

## مراقبة وضبط الأداء الشامل للسلع والأسعار

### Setting and control the overall performance of goods and prices

مليكَة سليمانِي<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جامعة مصطفى اسطنبولي – معسكر (الجزائر)، [slimanimk05@gmail.com](mailto:slimanimk05@gmail.com)

تاريخ النشر: 2019/12/30

تاريخ القبول: 2019/11/06

تاريخ الاستلام: 2018/10/30

#### ملخص:

يمثل الأداء الشامل مساهمة المؤسسة في أهداف التنمية المستدامة، من خلال مراقبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات، وهذا ما أدى إلى توسع نطاق مفهوم المراقبة وتعدد مجالاتها، ونقصد بالأداء الشامل التكامل والتوازن بين الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المقترحة من طرف Kaplan et Norton في بطاقة الأداء المتوازن.

يحلل هذا المقال آليات مراقبة الأداء الشامل وتنفيذها داخل المؤسسات المسؤولة اجتماعيا، وتؤكد نتائج الدراسة أن BSC هي أداة قياس جيدة لتحقيق الأداء الشامل.

كلمات مفتاحية: الأداء الشامل، التنمية المستدامة، بطاقة الأداء المتوازن، المراقبة.

تصنيفات JEL : P47، Q56، Q52.

#### Résumé:

La performance globale représente la contribution de l'entreprise aux objectifs de développement durable. Elle s'inscrit dans le contrôle de la RSE. Elle suppose une multiplication des domaines de contrôle et un élargissement de leur périmètre. Elle implique, l'intégration et l'équilibre entre les objectifs économiques, environnementaux et sociaux proposée par Kaplan et Norton dans leur tableau de bord prospectif. Cet article analyse les dispositifs de contrôle de la performance globale et leur mise en œuvre au sein des entreprises en matière de RSE.

Les résultats obtenus confirment que le BSC un bon outil de mesure permettant d'obtenir la performance globale.

**Mot clés:** Performance globale, développement durable, tableau de bord prospectif, contrôle

**JEL Classification Codes:** P47, Q56, Q52.

## 1. مقدمة:

الأداء يعكس مستوى المنظمة على استغلال مواردها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعة من خلال أنشطتها المختلفة، فالأداء هو الهدف الرئيسي للمنظمة فهو يمثل مركز الإدارة الإستراتيجية، الذي يوضح مدى تحقيق الأهداف ومستوى تنفيذ الخطط، فالقياس هو أمر أساسي من أجل تحسين الأداء، فالمنظمات التي تهدف إلى تعظيم القيمة لكل الأطراف المعنية تعطي أولوية لتطبيق المراقبة الفعلية لأنها تسمح بمتابعة الأداء من خلال العلاقة السببية التي تجمع بين الأداء المالي وغير المالي، لذا أصبحت المراقبة بمفهومها الحديث تتمثل مهمتها في تطبيق استراتيجية الاستدامة من خلال التأكد من أن المهام اليومية تسيير بشكل جيد حسب الإستراتيجية المحددة، فحدود المراقبة التقليدية التي تهتم بالعامل المالي (كالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية) فشلت في التعامل بشكل مناسب مع الأداء في المستقبل حيث ركزت على فهم الأداء الاقتصادي وقياس عوامل المنافسة، والباحثون الحاليون يعتبرون الأداء الاجتماعي والبيئي للمنتج أيضا عامل استراتيجي يجب الاهتمام بقياس أدائه، فكفاءة أداء المؤسسة هي متعددة الأبعاد حسب (BURLAUND et ALL 2004)<sup>1</sup>، وهذه المراقبة الحالية مبنية وموجهة خصوصا للبحث عن المنافسة انطلاقا من التحكم في العلاقة (قيمة / تكلفة) فهي تتعلق بإدارة وقياس الأداء الشامل للمنظمة.

وهذا ما برهنه MEVELLEC 1990 حيث بين أن المراقبة الحديثة تفوق الاهتمام بالسيطرة وقيادة الموارد المالية والمادية إلى تسيير الأداء الشامل (البيئي والمالي والاجتماعي)، وبالتالي تغير مفهوم الأداء من المفهوم المالي والاقتصادي إلى الأداء الشامل، وبالتالي أصبحت المنظمة ملزمة بالاهتمام بأداء الجودة الوظيفية للمنتج إلى جانب الأداء البيئي والاجتماعي لها بحيث يتحقق رضا العملاء وفي نفس الوقت تحقق الحماية البيئية والحماية الصحية للأفراد من كل المخاطر التي يمكن أن تصاحب الاستعمال، ونظرا لتفاعل الأداء الوظيفي والبيئي والاجتماعي للمنتج جعل عملية المراقبة أكثر تعقيدا، كما أن عملية تحليل التكاليف يجب أن تأخذ في الاعتبار هذا التنوع في المفهوم مما يشكل صعوبة في تحديد المعايير التي تقيس الجودة الوظيفية والبيئة وتوفر الحماية الصحية، فالتنمية المستدامة ساعدت على ظهور شكل جديد للمراقبة الذي يسمح للمنظمة بقيادة أدائها البيئي إلى جانب أدائها الاقتصادي.

التحكم في الأداء وضبطه يهدف إلى استقرار العلاقات بين الفاعلين<sup>2</sup> خاصة العلاقة بين العملاء والأطراف الأخرى ذات المصلحة بطريقة عادلة، فنظام المراقبة يستلزم وضع نظام للمعلومات من أجل معرفة مستوى الانجاز وأثره على رضا العملاء، ومعرفة التغير الحاصل على مستوى الموارد والوسائل المستعملة من خلال المقارنة المرجعية مع أحسن الفاعلين أو من خلال تقدير مستوى الجودة ومقارنته مع رأي العملاء وربطها بمستوى جودة الوسائل والموارد المستعملة.

مشكلة البحث: في ضوء ما سبق طرحنا الإشكالية التالية:

كيف يتم مراقبة وقياس الأداء الشامل للسلع في مؤسسات الصناعة؟

من أجل اختبار هذه الإشكالية ركزنا على بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر وسيلة حديثة لمراقبة التسيير تعتمد على خمس محاور منها ثلاث محاور تقيس الأداء الاقتصادي أما المحور الرابع يقيس الأداء الاجتماعي

والمحور الخامس يقيس الأداء البيئي، وسنلاحظ عند تحليل العناصر المكونة لهذه المحاور أنها تشمل نفس المبادئ التي تقوم عليها إدارة الجودة الشاملة .

أما بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها من أجل معالجة الإشكالية المطروحة هي كالتالي:

- **الفرضية الأولى:** توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وتحسين الأداء الشامل؛

- **لفرضية الثانية:** وجود علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء الشامل.

أهمية البحث : تعمل هذه الدراسة إلى تحديد أهمية تطبيق نظام المراقبة ودوره في تحسين الجودة وتخفيض التكاليف وتحقيق رضا العملاء ( الزبائن) في المؤسسات الصناعية، أي تحديد مدى التكامل الموجود بين أدوات المراقبة الحديثة كبطاقة الأداء المتوازن وما جاءت به من مفاهيم حديثة كالتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وعلاقتها بتحسين أداء الشامل للسلع أي أدائها الوظيفي والبيئي والاجتماعي ومدى مساهمتها في تخفيض التكاليف وانعكاسات كل هذه العناصر على مستوى الأسعار ورضا المستهلك .

هدف البحث: تتمحور أهداف هذا البحث في العناصر الرئيسية التالية :

- إبراز دور وسائل المراقبة في تطوير وتحسين أداء المنظمة .
- توضيح العلاقة بين تحسين وضبط أداء الجودة وعلاقته برفع رضا العملاء وتحسين الموقع التنافسي للمنظمة
- توضيح أهمية الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمنظمة اتجاه المستهلك والبيئة وانعكاس ذلك على أداء المنظمة في السوق .

- تسليط الضوء على أهمية اهتمام المنظمة بالمؤشرات غير المالية إلى جانب المؤشرات المالية.
  - دراسة سلوك المؤسسات الصناعية الجزائرية اتجاه تطبيق مفاهيم وسائل المراقبة والجودة.
  - لفت انتباه المؤسسات الصناعية الجزائرية إلى أهمية المراقبة في أداء جودة السلع والأسعار.
- منهج البحث: تعتبر هذه الدراسة ضمن المنهج الوصفي التحليلي فمن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة تم استخدام الكتب والدراسات والأبحاث ذات العلاقة بالموضوع والدوريات والمقالات والتقارير والرسائل العلمية التي تناولت موضوع الدراسة من أجل دراسة الإطار النظري

أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء والتحليل الإحصائي للبيانات خلال استجواب مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية من خلال تصميم استمارة استجواب دراسة المتغيرات المستهدفة واختبار الفرضيات الموضوعية باستعمال الأدوات الإحصائية المناسبة.

## الدراسات السابقة:

- دراسة قام بها ITNNER et LARKER سنة 1997 تهدف هذه الدراسة إلى البحث ما إذا كانت المنظمات التي تقوم بتطوير إستراتيجية تستند على الجودة تضع وسائل وأدوات للقيام بالمراقبة بما في ذلك مؤشرات متابعة الجودة، وبينت نتائج الدراسة أن عرض الأداء الإداري غالبا ما يكون بالاعتماد على المؤشرات المالية خاصة في المؤسسات الأوروبية والأمريكية على عكس اليابان التي تهتم بدمج المشاكل الإستراتيجية الطويلة المدى (الجودة والتنمية المستدامة) في عملية التسيير والمراقبة، كما بينت نتائج الدراسة أن المؤسسات التي تهتم بإستراتيجية الجودة الشاملة تميل إلى استخدام أدوات متخصصة في عملية مراقبة الأداء.
- في دراسة أخرى لـ ITNNER et LARKE 1998 التي كانت حول علاقة المؤشرات المالية وغير المالية ببعضها البعض وعلاقتها بتحقيق رضا المستهلك وبينت نتيجة الدراسة أن رضا العملاء له تأثير إيجابي على السلوك المستقبلي للعملاء، فرضا العملاء يؤدي إلى زيادة الأرباح بصفة مباشرة بالإضافة إلى آثار غير مباشرة والمتثلة في اكتساب عملاء جدد نتيجة زيادة المبيعات للعملاء الحاليين، كما توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد علاقة بين رضا العملاء وارتفاع مستوى الإنفاق، كما أن المنظمة التي تحقق رضا العملاء تتميز بقدرتها على التحكم في التكاليف، وتوصلوا أيضا إلى أن رضا العملاء يعتبر كمؤشر أداء رئيسي للتدفقات النقدية المستقبلية، وهذه النتائج تبرر سبب إضافة مؤشر العملاء في وسائل المراقبة الحديثة لقياس أداء العملاء.
- أما الدراسة التي قام بها BANKER et POTTER et SRINIVASEN سنة 2000 بهدف دراسة المؤشرات غير المالية واثرها على عملية التسيير والتخطيط الاستراتيجي وتوصل من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية : ارتباط رضا العملاء بالأداء المالي على المدى الطويل بدلا من المدى القصير ضرورة اخذ المؤشرات غير المالية في عملية التسيير والمراقبة وقياس الأداء عن طريق اتخاذ التدابير غير المالية بدمجها في خطة العمل يؤدي ذلك إلى تحسين الأداء.
- كذلك نجد دراسة COOPER , RAIBON 2002 التي أكدت أن نجاح المؤسسة في البيئة الحالية يكون بتحقيق التوازن بين ثلاثة عناصر أساسية وهي التكلفة (من خلال التحكم في السعر) والجودة والأداء، وعرضت هذه الدراسة ثمانية أساليب تساعد على تحقيق الأهداف السابقة من بينها بطاقة الأداء المتوازن، وأظهرت نتائج الدراسة أن قدرة المنظمة على المنافسة تعتمد على قدرتها في تقديم منتجات ذات مستويات عالية من الجودة وبتكلفة أقل وهذا يكون بتحقيق التوازن بين التكلفة والأداء والجودة.
- أما الدراسة التي قام بها JANG CHI , FENG HUNG 2010 تم توضيح العلاقة السببية بين بطاقة الأداء المتوازن وتحقيق الهدف الاستراتيجي للجودة والأداء، وتمت الدراسة على مجموعة من المؤسسات المختصة في إنتاج البرمجيات، وأظهرت النتائج أن المؤسسات التي تستخدم بطاقة الأداء المتوازن تحقق أهدافها بشكل أفضل من غيرها ويتحقق التحسين في الأداء الاستراتيجي للمؤسسة .

- دراسة قام بها ERRAMIY<sup>3</sup> سنة 2014 لاختبار التأثير المباشر لبطاقة الأداء المتوازن على الأبعاد المتعددة في قياس الأداء، حيث تمثلت فرضية الدراسة أن وجود بطاقة الأداء المتوازن في المنظمة يرفع من مؤشرات المراقبة والأبعاد المتعددة للتقييم، شملت الدراسة 70 مؤسسة فرنسية من مختلف القطاعات ( بنوك، تأمينات، خدمات، إنتاج ) وأظهرت النتائج أن أداء المؤسسات التي تهتم بمؤشر العملاء والعمليات الداخلية والتعلم والنمو والتطوير المستمر والتنمية المستدامة أعلى من أداء المؤسسات التي تهتم بالمؤشر المالي فقط، وتوصل إلى نتيجة تؤكد وجود اثر ايجابي لبطاقة الأداء المتوازن في تطوير تقييم الأداء المتعدد الأبعاد .

## 2- الجانب النظري:

### 2.1 أساليب قياس الأداء:

يوجد عدة أساليب لقياس الأداء تختلف حسب اختلاف الهدف الذي وجدت من أجله وتختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب الإمكانيات المتاحة ويمكن تصنيف هذه الأساليب إلى صنفين أساليب تقليدية وأساليب حديثة وهي كالتالي:

#### 2.1.1 أساليب قياس الأداء التقليدية (الأداء الاقتصادي):

ارتبطت مراقبة التسيير التقليدية حتى نهاية الثمانينات بمفهومها الاقتصادي المغلق المتعلق باستعمال الموارد بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أقصى حد من الأهداف المالية وباستعمال أقل للموارد المتاحة<sup>4</sup> ، ولكن هذا المفهوم تغير بسبب التغير البيئي المتواصل لينتقل مفهوم المراقبة على الأداء من خلال استعمال أساليب وأنظمة أخرى للمراقبة ذات طابع استراتيجي، فالمهمة الأساسية للمنظمة ليست مهمة اقتصادية فقط بل هي أيضا مهمة إنسانية والبيئية واجتماعية<sup>5</sup> .

#### 2.1.2 الاتجاه المعاصر لقياس الأداء (الأداء الاستراتيجي):

خلال أواخر سنوات الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي ظهرت مفاهيم وأدوات في إدارة الجودة الشاملة وإعادة هندسة العمليات والقياس المقارن benchmarking مما كان له اثر كبير على مفاهيم إدارة الأداء سواء في المنظمات الخاصة أو العامة فقد تحول الاتجاه إلى إدارة الأداء وتحسين الخدمات والمساءلة على النتائج ومن أهم المفاهيم والاتجاهات الحديثة لتحسين وتطوير الأداء المؤسسي :

- إدارة الجودة الشاملة : تطبيق الجودة الشاملة كمدخل للتحسين والتطوير المستمر يساعد على تحقيق :

- درجة أعلى من الإشباع للعميل

- رفع قدرة المنظمة على الاحتفاظ بعملائها

- تقليل حجم الشكاوي

- زيادة الفعالية التنظيمية

ويتحقق ذلك من خلال التركيز على العملاء داخل وخارج المنظمة والقيادة والعمل الجماعي والوقاية من الأخطاء قبل وقوعها والتحسين المستمر للعمليات، بالإضافة إلى مبادئ إدارة الجودة المنظمة تحتاج إلى

توفر المتطلبات التالية :

- خلق ثقافة متكاملة تشجع الابتكار والتجديد والتطوير والعمل الجماعي
- تطوير اللوائح التنظيمية والإدارية وتبسيط الإجراءات - تطوير القيادات
- تطوير عملية التعامل والاتصال مع العملاء، وهذه الوسائل تساعد في تحديد الأهداف كما ونوعاً وتحديد النتائج ومعايير تقييم الأداء وتوضيحها للعمال .
- القياس المقارن Benchmarking (المقارنة المرجعية) : تعرف المقارنة المرجعية بأنها<sup>6</sup> "إجراء إداري مستمر يساعد المنظمات على تقييم منافسها وذاتها، وتستعمل المعلومات الناتجة عن المقارنة في صياغة الخطة الإستراتيجية لتحقيق التفوق في سوق العمل"، فالقياس المقارن هو عملية قياس مستمرة حيث تتم المقارنة بين المنظمة والمنظمات الأخرى الرائدة في نفس النشاط وذلك من أجل التعلم منها عن طريق تحسين وتطوير أساليب الأداء وخدمة العملاء ويتضمن العناصر التالية<sup>7</sup>:
- عملية تتم من خلال التركيز على المنافسين الخارجيين
- التعلم من الآخرين (المؤسسة محل المقارنة)
- عملية تركز على المقارنة وليس قياس الأداء فقط
- تهدف إلى إدخال التغيير لتحقيق التحسين وليس مجرد التقييم
- تبنى فكرة وتقنية المقارنة المرجعية (القياس المقارن) على أساس ما يسمى بـ "دورة المقارنة المرجعية" التي تتكون من أربعة أنشطة متتالية، وهي على الترتيب :
- تحديد العناصر المؤثرة على النجاح
- تحديد أفضل المنتجين في السوق من بين المنافسين
- وضع خطة وبرنامج لتحقيق ذلك
- متابعة دورة المقارنة المرجعية في الأداء وقياس التقدم بطريقة تضمن استمرارية التحسين والتطوير.

## 2.2) بطاقة الأداء المتوازن:

لوحة القيادة للمؤشرات المالية وغير المالية أو ما يسمى "بطاقة الأداء المتوازن" التي تعتبر كتطور للوحة القيادة le tableaux de bord التي كانت تهتم بعرض ومراقبة المؤشرات المالية فقط لتتطور لأبعد من ذلك من خلال الاهتمام بمؤشرات أخرى غير مالية، حيث ظهرت في أمريكا الشمالية خلال سنوات 1990 وأهم المفكرين الذين ساهموا في ظهور هذه الأداة<sup>8</sup> : Johnson et Kaplan 1987 من خلال كتاب "الملائمة المفقودة" la pertinence perdue الذي وضع أول خطوة للمحاسبة على أساس الأنشطة وبين خصوصية المؤشرات المالية بالاضافة إلى الأبحاث التي قام بها Fisher 1992، Kaplan et Norton 1992-1996، Bruns et mc Kinnon 1992. يعود المفهوم الأصلي لبطاقة الأداء المتوازن لسنة 1992 أما التطبيق الفعلي لها كان حتى منتصف سنة 2000 حيث بدأ الاهتمام أكثر بأغراض واستخدامات بطاقة الأداء المتوازن BSC ، وبالتالي بطاقة الأداء المتوازن

تم تطويرها عام 1992 على يد "روبارت كابلان" وهو أستاذ في إدارة الأعمال بجامعة هارفرد و "ديفيد نورتون" مؤسس شركة العالمية للاستثمارات Renaissance solutions، حيث قاما بإجراء دراسة بعنوان "قياس الأداء في منشأة المستقبل" بمشاركة 12 شركة في مجالات مختلفة وهذا نظرا لاقتناع المشاركين بأن طرق قياس الأداء التقليدية غير كافية لاتخاذ القرارات الفعالة وقد استغرقت الدراسة سنة كاملة، ولخصت النتائج التي تم التوصل إليها في كتاب تحت عنوان "بطاقة الأداء المتوازن"<sup>9</sup>، والهدف من BSC هو وضع جدول لقياس الكفاءة من خلال متابعة الترابط والتناسق بين المؤشرات، فبالنسبة لمؤشر الزبائن يكون من خلال (الحصة السوقية، مستوى السعر، رضا المستهلك)، أما مراقبة الكفاءة فتكون من خلال (الوقت المستغرق لرد الفعل، التكلفة، الجودة) أما بالنسبة لكيفية الاستمرار في تحسين وخلق القيمة فهو يتعلق بالموارد والكفاءة.

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من خمسة محاور: محور المالية، ومحور العمليات الداخلية، ومحور التعلم والنمو، ومحور العملاء، ومحور المسؤولية الاجتماعية حيث نلاحظ أن مكونات هذه المحاور هي نفسها مبادئ إدارة الجودة الشاملة أي بطاقة الأداء المتوازن تقوم بالمراقبة الشاملة لكل مبادئ إدارة الجودة من خلال هذه المحاور.

حيث نجد بطاقة الأداء المتوازن تترجم أهداف المنظمة من خلال الربط بين مؤشرات الكفاءة والقيادة، فكل محور يعمل على تحقيق الأهداف الإستراتيجية وتوسيع الحصة السوقية مع الأخذ في الاعتبار ملائمة السلوك الأخلاقي من خلال المسؤولية الاجتماعية والبيئية، ففي أول ظهور لبطاقة الأداء المتوازن كانت تحتوي على أربع محاور ومع ظهور مفهوم التنمية المستدامة تم تعديل بطاقة الأداء المتوازن بإضافة المحور الخامس وهو المسؤولية الاجتماعية ودمجها في نظام المراقبة وقياس الأداء وأصبحت تسمى بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (SBSC) وهدفها الملائمة بين الإدارة والإستراتيجية للتنمية المستدامة لخلق قيمة مستدامة على المدى الطويل ال أجل، حيث دمجت الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (البعد الاقتصادي، الاجتماعي، والبيئي) بثلاث طرق مختلفة<sup>10</sup>:

الطريقة الأولى: التي وضعها KAPLAN et REISEN 2003 وتم إضافة محور خامس يهتم بالمؤشر الاجتماعي للمنظمة إلى جانب المحاور الأربعة.

الطريقة الثانية: وضعت من طرف FEGGE et AL 2002 ويكون دمج التنمية المستدامة بدمج المؤشرات الاجتماعية في كل جزء من المحاور الأربعة من أجل تطوير بطاقة أداء متوازن مستدامة.

الطريقة الثالثة: اقترحها BIEKER 2003 تكون بالتعريف الواضح لإستراتيجية المنظمة و هو ما يضمن التوافق بين الإستراتيجية والأداة.

يمكن أن نميز نوعين من بطاقة الأداء المتوازن<sup>11</sup> فهناك نسخة انجلوسكسونية anglo-saxonne وأخرى اسكندنافية scandinave، واللوحه الأكثر شهرة هي اللوحه التي قدمها Norton et caplan أي النسخة الانجلوسكسونية التي تؤكد الاهتمام بالإبعاد المالية وغير المالية.

بالنسبة للنسخة الاسكندنافية لـ Navigateur et Edvinsson مضافان في شركة سويدية تهتم هذه النسخة بأبعاد القيادة الداخلية وتشمل الموارد البشرية والموارد التكنولوجية والتنظيمية وتستند على إستراتيجية تقوم على الموارد والكفاءات .

أما بالنسبة للنسخة الانجلوسكسونية لـ Norton et Caplan فكانت تهتم بأربعة أبعاد ومؤخرا تم إضافة المحور الخامس كما ذكرنا سابقا وهي مترابطة فعند حدوث خلل في محور من المحاور يؤثر ذلك على المحاور الأخرى نظرا لوجود علاقة سبب ونتيجة بين المحاور الخمسة<sup>12</sup> وهذه المحاور هي كالتالي: المالية، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، المسؤولية الاجتماعية.

#### 2.1.2) المحور المالي : يمثل هذا المحور الأهداف الاقتصادية (المالية) القصيرة ال أجل وعادة تتمثل في رقم

الأعمال والربحية ومعدل النمو والقيمة المحققة للمساهمين بالإضافة إلى البقاء والازدهار، أي يقيس هذا المحور الربحية ومستوى التكاليف، ويتم قياس البقاء من خلال التدفق النقدي وزيادة الحصة السوقية<sup>13</sup>

2.2.2) محور العملاء : قياس رضا المستهلك يعتبر مؤشر من مؤشرات المراقبة على أداء المنظمة، فانخفاض هذا المؤشر أو عدم نموه بمعدل المنافسين يضع المنظمة في مشكلة كبيرة، ونقصد برضا المستهلك (العملاء)<sup>14</sup> "الحالة أو الوضع الذي يشعر به الفرد عند قيامه باستهلاك معين يستطيع من خلاله إشباع توقعاته"، كما أن درجة الرضا تعتمد على الطريقة التي يعالج بها الفرد الفجوة الواقعة بين توقعاته وبين الأداء الفعلي، وعليه نجد أن تحقيق أهداف العملاء يؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة من خلال الإيرادات المحققة الناتجة عن استمرار التعامل معهم ووفائهم للمنظمة.

فالدراسات أظهرت أن العمل مع عملاء راضين يصبح أكثر ربحية مع الوقت، فولاء العميل يبلغ ذروته نموذجيا من خلال زيادة كمية مشترياتهم وتقليل التكلفة لخدمة العملاء الجدد وفي نفس الوقت رغبة العميل في دفع سعر معين في سلعة يثق بها، فزيادة 5% من ولاء العملاء ينتج عنه زيادة ب 25% في الربح<sup>15</sup>

2.3.2) محور العمليات الداخلية : تعرف بمؤشرات التحسين الداخلية أي تحسين الإنتاجية والجودة بتكلفة أقل باستعمال عمليات هندسة القيمة والتحسين المستمر<sup>16</sup> ، فبعد التعرف على حاجات العملاء في المحور العملاء يتم التعرف على ما يجب القيام به داخليا لتلبية هذا الطلب من خلال تحديد العمليات التي تخدم هذا الاتجاه، وهذا يستوجب تقييم العمليات الداخلية التي لها أكبر تأثير على رضا العملاء مثل: الزمن، الجودة، الخبرة ( الموظفين) أي تقييم الكفاءات الأساسية والتكنولوجيا التي تمكن من المحافظة على صورتها في السوق، يمكن الاعتماد في ذلك على نموذج porter المسمى سلسلة القيمة la chaine de valeur حيث يتضمن هذا النموذج وصفا لكل عمليات المنظمة ابتداء من تحليل احتياجات العملاء والانهاء بتقديم السلعة له.

2.4.2) محور التعلم والنمو: يحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن توفرها المنظمة من أجل تحقيق جانب العمليات الداخلية بأعلى مستوى من جل خلق أكبر مستوى من القيمة للعملاء والمساهمين، فجانبا التعلم والنمو يتحقق من خلال الاهتمام بجلب الكفاءات ونظام التدريب و التحفيز المطبق في المنظمة من أجل توفير

القدرات والمهارات المطلوبة .

محور العملاء والعمليات الداخلية يحدد أهم المعايير والأكثر أهمية للمنظمة للقيام بعملية المنافسة العالمية يستوجب العمل باستمرار على التحسين المنتجات و العمليات أو عرض منتجات جديدة، حيث أن هناك علاقة مباشرة بين قيمة المنظمة وقدرتها على الابتكار والتحسين المستمر<sup>17</sup> ، فتسويق منتجات مبتكرة يخلق قيمة مضافة للعملاء وبالتالي زيادة القيمة للمساهمين.

2. 5. 2) محور المسؤولية الاجتماعية : المفهوم الإداري للمسؤولية الاجتماعية للمنظمة ناتج من تحليل نظرية أصحاب المصلحة، فدمج المسؤولية الاجتماعية مع النظام يتطلب السيطرة على الأداء الاجتماعي والبيئي وتعرف منظمة الايزو الأداء البيئي على أنه<sup>18</sup> "النتائج الكمية القابلة للقياس لنظام الإدارة البيئية ذات العلاقة بالأبعاد البيئية التي تم وضعها على أساس السياسة والأهداف البيئية للمنظمة"

فحسب LAURE LAVORATA عرف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة على أنها "هي دمج تطوعي للانشغالات الاجتماعية، والبيئية للمؤسسة اتجاه نشاطها التجاري وعلاقتها مع كل الأطراف المعنية الداخلية والخارجية من أجل تحقيق التزاماتها القانونية المطبقة من خلال الاستثمار في رأس المال الإنساني واحترام محيطها البيئي"<sup>19</sup> أي تحقيق الكفاءة الثلاثية التي تعرف بـ 3P (plante, profit, People) (الربح، الأفراد، البيئة)<sup>20</sup> لا نركز هنا على التفكير في أن المشكلة في هذا التحول تتمثل في تقديم السلع والخدمات التي تتناسب مع احتياجات العملاء فقط، بل هو ما يتحقق من نتائج مباشرة وغير مباشرة في نجاح النمو الاقتصادي وانعكاسه على جوانب متعددة في المجتمع والبيئة عن طريق القضاء على التأثيرات السلبية<sup>21</sup> التي تتمثل في الظلم الذي تعرض له المستهلك نتيجة الغش في مستوى جودة السلع والتلاعب في الأسعار، وإخفاء المعلومات الصحيحة التي تتعلق بالسلع والتهديدات التي تصيب صحة وسلامة المستهلك والتلوث البيئي الذي ارتفع بسبب العمليات الصناعية والنفايات الاستهلاكية بسبب قصر العمر الاستهلاكي للسلع .

### 3.2) الثنائية (تكلفة/قيمة):

تعرضت الثنائية (فعالة/كفاءة) إلى عدة انتقادات في السنوات الأخيرة فعموما تستند مراقبة التسيير على محاسبة التكاليف وتحليلها ، ولكن يجب الذهاب إلى ابعد من ذلك من أجل اخذ التوجهات الإستراتيجية المتمثلة في تسيير الثنائية (تكلفة / قيمة) أي يجب دائما الانتباه إلى الإجراءات العملية والأنشطة المتعلقة بالمنتج الذي يعتبر عنصر مكون للإستراتيجية وعلى هذا الأساس تسيير التكاليف يستلزم أيضا تسيير القيمة المتوقعة للزبائن الناتجة عن الجودة والابتكار المستمر، وهذا يستلزم فهم معايير القيمة من خلال (الزمن، الجودة، التقدم التقني، التكلفة).

عند التحدث على مفهوم القيمة فهي تبقى ذاتية يحددها الطرف الذي أنتجت من أجله فبالنسبة للزبون تتمثل القيمة في الخصائص المادية والمعنوية التي يعترف بها، وبالنسبة للمساهم تتمثل في العوائد على رؤوس الأموال المستثمرة، أما بالنسبة للمجتمع فعادة تتمثل في مدى احترام المؤسسة للطبيعة وحماية البيئة

وصحة المستهلك ورضا المجتمع وبنفس الطريقة يتم تحديد القيمة لباقي الأطراف ذات المصلحة كالمعامل والموردين.

وعليه الأداء يشمل كل من مفهوم التكلفة والقيمة حيث أن المؤسسة تقوم باستهلاك مجموعة من الموارد من أجل الاستجابة لطلبات الزبائن مما يؤدي إلى خلق تكلفة ومن خلال تلبية احتياجات ورغبات الزبائن فذلك يولد قيمة لديهم، فإذا كانت استهلاك الموارد يتناسب مع القيمة المقدمة للزبائن سيكون هناك زبائن مستعدون للدفع مقابل إشباع رغباتهم التي وفرتها لهم المؤسسة الأمر الذي يمكنها من المنافسة وتحقيق المردودية والاستمرار والنمو وهي الأهداف الإستراتيجية الثلاثة التي حددها HENRI BOUQUIN<sup>22</sup>

كما أن المنظمة لا تواجه فقط مشكلة الحصول على الموارد وإنما أيضا مشكلة الملائمة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من خلال تحقيق الانسجام بين كل الأصول المعنية، وهذا ما استدعى تطوير الإستراتيجية وأدوات المراقبة المناسبة، من خلال إدارة الخطر والقيمة وحاليا يسمى "بنموذج الأعمال"<sup>23</sup>.

#### 4.2 المراقبة ومعايير كفاءة الأداء المستدام (العام أو الشامل) :

الباحثون الحاليون يعتبرون الأداء الاجتماعي والبيئي للسلع أيضا عامل استراتيجي يجب الاهتمام بقياس أدائه، فكفاءة أداء المؤسسة هي متعددة الأبعاد حسب (BURLAUND et ALL 2004)<sup>24</sup> ، فهذه المراقبة مبنية وموجهة خصوصا للبحث عن المنافسة انطلاقا من التحكم في العلاقة (قيمة / تكلفة) فهي تتعلق بإدارة وقياس الأداء الشامل.

هذا ما برهنه MEVELLEC 1990<sup>25</sup> " المراقبة الحديثة تفوق الاهتمام بالسيطرة وقيادة الموارد المالية والمادية إلى تسيير الأداء الشامل (البيئي والمالي والاجتماعي).

أما (JOHNSON 1992)<sup>26</sup> بين أن كل الأطراف الفاعلة في المنظمة هم مصدر تحقيق المنافسة من خلال نشاطهم في خلق القيمة وفي نفس الوقت المولد للتكلفة.

بهذا تحولت النظرة من shareholder نحو النظرة إلى stakeholder، فنظرة shareholder التي تهتم بالشركاء (المساهمين) هي نظرة تقليدية للأداء تركز على الأداء المالي الموجه إلى تحقيق نصيب أكبر للمساهمين ، أما نظرة stakeholders (الأطراف المعنية) ونقصد بالأطراف المعنية<sup>27</sup> "كل فرد أو مجموعة من الأفراد قد تتأثر مصالحهم بدرجة تحقيق أهداف المنظمة أو تؤثر عيها" ، وهكذا توسع مفهوم الأداء ليشمل مجموع الفاعلين (الزبائن، العمال، المجتمع، الموردون ...) مع عدم إقصاء التوجه الحالي نحو المسؤولية الاجتماعية بمفهومها البيئي والاجتماعي من خلال توفير الحماية البيئية والعلاقة الاجتماعية والمعلومة المقدمة للمستهلك، فالمسؤولية الاجتماعية يجب أن تغطي الجانب الاجتماعي والبيئي ولا تكون منفصلة عن الإستراتيجية والعمليات التجارية، حيث عرف الأداء الشامل بأنه<sup>28</sup> 'تجميع للأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي'

لذا المنظمة الناجحة تعمل على وضع معايير الأداء الشامل (الكلية) من خلال دمج المعايير الاقتصادية مع المعايير البيئية والاجتماعية من أجل تحقيق مختلف أبعاد الأداء التي تتمثل في<sup>29</sup> :

- الأداء المالي : وضع نظام للمحاسبة لقياس مؤشرات النتائج والاستغلال ( فائض الاستغلال، القيمة الحالية الصافية VAN....) وذلك من أجل تحقيق احتياجات الأطراف المعنية.
- الأداء الوظيفي: يتعلق بعمليات الإنتاج ( سلع أو خدمات ) ويركز على تسيير التكاليف العملية أو ما يعرف بالقيمة المقدمة للزبائن أي القيمة المدركة من طرف الزبون والمحصل عليها من استعمال المنتج .
- الأداء الاجتماعي<sup>30</sup>: الأداء الاجتماعي يتعلق باختيار الأنشطة على مستوى المنظمة ومستوى الحماية والرفاهية التي توفرها المنظمة للعمال من جهة ومن جهة أخرى تحقيق الرفاهية والحماية وتلبية حاجات المجتمع والتقليل من الآثار الجانبية لاستهلاك السلع والخدمات على المجتمع
- الأداء البيئي<sup>31</sup> : كل منظمة لها اثر معين على البيئة وهو يختلف من منظمة إلى أخرى في وضع منهج الإدارة البيئية من أجل تحسين الأداء البيئي وقياس الآثار الجانبية للإنتاج واستهلاك (السلع والخدمات) على المجتمع والبيئية من خلال عملية تسيير النفايات والتحليل الدقيق لكل العناصر المكونة للمنتج .

### 3- الطريقة والأدوات :

شملت الدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمختلف أحجامها (صغيرة متوسطة وكبيرة) التي تتوزع على مختلف مناطق الوطن وتم الاتصال الكترونيا ب 60 مؤسسة ناشطة في مجال الصناعة والإنتاج من خلال توزيع استمارة معدة الكترونيا باستعمال Google formes – Google drive ولكن تم استرجاع 49 استمارة فقط ومن بينها ثلاث استمارات لم تكن فيها الإجابة كاملة فتم إقصاؤها من العينة المدروسة، وبالتالي اقتصرت العينة على 46 مؤسسة فقط أي قدرت نسبة استجابة المؤسسات محل الدراسة ب 70 % من العينة وهي نسبة مقبولة يمكن استخدام البيانات المتوفرة من خلالها لجراء التحليلات اللازمة لمحاو الدراسة. تتضمن الاستمارة ثلاثة أجزاء أساسية تعبر عن المتغيرات المعتمدة، حيث يتضمن الجزء الأول معلومات خاصة بالمؤسسات المدروسة أما الجزئين المتبقين فيخصان متغيرات الدراسة التي وزعت إلى متغيرات تابعة ومستقلة كما هي موضحة في الجدول رقم (01).

#### 1.3) قاعدة القرارات لتحديد الإجابات المتعلقة بمحاو الدراسة:

لتحديد الإجابات المتعلقة بمحاو الدراسة المعبر عنها في أجزاء الاستمارة الثانية والثالثة تم اعتماد مقياس ليكارت الثلاثي انظر الجدول رقم (02) وعلى أساسه تم تحديد قاعدة القرار كما يلي :

- حساب المدى : لقيم المقياس الثلاثي كالتالي: المدى = 3-1=2
- حساب طول الفئة بقسمة المدى على عدد خلايا المقياس أي  $0.66 = 3/2$  والهدف من ذلك هو تحديد الطول الفعلي لمجال كل إجابة حيث قدر ب 0.66 حيث يضاف الطول إلى الإجابة رقم 1 ويصبح المدى يساوي  $1.66 = 0.66 + 1$  و بالتالي يحدد مجال الإجابة الأولى بالمجال التالي [ 1-1.66 ] أي أن كل متوسط يقع في هذا المجال تكون الإجابة (نعم) .

مجال الإجابة الثانية  $2.33 = 0.66 + 1.67$  ويكون المجال [ 2.33-1.67 ] أي أن كل متوسط الحسابي الذي يقع في هذا المجال تكون الإجابة محايد (بدون رأي).

أما مجال الإجابة الثالثة  $3 = 0.66 + 2.34$  ويكون المجال [ 3-2.34 ] أي أن كل متوسط حسابي يقع في هذا المجال تكون الإجابة (لا)، للإشارة حددت قيمة المتوسط الفرضي ب 1.66 باعتبارها أقصى درجة للموافقة (2.3) الأدوات الإحصائية المستعملة:

تم استعمال برنامج SPSS (الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية) في تحليل البيانات من خلال استخدام بعض الأساليب الإحصائية التي يوفرها برنامج SPSS من بينها :

أ- استخدام أساليب الإحصاء الوصفي: بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية ومن بين هذه الأساليب:

- التكرارات والنسب المئوية: لوصف البيانات الخاصة بالمؤسسات المدروسة وتوزيع إجاباتها حسب الإجابات المقترحة وحسب التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لتحليل بيانات ودراسة الخصائص.
- حساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري: المتوسطات الحسابية هي أحد مقاييس النزعة المركزية أما الانحراف المعياري فهو أحد مقاييس التشتت لتحديد درجة الموافقة من عدمها، ومعرفة مدى تشتت الإجابات عن الإجابة المتوسطة.
- حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ: لقياس مدى الاتساق الداخلي بين العبارات والمحاور الخاصة بالاستبيان من أجل معرفة قدرتها على قياس المتغيرات المدروسة واخذ النسبة المعتمدة في العلوم الاجتماعية و المالية وهي 60 % فكلما زاد معامل الثبات عن هذه القيمة دل على ثبات ومصداقية الأداة وإمكانية الاعتماد عليها .
- ب- استخدام أساليب الإحصاء الاستدلالي: من خلال الاعتماد على بعض أساليب الإحصاء الاستدلالي لدراسة العلاقة بين المتغيرات المختلفة واختبار الفرضيات عند مستوى الدلالة 5 % ومن بين هذه الأساليب:
- استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة بمقارنة المتوسط العام للإجابات مع المتوسط الفرضي .
- استخدام معامل الارتباط من أجل قياس درجة الارتباط بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة.

#### 4- النتائج ومناقشتها :

##### 1.4) ثبات الاستبيان:

يعرف الثبات بأنه التناسق في نتائج الاستبيان في حالة ما أعيد استعمالها مرة أخرى والتأكد من أن الاستبيان مناسب لما نريد قياسه، ومن أجل اختبار مدى التناسق الداخلي لفقرات الاستبيان استخدمنا معامل ألفا كرونباخ  $\alpha$ .

باستخدام برنامج SPSS تم حساب معامل ألفا كرونباخ لجميع أسئلة الاستمارة وكان يساوي 0.912 وبالتالي الأداة تعتبر ذات ثبات مقبول بدرجة عالية فهو يقترب من 1 حيث تجاوز معامل ألفا 0.60 أي ( $\alpha > 0.60$ ) 60 % هو الحد الأدنى للثبات في العلوم المالية والإدارية (انظر الجدول رقم 03)

## 2.4 حساب معامل الصدق :

يتم حساب معامل الصدق من خلال حساب جذر معامل الثبات ويعني أن المقياس يقيس فعلا ما وضع لقياسه ويمكن توضيح النتائج الخاصة بمعامل الصدق في الجدول رقم 04 تبرز معطيات الجدول درجة الاتساق الداخلي بين عبارات كل محور من محاور الدراسة وانسجامها مع بعضها مما يدعم مصداقية الاعتماد على استمارة الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الضرورية للتحليل واختبار الفرضيات حيث تجاوزت معاملات الثبات لكل متغير 0.94 كما أن معاملات الصدق كانت مقبولة بحيث تعكس قدرة الأداة على قياس المتغيرات المحددة في الدراسة.

## 3.4 وصف وتشخيص خصائص عينة الدراسة:

من خلال الإجابات التي تم جمعها من العينة المدروسة سنقوم بدراسة خصائص المؤسسات محل الدراسة وسيتم استعراض الإجابات باستعمال التوزيعات التكرارية.

- **نوع الملكية :** في هذا العنصر سيتم عرض البيانات الخاصة بطبيعة ملكية المؤسسات محل الدراسة وحسب الدراسة تم تحديد نوعين من الملكية الخاصة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية وكانت معطيات الدراسة كما هي موضحة في الجدول رقم (05)، وتشير معطيات الجدول إلى أن حوالي 89% من المؤسسات محل الدراسة هي مؤسسات خاصة تابعة للقطاع الخاص و ما تبقى ويمثل نسبة 11% هي مؤسسات تابعة للقطاع العام و تعتبر نسبة منخفضة جدا مقارنة مع نسبة المؤسسات الخاصة باعتبار اغلب المؤسسات الصناعية في الجزائر هي مؤسسات خاصة .

- **نطاق السوق :** في هذا العنصر سيتم عرض البيانات الخاصة بالنطاق الجغرافي للأسواق التي تستهدفها المؤسسات محل الدراسة وحسب الدراسة تم تحديد نطاقين للأسواق التي تستهدفها المؤسسات الصناعية الجزائرية أسواق وطنية أو أسواق دولية وكانت معطيات الدراسة كما هي موضحة في الجدول رقم (06) ووفقا لمعطيات الجدول يتضح أن 28 مؤسسة من العينة محل الدراسة تسوق منتجاتها محليا فقط و مثل نسبة 61% من العينة المدروسة ، أما بالنسبة للمؤسسات التي تسوق منتجاتها دوليا فهي تمثل نسبة 39% من العينة أو ما يعادل 18 مؤسسة (المؤسسات التي تستهدف السوق الدولي تستهدف أيضا السوق الوطني) والسوق المستهدف يعكس مستوى المؤسسة وتوجهاتها من حيث الجودة والابتكار وأساليب الإنتاج والتسيير التي تعمل بها للوصول إلى المستوى الدولي والقدرة على منافسة منتجات دولية في الأسواق الوطنية أو الدولية.

- **الحجم :** في هذا العنصر سيتم التعرف على حجم المؤسسات المدروسة من أجل التمييز بينها من حيث الحجم حيث تم تصنيفها حسب عدد العمال إلى مصغرة أو صغيرة أو متوسطة أو كبيرة باعتبار أن حجم المؤسسة يؤثر على طريقة تسييرها وطبيعة هيكلها التنظيمي وطبيعة الوظائف التي تهتم بها وكانت معطيات الدراسة للعينة المدروسة كما هي موضحة في الجدول رقم (07)، حيث معطيات الجدول تبين أن عدد

المؤسسات المتوسطة يساوي 16 مؤسسة بنسبة 34.78 % أما المؤسسات الكبيرة فكان عددها 30 مؤسسة بنسبة 65.22 % أي أن المؤسسات الكبيرة تشكل النسبة الأكبر من عينة الدراسة حيث يعتبر حجم المؤسسة عامل مهم لدراسة سلوك المؤسسة ومدى قابليتها في استخدام نظام المراقبة و نظام الجودة الشاملة .

- **عمر المؤسسة:** اختلاف عمر المنظمة يؤثر على مراحل تطورها حيث حددت سنة أول بداية النشاط كأساس لتحديد عمر المؤسسة إلى غاية سنة 2016 و عليه تم تصنيف عمر المؤسسات إلى فئات معينة كما هو موضح في الجدول رقم (08) وتشير المعطيات أن نسبة 47.83 % من المؤسسات محل الدراسة يزيد عمرها عن 20 سنة بمجموع 22 مؤسسة ، و أكثر من 32 % من العينة يتراوح عمرها بين 10 سنوات إلى 20 سنة، 08 مؤسسات بنسبة 17.39 % تراوح عمرها بين 5 سنوات إلى 10 سنوات ، أما بالنسبة للمؤسسات التي يقل عمرها عن 5 سنوات فتمثلت في مؤسسة واحدة فقط بنسبة 2.17 % و من تحليل البيانات يتضح أن أغلبية المؤسسات المدروسة يزيد عمرها عن 10 سنوات بنسبة 80 % مما يكسبها خبرة في مجال الإدارة و التسيير وأساليب التعامل مع السوق المستهدف .

**شهادات الايزو ISO المتحصل عليها** من خلال هذا المتغير سيتم التعرف على عدد المؤسسات التي تحصلت على شهادات الايزو بمختلف أنواعها من أجل التعرف على نسبة الاهتمام بعنصر الجودة وتطبيق المعايير العالمية في عملية الإدارة أو الإنتاج أو المسؤولية الاجتماعية والجدول رقم (08) يوضح عدد المؤسسات المتحصلة على شهادة الجودة حسب نوع كل شهادة وتعني الإجابة "نعم" بأن المؤسسة تملك شهادة الجودة أما الإجابة "لا" فهي تعني أنها لا تملك شهادة الايزو.

تشير معطيات الجدول أن نسبة المؤسسات المتحصلة على شهادة الجودة ISO 9001 تساوي 39.13 % وهي نسبة ضعيفة مقابل المؤسسات التي لا تملك شهادة الجودة ISO 9001 التي تقدر ب 60.87 % ، أما بالنسبة لشهادة جودة الإدارة البيئية ISO 14001 فنلاحظ نسبة ضعيفة تقدر ب 17.39 % بتكرار يساوي 08 مؤسسات فقط متحصلة على هذه الشهادة و ما يقارب 82.61 % لا تملك هذه الشهادة وهذا يشير إلى قلة اهتمام المؤسسات الصناعية الجزائرية بأدائها البيئي و نفس الملاحظة بالنسبة لشهادة الايزو ISO 22000 و ISO 27000 حيث تراوحت نسبة المؤسسات التي لا تملكها بنسبة 93.48 % 95.65 % على التوالي .

#### 4.4 تحليل واختبار علاقة الارتباط بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والأداء الشامل:

من أجل اختبار الفرضية الأولى قامت الباحثة باختبار قيمة معامل الارتباط عند مستوى المعنوية 0.05 أي 5 % بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (x) وتحسين الأداء الشامل (y) الموضحة في الجدول رقم (09) يشير نتائج الجدول رقم (09) إلى وجود علاقة ارتباط بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن X وتحسين الأداء الشامل Y حيث بلغ معامل الارتباط 0.440 وهو أقل من 0.7 و يقترب من الصفر أي تشير هذه القيمة إلى ضعف العلاقة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والأداء الشامل هذا راجع إلى طبيعة المؤسسات الجزائرية وبيئة الأعمال الجزائرية.

مستوى الدلالة يساوي 0.002 وهو أقل من 0.05 وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على وجود علاقة ارتباط بين محور تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وأداء الجودة أي قبول الفرضية الفرعية الأولى.

نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن  $X$  وتحقيق رضا العملاء  $Y_1$  حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.396 وبمستوى دلالة 0.006 أي أقل من 0.05 ومما تقدم يتضح أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تهتم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الذي يساهم في تحقيق رضا العملاء بالشكل المطلوب.

كما نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط متوسطة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن  $X$  ومحور الحصة السوقية  $Y_2$  حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.563 وبمستوى دلالة 0.000 أي أقل من 0.05 ومما تقدم يتضح أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تهتم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الذي يساهم في رفع الحصة السوقية.

نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن  $X$  وتحقيق صورة مدركة  $Y_3$  حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.375 وبمستوى دلالة 0.01 أي أقل من 0.05 ومما تقدم يتضح أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تهتم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الذي يساهم في تحقيق صورة مدركة جيدة لدى العملاء والتي تساهم بدورها في رفع مستوى الأرباح والموقع التنافسي.

نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن  $X$  ومحور تحقيق المسؤولية الاجتماعية  $Y_4$  حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.491 وبمستوى دلالة 0.01 أي أقل من 0.05 ومما تقدم يتضح أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تهتم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الذي يساهم في تحقيق الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة اتجاه البيئة والمستهلك.

نلاحظ من الجدول السابق أيضا وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن  $X$  ومحور تحقيق العلاقة (سعر/قيمة)  $Y_5$  حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.370 وبمستوى دلالة 0.011 أي أقل من 0.05 ومما تقدم يتضح أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تهتم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الذي يساهم في تحقيق العلاقة (سعر/قيمة).

#### 5.4) قياس اثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء الشامل:

من أجل اختبار الفرضية الثانية استخدمت الباحثة لهذا الغرض تحليل نموذج الانحدار الخطي البسيط ومن خلاله سيتم تحديد تأثير تطبيق أدوات المراقبة (بطاقة الأداء المتوازن) في تحسين الأداء الشامل. أيضا سيتم استخدام معامل التفسير  $R^2$  الذي يستخدم لقياس مقدار مساهمة تطبيق أدوات المراقبة لتفسير التغيرات التي تطرأ على تحسين الأداء الشامل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

من أجل اختبار معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط استخدمت الباحثة قيمة احصاء الاختبار (t) ومستوى الدلالة لها و مقارنته بمستوى الدلالة 0.05 ، ومن أجل قبول الفرضية الفرعية من عدمها تم استخدام اختبار نموذج الانحدار الخطي البسيط كما هو موضح في الجدول رقم (10).

من خلال نتائج الجدول رقم (10) يمكن كتابة صيغة المعادلة كالتالي:  $Y = 1.121 + 0.395 X$ ، حيث  $Y$  تمثل المتغير التابع (الأداء الشامل) و  $X$  تمثل المتغير المستقل (تطبيق بطاقة الأداء المتوازن).

يتضح من خلال الجدول أن قيمة  $t$  وهي قيمة احصاء الاختبار تساوي 5.090 ومستوى الدلالة لها يساوي 0.002 وهو أقل من 0.05 لهذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي وجود انحدار خطي أي أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن له تأثير على الأداء الشامل.

من الجدول يتضح أيضا أن معامل التفسير  $R^2$  بلغت قيمته 0.194 أي أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى 19.4% من التغيرات التي تطرأ على تغير أداء السلع والأسعار أما النسبة المتبقية 81% فتعود إلى تأثير متغيرات أخرى .

##### 5- خاتمة :

يتضح من خلال هذه الدراسة أن قياس الأداء هو الهدف الأول لإستراتيجية المنظمة فهو يوفر البيانات التي يتم جمعها وتحليلها لاستخدامها في اتخاذ القرارات، وتستعمل بطاقة الأداء المتوازن كوسيلة حديثة لمراقبة أداء الجودة من خلال المحاور الخمسة المتمثلة في محور المالية والعمليات الداخلية والتعلم والنمو والعملاء والمسؤولية الاجتماعية حيث نلاحظ أن مكونات هذه المحاور هي نفسها مبادئ إدارة الجودة الشاملة أي بطاقة الأداء المتوازن تقوم بالمراقبة الشاملة لكل مبادئ إدارة الجودة، ويبقى العنصر المالي هو الهدف النهائي وراس مال العملاء و العمليات الداخلية و التعلم و المسؤولية الاجتماعية هي وسيلة لتحقيق الأهداف المالية، حيث نجد المهارة البشرية تسمح بالتطوير التنظيمي وتحسين العمليات الداخلية والتي تساهم كلها في تحسين الإنتاج وبالتالي تحقيق رضا العملاء وفي الأخير خدمة الأهداف المالية وهذا ما قام به NORTON ET CAPLAN من خلال الربط بين المؤشرات القبلية والمؤشرات البعدية من خلال العلاقة السببية (سبب/ نتيجة) للمؤشرات "المالية – العملاء- التنظيمية –البشرية- البيئية والاجتماعية"

##### - نتائج فرضيات البحث:

الفرضية الأولى التي كانت حول وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وضبط الأداء الشامل للسلع والأسعار في المؤسسات الصناعية الجزائرية، فنتائج الدراسة التحليلية بينت وجود علاقة ارتباط بين تطبيق أدوات المراقبة وتحقيق الأداء الشامل للسلع والأسعار، وكانت علاقة الارتباط ضعيفة وهذا راجع إلى خصائص العينة المدروسة وطبيعة بيئة الأعمال الجزائرية .

أما الفرضية الثانية التي كانت حول وجود علاقة تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وتحسين الأداء الشامل للسلع والأسعار فتبين من خلال الدراسة التحليلية باستعمال الانحدار

الخطي البسيط وجود علاقة تأثير ضعيفة بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والأداء الشامل للسلع والأسعار عكس الدراسات السابقة التي بينت وجود تأثير قوي بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والأداء الشامل ويمكن أن يرجع السبب إلى طبيعة خصائص العينة المدروسة.

ساهم هذا البحث في توضيح الجانب النظري لمراقبة أداء السلع والأسعار ودراسة الواقع العملي لتطبيق هذه المفاهيم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث حاولنا توضيح أهمية تطبيق أدوات المراقبة في رفع الأداء الشامل للسلع والأسعار وبذلك تم التوصل إلى مجموعة من النتائج سنعرضها فيما يلي :

#### النتائج العامة :

- يختلف سلوك المؤسسات الاقتصادية حسب الخصائص المميزة لها من حيث ( الحجم، نطاق السوق المستهدف، الملكية، الالتزام بالمعايير العالمية للجودة من خلال شهادات الايزو المتحصل عليها..) والتي يكون لها تأثير على توجهات المنظمة في مجال الرؤية الإستراتيجية وعملية التسيير وتحسين الأداء والاهتمام بالعملاء من خلال القيمة المقدمة لهم.
- توجد علاقة ترتبط و تكامل بين تطبيق أدوات المراقبة و تحسين الأداء الشامل للسلع والأسعار من خلال متابعة المؤشرات المالية المتعلقة بالتكاليف والأرباح والمؤشرات غير المالية المتعلقة برضا العملاء والحصة السوقية والصورة المدركة لدى العملاء والمسؤولية الاجتماعية والبيئية للمنظمة .
- ترتبط المنافسة في السوق الوطني أو الدولي بمدى قدرة المنظمة على تحقيق الأداء الأمثل الذي يتجسد من خلال السلع والخدمات التي يتم عرضها في السوق.
- من بين المؤشرات الدالة على النجاح هي تخفيض عدد شكاوى المستهلكين المتعلقة بالسلعة أو الخدمة المستهلكة حيث أن هذا المعيار يبين درجة الرضا المحقق وقياس كفاءة الانجاز أو الأداء ودرجة انسجامه مع المتطلبات وحاجات العملاء.
- إلزام المنظمة بالأداء البيئي والاجتماعي للسلعة إلى جانب الأداء الاقتصادي من خلال عملية مراقبة مؤشرات الأداء يحسن من صورة وسمعة المؤسسة في السوق.
- تطبيق أدوات المراقبة واعتبارها أداة مساهمة في تحسين الأداء يرتبط بالثقافة السائدة في المنظمة ونظرتها للمستقبل.
- تحقيق فكرة الأداء الشامل ترتبط بدرجة وعي المنظمة لأهمية الأداء الاجتماعي والبيئي، وبما انه مفهوم حديث النشأة ظهر في السنوات الأخيرة حيث فكرة المسؤولية الاجتماعية ظهرت في نهاية 2008 وهي منهج تطوعي تطبقه المنظمة تطوعيا من اجل تحسين صورتها في السوق فلحد الآن اغلب المنظمات لم تقتنع بهذه الفكرة و تعتبرها كتكلفة إضافية فقط .

## - 6- قائمة المراجع:

- اسماعیل إبراهيم القزاز، رامي حکمت الحديثي، عادل عبد المالك كوربل ، أسالیب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر، الأردن ، 2009
- محمد الصریفی، إدارة التسويق ، المؤسسة الدولية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2009
- محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر، 2005
- CARTIER MANUEL et autre, **maxi fiches de stratégie**, édition DUNOD, PARIS , 2010
- Charles DUCROCQ, Michel GERVAIS, Christophe HERRIALI, **le suivi de la qualité et des couts dans les entreprises se servis , une enquête sur les pratiques et les outils employer par les départements de contrôle de gestion** , revue finance-contrôle stratégie , VILUME 4 N° 03 septembre 2001
- CHRISTOPHE GEMAIN, STEPHANE TREBOCQ, **la performance globale de l'entreprise et son pilotage**, semaine sociale, PARIS, 2004
- DENIS MOLHO, DOMINIQUE FERNANDEZ. POISSON, **tableau de bord outil de performance** , édition EYROLLES, France, 2009
- ERRAMIY, **l'incidence de l'utilisation de balanced scorecard sur la multi dimensionnalité de la mesure de la performance**, revue de management et de stratégie , 2014, [www.revue-rms.fr](http://www.revue-rms.fr)
- FANA RASOLOFO-DISTLER , **conception d'un system de tableaux de bord intégration de développement durable** , une démarche qui articule méthode OVAR et BSC revue contrôle et stratégie France, 27MAI 2010.
- FARID BADDACHE, **le développement durable**, édition EYROLLES, France , 2010
- FREDREIC BUCHET , NICOLAS CARON, **les tableaux de bord de la fonction commerciale** , édition DUNOD, PARIS , 2006
- GREGORY WEGMANN, **les tableaux de bord stratégiques –analyse typologique proposition d'un guide de mise en place et description d'un processus d'élaboration**, paris 1- Orsay
- Grégory WEGMANN, **les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion**, 22ème congres de l'AFC, avril 2011 , France
- HELENE LORING et autre, **contrôle de gestion**, 3ème édition DUNOD, paris, 2008
- HENRI BOUQUIN, CATHERINE KUSZLA , **le contrôle de gestion** presse universitaire de France , 1ère édition novembre 1986 10ème édition janvier 2014
- Laur Lavorata , **marketing durable** , édition Bréal, paris ,2010
- LAURENT CAPPELLETTI, **le contrôle de gestion socio-économique de la performance enjeux conception et implantation**, revue finance contrôle stratégie volume 9 n° 1 , mars 2006
- LAURENT CAPPELLETTI, **Contrôle de gestion immatériel**, édition DUNOD, paris, 2012
- NICOLAS BERLAND, FRONCOIS-XAVIER SIMON, **le contrôle de gestion et mouvement**, édition EYROLLES, France , 2010
- Norme internationale ISO 14031, **management environnemental, évaluation de la performance environnementale**, AFNOR 1999
- SABINE SEPARI, GUY SOLLE, **management et contrôle de gestion DSCG 3**, édition DUNOD, paris, 2009
- XAVIER BOUIN, FRANCOIS XAVIER SIMON, **les nouveaux visages du contrôle de gestion** 3ème édition, édition DUNOD, paris, 2009
- ZOUHIR DJERBI, ZAVIER DURAND, CAROLINE SELMER, **management et contrôle de gestion**, édition EYROLLES, France , 2013

الجدول رقم (01): متغيرات الدراسة

| الرمز | المتغير                           | الأسئلة الخاصة بكل متغير |
|-------|-----------------------------------|--------------------------|
| Y     | التحسين المستمر للأداء الشامل     | 20-1                     |
| Y1    | رضا العملاء                       | 4-1                      |
| Y2    | الربحية و الحصة السوقية           | 8-5                      |
| Y3    | المسؤولية الاجتماعية              | 12-9                     |
| Y4    | الصورة المدركة                    | 16-13                    |
| Y5    | التحكم في مستوى الأسعار(سعر/قيمة) | 20-17                    |
| X     | تطبيق بطاقة الأداء المتوازن       | 25-21                    |

الجدول رقم (02) : سلم ليكارت لتحديد الإجابات

| الرقم   | 1   | 2                | 3  |
|---------|-----|------------------|----|
| الإجابة | نعم | محايد (بدون رأي) | لا |

الجدول رقم (03): معامل الثبات والاتساق الداخلي لأبعاد الاستبيان (ألفا كرونباخ)

| الرقم | المتغير                     | قيمة ألفا |
|-------|-----------------------------|-----------|
| 1     | رضا العملاء                 | 0.911     |
| 2     | الربحية و الحصة السوقية     | 0.908     |
| 3     | الصورة المدركة              | 0.911     |
| 4     | المسؤولية الاجتماعية        | 0.909     |
| 5     | تحقيق العلاقة (قيمة / سعر)  | 0.910     |
| 6     | تطبيق بطاقة الأداء المتوازن | 0.908     |
|       | جميع الفقرات كوحدة واحدة    | 0.912     |

الجدول رقم (04): معامل الصدق لأسئلة الاستمارة

| المتغير                     | عدد الأسئلة | معامل الثبات | معامل الصدق |
|-----------------------------|-------------|--------------|-------------|
| رضا العملاء                 | 04          | 0.911        | 0.950       |
| الربحية و الحصة السوقية     | 04          | 0.908        | 0.952       |
| الصورة المدركة              | 04          | 0.911        | 0.951       |
| المسؤولية الاجتماعية        | 04          | 0.909        | 0.955       |
| تحقيق العلاقة (قيمة / سعر)  | 04          | 0.910        | 0.952       |
| تطبيق بطاقة الأداء المتوازن | 05          | 0.908        | 0.953       |
| جميع الأسئلة                | 25          | 0.912        | 0.953       |

الجدول رقم (05) : بيانات المؤسسات المدروسة الخاصة بالملكية

| نوع الملكية | التكرار | النسبة % |
|-------------|---------|----------|
| خاصة        | 41      | 89 %     |
| عامة        | 05      | 11 %     |
| المجموع     | 46      | 100 %    |

الجدول رقم (06) : بيانات المؤسسات المدروسة المتعلقة بنطاق السوق

| نطاق السوق | التكرار | النسبة % |
|------------|---------|----------|
| وطني       | 28      | 61 %     |
| دولي       | 18      | 39 %     |
| المجموع    | 46      | 100 %    |

الجدول رقم ( 07): بيانات المؤسسات المدروسة المتعلقة بالحجم

| النسبة % | التكرار | حجم المؤسسة             |
|----------|---------|-------------------------|
| 00 %     | 00      | مصغرة (اقل من 10 عمال ) |
| 00 %     | 00      | صغيرة من 10 الى 49 عامل |
| 34.78 %  | 16      | متوسطة 50 الى 250 عامل  |
| 65.22 %  | 30      | كبيرة اكبر من 250 عامل  |
| 100 %    | 46      | المجموع                 |

الجدول رقم (08): بيانات المؤسسات المدروسة الخاصة بمتغير امتلاك شهادة الجودة

| شهادات الايزو | نعم | النسبة % | لا | النسبة % | المجموع |
|---------------|-----|----------|----|----------|---------|
| ISO 9001      | 18  | 39.13 %  | 28 | 60.87 %  | 46      |
| ISO 14001     | 08  | 17.39 %  | 38 | 82.61 %  | 46      |
| ISO 22000     | 03  | 6.52 %   | 43 | 93.48 %  | 46      |
| ISO 27000     | 02  | 4.35 %   | 44 | 95.65 %  | 46      |

الجدول رقم ( 09 ) نتائج علاقات الارتباط بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازن والاداء الشامل

| مؤشرات الأداء الشامل |       |       |       |       | Y     |                |
|----------------------|-------|-------|-------|-------|-------|----------------|
| Y5                   | Y4    | Y3    | Y2    | Y1    |       |                |
| 0.370                | 0.491 | 0.375 | 0.563 | 0.396 | 0.440 | X              |
|                      |       |       |       |       |       | معامل الارتباط |
| 0.011                | 0.001 | 0.010 | 0.000 | 0.006 | 0.002 | مستوى الدلالة  |

الجدول رقم (10) نتائج الانحدار الخطي البسيط

| sig   | t     | R <sup>2</sup> | R     | X1        | (Constant) | تطبيق بطاقة الأداء المتوازن X |
|-------|-------|----------------|-------|-----------|------------|-------------------------------|
|       |       |                |       | $\beta_1$ | $\beta_0$  | الأداء الشامل Y               |
| 0.002 | 5.090 | 0.194          | 0.440 | 0.395     | 1.121      |                               |

## 8- الهوامش :

<sup>1</sup> LAURENT CAPPELLETTI, le contrôle de gestion socio-économique de la performance enjeux conception et implantation , revue finance contrôle stratégie volume 9 n° 1 , mars 2006 p 137

<sup>2</sup> Charles DUCROCQ, Michel GERVAIS , Christophe HERRIALI , le suivi de la qualité et des couts dans les entreprises se servis , une enquête sur les pratiques et les outils employer par les départements de contrôle de gestion , revue finance-contrôle stratégie , VILUME 4 N° 03 septembre 2001 p 89

<sup>3</sup> ERRAMIY, l'incidence de l'utilisation de balanced scorecard sur la multi dimensionnalité de la mesure de la performance , revue de management et de stratégie , 2014, p 34-42 , [www.revue-rms.fr](http://www.revue-rms.fr)

<sup>4</sup> SABINE SEPARI, GUY SOLLE, management et contrôle de gestion DSCG 3, édition DUNOD, paris, 2009, P 78

<sup>5</sup> ZOUHIR DJERBI, ZAVIER DURAND, CAROLINE SELMER, management et contrôle de gestion, édition EYROLLES, France , 2013, P 35

<sup>6</sup> اسماعيل إبراهيم القزاز، رامي حكمت الحديثي، عادل عبد المالك كوربل، أساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة ، دار المسيرة للنشر، الأردن ، 2009 ، ص154 <sup>6</sup>

<sup>7</sup> XAVIER BOUIN, FRANCOIS XAVIER SIMON, , les nouveaux visages du contrôle de gestion 3<sup>ème</sup> édition, édition DUNOD, paris, 2009, P75

<sup>8</sup> HENRI BOUQUIN, CATHERINE KUSZLA , le contrôle de gestion presse universitaire de France , 1<sup>ère</sup> édition novembre 1986 10<sup>ème</sup> édition janvier 2014 , p531

<sup>9</sup> Grégory WEGMANN, les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion , 22<sup>ème</sup> congrès de l'AFC , avril 2011 , France , P 6

<sup>10</sup> FANA RASOLOFO-DISTLER , conception d'un system de tableaux de bord intégration de développement durable , une démarche qui articule méthode OVAR et BSC revue contrôle et stratégie France, 27MAI 2010 , p 8.

<sup>11</sup> GREGORY WEGMANN, les tableaux de bord stratégiques –analyse typologique proposition d'un guide de mise en place et description d'un processus d'élaboration, paris 1- Orsay p 5

- <sup>12</sup> محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر ، 2005 ، ص 162
- <sup>13</sup> NICOLAS BERLAND , FRONCOIS-XAVIER SIMON, le contrôle de gestion et mouvement , édition EYROLLES, France , 2010 , p 126
- <sup>14</sup> محمد الصريفي ، إدارة التسويق ، المؤسسة الدولية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، 2009 ، ص 299
- <sup>15</sup> محمد الصريفي ، مرجع سابق ، ص 299
- <sup>16</sup> HELENE LORING et autre, contrôle de gestion, 3<sup>ème</sup> édition DUNOD, paris, 2008, P160
- <sup>17</sup> [www.afnor.fr](http://www.afnor.fr) rapport « qualité et contrôle de gestion » 2011
- <sup>18</sup> Norme internationale ISO 14031, management environnemental, évaluation de la performance environnementale, AFNOR 1999, P 2
- <sup>19</sup> Laur Lavorata , marketing durable , édition Bréal, paris ,2010, p 12
- <sup>20</sup> FARID BADDACHE, le développement durable, édition EYROLLES, France , 2010 , p14
- <sup>21</sup> [www.ocde.org](http://www.ocde.org)
- <sup>22</sup> FREDREIC BUCHET , NICOLAS CARON , les tableaux de bord de la fonction commerciale , édition DUNOD, PARIS , 2006, P 11
- <sup>23</sup> DENIS MOLHO, DOMINIQUE FERNANDEZ. POISSON, tableau de bord outil de performance, édition EYROLLES, France, 2009 , P 12
- <sup>24</sup> LAURENT CAPPELLETTI, . Contrôle de gestion immatériel, édition DUNOD, paris, 2012 p 137
- <sup>25</sup> DENIS MOLHO , DOMINIQUE FERNANDEZ, op.cit., p 104
- <sup>26</sup> LAURENT CAPPELLETTI, op.cit , p 142
- <sup>27</sup> CARTIER MANUEL et autre , maxi fiches de stratégie ,édition DUNOD , PARIS , 2010, P 18
- <sup>28</sup> CHRISTOPHE GEMAIN, STEPHANE TREBOCQ, la performance globale de l'entreprise et son pilotage, semaine sociale , PARIS , 2004, P38
- <sup>29</sup> ZOUHIR DJERBI, ZAVIER DURAND, CAROLINE SELMER, op,cit, P95
- <sup>30</sup> FARID BADDACHE, le développement durable, édition EYROLLES, France , 2010 , p14
- <sup>31</sup> Norme internationale ISO 14031, op.cit, P 2