



جامعة قاصدي مرياح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : مالية المؤسسة

بـعـنـوان :

**دراسة العوامل المتحكمة في تحقيق الربحية باستخدام
الأرصدة الوسيطة للتسيير وفقا للنظام المحاسبي المالي
دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -
في الفترة الممتدة ما بين (2006 - 2010)**

من إعداد الطالبة : حنان غيلاني

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2011/10/02

أمام اللجنة المكونة من السادة :

- د. بشير غوالي (أستاذ محاضر - جامعة ورقلة) رئيسا
- د. بلخير بكارى (أستاذ محاضر - جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا
- د. إلياس بن ساسي (أستاذ محاضر - جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2011/2010

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ^١ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ^٢

مَلِكِ يَوْمِ الدِّينِ^٣ إِيَّاكَ نَعْبُدُ وَإِيَّاكَ نَسْتَعِينُ^٤

اهْدِنَا الصِّرَاطَ الْمُسْتَقِيمَ^٥ صِرَاطَ الَّذِينَ أَنْعَمْتَ

عَلَيْهِمْ غَيْرِ الْمَغْضُوبِ عَلَيْهِمْ وَلَا الضَّالِّينَ^٦

سعداء

أشكر المولى محمد الفاضل الذي أقر لنا حريم العلم و أماننا على ما فيه
الخير ومنها القدر والتميز والتفاني في إنجاز هذا العمل و قدرنا على
إتمامه فالفخ مجد وشكر يا رب.

يسرني أن أصدي خالصة بصدي،

إلى روح التي التي لم يترك لي مالا ولا جاما ولحنه الصمعي الوجه
الأبي، برين العلم و صدر الأبي متحية تقدير ووفاء و عرفان إلى روح
أبي الغالية.

الغبان و ملاك الروح ومنبع العطاء و العبر، إلى التي علمتني حبه العلم و
محبتي للجهاد و أتمنى من الله أن يطول في عمرها و يمحما بالصحة و العافية
أمي الغالية.

إلى أباي الأمل و الصفاء و البراعة في عنيها إلى ملاحي الطاهر أختي "ميلة"
أختي: نصر الدين، سفيان، محمد بلال، مروان، والي زوجة أختي خديجة،
حل عائلتي نيلاني و حضري خاصة : أحمد إبراهيم، منال، خير الدين، محمد
المصدي، يونس، بتول و الشكوتة " أنفال".

والتي رفيقتي في المشوار الدراسي "إيمان شربة"

و حل صديقاته العزيزات : نسمة، ساجر شريف، لندة، حسنة، سميرة، سحر
مريم، حسيرة، رانية، هناء، أسماء، جميلة، ساجر، مبارحة، صباح ، أم الخير
والتي دفعة ماستر عالية مؤسسة خاصة : ياسين، بدر الدين، مبارحة، نفيس، نادية،
سارة، زينب، عزيزة، رانية.....

والتي حل من ساعدتني على إنجاز هذا البحث من أباي و أمي



شكر و عرفان

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهتك، ومطربم سلطانك
ومجدك علي ما أنعمت علي من نعم لا تحصى...منما
توفيقك لي لإنجاز هذا العمل المتواضع.
أتقدم بالشكر والتقدير إلى الدكتور " بلخير
بشاري " حفظه الله لإشرافه على المحاضرة، وعلى
ملاحظاته القيمة، وتوجيهاته السديدة، وكان له
الفضل في إخراج هذه الدراسة المتواضعة إلى
حيز الوجود كاملة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدني وقدم لي
العون في إنجاز هذه المحاضرة وأخص بالشكر
الدكتور " إلياس بن ساسي " وفقه الله في حياته.
كما أشكر أعضاء اللجنة المناقشة على جهودهم في
تقييم هذا البحث.

وبجزيل الشكر وخالص الامتنان إلى عمال شركة
الاسمنت ووحدة التجارية تقرت خاصة ونيس مصلحة
المحاسبة و المالية " العبيد باحة "

الملخص :

في ظل الأوضاع الاقتصادية الراهنة التي تسود العالم، تعتبر الجزائر من بين الدول التي تشهد مؤسستها الاقتصادية إصلاحات متوالية، مما يتحتم عليها الأمر إحداث تغيرات واتخاذ إجراءات سريعة للتكيف مع الوضع، من أجل ضمان صيرورتها وتحقيق أهدافها لارتقائها المستوى المطلوب، ومن بين الأهداف التي ترمي إليها المؤسسة بلوغها لمستويات مرتفعة من الربحية، الأمر الذي يلزمها معرفة وتحديد الأسباب والعوامل المؤدية لتحقيقها عن طريق تحليلها مستخدمة في ذلك الأرصدة الوسيطة للتسيير طبقا للنظام المحاسبي المالي، وتصور الحلول والإجراءات التي تبقى أو تحسن كل حالة . مما دفعنا إلى طرح الإشكالية التالية : إلى أي مدى يمكن أن تساهم الأرصدة الوسيطة للتسيير وفقا للنظام المحاسبي المالي في تحديد العوامل المتحكممة في تحقيق ربحية شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت- ؟ وخلصنا من هذه الدراسة لمجموعة من النتائج والمتمثلة في رصد العوامل المتحكممة في تحقيق الربحية لشركة الاسمنت والمتحلية في صنفين إحدهما يمكن التحكم فيه والثاني خارج عن سيطرة الشركة، ويعود الأمر في ذلك إلى مساهمة الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق النظام المحاسبي المالي في تحديدها.

الكلمات المفتاحية :

المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي، حسابات التسيير، جدول حساب النتائج، الأرصدة الوسيطة للتسيير، الربحية، مؤشرات الربحية.

Abstrait :

À la conjoncture économique qui prévaut dans le monde, l'Algérie est l'un des pays dont ses entreprises économiques subissent des reformes successives, ce qui lui incombe à réaliser des changements rapides et de prendre des mesures qui lui permettent de s'adapter à la situation à fin de réaliser ses finalités, assurer sa puissance et aboutir au niveau requis, et parmi les objectifs que visés par les entreprises est d'atteindre des niveaux de profitabilité élevés ce qui nécessite la connaissance et l'identification des causes et des facteurs conduisant à l'atteindre à travers leur analyse en utilisant les soldes intermédiaires de gestion conformément au système comptable financier et la prévision des solutions et des procédures maintiennent ou améliorent chaque cas. Ce qui nous a conduits à poser la problématique suivante : Dans quelles mesures, les soldes intermédiaires de gestion selon le système comptable financier peuvent contribuer à la détermination des facteurs contrôlant la réalisation de la profitabilité de l'entreprise de ciment d'Ain Touta unité commerciale de

Touggourt?

En conclusion, nous avons abouti par cette étude à un groupe de résultats qui se récapitule à la surveillance des facteurs commandant la réalisation de la profitabilité de la compagnie de ciment qui est présentée sous forme de deux types l'un est contrôlable mais l'autre est hors contrôle de la compagnie en raison de la contribution des équilibres intermédiaires de la gestion selon le système comptable financier dans leur détermination.

Les Mots Clé :

Le plan comptable notionnel, Le système comptable financier, Les comptes de gestion, Tableau des comptes des résultats, les soldes intermédiaires de gestion, la profitabilité, les indices de profitabilité.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنصر
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
IX	قائمة الجداول.....
X	قائمة الأشكال البيانية.....
XI	قائمة المصطلحات.....
XII	قائمة الملاحق.....
I	المقدمة.....
01	الفصل الأول : جدول حسابات النتائج والأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني.....
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول : جدول حسابات النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني.....
11	المبحث الثاني : الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني.....
21	خلاصة الفصل.....
22	الفصل الثاني : حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي.....
23	تمهيد.....
24	المبحث الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي.....
28	المبحث الثاني : حسابات التسيير (الإيرادات والأعباء).....
46	خلاصة الفصل.....
47	الفصل الثالث : تحليل الربحية باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق النظام المحاسبي المالي.....
48	تمهيد.....
49	المبحث الأول : حساب النتائج وفقا للنظام المحاسبي المالي.....
58	المبحث الثاني : الأرصدة الوسيطة للتسيير طبقا للنظام المحاسبي المالي.....
68	المبحث الثالث : الربحية ومؤشرات قياسها.....
75	خلاصة الفصل.....

76	الفصل الرابع : دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة وحدة التجارية - تقرت - SCMAT
U.C.T
77	تمهيد
78	المبحث الأول : التقدير بشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية- تقرت -
86	المبحث الثاني : تحليل ربحية الشركة محل الدراسة باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير
112	المبحث الثالث : العوامل المتحكمة في تحقيق ربحية الشركة محل الدراسة
116خلاصة الفصل
117الخاتمة
124قائمة المراجع
129الملاحق
135الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
10	جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN	1-1
54	جدول حساب النتائج حسب الطبيعة	1-3
57	جدول حساب النتائج حسب الوظيفة	2-3
74	يوضح علاقات قياس معدلات نمو الأرصدة على مدى عدة دورات	3-3
87	تكوين نتيجة الشركة الاسمنت عين التوتة وحدة تفرقت للسنوات (2006-2010)	1-4
88	معدل نمو رقم الأعمال	2-4
90	معدل نمو هامش الربح الإجمالي	3-4
91	معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال	4-4
93	معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال	5-4
94	معدل نمو النتيجة العملياتية	6-4
95	معدل نمو النتيجة غير العادية	7-4
97	معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية	8-4
98	معدل ربحية الاستغلال	9-4
99	معدل القيمة المضافة للاستغلال إلى رقم الأعمال	10-4
101	يوضح معدل أعباء المستخدمين إلى القيمة المضافة للاستغلال	11-4
101	معدل الضرائب والرسوم إلى القيمة المضافة للاستغلال	12-4
102	معدل أعباء المستخدمين إلى رقم الأعمال	13-4
103	معدل إجمالي فائض الاستغلال	14-4
104	معدل هامش الربح الإجمالي	15-4
106	معدل الربحية الإجمالية	16-4
108	معدل أعباء المالية من رقم الأعمال	17-4
109	معدل أعباء المالية من القيمة المضافة	18-4
110	معدل النتيجة الغير عادية من صافي نتيجة السنة المالية	19-4
113	يوضح الكميات المباعة خلال سنوات الدراسة (2006-2010)	20-4
114	يوضح الكميات المباعة مقارنة بالأسعار خلال سنوات الدراسة	21-4

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
04	شكل يوضح التسجيل المحاسبي لحسابات التسيير (الأعباء - الإيرادات)	1-1
12	يوضح رقم الأعمال والعلاقة التبادلية بين المؤسسة والعملاء	2-1
13	العلاقة بين المامش التجاري والعلاقة التبادلية مع العملاء والموردين	3-1
15	القيمة المضافة و كيفية تشكيلها	4-1
20	الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني	5-1
83	الميكمل التنظيمي لشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت-	1-4
85	يوضح الميكمل التنظيمي لمصلحة الخاسبة والمالية	2-4
89	التمثيل البياني لمعدلات نمو رقم الأعمال	3-4
91	التمثيل البياني لمعدلات نمو هامش الربح الإجمالي	4-4
92	التمثيل البياني لمعدلات نمو القيمة المضافة للاستغلال	5-4
93	التمثيل البياني لمعدلات نمو إجمالي فائض الاستغلال	6-4
95	التمثيل البياني لمعدلات نمو النتيجة العملياتية	7-4
96	التمثيل البياني لمعدلات نمو نتيجة غير العادية	8-4
97	التمثيل البياني لمعدلات نمو صافي نتيجة السنة المالية	9-4
99	التمثيل البياني لمعدلات ربحية الاستغلال	10-4
100	التمثيل البياني لمعدلات القيمة المضافة للاستغلال	11-4
104	التمثيل البياني لمعدل إجمالي فائض الاستغلال	12-4
105	التمثيل البياني لمعدل هامش الربح الإجمالي	13-4
107	التمثيل البياني لمعدل الربحية الإجمالية	14-4
108	التمثيل البياني لمعدل أعباء المالية من رقم الأعمال	15-4
109	التمثيل البياني لمعدل أعباء المالية من القيمة المضافة	16-4
110	التمثيل البياني لمعدل النتيجة غير العادية من صافي نتيجة السنة المالية	17-4

قائمة المصطلحات

المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية	رمز الاختصار
Le chiffre d'affaire	رقم الأعمال	CA
Conseil National de comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة	CNC
L'excédent brut d'exploitation	الفائض الإجمالي للاستغلال	EBE
International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية	IAS
International Financial reporting standard	المعايير دولية لإبلاغ أو الإفصاح المالي	IFRS
La marge commercial	الهامش التجاري	MC
plan comptable national	المخطط الوطني المحاسبي	PCN
Le résultat Brute	النتيجة الإجمالية	RB
Résultat exceptionnel	النتيجة الاستثنائية	Rexc
Résultat d'exploitation	نتيجة الاستغلال	Rexp
Résultat extraordinaire	نتيجة غير العادية	Rext _(n)
Le résultat net	النتيجة الصافية	Rnet
Resultat opérationnel	النتيجة العملياتية	Ropr
Le system Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي	SCF
Les soldes intermédiaires de gestion	الأرصدة الوسيطة للتسيير	SIG
Taux de croissance du chiffre d'affaire	معدل نمو رقم الأعمال	TC _{CA}
l'excédent brut d'exploitation	معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال	TC _{EBE}
Taux de croissance du Résultat extraordinaire	معدل نمو نتيجة غير العادية	TC _{EXT}
Taux de croissance du Résultat opérationnel	معدل نمو النتيجة العملياتية	TC _{OPr}
Tableau des comptes des résultats	جدول حسابات النتائج	TCR
Taux de croissance du résultat net	معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية	TC _{Rnet}
Taux de croissance de la valeur ajoutée	معدل نمو القيمة المضافة	TC _{VA}

قائمة الملحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
130	جدول حسابات النتائج لسنة 2006	01
131	جدول حسابات النتائج لسنة 2007	02
132	جدول حسابات النتائج لسنة 2008	03
133	جدول حسابات النتائج لسنة 2009	04
134	جدول حسابات النتائج لسنة 2010	05

المقارنة

توطئة :

تشهد الجزائر منذ بداية تسعينيات القرن الماضي تغيرات جذرية في جميع مؤسساتها، سواء التي تتعلق بالدولة أو تلك التي تهمس بالقطاع الاقتصادي والمالي، وهذا بسبب شروعاتها في تغيير نظامها الاقتصادي من نظام مخطط إلى نظام تسوده المنافسة أو ما يسمى باقتصاد السوق وذلك تماشيا مع التحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم.

وفي ضوء توجه الاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق، بات من الضروري إصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني المعمول به في سنة 1975 والذي أصبح لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وأن الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع هذا التوجه منذ بداية تسعينيات القرن الماضي وظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية والخصوصية، مما أدى إلى دخول العديد من الشركات الأجنبية إلى الجزائر بغية استثمارها خصوصا في قطاع المحروقات، وبالتالي بات من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع بالسلطات الجزائرية إلى إصدار نظام جديد للمحاسبة يسمى بالنظام المحاسبي المالي المتوافق مع معايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS.

وعليه فالمؤسسات في ظل الأوضاع الراهنة، أصبحت مجبرة على إحداث تغييرات جذرية واتخاذ إجراءات سريعة لتكيف مع محيطها، والهدف منها الارتقاء بالأداء والمساهمة في التنمية الاقتصادية والبحث باستمرار عن موقع يسمح لها باستغلال الفرص وتحقيق الأهداف المراد الوصول إليها ومن بينها تحقيقها لمستويات مرضية ومقبولة من الربحية.

تعد الربحية من بين الأهداف الأساسية المراد تحقيقها من طرف أي مؤسسة، وأمر ضروري لبقائها واستمرارها وغاية يتطلع إليها المستثمرين، ومؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع المؤسسة، وفي سبيل ذلك تبذل المؤسسة كل طاقتها الممكنة، وتجند كافة إمكانياتها ووسائلها المتاحة، بالشكل الذي يسمح لها بتحقيق النتائج المرجوة التي تجسد هذا الهدف وضمان النمو والاستمرارية.

لأجل هذا، فإن المؤسسة مجبرة على تبني سياسات لبلوغ هذا الهدف بكل كفاءة، الأمر الذي يلزمها معرفة كل العوامل المتحركة في تحقيقها، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وذلك عن طريق تحليلها مستخدمة في ذلك أدوات حديثة والمتمثلة في الأرصد الوسيطة للتسيير وفقا للنظام المحاسبي المالي.

(1) طرح الإشكالية :

وعلى ضوء هذا يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال التالي :

ما هي العوامل المتحكمة في تحقيق ربحية شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - بتقرت في

الفترة ما الممتدة ما بين 2006-2010 ؟

ومن هذا السؤال الرئيس يمكننا طرح الأسئلة التالية :

1. هل هذه العوامل لها علاقة بالنشاط الذي تمارسه المؤسسة ؟

2. ما مدى تأثير هذه العوامل في تشكيل ربحية المؤسسة ؟

3. هل هذه العوامل خارجة عن سيطرة المؤسسة؟

(2) فرضيات الدراسة :

و للإجابة على هذه الأسئلة انطلقنا من الفرضيات التالية :

1. هناك عوامل عديدة تتحكم في تحقيق ربحية شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت- حيث

أها لا يمكن تفاديها أو تصحيحها؛

2. لا تؤثر هذه العوامل بشكل كبير على ربحية المؤسسة؛

3. لا توجد علاقة بين العوامل المتحكمة في تحقيق الربحية والنشاط الذي تمارسه المؤسسة؛

(3) أهمية الدراسة :

يكسب هذا الموضوع أهمية بالغة لدى المؤسسات، وذلك لأن الربحية غاية تسعى كل المؤسسات إلى

تحقيقها وبمستويات مرتفعة، وهي أمر ضروري لبقائها واستمرار نشاطها ؛ وهي أيضا أداة لقياس كفاءة الإدارة

في استخدام الموارد الموجودة بحوزتها، حيث تعتبر الربحية أهم مقياس في التحليل المالي باعتبارها مؤشر للحكم

على أداء المؤسسة.

(4) دوافع اختيار الموضوع :

تتمثل دوافع اختيار الموضوع إجمالا في ما يلي :

1. الصلة المباشرة بين هذا الموضوع والتخصص العلمي الذي ندرسه.



2. الرغبة الشخصية لتطرق والإحاطة بهذا الموضوع نظرا للأهمية التي يحظى بها.
3. التطرق إلى بحث من نوع جديد لم يسبق التطرق إليه على مستوى الكلية.
4. إثراء المكتبة الجامعية بموضوع جديد.
5. نظرا للأهمية التي تكسيها الربحية وهذا ما دفعنا إلى فهم حيثيات هذا الموضوع ومعرفة العوامل المتحكمة في تحقيقها.

(5) أهداف الدراسة :

كنا نهدف من وراء هذه الدراسة إلى ما يلي :

1. تعريف وتحديد الأرصدة الوسيطة للتسيير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ومعرفة التغييرات التي طرأت عليها مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني.
2. التعريف بمصطلح الربحية والتطرق إلى أهم مؤشرات قياسه.
3. معرفة العوامل المتحكمة في تحقيق ربحية الشركة محل الدراسة.
4. الخروج بتوصيات لصالح الشركة بالتركيز على المجالات التي يمكن من خلالها التحسن من ربحيتها تبعاً لقدراتها وكفاءاتها.

(6) حدود الدراسة :

1. الحدود المكانية : تم حصر الدراسة التطبيقية في شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - بتقورت وذلك باعتبارها من الشركات التي باشرت في تطبيق النظام المحاسبي المالي وتشهد إقبال كبير على متوجاتها نظرا لأهمية القطاع الذي تنشط فيه.
2. الحدود الزمانية : تم حصر الحدود الزمانية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 2006 و2010 وذلك بغرض إجراء المقارنة بين النتائج التي حققها المؤسسة خلال هذه السنوات ومن ثم القيام بعملية التحليل والتفسير.

(7) المنهج المتبع :

للإجابة على إشكالية بحثنا، وإثبات صحة الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي عبر كامل فصول الجانب النظري وذلك بهدف فهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع ؛ حيث حاولنا في هذا الجانب التعريف بالأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني، والتعرض إلى ماهية النظام المحاسبي والتعريف بحسابات التسيير التي جاء بها النظام الجديد، ثم وضعنا الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق النظام المحاسبي المالي وتطرقنا إلى مفهوم الربحية وتحديد المؤشرات التي تستخدم في قياسها.

وقد استعملنا منهج دراسة حالة فيما يتعلق بالجانب التطبيقي، وذلك من خلال محاولتنا إسقاط الدراسة النظرية على شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت.

(8) خطة البحث :

محاولة منا للإجابة على إشكالية الدراسة، عمدنا إلى تبويب وتقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول نوجزها على النحو التالي :

الفصل الأول : والمعنون بـ " جدول حسابات النتائج والأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني" حيث قسم هذا الفصل إلى مبحثين، يهدف المبحث الأول إلى التعريف بجدول حسابات النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني والتطرق إلى مختلف العناصر التي يتشكل منها . أما المبحث الثاني تناولنا فيه الأرصدة الوسيطة للتسيير المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني انطلاقاً من العناصر المشكلة لجدول حسابات النتائج.

الفصل الثاني : والذي جاء تحت عنوان " حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي " قسم هو الآخر إلى مبحثين، يتناول المبحث الأول ماهية النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال التعريف به والتطرق لمبادئه ومجالات تطبيقه بالإضافة إلى الأهداف المرجوة من تطبيقه، أما المبحث الثاني تناولنا فيه حسابات التسيير وفقاً للنظام المحاسبي المالي.

الفصل الثالث : والمعنون بـ " تحليل الربحية باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير طبقاً للنظام المحاسبي المالي" يتضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث، نتطرق من خلال المبحث الأول لحساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي وذلك بالتعرض لمهيمته والتطرق إلى مختلف أصنافه، بعد ذلك حاولنا تحديد الأرصدة الوسيطة للتسيير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي انطلاقاً من العناصر المكونة لحساب النتائج هذا عن المبحث الثاني، وفي المبحث الثالث قمنا بالتطرق إلى الربحية بالتعريف بها والتطرق إلى مؤشرات قياسه.

الفصل الرابع : وهو الفصل الذي سنعرض فيه الدراسة التطبيقية على شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرر، إذ تطرقنا إلى تحليل ربحيتها وذلك بتشخيص نمو نشاطها أولاً من خلال تشخيص نمو الأرصدة الوسيطة للتسيير ثم بعد ذلك تطرقنا إلى تحليل ربحية الاستغلال للشركة محل الدراسة ثم تحليل ربحيتها الإجمالية، لنقوم في الأخير بتحديد العوامل المتحكمة في تحقيق ربحية شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - بتقرت - انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها ضمن تحليل ربحيتها.

(9) صعوبات الدراسة :

خلال إعدادنا لهذا البحث واجهتنا جملة من الصعوبات نذكرها كالاتي :

1. صعوبة وجود عينة من المؤسسات التي باشرت تطبيق النظام المحاسبي المالي لإسقاط الدراسة عليها؛
2. نقص نسبي في المراجع وخاصة فيما يتعلق بالربحية.

الفصل الأول : جدول حسابات النتائج والارصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني

المبحث الأول : جدول حسابات النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني

المبحث الثاني : الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني

تمهيد :

يعتبر جدول حسابات النتائج وثيقة محاسبية أساسية وذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، لما يقدمه من معلومات ومعطيات عن الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ؛ هل هذه الأنشطة تحقق أرباح أم خسائر ؟ هل هذه الأرباح ناتجة عن النشاط العادي للمؤسسة أو عن عناصر غير عادية ؟... فهو يبين مجموع الأعباء التي تكبدها المؤسسة والإيرادات التي حققتها خلال دورة معينة، ويمكن من حساب مختلف مكونات النتيجة ومختلف العناصر المساهمة في تحقيقها وذلك من خلال مجموعة من الأرصدة المكونة له، والتي يطلق عليها الأرصدة الوسيطة للتسيير، حدد المخطط المحاسبي هذه الأخيرة في مجموعة من الحسابات . من هذا المنطلق بات من الضروري التعريف بهذه الأرصدة ومختلف الحسابات المكونة لها.

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بجدول حسابات النتائج Le tableau des comptes des résultats (TCR) ومختلف العناصر المشكلة له في المبحث الأول، أما المبحث الثاني والمعنون بالأرصدة الوسيطة للتسيير Les soldes intermédiaires de gestion (SIG) وفق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) Plan Comptable Nationale كان الهدف منه التحديد والتعريف بكل رصيد وكيفية حسابه.

المبحث الأول : جدول حسابات النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني

ستطرق في هذا المبحث لمفهوم جدول حسابات النتائج والعناصر التي يتكون منها طبقا للمخطط المحاسبي الوطني PCN.

المطلب الأول : مفهوم جدول حسابات النتائج

يعرف جدول حسابات النتائج على أنه : "جدول يتم من خلاله الجمع بين كافة إيرادات وأعباء الدورة المالية وبالتالي إظهار نتيجة الدورة"¹. يتضمن هذا الجدول أرصدة الحسابات الخاصة بالعمليات التي تؤثر على الأموال الخاصة (الأعباء والإيرادات) حسب طبيعتها، والتي من خلالها نستنتج نتيجة الدورة التي تمثل الرصيد النهائي لهذه الحسابات.

لو حللنا ذلك النوع من العمليات لوجدنا أن أي ارتفاع في الأعباء أو في الاستهلاكات يؤدي إما إلى الارتفاع في الديون أو الانخفاض في الأصول، وأن أي ارتفاع في الإيرادات يؤدي إلى الارتفاع في الأصول. أما محاسبيا يتم تسجيل الأعباء التي هي عبارة عن استخدامات في الجانب المدين من الحساب المعني وفي المقابل يسجل الارتفاع في الديون أو الانخفاض في الأصول في الجانب الدائن من الحساب المناسب، وتسجل الإيرادات في الجانب الدائن من الحساب المعني، في المقابل يسجل الارتفاع في الأصول في الجانب المدين من الحساب المناسب، حسب القاعدة المذكورة سابقا. في نهاية الدورة ترحل أرصدة الحسابات الخاصة بالأعباء والإيرادات المختلفة إلى جدول حسابات النتائج وتوضع في الأماكن المناسبة لها ثم يتم حساب النتائج المختلفة بمقارنة الإيرادات والأعباء والاستهلاكات.² والشكل الموالي يوضح الخطوات السابقة الذكر :

¹ بن معزوز كمال، منهجية التحليل المالي في مركزية الميزانيات لبنك الجزائر، مذكرة لبل شهادة الماستر لمخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004، ص 17

² نفس المرجع و الصفحة ساقدا

شكل رقم (1-1) : شكل يوضح التسجيل المحاسبي لحسابات التسيير (الأعباء - الإيرادات)

جدول النتائج			
الإيرادات - produits		الأعباء - Charges	
- حسابات الإيرادات +		+ حسابات الأعباء -	
الجانب الدائن	الجانب المدين	الجانب الدائن	الجانب المدين
مجموع الإيرادات		-	مجموع الأعباء
		=	
النتيجة			
الإيرادات < الأعباء = النتيجة ربح			
الإيرادات > الأعباء = النتيجة خسارة			
الإيرادات = الأعباء = النتيجة معدومة			

المصدر : من إعداد الطالبة

يوضح الشكل السابق حركة كل من حسابات الأعباء والإيرادات المتابعة تطور نتيجة النشاط بشكل دوري، حيث أنه كلما كانت الإيرادات التي تحققها المؤسسة أكبر من أعبائها تكون المؤسسة في حالة ربح، أما في حالة تحقيقها عكس ذلك أي أن إيراداتها أقل من أعبائها تكون نتيجة المؤسسة خسارة قد يرجع ذلك لعدم قدرتها على التحكم في مستوى هذه الأعباء، أما في حالة تساوي كل من إيراداتها وأعبائها تكون نتيجة المؤسسة معدومة . يعبر هذا عن عدم تحقيق المؤسسة لربح ولا لخسارة.

المطلب الثاني : عناصر جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني

من خلال ما تم التطرق إليه سابقا، يمكن القول أن جدول حسابات النتائج عبارة عن جدول تحليلي يجمع بين حسابات التسيير من أعباء وإيرادات ومقارنة مرحلية لحسابات الأعباء بحسابات الإيرادات التي تسايرها نحصل على نتائج جزئية (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال) إلى أن نحصل على النتيجة الصافية للدورة،¹ حيث يمثل جدول حسابات النتائج على شكل قائمة

¹ محمد بوتون، العنصر العامة للمؤسسة، ديوان المعلومات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 42 تصرف

تحتوي على عدة مستويات من النتائج، يضم هذا الجدول كل من المجموعة السادسة المتمثلة في الأعباء وحسابات المجموعة السابعة المتمثلة في الإيرادات، بالإضافة إلى حسابات المجموعة الثامنة المتمثلة في النتائج.

الفرع الأول : الأعباء

تمثل الأعباء كل ما يقع على عاتق المؤسسة أو ما تقوم بتسديده، سواء تعلق الأمر بالأنشطة العادية للمؤسسة أو بالأنشطة غير العادية لها.

يسمح هذا التصنيف بمعرفة حجم تطور النتيجة مع طبيعة كل نشاط (الاستغلال، خارج الاستغلال) وتعتبر أعباء القيم المسددة أو التي تم تسديدها والناجحة عن¹:

- مقابل ما تحصل عليه المؤسسة من خدمات أو مزايا أخرى؛
- التزامات قانونية أو جبائية تقع على عاتق المؤسسة؛
- عمليات استثنائية غير مدرجة في نشاط الاستغلال العادي.

بالإضافة إلى عمليات أخرى بغرض تحديد النتيجة الإجمالية وهي :

- مخصصات الأعباء والتكاليف؛
- القيم الباقية للأصول المتنازل عنها؛
- الديون المدومة.

وتتكون المجموعة السادسة (الأعباء) من الحسابات التالية:²

أولا - الحساب رقم 60 - بضائع مستهلكة : يضم هذا الحساب البضائع المستهلكة والبضائع المباعة التي أصبحت ملكا للغير بالإضافة إلى بضائع لا وجود لها بالمؤسسة ؛ حيث أنه كلما ارتفعت نسبة هذه الأعباء بشكل كبير تؤثر على نتيجة المؤسسة سلبيا، وذلك إما أن تخفض من قيمتها مقارنة بسنوات سابقة، أو يجعلها تحقق نتيجة سلبية أي أن الأعباء التي تحملتها المؤسسة أكبر من الإيرادات التي حققتها، وهذا ما يجعل المؤسسة تحقق هامش ربح منخفض أو متدهور.

¹ مدلان بن بلعبت، أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في

العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 155 بتصرف

² محمد بوزون، مرجع سبق ذكره، ص 161-172 بتصرف

ثانيا - الحساب رقم 61 - مواد ولوازم مستهلكة : ونعني بها المواد واللوازم المستعملة التي دخلت في تكوين المنتج (المواد الأولية) أو ساهمت في الإنتاجية (المواد الاستهلاكية)، أي تلاشت ولا وجود لها في شكلها المنتج (المواد الأولية) أو ساهمت في الإنتاجية (المواد الاستهلاكية)، أي تلاشت ولا وجود لها في الأول بالمؤسسة.

ثالثا - الحساب رقم 62 - خدمات مقدمة من الغير إلى المؤسسة : وهي الأعباء التي تسدها المؤسسة لتتحصل على مصلحة ما التي هي ضرورية لنشاطها مثل : النقل، إيجارات، صيانة وإصلاحات.

رابعا - الحساب رقم 63 - أعباء المستخدمين : في ظل هذا الحساب تتحمل المؤسسة مجموعة من الأعباء من بينها : أجور العمال، تعويضات ومساهمات في النشاطات الاجتماعية التي تمثل في أعباء المستخدمين.

خامسا - الحساب رقم 64 - الضرائب والرسوم : يضم هذا الحساب كل التزامات المؤسسة اتجاه الدولة باستثناء الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية.

سادسا - الحساب رقم 65 - الأعباء المالية : وهي عبارة عن الأعباء الناتجة عن استعمال الأموال أو السندات المتداولة أو القروض أو الخصومات الممنوحة والخدمات التي يقدمها البنك.

سابعا - الحساب رقم 66 - أعباء متنوعة : يضم هذا الحساب النفقات المتنوعة من تأمينات، تبرعات، اشتراكات وهبات وأعباء المجالس الخ؛

ثامنا - الحساب رقم 68 - مخصصات الاهتلاكات والمؤونات : وهي عبارة عن أعباء تتحملها المؤسسة، تخصص إما لتناقص الاستثمارات بسبب الاستعمال ، أو تتعلق بالأعباء التي لا يمكن للمؤسسة أن تتحملها دفعة واحدة خلال سنة واحدة فيتم تقسيمها على عدة سنوات، وهي تحسب وتسجل ولا تدفع.

تاسعا - الحساب رقم 69 - أعباء خارج الاستغلال : يتجسد هذا الحساب في الأعباء التي ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة خلال السنة كتقدم بعض الإعانات.

تأثر نتيجة المؤسسة بمختلف الأعباء سالفة الذكر إيجابيا أو سلبيا، بحيث تؤثر عليها إيجابيا في حالة ما إذا كانت بدرجة منخفضة واستطاعة المؤسسة التحكم في مستواها، أما إذا كانت مرتفعة جدا بالدرجة التي تجعل المؤسسة غير قادرة على التحكم فيها فإنها تؤثر عليها سلبيا وذلك إما أن تعمل على التخفيض من الربح أو الفائض الذي كان من المفترض أن تحققه أو أنها تحقق نتائج سلبية (عدم تحقيقها لفوائض) إذا كانت قيمتها أكبر من قيمة الإيرادات التي حققتها المؤسسة وذلك لعدم كفاية إيراداتها في تغطية هذه الأعباء.

الفرع الثاني : الإيرادات

تمثل الإيرادات الجانب الإيجابي في معادلة الربح، فهي كل ما تتحصل عليه المؤسسة نتيجة قيامها بنشاطاتها، ويتم تصنيف الإيرادات حسب طبيعتها فهناك إيرادات خارج الاستغلال وأخرى متعلقة بالاستغلال، وتمثل الإيرادات القيم المقبوضة أو التي سوف تقبضها المؤسسة والناجمة عن¹ :

- المتابل الذي تتلقاه المؤسسة نتيجة قيامها بعمليات بيع للغير، أو أدائها لخدمات؛
- التزامات تقع على عاتق الغير ينبغي أدائها للمؤسسة؛
- أو تلك الناتجة عن عمليات استثنائية.

وتضم بغرض تحديد النشاط ما يلي :

- قيم استرداد (Reprises) الاهتلاكات والمؤونات؛
- قيم التنازلات (Cession) عن عناصر الأصول؛
- حسابات تحويل التكاليف.

وتمثل حسابات الإيرادات (المجموعة السابعة) في² :

أولا - الحساب رقم 70 - مبيعات بضائع : يتمثل هذا الحساب في مبالغ المنتج ومبيعات البضائع والمواد واللوازم التي تباع دون إجراء أي تحويل عليها.

ثانيا - الحساب رقم 71 - إنتاج مباع : يتضمن هذا الأخير مبالغ الإنتاج المباع من طرف المؤسسة الصناعية أي مبالغ المنتجات التي تم إنتاجها داخل المؤسسة باستهلاك المواد واللوازم الضرورية لذلك.

ثالثا - الحساب رقم 72 - إنتاج مخزن : يضم هذا الحساب مبالغ المنتجات المخزنة والتي تحركت في المؤسسة من المخزن إلى الورشة، حيث تكون هذه المنتجات تامة الصنع.

رابعا - الحساب رقم 73 - إنتاج المؤسسة لذاتها : وهو عبارة عن مبلغ المواد والمنتجات التي قامت المؤسسة بإنتاجها لحاجتها الخاصة لكي تستعملها خلال نشاطها العادي.

خامسا - الحساب رقم 74 - أداء خدمات : يضم هذا الأخير مبالغ فواتير الخدمات المقدمة للزبائن.

¹ مداني بن المنيث، مرجع سبق ذكره، ص 155-156

² بوجنات مراد، ووفقة عبد الحميد، المخطط الوطني للمحاسبة، شارع أولاد سيدي الشيخ - المراسم - الجزائر، 2007، ص 113-117 بتصرف

سادسا - الحساب رقم 75 - تحويل تكاليف الإنتاج : يتجسد هذا الحساب في مبالغ تكاليف الإنتاج التي لها علاقة بسنوات سابقة.

سابعا - الحساب رقم 77 - إيرادات مالية : يتمثل في الإيرادات المختلفة والتي لم يتم ذكرها في الحسابات السابقة.

ثامنا - الحساب رقم 78 - تحويل تكاليف الاستغلال : وهو عبارة عن مبلغ تكاليف الاستغلال التي لها علاقة بسنوات سابقة.

سابعا - الحساب رقم 79 - نواتج خارج الاستغلال : يضم هذا الحساب الإيرادات المتحصل عليها من خلال عمليات ليس لها علاقة بالاستغلال العادي للمؤسسة مثل : إعانات مالية، الاسترجاع من أعباء السنوات السابقة.

تضم الحسابات سالفة الذكر كل من الإيرادات التي تحققها المؤسسة من خلال ممارستها لنشاطاتها، وهنا يلزم على المؤسسة أن تبذل كل مجهوداتها وإمكاناتها للسير الحسن لنشاطاتها بغرض تحقيق معدلات مرتفعة في إيراداتها والتي يجب أن تفوق الأعباء التي تتحملها المؤسسة خلال القيام بنشاطاتها، وذلك بإتباعها لمجموعة من الإجراءات والاستراتيجيات التي تجعل المؤسسة تحقق نتائج إيجابية كأن تقوم مثلا بزيادة مبيعاتها من البضائع إذا كانت المؤسسة تجارية، أو ترفع من إنتاجها المباع إذا كانت مؤسسة صناعية، باتخاذها لسياسات سعرية ملائمة للطرفين (المؤسسة، العملاء).

الفرع الثالث : النتائج

تمثل النتائج الفرق بين حسابات الإيرادات وحسابات الأعباء، ولقد اخذ معدو المخطط المحاسبي الوطني بعين الاعتبار عند وضع الحسابات تحديد الأرصدة الوسيطة للتسيير حسب كل مرحلة من مراحل الاستغلال وتعتبر هذه الخطوة من التغيرات الهامة التي ادخلها هذا المخطط،¹ وتمثل هذه الأرصدة في ما يلي:²

أولا - الحساب رقم 80 - الهامش التجاري : وهو عبارة عن المورد الحقيقي الداخلي للمؤسسة، ونجده في المؤسسات التجارية أو المؤسسات المختلطة (تجارية وصناعية).

¹ ملان من بلعبت، مرجع سبق ذكره، ص 156

² دريدي بشير، سياسات الميزج الصوفي وأثرها على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لبل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاسدي مزاب، ورقلة، 2006، ص 95-96 تصرف

ثانيا - الحساب رقم 81 - القيمة المضافة : يتمثل هذا الحساب في قيمة الثروة الإضافية المحققة من طرف المؤسسة باستعمال خدمات وموارد الغير بالإضافة إلى وسائلها الخاصة، حيث يظهر هذا الحساب نتيجة النشاط الصناعي للمؤسسة (شراء ← تحويل ← بيع).

ثالثا - الحساب رقم 83 - نتيجة الاستغلال : وهو عبارة عن نتيجة الاستغلال العادي للدورة الإنتاجية لفترة معينة.

رابعا - الحساب رقم 84 - النتيجة خارج الاستغلال : إن هذه النتيجة هي محصلة لمقارنة أو مقابلة قيمة الإيرادات التي حققتها المؤسسة من الأنشطة الأخرى التي ليس لها علاقة بالنشاط العادي الذي تخصص به والأعباء التي تتحملها لتحقيق هذه الإيرادات.

سادسا - الحساب رقم 880 - نتيجة الإجمالية للسنة المالية : وهي عبارة عن النتيجة الكلية المتعلقة بمجمل نشاط المؤسسة العادي والاستثنائي.

خامسا - الحساب رقم 88 - نتيجة السنة المالية : تتمثل في النتيجة الصافية للدورة المتحصل عليها بعد احتساب الضرائب على الأرباح، وهي تبين لنا المردودية المالية النهائية للمؤسسة بعد عمليات الاستغلال العادي والاستثنائية.

وفيما يلي جدول حسابات النتائج طبقا للمخطط المحاسبي الوطني :

الجدول رقم (1-1) : جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN

رقم الحساب	اسم المؤسسة	رقم التعريف	اسم الحساب	مدین	دائن
70			مبيعات بضائع		
60			بضائع مستهلكة		
80			المهامش التجاري		
80			المهامش التجاري		
71			إنتاج مباع		
72			إنتاج مخزون		
73			إنتاج مؤسسة لمحايتها الخاصة		
74			أداء خدمات		
75			تحويل أعباء الإنتاج		
61			مواد ولوازم مستهلكة		
62			خدمات		
81			القيمة المضافة		
81			القيمة المضافة		
77			إيرادات مختلفة		
78			تحويل أعباء الاستغلال		
63			أعباء المستعملين		
64			ضرائب ورسوم		
65			أعباء مالية		
66			أعباء مختلفة		
68			مخصصات الاهتلاكات والمؤنات		
83			نتيجة الاستغلال		
79			ايرادات خارج الاستغلال		
69			تكاليف خارج الاستغلال		
84			نتيجة خارج الاستغلال		
83			نتيجة الاستغلال		
84			نتيجة خارج الاستغلال		
880			النتيجة الإجمالية للسنة المالية		
889			ضرائب على الأرباح		
88			نتيجة السنة المالية		

المصدر : المخطط المحاسبي الوطني، ص 30

يوضح الجدول السابق إيرادات وأعباء المؤسسة الحاصلة خلال السنة المالية، وهو يتمثل في الجدول رقم (02) في المخطط المحاسبي الوطني، إلا أنه يعاني من بعض النقائص ونوجز أهمها في ما يلي :

- اعتماد التصنيف حسب الطبيعة أدى إلى إظهار جدول حسابات النتائج بمؤشرات غير صالحة لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها عدا بعض ما تعلق بتسيير المؤسسة ككل؛
- لا يسمح هذا الجدول بتقديم رقم الأعمال بشكل واضح كباقي الأرصدة بالرغم من كونه من الأرصدة الضرورية داخل المؤسسة؛
- غياب بعض الأرصدة الوسيطة للتسيير المعروفة على المستوى الدولي كإجمالي فائض الاستغلال؛
- لا يقدم معطيات عن نتيجة الدورة السابقة والتي تستخدم بغرض المقارنة؛
- عدم تمييزه بين نتيجة الاستغلال والنتيجة المالية.

شمل المبحث الأول من هذا الفصل جدول حسابات النتائج طبقاً للمخطط المحاسبي الوطني وذلك بالتطرق إلى مفهومه ومختلف العناصر المكونة له من حسابات التسيير المتمثلة في : الأعباء (صنف 06) - النواتج (صنف 07) - النتائج (صنف 08)، وإلى مختلف الحسابات التي تندرج تحت هذه الأصناف . ليبقى السؤال المطروح، فيما تتمثل الأرصدة الوسيطة للتسيير المكونة لهذا الجدول ؟ وما هو مفهومها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة ؟ هذا ما سيتم التطرق إليه في المبحث الموالي.

المبحث الثاني : الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني

نحاول من خلال هذا المبحث عرض مختلف الأرصدة الوسيطة للتسيير التي حددها المخطط المحاسبي

الوطني.

المطلب الأول : رقم الأعمال والهامش التجاري والقيمة المضافة

نتطرق في هذا المطلب لكل من الأرصدة التالية : رقم الأعمال والهامش التجاري والقيمة المضافة.

الفرع الأول : رقم الأعمال *Le chiffre d'affaires*

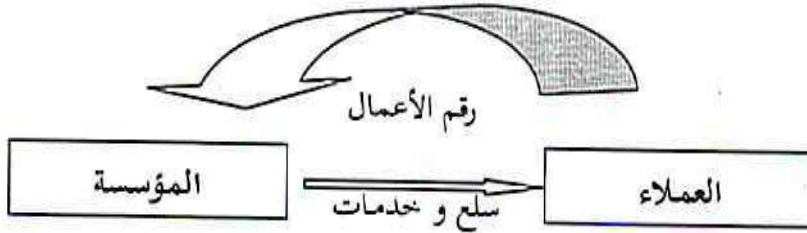
يشتمل رقم الأعمال (CA) في الإيرادات المتولدة عن الأنشطة الأساسية للمؤسسة، ويتحدد حسب

الحصة السوقية تبعاً لمدى سيطرة المؤسسة على الأسواق،¹ والجددير بالذكر أن رقم الأعمال حسب المخطط الخاسبي الوطني يتم حسابه، فهو ليس كحساب وسيط واضح على جدول حسابات النتائج.

يترجم رقم الأعمال العلاقة بين المؤسسة والعملاء في السوق الأمامية في علاقة تبادلية متكاملة يوضحها

الشكل التالي :

شكل رقم (1-2): يوضح رقم الأعمال والعلاقة التبادلية بين المؤسسة والعملاء



المصدر : نفس المرجع والصفحة سابقا

يوضح الشكل السابق العلاقة التبادلية بين المؤسسة وعملائها، بحيث كلما كانت هذه العلاقة قوية استطاعت المؤسسة أن ترفع من رقم أعمالها وزيادة فعاليته ولتحقيق ذلك يجب عليها اتخاذ الاستراتيجيات المناسبة لذلك كأن تقوم مثلاً بوضع سياسة سعرية ملائمة لعملائها، أن تحسن من طريقة التعامل مع عملائها، توفير الطلبيات في الوقت المناسب وبالكميات المطلوبة... الخ .

تختلف مكونات رقم الأعمال باختلاف النشاط الذي تمارسه المؤسسة، وبشكل عام يتفرع إلى الأجزاء

التالية:²

1. رقم الأعمال التجاري : وهو الإيراد الناتج عن الأنشطة التجارية أي شراء وبيع السلع والخدمات دون تحويلها أو تصنيعها، فإذا كانت المؤسسة تجارية فإن هذا العنصر يشكل بأكمله رقم الأعمال.
2. رقم الأعمال الإنتاجي : وهو الإيراد الناتج عن بيع المؤسسة لمنتجاتها التي قامت بتصنيعها اعتماداً على قدراتها الإنتاجية، ويعبر عن الطبيعة الصناعية للمؤسسة.
3. رقم الأعمال الخدمي : وهو الإيراد الناتج عن الخدمات التي تقدمها المؤسسة للعملاء إذ تتألف من منتجات ذات طبيعة خاصة فأغلبها غير قابلة للتخزين، ومنها : النقل، الفنادق، الاتصالات، الحلاقة والتجميل.... الخ . ويحدد طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة وهو القطاع الخدمي.

¹ إلهاس بن ساسي، يوسف فرحشي، التسيير المالي - دروس ونظريات -، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 169.

² إلهاس بن ساسي، يوسف فرحشي، مرجع سبق ذكره، ص 169.

وإذا كانت المؤسسة متنوعة لنشاطها فإنه يمكن حساب رقم الأعمال بواسطة العلاقة التالية :

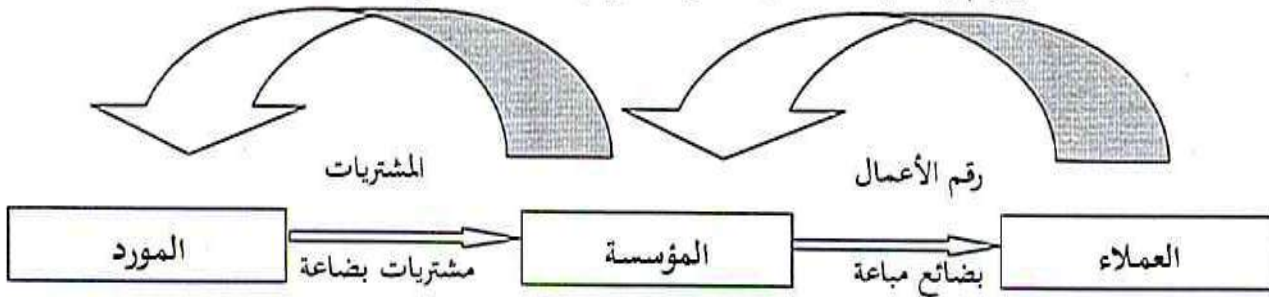
$$\begin{aligned} \text{رقم الأعمال} &= \text{المبيعات} \\ &+ \text{إنتاج مباع} \\ &+ \text{خدمات} \end{aligned}$$

من خلال العلاقة السابقة نستنتج أن المبيعات تعبر عن النشاط التجاري، والإنتاج المباع يعبر عن النشاط الصناعي، أما الخدمات فتعبر عن النشاط الخدمي . وعليه كلما استطاعت المؤسسة أن تزيد في كل من (مبيعاتها، إنتاجها المباع، خدماتها) كلما ارتفع رقم أعمالها والذي يعتبر المصدر الأساسي للربح في المؤسسة.

الفرع الثاني : الهامش التجاري *La marge commerciale*

يقيس الهامش التجاري العلاقة التجارية بين المؤسسة والعملاء من جهة والمؤسسة والمورد من جهة أخرى، ويدرس العلاقات التبادلية بين هذين المتعاملين، ومن ثم تحديد مكانة المؤسسة في السوق الأمامية والخلفية،¹ والشكل التالي يمثل هذه العلاقة :

شكل رقم (1-3) : العلاقة بين الهامش التجاري والعلاقة التبادلية مع العملاء والموردين



المصدر : المرجع السابق، ص 171

يوضح الشكل السابق العلاقة بين المؤسسة ومورديها من جهة والمؤسسة والعملاء من جهة أخرى، فتحقيق المؤسسة لهامش ربح مرتفع يفسر إلى سياسة الشراء والبيع المتبعة من طرف المؤسسة، أي أنها تشتري بأسعار منخفضة وحصولها على الكميات التي تريدها في الوقت المناسب وهذا راجع لطبيعة علاقتها مع موردها، مما يجعلها تبيع بأسعار مرتفعة عن سعر الشراء ولكنها ملائمة لعملائها وأن توفر لهم هي الأخرى الكميات المطلوبة في الوقت المناسب يؤدي بما هذا إلى كسب العديد من العملاء، مما يمكننا من تحقيق أرباح مرتفعة

¹ المرجع السابق، ص 171

وتصبح لها مكانة كبيرة في كل من السوق الأمامية والسوق الخلفية، مما يؤثر إيجابيا على ربحيتها ونتائجها، حيث تمثل السوق الأمامية في المؤسسة مع عملاتها أما السوق الخلفية تتجسد في المؤسسة ومورديها.

يشمل الهامش التجاري في الفرق بين مبيعات بضائع وتكلفة شرائها،¹ كما يمكن حسابها من خلال

العلاقة التالية:²

$$\begin{aligned} \text{الهامش التجاري} &= \text{مبيعات بضائع} \\ &- \text{مشتريات بضائع} \\ &+ \text{التغير في مخزون البضائع} \end{aligned}$$

أو

$$\text{الهامش التجاري} = \text{مبيعات بضائع} - \text{بضائع مستهلكة}$$

يتضح من العلاقتين السابقتين أن أي ارتفاع في قيمة مبيعات بضاعة وانخفاض في تكاليف شرائها يؤدي إلى ارتفاع الهامش التجاري ويؤثر ذلك إيجابيا على ربحية المؤسسة، والعكس صحيح.

تعدد استخدامات الهامش التجاري في التحليل وأهم هذه الاستخدامات نجد:³

1. يقيس الهامش التجاري قدرة المؤسسة على التفاوض من الجهتين (المورد والعملاء)، حيث كلما اتسع

الهامش التجاري كلما عبر ذلك عن قوة المؤسسة التفاوضية سواء مع المورد بتدنية أسعار الشراء، أو مع

العميل بتعظيم أسعار البيع.

2. يستخدم الهامش التجاري كذلك في قياس مدى فعالية النشاط التجاري للمؤسسات التجارية، حيث

يمثل أهم أرصدها والذي ينتج إثر نشاطات الشراء من الموردين ثم التخزين ثم البيع للعملاء، حيث من

المفترض أن تحقق المؤسسة التجارية هامشا تجاريا معتبرا يمكنها من تغطية المصاريف الأخرى ومن ثم

تحقيق الربح.

3. يستخدم معدل الهامش التجاري والذي يمثل نسبة الهامش التجاري إلى رقم الأعمال في تحليل النتيجة في

حالات التشخيص المقارن مع باقي المؤسسات المنافسة.

¹ Necib Redjem, Méthodes d'analyse financière, Dar El Ouloum, Algérie, 2005, p 69

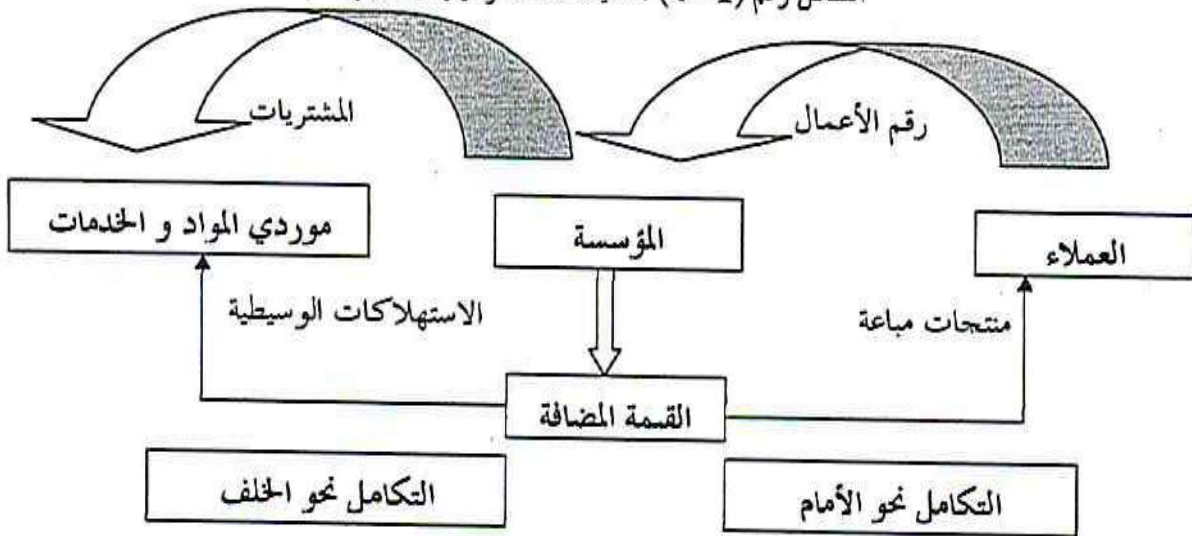
² Pierre Vernimmen, Pascal Quiry et Yann Le Fur, Finance d'entreprise, 8^e édition, Dalloz, Paris, 2010, p208

³ الهامش بن ساسي، يوسف قرشي، مرجع سبق ذكره، ص 172

الفرع الثالث : القيمة المضافة La valeur ajoutée

تعبر القيمة المضافة عن القيمة الإضافية التي قدمتها المؤسسة من خلال نشاطها الأساسي، كما تعرف على أنها الفارق بين المدخلات المالية المباشرة والمخرجات المالية المباشرة.¹

الشكل رقم (1-4) : القيمة المضافة وكيفية تشكيلها



المصدر: إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 174

يوضح الشكل السابق كيفية تشكل القيمة المضافة والتي تظهر نتيجة النشاط الصناعي للمؤسسة (شراء ← تحويل ← بيع)، وذلك من خلال قيام المؤسسة بعملية شراء البضائع وغيرها من مورديها بغرض استخدامها في عملية الإنتاج لتقوم بعد ذلك ببيعها إلى عملائها بسعر مختلف عن سعر الشراء وهذا نظرا لما تتحمله من تكاليف إضافية والفرق بين هذه العمليتين يعطينا القيمة المضافة التي تتحصل عليها المؤسسة. حسب المخطط المحاسبي الوطني يتم حساب القيمة المضافة من خلال العلاقة التالية:²

$$\begin{aligned} \text{القيمة المضافة} &= \text{الهامش التجاري} \\ &+ \text{إنتاج الدورة} \\ &+ \text{أداء خدمات} \\ &+ \text{تحويل أعباء الإنتاج} \\ &- \text{مواد ولوازم مستهلكة} \\ &- \text{خدمات} \end{aligned}$$

¹ نفس المرجع والصفحة سابقا

² بن معزوز كمال، مرجع سبق ذكره، ص 54

بحيث يتمثل إنتاج الدورة في مجموع كل من حساب 71 (الإنتاج المباع)، حساب 72 (الإنتاج المخزن) وحساب 73 (إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة) وهذا طبقاً للمخطط المحاسبي الوطني.

من خلال العلاقة السابقة يتضح أن القيمة المضافة خاضعة لتغيرات بالزيادة أو بالنقصان، فزيادة الاستهلاك تؤدي إلى انخفاض مبلغها والزيادة في الإنتاج تؤدي إلى ارتفاع مبلغها والهامش التجاري له تأثير إيجابي في حالة كونه رصيد دائن ويؤثر سلباً إذا كان رصيده مدين. وعليه فإن التغيرات التي تطرأ على القيمة المضافة من زيادة أو نقصان تؤثر هي الأخرى إيجابياً أو سلباً على نتائج و ربحية المؤسسة.

كما يمكن أن تعرف من المنظور التجاري على أنها الفرق بين المبيعات والتكاليف المباشرة لشرائها.

يساعد رصيد القيمة المضافة على تحليل مختلف الوضعيات المالية ومن بين استخداماته¹:

✓ قياس نمو المؤسسة : يستخدم رصيد القيمة المضافة في قياس نمو المؤسسة على غرار رقم الأعمال خصوصاً في القطاعات الصناعية والخدمية.

✓ قياس الوزن الاقتصادي للمؤسسة : تعبر القيمة المضافة عن الوزن الاقتصادي للمؤسسة، وكذا النشاط والقطاع الذي تنشط فيه، وذلك من خلال مدى مساهمتها في الناتج المحلي الخام أو الناتج الوطني الخام حيث أن الناتج المحلي الخام هو المجموع الجبري للقيم المضافة للمؤسسات المحلية العاملة داخل التراب الوطني سواء كانت مؤسسات وطنية أو أجنبية.

✓ تحديد علاقة المؤسسة بالعميل من جهة والمورد من جهة أخرى.

✓ تعدد مساهمات القيمة المضافة في الجوانب الإستراتيجية ومن بين هذه الاستخدامات :

أ- تساهم في وضع الخطط الإستراتيجية وخصوصاً ما يتعلق بإستراتيجية التكامل الأفقي إلى الأمام وإلى الخلف، وذلك باستخدام معدل القيمة المضافة (مقاساً بنسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال) الذي يقيس درجة التكامل بين المؤسسة والقطاع، فإذا كان هذا المعدل ضعيفاً فالتوجه نحو التكامل الخلفي (نحو المورد) يعتبر الإستراتيجية المثلى، أما إذا كان المعدل كبيراً ففتوجه المؤسسة نحو التكامل الأمامي (نحو العميل).

ب- مراقبة وتسيير إستراتيجية التنوع : تطبق هذه الإستراتيجية عند النمو والارتفاع في الفوائض المالية، حيث تعدد نشاطات المؤسسة ومنتجاتها، وتشكل ما يعرف بسلة المنتجات أو حافظة النشاطات، وحينها

¹ الهاس بن ساسي، يوسف فرحني، مرجع سبق ذكره، ص 175-176

يمكن استخدام القيمة المضافة لمراقبة مكونات النشاط والحكم على المنتجات والأنشطة ذات الأفضلية في الاستمرار حيث تتخلى المؤسسة عن المنتجات ذات القيمة الضعيفة وتستمر في الأنشطة الأخرى. إلا أنه يعاب على هذا الرصيد عدم وجود تجانس بين العناصر التي تشكله، وذلك لوجود رصيد الإنتاج المباع الذي يتضمن الرسم على رقم الأعمال، بينما تكون المواد المستهلكة خارج الرسم إضافة إلى احتوائه على رصيد الإنتاج المخزون الذي يقيم بتكلفة الإنتاج، بينما يقيم الإنتاج المباع بسعر السوق.

المطلب الثاني : نتيجة الاستغلال والنتيجة الاستثنائية

نحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى كل من الرصيدين التاليين : نتيجة الاستغلال والنتيجة الاستثنائية.

الفرع الأول : نتيجة الاستغلال *Le résultat d'exploitation*

يقيس هذا المؤشر الأداء الصناعي والتجاري للمؤسسة وذلك بشكل مستقل عن سياسة التمويل وسياسة الضريبية وتأخذ في الحسبان حسابات الإهلاكات والمؤونات.¹

انطلاقا من جدول حسابات النتائج ووفقا للمخطط المحاسبي الوطني تحسب نتيجة الاستغلال بالعلاقة التالية:²

$$\begin{aligned} \text{نتيجة الاستغلال (Rexp)} &= \text{القيمة المضافة} \\ &+ \text{إيرادات مختلفة} \\ &+ \text{تحويل تكاليف الاستغلال} \\ &- \text{اِعباء المستخدمين} \\ &- \text{ضرائب والرسوم} \\ &- \text{اِعباء المالية} \\ &- \text{اِعباء مختلفة} \\ &- \text{مخصصات الإهلاكات والمؤونات} \end{aligned}$$

كما يمكن حساب نتيجة الاستغلال بطريقة مباشرة بالفرق بين إيرادات الاستغلال وأعباء الاستغلال :

¹ Armand Dayan et autres, *Manuel de gestion*, Vol2, 2^{ème} édition, Paris : Ellipses édition marketing S.A, 2004, p 104

² Abdellah Boughaba, *Comptabilité générale "Approfondie"*, Berti Edition, Alger, 1998, p253

نتيجة الاستغلال = إيرادات الاستغلال - أعباء الاستغلال

توضح نتيجة الاستغلال النتائج المتعلقة بالاستغلال، بعد التدقيق والأخذ بكل من أعباء الإنتاج والأعباء التجارية ومخاطر الاستغلال.

تعتبر نتيجة الاستغلال من العناصر المؤثرة في نتيجة المؤسسة، وهذا بحسب التطورات والتغيرات التي تطرأ على نتيجة الاستغلال، فتحقيق المؤسسة لنتيجة الاستغلال منخفضة يدل على الارتفاع في أعباء الاستغلال، والزيادة في قيمة الإيرادات المختلفة تؤدي إلى الزيادة في قيمة نتيجة الاستغلال . بالإضافة إلى ذلك فإن رصيد القيمة المضافة يؤثر على نتيجة الاستغلال إيجابيا أو سلبيا حسب الحالة التي يكون فيها هذا الرصيد. ويعاب على هذا الرصيد بكونه لا يعتبر مؤشرا دالاً على نتيجة دورة الاستغلال للمؤسسة وذلك لأنه يحتوي على عناصر لا تتعلق بهذه الدورة والتي تمثل في الأعباء المالية.

الفرع الثاني : النتيجة الاستثنائية Résultat exceptionnel

تمثل النتيجة الاستثنائية في الفرق بين الإيرادات والأعباء ذات الطابع الاستثنائي أي العمليات غير المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة، والدور الذي يقتصر عليه هذا المؤشر يتمثل في تقدير العمليات خارج الاستغلال وبالتالي يمكن توجيه النشاط في المستقبل إلى ميادين أكثر ربحية.¹
تحسب النتيجة الاستثنائية من خلال العلاقة التالية:²

النتيجة الاستثنائية (Rexc) = إيرادات خارج الاستغلال - أعباء خارج الاستغلال

تحدد النتيجة الاستثنائية بصفة مستقلة عن باقي الأرصدة، ومن الضروري حسابها لأن لها تأثير على نتيجة المؤسسة، فهي تؤثر سلبيا على نتيجة المؤسسة في حالة ما إذا كانت أعبائها أكبر من إيراداتها والعكس صحيح.
المطلب الثالث : النتيجة الإجمالية والنتيجة الصافية

تتطرق من خلال هذا المطلب لباقي الأرصدة التي لم نتعرض لها سابقا، تتمثل في كل من النتيجة الإجمالية والنتيجة الصافية.

¹ إلياس بن ساسي، يوسف فرشي، مرجع سبق ذكره، ص 179

² Abdellah Boughaba, Op. Cit, p254

الفرع الأول : النتيجة الإجمالية (Le résultat brute)

تساوي النتيجة الإجمالية بمجموع كل من نتيجة الاستغلال والنتيجة خارج الاستغلال وتكتب كما يلي :¹

$$\text{النتيجة الإجمالية (Rb)} = \text{نتيجة الاستغلال} - \text{النتيجة خارج الاستغلال}$$

من العلاقة السابقة يتضح أن النتيجة الإجمالية تتغير بتغير مكوناتها، أي بتغير كل من نتيجة الاستغلال والنتيجة خارج الاستغلال.

الفرع الثاني : النتيجة الصافية (Le résultat net)

تحسب النتيجة الصافية (RN) كما يلي :²

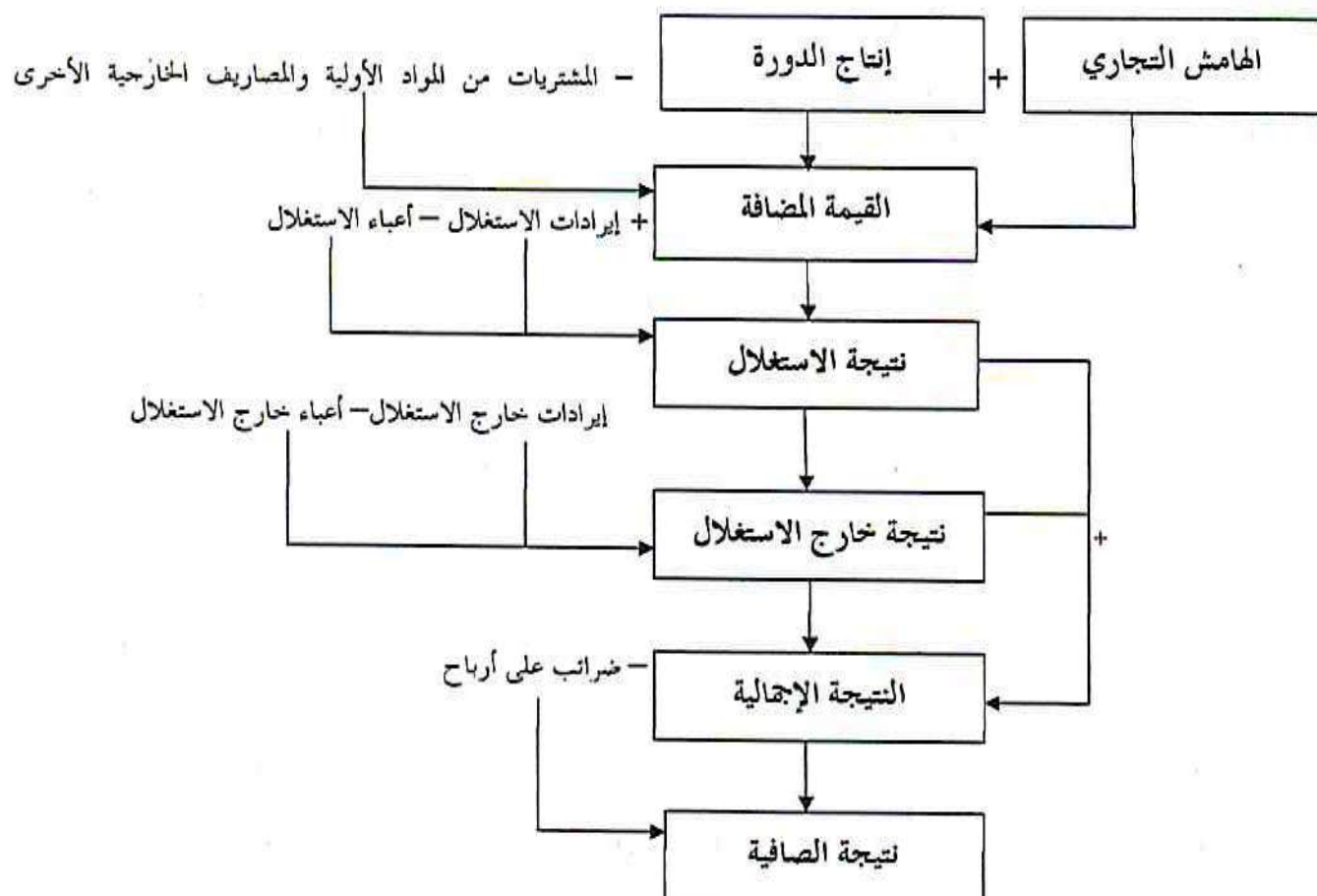
$$\text{النتيجة الصافية} = \text{النتيجة الإجمالية} - \text{ضرائب على الأرباح}$$

يتضح من العلاقة السابقة أن تغير النتيجة الصافية يكون موازيا للتغير في كل من النتيجة الإجمالية وقيمة الضرائب، حيث أنها تتناسب طرديا مع النتيجة الإجمالية وعكسيا مع قيمة الضرائب. الشكل الموالي يوضح الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني :

¹ Ibid,p 255

² بن معزز كمال، مرجع سبق ذكره، ص 58

شكل رقم (1-5) : الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني



Source : <http://storage.canalblog.com/94/45/68919/7532807.pdf> /20/03/2011

يوضح الشكل السابق كيفية تشكل الأرصدة الوسيطة للتسيير انطلاقاً من جدول حسابات النتائج

بدءاً بالهامش التجاري إلى غاية النتيجة الصافية وفقاً لمستويات المعالجة المتعلقة بكل رصيد.

خلاصة الفصل :

يشتمل جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني على ثلاثة أصناف من حسابات التسيير : (صنف 06) المتمثل في التكاليف و(صنف 07) المتمثل في النواتج وحسابات النتائج ويقابلها (الصنف 08) وهو يلعب دورا كبيرا في تحديد وضعية المؤسسة، إلا أنه يعاني من بعض القصور.

أما بالنسبة للأرصدة الوسيطة للتسيير المعمول بها في المخطط المحاسبي الوطني PCN والتي تمثل متغيرات النتائج المتحصل عليها من طرف المؤسسة وتتجلى في حسابات النتائج وهي على الترتيب : الهامش التجاري، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، النتيجة الاستثنائية، النتيجة الإجمالية والنتيجة الصافية، أما فيما يخص رقم الأعمال فهو يعتبر من بين الأرصدة الوسيطة للتسيير إلا أنه لا يظهر بشكل واضح على جدول حسابات النتائج.

بالرغم من الأرصدة سالفة الذكر إلا أنه توجد أرصدة أخرى وتعتبر أساسية للمؤسسة ليست واردة في جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني كالفائض الإجمالي للاستغلال وذلك لاعتماد تصنيف حسابات الأعباء والتكاليف حسب الطبيعة، أدى هذا إلى إظهار جدول حسابات النتائج بمؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها، عدا بعض ما تعلق بتسيير المؤسسة ككل، مما أدى إلى ضرورة اللجوء إلى اعتماد التصنيف الوظيفي لحسابات الأعباء والإيرادات وهذا ما تم الأخذ به في النظام المحاسبي المالي وذلك بتقديم جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة وحسب الوظيفة، كما تم إظهار أرصدة جديدة على جدول حسابات النتائج وأحدثت بعض التغيرات على الأصناف المكونة لجدول حسابات النتائج . والذين خصصنا لهما الفصل الثاني والفصل الثالث للتفصيل فيهما.

الفصل الثاني : حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني : حسابات التسيير (الإيرادات والأعباء)

تمهيد :

طبقا للتطورات الاقتصادية الراهنة وتكريسا لانضمام الجزائر لاقتصاد السوق، تشرع المؤسسات الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) *Système Comptable Financier* الذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، ويعوض مخطط المحاسبي الوطني.

نظرا للتغيرات والتعديلات التي طرأت على حسابات التسيير من حسابات الأعباء (صنف 06) وحسابات الإيرادات (صنف 07) قسم هذا الفصل إلى مبحثين : حيث عنون المبحث الأول بماهية النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني عنون به حسابات التسيير (الإيرادات والأعباء).

المبحث الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي

في ظل الانفتاح الجزائري على العولمة، أصبحت هناك ضرورة ملحة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني PCN لسنة 1975، وجعله يتماشى مع التطورات الجديدة وذلك نظرا لبعض النقائص التي يعاني منها، بإصدار النظام المحاسبي المالي SCF المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

ومن هنا تبادر لأذهاننا العديد من التساؤلات والتي بدورنا أدرجناها ضمن هذا المبحث، وتتعلق أساسا بماهية النظام المحاسبي المالي، ومختلف مبادئه ومجالات تطبيقه، والأهداف المرجوة منه.

المطلب الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل لسنة 2001، وذلك من طرف عدة خبراء فرنسيين، بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).¹ وقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، حيث عرف في المادة الثالثة منه، على أنه :

" المحاسبة المالية : هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ".²

يتميز النظام المحاسبي المالي بثلاث ميزات³ :

1. اختيار البعد الدولي الملائم أو المتطابق مع الممارسة العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

2. الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، مما يسمح بالتقليل من التأويلات الخاطئة، الإرادية واللاإرادية؛

¹ ناصر مراد، ملتقى بعنوان : الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دول - حول الإطار المنهجي للنظام المحاسبي المالي الجديد واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة، 13-15 أكتوبر 2009، ص 03

² المادة 03 من القانون رقم 07-11 المنظم للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر، ص 03

³ ابن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 22 بتصرف

3. يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة تمكن من إجراء المقاربات واتخاذ القرارات.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة وتمثل الكشوف المالية في ما يلي¹:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة؛
- ملحق بين القواعد المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

المطلب الثاني : مبادئ ومجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

نتناول من خلال هذا المطلب كل من مبادئ ومجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.

الفرع الأول : مبادئ النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي على مجموعة من المبادئ والتي نوردتها في النقاط التالية :

- محاسبة التعهد *comptabilité d'engagement* : حسب هذا المبدأ تسجل الحقوق الناتجة عن التعاملات والصفقات محاسبيا وقت حدوثها وليس عند إتمام عملية الدفع أو استلام النقدية المقابلة لها، أي عند استحقاقها بغض النظر عن تحصيلها أو سدادها، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط بهذه الأحداث²؛
- استمرارية الاستغلال *continuité d'exploitation* : تنشأ المؤسسة من أجل مواصلة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل³؛

¹ ناسر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 3-4

² إيت محمد مراد، أنثري سفبان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر * تحديات و أهداف *، ملفق دول حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة، 13-15 أكتوبر 2009، ص 6 بتصرف

³ نفس المرجع والصفحة سابقا

- الدلالة pertinence : يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متنوعة بدلائل حول العملية؛¹
- قابلية الفهم intelligibilité : يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية واضحة ويمكن فهمها من قبل كل المستخدمين؛²
- المصدقية fiabilité : يجب أن تعكس القوائم المالية الصورة الحقيقية والصادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداءات الأخرى التي قامت بها المؤسسة؛³
- قابلية المقارنة comparabilité : ونعني بها إمكان المستخدمين إجراء المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة نفسها عبر الزمن خلال عدة دورات، وبين قوائم المؤسسة والقوائم المالية لمؤسسات أخرى في نفس المستوى، بغرض تقييم الوضعية المالية والأداء لهذه المؤسسات؛⁴
- التكلفة التاريخية coût historique : تسجل محاسبا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات في القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي بقيمة الحصول عليها؛⁵
- مبدأ القيد بالاستخدام :

يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، والمقصود منه أنه ينبغي محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس على أساس شكلها القانوني، لأنه يوجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من الناحية القانونية، وتعتبر عملية شراء أو بيع من الناحية الاقتصادية وتسجل ضمن عناصر الميزانية.⁶

الفرع الثاني : مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام من خلال المواد التالية: المادة رقم (02) - المادة رقم (04) - المادة رقم (05)، يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

¹ Jean-Michel Palou, *Comptabilité Approfondie Et Révision "Manuel Et Applications"*, 3^{ème} édition, Epreuve N°6, Groupe Revue Fiduciaire, 2009, p36

² بكيجل عبد القادر، أهمية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية IAS/IFRS في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلى الشلف، الجزائر، ص 50

³ Jean-Michel Palou, Op, Cit, p36

⁴ بكيجل عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 51

⁵ إيت محمد، مراد، أميري سفيان، مرجع سبق ذكره، ص 6

⁶ نفس المرجع والصفحة سابقا، بصرف

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك محاسبة مالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي، مع مراعاة الأحكام الخاصة بما، ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.¹ أما عن المادة (04) تضمنت المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية وهي:²

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة - المادة 05-.

المطلب الثالث : أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

هناك العديد من الأهداف المراد تحقيقها من خلال إحلال النظام المحاسبي المالي محل المخطط المحاسبي الوطني، والتي تتلخص في النقاط التالية:³

1. ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
2. يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
3. العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
4. جعل القوائم المالية والمحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف المؤسسات الأجنبية؛
5. إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
6. قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
7. المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛

¹ دشان أم الخير، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل السنة الجزائرية، ملتزمة مقدمة لاستكمال متطلبات لبل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قاسدي مراح، ورقلة، 2009، ص 70 بصرف

² ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 4

³ دشان أم الخير، مرجع سبق ذكره، ص 78

8. يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
9. إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافية تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
10. يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة لمجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
11. يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
12. استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
13. النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

المبحث الثاني : حسابات التسيير (الإيرادات و الأعباء)

نسعى من خلال المبحث الثاني، التعرف بمختلف حسابات التسيير التي أتى بها النظام المحاسبي المالي والتي جاءت في صنفين (مجموعتين) والمتمثلة في حسابات الأعباء (صنف 06) وحسابات الإيرادات يقابلها (صنف 07)، حيث قسم هذا المبحث إلى مطلبين كما يلي :

المطلب الأول : حسابات الأعباء (صنف 06) وفقا للنظام المحاسبي المالي

تعد حسابات الأعباء من حسابات التسيير، والتي تكون أرصدتها في الغالب مدينة، تصنف حسابات الأعباء من خلال النظام المحاسبي المالي حسب طبيعتها وحسب الوظيفة، وذلك حسب احتياجات وطبيعة المؤسسة.

الفرع الأول : حسابات الأعباء حسب الوظيفة

تصنف الأعباء حسب الوظيفة وذلك طبقا لخصوصيات كل المؤسسة من حيث النشاط والحجم، يندرج تحت هذا الصنف مجموعة من الأشكال تتمثل في :¹

¹ نميب ندوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بواد، الجزائر، 2008، ص 72 بتصرف

أولاً - تصنف الأعباء من الزاوية الاقتصادية أو النشاط إلى : وظيفة الشراء، وظيفة الإنتاج، وظيفة التوزيع والوظيفة الإدارية والمالية؛

ثانياً - تصنف حسب وسائل الاستغلال : المخازن، المصانع، المكاتب... الخ؛

ثالثاً - تصنف حسب المنتج أو نوعية الخدمات إلى : المنتج أ، المنتج ب... الخ؛

رابعاً - تصنف حسب مراكز التكلفة أو المسؤولية إلى : المديرية العامة، الإدارة والمالية، المديرية التجارية، مصالح الدراسات والمصالح التقنية؛

خامساً - وفي الأخير نجد تصنيف حسب المناطق الجغرافية : المنطقة أ، المنطقة ب... الخ.

الفرع الثاني : حسابات الأعباء حسب الطبيعة

تعتبر الأعباء (التكاليف) على أنها الممتلكات والخدمات المستهلكة من قبل المؤسسة خلال النشاط الذي تقوم به حيث تختلف هذه الأعباء بحسب نوعية المؤسسة وحسب نشاطها، فالمؤسسة الصناعية تستهلك خلال نشاطها مواد أولية، طاقة وموارد بشرية لتحصل على المنتج الذي يصبح قابلاً للبيع . بينما المؤسسة التجارية تشتري بضائع بغرض بيعها على حالتها الأولى دون أن تحدث عليها أي تغيير، فهذه المؤسسة تستعمل وتستهلك مثلاً : مواردها البشرية ذات الكفاءة وقد تستعمل أشياء أخرى لتحقيق هدفها . فكل ما تستهلكه المؤسسة يسمى بالعبء (تكلفة) ويمكن أن نحصر الأعباء لأي مؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي على النحو التالي :¹

الحساب رقم - 60 المشتريات المستهلكة

الحساب رقم - 61 الخدمات الخارجية

الحساب رقم - 62 الخدمات الخارجية الأخرى

الحساب رقم - 63 أعباء المستخدمين

الحساب رقم - 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة

الحساب رقم - 65 الأعباء العملية الأخرى

الحساب رقم - 66 الأعباء المالية

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقسيم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، المبردة الرضمة، العدد 19، المصادرة في 25 مارس 2009، ص 45

الحساب رقم - 67 العناصر غير العادية- الأعباء

الحساب رقم - 68 المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

الحساب رقم - 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها

أولاً- الحساب رقم 60- المشتريات المستهلكة **Achats Consommés**

يتمثل هذا الحساب في جميع ما تم اقتناؤه بقصد استهلاكه في عملية نشاط المؤسسة لضمان سيره وفق ما هو مخطط له من بضائع مبيعة، والمواد الأولية المستهلكة وقوانين أخرى مستهلكة، ويتفرع هذا الحساب حسب نوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة إلى :

الحساب 600 - مشتريات البضائع المبيعة : يتمثل هذا الحساب في مجمل البضائع التي قامت المؤسسة بشرائها بهدف بيعها في حالتها دون إجراء أي تغيير عليها، ويستعمل هذا الحساب في المؤسسات التجارية، وتعتبر من الأعباء، لأن مؤسسة تقوم بشرائها والعبء في هذه الحالة يتمثل في قيمة شراء البضائع¹. بحيث يقابله حساب 60- بضائع مستهلكة من المخطط المحاسبي الوطني.

الحساب 601 - المواد الأولية : تقوم المؤسسة بشراء المواد الأولية وذلك وفقاً لاحتياجاتها للقيام بنشاطها الرئيسي لفترة طويلة على مدار السنة، ويستعمل هذا الحساب في المؤسسات الصناعية أي تستعمل هذه المشتريات من المواد الأولية لاستهلاكها في دورة الإنتاج . حيث تتحمل المؤسسة العبء والمتمثل في تكلفة المواد الداخلة في العملية الإنتاجية². يقابله في المخطط المحاسبي الوطني حساب 61- مواد ولوزم مستهلكة.

الحساب 602 - التموينات الأخرى : يضم هذا الحساب مختلف التموينات التي تستهلكها المؤسسة خلال دورة الاستغلال.

الحساب 603 - تغيرات المخزونات : يتجسد هذا الحساب من حسابات الأعباء في المبالغ الناقصة التي يتأثر بها المخزون، ويتمثل أحياناً في خسارة الوزن بسبب التخزين مثلاً أو عملية خروج السلع نصف المصنعة لإعادة استكمال تصنيعها أو السلع تامة الصنع عند خروجها للبيع . فتتحمل المؤسسة العبء وفقاً لكل حالة من الحالات السابقة³.

¹ لوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد * المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة"، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعة والمكتبة، بسكرة، 2009، ص 192 بتصرف

² Wolfgang Disk, Franck Missonier- piera et autres, comptabilité Financière en IFRS, Pearson Education, France, 2006, p 54

³ لوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 194 بتصرف

الحساب 604 - مشتريات الدراسات والخدمات المؤداة : يضم هذا الحساب جميع الأعباء والتكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال عملية النشاط العادي من دراسات وخدمات مقدمة، كأعباء الضمان والتحليل على البضائع المستهلكة، أو دراسة جدوى حول توسع النشاط.

الحساب 605 - مشتريات المعدات والتجهيزات والأشغال : هي الأعباء التي تسدها المؤسسة لتحصل على مجموعة من المعدات أو التجهيزات، الأشغال التي هي ضرورية لنشاطها مثلا كتكليف المؤسسة لمقاول بحفر أساسيات مبنى جديد.

الحساب 607 - المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات : تمثل في جميع الأعباء التي تتحملها المؤسسة نتيجة لاقتنائها مواد غير قابلة للتخزين وتشتري مباشرة مثل : الماء، الغاز، الكهرباء... الخ.¹

الحساب 608 - مصاريف الشراء التابعة أو الملحقة : وهي تلك الأعباء التي تسدها المؤسسة والمرتبطة بعملية الشراء والتي تكون لاحقة وليست سابقة لعملية الشراء فتضاف على أنها تكلفة شراء مثل تسديد مصاريف تأمين بضائع مشتراة.²

الحساب 609 - التخفيضات والتزيلات، والحسومات المتحصل عليها من المشتريات : تمثل في غالب الأحيان في تخفيضات الأسعار التي يمنحها المورد للمشتري لسبب حسن سلوكه في السداد أو بهدف استقطاب المشتري، وهذه المبالغ تعتبر حق ممنوح للمشتري، أي هي زيادة للمؤسسة وليس نقصان لها وبالتالي فهي تمثل في تكلفة معكوسة أي إيراد غير مباشر ويصبح المورد مدينا بقيمة تكلفة الحسم.³

حيث عوض الحساب 60 مشتريات مستهلكة كل من حساب 60 بضاعة مستهلكة وحساب 61 مواد ولوازم مستهلكة من المخطط المحاسبي الوطني.

ثانيا - الحساب رقم 61 - الخدمات الخارجية

باستثناء البضائع والمواد الأولية، تستهلك المؤسسة مجموعة من السلع والخدمات المقدمة من قبل

الغير، يطلق على هذه المجموعة بالخدمات الخارجية أو الأعباء الخارجية.⁴

ويقصد بها جميع الخدمات التي تستقبلها المؤسسة من جهة خارجية أي من عند الغير، كعمال خارجيين

¹ أبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 196 بتصرف

² نفس المرجع والصفحة سابقا، بتصرف

³ المرجع السابق، ص 197 بتصرف

⁴ Wolfgang Disk, Frank Missonier-piera et autres, Op, Cit, p 57

- عن المؤسسة نفسها . ينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية على النحو التالي :¹
- الحساب 611 - التناول العام :** يضم هذا الحساب كل من أعباء ومبالغ الأعمال التي يقوم بها الغير نيابة عن المؤسسة كالتقاعد من الباطن لإنجاز ما هو مطلوب من المؤسسة ولكن عن طريق الغير بحيث تسأل المؤسسة قانونيا بصفتها المسؤولة عن الانجاز أمام الزبون صاحب المشروع.
- الحساب 613- الإيجارات Loyers :** يمثل حساب الإيجارات في المبالغ التي تدفعها المؤسسة من خلال كرائتها للعتاد والمنقولات أو المحلات التي تستعملها المؤسسة في نشاطها العادي مثل كراء شاحنة لنقل العتاد أو إيجارات محل بغرض وضع بعض العتاد غير المستعمل.
- الحساب 614- الأعباء الإيجارية وأعباء الملكية المشتركة :** في ظل هذا الحساب تتحمل المؤسسة لأعباء المتعلقة بالاستئجار العقاري وكل ما يتعلق بأعباء الملكية بما فيها الشق المملوك للغير.
- الحساب 615- الصيانة، التصليحات والرعاية :** وهي تلك الأعباء (المبالغ) المسددة من طرف المؤسسة المتعلقة بالخدمات الخارجية والمتضمنة التصليحات والصيانة لكل وسائل الإنتاج المستعملة في المؤسسة من عتاد أو مباني وذلك عن طريق الوقاية المتواصلة وكذلك رعايتها من الأخطار التي تتسبب في عطلها.
- الحساب 616- أقساط التأمين :** يضم هذا الحساب جميع أقساط التأمين المتعلقة بالفترة المحاسبية المعنية والتي تعتبر كأعباء تقع على عاتق المؤسسة، وكل ما زاد عن ذلك فيعتبر في هذه الحالة تسويقا عن أقساط التأمين ولا يعتبر عبء لتلك الفترة.
- الحساب 617- الدراسات والأبحاث :** يتكون حساب الدراسات والأبحاث من مبالغ أعباء الدراسات والبحوث الخارجية التي تقوم بها المؤسسة كالدراسات المعمارية والطبوغرافية والدراسات الهندسية... الخ.
- الحساب 618- التوثيق والمستجدات :** توجد ضمن هذا الحساب الأعباء التي من شأنها أن تكون وثائق تدخل ضمن نشاط المؤسسة، كالدليل الطبوغرافي لشركات أشغال البناء أو كإشتراك المؤسسة في الجرائد والمجلات مثلا، أو ك شراء كتب أو مراجع.
- الحساب 619- التنزيلات والتخفيضات والمحسومات المتحصل عليها من خدمات خارجية :** يعني بما جميع التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة للمؤسسة عند اقتنائها لخدمة خارجية.

¹ لهورز نوح، مرجع سبق ذكره، من 198-202

ثالثا - حساب رقم 62 - خدمات خارجية أخرى

المقصود منه أعباء الخدمات المقدمة من الغير خارج عن عمال المؤسسة والتي لم يسبق ذكرها ضمن أعباء الخدمات الخارجية سألقة الذكر كالإشهار، النقل، الخدمات المصرفية، التنقلات... الخ¹. يتجزأ هذا الحساب إلى²:

حساب 621- العاملون الخارجيون عن المؤسسة : يتعلق هذا الحساب بجميع أجور العمال غير التابعين للمؤسسة كأجور عمال النقل في المناطق البعيدة عن مقر المؤسسة والتي يلجأ إليها أحيانا.

حساب 622- أجور الوسطاء والأتعاب : تمثل في جميع المبالغ التي تدفعها المؤسسة للوسطاء كعمولات نتيجة وساطتهم لإنجاح صفقة معينة أو أتعاب أصحاب المهن الحرة كالمحاميين والمحاسبين.

حساب 623- الإشهار والنشر والعلاقات العمومية : يقصد به مختلف مبالغ الأعباء المسددة من قبل المؤسسة لتغطية حقوق النشر على الجرائد وللدعاية لمنتجاتها والملصقات واللافتات والهدايا من المنتج على سبيل التعريف به، بالإضافة إلى كل الأعباء التي تخدم مجال العلاقات العامة داخل المؤسسة.

حساب 624- نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين : يضم كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة لنقل السلع والبضائع من طرف الغير أو مبالغ الأعباء لتتنقل الأفراد بصفة جماعية كالعقود المبرمة بين المؤسسة وأصحاب الحافلات لنقل العمال إلى مكان عملهم إذا كان يبعد كثيرا عن مقرات سكنهم.

حساب 625- التنقلات والمهمات والاستقبالات : المقصود من ذلك أعباء تنقلات ومهمات الأفراد سواء ما تعلق بالتنقل أو مصاريف الإقامة والأكل للعمال إذا كانوا في مهمة تابعة للمؤسسة إضافة إلى جميع أعباء الاستقبالات التي تجريها المؤسسة سواء بمناسبة استقبال وفد أو لإحياء حفلة تتعلق بالمؤسسة.

حساب 626- مصاريف البريد والاتصالات السلكية واللاسلكية : يتلخص هذا الحساب في أعباء الاتصالات سواء الرسائل والطوابع البريدية وكذلك ما يتعلق بالهواتف النقالة الثابتة والنقالة الموضوعة تحت تصرف المؤسسة، إضافة إلى أجهزة الفاكس والتلغراف وكل ما من شأنه أن يكون وسيلة اتصال داخل المؤسسة.

حساب 627- الخدمات المصرفية وما شابهها : يتجسد حساب الخدمات المصرفية وما شابهها في أعباء الخدمات التي يقدمها البنك للمؤسسات في إطار مهامها البنكية كالتحويلات المالية للدخل والخارج.

¹ شعب شتوف، مرجع سبق ذكره، ص 69 تصرف

² لوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 203-207 تصرف

حساب 628- الاشتراكات والمستجدات : تشمل في المبالغ التي تسددها المؤسسة فيما يتعلق بالعمليات الاشتراكية التي تقوم بها ما عدا الاجتماعية منها، كالاشتراكات المهنية للشركات المهنية، كشركات الحمامة والمحاسبة... الخ.

حساب 629- التخفيضات والتزييلات والحسومات المتحصل عليها عن الخدمات الخارجية الأخرى : وهي جميع التخفيضات والتزييلات والحسومات الممنوحة للمؤسسة عند اقتنائها لخدمات خارجية لم تذكر سابقا.

ثالثا - الحساب رقم 63- أعباء المستخدمين **Frais du personnel**

تمثل مصاريف المستخدمين في مجموع المبالغ الموجهة كأجور¹. يحتوي هذا الحساب على الأجور المدفوعة للعمال بكل صفاتهم مقابل الجهد والعمل الذي يقدمونه للمؤسسة . فهي تدفع لهم الأجر وهذا الأخير يكون عاما لأن المؤسسة تقتطع منه جزء كضريبة على الدخل وجزء كاشتراك في صندوق الضمان الاجتماعي، وهذه المبالغ محددة من طرف القانون، إن هذه الاقتطاعات تدفعها المؤسسة بدورها إلى الهيئات الاجتماعية والسلطات العمومية المخولة قانونا . كما نجد أن هذه الاشتراكات والمبالغ المقتطعة تستعملها السلطات العمومية في تقديم خدمات مختلفة للمواطن كما تعود بالفائدة على العمال أنفسهم.²

والحسابات الفرعية التالية تبين هذه الأجزاء التي تكون مرتب العامل :³

حساب 631- أجور المستخدمين : وهي المقابل الذي يدفع للعمال الخاصين بالمؤسسة لقاء عملهم داخل المؤسسة محملا بجميع الأعباء كالضرائب على الأجور والاقتطاعات واجبة الدفع.

حساب 635- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية : يحتوي هذا الأخير على جميع أعباء العمال الاجتماعية المتعلقة بالصناديق الاجتماعية لأنها جزء من أجر العامل التي تحملتها المؤسسة كعبء.

حساب 637- الأعباء الاجتماعية الأخرى : وهي جميع الأعباء الاجتماعية الأخرى التي تقع على عاتق المؤسسة ولم يسبق ذكرها في الحسابات آتفة الذكر.

حساب 638- أعباء المستخدمين الأخرى : ويقصد بها الأعباء التي تتحملها المؤسسة وتكون ذات ارتباط بالعمال كأعباء تكوين العمال مثلا.

¹Wolfgang Disk, Frank Missonier-piera et autres, Op, Cit, p 61

² Robert Obert, **Comptabilité approfondie et révision " cas pratiques "** , 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005, p134-135

³ لوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 208-211

خامسا - الحساب رقم 64 - الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة

الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة، هي أعباء تتعلق بما يأتي¹ :

- من جهة تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية؛
- ومن جهة أخرى، تتعلق بمدفوعات تقرها السلطة العمومية لاسيما لتسويل أصول الفائدة الاقتصادية أو الاجتماعية.

كما لا تحسب الضريبة على الأرباح ضمن هذا القسم لأنها مسجلة في الحساب " 69 الضرائب على النتائج وما يمثليها".

يتفرع هذا الحساب إلى² :

الحساب 641- الضرائب والرسوم والدفعات المماثلة على الأجور : وهي الضرائب والرسوم التي تفرض على أجور العاملين والتي تقع على عاتق المؤسسة.

الحساب 642- الضرائب والرسوم غير المسترجعة على الرقم الأعمال : المقصود بما الرسوم على الرقم الأعمال غير القابلة للاسترجاع كالرسم على النشاط المهني وغيره من الرسوم ذات نفس الصفة.

الحساب 645- الضرائب والرسوم الأخرى (خارج الضرائب على النتائج) : يعني بما مختلف الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة للجهة المعنية والتي ليس لها صلة بالنتائج كالرسوم الجمركية.

سادسا - حساب 65- الأعباء العملياتية الأخرى

يضم هذا الحساب الأعباء التي تصرف خلال عملية النشاط التشغيلي للمؤسسة، ويتجزأ إلى الحسابات

الجزئية التالية³ :

حساب 651- الإتاوات المترتبة على الامتيازات والبراءات، الرخص والبرمجيات والقيم المماثلة : يخصص هذا الحساب للأعباء الناتجة في مقابل استخدامات الامتيازات والرخص والبرامج المعلوماتية وما شابهها.

حساب 652- القيم الناقصة الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة غير مالية : يضم هذا الحساب الخسارة الناتجة عن تنازل المؤسسة لأحد أصولها غير المالية.

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، مس 74

² لهور نوح، مرجع سبق ذكره، مس 212-213 بتصرف

³ نفس المرجع السابق، مس 213-218 بتصرف

حساب 653- أتعاب حضور : المقصود بهذا الحساب المبالغ التي تدفع إلى العمال أو أعضاء مجلس الإدارة بسبب حضورهم إلى الاجتماعات المتعلقة بقرارات المؤسسة تعويضاً عن الوقت المستغرق في الاجتماعات والذي أقتطع من وقتهم لقضاء مصالحهم الخاصة.

حساب 654- خسائر عن حسابات دائنة غير قابلة للتحصيل : وهي المديونيات المدومة التي لا يمكن تحصيلها.

حساب 655- قسط النتائج عن العمليات المنجزة بصورة مشتركة : يضم هذا الحساب الأعباء التي تدفعها المؤسسة للشريك كجزء من النتيجة في العمليات المشتركة، إذا سجلت النتيجة بصفة كلية في حسابات المؤسسة وحتى لا تتحمل هذه الأخيرة ضرائب على النتيجة بكاملها فيعتبر الجزء المدفوع للشريك عبئاً تتحمله المؤسسة بحيث تظهر النتيجة صافية بالجزء الذي تحصل عليه المؤسسة فقط دون الجزء الآخر.

حساب 656- الغرامات والعقوبات والإعانات الممنوحة، والهبات والتبرعات : يقصد بما جميع مبالغ الأعباء المتمثلة في الغرامات والعقوبات سواء الجبائية، أو غيرها الواقعة على عاتق المؤسسة، إضافة إلى الإعانات التي تمنحها المؤسسة كإعانات الإغاثة أوقات الكوارث الطبيعية، كالفيضانات مثلاً والهبات والتبرعات المقدمة من قبل المؤسسة.

حساب 657- الأعباء الاستثنائية للتسيير الجاري : وهي الأعباء التي تدفع في الحالات الاستثنائية لكنها تتعلق بالعمليات الجارية لنشاط المؤسسة مثل الأعباء القضائية.

حساب 658- أعباء أخرى للتسيير الجاري : تتمثل في الأعباء المتعلقة بعملية التسيير الجارية والتي لم يسبق ذكرها.

سابعاً - الحساب رقم 66 - الأعباء المالية Frais Financier

يتضمن حساب الأعباء المالية جميع المصاريف الناتجة عن استعمال الأموال وأعباء الفوائد وخسائر الصرف، أي يقصد بما جميع الأعباء ذات الصيغة المالية التي تتحملها المؤسسة خلال دورة نشاطها.

ينقسم حساب الأعباء المالية حسب الحاجة إلى الإعلام بغرض بيان طبيعة أو أصل الأعباء إلى :

حساب 661- أعباء الفوائد : يتعلق حساب أعباء الفوائد بمختلف مبالغ الفوائد التي تدفعها المؤسسة أثناء قيامها بنشاطها بسبب القروض التي تحصل عليها سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل.¹

¹ نشاطه العام، النظام المحاسبي العالمي، مكتب نوما، للكتابة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 76 بتصرف

حساب 664- الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات : يرتبط هذا الحساب بمصاريف الخسائر الناتجة عن المديونيات المرتبطة بالمساهمات.¹

حساب 665- فارق التقييم عن أصول مالية - نواقص القيمة : ونعني به جميع القيم الناقصة على الأصول المالية المقيمة في آخر كل سنة أو كل ثلاث سنوات أو كل خمس سنوات حسب ما نص عليه المعيار الدولي المتعلق بالقيمة العادلة للأصول.²

حساب 666- خسائر الصرف : ويقصد بخسائر الصرف جميع الفروق السالبة التي تمثل خسائر على عاتق المؤسسة من خلال عمليات تحويل النقود الأجنبية إلى نقود وطنية.³

حساب 667- الخسائر الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية : وهي جل أعباء الخسائر الناتجة عن بيع أصل مالي سواء كان منقولاً من قيم التوظيف المنقولة أو أصل ثابت من أسهم وسندات.

حساب 668- الأعباء المالية الأخرى : تشمل في باقي الأعباء المالية التي لم تذكر سابقاً.

ثامناً - الحساب رقم 67 - العناصر غير العادية - الأعباء

وهي الأعباء الاستثنائية غير المتوقعة وخارج عملية الاستغلال كحوادث المرور التي تصيب السيارات والشاحنات أو الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات والتي لم تخصص لها مؤونة فتعتبر عبء غير عادي (استثنائي) تتحمله المؤسسة.⁴

تاسعاً - الحساب رقم 68 - مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة

يقصد بالمخصصات توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن أن تصيب المؤسسة في فترة لاحقة فتدركها المؤسسة كعبء لتخفيض النتيجة انطلاقاً من مبدأ الحيطة والحذر الذي يوجب تسجيل الأعباء المتوقعة دون الإيرادات، وكذلك الاهتلاكات التي تصيب الأصول القابلة للاهلاك إضافة إلى نوع جديد من الأعباء لم يكن معروفاً سابقاً وهو عبء الخسارة في القيمة الذي تتعرض له أصول المؤسسة بسبب تقلبات السوق.⁵

يتفرع هذا الحساب إلى الفروع التالية :⁶

¹ نفس المرجع والصفحة سابقاً

² لوبز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 219 بتصرف

³ نفس المرجع السابق، ص 220 بتصرف

⁴ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 75 بتصرف

⁵ لوبز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 222

⁶ Tazdait Ali, Maitrise du système comptable financier, première édition, édition ACG, Alger, 2009, pp 549-

حساب 681- المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة و الأصول غير جارية
حساب 682- المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر قيمة السلع الموضوعة موضع الامتياز : أي
المؤونات والخسائر في القيم التي قد تتوقع أن تحصل لإحدى القيم الثابتة الموضوعة تحت توكيل عند أحد
المتعاملين.

حساب 685- المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة في الأصول الجارية
حساب 686- المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة في العناصر المالية : ويقصد بها
المخصصات المالية للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيم في الأصول المالية التي يمكن أن تتأثر بحركات الأموال
داخل أسواق المال سواء الوطنية أو العالمية.

عاشرا - الحساب رقم 69 - الضرائب على النتائج وما يماثلها

يقصد بحساب الضرائب على النتائج وما يماثلها جميع الضرائب على النتائج التي تدفعها المؤسسة أو تلزم
بدفعها وتعتبر عبئا لأنها جزء النتيجة الذي لا يستفيد منه صاحبه وكان إدارة الضرائب شريك بهذا الجزء . حيث
خصص لها هذا الحساب باعتبارها أحد فروع الدولة وصاحبة سلطة في هذا الأمر، ولهذا لم تجعل في "حساب
655 قسط النتيجة على العمليات المنجزة بصفة مشتركة" ¹ بحيث يتجزأ هذا الحساب إلى ²:

حساب 692- فرض الضريبة المؤجلة عن الأصول : ويعني به المبالغ المدفوعة بصفة سابقة لأوانها كالضرائب
عن الدخل أو الضرائب المفروضة بصفة زائدة، والتي تعتبر حق للمؤسسة في ذمة الضرائب حيث يمكن مقاصة
ذلك المبلغ مستقبلا من الضرائب التي تفرض لاحقا.

حساب 693- فرض الضريبة المؤجلة عن الخصوم : وهي جل الضرائب عن النتيجة المستحقة لإدارة
الضرائب ولم تسدد بعد أي تعتبر التزام ضريبي قصير الأجل.

حساب 695- الضرائب عن الأرباح المبنية على نتائج الأنشطة العادية : تتمثل في مختلف الضرائب على
الدخل المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة.

حساب 698- الضرائب الأخرى عن النتائج : وهي الضرائب على النتائج التي لم تذكر آنفا كضريبة الاقتطاع
من المصدر لبعض النشاطات أو الضريبة على الدخل بالنسبة للشركاء.

¹ لوبز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 225 بتصرف

² نفس المرجع السابق، ص 225 - 227 بتصرف

المطلب الثاني : حسابات الإيرادات (صنف 07) وفقا للنظام المحاسبي المالي

تعد الإيرادات بمثابة الهدف المراد تحقيقه ؛ لان أي مؤسسة بدون إيراد كمثل المنبع بدون ماء أي وجوده أو عدم وجوده أمر سواء وتسعى جميع المؤسسات لتحقيق أكبر إيراد ممكن، وكما سبق يعد الإيراد المتحكم في النتيجة، بحيث يمكن إصدار حكم فعالية المؤسسة ونجاحتها اقتصاديا من عدمه.¹
تمثل حسابات الإيرادات في ما يلي:²

- الحساب رقم 70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة
- الحساب رقم 72- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
- الحساب رقم 73- الإنتاج المثبت
- الحساب رقم 74- إعانات الاستغلال
- الحساب رقم 75- الإيرادات العملياتية الأخرى
- الحساب رقم 76- الإيرادات المالية
- الحساب رقم 77- العناصر غير العادية - إيرادات
- الحساب رقم 78 - الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
- الفرع الأول : الحساب رقم 70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة

المقصود من هذا الحساب كل ما من شأنه أن يكون محل بيع من طرف المؤسسات الاقتصادية ذات الهدف الربحي من بضائع، مواد أولية وخدمات . في حالة ما إذا كانت المؤسسة التجارية تقوم ببيع السلع والبضائع المشتراة على حالتها دون إجراء أي تغيير عليها، أو مؤسسة خدمية تؤدي خدمات بمقابل، أما المؤسسات الصناعية (إنتاجية) تقوم بعملية التصنيع لغرض بيع منتجاتها، حيث تم تقسيم هذا الحساب كما يلي:³
أولا - حساب 700- المبيعات من البضائع : يمثل هذا الحساب في الإيراد الناتج من عملية بيع السلع والبضائع على الحالة التي تم شراؤها عليها، دون إجراء أي تغيير عليها، وهو عادة ناتج عن نشاط تجاري بحت.

¹ لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 230 بتصرف

² Tazdait Ali, Op, Cit, p575

³ لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص من 231 - 235

ثانيا - حساب 701- المبيعات من المنتوجات التامة الصنع : يتواجد هذا الحساب في المؤسسات ذات النشاط الإنتاجي، ويعني به المبلغ المتحصل عليه من بيع المنتجات التامة الصنع.

ثالثا - حساب 702- المبيعات من المنتوجات الوسيطة : وهي مبالغ جميع المنتجات الوسيطة التي تعتبر نصف المصنعة لكنها تعتبر إنتاج تام بالنسبة للمؤسسة المنتجة لها وجاهزة للبيع ليتم استكمال إنتاجها عند الزبون الحاصل عليها.

رابعا - حساب 703- المبيعات من المنتوجات المتبقية : وهو الإيراد الناتج عن بيع المنتوجات المتبقية من فضلات ومهملات.

خامسا - حساب 704- مبيعات الأشغال : حيث يستعمل هذا الحساب عادة في شركات الانجاز والأشغال ويضم المبالغ المفوترة للأشغال التي تمت للغير.

سادسا - حساب 705- مبيعات الدراسات : يستخدم هذا الحساب عادة في مكاتب الدراسات الهندسية والري وما شابهها، وهو يمثل في الإيراد المتحصل عليه من الخدمات المؤداة من الدراسات التي تمت.

سابعا - حساب 706- تقديم الخدمات الأخرى : يضم هذا الحساب مبالغ الخدمات المقدمة للغير ويستعمل في المؤسسات ذات الطابع الخدمي كتقديم خدمة الأمن والصيانة.

ثامنا - حساب 708- منتوجات الأنشطة الملحقة : تتجسد إيرادات المنتوجات الأنشطة الملحقة في مبالغ الأنشطة التابعة للنشاط الأساسي للمؤسسة مثل نقل الوجبات الغذائية من طرف المطاعم مقابل أتعاب.

تاسعا - حساب 709- التخفيضات والتزيلات والحسومات الممنوحة : تتمثل في المبالغ المتحصل عليها من المبيعات سواء تخفيضات أو تزيلات أو حسومات لكن في هذه الحالة يظهر لنا أن إيرادات المبيعات أقل من المبلغ الذي كان من المفروض أن تتحصل عليه المؤسسة، وذلك باعتبار أن التخفيض عبارة عن تكلفة أو عبء للبائع لكن هذا العبء لا يظهر كعبء مستقل، ولكن يظهر كعبء يخفض من إيرادات المبيعات وبالتالي فهو يؤثر على النتيجة بالسلب أي بالنقصان.

❖ حيث يختصر حساب 70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة كل من حسابات الآتية من المخطط المحاسبي الوطني (70 مبيعات بضائع، 71 إنتاج مباع، 74 خدمات مقدمة).

الفرع الثاني : الحساب رقم 72- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون

يقصد بالإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون المتوجات التي تحركت في المؤسسة من المخزن إلى الورشة. حيث يضم هذا الحساب الإيرادات المثلثة في القيمة المضافة على منتجات السلع التي لم تباع بعد ولكنها تمثل قيمة أضيفت من طرف المؤسسة خلال عملية الإنتاج وتخزن بتكلفة إنتاجها على اعتبار أنها المقابل الحقيقي للمواد الأولية واليد العاملة المستخدمة في الإنتاج حتى صارت منتجات تامة دون هامش ربحي لأنها مازالت لم تباع.¹

تم تجزئة هذا الحساب إلى فرعين²:

أولا - حساب 723- تغير المخزونات الجارية : وهي جميع مبالغ المخزونات قيد الإنتاج وتمتع بقيمة مضافة حتى وصلت إلى هذا الجزء من التمام.

ثانيا - حساب 724- تغير المخزونات من المنتجات : يضم هذا الحساب في إيرادات المخزونات التامة الصنع أو الخدمات تامة الانجاز التي لم تباع إلى غاية نهاية الدورة المحاسبية.

❖ بالمطابقة مع المخطط المحاسبي الوطني نجد أن "حساب 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون" يقابله "حساب 72 إنتاج مخزون".

الفرع الثالث : الحساب رقم 73- الإنتاج المثلث

وهو عبارة عن الإيرادات المعيرة عن القيمة المضافة التي تضيفها المؤسسة عن طريق إنشاء أصل ثابت داخليا . بحيث يقابله الحساب 73 إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة من المخطط المحاسبي الوطني، إلا أنه يتفرع إلى³:

أولا - حساب 731 - الإنتاج المثلث للأصول المعنوية (غير ملموسة) : حسب المعيار الدولي (IAS 38) تعرف الأصول الثابتة المعنوية على أنها موجودات قابلة للتحديد وغير نقدية دون مادة ملموسة، يحتفظ بها لاستخدامها في الإنتاج أو تزويد بضائع أو خدمات ولتأجيرها للآخرين أو لأغراض إدارية . والأصل غير الملموس يشترط أن :

■ يتوقع أن تتدفق منه منافع مستقبلية للمؤسسة؛

¹ أبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 235

² شعلات غلام، مرجع سبق ذكره، ص 22 بتصرف

³ أبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 40-46 بتصرف

■ أن تكون تكلفته قابلة للقياس بشكل موثوق (سواء أنشئ داخليا أو تم إنشاؤه من الخارج).
ومن بين هذه الأصول غير الملموسة نجد : براءات الاختراع، العلامات، الرخص، شهرة المخل، البرامج المعلوماتية... الخ. أي أن هذا الحساب يمثل القيم المضافة للجزء المنشأ من الأصل غير الملموس (تكلفة الإنتاج).

ثانيا - حساب 732 - الإنتاج المثبت للأصول العينية (الملموسة) : تمثل الأصول الثابتة العينية وفق المعيار الدولي للمحاسبة (IAS 16) في الموجودات أو الممتلكات التي طورت أو أنشئت للاستخدام المستقبلي كاستثمار وتتوفر على الشروط التالية :

■ تقتنى للاستخدام وليس لغرض البيع؛

■ ذات عمر إنتاجي طويل نسبيا أي يتعدى الدورة المحاسبية المالية؛

■ ذات وجود مادي ملموس.

وفي بعض النظريات يتطلب أهمية نسبية لسعرها حيث لا يعتبر الأدوات الصغيرة التي تتوفر فيها الشروط السابقة أصولا ثابتة لأن سعرها قليل نسبيا.

والقيم الثابتة الملموسة كالقيم الثابتة غير الملموسة للاعتراف بها كأصل يجب أن :

■ تحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة عند استخدامها؛

■ إمكانية قياس تكلفة الاقتناء بدقة.

ومن هذه الأصول الثابتة العينية نجد : الأراضي، البنائيات، عتاد، معدات صناعية... الخ، مما يعني أن "حساب 732 الإنتاج المثبت للأصول العينية" يتعلق هو الآخر بمبلغ القيم المضافة للجزء المنشأ من الأصل الملموس كإنشاء مباني وذلك بتكلفة الإنتاج.

الفرع الرابع : الحساب رقم 74- إعانات الاستغلال

ويقصد بهذا الحساب جميع المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو أحد فروعها للمؤسسات خلال دورة الاستغلال بحيث لا تدوم أكثر من دورة، عكس إعانات الاستثمار التي تهلك عدة دورات.¹ وهو حساب لم يكن موجودا في المخطط المحاسبي السابق. ويتفرع هو الآخر إلى الحسابين التاليين:²

¹Tazdait Ali, Op, Cit, p592

²دور نوح، مرجع سبق ذكره، ص 239-240

أولا - حساب 741- إعانة التوازن : يتعلق هذا الحساب بالإعانات الممنوحة للمؤسسة بقصد تغطية خسارة معينة في الميزانية بسبب مشروع معين ، كالمؤسسات التي تنشط في مجالات صعبة كحفر مناطق شبه جافة.
ثانيا - حساب 748- إعانات أخرى للاستغلال : يقتصر بهذا الأخير على الإعانات المقدمة للمؤسسة لتشجيعها للاستثمار في مشاريع معينة كالتي تنشط في مجالات الفلاحة في المناطق الصحراوية.
الفرع الخامس : الحساب رقم 75- الإيرادات العملية الأخرى

يمثل حساب المتوجات العملية الأخرى جميع الإيرادات الناتجة عن عمليات الاستغلال التي لم يتم ذكرها في الحسابات السابقة ؛ ويقسم إلى :¹

أولا - حساب 751- الأتاوى عن الامتياز والبراءات، والتراخيص والعلامات والتصرفات، وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة : وهي مبالغ الإيرادات المتأتية من القيم الثابتة الملموسة وغير الملموسة الممنوحة في إطار توكيل تسييرها للغير كامتيازات استخدام العلامات التجارية للشركات الكبيرة المعروفة، ومنح حقوق براءات الاختراع، ورخص استغلال إنتاج بعض المبتكرات إضافة إلى حقوق استغلال البرامج المعلوماتية المنتجة من قبل المؤسسة.

ثانيا - حساب 752- فائض القيمة الناتج عن التنازل عن أصول مثبتة غير مالية (تثبيات عينية أو معنوية، سندات المساهمة) : وهي مبالغ الإيرادات المتمثلة في القيم الزائدة الناتجة بسبب التنازل عن الأصول الثابتة غير المالية كالأرباح المتحصل عليها من بيع شاحنة مثلا.

ثالثا - حساب 753- أتعاب الحضور وأجور الإداريين أو المسير : وهي الإيرادات الناتجة من أتعاب الحضور التي يحصل عليها الأفراد في اجتماعات معينة وتعتبر مداخيل لنشاطاتهم الخاصة كالمحامين والمحاسبين الخواص والمهندسين... الخ، إضافة إلى الأجور التي يحصلون عليها باعتبارهم مسيرين لنشاطات، كإدارة جمعية معينة من طرف تاجر أو صاحب نشاط يحصل بموجبها على أجر يعتبر دخلا إضافيا يضاف إلى دخل نشاطه التجاري.

رابعا - حساب 754- أقساط إعانات الاستثمار المحولة لنتيجة السنة المالية : وهو يضم كل من إعانات الاستثمار المستلمة دفعة واحدة لكنها تخصص لعدة دورات مستقبلية.

¹ المرجع السابق، ص 241-246 بتصرف

خامسا - حساب 755- قسط النتيجة عن العمليات التي تمت بصورة مشتركة : يضم حساب 755 الأرباح التي تقبضها المؤسسة من عمليات خارجة عن نشاطها، وذلك في شكل شراكة مع مؤسسة أخرى دون أن تتم العملية باسمها فيعتبر المبلغ المتحصل عليه ربحا مضافا إلى إيرادات النشاطات العادية للمؤسسة ولكن تحت اسم قسط النتيجة عن العمليات المشتركة.

سادسا - حساب 756 - المدخولات عن الحسابات الدائنة المهلكة : يتعلق هذا الأخير بمختلف مبالغ الإيرادات المتمثلة في مبالغ التبرعات المحصلة من الغير وكذلك المبالغ المحصلة من المديونيات الميثوس من تحصيلها (المديونيات المعدومة).

سابعا - حساب 757 - الإيرادات الاستثنائية في عملية التسيير : يمثل حل الإيرادات الاستثنائية الناتجة عن عملية التسيير، أي مداخيل إيرادات غير متوقعة لكنها تقع ضمن نشاط المؤسسة.

ثامنا - حساب 758- الإيرادات الأخرى للتسيير الجاري : وهي عبارة عن الإيرادات الناتجة عن عمليات التسيير الأخرى للنشاط خلال دورة الاستغلال والتي لم يسبق ذكرها آنفا.

الفرع السادس : الحساب رقم 76- الإيرادات المالية

يقصد بها الإيرادات المتأتية من حركة الأموال سواء في شكلها السائل أو في شكل ثابت كالتقييم الثابتة المالية.

ويتفرع هذا الحساب إلى ¹ :

أولا - حساب 761- منتوجات المساهمات : وهو حساب يتعلق بجميع الإيرادات الناتجة من مساهمات المؤسسة في شركات أخرى وتمثل أيضا أرباح الأسهم.

ثانيا - حساب 762- عائدات الأصول المالية : وهي العائدات المتولدة عن الأصول المالية من سندات وقروض وودائع.

ثالثا - حساب 763- عائدات الحسابات الدائنة : وهو الإيراد الذي تتحصل عليه المؤسسة نتيجة إقراضها للغير في إطار عقود الإيجار التمويلي .

رابعا - حساب 765- فارق التقييم عن الأصول المالية - فوائض القيمة : يتجسد هذا الحساب في المؤسسة في القيم الزائدة التي تنتج عن عملية تقييم أو إعادة تقييم الأصول المالية التي تملكها المؤسسة.

¹ لوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 147- 250 بتصرف

خامسا - حساب 766- أرباح الصرف : وهي الأرباح التي تحصل عليها المؤسسة من الفروقات الزائدة بين مبالغ شراء العملة الصعبة وقيمتها الحالية في السوق النقدي.

سادسا - حساب 767- الأرباح الصافية عن عمليات التنازل عن أصول مالية : يعبر هذا الحساب عن مبلغ الفروقات الزائدة بين القيمة المحاسبية للأصل المالي وقيمة التنازل على اعتبار أنها ربح صافي ناتج عن عملية التنازل.

سابعا - حساب 768- الإيرادات المالية الأخرى : نعني بها مختلف الإيرادات المالية التي لم يتم التعرض لها سابقا كمراجعة الأسعار للسلع والخدمات المباعة بسبب التضخم مثلا.

الفرع السابع : الحساب رقم 77- العناصر غير العادية - الإيرادات

يقصد بالعناصر غير العادية - إيرادات المبالغ التي تحصل عليها المؤسسة بصفة غير عادية وتكون غير متوقعة وليست مرتبطة بالنشاط الرئيسي لها.¹

الفرع الثامن : الحساب رقم 78 - الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات

يجسد هذا الحساب الاسترجاعات المالية لمبالغ خصصت سابقا كأعباء متوقعة الحصول وحملت على ميزانيات لفترات سابقة لكن حدث العكس، أي أن التوقع بالخسارة لم يقع فسترجع المبالغ التي سجلت كخسارة على سنوات سابقة، ولكن لم تحدث، فتعتبر في هذه الحالة على أنها إيراد شكلي على ميزانية السنة الموالية لتغطية الخسائر السابقة.²

ويتجزأ هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:³

أولا - حساب 781 - إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية : يضم هذا الحساب مبالغ الاسترجاعات للخسائر المتوقعة على الأصول الثابتة.

ثانيا - حساب 785- إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول الجارية : يتمثل في مبالغ استرجاعات لخسائر القيم المتوقعة على الأصول المتداولة.

ثالثا - حساب 786- إسترجاعات المالية عن خسائر القيمة والمؤونات : وهي مبالغ الاسترجاعات لخسائر القيم المتوقعة على الأصول المالية.

¹ شعب شروف، مرجع سبق ذكره، ص 75 بتصرف

² لبور نوح، مرجع سبق ذكره، ص 251 بتصرف

³ Tazdait Ali, Op, Cit, p 602-603

خلاصة الفصل :

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة المعايير المحاسبة الدولية من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقرضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغييرا حقيقيا للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي IAS/IFRS.

تناول النظام الجديد المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها المعايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية.

طرأت على النظام المحاسبي المالي عدة تعديلات وخاصة منها فيما يتعلق بحسابات الأعباء وحسابات الإيرادات، بحيث تمثلت حسابات الأعباء في مجموعة من الحسابات (المجموعة السادسة) التي تبين مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة، سواء كانت ناتجة عن نشاطها العادي أو غير المتعلقة بنشاطها وكذلك بحسب نوعية النشاط الذي تمارسه المؤسسة.

أما عن حسابات الإيرادات والتي تمثل ثاني حسابات التسيير، وهي عبارة عن المجموعة السابعة من النظام المحاسبي المالي والتي تعرض في كشوف حساب النتيجة، حيث تتضمن جميع الإيرادات والمنتجات المختلفة التي تحققها المؤسسة نتيجة لممارستها لنشاطها.

الفصل الثالث : تحليل الربحية باستخدام الارصدة الوسيطية للتسيير طبقا للنظام المحاسبي المالي

المبحث الأول : حساب النتائج وفقا للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني : الأرصدة الوسيطية للتسيير طبقا للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث : الربحية ومؤشرات قياسها

تمهيد:

تعد الربحية أمر ضروري لبقاء واستمرار المؤسسات، وغاية يتطلع إليها المستثمرين ومؤشر يهتم به الدائنون، عند تعاملهم مع المؤسسة.

وبغرض قياس ربحية المؤسسة نستخدم مجموعة من المؤشرات والتي تعد من أهم النسب لتقييم الأداء في المؤسسات، والتي لها علاقة بمجدول حساب النتائج.

وفي هذا الصدد نحاول من خلال هذا الفصل التطرق لحساب النتائج طبقا للنظام المحاسبي المالي أولا وذلك تبعا لخصوصية الموضوع محل الدراسة، هذا عن المبحث الأول، أما المبحث الثاني نتعرض من خلاله للأرصدة الوسيطة للتسيير المعتمدة في النظام المحاسبي المالي انطلاقا من العناصر المكونة لقائمة حساب النتائج، وفي الأخير نتناول في المبحث الثالث مؤشرات قياس الربحية.

المبحث الأول : حساب النتائج وفقا للنظام المحاسبي المالي

يبين جدول حساب النتائج مجموع الإيرادات وأعباء الدورة المالية والاقتصادية للمؤسسة، وهي تمكن من حساب مختلف مكونات النتيجة والعناصر المساهمة في تحقيقها، وهذا ما سيتم التطرق إليه من خلال هذا المبحث وذلك بالتعريف به والتطرق إلى مختلف الأصناف التي يأخذها.

المطلب الأول: ماهية حساب النتائج Comptes du résultats

نحاول من خلال هذا المطلب التعرض لماهية حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي وذلك بالتعريف به وذكر أهم التغييرات التي طرأت عليه والمعلومات التي تقدم من خلاله.

الفرع الأول : تعريف حساب النتائج

عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، على أنه : " بيان ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح أو الخسارة " ¹.

الفرع الثاني : المعلومات الدنيا المقدمة في جدول حساب النتائج

يقدم جدول حساب النتائج مجموعة من المعلومات والتي تتمثل في ما يلي ² :

- * تحليل الأعباء حسب طبيعتها؛
- * إيرادات المالية والأعباء المالية؛
- * إيرادات العادية؛
- * أعباء المستخدمين؛
- * الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- * نتيجة الأنشطة العادية؛
- * المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- * المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 24

² دشان أم الخير، مرجع سبق ذكره، ص 74

* النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

في حالة حساب النتائج المدبجة :

* حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدبجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية؛

* حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

كما أشار النظام المحاسبي المالي للعديد من الملاحظات فيما يخص جدول حساب النتائج منها¹ :

- بإمكان المؤسسات تقديم جدول حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق بشكيف مع خصوصيتها واحتياجاتها؛

- تقدم الإيرادات والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها من الضروري إبرازها لتوضيح نجاعة المؤسسة خلال الفترة، وتقدم تحت فصول خصوصية في جدول حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات الخ)؛

- تنتج النتيجة غير العادية من الإيرادات والأعباء الناتجة عن حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للمؤسسات وتمثل طابعا استثنائيا؛

- تتم المقاصة بين عناصر الإيرادات والأعباء، ويقدم الرصيد في حساب النتائج :

■ إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل لمقاصة؛

■ إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أهميتها وطبيعتها أو تأثيرها لا يتطلب إعلاما منفصلا (مثل الأرباح والخسائر الناتجة عن أدوات مالية مختارة في محفظة المعاملات التجارية)؛

■ إذا كان مثل تلك المقاصة يفرضها التنظيم أو يأذن بها مثل أرباح وخسائر نجمت عن خروج أصول غير جارية أو عمليات تغطية الصرف؛

- تحتسب النتيجة الأعباء أو الإيرادات التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد الكشوف المالية.

الفرع الثالث : أهم التغييرات التي طرأت على حساب النتائج

إثر تطبيق النظام المحاسبي المالي طرأت عدة تغييرات على جدول حسابات النتائج والذي أصبح يطلق

¹ القرار المؤرخ في 26 جوانه 2008، مرجع سبق ذكره، ص 25 تصرف

عليه بحساب النتائج، والتي نوردتها في النقاط التالية، انطلاقا مما تم استنتاجه من خلال عملية المقارنة بين المخطط القلم والنظام الجديد¹ :

1. تعد حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي وفق منظورين : المنظور التقليدي والممثل في جدول حساب النتائج حسب الطبيعة (كما هو عليه في PCN) مع اختلاف مستويات المعالجة، أما المنظور الثاني يتمثل في جدول حساب النتائج حسب الوظيفة، بينما كان يعتمد على منظور واحد فقط (حسب الطبيعة) في المخطط القلم؛
2. مستويات النتائج التي يظهرها حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي أكبر منها في جدول حسابات النتائج حسب PCN، وذلك بظهوره بمستويات جديدة.
3. النتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص كما في المخطط القلم أين كانت تخصص النتائج في المجموعة الثامنة؛
4. يقدم حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي معطيات عن الدورة السابقة؛
5. تحسب الضريبة في حساب النتائج على أساس النتيجة العادية ثم تضاف النتيجة العادية إلى الصافي، بينما في جدول حسابات النتائج يتم فرض الضريبة على مجموع نتيجتي الاستغلال ونحارج الاستغلال؛
6. يفرق حساب النتائج بين النتيجة العملياتية والنتيجة المالية وهو الأمر الذي لم يكن موجود في جدول حسابات النتائج.

المطلب الثاني: تصنيفات حساب النتائج

تم تقسيم حساب النتائج في إطار النظام المحاسبي المالي إلى صنفين، يتمثل الأول في حساب النتائج حسب الطبيعة، أما الصنف الثاني فيتمثل في حساب النتائج حسب الوظيفة.

الفرع الأول : حساب النتائج حسب الطبيعة Comptes des résultats par nature

من خلال التعريف المذكور سابقا، نستخلص أن قائمة حساب النتائج تحلل نشاط المؤسسة خلال السنة المالية، وتبين إيرادات وأعباء المؤسسة الحاصلة خلال الدورة ؛ إن اعتماد حساب النتائج حسب الطبيعة يكون

¹ أوسرر منور، محرم محمد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية «حالة جدول حساب النتائج»، الملتقى دولي الأول «النظام المحاسبي المالي الجديد» في ظل معايير المحاسبة الدولية، ثمار وتطبيقات وآفاق، 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، ص 7 بصرف

بصدد تقدم تصنيف لحسابات الأعباء والإيرادات حسب الطبيعة والتي نسردها في ما يلي : إنتاج مخزون، مشتريات بضائع، مواد أولية، تغيرات في المخزون ومختلف الاستهلاكات الخارجية، مصاريف المستخدمين، الضرائب والرسوم، مخصصات الإهلاكات والمؤونات.¹

تحتوي قائمة حساب النتائج على صنفين من الحسابات (حسابات التسيير) وهي :

• حسابات الأعباء (صنف 06)؛

• حسابات الإيرادات (صنف 07)؛

أولا : حسابات الأعباء (صنف 06)

تقسم هذه الأخيرة في قائمة حساب النتائج إلى الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي واليومي للمؤسسة والأعباء المتعلقة بالنشاط غير العادي للمؤسسة.

أ- الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة

تمثل هذه الحسابات في ما يلي :²

حساب 60 : المشتريات المستهلكة؛

حساب 61 : الخدمات الخارجية؛

حساب 62 : الخدمات الخارجية الأخرى؛

حساب 63 : أعباء المستخدمين؛

حساب 64 : الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة؛

حساب 65 : الأعباء التشغيلية الأخرى؛

حساب 66 : الأعباء المالية؛

حساب 68 : المخصصات للإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛

حساب 69 : الضرائب عن النتائج وما يماثلها؛

ب- الأعباء المتعلقة بالنشاط غير العادي للمؤسسة

تمثل في : الحساب 67 العناصر غير العادية - أعباء

ثانيا : حسابات الإيرادات (صنف 07)

وتقسم كذلك هي الأخرى إلى إيرادات النشاط العادي، وإيرادات النشاط غير العادي للمؤسسة.

¹ Pierre Vernimmen, Pascal Quiry et Yann le Fur, Op, Cit, p37

² شعيب شروف، مرجع سبق ذكره، من ص 69-71 بتصرف

أ- الإيرادات المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة:

تمثل هذه الحسابات في ما يلي¹:

حساب 70 : المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة؛

حساب 72 : الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون؛

حساب 73 : الإنتاج المثبت؛

حساب 74 : إعانات الاستغلال؛

حساب 75 : المنتجات العملياتية الأخرى؛

حساب 76 : المنتجات المالية؛

حساب 78 : الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات؛

ب- الإيرادات المتعلقة بالنشاط غير العادي للمؤسسة :

تمثل في : الحساب 77 العناصر غير العادية - إيرادات

بالإضافة إلى ما تم التطرق إليه نجد أن جدول حساب النتائج حسب الطبيعة يتكون من مجموعة من

مستويات النتيجة والتي تمثل في: إنتاج السنة المالية، استهلاك السنة المالية، القيمة المضافة للاستغلال، إجمالي

فائض الاستغلال، النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضريبة، النتيجة الصافية للأنشطة

العادية، النتيجة غير العادية، النتيجة الصافية للسنة المالية . بحيث تجسد هذه المستويات في الأرصدة الوسيطة

للتسيير والتي سوف يتم التطرق لها بالتفصيل في المبحث الموالي.

والجدول الموالي يوضح قائمة حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي :

¹ شطاط غلام، مرجع سبق ذكره، ص 22-24 تتصرف

جدول رقم (3-1) : جدول حساب النتائج حسب الطبيعة

الفترة من إلى.....

N+1	N	البيان	رقم الحساب
		المبيعات والمنحوتات الملحقة	70
		تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	72
		الإنتاج الثابت	73
		إعانات الاستغلال	74
		1- إنتاج السنة المالية	
		المشتريات المستهلكة	60
		الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	61 و 62
		2- استهلاك السنة المالية	
		3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	
		أعباء المستخدمين	63
		الضرائب والرسوم والمدفوعات الماثلة	64
		4- إجمالي فاتر الاستغلال	
		الإيرادات العملية الأخرى	75
		الأعباء العملية الأخرى	65
		المخصصات للاهلاكات والمؤونات وعسارة القيمة	68
		استرجاع على عناصر القيمة والمؤونات	78
		5- النتيجة العملية	
		الإيرادات المالية	67
		الأعباء المالية	66
		6- النتيجة المالية	
		7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)	
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	695 و 698
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	692 و 693
		مجموع إيرادات الأنشطة العادية	
		مجموع أعباء الأنشطة العادية	
		8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
		عناصر غير عادية (إيرادات)	77
		عناصر غير عادية (أعباء)	67
		9- النتيجة غير العادية	
		10- صافي نتيجة السنة المالية	
		حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية	
		11- صافي نتيجة المجموع المدمج	
		ومها حصة ذوي الأقلية	
		حصة المجموع	

المصدر : القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 34

من خلال الجدول السابق نلاحظ ظهور مستويات جديدة والتي تشمل في كل من : رقم الأعمال، إنتاج السنة المالية واستهلاك السنة المالية، إجمالي فائض الاستغلال، النتيجة المالية بشكل واضح على قائمة حساب النتائج حسب الطبيعة بالشكل الذي يتناسب مع المؤسسة وهذا ما لم يكن معتمد في جدول حسابات النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني.

نلاحظ كذلك أن الجدول السابق يتضمن على عمودين يتعلق الأول بالسنة N والثاني خصص للسنة N-1 وهذا ما يدل على أن جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وفق SCF يقدم معطيات عن الدورة السابقة للمؤسسة وذلك بغرض تسهيل عملية المقارنة.

كما نجد كذلك أن الضريبة تفرض على النتيجة العادية ولا تفرض على النتيجة غير العادية كما كان معمول به في المخطط القديم، ويفرق جدول حساب النتائج حسب الطبيعة بين النتيجة العملياتية والنتيجة المالية وذلك من خلال أن النتيجة العملياتية تساوي فرق بين إيرادات الاستغلال وأعباء الاستغلال والنتيجة المالية تمثل في الفرق بين الإيرادات المالية والأعباء المالية.

من خلال الملاحظات التي تم ذكرها سابقا نستنتج أن جدول حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي يعالج النقائص التي كان يعاني منها جدول حسابات النتائج وفق PCN وهذا ما توضحه النتائج التي تم استخراجها آنفا.

الفرع الثاني : حساب النتائج حسب الوظيفة Comptes des résultats par fonction

يعتبر حساب النتائج حسب الوظيفة المنظور الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، والذي لم يكن معتمد من قبل المخطط القديم PCN، حيث يتم من خلاله التمييز بين الأعباء والإيرادات على أساس وظيفتها أو على أساس استخدامها في دورة الاستغلال للمؤسسة، مما يدل على أن جدول حساب النتائج حسب الوظيفة وفق SCF يقوم على أساس التمييز بين مختلف التكاليف من (تكاليف الشراء، تكاليف التوزيع والبيع والتكاليف الإدارية) وهذا ما يتعارض مع تصنيف حساب النتائج حسب الطبيعة.¹

يعد هذا المنظور اختياريا وليس إجباريا وهو يتطلب نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة.
كما يحتوي جدول حساب النتائج حسب الوظيفة على خمسة مستويات وهي كالآتي²:

¹ Jonathan Berk, Peter De Marzo et autres, Finance d'entreprise, Pearson Education France, Paris, 2008, p49

² أوسبر منور، محرم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 13-14

أولا - هامش الربح الإجمالي : ويتمثل في الفرق بين رقم أعمال الدورة وتكلفة المبيعات من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الإستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات.

ثانيا - النتيجة التشغيلية : وهي عبارة عن هامش الربح الإجمالي مضافا إليه الإيرادات التشغيلية الأخرى مع طرح التكاليف التجارية والأعباء الإدارية والأعباء الأخرى التشغيلية.

ثالثا - النتيجة العادية قبل الضريبة : تتمثل في النتيجة التشغيلية مطروح منها أعباء المستخدمين ومخصصات الاهتلاكات مضافا إليها منتجات مالية مع طرح الأعباء المالية.

رابعا - النتيجة الصافية للأنشطة العادية : وهي عبارة عن النتيجة العادية قبل الضريبة مطروح منها كل من الضرائب الواجبة على النتائج العادية والضرائب المؤجلة عليها.

خامسا - النتيجة الصافية للسنة المالية : وهي عبارة عن النتيجة الصافية للأنشطة العادية منقوص منها الأعباء غير العادية مع إضافة الإيرادات غير العادية.

وفيما يلي جدول يوضح جدول حساب النتائج حسب الوظيفة وفقا للنظام المحاسبي المالي :

جدول رقم (3-2) : جدول حساب النتائج حسب الوظيفة

الفترة من إلى.....

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال
			كلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي
			إيرادات عملياتية أخرى
			أعباء تجارية
			الأعباء الإدارية
			أعباء عملياتية أخرى
			النتيجة العملياتية
			تقدم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة
			(مصاريق المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)
			الإيرادات مالية
			الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية
			الإيرادات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			نتيجة الصافية المجموع المدمج
			ومنها حصة ذوي الأقلية
			حصة المجموع

المصدر : القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سبق ذكره، ص 31

يعبر الجدول السابق عن حساب النتائج حسب الوظيفة والذي يتم من خلاله الحصول مباشرة وبدون معالجة للمعلومات الأساسية التي تمكن من الوقوف على التسيير السليم للمؤسسة من تكاليف الإنتاج، أسعار تكلفة المبيعات والتكاليف الخاصة بكل وظيفة من الوظائف التجارية، المالية، الإدارية... الخ، وهذا ما لم يأخذه بعين الاعتبار المخطط المحاسبي الوطني.

حاولنا من خلال هذا المبحث التطرق لجدول حساب النتائج وذلك بالتعريف به وتحديد مختلف التغييرات التي طرأت عليه إثر الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي وتحديد مختلف أصنافه، أما عن المبحث الموالي سيتم فيه تناول الأرصدة الوسيطة للتسيير وفقا للنظام الجديد.

المبحث الثاني : الأرصدة الوسيطة للتسيير طبقا للنظام المحاسبي المالي

نتناول في هذا المبحث الأرصدة الوسيطة للتسيير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بحيث تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب انطلاقا من الأرصدة الوسيطة للتسيير المعطاة أو الظاهرة على جدول حساب النتائج.

المطلب الأول : رقم الأعمال وهامش الربح الإجمالي، الإنتاج واستهلاك السنة المالية

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق للأرصدة الوسيطة للتسيير والتي تمثل في كل من : رقم الأعمال، هامش الربح الإجمالي، الإنتاج واستهلاك السنة المالية.

الفرع الأول : رقم الأعمال وهامش الربح الإجمالي

نتناول ضمن هذا الفرع كل من رقم الأعمال وهامش الربح الإجمالي واللذان يعتبران من الأرصدة التي وضحتها النظام المحاسبي المالي في جدول حساب النتائج.

أولا : رقم الأعمال (CA)

يعتبر رقم الأعمال المصدر الرئيسي للنقدية الضرورية لاستمرارية نشاطات المؤسسة، بحيث يكون مستقبلا المؤسسة مرهونا بتطورات هذا العنصر مقارنة بالمنافسين الرئيسيين داخل نفس القطاع.¹

¹ بن معزز كمال، مرجع سبق ذكره، ص 52- 53

يقدم رقم الأعمال مبالغ الأعمال المنجزة من قبل المؤسسة مع الغير خلال دورة الأنشطة المهنية، العادية والجارية.¹ يمثل رقم الأعمال في النظام الجديد SCF بالحساب 70 مبيعات بضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة : وهو عبارة عن الإيرادات التي تحققها المؤسسة من أنشطتها الأساسية حيث عوض هذا الحساب الحسابات التالية (70 مبيعات بضائع، 71 إنتاج مبيع، 74 خدمات مقدمة) التي كانت تمثل في بحملها رقم الأعمال في المخطط المحاسبي الوطني،² حيث أنه يبرز بشكل واضح في قائمة حساب النتائج بينما في جدول حسابات النتائج للمخطط القديم لا يقدم بشكل واضح، بحيث يكون موزعا بين مبيعات البضائع عند حساب الهامش الإجمالي، والإنتاج المباع وأداء الخدمات عند حساب القيمة المضافة.

إن حساب رقم الأعمال في جدول حساب النتائج يساعد التحلل المالي على تفسير الكثير من الحالات، كما يخدم أهداف التشخيص المالي، ومنها:³

- قياس معدل نمو النشاط : يستخدم معدل النمو في عدة مجالات، فالتحليل المالي يستخدمه في تحليل النتيجة والخزينة والتحليل الاستراتيجي يستخدمه لقياس حجم المؤسسة ومدى قدرتها على النمو الداخلي، ويمكن حساب نمو النشاط باستخدام الارتفاع في رقم الأعمال خارج الرسم، مع مراعاة أثر التضخم النقدي على رقم الأعمال من خلال العلاقة التالية :

$$C = (Ca_1/Ca_0 (i+1)) - 1$$

حيث : Ca_0 تمثل رقم الأعمال في السنة 0؛

Ca_1 تمثل رقم الأعمال في السنة 1؛

i معدل التضخم النقدي للسنة 1؛

C معدل النمو.

- قياس القدرة التنافسية للمؤسسة : يستخدم رقم الأعمال في قياس القدرة التنافسية للمؤسسة، حيث إذا استخدمت المؤسسة أدواتها (منها السعر) لمواجهة المنافسين والمنتجات البديلة بشكل فعال فإن ذلك

¹ Armand Dayan et autres, Op, Cit, p102

² أوسمار منور، محرم عماد، مرجع سبق ذكره، ص9 بتصرف

³ إلياس بن ساسي، يوسف فرينسي، مرجع سبق ذكره، ص 170 - 171

ينعكس على رقم الأعمال، وذلك بتحول المستهلك من اقتناء منتج المنافس إلى شراء منتجات المؤسسة مما يؤدي برقم الأعمال إلى الارتفاع، وهنا يمكن للمحلل المالي قياس القدرة التنافسية.

■ قياس فعالية قياس الوظائف التسويقية : تعتبر الوظيفة التسويقية واجهة المؤسسة في السوق، ويتمثل دورها في تسويق المنتجات وتسيير العلاقات مع العملاء والمنافسين ومختلف المتعاملين، إلا أنه في بعض الأحيان تقع أخطاء على المستوى التسويقي نتيجة الانخفاض في رقم الأعمال رغم التسيير المحكم في الوظائف الأخرى.

■ قياس المكانة السوقية : إذا أجرينا عملية مقارنة بسيطة بين رقم أعمال المؤسسة ورقم أعمال المنافسين باستخدام النسب، يمكن حينها قياس وضعية المؤسسة السوقية مقارنة بالمنافسين، ويمكن تصنيف المؤسسة إن كانت مهيمنة على السوق أو هامشية، أو ضعيفة أو منافسة.... الخ.

ثانيا : هامش الربح الإجمالي

من بين الأرصدة الوسيطة للتسيير المعتمدة في جدول حساب النتائج وفقا للنظام المحاسبي المالي نجد هامش الربح الإجمالي والذي يمثل في الفرق بين قيمة البضاعة المباعة وتكلفة شرائها من بضاعة مستهلكة ومواد أولية ومختلف الاستهلاكات المتعلقة بهذه المبيعات¹ ويظهر هذا الرصيد على مستوى جدول حساب النتائج حسب الوظيفة، وبحسب بالعلاقة التالية :

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

يكتسي هذا الرصيد أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات التجارية، وذلك بتحديد معدل تطور الهامش على المبيعات ومقارنته مع المؤسسات المنافسة². حيث أنه كلما ارتفعت معدلاته في المؤسسة التجارية كلما كانت المؤسسة في وضع جيد.

الفرع الثاني : الإنتاج واستهلاك السنة المالية

نسعى من خلال الفرع الثاني إلى التعريف بكل من الرصيدين : رصيد إنتاج السنة المالية ورصيد استهلاك السنة المالية.

¹Pierre Vernimmen, Pascal Quiry et Yann le Fur, Op. Cit, p208

² ابن معزز كمال، مرجع سبق ذكره، ص 53

أولا : إنتاج السنة المالية Production De L'exercice

تكمن أهمية مفهوم الإنتاج في مقارنة تطور الاستهلاك من المواد المستخدمة ومقارنتها مع مؤسسات من نفس القطاع، وكذلك مقارنة إنتاج الدورة مع الإنتاج المباع لنفس المؤسسة بغرض تفادي الارتفاع المفرط في مخزون المنتج التام من جهة، وقد يترجم تضخيم حجم إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة، محاولة لتغطية عدم الاستعمال الجاد لليد العاملة أو للارتفاع الوهمي للأرباح من جهة أخرى.¹

يُجد هذا المؤشر في حساب النتائج للمؤسسات الصناعية ويغيب في القطاعات التجارية ويتمثل في إجمالي المنتجات المصنعة باختلاف استخداماتها.

إذا كان رقم الأعمال مؤشرا أساسيا لقياس فعالية المؤسسة على المدى المتوسط فإن رصيد الإنتاج يطور دلالة رقم الأعمال ليشمل العناصر التالية : مبيعات بضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة، تغييرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع، الإنتاج المثبت وإعانات الاستغلال.

لرصيد الإنتاج عدة استخدامات أهمها اعتبار هذا الرصيد مؤشر مرجعي للحكم على فعالية مجموعة من العناصر منها:²

- قياس القدرة الإنتاجية للمؤسسة؛
 - قياس قدرة المؤسسة على تطوير احتياجاتها ذاتيا؛
 - مقارنة هذا الرصيد بالاستهلاك يعطي دلالة حول كفاءة المؤسسة في تسيير استهلاكاتها تبعا لمستوى النشاط؛
 - قياس مستوى التكاليف المباشرة مقارنة بالإنتاج؛
 - قياس إنتاجية العامل، أي مدى مساهمة العمال في الإنتاج؛
 - حساب مردودية آلات الإنتاج، أي قدرة الآلة الإنتاجية خلال مدة زمنية معينة؛
 - حساب إيرادات الإنتاج، إذ يستخدم هذا الرصيد في حساب إيرادات الاستغلال سواء في جدول حسابات النتائج ومؤشرات النتيجة أو جدول تدفقات الخزينة ومؤشرات الخزينة؛
- انطلاقا من قائمة حساب النتائج، يتم حساب إنتاج السنة المالية كما يلي :

¹ بن معزوز كمال، مرجع سبق ذكره، ص 53

² إلياس بن ساسي، يوسف فريش، مرجع سبق ذكره، ص 173

إنتاج السنة المالية = رقم الأعمال (ح/70)

+ تغييرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع (ح/72)

+ الإنتاج المثبت (ح/73)

+ إعانات الاستغلال (ح/74)

يعتبر هذا الرصيد من الأرصدة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي من خلال إظهاره على قائمة حساب النتائج والذي لم يكن موجود في جدول حساب النتائج للمخطط القدم PCN، بينما في المخطط المحاسبي الوطني كان يحتسب من خلال مجموع كل من الحسابات التالية : ح/71 إنتاج مباع، ح/72 إنتاج مخزن، ح/73 إنتاج المؤسسة لنفسها وهذا يدل على اختلاف مستويات معالجة الإنتاج وذلك بإضافة إعانات الاستغلال وهو ما توضحه العلاقة السابقة، بحيث نجد أن الإنتاج يتأثر برقم الأعمال بمعنى آخر أي ارتفاع أو انخفاض في رقم الأعمال يؤثر ايجابيا أو سلبيا على إنتاج السنة المالية.

ثانيا: إستهلاك السنة المالية **Consommation De L'exercice**

يتمثل استهلاك السنة المالية في مختلف السلع والخدمات التي تستهلكها المؤسسة عند قيامها بنشاطها الأساسي، وهو عبارة عن مجموع كل من المشتريات المستهلكة ومختلف الخدمات الخارجية التي تقدم للمؤسسة.¹ انطلاقا من جدول حساب النتائج، يتم حساب استهلاك السنة المالية كما يلي :

استهلاك السنة المالية = المشتريات المستهلكة (ح/60)

+ الخدمات الخارجية (ح/61)

+ الخدمات الخارجية الأخرى (ح/62)

من خلال العلاقة السابقة يتضح أن استهلاك السنة المالية في المؤسسة يتمثل في كل من مشترياتها ومختلف الخدمات التي تقدم لها من الغير، وأن المؤسسة مجبرة على التحكم الجيد في مستوى هذه الاستهلاكات

¹ أوسبر منور، بجر محمد، مرجع سبق ذكره، ص12 بتصرف

حتى لا تتضخم عليها وتصبح غير قادرة على تغطيتها وخاصة إذا كانت المؤسسة صغيرة الحجم، بمعنى آخر أن الارتفاع الكبير في مستوى هذه الاستهلاكات يؤثر سلبا على نتيجة المؤسسة.

المطلب الثاني : القيمة المضافة وإجمالي فائض الاستغلال، النتيجة التشغيلية والمالية

تتطرق من خلال هذا المطلب لكل من القيمة المضافة، إجمالي فائض الاستغلال والنتيجة التشغيلية والمالية.

الفرع الأول : القيمة المضافة وإجمالي فائض الاستغلال

يضم هذا الفرع كل من الرصيدين القيمة المضافة للاستغلال وإجمالي فائض الاستغلال.

أولا : القيمة المضافة للاستغلال **Valeur ajoutée d'exploitation**

تعرف القيمة المضافة على أنها : « ناتج إجمالي يسمح بخلق قيمة أو زيادة في قيمة المؤسسة لطلب السلع والخدمات خلال الدورة المالية الحالية »¹. أي أن القيمة المضافة تعبر عن القيمة الإضافية التي قدمتها المؤسسة من نشاطها الأساسي، وتحتسب القيمة المضافة للاستغلال وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي :

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

توضح العلاقة السابقة أن القيمة المضافة وفق SCF تتحدد انطلاقا من الإنتاج واستهلاك السنة المالية، على عكس المخطط المحاسبي الوطني كانت تعطى بعناصر غير متجانسة، حيث أنه كلما استطاعت المؤسسة الزيادة في إنتاجها بالشكل الذي يسمح لها بتغطية استهلاكاتها حققت قيمة مضافة في القطاع الذي تنشط فيه، وإذا لم تتمكن من ذلك فإنها قد تقع في مشكل وتصبح غير قادرة على تغطية استهلاكاتها وبالتالي يؤثر سلبا على نتائجها.

ثانيا : إجمالي فائض الاستغلال **L'excédent brut d'exploitation**

لا يتواجد هذا الرصيد في المخطط المحاسبي الوطني على الرغم من كونه يتميز بأهمية بالغة في دراسة الأداء الاقتصادي للمؤسسة، وهو يعبر عن الفرق بين الإيرادات المحصلة أو التي ستحصل في الأجل القريب والأعباء

¹ Pierre conso, Farouk Hemic, **Gestion Financière de l'entreprise**, 9^e Edition, Dunod, Paris, 1999, p119

المسددة أو التي ستدفع في الأجل القريب، أي أنه يقيس الثروة المالية المحققة عن طريق النشاط الأساسي للمؤسسة،¹ يتم حساب إجمالي فائض الاستغلال (EBE) انطلاقا من القيمة المضافة، وفقا للعلاقة التالية :

$$\begin{aligned} & \text{إجمالي فائض الاستغلال} = \text{القيمة المضافة للاستغلال} \\ & - \text{مصاريف المستخدمين (ح/63)} \\ & - \text{الضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة (ح/64)} \end{aligned}$$

يتأثر إجمالي فائض الاستغلال بأعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم فارتفاع كل من هذه الأعباء يؤدي إلى انخفاض قيمته، والقيمة المضافة لها تأثير إيجابي على إجمالي فائض الاستغلال في حالة ما إذا كان رصيدها دائما وتؤثر سلبا عليه إذا ما كان رصيدها مدينا . وبالتالي نجد أن إجمالي فائض الاستغلال يشهد تغيرات تبعا للتغيرات التي تطرأ على كل من أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والقيمة المضافة، وبحسب الحالة التي يأخذها إجمالي فائض الاستغلال يؤثر إيجابيا أو سلبيا على نتيجة المؤسسة.

ومن بين استخدامات إجمالي فائض الاستغلال في التحليل نجد أنه :²

- يقيس هذا المؤشر الكفاءة الصناعية والإنتاجية للمؤسسة؛
- يقيس قدرة دورة الاستغلال على توليد الفوائض؛
- يعتبر مؤشرا استراتيجيا هاما، ويعتمد عليه بشكل أساسي في اتخاذ قرارات تغيير النشاط أو الاستمرار فيه، أو الانسحاب منه؛

حيث نلاحظ أن طريقة حسابه في النظام المحاسبي المالي تختلف عن طريقة حسابه في PCN، لكونه لم يطرح الأعباء المالية ولم يضيف الإيرادات المالية ولم يطرح مخصصات الاهتلاكات والمؤنات، كما أن هذا الرصيد لم يكن ظاهرا في جدول حسابات النتائج في المخطط القديم، بينما في النظام الجديد أصبح ظاهرا على مستويات جدول حساب النتائج.

الفرع الثاني : النتيجة العملياتية والنتيجة المالية

بعدها تطرقنا للقيمة المضافة للاستغلال وإجمالي فائض الاستغلال نتعرض الآن في هذا الفرع لكل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

¹ الهاس بن ساسي، يوسف قرشي، مرجع سبق ذكره، ص 177

² نفس المرجع والصفحة سابقا

أولاً : النتيجة التشغيلية Le Résultat Opérationnel

وهي عبارة عن إجمالي فائض الاستغلال مضافاً إليه الإيرادات التشغيلية الأخرى مطروحاً منها الأعباء التشغيلية الأخرى وكذا مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة مضافاً إليه استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات.

انطلاقاً من جدول حساب النتائج تحسب النتيجة التشغيلية كما يلي :

$$\begin{aligned} & \text{النتيجة التشغيلية} = \text{إجمالي فائض الاستغلال} \\ & + \text{الإيرادات التشغيلية الأخرى (حـ/75)} \\ & - \text{الأعباء التشغيلية الأخرى (حـ/65)} \\ & - \text{مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة (حـ/68)} \\ & + \text{استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات (حـ/78)} \end{aligned}$$

تعتبر النتيجة التشغيلية وفق النظام المحاسبي المالي مؤشراً جيداً للدلالة على نتيجة دورة الاستغلال للمؤسسة، بينما في المخطط القدم كانت لا تعطي نتيجة صادقة على ذلك والمعبر عنها بنتيجة الاستغلال لأنها كانت تتضمن على عناصر خارج دورة الاستغلال وهذا ما يوضحه تواجد الأعباء المالية عند مستويات معالجة نتيجة الاستغلال، وذلك راجع لعدم التفرقة بين نتيجة الاستغلال والنتيجة المالية. يتضح من العلاقة السابقة أن النتيجة التشغيلية تطراً عليها تغييرات بالزيادة أو بالنقصان تبعاً للتغيرات التي تطراً على العناصر المكونة لها.

ثانياً : النتيجة المالية Le Résultat Financière

تمثل النتيجة المالية في رصيد العمليات المالية الناتجة عن عمليات الاستدانة والمتمثلة في المصاريف المالية المرتبطة بعمليات الاقتراض، والإيرادات المالية المتولدة عن التوظيفات المالية وكل الآثار المالية الناتجة عنها، والموضحة على النحو التالي :¹

أ- الأعباء المالية : وتمثل في

- مخصصات مؤونات الأخطار المرتبطة بالمصاريف المالية، والناتجة عن تناقص قيم الاستثمارات المالية؛

¹ إلياس بن ساسي، يوسف، قرشي، مرجع سبق ذكره، ص 178 - 179

- الفوائد والاقطاعات المماثلة لها (الاقطاعات البنكية)؛
- المصاريف الصافية الناتجة عن التنازل عن الأوراق ومختلف التوظيفات المالية؛
- الفارق السلبي للصرف؛

ب - الإيرادات المالية : و تتكون مما يلي

- الإيرادات الناتجة عن الاستثمارات المالية ومختلف التوظيفات المالية؛
- الفوائد والإيرادات المماثلة، ومنها مداخيل الحقوق التجارية ومختلف التوظيفات الحسومات المقتطعة من الموردین والإيرادات المالية الأخرى؛
- استرجاع المؤونات وتحويل الأعباء، حيث تسترجع المؤونات غير المبررة والتي يتوجب إعادة إدماجها ضمن الإيرادات، ومن بينها : الفرق الايجابي في الصرف، الإيرادات الناتجة عن التنازل عن القيم المالية الثابتة، أي القيم الزائدة الناتجة عن التنازل عن الأوراق المالية المستثمرة؛
- تساعد النتيجة المالية على مراقبة أداء المؤسسة من النواحي المالية، وبالتالي يمكن مراقبة الحدود القصوى لعمليات الاستدانة بناء على مؤشر النتيجة المالية، وبالتالي فالنتيجة المالية تساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات التمويلية.

تُحسب النتيجة المالية وفق العلاقة التالية انطلاقا من جدول حساب النتائج كما يلي :

$$\text{النتيجة المالية} = \text{الإيرادات المالية (ح/76)} - \text{الأعباء المالية (ح/66)}$$

هذا الرصيد لم يكن ظاهرا على مستوى جدول حساب النتائج في المخطط القديم كما هو عليه في جدول حساب النتائج.

المطلب الثالث : النتيجة العادية وغير العادية وصافي نتيجة السنة المالية

من خلال هذا المطلب نتطرق لكل من النتيجة العادية وغير العادية وصافي نتيجة السنة المالية.

الفرع الأول : النتيجة العادية وغير العادية

تهدف من خلال هذا الفرع إلى التعريف بكل من النتيجة العادية والنتيجة غير العادية واللذان تعبران عن نتيجة النشاط العادي وغير العادي للمؤسسة.

أولا : النتيجة العادية قبل الضريبة Résultat ordinaires Avant Impôts

وهي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، حيث تعتبر بمثابة نتيجة الاستغلال بالنسبة للنظام القدم إلا أنها لا تخضع مباشرة للضريبة.¹

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

من العلاقة السابقة يتضح أن النتيجة العادية قبل الضريبة تتحدد انطلاقا من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، فارتفاع في نتيجة كل منها يؤدي إلى الرفع من النتيجة العادية قبل الضريبة والعكس صحيح، حيث تخضع النتيجة العادية قبل الضريبة للضريبة على الأرباح باعتبار أنها تعبر عن النتيجة الإجمالية للنشاط الأساسي للمؤسسة بينما في المخطط القدم كانت تفرض على مجموع كل من نتيجة الاستغلال والنتيجة خارج الاستغلال. وعليه فإن النتيجة الصافية للأنشطة العادية Résultat net des activités ordinaires تمثل في النتيجة العادية قبل الضريبة مطروح منها الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية.

$$\text{النتيجة الصافية للأنشطة العادية} = \text{النتيجة العادية قبل الضريبة}$$

- الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية (حـ 695 و698)

- الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية (حـ 692 و693)

ثانيا : النتيجة غير العادية Résultat extraordinaire

وهي عبارة عن نتيجة الإيرادات والأعباء ذات الصلة بالأحداث أو المعاملات التي ليس لها علاقة بالنشاط العادي للمؤسسة، أي هي عبارة عن نتيجة الإيرادات والأعباء التي تقع في ظروف استثنائية، ومن هذه الأخيرة

2

نجد :

- في حالة نزع الملكية؛
- في حالة وقوع كوارث طبيعية غير متوقعة؛

¹ أوسرار منور، محرم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 13 بتصرف

² Cabinet Alliance Experts / CPE Sonatrach, Système comptable " Financier compte de résultat ", p 13

تمثل النتيجة غير العادية في الفرق بين عناصر غير عادية (الإيرادات) وعناصر غير عادية (الأعباء) في النظام المحاسبي المالي، حيث يقابلها في المخطط المحاسبي القلم نتيجة خارج الاستغلال.

النتيجة غير العادية = عناصر غير عادية (الإيرادات) - عناصر غير عادية (الأعباء)

توضح العلاقة السابقة أن النتيجة غير عادية تعبر عن نتيجة النشاط غير العادي للمؤسسة ومن الضروري حسابها بغرض معرفة مدى تأثيرها على نتيجة المؤسسة.

Résultat net de l'exercice صافي نتيجة السنة المالية

وهي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.¹

صافي نتيجة للسنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية ± النتيجة غير العادية

من العلاقة السابقة نلاحظ أن النتيجة الصافية للمؤسسة تخضع هي الأخرى للزيادة أو النقصان تبعاً للتغيرات التي تقع على كل من النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية.

المبحث الثالث : الربحية ومؤشرات قياسها

تعد الربحية من الأهداف الأساسية التي تصبو أي مؤسسة اقتصادية إلى تحقيقها، وفي سبيل ذلك تبذل كل طاقاتها الممكنة وتبذل كافة إمكانياتها ووسائلها المتاحة، وذلك بغرض الوصول إلى النتائج المرجوة التي تجسد هذه الغاية وبالتالي ضمان الاستمرارية.

وبغية قياس هذه الربحية يتم استخدام عدة مؤشرات نحاول من خلال هذا المبحث التعرض لها، وذلك بعد إعطاء بعض المفاهيم حول الربحية.

المطلب الأول : مفهوم الربحية La Profitabilité

نسعى من خلال هذا المطلب إعطاء بعض المفاهيم التي تتعلق بالربحية، وتحديد الفرق بينها وبين الربح.

¹ أوسهر منور، بدير محمد، مرجع سبق ذكره، ص13

الفرع الأول : تعريفها

التعريف رقم 1 : تعرف الربحية على أنها العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال الخاص بها، بحيث يعتبر رقم الأعمال في هذه الحالة المتغير المعبر عن نشاط المؤسسة.

التعريف رقم 2 : تعرف كذلك على أنها نسبة أحد عناصر قائمة حساب النتائج إلى رقم الأعمال. حيث تتمثل عناصر جدول حساب النتائج في كل من : الهامش التجاري، القيمة المضافة، إجمالي فائض الاستغلال، نتيجة الاستغلال... الخ والتي تتجسد في الأرصدة الوسيطة للتسيير.

أي أن الربحية تعبر عن مقدار الأرباح التي تحققها المؤسسة مقابل كل وحدة واحدة من إجمالي رقم الأعمال.

الفرع الثاني : الفرق بين الربح والربحية

كما تجدر الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين الربح والربحية كما يلي :

يعبر الربح عن مقدار التغير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة هذا من الناحية الاقتصادية،¹ أما محاسبياً فهو يعبر عن الفرق بين الدخل المحقق من قبل وحدة اقتصادية خلال فترة زمنية معينة والمصروفات التي تكبدها هذه الوحدة خلال هذه الفترة لتحقيق هذا الدخل.² أي أن الربح عبارة عن الفرق ما بين الإيرادات وأعباء إنتاج سلعة معينة، بينما تعبر الربحية عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال.

بمعنى آخر يعبر الربح عن المحصلة النهائية للجهود المبذولة في مختلف العمليات من (شراء، إنتاج، بيع وتحصيل) والتي يمكن للمؤسسة أن تقوم بها،³ بينما الربحية فهي تعبر عن الربح الكافي المحقق من كل دينار من رقم الأعمال والذي يمثل حاصل مقارنة الربح (النتائج المحققة أو الفوائض المحققة من الإيرادات عن تغطية المصروفات) برقم الأعمال.

بالإضافة إلى ذلك نجد أنه هناك نوعين من الربحية : ربحية الاستغلال والربحية الإجمالية.

المطلب الثاني : مؤشرات قياس ربحية الاستغلال

نتطرق من خلال هذا المطلب للمؤشرات الأساسية التي تستعمل في قياس ربحية الاستغلال للمؤسسة.

¹ عبد الحليم كزاحه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 26

² مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، طبعة الأول، مكتب الختم العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 60

³ كيردي بشرى، مرجع سبق ذكره، ص 29

الفرع الأول : مؤشر هامش الربح الإجمالي

تسمح هذه النسبة باكتشاف القدرات التجارية للمؤسسة، لذلك تستعمل فقط من قبل المؤسسات التجارية، فهي توضح الربحية التجارية لمختلف عمليات الشراء بغرض إعادة البيع،¹ وتحسب بالعلاقة التالية :

$$\text{مؤشر هامش الربح الإجمالي} = \frac{\text{هامش الربح الإجمالي}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100\%$$

كلما ارتفعت هذه النسبة مقارنة بالمنافسين، فإن ذلك يعني قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من نشاطها الرئيسي لأن تكلفة المبيعات إلى صافي المبيعات (رقم الأعمال) أقل من المنافسين.

كما أن المؤشرات المنخفضة أو المتدنية تبين فشل المؤسسة في تحقيق الأرباح من ذلك النشاط،² وتدخل عوامل كثيرة في تحديد مؤشرات ارتفاع وانخفاض هذه النسبة مثل : الأسعار، حجم رقم الأعمال والتكاليف.

وبعبارة أخرى يمكن القول بأن الارتفاع في هذه النسبة يعني ارتفاع ربحية الدينار الواحد وذلك نتيجة لنجاح إدارة المؤسسة في التقليل من التكاليف، وحصول العكس يؤدي إلى انخفاض ربحية الدينار الواحد، وهذا راجع إلى ما يتحمله الدينار الواحد من التكاليف.

ولهذه النسبة أهمية رئيسية في تقييم الأداء المالي، حيث تعبر عن كفاءة الإدارة في التعامل مع العناصر المكونة لتكلفة المبيعات، ومدى قدرتها على ضبطها والسيطرة عليها، وذلك بمتابعة هذه النسبة على مدى فترات زمنية ممتدة، ولهذا تعتبر من النسب التقريبية لقياس وتقييم ربحية المؤسسة.³

الفرع الثاني : مؤشر إجمالي فائض الاستغلال

يعد مؤشر إجمالي فائض الاستغلال، مقياسا للأداء التجاري والإنتاجي للمؤسسة، ومقياسا لقدرة

المؤسسة على توليد موارد الخزينة، وبحسب بالعلاقة التالية :⁴

¹ بن عرفف حليمة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة والنخاذا للتراوات، مابكرة مقدمة ضمن متطلبات، نول شهادة الماجستير في العلوم التسيير، جامعة محمد بوفزة، الجزائر، 2008، ص 88

² شعب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 202 بتصرف

³ مفلح عقل، مرجع سبق ذكره، ص 213 بتصرف

⁴ Tayeb Zituon, Analyse Financier, Berti Editions, Alger, 2003, p46

$$\text{مؤشر إجمالي فائض الاستغلال} = \frac{\text{إجمالي فائض الاستغلال}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100\%$$

يجب أن تكون هذه النسبة مرتفعة بالقدر الكافي لإشباع العوامل التالية:¹

- الاهتلاكات كمكافأة لرأس المال الاقتصادي، وهي أعباء حقيقية لكنها غير نقدية؛
 - المؤونات من أجل حماية وتأمين ممتلكات المؤسسة وتؤدي إلى زيادة في النقدية، وقد تستوجب مدفوعات فيما بعد؛
 - الأعباء المالية؛
 - خسائر استثنائية يمكن أن تلحق بالمؤسسة؛
 - ضرائب على الأرباح المحققة كمكافأة للدولة وأجهزتها، وأرباح موزعة كمكافأة للمساهمين؛
 - الجزء المتبقي بعد إشباع العوامل السابقة الذكر يمثل فائض صافي كمكافأة للمؤسسة يمكنها من النمو.
- الفرع الثالث: مؤشر النتيجة العملياتية

تسمح هذه النسبة بمعرفة مدى تمكن المؤسسة من تحقيق فائض مالي في نشاطها،² ويطلق عليه كذلك بمؤشر ربحية الاستغلال، وتحسب بالعلاقة التالية:³

$$\text{مؤشر النتيجة العملياتية} = \frac{\text{النتيجة العملياتية}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100\%$$

كما يطلق على هذه النسبة "بمعدل الربحية" لأنها تعبر عن مدى إمكانية أو دور رقم الأعمال في تحقيق النتيجة العملياتية بكلمة أخرى يمكن القول أنها تعبر عن إنتاجية رقم الأعمال في المؤسسة.⁴

¹ بن عمار نور الدين، تقسيم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة فاس، 2010، ص 99

² بن حروف حليلة، مرجع سبق ذكره، ص 88

³ Jean-luc Bazet, Pascal Faucher, Finance d'entreprise "Manuel & Applications", epreuve06, Nathan, p191

⁴ د. بلقيس بشير، مرجع سبق ذكره، ص 101 بتصرف

الفرع الرابع : معدل القيمة المضافة للاستغلال

يقيس هذا المعدل درجة التكامل في المؤسسة بين عملية الإنتاج ومختلف أعبائها، ويحسب من خلال العلاقة

التالية:¹

$$\text{معدل القيمة المضافة للاستغلال} = \frac{\text{القيمة المضافة للاستغلال}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100\%$$

ولمعرفة العوامل المتحركة في زيادة أو تخفيض هذا المعدل نستخدم النسب التالية :

أولا - معدل أعباء المستخدمين : يقيس هذا المعدل كم تمثل أعباء المستخدمين من القيمة المضافة وفقا للعلاقة التالية (أعباء المستخدمين/ القيمة المضافة) $\times 100\%$ ² ؛ كما يمكن قياس هذا المعدل من خلال العلاقة بين أعباء المستخدمين ورقم الأعمال كما يلي : (أعباء المستخدمين/رقم الأعمال) $\times 100\%$.

ثانيا - معدل الضرائب والرسوم : يقيس هذا المعدل كم تمثل أعباء المستخدمين من القيمة المضافة ويحسب بالعلاقة التالية : (ضرائب والرسوم/ القيمة المضافة) $\times 100\%$ ³.

المطلب الثالث : مؤشرات قياس الربحية الإجمالية

نحاول من خلال هذا المطلب التطرق لمؤشرات قياس الربحية الإجمالية للمؤسسة.

الفرع الأول : مؤشر هامش صافي الربح (معدل الربحية الإجمالية)

هناك من يطلق عليه بمعدل الربحية الإجمالية، يتم حساب مؤشر هامش صافي الربح بقسمة صافي نتيجة السنة المالية على رقم الأعمال، وتمثل هذه النسبة العائد المتولد على المبيعات وتبين قدرة المؤسسة على تحقيق ربح نتيجة للمبيعات.⁴

كما توضح هذه النسبة المدى الذي يمكن أن ينخفض به صافي الربح المتولد (النتيجة الصافية) قبل أن تتعرض المؤسسة لخسائر فعلية، أي قبل أن يتحول صافي نتيجة السنة المالية إلى قيمة سالبة.⁵

¹ Tayeb Zituon, Op, Cit, p46

² Idem

³ Jean-Luc Bazet, Pascal Faucher, Op,Cit, p190

⁴ شبيب شونوف، مرجع سبق ذكره، ص 230

⁵ منير إبراهيم المندني، الإدارة المالية * مدخل تحليلي معاصر * طبعة الحانسة، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 98

وتحسب بالعلاقة التالية:¹

$$\text{مؤشر هامش صافي الربح} = \frac{\text{صافي نتيجة السنة المالية}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100\%$$

هذا يعني أن هامش صافي الربح هو النسبة من قيمة رقم الأعمال التي يمكن أن تنخفض بها الأرباح دون أن تتعرض المؤسسة للخسائر.²

كلما ارتفعت هذه النسبة تعطي حكما عاما على إدارة المؤسسة ونجاحها في مختلف الأنشطة سواء كانت تلك المتعلقة بالنشاط الرئيسي أو النشاط التشغيلي، هذا بالإضافة إلى الدلالات التي يقدمها هذا المؤشر على إمكانية المؤسسة للصمود في الأوضاع الاقتصادية المستقبلية الحرجة . والجدير بالذكر أنه يتحتم على المحلل المالي حساب نسبة هامش صافي الربح لكل قسم من أقسام المؤسسة أو بكل فرع من فروعها (في حالة التقسيم الجغرافي)، والغرض من ذلك بيان ربحية كل قسم أو فرع قبل الوصول إلى الربحية الإجمالية للمؤسسة، وهذا من أجل تقييم الأداء على مستوى كل فرع وذلك بهدف مراقبة أداء الأقسام أو الفروع وتصحيح مسارها ورفع إنتاجيتها مما يرفع إنتاجية المؤسسة ككل.³

وفي الأخير نشير إلى أن المحلل المالي الجيد قادر على أن يربط بين هذه النسبة ونسبة هامش الربح الإجمالي إلى رقم الأعمال للخروج باستنتاجات أفضل عن ربحية المؤسسة لما تشكله الثانية من مقدمة جيدة تفسر أسباب الوصول إلى نسبة صافي الربح إلى رقم الأعمال.⁴

ولتحديد أكثر العوامل المتحكممة في تحقيق ذلك نستخدم المعدلات التالية :

الفرع الثاني : تأثير الاستدانة على الربحية الإجمالية

لقياس نسبة تأثير الاستدانة على الربحية الإجمالية نستخدم النسبتين التاليتين :

أعباء المالية/ رقم الأعمال ، أعباء المالية / القيمة المضافة

¹ شعب شتوف، مرجع سبق ذكره، ص 203

² منير إبراهيم المنادي، مرجع سبق ذكره، ص 99

³ بن عمارة نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 94 بتصرف

⁴ بن عمارة نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 94 بتصرف

الفرع الثالث : تأثير الأنشطة الثانوية على الربحية الإجمالية

لقياس مدى تأثير ممارسة المؤسسة للأنشطة الثانوية (نشاط غير العادي) على ربحيتها نستخدم النسبة التالية :

نتيجة غير العادية / صافي نتيجة السنة المالية

إلا أنه قبل قيام المحلل المالي بقياس ربحية المؤسسة يتحتم عليه أولا تشخيص جميع الأرصدة وذلك

بقياس معدلات نموها على مدى عدة دورات وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (3-3) : يوضح علاقات قياس معدلات نمو الأرصدة على مدى عدة دورات

العلاقة	الرصيد
$(CA_n - CA_{n-1}) / CA_{n-1}$	معدل نمو رقم الأعمال على مدى عدة دورات
$(MPB_n - MPB_{n-1}) / MPB_{n-1}$	معدل نمو هامش الربح الإجمالي على مدى عدة دورات
$(VA_n - VA_{n-1}) / VA_{n-1}$	معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال على مدى عدة دورات
$(EBE_n - EBE_{n-1}) / EBE_{n-1}$	معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال على مدى عدة دورات
$(Ropr_n - Ropr_{n-1}) / Ropr_{n-1}$	معدل نمو النتيجة العملياتية على مدى عدة دورات
$(Rf_n - Rf_{n-1}) / Rf_{n-1}$	معدل نمو النتيجة المالية على مدى عدة دورات
$(Rext_n - Rext_{n-1}) / Rext_{n-1}$	معدلات نمو النتيجة غير العادية على مدى عدة دورات
$(Rnet_n - Rnet_{n-1}) / Rnet_{n-1}$	معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية على مدى عدة دورات

المصدر : بن معزوز كمال، مرجع سبق ذكره، ص 62 - 63 - 64 - 65 بتصرف

يوضح الجدول السابق العلاقات التي نقيس من خلالها معدل نمو كل رصيد من الأرصدة على مدى عدة

دورات والتي تستخدم بغرض تشخيص نمو نشاط المؤسسة، وذلك من خلال الفرق بين قيمة الرصيد في السنة N

و قيمة الرصيد في السنة N-1 على قيمة الرصيد في السنة N-1.

خلاصة الفصل :

تعد الربحية عنصرا ضروريا للمؤسسة لكي تنمو وتبقى وتستمر، حيث أن تحقيق المؤسسة لمعدلات مرتفعة في ربحيتها يدل على قدرتها في زيادة استثماراتها وتوسيع نشاطها مما يعود بالنفع عليها، وعلى جميع الأطراف المتعاملين معها، وبغرض قياس الربحية تستخدم عدة نسب والمتمثلة في مؤشرات الربحية والتي تعبر عن مدى الكفاءة التي تتخذ فيها المؤسسة قراراتها الاستثمارية والمالية وتقيس مدى كفاءة إدارة المؤسسة في تحقيق الربح إلى رقم الأعمال ؛ تصنف هذه النسب على أنها نسب من جدول حساب النتائج وتمثل عناصرها في مختلف الأرصدة الوسيطة للتسيير، تتجسد هذه المؤشرات في ما يلي : مؤشر هامش الربح الإجمالي، مؤشر إجمالي فائض الاستغلال، مؤشر النتيجة العملية، مؤشر هامش صافي الربح.

أما فيما يتعلق بجدول حساب النتائج وفق SCF والذي كان يعتمد على تصنيف واحد لحسابات الأعباء والإيرادات (حسب الطبيعة) في المخطط القلم، حيث تم إدراج قائمة حساب النتائج حسب الوظيفة وفقا لهذا النظام الجديد والذي يسمح بالحصول مباشرة وبدون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية التي تمكن من الوقوف على التسيير السليم للمؤسسة مثل تكاليف الإنتاج، أسعار تكلفة المبيعات... الخ . بالإضافة إلى ذلك ظهور أرصدة وسيطة جديدة على مستوى جدول حساب النتائج، والتي لم يولي المخطط المحاسبي الوطني أي اهتمام لهذه الأرصدة منها : رقم الأعمال، إنتاج السنة المالية، إجمالي فائض الاستغلال، النتيجة المالية.

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة

الوحدة التجارية - تقرت -

المبحث الأول : تقديم شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -

المبحث الثاني : تحليل ربحية الشركة محل الدراسة باستخدام الأرصدة الوسيطة
للتسيير

المبحث الثالث : العوامل المتحكمة في تحقيق ربحية الشركة محل الدراسة

تمهيد :

تعتبر الربحية المقصد الرئيسي الذي تسعى أي مؤسسة إلى تحقيقه، وذلك لان تحقيقها لمستويات مرتفعة من الربحية ينقل المؤسسة إلى وضعيات تقدمية بشكل تدريجي مع الزمن، مما يضمن بقائها واستمرارية نشاطها. ولكي تتمكن المؤسسة من التمرکز وضمان موقع جيد في السوق وتحقيق مستوى مقبول من الربحية، يلزمها إتباع إجراءات وسياسات لتحقيق ذلك، مما يتوجب عليها معرفة كل العوامل المؤثرة في تحقيقها عن طريق تحليلها، ومن ثم يمكن تصور الحلول والإجراءات التي تبقى على الوضع أو تحسنه حسب كل حالة. ولهذا خصصنا هذا الفصل لتحليل ربحية شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - بتقرت- باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير وذلك بهدف تحديد مختلف العوامل المتحكمة والمؤثرة في تحقيقها . حيث قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث : المبحث الأول نتناول فيه تقديم بالشركة محل الدراسة، أما المبحث الثاني خصص لتحليل ربحية الشركة محل الدراسة باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق SCF أما المبحث الثالث نتعرض من خلاله لمختلف العوامل المتحكمة في تحقيق الربحية للشركة محل الدراسة.

المبحث الأول : تقديم شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -

سيتم من خلال هذا المبحث التقديم بشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية تقرت، من خلال تعريفنا أولا بالشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC)، نتناول بعد ذلك لمحة عن المؤسسة محل الدراسة ونتطرق في الأخير إلى الهيكل التنظيمي الخاص بهذه الأخيرة.

المطلب الأول : تقديم شركة الوطنية لمواد البناء (SNMC)

يعتبر قطاع البناء من القطاعات العمومية الهامة في بلادنا لدوره الفعال في التنمية الاقتصادية والعمرانية، نهدف من خلال هذا المطلب إعطاء تلميح عن الشركة الوطنية لمواد البناء، حيث قسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع كما يلي : الفرع الأول نتناول فيه تأسيس الشركة الوطنية لمواد البناء، أما الفرع الثاني نتناول فيه التعريف بالمؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالشرق، وفي الأخير نعرف بشركة الإسمنت عين التوتة - باتنة هذا في الفرع الثالث.

الفرع الأول : تأسيسها

من أجل تصنيع وتسويق مواد البناء نتيجة الاندماج المتزايد للأسواق الوطنية والتطور التكنولوجي تأسست شركة مواد البناء بأمر رقم 280/67 المؤرخ في 1967/12/20، وذلك لغرض :

• تنمية وترقية الصناعات الخفيفة؛

• استغلال وتسيير وحدات الإنتاج ذات الطابع العمومي؛

• تخطيط برامج الإنتاج السنوي وإعدادها.

بعد ذلك تم إعادة هيكلتها بالمرسوم رقم 322/82 المؤرخ في 1982/10/30، والذي انبثق عليه ثلاث شركات جهوية والمتمثلة في :

• المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالغرب - وهران

• Entreprise Régional de Ciment Ouest : (ERCO)

• المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالوسط - الجزائر العاصمة

• Entreprise Régional de Ciment Centre : (ERCC)

• المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالشرق - قسنطينة

• Entreprise Régional de Ciment Est : (ERCE)

الفرع الثاني : التعريف بالمؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للشرق - قسنطينة (ERCE)

تضم هذه الأخيرة وحدات أساسية اقتصادية تربط بين مختلف عوامل الإنتاج والبناء من (عمال، رأس المال)، حيث تتكون هذه المؤسسة من مجموعة من المصانع والشركات التجارية والتي ستكون إحداها محل الدراسة، وهي تعمل على تسويق منتجاتها من أجل تحقيق الأرباح والعوائد . في 1998/04/05 أعيد هيكلتها فضمت مديريات عامة ماثلة ومتخصصة وموظرة بشخصيات قانونية موزعة كما يلي :

- شركة عين الكبيرة (AK) - ولاية سطيف؛
- شركة حامة بوزيان (AB) - ولاية قسنطينة؛
- شركة الحجر السود (AH) - ولاية سكيكدة؛
- شركة الاسمنت عين التوتة (AT) - ولاية باتنة.

وفي 1998/06/01 تم تحويلها إلى شركة مساهمة برأس مال قدره 10 000 000 دج، ثم أصبح يقدر بـ 210 000 000 دج في سنة 2000، تقع هذه المؤسسة بالمنطقة الصناعية بالمار ولاية قسنطينة، تهدف المؤسسة إلى تسويق مواد البناء ومختلف أنواعها : من الاسمنت العادي، الخرف،... الخ ؛ تمارس كذلك نشاط التموين وتوزيع مواد البناء.

تنقسم المؤسسة الجهوية للاسمنت للشرق إلى ثمانية وحدات : عنابة، سكيكدة، بجاية، باتنة، ميله، بسكرة، تقرت، تبسة.

ومن أهم عوامل إعادة هيكلتها نجد :

- حرية التصرف لكل شركة تحت رقابة إدارية؛
- معرفة مردودية كل شركة أو مصنع؛
- معرفة طبيعة تسيير كل شركة أو مصنع؛
- تأهيل اليد العاملة للتأقلم مع حجم النشاط والوصول إلى أرباح كبيرة بدرجة عالية؛
- مواجهة المنافسة، وتطوير مختلف الوحدات المنافسة مع الخواص.

الفرع الثالث : التعريف بشركة الاسمنت - عين التوتة - باتنة (S.C.I.M.A.T)

نحاول من خلال هذا الفرع التعريف بشركة الاسمنت عين التوتة باتنة وذلك من خلال التعريف بما وموقعها وكذا التعريف بمنتجاتها.

أولا : تعريفها

هي شركة إنتاجية وطنية ذات أسهم برأسمال قدره 2 250 000 000 دج، تسعى من خلال نشاطها تلبية مختلف حاجات قطاع البناء من الاسمنت، ظهرت للوجود بإبرام عقد بين مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق سنة 1983 مع الشركة الدانمركية F.L.S لانجاز وحدة الاسمنت عين توتة بالتعاون حسب الاختصاص بالشركة البلجيكية المختصة في شؤون الهندسة المدنية وشركة خاصة بأعمال التركيب الميكانيكي والكهرباء، وكانت أول تجربة للإنتاج في 3 سبتمبر 1986 بطاقة إنتاجية قدرها 1 000 000 طن سنويا أي ما يعادل 84 000 طن في الإنتاج شهريا.

ثانيا: موقعها

تقع وحدة الاسمنت عين التوتة بباتنة على الطريق الوطني رقم 28 الرابط بين دائرة عين التوتة ودائرة بركة و يمر بالوحدة خط السكة الحديدية العابر للهضاب العليا عين التوتة - المسيلة وتبعد هذه الوحدة عن مقر الدائرة ب 15 كلم، تقدر مساحتها الإجمالية ب 20 هكتار وتقع على ارتفاع قدره 870 كلم.

ثالثا: تعريف بمنتج شركة الاسمنت عين التوتة باتنة

تقوم هذه الوحدة بإنتاج منتج واحد ألا وهو الاسمنت، والذي يمثل مادة صناعية تدخل في إنتاج سلع صناعية أخرى وهو عبارة على جزيمات دقيقة يدخل في تكوينه كل من الكلس والجبس وشوائب الحديد والطين. تتم عملية الإنتاج بالوحدة من خلال تحضير المواد الأولية (الكلس والطين) بواسطة الكسر للحصول على منتج نصف مصنع يسمى الخليط المتكون من 70% كلس و 30% طين، ثم يتحول هذا الأخير من خلال عملية الطحن الخام إلى منتج يدعى بالفريزة، يلي ذلك عملية الطهي في فرن عند حرارة تقدر ب 1400 م ° التي تعطي منتوجا نصف مصنع يدعى الكلنكر، وأخيرا يطحن الكلنكر للحصول على منتج تام الصنع وهو الاسمنت.

المطلب الثاني : لمحة عن شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - (SCIMAT)

نحاول من خلال هذا المطلب التعريف بالشركة محل الدراسة، وذلك بتقديم تعريف والأهداف التي أنشأت لأجلها وكذا مختلف المنتجات التي تقدمها.

الفرع الأول: تعريف شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - (SCIMAT)

تعتبر الوحدة التجارية بتقرت من بين الوحدات النشطة لمؤسسة (ERCE) ، وهي قديمة المنشأ فقد كانت تسير من طرف السلطات الاستعمارية إلى غاية 1967 أين أصبحت شركة وطنية.

تقع الوحدة التجارية في دائرة تقرت بولاية ورقلة، يحدها شمالا المنطقة الصناعية وجنوبا مصلحة الضمان الاجتماعي وشرقا مؤسسة النقل بالسكة الحديدية وغربا مؤسسة النقل البري للحافلات.

تبلغ مساحتها 1600م³ وتستوعب يد عاملة قدرها 65 عامل موزعين على مهام مختلفة حسب الهيكل التنظيمي للوحدات، تتمركز طاقتها الإنتاجية في حدود 30 000 طن سنويا باعتبار أن هذه الطاقة تمثل الثلث (3/1) من حجم إنتاج المؤسسة الأم (مصنع عين توتة)، تشرف هذه الوحدة على التسيير والمراقبة الداخلية للوحدة بالإضافة إلى عملية تسويق الاسمنت.

إضافة إلى ذلك تملك الوحدة ثلاث نقاط بيع تتمركز في الولايات التالية : ولاية ورقلة، ولاية جانت وولاية البيزي.

كما أن الوحدة تستقبل الاسمنت من :

- مصنع عين التوتة - باتنة؛
- مصنع عين الكبيرة - سطيف؛
- مصنع حجر السود- عنابة؛
- حامة بوزيان - قسنطينة؛
- مصنع تبسة.

حيث أن مصنع عين توتة يمنح البضاعة لوحدة تقرت عن طريق عملية التنازل بين الوحدات، أما باقي المصانع تقوم وحدة تقرت بشراء البضاعة من عندها.

الفرع الثاني : أهداف الوحدة

تسعى الوحدة التجارية بتقرت إلى تحقيق ما يلي :

- تغطية السوق المحلية بمادة الاسمنت؛
- تحقيق الأهداف المبرمجة والمسطرة سنويا وبأقل تكلفة؛
- البلوغ إلى إنتاجية في حدود قدرة المصنع؛
- تحقيق الجودة والتنوع في المنتجات؛
- تحقيق الإستراتيجية يمكن من خلالها الوصول إلى الأهداف؛
- كسب ثقة العملاء وتلبية طلباتهم؛
- البحث عن أسواق جديدة؛
- تحسين الوضعية الاجتماعية للعمال.

الفرع الثالث : المنتجات الموزعة من قبل الوحدة التجارية - بتقرت -

تقوم المؤسسة بتعبئة وتوزيع نوعين من أنواع الاسمنت للحاجة الماسة إليها وهي :

الاسمنت العادي (CPC 45) : فهو يعرف بطلب كبير في الأسواق، لذا فان المؤسسة تبذل كل ما في وسعها لتوفير الكميات المطلوبة، في الوقت المناسب حيث أن هذه الكميات تكون مربحة سابقا، إلا أنه في بعض الأحيان لا تتمكن المؤسسة من تلبية كل ما عليها من طلبات، وذلك قد يكون ناتج عن أسباب خارجة عن نطاقها، كتوقف التموين مثلا من احد المصانع المنتجة، وأحيانا يحدث العكس أي وجود فائض في السلعة لدرجة تراكم الإنتاج.

الاسمنت المائي (HTS) : يعتبر منتج نادر نوعا ما، حيث يزيد الطلب عليه في الصحراء خاصة لطبيعة البيئة الصحراوية والتي يلائمها هذا النوع من الاسمنت، ولكن عرضه وتلبية طلباته تبقى ضعيفة من طرف المؤسسة وهذا لحدودية إنتاج هذه السلعة على مستوى المؤسسة الإنتاجية.

لكن في الآونة الأخيرة حدث تقسيم جديد من طرف المجمع وهذا لسبب خصوصية مصنع حجر السود فأراد المدير العام للمجمع إيجاد حل قبل تشتت باقي المصانع والوحدات فتخلص من الشركة الوطنية لمواد البناء SNMC، وذلك بضم وحدتها إلى اقرب مصنع لها وهذا الحل الذي رآه مناسبا وكانت الوحدة التجارية بتقرت من بين الوحدات التي تم توجيهها، والتي أصبحت تابعة إلى مصنع عين التوتة - باتنة وذلك لكونه اقرب مصنع لها.

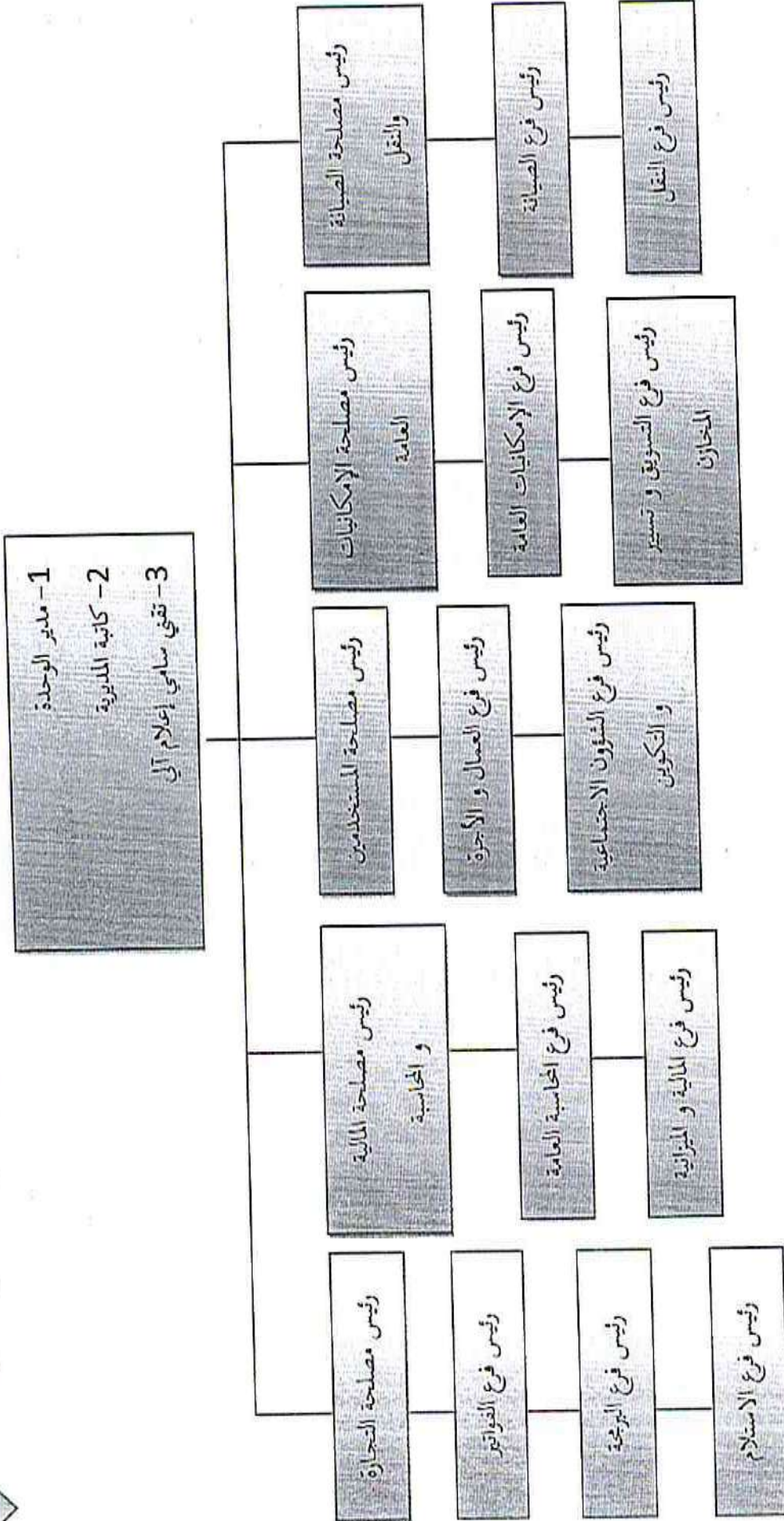
في 01 جويلية 2008 أصبحت شركة الوطنية لمواد البناء SNMC تحت التصفية، والوحدة التجارية بتقرت أصبحت تحت التسمية الجديدة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - Société Ciment Ain Touta - Unité Commercial de Touggourt تحت اختصار (SCIMAT.U.C.T) مما أدى إلى إحداث تغيير طفيف في بعض المواد القانونية أي قانون الداخلي للشركة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة

يبين الشكل رقم (4-1) في الصفحة الموالية الهيكل التنظيمي للشركة الذي يضم مختلف الإدارات ونظرا

للمهام الكثيرة لهذه الإدارات ومبدأ تقسيم العمل تم تقسيمها هي الأخرى إلى مصالح مختلفة.

الشكل رقم (4-1) : الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -



المصدر : مصلحة المستخدمين

من خلال الهيكل التنظيمي للوحدة نجد أن لهذه الأخيرة خمسة مصالح ولكل مصلحة فروع والتي سيتم تعريفها في ما يلي :

الفرع الأول: التعريف بمصلحة المحاسبة والمالية

تلعب هذه المصلحة دورا هاما وأساسيا في المؤسسة، وهي المرجع الأخير لمراقبة العمليات التي تتم داخل الشركة ومن المهام التي تقوم بها :

- تقييم نشاط الشركة؛
- تسيير الموارد المالية داخل الشركة؛
- إعداد الميزانية التقديرية؛
- تقييم المواد المخزن نقدا.

حيث نجد في هذه المصلحة :

أولا - رئيس مصلحة المالية والمحاسبة : والذي يعتبر المسئول الثاني للوحدة بصفته المسير المالي للوحدة ويعتبر مراقبا لجميع العمليات المالية والتي تتعلق بالنشاط التجاري والإداري للوحدة .
بحيث نجد لهذه المصلحة فرعين :

أ- رئيس فرع المحاسبة : حيث يقوم بإدخال كل حركة مالية، ومتابعة الحالة المالية للمؤسسة، كما يقوم بتحليل الحسابات والعمليات التقارب البنكية ومن أهم مهامها تقوم بحساب أجر العمال شهريا، ومن الوثائق المستعملة في هذا الفرع نجد بطاقة الضرائب.

ب- رئيس فرع المالية والميزانية : يقوم هذا الأخير من خلال هذا الفرع بتسيير ميزانية الوحدة (المقدرة والحقيقة) والعمليات الجبائية والشبه جبائية، كما يعمل كذلك على متابعة حركة الأموال بين الشركة والبنك لمعرفة ما لديهم وما عليهم وكذلك يعمل على تسديد ديون الموردين، ومن الوثائق المستعملة في هذا الفرع نجد الميزانية التقديرية.

والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة :

الشكل رقم (4-2) : يوضح الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من مصلحة المحاسبة والمالية

الفرع الثاني : التعريف بمختلف مصالح الشركة الأخرى

ومن مصالح المؤسسة نجد كذلك مالي يلي:

أولاً - مدير الوحدة : وهو الذي يشرف على مراقبة وتسيير وإدارة وحدة تقرت، حيث تشمل مهامه في ما يلي :

- التنسيق بين مختلف الأقسام والمصالح الشركة؛
- الحفاظ على الاتصال الدائم مع الزبائن و تقوية العلاقات معهم؛
- تطبيق الطرق الناجحة وإتاحة الفرصة للعمال بتوجيه النقد واكتشاف نقاط الخطأ ومناقشتها.

ثانياً - الأمانة العامة : يتمثل دورها في تسجيل وترتيب كل ما تستقبله من وثائق ورسائل خاصة بالشركة، تنظيم الملفات الخاصة بالمبيعات، تنفيذ القرارات، تسيير الشركة داخليا و خارجيا.

رابعا - مصلحة المستخدمين : وهي المصلحة الخاصة بتنشيط وتسيير شؤون العمال، حيث تعتبر المنسق الوحيد بين العلاقات العمالية كما تحتوي على ملفات المستخدمين والمكلفة بالشؤون الاجتماعية كحوادث العمل، تحتم كذلك بمراقبة كشف الأجور وكذا تقوم بالاتصال المباشر بين مختلف المصالح الأخرى وهذا لمعرفة الغيابات والحضور والانضباط في العمل، حيث تتكون هذه المصلحة من رئيس مصلحة تسيير المستخدمين، رئيس فرع العمال والأجرة ورئيس فرع الشؤون الاجتماعية والتكوين.

خامسا - مصلحة الإمكانيات العامة : وهي المصلحة المكلفة بتسيير حاجيات العمل وملزماتهم أثناء العمل كما تتكلف بتسيير عتاد المكاتب، حيث تتكون هذه المصلحة من رئيس فرع الإمكانيات العامة ورئيس فرع التسويق وتسيير المخازن ؛ ومن مصالح كذلك التي تقوم بما تنظيم المراقبة الطبية للعمال واللباس الخاص، تسيير وصيانة العتاد المكتبي ونظافة المؤسسة، تنظيم وتسيير وحدات الأمن.... الخ.

سادسا - مصلحة الصيانة والنقل : حيث نجد في هذه المصلحة

أ- رئيس مصلحة الصيانة والنقل : يقوم هذا الأخير بالإشراف على عمليات الميكانيكية والالكتروميكانيكية وعمليات الصيانة بمختلف أنواعها، والنقل بواسطة الشاحنات.

ب- رئيس فرع النقل : يقوم بالإشراف على عمليات نقل الاسمنت من وإلى الشركة، كما يعمل كذلك على توفير النقل للتموين والتوزيع.

ت- رئيس فرع الصيانة : يعمل على صيانة عتاد وآلات الشركة بمختلف أنواعها، كما يهتم بتصليح وصيانة شاحنات الشركة.

سابعاً - مصلحة التجارة : تلعب هذه المصلحة دوراً أساسياً في مهام الوحدة حيث تقوم باستعمال وتوجيه الزبائن كل حسب طلبه وتقوم بتوزيع المواد عبر مراكز البيع ونقاط البيع والمستودعات التابعة لها، حيث نجد ضمن هذه المصلحة : رئيس مصلحة التجارة، رئيس فرع الفواتير، رئيس فرع البرمجة ورئيس فرع الاستلام.

المبحث الثاني : تحليل ربحية الشركة محل الدراسة باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير

نحاول من خلال هذا المبحث تحليل ربحية شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير طبقاً للنظام المحاسبي المالي من خلال سنوات الدراسة الممتدة من سنة 2006 إلى سنة 2010، مع العلم أن شركة الاسمنت باشرت تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 حيث قمنا بتحويل جداول حساب النتائج للسنوات الماضية إلى النظام الجديد بالتعاون مع موظفي مصلحة المحاسبة والمالية للشركة محل الدراسة باستخدام البرنامج المعلوماتي M.S.EXCEL.

المطلب الأول : تشخيص نمو نشاط الشركة محل الدراسة

قبل القيام بتحليل ربحية المؤسسة، نقوم أولاً بتشخيص نمو نشاط المؤسسة، وذلك لمعرفة وضعية المؤسسة، بتشخيص الأرصدة الوسيطة للتسيير والتي تساعدنا في معرفة مواطن التطور أو التدهور حسب الحالة التي هي عليها المؤسسة، ومن خلال ما يتم التوصل إليه تتخذ الإجراءات اللازمة لتحسين أو تطوير ذلك الوضع. ولهذا يجب على الممثل المالي تعيين وتشخيص جميع الأرصدة الوسيطة للتسيير، بغرض معرفة معدل نمو كل رصيد داخل المؤسسة، بغرض اكتشاف مواطن الخلل بالنسبة لكل رصيد.

سنحاول تشخيص نمو كل رصيد من الأرصدة الوسيطة للمؤسسة، وذلك بعد القيام بمعالجة المعطيات الحسابية وفق النظام المحاسبي المالي، أي نقوم بتكوين نتيجة الشركة من خلال جدول يضم مختلف الأرصدة ابتداء من رقم

الفصل الرابع : دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تشرت - (SCIMAT.U.C.T)

الأعمال إلى غاية صافي نتيجة السنة المالية طبقا ل SCF، وذلك انطلاقا من المعطيات المتحصل عليها من مصلحة المحاسبة والمالية كما يلي :

جدول رقم (4-1) : تكوين نتيجة شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تشرت- للسنوات (2006- 2010)

الوحدة : دج

2010	2009	2008	2007	2006	البيان / السنوات
1 977 933 328,09	1 573 715 190,80	654 685 335,33	1 596 196 359,70	1 295 810 610,18	رقم الأعمال
1 629 544 096,40	219 010 084,07	527 219 698,30	1 302 607 871,35	1 074 147 549,91	تكلفة المبيعات
348 389 231,69	1 354 705 106,73	127 465 637,03	293 588 488,35	221 663 060,27	هامش الربح الإجمالي
2 150 116 059,94	859 157 505,85	799 608 073,27	1 920 518 769,54	1 629 063 646,39	إنتاج السنة المالية
2 049 198 592,61	577 158 387,49	679 660 489,21	1 641 468 510,59	1 414 056 103,58	استهلاك السنة المالية
100 917 467,33	281 999 118,36	119 947 584,06	279 050 258,95	215 007 542,81	القيمة المضافة للاستغلال
108 110 015,78	88 699 567,35	45 550 856,43	95 990 937,38	68 505 748,42	أعباء المستخدمين
38 585 240,00	27 597 911,21	11 688 686,38	29 376 545,28	23 921 184,19	النشرائب والرسوم
-45 777 788,45	165 701 639,80	62 708 041,25	153 682 776,29	122 580 610,20	إجمالي فاتض الاستغلال
3 143 793,92	733 473,75	14 224 815,52	9 757 592,42	17 419 763,53	الإيرادات العملياتية الأخرى
620 818,51	2 552 806,52	3 552 224,58	9 257 754,42	20 204 709,11	الأعباء العملياتية الأخرى
7 279 353,74	10 479 388,81	5 452 599,40	12 198 954,47	18 250 627,72	تخصصات الاعتلاكات و الموزونات
-	1 480,51	-	-	8 709 881,77	استثناءات عن خسائر القيمة و الموزونات
-50 534 166,78	153 404 398,73	67 928 032,79	141 983 659,82	110 254 918,67	النتيجة العملياتية
-	31 717,52	9 500 270,66	6 815 860,48	4 067 094,82	الإيرادات المالية
-	-	419 366,05	473 876,59	242 503,65	الأعباء المالية
-	31 717,52	9 080 904,61	6 341 983,89	3 824 591,17	النتيجة المالية
-50 534 166,78	153 436 116,25	77 008 937,40	148 325 643,71	114 079 509,84	النتيجة العادية قبل الضريبة
-	-	3 372,32	3 722 766,77	1 316 383,68	إيرادات غير عادية
11 232,13	3 940,00	-	-	-	أعباء غير عادية
-11 232,13	-3 940,00	3 372,32	3 722 766,77	1 316 383,68	النتيجة غير العادية
-50 545 398,91	153 432 176,25	77 012 309,72	152 048 410,48	115 395 893,52	صافي نتيجة السنة المالية

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

يبين الجدول السابق تكوين نتيجة الشركة محل الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 2006-2010 طبقا للنظام المحاسبي المالي، حيث قمنا بتشكيلها بدءا برقم الأعمال إلى غاية صافي نتيجة السنة المالية وذلك حسب كيفية حساب كل رصيد، اعتمادا على جداول حسابات النتائج المقدمة لنا من قبل مصلحة المحاسبة والمالية المتعلقة بسنوات الدراسة، إلا أن هذه الجداول منها ما كانت وفق المخطط المحاسبي الوطني والتي تعلقت بكل من السنوات التالية : 2006،2007،2008 بالتعاون مع موظفي هذه المصلحة قمنا بتحويلها طبقا للنظام المحاسبي المالي وذلك راجع لخصوصية موضوع البحث، أما جداول حسابات النتائج لكل من السنتين 2009،2010 كانت طبقا للنظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول : معدل نمو رقم الأعمال

يعتبر رقم الأعمال من المؤشرات الأساسية لتحديد نمو نشاط المؤسسة، وللحكم على رقم الأعمال على أنه يتطور أم لا وذلك عن طريق الحالة التي يأخذها معدل نموه، حيث يحسب معدل نمو رقم الأعمال بالعلاقة

$$\frac{CA_{(n)} - CA_{(n-1)}}{CA_{(n-1)}}$$

التالية :

والجدول الموالي يوضح تطور نمو رقم الأعمال :

الوحدة : دج الجدول رقم (4-2) : معدل نمو رقم الأعمال

البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
رقم الأعمال		1 295 810 610,18	1 596 196 359,70	654 685 335,33	1 573 715 190,80	1 977 933 328,09
معدل نمو رقم الأعمال TC_{CA}		-	%23,18	%58,98-	%140,38	%25,69

المصدر : من إعداد الطالبة انطلاقا من الجدول رقم (4-1)

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نمو رقم الأعمال يشهد تذبذب خلال سنوات الدراسة، حيث قدر معدل نمو رقم الأعمال لسنة 2007 بـ %23.18، لينخفض بعد ذلك بمعدل -58.98% في سنة 2008 وهذا راجع لانخفاض الكميات المباعة لهذه السنة مقارنة بسابقتها، وراجع هذا إلى أن المؤسسة كانت في حالة إعادة الهيكلة . ليشهد بعد ذلك ارتفاع كبير بمعدل %140,38، والسبب من تحقيق ذلك ارتفاع الكميات المباعة مما يدل على استعادة المؤسسة لنشاطها وخروجها من حالة إعادة الهيكلة هذا فيما يخص سنة 2009، أما عن سنة 2010 نلاحظ ارتفاع رقم الأعمال المحقق خلال هذه السنة وهذا راجع للارتفاع الذي شهدته

الأسعار بالإضافة إلى ارتفاع طفيف في عدد الكميات المباعة، أما فيما يخص تراجع معدل نمو رقم الأعمال بمعدل 25,69% بالرغم من ارتفاع رقم الأعمال المتوقع خلال هذه السنة يدل هذا على عودة نشاط المؤسسة إلى حالته الطبيعية.

مع العلم أن سعر البضاعة للشركة محل الدراسة قبل نوفمبر 2009 قدر بـ :

سعر الاسمنت العادي (CPC45) : 5 660,027 دج للطن الواحد

سعر الاسمنت المائي (HTS) : 8 400,015 دج للطن الواحد

متوسط السعرين يساوي : 7 030,021 دج للطن الواحد

وبعد نوفمبر 2009 قدر بـ :

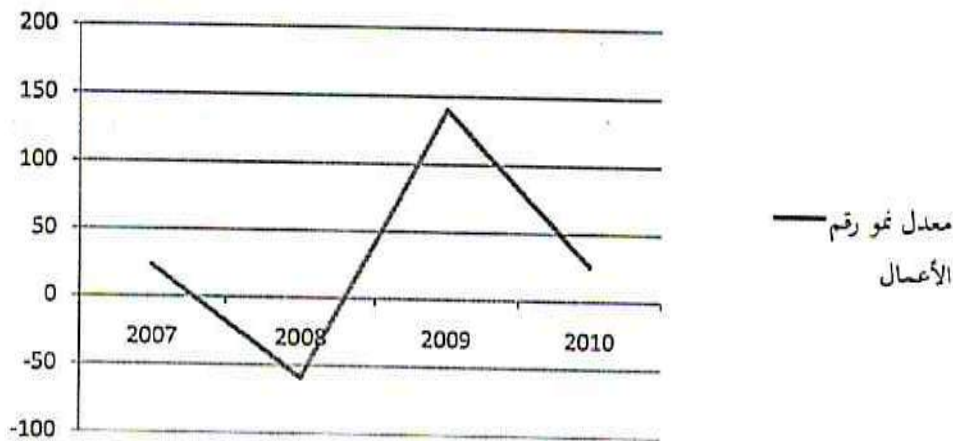
سعر الاسمنت العادي (CPC45) : 7 200,004 دج للطن الواحد

سعر الاسمنت المائي (HTS) : 10 320,008 دج للطن الواحد

متوسط السعرين يساوي : 8 760,006 دج للطن الواحد

ولتوضيح معدلات نمو رقم الأعمال المبينة في الجدول السابق تمثل المنحنى البياني الموالي :

الشكل رقم (3-4) : التمثيل البياني لمعدلات نمو رقم الأعمال



المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول رقم (2-4)

انطلاقا من المنحنى المبين أعلاه نلاحظ أن معدل نمو رقم الأعمال متذبذب وغير مستقر فقد شهد انخفاض في سنة 2008 بمعدل -58,98%، ثم اتجه بعد ذلك نحو الارتفاع بمعدل كبير والذي قدر بـ 140,38%، ليعود بعد ذلك إلى حالته الأولى تقريبا بمعدل 25,69% ؛ ويعود السبب للتذبذب الحاصل في معدل نمو رقم الأعمال لاختلاف الكميات المباعة والسياسة السعرية المنتهجة من قبل الشركة محل الدراسة في

سنوات الدراسة وذلك لسبب أن الشركة ليست لها صلاحية تحديد السعر فهي تخضع لأوامر تأتيها من طرف الشركة الأم.

الفرع الثاني : معدل نمو هامش الربح الإجمالي

وهو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال وتكلفة شراء هذه المبيعات، ونجده في المؤسسات التجارية وفي

المؤسسات المختلطة (تجارية وصناعية) . حيث يحسب معدل نمو هامش الربح الإجمالي بالعلاقة التالية :

$$\frac{MPB_{(n)} - MPB_{(n-1)}}{MPB_{(n-1)}}$$

والجدول الموالي يوضح تطور معدل نمو هامش الربح الإجمالي :

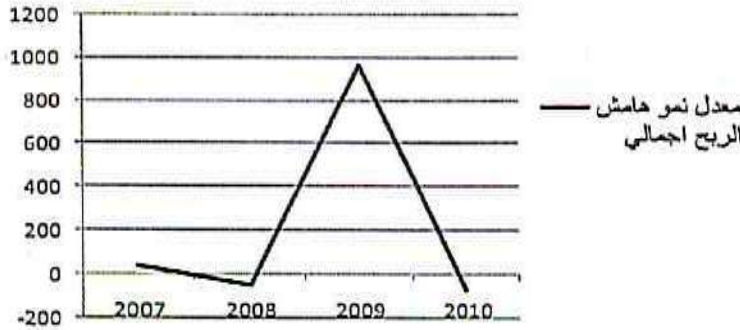
الوحدة : دج الجدول رقم (3-4) : معدل نمو هامش الربح الإجمالي

البيانات	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
هامش الربح الإجمالي		221 663 060,27	293 588 488,35	127 465 637,03	1 354 705 106,73	348 389 231,69
معدل نمو هامش الربح الإجمالي		-	%32,45	%56,58-	%962,80	%74,28-

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول رقم (1-4)

نلاحظ من الجدول السابق أن شركة الاسمنت حققت أرباح من نشاطها الأساسي خلال سنوات الدراسة وهذا توضحه قيم التي يأخذها هامش الربح الإجمالي للشركة خلال هذه السنوات ويفسر ذلك على قوة العلاقة التجارية بين المؤسسة ومورديها من جهة والمؤسسة مع عملائها من جهة أخرى، إلا أن معدل نموه يشهد تذبذب خلال سنوات الدراسة، حيث قدر في سنة 2007 بـ %32,45 ليشهد انخفاض بعد ذلك بمعدل -%56,58 في سنة 2008 والسبب من تحقيق ذلك الانخفاض الذي شهده رقم الأعمال لهذه السنة، ليرتفع بعد ذلك بمعدل كبير حيث قدر بـ %962,80 هذا راجع لارتفاع رقم الأعمال الذي حققته وحدة تقرت خلال هذه السنة وانخفاض تكلفة المبيعات هذا فيما يخص سنة 2009، أما عن سنة 2010 يشهد معدل نمو هامش الربح الإجمالي انخفاض كبير بمعدل -%74,28 والسبب الرئيسي من تحقيق ذلك الارتفاع الكبير في تكلفة المبيعات التي تحملتها المؤسسة بالرغم من ارتفاع رقم الأعمال إلا أن معدل ارتفاع هذا الأخير أقل من معدل ارتفاع تكلفة المبيعات، هذا يدل على عدم قدرة المؤسسة في تحكّم في مستوى تكاليفها. ولتوضيح أكثر تذبذب الحاصل في معدل نمو هامش الربح الإجمالي تمثل منحنى البياني الموالي :

الشكل رقم (4-4) : تمثيل البياني لمعدلات نمو هامش الربح الاجمالي



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (3-4)

من الشكل السابق نلاحظ أن معدل نمو هامش الربح إجمالي يشهد تذبذبات خلال سنوات الدراسة وهذا راجع للتذبذبات التي شهدتها رقم الأعمال بالإضافة إلى الاختلاف في حجم تكاليف المبيعات التي تحملتها المؤسسة خلال هذه السنوات.

الفرع الثالث : معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال

تعتبر القيمة المضافة من المؤشرات الأساسية التي تستخدم لقياس نمو النشاط في المؤسسة، وهي تتمثل في الثروة الإضافية المحققة من قبل المؤسسة باستعمال خدمات وموارد الغير بالإضافة إلى وسائلها الخاصة، حيث يتم حساب معدل نمو القيمة المضافة انطلاقا من العلاقة التالية :

$$\frac{VA_{(n)} - VA_{(n-1)}}{VA_{(n-1)}}$$

والجدول الموالي يوضح تطور معدلات النمو التي تأخذها القيمة المضافة للاستغلال :

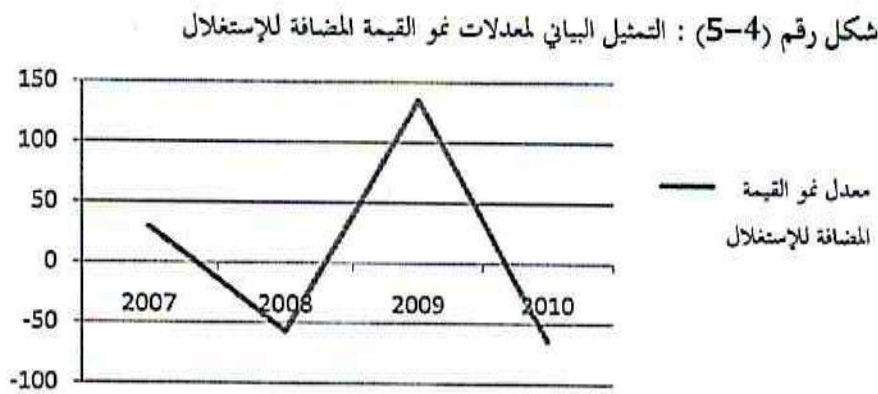
الوحدة : دج الجدول رقم (4-4) : معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال

البيان	السنوات	2010	2009	2008	2007	2006
القيمة المضافة للاستغلال		100 917 467,33	281 999 118,36	119 947 584,06	279 050 258,95	215 007 542,81
معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال TC_{VA}		%64,21-	%135,10	%57,02-	%29,79	-

المصدر : من إعداد الطالبة انطلاقا من الجدول رقم (1-4)

من خلال الجدول السابق لوحظ أن مؤشر نمو القيمة المضافة للاستغلال في سنوات الدراسة متذبذب وغير مستقر شأنه شأن رقم الأعمال، بلغ في سنة 2007 بـ %29,79 ليشهد بعد ذلك تراجعاً بمعدل - %57,02 والسبب من حدوث ذلك انخفاض معدل إنتاج السنة المالية لهذه السنة بـ

-58,36% هذا فيما يخص سنة 2008، ليرتفع بعد ذلك بمعدل 135,10% في سنة 2009، هذا راجع لزيادة إنتاج السنة المالية بمعدل 7,45% وانخفاض استهلاك السنة المالية بمعدل -15,08% لسنة 2009. أما في سنة 2010 نلاحظ عودة انخفاض معدل القيمة المضافة للاستغلال بشكل كبير بمعدل -64,21% بالرغم من ارتفاع معدل الإنتاج لهذه السنة بـ 150,26%، والسبب من حدوث ذلك عدم قدرة المؤسسة في التحكم في استهلاكاتها المتعلقة بهذه السنة والتي بلغ معدل ارتفاعها 225,04% .
ولتبيين أكثر الاتجاهات التي يسلكها معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال نمثل المنحنى البياني الموالي :



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-4)

انطلاقا من المنحنى المبين أعلاه نجد أن معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال يسلك اتجاهات مختلفة وغير مستقر، فهو ينخفض في سنة 2008، بعد ذلك يرتفع بمعدل كبير في سنة 2009 ليعود إلى حالة انخفاض من جديد في سنة 2010، والسبب القائم على هذا التذبذب الحاصل في معدلات نمو القيمة المضافة للاستغلال هو عدم تحقيق شركة الاسمنت عين التوتة لمستويات متناسبة في إنتاج السنة المالية وعدم تحكمها في استهلاك السنة المالية في بعض من سنوات الدراسة (مشتريات مستهلكة ومختلف الخدمات المقدمة لها).

الفرع الرابع : معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال

يتشكل إجمالي فائض الاستغلال في القيمة المضافة مطروح منها أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم، وهو من المؤشرات الأساسية كونه يرتبط بالنشاط الأساسي للمؤسسة . يمكن حساب معدل نمو إجمالي فائض

الاستغلال من خلال العلاقة التالية :

$$\frac{EBE_{(n)} - EBE_{(n-1)}}{EBE_{(n-1)}}$$

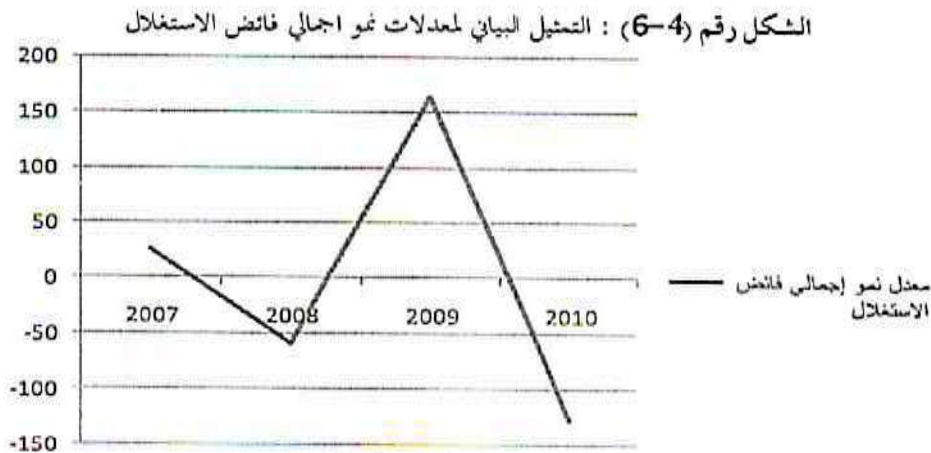
نقوم بتبيين معدلات نمو إجمالي فائض الاستغلال للشركة محل الدراسة من خلال الجدول التالي :
الوحدة : دج الجدول رقم (4-5): معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال

البيان	المسنوات	2006	2007	2008	2009	2010
إجمالي فائض الاستغلال		122 580 610,2	153 682 776,3	62 708 041,25	165 701 639,8	-45 777 788,45
معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال TCEBE		-	%25,37	%59,20-	%164,24	%127,63-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

يشهد نمو إجمالي فائض الاستغلال تذبذبا وتقهقر خلال سنوات الدراسة وهذا ما يبينه الجدول السابق، حيث قدر معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال في سنة 2007 بـ 25,37% ، لينخفض بعد ذلك في سنة 2008 بمعدل -59,20% وهذا راجع للانخفاض الذي شهدته القيمة المضافة خلال هذه السنة بالرغم من انخفاض الأعباء التي تحملتها المؤسسة من مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم بمعدل -52,54% إلا أن معدل انخفاض هذه الأخيرة اقل من معدل انخفاض القيمة المضافة، لتشهد شركة الاسمنت بعد ذلك ارتفاع كبير في معدل نمو EBE الخاص بها بـ 164,24% في سنة 2009 وهو ناتج عن ارتفاع في القيمة المضافة وتحكمها في أعبائها (مصاريف المستخدمين، الضرائب والرسوم) . أما في سنة 2010 نلاحظ تدهور كبير في معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال لشركة الاسمنت وذلك لانخفاضه بمعدل -127,63% والسبب الرئيسي من حدوث ذلك انخفاض الذي شهدته القيمة المضافة بالإضافة إلى الارتفاع الطفيف في أعبائها في كل من مصاريف المستخدمين، الضرائب والرسوم وهذا ما يوضحه الجدول رقم 4-1.

يمكن تمثيل معدلات نمو إجمالي فائض الاستغلال في الشكل الموالي:



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-5)

نلاحظ من الشكل أعلاه أن معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال يسلك اتجاهات مختلفة صعودا وهبوطا وهذا يدل على عدم استقراره نتيجة لارتباطه بالقيمة المضافة والتي شهدت تذبذبات في معدل نموها خلال سنوات الدراسة، وعدم تحكم المؤسسة في مختلف أعبائها من مصاريف المستخدمين والضرائب والرسوم.

الفرع الخامس : معدل نمو النتيجة التشغيلية

تعبّر النتيجة التشغيلية عن وضعية استغلال للمؤسسة، شأنها شأن باقي المؤشرات فهي تحسب بالعلاقة التالية :

$$\frac{Ropr_{(n)} - Ropr_{(n-1)}}{Ropr_{(n-1)}}$$

الجدول الموالي يوضح تطور معدل نمو النتيجة التشغيلية خلال سنوات الدراسة :

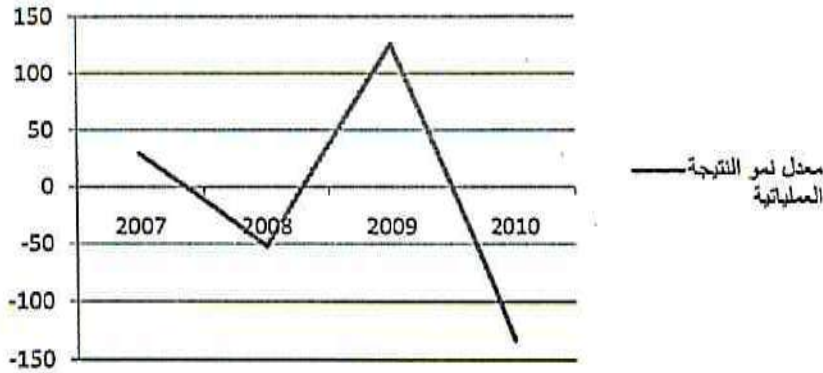
الوحدة : دج الجدول رقم (4-6) : معدل نمو النتيجة التشغيلية

2010	2009	2008	2007	2006	البيانات / السنوات
-50 534 166,78	153 404 398,73	67 928 032,79	141 983 659,82	110 254 918,67	النتيجة التشغيلية
-132,94%	125,83%	-52,16%	28,78%	-	معدل نمو النتيجة التشغيلية TC _{opr}

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

نلاحظ من الجدول السابق أن معدل نمو النتيجة التشغيلية يشهد تذبذب خلال سنوات الدراسة، حيث قدر معدل نموها في سنة 2007 بـ 28,78%، ليشهد انخفاض بعد ذلك في سنة 2008 بمعدل -52,16% بالرغم من زيادة الإيرادات التشغيلية الأخرى وانخفاض أعباء التشغيلية الأخرى ومخصصات الاهتلاكات والمؤونات وهذا راجع للانخفاض الشديد الذي شهده إجمالي فائض الاستغلال، ليرتفع بعد ذلك في السنة الموالية بمعدل 125,83% والسبب من حدوث ذلك الارتفاع الكبير الحاصل في إجمالي فائض الاستغلال، أما في سنة 2010 نلاحظ عودة انخفاض TC_{opr} إلى ما دون الصفر بمعدل -132,94% والسبب الرئيسي من ذلك الانخفاض الشديد الذي شهده إجمالي فائض الاستغلال . ولتوضيح أكثر معدلات الميمنة في الجدول السابق نمثل الشكل التالي :

الشكل رقم (4-7) : التمثيل البياني لمعدلات نمو النتيجة التشغيلية



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-6)

من الشكل السابق لوحظ أن معدل نمو النتيجة التشغيلية يشهد تذبذبات خلال سنوات الدراسة وهذا راجع لارتباطه بإجمالي فائض الاستغلال، أي أن معدل TC_{opp} يسلك نفس الاتجاهات التي يسلكها معدل TC_{EBE} .

الفرع السادس : معدل نمو النتيجة غير العادية

تحدد النتيجة غير عادية بصفة مستقلة عن باقي الأرصدة وهي تبين نتيجة الأنشطة غير العادية (الاستثنائية) التي تمارسها المؤسسة. ومن الضروري تشخيص نموها داخل الشركة لان لها تأثير على ربحيتها، حيث يحسب معدل نموها من خلال العلاقة التالية :

$$\frac{Rext_{(n)} - Rext_{(n-1)}}{Rext_{(n-1)}}$$

الجدول التالي، يبين تطور معدل نمو النتيجة غير العادية :

الوحدة : دج الجدول رقم (4-7) : معدل نمو النتيجة غير العادية

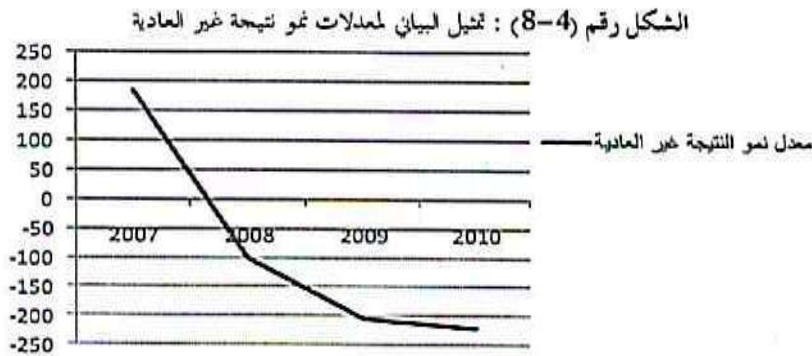
البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
النتيجة غير العادية		1 316 383,68	3 722 766,77	3 372,32	-3 490,00	-11 232,13
معدل نمو النتيجة غير العادية TC_{EXT}		-	%182,80	%99,91-	%203,49-	%221,84-

المصدر : من إعداد الطالبة انطلاقا من جدول رقم (4-1)

من الجدول السابق لوحظ أن TC_{EXT} يشهد تراجعا خلال سنوات الدراسة (2010-2007) حيث

- قدر معدل نموها في سنة 2007 بـ %182,80 ليشهد بعد ذلك انخفاضا في سنة 2008 بمعدل %99,91 وهذا راجع لانخفاض الإيرادات غير العادية بالرغم من غياب الأعباء غير العادية، ليستمر في

الانخفاض بدرجة كبيرة لسنة 2009 إلى -203,49% والسبب من حدوث ذلك لتحمل الشركة لأعباء غير عادية وغياب التام للمنتجات غير العادية، وفي السنة الموالية يتواصل TC_{EXT} بالنقصان بمعدل -221,84% نتيجة لارتفاع الحاصل في الأعباء غير العادية التي تحملتها الشركة في هذه السنة . والشكل الموالي يوضح ذلك :



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-7)

من الشكل السابق نلاحظ أن معدلات نمو النتيجة غير العادية لشركة الاسمنت عين توتة الوحدة التجارية تقرت تشهد انخفاض متواصل خلال سنوات الدراسة (2007-2010)، يعود هذا لعدم ممارسة الشركة للأنشطة الثانوية حيث تتمثل الإيرادات غير العادية في الشركة محل الدراسة في تعويضات التأمينات أما الأعباء غير العادية تمثلت في الأعباء الجبائية أو أعباء التأمينات.

الفرع السابع : معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية

يعبر صافي نتيجة السنة المالية عن النتيجة الكلية المتعلقة بمجمول نشاط المؤسسة العادي وغير العادي لها، تعد هي الأخرى من المؤشرات الأساسية في المؤسسة، يحسب معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية وفقا للعلاقة التالية :

$$\frac{Rnet_{(n)} - Rnet_{(n-1)}}{Rnet_{(n-1)}}$$

والجدول الموالي يوضح تطور معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية :

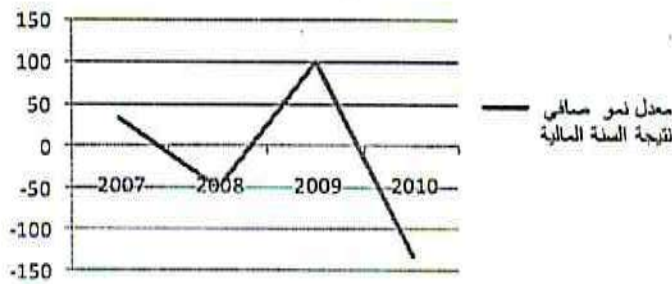
الوحدة: دج الجدول رقم (4-8) : معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية

2010	2009	2008	2007	2006	السنوات البيان
-50 545 398,91	153 432 176,25	77 012 309,72	152 048 410,48	115 395 893,52	صافي نتيجة السنة المالية
%132,94-	%99,23	%49,35-	%31,76	-	معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية TC _{Rnet}

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

يشهد معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية تدهورا خلال سنوات الدراسة هذا ما يبينه الجدول السابق حيث بلغ معدل نموها في سنة 2007 بـ 31,76%، لينخفض بعد ذلك في سنة 2008 بمعدل -49,35% وهذا راجع لانخفاض النتيجة العادية، ليشهد في سنة 2009 ارتفاعا مقدر بـ 99,23% ويعود ذلك للارتفاع الحاصل في النتيجة العادية، ليتراجع في سنة 2010 بانخفاضه بمعدل -132,94% وهذا راجع لتحقيق الشركة لنتيجة سلبية خلال هذه السنة ويعود السبب من تحقيق ذلك عدم استفادة الشركة محل الدراسة من إعانة التي كانت تمنحها لها الدولة والمتمثلة في إعانات النقل والتوزيع . والشكل البياني التالي يوضح الاتجاهات التي يسلكها معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية :

الشكل رقم (4-9) : التمثيل البياني لمعدلات نمو صافي نتيجة السنة المالية



المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول رقم (4-8)

من الشكل السابق لوحظ أن معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية يشهد تراجعا في كل من سنتين 2008، 2010، وهذا راجعا للظروف التي تعرضت لها الشركة والتي لم تستطع أن تتحكم فيها.

ملاحظة عامة : نلاحظ أن في سنة 2008 كل من معدلات نمو الأرصدة الوسيطة للتسيير سألغة الذكر تشهد انخفاض كبير في معدلات نموها، وهذا لأن المؤسسة كانت في مرحلة إعادة الهيكلة حيث أنها في ستة أشهر الأولى

كانت تابعة للمؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للشرق - قسنطينة وفي شهر جويلية كانت الشركة تابعة للمؤسسة تحت التصفية، ثم تابعت الشركة نشاطها في الأشهر الباقية مع شركة الاسمنت عين التوتة باتنة (الشركة الأم حاليا).

أما عن السبب في تحقيقها لمعدلات نمو سالبة لهذه الأرصدة في سنة 2010 راجع لأن المؤسسة لم تستفيد من الإعانة التي كانت تمنح لها من قبل الدولة مما اثر هذا بالسلب على نشاطها.

المطلب الثاني : تحليل ربحية الاستغلال لشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت-

لتحليل ربحية الاستغلال لشركة الاسمنت عين التوتة وحدة تقرت نستخدم مجموعة من المؤشرات والمعدلات، حيث تحدد هذه الأخيرة مقدار الربح الذي يمكن أن يحقق من كل دينار من رقم الأعمال، والتي تمثل في ما يلي : مؤشر ربحية الاستغلال، معدل القيمة المضافة للاستغلال، مؤشر إجمالي فائض الاستغلال، مؤشر هامش الربح الإجمالي.

الفرع الأول : مؤشر ربحية الاستغلال

وهناك من يطلق عليه بمعدل الربحية التجارية، ويعبر عن مدى مساهمة رقم الأعمال في النتيجة العملياتية، والتي تحسب بنسبة النتيجة العملياتية إلى رقم الأعمال والجدول التالي يوضح معدلات ربحية الاستغلال في الفترة الممتدة ما بين 2006 - 2010 :

الوحدة : دج جدول رقم (4-9) : معدل ربحية الاستغلال

البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
النتيجة العملياتية		110 254 918,67	141 983 659,82	67 928 032,79	153 404 398,73	-50 534 166,78
رقم الأعمال		1 295 810 610,18	1 596 196 359,70	654 685 335,33	1 573 715 190,80	1 977 933 328,09
معدل ربحية الاستغلال		%8,51	%8,90	%10,38	%9,75	%2,55-

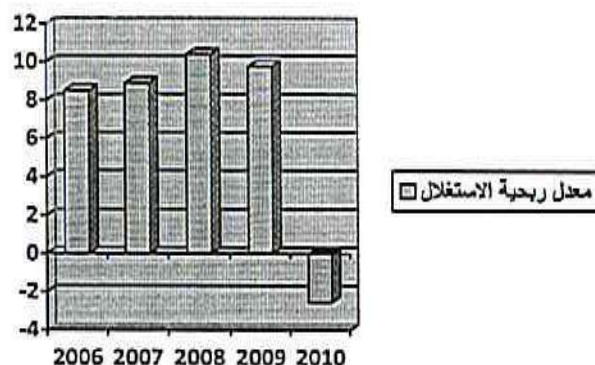
المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

من الجدول السابق نلاحظ أن معدلات ربحية الاستغلال كانت موجبة خلال السنوات : 2006، 2007، 2008، 2009 وسالبة خلال سنة 2010، حيث قدر معدلها ب : %8,51، %8,90، %10,38، %9,75 على الترتيب، أما سنة 2010 قدر معدلها ب -%2,55.

يفسر تحقيق شركة الاسمنت لمعدلات ربحية موجبة على أنها حققت فوائض مالية في نشاطها خلال سنوات الدراسة الأولى إلا أنها بمعدلات متفاوتة من سنة إلى أخرى وهذا راجع للتفاوت الحاصل في نتائج التي حققتها الشركة في كل من رقم الأعمال والنتيجة العملياتية، أما تحقيقها لمعدل ربحية سالب في سنة 2010 يفسر

هذا بأن الشركة لم تحقق فائضا ماليا من خلال ممارستها لنشاطها وذلك بسبب تحقيقها لنتيجة سالبة وهذا راجع للحالة التي شهدتها الشركة خلال هذه السنة، وللتبيين أكثر معدلات ربحية الاستغلال لشركة محل الدراسة الموضحة في الجدول السابق تمثل الشكل البياني الموالي :

الشكل رقم (4-10) : التمثيل البياني لمعدل ربحية الاستغلال



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-9)

نلاحظ من الشكل أعلاه أن معدلات ربحية الاستغلال للشركة محل الدراسة، تشهد استقرار نوعا ما في كل من سنتي 2006، 2007 وسنتي 2008، 2009، لتتخفف بعد ذلك بمعدل -2,55% في سنة 2010 وهذا راجع لتحقيق المؤسسة لنتيجة عملياتية سالبة خلال هذه السنة لعدم تحكمتها في مختلف أعباء الاستغلال، مما أثر سلبا على معدل ربحيتها وذلك بسبب الحالة التي مرت بها الشركة خلال هذه السنة.

الفرع الثاني : معدل القيمة المضافة للاستغلال

يقيس هذا المعدل درجة التكامل في المؤسسة بين عملية الإنتاج ومختلف أعبائها، حيث يحسب من خلال العلاقة بين القيمة المضافة للاستغلال ورقم الأعمال والجدول الموالي يبين معدلات القيمة المضافة للاستغلال خلال سنوات الدراسة :

الوحدة : دج الجدول رقم (4-10) : معدل القيمة المضافة للاستغلال إلى رقم الأعمال

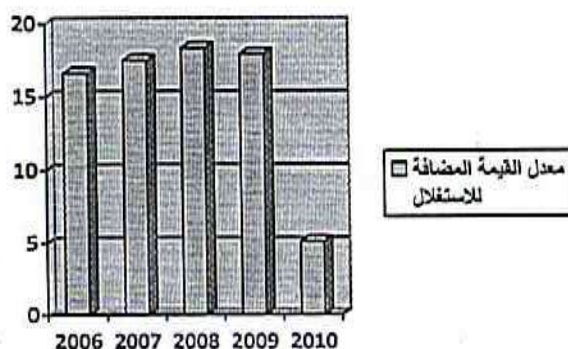
السنوات	2010	2009	2008	2007	2006
القيمة المضافة للاستغلال	100 917 467,33	281 999 118,36	119 947 584,06	279 050 258,95	215 007 542,81
رقم الأعمال	1 977 933 328,09	1 573 715 190,80	654 685 335,33	1 596 196 359,70	1 295 810 610,18
معدل القيمة المضافة للاستغلال	%5,10	%17,92	%18,32	%17,48	%16,59

المصدر : من إعداد الطالبة انطلاقا من الجدول رقم (4-1)

من الجدول السابق نلاحظ أن شركة الاسمنت حققت معدلات موجبة خلال سنوات الدراسة لكنها متفاوتة من سنة إلى أخرى، حيث قدر معدل القيمة المضافة إلى رقم الأعمال في كل من سنة 2006، 2007، 2008 بـ 16,59% ليرتفع بعد ذلك بمعدل 17,48% ليستمر في الزيادة إلى 18,32% ليتراجع بعد ذلك بمعدل 17,92% في سنة 2009، أما سنة 2010 تشهد انخفاض كبير والذي قدر بـ 5,10%.

يفسر تحقيق الشركة لمعدلات موجبة إلى أن الشركة تتمتع بدرجة تكامل قوية بين عملية الإنتاج ومختلف أعبائها إلا أنها متفاوتة من سنة إلى أخرى وهذا راجع للتفاوت الحاصل في القيمة المضافة المحققة خلال هذه السنوات وذلك نتيجة لاختلاف مستوى الأعباء الاستهلاكية التي تحملتها المؤسسة وقدرتها على التحكم فيها. بغرض توضيح أكثر التفاوت الحاصل في معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال نمثل الشكل البياني التالي :

شكل رقم (4-11) : التمثيل البياني لمعدل القيمة المضافة للاستغلال



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-10)

من الشكل السابق نجد أن شركة الاسمنت حققت معدلات موجبة ومتفاوتة في القيمة المضافة خلال سنوات الدراسة وهذا راجع لاختلاف في قيم القيمة المضافة المحققة خلال هذه السنوات.

ولتبيين أكثر السبب من تحقيق ذلك، نستخدم النسب التالية :

أولا : معدل أعباء المستخدمين إلى القيمة المضافة

يمثل في نسبة أعباء المستخدمين إلى القيمة المضافة للاستغلال، تستخدم هذه النسبة من أجل تحديد

كم تمثل مصاريف المستخدمين من القيمة المضافة و الجدول الموالي يوضح ذلك خلال سنوات الدراسة :

الوحدة : دج الجدول رقم (4-11) : يوضح معدل أعباء المستخدمين إلى القيمة المضافة للاستغلال

البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
أعباء المستخدمين		68 505 748,42	95 990 937,38	45 550 856,43	88 699 567,35	108 110 015,78
القيمة المضافة للاستغلال		215 007 542,81	279 050 258,95	119 947 584,06	281 999 118,36	100 917 467,33
معدل أعباء المستخدمين		%31.86	%34.40	%37.98	%31.45	%107.13

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

نلاحظ من الجدول السابق أن أعباء المستخدمين تأخذ معدلات كبيرة من قيمة المضافة وهذا مؤشر سلبي للمؤسسة فهي تشهد تزايد متواصل خلال السنوات : 2006، 2007، 2008 حيث قدر معدلها بـ %31,86، %34,40، %37,98 لتتخفف بعد ذلك بمعدل %31,45 في سنة 2009 أما عن سنة 2010 نلاحظ ارتفاعها بشكل كبير جدا والذي يقدر بـ %107,13 .

يفسر تحقيق ذلك على عدم تكامل هيكل الاستغلال المؤسسة وذلك بسبب عدم تحكمتها في مستوى أعباء المستخدمين خلال سنوات الدراسة وخاصة في سنة 2010، يؤدي ذلك إلى تخفيض من قيمة الفائض الذي من المفترض كانت المؤسسة أن تحققه من نشاطها وهذا ما يفسر تحقيق المؤسسة لمعدلات متفاوتة في معدل القيمة المضافة إلى رقم الأعمال، إلا أنها في سنة 2009 تشهد انخفاض مما يدل على أن المؤسسة حققت تكامل بين عملية الإنتاج وأعبائها وذلك بتحكمتها في مستوى أعبائها مقارنة بالسنوات الأخرى.

ثانيا : معدل الضرائب والرسوم إلى القيمة المضافة للاستغلال

يتمثل في نسبة الضرائب والرسوم على القيمة المضافة للاستغلال تستخدم هذه النسبة كذلك من اجل معرفة كم تمثل الضرائب والرسوم من القيمة المضافة للاستغلال، والجدول الموالي يوضح معدلات التي يأخذها الضرائب والرسوم من القيمة المضافة للاستغلال :

الوحدة : دج الجدول رقم (4-12) : معدل الضرائب والرسوم إلى القيمة المضافة للاستغلال

البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
الضرائب والرسوم		23 921 184,19	29 376 545,28	11 688 686,38	27 597 911,21	38 585 240,00
القيمة المضافة للاستغلال		215 007 542,81	279 050 258,95	119 947 584,06	281 999 118,36	100 917 467,33
معدل الضرائب والرسوم		%11.13	%10.53	%9.74	%9.79	%38.23

المصدر : من إعداد الطالبة انطلاقا من الجدول رقم (4-1)

تشهد معدلات الضرائب والرسوم تفاوت خلال سنوات الدراسة هذا ما يبينه الجدول السابق، حيث قدر معدلها في كل من السنوات : 2006، 2007، 2008، 2009 بـ 11,13%، 10,53%، 9,74%، 9,79% على الترتيب، ليشهد بعد ذلك ارتفاع ملحوظ قدر بـ 38,23% في سنة 2010.

يفسر التفاوت الحاصل في هذه السنوات إلى التغييرات التي طرأت على كل من الضرائب والرسوم والقيمة المضافة للاستغلال خلال هذه السنوات، إلا أن تحقيقها لمعدلات منخفضة في كل من سنة 2006، 2007، 2008، 2009 يدل على تحكم الشركة في مستوى أعبائها (الضرائب والرسوم) خلال هذه السنوات أي أنها حققت تكامل في نشاطها وهو مؤشر جيد بالنسبة للشركة، لكن في سنة 2010 نلاحظ ارتفاع معدلها بشكل كبير وهذا يدل على عدم سيطرة الشركة على أعبائها (الضرائب والرسوم).

من خلال تحليل النسبتين السابقتين وجد أن السبب من التفاوت الحاصل في معدل القيمة المضافة للاستغلال إلى رقم الأعمال خلال سنوات الدراسة راجع لعدم سيطرة الشركة على أعبائها (أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم)، حيث أن انخفاض الكبير في معدل القيمة المضافة للاستغلال الذي شهدته في سنة 2010 راجع لارتفاع الكبير الحاصل في معدل كل من أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم مما أثر ذلك على ربحية الشركة.

ثالثا : معدل أعباء المستخدمين إلى رقم الأعمال

تعبر هذه النسبة عن كم تمثل أعباء المستخدمين من رقم الأعمال بمعنى آخر نسبة تغطية أعباء المستخدمين من رقم الأعمال، والجدول الموالي يوضح نسب تغطية أعباء المستخدمين من رقم الأعمال :

الوحدة : دج الجدول رقم (4-13) : معدل أعباء المستخدمين إلى رقم الأعمال

البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
أعباء المستخدمين		68 505 748,42	95 990 937,38	45 550 856,43	88 699 567,35	108 110 015,78
رقم الأعمال		1 295 810 610,18	1 596 196 359,70	654 685 335,33	1 573 715 190,80	1 977 933 328,09
معدل أعباء المستخدمين إلى رقم الأعمال		5,29%	6,01%	6,96%	5,64%	5,47%

المصدر : من إعداد الطالبة انطلاقا من الجدول رقم (4-1)

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبة أعباء المستخدمين من رقم الأعمال متقاربة بين بعضها البعض وهي بمعدلات منخفضة حيث قدرت في كل من سنة 2006، 2009، 2010 بـ 5,29%، 5,64%، 5,47% على الترتيب وبلغ معدلها بـ 6,01% و 6,96% في كل من سنة 2007، 2008 على التوالي، وهو مؤشر جيد بالنسبة للمؤسسة.

هذا يدل على أن كل من أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم لها تأثير على ربحية الشركة أي أنه كلما ارتفعت معدلاتها داخل الشركة، كلما ارتفعت نسبة تغطيتها من الفائض الذي تحققه المؤسسة يؤدي هذا إلى تخفيض من معدل الربحية المحققة وإذا حدث العكس فإن ذلك يعود بالإيجاب على المؤسسة مما يجعلها تحقق معدلات مرتفعة في ربحيتها.

الفرع الثالث : مؤشر إجمالي فائض الاستغلال

يقيس هذا المعدل قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من رقم الأعمال، ويعبر عن كم يمثل إجمالي فائض الاستغلال من مجموع رقم الأعمال المحقق، الجدول التالي يوضح المعدلات التي يأخذها إجمالي فائض الاستغلال من رقم الأعمال خلال سنوات الدراسة كما يلي :

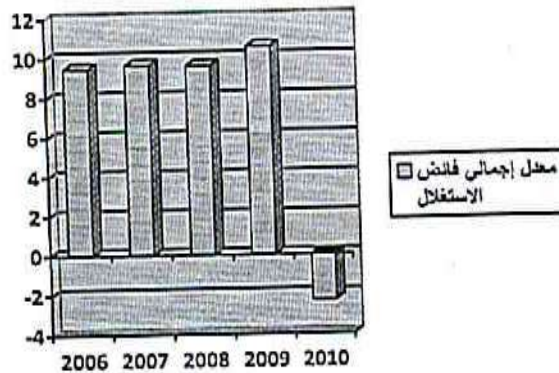
الوحدة : دج الجدول رقم (4-14) : معدل إجمالي فائض الاستغلال

البيان	السنوات	2010	2009	2008	2007	2006
إجمالي فائض الاستغلال		-45 777 788,45	165 701 639,8	62 708 041,25	153 682 776,3	122 580 610,2
رقم الأعمال		1 977 933 328,09	1 573 715 190,80	654 685 335,33	1 596 196 359,70	1 295 810 610,18
معدل إجمالي فائض الاستغلال		%2,31-	%10,53	%9,58	%9,63	%9,46

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسة حققت معدلات لإجمالي فائض الاستغلال موجبة، وذات تحسن من سنة إلى أخرى هذا خلال سنوات الدراسة : 2006، 2007، 2008، 2009 حيث قدر إجمالي فائض الاستغلال من رقم الأعمال خلال هذه السنوات بـ %9,46، %9,63، %9,58، %10,53 على الترتيب، إلا أنه يشهد في سنة 2010 انخفاضا إلى ما دون الصفر بمعدل -2% وهذا بسبب تحقيقها لنتيجة سالبة. يفسر تحقيق الشركة لمعدلات موجبة وذات تحسن خلال سنوات الأولى على أنها حققت فوائض من خلال ممارستها لنشاطها وهو مؤشر جيد بالنسبة للشركة فهي تستخدمه لتغطية باقي الأعباء الاستغلال التي سوف تتحملها خلال دورة الاستغلال ويفسر كذلك على أنها تتمتع بأداء تجاري جيد، يؤدي هذا إلى رفع من ربحيتها مما تضمن الشركة الاستمرار والنمو في نشاطها. والشكل البياني الموالي يوضح أكثر المعدلات التي يأخذها إجمالي فائض الاستغلال من رقم الأعمال.

الشكل رقم (4-12) : التمثيل البياني لمعدل إجمالي فائض الاستغلال



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-14)

من الشكل السابق نجد أن المؤسسة حققت فوائض خلال سنوات الدراسة الأولى لكنها متفاوتة من سنة إلى أخرى وهذا ما توضحه المعدلات التي يأخذها إجمالي فائض الاستغلال من رقم الأعمال أي أن الشركة حققت أرباحا من خلال ممارستها لنشاطها مما يجعلها تحقق معدلات مرتفعة لربحيتها، إلا أنها في سنة 2010 يشهد انخفاضا كبيرا إلى ما دون الصفر وهذا لسبب أن الشركة لم تحقق فائض خلال هذه السنة مما يؤثر سلبا على ربحيتها.

الفرع الرابع : مؤشر هامش الربح الإجمالي

يستخدم هامش الربح الإجمالي بكثرة في المؤسسات التجارية، باعتباره المصدر الرئيسي لربح المؤسسة التجارية ورقم الأعمال، بحيث يعتبر هذا الأخير المصدر الوحيد للهامش الربح الإجمالي. يعبر هذا المعدل عن قدرة دينار واحد من رقم الأعمال على توليد هامش ربح إجمالي، وبمعنى آخر هو مقدار الربح في كل دينار من رقم الأعمال.

والجدول الموالي يوضح مقدار الربح المتحقق من كل دينار من رقم الأعمال :

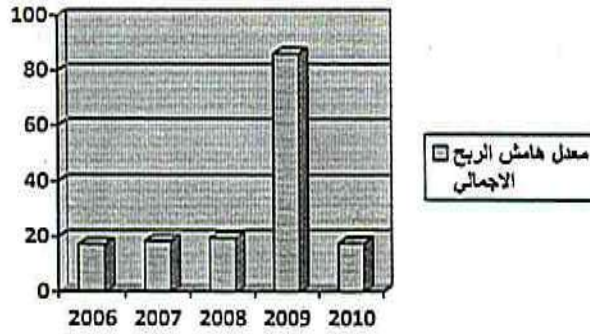
الجدول رقم (4-15) : معدل هامش الربح الإجمالي الوحدة : دج

البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
هامش الربح الإجمالي		221 663 060,27	293 588 488,35	127 465 637,03	1 354 705 106,73	348 389 231,69
رقم الأعمال		1 295 810 610,18	1 596 196 359,70	654 685 335,33	1 573 715 190,80	1 977 933 328,09
معدل هامش الربح الإجمالي		%17,11	%18,39	%19,47	%86,08	%17,61

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

يتضح من الجدول السابق أن الشركة محل الدراسة حققت أرباح خلال سنوات الدراسة وإن كانت بدرجات متفاوتة، فهي تشهد تزايد مستمر خلال أربع سنوات الأولى، ليتراجع بعد ذلك في سنة 2010 آخذًا حالته الأولى، والشكل البياني الوالي بين أكثر التطورات التي يشهدها معدل هامش الربح الإجمالي.

الشكل رقم (4-13) : التمثيل البياني لمعدل هامش الربح الإجمالي



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-15)

من الشكل أعلاه نجد أن معدل هامش الربح الإجمالي قدر في سنة 2006 بـ 17,11% ليشهد بعد ذلك ارتفاع طفيف في سنة 2007 بمعدل 18,39%، ليستمر في الارتفاع إلى 19,47% بالرغم من الحالة التي كانت عليها الشركة إلا أنها رفعت من معدل أرباحها، ليشهد بعد ذلك ارتفاع بمعدل كبير في سنة 2009 والذي قدر بـ 86,08% وهذا ما يدل على أن الشركة حققت أرباحا من خلال ممارستها لنشاطها التجاري ويفسر هذا على ارتفاع ربحية الدينار الواحد من رقم الأعمال المحقق، مما يعبر على نجاح إدارة الشركة في التقليل والتحكم في مستوى أعبائها المتعلقة بمبيعاتها، ثم يتراجع معدلها في سنة 2010 ويأخذ حالته الأولى التي كان عليها في سنة 2006، كل ذلك يدل على أن الشركة تتمتع بقدرات تجارية قوية مما يمكنها على الاستمرار في نشاطها وتحقيق الأرباح بمستويات مرتفعة وهذا راجع لكفاءة إدارة الشركة في التعامل مع العناصر المكونة لتكلفة مبيعاتها.

من خلال ما تم التطرق إليه نستخلص أنه كلما استطاعة الشركة أن تتحكم في مستوى الأعباء الاستغلال التي تحملها خلال ممارستها لنشاطها التجاري من (أعباء المبيعات، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم،... الخ) كلما استطاعة أن ترفع من أرباحها وبالتالي تحقيق الربحية بمعدلات مرتفعة، وإذا حدث العكس يؤثر ذلك سلبا على معدل ربحيتها.

المطلب الثالث : تحليل الربحية الإجمالية لشركة الاسمنت عين التوتة وحدة التجارية - تقرت -

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل الربحية الإجمالية للشركة محل الدراسة، باستخدام مجموعة من معدلات والنسب : معدل الربحية الإجمالية، نسبة الأعباء المالية إلى رقم الأعمال، نسبة الأعباء المالية إلى القيمة المضافة، معدل النتيجة غير العادية من صافي نتيجة السنة المالية.

الفرع الأول : معدل الربحية الإجمالية

يعد هذا المعدل مؤشرا إجمالي نشاط المؤسسة بعد كل العمليات المتعلقة بالاستغلال العادي وغير العادي ويسمى أيضا بمعدل هامش صافي الربح، يبين هذا المعدل قدرة المؤسسة على تحقيق ربح نتيجة للمبيعات، وهو من المعدلات الأساسية التي تلتزم المؤسسة بحسابه، وذلك أنه يمكن ملاحظة معدل هامش الربح الإجمالي قد يكون عاليا بينما معدل الربحية الإجمالية منخفضا وذلك لان تكلفة المبيعات لا تشمل التكاليف الإضافية من تسويق ومصاريف إدارية الخ . وفي هذه الحالة يكون هذا مؤشرا على نجاح العملية الأساسية بينما فشل المؤسسة في النواحي الأخرى، ويتمثل هذا المعدل في صافي نتيجة السنة المالية إلى رقم الأعمال والجدول التالي يوضح معدلات الربحية الإجمالية لشركة محل الدراسة خلال سنوات الدراسة :

الوحدة : دج الجدول رقم (4-16) : معدل الربحية الإجمالية

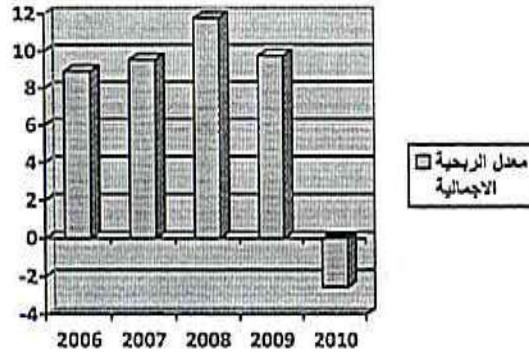
البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
صافي نتيجة السنة المالية		115 395 893,52	152 048 410,48	77 012 309,72	153 432 626,25	-50 545 398,91
رقم الأعمال		1 295 810 610,18	1 596 196 359,70	654 685 335,33	1 573 715 190,80	1 977 933 328,09
معدل الربحية الإجمالية		%8.91	%9.53	%11.76	%9.75	%2.56-

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

من الجدول السابق لوحظ أن الشركة محل الدراسة حققت معدلات موجبة ولكنها متفاوتة من سنة إلى

أخرى، إلا أنها في سنة 2010 حققت معدلا سلبا . الشكل البياني الموالي يبين ذلك بشكل واضح :

الشكل رقم (4-14) : التمثيل البياني لمعدل الربحية الإجمالية



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-16)

من الشكل أعلاه نلاحظ أن الشركة محل الدراسة حققت أرباحا من إجمالي نشاطها ولكن بدرجات متفاوتة خلال سنوات أربع الأولى حيث قدر معدل الربحية الإجمالية في كل من سنة 2006، 2007، 2008، 2009 بـ 8,91%، 9,53%، 11,76%، 9,75% على التوالي، والسبب من حدوث ذلك تحقيق الشركة لصافي نتيجة السنة المالية بدرجات متفاوتة من سنة إلى أخرى بالإضافة إلى تحقيقها لمعدلات مختلفة من رقم الأعمال، و يدل ذلك على أن الشركة حققت أرباحا نتيجة لمبيعاتها مما يعبر هذا على نجاح إدارة الشركة في تحقيق الأرباح في مختلف أنشطتها.

أما فيما يخص تحقيقها لمعدل سالب يدل هذا على تحقيقها لخسارة في سنة 2010 والسبب من ذلك تحقيق المؤسسة لنتيجة سالبة ويعود ذلك كما ذكرنا آنفا لعدم استفادتها من إعانات التي كانت تحصل عليها من الدولة مما أثر سلبا على معدل ربحيتها.

ولتحليل أكثر عمقا للعوامل المؤثرة في تحقيق الربحية الإجمالية نستخدم النسب التالية :

الفرع الثاني : تأثير الاستدانة على الربحية الإجمالية للشركة محل الدراسة

بغرض معرفة تأثير الاستدانة على تحقيق الربحية نستخدم النسب الموالية :

أولا : نسبة الأعباء المالية إلى رقم الأعمال

تعبر هذه النسبة عن كم تمثل الأعباء المالية من رقم الأعمال، بمعنى آخر كم يتحمل كل دينار من رقم الأعمال للأعباء المالية التي تحملها المؤسسة، وكلما انخفضت هذه النسبة تكون المؤسسة في وضع أفضل، والجدول الموالي يوضح ذلك :

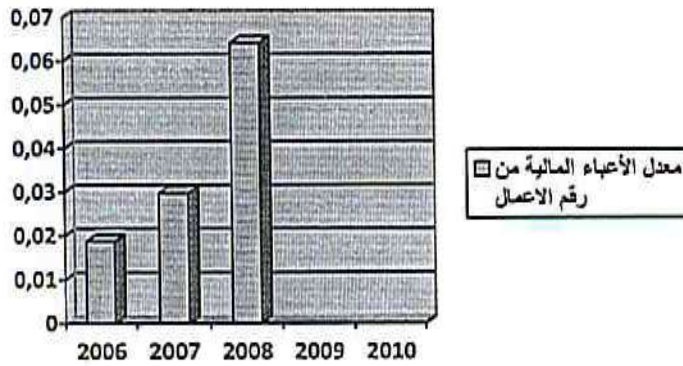
الوحدة : دج الجدول رقم (4-17) : معدل الأعباء المالية من رقم الأعمال

2010	2009	2008	2007	2006	البيان / السنوات
-	-	419 366,05	473 876,59	242 503,65	الأعباء المالية
1 977 933 328,09	1 573 715 190,80	654 685 335,33	1 596 196 359,70	1 295 810 610,18	رقم الأعمال
-	-	%0.0641	%0.0297	%0.0187	معدل الأعباء المالية من رقم الأعمال

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

انطلاقا من الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسة حققت معدلات ولكنها منخفضة جدا ومتفاوتة خلال سنوات الدراسة، لتوضيح أكثر هذه المعدلات تمثل الشكل الموالي :

الشكل رقم (4-15) : التمثيل البياني لمعدل الأعباء المالية من رقم الأعمال



المصدر : من إعداد الطلبة انطلاقا من الجدول رقم (4-17)

من الشكل السابق نلاحظ أن الشركة لم تتحمل أعباء مالية مرتفعة وهذا ما يفسره تحقيقها لمعدلات منخفضة خلال سنوات التالية : 2006، 2007، 2008 حيث بلغ معدلها بـ %0,0187، %0,0297، %0,0641، وانعدامهما في السنتين الباقيتين ويعتبر هذا مؤشرا جيد بالنسبة للشركة.

ثانيا : نسبة الأعباء المالية إلى القيمة المضافة

تعبر هذه النسبة عن كم تمثل الأعباء المالية من القيمة المضافة، حيث أنه كلما كانت هذه النسبة منخفضة، يكون ذلك إيجابيا بالنسبة للمؤسسة . الجدول الموالي يوضح المعدلات التي تأخذها هذه النسبة :

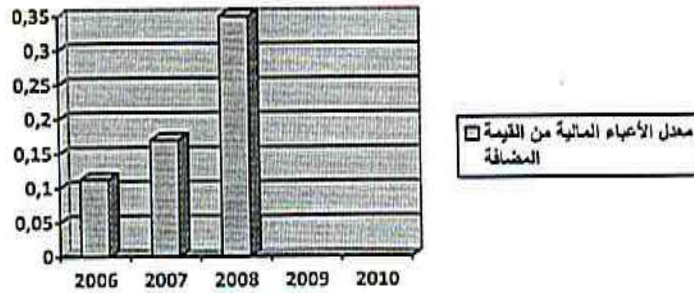
الوحدة : دج الجدول رقم (4-18) : معدل الأعباء المالية من القيمة المضافة

2010	2009	2008	2007	2006	البيانات / السنوات
-	-	419366.05	473876.59	242503.65	الأعباء المالية
100917467.33	281999118.36	119947584.06	279050258.95	215007542.81	القيمة المضافة
-	-	%0.3496	%0.1698	%0.1128	معدل الأعباء المالية من القيمة المضافة

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

نلاحظ من الجدول السابق أن النسب محققة من قبل الشركة منخفضة جدا ومتفاوتة من سنة إلى أخرى حيث بلغ معدلها في سنة 2006 بـ 0,1128%، ليرتفع في سنة 2007 إلى 0,1698% هذا راجع لارتفاع معدل الأعباء المالية ليستمر بالارتفاع بمعدل 0,3496% هذا عن سنة 2008 والسبب من تحقيق ذلك بالرغم من انخفاض كل من الأعباء المالية والقيمة المضافة، إلا أن معدل انخفاض الأعباء المالية اقل من معدل انخفاض القيمة المضافة، مع غياب الأعباء المالية في كل من سنة 2009-2010، ولتبيين ذلك بشكل أكثر وضوحا نمثل الشكل البياني الموالي :

الشكل رقم (4-16) : تمثيل البياني لمعدل الأعباء المالية من القيمة المضافة



المصدر : من إعداد الطالبة انطلاقا من الجدول رقم (4-18)

من الشكل السابق لوحظ أن معدل الأعباء المالية من القيمة المضافة منخفض وذات زيادة طفيفة من سنة إلى أخرى، وذلك راجع لارتفاع الطفيف الذي شهدته الأعباء المالية وغيابها في كل من سنة 2009-2010 إلا أن تحقيقها لمعدلات منخفضة يعتبر مؤشر إيجابي بالنسبة للشركة حتى لا يكون تأثيرها كبير على ربحيتها أي أن هذه الشركة متحركة في مستوى أعباء دورة التمويل.

الفرع الثالث : تأثير الأنشطة الثانوية على الربحية الإجمالية للشركة محل الدراسة

لقياس تأثير الأنشطة الثانوية على الربحية الإجمالية للشركة نستخدم نسبة النتيجة غير العادية إلى صافي نتيجة السنة المالية، تعبر هذه النسبة على كم تمثل النتيجة غير العادية من صافي نتيجة السنة المالية، حيث يستخدم هذا المعدل بغرض معرفة تأثير النتيجة غير العادية على ربحية الشركة، والجدول الموالي يوضح المعدلات التي تأخذها النتيجة غير العادية من صافي نتيجة السنة المالية كما يلي :

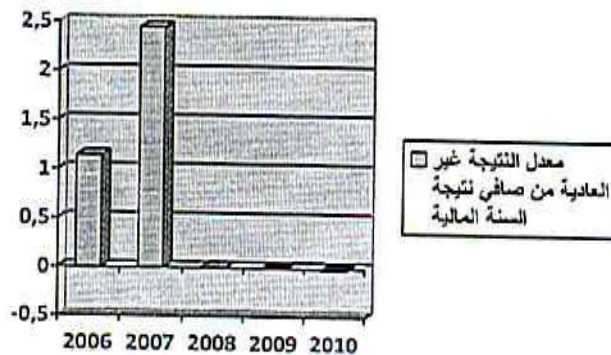
الوحدة : دج الجدول رقم (4-19) : معدل النتيجة غير العادية من صافي نتيجة السنة المالية

البيان	السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
النتيجة غير العادية		1 316 383,68	3 722 766,77	3 372,32	-3 940,00	-11 232,13
صافي نتيجة السنة المالية		115 395 893,52	152 048 410,48	77 012 309,72	153 432 176,25	-50 545 398,91
معدل النتيجة غير العادية من صافي نتيجة السنة المالية		%1.141	%2.448	%0.004	%0.002-	%0.022-

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

من الجدول السابق نلاحظ أن النتيجة غير العادية تأخذ معدلات منخفضة من صافي نتيجة السنة المالية وهي متفاوتة من سنة إلى أخرى، حيث قدر معدلها في سنة 2006 بـ 1,141% لتشهد بعد ذلك ارتفاع طفيف بـ 2,448% في سنة 2007 وهذا بسبب ارتفاع النتيجة غير العادية، لزيادة المنتجات غير العادية، لتشهد انخفاض مستمر في كل من سنة 2008، 2009، 2010 بمعدل 0,004%-، 0,002%-، 0,022%- وهذا بسبب انخفاض النتيجة غير العادية لهذه السنوات، بغرض توضيح أكثر معدلات التي تأخذها النتيجة غير العادية تمثل الشكل البياني التالي :

الشكل رقم (4-17) : تمثيل البياني لمعدل النتيجة غير العادية من صافي نتيجة السنة المالية



المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-19)

يبين الشكل أعلاه أن شركة الاسمنت محل الدراسة لا تمارس أنشطة ثانوية، وهذا ما تفسره المعدلات التي تأخذها النتيجة غير العادية من صافي نتيجة السنة المالية، مما يدل على أن الشركة لا تأثر فيها الأنشطة الثانوية على نتائجها المحققة حيث أن النتيجة الغير العادية لهذه الشركة تتمثل إما في تعويضات أو أعباء التأمينات.

المبحث الثالث : العوامل المتحكمة في تحقيق ربحية الشركة محل الدراسة

من خلال ما تم التطرق إليه في المبحث السابق من تشخيص لنشاط الشركة وتحليل ربحيتها باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير، نحاول ضمن هذا المبحث تحديد مختلف العوامل التي تؤثر على ربحية الشركة إيجاباً أو سلباً، حيث قسم هذا المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول يتضمن العوامل المؤثرة في الربحية والتي لا يمكن التحكم فيها، والمطلب الثاني يتضمن العوامل التي يمكن أن تتحكم فيها المؤسسة.

المطلب الأول : عوامل لا يمكن التحكم فيها

بعدما تم تحليل ربحية شركة الإسمنت وجدنا أن هذه الشركة تعاني من تذبذب في معدلات ربحيتها وهذا راجع لبعض العوامل التي كانت خارجة عن سيطرتها، تتمثل في :

- عوامل هيكلية؛

- عدم استفادتها من الإعانة؛

الفرع الأول : عوامل هيكلية

توضح من خلال الدراسة أن الشركة عانت من حالة إعادة الهيكلة والتي تجسدت في سنة 2008، حيث أنها قبل هذه السنة كانت تمارس نشاطها كوحدة تجارية تابعة للمؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالشرق قسنطينة (ERCE)، لكن في الآونة الأخيرة حدث تقسيم من طرف المجمع وتم تخصيص مصنع حجر السود (AH) لولاية سكيكدة، مما أجبر المدير العام للمجمع بالإسراع واتخاذ الإجراءات اللازمة لهذه الحالة قبل أن يصيبها خلل في استمرار نشاط مصانعها وخوفاً من تشتتها، حيث كانت هذه المصانع لها علاقة ببعضها البعض، فأضطر المدير العام للتخلص من الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) لهذا قام يضم كل وحدة من وحدات تلك الشركة إلى أقرب مصنع لها من حيث المنطقية وهو الإجراء الذي رآه مناسباً لوحداتها، وكانت الوحدة التجارية بتقرت محل الدراسة، من بين الوحدات التي تم توجيهها حيث إنتسبت إلى مصنع عين التوتة باتنة وهذا لكونه

أقرب مصنع لها وعليه أصبحت الشركة الأم تحت التصفية في 01 جويلية 2008، فمارست شركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - نشاطها في الستة أشهر الأولى لسنة 2008 مع للمؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاته بالشرق - قسنطينة (ERCE)، وفي شهر جويلية كانت تحت إعادة الهيكلة وفي الأشهر الأخرى الباقية باشرت نشاطها مع شركة الإسمنت عين التوتة - باتنة كل هذا جعل الشركة محل الدراسة تشهد تراجعاً في نشاطها مما أثر سلباً على ربحيتها.

الفرع الثاني : عدم استفادتها من الإعانة

بعد ما تم إعادة توجيه شركة الاسمنت عين التوتة - تقرت - في سنة 2008، استعادت بعد ذلك نشاطها في سنة 2009، إلا أنه في سنة 2010 شهدت الشركة تراجعاً كبيراً في نشاطها مما جعلها تحقق خسارة وهذا راجع إلى أن : الشركة محل الدراسة طيلة مدة ممارستها لنشاطها كانت تستفيد من إعانات ذات قيمة معتبرة والتي كانت تستخدمها من أجل أن ترفع من رقم أعمالها إلا أنها لم تحصل عليها في سنة 2010 لأسباب معينة بالرغم من أن شركة الاسمنت بقسنطينة تعهدت بدفع جزء منها إلا أن ذلك أثر كثيراً على الشركة بتحقيقها لنتائج سلبية مما أدى إلى انخفاض معدل ربحيتها لهذه السنة.

المطلب الثاني : عوامل يمكن التحكم فيها

من خلال تحليلنا السابق لربحية الشركة، لوحظ كذلك أن هناك عوامل أثرت على ربحيتها بالرغم من إمكانية التحكم فيها إلا أنها خرجت عن سيطرتها، وتمثل في :

- عدد الكميات المباعة والسياسة السعرية المتبعة من قبل الشركة؛
- أعباء الاستغلال؛
- الأنشطة الثانوية؛

الفرع الأول : عدد الكميات المباعة والسياسة السعرية المتبعة من قبل الشركة

بما أن الربحية تمثل في العلاقة بين النتائج ورقم الأعمال، فإن ربحية الشركة تتأثر بالدرجة الأولى بالعوامل التي تتحكم في رقم الأعمال وهي : عدد الكميات المباعة والسياسة السعرية المتبعة من قبل الشركة.
أولاً : عدد الكميات المباعة

من خلال المعطيات المقدمة لنا من قبل الشركة محل الدراسة فيما يتعلق برقم الأعمال وجدنا أن هذه

الشركة تشهد كمياتها المباعة خلال سنوات الدراسة تذبذبات (انخفاضا وارتفاعا)، والجدول الموالي يوضح الكميات المباعة لهذه الشركة خلال سنوات الدراسة :

الوحدة : الطن الجدول رقم (4-20) : يوضح الكميات المباعة خلال سنوات الدراسة (2006-2010)

السنوات	2006	2007	2008	2009	2010
الكميات المباعة	184 325,28	227 054,28	93 127,08	216 488,28	225 791,32

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

من الجدول السابق نلاحظ أن الكميات المباعة لشركة الإسمنت خلال سنوات الدراسة (2006،2010) تشهد تذبذبات ويعود السبب من ذلك للسياسة السعرية المتبعة من قبل الشركة وطبيعة العلاقة والإجراءات التي تفرضها على عملائها، مما أثر هذا على رقم أعمالها ومن ثم على ربحيتها.

ثانيا : السياسة السعرية المتبعة من قبل الشركة

باعتبار أن السياسة السعرية من بين العوامل المتحكمة في رقم الأعمال فإن تخفيض السعر أو رفعه يعود إيجابا أو سلبا على ربحية الشركة انطلاقا من تأثيرها على عدد الكميات المباعة ومن ثم على رقم الأعمال، حيث غيرت الشركة من سياستها السعرية في نوفمبر 2009 كما يلي :

متوسط الأسعار = 7 030,021 دج للطن الواحد قبل نوفمبر 2009

متوسط الأسعار = 8 760,006 دج للطن الواحد بعد نوفمبر 2009

في هذه الحالة يتوجب علينا معرفة الكميات التي بيعت من قبل الشركة في سنة 2009 كما يلي :

$CA_{2009} = 1\ 573\ 715\ 190,80$ دج

رقم الأعمال الخقق خلال 10 أشهر الأولى من سنة 2009 $(CA_{10\text{mois}}) = 1\ 573\ 715\ 190,80 \times$

$10/12 - 1\ 311\ 429\ 325$ دج

رقم الأعمال الخقق خلال الشهرين الباقيين من سنة 2009 $(CA_{2\text{mois}}) = 1\ 573\ 715\ 190,80 \times$

$2/12 - 262\ 285\ 865$ دج

الكميات المباعة قبل نوفمبر 2009 = $1\ 311\ 429\ 325 / 7\ 030,021 - 186\ 546,99$ طن

الكميات المباعة بعد نوفمبر 2009 = $262\ 285\ 865 / 8\ 760,006 - 29\ 941,28$ طن

الجدول الموالي يوضح تتبع الكميات المباعة مقارنة بالسياسة السعرية المطبقة في كل سنة :

الوحدة : دج للطن الواحد الجدول رقم (4-21) : يوضح الكميات المباعة مقارنة بالأسعار خلال سنوات الدراسة

2010	2009		2008	2007	2006	البيان السنوات
	بعد نوفمبر	قبل نوفمبر				
1 977 933 328,09	1 573 715 190,80		654 685 335,33	1 596 196 359,70	1 295 810 610,18	رقم الأعمال
225 791,32	29 941,28	186 546,99	93 127,08	227 054,28	184 325,28	الكميات المباعة
8 760,006	8 760,006	7 030,021	7 030,021	7 030,021	7 030,021	متوسط الأسعار

المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول رقم (4-1)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عدد الكميات المباعة تتغير بتغير السياسة السعرية المطبقة وخاصة عند المقارنة بين سنتي 2006،2007 نلاحظ ارتفاع الكميات المباعة عند تثبيت السعر مما يدل على ملائمة الأسعار للعملاء، وفي سنة 2010 نلاحظ انخفاض الكميات المباعة مقارنة مع الكميات المباعة في سنة 2007 وهذا بسبب ارتفاع السعر، لو أن الشركة بقيت تطبق السياسة السعرية المتبعة في السنوات الأولى لحققت كميات مباعة تقدر بـ 281 355,25 طن أو أكثر من ذلك مما يؤدي إلى زيادة في رقم أعمالها وهذا لما توضحه زيادة الكميات المباعة في السنتي 2006،2007 وكذلك نفس الشيء بالنسبة لسنة 2009؛ لم نقم بمقارنتها مع سنة 2008 نظرا للحالة التي كانت تشهدها الشركة.

وعليه فإن التغيير في السياسة السعرية المتبعة من قبل الشركة يؤدي إلى التغيير في الكميات المباعة مما يؤثر ذلك على رقم أعمالها ومن ثم على ربحيتها والسبب في ذلك أن شركة الإسمنت عين التوتة بتقرت ليست لها صلاحية تحديد السعر فهي تخضع للأوامر التي تأتيها من الشركة الأم.

الفرع الثاني : أعباء الاستغلال

كما ذكرنا سابقا أن الربحية هي نسبة النتائج المحققة إلى رقم الأعمال حيث تمثل هذه النتائج في الأرصدة الوسيطة للتسيير، فإن هذه الأخيرة لها تأثير على ربحية الشركة وذلك انطلاقا من مختلف العناصر المكونة لها ؛ من خلال تحليلنا لربحية الشركة استخرجنا العوامل التالية :

أولا : استهلاكات السنة المالية

تبعاً للمعطيات المتحصل عليها كذلك لوحظ أن الشركة محل الدراسة تتمتع إستهلاكاتها بالارتفاع تارة وبالانخفاض تارة أخرى إلا أنها تشهد تزايداً كبيرة مما يجعلها تخرج عن سيطرة الشركة وأصبحت غير قادرة على

التحكم في مستوياتها وهذا ما نلاحظه خاصة في الارتفاع الذي شهدته في كل من السنوات 2006، 2007، 2010 مما أثر سلبا على نتائجها المحققة وبالتالي أدى إلى التخفيض من ربحيتها.

ثانيا : أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم

انطلاقا من المعدلات التي تم قياسها وتحليلها في المبحث السابق فيما يتعلق بمعدل أعباء المستخدمين ومعدل الضرائب والرسوم، لوحظ أن كل من كليهما تأخذ معدلات معتبرة ومرتفعة في كل من القيمة المضافة ورقم الأعمال وبدرجات متفاوتة، والتي تعبر على أن كل من أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم يخصص لها جزء من النتائج التي تحققها الشركة وذلك بغرض تغطيتها، أدى هذا إلى التخفيض من نتائجها التي كان من المفروض أن تحقق بمستوى أكبر من ذلك مما أثر سلبا على ربحيتها وجعلها تظهر بمعدلات متذبذبة ومتفاوتة من سنة إلى أخرى، إلا أن تأثير الضرائب والرسوم على ربحية الشركة محل الدراسة أقل نسبيا من تأثير أعباء المستخدمين.

رابعا : الأعباء المالية

كذلك تعتبر الأعباء المالية من بين العوامل التي تؤثر على نشاط الشركة محل الدراسة والتي تبين أثر الاستدانة على ربحيتها، من خلال ما تم تحليله فيما يخص بمعدل الأعباء المالية المتعلقة بشركة الإسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت - وجد أن هذه الأخيرة لا تؤثر الأعباء المالية في نشاطها بشكل كبير بل هي تأخذ معدلات منخفضة، وهذا راجع لأن الشركة لا تتعامل بشكل كبير مع المؤسسات المالية، مما يعود هذا بالإيجاب عليها ولا تؤثر على ربحيتها إلا بشكل بسيط بالكاد نتجاهله.

الفرع الثالث : الأنشطة الثانوية

في غالب الأحيان نجد أن العديد من المؤسسات تمارس أنشطة ثانوية غير متعلقة بنشاطها الرئيسي، حيث نجد أن شركة الاسمنت تشهد معدلات أنشطتها الثانوية والتي تعبر عنها النتيجة غير العادية معدلات متفاوتة انخفاضاً وصعوداً، من خلال ما تم استنتاجه من عملية التحليل في المبحث السابق، مما أثر ذلك على معدل ربحيتها وخاصة في سنتي 2009، 2010 بسبب ارتفاع الأعباء غير العادية وغياب الإيرادات غير العادية إلا أن هذا التأثير ليس كبير مقارنة بسابقتها.

إضافة إلى ذلك باعتبار أن النتائج المحققة من قبل الشركة محل الدراسة والتي تتجسد في مختلف الأرصدة لها علاقة ببعضها البعض فإن أي تغيير يطرأ على إحدى هذه النتائج يؤثر على باقي النتائج باستثناء النتيجة غير العادية.

خلاصة الفصل :

من خلال ما تم معالجته في الفصل التطبيقي تبين لنا ما يلي، أن شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت- :

تشهد الشركة تذبذب في نشاطها خلال سنوات الدراسة وذلك ما يبينه تشخيص الأرصدة الوسيطة للتسيير، حيث وجد أن كل من هذه الأخيرة تشهد معدلات نموها انخفاض في سنة 2008، ولتحظى بعد ذلك بارتفاع كبير في سنة 2009، بعد ذلك تنجح نحو الانخفاض في سنة 2010 ؛ إن التغيرات الطارئة على معدلات نمو هذه الأرصدة من انخفاض وارتفاع هي الأخرى متفاوتة من رصيد إلى آخر وذلك بحسب العناصر المكونة لكل رصيد وخصوصا الحالة التي كانت عليها المؤسسة في كل من سنتي 2008، 2010 باستثناء النتيجة غير العادية شهدت معدلات نمو منخفضة خلال كل من السنوات : 2008، 2009، 2010 وذلك لأن العناصر المكونة لها مستقلة عن عناصر باقي الأرصدة.

أما فيما يخص تحليل ربحيتها، وجد أن شركة محل الدراسة حققت أرباحا وفوائض خلال سنوات الدراسة ولكنها بدرجات متفاوتة من سنة إلى أخرى، ومن معدل إلى آخر باستثناء سنة 2010 تشهد الشركة انخفاض في معدل ربحيتها وذلك بسبب أن الشركة حققت نتيجة سالبة بسبب عدم استفادتها من الإعانات التي كانت تحصل عليها من قبل الدولة.

وكخلاصة لما سبق تحقيق الشركة للربحية بالرغم من درجاتها المتفاوتة هذا راجع لحجم الأعباء التي تحملتها الشركة خلال سنوات الدراسة، أما لم تتمكن من التحكم في مختلف هذه الأعباء (أعباء الاستغلال والأعباء المالية)، بالإضافة إلى ذلك الحالة التي شهدتها المؤسسة خلال كل من سنتي 2008، 2010 أدى هذا بالانعكاس بالسلب على مستويات الربحية المحققة خلال فترة الدراسة.

الخاتمة

الخاتمة

إن التغيير في التوجه الاقتصادي للجزائر والتحول من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق وما نتج عنه من عقود شراكة مع الاتحاد الأوروبي والتغيرات التي ستحدث مستقبلا خصوصا انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، إضافة إلى الظروف الحالية التي شهدتها العالم وإفرازات العوامة، فرض على الجزائر القيام بعملية من الإصلاحات، من بينها إصلاح إطارها المحاسبي وذلك بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني والذي أصبح لا يتوافق مع الظروف الاقتصادية الراهنة، حيث أثبتت العديد من الدراسات قصور وفشل هذا المخطط من خلال جملة من النقائص نذكر منها ما يلي :

1. التسجيلات المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني تركز على نظرة قانونية للمؤسسة وتعمل الجوانب الاقتصادية والمالية؛

2. لا يتوفر جدول حسابات النتائج على معطيات الدورة السابقة من أجل المقارنة، ولم يعتمد بعض الأرصدة الوسيطة للتسيير المعروفة على المستوى الدولي مثل إجمالي فائض الاستغلال؛ كذلك النتيجة التي تظهر على مستوى هذا الجدول لا تعتبر بالضرورة مؤشرا على الأداء في المؤسسة لأنها تحتوي على بعض العمليات ذات الطابع الاستثنائي.

3. في ظل المخطط المحاسبي الوطني تم اعتماد تصنيف حسابات الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها في جدول حسابات النتائج وإهماله للتصنيف حسب الوظيفة.

4. احتواء رصيد نتيجة الاستغلال على عناصر ليس لها علاقة بدورة الاستغلال للمؤسسة كالأعباء المالية والتي تتعلق بدورة التمويل، وهذا ما يدل على عدم التفرقة بين نتيجة الاستغلال والنتيجة المالية.

5. عدم إظهار جدول حسابات النتائج لرقم الأعمال كرصيد بشكل واضح وإظهاره لرصيد القيمة المضافة بعناصر غير متجانسة.

نتيجة لذلك اضطرت الجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والتطلعات المستقبلية للاقتصاد الوطني، حيث باشر بتطبيقه في سنة 2010 والذي عالج النقائص التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني.

وفي ظل ذلك أصبحت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبحث باستمرار عن الوسائل التي تمكنها من البقاء والاستمرار في نشاطها أو تطويره، بغية كسب مكانة كبيرة في السوق وتحقيقها لأهدافها، حيث تعد الربحية من بين الأهداف التي تسعى أي مؤسسة إلى تحقيقه بمستويات مرتفعة، مما يلزمها القيام بتحليل ربحيتها من سنة إلى

أخرى والبحث في العوامل التي أدت إلى تخفيض معدلها في حالة انخفاضه ومعالجتها بأساليبها الخاصة بما يتماشى مع نشاطها بالشكل الذي يسمح لها بإعادة تدارك ذلك الوضع، أو أن تستمر في نفس الاتجاه وأن تطبق نفس الأساليب في حالة تحقيقها لمعدلات ربحية مرتفعة والحفاظ عليها.

وانطلاقاً من ذلك قمنا بإسقاط الموضوع على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية -تقرت-، لنخلص في الأخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها نحاول الإجابة على إشكالية الموضوع؛ كما نقدم بعض الاقتراحات والتوصيات التي نعتقد أنها هامة في تغيير واقع المؤسسة وتحقيق أهدافها ثم نقوم باقتراح مواضيع مرتبطة بجوانب لم نتعرض لها والتي قد تكون أرضية لبحوث مستقبلية.

من خلال دراستنا هذه نخلصنا إلى مجموعة من النتائج نذكر منها ما يلي :

1. تتجسد الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق المخطط المحاسبي الوطني في حسابات المجموعة الثامنة والمتمثلة في النتائج وهي : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال (نتيجة الاستثنائية)، النتيجة الإجمالية للسنة المالية، نتيجة السنة المالية، كذلك من بين هذه الأرصدة نجد رقم الأعمال إلا أنه لا يعطى بشكل واضح، بحيث يكون موزعاً بين مبيعات بضائع عند حساب الهامش الإجمالي، والإنتاج المباع وأداء الخدمات عند حساب القيمة المضافة.

2. يمتاز رصيد القيمة المضافة وفق المخطط المحاسبي الوطني بأنها تتشكل من عناصر غير متجانسة إذ أنها تحتوي على رصيد الإنتاج المباع الذي يتضمن الرسم على رقم الأعمال، بينما المواد المستهلكة تكون خارج الرسم، وكذلك بالنسبة لرصيد الإنتاج المخزون الذي يقيم بتكلفة الإنتاج بينما يقيم الإنتاج المباع بسعر السوق.

3. نتيجة للتغيرات التي حدثت كالاتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق اضطرت الجزائر إلى إصلاح النظام المحاسبي المالي الخاص بما وذلك بإصدار النظام المحاسبي المالي والذي يتماشى مع التطورات الجديدة الحالية.

4. صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي أطلق عليه بالمحاسبة المالية، وهو عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، وتصنيفها، وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعتها ووضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية.

5. تمثل حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي في كل من حسابات الأعباء والمتمثلة في صنف (رقم 06) وحسابات الإيرادات والتي يقابلها (الصنف 07) كل من هذه الحسابات طرأت عليها بعض التعديلات.
6. تتجسد حسابات الأعباء وفق (SCF) في مجموعة من الحسابات والتي تعبر عن المستلكات وجميع الخدمات والبضائع المستهلكة من قبل المؤسسة خلال ممارستها لنشاطها ؛ تصنف هذه الأعباء حسب الطبيعة وحسب الوظيفة ؛ وأن ارتفاع أو انخفاض في قيمة هذه الأعباء داخل المؤسسة يؤثر سلباً أو إيجاباً على نتائجها مما يلزم على المؤسسة التحكم في مستوى هذه الأعباء.
7. تتجسد حسابات الإيرادات وفق (SCF) هي الأخرى في مجموعة من الحسابات والتي تعبر عن الإيرادات ومختلف النتائج التي تحققها المؤسسة نتيجة لممارستها لنشاطها، وتعد بمثابة المدفد الذي تسعى جميع المؤسسات لتحقيقه بمعدلات مرتفعة ويتم إصدار حكم فعالية المؤسسة ونجاحتها اقتصادياً انطلاقاً من الإيرادات التي تحققها.
8. يعتبر جدول حساب النتائج وفق النظام المحاسبي المالي بيان ملخص للأعباء والإيرادات المنحزة من المؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة) ؛ والذي عاجل النقائص التي كان يعاني منها جدول حسابات النتائج وفق (PCN) من أهمها : أنه فرق بين النتيجة العملية والنتيجة المالية ؛ اعتماده للتصنيف حسب الطبيعة وحسب الوظيفة ؛ وظهوره بمستويات جديدة بالإضافة إلى ذلك يقدم معطيات عن الدورة السابقة.
9. تختلف الأرصدة الوسطية للتسيير وفق (SCF) عن الأرصدة التي كانت معتمدة في المخطط القديم من خلال مستويات معالجتها بالإضافة إلى ظهور أرصدة جديدة لم تكن معتمدة من قبل وهي : إجمالي فائض الاستغلال، النتيجة المالية ؛ ومن بين التغيرات التي طرأت على هذه الأرصدة نجد أن النتيجة غير العادية لم تفرض عليها الضريبة على الأرباح كما كان معمول به في السابق. إلا أن بعض من هذه الأرصدة تم تغيير في تسميتها ولكنها غير متجانسة لأنه تم اعتماد الترجمة الحرفية فقط دون تنسيق مثل إجمالي فائض الاستغلال، النتيجة العملية.
10. تعد الربحية المقصد الرئيسي الذي تسعى كل مؤسسة إلى تحقيقه، وفي سبيل ذلك تبذل كل طاقاتها الممكنة وتجند كافة إمكانياتها ووسائلها المتاحة لتحقيقها، وهي عبارة عن العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال أي أنها تعبر عن ربحية كل دينار من رقم الأعمال الذي تحققه المؤسسة.

11. بغية قياس الربحية نستخدم عدة مؤشرات، حيث تعبر هذه المؤشرات عن مدى قدرة المؤسسة على توليد أكبر قدر ممكن من الأرباح من رقم أعمالها وتتعدد أهمها في ما يلي : مؤشر هامش الربح الإجمالي، مؤشر إجمالي فائض الاستغلال، مؤشر ربحية الاستغلال، معدل الربحية الإجمالية أو ما يطلق عليه بمهامش الربح الصافي.

12. ومن النتائج المتوصل إليها كذلك أن مؤشرات الربحية تصنف على أنها من نسب جدول حساب النتائج وتمثل عناصرها في الأرصدة الوسيطة للتسيير وهذا ما يفسر وجود علاقة بين الأرصدة والربحية المحققة وعليه فإن أي تغييرات أو تطورات تطرأ في قيمة هذه الأرصدة سوف تؤثر إيجابا أو سلبا على ربحية المؤسسة.

13. تعتمد شركة الاسمنت على ثلاثة نقاط بيع، ويعتبر هذا العدد غير كاف نظرا لأهمية القطاع الذي تنشط فيه؛

14. الإجراءات التي تتبعها الشركة محل الدراسة مع عملائها من أجل حصولهم على البضاعة تعتبر صعبة نوعا ما وذلك أهم ملزمون بإحضار رخصة البناء في بعض الحالات والتي تأخذ بعض الوقت لاستخراجها، مما يجعلهم يتوجهون إلى منافسيها الذين يتمتعون بإجراءات تعتبر سهلة مقارنة بما تتبعه هذه الشركة.

15. يشهد معدل نمو نشاط شركة الاسمنت تذبذبات (انخفاضا وارتفاعا) خلال سنوات الدراسة والسببين الرئيسيين في ذلك هي الحالة التي مرت بها الشركة في كل من سنتي 2008 و2010، بالرغم من ذلك إلا أنها حققت أرباحا من خلال ممارستها لنشاطها وهذا ما يوضحه لنا كل من الرصيدين رقم الأعمال وهامش الربح الإجمالي، مما يدل على قوة العلاقة بين المؤسسة وعملائها من جهة والمؤسسة ومورديها من جهة أخرى.

16. تتمتع الشركة بمكانة كبيرة في السوق وهذا نظرا لأهمية القطاع الذي تنشط فيه؛

17. حققت شركة الاسمنت معدلات ربحية في المستوى المطلوب خلال سنوات الدراسة، ويفسر ذلك على أنها استطاعت أن تحقق فائض مالي من خلال ممارستها لنشاطها بالشكل الذي يضمن لها الصمود في الأوضاع الاقتصادية الحرجة، إلا أنها كانت بدرجات متفاوتة من سنة إلى أخرى؛

18. تعاني شركة الاسمنت محل الدراسة من التضخم في مستوى أعبائها وخاصة فيما يتعلق بأعباء المستخدمين ومن أسباب حدوث ذلك إجراءات لدورات تكوينية لمستخدميها في ما يتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجديد، مما يدل على عدم تحكمها في مستوى أعبائها؛

19. تتحكم في ربحية شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتقرت مجموعة من العوامل، بحيث تختلف هذه العوامل بأن منها ما تستطيع المؤسسة أن تتحكم فيه وأخرى خارجة عن سيطرتها والتي لا يمكن التحكم فيها، وفي هذا الصدد نكون قد اجننا على كل من الفرضية الأولى والثانية ؛ حيث تتجلى هذه العوامل في ما يلي :

أ- تلخص الأول في كل من : عدد الكميات المباعة والسياسة السعرية المتبعة من قبل الشركة، أعباء الاستغلال (استهلاكات السنة المالية، مصاريف المستخدمين، الضرائب والرسوم، الأعباء المالية) وكذلك تأثير الأنشطة الثانوية ؛ حيث أن هذه العوامل منها ما أثر عليها بشكل كبير ومنها ما كان تأثيره طفيف، ومن هذه الأخيرة نجد الأعباء المالية ليس لها تأثير كبير على ربحية الشركة محل الدراسة وهذا راجع لانخفاض قيمتها وذلك بسبب أن الشركة لا تتعامل بشكل كبير مع المؤسسات المالية كالبنوك، بالإضافة إلى ذلك نجد أن ممارسة الشركة للأنشطة الثانوية بشكل غير واضح ونكاد نقول أنه معدوم لم يؤثر على ربحيتها.

ب- أما الثانية تجسدت في كل من : إعادة الهيكلة التي شهدتها الوحدة التجارية بتقرت خلال سنة 2008، وكذلك المشكل الذي وقعت فيه الشركة محل الدراسة وهو أنها لم تتمكن من الاستفادة من الإعانات التي كانت تمنح لها من قبل الدولة مما أثر سلبا على ربحيتها وهذا في سنة 2010.

20. كذلك من النتائج المتوصل إليها أن تحليل ربحية الشركة محل الدراسة باستخدام الأرصد الوسيطية للتسيير ساهم في تحديد العوامل المتحكممة في تحقيق ربحيتها وذلك من خلال تحديد العناصر المؤثرة فيها إيجابا أو سلبا عن طريق استخدام مؤشرات الربحية.

21. وتوصلنا كذلك أن العوامل المتحكممة في تحقيق ربحية شركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية بتقرت مرتبطة بالنشاط الذي تمارسه، وعليه نكون في هذه الحالة قد نفينا صحة الفرضية الثالثة.

أمام هذه النتائج نحاول طرح مجموعة من التوصيات للشركة، لعلها تساعدها في التحسين من ربحيتها :

1. التخلي عن الشروط وإعطاء تسهيلات لصالح العملاء عند حصولهم على البضاعة بما يتناسب مع قدراتهم كإحضارهم لبطاقة التعريف بدلا من رخصة البناء؛

2. تخفيض الشركة من حجم أعبائها وخاصة أعباء المستخدمين وذلك بالتخلي على العمال الذين تعتبر إنتاجيتهم معدومة داخل الشركة؛
3. الرفع من رقم أعمالها إما عن طريق : الزيادة في عدد كمياتها المباعة بتحسين طريقة التعامل مع عملائها أو وضع سياسة سعرية ملائمة للطرفين، أو أن تزيد من رقم أعمالها من حين إلى آخر باستخدامها لمخزونها؛
4. زيادة نقاط البيع وتنشيطها وتدعيمها والعمل على تحفيزها وخاصة في المناطق البعيدة؛
5. تطوير وتعزيز هيكل النقل بوسائل نقل حديثة للوصول إلى جميع المناطق المستهدفة وخاصة البعيدة منها؛
6. إجراء دورات تكوينية لجميع عمال مصلحة المحاسبة والمالية في النظام المحاسبي المالي وعدم اقتصرها على مسؤول المصلحة فقط.

وعلى الرغم من الجهود المتعددة التي بذلناها للإحاطة بهذا الموضوع إلا أننا لم نستوفي كل ما يجب أن يكتب عن العوامل المتحكممة في تحقيق الربحية، وأن باب البحث ما زال مفتوحا ونرجو أن يوفق غيرنا إلى ما لم نستطيع الوصول إليه.

وفي الأخير نقتراح بعض المواضيع التي يمكن البحث فيها :

1. دراسة العلاقة بين التكاليف والإيرادات واستخدامها في تحقيق الربحية.
2. دراسة العوامل المتحكممة في تحقيق الربحية باستخدام دراسة مقارنة بين مجموعة من المؤسسات خدمية، صناعية وتجارية.
3. دراسة مدى نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
4. تحديد الصعوبات والعوائق التي واجهت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي المالي وأثره على ممارستها لنشاطها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب :

1. محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
2. مراد بوختاش، بوقفة عبد الحميد، المخطط الوطني للمحاسبة، شارع أولاد سيدي الشيخ الحراش، الجزائر، 2007.
3. حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هوم، الجزائر، 2010.
4. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي "دروس وتطبيقات"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
5. غانم شطاظ، النظام المحاسبي المالي، مكتبة نومديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
6. جمال الشكر، المخطط المحاسبي الوطنية للمحاسبة، مكتب المحاسبة، محافظة الحسابات والجباية، بسكرة، بدون سنة نشر.
7. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
8. مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، طبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
9. عبد الحلیم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي (أسس، مفاهيم، تطبيقات)، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
10. نوح لبوز، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد "المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة"، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، 2009.
11. منير إبراهيم الهندي، الإدارة المالية "مدخل تحليلي معاصر"، طبعة الخامسة، دار الكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003.
12. وزارة التربية، المخطط الوطني المحاسبي 1975 تقنيات التسيير، ديوان المطبوعات المدرسية، 1987 - 1988.

ب. البحوث العلمية

13. عبد القادر بكحيل، أهمية تطبيق المعايير الدولية المحاسبية و المعلومة المالية IAS/IFRS في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلوي الشلف، الجزائر.
14. مداني بن بلغيت، أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية" بالتطبيق على حالة الجزائر"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
15. طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني" دراسة تحليلية إنتقادية"، مذكرة ماجستير في علوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.
16. جليلة بن حروف، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير، جامعة محمد بوقره، الجزائر، 2008.
17. بشير دريدي، سياسات المزيج التسويقي وأثرها على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006.
18. أم الخير دشاش، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2010.
19. نور الدين بن عسارة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2010.
20. كمال بن معروز، منهجية التحليل المالي في مركزية الميزانيات لبنك الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004.

ت. الملتقيات

21. منور أوسرير، محمد مجبر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية"حالة جدول حساب النتائج"، الملتقى دولي الأول "النظام المحاسبي المالي الجديد" في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب وتطبيقات وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.

22. مراد أيت محمد، سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر " تحديات وأهداف "، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-15 أكتوبر 2009.

23. وهيبة حنيش، أثر الانتقال لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للأول مرة IAS/IFRS على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة نفضال الشراقة"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-15 أكتوبر 2009.

24. محمد خميسي بن رجم، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي والمالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-15 أكتوبر 2009.

25. مراد ناصر، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13-15 أكتوبر 2009.

ث. القرارات والقوانين

26. القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

27. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009.

ثانيا : مراجع باللغة الفرنسية

أ. الكتب :

28. Jean Barreau, Jacqueline Delahaye, Florence Delahaye, **Gestion Financière : Cas Pratique**, 8^e Edition, Dunod , Paris, 2006.

29. Jonathan Berk, Peter De Marzo et autres , **Finance D'entreprise**, Pearson Education France, Paris, 2008.

30. Abdellah BOUGHABA, **Comptabilité Générale "Approfondie"**, Berti édition, Alger, 1998.

31. Bruno COLMANT, Pierre-Armand MICHEL, Hubert TONDEUR, **Comptabilité Financière Normes IAS-IFRS**, Pearson Education, France, 2008.
32. Pierre conso, Farouk Hemici, **Gestion Financière De L'entreprise**, 9^e Edition, Dunod , Paris, 1999.
33. Armand Dayan et autres, **Manuel de gestion**, 2^{ème} édition, paris : Ellipses édition marketing S.A, 2004.
34. Wolfgang Disk, Franck Missonier- piera Et Autres, **Comptabilité Financière en IFRS**, Pearson Education, France, 2006.
35. Jean –Luc Bazet, Pascal Faucher, **Finance D'entreprise " Manuel & Application "**, Edition , Nathan , Paris , 2007.
36. Jean-Michel Palou, **Comptabilité Approfondie Et Révision " Manuel Et Applications"**, 3^{ème} Edition, Groupe Revue Fiduciaire ,2009.
37. Robert Obert, **Comptabilité approfondie et révision " cas pratiques" ,** 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2005.
38. Nacib Redjem, **Méthodes D'analyse Financière**, Edition Dar El Ouloum , Algérie , 2005.
39. Ali Tazdait , **Maitrise Du Système Comptable Financier En Référence Aux Normes IFRS** , premier Edition , Edition ACG , Alger , 2009.
40. Pierre Vernimmen, **Finance D'entreprise**, 3^{ème} Edition, DALLOZ, Paris, 1998.
41. Pierre Vernimmen , Pascal Quiry , Yann Le Fur , **Finance D'entreprise** , 8^e Edition , DALLOZ, Paris, 2010.
42. Christian Zanbotto Et Corinne Zanbotto , **Gestion Financier " Finance D'entreprise "** , 8^e Edition , Dound , Paris , 2009.
43. Tayeb Zitoun , **Analyse Financier**, Berti Edition , Alger , 2003.
- ب. البحوث العملية :
44. Nathalie Gardes, **Analyse Financier**, dans le site : storage.canalblog.com/94/45/68919/7532807.pdf.
- ت. مراجع أخرى:
45. Cabinet Alliance Experts / CPE Sonatrach , **Système Comptable Financier " COMPTE DE RESULTAT "**.

الملاحق

الملحق رقم 01 : جدول حسابات النتائج لسنة 2006



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر



GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE
SOCIETE DES CIMENTS DE AÏN TOUTA
« S.C.I.M.A.T. »

UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT

S.P.A. au capital social de : 2.250.000.000.00 D.A : رأسماليها الاجتماعي - ش.ذ.ا
 N° Identification Fiscale : 099805180720724 - N° Article d'imposition : 05010212840 - N° Registre de Commerce : 0222105/B/22

TCR En SCF AU 31/12/2006

Compte	INTITULE	2006
70	Vents et produits annexes	1,295,810,610.18
72	Variation stocks produits finis et en cours	
73	Production immobilisée	
74	Subvention d'exploitation	333,253,036.21
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	1,629,063,646.39
60	Achats consommés	(1074147549.91)
61 et 62	Service extérieurs et autres consommation	(339,908,553.67)
	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	(1,414,056,103.58)
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	215,007,542.81
63	Charges de personnel	68,505,748.42
64	Impôts ,taxes et versements assimilés	23,921,184.19
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	122,580,610.20
75	autres produits opérationnels	17,419,763.53
65	autres charges opérationnels	(20,204,709.11)
68	Dotations au amortissements, provisions et pertes de valeur	(18,250,627.72)
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	8,709,881.77
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	110,254,918.67
76	Produits financiers	4,067,094.82
66	Charges financiers	(242,503.65)
	VI - RESULTAT FINANCIER	3,824,591.17
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	114,079,509.84
695 et 698	Impôts exigibles sur résultat ordinaires	
692 et 693	impôts différés (Variation) sur résultat ordinaires	
	TOTAL DES PRODUIS DES ACTIVITES ORDINAIRES	
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	
77	Eléments extraordinaires (produit à préciser)	1,316,383.68
67	Eléments extraordinaires (charges à préciser)	0.00
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	1,316,383.68
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	115,395,893.52

المصدر: رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

الملحق رقم 02 : جدول حسابات النتائج لسنة 2007



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر



GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE

SOCIETE DES CIMENTS DE AÏN TOUTA

« S.C.I.M.A.T. »

UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT

رأس مالها الاجتماعي - ش.ذ.أ : 2.250.000.000.00 D A

N° Identification Fiscale : 099805180720724 - N° Article d'imposition : 05010212840 - N° Registre de Commerce : 0222106/B/22

TCR En SCF AU 31/12/2007

Compte	INTITULE	2007	2006
70	Ventes et produits annexes	1,596,196,359.70	1,295,810,610.18
72	Variation stocks produits finis et en cours		
73	Production immobilisée		
74	Subvention d'exploitation	324,322,409.84	333,253,036.21
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	1,920,518,769.54	1,629,063,646.39
60	Achats consommés	-1,302,607,871.35	(107,414,754.91)
61 et 62	Service extérieurs et autres consommation	-338,860,639.24	(339,908,553.67)
	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	- 1,641,468,510.59	(1,414,056,103.58)
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	279,050,258.95	215,007,542.81
63	Charges de personnel	-95,990,937.38	68,505,748.42
64	Impôts, taxes et versements assimilés	29,376,545.28	23,921,184.19
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	153,682,776.29	122,580,610.20
75	autres produits opérationnels	9,757,592.42	17,419,763.53
65	autres charges opérationnels	- 9,257,754.42	(20,204,709.11)
68	Dotations au amortissements, provisions et pertes de valeur	- 12,198,954.47	(18,250,627.72)
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions		8,709,881.77
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	141,983,659.82	110,254,918.67
76	Produits financiers	6,815,860.48	4,067,094.82
66	Charges financières	- 473,876.59	(242,503.65)
	VI - RESULTAT FINANCIER	6,341,983.89	3,824,591.17
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	148,325,643.71	114,079,509.84
695 et 698	Impôts exigibles sur résultat ordinaires		
692 et 693	impôts différés (Variation) sur résultat ordinaires		
	TOTAL DES PRODUIS DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		
77	Eléments extraordinaires (produit à préciser)	3,722,766.77	1,316,383.68
67	Eléments extraordinaires (charges à préciser)		0.00
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	3,722,766.77	1,316,383.68
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	152,048,410.48	115,395,893.52

المصدر: رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

الملحق رقم 03 : جدول حسابات النتائج لسنة 2008



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر

GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE

SOCIETE DES CIMENTS DE AÏN TOUTA

« S.C.I.M.A.T. »

UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT

S.P.A. au capital social de : 2.250.000.000.00 D A : ر.س.ذ.ا - رسامتها الاجتماعي - ش.ذ.ا

N° Identification Fiscale : 099805180720724 - N° Article d'Imposition : 05010212840 - N° Registre de Commerce : 0222106/B/22

TCR En SCF AU 31/12/2008

Compte	INTITULE	2008	2007
70	Ventes et produits annexes	654,685,335.33	1,596,196,359.70
72	Variation stocks produits finis et en cours		
73	Production immobilisée		
74	Subvention d'exploitation	144,922,737.94	324,322,409.84
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	799,608,073.27	1,920,518,769.54
60	Achats consommés	-527,219,698.30	-1,302,607,871.35
61 et 62	Service extérieurs et autres consommation	- 152,440,790.91	-338,860,639.24
	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-679,660,489.21	- 1,641,468,510.59
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	119,947,584.06	279,050,258.95
63	Charges de personnel	- 45,550,856.43	-95,990,937.38
64	Impôts,taxes et versements assimilés	- 11,688,686.38	29,376,545.28
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	62,708,041.25	153,682,776.29
75	autres produits opérationnels	14,224,815.52	9,757,592.42
65	autres charges opérationnels	- 3,552,224.58	- 9,257,754.42
68	Dotations au amortissements,provisions et pertes de valeur	- 5,452,599.40	- 12,198,954.47
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions		
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	67,928,032.79	141983659.82
76	Produits financiers	9,500,270.66	6,815,860.48
66	Charges financières	- 419,366.05	- 473,876.59
	VI - RESULTAT FINANCIER	9,080,904.61	6,341,983.89
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	77,008,937.40	148,325,643.71
695 et 698	Impôts exigibles sur résultat ordinaires		
692 et 693	impôts différés (Variation) sur résultat ordinaires		
	TOTAL DES PRODUIS DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		
77	Eléments extraordinaires (produit à préciser)	3,372.32	3,722,766.77
67	Eléments extraordinaires (charges à préciser)		
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	3,372.32	3,722,766.77
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	77,012,309.72	152,048,410.48

المصدر: رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

الملحق رقم 04 : جدول حسابات النتائج لسنة 2009



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر

GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE

SOCIETE DES CIMENTS DE AÏN TOUTA

« S.C.I.M.A.T. »

UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT

S.P.A. au capital social de : 2.250.000.000.00 D A : ش.ذ.ا - رأسمالها الاجتماعي -

N° Identification Fiscale : 099805180720724 - N° Article d'imposition : 05010212840 - N° Registre de Commerce : 0222106/8/22

TCR En SCF AU 31/12/2009

Compte	INTITULE	2009	2008
70	Ventes et produits annexes	1,573,715,190.80	654,685,335.33
72	Variation stocks produits finis et en cours	-1,058,042,251.62	
73	Production immobilisée		
74	Subvention d'exploitation	343,484,566.67	144,922,737.94
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	859,157,505.85	799,608,073.27
60	Achats consommés	-219,010,084.07	-527,219,698.30
61 et 62	Service extérieurs et autres consommation	-358,148,303.42	-152,440,790.91
	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-577,158,387.49	-679,660,489.21
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	281,999,118.36	119,947,584.06
63	Charges de personnel	-88,699,567.35	-45,550,856.43
64	Impôts,taxes et versements assimilés	-27,597,911.21	-11,688,686.38
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	165,701,639.80	62,708,041.25
75	autres produits opérationnels	733,473.75	14,224,815.52
65	autres charges opérationnels	-2,552,806.52	-3,552,224.58
68	Dotations au amortissements,provisions et pertes de valeur	-10,479,388.81	-5,452,599.40
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions	1,480.51	
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	153,404,398.73	67,928,032.79
76	Produits financiers	31,717.52	9,500,270.66
66	Charges financières		-419,366.05
	VI - RESULTAT FINANCIER	31,717.52	9,080,904.61
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	153,436,116.25	77,008,937.40
695 et 698	Impôts exigibles sur résultat ordinaires		
692 et 693	impôts différés (Variation) sur résultat ordinaires		
	TOTAL DES PRODUIS DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		
77	Eléments extraordinaires (produit à préciser)		3,372.32
67	Eléments extraordinaires (charges à préciser)	-3,940.00	
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-3,940.00	3,372.32
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	153,432,176.25	77,012,309.72

المصدر: رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

الملحق رقم 05 : جدول حسابات النتائج لسنة 2010



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر

GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE

SOCIETE DES CIMENTS DE AÏN TOUTA

« S.C.I.M.A.T. »

UNITE COMMERCIALE TOUGGOURT

S.P.A. au capital social de : 2.250.000.000.00 D.A : ش.ذ.أ. - رأسماليها الاجتماعي -

N° Identification Fiscale : 099805180720724 - N° Article d'imposition : 05010212040 - N° Registre de Commerce : 0222106/B/22

TCR PSCF AU 31/12/2010

Compte	INTITULE	2010	2009
70	Ventes et produits annexes	1,977,933,328.09	1,573,715,190.80
72	Variation stocks produits finis et en cours		-1,058,042,251.62
73	Production immobilisée		
74	Subvention d'exploitation	172,182,731.85	343,484,566.67
	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	2,150,116,059.94	859,157,505.85
60	Achats consommés	-1,629,544,096.40	-219,010,084.07
61 et 62	Service extérieurs et autres consommation	-419,654,496.21	-358,148,303.42
	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	-2,049,198,592.61	-577,158,387.49
	III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	100,917,467.33	281,999,118.36
63	Charges de personnel	-108,110,015.78	-88,699,567.35
64	Impôts, taxes et versements assimilés	- 38,585,240.00	-27,597,911.21
	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	- 45,777,788.45	165,701,639.80
75	autres produits opérationnels	3,143,793.92	733,473.75
65	autres charges opérationnels	620,818.51	- 2,552,806.52
68	Dotations au amortissements, provisions et pertes de valeur	7,279,353.74	- 10,479,388.81
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions		1,480.51
	V - RESULTAT OPERATIONNEL	- 50,534,166.78	153,404,398.73
76	Produits financiers	0.00	31,717.52
66	Charges financières	0.00	
	VI - RESULTAT FINANCIER	0.00	31,717.52
	VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	- 50,534,166.78	153,436,116.25
695 et 698	Impôts exigibles sur résultat ordinaires		
692 et 693	impôts différés (Variation) sur résultat ordinaires		
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2153259853.86	
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	-2203794020.64	
	VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	-50534166.78	
77	Eléments extraordinaires (produit à préciser)		
67	Eléments extraordinaires (charges à préciser)	- 11,232.13	- 3,940.00
	IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE	11,232.13	- 3,940.00
	X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	- 50,545,398.91	153,432,176.25

المصدر: رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

الف ————— هرس

الصفحة	العنصر
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VII	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
XI	قائمة المصطلحات
XII	قائمة الملاحق
I	المقدمة
الفصل الأول : جدول حسابات النتائج والأرصدة الوسيطة لتفسير وفق المخطط المحاسبي	
01	الوطني
02	تمهيد
03	المبحث الأول : جدول حسابات النتائج وفق المخطط المحاسبي الوطني
03	المطلب الأول : مفهوم جدول حسابات النتائج
04	المطلب الثاني : عناصر جدول حسابات النتائج حسب المخطط المحاسبي الوطني
05	الفرع الأول : الأعباء
07	الفرع الثاني : الإيرادات
08	الفرع الثالث : النتائج
11	المبحث الثاني : الأرصدة الوسيطة لتفسير وفق المخطط المحاسبي الوطني
11	المطلب الأول : رقم الأعمال والهامش التجاري والقيمة المضافة
11	الفرع الأول : رقم الأعمال
13	الفرع الثاني : الهامش التجاري
15	الفرع الثالث : القيمة المضافة
17	المطلب الثاني : نتيجة الاستغلال والنتيجة الاستثنائية
17	الفرع الأول : نتيجة الاستغلال
18	الفرع الثاني : النتيجة الاستثنائية
18	المطلب الثالث : النتيجة الإجمالية والنتيجة الصافية

19	الفرع الأول : النتيجة الإجمالية
19	الفرع الثاني : النتيجة الصافية
21	خلاصة الفصل
22	الفصل الثاني : حسابات التسيير وفق النظام المحاسبي المالي
23	تمهيد
24	المبحث الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي
24	المطلب الأول : تعريف النظام المحاسبي المالي
25	المطلب الثاني : مبادئ ومجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي
25	الفرع الأول : مبادئ النظام المحاسبي المالي
26	الفرع الثاني : مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي
27	المطلب الثالث : أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي
28	المبحث الثاني : حسابات التسيير (الإيرادات والأعباء)
28	المطلب الأول : حسابات الأعباء (صنف 06) وفقا للنظام المحاسبي المالي
28	الفرع الأول : حسابات الأعباء حسب الوظيفة
29	الفرع الثاني : حسابات الأعباء حسب الطبيعة
39	المطلب الثاني : حسابات الإيرادات (صنف 07) وفقا للنظام المحاسبي المالي
39	الفرع الأول : الحساب رقم 70- المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة
41	الفرع الثاني : الحساب رقم 72- الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون
41	الفرع الثالث : الحساب رقم 73- الإنتاج المثبت
42	الفرع الرابع : الحساب رقم 74- إعانات الاستغلال
43	الفرع الخامس : الحساب رقم 75- الإيرادات العملياتية الأخرى
44	الفرع السادس : الحساب رقم 76- الإيرادات المالية
45	الفرع السابع : الحساب رقم 77- العناصر غير العادية - الإيرادات
45	الفرع الثامن : الحساب رقم 78- الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
46	خلاصة الفصل
47	الفصل الثالث : تحليل الربحية باستخدام الأرصدة الوسيطة للتسيير وفق النظام المحاسبي المالي
48	تمهيد

49	المبحث الأول : حساب النتائج وفقا للنظام المحاسبي المالي
49	المطلب الأول : ماهية حساب النتائج Comptes du résultats
49	الفرع الأول : تعريف حساب النتائج
49	الفرع الثاني : المعلومات الدنيا المقدمة في جدول حساب النتائج
50	الفرع الثالث : أهم التغييرات التي طرأت على حساب النتائج
51	المطلب الثاني : تصنيفات حساب النتائج
51	الفرع الأول : حساب النتائج حسب الطبيعة Comptes des résultats par nature
55	الفرع الثاني : حساب النتائج حسب الوظيفة Comptes des résultats par fonction
58	المبحث الثاني : الأرصدة الوسيطة للتسيير طبقا للنظام المحاسبي المالي
58	المطلب الأول : رقم الأعمال وهامش الربح الإجمالي، الإنتاج واستهلاك السنة المالية
58	الفرع الأول : رقم الأعمال وهامش الربح الإجمالي
60	الفرع الثاني : الإنتاج واستهلاك السنة المالية
63	المطلب الثاني : القيمة المضافة وإجمالي فائض الاستغلال، النتيجة العملياتية والمالية
63	الفرع الأول : القيمة المضافة وإجمالي فائض الاستغلال
64	الفرع الثاني : النتيجة العملياتية والنتيجة المالية
66	المطلب الثالث : النتيجة العادية وغير عادية وصافي نتيجة السنة المالية
66	الفرع الأول : النتيجة العادية وغير العادية
68	الفرع الثاني : صافي نتيجة السنة المالية Résultat net de l'exercice
68	المبحث الثالث : الربحية ومؤشرات قياسها
68	المطلب الأول : مفهوم الربحية La Profitabilité
69	الفرع الأول : تعريفها
69	الفرع الثاني : الفرق بين الربح والربحية
69	المطلب الثاني : مؤشرات قياس ربحية الاستغلال
70	الفرع الأول : مؤشر هامش الربح الإجمالي
70	الفرع الثاني : مؤشر إجمالي فائض الاستغلال
71	الفرع الثالث : مؤشر النتيجة العملياتية
72	الفرع الرابع : معدل القيمة المضافة للاستغلال

- 72 المطلب الثالث : مؤشرات قياس الربحية الإجمالية
- 72 الفرع الأول : مؤشر هامش صافي الربح
- 73 الفرع الثاني : تأثير الاستدانة على الربحية الإجمالية
- 74 الفرع الثالث : تأثير الأنشطة الثانوية على الربحية الإجمالية
- 75 خلاصة الفصل
- 76 الفصل الرابع : دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة وحدة التجارية - تقرت - SCMAT
U.C.T
- 77 تمهيد
- 78 المبحث الأول : التقديم بشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية - تقرت -
- 78 المطلب الاول : التقديم بالشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC)
- 78 الفرع الأول : تأسيسها
- 79 الفرع الثاني : تعريف بالمؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للشرق (ERCE)
- 79 الفرع الثالث : تعريف بشركة الاسمنت عين التوتة باتنة (S.C.I.M.A.T)
- 80 المطلب الثاني : لمحة عن شركة الاسمنت عين التوتة وحدة التجارية - تقرت - (SCIMAT)
- 80 الفرع الأول : تعريف شركة الاسمنت عين التوتة وحدة التجارية - تقرت - (SCIMAT)
- 81 الفرع الثاني : أهداف الوحدة
- 82 الفرع الثالث : منتجات الموزعة من قبل الوحدة التجارية - بتقرت -
- 82 المطلب الثالث : هيكل التنظيمي للوحدة
- 84 الفرع الأول : تعريف بمصلحة المحاسبة والمالية
- 85 الفرع الثاني : تعريف بمختلف مصالح الشركة الاخرى
- 86 المبحث الثاني : تحليل ربحية الشركة محل الدراسة باستخدام الأرصد الوسيطة للتسيير
- 86 المطلب الأول : تشخيص نمو نشاط الشركة محل الدراسة
- 88 الفرع الأول : معدل نمو رقم الأعمال
- 90 الفرع الثاني : معدل نمو هامش الربح الإجمالي
- 91 الفرع الثالث : معدل نمو القيمة المضافة للاستغلال
- 92 الفرع الرابع : معدل نمو إجمالي فائض الاستغلال
- 94 الفرع الخامس : معدل نمو النتيجة العملياتية
- 95 الفرع السادس : معدل نمو النتيجة غير العادية
- 96 الفرع السابع : معدل نمو صافي نتيجة السنة المالية

98	المطلب الثاني : تحليل ربحية الاستغلال لشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية-تقرت-
98	الفرع الأول : مؤشر ربحية الاستغلال
99	الفرع الثاني : معدل القيمة المضافة للاستغلال
103	الفرع الثالث : مؤشر إجمالي فائض الاستغلال
104	الفرع الرابع : مؤشر هامش الربح الإجمالي
106	المطلب الثالث : تحليل الربحية الإجمالية لشركة الاسمنت عين التوتة الوحدة التجارية-تقرت-
106	الفرع الأول : مؤشر الربحية الإجمالية
107	الفرع الثاني : تأثير الاستدانة على الربحية الإجمالية للشركة محل الدراسة
110	الفرع الثالث : تأثير الأنشطة الثانوية على الربحية الإجمالية للشركة محل الدراسة
111	المبحث الثالث : العوامل المتحكمة في تحقيق ربحية الشركة محل الدراسة
111	المطلب الأول : عوامل لا يمكن التحكم فيها
111	الفرع الأول : عوامل هيكلية
112	الفرع الثاني : عدم استفادتها من الإعانة
112	المطلب الثاني : عوامل يمكن التحكم فيها
112	الفرع الأول : عدد الكميات المباعة والسياسة السعرية المتبعة من قبل الشركة
114	الفرع الثاني : أعباء الاستغلال
115	الفرع الثالث : الأنشطة الثانوية
116	خلاصة الفصل
117	الخاتمة
124	قائمة المراجع
129	الملاحق
135	الفهرس