

## الوحدة 05: حساب النتائج (قائمة الدخل)

- مفهوم جدول حساب النتائج
- مكونات حساب النتائج حسب الطبيعة
- مكونات حساب النتائج حسب الوظائف
- القراءة المالية لجدول حساب النتائج

### 1. مفهوم حساب النتائج

حساب النتائج هو عبارة عن قائمة مالية تبين ملخص الاعباء والايادات التي حققتها المؤسسة خلال الدورة المالية، وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد، هو بيان ملخص للأعباء والإيرادات (النواتج) المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ التسديد، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية ( الربح أو الخسارة).

### 2. حساب النتائج حسب الطبيعة:

يقدم هذا الجدول تحليلا للأعباء حسب الطبيعة فهو يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية، وعليه يضم الحسابات الخاصة بالإيرادات والأعباء التي يتم تصنيفها وعرضها حسب طبيعتها، وفيما يلي عناصر جدول حساب النتائج حسب الطبيعة:

#### أ. انتاج السنة المالية (دائن)

يتمثل في إجمالي المنتجات المصنعة من طرف المؤسسة والإيرادات المتولدة عن نشاط الاستغلال، وهو مؤشر مرجعي للحكم على القدرة الإنتاجية للمؤسسة، ويدخل في حسابه أربع حسابات (حسابات الإنتاج) وهي:

- 70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة.
- 72: الإنتاج المخزن (دائن) أو المنتقص من المخزون (مدين)، أي أن هذا الحساب يمكن أن يكون موجبا أو سالبا، وذلك حسب التغير في المخزون بالزيادة أو النقصان.
- 73: الإنتاج المثبت (إنتاج المؤسسة لنفسها لأصول عينية أو معنوية).
- 74: إعانات الاستغلال

ب. إستهلاك السنة المالية (مدين): تتمثل في استهلاكات الدورة المالية، وتتكون من ثلاث عناصر:

ح60: المشتريات المستهلكة من البضائع والمواد واللوازم.

ح61: الخدمات الخارجية، أي الخدمات المشتراة من الغير كالإيجار، الصيانة، التصليحات، الأبحاث، التأمين، ...

ح62: الاستهلاكات الخارجية الأخرى، مثل عمال خارجيين، ووسطاء، إشهار، نقل، تنقلات، بريد، اتصالات، خدمات مصرفية... إلخ

### ت. القيمة المضافة للاستغلال:

تعتبر عن الإضافة التي قدمتها المؤسسة من خلال النشاط الأساسي، وتساعد في تحليل الوضع المالي للمؤسسة من خلال قياس معدل نمو المؤسسة، وقياس وزنها الاقتصادي من خلال مقارنة القيمة المضافة ما بين المؤسسات في نفس النشاط، ويساهم قياسها في تحديد درجة التكامل الداخلي للمؤسسة، وفي تحديد المنتجات التي يجب التخلي عنها لقيمتها المضافة الضعيفة، وهي تحسب كما يلي:

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

إن القيمة المضافة توزع أولاً على ثلاثة أطراف معنية هي: الدولة على شكل ضرائب ورسوم، العمال على شكل أجور واشتراكات اجتماعية، وأخيراً المؤسسة نفسها على شكل فائض إجمالي للاستغلال.

### ث. إجمالي فائض الاستغلال:

هو رصيد التدفقات النقدية للاستغلال للمؤسسة، أي مقياس للثروة المالية المحققة من النشاط الاستغلالي، يعمل على قياس الكفاءة الصناعية والتجارية للمؤسسة، كما يستخدم في اتخاذ القرارات الاستراتيجية (تغيير النشاط، البقاء في النشاط)، ويحسب كما يلي:

$$\text{إجمالي فائض الاستغلال} = \text{القيمة المضافة للاستغلال} - \text{أعباء المستخدمين (ح 63) - الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة (ح 64).}$$

إن الفائض الإجمالي للاستغلال يستخدم في: تحديد العوامل الاقتصادية بواسطة مخصصات الإهلاكات والمؤونات، تعويض الأموال المقترضة بواسطة تسديد الأعباء المالية، والباقي يدرج ضمن نتيجة النشاط العادي (النتيجة العملية).

### ج. النتيجة العملية:

وهي رصيد دورة الاستغلال، وتمثل الناتج الصافي من العمليات التشغيلية التي قامت بها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها الجاري (الأساسي)، وهي تحسب كما يلي:

$$\text{النتيجة العملية} = \text{إجمالي فائض الاستغلال} + \text{المنتجات العملية الأخرى (ح 75) - الأعباء العملية الأخرى (ح 65) - مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسارة القيمة (ح 68) + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات (ح 78).}$$

ح. النتيجة المالية: وهي النتيجة التي تم تحقيقها من خلال العمليات المالية التي تم القيام بها حيث تمثل الفرق بين المتوجات المالية ح76، والأعباء المالية ح 66.

خ. النتيجة العادية قبل الضرائب: وهي مجموع كل من النتيجة العملية والنتيجة المالية.

ع. النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وذلك بعد طرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية ح(695 و698) والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية ح(692 و693).

ط. النتيجة غير العادية:

وهي عبارة عن الفرق بين ح77 عناصر غير عادية (المنتجات) وح67 عناصر غير عادية (الأعباء)، حيث يقابلها في المخطط المحاسبي القديم نتيجة خارج الاستغلال.

ي. صافي نتيجة السنة المالية: وهي عبارة إجمالي النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

## 2. جدول حساب النتائج (حسب الوظائف):

يقوم تحليل جدول حساب النتائج حسب الوظائف على مقارنة تحليلية، حيث يرتب الأعباء حسب الوظائف الموجودة بالمؤسسة (مثلا:

ال شراء، الإنتاج، التوزيع، الإدارة)، وهذا يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة، والأعباء التي تقع على الوظائف التجارية والإدارية، دون إعادة معالجة المعلومات المحاسبية، ومن أجل إعداد هذه القائمة، فإنه يتطلب إعادة ترتيب الأعباء من حسب طبيعتها (مشتريات، اهلاكات، أجور، ضرائب ورسوم... إلخ)، إلى حسب وظيفتها (كلفة مبيعات، أعباء التوزيع، أعباء إدارية،... إلخ)، وفيما يلي عناصر جدول حساب النتائج حسب الوظيفة:

### أ. هامش الربح الإجمالي للنشاط الأساسي:

وهو الفرق بين رقم أعمال الدورة والمتمثل في مبيعاتها من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة، وتكلفة هذه المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

هامش الربح الإجمالي = رقم الأعمال الصافي - كلفة المبيعات.

حيث: رقم الأعمال الصافي = إيرادات المبيعات الفورية أو الآجلة - قيمة المردودات - الخصومات التجارية.

كلفة بضاعة مبيعة = صافي المشتريات + مصاريف مدفوعة على المشتريات - مخزون آخر المدة - مخزون أول المدة

هذا في حالة مؤسسة تجارية

في حالة مؤسسة صناعية:

كلفة منتجات مبيعة = مخزون أول مدة (مواد + إنتاج قيد الإنجاز + إنتاج تام) + صافي مشتريات مواد + أجور مباشرة + مصاريف صناعية

مباشرة وغير مباشرة - مخزون آخر مدة (مواد + إنتاج قيد الإنجاز + إنتاج تام)

### ب. النتيجة العملية:

وهي هامش الربح الإجمالي مضافا إليه المنتجات العملية الأخرى، مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء الأخرى العملية.

النتيجة التشغيلية = هامش الربح الإجمالي + منتجات تشغيلية أخرى - تكاليف تجارية - أعباء إدارية - أعباء تشغيلية أخرى

ت. النتيجة العادية قبل الضريبة = النتيجة التشغيلية + منتجات مالية - أعباء مالية.

د. النتيجة الصافية للأنشطة العادية = النتيجة العادية قبل الضريبة - الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية - الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية.

هـ. النتيجة الصافية للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + المنتجات غير العادية - الأعباء غير العادية.

### 3. القراءة المالية لجدول حساب النتائج

لا يكفي إعداد جدول حساب جدول النتائج، بل يجب تحليله وتفسيره من خلال حساب بعض النسب المالية، والتي من أهمها:

- **معدل الإدماج (معدل القيمة المضافة) = القيمة المضافة / رقم الأعمال الصافي أو إنتاج السنة**  
تقيس قدرة المؤسسة على خلق الثروة انطلاقاً من نشاطها الأساسي، الذي يعبر عنه برقم الأعمال أو قيمة الإنتاج المحقق من النشاط الرئيسي.
- **معدل نمو المؤسسة = [قيمة مضافة للسنة (N) - قيمة مضافة للسنة (N-1)] ÷ قيمة مضافة للسنة (N-1)**  
تقيس الوزن الاقتصادي للمؤسسة بالنسبة للنشاط والقطاع الذي تنشط فيه؛
- **نسب تجزئة القيمة المضافة: بالنسبة للمستخدمين = أعباء المستخدمين ÷ القيمة المضافة للاستغلال**  
بالنسبة للدولة = الضرائب والرسوم وم ÷ القيمة المضافة للاستغلال  
بالنسبة للمؤسسة = إجمالي فائض الاستغلال ÷ القيمة المضافة للاستغلال
- **نسب تجزئة إجمالي هامش للاستغلال: بالنسبة للتثبيتات = مخصصات الاهتلاكات م خ ق ÷ إجمالي هامش الاستغلال**  
بالنسبة للمقرضين = الأعباء المالية ÷ إجمالي هامش الاستغلال  
بالنسبة للمؤسسة = النتيجة العادية قبل الضرائب ÷ إجمالي هامش الاستغلال
- **نسب الإنتاجية: تقيس مخرجات النشاط (رقم الأعمال، الإنتاج الإجمالي، أو القيمة المضافة) بالنسبة إلى مدخلات النشاط (الوسائل المستعملة لتحقيقه: عدد العمال، مساحة محل البيع، ساعات العمل، أحد أو مجموع الأصول الثابتة، إهلاك الأصول الثابتة...)، فهي إذن معيار لفعالية العملية الإنتاجية، وتقاس بالعلاقة التالية:**  
**الإنتاجية = أحد مخرجات النشاط ÷ الوسائل المستعملة.**  
مثل: إنتاجية العامل = كمية الإنتاج ÷ عدد العمال؛ إنتاجية الآلة = كمية الإنتاج ÷ عدد أو قيمة الآلات
- **نسب المردودية (الربحية):**

بعد حسابها تقارن بنسب سابقة أو نسب مؤسسات القطاع، ومن أمثلتها:

■ **المردودية التجارية** = النتيجة الصافية للدورة ÷ رقم الأعمال الصافي خارج الرسم

وهي شديدة الخطورة وخاصة في المدى القصير لأنها تتضمن نتيجة النشاطات العملية الأخرى والنشاطات غير العادية، وهي كلها أنشطة استثنائية نادرة.

■ **المردودية التجارية** = النتيجة العمليانية ÷ رقم الأعمال الصافي خارج الرسم

عبيها أنها تتأثر بطريقة حساب الاهتلاك المتبعة.

■ **المردودية التجارية** = الهامش الإجمالي للاستغلال ÷ رقم الأعمال الصافي خارج الرسم،

وهي من النسب الأكثر ملائمة لقياس المردودية التجارية، شرط أن تكون السياسة الصناعية للمؤسسة مستقرة، مثل المقابلة من الباطن أو القيام بالأنشطة، سياسة المستخدمين (تعاقدية/ إدماجية)، وثبات التكنولوجيا المستخدمة على المدى القصير من عدمه.

■ **المردودية المالية** = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ÷ رؤوس الأموال الخاصة؛

■ **المردودية الاقتصادية** = النتيجة العادية قبل الضرائب والفوائد ÷ مجموع الأموال الدائمة

## نموذج جدول حساب النتائج حسب الطبيعة والوظيفة وفق المخطط المحاسبي والمالي

رقم الأعمال الصافي (إنتاج مباع)	
- كلفة البضاعة المبيعة	
<b>هامش الربح الإجمالي</b>	
+منتجات عملياتية أخرى	ح 75
-التكاليف التجارية	
-الأعباء الإدارية	
-أعباء عملياتية أخرى	ح 65
+استرجاع على خسائر القيمة	ح 78
<b>(5).1. نتيجة عملياتية</b>	
نواتج مالية	ح 76
-أعباء مالية	ح 66
<b>(6). النتيجة المالية</b>	
<b>(7). النتيجة العادية قبل الضرائب = (5)+(6)</b>	
ضرائب واجب دفعها على نتائج عادية. ح 695 و 698	
ضرائب مؤجلة على نتائج عادية. ح 692 و 693	
<b>(8). النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>	
المنتجات غير العادية	
الأعباء غير العادية	
<b>(9). النتيجة غير العادية (الاستثنائية)</b>	
<b>(10). النتيجة المالية الصافية = (8)+(9)</b>	
حصة شركات موضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية	
النتيجة الصافية من المجموع المدمج (*)	
ومنها حصة ذوي القلية (*)	
حصة المجموع (*)	
(*) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة	

<b>إنتاج مباع (رقم الأعمال الصافي) ح 70</b>	
+مخزونات منتجات مصنعة وقيد الصنع ح 72	
+إنتاج مثبت ح 73	
+إعانات الاستغلال ح 74	
(1). إنتاج السنة المالية	
مشتريات مستهلكة ح 60	
+خدمات خارجية ح 61	
+استهلاكات أخرى ح 62	
(2). استهلاك السنة المالية	
<b>(3). القيمة المضافة للاستغلال = (1)-(2)</b>	
-أعباء المستخدمين ح 63	
-ضرائب ورسوم ومدفوعات مشابهة ح 64	
<b>(4). فائض إجمالي للاستغلال</b>	
+منتجات عملياتية أخرى ح 75	
-أعباء عملياتية أخرى ح 65	
-مخصصات اهتلاكات ومؤونات وخسائر القيمة ح 68	
+استرجاع على خسائر القيمة ح 78	
<b>(5). نتيجة عملياتية</b>	
نواتج مالية ح 76	
-أعباء مالية ح 66	
<b>(6). النتيجة المالية</b>	
<b>(7). النتيجة العادية قبل الضرائب = (5)+(6)</b>	
ضرائب واجب دفعها على نتائج عادية. ح 695 و 698	
ضرائب مؤجلة على نتائج عادية. ح 692 و 693	
<b>(8). النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>	
المنتجات غير العادية	
الأعباء غير العادية	
<b>(9). النتيجة غير العادية (الاستثنائية)</b>	
<b>(10). النتيجة المالية الصافية = (8)+(9)</b>	
حصة شركات موضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية	
النتيجة الصافية من المجموع المدمج (*)	
ومنها حصة ذوي القلية (*)	
حصة المجموع (*)	
(*) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة	