

## المحاضرة الثامنة (8): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

يعرف حساب النتائج على أنه كشف إجمالي للأعباء والمتوجات التي أنجزها الكيان أثناء مدة معينة (عادة سنة)، حيث يبرز حساب النتائج النتيجة الصافية لهذه المدة، وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات هناك نوعين من حساب النتائج:

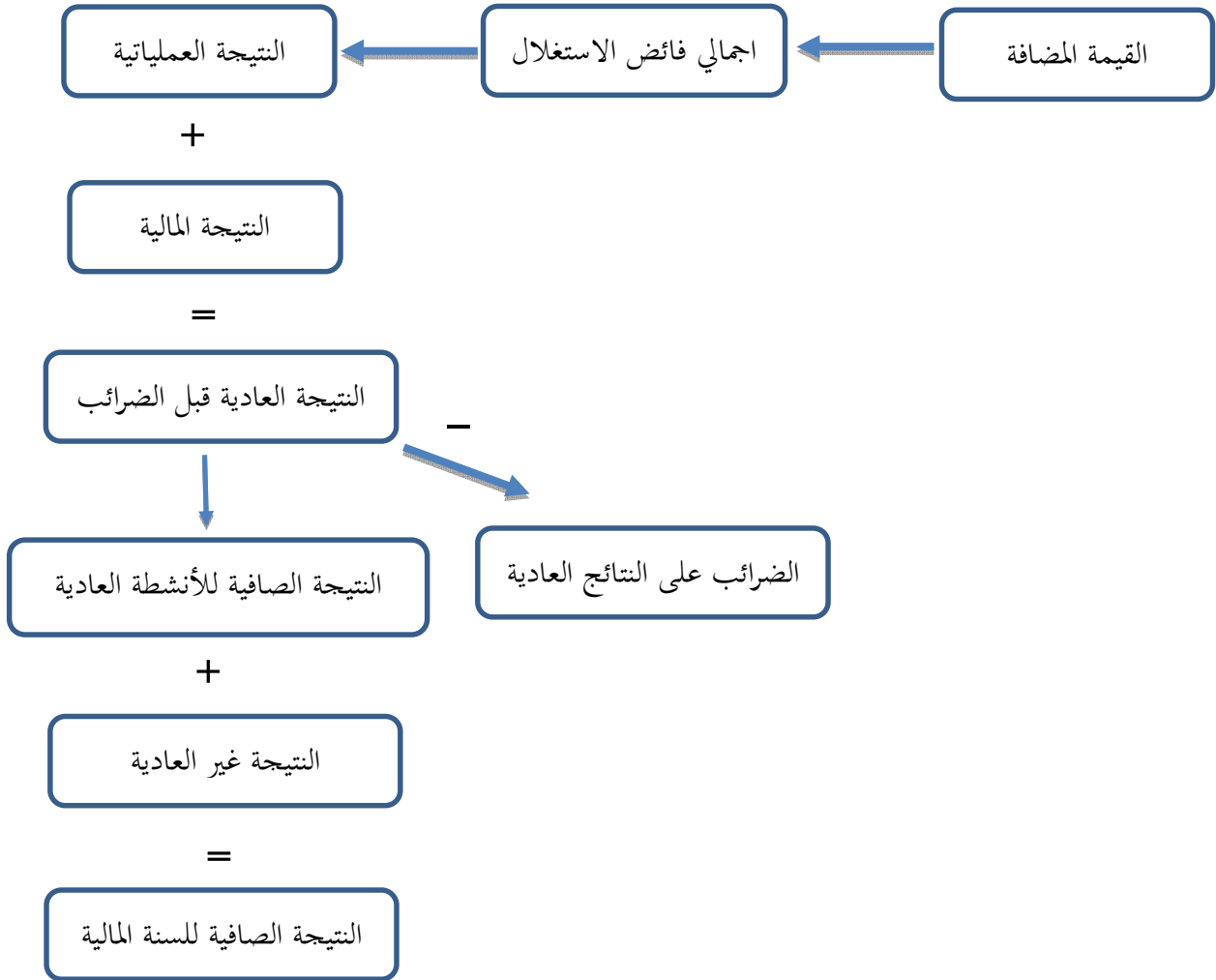
✓ حساب النتائج حسب الطبيعة C.R par nature؛

✓ حساب النتائج حسب الوظيفة C.R par fonction.

### أ- حساب النتائج حسب الطبيعة

1. أ. مختلف النتائج المكونة للنتيجة الصافية: النتائج الوسيطة

إن النتائج الوسيطة التي يظهرها هذا الحساب هي كالآتي



• القيمة المضافة للاستغلال: هي الثروة الاضافية التي تكونها المؤسسة بعد انقاص ما استهلكته من المؤسسات الأخرى.

وتعبر كذلك القيمة المضافة عن نمو القيم التي تضيفها المؤسسة إلى السلع والخدمات التي تحصل عليها من الخارج وذلك باستعمال عوامل الانتاج، حيث تسمح القيمة المضافة بقياس وزن المؤسسة الاقتصادي، والقيمة المضافة هي الفرق بين انتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية.

القيمة المضافة للاستغلال = انتاج السنة المالية - استهلاك السنة المالية

| الحسابات  | انتاج السنة المالية                  | الحسابات | استهلاك السنة المالية   |
|---|--------------------------------------|----------|-------------------------|
| ح/70  | المبيعات والمنتجات الملحقة           | ح/60     | المشتريات المستهلكة     |
| ح/72  | الانتاج المخزن أو المسحوب من التخزين | ح/61     | الخدمات الخارجية        |
| ح/73  | الانتاج المثبت                       | ح/62     | الخدمات الخارجية الأخرى |
| ح/74  | إعانات الاستغلال                     | /        | /                       |
| القيمة المضافة = (ح/70+ح/72+ح/73+ح/74) - (ح/60+ح/61+ح/62) |                                      |          |                         |

• إجمالي فائض الاستغلال:

هو الموارد التي تحصل عليها المؤسسة من خلال نشاطها الرئيسي للاستغلال الذي تقوم به، ويعتبر مؤشر لقياس أداء المؤسسة التجاري والانتاجي، ويحسب بالفرق بين القيمة المضافة للاستغلال ومجموع أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.

إجمالي فائض الاستغلال = القيمة المضافة للاستغلال - (ح/63 أعباء المستخدمين + ح/64 الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة)

• النتيجة العملياتية:

هي نتيجة مجموع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة تجارية ونتاجية مضافا إليها الأنشطة العملياتية الأخرى، وتحسب النتيجة العملياتية انطلاقا من إجمالي فائض الاستغلال مضافا إليه المنتجات العملياتية الأخرى والاسترجاع عن خسائر القيمة والمؤونات ويطرح منه الأعباء العملياتية الأخرى والمخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة.

• النتيجة العملياتية = تمثل نتيجة الاستغلال وهي:

إجمالي فائض الاستغلال + (ح/75)المنتجات التشغيلية الأخرى + ح/78الاسترجاع عن خسائر القيمة  
والمؤونات) - (ح/65)الأعباء التشغيلية الأخرى + ح/68المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة)  
● النتيجة المالية:

هي نتيجة الأنشطة المالية التي تقوم بها المؤسسة، مثل نتيجة التنازل عن اصول مالية، وتحسب بالفرق بين  
المنتجات المالية والأعباء المالية.

$$\text{النتيجة المالية} = \text{ح/76} \text{المنتجات المالية} - \text{ح/66} \text{الأعباء المالية}$$

● النتيجة العادية قبل الضرائب:

هي نتيجة جميع الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة قبل خصم الضرائب منها، وهي مجموع النتيجة التشغيلية  
والنتيجة المالية.

$$\text{النتيجة قبل دفع الضرائب} = \text{النتيجة التشغيلية} + \text{النتيجة المالية}$$

● النتيجة الصافية للأنشطة العادية

هي نتيجة الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب منها، وتحسب النتيجة الصافية للأنشطة  
العادية بطرح قيمة الضرائب على الأرباح من النتيجة العادية.

$$\text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} = \text{النتيجة العادية قبل الضرائب} - \text{قيمة الضرائب على أرباح}$$

$$\text{قيمة الضريبة على أرباح} = \text{النتيجة العادية قبل الضرائب} \times \text{معدل الضرائب على الأرباح}$$

● النتيجة غير العادية:

هي نتيجة الأنشطة غير المتكررة والتي تقوم بها المؤسسة في حالات استثنائية عارضة، وتحسب النتيجة غير العادية  
بالفرق بين المنتجات غير العادية والأعباء غير العادية.

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

● صافي نتيجة السنة المالية:

هي نتيجة مجموع الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بعد خصم الضرائب على الأرباح واجبة الدفع، وتحسب بجمع  
النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

$$\text{النتيجة الصافية للسنة المالية} = \text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} + \text{النتيجة غير العادية.}$$

ويظهر الجدول رقم (01) نموذج لحساب النتائج حسب الطبيعة حسب ما جاء به SCF.

الجدول رقم (01): حساب النتائج (حسب الطبيعة)

الفترة من.....إلى.....

| رقم الحساب | البيان   | المبلغ المدين | المبلغ الدائن | ملاحظة | أرصدة الدورة السابقة N-1 |
|------------|--|---------------|---------------|--------|--------------------------|
| 70         | رقم الأعمال ( المبيعات والمنتجات الملحقة)      |               | X             |        |                          |
| 72         | التغير في المخزون                              |               | X             |        |                          |
| 73         | الإنتاج المثبت                                 |               | X             |        |                          |
| 74         | إعانات الاستغلال                               |               | X             |        |                          |
|            | <b>إنتاج السنة المالية -1-</b>                 |               | <b>XX</b>     |        |                          |
| 60         | المشتريات المستهلكة                            | X             |               |        |                          |
| 61 و 62    | الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى           | X             |               |        |                          |
|            | <b>استهلاك السنة المالية -2-</b>               |               | <b>XX</b>     |        |                          |
|            | <b>القيمة المضافة للاستغلال (3 = 1 - 2)</b>    |               | <b>XX</b>     |        |                          |
| 63         | أعباء المستخدمين                               | X             |               |        |                          |
| 64         | الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة            | X             |               |        |                          |
|            | <b>الفائض الإجمالي عن الاستغلال -4-</b>        |               | <b>XX</b>     |        |                          |
| 75         | الإيرادات العملية الأخرى                       |               | X             |        |                          |
| 65         | الأعباء العملية الأخرى                         | X             |               |        |                          |
| 68         | المخصصات للاهتلاكات والمؤونات                  | X             |               |        |                          |
| 78         | الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات          |               | X             |        |                          |
|            | <b>النتيجة العملية -5-</b>                     |               | <b>XX</b>     |        |                          |
| 76         | الإيرادات المالية                              |               | X             |        |                          |
| 66         | الأعباء المالية                                | X             |               |        |                          |
|            | <b>النتيجة المالية -6-</b>                     |               | <b>XX</b>     |        |                          |
|            | <b>النتيجة العادية قبل الضريبة (7 = 5 + 6)</b> |               | <b>XX</b>     |        |                          |
| 698-695    | الضرائب المستحقة على النتيجة العادية           | X             |               |        |                          |
| 693-692    | الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية            | X             |               |        |                          |
|            | مجموع إيرادات الأنشطة العادية                  |               | X             |        |                          |
|            | مجموع أعباء الأنشطة العادية                    | X             |               |        |                          |
|            | <b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية -7-</b>     |               | <b>XX</b>     |        |                          |
| 77         | العناصر غير العادية - الإيرادات                |               | X             |        |                          |
| 67         | العناصر غير العادية - الأعباء                  | X             |               |        |                          |
|            | <b>النتيجة غير العادية -9-</b>                 |               | <b>XX</b>     |        |                          |
|            | <b>النتيجة الصافية للسنة المالية -10-</b>      |               | <b>XX</b>     |        |                          |

## ب- حساب النتائج حسب الوظيفة:

يمكن تصنيف الأعباء ( في الكشوف المالية) حسب طبيعتها كما رأينا سابقا في حساب النتائج حسب الطبيعة ، كما يمكن إعادة ترتيبها حسب الوظائف ( وظيفة الشراء، وظيفة الانتاج، الوظيفة التجارية ووظيفة الادارة) وهذا في المؤسسة الصناعية، أما في المؤسسة التجارية فلا توجد وظيفة الانتاج.

وظيفة الشراء: تشمل مجمل المهام المتعلقة بشراء البضائع أو المواد الأولية والتموينات الأخرى.....إلخ، والتي تحتاجها المؤسسة للقيام بنشاطها الاستغلالي العادي.

الوظيفة التجارية: وتشمل كل المهام المتعلقة ببيع البضائع من اعداد الفواتير وتسليم المبيعات للزبائن والاشهار والبحث عن الزبائن .....إلخ .

الوظيفة الادارية: وتشمل كل المهام المتعلقة بتسيير المؤسسة والتنسيق بين مختلف وظائفها.

وظيفة الانتاج (بالنسبة للمؤسسة الصناعية): تشمل كل المهام المتعلقة بإنتاج المنتجات بداية من استعمال المواد الأولية واللوازم و انتهاء بتصنيع المنتجات الموجهة للبيع. ويمكن إعداد حساب النتائج حسب الوظيفة كما يلي:

الجدول رقم (02): حساب النتائج (حسب الوظيفة)

الفترة من.....إلى.....

| أرصدة الدورة السابقة<br>N-1 | ملاحظة | المبلغ الدائن | المبلغ المدين    | البيان   |
|-----------------------------|--------|---------------|------------------|--|
|                             |        | X             | X                | رقم الأعمال<br>تكلفة المبيعات  |
|                             |        | XX            |                  | هامش الربح الإجمالي  |
|                             |        | X             | X<br>X<br>X      | إيرادات أخرى عملياتية<br>التكاليف التجارية<br>الأعباء الإدارية<br>أعباء أخرى عملياتية<br>استرجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات ح/78      |
|                             |        | XX            |                  | النتيجة العملياتية   |
|                             |        | X             | X<br>X<br>X<br>X | الأعباء حسب طبيعتها:<br>- مصاريف المستخدمين<br>- مخصصات الاهتلاكات<br>- أعباء حسب طبيعتها أخرى<br>الإيرادات المالية<br>الأعباء المالية |
|                             |        | XX            |                  | النتيجة العادية قبل الضريبة  |
|                             |        |               | X<br>X           | الضرائب المستحقة على النتيجة العادية<br>تغير الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية   |
|                             |        | XX            |                  | النتيجة الصافية للأنشطة العادية  |
|                             |        | X             | X                | الأعباء غير العادية<br>الإيرادات غير العادية   |
|                             |        | XX            |                  | النتيجة الصافية للسنة المالية  |

بالنسبة لحساب كلفة المبيعات فهو يختلف في المؤسسة التجارية عن المؤسسة الصناعية:

في المؤسسة التجارية: كلفة المبيعات = ح/600 مشتريات البضاعة المباعة + مجموع أعباء وظيفة الشراء.

في المؤسسة الصناعية: كلفة المبيعات = ح/601 المواد الأولية المستهلكة + مجموع أعباء وظيفة الشراء + أعباء وظيفة الإنتاج - ح/72 - ح/73 - ح/74 .

بالنسبة ل ح/72 الانتاج المخزن = المخزون النهائي - المخزون الأولي

بالنسبة لأعباء وظيفة الشراء ، الانتاج والتكاليف التجارية والأعباء الإدارية تؤخذ من جدول إعادة توزيع الأعباء.

## المحاضرة التاسعة (9): نسب تحليل حسابات النتائج حسب الطبيعة

### I- نسب الربحية

تهدف دراسة ربحية المبيعات لمعرفة مقدرة المؤسسة على توليد الأرباح من خلال المبيعات، حيث تتم دراسة ربحية المبيعات من خلال النسب التالية:

1. نسبة هامش القيمة المضافة : هذه النسبة تقيس قدرة المؤسسة على انشاء ثروات انطلاقا من نشاطها المتمثل في رقم أعمالها المحقق، ومعنى آخر هي مقدرة كل دينار واحد كن رقم الاعمال على توليد هامش من القيمة المضافة، وتحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

نسبة هامش القيمة المضافة = القيمة المضافة / رقم الأعمال

تختلف هذه النسبة من مؤسسة إلى أخرى حسب نشاطها فيجب ان تكون اكثر من 1 في المؤسسات الخدمية او التجارية ، بينما في المؤسسات الانتاجية فيجب ان لا تقل عن 0.5

### 2. نسب تجزئة القيمة المضافة:

إن القيمة المضافة توزع على عدة أطراف منها المستخدمين، الدولة والمؤسسة في حد ذاتها، حيث تحسب هذه النسب كالتالي:

بالنسبة للمستخدمين = أعباء المستخدمين / القيمة المضافة.

بالنسبة للدولة = الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة / القيمة المضافة.

بالنسبة للمؤسسة = إجمالي فائض الاستغلال / القيمة المضافة

ملاحظة: إن مجموع النسب الثلاثة يساوي 1.

### 3. نسب تجزئة إجمالي فائض الاستغلال:

يتم قياس أو توزيع إجمالي فائض الاستغلال بين عدة عناصر بحيث تقدم هذه النسب أهمية كل عنصر في استعمال إجمالي فائض الاستغلال وتحسب بالعلاقة التالية:

بالنسبة للتشبيات = مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسارة القيمة / إجمالي فائض الاستغلال

بالنسبة للمقرضين = الأعباء المالية / إجمالي فائض الاستغلال

بالنسبة للنتيجة العادية = النتيجة العادية / إجمالي فائض الاستغلال

#### 4. مؤشرات تطور نشاط المؤسسة

تطور نشاط المؤسسة يتم قياسه بمعدل تغير أحد مؤشرات هذا النشاط، ويتم حساب التغير بالفرق بين سنتين متتاليتين

$N$  و  $N-1$  منسوبا إلى السنة الأولى  $N-1$ .

نسبة تغير رقم الأعمال = (رقم أعمال السنة  $N$  - رقم أعمال السنة  $N-1$ ) / رقم أعمال السنة  $N-1$

نسبة تغير انتاج السنة المالية = (إنتاج السنة  $N$  - إنتاج السنة  $N-1$ ) / إنتاج السنة  $N-1$

نسبة تغير القيمة المضافة = (القيمة المضافة للسنة  $N$  - القيمة المضافة  $N-1$ ) / القيمة المضافة للسنة  $N-1$

#### -II نسب المردودية:

المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح بصفة دائمة في إطار نشاطها، وتعتبر نسب المردودية بأنها نسب مختلطة يتم الحصول على بنودها من قائمتي حسابات النتائج والميزانية. وفيما يلي أهم نسب المردودية:

| النسبة                       | الصيغة الرياضية   | تفسير النسب  |
|------------------------------|---|--|
| المردودية الاقتصادية الصافية | $\frac{\text{نتيجة الاستغلال}}{\text{الأصول الإقتصادية}^1}$ | يركز هذا المعدل على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق عائد على مجموع الأموال المستثمرة من نشاطها الاستغلالي.    |
| المردودية المالية            | $\frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$      | يوضح هذا العائد مدى كفاءة الإدارة في استغلال أموال أصحاب المؤسسة وقدرتها على تحقيق أرباح من تلك الأموال. |



## المحاضرة العاشرة (10): القدرة على التمويل الذاتي

### III- القدرة على التمويل الذاتي (CAF)

هي مجموع المصادر الداخلية التي يمكن تخصيصها لعملية التمويل، وتعبّر كذلك عن فائض نقدي أو تدفق نقدي حصلت عليه المؤسسة أثناء نشاطها خلال الدورة، فتحقيق المؤسسة لأرباح وتخصيصها لمؤونات يمكنها من اكتساب قدرة للتمويل الذاتي.

#### حساب قدرة التمويل الذاتي:

تمثل قدرة التمويل الذاتي نظريا في مبلغ الفائض النقدي الناتج عن مجموع المقبوضات السنوية مطروحا منه مجموع المدفوعات السنوية، بحيث أنه إذا قبضت ودفعت جميع العمليات خلال نهاية السنة يكون بجوزة المؤسسة فائضا نقديا .  
يمكن حساب قدرة التمويل الذاتي بطريقتين انطلاقا من حساب النتائج:

#### انطلاقا من اجمالي فائض الاستغلال ( من أعلى حساب النتائج)

| الحسابات                     | اجمالي فائض الاستغلال   |   |
|------------------------------|-------------------------|---|
| ح/75 ( ما عدا ح/752)         | المنتجات العملية الأخرى | + |
| ح/65 ( ما عدا ح/652)         | الأعباء العملية الأخرى  | - |
| ح/76 ( ما عدا ح/765 و ح/767) | المنتجات المالية        | + |
| ح/66 ( ما عدا ح/665 و ح/667) | الأعباء المالية         | - |
| ح/69                         | الضريبة على الأرباح     | - |

#### انطلاقا من النتيجة الصافية للسنة المالية ( من ادنى حساب النتائج):

| الحسابات | النتيجة الصافية                              |   |
|----------|--|---|
| ح/68     | المخصصات للإهلاك والمؤونات وحسائر القيمة     | + |
| ح/78     | الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات        | - |
| ح/652    | نواقص القيم عن خروج أصول الثابتة غير المالية | + |

|       |  |   |
|-------|--|---|
| 752/ح | فوائض القيمة عن مخزونات الأصول الثابتة غير المالية | - |
| 665/ح | فارق التقييم عن الأصول المالية-نواقص القيمة-       | + |
| 765/ح | فارق التقييم عن الأصول المالية-فوائض القيمة-       | - |
| 667/ح | الخسائر الصافية عن عمليات بيع أصول مالية           | + |
| 767/ح | الأرباح الصافية عن عمليات بيع أصول مالية           | - |
|       | قدرة التمويل الذاتي                                | = |

#### ملاحظات:

- التمويل الذاتي = قدرة التمويل الذاتي - الأرباح الموزعة.