

تمهيد.

يعتبر جدول حسابات النتائج إحدى القوائم المالية المهمة في المحاسبة وفي التحليل المالي لكونها تشكل مصدرا غنيا للبيانات التحليلية، كما أنه يعتبر ملخصا للإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط أو العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة المالية علما أن الإيرادات والأعباء تختلف وتتنوع باختلاف وتنوع النشاط، وتظهر أهمية جدول حسابات النتائج من كونه يظهر التغييرات الناتجة عن العملية خلال السنة المالية.

أولا: مفهوم جدول حسابات النتائج.

عرف النظام المحاسبي المالي جدول حسابات النتائج على أنه بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (ربح أو خسارة).

ثانيا: دراسة عناصر جدول حسابات النتائج.

حدد النظام المحاسبي المالي صنفين من جداول حسابات النتائج (حسب الطبيعة وحسب الوظيفة)، حسب المعيار المحاسبي الدولي يترك للمؤسسة حرية عرض الأعباء مصنفة حسب الطبيعة أو مجموعة وظيفيا، في الجزائر يتم اعتماد جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة لأن إعداده يعتبر إجباريا من وجهة نظر الضريبة عند التصريح الضريبي الخاص بنهاية الدورة المالية.

1: جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:

وهو النموذج الرئيسي الواجب على المؤسسات التقيد به أثناء إعدادها للجدول، وأهم ما يميز هذا النموذج أن الأعباء والإيرادات تسجل حسب طبيعتها، ويأخذ الشكل التالي:

السنة N	اسم الحساب	رقم الحساب
المبالغ		
	المبيعات من البضائع والمنتجات الملحقه	70
	الإنتاج المخزن أو المسحوب من التخزين	72
	الإنتاج المثبت	73

الفصل الثالث: دراسة وتحليل حسابات النتائج.

	إعانات الاستغلال	74
	01- إنتاج السنة المالية	
	مشتريات مستهلكة	60
	الخدمات الخارجية	61
	الخدمات الخارجية الأخرى	62
	02- إستهلاك السنة المالية	
	03- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	
	أعباء المستخدمين	63
	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة	64
	04- إجمالي فائض الاستغلال	
	المنتجات العملية الأخرى	75
	الأعباء العملية الأخرى	65
	مخصصات الاهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة	68
	الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات	78
	05- النتيجة العملية (الاستغالية)	
	المنتجات المالية	76
	الأعباء المالية	66
	06- النتيجة المالية	
	07- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	
	الضرائب على النتائج وما يماثلها	69
	مجموع نواتج الأنشطة العادية	
	مجموع أعباء الأنشطة العادية	
	08- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
	عناصر غير عادية منتجات	77
	عناصر غير عادية أعباء	67
	9- النتيجة غير العادية	
	09- النتيجة الصافية للسنة المالية	

يتضمن الجدول عدة مستويات من النتائج، حيث يتعين على المؤسسة حسابها وصولاً في النهاية إلى حساب النتيجة الصافية السنوية، وتسمى هذه النتائج بالحسابات الوسيطة للتسيير، ويتم حسابها عن طريق الفرق بين مختلف النواتج والأعباء وتمثل في :

1-1: إنتاج السنة المالية: يخص المؤسسات التي تقوم بإنتاج أو تحويل السلع والخدمات، ويمثل مجموع منتوجات جميع أصناف السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسة، ويحسب بالعلاقة التالية:

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

2-1: إستهلاك السنة المالية: يتمثل في مجموع استهلاكات المؤسسة خلال السنة المالية من مشتريات السلع والخدمات، خدمات خارجية واستهلاكات أخرى، وتحسب بالعلاقة التالية :

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

3-1: القيمة المضافة للإستغلال: القيمة المضافة تعني الثروة الإضافية للمؤسسة باستعمال خدمات وموارد الغير بالإضافة إلى وسائلها الخاصة، أو يمكن التعبير عنها على أنها أول دخل ينشأ في المؤسسة بسبب قيامها بالنشاط الإنتاجي (إنتاج السلع والخدمات)، كما تستخدم القيمة المضافة كمؤشر لقياس مساهمة المؤسسة في نمو الاقتصاد الوطني كما تساعد على قياس الوزن الاقتصادي للمؤسسة . وتحسب كما يلي:

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

4-1: الفائض الإجمالي للإستغلال: يعرف الفائض الإجمالي للإستغلال على أنه حصة أو نصيب المؤسسة من القيمة المضافة بعد إخضاعها لعملية توزيع أولي، علماً أن القيمة المضافة توزع على كل من العمال بسبب مساهمتهم في تحقيقها في شكل أجور وتعويضات على الدولة التي تأخذ حصتها هي الأخرى في شكل ضرائب ورسوم على المؤسسة نتيجة مساهمتها في تحقيقها على شكل فائض إجمالي للإستغلال. ويمكن حسابه كما يلي:

$$\text{الفائض الإجمالي للإستغلال} = \text{القيمة المضافة للإستغلال} - (63 / ح + 64 / ح)$$

5-1: النتيجة التشغيلية (الاستغلالية): تعتبر النتيجة التشغيلية محصلة لمختلف العمليات والأنشطة الاستغلالية وتعتبر مؤشر جيد لقياس الأداء الصناعي والتجاري باعتبارها مستقلة عن تأثير عوامل الإنتاج ومستقلة كذلك عن سياسات التمويل والإستثمار، الضريبة وسياسة توزيع الأرباح المطبقة في المؤسسة، وتمثل

كذلك الناتج الصافي عن عمليات الاستغلال من خلال ممارسة الأنشطة الأساسية للمؤسسة، أي الفرق بين إيرادات الاستغلال ومصاريف الاستغلال، ويمكن حسابها كما يلي:

$$\text{النتيجة التشغيلية} = \text{الفائض الإجمالي للاستغلال} + 75 / \text{ح} - 65 / \text{ح} + 68 / \text{ح} + 78 / \text{ح}$$

1-6: النتيجة المالية: تعتبر محصلة للنشاطات والعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، أو بمعنى آخر قدرة المؤسسة على توليد الأرباح من عملياتها المالية، حيث تساعد على مراقبة أداء المؤسسة من الناحية المالية، وبالتالي فالنتيجة المالية تساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات التمويلية، وتحسب النتيجة المالية بالعلاقة التالية:

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

1-7: النتيجة العادية قبل الضريبة: تعتبر محصلة للنشاطات والعمليات العادية التي تقوم بها المؤسسة، وتحسب عن طريق جمع النتيجتين التشغيلية والمالية كما يلي :

$$\text{النتيجة العادية قبل الضريبة} = \text{النتيجة التشغيلية} + \text{النتيجة المالية}$$

1-8: النتيجة العادية الصافية (النتيجة الصافية للأنشطة العادية): يتم الحصول عليها عن طريق خصم الضرائب على النتيجة بمختلف أنواعها سواء كانت ضرائب على الأرباح أو الضرائب المؤجلة عن الأصول والخصوم، وتحسب كما يلي:

$$\text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} = \text{النتيجة العادية قبل الضريبة} - 69 / \text{ح}$$

1-9: النتيجة غير العادية (النتيجة الإستثنائية): النتيجة غير العادية هي الفرق الصافي للمنتجات والأعباء الاستثنائية، ويتم حسابها من خلال المنتجات والأعباء الناجمة عن الحوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للمؤسسة وتمثل طابعا استثنائيا مثل نزع الملكية، الكوارث الطبيعية والغير المتوقعة، وتحسب على النحو التالي:

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

1-10: النتيجة الصافية للسنة المالية : تمثل الدخل الصافي الذي تحققه المؤسسة والناتج عن مختلف الأنشطة والعمليات العادية والغير العادية، وتعتبر مؤشر جيد لقياس المردودية المالية، كما أنها تشكل القياس المحاسبي للربح الموزع للمساهمين والجزء الآخر من الأرباح الموجهة للاحتياجات والذي يشكل تمويل ذاتي لنمو المؤسسة، وتحسب وفق العلاقة:

النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة غير العادية.

2: جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة:

بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة أقر **SCF** للمؤسسة إمكانية إعدادها لنموذج ثاني يوضع ضمن الملاحق المحاسبية يسمى بجدول حسابات النتائج حسب الوظيفة، وهو نموذج يصنف أعباء الاستغلال حسب الوظيفة التي تنتمي إليها باعتبار أنه يمكن تجميع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في شكل وظائف على غرار نشاط الشراء الذي ينتمي لوظيفة التمويل، نشاط البيع ينتمي لوظيفة التسويق، نشاط التحويل ينتمي لوظيفة الإنتاج.... الخ، مع العلم أن هذا النموذج يعتبر نموذج إضافي وغير إلزامي ولا يمكنه تعويض النموذج الأول الذي يعتبر النموذج الأول إجباري على المؤسسة.

1-2: جدول التوزيع الوظيفي لأعباء الاستغلال: يسمح هذا الجدول للمؤسسات التي لا تستخدم المحاسبة التحليلية بالحصول على تصنيف لأعباء الاستغلال حسب الوظيفة بالاعتماد على معطيات المحاسبة العامة مما يمكنها من إعداد جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة ويكون شكل هذا الجدول على النحو التالي:

1-1-2: جدول التوزيع الوظيفي لأعباء الاستغلال لمؤسسة إنتاجية: يكون على الشكل التالي:

الوظيفة الإدارية	وظيفة التوزيع (التجارية)	وظيفة الإنتاج	وظيفة التمويل (الشراء)	أعباء الاستغلال
				ح/602 إلى ح/608 ح/61 + ح/62 ح/63 ح/64 ح/68

2-1-2: جدول التوزيع الوظيفي لأعباء الاستغلال لمؤسسة تجارية: يكون على الشكل التالي:

الوظيفة الإدارية	وظيفة التوزيع (التجارية)	وظيفة التمويل (الشراء)	أعباء الاستغلال
			ح/602 إلى ح/608

الفصل الثالث: دراسة وتحليل حسابات النتائج.

			62/ح + 61/ح
			63/ح
			64/ح
			68/ح

من الملاحظ أن جدول توزيع الأعباء لمؤسسة تجارية هو نفسه جدول توزيع الأعباء لمؤسسة إنتاجية مع حذف وظيفة الإنتاج والحفاظ على باقي الوظائف.

2-2: شكل جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة: ليس هناك شكل موحد لهذا الجدول حيث يمكن لكل مؤسسة إعداد جدول حسب الوظائف الخاصة بها، وعلى سبيل المثال قدم نظام **SCF** نموذج مقترح غير ملزم للمؤسسات، ويكون على الشكل التالي:

رقم الحساب	اسم الحساب	السنة N
		المبالغ
70	المبيعات من البضائع والمنتجات الملحقة (رقم الأعمال)	
	تكلفة المبيعات	
	01 - الهامش الإجمالي	
75	المنتجات العملية الأخرى	
	التكاليف التجارية	
	الأعباء الإدارية	
65	الأعباء العملية الأخرى	
78	الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات	
	02 - النتيجة العملية (الاستغلالية).	
76	المنتجات المالية	
66	الأعباء المالية	
	03 - النتيجة العادية قبل الضريبة.	
69	الضرائب على النتائج وما يماثلها	

	04- النتيجة الصافية للأنشطة العادية.	
	عناصر غير عادية منتجات	77
	عناصر غير عادية أعباء	67
	05- النتيجة الصافية للسنة المالية.	

عند مقارنة جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة مع جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة يتبين أن الاختلاف بين النموذجين يظهر أساساً في كيفية تسجيل النواتج والأعباء المرتبطة بالعمليات والأنشطة الاستغلالية أي قبل حساب النتيجة الاستغلالية، حيث يتم تجميع الأعباء حسب الوظيفة التي تنتمي إليها وبصفة عامة فإن النتيجة الاستغلالية في النموذج الثاني تساوي مجموع نواتج مختلف الوظائف مطروحا منها مجموع أعباء مختلف الوظائف.

2-2-1: الهامش الإجمالي (هامش الربح الإجمالي): هو مؤشر يقيس العلاقة التجارية بين المؤسسة والعملاء من جهة والمؤسسة والموردين من جهة أخرى، فهو رصيد يعكس قدرة المؤسسة على إنشاء الأرباح في إطار النشاط التجاري، كما تحرص المؤسسات في العادة إلى الحصول على هامش ربح عالي حتى تتمكن لاحقا من تغطية مصاريف تشغيلها، ويتم حسابه على النحو التالي:

$$\text{الهامش الإجمالي} = \text{المبيعات (رقم الأعمال)} - \text{تكلفة المبيعات.}$$

2-2-1-1: رقم الأعمال: هو الإيراد المتولد 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 رقم الأعمال التجاري ورقم الأعمال الإنتاجي ورقم الأعمال الخدمي.

2-2-1-2: تكلفة المبيعات: تمثل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل توفير البضاعة المباعة للزبائن أو الخدمات المقدمة للعملاء، حي تحسب من خلال العلاقة التالية:

● مؤسسة تجارية:

$$\text{تكلفة المبيعات} = \text{تكلفة شراء البضاعة المباعة (ح/600)} + \text{أعباء وظيفة الشراء} - \text{ح/72}.$$

● مؤسسة إنتاجية:

$$\text{تكلفة المبيعات} = \text{تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة (ح/601)} + \text{أعباء وظيفة الشراء} + \text{أعباء وظيفة الإنتاج} - (\text{ح/72} + \text{ح/73} + \text{ح/74}).$$

2-2-2: النتيجة التشغيلية (الإستغالية): وتمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها، وتحسب بالعلاقة :

$$\text{النتيجة التشغيلية} = \text{الهامش الإجمالي} + 75/\text{ح} - \text{التكاليف التجارية} - \text{الأعباء الإدارية} - 65/\text{ح} + 78/\text{ح}$$

3-2-2: النتيجة العادية قبل الضريبة: وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{النتيجة العادية قبل الضريبة} = \text{النتيجة التشغيلية} + 76/\text{ح} - 66/\text{ح}$$

4-2-2: النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} = \text{النتيجة العادية قبل الضريبة} - 69/\text{ح}$$

5-2-2: النتيجة الصافية للسنة المالية: وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{النتيجة الصافية للسنة المالية} = \text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} + 77/\text{ح} - 67/\text{ح}$$