الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة امحمد بوقرة-بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وتدقيق

الموضوع:

إعداد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي وأثارها على تقييم الأداء المالي للمؤسسة -المعهد الجزائري للبترول-

من إعداد الطالبتين:

لونيس صارة

زيان نسرين

تحت إشراف الأستاذة:

أ. د/ يحياوي نصيرة

رقم المذكرة:203

السنة الجامعية:2023/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

تشكـــــــــــرات

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر لله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإكمال هذا العمل،

والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين وعلى صحبه أجمعين.

نشكر كل من ساعدنا في انجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة صادقة.

الشكر والثناء لأستاذتنا المشرفة الأستاذة

" أ.د/ يحياوي نصيرة "

التي نتمنى لها التوفيق في عملها، والتي أشرفت بقبول الإشراف على هذا العمل وعلى توجيهاتها ونصائحها المتواصلة وتفهمها في التعامل وحرصها على انجاز هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر للمؤطرة " **بوزوران سليمة**" على صبرها الجميل والتي قدمت لنا المساعدة ولم تبخل عنا بالنصائح والإرشادات.

إهـــــــــداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين، نهدي هذا العمل:

إلى **والدتي** الحنونة التي منحتني كثيرا من عطائها وصبرها ودعائها.

إلى **والدي** الحبيب الذي اهتم بتربيتي منذ نعومة أظافري.

وإلى **كل أفراد عائلتي كبيرا وصغيرا** الذين كانوا نعم العون لي في كل ملمّة خير وسلوان وفي كل محبة.

وإلى **صديقاتي**.

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد.

نسرين

صارة

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات، فالقوائم المالية تعد على أساس معلومات تتصف بعد خصائص نوعية تعد لأغراض عامة وصولا لمجموعة من الأهداف. وقد ركزت الدراسة على العلاقة بين تلك القوائم من خلال دراسة المعلومات التي تتدفق من قائمة إلى أخرى، لذلك لا يكفي إعداد هذه القوائم وإنما يجب تقييمها باستخدام الأساليب المناسبة لتحويل تلك البيانات إلى معلومات مفيدة عن أداء المؤسسة في الماضي إضافة إلى التنبؤ بمستقبلها. وقد توصلت الدراسة أن القوائم المالية لها دور كبير في تحديد مستوى أداء المعهد الجزائري للبترول خاصة الأداء المالي باستخدام الميزانية وجدول حساب النتائج بصفة خاصة ومن خلال هذا تستطيع الشركة الاقتصادية تفادي الأخطاء والانحرافات في السنة المالية الحالية.

الكلمات المفتاحية: الأداء المالي، تقييم الأداء المالي، النسب المالية، القوائم المالية.

Résumé:

L’objectif de cette étude est d’identifier le rôle des états financiers dans l’évaluation de la performance financière des entreprises contenant des informations qui a plusieurs caractéristiques qualitatives qui sont préparées a des fins générales et pour atteindre un ensemble d’objectifs. L’étude a révèle que les états financiers jouent un rôle très important pour déterminer le niveau de performance de l’Institut Algérien du Pétrole, surtout la performance financière en utilisent le bilan et tableau des comptes de résultats notamment, et à travers ça l’entreprise peut éviter les erreurs et les écarts dans l’exercice en cours.

Mots-clés: performance financière, évaluation de la performance financière, ratio financier, états financiers.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر	
إهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة المختصرات	
قائمة الملاحق	
مقدمة عامة	أ-هـ
الفصل الأول: الإطار النظري العام للنظام المحاسبي المالي والقوائم المالية والأداء المالي	1
تمهيد	2
المبحث الأول: عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي SCF	3
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي وأهمية النظام المحاسبيSCF	3
المطلب الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي	5
المطلب الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي	8
المبحث الثاني: الإطار العام للقوائم المالية	14
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية ومكوناتها	14
المطلب الثاني: القيود المتعلقة بالقوائم المالية	15
المطلب الثالث: الاعتبارات والانتقادات الموجهة للقوائم المالية	16
المبحث الثالث: ماهية الأداء المالي	17
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهميته	17
المطلب الثاني: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية	20
المطلب الثالث: معايير ومؤشرات الأداء المالي	23
خلاصة الفصل	26
الفصل الثاني: إعداد القوائم المالية وتقييم الأداء المالي للمؤسسة	27
تمهيد	28
المبحث الأول: الميزانية، قائمة حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة	29

المطلب الأول: ماهية الميزانية وعناصرها وشكلها العام	29
المطلب الثاني: ماهية قائمة حساب النتائج ودراسة عناصرها	34
المطلب الثالث: ماهية جدول سيولة الخزينة والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداده	42
المبحث الثاني: جدول تغير الأموال الخاصة وملحق القوائم المالية	49
المطلب الأول: جدول تغيرات الأموال الخاصة	49
المطلب الثاني: ملحق القوائم المالية وأشكالها	51
المطلب الثالث: المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة	52
المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي	52
المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي وأهميته	54
المطلب الثاني: أهداف عملية تقييم الأداء	55
المطلب الثالث: إجراءات تقييم الأداء المالي	56
خلاصة الفصل	59
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدى مؤسسة سونطراك "المعهد الجزائري للبترول"	60
تمهيد	61
المبحث الأول: تقديم المعهد الجزائري للبترول	62
المطلب الأول: نشأة المعهد الجزائري للبترول	62
المطلب الثاني: مهام المعهد الجزائري للبترول	63
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي المعهد الجزائري للبترول	64
المبحث الثاني: الدراسة المحاسبية للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF	67
المطلب الأول: إعداد الميزانية وقائمة حساب النتائج	67
المطلب الثاني: إعداد جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة	78
المطلب الثالث: ملحق القوائم المالية	81
المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي للمعهد الجزائري للبترول	81
المطلب الأول: تقييم الأداء المالي بواسطة النسب المالية	81
المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي	84
خلاصة الفصل	86
خاتمة عامة	88
قائمة المراجع	92
الملاحق	96

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
جدول رقم (1)	جانب الأصول من ميزانية السنة المالية	32
جدول رقم (2)	جانب الخصوم من ميزانية السنة المالية	33
جدول رقم (3)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	38
جدول رقم (4)	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	41
جدول رقم (5)	جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة	44
جدول رقم (6)	جدول سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة	46
جدول رقم (7)	جدول تغير الاموال الخاصة	51
جدول رقم (8)	جانب الأصول من ميزانية المعهد الجزائري للبترول	69
جدول رقم (9)	جانب الخصوم من ميزانية المعهد الجزائري للبترول	71
جدول رقم (10)	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة للمعهد الجزائري للبترول	74
جدول رقم (11)	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة للمعهد الجزائري للبترول	77
جدول رقم (12)	سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة للمعهد الجزائري للبترول	79
جدول رقم (13)	جدول تغير الأموال الخاصة للمعهد الجزائري للبترول	80
جدول رقم(14)	جدول نسب الربحية	81
جدول رقم (15)	جدول نسب السيولة	82
جدول رقم (16)	جدول نسب التوازن الهيكلي	83
جدول رقم (17)	جدول المديونية	83
جدول رقم (18)	جدول رأس المال العامل	84
جدول رقم (19)	جدول احتياجات راس المال العامل	84
جدول رقم (20)	جدول الخزينة	85

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
الشكل رقم (1)	الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك	64
الشكل رقم (2)	الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك –بومرداس–	65
الشكل رقم (3)	الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك –بومرداس–	66

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	رقم الصفحة
الملحق رقم (01)	الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك	94
الملحق رقم (02)	الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك –فرع بومرداس–	95
الملحق رقم (03)	الهيكل التنظيمي لشركة سوناطراك – فرع بومرداس–	96
الملحق رقم (04)	ميزانية السنة المالية للمعهد الجزائري للبترول	97
جدول رقم (05)	جدول حساب النتائج للمعهد الجزائري للبترول	98
جدول رقم (06)	سيولة الخزينة للمعهد الجزائري للبترول	99

قائمة المختصرات

المختصر	العنوان
SCF	النظام المحاسبي المالي
IFRS	المعيار للدولي للإبلاغ المالي
IAS	المعيار المحاسبي الدولي
FR	رأس مال العامل
BFR	احتياجات رأس المال
TN	الخزينة

مقدمة

حظيت دراسة المؤسسة الاقتصادية في العقدين الأخيرين باهتمام كبير ومتزايد من قبل الباحثين، ويرجع سبب تعاظم أهمية دراستها إلى الدور الأساسي الذي تلعبه في الاقتصاد الوطني، فهي تعد الوحدة الأساسية في تسيير النشاط الاقتصادي باعتبارها المكون الأساسي للثورة.

إن التسيير الجيد والعقلاني للمؤسسات تتوقف بالدرجة الأولى على تحكمها في استعمال مواردها المختلفة بكيفية رشيدة، ويتم هذا عن طريق اختيار مسيرين ذو كفاءة عالية في استخدام الأدوات اللازمة من أجل ذلك، ومن أهم تلك الأدوات القوائم المالية التي تقوم على جمع المعلومات وفرزها، وبفضلها تسهل عملية تقييم النتائج واتخاذ القرارات من قبل المسيرين وتكون هذه المعلومات مفيدة للمستخدمين داخل المؤسسة وخارجها، سواء كانوا زبائن، مستثمرين أو حتى مساهمين.

تهدف هذه القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات إلى توفير المعلومات عن المركز المالي وعن التغيرات الحاصلة، وتحتوي القوائم المالية على معلومات متنوعة في تقييم الأداء واتخاذ القرارات من أجل توقع ما سوف يحدث في المستقبل، حيث تعتمد مدى صحة تقييم الأداء على دقة وصحة القوائم المالية المختلفة، حيث أصبحت عملية اتخاذ القرار معقدة لا مجال للعشوائيات فيها، لذلك فإن القرارات الإدارية في مجال التشغيل أو الاستثمار أو التمويل لم تعد عملية سهلة على متخذ القرارات حيث يقوم بها اعتمادا على الخبرة الذاتية دون دعمها بنتائج التحليل المالي وتوقعاته، خاصة النجاح والتقدم يجب أن يكون وليد الحظ أو الصدفة أو للمؤثرات خارجية ليس للمؤسسة عليها أي تأثير، لذلك لابد من تخطيط نشاطها للفترة المقبلة، والذي يحتاج طبعا إلى التنفيذ وتقييم الأداء وتحديد الانحرافات، وهذا يعني عدم اتخاذ أي قرار إداري إلا بعد إجراء دراسة معمقة وتحليل رقمي للقوائم المالية الختامية حيث يتسنى للمدير المالي تحديد نقاط القوة واستغلالها، وتحديد نقاط الضعف لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، لذا لا يكفي إعداد القوائم المالية إنما يجب تحويلها إلى معلومات مفيدة عن أداء المؤسسة في الماضي والتنبؤ بمستقبلها.

- **الإشكالية:**

على ضوء ما سبق يمكن دراسة ومناقشة الإشكالية المطروحة كالتالي:

{ما هو دور القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة؟ }

ولمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هي القوائم المالية؟
- ✓ ما هي أشكال القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي؟
- ✓ هل تعتبر القوائم المالية من الأدوات التي تستخدم في تقييم الأداء المالي للمؤسسة؟

- **فرضيات الدراسة:**

قمنا بصياغة بعض الفرضيات للإجابة عن الأسئلة المطروحة:

- ✓ القوائم المالية جاء بها النظام المحاسبي المالي موجهة بالدرجة الأولى إلى متخذي القرارات من أجل معرفة الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ تستطيع المؤسسة الاقتصادية من خلال قوائمها المالية تحسين أدائها المالي واتخاذ القرارات المالية السليمة على المدى القصير والطويل.

- **أهمية الدراسة:**

- ✓ مدى أهمية القوائم المالية في قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة.
- ✓ إبراز أهمية تطبيق تقنيات التشخيص المالي باستعمال القوائم المالية في اكتشاف مواطن القوة والضعف مما تعطي مؤشرات عن مواطن تقييم وتحسين الأداء المالي.
- ✓ إبراز أهمية تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

- **أهداف الدراسة:**

يمكن تلخيص أهداف الموضوع في النقاط التالية:

- ✓ الحصول على شهادة ماستر أكاديمي.
- ✓ التعرف على القوائم المالية.
- ✓ محاولة الاطلاع على كيفية توظيف المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي.

- **حدود الدراسة:**

✓ **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة على مستوى المعهد الجزائري للبترول بولاية بومرداس.

✓ **الحدود الزمنية:** تقتصر هذه الدراسة على إعداد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي ودورها على تقييم الأداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، خلال الفترة الممتدة (2020-2021).

- **أسباب اختيار الموضوع:**

هناك جملة من المبررات التي كانت وراء اختيارنا لهذا الموضوع محل الدراسة، نوجز أهمها فيما يلي:

✓ **أسباب موضوعية:**

– أهمية الموضوع البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية والأطراف المهتمة بالقوائم المالية خاصة الفئة التي تشتغل في الإدارة المالية.

– محاولة معرفة العراقيل التي تعيق تطور أداء المؤسسة بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة وذلك عن طريق الدراسة، التقييم وتقديم الحلول المناسبة لها.

✓ **أسباب ذاتية:**

– ارتباط هذا الموضوع بطبيعة تخصصنا وتوسيع معرفتنا في مجال المحاسبة.

– الرغبة في التطرق إلى موضوع له علاقة بالمالية والمحاسبة.

– الاستعداد للحياة المهنية في المستقبل.

- **ـمنهج الدراسة:**

الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، تحليل الأبعاد والإجابة عن الإشكالية المطروحة، حيث اتبعنا المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من خلال عرض المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتقارير المالية وذلك بالاعتماد على المراجع الخاصة بالموضوع.

والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي في شكل دراسة حالة من أجل معرفة مدى الاهتمام الذي توليها المؤسسة الاقتصادية لتقاريرها المالية في تقييم وتحسين أدائها المالي.

- **صعوبات الدراسة:**

من بين الصعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة هي قلة المعلومات ومشكلة المراجع، بالإضافة إلى جملة من العراقيل التي صادفتنا أثناء القيام بالدراسة التطبيقية في مؤسسة "سوناطراك"، من بينها التحصيل العلمي يتم باللغة العربية في حين المؤسسات تزاول نشاطها باللغة الفرنسية.

- **<u>الدراسات السابقة:</u>**

فيما يلي عرض لبعض الدراسات السابقة التي لها أهمية في تعزيز النواحي النظرية والتطبيقية لهذا البحث، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

✓ عثمان زكية، سنة 2014-2015، دور القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة مقدمة كجزء من نيل متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية تخصص فحص محاسبي.

تناولت هذه الدراسة موضوع دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة من خلال دراسة حالة بمؤسسة سليم لتوضيب وتصدير التمور –وطلقة– وتوصلت هذه الدراسة إلى أن:

- المؤسسة تقوم بإعداد قائمة التدفق النقدي من أجل تقييم أدائها الفعلي والحقيقي ومعرفة مدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها دون اللجوء إلى المصادر الخارجية.
- تقسم الأنشطة في قائمة التدفق النقدي إلى ثلاثة أنشطة وهي: تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية، وتدفقات من الأنشطة التمويلية.
- يمكن اشتقاق مجموعة من النسب المالية من قائمة التدفقات النقدية من اجل استخدامها في التقييم المالي.

✓ نبيل بن علي، نفطي محمد المختار، مسعي محمد الصادق، سنة 2016-2017، دور جودة القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة.

تم من خلال هذا لبحث دراسة موضوع دور القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة الرواد لصناعة والخدمات بالوادي والذي يهدف إلى اكتشاف نقاط القوة والضعف التي تواجهها الشركة أثناء عملية تسييرها وبهذه النتيجة تستطيع الشركة اتخاذ جميع قراراتها المالية على أسس عملية على المدى القصير، المتوسط والطويل.

- **هيكل الدراسة:**

تم الإجابة عن الإشكالية المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات في إطار ثلاثة فصول متمثلة كالتالي:

نتطرق في الفصل الأول إلى ماهية النظام المحاسبي المالي من خلال القوانين والتشريعات التي تبين كيفيات التطبيق والمبادئ المحاسبية المتعلقة بهذا النظام، بالإضافة إلى الإطار المفاهيمي للقوائم المالية من مفهوم ومكوناتها وماهية الاعتبارات الموجهة للقوائم المالية وكذا الانتقادات الموجهة لها، كما تطرقنا إلى ماهية الأداء المالي من تعريف وأهميتها، وكذا الأهداف المالية الموجهة للمؤسسة المالية وماهية معايير ومؤشرات الأداء المالي.

ونتطرق في الفصل الثاني إلى دراسة عناصر وأشكال القوائم المالية كل من الميزانية، قائمة حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداده، جدول تغير الأموال الخاصة والملاحق وكذا ماهية تقييم الأداء المالي وأهدافه.

كما سنتطرق في الفصل الثالث إلى دراسة حالة تطبيقية، حيث احتوى على تقديم المعهد الجزائري للبترول، الدراسة المحاسبية للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي وتقييم الأداء المالي للمعهد.

الفصل الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي والقوائم المالية والأداء المالي

تمهيد:

سارعت الجزائر في العقدين الأخيرين على غرار الكثير من الدول على إحداث إصلاح محاسبي شامل في سياق إصلاحات اقتصادية لابد منها، قصد تسريع وتيرة التنمية ودعم سوق رأس المال وتنشيطها. فكان لازما تبني وإصدار قواعد محاسبية ومالية جديدة تواكب التطورات، وتتفق مع المعايير المحاسبية الدولية، وتستجيب للمشاكل المحاسبية المعاصرة، لأن السبب الرئيسي لتبني هذا النظام الجديد كان محدودية المخطط المحاسبي الوطني PCN وعجزه على مواجهة متطلبات البيئة الاقتصادية الجديدة، وضعف درجة المقروئية للمعلومة المالية المنشورة في القوائم المالية الختامية.

ولقد أسفر هذا الإصلاح المحاسبي عن صدور النظام المحاسبي المالي SCF بموجب القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وأحكام أخرى تطبيقية لاحقة، والساري المفعول ابتداء من 2010/01/01، هذا القانون يحمل في طياته نصوص وأحكام تواكب التطورات الدولية في مجال الفكر المحاسبي، وتهدف لتنظيم المعلومة المحاسبية والمالية وتعطي لها الكثير من الشفافية كما أنها مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية أو تتوافق معها خاصة عندما يتعلق الأمر بتوحيد نمط المعالجة من أجل تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية وعلى رأسهم القوائم المالية. وسيتم في هذا الفصل دراسة ما يلي:

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديدSCF.

المبحث الثاني: الإطار العام للقوائم المالية.

المبحث الثالث: ماهية الأداء المالي.

المبحث الأول: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديدSCF

لقد تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في جانفي 2010 حيث أعطى للمحاسبة المالية مفهوما باعتبارها نظاما للمعلومات كما حدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه. وبدخول هذا النظام أصبح إلزام المؤسسات الجزائرية بتقديم خمسة كشوف مالية توفر معلومات بخصوص الأداء المالي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي وأهمية النظام المحاسبي

1- تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

- **تعريف النظام:** يعرف النظام على أنه مجموعة من القواعد والقوانين التي تعمل عليها المؤسسة لتحقيق أهدافها، ويتميز النظام بصفة الالزام.
- **تعريف النظام المحاسبي المالي:**

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي في المادة 03 منه كما يلي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1]. ومن هذا التعريف نستخلص خصائص المحاسبة المالية فيما يلي[2]:

- ✓ نظام لتنظيم المعلومة المالية.
- ✓ كشوف تعكس بصدق المعلومة المالية.
- ✓ معلومات يمكن قياسها عدديا تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي.
- ✓ تصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية وفقا للمعايير الدولية.
- ✓ قياس أداء الشركة من خلال جدول حساب النتائج أو قائمة الدخل.
- ✓ قياس وضعية الخزينة أو قدرة الشركة على توليد النقدية وما يماثلها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007م، القانون 11/07 المتعلق بالنظام المالي، ص3.

[2] عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32و39 حول الصنف 1و5 الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" جامعة ورقلة، 2011، ص368.

✓ يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة أي في نهاية الفترة المحاسبية.

وبالتالي فإن النظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، والتي تسمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة (مدخلات النظام المحاسبي) لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية (مخرجات النظام المحاسبي) وذلك بهدف إيصال المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغير فيهما، والحكم على الإدارة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لديهما، مما يسمح باتخاذ القرارات الصحيحة.

- **مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:**

لقد تم تحديد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02،4،05 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجال تطبيق هذا النظام كالآتي:

✓ وفقا للمادة 02 منه فإنه ينطبق كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، أما المستثنون هم الأشخاص المعنويين الخاضعين للقواعد المحاسبية العمومية.

✓ أما المادة 04 منه فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك المحاسبة المالية، والمعنيون بمسكها هم[1]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون لنشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، وأن تمسك المحاسبة المالية المبسطة وذلك وفقا للمادة 05 من نفس القانون.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص3.

2- أهمية النظام المحاسبي المالي: تكمن أهمية النظام المحاسبي كما يلي[1]:

- توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعبات والغش المحاسبي.
- يستجيب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقبلية.
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسهل عملية تدقيق الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يضمن بنسبة كبيرة تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- تقارب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- يسمح لجميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

تكمن مبادئ النظام المحاسبي فيما يلي[2]:

1- الفرضيات الضمنية لتحضير القوائم المالية:

تمثل الفرضيات بالنسبة لنا مقدمات وهذه المقدمات لا يمكن التحقق منها ولكن على الرغم من ذلك تمثل أساس الإطار الفكري وهي الأساس الذي يتم منه استنباط المبادئ المحاسبية المالية، حيث نجد النظام الحاسبي المالي يعتمد على الفرضيات المبدئية المعتمدة من طرف المرجع الدولي وتتمثل فيما يلي:

- **المحاسبية على أساس الاستحقاق:** حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها(وليس عند استلام

[1] عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية-دراسة حالة ولاية بسكرة- المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد1، 2014، ص88.

[2] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق التقارير المالية الدولية الحديثة، مصر سنة 2006، ص 91.

أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تخصها.

- **استمرارية النشاط**[1]: يجري إعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل عام، ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أسس مختلفة، وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة بالإفصاح عن ذلك.

2- المبادئ المحاسبية الأساسية: هي استنتاج الفروض الأساسية للمحاسبة التي تستعمل في إعداد وتسجيل مختلف القوائم المالية حيث يجب تكييف هذه المبادئ وفقا للظروف الاقتصادية المحيطة بالمحاسبة، وتبنى النظام المحاسبي المالي مختلف المبادئ هي[2]:

- **الدورة المحاسبية:** عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01/ ن وتنتهي في 12/31/ن، كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31/ ن إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مخالفة للسنة المدنية، وفي حالات استثنائية يمكن للدورة المحاسبية أن تكون أقل أو أكثر من 12 شهر.
- **استقلالية الدورات:** إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.
- **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع.
- **قاعدة الوحدة الاقتصادية:** تسجل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق، إذا كان لديها تأثير مالي على الصورة الفوتوغرافية.

---

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 91.

[2] إبراهيم بورنان الطاهر مخلوف، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وأليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة-الجزائر، 2009، ص-ص4-6.

- **مبدأ الأهمية النسبية:** تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.
- **مبدأ استمرارية الطرق:** أي أن نفس الطرق المطبقة في الدورة السابقة تطبق في الدورة الحالية وكل تغيير لابد أن يبرر في الملحق.
- **مبدأ الحيطة والحذر:** يقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم والإفراط في قيمة الأصول والإيرادات، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.
- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية[1]:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.
- **تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:** من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني و الواقع الاقتصادي، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار(عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.
- **مبدأ عدم المقاصة:** المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والنفقات في حساب النتيجة غير مسموح بها، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد.
- **مبدأ التكلفة التاريخية:** تسجيل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن يمكن تعويض التكلفة التاريخية بالقيمة العادلة.
- **الصورة الصادقة:** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة ذلك في الملحق.

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 91.

المطلب الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

يحتوي هذا العنصر على[1]:

المبادئ العامة.

قواعد خاصة في التقييم والتسجيل.

نماذج خاصة بالتقييم.

1- المبادئ العامة: وتتمثل في المبادئ القاعدية لقياس عناصر البيانات المالية:

- **حسابات وتسجيل الأصول والخصوم والتكاليف والنواتج:**

✓ كل التعاملات والمبادلات لابد من تسجيلها عند حدوثها.

✓ لا يمكن تبديل أو تصحيح تسجيل عملية معينة بمعلومات من طبيعة مختلفة.

✓ تسجيل الأصول ضمن الميزانية يكون عند احتمال تقديم للمؤسسة نفع اقتصادي مستقبلي، وأيضا إمكانية قياس قيمته بوجه سليم وموثوق.

✓ تسجيل الديون ضمن الميزانية يكون عند احتمال خروجها من المؤسسة، وهذا يولد نقص من المنافع الاقتصادية أي عند ترصيد الالتزام، ويكون قابل للقياس.

✓ يسجل الايراد ضمن جدول حسابات النتائج عندما تكون هناك احتمال زيادة النفع الاقتصادي للمؤسسة جراء الزيادة في قيمة الأصول أو النقص في قيمة الخصوم، مع إمكانية قياسه بشكل موثوق.

✓ تسجيل العبء في جدول حسابات النتائج عند احتمال وجود نقص في النفع الاقتصادي ويكون متعلق بانخفاض قيمة الأصول والزيادة في قيمة الخصوم مع إمكانية قياسه.

- **قواعد عامة للتقييم**

✓ تحديد المبالغ المتعلقة بتسجيل عناصر القوائم المالية يكون عند التسجيل أو عند نهاية الدورة.

✓ طريقة التقييم العامة المستعملة في المحاسبة ترتكز على مبدأ التكلفة التاريخية، كما أننا نلتمس أنه من الضروري اللجوء إلى تقييم بعض العناصر بالقيمة الحقيقية أو بقيمة الإنجاز، كما يكمن كذلك التقييم بالقيمة المحينة.

✓ تقييم الأصول الثابتة يكون بتكلفة حيازتها، أما الأصول المنتجة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة إنتاجها.

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 91.

- **مفهوم التكلفة التاريخية:** إن التكلفة التاريخية تعتمد على مبدأ عدم التأثر بتغيير الأسعار(التضخم) أو الزيادة في القدرة الشرائية للعملة، وعليه يتم استعمال هذا المبدأ للعناصر التالية:

-التثبيتات التي تكون تكاليف حيازتها باهظة.

-التثبيتات المستلمة على شكل مساهمات عينية مقيمة بقيمة المساهمة.

-التثبيتات المتحصل عليها بشكل مجاني تقيم بالقيمة الحقيقية عند ضمها لاستخدامات المؤسسة أي في ذمتها.

-الأصول المكتسبة عن طريق التبديل تقيم بالقيمة المحاسبية للأصول المستلمة.

-الأصول والمنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة تقيم بتكلفة الإنتاج كما على المؤسسة أن تظهر مؤشر يبين التدني في قيمة الأصل وعليه يتم تقدير النسبة الممكنة تحصيلها، ويتم حساب تدني قيمة الأصل كما يلي:

تدني قيمة الأصل القابلة للتحصيل= القيمة المحاسبية الصافية – القيمة القابلة للتحصيل

وعليها أن تصرح بنقص في القيمة أو التخفيض من قيمة الأصل عند التسجيل، أي الأصول المادية تسجل بتكلفتها مطروح منها قيمة الاهتلاك المتراكم وقيمة التدني في الأصول.

- **مفهوم القيمة القابلة للتحصيل[1]:** يمكن تعريفها أنها القيمة القصوى بين ثمن البيع والقيمة النفعية حيث أن ثمن البيع هو المبلغ الممكن تحصيله عند بيع أصل معين في إطار سوق المنافسة العادية مع طرح منه تكاليف الخروج.

أما القيمة النفعية فهي القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظر حصولها عند استعمال هذا الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع في حالة عدم إمكانية تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية.

2- قواعد خاصة في التقييم والتسجيل

على غرار القواعد العامة نجد بعض العناصر التي تخضع لتقييم خاص ونذكر منها[2]:

- **القيم الثابتة العينية أو المعنوية:**

[1] Ministères des finances, Instruction n2 du 29 octobre 2009 portant première application du Projet de system comptabilité financier, 2010, p15.

[2] Projet de system comptabilité financier,p18.

- ✓ طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول تدرج التثبيتات العينية أو المعنوية في حسابات الأصول:
  - يحتمل الحصول على منفعة اقتصادية مستقبلية.
  - تكون قيمتها قابلة للقياس بشكل موثوق فيه.
- ✓ إذا كان هناك أصل مكون من عدة أصول فرعية مثلما هو الحال لأجزاء الشاحنات وعليه يكون تحصيل النفع الاقتصادي وفق مستويات مختلفة فتعالج مكونات هذا الأصل كما لو كانت عناصره منفصلة.

- إن تكلفة الأصل تكون في الحالتين:

- **الحالة الأولى: عند الحيازة**

العناصر المدرجة في تقييم التثبيت هي:

تكلفة الحيازة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء.

كل الرسوم المسددة.

التكاليف المرتبطة بالتركيب.

التكاليف المرتبطة بالتفكيك والترميم.

العناصر التي لا يتم دمجها تحسب كأعباء تتمثل في التكاليف الإدارية، التكاليف العامة وتكاليف البدء في التشغيل.

- **الحالة الثانية: عند الإنتاج[1]**

العناصر المدرجة هي:

مواد أولية مستعملة + مصاريف الإنتاج لمباشرة وغير المباشرة – تكاليف المواد الضائعة.

في هذه الحالة تحمل أعباء إضافية على التثبيت فإن الأعباء تعالج بتثبيت إضافي وهذا في حالة الرفع من المستوى الإنتاجي ومن المنافع الاقتصادية مقارنة بالوضعية الأصلية وذلك عند:

[1] Projet de system comptabilité financier,p18.

- ❖ تحسين قطع غيار الآلة مما يؤدي إلى الزيادة في مردوديتها.
- ❖ تحسين المسار الإنتاجي مما يخفض من التكاليف.
- ❖ تغيير تقني على مستوى وحدات الإنتاج مما يزيد من مدة حياتها.

أما إذا تمت إعادة تهيئة الأصل بما يحافظ على أداء وكفاءة الأصل المقدرة أصلا فإن التسجيل يكون ضمن التكاليف.

- **الاهتلاكات:** تحسب الاهتلاكات وفقا لطريقة النموذج الخطي، النموذج التنازلي والنموذج التصاعدي مع إضافة طريقة وحدات الإنتاج مؤخرا، وعليه فإن الاهتلاك هو تقسيم قيمة الأصل على مدة الاستعمال المقدرة، كما يؤخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية للاستثمارات، وحسب النظام المحاسبي المالي فإنه إذا تم تغيير مدة الاستعمال وكذا طريقة الاهتلاك المستعملة فلا بد من تسوية قيمة حصة الاهتلاك التي توافق التغيرات الخاصة، كما نص على أن مدة استعمال الأصول المعنوية لا تتعدى 20 سنة.
- **تكاليف البحث والتطوير:**

- ❖ إذا تمت عملية تطوير أي مشروع داخلي بما يزيد من مردودية الأصل لابد من أخذ مصاريف البحث والتطوير بعين الاعتبار.
- ❖ إذا كان هناك مصاريف البحث والتطوير متعلقة بأصل من الأصول فإنها تسجل إذا كانت:
- ❖ هذه المصاريف مولدة لتدفق نقدي مستقبلي.
- ❖ قابلة لقياس بشكل موثوق فيه.
- ❖ نية المؤسسة وقدرتها النقدية والمالية لإتمام عمليات البحث والتطوير.
- ❖ أما في حالة عدم الوصول إلى النتائج المرغوبة من خلال تطوير المشروع أو الأصل تسجل كأعباء، وتدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة.

- **تقييم التثبيتات (حالات خاصة)[1]:** يمكن تقييم التثبيتات في نهاية الدورة على أساس قيمة إعادة التقييم وفقا للشروط التالية:

- ❖ فروق التقييم تسجل ضمن الأموال الخاصة.

[1] Projet de system comptabilité financier,p18.

❖ يكون اختيار نهائي لتقييم هذه التثبيتات.

- **الأصول المالية غير الجارية (التثبيتات المالية):**

تتمثل هذه الأصول في السندات والحقوق التي تفوت سنة وتتمثل فيما يلي:

سندات مساهمة وحسابات الملحق.

سندات توظيف طويل المدى.

قروض ممنوحة وحقوق لدى الغير تتعدى السنة.

- ✓ **السندات المكتبية:** تقيم بالقيمة الحقيقية أي بالقيمة الحالية مضافا إليها مصاريف البنك والرسوم غير المسترجعة ومصاريف السمسرة، حيث أن القيمة الحقيقية هي القيمة المتفق عليها بين أطراف الصفقة.
- ✓ **السندات المصدرة من طرف المؤسسة:** تقيم بالتكلفة المهتلكة بمعنى يؤخذ قيمة الأصل مطروح منه قيمة السندات وقيمة المبالغ غير الممكن تحصيلها وقيمة تدني الأصل.
- التكلفة المهتلكة هي طريقة تقوم على أساس الاهتلاك أي الفرق بين تكلفة الحيازة وسعر الاسترجاع باستعمال معدل الاهتلاك الحقيقي.

- **المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ:**

- ✓ تكلفة الشراء: بالنسبة لثمن الشراء هو المبلغ الصافي أي بعد طرح التخفيضات التجارية وإضافة المصاريف المرتبطة بالمشتريات.
- ✓ تكلفة الإنتاج: عند القيام بالجرد يتم حسابها بقيمة الإنجاز الصافية وهي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، وتدني قيمة المخزون تسجل كخسارة ضمن حساب النتيجة.

- **الإعانات**[1]: تحسب كنواتج في النتيجة، ويمكن أن تدرج ضمن دورة أو عدة دورات بالتوازن مع مستوى التكاليف المتعلقة بها. أما الإعانات المتعلقة بالأصول القابلة للاهتلاك تحسب كنواتج في حصص الاهتلاك المسجلة.
- **مؤونات المخاطر والأعباء:** تعتبر كخصوم حيث تسجل هذه المؤونات في الحالات التالية:

- ✓ يكون للمؤسسة التزام حالي نتيجة لحدث في الماضي.

[1] Projet de system comptabilité financier,p23.

- ✓ احتمال خروج مورد لترصيد هذا الالتزام.
- ✓ قيمة الالتزام يمكن تقديرها بشكل موثوق فيه.

وتكون المؤونات محل لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية ولا يمكن استعمالها في غير الهدف الذي وضعت لأجله.

- **القروض والخصوم المالية الأخرى:**

- ✓ يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها أي المقابل الصافي بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.
- ✓ تدرج تكاليف الإقراض ضمن المصاريف المالية للدورة التي تمت فيها العملية ويستثنى في ذلك إدراجها ضمن تكلفة الأصل.
- ✓ إن عملية إدراج تكاليف الإقراض تبقى معلقة إذا تم انقطاع النشاط الإنتاجي ويتوقف عندما تنتهي الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل قبل استعماله أو بيعه.

- **تقييم الأعباء والنواتج المالية:** إن التسديدات الآجلة الخاضعة لشروط دون شروط السوق تسجل بالقيمة الحقيقية بعد طرح الناتج أو التكلفة المالية المتعلقة بهذا التأجيل.

المبحث الثاني: الإطار العام للقوائم المالية

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية ومكوناتها

1- تعريف القوائم المالية

القوائم المالية هي عبارة عن ملخص البيانات والمعلومات التي يتم الوصول إليها عن طريق قياس الأحداث الاقتصادية للمؤسسات المختلفة، كما أنها تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وهي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية[1].

2-مكونات القوائم المالية

قد أقر النظام المحاسبي المالي هذه القوائم من خلال الفصل الرابع من الأمر رقم 07-11 الذي ألزم المؤسسات التي تدخل في مجال التطبيق القانون لإعداد القوائم المالية التالية سنويا على الأقل[2]:

- الميزانية.
- جدول حساب النتائج.
- جدول سيولة الخزينة.
- جدول تغير الأموال الخاصة.

✓ ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة يوفر معلومات مكملة لجدول حساب النتائج.

ووفقا للنظام المحاسبي المالي يجب تبيان المعلومات الآتية في القوائم المالية وبطريقة دقيقة:

- تسمية الشركة: الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للمؤسسة المقدمة للقوائم المالية.
- طبيعة القوائم المالية، الحسابات الفرعية والحسابات المدمجة أو المركبة.
- تاريخ الإقفال.

[1] قادر عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفق المعايير المحاسبية الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، ص41.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19.

- العملة التي تقدم بها.
- كما يجب تبيان بعض المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية المؤسسة:
- عنوان مقر الشركة والشكل القانوني.
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.
- اسم شركة الأم وتسمية المجمع الذي تلحق به المؤسسة عند الاقتناء.

المطلب الثاني: القيود المتعلقة بالمعلومات المالية

تعتبر القيود والمحددات من العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القائم المالية، وفيما يلي عرض مختصر لهذه القيود[1].

1- التوقيت المناسب:

يرتبط هذا القيد بخاصية الملائمة والموثوقية حيث يفترض على هذه المعلومات أن تصل إلى متخذي القرارات في الوقت المناسب وفي الوقت الذي تأثر فيه، وفي نفس الوقت فلا يجب أن تفقد موثوقيتها، أي أن لا يأثر الاستعجال بالحصول على المعلومات المالية على تمثيلها الصادق و دقتها وحياداتها.

2- الموازنة بين التكلفة والعائد:

حيث يتعلق هذا القيد بوجوب زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات عن التكاليف المتوقعة للحصول عليها، ومادام الحديث عن المنافع المتوقعة فإنه أيضا يتم الحديث عن التقدير، لابد من أن يعتمد التقدير على أسس عقلانية ومنطقية وبعيدة عن الاختلالات بين المنافع المنتظرة والتكاليف المتوقعة.

3- الموازنة بين الصفات النوعية:

يجب النظر للصفات النوعية للمعلومات المالية نظرة شمولية أي لا يتم فصل صفة عن أخرى، حيث يمكن أن يؤدي هذا الفصل إلى تأثير سلبي على المعلومات التي يتم عرضها، وبذلك يجب أن ينظر إلى الصفات

[1] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية ifrs/ias، اثراء للنشر والتوزيع، الاردن، 2008، ص55.

النوعية بأنها جميعا من الضرورة أن تنطبق على المعلومات بخطوط متوازية ويعتمد ذلك بالطبع على مستخدمي المعلومات المالية وكيفية النظر إليها في إطار الصفات النوعية.

4- العرض العادل:

يجب أن تعرض القوائم المالية بعدالة المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة. ويتطلب العرض العادل التمثيل الصادق لآثار العمليات والأحداث الأخرى على حسابات المؤسسة ذات العلاقة، وكذلك توفر الشروط التي يقتضيها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، وإعداد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي، سيؤدي للوصول إلى قوائم مالية تحقق العرض العادل.

المطلب الثالث: الاعتبارات والانتقادات الموجهة للقوائم المالية:

1- الاعتبارات العامة المتعلقة بالقوائم المالية: هناك العديد من الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعدادها والمتمثلة في[1]:

- تحديدها بوضوح وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي يتم عرضها في نفس التقرير.
- يتم تطبيق معايير الإبلاغ المالي ifrs فقط على ما يتم عرضها في نفس التقرير.
- يتم تطبيق معايير الإبلاغ المالي ifrs فقط على ما يتم عرضه من معلومات في القوائم المالية أما المعلومات الأخرى فلا يشترط إعدادها فقط إذا كانت تتميز بالموثوقية والدقة.

- يجب بيان الأمور التالية عن القوائم المالية بوضوح وهي:

✓ اسم المؤسسة التي تعود لها القوائم المالية واسم القائمة وتاريخها.

✓ فيما إذا كانت القوائم المالية منفردة لمؤسسة معينة أو موحدة أو لمجموعة مؤسسات.

✓ العملة التي يتم إعداد القوائم المالية بها.

✓ تحديد الفترة الإبلاغية والتي تعني التوقف في نهاية كل فترة لإعداد القوائم المالية للمؤسسة وترتبط بمفهوم الدورية.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص112.

2- الانتقادات التي توجه إلى القوائم المالية.

لا تخلو القوائم المالية من الانتقادات بسبب عمليتي القياس والتحقق اللتين تعتبران المشكلتان الأساسيتين في المحاسبة، وتتمثل هذه الانتقادات في[1]:

- استخدام التقديرات وأسس تقييم مختلفة.
- افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد.
- استخدام الطرق المحاسبية البديلة مثل قسط اهتلاك الأصول الثابتة.
- غياب المعلومات النوعية أو الحقائق الغير قابلة للقياس الكمي كقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح.
- عدم تسجيل بعض العناصر محاسبيا مثل شهرة لحل المنتجة داخليا.
- قدرة الإدارة على التأثير في محتوى ومضمون القوائم المالية.

المبحث الثالث: ماهية الأداء المالي

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي وأهميته.

1- مفهوم الأداء المالي.

يعد الأداء مفهوما شموليا وهاما بالنسبة لجميع منشآت الأعمال بشكل عام ويكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع حقول وفروع المعرفة المحاسبية والإدارية، وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء وتقييمه، إلا أنه لم يتم التوصل إلى الإجماع حول مفهوم محدد للأداء، فلا يزال الباحثون منشغلون بمناقشة الأداء كمصطلح فني وبمناقشة المستويات التي يحلل عندها والقواعد الأساسية لقياسه، و يعتقد البعض أن الاختلاف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه التي يستخدمها الباحثون مع القول أن هذا الاختلاف إنما يعود لتنوع أهداف واتجاهات الباحثون في دراستهم [2].

[1] عثمان زياد عاشور، مدى التزامات الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم01، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2008، ص61.

[2] حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، تقييم الاداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة النشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000، ص81.

وينظر لعملية تقييم مؤسسة الأعمال على أنه عملية مراقبة ولكن في الحقيقة أن عمليات تقييم الأداء هي جزء مهم في المراقبة الكلية والغاية من التقييم تحديد المشكلة التي قد تعترض أداء المؤسسة.

وفي إطار هذا المضمون يشير البعض أن عملية تقييم الأداء على أنه شكل من أشكال الرقابة، يركز على تحليل النتائج التي يتم التعرض إليها من خلال الجهود المبذولة عن مختلف المستويات، بهدف الوقوف على تحقيق أهداف وحدات الأعمال في استخدام الموارد المتاحة أحسن استعمال وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية.

كما يقصد بعملية تقييم الأداء قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب أن يتم وفقا للتخطيط المعد مسبقا، أملا في اكتشاف جوانب القوة أو تحديد نقاط الضعف. كما تحدد عملية تقييم الأداء بكونها عملية مرشدة للنشاطات لتقدير ما إذا كانت الوحدات الإدارية أو منشآت الأعمال تحصل على مواردها وتنتفع منها بفعالية وكفاءة في سبيل تحقيق أهدافها.

في ضوء التحديدات السابقة يظهر أن الأداء كظاهرة وتقييم الأداء كحالة ما هو إلا مضمون شمولي واسع يمكن تحريكه باتجاه شموله أو باتجاه تنبؤه بالفشل من خلال نوع من المعايير والمؤشرات التي لها القدرة في أن تعكس النتائج وذلك لنجاح أو تكييفها بشكل آخر لتحديد مضامين ذلك الفشل واحتمالاته ولكي يضمن ذلك لابد أن تكون عملية تقييم الأداء تشكل نظام كامل يتضمن العناصر التالية:

- انسياب المعلومات المناسبة والموثوقة في التوقيت السليم وبصيغة قياسية.
- أغراض وأهداف محددة.
- معايير محددة للتقييم.
- كيان إشرافي موضوعي لرصد الأداء وتقييم النتائج.
- كيان صنع القرارات يتصرف على أساس النتائج.
- برنامج للحوافز الإدارية.

ونشير أن القوائم المالية وما تحتويه من بيانات قادرة لأن تضمن هذه العناصر، فالقوائم المالية ما هي إلا نظام متكامل للمعلومات المالية والمحاسبية ووسيلة لتقييم الأداء.

2- مزايا الأداء المالي.

يهدف الأداء المالي بشكل عام إلى تقييم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي التقارير المالية، والذي لهم مصالح مالية في المؤسسة لتحديد جوانب القوة والضعف والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي، من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة حسب الأهداف العامة للمؤسسة، للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة[1].

حيث أن عملية تقييم الأداء تحقق ما يلي:

- الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية.
- مواصلة الكشف عن الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها.
- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية وتحديد مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلبا أو إيجابا الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة.
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائدا أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة.
- تسهيل تحقيق تقييم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج التقييم الأدائي لكل مشروع.
- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتها في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانيات المتاحة حيث تشكل نتائج تقييم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العملية البعيدة عن المزاجية والتقديرات غير الواقعية.[2]

[1] حمزة محمود الزبيدي، مرجع سابق، ص 83.

[2] مجيد جعفر الكرخي، تقويم الاداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1430هـ، ص32.

المطلب الثاني: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية

يمكن تقييم الأهداف التي تسعى الوظيفة المالية إلى تحقيقها إلى هدفين أساسين:

1- الأهداف العامة:

ونقصد بالعامة لأن المؤسسة ككل ترمي إلى تحقيقها وتقع المسؤولية الكبرى على المدير المالي، لأنه الشخص الذي تتجمع لديه كل السياسات المالية ليقيمها وهذه الأهداف[1]:

- هدف تعظيم الربح: يعتقد البعض أن هدف المؤسسة هو تعظيم الربح ولكن ما نوع هذا الربح؟ الربح الكلي أم الربح في السهم. يرى الكثيرون أن تعظيم الربح الكلي ليس مهما، لأن المؤسسة باستطاعتها زيادة إجمالي الأرباح عن طريق إصدار أسهم جديدة وهو ما يعني تخفيض ربح السهم الواحد ويجدون فكرة تعظيم الربح في السهم بالرغم من أن هذه الفكرة لها عيوب منها:
  - ✓ أنه هدف قصير.
  - ✓ تجاهل القيمة الزمنية للنقود.
  - ✓ أنه ينبغي التركيز على مصلحة الملاك.

ونتيجة لهذه العيوب أو الانتقادات طالب البعض بمبدأ تعظيم الربح.

- هدف تعظيم الثروة: ويتضمن هذا الهدف تحقيق عائد أعظمي على الاستثمارات حيث يحصل المساهم على عائد في شكل أرباح موزعة وهو هدف طويل الأجل، يعكس على زيادة القيمة الحالية لاستثمارات الملاك، كما يعتبر كمحصلة للقرارات المالية، هذه القرارات هي الاستثمارات والتمويل.

تؤثر القرارات المالية على ثروة الملاك أي قيمة المؤسسة من خلال تأثيرها على حجم العائد الذي يتوقع أن تحققه المؤسسة، وأيضا من خلال تأثيرها على حجم العائد الذي تتعرض له من جراء تلك القرارات، وتجدر الإشارة إلى أن العلاقة بين العائد والمخاطر هي علاقة تعويضية أو توازنية، حتى أنه كلما زادت المخاطر المترتبة على القرار المالي زاد العائد المطلوب للتعويض عن تلك المخاطر، وفي مجال التمويل نجد أن زيادة اعتماد المؤسسة على القروض بدلا من حقوق الملكية إلى أنه يؤدي في نفس الوقت إلى زيادة مخاطر

[1] يوسف حسين يوسف، التمويل في المؤسسة الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، 2012، ص 36.

الإفلاس، في حالة ما إذا واجهت المؤسسة مشاكل ومصاعب حلت دون مقدرة المؤسسة على الوفاء بقيمة ذلك القرض والفوائد بتاريخ استحقاقها.

2- الأهداف الخاصة:

وهي خاصة بكفاءة التسيير في الإدارة المالية نفسها وتتمثل في توفير الشروط لبقاء المؤسسة واستمرارها والتي نجد تعبيرها المالي في مفهوم السيولة، الملائمة المالية، المردودية، النمو والتوازن المالي والمحافظة على الاستقلالية المالية[1].

- هدف السيولة: هناك مفهومان للسيولة [2]:

✓ المفهوم الكمي: وهو المفهوم الذي ينظر إلى السيولة من خلال كمية الأصول الموجودة لدى المؤسسة والتي يمكن تحويلها إلى نقد في وقت ما خلال الدورة التجارية للمؤسسة.

✓ المفهوم عن طريق التدفق: وهو المفهوم الذي ينظر إلى السيولة على أنها كمية الموجودات القابلة للتحويل إلى نقد خلال فترة معينة مضافا إليها ما يمكن الحصول عليه من مصادر أخرى للأموال.

- من خلال هذين المفهومين يمكن أن نستنتج ما يلي:
  - السيولة هي أن تتوفر الأموال عند الحاجة إليها.
  - السيولة هي القدرة عن توفير الأموال لمواجهة الالتزامات عند استحقاقها.
  - السيولة هي القدرة على تحويل بعض الموجودات إلى نقد جاهز خلال فترة قصيرة دون خسارة.

- هدف التوازن المالي[3]: إن التوازن المالي هو استعداد المؤسسة لضمان تسديد ما عليها من ديون وهو مصلحة لتوافق التدفقات الداخلية والخارجية، هذا التوافق يمكن أن يكون فوري ويكون التوازن المالي قصير الأجل وإذا استمر تواجده في المستقبل يكون بصدد التوازن المالي طويل الأجل.

✓ التوازن المالي قصير الأجل: هو هدف قصير الأجل يقاس بنسبة السيولة، يمكن للمؤسسة من خلاله الاحتفاظ بجزء من موجوداتها على شكل سيولة وهذا الجزء من السيولة تحكمه أسس عملية

[1] يوسف حسن يوسف، مرجع سابق، ص37.

[2] أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الاولى، 2007، 1428هـ، ص17.

[3] يوسف حسن يوسف، مرجع سابق، ص38.

لا ينبغي تجاهلها وأهم هذه الأسس تسديد الالتزامات بتوزيع استحقاقاتها كما أن زيادة الاحتفاظ بالسيولة عند القدر اللازم يعتبر استثمار غير منتج يحرم المؤسسة من فرص استثنائية قد تصادفها.

- ✓ التوازن المالي طويل الأجل: معناه قدرة المؤسسة على تسديد ديونها بتاريخ استحقاقها بطريقة مستمرة في المستقبل وهذا التوازن يظهر بنقدية موجبة على المدى الطويل، هذا المفهوم بهيكل تمويل مجموعة احتياجات المؤسسة لأنه عند عدم توفر المفهوم سيؤدي بزوال المؤسسة كمركز لاتخاذ القرارات وهذا ما نجده في القيود الاقتصادية التي تحكم النظام الرأسمالي، أيضا بالنسبة للمؤسسة العمومية أصبح هدف التوازن المالي طويل المدى يشكل قيد مالي وعبئ مالي ثقيل للبقاء.

- هدف المردودية: تعتبر المردودية مطلب أساسي لتغطية تكلفة رأس المال، وهي أيضا ضرورة مالية سواء للحفاظ على الاستقلالية المالية للمؤسسة أو لضمان توازنها المالي أو لزيادة قدرتها التوسعية.
- هدف النمو: كل مؤسسة تسعى إلى المحافظة على بقائها واستمرارها وهذا لا يتم إلا بتحقيق الشروط اللازمة لضمان تطورها والمتمثلة في:
  - ✓ تحسين الإنتاجية.
  - ✓ الاهتمام بوجود المنتجات.
  - ✓ توسيع سوقها.

وبمتابعة هذه الأهداف فإن المؤسسة تضطر لتوسيع وتجديد استمرارها المالي وهذا يعني قدرة المؤسسة على:

- تحقيق أرباح كافية لتمويل هذه البرامج.
- إيجاد مصادر التمويل الملائمة لزيادة رأس المال أو اللجوء إلى القروض الطويلة أو متوسطة الأجل.

- هدف الاستقلالية المالية: وهي من المهام الأساسية للمدير المالي لأن فقدانها يعني فقدان المؤسسة لاستقلاليتها الكلية ولكي لا يحدث هذا يجب على الجهاز المالي أن يقوم بتنبؤات وخصوصا في مجال الخزينة، ليشكل نظاما إعلاميا فعالا على الجهاز المالي يسمح بتدفق المعلومات خصوصا تلك المتعلقة بالمحاسبة التي تطلعنا عن ما يخص نواتج وتكاليف المؤسسة.
- هدف الملائمة المالية: الملائمة المالية هي قدرة المؤسسة على دفع أو تسديد ديونها في تاريخ استحقاقها في أي لحظة كانت، وبهذا فهي في علاقة دائمة مع السيولة وتقاس بالعلاقة التالية:

الملائمة المالية= النقديات / ديون قصيرة الأجل

ولكي يمكن تحقيق الأهداف السابقة وتمكين الإدارة من الرقابة الإدارية على الأداء المالي للمنظمة مع تجنب المشاكل التي تنتج عن نقص البيانات أو عدم دقتها، لابد من وجود تحديد واضح للعلاقات والمسؤوليات الوظيفية للمؤسسة لعمل الأفراد والأقسام داخل الإدارة المالية[1].

المطلب الثالث: معايير ومؤشرات الأداء المالي.

1- مفهوم المعيار

يعرف المعيار كمفهوم عام كأنه وسيلة للقياس يمكن الاستعانة بها في اتخاذ قرار أو حكم موضوعي على حالة معينة، وقد يأخذ هذا المعيار أشكالا مختلفة فقد يكون قاعدة قانونية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية وقد يكون عبارة أو جملة قياسية أو قاعدة رياضية تأخذ شكل نسب ومعادلات تغذي معلومات إحصائية عن واقع المؤسسة[2].

إن معظم هذه المعايير تعتمد على القواعد المحاسبية والاقتصادية والتقنية، كما أن المعلومات التي تحتويها السجلات الحسابية والوثائق الاقتصادية والأدلة الهندسية تقدم أفضل المؤشرات التي تساعد مقومي الأداء في حساب المعايير المعتمدة من تقويم مشروع معين أو وحدة اقتصادية فالميزانية العمومية والكشوفات المالية التحليلية وحساب النتائج والأرباح والخسائر والمعلومات الاقتصادية كالعرض والطلب والإنتاج والقيمة المضافة وتكنولوجيا الإنتاج والمعلومات الفنية تلعب دورا مهما كمقياس وقاعدة معلوماتية في حسابات تقويم الأداء.

[1] يوسف حسن يوسف، مرجع سابق، ص 40.

[2] مجيد جعفر الكرخي، مرجع سابق ذكره، ص 57.

2- الشروط التي يجب أن تتوفر في معيار الأداء: توجد عدة شروط يجب أن تتوفر في المعايير والتي من خلال استخدامها يمكن الحكم على الأداء، وهي كالآتي[1]:

- الواقعية: بحيث لا تكون سهلة التحقيق بشكل لا يحث الأفراد على بذل المزيد من الجهد ولا تكون مبالغا فيها بحيث يتعذر الوصول إليها، مما ينعكس في النهاية على معنويات الأفراد.
- الارتباط بالنشاط: المعيار الذي لا يرتبط بالنشاط فهو معيار عديم القيمة.
- المرونة: عملية وضع المعايير لا تعني الإدارة يجب أن تلزم بها مهما تغيرت الظروف، حيث لا يتغير المعيار كلما تغيرت الظروف.
- عدم المغالاة في عدد المعايير: حيث أن ذلك قد يعقد من العملية الرقابية، كما توجد خطورة عند إهمال استخدام بعض المعايير.
- الموثوقية: يتعلق الثبات بالمقياس وليس بالأداء، لأن الفرد يتغير أو يخضع للتقلبات.
- أن يكون عملي: لابد من مراعاة سهولة استخدام المقياس ووضوحه والقصير النسبي للوقت وقلة الجهد الذي تستغرقه عملية التقييم.

3- المعايير الرئيسية للأداء المالي.

- المعايير التاريخية: يعتمد هذا المعيار على دراسة أداء الشركة في الماضي واعتباره معيارا للحكم على أدائها الحالي وعادة يستخدم هذا المعدل عن طريق إيجاد المتوسط الحسابي لنفس النسبة في فترات سابقة محددة، وبعد ذلك يستخدم المعدل المستخرج في تقييم النسبة الخاصة بالفترة الحالية.

✓ ويعاني هذا المعيار من بعض الصعوبات وهي:

- تقرير عدد الفترات الواجب استخدامها لاستخراج المعدل المطلوب.
- صعوبة انطباع الماضي في المستقبل في حالة تغير ظروف الشركة الداخلية والخارجية[2].

[1] بوعكة زخروفة، دور التقارير المالية في تقييم وتحسين الاداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2010-2011، ص 35.

[2] عبد الحليم كراجة، ياسر السكران، علي رباعية، موسى مطر، توفيق عبد الرحيم يوسف، الإدارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000م-1420هـ، ص145.

- المعايير المطلقة: وهي تلك النسب والمعادلات التي أصبح استعمالها في مجال التحليل المالي متعارف عليه في جميع المجالات رغم اختلاف نوع الشركة وعمرها ووقت التحليل وأغراض المحلل، ويأخذ على هذا المعيار على انه مؤشر مالي ضعيف المدلول لكونه يعتمد على إيجاد صفات مشتركة بين شركات متعددة وبين قطاعات مختلفة في طبيعة عملها، ومن بين أمثلة المعايير المطلقة نسبة التداول المتعارف عليها والسيولة السريعة[1].
- المعايير الصناعية: وهو متوسط نسب مأخوذة لمجموعة كبيرة من الشركات التي تنتمي إلى صناعة واحدة عن فترة زمنية محددة، ويفيد هذا المعيار عند مقارنة النسب الخاصة بالشركة موضوع الدراسة لمعرفة المركز النسبي للشركة ومدى تحديد التطابق مع معدل الصناعة حيث

يتم تحديد أداء الشركة، فهي إما أن تكون ضمن المعدل أو أعلى من المعدل (فوق المعدل) أو أقل من المعدل (أي دون المعدل) ويأخذ على هذا المعيار ما يلي:

- صعوبة تحديد وتصنيف الصناعات بسبب تنوع أنشطتها.
- صعوبة تحديد المقصود بالصناعة الواحدة وحتى الصناعات الممكن أن تصنف ضمن الفئة نفسها يصعب مقارنتها، فمثلا تكون شركة بترول تعمل في مجال التنقيب والتركيب والتسوق والبيع.
- اختلاف الظروف التاريخية والحجم ونمط الإنتاج.
- اختلاف شروط الائتمان الذي تحصل عليه الشركة وتمنحه لعملائها.
- اختلاف الأساليب المحاسبية بين الشركات المختلفة قد يؤدي إلى اختلافات في النتائج.
- مدى تنوع المنتجات وتركيبة هذا التنوع النسبي.
- الموقع الجغرافي.
- أهداف الشركة المختلفة.

[1] امين السيد احمد لطفي، التحليل المالي للأغراض تقييم ومراجعة الاداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، 2007، ص312.

الخلاصة:

إن النظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من معايير المحاسبة الدولية، والتي تسمح بمعالجة المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية وذلك بهدف إيصال المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغير فيهما، والحكم على الإدارة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لديهما، مما يسمح باتخاذ القرارات وإجراء المقارنات والرقابة.

والقوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسات والعمليات التي تقوم بها، ويشير مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن البيانات المالية المعدة تلبي الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين ولكن البيانات المالية لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذه البيانات تعكس بحد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية. كما ألزم على أن تتمتع القوائم المالية بخصائص نوعية في معلوماتها المعروضة كالقابلية للفهم والموثوقية.

يعد الأداء المالي واحدا من المؤشرات المستخدمة في قياس نجاح المؤسسة، وكثيرا ما يستخدم من جانب المستثمرين كمعيار لأداء عملية العناية الواجبة وتقييم حالة الاستثمار، كما يستخدم أيضا كأداة من قبل المراقبين الحكوميين لتقييم الامتثال للتدابير التنظيمية ورصد السلامة العامة للقطاع المالي.

الفصل الثاني: إعداد القوائم المالية وتقييم الأداء المالي للمؤسسة

تمهيد:

المعلومات المالية عبارة عن معطيات تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة، والوسيلة المستخدمة لترتيب وتوصيل هذه المعلومات هي التقارير المالية بصفة عامة والقوائم المالية بصفة خاصة، والمتمثلة أساسا في قائمة الدخل، جدول حسابات النتائج والميزانية العامة وبعض الجداول الملحقة، والتي يجب أن تكون ملائمة وموثوقة حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، وقد أجريت عليها بعض التعديلات حسب النظام المحاسبي الجديد الذي شرعت المؤسسات في تطبيقه ابتداءا من 2010/01/01.

كما سنتطرق في هذا الفصل إلى القوائم المالية وتقييم الأداء المالي للمؤسسة وذلك من خلال العناصر التالية:

المبحث الأول: الميزانية، قائمة حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة.

المبحث الثاني: جدول تغير الأموال الخاصة وملحق القائم المالية.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي.

المبحث الأول: الميزانية، قائمة حساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة

المطلب الأول: ماهية الميزانية وعناصرها وشكلها العام

1- مفهوم الميزانية:

عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها الكشف الإجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة عند تاريخ إقفال الحسابات[1].

2- عناصر الميزانية:

تنقسم الميزانية إلى جانبين جانب الأصول وجانب الخصوم[2]:

2-1 جانب الأصول: تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، وتسمى عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا جارية وهي:

- **الأصول الجارية:** تحتوي على:

✓ الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وانجازها في شكل سيولة الخزينة.

✓ الأصول التي تم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال 12 شهرا.

✓ السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها للقيود.

- **الأصول غير الجارية:** تحتوي على:

✓ الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص82.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سبق ذكره، ص13.

✓ الأصول التي يتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الأشهر الاثني عشر ابتداءا من تاريخ الإقفال.

2-2 جانب الخصوم: تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية، وتصنف كما يلي:

- **رؤوس الأموال الخاصة:** تمثل رؤوس الأموال الخاصة أو الأموال الخاصة أو الرأسمال المالي فائض الكيان عن خصومه الجارية وغير الجارية.
- **الخصوم الجارية:** تصنف الخصوم خصوما جارية عندما:
- يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية.
- أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.
- **الخصوم غير الجارية:** تشمل الخصوم غير الجارية جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوما جارية وتشمل هذا النوع أيضا الخصوم ذات المدى الطويل والتي تنتج عنها فوائد حتى وإن كان تسديدها خلال الشهور الاثني عشر الموالية لتاريخ إقفال السنة المالية إذا كان:
- استحقاقها الأصلي أكثر من اثني عشر شهرا.
- الكيان ينوي إعادة تمويل الالتزام على المدى الطويل. وكانت هذه النية مؤكدة باتفاق إعادة تمويل أو إعادة جدولة للمدفوعات النهائية تثبت قبل تاريخ إقفال الحسابات.

❖ **عرض الميزانية:** تعرض الميزانية كل من عناصر الأصول وعناصر الخصوم بصورة منفصلة، عند وجود عمليات تتعلق بما يلي[1]:

- في الحالة العادية تعرض الميزانية كما يلي:

عرض الأصول:

- التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات العينية.
- الاهتلاكات.
- المساهمات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 مرجع سبق ذكره، ص ص23 -24.

- الأصول المالية.
- المخزونات.
- الأصول الضريبية.
- الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة.
- الخزينة الموجبة.

عرض الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال.
- الخصوم الجارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة مع تمييز الضرائب المؤجلة.
- المخصصات للأعباء والخصوم المماثلة.
- خزينة الأموال السالبة.

✓ في حالة الميزانية المدمجة: إضافة إلى ما سبق ما يلي:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة.
- الفوائد ذات أقلية.

3- الشكل العام للميزانية: يمكن عرض شكل الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي كما يلي:

جدول رقم(01): جانب الأصول من ميزانية السنة المالية.

الأصول	الإجمالي
الأصول غير الجارية	
التثبيتات المعنوية	
التثبيتات العينية	
التثبيتات المالية	
أراضي	
مباني	
سندات	
التثبيتات الجاري إنجازها	
الأصول الأخرى غير الجارية	
الضرائب المؤجلة	
مجموع الأصول غير الجارية	
الأصول الجارية	
المخزونات	
الديون الدائنة والاستخدامات المماثلة	
الموردون الأخرون	
الزبائن	
مدينون اخرون	
الديون الدائنة الأخرى والاستخدامات المماثلة	
الموجودات وما شابهها	
الخزينة	
مجموع الأصول الجارية	
المجموع العام للأصول	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص28.

جدول رقم(02): جانب الخصوم من ميزانية السنة المالية.

الخصوم	net (n)	Net(n−1)
رؤوس الأموال الخاصة رأس المال تم إصداره رأس المال غير مستعان به علاوات والاحتياطات/احتياطات مدمجة(*) فوارق وإعادة التقييم فارق المعادلة(*) نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع(*) رؤوس الأموال الخاصة/ترحيل من جديد(*) حصة الشركة المدمجة (*)		
مجموع رؤوس الأموال الخاصة (1)		
الخصوم الغير جارية قروض وديون مالية ضرائب(مؤجلة و مرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة سلفا		
مجموع الخصوم الغير جارية (2)		
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سالبة		
مجموع الخصوم الجارية (3)		
المجموع العام للخصوم		

***تستعمل فقط في الكشوف المالية المدمجة.**

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص28.

المطلب الثاني: جدول حساب النتائج

1- مفهوم جدول حساب النتائج: حسب القانون 07-11 هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو السحب، ويبرز بالتميز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة[1].

2- عناصر جدول حساب النتائج: ينقسم إلى ما يلي:

- **المنتوجات:** هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة.
- **الأعباء:** هي انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة فيشكل مخرجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة. ويشمل أيضا الخسائر وكذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور والاهتلاكات.
- **النتيجة الصافية:** تساهم النتيجة الصافية للسنة المالية بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات، وتمثل النتيجة الصافية ربحا عند وجود فائض في المنتوجات على الأعباء، وتمثل الخسارة عند وجود ناقص في المنتوجات.

3- عرض جدول حساب النتائج: جاء في النظام المحاسبي المالي أنه على المؤسسة إعداد جدول حساب النتائج حسب طريقتين هما[2]:

- **حساب النتائج حسب الطبيعة:**

✓ **إنتاج السنة المالية:** ويدخل في حسابه أربع حسابات وهي:

- **حساب 70:** المبيعات من البضائع والنواتج المصنعة والخدمات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة.
- **حساب 72:** الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون، أي أن الحساب يمكن أن يكون موجبا أو سالبا وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو بالنقصان.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 مرجع سبق ذكره، ص24.

[2] عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، مرجع سبق ذكره، ص371.

- **حساب 73:** الإنتاج المثبت.
- **حساب 74:** إعانات الاستغلال.

ومما سبق فإن إنتاج السنة المالية= المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة+ الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون+ الإنتاج المثبت+ إعانات الاستغلال.

إنتاج السنة المالية= حساب(70+ 72 + 73+ 74)

✓ **استهلاك السنة المالية:** ويدخل في حسابه ثلاث حسابات وهي:

- **حساب 60:** المشتريات المستهلكة.
- **حساب 61:** الخدمات الخارجية، أي الخدمات المستلمة من الغير.
- **حساب 62:** الخدمات الخارجية الأخرى.

ومما سبق فإن: استهلاك السنة المالية= المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى.

استهلاك السنة المالية=حساب(60 +61 +62)

✓ **القيمة المضافة للاستغلال:** وهي عبارة عن الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية.

القيمة المضافة للاستغلال= إنتاج السنة المالية– استهلاك السنة المالية.

القيمة المضافة للاستغلال=حساب(70+ 72+ 73+ 74)–حساب(60+61+ 62)

✓ **إجمالي فائض الاستغلال:** هو عبارة عن القيمة المضافة للاستغلال مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

ومما سبق فإن: إجمالي فائض الاستغلال=القيمة المضافة للاستغلال- أعباء المستخدمين +الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

إجمالي فائض الاستغلال=القيمة المضافة للاستغلال-حساب(63+ 64).

- ✓ **النتيجة العملياتية:** هي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه النواتج العملياتية الأخرى ومطروحا منه الأعباء العملياتية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة ومضافا إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

ومما سبق فإن:

النتيجة العملياتية=إجمالي فائض الاستغلال+ حساب(75-65-68+78).

- ✓ **النتيجة المالية:** هي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين النواتج المالية والأعباء المالية.

ومما سبق فإن:

النتيجة المالية= حساب(76-66).

- ✓ **النتيجة العادية قبل الضرائب:** وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، وتعتبر بمثابة الاستغلال بالنسبة للنظام القديم إلا أنها تخضع مباشرة للضريبة.

ومما سبق فإن:

النتيجة العادية قبل الضرائب= النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

- ✓ **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

ومما سبق فإن:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية=النتيجة العادية قبل الضرائب–حساب (695 و 698) –(692 و 693).

- ✓ **النتيجة غير العادية:** وهي عبارة عن الفرق بين عناصر غير عادية منتوجات وعناصر غير عادية أعباء.

ومما سبق فإن:

النتيجة غير العادية=حساب (77– 67)

- ✓ **صافي نتيجة السنة المالية:** وهي عبارة عن جمع أو طرح النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

ومما سبق فإن:

صافي نتيجة السنة المالية=النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.

جدول رقم(05): حساب النتائج حسب الطبيعة.

رقم الحساب	البيان	مبالغ سنة n
70	المبيعات والمنتجات الملحقة	
72	تغيرات مخزونات	
73	الإنتاج المثبت	
74	إعانات الاستغلال	
1	**انتاج السنة المالية**	
60	المشتريات المستهلكة	
61/62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	
2	**استهلاك السنة المالية**	
3	**قيمة المضافة للاستغلال (1-2)**	
63	أعباء المستخدمين	
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	
4	**اجمالي فائض الاستغلال**	
75	النواتج الاستغلال الأخرى	
65	الأعباء الاستغلال الأخرى	
68	المخصصات والاهتلاكات	
5	**نتيجة الاستغلال**	
76	المنتجات المالية	
66	الاعباء المالية	
6	**النتيجة المالية**	
7	**النتيجة العادية قبل الضرائب 5 +6**	
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	
	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية(التغيرات)	
7	مجموع نواتج الأنشطة العادية	
6	مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8	**النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	
77	عناصر غير عادية (نواتج)	
67	عناصر غير عادية (أعباء)	
9	**النتيجة غير العادية**	
10	**النتيجة الصافية للسنة المالية**	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص30.

- **حساب النتائج حسب الوظيفة:**

✓ **هامش الربح الإجمالي:** وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

أي:

هامش الربح الإجمالي=رقم الأعمال- تكلفة المبيعات

✓ **النتيجة العملياتية:** هي هامش الربح الإجمالي مضافا إليه النواتج العملياتية الأخرى والاسترجاعات عن خسائر قيمة مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء.

مما سبق فإن:

النتيجة العملياتية = هامش الربح الإجمالي +النواتج العملياتية الأخرى- التكاليف التجارية- الأعباء الإدارية-الأعباء الأخرى العملياتية + استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات.

✓ **النتيجة المالية:** تمثل الفرق بين النواتج المالية والأعباء المالية.

ومما سبق فإن:

النتيجة المالية= حساب(76-66).

✓ **النتيجة العادية قبل الضرائب:** وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

ومما سبق فإن:

النتيجة العادية قبل الضرائب= النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

✓ **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** النتيجة العادية قبل الضريبة مطروحا منها الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

ومما سبق فإن:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية=النتيجة العادية قبل الضرائب-حساب (695 و 698) -(692 و 693).

- ✓ **النتيجة غير العادية:** وهي عبارة عن الفرق بين عناصر غير عادية منتوجات وعناصر غير عادية أعباء.

ومما سبق فإن:

النتيجة غير العادية=حساب (77- 67)

- ✓ **صافي نتيجة السنة المالية:** وهي عبارة عن جمع أو طرح النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

ومما سبق فإن:

صافي نتيجة السنة المالية=النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية.

جدول رقم(04): حساب النتائج حسب الوظيفة.

البيان	مبالغ سنة n
رقم الأعمال كلفة المبيعات	
هامش الربح اجمالي	
المنتوجات العمليلتية الأخرى الأعباء الإدارية الأعباء العملياتية الأخرى استرجاعات عن خسائر القيمة	
نتيجة العملياتية	
المنتجات المالية الاعباء المالية	
النتيجة المالية	
النتيجة العادية قبل الضرائب 5 +6	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية(التغيرات)	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية (نواتج) عناصر غير عادية (أعباء)	
النتيجة غير العادية	
النتيجة الصافية للسنة المالية	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص31.

المطلب الثالث: جدول سيولة الخزينة

1- مفهوم جدول سيولة الخزينة

جدول سيولة الخزينة هو عبارة عن كشف تحليلي لحركة التغيرات النقدية التي حصلت في المؤسسة سواء بالزيادة أو النقصان والتعرف على أسباب هذه التغيرات[1].

جدول تدفقات الخزينة هو نتيجة لتدفقات الأساسية الثلاثة، تظهر كما يلي:

تدفقات الخزينة المتعلقة بالنشاطات التشغيلية(الاستغلالية) + تدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات الاستثمار+ تدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات التمويل=التغيرات في الخزينة (بالارتفاع أو الانخفاض)

2- عناصر جدول سيولة الخزينة:

يتضمن جدول سيولة الخزينة النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على النحو التالي[2]:

- **النشاطات التشغيلية(الاستغلالية):** هي النشاطات التي تقوم بها المؤسسة لتوليد النواتج الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت نشاطها استثمارية أو تمويلية، وتعتبر النشاطات التشغيلية هي النشاطات الأكثر أهمية في المؤسسة، حيث تتحدد نتيجة الأعمال في حساب النتائج الذي يعد وفقا لأسس الاستحقاق بينما يعبر ضافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية عن نتيجة الأعمال التي تعد وفق الأسس النقدية.
- **النشاطات الاستثمارية:** وهي النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها إضافة للاستثمارات التي لا تعتبر نقدية معادلة.
- **النشاطات التمويلية:** وهي النشاطات التي تخص رأس المال المملوك وهيكل الاقتراض في المؤسسة.

[1] قلبل نبيل، أهمية قائمة التدفقات النقدية في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة حالة ميناء الجزائر" مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2012، ص97.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص131.

3- عرض جدول سيولة الخزينة:

- **جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة**

تتمثل في عرض مباشر للتحصيلات والتسديدات الإجمالية للخزينة المرتبطة بمختلف العمليات الاستغلالية واستخراج التدفق الصافي بطرح المخرجات من المدخلات.

وتتمثل التحصيلات في تحصيلات الزبائن متضمنة كل الرسوم أما التسديدات فتتمثل في[1]:

- تسديدات الموردين متضمنة كل الرسوم.
- تسديدات الرواتب وأجور المستخدمين.
- تسديدات الضرائب.
- تسديدات الفوائد والمصاريف.

حسب الشكل القانوني للنظام المحاسبي المالي الجديد فإن جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة كما يلي:

تغير أموال الخزينة خلال الفترة= صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستغلالية+ صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار + صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص131.

جدول رقم(05): سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة.

البيانات	مبالغ السنةn	مبالغ السنة1−n
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستغلال		
تحصيلات المقبوضة من الزبائن		
الشيكات المحصلة		
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		
الفوائد والمصايف المالية الأخرى المدفوعة		
الضرائب على النتائج المدفوعة		
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستغلالية(أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية		
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية		
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية		
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية		
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم		
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات المتآتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الاخرى المماثلة		
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)		
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات		
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص35.

- **جدول سيولة الخزينة بالطريقة غير مباشرة**

تعتمد هذه الطريقة على تصحيح النتيجة الصافية بأخذ العناصر التالية بعين الاعتبار:

- اثار العمليات بدون تأثير على الخزينة، مثل مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة والإسترجاعات عليها.
- الفروقات والتسويات المرتبطة بالضرائب المؤجلة.
- التغيرات في احتياجات رأس المال العامل للاستغلال.

نستنتج أن الطريقة المباشرة تكشف عن معلومات أكثر تفصيلا تفيد في اتخاذ القرارات وإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل بدلا من الطريقة الغير مباشرة والتي تقتصر على الناتج الحسابي الذي يبين صافي التدفقات النقدية.

حسب الشكل القانوني للنظام المحاسبي المالي فإن جدول سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة كما يلي:

جدول رقم(06): سيولة الخزينة بالطريقة غير المباشرة.

البيانات	مبالغ السنةn	مبالغ السنة1−n
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستغلال صافي نتيجة السنة المالية الاهتلاكات والمؤونات تغير الضرائب المؤجلة تغير المخزونات تغير الزبائن والحقوق الأخرى تغير الموردين والديون الأخرى القيمة الزائدة أو الناقصة للتنازل صافية من الضرائب		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستغلالية(أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار مسحوبات عن شراء التثبيتات التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل حصص مدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال نقدا تسديدات القروض إصدار قروض سندية		
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)		
تغير اموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية		
أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية		
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص36.

إن الاختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في إعداد جدول تدفقات الخزينة ناجم عن كيفية تقديم تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال (الأنشطة التي تتولد عنها النواتج وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل).فكما ذكرنا سابقا فالطريقة المباشرة فتقدم هذا النوع من التدفقات فشكل عناصر رئيسية لدخول وخروج السيولة الإجمالية للزبائن والموردون والضرائب وغيرها من العناصر المعنية بتدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات الاستغلالية قصد إبراز التدفق المالي الصافي، بينما الطريقة غير المباشرة تعتمد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة كالاهتلاكات التي لا يرافقها تدفق نقدي حقيقي خارجي والزبائن والموردين التي بعد فترة معينة تتحول إلى تدفق نقدي داخلي أو خارجي أو العناصر التي ليس لها علقة بأنشطة الاستثمار كفائض أو عجز التنازل عن الاستثمارات.

4- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد جدول سيولة الخزينة:

- يجب تصنيف النفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية كالاستغلالية أو الاستثمارية أو التمويلية حسب واقعها ويجب الإفصاح عنها بشكل منفرد[1].
- بالنسبة لسعر الصرف المستخدم في ترجمة العمليات التي تحدث بالعملة الأجنبية والتدفقات النقدية المتعلقة بالشركة التابعة يجب أن يكون السعر السائد في تاريخ نشوء عملية التدفق النقدي.
- يجب ترجمة التدفقات النقدية المتعلقة بالشركة التابعة الأجنبية بأسعار الصرف السائدة عند نشوء عملية التدفق النقدي.
- فيما يتعلق بالتدفقات النقدية للشركات الزميلة والعقود المشتركة عند استخدام أسلوب الملكية فإن قائمة التدفقات النقدية يجب أن تتضمن فقط التدفقات النقدية بين المستثمر والجهة المستثمر فيها باستخدام أسلوب التوحيد النسبي ويجب أن يتضمن جدول سيولة الخزينة حصة المتقاعد في التدفقات النقدية للجهة المستثمر فيها.
- بالنسبة للتدفقات النقدية الإجمالية المتعلقة باقتناء المؤسسات التابعة أو بيعها ووحدات الأعمال الأخرى يجب عرضها بشكل منفصل أي في جدول سيولة خزينة منفصل وتصنيفها كنشاطات استثمارية، مع

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص140.

إفصاحات إضافية أخرى تتعلق بإجمالي قيمة الشراء أو البيع، وكذلك إجمالي التدفقات النقدية المستلمة والمدفوعة بعد استبعاد الموجات أو شبه الموجات التي تعتبر جزء من عملية الإقتناء أو البيع.

- يجب الإبلاغ عن التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية مجملة وفق الفئة الغالبة للنقدية المستعملة أو الفئة الغالبة للنقدية المدفوعة ما عدا الحالات التالية التي يمكن أن يتم التقرير بالصافي:

✓ النقدية المستعملة والمدفوعة بالنيابة عن الزبائن مثل استلام وإعادة دفع الودائع تحت الطلب بواسطة البنوك النقدية التي يتم تحصيلها بالنيابة عن صاحب الممتلكات مع دفعها له.

✓ النقدية المستعملة والمدفوعة للبنود التي تتميز بمعدل عال للدوران وقيم كبيرة وتواريخ استحقاق قصيرة أجل عادة أقل من ثلاثة أشهر (على سبيل المثال: الأعباء والمحصلات التي تخص الزبائن الذين يستخدمون بطاقات الائتمان، وشراء وبيع الاستثمارات).

✓ النقدية المستعملة والمدفوعة المتعلقة بالودائع ذات تاريخ الاستحقاق الثابت.

✓ النقدية المستعملة مقدما والقروض الممنوعة للعملاء والمدفوعات المرتبطة بها.

- يجب استثناء العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدامات للنقدية من جدول سيولة الخزينة ولكن يجب الإفصاح عنها بشكل منفرد في مكان آخر في القوائم المالية.
- يجب الإفصاح عن مكونات النقدية والنقدية المعاملة، ويجب إعداد تسوية لقيمتها ويتم إرفاقها مع الميزانية.
- بالنسبة للنقدية والنقدية المعادلة الموجودة في المؤسسة والتي لا تكون قابلة للاستخدام فيجب الإفصاح عنها مع تعليق المؤسسة على ذلك.
- لا تعتبر تجزئة الأسهم وتوزيعات الأسهم كأرباح من النشاطات النقدية.
- يمكن تصنيف الفوائد والتوزيعات المستلمة والمدفوعة كتدفقات نقدية تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية ويجب مراعاة الاتساق في تصنيفها من فترة إلى أخرى.

وأما بالنسبة للتدفقات النقدية المتعلقة بضرائب الدخل فعادة ما يتم تصنيفها كنشاطات تشغيلية إلا إذا كانت مرتبطة بنشاطات استثمارية أو تمويلية.

- يتم الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق ببعض النشاطات الاستثمارية والتمويلية وغير النقدية نظرا لأهميتها في فهم المركز النقدي للمؤسسة وهذه النشاطات مثل:

- ✓ ممارسة السندات القابلة للتحويل إلى الأسهم العادية.
- ✓ استئجار أصول استئجار تمويليا.

- أما فيما يتعلق بالمشتقات كالعقود المستقبلية والعقود الآجلة، ويتم تصنيفها كنشاطات استثمارية إلا إذا كانت مقتناة للمتاجرة فيتم تصنيفها كنشاطات تشغيلية أما إذا كانت لأغراض التمويل فيتم تصنيفها كنشاطات تمويلية.
- يتم الافصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالبنود غير العادية بشكل منفصل وذلك حتى تكتمل الصورة لدى قارئي جدول سيولة الخزينة عن كافة النشاطات النقدية في المؤسسة.

المبحث الثاني: جدول تغير الأموال الخاصة وملحق القائم المالية

المطلب الأول: جدول تغيرات الأموال الخاصة

1- تعريف جدول تغيرات الأموال الخاصة: هو جدول يقوم بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة أثناء القيام بنشاطها[1].

- يشكل جدول تغير أموال خاصة تحليلا للحركات التي تأثر في كل بند من بنود التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية ويحقق جدول تغيرات الأموال الخاصة الخصائص الآتية:
  - ✓ التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها أي تفاصيل أخرى عنها.
  - ✓ التعرف على مختلف التغيرات الحاصلة على حقوق الملكية خلال الفترة.
  - ✓ التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل: المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

[1] نوي الحاج، انعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة شلف، 2008، ص82.

2- بنود جدول تغيرات أموال خاصة

حيث يجب أن يتضمن الجدول البنود الآتية:

- تغير الطريقة المحاسبية: حيث يقيس هذا البند تغير الطرق المحاسبية وأساليب التقييم أي يحسب بالتغير حسب التسجيل في (ح/104) فارق التقييم والتغير المسجل في (ح/106) الاحتياطات الناتج عن استبدال الطرق أو السياسات.
- تصحيحات الأخطاء الهامة: المسجلة تأثيرها على رؤوس الأموال حيث يسجل تحت هذا البند التغير في رؤوس أموال المؤسسة نتيجة تصحيح خطأ جوهري بأثر رجعي.
- إعادة تقييم التثبيتات: ويسجل التغير في (ح/105) فرق إعادة التقييم حيث ينص النظام المحاسبي المالي على إعادة تقييم التثبيتات حتى لا تختلف القيمة المحاسبية اختلافا كبيرا عن القيمة الحقيقية.
- الأرباح والخسائر غير المدرجة في حساب النتائج: حيث ينص النظام المحاسبي المالي على أن أعباء وإيرادات السنوات السابقة لا تظهر في حساب النتائج بل تدرج مباشرة في رؤوس أموال وهذا البند يقيس التغير في جزء من هذه الأرباح المسجلة في (ح/12) نتيجة الدورة.
- الحصص المدفوعة: ويظهر في التغيير في توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة أي التغيير في (ح/ 11) تحويل من جديد.
- عمليات الرسملة: (ارتفاع، انخفاض، التسديد) ويقيس التغير في (ح/101) رأس المال الصادر و(ح/103) العلاوة المرتبطة بالإصدار و(ح/108) فارق المعادلة هذا بالنسبة لشركات المساهمة أما شركات الأفراد في التغير في (ح/101) أموال استغلال والتغير في حساب (ح/108) حساب المستغل.
- النتيجة الصافية للسنة المالية: ويقيس التغير في النتيجة الصافية التي تظهر في حساب النتائج بين نهاية السنة المالية الحالية ونهاية السنة الماضية.

حسب النظام المحاسبي المالي فإن لجدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة كما يلي:

جدول رقم(07): تغير الأموال الخاصة.

بيان	رأس مال الشركة	علاوات إصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	احتياطات والنتيجة
(n-2)الرصيد في 31 ديسمبر					
تغير الطريقة المحاسبية	-	-	-	-	-
تصحيح أخطاء العامة	-	-	-	-	-
إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-	-	-	-	-
الحصص المدفوعة	-	-	-	-	-
زيادة رأس مال صافي نتيجة السنة المالية					
(n-1) رصيد 31 ديسمبر	-	-	-	-	-
تغير الطريقة المحاسبية	-	-	-	-	-
تصحيح أخطاء العامة	-	-	-	-	-
إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-	-	-	-	-
الحصص المدفوعة	-	-	-	-	-
زيادة رأس مال صافي نتيجة السنة المالية					
(n)رصيد في 31 ديسمبر	-	-	-	-	-

المصدر: من إعداد الطلبة بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المعهد.

المطلب الثاني: ملحق القوائم المالية وأشكالها

تعتبر الملاحق المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، وذلك لأنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تتضمنه القوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهم القوائم المالية، وبغيابها تعتبر غامضة ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية، حيث يمكن عرض الملاحق وفق الأشكال التالية[1]:

1- تفسيرات بين أقواس مثل:

- فروض السندات.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص113.

- وحدة القياس للقوائم المالية "بألف دينار"

2- الملاحظات الهامشية:

- بيان نوعية الاستثمارات قصيرة الأجل بأنها معدة لمتاجرة أو متاحة للبيع.

3- الجداول الإضافية مثل:

- جدول تطور التثبيتات والأصول المالية غير الجارية، جدول المؤونات جدول الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية.

4- الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة.

5- حسابات التقييم مثل:

- حساب الأصول غير المتداولة ومجموع إهتلاكه كحساب مقابل.

6- السياسات المحاسبية:

- عرض كافة الأسس والسياسات والقواعد التي تمت بالاعتماد على المعالجات المحاسبية والتي كذلك أعدت أساسها القوائم المالية.

المطلب الثالث: المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة

1- فيما يخص المؤسسات الحائزة على نسبة تفوق20% أو تمارس المؤسسة نفوذا ملحوظا عليها يجب الإفصاح عن[1]:

- اسم المؤسسة ومقرها.
- مبلغ رؤوس أموالها الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة.
- نسبة رأس المال المملوك لدى هذه المؤسسات المشاركة.

2- فيما يخص أعضاء الأجهزة الإدارية والقيادة أو المراقبة يتم الإفصاح عن المبلغ الإجمالي لكل فئة منهم:

- التسبيقات والقروض المخصصة مع الإفصاح عن المبلغ الإجمالي لكل فئة منهم.
- التسبيقات والقروض المخصصة مع الإفصاح عن الشروط الممنوحة والتسديدات التي تمت أثناء السنة المالية، كذلك مبلغ الالتزامات المأخوذ لحسابهم.
- الأجور الإجمالية الشاملة المخصصة لهم بمقتضى السنة المالية.
- مبالغ الالتزامات المبرمة لمعاشات التقاعد لفائدتهم.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، ص40.

- المخزونات الجارية.

3- الإفصاح عن نسب التثبيتات المالية والحسابات الدائنة والديون وكذلك الأعباء والنواتج المالية التي تخص:

- المؤسسة الأم.
- الفروع التابعة لها.
- المؤسسات المشاركة للمجمع.
- الأطراف الأخرى المرتبطة بها(مساهمين، مسيرين..).

4- الإفصاح عن طبيعة العلاقات، أنماط المعاملات، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بالمعاملات التي تمت خلال السنة المالية مع المؤسسات المشاركة أو مسيرها.

5- أما في إطار الحسابات المدمجة فيجب تقديم توضيحات حول المؤسسات المتروكة خارج مجال تطبيق الإدماج:

- المؤسسات التي تفرض قيود صارمة ودائمة في إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة أو النفوذ الذي تمارسه عليها المؤسسة المدمجة.
- المؤسسات التي لا تملك أسهمها أو حصصها إلا بقصد التنازل عنها لاحقا.
- الوضعية المالية لهذه المؤسسات.
- تبرير عدم الإدماج.
- طريقة إدراج السندات في الحسابات.

6- وكذلك فيما الحسابات المدمجة الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية البالغة التي تسمح بتقدير محيط ممتلكاتها المالية ونتيجة المجموع التي تتألف منه المؤسسات المدمجة ضمن الإدماج بشكل صحيح ولاسيما جدول تغير محيط الإدماج الذي يبين التغيرات التي أثرت في هذا المحيط بفعل نسبة مراقبة المؤسسات التي تم تجميدها، وبفعل عملية إقتناء سندات أو بيعها كذلك.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء المالي

1- مفهوم تقييم الأداء المالي.

تقييم الأداء المالي هو عبارة عن تقديم حكم ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة. وبمعنى حرفي يعتبر تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياسا للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفا. تقدم إجراءات ووسائل طرق القياس لتحديد ما يمكن قياسه من ثم فهي تكشف عن أهميتها للإدارة وذلك للأسباب التالية:

- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية.
- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.

كما يمكن أن نعرف تقييم الأداء المالي على انه عملية تقوم بقياس الأداء المالي الفعلي أو المنجز وذلك من خلال استخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية، حيث هي عملية رقابية يتم من خلالها قياس مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية ومقارنة ما تم تحقيقه مع ما كان مخطط له من أهداف هذا من جهة، ومن جهة أخرى فمن خلال عملية تقييم الأداء يمكن الوقوف على الوضعية المالية الحقيقة للمؤسسة[1].

كما يعرف على أنه عملية إشراف ومرتجعة من قبل سلطة أعلى بقصد معرفة كيفية سير الأعمال والتأكد من أن الموارد المتاحة داخل المنظمة تستخدم وفقا للخطة الموضوعية[2].

2- أهمية تقييم الأداء المالي

تتمثل أهمية تقييم الأداء المالي فيما يلي:

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الاداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، 2007، ص 38.

[2] فارس رشيد الباتني، محاسبة الاداء من المؤسسة الخدماتية، دار ايلة للنشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، 2008، ص 18.

- عملية تقييم الأداء المالي تساعد في تحديد المسؤولين عن الانحرافات بين الأداء المخطط والأداء المالي المحقق.
- تقييم الأداء يظهر التطور الذي حققته المؤسسة خلال مسيرتها سواء نحو الأفضل أو نحو السوء.
- نظام التقييم يوفر معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية.
- اكتشاف التغيرات التي لها تأثير في أنشطة المؤسسة، واكتشاف القرارات الخاطئة فورا لاتخاذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب.[1]

المطلب الثاني: أهداف عملية تقييم الأداء.

تأتي أهداف عملية التقييم من خلال أهميتها التي تأخذ في أحد جوانبها هدفا نظريا يرتبط بالدراسات الاقتصادية والإدارية والرقابية عموما، ويمكن القول أن أبحاث ونظريات الإدارة والاقتصاد تبقى غير مكتملة دون بحث موضوع تقييم كفاءة الأداء بصورة آو بأخرى. من ذلك تبين أن لتقييم الأداء أهداف كثيرة نذكر منها[2]:

1- يتم التعرف على الوحدة الاقتصادية ابتداء من الأهداف لغرض التأكد من أن قياسها تم طبقا لتلك الأهداف.

2- التأكد من أن المنشاة تسير نحو تحقيق هدفها المحدد لها في قانون تأسيسها أو في نظامها الداخلي.

3- اكتشاف الانحرافات ومعرف أسبابها واقتراح الإجراءات التصميمية منعا لتكرارها ويساعد ذلك لمختلف المستويات الإدارية على ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة بالاستثناء، إذ يركز المدراء على الانحرافات المشتركة وفي نفس الوقت يتفرعون لمهماتهم الأخرى.

4- ترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية.

5- متابعة كيفية استخدام المنشاة لمواردها المتاحة بشكل جيد.

6- تحفيز العاملين على الإبداع لجودة تقييم موضوعي لجهودهم.

---

[1] مسعود دراوسي، محمد الهادي ضيف الله، مرجع سابق، ص10

[2] فارس رشيد الباتني، محاسبة الأداء في المؤسسة الخدماتية، مرجع سابق، ص 19 - 20

7- إجراء مقارنة بين أداء المنشأت ضمن المؤسسة الواحدة وبين المؤسسات في الوزارة الواحدة وبين الوزارات في القطاع ثم بين القطاع.

8- الرقابة على المدراء التنفيذيين أو مدراء الأقسام حينما تتبع الإدارة العليا نظاما لتقييم العاملين فهي تكرم المدراء التنفيذيين بمراقبة العاملين بصورة منتظمة وتقديم نتائج ذلك على شكل تقارير دورية مرفوعا لها.

9- وسيلة عادلة لإنصاف المجدين لان التقييم الموضوعي البعيد عن التحيز يقلل من إغفال كافة العاملين المجدين الذين يعملون دون ضجيج.

- يلاحظ على وفق ما ورد أعلاه، أن لأهداف التقييم اتجاهات متعددة الإغراض، منها ما هو رقابي ومنها ما يتعلق بالتخطيط للمستقبل أو في كافة استخدام الموارد البشرية والمالية.

المطلب الثالث: إجراءات تقييم الأداء المالي

1- أقسام عملية تقييم الأداء:

تعتبر عملية تقييم الأداء في المؤسسة عملية شاملة للنشاطات الموجودة داخل المؤسسة، فيمكن قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة على مستوى كل قسم من أقسام المؤسسة وعليه يمكن تحديد أنواع تقييم الأداء التالية[1]:

- **تقييم الأداء المخطط:** ويتمثل هذا النوع من تقييم الأداء في التحقق من مدى الوصول إلى الأهداف المخططة، وذلك عن طريق مقارنة المؤشرات الواردة في الخطط والسياسات الموضوعة مع المؤثرات الفعلية وهذا وفق فترات زمنية دورية، فيمكن أن تكون شهرية آو فصلية آو سنوية وربما تكون لفترات متوسطة المدى من ثلاث إلى خمس سنوات، وهذا هدف إظهار مدى التطور الحاصل في الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسة وإيضاح الانحرافات والأخطاء التي حدثت في عملية التنفيذ مع تفسير المسببات والمعالجات اللازمة لها، إلا انه يجدر الإشارة إلى ضرورة مراعاة الظروف التي أحيطت بتنفيذ خطة الوحدة الاقتصادية والتي لها تأثير على واقعية الأهداف المخططة.

[1] مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص 43-44.

- **تقييم الأداء الفعلي:** يقصد بتقييم الأداء الفعلي تقييم كافة الموارد المتاحة المادية منها والبشرية، وهذا بمقارنة الأرقام الفعلية ببعضها البعض لأجل التعرف على الاختلالات التي تحدث وقياس درجة ومستوى الأداء في توظيف هذه الموارد في العملية الإنتاجية، وهذا طبعا يتطلب تحليل المؤشرات الفعلية للسنة المالية المعنية ودراسة تطورها عبر فترات محددة خلال السنة، على ضوء ما تكشفه المعايير والنسب التحليلية المعتمدة في المؤسسة يتم مقارنة هذه المؤشرات مع الأرقام الفعلية للسنوات السابقة في نفس السنة، إضافة إلى مقارنتها مع ما حققته من نتائج خلال السنة المالية المعنية و السنوات السابقة أيضا.

- **تقييم الأداء المعياري (القياسي):** ويقصد به مقارنة النتائج الفعلية مع القيم المعيارية، ويأخذ هذا نوعين من المقارنة حيث يمكن أن يتم عن طريق مقارنة النتائج التي حققتها المؤسسة لمختلف نشاطاتها كالإنتاج والمبيعات والأرباح والقيمة المضافة مع نتائج معيارية كانت قد وضعت لتكون مقياسا للحكم ما إذا كانت النتائج الفعلية مرضية أم لا، حيث توضع الأرقام المعيارية على اعتبار مجموعة من الشروط منها الإمكانيات والقدرات الإنتاجية للمؤسسة، أو عن طريق مقارنة النسب والمعدلات الفعلية مع النسب والمعدلات المعيارية (القياسية).
- **تقييم الأداء العام:** حيث يتطرق هذا النوع من التقييم إلى جميع جوانب النشاط في المؤسسة باستخدام جميع المؤشرات المخططة والفعلية والمعيارية في عملية القياس والتقييم، والتمييز بين أهمية نشاط وأخر وهذا بإعطاء أوزان لأنشطة المؤسسة حيث كل وزن يشير إلى مستوى الأرجحية الذي تراه الإدارة العليا باستخدام هذه الأرجحيات ومؤشرات النتائج المخططة والفعلية والمعيارية يتم التوصل إلى درجة التقييم الشامل لمؤسسة.

2- خطوات تقييم الأداء:

تمر عمليات تقييم الأداء المالي بعدة مراحل نذكر منها[1]:

- **جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:** حيث تتطلب عملية تقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية عن نشاط المؤسسة والتي يمكن

[1] مجيد كرخي، مرجع سابق، ص 39.

الحصول عليها من حسابات الإنتاج والأرباح والخسائر والميزانية العمومية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والمستخدمات ورأس المال وعدد العاملين وأجورهم وغير ذلك. إن جميع هذه المعلومات تخدم عادة عملية التقييم خلال سنة معينة، إضافة للمعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة والبيانات عن أنشطة المنشاة المشابهة في القطاع نفسه أو في الاقتصاد الوطني أو مع بعض المنشأت في الخارج لأهميتها في إجراء المقارنات.

- **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:** للوقوف على مدى دقتها وصلاحيتها لحساب المعاير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقييم الأداء حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية الاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية العزوفة لتحديد مدى الموثوقية في هذه البيانات.
- **إجراء عملية التقييم:** باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية تقييم النشاط العام للوحدة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولة فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.
- **اتخاذ القرارات اللازمة عند نتائج التقييم:** في كون نشاط الوحدة المنفذ كان ضمن الأهداف المخططة وان الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها وان أسبابها قد حددت وان الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت وان الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.
- **تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات:** التي تحدث في الخطة الإنتاجية وتغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم والإرادة التخطيطية والجهات المسؤولية عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي تمخضت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.

3- متطلبات تقييم الأداء:

إن المؤسسة الرائدة في تقييم الأداء هي التي تستطيع برمجة مستقبلها بناءا على أهداف واضحة، وتوزيع مواردها في المكان والوقت المناسب وبشكل يعمل على تفادي عدم التأكد في بيئتها من خلال

أساليب وقرارات منهجية وسليمة، وتقييم الأداء من الموضوعات الحديثة التي تتطلب مزيد من البحث والدراسة، ولكي نقوم بها يستلزم ما يلي[1]:

- **ضرورة تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للوحدة:** إذ يجب تحديد الأهداف والخطط تحديدا واضحا حتى يمكن التحقق من أداء المسئولين، كما يتم توقع الأداء اللازم لتحقيق تلك النتائج وليصبح على صورة معايير تستخدم لمتابعة تنفيذ الأهداف.

فقد تكون الأهداف هي تحقيق مبلغ معين من الأرباح، أو إنتاج عدد معين من الوحدات، أو تأدية خدمة معينة، وقد يكون الهدف هو الحصول على رقم أعمال معين.

- **ضرورة وجود معايير واضحة للأداء :** يعتبر تحديد المعايير محور ارتكاز في عملية تقييم الأداء المالي وتعد الخطط والأهداف معايير للتقييم، ويجب أن تكون المعايير واضحة للجميع ولا تحمل التأويل، لان وضوح المعايير يساعد الفرد في تأدية إعماله، وتحديد مستوى الأداء المطلوب منه، كما يساعد المسئولين في عملية الرقابة والتقييم بناءا على الأسس والمعايير المحددة.
- **ضرورة توافر نظام سلم وفعال للمعلومات:** يعتمد تقييم الأداء على ضرورة توافر البيانات التفصيلية والسليمة وفي الوقت المناسب، حيث يستند المدراء عند مقارناتهم على المعلومات الموجودة في التقارير المالية والتي تلخص النتائج الفعلية، ولن يتحقق تقييم الأداء الجيد إلا بتوفر نظام سليم وفعال للمعلومات.
- **يجب أن يكون تقييم الأداء مستمرا:** ويعني أن تقييم الأداء لا يقتصر على فترة زمنية واحدة بل يجب أن يكون بصورة دورية ومنتظمة وعلى فترات قصيرة نسبيا لتحديد الانحرافات لتصحيحها وتداركها في المستقبل، حيث يوجد بعض مراكز المسؤولية في إطار الوحدة الاقتصادية أكثر حساسية أي تخضع لتغيرا سريعة ذات أثر وبالتالي يتطلب الأمر تتبعها وتقييمها على فترات قصيرة جدا.

[1] بوعكة زخروفة، دور التقارير المالية في تقييم وتحسين الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010-2011، ص 39.

- **التكامل نع العملية الإدارية:** إن فعالية نظام التقييم تتوقف إلى حد بعيد على مدى تكامله مع نظام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتتمثل فكرة التكامل بين التخطيط والتقييم على أساس أن كل مستوى من الخطط يوفر الأهداف التي تعتبر معايير للتقييم.
- **التكامل مع اتخاذ القرارات:** يعني توفر المعلومات اللازمة للمدير قبل اتخاذ القرارات وليس بعده، إذ يستلزم الأمر أن يؤدي تقييم الأداء إلى نتائج إيجابية وهذا يتطلب الاقتناع بأهمية تقييم الأداء المالي، ويتحقق ذلك بتوفر بعض الشروط منها:

✓ يجب أن يكون الهدف من تقييم الأداء وليس فقط من كشف أوجه الخلل والانحرافات وإنما أيضا يؤدي إلى معرفة أسبابها والوصول إلى علاجها.

✓ تكامل محلية تقييم الأداء مع أنواع الرقابة الأخرى مثل الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية.

✓ يجب أن يكون نظام تقييم الأداء بسيطا، والاكتفاء بأقل عدد ممكن من النماذج واقل عدد ممكن من المعايير والمؤشرات يتم بها معرفة الأداء الفعلي.

✓ يجب أن يكون نظام تقييم الأداء واضحا ومعروفا للوحدة الاقتصادية أو مراكز المسؤولية.[1]

[1] بوعكة زخروفة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الخلاصة:

إن الحصول على معلومات صحيحة تتمتع بالدقة اللازمة هو الأساس الذي تبنى عليه القوائم المالية بمختلف أنواعها، واستخدامها بشكل صحيح في اتخاذ القرارات حيث أن المستخدم يلجا إلى عملية تقييم هذه المعلومات عن طريق حساب بعض المؤشرات المالية التي تكون أكثر دلالة وتوضح العلاقة بين مختلف عناصر القوائم المالية، كما يتم اتخاذ القرارات بمختلف أنواعها بعد القيام بعملية تقييم الأداء للوقوف على الوضع المالي للمؤسسة وعلى أساسه يقوم المسيرون باتخاذ قرارات جيدة أو تصحيحية للإجراءات المطبقة سابقا ذلك عن طريق استعمال مؤشرات توضح الأداء المالي للمؤسسة.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية لدى مؤسسة سونطراك المعهد الجزائري للبترول

تمهيد:

بعد التطرق للجانب النظري الخاص بالنظام المحاسبي المالي، القوائم المالية والأداء المالي للمؤسسة كان لابد من معالجة إشكالية الدراسة المتمثلة في: **دور القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.**

ومن الناحية التطبيقية من خلال دراسة حالة التي تشمل المؤسسة الوطنية –المعهد الجزائري للبترول–.

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم المعهد الجزائري للبترول.

المبحث الثاني: الدراسة المحاسبية للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي SCF.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي للمعهد الجزائري للبترول.

المبحث الأول: تقديم المعهد الجزائري للبترول

المطلب الأول: تأسيس ومراحل تطور المعهد

تم تأسيس المعهد الجزائري للبترول بالمرسوم رقم 65–259المؤرخ في 29 نوفمبر1965حيث تحددت وتوسعت مهامه بالمرسوم 73–57 المؤرخ في 28 فيفري 1973 الذي أمده تسمية " المعهد الجزائري للبترول"، والكيمياء والغاز والبتروكيمياء والمواد البلاستيكية والمحركات، حيث يقع المعهد في وسط مدينة بومرداس، شارع 01 نوفمبر –بومرداس– تقدر مساحته ب 07 هكتارات، ونجد أن المعهد الجزائري للبترول مر بعدة تطورات منذ تأسيسه يمكننا تلخيصها في هذه النقاط :

1– فتح دورة ما بعد الجامعي لتكوين المهندسين بالدار البيضاء في سنة 1965 وببومرداس في سنة1971.

2– فتح دورة طويلة المدى لتكوين المهندسين والتعليم ببومرداس سنة1971.

3– فتح دورة لتكوين التقنيين الساميين والتكوين الصناعي بأرزيو سنة 1971 وسكيكدة سنة1982.

4– فتح دورة ما بعد التخرج في الهندسة البلاستيكية والغاز في سنة 1985 وهندسة حقول النفط والكيمياء الصناعية في سنة1994.

وهكذا تواصلت نشاطات وأعمال المعهد الجزائري للبترول في التطور أكثر فأكثر حيث عمل على المساهمة في خلق ونشر المعلومات بإدماج البعد العالمي الذي يسمح له بالحصول على الطريق الواسع لإعلام.

كما عمل أيضا على تطور علاقات التعاون الدولية عن طريق مختلف الفروع الشبكات واستمر إلى غاية سنة 1999 فيها تم إدماج المعهد الجزائري للبترول لمؤسسة سونطراك حتى يخدم على الوجه الأحسن قطاع الطاقة والمناجم بصفة عامة وسونطراك بصفة خاصة.

وبقي المعهد الجزائري للبترول تابع لمؤسسة سونطراك إلى غاية جانفي2007، وابتداءا من فيفري 2007 أصبح عبارة عن شركة ذات أسهم، وهذا تحت الإتفاقية التي وقعت والإتفاقيات الجماعية في 07 جانفي.

المطلب الثاني: مهام المعهد الجزائري للبترول وأهدافه

1– مهام المعهد الجزائري للبترول:

يعمل المعهد الجزائري العالي للبترول على التكوين العلمي وفق احتياجات الصناعة في المجالات التالية: نقل المحروقات وتسويقها، اقتصاد البترول، الهندسة والبيئة وتتمثل مهامه في:

- التنظيم والتعميم في مجال التكوين المتخصص، تقنيين ساميين، مهندسين مختصين، ماجستير، ماستر، دكتوراه في مجال التنقيب، الإنتاج، النقل، والاستخدام وتسويق المحروقات السائلة والغازية.
- تكوين التقنيين والأعوان من أجل التسيير الحسن لمختلف تخصصات المعهد.
- التكوين المتواصل عن طريق إعادة الهيكلة وتحسين مستوى الإطارات والتقنيين في النشاط لقطاع الطاقة.
- البحث والتطوير في شتى مجلات الطاقة.
- تحسين الخدمة، الخبرة، الدراسات والتجارب في جميع المجلات.

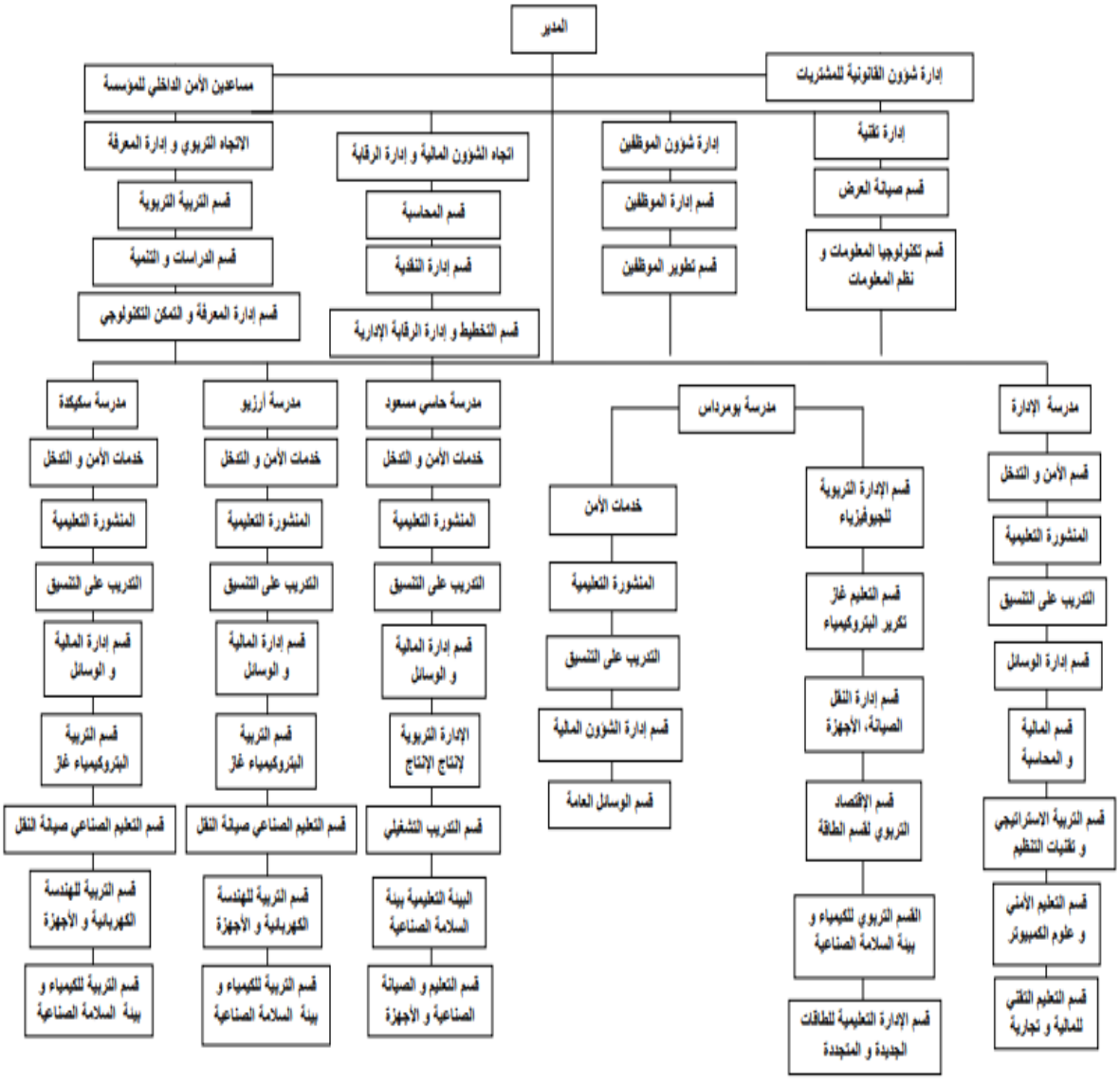
2–أهداف المعهد الجزائري للبترول:

يمكن إيجاز أهداف المعهد الجزائري للبترول فيما يلي:

- التكفل باحتياجات قطاع الطاقة والمناجم في ميدان التعليم، التطوير، إعادة الهيكلة والأبحاث التطبيقية.
- تفعيل وتنظيم التكوين المتخصص وشهادات الأعوان التطبيقيين، تقنيين ساميين، ومهندسين تطبيقيين، مهندسي دولة مختصين في مختلف النشاطات في قطاع الطاقة والمناجم.
- إنشاء وحدات خدمات تعليم، تحليل، وخبرات.
- تطوير الوثائق التقنية والعلمية.
- المساهمة في تطبيق التكنولوجيات عن طريق تطوير البحوث التطبيقية في مجال الطاقة والمناجم.
- إنشاء وتطوير التكوين عن بعد في مختلف النشاطات لقطاع الطاقة والمناجم.

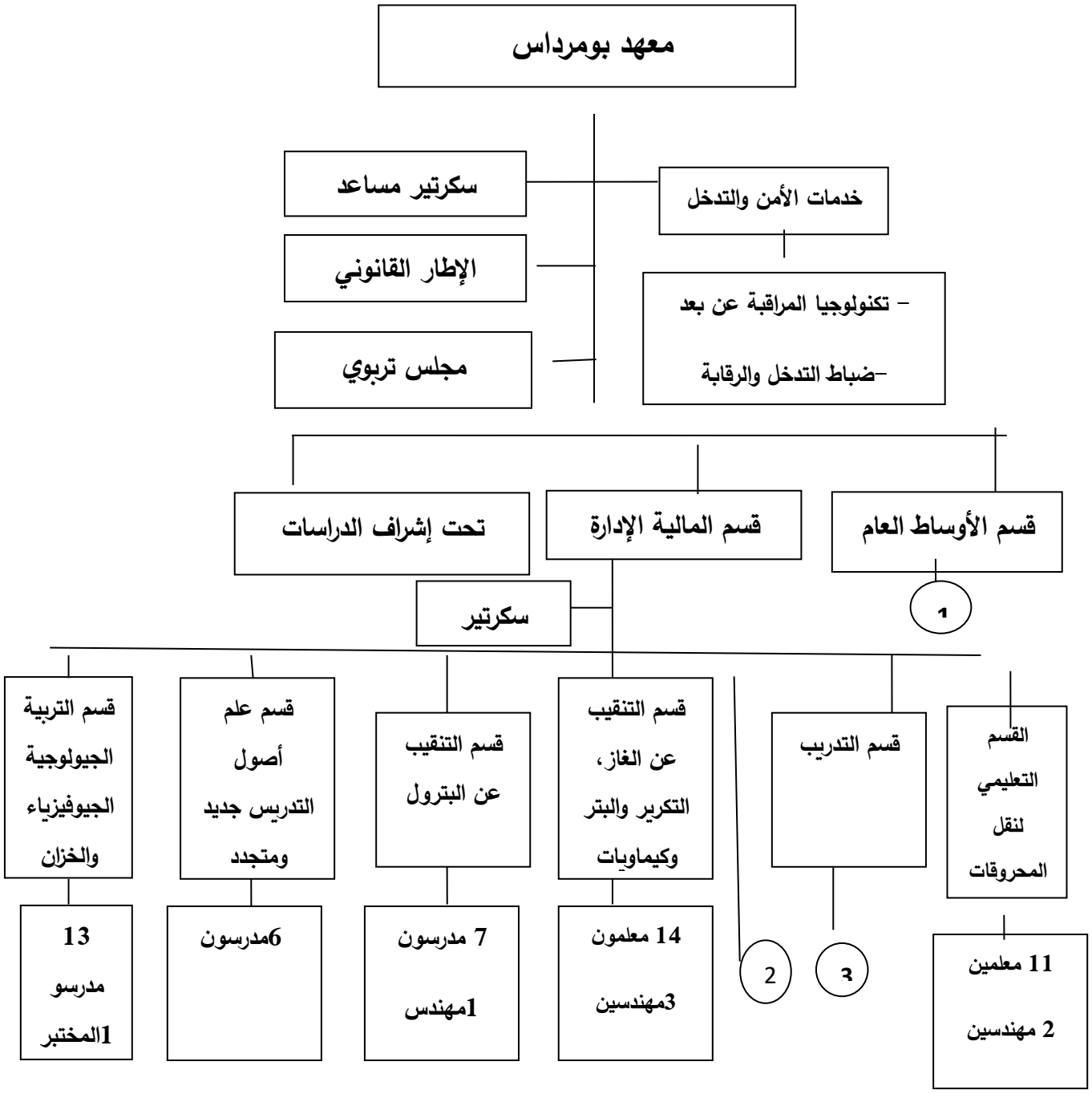
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمعهد الجزائري للبترول

الهيكل التنظيمي للمعهد الجزائري للبترول



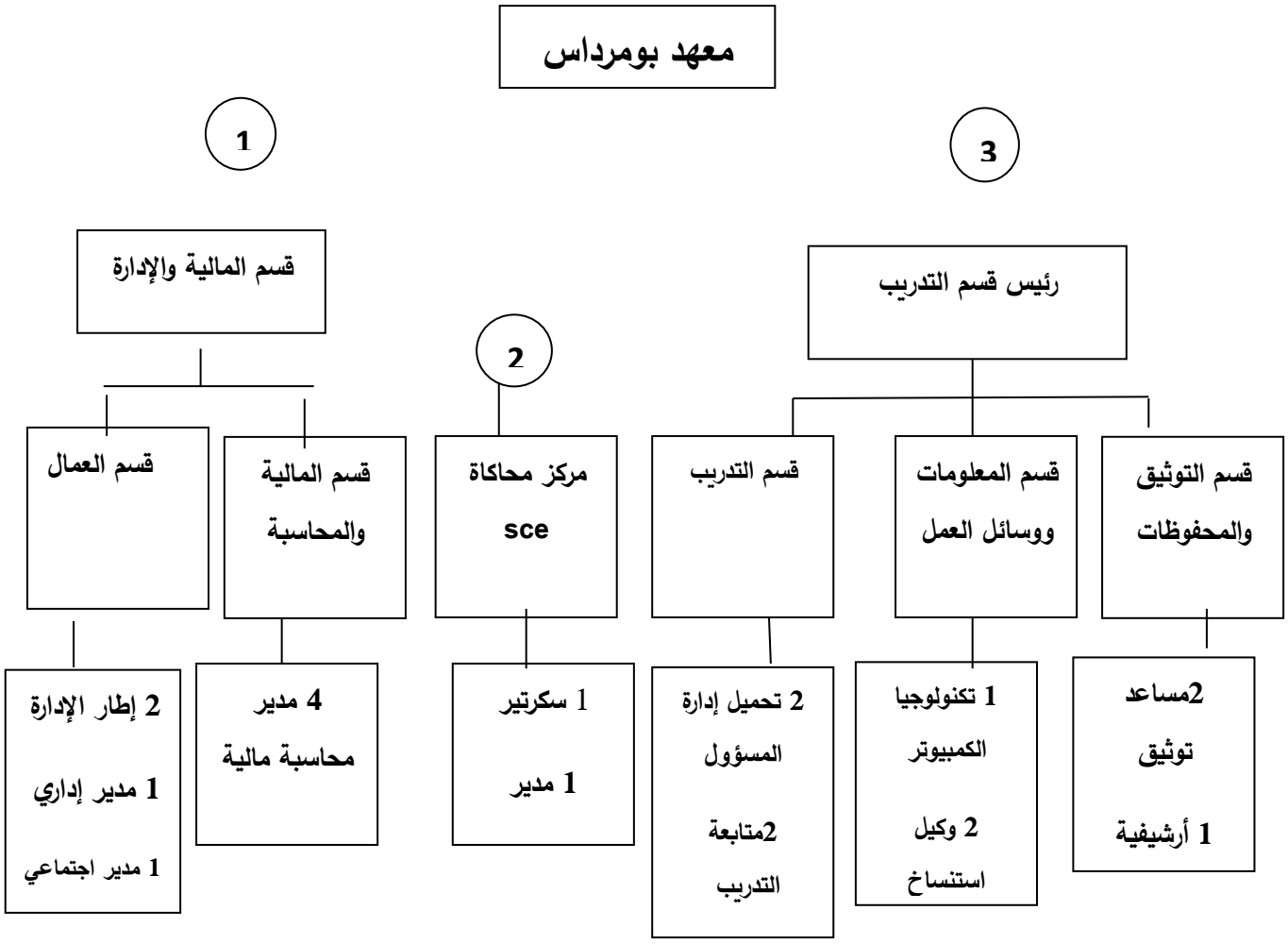
المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المعهد الجزائري للبترول.

الهيكل التنظيمي للمعهد الجزائري للبترول فرع بومرداس



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المعهد الجزائري للبترول.

الهيكل التنظيمي للمعهد الجزائري للبترول قسم الدراسة



المصدر: من اعداد الطلبة وفقا على الوثائق المقدمة من طرف المعهد الجزائري للبترول.

المبحث الثاني: الدراسة المحاسبية للقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الأول: إعداد الميزانية وقائمة حساب النتائج

1- إعداد الميزانية

إن إعداد الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي يستوجب عرض أصول وخصوم المؤسسة إلى جارية وغير جارية، وتوفير معلومة السنة الماضية من أجل المقارنة، لذا قمنا بإعداد الميزانية حسب النظام المحاسبي المالي وذلك وفق الإطار المفاهيمي الذي جاء به ومدونة حساباته وهذا كما يلي:

- **الأصول:**

✓ **الأصول غير جارية:**

اجمالي الأصول غير الجارية= التثبيتات المعنوية + التثبيتات العينية + التثبيتات الجاري إنجازها + الأصول الأخرى غير الجارية + الضرائب المؤجلة

اجمالي الأصول غير الجارية=32590501.32 +5795210647.98 +136952630.09 +

75574841.52 +28677274.85

اجمالي الأصول غير الجارية=6069005895.76

الاهتلاكات والمؤونات= اهتلاك التثبيتات المعنوية + اهتلاك التثبيتات العينية + اهتلاك التثبيتات الجاري إنجازها.

الاهتلاكات والمؤونات= 22135015.70 + 3892536238.25 + 42616979.43

مجموع الاهتلاكات والمؤونات=3957288233.38

صافي الأصول غير الجارية= إجمالي الأصول – اهتلاكات الأصول

صافي الأصول غير الجارية= 10455485.62 + 1902674409.73 + 94335650.66 +

75574841.52 + 28677274.85

صافي الأصول غير الجارية=2111717662.38

✓ **الأصول الجارية**

مجموع الأصول الجارية= المخزونات + الديون الدائنة والإستخدامات المماثلة + الموردون والحسابات + الزبائن + مدينون اخرون + الديون الدائنة الأخرى والاستخدامات المماثلة + الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا + البنوك والمؤسسات المالية وما تماثلها + الصندوق.

اجمالي الأصول الجارية=176096380.46

صافي الأصول الجارية= الإجمالي الأصول

صافي الأصول الجارية=176096380.46

- **مجموع العام للأصول**

مجموع العام للأصول= الأصول غير جارية+ الأصول الجارية

مجموع العام للأصول= 2287814042.84

جدول رقم (08): جانب الأصول من ميزانية المعهد الجزائري للبترول

الأصول actifs	إجماليTotal	إهتلاكات /amort/مؤونات prov	صافي(n)net	صافي(n−1)net
الأصول غير الجارية				
التثبيتات المعنوية	32590501.32	22135015.70	10455485.62	8538744.50
التثبيتات العينية	5795210647.98	3892536238.25	1902674409.73	1610089275.79
التثبيتات الجاري إنجازها	136952630.09	42616979.43	94335650.66	562152077.45
الأصول الأخرى غير الجارية	28677274.85		28677274.85	21877893.11
الضرائب المؤجلة	75574841.52		75574841.52	68896579.91
مجموع الأصول الغير جارية	**6069005895.76**	**3957288233.38**	**2111717662.38**	**2271554570.76**
الأصول الجارية				
المخزونات	16665383.10		16665383.10	19355768.97
الديون الدائنة والإستخدامات المماثلة	159408365.02		159408365.02	151935400.86
الموردون والحسابات	84975.00		84975.00	
الزبائن	106529787.66		106529787.66	121198753.83
مدينون اخرون	947209.06		947209.06	947209.06
الديون الدائنة الأخرى والاستخدامات المماثلة	48836858.69		48836858.69	27470437.97
الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا	3009534.61		3009534.61	2319000.00
البنوك والمؤسسات المالية وما تماثلها	22632.34		22632.34	
الصندوق	0			
مجموع الأصول الجارية	**176096380.46**	**0.00**	**176096380.46**	**171291169.83**
المجموع العام للأصول	**6245102276.22**	**3957288233.38**	**2287814042.84**	**2442845740.59**

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على ميزانية المعهد الجزائري للبترول من 2020 إلى 2021.

✓ **مجموع رؤوس الأموال الخاصة:**

مجموع رؤوس الأموال الخاصة= نتيجة صافية + حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات في شكل مساهمة

مجموع رؤوس الأموال الخاصة= −94303878.75 + 1630275975.69

مجموع رؤوس الأموال الخاصة =1535972096.94

✓ **خصوم غير جارية**

مجموع الخصوم غير الجارية= المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال + مؤونات للأعباء

مجموع الخصوم غير الجارية= 18202.09 + 229447443.65

اجمالي الخصوم غير الجارية=229465645.74

✓ **خصوم جارية**

مجموع الخصوم الجارية= موردون والحسابات الملحقة + مستخدمون والحسابات الملحقة + الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة + الدولة والجماعات العمومية والحسابات الملحقة + مختلف الدائنين ومختلف المدينين + الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا + الخزينة

اجمالي الخصوم الجارية=522376300.16

- **مجموع العام للخصوم**

مجموع العام للخصوم= رؤوس الأموال الخاصة + الخصوم غير الجارية+ الخصوم الجارية

مجموع العام للخصوم= 2287814042.84

جدول رقم (09): جانب الخصوم من ميزانية المعهد الجزائري للبترول

الخصوم	net (n)	Net(n−1)
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال تم إصداره		
نتيجة صافية	94303878.75 −	215280722.37−
حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات	1630275975.69	2056577476.89
في		
شكل مساهمة		
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	**1535972096.94**	**1841296754.52**
الخصوم الغير جارية		
المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة	18202.09	
الاستغلال		
مؤونات للأعباء	229447443.65	211324725.92
مجموع الخصوم الغير جارية	**229465645.74**	**211324725.92**
الخصوم الجارية		
موردون والحسابات الملحقة	432608453.66	303352623.55
مستخدمون والحسابات الملحقة	50255861.01	44281716.72
الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة	12786885.58	18328069.84
الدولة والجماعات العمومية والحسابات	15388053.65	22207444.32
الملحقة		
مختلف الدائنين ومختلف المدينين	5942128.55	2054405.72
الأعباء أو المنتجات المعاينة مسبقا	5394917.71	−
الخزينة	0	0
مجموع الخصوم الجارية	**522376300.16**	**390224260.15**
المجموع العام للخصوم	**2287814042.84**	**2442845740.59**

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على ميزانية المعهد الجزائري للبترول من 2020 إلى 2021.

2– إعداد جدول حساب النتائج

- حساب عناصر جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لسنة 2021:

جدول حساب النتائج عبارة عن تقرير يبين مقدار الإيرادات والأعباء للمعهد الجزائري للبترول لحساب صافي دخلها أو خسارتها خلال فترة محاسبية معينة حيث نجد:

✓ **إنتاج السنة المالية**= المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة والخدمات المقدمة والنواتج الملحقة+ الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون+ الإنتاج المثبت+ إعانات الاستغلال.

إنتاج السنة المالية= 1268615274.21

✓ **استهلاك السنة المالية**= المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية + الخدمات الخارجية الأخرى.

استهلاك السنة المالية= 526202872.27

✓ **القيمة المضافة للاستغلال**= إنتاج السنة المالية – استهلاك السنة المالية.

القيمة المضافة للاستغلال=742412401.94

✓ **إجمالي فائض الاستغلال**=القيمة المضافة للاستغلال– أعباء المستخدمين +الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

إجمالي فائض الاستغلال=347140214.82

✓ **النتيجة العملياتية**= إجمالي فائض الاستغلال + النواتج العملياتية الأخرى – الأعباء العملياتية الأخرى – مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسارة القيمة + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

النتيجة العملياتية= 86009164.03-

- ✓ **النتيجة المالية=** النتيجة المالية – الأعباء المالية.

النتيجة المالية=12217047.51-

- ✓ **النتيجة العادية قبل الضرائب=** النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

النتيجة العادية قبل الضرائب= 98226211.54-

- ✓ **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** النتيجة العادية قبل الضرائب–حساب (695 و 698) –(692 و 693).

النتيجة الصافية للأنشطة العادية=91566152.02-

- ✓ **النتيجة غير العادية=** عناصر غير عادية منتوجات – عناصر غير عادية أعباء.

النتيجة غير العادية=2737726.73-

10- صافي نتيجة السنة المالية= النتيجة الصافية للأنشطة العادية – النتيجة غير العادية.

صافي نتيجة السنة المالية=94303878.75-

جدول رقم(10): حساب النتائج حسب الطبيعة لفترة 2021/2020

رقم الحساب	البيان	مبالغ سنة n	مبالغ سنة n–1
70	المبيعات والمنتجات الملحقة	1268615274.21	1022486468.94
72	تغيرات مخزونات	–	–
73	الإنتاج المثبت	–	–
74	إعانات الاستغلال	–	–
1	**انتاج السنة المالية**	**1268615274.21**	**1022486468.94**
60	المشتريات المستهلكة	35699808.92	36006531.62
61/62	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	180071983.50+310431079.85	308187831.95+144939958.49
2	**استهلاك السنة المالية**	**526202872.27**	**489134322.06**
3	**قيمة الاستغلال المضافة 1–2**	**742412401.94**	**533352146.88**
63	أعباء المستخدمين	390679222.75	393422297.37
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	4592964.37	6851283.97
4	**اجمالي فائض الاستغلال**	**347140214.82**	**133078565.54**
75	النواتج الاستغلال الأخرى	8486047.94	7830416.77
65	الأعباء الاستغلال الأخرى	27841221.70	4917933.35
68	المخصصات والاهتلاكات	424159324.17	359588132.10
78	استئناف عن خسائر القيمة	10365119.08	1633333.27
5	**نتيجة العملياتية**	**-86009164.03**	**-221963749.87**
76	المنتجات المالية	111157.76	83044.95
66	الاعباء المالية	12328205.27	12747369.57
6	**النتيجة المالية**	**-12217047.51**	**-12664324.62**
7	**النتيجة العادية قبل الضرائب 5 +6**	**-98226211.54**	**-234628074.49**
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية(التغيرات)	-6660059.52	21058437.62
7	مجموع نواتج الأنشطة العادية	1287577598.99	1032033263.93
6	مجموع أعباء الأنشطة العادية	1379143751.01	1245602900.80
8	**النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	**-91566152.02**	**-213569636.87**
77	عناصر غير عادية (نواتج)		
67	عناصر غير عادية (أعباء)	2737726.73	1711085.50
9	**النتيجة غير العادية**	**-2737726.73**	**-1711085.50**
10	**النتيجة الصافية للسنة المالية**	**-94303878.75**	**-215280722.37**

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على حساب النتائج للمعهد الجزائري للبترول من 2020 الى 2021.

- حساب عناصر جدول حساب النتائج حسب الوظيفة لسنة 2021:

✓ **النتيجة العملياتية=** هامش الربح الاجمالي + المنتوجات العملياتية الأخرى –التكاليف التجارية – الأعباء الإدارية – الأعباء العملياتية الأخرى + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

- **حساب هامش الربح الإجمالي**

النتيجة العملياتية= هامش الربح الاجمالي + المنتوجات العملياتية الأخرى –التكاليف التجارية – الأعباء الإدارية – الأعباء العملياتية الأخرى + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

هامش الربح الإجمالي=86009164.03-8990054.68

هامش الربح الإجمالي =77019109.35-

ومنه النتيجة العملياتية:

النتيجة العملياتية=86009164.03-

✓ **النتيجة المالية=** النتيجة المالية – الأعباء المالية

النتيجة المالية= 12217047.51-

✓ **النتيجة العادية قبل الضرائب=** النتيجة العملياتية + النتيجة المالية.

النتيجة العادية قبل الضرائب= 98226211.54-

✓ **النتيجة الصافية للأنشطة العادية:** النتيجة العادية قبل الضرائب–حساب (695 و 698) – (692 و 693).

النتيجة الصافية للأنشطة العادية= 91566152.02-

✓ **النتيجة غير العادية=** عناصر غير عادية منتوجات – عناصر غير عادية أعباء.

النتيجة غير العادية= 2737726.73–

✓ **صافي نتيجة السنة المالية=** النتيجة الصافية للأنشطة العادية – النتيجة غير العادية.

صافي نتيجة السنة المالية= 94303878.75–

جدول رقم(11): حساب النتائج حسب الوظيفة للفترة 2020–2021

رقم الحساب	البيان	مبالغ السنةn	مبالغ السنة1–n
	رقم الأعمال	–	
	كلفة المبيعات	–	–
1	**هامش الربح الإجمالي**	**–77019109.35**	**–217417933.1**
	المنتجات العملياتية الأخرى	8486047.94	7830416.77
	التكاليف التجارية	–	–
	الأعباء الإدارية		
	الأعباء العملياتية الأخرى	27841221.70	4917933.35
	استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	10365119.08	1633333.27
2	**النتيجة العملياتية**	**–86009164.03**	**–221963749.87**
76	المنتجات المالية	111157.76	83044.95
66	الاعباء المالية	12328205.27	12747369.57
3	**النتيجة المالية**	**–12217047.51**	**–12664324.62**
4	**النتيجة العادية قبل الضرائب 2+3**	**–98226211.54**	**–234628074.49**
	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية(التغيرات)	–6660059.52	21058437.62
7	مجموع نواتج الأنشطة العادية	1287577598.99	1032033263.93
6	مجموع أعباء الأنشطة العادية	1379143751.01	1245602900.80
5	**النتيجة الصافية للأنشطة العادية**	**–91566152.02**	**–213569636.87**
77	عناصر غير عادية (نواتج)		
67	عناصر غير عادية (أعباء)	2737726.73	1711085.50
6	**النتيجة غير العادية**	**–2737726.73**	**–1711085.50**
7	**النتيجة الصافية للسنة المالية**	**–94303878.75**	**–215280722.37**

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على حساب النتائج للمعهد الجزائري للبترول من 2020 الى 2021.

المطلب الثاني: إعداد جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

1- إعداد جدول سيولة الخزينة

قمنا في دراستنا بإعداد جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة وذلك باستعمال حسابات ميزان المراجعة والقوائم المالية للمؤسسة للوصول إلى صافي التغير في الخزينة.

- **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال:**

✓ التحصيلات المقبوضة من الزبائن=المبيعات(حـ/70)+المستحقة (حـ/445)–التغير في الزبائن(حـ/41)+نواتج أنشطة التسيير الأخرى(ح/758).

✓ المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين=المشتريات(ح/60)+الخدمات الخارجية (ح/61+ح/62).

المشتريات (حـ/60)– التغير في الموردين (حـ/41) + أعباء المستخدمين (حـ/63) + ضرائب ورسوم (حـ/64) + أعباء عملياتية أخرى (حـ/65) – التغير في (حـ/486) – التغير في الضرائب(حـ/44) – التغير في (حـ/42) حسابات المستخدمين– التغير في (ح/43) حساب الضمان.

✓ الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة = الأعباء المالية (حـ/66).

✓ الضرائب على الدخل المدفوعة = الضرائب على الدخل (حـ/69) – التغير في (ح/444).

- **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار:**

✓ تسديدات لحيازة تثبيتات عينية = التغير في (حـ/21) – صافي الإستثمار المتنازل.

✓ التحصيلات من عملية التثبيتات= سعر بيع التثبيتات – التغير في الحسابات الدائنة (حـ/462) – التغير في حقوق التنازل على التثبيتات (ح/27).

✓ الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية = النواتج المالية (حـ/76).

- **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل:**

✓ حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها = نتيجة الدورة المالية للسنة السابقة (حـ/12) – التغير في الاحتياطات (حـ/106).

✓ التحصيلات المتأتية من القروض = الجانب الدائن ل (حـ/16) في كل السنة.

✓ تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة = الجانب المدين ل (حـ/16) في كل السنة.

جدول رقم(12): سيولة الخزينة (طريقة المباشرة)

البيانات	مبالغ السنةn	مبالغ السنة1–n
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال		
النتيجة الصافية	**-94303878.75**	**-215280722.37**
تحصيلات المقبوضة من الزبائن		
الشيكات المحصلة		
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين		
الفوائد والمصايف المالية الأخرى المدفوعة		
الضرائب على النتائج المدفوعة		
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)	**21514053.82**	**5756658910.39**
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار		
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية		
التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية		
تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية		
الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية		
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)	**-236772143.85**	**-5756658910.39**
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم		
حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الاخرى المماثلة		
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)	**215280722.37**	
تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج)	22632.34	
المقاربة مع النتيجة المحاسبية	**00**	**00**

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية للمعهد الجزائري للبترول من 2020 الى 2021.

ملاحظة: تعذر العرض الجيد نظرا لعدم توفر المعلومات الكافية بعد من طرف الشركة.

2– إعداد جدول تغير الأموال الخاصة

قمنا بإعداد هذا الجدول حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد، بطرح الأموال الخاصة لكل سنة بالأموال الخاصة للسنة السابقة وذلك لمعرفة التغير في رؤوس الأموال حسب كل بند، ويظهر هذا الجدول كما يلي:

جدول رقم(13): جدول تغيرات الأموال الخاصة

بيان	رأس مال الشركة	علاوات إصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	احتياطات والنتيجة
(n-2)الرصيد في 31 ديسمبر					
تغير الطريقة المحاسبية	-	-	-	-	-
تصحيح أخطاء العامة	-	-	-	-	-
إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-	-	-	-	-
الحصص المدفوعة	-	-	-	-	-
زيادة رأس مال صافي نتيجة السنة المالية					
(n-1) رصيد 31 ديسمبر	-	-	-	-	-
تغير الطريقة المحاسبية	-	-	-	-	-
تصحيح أخطاء العامة	-	-	-	-	-
إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج	-	-	-	-	-
الحصص المدفوعة	-	-	-	-	-
زيادة رأس مال صافي نتيجة السنة المالية					
(n)رصيد في 31 ديسمبر	-	-	-	-	-

المصدر: من إعداد الطلبة.

ملاحظة: تعذر العرض الجيد نظرا لعدم صدور جدول نغير الأموال الخاصة بعد من طرف الشركة.

المطلب الثالث: ملحق القوائم المالية

تعد الملاحق ذو أهمية بالغة فهي تكمل المعلومات الموجودة في القوائم الأخرى وقد قمنا في دراستنا هذه بعض المعلومات الخاصة بالميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة وتعذر العرض الجيد نظرا لعدم توفر المعلومات الكافية وعدم صدور قوائم مالية بعد من طرف الشركة وفقا للمنظور الذي جاء به النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: تقييم الأداء المالي للمعهد الجزائري للبترول

المطلب الأول: تقييم الأداء باستخدام النسب المالية.

1- التقييم باستخدام نسب الربحية: تتمثل نسب الربحية في:

- معدل العائد على الاستثمار: التي تعبر على قدرة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها.
- نسبة هامش الربح الصافي: حيث تشير هذه النسبة إلى ما تحققه المبيعات من إرباح بعد تغطية تكلفة المبيعات وكافة المصاريف الأخرى.

جدول رقم (14): نسب الربحية من 2020 إلى 2021.

النسبة	العلاقة	2020	2021
معدل العائد على الاستثمار	صافي الربح بعد الضريبة / إجمالي الأصول	-0.088	-0.328
نسبة هامش الربح الصافي	صافي الربح بعد الضريبة / صافي المبيعات	-0.211	-0.074

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية للمعهد الجزائري للبترول من 2020 الى 2021.

- ✓ نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه إن معدل العائد على الاستثمار كان سالبا في كلا السنتين" **0.088-**" في سنة2020 و "**0.328-**" في سنة 2021 هذا يدل على أن المؤسسة في وضعية سيئة، لذا يجب إما التقليل من المصاريف أو رفع من رقم أعمال وتحقيق نتيجة موجبة.
- ✓ نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن نسبة هامش الربح الإجمالي كان سالبا في كلا السنتين حيث كان "**0.211-** " في سنة 2020 و "**0.074-**" في سنة 2021 هذا يدل على وجود زيادة في التكاليف أو أن أسعار البيع غير مرتفعة مقارنة بالتكاليف.

2–التقييم باستخدام نسب السيولة: تتمثل نسب السيولة في:

- نسبة السيولة العامة: حيث تعبر على عدد المرات التي تستطيع فيها الأصول المتداولة تغطية الخصوم المتداولة.
- نسبة السيولة السريعة: تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من أصولها المتداولة خارج المخزون.

جدول رقم (15): نسب السيولة من 2020 إلى 2021.

النسبة	العلاقة	2020	2021
نسبة السيولة العامة	الأصول المتداولة / الديون القصيرة الأجل	0.439	0.337
نسبة السيولة السريعة	**(الأصول المتداولة – المخزون) / الديون القصيرة الأجل**	0.389	0.114

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية للمعهد الجزائري للبترول من 2020 إلى 2021.

✓ نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن نسبة السيولة العامة كانت **0.439** لسنة2020 و**0.337** لسنة 2021 و هذا يدل على أن المؤسسة في وضعية سيئة و غير قادرة على تغطية جميع التزاماتها، لذا يجب عليها مراجعة هيكلها المالي أما بتخفيض ديونها القصيرة الأجل وزيادة أموالها المتداولة أو بزيادة ديونها طويلة الأجل أو برفع رأس مالها الخاص.

✓ نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن نسبة السيولة السريعة كانت **0.389** لسنة 2020 و**0.114** لسنة 2021، وهذا مؤشرا غير جيد يدل على أن المؤسسة لا تتمكن من تغطية مصاريفها وأنها تسير بشكل غير جيد.

3– التقييم باستخدام نسب التوازن الهيكلي: تتمثل نسب التوازن الهيكلي في:

- نسبة التمويل الدائم: تعبر هذه النسبة عن مدى تمويل الأموال الدائمة للأصول الثابتة.
- نسبة التمويل الذاتي: تعبر هذه النسبة عن مدى قدرة تمويل الأصول الثابتة للمؤسسة بالأموال الخاصة.

جدول رقم (16): نسب التوازن الهيكلي من 2020 إلى 2021.

النسبة	العلاقة	2020	2021
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة / الأصول الثابتة	0.904	0.836
نسبة التمويل الذاتي	الأموال الخاصة / الأصول الثابتة	0.905	0.772

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية للمعهد الجزائري للبترول من 2020 الى 2021.

- ✓ نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن نسبة التمويل الدائم كانت **0.904** لسنة 2020 و**0.836** لسنة 2021، وهذا يدل على أن الأموال الدائمة اقل من الأصول الثابتة، أي رأس المال العامل اقل من 0 في هذه الحالة فان الأموال الدائمة غير كافية لتغطية الأصول الثابتة.
- ✓ نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن نسبة التمويل الذاتي كانت **0.905** في سنة 2020 و**0.772** في سنة2021، وهذا يدل على أن الأموال الخاصة غير قادرة على تمويل جميع الأصول الثابتة.

4- التقييم باستخدام نسب المديونية: تتمثل نسب المديونية في:

- نسبة الاستقلالية المالية: تعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة المؤسسة في تسديد ديونها بالاعتماد على أموالها الخاصة.
- –نسب قابلية التسديد: تهدف هذه النسبة إلى قياس مدى قدرة المؤسسة على سداد مختلف ديونها باستخدام أصولها الثابتة.

جدول رقم (17): نسب المديونية من 2020 إلى 2021.

النسبة	العلاقة	2020	2021
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة / مجموع الديون	3.419	2.168
نسب قابلية التسديد	مجموع الديون / مجموع الأصول	0.246	0.329

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية للمعهد الجزائري للبترول من 2020 الى 2021.

- ✓ نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن نسبة الاستقلالية المالية كانت **3.419** في سنة 2020 و**2.168** في سنة 2021 يدل على أن المؤسسة في قدرة على التسديد والاقتراض.

✓ نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن نسبة قابلية التسديد قدرت بـ **0.246** لسنة 2020 وبـ**0.329** لسنة 2021، هذا يدل على تخفيض مستوى الملاءة المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: تقييم الأداء باستخدام مؤشرات التوازن المالي

1- **رأس المال العامل FR:** من أجل معرفة هل المؤسسة متوازنة ماليا أم لا، ومدى احترامها لقاعدة التوازن المالي، لهذا لابد من حساب رأس المال العامل وسيتم حسابه من الميزانية المالية للمعهد الجزائري للبترول لسنتين 2020 و2021 كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (18): جدول رأس المال العامل FR من 2020 إلى 2021.

البيان	العلاقة	2020	2021
رأس المال العامل من اعلي الميزانية	أموال دائمة – أصول ثابتة	-218933090.1	-346279919.7
رأس المال العامل من أسفل الميزانية	أصول متداولة – ديون قصيرة الأجل	-218933090.3	-346279919.7

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية للمعهد الجزائري للبترول من 2020 الى 2021.

- نلاحظ من خلال نتائج الميزانية أن رأس المال العامل في سنة 2020 و2021 كان سالبا وهذا يدل على أن الموارد الثابتة لا تغطي كل الاستخدامات الثابتة، قاعدة التوازن المالي غير محققة وليس لها هامش أمان.

2- **احتياجات رأس المال العامل BFR:** يتم حساب رأس احتياجات رأس المال العامل كما يلي:

جدول رقم(19): احتياجات الرأس المال العامل من 2020 إلى 2021.

البيان	العلاقة	2020	2021
احتياجات رأس المال العامل	احتياجات الدورة – موارد الدورة	-218933090.3	-346279919.7

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية للمعهد الجزائري للبترول من 2020 إلى 2021.

- نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن احتياجات رأس المال العامل في سنة 2020 و2021 كانت سالبة، وهذا يدل على أن المؤسسة لا تحتاج إلى أموال لتغطية احتياجات دورة الاستغلال.

3–الخزينة TN: تعتبر الخزينة من أهم مؤشرات التوازن المالي وبالتالي تحسب كما يلي:

جدول رقم(20): الخزينة من 2021 إلى 2021.

البيان	العلاقة	2020	2020
الخزينة	رأس المال العامل – احتياجات رأس المال العامل	00	00

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على القوائم المالية للمعهد الجزائري للبترول من 2020 الى 2021.

- نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن الخزينة كانت 00 في سنة2020 وسنة 2021 وهذا يدل على أن المؤسسة لا تملك موجودات نقدية. حيث تقوم بتحويل الموجودات النقدية إلى سلع.

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل إسقاط الدراسة التي تم التطرق إليها في الجزء النظري على المعهد الجزائري للبترول خلال الفترة 2020–2021، حتى تتضح لنا نتائج الدراسة وتصبح أكثر واقعية وذلك من خلال القيام بعرض القوائم المالية والمتمثلة في:

- الميزانية.
- جدول حساب النتائج.

دراسة حساب النسب المالية ومؤشرات التوازن المالي.

كما تعذر العرض الجيد لكل من جدول سيولة الخزينة والملاحق لعدم توفر المعلومات الكافية وعدم صدور جدول تغير الأموال الخاصة بعد من طرف الشركة.

خاتمة عامة

على إثر الدراسة التي تعرضنا فيها إلى دور القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، نستنتج أن القوائم المالية هي من مخرجات النظام المعلومات المحاسبي بحيث يتم تجهيزها وعرضها بشكل منظم، مضبوط و مفهوم حتى يستطيع المستخدم الاستفادة منها، لهذا بذلت مختلف الجهات والمؤسسات الاكاديمية والمهنية جهودا جبارة من أجل تعزيز هذه المخرجات وجعلها أكثر إفادة وذلك بتوفير المعلومات المالية وغير المالية التي تتميز بالمصداقية، الشفافية والجودة لمستخدميها، وبالتالي هي من أهم مصادر المعلومات وأداة من أدوات الرقابة وتقييم الأداء، وأيضا تحتوي على مؤشرات تحذيرية توضح الصعوبات والعراقيل المتوقعة.

لهذا تقوم المؤسسة الاقتصادية بنشر قوائمها و تقاريرها المالية لتلبية مختلف احتياجات مستخدميها من معلومات من اجل مساعدتهم على بناء واتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحقق أهدافهم وتطلعاتهم، و من بينهم المحلل المالي الذي يقوم بتقييم و تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وذلك باستخدام أدوات، تقنيات و أساليب التقييم المالي المناسبة لتحويل البيانات المحتوات داخل القوائم والتقارير المالية إلى معلومات مفيدة عن المركز المالي بالإضافة إلى التنبؤ بمستقبل المؤسسة الاقتصادية، ولا يكفي أيضا تحليلها وتقييمها وإنما يجب تفسير نتائج التقييم لخدمة كافة الأطراف المهتمة بهذه البيانات المحاسبية والمالية، ومنها المؤسسة الاقتصادية بهدف تحديد مستوى أدائها للسنة المالية الحالية، ومن خلال هذا تستطيع المؤسسة الاقتصادية تفادي الأخطاء والانحرافات في السنة المالية الموالية التي ارتكبتها خلال السنة المالية الحالية.

1- نتائج اختبار الفرضيات:

- أظهرت الدراسة والنتائج المتوصل إليها صحة الفرضية الأولى والتي تتمثل في: {القوائم المالية جاء بها النظام المحاسبي المالي موجهة بالدرجة الأولى إلى متخذي القرارات من اجل معرفة الوضعية المالية للمؤسسة}، حيث تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات وأداة من أدوات الرقابة وتقييم الأداء من خلالها يستطيع المحلل المالي من التوصل إلى الوضعية المالية للمؤسسة وكتابة تقريره المالي.
- أظهرت نتائج الدراسة صحة الفرضية الثانية والتي تتمثل في: {تستطيع المؤسسة الاقتصادية من خلال قوائمها المالية تحسين أدائها المالي واتخاذ القرارات المالية السليمة على المدى القصير والطويل}، بما ان التقارير المالية هي الاساس لإنجاز عمل المحلل المالي لأنه يقوم بدراسة تفصيلية ومعمقة لعناصرها، ولا يستطيع تحديد مواطن القوة والضعف في عملية تسيير المؤسسة

الاقتصادية، وبهذه النتائج تستطيع المؤسسة الاقتصادية اتخاذ جميع قراراتها المالية على أساس عملية على المدى القصير، المتوسط والقصير.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ يعتبر تقييم القوائم المالية هي المرآة المعاكسة للوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.
- ✓ إن القوائم والتقارير المالية هي المنبع الأساسي للمعلومات المالية وغير المالية لجميع الأطراف المهتمة بها.
- ✓ التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ تعكس المعلومات المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية بصورة واضحة للآثار المالية للعمليات والأحداث التي حدثت بالفعل.
- ✓ تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات المادة الأساسية للتحليل المالي حيث يستخرج منها المحلل المالي مؤشرات والنسب المالية التي تحدد التوازن المالي الداخلي للمؤسسة الاقتصادية وبالتالي تستطيع تقييم أدائها المالي وتحسينه.

2- الاقتراحات:

- أن تعطي الاهتمام الكبير بنوعية مخرجات النظام المعلومات المحاسبي.
- أن تواكب جميع التطورات الطارئة على البيئة الاقتصادية.
- لابد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من اجل فهم أكثر للقوائم المالية الصادرة من مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرار.
- يجب أن يكون لديها محلل مالي خاص بها حتى تستطيع تقييم وتحسين أدائها المالي.
- أن تهتم المؤسسة بعملية تحليل قوائمها وتقاريرها المالية من اجل تحديد مواطن القوة والضعف في عملية تسييرها بهدف استدراكها في السنوات القادمة.
- يجب على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إعطاء اهتمام كبير لعملية التحليل المالي لأنه به يتم تقييم وتحسين أدائها المالي.

3- أفاق الدراسة:

في الأخير بعد تطرقنا لهذا الموضوع المتمثل في إعداد القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي وأثره على تقييم الأداء المالي للمؤسسة تبين أنه يمكن فتح بابا لعدة إشكاليات وبحوث مستقبلية تستحق الدراسة وهي مواضيع متعلقة ب:

دور المعلومات المحاسبية في تحسين الوضعية المالية للمؤسسة.

فعالية جودة القوائم المالية في ترشيد القرارات المالية للمؤسسة.

أثر جودة المعلومات المحاسبية على القوائم المالية للمؤسسة ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

قائمة المراجع

1- باللغة العربية

✓ الكتب

- أمين السيد احمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الاداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعية، 2007، ص312.
- أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الادارة والتحليل المالي، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الطبعة الاولى، 2007، 1428هـ.
- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، تقييم الاداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة النشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000.
- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية ifrs/ias، اثراء للنشر والتوزيع، الاردن، 2008.
- روبرت ميجز واخرون، ترجمة وتعريب محمد عبد القادرالدسيطي، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار المريخ لنشر، المملكة العربية السعودية، 2006.
- طارق عبد العال حمادة، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، سنة2011.
- طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، سنة 2006.
- عبد الحليم كراجة، ياسر السكران، علي رباعية، موسى مطر، توفيق عبد الرحيم يوسف، الادارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2000م-1420هـ.
- فارس رشيد البانتي، محاسبة الاداء من المؤسسة الخدماتية، دار ايلة للنشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، 2008، ص 18.
- مجيد جعفر الكرخي، تقويم الاداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010.
- يوسف حسين يوسف، التمويل في المؤسسة الاقتصادية، دار التعليم الجامعي، 2012.

✓ رسائل ماجيستر

- بوعكة زخروفة، دور التقارير المالية في تقييم وتحسين الاداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة 2010-2011.

- عثمان زياد عاشور، مدى التزامات الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم01، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2008.
- قادر عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفق المعايير المحاسبية الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية.
- قادري عبد القادر، القياس المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية وفق المعايير المحاسبية الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجيستر، جامعة المدية.
- قلبل نبيل، أهمية قائمة التدفقات النقدية في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة حالة ميناء الجزائر" مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2012.
- نوي الحاج، إنعكاسات تطبيق التوحيد المحاسبي على القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية، مذكرة ماجيستر، جامعة شلف، 2008.

✓ **المجلات**

- عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية–دراسة حالة ولاية بسكرة– المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد1، 2014.

✓ **المؤتمرات والملتقيات**

- إبراهيم بورنان الطاهر مخلوف، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وأليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة–الجزائر، 2009.
- عبد الغني دادن، عبد الوهاب دادن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32و39 حول الصنف 1و5 الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" جامعة ورقلة، 2011.

✓ **القوانين والمراسيم**

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق ل 25 مارس 2009م.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، الصادر في 12 ربيع الثاني عام 1430هـ الموافق ل 08 أفريل 2009م.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، الصادر في 22 جمادى الأولى الموافق ل 28 ماي 2008م.
- القانون رقم 07 /11 المؤرخ في 25-11-2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي.

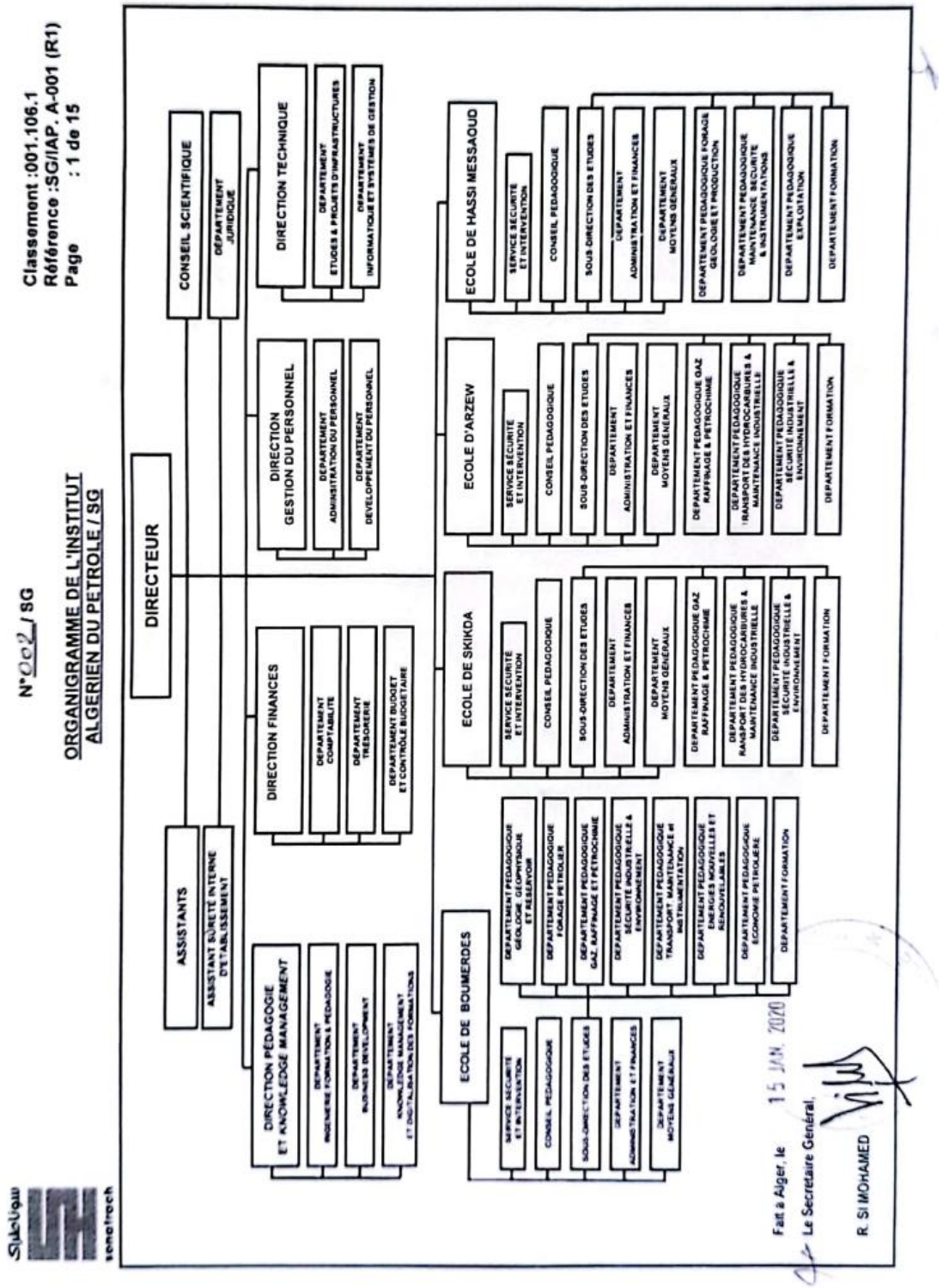
2- باللغة الفرنسية

✓ **القوانين والمراسيم**

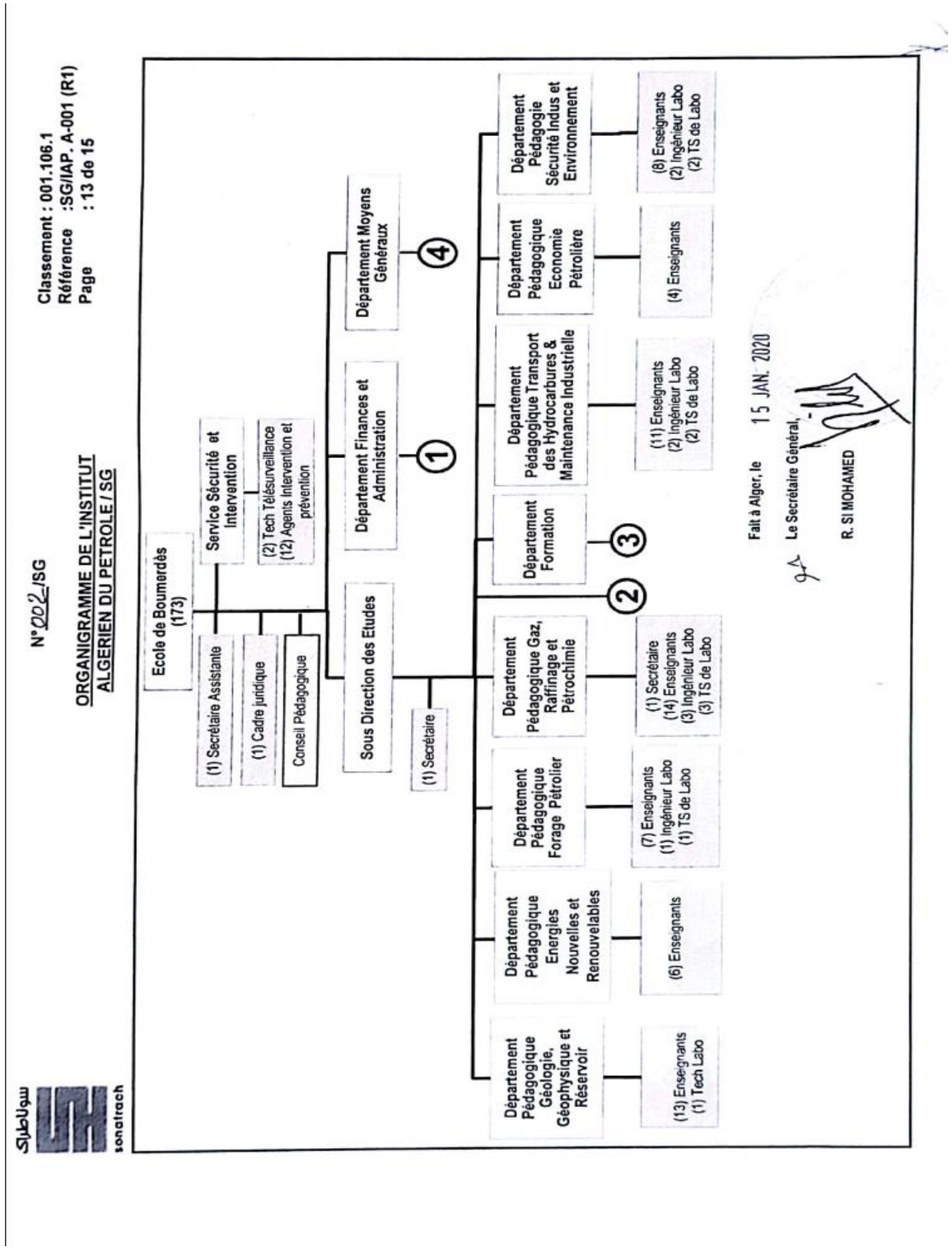
Ministères des finances, Instruction n2 du 29 octobre 2009 portant première application du Projet de system comptabilité financier, 2010, p15.

الملاحق

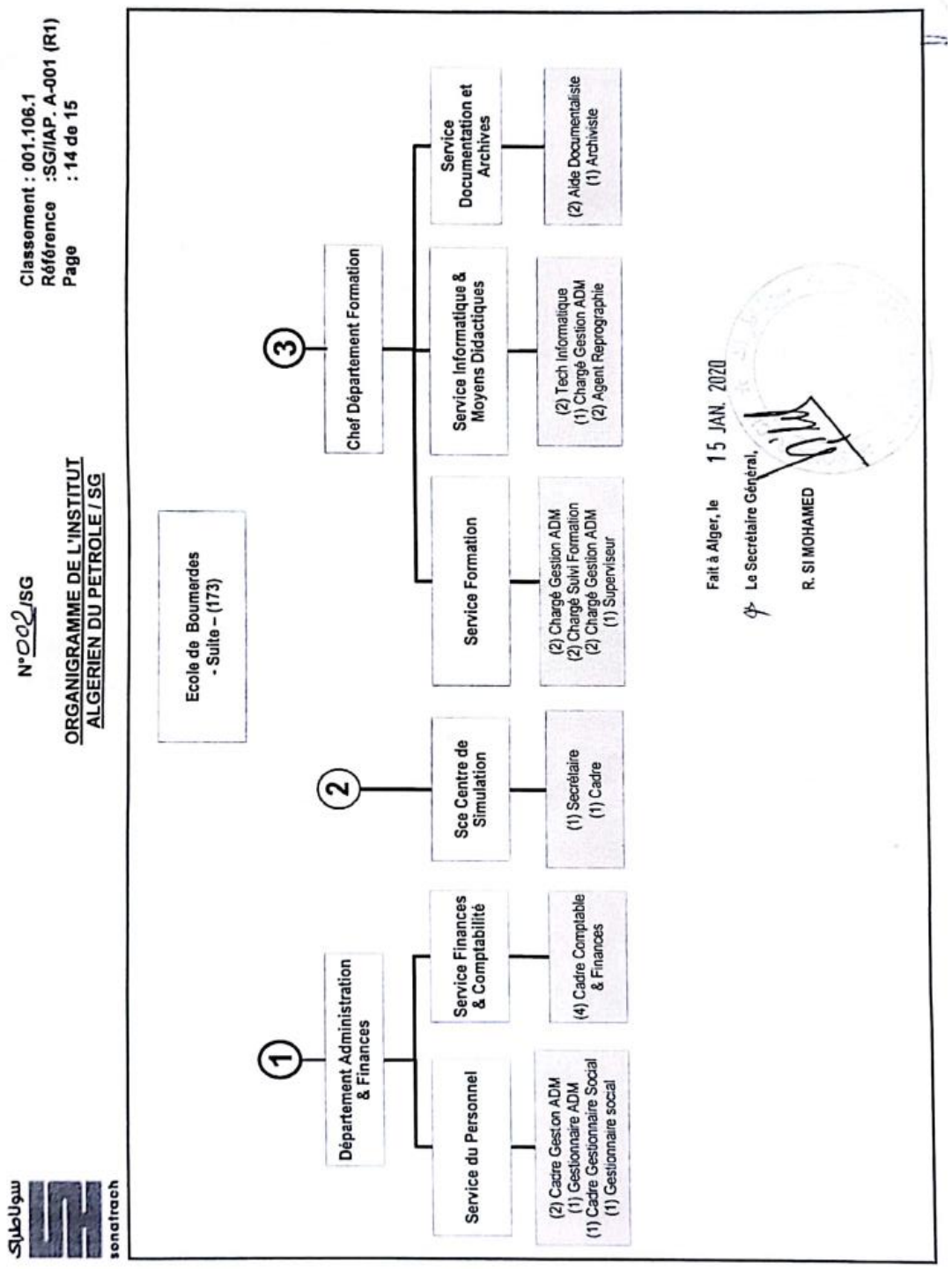
الملحق رقم01:



الملحق رقم02:



الملحق رقم03:



SONATRACH s.p.a

UNITE : 0061 / IAP ECOLE DE BOUMERDES

BILAN

Exercice 2021 (Edition définitive)

Edité le : 06/03/2022 09:15

Par : ht0060

ACTIF

REF	RUBRIQUE	N Brut	N Amort-Prov	N Net	N-1 Net
	ACTIF NON COURANT				
20	Immobilisations incorporelles	32 590 501,32	22 135 015,70	10 455 485,62	8 538 744,50
21	Immobilisations corporelles	5 795 210 647,98	3 892 536 238,25	1 902 674 409,73	1 610 089 275,79
22	Immobilisations en concession				
24	Equip.Fixes & Complexes/Production				
23	Immobilisations en-cours	136 952 630,09	42 616 979,43	94 335 650,66	562 152 077,45
26	Participations et créances rattachées à des participations				
27	Autres immobilisations financières	28 677 274,85		28 677 274,85	21 877 893,11
	Total immobilisations	**5 993 431 054,24**	**3 957 288 233,38**	**2 036 142 820,86**	**2 202 657 990,85**
133	**Impôts différés actifs**	75 574 841,52		75 574 841,52	68 896 579,91
	TOTAL ACTIF NON COURANT	**6 069 005 895,76**	**3 957 288 233,38**	**2 111 717 662,38**	**2 271 554 570,76**
	ACTIF COURANT				
	Stock et en-cours	16 665 383,10		16 665 383,10	19 355 768,97
30	Stocks de marchandises				
31	Matieres premières et fournitures				
32	Autres approvisionnements	16 665 383,10		16 665 383,10	19 355 768,97
33	En cours de production de biens				
34	En cours de production de services				
35	Stocks de produits				
36	Stocks provenant d'immobilisations				
37	Stocks à l'extérieur				
38	Achats stockés				
	Créances et emplois assimilés	**159 408 365,02**		**159 408 365,02**	**151 935 400,86**
409	Fournisseurs et comptes rattachés	84 975,00		84 975,00	
41	Clients et comptes rattachés	106 529 787,66		106 529 787,66	121 198 753,83
42	Personnel et comptes rattachés				
43	Organismes sociaux&comptes rattachés				
44	Etats collectivités publiques	48 836 858,69		48 836 858,69	27 470 437,97
	Organismes internationaux et comptes rattachés				
45	Groupe et associés				
46	Débiteurs divers	947 209,06		947 209,06	947 209,06
47	**Comptes Transitoires/ Attente**				
48	Charges ou produits constatés d'avance et provisions	3 009 534,61		3 009 534,61	2 319 000,00
	Disponibilités et assimilés	**22 632,34**		**22 632,34**	**0,00**
50	Valeurs mobileres de placement				
51	Banques, Etab. financiers & assimilés	22 632,34		22 632,34	
52	Instruments financiers dérivés				
53	Caisses	0,00			
54	Regie d'avances et accréditifs				
58	**Virements internes**				
	TOTAL ACTIF COURANT	**176 096 380,46**	**0,00**	**176 096 380,46**	**171 291 169,83**
	TOTAL ACTIF	**6 245 102 276,22**	**3 957 288 233,38**	**2 287 814 042,84**	**2 442 845 740,59**
	Contrôle équilibre Actif ¿ Passif >>>			**0,00**	**0,00**

PASSIF

REF	RUBRIQUE	N Net	N-1 Net
	CAPITAUX PROPRES		
10	Capital, réserves et assimilés		
11	Report à nouveau		
12	**Résultat de l'exercice**	**-94 303 878,75**	**-215 280 722,37**
18	Comptes de liaison	1 630 275 975,69	2 056 577 476,89
	TOTAL CAPITAUX PROPRES	**1 535 972 096,94**	**1 841 296 754,52**
	PASSIF NON COURANT		
13	IDP,SUB. Recues,Prod & Charges DIFF	18 202,09	
14	Provisions réglementées		
15	Provisions pour charges	229 447 443,65	211 324 725,92
16	Emprunts et dettes assimilées		
17	Dettes rattachées à des participations		
229	Droits du concédant		
269	Versement restant à effectuer S/Titres		
279	Versement restant à effectuer sur titre immobilisé		
	TOTAL PASSIF NON COURANT	**229 465 645,74**	**211 324 725,92**
	Dettes et emplois assimilés	**522 376 300,16**	**390 224 260,15**
40	Fournisseurs et comptes rattachés	432 608 453,66	303 352 623,55
419	Clients créditeurs, avances, RRR...		
42	Personnel et comptes rattachés	50 255 861,01	44 281 716,72
43	Organismes sociaux et comptes rattachés	12 786 885,58	18 328 069,84
44	Etat collectivités publiques	15 388 053,65	22 207 444,32
	Organismes internationaux et comptes rattachés		
45	Groupe et Associés		
46	Créditeurs divers	5 942 128,55	2 054 405,72
47	**Comptes Transitoires/Attente**		
48	Charges ou produits constatés d'avances et provisions	5 394 917,71	
	Disponibilités et assimilés		
50	Valeurs mobilières de placement		
51	Banques, Etab. Financiers. & assimilés		
52	Instruments financiers dérivés		
53	Caisses		
54	Regie d'avances et accréditifs		
58	**Virements internes**		
	TOTAL PASSIF COURANT	**522 376 300,16**	**390 224 260,15**
	TOTAL PASSIF	**2 287 814 042,84**	**2 442 845 740,59**

الملحق رقم05:

IAP EBM

EDITE LE: 06 03 22 09 21 22

(Edition Définitive)

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

UNITE	IAP ECOLE DE BOUMERDES	0061							EN DINARS
CPTE	DESIGNATION	31 DECEMBRE 2021							
		N				N-1			
		EXTERNES	INTERNES	TOTAL		EXTERNES	INTERNES	TOTAL	
70	Ventes et produits annexes	62 689 171,49	1 205 926 102,72	1 268 615 274,21		116 850 075,36	905 636 393,58	1 022 486 468,94	
72	Production stockée ou destockée								
73	Production immobilisée								
74	Subventions d'exploitation								
	I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	62 689 171,49	1 205 926 102,72	1 268 615 274,21		116 850 075,36	905 636 393,58	1 022 486 468,94	
60	Achats consommés	31 896 911,53	3 802 897,39	35 699 808,92		36 006 531,62		36 006 531,62	
61	Services extérieurs	179 778 223,50	293 760,00	180 071 983,50		144 939 958,49		144 939 958,49	
62	Autres services extérieurs	149 781 733,75	160 649 346,10	310 431 079,85		127 524 349,12	180 663 482,83	308 187 831,95	
	II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	361 456 868,78	164 746 003,49	526 202 872,27		308 470 839,23	180 663 482,83	489 134 322,06	
	III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	- 298 767 697,29	1 041 180 099,23	742 412 401,94		- 191 620 763,87	724 972 910,75	533 352 146,88	
63	Charges de personnel	390 679 222,75		390 679 222,75		393 422 297,37		393 422 297,37	
64	Impôts,taxes et versements assimilés	4 592 964,37		4 592 964,37		6 851 283,97		6 851 283,97	
	IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 694 039 884,41	1 041 180 099,23	347 140 214,82		- 591 894 345,21	724 972 910,75	133 078 565,54	
75	Autres produits opérationnels	8 486 047,94		8 486 047,94		7 830 416,77		7 830 416,77	
65	Autres charges opérationnels	27 841 221,70		27 841 221,70		4 917 933,35		4 917 933,35	
68	Dotations aux amortissements,provisions et pertes de valeur	424 159 324,17		424 159 324,17		359 588 132,10		359 588 132,10	
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	10 365 119,08		10 365 119,08		1 633 333,27		1 633 333,27	
	V. RESULTAT OPERATIONNEL	- 1 127 189 263,26	1 041 180 099,23	- 86 009 164,03		- 946 936 660,62	724 972 910,75	- 221 963 749,87	
76	Produits financiers	111 157,76		111 157,76		83 044,95		83 044,95	
66	Charges financieres	12 328 205,27		12 328 205,27		12 747 369,57		12 747 369,57	
	VI. RESULTAT FINANCIER	- 12 217 047,51		- 12 217 047,51		- 12 664 324,62		- 12 664 324,62	
	VII. RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOT (V+VI)	- 1 139 406 310,77	1 041 180 099,23	- 98 226 211,54		- 959 600 985,24	724 972 910,75	- 234 628 074,49	
695/8	Impôts exigibles sur résultats ordinaires								
692/3	Impôts différés(variations)sur résultat ordinaires	- 6 660 059,52		- 6 660 059,52		21 058 437,62		21 058 437,62	
	- TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES (c)	81 651 496,27	1 205 926 102,72	1 287 577 598,99		126 396 870,35	905 636 393,58	1 032 033 263,93	
	- TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES (d)	1 214 397 747,52	164 746 003,49	1 379 143 751,01		1 064 939 417,97	180 663 482,83	1 245 602 900,80	
	VIII. RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (c-d)	- 1 132 746 251,25	1 041 180 099,23	- 91 566 152,02		- 938 542 547,62	724 972 910,75	- 213 569 636,87	
77	Eléments extraordinaire (produits)	2 737 726,73		2 737 726,73		1 711 085,50		1 711 085,50	
67	Eléments extraordinaire (charges)								
	IX. RESULTAT EXTRAORDINAIRE	- 2 737 726,73		- 2 737 726,73		- 1 711 085,50		- 1 711 085,50	
	X. RESULTAT NET DE L'EXERCICE	- 1 135 483 977,98	1 041 180 099,23	- 94 303 878,75		- 940 253 633,12	724 972 910,75	- 215 280 732,37	

الملحق رقم06:

سوناطراك natrach

SONATRACH s.p.a
IAP ECOLE DE BOUMERDES (0061)

Edité Le : 06-03-22 09:27
Par : IAP EBM

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

(Edition définitive)

Rubriques	Exercice 2021	Exercice 2020
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles		
Résultat net de l'exercice	-94 303 878,75	-215 280 722,37
Ajustement pour :		
Amortissements et provisions	421 410 031,57	3 765 325 645,46
Variation des impôts différés	-6 660 059,52	-68 896 579,91
Quote-part des subventions virées au résultat		
Variation des stocks	2 690 385,87	-19 355 768,97
Variation des clients & autres créances	13 978 431,56	-124 464 962,89
Variation des fournisseurs et autres dettes	110 700 644,29	362 753 822,18
Plus ou moins-values de cessions, nettes d'impôts		
Report à nouveau & Comptes de liaisons	-426 301 501,20	2 056 577 476,89
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)	**21 514 053,82**	**5 756 658 910,39**
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement		
Acquisitions d'immobilisations incorporelles et corporelles	-236 176 456,79	-5 736 999 717,28
Cessions d'immobilisations incorporelles et corporelles	6 203 694,68	2 218 700,00
Acquisitions d'immobilisations financières	-17 914 285,54	-28 251 987,35
Cessions d'immobilisations financières	11 114 903,80	6 374 094,24
Subventions d'équippement & d'investissment		
Indidence des variations de périmètre de consolidations (1)		
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissment (B)	**-236 772 143,85**	**-5 756 658 910,39**
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement		
Variation des capitaux propres		
Variation des emprunts et dettes financières		
Affectations du resultat (n-1)		
Coupons & Dividendes		
Reserves facultatives	215 280 722,37	
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)	**215 280 722,37**	
Flux de trésorerie de la période (A+B+C)	**22 632,34**	
Trésorerie d'ouverture		
Trésorerie de clôture	22 632,34	
Indidence des variations de cours des devises (1)		
Variation de trésoreri	**22 632,34**	
Contrôle Ecart >>>	**0,00**	**0,00**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.