

المحاضرة الثالثة: جدول حساب النتائج

أولاً: مفهوم جدول حسابات النتائج:

عرف النظام المحاسبي المالي جدول حسابات النتائج بأنه: بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة الكيان من خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

كما تعرف قائمة حساب النتائج على أنها تلخص الإيرادات والمصاريف بالدورة وليس هناك محدد للعرض تفرضه معايير المحاسبة الدولية بل تشترط أن تشمل كحد أدنى على عناصر معينة وتعرف الإيرادات بحسب المعايير أنها الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادة في الأصول أو نقصان في الالتزامات، أما بالنسبة للمصاريف فتعرف على أنها النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استهلاك في الأصول أو تكبد التزامات.

ثانياً: أهداف جدول حسابات النتائج

إن جدول حسابات النتائج يوفر المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية حول الأداء المالي للمؤسسة التي تساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية والتنبؤ بالتدفقات النقدية، وعليه يمكن توضيح أهداف جدول حسابات النتائج في النقاط التالية:

◀ تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسة؛

◀ تقديم المعلومات المفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال موارد المؤسسة بشكل فعال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة (تعظيم القوة الإيرادية)؛

◀ توفير المعلومات الحقيقية والتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الاقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الإيرادية؛

◀ التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها والتي تكون ذات أهمية بالنسبة للأهداف المحددة والموضوعة مسبقاً؛

◀ تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المؤسسة؛

◀ معرفة الملاك لنتائج استثماراتهم في المؤسسة.

ثالثاً: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في جدول حسابات النتائج

يشمل قائمة جدول حسابات البنود التالية:

1 - المنتوجات: تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

2 - الأعباء: يقصد بها نقص أصول المؤسسة بما فيها النقدية أو الزيادة في التزاماتها أو الاثنين معا وذلك مقابل حصول المؤسسة على السلع والخدمات اللازمة لممارسة نشاطها خلال الفترة التي يغطيها جدول حسابات النتائج.

تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية:

- الهامش الإجمالي؛
- القيمة المضافة
- الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- منتوجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيات العينية؛
- المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر الغير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

بالإضافة إلى ذلك توجد معلومات تظهر في قائمة جدول حسابات النتائج أو الملحق المكمل لجدول حسابات النتائج وهي:

- تحليل نواتج النشاطات العادية؛

- مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

رابعاً: عرض جدول حسابات النتائج:

حسب النظام المحاسبي المالي يوجد نوعين لعرض جدول حسابات النتائج هما:

◀ جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة؛

◀ جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

1- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:

يقوم جدول حسابات النتائج على تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (حصص الاهتلاكات، مشتريات البضائع.....)، مما يسمح بتحديد مستويات من المجاميع التسيير الرئيسية الأرصدة الوسيطة للتسيير)، والتي على أساسها يمكن تحليل طرق تكوين نتيجة المؤسسة ، ويمكن توضيح جدول حسابات النتائج في الجدول التالي:

الجدول يوضح حسابات النتائج حسب الطبيعة

الفترة من إلى

ن-1	ن	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة والجاري تصنيعها الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			+المشتريات المستهلكة + الخدمات الخارجية والاستهلاكيات والأخرى
			2- استهلاكات السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال 1-2
			- أعباء العاملين - ضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- إجمالي فائض الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهلاك والأرصدة استثناف عن خسائر القيمة والأرصدة
			5- النتيجة العملية
			منتجات مالية -أعباء مالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضريبة (3+4)

			- الضريبة الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلبها بيانها) عناصر غير العادية - الأعباء (يطلبها بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			(1) حصص الشركات موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج ومنها ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)

يمكن شرح المجاميع التسيير الرئيسية التي يحددها جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة وفقا للترتيب الآتي:

إنتاج السنة المالية:

نجد هذا المؤشر في حسابات النتائج للمؤسسات الصناعية ويغيب في القطاعات التجارية، ويتمثل في إجمالي المنتجات المصنعة باختلاف استخداماتها، حيث يتضمن كل من المبيعات والمنتجات الملحقة، تغير المخزون والمنتجات المصنعة وقيد التصنيع الإنتاج المثبت وإعانات الاستغلال، ويمكن حسابه كمايلي:

$$\text{إنتاج السنة المالية} = \text{مبيعات المنتجات} + \text{الإنتاج المخزن} + \text{الإنتاج المثبت} + \text{إعانات}$$

الاستغلال

✓ استهلاك السنة المالية:

يمثل هذا المؤشر مجموع استهلاكات المؤسسات خلال السنة المالية من مشتريات السلع والخدمات، بالإضافة إلى الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى.

✓ القيمة المضافة:

تعبّر عن الثروة التي تخلقها المؤسسة باستخدام وسائل الإنتاج، كما تعبّر عن القيمة الإضافية التي قدمتها المؤسسة من خلال نشاطها الأساسي، وهي تمثل الفرق بين إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية، وتستخدم لقياس معدل نمو المؤسسة.

✓ الفائض الإجمالي للإستغلال :

يعبر هذا الرصيد عن القدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من خلال دورة الاستغلال بغض النظر عن سياسات التمويل الاهتلاك والتوزيع، ويضم هذا الرصيد معلومات مفصلة عن دورة الاستغلال، لذا يعتبر رصيد هام جدا بالنسبة للتحليل المالي، ولذا يفضل استعماله عوضا عن رصيد النتيجة العملياتية.

كما يرتبط هذا الرصيد بالنتيجة أكثر من ارتباطه بالخزينة، حيث يعتبر رصيد التدفقات الحقيقية دورة الاستغلال، أي الفرق بين الإيرادات المحصلة أو التي ستحصل في الأجل القريب والمصاريف المسددة أو التي ستدفع في الأجل القريب، أي أنه يقيس الثروة المالية المحققة عن طريق النشاط الأساسي للمؤسسة. ويمكن حساب الفائض الإجمالي للإستغلال كمايلي:

الفائض الإجمالي للإستغلال = القيمة المضافة - (أعباء المستخدمين + ضرائب والرسوم المماثلة)

✓ النتيجة العملياتية:

يمثل هذا الرصيد الناتج الصافي عن العمليات الاستغلال من خلال ممارسة الأنشطة الأساسية للمؤسسة، أي الفرق بين إيرادات الإستغلال ومصاريف الإستغلال، حيث يمكن حسابه اعتمادا على الفائض الإجمالي للإستغلال كمايلي:

النتيجة العملياتية = الفائض الإجمالي للإستغلال + المنتجات العملياتية الأخرى + استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات الأعباء العملياتية الأخرى مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

✓ النتيجة المالية

تعبّر النتيجة المالية عن قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من عملياتها المالية، ويمكن حساب النتيجة المالية كمايلي:

النتيجة المالية = المنتوجات (الإيرادات المالية) - الأعباء المالية

ويمكن توضيح كل من الإيرادات المالية والمصاريف المالية كمايلي:

◀ **الإيرادات المالية:** تتضمن العمليات التالية:

- الإيرادات الناتجة عن الإستثمارات المالية ومختلف التوظيفات المالية؛
- الفوائد والإيرادات المماثلة ومنها مداخيل الحقوق التجارية ومختلف التوظيفات؛
- الإيرادات الناتجة عن عمليات التنازل عن الأصول المالية؛
- الفرق الإيجابي في الصرف.

◀ **الأعباء المالية :** تتضمن العمليات التالية:

- الفوائد والإقتطاعات المماثلة عنها؛
- الفارق السلبي للصرف؛
- المصاريف الناتجة عن التنازل الأصول المالية؛
- خسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات.

تساعد النتيجة المالية على مراقبة أداء المؤسسة من النواحي المالية، أي يمكن مراقبة الحدود القصوى لعمليات الإستدانة بناءا على مؤشر النتيجة المالية، وبالتالي فالنتيجة المالية تسهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات التمويلية.

✓ **النتيجة الجارية (العادية) قبل الضرائب**

تعتبر النتيجة العادية على قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من مختلف الأنشطة العادية ولكن قبل العمليات الاستثنائية، وتحسب كمايلي:

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة العملياتية + النتيجة المالية

✓ **النتيجة الإستثنائية**

تعبّر عن العمليات الإستثنائية داخل المؤسسة، أي العمليات خارج الاستغلال، وهي تمثل الفرق بين الإيرادات والمصاريف ذات الطابع الإستثنائي.

✓ النتيجة الصافية للسنة المالية:

يعبر هذا الرصيد عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بواسطة جميع العمليات: استغلال، اهتلاك، تمويل وتوزيع حيث يتم حسابها انطلاقاً من النتيجة العادية قبل الضرائب، إذ تطرح منها الضرائب على الأرباح والضرائب المؤجلة، وتضاف إليها النتيجة الاستثنائية، كذلك تعبر النتيجة الصافية المقياس المحاسبي للربح المحاسبي الموزع على المساهمين والجزء الموجه للاحتياجات.

2- جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة:

يتم من خلال جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة التمييز بين تكاليف الشراء وتكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية، أي ترتب الأعباء حسب وظائف المؤسسة (وظيفة التجارية ووظيفة المالية، ووظيفة الإدارية)،

ويمكن توضيح جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة في الجدول التالي:

الجدول يوضح حسابات النتائج حسب الوظيفة

الفترة من إلى

ن- I	ن	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية

			<p>الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)</p> <p>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</p> <p>الأعباء غير العادية</p> <p>المنتجات غير العادية</p> <p>النتيجة الصافية للسنة المالية</p> <p>حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتائج</p> <p>الصافية (1)</p> <p>منها حصة ذوي الأقلية (1)</p> <p>حصة المجمع (1)</p>
--	--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

يمكن من خلال جدول أعلاه، يمكن توضيح كيفية تشكيل النتيجة من خلال دراسة بعض الأرصدة (المجاميع الرئيسية للتسيير) كمايلي:

هامش الربح الإجمالي:

هو مؤشر يقيس العلاقة التجارية بين المؤسسة العملاء من جهة والمؤسسة والموردون من جهة أخرى، فهو رصيد يعكس قدرة المؤسسة على خلق الأرباح في إطار النشاط التجاري. ويمكن حسابه كمايلي:

$$\text{الهامش الربح الإجمالي} = \text{رقم الأعمال} - \text{تكلفة المبيعات}$$

- رقم الأعمال: هو الإيرادات المتولدة عن الأنشطة الأساسية للمؤسسة (الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسة من عمليات البيع الناجمة عن الأنشطة الأساسية للمؤسسة)، ويتحدد حسب الحصة السوقية وتبعاً لمدى سيطرة المؤسسة على الأسواق، كما أن مكونات رقم الأعمال تختلف باختلاف النشاط، حيث يتفرع إلى الأجزاء التالية:

- رقم الأعمال التجاري: يمثل الإيراد الناتج عن الأنشطة التجارية للمؤسسة، حيث نجده خاصة في المؤسسات التجارية التي تقوم بشراء وبيع السلع دون تصنيعها أو تحويلها.

- رقم الأعمال الإنتاجي: نجده خاصة في المؤسسات الصناعية التي تقوم ببيع المنتجات التي قامت هي بتصنيعها اعتماداً على قدراتها الإنتاجية.

- رقم الأعمال الخدمي: يمثل الإيراد المتحصل عليه عن الخدمات التي تقدمها المؤسسة للزبائن مثل: النقل، الفندق، الإتصالات.... إلخ

تكلفة المبيعات تمثل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توفير البضاعة المباعة للزبائن أو الخدمات المقدمة للعملاء، حيث تحسب في المؤسسة التجارية من خلال المعادلة التالية:

تكلفة المبيعات (تكلفة شراء البضاعة المباعة) = صافي مشتريات البضائع + المصاريف المدفوعة على

المشتريات + مخزون بضائع أول مدة - مخزون بضائع آخر مدة

النتيجة العملياتية: يمكن حسابها من خلال العلاقة التالية:

النتيجة العملياتية = الهامش الربح الإجمالي + المنتوجات العملياتية الأخرى + التكاليف

التجارية + الأعباء الإدارية + الأعباء العملياتية الأخرى)

ثانيا. تحليل النشاط (تحليل الأرصدة الوسطية للتسيير)

يسمح تحليل حسابات النتائج بتقييم أداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق الأهداف المرتبطة بالربحية والمردودية والنشاط ونقوم بذلك من خلال تحليل مختلف الأرصدة الوسطية للتسيير كالقيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال والنتيجة العملياتية.

تسمح الأرصدة الوسطية للتسيير بتحليل نتيجة المؤسسة من خلال تجزئتها إلى عدة مؤشرات مهمة، ما يسمح بتشخيص المعلومات حول نشاط المؤسسة وكيفية تشكل نتيجتها (ربح أو خسارة)؛ يتم حساب الأرصدة الوسطية للتسيير انطلاقا من نفس عناصر جدول حسابات النتائج، وهذا على النحو التالي:

1- إنتاج السنة المالية: يجسد هذا الرصيد النشاط الإنتاجي والخدمات للمؤسسة، يحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{إنتاج السنة المالية} = \text{ح} / 70 + \text{ح} / 72 + \text{ح} / 73 + \text{ح} / 74$$

حيث:

ح/70: المبيعات والمنتجات الملحقة عادة ما يكون على صيغة رقم الأعمال، مختلف مبيعات البضائع المنتجة التامة والوسطية، الخدمات (...).

ح/72: تغير المخزون التام وقيد الصنع.

ح/73: الإنتاج المثبت أي إنتاج المؤسسة لحاجتها.

ح/74: إعانات الاستغلال.

عادة يتم اعتماد رقم الأعمال في التحليل المالي بحيث يستخدم في حساب نسب الربحية ونسب النشاط، قياس نمو النشاط وغيرها؛ لهذا يعتبر رصيد إنتاج السنة المالية قليل الاستعمال في التحليل بسبب عدم تجانس مكوناته في الحساب، فمثلا يحسب الإنتاج المباع بسعر البيع، أما الإنتاج المخزن أو المثبت فيحسبان بتكلفة الإنتاج.

بالنسبة للمؤسسات التجارية يمكن حساب رصيد وسطي هو الهامش التجاري والذي يعبر عن الفرق بين مبيعات البضائع وتكلفة شراء البضائع المبيعة؛ هذا الرصيد يسمح بقياس الفعالية التجارية للمؤسسة.

2- استهلاك السنة المالية: يستخدم هذا الرصيد في تحليل التكاليف يحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{استهلاك السنة المالية} = \text{ح} / 60 + \text{ح} / 61 + \text{ح} / 62$$

حيث:

ح/60: مشتريات مستهلكة (مثل المواد الأولية المستهلكة ...).

ح/61: الخدمات الخارجية (مثل صيانة المعدات، أقساط التأمين ...).

ح/62: خدمات خارجية أخرى مثل أجور الوسطاء والأتعاب مصاريف البريد والاتصالات ...).

3- القيمة المضافة: تقيس القيمة المضافة الثروة الخام المنشئة من طرف المؤسسة في إطار نشاطها، ويتم توزيعها ما بين عوامل الإنتاج والدولة من خلال الضرائب والرسوم. تظهر أهمية هذا الرصيد في منح المؤسسة القدرة على قياس مدى خلقها للثروة انطلاقا من نشاطها الرئيسي، يحسب هذا الرصيد من خلال العلاقة التالية:

$$\text{القيمة المضافة} = \text{إنتاج السنة المالية} - \text{استهلاك السنة المالية}$$

4- الفائض الإجمالي للاستغلال : هو الفائض الذي تحققه المؤسسة من خلال نشاطها الرئيسي بعد تعويض الأطراف المرتبطة بالإنتاج، يحسب هذا الرصيد من خلال العلاقة التالية:

الفائض الإجمالي للاستغلال - القيمة المضافة - ح/63 - ح/64

حيث

ح/63: أعباء المستخدمين.

ح/64: الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.

5- النتيجة التشغيلية (التشغيلية) : يتم حساب هذا الرصيد بعد الأخذ بالاعتبار للاهتلاكات

والمؤونات وخسائر القيمة، يحسب هذا الرصيد من خلال العلاقة التالية:

النتيجة التشغيلية = الفائض الإجمالي للاستغلال + ح/75 - ح/65 - ح/68 + ح/78

حيث

✓ ح/75 : منتجات عملياتية أخرى.

✓ ح/65: أعباء عملياتية أخرى.

✓ ح/68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

✓ ح/78 : استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات.

6- النتيجة المالية: يشكل هذا الرصيد محصلة العمليات المالية حيث يحسب منفصلا عن

الأرصدة السالفة الذكر ويؤثر في الرصيد اللاحق، كما يسمح بمراقبة الأداء المالي للمؤسسة

واتخاذ القرارات التمويلية بكفاءة، يحسب هذا الرصيد من خلال العلاقة التالية:

النتيجة المالية = ح/76 - ح/66

حيث:

✓ ح/76 : منتوجات مالية.

✓ ح/66: أعباء مالية.

7- النتيجة العادية قبل الضريبة: يعبر هذا الرصيد عن الأداء الإجمالي للمؤسسة من خلال

نشاطها الرئيسي، ويحسب من خلال العلاقة التالية:

النتيجة العادية قبل الضرائب = النتيجة التشغيلية + النتيجة المالية

8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: يعبر هذا الرصيد عن الثروة الصافية التي تنشؤها المؤسسة من نشاطها الرئيسي، حيث تحسب من خلال العلاقة التالية:

النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضرائب - الضرائب على الأرباح
الضرائب على الأرباح = الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية + الضرائب المؤجلة على الخصوم - الضرائب المؤجلة على الأصول.

9- النتيجة غير العادية: يأخذ هذا الرصيد في الحسبان كل الأعباء والإيرادات الخارجة عن النشاط الطبيعي للمؤسسة، لذا فهو رصيد مستقل عن باقي الأرصدة، يحسب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة غير العادية} = \text{ح/77} - \text{ح/67}$$

حيث:

✓ ح/77 : إيرادات غير عادية.

✓ ح / 67: أعباء غير عادية.

10- النتيجة الصافية : تشكل النتيجة الصافية آخر رصيد يجمع ما بين النتيجة العادية بعد الضرائب وكذا النتيجة غير العادية.