطر على الصحة والامن والمحيط؛
- وتشمل العمليات التالية:

✓ PCS1010 : هي عملية جودة المنتج المتعلقة بالعملية والطاقة؛

✓ PCS1020 : هي عملية الصحة والامن والمحيط.

ويتطلب تنفيذ هذه العملية القيام بعمليات أخرى وإجراءات تتعلق بتسيير الإدارة، التحليل والتحسين، الاجراءات المرتبطة بإنتاج الاسمنت، تسويق الاسمنت، الصيانة، الإدارة المالية، التطوير، التنمية المستدامة والامن، وذلك في إطار اهداف المؤسسة وشروط العملاء والقوانين المعمول بها، وهذا بهدف الوصول الى توفير الاسمنت وفقا للشروط المعيارية والتنظيمية والحفاظة على صحة وامن الأشخاص والمحيط والحفاظة على ممتلكات المؤسسة.

<sup>1</sup> وثائق مؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة.

**-عملية الاستماع للزبون:**

تهدف هذه العملية الى التأكد من احتياجات الزبون، تحديدها وترجمتها الى شروط وابلاغها وتحملها من قبل مؤسسة الاسمنت بعين لكبيرة وذلك في إطار احترام القواعد المتخذة في مجال حماية المحيط والصحة والامن في العمل، حيث تبدأ هذه العملية من التعبير عن حاجة الزبون الى غاية الاستجابة لها. وتعتمد هذه العملية على المؤشرات التالية:

جودة المنتج؛

-نسبة إرضاء حاجات الزبائن؛

-عدد الشكاوى؛

-عدد ملفات الزبائن الجدد.

**-عملية الاتصال في المؤسسة:**

الهدف من هذه العملية هو دعم الاتصال الداخلي والخارجي على العمليات والأنشطة لنظام الإدارة البيئية من اجل تحقيق الأهداف المسطرة في سياسة الجودة، الصحة والامن والمحيط للمؤسسة وضمان فعاليتها بتحديد المسؤوليات والوسائل والطرق للتحكم في الاتصال المرتبط بها، من اجل ابلاغ الجهات المعنية وبطريقة مناسبة، وهذا من خلال اشراك وتحميل المسؤولية لجميع العمال بدعم الأنشطة المتصلة بالجودة، الصحة والامن والمحيط. هذه المناهج المطبقة من طرف المؤسسة هي بغرض:

-تنظيم الاتصال الخاص بنشر المعلومات داخليا؛

-معالجة طلبات الأطراف ذات المصلحة؛

- الاتصال الخارجي فيما يخص المحيط والمنتج؛

-قياس فعالية الأنشطة الإعلامية المطبقة او المتخذة؛

- وضع مخطط للاتصال يسمح لمختلف الفاعلين في المؤسسة بالحصول على المعلومات حول التطورات

والتصحیحات وابداء الملاحظات، وكذا المقاييس المرتبطة بنظام الإدارة المتكامل (جودة، صحة، امن، محيط،

منتج) بهدف تسهيل التحسين والاستجابة لحاجيات وتوقعات الأطراف ذات المصلحة.

حيث تعتمد هذه العملية (الاتصال) على طلبات الأطراف ذات المصلحة والشكاوى والشروط التنظيمية والقانونية

(وثائق نظام الإدارة البيئية) للوصول الى تحقيق مخطط اتصال والحصول على نتائج هذا الاتصال، ومن المؤشرات

المعتمدة في هذه العملية نتائج المسح او الدراسة (نتيجة سبر الآراء).

## 2- جهود مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة لحماية البيئة:

قامت المؤسسة في مسارها نحو الحصول على الأيزو 14001 بالخطوات التالية:

- تعيين مسؤول عن البيئة على مستوى الإدارة العليا وآخر على مستوى الاداء الوسطى للمؤسسة؛
- تحديد السياسة البيئية للمؤسسة بهدف تطوير نظام الادارة البيئية الذي يغطي جميع المستويات والانشطة التالية:
  - متابعة برنامج التجديد والاستثمار الهادف الى التقليل من حدة التلوث والمحافظة على الموارد الطبيعية؛
  - احترام الشروط التي يملئها القانون والنصوص الأخرى المنظمة لحماية المحيط والمنتج؛
  - وضع حيز العمل لسياسة تسيير النفايات والحماية من التلوث؛
  - تكييف نظام معلوماتي ناجع من جميع الاطراف المعنية وخصوصا الزبون في إطار منظور الإصغاء الدائم والمستمر؛

- متابعة وتحسين وتكوين المستخدمين في مجال الجودة وحماية البيئة؛

- وضع خطة متكاملة تترجم بصورة واقعية ما تم وضعه من تصورات في سياستها البيئية ويراعى فيها جميع إمكانيات المؤسسة المادية والبشرية، ويخضع التخطيط للإجراءات التشريعية والقانونية المحلية كالقانون رقم 01-19 الصادر سنة 2001 والمتعلق بتسيير النفايات ومراقبتها وإزالتها؛

- تنفيذ الخطط المرسومة على ارض الواقع، مع مراعاة الأهداف المسطرة ضمن المحاور الاستراتيجية لسياسة المؤسسة بصورة دقيقة؛

- القيام بالتدقيق بهدف التحسين الدائم والمستمر لنظام الإدارة البيئية بمراجعة دورية وفق ما تم تدوينه في السجلات وما تم تطبيقه في الميدان لتقليل الانحرافات بين ما هو مخطط وما هو منفذ وينقسم التدقيق إلى:

**التدقيق الداخلي:** يقوم به مدققون من داخل المؤسسة للوقوف على الخطط المنفذة وتصحيح الخلل في حال وجوده؛

**التدقيق الخارجي:** وفي هذا الإطار اعتمدت المؤسسة على خبرة الوكالة الفرنسية للمواصفة AFNOR.

تحصلت على الجائزة الوطنية للبيئة في سنة 2008 (الايزو 14001) واحتلت المرتبة الثانية على المستوى الوطني في مجال المحافظة على البيئة وهذا ما جعلها تتحمل تكاليف إضافية تمثلت في الأصول التي قامت بشرائها للحد من التلوث وكذلك تكاليف تحسين المظهر البيئي وتمثلت هذه التكاليف في:

- إنشاء مصفاة في منطقة الطهي من اجل الحد من تلوث الهواء وتطاير الغبار بغرض التقليل من الامراض التي تصيب العمال والسكان المجاورين للمصنع؛

- تركيب مصفائين على مستوى المبرد للحد من التلوث الهواء ومنع تطاير الغبار للحفاظ على صحة العمال؛

-تزويد العمال الذين يزاولون عملهم بالقرب من الضجيج العالي للآلات ب 400 خوذة لإيقاف الضوضاء؛  
-بناء أحواض مائية متتابة في مخارج المياه المستعملة بغرض تصفيتها عن طريق ترسب مخلفات الإسمنت في قعر هذه الأحواض والعمل على تنقيتها بشكل مستمر؛

تهدف المؤسسة من خلال الإنفاق البيئي إلى تحقيق عوائد اقتصادية واجتماعية للمؤسسة أهمها:

\*استرجاع كمية معتبرة من الكلنكير والاسمنت والتي كانت تذهب على شكل غبار؛

\* ارتفاع في حجم الإنتاج من مادة الإسمنت وتحقيق زيادة بلغت 20% من الطاقة الإنتاجية؛

\* الحصول على عوائد مالية معتبرة يمكن اعتبارها عوائد بيئية وهو ما يقارب 10% من رقم الاعمال نتيجة الاستثمار في المجال البيئي؛

\* الاقتصاد في استهلاك المياه وتمكين السكان المجاورين من الاستفادة من الماء؛

\*تحسين صورة المؤسسة أمام المجتمع بتخفيض معدلات الغبار المنبعث من المصنع؛<sup>1</sup>

\*الاهتمام بالمساحات الخضراء حيث تعمل المؤسسة على توسيع المساحات الخضراء والتي تشكل 30% من المساحة الإجمالية للمصنع مغروسة بأكثر من 2000 شجرة بجانب الفرن وبجانب منطقة الشحن، مع التنظيف المستمر للمساحات الخضراء المحيطة بالمصنع وصيانتها من خلال عمليات البستنة، إزالة الأعشاب الضارة، الري، وزير الأشجار، جمع المخلفات النباتية وحرقتها على مستوى الفرن.

من اهم العوائق التي واجهتها المؤسسة في تنفيذ الالتزامات البيئية قلة الإطارات المكونة في المجال البيئي، ولمواجهة هذه المشكلة تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تكوينية للعمال في هذا المجال هذا بالإضافة إلى نقص ثقافة التغيير لدى العمال، لذلك تسعى المؤسسة باستمرار لتحسين المستمر والدائم لمستوى الوعي لدى العمال والإطارات بتحديات المرحلة من خلال اشراكهم في العمل على تنفيذ برامج المؤسسة سواء التنفيذية او الاستراتيجية.

### 3-الأطراف ذات المصلحة لمؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة:

تتعامل مؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة مع عدد من الأطراف ذات المصلحة الداخليين والخارجيين حيث ترتب المؤسسة هذه الأطراف كما يلي:

-الشركاء: الإطارات السامية التابعة لمؤسسة تسيير المساهمات لصناعة الاسمنت بالجزائر (GICA)؛

-مجلس الإدارة؛

<sup>1</sup> مهاوات لعبيدي، مرجع سابق، ص 180.

-إطارات وعمال المؤسسة: إطارات التسيير، إطارات سامية، إطارات متوسطة، عمال تنفيذيين؛

-الزبائن: ممثلين في أكبر المتعاملين مع المؤسسة وهم:

✓ -مؤسسات الاشغال العمومية: مؤسسة زواوي للأشغال العمومية، مؤسسة تواتي للأشغال والبناء؛

✓ -المؤسسات الأجنبية: مؤسسة Kayi التركية، مؤسسة الصين للبناء والهندسة، مؤسسة

Polysiussas France؛

✓ -المحولون: مصنعي البلاط والطوب: مؤسسة Setif Canal ، مؤسسة Mecheri Canalisation؛

✓ -الترقييون (Promoteurs): مؤسسة بلعياط سطيف، مؤسسة اريج بجاية؛

-الموردون: وهم الموردون المحليون والموردون الأجانب:

■ -الموردون المحليون:

-مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة برج بوعريريج Embag BBA؛

-فرع شركة مناجم الحديد الجزائرية Somifer؛

-مؤسسة Siemens Algérie؛

-مؤسسة الصيانة والإصلاحات Dani net؛

-مؤسسة تنظيف منطقة الارسال SNC Merc ؛

-مؤسسة الصيانة والتصليلات ASS Batna؛

-مؤسسة Mapic.

■ -الموردون الأجانب:

-المورد الفرنسي للصفائح الحديدية والحرسانة؛

-مورد الآجر المقاوم التركي؛

-المورد الفرنسي للمعدات الكهربائية؛

- المورد الفرنسي للآلات والمعدات الكهربائية.

-السلطات العمومية: وتمثل في:

-مديرية البيئة لولاية سطيف؛

-دائرة عين الكبيرة؛

-بلدية أولاد عدوان؛

-مديرية الفلاحة لولاية سطيف.

-الجمعيات: جمعية مرضى الربو والحساسية عين الكبيرة؛

-المجتمع المحلي؛

-المنافسون: مؤسسة لافارج La Farge.

### المبحث الثالث: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة الإسمنت SCAEK

نظرا لأهمية مراقبة التسيير في تسيير المؤسسات بفعالية وكفاءة، قامت مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة باستحداث مديرية لمراقبة التسيير يشرف عليها مراقب للتسيير يعمل على مساعدة وتوجيه المسيرين والمسؤولين على تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة بغرض الوصول لتحسين الاداء، خاصة مع اهتمام المؤسسة بتطبيق مبادئ التنمية المستدامة.

#### المطلب الأول: وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة

##### الفرع الأول: مراقبة التسيير في المؤسسة

قسم مراقبة التسيير في المؤسسة تابع للإدارة العامة بإشراف من المدير العام تكمن مهمته الأساسية في مساعدة الإدارة العامة وكذا مسؤولي المديرية على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم وتحقيق أهدافهم، من خلال سيرورة العمليات القائمة على وضع الخطط للعمل والميزانيات بغرض تحقيق أهداف المؤسسة، كما يقوم مراقب التسيير بمتابعة النتائج وتحديد الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، حيث هناك تواصل في المؤسسة بين مراقب التسيير والمديرية الأخرى وخصوصا مديرية الإنتاج، الصيانة، والتسويق.

من بين الأدوات المتبعة في مراقبة التسيير الموازنات التقديرية التي يتم إعدادها بشكل جيد استنادا على البيانات المالية والمحاسبية للسنوات المالية السابقة وخطط العمل المدرجة، والتي يتم تحديدها وفقا للأهداف الاستراتيجية



للمؤسسة والموارد المتاحة على المدى القصير، لضمان تحقيق أهداف قصيرة وطويلة الأجل، كما تعد الموازنات التقديرية الأساس والمفتاح الرئيسي لبناء لوحات القيادة في المؤسسة.

### الفرع الثاني: مؤهلات ومهام مراقب التسيير في المؤسسة

تشتت المؤسسة مؤهلات ومعارف معينة يجب توفرها في الإطار الذي يتولى مهمة مراقبة التسيير في المؤسسة هي:

- ليسانس في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة بخبرة مهنية سنتين؛
  - المعارف المعمقة في المحاسبة والمالية؛
  - معارف في الاعلام الالي وبرامج التسيير؛
  - معارف في الإحصاء؛
  - معارف في التشريعات المرتبطة بالنشاطات الموجودة بالمؤسسة؛
  - معارف في حساب التكاليف والتحكم في المحاسبة التحليلية؛
- حيث يجب ان يتمتع الشخص القائم على مراقبة التسيير في المؤسسة بما يلي:
- القدرة على التحليل والتلخيص والتجميع؛
  - الفهم الحاد والمفصل؛
  - التمتع بالاستقلالية والتنظيم؛
  - التمتع بالصرامة والواقعية وروح النصيحة؛
- ويقوم مراقب التسيير في المؤسسة بالمهام الاساسية التالية:
- جمع وتحليل المعلومات الرقمية وتقديم المؤشرات المحددة للتوجهات الاستراتيجية للمؤسسة لجميع المسيرين؛
  - تقييم الموارد المخصصة؛
  - إعداد لوحات القيادة التي تسمح بمتابعة الاداء الإداري لهياكل المؤسسة بشكل دائم؛
  - إعداد التقارير السنوية للنشاط وتطوير بنك معلومات على التكاليف والمردودية وعلاقتها بالهياكل المعنية؛
  - تنشيط عمليات الإعداد للميزانية؛
  - تحديد وتحليل الفروقات بين الإنجازات والتقديرات مع شرح وتقديم الاقتراحات؛
  - اقامة نظام مراقبة التسيير مرتبط مع التطورات الاجتماعية؛
  - تحليل نتائج كل نشاط؛
  - تقديم عناصر تساعد على اتخاذ القرار المتعلق خاصة بتحديد الأسعار؛

- تقديم المعلومات على الهامش المحقق لكل نشاط / ملف / زبون...؟

- ضمان حساب ومتابعة معدلات ومؤشرات التسيير؛

- احترام القانون الداخلي للمؤسسة.

ويقوم بمهمة بمراقبة التسيير حاليا في المؤسسة إطار متحصل على شهادة الليسانس في المالية "من جامعة فرحات عباس بسطيف ومتحصل على شهادة الماستر من جامعة باريس "فرنسا" في الابتكار والتنظيم الصناعي والاستراتيجيات الخارجية، عمل كمسؤول تطوير علاقة العملاء لمدة أربع سنوات في بنك BNP وستين في البنك العربي الأردني وهو مسؤول على مراقبة التسيير في المؤسسة منذ سنة فقط، إلا أن أداءه كان بارزا من خلال التقارير الهامة التي قدمها للإدارة العامة والتي نتج عنها معالجة الكثير من الاختلالات في المؤسسة خاصة تلك المتعلقة بهدر الموارد.

### الفرع الثالث: نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة

#### 1- المحاسبة العامة في مؤسسة الاسمنت عين الكبيرة:

من بين الأدوات التي تستخدمها المؤسسة في عملية الرقابة، أداة المحاسبة العامة كونها إلزامية التطبيق حيث

تقوم بالمهام التالية:

- تسجيل، جمع وتحليل مختلف العمليات الممكن التعبير عنها نقديا؛

- حساب نتائج النشاط المتمثلة في الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال والنتيجة الصافية؛

- السماح بإبراز وضعية أصول وخصوم المؤسسة؛

- متابعة التدفقات المالية في المؤسسة؛

- تزويد مختلف الاطراف الداخلية والخارجية بالبيانات اللازمة (البنوك، الزبائن، الموردين.....) والتعرف على

الوضعية المالية للمؤسسة؛

- تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد سعر البيع والقيام

بمختلف التحليلات المالية.

لذلك يعتمد مراقب التسيير في مؤسسة الاسمنت بعين الكبيرة على معطيات المحاسبة العامة بشكل كبير في

حساب مختلف المؤشرات وجداول التحليل من خلال ميزانية المؤسسة وجدول حسابات النتائج بمختلف

عناصرهما.

## 2-المحاسبة التحليلية في مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة:

تعتبر مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة من بين المؤسسات التي تطبق المحاسبة التحليلية بغرض حساب وتحليل تكاليف العملية الانتاجية والعمل على تخفيضها للحصول على منتوجات بسعر تكلفة منخفض. وتعتبر مصلحة المحاسبة التحليلية من أهم المصالح في المؤسسة كونها تزود الإدارة بجميع المعلومات الخاصة بتكاليف الانتاج من خلال القيام بالمهام التالية:

- حساب سعر تكلفة المنتجات المصنعة؛
  - التحكم في عملية تسيير المخزون الخاص بالمنتجات التامة الصنع والمواد الأولية؛
  - العمل على تخفيض التكاليف من خلال اكتشاف الأخطاء (الانحرافات) والعمل على تصحيحها؛
  - تقديم التقارير الخاصة بالتكاليف للإدارة العليا؛
  - قياس وتحليل أداء الإدارات والأقسام.
- كما تطبق المؤسسة طريقة الاقسام المتجانسة كأداة لحساب سعر تكلفة الإسمنت بنوعيه، حيث قامت مصلحة المحاسبة التحليلية بتجزئة مؤسسة الإسمنت لعين الكبيرة إلى 14 قسم متجانس منها 8 أقسام رئيسية وهذا اعتمادا على الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومخطط العملية الإنتاجية.

➤ **الاقسام الرئيسية:** وتمثل في ورشات التصنيع الرئيسية التي يتم فيها تحويل مختلف المواد إلى منتوج نصف مصنع ومن ثم المنتج التام وتمثل في:

- قسم الحجر:** يتم في هذا القسم استخراج المادة الأولية من صخور الكلس والصلصال؛
- قسم كسر الكلس والصلصال:** في هذين القسمين يتم تحويل المادة الاولية المتحصل عليها في قسم الحجر إلى رمل لينقل بواسطة البساط المتحرك إلى المخازن؛
- قسم الطهي:** في هذا القسم يتم طهي الفرينة بالاعتماد على فرن دوار ذو درجة حرارة 1450° مئوية ليتم الحصول على مادة الكلنكير؛
- قسم طحن الكلنكير:** في هذا القسم يتم طحن الكلنكير والجبس مع بعض الإضافات للحصول على الإسمنت بنوعيه؛

- قسم التوزيع بالأغلفة:** في هذا القسم يتم توزيع الاسمنت في أكياس؛
- قسم التوزيع بدون أغلفة:** في هذا القسم يتم توزيع الإسمنت في صهاريج.

➤ **الاقسام الثانوية:**

وهي الاقسام التي لا تقوم بعملية الانتاج بشكل مباشر ولكن لها دور كبير في خدمة ورشات الانتاج، وعلى هذا الاساس قامت مصلحة المحاسبة بتحديد الاقسام الثانوية التالية:

- ✓ قسم الادارة: يتمثل في مختلف الادارات التي تشتغل مباشرة مع المصنع؛
- ✓ قسم التموين: يهتم بتزويد المؤسسة بمختلف المواد واللوازم الضرورية لعملية الإنتاج؛
- ✓ قسم التسويق: يهتم بمتابعة العملية التسويقية؛
- ✓ قسم الانتاج: يهتم تسيير العملية الإنتاجية؛
- ✓ قسم المواد الاولية: يهتم بمختلف العمليات المتعلقة بالمادة الاولية (الصلصال، الكلس المتفجرات...)
- ✓ قسم الصيانة: يهتم بصيانة جميع الآلات والاجهزة الخاصة بالمؤسسة.

-مراحل حساب سعر تكلفة الاسمنت:

تمر عملية حساب تكلفة الإسمنت بالمراحل التالية:

- حساب تكلفة استخراج المواد الخام؛
- حساب تكلفة تكسير الكلس؛
- حساب تكلفة تكسير الصلصال؛
- حساب تكلفة انتاج الفريئة؛
- حساب تكلفة انتاج الكلنكير؛
- حساب تكلفة انتاج الإسمنت: الإسمنت المغلف والإسمنت بدون تغليف.

حيث تقوم المؤسسة بتحديد الأعباء وإعداد جدول التوزيع الأولي والثانوي، وتتمثل الأعباء في الحسابات التالية:

- ح/60 مشتريات مستهلكة؛
- ح/61 خدمات خارجية؛
- ح/62 خدمات خارجية أخرى؛
- ح/63 مصاريف المستخدمين؛
- ح/64 الضرائب والرسوم وما يماثلها؛
- ح/65 اعباء عملياتية أخرى؛
- ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات.

### المطلب الثاني: دور الميزانيات التقديرية في مؤسسة الإسمنت SCAEK

يقوم مراقب التسيير في مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة بإعداد الموازنات التقديرية ورفعها إلى الإدارة العليا للمصادقة عليها، وخلال سنة النشاط يقوم بمتابعة تنفيذ هذه الموازنات والرقابة على العمليات، حيث يقوم بإعداد تقارير دورية تشرح مدى تطبيق هذه الموازنات مع توضيح الاختلالات، وهذه التقارير قد تكون يومية، شهرية أو سنوية تسمح للإدارة بمتابعة ومراقبة مختلف الوظائف في المؤسسة وخاصة الوظائف الأساسية المتعلقة بالمبيعات والانتاج والتموين، عن طريق المقارنة بين القيم الفعلية والتقديرية وحساب الانحرافات من خلال معدلات في شكل جداول تسمى بجدول متابعة الميزانيات.

وفيما يلي أهم الموازنات التقديرية للمؤسسة ودورها في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

#### الفرع الأول: دور الميزانية التقديرية للمبيعات في مراقبة التسيير

##### 1- أعداد الميزانية التقديرية والفعلية لمبيعات المؤسسة:

هي أول ميزانية تقديرية تقوم المؤسسة بإعدادها والتي على أساسها يتم إعداد الميزانيات التقديرية الأخرى، ويمكن توضيح تطور مبيعات المؤسسة التقديرية والفعلية بالنسبة للمنتوجين الأساسيين الإسمنت من نوع CPJ والإسمنت من نوع CRS بالكمية والقيمة (رقم الاعمال) من خلال الجداول التالية.

#### الجدول رقم (16) الميزانية التقديرية للمبيعات لسنة 2015-2016

رقم الاعمال (ألف دج)		المبيعات الكمية (طن)		الفصل	السنة
CRS	CPJ	CRS	CPJ		
202860	1.375.311	23000	230.000	الفصل الأول	2015
246960	1.674.291	27.999	279.999	الفصل الثاني	
217560	1.474.971	24666	246.666	الفصل الثالث	
214620	1.455.039	24333	243.333	الفصل الرابع	
882000	5.979.615	100.000	1000.000	المجموع السنوي	السنة
179012	1075538	19935	169.446	الفصل الأول	2016
223031	1340014	24837	211.111	الفصل الثاني	
758840	1622123	84503	255.555	الفصل الثالث	
635116	1357646	70727	213.888	الفصل الرابع	
1.795.999	5.395.321	200.000	850.000	المجموع السنوي	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الجدول رقم(17): الميزانية الفعلية للمبيعات لسنة 2015-2016

رقم الاعمال (ألف دج)		المبيعات الكمية(طن)			
CRS	CPJ	CRS	CPJ	الفصول/البيان	السنة
251257	17.34706	28525	290.005	الفصل 1	2015
256890	1869500	29190	308525	الفصل 2	
248804	1819734	28335	301155	الفصل 3	
385179	1850634	43860	305875	الفصل 4	
1142130	7274574	129910	1205560	المجموع	السنة
417.567	1722536	47510	284.430	الفصل 1	2016
467.010	1.717.184	53135	283.335	الفصل 2	
414.340	1702985	47110	279.290	الفصل 3	
295.384	2072432	33620	341.545	الفصل 4	
1594300	7.215.138	181.375	1.188.600	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

والملاحظ على العموم تحقيق المؤسسة لمبيعات تفوق التقديرات بالنسبة للمنتوجين خلال السنتين 2015 و2016، حيث سجلت ارتفاع في المبيعات مقارنة بالتقديرات في سنة 2015 يقدر تقريبا بـ 21% بالنسبة للمنتوج CPJ و 29% بالنسبة للمنتوج CRS. اما في سنة 2016 فالمبيعات الخاصة بالمنتوج CPJ ارتفعت بـ 33% مقارنة بالتقديرات، اما مبيعات المنتوج CRS فالمبيعات الفعلية كانت اقل من المتوقع بـ 11%، هذا الفارق سوف يتم تحليله في العنصر الموالي.

## 2-تقييم أداء مبيعات المؤسسة:

وبغرض الرقابة على ميزانية المبيعات نقوم بحساب الانحرافات او الفروقات بين القيم الفعلية والتقديرية

انطلاقا من تحليل الانحراف الكلي على المبيعات وتحليل الهامش الإجمالي:

### -تحليل الانحراف الكلي على المبيعات:

ويمكن حساب الانحراف الكلي بالعلاقة التالية:

الانحراف الكلي للمبيعات = المبيعات الفعلية - المبيعات التقديرية

وبقيمة نسبية يحسب بالاعلا الانحراف الكلي (%) = ((المبيعات الفعلية-المبيعات التقديرية) / المبيعات التقديرية).100

والموضحة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(18): انحراف المبيعات بالقيمة والنسبة

2016				2015				السنة
انحراف CA		انحراف الكمية		انحراف CA		انحراف الكمية		
CRS	CPJ	CRS	CPJ	CRS	CPJ	CRS	CPJ	
238555	646998	27575	114984	48397	359359	5525	60005	الثلاثي الأول
133	60	138	67	23	26	24	26	%
243979	377170	28298	72224	9930	195209	1191	28526	الثلاثي الثاني
109	28	113	34	4	11	4	10	%
-344500	80862	-37393	23735	31244	344763	3669	54489	الثلاثي الثالث
-45	4	-44	9	14	23	14	22	%
-339732	7147786	-37105	127657	170559	395595	19527	62542	الثلاثي الرابع
-53	52	-52	59	79	27	80	25	%
-201699	1819817	-18625	338600	260130	1294959	2991	20556	الانحراف السنوي
-11	23	-9	39	29	21	30	20	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ من خلال الجدول أن الانحرافات المسجلة خلال 2015-2016 كانت مرتفعة عموما، حيث فاقت في معظمها نسبة 5% وهذا يدل أن تقديرات المؤسسة كانت منخفضة مقارنة بالمبيعات المحققة فعلا على العموم حيث تميزت بما يلي:

فبالنسبة لسنة 2015:

- فخلال الثلاثي الأول حققت المؤسسة انحرافات ملائمة حيث فاقت المبيعات الفعلية المبيعات التقديرية بحوالي 25%؛

- أما في الثلاثي الثاني فإن الانحرافات كانت ملائمة وأكثر موضوعية، خاصة فيما يتعلق بمنتج الإسمنت من نوع CRS حيث بلغت نسبة الانحراف تقدر ب 4%، حيث أن المؤسسة استطاعت تحقيق مبيعات فعلية قريبة من التقديرات؛

- أما فيما يخص الثلاثي الثالث والرابع فكان الانحراف ملائما وبنسبة مرتفعة ما انعكس على الانحراف الكلي الذي كان ملائما وقدر ب 25% في المتوسط بمعنى أن المبيعات الفعلية كانت أكثر من المبيعات التقديرية ب 25% والذي يمكن اعتباره مؤشرا جيدا للأداء، وهنا تجدر الإشارة الى ان تقديرات المؤسسة عموما هي تقديرات افتراضية غير مبنية على أسس التقدير السليمة.

- اما بالنسبة لسنة 2016:

- فخلال الثلاثي الأول والثاني حققت المؤسسة انحرافات ملائمة لكلا المنتجين وبنسب مرتفعة؛
- أما خلال الثلاثي الثالث والرابع فالمؤسسة حققت انحرافات غير ملائمة بالنسبة للمنتوج من نوع CRS وبنسب مرتفعة حيث قدر الانحراف الغير ملائم بـ 45% بمعنى أن المؤسسة حققت مبيعات فعلية أقل من التقديرات بـ 45% وهو انحراف يستدعي تدخل الأطراف المعنية لمعالجة هذا الخلل والذي يمكن إرجاعه إلى عدة عوامل منها:
- الاداء المنخفض لمبيعات المؤسسة خلال هذه الفترة مقارنة بالتقديرات؛
- بعد التقديرات عن الموضوعية، حيث يفترض ان تأخذ في الاعتبار طاقة المؤسسة الانتاجية والتسويقية وبالتالي انعكس هذا الخلل على الانحراف الكلي لسنة 2016 والمتعلق بالمنتوج CRS.

كما يمكن تحليل الانحراف الكلي للمبيعات الى انحراف الكمية وانحراف السعر لتحديد سبب الانحراف حيث:

$$\text{الانحراف الكلي للمبيعات} = \text{انحراف الكمية} + \text{انحراف السعر}$$

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{كمية فعلية} - \text{كمية تقديرية}) \cdot \text{السعر التقديري}$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر التقديري}) \cdot \text{الكمية الفعلية}$$

وبالتالي يمكن تحليل الانحراف الكلي لرقم الاعمال الى انحراف مكونيه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(19): تحليل الانحراف الكلي للمبيعات الوحدة: ألف دج

المجموع	E/P			E/Q			المنتوج	السنة
	E/P	QR	PP-PR	E/Q	PP	QR-QP		
1154859.6	-72333.6	1205560	-0.06	1227193.2	5.97	205560	CPJ	2015
267703.5	3897.3	129910	0.03	263806.2	8.82	29910	CRS	
2467646	320922	1188.600	0.27	2146724	6.34	338600	CPJ	2016
-134418.75	32647.5	181.375	0.18	-167066.25	8.97	-18625	CRS	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقرير المؤسسة

الملاحظ من خلال النتائج الواردة في الجدول أن انحراف الكمية للمنتوج CRS في 2016 كان غير ملائم كما ذكرنا سابقا وهذا انعكس على الانحراف الكلي للمنتوج بالرغم من الانحراف الملائم لسعر البيع الذي كان جد منخفض نظرا لتقارب سعر البيع الفعلي مع التقديري.

من هنا يتضح لنا أكثر عدم الدقة في إعداد التقديرات على اعتبار أنه من المفروض أن السعر الفعلي يساوي السعر التقديري لأن أسعار الإسمنت هي أسعار محددة من طرف الدولة. لذلك يمكن إرجاع هذا الانحراف البسيط



إلى العمليات الحسابية والتقريب في الحسابات على اعتبار أن مبيعات المؤسسة ممثلة بالألف (دج) وهو ما يلغي الوحدات الأمر الذي انعكس على قيمة السعر الفعلي والتقديري.

-تحليل الانحراف على الهامش الإجمالي:

الهامش الإجمالي هو الفرق بين الهامش الفعلي والهامش التقديري حيث:

الهامش الفعلي = سعر البيع الفعلي للطن - التكلفة التقديرية لإنتاج الطن.

الهامش التقديري = سعر البيع التقديري للطن - التكلفة التقديرية لإنتاج الطن.

والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (20): الهامش الفعلي والتقديري لسنة 2016

الهامش الحقيقي	سعر البيع الفعلي الوحدوي	الهامش التقديري	سعر البيع التقديري	تكلفة الانتاج التقديري	البيان
MR	PR	MP	PP	CP	المنتجات
1585.22	5648.72	1585.22	5648.72	4063.5	CPJ( VRAC
2018.7	6328.2	2018.7	6328.2	4309.5	CPJ( SAC)
4753.75	8900	4753.75	8900	4146.25	CRS(VRAC)
4907.75	9300	4907.75	9300	4392.25	CRS(SAC)

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقرير المؤسسة

حيث يمثل الهامش الموجب الربح المحقق من الوحدة المباعة و، الهامش السالب الخسارة المحققة من الوحدة المباعة، والملاحظ من معطيات الجدول ان هوامش المنتوجين كانت موجبة سواء المباعة في الأكياس او في الصهاريح، والذي يرجع بالأساس الى ارتفاع سعر بيع الطن مقارنة بالتكلفة المقدرة والتساوي بين سعر البيع الفعلي والتقديري، وهو مؤشر إيجابي للأداء على المستوى الوحدوي، وعلى هذا الاساس يمكن تحديد الهامش الإجمالي كما يلي:

## الجدول رقم(21): انحراف الهامش الإجمالي لسنة 2016

الانحراف	الهوامش التقديرية		الهوامش الفعلية		المنتوج
	MP.QP (2)	QP	QR.MR (1)	QR	
(1)-(2)					
-37493	1339511	845000	964575	608480	CPJ( VRAC)
251835	918509	455000	1170362	579760	CPJ( SAC)
-283038	950750	200.000	667712	140460	CRS(VRAC)
200801	0	0	200801	40915	CRS(SAC)

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقرير المؤسسة

الملاحظ ان الانحراف الكلي للهوامش الاجمالي كان غير ملائم سنة 2016 بالنسبة للمنتوجين CPJ و CRS المباع في شاحنات (VRAC) ويعود الانحراف الى انخفاض الكمية الفعلية المباعة عن التقديرية لذلك على المؤسسة اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، اما المنتوجين CPJ و CRS المباع في أكياس فالانحراف كان ملائما حيث فاقت الكمية المباعة كل التقديرات وهذا راجع لانحراف الكمية لان الهامش التقديري يساوي الهامش الفعلي نظرا لكون السعر محدد من طرف الدولة.

وعموما فالمؤسسة تمكنت من تحسين الأداء في مجال المبيعات حيث تمكنت من بلوغ رقم قياسي سنوي في سنة 2016،

إلا أن تقديرات المؤسسة الغير موضوعية أدت الى ظهور بعض الانحرافات الغير ملائمة، لذلك سوف نقوم باختبار مدى دقة تقديرات المؤسسة في النقطة الموالية.

## 3- اختبار تقديرات المؤسسة للمبيعات

يمكن الاعتماد في تقدير المبيعات عموما على عدة طرق إحصائية وذلك حسب طبيعة مبيعات المؤسسة وتطورها بمرور السنوات أو الفترات وأهم هذه الطرق المعتمدة طريقة الاتجاه العام التي تطبق في حالة وجود علاقة سببية بين تطور الزمن وتطور المبيعات، وفي هذه الحالة يكون معامل الارتباط قريب من الواحد، بما يعني وجود علاقة سببية قوية بين تطور الزمن وتطور المبيعات بما يسمح بالقيام بعملية التقدير.

وعلى هذا الأساس سوف يتم اختبار العلاقة الموجودة بين الزمن (السنوات) ومبيعات المؤسسة محل الدراسة من خلال معامل الارتباط ( $r$ ) الذي يحسب بالعلاقة الأساسية التالية:

$$r = \frac{\sum x_i y_i - n(\bar{x}\bar{y})}{\sqrt{\sum (x_i - \bar{x})^2 \sum (y_i - \bar{y})^2}}$$

السنة	X	Y	Ln x	Ln y
2010	1	1027,855	0	13,8429847
2011	2	1228,895	0,69314718	14,0216259
2012	3	1263,145	1,09861229	14,0491152
2013	4	1279,125	1,38629436	14,0616868
2014	5	1300,491	1,60943791	14,0782524
2015	6	1335,470	1,79175947	14,1047938

واعتمادا على برنامج Excel ومعطيات الجدول توصلنا إلى النتائج التالية في الحالات الثلاثة:

- معادلة خطية بين الزمن والمبيعات اعتمادا على R1 (Y, X):

R1=	0,863360567
R2=	0,847365289
R3=	0,944480865

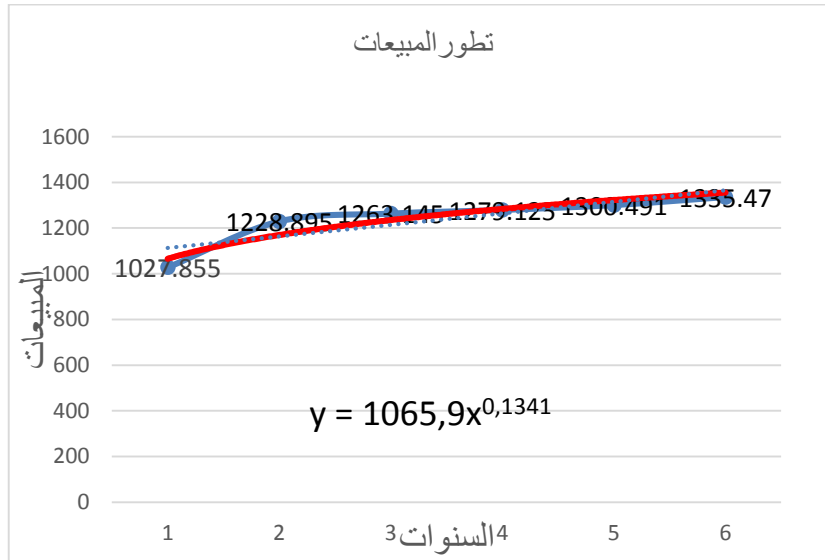
- معادلة أسية بين الزمن والمبيعات اعتمادا على R2 (Ln y, X):

- معادلة من الدرجة a بين الزمن والمبيعات اعتمادا على R3 (lny, ln x):

وهي الأكثر دلالة على قوة الارتباط وبالتالي دقة التنبؤ؛

ومنه نحصل على معادلة التنبؤ التي تسمح بتقدير مبيعات المؤسسة.

الشكل رقم (23): تمثيل معادلة تقدير مبيعات المؤسسة



المصدر: مخرجات برنامج Excel

بالمقارنة بين تقديرات المؤسسة والتقديرات المبنية على أساس علاقة الارتباط بين تطور السنوات وتطور مبيعات المؤسسة تم التوصل للنتائج التالية:

الجدول رقم (22): اختبار تقديرات المؤسسة

البيان	المقدر (المؤسسة)	الفعلي	الفرق	%	المقدر (معادلة)	الفعلي	الفرق	%
2015	1100000	1335470	235470	21.4	1355397	1335470	-19927	-1.47
2016	1050000	1370275	320275	30.5	1383706	1370275	-13431	-0.97

المصدر: من اعداد الطالبة

يلاحظ من خلال معطيات الجدول وجود فارق كبير بين تقديرات المؤسسة والمبيعات المحققة فعلا بمعنى ان التقديرات جد منخفضة مقارنة بالمبيعات الفعلية ، اما إذا قارنا بين التقديرات المحسوبة على أساس أفضل طريقة إحصائية مناسبة لمبيعات المؤسسة محل الدراسة والمبنية على أساس علاقة الارتباط بين متغير مستقل (السنوات) ومتغير تابع (المبيعات) فإننا نجد تقارب كبير بين المبيعات المقدرة باستخدام طريقة الاتجاه العام والمبيعات الفعلية المحققة في السنتين 2015، 2016 حيث حققت المؤسسة مبيعات اقل من المقدرة لكن بنسبة جد ضعيفة ما يجعل نسبة الفارق جد مقبولة عكس الفارق الذي نتج عن تقديرات المؤسسة الذي كان جد مرتفع مقارنة بالمبيعات المحققة ، وهذا يدل على ان أساس اعداد التقديرات في المؤسسة يقوم على أسس غير موضوعية الامر الذي يؤثر على نتائج التقييم وبالتالي القرارات التصحيحية الناتجة عنها ، كما يعطي صورة مبالغ فيها لمستوى أداء المؤسسة للأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

الفرع الثاني: دور الميزانية التقديرية للإنتاج في مراقبة التسيير

1- اعداد الميزانية التقديرية والفعلية للإنتاج:

تعتبر المؤسسة محل الدراسة من المؤسسات الانتاجية بالدرجة الاولى، إذ تركز على وظيفة الانتاج ومتابعة تفاصيلها بغرض تحسين الأداء الإنتاجي من خلال تقدير برنامج إنتاج يعمل على توظيف كل الإمكانيات المتاحة لديها أحسن استخدام لتحقيق أفضل عائد. ويمكن عرض الميزانية التقديرية للإنتاج الخاصة بالمؤسسة والتي تشمل مادة الكلنكير ومادة الاسمنت باعتبار ان مادة الكلنكير هي المادة الاساسية المكونة للإسمنت، حيث يمكن توضيح الإنتاج التقديري والفعلي خلال السنتين 2015 و2016 من خلال الجداول التالية:

## الجدول رقم (23): الميزانية التقديرية الاجمالية للإنتاج لسنة 2015 و2016

البيان	ميزانية 2015 للإنتاج	ميزانية 2016 للإنتاج
Clinker pour CPJ	835000	637500
Clinker pour CRS	95000	190.000
المجموع	930.000	827500
Ciment CPJ	1000.000	850.000
Ciment CRS	100.000	200.000
المجموع	1100.000	1050.000

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

## الجدول رقم (24): الميزانية الفعلية الاجمالية للإنتاج لسنة 2015 و2016

البيان	انتاج 2015	انتاج 2016	التغير
Clinker pour CPJ	936343	919143	2%
Clinker pour CRS	123663	172918	40%+
المجموع	1060.006	1.092.061	3%+
Ciment CPJ	1.190.104	1189.770	0%
Ciment CRS	130.103	180.036	38%+
المجموع	1320.207	1.370.106	4%+

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

من خلال الجدول يتضح أن الانتاج المحقق من مادة الكلنكير في سنة 2016 كان 1092061 طن أي فاق التقديرات بـ 32% والتي كانت 827500 طن وكذلك تجاوزت 3% مقارنة بإنتاج سنة 2015 (1060.006 طن)، كما تجدر الإشارة إلى أن مادة الكلنكير الموجهة الانتاج الإسمنت من النوع CPJ مثلت 84% من الانتاج السنوي في سنة 2016 و88% في سنة 2015، و بمتابعة تطور انتاج الكلنكير خلال الأشهر 12 لسنة 2015 و2016 اتضح أن هناك انخفاض في الانتاج في شهر مارس 2016 مسجلا انخفاض بـ 31% مقارنة بشهر مارس 2015 وهذا بسبب التوقف المبرمج للفرن والذي دام 5 أيام ( من 27 مارس الى 31 مارس )، كما تجدر الإشارة أيضا إلى أن التحسن في مستوى الانتاج في الفصل الرابع من سنة 2016 إذ ارتفع إلى 294338 طن مقارنة بـ 286923 لنفس الفصل لسنة 2015، كما فاقت هذه الكمية ( الفصل 4 ) الكمية المنتجة في الفصول الثلاثة على التوالي لنفس الفصل لسنة 2015 ( 248235، 280129، 268759 ) و يمكن توضيح هذه المعطيات من خلال الميزانية الفعلية للإنتاج المفصلة و الموضحة كما يلي:

الجدول رقم(25): تطور انتاج الكلنكير (2015-2016) الوحدة: طن

التغير بين 16-15	2016			2015			البيان
	المجموع	CRS	CPJ	المجموع	CRS	CPJ	
-8%	248835	43341	205494	269739	28295	241444	مجموع انتاج ف1
-10%	280129	52620	227509	253894	27423	226471	مجموع انتاج ف2
+8%	268759	44598	224161	249450	24375	225075	مجموع انتاج ف3
3%	294338	32359	261979	286923	43570	243353	مجموع انتاج ف4
3%	1092061	172918	919143	1060006	123663	936343	المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

أما بالنسبة لمنتوج الاسمنت وهو المنتوج النهائي فالميزانية الفعلية لسنة 2015 و2016 المفصلة كانت كما

يلي:

الجدول رقم (26): تطور انتاج الاسمنت (2015-2016) الوحدة: الطن

التطور بين 16-15	2016			2015			البيان
	المجموع	CRS	CPJ	المجموع	CRS	CPJ	
%1	315299	45580	269719	311814	29632	282182	مجموع انتاج ف1
%6	346951	54548	292403	327736	29102	298634	مجموع انتاج ف2
%7	337755	46380	291375	316134	25595	290539	مجموع انتاج ف3
%2	300+369801	33528	336273	364523	45774	318749	مجموع انتاج ف4
%4	1370106	180036	1189770	1320207	130103	1190104	المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

من خلال الجدول يتضح أن إنتاج مادة الإسمنت ارتفع بنسبة 4% مقارنة بسنة 2015، حيث مثل إنتاج مادة الإسمنت من نوع CPJ 86.8% من الانتاج السنوي في 2016 و90% من الإنتاج في سنة 2015، ولأول مرة أنتجت المؤسسة خلال شهر نوفمبر لسنة 2016، 300 طن من الإسمنت البترولي (Pétrolier) لشركة بترولية. كما يوضح هذا الجدول انخفاض انتاج الإسمنت في مارس 2016 بـ 20% مقارنة بمارس 2015 وهذا نتيجة للتوقف المبرمج في شهر مارس وحققت المؤسسة في الفصل الرابع من سنة 2016 أقل مستوى إنتاجي حيث بلغ 370101 طن، إلا أن مستوى الانتاج المحقق خلال 2016 يعتبر هو الأعلى على الإطلاق منذ بداية نشاط المؤسسة وهو ما يعكس تحسن في الأداء الإنتاجي والتمكن من رفع مستوى استغلال الموارد المتاحة لدى المؤسسة.

2-تقييم أداء وظيفة الإنتاج:

يقوم مراقب التسيير في المؤسسة بمراقبة ومتابعة وقت النشاط والتوقف للفرن باعتباره مركز تصنيع مادة الكلنكير التي تقوم على عملية الحرق، هذا بالإضافة إلى متابعة عمل بقية المحطات بشكل مستمر، بغرض التحكم في تفاصيل العملية الإنتاجية والكشف عن الاختلالات الموجودة لتفادي تكرارها، وذلك من خلال القيام بما يلي:

- متابعة ساعات عمل وتوقف المحطة الكبرى Grande Station مع تحديد ساعات وأسباب التوقف ومقارنتها مع التقديرات؛

- متابعة ساعات عمل وتوقف المحطة الصغرى Petite Station؛

- متابعة ساعات عمل وتوقف BC1، BC2، BC3، BK1، BK2 (خلاط الإسمنت وخلاط الكلنكير)

ومنه يمكن توضيح زمن التوقف والعمل للفرن في الجدول التالي:

جدول رقم (27): تطور ساعات العمل والتوقف للفرن من 2014 الى 2016

السنة	الساعات المتاحة	بيانات العمل			بيانات التوقف	
		عدد الساعات	المعدل	عدد أيام العمل	عدد أيام التوقف	معدل التوقف
2014	7584	7739.81	102.00%	322.33	42.67	13.50%
2015	7824	7670.46	98.03%	319.58	45.42	13.93%
2016	8383.5	7804.27	93.09%	325.18	40.82	11.69%

المصدر: وثائق المؤسسة

الملاحظ ارتفاع في عدد الساعات المستغلة خلال 2016 إلى 7804.27 ساعة وهو ما يعادل 325.18 يوم بمعدل تشغيل 93.09% من الوقت المتاح التقديري والذي قدر بـ 8383.5 ساعة، حيث كان عدد ساعات التوقف 979.73 ساعة بما يعادل 40.82 يوم، وهو معدل أقل من ساعات التوقف لسنة (2015) والتي بلغت (1090 ساعة) وهذا يرجع إلى تحسين التسيير والتحكم في الفرن، إذ بلغت مردودية الفرن في 2016 (139.930 طن للساعة) و(3358.35 طن في اليوم) وهي أفضل من مردودية 2015 والتي بلغت 138.20 طن للساعة و3316.84 لليوم.

ولمتابعة نشاط الورشات لخلط الكلنكير (BK1 وBK2) يقوم مراقب التسيير بمتابعة ومراقبة ساعات العمل والتوقف خلال أشهر السنة وتحديد نقاط القوة والضعف في سير العملية الانتاجية على مستوى هذه الورشات، والجدول التالي يبين المعطيات الاجمالية للإنتاج والتوقف:

الوحدة: ساعة

الجدول رقم(28): تطور ساعات العمل والتوقف للخلاط (BK1 وBK2)

بيانات التوقف			بيانات العمل			الساعات المتاحة	السنة
عدد أيام التوقف	معدل التوقف	عدد الساعات	عدد أيام التشغيل	معدل التشغيل	عدد الساعات		
150.21	23.77%	3605	579.79	91.74	13915	15168	2014
141.96	21.77%	3407	588	90.18	14112	15648	2015
135.16	20.97%	3243.82	595.24	92.36	14285.68	15468	2016

المصدر: من اعداد الطالبة: اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ تطور وارتفاع عدد الساعات المشغلة في 2016 إلى 14285.68 ساعة بما يعادل 595.24 يوم، حيث بلغ معدل التشغيل 92.36% مقارنة بالطاقة المتاحة التقديرية (15168 ساعة).

حيث بلغت ساعات التوقف في الخلاط BK1 و BK2 المجموع 3243.82 ساعة توقف بما يعادل 135.16 يوم والتي كانت أقل من ساعات التوقف في 2015 والذي يرجع إلى حسن التسيير والتحكم الأفضل في صيانة الخلاطين (BK1 وBK2) والفرن. وتجدد الإشارة إلى أن BK1 وBK2 خلال 2016 شهدت توقف مبرمج مرتبط بتوقف الفرن، كما بلغ متوسط إنتاجية اليوم من الإسمنت 2301.78 طن في اليوم سنة 2016 مقارنة بـ 2245.25 طن في اليوم سنة 2015 أي بارتفاع 56.53 طن في اليوم. كما كانت إنتاجية الساعة 95.91 طن في الساعة سنة 2016 مقابل 93.55 طن للساعة في 2015 بارتفاع سنوي يقدر بـ 2.36 طن في الساعة وبالتالي فالمؤسسة حققت أداء أفضل بنفس الإمكانيات المتاحة بالرقابة المستمرة وتفادي التوقفات الغير مبررة.

### 3-تحليل تكلفة الإنتاج:

تهدف عمليات المتابعة المستمرة للتوظيف الإنتاجية الى محاولة التقليل من تكلفة الإنتاج الكلية من خلال التحكم في مختلف مراحلها

- حساب تكلفة انتاج الإسمنت:

ويتم حسابها انطلاقا من جدول توزيع الأعباء مرورا بالمراحل المذكورة سابقا، حيث تمثل تكلفة الإنتاج تكلفة مختلف مكونات مادة الإسمنت، واعتمادا على معطيات المؤسسة كانت التكلفة كالتالي:



الجدول رقم(29): تحليل تكاليف الإنتاج من (2014-2016)

السنة/ المنتج	تكلفة الكالكير	تكلفة الفرينة	تكلفة الكلنكير	تكلفة الإسمنت	ت الاسمنت الموزع Vrac	ت الاسمنت الموزع Sac
2014	340	844	2191	2519	2648	3004
2015	435	918	2389	2688	3133	3537
2016	500	957	2495	2928	3426	3750
معدل التغير 2016-2015	+ 15 %	+ 4.21 %	+ 4.21 %	+ 8.93 %	+ 9.35 %	+ 6.02 %

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة

تعتبر المؤسسة أن كل التكاليف هي تكاليف غير مباشرة وتعتمد المؤسسة في حساب التكاليف على التكلفة الوسطية المرجحة (تكلفة الانتاج + تكلفة مخزون أول المدة) / (الكمية المنتجة + كمية المخزون أول المدة)، وانطلاقا من التكاليف الموضحة في الجدول يتضح أن التكلفة الوسطية المرجحة لمختلف مراحل الإنتاج ارتفعت في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 (+ 8 %) والذي يرجع إلى زيادة تكاليف الطاقة وزيادة تكاليف العمالة المرتبطة بالخط الإنتاجي الثاني، وهي تكاليف لا ترجع بالأساس للأداء الإنتاجي للمؤسسة حيث يبقى أمام المؤسسة تحدي تخفيض التكاليف باستمرار لمواجهة هذا الارتفاع في أسعار العناصر المذكورة ويمكن توضيح تكلفة الإنتاج والتوزيع للطن بالتفصيل ( بيانات ديسمبر 2016 كمثال ) كما يلي:

الجدول رقم (30): تكلفة الإنتاج والتوزيع للطن من الإسمنت

البيان	التكلفة لشهر ديسمبر 2016	مكوناتها
تكلفة انتاج الصلصال(1)	457	
تكلفة انتاج الفرينة (2)	944	(1) + أعباء قسم الطحن
تكلفة انتاج الكلنكير (3)	2436	(2) + أعباء قسم الطهي
تكلفة انتاج الاسمنت (4)	3121	(3) + أعباء قسم التفتيت
تكلفة الاسمنت المغلف	4059	(4) + أعباء قسم الشحن في أكياس
تكلفة الاسمنت بدون تغليف	3815	(4) + أعباء قسم الشحن في صهاريج

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة

وعلى أساس سعر التكلفة لمادة الاسمنت حققت المؤسسة الهوامش التالية:

الجدول رقم (31): الهامش المحقق للطن من الاسمنت

السنة	تكلفة الاسمنت غير المغلف	هامش الاسمنت غير المغلف	%	تكلفة الاسمنت المغلف	هامش الاسمنت المغلف	% الهامش
2014	2648	3143	118.69	3004	3934	130.95
2015	3133	2743	87.55	3537	3279	92.72
2016	3426	2637	76.97	3750	3126	83.35
معدل التغير 15-16	%9.35	% 3.86-	%12.09-	%6.02	%4.66-	%10.11-

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

نظرا لكون مؤسسة الإسمنت مؤسسة عمومية فإن سعر بيع هذه المادة يحدد من طرف الدولة، الامر الذي يجعل المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية لحساب سعر التكلفة والحصول على هامش ربح يمثل نسبة معينة من سعر التكلفة.

حيث سعر البيع المتضمن الرسم = سعر التكلفة + هامش الربح + TVA.

ومن خلال الجدول يتضح ان معدل الهامش المحقق في السنوات الثلاثة، ان المؤسسة تحقق نسبة هامش معتبرة نتيجة ارتفاع سعر الاسمنت، الا ان هذه النسبة هي في انخفاض نتيجة ارتفاع تكلفة الطن من الاسمنت نتيجة للزيادة في تكاليف الطاقة (سيتم تفصيلها في العنصر المتعلق بالطاقة) وارتفاع تكاليف العمالة الناتجة عن احتياجات الخط الإنتاجي الثاني.

والملاحظ من خلال وثائق المحاسبة التحليلية للمؤسسة اعتمادها على طريقة التكاليف الكلية لحساب التكلفة دون متابعة دورية لتكاليف الانتاج بغرض معالجة الخلل ومحاولة تخفيض التكاليف عن طريق إعداد تقارير دورية تصف وضعية التكاليف بالمؤسسة، لذلك ينبغي على المؤسسة تطوير مصلحة المحاسبة التحليلية باعتماد طرق أخرى أدق لتقدير التكاليف كتبني طريقة التكاليف على أساس الأنشطة حتى تتمكن من مراقبة أنشطتها ومواردها وتحديد المسؤولية عن كل نشاط وهذا بغرض التحديد الدقيق للمشاكل التي تكون سبب زيادة التكاليف وبالتالي وضع الحلول لتخفيض التكاليف الى أدنى مستوياتها.

- تحليل الانحراف على تكاليف الإنتاج:

يمثل الانحراف على تكاليف الإنتاج الفرق بين التكاليف الفعلية والتقديرية حيث يحسب بالعلاقة التالية:

الانحراف الكلي على تكاليف الإنتاج = التكاليف الفعلية - التكاليف التقديرية

$$EC/P = (QR \cdot CR) - (QP \cdot CP)$$

حيث: QR و QP تمثلان الكمية الفعلية والتقديرية على التوالي؛

CR و CP ، تمثلان التكلفة الفعلية والتقديرية على التوالي.

واعتمادا على معطيات المؤسسة يمكن تحليل الانحراف الكلي للإنتاج إلى انحراف الكمية وانحراف التكلفة حيث:

$$E/C = (CR - CP) * QR$$

انحراف التكلفة:

$$E/Q = (QR - QP) * CP$$

انحراف الكمية:

في المؤسسة محل الدراسة كان الانحراف الإجمالي لتكاليف الإنتاج كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (32): الانحراف الكلي لتكاليف الإنتاج الوحدة: ألف دج

البيان	QR	CR	QR * CR	QP	CP	QP * CP	الانحراف الكلي
2015	1320207	2.688	3548716.4	1100000	3.030	3333000	215716.4 غ م
2016	1370106	2.624	3595158.14	1050000	3.000	3150000	445158.14 غ م

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة

الجدول رقم (33): تحليل الانحراف الكلي لتكاليف الإنتاج الوحدة: ألف دج

البيان	QR	CR - CP	E/C	QR - QP	CP	E/Q
2015	1320207	0.342-	451510.79-	220207	3.030	667227.21
2016	1370106	0.376-	515159.85-	320106	3.000	960318

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة

الملاحظ من خلال الانحراف الكلي لتكاليف الإنتاج أنه غير ملائم وهذا راجع لأن إجمالي التكاليف الفعلية كانت أكبر من التكاليف التقديرية، وبتحليل الانحراف الكلي إلى انحراف الكمية وانحراف التكلفة لاحظنا أن انحراف التكلفة كان ملائما نظرا لكون المؤسسة حققت تكلفة لإنتاج الطن الواحد من الإسمنت أقل من التكلفة التقديرية.

- انحراف الكمية كان ملائما لأن المؤسسة استطاعت تحقيق مستوى إنتاج فعلي أكبر من المستوى التقديري، لذلك فارتفع التكاليف الفعلية عن التكاليف التقديرية راجع لزيادة الكمية المنتجة عن الكميات المقدرة وليس لزيادة تكلفة الإنتاج.

وبغرض تحديد سبب انحراف التكاليف الملائم أو غير الملائم ينبغي تجزئة تكلفة الانتاج إلى العناصر المكونة لها لمعرفة التكلفة المسببة للانحراف وبالتالي اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.

### الفرع الثالث: دور الميزانية التقديرية للتمويل في مراقبة التسيير

بغرض السير الحسن للعملية الانتاجية تسهر المؤسسة على توفير الاحتياجات المباشرة وغير المباشرة من خلال القيام بجملة من المشتريات يتم تقديرها حسب برنامج الانتاج المقدر، حيث تقوم بالشراء المحلي والشراء من الخارج، وبغرض تحليل مشتريات المؤسسة يقوم مراقب التسيير بمقارنة التقديرات مع الانجازات الخاصة بمختلف مشتريات المؤسسة سواء المحلية أو المستوردة من الخارج بغرض العمل على تخفيض هذه التكاليف قدر الإمكان التي يمكن إجمالها في الجدول التالي:

الجدول رقم (34): موازنة مشتريات مؤسسة الاسمنت الوحدة: ألف دج

الفرق بين	2016		2015		السنة
2016-2015	% النسبة	الحقق	المتوقع	الحقق	المشتريات
%45.5	%36.5	1020455	747053	701095	مشتريات محلية
%91	%26	566936	448766	297198	مشتريات من الخارج
%44	%51	90573	391020	409660	مصاريف النقل

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

من خلال الجدول يتضح أن هناك ارتفاع في المشتريات المحلية والمشتريات من الخارج ومصاريف النقل وما يرتبط بها من صيانة، الارتفاع في مشتريات 2016 كان نتيجة لارتفاع مشتريات العناصر التالية:

- ارتفاع مشتريات المواد المتفجرة ب 23% مقارنة بسنة 2015 وهذا لمواجهة احتياجات الخط الثاني الذي سينطلق في (2017)؛

- ارتفاع مشتريات الحديد الخام ب 48.7% وهي مرتبطة بزيادة الإنتاج لسنة 2016؛

- ارتفاع مشتريات مادة الجبس ب 185.8% وهذا لمواجهة متطلبات الخط الإنتاجي الثاني بالإضافة الى زيادة الإنتاج لسنة 2016؛

- ارتفاع في مشتريات مادة الديزل ب 21.9% كذلك لمواجهة احتياجات الخط الإنتاجي الثاني وارتفاع الإنتاج؛

- ارتفاع مشتريات الأكياس ب 33% وهو ضروري لضمان المخزون في بداية 2017، إضافة إلى احتياجات الخط الثاني بعد انطلاقه في الإنتاج؛

- مصاريف النقل البري ارتفعت ب 29.1% وهو تزايد يتناسب مع احتياجات التموين بمادة الجبس والبوزولان؛

- مصاريف الصيانة ارتفعت بـ 97.8 % وهذا راجع بالأساس للمصاريف المرتبطة بتدخلات مؤسسة الصيانة الصناعية والأفران (SMIF) (Société de Maintenance Industrielle et Fours) ومؤسسة الصيانة للشرق (SME) (Société de Maintenance de L'Est) هذا بالإضافة الى مصاريف التشغيل (صيانة المركبات، حجوزات).

أما المشتريات من الخارج فكان ارتفاعها جد ملحوظ (91%) نتيجة ارتفاع الكبير في مشتريات قطع الغيار الميكانيكية (102 %) والأتوماتيكية (61 %) وهي تعتبر من متطلبات الخط الإنتاجي الثاني.

والملاحظ عموما ان الموازنات التقديرية في المؤسسة يتم اعدادها بشكل جيد وواضح مدعمة بالألوان والرسوم البيانية التوضيحية الا ان النقص الموجود يخص التعليقات والشروحات التي دائما تكون غير كافية اذ تعطى بصورة جد مختصرة ووصفية فقط كالارتفاع او الانخفاض وهذا ما ينقص من قيمة هذا المجهود المبذول في مجال الرقابة وتقييم الاداء في المؤسسة لافتقادها لتحليل الانحرافات والكشف عن نقاط الخلل في المؤسسة بالاعتماد على معطيات المحاسبة التحليلية التي تبقى جد محدودة.

### المطلب الثالث: دور لوحات القيادة في مؤسسة الاسمنت SCAEK

يتم الاعتماد على لوحات القيادة في مؤسسة بشكل كبير في تقييم الاداء من خلال اعداد لوحات قيادة دورية حيث يتم تزويد نظام لوحات القيادة بالمؤسسة بمعلومات يومية لبعض المصالح كمديريات الانتاج والصيانة والتسويق، اما باقي المديريات كالموارد البشرية فتكون شهرية او ثلاثية حسب الطلب.

وعليه فاعتماد المؤسسة على فترة زمنية قصيرة تقدر بيوم أو شهر لتزويد نظام لوحات القيادة بالمعلومات يعطيها أهمية كبيرة مقارنة بالأنظمة الرقابية الأخرى (المحاسبة العامة و الموازنات التقديرية)، فكما هو معروف فإن الميزة الأساسية للوحات القيادة الفعالة هي التزويد الدوري والسريع للمسؤولين بالمعلومات الانية والتشغيلية ومساعدتهم في اتخاذ القرارات التصحيحية قبل تراكم الاخطاء، لذلك تعتبر لوحات القيادة في المؤسسة محل الدراسة بمثابة الرقابة الذاتية للمسؤولين (تقارير يومية) بقيادة العمليات الخاصة بهم ومراقبة الأداء بشكل دوري ومستمر ، اما التقارير الشهرية فتكون موجهة خصوصا للمستويات التنظيمية العليا بغرض التحقق من مدى تحقيق المرؤوسين للأهداف المحددة للمؤسسة. وتتمثل أهداف لوحة القيادة في مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة في:

- تنبية المسؤولين بمختلف العناصر الأساسية في عملية التسيير من أجل تحسينها؛

- توضيح مدى توافق ومطابقة النشاط الفعلي للتقديري؛

- توجيه المسيرين أو المسؤولين إلى اتخاذ القرارات وتحديد التهديدات؛

- التنبيه بالانحرافات الحاصلة في لوحة القيادة لأي نشاط غير عادي للمؤسسة، أو مشكلة مالية، تقنية، تنظيمية مؤقتة أو دائمة.

### الفرع الأول: دور لوحة القيادة الخاصة بالمبيعات في مراقبة التسيير

تعتمد مديرية التسويق على لوحة قيادة تشمل مجموعة من المؤشرات لمتابعة سير العملية التسويقية والتي نوضحها كما يلي:

#### الجدول رقم (35) نموذج لوحة القيادة الخاصة بمديرية التسويق

الرقم	المؤشرات	الهدف	المحقق	الانحراف
1	الكمية المحققة (المبيعات)			
2	رقم الأعمال المحقق (خارج الرسم)			
3	عدد الشاحنات العائدة فارغة			
4	وقت انتظار الزبائن للشحن SAC			
5	وقت انتظار الزبائن للشحن VRAC			
6	شاحنات الشحن في الغد			

المصدر: الوثائق المقدمة من مديرية التسويق بالمؤسسة

وعلى هذا الأساس يقوم مراقب التسيير في المؤسسة بإعداد لوحة قيادة شاملة لإعطاء نظرة واضحة وشاملة على تطور إنتاج المؤسسة وتحليل الانحرافات.

#### الجدول رقم(36): لوحة القيادة للتسويق

البيان	المنتج	2016			2015
		المقدر	المحقق	% الخقق	
	CPJ	850000	1188600	140 %	1205560
	CPJ (VRAC)	425000	608480	143 %	656980
	CPJ (SAC)	425000	579760	136 %	548580
	CRS	200.000	181375	91 %	139910
	CRS (VRAC)	160.000	140460	88 %	100820
	CRS (SAC)	40.000	40915	102 %	29090
	Pétrolier	0	300	-	0
	الجموع	1050000	1370275	130.5 %	1335470

المصدر: من أعداد الطالب اعتمادا على تقرير التسيير للمؤسسة.

الملاحظ ان المؤسسة استطاعت تحقيق مبيعات هامة في سنة 2016 بلغت 1370275 طن من الاسمنت متجاوزة التقديرات ب 31%، وازيادة 3 % عن مبيعات 2015 وهذا نتيجة الطلب الكبير على مادة الاسمنت والمجهودات المبذولة لزيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع؛ حيث مثلت مبيعات الاسمنت من النوع CPJ 86.74 %

(44.4% غير مغلفة و 42.3% مغلفة) و 13.23% هي المبيعات من النوع CRS (10.25% غير مغلفة و 2.98% مغلفة) و 0.02% مثلت مبيعات النوع البترولي، وهذا التوزيع كان نتيجة للطلب الكبير على النوع CPJ من الإسمنت.

### الفرع الثاني: دور لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج في مراقبة التسيير

تعتمد لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج على عدة مؤشرات أهمها مؤشر الانتاج الفعلي والتقديري، حيث يتم حساب هذه المؤشرات بصفة دورية (يومي، شهري) بغرض الرقابة على انتاج المؤسسة من كل الأنواع وفي مختلف المستويات، وفيما يلي نموذج للوحة القيادة الخاصة بمديرية الإنتاج.

#### الجدول رقم (37): نموذج للوحة القيادة الخاصة بمديرية الإنتاج.

الرقم	المؤشرات	الهدف	المحقق	الانحراف (المحقق-الهدف)
1	إنتاج الفريضة			
2	إنتاج الكلنكير CPJ			
3	انتاج الكلنكير CRS			
4	ساعات التوقف لاستبدال آجور جدران الفرن			
5	إنتاج الاسمنت CPJ			
6	إنتاج الاسمنت CRS			
7	استخراج الاسمنت CPJ			
8	استخراج الاسمنت CRS			
9	استهلاك طبيعي للمعدن			
10	استهلاك الجبس			
11	إضافات			
12	استهلاك استثنائي لدعامة الفرن			
13	معدل التلف			

المصدر: الوثائق المقدمة من مديرية الإنتاج

اعتمادا على المعطيات المقدمة من مديرية الإنتاج يقوم مراقب التسيير بإعداد لوحة قيادة ومقارنة التقديرات مع ما تحقق فعلا بغرض تحليل الوظيفة الانتاجية وإعطاء التوجيهات المناسبة لتحسين الأداء الإنتاجي، ومن خلال التقرير المعد من طرف مراقب التسيير كانت لوحة القيادة للإنتاج كما يلي:

الجدول رقم (38): لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج.

الفرق 2016 - 2015	2016			2015	السنة
	% الخقق	الحقق	المقدر	الحقق	المنتج/البيان
-0.1 %	140 %	1189770	850.000	1190104	CRS
38 %	90 %	180036	200.000	130103	CRS
-	-	300	0	0	Pétrolier
3.77 %	103.77 %	1370106	1050000	1320207	المجموع
		1050000	1050000	1100000	المقدر
		130.48 %	100%	120 %	المعدل الخقق

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ من خلال الجدول أعلاه أن إنتاج المؤسسة في 2016 فاق التوقعات ب 30.48 % وأن الإنتاج المحقق في 2016 كان أكبر من إنتاج 2015 بنسبة 4 % ، كما أن المؤسسة قامت بإنتاج 300 طن من الإسمنت البترولي على سبيل التجربة خلال نوفمبر 2016 لشركة سوناطراك، ويمكن ارجاع ارتفاع الإنتاج (4%) نتيجة للزيادة في إنتاج الإسمنت من نوع CRS الذي ينتج حسب الطلب وبالتالي انخفاض إنتاج الإسمنت من نوع CPJ نظرا لبلوغ المؤسسة للطاقة الانتاجية القصوى وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة بهذا المستوى قد حققت مستوى إنتاج قياسي لم تحققه منذ بداية نشاطها في 1978.

الفرع الثالث: دور لوحة القيادة الخاصة بالصيانة في مراقبة التسيير

تمثل المهمة الأساسية لمديرية الصيانة في القيام بالصيانة الوقائية وفي التدخلات المتعلقة بتصليح الاعطاب في الآلات والمعدات التابعة للمؤسسة من اجل الضمان الجيد لسير العملية الإنتاجية وتفادي مختلف التوقفات، مع السعي لتخفيض تكاليف الصيانة.

وتعتمد لوح القيادة الخاصة بمديرية الصيانة على عدة مؤشرات رئيسية يمكن توضيحها في النموذج التالي:

جدول رقم(39): نموذج لوحة القيادة لمديرية الصيانة بمؤسسة SCAEK

الرقم	المؤشرات	الهدف	الحقق	الانحراف	الهدف السنوي	النتيجة السنوية
1	معدل التشغيل					
2	معدل التوقف					
3	عدد التدخلات الوقائية					
4	عدد التدخلات الاضطرارية					
5	معدل الوقت المستغرق لتصليح العطل					

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة



اعتمادا على المعلومات المقدمة من مديرية الصيانة يقوم مراقب التسيير بمتابعة مختلف التدخلات الحاصلة على كل المستويات الإنتاجية من أجل تفادي توقف الانتاج وارتفاع التكاليف، ويعتمد مراقب التسيير في المؤسسة في متابعة وتقييم الأداء على المعلومات الواردة من مديرية الصيانة حيث يقوم بحساب الانحرافات وإعداد التقارير التي تصف وتحلل عملية الصيانة بإيجابياتها وسلبياتها بغرض توجيه الجهات المسؤولة نحو تصحيح الاختلالات لتحقيق الأهداف المبرمجة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(40): لوحة القيادة الخاصة بصيانة BK1,BK2

السنة	الوقت المقدر	الوقت المتاح	ساعات التشغيل	معدل التشغيل	ساعات التوقف للصيانة	المعدل	وقت التوقف الوقائي	المعدل
2016	15468	15648	14286	91.29%	1803	10.26%	1441	8.20%
2015	15648	15512	14113	90.98%	2008	11.46%	1486	8.48%
2014	15168	15520	13903	89.58%	2000	11.42%	1601	9.14%

المصدر: من اعداد الطلبة على تقرير المؤسسة

ارتفع وقت التشغيل خلال 2016 إلى 14286 ساعة بمعدل تشغيل 91.29 من الوقت المتاح، كما أن آلي الطحن توقفت لمدة 3244 ساعة إجمالا وهي أقل من ساعات التوقف في 2015 والتي بلغت 3407 ساعة وهذا يعود لتحسن التحكم في صيانة وتسيير آلي الطحن والفرن، حيث شهدت سنة 2016 فترة توقف الصيانة المرتبطة بالتوقف المبرمج للفرن حيث شهد توقف وقائي لمدة 16 يوم عمل فترتين، وعلى العموم توضح المعطيات تحسن في أداء وظيفة الصيانة بانخفاض عدد ساعات التوقف للصيانة الوقائية والصيانة في الحالات الأخرى خلال السنوات الثلاثة.

كما يقوم مراقب التسيير في هذا الإطار بمتابعة نشاط وصيانة الفرن والتعرف على نقاط القوة والضعف في تسيير وصيانة الفرن، ويمكن الاطلاع على تطور نشاط الفرن من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(41): لوحة القيادة الخاصة بصيانة الفرن

البيان	الوقت المقدر	الوقت المحقق	ساعات التشغيل	معدل التشغيل	ساعات التوقف للصيانة	ساعات التوقف الوقائي	مجموع ساعات الأخرى	مجموع ساعات التوقف	معدل التوقف
2016	7383	8292	7804	94%	90	401	488	979	12%
2015	8760	7824	7670	98%	120	566	403	1090	14%
2014	8760	7584	7736	102%	113	633	278	1024	13%

المصدر: من اعداد الطلبة على تقرير المؤسسة

من خلال تقرير مراقب التسيير فالصيانة الوقائية لسنة 2016 والمقدرة ب 15 يوم قد تم إنجازها في سبعة أيام وقد قامت بعملية الصيانة المتعلقة بعملية القولية، وأن عملية الصيانة العلاجية بلغت تسعون ساعة، كما شهد الفرن توقفات أخرى متعلقة بالإنتاج وهي تتعلق بتصليح الأجر داخل الفرن ونقاط محددة من الفرن، وبالتالي بلغت نسبة التوقف الإجمالية نسبة 12 % من الساعات المحققة، والملاحظ عموماً انخفاض في ساعات التوقف خلال فترة الدراسة، وهذا مؤشر إيجابي يدل على تحسن أداء المؤسسة في مجال الصيانة وإدارة التوقفات نتيجة مجهودات المؤسسة في هذا المجال.

#### الفرع الرابع: دور لوحة القيادة المالية في مراقبة التسيير

تعتمد مؤسسة الإسمنت لعين الكبيرة في إبراز وتحليل وضعيتها المالية على جدول حسابات النتائج الذي يشمل الإنجازات والتوقعات للسنة مقارنة بما تم تحقيقه في السنتين الماضيتين، ويمكن توضيح لوحة القيادة المالية للمؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (42): لوحة القيادة المالية للمؤسسة

16-15	2016		2015	2014	
%التغير	%	المحقق	المتوقع	المحقق	البيان
% 4.28	% 23	8816008	7191319	8453845	رقم الأعمال (خارج الرسم)
% 7.41	% 27	9152476	7191319	8520952	الإنتاج
% 4.02	% 36	6245173	4575364	6004074	القيمة المضافة
% -0.78	% 27	4749008	3737436	4786332	الفائض للاستغلال
% 8.55	% 17	3756748	3214094	4107934	نتيجة الاستغلال
% -8.71	% 15	3888939	3368894	4259806	النتيجة الجارية
% 17.01	% 46	3753518	2575894	3207771	النتيجة الصافية

المصدر: وثائق المؤسسة

أظهرت لوحة القيادة المالية للمؤسسة ما يلي:

- زيادة في رقم الاعمال خارج الرسم ب 4.28 % مقارنة بسنة 2015 وهذا راجع لزيادة كمية المبيعات من الإسمنت 2016 مما أدى إلى ارتفاع القيمة المضافة ب 4.02 % مقارنة ب 2015، فالمؤسسة استطاعت خلق ثروة أكثر بالرغم من واقع ارتفاع تكاليف المدخلات في سنة 2016 وخاصة الطاقوية منها؛
- الفائض الإجمالي للاستغلال شهد انخفاضا طفيفا 0.78 % في 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا رجع بالأساس إلى زيادة التكاليف المتعلقة بالعمالة (24%+) نتيجة زيادة عدد العمال لتغطية احتياجات الخط الانتاجي الثاني؛

- نتيجة الاستغلال كذلك انخفضت بـ 8.55% في 2016 مقارنة بـ 2015 وهذا راجع لارتفاع المصاريف المتعلقة بالاهتلاكات والمؤونات (مصاريف غير مسددة) بـ 40%؛

- كل العوامل السابقة أثرت على النتيجة الجارية التي انخفضت بـ 8.71%؛

- أما النتيجة الصافية فقد ارتفعت بـ 17.01% نتيجة الإعفاء من الضريبة على المؤسسات.

ومنه فإن مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة تعتمد على تقارير التسيير التي يعدها مراقب التسيير في المؤسسة لتحليل الأداء المالي للمؤسسة، كما يدعم هذا التقييم بالنسب المالية والمتمثلة في نسب التسيير، نسب المردودية، نسب المديونية، نسب الاستثمارات ونسب رأس المال العامل، حيث يقوم مراقب التسيير بحساب مختلف النسب المالية ومقارنة تطورها من سنة لأخرى، بغرض الكشف عن مواطن القوة والضعف في الوضعية المالية للمؤسسة على اعتبار ان المؤسسة تركز على الجانب المالي الذي يعكس مجهودات تحسين أداء المؤسسة في كل المجالات بما فيها الجوانب البيئية والاجتماعية، ويمكن إظهار تطور أهم النسب المالية في المؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (43): تطور النسب المالية بالمؤسسة

2016	2015	2014	البيان
15.75	14.81	17.30	معدل المردودية المالية = نتيجة صافية / الأموال الخاصة %
42.46	37.94	40.31	معدل الربحية (معدل هامش الربح) = نتيجة صافية / رقم الأعمال
7.59	8.35	14.01	% معدل العائد على الاستثمار = نتيجة صافية / مجموع الأصول
71.09	71.11	71.29	قيمة مضافة / رقم الأعمال %
21.68	18.29	18.78	مصاريف العمالة / القيمة المضافة %
2778.41	2416.95	2716.43	نصيب العامل من مصاريف العامل / عدد العمال (ألف دج
2802	2902	3243	إنتاجية العامل = الإنتاج / عدد العمال (طن للعامل)
12816	13213	14467	نصيب العامل من القيمة م = القيمة المضافة / عدد العمال
74.8	48.6	9.4	الديون المالية / الأموال الخاصة %
113	99	98	دوران المخزون (يوم من رقم الاعمال)
3	2	0	آجال العملاء (يوم من رقم الاعمال)
680	581	109	ديون الموردين
1394185.8	(1668083.4)	4113546.9	راس المال العامل
(173)	(134)	27	احتياجات راس المال العامل (يوم من رقم الاعمال)
(4230187.2)	(3137081.3)	617085.6	احتياجات راس المال العامل بالقيمة
5624373	1468998	3496461	الخزينة

المصدر: من أعداد الطالب اعتمادا على تقارير التسيير للمؤسسة

للقوف على الأداء المالي للمؤسسة تستخدم النسب المالية لقياس الأداء حيث يتم الاعتماد على مجموعة من النسب وهي نسب الربحية، الاستغلال، المديونية، السيولة، احتياجات رأس المال العامل.

● فالملاحظ من خلال نسب الربحية للمؤسسة ان:

- معدل المردودية في سنة 2016 كان أفضل من سنة 2015 وهو عموما أكبر من 10 % وهو يعتبر مؤشر جيد للأداء؛

-معدل العائد على الاستثمار في انخفاض مستمر حيث كان في 2014 تقريبا 14% أما في سنة 2015 و2016 فكان أقل من 10 % وهو مؤشر يعبر عن سوء استعمال موجودات المؤسسة، وهذا راجع لزيادة اصول المؤسسة نتيجة الاستثمار في الخط الانتاجي الثاني الذي لم ينطلق بعد في الانتاج خلال سنة 2016 مما خلق نوع من عدم التوازن بين النتيجة المحققة والأصول في المؤسسة.

● أما نسب الاستغلال فتميزت بما يلي:

-نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال كانت تقريبا ثابتة طيلة فترة الثلاث سنوات الاخيرة، لذلك ارتفعت نسبة مصاريف العمال إلى القيمة المضافة بسبب ارتفاع مصاريف العمالة نتيجة توظيف عدد أكبر من العمال (متطلبات الخط الانتاجي الثاني) وهو ما بدى واضحا على بقية النسب، اما مصاريف العاملين فقد شهدت ارتفاعا متناسبا مع ارتفاع عدد العمال ما جعل نصيب العامل يبقى في تحسن.

● نسب المديونية في المؤسسة كلها شهدت ارتفاعا كبيرا لأن المؤسسة لجأت إلى الاقتراض لتمويل الخط الانتاجي الثاني.

● معدل دوران المخزون للمؤسسة جد مرتفع وهو يعبر على عدد مرات تصريف المخزون للمؤسسة وهذا يدل على مبيعات المؤسسة الكبيرة مقارنة بالإنتاج وكذلك دليل على التكلفة المنخفضة للمخزون.

● نسب راس المال العامل واحتياجات رأس المال للمؤسسة تميزت بما يلي:

-رأس المال العامل كان سالبا في سنة 2015 ثم أصبح موجبا في سنة 2016 وهذا يعني قدرة الأصول المتداولة للمؤسسة على الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل وهو دليل على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها بسرعة؛

-أما احتياجات رأس المال العامل فكانت سالبة في السنتين 2015 و2016 وفي ارتفاع، وهو ما انعكس على خزينة المؤسسة التي ارتفعت بشكل ملحوظ في سنة 2016 وهذا راجع للوضعية المالية الجيدة للمؤسسة، حيث ان لدى المؤسسة فائض في الموارد القصيرة الأجل (بعد تغطية الأصول القصيرة الأجل).

الفرع الخامس: دور لوحة قيادة الموارد البشرية في مراقبة التسيير

بالنسبة للوحة القيادة الخاصة بمديرية الموارد البشرية يتم الاعتماد على عدد العمال الفعلي والتقديري بغرض الرقابة، حيث يتم حساب الانحرافات بصفة شهرية وثلاثية، ويمكن توضيح لوحة القيادة الخاصة بالموارد البشرية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(44): نموذج لوحة القيادة الخاصة بمديرية الموارد البشرية

الرقم	المؤشرات	الهدف	المحقق	الانحراف	الملاحظات
1	إجمالي العمال				
2	عمال المداومة				
3	العمال المتعاقدين مع ANEM				
4	الكتلة الأجرية				
5	ساعات العمل الإضافية				
6	معدل التغيب				
7	الكتلة الأجرية / رقم الأعمال				
8	معدل التشغيل				

المصدر: الوائح المقدمة من مديرية الموارد البشرية

بالاعتماد على المعطيات المتوفرة لدى مديرية الموارد البشرية يقوم مراقب التسيير في المؤسسة بإعداد لوحة قيادة مفصلة بغرض تحليل وضعية العمالة في المؤسسة بمختلف فئاتها ومميزاتها وتحديد تأثيرها على الأداء المحقق في المؤسسة، لذلك كانت لوحات القيادة المعدة من قبل مراقب التسيير كالتالي:

الجدول رقم(45): لوحة القيادة الخاصة بالموارد البشرية في المؤسسة

التغير %	2016				2015	السنة
	%العمالة	%المحقق	المحقق	المتوقع	المحقق	البيان
16-15 %	1 %	200 %	4	2	4	الاطارات القاندة
6.09 %	22 %	111.34 %	108	97	115	الإطارات عليا
12.50 %	31 %	80.21 %	154	192	176	أعوان التحكم
13.70 %	13 %	75 %	63	84	73	أعوان تنفيذية
10.60 %	67 %	87.73 %	329	375	368	العمالة الدائمة
83.91 %	33 %	246.15 %	160	65	87	العمالة المؤقتة
7.47 %	100 %	111.14 %	489	440	455	مجموع العمال

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقرير المؤسسة

الملاحظ من خلال الجدول انخفاض في عدد العمال الدائمين في 2016 الى 329 عامل مقابل 368 عامل في 2015، كما يلاحظ اعتماد المؤسسة على العمالة المؤقتة بنسبة كبيرة حيث بلغت نسبة 33% من مجمل العمالة في سنة 2016، وانخفاض العمالة الدائمة راجع لخروج عدد كبير منها الى التقاعد وقيام المؤسسة بتوظيف عمالة مؤقتة لسد العجز.

كما تعتمد المؤسسة على لوحات قيادة تتضمن توزيع العمالة على أساس الأقدمية وعلى أساس السن، ويمكن توضيح لوحة القيادة المتعلقة بتحليل وضعية الموارد البشرية في المؤسسة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(46): لوحة قيادة للموارد البشرية (حسب الاقدمية)

الأقدمية	القادة	الإطارات العليا	أعوان التحكم	أعوان تنفيذيون	المجموع	النسبة
1 سنة	0	36	132	31	199	40.70 %
2 إلى 5	0	29	61	24	114	23.31 %
6 إلى 10	1	22	32	10	65	13.29 %
11 إلى 15	1	27	11	02	41	8.38 %
16 إلى 20	1	08	13	10	32	6.54 %
21 إلى 25	0	10	8	0	18	3.68 %
أكثر من 25	0	7	8	5	20	4.09 %
المجموع	3	139	265	82	489	100 %

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقرير المؤسسة

الملاحظ أن العمالة ذات الأقدمية بسنة واحدة تمثل 199 عامل بمعدل 40.7% من العمالة الاجمالية، يأتي في المرتبة الثانية العمالة ذات الخبرة من 2 الى 5 سنوات بـ 114 عامل بمعدل 23.31% في المتوسط، معدل الأقدمية لكل الفئات هو 7 سنوات والذي يرجع للتوظيف الكبير لمواجهة الاحتياجات الأساسية لخط الانتاج الجديد. كما تقوم المؤسسة بتصنيف العمالة على أساس "العمر" وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (47): لوحة قيادة الموارد البشرية (حسب العمر)

الفئات	الإطارات القائدة	الإطارات العليا	أعوان التحكم	أعوان التنفيذ	المجموع	%
25 – 21	0	1	11	03	15	3.07
30 – 26	0	23	73	24	120	24.54
35 – 31	0	29	77	19	125	25.56
40 – 36	0	34	31	16	81	16.56
45 – 41	1	21	35	04	61	12.47
50 – 46	2	17	32	11	62	12.68
55 – 51	0	13	05	05	23	4.70
60 – 56	0	1	01	00	02	0.41
المجموع	3	139	265	82	489	% 100
المتوسط	46	39	35	36	36	-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقرير المؤسسة

من خلال هذا التوزيع يتضح أن عمالة المؤسسة هي عمالة شابة حيث تمثل العمالة بين 26 و 40 سنة ، 326 عامل (دائم ومؤقت) وبنسبة 67 % من مجموع العمالة، لكن بالمقابل فإن مغادرة عدد كبير من العمالة ذات الخبرة يضع المؤسسة أمام مشكل فقدان للكفاءات، وهي نقطة أساسية ينبغي الاهتمام بها من قبل إدارة المؤسسة، الا ان الملاحظ هو اعتماد هذه اللوحات على المؤشرات الكمية فقط دون الاهتمام بمؤشرات تعكس جوانب التعلم والتحفيز والتطوير للعمالة وهي مؤشرات نوعية تساهم في فعالية العمالة على اعتبار انها الدعامة الأساسية لتحقيق الأداء المتوازن في المؤسسة .

وعلى العموم تتميز لوحة القيادة في المؤسسة محل الدراسة بما يلي:

- نظام لوحات القيادة في المؤسسة يتناسب مع الهيكل التنظيمي لها حيث أن معظم المديرات والمصالح لها لوحة قيادة خاصة بها؛
- تعتمد المؤسسة على الجداول في عرض لوحات القيادة، مع استعمال المنحنيات والرسومات البيانية، حيث يتم عرضها بألوان مختلفة يعطيها الميزة الأساسية المتمثلة في لفت انتباه المسؤول المعني،
- غياب نظام المنبهات الذي يسمح بإعطاء إشارات ضوئية او صوتية في حالة ظهور انحرافات كبيرة للتعبير عن خطورة الوضع السائد؛
- تعتمد المؤسسة بشكل كبير على الواجهات في نشر لوحات القيادة، الالكترونية منها أو العادية، وهذا الإجراء من شأنه أن يكون حافزا للمسيرين من خلال العرض المباشر المرئي للنتائج المحققة والأهداف قيد التنفيذ.

## خلاصة الفصل الرابع:

من خلال هذا الفصل تم التطرق لصناعة الإسمنت بصفة عامة باعتبارها من الصناعات الاستراتيجية المرتبطة مباشرة بالبناء والتعمير، وما يميز هذه الصناعة من خصوصية تتعلق بارتباطها بتلويث البيئة حيث تسببت في مشاكل بيئية بالغة الأهمية، هذا ما استدعى من مؤسسات هذا القطاع الى اتخاذ مجموعة من التدابير للتقليل منها، وتعتبر مؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة من المؤسسات الرائدة في صناعة الإسمنت بالجزائر ومن أبرز المؤسسات النشطة في مجال إدماج مبادئ التنمية المستدامة ضمن أهدافها الاستراتيجية، حيث بذلت المؤسسة خلال السنوات الأخيرة مجهودات كبيرة في مجال البيئة تحصلت على اثرها على الجائزة الوطنية للبيئة في سنة 2008 (الايزو 14001) واحتلت المرتبة الثانية على المستوى الوطني في مجال المحافظة على البيئة.

هذا بالإضافة إلى اعتماد المؤسسة على مراقبة التسيير واهتمامها بتحسين الأداء في كل المجالات، حيث قامت مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة باستحداث مديرية لمراقبة التسيير يشرف عليها مراقب للتسيير يعمل على مساعدة وتوجيه المسيرين والمسؤولين على تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة بغرض الوصول لتحقيق أفضل النتائج، باستخدام الأدوات التقليدية للرقابة وقيادة الأداء والمتمثلة في النسب المالية، الميزانيات التقديرية و لوحات القيادة بالاعتماد على المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية التي تبقى محدودة الفعالية في المؤسسة لاعتمادها على طرق تقليدية . كما أن أدوات الرقابة المعتمد عليها في المؤسسة تقوم على تقديرات افتراضية، ولا تعتمد على الطرق العلمية للتنبؤ وبالتالي تبنى الرقابة على أسس غير سليمة تزيد من محدودية هذه الأدوات في الوصول لمستوى الأداء المطلوب.



# الفصل الخامس

تقييم الأداء الشامل في إطار

التنمية

المستدامة لمؤسسة الاسمنت

**SCAEK**

### تمهيد

إن قيام التنمية المستدامة على مبدأ التوازن بين الأبعاد الثلاثة، الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية فرض على المؤسسات العمل على ادماج هذه الأبعاد في برامج المؤسسة من خلال الاهتمام بالجانب الاجتماعي والبيئي بنفس قدر الاهتمام بالجانب المالي، على اعتبار أنها أبعاد تنعكس بالإيجاب على الجانب المالي للمؤسسة في النهاية، فبالرغم من كونها مرتبطة بتكاليف إضافية إلا أن العوائد المحققة جراء اعتمادها تبقى أكبر من التكاليف، هذا بالإضافة لتأثير الجانب المعنوي كسمعة المؤسسة على أداءها على المدى المتوسط والطويل نتيجة تفضيل العملاء لمنتجاتها ذات الجودة والمحافظة على البيئة.

على هذا الأساس سيتم تقييم أداء الأبعاد الثلاثة لمؤسسة الاسمنت بعين لكبيرة ومقارنة العوائد المحققة مع التكاليف الناتجة عن اعتماد المؤسسة لمبادئ التنمية المستدامة، ثم اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن على المؤسسة محل الدراسة، وهذا من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة SCAEK؛

المبحث الثاني: تقييم الأداء البيئي لمؤسسة SCAEK؛

المبحث الثالث: تقييم الأداء الاجتماعي لمؤسسة SCAEK؛

المبحث الرابع: النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة SCAEK.

المبحث الأول: تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة SCAEK

يكتسي الأداء الاقتصادي في مؤسسة الإسمنت SCAEK الأهمية الكبرى، وهو يمثل مختلف الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة المعبر عنها بمؤشرات الأداء الاقتصادي في إطار التنمية المستدامة والتي تسمح بقياس الاسهامات الاقتصادية للمؤسسة ومدى مراعاتها للتنمية المستدامة مصنفة حسب معيار الأطراف ذات المصلحة ، فلم تعد المؤشرات الاقتصادية هي تلك المؤشرات التي تسمح بقياس الأداء المالي للمؤسسة فقط، بل أصبحت تشمل مؤشرات أخرى تقيس الاسهامات الاقتصادية للمؤسسة حسب معيار الأطراف ذات المصلحة ممثلة في الزبائن، الموردون، العمال والقطاع العمومي ،حيث يمكن قياسها من خلال جملة من المؤشرات أهمها:

المطلب الأول: المؤشرات المتعلقة بالمبيعات والعملاء والنتائج

الفرع الأول: مؤشرات المبيعات

1- تطور الحصة السوقية لمؤسسة SCAEK: يمكن تحديد الحصة السوقية لمصنع الإسمنت بعين لكبيرة من

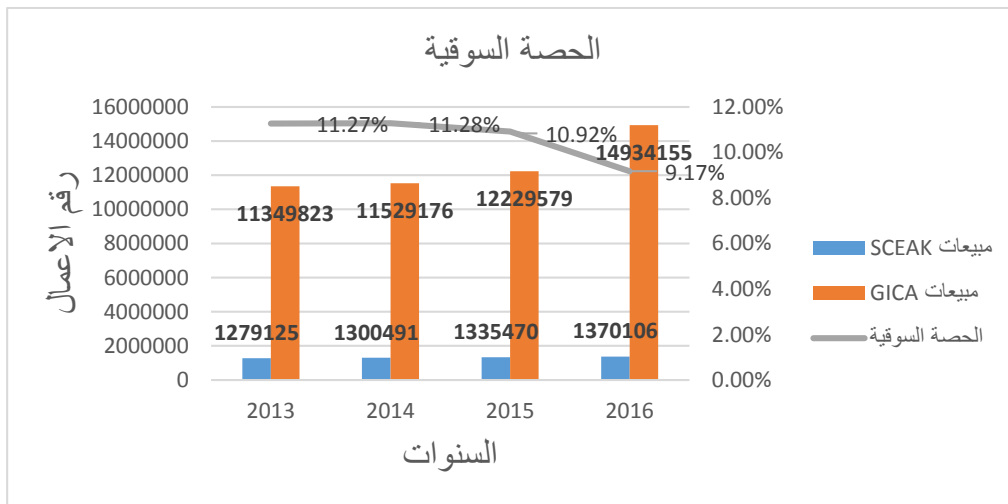
خلال نسبة مبيعاته إلى إجمالي مبيعات مجمع GICA والتي يمكن وتوضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (48): تطور الحصة السوقية لمؤسسة SCAEK

السنوات	2013	2014	2015	2016
مبيعات المصنع	1279125	1300491	1335470	1370106
إجمالي المبيعات لمجمع GICA	11349823	11529176	12229579	14934155
الحصة السوقية	%11.27	%11.28	%10.92	%9.17

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة.

الشكل رقم(24): تطور الحصة السوقية للمؤسسة



المصدر: مخرجات برنامج Excel بالاعتماد على معطيات الجدول السابق.

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

الملاحظ من خلال المعطيات أعلاه استقرار في الحصة السوقية للمؤسسة في السنوات 2013، 2014 حيث ارتفعت مبيعات المؤسسة بشكل متناسق مع الارتفاع في إجمالي المبيعات لمجمع GICA وهو مؤشر إيجابي يعكس نجاح المؤسسة في الحفاظ على حصتها من سوق الإسمنت، ثم بدأت هذه الحصة في الانخفاض بشكل طفيف في السنوات الأخيرة بالرغم من الارتفاع الواضح في مبيعاتها، الأمر الذي يتطلب مجهودات إضافية للرفع من هذه الحصة بما يضمن الاستقرار المالي للمؤسسة، أما فيما يتعلق بالحصة السوقية للمؤسسة على المستوى الوطني فالملاحظ أنها بقيت مستقرة في حدود 6% من مبيعات سوق الإسمنت، هذا الاستقرار يعني أن مبيعات المؤسسة محل الدراسة تتزايد بنفس الوتيرة مع تزايد المبيعات الكلية لهذه المادة على المستوى الوطني والذي يضم مجمع الإسمنت GICA ومؤسسات القطاع الخاص التي تم التطرق لها في الفصل السابق.

### 2- تطور مبيعات مؤسسة SCAEK : شهدت المؤسسة محل الدراسة ارتفاعا ملحوظا في كمية المبيعات

وقيمتها خلال الفترة الأخيرة، وفيما يلي تطور المبيعات خلال السنوات الثلاث 2014، 2015، 2016:

#### الجدول رقم (49): تطور مبيعات مؤسسة SCAEK

السنة	2014	2015	2016
كمية المبيعات (طن)	1300491	1335470	1370106
قيمة المبيعات (ألف دج)	8198405	8453845	8816008
نسبة التغير	16.18%	3.11%	4.28%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة.

الملاحظ من خلال هذه المعطيات أن المؤسسة حققت ارتفاعا في المبيعات في السنوات الأخيرة سواء في الكمية أو القيمة وما هو ما يعبر عن الأداء الاقتصادي الجيد للمؤسسة المتمثل في استغلال الطاقة الإنتاجية ومحاوله استيعاب الطلب المتواجد في السوق على هذه المادة الحيوية وهو مؤشر إيجابي يعكس تحسن الأداء الاقتصادي للمؤسسة محل الدراسة.

\* رقم الاعمال لسنة 2013 كان 7056398 ألف دج.

الفرع الثاني: مؤشرات العملاء والنتائج

1- تطور مؤشر العملاء في مؤسسة SCAEK

تبيع المؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة منتوجها لزبائن من ولاية سطيف، برج بوعرييج وبجاية حيث يمثل تعاملها معهم نسبة 84% من رقم الأعمال في سنة 2016 و 88% في سنة 2015 والباقي لزبائن من ولايات أخرى (باتنة، ورقلة، عنابة....) وفيما يلي تطور عدد عملاء المؤسسة والمقبوضات المرتبطة بهم:

الجدول رقم (50): تطور عدد العملاء والمقبوضات في المؤسسة

السنة	2014	2015	2016
عدد العملاء	2579	2455	3037
معدل التغير	-	4.8%	23.7%+
مقبوضات العملاء	9708689	9917263	10261998
نسبة التغير	-	2.14%+	3.47%+

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ من خلال الجدول انخفاض في عدد العملاء لسنة 2015 مقارنة بسنة 2014 في حين ارتفع إلى 3037 عميل في 2016 بزيادة ب 23.7%، أما قيمة المقبوضات فهي في ارتفاع طيلة فترة الدراسة بسبب الطلب المتزايد على مادة الإسمنت نتيجة إطلاق العديد من مشاريع السكن والتهيئة العمرانية، هذا بالإضافة إلى السياسة المتبعة من قبل المؤسسة اتجاه عملائها بتوفير منتج يتمتع بالجودة والاستماع لانشغالات الزبائن من أجل العمل على إشباع رغباتهم وتحقيق رضاهم.

2- تطور القيمة المضافة والأرباح الصافية للمؤسسة:

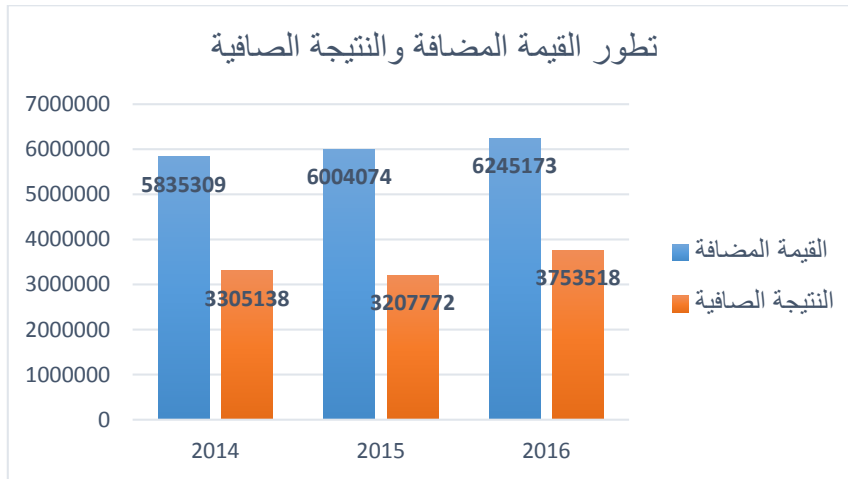
يعتبر مؤشر القيمة المضافة والنتيجة المحققة من أهم مؤشرات الأداء الاقتصادي التي يتم التركيز عليها من قبل المؤسسات، فهي تسعى لتحقيق أكبر ربح لضمان مكائنتها في السوق، حيث استطاعت المؤسسة محل الدراسة تحقيق النتائج التالية:

الجدول رقم (51): تطور القيمة المضافة والنتيجة الصافية

السنة	2014	2015	2016
القيمة المضافة	5835309	6004074	6245173
نسبة التغير	8.53%	2.89%	4%
النتيجة الصافية	3305138	3207772	3753518
نسبة التغير	0.44%	3%-	17%+

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الشكل رقم (25): تطور القيمة المضافة والنتيجة الصافية



المصدر: مخرجات برنامج Excel بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

من خلال معطيات الجدول يتضح أن القيمة المضافة للمؤسسة في ارتفاع مستمر خلال السنوات الماضية لكن نسبة الارتفاع كانت بوتيرة أقل في السنوات الأخيرة وهذا بسبب الزيادة المتقاربة في المبيعات خلال هذه الفترة وبلغها لمستوى قياسي في سنة 2016، أما النتيجة الصافية فقد شهدت انخفاضا طفيفا خلال سنة 2015 ثم ارتفعت بنسبة 17% نتيجة لزيادة إنتاج ومبيعات المؤسسة بشكل واضح في سنة 2016، ومن خلال الشكل يتضح التقارب في العلاقة بين هذين المؤشرين خلال فترة الدراسة.

#### المطلب الثاني: المؤشرات المتعلقة بالمدفوعات والمقبوضات

##### الفرع الأول: مؤشرات التكاليف والموردين

#### 1- تطور التكاليف في مؤسسة SCAEK

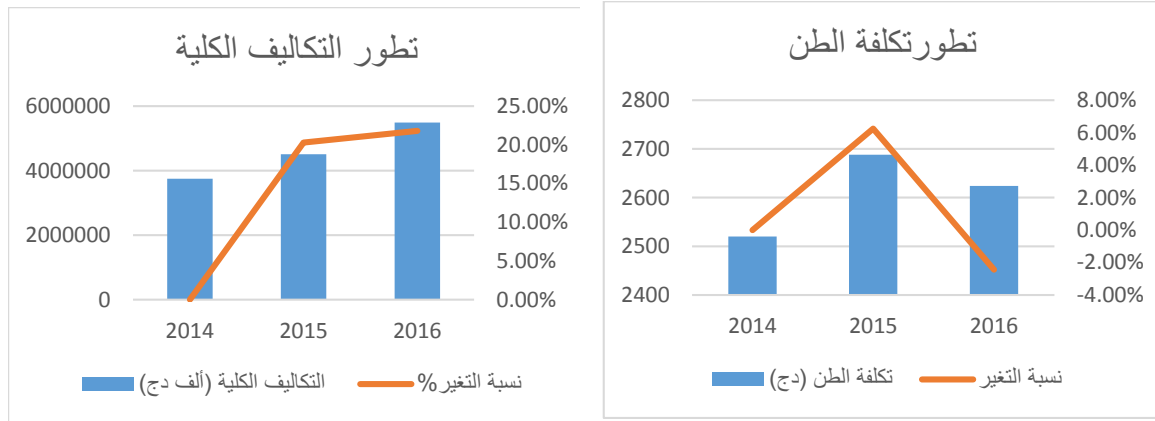
تسعى المؤسسة إلى تخفيض التكاليف عموما وتكاليف الإنتاج بشكل خاص، ويمكن تقييم أداء المؤسسة في مجال التحكم في تكاليف الإنتاج من خلال المعطيات التالية:

الجدول رقم (52): تطور تكلفة إنتاج الطن من الإسمنت والتكاليف الكلية

السنة	2016	2015	2014
تكلفة الطن (دج)	2624	2688	2520
نسبة التغير	-2.38%	6.67%	-
التكاليف الكلية (ألف دج)	5491634	4508340	3747581
نسبة التغير	+21.81%	20.30%	-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل رقم (26): تطور تكلفة إنتاج الطن من الإسمنت والتكاليف الكلية



المصدر: مخرجات برنامج Excel بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

الملاحظ أن المؤسسة استطاعت تخفيض تكلفة إنتاج الطن ب 2.38% مقارنة بتكلفة سنة 2015 وهذا راجع لتخفيض بعض عناصر التكاليف كتكاليف التوقف والذي صاحبه زيادة في كمية الإنتاج في 2016 مقارنة بسنة 2015 وهو مؤشر أداء إيجابي يؤكد مسعى المؤسسة لتخفيض تكاليف الإنتاج. أما التكاليف الكلية للمؤسسة فالملاحظ من خلال الجدول أن التكاليف الكلية ارتفعت ب 21.81% سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا راجع للارتفاع في كل عناصر التكاليف ماعدا تكلفة خسارة الصرف التي انخفضت انخفاضا كبيرا - (95.46%)

أما بقية التكاليف فكانت الزيادة كما يلي:

- المواد المستهلكة ارتفعت بنسبة 17.42%؛
- خدمات خارجية ارتفعت بنسبة 7.8%؛
- خدمات خارجية أخرى ارتفعت بنسبة 18%؛
- مصاريف العاملين ارتفعت بنسبة 23.5%؛
- الضرائب والرسوم ارتفعت بنسبة 16.5%؛
- مصاريف أخرى للاستغلال ارتفعت بنسبة 141.36%؛
- الإهلاكات والمؤونات ارتفعت بنسبة 39.75%.

ارتفاع التكاليف الكلية يمكن إرجاعه إلى ارتفاع إنتاج الإسمنت في سنة 2016 ارتفاعا قياسيَا وكذلك الزيادة في التكاليف الناتجة عن الاستثمار في الخط الإنتاجي الثاني.

2- تطور مؤشر الموردين في المؤسسة SCAEK

تعتمد المؤسسة في الحصول على احتياجاتها على موردين محليين وأجانب ويمكن تحليل تطور عددهم والمدفوعات المتعلقة بهم كالتالي:

الجدول رقم (53): عدد الموردين والمدفوعات في المؤسسة الوحدة: ألف دج

السنة	2014	2015	2016
عدد الموردين	133	136	155
نسبة التغير	-	%2.25	%13.97
المدفوعات	1284422	1413592	2202250
نسبة التغير	-	% 10.05	% 55.79

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ خلال السنوات الأخيرة ارتفاع في عدد ومدفوعات الموردين وهذا راجع للمدفوعات الأساسية من المواد الخام والوقود والسلع وغيرها، وكذلك للتكاليف المتعلقة بالاستثمارات في مجال البيئة، وعمليات الصيانة والإصلاح (تكاليف المصفاة على مستوى منطقة الطهي لمنع تطاير الغبار والغازات)، وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة تقوم بدعم الموردين المحليين إذ تتركز جل تعاملاتها معهم.

الفرع الثاني: المؤشرات المرتبطة بالقطاع العمومي

وتتمثل في المدفوعات من الضرائب الرسوم المدفوعة للدولة والمقبوضات المتمثلة في الإعانات الممنوحة من طرف الدولة، ولتقييم الأداء الاقتصادي للمؤسسة اتجاه طرف أساسي من الأطراف ذات المصلحة وهو السلطات العمومية نقوم بتحليل تطور كل من المدفوعات والمقبوضات الخاصة بالقطاع العمومي.

جدول رقم (54): تطور مدفوعات الضرائب والرسوم والإعانات الوحدة: ألف دج

السنة	2014	2015	2016
الضرائب والرسوم المدفوعة	138208	118029	137523
% التغير	-	-%14.6	16.51+
الإعانات الممنوحة (إعانات الاستغلال)	1618	1731	4015
% التغير	-	%6.98	%131.9

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ انخفاضاً في الضرائب الرسوم المدفوعة في السنة 2015 ب 14.6% مقارنة بسنة 2014 وهذا نتيجة لانخفاض قيمة الرسم على النشاط المهني (TAP) إذ انخفض ب 16.52% ففي سنة 2015 أصبح الرسم على



## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

النشاط المهني 1% بدل 2% وكذلك انخفاض بقية الرسوم. أما سنة 2016 فشهدت ارتفاع واضح في قيمة الرسوم نتيجة ارتفاع قيمة كل الرسوم المسددة وخاصة ارتفاع رسوم التسجيل من 1500 دج إلى 58076 دج وكذلك رسوم النشاط لارتفاع نشاط المؤسسة وكذلك الرسوم على وسائل النقل للمؤسسة، رسوم استغلال المحاجر وهذا راجع لزيادة إنتاج المؤسسة ونشاطها على العموم، كما تلقت المؤسسة إعانات استغلال متزايدة خلال الفترة 2014 إلى 2016 كتدعيم لهذه الصناعة من طرف الدولة.

### المبحث الثاني: تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الاسمنت SCAEK

بغرض تقييم الأداء البيئي للمؤسسة سوف نعتمد على مختلف مؤشرات الاداء البيئي للمؤسسة محل الدراسة، والتي تعتبر من المؤسسات الرائدة في مجال الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها فهي متحصلة على شهادة (ISO 14001) كما ذكرنا سابقا، لذلك فهي مطالبة باحترام قواعد هذه الشهادة عن طريق تحديد الاهداف البيئية وقياس الأداء البيئي بغرض تقييم مدى تحقيق هذه الأهداف، لذلك سوف نقوم بتقييم الأداء من خلال جملة من المؤشرات البيئية اهمها:

#### المطلب الأول: المؤشرات المتعلقة باستهلاك الطاقة

##### الفرع الأول: تطور استهلاك الكهرباء

لتقييم تطور استهلاك الكهرباء في المؤسسة، سواء بصفة اجمالية او بالكمية المستهلكة لإنتاج الطن الواحد من الاسمنت سوف نعتمد على المعطيات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة والموضحة في الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (55): تطور استهلاك الكهرباء (KWH)

السنة	البيان	2016		2015	2014	%التغير
		المقدر	الحقق			
الاستهلاكات(1000)		140355	184512	182291	175169	1%
التكلفة(KDA)		530655	413848	359068	330101	15%
استهلاك الطن من الكهرباء		135.00	134.67	138.08	133.7	-2%
التكلفة للطن من الاسمنت		505.39	302.06	271.98	251.96	11%

المصدر: وثائق المؤسسة

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

استهلاك الكهرباء خلال السنة 2016 كان متناسب مع الانتاج المحقق من الاسمنت مع استهلاك وحدوي منخفض 134.67

في 2016 مقارنة بالمتوقع ومقارنة ب 138.08 في 2015، وهذا راجع إلى تحسين التحكم في العملية الإنتاجية واتخاذ جملة من الإجراءات لتقليل من استهلاك الكهرباء وهو مؤشر جيد للأداء على هذا المستوى. أما فيما يتعلق بالتكاليف فقد سجلت المؤسسة خلال 2016 ارتفاع في اجمالي التكلفة لكنه كان اقل من المتوقع، والذي انعكس على ارتفاع تكلفة انتاج الطن من الاسمنت من الكهرباء من حوالي 272 دج للطن في 2015 الى 302 دج للطن في 2016، وهذا راجع لارتفاع التسعيرة الجديدة للكهرباء والغاز المقررة في إطار قانون المالية لسنة 2016، ففيما يتعلق بالكهرباء العالي الضغط الموجه للصناعة فقد بلغت الزيادة 20%.

وتجدر الإشارة هنا أن صناعة الإسمنت تعتبر من الصناعات المستهلكة للكهرباء كما تمثل عاملاً أساسياً من عوامل الانتاج، لذلك على المؤسسة الاقتصاد في استهلاك الكهرباء ما أمكن، وفي هذا الإطار قامت المؤسسة محل الدراسة باتخاذ مجموعة من الاجراءات بغرض ترشيد استهلاك الطاقة الكهربائية تمثلت في:

- قيام المؤسسة باستخدام مصابيح ذات إنارة جيدة وبطاقة منخفضة؛
- تثقيف العمال على إطفاء الأنوار في الأماكن غير المستخدمة؛
- استعمال المصافي Filtre à Manche والتي تستهلك الكهرباء بكمية أقل.

### الفرع الثاني: تطور استهلاك الغاز

لتقييم تطور استهلاك الغاز الطبيعي لإنتاج الطن من الكلنكير خلال فترة الدراسة وتقييم استهلاك هذه المادة الحيوية والمكلفة نعتمد على نسبة الانحراف بين المقدر والمحقق والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (56): تطور استهلاك الغاز لمؤسسة SCAEK

السنة	البيان	2016		2015	2014
		المتوقع	الحقق	المتوقع	الحقق
حجم الاستهلاك KNM3		86176	109669	110946	110051
تكلفة الغاز KDA		168043	194951	142875	142966
الاستهلاك الطن		110.00	100.42	104.67	104.14
التكلفة الطن		203.07	178.52	134.79	135.29
	% التغير		%		
			27%		1%
			16%		36%
			-10%		4%
			-12%		32%

المصدر: تقارير المؤسسة

يتطلب إنتاج الكلنكير والتي تمثل المادة الأساسية لإنتاج الإسمنت استهلاكاً كبيراً للغاز حيث ان إنتاج 1.09 مليون طن من الكلنكير تطلب 109.6 مليون  $NM^3$  من الغاز في 2016، وهي تعتبر كمية هامة فاقت التوقعات ب 27% ترتبت عنها تكاليف كبيرة فاقت المتوقع ب 16% وتكاليف سنة 2015 ب 36%.

كما يتضح من خلال الجدول أعلاه ان الكمية المستهلكة من الغاز لإنتاج 1 طن من الكلنكير قد انخفضت من 104.67  $NM^3$  في 2015 إلى 100.42 في 2016، والذي يرجع الى تحسين استغلال وصيانة الفرن. أما التكلفة فقد تحملت للمؤسسة تكلفة أعلى حيث ارتفعت تكلفة إنتاج الطن ب 43.73 دج وهذا راجع لارتفاع تسعيرة الكهرباء والغاز المقررة في إطار قانون المالية لسنة 2016، فتسعيرة استهلاك الغاز مرتفع الضغط المتعلق بالصناعة ارتفعت ب 35% وهو ما أثر سلباً على تكاليف هذا العنصر الطاقوي الهام بالرغم من الانخفاض المسجل في حجم الاستهلاك نتيجة المجهودات المبذولة من إدارة المؤسسة لتقليل من استهلاك الطاقة عموماً.

ومنه فتكلفة الغاز تعتبر من التكاليف الهامة لإنتاج الإسمنت، لذلك تسعى مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة SCAEK منذ سنوات لرفع الكفاءة الطاقوية بغرض تخفيض تكاليفها، وفي هذا الإطار قامت المؤسسة بالإجراءات التالية:

- الرقابة على كمية الغاز المستخدم في جميع مراحل الإنتاج من خلال تحديد الحرارة اللازمة بغرض تقليص التكاليف المرتبطة بعملية إنتاج الكلنكير في الفرن والذي يتطلب درجة حرارة عالية؛

- تقليل توقفات الفرن بالرقابة المستمرة للنشاط واستبدال الطوب الحراري بشكل منتظم مع تركيب جهاز للحد من انبعاث غاز  $SO_2$  وغاز  $CO_2$ .

### الفرع الثالث: تطور الاستهلاك الماء

بغرض تحليل الأداء البيئي للمؤسسة من خلال ترشيد والتقليل من استهلاك المياه، نقوم بالاعتماد على الأداة الأساسية للرقابة وهي تحليل الانحرافات بين المخطط والمنفذ من استهلاك المياه في المؤسسة بغرض اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة للوصول الى تحسين الأداء البيئي لقيادة المؤسسة لتحقيق التنمية المستدامة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (57): تطور استهلاك الماء M<sup>3</sup>

السنة	2014	2015	2016		16-15
البيان	المحقق	المحقق	المتوقع	المحقق	%التغير
استهلاك الماء	130210	226464	105000	266017	%17
تكلفة الماء	3917357	6438107	498200	7127799	%11
استهلاك الطن	0.10	0.17	0.12	0.19	%13
تكلفة الطن (الماء)	2.99	4.88	4.74	5.20	%7

المصدر: تقارير المؤسسة

استهلاك الماء في المؤسسة يتعلق بعملية تبريد غازات الكلنكير حيث تم استهلاك 0.19 M<sup>3</sup> للطن في 2016 بمقارنة ب 0.17 M<sup>3</sup> للطن في 2015، أي أن المؤسسة بقيت في إطار المعيار المطلوب، وبالتالي فالمؤسسة استطاعت بصفة عامة التحكم في استهلاك الماء باعتبار ان هذا المورد من العناصر الأساسية في صناعة الاسمنت، وكان هذا الانخفاض نتيجة تركيب المصافي الكيصرية التي تتميز بقلّة استهلاكها للماء، لكن ارتفاع المسجل في سنة 2015 و 2016 راجع لبداية انجاز الخط الإنتاجي الثاني وما تطلبه من حفر للآبار و بداية استغلال مياهها، حيث بدأت المؤسسة استغلالها بالرغم من عدم تابعيتها للخط الإنتاجي القديم، وعدم انطلاق الخط الإنتاجي الثاني خلال 2016.

فالمؤسسة اتخذت عدة إجراءات للمحافظة على هذا المورد الهام حيث اهتمت بإدارة المياه من خلال تطبيق تكنولوجيا الإنتاج الأنظف بهدف ترشيد استهلاك هذه المادة والحد من تعرضها للتلوث وذلك عن طريق:

- تبريد غازات الكلنكير بتقنية الحلقة المغلقة التي تمنع تسرب المياه وإعادة استخدامها بشكل دوري لنفس الغرض؛
- زيادة مصادر المياه بحفر خمسة آبار على مستوى المصنع وتوفير المياه الصالحة للشرب للمناطق المجاورة؛
- تجهيز محطة لتصفية المياه فيزيائياً وكيميائياً بالتنسيق مع مخبر الجودة لتحليل المياه؛
- استعمال المياه المعالجة لري الأشجار والمساحات الخضراء.

#### المطلب الثاني: المؤشرات المتعلقة بمخلفات صناعة الاسمنت

##### الفرع الأول: تطور انبعاث الغبار

حسب المرسوم التنفيذي رقم (06-138) المؤرخ في 15 افريل 2006 والذي يحدد معدل انبعاث الغبار والغازات في الجو بـ 50 MG/NM<sup>3</sup> وتصنيع الإسمنت وفق المعايير المحددة في القانون الجزائري، وبغرض التقليل من انبعاث الغبار في الجو قامت المؤسسة بتركيب مصفاة (FILTRE A MANCHE) في 2006 والتي تخفض

الانبعاث إلى أقل من  $10\text{MG}/\text{NM}^3$ ، ومنه يمكن تقييم أداء المؤسسة في هذا المجال من خلال معطيات السنوات التالية:

**الجدول رقم (58): تطور كمية انبعاث الغبار**

السنة	2014	2015	2016		16-15
البيان	المتوقع	الحقق	المتوقع	الحقق	%التغير
نسبة الغبار $\text{Mg}/\text{Nm}^3$	6	6	10	6	%0
					%-10

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

من خلال الجدول يتضح أن نسبة الغبار خلال فترة الدراسة قد انخفضت إلى مستوى أقل من  $10\text{Mg}/\text{Nm}^3$  وهو المستوى الذي وضعته المؤسسة ضمن أهدافها وهذا نتيجة لتركيبة المصفاة ذات الاذرع في 2006 والتي أعطت نتيجة مهمة، هذا بالإضافة إلى مصافي صغيرة على مستوى خط الإنتاج والتي تتميز بقدرتها العالية على حجز الغبار الذي قطره يقل عن  $0.3\text{Um}$  واستهلاك أقل للطاقة وبالتالي تمكنت المؤسسة من الحفاظ على البيئة المحيطة بالمصنع وهو ما يتضح من خلال صفاء الجو من الغبار في هذه المناطق والذي يمكن ملاحظة اثره على المناطق المجاورة للمصنع والبساط النباتي الأخضر الذي يميزها .

وتجدر الإشارة إلى أن كمية الغبار في الجو قبل تركيب هذه المصفاة كانت عند مستوى  $200\text{Mg}/\text{Nm}^3$  وهذا يعبر عن الأداء الجيد للمؤسسة في هذا المجال من خلال الوصول إلى تحقيق أهدافها في مجال التقليل من الغبار والغازات في الجو بغرض حماية البيئة، وتحقيق وفورات مالية باستخدام المصافي نتيجة استرجاع كميات معتبرة من الفرينة والكلنكير والاسمنت والتي كانت تطرح في الجو قبل تركيب هاته المصافي، هذه الوفورات سوف يتم التطرق لها بالتفصيل في المطلب الثالث من هذا المبحث.

**الفرع الثاني: المخلفات الصناعية في مؤسسة SCAEK**

تعتبر المؤسسة محل الدراسة من المؤسسات الرائدة في مجال تسيير النفايات وهي من مهام قسم البيئة الذي يعمل على تسيير النفايات وفقا للتشريعات والقوانين البيئية، حيث توجب المؤسسة على كل قسم اتباع الإجراءات التالية:

- تحديد حجم وأنواع النفايات الناتجة عن النشاط؛
- ضبط وتخصيص أماكن لتخزين النفايات؛
- تحديد إجراءات النقل والمعالجة؛
- عملية التوثيق والحفظ واعداد التقرير عن كل ما سبق لمسؤول البيئة.

وتتمثل المخلفات الصناعة لمؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة أساسا في النفايات الناتجة عن العملية الإنتاجية وهي:

### 1- النفايات السائلة:

-المياه المستعملة: وهي المياه المستعملة في عملية تبريد غازات الكلنكير، حيث قامت المؤسسة بإنجاز محطة لتنقية المياه في سنة 2016 وهناك مشروع لإنجاز محطة أخرى للتصفية في سنة 2017 وذلك في إطار مشروع التوسعة الذي تقوم به المؤسسة، حيث بلغت نسبة تقدم الأشغال 70% وهذا في نهاية 2016؛

-الزيوت المستعملة: هي زيوت محركات مختلف الآلات ووسائل النقل المستعملة، وتعتبر زيوتا سامة وخطيرة على البيئة، حيث يتخلى المصنع عادة عن هذه الزيوت لمؤسسة نפטال وذلك بموجب اتفاقية ممضاة مع المؤسسة لاستعادة هذه الزيوت؛

2- النفايات الصلبة: هي كل النفايات الناتجة عن نشاطات المؤسسة الرئيسية والثانوية، حيث ينتج عن نشاط المؤسسة بشكل عام مجموعة من النفايات تصنف حسب درجة خطورتها إلى نفايات خاصة خطرة، نفايات خاصة، نفايات منزلية ونفايات هامة، ويتم فرزها على أساس هذا التصنيف، وبعد عملية الفرز حسب التصنيف المذكور يتم وضعها في مستودعات خاصة بها كل حسب نوعها، حيث توضع النفايات الخطرة وهي الزيوت المعدنية والرصاص الناتج عن البطاريات المستعملة في مستودعات مغطاة يحتفظ بها في براميل وخزانات متواجدة في مخازن خاصة لتفادي حدوث أي ضرر منها، وحفاظا على البيئة تسعى المؤسسة إلى تفادي تخزين هذا النوع من النفايات وذلك وفقا للقوانين والتشريعات المفروضة ، لذلك تقوم ببيعها او التنازل عنها لأطراف معترف بها لدى الدولة و بطرق قانونية موثقة لتفادي استعمالها في نشاطات مشبوهة او مضره بالبيئة.

كما توضع النفايات الصلبة في مستودعات غير مغطاة، ثم تتم المعالجة عن طريق التخلص منها بالحرق، حيث تقوم المؤسسة بحرق النفايات التي لا يمكن بيعها أو استرجاعها مثل أكياس الاسمنت التالفة، الأدوية الفاسدة، في حين يتم بيع النفايات الداخلية والصلبة في المزاد العلني، ويقوم مسؤول المعالجة بمتابعة عملية البيع الى حين وصولها للمشتري كما عليه تحرير فاتورة للمشتري والذي يشترط ان يكون معتمدا من طرف الدولة.

وتتمثل مجمل هذه النفايات في الأنواع الممثلة في الجدول الموالي الذي يوضح تطورها وطريقة معالجتها:

الجدول رقم (59): تطور كميات المخلفات الصناعية وطريقة معالجتها

رمز النفايات	صنف النفايات	2014	2015	2016	معدل التغير	طريقة المعالجة
DSD	نفايات أنشطة العلاج (كغ)	0.065	00	18	+18	الحرق
DSD	مجمعات البطاريات (قطع)	124	52	26	-26	البيع
DSD	مصفاة (زيت غازي... (قطع)	801	950	919	-31	البيع
DSD	زيوت مستعملة (لتر)	30800	30200	50420	+20200	إعادة التدوير
DSD	مناشف التنظيف (طن)	0.100	0.180	3	+2.82+	الحرق
DSD	الطوب والخرسانة (طن)	850	700	450	-250	إعادة التدوير
DS	نفايات الإسمنت (طن)	550	1080	1320	+240+	إعادة التدوير
DS	أكياس الإسمنت الممزقة (طن)	9.481	9.868	7.361	-2.507	الحرق
DS	بقايا الفريشة (طن)	610	1280	1270	-10	إعادة التدوير
DS	خرطوشة، أشربة الطباعة (قطع)	0.115	00	229	+229+	البيع
DMA	المعادن الصغيرة (طن)	0.348	0.291	00	-0.291	الرمي
DMA	كابلات كهربائية (طن)	2.150	0.500	1.4	+0.9	البيع
DMA	الأجهزة الكهربائية والمعدات التالفة	0.10	0.10	0.60	+0.5	البيع
DMA	الورق والورق القوي (طن)	8.983	6.918	7.3	+0.382	الحرق
DMA	المسبوكات البالية (طن)	27.275	15.180	12	-3.18	البيع
DMA	نفايات المطبخ العضوية (طن)	5.680	5.388	0.5	-4.888	الرمي
DMA	المطاط (متر)	1901	3357	890	-2467	البيع
DMA	الخرقة (طن)	31.250	60.23	6.3	-53.93	البيع
DMA	أكياس وأقمشة (طن)	2.136	1087	1684	+597	الحرق
DMA	البكرات ومعدات خشبية (طن)	8.00	25.00	9.1	-15.9	البيع
DMA	كريات الطحن (طن)	108	65	95	+30	البيع
DI	نفايات هامة (طن)	54000	64000		-3000	الرمي

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة

حيث تقوم المؤسسة بتصنيف النفايات كما هو مبين في الجدول كالتالي:

- النفايات الخاصة الخطرة (DSD): **déchets spéciaux dangereux**: وهي النفايات التي تحتوي أو

تتكون من مواد سامة خطرة تضر بالصحة أو البيئة؛

- النفايات الخاصة (DS) **Déchets spéciaux**: وهي كل النفايات الناتجة عن نشاط المصنع، والتي بفعل

طبيعتها ومكونات المواد التي تحتويها لا يمكن جعلها ونقلها ومعالجتها مع النفايات الأخرى؛

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

- النفايات المنزلية وما شابهها (DMA) déchets ménagers et assimilés): وهي النفايات الناتجة عن النشاطات المشابهة للنفايات المنزلية والنفايات المماثلة الناتجة عن النشاطات الصناعية أو التجارية، بحيث تشبه النفايات المنزلية؛

- النفايات الهامدة (DI) déchets inertes): وهي كل النفايات الناتجة استغلال المحاجر والمناجم وعن أشغال الهدم والبناء أو ترميم، والتي لا يطرأ عليها أي تغيير فيزيائي أو كيميائي أو بيولوجي عند إلقاءها في المفاغ. والملاحظ من معطيات الجدول انه بالنسبة للنفايات القابلة للبيع فهناك زيادة فقط في نفايات الخرطوشة وأشرطة الطباعة والكابلات والأجهزة الكهربائية وكذلك كريات الطحن، أما بقية النفايات القابلة للبيع فقد انخفضت مقارنة ب 2015 وهي نفايات المعدات الخشبية، الخردة، المطاط، المسبوكات، وفي هذا الإطار حققت المؤسسة إيرادات من جراء بيع هذه النفايات قدرت ب 829 ألف دج، 2940 ألف دج و1800 ألف دج للسنوات الثلاث على التوالي.

- اما النفايات الغير القابلة للبيع وهي النفايات المعرضة للحرق، فالملاحظ ارتفاع في كميتها مقارنة بسنة 2015 مثل نفايات أنشطة العلاج، مناشف التنظيف الأكياس والأقمشة..... أما النفايات القابلة للتدوير فقد ارتفعت نفايات الزيوت المستعملة بشكل واضح (+ 20200 لتر سنويا) وكذلك نفايات الإسمنت، أما بقايا الفرينة والطوب والخرسانة والقابلة لإعادة التدوير فقد شهدت انخفاضا خلال سنة 2016. ومن هذه المعطيات يتضح سعي مؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة لتسيير ومعالجة جميع النفايات، حيث تقوم المؤسسة ممثلة في مسؤول البيئة بمعالجة هذه النفايات إما بحرقها أو بإعادة تدويرها أو بيعها أو رميها.

### المطلب الثالث: تكاليف وايرادات الاستثمارات البيئية

#### الفرع الأول: الاستثمارات البيئية

يعتبر مؤشر الاستثمارات البيئية من المؤشرات المستخدمة في تقييم أداء المؤسسة البيئي، باعتبار أن نشاط صناعة الاسمنت هو من الصناعات الملوثة للبيئة، وعلى هذا الأساس قامت المؤسسة وخلال عدة سنوات باستثمارات معتبرة في المجال البيئي يمكن إبراز الاستثمارات الأخيرة من خلال الجدول التالي:

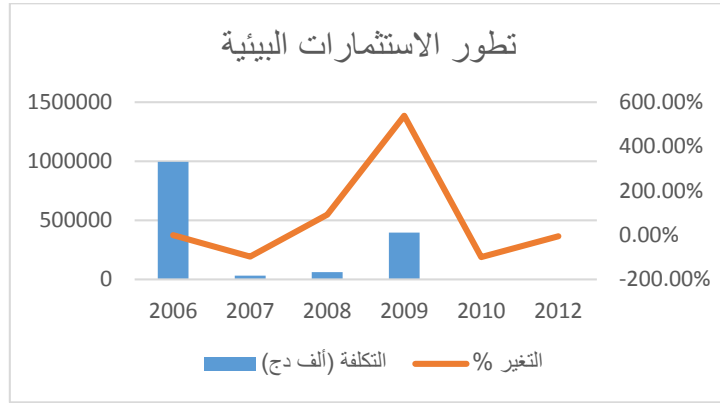
#### الجدول رقم (60): تكلفة الاستثمارات البيئية في المؤسسة

السنة	2006	2007	2008	2009	2010	2012
التكلفة	994535	32321	62131	396861	4123	3896
%التغير	-	96.75-	92.23	538.74	98.96-	5.5-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة



الشكل رقم(27): تطور تكلفة الاستثمارات البيئية في المؤسسة



المصدر: مخرجات برنامج Excel بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

الملاحظ أن الاستثمارات البيئية لسنة 2006 كانت الأكبر على الإطلاق حيث قامت المؤسسة في هذه السنة بتركيب مصفاتين على مستوى منطقة الطحن، و في سنة 2007 تم شراء مصفاة كيسية على مستوى منطقة الإسمنت ، وثلاث مصافي في منطقة الإسمنت في سنة 2008 كان نتيجتها ارتفاع التكاليف البيئية ، واستمر الارتفاع في سنة 2009 وهو يمثل تكلفة مصفاتين على مستوى منطقة الطهي التي كلفت المؤسسة مبالغ هامة . أما في سنة 2010 فقد قامت المؤسسة بمشتريات بيئية اقل تكلفة تمثلت في آلات للاعتناء بالمساحات الخضراء وبطاريات لمنطقة الطهي والطحن، كما قامت المؤسسة بتدعيم استثماراتها البيئية بتجهيزات لتخفيض الغبار في المحجرة ومعدات لترشيد استهلاك الطاقة في 2012 ، حيث وزعت هذه التكاليف على الاستثمارات المذكورة كالتالي:

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

الجدول رقم (61): توزيع الاستثمارات البيئية للمؤسسة الوحدة: دج

السنة	2006	2007	2008	2009
الاستثمارات البيئية	مصفاةين على مستوى منطقة الطحن	مصفاة قماشية على مستوى منطقة الاسمنت	3 مصافي ذات الاذرع في منطقة الاسمنت	مصفاةين على مستوى منطقة الطهي
التكلفة	994534872	32320505.6	62130930.4	396861298
السنة	2010		2012	
الاستثمارات البيئية	-الات الاعثناء بالمساحات الخضراء(64000) -بطاريات منطقة الطحن والطهي(4058654.85)		-تجهيزات تخفيض الغبار في المحجرة(2891249) -معدات ترشيد استهلاك الطاقة (1004700.9)	
التكلفة	4122645.82		3895949.88	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

### الفرع الثاني: تأثير التكاليف البيئية على نتائج المؤسسة

تقوم المؤسسة بتحمل تكاليف إضافية مرتبطة باهتمامها بتطوير الأداء البيئي ولتحديد أثر هذه التكاليف على النتائج المحققة جراء تبنيتها لمبادئ التنمية المستدامة نقوم بتحليل تطور مختلف هذه التكاليف البيئية بهدف تقييم أداء المؤسسة البيئي،

حيث تتحمل المؤسسة التكاليف البيئية وهي التكاليف التي تدفعها المؤسسة للحفاظ على البيئة، ومن خلال معلومات من قسم المحاسبة العامة في المؤسسة تطورت التكاليف البيئية للمؤسسة كما يلي التالية:

الجدول رقم (62): التكاليف البيئية لمؤسسة SCAEK الوحدة: ألف دج

البيان	2014	2015	2016	%التغير (16-15)
الضريبة على التلوث	750	750	750	00 %
المساحات الخضراء والتشجير	200	400	600	50+ %
تكاليف المتابعة ISO14001	686	448	-	48.38- %
التدقيق البيئي على مستوى الحجر	125000	125000	125000	00 %
تكاليف العمال في مجال المساحات الخضراء والتنظيف	-	460.249	412.787	10.31- %
التكاليف الخاصة بالضجيج	-	5393.825	2191.733	59.36- %
التعويض على الضجيج	-	22845.753	27017.205	18.25+ %
المجموع	126636	155297.827	155971.725	0.004+ %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات المؤسسة

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

الملاحظ أن التكاليف البيئية خلال السنتين 2015 و2016 كانت مرتفعة ومتقاربة فاقت تكاليف سنة 2014 بحوالي

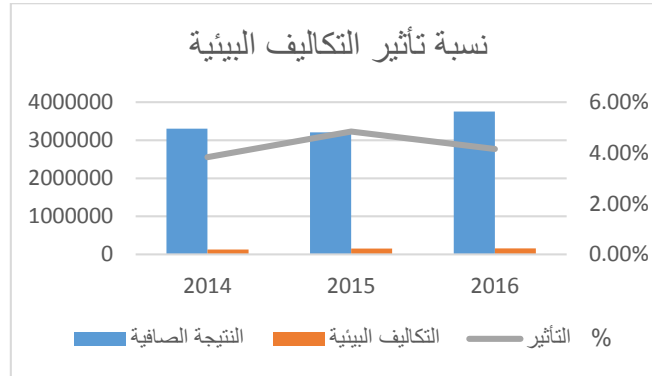
18.5% نتيجة الاهتمام بالمساحات الخضراء وتكاليف التعويض عن الضجيج وهو يعتبر مؤشر إيجابي يعكس اهتمام المؤسسة بالجانب البيئي، وبالتالي يمكن تحديد أثر التكاليف التي تتحملها المؤسسة جراء تبنيتها لمبادئ التنمية المستدامة بتقييم أثر هذه التكاليف على النتيجة الصافية المحققة من طرف المؤسسة كما يلي:

الجدول رقم (63): تطور تأثير التكاليف البيئية SCAEK الوحدة: ألف دج

السنة	2014	2015	2016	% التغير (2016-2015)
النتيجة الصافية	3305138	3207772	3753518	+17%
التكاليف البيئية	126636	155298	155972	+0.004%
% التأثير	3.83%	4.84%	4.16%	-14.25%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الشكل رقم (28): تطور تأثير التكاليف البيئية



المصدر: مخرجات برنامج Excel بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

من الجدول والشكل يتضح أن نسبة التكاليف البيئية هي تقريبا 4% من النتيجة الصافية خاصة في سنة 2015 وهي نسبة معتبرة نتيجة اهتمام المؤسسة بالجانب البيئي.

### الفرع الثالث: تأثير الإيرادات البيئية على نتائج المؤسسة

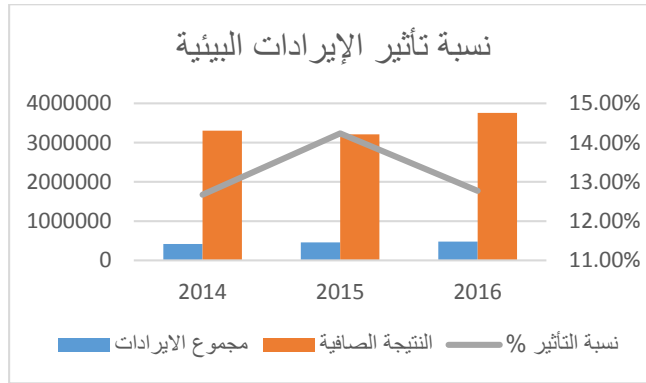
استفادت المؤسسة من استرجاع كميات معتبرة من مادة الفرينة والكلنكير والإسمنت نتيجة للاستثمارات المنجزة في مجال البيئة عموما و المصافي التي تم تركيبها خصوصا، حيث ساهمت المصافي في استرجاع 10% من الكمية المنتجة من الفرينة، كما تمكنت المؤسسة من استرجاع كميات معتبرة من الكلنكير قدرت ب11طن في الساعة، هذا بالإضافة إلى استرجاع كميات معتبرة من الإسمنت قدرت ب 2.3 طن للساعة وبناء على زمن التشغيل الفعلي وتكلفة الطن من هذه المواد، يمكن تحديد الوفورات المحققة، وبالتالي كانت الإيرادات المحققة من هذه المواد كالتالي:

الجدول رقم (64): تطور الإيرادات البيئية لمؤسسة SCAEK

البيان	2014	2015	2016	% التغير (15-16)
الكمية المسترجعة من الفرينة	179000	180000	185000	2.77 +
تكلفة الطن (دج)	844	918	957	4.24+
الوفورات المحققة	150975	164859	176967	7.34 +
الكميات المسترجعة من الكلنكير	85096	84370	85844	1.74 +
تكلفة الطن	2191	2389	2495	4.43+
الوفورات المحققة	186445	201560	214181	6.26 +
الكمية المسترجعة من الاسمنت	32004.5	32457.6	32954	1.52+
تكلفة الطن من الاسمنت دج للطن	2519	2688	2624	2.38-
الوفورات المحققة (ألف دج)	80619	87246	86471	0.88-
مجموع الوفورات	418039	453665	477619	5.28+
إيرادات بيع النفايات	829	2940	1800	38.77-
مجموع الإيرادات	418868	456605	479419	+4.99
النتيجة الصافية	3305138	3207772	3753518	17+
نسبة التأثير %	12.67	14.23	12.77	10.26-

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معطيات من المؤسسة

الشكل (29): تطور تأثير الإيرادات البيئية



المصدر: مخرجات برنامج Excel بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

من خلال الكميات المسترجعة من مادة الفرينة والكلنكير والإسمنت والوفورات المحققة، يتضح إيجابية اعتماد المؤسسة على المصافي الكيائية وفعالية الاستثمار في المجال البيئي، حيث حققت المؤسسة وفورات متزايدة ارتفعت ب 5.28 % للمواد الثلاثة على التوالي بين سنتي 2015 و2016، كما أن مجموع الوفورات البيئية المحققة شكلت 12.67 %، و14.23 % و12.77 % للسنوات الثلاثة على التوالي من النتيجة الصافية وهي نسبة معتبرة، وبمقارنتها بالتكاليف البيئية يتضح أن المؤسسة حققت إيرادات ووفورات شكلت نسبة فاقت 300% في المتوسط

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

مقارنة بالتكاليف البيئية، وهو مؤشر إيجابي يعكس نتائج السياسة البيئية للمؤسسة على الأداء المالي والاتجاه الإيجابي للأداء البيئي في المؤسسة.

### المبحث الثالث: تقييم الأداء الاجتماعي لمؤسسة SCAEK

يعتبر الأداء الاجتماعي من المحاور الأساسية لتطبيق التنمية المستدامة على المستوى المؤسسات، حيث يشمل انعكاسات نشاط المؤسسة على الجانب الاجتماعي لجميع أصحاب المصالح الذين تربطهم علاقة تأثير وتأثر بالمؤسسة، فالمؤسسة المسؤولة اجتماعيا هي تلك التي تولي الأهمية اللازمة لمؤشرات الأداء الاجتماعي بغرض تحديد الفوائد الاجتماعية للنشاط الاقتصادي، ولتقييم هذا الأداء يتم الاعتماد على العديد من المؤشرات أهمها:

#### المطلب الأول: مؤشرات التوظيف والتكوين

تعتبر العمالة من أهم الأطراف الداخلية ذات المصلحة في المؤسسة، لذلك تهتم المؤسسة بالجانب البشري باعتباره الدعامة الأساسية للمؤسسات، وبغرض تقييم أداء المؤسسة في هذا المجال سوف يتم الاعتماد على المؤشرات التالية:

#### الفرع الأول: مؤشرات التوظيف

**1- تطور اليد العاملة في المؤسسة:** تعتمد مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة على توظيف عمالة دائمة ومؤقتة مكونة من عمال تنفيذيين وإطارات، ويمكن توضيح تطور هذه التركيبة من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم (65): تطور عدد العمال في المؤسسة SCAEK

السنة	2014	2015	2016		2015-2016
البيان	الحقق	الحقق	المتوقع	الحقق	%النغير
إطارات مسيرة	04	04	2	4	%00
إطارات	119	115	97	108	%6.09
عون التحكم	202	179	192	154	%12.50
عون تنفيذ	77	73	84	63	%13.70
عمالة مؤقتة	02	87	65	160	%83.91
المجموع	404	455	440	489	%7.47

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ من خلال الجدول ارتفاع العدد الإجمالي لعمالة المؤسسة نتيجة لمتطلبات زيادة نشاط المؤسسة، لكن الزيادة ظهرت بشكل واضح في عدد العمال المؤقتين في المؤسسة حيث كانت بنسبة 83.91 % بين سنة 2015 وسنة 2016 مع انخفاض في مستويات العمالة الدائمة حيث انخفضت إجمالا بنسبة % 10.59 وهذا نتيجة

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

لمتطلبات الخط الإنتاجي الثاني من العمالة، هذا بالإضافة إلى الحركية التي شهدتها عمالة المؤسسة نتيجة للتقاعد، العطل، الاستقالة.....، ويمكن توضيح سبب هذا الخلل في عمالة المؤسسة إلى تطور حركة العمال وأسبابها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (66): تطور حركة العمالة في المؤسسة

السنة	2016		2015		البيان
	%	المحقق	المتوقع	المحقق	
تقاعد نسبي	4.16%	46	48	42	
تقاعد قانوني	0%	01	01	01	
استقالة	-	0	0	01	
مغادرة العمالة المؤقتة	-37.5%	05	08	00	
مغادرة نهائية	-8.77%	52	57	44	
عطلة طويلة المدى	-	6	0	7	
مغادرة مؤقتة	-	6	0	7	
تحويل	-	3	0	0	
توظيف	58.29%	83	499	94	
إعادة إدماج	-	0	0	1	
العمالة الموظفة	56.78%	86	199	95	
عمالة ما قبل التشغيل المؤقتة	190%	58	20	50	
عمالة مؤقتة	88.23%	160	65	87	
عمالة دائمة	36.36%	329	517	368	
عمالة كلية*†	9.13%	547	602	505	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على تقارير المؤسسة.

والملاحظ من خلال جدول حركة العمال في المؤسسة وجود انخفاض في حجم العمالة الدائمة لسنة 2016 مقارنة بالتوقعات بنسبة 36.36% وارتفاع كبير في حجم العمالة المؤقتة بنسبة 88.23% وهذا راجع إلى خروج عدد كبير من العمال على التقاعد النسبي، وهو مؤشر غير صحي في المؤسسة فمتطلبات خط الإنتاج الثاني من العمالة جعلها تعتمد حلولاً مؤقتة باعتمادها على العمالة المؤقتة، لذلك على المؤسسة تعويض العمالة المؤقتة بعمالة دائمة لخلق نوع من الاستقرار داخل المؤسسة سينعكس بلا شك على أداء الأفراد العاملين.

\*† العمالة الكلية تشمل عمالة ما قبل التشغيل وهي عمالة لا تأخذ بعين الاعتبار عند احتساب العدد الفعلي للعمالة المتواجدة بالمؤسسة نظراً لكونها عمالة من نوع خاص لا تستفيد من المزايا الممنوحة لعمالة المؤسسة.

2- تطور مستويات الأجور في المؤسسة SCAEK

تعتبر الأجور أهم حافز للعمال على تحسين الأداء، لذلك يمكن توضيح تطور أجور العمال الإجمالية ومتوسط الأجر للعامل من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (67): تطور أجور عمال مؤسسة SCAEK

السنة	2016		2015		البيان
	المتوقع	المتوقع	المتوقع	المتوقع	
الرواتب والأجور	195307	222726	165966	165966	%17.68
الساعات الإضافية	6931	11000	10493	10493	%33.95
علاوات والمكانات	850031	294162	671572	671572	%26.57
المجموع	1052269	527888	848031	848031	%24.08
عدد العمال	489	440	455	455	%7.47
نسب العامل الواحد	2151.87	1199.74	1863.8	1863.8	%15.45

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على تقارير المؤسسة.

الملاحظ من خلال الجدول أن الرواتب والأجور والساعات الإضافية قد انخفضت في سنة 2016 مقارنة بالمتوقع، أما العلاوات والمكافآت فقد ارتفعت ب 189% مما أثر على ارتفاع المدفوعات الإجمالية والمدفوعات للعامل الواحد مقارنة بالمتوقع، وبمقارنة المدفوعات لسنة 2015 وسنة 2016 فالملاحظ ارتفاع مستوى الأجور والعلاوات والمكافآت ما نتج عنه ارتفاع في إجمالي المدفوعات 24% وبارتفاع عدد العمال ب 7.47% فإن نصيب العامل ارتفع ب 15.45% وهو مؤشر إيجابي على تحسن أجور المؤسسة محل الدراسة.

وتجدر الإشارة إلى أن مجموع الرواتب تمثل نسبة 20.8% من الأجور الإجمالية، بينما العلاوات بنسبة 79.20% وهي نسبة جد مرتفعة تدل على اعتماد المؤسسة على سياسة التحفيز حيث تمثل الحوافز النسبة الأعلى بينما تبقى الأجور القاعدية جد منخفضة، كما تتكون الأجور في مؤسسة الاسمنت من جزء ثابت يشمل الأجر القاعدي والتعويضات وجزء متغير قابل للزيادة حسب المردودية الجماعية والفردية:

المردودية الجماعية: تمنح لجميع العمال على أساس أن تتجاوز كمية الإنتاج الفعلي 70% من كمية الانتاج التقديري؛

المردودية الفردية: تمنح على أساس فردي، وتمنح على أساس الجهود الفردي العالي لكل عامل وتقدر نسبته ب 30%.

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

حيث يمكن للعامل الحصول على زيادة في الاجر القاعدي من خلال الترقية او الخبرة المهنية وبذلك تحدد الزيادة كما يلي:

الزيادة ب 2% للخبرة من 1 إلى 10 سنوات؛

الزيادة 2.5% للخبرة من 11 إلى 15 سنة؛

بالزيادة 3% للخبرة من 16 إلى 20 سنة؛

الزيادة 3.5% للخبرة 21 إلى 30 سنة.

أما المكافآت والعلاوات التي تشكل أكثر من 79% من الأجور المدفوعة للعمال فهي مرتبطة بالأداء المحقق للمؤسسة (إنتاج ومبيعات المؤسسة)، فكلما ارتفعت مستويات الإنتاج والبيع ارتفعت المكافآت والعلاوات. وهذا يدل على اهتمام المؤسسة بالعنصر البشري وتحفيزه وتحسين جودة حياة الموظفين ورضاهم وهذا بغرض زيادة أو الرفع من أداء الأفراد العاملين.

بالإضافة إلى الحوافز المذكورة والمتمثلة في العلاوات والمكافآت المرتبطة بزيادة الأداء تقوم مؤسسة الاسمنت بمنح حوافز إضافية أخرى لعاملها حيث يستفيدون من المزايا التالية:

-تقوم مؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة بتأمين التغذية لمختلف عمالها، حيث يستفيد عمال وإطارات المؤسسة من وجبة غذاء متنوعة تشرف عليها مؤسسة خاصة، هذا فيما يتعلق بعمالة الدوام العادي أما عمال المناوبة والذين لا يستفيدون من هذه الوجبة بحكم أوقات عملهم فيستفيدون من منحة التغذية التي بلغت خلال السنوات الأخيرة 40.000 دج سنويا للفرد؛

-تقوم المؤسسة بتكريم المتقاعدين في حفل يتم خلاله توزيع مجموعة من الهدايا المادية والشهادات التقديرية؛

- كما يستفيد عمال المؤسسة من مزايا خاصة حسب الحالات والظروف التي يمرون بها وهي:

- تقديم سلفيات بمناسبة عيد الأضحى بمبلغ 40.000 دج تسدد على أربعة أشهر؛

- تقديم منحة المتمدرس، منحة الازدياد، منحة الزواج وهي على التوالي: 4000 دج، 4000 دج، 20.000 دج.

- تقديم منحة العمرة والتي تمثل 50% من تكاليف العمرة؛

- تقديم منحة العمليات الجراحية بتحمل 40% فاتورة العملية؛

- تنظيم رحلات للأطفال ومخيمات صيفية؛

- تقديم منحة الحمام المعدني بتكفل كامل؛



## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

توفير سكنات وظيفية جاهزة للعمال (منها 40 مسكن امام المصنع، 87 مسكن ببلدية عين الكبيرة، و 24 مسكن ببلدية أوريسيا للإطارات)؛

- توفير مراقبة طبية سنوية بالاتفاق مع طب العمل للولاية.

### الفرع الثاني: مؤشر التكوين والتدريب

يعتبر مؤشر التكوين والتدريب من مؤشرات الأداء الاجتماعي الذي يدخل ضمن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على المستوى الداخلي لارتباطها بالطرف الاهم من الأطراف ذات المصلحة وهي العمالة، ومؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة من المؤسسات التي تولي الأهمية الكبرى لهذا الجانب فبالإضافة لجانب الأجور والتحفيز تهتم المؤسسة بتكوين الأفراد وتنمية معارفهم بتنظيم العديد من الدورات التكوينية، ولإبراز دور المؤسسة من مجال التكوين والتدريب وتقييم أدائها في هذا المجال نقوم بتحليل معطيات التكوين الخاصة بالمؤسسة والمثلة في الجدول التالي:

### الجدول رقم (68): تطور التكوين والتدريب في المؤسسة SCAEK

السنة	2014	2015	2016		15-16
البيان	الحقق	المتوقع	الحقق	%	%التغير
- المنتقيات	105	81	129	40%	59%+
- تكوين بالوحدة	123	541	257	213%	52%-
- تكوين خاص	178	229	311	88%	36%+
- التكوين بالخارج	6	17	77	-	353%
المجموع	412	868	774	67%	11%-
تكاليف التكوين KDA	18330	22647	31528	41%	39%+
تكلفة تكوين العامل KDA	44.49	26.09	40.73	15.42%	56.11%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على تقارير المؤسسة.

الملاحظ أن المؤسسة تخصص مبالغ هامة لتكوين العمال، هذه التكاليف تتزايد من سنة لأخرى وهي موجهة للتكوين على المستوى الداخلي (الوطني) والتكوين بالخارج بغرض تحسين مستوى الأداء و تشمل عدد متزايد من العمال حيث تضاعف عدد المكونين في سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 أما في سنة 2016 فإن العدد فاق التوقعات ب 67% ولكنه كان أقل من عدد المكونين في سنة 2015 ب 11% فقط وهو عدد لا بأس به من العمالة المكونة وصاحبه تزايد في المبالغ الموجهة لتكوين العامل الواحد حيث ارتفع من 26.09 ألف دج في 2015 إلى 40.73 ألف دج في سنة 2016 بارتفاع بلغ 56.11%، فالملاحظ أن العدد الفعلي للعمال المكونين فاق المتوقع بكثير وهذا ما جعل تكلفة تكوين الفرد تنخفض مقارنة بالمتوقع.

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

وهدف المؤسسة من هذه العمليات التكوينية هو:

- تطوير المهارات التقنية للعمال؛
- إطلاق دورات تكوين ذات طابع تسييري.

### الفرع الثالث: مؤشر الصحة والسلامة المهنية

يعتبر هذا المؤشر من المؤشرات الهامة لتحسين أداء الأفراد العاملين في المؤسسة، من خلال توفير بيئة عمل آمنة تضمن سلامة وصحة العاملين، فالحوادث والأمراض المهنية لها آثار سلبية عديدة تؤثر على إنتاجية الأفراد في المؤسسة كما تحمل المؤسسة أعباء مالية كبيرة، لذلك تسعى مؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة إلى توفير بيئة عمل آمنة من خلال توفير شروط الصحة والسلامة المهنية في أماكن العمل سواء من ناحية الضجيج أو الغبار المستنشق في المصنع أو من ناحية الأخطار الأخرى المرتبطة بإمكانية السقوط أو التعرض لأي حادث على مستوى المحجر. وكما ذكرنا سابقا فقد وفرت المؤسسة وسائل هامة وذلك في إطار توفير الصحة والسلامة المهنية ولتقييم أداء المؤسسة في هذا المجال نعتد على عدد من المؤشرات أهمها:

#### 1-معدلات حوادث العمل:

تتوفر مؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة على قسم خاص بالسلامة المهنية وكان ذلك في إطار إجراءات حصول المؤسسة على شهادة المطابقة OHSAS 18001، وهذا ما جعل حوادث العمل في أدنى مستوى، وهذا ما يمكن تبيانه من خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم (69): تطور حوادث العمل في مؤسسة

السنة	البيان	الفعلي	المتوقع	2016		16-15
				الفعلي	%	
عدد حوادث العمل		5	5	6	20+	20+
عدد أيام التوقف		135	100	108	8+	20-
معدل التردد		6.18	-	8.06	-	30.4+
معدل الخطورة		0.18	-	0.13	-	27.77%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

من خلال الجدول يتضح ان عدد حوادث العمل لسنة 2015 و2016 شهد انخفاضا ملحوظا والذي صاحبه انخفاض في عدد أيام التوقف مقارنة بسنة 2014 وبالسنوات السابقة، حيث كان عدد الإصابات 10 حالات في سنة 2013، و12 حالة في سنة 2012.

وبالاطلاع على تقرير المؤسسة لسنة 2016 فإن الحوادث المسجلة كانت حوادث بسيطة وهي:

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

- حالي كسر، حالي التواء، حالي صدمة، وهي حوادث بسيطة متعلقة بالعمل التنفيذي وهي ناتجة عن نقص الخبرة في تنفيذ العمليات، وعليه فإن تبني المؤسسة لنظام الصحة والسلامة المهنية OHSAS 18001 ساهم في تكثيف الإجراءات الوقائية وتكثيف التكوين في مجال السلامة والأمن الصناعي للعمال، وخلال سنة 2016 قامت المؤسسة بمجموعة من برامج التكوين في هذا المجال تمثلت في:

- إجراء مناورة مع الحماية المدنية بعين لكبيرة بغرض تدريب العاملين على إنقاذ شخص تعرض لجراح متعددة ذات درجة عالية من الخطورة؛

- تدريب العمال على إطفاء حريق وإجلاء الجرحى؛

- تدريب العمال على طريقة استعمال أجهزة الإطفاء؛

- الفحص الدوري لأجهزة الإطفاء؛

هذه الإجراءات تدخل في إطار تحقيق الأمن والسلامة للعمال أكثر فأكثر ويتحقق ذلك من خلال:

- تعزيز دور ومسؤوليات إدارة الأمن والسلامة؛

- تعزيز ثقافة تقييم المخاطر لدى العمال؛

- استمرار نشر المعايير الأمنية والمبادئ التوجيهية؛

- وضع الأسس لنظام تسيير الأمن والسلامة المهنية.

### 2-معدلات التغيب عن العمل:

هناك عدة أسباب للتغيب عن العمل أغلبها مرتبط بحوادث العمل والأمراض التي قد يصاب بها العمال، ويمكن توضيح هذه المعدلات خلال الجدول التالي:

جدول رقم (70): تطور معدل الغيابات في المؤسسة

البيان	2015	2016	%التغير
حوادث العمل	54.58%	27.44%	44.95%
الأمراض	39.39%	63.63%	73.87%
غيابات مسموحة بدون	4.52%	6.91%	67.25%
غيابات غير منتظمة	0.14%	0.19%	50%
غيابات مؤقتة	1.35%	1.82%	47.37%
المجموع	100%	100%	-
عدد ساعات الغياب	11253	12322	9.49%+
عدد ساعات العمل	656428	885592	34.91%+
معدل الغيابات	1.71%	1.39%	-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

الملاحظ أن أعلى نسبة للغيابات كانت في السنة 2015 نتيجة لحوادث العمل المذكورة سابقا وفي سنة 2016 فإن أعلى نسبة كانت نتيجة للأمراض، أما معدل الغيابات الكلي فقد انخفض في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015، بالرغم من ارتفاع عدد ساعات العمل بشكل ملحوظ خلال 2016، وعليه فإن انخفاض معدل التغيب يعتبر مؤشر إيجابي على أداء المؤسسة في المجال الصحة والسلامة المهنية سواء من ناحية التقليل من حوادث العمل أو التقليل من الأمراض الناتجة عن ظروف العمل وهو ما سيتم تبيانها في المؤشر التالي:

### 3-معدلات أمراض التلوث:

يعتبر الضجيج والأترية الناتجة من صناعة الإسمنت من المسببات لعدة أمراض تخص أساسا الأذن، الجلد، العيون والجهاز التنفسي والهضمي، حيث نجد أن أكبر نسبة هي تلك المتعلقة بأمراض الجهاز التنفسي وأمراض العيون التي كانت تقدر ب 20% في المتوسط خلال السنوات الماضية قبل تركيب المصفاة بالمؤسسة لتتخفف في سنة 2015 إلى 1.89% و في 2016 إلى 1.5%، كما أن أغلب الحالات المسجلة هي حالات مرضية بسيطة تستدعي العلاج الخارجي في المؤسسات الصحية التابعة لولاية سطيف ما عدا حالات (4حالات) مكوث في المستشفى بسبب أمراض الجهاز التنفسي، وعموما فالجدول التالي يبين عدد المرضى المرتبط بالتلوث:

### الجدول رقم (71): تطور امراض التلوث في المؤسسة

البيان	قبل تركيب المصفاة سنة 2015	بعد تركيب المصفاة سنة 2016	%التغير
أمراض الجلد	35	02	94.28%-
الجهاز الهضمي	15	-	-
الجهاز التنفسي	75	06	92%-
العيون	80	-	-
الأنف	19	-	-
الأذن	17	04	76.47%-
مجموع أمراض التلوث	240	12	95%-
مجموع الزيارات الكلية	299	80	73.24%-
معدل أمراض التلوث	80.26%	15%	81.31%-

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على تقارير المؤسسة

من خلال المعطيات أعلاه يتضح أن هناك تحسن كبير في أداء المؤسسة في مجال الحفاظ على صحة العاملين إذ حققت انحرافا ملائما في كل الأمراض سواء العامة أو المتعلقة بالتلوث، وفي هذا الإطار تسعى المؤسسة إلى تقليل

حالات مرض التلوث إلى صفر حالة، الأمر الذي يتطلب الاستمرار في توعية وتكوين الأفراد في مجال الحفاظ على الصحة بتطبيق تدابير السلامة الصحية.

**المبحث الرابع: النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة**

**المطلب الأول: رؤية ورسالة مؤسسة الإسمنت SCAEK**

**الفرع الأول: رؤية مؤسسة الإسمنت SCAEK**

يمكن تلخيص رؤية المؤسسة في النقاط الأساسية التالية:

- أن تكون حائزة على ثقة المجتمع؛
- أن تتميز بالكفاءة في تحقيق الأهداف؛
- أن تلتزم باتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة؛
- أن تكون مرجعا دائما في مجال الصحة والسلامة؛
- أن تعمل على تطوير الأشخاص وتدريبهم؛
- أن تعمل على تطوير الأداء؛
- الاهتمام بالبيئة من خلال التمكن من السيطرة على انبعاث الغبار وانتشار الغاز؛
- تعزيز العلاقات مع السكان المجاورين والسلطات المحلية ومحاولة إطلاق مشاريع في سياق التنمية المحلية؛
- السعي للحصول على المواصفة القياسية حول الطاقة ISO 50001؛
- السعي للحصول على الأيزو 27000.

**الفرع الثاني: رسالة مؤسسة الإسمنت SCAEK**

على أساس هذه الرؤية الشاملة تتمثل رسالة مؤسسة الإسمنت SCAEK في الحرص على بذل أقصى الجهود

لتقديم خدماتها بطريقة فعالة يثق بها المجتمع من خلال:

- الجودة في الإنتاج وحماية البيئة؛
- التسخير الأمثل لمواردها البشرية والمالية والتقنية؛
- الصحة والسلامة المهنية؛
- عمل المؤسسة وفق قيم العمل بروح الفريق؛ الاحترام، المسؤولية، الشفافية، المصداقية والجودة؛
- الحرص على تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال:
- العلاقة بين ثقافة المؤسسة التنظيمية والقيم التي أطلقتها الإدارة العليا في جميع أنحاء المؤسسة؛

- الهيكل التنظيمي والوظائف والسياسات والعمليات الرئيسية، حيث يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة المستويات الإدارية وخطوط الاتصال الأفقي والعمودي، وصلاحيات اتخاذ القرارات ومسؤولية تنفيذها؛

- تشكيل فرق العمل وتكامل ممارسات المؤسسة مع استراتيجيتها وسياساتها وأهدافها وتوجهاتها المتمثلة في الالتزام بالمبادئ الأساسية التالية:

\* **السلوك الأخلاقي:** تعمل المؤسسة بموجبه على تطوير وتشجيع الممارسات الأخلاقية المتعلقة بالتعامل مع الأطراف ذات المصلحة داخل المؤسسة وخارجها؛

\* **احترام القوانين الدولية والتشريعات والمرايم القانونية المحلية:** تلتزم المؤسسة بجميع القوانين واللوائح النافذة المحلية والدولية المكتوبة والمعلنة والمنفذة طبقاً لإجراءات راسخة ومحددة، كما تحترم المؤسسة الاتفاقيات الدولية والحكومية واللوائح التنفيذية والإعلانات والمواثيق والقرارات والخطوط الإرشادية عند القيام بتطوير سياساتها وممارستها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة بها؛

\* **احترام الأطراف ذات المصلحة:** تقرر المؤسسة وتتقبل أن هناك تنوعاً في مصالح الأطراف ذات العلاقة بها وفي أنشطتها ومنتجاتها الرئيسة وغيرها من العناصر التي قد تؤثر على الأطراف ذات المصلحة بها؛

\* **المساءلة:** تكشف المؤسسة بشكل منتظم للجهات الرسمية والسلطات القانونية والأطراف ذات المصلحة بطريقة واضحة وحيادية وأمنية وعلى حد ملائم للسياسات والقرارات والإجراءات التصحيحية التي تتحمل مسؤوليتها بشكل مباشر، وتوضح الآثار المتوقعة لكل ما سبق على الرفاهية المجتمعية وعلى التنمية المستدامة؛

\* **احترام الحقوق الأساسية للإنسان:** تنفذ المؤسسة السياسات والممارسات التي من شأنها احترام حقوق الإنسان ضمن مجال تأثيرها.

### المطلب الثاني: تحديد الأهداف الاستراتيجية لمؤسسة الإسمنت SCAEK

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجراها الباحث بمؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة، وبعد التعرف على الاستراتيجية العامة للمؤسسة، تم ترجمة هذه الأخيرة إلى أهداف استراتيجية بالنسبة لكل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والمتمثلة في البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، والبعد البيئي والاجتماعي، ومن ثم بناء نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة وتحليله للخروج بتقييم شامل ومستدام للأداء على اعتبار أن المؤسسة تركز فقط على الجانب المالي في تقييم أدائها.

ولبلوغ مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة لهذه الأهداف ينبغي تحديد قيمة مستهدفة كمعيار للتقييم، حيث تم الحصول على هذه القيم المستهدفة أو المتوقعة من وثائق المؤسسة (الموازنات التقديرية) والمقابلات مع المسؤولين.

### الفرع الأول: الأهداف الاستراتيجية للبعد المالي والعملاء

#### 1-الأهداف الاستراتيجية للبعد المالي

يعتبر البعد المالي بعدا مهما في المؤسسة باعتباره يعكس الصورة الفعلية بنجاح المؤسسة وتطورها، لذلك يعد تحسين الأداء المالي من أهم أهداف المؤسسة لأنه يعكس النجاح الحاصل في الأبعاد الأخرى. ومن أهم الاهداف الاستراتيجية للبعد المالي ما يلي:

-تحسين المردودية المالية: من أجل تحديد درجة تحقيق المؤسسة لهذا الهدف، نعتد على مؤشر المردودية المالية والذي يعبر عن ربحية كل دينار مستثمر من الأموال الخاصة للمؤسسة، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل المردودية المالية} = 100. \left( \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} \right)$$

-الاستغلال الأمثل للأصول: يهدف إلى قياس مدى قدرة المؤسسة على استغلال الأصول المتاحة من خلال معدل دوران الأصول، بغرض تحديد مدى استغلال المؤسسة لأصولها بغرض الرفع من المبيعات ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الأصول} = 100. \left( \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}} \right)$$

-زيادة الربحية: يعتبر مؤشر الربحية من أهم النسب المستخدمة كونه يعبر عن قدرة المؤسسة في تحقيق الربح مقابل كل دينار من المبيعات وبالتالي يعكس قدرة المؤسسة على التحكم في التكاليف، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل هامش الربح} = 100. \left( \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{صافي المبيعات}} \right)$$

-تعظيم العائد على الاستثمار: يتم الاعتماد على مؤشر معدل العائد على الاستثمار والذي يقيس ربحية الدينار المستثمر من أصول المؤسسة حيث أن:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = 100. \left( \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{إجمالي الأصول}} \right)$$

-تخفيض التكاليف: يعتبر مؤشر تكلفة إنتاج الطن الواحد من الإسمنت من المؤشرات الهامة التي توضح مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها فتكلفة إنتاج الطن الواحد من الإسمنت = (تكلفة الإنتاج الاجمالية / حجم الإنتاج) وللتأكد من مدى تحكم المؤسسة فيا لبعده المالي وبالرجوع إلى معطيات المؤسسة الخاصة بالسنتين الماليتين 2015 و2016 وبالمقارنة مع ما كان مسطرا من قبل المؤسسة يتضح ما يلي:

الجدول رقم (72): تطور مؤشرات البعد المالي الوحدة: ألف دج

2016		2015		السنة
المتوقع	الفعلي	المتوقع	الفعلي	البيان
3156804	3753518	2655302	3207772	نتيجة الدورة الصافية
25478644	23773962	19699486	21656093	الأموال الخاصة
12.39	15.78	13.47	14.81	معدل المردودية المالية
7191319	8816008	6861614	8453845	صافي المبيعات
65798910	49305659	23755967	38401572	إجمالي الأصول
10.92	17.88	28.88	22.01	معدل دوران الأصول
31.41	42.57	38.69	37.94	معدل هامش الربح
4.80	7.61	11.17	8.35	معدل العائد على الاستثمار
3150000	3595158	3333000	3548716	تكاليف الإنتاج الإجمالية
1050000	1370106	1100.000	1320207	حجم الإنتاج (الطن)
3.000	2.624	3.030	2.688	تكلفة إنتاج الطن الواحد(دج)

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على تقارير المؤسسة

انطلاقا من المعطيات المدرجة في الجدول يتضح أن المؤسسة استطاعت سنة 2015 تحقيق معدل مردودية مالية 14.81% وهي أكبر من المعدل المتوقع لهذه السنة (13.47%)، وهو يعتبر مؤشر إيجابي يدل عن استغلال المؤسسة لأموالها الخاصة حيث أن الدينار المستثمر من الأموال الخاصة حقق نتيجة صافية 14.81 دج، أما في سنة 2016 فقد ارتفع إلى 15.78% وهو مؤشر ملائم مقارنة بالمتوقع والذي يرجع إلى ارتفاع النتيجة الصافية مقارنة بالأموال الخاصة للمؤسسة.

فيما يخص المعدل الفعلي لدوران الأصول والذي بلغ نسبة 22.01 % فكان أقل من المتوقع في سنة 2015 بسبب الارتفاع غير المتناسب للمبيعات مقارنة بالارتفاع المسجل للأصول، أما في سنة 2016 فقد انخفض مقارنة بمعدل 2015 رغم أن المعدل كان أكبر من المتوقع، وهذا راجع لزيادة حجم الأصول دون أن ينعكس ذلك على المبيعات نتيجة إطلاق المؤسسة لمشروع الخط الإنتاجي الثاني خلال 2016 والذي لم يبدأ تشغيله إلا في افريل 2017 ما انعكس على قيمة الأصول التي ارتفعت بشكل كبير مقارنة بالمبيعات المحققة.

بالنسبة لمعدل هامش الربح فكان أقل من المتوقع في سنة 2015 فالزيادة المسجلة للمبيعات عن المتوقع لم تصاحبها نفس الزيادة في النتيجة الصافية نتيجة ارتفاع المصاريف الموافقة لها، في حين ارتفع هذا الهامش سنة 2016 مقارنة بالمتوقع حيث حققت المؤسسة زيادة في معدل هامش الربح وصل إلى 11 % مما يوضح قدرة



## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

المؤسسة على زيادة قيمة النتيجة الصافية من المبيعات، وهذا راجع لتحسن المؤسسة في مجال التحكم في تكاليف الإنتاج.

فيما يتعلق بمعدل العائد على الاستثمار فقد انخفض في 2015 مقارنة بما كان متوقعا نتيجة لنفس الأسباب المتعلقة بالمؤشرين السابقين، كما واصل في الانخفاض حتى في سنة 2016 ليصل الى 7.61 % وهو يبين انخفاض ربحية الدينار المستثمر من أصول المؤسسة، والذي يرجع بالأساس الى الاستثمارات الجديدة للمؤسسة والتي لن تظهر نتائجها إلا في سنة 2017.

أما بخصوص تكاليف الإنتاج فإن المؤسسة محل الدراسة استطاعت تقليل تكلفة انتاج الطن الواحد من الإسمنت بنسبة

2.38 % سنة 2016 مقارنة بـ 2015 وهذا راجع لمجهودات المؤسسة في مجال القضاء على بعض مصادر الهدر في المواد الأولية والطاقة وهذا نتيجة لأدوات الرقابة المستخدمة من طرف مسيري المؤسسة لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة.

### 2- الأهداف الاستراتيجية لبعده العملاء:

ركزت بطاقة الأداء المتوازن على بعده العملاء باعتباره ذو أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، فحتى لو كانت الوضعية المالية للمؤسسة جيدة فإن تراجع هذا البعد يعتبر مقياس للخطر الاستراتيجي، ومن أهم الأهداف الاستراتيجية لهذا البعد:

#### -تحسين الحصة السوقية:

تحدد الحصة السوقية بنسبة مبيعات المؤسسة مقارنة بالمبيعات الإجمالية في القطاع، كما يمكن قياس مدى تحسن الحصة السوقية بمعدل النمو او الزيادة في حجم مبيعات المؤسسة والذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل النمو في حجم المبيعات} = \left( \frac{\text{رقم الأعمال للسنة (ن)}}{\text{رقم الأعمال للسنة (ن-1)}} \right)$$

#### -زيادة درجة الاحتفاظ بالعملاء:

ويقاس بمعدل احتفاظ المؤسسة بالعملاء بشكل مستمر وبمدى قدرتها على كسب عملاء جدد حيث يستخدم في هذا المجال عدة مؤشرات منها:

-معدل تطور عدد العملاء والذي يحسب بالمعادلة التالية:

$$\left( \frac{\text{عدد عملاء السنة (ن)}}{\text{عدد عملاء السنة (ن-1)}} \right) = \text{معدل تطور عدد العملاء}$$

- معدل شكاوى العملاء والذي يحسب بالمعادلة التالية:

$$100. \left( \frac{\text{عدد شكاوى العملاء}}{\text{إجمالي الطلبات}} \right) = \text{معدل شكاوى العملاء}$$

-الرفع من مستوى رضا العملاء:

بغرض قياس قدرة المؤسسة على تحقيق رضا العميل، يتم الاعتماد على عدة مؤشرات أهمها، مؤشر التسليم في الوقت المحدد، مؤشر وقت الانتظار (لتزويد الشاحنات بالإسمنت)، وهي مؤشرات تتعلق باحترام المواعيد التي ينعكس أثرها على جانب الرضا بالإضافة إلى مؤشر عدد الزبائن الجدد الذي يعبر على اقبال المزيد من الزبائن على منتوجات المؤسسة وهو يعكس بالتالي جانب الرضى لدى العملاء، حيث يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{عدد الزبائن الجدد} = \text{عدد الزبائن للسنة (ن + 1)} - \text{عدد الزبائن للسنة (ن)}$$

ولمعرفة مدى اهتمام المؤسسة ببعدها للعملاء، وبناء على معطيات المؤسسة تحصلنا على النتائج المدرجة في الجدول التالي:

الجدول (73): مؤشرات بعد العملاء لمؤسسة SCAEK

2016		2015		السنة
المتوقع	الفعلي	المتوقع	الفعلي	البيان
1050000	1370106	1100.000	1320207	حجم المبيعات (طن)
0.95	1.03	1.1	1.007	معدل نمو المبيعات %
3000	3037	2497	2455	عدد العملاء
120.14+	123.7 +	97.15	95.19	معدل نمو العملاء %
503+	582+	73-	124-	عدد الزبائن الجدد
140	183	150	197	عدد الشكاوى
% 4.66	% 6	% 6	% 8	معدل شكاوى العملاء %

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على تقارير المؤسسة

يتضح من خلال الجدول ارتفاع معدل نمو المبيعات بمعدل 1 % في 2015 مقارنة بمعدل متوقع 1.1%، ثم ارتفع إلى 1.03% في 2016، وهذا راجع الى الطلب المتزايد على الإسمنت من نوع CRS والذي ينتج حسب الطلب واستغلال المؤسسة للطاقة المتاحة (تحقيق مستوى انتاج قياسي)، مما ادى الى زيادة حصة المؤسسة من سوق

الإسمنت. كما أن عدد عملاء المؤسسة ارتفع بشكل ملحوظ خلال 2016 مع انخفاض في معدل الشكاوى والذي يرجع لسياسة المؤسسة الساعية لإرضاء الزبائن، حيث تعتمد المؤسسة للاتصال بزبائنها ومعرفة انشغالهم من خلال توزيع استمارة بشكل دوري ثم تحليلها لتدارك النقائص، وهو ما يفسر احتفاظ المؤسسة بزبائنها وتحقيق رضاهم وبالتالي زيادة عددهم.

### الفرع الثاني: الاهداف الاستراتيجية لبعده العمليات الداخلية

تعتبر العمليات الداخلية هي جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تميز المؤسسة عن غيرها من المؤسسات، حيث يتم من خلالها تلبية حاجات العملاء وغايات وأهداف المساهمين. ومن أهم الأهداف الاستراتيجية لهذا البعد ما يلي:

- الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية: بغرض قياس هذا الهدف يتم الاعتماد على مؤشر معدل الطاقة المستغلة والذي يحسب بالعلاقة التالية: معدل الطاقة المستغلة = الطاقة الإنتاجية الفعلية / الطاقة الإنتاجية المتوقعة

$$\text{معدل الطاقة المستغلة} = \left( \frac{\text{الطاقة الإنتاجية الفعلية}}{\text{الطاقة الإنتاجية المتوقعة}} \right)$$

### -التسيير الأمثل للمخزون

بغرض تقييم هذا الهدف يتم الاعتماد على معدل دوران المخزون والذي يبين مدى قدرة المؤسسة محل الدراسة على إدارة أصولها من المخزونات والذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \left( \frac{\text{قيمة المبيعات}}{\text{متوسط قيمة المخزون}} \right)$$

-التحسين المستمر للجودة: يعتبر هذا الهدف من أهم الأهداف الاستراتيجية للتصنيع لغرض تحسين الجودة يتم استخدام مؤشر نسبة الوحدات المعابة وذلك وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{نسبة الوحدات المعابة} = 100. \left( \frac{\text{عدد الوحدات المعابة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}} \right)$$

- تحسين إنتاجية العامل: وتحسب هذه النسبة بقسمة عدد الوحدات المنتجة إلى إجمالي العمال، حيث يعبر عنه بالعلاقة التالية: معدل إنتاجية العامل = عدد الوحدات المنتجة / عدد العمال الإجمالي

$$\text{معدل إنتاجية العامل} = \left( \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{عدد العمال الاجمالي}} \right)$$

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

- كفاءة عملية الصيانة: بغرض تحقيق هدف تحسين كفاءة عملية الصيانة، يمكن الاعتماد على مؤشر نصيب الطن الواحد المنتج من الإسمنت من تكاليف الصيانة والذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\left( \frac{\text{تكاليف الصيانة}}{\text{حجم الانتاج الاجمالي}} \right) = \text{نصيب الطن من تكاليف الصيانة}$$

وبالاعتماد على معطيات المؤسسة تم حساب هذه المؤشرات وتوضيحها في الجدول التالي:

جدول رقم (74): مؤشرات بعد العمليات الداخلية الوحدة: ألف دج

2016		2015		السنة
الفعلي	المتوقع	الفعلي	المتوقع	البيان
1370106	1050000	1320207	1100.000	الطاقة الإنتاجية (طن)
130.48	100	120.01	100	معدل الطاقة المستغلة %
8816008	7191319	8453845	6861614	صافي المبيعات
42719	40000	57437	50000	متوسط قيمة المخزون
206.37	179.78	147.18	137.23	معدل دوران المخزون
0.124	0.1	0.119	0.1	نسبة الوحدات المعيبة %
1370106	1050000	1320207	1100000	حجم الإنتاج من الإسمنت
489	440	455	423	عدد العمال الإجمالي
2801.85	2386.36	2901.55	2600.43	معدل إنتاجية العامل (طن للعامل)
92343	92867	111169	42667	تكاليف الصيانة
67.39	88.44	84.20	38.78	تكلفة الصيانة للطن المنتج (دج)

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ من الجدول أن المؤسسة حققت معدل مرتفع في معدل الطاقة الإنتاجية المستغلة مقارنة بالمستهدف، وهذا يعكس اهتمام المؤسسة بتطوير العملية الإنتاجية والعمل على حسن استغلال الإمكانيات الإنتاجية المتاحة. معدل دوران المخزون جد مرتفع نتيجة للطلب المتزايد على الإسمنت حيث أن كل ما ينتج يباع، وهذا مؤشر على عدم قدرة المؤسسة على تغطية الطلب على المنتج وبالتالي تضييع فرص البيع. لذلك قامت المؤسسة بإنجاز خط انتاجي ثاني لتغطية الطلب على هذه المادة الاستراتيجية.

كما أن نسبة الوحدات المعيبة هي نسبة ضئيلة جدا وهو مؤشر على تحسين الجودة في المؤسسة، إذ يتميز منتج الإسمنت للمؤسسة محل الدراسة بالجودة حيث حازت المؤسسة على شهادة ISO 9001 و ISO 14001. من خلال الجدول نلاحظ انخفاض إنتاجية العامل في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا راجع للزيادة في عدد العمال الغير مؤهلين نتيجة لاعتماد المؤسسة على العمالة المؤقتة نظرا لخروج عدد كبير من العمال إلى التقاعد،

حيث انتقل العدد الإجمالي للعمال من 455 في 2015 إلى 489 عامل في 2016 وذلك لتلبية حاجيات الخط الثاني، كما ارتفع عدد العمال المؤقتين في هذه السنة إلى 160 عامل من أصل 489 أي بمعدل 32.71%، في حين كان عدد العمال المؤقتين في 2014 عاملين فقط من بين 404 عامل. الامر الذي يتطلب معالجة هذا الخلل في العمالة باعتبارها الدعامة الأساسية للأداء المتوازن.

أما بالنسبة لتكاليف الصيانة فقد انخفضت سنة 2016 بنسبة 19.96 % مقارنة بتكاليف الصيانة في 2015 وهو يعكس مساعي المؤسسة للاقتصاد في التكاليف، من خلال التحكم في العملية الإنتاجية والتقليل من الأعطال والتدخلات بصفة مستمرة هذا ما انعكس على تكاليف الصيانة التي كانت بمستوى أكبر في السنوات السابقة.

### الفرع الثالث: الاهداف الاستراتيجية لبعء التعلم والنمو

يعتبر بعء التعلم والنمو هو الأساس الذي تقوم عليه بطاقة الأداء المتوازن فهو البعء الداعم للعمليات الداخلية، حيث يركز على قابلية الأفراد للتطوير المستمر، كما يعتبر الرأس المال البشري أحد مرتكزات نجاح المؤسسة في البيئة الحالية، وتمثل الاهداف الاستراتيجية لهذا البعء في:

#### -تحسين مستوى رضا العاملين:

ولقياس مدى بلوغ المؤسسة لهذا الهدف فإنه يتم الاعتماد على مؤشر متوسط نصيب العامل من مصاريف العاملين والذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\left( \frac{\text{مصاريف العاملين الاجمالية}}{\text{عدد العمال الاجمالي}} \right) = \text{متوسط نصيب العامل من مصاريف العاملين}$$

#### -تطوير قدرات العاملين:

تعتمد المؤسسة في تطوير قدرات عاملها على التدريب والتكوين، حيث يتم الاعتماد على مؤشر متوسط نصيب العامل من تكاليف التكوين لقياس درجة اقتراب المؤسسة من تحقيق أهدافها ويحسب بالعلاقة التالية: متوسط نصيب العامل من تكاليف التكوين = تكاليف التكوين الإجمالية / عدد العمال المكونين.

$$\left( \frac{\text{مصاريف التكوين الاجمالية}}{\text{عدد العمال المكونين}} \right) = \text{متوسط نصيب العامل من مصاريف التكوين}$$

#### . توفير المناخ الملائم للعمل

لقياس وتقدير درجة توفر المؤسسة على مناخ ملائم للعمل يتم الاعتماد على مؤشر معدل دوران العمال، حيث يعكس مدى شعور العامل بالارتياح لظروف وطبيعة العمل، حيث يحسب هذا المعدل بالعلاقة التالية:

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

$$100. \left( \frac{\text{عدد العاملين تاركبي العمل}}{\text{عدد الاجمالي للعمال}} \right) = \text{معدل دوران العاملين}$$

- ضمان سلامة العمال داخل المؤسسة:

لتقييم مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق هذا الهدف يتم الاعتماد على مؤشر معدل تكرار حوادث العمل والذي يحسب وفق العلاقة التالية:

$$1000000. \left( \frac{\text{عدد حوادث العمل}}{\text{عدد ساعات العمل الفعلية}} \right) = \text{معدل تكرار حوات العمل}$$

- مستوى التأطير: يتم حساب معدل التأطير لمعرفة مدى اعتماد المؤسسة على الإطارات حيث:

$$100. \left( \frac{\text{عدد الإطارات}}{\text{عدد الاجمالي للعمال}} \right) = \text{معدل التأطير}$$

على هذا الأساس كانت نتائج مؤشرات هذا البعد في المؤسسة كما يلي:

الوحدة: ألف دج **الجدول رقم (75): مؤشرات بعد التعلم والنمو**

2016		2015		السنة
المتوقع	الفعلي	المتوقع	الفعلي	البيان
1358642	941224	1099713	671966	مصاريف العاملين الإجمالية
489	440	455	423	عدد العمال الإجمالي
2778.40	2139.14	2416.95	1588.57	نصيب العامل (دج)
31528	33450	22647	19538	تكاليف التكوين الإجمالية
774	708	868	434	عدد العمال المكونين
40.73	47.24	26.09	45.01	متوسط نصيب العامل للتكوين
52	57	44	40	عدد تاركبي العمل
10.63	12.95	9.67	9.45	معدل دوران العاملين %
6	4	5	4	عدد حوادث العمل
15456751	10000000	632439	758815	عدد ساعات العمل الإجمالي (ساعة)
0.38	0.4	7.90	5.27	معدل تكرار حوادث العمل %
112	125	119	129	عدد الإطارات
22.9	28.40	26.15	30.49	معدل التأطير %

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ من الجدول أن قيمة الأجور ارتفعت بنسبة 23.55 % في 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا راجع لزيادة عدد العمال من 455 الى 489 عامل كما مثلت الأجور في 2016 ما يقارب 21.7 % من القيمة المضافة المحققة،

في حين مثلت العلاوات نحو 62.5% من الأجور الاجمالية في 2016 و61% في 2015 أي بفارق 1.5%. كما تمكنت المؤسسة سنة 2015 من زيادة نصيب العامل من الأجور مقارنة بما كان متوقع، في حين ارتفع نصيب العامل في سنة 2016 بنسبة 76% عن المتوقع، كما ارتفع نصيب العامل بـ 14.96% مقارنة بسنة 2015. وهذا راجع الى سياسة التحفيز التي اتبعتها المؤسسة بهدف الرفع من الأداء، حيث تعمل بمبدأ زيادة الأداء يؤدي الى ارتفاع الحوافز المقدمة للعاملين من خلال ربط حجم الحوافز المدفوعة للعاملين بحجم الإنتاج والمبيعات المحقق كما تم توضيحه في المبحث السابق.

بالنسبة لمصاريف التكوين فقد حققت المؤسسة انحراف سلبي خلال سنة 2015، وهذا راجع إلى زيادة عدد المكونات الذي شكل ضعف العدد الذي كان متوقعا لكن مع زيادة أقل في الميزانية المخصصة للتكوين إذ أنفقت المؤسسة على تكوين الأفراد ما يقارب 22646700 دج أي ما يمثل 2.61% من إجمالي الأجور واستفاد من التكوين 868 عامل بتكلفة 26090 دج للفرد الواحد، ثم ارتفعت إلى مقدار 40730 دج للفرد الواحد في 2016، والملاحظ من خلال هذه الأرقام اهتمام المؤسسة بتكوين الأفراد حيث عرفت ميزانية التكوين ارتفاعا متواصلا على مدى السنوات الماضية.

أما فيما تعلق بمعدل دوران العاملين فقد ارتفع في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 وهذا راجع لارتفاع عدد المغادرين للعمل نتيجة الخروج الجماعي إلى التقاعد وهو ما أثر سلبا على هذا المؤشر، مما دفع المؤسسة إلى توظيف عمال جدد لتلبية حاجياتها من العمالة بهدف إعادة التوازن للعمالة في المؤسسة.

فيما يخص مؤشر حوادث العمل فقد تم تسجيل 17 حادث في 2014 و5 حوادث في سنة 2015 (على مستوى المحجر) وهو انخفاض ملحوظ، في حين أنه لم يتم تسجيل سوى 6 حوادث في سنة 2016 بالرغم من زيادة ساعات العمل، فانخفاض عدد حوادث العمل راجع بالأساس اتخاذ المؤسسة لتدابير السلامة المهنية وحصولها كذلك على شهادة OHSAS 18001 نسخة 2007 في سنة 2011 وذلك بتوفير الخوذات المانعة للصوت، قفازات واحذية خاصة.

كما يلاحظ انخفاض مستوى اعتماد المؤسسة على الإطارات، حيث أن معدل التأطير كان 30.44% في سنة 2014، وهذا راجع لانخفاض عدد الاطارات نتيجة الخروج الجماعي على التقاعد، وإلى زيادة العمالة التنفيذية في المؤسسة وفقا لمتطلبات الخط الإنتاجي الجديد، الامر الذي أثر على معدل التأطير بالمؤسسة، لذلك ينبغي على المؤسسة تدارك الأمر بتوظيف إطارات كفؤة لمواجهة التحديات المستقبلية لسوق الإسمنت في الجزائر.

### الفرع الرابع: الأهداف الاستراتيجية للبعد الاجتماعي والبيئي

تعتبر صناعة الإسمنت من الصناعات المسببة للتلوث البيئي، الأمر الذي يتطلب من المؤسسة اتخاذ تدابير هامة للحد من التلوث والحفاظ على البيئة، هذا بالإضافة إلى الاهتمام بالعمل المجتمعي. لذلك فإن اختيار المؤشرات المرتبطة بالجانب البيئي والاجتماعي يدخل ضمن الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث يؤدي دمج البعد البيئي والاجتماعي في بطاقة الأداء المتوازن إلى قياس وتقييم الأداء الشامل للمؤسسة، ومن أهم الأهداف الاستراتيجية لهذا البعد:

— **حماية البيئة من التلوث:** بغرض تحديد مدى تحقيق المؤسسة لهذا الهدف يتم الاعتماد على عدة مؤشرات أهمها، معدل انبعاث الغبار واستهلاك الطاقة:

**معدل انبعاث الغبار:** حسب المرسوم التنفيذي رقم 138/06 المؤرخ في 15 أفريل 2006 والذي يحدد قيمة معدل انبعاث الغبار المسموح به هو  $50 \text{ MG/NM}^3$  وبغرض التقليل من معدل انبعاث الغبار في الجو قامت مؤسسة الإسمنت بتركيب مصفاة من نوع Filtre a Manche بتكلفة قدرها 4750000 أورو مع الإشارة أنها كانت السبابة في هذا المجال، هذا بالإضافة إلى تركيب مصافي صغيرة على مستوى خط الإنتاج بغرض حجز الغبار واستهلاك أقل للطاقة.

**استهلاك الطاقة:** الاقتصاد في استهلاك الطاقة من الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث تسعى لتخفيض حصة الطن من الطاقة (ماء، غاز، كهرباء) والتي تحسب العلاقة التالية:

$$\left( \frac{\text{حجم الاستهلاك السنوي}}{\text{حجم الانتاج الاجمالي}} \right) = \text{حصة الطن من الطاقة}$$

— **تنمية المجتمع المحلي:** لتحديد مساهمة المؤسسة في التنمية الاجتماعية سوف نعتمد على مؤشر الميزانية المخصصة للنشاطات الاجتماعية والإنسانية. والجدول الموالي يبين قيمة هاته المؤشرات في المؤسسة:



الجدول رقم (76): مؤشرات البعد البيئي للمؤسسة

2016		2015		السنة
المتوقع	الفعلي	المتوقع	الفعلي	البيان
10	6	10	6	نسبة الغبار
1050000	1320207	1100000	1370106	حجم انتاج الاسمنت (طن)
140655000	182291000	148500000	184512000	حجم استهلاك الكهرباء KW/H
135	138.07	135	134.67	المعدل
105000	226585.7	132000	266017	حجم استهلاك الماء (M <sup>3</sup> )
0.12	0.171	0.120	0.19	المعدل
86175850	110946333	103230000	109669432	حجم استهلاك الغاز (Nm <sup>3</sup> )
111.00	84.03	93.84	100.42	المعدل
7000000	7700000	7000000	7950000	الميزانية الاجتماعية (دج)

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على تقارير المؤسسة

الملاحظ أن معدل انبعاث الغبار الناتج عن نشاط المؤسسة يقل عن المستوى المسموح به بيئيا وهو يعتبر مؤشر جيد على محافظة المؤسسة على البيئة، وهذا من النتائج الإيجابية الناتجة عن تركيب المصافي المشار إليها آنفا. أما فيما يتعلق باستهلاك المياه فمن خلال الجدول نلاحظ ارتفاع في استهلاك الماء والغاز في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015، هذا الارتفاع يمكن ارجاعه إلى استهلاك الخط الثاني للإنتاج. بالنسبة للكهرباء هناك انخفاض لمعدل استهلاك الكهرباء للطن المنتج من الاسمنت، لذلك على المؤسسة بذل جهود أكبر للاقتصاد في الطاقة (الماء والغاز). كما أن اهتمام المؤسسة بتدعيم مؤسسات المجتمع المدني في ارتفاع واضح، حيث تدعم المؤسسة النوادي الرياضية ومؤسسات المجتمع المدني (تزويدها بمادة الاسمنت مجانا)، هذا بالإضافة الى تدعيم جمعية مرضى الربو والحساسية.

المطلب الثالث: بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة

الفرع الأول: الخريطة الاستراتيجية للمؤسسة

من خلال علاقة السببية التي تربط بين مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن، يعد بعد التعلم والنمو هو الركيزة الأساسية لأنه مرتبط بالعنصر البشري في المؤسسة وبالتالي فتطور قدرات العاملين وضمان سلامتهم وخلق مناخ ملائم للعمل يزيد من مستوى رضاهم ويحقق تحسن في كفاءة العمالة، حيث تصبح قادرة على التحكم في العمليات الداخلية عن طريق الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية، مع التحكم المستمر في مستويات الجودة، ومنه الحفاظ على البيئة بما ينعكس على تنمية المجتمع المحلي.

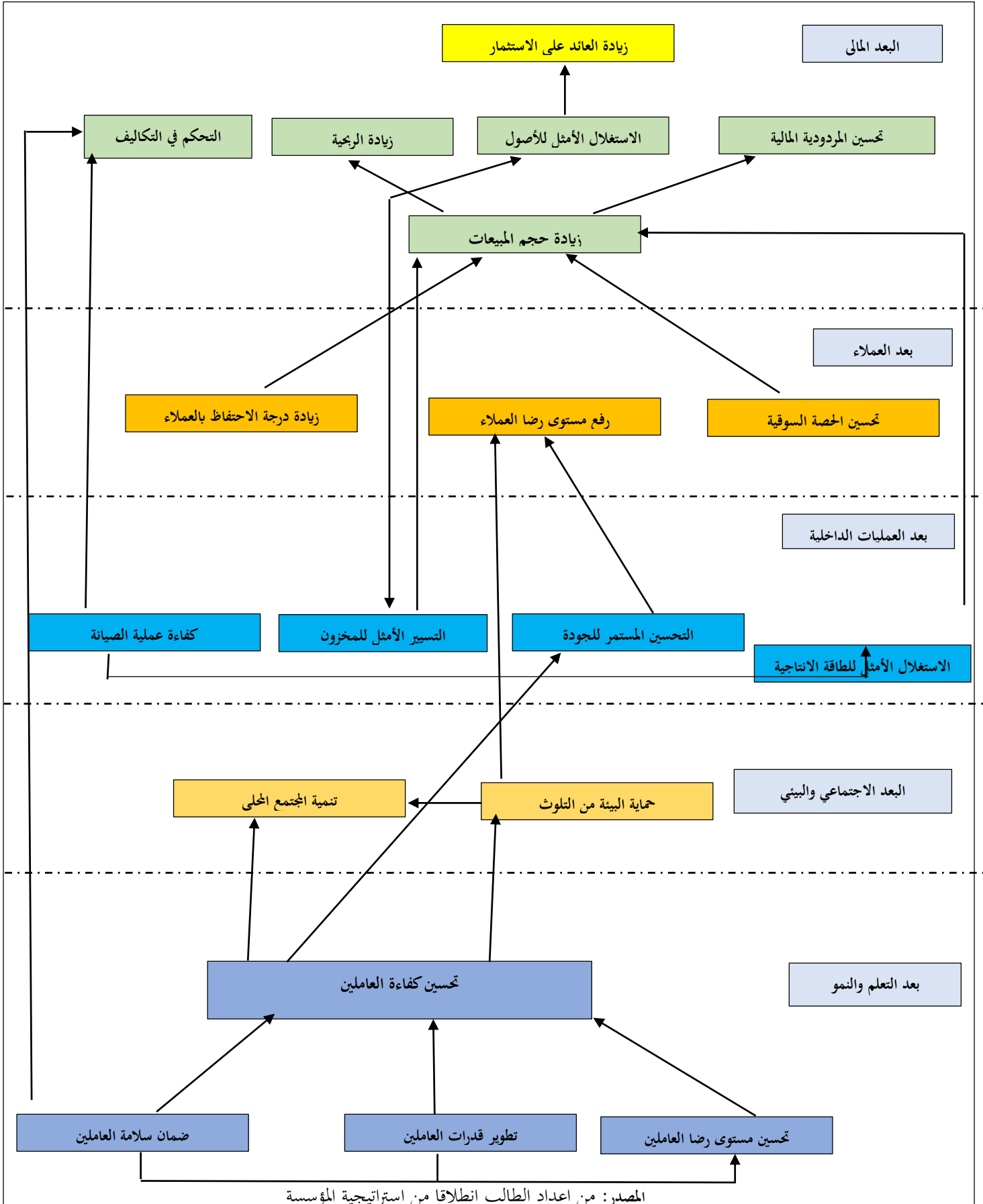
## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

هذه العوامل مجتمعة تؤدي الى الرفع من مستوى الرضا لدى العملاء (بعد العملاء) الذي ينعكس بالضرورة على زيادة المبيعات.

ومنه فإن تحسين رضا العملاء هو العامل الاساسي الذي يؤثر إيجابا على البعد المالي للمؤسسة عن طريق تحسين المردودية وزيادة الربحية هذا بالإضافة إلى الاستغلال الأمثل للأصول وبالتالي زيادة العائد على الاستثمار وهو الهدف المالي للمؤسسة.

وعلى هذا الأساس يمكن اقتراح الخريطة الاستراتيجية للمؤسسة محل الدراسة من خلال ابراز العلاقة السببية بين المحاور الخمسة التي تخدم الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة في صفحة واحدة تربط بينها أسهم العلاقة السببية التي تبدأ من الأسفل الى الأعلى، والممثلة في الشكل التالي:

الشكل رقم (30): الخريطة الاستراتيجية للمؤسسة



### الفرع الثاني: تصميم نموذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة

بناء على ما تقدم يمكن وضع نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة الإسمنت بعين لكبيرة، يعكس رسالة ورؤية المؤسسة وكذا استراتيجيتها من خلال مجموعة من الأهداف تتعلق بالأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن، حيث تم ربط كل محور بمجموعة من المؤشرات حيث اعتبر كابلان ونورتن أن عددها يجب أن يكون محدودا ويتراوح بين 20 و25 مؤشر حتى يتمكن المسيرين من التحكم في الأداء وتجنب كثرة المؤشرات التي قد تجعل عملية المتابعة للأداء أكثر صعوبة وتشتت.

كما أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يقتضي إعطاء أوزان لجميع أبعاد البطاقة، حيث تختلف هذه الأوزان حسب أهمية كل بعد بالنسبة للمؤسسة وقد تم إعطاء الأوزان التالية للأبعاد الأربعة للمؤسسة محل الدراسة 25% للبعد المالي، 20% للبعد العملاء، و25% للبعد العمليات الداخلية، و20% للبعد التعلم والنمو، و10% للبعد البيئي والاجتماعي وهذا على أساس الأهمية التي توليها المؤسسة لكل بعد وتركيزها بالأساس على الجانب المالي والإنتاجي ثم على العملاء والعمال ثم على الجانب البيئي والاجتماعي.

كما يعتمد بناء بطاقة الأداء المتوازن على تحديد المفاهيم التالية:

- القيم المستهدفة: تمثل الأهداف المسطرة والمنشود تحقيقها من طرف المؤسسة.
- النتائج الفعلية: وتعبّر عما حققته المؤسسة فعليا.
- النتائج النهائية: وتتمثل في المقارنة ما بين النتائج الفعلية والقيم المستهدفة وتحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة النهائية = (النتيجة الفعلية . الوزن) / (القيمة المستهدفة)

$$\left( \frac{\text{النتيجة الفعلية . الوزن}}{\text{القيمة المستهدفة}} \right) = \text{النتيجة النهائية}$$

ويتم استخدام هذه العلاقة في حالة ما إذا كان ارتفاع المؤشر يعبر عن حالة إيجابية للمؤسسة أما إذا كان انخفاض المؤشر هو الجانب الإيجابي للمؤسسة مثل مؤشر معدل تكرار حوادث العمل. فإن العلاقة تصبح:

$$\left( \frac{\text{القيمة المستهدفة . الوزن}}{\text{النتيجة الفعلية}} \right) = \text{النتيجة النهائية}$$

ويتم تطبيق هذا المبدأ على كل المؤشرات التي تتميز بنفس الخاصية.

فإن هذه النتائج تعبر عن الوضعيات الثلاثة التالية:

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

- حالة حرجة جدا: وهي الحالة الأقل من المستهدف وهي تعبر عن وضعية خطيرة للمؤشر.
  - حالة غير حرجة: لكن هي أقل من المستهدف وهي تعبر عن النتيجة المتوسطة للمؤشر.
  - حالة جيدة: وهي الحالة التي تكون في حدود أو أعلى من المستهدف وتعبر عن وضعية جيدة للمؤشر.
- وبناء على هذه الشروط يمكن توضيح بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الإسمنت في الجدول التالي:

الجدول رقم (77) النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة SCAEK

النتيجة النهائية		النتيجة المنجزة		الغاية		الوزن	المؤشرات	المحاور
2016	2015	2016	2015	2016	2015			
6.36	5.49	%15.78	%14.81	% 12.39	13.47	% 5	معدل المردودية المالية	المحور المالي
8.18	3.81	% 17.88	% 22.01	%10.92	28.88	% 5	معدل دوران الاصول	
6.77	4.90	%42.57	% 37.94	% 31.41	38.69	% 5	معدل هامش الربح	
7.92	3.73	%7.61	% 8.35	% 4.80	%11.17	% 5	معدل ع على الاستثمار	
7.71	5.63	دج2624	دج2688	دج3000	دج3030	% 5	كلفة الطن من الإسمنت	
<b>36.94</b>	<b>23.56</b>					<b>%25</b>	أداء المحور المالي	
%5.42	%4.57	%1.03	%1.007	%0.95	%1.1	5%	معدل نمو المبيعات	محور العملاء
3.88	3.75	% 6	% 8	%4.66	%6	5%	معدل شكاوى العمال	
5.14	4.89	123.7+	95.19	%120.14	% 97.15	5%	معدل نمو العملاء	
5.78	8.49	582+	124-	503+	73-	5%	عدد الزبائن الجدد	
<b>20.22</b>	<b>21.7</b>					<b>20%</b>	أداء محور العملاء	
6.52	6.00	130.48	120.01	100	100	5%	معدل الطاقة المستغلة	محور العمليات الداخلية
5.73	5.36	206.37	147.18	179.78	137.23	5%	معدل دوران المخزون	
4.03	%4.20	0.124	0.119	0.1	0.1	5%	نسبة الوحدات المعابة	
5.87	5.57	2801.85	2901.55	2386.36	دج2600.43	5%	إنتاجية العامل (دج)	
6.56	2.30	دج67.39	دج84.20	88.44	38.78	5%	تكاليف الصيانة دج للطن	
<b>28.71</b>	<b>23.43</b>					<b>25%</b>	أداء م العمليات الداخلية	
7.04%	6.08%	2778.40	2416.95	2139.14	1588.57	4%	نصيب العامل من مصاريف العاملين(دج)	محور التعلم والنمو
3.38%	2.31%	40.73	26.09	47.24	45.01	4%	تكاليف التكوين للعامل (ألف دج)	
4.87	3.90	%10.63	%9.67	12.95	9.45	4%	معدل دوران العمال	

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

4.21	2.66	0.38	7.90	0.4	5.27	4%	معدل تكرار حوادث العمل	
3.22	3.43	22.90	26.15	%28.40	%30.49	4%	معدل التأطير	
<b>22.72</b>	<b>18.38</b>					<b>20%</b>	أداء محور التعلم والنمو	
3.33	3.33	6	6	10	10	2%	معدل انبعاث الغبار	محور المجتمع والبيئة
2.21%	2.23%	100.42	84.03	111	93.84	2 %	معدل استهلاك الغاز	
2.00%	1.95%	134.67	138.07	135	135	2%	معدل استهلاك الكهرباء	
1.26%	1.40%	0.19	0.171	0.12	0.12	2%	معدل استهلاك الماء	
2.27	2.2	7950000	7700000	7000000	7000000	%2	الأموال المخصصة للمجتمع	
<b>11.07</b>	<b>11.11</b>					<b>%10</b>	أداء م المجتمع والبيئة	
<b>119.66</b>	<b>98.18</b>					<b>100%</b>	الأداء الكلي	

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على الجداول السابقة

من خلال بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة يتضح أداء المحاور الأساسية المكونة لها كالتالي:

**المحور المالي:** بالنسبة للأداء المالي فقد كان مقبولا في 2015 حيث استطاعت المؤسسة تحقيق نسبة 98.18% من الأهداف المسطرة نتيجة ارتفاع أصول المؤسسة بمستوى لا يتناسب مع النتائج المحققة، كون المؤسسة لم تبدأ في هذه الفترة باستغلال الخط الإنتاجي الجديد، ومع هذا شهد هذا المحور تحسنا في 2016 وبأداء جيد، نتيجة لارتفاع المبيعات والأرباح حيث استطاعت المؤسسة تحقيق رقم قياسي، بالإضافة الى انخفاض تكاليف الإنتاج ما انعكس على الأداء المالي.

**محور العملاء:** حققت المؤسسة أداء جيدا، نظرا لارتفاع مبيعات المؤسسة وارتفاع عدد زبائنها وهذا يعكس الاهتمام بزيادة الحصة السوقية للمؤسسة وتحقيق رضا العملاء الذي يبقى متوسطا والذي انعكس من خلال شكاوى العملاء، الأمر الذي يتطلب المزيد من الجهود للاحتفاظ بزبائنها والعمل على الحصول على زبائن جدد.

**محور العمليات الداخلية:** النتائج أظهرت أداء جيد في 2016 مقارنة بالأداء المقبول في 2015 وهذا نتيجة تحسن في مؤشر تكاليف الصيانة وارتفاع الإنتاجية العامل وكذا الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية، وهذا نتيجة للأهمية الكبيرة التي توليها المؤسسة للتحكم في العملية الإنتاجية وتطويرها ومتابعة كل تفاصيلها، وهو ما انعكس على مستوى الأداء.

**محور التعلم والنمو:** اهتمام المؤسسة بتكوين العاملين واعتمادها على سياسة التحفيز، وكذا العمل على تقليل حوادث العمل من خلال اتخاذ تدابير السلامة المهنية انعكس بالإيجاب على هذا المحور حيث اظهر تحسنا في 2016

## الفصل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة لمؤسسة SCAEK

مقارنة ب 2015 بالرغم من انخفاض مستوى التآطير بالمؤسسة وهو الهدف الذي ينبغي التركيز عليه في المبادرات المستقبلية.

**محور البيئة والمجتمع:** الجهود المبذولة من طرف المؤسسة للحفاظ على البيئة باستعمال مصافي لتفادي تلويث الجو بالغبار الناتج عن نشاط المؤسسة انعكس على محور البيئة، وكذلك تخفيض استهلاك الطاقة مقارنة بالتوقعات، حيث تحسن مؤشر استغلال الطاقة ماعدا مؤشر الماء الذي بقي اقل من المستوى المطلوب الأمر الذي يتطلب اتخاذ التدابير اللازمة لمعالجة هذا الخلل.

### خلاصة الفصل الخامس

من خلال هذا الفصل تم التطرق لمؤشرات الأداء الاقتصادي باعتبار ان الأداء الاقتصادي في مؤسسة الإسمنت SCAEK يكتسي الاهمية الكبرى، وهو يعبر عن مختلف الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة والتي تدخل ضمن مؤشرات الأداء الاقتصادي في إطار التنمية المستدامة والتي تسمح بقياس الاسهامات الاقتصادية للمؤسسة لقياس مدى مراعاتها للتنمية المستدامة، بالاعتماد على المؤشرات الاقتصادية المتمثلة في الحصة السوقية للمؤسسة، مدى تطور مبيعاتها والقيمة المضافة والارباح المحققة، ومقارنتها مع تطور تكاليف المؤسسة، هذا بالإضافة إلى مؤشرات تتعلق بتطور مؤشرات تعكس علاقة المؤسسة من الأطراف الخارجية ذات المصلحة والمتمثلة في العملاء والموردين والسلطات العمومية.

وبغرض تقييم الأداء البيئي للمؤسسة تم الاعتماد على أهم المؤشرات البيئية التي تبرز مدى اهتمام المؤسسة بالجانب البيئي، ومن اهم هذه المؤشرات تطور استهلاك الطاقة (كهرباء، ماء، غاز) وتطور انبعاث الغبار في الجو، هذا بالإضافة إلى مؤشرات تتعلق بمعالجة مختلف النفايات الصناعية إلى جانب الاهتمام بالمساحات الخضراء وما نتج عن هذه الاهتمامات البيئية من تكاليف وايرادات، كانت على العموم في صالح الجانب المالي للمؤسسة، ما يعكس أداء بيئي إيجابي.

أما فيما يتعلق بتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة تم الاعتماد على العديد من المؤشرات التي تعكس اهتمام المؤسسة بأهم طرف من الأطراف الداخلية ذات المصلحة وهي عمالة المؤسسة، أهمها مؤشر تطور عمالة المؤسسة ومستويات الأجور ومدى اهتمام المؤسسة بتكوين وتدريب العمال، ومؤشرات الصحة والسلامة المهنية التي تنعكس من خلال معدلات حوادث العمل والأمراض الناتجة عن التلوث، حيث كان الأداء الاجتماعي للمؤسسة إيجابي عموماً ينعكس من خلال التطور الإيجابي لكل المؤشرات الاجتماعية المعتمدة.

وأخيراً اقترح الخريطة الاستراتيجية ونموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة محل الدراسة من خلال اعتماد أهم المؤشرات التي تعكس الاتجاه الاستراتيجي للمؤسسة وتقييم أداء المؤسسة على أساسها ليكون شامل لكل ابعاد التنمية المستدامة.



الخاتمة العامة

من خلال هذا البحث وانطلاقاً من الإشكالية المطروحة في بداية البحث وهي "تعتبر مراقبة التسيير من الأدوات الفعالة لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية في مختلف نشاطاتها بما يتلاءم والأهداف المسطرة على المدى القصير والمتوسط والطويل الأجل من خلال توسيع رؤيتها للنشاط والمحيط للوصول إلى مراقبة تسيير مستدامة تعمل على تحقيق تنمية مستدامة للمؤسسة"، تم دراسة دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وتوجيهها لتحقيق التنمية المستدامة عموماً، حيث تم التطرق في البداية إلى التنمية المستدامة عموماً مع التركيز على ادماج التنمية المستدامة على مستوى المؤسسة، والمفاهيم المرتبطة بها والمتمثلة في المسؤولية الاجتماعية والحوكمة، ثم الانتقال إلى مراقبة التسيير كأداة للتقييم وتحسين الأداء، مع إبراز أهم الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة التي اهتمت بتقييم الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي معاً، وفي مرحلة ثالثة تم التركيز على الأسس الثلاثة لتقييم الأداء الشامل والمستدام والمؤشرات المعتمدة للقياس، بالإضافة إلى أهم المعايير والمواصفات بغرض الوصول بالمؤسسة لتحقيق التنمية المستدامة.

وبناء على ما ورد في الجانب النظري تم اسقاط المفاهيم النظرية على مؤسسة تتميز باهتمامها بمجالات التنمية المستدامة واهتمامها بتطبيق أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء كخطوة جديدة وهي مؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة، حيث تم التطرق لوظيفة مراقبة التسيير في هذه المؤسسة والأدوات المستخدمة في الرقابة وتصحيح الأداء، بالإضافة إلى تقييم أداء المؤسسة الاقتصادي والاجتماعي والبيئي من خلال أهم المؤشرات المعتمدة والتي تم توضيحها وإبراز أهميتها بالتفصيل في الجانب النظري ثم في نهاية الدراسة اقتراح خريطة استراتيجية و نموذج لبطاقة الأداء المتوازن بما يخدم استراتيجية المؤسسة والتي تم ترجمتها إلى مؤشرات متكاملة ومحدودة العدد لتسهيل عملية المتابعة، تشمل الجوانب المالية وغير المالية لتقييم ومراقبة الأداء الشامل والمستدام للمؤسسة محل الدراسة.

وكنتيجة أساسية لما ورد في الجانب النظري والتطبيقي تم التوصل إلى أن توسيع رؤية المؤسسة للنشاط والمحيط واستخدام مراقبة التسيير

وفق هذه الرؤية الشاملة للبعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي يوصلها إلى تطبيق مراقبة تسيير مستدامة تمكنها من تحقيق التنمية المستدامة للمؤسسة.

وعلى هذا الأساس يمكن مناقشة فرضيات البحث كما يلي:

-تعتبر مراقبة التسيير أداة أساسية من أدوات تقييم وتصحيح الأداء في المؤسسة، ومع اعتماد المؤسسة لمبادئ التنمية المستدامة وجب عليها تطوير اهتمامات مراقبة التسيير من الاهتمام بتقييم الأداء المالي فقط إلى تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي، بغرض كشف مواطن الضعف وتعديلها لتحقيق الترابط بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تنعكس بالإيجاب على النتائج المالية، حيث ارتفع رقم الاعمال المحقق من طرف المؤسسة محل الدراسة و القيمة المضافة

خلال السنوات الأخيرة نتيجة للتحسن الواضح في المؤشرات الاجتماعية والبيئية للمؤسسة؛ وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛

-تبنى المؤسسة لمبادئ التنمية المستدامة وقيامها بالعديد من الاستثمارات البيئية جعلتها تتحمل تكاليف سنوية إضافية، كما جعلتها تستفيد من استرجاع كميات هامة من مادة الكلنكير ومادة الفرينة والاسمنت خلال السنة نتيجة للمصافي التي تم تركيبها في كل مراحل الإنتاج للحفاظ على البيئة وصحة العمال وصحة سكان المناطق المجاورة، الامر الذي جعلها تستفيد من وفر مالي سنوي (والمتمثل في توفير تكلفة الكميات المسترجعة) فاق التكاليف البيئية السنوية، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛

-ان تحكم المؤسسة محل الدراسة في اهم جوانب النشاط من خلال استخدام أدوات الرقابة لتقييم الأداء والعمل على تجاوز المشاكل الاساسية المعيقة لتحسن الأداء أدى الى تحسن مستوى الإنتاج وتحقيق عوائد إضافية، والذي انعكست اثاره الإيجابية على كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة الداخلية والخارجية من خلال ارتفاع أجور العمال وارتفاع المبالغ المخصصة للتكوين وتطور التعامل مع الموردين والزبائن، وهذا بفضل تطور نشاط المؤسسة وهو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة؛

-تعتمد المؤسسة محل الدراسة على الأدوات التقليدية للرقابة المركزة على المؤشرات المالية مع الإهمال للمؤشرات غير المالية المهمة بالرغم من استعمال الكثير من المؤشرات التي تشمل الجوانب الاجتماعية والبيئية دون وضوح في مدى خدمة هذه المؤشرات للاستراتيجية المعلنة من طرف المؤسسة وكذلك دون تنسيق بين الاطراف القائدة للأداء في المؤسسة سواء التنفيذية او الإدارية، وهو ما يثبت عدم صحة الفرضية الرابعة؛

-تعمل مراقبة التسيير المستدامة على مراقبة وتقييم الأداء للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بالاعتماد على مؤشرات مالية ومؤشرات غير مالية متكاملة وفق أسس وأدوات رقابية حديثة تؤدي بالمؤسسة لتحقيق التنمية المستدامة التي تضمن المصلحة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع ككل، وهو ما يثبت صحة الفرضية الخامسة؛

وعليه يمكن الخروج بالنتائج التالية:

-يعتبر ادماج التنمية المستدامة على مستوى المؤسسات من المتطلبات الحديثة التي تؤدي الى تطور المؤسسات في الاجل القصير الطويل على حد سواء بما يخدم استراتيجيتها ويخدم مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة الداخليين والخارجيين، وذلك لإنماء ثروتها وقيمتها بصفة مستمرة، لان المؤسسة اليوم أصبحت معنية بميزة الاقتصاد العالمي الذي يتميز بالاستدامة والذي تنعكس شروطه على المؤسسة في شكل قرارات تعمل على التوفيق بين العوامل الاقتصادية، الاجتماعية

والبيئية على المستوى الاستراتيجي والجزئي، وهذا في ظل تحقيق المطابقة القانونية المحلية والدولية والمفاضلة بين التكاليف والعوائد لقيادة المؤسسة نحو تحسين الأداء الشامل والمستدام؛

- ضرورة التزام المؤسسة بمبادئ التنمية المستدامة فرض عليها تطوير أساليب وأدوات الرقابة ، حيث تغيرت وظيفة مراقبة التسيير من الرقابة التقليدية القائمة على تقييم الأداء المالي الى رقابة تعمل على تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة للأداء الاقتصادي، بغرض كشف الاختلالات على المستويات الثلاثة واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتصحيح مسار الأداء الشامل الذي يعتبر القاسم المشترك بين مراقبة التسيير ومبادئ التنمية المستدامة ،وبالتالي الاعتماد على أدوات رقابة إضافية تعمل على خلق التوازن بين الاجل القصير والطويل وبين المستويات الثلاثة للأداء باعتماد مؤشرات غير مالية تسمح بإعطاء صورة اشمل عن الأداء ابرزها بطاقة الأداء المتوازن التي تساعد على تلخيص استراتيجية المؤسسة في عدد محدود من مؤشرات الأداء حتى يكون التقييم أكثر سهولة ودلالة؛

- قيام الأداء الشامل على تحقيق التكامل بين أبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية للأداء وارتباطه بمختلف أصحاب مصلحة المتعاملين مع المؤسسة من مساهمين، زبائن، عاملين ومجتمع، بتفعيل الحوار والالتزام بالشفافية والافصاح عند نشر المؤسسة لتقارير أنشطتها في المجال الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي، اذ يعد الأداء الاقتصادي للمؤسسة جزءا جوهريا لفهم مبادئها الأساسية للاستدامة، لذلك أصبح يعتمد على مؤشرات مالية ومؤشرات غير المالية تسمح بقياس الاسهامات الاقتصادية للمؤسسة، هذا بالإضافة للأداء الاجتماعي الذي يبين انعكاسات نشاط المؤسسة على الجانب الاجتماعي لجميع أصحاب المصالح حيث تقاس هذه الاسهامات تجاه هذه الأطراف من خلال عدة أدوات منها المحاسبة الاجتماعية، معيار المساءلة الاجتماعية SA8000... والتي تعتمد على مجموعة من المؤشرات تقيس مدى فعالية مختلف الأنشطة الاجتماعية التي تؤديها المؤسسات من خلال مجالات المسؤولية الاجتماعية، ومع تزايد اهتمام المؤسسات بحماية البيئة وجب الاهتمام بالأداء البيئي من خلال مجموعة من الأدوات المحاسبة البيئية و ISO14001 والمعيار EMAS... بالاعتماد على جملة من المؤشرات تسمح بقياس وتقييم الأداء البيئي،

- مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة من خلال خلق توازن بين المحاور المالية والغير مالية والتي تنعكس في النهاية على الأداء المالي للمؤسسة، بإبراز نقاط القوة والضعف في المؤسسة واتخاذ الإجراءات التصحيحية عن طريق التغذية العكسية للمعلومات الامر الذي يتطلب من المؤسسة ضرورة وضع نموذج يتوافق مع متطلباتها القصيرة الاجل وأهدافها الاستراتيجية؛

- أهمية التركيز على إرضاء العميل واكتساب عملاء جدد بالتركيز على جودة وسعر المنتج وما يتطلبه من تطوير للعملية الإنتاجية؛

- ضرورة تطوير المؤسسة للأساليب الإدارية والمحاسبية والمعلوماتية لتتوافق مع التطور الحاصل في بيئتها التنافسية من خلال الاستعانة بإطارات كفؤة قادرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن؛
- الاهتمام بالموارد البشرية لأنها الأساس لنجاح بطاقة الأداء المتوازن من خلال التكوين والتحفيز وإشراك جميع المستويات في العملية؛
- أهمية الحفاظ على البيئة وتطوير العمل الاجتماعي بغرض إرضاء جميع الأطراف الخارجية ذات المصلحة لما له من انعكاس إيجابي على سمعة المؤسسة وعلى الإقبال على منتوجاتها.

ومن خلال دراسة حالة مؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة توصلنا الى النقاط الأساسية التالية:

- اعتماد المؤسسة على المحاسبة العامة، محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية ولوحات القيادة، حيث تستعمل المؤسسة محل الدراسة نماذج تقليدية وهي أدوات أساسية للرقابة لكنها غير صالحة للتقييم على المدى البعيد بالرغم من تبنيتها لمبادئ التنمية المستدامة في استراتيجيتها المعلنة؛
- اعتماد المؤسسة على المحاسبة التحليلية بشكل محدود بما لا يتلاءم والتطور الذي تشهده المؤسسة، الامر الذي جعل جانب التحكم في التكاليف أكثر وصعوبة ويسير بوتيرة محدودة؛
- المؤشرات المعتمدة في لوحات القيادة غير كافية، باعتبارها لا تشمل بعض المؤشرات الهامة للتقييم، فهي تركز على المؤشرات المالية بالدرجة الأولى وتهمل بقية المؤشرات بالرغم من ادراجها في تقارير المؤسسة التي يحرص مراقب التسيير في المؤسسة على اعدادها؛
- تمكنت المؤسسة من تحقيق جزئي لاستراتيجيتها المتمثلة في التحكم في التكاليف من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وهي مستمرة في هذا المسعى بالتحديد الدقيق للنقاط السوداء في المؤسسة والتي تسبب هدر في الموارد؛
- زيادة الطاقة الإنتاجية خلال السنوات الأخيرة حيث توصلت المؤسسة لتحقيق مستويات قياسية في حجم الإنتاج والمبيعات؛
- تهتم المؤسسة بالعنصر البشري من ناحية التدريب وتطوير المهارات بغرض تحقيق الجودة المبتغاة بتخصيص مبالغ هامة للتكوين بشكل دوري، لكن دون متابعة لفعالية هذا التكوين واثاره على أداء العمال؛
- انخفاض مستوى التأطير في المؤسسة خلال السنوات الأخيرة ، حيث انخفض عدد الإطارات في المؤسسة بسبب التقاعد وهو ما شكل استنزاف للخبرات في المؤسسة التي أصبحت تعتمد بشكل كبير على العمالة المؤقتة؛

- الاقتصاد في استغلال الطاقات غير المتجددة، حيث تعمل المؤسسة على تخفيض استهلاك الغاز والكهرباء بتركيب أجهزة خاصة للاقتصاد في الطاقة بالاضافة الى توفير كميات معتبرة من المياه لصالح المناطق المجاورة؛
- الحفاظ على البيئة بمحاولة القضاء على التلوث بالتقليل من الغبار والغاز المتسرب للجو، وهو ما أثر بالإيجاب على المساحات الخضراء المجاورة للمصنع وحماية سكانها من امراض الحساسية؛
- تحسين ظروف العمل وتحقيق الصحة والسلامة المهنية للعاملين باتخاذ جملة من التدابير الوقائية أدت لانخفاض حوادث العمل والامراض الناتجة عن مخلفات هذه الصناعة؛
- اهتمام المؤسسة بالمجتمع الخارجي بتحسين صورة المؤسسة خاصة لدى المناطق المجاورة بالحرص على تشغيل سكان المناطق المجاورة والقضاء على التلوث البيئي؛
- تقديم المساعدات للجمعيات الخيرية والمساجد والمساهمة في تأطير طلبة الجامعات واعطاءهم صورة إيجابية عن المؤسسة وكفاءة اطاراتها؛
- تنتهج المؤسسة نظام الإدارة المتكامل، هذا ما جعلها تخطو خطوات هامة في مجال الجودة واستمرارها في هذا المسعى؛
- تهتم المؤسسة بالجانب المالي بالإضافة الى جانب العملاء وجانب العاملين والمجتمع المحلي وهذا بغرض إرضاء أصحاب المصلحة؛
- أهداف المؤسسة يتم وضعها بطريقة غير موضوعية الأمر الذي يجعل منها مصدر لاتخاذ قرارات قد لا تتوافق مع وضعية المؤسسة كما انها لا تعكس الوضعية الحقيقية لأداء المؤسسة؛
- عدم قدرة مؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن او اي أداة حديثة أخرى لتقييم الأداء المستدام نتيجة عدم الاهتمام بكيفية مختلف أدوات الرقابة مع استراتيجية المؤسسة ومبادئ التنمية المستدامة وكذلك قلة الإطارات القادرة على تبني هذه العملية.

### الاقتراحات:

- على أساس هذه النتائج المتوصل اليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
- العمل على تخفيض أكثر للتكاليف من خلال الاعتماد أكثر على أدوات المحاسبة التحليلية وتطويرها بالاستعانة بالإطارات الكفوة، لكشف النقاط السوداء في التكاليف وبالتالي تصحيحها في الوقت المناسب بغرض الوصول لتحقيق الاستراتيجية المتبناة من قبل المؤسسة وهي تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاج؛
- اعتماد طرق متطورة في حساب التكاليف كطريقة ABC(طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة) وتوفير الإطارات الكفوة لتطبيق هذا الأسلوب؛

- الاهتمام أكثر بالعنصر البشري وبتطوير مهاراته حتى يواكب التطورات الحاصلة في المؤسسة سواء من ناحية التحكم في الجودة أو التحكم في التكاليف أو في الكمية المنتجة لأخذ نصيب أكبر في سوق الإسمنت، خاصة مع إطلاق الخط الإنتاجي الجديد الأكثر تطوراً وما يتطلبه من كفاءات عالية؛
- العمل على تدعيم المؤسسة بإطارات ذات كفاءة عالية تقود عملية التطوير التي تسعى المؤسسة لتحقيقها باستمرار؛
- تحديد الأهداف بطريقة موضوعية وعلمية بالاعتماد على الطرق العلمية المستخدمة في التقدير والتقييم والتحليل، بالإضافة إلى طرق المقارنة كطريقة المقارنة المرجعية؛
- ضرورة العمل على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لأنها من الوسائل الحديثة لتقييم الأداء، بالاستعانة بخبراء في هذا المجال لاستحداث إطار متكامل في المؤسسة يعمل على تنفيذها بإشراك جميع الأطراف الداخلية والخارجية.

### آفاق الدراسة:

- من خلال هذه الدراسة يمكن اقتراح بعض المواضيع التي قد تشكل امتداداً لهذا الموضوع الذي يعتبر موضوعاً واسعاً وهناك نقاط يمكن التوسع فيها في دراسات أخرى مثل:

- تقييم الأداء الشامل عن طريق لوحة قيادة الرأسمال الفكري؛
- دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في تطوير الأداء المستدام؛
- المقارنة المرجعية وبطاقة الأداء المتوازن كنظام متكامل لتقييم الأداء.

المراجع



### 1-المراجع باللغة العربية

#### - الكتب:

- 1-امين السيد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 2 -أكرم احمد الطويل وآخرون، الأداء الاستراتيجي في المنظمات العامة والخاصة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2012.
- 3-أمين السيد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 4-د. أكرم محسن الياسري وآخرون مفاهيم معاصرة في الإدارة الاستراتيجية ونظرية المنظمة، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 5-السيوني رضا إسماعيل، إدارة الأعمال، ط1، مؤسسة طيبة، القاهرة، 2009.
- 6-ثامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- 7-خالد مصطفى قاسم، إدارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 8-زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، الطبعة 1، دار الميرة، الأردن، 2011.
- 9 -سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الافاق، الجزائر، 1991.
- 10-شريف أحمد شريف العاصي، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- 11-صلاح محمود الحجار وداليا عبد الحميد صقر، نظام الإدارة البيئية والتكنولوجية، دار الفكر العربي، جمهورية مصر العربية، 2005.
- 12-طاهر محسن منصور الغالي، العامري صالح مهدي، المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الاعمال، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- 13-طاهر محسن منصور الغالي، إدارة واستراتيجية منظمات الاعمال المتوسطة والصغيرة ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2009.
- 14-طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف، دار الجامعية، مصر، 2005.
- 15-د. عايد عبد الله العصيمي، المسؤولية الاجتماعية للشركات نحو التنمية المستدامة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 16-عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- 17-علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 18-علاء فرحان طالب، حركة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي، دار صفاء، عمان، 2011.
- 19-عمرو حامد، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين الأداء المؤسسي، بحوث وأوراق عمل المنظمة العربية للتنمية الإدارية. مصر، 2008.

- 20-د. عبد الرحمن سيف سردار، التنمية المستدامة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 21-د. عثمان محمد غنيم، د. ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 22-عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المالي، دار النشر جيطلي، برج بوغريج، 2009.
- 23-أ. غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 24-فلاح حسين الحسين، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 25-قاسم نايف علوان المياوي، إدارة الجودة في الخدمات، ط1، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 26-كمال الدين مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
- 27-كراجه عبد الحلين وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 28-محمد صلاح الدين عباس حامد، نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية ايزو 14001، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 29-محمد أحمد حسان، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 30-مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2007.
- 31-محمد فرкос، الموازنات التقديرية أداة فعالة في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
- 32-محمد رفيق الطيب، مدخل لتسيير: أساسيات وظائف، الجزء الأول، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 33-معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 34-منير شاكور محمد وآخرون، التحليل المالي: مدخل صناعة القرارات، ط2، دار وائل للنشر والطباعة، عمان الأردن، 2005.
- 35-د. منير إبراهيم هندي، حوكمة الشركات: مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2015.
- 36-محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 37-د. مجيد الكرخي، مؤشرات الأداء الرئيسية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 38-أ.د. محمد عبد الحسين الطائي، المسؤولية الاجتماعية للشركات وأخلاقيات الأعمال، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
- 39-أ. محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، دار الوفاء لنديا الطباعة والنشر، الإسكندرية، ط1، مصر، 2007.
- 40-نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، الطبعة الأولى، دار النشر وائل للنشر، الأردن، 2006.
- 41-ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003.
- 42-ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، 2000.
- 43-ناصر دادي عدون، الاتصال ودوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية، دراسة نظرية وتطبيقية، دار المحمدية، الجزائر، 2004.
- 44-نور احمد، مبادئ محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.

- 45- نجم عبود نجم، إدارة المعرفة: المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 46- وائل محمد صبحي، طاهر محسن محمود الغالي، أساسيات الأداء، وبطاقة الأداء المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- 47- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي: أساسيات الأداء وبطاقة القيم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
- 48- يوسف جحيم الطائي والآخرين، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار البازوري، الأردن، 2009.

### الدراسات والملتقيات:

- 1- آسيا قاسمي، التنمية المستدامة بين الحق في استغلال الموارد الطبيعية والمسؤولية عن حماية البيئة، مداخلة في الملتقى الدولي الثاني، السياسات والتجارب التنموية بالبحر العربي والمتوسطي، تونس، 2012.
- 2- د. ايثار عبد الهادي آل فيحان، سوزان عبد الغني البياتي، تقويم مستوى تنفيذ متطلبات الإدارة البيئية 2004: ISO 14001، دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة البطاريات (بابل)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السبعون، 2008.
- 3- أسامة المليجي المسؤولية المجتمعية والمواصفة الدولية ISO26000، وزارة الاستثمار المركز المصري لمسؤولية الشركات، 2009.
- 4- أ.د. السعيد بريش، د. نعيمة بجاوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة: ملينة الاوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 01 / 2011-2012.
- 5- أ.د. الشيخ الدواي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07 / 2009-2010.
- 6- أ.د. بقة الشريف ود. العايب عبد الرحمن، التنمية المستدامة والتحديات الجديدة المطروحة أمام المؤسسات مع الإشارة للوضع الراهن للجزائر، واقع الملتقى الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2008.
- 7- بن سعيد محمد، قدوري سلطان، تجارب نموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مداخلة في ملتقى دولي، جامعة سيدي بلعباس، 2010.
- 8- بثينة راشد لكعي، قاسم علي عمران، دور بطاقة الأداء المتوازنة في تقويم أداء المستشفيات الحكومية غير الهادفة للربح، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 87، نوفمبر 2010.
- 9- بالرفي التيجاني، غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، افريل 2008.
- 10- بحوص مجذوب، بخوش مديحة، دور مواصفة الايزو 26000 في التعريف بمعايير المسؤولية الاجتماعية، مداخلة في إطار الملتقى الدولي الثالث: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، فيفري 2012.
- 11- دهان محمد و أ. محمد بوشريبة، نموذج لوحة قيادة رأس المال الفكري بين النظرية والتطبيق، مداخلة في إطار الملتقى الدولي الخامس حول راس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة، جامعة الشلف، ديسمبر 2011.

- 12- حريم حسن، المساعد رشاد، المديرين للمسؤولية الاجتماعية ومدى مساهمة منظماتهم في تحملها، بحث ميداني في عينة من منظمات الصناعة الاستراتيجية بالأردن، مجلة العلوم التطبيقية، المجلد 08، العدد 02، عمان 2005.
- 13- د.رحيم حسين، أ. بونقيب أحمد، لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث اقتصادية الإدارية، العدد الرابع، ديسمبر 2008.
- 14- زهرة عبد محمد الشمري، تقويم نظام الصحة و السلامة المهنية على وفق المواصفة الدولية OHSAS18001:2007، دراسة حالة في مصنع المأمون، المجلد 15، العدد 53، 2009.
- 15- د. زين الدين بروش، أ. جابر دهيمي، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات - دراسة حالة شركة الاسمنت - مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، نوفمبر 2011.
- 16- د. سعدون مهدي الساقى، د. عبد العزيز نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الاعمال، جامعة الاسراء، الأردن.
- 17- د. شريف غياط، أ. فيروز رجال، حوكمة الشركات: أداة لرفع مستوى الإفصاح ومكافحة الفساد وأثرها على كفاءة السوق المالي، جامعة قلعة، 2014.
- 18- د صبيحة قاسم هاشم، علي رزاق جواد العابدي، اثر الثقة التنظيمية في الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للإسمنت الجنوبية في الكوفة) مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ناالمجلد 12، العدد 01، 2010.
- 19- د. عبد الغفور حسن كنعان المعماري، حافظ جاسم عرب المولى، تقييم كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة العامة لصناعة الادوية في نينوى، دراسة تحليلية مقارنة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 99، 2010.
- 20- عبد الوهاب دادان، ورشيد حفصي، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طريقة التحليل العملي التمييزي (AFD) خلال فترة 2006-2011، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 2 سنة 2014.
- 21- د. عبد الحق بوقفة، د. عبد الله مايو، د. فاتح لقوي، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة، الأسس والمفاهيم، مداخلة في إطار الملتقى الى الدولي حول "دور المسؤولية الاجتماعية للم ص و م في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة، جامعة الشلف، 14-15 نوفمبر 2016.
- 22- د. عبد الرحمن العايب، أ.د بقة الشريف، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات الاقتصادية - حالة الجزائر - مداخلة في إطار المؤتمر الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة ورقلة، يومي 20-21 نوفمبر 2012.
- 23- عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره على القدرة التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010.
- 24- عبدلي مباركة، دور وكالات التقييم الاجتماعي في قياس الأداء الاجتماعي لأصحاب المصالح، حالة المؤسسات الجزائرية، ملتقى منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية جامعة بشار، 14-15 فيفري 2012.
- 25- د.عبد العزيز بن صقر الغامدي، تنمية الموارد البشرية ومتطلبات التنمية المستدامة للأمن العربي، ورقة عمل، مقدمة للملتقى العربي للتربية والتعليم، بيروت، 2006.
- 26- عدنان قباچه واخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد اجاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، القدس، 2008.
- 27- قريشي محمد الصغير، د. رفاع شريفة، دروس في مراقبة التسيير، جامعة ورقلة (2015-2014).
- 28- كمال محمد منصورى، جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية تأكد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الدولي "التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية" كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2008.

- 29- لعبي هاتو خلف، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، بحث مقدم الى الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2009.
- 30- مزهودة عبد الملوك، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 1، جامعة محمد خيثر، 2001.
- 31- أ. مريم بلحاج: الأداء الكلي المستدام ركيزة للتنمية المتقدمة - دراسة ميدانية على الشركات الدوائية الأردنية - في إطار الملتقى الدولي الثالث عشر حول: دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة - الواقع والرهانات - جامعة تلمسان - الجزائر-نوفمبر 2016.
- 32- د. مراد مراكشي، آليات نجاح عملية تقييم أداء المؤسسة، دراسة تحليلية لآراء عينة من المديرين في مؤسسات الاسمنت العمومية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الثالث والثلاثون المجلد التاسع، جويلية 2013.
- 33- محمد مطر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، العدد 114، سنة 2000.
- 34- محمد عجيلة، شنيبي عبد الرحيم، فعالية محاسبة المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال - مفاهيم وأسس - ملتقى منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية جامعة بشار، 14-15 فيفري 2012.
- 35- نادية راضية عبد الحليم: دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، 2005.
- 36- أ. هشام مكي، أ. عبد الرحمن بوطيبة، دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، الاتحاد الأوربي نموذجاً، ملتقى حول: دور العلاقات الاجتماعية في تحقيق التنمية في الجزائر، (13-12 نوفمبر) جامعة تيارت، 2014.
- 37- هاني الحوراني، حاكمية الشركات ومسؤوليتها الاجتماعية في ضوء الأزمة الاقتصادية الراهنة، المؤتمر الثاني حول مواطنة الشركات، صنعاء، اليمن، 2004.
- 38- د. هاني عبد الرحمن العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، الرياض، 2009.
- 39- د. هوارى سويسي: دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة، مجلة جامعة ورقلة، العدد 07 (2009-2010).
- 40- وهيبة مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة القيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال وقياس الأداء تجاهها: الملتقى الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، يومي 20 و21 نوفمبر 2012.
- 41- يوسف محمد جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة: مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس، العدد 1، سنة 2007.

#### الرسائل والاطروحات والتقارير:

- 1- العايب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2011.
- 2- أسامة المليجي، ندوة المسؤولية المجتمعية والمواصفات الدولية ISO26000، المركز المصري لمسؤولية الشركاء، 4 أكتوبر 2009.
- 4- إياد محمد عودة، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، تخصص محاسبة، 2008.

- 5-بونقيب احمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة AMC، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة مسيلة، 2006.
- 6-رضوان محمد العناني، بناء نموذج قياس وتقييم أداء الشركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة - رسالة دكتوراه غير منشورة - جامعة عمان، الأردن، 2004.
- 7-ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة (2013-2014).
- 8-غلاب فاتح، إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية: دراسة تحليلية لمؤسسة صناعة الاسمنت عين لكبيرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف (2016-2017).
- 9-فرحاتي لويذة، دور راس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل المعرفة: دراسة حالة مؤسسة الاسمنت عين التوتة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة(2016-2015).
- 10-مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، (2015-2014).
- 11-أ. محمد فرعون، الأداء الشامل في المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسات الغذائية في الجزائر، رسالة دكتوراه، جامعة الشلف، (2017-2016).
- 12-محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة(2012-2011)، رسالة دكتوراه في إدارة الاعمال جامعة ورقلة (2013).
- 13-منظمة التقييس الدولية: المشاركة في المعايير القياسية الدولية المستقبلية ايزو 26000 حول المسؤولية الاجتماعية، طبعة باللغة العربية، جنيف: الهيئة السويدية للتعاون الدولي، 2006.
- 14-وهيبة مقدم، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، رسالة دكتوراه في علم التسيير، جامعة وهران(2014-2013).

## المراجع باللغة الأجنبية:

### Les ouvrages :

- 1-A. Lamiri, Management de L'information, redressement et mise à niveau des entreprises, OPU,Alger , 2003.
- 2-Alain Finet et autres, Gouvernance d'entreprise : Nouveaux défis financiers et non financiers, éditions de boet, paris, 2009.
- 3-Alain Jounot, 100 questions pour comprendre et agir, RSE et développement durable, éditions Afnor, paris, 2010.
- 4-Andréa Sturn, Kaspar Miller, vigilio panapanaan, SA8000 : corporate social Accountability Management, switser land ; ellipson, 2000.
- 5-Annie Bartoli, le management dans les organisations publiques, Dunod, France, 2009.
- 6-Annie Bertolile management dans les organisations publiques, Dunod, France ,2005.
- 7- AFNOR, Développement durable et entreprise : un défi pour les managers, ORSE, Paris, 2008.
- 8- Baracchini Paolo, Guide à la mise en place du management Environnemental en entreprise salon ISO14001, 3ème édition, Lausanne, 2007.
- 9-Brigitte Doriath, Contrôle de gestion en 20 fiches, 5<sup>ème</sup> Edition, Ed : Dunod, 2008.

- 10- Bruno Cohen. Bacrie, Communiquer efficacement sur le développement durable de l'entreprise citoyenne aux collectivités durables, les éditions démos, paris, 2006.
- 11-C .Hénot, F.Hémici, Contrôle de gestion, édition Bréal, 2007.
- 12-Charles Horngren et autres, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4émé édition, Pearson éducation, France, 2010.
- 13-Claude Alazard, Sabine sépari, contrôle de gestion, 5émé édition, Dunod, paris, 2001.
- 14- Christelle Baratay, Laurence Monaco, Contrôle de gestion, , Lextenso édition, 3éme édition 2014.
- 15-Corinne Gendron, jean-Guy Vaillancourt, René Audet, développement durable et responsabilité sociale, de la mobilisation à l'institutionnalisation, presses internationales polytechnique, 2010.
- 16-D. Leclère , Gestion Budgétaire, Ayrolle université, Paris,1994.
- 17-Dominique Wolff, Fabrice Mauléon, Le management durable, Lavoisier, paris, 2008.
- 18-Drucker Peter, l'avenir du management selon Drucker, Ed d'organisation, paris, 1999.
- 19-Emmanuelle Reynaud, le développement durable au cœur de l'entreprise, Dunod, paris, 2011.
- 20-Fabine Guerra, Pilotage stratégique de l'entreprise, le rôle du tableau de bord prospectif, édition de Boeck université, Bruxelles, 2007.
- 21-Françoise Giraud, Olivier Saulpic et Autres, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino éditeur, paris, 2004.
- 22-Geneviève Féron et autres, Le développement durable : Des enjeux stratégique pour l'entreprise, 3<sup>ème</sup> tirage, Edition d'organisation, paris, 2002.
- 23-Guyonnard François Marie, Willard Frédérique Le Management environnemental au développement durable des entreprises, Ademe France, 2005.
- 24- H. Davasse, comptabilité de gestion, gestion prévisionnelle, édition Foucher, paris, 2001.
- 25- H. Ioning et autres, le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, 2<sup>ème</sup> édition, éd Dunod, paris, 2003.
- 26-Hélène Ioning et autres, Le contrôle de gestion, Ed : Dunod, paris, 2008.
- 27-Henri Bouquin, le contrôle de gestion, 3ème édition, paris, 1997.
- 28-Henri Bouquin, comptabilité de gestion, 4ème édition, Economica, paris, 2006.
- 29-Henri Savall, Véronique Zardet, Maitriser les couts et les performances cachés, éd économique, Paris, 1995.
- 30-I.D Kerviler et L.D Kerviler, le contrôle de gestion à la portée de tous, 3éme édition, éd economica, paris, 2000.
- 31-J. Ernult et A. Ashta, développement durable, responsabilité sociale de l'entreprise, théorie des parties prenantes : Evolution et perspectives, Cahiers du CEREN 21, France, 2007.
- 32-J.L. Malo, C. Mathes, L'essentiel du contrôle de gestion, 2éme édition, édition d'organisation, paris.
- 33- J.P. Angelier, économie industrielle, Opu, Alger, 1993.
- 34-Jaques lgalens et Michel Joras, la responsabilité sociale de l'entreprise édition d'organisation, Paris, 2002.
- 35-Jean-supizet, le management de la performance durable, éd d'organisation, France, 2007.
- 36-Kada Meghraoui, Pratique du contrôle de gestion, Berti éditions, Alger, 2016.
- 37-Lise Moutamalle, L'intégration du développement durable au mangement quotidien d'une entreprise éditions l'Harmattan, 2004.
- 38-M. charpentier, P. Grandjean, secteur publique et contrôle de gestion, éd d'organisation, paris.
- 39-M.jougleux et Y.F Livian, Management et contrôle de gestion, éd Foucher, Paris, 2007.
- 40-Marie deblonde, Le développement durable, Ellipses Edition Marketing SA, Paris, 2011.
- 41-Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Daniel Hirsch, Nathalie Kacher, Marc polossat, Le grand livre de contrôle de gestion, Edition –Eyrolles, paris, 2013.

- 42-Muriel Jougleux et Yves- Frédéric Livian, management et contrôle de gestion, édition Foucher, paris, 2007.
- 43-Nathalie Costa, Gestion du développement durable, éditions ellipses, 2008.
- 44-Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, E-book, www.management.free.fr,2009.
- 45-Novethic, Développement durable et stratégie de l'entreprise ,3eme Forum (F EDERE), ORSE, publications, Paris, 2004.
- 46- Norbert Guedj et autres, Le contrôle gestion pour Améliorer la performance des entreprises, édition d'organisation, paris.
- 47-Olivier Dubigeon, piloter un développement responsable : Quel processus pour l'entreprise, 3<sup>ème</sup> édition, Pearson éducation, paris, 2003.
- 48-Olivier Hugues, Réconcilier la qualité et le contrôle de gestion, Afnor Edition, paris, 2011.
- 49-P. Boisselien, contrôle de gestion, cours et applications, éd Vuibert, Paris, 1999.
- 50-P.Lorino, L'économiste et le manager, ENAG, Alger, 1991.
- 51-Paul Pinto, La performance durable, éd Dunod, Paris, 2003.
- 52-Patrick Widloecher, Isabelle Querne, Le guide du développement durable en entreprise, éditions groupe Eyrolles édition d'organisation, 2009.
- 53-Philippe Detrie, l'entreprise durable, Dunod, Paris, 2005.
- 54-Philippe Lorino, Méthode et pratiques de la performance, 3eme édition, Edition d'organisation, paris, 2003.
- 55-Pierre lauzel, Robert Teller, le contrôle de gestion et budgets, 8<sup>ème</sup> édition, Dalloz, paris, 1997.
- 56-R .S.Kaplan ,D.P.Norton, Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Edition d'organisation ,3<sup>ème</sup> tirage, paris, 2003.
- 57-R .S.Kaplan, D.P.Norton, L'alignement stratégique, créer des synergies par le tableau de bord prospectif, édition d'organisation, paris, 2007.
- 58-Roberts Kaplan and David Norton, the Balanced Scorecard translating strategy into action, Harvard business School, Press .USA .
- 59- Robert Teller, le contrôle de gestion, pour un pilotage intégrant stratégie et finance, édition management société, paris, 1999.
- 60-Saint-onge Sylvie et autres, Gestion des performances au travail : Bilan des connaissances, édition de Boeck supérieur, paris, 2007.
- 61-Sophie Marquet-Pondeville, Le contrôle de gestion environnemental, Presses universitaire de Louvain, Belgique, 2003.
- 62- Thierry Guyaubère, Jacques Muller, Contrôle de gestion, Groupe Revue Fiduciaire SA, paris, 2002.
- 63- Wegmann Grégory, les tableaux et bord du capital intellectuel, AFNOR édition, France, 2009.
- 64-Zouhair Djebri, Xavier Durand, Catherine Kuszla, Contrôle de gestion, Dunod, paris, 2014.

### **REVUES, SEMINAIRES, THESES :**

- 1- Anne Krupicka et Benjamin Drevton, Le développement durable : Une problématique de gestion ,14<sup>ème</sup> conférence internationale de management stratégique, IAE, univ-poitiers, 2005.
- 2- Bernard Christophe, comptabilité environnemental : les nouveaux enjeux pour l'auditeur comptable, magazine the certified accountant, july, Issue, 19,2004.
- 3-Capron Michel, Quairrel Françoise, Reporting Sociale : Limites et enjeux de la proposition de la normalisation internationale « Global Reporting Initiative »,
- 4- Communication dans un congrès, Identification et maitrise des risques, Belgique, May 2003.



- 5- Dohou Angèle, Berlande Nicole, Mesure de la performance globale des entreprises, 28<sup>ém</sup> congrès de L'AFC « comptabilité et environnement », France, 2007.
- 6- Didier Lambert, Capital immatériel et systèmes d'information, la recherche au CIGREF, cahier n0 4, paris, septembre 2008.
- 7-Floriane Bouyoud, le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises, thèse du titre docteur en sciences de gestion, conservatoire national des arts et métiers ; France, avril, 2010.
- 8- Hadelin de Beer, L'entreprise et le développement durable, Revue Etopia, octobre 2010.
- 9-Laurent cappelletti, le contrôle de gestion Socio-économique : les enjeux conception et implantation, revue finance, contrôle stratégie, volume 9, N0 09, mars 2006.
- 10-M. Thierry, La performance à quel prix, 6<sup>ème</sup> entretiens de val pré, centre de congrès et de séminaires de val pré, Lyon, octobre 2007.
- 11- Michel Carron et Françoise Quairel, Evaluer les stratégies de développement durable : l'utopie mobilisatrice de la performance globale, RoR – revue de l'organisation responsable – édition ESKA, paris, 2006.
- 12- Moes Essid, les outils de contrôle pour décliner les stratégies environnementales ?, Actes du 28<sup>ème</sup> congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, 2007.
- 13- R. Kaplan, D. Norton, The Balanced Scorecard mesures that drive performance : Harvard Business Review, 1992.
- 14-Reynaud E, DontenWille, Le Rôle de l'approche par les parties prenantes dans l'initiation d'une politique de développement durable, journée AIMS, Atelier développement durable, ESSCA Angers,2005.

### **RAPPORT :**

- 1- Accountability, traduction française : deloitte France, Norme AA1000 relative aux missions d'assurance 2008 :AA1000 AS(2008), seine cedex : Accountability, 2008.
- 2- commission économique pour l'Afrique, rapport sur la gouvernance en Afrique, 2009.
- 3-OHSAS18001 2007 : Occupational Health and safety standard into plan English, 2007.
- 4-Dow Jones, SAM, Dow Jones Sustainability Index: Guide book, Version 11November 2010.

### **SITES INTERNET :**

- 1- [http:// globalreporting.org/aboutGRI/WhatsGRI](http://globalreporting.org/aboutGRI/WhatsGRI) -consulter le : 09 September 2017.
- 2-Eco-Management and Audit Schème, [http://ec.europa.eu/environnement/Emas/index\\_en .htm](http://ec.europa.eu/environnement/Emas/index_en.htm), consulter le: 30-09-2017
- 3-Occupationnel Health and safety assesment séries OHSAS18001: 2007: disponible sur: [www.producao.ufrgs.br/arquivos/.../103\\_ohsas\\_18001\\_2007](http://www.producao.ufrgs.br/arquivos/.../103_ohsas_18001_2007) : consulter le25/12/2017
- 4-Occupational health and safety assesment series OHSAS18001: 2007: disponible sur [www.linguee.com/.../occupational+health+and+safety+assessment+series+ohsas+18001](http://www.linguee.com/.../occupational+health+and+safety+assessment+series+ohsas+18001)

5-المسؤولية الاجتماعية SA8000 على الموقع : [https://www.paltrade.org/ar\\_SA/page/social-accountability-sa8000](https://www.paltrade.org/ar_SA/page/social-accountability-sa8000)consulter le 11/2/2018

6-د. سعدون مهدي الساقى، د. عبد العزيز نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الاعمال، ص199، مقال على الموقع: [unpan1.un.org/intradoc/groups/public/.../UNPAN006101.pdf](http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/.../UNPAN006101.pdf) : consulter le 11/02/2018

- 7-رضا القاضي، متطلبات المواصفة OHSAS18001: متوفر على الموقع:  
<https://www.scribd.com/doc/216364804/Ohsas-18001-Arabic>
- 8-. وهيبة مقدم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم استراتيجية المؤسسة، بحث على الموقع:  
<http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/.doc>
- 9-ايزو 26000، المواصفة القياسية الدولية، دليل إرشادي حول المسؤولية المجتمعية، 2010، ص (vii)، على الموقع:  
[www.iso.org](http://www.iso.org)
- 10 -المبادرة العالمية لإعداد التقارير (LA) إصدار 30، 2006. على الموقع:  
<https://www.globalreporting.org/resource/library/Arabic-G4-Part-One.pdf>
- 11-رضا القاضي، متطلبات المواصفة OHSAS18001: متوفر على الموقع:  
<https://www.scribd.com/doc/216364804/Ohsas-18001-Arabic>
- 12-قورين حاج قويدر، نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء، جامعة شلف، مقال على الموقع:  
<http://www.docudesk.com>

الفهارس

## فهرس الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
06	نموذج الأركان الثلاثة للتنمية المستدامة	01
08	تكامل أبعاد عملية التنمية المستدامة	02
21	مبادئ المبادرة العالمية للتقارير	03
32	هرم (Carroll) للمسؤولية الاجتماعية	04
51	ركائز الحوكمة	05
54	مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن (O.E.C.D)	06
58	سلسلة القيمة لبورتر	07
66	المستويات الثلاثة للمراقبة	08
68	مثلث مراقبة التسيير	09
81	مخطط نظام المعلومات للمؤسسة	10
108	العلاقة السببية بين المحاور الأربعة	11
114	الخريطة الاستراتيجية لبطاقة الأداء المتوازن	12
115	نموذج بطاقة الأداء المستدام	13
116	دمج محاور بطاقة الأداء المتوازن مع أبعاد التنمية المستدامة	14
118	خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن المستدام	15
120	هيكل رأس المال الفكري في المؤسسة	16
122	لوحة قيادة الرأسمال الفكري	17
129	مثلث الأداء	18
138	الأداء الاستراتيجي ودورة حياة المنظمة	19
141	الركائز الأربعة للأداء المستدام	20
143	الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية	21
205	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SCAEK	22
228	تمثيل معادلة تقدير مبيعات المؤسسة	23
252	تطور الحصة السوقية للمؤسسة	24
255	تطور القيمة المضافة والنتيجة الصافية	25
256	تطور تكلفة إنتاج الطن من الاسمنت والتكاليف الكلية	26
266	تطور تكلفة الاستثمارات في المؤسسة	27
268	تطور تأثير التكاليف البيئية	28
269	تطور تأثير الإيرادات البيئية	29
292	الخريطة الاستراتيجية للمؤسسة	30

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	حساب التكاليف /المزايا في إطار التنمية المستدامة	17
02	المؤسسة المسؤولة اجتماعيا والنمو المستدام	35
03	الدور الوسطي لمراقبة التسيير	71
04	الشكل العام للوحات القيادة	100
05	أشهر المقاييس المالية للأداء	135
06	مؤشرات قياس الأداء غير المالية	137
07	المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء البيئي	148
08	المؤشرات القاعدية للأداء الاجتماعي	149
09	نموذج الأداء الاجتماعي المقترح من طرف (Wood) 1991	162
10	مصفوفة الأداء البيئي	179
11	مقاييس مؤشرات البعد البيئي	183
12	الطاقة الإنتاجية لمؤسسات الاسمنت العمومية	197
13	بطاقة فنية حول مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة	204
14	التطور التاريخي لمؤسسة الإسمنت SCAEK لعين الكبيرة	204
15	طرق إنتاج الاسمنت	209
16	الميزانية التقديرية للمبيعات لسنة 2015-2016	222
17	الميزانية الفعلية للمبيعات لسنة 2015-2016	223
18	انحراف المبيعات بالقيمة والنسبة	224
19	تحليل الانحراف الكلي للمبيعات	225
20	الهامش الفعلي والتقديري لسنة 2016	226
21	انحراف الهامش الإجمالي لسنة 2016	227
22	اختبار تقديرات المؤسسة	229
23	الميزانية التقديرية الاجمالية للإنتاج للسنة 2015 و2016	230
24	الميزانية الفعلية الاجمالية للإنتاج لسنة 2015 و2016	230
25	تطور انتاج الكلنكير (2015-2016)	131
26	تطور انتاج الاسمنت (2015-2016)	131
27	تطور ساعات العمل والتوقف للفرن	232
28	تطور ساعات العمل والتوقف للخلاط	233
29	تحليل تكاليف الإنتاج (2014-2016)	234
30	تكلفة الإنتاج والتوزيع للطن من الاسمنت	234

## قائمة الجداول

235	الهامش المحقق للطن من الاسمنت	31
236	الانحراف الكلي لتكاليف الإنتاج	32
236	تحليل الانحراف الكلي لتكاليف الإنتاج	33
237	موازنة مشتريات مؤسسة الاسمنت	34
239	نموذج لوحة القيادة الخاصة بمديرية التسويق	35
239	لوحة القيادة للمبيعات لمؤسسة	36
240	نموذج للوحة القيادة الخاصة بمديرية الإنتاج	37
241	لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج	38
241	نموذج لوحة القيادة لمديرية الصيانة بمؤسسة SCAEK	39
242	لوحة القيادة الخاصة بصيانة BK1،BK2	40
242	لوحة القيادة الخاصة بصيانة الفرن	41
243	لوحة القيادة المالية للمؤسسة	42
244	تطور النسب المالية بالمؤسسة	43
246	نموذج لوحة القيادة الخاصة بمديرية الموارد البشرية	44
246	لوحة القيادة الخاصة بالموارد البشرية في المؤسسة	45
247	لوحة قيادة للموارد البشرية (حسب الاقدمية)	46
248	لوحة قيادة للموارد البشرية (حسب العمر)	47
252	تطور الحصة السوقية لمؤسسة SCAEK	48
253	تطور مبيعات مؤسسة SCAEK	49
254	تطور عدد العملاء والمقبوضات	50
254	تطور القيمة المضافة والنتيجة الصافية	51
255	تطور تكلفة إنتاج الطن من الإسمنت والتكاليف الكلية	52
257	عدد الموردين والمدفوعات في المؤسسة	53
257	تطور مدفوعات الضرائب والرسوم والاعانات	54
258	تطور استهلاك الكهرباء (KWH)	55
259	تطور استهلاك الغاز لمؤسسة SCAEK	56
261	تطور استهلاك الماء	57
262	تطور كمية انبعاث الغبار	58
264	تطور كميات المخلفات الصناعية ومعالجتها لمؤسسة SCAEK لسنة 2016	59
265	تكلفة الاستثمارات البيئية في المؤسسة SCAEK	60
267	توزيع الاستثمارات البيئية للمؤسسة	61
267	التكاليف البيئية للمؤسسة	62

## قائمة الجداول

268	تطور تأثير التكاليف البيئية SCAEK	63
269	تطور الإيرادات البيئية لمؤسسة SCAEK	64
270	تطور عدد العمال في المؤسسة SCAEK	65
271	تطور حركة العمالة في المؤسسة	66
272	تطور أجور عمال مؤسسة SCAEK	67
274	تطور التكوين والتدريب في المؤسسة SCAEK	68
275	تطور حوادث العمل في مؤسسة	69
276	تطور معدل الغيابات في المؤسسة	70
277	تطور امراض التلوث في المؤسسة	71
281	تطور مؤشرات البعد المالي لمؤسسة SCAEK	72
283	مؤشرات بعد العملاء لمؤسسة SCAEK	73
285	مؤشرات بعد العمليات الداخلية لمؤسسة SCAEK	74
287	مؤشرات بعد التعلم والنمو للمؤسسة	75
290	مؤشرات البعد البيئي لمؤسسة	76
294	النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة SCAEK	77

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	الاهداء
أ - ذ	مقدمة عامة
01	الفصل الأول: التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية
03	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتنمية المستدامة في المؤسسة
03	المطلب الأول: ماهية التنمية المستدامة
03	الفرع الأول: مفهوم التنمية المستدامة
06	الفرع الثاني: أبعاد التنمية المستدامة
08	المطلب الثاني: التنمية المستدامة على مستوى المؤسسة
09	الفرع الأول: ماهية المؤسسة المستدامة
14	الفرع الثاني: استراتيجية المؤسسة المستدامة
18	المطلب الثالث: أدوات قياس التنمية المستدامة في المؤسسة
18	الفرع الأول: مؤشرات قياس الاستدامة
23	الفرع الثاني: قياس تطور التنمية المستدامة في المؤسسة
25	المبحث الثاني: المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة في المؤسسة
25	المطلب الأول: الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية
25	الفرع الأول: ماهية المسؤولية الاجتماعية
29	الفرع الثاني: مبادئ، أبعاد ومعايير المسؤولية الاجتماعية
36	الفرع الثالث: البعد الاستراتيجي للمسؤولية الاجتماعية
37	الفرع الرابع: علاقة المسؤولية الاجتماعية بالتنمية المستدامة والحوكمة
39	المطلب الثاني: تطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات
39	الفرع الأول: مكاسب تطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة
41	الفرع الثاني: معوقات الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية في المؤسسات
41	المطلب الثالث: أصحاب المصلحة وعلاقتهم بالمسؤولية الاجتماعية
42	الفرع الأول: ماهية الأطراف ذات المصلحة
44	الفرع الثاني: آثار المسؤولية الاجتماعية على أصحاب المصلحة



## فهرس المحتويات

48	المبحث الثالث: الحوكمة والتنمية المستدامة في المؤسسة
48	المطلب الأول: ماهية الحوكمة
48	الفرع الأول: مفهوم الحوكمة وركائزها
52	الفرع الثاني: حوكمة المؤسسة والتنمية المستدامة
52	المطلب الثاني: مبادئ الحوكمة وأهدافها
52	الفرع الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات
55	الفرع الثاني: اهداف حوكمة المؤسسات
56	المطلب الثالث: الحوكمة وخلق القيمة في المؤسسة
56	الفرع الأول: خلق القيمة في المؤسسة
58	الفرع الثاني: النظرة الاستراتيجية لخلق القيمة
61	خلاصة الفصل الأول
62	الفصل الثاني: مساهمة مراقبة التسيير في تحقيق التنمية المستدامة
64	المبحث الأول: الأسس النظرية لمراقبة التسيير
64	المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير
64	الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير
67	الفرع الثاني: خصائص مراقبة التسيير
68	الفرع الثالث: إعداد نظام مراقبة التسيير
70	المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير وأهميتها في المؤسسة
70	الفرع الأول: أهداف مراقبة التسيير في المؤسسة
73	الفرع الثاني: أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة
74	المطلب الثالث: وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة
74	الفرع الأول: وضعية مراقب التسيير في المؤسسة
75	الفرع الثاني: مهام مراقب التسيير في المؤسسة
76	المبحث الثاني: مراقبة التسيير المستدامة
76	المطلب الأول: مراقبة التسيير واستراتيجية المؤسسة
76	الفرع الأول: مراقبة التسيير الاستراتيجي
78	الفرع الثاني: مراقبة التسيير والتنمية المستدامة
79	المطلب الثاني: نظام المعلومات ومراقبة التسيير المستدامة

## فهرس المحتويات

80	الفرع الأول: دور نظام المعلومات في المؤسسة
82	الفرع الثاني: المعلومات الضرورية لمراقبة التسيير المستدامة
84	المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة
84	المطلب الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير .
84	الفرع الأول: المحاسبة
88	الفرع الثاني: التحليل المالي
91	الفرع الثالث: الموازنات التقديرية
94	المطلب الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
94	الفرع الأول: محاسبة الأنشطة
97	الفرع الثاني: الموازنة على أساس الأنشطة
98	الفرع الثالث: لوحة القيادة
102	المبحث الرابع: أدوات مراقبة التسيير المستدام
103	المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازن المستدام
103	الفرع الأول: بطاقة الأداء المتوازن
109	الفرع الثاني: بطاقة الأداء المتوازن كنظام للإدارة الاستراتيجية
115	الفرع الثالث: بطاقة الأداء المتوازن المستدامة
119	المطلب الثاني: لوحة القيادة للرأسمال الفكري
119	الفرع الأول: مفهوم رأسمال الفكري
120	الفرع الثاني: نموذج سكانديا نافيقاتور
122	الفرع الثالث: قياس راس المال الفكري
125	خلاصة الفصل الثاني
126	الفصل الثالث: أسس الأداء الشامل للمؤسسة في إطار التنمية المستدامة
128	المبحث الأول: ماهية الأداء والأداء الشامل
128	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء
128	الفرع الأول: الأداء والمفاهيم المرتبطة به
133	الفرع الثاني: مؤشرات تقييم الأداء
137	المطلب الثاني: الأداء الاستراتيجي والأداء المستدام
137	الفرع الأول: الأداء الاستراتيجي

## فهرس المحتويات

139	الفرع الثاني: الأداء المستدام
141	المطلب الثالث: الأداء الشامل ومؤشرات قياسه
141	الفرع الأول: ماهية الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية
147	الفرع الثاني: مؤشرات قياس الأداء الشامل
149	المبحث الثاني: الأداء الاقتصادي وأدوات قياسه
150	المطلب الأول: تقييم الأداء الاقتصادي
150	الفرع الأول: مفهوم تقييم الأداء الاقتصادي
150	الفرع الثاني: اهداف تقييم الأداء الاقتصادي
151	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة
151	الفرع الأول: معدل هامش الربح
152	الفرع الثاني: معدل العائد على الاستثمار
154	الفرع الثالث: القيمة الاقتصادية المضافة
156	المطلب الثالث: تقييم الأداء العملي للمؤسسة
157	الفرع الأول: الإنتاجية وتحسين الجودة
158	الفرع الثاني: الحصص السوقية ورضا الزبون
159	الفرع الثالث: القيمة المضافة
159	المبحث الثالث: الأداء الاجتماعي وأدوات قياسه
159	المطلب الأول: تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة
159	الفرع الأول: ماهية الأداء الاجتماعي
160	الفرع الثاني: نماذج قياس الأداء الاجتماعي
162	الفرع الثالث: مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي
165	المطلب الثاني: المحاسبة الاجتماعية لقياس الأداء الاجتماعي
165	الفرع الأول: المحاسبة الاجتماعية
166	الفرع الثاني: تحديات المحاسبة الاجتماعية
168	المطلب الثالث: معايير ومواصفات قياس الأداء الاجتماعي
168	الفرع الأول: معايير المساءلة الاجتماعية
172	الفرع الثاني: مواصفة الايزو ISO26000
175	الفرع الثالث: مواصفة نظام إدارة الصحة والسلامة المهنية OHSAS18001

## فهرس المحتويات

178	المبحث الرابع: الأداء البيئي وأدوات قياسه
178	المطلب الأول: الأداء البيئي للمؤسسة
178	الفرع الأول: ماهية الأداء البيئي
181	الفرع الثاني: تقييم الأداء البيئي
182	الفرع الثالث: مؤشرات تقييم الأداء البيئي
183	الفرع الرابع: أثر الأداء البيئي على الأداء الاقتصادي
184	المطلب الثاني: أدوات ومواصفات قياس الأداء البيئي
184	الفرع الأول: المحاسبة البيئية
186	الفرع الثاني: معيار نظام الإدارة البيئية ISO14001
189	الفرع الثالث: المواصفة الاوربية (EMAS)
191	خلاصة الفصل الثالث
	الدراسة التطبيقية
192	الفصل الرابع: دور مراقبة التسيير في تقييم أداء مؤسسة الإسمنت لعين لكبيرة
194	المبحث الأول: صناعة الاسمنت في الجزائر
194	المطلب الأول: تطور صناعة الاسمنت في الجزائر
194	الفرع الأول: التطور التاريخي لقطاع الاسمنت في الجزائر
195	الفرع الثاني: توزيع مؤسسات الاسمنت في الجزائر
198	المطلب الثاني: الاثار البيئية لصناعة الاسمنت
198	الفرع الأول: الاثار السلبية لصناعة الاسمنت على البيئة
200	الفرع الثاني: إجراءات تحسين الأداء البيئي في مؤسسات الاسمنت
201	المطلب الثالث: مؤسسة صناعة الاسمنت (GICA) والتنمية المستدامة
201	الفرع الأول: تطور صناعة الاسمنت في مؤسسة (GICA)
202	الفرع الثاني: إجراءات التنمية المستدامة في مؤسسة (GICA)
203	المبحث الثاني: صناعة الاسمنت في مؤسسة الاسمنت لعين الكبيرة SCAEK
203	المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة
203	الفرع الأول: التعريف بمؤسسة الاسمنت بعين الكبيرة
205	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة
208	الفرع الثالث: طبيعة نشاط مؤسسة الاسمنت

## فهرس المحتويات

211	طلب الثاني: اهداف المؤسسة وجهودها في إطار التنمية المستدامة
211	الفرع الأول: اهداف مؤسسة SCAEK
212	الفرع الثاني: جهود المؤسسة في إطار التنمية المستدامة
217	المبحث الثالث: واقع مراقبة التسيير في مؤسسة الاسمنت SCAEK
217	المطلب الأول: وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة
217	الفرع الأول: مراقبة التسيير في المؤسسة
218	الفرع الثاني: مؤهلات ومهام مراقب التسيير في المؤسسة
219	الفرع الثالث: نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة
222	المطلب الثاني: دور الميزانيات التقديرية في مؤسسة الاسمنت SCAEK
222	الفرع الأول: دور الميزانية التقديرية للمبيعات في مراقبة التسيير
229	الفرع الثاني: دور الميزانية التقديرية للإنتاج في مراقبة التسيير
237	الفرع الثالث: دور الميزانية التقديرية للتمويل في مراقبة التسيير
238	المطلب الثالث: دور لوحات القيادة في مؤسسة الاسمنت SCAEK
239	الفرع الأول: دور لوحة القيادة الخاصة بالمبيعات في مراقبة التسيير
240	الفرع الثاني: دور لوحة القيادة الخاصة بالإنتاج في مراقبة التسيير
241	الفرع الثالث: دور لوحة القيادة الخاصة بالصيانة في مراقبة التسيير
243	الفرع الرابع: دور لوحة القيادة المالية في مراقبة التسيير
246	الفرع الخامس: دور لوحة قيادة الموارد البشرية في مراقبة التسيير
249	لاصة الفصل الرابع
250	صل الخامس: تقييم الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة مؤسسة SCAEK
252	المبحث الأول: تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة SCAEK
252	المطلب الأول: المؤشرات المتعلقة بالمبيعات والعملاء والنتائج
252	الفرع الأول: مؤشرات المبيعات
254	الفرع الثاني: مؤشرات العملاء والنتائج
255	المطلب الثاني: المؤشرات المتعلقة بالمدفوعات والمقبوضات
255	الفرع الأول: مؤشرات التكاليف والموردين
257	الفرع الثاني: المؤشرات المرتبطة بالقطاع العمومي
258	المبحث الثاني: تقييم الأداء البيئي لمؤسسة الاسمنت SCAEK

## فهرس المحتويات

258	المطلب الأول: المؤشرات المتعلقة باستهلاك الطاقة
258	الفرع الأول: تطور استهلاك الكهرباء
259	الفرع الثاني: تطور استهلاك الغاز
260	الفرع الثالث: تطور الاستهلاك الماء
261	المطلب الثاني: المؤشرات المتعلقة بمخلفات صناعة الاسمنت
261	الفرع الأول: تطور انبعاث الغبار
261	الفرع الثاني: المخلفات الصناعية في مؤسسة SCAEK
265	المطلب الثالث: تكاليف وايرادات الاستثمارات البيئية
265	الفرع الأول: الاستثمارات البيئية
267	الفرع الثاني: تأثير التكاليف البيئية على نتائج المؤسسة
268	الفرع الثالث: تأثير الإيرادات البيئية على نتائج المؤسسة
270	المبحث الثالث: تقييم الأداء الاجتماعي لمؤسسة SCAEK
270	المطلب الأول: مؤشرات التوظيف والتكوين
270	الفرع الأول: مؤشرات التوظيف
274	الفرع الثاني: مؤشر التكوين والتدريب
275	الفرع الثالث: مؤشر الصحة والسلامة المهنية
278	المبحث الرابع: النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة
278	المطلب الأول: رؤية ورسالة مؤسسة الإسمنت SCAEK
278	الفرع الأول: رؤية مؤسسة الإسمنت SCAEK
278	الفرع الثاني: رسالة مؤسسة الإسمنت SCAEK
279	المطلب الثاني: تحديد الأهداف الاستراتيجية لمؤسسة الإسمنت SCAEK
280	الفرع الأول: الأهداف الاستراتيجية للبعد المالي والعملاء
284	الفرع الثاني: الأهداف الاستراتيجية لبعء العمليات الداخلية
286	الفرع الثالث: الأهداف الاستراتيجية لبعء التعلم والنمو
289	الفرع الرابع: الأهداف الاستراتيجية للبعد الاجتماعي والبيئي
290	المطلب الثالث: نموذج بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة الاسمنت لعين لكبيرة
290	الفرع الأول: الخريطة الاستراتيجية للمؤسسة
293	الفرع الثاني: تصميم نموذج بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة

## فهرس المحتويات

297	خلاصة الفصل الخامس
298	الخاتمة العامة
305	المراجع
316	الفهارس
329	الملاحق