وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مدرسة الدراسات العليا التجارية ـ القليعة

تخصص: مالية ومحاسبة

المـوضـــــوع:

أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المخزون على أداء المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة صيدال وحدة شرشال

مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

إعداد الطالبة:

بلميلود رميساء

تحت إشراف الأستاذة:

يحياوي وفاء

الدفعة العاشرة (10)

جوان 2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مدرسة الدراسات العليا التجارية ـ القليعة

تخصص: مالية ومحاسبة

المـوضـــــوع:

أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المخزون على أداء المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة صيدال وحدة شرشال

مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

إعداد الطالبة:

بلميلود رميساء

تحت إشراف الأستاذة:

يحياوي وفاء

الدفعة العاشرة (10)

جوان 2023

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل: **" واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"**

إلى من كان لي السند والملجأ، إلى من سهر واستيقظ باكرا وقبلي لأجلي، إلى من شجعني ووقف معي في أيامي الصعبة، الذي لم يقصص جناحي بل علمني كيف أطير، لمن أفتخر بكوني ابنته حاملة لاسمه أدام الله له صحته وعافيته إلى **أبي** حبيبي.

إلى من تعبت ودعت، إلى من علمتني الأمل والطموح، التي شجعتني على النجاح إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، بارك الله في عمرها وأمدها بالصحة والعافية إلى **أمي** غاليتي.

إلى روح صديقتي الغالية **مطماطي نور الهدى** التي شاركتها أفراحي وأحزاني، التي جمعتنا أيام جميلة معا، إلى التي حطمني رحيلها رحمها الله.

إلى القلوب الطاهرة إلى من حبهم يجري في عروقي، إلى من قلبي يلهج بذكرهم **أخي عبدو وريان وأختي شيماء**.

إلى من كانت لي أختا كبرى وأفادتني بنصحها وتجاربها، إلى **ابنة عمتي حبيبتي جهيدة**.

إلى من كانت لي مصدر عون إلى من ذهبت إليها كلما يئست إلى صديقتاي الغاليتين **محمدي أشواق وسرداني نوال**.

إلى كل **الأقارب والأصدقاء والأحبة** إلى كل من وقف معي في لحظات الصعاب وساعدني ولو بكلمة طيبة.

إلى جميع **زملاء الدراسة** أعانهم الله ووفقهم، وإلى كل **الأساتذة** الذين صادفتهم في مشواري الدراسي من الابتدائي إلى الجامعة.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

إلى هؤلاء جميعا أهدي ثمرة جهدي وعملي المتواضع.

شكر وعرفان

الحمد لله الذي بفضله تتم الصالحات حمدا ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، نحمده ونشكره على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع ونسأله المزيد من التوفيق والنجاح في المستقبل.

عرفانا مني بالجميل أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة **يحياوي وفاء**، على دعمها ومساندتها لي لإنجاز هذا العمل.

أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من أعانني في هذا العمل، ولو بكلمة طيبة.

كما أتقدم بجزيل الشكر للجنة المناقشة على اثراء وتصويب هذا العمل.

إلى كل عمال وموظفي مصنع صيدال وحدة شرشال تيبازة، على مدهم لنا يد العون والمساعدة وتواضعهم معنا من أجل إجراء الدراسة الميدانية، وعلى رأسهم **المحاسب السيد سمار عماد**.

وفي الأخير نسأل الله العلي القدير أن يوفقنا لما يحبه ويرضاه، وأن يعيننا على خدمة العلم والوطن.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
ملخص الدراسة	
المقدمة	أ- خ
الفصل الأول: مفاهيم نظرية حول المعايير المحاسبية الدولية – المعيار المحاسبي الدولي رقم 02-	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية	**3**
المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية	**3**
المطلب الثاني: قائمة المعايير المحاسبية الدولية وتطورها	**7**
المطلب الثالث: أهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية وصعوبات تطبيقها	**10**
المبحث الثاني: الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية	**14**
المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC	**14**
المطلب الثاني: مجلس المعايير المحاسبة الدوليةIASB	**17**
المطلب الثالث: الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس المعيار المحاسبي الدولي	**21**
المبحث الثالث: عموميات عن المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات	**23**
المطلب الأول: مفاهيم عن المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات	**23**
المطلب الثاني: التقييم المحاسبي للمخزونات وطرق تصريفها	**27**
المطلب الثالث: الإفصاح عن المخزون والاعتراف به كمصروف	**31**
خلاصة الفصل	**33**
الفصل الثاني: الإطار العام لأداء المؤسسة	

تمهيد	**35**
المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للأداء	**36**
المطلب الأول: أساسيات في مفهوم الأداء	**36**
المطلب الثاني: معدلات، مؤشرات الأداء في المؤسسة وتصنيفاته	**40**
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء	**47**
المبحث الثاني: مفاهيم حول تقييم الأداء	**50**
المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء	**50**
المطلب الثاني: أهداف ومتطلبات نجاح عملية تقييم الأداء	**54**
المطلب الثالث: أهمية وصعوبات تقييم الأداء	**56**
المبحث الثالث: نظرة عامة عن المؤسسة	**59**
المطلب الأول: تعريف المؤسسة	**59**
المطلب الثاني: أنواع المؤسسات	**60**
المطلب الثالث: وظائف المؤسسة وأهدافها	**62**
خلاصة الفصل	**65**
الفصل الثالث : تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون وتأثيره على الأداء في مؤسسة صيدال وحدة شرشال	
تمهيد	**67**
المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة وتطبيقها للمعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات	**68**
المطلب الأول: التعريف بمؤسسة صيدال وحدة شرشال	**68**
المطلب الثاني: تفاصيل تسيير المخزون داخل مؤسسة صيدال وحدة شرشال	**72**
المطلب الثالث: تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات، في مؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة	**73**
المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	**82**
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	**82**
المطلب الثاني: شرح أسئلة الإستبيان	**82**

المطلب الثالث: الأساليب المستخدمة في معالجة البيانات	**84**
المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها	**85**
المطلب الأول: معامل صدق وثبات الأداة	**85**
المطلب الثاني: تحليل خاص بمحور المعلومات الشخصية	**86**
المطلب الثالث: وصف وتحليل اتجاهات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة	**91**
خلاصة الفصل	**95**
خاتمة	**96**
قائمة المراجع	**101**
الملاحق	**107**

قائمة الجداول

الجدول	العنوان	الصفحة
1-1	قائمة المعايير المحاسبة الدولية	06
1-2	الفرق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية	20
1-3	المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف للمنتج الأول	67
2-3	المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف للمنتج الثاني	69
3-3	التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP بعد كل إدخال	72
4-3	في حالة شراء مادة أولية " ب " ETUIS ACEPRAL CARDIO 100 MG	73
5-3	نسبة مئوية للمحاور	74
6-3	يبين توزيع الفئات وفق التدرج المستخدم في أداة البحث	75
7-3	صدق وثبات الاستبيان	76
8-3	الجنس	77
9-3	السن	78
10-3	المستوى الجامعي	79
11-3	سنوات الخبرة	80
12-3	المركز الوظيفي	81
13-3	المحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون	82
14-3	المحور الثاني: طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة	83
15-3	المحور الثالث: دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين الأداء	84

قائمة الأشكال

الشكل	العنوان	الصفحة
1-1	مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية	05
2-1	صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	11
3-1	الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدوليةIASB	16
4-1	التقييم المحاسبي للمخزونات	25
5-1	أساليب أخرى لقياس تكلفة المخزون	27
6-1	طرق تصريف المخزونات	28
1-2	مستويات الأداء	35
2-2	معدلات الأداء	37
3-2	مؤشرات الأداء	38
4-2	تصنيفات الأداء	40
5-2	خطوات تقييم الأداء	46
6-2	عوامل تقييم الأداء	48
7-2	صعوبات تقييم الأداء	51
8-2	وظائف المؤسسة	55
9-2	وظائف المؤسسة	57
1-3	الهيكل التنظيمي لمصنع صيدال شرشال	62
2-3	الجنس	77
3-3	السن	78
4-3	المؤهل العلمي	79
5-3	سنوات الخبرة	80
6-3	المركز الوظيفي	81

قائمة الملاحق

الملحق	العنوان	الصفحة
الملحق رقم 01	إستمارة الإستبيان	98
الملحق رقم 02	وثائق مقدمة من طرف المؤسسة	104

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2، على أداء مؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة، وقد تم استخدام الملاحظة والمقابلة للحصول على بعض المعلومات لإجراء الدراسة وذلك عن طريق طرح بعض الأسئلة الضرورية المساعدة في الدراسة، كما تم استخدام الإستبيان كأداة لجمع البيانات لأجل تحقيق أهداف الدراسة، وقمنا باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 على المخزون يمكن أن يؤثر إيجابيًا على أداء مؤسسة صيدال وحدة شرشال. كما أن النتائج تشير إلى أنه من المحتمل أن يكون للمعيار تأثير ملموس على تحسين إدارة المخزون وعملية المعالجة المحاسبية له، بالإضافة إلى ذلك، تبين النتائج أن توجيه السياسات المحاسبية والمعايير وفقًا لاستراتيجية المؤسسة يمكن أن يؤدي أيضًا إلى تحسين الأداء، كما يمكن أن يساهم في تعزيز الشفافية والدقة في المعلومات المالية المتعلقة بالمخزونات ويسهم في اتخاذ القرارات المالية.

الكلمات المفتاحية:

المعايير المحاسبية، المعيار المحاسبي الدولي رقم (2)، المخزون، الأداء، تقييم الأداء، المؤسسة.

Abstract

This study aims to determine the impact of applying International Accounting Standard 2 on the performance of the pharmaceutical company "Saidal Unit Cherchell" in Tipaza. Observation and interviews were used to gather information for the study by asking relevant questions. Additionally, a questionnaire was employed as a data collection tool to achieve the study's objectives. The statistical analysis software (SPSS) was used to analyze the data and test the study's hypotheses. The study found several results, notably that the application of International Accounting Standard 2 on inventory can have a positive impact on the performance of "Saidal Unit Cherchell." The results also indicate that the standard may have a tangible effect on improving inventory management and accounting processes. Furthermore, the findings reveal that aligning accounting policies and standards with the organization's strategy can lead to improved performance. The standard contributes to enhancing transparency and accuracy in financial information related to inventory and aids in making financial decisions.

Keywords: Accounting standards, International Accounting Standard 2, inventory, performance, performance evaluation, organization.

المقدمة

أدت التغيرات الجذرية التي شهدها العالم على المستوى الاقتصادي والمالي في العصور الماضية، إلى تنشيط أسواق المال، ونمو الشركات المتعددة الجنسيات، وهذا يدل على زيادة عدد المستثمرين وتنوع جنسياتهم، الأمر الذي أدى إلى زيادة الحاجة لمعلومات مالية مفيدة ومفهومة لكل هؤلاء المستخدمين لتمدهم معلومات واقعية.

هذا هو الأمر الأساسي الذي أوجب وجود لغة أعمال مشتركة تساعد في دفع الاقتصاد العالمي بجانب تحسين كفاءة الأسواق الدولية، أي التوجه نحو إصدار مجموعة موحدة من المعايير التي تحدد الطرق التي يجب اتباعها لقياس العمليات المحاسبية والتي أيضا تنظم الأعمال المحاسبية.

من المعايير التي تم إصدارها هو المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، حيث أن هذا المعيار يتضمن المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، كما يعرض المعيار مجموعة من الإرشادات لتحديد تكلفة المخزون، كما أن المحاسب المكلف بإعداد القوائم المالية وفق هذا المعيار يتمكن من تلبية احتياجات كل مستخدمي المعلومات المالية.

كذلك تمثل المخزونات جزءا مهما في أصول المؤسسة الاقتصادية وخاصة الصناعية منها، فالأغراض من وجود المخزونات متعددة منها ما هو موجه للبيع وما هو موجه للدخول في العملية الإنتاجية أو الخدمة بهدف الحصول على منتجات نهائية التي تعتبر بحد ذاتها مخزونات حيث أن المخزون يعد من أهم عناصر القوائم المالية للمؤسسة، حيث يؤثر في نتيجة النشاط من أرباح وخسائر.

حيث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، يضمن الحماية المحاسبية للمخزونات، من الغش والأخطاء والسرقة وهذا ما يضمن أيضا السير الحسن للمؤسسة وللمواد والمحافظة عليها.

كما يعتبر الأداء محورا أساسيا لنجاح المؤسسات الاقتصادية، وهو أحد أكبر العوامل المساعدة في تحقيق الغاية الأساسية للمؤسسة والتي تتمثل في البقاء والاستمرارية، لذلك كان له اهتمام كبير من طرف الباحثين والمختصين فقد استخدموا قياس وتقييم الأداء باعتبارهما أداة رقابية فعالة تعتمد عليها المؤسسات للكشف عن المشاكل والتحديات التي تواجهها من أجل إيجاد حلول مناسبة لمعالجتها، وكذلك كشف مواطن القوة لاستغلالها.

إشكالية الدراسة:

بما أن المخزون يمثل أقل الأصول سيولة فإن الأخطاء المتعلقة بإدارته لا يمكن أن تعالج بسرعة، وسوء إدارته إذا زاد عن حده فهذا يؤدي إلى نهاية المؤسسة باعتبار المخزون يؤثر على اقتصاديات المؤسسة، وانطلاقا مما تقدم، نطرح السؤال الرئيسي الموالي:

ما مدى تأثير تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 2 المخزون على أداء المؤسسة؟

من خلال الإشكالية الرئيسية نبرز مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون؟
- كيف يمكن تحسين الأداء في المؤسسة؟
- كيف يؤثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون على الأداء؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة أولية على الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية نضع الفرضيات التالية:

- يمثل المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات؛
- يمكن تحسين الأداء عن طريق تطبيق السياسات والمعايير الفعالة المتماشية مع إستراتجية المؤسسة؛
- يأثر المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون على الأداء في المؤسسة، وهذا عن طريق إعطاء المخزونات تفصيل أكثر لمعالجتها.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الدور الذي يلعبه المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، في التأثير على أداء المؤسسة، سواء من الناحية الإيجابية حيث أصبح هذا الأمر مطلبا مهما لدى المؤسسات، أو من الناحية السلبية التي تسعى المؤسسات لاجتنابه مما زاد الحاجة لهذا المعيار في المؤسسات الاقتصادية وخاصة الصناعية بهدف تقييم مخزوناتها بطريقة صحيحة دون الوقوع في الأخطاء التي تؤدي إلى خسارة المؤسسة.

أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية وإبراز إطارها المفاهيمي؛
- التعرف على المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، من حيث المفهوم والأهداف، وطرقه في تقييم المخزونات؛
- معرفة أهم الأساسيات في الأداء المؤسساتي؛
- محاولة الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة؛
- محاولة إعطاء صورة شاملة للقارئ عن المعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، والأداء في المؤسسة؛
- معرفة كيفية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات في مؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة؛
- التحقق من مدى وجود تأثير للمعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على أداء مؤسسة صيدال وحدة شرشال.

حدود الدراسة:

دراستنا هذه تحكمها مجموعة من الحدود نبرزها فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** في دراستنا ركزنا على المعايير المحاسبية الدولية عامة، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون خاصة، و تأثيره على أداء المؤسسة؛
- **الحدود الزمانية:** أجريت الدراسة الميدانية في السداسي الثاني من السنة الجامعية 2022-2023؛
- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة بمؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة.

منهج الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على مجموعة من المناهج المعروفة في العلوم الاجتماعية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في كل من الجانب النظري والتطبيقي، هذا المنهج يعتمد على جمع المعلومات

والبيانات عن الحالة المدروسة، وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى نتائج محددة، كما استخدمنا المقابلة والملاحظة والمنهج الإحصائي في الجانب التطبيقي، حيث استخدم المنهج الأول لأجل التعمق والوصول إلى تعميمات متعلقة بالحالة المدروسة، وهذا من خلال إسقاط الجانب النظري للدراسة على مؤسسة إنتاجية جزائرية، أما المنهج الثاني فقد استخدم في جمع البيانات ومعالجتها إحصائيا.

أدوات الدراسة:

سعيا منا لإثراء الدراسة اعتمدنا في الجانب النظري على البحث المكتبي، لاستخدامنا مجموعة من الكتب والمجلات، استعملنا أيضا المقالات والملتقيات ومذكرات الماجستير والماستر، وكذلك المطبوعات الجامعية، أما فيما يخص الجانب التطبيقي، فقد تم الاعتماد على المقابلة للإجابة عن الأسئلة التي مكنتنا من إجراء الدراسة وكذلك الملاحظة، والاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، كما استخدمنا البرنامج الإحصائي " SPSS" لمعالجة بيانات الاستبيان وترجمتها إلى نسب وتكرارات .... إلخ.

وصف خطة البحث:

عالجنا موضوع الدراسة من خلال ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، الأول جاء تحت عنوان مفاهيم نظرية حول المعايير المحاسبية الدولية – المعيار المحاسبي الدولي رقم 02- وقسمناه الى ثلاث مباحث، الأول تطرقنا فيه الى ماهية المعايير المحاسبية الدولية، والثاني تطرقنا فيه الى الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية، أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه الى عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون.

بالنسبة للفصل الثاني، الذي يحمل عنوان الإطار العام لأداء المؤسسة، تناولنا فيه ثلاث مباحث، الاول ذكرنا فيه الإطار النظري والمفاهيمي للأداء، أما الثاني تطرقنا فيه إلى مفاهيم لتقييم الأداء، والثالث تطرقنا فيه إلى نظرة عامة عن المؤسسات.

في الفصل الثالث والأخير، والذي يحمل عنوان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون على أداء مؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة، فقد قمنا بمعالجته من خلال البدء في تقديم المؤسسة محل الدراسة وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون في مؤسسة صيدال وحدة شرشال، والثاني عرضنا من خلاله الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، وأخيرا في المبحث الثالث تم عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

- دراسة بدرة بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) – على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2013، هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تقييم عرض القوائم المالية ومستوى الإفصاح للمصارف الإسلامية المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية، من أجل ذلك تم إجراء دراسة تطبيقية على بيت التمويل الكويتي، وخلصت الدراسة إلى أن بيت التمويل الكويتي لا يكتفي بالإفصاح فقط وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية بل تعداها إلى إفصاحات ذات الصلة بالأنشطة والمعاملات المالية ذات الصيغة الإسلامية، والتي لم تتضمنها تلك المعايير الدولية؛
- دراسة عمار بن عيشي، دور تقييم أداء العاملين في تحديد إحتياجات التدريب ـ دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية –بسكرة–، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجيستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية موضوعي تقييم الأداء والتدريب في المنظمات، من أجل ذلك تم اختيار عينة عشوائية طبقية مكونة من 236 مفردة وذلك بالرجوع إلى جدول تحديد حجم العينة، وقد خلصت الدراسة إلى أن التدريب بمؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية –بسكرة–، يتم على أساس نتائج تقييم الأداء.

الفصل الأول:

مفاهيم نظرية حول المعايير المحاسبية الدولية

– المعيار المحاسبي الدولي رقم 02–

تمهيد

يعتبر تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة من الأهداف الرئيسية للمحاسبة، لهذا يستوجب وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، وهي المعايير المحاسبية، ولهذا يحظى معيار المحاسبة الدولي بأهمية بالغة باعتباره الواجهة الأساسية في مرجعية الممارسة المحاسبية، ومحاولة توفير الحلول لمشاكل المحاسبة الدولية، ولقد أعطى النظام المحاسبي المالي اهتماما بالغا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات، باعتباره يهدف بشكل أساسي إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية، كما أننا سنتطرق إلى أساسيات المعيار المحاسبي الدولي رقم (02).

ومنه سنقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول:** ماهية المعايير المحاسبية الدولية؛
- **المبحث الثاني:** الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية؛
- **المبحث الثالث:** عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون.

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية مبادئ محاسبية تتسم بالقبول من مختلف دول العالم سواء كانت متقدمة أم نامية، وهذا يعود لاحتوائها على معلومات موثوقة، ولها مصداقية واسعة لأنها تضم عدد كبير من خبراء المحاسبة، وسنقدم في هذا المبحث ما يلي:

- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية؛
- قائمة المعايير المحاسبية الدولية؛
- أهداف وأهمية المعايير المحاسبية وصعوبة تطبيقها.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبة الدولية

يعتبر الربط بين الأسواق الذي أدته العولمة الاقتصادية هو الأمر الذي أدى إلى مضاعفة إمكانيات الاختيار الذي تمنحه للمستثمرين، وسواء كانت المؤسسات مسعرة أم لا، يكون من مصلحتها تقديم وتوريد معلومات صادقة لحملة الأسهم والمستثمرين المحتملين من أجل التحليل والمقارنة بين الشركات، والتي تسمح بإجراء الاختيارات العقلانية المناسبة فيما يخص مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وهو الأمر الذي أدى إلى البحث وتطوير معايير عالمية تسمح بتحسين نوعية المعلومات من أجل إجراء المقارنة بين المؤسسات، وكذا تحسين مستوى الأداء الاقتصادي والمالي. كما يمكن ملاحظة أن هناك تباين واضح فيما بين المرجعيات المحاسبية، وهذا على مستوى المبادئ التي تحكم تقديم القوائم المالية، فإعدادها في شركة واحدة مع معايير محاسبية لعدد من البلدان سينشأ عنها وجود فروق جوهرية، وكذا الحصول على نواتج مختلفة[1].

[1] سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، ورقة ملتقى بعنوان محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم الإقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية الواقع العملي وآفاق التطوير (تجارب الدول)، يومي 03- 04، 2012، الجزائر، ص 4.

1. مفهوم المعيار المحاسبي الدولي:

سنعرف المعايير المحاسبية الدولية كما أننا سنذكر خصائصها ومسار إعدادها.

أ. تعريف المعيار المحاسبي الدولي:

تعرف معايير المحاسبة بأنها نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات [1]، كما أنها مجموعة من القواعد التي يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وبالأخص القياس والتقييم والعرض والإفصاح لهذه القواعد التي يتم الإتفاق عليها، والتي تشمل المعايير المحاسبية التي تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها[2].

ب. خصائص المعيار المحاسبي الدولي:

من بين خصائص المعايير المحاسبية مايلي:

- أداة لتقييم أداء العمل المحاسبي، فهي تفيد في الترشيد واتخاذ القرار المحاسبي السليم؛
- قابلة للتطبيق المحاسبي، فالمحاسبة بطبيعتها علم تطبيقي وليست مجرد إطار نظري؛
- ذات مرونة تامة، فهي تتعامل مع أنشطة اقتصادية تتحرك باستمرار داخل المؤسسة؛
- تحظى بالقبول العام بين المحاسبين، حتى يتم توحيد الفكر والتطبيق المحاسبي وصولا إلى الموضوعية[3].

---

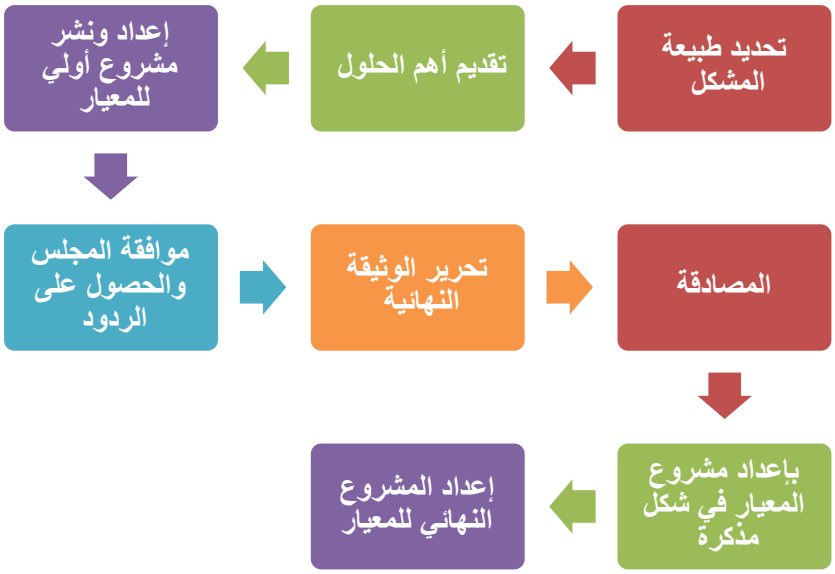
[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الإصدار الأول 2008، ص 103.

[2] واضح صالح والاخرون، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (دراسة مقارنة)، جامعة زيان عاشور، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2020، ص 20.

[3] عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 2006، ص 46.

2. مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

الشكل رقم(1-1): مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول، الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الإقتصادي، الجزائر، العدد 5، ص 190.

تتبع عملية إصدار المعايير المحاسبة الدولية كما يلي [1]:

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، يتم على إثره تشكيل فوج عمل يترأسه عضو في المجلس يضم ممثلين عن هيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل؛
- بعد استعراض مختلف المسائل المرتبطة بالشكل المطروح، يقوم فوج العمل بتقديم أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري، ومن ثم يعرض على المجلس النقاط التي سوف يتناولها؛
- بعد تلقي فوج العمل رد على اقتراحاته، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة وتبريراتها، وبعد موافقة المجلس يوزع المشروع بشكل واسع لإثرائه، ومن ثم الحصول على الردود خلال فترة مدتها ستة أشهر؛
- بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ ويعرضها على المجلس للمصادقة؛

[1] سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول، مرجع سبق ذكره، ص 190.

- بعد المصادقة يقوم فوج العمل بإعداد مشروع المعيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد تمت المصادقة عليه بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس؛
- إصدار المعيار في شكله النهائي بعد الموافقة عليه من طرف ثمانية أعضاء على الأقل، ونشر معه ملحقات توضيحية حول كيفية تطبيقه وتاريخ دخوله التنفيذ وكذا تعامل المجلس (IASB) مع التعليقات التي تحصل عليها [1].

المطلب الثاني: قائمة المعايير المحاسبية الدولية وتطورها

لا بد من أنه هناك العديد من المعايير المحاسبية، وكل منها فيما يختص، حيث أن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بقابلية التعديل وفقا إلى التغير في الظروف الإقتصادية، ومنه سنتعرف في هذا المطلب على المعايير المحاسبية التي بقيت سارية المفعول إلى غاية سنة 2022، والتطور المستمر لها.

1. قائمة المعايير المحاسبية الدولية التي بقيت سارية إلى غاية سنة 2022:

الجدول رقم01 يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية التي بقيت سارية إلى غاية سنة 2022 فيما يلي:

الجدول رقم(1-1): قائمة المعايير المحاسبة الدولية

المعيار	الإسم
IAS 1	عرض القوائم المالية
IAS 2	المخزون
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية
IAS 8	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
IAS 12	ضرائب الدخل

[1]Greg N, Gregoriou and Mohamed Gaber, International Accounting, Elsevier, Led, Burlington, USA, 2006, P 13.

IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات
IAS 19	منافع الموظفين
IAS 20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS 23	تكاليف الاقتراض
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة
IAS 28	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
IAS 29	التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
IAS 32	الأدوات المالية: العرض
IAS 33	ربحية السهم
IAS 34	التقارير المالية المرحلية
IAS 36	انخفاض قيمة الأصول
IAS 37	المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة
IAS 38	الأصول غير الملموسة
IAS 40	الاستثمارات العقارية
IAS 41	الزراعة

المصدر: من إعداد الطالبة

2. التطور المستمر للمعايير المحاسبية:

يعتبر وضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الإقتصادية باعتبار المحاسبة جزءا لا يتجزأ منها، فهي بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى، وقد يحدث التغيير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية والمعايير الأمريكية التي تعالج بعض الأمور المستجدة كما حصل الأمر بالانخفاض في قيمة الأصول ومعالجة الشهرة باستبدال الإطفاء بالانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم حيث كان السبق في طرح هذين

الموضوعين للمعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الأمريكي، تبعا في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية في طرح هاذين الموضوعين أضف إلى ما تقدم تعدد وتطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية، ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي [1]:

- تعديل المعايير يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين؛
- إلغاء بعض البدائل المحاسبية: حيث يعتبر تعدد البدائل من أهم الإنتقادات التي توجه لمهنة محاسب، ويؤدي إلى اختلاف في النتائج المحاسبية ولعل أهم هذه التعديلات تحويل المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المتعلق بالمخزونات بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا الصادر أولا من أساليب تقييم المخزون، وتعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 22 قبل استبداله بالمعيار IFRS 3 والمتعلق باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرف المحاسبة عن اندماج الأعمال؛
- تعديل التعريفات: مثال عن هذا، تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار؛
- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حصل في التعديل الأخير للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل إلى أعلى ومن أعلى إلى أسفل في تحديد الإنخفاض في قيمة الشهرة؛
- دمج التفسيرات في المعايير: مثال عن هذا، دمج التفسير (SIC 18) في المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، ودمج التفسير (SIC 1) في المعيار المحاسبي الدولي رقم 2؛
- دمج بعض المعايير: لوجود عامل مشترك بينها مثل دمج المعيار المحاسبي الدولي رقم 3 في المعيارين المحاسبين الدوليين رقم 27 ورقم 28، ودمج المعيارين المحاسبيين الدولين رقم 4 ورقم 1؛
- سحب بعض المعايير: هذا راجع لعدم الإتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل مع المعيار المحاسبي الدولي 15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار؛

[1] سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول، مرجع سبق ذكره، ص 197-198.

- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة: كما حصل مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 المتعلق باندماج الأعمال، حيث حل محله المعيار IFRS 3 بنفس التسمية.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المعايير المحاسبية الدولية وصعوبات تطبيقها

في هذا المطلب سنتعرف على أهم ما قد تسعى له المعايير المحاسبية الدولية، ومدي أهميتها وما الذي يتحداه.

1. أهداف المعايير المحاسبية الدولية:

فيما يلي سنوضح أهم الأهداف التي تسعى لها المعايير المحاسبية الدولية [1]:

- توفير مرجعية محاسبية يعتمد عليها المحاسبون عند أداء مهامهم بما يحقق حدا أدنى من التوحيد المحاسبي في مجالات التطبيق العملي، بغية زيادة فاعلية التقارير المالية في تقييم واتخاذ القرارات؛
- تحقيق عرض صادق والحد من لجوء الإدارة عند اختيار السياسة المحاسبية إلى بعض الوسائل التي تمارس عن طريقها تأثيرا على كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية وذلك خدمة لأغراضها الذاتية؛
- يهدف وضع المعايير، في ظل عدم توافر نظرية متكاملة للمحاسبة، إلى رفع مستوى وجودة التقارير المالية وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية باعتبارها تحدد مدى وكمية ونوعية المعلومات المفصح عنها؛
- تحقيق عدالة في توزيع الثروات وفرص الاستثمار فيما بين الأفراد والقطاعات من خلال عدالة توزيع المعلومات المحاسبية، نتيجة وجود معايير تضبط الممارسة المحاسبية، مايثبت محاولات الإدارة التحكم في كمية المعلومات المفصح عنها في قوائمها المالية باعتبارها منتجة لها؛
- تقليص عدم تماثل المعلومات، فعدالة الإستفادة من المعلومات المالية تتطلب أن يكون الإفصاح المحاسبي متوازنا لكافة الأطراف، وبالتالي وجود معايير تنظم المهنة المحاسبية سوف يقضي على الطرق الغير الرسمية للحصول على المعلومات؛

[1] بدرة بن تومي، أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في الدراسات المالية والمحاسبة المعمقة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2013، ص ص4 5.

- توفير للمحاسبين القانونيين دليل عمل يمكنهم من تعزيز استقلاليتهم عند تدقيق تقارير الوحدة الاقتصادية وتقديم شهادتهم بصدق هذه التقارير؛
- توفير قواعد بيانات للحكومة بشأن مختلف المتغيرات التي تعتبر جوهرية لإدارة الضرائب وتوجيه الوحدات الاقتصادية وتخطيط وتوجيه الاقتصاد.

وللوصول للأهداف المرجوة من المعايير بنجاح ومن أجل ضمان إنتاج معايير محاسبية مناسبة، يكون من الضروري على واضعي المعايير احترام بعض المبادئ الأساسية عند القيام بمهامهم كالتالي:

- ضرورة تناسق معايير المحاسبة المصاغة مع الإطار المفاهيمي وأهداف المعلومات المالية؛
- ينبغي أن تعمل الهيئة المصدرة للمعايير على حماية المصالح العامة وذلك ما ينعكس في المعايير التي تقوم بإصدارها، وأن تكون إجراءات إصدار المعايير مفتوحة وشفافة لضمان مشاركة كل الأطراف المهتمة؛
- يجب تفسير وبشكل واضح ومفصل الأسباب التي أدت إلى قبول أو رفض معيار محاسبي معين، وفي حالة كون المعيار معقد يتضمن إجراءات غير مألوفة بحيث يصبح من الضروري تقديم أمثلة تطبيقية وأحيانا تقديم حصص إرشادية أو دورات تكوينية.

2. أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

تتمثل أهمية المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي [1]:

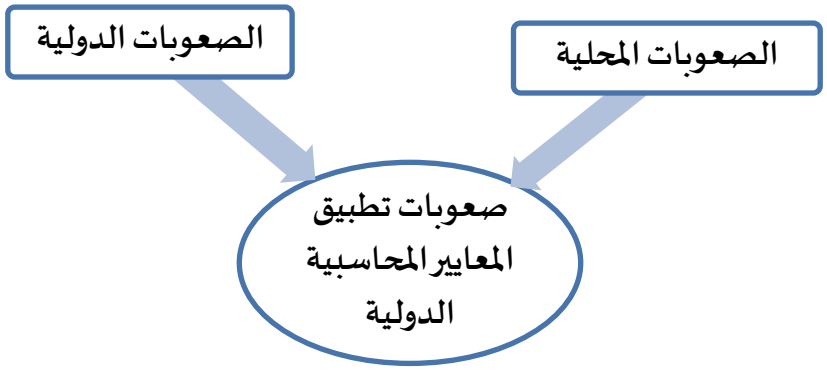
- إعداد قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة سواء محليا أو دوليا؛
- تحديد وقياس الأحداث المالية للكيان؛
- إيصال نتائج القياس لمستعملي القوائم المالية؛
- تحديد جميع الطرق الملائمة للقياس؛
- تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير المناسبة.

[1] بن قطيب علي، حطاب دلال، مرجع سبق ذكره، ص 9.

3. صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

هناك صنفين من الصعوبات التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، هي صعوبات وطنية وأخرى صعوبات دولية، ونذكر أهمها فيما يلي[1] :

الشكل رقم(2-1): صعوبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق، ص ص 23 24.

أ. الصعوبات المحلية:

- غياب هيئة محاسبية مستقلة لبعض الدول تتولى الإشراف على وضع المعايير المحاسبية ومقارنة هذه الأخيرة مع المعايير الدولية ومحاولة القضاء على أهم الفروق الجوهرية، وكذلك متابعة الجديد على المستوى الدولي في هذا المجال،
- غياب تشريعات تلزم بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد التقارير المالية؛
- عدم وجود أسواق مالية نشطة في بعض الدول النامية مما يجعل للمعلومات المالية استعمالا محدودا وبالتالي عدم الإهتمام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما أن المعايير المحاسبية الدولية تتطلب وجود سوق مالي تشط خاصة عند تقييم بعض القيم المنقولة؛

[1] عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة عمار ثلجي، الجزائر، 2016، ص ص 23 24.

- صعوبة تغيير الذهنيات باعتبار أن الكثير من الدول عمدت إلى استخدام أنظمتها المحاسبية لمدة زمنية طويلة مما يجعل مهمة التغيير في الممارسة المحاسبية أمرا صعب المنال في مرحلة قصيرة.

ب. الصعوبات الدولية:

- تعد اللغة التي يعد بها المعيار المحاسبي تشكل عائقا بالنسبة للدول التي تعيد ترجمته مما قد يؤدي إلى انحراف المعنى الحقيقي لمضمون هذا الأخير؛
- إختلاف الأنظمة الإقتصادية للدول واحتياجات كل منها للمعلومات المالية سيؤدي إلى الإختلاف في إثبات الأحداث الإقتصادية، وبالتالي يعني عدم الإتفاق على تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة؛
- حيث أنه يتم إستشارة أصحاب المهنة من محاسبين وخبراء في العديد من الدول، من خلال مجموعة من الإستمارات التي توزع عليهم لأخذ آرائهم حول بعض المشاكل المحاسبية المطروحة قبل إصدار أي معيار محاسبي، فيا ترى هل كل الهيئات المهنية على المستوى الدولي يتم استشارتها؟ وبالتالي قد لا تتماشى الحلول المقترحة للمشاكل المطروحة مع كل دول العالم باعتبار أنها لم تستشر من خلال الهيئات المهنية لديها؛
- إن الصورة العامة لبعض المعايير وترك التفاصيل لكل دولة على حدا من دون شك سينعكس على التطبيق الصحيح للمعايير المحاسبية الدولية، فقد يتم استغلال الطرح العام لتكييف المعالجة ومتطلبات المحيط الإقتصادي للدولة، مما يساهم في ظهور اختلافات جوهرية من دولة لأخرى.

المبحث الثاني: الإطار المؤسسي للمعايير المحاسبية الدولية

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية ناجحة في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، حيث أن عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية تكون تحت إشراف العديد من الهيئات المحاسبية الدولية، وأهم هذه الهيئات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي كان سابقا عبارة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.[1]

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

من أهم الهيئات المحاسبية الدولية التي ساهمت في إعداد المعايير المحاسبية هي لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

1. تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC:

لقد تم تأسيس هذه اللجنة في سنة 1973 بقيادة هيئات محاسبية مهنية في تسع دول هي: وفرنسا واليابان وكندا وألمانيا والمكسيك وهولندا، بريطانيا وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. حيث أنها اتخذت بريطانيا مقرا لها، وتولت وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS، حيث تم إصدار 41 معيار إلى غاية نهاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء البعض منها ليصبح عددها 30 معيارا، حيث أنه في سنة 1999 ضمت اللجنة 143 عضو من 143 بلد يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنظم إلى عضوية اللجنة بعد[2].

2. أهداف اللجنة:

من بين الأهداف التي تسعى الهيئة لتحقيقها نذكر ما يلي[3]:

- إعداد ونشر للصالح العام معايير محاسبية قابلة للفهم والتطبيق في العالم كله؛

---

[1] Robert obert, Pratique des normes IFRS, Dunod 4eme édition, France, 2008, p 7.

[2] جودي محمد رمزي، ورقة ملتقى بعنوان: إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية بنوك وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر، يومي 06-07 ماي 2012، الجزائر، ص13.

[3] محمد بوسماحة، مرجع سابق ذكره، ص 12.

- الالتزام بتوفير معلومات في القوائم المالية ذات نوعية وشفافة وقابلة للمقارنة، وبالشكل الذي يساعد مختلف المتعاملين في الأسواق المالية في العالم، ومختلف المستعملين الآخرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- الحث على الاستعمال والتطبيق الدقيقين والصارمين لهذه المعايير.

3. إنجازات اللجنة:

قامت اللجنة بالإنجازات التالية [1]:

- أصبحت المعايير المحاسبية الدولية مقبولة قبولا واسعا، فقد أصبحت مستخدمة في الكثير من الدول كأساس لمتطلبات المحاسبة الوطنية، أصبحت أيضا مستخدمة كمقياس دولي في العديد من الدول الصناعية المهمة وفي الدول ذات الأسواق الواعدة والتي تقوم بتطوير معاييرها؛
- أصبحت مقبولة في العديد من البورصات والهيئات الرسمية والتي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بإعداد قوائمها وفقا للمعايير الدولية؛
- كما أصبحت معترفة بها في المفوضية الأوروبية وغيرها من الهيئات الدولية؛
- وطبقا للوائح الإتحاد فإن معظم الشركات العامة القائمة والمتعاملة مع دول الإتحاد أصبحت الآن مطالبة باستخدام المعايير المحاسبية الدولية بدءا من عام 2005 للتقرير المالي عن نشاطاتها وطبقا للوائح الإتحاد فقد سمح للدول المشاركة في عضوية الإتحاد وعددها 25 دولة أن تتيح للشركات المتعاملة معها تأجيل تبني تطبيق المعايير الدولية المحاسبية حتى عام 2007 وهذا ما إذا كانت أسهمها يتم التعامل عليها بالأسواق المالية الأمريكية وتستخدم المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة؛

حيث أظهر التحليل المبدئي الذي قام به جهاز لجنة معايير المحاسبة الدولية التجاوب مع الاستطلاع الذي أجرته في عام 1996 على 67 دولة ما يلي:

أ. تسعة دول تستخدم المعايير المحاسبية الدولية كمعايير وطنية؛

ب. دولتان مثل المجموعة (أ)، ولكن معاييرها تغطي مواضيع لا تغطيها المعايير الدولية؛

[1] عادل عاشور، مرجع سابق، ص ص 39 40.

ت. أربعة عشر دولة تستخدم المعايير الدولية كمعايير قومية، لكنها في بعض الأحيان تعدلها لتتناسب مع ظروفها المحلية؛

ث. خمس دول أعدت معاييرها منفصلة عن المعايير الدولية، ولكنها قائمة على أسس مشابهة لأسس المعايير الدولية وتعطي المعايير الوطنية بيانات إضافية فقط؛

ج. سبعة عشر دولة أعدت معاييرها منفصلة عن المعايير الدولية وعلى أسس متشابهة في أغلب الحالات، ومع ذلك فبعض معاييرها تعطي اختيارات أكثر أو أقل من المعايير الدولية، ولا توجد إشارة للمعايير الدولية في المعايير الوطنية؛

ح. ست دول مثل المجموعة (ج)، ولكن كل معيار يحتوي على نص يقارن بين المعايير الوطنية والدولية؛

خ. أحد عشر دولة أعدت معاييرها الوطنية منفصلة؛

د. دولة ليس لها معايير وطنية، وهي رومانيا؛

ذ. دولتان ليس لهما معايير وطنية ولا تستخدم المعايير الدولية بشكل رسمي.

كما تحولت العديد من الشركات الأوروبية إلى معايير المحاسبة الدولية تجاوبا مع متطلبات المستثمرين والمحللين بما يعزز الإفصاح ويحسن من جودة التقارير المالية، وعدد الشركات المسجلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية في ازدياد مستمر.

المطلب الثاني: مجلس المعايير المحاسبة الدوليةIASB

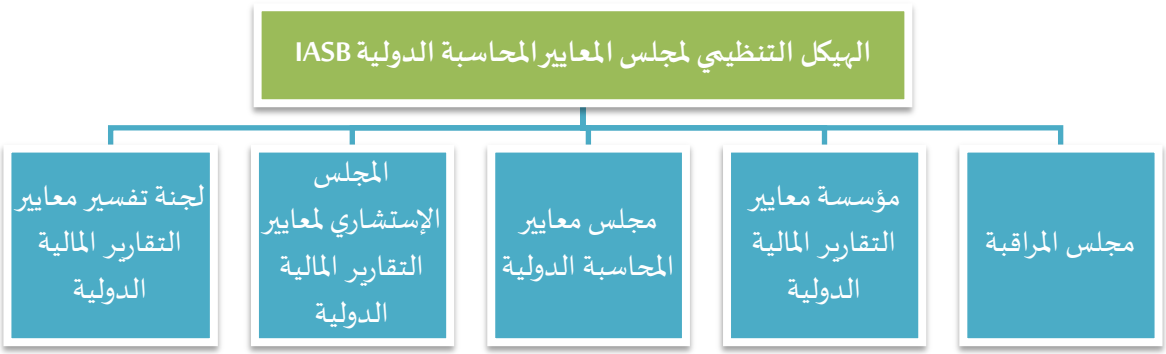
يعتبر مجلس المعايير المحاسبة الدوليةIASB كذلك من أهم الهيئات المحاسبية الدولية التي ساهمت في إعداد المعايير المحاسبية.

1. تأسيس المجلس:

يمثل مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB هيئة دولية مستقلة مقرها لندن، حل محل لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC، وبفعل الضغوط على لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC جرت تغييرات مهمة لتعزيز استقلالية وشرعية وجودة عملية وضع معايير المحاسبة الدولية IAS، التي تمثلت بشكل خاص في استبدال مجلس IASC بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB[1].

2. الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدوليةIASB:

الشكل رقم(3-1): الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدوليةIASB



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على بدرة بن تومي، مرجع سابق، ص ص 23 25.

يتضمن المجلس بشكل أساسي مجلس المراقبة، مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية، مجلس معايير المحاسبة الدولية، المجلس الإستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية، ولجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية، سنوضحه كما يلي [2]:

[1] بدرة بن تومي، مرجع سابق، ص 19.

[2] بدرة بن تومي، مرجع سابق، ص ص 23 25.

أ. **مجلس المراقبة:** أنشئ حديثا لتوفير حلقة اتصال رسمية بين مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية وسلطات أسواق المال، يضطلع مجلس المراقبة بمهام تعيين أمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية والإشراف على أنشطتهم؛

ب. **مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية:** أنشئت مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية كمنظمة غير هادفة للربح، وهي الكيان الأم لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذه المؤسسة مكلفة بما يلي:

- مراجعة إستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية سنويا وتقييم فعاليته؛
- المصادقة على ميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وضمان تمويله؛
- دراسة المسائل الإستراتيجية العامة المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية، وتحسين عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية دون التدخل في أعماله الفنية؛
- الموافقة بالإشتراك مع المجلس الإستشاري على تعديلات القانون الأساسي.

بالرغم من كل هذا إلا أن هذه المؤسسة لا يقع على عاتقها مسؤولية إعداد معايير المحاسبة الدولية التي تبقى من مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ت. **مجلس معايير المحاسبة الدولية:** هذا المجلس أنشئ كمنظمة خاصة ومستقلة للتنميط المحاسبي الدولي، ويخضع لإشراف مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية، حيث تتمثل مهامه في:

- المسؤولية الكاملة لكل المسائل الفنية شاملة إعداد، نشر وتعديل معايير المحاسبة الدولية، معايير التقارير المالية الدولية، ومسودات العرض؛
- الموافقة النهائية على التفسيرات التي تعدها لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية؛

ث. **المجلس الإستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية:** أنشئ هذا المجلس للسماح للمنظمات والأفراد المهتمين بالمعلومة المالية الدولية المشاركة في عملية التنميط الدولي، وتتمثل المسؤليات التي تقع على عاتقه في:

- تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن برنامج عمله والأعمال ذات الأولوية؛
- إعلام المجلس بآراء المنظمات والأفراد حول المشاريع الرئيسة للتنميط؛
- تقديم المشورة لأمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية الذين ينبغي عليهم استشارته قبل أي اقتراح لتعديل الدستور.

ج. **لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية:** أنشأت هذه اللجنة في ديسمبر 2001، من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحل محل اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC)، وتتألف اللجنة حاليا من 14 عضو يعينون من طرف الأمناء(الإداريون)، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، كما تجتمع بمتوسط كل ستة أسابيع وعادة ما تكون الجلسات مفتوحة للجمهور، ويكمن دور هذه اللجنة فيما يلي [1]:

- توضيح وتفسير المعايير المحاسبية سارية المفعول والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- معالجة القضايا التي نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المحاسبية؛
- توفير المعلومات حول القضايا المثارة حديثا والمثيرة للجدل والتي لم تبحثها معايير IFRS.

3. مهام المجلس:

من المهام الأساسية التي يقوم بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية هي إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ذات جودة عالية ومفهومة يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم ، وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق هذه المعايير للتمكن من إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تلخص النشاط المالي العام بما يكفل جودة وشفافية التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي تلخص النشاط المالي العام بما يكفل جودة وشفافية التقارير التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام لتزويدها بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الإدارات الحكومية [2].

[1] سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول، مرجع سابق، ص ص 193 194.

[2] Robert Obert, op-cit, p 8.

4. إستراتجية مجلس معايير المحاسبة الدولية:

يتبع المجلس الإستراتيجية التالية [1]:

أ. تشجيع الدول الأعضاء لدعوة مجلس IASB للمشاركة، حين تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير التقارير المالية الدولية؛

ب. تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية لتطبيق معايير التقارير المالية؛

ت. دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية للتكيف مع معايير التقارير المالية الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية؛

ث. مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير التقارير المالية الدولية للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

حيث أن المجلس قام بإصدار معايير جديدة تسمى بمعايير التقارير المالية الدولية "IFRS"، وفي الوقت الحالي وعند استعمال مصطلح "IFRS" نعني بك كل المعايير أي ""IFRS، IAS"" [2].

وتحتوي حاليا على [3]:

- معايير المحايبة الدولية "IAS"، والترجمات التابعة لها "SIC"؛
- معايير التقارير المالية الدولية "IFRS "، والترجمات التابعة لها "IFRIC".

---

[1] زواتنية عبد القادر، مرجع سابق، ص 11.

[2] Abbas Ali Mirza, Mangues Orrel, Graham J. Holt, IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, 2end edition, John Wiley and sons INC, New jersey, USA, 2008, P 22.

[3] Michel Javet, Les normes IFRS, Introduction aux concepts de base, séminaire 4/5 Février 2006, El –Aurassi, Alger, P 57.

المطلب الثالث: الفرق بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس المعيار المحاسبي الدولي

يمثل الجدول التالي الفرق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية، وهذا من أجل معرفة الغاية الحقيقية من عملية إعادة الهيكلة [1]:

الجدول رقم(2-1): الفرق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية

نوع الفروق	مضمونها
الفروق الشكلية	- تغيير تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية: فعملية إعداد المعايير المحاسبية وتطويرها هي عملية مستمرة مرتبطة بالبيئة التي تعمل فيها منظمات الأعمال، وعموما كلمة لجنة تعني هيئة مؤقتة تنتهي مهمتها بانتهاء عملها وتحقيق أهدافها المسطرة، غير أن هدف لجنة معايير المحاسبة الدولية أصبح دائم ومتطور غير مرتبط بزمن محدد أو بتحقيق هدف معين، لذلك تم إعادة تسميتها من لجنة مؤقتة إلى مجلس دائم؛ - تغير تسمية المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية: المعايير المحاسبية الدولية تهتم بالجوانب المحاسبية فقط، إلا أن حاجة مستخدمي المعلومات المالية زادت لتشمل معلومات أخرى أكثر تفصيلا وشمولا خصوصا مع زيادة الاستثمارات في الأسواق المالية، فأصبح من الضروري توسيع مجال اهتمام المعايير لتشمل تفاصيل أخرى في التقرير المالي السنوي وليس فقط القوائم المالية، أي أن الهدف من معايير الإبلاغ المالي الدولية أشمل من المعايير المحاسبية الدولية؛ - تغيير تسمية لجنة تفسيرات المعايير SIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية:IFRIC بعد تغيير تسمية المعايير المحاسبية الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية تم إعادة تسمية لجنة تفسيرات المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من لجنة تفسيرات المعايير SIC إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدوليIFRIC.
الفروق التنظيمية	- على عكس IASC، فليس لمجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة خاصة مع الإتحاد الدولي للمحاسبة، فالمجلس الجديد يسير من قبل مجموعة من الأمناء من مختلف المناطق الجغرافية ممن لهم خلفية مهنية وعلمية في مجال المحاسبة؛ - على عكس أعضاء مجلس إدارة IASC، فمجلس إدارة IASB مشكل من أفراد مستقلين يتم تعيينهم على أساس مهاراتهم التقنية وخبراتهم المكتسبة وليس على أساس انتماءاتهم الجغرافية؛ - على عكس IASC، فالأعضاء في IASBيعملون بشكل دائم وليس جزئي.
الفروق العملية	- على عكس مجلس إدارةIASC الذي يجتمع أربع مرات في السنة، فمجلس إدارةIASB يجتمع غالبا كل شهر، بالإضافة إلى أن عدد التقنيين والتجاريين أعلى مما كانوا فيIASC. - أصبح هدفIASB الرئيسي هو إعداد معايير ذات جودة عالية تقدم لنا معلومات تتميز

[1] زواتنية عبد القادر، مرجع سابق، ص ص 16 17.

	بالشفافية وقابلة للمقارنة تساعد المهتمين بالمعلومات المالية للشركات على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛ - على عكس ما كان سابقا، أصبح العمل والتنسيق مع المنظمة العالمية المشرفة على الأسوق المالية في عملية إعداد وتحسين المعايير المحاسبية.

المبحث الثالث: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات

صدر المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات في نسخته الأولى عام 1976، وتم إعادة مراجعته عام 1993، ومؤخرا في ديسمبر 2003 [1]، ليتم تطبيق هذه التعديلات بداية 2005، حيث تبقى القضية الأساسية لهذا المعيار هي وصف المعالجة المحاسبية للمخزون بشكل أساسي تحديد تكلفة المخزونات التي يجب أن يعترف كأصل ويدرج في الميزانية العامة، حيث أنها ستؤول إلى إرادات أو أعباء لاحقا، ثم دراسة حالات تخفيض للقيمة القابلة للتحقيق، وكذا مختلف صيغ التكاليف المستخدمة في حساب التكلفة المخصصة للمخزونات [2].

المطلب الأول: مفاهيم عن المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات

يمثل المخزون أحد أهم الأصول التي تمتلكها المؤسسة، حيث أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيارا خاصا بالمخزون وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، وفي هذا المطلب سنتطرق إلى أهم ما يتضمنه هذا المعيار.

1. هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات:

يهدف المعيار إلى [3] :

- وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات في ظل نظام التكلفة التاريخية؛
- يوفر إرشادات لتحديد قيمة تكلفة المخزون والاعتراف اللاحق به كمصروف وأي انخفاض في القيمة للوصول إلى القيمة البيعية؛
- ينص عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون ويعترف به كأصل ضمن بنود الميزانية؛

---

[1] Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, Comptabilité international : Les normes IAS/ IFRS en pratique, ECONOMICA, 2005, P 102.

[2] عمر متيجي، تقييم المخزونات بين المعيار المحاسبي الدولي IAS2 والنظام المحاسبي المالي، جامعة عمار ثليجي، مجلة أفاق علوم الإدارة والإقتصاد، 2021، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، ص 506.

[3] عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في ال محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 2016، ص 48.

- يشمل طرق تقييم المصروف من المخزون والإفصاح عنه.

2. نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدول IAS02:

أ. طبق هذا المعيار على جميع المخزونات باستثناء [1]:

- الأعمال تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء، شاملا عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة، والتي تعالج ضمن معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود طويلة الأجل؛
- الأدوات المالية IAS 32 IAS 39 IFRS 7؛
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الزراعة.

ب. عدم تطبيق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل [2]:

- منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفق الممارسات الثابتة في تلك النشاطات؛
- تجار وسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، وعندها يعترف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في حسابات الأرباح والخسائر في فترة التغيير.

ج. مشملات بند المخزون[3] :

- البضائع المشتراة بغرض إعادة بيعها في سياق النشاط العادي للمؤسسة؛
- المنتجات التامة أو النصف التامة والمواد الخام؛
- الأراضي والعقارات الأخرى بغرض إعادة بيعها؛
- المواد الأولية واللوازم بهدف استهلاكها ضمن العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمات.

---

[1] قورين حاج قويدر، تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS2 ضمن النظام المحاسبي الماليSCF، جامعة الشلف، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، العدد 1، 2015، الجزائر، ص 39.

[2] نفس المرجع السابق، ص 39.

[3] Stéphane BRUN, Guide d'application des normes IAS/IFRS, BERTI Edition, Alger, 2011, P 110.

3. المصطلحات واردة في المعيار:

سنتطرق لأهم المصطلحات الواردة في المعيار [1] :

أ. **المخزون:** يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات بأنها أصول:

- يتم الاحتفاظ بها لغرض البيع في المسيرة العادية للنشاط؛
- قيد الإنتاج لغرض البيع؛
- على شكل مواد ولوازم تستهلك خلال العملية الإنتاجية أو تقديم خدمات.

يتم الاعتراف بعنصر من عناصر المخزونات في محاسبة المؤسسة إذا:

- ارتبط انتقال المزايا والمخاطر المتعلقة بملكية هذا العنصر للمؤسسة؛
- إذا تحصلت المؤسسة على رقابة هذا العنصر؛
- إذا استطاعت المؤسسة تقدير تكلفة هذا العنصر بمصداقية؛
- إذا قدرت المؤسسة استفادتها من المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بملكية هذا العنصر.

ب. **القيمة العادلة:** هي المبلغ الذي يمكن على أساسه مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التنفيذ، وعلى أساس تجاري من خلال عملية تبادل حقيقية.

ت. **صافي القيمة التحصيلية:** هي هو سعر البيع المقدر في سياق النشاط العادي لدورة الإنتاج مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة، والتكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع[2].

ث. **التكلفة التاريخية:** هو مبلغ الخزينة المدفوع، يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها أو انتاجها، أو هو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.

ج. **التكلفة الحالية:** مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء الأصول نفسها أو المطابقة لها في الوقت الحالي، وهو مبلغ الخزينة غير المحين الذي يكون لازما لتسوية التزام في الوقت الحالي.

---

[1] بن هرهور عبد الرحمان، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الفحص المحاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016، ص ص 23 24.

[2] Smail Bachir, Apprendre les normes IAS/IFRS, Dar El Qouds El Arabi, 2eme édition, Alger, 2010, P 116.

ح. **دائرة الاستغلال:** الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل ضمن مسار استغلالها وإنجازها في شكل أموال الخزينة.

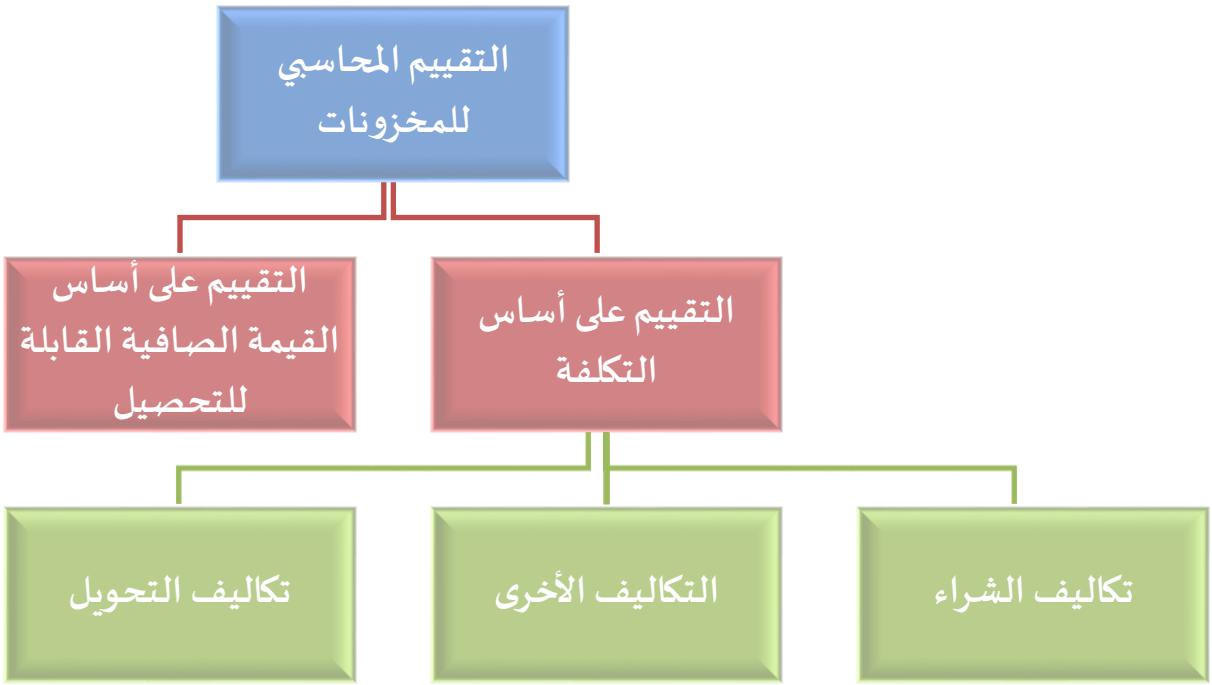
خ. **تكاليف الاقتراض:** هي جميع التكاليف الأخرى والفوائد التي تتحملها المؤسسة نتيجة اقتراض الأموال.

المطلب الثاني: التقييم المحاسبي للمخزونات وطرق تصريفها

يتم قياس المخزون بأقل القيمتين بين تكلفته وصافي القيمة المتحققة (القابلة للتحصيل)، كما أنه يتم صرفه بإحدى الطرق التالية طريقة التكلفة المحددة أو عن طريق طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO أو طريقة متوسط التكلفة المرجحةCMP، وفي هذا المطلب سنشرح ما ذكرناه.

1. التقييم المحاسبي للمخزونات:

الشكل رقم(4-1): التقييم المحاسبي للمخزونات



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على عمر متيجي، مرجع سبق ذكره، ص ص507 508.

ينص المعيار على أنه يجب قياس المخزون عند الجرد، بأقل القيمتين بين تكلفته وصافي القيمة المتحققة (القابلة للتحصيل) أيهما أقل حيث[1]:

[1] عمر متيجي، مرجع سبق ذكره، ص ص507 508.

أ. **التقييم على أساس التكلفة:** تشمل تكلفة المخزون كل ما يلي:

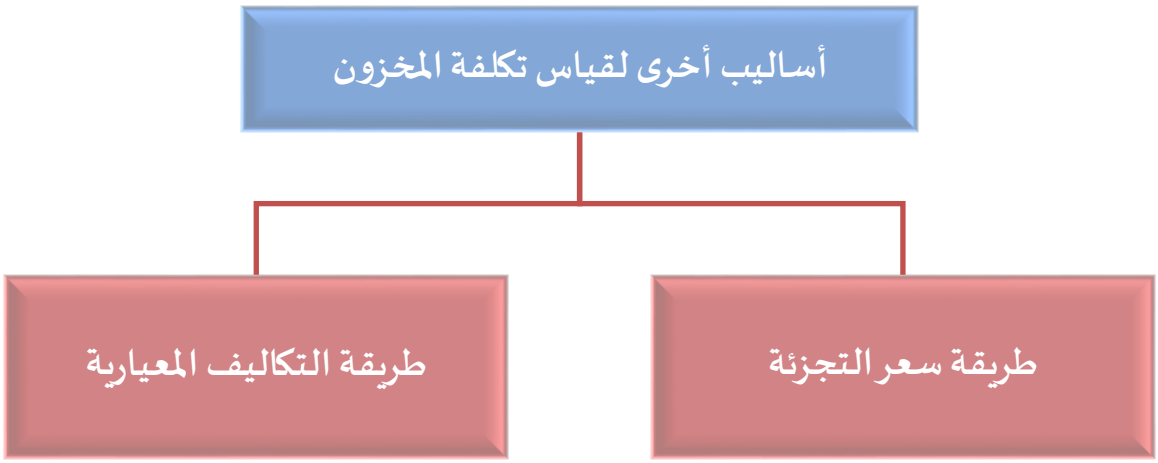
- **تكاليف الشراء:** تشمل كل من سعر الشراء، رسوم الإستراد والضرائب الأخرى ومصاريف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى، كما يجب طرح كل من الحسومات التجارية والتخفيضات من تكاليف الشراء؛
- **تكاليف التحويل:** هي التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج كالعمل المباشر، كما تحتوي على تخصيص أعباء الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة الخاصة بتحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع؛
- التكاليف الأخرى: تتمثل خاصة في النفقات العامة الغير المتعلقة بالإنتاج أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين.

ب. التقييم على أساس القيمة الصافية القابلة للتحصيل:

لا يمكن تسجيل المخزونات بمبلغ يزيد عن المبلغ المتوقع أن يتحقق من بيعها أو استخدامها، حيث أنه يجرى تقدير جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة، فعند غياب الظروف التي أدت إلى تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو وجود دليل واضح على الزيادة فيه. فإن مبلغ التخفيض يعكس بحيث يعادل مبلغ التكلفة الجديد أو صافي القيمة القابلة للتحقق الجديد أيهما أقل.

2. أساليب أخرى لقياس تكلفة المخزون:

الشكل رقم(5-1): أساليب أخرى لقياس تكلفة المخزون



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 43.

يمكن الإعتماد على طريقة التكاليف المعيارية أو طريقة التجزئة في احتساب تكلفة المخزون، بشرط أن تعطي هذه الطرق نتائج قريبة من التكلفة[1] .

أ. **طريقة التكاليف المعيارية:** تأخذ في الإعتبار المستويات العادية لاستعمال المواد الأولية واللوازم واليد العاملة والكفاءة والطاقة المستخدمة، ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة، وإذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة؛

ب. **طريقة سعر التجزئة:** هذه الطريقة تستعمل في قطاع التجزئة لقياس مخزون من أعداد كبيرة، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى للتكاليف.

[1] قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 43.

3. طرق تصريف المخزونات:

إعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، ثلاث طرق لتقييم تكلفة خروج المخزون وهي كما يلي [1]:

الشكل رقم(6-1): طرق تصريف المخزونات

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق، ص 43.

أ. **طريقة التكلفة المحددة:** وهي تلائم أنواع محددة من المخزونات، ويقصد بذلك تمييز التكلفة المحددة لكل عنصر من المخزون لنسبة عناصر المخزون الغير القابلة عادة للتبديل وللسلع والخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات محددة.

ب. **طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO:** وتفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي ينتج أو يشترى أولا هو الذي يستهلك أو يباع أولا.

ت. **طريقة متوسط التكلفة المرجحةCMP:** يعني تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة وتكلفة المخزونات المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة، ويحسب المتوسط في نهاية كل فترة أو عند كل شحنة إضافية تم استلامها.

[1] قورين حاج قويدر، مرجع سبق ذكره، ص 43.

المطلب الثالث: الإفصاح عن المخزون والاعتراف به كمصروف

يلزم المعيار المحاسبي الدولي رقم (02)، المؤسسات على تقديم بعض المعلومات في تقاريرها المالية حول محاسبة مخزوناتها، كما أنه يجب الإعتراف بالمخزون على أنه مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به.

1. **الإفصاح عن المخزون:** المعلومات التي يجب الإفصاح عنها من قبل المؤسسة حول محاسبة مخزوناتها هي كما يلي [1]:

- الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في قياس وتقييم المؤسسة لمخزوناتها وطريقة تحديد تكلفة المخزون؛
- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون وحسب التصنيفات الملائمة للمؤسسة؛
- القيمة المدرجة للمخزون بصافي القيمة القابلة للتحصيل؛
- مقدار مبلغ المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة؛
- مبلغ إسترجاعات الخسائر في قيمة المخزونات المسجلة في محاسبة المؤسسة عن طريق تخفيض قيمة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة؛
- مبلغ نقص قيمة وتدهور المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة، وكيفية تحديدها؛
- الظروف التي تتطلب عكس استعادة تخفيض قيمة المخزون؛
- قيمة المخزون المرهون كضمان لإلتزامات المنشاة؛
- القيمة المحاسبية للمخزونات حسب تصنيفها النوعي مبوبة تبويبا مناسبا يتفق مع طبيعة نشاط المؤسسة.

[1] Robert OBERT, op cit, P 251.

2. **الإعتراف بالمخزون كمصروف:**

عندما يباع المخزون فإنه يعترف به على أنه مصروفا في الفترة التي يتحقق خلالها الإيراد المتعلق به، وإن تخفيض قيمة المخزون لصافي القيمة القابلة للتحقيق وكافة خسائر المخزون تعتبر تكاليف تخص الفترة التي حدث خلالها التخفيض أو الخسارة. أما بالنسبة لاسترجاع أي تخفيض نشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقيق فيجب الاعتراف به كتخفيض لمبلغ المخزون المعترف به كتكلفة في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والاطلاع على مضمونه تعرفنا على المعايير المحاسبية الدولية، وخاصة مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (02)، حيث أنه من خلاله وجدنا أن المخزونات هي القلب الذي يبعث الحياة في المؤسسة بصفة عامة تجارية أو صناعية، ومدى أهميتها بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية من حيث الجوانب المتعلقة بالتحكم بها وحمايتها من أجل استقرار نشاط المؤسسة، كما اتضح لنا بأن المعيار المحاسبي الدولي رقم (02)، يحدد بدقة العناصر المكونة لتكلفة المخزون وكذلك حالات الاعتراف بالمخزون كأصل حقيقي والاعتراف به كمصروف.

الفصل الثاني:

الإطار العام لأداء المؤسسة

تمهيد

بالرغم من أن موضوع الأداء يعتبر موضوع قديم، ولكن في الوقت الحالي أصبح متطور بشكل كبير، مقارنة بالفترات السابقة، حيث أن المؤسسة تواجه ضغوطات وتتأثر بالبيئة التي تعمل في إطارها، لذلك يجب إدراك أهمية وتأثير تلك الضغوطات على أدائها سواء كان هذا في المستوى القصير أو المتوسط أو البعيد، فقد أصبح المدراء يهتمون اهتمام بالغ بأداء العاملين، أي أن الأداء وسيلة لتبيان مستوى كفاءة العاملين لأن أداء العاملين عبارة عن انعكاس الإدارة ذاتها، وهذا هو الأمر الذي أدى إلى مبالغة المسيرين في متابعة أداء المؤسسات والإهتمام الكبير به، والعمل على تحسين جميع مستوياته.

وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل بتسليط الضوء على الإطار العام حول الأداء في المؤسسة من خلال ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للأداء؛

المبحث الثاني: مفاهيم لتقييم الأداء؛

المبحث الثالث: نظرة عامة عن المؤسسات.

المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للأداء

يعتبر الأداء موضوع قديم في تسيير المؤسسات، وله أهمية كبيرة لدى رؤساء العاملين، حيث تكمن أهمية الأداء في قياس عمل المؤسسة خلال فترة زمنية محددة مقارنة بما خطط له مع توفير الإمكانيات اللازمة.

المطلب الأول: أساسيات في مفهوم الأداء

في هذا المطلب سنحاول الإحاطة بمفهوم الأداء من خلال إعطاء نظرة تاريخية للأداء، كما أننا سنتطرق إلى أبرز التعاريف عنه ثم نتعرف على مستوياته.

1. نظرة تاريخية عن الأداء:

إن المتتبع التاريخي للأداء والاهتمام به وتطوير مؤشرات قياس له قديمة قدم الحضارة الإنسانية والرقي في معالم هذه الحضارة. إن الشواهد كانت تشير إلى أن البابليون والفراعنة وقدامى الصينيون كانوا يهتمون بتقدير غلة الدونم الواحد من الحاصلات الزراعية، وفق اعتبارات نوعية التربة وتوفر المياه وحماس الفلاحون وخبرتهم في العمل والإنجاز. لقد انطلقوا من حسابات بسيطة بالمعايير الحالية لكنها مفيدة في تقدير الأشياء ومتابعة الإنجاز وتحقيق الأهداف.

إن التطور الحاصل في الأداء وإدارته جاء على مراحل متعاقبة سواء في العالم الصناعي كمنظمات أعمال أو منظمات دولة. وكذلك في باقي الدول الأخرى. والملاحظ أن هذا التطور إنصب في المجال التطبيقي على المؤشرات المالية أولا وفق اعتبارات تأثرها بالاشتراطات والظروف الاجتماعية والإنسانية. وفي إطار الممارسات الحكومية في الولايات المتحدة أولا ثم في الدول الأوروبية حاولت الإدارة الحكومية أن تثبت الإجراءات والآليات المؤدية إلى تكوين الموازنات الحكومية من خلال ممارسات محاسبية يغلب عليها طابع ربط الأنشطة الحكومية بتكاليف تلك الأنشطة. ومثلت هذه الرؤية أكثر وضوح في حينها لترشيد الإنفاق الحكومي وجعله أكثر منفعة وأرقى من ناحية الأداء. وتوالت بعد ذلك المحاولات وتراكمت المعارف في هذا المجال تؤطرها فكرة تطوير أداء العمل، بحيث ترتبط الأنشطة والعمليات وكذلك

المخرجات بالتكاليف الخاصة بها. إن الأفكار والطروحات المبكرة للأداء ساعدت المديرين على معرفة طبيعة العمل وموقعه وأهميته للمساهمة في الجهد والأداء والإنجاز الكلي[1].

2. **تعريف الأداء:** يعتبر الأداء من أهم وأكثر المواضيع التي يهتم بها الباحثين، نظرا لأهميته في المؤسسات.

لذلك فله عدة تعاريف من بينها نذكر:

أ. **التعريف الأول:** "يشير الأداء إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة، وغالبا ما يحدث لبس أو تداخل بين الأداء والجهد، فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء فيقاس على أساس النتائج التي حققها الفرد"[2].

ب. **التعريف الثاني:** "هو قدرة المؤسسة على الإستمرار والبقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمال، يعتبر أيضا إنجار أو تأدية عمل يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة من خلال هذا التعريف نستنتج أن الأداء يدل على القيام بالأنشطة والأعمال التي تحقق الأهداف الرئيسية للمؤسسة"[3].

ت. **التعريف الثالث:** "الأداء يعني تأدية أو القيام بفعل أو بذل جهد، من أجل هدف معين، حيث يعرف بأنه كمية محصلة من طرف شخص أو مجموعة من أشخاص بعد بذل جهد معين، ويتم الحكم عليه بالجيد، غير الكفء أو الأمثل، والأداء هو مفهوم شامل وهام، بالنسبة لجميع المؤسسات على اختلاف أنواعها وتباين أنشطتها. وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء وتقييمه، إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع حول مفهوم محدد للأداء. ويعتقد البعض أن الخلاف حول ذلك، ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء

[1] وائل محمد صحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، 2009، الطبعة الأولى، ص 22.

[2] راوية حسن محمد، إدارة الموارد البشرية (رؤية مستقبلية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، الطبعة الأولى، ص 209.

[3] الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، جامعة الجزائر، مجلة الباحث، 2010، العدد 7، الجزائر، ص 218.

وقياسه، والتي يستخدمها الباحثون مع القول إن هذا الإختلاف إنما يعود لتنوع أهداف واتجاهات الباحثين في دراستهم"[1].

ث. **التعريف الرابع:** " يعد الأداء مفهوما جوهريا وهاما بالنسبة لمنظمات الأعمال بشكل عام، وهو يمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة. وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تتناول الأداء، إلا أن المجال لا زال واسعا لمزيد من البحث والدراسة لغرض تأطير هذا المفهوم الواسع، خاصة وأنه لم يعد مفهوم بسيط بقياسات موحدة يتفق عليها الجميع، ويعود الإختلاف حول مفهوم الأداء إلى اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها المدراء والمنظمات. وعلى الرغم من هذا الإختلاف، فإن أغلب الباحثين يعبرون عن الأداء من خلال النجاح الذي تحققه المنظمة في تحقيق أهدافها[2] ، كما يعرف أيضا أنه البحث عن تنظيم العلاقة بين النتائج والموارد، وذلك وفق أهداف محددة لعكس توجهات المؤسسة "[3].

[1] محمد زرقون، الحاج عرابة، أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الإقتصلدية، جامعة ورقلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، 2014، العدد 1، الجزائر، ص 125.

[2] وائل محمد صحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سبق ذكره، ص ص 37 38.

[3] Aian Fernadanie, Les tableaux de bord des décisions, édition d'Organisation, Paris, 2000, P 28.

3. مستويات الأداء :

للأداء العديد من المستويات التي تفيد التعرف على المستوى الذي تم تحقيقه، وهي كالتالي[1]:

الشكل رقم(1-2): مستويات الأداء

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق، ص 385.

- الأداء الإستثنائي: هو الذي يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة والإلتزام الواضح من قبل الكادر الرئيسي ووفرة النقد وازدهار الوضع المالي للمنظمة؛
- الأداء البارز: يبين قيادة الصناعة والحصول على عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك كادر كفوء وذو تحفيز عالي، امتلاك وضع نقدي ومالي متميز؛
- الأداء الجيد جدا: يبين مدى صلابة الأداء وتوفر الدلائل المستقبلية، والكادر الكفوء، بالإضافة إلى التمتع بوضع مالي جيد؛
- الأداء الجيد: والذي يبين التميز بالأداء وفق المعدلات السائدة، مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، والكوادر، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر؛

[1] خالد محمد طلال بني حمدان، وائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي (منهج معاصر)، دار اليازوري العلمية، عمان، 2007، الطبعة العربية، ص 385.

- الأداء المعتدل: والذي يمثل سيرورة الأداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضغف على نقاط القوة في المنتجات والخدمات وقاعدة العملاء، والكوادر العاملة أو عدم سهولة الوصول إلى الأموال اللازمة للبقاء والنمو؛
- الأداء الضعيف: والذي يمثل الأداء دون المعدل بكثير، مع وضوح لنقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الكوادر المؤهلة، ومواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية؛
- الأداء المتأزم: والتي تتمثل بالأداء غير الكفوء تماما، ومن المحتمل أن يسبب مشاكل متنوعة وكبيرة في جميع محاور عمل المنظمة.

المطلب الثاني: معدلات، مؤشرات الأداء في المؤسسة وتصنيفاته

كما أنه يمكننا قياس أداء المؤسسات، يمكننا أيضا قياس أداء فرد واحد أو مجموعة من الأفراد خلال فترة زمنية محددة.

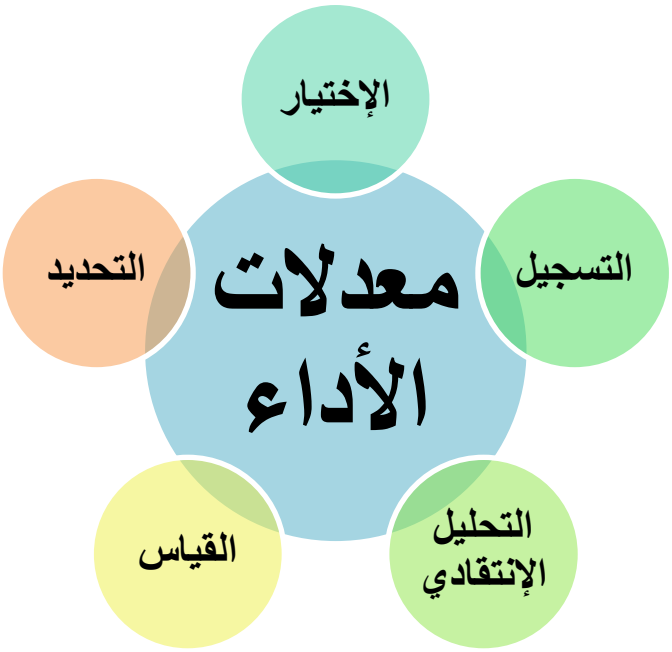
1. معدلات الأداء:

يعني كمية العمل المنجزة من طرف فرد واحد أو مجموعة أفراد خلال فترة زمنية معينة، وفق الظروف الطبيعية للعمل[1]، ولكي نضع معدلات الأداء لابد من المرور ببعض الخطوات، وفيما يلي شرح بسيط لهذه الخطوات[2]:

[1] مريم أرفيس، الأداء الوظيفي للعاملين في المنظمة (دراسة نظرية)، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة التغير الإجتماعي، دون ذكر السنة، العدد 6، الجزائر، ص 485.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص 486 487.

الشكل رقم(2-2): معدلات الأداء



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مريم أرفيس، مرجع سبق ذكره، ص 485.

أ. **الإختيار**: يعني اختيار أنسب الأعمال لقياسها، فقد يكون موضوع الأداء عملا جديدا لم يسبق قياسه، حيث أن الخطوة الأولى في تحديد ووصف معدلات الأداء هي الاختيار؛

ب. **التسجيل**: يعني في هذه الخطوة يتم تسجيل الحقائق، المعلومات والبيانات المتعلقة بالظروف التي يتم فيها العمل والأساليب وعناصر النشاط التي يتضمنها العمل، كما أن هذه الخطوة تتضمن الأجزاء المكونة للنشاط المتجدد في العمل؛

ت. **التحليل الإنتقادي**: ترتكز هذه الخطوة على اختبار صحة البيانات المسجلة للتأكد من استغلال الوسيلة والحرطة الأكثر فاعلية، وعزل العناصر الأخرى التي لا تساعد على الإنتاجية؛

ث. **القياس**: يعني قياس كمية العمل المستغلة في كل عنصر، وبالوقت والأسلوب الفني المناسب؛

ج. **التحديد**: أي تحديد سلسلة النشاطات اللازمة للتشغيل تحديدا دقيقا يشمل الوقت القياسي لأداء النشاط والأساليب والتقنيات المعينة التي تستخدم في أدائه.

حيث أن معدلات الأداء في الحقيقة تختلف من مجتمع لآخر ومن منظمة لأخرى لتأثرها بالعادات والتقاليد السائدة في المجتمع، وبالظروف البيئية المحيطة بالعمل، وبدرجة التقدم التقني والمعلوماتي السائد في المنظمة.

2. **مؤشرات الأداء:**

توجد للأداء عدة مؤشرات يتم من خلالها قياس أداء المؤسسات، كما أنه من خلاله يتم قياس مدى تقدم المؤسسة لتحقيق أهدافها، وهي الكفاءة، الفعالية، التنافسية والإنتاجية، وهي كما يلي[1]:

الشكل رقم(3-2): مؤشرات الأداء

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق، ص ص 37 38.

أ. **الكفاءة:**

نقصد بالكفاءة وجود توازن بين كمية الموارد المتاحة في المنظمة وبين النتائج المحققة في المخرجات يعني الوصول إلى الأهداف المسطرة من خلال استخدام موارد المنظمة المتاحة بشكل أمثل يتطلب بلوغ الكفاءة وزيادتها يحسن استغلال الموارد المتاحة دون إهدار وتحسب من خلال العلاقة:

الكفاءة = قيمة المخرجات / تكلفة المدخلات

ب. **الفعالية:**

يعني القدرة على تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحسين أداء الأنشطة المناسبة، بمعنى آخر هل يستطيع العاملون وفرق العمل والمديرون أداء ما يجب أن يؤدي لتحقيق الأهداف، أم أن هناك أنشطة

[1] محمدي أمال، دور إدارة المعرفة في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في إقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2019، ص ص 37 38.

أخرى تؤدي دون داع أو مبرر لتحقيق الأهداف وتقاس الفعالية انطلاقا من أهداف المنظمة، أي أن يكون هناك تقارب بين النتائج التي تم الحصول عليها وبين الأهداف المسطرة من قبل، فالمسؤول الفعال هو الذي يستطيع الوصول إلى تحقيق الأهداف في الآجال المحددة، وتحسب من خلال العلاقة التالية:

الفعالية = الإنجاز المتحقق / الإنجاز المحدد

ت. التنافسية:

يعني قدرة المؤسسة على زيادة الحصة السوقية أو المحافظة عليها، كما عرفت التنافسية على مستوى المؤسسة على أنها قدرة المؤسسة على عرض منتجات ذات قيمة عالية بتكاليف مناسبة، أو قيمة متساوية بتكاليف أقل مقارنة بمنافسيها، وكذا الوصول إلى وضعيات تنافسية ذات أفضلية تسمح بتحقيق أداءات اقتصادية مرتفعة في المدى الطويل.

ث. الإنتاجية:

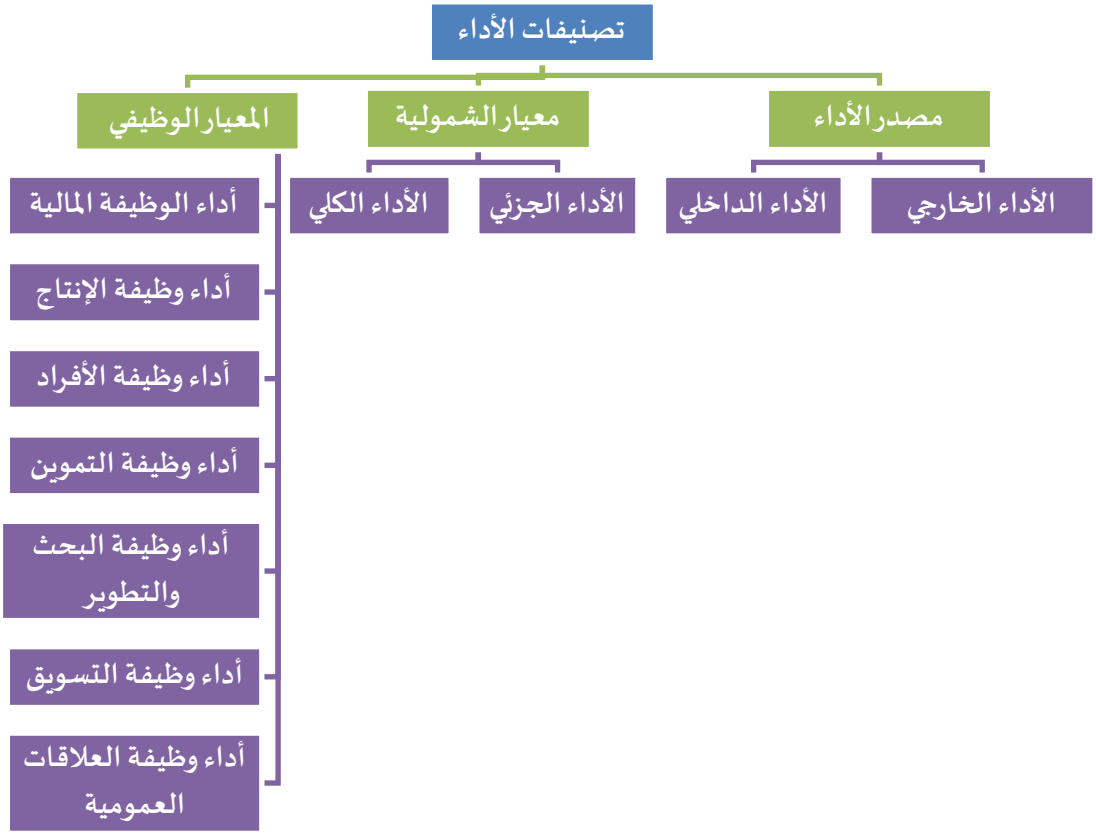
تعني الإنتاجية التعبير عن أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين مستويات الإنتاج والوسائل المستخدمة أو عوامل الإنتاج، وهناك بعض الباحثين من ربط الإنتاجية بعنصر وحيد من عناصر الإنتاج وهو عنصر العمل، أي أننا نحسب إنتاجية العامل، وباقي المعايير الأخرى تستخدم في تقييم أداء الوظيفة الإنتاجية. فعرفت الإنتاجية حسب مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) '، على أنها كمية الإنتاج) المخرجات) المنسوبة إلى كل عنصر من عناصر الإنتاج أي نسبة كمية المخرجات من منتجات الخدمات وخلال فترة معينة وكمية المدخلات التي استخدمت لإنتاج ذلك القدر من المخرجات وعلى هذا النحو فإن:

الإنتاجية= المخرجات / المواد المستخدمة أي المدخلات؛

3. تصنيفات الأداء:

يمكننا الاعتماد على ثلاث تصنيفات وهي [1]: معيار مصدر الأداء، معيار الشمولية، المعيار الوظيفي حيث أن كل معيار منها يقدم مجموعة من أنواع الأداءات في المؤسسة.

الشكل رقم(4-2): تصنيفات الأداء



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق، ص ص 126 125.

1. التصنيف حسب معيار المصدر.

نقسم أداء المؤسسة إلى نوعين وهذا وفقا لهذا المعيار:

أ. **الأداء الداخلي: هذا** النوع من الأداء ينتج وفقا لما تملكه المؤسسة من موارد، فهو ينتج أساسا مما يلي:

[1] محمد زرقون، الحاج عرابة، مرجع سبق ذكره، ص ص 125 126.

- الأداء البشري: أي أداء أفراد المؤسسة؛
- الأداء التقني: يعني قدرة المؤسسة على استعمال إستثماراتها بطريقة فعالة؛
- الأداء المالي: أي فعالية استخدام الوسائل المالية المتوفرة.

ب. **الأداء الخارجي:** هو الأداء الذي ينتج من التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة.

2. **التصنيف حسب معيار الشمولية:**

وفقا لهذا المعيار نقسم الأداء داخل المؤسسة إلى أداء كلي وأداء جزئي.

أ. **الأداء الكلي:** هو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة، في تحقيقها دون إنفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها.

ب. **الأداء الجزئي:** وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة.

3. **التصنيف حسب المعيار الوظيفي:** يرتبط أساسا بعنصر التنظيم وتقسيم الوظائف داخل المؤسسة، وبناء على الوظائف المعروفة، يتم تقسيم الأداء إلى عدة أنواع منها:

أ. **أداء الوظيفة المالية:** يتمثل في قدرة المؤسسة على تحقيق توازن مالي مقبول، وبناء هيكل مالي فعال.

ب. **أداء وظيفة الإنتاج:** يتحقق الأداء الإنتاجي عندما تحقق المؤسسة إنتاجية مرتفعة مقارنة بالمؤسسات الأخرى، مع إنتاج منتوجات عالية الجودة وبتكاليف منخفضة، تسمح لها بالمنافسة وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.

ت. **أداء وظيفة الأفراد:** للمورد البشري دورا هاما في تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو هدف المؤسسة العامة، حيث أن هذا الأداء هو الذي يجب أن يبنى على الكفاءات واختيار ذوي المهارات العالية وتسييرهم تسييرا فعالا.

ث. **أداء وظيفة التموين:** يتمثل في القدرة على الإستقلال عن الموردين، والحصول على الموارد المناسبة في الأوقات المناسبة وبأسعار مناسبة.

ج. **أداء وظيفة البحث والتطوير:** يمكن دراسة هذا الأداء من خلال المؤشرات التالية:

- توفر جو ملائم للبحث والإبتكار والتجديد؛
- التنوع في المنتوجات؛
- درجة تحديث الآلات ومواكبة التطور.

ح. **أداء وظيفة التسويق:** يتحدد هذا الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق ومنها: حصة السوق وإرضاء العملاء، وكذلك السمعة التي تقيس حضور أو تواجد اسم العلامة التجارية في ذهن الأفراد.

خ. **أداء وظيفة العلاقات العمومية:** ضمن هذه الوظيفة الأداء يأخذ بعين الإعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين وأخيرا الدولة. فبالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عند حصولهم على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في الأرباح الموزعة. أما الموظفين فالأداء بالنسبة لهم هو توفير أو خلق جو عمل ملائم ومعنويات مرتفعة، أما الموردين فالأداء بالنسبة لهم هو احترام المؤسسة لأجال التسديد والاستمرار في التعامل معها. في حين أن الأداء من وجهة نظر العملاء، هو الحصول على مدد تسديد طويلة ومنتوجات في الآجال المناسبة وبالجودة العالية.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على الأداء

لأداء المؤسسات عوامل عديدة تأثر عليه، بعضها داخلي والآخر خارجي وسوف نتطرق إليها:

1. **التأثير الخارجي: تتمثل فيما يلي[1]:**

نوع التأثير	العوامل المؤثرة
تأثير خارجي	أ. **العوامل الاقتصادية:** - الإطار العام لاقتصاد الدولة؛ - الإستقرار الإقتصادي؛ - الأسواق المالية ومدى وجود أسواق للأسهم والسندات؛ - النظام البنكي ومدى تأثير السياسات التشريعية على نشاط البنوك؛ - السياسات المالية المتبعة من قبل الدولة. **ب. العوامل الاجتماعية والثقافية:** هي مجموعة العوامل المتعلقة ب: - العادات والتقاليد الموروثة؛ - العرف وأمور الدين؛ - المستوى التعليمي؛ - التدريب وأنواع برامج التعليم الفني والمهني؛ - النظر إلى أي مدى يقدر الأفراد التعليم وكذلك رغباتهم في الحصول عليه. ت. **العوامل السياسية والقانونية:** - طبيعة النظام السياسي؛ - مدى الإستقرار السياسي؛ - السياسات الخارجية المتبعة من قبل الدولة؛ - العلاقات الدولية ونوعيتها؛ - مرونة القوانين والتشريعات.

[1] حمدوش خديجة، دفوس دنيا، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في إدارة الأعمال، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، 2020، ص ص 40 41.

2. التأثير الداخلي: تتمثل فيما يلي[1]:

نوع التأثير	العوامل المؤثرة
تأثير داخلي	**العوامل الداخلية:** يمكن تقسيم هذه العوامل حسب طبيعتها إلى: أ. **عوامل متعلقة بالتمويل:** ويعني ذلك ضرورة البحث عن مصادر التمويل المالي، والعمل على تحليل هذا الوضع، لبيان قدرة المنظمة الإدارية في مواجهة المنافسين من جهة، وفي مواجهة الطلبات الداخلية اللازمة لمواصلة العملية التشغيلية، فالاستراتيجية المالية تعكس كل الأولويات المتعلقة بالتنظيم، خاصة ما يتعلق منها بكيفية الحصول على موارد مادية، إضافة إلى ضرورة البحث في الهيكل المالي، والمتطلبات اللازمة للتدفقات المالية والنقدية، وكل ما يتعلق بالسياسات المالية الأخرى. ب. **عوامل متعلقة بالإنتاج/ العمليات:** تعطي هذه العوامل للتنظيم قدرة وطاقة مميزة تميزه عن غيره من التنظيمات الأخرى، إضافة إلى دعم موقف التنظيمات في كيفية العمل على مواجهة التحديات والمعوقات التي تواجه الإدارة الإستراتيجية، والعوامل المتعلقة بهذه المرحلة تتمثل في: أ. إنخفاض تكلفة العمليات الكلية للمنظمة الإدارية؛ ب. توافر الطاقة اللازمة للتشغيل؛ ت. كفاءة تسهيلات الإنتاج؛ ث. إنخفاض أسعار المواد الخام. ج. **عوامل متعلقة بالأفراد:** وتتعلق هذه العوامل بالموارد البشرية، فالأفراد هم الذين يتم من خلالهم تنمية الإستراتيجيات وكذلك العمل على تنفيذها ويندرج تحت هذه العوامل العناصر التالية: ج. توافر نهارات عالية بين العاملين؛ ح. توافر خبرات جيدة للإدارة العليا؛ خ. توافر علاقات عمالية جيدة. د. **عوامل متعلقة بالمؤسسة وكذلك الموارد:** وهذه من الأمور الهامة، حيث يعني ذلك أن بقاء المنظمة واستمرارها يعتمدان على مقدار تدفق الموارد المادية والبشرية لها، وأيضا تشير هذه العوامل إلى قدرة المنظمة على

[1] موسى اللوزي، التنمية الإدارية: (المفاهيم، الأسس، التطبيقات)، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2000، الطبعة الأولى، ص ص 18 19.

	تطوير ذاتها وتطوير مواردها، للعمل على مواجهة البيئة بكل متغيراتها، ويندرج تحت هذه العوامل العناصر التالية: د. المحافظة على سمعة المنظمة ومركزها في المجتمع؛ ذ. كفاءة الهيكل التنظيمي وكذلك الإجراءات الإدارية؛ ر. حجم المنظمة الإدارية؛ ز. نظام الإدارة الإستراتيجية؛ س. فاعلية وكفاءة النظم الإستشارية؛ ش. فاعلية وكفاءة أنظمة المعلومات. وفي الأخير يمكن القول إن الأداء هو المحور الأساسي والأهم داخل المنظمة وسبب في استمرار نشاطها، حيث أنه يتأثر بعوامل عديدة منها ما يمكن التحكم فيه ومنها ما يتعذر علينا أن نتحكم فيه.

المبحث الثاني: مفاهيم حول تقييم الأداء

يعتبر دور تقييم الأداء من أهم الوظائف الإدارية التي من خلالها يتم تحديد مدى كفاءة أداء الموظفين لأعمالهم، وسنقسم هذا المبحث إلى أهم ما يدور حول تقييم الأداء.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء

لأن وظيفة تقييم الأداء مهمة في تقييم أداء العاملين، فلا بد من وجود خطوات وعوامل تساعدنا على عملية التقييم.

1. تعريف تقييم الأداء:

- **التعريف الأول:** يعني تحليل وتقييم أداء العاملين لعملهم ومسلكهم فيه، وقياس مدى صلاحيتهم وكفاءتهم في النهوض بأعباء الوظائف الحالية التي يشغلونها وتحملهم لمسؤولياتها، وإمكانيات تقلدهم لمناصب ووظائف ذات مستوى أعلى ومن ثم يأخذ تقييم الأداء في الإعتبار كلا من الأداء الحالي للعاملين وقدراتهم المستقبلية. وهو عبارة عن التقييم الدوري لأداء الفرد على وظيفته. ومدى اتجاه قدراته وإمكانياته نحو التقدم. ويطلق عليه أيضا مسميات أخرى مثل نظام الكفاءة، أو نظام تقارير الكفاءة، أو نظام تقييم العاملين، وأيا كان المسمى فهو يعني تحديد مدى كفاءة العاملين في أدائهم للعمل[1].
- **التعريف الثاني:** هو نظام رسمي تصممه إدارة الموارد البشرية في المنظمة، ويشتمل على مجموعة من الأسس والقواعد العلمية والإجراءات، التي تتم وفقا لها عملية تقييم أداء الموارد البشرية في المنظمة، سواء ما يتعلق بالرؤساء أو المرؤوسين أو فرق العمل، أي جميع العاملين فيها، بحيث يقوم كل مستوى إداري أعلى بتقييم أداء المستوى الأدنى[2].

---

[1] عبد الرزاق مصطفى يونس، القيادة في المكتبات ومراكز المعلومات (مبادئ ومفاهيم)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2016، الطبعة الأولى، ص 293.

[2] محمد جاسم الشعبان، الدكتور محمد صالح الأبعج، إدارة الموارد البشرية في ظل استخدام الأساليب العلمية الحديثة الجودة الشاملة– الهندرة، دار الرضوى، عمان، 2014، الطبعة الأولى، ص257.

1. خطوات تقييم الأداء:

لنقوم بعملية تقييم الأداء لا بد أن نمر بأربع مراحل أساسية وهي كالتالي [1]:

الشكل رقم(5-2): خطوات تقييم الأداء

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق.

أ. **تحديد أبعاد ومعايير تقييم الأداء**: وهي تحديد كل ما يجب قياسه حيث أنه يجب أن يتم قياسه عند تقييم الأداء للأفراد، مما يعني تحديد الأبعاد التي سوف تستخدم في قياس الأداء والبعد هو جانب من جوانب الأداء، يمكن ان يستخدم لتحديد مدى فعالية وكفاءة الفرق في قيامه بعمله مثال الأداء وجودة الأداء وسلوكيات العمل...الخ، كما أنه يجب لعملية تقييم الأداء أن ترتكز على أبعاد ذات صلة مباشرة بما يؤديه الفرد فعلا في وظيفته، وهذا يجب أن يتم تحديد أبعاد التقييم إستنادا إلى نتائج تحليل الوظائف ويصرف النظر عما إذا كانت أبعاد التقييم مرتبطة بأهداف المنظمة أو مرتبطة بمحتوى العمل الذي يظهره تحليل الوظائف؛

ب. **قياس الأداء الفعلي**: يعني تكمن هذه العملية في تحديد درجة أو رتبة مدى جودة أداء الأفراد في كل بعد من أبعاد التقييم التي تم تحديدها في الخطوة السابقة، فقد تستعمل بعض المنظمات قياس مكون من مجموعة من الدرجات أو تستخدم رتب وصفية وقد تكون أحيانا من السهل تقييم الأداء بشكل كمي وذلك في حالة تقييم حجم الإنتاج والتصميمات التي أنجزها الفرد؛

[1] تقرارت يزيد، حليمي ليلى، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مداخلة بعنوان استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017.

ت. **توفير معلومات مرتدة للأفراد عن نتائج تقييم أرائهم:** غالبا يثار في بعض المنظمات سؤال مؤداه من الأفضل إخبار المرؤوسين بنتائج تقييم أدائهم أم لا؟، وهذا السؤال في حقيقة الأمر يعتبر سؤال مستغرب فكيف يتم تقيم الأداء للأفراد ثم يحجب عنهم نتائج التقييم، وقد وصل الأمر في بعض المنظمات أن يطلق على تقييم الأداء بالتقارير السرية، حيث أنها تعتبر سرية حتى بالنسبة للفرد الذي يتم تقييم أداؤه؛

ث. **إدارة وتحسين الأداء:** يمكن أن تؤثر أساليب تقييم الأداء بشكل مباشر على تحسين الأداء أو كما أنها قد تؤدي إلى نتائج عكسية، فقد ينتهي بصراع وتعارض بين الفرد ورئيسه المباشر، ولتجنب هذا من الأحسن أن تقوم فلسفة تقييم الأداء في المنظمة على تحسين الأداء للأفراد وليس عقابهم أو مكافأتهم.

2. عوامل تقييم الأداء:

هناك ثلاث عوامل تؤثر على عملية تقييم الأداء وهي العوامل الشخصية وعوامل النتائج والسلوك، وهي كما يلي[1]:

الشكل رقم(6-2): عوامل تقييم الأداء

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق، ص ص 14 15.

[1] عمار بن عيشي، دور تقييم أداء العاملين في تحديد احتياجات التدريب، مكره مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006، ص ص 14 15.

أ. **عوامل شخصية:** تعتبر الشخصية من أساسيات نجاح العمل في أدائه لعمله، إلا أنه يستصعب تقييم العوامل الشخصية لبعض الأسباب من بينها:

- غموض العبارات التي تصف الشخصية؛
- عدم وجود اتفاق عام على عوامل الشخصية التي تؤثر على الفرد؛
- تفتقد معظم تقييمات الشخصية المحددات السلوكية التي تساعد الفرد على تغيير وتحسين أدائه بنجاح؛
- يؤدي نظام الأداء القائم على العوامل الشخصية إلى العداء والحساسية.

ب. **عوامل النتائج:** يعني هي في الغالب المحصلة النهائية للأداء، كما تعتبر الهدف الأول للتقييم، ويتم تقييم نتائج الأداء من خلال العوامل الأربعة التالية:

- الكمية: يعني الكمية التي تم إنتاجها مقارنة بما خطط لها، وإذا كانت هناك ظروف خارج إرادة العامل قد أثرت إيجابا أو سلبا على الكمية المنجزة؛
- الجودة: يعني جودة النتائج، ونوعية العمل الذي تم إنجازه مقارنة مع النوعية المتوقعة؛
- التكلفة: تعني تكلفة تحقيق النتائج؛
- الوقت المحدد للإنجاز: يعني إذا ما كان قد أنجز العامل العمل المطلوب في الوقت المحدد، وإذا لم يكن قد أنجزه يتم التعرف على السبب؛

ت. **عوامل السلوك:** يساعد تقييم عوامل السلوك في تخطيط التطوير المهني للعامل، ويشمل ذلك كل من التخطيط لتحسين الأداء في عمل الفرد الحالي والتخطيط للتقدم المستقبلي في العمل.

المطلب الثاني: أهداف ومتطلبات نجاح عملية تقييم الأداء

يعتبر تقييم الأداء من الخطوات المهمة التي تقوم بها المنظمة لمتابعة أداء العاملين، ولذلك فهي تسعى لعدة أهداف من خلال هذه العملية، وللوصول لأهدافها فيجب عليها أن تتبع بعض الخطوات الضرورية لكي تكون عملية تقييم الأداء ناجحة.

1. **أهداف تقييم الأداء:**

يسعى تقييم الأداء لتحقيق الأهداف التالية [1]:

أ. **متابعة أداء العامل والرقابة عليه بصفة دائمة:** حيث تستعمل تقارير الكفاءة كأداة للرقابة والإشراف إذ تسمح للمسؤول المباشر بأن يهتم بصفة شبه دائمة بسير العمل وملاحظة أداء العاملين لأعمال وظائفهم للحكم على مدى كفاءتهم لمهنتهم؛

ب. **دفع العمال إلى الاجتهاد أكثر في عملهم:** فعندما يدرك العامل بأن عمله ستكون عليه مراقبة وتقدير دائم من قبل المسؤول، فهذا سيجعل العامل يبذل جهد أكثر؛

ت. **إمكانية تثبيت العامل الجديد:** حيث أن الموظف (العامل) الجديد يخضع لفترة تربص قبل تثبيته في مهنته، وفي حالة عدم قدرته على العمل فسيتم إستبعاده من العمل؛

ث. **تبيان بعض العيوب والمشاكل الإدارية والتنظيمية:** حيث تكفل الدارسة التحليلية لنتائج تقارير الكفاءة الكشف عن بعض العيوب الإدارية والتنظيمية وعلى سبيل المثال فإذا كان مستوى غالبية الوحدة الإدارية بالنسبة لعنصر من العناصر دون المستوى المطلوب فإن هذا يبين أن هناك مشكلة في الوحدة الإدارية ككل، وليس في الموظف نفسه؛

ج. **تقدير صلاحية أنظمة شؤون العاملين الأخرى:** إذ تعتبر عملية تقييم الأداء بمثابة إختبار لمدى سلامة ونجاح الطرق المستخدمة في التعيين.

[1] تقرارت يزيد، حليمي ليلى، مرجع سبق ذكره.

2. متطلبات نجاح تقييم الأداء:

تكمن عملية نجاح عملية تقييم الأداء بصفة كبيرة على الطرق المستخدمة أو التي تعتمدها المؤسسات في تنفيذ عملية التقييم، ومن أجل ضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها من عملية تقييم الأداء، والتي يكون بعضها أهدافا تطويرية بالإضافة إلى الأهداف الإنتاجية، فإنه هذه المؤسسات لابد أن تهتم باختيار واعتماد الطرق المستخدمة في التقييم والتي تشكل جزءا مهما من نظم إدارة الأداء فيها، ومن هنا فلابد إن تتوافر في طرق التقييم مجموعة من الشروط أو المعايير هي على النحو التالي[1]:

- إرتباط الطريقة بكل من رسالة وأهداف وقيم وثقافة المؤسسة؛
- توفيرها لإرشادات محددة وواضحة للقائمين على تقييم الأداء؛
- تأسيس قنوات اتصال مفتوحة بين الأطراف المعنية بعملية التقييم؛
- تنوع مصادر الحصول على المعلومات؛
- توفير نتائج تتمتع بالثبات والصدق والموضوعية؛
- توفير مساحة من المرونة لغايات التعديل والتحسين؛
- إنسجام إجراءاتها وخلوها من التعقيدات وتعدد التفسيرات؛
- تنفيذ إجراءات التقييم في الوقت المحدد والمناسب.

[1] محمدي أمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 43 44.

المطلب الثالث: أهمية وصعوبات تقييم الأداء

يساعد تقييم الأداء العاملين على معرفتهم لأخطائهم ونواقصهم، وهذا هو الأمر الذي يجعلهم يتجنبوها مستقبلا، وبالرغم من الأهمية الواضحة لتقييم الأداء إلا أنه هناك بعض الصعوبات والعراقيل التي يواجهها.

1. **أهمية تقييم الأداء:** تكمن أهمية تقييم الأداء فيما يلي [1]:

أ. مساعدة العاملين على معرفة نواحي القصور في الأداء لتعطيهم فرصة تجنبها في المستقبل؛

ب. التعرف على نواحي السلوكات الغير المقبولة والتي تقلل من كفاءة العاملين من وجهة نظر الإدارة وبالتالي العمل على تجنبها؛

ت. المساعدة على احترام نظام العمل وقواعده، لأن شعور الفرد بأن هناك من يقيم سلوكه وتصرفاته وأدائه سوف يجعله أكثر التزاما بنظام وقواعد العمل الموضوعية؛

ث. التأكد من المعاملة العادلة لجميع الموظفين؛

ج. تحديد الأفراد المتميزين ووضعهم في الصورة أمام المسؤولين تمهيدا لترقيتهم وترفيعهم إلى مراكز وظيفية أعلى؛

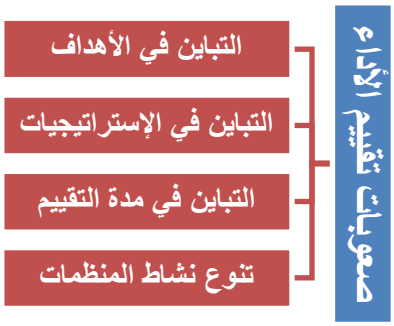
ح. معرفة مستوى أداء العامل تمهد له الطريق نحو تدريبه وتطوير أدائه وتحسين انتاجيته، وذلك بالاتفاق مع رئيسه.

[1] صالح علي عوده الهلالات، الإدارة الفعالة للموارد البشرية، دار ومكتبة الحامد، عمان، 2016، الطبعة الأولى، ص ص 263 .264

2. صعوبات تقييم الأداء

صحيح أن لتقييم أداء المنظمة أهمية واضحة، إلا أنه هناك بعض الصعوبات التي تواجه عملية التقييم، ومن بينها[1] :

الشكل رقم(7-2): صعوبات تقييم الأداء



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق ص ص 263 261.

أ. **التباين في الأهداف:** تتباين المنظمات في أهدافها، بل وتتباين إهتمامات حملة الأسهم في ذات الشركة، ويترتب عن هذا التباين التنوع في النتائج المتوخاة من أداء المنظمات، حيث أن التباين في الأهداف يؤثر على نوع المعيار المستخدم في تقييم الأداء؛

ب. **التباين في الإستراتيجيات:** إن طبيعة العمل ومصالح المنظمات تتطلب وضع بعض الإستراتيجيات التي في واقعها تعبر عن إهتمامات الإدارة. وهذه الإستراتيجيات ينبغي أن تتلائم مع احتياجات كل منظمة. فقد نجد إحدى المنظمات، بسبب ظروفها المالية والتسويقية، تضحي بالأرباح على المدى القصير، في حين نجد منظمة أخرى ترى أن مصلحتها تقتضي زيادة أسعارها. وعند إجراء تقييم للأداء في نهاية السنة، يجب أن يؤخذ بالإعتبار خصوصيات كل منظمة؛

[1] باسم محمد الحميري، الإدارة الوظائف والممارسة، دار الحامد، الأردن، 2015، الطبعة الأولى، ص ص261 263.

ت. **التباين في مدة التقييم:** تتباين الوحدات الزمنية (فصل، سنة، سنتين....) لتقييم أداء المنظمات، فحملة الأسهم يميلون لإعتماد وحدات زمنية قصيرة للتقييم، نجد أن الباحثين يعتمدون وحدات زمنية طويلة قد تمتد لعشر أو عشرين سنة أو حتى لخمسين سنة من أجل التحقق من تفوق الأداء والحفاظ عليه؛

ث. **تنوع نشاط المنظمات:** قام الباحثون والأفراد العاديون على إجراء مقارنات بين مستوى أداء المنظمات، إلا أن تنوع واختلاف أنشطة المنظمات يجعل هذه المقارنات غير عملية خيث يتعذر مثلا مقارنة أداء الجامعة مع أداء المستشفى.

إن مقارنات الأداء يجب أن تقام بين منظمات تمارس نفس النشاط، وحتى لو أجريت مقارنة الأداء بين منظمتين متشابهتين في النشاط، فإن عملية التقييم والمقارنة بين الإثنتين ليست بتلك البساطة والدقة، فلكل منظمة واقع خاص بها، هو في حقيقته عبارة عن خليط من العوامل المؤثرة كتنوع شريحة السوق التي تتعامل معها كل منظمة، ونوع الخدمات المتاحة، والتعليمات السائدة وغيرها مما يؤثر على عملية التقييم.

المبحث الثالث: نظرة عامة عن المؤسسة

يمكن النظر للمؤسسة من زوايا متعددة، وهي تبذل جهود كبيرة لتحقيق أقصى قد من النجاح، من خلال إشباع المستهلكين بمختلف حاجاتهم، وفي هذا المبحث نتطرق إلى أهم ما تتضمنه المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة

فالمؤسسة هي عبارة عن جميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا، هدفها توفير الإنتاج لغرض التسويق وهي منظمة ومجهزة بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات، ويمكن أن تعرف بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج الإقتصادي الصناعي، التجاري أو الخدمات .[1]

كما أن المؤسسة عادة ما تعرف في كتب التسيير بصفة بسيطة كمجموعة من الموارد البشرية والمادية والمالية، ولكن هذا التعريف التقليدي غير كافي فلقد أدخل علماء حديثون عنصرا آخر يهم الموارد المعلوماتية، ويبقى هذا التعريف مرتبط بالتعريف الاقتصادي الكلاسيكي للمؤسسة الذي يدور حول العناصر الأساسية وهي رأس المال، اليد العاملة، والموارد الطبيعية. أصبحت المؤسسة حاليا ليس إلا مجموعة من الموارد، بل مجموعة منظمة ومهيكلة تخضع لمنطق دقيق ولمقاييس محددة من الناحية الهندسية والناحية البشرية، ومن هذا المنطلق تصبح المؤسسة كيف ما كانت صناعية، تجارية خدماتية [2].

[1] اسماعيل عرباجي، إقتصاد وتسيير المؤسسة، موفم للنشر، الجزائر، 2013، الطبعة الثالثة، ص 15.

[2] يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، الطبعة الرابعة، ص 15.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسات

بالرغم من وجود الكثير من أنواع المؤسسات، ولكن غالبا ما يتم تصنيفها حسب أربعة معايير أساسية، وهي: حسب طبيعة النشاط، والحجم والشكل القانوني، ومصدر الأموال، سنذكرها كما يلي[1]:

1. تصنيف المؤسسات حسب طبيعة النشاط:

تصنيف المؤسسات في شكل قطاعات، وعددها ثلاثة: وهي القطاع الأولي، والقطاع الثانوي وأخيرا قطاع الخدمات، وهذه القطاعات يمكن تقسيمها إلى مجموعات فرعية حسب الإحتياجات، والأغراض من ذلك، وتقسم عموما إلى مجموعات محددة بدقة حسب المنتوجات (السلع والخدمات) المعدة من طرف المؤسسة.

أ. مؤسسات القطاع الأولي: وهي مختلف المؤسسات العاملة في المجال الفلاحي؛
ب. مؤسسات القطاع الثانوي: وهي مجموعة المؤسسات التي تعمل في القطاع الصناعي؛
ت. مؤسسات القطاع الثالث: تضم مختلف المؤسسات العاملة في القطاع الخدماتي.

2. حسب حجم المؤسسة:

يمكن أن يقاس بطرق مختلفة، باستعمال عدة معايير أهمها عدد العمال ورقم الأعمال السنوي والقيمة المضافة والأرباح المحققة وقيمة التجهيزات الإنتاجية، إلخ، ولكن المعايير الأكثر استخداما تتمثل في رقم العمال، حيث يسمح هذا المعيار بالتمييز بين المؤسسات الصغيرة، والتي توظف ما بين 10 و49 عامل، والمؤسسات الكبيرة جدا التي توظف أكثر من 1000 عامل؛

[1] أسماء باحمد، مطبوعة دروس لمقياس تسيير المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019، ص ص 10 11.

3. تصنيف المؤسسات حسب الشكل القانوني:

تصنف المؤسسات حسب الشكل القانوني كما يلي:

أ. مؤسسات الأفراد: هي تلك المؤسسات التي يملكها شخص واحد، تتميز بالسهولة في التنظيم كما أن صاحبها هو المسؤول الأول والأخير على نتائج أعمال المؤسسة، حيث أن الشخصية القانونية لهذه المؤسسة تتطابق مع شخصية رجل الأعمال؛

ب. شركات الأشخاص: وهي تلك المؤسسات التي تعود ملكيتها لمجموعة من الأفراد؛

ت. شركات رؤوس الأموال: وتتمثل في شركات المساهمة.

4. تصنيف المؤسسات حسب ملكية رأس المال:

ترتبط الطبيعة القانونية للمؤسسات بشكل ملكيتها، على اعتبار أن شكل الملكية، هو المحدد لنمط القوانين والأنظمة التي تحكم إجراءات وقواعد تسييرها وتصنف المؤسسات حسب هذا المعيار إلى نوعين هما:

أ. المؤسسات الخاصة: وهي تلك المؤسسات التي تعود ملكية الأموال فيها لفرد، أو لمجموعة من الأشخاص، كشركات الأشخاص والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات المساهمة.

ب. المؤسسات العامة: وهي التي تعود ملكيتها للدولة كالشركات الوطنية والمحلية؛

ت. المؤسسات المختلطة: وهي التي تشترك الدولة أو أحد هيئاتها مع الأفراد في ملكية الأموال وفي سلطة القرار؛

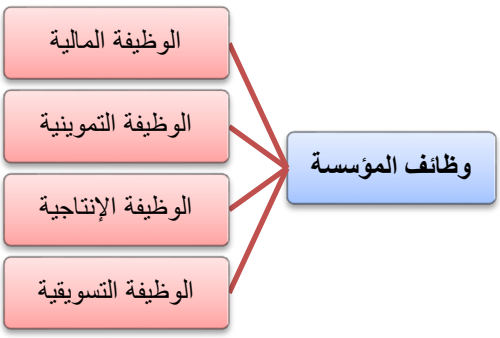
إضافة إلى ما تقدم ذكره من أنواع للمؤسسات، هناك مؤسسات وجمعيات تنشط في المجتمع، ولكن هدفها لا يتمثل في تحقيق الربح، فهي قد تأسست من أجل مساعدة بعض الفئات في المجتمع في بعض القطاعات، ويعتبر التضامن والعلاقات الإنسانية والاجتماعية محور اهتماماتها، وتتمثل هذه المؤسسات في التعاونيات، والشركات التبادلية، إضافة إلى مؤسسات الإدماج.

المطلب الثالث: وظائف المؤسسة وأهدافها

للمؤسسة عدة وظائف وعدة أهداف تسعى لتحقيقها والوصول إليها ويمكن تلخيصها في هذا المطلب.

1. **وظائف المؤسسة:** تكمن فيما يلي [1]:

الشكل رقم(8-2): وظائف المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نفس المرجع السابق، ص ص 26 36.

أ. **الوظيفة المالية:** هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى إلى البحث عن رؤوس الأموال على اختلاف مصادرها الممكنة وضمن محيطها المالي، ومن أهميتها بالنسبة للمؤسسة هي تغطية احتياجاتها المالية التي تكون بناء على اختيار مزيج مالي من الأموال الخاصة أو حتى التمويل الذاتي، أو اللجوء للإقتراض والذي يحقق لها أحسن مردودية بتكاليف أقل ما أمكن، والأهمية للوظيفة المالية تظهر حاليا في تنفيذ البرنامج المالي، حيث تقوم الوظيفة المالية بمتابعتها بعد تحديد وتوزيع مسؤولية استعمال الأموال، وتوجيهها والحرص على أن تتم العمليات المالية ضمن الخطوط المرسومة لها سابقا ويتم الإعتماد على برنامج يتم توزيعه خلال السنة في شكل موازنات لتغطية مختلف الحاجات من الأموال على أن في نهاية كل فترة يتم رصد نظام مراقبة ليسهر على تحديد أولويات البرنامج المنفذ؛

[1] بن سعد وسيلة، التكوين تقييم المؤسسة ودوره في تحقيق ميزة تنافسية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمراقبة، جامعة جيلالي ليابس، الجزائر، 2015/ 2016، ص ص 26 36.

ب. **الوظيفة التموينية:** تعرف على أنها الوظيفة التي تهتم بتحديد الإحتياجات ووضع، وكذا البحث عن الموردين واختيار أحسنهم؛

ت. **الوظيفة الإنتاجية:** يمكن أن تعرف حسب الفكر الإقتصادي على أنها العملية التي تقوم بخلق المنفعة، وليس العملية التي تخلق المادة، يعني إضافة منفعة جديدة لم تكن معروفة سابقا.

ث. **الوظيفة التسويقية:** وتشمل مجموعة العمليات والمجهودات من طرف المؤسسة الموجهة للسوق من خلال معرفة المتطلبات اللازمة لهذا الأخير، وما يجب انجازه في مجال مواصفات المنتوج الشكلية منها والتقنية.

2. أهداف المؤسسة:

من بين الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها هي [1]:

الشكل رقم(9-2): وظائف المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على أسماء باحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 9 10.

[1] أسماء باحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 9 10.

أ. أهداف إقتصادية:

- تسعى المؤسسات لتحقيق الأرباح؛
- زيادة الإنتاج لإشباع إحتياجات الفرد؛
- الإستمرارية والبقاء في السوق؛
- الإلتحاق بالمراكز التنافسية الأولى محليا ودوليا.

ب. الأهداف الإجتماعية:

- إمتصاص البطالة؛
- تحسين مستوى معيشة العمال وجميع الأفراد في المجتمع؛
- خلق أنماط إستهلاكية معينة؛
- توفير التأمين الإجتماعي ومرافق العمل.

ت. أهداف تكنولوجية:

- البحث التكنولوجي، والمساهمة في تثمين نتائج البحث العلمي المنجزة على مستوى المعاهد والجامعات والتي تحقق التنمية الإقتصادية.

ث. أهداف ثقافية:

- العمل على رفع المستوى التكويني والمهني للعمال؛
- العمل على خلق طبقة عمالية ذات مستوى واعي وراقي.

ج. أهداف سياسية:

- تحكم الدولة في مختلف أسواقها الداخلية والخارجية؛
- إسهامات المؤسسة في تطوير إقتصاد البلد.

خلاصة الفصل:

بناء على ما تم التطرق إليه في هذا الفصل تم التوصل إلى أن الأداء يعتبر من أهم المواضيع التي تحدد تطورات المؤسسة، حيث يمثل جميع المجهودات التي تبذلها الإدارة والعاملين من أجل الوصول للأهداف المخططة، حيث اختلفت أنواعه من خلال اختلاف تصنيفاته حسب المعايير المستخدمة، كما كانت له مستويات، إلا أنه كان يتأثر ببعض العوامل الداخلية والخارجية، التي يجب أن تدرسها المؤسسة. فأي مؤسسة تهتم وتعمل على أن يكون أدائها متميز عن باقي المؤسسات. لذا وجب عليها إستخدام تقييم وقياس الأداء لإعطاء الصورة الحقيقية لها، باعتباره أداة رقابية فعالة تعتمد عليها المؤسسات للكشف عن مواطن الضعف والقوة، وهذا ما يجعل المؤسسة تستغل مواطن القوة لتدعيمها، ومحاولة إيجاد حلول مناسبة لمعالجة نقاط الضعف.

الفصل الثالث:

تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون وتأثيره على الأداء في مؤسسة صيدال وحدة شرشال

تمهيد

بعدما تعرفنا على الإطار النظري لمتغيري الدراسة، يأتي هذا الفصل كمحاولة لإسقاط ما تم دراسته نظريا على مؤسسة إنتاجية جزائرية، وهي مؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة، حيث أننا في هذا الفصل سنتطرق إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة وكيفية تطبيقها للمعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، ثم نستعرض في المبحث الثاني الإجراءات التنظيمية للدراسة الميدانية، وأخيرا نقوم في المبحث الثالث بتفريغ وتحليل إجابات أفراد العينة على محاور الدراسة.

وعلى هذا الأساس سنقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة وتطبيقها للمعيار المحاسبي الدولي رقم (02)؛

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية؛

المبحث الثالث: دراسة الفرضية ونتائج الدراسة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة وتطبيقها للمعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات

قبل البدء بالجزء التطبيقي حول تأثير تطبيق المعيار المحاسبي رقم (02) على أداء مؤسسة صيدال بشرشال، لابد من التعريف بمصنع صيدال وحدة شرشال، وذلك من أجل التعرف على بيئة مكان الدراسة ومختلف مستوياتها الإدارية والتنظيمية، كما أننا سنتطرق إلى أهم نقطة في البحث وهي تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات بالمؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة صيدال وحدة شرشال

مصنع صيدال بشرشال هو أحد أهم المصانع التي تنتمي لمجمع صيدال، وفي هذا المطلب سنقوم بتقديمه لإعطاء صورة عامة حول مكان الدراسة الميدانية[1].

1. **تاريخ إنشاء المصنع:** كانت قطعة الأرض القائم فيها المصنع الآن عبارة عن مخزن للمواد الصيدلانية تابع لإنافارم، وفي سنة 1998 أصبحت تابعة لصيدال لتتحول إلى وحدة خاصة بإنتاج مكثفات تصفية الدم.

في سنة 2003 أرادت المديرية العامة لمجمع صيدال الإبتعاد عن إستراتيجية المنتج الوحيد فسعت إلى تنويع منتجاتها من الأدوية، وهذا ما دع إلى فتح ورشات إنتاج جديدة به، ورشة خاصة بإنتاج الأكياس والتحاليل المعقمة، ورشة خاصة بإنتاج المساحيق الجافة، وقد تم أيضا نقل خطوط إنتاجية من مصنع الحراش وقسنطينة إلى وحدة شرشال.

وفي سنة 2015 حيث كان المصنع متوقف عن العمل، اغتنمت صيدال ذلك في عملية إعادة بناء وتجهيز مصنع صيدال، وهذا مع وجود برنامج الاستثمار لتشجيع الصناعة الصيدلانية محليا بتسخير ميزانية لإعادة بناء مقر الإنتاج وفقا للمعايير الدولية، وقد استغرق ذلك مدة ثلاث سنوات ليتم افتتاحه مرة أخرى في سنة 2018.

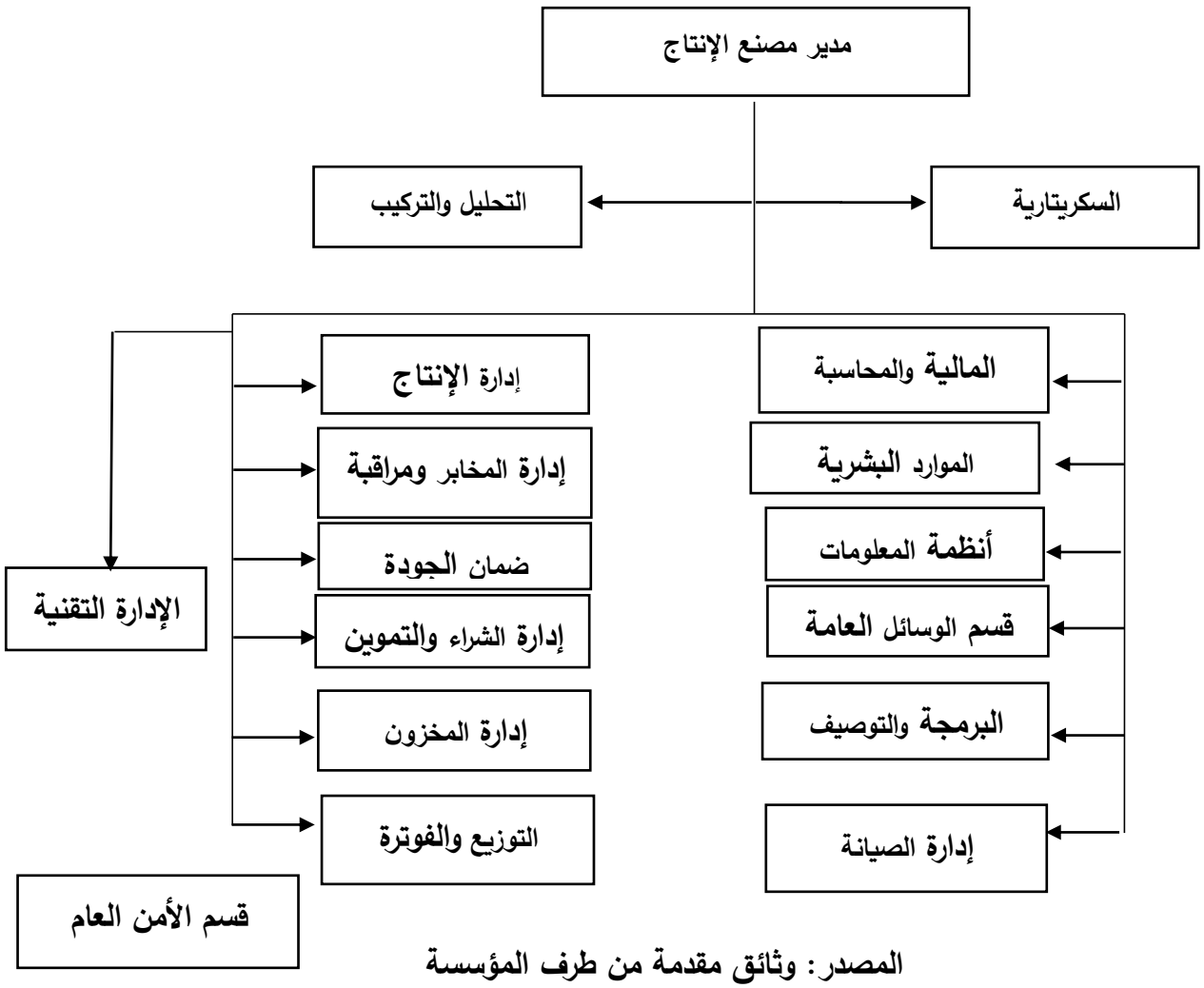
[1] وثائق مقدمة من المؤسسة.

2. **التعريف بمصنع صيدال بشرشال:** يقع مصنع شرشال بالمنطقة الصناعية الموجودة بواد البلاع في شرشال ولاية تيبازة، تبلغ قدرته الإنتاجية 21 مليون وحدة مباعة تقسم كالتالي 8 مليون كيس و13 مليون قرص، تبلغ مساحته 11565 متر مربع توزع كالتالي:

- مبنى رئيسي يحتل 2400 متر مربع؛
- مستودع للتخزين بمساحة 2400 متر مربع؛
- فضاء للخدمات يحتل 400 متر مربع؛
- مخزن مساحته 1018 متر مربع؛
- مبنى به ثلاث طوابق مساحته 1200 متر مربع توجد به الإدارة ومخبر الجودة.

3. **الهيكل التنظيمي لصيدال وحدة شرشال:**

الشكل رقم(1-3): الهيكل التنظيمي لمصنع صيدال شرشال



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

كما هو ملاحظ من الهيكل التنظيمي أعلاه فإن مصنع صيدال يتكون من مجموعة من الإدارات، حيث كل إدارة مستقلة عن الأخرى ومسؤولة عن نشاطها، وهذه الإدارات هي [1]:

- **مدير مصنع الإنتاج:** يمثل السلطة العليا لاتخاذ القرارات في المصنع، تتمثل مهمته في مراقبة نشاط المصنع والعمل على اتخاذ القرارات الصائبة. يعتبر المدير ممثل مصنع شرشال أمام مختلف الوحدات الأخرى التابعة لمجمع صيدال والمؤسسات الأخرى؛
- **السكرتارية:** لها دور على الصعيد الداخلي حيث تمثل وسيط بين مختلف الأقسام والإدارات الموجودة بالمصنع، ودور على الصعيد الخارجي حيث تربط الإدارة مع محيطها؛
- **التحليل والتركيب:** مهام هذه المصلحة تتمثل في دراسة أداء الوحدة والتأكد من بلوغ الأهداف المسطرة؛
- **إدارة الإنتاج:** تهتم إدارة الإنتاج بمختلف الأمور المتعلقة ببرامج الإنتاج حيث تقوم بمراقبتها والتأكيد على التطبيق الصحيح لها، وتهتم أيضا بحل مختلف الأمور والمشاكل التي تعيق عملية الإنتاج؛
- **إدارة الشراء والتموين:** على مستوى هذه الإدارة يتم توفير مختلف احتياجات المصنع. نجد على مستواها مسؤول عن البحث والتنفيذ ومسؤول عن العلاقات الخارجية ومسؤول عن العلاقات الداخلية وذلك لضمان السير الحسن وعدم حدوث فوضى؛
- **إدارة المخابر وإدارة الجودة:** تعمل هذه الإدارة على ضمان أن الأدوية المنتجة تستوفي الخصائص والشروط المطلوبة لتكون آمنة للاستغلال البشري؛
- **ضمان الجودة:** تقوم هذه الإدارة على تطبيق مختلف التدابير من أجل ضرورة ضمان أن المنتج يلبي معايير الجودة المحددة؛
- **إدارة المخزون:** يتمثل دورها في تنظيم المخزون وتنظيم الطلبيات وذلك عن طريق وضع نظام فعال؛

[1] وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

- **التوزيع والفوترة:** تهتم بعملية إعداد الفواتير الناتجة عن مختلف طلبيات الشراء المرسلة للمصنع، بالإضافة إلى كونها تهتم بعمليات التوزيع؛
- **المحاسبة والمالية:** على مستواها تتم مختلف العمليات المحاسبية والمالية المتمثلة في التسجيل المحاسبي لمختلف عمليات المصنع وعمليات التحليل المالي وكذلك التسيير المالي لموارد المصنع؛
- **الموارد البشرية:** تهتم إدارة الموارد البشرية بكل ما يتعلق بالعامل البشري للمصنع أي الموظفين، من الأجور إلى تسيير العطل السنوية إلى التقاعد، وحفظ مختلف الملفات المتعلقة بذلك؛
- **إدارة أنظمة المعلومات:** تهتم هذه الإدارة بكل ما هو متعلق بتكنولوجيا المعلومات الخاصة بمصنع صيدال شرشال، وتعمل على تطوير الأنظمة المعلوماتية، والإستعمال الحسن لها والحفاظ على معلومات المصنع؛
- **قسم الوسائل العامة:** يعمل على إدارة عمليات الشراء المحلية؛
- **البرمجة والتوصيف:** تهتم بمراقبة وتسيير جدول الإنتاج، واحترام وتحسين مواعيد تسليم الطلبيات؛
- **الصيانة:** تهتم بعملية الحفاظ على مختلف الآلات الموجودة على مستوى المصنع، وإصلاحها في حالة تعطلها؛
- **الأمن العام:** يتكون من مهندس مسؤول عن البيئة والهيكلة الأمنية، ومختلف أعوان الأمن والإستقبال، يهدف إلى الحفاظ على بيئة آمنة في المصنع، وتوفير الحماية لكل من العمال والممتلكات التابعة لمصنع شرشال؛

المطلب الثاني: تفاصيل تسيير المخزون داخل مؤسسة صيدال وحدة شرشال

سنتعرف في هذا المطلب على أنواع المخزونات الموجودة بالمؤسسة، وكيفية تسيير المخزونات بها من خلال الوثائق المستعملة في تسييرها.

1. أنواع المخزونات في مؤسسة صيدال وحدة شرشال:

- المواد الأولية: هي جميع المواد المتحصل عليها من مصادر توريد خارجية لفائدة مصنع صيدال بهدف استغلالها وتحويلها إلى سلع قابلة للإستهلاك؛
- المواد تحت التشغيل: هي كل المواد التي تدخل في عملية التحويل الإنتاجي؛
- المواد تامة الصنع: هي المواد التي قام المصنع بإنتاجها؛
- مواد التعبئة والتغليف: يعني جميع المواد التي تستعمل في النشاط.

2. أهم الوثائق المستعملة في تسيير المخزون:

أ. **طلب الشراء Bon de commande**: هي وثيقة رسمية تتحرر من طرف صيدال، تضع فيها كل ما يجب شرائه من مواد أولية، تموينات...ويتم توجيهها إلى مصلحة التموين حيث هذه الأخيرة هي التي تكون مسؤولة عن طلب المواد من الشركات الوطنية والأجنبية، وتظم الوثيقة ما يلي:

- إسم وعنوان المورد؛
- تاريخ الطلب؛
- معلومات وتفاصيل عن السلع المطلوبة من نوع وكمية، سعر...
- توقيع مؤسسة صيدال.

حيث أنه قبل أن تتم المراحل السابقة والمعلومات المتوفرة، يجب دراسة الظروف والمساحة التي سيجري فيها العمل، يعني ما إذا كانت السلعة كافية أو ضمن المصلحة المبرمجة.

ب. **وصل الإستلام Bon de livraison:** بعد أن يتم إنجاز وتجهيز جميع المواد المطلوبة يقوم الممون بإرسال المواد إلى صيدال مرفقا بوثيقة تسمى وصل استلا، حيث فيها يسجل كل البيانات الخاصة بالطلب وهي:

- رقم وتاريخ الفاتورة، تاريخ الإستلام؛
- اسم المورد؛
- بيان السلعة؛
- الكمية، سعر الوحدة؛
- تأشيرة أمين المخزن.

ت. **الفاتورة la facture:** وهي وثيقة تتضمن التفاصيل المتعلقة بالمواد المرسلة من أسعار، الكمية، المبلغ الصافي، وهي عقد بين الدولة والزبون يضمن الملكية؛

ث. **كشف دخول المواد bulletin d'entrée des articles:** هي وثيقة تنشأ بعد إجراءات المعاينة وفحص البضاعة من حيث الجودة والشروط المطلوبة.

المطلب الثالث: تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزونات، في مؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة

في هذا الجزء سنتطرق إلى أهم نقطة في الدراسة وهي تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2، في مؤسسة صيدال، وكيفية تقييمها للمخزونات.

1. تقييم المخزونات في بداية السنة المالية:

أ. في حالة شراء البضاعة:

تكلفة الشراء تشمل كل من: سعر الشراء+ رسوم الإستيراد والضرائب الأخرى بخلاف تلك المسترجعة+ تكاليف النقل+ التكاليف الأخرى التي تعود بشكل مباشر على المخزون مطروح منها الخصومات التجارية والتخفيضات.

نعطي مثال عن حالة شراء المواد الأولية:

في تاريخ 20 جويلية 2022، قامت صيدال بشراء مادة أولية "أ"، بسعر شراء مقدر ب 2089967،9430 مع المصاريف التالية:

- التأمينات:2981،37 دج
- التسوق: 13766،52 دج
- رسوم الإسترداد والضرائب الأخرى: 46029 دج
- الشحن: 68330 دج
- تكاليف النقل: 14577،50 دج
- التكاليف الأخرى: 00 دج
- الخصومات التجارية: 00 دج

تكلفة الشراء = 2089967،9430+ 2981،37+ 68330+ 46029+ 13766،52+ 14577،50

إذن تكلفة شراء المادة الأولية "أ" هي: 2235652،333 دج

ب. في حالة الإنتاج:

تكلفة الإنتاج تشمل كل من: المواد الأولية المستهلكة + أعباء الإنتاج المباشرة+ أعباء الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة.

قامت صيدال بإنتاج المنتجات التالية في عينة مختلفة:

المنتج الأول: LAVIDA 2MG

المنتج الثاني: LAVIDA 4MG

إذن نقوم بحساب تكلفة الإنتاج لكل منتج حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2، بالسعر الوحدوي.

حيث أن صيدال تنتج بالعينات.

المنتج الأول:

حيث أن صيدال لكي تنتج المنتج الأول أي العينة الأولى LAVIDA 2MG كمية 29411 وحدة، تقوم باستهلاك كل من المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف المذكرة في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-3): المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف للمنتج الأول

المواد الأولية/ مواد التعبئة والتغليف	الكمية	سعر الوحدة	تكلفة الشراء
Glimeperide micronise	1.765	72929.019	128719.72
Lactose monohydrate 200 mesh	120.574	302.576	36482.79
Polyvinyl pyrrolidine k30(pvp k30)	0.882	1661.007	1465.01
Lauryl sulfate de soddium poudre	1.103	2310.869	2548.89
Carboxymethyl amidon sodique typ	7.059	937.718	6619.35
Avicel ph 102	17.647	470.573	8304.19
Stearte de magnesium	0.882	878.560	774.89
Jaune orange S E110	0.088	6220.179	547.38
مجموع مصاريف المواد الأولية	/	/	185462.21
PVC/ PDVC transparant	200	404.110	80822.06
Aluminium 211 mm	35	250	8750
Etuis LAVIDA 2MG	29411	3.450	101467.95
Notice LAVID 2MG	29411	0.851	25024.21
Vignettes bande verte	29411	0.105	3081.37
Etiquettes de groupage	307	1.050	322.35
Carton	0.31	35740	10972.18
Adhesif 100 *50 IMP saidal	2	300	600
مجموع مصاريف التعبئة والتغليف	/	/	230440.12

مجموع التكاليف: 415902.33 دج

تكلفة الوحدة: 14.14 دج

التكلفة الوحدوية للمواد الأولية: 6.31

التكلفة الوحدوية لمواد التعبئة والتغليف:7.84

الأعباء المباشرة:

- المواد الأولية المستهلكة: 6.31
- مواد التعبئة والتغليف المستهلكة:7.84
- تجهيزات المخبر المستهلكة: 1.32
- قطع الغيار المستهلكة: 1.13
- ملابس العمل المستهلكة: 0.30
- لوازم المكتب المستهلكة: 0.01
- لوازم الصيانة المستهلكة:0.03
- الطاقة: 5.54
- الخدمات:6.38
- أعباء العمال: 16.61
- الضرائب والرسوم: 0.34
- التأمينات:3.34
- معدات/ أجهزة الإطفاء: 124.98
- المواد الأخرى القابلة للإستهلاك: 0.70
- مجموع الأعباء المباشرة: 174.81

الأعباء الغير المباشرة:

- الطاقة:1.39
- الخدمات: 7.37
- أعباء العمال: 14.50
- الضرائب والرسوم:0.34
- التأمينات:0.07
- المصاريف المالية: 0.06
- مصاريف خاصة بالتسديد: 32.22
- المواد الأخرى القابلة للإستهلاك:0.01
- مجموع الأعباء الغير المباشرة:55.96

إذن تكلفة الإنتاج الوحدوية للمنتج الأول LAVIDA 2MG هي 230.78

المنتج الثاني:

حيث أن صيدال لكي تنتج المنتج الأول أي العينة الأولى LAVIDA 4 MG كمية 29411 وحدة، تقوم باستهلاك كل من المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف المذكرة في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-3): المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف للمنتج الثاني

المواد الأولية/ مواد التعبئة والتغليف	الكمية	سعر الوحدة	تكلفة الشراء
Glimeperide micronise	3.529	72929.019	257366.51
Lactose monohydrate 200 mesh	118.882	302.576	35970.83
Polyvinyl pyrrolidine k30(pvp k30)	0.882	1661.007	1465.01
Lauryl sulfate de soddium poudre	1.103	2310.869	2548.89
Carboxymethyl amidon sodique typ	7.059	937.718	6619.35
Avicel ph 102	17.647	470.573	8304.19
Stearte de magnesium	0.882	878.560	774.89
BLEU INDIGO	0.015	62726.500	940.90
مجموع مصاريف المواد الأولية	/	/	313990.56
PVC/ PDVC transparant	200	404.110	80822.06
Aluminium 211 mm	35	250	8750
Etuis LAVIDA 2MG	29411	3.450	101467.95
Notice LAVID 2MG	29411	0.851	25024.21
Vignettes bande verte	29411	0.105	3081.37

Etiquettes de groupage	307	1.050	322.35
Carton	0.31	35740	10972.18
RUBAN Adhesif 100*50 IMP SAIDAL	2	300	600
مجموع مصاريف التعبئة والتغليف	/	/	230440.12

مجموع التكاليف: 544430.68

تكلفة الوحدة: 18.51

التكلفة الوحدوية للمواد الأولية: 10.68

التكلفة الوحدوية لمواد التعبئة والتغليف: 7.84

الأعباء المباشرة:

- المواد الأولية المستهلكة: 10.68
- مواد التعبئة والتغليف المستهلكة: 7.84
- لوازم المخبر المستهلكة: 1.32
- قطع الغيار المستهلكة: 1.13
- ملابس العمل المستهلكة: 0.30
- لوازم المكتب المستهلكة: 0.03
- لوازم الصيانة المستهلكة: 0.01
- الطاقة: 5.54
- الخدمات: 6.38
- أعباء العمال: 16.61
- الضرائب والرسوم: 0.34
- التأمينات:3.34
- معدات الإطفاء: 124.98

الأعباء الغير المباشرة:

- الطاقة: 1.39
- الخدمات: 7.37
- أعباء العمال: 14.50
- الضرائب والرسوم: 0.34
- التأمينات: 0.07
- الأعباء المالية: 0.06
- مصاريف خاصة للتسديد: 32.22
- المواد الأخرى القابلة للإستهلاك: 0.01
- مجموع الأعباء الغير المباشرة: 55.96

- المواد الإستهلاكية الأخرى: 0.70
- مجموع الأعباء المباشرة: 179.19

إذن تكلفة إنتاج المنتج الأول LAVIDA 4MG هي .235.15

2. تقييم المخزونات في نهاية السنة المالية:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزونات، فإن صيدال كأي مؤسسة في هذه الحالة تقوم بتقييم المخزون التام الصنع عن طريق التكلفة التاريخية والقيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وفي حالة القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة التاريخية هنا تسجل المؤسسة خسارة القيمة بالفرق بين التكلفتين.

- التكلفة التاريخية: وهي تكلفة الشراء أو الإنتاج.
- القيمة القابلة للتحقق: وهي سعر البيع المتوقع- تكلفة إتمام الإنتاج- تكلفة البيع.

وهنا نقوم بهذه الدارسة لحالة إنتاج LAVIDA 4MG LAVIDA 2MG ولدينا:

أ. المنتج الأول LAVIDA 2MG:

- التكلفة التاريخية الوحدوية للمنتج الأول هي: 230.78 دج.
- القيمة القابلة للتحصيل هي: 208.29 دج.

حيث أن صيدال في هذه الحالة عرفت خسارة قيمة قدرها 22.49 دج.

ب. المنتج الثانيLAVIDA 4MG:

- التكلفة التاريخية الوحدوية للمنتج هي: 235.15 دج.
- القيمة القابلة للتحصيل هي: 305.05 دج.

هنا صيدال لم تعرف خسارة قيمة، وقيمت مخزونها بالتكلفة التاريخية وهي: 235.15 دج.

3. تقييم المخزونات عند الإخراج:

تعتمد صيدال في تقييم مخزوناتها عند الإخراج على طريقةFIFO الداخل أولا الخارج أولا، وطريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP، التي ينص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 2.

أ. حالة طريقة التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP:

- في حالة شراء مادة أولية "أ"ETUIS LAVIDA 6 MG:

التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP= تكلفة الشراء+ مخ 1(بالقيمة)/ المشتريات+ مخ 1 (بالكمية).

الجدول رقم(3-3): التكلفة الوسيطية المرجحة CUMP بعد كل إدخال

البيان	التاريخ	الإدخالات		الإخراجات		المخزون	
		الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ
مخ 1	/	/	/	/	/	19.0250	3400
إخراج	2022/06/30	/	/	0.0110	3400	19.0140	3400
إدخال	2022/11/08	67.2000	5000	/	/	86.2140	4647.1292
إخراج	2022/12/07	/	/	19.0140	4647.1292	67.2000	4647.1292
إخراج	2022/12/07	/	/	10.3970	4647.1292	56.8030	4647.1292
المجموع	/	67.2000	5000	29.422	12694.2484	/	/

مخ 2= مخ 1+ الإدخالات- الإخراجات

مخ 2= 19.0250+ 67.2000- 29.422

مخ 2= 56.803

CMP= 4647.13

ب. **حالة طريقة FIFO الداخل أولا الخارج أولا:**

الجدول رقم(4-3): في حالة شراء مادة أولية " ب "ETUIS ACEPRAL CARDIO 100 MG

البيان	التاريخ	الإدخالات		الإخراجات		المخزون	
		الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ
مخ 1	/	/	/	/	/	202.6470	2519
إخراج	2022/03/13	/	/	5.4470	2519	197.2000	2519
إخراج	2022/03/13	/	/	13.2190	2519	183.9810	2519
إخراج	2022/03/13	/	/	64	2519	119.9810	2519
إدخال	2022/03/27	1.2190	2519	/	/	121.2000	2519

إخراج	2022/05/04	/	/	16.6660	2519	104.5340	2519
إخراج	2022/06/05	/	/	33.3330	2519	71.2010	2519
إخراج	2022/06/19	/	/	50	2519	21.2010	2519
إخراج	2022/07/03	/	/	20	2519	1.2010	2519
إدخال	2022/08/03	100.8000	5000	/	/	102.0010	4970.7877
إخراج	2022/09/14	/	/	1.2010	4970.7877	100.8000	4970.7877
إخراج	2022/09/14	/	/	32.1320	4970.7877	68.6680	4970.7877
إدخال	2022/09/28	0.6000	4970.7877	/	/	69.2660	4970.7877
إخراج	2022/10/06	/	/	16.6660	4970.7877	52.6020	4970.7877
إدخال	2022/11/08	57.6000	5000	/	/	110.2020	4986.0563
المجموع		160.21	17489.79	252.66	32545.36	1526.69	52495.73

مخ 2= مخ 1+ الإدخالات- الإخراجات

مخ 2= 202.6470+ 160.21- 252.66

مخ 2= 110.18

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

من أجل تجسيد هذه الدارسة على أرض الواقع ينبغي علينا اتخاذ مجموعة من الإجراءات الميدانية الأساسية لجعلها دارسة علمية تطبيقية.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

بناء على مشكل الدراسة وأهدافها فإن مجتمع الدراسة يتكون من موظفي مؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة، أما فيما يخص عينة الدراسة قمنا باختيار عينة عشوائية مكونة من 20 موظف منهم محاسبين وموظفين ماليين وموظفي المخزن ورؤسائهم، حيث أننا قمنا بتوزيع 20 استمارة استبيان على أفراد العينة وتم استرجاع 20 منها وأفرغ 20 استبيان، وبالتالي فإن نسبة الاستجابة تقدر ب (100 %) من الاستبيانات المقبولة لإجراء الدراسة والتحليل.

المطلب الثاني: شرح أسئلة الاستبيان

يتكون الاستبيان أساساً من 31 سؤال في شكل ثلاث محاور:

- قسم البيانات الشخصية: واشتمل على 05 أسئلة يتضمن هذا الجزء البيانات المرتبطة بالخصائص الشخصية والتعليمية لأفراد عينة الدراسة؛
- المحور الأول بعنوان" ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون" واشتمل على 10 أسئلة؛
- المحور الثاني بعنوان " طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة" واشتمل على 10 أسئلة؛
- المحور الثالث بعنوان " دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين الأداء " واشتمل على 11 سؤال.

الجدول رقم(5-3): نسبة مئوية للمحاور

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	النسبة
01	**المحور الأول:** ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون	10	%32.26
02	**المحور الثاني:** طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة	10	%32.26
03	**المحور الثالث:** دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين	11	%35.48

	الأداء		
	المجموع	**31**	**%100**

حيث ارتبطت الفقرات بمقياس ليكارت الثلاثي (03) والذي يعبر من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه ورأي ايجابي لأفراد العينة) أو عدم موافقتهم (اتجاه ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من عبارات الاستبيان ضمن 03 درجات كما يلي:

موافق	محايد	غير موافق
03	**02**	**01**

- نحدد مجال درجات الحد الأعلى والحد الأدنى لكل مجال.
- المتوسط الحسابي بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان ومقارنتها.
- والانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتها
- المدي لتحديد طول الفئة = (أعلى درجة (موافق تماما) – أدنى درجة (غير موافق تماما)) / عدد المستويات.
- تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث المدى (1–3) /3) = 1.33 حيث نحصل على مجالات كما يلي:

الجدول رقم(6–3): يبين توزيع الفئات وفق التدرج المستخدم في أداة البحث

مجال المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

- ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في مجال من مجالات الاستبيان وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار اقل قيمة للانحراف معياري بينهما.

المطلب الثالث: الأساليب المستخدمة في معالجة البيانات

تم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية في العلوم الاجتماعية SPSS إصدار 22 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج النتائج وتتمثل الوسائل الإحصائية للتحليل هي:

- **حساب ألفا كرونباخ:** لحساب ثبات وصدق الأداة؛
- **حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية:** من أجل قياس اتجاه عينة أفراد الدراسة؛
- **التكرارات والنسب المئوية لإظهار خصائص العينة؛**
- **حساب معامل الارتباط الخطي المتعدد (طريقة المربعات الصغرى):** للقياس درجة الارتباط؛
- **حساب معامل الارتباط بيرسون:** لقياس قوة الارتباط بين متغيرات الدراسة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

سوف نحاول في هذا المبحث باختبار صدق وثبات أداة الدراسة القيام بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة والأدوات القياسية في معالجة البيانات.

المطلب الأول: معامل صدق وثبات الأداة

سنقوم في هذا المطلب بدراسة صدق وثبات أداة الدراسة:

الجدول رقم(7-3): صدق وثبات الاستبيان

المحاور	عدد العينات	ألفا كرونباخ	النتيجة
المحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون	10	0.396	ثابت
المحور الثاني: طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة	10	0.890	ثابت
المحور الثالث: دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين الأداء	11	0.796	ثابت
المجموع	31	0.694	ثابت

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss 22

التعليق:

ومن أجل التأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة (الإستبيان) ، تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ الإجمالي ولكل محور على حدي فكان ألفا كرونباخ المحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون" 0.890"، وألفا كرونباخ المحور الثاني: طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة 0.538، وألفا كرونباخ المحور الثالث: دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين الأداء 0.796، أما ألفا كرونباخ الإجمالي كان 694 .0، مما يدل على نسبة ثبات وصدق جيدة مقبولة إحصائيا.

المطلب الثاني: تحليل خاص بمحور المعلومات الشخصية

سنقوم في هذا المطلب بتحليل محور المعلومات الشخصية.

1. الجنس:

الجدول رقم(8-3): الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	07	%35
أنثى	13	%65
مجموع	20	%100

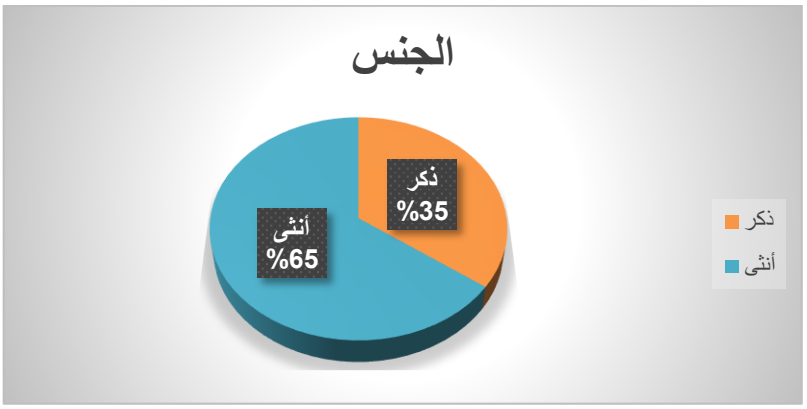
المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss 22

التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول السابق أعلاه أن نسبة الإناث قدرت بـ 65%، في حين أن نسبة الذكور قد بلغت 35%، أي أن نسبتهن أعلى من نسبة الذكور، ما يعني أن نسبة الإناث أعلى من نسبة الذكور، وهذا راجع إلى أن الفارق في العدد بين الجنسين هو قابلية الأنثى للإجابة على أسئلة الإستبانة.

كما يترجم الجدول السابق الشكل البياني التالي: المصدر:

الشكل رقم(2-3): الجنس



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

2. السن:

الجدول رقم(9-3): السن		
الفئات	التكرار	النسبة المئوية
من 19 إلى 25 سنة	04	%20
من 26 إلى 35سنة	09	%45
من 36 إلى 45سنة	03	%15
من 46 سنة فما فوق	04	%20
المجموع	20	%100

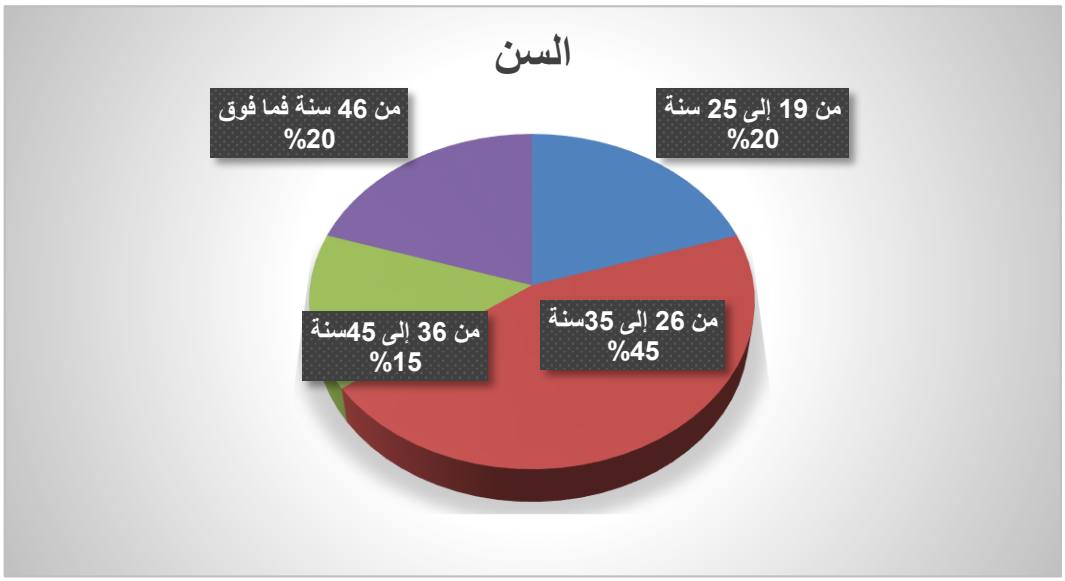
المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

التحليل:

يتضح من الجدول السابق أن الأشخاص الذين يتراوح أعمارهم بين 26 إلى **35**سنة هم الأعلى حيث بلغت نسبتهم 45% مقارنة بباقي الاعمار، حيث تليها فئة الأشخاص الذين هم بين 19 سنة إلى 25 سنة ومأكثر من 46 سنة بتردد 04 أي بنسبة 20%، في المرتبة الثالثة فئة الاشخاص من **36** إلى **45**سنة بلغ ترددهم 03 بنسبة 15%، مما يعني أن نسبة التوظيف على مستوى هذه المؤسسة منحصر بصفة كبيرة عل فئة الشباب.

كما يترجم الجدول السابق الشكل البياني التالي:

الشكل رقم(3-3): السن



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

3. المؤهل العلمي:

الجدول رقم(10-3): المستوى الجامعي		
المستوى	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي	04	%20
جامعي	11	%55
دراسات عليا	04	%20
مهني	01	%05
المجموع	20	100%

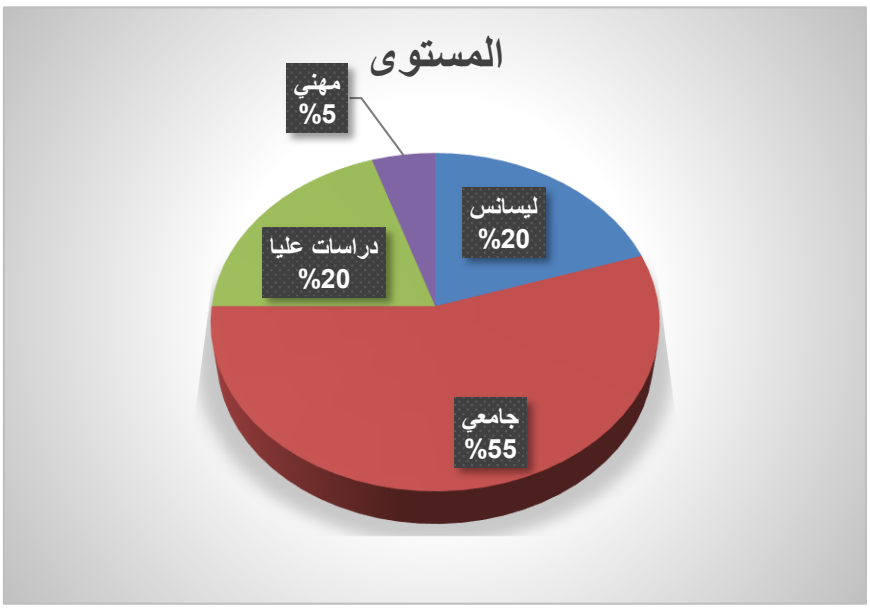
المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

التحليل:

من الجدول أعلاه نجد أن نسبة الجامعيين تحتل أكبر نسبة قدرت بـ 55%، في حين نسبة ثانوي والدراسات العليا 20%، والمستوى المهني نسبة 05 %، هذا ما يفسر أن نسبة التوظيف في هذه المؤسسة يحتاج إلى شهادات أقلها التكوين المهني نظرا لخصوصيات المؤسسة.

كما يترجم الجدول السابق الشكل البياني التالي:

الشكل رقم(4-3): المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

4. سنوات الخبرة:

الجدول رقم(11-3): سنوات الخبرة		
المستوى	التكرار	النسبة المئوية
من 05 إلى 10 سنوات	09	%45
من 10 إلى 15 سنة	05	%25
أكثر من 15 سنة	06	%30
المجموع	20	100%

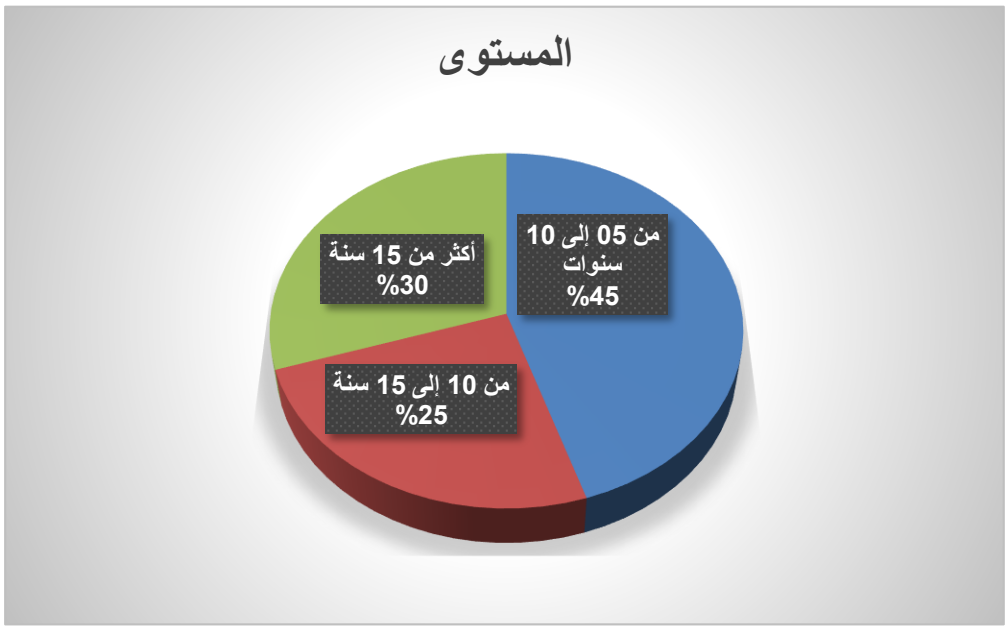
المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

التحليل:

من الجدول أعلاه نجد أن نسبة الخبرة من من 05 إلى 10 سنوات تحتل أكبر نسبة قدرت بـ 45%، تليها أصحاب الخبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 30%، وأخيرا أصحاب الخبرة من 10 إلى 15 سنة بنسبة 25 %، هذا ما يفسر أن الموظفين في هذه المؤسسة هم موظفين جدد بأغلبية كبرى.

كما يترجم الجدول السابق الشكل البياني التالي:

الشكل رقم(5-3): سنوات الخبرة



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

5. المركز الوظيفي:

الجدول رقم(12-3): المركز الوظيفي		
المستوى	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	01	%05
موظف مالي	02	%10
مسير مخزن	02	%10
وظيفة أخرى	15	%75
المجموع	20	100%

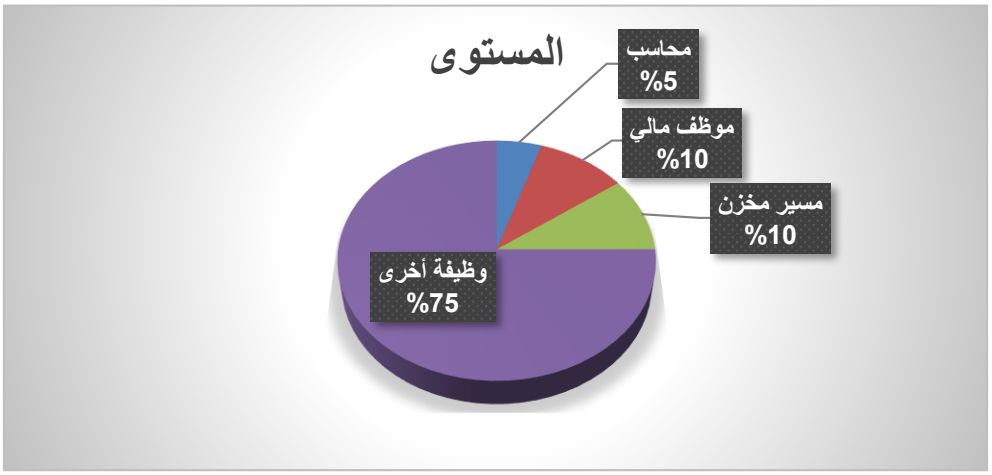
المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

التحليل:

من الجدول أعلاه نجد أن نسبة الخبرة وظيفة أخرى تحتل أكبر نسبة قدرت بـ 75%، تليها وظيفة موظف مالي ووظيفة مسير مخزن بنسبة 10% لكل منهما، وأخيرا وظيفة محاسب بنسبة 05 %، هذا ما يفسر أن الموظفين في هذه المؤسسة أغلبيتهم موظفين وظائف أخرى متنوعة غير وظيفة محاسب، ومسير مخزن وموظف مالي.

كما يترجم الجدول السابق الشكل البياني التالي:

الشكل رقم(6-3): المركز الوظيفي



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على spss

المطلب الثالث: وصف وتحليل اتجاهات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة

بعد عملية تفريغ اجابات المستجوبين والقيام بإعطاء أوامر التحليل للبرنامج من أجل تأكيد أو نفي الفرضيات كانت المخرجات كما يلي علماً أن مجال الثقة المعتمد في هذه الدراسة هو % 100.

إن الغاية من إجراء الإحصاء الوصفي هو معرفة إتجاه إجابات أفراد العينة، فضلاً عن تبيان وتقدير مستوى أهمية الفقرات والمتغيرات من وجهة نظر أفراد العينة، وذلك بالاعتماد على سلم ليكرت الثلاثي، وحساب المتوسط الحسابي.

1.الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون

الجدول رقم(13-3): المحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون

الرقم	المحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه	ترتيب الفقرة
01	يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) أداة لتقييم أداء العمل المحاسبي، فهي تفيد في الترشيد واتخاذ القرار المحاسبي السليم	0.616	2.80	موافق	01
02	يوفر المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) مجموعة من الإرشادات لتحديد تكلفة المخزون	0.657	2.70	موافق	03
03	يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا	0.444	2.75	موافق	02
04	يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) يوصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية	0.671	2.65	موافق	04
05	يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) تحديد كيفية قياس صافي القيمة القابلة للتحقق(NRV)	0.571	2.70	موافق	03
06	يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) في طريقة التكلفة المحددة لتقييم تكلفة خروج المخزون	0.510	2.55	موافق	05
07	يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على طريقة FIFO لتقييم تكلفة خروج المخزون	0.686	2.55	موافق	05
08	يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على طريقة متوسط التكلفة المرجحة لتقييم تكلفة خروج المحزون	0.605	2.55	موافق	05
09	يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على كافة أنواع لمخزون	0.821	1.40	غير موافق	07

10	يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على الأصول بيولوجية الثروات الحيوانية والزراعية.	0.979	1.70	غير موافق	06
المجموع		0.656	2.44	موافق	

التعليق:

يوضح الجدول رقم 15 المتعلق بالمحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون، أن الإتجاه العام له كان " موافق"، بمتوسط حسابي قدر بـ: (2.44)، وانحراف معياري (0.656)، فنجد أن أبعاده (1-2-3-4-5-6-7-8-) كانوا بالإتجاه "موافق "، والفقرات 9-10 أخذا الاتجاه "غير موافق"، مما يعني أن المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون لا يطبق على الأصول بيولوجية الثروات الحيوانية ولا على كافة أنواع لمخزون في خلاف أنه يمثل ويعرف بباقي عبارات المحور الأول.

2. الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون

الجدول رقم(14-3): المحور الثاني: طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة

الرقم	المحور الثاني: طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الاتجاه	ترتيب الفقرة
11	تعتمد المؤسسة على التخطيط المسبق للاستراتيجيات التي تعتمد عليها من أجل تحسين الأداء في المؤسسة	0.688	2.50	موافق	03
12	تعمل المؤسسة على تطوير منتجاتها حسب رغبات زبائنها من أجل تحسين الأداء في المؤسسة	0.688	2.50	موافق	03
13	تحرص المؤسسة على دعم استراتيجيتها بالتركيز على مواردها الداخلية من أجل تحسين الأداء في المؤسسة.	0.826	2.55	موافق	02
14	توفر المؤسسة ظروف العمل المساعدة على الأداء التي يساهم في تطوير منتجاتها من أجل تحسين الأداء في المؤسسة.	0.827	2.50	موافق	03
15	يمتلك العاملون المؤهلات التي تمكنهم من تطوير أدائهم من أجل تحسين الأداء في المؤسسة	0.826	2.55	موافق	02
16	يحرص العاملون على تقديم الأفضل من أجل تطوير منتجات المؤسسة من أجل تحسين أداءها.	0.686	2.45	موافق	04
17	توفر المؤسسة أحدث التقنيات لتحسين منتجاتها من جل تحسين الأداء في المؤسسة	0.759	2.55	موافق	02

18	تعتقد المؤسسة بأن تدريب الموظفين ضروري التطوير كفاءتهم ومهاراتهم من أجل تحسين أداءها.	0.733	2.70	موافق	01
19	تعتمد المؤسسة الرقابة على مختلف أنشطتها الآنية واللاحقة من أجل تحسين أداءها	0.761	2.50	موافق	03
20	تلتزم إدارة المؤسسة بمتابعة أنشطتها من أجل تحقيق أهدافها وتحسين أداءها.	0.827	2.50	موافق	03
	المجموع	0.760	2.53	موافق	

التعليق:

يوضح الجدول رقم 16 المتعلق ب المحور الثاني: طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة، أن الاتجاه العام له كان " موافق "، بمتوسط حسابي قدر بـ: (2.53)، وانحراف معياري (0.760)، فنجد أن أبعاده (11-13-12-14-15-16-17-18-19-20)كانوا بالإتجاه "موافق"، مما يعني أن طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة موافق عليها ككل.

3. الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث: دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين الأداء

الجدول رقم(15-3): المحور الثالث: دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين الأداء

الرقم	المحور الثالث: دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين الأداء	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب الفقرة
21	تطبق المؤسسة المعيار الدولي رقم (02) مخزوناتها، من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة.	0.759	2.45	موافق	05
22	تتميز طريقة الوارد أولا صادر أولا بالسهو في تقييم المخزونات عن طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة مما يسهم على تحسين أداء المؤسسة	0.444	2.75	موافق	02
23	تعتمد على طريقة الجرد الدوري التي ينص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) لمراقبة مخزوناتها في فترات محددة ومعروفة من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة	0.550	2.75	موافق	02
24	تعتمد باستمرار خلال السنة على طريقة الجرد المستمر التي ينص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) لمراقبة مخزوناتها وهذا	0.821	2.40	موافق	06

	حسب برنامج معد مسبقا، من حل العمل على تحسين أداء المؤسسة				
25	تستعمل طريقة FIFO التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) لتحديد تكلفة المخزونات السريعة التلف، من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة	0.657	2.70	موافق	03
26	يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) الحذف الكلي الطريقة LIFOمن أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة.	0.883	2.40	موافق	06
27	تلتزم المؤسسة بالمعالجة المحاسبية التي نص عليها المعيار الدولي رقم(02) ، لأنها تساهم في تحسين أداء المؤسسة.	0.813	2.15	محايد	08
28	يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) تحديد قيمة تكلفة المخزون والاعتراف به كمصروف من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة	0.759	2.45	موافق	05
29	يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) أن المخزون يؤثر مباشرة في تقدير إجمالي الربح وتكلفة المبيعات.	0.523	2.80	موافق	01
30	يفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في قياس وتقييم المؤسسة لمخزوناتها.	0.834	2.20	محايد	07
31	يفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) الإفصاح عن قيمة المخزونات المدرجة بصافي القيمة القابلة للتحصيل.	0.671	2.65	موافق	04
المجموع		0.630	2.53	موافق	

التعليق:

يوضح الجدول رقم 17 المتعلق ب المحور الثالث: دور المعيار المحاسبي رقم (02) في تحسين الأداء، أن الاتجاه العام له كان " موافق"، بمتوسط حسابي قدر بـ: (2.53)، وانحراف معياري (0.630)، فنجد أن أبعاده (21-23-22-24-25-26-28-29) كانوا بالاتجاه "موافق "، أما العبارات (30-27) بالاتجاه "محايد "، مما يعني أن للمعيار المحاسبي رقم (02) دور في تحسين الأداء.

خلاصة الفصل:

يركز المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، على تقديم إطار محاسبي دقيق للمعالجة المحاسبية للمخزونات، حيث هذا يؤثر على قدرة المؤسسة على اتخاذ قرارات مالية صحيحة؛ كما أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون، يعمل على توحيد المبادئ والأساليب المحاسبية المتعلقة بالمخزونات التي تأثر على أداء المؤسسة. حيث أننا قمنا من خلال هذا الفصل بعرض الجانب التطبيقي من بحثنا وذلك من خلال تحليل النتائج المتحصل عليها من استمارة الاستبيان ثم تطرقنا إلى تحليل وتفسير النتائج ومناقشتها مع تساؤلات الدراسة، وذلك من أجل الوقوف على تطبيق المعيار المحاسبي رقم (02) المخزون يحسن الأداء في المؤسسة،

الخـــاتمة

بعد استعراضنا لأهم الأدبيات النظرية المتعلقة بمتغيري الدراسة (المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والأداء في المؤسسة)، وبعد تحليل أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون على أداء مؤسسة صيدال وحدة شرشال بتيبازة، يمكننا الخروج بمجموعة من النتائج والاقتراحات.

1 ـ نتائج اختبار الفرضيات:

استنادا إلى النتائج التي تحصلنا عليها، يمكن اختبار صحة الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى، يُلاحظ أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المخزون يمثل وصفًا للمعالجة المحاسبية للمخزونات، وتشير النتائج إلى وجود ارتباط إيجابي ومعنوي بين تطبيق المعيار المحاسبي وتحسين الأداء في المؤسسة، وبالتالي يمكن المعيار من توضيح وتحسين عملية المعالجة المحاسبية للمخزونات، ومنه فالفرضية صحيحة؛
- فيما يتعلق بالفرضية الثانية، فإن النتائج تشير إلى أن تحسين الأداء في المؤسسة يمكن تحقيقه من خلال تطبيق السياسات والمعايير الفعالة التي تتوافق مع استراتيجية المؤسسة، تبين النتائج وجود ارتباط إيجابي ومعنوي بين تطبيق السياسات والمعايير الفعالة وتحسين الأداء، وبالتالي يمكن أن يكون لتنفيذ استراتيجية متماشية مع المعايير والسياسات الفعالة تأثير إيجابي على أداء المؤسسة، ومنه فالفرضية صحيحة؛
- بالنسبة للفرضية الثالثة، تشير النتائج إلى أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المخزون يهدف إلى توفير تفصيل أكثر لمعالجة المخزونات، يستند المعيار على طرق محددة مثل التكلفة المحددة وFIFO ومتوسط التكلفة المرجحة لتقييم تكلفة خروج المخزون، ومن خلال هذه الطرق، يهدف المعيار إلى تفصيل وتحسين عملية المعالجة المحاسبية للمخزونات، ومنه فالفرضية صحيحة.

بشكل عام يشير التحليل إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) المخزون على أداء المؤسسة، كما يظهر أن تحسين الأداء يمكن تحقيقه من خلال تطبيق السياسات والمعايير الفعالة المتماشية مع استراتيجية المؤسسة، وأن المعيار يساهم في توضيح وتحسين عملية المعالجة المحاسبية للمخزونات.

2 ـ نتائج الدراسة:

يمكننا تقسيم نتائج الدراسة إلى مجموعتين، المجموعة الأولى خاصة بالجانب النظري، والثانية خاصة بالجانب الميداني، وهي كما يلي:

أ. النتائج المرتبطة بالجانب النظري:

- المخزونات تعد عنصرًا حيويًا في المؤسسة التجارية والصناعية، وتلعب دورًا أساسيًا في استقرار نشاط المؤسسة الاقتصادي، وهذا يشير إلى أهمية التحكم في المخزونات وحمايتها؛
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 يعتبر الإطار الذي يحدد تعاملات المخزونات في المؤسسة، حيث يقوم بتوضيح وتحديد العناصر بدقة والتي تشكل تكلفة المخزون، بالإضافة إلى معايير الاعتراف بالمخزون كأصل حقيقي وكمصروف؛
- أحد أهم أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 هو ضمان التحكم في المخزون وحمايته، فهو يوفر إرشادات وإطاراً لإدارة ورصد المخزونات بشكل صحيح، مما يسهم في استقرار نشاط المؤسسة؛
- أهمية الأداء؛ توصلت الدراسة إلى أن الأداء يعتبر من أهم المواضيع التي تحدد تطورات المؤسسة، ويمثل مجموع المجهودات التي تقوم بها الإدارة والعاملين لتحقيق الأهداف المخططة للمؤسسة؛
- يتنوع الأداء وفقًا للتصنيفات المختلفة المستخدمة، والتي يتم تحديدها بناءً على المعايير المعتمدة، يجب على المؤسسة دراسة هذه التصنيفات لفهم مجالات الأداء وتحسينها؛
- يؤثر الأداء على المؤسسة بناءً على العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر عليها، يجب أن تدرس المؤسسة هذه العوامل وتأخذها في الاعتبار عند تحليل وتقييم الأداء؛
- يوصى بأن تقوم المؤسسة باستخدام أدوات تقييم وقياس الأداء كأداة رقابية فعالة، تساعد هذه الأدوات على توفير صورة حقيقية للأداء والكشف عن نقاط القوة والضعف؛
- تشير الدراسة إلى أن المؤسسة يجب أن تستغل مواطن القوة الخاصة بها لتعزيز أدائها وتسعى لإيجاد حلول مناسبة لمعالجة نقاط الضعف، هذا يساهم في تحسين الأداء والتفوق عن المنافسين.

ب. النتائج المرتبطة بالجانب الميداني:

- من الواضح أن النتائج تشير إلى أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 على المخزون يمكن أن يؤثر إيجابيًا على أداء مؤسسة صيدال وحدة شرشال، هذا يعني أنه من المحتمل أن يكون للمعيار تأثير ملموس على تحسين إدارة المخزون وعملية المعالجة المحاسبية له؛
- وفقًا للنتائج، تبين أن تطبيق السياسات والمعايير الفعالة التي تتوافق مع استراتيجية المؤسسة، له أيضًا تأثير إيجابي على الأداء، مما يشير إلى أهمية توجيه السياسات المحاسبية والمعايير بما يتوافق مع أهداف واستراتيجية المؤسسة لتعزيز الأداء وتحقيق الفوائد المرتبطة بتطبيق المعيار؛
- أيضًا، يعزز المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون عملية المعالجة المحاسبية للمخزونات عن طريق توفير تفصيل أكثر لعملية التقييم والتكلفة، هذا يمكن أن يساعد في تحسين الشفافية ودقة المعلومات المالية المتعلقة بالمخزونات ويسهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات المالية.

3 ـ الإقتراحات:

في الأخير، يمكننا محاولة تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التي تستند إلى النتائج والاستنتاجات التي توصنا إليها:

- تعزيز التدريب والتطوير؛ يمكنك اقتراح توفير برامج تدريبية وتطويرية للموظفين المشتركين في عمليات المخزون، يجب أن تهدف هذه البرامج إلى تحسين الفهم والمعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 02 وكيفية تطبيقه بشكل صحيح.
- توسيع نطاق المراجعة المحاسبية؛ يمكنك اقتراح زيادة نطاق المراجعة المحاسبية لضمان التزام المؤسسة بتطبيق المعيار المحاسبي بشكل صحيح، يمكن أن تشمل هذه المراجعة تقييمًا دوريًا لعمليات المخزون وتحليل معلومات المخزون المالية.
- تعزيز التواصل الداخلي؛ قد تقترح إقامة آليات تواصل داخلية أفضل بين الإدارات المختلفة داخل المؤسسة لضمان تنفيذ المعيار المحاسبي بشكل متسق وفعال، يمكن أن تشمل هذه الآليات اجتماعات منتظمة ومشاركة المعلومات المحاسبية ذات الصلة.
- الاستفادة من التكنولوجيا؛ نقترح استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المتقدمة والتكنولوجيا الحديثة لتحسين عمليات إدارة المخزون وتطبيق المعيار المحاسبي بشكل أكثر دقة وفاعلية، يمكن أن تدعم هذه التقنيات التتبع والتقارير المحاسبية المتعلقة بالمخزون بشكل أفضل.

- الاستمرار في مراجعة وتقييم الأداء؛ يمكنك اقتراح إجراء مراجعات دورية لقياس تأثير تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 على أداء المؤسسة، يتضمن ذلك مراقبة العوائق والتحديات وتحديد الفرص للتحسين المستمر.
- البحث المستقبلي؛ يمكن أن تشمل التوصيات تحفيز البحث المستقبلي في هذا المجال، يمكن أن تستكشف الدراسات المستقبلية تأثير المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 على عناصر أخرى من أداء المؤسسة وتحليل تجارب مؤسسات أخرى في تطبيق هذا المعيار.

4 ـ آفاق الدراسة:

يمكننا محاولة اقتراح بعض الموضوعات التي لها علاقة بموضوعنا، والتي يمكن دراستها في المستقبل:

- مدى مساهمة المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 في تحسين جودة المعلومات المالية المتعلقة بالمخزونات؛
- مدى أهمية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 في المؤسسات الإقتصادية؛
- تأثير تطبيق المعيار المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على رضا العملاء.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- **الكتب:**

1. اسماعيل عرباجي، إقتصاد وتسيير المؤسسة، موفم للنشر، الجزائر، 2013، الطبعة الثالثة.

2. باسم محمد الحميري، الإدارة الوظائف والممارسة، دار الحامد، الأردن، 2015، الطبعة الأولى.

3. حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، 2008، الطبعة الأولى.

4. خالد محمد طلال بني حمدان، وائل محمد إدريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي (منهج معاصر)، دار اليازوري العلمية، عمان، 2007، الطبعة العربية.

5. صالح علي عوده الهلالات، الإدارة الفعالة للموارد البشرية، دار ومكتبة الحامد، عمان، 2016، الطبعة الأولى.

6. عبد الرزاق مصطفى يونس، القيادة في المكتبات ومراكز المعلومات (مبادئ ومفاهيم)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2016، الطبعة الأولى.

7. راوية حسن محمد، إدارة الموارد البشرية (رؤية مستقبلية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، الطبعة الأولى.

8. حمد جاسم الشعبان، الدكتور محمد صالح الأبعج، إدارة الموارد البشرية في ظل استخدام الأساليب العلمية الحديثة الجودة الشاملة– الهندرة، دار الرضوى، عمان، 2014، الطبعة الأولى.

9. موسى اللوزي، التنمية الإدارية: (المفاهيم، الأسس، التطبيقات)، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2000، عمان.

10. وائل محمد صحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، عمان، 2009، الطبعة الأولى.

11. يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، الطبعة الرابعة.

- **المقالات والمجلات:**

1. أسماء باحمد، مطبوعة دروس لمقياس تسيير المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019.

2. الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، جامعة الجزائر، مجلة الباحث، 2010، العدد 7، الجزائر.

3. سعيداني محمد السعيد، بوشاكر جلول، الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الإقتصادي، الجزائر، العدد 5.

4. قورين حاج قويدر، تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS2 ضمن النظام المحاسبي الماليSCF، جامعة الشلف، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، العدد 1، 2015، الجزائر.

5. عمر متيجي، تقييم المخزونات بين المعيار المحاسبي الدولي IAS2 والنظام المحاسبي المالي، جامعة عمار ثليجي، مجلة أفاق علوم الإدارة والاقتصاد، 2021، المجلد 5، العدد 2، الجزائر، ص 506.

6. مريم أرفيس، الأداء الوظيفي للعاملين في المنظمة (دراسة نظرية)، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة التغير الإجتماعي، دون ذكر السنة، العدد 6، الجزائر.

7. محمد زرقون، الحاج عرابة، أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الاقتصادية، جامعة ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2014، العدد 1، الجزائر.

8. واضح صالح والاخرون، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (دراسة مقارنة)، جامعة زيان عاشور، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 4، العدد 1، الجزائر، 2020.

- **الملتقيات:**

1. تقرارت يزيد، حليمي ليلى، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مداخلة بعنوان استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017.

2. جودي محمد رمزي، ورقة ملتقى بعنوان: إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية بنوك وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر، يومي 06-07 ماي 2012، الجزائر.

3. سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، ورقة ملتقى بعنوان محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العلوم الإقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية الواقع العملي وآفاق التطوير (تجارب الدول)، يومي 03-04، 2012، الجزائر.

- **المذكرات:**

1. بدرة بن تومي، أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في الدراسات المالية والمحاسبة المعمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2013.

2. بن سعد وسيلة، التكوين تقييم المؤسسة ودوره في تحقيق ميزة تنافسية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم المالية والمراقبة، جامعة جيلالي ليابس، الجزائر، 2015/ 2016.

3. بن هرهور عبد الرحمان، المعالجة المحاسبية للمخزونات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، (مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في الفحص المحاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016.

4. حمدوش خديجة، دفوس دنيا، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، 2020.

5. عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الجزائر، 2006.

6. عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة عمار ثلجي، الجزائر، 2016.

7. عمار بن عيشي، دور تقييم أداء العاملين في تحديد احتياجات التدريب، مكره مكملة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2006.

8. محمدي أمال، دور إدارة المعرفة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في إقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2019.

المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Abbas Ali Mirza, Mangues Orrel, Graham J. Holt, IFRS Practical Implementation Guide and Workbook, 2end edition, John Wiley and sons INC, New jersey, USA, 2008 .
2. Greg N, Gregoriou and Mohamed Gaber, International Accounting, Elsevier, Led, Burlington, USA, 2006.

المراجع بالغة الفرنسية:

1. Aian Fernadanie, Les tableaux de bord des décisions, édition d'Organisation, Paris, 2000.
2. Christel DECOCK, GOOD Franck DOSNE, Comptabilité international: Les normes IAS/ IFRS en pratique, ECONOMICA, 2005.
3. Michel Javet, Les normes IFRS, Introduction aux concepts de base, séminaire 4/5 Février 2006, El –Aurassi, Alger.
4. Robert obert, Pratique des normes IFRS, Dunod 4eme édition, France, 2008.
5. Smail Bachir, Apprendre les normes IAS/IFRS, Dar El Qouds El Arabi, 2eme édition, Alger, 2010.
6. Stéphane BRUN, Guide d'application des normes IAS/IFRS, BERTI Edition, Alger, 2011.

الملاحـــق

الملحق رقم 01: إستمارة الإستبيان

مدرسة الدراسات العليا التجارية

«EHEC»

تخصص: مالية ومحاسبة

أخي الكريم؛ أختي الكريمة موظف بمؤسسة صيدال شرشال ـ تيبازة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته؛ أما بعد:

الموضوع: استبيان حول دراسة:

أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على أداء المؤسسة

– دراسة حالة: مؤسسة صيدال –شرشال، تيبازة–

تهدف الاستمارة للتعرف على **المعيار المحاسبي الدولي رقم (02)**، وإلى أي مدى يمكن أن يؤثر هذا المعيار على أداء المؤسسات عامة، وفي مؤسسة صيدال –شرشال، تيبازة– خاصة، من خلال معرفة مدى اهتمام مؤسستكم بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 2، لما له من تأثير مباشر وغير مباشر على أداء مؤسستكم.

وهذا الإستبيان يقدم لجميع محاسبي ومسيري المخزن وكل موظف مالي في مؤسستكم.

وهذا كبحث تكميلي لمتطلبات نيل شهادة الماستر، حيث أننا نؤمن بأنكم خير مصدر للوصول إلى المعلومات المطلوبة كونكم أهل خبرة واختصاص.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية بدقة وموضوعية سيؤدي وبدون شك إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة، علما أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

مع خالص التحية وبالغ التقدير والاحترام.

تحت إشراف الأستاذة: يحياوي وفاء **من اعداد الطالبة: بلميلود رميساء**

القسم الأول: البيانات الأولية

الرجاء وضع علامة (X) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

1. الجنس:

أنثى ☐ ذكر ☐

2. السن:

من19 إلى 25 سنة ☐ من 26 إلى 35 سنة ☐

من 36 إلى 45 سنة ☐ 46 سنة فما فوق ☐

3. المؤهل العلمي:

ثانوي ☐ جامعي ☐

دراسات عليا ☐ مهني ☐

4. عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ 5 إلى 10 سنوات ☐

10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5. المركز الوظيفي:

محاسب ☐ موظف مالي ☐

مسير مخزن ☐ وظيفة أخرى ☐

القسم الثاني: أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على أداء المؤسسة

المحور الأول: ماهية المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) المخزون

الرجاء وضع علامة (X) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

العبارات	موافق	حيادي	غير موافق
1. يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) أداة لتقييم أداء العمل المحاسبي، فهي تفيد في الترشيد واتخاذ القرار المحاسبي السليم.			
2. يوفر المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) مجموعة من الإرشادات لتحديد تكلفة المخزون.			
3. يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم (02)على كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقا.			
4. يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) بوصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية.			
5. يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) لتحديد كيفية قياس صافي القيمة القابلة للتحقق(NRV).			
6. يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على طريقة التكلفة المحددة لتقييم تكلفة خروج المخزون.			
7. يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على طريقة FIFOلتقييم تكلفة خروج المخزون.			
8. يعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على طريقة متوسط التكلفة المرجحة لتقييم تكلفة خروج المخزون.			
9. يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على كافة أنواع المخزون.			
10. يطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) على الأصول البيولوجية (الثروات الحيوانية والزراعية).			

المحور الثاني: طرق وأساليب تحسين الأداء في المؤسسة

الرجاء وضع علامة (X) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

العبارات	موافق	حيادي	غير موافق
11. تعتمد المؤسسة على التخطيط المسبق للاستراتيجيات التي تعتمد عليها من أجل تحسين الأداء في المؤسسة.			
12. تعمل المؤسسة على تطوير منتجاتها حسب رغبات زبائنها من أجل تحسين الأداء في المؤسسة.			
13. تحرص المؤسسة على دعم استراتيجيتها بالتركيز على مواردها الداخلية من أجل تحسين الأداء في المؤسسة.			
14. توفر المؤسسة ظروف العمل المساعدة على الأداء الذي يساهم في تطوير منتجاتها من أجل تحسين الأداء في المؤسسة.			
15. يمتلك العاملون المؤهلات التي تمكنهم من تطوير أدائهم من أجل تحسين الأداء في المؤسسة.			
16. يحرص العاملون على تقديم الأفضل من أجل تطوير منتجات المؤسسة من أجل تحسين أداءها.			
17. توفر المؤسسة أحدث التقنيات لتحسين منتجاتها من أجل تحسين الأداء في المؤسسة.			
18. تعتقد المؤسسة بأن تدريب الموظفين ضروري لتطوير كفاءتهم ومهاراتهم من أجل تحسين أداءها.			
19. تعتمد المؤسسة الرقابة على مختلف أنشطتها الآنية واللاحقة من أجل تحسين أداءها.			
20. تلتزم إدارة المؤسسة بمتابعة أنشطتها من أجل تحقيق أهدافها وتحسين أداءها.			

المحور الثالث: دور المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) في تحسين الأداء

الرجاء وضع علامة (X) حول البديل المناسب لكل من العبارات التالية:

العبارات	موافق	حيادي	غير موافق
21. تطبق المؤسسة المعيار الدولي رقم (02) في تقييم مخزوناتها، من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة.			
22. تتميز طريقة الوارد أولا صادر أولا بالسهولة في تقييم المخزونات عن طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة مما يسهم على تحسين أداء المؤسسة.			
23. تعتمد على طريقة الجرد الدوري التي ينص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) لمراقبة مخزوناتها في فترات محددة ومعروفة، من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة.			
24. تعتمد باستمرار خلال السنة على طريقة الجرد المستمر التي ينص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) لمراقبة مخزوناتها وهذا حسب برنامج معد مسبقا، من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة.			
25. تستعمل طريقة FIFO التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) لتحديد تكلفة المخزونات السريعة التلف، من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة.			
26. يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) بالحذف الكلي لطريقة LIFO من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة.			
27. تلتزم المؤسسة بالمعالجة المحاسبية التي نص عليها المعيار الدولي رقم (02)، لأنها تساهم في تحسين أداء المؤسسة.			
28. يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) بتحديد قيمة تكلفة المخزون والاعتراف به كمصروف من أجل العمل على تحسين أداء المؤسسة.			
29. يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) أن المخزون يؤثر مباشرة في تقدير إجمالي الربح وتكلفة المبيعات.			

30. يفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في قياس وتقييم المؤسسة لمخزوناتها.			
31. يفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم (02) الإفصاح عن قيمة المخزونات المدرجة بصافي القيمة القابلة للتحصيل.			

ملاحظة: في حال وجود أي ملاحظات أو اقتراحات، نشكر لكم إفادتنا بها وشكرا.

.....

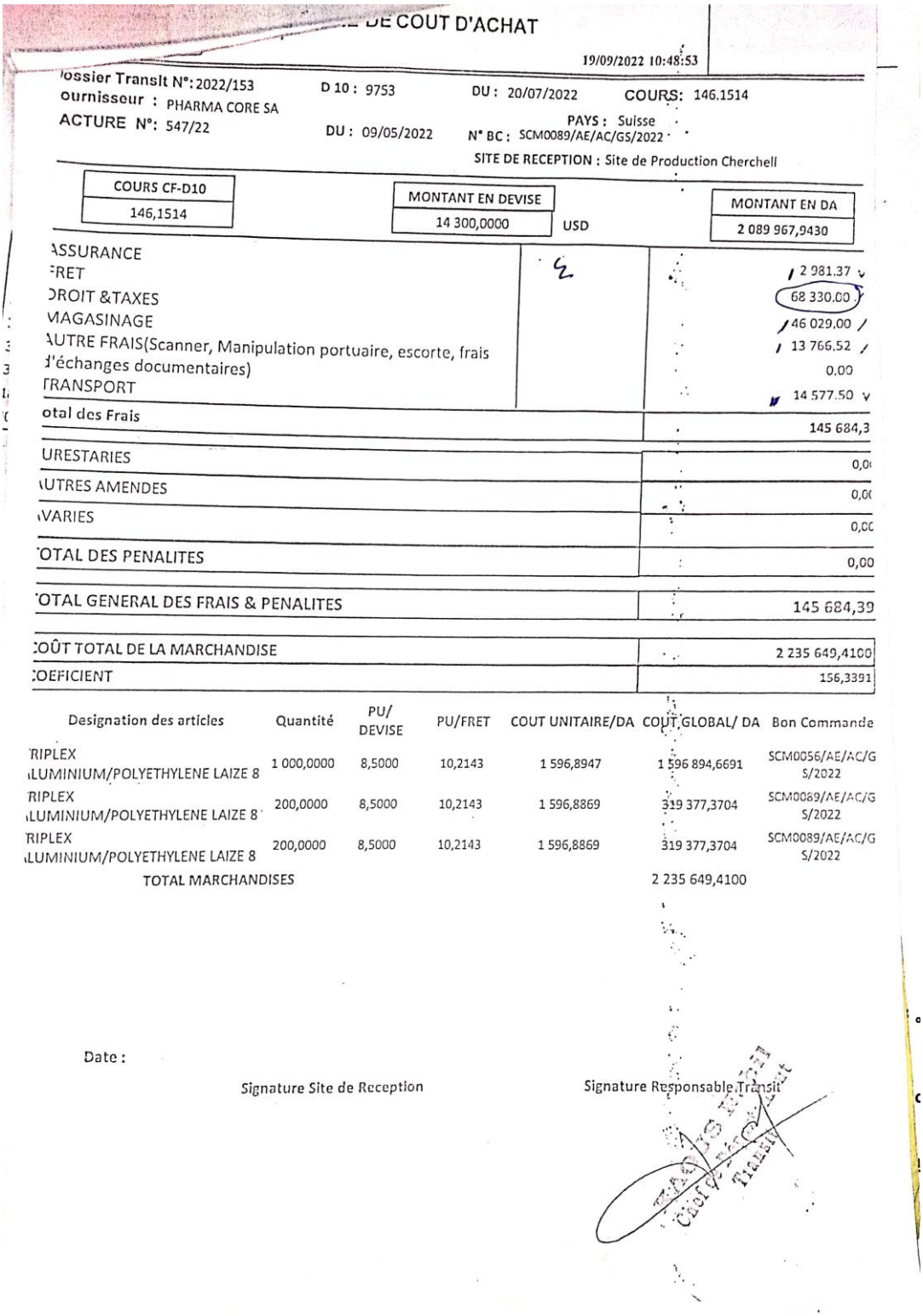
.....

.....

.....

شاكرين لكم على حسن تعاونكم

الملحق رقم 02: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة



DE COUT D'ACHAT

19/09/2022 10:48:53

Dossier Transit N°:2022/153 D 10 : 9753 DU : 20/07/2022 COURS: 146.1514

Fournisseur : PHARMA CORE SA PAYS : Suisse

FACTURE N°: 547/22 DU : 09/05/2022 N° BC : SCM0089/AE/AC/GS/2022

SITE DE RECEPTION : Site de Production Cherchell

COURS CF-D10	MONTANT EN DEVISE		MONTANT EN DA
146,1514	14 300,0000	USD	2 089 967,9430

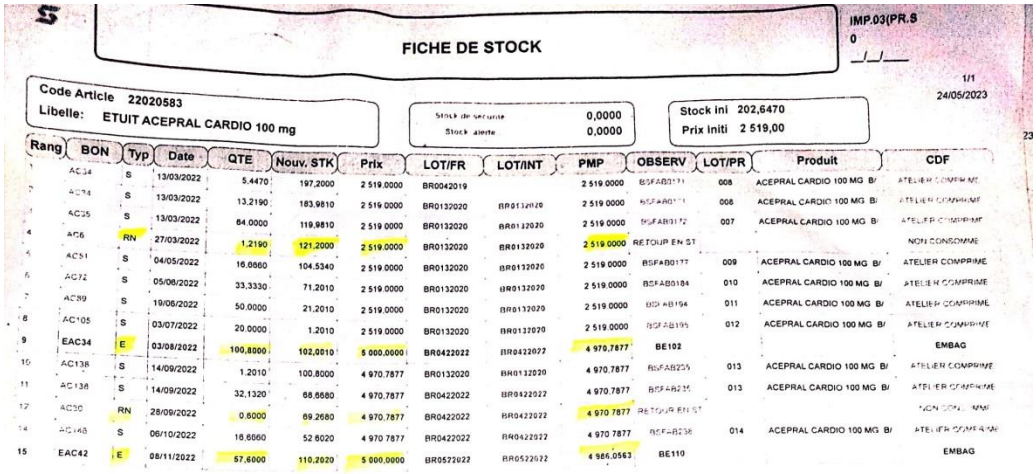
ASSURANCE	2 981.37
FRET	68 330.00
DROIT &TAXES	46 029.00
MAGASINAGE	13 766.52
AUTRE FRAIS(Scanner, Manipulation portuaire, escorte, frais d'échanges documentaires)	0.00
TRANSPORT	14 577.50
Total des Frais	145 684,3
URESTARIES	0,0
AUTRES AMENDES	0,0
VARIES	0,00
TOTAL DES PENALITES	0,00
TOTAL GENERAL DES FRAIS & PENALITES	145 684,39
COÛT TOTAL DE LA MARCHANDISE	2 235 649,4100
COEFICIENT	156,3391

Designation des articles	Quantité	PU/ DEVISE	PU/FRET	COUT UNITAIRE/DA	COUT GLOBAL/ DA	Bon Commande
TRIPLEX ALUMINIUM/POLYETHYLENE LAIZE 8	1 000,0000	8,5000	10,2143	1 596,8947	1 596 894,6691	SCM0056/AE/AC/GS/2022
TRIPLEX ALUMINIUM/POLYETHYLENE LAIZE 8	200,0000	8,5000	10,2143	1 596,8869	319 377,3704	SCM0089/AE/AC/GS/2022
TRIPLEX ALUMINIUM/POLYETHYLENE LAIZE 8	200,0000	8,5000	10,2143	1 596,8869	319 377,3704	SCM0089/AE/AC/GS/2022
TOTAL MARCHANDISES					2 235 649,4100	

Date :

Signature Site de Reception

Signature Responsable Transit



FICHE DE STOCK

IMP.03(PR.S
0
__/__/____

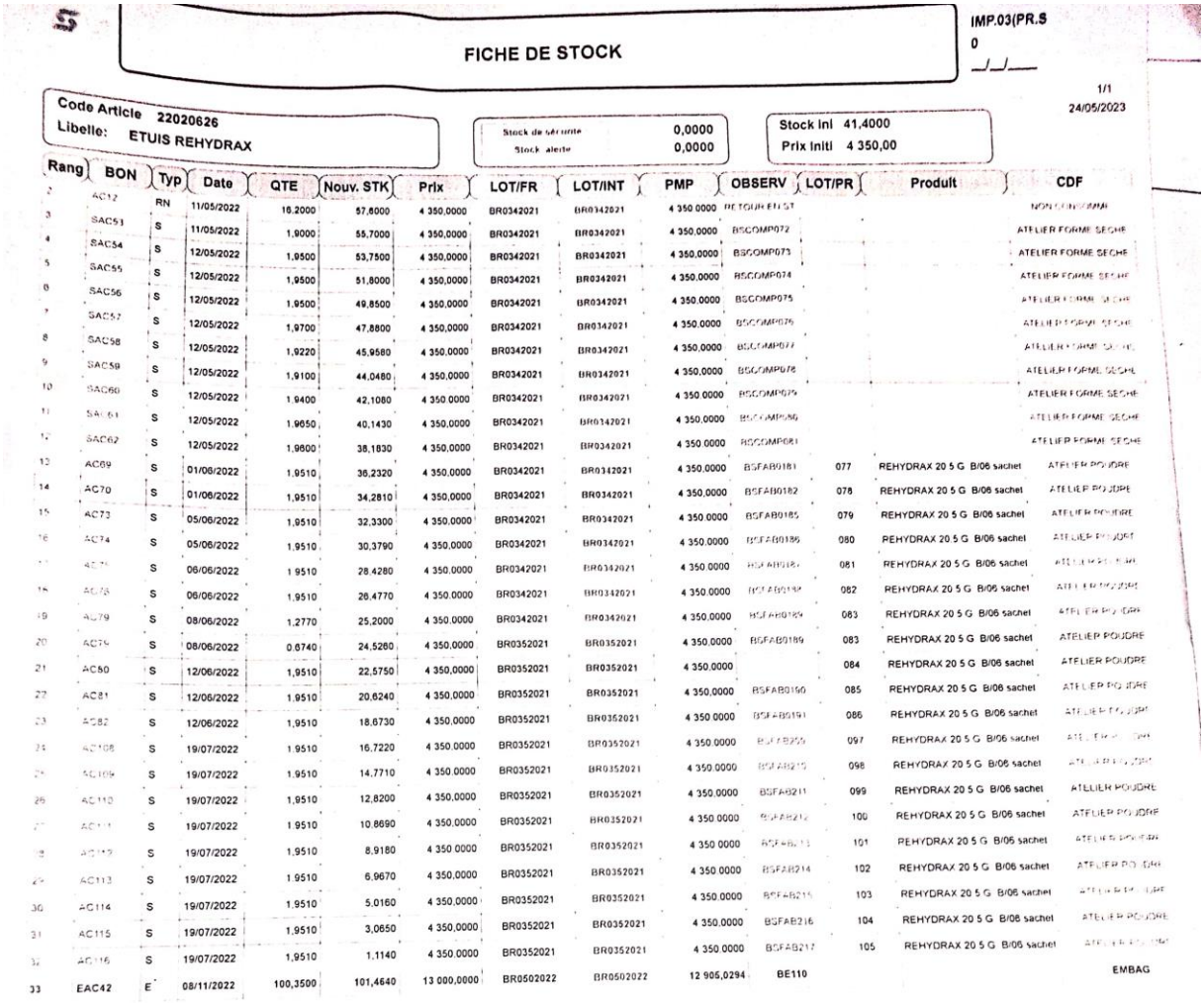
1/1
24/05/2023

Code Article 22020583
Libelle: ETUIT ACEPRAL CARDIO 100 mg

Stock de securite 0,0000
Stock alerte 0,0000

Stock ini 202,6470
Prix initi 2 519,00

Rang	BON	Typ	Date	QTE	Nouv. STK	Prix	LOT/FR	LOT/INT	PMP	OBSERV	LOT/PR	Produit	CDF
1	AC34	S	13/03/2022	5,4470	197,2000	2 519,0000	BR0042019		2 519,0000	BSFAB0171	008	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
2	AC34	S	13/03/2022	13,2190	183,9810	2 519,0000	BR0132020	BR0132020	2 519,0000	BSFAB0171	008	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
3	AC35	S	13/03/2022	64,0000	119,9810	2 519,0000	BR0132020	BR0132020	2 519,0000	BSFAB0172	007	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
4	AC6	RN	27/03/2022	1,2190	121,2000	2 519,0000	BR0132020	BR0132020	2 519,0000	RETOUR EN ST			NON CONSOMME
5	AC51	S	04/05/2022	16,6660	104,5340	2 519,0000	BR0132020	BR0132020	2 519,0000	BSFAB0177	009	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
6	AC72	S	05/06/2022	33,3330	71,2010	2 519,0000	BR0132020	BR0132020	2 519,0000	BSFAB0184	010	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
7	AC89	S	19/06/2022	50,0000	21,2010	2 519,0000	BR0132020	BR0132020	2 519,0000	BSFAB0194	011	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
8	AC105	S	03/07/2022	20,0000	1,2010	2 519,0000	BR0132020	BR0132020	2 519,0000	BSFAB0195	012	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
9	EAC34	E	03/08/2022	100,8000	102,0010	5 000,0000	BR0422022	BR0422022	4 970,7877	BE102			EMBAG
10	AC138	S	14/09/2022	1,2010	100,8000	4 970,7877	BR0132020	BR0132020	4 970,7877	BSFAB0235	013	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
11	AC138	S	14/09/2022	32,1320	68,6680	4 970,7877	BR0422022	BR0422022	4 970,7877	BSFAB0235	013	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
12	AC30	RN	28/09/2022	0,6000	69,2680	4 970,7877	BR0422022	BR0422022	4 970,7877	RETOUR EN ST			NON CONSOMME
14	AC148	S	06/10/2022	16,6660	52,6020	4 970,7877	BR0422022	BR0422022	4 970,7877	BSFAB0238	014	ACEPRAL CARDIO 100 MG B/	ATELIER COMPRIME
15	EAC42	E	08/11/2022	57,6000	110,2020	5 000,0000	BR0522022	BR0522022	4 966,0563	BE110			EMBAG



IMP.03(PR.S
0
__/__/____

1/1
24/05/2023

FICHE DE STOCK

Code Article 22020626
Libelle: ETUIS REHYDRAX

Stock de sécurité 0,0000
Stock alerte 0,0000

Stock ini 41,4000
Prix initi 4 350,00

Rang	BON	Typ	Date	QTE	Nouv. STK	Prix	LOT/FR	LOT/INT	PMP	OBSERV	LOT/PR	Produit	CDF
2	AC12	RN	11/05/2022	16,2000	57,8000	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	RETOUR ETAT			NON CONFORME
3	SAC53	S	11/05/2022	1,9000	55,7000	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP072			ATELIER FORME SECHE
4	SAC54	S	12/05/2022	1,9500	53,7500	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP073			ATELIER FORME SECHE
5	SAC55	S	12/05/2022	1,9500	51,8000	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP074			ATELIER FORME SECHE
6	SAC56	S	12/05/2022	1,9500	49,8500	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP075			ATELIER FORME SECHE
7	SAC57	S	12/05/2022	1,9700	47,8800	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP076			ATELIER FORME SECHE
8	SAC58	S	12/05/2022	1,9220	45,9580	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP077			ATELIER FORME SECHE
9	SAC59	S	12/05/2022	1,9100	44,0480	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP078			ATELIER FORME SECHE
10	SAC60	S	12/05/2022	1,9400	42,1080	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP079			ATELIER FORME SECHE
11	SAC61	S	12/05/2022	1,9650	40,1430	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP080			ATELIER FORME SECHE
12	SAC62	S	12/05/2022	1,9800	38,1630	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSCOMP081			ATELIER FORME SECHE
13	AC69	S	01/06/2022	1,9510	36,2320	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSFAB0181	077	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
14	AC70	S	01/06/2022	1,9510	34,2810	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSFAB0182	078	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
15	AC73	S	05/06/2022	1,9510	32,3300	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSFAB0185	079	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
16	AC74	S	05/06/2022	1,9510	30,3790	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSFAB0186	080	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
17	AC75	S	06/06/2022	1,9510	28,4280	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSFAB0187	081	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
18	AC76	S	06/06/2022	1,9510	26,4770	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSFAB0188	082	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
19	AC79	S	08/06/2022	1,2770	25,2000	4 350,0000	BR0342021	BR0342021	4 350,0000	BSFAB0189	083	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
20	AC79	S	08/06/2022	0,6740	24,5260	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB0189	083	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
21	AC80	S	12/06/2022	1,9510	22,5750	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000		084	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
22	AC81	S	12/06/2022	1,9510	20,6240	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB0190	085	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
23	AC82	S	12/06/2022	1,9510	18,6730	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB0191	086	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
24	AC108	S	19/07/2022	1,9510	16,7220	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB209	097	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
25	AC109	S	19/07/2022	1,9510	14,7710	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB210	098	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
26	AC110	S	19/07/2022	1,9510	12,8200	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB211	099	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
27	AC111	S	19/07/2022	1,9510	10,8690	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB212	100	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
28	AC112	S	19/07/2022	1,9510	8,9180	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB213	101	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
29	AC113	S	19/07/2022	1,9510	6,9670	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB214	102	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
30	AC114	S	19/07/2022	1,9510	5,0160	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB215	103	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
31	AC115	S	19/07/2022	1,9510	3,0650	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB216	104	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
32	AC116	S	19/07/2022	1,9510	1,1140	4 350,0000	BR0352021	BR0352021	4 350,0000	BSFAB217	105	REHYDRAX 20 5 G B/06 sachet	ATELIER POUDRE
33	EAC42	E	08/11/2022	100,3500	101,4640	13 000,0000	BR0502022	BR0502022	12 905,0294	BE110			EMBAG

Stock Final: 101,464
PMP: 12 905,03