

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرحات عباس سطيف

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



مدرسة الدكتوراه: إدارة الأعمال و التنمية المستدامة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية و

علوم التسيير

تخصص إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة

تحت عنوان

دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في قياس و تقييم الأداء في إطار مبادئ التنمية المستدامة دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة

تحت إشراف الدكتور:

روابحي عبد الناصر

من إعداد الطالب:

خلف الله كريم

2012-10

لجنة المناقشة

أ.د. ملياني حكيم.....أستاذ التعليم العالي.....جامعة سطيف..... رئيسا

د. روابحي عبد الناصر.....أستاذ محاضر.....جامعة سطيف..... مشرفا ومقررا

أ.د. عكي علواني عومر.....أستاذ التعليم العالي.....جامعة سطيف.....مناقشا

أ.د. بوقرة رابح.....أستاذ التعليم العالي.....جامعة المسيلة.....مناقشا

السنة الجامعية 2012-2011

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

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

صدق الله العظيم

(سورة التوبة، الآية: 105)

شكر و تقدير

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

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

كما أشكر أعضاء اللجنة المناقشة لتفضلهم لمناقشة هذه المذكرة.

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

الباحث

كريم خلف الله

تتعرّز المكانة الاقتصادية لأي دولة بمجموع مؤسساتها داخل الاقتصاد الوطني و مرهونة بمدى كفاءتها و مساهمتها في التنمية الاقتصادية، و في خلق قيمة مضافة على الصعيد الاقتصادي و كذا بمدى قدرتها على المنافسة و فرض وجودها في محيط يتسم بعدم الاستقرار و التغير المستمر.

و قد أثرت التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاج إليها المنشآت في قياس وتقييم الأداء لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وإن هناك حاجة ماسة لتطوير مقاييس الأداء المالية لمواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة والاتجاهات المعاصرة لقياس وتقييم الأداء، كما أن قياس الأداء يعد أمراً ضرورياً وأحد العناصر الرئيسة لنجاح المنشأة في بيئة التصنيع الحديثة.

و نتيجة التفاعل القائم بين المؤسسة و محيطها أصبح لزاما عليها التكيف أكثر مع المتغيرات المفروضة (المنافسة، الحاجة للتنوع،...) و يتطلب الأمر لذلك توافر المعلومات الكافية التي لا يمكن توفيرها بالشكل المرغوب إلا من خلال مراقبة التسيير التي تعتمد على نظام معلومات متين تستعين به أدواتها في قياس و تقييم الأداء. و المؤسسة التي لا تبحث عن المعلومة خاصة الخارجية منها هي المؤسسة التي تتخلى عن علاقتها بمحيطها و بالتالي تحكم على نفسها بالزوال.

و لو تم الرجوع إلى مرحلة ما قبل العشرينيات من القرن العشرين لوجد أن مراقبة التسيير - والتي تعنى أساسا بقياس و تقييم الأداء - كانت تقتصر على الجانب المحاسبي فقط، و لكن بعد هذه المرحلة و خاصة بعد أزمة 1929 و بداية نمو المؤسسات و تطورها تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أشمل يتناول كل المعايير و المقاييس والأدوات المحاسبية و غير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة و التي لها قدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة، فتم إدخال لوحة القيادة و كل الأدوات المحاسبية مثل المحاسبة التحليلية و كل المؤشرات التي لها دلالة، بالإضافة إلى الميزانية الاجتماعية التي تهتم بمراقبة التسيير البشري، بحوث العمليات... الخ و التي لم تكن موجودة من قبل، و هذا إن دل على شيء فإنما يدل على المكانة التي تحتلها مراقبة التسيير و ما لها من آثار إيجابية على المؤسسة.

و باقتحام مفهوم التنمية المستدامة عالم المؤسسة الاقتصادية التي أصبحت مطالبة بالتوفيق بين أهدافها الاقتصادية و المتطلبات البيئية و الاجتماعية كشرط لتحقيق نموها و ضمان بقائها، يرى معظم الباحثين أن الاهتمام بالتنمية المستدامة من طرف المؤسسة يعكس مستوى الوعي الذي يتحلّى به المسير خدمة لغايات و أهداف كل من يكون

البيئة العامة المحيطة بالمؤسسة حيث أن هذه البيئة تكون مستقرة و مزدهرة إذا استطاعت المؤسسة أن تشبع رغبات كل الجهات و الأطراف ذات المصلحة معها و حققت لهم الرضا.

كما تهدف التنمية المستدامة لزيادة و تحسين تنافسية المؤسسة و زيادة مردوديتها بطريقة تكون مصدرا لاستدامة القيمة.

من هذا المنظور فمراقبة التسيير لها دور أساسي و جوهري تلعبه و هو مهمة رئيس مشروع الأداء و ضمان ترابط أهداف المؤسسة مع تحديد محددات أدائها بوضوح في المجالات الاقتصادية، الاجتماعية و البيئية.

و في هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أهم أدوات مراقبة التسيير الفعالة المعتمدة في إطار التنمية المستدامة: "لوحات القيادة " لا سيما التي تختص بتجميع المؤشرات البيئية (لوحة القيادة البيئية أو الخضراء). بالإضافة إلى لوحة القيادة المتوازنة المستدامة أو ما يعرف ببطاقة الأداء المتوازن المستدامة التي من شأنها العمل على وضع مؤشرات لمتابعة تطبيق إستراتيجية المؤسسة، و التي تحوي خصائص التنمية المستدامة من خلال محاورها الخمسة: المحور المالي، العملاء، العمليات الداخلية، النمو و التعلم و المحور المجتمعي. كما لا يمكن إغفال أدوات حديثة أخرى منها لوحة قيادة الرأسمال الفكري، محاسبة المسؤولية، التدقيق البيئي،...

هذه الأدوات أصبحت قادرة على إعطاء صورة متكاملة و شاملة عن الأداء التنظيمي للمنظمات الحديثة (الأداء الشامل)، إضافة لقدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن تلك المنظمات من قياس و تقييم أدائها الداخلي والخارجي على المدى القصير والطويل وفق احتياجاتها الإستراتيجية و التي عجزت أنظمة و مقاييس الأداء التقليدية (المحاسبية) على إعطاءها.

- إشكالية البحث:

تحتل مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظراً لما تضفيه للرقابة على المؤسسات من خصائص و مميزات خاصة في ظل اقتحام مفهوم التنمية المستدامة عالم المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال قدرة هذا النظام (مراقبة التسيير) على ترشيد و توجيه المؤسسة باستعمال أدوات فعالة لقياس و تقييم الأداء من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك. و بناء على ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة في السؤال الآتي:

- ما مدى كفاءة و فعالية الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في قياس و تقييم الأداء في ظل تبني المؤسسة الاقتصادية لمبادئ التنمية المستدامة؟

و انطلاقا من هذا السؤال يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- كيف يتم ادماج مبادئ التنمية المستدامة في المنظمات، و ما هو محور اهتمامها؟
- 2- ما هو الوجه الجديد الذي أصبحت تتميز به مراقبة التسيير في إطار تبني و ادماج المنظمات لمبادئ التنمية المستدامة؟
- 3- هل أن اعتماد الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة يعني التخلي عن الأدوات التقليدية؟
- 4- ما النتائج التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بانتهاجها للتنمية المستدامة و باعتمادها للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في قياس الأداء الشامل ؟

- فرضيات البحث:

استنادا إلى مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

- 1- التنمية المستدامة نموذج حديث لنمو و تطور المؤسسات، تدمج مبادئها في جميع الأنشطة و الوظائف، و تهتم بالدرجة الأولى بتحسين الأداء الشامل لغرض خلق قيمة شاملة و مستدامة لجميع الأطراف ذات المصلحة معها.
- 2- انتقل دور مراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة من مجرد تحليل و تقييم الأداء المالي و المحاسبي إلى تقييم الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة: الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي، بالاعتماد على أنظمة حديثة للقياس.
- 3- أنظمة ومقاييس الأداء التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة و شاملة عن أداء المنظمات الحديثة لذا قامت هذه الأخيرة بتطوير هذه الأدوات و ابتكار أخرى لغرض قياس الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة، باعتماد المؤشرات المالية و غير المالية، بالإضافة إلى الاهتمام بالتكاليف الاجتماعية و البيئية.
- 4- سيؤدي انتهاج المؤسسة محل الدراسة للتنمية المستدامة إلى تحسين الأداء و خلق القيمة المستدامة، كما أن اعتمادها للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير المدججة لمبادئ التنمية المستدامة سيساهم في قياس الأداء الشامل و كشف مسببات ضعف الأداء و تقديم التصحيحات الضرورية التي تسمح بتحسين أدائها.

- أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من أهمية المجالات التي يتناولها، و تتركز هذه الأهمية في إدراك العلاقة بين التغيرات التي يعرفها المحيط و أدوات مراقبة التسيير.

تظهر أهمية مراقبة التسيير في المكانة التي تعطى لها في الهياكل التنظيمية، فلقد كانت و لمدة طويلة(أكثر من ستين سنة) مهمشة و دورها محدود فقط في الجانب المحاسبي، و نتيجة للتطورات التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة أصبحت منتشرة في معظم المنظمات العمومية و الخاصة، و تحول دورها ليرقى إلى دور المستشار الرئيسي للمؤسسة. كما تحول دور مراقب التسيير من مجرد موفر للأرقام و مؤسس للوحة القيادة إلى المنشط الأساسي للعمليات. فلقد أضحى العامل الوسيط الضروري الذي و من خلال سلوكه يساهم في خلق جو من الثقة و التماسك في المنظمة. وتبرز أهمية البحث أيضا من خلال التحولات التي عرفت أدوات مراقبة التسيير في ظل اقتحام مفهوم التنمية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية، حيث إن دراسات عديدة تعرضت لنظام مراقبة التسيير و أدوات مراقبة التسيير، و دراسات عديدة أخرى تعرضت للتنمية المستدامة و كيفية إدماج أبعادها في المؤسسة الاقتصادية، كل منهما على حدة، إلا أن القليل جدا منها تعرض للإطارين معا لذا فهذه الدراسة تتناول أدوات مراقبة التسيير و مبدأ عملها في إطار ضوابط التنمية المستدامة.

- أهداف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في دراسة أثر الربط والتكامل بين نظام مراقبة التسيير و كيفية استعمال أدواته الحديثة في إطار مبادئ و معايير الاستدامة، و الغرض من كل ذلك هو تحسين الأداء الشامل.
- و يندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:
- توفير مرجع إضافي في التخصص.
- حداثة الموضوع على مستوى البحث العلمي والمؤسسات الاقتصادية الوطنية. فرغم أهمية تواجد مراقبة التسيير في المؤسسات و أهمية استعمال أدواتها إلا أن الدراسات الجامعية والبحوث التي تناولتها تبقى قليلة، مما يشجع على محاولة إثراء هذا النوع من المواضيع التي تحاول الإحاطة بكل ما من شأنه تحسين أداء المؤسسات.
- محاولة ترجمة كل ما جد في هذا المجال إلى اللغة العربية نظرا لنقص المراجع الخاصة بمراقبة التسيير باللغة العربية.
- ظهور تحديات جديدة ومتغيرات اقتصادية أدت إلى ضرورة إعادة نظر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في أنظمتها الرقابية خاصة مراقبة التسيير .
- محاولة التعريف بالتنمية المستدامة التي تكاد تكون مجهولة من طرف جمهور المسيرين.
- إظهار أهمية أدوات مراقبة التسيير كأظمة تسمح بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة و يساعد على تحسين الأداء الشامل و اتخاذ القرارات المناسبة، و ليس فقط قياس الأداء المالي.

- الإطلاع على التحولات التي عرفتھا مراقبة التسيير و أدواتھا الحديثة في ظل تبني المؤسسات لمبادئ التنمية المستدامة، و الكيفية التي تكيفت بها معها.
- تبيان مدى إمكانية تطبيق أدوات مراقبة التسيير على ظروف المؤسسة الوطنية في ظل ضوابط الاستدامة، و مدى فعاليتها في تحسين الأداء.

- دوافع اختيار البحث:

- من المبررات التي دفعت إلى الخوض في هذا الموضوع ما يلي:
- المكانة التي أصبحت تحتلها مراقبة التسيير و أدواتھا الحديثة في المنظمات العالمية بعد أن كانت ذات دور ثانوي، و المكانة التي يجب أن تعطى لها في المؤسسات الوطنية.
- تهميش هذا المجال في المؤسسات الوطنية و عدم مسايرتها للتطورات الهامة التي حدثت فيه، بحيث بقيت مراقبة التسيير محصورة في إطارها المحاسبي، كان مبررا للخوض في أسباب هذا التهميش، و البحث في كيفية الانتقال إلى تطوير هذه الوظيفة الهامة و تكيفها مع المتغيرات الجديدة.
- التطرق لموضوع مراقبة التسيير عند إعداد مذكرة التخرج لنيل شهادة الليسانس، وكذا الرغبة في المضي إلى مستوى أعلى، بمعالجة هذا الموضوع في إطار ضوابط و مبادئ التنمية المستدامة.
- قلة الباحثين الذين تطرقوا لهذا الموضوع (خاصة فيما يتعلق بإدماج مبادئ التنمية المستدامة في المؤسسات و تحول مختلف الوظائف).

- منهج البحث و طرق جمع البيانات:

- تماشيا مع طبيعة الموضوع و الاشكالية المطروحة سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي لعرض ما هو متوفر أكاديميا من معلومات عن الموضوع خاصة فيما يتعلق بسرد أصول و مبادئ التنمية المستدامة و كذا تبيان العلاقة و الرابط بينها و بين مراقبة التسيير و مختلف أدواتھا، و الأسلوب التحليلي للبيانات المتعلقة بدراسة حالة المؤسسة محل الدراسة قصد التعرف على واقعها و مستوى أدائها.
- و لإنجاز هذا البحث و معالجة اشكاليته تم تقسيمه إلى جزئين: جزء نظري و جزء تطبيقي، حيث تم الاعتماد في اعداد الجزء النظري على قائمة متنوعة من الكتب و الدوريات الحديثة المتخصصة و بعدة لغات (العربية، الفرنسية و

الانجليزية) بالإضافة إلى مواقع للانترنت. أما بالنسبة للجزء التطبيقي فقد تم تجميع البيانات من مختلف مديريات و مصالح المؤسسة محل الدراسة بالإضافة إلى التقارير السنوية و القوائم المالية للمؤسسة و موقعها على شبكة الانترنت.

- معوقات البحث:

لضمان تقديم نتائج جيدة للبحث العلمي ينبغي توافر المعلومات بالقدر الكافي، و ذلك ما كان العائق الأول في إنجاز هذا البحث، حيث تم مواجهة المعوقات التالية:

- عدم امكانية الحصول على التقرير السنوي لسنة 2011 الذي من خلاله يتم حساب مختلف مؤشرات الأداء الشامل للمؤسسة في سنة 2011، ذلك أنه لا يتم المصادقة عليه إلا في جوان 2012.
- عدم السماح بالاقتراب من المناجم، حيث كان الغرض ملاحظة عن كتب للمجالين البيئي و ما يتعلق كذلك بأمن و سلامة العمال في المناجم، حتى يتم تقديم تفسيرات دقيقة لمؤشرات الأداء الشامل المحسوبة لسنة 2010، و وصف مستويات الأداء الحالية و تقدير مستويات الأداء للفترات القادمة.
- تحفظ الموظفين في تقديم تفسيرات لنتائج الأداء.

- الدراسات السابقة:

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

1- عريس الطاهر، **التحكم في قيادة المؤسسات بواسطة لوحات القيادة الإستراتيجية**، دراسة حالة "مؤسسة بريد الجزائر"، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2006-2007.

من خلال هذه الدراسة تم تسليط الضوء على الفوائد التي ستعود على المؤسسة باعتمادها نظام القيادة بلوحات القيادة الإستراتيجية، كما بين الباحث أن إعداد لوحة القيادة يمكن أن يكون فرصة لبناء نظام قياسات متجانسة بين الإستراتيجية والقرارات العملية المتخذة، حيث لا يمكن إدماج مؤشرات قيادة جديدة بنجاح إلا عبر تفكير حول هذه القياسات وكيفية إدارتها.

و من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن لوحة القيادة الاستراتيجية أداة تطويع للإستراتيجية من المستويات العليا. كما أنها أداة اتصال بين الأفراد و المستويات التنظيمية في المؤسسة و التي يمكن أن تلعب دورا هاما في حل المشاكل التنظيمية و حتى الاجتماعية الخاصة بالمؤسسة و ذلك عبر تدقيق و ضبط العملية الاتصالية.

كما يمكن للوحة القيادة الاستراتيجية أن تكون محطة لإعادة النظر في تنظيم المؤسسة من خلال إظهار نقاط الضعف والتي يمكن التماسها خلال إعداد و تحقيق نظام القيادة بواسطة لوحات القيادة الاستراتيجية، بدءا من أنظمة المعلومات و وصولا إلى متابعة التحقيق الميداني للقرارات.

2- سويسي عبد الوهاب، **الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة**، دكتوراه دولة، جامعة الجزائر، 2004.

هنا دراسة الباحث كانت في التفكير حول سبل قياس الفعالية التنظيمية، و اقتراح منهجية تسمح بقياس الفعالية التنظيمية يتم فيها اختيار مؤشرات القياس من قبل المسير نفسه، و ذلك من خلال أحد أدوات مراقبة التسيير و هي لوحة القيادة. و فحوى النتائج التي خلصت إليها هذه الدراسة هي أن لوحة القيادة كأداة تسييرية الوسيلة الأكثر واقعية و ملائمة للإحاطة بالظاهرة التنظيمية بأبعادها ومنطلقاتها الفلسفية المختلفة، وتعدد الأطراف التي هي بحاجة لقياس الفعالية التنظيمية (المساهمين والعمال والنقابة والزبائن و). بحيث تمنح الإطار المنهجي في شكل بناء (يأخذ صور جداول و رسومات بيانية و مجموعة مؤشرات) تمكن كل طرف من قياس الفعالية التنظيمية حسب نظريته و أهدافه و تتيح له الفرصة من الوقوف على الفعالية التنظيمية من زاوية الأطراف الأخرى. وبعبارة أخرى تمكن لوحة القيادة كوسيلة قياس للفعالية التنظيمية من إدراج مؤشرات للقياس حتى ولو كانت متناقضة فيما بينها، وذلك نظر للأبعاد المختلفة المشكلة لها، وإمكانية المقارنة بين مختلف صورها. وهذا ما يؤكد على صحة الفرضية الخاصة بلوحة القيادة كوسيلة الأكثر ملائمة لقياس الفعالية التنظيمية.

3- أحمد بونقيب، **دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير**، دراسة حالة : المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، 2005-2006.

من خلال دراسة هذا الموضوع تم التطرق إلى أهم أداة تعتمد عليها هذه الأخيرة من شأنها زيادة فعاليتها، ألا وهي لوحة القيادة.

و قد تم التوصل إلى نتيجة مفادها أن لوحة القيادة أداة فعالة في نظام مراقبة التسيير تضمن ادخار الوقت والتكاليف وتحسين الأداء العام كما تم التوصل إلى أن لوحات القيادة من شأنها تفعيل نظام مراقبة التسيير من خلال اعتماد نظام معلومات دقيق وكذا تقديم طرق فعالية للرقابة، بالإضافة إلى إمكانية هذه الأداة كشف مواطن القوة والضعف وكيفية معالجتها ، وتصل فعاليتها إلى درجة التنبؤ.

كما أشار الباحث إلى ضرورة تضافر الأدوات الأخرى لمراقبة التسيير مع لوحات القيادة حتى يكون الأداء والنتيجة أكثر دقة يسهل من خلالها اتخاذ الإجراءات التصحيحية في أقرب الأحيان.

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

و هنا تناولت الباحثة دراسة مفصلة و مقارنة تمت بين الطرح النظري لأدوات مراقبة التسيير و واقع تطبيقها، و خلصت إلى أنه و في ظل المتغيرات المشهودة من الواجب الاطلاع المستمر على مستجدات البحث و كذا تطوير أدوات جديدة لمراقبة التسيير، حيث يلعب المحيط دورا فعالا في تحديد أدوات التخطيط و التقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات، كما أن لكل مرحلة من مراحل تطور المنظمات أدوات و أساليب تتناسب مع متطلبات الظروف السائدة، و قد تطرقت الباحثة إلى جميع أدوات مراقبة التسيير منذ أن كان الاعتماد قائما على الأدوات المحاسبية إلى غاية ظهور لوحات القيادة و بطاقة الأداء المتوازن.

5- دراسة العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة - حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر -

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

6- دراسة (Rachid Boutti)

Les métarègles du contrôle de gestion dans le cadre de meilleures pratiques de gouvernance et développement durable : oxymore ou complémentarité.

حيث قام الباحث بدراسة التحول في وظيفة مراقبة التسيير، بمعنى دراسة التغير من الدور التقليدي لمراقبة التسيير القائم أساساً على الجانب المالي إلى الدور الحديث و ذلك في إطار الممارسة الرشيدة لحوكمة الشركات و التنمية المستدامة. ولم يتطرق الباحث و لم يشير إلى أدوات مراقبة التسيير في إطار تحديات التنمية المستدامة.

- تعليق عام على الدراسات السابقة:

من خلال الدراسات السابقة يتبين أن جلها تناولت أحد أو بعض أدوات مراقبة التسيير، حتى و إن تناولت جميعها فدون تكييفها و ربطها مع متغير الدراسة المستقل ألا و هو ضوابط و مبادئ التنمية المستدامة. فقط يمكن الإشارة إلى كل من دراسي الأستاذ العايب عبد الرحمن و الباحث (Rachid Bouti)، فالدراسة الأولى تناولت أهم أدوات قياس الأداء الشامل - و هي الأقرب لهذا البحث - دون ربطها بالوظيفة التي تحدد و تضبط و توجه استعمال أدوات القياس، أما الدراسة الثانية فتناولت تغير قواعد مراقبة التسيير في إطار مبادئ التنمية المستدامة دون التطرق إلى أهم أدوات القياس المستحدثة.

- أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

حسب علم الطالب فإن هناك نقصاً في عدد البحوث والدراسات التي تهدف إلى تبيان دور إدماج مبادئ التنمية المستدامة في استراتيجية المؤسسة و ما ينجر عنه من تعديل و تغيير مختلف الوظائف بها، لا سيما الوظيفة الرقابية التي يجمعها و التنمية المستدامة قاسم مشترك و هو "الأداء". لذلك جاءت هذه الدراسة للمساهمة في سد النقص. تتميز هذه الدراسة على خلاف باقي الدراسات بكونها تطرقت إلى مفهوم التنمية المستدامة على المستوى الجزئي (المؤسسة)، و التي تعتبر فلسفة مغايرة كلياً للفلسفة التنمية المستدامة المقترحة في لجنة بروتلاند، و تطرقت إلى دورها في تغيير قواعد مراقبة التسيير، و ساهمت في بروز الوجه الحديث لمراقبة التسيير و أدواته التي تعمل على قياس و تقييم الأداء الشامل.

- محتويات البحث:

تتضمن هذه الدراسة ثلاث فصول أساسية حيث يتناول الفصل الأول ظهور فلسفة التنمية المستدامة على المستوى الكلي و كيفية انتقالها و ممارستها على المستوى الجزئي، مع التطرق إلى تحول و تغير قواعد مراقبة التسيير في إطار ادماج مبادئ التنمية المستدامة في استراتيجية المؤسسة الأمر الذي أدى إلى استحداث أدوات حديثة لقياس و تقييم الأداء.

أما الفصل الثاني فيتناول التعريف بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في إطار مبادئ التنمية المستدامة و بنظام عملها، حيث تتمثل هذه الأدوات أساسا في لوحة القيادة المتوازنة، لوحة القيادة البيئية (الخضراء)، لوحة القيادة الاسكندنافية، محاسبة المسؤولية المجتمعية، التدقيق البيئي،...

أما الفصل الثالث فسيتناول التعريف بالمؤسسة محل الدراسة و بنشاطها، وكذا واقع التنمية المستدامة بالمؤسسة و كذا وظيفة مراقبة التسيير بها، بالإضافة إلى تقييم الأداء الشامل بالمؤسسة بواسطة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير. وفي آخر هذه الدراسة خاتمة سيتم التطرق من خلالها إلى أهم النتائج المتوصل إليها مع تقديم مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تساعد في تحسين عملية مراقبة التسيير بالمؤسسات الوطنية الجزائرية و تكييفها مع المتغيرات الحديثة التي من شأنها ضمان تحسين الأداء الشامل في إطار تبني مبادئ التنمية المستدامة .

فهرس المحتويات

مقدمة عامة.....أ- ي

الفصل الأول: تغير قواعد مراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة

تمهيد.....01

المبحث الأول: التنمية المستدامة في

المؤسسة.....02

المطلب الأول: التنمية المستدامة (من المنظور الكلي).....02

المطلب الثاني: انتقال مفهوم التنمية المستدامة من المنظور الكلي إلى المنظور الجزئي.....09

المطلب الثالث: مختلف النظريات التي تخدم التنمية المستدامة.....17

المطلب الرابع: المسؤولية المجتمعية في خدمة التنمية المستدامة.....21

المطلب الخامس: أدوات تطبيق التنمية المستدامة من طرف المؤسسات الاقتصادية.....25

المبحث الثاني: الوجه الحديث لمراقبة التسيير في ظل التنمية

المستدامة.....29

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير29

المطلب الثاني: نظام مراقبة التسيير الحديث و المسؤولية المجتمعية.....34

المطلب الثالث: نظام مراقبة التسيير الحديث و تحديد مفهوم حوكمة الشركات.....37

المطلب الرابع: مراقبة التسيير البيئي.....40

المبحث الثالث: الأداء الشامل: قاسم مشترك بين مراقبة التسيير و التنمية

المستدامة.....45

المطلب الأول: مدخل للأداء.....45

المطلب الثاني: الأداء الشامل.....49

المطلب الثالث: مؤشرات تقييم الأداء الشامل.....54

خلاصة الفصل الأول.....61

الفصل الثاني: أدوات مراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة

تمهيد.....62

المبحث الأول: دور لوحة قيادة التسيير في قياس و تقييم الأداء في إطار التنمية
المستدامة.....63

المطلب الأول: مفهوم لوحات القيادة.....63
المطلب الثاني: لوحة القيادة الخاصة بالبعد الاقتصادي.....69
المطلب الثالث: لوحة القيادة الاجتماعية.....74
المطلب الرابع: لوحة القيادة البيئية.....79
المبحث الثاني: دور لوحات القيادة الإستراتيجية في قياس و تقييم الأداء في إطار التنمية
المستدامة.....84

المطلب الأول: لوحة القيادة المتوازنة.....84
المطلب الثاني: لوحة القيادة المتوازنة المستدامة.....89
المطلب الثالث: لوحة القيادة للرأسمال الفكري (الاسكندنافية).....92
المبحث الثالث: المحاسبة البيئية و التدقيق
البيئي.....97

المطلب الأول: المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية.....97
المطلب الثاني: المحاسبة البيئية.....103
المطلب الثالث: التدقيق البيئي.....109
خلاصة الفصل الثاني.....114

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لقياس و تقييم الأداء الشامل للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات
-تبسة-

تمهيد.....115
المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات
SOMIPHOS.....116

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS.....116
المطلب الثاني: عرض أنشطة مؤسسة مناجم الفوسفات و هيكلها التنظيمي.....119
المطلب الثالث: دور و مكانة وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة مناجم الفوسفات.....125

المطلب الرابع: واقع التنمية المستدامة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات.....	129
المبحث الثاني: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحة القيادة.....	132
المطلب الأول: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة SOMIPHOS.....	132
المطلب الثاني: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء الاجتماعي لمؤسسة SOMIPHOS.....	138
المطلب الثالث: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء البيئي لمؤسسة SOMIPHOS.....	142
المبحث الثالث: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحات القيادة الاستراتيجية.....	147
المطلب الأول: مكونات بطاقة الأداء المتوازن المستدامة المقترحة لسنة 2010.....	147
المطلب الثاني: النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة	151
خلاصة الفصل الثالث.....	155
خاتمة عامة.....	156
قائمة المراجع.....	162
فهرس المحتويات.....	171
قائمة الأشكال.....	174
قائمة الجداول.....	175
الملاحق	
الملخص	

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجانب النظري الذي تناول عموماً تغير قواعد مراقبة التسيير في إطار تبني مبادئ التنمية المستدامة، حيث انتقلت وظيفتها من تقييم الأداء المالي إلى تقييم الأداء الشامل، و الذي يشمل الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة، و يتم القياس باعتماد أدوات عديدة منها لوحات القيادة، بطاقة الأداء المتوازن، لوحة القيادة الاسكندنافية، المحاسبة و التدقيق البيئي،... سيتم في هذا الفصل تطبيق الدراسة النظرية و اسقاطها على إحدى المؤسسات الاقتصادية، و قد تم اختيار المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات (SOMIPHOS) لهذه الدراسة كونها تعتبر الأكثر مناسبة للاسقاط، حيث تعتبر المؤسسة المختارة الوحيدة التي تنشط في مجال استخراج و تصنيع و تصدير مادة الفوسفات على المستوى الوطني، بالإضافة إلى تبنيتها و ادماجها لمبادئ التنمية المستدامة، فخلافا لمشاركتها في خلق الثروة الوطنية فهي تشارك أيضا في الحفاظ على البيئة لادراكها بأن نوع نشاطها يغلب عليه الطابع المنجمي الذي ينجر عنه انبعاث الغبار و بالتالي تلويث البيئة. كذلك في إطار انتهاج المؤسسة لسياسة التنمية المستدامة فقد حضرت طويلا للحصول على شهادات المطابقة، فحصلت سنة 2007 على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001) و لا تزال بصدد التحضير للحصول على شهادة (OHSAS 18000). و كل ذلك في سبيل تعزيز الأداء الشامل في إطار التنمية المستدامة.

و بناء على ما سبق سيتم في هذا الفصل تقديم محاولة لقياس الأداء الشامل في مؤسسة (SOMIPHOS) من خلال اقتراح نماذج لكل من لوحة القيادة الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية، و كذا اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة، ثم اقتراح نموذج للوحة القيادة الخاصة بالرأسمال الفكري. و سيتم تناول هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS
- المبحث الثاني: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحة القيادة
- المبحث الثالث: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحات القيادة الاستراتيجية

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS

تمتلك الجزائر ثروات معدنية نفيسة منها الحديد و الفوسفات، و قد أدى هذا إلى إنشاء مؤسسة وطنية للإشراف على الاستغلال الأمثل للكميات الهائلة من هذه المعادن. و تعتبر المؤسسة الوطنية للحديد و الفوسفات من أهم المؤسسات المنجمية على المستوى الدولي، و انبثقت عنها المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات. و سيتم من خلال هذا المبحث التعريف بهذه الأخيرة و التركيز على وظيفة مراقبة التسيير بها، و كذا التعرض لمدى تبنيتها لمفهوم الاستدامة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS

أولا: تعريف المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات

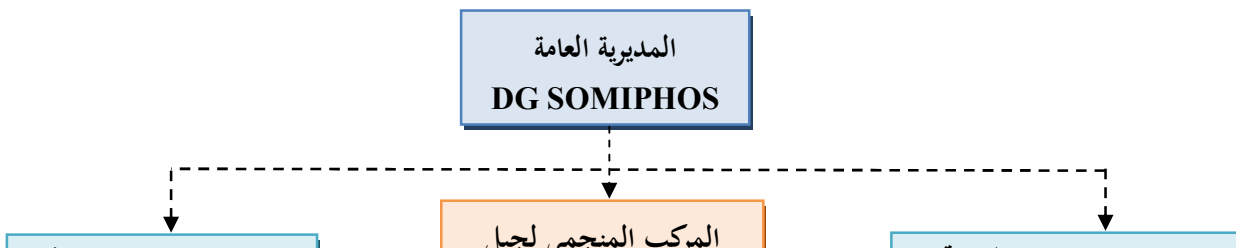
تعتبر المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات مؤسسة ذات أسهم، و هي مؤسسة فرعية من المؤسسة الأم

FERPHOS-group، حيث تم تقسيم هذه الأخيرة سنة 2004 إلى عدة فروع:

- المؤسسة الوطنية لمناجم الحديد SOMIFER: مقرها الاجتماعي بولاية تبسة؛
- مؤسسة البوزلان و مواد البناء SPMC: مقرها الاجتماعي بمدينة بني صاف بعين تموشنت؛
- مؤسسة السباكة بالنزلة SFO: مقرها الاجتماعي بدائرة الوزنة ولاية تبسة؛
- مؤسسة نقل الموارد المنجمية SOTRAMINES: مقرها الاجتماعي بولاية تبسة؛
- مؤسسة العقارات و البناء: مقرها الاجتماعي بمدينة عنابة؛
- المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS: و هي المؤسسة محل الدراسة، مقرها الاجتماعي بمدينة تبسة.

بدأت (SOMIPHOS) ممارسة نشاطها بشكل مستقل عن (FERPHOS) بتاريخ 01 جانفي 2005، و هي متخصصة في عمليات البحث والاستغلال والمعالجة وتسويق مادة الفوسفات المتواجدة بالمركب المنجمي جبل العنق لمختلف الأسواق داخليا و خارجيا. و هي مؤسسة مساهمة برأسمال اجتماعي قدره 1.600.000.000 دج. و تضم المؤسسة ثلاث وحدات، تظهر في الشكل الموالي:

شكل رقم (15) وحدات المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات



Source: www.ferphos.com, consulté le 05-03-2012.

1- المركب المنجمي لجبل العنق CMDO:

ويعد مركب جبل العنق أكبر منجم جزائري للفوسفات، لتربيته على إحتياطي يقدر بأكثر من ملياري طن. ويقع هذا المنجم في مدينة بئر العاتر في الجنوب الشرقي لولاية تبسة على بعد حوالي 100 كلم، مرفق بمصنع متكامل لمعالجة وتحويل مادة الفوسفات بطاقة إنتاجية تقدر بـ: 2 إلى 4 طن سنوياً.

كما تجدر الإشارة في نفس هذا السياق إلى أن منجم جبل العنق عبارة عن كتلة منجمية كلسية تتكون من الفوسفات و الكلس و الرمل سمك الطبقة الفوسفاتية حوالي 30 متر تعلوها طبقة كلسية مائلة لسمك مغطاة هي بدورها بطبقة رملية. هذا إلى جانب أن فرع جبل العنق يضم أربع قطاعات غنية بالفوسفات و هي: الجميجمة، كاف السنون، طرفاية، بلاد الحدة. و يعد المركب القلب النابض والعمود الفقري للمؤسسة، وللمجموعة الصناعية ككل.

2- مركز الدراسات التطبيقية والبحوث التطويرية CERAD:

نشأ هذا المركز عام 1991 تحت تسمية وحدة البحث التطبيقي L'URA، و التي شكلت مع مكتب الدراسات المنجمية LE BEM ما يعرف بـ: CERAD، و تتمثل مهامه في البحث المتواصل و تحضير الدراسات و الأبحاث المنجمية قصد تحسين جودة المنتج، و القيام بمشاريع بحثية تدخل في إطار إستراتيجية المؤسسة الطويلة المدى والهادفة إلى تثمين مادة الفوسفات وتحويلها إلى مواد تدخل في بعض الصناعات مثل الصيدلانية والزراعية... وغيرها؛ بالإضافة إلى البحث عن الحلول الناجعة للمشكلات البيئية المرتبطة بالمؤسسة.

3- وحدة المنشآت المينائية بعنابة IPA:

تعتبر هذه الوحدة امتداداً للمركب المنجمي لجبل العنق، تقوم بشحن الفوسفات لتصديره إلى الخارج، سعة شحنها تقدر بـ: 120.000 طن، و تبلغ قدرة الشحن لديها من 25000 إلى 50000 طن بواسطة الرافعات.

ثانيا: أهمية مؤسسة SOMIPHOS

تلعب مؤسسة SOMIPHOS أدوارا هامة جدا في الاقتصاد الوطني، حيث أن دورها الأساسي يتمثل في استخراج الفوسفات الخام (المادة الأولية) من جبل العنق، ثم تحويله بعد مروره بعملية المعالجة إلى إنتاج تام يباع في الأسواق المحلية والأجنبية، هذا بالإضافة إلى كل ما تقوم به المؤسسة من عمل اجتماعي داخلي لفائدة عمالها وموظفيها، وذلك يعكس بصفة جلية الدور الفعال للمؤسسة، سواء بالنسبة لموظفيها أو بالنسبة لباقي الأفراد داخل أو خارج المؤسسة، والذين يستفيدون بطريقة غير مباشرة منها. و تبرز أهمية المؤسسة من خلال الإنجازات التالية:

- تشغيل أكثر من 1300 عامل، وبالتالي محاولة القضاء على البطالة أو الإنقاص منها في المنطقة؛
- جلب العملة الصعبة من خلال التصدير؛
- الاستفادة من العلاقات الخارجية مع مختلف الدول عن طريق الاستثمار؛
- استفادة العديد من الطلبة المترشحين في المؤسسة؛
- القيام بدورات تكوينية أو السماح لعدد كبير من الطلبة المتخرجين عن طريق عقود ما قبل التشغيل والإدماج المهني لحاملي الشهادات، في حالة ما لمست المؤسسة في هؤلاء الكفاءة والعمل الجاد.

ثالثا: الامتيازات التي تقدمها المؤسسة لموظفيها

تولي المؤسسة عناية كبيرة لعمالها وموظفيها، فهي تعمل على توفير أحسن الظروف للعمل، بالإضافة إلى تدعيمهم لتقديم كل ما لديهم لإنجاح المؤسسة وتطويرها، ولهذا فهي تمنح امتيازات عديدة منها:

- القيام بدورات تكوينية للعمال في العديد من المجالات؛
- منح عدة امتيازات للعمال؛
- إمكانية ترقية العمال؛
- المساعدة الاجتماعية للموظفين؛
- تقديم المساعدات المالية لمحتاجيها من الموظفين كالتسيقات على الأجور مثلا؛
- توفير الأمن والوقاية للعمال لمتابعة عملهم في أحسن الظروف.

رابعاً: أهداف مؤسسة مناجم الفوسفات

تسعى المؤسسة إلى تحقيق أهدافها المنشودة من أجل ضمان استمرارها وفرض وجودها في السوق، وفيما يلي أهم هذه الأهداف:

- تطوير وتوسيع نشاطات الأبحاث المنجمية؛
- إنشاء وتوسيع الإمكانات الصناعية ووسائل التخزين وتطوير هياكل الصيانة التي تمكن من تحسين القدرات الإنتاجية؛
- تزويد السوق الوطنية والمحلية بكميات كبيرة من الفوسفات؛
- إنتاج أكثر من 1.5 مليون طن من الفوسفات سنوياً، والتطلع لكمية 02 مليون طن في المستقبل؛
- العمل على توسيع وزيادة حصتها في السوق الدولية وتحقيق أكبر معدل ربح؛
- إنتاج منتجات ذات مواصفات دولية، وهذا ما حققته بحصولها على شهادتي المطابقة ISO 9001 و ISO 14001 وهذا ما يسمح لها بالمنافسة؛
- تنوع المنتجات المنجمية خاصة الفوسفات من أجل تلبية متطلبات السوق الدولية؛
- البحث عن الشراكة الأجنبية؛
- المساهمة في تكوين وتحسين مستوى المستخدمين.

المطلب الثاني: عرض أنشطة مؤسسة مناجم الفوسفات و هيكلها التنظيمي

أولاً: عرض أنشطة المؤسسة

لا يقتصر نشاط مؤسسة مناجم الفوسفات على الإنتاج، بل يتعدى ذلك ليشمل الأنشطة التالية:

1- الأنشطة الإنتاجية: تتمثل الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة فيما يلي:

أ- استخراج الفوسفات من المركب المنجمي بجبل العنق: يستخرج الفوسفات من منجم جبل العنق الذي يقع على مسافة 90 كلم من المقر الإداري، ويحتوي على احتياطي من الفوسفات يقدر بـ 2 مليار طن.

ب- اغناء ومعالجة الفوسفات: وتتم هذه العملية بالمراحل التالية:

- التكسير: وتتم هذه العملية باستخدام آلة واحدة من نوع BABBITESS.

- التحضير: وتتمثل هذه العملية في الطحن والغرلة.

- المعالجة بالطريقة المائية: تمر بالمراحل التالية:

- الترويق: والهدف منه إزالة الشوائب الأقل من 1.25 ملم والأكثر من 80µm وهي الفقيرة من خامس أكسيد الفوسفات الثنائي P_2O_5 .
- التحميص: تتم هذه العملية باستخدام ثلاثة أفران من نوع DORROLIVER وذلك بهدف تفكيك وإزالة المواد الموجودة في الفوسفات الذي تم تروييقه.
- الغسل:الهدف من هذه العملية إزالة المواد الجيرية والأكسيدات الناتجة عن عملية التحميص وتستخدم فيها الهيدروسيكلونات.
- التجفيف: تهدف هذه العملية إلى حصر نسبة الرطوبة بين 0.2% و 13% وذلك باستخدام فرنين دائريين من نوع REQUET TESSON.
- المعالجة بالطريقة الجافة: تتكون هذه العملية من:
 - التجفيف: ويتم بواسطة فرنين لحصر نسبة الرطوبة بين 1% و 9%.
 - الغربة: ويستخدم فيها أربعة غرابيل من نوع RAWUM بقطر 0.8ملم ينتج بعد هذه المرحلة أربعة أنواع من الفوسفات تسوق في السوق الداخلية والخارجية وهي:
 - النوع الأول: فوسفات 63 – 65 PBL^{1*}: يحتوي على 29% من مادة الفوسفات، ويستخدم في الصناعة وفي الفرش المباشر للتربة.
 - النوع الثاني: فوسفات 66 – 68 PBL: يحتوي على 31% من مادة الفوسفات ويستخدم في صناعة الأسمدة القابلة للانحلال في التربة.
 - النوع الثالث: فوسفات 69 – 72 PBL: يحتوي على 32% من الفوسفات ويستخدم في الصناعة، كتصنيع الأسمدة الزراعية والمنتجات الكيميائية والمواد الصيدلانية.
 - النوع الرابع: فوسفات 73 – 77 PBL: يحتوي على 34% من الفوسفات ويستخدم هذا النوع أساسًا في صناعة الأسمدة المجهزة والمنتجات الكيميائية.

2-الأنشطة التجارية: تتكفل الشركة بالأنشطة التجارية التالية:

- البحث عن الزبائن وإبرام الصفقات؛
- تسير المنتجات الموجهة للعملاء وفقًا للعقود المبرمة، وكذلك القيام بالتغطية التجارية في المواعيد المحددة؛
- متابعة التخزين في الميناء، والشحن في السفن لتوصيل المنتج للمستهلك النهائي.

3-الأنشطة الخدمية: تتمثل في إجراءات النقل والصيانة (محليا و خارجيا)، بالإضافة إلى الخدمات الاستشارية.

4-الأنشطة التطويرية: تتمثل في مختلف الدراسات التي تجري على مستوى المؤسسة ويقوم بها مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية CERAD وتهدف إلى تحسين المنتج من الفوسفات وتميزها عن منتج المنافسين. السعي من أجل تفعيل عملية الشراكة الوطنية/ الأجنبية في جميع المجالات ذات الفائدة وقابلية التطوير، وخاصة في مجال الإستغلال المنجمي وحماية البيئة،...

ثانيا: عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة

لتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها، وجب وجود هيكل تنظيمي متماسك يسمح بالقيام بمختلف النشاطات بالشكل الأمثل ولهذا وضعت مؤسسة مناجم الفوسفات هيكلا تنظيميا وظيفيا يقسم المؤسسة حسب وظائفها الأساسية مع تجزئة هذه الوظائف إلى أقسام فرعية. وهذا ما يلاحظ من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (16) الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات

و يمكن تحليل الهيكل التنظيمي كما يلي:

1-الرئيس المدير العام: وهو أعلى سلطة والمسير الأول في المؤسسة، يقوم بإتخاذ القرارات وهو المسؤول عن

التفاوض أثناء إقامة العلاقات مع الزبائن أو علاقات الشراكة والمشاريع الضخمة.

2- الأمانة العامة (السكرتارية): وتتمثل مهامها في تنظيم وتنسيق عمل المدير العام.

3- المدير المساعد المكلف بالتدقيق والاستشارة: وهو مسؤول عن عمليات التدقيق الداخلية في حسابات الشركة ومختلف عملياتها المالية، ومساعدة المدير العام في مراجعة الميزانيات والأجور لأجل المصادقة عليها. بالإضافة إلى الإشراف على السير الحسن للمدققين الخارجيين وإعداد التقارير اللازمة لذلك (SGS)*.

4- المديرية المساعدة المكلفة بإدارة الجودة والبيئة: من مهامها:

- وضع برنامج تخطيط الإنتاج وفقا للجودة المطلوبة؛
- الإشراف على الإنتاج والبيئة والمنشآت الصناعية؛
- السعي وراء حماية العتاد وصيانتته.

5- مساعد مكلف بالاتصال: من مهامه تنظيم وتحويل الاتصالات داخل وخارج الشركة.

6- مدير الأمن الصناعي: مسؤول عن الأمن الداخلي للمؤسسة وسلامة الأفراد العاملين من حوادث العمل والسهر، على تهيئة الظروف اللازمة للعمل، ومراقبتها بصورة مستمرة والإشراف على توفير كل الوسائل الضرورية من أجل التقليل من حوادث العمل وحفظ سلامة الأفراد.

7- مديرية المركب المنجمي جبل العنق:

ومن مهامها الإشراف على نشاطات إنتاج الفوسفات وتصنيفه وتكريره.

8- مديرية المنشآت المينائية بعنابة:

تتم بإدارة عمليات استقبال شحنات الفوسفات وتخزينها، ومن ثم شحنها في السفن ونقلها إلى الزبائن في السوق الدولية، بالإضافة إلى عمليات الصيانة الدورية للسفن والقيام بالإجراءات الإدارية والجمركية اللازمة.

9- مديرية مركز الأبحاث والدراسات التطبيقية للتطوير: ومن مهامها :

- دراسة العينات المستخرجة من المنجم ؛
- تحليل العينات ومطابقتها مع مواصفات الجودة ؛
- العمل على تطوير المنتج استجابة لرغبات الزبائن ؛
- وإيجاد الحلول الناجعة للمشاكل البيئية.

10- مديرية التسويق:

تتم هذه المديرية بالإشراف على نقل المنتجات إلى مدينة عنابة ومتابعة إجراءات تصديرها إلى الخارج إضافة إلى قيامها بعملية شراء التجهيزات الإنتاجية، وتشرف على ثلاث دوائر هي: دائرة التصدير، دائرة العلاقات مع الزبائن ودائرة المشتريات.

11- المديرية التقنية:

تتم بالإشراف على عمليات الإنتاج من خلال تحقيق وإنجاز الإنتاج المقدر سنوياً، والعمل على صيانة العتاد والتجهيزات الكهربائية والصناعية في المؤسسة، بالإضافة إلى تخطيط الاستثمارات اللازمة والسهر على تنفيذها في ما يخص تطوير العملية الإنتاجية وعمليات الصيانة. تضم ثلاث دوائر: دائرة الإنتاج، دائرة الصيانة، ودائرة خاصة بالاستثمارات.

12- مديرية الموارد:

تعمل على توفير الاحتياجات داخل المؤسسة وتقديرها والمتعلقة ب: التوظيف، التكوين، التدريب، الترقية، توزيع العمال على المناصب المؤهلة حسب الخبرات ومتابعتها. وكذلك من مهامها الاهتمام بالانضباط داخل المؤسسة، مراقبة العمال على مستوى الوحدات ومراجعة ملفات العمال الحاليين على التقاعد. وتضم الدوائر التالية:

- دائرة الموارد البشرية: تشرف على جميع الاعتبارات المتعلقة بالموارد البشرية من توظيفها، وتقسيمها بين مختلف الأقسام وكذا مراجعة ملفات العمال الحاليين على التقاعد.

- دائرة التكوين: يشرف على التكوين المستمر للطاقات البشرية لتحسين أدائها ورفع مردوديتها.

- دائرة الشؤون القانونية: تهتم بحل المشاكل والنزاعات التي يمكن أن تنشأ بين المؤسسة وأطراف أخرى كما تعمل على منح جميع نشاطاتها الصفة القانونية.

- دائرة الموارد المعلوماتية: تعمل على توفير، جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها الشركة سواء كانت معلومات داخلية أو خارجية.

13- مديرية المالية والمحاسبة: تعمل على ضبط منهجية العمل في المجال المحاسبي والمالي ومراجعة كل الأعمال

اللازمة لمتابعة الوضعية المالية وكذا ضبط الميزانيات وإجراء التقييمات السنوية لإيرادات ومدفوعات الشركة وتضم دائرتين هما:

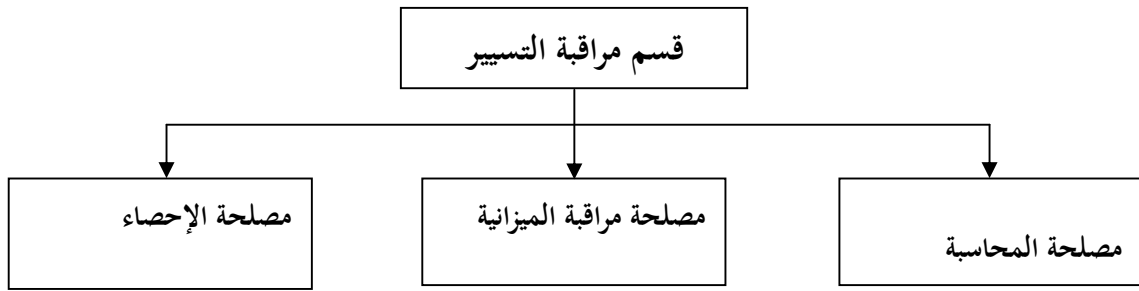
- دائرة المالية: يقوم بمتابعة التسيير المالي، أي مدخلات المؤسسة من الأموال والمخرجات.

- دائرة المحاسبة: يقوم هذا القسم بتسجيل كافة العمليات المحاسبية .

المطلب الثالث: دور و مكانة وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة مناجم الفوسفات

يبرز دور و مكانة وظيفة مراقبة التسيير في مؤسسة مناجم الفوسفات في مساعدة المسؤولين العمليين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم و تحقيق أهدافهم من خلال سيورة عمليات قائمة على وضع الميزانيات و خطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية و محددة، كما يقوم مراقب التسيير بمتابعة النتائج و تحديد الانحرافات و مساعدة المسؤولين على شرح أسبابها و من ثم إتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة، و الملاحظ في مؤسسة (SOMIPHOS) تواصل قسم مراقبة التسيير للمديرية العامة مع قسم مراقبة التسيير في أهم وحدة تابعة لها و هي المركب المنجمي بجبل العنق. فالبنسبة لقسم مراقبة التسيير في المركب فيعتبر ذو أهمية كبيرة في معرفة ما للمؤسسة وما عليها من إيرادات وتكاليف، يشرف عليه رئيس القسم، يساعده في التسيير موظفون مختصون في الدراسات الاقتصادية والإحصائية، وينقسم إلى ثلاث مصالح موضحة في الشكل الموالي:

شكل رقم (17) مخطط قسم مراقبة التسيير بمركب جبل العنق



المصدر: قسم مراقبة التسيير

1- مهام مصلحة مراقبة الميزانية

- مراقبة تسيير المؤسسة في جميع جوانبها المالية والاقتصادية؛
- تقديم تقارير حول عملية الإنتاج لمدير المؤسسة؛
- تتكلف بالمحاسبة التحليلية في المؤسسة (حساب تكلفة، الإنتاج سعر التكلفة، النتيجة... الخ)؛
- الإشراف على جميع نشاطات المؤسسة؛
- المشاركة في إعداد الميزانية التقديرية؛
- مراقبة الميزانية التقديرية ومقارنتها بالفعالية؛
- حساب الخسائر التي تتحملها المؤسسة وإيجاد الفرق بين الإيرادات والتكاليف؛
- محاولة معرفة الظروف المحيطة بنقص الإنتاج؛
- متابعة عملية الإنتاج؛

- المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية قبل بداية السنة وإرسالها إلى المديرية العامة للاستشارة وأخذ القرار؛
- إعداد الميزانية التقديرية لكل فرع على مستوى المؤسسة من أجل تحليل وإنجاز القرارات المناسبة لتخصيص التكاليف على كل المستويات ومقارنتها بالتكاليف الحقيقية.

2- مهام مصلحة المحاسبة التحليلية

- حساب جميع أنواع التكاليف مباشرة وغير مباشرة؛
- حساب تكاليف الاستغلال؛
- حساب تكاليف استعمال مختلف وسائل الإنتاج (شاحنات ثقيلة كانت أو خفيفة، ورشات عمل...الخ).

3- مهام مصلحة الإحصاء

- إعداد مجموعة من القوائم والجداول التي تخص جميع نشاطات الميزانية؛
- إعداد مجموعة من التقارير الاقتصادية التي تساهم في التسيير القيم للمنجم (المؤسسة) تقارير الإحصاء من حيث الجانب المادي والإنتاجي؛
- تقارير يومية لعملية الإنتاج على جميع المستويات (المحجر، سلسلة التكرير...الخ).

أما بالنسبة لقسم مراقبة التسيير في المديرية العامة فهي تقوم بمتابعة و تقييم أداء مختلف الوحدات و الأقسام و المصالح من خلال التقارير التي تصلها، كما تعتبر الوسيط بين الإدارة العامة و مختلف هذه الوحدات المصالح و الأقسام. و تعتمد مراقبة التسيير في عملية تقييم الأداء على مجموعة من الأدوات التي تمكنها من تحصيل مختلف المعطيات و المعلومات لتقوم من خلالها بإعداد مؤشرات الأداء المختلفة.

و عموما تقوم مديرية مراقبة التسيير بالمهام الأساسية التالية:

- مساعدة المديريات المختلفة و الأقسام على وضع الميزانيات التقديرية.
- مراقبة الميزانيات و تحليل أسباب الانحرافات.
- التنسيق و المساهمة في تحضير الخطة السنوية.
- متابعة كل القرارات و الاجراءات المتخذة.
- ضمان سلامة النظام المعلوماتي المحاسبي في مختلف الأقسام.
- جمع المعلومات المتعلقة بكل أنشطة المؤسسة.

أهم أدوات مراقبة التسيير المعتمدة من طرف المؤسسة

تعتمد وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة على عدة أدوات تساعد في مهمة إعداد المؤشرات المهمة لتقييم الأداء، من أهمها:

- المحاسبة العامة:

من بين أهم الأدوات التي تستعملها المؤسسة محل الدراسة في عملية مراقبة هي المحاسبة العامة، كونها إلزامية التطبيق. و أهم الأدوار التي تقوم بها المحاسبة العامة في مؤسسة مناجم الفوسفات تتمثل في:

- جمع و تسجيل و تحليل مختلف العمليات الممكن التعبير عنها نقديا.
- حساب نتائج النشاط: الهامش الاجمالي، القيمة المضافة، النتيجة الصافية، و غيرها.
- السماح بمعرفة مدى تطور ذمة المؤسسة (الأصول و الخصوم).
- التمكين من المتابعة الشهرية للتدفقات المالية في المؤسسة.
- تزويد مختلف المتعاملين مع المؤسسة بالبيانات اللازمة (الزبائن، البنوك، هيئات رقابية أخرى...).

- المحاسبة التحليلية:

إضافة إلى استعمال المحاسبة العامة فإن المؤسسة محل الدراسة تستخدم المحاسبة التحليلية بغرض:

- معرفة تكاليف مختلف المنتجات و الوظائف في المؤسسة.
- متابعة تطور التكاليف الخاصة بمختلف الأقسام و من ثم تقييم أداء رؤساء المراكز فيما يخص القدرة على التحكم في التكاليف.
- توفير المعلومات الضرورية بغرض استخدامها في تحضير الميزانيات.
- مقارنة النتائج الفعلية مع المعايير المحددة.

- نظام تسيير الميزانية:

تقوم المؤسسة سنويا بإعداد الميزانيات الخاصة بمختلف أقسامها، حيث يتم التعبير في هذه الميزانيات عن الخطط المفصلة في شكل قيم كمية، كما يتم فيها إظهار الموارد الواجب تحصيلها و كذا استعمالها. و يذكر أن المؤسسة تقوم أيضا بأعداد ميزانية خاصة بالبيئة و ذلك في إطار تبنيتها النسبي لسياسة التنمية المستدامة. و الدور الأساسي الذي تلعبه الميزانيات في المؤسسة محل الدراسة هو:

- الترجمة الكمية للخطة الاستراتيجية.
- تحديد مسؤوليات كل مدير و تفويض الصلاحيات مما يسمح بتحقيق اللامركزية.

- تقييم أداء الأقسام و المصالح، حيث يتم دوريا (شهريا، سنويا) مقارنة مع الأهداف المحددة.

و يقوم مراقب التسيير بالتقييم الشامل لميزانيات مختلف الأقسام و المصالح و التأكد من سلامتها.

- أسعار التبادلات الداخلية: و بغرض تحسين الأداء العام، تقوم المؤسسة بتطبيق نظام أسعار التبادلات الداخلية

فيما بين الأقسام من أجل تحديد المسؤوليات بدقة و تحديد الربح الناتج عن كل قسم، و الذي من شأنه خلق جو

تنافسي بين مختلف الأقسام و المصالح.

- نظام لوحات القيادة:

إن عملية متابعة تنفيذ الموازنة والخطط المبرمجة يتطلب تحضير نماذج ملخصة ومعبّرة عن طبيعة النشاط بواسطة

مؤشرات دقيقة تسمح بتحديد وضعية التنفيذ من أجل اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب وهذا ما يتم بواسطة

لوحات القيادة.

و إعداد لوحة القيادة في مؤسسة (SOMIPHOS)، يتم بصفة دورية، و هناك لوحات قيادة شهرية و أخرى

سنوية.

تقوم مختلف الأقسام و المصالح بإعداد بطاقات أداء مساعدة (canevas) بمثابة لوحات قيادة تحوي مؤشرات

خاصة بنوع النشاط الممارس، و يقوم مراقب التسيير بتجميع تلك البطاقات ليقوم بإعداد لوحة القيادة الشاملة

للمؤسسة.

و بالنسبة لمؤشرات لوحة القيادة تتصف بأنها مجمعة وشاملة كلما اتجهت نحو المستوى الأعلى إلا إذا كانت هناك

الحاجة إلى معرفة تفاصيل وضعيات معينة.

وعموما تضم لوحة القيادة في المؤسسة العناصر التالية:

- ما تحقق في الفترة الماضية؛
- ما تحقق في الفترة الحالية؛
- النمو بالقيمة والنسبة؛
- الأهداف المحددة؛
- معدل الإنجاز؛
- ملاحظات.

المطلب الرابع: واقع التنمية المستدامة في المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات

تعتمد المؤسسة على سياسة مدججة قائمة على التنمية المستدامة و ممارسة المسؤولية الاجتماعية و تجسيد دور المواطن، بغرض المشاركة في تعزيز الثروة الوطنية، ترقية الإطار المعيشي (الاجتماعي) و الإطار العلمي، القيام بواجب حماية البيئة...

كما تسعى المؤسسة إلى تحسيس كل العمال بأن التنمية المستدامة باتت ضرورة حتمية و واجب على الجميع الالتزام به لضمان البقاء.

و يمكن تقديم واقع التنمية المستدامة في المؤسسة محل الدراسة في النقاط التالية:

- الرسالة:

تساهم المؤسسة في خلق الثروة الوطنية عن طريق عمليات البحث المستمرة و التطوير، استغلال و تسويق الموارد الطبيعية المتمثلة في الفوسفات، بالإضافة إلى سياسة الابتكار. كل ذلك لتلبية انشغالات مختلف الأطراف ذات المصلحة.

- الرؤية:

تبرز من خلال:

- التطلع إلى تحقيق مستويات أداء جيدة؛

- ضمان تحقيق أكبر مردود لرؤوس الأموال المستثمرة؛

- تقديم منتجات و خدمات ذات جودة لقطاع الزراعة و الصناعة و مختلف الميادين الأخرى؛

- كسب ثقة العمال، الشركاء، الزبائن،... من خلال سياسة اتصال شفافة مع مختلف هذه الأطراف ذات المصلحة.

- قيم المؤسسة:

تبرز من خلال:

- السعي المتواصل لإرضاء الزبائن من خلال جودة المنتجات و الخدمات المقدمة؛

- احترام العمال و تطوير ظروف العمل و الظروف الاجتماعية؛

- العمل على تحقيق و خلق القيمة لجميع الاطراف ذات المصلحة؛

- التحسين المستمر لجميع المجالات؛

- اعتماد و تبني استراتيجيات تهتم بالصحة، السلامة و البيئة و التنمية المستدامة؛

- التحلي بأخلاقيات الأعمال و النزاهة.

- الاهتمام أكثر بالزبون:

المؤسسة واعية بأن أحسن وسيلة لضمان استمرارها و بقاءها هي تحقيق الرضا المستدام لزيائنها. و لهذا فإن المؤسسة تولي اهتماما كبيرا بزيائنها، حتى أنها وضعت بطاقات خاصة بالاستماع إلى الزبائن (ملحق) و التي تمكنها و تساعدنا في التدخل السليم قبل البيع و بعده (de la pré-vente à l'après vente).

- سياسة الجودة في المؤسسة:

إن من مهام مؤسسة SOMIPHOS البحث والتطوير والاستغلال وتسويق مادة الفوسفات، إضافة إلى وعي مواردها البشرية لرفع تحدي بقاءها، هو تعبير على متطلبات حاضرها ومستقبلها وأهدافها الإستراتيجية بغية تحقيق الفعالية، الكفاءة والنوعية.

كما أن إلزام كل فرد يترجم الوعي الجماعي بأن تحسين الجودة هو ضرورة للبقاء وواجب تجاه جميع الأطراف ذات المصلحة.

وبالتالي فشعار سياسة الجودة في المؤسسة هو: "الشريك محور اهتمامنا".

و في إطار سياسة الجودة تلتزم مؤسسة SOMIPHOS بالأهداف التالية :

- تحقيق أهداف الإنتاج والبيع؛
- الاستماع لعملائها وتكريس نفسها لتلبية حاجياتهم؛
- المحافظة على أسواق منتجاتها والسعي إلى توسيعها، وخلق فرص شراكة وتعاون؛
- إحكام التنظيم وتأهيل الأفراد لفهم وإدماج وتنفيذ عناصر تحسين الجودة؛
- تحسين التحكم في المسارات ومراقبة المنتجات المترتبة عنها بالتخفيض من إحتلالاتها و بالإقتراب من المعايير المتعامل بها؛
- الحث على الالتزام بالمعايير الأخلاقية في مجال الأعمال.

- المواصفات القياسية التي اعتمدتها المؤسسة:

نظراً لأن معظم إنتاج المؤسسة من مادة الفوسفات موجه لزيائنها في السوق العالمية، والذين يشترطون مواصفات الإيزو للتعامل معهم، إضافة إلى زيادة حدة التنافس من خلال وجود عدد كبير من المنافسين في هذا المجال على المستوى الدولي، ما ساهم في تسريع وتيرة تطور جودة المنتج والخدمات المرفقة من نقل واحترام لأجال التسليم وغيرها من الأمور المرتبطة بالجودة. من خلال هذا سعت مؤسسة SOMIPHOS إلى الحصول على شهادتي الإيزو (ISO 9001:2000) الخاصة بنظام إدارة الجودة، و (ISO 14001:2004) الخاصة بنظام الإدارة البيئية.

وبعد المراجعة النهائية من طرف مكتب (SGS) تحصلت كذلك الشركة على شهادة المطابقة لمواصفات الإيزو (ISO 9001 & ISO14001) و ذلك في سنة 2007، صالحة لمدة 3 سنوات.

بالإضافة إلى تحضيرها للحصول على شهادة (OHSAS 18000) الخاصة بنظام الصحة و السلامة المهنية، منذ سنة 2005-2006.

لكن المؤسسة لم تجدد التسجيل بعد انقضاء صلاحية كل من شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001)، بمبرر التكاليف الباهضة التي تدفعها المؤسسة مقابلهما.

- السياسة البيئية للمؤسسة:

تقوم المؤسسة على فلسفة المؤسسة المواطنة (entreprise citoyenne) و لذلك فهي تسعى و تبحث في كيفية تحقيق التوازن بين استخدام الموارد الطبيعية و بين الحفاظ على البيئة.

كما تأخذ في الحسبان أن عليها المشاركة في الحفاظ على الموارد لضمان حقوق الأجيال المستقبلية.

و تسعى من خلال تبني مفهوم المسؤولية المجتمعية إلى ما يلي:

- إدماج نظام للإدارة البيئية ضمن الإدارة العامة؛
- اعتماد نظام فعال لتسيير المخاطر البيئية؛
- تحقيق أداء بيئي جيد؛
- القيام بالبحوث العلمية المتواصلة حول إيجاد حلول للمشكلات البيئية المطروحة، سيما البحوث الخاصة بتأثير مختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة على البيئة؛
- تكوين الأفراد في مجال حماية البيئة؛
- عرض السياسة البيئية و نشر الميزانيات الخاصة بمختلف الأنشطة و النتائج البيئية، ليطلع عليها جميع العمال و كذا مختلف الأطراف ذات المصلحة الأخرى؛
- تقديم خدمات استشارية بالتعاون مع منظمات أخرى متخصصة، و تقديم خبراتها في مجال السياسة البيئية لمؤسسات أخرى.

المبحث الثاني: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحة القيادة

من خلال هذا المبحث سيتم اقتراح نماذج للوحات القيادة حسب النظرة الفرنسية، و ستخص جميع أبعاد الأداء الشامل، حيث سيتم أولاً تقديم نموذج مقترح للوحة القيادة الخاصة بقياس و تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة

SOMIPHOS، ثم اعداد لوحة القيادة الخاصة بقياس و تقييم الأداء الاجتماعي و أخيرا إعداد لوحة القيادة الخاصة بقياس و تقييم الأداء البيئي.

المطلب الأول: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء الاقتصادي لمؤسسة SOMIPHOS

قبل اعداد لوحة القيادة الاقتصادية لمؤسسة SOMIPHOS سيتم تحليل تطورات مختلف مؤشرات الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة للفترة الممتدة بين (2005-2010)، و التي تدخل في حساب مؤشرات الأداء الاقتصادي. أما اعداد لوحة القيادة الاقتصادية فسيتم اقتراح نموذج لسنة 2010.

- تحليل تطور حجم و قيمة الانتاج للفترة (2005-2010)

جدول رقم (15) تطور حجم و قيمة الانتاج للفترة (2005-2010)

السنة	حجم الانتاج (طن)	نسبة التغير %	قيمة الانتاج (دج)	نسبة التغير %
2005	911000	-	1.664.178.000	-
2006	1515584	% 66.36	2.950.916.480	% 77.31
2007	1802382	% 18.92	3.850.795.821	% 30.49
2008	1805584	% 00.17	9.157.000.000	% 137.79
2009	1017031	% 43.67-	5.114.000.000	% 44.15-
2010	1636670	% 60.92	8.890.000.000	% 73.83

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

من خلال الجدول يلاحظ أن حجم الانتاج يرتفع باستمرار من سنة 2005 إلى سنة 2008، و ذلك بسبب زيادة الطلبات على مادة الفوسفات، لكن الارتفاع لم يكن بوتيرة متزايدة و لا ثابتة نظرا لبعض الشكاوى من طرف الزبائن رغم تحصل المؤسسة على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001) سنة 2007. ثم اخفض حجم الانتاج في سنة 2009 بسبب فقدان بعض الزبائن، ليعاود حجم الانتاج الارتفاع من جديد. أما بالنسبة لقيمة الانتاج المسجل فكان هو الآخر في ارتفاع مستمر خاصة سنة 2008 بسبب الارتفاع المستمر لتكاليف الانتاج، ليتدهور سنة 2009 بسبب تراجع حجم الانتاج، و يرتفع من جديد سنة 2010.

- تحليل تطور انتاجية العامل للفترة (2005-2010)

تعتبر إنتاجية العمل عن مساهمة العامل في الإنتاج بالكمية أو بالقيمة، و يتم حساب مؤشر انتاجية العامل بقسمة حجم الإنتاج أو قيمته على عدد العمال.

جدول رقم (16) تطور انتاجية العامل للفترة (2005-2010)

السنة	قيمة الانتاج (دج)	عدد العمال	انتاجية العمل	نسبة التغير %
2005	1.664.178.000	1387	1.199.839	-
2006	2.950.916.480	1454	2.029.516	69.14 %
2007	3.850.795.821	1501	2.565.486	26.40 %
2008	9.157.000.000	1815	5.045.179	96.65 %
2009	5.114.000.000	1738	2.942.462	41.67 % -
2010	8.890.000.000	1661	5.352.197	44.32 %

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (ج).

من خلال الجدول السابق يتبين لنا التحسن الحاصل في إنتاجية العمل خلال سنة 2007 عام حصول المؤسسة على شهادة الإيزو 9000 بالمقارنة مع السنوات السابقة، ليستمر هذا التحسن وترتفع إنتاجية العمل في السنة الموالية 2008 بنسبة معتبرة بلغت 96.65 %، وتراجعت بعد ذلك إنتاجية العمل سنة 2009 بنسبة 41.67 % بسبب الانخفاض الكبير في حجم والقيمة الإجمالية للإنتاج، لتعود إنتاجية العمل سنة 2010 وتحسن وترتفع بنسبة 44.32 % نتيجة لزيادة حجم وقيمة الإنتاج مع حدوث انخفاض في عدد العمال.

- تحليل تطور رقم الأعمال و حجم المبيعات للفترة (2005-2010)

جدول رقم (17) تطور رقم الأعمال و حجم المبيعات للفترة (2005-2010)

السنة	حجم المبيعات (طن)	نسبة التغير %	رقم الأعمال (دج)	نسبة التغير %
2005	857000	-	1.736.000.000	-
2006	1515500	76.83 %	3.079.000.000	77.36 %
2007	1707256	12.65 %	3.079.000.000	28.93 %
2008	1685815	01.25 % -	9.312.000.000	134.55 %
2009	948070	43.76 % -	5.250.000.000	43.62 % -
2010	1636670	72.63 %	9.050.000.000	72.38 %

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (ج).

من خلال الجدول يتبين أن حجم المبيعات كان في ارتفاع مستمر من سنة 2005 إلى سنة 2007، و لكن انخفض سنة 2008 و 2009 بسبب الأزمة العالمية، لينتعث من جديد سنة 2010. أما بالنسبة لرقم الأعمال المسجل فكان هو الآخر في ارتفاع مستمر خاصة سنة 2008 بالرغم من تراجع حجم المبيعات، و ذلك بسبب

ارتفاع سعر البيع، ليتدهور سنة 2009 بسبب فقدان بعض الزبائن و تعطل توصيل الطلبات بسبب مشاكل النقل، ثم يرتفع من جديد و بنسبة 72.38 % سنة 2010.

- تحليل تطور القيمة المضافة للفترة (2010-2005)

جدول رقم (18) تطور القيمة المضافة للفترة (2010-2005)

السنة	القيمة المضافة (دج)	نسبة التغير %
2005	587.656.296	-
2006	1.245.488.783	% 111.94
2007	1.417.230.000	% 13.78
2008	5.957.000.000	% 320.32
2009	4.530.000.000	% 23.95-
2010	5.210.000.000	% 15.01

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

من خلال الجدول يتبين أن القيمة المضافة كانت في ارتفاع مستمر من سنة 2005 إلى سنة 2008 بالرغم من ارتفاع التكاليف بشكل مستمر، لكن قيمة الانتاج كانت ترتفع بوتيرة أكبر من ارتفاع التكاليف. ثم تراجعت سنة 2009 بسبب تراجع المبيعات، لترتفع من جديد سنة 2010.

- تحليل تطور تكاليف عدم المطابقة للفترة (2010-2005)

جدول رقم (19) تطور تكاليف عدم المطابقة للفترة (2010-2005)

السنة	تكاليف عدم المطابقة non conformité (دج)	نسبة التغير %
2005	275.651.267	-
2006	57.121.670	% 79.27-
2007	86.336.624	% 51.14
2008	42.551.387	% 50.71-
2009	40.934.434	% 03.80-
2010	35.250.317	% 13.88-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

يتضح من خلال الجدول أن تكاليف عدم المطابقة للجودة عموما في انخفاض مستمر، خاصة بعد حصول المؤسسة على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001) و كذا لتراجع عدد شكاوى الزبائن.

- تحليل تطور التكاليف الاجمالية للفترة (2005-2010)

جدول رقم (20) تطور التكاليف الاجمالية للفترة (2005-2010)

السنة	التكاليف الاجمالية (دج)	نسبة التغير %
2005	2.180.000.000	-
2006	3.007.160.000	37.94 %
2007	3.833.580.000	27.48 %
2008	4.864.000.000	26.87 %
2009	5.549.900.000	14.10 %
2010	6.050.000.000	09.01 %

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (٠).

من خلال الجدول يتبين أن التكاليف الاجمالية في ارتفاع مستمر من سنة 2005 إلى سنة 2010 لكن بمعدل متناقص، و السبب في ذلك يرجع ارتفاع حجم الانتاج.

- تحليل تطور النتيجة الصافية للفترة (2005-2010)

جدول رقم (21) تطور النتيجة الصافية للفترة (2005-2010)

السنة	النتيجة الصافية (دج)	نسبة التغير %
2005	- 444.000.000	-
2006	71.840.000	116.18 %
2007	136.500.000	90 %
2008	4.448.000.000	3158.60 %
2009	- 299.900.000	- 106.74 %
2010	3.000.000.000	1100.33 %

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (٠).

يلاحظ أن النتيجة الصافية حققت ارتفاعا متواصلا من سنة 2005 إلى سنة 2008 بسبب الارتفاع المحسوس لرقم الأعمال المحقق في هذه الفترات بوتيرة أكبر من وتيرة ارتفاع التكاليف، لتتخفص بنسبة - 106.74 % سنة 2009 بسبب تراجع حجم المبيعات الراجع إلى اضراب العمال و تزامنا مع الأزمة العالمية. ثم ارتفعت النتيجة الصافية من جديد سنة 2010 بسبب ارتفاع المبيعات.

- تحليل تطور شكاوى الزبائن للفترة (2010-2005)

جدول رقم (22) تطور شكاوى الزبائن للفترة (2010-2005)

السنة	عدد شكاوى الزبائن	نسبة التغير %
2005	02	-
2006	02	% 00
2007	01	% 50 -
2008	02	% 100
2009	00	%100-
2010	00	% 00

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

يتبين من خلال الجدول أن عدد شكاوى الزبائن في انخفاض متواصلا ما عدا في سنة 2008، إلا أن عدد الشكاوى حتى وإن وجد فهو ضئيل، و المؤسسة تسعى في ظل المنافسة المفروضة عليها تسعى إلى تحقيق رضا الزبائن من خلال تقديم منتج دون عيوب، و هذا ما حدث فعلا سنتي 2009 و 2010.

- النموذج المقترح للوحة القيادة الاقتصادية لسنة 2010:

كما تم التطرق إليه في الجانب النظري، فلوحة القيادة وثيقة تركييبية تضم أهم المؤشرات التي تعكس و تقيس الأداء، حيث يبلغ الحد الأقصى لهذه المؤشرات من 5 إلى 10 مؤشرات. فمن خلالها يمكن أخذ صورة شاملة و سريعة عن الأداء.

و يمكن اقتراح نموذج للوحة القيادة الاقتصادية لمؤسسة SOMIPHOS في الجدول التالي:

جدول رقم (23) لوحة القيادة الاقتصادية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2010

لوحة قيادة الأداء الاقتصادي
المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS تبسة
الفترة: 2010

المؤشر	طريقة الحساب	2009	2010	%	الأداء المستهدف	نسبة الانجاز
انتاجية العامل	قيمة أو حجم الإنتاج/ عدد العمال	585.17 طن	985.35 طن	44.32 %	1204.09 طن	81.83 %
الحصة السوقية	حجم المبيعات / إجمالي مبيعات المنافسين	05 %	08.85 %	77 %	10.82 %	81.79 %
عائد رأس المال المستثمر	الأرباح الصافية/ رأس المال المستثمر	- 18.74 %	1100.53 %	192 %	192 %	573.19 %
القيمة المضافة	ح/71+ح/72+ح/73+ح/74 ح/75- (ح/61+ح/62)	4.530.000.000	5.210.000.000	15.01 %	4.906.000.000	106.19 %
تكاليف عدم المطابقة/ إجمالي التكاليف	تكاليف عدم مطابقة للجودة/ إجمالي التكاليف	0.73 %	0.58 %	-20.54 %	/	/
عدد شكاوى الزبائن	/	00	00	00	00	00

تعليقات (قراءة للوحة القيادة):

- تراجع انتاجية العامل بسبب تراجع حجم الانتاج الناجم عن فقدان بعض الزبائن.
- ارتفاع الحصة السوقية ناجم عن ارتفاع حجم المبيعات إلا أن المؤسسة لم تستطع تحقيق الحصة السوقية المستهدفة.
- ارتفاع العائد من رأس المال المستثمر نتيجة انتعاش الأرباح الصافية.
- ارتفاع القيمة المضافة نتيجة زيادة قيمة المبيعات مقابل التكاليف.
- علاقة جيدة مع الزبائن نظرا لعدم وجود شكاوى.

ملحقات (جداول، منحنيات، أشكال بيانية،...)

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من المعلومات المتوفرة في الجداول () و الملاحق ().

المطلب الثاني: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء الاجتماعي لمؤسسة SOMIPHOS

- تحليل تطور عدد العمال للفترة (2010-2005)

جدول رقم (24) تطور عدد العمال للفترة (2010-2005)

السنة	عدد العمال	نسبة التغير %	عدد الذكور	نسبة التغير	عدد الإناث	نسبة التغير
2005	1387	-	1316	-	71	-
2006	1454	% 04.83	1383	% 05.09	71	% 00
2007	1501	% 03.23	1422	% 02.82	79	% 11.26
2008	1815	% 20.92	1719	% 20.88	96	% 21.51
2009	1738	% 04.24-	1651	% 03.95-	87	% 09.37-
2010	1661	% 04.43-	1578	% 04.42-	83	% 04.59-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

من خلال الجدول يتبين أن عدد العمال في ارتفاع مستمر من سنة 2005 إلى سنة 2008 سواء في نسبة الذكور أو الإناث، ثم انخفض العدد في سنتي 2009 و 2010. و يلاحظ كذلك انخفاض إدماج عدد الإناث في المؤسسة و ذلك لطبيعة النشاط المنجمي للمؤسسة اللائق أكثر بالذكور.

- تحليل تطور عدد الأفراد المكونين للفترة (2010-2005)

جدول رقم (25) تطور عدد الأفراد المكونين للفترة (2010-2005)

السنة	عدد الأفراد المكونين	نسبة التغير %
2005	299	-
2006	459	% 53.51
2007	762	% 66.01
2008	489	% 35.82-
2009	374	% 23.51-
2010	406	% 08.55

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

يتبين من خلال الجدول ارتفاع عدد الافراد المكونين من سنة 2005 إلى سنة 2007 و تزامن ذلك مع تحضير المؤسسة للحصول على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001) و كذا تحضير الإطارات و تكوينهم في مجال

المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS). لينخفض العدد سنة 2009 و يعاود الارتفاع من جديد سنة 2010 تزامنا مع تحضير المؤسسة للحصول على شهادة (OHSAS 18000).

- تحليل تطور تكاليف تكوين الأفراد للفترة (2010-2005)

جدول رقم (26) تطور تكاليف تكوين الأفراد للفترة (2010-2005)

السنة	تكلفة التكوين	نسبة التغير %
2005	6.362.696	-
2006	10.488.828	% 64.84
2007	18.087.775	% 72.44
2008	21.478.746	% 18.74
2009	15.030.021	% 30.02-
2010	12.536.652	% 16.58-

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

يتبين من خلال الجدول أن تكاليف التكوين في ارتفاع مستمر من سنة 2005 إلى سنة 2008 بسبب ارتفاع عدد الأفراد المكونين، ثم انخفضت تكاليف التكوين بانخفاض عددهم سنة 2009 و 2010.

- تحليل تطور حالات حوادث العمل للفترة (2010-2005)

جدول رقم (27) تطور حالات حوادث العمل للفترة (2010-2005)

السنة	عدد حوادث العمل	نسبة التغير %	معدل الخطورة	نسبة التغير
2005	30	-	0.22	-
2006	27	% 10-	0.28	% 27.27
2007	40	% 48.14	0.20	% 28.57-
2008	42	% 05	0.17	% 15-
2009	23	% 45.23-	0.12	% 29.41-
2010	19	% 17.39-	0.12	% 00

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

من خلال الجدول يتبين أن عدد حوادث العمل عموما في انخفاض مستمر بسبب التزامها بمعايير الصحة و السلامة المهنية و تزامنا مع التحضير للحصول على شهادة (OHSAS 18000) ماعدا ارتفاعها سنة 2007 و

2008، لكن معدل خطورتها كان ضئيلاً. كما أن معدل خطورة الحوادث في السنوات الخمس كان في انخفاض مستمر.

- تحليل تطور أجور العمال للفترة (2010-2005)

جدول رقم (28) تطور أجور العمال للفترة (2010-2005)

السنة	مجموع الأجور السنوية	نسبة التغير %	متوسط الأجر الشهري للفرد	نسبة التغير
2005	612.583.000	-	36805.03	-
2006	627.898.000	% 02.50	35986.81	% 02.22-
2007	643.596.000	% 02.50	35731.51	% 00.71-
2008	659.685.000	% 02.50	30288.56	% 15.12-
2009	676.178.000	% 02.50	32421.26	% 07.04
2010	693.082.000	% 02.50	34772.32	% 07.25

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

من خلال الجدول يتبين أن مجموع الأجور السنوية كان في ارتفاع مستمر في السنوات الخمس و بمعدل ثابت (% 02.50) بسبب الارتفاع المحسوس في رقم الأعمال و النتيجة الصافية، أما متوسط الأجر الشهري للفرد فكان في انخفاض مستمر من سنة 2005 إلى سنة 2008 بسبب تزايد عدد العمال، ثم ارتفع من جديد بارتفاع عددهم سنتي 2009 و 2010.

- النموذج المقترح للوحة القيادة الاجتماعية لسنة 2010:

يمكن اقتراح نموذج للوحة القيادة الاجتماعية لمؤسسة SOMIPHOS في الجدول التالي:

جدول رقم (29) لوحة القيادة الاجتماعية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2010

لوحة قيادة الأداء الاجتماعي المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS تبسة الفترة: 2010						
المؤشر	طريقة الحساب	2009	2010	%	الأداء المستهدف	نسبة الانجاز
إدماج المرأة	عدد الموظفين الإناث/ عدد العمال	05 %	05 %	00 %	/	/
تكلفة التكوين	/	15.030.021	12.536.652	16.58 %	13.480.000	93 %
تكلفة التكوين للفرد	تكاليف التكوين/ عدد المكونين	40187.22	30878.45	23.16 %	33201.97	93 %
عدد حوادث العمل	/	23	19	17.39 %	/	/
معدل خطورة الحادث	عدد الأيام الضائعة*1000/ عدد ساعات العمل	0.12	0.12	00 %	/	/
متوسط الأجر الشهري للفرد	مجموع الأجور السنوية/ عدد العمال/12	32421.26	34772.32	07.25 %	/	/
تعليقات (قراءة للوحة القيادة): ■ مشاركة و إدماج المرأة. ■ انخفاض تكاليف التكوين نظرا لتراجع عدد الأفراد المكونين، مما يعكس انفتاح المؤسسة أكثر في مجال الإدارة، بالإضافة إلى أن تراجع التكاليف يزيد من أرباح المؤسسة، و ذاك ما تحقق فعلا بتحقيق نتيجة صافية قدرها (3000.000.000دج). ■ تراجع عدد حوادث العمل دليل على التزام المؤسسة بمعايير الصحة و السلامة المهنية. ■ تحسن متوسط الأجر الشهري للعامل. ملحقات (جداول، منحنيات، أشكال بيانية،...)						

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقاً من المعلومات المتوفرة في الجداول () و الملاحق ().

المطلب الثالث: لوحة القيادة لقياس و تقييم الأداء البيئي لمؤسسة SOMIPHOS

- تحليل تطور الاستثمارات البيئية للفترة (2010-2005)

جدول رقم (30) تطور الاستثمارات البيئية للفترة (2010-2005)

السنة	الاستثمارات البيئية	نسبة التغير %
2005	353000	-
2006	600000	% 69.97
2007	1000000	% 66.66
2008	1500000	% 50
2009	2000000	% 33.33
2010	3000000	% 50

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

يتبين من خلال الجدول أن الاستثمارات البيئية للمؤسسة في ارتفاع مستمر منذ سنة 2005 إلى سنة 2010، خاصة في سنة 2007 و التي تعد سنة حصول المؤسسة على شهادة (ISO 14001) أين بدأت المؤسسة بالاهتمام أكثر بالجوانب البيئية و التوجه نحو حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة.

- تكوين الأفراد في المجال البيئي للفترة (2010-2005)

جدول رقم (31) تكوين الأفراد في المجال البيئي للفترة (2010-2005)

السنة	عدد الأفراد المكونين	نسبة التغير %	التكاليف الاجمالية المخصصة للتكوين	نسبة التغير %
2005	7	-	217600	-
2006	9	% 28.57	9238594	% 4145.67
2007	15	% 66.66	756295	% 91.81-
2008	28	% 86.66	2086759	% 175.91
2009	17	%39.28-	1051000	%49.63-
2010	20	% 17.64	1200000	% 14.17

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

يتبين من خلال الجدول ارتفاع عدد الافراد المكونين من سنة 2005 إلى سنة 2007 و تزامن ذلك مع تحضير و حصول المؤسسة على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001). لينخفض العدد سنة 2009 و يعاود الارتفاع من جديد سنة 2010 تزامنا مع تحضير المؤسسة للحصول على شهادة (OHSAS 18000). و من جهة أخرى يلاحظ تفاوت في التكاليف المخصصة لتكوين الأفراد في المجال البيئي، فمثلا بالرغم من أن سنة 2007 تعد سنة حصول المؤسسة على شهادة (ISO 14001) إلا أن التكاليف المخصصة للتكوين البيئي انخفضت و ذلك راجع إلى حسن ادراك المؤسسة للمجال البيئي الذي يجب تكوين الأفراد فيه.

- تطور استهلاك الطاقة للفترة (2010-2005)

يعرض في الجدول الموالي تطور أهم الموارد الطاقوية التي تستخدمها المؤسسة.

جدول رقم (32) تطور استهلاك الطاقة للفترة (2010-2005)

السنة	معدل استهلاك الكهرباء (كيلوواط/طن)	نسبة التغير %	معدل استهلاك الغاز الطبيعي (م3/طن)	نسبة التغير %	معدل استهلاك المياه (م3/طن)	نسبة التغير %
2005	24.16	-	14.03	-	1.006	-
2006	19.59	-18.91%	14.02	-0.07%	0.75	-25.44%
2007	18.43	-05.92%	13.97	-0.35%	0.70	-06.66%
2008	17.01	-07.70%	13.95	-14.31%	0.67	-04.28%
2009	16.45	-03.29%	13.95	00%	0.63	-05.97%
2010	16.01	-02.67%	13.93	-14.33%	0.62	-01.58%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

يتبين من خلال الجدول أن معدلات جميع الموارد الطاقوية (كهرباء، غاز طبيعي و مياه) في إنخفاض مستمر من سنة 2005 إلى سنة 2010، و كان ذلك في صالح المؤسسة إذ يعكس التزامها بمبادئ الحفاظ على البيئة،

- تطور انبعاثات غبار الفوسفات للفترة (2010-2005)

جدول رقم (33) انبعاثات غبار الفوسفات للفترة (2005-2010)

السنة	حجم الانبعاث (ملغ/م ³)	نسبة التغير %
2005	91.86	-
2006	83.67	-08.91%
2007	78.91	-05.68%
2008	73.25	-07.24%
2009	65.12	-11.09%
2010	57.21	-12.14%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (ج).

من خلال الجدول يتبين أن حجم انبعاث غبار الفوسفات في انخفاض مستمر بسبب التزامها بمعايير الحفاظ على البيئة في إطار ضوابط الـ (ISO 14001) الداعية إلى الاستغلال الأمثل للموارد و الالتزام بمبادئ الإنتاج الأنظف.

- حالة النفايات خلال الفترة (2005-2010)

1- حالة النفايات السائلة

جدول رقم (34) حالة النفايات السائلة خلال الفترة (2005-2010)

السنة	سعة الزيوت المستعملة (لتر)	نسبة التغير %	الأحماض (لتر)	نسبة التغير %
2005	42268	-	3075	-
2006	39845	-05.73%	3320	07.96%
2007	27653	-30.59%	3100	-06.62%
2008	27500	-00.55%	2854	-07.93%
2009	25481	-07.34%	2263	-20.70%
2010	23894	-06.22%	2107	-06.89%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق (ج).

يتبين من خلال الجدول أن سعة الزيوت المستعملة في انخفاض مستمر خلال الفترة (2005-2010)، و ذلك لالتزام المؤسسة بمبادئ و معايير الحفاظ على البيئة، لتواصل تخفيض تلك الزيوت الخطرة على التربة بعد حصولها على شهادة (ISO 14001). أما بالنسبة للأحماض (ACIDES) ارتفعت نسبيا سنة 2006، ثم انخفضت في باقي السنوات.

2- حالة النفايات الصلبة

جدول رقم (35) حالة النفايات (الورق و نفايات صلبة) خلال الفترة (2005-2010)

السنة	وزن الورق المسترجع (كغ)	نسبة التغير %	نفايات أخرى (طن)	نسبة التغير %
2005	640	-	91	-
2006	500	-21.87%	193	112.08%
2007	650	30%	170	-11.92%
2008	450	-30.76%	169.7	-00.17%
2009	400	-11.11%	161.5	-04.83%
2010	420	05%	155	-04.02%

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات المتوفرة في الملاحق ().

من خلال الجدول يلاحظ أن وزن الورق المسترجع كان متفاوتا في جميع السنوات و لا يمكن الحكم على هذه الحالة بالقول أن هذه الحالة سلبية، فبالرجوع إلى حجم الانتاج يمكن القول أن المؤسسة عموما تستثمر جيدا في مجال استرجاع النفايات، خاصة التجربة المكتسبة بعد الحصول على شهادة (ISO 14001). أما النفايات الأخرى فهي الأخرى في انخفاض مستمر.

- النموذج المقترح للوحة القيادة البيئية لسنة 2010:

يمكن اقتراح نموذج للوحة القيادة البيئية لمؤسسة SOMIPHOS في الجدول التالي:

جدول رقم (36) لوحة القيادة البيئية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2010

لوحة قيادة الأداء البيئي المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات SOMIPHOS تبسة الفترة: 2010						
المؤشر	طريقة الحساب	2009	2010	%	الأداء المستهدف	نسبة الانجاز
الاستثمارات البيئية	/	2000.000	3000.000	50 %	2.700.000	111.11 %
عدد الأفراد المكونين	/	17	20	17.64 %	30	66.66 %
تكلفة التكوين للفرد	/	1051000	1200000	14.17 %	/	/

تطور استهلاك الطاقة					
معدل استهلاك الكهرباء (كيلوواط/طن)	/	16.45	16.01	% 02.67-	16 <
معدل استهلاك الغاز الطبيعي (م3/طن)	/	13.95	13.93	% 14.33-	13 <
معدل استهلاك المياه (م3/طن)	/	0.63	0.62	% 01.58-	0.60
انبعاثات غبار الفوسفات (ملغ/م3)	/	65.12	57.21	% 12.14-	62
النفايات					
سعة الزيوت المستعملة (لتر)	/	25481	23894	% 06.22-	24500
الأحماض (لتر)	/	2263	2107	% 06.89-	/
الورق المسترجع (كغ)	/	400	420	% 05	500
نفايات أخرى (طن)	/	161.5	155	% 04.02-	150

تعليقات (قراءة للوحة القيادة):

- الوعي و الادراك بضرورة المساهمة في حماية البيئة و يتبين ذلك من خلال حجم الاستثمارات في المجال البيئي.
- تأهيل و تكوين 66.66 % من عدد الأفراد المقترحين للتكوين.
- ارتفاع تكاليف التكوين مرتبط بعدد الأفراد المكونين.
- بالرغم من انخفاض معدل استهلاك الطاقة الكهربائية إلا أن المؤسسة لم تحقق الهدف المنشود (أقل من 16 كيلوواط/طن).
- بالرغم من انخفاض معدل استهلاك الغاز الطبيعي إلا أن المؤسسة لم تحقق الهدف المنشود (أقل من 13 م3/طن).
- بالرغم من انخفاض معدل استهلاك المياه إلا أن المؤسسة لم تحقق الهدف المنشود (في حدود 0.60 كيلوواط/طن).
- حققت المؤسسة نتائج جيدة أحسن مما كانت تهدف إليه فيما يتعلق بانبعاث غبار الفوسفات، حيث حققت معدل 57.21

ملغ/م3 مقابل 62 ملغ/م3 كمعيار.

■ حققت المؤسسة نتائج جيدة أحسن مما كانت تهدف إليه فيما يتعلق بطرح الزيوت المستعملة، حيث حققت معدل 23894 لتر مقابل 24500 لتر كمعيار.

■ انخفاض محسوس في معدل طرح الأحماض.

■ حققت المؤسسة نتائج حسنة فيما يتعلق بحجم الورق المسترجع لكن ليس كما كانت تهدف إليه، حيث تم تحقيق معدل 420 كغ من الورق المسترجع مقابل 500 كغ كمعيار.

■ حققت المؤسسة نتائج حسنة فيما يتعلق بطرح النفايات الصلبة لكن ليس كما كانت تهدف إليه، حيث تم تحقيق معدل 155 طن من النفايات مقابل 150 طن كمعيار.

ملحقات (جداول، منحنيات، أشكال بيانية،...)

المصدر: من إعداد الباحث انطلاقا من المعلومات المتوفرة في الجداول () و الملاحق ().

المبحث الثالث: قياس و تقييم الأداء من خلال لوحات القيادة الاستراتيجية

تساعد عملية قياس و تقييم الأداء في المؤسسة في التعرف على النقاط الايجابية و السلبية المحققة، و لقد عرفت أدوات مراقبة التسيير لقياس و تقييم الأداء تحولات و تطورات هامة في إطار تبني مبادئ التنمية المستدامة في المؤسسات كما تم التطرق إليه في الجانب النظري، و سيتم في هذا المبحث تقديم محاولة لإعداد نماذج للوحات القيادة الاستراتيجية في إطار مبادئ التنمية المستدامة لغرض قياس الأداء الشامل للمؤسسة ميدان الدراسة، و في ظل المعلومات المحدودة التي تم تحصيلها سيتم فقط اقتراح نموذج لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة لسنة 2010.

المطلب الأول: مكونات بطاقة الأداء المتوازن المستدامة المقترحة لسنة 2010

تعتمد بطاقة الأداء المتوازن على الرؤية والأهداف الإستراتيجية، التي يتم ترجمتها إلى نظام لمقاييس الأداء. و تظهر مكونات هذه الأداة من خلال النقاط التالية:

1- رؤية المؤسسة:

تتمثل في أن تكون مؤسسة متميزة محليا و دوليا.

● التطلع إلى تحقيق مستويات أداء جيدة؛

● ضمان تحقيق أكبر مردود لرؤوس الأموال المستثمرة؛

● تقديم منتجات و خدمات ذات جودة لقطاع الزراعة و الصناعة و مختلف الميادين الأخرى؛

- كسب ثقة العمال، الشركاء، الزبائن،... من خلال سياسة اتصال شفافة مع مختلف هذه الأطراف ذات المصلحة.

2- رسالة المؤسسة:

كما تم التطرق إليه سابقا أن مؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) تسعى إلى:

- أن تكون مؤسسة اقتصادية رائدة تسعى للنهوض بمستوى النشاط المنجمي.
- المساهمة في خلق الثروة الوطنية عن طريق عمليات البحث المستمرة و التطوير.
- استغلال و تسويق الموارد الطبيعية المتمثلة في الفوسفات، بالإضافة إلى سياسة الابتكار.
- مواكبة التطور التكنولوجي والاتجاهات الحديثة خاصة في مجال التنمية المستدامة.

3- الإستراتيجية المتبعة: تتمثل في:

- الزيادة المضطردة لحصة المؤسسة في السوق الوطني و الدولي.
- تقديم منتجات و خدمات بالجودة والأداء الأمثل.
- مواكبة التطور التكنولوجي العالمي بما يخدم مصالح العملاء و باقي الأطراف ذات المصلحة، والتطوير والارتقاء بمستوى المؤسسة إداريا وتقنيا.

4- محاور بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (SOMIPHOS):

1-4 المحور المالي:

يعكس الوضعية المالية للمؤسسة و التي يمكن الحكم عليها انطلاقا من مجموعة المؤشرات، و تهدف المؤسسة في إطار هذا المحور إلى تحقيق ما يلي:

- تحسين العوائد من المنتجات و الخدمات التي تقدمها SOMIPHOS لعملائها.
- تحسين القيمة المضافة.
- تخفيض هيكل تكاليف المنتجات.

و سيتم تقديم في النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن المؤشرات المالية التالية:

- العائد على رأس المال المستثمر
- القيمة المضافة
- النتيجة الصافية

- التكاليف الاجمالية

- رقم الأعمال

2-4 محور العملاء:

يعكس محور العملاء متطلبات مختلف عملاء (زبائن) المؤسسة، و تهدف المؤسسة في إطار هذا المحور إلى تحقيق ما يلي:

- تحقيق حصة سوقية معتبرة

- رفع رضا العملاء

- تحسين المنتجات

و المؤشرات المقترحة في النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة، هي:

- الحصة السوقية

- معدل شكاوى الزبائن

3-4 محور العمليات الداخلية

و تهدف المؤسسة في إطار هذا المحور إلى تحقيق ما يلي:

- تحسين الجودة

- تخفيض التكاليف

- تخفيض مشاكل تقديم المنتجات و الخدمات

و المؤشرات المقترحة في هذا المحور هي:

- حجم الانتاج

- انتاجية العامل

- تكاليف عدم المطابقة

4-4 محور النمو و التعلم

يعكس المهارات والقدرات الفكرية لدى العاملين بهدف خلق قيمة اقتصادية، و تهدف المؤسسة في إطار هذا المحور إلى تحقيق ما يلي:

- تطوير المهارات الإستراتيجية لدى العاملين

- بناء نظم لإنتاج معلومات إستراتيجية

- رفع الوعي و تعزيز ثقافة العمل و المؤشرات المقترحة في هذا المحور هي:

- تطور عدد العمال
- عدد الأفراد المكونين
- التكاليف المخصصة للتكوين
- متوسط الأجر الشهري للفرد

4-5 المحور المجتمعي (اجتماعي و بيئي)

يهتم بانشغالات الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة، حيث تهدف هذه الأخيرة من خلال هذا المحور لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التالية:

- الاهتمام بانشغالات العمال
- الاهتمام بالزبائن و الاستماع لهم
- تخفيض التلوث و الحفاظ على البيئة و المؤشرات المقترحة في هذا المحور هي:

- معدل ادماج المرأة
- عدد حوادث العمل
- معدل خطورة الحادث
- الاستثمارات البيئية
- عدد الأفراد المكونين في المجال البيئي
- تكاليف التكوين في المجال البيئي
- معدلات استهلاك الطاقة
- معدل انبعاث الغبار
- نسب النفايات المطروحة

المطلب الثاني: النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن المستدامة أهم أدوات مراقبة التسيير القادرة على قياس و تقييم الأداء الشامل (اقتصادي، اجتماعي و بيئي) من خلال محاورها الأربعة: المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات الداخلية، محور التعلم و النمو و المحور المجتمعي. و انطلاقا من مكونات بطاقة الأداء المتوازن المقترحة سابقا يمكن في ضوء ذلك اقتراح النموذج التالي لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة لمؤسسة مناجم الفوسفات لسنة 2010 في الجدول التالي:

جدول رقم (37) النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة لسنة 2010

الرؤية: الريادة، مستويات أداء جيدة، كسب العملاء					
الرسالة: المساهمة في خلق الثروة بتبني و انتهاج التنمية المستدامة					
المحاور و الأهداف	المؤشرات	الأداء في السنة ن-1 (2009)	الأداء المستهدف	الأداء المحقق في السنة ن (2010)	نسبة التغير أو نسبة الانجاز
1- المحور المالي - تحقيق الربح	رقم الأعمال	5.250.000.000	-	9.050.000.000	% 72.38
	النتيجة الصافية	- 299.900.000	-	3.000.000.000	% 1100.33
	القيمة المضافة	4.530.000.000	4.906.000.000	5.210.000.000	%106.19
	عائد رأس المال المستثمر	- 18.74 %	192 %	1100.53 %	% 573.19
2- محور العملاء - رفع الحصة السوقية - تحقيق رضا الزبائن	الحصة السوقية	05 %	10.82 %	08.85 %	% 81.79
	عدد شكاوى الزبائن	00	00	00	00
3- محور العمليات الداخلية - تحسين فعالية الجهاز الانتاجي - تحسين الجودة - تخفيض التكاليف	انتاجية العامل	585.17 طن	1204.09 طن	985.35 طن	%81.83
	تكاليف عدم المطابقة/ إجمالي التكاليف	0.73 %	-	0.58 %	%20.54-
	التكاليف الاجمالية	5.549.900.000	-	6.050.000.000	% 09.01
4- محور النمو و التعلم - تحسين المهارات و القدرات الفكرية للعامل	تكلفة التكوين	15.030.021	13.480.000	12.536.652	%93
	تكلفة التكوين للفرد	40187.22	33201.97	30878.45	%93
	متوسط الأجر الشهري للفرد	32421.26	-	34772.32	%07.25
5- المحور المجتمعي - الاهتمام بالأطراف ذات المصلحة	إدماج المرأة	05 %	-	05 %	% 00
	عدد حوادث العمل	23	-	19	% 17.39-
	معدل خطورة الحادث	0.12	-	0.12	% 00
	الاستثمارات البيئية	2.000.000	2.700.000	3.000.000	% 111.11
	عدد الأفراد المكونين	17	30	20	% 66.66

14.17 %	1200000	-	1051000	تكلفة التكوين للفرد
100.62 %	16.01	أقل من 16	16.45	تطور استهلاك الطاقة معدل استهلاك الكهرباء (كيلوواط/طن)
107.15 %	13.93	أقل من 13	13.95	معدل استهلاك الغاز الطبيعي (م3/طن)
103.33 %	0.62	0.60	0.63	معدل استهلاك المياه (م3/طن)
92.27 %	57.21	62	65.12	. انبعاثات غبار الفوسفات (ملغ/م3)
97.52 %	23894	24500	25481	النفايات سعة الزيوت المستعملة (لتر)
06.89 %	2107	/	2263	الأحماض (لتر)
84 %	420	500	400	الورق المسترجع (كغ)
103.33 %	155	150	161.5	نفايات أخرى (طن)

المصدر: من اعداد الطالب انطلاقا بالاعتماد على

حول الجدول:

تعد بطاقة الأداء المتوازن المستدامة إطارا قويا لإدارة وتقييم كلا من الأمور البيئية والاجتماعية للمؤسسة بالإضافة للاقتصادية، ودمج المسائل البيئية في نظام خلق القيمة بالإضافة إلى كونها أساس نظم الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة.

ومن خلال التطرق لدمج أبعاد التنمية المستدامة -خاصة البعد المجتمعي- في بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة (SOMIPHOS) وكيف تعمل على تحقيق أهدافها، يمكن الوصول إلى النتائج التالية:

- تساهم بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في إظهار مستوى الاستدامة في المؤسسة من خلال المؤشرات التي تم اعدادها، وبالرغم من أنها ليست أداة لتكوين الاستراتيجيات ولكن أداة لترجمتها إلى أعمال، فإن بطاقة الأداء المتوازن المستدامة توفر طريقة تسهل مراجعة فعالية وكفاءة الاستراتيجيات التي اتبعت في الماضي وتحديد لها للوصول إلى رؤية ومهام المؤسسة.

- بالنسبة للمحور المالي من الواضح أن الأداء المالي للمؤسسة يعتبر جيدا بالنظر إلى معدلات و نسب الانجاز المحققة من خلال رقم الأعمال، نسبة الأرباح، القيمة المضافة و العائد على رأس المال المستثمر. و هذا ما يعكس حسن ترجمة المؤسسة لاستراتيجياتها المتبعة من خلال أدائها المالي.

- بالنسبة لمحور العملاء لم يكن بالإمكان الحصول على معطيات كافية تمكن من اعداد و تكوين نظام معلوماتي من خلاله يمكن اعداد مؤشرات خاصة بهذا المحور، و مع هذا تم اعداد مؤشرين هامين لهذا المحور و هما: معدل الحصة السوقية و عدد شكاوى العملاء. حيث من خلال هذين المؤشرين يظهر أن نسب الانجاز جيدة فنسبة الانجاز الخاصة بمعدل الحصة السوقية المحقق هو (81.79 %) في حين معدل الشكاوى المقدمة من العملاء كان معدوما ما يعكس رضا العملاء عن منتجات المؤسسة.

- بالنسبة لمحور العمليات الداخلية كان ممثلا من خلال المؤشرات التالية: مؤشر انتاجية العامل، مؤشر تكاليف عدم المطابقة إلى إجمالي التكاليف بالإضافة إلى إجمالي التكاليف. فبالنسبة لمؤشر انتاجية العامل لم تصل مؤسسة (SOMIPHOS) إلى ما كانت تهدف إليه إلا بنسبة (81.83%) بسبب انخفاض طفيف في عدد العمال، بينما تراجع مؤشر تكاليف عدم المطابقة إلى التكاليف الاجمالية بسبب تراجع و انخفاض مستوى تكاليف عدم المطابقة بمعدل أكبر من مستوى ارتفاع التكاليف الاجمالية.

- و بالنسبة لمحور التعلم و النمو، فالمؤسسة تقوم بتخصيص ميزانية خاصة بتكوين الأفراد بصفة دورية (سنويا) و قد خصصت في سنة 2010 ميزانية تقدر ب نسبة انجاز تقدر ب من ما كانت تهدف إلى تحقيقه، و لا يعني تراجع نسبة الأفراد المكونين و لا الميزانية المخصصة لتكوينهم و لا يعكس عدم وعي الادارة بضرورة تكوين الأفراد لغرض تحسين الأداء. أما بالنسبة لمتوسط الأجر الشهري للفرد فقد عرف ارتفاعا محسوسا لارتفاع أرباح المؤسسة.

- أما بالنسبة للمحور المجتمعي فيضم مؤشرات تترجم مدى اهتمام المؤسسة بانشغالات الأطراف ذات المصلحة، و من خلال المعلومات المتاحة تم الاعتماد على مجموعة من المؤشرات تهتم أكثر بالجانب البيئي، حيث يظهر البعد البيئي و يعبر بوضوح عن مفهوم الاستدامة في مؤسسة (SOMIPHOS)، و ذلك من خلال النتائج المحققة في المجال البيئي، فيظهر أن المؤسسة في ظل حصولها على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001) و تحضيرها للحصول على شهادة (OHSAS 18000) ما يلي:

- تراجع عدد حوادث العمل بنسبة (- 17.39 %) مما كل هذا يعكس و يفسر التزام المؤسسة بمعايير السلامة المهنية و كذا معايير الحفاظ على البيئة.

- ارتفاع حجم الاستثمارات في المجال البيئي بنسبة انجاز تقدر ب: (111.11%).

- تحقيق معدلات مقبولة فيما يخص استهلاك الطاقة (كهرباء، غاز و مياه).
- تحقيق معدلات جيدة مقارنة بما كانت تهدف إليه المؤسسة سنة 2010 فيما يخص طرح النفايات السائلة أو الصلبة و كذا معدل انبعاث غبار الفوسفات.

من خلال هذا الفصل تم التعرف على المؤسسة محل الدراسة من خلال التعرض لأهم التغيرات التي مهدت لبروزها كمؤسسة مستقلة، ودراسة طبيعة نشاطها و أهم وظائفها، و التركيز على وظيفة مراقبة التسيير، و كذا التعرف على مدى تبنيتها لسياسة التنمية المستدامة، وذلك بفضل الوثائق الرسمية والتقارير السنوية والمعطيات التي أمكن الحصول عليها بمساعدة موظفي و إطارات المؤسسة وموقعها الإلكتروني على الإنترنت.

وكانت الزيارات التي تم القيام بها للمؤسسة و كذا أهم وحداتها بئر العاتر والمقابلات التي أجريت مع مختلف إداراتها بمثابة إطلالة على الواقع الحقيقي للمؤسسة في إطار تبنيتها لمفهوم التنمية المستدامة.

فبعد جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها تبين تحسن الأداء الشامل للمؤسسة في إطار التنمية المستدامة، و ذلك للفترة الممتدة من 2005 إلى 2010، مع التركيز على أداء سنة 2010.

حيث ساعد اعتماد المؤسسة وتطبيقها لنظام إدارة الجودة و حصولها على شهادة (ISO 9001) على التأثير الإيجابي في أهم المؤشرات الاقتصادية، وذلك من خلال التحسن المحقق في مؤشرات الحجم والنمو والربحية والإنتاجية والقيمة المضافة ورضا الزبائن وتكاليف الوجود، مما ساهم في تفعيل وتحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة.

هذا باستثناء سنة 2009 التي عرفت تدهور في أهم المؤشرات مثل: الإنتاج، رقم الأعمال، القيمة المضافة، الأرباح الصافية و ذلك - كما تم تفسيره من قبل جل إطارات المؤسسة- بسبب تراجع الطلب في السوق العالمية، بسبب تأثرهم بالأزمة المالية التي سرعان ما تحولت إلى أزمة اقتصادية أثرت على الطلب العالمي على مادة الفوسفات.

كما ساهم حصول مؤسسة مناجم الفوسفات على شهادة الإيزو (ISO 14001) سنة 2007 وتبنيتها وتطبيقها لنظام الإدارة البيئية وفقاً لهذه المواصفات إلى تحسن أهم المؤشرات البيئية والمتمثلة في التكاليف البيئية، واستهلاك الطاقة، واستهلاك المياه، والتقليل من التلوث و حسن تسيير النفايات، والإهتمام بالتحسين المستمر، بالإضافة إلى زيادة الوعي البيئي، وبالتالي تحسين الأداء البيئي للمؤسسة.

كذلك يمكن القول أن الأداء الاجتماعي للمؤسسة في ما يخص مواردها البشرية في تحسن مستمر خصوصاً في ظل الاهتمام المتزايد بالموارد البشري و تأطيره في جميع المجالات الإدارية التي من شأنها تحسين الأداء الشامل بالمؤسسة، مثل التكوين في مجال تبني معايير المحاسبة الدولية و كذا في المجال البيئي... إلخ. كل ذلك من خلال التحسن الملاحظ في أهم المؤشرات المعبرة عن ذلك وخاصة في ما يخص مجال السلامة والصحة المهنية في إطار تحضيرها الأولي من أجل اعتماد والتطبيق المستقبلي لنظام (OHSAS 18000).

تمهيد:

بعدما تم التعرف مختلف الأسس التي تقوم عليها مراقبة التسيير و مبدأ عملها في إطار تبني مبادئ التنمية المستدامة، كان لا بد من التطرق إلى أهم الأدوات المستخدمة في هذا الإطار من أجل التحكم بشكل جيد في الأداء الشامل للمؤسسة. و من بين الأدوات التي سيتم التطرق إليها لوحة القيادة الاجتماعية و لوحة القيادة البيئية أو الخضراء، بالإضافة إلى تناول الوجه الجديد للوحة القيادة المتوازنة أو بطاقة الأداء المتوازن المستدامة، ليتم التطرق في الأخير لمحاسبة المسؤولية المجتمعية مع التركيز على المحاسبة البيئية (الخضراء) و التدقيق البيئي. و سيتم التعرض في هذا الفصل لجميع هذه الأدوات و ذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: دور لوحة قيادة التسيير في قياس و تقييم الأداء في إطار التنمية المستدامة
- المبحث الثاني: دور لوحات القيادة الإستراتيجية في قياس و تقييم الأداء في إطار التنمية المستدامة
- المبحث الثالث: المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية و التدقيق البيئي

المبحث الأول: دور لوحة قيادة التسيير في قياس و تقييم الأداء في إطار التنمية المستدامة

إن استعمال لوحة القيادة* كأداة لمراقبة التسيير بدأ ينتشر مؤخرا في كثير من المؤسسات نظرا لبساطتها وسهولتها. وما يلفت النظر للوحة القيادة أنها تعتمد على مجموعة من المؤشرات المهمة والمعلومات الأساسية المتعلقة بنشاط المؤسسة، والتي تسمح بشكل أساسي باتخاذ القرارات الرشيدة وتحقيق الأهداف المسطرة. و في إطار التنمية المستدامة تعد لوحات القيادة من الأهمية بمكان سيما فيما يتعلق بقياس الأداء، لذا كان من الواجب تكيف هذه الأداة مع مبادئ التنمية المستدامة. و سيتم التطرق أولا في هذا المبحث إلى لوحات القيادة الخاصة بالتسيير على الطريقة الفرنسية.

المطلب الأول: مفهوم لوحات القيادة

أولا: تعريف لوحة القيادة

أعطي للوحة القيادة عدة تعاريف من بينها ما يلي:

- "لوحة القيادة نظام للمعلومات يسمح بمعرفة و بشكل سريع المعطيات الضرورية لمراقبة سير أداء المؤسسة في المدى القصير، و تسهيل ممارسة المسؤوليات".¹
- "وثيقة تركيبية تعرض في فترة معينة مجموعة من المؤشرات المفتاحية لمتابعة التسيير الشامل للمنظمة و كذا على مستوى أحد مراكز المسؤولية".²
- "أداة للتسيير تضم مجموعة من المؤشرات المختارة و المصممة بطريقة تسمح بإعلام المسير حول:
 - الأداء الماضي و الحاضر لمختلف الأنشطة المثلة لمجال مسؤوليته.
 - مختلف الأحداث التي يمكن أن تؤثر في الأداء مستقبلا".³
- "عرض مختصر لمجموعة من المؤشرات الخاصة بمتابعة نشاط معين، مشروع،... و عمليا تأخذ شكل جدول، منحنيات بيانية، أشكال....".⁴
- "لوحة القيادة وثيقة تجمع مجموعة من المؤشرات ذات دلالة و ذات طابع تجاري، مالي، تقني،... تساعد على قيادة الأداء في الأجل القصير. وتهدف إلى:

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

Anne Pezet, **Les french Tableaux de bord (1885-1975): L'invention du microscope managérial**, Disponible sur le lien: <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/54/48/78/PDF/p156.pdf>, Consulté le: 06-02-2012.

¹ Michel Gervais, **contrôle de gestion**, 7^{ème} édition, éconómica, paris, 2000, p 595.

² Yves de rongé et Karine Cerrada, **op.cit**, p 228.

³ Muriel Jougleux et Yves-Frédéric Livian, **op.cit**, p 118.

⁴ Marc Maisonneuve, **Construire des indicateurs et tableaux de bord**, presses de l'ENSSIB, paris, 2002, p 01.

- الحصول السريع على مؤشرات التسيير التي تهم المسؤول المعني لتوجيه نشاطه و تجميع النتائج.
- تحليل و متابعة التطور مؤشرات التسيير باستعمال الانحرافات، النسب، المنبهات،...
- مواجهة التطورات البيئية بفعالية و في زمن قياسي، و كذا الاختلالات الوظيفية".¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن لوحة القيادة عبارة عن وثيقة تركييبية تضم مجموعة من المؤشرات ذات طابع تجاري، مالي، تقني،...موضوعة بشكل واضح و دقيق. تساعد على مراقبة الأداء العام للمؤسسة أو مختلف مراكز المسؤولية، و تساهم في عملية اتخاذ القرار. كما يمكن عرضها في جداول أو منحنيات أو بيانات.

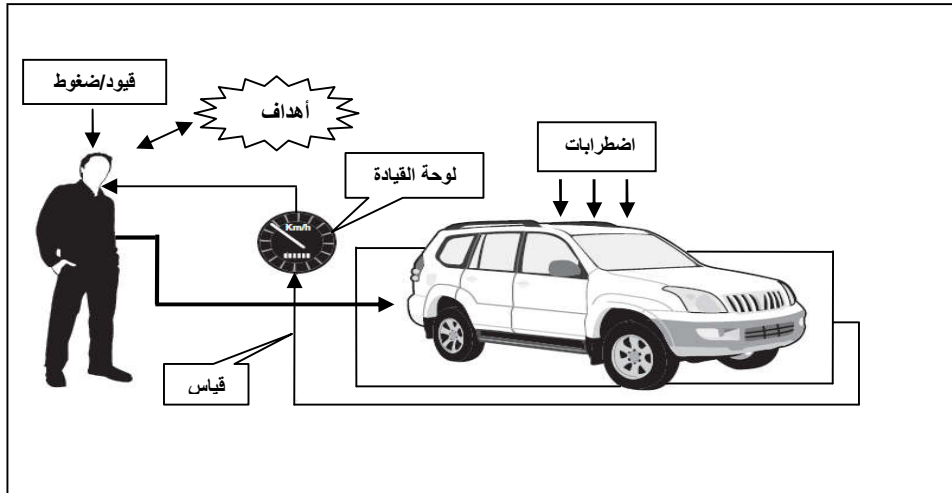
و يمكن تدعيم ما تقدم من تعاريف بنموذجين عمليين: النموذج الأول: نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة. و النموذج الثاني عبارة عن إسقاط للنموذج الأول على المؤسسة.

1- نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة

عند قيادة السيارة يعتمد السائق على لوحة القيادة، و هذه الأخيرة توفر للسائق المعطيات الضرورية التي تمكنه من التصرف بشكل صحيح. فالسائق يتأكد من حالة الطريق، كثافة حركة المرور (circulation)، سرعة المركبة، الوقت المقدر للوصول،... أي أن السائق يوازن بين أهدافه و الأخطار المحتملة، و بعد كل ذلك يقرر السائق الكيفية و الطريقة المثلى التي سيقود بها.²

ويمكن التوضيح أكثر من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (08) نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة



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

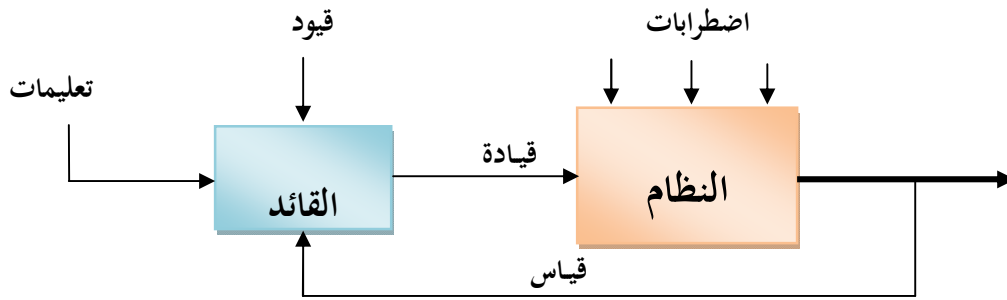
¹ Béatrice et Francis Grandguillot, **op.cit**, p 121.

² A. Fernandez, **Les nouveaux tableaux de bord des managers: Le projet décisionnel dans sa totalité**, 5^{ème} édition, éditions d'organisation, paris, 2011, p 05.

2- تعميم النموذج على المؤسسة

يمكن إسقاط النموذج السابق (سائق، سيارة و لوحة القيادة) و تطبيقه على المؤسسة، فالقائد يمارس نشاطه بالأخذ في الاعتبار الأهداف التي يسعى إليها و التعليمات المتلقاة. و يواجه القائد عادة صعوبات داخلية و خارجية، و يتخذ قراراته، يصححها و يعدلها بحسب المعلومات المتحصل عليها من نظام القياس: لوحة القيادة¹. ويمكن التوضيح أكثر من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (09) تعميم النموذج السابق على المؤسسة



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

ثانيا: خصائص لوحة القيادة

تتميز لوحة القيادة بمجموعة من الخصائص منها:

+ لوحة القيادة الفعالة تحوي أربعة عناصر أساسية:²

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

+ لوحة القيادة أداة قيادة حيث:³

- تذكر بأحداث و أنشطة سابقة، مثال: حجم الإنفاق، عدد أفراد المشروع، عدد الأيام المستغرقة...
- تواكب الحاضر، مثال: عدد الأفراد الحاليين، حجم الميزانية المتاحة، وضعية تقدم المشروع...

¹ A. Fernandez, op.cit, p06.

² Séverin A. Latif DA Silva, **Le tableau de bord outil d'aide à la décision**, Disponible sur le lien: <http://www.cfirconsulting.net/content/le-tableau-de-bord-outil-d%E2%80%99aide-%C3%A0-la-d%C3%A9cision>, Consulté le: 18-01-2012.

³ Gérard Ponçon, **Notions de tableau de bord d'un projet**, Disponible sur le lien: <http://www.santetropicale.com/santemag/Algérie/manage/manage4.pdf>, Consulté le 18-01-2012.

- تسمح بمقارنة ما تم تحقيقه مع ما تم التقدير له؛
- تضم مؤشرات تنبؤية؛

+ لوحة القيادة نظام معلومات حيث: ¹

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

+ خصائص أخرى: ²

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

ثالثا: مستويات لوحات القيادة

يتم إعداد لوحات القيادة على مستويين رئيسيين: الإدارة العامة و مراكز المسؤولية: ³

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

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

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

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

¹ عبد الوهاب سويس، الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 163.

² Gérard Ponçon, *op.cit.*

³ G. Langlois et autres, *op.cit.*, pp 348-349.

رابعاً: وظائف لوحة القيادة:

تظهر الأدوار التي تلعبها لوحة القيادة في الأنشطة التالية:¹

- لوحة القيادة وسيلة تجميع لمعلومات رقمية واضحة وسهلة الفهم.
- لوحة القيادة كوسيلة تسيير، حيث كل نظام فرعي في المؤسسة يمكن أن يعتمد لوحة قيادة خاصة به، تساعد على الوقوف على المشاكل التي تواجه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها.
- لوحة القيادة كأداة مراقبة: تشكل لوحة القيادة الأداة المفضلة في نظام مراقبة التسيير. و تجدر الإشارة أن المراقبة من خلال لوحة القيادة لا تعني العقاب وإنما توجيه وإرشاد المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية كبيرة وذلك من خلال تدخل قمة الهرم التنظيمي في ضبط مسار عمل المؤسسة.
- لوحة القيادة كوسيلة تشخيص: حيث تثير الانتباه نحو الظواهر غير الطبيعية التي تواجه عملية تحقيق الأهداف. ومنه قيام المشرفين على المؤسسة بمعرفة أسباب الانحرافات وتصور العمليات التصحيحية الممكنة، ومدى تأثيرها على النتائج. كذلك تسمح لوحة القيادة بالكشف عن نقاط الضعف في الجانب التنظيمي للمؤسسة كالتدخل الوظيفي أو تحديد غير دقيق للمسؤوليات وما إلى ذلك من عيوب تنظيمية تنعكس على تحقيق الأهداف.
- لوحة القيادة كوسيلة حوار بين مختلف المستويات التنظيمية للمؤسسات من خلال اجتماع مختلف الجهات والهيئات التابعة للمؤسسة، بحيث يقدم كل مسير لوحة القيادة الخاصة بمصلحته، و يعلق على النتائج ويشرح أسباب الانحرافات والإجراءات التصحيحية المتخذة على مستواه.
- لوحة القيادة كوسيلة إعلام حيث يمكن استعمالها في بعض الحالات لإعلام المشرفين على المؤسسة بمستويات الأداء المحققة على مستوى كل مصلحة ومجموع المؤسسة.
- لوحة القيادة كوسيلة قياس حيث تقدم النتائج في شكل مادي (كميات) أو مالي (رقم أعمال) بالنسبة للأهداف المسطرة والتي تشكل قيمة مرجعية يتم على أساسها المقارنة واستخراج الانحراف.
- لوحة القيادة تساعد في عملية اتخاذ القرار فهي ليست وسيلة لاتخاذ القرار، وإنما تلعب دوراً في عملية اتخاذ القرار، بحكم انتمائها لنطاق الرقابة على مستوى المؤسسة ومنه الحكم على فعالية القرارات المتخذة.
- لوحة القيادة تساعد على التنبؤ بالحالة المستقبلية، وذلك بناءً على استقراء الماضي ودراسة الحاضر للوصول إلى المستقبل، انطلاقاً من دراسة وملاحظة اتجاهات مكونات لوحة القيادة، التي يعبر عنها بالأهداف.

¹ عبد الوهاب سويس، مرجع سابق، ص 165-168 .

- لوحة القيادة كجهاز إنذار¹، حيث تلعب لوحة القيادة دوراً حائياً، و ذلك بكشف الانحرافات و التجاوزات في الأداء، و تسمح للمدير بفحص الأنشطة المتغيرة و التركيز على الحالات غير العادية، و كشف تجاوزات العمال.

خامساً: مراحل إعداد لوحة القيادة

تخضع عملية إعداد لوحة القيادة لمنهجية صارمة وذلك لمدى أهميتها في عملية التسيير، فقبل كل شيء يجب التحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم مدى المنفعة أو الجدوى من وراء تبني لوحات القيادة كأدوات للتحكم في قيادة المؤسسة، وفي حال الموافقة على تبني المشروع يشرع في المراحل التالية²:

أ- **تحديد الأهداف:** تعتبر الأهداف السبب الرئيسي في وجود لوحات القيادة. والهدف يجب أن يكون ممكناً ومحدداً من حيث المدة ويجب كذلك أن يكون معقولاً ومن الأفضل أن يكون وليد جلسات حوار ومناقشات مع الإدارة كي يكون أكثر قابلية للتحقيق.

ب- **إعداد خطة عمل لتحقيق الأهداف:** وهذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف. (تحقيق هدف تخفيض الأعباء يقتضي تحديد العوامل التي تؤثر عليها).

ج- **اختيار المؤشرات الملائمة:** بعدما يتم تحديد العناصر التي سيتم قياسها ينبغي البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذا القياس، فعلى المسؤول الاختيار من بين المؤشرات المتوفرة ما يراها أكثر ملائمة لتحسين نتائجه.

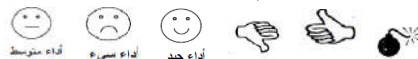
د- **بناء لوحة القيادة واختيار التقديم الملائم لها:** بعد اختيار المؤشرات يتعين اختيار الشكل الموافق لتقديمها، أي بناء لوحات القيادة بتبني أدوات تسمح بالإظهار السهل والقراءة السريعة للمؤشرات العامة لمتابعة النشاط، كالنسب، المنحنيات البيانية، الجداول، الرسوم و المنبهات*.... الخ.

والتصميم العام للوحة القيادة يظهر أربعة مناطق كما يلي:

¹ Michel Gervais, **op.cit**, p598.

² P. Boisselier, **Contrôle de Gestion: Cours et Application**, Vuibert, paris, 2^{ème} édition, 2001, pp 474-477.

* المنبهات و الرسوم (les pictogrammes) عبارة عن مؤشرات أو قيم أو صور أو أضواء مختلفة الألوان، تستعمل لغرض جلب اهتمام المسؤولين حين حدوث أو تجاوزات وحثهم



على اتخاذ تدابير وإجراءات تصحيحية. مثل:

جدول رقم (05) الشكل العام للوحات القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز معين			
الانحرافات	الأهداف	النتائج	
			الصف 1 - المؤشر أ - المؤشر ب الصف 2
منطقة الانحرافات	منطقة الأهداف	منطقة النتائج	منطقة المقاييس الاقتصادية

Source: Claude Alazard, op.cit, p 640.

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

المطلب الثاني: لوحة القيادة الخاصة بالبعد الاقتصادي

إن أهم مبدأ يقوم عليه نظام لوحات القيادة هو إرفاق كل مركز مسؤولية بلوحة القيادة الخاصة به، كما هو عليه الحال في نظام تسيير الميزانية (ميزانية المبيعات، الإنتاج)، لذا فإن لكل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة القيادة التي تسمح للمسؤولين بالتحكم في نشاطاتهم.¹

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

¹ أحمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكره ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005-2006، ص 164.

أولاً: لوحة القيادة للإدارة المالية:

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

1- مؤشرات مالية تعكس الحالة المالية الإجمالية للمؤسسة

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

- القيمة المضافة.
- فائض الاستغلال.
- قدرة التمويل الذاتي، ...
- ...

وانطلاقاً من الميزانية يمكن حساب:

- تطور رأس المال العامل.
- تطور احتياجات رأس المال العامل.
- الأموال الخاصة / الأموال الدائمة.
- ...

2- مؤشرات مالية تخص الإدارة المالية

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

¹ Syndicat Intercommunal de Gestion Informatique (SIGI), **Tableau de bord**, Disponible sur le lien: <http://www.sigi.lu/services/gescom/tableau-de-bord>, Consulté le: 05-02-2012.

² أحمد بونقيب، مرجع سابق، ص ص 170-171.

3- مؤشرات تسيير عامة

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

4- مؤشرات الإنتاجية : كعدد الفواتير المعالجة شهريا.

ثانيا: لوحة القيادة الخاصة بإدارة الإنتاج

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

أ - قياس النشاط:

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

ب - الأعباء والتكاليف:

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

ج - جودة الخدمة:

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

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

د - الأمن:

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

هـ - الإنتاجية:

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

ثالثا: لوحة القيادة التسويقية

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

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

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

(1) السوق :

- عدد الزبائن (المحتملين، الفعليين، الأوفياء، الجدد، المفقودين...)

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

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

- الحجم الإجمالي للسوق بدلالة وحدات نقدية.
- نسبة النمو التي يشهدها السوق.

(2) المنافسة :

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

(3) الهوامش :

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

(4) التكاليف :

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

(5) الجودة :

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

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

المطلب الثالث: لوحة القيادة الاجتماعية

أولاً: المورد البشري محور التنمية المستدامة

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

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

- توفر المنظمة الخدمات للعاملين كالنقل والإطعام والإسكان والخدمات الصحية.
- منح مكافآت وحوافز الأفراد العاملين وفق مبدأ كفاءة وجدارة العاملين.
- من مسؤولية المنظمة الصناعية الاهتمام بتعويضات العاملين مقابل إصابات للعمل أو الأمراض المهنية.
- تعمل المنظمة على تكريم وتحفيز الأفراد العاملين المتفوقين والمبدعين في العمل.
- إعداد وتنفيذ برامج توعية للأفراد العاملين تتضمن المعايير المهمة المعتمدة على المستوى الاجتماعي والبيئي والأمان في العمل.
- الحفاظ على الأفراد العاملين ومنع تسريحهم لتقليل البطالة والحد من مشكلات الغيابات ودوران العمل وحوادث العمل .
- إعداد سياسة تمنع الأفراد العاملين من تسريحهم للمعلومات المهمة أو السرية الخاصة بأعمال المنظمة خاصة الأفراد العاملين في مجال الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
- العمل على رفع الروح المعنوية للعاملين وبث روح التعاون والدافع والحافز بينهم.
- اعتماد سياسة إدارية تسمح للأفراد العاملين من المشاركة في عمليات صنع القرار.
- إتاحة الفرص المتساوية للأفراد العاملين وتدريبهم ومنحهم فرص التقدم في المنظمة.
- محاولة المنظمة لوضع إجراءات معينة للحد من استخدام الأفراد العاملين لموارد المنظمة المختلفة واستخداماتها لأغراض شخصية .

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

- اعتماد برنامج أو أنموذج للسلوك الأخلاقي لمعالجة ممارسات العاملين ذات العلاقة بالاعتبارات الشخصية كالنزاهة والتحيز والمحاباة...
 - التزام المنظمة بتطبيق القوانين والتعليمات الخاصة بالعمل وتنفيذها بعدالة على الأفراد العاملين وإقناعهم بذلك من خلال تفسير وتوضيح القوانين والتعليمات كونها تحقق مصالحهم.
 - متابعة الأفراد العاملين فيما يتعلق بالممارسات المشبوهة كعقد اتفاقيات غير مشروعة أو غير واضحة بالنسبة للمنظمة.
 - المحافظة على حقوق الأفراد العاملين في المنظمة.
 - متابعة كل ما يتعلق بالممارسات المالية الغير مشروعة التي تتم من قبل الأفراد العاملين.
 - الالتزام بإنجاز وتكامل الأعمال في المنظمة و حسن النظر في عمل الأفراد كبار السن والنساء و الأطفال.
- و يضمن الاهتمام بالنقاط السابقة الذكر حصول المؤسسة على مستويات أداء اجتماعي جيدة، لكن تجدر الإشارة إلى أن قياس الأبعاد الاجتماعية تعد من الصعوبة بمكان، لكن هناك مبادرات لبعض الكتاب و بعض الهيئات في اقتراح بعض المؤشرات الاجتماعية التي تعكس أداء المورد البشري (مؤشرات GRI مثلا).

ثانيا: مفهوم لوحة القيادة الاجتماعية

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

و يعرفها (Bernard Martory) أنها: " مجموعة وسائل توضع تحت تصرف المسؤولين، فهي تجمع و تعرض معلومات من أجل اتخاذ قرارات اجتماعية جيدة ".²

تعريف آخر:

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

² Bernard Martory, **Les tableaux de bord sociaux**, éditions liaisons, paris, 2004, p 25.

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

و يجب أن تستجيب لوحة القيادة لعدة التزامات:

- **المصدقية:** المتغيرات يجب أن تحدد بدقة، كذلك الأمر بالنسبة لطرق الحساب.
 - **الوضوح:** يجب أن ترتب المعلومة وفق أهميتها و تلخص في تقارير بيانية.
 - **الحالية:** بعض المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع و البقية بشكل بطيء.
 - **المرونة:** شكله يجب أن يتكيف مع تغير الأولويات لدى المستعملين.
- و تتخذ لوحة القيادة الاجتماعية عدة أشكال بيانية كبقية لوحات القيادة الأخرى.

ثالثا: أهمية لوحة القيادة الاجتماعية:

- تمثل لوحة القيادة بالنسبة للمؤسسة ما يمثله عداد السرعة بالنسبة للسيارة، فهو يؤدي ثلاث وظائف أساسية:²
- **القياس الداخلي:** الذي يمكن من متابعة المتغيرات الاجتماعية وفقا لمسؤوليات مختلف القادة في المؤسسة، تتعلق هذه القياسات: بعدد العمال، الأجور، التوظيف، زمن العمل، السلوكات...
 - **الرصد:** أي ملاحظة التطورات الاجتماعية الداخلية و الخارجية التي يمكن أن تؤدي إلى اضطراب قيادة و توجيه الموارد البشرية في المؤسسة.
 - **التقدير المسبق:** لما يمكن أن يحدث داخل أو خارج المؤسسة، فبفضل لوحة القيادة يمكن إعداد تقديرات حول تطور عدد العمال المرتقب أو تطور الكفاءات كما يمكنها أيضا دراسة سوق العمل، وسلوك الأجراء و مختلف التطورات التنظيمية.

رابعا: دورية لوحة القيادة الاجتماعية:

¹ مقدم وهيب، دور لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم أداء الموارد البشرية، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي، متوفر على الرابط: <http://iefpedia.com/arab/?p=8891>، تاريخ الإطلاع: 2012-01-27.

² نفس المرجع السابق.

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

خامساً: محتوى لوحة قيادة إدارة الموارد البشرية:

لا يمكن عرض تصميم نموذجي لوحة قيادة اجتماعية، ولكن يمكن اقتراح التصميم الموالي كمثال يحوي أهم المؤشرات المرتبطة بالموارد البشرية.

جدول رقم (06) نموذج للوحة القيادة الاجتماعية

البيان			الشهر			التجمع		
المؤشرات			التحقيقات	التقديرات	الانحراف	التحقيقات	التقديرات	الانحراف
مؤشرات متعلقة بالوظائف								
أولاً: التوظيف								
- عدد العمال								
- عدد الوظائف الجديدة								
- عدد التاركين للوظيفة								
- عدد أيام العمل								
ثانياً: الأجور								
- الكتلة الأجرية								
- تغيرات مؤشر الأجور								
- الساعات الإضافية/إجمالي								
الأجور(بالنسبة المئوية)								
- متوسط الأجر لكل عامل								
- معدل الترقية.								
ثالثاً: المناخ الاجتماعي								
- التغيب.								
- معدل المساهمة في الانتخابات								
- معدل دوران العمل=عدد التاركين								
خلال مدة/متوسط عدد العمال								
خلال نفس المدة.								
- النزاعات و الصراعات المهنية.								

						- عدد أيام الضائقة من خلال الاضرابات/ السنة <u>رابعاً: التكوين</u> - عدد التربصات الداخلية و الخارجية. - عدد المساهمين في التربصات. - تكاليف التكوين. - جهد التكوين=تكاليف التكوين/الكتلة الأجرية <u>خامساً: الأمان</u> - عدد حوادث العمل - عدد الأيام الضائعة/عدد أيام العمل الكلية <u>سادساً: الإنتاجية لكل مستخدم:</u> - رقم الأعمال/مجموع العمال. - القيمة المضافة/مجموع العمال - عدد الأيام مدفوعة الأجر/عدد أيام العمل <u>مؤشرات متعلقة بالإدارة</u> - التكلفة الكلية للإدارة - مؤشرات الفعالية (الإنتاجية مقارنة بالأجور، نوعية التكوين).
--	--	--	--	--	--	--

المصدر: مقدم وهبية، دور لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم أداء الموارد البشرية، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي، متوفر على الرابط: <http://iefpedia.com/arab/?p=8891>، تاريخ الاطلاع: 27-01-2012.

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

المطلب الرابع: لوحة القيادة البيئية

أولاً: مفهوم لوحة القيادة البيئية

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

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

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

و من خصائص لوحة القيادة البيئية أنها تساعد على:⁴

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

ثانياً: نموذج للوحة القيادة البيئية

¹ Heinz Werner Engel, **Les tableaux de bord de gestion environnementale: Les indicateurs de performance environnementale**, Disponible sur le lien: http://www.eco-conseil.be/biblio/tableau_de_bord/gestion_environne mentale/Germainefr.pdf, Consulté le: 21-01-2012.

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

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

⁴ Heinz Werner Engel, **op.cit.**

يمكن عرض نموذج للوحة القيادة البيئية في الجدول التالي:

جدول رقم (07-1) نموذج لوحة القيادة البيئية

التاريخ	الجانب البيئي	التأثيرات البيئية	الأهداف
//**	انبعاثات الغبار	تلوث الهواء	> 200 مغ/ن م3
//**	انبعاثات أكسيد النيتروجين	تلوث الهواء	> 12 كغ/سا

Source: Jean-Claude Victor, **Indicateurs et tableaux de bord environnementaux**, disponible sur le lien: http://www.jcvictor-environnement.com/pdf/doc_1238926392.pdf, Consulté le: 21-01-2012.

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

جدول رقم (07-2) نموذج لوحة القيادة البيئية (2)

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

Source: ibid.

ثالثا: مؤشرات الأداء البيئي

المؤشرات البيئية عبارة عن مقاييس كمية أو نوعية، تستخدم لقياس الأداء البيئي للمؤسسة. و تترجم هذه المؤشرات مختلف التأثيرات البيئية لنشاط المؤسسة في شكل رقمي، حيث يتم تجميعها في لوحة قيادة بيئية (خضراء).

إذن يمكن القول بأن المؤشرات البيئية هي تحويل البيانات الإحصائية المستخدمة في السجلات والمستندات الخاصة بالإدارة البيئية من مادة خام إلى مؤشرات كمية أو نوعية تساعد على تحديد المشكلات البيئية و كذا قياس و تقييم الأداء، و تعرض بشكل منظم في لوحات قيادة بيئية.¹

رابعا: أهمية و دور المؤشرات البيئية

تتمثل أهمية و دور هذه المؤشرات في:²

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

² Heinz Werner Engel, **op.cit**.

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

خامسا: مصادر المعلومات الخاصة بإعداد المؤشرات البيئية

يمكن تحديد مختلف هذه المصادر في الجدول الموالي:

جدول رقم (08) مصادر المعلومات الخاصة بإعداد المؤشرات البيئية

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

Source: Heinz Werner Engel, **Les tableaux de bord de gestion environnementale: Les indicateurs de performance environnementale**, Disponible sur le lien: http://www.eco-conseil.be/biblio/tableau_de_bord/gestion_environne_mentale/Germainefr.pdf, Consulté le: 21-01-2012.

سادسا: أنواع المؤشرات البيئية

بادرت منظمة الإيزو 14000 بإعداد منهجية متكاملة و منظمة عن كيفية قياس الأداء البيئي للمؤسسات أيا كان حجمها و نوع نشاطها و الأسواق التي تعمل فيها، و عرفت هذه المواصفة القياسية بالإيزو 14031.

و تعد هذه المواصفة إحدى آليات الإدارة البيئية التي يمكن أن تستخدم ضمن نظام الإيزو 14001 أو ضمن أي من نظم الإدارة البيئية الأخرى. و تستخدم هذه الآلية حاليا إما داخليا بمعرفة المؤسسة من أجل قياس مدى التحسن في أدائها البيئي ضمن منظومة الإدارة البيئية، أو بمعرفة جهة خارجية من أجل قياس مدى كفاءة الأداء البيئي للمؤسسة مقارنة بمثيلاتها في الأسواق. و جدير بالذكر أن المواصفة القياسية الإيزو 14031 لا تضع أي حدود قياسية للأداء البيئي يجب الالتزام بها، و لكنها تساهم في وضع مجموعة من مؤشرات الأداء البيئي التي يجب على المؤسسات قياسها بشكل مستمر للتعرف على مدى فعالية ما تطبقه من نظم و وسائل لتحسين أدائها البيئي، و تترك الحرية لكل مؤسسة في أن تضع ما تراه من أهداف تسعى إلى تحقيقها خلال فترات زمنية محددة.¹

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

جدول رقم (09) المؤشرات البيئية

نوع المؤشر	دور المؤشر	أمثلة
مؤشر الأداء البيئي (IPE)	تقييم تطبيق السياسات و البرامج البيئية	• حجم الأهداف المحققة. • عدد العمال المشاركين في البرامج البيئية: تدريب، تكوين،...
	تقييم مطابقة أنظمة الإدارة للانشغالات البيئية	• درجة المطابقة للتعليمات و مقررات حماية البيئة.
	تقييم العلاقة بين الأداء البيئي و الأداء المالي	• تكاليف مرتبطة بالجانب البيئي للمنتجات. • رقم الأعمال الخاص بالمنتجات التي يمكن من خلالها تحقيق أهداف الأداء البيئي.
مؤشرات الأداء	تقييم الأداء البيئي المرتبط بالوسائل المستعملة في إطار العمليات التي تقوم بها المؤسسة	• حجم المواد المستعملة من طرف وحدات الإنتاج. • حجم المواد المحولة، المسترجعة أو التي أعيد استعمالها. • حجم المواد الخطرة المستعملة في عملية الإنتاج.

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

العملية (IPO)	مؤشر الأداء البيئي (IPE)	● تقييم الأداء البيئي المرتبط بالتركيبات التقنية و التجهيزات ● عدد الحالات الطارئة سنويا (انفجار مثلا). ● عدد الساعات الخاصة بعمليات صيانة المعدات سنويا.
		● تقييم الأداء البيئي المرتبط بالمنتجات ● عدد المنتجات الجديدة المطروحة في السوق ذات خطورة محدودة. ● عدد المنتجات الممكن استرجاعها أو إعادة استعمالها. ● عدد المنتجات المعيبة.
		● تقييم الأداء البيئي المرتبط بالنفايات ● حجم النفايات حسب السنة أو حسب وحدات الإنتاج. ● حجم النفايات الخطرة المسترجعة أو التي يمكن إعادة استعمالها. ● حجم النفايات المجمعة في مختلف المواقع.
		● تقييم الأداء البيئي المرتبط بالانبعاثات في الأرض، الماء و الهواء ● حجم انبعاثات السنوية أو حسب وحدات الإنتاج. ● الأضرار الناجمة عن كثرة و حدة الضجيج (nuisances sonores). ● مقدار الإشعاعات.
	مؤشرات الشروط البيئية (ICE)	● تخص الوكالات الحكومية، المنظمات غير الحكومية، المعاهد العلمية أكثر من المؤسسات الأخرى ● متابعة مواقع تركز الصناعات قرب التجمعات السكانية. ● حجم الانبعاثات بمنطقة معينة. ● متابعة تلوث المياه، الأرض و الهواء.

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

المبحث الثاني: دور لوحات القيادة الإستراتيجية في قياس و تقييم الأداء في إطار التنمية المستدامة

تتجه منظمات الأعمال اليوم إلى دعم المؤشرات المالية التقليدية بتكوين نظم قياس ومؤشرات أداء جديدة، ولأن المؤشرات المالية تعالج الأداء الماضي والحالي فقد اتجهت المنظمات إلى تطوير وابتكار نظم ومؤشرات أداء

تتوجه إلى المستقبل وتأخذ في اعتبارها العملاء والعمليات التشغيلية و الموارد البشرية والحاجة إلى الابتكار والتحسين المستمر، بما يوفر مدخلا أكثر توازناً وتقارير وتفسيرات أفضل لأداء المنظمة. و سيتم التعرض في هذا المبحث إلى أداتين إستراتيجيتين لقياس الأداء في إطار التنمية المستدامة تتمثلان في لوحة القيادة المتوازنة (النظرة الأجلوسكسونية) و لوحة القيادة الخاصة بالرأسمال الفكري (النظرة الإسكندنافية).

المطلب الأول: لوحة القيادة المتوازنة

أولاً: مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن وأهميتها:

طرح مفهوم لوحة القيادة المتوازنة من طرف روبرت كابيلن ودافيد نورتن (R. Kaplan & D. Norton) ونوقشت لأول مرة في جامعة هارفارد عام 1992. حيث تعتمد علي الرؤية والأهداف الإستراتيجية ، التي يتم ترجمتها إلى نظام لمقاييس الأداء، ينعكس بدوره في صورة اهتمام وتوجه استراتيجي عام ، يسعى كل فرد في المنظمة إلى تحقيقه .

و تقوم هذه الأداة بترجمة مهمة المنظمة وإستراتيجيتها إلى مجموعة من إجراءات الأداء والتي تمثل إطار عمل لتطبيق إستراتيجيتها. كما تعتبر لوحة القيادة المتوازنة أداة تقييم فضلاً عن كونها أداة إستراتيجية، حيث تعتمد أربعة محاور لتقييم أداء المنظمة بدلا من التركيز على المنظور المالي فقط، الذي يعتبر غير كاف لتكوين الصورة الشاملة عن المنظمة، إذ أصبح من المعروف أن المقاييس التقليدية (العائد على الاستثمار، القيمة الاقتصادية المضافة...) التي تركز على المحور المالي غير كافية لبيئة الأعمال المعاصرة، و أن الاهتمام بمجموعة أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة و حجم السوق و رضا العملاء و العاملين، يمكن أن تؤدي إلى معرفة أكبر بالعوامل التي توجه المحور المالي¹.

و تعرف لوحة القيادة المتوازنة أو المستقبلية (équilibré ou prospectif) على أنها "نظام إداري يترجم رؤية وإستراتيجية المنظمة إلى مجموعة شاملة من مؤشرات الأداء التي توفر الإطار الكامل لتنفيذ استراتيجياتها، ولا تعتمد علي تحقيق الأهداف المالية فحسب ، بل تؤكد أيضا على الأهداف غير المالية التي يجب أن تحققها المنظمة وذلك لمقابلة أهدافها المالية"².

و تستمد لوحة القيادة المتوازنة أهميتها من محاولة موازنة مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء القصير الأجل والطويل الأجل في تقرير موحد. وبالتالي تقلل هذه الأداة من تركيز المديرين علي الأداء المالي قصير الأجل، ولكنها تهتم بتحسينات

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

² Charles T. Horngren et autres, **op.cit**, p 92.

القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلى إمكانية خلق قيمة اقتصادية في المستقبل. علي سبيل المثال، السعي لزيادة رضا العميل يشير إلى مبيعات أعلى ودخل أعلى في المستقبل.¹

ثانيا: محاور لوحة القيادة المتوازنة

تضم لوحة القيادة المتوازنة أربعة محاور أساسية، هي كالتالي:²

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

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

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

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

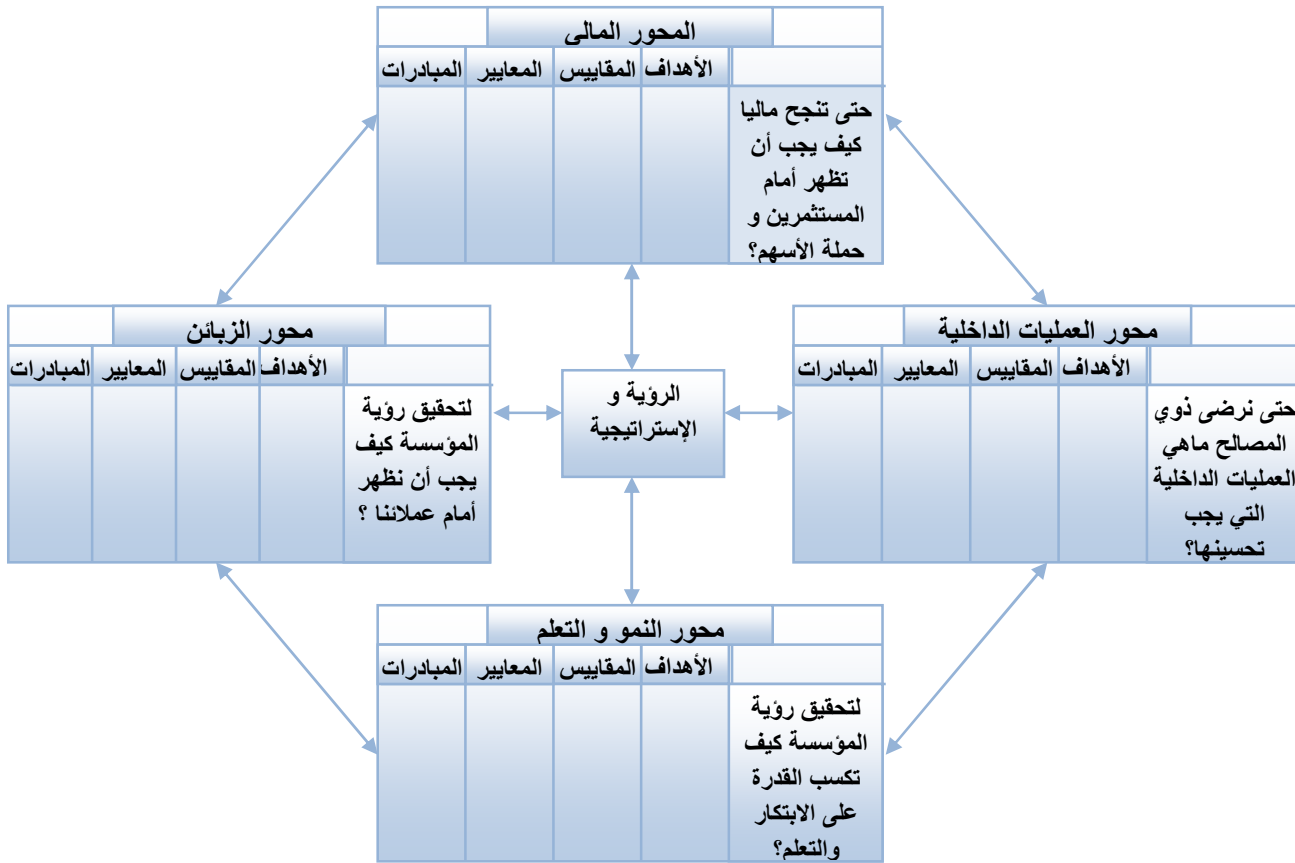
¹ Ibid, p 93.

² Jean-Guy Degos, *Système budgétaire-écarts rétrospectifs- et tableaux de bord prospectifs*, Collection e-theque, France, 2010, p p 87-90.

ستخرج المؤسسة التي لا تتطور من المنافسة والسوق.

و يمكن عرض مختلف محاور لوحة القيادة المتوازنة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (10) لوحة القيادة المتوازنة



Source: Jessica Keyes, **Implementing the project management balanced scorecard**, CRC Press, USA, 2011, p 02.

ثالثا: مكونات لوحة القيادة المتوازنة:

تتكون لوحة القيادة المتوازنة من مجموعة عناصر أساسية يمكن من خلالها بلورة عمل البطاقة و هي:¹

1- الرؤية الإستراتيجية: على المؤسسة تحديد رسالتها، أي ما الذي تريد الوصول إليه؟ فهي تعكس فلسفة المؤسسة بصورة شاملة و واقعية، حيث تؤدي معرفة الرؤية الإستراتيجية إلى إعطاء صورة واضحة عن الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة التي تحقق لها القدرة على تحقيق ميزة تنافسية.

2- الأهداف الإستراتيجية:

¹ سارة عزازية، المعوقات المؤثرة على استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال و الأعمال، الأردن،

و هي النتائج الواجب تحقيقها لتحقيق رسالة المؤسسة، و التي يجب أن تحظى بموافقة كافة المستويات الإدارية في المؤسسة، و أن تكون واضحة لكافة العاملين في المؤسسة، و أن يراعي العامل الزمني لتحقيقها، مع إمكانية قياسها بهدف استخدامها في مجال تقييم الأداء و الرقابة.¹

3- الإستراتيجية: تعبر الإستراتيجية عن الكيفية المنطقية التي تصل بها المؤسسة لتحقيق توجهها الاستراتيجي، فهي التحركات العامة و الشاملة التي تستخدم في إرشاد و توجيه التصرفات الرئيسية للمؤسسة، فهي الوسائل التي يتم من خلالها تحقيق الأهداف المحددة في رسالة المؤسسة.

4- المحور: هو عنصر رئيسي في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، يشتمل على مجموعة أهداف على المؤسسة تحقيقها لضمان تحقيق الأهداف الخاصة بباقي المحاور الأخرى عن طريق علاقات السبب و الأثر.

5- المقاييس (المؤشرات): و هي الأدوات و الأساليب التي تبين للمؤسسة مدى النجاح المحقق في إنجاز الأهداف و بالتالي تنفيذ الإستراتيجية.

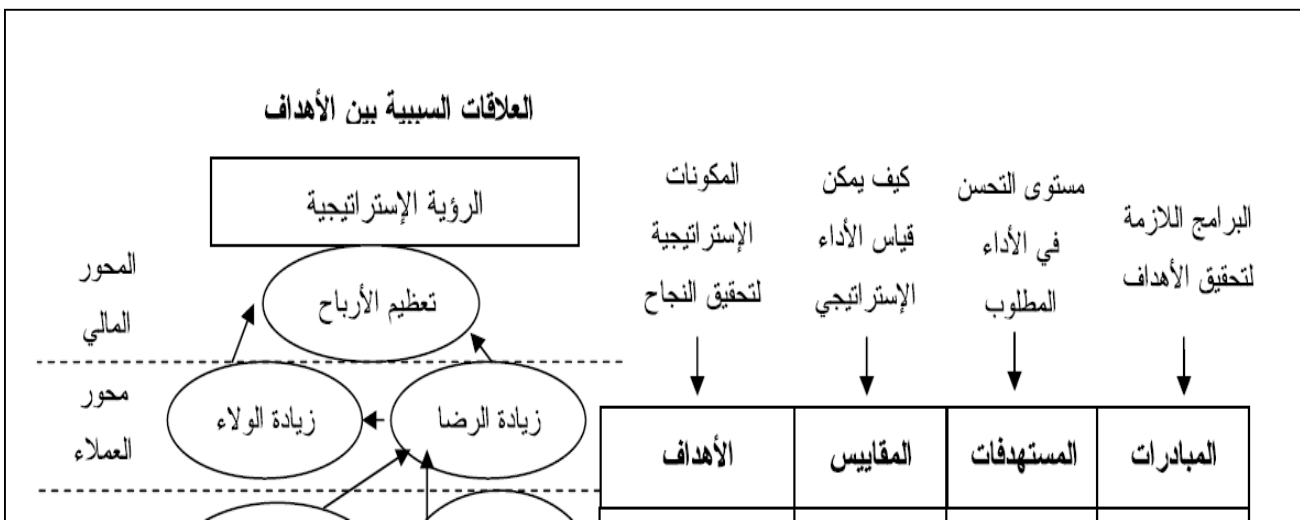
6- العلاقات السببية: إن المقاييس في مجالات الرؤية المختلفة يجب ألا تؤدي إلى القصور في بلوغ المستوى الأمثل، بل يجب أن تتوافق مع الرؤية الشاملة و الإستراتيجية العامة و تساندتهما، فالتحدي يكمن في إيجاد علاقات السبب و النتيجة، و خلق توازن بين المقاييس المختلفة بحيث لا تتعارض التحسينات قصيرة المدى مع الأهداف طويلة المدى.

7- المعايير: تمثل المؤشرات الكمية المخططة لمقاييس الأداء في وقت مستقبلي محدد.

8- المبادرات الإستراتيجية: هي تلك البرامج و المشاريع التي توجه الأداء الاستراتيجي من خلال عمليات التنفيذ و الانجاز في المستويات التنظيمية الدنيا.

و الشكل الموالي يمثل مكونات لوحة القيادة المتوازنة.

شكل رقم (11) مكونات لوحة القيادة المتوازنة



المصدر: سارة عزابينة، المعوقات المؤثرة على استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال و الأعمال، الأردن، 2010، ص 39.

رابعاً: المؤشرات الخاصة بمحاور لوحة القيادة المتوازنة

يمكن عرض بعض المؤشرات الخاصة بمختلف محاور لوحة القيادة المتوازنة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (10) مؤشرات لوحة القيادة المتوازنة

مؤشرات المحور المالي	مؤشرات محور العملاء
----------------------	---------------------

الفصل الثاني: — أدوات مراقبة التسيير في إطار التنمية المستدامة

- إجمالي الأصول. (%) - الإيرادات / إجمالي الأصول. (%) - الإيرادات المتولدة من منتجات أو عمليات جديدة (وحدة نقدية) - الأرباح / إجمالي الأصول. (%) - الأرباح المتولدة من منتجات أو عمليات جديدة (و.ن) - القيمة السوقية (و.ن) - المساهمة / الإيراد ، أو هامش المساهمة. (%) - حقوق المساهمين / مجموع الأصول، أو القدرة على الوفاء بالديون - ... إلخ	- عدد العملاء (عدد) - النصيب في السوق. (%) - المبيعات السنوية / العميل الواحد (و.ن) - العملاء المفقودين (عدد أو %) - متوسط المنفق على علاقات العملاء (عدد) - مؤشر رضا العملاء. (%) - مؤشر ولاء العملاء. (%) - التكلفة / العميل الواحد (و.ن) - عدد الشكاوى (عدد) - مؤشر الصورة الذهنية للعلامة التجارية. (%) - متوسط مدة العلاقة بالعميل (عدد) - ... إلخ
مؤشرات محور العمليات الداخلية	مؤشرات محور النمو و التعلم
- مصروفات الإدارية / إجمالي الإيرادات. (%) - التسليم في الوقت المحدد. (%) - الوقت المعياري - تطوير المنتج - (عدد) - الوقت المعياري - من إصدار الطلبية إلى التسليم - (عدد) - الوقت المعياري - الإنتاج - (عدد) - متوسط الوقت المنفق في اتخاذ القرارات (عدد) - دوران المخزون (عدد) - التحسن في الإنتاجية. (%) - طاقة (أو سعة) تكنولوجيا المعلومات (عدد) - نفقات تكنولوجيا المعلومات / المصروفات الإدارية. (%) - ... إلخ	- مصروفات البحوث والتطوير / المصروفات الكلية (%) - موارد البحوث والتطوير / إجمالي الموارد (%) - الاستثمار في التدريب / العملاء (عدد) - الاستثمار في البحوث (و.ن) - الاستثمار في دعم المنتجات الجديدة والتدريب (و.ن) - تحسينات مقترحة / الموظف الواحد (عدد) - نفقات تطوير القدرات والمهارات / الموظف (و.ن) - مؤشر رضا العاملين (%) - نسبة المنتجات الجديدة المطروحة (%) - ... إلخ

المصدر: عثمانى أمينة و عائشة سمسوم، قياس وتقييم أداء المؤسسات من المنظور الاستراتيجي باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، 10-11 نوفمبر 2009، ص ص 12-16.

المطلب الثاني: لوحة القيادة المتوازنة المستدامة

بالرغم من اعتبار بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لقياس الأداء و حل مشاكل الإدارة ما عدا فيما يتعلق بإدارة الاستدامة، ولذا ظهرت محاولات كثيرة لدمج عناصر استدامة المنظمات في لوحة القيادة المتوازنة، واتخذت هذه المحاولات صوراً عديدة منها لوحة القيادة المتوازنة للاستدامة أو بطاقة الأداء المتوازن المستدامة التي تشمل الأبعاد البيئية والاجتماعية وبطاقة الأداء البيئي المتوازن والتي تختص بالبعد البيئي فقط.¹

¹ نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، كلية التجارة جامعة الأزهر، القاهرة، ديسمبر 2005، ص 03.

و هناك آراء متعددة في كيفية إدماج بعد الاستدامة في لوحة القيادة المتوازنة، حيث يرى كل من (Janet B. Butler & Sandra Cherie Henderson) أن هناك ثلاثة إمكانيات لدمج الأمور البيئية

والاجتماعية في لوحة القيادة المتوازنة وهي:¹

- دمج المقاييس البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة.

- إضافة بعد خامس يأخذ الأمور البيئية والاجتماعية في الحسبان.

- تكوين بطاقة خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي.

ويرتبط البعد البيئي باستهلاك الطاقة والمواد الخام ومخلفاتها وانبعاثات الملوثات... الخ، ويتحدد الهدف الاستراتيجي للبعد البيئي وفقاً لمفاهيم البيئة الحيوية الصناعية ويرتبط بالمقاييس التي يمكن اشتقاقها من نظم الإدارة البيئية ونظم المحاسبة الإدارية البيئية وتحليل دورة حياة المنتجات.

ويرى (Bieker & Gminder 2001) أن بطاقة الأداء المتوازن يمكن أن تكون أداة أفضل لدمج نظم الإدارة البيئية والاجتماعية في العمليات التشغيلية الأساسية لمنظمات الأعمال، ويعتمد إظهار ودمج البعد البيئي على الرأي الذي يناقش بتخطيط وتقييم السلوك الأخضر على مستوى الإستراتيجية التشغيلية، ومن ثم فإن نظام قياس الأداء المتكامل يجب أن يؤسس عند هذا المستوى.²

وقد اتفقت العديد من الآراء على أن هناك خمسة طرق ممكنة لدمج المسائل البيئية والاجتماعية في لوحة القيادة المتوازنة المستدامة وهي:³

- لوحة القيادة المتوازنة المستدامة (الجزئية):

بإدخال واحد أو اثنين من مؤشرات الاستدامة في بعض الأبعاد المختارة بعناية من بطاقة الأداء المتوازن التقليدية والتي تكون معرضة أكثر لأموال الاستدامة، وذلك النوع قادر على زيادة دمج الإدارة المستدامة ولكن تأثيره محدود من الناحية العملية.

¹ Janet B. Butler & Sandra Cherie Henderson, **Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting**, Management Accounting Quarterly Winter, Vol 12 No.2, USA, 2011, p 04.

² نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 24.

³ نفس المرجع السابق، ص 25.

– لوحة القيادة المتوازنة المستدامة (العرضية):

يتم إدخال المؤشرات البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة، وتركز على الأمور المستدامة الممكنة أو المحركة للقيمة من أجل النجاح في المستقبل، وذلك المدخل يزيد من تكامل استدامة الإدارة ويتم دمج الأمور البيئية كمؤشرات قائدة / مستقبلية.

– لوحة القيادة المتوازنة المستدامة (ذات البعد المضاف):

يتم إضافة بعد خامس خاص بالاستدامة البيئية والاجتماعية إلى الأبعاد الأربعة للبطاقة، وذلك الحل يطور حالة الاستدامة في المنظمة ومن الممكن تطبيقه في الشركات المعرضة بدرجة كبيرة للأمور الاستدامة.

– لوحة القيادة المتوازنة المستدامة (الكلية):

وفيها يتم ربط البعد المستدام الخامس بالمؤشرات المستقبلية الخاصة بالأبعاد الأربعة كلها ومن ثم يجعل علاقات السببية واضحة، بينما يحتفظ في نفس الوقت بالخصوصية، وهي تهدف إلى إدخال الأمور البيئية والاجتماعية في كل الأبعاد مروجة لفكرة دراية المنظمة بقوة الاستدامة.

– لوحة القيادة المتوازنة المستدامة (المشاركة):

وقد يطلق عليها أيضاً بطاقة الأداء للخدمات المستدامة، وهي تعني استخدام المنظمة لبطاقة الأداء المستدامة في بعض أجزاء المنظمة فقط، و توظف عادة لوحدة الخدمات المشاركة المسؤولة عن الاستدامة البيئية.

و اعتبر كابلن و نورتن أن بطاقة الأداء المتوازن أنها " منهج ديناميكي يضم العديد من القياسات المالية بجانب القياسات غير المالية للأداء حيث يمكن اعتباره خليطاً مركباً من القياسات المرتبطة بالنتائج و القياسات المرتبطة بالأسباب. هذا المنهج يحتاج إلى رؤية متعمقة لمعرفة أسباب إرضاء حاملي الأسهم الخاصة بالشركة و أيضاً معرفة الروابط بين السبب و النتيجة. و أن السبب الرئيسي وراء تطوير هذا النموذج هو تكوين قاعدة واقعية من أجل التوجه المناسب لأسهم الشركة، أي وضع إستراتيجية تطوير للعمل و ليس نظام مراجعة إدارية متوازنة. " لقد لاقى هذا النموذج انتقادات شديدة منها تجاهله للبعدين الاجتماعي و البيئي في قياس الأداء. " و نتيجة لذلك، شرع سنة 2001، في إدخال تعديلات على هذا النموذج، حيث أنه بالإضافة إلى الأبعاد الأربعة التي اقترحها كابلن و نورتن

تم إدماج بعد خامس و هو البعد المجتمعي و أصبح النموذج يسمى ببطاقة الأداء المتوازن المستدامة « SBSC » Sustainability Balanced Scorecard¹. هذا النموذج يأخذ الشكل التالي :

شكل رقم (12) نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدامة



المصدر: العايب عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 12.

المطلب الثالث: لوحة القيادة للرأسمال الفكري (الاسكندنافية)

يقاس الرأسمال الفكري مثلما يقاس أي نوع من أنواع الرأسمال الأخرى في المنظمة باستخدام العديد من المؤشرات المناسبة. و قد اقترح الباحثان " أدفينسن ومالون " (Edvinsson & Malone) أداة فعالة لقياس الرأس المال الفكري تسمى بنموذج سكانيديا أو لوحة قيادة الرأسمال الفكري. و ما يرمي إليه الباحثان من خلال هذه الأداة أبعد من القياس بل يؤكدان على العلاقة بين الموارد البشرية للمنظمة وقيمتها الاقتصادية.

لما عين "ليف إدفينسون" سنة 1990 مديرا لوظيفة إدارة الرأسمال الفكري (Capital Intellectuel) بشركة (SKANDIA*)، أوكلت إليه مهمة إعداد أداة لقياس الرأسمال الفكري، فكان أول تقرير حول الرأسمال الفكري تم إعداده يحوي هذه الأداة، و التي أدرجت في التقرير السنوي للتسيير للمؤسسة سنة 1994. بعد ذلك تم الاتصال بإدفينسون من قبل 500 مؤسسة كانت مهتمة بنموذج إدفينسون المبتكر. وقد تم تطوير هذه الأداة من قبل إدفينسون و مالون سنة 1997 لتصبح على الصيغة التي هي عليها اليوم.²

¹ العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة "حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر"، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص 12.

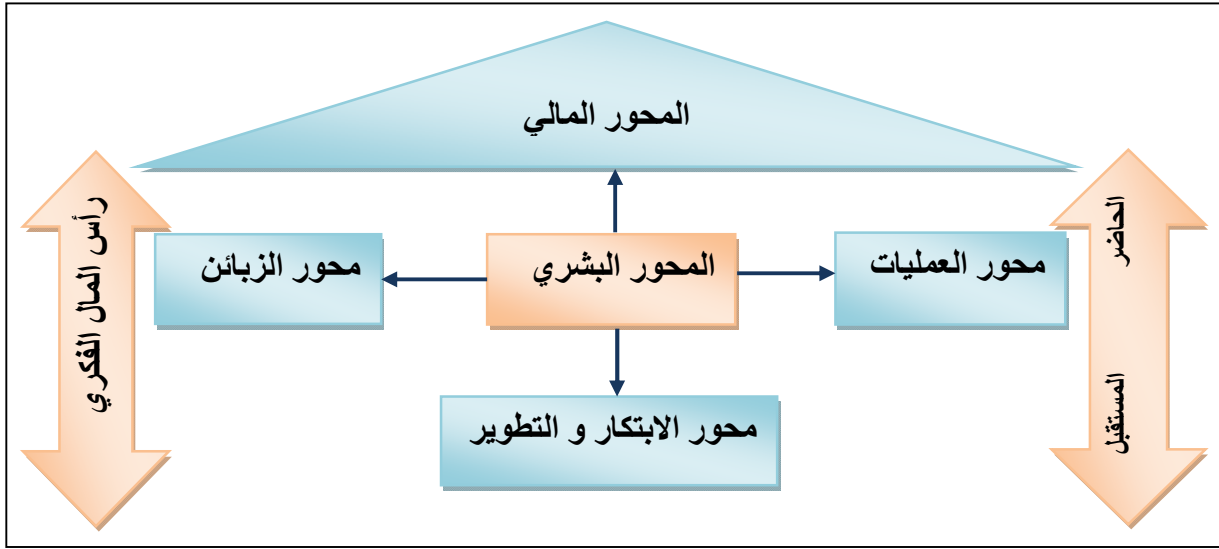
* (skandia) هي شركة متعددة الجنسيات تعمل في مجال التأمين و الخدمات المالية، تتواجد في ستوكهولم بالسويد.

² Wegmann Grégory, Les tableaux de bord du capital intellectuel, Afnor Editions, France, 2009, p 07.

أطلق على نموذج قياس الرأسمال الفكري اسم (Navigateur de Skandia) نسبة إلى اسم المؤسسة، و يعني (المستكشف الاسكندنافي) و هو عبارة عن لوحة قيادة مقتبسة من لوحة القيادة الأنجلوساكسونية (بطاقة الأداء المتوازنة)، فقط أنها تهتم أكثر بالرأسمال الفكري. و تتكون من خمسة محاور لخلق القيمة: القدرة المالية، العلاقة مع الزبائن، العمليات التنظيمية، الموارد البشرية و التجديد و الابتكار و التطوير.¹

و يمكن عرض نموذج لوحة قيادة الرأسمال الفكري من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم (13) لوحة قيادة الرأسمال الفكري



Source: John Rudolph Raj and A. Seetharaman, **The role of accounting in the knowledge economy**, African Journal of Business Management Vol. 6(2), without country, 2012, p 471.

و عموما تعتبر لوحة القيادة الاسكندنافية أداة لتخطيط و إدارة و متابعة الرأسمال الفكري، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر الخاصة بالماضي لحسن تسيير الحاضر و توقع المستقبل.

و ما يميز هذه الأداة عن باقي الأدوات المستعملة في قياس أداء المؤسسة هو أنه "يحتوي على بعد خاصة بالمسؤولية الاجتماعية، ذلك أن أهم ابتكار جاءت به هذه الأداة هو الاهتمام الكبير بالموارد البشرية حيث أنه تم مراعاة و دمج جزء مهم خاص بالأداء الاجتماعي و المتعلق بالأفراد. و عليه، فإن البعد المتعلق بالعنصر البشري حضى بالاهتمام

¹ Didier Lambert, **Capital immatériel et Systèmes d'Information**, La Recherche au CIGREF, Cahier n° 4, Paris, septembre 2008, p 34.

اللازم من خلال التركيز على قياس كفاءة و قدرة الأفراد و المتطلبات التي يجب على المؤسسة أن توليها لهم حتى تضمن تأهيلهم".¹

و وفقا لنموذج سكانديا يقسم رأس المال الفكري للمنظمة إلى ثلاثة أشكال أساسية: رأس المال البشري، رأس المال الهيكلي، ورأس المال الزبوني.

ثانيا: مفهوم رأس المال الفكري:

يعتبر رأس المال الفكري (**Intellectual Capital**) من الموارد الأساسية للشركات الحديثة في ظل اقتصاد المعرفة، وهو شكل آخر من أشكال رأس المال المعترف به في الاقتصاد الجديد. ويتكون رأس المال الفكري للمؤسسة من المكونات الأساسية التالية:²

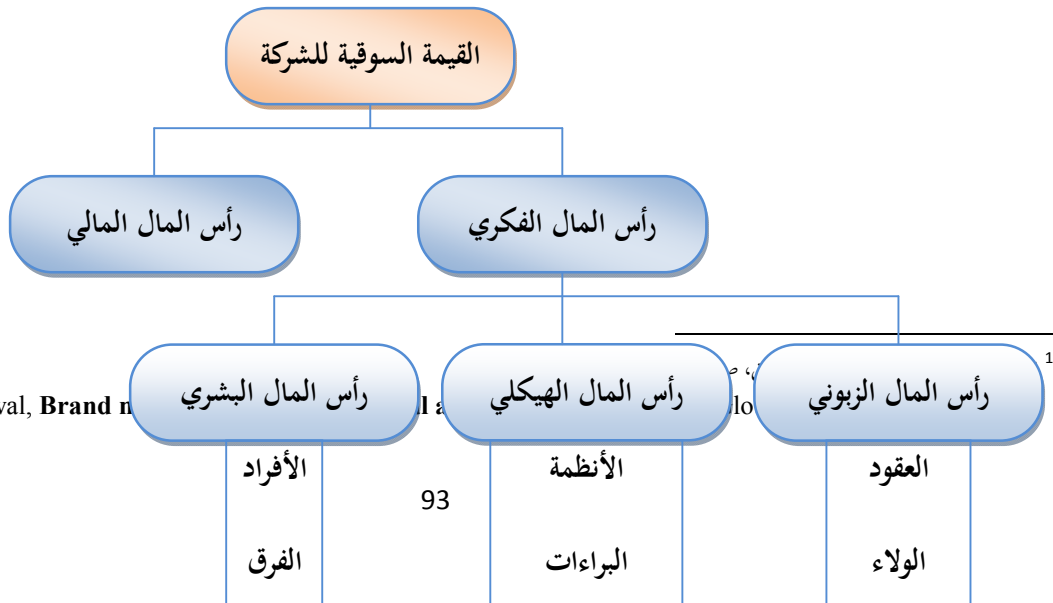
1/ رأس المال الهيكلي (Structural Capital) : ويرتبط بالبنية التحتية للمنظمة ، وتشمل البنية المادية مثل المباني والحاسبات الإلكترونية ، والبنية غير الملموسة مثل تاريخ المنظمة، سمعتها، ثقافتها وإدارتها.

2/ رأس المال البشري (Human Capital) : وهو المعرفة التي يمتلكها ويولدها العاملون مثل المهارات والخبرات والابتكارات وعمليات التحسين والتطوير.

3/ رأس المال الزبوني (Customer Capital) : هو القيمة التي يفرزها مستوى رضا الزبائن وولاءهم والموردون والجهات الخارجية الأخرى بالإضافة إلى العلاقات مع هذه الأطراف.

و يمكن عرض مكونات رأس المال الفكري في الشكل الموالي:

شكل رقم (14) هيكل رأس المال في المؤسسة



² Saurabh Aggarwal, Brand n India, 2008, p 97.

Source: Deogratias Harorimana, **Cultural implication of knowledge sharing: Management & transfer**, IGI global, USA, 2010, p 08.

ثانيا: قياس رأس المال الفكري

هناك جهود كبيرة تبذل من أجل تطوير مقاييس ومؤشرات يمكن الركون إليها لقياس وتقييم رأس المال الفكري على مستوى الشركات ، ورغم التقدم الملموس الذي حصل في هذا المجال إلا أنه لازالت هناك مساحة عدم اتفاق بين المختصين فيما يتعلق بهذه المقاييس وهذا بما يؤشر استمرار الحاجة لمزيد من التطوير والتحسين لهذه المقاييس ويمكننا أن نؤشر حالة زيادة الاهتمام بذلك من خلال المؤشرات التالية :¹

أ. كثرة المحاولات الجارية لقياس رأس المال الفكري في الشركات وكان من أبرزها التقرير السنوي الذي أصدرته شركة (Skandia) السويدية لقياس وتقييم مكونات رأسمالها الفكري.

ب. زيادة الاهتمام والاعتراف بالقيمة الحقيقية (السوقية) لرأس المال الفكري للشركات على الرغم من قصور أساليب القياس والتقييم المحاسبية والمؤشرات المالية التقليدية .

ج. الاعتراف المتزايد بالدور الأساسي الذي يلعبه رأس المال الفكري في الأداء الإجمالي للشركة على صعيد النتائج المادية أو على صعيد المنافسة السوقية.

رغم كل ذلك فهناك الكثير من الشركات لازالت تقيم أصولها الفكرية بالطريقة التقليدية المستخدمة لتقييم الأصول المادية وهذا ما أكدته دراسة لجمعية المحاسبين الإداريين الكنديين (CMA) ولذلك فقد قدمت الجمعية دراسة لقياس وتقييم رأس المال الفكري في الشركات اشتملت على مؤشرات أهمها :²

● عدد المنتجات الجديدة

● عدد الزبائن الجدد

¹ عبد الستار حسين يوسف، دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الأعمال، بحث مقدم لمؤتمر الزيتونة حول "اقتصاد المعرفة و التنمية الاقتصادية"، قسم إدارة الأعمال كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية-جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، 2005، ص ص 09-10.

² نفس المرجع السابق، ص 10.

- نسبة النجاح مقاسة بالقيمة النقدية
- نسبة الزيادة في زبائن الأعمال (الشركات)
- دليل الإنتاجية
- مؤشرات النوعية التقليدية
- الإيزو ومستوى رضا الزبون

ويعتمد نظام نموذج سكانديا على أكثر من مائة مؤشر في قياس وتقييم رأس المال الفكري، غير أن هناك انتقادات توجه إلى كثير من هذه المؤشرات إذ يجري التشكيك في قدرة بعض المؤشرات على القياس الدقيق لرأس المال الفكري. ويؤكد (Chen, Zhu, and Xie, 2004) على ضرورة إجراء تعديلات على هذا النظام بما يكفل قدرته على قياس رأس المال الفكري بصورة دقيقة (على سبيل المثال يجري اعتماد مؤشر عدد أجهزة الحاسوب بالمنظمة كمؤشر لرأس المال الهيكلي structural capital غير أن هذا المؤشر لا يعكس بالضرورة مستوى المعرفة بالمنظمة ولا يعكس بالضرورة استخدام العاملين لها بصورة تعزز الميزة التنافسية للمنظمة.¹

و عموما كل محور من المحاور المكونة للوحة القيادة الخاصة بالرأسمال الفكري تضم مجموعة من المؤشرات تسمح بضبط الأداء المستقبلي للمؤسسة.²

و الشكل الموالي يعرض بعض المؤشرات الخاصة بلوحة قيادة الرأسمال الفكري، و المقترحة من طرف (Edvinsson & Malone).

البعد البشري	البعد المالي	بعد الزبائن	بعد التجديد و التطوير	بعد العمليات
محددات التحفيز، القيادة، التمكين	(العوائد، قيم سوقية، القيمة المضافة)/العامل	الحصة السوقية	فرص المتاحة للابتكار	مستوى ووزن الإدارة
الدوران (turnover)	العوائد الصافية، العائد على الأصول	محدد الرضا	الاستثمار في التكوين و الزمن المخصص له	مستوى تكنولوجيا المعلومات

¹ رضا إبراهيم صالح، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية: نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة العام، الرياض-المملكة العربية السعودية، 01-04 نوفمبر 2009، ص 12.

² Khouatra Djamel, **Gouvernance de l'entreprise et création de valeur partenariale**, 16^{ème} Conférence de l'AGRH – Paris Dauphine – 15 et 16 septembre, 2005, p 14.

نسبة المسيرين من الرجال، من النساء	الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات، عوائد العمليات الجديدة	زبائن مرتبطون بتكنولوجيا المعلومات	النفقات الخاصة بالبحث و التطوير	الاختلالات الوظيفية
تحكم العمال في تكنولوجيا المعلومات	الوقت المخصص للزبائن من طرف العمال	وفاء الزبائن	تكاليف وظيفة التسويق	العلاقات مع العمال

جدول رقم (11) بعض المؤشرات الخاصة بلوحة قيادة الرأسمال الفكري

Source: Wegmann Grégory, Les tableaux de bord du capital intellectuel, Afnor Editions, France, 2009, p 07.

المبحث الثالث: المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية و التدقيق البيئي

أصبحت قضايا العناية بالبيئة والتكاليف والإيرادات والمنافع المترتبة عنها تتصدر مكانة بارزة وبالغة الأهمية حول العالم بسبب علاقتها الوثيقة برفاهية الإنسان وبمستوى معيشتته وتقدمه. مما أدى إلى زيادة الحاجة لتوفير البيانات المعرفية الملائمة عن البيئة إلى الإدارة الداخلية للمنظمات وإلى أفراد المجتمع، وذلك لغرض معالجة الأمور المتعلقة بها للمحافظة على البيئة الخضراء وتقييم أداء المنظمات في هذا المجال .

وتماشيا مع متطلبات التنمية المستدامة وبناء ثقافة الاستدامة البيئية، فإن المؤسسات وهي تسعى لتحقيق التميز والريادة وضمان المكانة في السوق يتوجب عليها بناء نظام لتطوير أدائها البيئي، حيث يكون من مستلزمات هذا النظام الاعتماد على أدوات محاسبية حديثة: المسؤولية عن المسؤولية المجتمعية، التدقيق البيئي،... بحيث تكفل هذه الأدوات متابعة، فحص وتدقيق نظام الإدارة البيئية. وهذا الأخير يتوقف عليه الأداء البيئي للمؤسسة وإسهامها في التنمية المستدامة.

المطلب الأول: المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية

يعد مفهوم المسؤولية البيئية و الاجتماعية للمشروع مفهوما حديثا نسبيا في الفكر المحاسبي. و قد أوضحت العديد من الكتابات تأثير النسق المحاسبية على مر الزمن بالتغيرات البيئية التي تواجه المشروع و التي هي محصلة للظروف و الأحداث المحيطة به و المؤثرة فيه. و يعتقد البعض أن التطورات في الفكر المحاسبي و التطبيق العملي ارتبطت أساسا بيئة المشروع في جانبين، فمن ناحية تأثر النظام المحاسبي من حيث أساليب التسجيل و القياس استجابة للمتغيرات البيئية، و من ناحية أخرى فقد استجابت العمليات المحاسبية الخاصة بتجميع و توصيل المعلومات لهذه المتغيرات.¹

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية و التطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 15.

أولاً: مفهوم المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية:

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف الخاصة بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية*، ولكن التعريف الشامل لها هو: "مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات." حيث يبرز هذا التعريف اهتمام المحاسبة الاجتماعية بوظيفتي قياس الأداء الاجتماعي للمنظمات والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل إجراء تقييم للأداء الاجتماعي لأي منظمة من قبل المجتمع.¹ و يمكن تعريف محاسبة المسؤولية المجتمعية بأنها "فرع جديد للمحاسبة، يهدف إلى القياس و الإفصاح عما تسببه المشروعات الصناعية من تلوث و إضرار للمجتمع و ما تقدمه من عوائد و منافع".

أو هي "عملية تحليل و قياس الأنشطة التي تنتج عن طبيعة عمل المؤسسات و التي لها تأثير على العاملين و المجتمع و البيئة، و من ثم الإفصاح عن هذا القياس بقيم نقدية في تقاريرها المالية، لمعرفة مدى المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع، و مساعدة الدولة في تحمل بعض أعباء التنمية بما يساعد على اتخاذ القرارات بناء على هذه القوائم".²

ثانياً: أهداف المحاسبة الاجتماعية:

تهدف المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية إلى:³

1- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة التي لا تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، وإنما أيضاً تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي.

2- تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المنظمة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المنظمة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة

* الكاتب هنا استعمل مفهوم المسؤولية الاجتماعية مرادفاً للمسؤولية المجتمعية.

¹ يوسف محمود جبروع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، كلية التجارة قسم المحاسبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 246.

² نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية و الإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية، أطروحة مقدمة ليل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، ص ص 29-30.

³ يوسف محمود جبروع، نفس المرجع السابق، ص 246-247.

أخرى، وتمثل العلاقة بين أداء منظمات الأعمال الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهرى لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضاً بوظيفة القياس المحاسبي.

3- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنظمة والتي لها آثار اجتماعية (أثر قرارات المنظمة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد). ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمنظمة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضاً إقبال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حدٍ 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، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.

رابعاً: معايير التفرقة بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية:

ليس هناك اتفاق على الأنشطة التي تعتبر داخل نطاق المحاسبة الاجتماعية والأنشطة التي لا تدخل ضمن هذا النطاق. ولكن هناك معياران للتمييز بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية:¹

المعيار الأول: هو وجود أو عدم وجود الإلزام القانوني بالنشاط، فالأنشطة الاجتماعية هي الأنشطة التي تنفذها المنظمة اختياريًا للإيفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع، أي أن صفة الاختيار أو الالتزام هي التي تحدد طبيعة النشاط فيما إذا كان اجتماعي أم لا.

المعيار الثاني : هو معيار النشاط ذاته أي أن الأنشطة الاجتماعية تشمل كل الأنشطة ذات الطبيعة الاجتماعية وليس فقط الأنشطة التي تقوم به المنظمة بصفة اختيارية، بمعنى آخر يقوم هذا المعيار على وجود الصفة الاجتماعية للنشاط بغض النظر عن وجود إلزام قانوني أو عدم وجوده.

خامساً : مشاكل المحاسبة الاجتماعية:

إن التحدي الذي يواجهه مصممي التقارير الاجتماعية هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، فالتشابه بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية نابع من طبيعة نشاط المنشأة الذي يؤدي إلى مشاكل كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل. وعلى سبيل المثال لا الحصر ، فتكاليف البحوث والتطوير أو تكاليف زيادة درجة الأمان للمنتج ، يمكن النظر لها باعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لخلق حالة من الرضا والإشباع عن منتجات المؤسسة داخل نفوس العملاء، إلا أنه من جهة ثانية يمكن اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء قوة

¹ المرجع نفسه، ص 247.

دفع تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه في السوق بهدف زيادة ربح المؤسسة، وكذلك بالنسبة لتكاليف تدريب الموظفين في المؤسسة، فهي من ناحية تكاليف اجتماعية ضرورية لإتاحة الفرصة أمام العاملين للترقية والتدرج الوظيفي لخلق حالة من الولاء والانتماء لديهم تجاه المؤسسة، ومن ناحية ثانية يمكن النظر إليها كتكاليف اقتصادية لازمة لزيادة الإنتاجية والارتقاء بها كماً ونوعاً لزيادة الربحية في المؤسسة وهكذا..

وإذا كانت مشكلة التداخل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية تمثل أهم مشكلة للمحاسبة الاجتماعية، فإن هناك مشاكل أخرى على مستوى القياس للتكاليف والعوائد الاجتماعية من جهة ومشكلة إيجاد وتحديد المعايير الاجتماعية من جهة ثانية. وهنا يمكن القول بأن أهم مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي هي:¹

1- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المنظمة:

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 المنظمة لنشاطها، كالتلوث الناتج عن النواتج الكيماوية أو دخان المصانع أو أية مواد ضارة أخرى، وبالتالي فإن هذه التكاليف يتحملها المجتمع وليس أصحاب المنظمة. في حين يرى المحاسبون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في الأعباء المالية التي ينفقها التنظيم ولا يتطلبها نشاطه الاقتصادي فضلاً عن عدم حصول المنظمة على أية منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابل هذه التكاليف، بل يتم إنفاقها نتيجة لالتزام المنظمة ببعض المسؤوليات الاجتماعية لقوانين تفرضها الحكومة. ويلاحظ هنا بأن الرأي الثاني أي الرأي المحاسبي لا بد منه في حالة ممارسة المحاسبة الاجتماعية على مستوى الوحدة الاقتصادية.

2- مشكلة قياس العوائد الاجتماعية على مستوى المنظمة: تتعمق مشكلة قياس العوائد الاجتماعية وتأخذ

أبعاداً أكثر من مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية، نظراً لكونها تتحقق لأطراف قد تكون من خارج التنظيم كالمستهلكين أو العملاء أو البيئة المحيطة، أو قد تكون من داخل التنظيم كالعاملين أو لكل الأطراف في آن واحد سواء داخل أو خارج التنظيم، وذلك حسب الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها المنظمة، هذا فضلاً عن أن العديد من العوائد الاجتماعية قد يصعب قياسه نقدياً بصورة مباشرة، وخاصة بالمقاييس المحاسبية التقليدية المتعارف عليها، وتكون بعيدة عن التقدير الشخصي، الأمر الذي يقلل درجة الثقة في النتائج إلى حد كبير. وكل ذلك في الأصل يرجع إلى أن العوائد الاجتماعية قد تكون في صورة سلوكية تؤثر على النواحي النفسية أو المعنوية فتؤدي إلى حالة من الرضا

¹ سعدون مهدي الساقى و عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، متوفر على الرابط:

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ARADO/UNPAN006101.pdf> تاريخ الإطلاع: 2012-02-25.

لدى الأفراد عن المنظمة ينعكس أثره بالتالي مرة أخرى على المنظمة في صورة إمداد المجتمع له بالموارد اللازمة أو خلق أسواق جديدة لمنتجاته أو تدفق الاستثمارات عليه بشكل أفضل من غيره، وهكذا. ولا شك أن هذه الظواهر غير كمية وبصعب قياسها بالوحدات النقدية مباشرة. فمثلاً 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 عن المستهلكين تجاه المنظمة. الأمر الذي حدا بكثير من الكتاب والباحثين إلى تجاهل العوائد الاجتماعية والاكتفاء بقياس التكاليف الاجتماعية.

3- مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي: تعرف عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي لأي مؤسسة بأنها عناصر التكاليف الناشئة عن التزام المؤسسة بمسئولياتها الاجتماعية، وقد يسهل على الباحث للوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياسها وكيفية مقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن للمؤسسة اكتسابها نتيجة هذه التضحية والتي تنبع من تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة باعتبارها النشاط المسبب لعملية الاتفاق وبالتالي في حدوث عناصر التكاليف الاجتماعية، فهي في ذاتها مفهوم غير محدد وليس هناك إجماع على تعريفه وإبعاده بشكل نهائي من وجهة النظر العملية. وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل دقيق. وهذا مما ينعكس على حصر وقياس هذه العناصر من خلال التقرير بشكل مناسب تماماً. وإضافة إلى ذلك ما يواجهه مصممو التقارير الاجتماعية من صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية والاقتصادية، فالتشابك الموجود بين مختلف الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية يولد صعوبة الفصل.

وتواجه مؤسسات الأعمال الكثير من الصعوبات عند قياس التكاليف الاجتماعية خلال مدة معينة وتحديد علاقتها بالمنافع والعوائد الاقتصادية المتولدة عن هذه التكاليف خلال نفس المدة، بهدف إعداد التقرير المميز بالأرقام لبيان الربح الذي يتحقق في نهاية الفترة التي تمت فيها عملية القياس، فمثلاً التكاليف الاجتماعية الخاصة بمساهمات وتبرعات المؤسسة للمؤسسات الثقافية والتعليمية في المجتمع، وتكاليف برامج محو الأمية لأفراد المجتمع تساهم في ارتفاع المستوى التعليمي والثقافي لأفراد المجتمع، إلا أن منافع وعوائد تلك التكاليف لا يمكن قياسها على المدى القصير. وكذلك إذا تم أخذ التكاليف الاجتماعية المتعلقة بإزالة التلوث المائي أو التكاليف المتعلقة بنقاء هواء المجتمع من التلوث أو تكاليف برامج توعية الأفراد بأهمية المحافظة على موارد وطاقات المجتمع وأن كان لها عوائد اجتماعية كالارتفاع بالمستوى الصحي لأفراد المجتمع والمحافظة على موارد وطاقات المجتمع، إلا أن هذه المنافع والعوائد من الصعوبة إخضاعها للقياس النقدي على المدى القصير.. الخ. ولهذا فإن أهم مشاكل

التقرير المحاسبي للنشاط الاجتماعي تتبلور في مشكلة الوقوف على أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي ومشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي وصولاً إلى مشكلة استحداث المعايير الملائمة لإعداد القوائم الاجتماعية.

سادساً: الاتجاهات الرئيسية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية:

تأخذ محاسبة المسؤولية المجتمعية عدة إتجاهات أهمها:¹

الاتجاه الأول:

تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية امتداداً لمجال المحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمؤسسة ويتطلب هذا الاتجاه تضمين التقارير المالية التقليدية بعداً جديداً بإضافة الأداء الاجتماعي جنباً إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية نفسها ويظهر هذا الاتجاه جلياً في محاولة تطوير مفاهيم لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية مقابلة لتلك المفاهيم التقليدية في المحاسبة المالية .

الاتجاه الثاني:

تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظره جديدة للمحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الوحدة المحاسبية وتجري هذه المحاولات في اتجاه تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وفق نظرية المشروع باعتبار مختلف فئات المجتمع ككل أصحاب مصلحة في المؤسسات وهذا يعني إعادة تعريف المحاسبة وتأسيس مفاهيم جديدة على ضوء أفكار اقتصاديات الرفاه وطبقاً لهذا الاتجاه ينظر إلى المحاسبة المالية (مالية و إدارية) على أنها جزء من إطار أشمل هو إطار المحاسبة الاجتماعية .

الاتجاه الثالث : تفرز محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة أي إن محاسبة المسؤولية الاجتماعية وفق هذا الاتجاه تعتبر فرعاً متميزاً له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة مثل فروع المحاسبة الأخرى المستعملة .

وملخص كل ذلك:

الاتجاه الأول: هو الدمج.

الاتجاه الثاني: هو جعل محاسبة المسؤولية الاجتماعية الأساس وباقي المحاسبات تابعه لها.

¹ لعبي هاتو خلف، محاسبة التلوث البيئي، متوفر على الرابط الخاص بالأكاديمية العربية في الدنمارك: www.ao-academy.org، تاريخ الإطلاع: 24-02-2012.

الاتجاه الثالث: هو الاستقلالية.

المطلب الثاني: المحاسبة البيئية

أولاً: مفهوم المحاسبة البيئية

ظهرت المحاسبة البيئية في السبعينيات من القرن الماضي، واستمر الاهتمام البحثي بها ببطء، إلى أن عرفت ولادة جديدة خلال التسعينيات؛ بحيث عاد الاهتمام العلمي بكل من المحاسبة الاجتماعية والمحاسبة البيئية في منتصف التسعينيات.

ومع الدخول في الألفية الثالثة بدأت كل من المحاسبتين الاجتماعية والبيئية تتكاملان معاً وتنازلان اهتمام علم الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون والبيئة، لتصبح تسمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي البديل لهما، ولم يعد الآن البحث البيئي والاجتماعي أمراً يخضع لإرادة المؤسسات؛ بل أصبح شأناً اجتماعياً عاماً، محلياً ووطنياً وعالمياً، لا يمكن تجاهله.

ويتضمن مجال المحاسبة البيئية (الخضراء) المظاهر البيئية للنشاط الإنتاجي للمؤسسة؛ بحيث تتم الرقابة على التلوث أثناء التنفيذ ومنع الأضرار البيئية أو إصلاحها، وكذلك المحافظة على الموارد الطبيعية، وتوجيه البحث عن تقانات كفؤة تساعد في تخفيض استخدام الموارد الطبيعية غير القابلة للتجدد، وفي التقليل من النفايات. وبناءً على ذلك؛ يتم الإفصاح عن مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات القانونية لتجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والمياه والضوضاء، ووضع برامج للتخلص من المخلفات الصلبة وإتباع تقانات كفؤة لاستبعاد أو تخفيض كمية المخلفات، وإسهام المؤسسة في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها.¹

و عموماً يمكن تعريف المحاسبة البيئية على أنها:

"مجموعة من التقنيات المعتمدة من أجل تحسين تسيير المؤسسة، و إدماجه ضمن منطق التنمية المستدامة".²

كما يمكن تعريفها بأنها: "نظام معلوماتي كفؤ معد لمواجهة تذبذب و اختلال العناصر الطبيعية الناتج عن نشاط المؤسسات، و المستعمل لتقليل هذه الاختلالات و كذا إعلام الأطراف ذات المصلحة".¹

¹ بالرقمي التيجاني و غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 07-08 أفريل، 2008، ص ص 03-05.

² Jean-Philippe Lafontaine, **Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales**, Article publié dans le N° spécial sur les innovations managériales de la revue Comptabilité Contrôle Audit, France, Juin 2003, p 61.

ثانيا: مزايا المحاسبة البيئية (الخضراء)

لقد أصبحت المؤسسات قادرة على تمييز مدى أهمية المزايا المالية المحتملة التي يمكن تحقيقها من خلال تحسين الأداء البيئي؛ حيث إن تحسين كفاءة استخدام الطاقة والماء والمواد الأولية الأخرى لا يؤدي فقط إلى تحسينات في البيئة كتخفيض استخدام الموارد وتقليل النفاية والانبعاثات؛ بل سيؤدي كذلك إلى تخفيضات مالية رئيسة محتملة نتيجة لتقليل تكلفة المواد المشتراة وتكلفة معالجة النفاية.

كما أن هناك منافع أساسية أخرى يمكن أن تحصل عليها المؤسسة نتيجة لتحسين الأداء البيئي، كالقدرة على تصميم منتجات وخدمات حساسة للبيئة تهدف إلى زيادة الأسواق والأعمال الخضراء (*Green Business & Markets*) والقدرة على الاستجابة للتغيرات التي تطرأ على القوانين البيئية بشكل أسرع وبكفاءة أكبر. وكذلك المحافظة على علاقات أفضل مع أصحاب المصالح كالعملاء والممولين والمجتمع المحلي. وتوضح أهمية قدرة المؤسسة على الإدارة الكفؤة للضغوط والتكاليف والمنافع باعتبارها سوف تحتاج إلى أنواع متعددة من الخبرات: البيئية والفنية والمحاسبية والتمويلية والتسويقية والعلاقات العامة والإدارة العامة. وفيما يتعلق بالمحاسبين فإنهم يتمتعون بدور خاص بسبب قابليتهم للوصول إلى المعلومات المالية للمؤسسة، والمهارات التي يمتلكونها في استخدام تلك المعلومات لدعم عملية اتخاذ القرارات في مجالات تقييم الاستثمار وإعداد الموازنات التخطيطية والتخطيط الإستراتيجي طويل الأجل. ولعل إمداد متخذي قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية يجعلهم يستثمرون أموالهم في أسهم الشركات الخضراء ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث، وتجنب الاستثمار في أسهم الشركات التي لا تأخذ في الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها، كما إن إمداد الجهاز المصرفي بهذه المعلومات يحقق التوازن بين أهدافه الخاصة والأهداف الاجتماعية والبيئية عند اتخاذ قرارات منح القروض فمن مسؤوليته عدم تمويل مشروعات ملوثة للبيئة. ومن ثم فإنه ينبغي إدخال البعد البيئي في عمل الأجهزة المصرفية الخضراء عن طريق توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي ليشمل التقارير البيئية والالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة البيئية خدمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية.²

¹ Bernard Christophe, *La comptabilité verte ou comment mieux informer pour contribuer au développement durable*, The Certified Accountant revue, Issue 19, France, juillet 2004, p 77.

² بالرفي التيجاني و غري عبد الحليم، مرجع سابق، ص 13-14.

ثالثا: واقع الإفصاح عن الأداء البيئي في منظمات الأعمال

لا شك أن الإفصاح عن الأداء البيئي في منظمات الأعمال يضفي الثقة على المعلومات التي تقدّم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم؛ في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة وضخامتها والتشريعات البيئية الملزمة لها. ففي دراسة استقصائية قام بها (Rowell & Gannon) عام 1995 شملت آراء 40 مديرا من القطاعين العام والخاص في المملكة المتحدة حول الموضوع الأكثر أهمية الذي تواجهه مؤسساتهم، كانت الإجابة الغالبة هي موضوع البيئة، وتوقعت هذه المجموعة من المديرين أن تتعامل المحاسبة مع موضوعات القياس والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة كجزء من عملها المعتاد، وأن يتفاعل المحاسبون إيجابيا مع تحديات مواضيع البيئة؛ حيث إذا تخاذل المحاسبون في تقديم معلومات مفيدة حول حساب تكاليف البيئة؛ فإن المديرين سوف يُجرمون من تلك المعلومات اللازمة، وسيكون ردهم قاسيا بتنحية المحاسبين كمصدر للمعلومات في هذا المجال والبحث عنها لدى المهنيين الآخرين مثل: المهندسين وعلماء الأحياء والاقتصاديين.

وفي ظل المنافسة المحلية والعالمية بين الشركات؛ وبخاصة المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية برزت الحاجة إلى ضرورة الإفصاح عن تلك المعلومات لما لذلك من أثر فعال على القرارات المتخذة بواسطة مستخدمي هذه القوائم. فقد قام البنك الدولي بدراسة ردّ فعل الأسواق المالية في الأرجنتين وشيلي والفلبين والمكسيك، وأثر الأداء البيئي عليها؛ وأظهر تقرير البنك أن سعر السهم في هذه البلدان ارتفع بمعدل 20 % عندما تم الاعتراف بالأداء البيئي الجيد للشركات المصدرة للأسهم، وأنه ينخفض بمعدل 15% استجابة لشكاوى المواطنين المتضررين من التلوث. وانتهى تقرير البنك الدولي إلى أن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي يمكن أن يؤثر بصورة مباشرة على أداء الشركات وقدرتها على تحقيق الأرباح وسمعتها من خلال الأسواق المالية.

وإذا كان التطبيق الحالي للمحاسبة يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف دون الأخذ في الحسبان التكاليف البيئية سعيا وراء تحقيق معدلات عالية من الأرباح وهو ما يعني إهمال الوحدات الاقتصادية لجزء لا يُستهان به من تكاليف الإنتاج وتحمله للمجتمع. و معنى ذلك أن المحاسبة تكون قد أسهمت بصورة غير مباشرة في إفساد البيئة نتيجة عدم إدخالها تكلفة الرقابة على التلوث والحدّ منه ضمن معادلة أرباحها، وما يترتب على ذلك من إضعاف للثقة في البيانات والمعلومات التي تتضمنها تلك التقارير والقوائم؛ الأمر الذي يقلل من الاعتماد على نتائج أعمال تلك الوحدات الاقتصادية كمؤشر لتقييم الأداء.¹

¹ بالرفي التيجاني و غربي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 15.

جدول رقم (12) الإفصاح البيئي وفقاً للمعايير المحاسبية

المعيار 96-1 SOP	طبيعة الإفصاح
تتضمن الميزانية العديد من الأصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية، ويشمل ذلك المدينون من الأطراف التي تتحمل المسؤولية والمؤن عليهم والملاك السابقين (وهم محل اتفاقات التعويض عن الأضرار)، وبصفة عامة فإن هذه المبالغ ينبغي ألا تعوّض بمقابل للالتزامات الخاصة بالمعالجة البيئية، لذا ينبغي التأكد من أن هذه المبالغ سُجّلت كأصول.	عرض الميزانية
إذا لم تُحمّل تكاليف المعالجة البيئية كمصروف للتشغيل؛ فإن اعتبارها نفقات ينبغي أن تتحقق بأحد المعايير التالية: - حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للأصل أو طاقته أو تحسين الأمن أو الكفاءة للأصل الموجود؛ - حدوث النفقات لتخفيض أو حماية التلوث البيئي؛ وإلا فإنها قد تقع نتيجة تشغيل مستقبلي؛ - حدوث النفقات لإعداد أصل للبيع؛ - حدوث النفقات لتطبيق معيار والخاص بدمج المؤسسات، وما إذا كانت الالتزامات البيئية أُخذت في الاعتبار عند تحديد سعر الشراء؟	عرض قائمة نتائج الأعمال
تحديد ما إذا كانت المعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية تؤثر بشكل كبير في تحديد الوضع المالي أو نتائج التشغيل، وهل تم الإفصاح عن المبادئ المحاسبية المتعلقة بذلك؟ وينبغي أيضاً أن تُفصح القوائم المالية ما إذا كانت المستحقات من الالتزامات البيئية قد تم قياسها على أساس معدل الخصم؟ وأن يتم الإفصاح عن الخسائر الطارئة والناجمة عن الالتزامات الخاصة بالعلاج البيئي في هوامش القوائم المالية.	الإفصاح عن المبادئ المحاسبية
الإفصاح في هوامش القوائم المالية عن طبيعة وقيمة الالتزام الطارئ؛ ومن ثم توقع حدوث خسائر إضافية؛ - هل يمكن أن تُفصح القوائم المالية عن أمور غير مؤكدة ومتعلقة بالتقديرات؟ نظراً لتأثيرها بشكل كبير على القوائم المالية؛ - تم تشجيع الوحدات الاقتصادية (شركات، مصانع)، ولكن لم يُطلب منها الإفصاح عن الإطار الزمني لاسترداد المبالغ المسجلة، والإطار الزمني لتحقيق المبالغ الممكن استردادها في هوامش القوائم المالية؛ - إذا ما كانت الوحدة غير قادرة على تقدير الخسائر المعقولة والمحتملة، فهل الهوامش في القوائم المالية تُفصح عن طبيعة الاحتمال الطارئ وحقيقة أن التقدير المعقول لا يمكن حدوثه؟	الإفصاح عن الخسائر الطارئة الناتجة عن العلاج للالتزامات البيئية

المصدر: بالرفي التيجاني و غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 07-08 أبريل، 2008، ص 13.

رابعاً: تبويب عناصر التكاليف البيئية

يقصد بالتكاليف البيئية من وجهة نظر المنشأة جميع التضحيات (الصريحة والضمنية) التي تتحملها المؤسسة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاوتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية في البيئة.

و يعد تحليل تكاليف الأداء البيئي وحصرها وتبويب تلك التكاليف ذا فائدة في ترشيد برامج الاستثمار في نشاطات رقابة الأداء البيئي وتحسينه للمنظمة، وتحديد مستوى الإنفاق على الأداء البيئي الذي يناسب ظروف المنظمة. وهذا يوضح مقدار قياس تكاليف الأداء البيئي وضرورته وتحليله بصورة موضوعية تؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية. إذ إن مجرد حصر تكاليف الأداء البيئي وقياسها يعد غير ذات فائدة؛ ما لم يؤدي إلى اتخاذ قرارات أفضل.¹

و هنالك أمثلة عديدة لتكاليف متعلقة بالبيئة ذات أهمية إلا أنها تختفي بصورة أو أخرى في السجلات المحاسبية ضمن المصروفات غير المباشرة، وعند ظهور الحاجة الماسة لمثل هذه المعلومات فلن يكون من السهل إيجادها. إذ يفترض تبويب هذه التكاليف حسب العمليات والمنتجات التي تتسبب في تحققها. الأمثلة عن هذه التكاليف تشمل رسوم الرخص البيئية وتكاليف التدريب والمصاريف القانونية...

و يذكر كذلك صعوبة الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية من السجلات المحاسبية، حيث أن النظم المحاسبية لا تحتوي بشكل عام معلومات تخص التكاليف البيئية المستقبلية رغم أنها قد تكون ذات أهمية نسبية على نشاط المنظمة، بسبب أن النظم المحاسبية غالباً تكون ذات طبيعة تاريخية. إضافة إلى أنها تفتقر إلى تكاليف البيئة غير الملموسة. على سبيل المثال التكاليف المترتبة عن الأداء البيئي الضعيف، مما قد يؤدي إلى خسارة بعض المبيعات بسبب اهتمامات الزبائن، كذلك الخسائر الناجمة عن عدم القابلية للدخول إلى السوق المالي والتأميني بسبب الحساسية للقضايا البيئية.²

و التبويب المفضل لعناصر التكاليف المتعلقة بالبيئة دولياً يكون كما يلي:

جدول رقم (13) تبويب التكاليف البيئية

¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، دمشق، 2010، ص 283.

² هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: "أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، أبريل 2006، ص 14-15.

تبويب التكاليف	طبيعة التكاليف البيئية
تكاليف المواد المتعلقة بالمنتجات	سواء كانت منتجات رئيسية أو ثانوية أو تغليف.
تكاليف المواد غير المتعلقة بالمنتجات	ويقصد بها مشتريات المواد كالطاقة والماء وغيرها التي لا تصبح جزء من المنتجات وإنما قد تصبح نفاية وانبعاث.
تكاليف الرقابة على النفاية والانبعاث	وتشمل كلف المناولة والمعالجة والتخلص من النفاية والانبعاث، كما تتضمن كلف التعويضات عن الأضرار وغيرها.
تكاليف الوقاية من المؤثرات البيئية	وتشمل على أنشطة البيئة الوقائية كمشروعات الإنتاج النظيف، والكلف المترتبة عن نظم القياس والتخطيط البيئي.
تكاليف البحث والتطوير	وتشمل كافة الكلف المتعلقة بمشروعات البيئة والتطوير البيئي.
التكاليف غير الملموسة	وتشمل الكلف الداخلية والخارجية للأمور غير الملموسة، كالمسؤولية البيئية، والقوانين المستقبلية، والإنتاجية وسمعة المنظمة والعلاقات مع المساهمين وغيرهم.

المصدر: هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: "أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، أبريل 2006، ص 12.

خامسا: قياس التكاليف البيئية

لإجراء قياس تكاليف التلوث ومعالجتها في البيانات المحاسبية، على المحاسب التمييز بين نوعين من التكاليف هما:¹

1- تكاليف الحد من التلوث: ويندرج تحت هذا البند التكاليف الرأسمالية التي تنفق من أجل الحصول على الأجهزة والمعدات التي تستخدم للحد من التلوث الذي تسببه الآلات المستخدمة في الإنتاج. وبما أن معدات الحد من التلوث تمتاز بذات الخصائص التي تمتاز بها الآلات، إلا أنهما مختلفان من حيث الغايات، حيث تستخدم معدات الحد من التلوث لتقليل أضرار البيئة التي تسببها الآلات المستخدمة في الإنتاج، لذلك يلزم الفصل بين هذه التكاليف، ومعالجتهما بشكل مستقل من حيث القياس والمعالجة المحاسبية.

2- تكاليف إزالة التلوث: وهي التكاليف التي تحدث لإزالة التلوث الذي تحدثه الأنشطة الصناعية الجارية أثناء عمليات الإنتاج، كالتكاليف التي تنفق على التعقيم وإزالة نفايات الإنتاج ومعالجتها لاحقاً، وهذه التكاليف والتي تشكل عبئاً على دخل الفترة التي أنفقت فيها، على خلاف النوع الأول من التكاليف التي يجري تخصيصها على الفترات المحاسبية المختلفة، نظراً للاستفادة من خدماتها لأكثر من فترة محاسبية.

¹ غراس محمد الطاهر و قروف محمد كريم، المحاسبة البيئية ومشاكل القياس والنصريح المحاسبي للأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول: آفاق التنمية المستدامة في الجزائر ومتطلبات التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 28 مارس 2010، ص 06.

المطلب الثالث: التدقيق البيئي

التدقيق البيئي، أو ما يعرف أحيانا بالمراجعة البيئية، هو إحدى آليات الإدارة البيئية بشكل عام، و التي تهدف إلى تحديد الاعتبارات البيئية المتعلقة بنشاط ما، و تقويم الإجراءات و الأساليب المتبعة للتعامل معها، بهدف إيجاد آلية لضمان الجودة البيئية. و من المعلوم أن التدقيق البيئي يمكن أن يتم أيضا على كل المستويات التي تطبق فيها نظم الإدارة البيئية السابق ذكرها، بدءا من مستوى الدولة و انتهاء بمستوى مؤسسة الأعمال أيا كان نوعها. و يرجع تاريخ تطور التدقيق البيئي إلى بداية الثمانينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية حيث أدى حصول بعض الحوادث البيئية إلى تعرض بعض الشركات الصناعية هناك إلى دفع غرامات و تعويضات هائلة نتيجة للمسؤولية عن الأضرار التي نشأت من تلك الحوادث. و لقد أظهرت تلك الأحداث الحاجة إلى آلية داخلية تضمن عدم تكرار حدوث تلك المشكلات، كما تضمن أن النظم المطبقة داخل تلك الشركات و كل الإجراءات و الوسائل المستخدمة سوف تؤدي إلى التوافق مع التشريعات البيئية القائمة. و لقد تشابه ذلك مع الآليات المستخدمة بالفعل في التدقيق المالي داخل المؤسسات أو ما يعرف أحيانا بالمراجعة الداخلية.¹

أولا: تعريف التدقيق البيئي

أطلقت تسمية التدقيق البيئي أسوة بالتدقيق أو المراجعة المالية. ثم أخذ هذا المفهوم في التطور و الانتشار، و ظهرت تعريفات متعددة كان أبرزها و أكثرها انتشارا التعريف الذي أصدرته غرفة التجارة الدولية ICC عام 1989 و الذي يعرف عملية التدقيق البيئي بأنها "آلية إدارية منظمة و موثقة و تتم بصفة دورية بهدف التقويم الموضوعي لكيفية أداء النظم و المعدات البيئية من أجل حماية البيئة و ذلك من خلال تسهيل عملية تحكم الإدارة في الممارسات البيئية و تقويم كيفية التوافق مع السياسات البيئية للشركة و التي قد تشمل على التوافق مع المتطلبات البيئية القانونية".²

و تعرفه وكالة حماية البيئة الأمريكية على أنه "فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي، بواسطة المنظمة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية، لتحديد تأثيرها على البيئة و متغيراتها".³

¹ إبراهيم عبد الجليل السيد، مرجع سابق، ص 426.

² نفس المرجع السابق، ص 426.

³ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 134.

كما يعرفه (Paolo Baracchini) على أنه "التقييم المنهجي الموثق الدوري والموضوعي لنظام الإدارة البيئية للمنظمة والأداء البيئي، و ذلك بهدف تحديد تطابق نظام الإدارة البيئية للمنظمة بالسياسات و البرامج و المعايير البيئية المعتمدة".¹

ثانيا: أهداف التدقيق البيئي

تحقق وظيفة التدقيق البيئي الأهداف التالية:

- تتبع تكاليف الالتزام بالمتطلبات الأساسية للحفاظ على البيئة؛
- تطوير الوعي البيئي للعاملين في المؤسسة؛
- تمكين المؤسسة من وضع خطط تراعي فيها كمية الخسارة عند الإنتاج؛
- معرفة أسباب النقص؛
- التأكد من التزام المؤسسة اتجاه المتطلبات التشريعية المنصوص عليها؛
- تمكين الإدارة من تعديل خططها.

و عند تطبيق التدقيق البيئي سيؤدي إلى تحقيق فوائد اجتماعية منها حماية البيئة من التلوث وبالتالي حماية المجتمع من المخاطر الصحية والاقتصادية، وكذا تحقيق فوائد اقتصادية كتقليص تكاليف المخصصات الصحية الناتجة عن التلوث البيئي، كما سيساعد الشركات على التقليل من تكلفة الالتزامات البيئية وتطبيق مبدأ الإفصاح الشامل.... إلخ.²

رابعا: مراحل التدقيق البيئي

ويتم تنفيذ التدقيق البيئي من خلال المراحل التالية³:

- أ - مرحلة التحقق من كفاءة الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية.
- ب - مرحلة جمع المعلومات والتقويم والتحليل لتحديد أوجه القصور.
- ج - مرحلة إعداد تقرير الأداء.

خامسا: أنواع التدقيق البيئي

¹ Paolo Baracchini, **Guide de la mise en place du management environnemental en entreprise selon iso 14001**, 3^{ème} édition, les presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, 2007, p 09.

² بن افرج زونية، توافر الإفصاح والتدقيق البيئي ضرورة لتقييم أداء المنظمة، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص 08.

³ تاج السر بشير عبدالله، المسح البيئي والمراجعة البيئية لتأمين التنمية الصناعية المستدامة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر القومي للصناعة السودانية: نحو تنمية صناعية شاملة، ندوة: البيئة، الصحة والسلامة المهنية، إتحاد الغرف الصناعية السوداني، السودان، فيفري 2010، ص 06.

مع تطور مفهوم التدقيق البيئي، الذي تواكب مع تطور مفهوم الإدارة البيئية، و تطور نظم الإدارة البيئية ذاتها فإنه يمكن تقسيم التدقيق البيئي إلى ثلاثة أنواع رئيسية و هي التي اشتملت عليها وثيقة صدرت عن وكالة حماية البيئة الأمريكية عام 1986:¹

1. التدقيق البيئي يهدف التأكيد من عملية التوافق مع المتطلبات القانونية لحماية البيئة.
 2. التدقيق البيئي يهدف تقييم نظام الإدارة البيئية داخل المؤسسة و بيان مدى فاعليته.
 3. التدقيق البيئي يهدف تقييم المخاطر البيئية التي قد تنشأ عن استخدام بعض التقنيات أو المواد.
- إلا أن هناك أشكالاً أخرى من التدقيق البيئي أصبحت تمارس الآن بشكل واسع مثل التدقيق البيئي الذي يهدف إلى تحديد فرص الحد من التلوث أو فرص أساليب و تقنيات "الإنتاج الأنظف"، أو التدقيق البيئي الذي يتم تنفيذه للتأكد من تطبيق التوصيات الواردة في دراسات تقييم الأثر البيئي خصوصاً بالنسبة إلى المشروعات الجديدة. كما يمكن تقسيم عمليات التدقيق البيئي تبعاً للقائمين بها، أو الآمرين بإجراءها، إلى الأنواع الرئيسية الموضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (14) أنواع التدقيق البيئي

الرقم	النوع	الجهة الطالبة	النتائج
1	تدقيق بيئي خارجي بمعرفة أجهزة البيئة	أجهزة حماية البيئة	التأكد من التوافق مع التشريعات البيئية
2	تدقيق بيئي خارجي بمعرفة جهة محايدة	مشترى، مؤسسات التمويل، شركات التأمين، حملة الأسهم	جمع معلومات محايدة عن الأداء البيئي للشركة
3	تدقيق بيئي داخلي	الإدارة العليا في الشركة	بهدف تقليل المخاطر البيئية أو تقييم أداء نظم الإدارة البيئية في الشركة
4	تدقيق بيئي بمعرفة طرف ثالث	الإدارة العليا في الشركة	بهدف الحصول على شهادات المطابقة لنظم الإدارة البيئية العالمية

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

و من هنا يتضح أن مفهوم "التدقيق البيئي" يتسع ليشمل العديد من الأساليب التي تستخدم لتحقيق أغراض متعددة تهدف جميعها إلى حماية البيئة من الآثار البيئية السالبة للأنشطة التنموية. و من الممكن أن يتم إجراء تعديلات على

¹ إبراهيم عبد الجليل السيد، مرجع سابق، ص ص-426-427.

منهجية إجراء التدقيق البيئي لكي تحقق هدفا ما، أو لتلائم نشاطا بعينه. إلا أن هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية التي تضمن في النهاية نجاح عملية "التدقيق البيئي"، و تشمل:¹

1. ضمان التزام الإدارة العليا بمساعدة عملية التدقيق البيئي و متابعة نتائجها.
 2. فصل عملية التدقيق البيئي عن أي أنشطة أخرى داخل المؤسسة.
 3. توافر فريق عمل مؤهل لإجراء "التدقيق البيئي".
 4. توافر نظام لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق البيئي و تحليلها و توثيقها.
 5. عملية إعداد تقرير التدقيق البيئي الذي يحتوي على النتائج، و الإجراءات التصحيحية المطلوبة و برنامج زمني للتنفيذ.
 6. عملية لضمان جودة أداء عملية التدقيق البيئي ذاتها و مدى دقتها.
- أما عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق البيئي فهي كالتالي:

1. الإعداد للتدقيق البيئي، و يشمل اختيار فريق العمل، و جمع البيانات الأساسية المطلوبة للتخطيط لعملية التدقيق.
2. تحديد نطاق أعمال التدقيق البيئي طبقا للأهداف المطلوب إجراؤه من أجلها.
3. إعداد تقرير بالملاحظات و النتائج و أوجه النقص و الخيارات المتاحة لعلاجها.
4. عملية متابعة تنفيذ التوصيات و علاج أوجه النقص.

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

خلاصة الفصل الثاني

عملت أدوات مراقبة التسيير للتقليدية لمدة طويلة كأدوات لقياس و تقييم الأداء و ساعدت بنجاح المؤسسات على الاستعداد لمواجهة المشكلات المستقبلية، و كان نجاحها هذا نتيجة للظروف التي نشأت و طبقت فيها و التي تميزت بالتأكد و التوسع الصناعي و نمو الطلب و قلة المنافسة، و لم يكن الأمر آنذاك يتطلب معرفة واسعة حول المحيط الخارجي للمؤسسات.

غير أن تطور المحيط و تحوله إلى كثير التعقيد، ديد المنافسة، التغير السريع للمنتجات، الانتقال في الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد المعرفي، بالإضافة إلى اقتحام مفهوم التنمية المستدامة عالم المؤسسات، كل هذه المتغيرات جعلت من الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير غير قادرة على التقييم الشامل و الدقيق لأداء المؤسسات.

وتتضمن الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير عددا هائلا من المؤشرات و غالبا ما تكون مالية تحليلية لا تسمح بتفسير واضح للانحرافات الملاحظة، في حين تبحث الأدوات الحديثة عن مؤشرات شاملة تعطي تفسيرات واسعة حول الانحرافات الملاحظة و ذلك بالأخذ بعين الاعتبار المؤشرات الاجتماعية و البيئية.

و تعد لوحة القيادة المدججة لأبعاد التنمية المستدامة، بطاقة الأداء المتوازن (لوحة القيادة المتوازنة)، لوحة القيادة الخاصة برأس المال الفكري (NAVIGATEUR DE SKANDIA)، و التي تستعين بالمؤشرات المقترحة في إطار المبادرة العامة للإبلاغ (GRI). بالإضافة إلى توجه المحاسبة نحو محاسبة المسؤولية المجتمعية، المحاسبة البيئية، التدقيق

البيئي،... و التي تسعى للكشف على التكاليف الاجتماعية و البيئية للكشف الحقيقي و الدقيق عن أداء المؤسسات الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي.

و تعد الأدوات السابقة الذكر أهم منتجات الادارة الحديثة و أهم الأدوات المستحدثة في قياس و تقييم الأداء. كما تتميز هذه الأدوات بكونها قادرة على سد الفجوة بين المدى الطويل و المدى القصير من خلال تبني التوجه الاستراتيجي. و أيضا الاعتماد على مؤشرات جديدة غير مالية (EXTRA FINANCIERS) تسمح بإعطاء صورة أوضح عن الأداء و بعدد محدود تفاديا لتشتت الأذهان أثناء التقييم و التركيز على ما يبرز من الأداء.

لقد تم من خلال هذا البحث دراسة موضوع دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في قياس و تقييم الأداء في إطار مبادئ التنمية المستدامة، و هذا بالتطرق في بادئ الأمر إلى التنمية المستدامة مع التركيز أكثر على فلسفتها من المنظور الجزئي و ذكر معالمها و مبادئها و كيفية إدماجها في المؤسسة. ثم تم التعرض إلى الوجه الجديد لمراقبة التسيير في إطار مبادئ التنمية المستدامة الذي يشترك مع هذه الأخيرة في الاهتمام أكثر بالأداء، مع ذكر أهم الأدوات المستحدثة في هذا الإطار و التي تعنى بقياس و تقييم الأداء ليس فقط المالي بل تعدت إلى الأداء الاجتماعي و البيئي.

و رجوعا إلى التساؤلات المطروحة في المقدمة وجد أن الإجابة عليها حتى و إن رسمت معالمها من الناحية النظرية فإنها لا تكتمل إلا بدراسة تطبيقية، تنقل فيها المفاهيم النظرية إلى واقع المؤسسة محل التبرص. و لإيضاح و تبيان دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس و تقييم الأداء في إطار مبادئ التنمية المستدامة تم اختيار المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات -تبسة- كعينة لمحاولة اسقاط ما هو نظري على واقعها.

و بعد الانتهاء من الدراسة بجزئها النظري و التطبيقي تم التوصل إلى نتيجة عامة مفادها أن اعتماد مراقبة التسيير على أدوات حديثة مدججة لمبادئ التنمية المستدامة من شأنها تقديم صورة أشمل للأداء، حيث بعدما كانت مراقبة التسيير تجرد نفسها في الجانب المحاسبي فقط أصبحت في هذا الإطار تساهم في تقييم الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة (الاقتصادي، الاجتماعي و البيئي) و ذلك بالاعتماد على أدوات حديثة فعالة أهمها: لوحات القيادة التسييرية و الاستراتيجية المدججة لمبادئ التنمية المستدامة، كلوحة القيادة البيئية، بطاقة الأداء المتوازن المستدامة... إلخ، بالإضافة إلى الأنظمة المحاسبية الحديثة كمحاسبة المسؤولية المجتمعية، التدقيق البيئي،...

و عموما يمكن الخروج بالنتائج التالية:

أولا: النتائج النظرية:

- التنمية المستدامة نموذج حديث لنمو و تطور المؤسسات، و هي ضرورة في نفس الوقت اجتماعية، بيئية و اقتصادية. تهدف إلى خلق قيمة شاملة و مستدامة لمختلف الأطراف ذات المصلحة بالاعتماد على مجموعة من المبادئ القانونية، الاجتماعية، الاقتصادية... كما أنها تدعو إلى دعم التوجه السلوكي و الأخلاقي، بالإضافة إلى أنها تهتم بشكل أساسي بجميع أنماط الأداء و البحث في سبل تحسينها لتفادي وقوع المشكلات التي حدثت في الماضي، مستقبلا. و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.

- إن اقتحام مفهوم التنمية المستدامة عالم المؤسسات قضى بضرورة تغيير و تحول مختلف وظائف المؤسسة لا سيما الوظيفة الرقابية، كما أن هذا المفهوم الحديث يعنى بالدرجة الأولى و يهتم بموضوع الأداء و سبل تحسينه، و حتى يتم ذلك بنجاح فرضت التنمية المستدامة تغيير وظيفة مراقبة التسيير من مجرد القيام بتقييم الأداء المالي إلى تقييم الأداء الاجتماعي و البيئي، و ذلك لغرض تقديم صورة أشمل و أكمل للأداء حتى يمكن كشف مواطن القوة للاستثمار فيها و كشف مواطن الضعف لتعديلها و تصحيحها، و تقديم مقترحات وفق ذلك تقضي بالتحسين المستمر لأداء المؤسسة في جميع الميادين و خلق القيمة المستدامة. لذلك فالوجه الجديد لمراقبة التسيير المدمج لمبادئ التنمية المستدامة يلتقي مع هذه الأخيرة في الأداء الشامل الذي يعد القاسم المشترك بينهما، إذن فمراقبة التسيير أصبح دورها يتمحور حول تقييم الأداء الشامل للمؤسسات (أداء اقتصادي، أداء اجتماعي و أداء بيئي)، و فرض هذا التحول استحداث أدوات جديدة مدمجة لمبادئ التنمية المستدامة تمكن من متابعة و قياس مختلف أنماط الأداء. و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

- لم تعد المعلومة المحاسبية و المؤشرات المالية لوحدها كافية للحكم على الأداء، بل تطلب الأمر البحث عن معلومة خارجية عن المنافسين، العملاء، الموردين،... إذ عجزت الأدوات التقليدية على توفير مثل هذه المعلومات مما شكل دافعا للتفكير في بناء استراتيجيات تسمح بتوقع و الاستعداد للمستقبل غير الأكيد من جهة، و من جهة أخرى البحث عن أدوات جديدة تتناسب مع الظروف الجديدة. و تعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى منتجات العصر الحديث و من بين الأدوات المستحدثة في قياس و تقييم الأداء إذ تسمح بسد الفجوة بين المدى الطويل و القصير من خلال تبني التوجه الاستراتيجي و ربط الاستراتيجي بتوازن الأداء، بالإضافة إلى أنها تعتمد مؤشرات جديدة غير مالية تسمح بإعطاء صورة أوضح عن الأداء و بعدد محدود تفاديا لتشتت الأذهان أثناء التقييم. و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

- بالإضافة إلى لوحات القيادة التي تعد أكثر مرونة من بطاقة الأداء، حيث يمكن للمؤسسات اعتماد النموذج المناسب لها بحسب نشاطها و حجمها، و اعدادها من خلال مجموعة مؤشرات محسوبة و معدة بالطريقة التي تناسبها و تناسب استراتيجيتها و نظامها الداخلي. و تكون هذه المؤشرات إما خاصة بالأداء المالي، أو الاجتماعي أو البيئي. كما يمكنها متابعة تطور الرأسمال اللامادي أو الفكري من خلال لوحات قيادة خاصة مثل لوحة القيادة الاسكندنافية

أو لوحة قيادة الرأسمال الفكري. حيث أثبت أن الرأسمال الفكري مهم في العديد من المؤسسات في حين أنه يساهم بنسبة كبيرة في تحقيق القيمة للمؤسسة. و هذا ما يدعم صحة الفرضية الثالثة.

- استحدث في المجال المحاسبي و في إطار انتهاج المؤسسات للتنمية المستدامة، ما يسمى بالمحاسبة عن المسؤولية المجتمعية، فرع جديد للمحاسبة، يهدف إلى القياس و الإفصاح عما تسببه المشروعات الصناعية من تلوث و إضرار للمجتمع و ما تقدمه من عوائد و منافع في تقاريرها المالية. بالإضافة إلى التدقيق البيئي الذي يعتبر إحدى آليات الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحديد الاعتبارات البيئية المتعلقة بنشاط ما، و تقويم الإجراءات و الأساليب المتبعة للتعامل معها، بهدف إيجاد آلية لضمان الجودة البيئية. كما أن التدقيق البيئي يمكن أن يتم أيضا على كل المستويات التي تطبق فيها نظم الإدارة البيئية. هذا ما يدعم أيضا صحة الفرضية الثالثة.

ثانيا: النتائج التطبيقية:

- يظهر انتهاج مؤسسة مناجم الفوسفات للتنمية المستدامة فقط من خلال ادراج رسالتها الخاصة بالتنمية المستدامة في مختلف تقاريرها المالية أو في موقعها على الإنترنت، بالإضافة إلى سعيها للحصول على أهم المعايير و المواصفات القياسية، و التي تحققت فعلا عند حصولها على شهادتي (ISO 9001 و ISO 14001) سنة 2007، بالإضافة إلى سعيها إلى التحضير للحصول على المواصفة (OHSAS 18000).

- في سنة 2010 لم تحدد المؤسسة تسجيلها للحصول على المواصفتين السابقتين بدافع أنها تكلفة زائدة، ما يعكس عدم التزام المؤسسة بمبادئ التنمية المستدامة و عدم ادراكها لميزة المواطنة و المسؤولية المجتمعية و تفریطها في دعم صورتها و اكتساب الميزة التنافسية، تاركة للسكان المجاورين للمنجم و الذين يتأثرون بغبار الفوسفات و الضوضاء المجال لإيداع شكاوى ضدها. و هنا لا يمكن القول بصحة الفرضية الرابعة بشكل مطلق ذلك أنه بعدم تحملها تكلفة إضافية ستزيد مداخيلها لكن في المدى القصير، و في المدى الطويل سوف لن تتمكن من تحقيق القيمة المستدامة التي تقوم أكثر على القيم المعنوية المتأتية من مدى التزامها بالمواطنة و المسؤولية المجتمعية التي تدعم سمعتها و صورتها في الحوار مع الأطراف ذات المصلحة.

- وجود مصلحة لمراقبة التسيير تابعة لمديرية مراقبة التسيير على مستوى أهم وحدة لمؤسسة (SOMIPHOS) و هي مركب جبل العنق، مما يعني أهمية و فاعلية وظيفة مراقبة التسيير في متابعة تنفيذ المهام بشكل أفضل.

- تعتمد المؤسسة فقط الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير: محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، تسيير الميزانية، لوحة القيادة،... إلا أنها و في ظل توجهها نحو تبني التنمية المستدامة في استراتيجيتها لا تعتمد على الأدوات الحديثة خاصة تلك التي تعتمد على المؤشرات الغير مالية، مثل لوحات القيادة المدججة لمبادئ التنمية المستدامة، بطاقة الأداء المتوازن،... إلخ.

- لوحات القيادة المعتمدة من طرف المؤسسة غير مصممة بشكل يعكس أو يلبي احتياجات المسؤولين، فمقارنة محتويات هذه الأدوات مع انشغالات المسؤولين يظهر القصور في طريقة الاعداد. بالإضافة إلى سوء استعمال هذه الأداة حيث كان استعمالها مقتصرًا فقط في تقييم النتائج و تجميع البيانات شهريا إلى الجهات العليا بغرض التحقق من مدى مطابقة الأهداف مع النتائج الفعلية.

- إن عدم قدرة أدوات قياس الأداء المعتمدة بالمؤسسة على لعب دورها الرئيسي المتمثل في تكملة عجز الأنظمة الرقابية الأخرى راجع إلى عدم الادراك لمدى أهمية ادماج مبادئ التنمية المستدامة في استراتيجية المؤسسة و تكييف مختلف الأدوات معها.

- عدم معرفة الإدارة العليا والعاملين بدائرة المحاسبة بمقياس الأداء المتوازن ودوره في الحصول على المعلومات الدقيقة التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية وبالتالي تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وتعزيز مكانتها في السوق.

- عدم امكانية اعداد لوحة القيادة الخاصة بالرأسمال الفكري حسب الإطار النظري نظرا لعدم توافر المعلومات الكافية، و الخاصة بالموارد البشرية و باقي عناصر الرأسمال اللامادي (براءات الاختراع، الابتكار، التجديد،...).

- صعوبة اقتراح نظام محاسبي يغطي مستوى المسؤولية المجتمعية للمؤسسة و التدقيق البيئي، و ذلك لحداثة هذه الأنظمة و قلة الخبرات في هذا المجال.

- بالنسبة لنتائج تقييم الأداء الشامل للمؤسسة لسنة 2010 باستعمال أدوات مراقبة التسيير المقترحة فتمثل في:

- عدم معرفة المؤسسة للمقاييس و المؤشرات غير المالية.

- تراجع انتاجية العامل بسبب تراجع حجم الانتاج الناجم عن فقدان بعض الزبائن.
- ارتفاع الحصة السوقية نتيجة ارتفاع حجم المبيعات إلا أن المؤسسة لم تستطع تحقيق الحصة السوقية المستهدفة.
- ارتفاع العائد من رأس المال المستثمر نتيجة انتعاش الأرباح الصافية.
- ارتفاع القيمة المضافة نتيجة زيادة قيمة المبيعات مقابل التكاليف.
- علاقة جيدة مع الزبائن نظرا لعدم وجود شكاوى.
- انخفاض تكاليف التكوين نظرا لتراجع عدد الأفراد المكونين، مما يعكس انفتاح المؤسسة أكثر في مجال الإدارة، بالإضافة إلى أن تراجع التكاليف يزيد من أرباح المؤسسة.
- تراجع عدد حوادث العمل دليل على التزام المؤسسة بمعايير الصحة و السلامة المهنية.
- تحسن متوسط الأجر الشهري للعامل.
- الوعي و الادراك بضرورة المساهمة في حماية البيئة و يتبين ذلك من خلال ارتفاع حجم الاستثمارات في المجال البيئي.
- زيادة الاهتمام بالتكوين في المجال البيئي.
- استهلاك معقول للطاقة في حدود ما هو مخطط.
- تراجع مستويات انبعاث غبار الفوسفات، و كذا تسجيل مستويات أداء جيدة في مجال تسيير النفايات بأنواعها.

التوصيات:

- إنطلاقا من نتائج الدراسة النظرية و الميدانية يمكن اقتراح ما يلي:
- على المؤسسة الاعتماد و الاستفادة من التجارب العالمية في مجال إدماج مبادئ التنمية المستدامة في استراتيجية المؤسسة أو في مجال إعداد تقارير التنمية المستدامة المستعملة في الإفصاح عن الأداء البيئي و الاجتماعي، أو على الأقل محاولة الالتزام بالمقررات و المبادئ التي تقترحها المنظمات و الوكالات الدولية المختصة في مجال التنمية المستدامة، لا سيما التي تعنى بالرقابة منها، مثل وكالات التصنيف الائتماني و الاجتماعي، منظمات التقييس،...
 - توظيف الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في قياس و تقييم الأداء الشامل، للحصول على نتائج أشمل و أدق، خاصة فيما يتعلق بلوحات القيادة الخاصة بالتسيير أو الاستراتيجية. بالإضافة إلى التحكم في التكاليف البيئية و الاجتماعية من خلال اعتماد نظام محاسبي ذاتي يعنى بمحاسبة المسؤولية المجتمعية.

- الاهتمام أكثر بتطوير المهارات الإستراتيجية لدى العاملين لكي تصب في خدمة استراتيجية المؤسسة من خلال إقامة دورات تدريبية متنوعة ومتخصصة حسب الضرورة (محور التعلم والنمو).
- على المؤسسة الالتزام و تكييف عناصر نشاطها بمبادئ و ضوابط التنمية المستدامة من خلال:
 - الاستغلال الأمثل للرأسمال البشري في المؤسسة و ذلك بالاهتمام أكثر بالجانب الاجتماعي، كالسماع لانشغالات العمال، التكوين المستمر، المشاركة في القرارات الاستراتيجية، التحفيز،...
 - الاهتمام أكثر بالبحث و التطوير في مجال تخفيض التلوث لغرض المشاركة في حماية البيئة و عدم الاضرار بالمجتمع.
 - تحديد التسجيل للحصول على مختلف المواصفات القياسية (ISO 9001 و ISO 14001) و مواصلة السعي للحصول على المواصفة (OHSAS 18000)، ذلك يساعد المؤسسة على كسب ثقة العملاء و تفعيل الحوار مع باقي الأطراف ذات المصلحة.
 - السعي أكثر إلى تحسين صورة المؤسسة في مختلف الأسواق، ليس فقط من خلال تحسين المنتج و إنما أيضا من خلال المشاركات و المساهمات الخيرية و التنمية.
 - التحسيس بأهمية السلوك البيئي، مثل: التأكد من من إغلاق و إطفاء الحواسيب، الطابعات، المكيفات، المدفأة،... قبل الخروج من المكاتب أو الورشات.
 - عقلنة و ترشيد استخدام الطاقة.
 - الاستفادة من النفايات و البقايا و مخلفات عملية الإنتاج (إعادة التدوير، بيع...).

آفاق الدراسة:

- من خلال هذه الدراسة يمكن اقتراح المواضيع التالية التي من الممكن أن تشكل امتدادا وتكملة لهذا الموضوع:
 - تحولات نظام مراقبة التسيير في إطار تحديات التنمية المستدامة.
 - تقييم الأداء الشامل للمنظمات عن طريق بطاقة الأداء المتوازن.
 - المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية في المؤسسات الصناعية.
 - نظام لوحة القيادة المدججة لمبادئ التنمية المستدامة و دورها في قياس الأداء.

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
07	أبعاد التنمية المستدامة.....	01
08	تطور دور الجهات الفاعلة في تحقيق التنمية المستدامة.....	02
16	مراحل المؤسسة نحو التنمية المستدامة.....	03
41	نموذج نظام مراقبة التسيير البيئي.....	04
44	نموذج عجلة ديمينج للتحسين المستمر.....	05
46	مصفوفة الفعالية و الكفاءة.....	06
52	الأداء الشامل.....	07
64	نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة.....	08
65	تعميم نموذج السائق، السيارة و لوحة القيادة على المؤسسة.....	09
86	لوحة القيادة المتوازنة.....	10
88	مكونات لوحة القيادة المتوازنة.....	11
92	نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.....	12
93	لوحة قيادة الرأس مال الفكري.....	13
95	هيكل رأس المال في المؤسسة.....	14
117	وحدات المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات.....	15
122	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات.....	16
125	مخطط قسم مراقبة التسيير بمركب جبل العنق.....	17

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
35	أهم الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة و مختلف انشغالاتها.....	01
55	أمثلة من مؤشرات تقييم الأداء البيئي.....	02
56	الخطوط التوجيهية لإعداد تقرير التنمية المستدامة (الأداء الشامل).....	03
57	المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء الاقتصادي.....	1-04
58	المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء البيئي.....	2-04
59	المؤشرات القاعدية الخاصة بالأداء الاجتماعي.....	3-04
69	الشكل العام للوحات القيادة.....	05
77	نموذج للوحة القيادة الاجتماعية.....	06
80	نموذج لوحة القيادة البيئية.....	1-07
80	نموذج لوحة القيادة البيئية (2).....	2-07
81	مصادر المعلومات الخاصة بإعداد المؤشرات البيئية.....	08
82	المؤشرات البيئية.....	09
89	مؤشرات لوحة القيادة المتوازنة.....	10
97	بعض المؤشرات الخاصة بلوحة قيادة الرأسمال الفكري.....	11
106	الإفصاح البيئي وفقاً للمعايير المحاسبية.....	12
108	تبويب التكاليف البيئية.....	13
112	أنواع التدقيق البيئي.....	14
132	تطور حجم و قيمة الانتاج للفترة (2010-2005).....	15
133	تطور انتاجية العامل للفترة (2010-2005).....	16
133	تطور رقم الأعمال و حجم المبيعات للفترة (2010-2005).....	17
134	تطور القيمة المضافة للفترة (2010-2005).....	18
134	تطور تكاليف عدم المطابقة للفترة (2010-2005).....	19
135	تطور التكاليف الاجمالية للفترة (2010-2005).....	20
135	تطور النتيجة الصافية للفترة (2010-2005).....	21
136	تطور شكاوى الزبائن للفترة (2010-2005).....	22
137	لوحة القيادة الاقتصادية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2010.....	23

138	تطور عدد العمال للفترة (2010-2005).....	24
138	تطور عدد الأفراد المكونين للفترة (2010-2005).....	25
139	تطور تكاليف تكوين الأفراد للفترة (2010-2005).....	26
139	تطور حالات حوادث العمل للفترة (2010-2005).....	27
140	تطور أجور العمال للفترة (2010-2005).....	28
141	لوحة القيادة الاجتماعية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2010.....	29
142	تطور الاستثمارات البيئية للفترة (2010-2005).....	30
142	تكوين الأفراد في المجال البيئي للفترة (2010-2005).....	31
143	تطور استهلاك الطاقة للفترة (2010-2005).....	32
144	انبعاثات غبار الفوسفات للفترة (2010-2005).....	33
144	حالة النفايات السائلة خلال الفترة (2010-2005).....	34
145	حالة النفايات (الورق و نفايات صلبة) خلال الفترة (2010-2005).....	35
145	لوحة القيادة البيئية لمؤسسة SOMIPHOS لسنة 2010.....	36
151	النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن المستدامة لسنة 2010.....	37

قائمة المراجع

أولاً: المراجع المعتمدة باللغة العربية

أ- الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
2. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
3. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
4. محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية و التطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
5. نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية (المبادئ و الممارسات)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
6. وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، ط01، دار وائل للنشر، عمان، 2009.

ب- الموسوعات و المجالات

1. إبراهيم عبد الجليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية للمعرفة من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني: البعد البيئي، الطبعة الأولى، الدار العربية للعلوم-ناشرون-، بيروت، 2006.
2. عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، دمشق، 2010.
3. نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، كلية التجارة جامعة الأزهر، القاهرة، ديسمبر، 2005.
4. يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الأول، كلية التجارة قسم المحاسبة الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

ج- الدراسات و الملتقيات

1. العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة - حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر -، الملتقى العلمي الدولي أداء و فعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009.
2. العايب عبد الرحمن و بقة الشريف، التنمية المستدامة و التحديات الجديدة المطروحة أمام المؤسسات الاقتصادية مع الإشارة للوضع الراهن للجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07 أفريل 2008.

3. بالرقمي التيجاني و غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 07-08 أفريل، 2008.
4. بن افرج زوينة، توافر الإفصاح والتدقيق البيئي ضرورة لتقييم أداء المنظمة، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، 10-11 نوفمبر 2009.
5. تاج السر بشير عبدالله، المسح البيئي والمراجعة البيئية لتأمين التنمية الصناعية المستدامة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر القومي للصناعة السودانية: نحو تنمية صناعية شاملة، ندوة: البيئة، الصحة والسلامة المهنية، إتحاد الغرف الصناعية السوداني، السودان، فيفري 2010.
6. رضا إبراهيم صالح، رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية: نحو أداء متميز في القطاع الحكومي، معهد الإدارة العام، الرياض-المملكة العربية السعودية، 01-04 نوفمبر 2009.
7. سحر قدوري الرفاعي، التنمية المستدامة: مع تركيز خاص على الإدارة البيئية، أوراق عمل المؤتمر العربي الخامس للإدارة البيئية المنعقد في الجمهورية التونسية (سبتمبر 2006)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية-جامعة الدول العربية-، القاهرة، 2007.
8. عبد الستار حسين يوسف، دراسة وتقييم رأس المال الفكري في شركات الأعمال، بحث مقدم لمؤتمر الزيتونة حول "اقتصاد المعرفة و التنمية الاقتصادية"، قسم إدارة الأعمال كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية-جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، 2005.
9. عبد العزيز بن صقر الغامدي، تنمية الموارد البشرية و متطلبات التنمية المستدامة للأمن العربي، ورقة عمل مقدمة للملتقى العربي للتربية و التعليم، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، العربية للعلوم الأمنية، بيروت، 2006.
10. عثمان حسن عثمان، دور إدارة البيئة في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، المؤتمر العلمي الدولي حول التنمية المستدامة و الكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07 أفريل 2008.
11. عثمان أمين و عائشة سمسوم، قياس وتقييم أداء المؤسسات من المنظور الاستراتيجي باستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، الملتقى العلمي الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-، 10-11 نوفمبر 2009.
12. غراس محمد الطاهر و قروف محمد كريم، المحاسبة البيئية ومشاكل القياس والتصريح المحاسبي للأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول : آفاق التنمية المستدامة في الجزائر ومتطلبات التأهيل البيئي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، 28 مارس 2010.
13. ليث سعد الله حسين و ريم سعد الجميل، المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين و انعكاسها على أخلاقيات العمل (دراسة لآراء عينة من منتسبي بعض مستشفيات مدينة الموصل)، بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث تحت عنوان "إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، 27-29 نيسان (أفريل) 2009.
14. محمد طارق يوسف، الإفصاح و الشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، بحوث و أوراق عمل مؤتمر حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جمهورية مصر العربية، ماي 2007.

15. موفق اليافي، فصل السلطات و صلاحيات مجلس الإدارة و الشركات العائلية، بحوث و أوراق عمل مؤتمر حوكمة الشركات و أسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، جمهورية مصر العربية، ماي 2007.
16. هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: " أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة "، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، الأردن، أفريل 2006.

د- الرسائل و الأطروحات

1. أحمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005-2006.
2. سارة عزازية، المعوقات المؤثرة على استخدام بطاقة العلامات المتوازنة في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال و الأعمال، الأردن، 2010.
3. عبد الوهاب سويس، الفعالية التنظيمية: تحديد المحتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
4. عريس الطاهر، التحكم في قيادة المؤسسة بواسطة لوحات القيادة الإستراتيجية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007.
5. نعيمة يحاوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق، دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر -باتنة- ، 2008-2009.
6. نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية و الإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010.

ثانيا: المراجع المعتمدة باللغة الأجنبية

I- LES OUVRAGES

1. Afnor, **Développement durable et entreprises: Un déficit pour les managers**, Afnor éditions, 2^{ème} édition, France, 2008.
2. Afnor, **Développement durable: De la stratégie à l'opérationnel**, Afnor, France, 2007.
3. Alain Fernandez, **Les nouveaux tableaux de bord des managers: Le projet décisionnel dans sa totalité**, 5^{ème} édition, éditions d'organisation, paris, 2011.
4. Alain Jounot, **100 Questions pour comprendre et agir le développement durable**, Afnor, France, 2004.
5. Annie Bartoli, **Le management dans les organisations publiques**, Dunod, France, 2005.
6. Béatrice et Francis Grandguillot, **l'essentiel du contrôle de gestion**, 4^{ème} édition, Gualino éditeur, paris, 2009.

7. Béatrice et Francis Grandguillot, **comptabilité de gestion**, 11^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris, 2010.
8. Bernard Calisti et Francis Karolewicz, **RH et développement durable : Une autre vision de performance**, éditions d'Organisation, paris, 2005.
9. Bernard Martory, **Les tableaux de bord sociaux**, éditions liaisons, paris, 2004.
10. Boix Daniel et Bernard Féminier, **Le tableau de bord facile**, Editions d'organisation, paris, 2003.
11. Bruno Cohen-Bacrie, **communiquer efficacement sur le développement durable: de l'entreprise citoyenne aux collectivités durables**, les éditions démos, Paris, 2006.
12. Caroline Selmer, **Construire et défendre son budget**, 2^{ème} édition, Dunod, paris, 2009.
13. Cécile Jolly, **L'entreprise responsable: sociale, éthique, «verte»...et bénéficiaire?**, éditions de félin, France, 2006.
14. Charles T. Horngren et autres, **contrôle de gestion et gestion budgétaire**, 4^{ème} édition, Pearson éducation, France, 2010.
15. Christopher Sheldon and Mark Yoxon, **Environmental Management Systems**, 3rd edition, Earthscan, USA, 2006.
16. Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle de gestion: Manuel et applications**, Dunod, paris, 2007.
17. Corinne Collet-Demaizière, **Au-delà de l'écologie: Développement durable**, Afnor éditions, France, 2010.
18. Corine Gendron, **Vous avez dit développement durable?**, presses internationales polytechnique, Québec, 2007.
19. Danièle Bazin et Jean-Yves Vilcot, **Vers une éducation au développement durable**, CRDP de l'académie d'Amiens, France, 2007.
20. Deogratias Harorimana, **Cultural implication of knowledge sharing: Management & transfer**, IGI global, USA, 2010.
21. Dominique Gouiran, **Construire l'entreprise de demain**, Afnor éditions, France, 2010.
22. Florence Depoers et autres, **Le développement durable au cœur de l'entreprise**, DUNOD, paris, 2006.
23. Françoise Girand et autres, **contrôle de gestion et pilotage de la performance**, 3^{ème} édition, Gualino éditeur, paris, 2008.
24. Frédéric Gautier et Anne Pezet, **Contrôle de gestion**, Pearson éducation, France, 2006.
25. Gabriel Wackerman, **Le Développement Durable**, édition ellipses, France, 2008.
26. Geneviève férone et autres, **Ce que développement durable veut dire**, éditions d'organisation, 2^{ème} tirage, paris, 2005.
27. Georges Langlois et autres, **Contrôle de gestion**, Berti éditions, Paris, 2006.
28. Gilbert Lenssen and others, **Corporate governance: the international journal of business in society**, Emerald Group Publishing Limited, Volume 07 Number 04, UK, 2007.
29. Henri Bouquin, **Le contrôle de gestion**, 8^{ème} édition, presses universitaires de France, Paris, 2008.

30. Hubert K.Rampersad, **Total performance Scorecard: Réconcilier l'homme et l'entreprise**, Traduit de l'anglais par Frédéric Wieder, Springer, paris, 2005.
31. Jack Forget, **gestion budgétaire**, éditions d'organisation, Paris, 2005.
32. Janet B. Butler & Sandra Cherie Henderson, **Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting**, Management Accounting Quarterly Winter, Vol 12 No.2, USA, 2011.
33. Jean-Guy Degos, **Système budgétaire-écarts rétrospectifs- et tableaux de bord prospectifs**, Collection e-theque, France, 2010.
34. Jean-Pierre Taïeb, **Les tableaux de bord de la gestion sociale**, Dunod, paris, 5^{ème} édition, 2008.
35. Jessica Keyes, **Implementing the project management balanced scorecard**, CRC Press, USA, 2011.
36. Joëlle Imbert, **Les tableaux de bord RH: Construire, mettre en œuvre et évaluer le système de pilotage**, éditions d'organisation, paris, 2007.
37. Luc Boyer, **pédagogie de l'éthique: Le cœur du développement durable est le développement du cœur**, éditions EMS, paris, 2005.
38. Marc Maisonneuve, **Construire des indicateurs et tableaux de bord**, presses de l'ENSSIB, paris, 2002.
39. M. Leroy, **Le tableau de bord au service de l'entreprise**, Editions d'organisation, Paris, 2001.
40. Michel Gervais, **contrôle de gestion**, 7^{ème} édition, economica, paris, 2000.
41. Muriel Jougoux et Yves-Frédéric Livian, **Management et contrôle de gestion**, éditions Foucher, paris, 2007.
42. Olivier Dubigeon, **Piloter un développement responsable: Quel processus pour l'entreprise?**, 3^{ème} édition, Pearson éducation, paris, 2009.
43. Paolo Baracchini, **Guide de la mise en place du management environnemental en entreprise selon iso 14001**, 3^{ème} édition, les presses polytechniques et universitaires romandes, Lausanne, 2007.
44. Pascal Fabre et autres, **management et contrôle de gestion**, Dunod, paris, 2007.
45. Patrick boisselier, **Contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, Vuibert, Paris, 2001.
46. Patrick Widloecher et Isabelle Querne, **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, paris, 2009.
47. Paul de Backer, **Les indicateurs financiers du développement durable: couts, tableaux de bord, rentabilité**, éditions d'organisation, paris, 2005.
48. Paul R. Niven, **Balanced scorecard step by step for government and nonprofit agencies**, 2nd edition, Acid free-paper, Hoboken-USA, 2008.
49. Rached Gabsi, **contrôle de gestion**, tome 01, édition C.L.E, Tunis, 2002.
50. Saurabh Aggarwal, **Brand management: A theoretical and practical approach**, Global India publications, India, 2008.

51. Sophie Marquet-Pondeville, **Le contrôle de gestion environnemental**, Presses universitaires de Louvain, Belgique, 2003.
52. Yves De Rongé et Karine Cerrada, **contrôle de gestion**, 2^{ème} édition, Pearson éducation, France, 2008.
53. Yvette Veyret et Jacqueline Jalta, **Développement durable: Tous les enjeux en 12 leçons**, éditions Autrement, paris, 2010.
54. Wegmann Grégory, **Les tableaux de bord du capital intellectuel**, Afnor Editions, France, 2009.

II- REVUES, SEMINAIRES ET THESES

1. Muhan Munasinghe, **Rising temperatures, rising risks**, Finance and Development, A quarterly magazine of the IMF, Volume 45, Number 1, March 2008.
2. Jean-Jacques Pluchart et Denis Granzou, **Le changement organisationnel des entreprises socialement responsables (ESR)**, cahiers de recherche PRISM-Sorbonne, paris, 2010.
3. Institut Veolia Environnement, **La connaissance pilier du Développement durable**, Conférence de prospective environnementale : Education, Environnement et santé, paris, 17-18 juin 2004.
4. Club du jeudi, Table ronde: **Contrôle de gestion et développement durable**, Club du jeudi, paris, 28 novembre 2002.
5. Anne Krupicka et Benjamin Drevton, **Le développement durable: Une problématique de gestion?**, 14^{ème} conférence internationale de management stratégique, IAE.univ-poitiers, 2005.
6. Ann-Laure Bassetti, **Gestion du changement, gestion de projet : convergence – divergence**, Thèse de doctorat, L'école nationale supérieure d'arts et métiers, Paris, 05 avril 2004, p 158.
7. Patrick Widloecher et Isabelle Querne, **Le guide du développement durable en entreprise**, Eyrolles, 2009.
8. Matt Zwolinski, **Sweatshops: Definitions, History, and Morality**, Department of Philosophy, University of San Diego, Canada, 2006.
9. Maryse Guenette, **L'atelier du Père Noël: la fabrication des jouets et l'éthique sociale**, Rapport présenté au bureau de la consommation d'Industrie, Canada, Juin 2006.
10. Anne Krupicka et Benjamin Drevton, **Le développement durable: Une problématique de gestion?**, 14^{ème} conférence internationale de management stratégique, IAE.univ-poitiers, 2005.
11. - Benhabib Abderrezak et autres, **Stakeholders et développement durable de l'entreprise**, Recueil de communications du colloque international sur: Développement durable et exploitation rationnelle des ressources, Tome2, Université Ferhat Abbas, Sétif, 07-08 avril 2008.
12. Moez Essid, **Les mécanismes de contrôle de gestion de la performance globale: Le cas des indicateurs non financiers de la RSE**, Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université Paris-sud, faculté Jean Monnet, paris, octobre 2009.

13. Hugues Poissonnier, **Les enjeux éthiques du contrôle de gestion : une revue de la littérature**, Colloque: Éthique et Gestion, Université de Perpignan, France, 2002.
14. Sophie Marquet-Ponde ville, **L'impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l'incertitude perçue de l'environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnemental formel**, 24^{ème} Congrès de l'Association française de comptabilité: Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, 22-23 mai 2003.
15. Angèle Renaud, **L'articulation des indicateurs environnementaux entre contrôle diagnostique et contrôle interactif. Le cas d'une entreprise française de vins et spiritueux**, Cahier du FARGO n° 1110601 Version 01, Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, France, Juin 2011.
16. Sophie Marquet-Ponde ville, **L'impact de la stratégie environnementale, des pressions perçues des « stakeholders » environnementaux et de l'incertitude perçue de l'environnement écologique sur un système de contrôle de gestion environnemental formel**, 24^{ème} Congrès de l'Association française de comptabilité: Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique, 22-23 mai 2003.
17. Moez Essid, **Quels outils de contrôle de gestion pour décliner les stratégies environnementales?**, 28^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité: "Comptabilité et Environnement", Univ-Poitiers, jeudi 24 mai.
18. L'agence de développement et d'urbanisme, **Manuel environnement: Système de Management Environnemental**, ADU, Montbéliard, France, novembre 2011.
19. Nathalie Crutzen et Didier Van Caillie, **"Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise: Quelques pistes d'adaptation des outils existants"**, Humanisme & Entreprise Revue Multidisciplinaire sur le Management des Organisations, (n° 297), Editeur A.A.E.L.S.H.U.P, paris, 2010/2.
20. Angèl Dohou et Nicolas Berland, **Mesure de la performance globale des entreprises**, 28^{ème} congrès de l'association francophone de comptabilité: "Comptabilité et Environnement", Univ-Poitiers, jeudi 24 mai 2005.
21. M. Thierry, **la performance à quel prix?**, 6^{ème} entretiens de Valpré, centre de congrès et de séminaires de Valpré, Lyon, octobre 2007.
22. Anne Krupicka et Benjamin Drevton, **Le développement durable: Une problématique de gestion?**, 14^{ème} conférence internationale de management stratégique, IAE.univ-poitiers, 2005.
23. P. Boisselier, **Contrôle de Gestion: Cours et Application**, Vuibert, paris, 2^{ème} édition, 2001.
24. Jean Desmazes et Jean-Philippe Lafontaine, **L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises**, Actes 28^{ème} du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Poitiers, mai 2007.
25. Angèle Dauhou-Renaud, **Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales**, Thèse pour l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion, Université de Poitiers, 2009.
26. Aurel Brudan., **Balanced Scorecard Typology and Organizational Impact**, act KM Sixth Annual Conference act KM Journal of Knowledge Management, Vol 02, No 01, Australia, 2005.
27. John Rudolph Raj and A. Seetharaman, **The role of accounting in the knowledge economy**, African Journal of Business Management Vol. 6(2), without country, 2012.
28. Didier Lambert, **Capital immatériel et Systèmes d'Information**, La Recherche au CIGREF, Cahier n° 4, Paris, septembre 2008.
29. Khouatra Djamel, **Gouvernance de l'entreprise et création de valeur partenariale**, 16^{ème} Conférence de l'AGRH – Paris Dauphine – 15 et 16 septembre, 2005.
30. Wegmann Grégory, **Les tableaux de bord du capital intellectuel**, Afnor Editions, France, 2009.

31. Jean-Philippe Lafontaine, **Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales**, Article publié dans le N° spécial sur les innovations managériales de la revue Comptabilité Contrôle Audit, France, Juin 2003.
32. Bernard Christophe, **La comptabilité verte ou comment mieux informer pour contribuer au développement durable**, The Certified Accountant revue, Issue 19, France, juillet 2004.

ثالثا: مواقع الانترنت

1. سعدون مهدي الساقى و عبد الناصر نور، **محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال**، متوفر على الرابط: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ARADO/UNPAN006101.pdf>، تاريخ الإطلاع: 2012-02-25.
2. لعيبي هاتو خلف، **محاسبة التلوث البيئي**، متوفر على الرابط الخاص بالأكاديمية العربية في الدنمارك: www.ao-academy.org، تاريخ الإطلاع: 2012-02-24.
3. مقدم وهيبة، **دور لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم أداء الموارد البشرية**، موسوعة الاقتصاد و التمويل الإسلامي، متوفر على الرابط: <http://iefpedia.com/arab/?p=8891>، تاريخ الإطلاع: 2012-01-27.
4. شبكة تعليم وتشجيع المؤسسات الصغيرة، **تقييم الأداء الاجتماعي**، متوفر على الرابط: <http://www.arabic.microfinancegateway.org/content/article/detail/24624>، تاريخ الإطلاع 10-2012-01.
5. Anne Pezet, **Les french Tableaux de bord (1885-1975): L'invention du microscope managérial**, Disponible sur le lien: <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/54/48/78/PDF/p156.pdf>, Consulté le: 06-02-2012.
6. www.ferphos.com.
7. Jacques Laverty, **Contrôle de gestion et gouvernance**, disponible sur le lien: http://www.valutis.fr/files/file/Les%20Publications/Controle_de_gestion.pdf, consulté le: 18-12-2011.
8. Deloitte, **Ouvrir la porte à vos parties prenantes : la clé du développement durable**, disponible sur le lien: http://www.deloitte.com/assets/DcomCanada/Local%20Assets/Documents/Consulting/ca_fr_con_ouvrir_la_porte_a_vos_parties_prenante_080109.pdf, consulté le: 25-12-2011.
9. Jean-Marie Deladerriere, **La responsabilité sociétale des entreprises**, disponible sur le lien: http://rse-et-ped.info/IMG/pdf/RSE-Definitions-Projet_de_norme.pdf, consulté le: 04-03-2012.
10. PNUE, **Les Communications sur le Développement Durable Ressources pour l'Enseignement en Marketing et Publicité**, disponible sur le lien:

<http://www.unep.fr/shared/publications/pdf/WEBx0001xPA-EducationKitFR.pdf> consulté le: 04-03-2012.

11. David Crowther et Güler Aras, **corporate social responsibility**, disponible sur le lien: <http://www.kantakji.com/fiqh/Files/Companies/z126.pdf>, consulté le: 04-03-2012.
12. SADC, **Quatre processus stratégiques d'intégration du développement durable**, disponible sur le lien: http://www.sadcautray.qc.ca/upload/File/InfoDD9_4%20%20processus%20strategiques%281%29.pdf, consulté le: 11-01-2012.
13. Séverin A. Latif DA Silva, **Le tableau de bord outil d'aide à la décision**, Disponible sur le lien:
14. <http://www.cfirconsulting.net/content/le-tableau-de-bord-outil-d%E2%80%99aide-%C3%A0-la-d%C3%A9cision>, Consulté le: 18-01-2012.
15. Gérard Ponçon, **Notions de tableau de bord d'un projet**, Disponible sur le lien: <http://www.santetropicale.com/santemag/Algérie/manage/manage4.pdf>, Consulté le 18-01-2012.
16. Syndicat Intercommunal de Gestion Informatique (SIGI), **Tableau de bord**, Disponible sur le lien: <http://www.sigi.lu/services/gescom/tableau-de-bord>, Consulté le: 05-02-2012.
17. Heinz Werner Engel, **Les tableaux de bord de gestion environnementale: Les indicateurs de performance environnementale**, Disponible sur le lien: http://www.eco-conseil.be/biblio/tableau_de_bord/gestion_environne_mentale/Germainefr.pdf, Consulté le: 21-01-2012.
18. Jean-Claude Victor, **Indicateurs et tableaux de bord environnementaux**, disponible sur le lien: http://www.jcvictor-environnement.com/pdf/doc_1238926392.pdf, Consulté le: 21-01-2012.

يعتبر نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة التي أدخلت على التسيير العام للمؤسسات، فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس و تقييم عمليات التسيير من أجل ضمان تسيير ما خططته المؤسسة والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، حيث يعتمد مراقب التسيير أثناء أدائه لوظيفته على مجموعة من التقنيات والأدوات التي تمكنه من تحقيق ما أراده من هذه الوظيفة، كما أن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان تحسين ظروف التسيير و توجيه المؤسسة إلى ما تسعى إليه في المستقبل من أهداف و استراتيجيات. و لكن في ظل اقتحام مفهوم التنمية المستدامة عالم المؤسسات تغيرت قواعد مراقبة التسيير لتخضع لمبادئ التنمية المستدامة و تنتقل من مجرد قياس الأداء المحاسبي و المالي إلى قياس و تقييم الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة: الاقتصادي و الاجتماعي و البيئي، باستعمال أدوات حديثة استحدثت نتيجة القصور في أدوات القياس التقليدية. و تتمثل أدوات مراقبة التسيير الحديثة أساسا في لوحات القيادة التسييرية المدمجة للمؤشرات المالية و الاجتماعية و البيئية، لوحات القيادة الاستراتيجية و المتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن و لوحة قيادة الرأسمال الفكري، بالإضافة إلى أنظمة المحاسبة عن المسؤولية المجتمعية، التدقيق البيئي، إلخ.

الكلمات المفتاحية: التنمية المستدامة، مراقبة التسيير، الأداء الشامل، قياس الأداء.

Abstract

The management control system is among the important systems of global institution's management, it is the arbitrator who shall measure and evaluate the operations of management to ensure the operation planned by the institution and to reach the goals they seek, where the dependent observer of management during the performance of the function on a set of techniques and tools which enables it to achieve what he wanted from this function, as the main objective to monitor the management is to ensure that conditions improve management and directing the institution to seek it in the future of the goals and strategies. But in the storming of the concept of corporate sustainable development, the rules of management control has changed and move from simply measuring of financial performance to measuring global performance with his three dimensions: economic, social and environmental, using new tools introduced on account of shortcomings in the traditional measurement tools. The new tools of management control are: management scorecards integrating financial, social and environmental indicators, Balanced Scorecard and scorecard of intellectual capital (Skandia navigator), in addition to accounting systems for social responsibility, environmental audits ...etc.

Keywords: Sustainable development, Management control, Global performance, Performance measurement.