

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية
الموضوع

أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المعالجة المحاسبية للأجور
دراسة حالة
محاسبة الأجور في المؤسسة المينائية جن جن

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ:

- كبيش محمود

إعداد الطلبة:

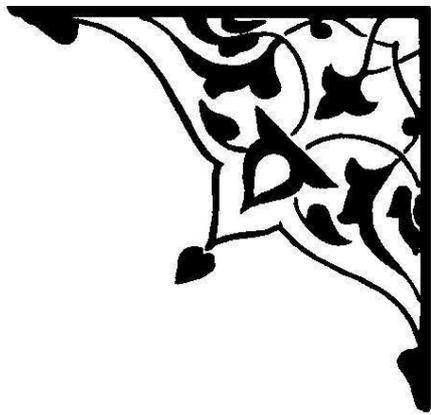
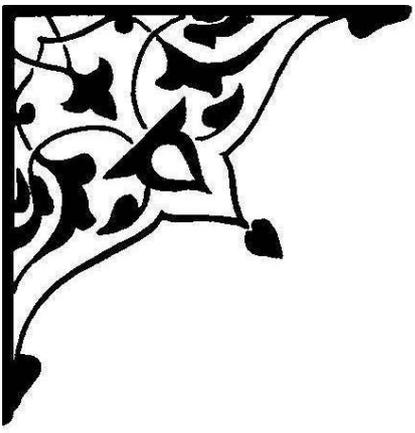
- سلامي وليد

- يونس عبد الله

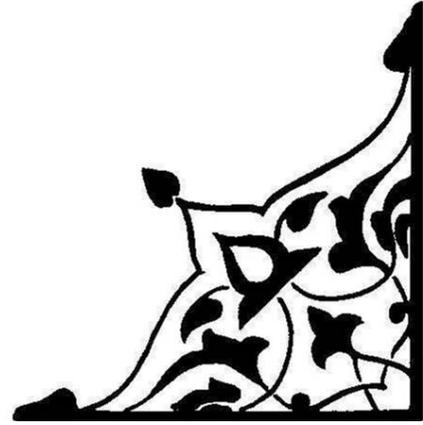
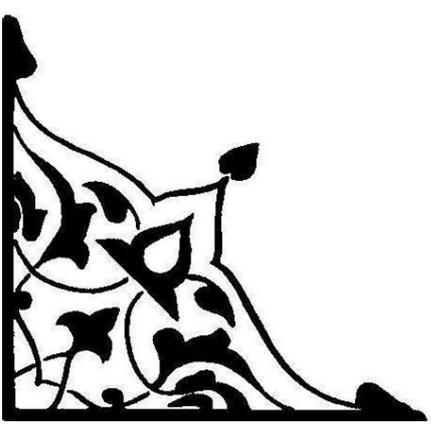
أعضاء لجنة المناقشة:

رئيساً	جامعة جيجل	الأستاذ: حيران محمد
مشرفاً ومقرراً	جامعة جيجل	الأستاذ: كبيش محمود
مناقشاً	جامعة جيجل	الأستاذ: أحمية سليمان

السنة الجامعية 2016-2017



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين ثم الصلاة والسلام على النبي الكريم حبيبا وعظيما ونبيا محمد صلى
الله عليه وسلم وعلى صحبه ومن تبعه واقتفى بأثره إلى يوم الدين
" من تواضع لله رفعه الله ومن ترفع لله وضعه الله "

" وإن تأذن ربكم لئن شكرتم لأزيدنكم "

(إبراهيم - الآية 07)

نشكر الله ونحمده حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على نعمه الطيبة وعلى نعمة العلم
والبصيرة ولا يسعنا بعد إنجاز هذا العمل بعون الله وتوفيقه، إلا أن نتقدم بجزيل الشكر
ومعظيم الامتنان وخالص التقدير والعرفان بالفضل الكبير لأستاذنا " كبيش محمود " الذي
أشرف على هذه المذكرة وتحمل جهدا وعناء والتوجيهات التي قدمها والثقة التي
وضعها في شخصيتنا التي كانت حافزا لنا للاهتمام بهاته الدراسة.

كما نتقدم بتشكراتنا إلى كل عمال المؤسسة المينائية جن جن الذين قدموا لنا يد
المساعدة والمعلومات الكافية سواء فيما يخص البحث أو المعلومات الخاصة بالمحاسبة.

وتحية وشكر وعرفان للجميع

إهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك أهدي ثمرة جهدي إلى من
وهبني الحياة، الذي أحمل اسمه بكل فخر واعتزاز إلى من كان لي درعاً
ووفر لي أحسن الظروف للمضي في طلب العلم ندعو الله أن يحميه لنا ويطيل
في عمره... "أبي الغالي عبد المجيد"

إلى الشمعة التي احترقت لتضيء لي درب الحياة إلى التي سهرت وتعبت
وربت إلى الينبوع المتدفق عطفاً وحناناً إلى أئمتي وأروع شيء في الوجود...
"أمي الغالية" أطال الله في عمرها.

إلى إخوتي رفيق، نزيه

إلى كل أفراد عائلتي صغير أو كبير وأقاربي

إلى كل دفعة 2016/2017

إهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من جعل الله سبحانه وتعالى الجنة تحت أقدامها، إلى
تلك التي أفنت شبابها لخدمتنا وراحتنا إلى أمي الحبيبة

كما لا أنسى أن أهديه إلى من جعله الله أوسط أبواب الجنة أبي الغالي شاكرا له جهده
وتعبه لسلامي وبلوغي هذا المبلغ.

كما أود أن أهديه إلى إخواني وجميع أفراد عائلتي وإلى كل زملائي كل باسمه
إلى من ساعدني في إنجاز هذا العمل وكانته له علينا يد بيضاء لا تستطيع مكافأتها
عليها إلا بالدعاء

وأخيرا وليس آخر ما أقول العين ترى وأشياء كثيرة وفي الذاكرة تبقى أحداث
مثيرة أو ليس الحياة أصعب وأمر من طرق الممات لا أقول وداعا بل أقول اللقاء.

عبد الله

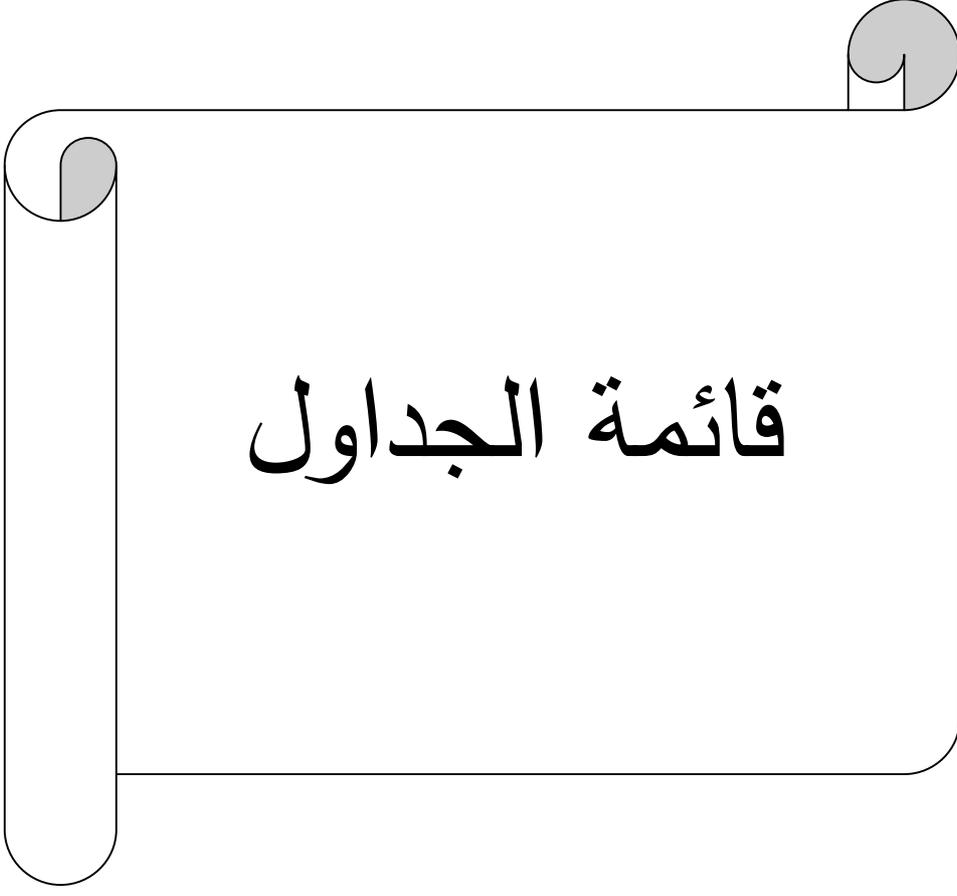


فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
IV	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة المختصرات
X	قائمة الملاحق
ب-هـ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي
08	المطلب الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي ومراحل تطبيقه
12	المطلب الثاني: مفهوم النظام المالي المحاسبي
14	المطلب الثالث: أهداف ومزايا النظام المحاسبي المالي
17	المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام الحاسبي المالي
17	المطلب الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وأهم مستعملي القوائم المالية
18	المطلب الثاني: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية
20	المطلب الثالث: أهداف وعناصر القوائم المالية
23	المبحث الثالث: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي
23	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية
27	المطلب الثاني: مجالات استخدام القوائم المالية
29	المطلب الثالث: تقديم القوائم المالية و فق النظام المحاسبي المالي
37	خلاصة
الفصل الثاني: تنظيم عمليات محاسبة الأجور في المؤسسات الإقتصادية وتأثرها بمعايير المحاسبة	

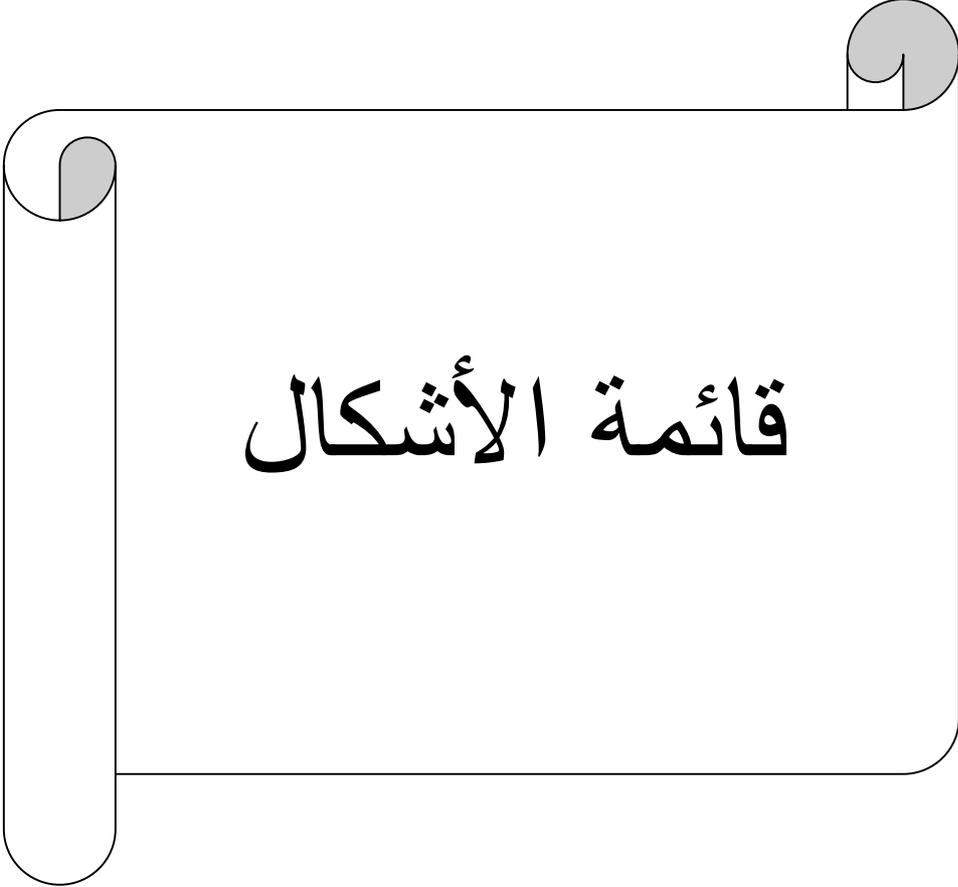
الدولية	
39	تمهيد
40	المبحث الأول: ماهية الأجر
40	المطلب الأول: مفهوم الأجر
43	المطلب الثاني: أهداف وأنواع الأجر
46	المطلب الثالث: أنظمة دفع الأجر
50	المطلب الرابع: نظام الأجر في مؤسسة اقتصادية
55	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأجر
55	المطلب الأول: مكونات الأجر
61	المطلب الثاني: الاقتطاعات على الأجر
67	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للأجر
73	المبحث الثالث: مزايا المستخدمين وفق المعيار المحاسبي التاسع عشر (19)
73	المطلب الأول: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي 19
75	المطلب الثاني: أنواع مزايا المستخدمين
80	المطلب الثالث: التغييرات الناتجة عن تعديل المعيار فيما يخص منافع الموظفين
82	خلاصة
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية عن محاسبة الأجر في المؤسسة المينائية جن جن	
85	تمهيد
86	المبحث الأول: تقديم المؤسسة المينائية "جن جن"
86	المطلب الأول: تعريف المؤسسة المينائية جن جن
86	المطلب الثاني: الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة المينائية جن جن
88	المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء جن جن
94	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة المينائية جن جن
94	المطلب الأول: تقديم ميزانية المؤسسة المينائية جن جن
96	المطلب الثاني: تقديم جدول حسابات النتائج للمؤسسة المينائية جن جن

99	المبحث الثالث: معالجة الأجر لدى مؤسسة جن جن
99	المطلب الأول: مكونات كشف الأجر في المؤسسة المينائية جن جن
102	المطلب الثاني: حساب الأجر في المؤسسة المينائية جن جن والمعالجة المحاسبية له
109	المطلب الثالث: منحة الإحالة على التقاعد و نهاية الخدمة
112	خلاصة
114	الخاتمة العامة
119	قائمة المراجع
126	الملاحق
	الملخص



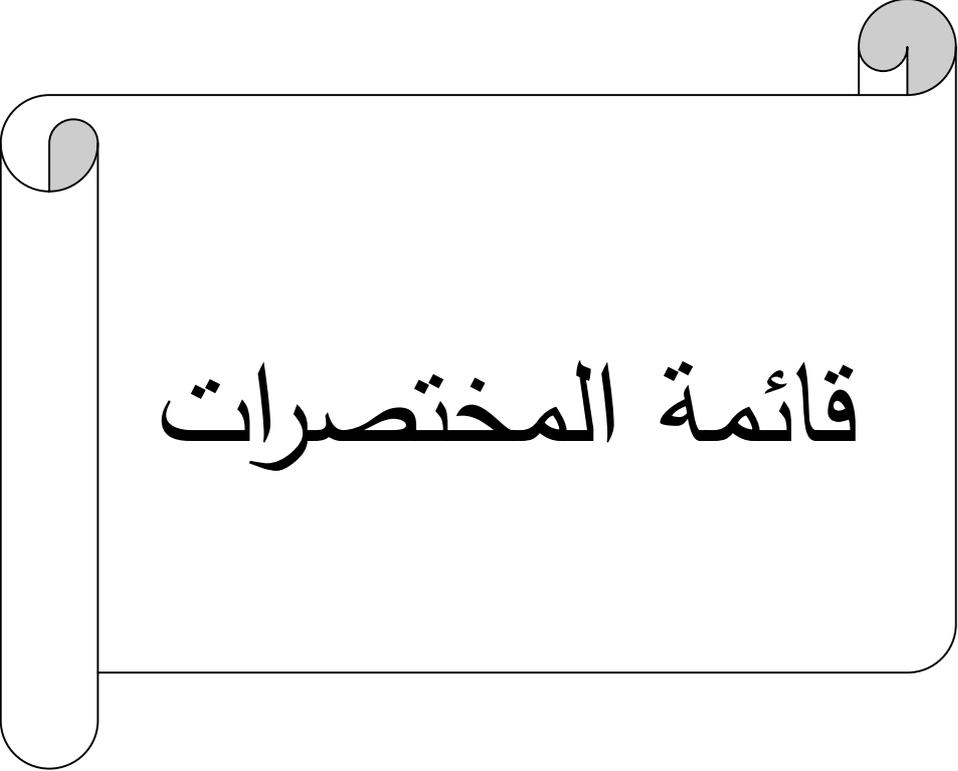
قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-2)	السلم السنوي للضريبة على الدخل للمؤسسة المينائية جن جن	61
(1-3)	توزيع عدد عمال المؤسسة المينائية جن جن	87
(2-3)	جدول الأصول للمؤسسة المينائية جن جن	94
(3-3)	جدول الخصوم للمؤسسة المينائية جن جن	95
(4-3)	جدول حسابات النتائج للمؤسسة المينائية جن جن	96
(5-3)	مبالغ تعويض النقل للمؤسسة المينائية جن جن	101
(6-3)	عناصر الأجر الخاضع وغير الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل للمؤسسة المينائية جن جن	102
(7-3)	علاوة الخبرة المهنية لعامل إدارة في المؤسسة المينائية جن جن	103
(8-3)	تعويض الضرر لعامل إدارة في مؤسسة المينائية جن جن	103
(9-3)	علاوة المردود الفردي لعامل إدارة في مؤسسة المينائية جن جن	103
(10-3)	تعويض المردود الجماعي لعامل إدارة في مؤسسة المينائية جن جن	103
(11-3)	تعويض المسار المهني لعامل إدارة في مؤسسة المينائية جن جن	104
(12-3)	إقتطاع الضمان الإجتماعي لعامل إدارة في مؤسسة المينائية جن جن	104
(13-3)	منحة السلة لعامل إدارة للمؤسسة في مينائية جن جن	104
(14-3)	منحة العمل التناوبي لعامل بحرية في مؤسسة المينائية جن جن	106
(15-3)	تعويض الخبرة المهنية لعامل بحرية في مؤسسة المينائية جن جن	106
(16-3)	تعويض الضرر لعامل بحرية في مؤسسة المينائية جن جن	106
(17-3)	تعويض المردود الفردي لعامل بحرية في مؤسسة المينائية جن جن	106
(18-3)	تعويض المردود الجماعي لعامل بحرية في مؤسسة المينائية جن جن	107
(19-3)	تعويض منحة المسار المهني لعامل بحرية في مؤسسة المينائية جن جن	107
(20-3)	إقتطاع الضمان الإجتماعي لعامل بحرية في مؤسسة المينائية جن جن	107
(21-3)	منحة السلة لعامل بحرية في مؤسسة المينائية جن جن	108
(22-3)	الأجور السنوية الخاضعة لإشتراكات الضمان الإجتماعي للمؤسسة المينائية جن جن	108



قائمة الأشكال

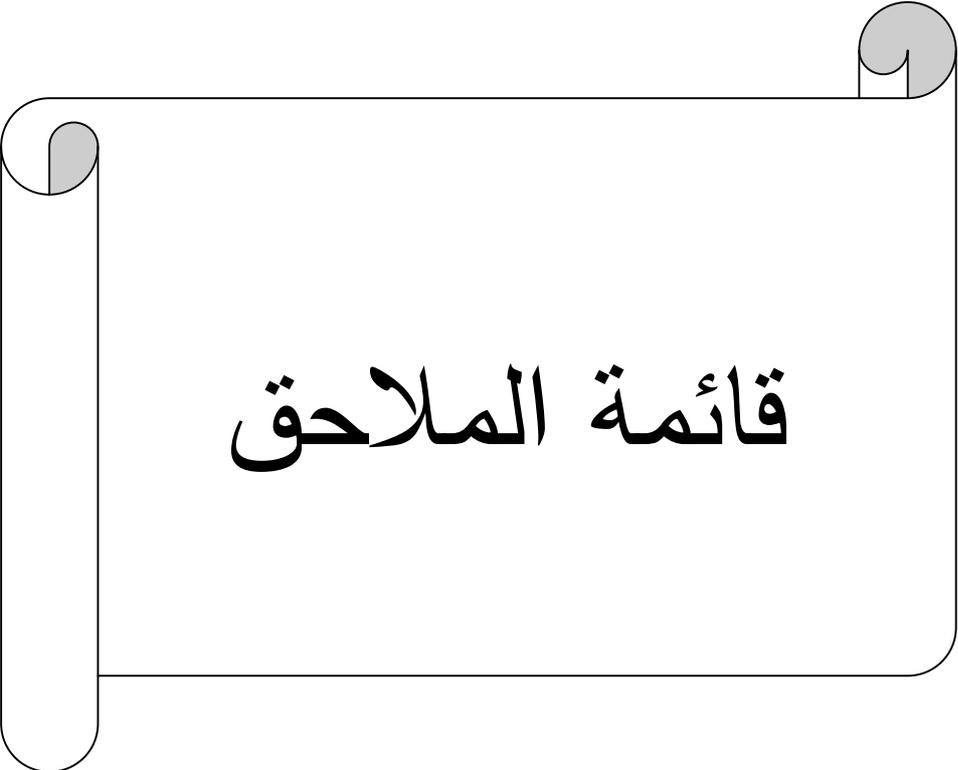
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
54	خطوات تصميم نظام الأجور	(1-2)
76	أنواع مزايا المستخدمين	(2-2)
93	الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية جن جن	(1-3)



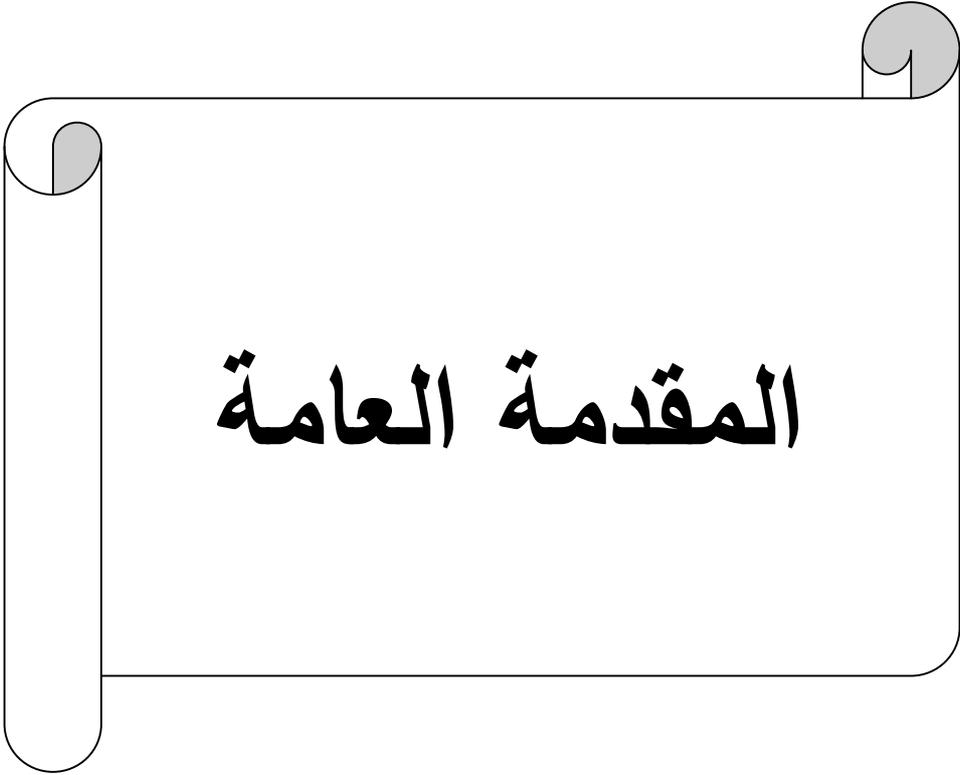
قائمة المختصرات

الرمز	اللغة الأجنبية	اللغة العربية
SCF	Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
IASC	International Accounting Standard Commission	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standard	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standard	المعايير الدولية للتقارير المالية
CNC	Conseil National de Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CSOEC	Conseil Supérieur de L'Order des Experts Comptable Français	مجلس المنظمة الوطنية للخبراء الفرنسيين
CNCC	Compagnie National des Commissaires aux Comptes	الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات
FASB	Financial Accounting standards board	المجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	ميزانية المؤسسة
02	جدول حساب النتائج للمؤسسة
03	علاوة الحافز الفردي
04	كشف الأجر لعامل إدارة
05	كشف الأجر لعامل بحرية
06	منحة الإحالة على التقاعد
07	منحة نهاية الخدمة



قائمة الملاحق



المقدمة العامة

المقدمة العامة:

تعد المحاسبة أداة لقياس وتوصيل المعلومات المالية التي تعكس أداء المشروعات وتبين مركزها المالي، وتحتاج كثيرا من الجهات والأفراد إلى هذه المعلومات لاستخدامها في إتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمار والتمويل، فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية.

وفي ظل العولمة الجارفة لم تستثني أي مجال من المجالات المحيطة بالإنسان والمؤسسات، التي أدت إلى عولمة المحاسبة فتوسع نطاق نشاط المؤسسات وزيادة الإنتاج كنتيجة عن التطور التكنولوجي الهائل، ولمواكبة هذا التغير أصبحت المؤسسات تبحث عن أسواق خارجية وكذلك البحث عن اليد العاملة الرخيصة، الأمر الذي جعل المؤسسات تفضل تواجدها في أكثر من منطقة كخيار استراتيجي، استوجب هذا التطور السريع توحيد المفاهيم المحاسبية ، هذا الإنجاز تحقق بعدما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAC) الذي تحول إلى (IASB) منذ 2005 الذي أنشئ سنة 1973، المعايير المحاسبية الأسا (IAS) ثم (IFRS) منذ 2002 والتي تكون مقبولة في جميع دول العالم.

ونتيجة ترابط اقتصاديات الدول مع بعضها البعض والشراكة بين المؤسسات الوطنية والأجنبية كان لابد من مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وجعله يتلائم مع معايير المحاسبة الدولية، المظهر المحاسبي في الجزائر بقي لفترة طويلة يعتمد على المخطط الوطني المحاسبي PCN المرحلة التي كان الاقتصاد فيها موجه ويعكس بعض أهداف الاقتصاد الكلي، وعليه باشرت الجزائر في إجراء إصلاحات معمقة، تتعلق بالفتح الاقتصادي والاتجاه نحو اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية، هذا التوجه الاقتصادي الجديد في الجزائر جعل المهنيون يرون أن المخطط المحاسبي الوطني أصبح محدودا وله نقائص، طبعاً هذا التحول نحو اقتصاد السوق يتطلب وسائل قياس محاسبية جديدة تلبي هذه المتطلبات. هذه الأسباب جعلت المجلس الوطني للمحاسبة تأخذ المبادرة، وبدأت أشغاله من سنة 2004 إلى سنة 2006، أثمرت بمشروع النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) غير أنه تم المصادقة عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني سنة 2007 وبدأت إلزامية تطبيقه في سنة 2010.

وتعتبر الأجور أداة من الأدوات الفعالة المؤثرة على أداء الفرد، هذا ما جعل البعض يسمي الاقتصاد المعاصر باقتصاد الأجور، لما بلغته من أهمية كعنصر تنمية، يساهم في تكوين طبقة عاملة فعالة ومنتجة وكعامل استقرار اجتماعي يحفز الطاقات البشرية على تطوير وتحسين المنتج وترقيته.

فالنظام المحاسبي المالي من خلال تبنيه لمعايير المحاسبة الدولية جاء العديد من التغيرات بالمقارنة مع المرجعية المحاسبية القديمة التي اتبعتها الجزائر من خلال المخطط المحاسبي الوطني ومن هذه التغيرات حدوث تغيرات في محاسبة الأجور.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على المعالجة المحاسبية للأجور في المؤسسة المينائية

جن جن؟

ولتوضيح هذه الإشكالية يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

❖ ما طبيعة النظام المحاسبي المالي؟ وما المقصود بالكشف المالية؟

❖ ماهي مكونات الأجر؟ وما أهم الإقتطاعات؟

❖ كيف يتم معالجة الأجور محاسبيا في المؤسسة المينائية جن جن؟

فرضيات الدراسة:

وللإجابة عن الأسئلة السابقة تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

❖ يستند النظام المحاسبي إلى المعايير المحاسبية الدولية، وهو يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية المالية والمقصود بالكشف المالية العناصر المحاسبية، وأي محاولة لإصلاح النظام المحاسبي الجزائري دون الاستناد للمعايير المحاسبية الدولية قد تحد من فعالية الإصلاح.

❖ تشغل معالجة الأجور عنصرا مهما في عمل المحاسبين ومدير الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية

❖ هناك اختلاف كبير في المعالجة المحاسبية لمكونات لأجر بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى الأسباب ذاتية وأخرى موضوعية ونذكر منها:

الأسباب الذاتية:

❖ الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع.

❖ رغبتنا في إزالة الغموض حول كيفية احتساب الأجور.

❖ تشكيل مرجع بسيط للطلبة للتوسع في هذا الموضوع.

الأسباب الموضوعية:

- ❖ ضرورة فهم النظام المحاسبي المالي وماله من أهمية.
- ❖ التغيير الذي حدث في نمط المحاسبة المعتمد في الجزائر ومحاولتنا لفهمه.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تم تحديد هذه الدراسة مكانيا على مستوى المؤسسة المينائية جن جن الحدود الزمنية: تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الممتد من شهر أفريل إلى غاية شهر ماي سنة 2017.

أهمية الموضوع:

❖ قد تكمن أهمية البحث في كونه يعالج موضوع يتسم بالحدائثة والتمثل في النظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق ابتداء من 2010/01/01 وذلك من خلال التعرف على أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومراحل تطبيقه.

❖ يعتبر موضوع الأجور التي يتقاضاها الأفراد من المواضيع الهامة التي لاقت ولا تزال تلاقى إهتمام الكثير من الباحثين في مجال الإدارة وخاصة إدارة الأفراد وحيث تلعب الأجور دورا بارزا في حياة الأفراد والمنظمات لذلك تعتبر إحدى الوسائل التي تستطيع المنظمة من خلالها الحفاظ على العناصر الجيدة داخل المؤسسة لأنها الوسيلة الأساسية لإتباع رغباتهم مما يتطلب وجود نظام جيد للأجور مبني على أسس علمية مدروسة بحيث يساعد هذا النظام على تحقيق أهداف المؤسسات والأفراد معا وبشكل آخر يساعد على النهوض بالقطاع الاقتصادي وتطويره مما يتماشى مع التطورات الحالية

أهداف الدراسة:

تتلخص أهداف الدراسة التي نسعى الوصول إليها في:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- ❖ محاولة تقديم النظام المحاسبي المالي وإبراز أهم التغيرات بالمقارنة ب المخطط المحاسبي المالي.
- ❖ فهم النظام المحاسبي المالي ومدى ترابطه بالمعايير المحاسبية الدولية.
- ❖ إبراز مدى أهمية القوائم المالية لتشخيص الوضع المالي للمؤسسة
- ❖ محاولة الإحاطة العلمية والعملية بموضوع الأجور

❖ تبيان أهمية الأجور كأحد الحوافز الفعالة التي تدفع العامل إلى رفع الإنتاجية ومن ثم تحقيق نمو وازدهار اقتصادي.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة ويهدف الإلمام بمختلف جوانب البحث وتحليل أبعاده ومعطياته إتبعنا المنهج الوصفي فيما يخص المفاهيم العامة، أما فيما يتعلق بالدراسة التطبيقية فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي.

هيكل الدراسة:

على أساس ما تم ذكره من قبل والإجابة على الإشكالية وتأكيد الفرضيات تم معالجة ذلك وفق تقسيم البحث إلى ثلاث فصول رئيسية:

الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث الأول سنخصصه لتقديم النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني فسوف نتطرق فيه للإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي أما المبحث الثالث فسنعرض فيها لقوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي. الفصل الثاني: بعنوان محاسبة الأجور في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث أيضا إلى 3 مباحث أيضا الأول خصصناه إلى ماهية الأجور أما المبحث الثاني تناولنا فيه المعالجة المحاسبية للأجور وف المبحث الثالث تناولنا فيه مزايا المستخدمين وفق المعيار المحاسبي التاسع عشر.

الدراسات السابقة:

❖ تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة الأجور في المؤسسات الاقتصادية

هذه الدراسة عبارة عن مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية من إعداد الطالبة منال يلاص حيث تمحورت الإشكالية في: ما هي أهم التغيرات التي طرأت على محاسبة الأجور عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، حيث قامت بالتطرق إلى مفاهيم كل المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي وما يحتويه بالإضافة إلى محاسبة الأجور، وفي الأخير تطرقت لأهم التغيرات التي طرأت عند تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأجور ومحاسبتها.

صعوبات الدراسة:

نشير في الأخير إلى بعض الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث والتي تمكنا من تخطي بعضها، تتمثل أهم هذه الصعوبات:

❖ قلة المراجع المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي على مستوى المكتبات الجامعية.

❖ قلة الدراسات التي تناولت المعالجة المحاسبية للأجور وفق النظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

تمهيد

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

خلاصة

تمهيد:

إن التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال والعمليات وزيادة الإنتاج نحو إنشاء شركات المساهمة وتنشيط أسواق الأعمال، أدى إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ورغبة الجزائر في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، فقد اعتمدت على إستراتيجية تهدف إلى تبني معايير المحاسبة الدولية نتيجة لعدم ملائمة ومسايرة المخطط المحاسبي الوطني للمستجدات وهذا ما أدى إلى تغييره لجعله ملائماً مع مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني، وتوافقاً مع المقاييس المحاسبية الدولية، مما دفع السلطات الجزائرية إلى إصدار قانون خاص بالنظام المحاسبي المالي. وقصد الإحاطة بجوانب هذا الفصل سنقسمه إلى ثلاث مباحث، نتناول في المبحث الأول أسباب ومراحل تبني النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى مفهومه، وأهداف ومزايا العمل به، أما المبحث الثاني فنخصصه إلى الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثالث فسننتظر فيه للكشوفات المالية الخاصة بهذا النظام.

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

لقد توجت عملية الإصلاح المحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 7-11 في 25 نوفمبر 2007، الذي تضمن النظام المحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

ولقد أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد المنسجم والمتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم، أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا للنظام المحاسبي المالي لإعداد القوائم المالية.

هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام بالإحاطة بالتغييرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير.

وعليه سوف نتناول في هذا المبحث مراحل وأسباب تبني النظام المحاسبي المالي كمطلب أول، أما المطلب الثاني فسننتظر فيه إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي، أما المطلب الثالث سندر فيه أهداف ومزايا النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي ومراحل تطبيقه

الفرع الأول: أسباب تبني النظام المحاسبي المالي

منذ أن تبنت الجزائر النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني الذي تم اعتماده في ظل الاقتصاد الموجه، لم تقم بالتعديلات اللازمة والتي تتماشى والتطورات والتحولت التي عرفها الاقتصاد ولا لسد الثغرات التي كان يعاني منها¹.

ومن أهم الأسباب التي دفعت الجزائر إلى التوجه إلى نظام محاسبي مالي جديد ما يلي²:

❖ أسباب محاسبية: من الأسباب المحاسبية نجد:

✓ إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة لتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد كالتوجه نحو اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية والمفاوضات من أجل الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

¹ - عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، الشلف، الجزائر، جانفي 2009، ص: 295.

² - حاج قويدر قورين، أثر تطبيق النظام المالي المحاسبي على تكلفة وجودة المعلومات في ظل تكنولوجيا المعلومة، مجلة الباحث، العدد العاشر، ورقلة، الجزائر، 2010، ص: 272.

✓ المحاسبة التقنية تهتم بجميع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة، كالترجمة للأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الأداة في مستوى هذه الترجمة؛

✓ إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر؛

✓ الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات:

• طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية؛

• توفير المعلومات الغير مالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح؛

• توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة؛

• إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي؛

• ضمان درجة عالية من الشفافية؛

• تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية؛

❖ الأسباب المالية: من الأسباب المالية نجد:

✓ الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع فتح مجال للاستثمار الأجنبي وهم حاليا على رأس مستعملي القوائم المالية؛

✓ إيجاد أداة مكيّفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المالية؛

✓ الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعامل معها؛

✓ توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها، من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين؛

✓ إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة؛

✓ نقائص المخطط المحاسبي الوطني والتي تتمثل في¹:

• **النقائص المفاهيمية:** والتي تتمثل أساسا في النقاط التالية:

- قواعد وأسس المخطط الوطني للمحاسبة لم تكن واضحة؛
- المخطط الوطني للمحاسبة لا يحدد المفهوم المحاسبي للأصول والخصوم والأموال الخاصة ولا يعطي القيمة الحقيقية للتكاليف؛
- إهمال دور المحاسبة التحليلية التي تهدف إلى حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة.

• **النقائص التقنية:** وتتمثل أساسا في:

- نتيجة لعدم تفصيل الحسابات سمح للمؤسسات عند الحاجة أن تفتح حسابات فرعية داخل الحسابات التي حددها المخطط؛
- عدم التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية.

✓ ارتكاز الأصناف 2,3,4 على المنظور النقدي وهذا لا يعتبر معيار للإنتاج ولا يميز بين أصول الاستغلال وخارج الاستغلال؛

✓ إهمال التصنيف الوظيفي عند إعداد القوائم المالية، الذي يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات؛

نقائص على مستوى القوائم المالية وتتمثل أساسا في النقاط التالية:

- ✓ الميزانية يتم إعدادها على أساس السنة الحالية وعدم إظهار نشاط السنة السابقة لغرض المقارنة؛
- ✓ جدول حساب النتائج ليظهر أيضا نتائج النشاط السابق، والنتيجة التي تظهر في هذا الجدول لا يبين أداء التسيير للمؤسسة لاحتوائها على المصاريف الاستثنائية.

الفرع الثاني: مراحل تطبيق النظام المحاسبي المالي

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة بمثابة الهيئة المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، لذا تتمثل مهمته الأساسية في التنسيق والتحليل في مجال البحث وتوحيد المحاسبين وفي هذا الإطار يسعى إلى إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني.

¹-سفيان نقماري، رحمة بلهاتف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي-العوائق والرهانات-، الملتقى الوطني حول: النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة مستغانم، الجزائر، يومي 13-14 جانفي، 2013، ص: 2.

بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 والتي مولت من قبل البنك الدولي. أوكلت هذه المهمة لمجموعة خبراء فرنسيين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSOEC) والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)، شكل لهذا الغرض لجنة قيادة (comité de pilotage) تضطلع بمهمة التنسيق ومتابعة أعمال فريق الخبراء¹.

تم توزيع أعمال اللجنة على أربعة مراحل²:

- ❖ **المرحلة الأولى:** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية، وقد تضمن التقرير المتعلق بهذه المرحلة ما يلي:
 - ✓ نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛
 - ✓ أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسة المحاسبية الدوليين؛
 - ✓ مجموعة من التوصيات؛

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات للإصلاح تمثلت في ما يلي:

- **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغييرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلاً القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.
- **الخيار الثاني:** ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB**، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً و معقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف.
- **الخيار الثالث:** هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

¹ - أم الخير دشاوش، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010، ص ص: 67، 68.

² - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2008، ص ص: 14، 15.

إن هذا الخيار تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجهات الأوروبية.

❖ المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات

تضمن التقرير المتعلق بالمرحلة الثانية مشروعاً لنظام محاسبي جديد بناء على الاختيار السابق لمجلس المحاسبة وتضمن هذا المشروع:

✓ التعريف بالإطار التصوري ومستعملي القوائم المالية؛

✓ التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء، الإيرادات؛

✓ مدونة الحسابات؛

✓ قواعد عمل الحسابات (Nomenclature des comptes)؛

✓ نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية؛

❖ المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية

يبلوغ هذه المرحلة تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين يشتمل على:

✓ تنظيم يوم دراسي حول التوحيد المحاسبي (Normalisation comptable)؛

✓ تنظيم أربعة (4) تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت موجّهة أساساً للمهنيين والممارسين.

❖ المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة¹.

المطلب الثاني: مفهوم النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد عرف القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 في المادة 3 النظام المحاسبي المالي على أنه: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"².

¹ - أم الخير دشاوش، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

² - المادة 3 من القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الصادر بالجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، 2007، ص: 3.

من خلال التعريف السابق نستخلص خصائص النظام المحاسب المالي والتي تتمثل في ما يلي:

- ✓ يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من طرف المقارنات واتخاذ القرارات؛
- ✓ الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات؛
- ✓ يركز على المبادئ أكثر ملائمة مع أسواق رؤوس الأموال، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ قياس الموارد التي يملكها المشروع وبيان مطلوبات ومصالح الغير في المشروع.

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن الأهمية من سعي الجزائر إلى التوحيد المحاسبي والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يستمد مبادئه من الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النقاط الآتية¹:

- ✓ يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب؛
- ✓ تستجيب الاحتياجات للمستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة؛
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل المعلومات التي تشكل أساليب اتخاذ القرار وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية؛
- ✓ يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح؛
- ✓ يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابة احتياجات المستثمرين الأجانب؛
- ✓ يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ✓ انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية؛
- ✓ تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة؛

¹--<http://www.alukah.net/culture/0/47134/#ixzz4YWOIFxgM>، (le15/02/2017 11h00).

- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع، سواء داخل المؤسسة أو خارجها أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة؛
- ✓ يعتمد القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع؛
- ✓ تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي. الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر¹.

- ✓ العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يسمح للمؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام².

المطلب الثالث: أهداف ومزايا النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي

- إن النظام المحاسبي المالي ينشأ القواعد العامة لمسك، تجميع، معالجة المعلومات المالية وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وللهيئات الخاضعة لمسك المحاسبية، من أجل تحقيق الأهداف التالية :
- ✓ العمل على تحقيق الرشادة من خلال الوصول إلى الشفافية في معالجة ومسك ورقابة وعرض المعلومات، وهذا ما تنص عليه المادة 10 من القانون 7-11 "يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية والمرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها"³.
- بالإضافة إلى الأهداف التالية⁴:

- ✓ ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية وجعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- ✓ إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

¹ - محمد براق، عمر قمان، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013، ص: 8.

² - نفس المرجع، ص: 8.

³ - المادة 10 من القانون 07-11، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

⁴ - سفيان نقماري، رحمة بلهادف، مرجع سبق ذكره، ص: 4، 5.

- ✓ المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- ✓ يسمح بمراقبة الحسابات وضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- ✓ المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فاعلية في السوق؛
- ✓ إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- ✓ السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛
- ✓ استفادة الشركات متعددة الجنسيات بتدابير أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
- ✓ النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط؛
- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني¹.
- ✓ تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية².
- ✓ تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق³.

الفرع الثاني: مزايا النظام المحاسبي المالي

- تتمثل المزايا التي يوفرها تطبيق النظام المحاسبي الجزائري في العناصر التالية⁴:
- ✓ وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد الاتفاقيات الأساسية للمحاسبة والأصول والخصوم و رؤوس الأموال الخاصة والأعباء وكذا المنتجات وتحديد مستعملي القوائم المالية؛
- ✓ توضيح قواعد تقييم كل العمليات بما في ذلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني كما هو شأن القرض الإيجاري، الامتيازات والعمليات التي تتم بالاشتراك؛

¹ - جمال لعشيبي، محاسبة المؤسسة والجبائية وفق النظام المحاسبي الجديد، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص: 12.

² - نفس المرجع، ص: 12.

³ - ابتسام ساعد، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق

النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013، ص: 4.

⁴ - منال يلاص، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة الأجور في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات

نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، 2015، ص: 35.

- ✓ وصف لمحتوى كل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة : الحصيلة ، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة المالية وتقديمه وفق المعايير الدولية؛
- ✓ وجوب تقدير حسابات موحدة وحسابات مشتركة لكل مؤسسة خاضعة لنفس سلطة القرار؛
- ✓ تبني القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولاسيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي وهي ظاهرة شائعة بدون تنظيم؛
- ✓ التوسيع بالمقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني ل مجال التطبيق الذي يعيد تغطية كل الكيانات المدعوة إلى تقديم حسابات مهما كان قطاع نشاطها وحجمها؛
- ✓ تأسيس نظام محاسبة مبسط يركز على محاسبة خزينة خاص بالمؤسسة المصغرة وصغار التجار والحرفيين؛
- ✓ يسهل مراقبة حسابات المؤسسة لأنها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون¹.
- ✓ يقترح النظام المحاسبي المالي حولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات الغير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني².

¹ - كمال زيتوني ، توفيق غفصي، تطبيق المسك المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الشركات الجزائرية، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013، ص: 5.

² - نفس المرجع، ص: 5.

المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

إن أهم ما يميز النظام المحاسبي المالي هو إعداده على أساس إطار تصوري (مفاهيمي) وهو أمر لم تعرفه المحاسبة في الجزائر من قبل. ولقد ورد تعريف الإطار التصوري في المادة 07 من القانون رقم 07-11 باعتباره دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند عدم وجود معيار يعالج بعض المعاملات والأحداث حيث:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- يشكل مرجعاً لوضع معايير جديدة؛
- تحدد مستعملي القوائم المالية.

ويعرف الإطار التصوري مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، مستعملي القوائم المالية، تعريف الأصول الخصوم، الأموال الخاصة والمنتجات والأعباء، كما يحدد الإطار طريقة تنظيم المحاسبة. سنتناول فيما يلي باختصار أهم ما جاء في الإطار التصوري حسب التسلسل الذي ورد به¹.

المطلب الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي وأهم مستعملي القوائم المالية

حسب المواد 2، 4، 5 من قانون 11/7 المؤرخ في 2007/11/27 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي²:

المادة 2: "تطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك المحاسبة المالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها"، يمكن أن يكون: (خاضع للقانون التجاري، أو يمثل التعاونيات ومختلف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المنتجة للسلع أو الخدمات التجارية أو غير التجارية) ويكون استعمال المعلومات المالية حسب النظام المحاسبي المالي من طرف:

- ✓ المسيرين وأعضاء الإدارة والمراقبة ومختلف الهياكل الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ مقدمي رؤوس الأموال (الملاك، المساهمين، البنوك، غيرها من المقرضين)؛
- ✓ الإداري وغيرها من المؤسسات مع سلطات الرقابة والسيطرة (إدارة الضرائب، إحصاءات وطنية)؛
- ✓ الشركاء الآخرين في المؤسسة مثل شركات التأمين والموردين والموظفين أو العملاء؛
- ✓ جماعة المصالح الأخرى بما في ذلك الجمهور بشكل عام.

المادة 4: "الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية تتمثل في ما يلي:

¹ - المادة 7 من القانون 07-11، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

² - نفس المرجع، ص: 4.

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - التعاونيات؛
 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والمنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
 - وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- وحسب المادة 5:** من القانون نفسه فذكرت أنه "يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.
- تحدد شروط وكيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.
- تستثنى من تطبيق المحاسبة المالية الكيانات التالية المذكورة حسب القطاع الذي تنتمي إليه:

❖ النشاط التجاري:

- ✓ رقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار؛
- ✓ عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء.

❖ النشاط الإنتاجي والحرفي:

- ✓ رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار؛
- ✓ عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء.

❖ النشاط الخدمي والنشاطات الأخرى:

- ✓ رقم الأعمال لا يتعدى 6 ملايين دينار؛
- ✓ عدد المستخدمين لا يتعدى 9 أجراء.

المطلب الثاني: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية

نتناول ضمن هذا العنصر كل من الطرق المحاسبية والفرضيات الأساسية عند تحضير القوائم المالية والمبادئ الأساسية للمحاسبة.

الفرع الأول: فرضيات ومبادئ التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

❖ الفرضيات الأساسية عند تحضير القوائم المالية¹:

وتتمثل في فرضيتين اثنتين هما: محاسبة الدورة، واستمرارية الاستغلال.

¹- بلخير بكاري، دروس في المحاسبة العميقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 14.

✓ محاسبة التعهد (المحاسبة على أساس الاستحقاق)

وهو أن يتم تسجيل مختلف المبادلات والأحداث على أساس الاستحقاق بمعنى لحظة وقوع هذه المعاملات أو الأحداث وليس عند دخول التدفقات النقدية المرتبطة بها وهي معروضة في القوائم المالية للدورات التي تتعلق بها.

✓ استمرارية الاستغلال:

عند إعداد الوثائق المحاسبية يفترض أن المؤسسة ستواصل نشاطها، ذلك أنه في حالة عدم استمرارية الاستغلال لا يمكننا تصور طرق، كالإهلاك مثلا الذي يقود إلى توزيع تكلفة الاستثمار على عدة دورات محاسبية، نفس الشيء بالنسبة للأعباء النشطة كالتكاليف الواجب توزيعها مثلا. ذلك أن عدم اليقين بشأن استمرارية الاستغلال لابد من تبريره، والقاعدة التي على أساسها توقف النشاط يجب تحديدها.

الفرع الثاني: المبادئ الأساسية لنظام المحاسبي المالي

تبنى مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مختلف المبادئ المحاسبية المعروفة وهي¹:

✓ **استقلالية الدورات:** إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية تكون مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط؛

✓ **مبدأ الأهمية النسبية:** تكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستثمرين لهذه القوائم؛

✓ **الصورة الصادقة:** يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمنشأة، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبًا على هذه الصورة يجب حذفه والإشارة إلى ذلك في الملحق؛

✓ **مبدأ الحيطة والحذر:** ويقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم وإفراط في قيمة الأصول والإيرادات أو التقليل من قيمة الخصوم والتكاليف؛

¹ - مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،

2014، ص ص:33، 34.

✓ **الدورة المحاسبية:** عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في 01/01 وتنتهي 12/31 كما يمكن للمنشأة أن تضع تاريخ لإدخال دورتها المحاسبية مخالف تاريخ 12/31 إذا كان نشاطها مقيد بدورة استغلال مختلفة للسنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهراً؛

✓ **مبدأ استمرارية الطرق:** أي أن نفس الطرق المطبقة في دورة سابقة تطبق في الدورة المالية وأي تغيير لابد أن يبرر في الملحق؛

✓ **مبدأ التكلفة التاريخية:** تسجل عناصر الأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمة الحصول عليها لكن هناك حالات يمكن فيها تعويض التكلفة التاريخية بما يسمى القيمة العادلة؛

✓ **مبدأ عدم المقاصة:** المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والتكاليف في حساب نتيجة غير مسموح بها إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها في نص قانوني محدد؛

✓ **مبدأ عدم المماس بالميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها¹.

✓ **تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني:** من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استناداً فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلاً عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية الإيجار عدم انتقال الملكية من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية².

✓ **قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية:** تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكي المشروع³.

✓ **قاعدة الوحدة النقدية:** أي تسجيل العمليات المعبر عنها بالنقود كما تسجل العمليات التي لا يمكن التعبير عنها بالنقود في القوائم المالية وخاصة في الملحق إذا ما كان لديها تأثير مالي على الصورة العامة⁴.

المطلب الثالث: أهداف وعناصر القوائم المالية

الفرع الأول: أهداف القوائم المالية

من بين النقائص التصورية للمخطط لمحاسبي الوطني (PCN) 1975 عدم تحديد الأهداف وكذا مستعملي القوائم المالية، الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات هامة ومفيدة حول الحالة المالية

¹ - بلخير بكاري، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

² - نفس المرجع، ص: 16.

³ - سفيان نقماري، رحمة بلهادف، مرجع سبق ذكره، ص: 3.

⁴ - نفس المرجع، ص: 3.

(الميزانية) للمنشأة، وكذلك فعالية الاستغلال (جدول النتائج)، جدول تغيرات رؤوس الأموال وكذلك تحركات الخزينة. إن توفير هذه المعلومات بعد استجابة لاحتياجات مجموعة من الأطراف التي تربطها علاقة بالمنشأة.

وفق النظام المحاسبي المالي فإن الهدف من القوائم المالية هو ليس فقط إنتاج معلومات لإدارة الضرائب بهدف حساب الوعاء الضريبي، لكن أكثر اتساعاً فهي تستهدف أكبر عدد ممكن من المستعملين و الذين يمكنهم استغلالها مثل (المستثمرين، الدائنين، البنوك). إن القوائم المالية تضمن الشفافية والمصادقية خاصة ما تعلق بنوعية المعلومة فهي تقدم معلومات كافية وتمثل الصورة الصادقة لحقيقة نشاط المنشأة من أجل اتخاذ القرار، وعليه فإن القوائم المالية تهدف إلى:

■ إعلام حول إمكانية المنشأة على خلق التدفقات النقدية لمواجهة التزاماتها (الميزانية)، جدول تدفقات الخزينة).

■ إعلام حول كفاءتها الحقيقية وكذلك إمكانيات المنشأة على التطور (جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة).

الفرع الثاني: عناصر القوائم المالية

تشمل هذه العناصر على ما يلي¹:

✓ الأصول:

تعتبر الأصول على موارد تراقبها المؤسسة التي تحصلت عليها نتيجة أحداث ماضية وتتوقع منها عوائد اقتصادية مستقبلية جراء عملية الاستخدام، فتتقسم إلى أصول غير جارية وأخرى جارية.

✓ الخصوم:

تعتبر عن التزامات حالية للمؤسسة جاءت جراء أحداث ماضية يتم الوفاء بها مقابل الحصول على عوائد اقتصادية، تنقسم الخصوم إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وأخرى جارية.

✓ الأموال الخاصة/الأصول الصافية:

يعبر عن القيمة الباقية من أصول المؤسسة بعد حذف إجمالي الخصوم، كما يعبر عن حقوق المالكين في أصول المؤسسة.

¹ - مسعود صديقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

✓ النواتج (الإيرادات):

تتمثل في زيادة المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية في شكل تحصيلات أو زيادة في الأصول أو تناقص في الخصوم، والذي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات الممنوحة لصالح المساهمين في المؤسسة¹.

✓ الأعباء (التكاليف):

تتمثل في تناقص المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية في شكل تسديدات أو تناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، والتي يترتب عنها تناقص في رؤوس الأموال الخاصة ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات الممنوحة للمساهمين في المؤسسة.

وعليه تكون النتيجة الصافية للسنة المالية هي الفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية (السنة المالية). وهي تتناسب مع تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بين بداية ونهاية الدورة خارج العمليات التي تؤثر مباشرة على مبالغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والنواتج².

تقييم عناصر القوائم المالية:

يتم تقييم عناصر القوائم المالية بالطرق التالية³:

- ✓ **التكلفة التاريخية:** تسجل عناصر الأصول وفق القيمة الدفترية التي ترد أثناء إبرام العقد أو حدث الشراء؛
- ✓ **التكلفة الحالية:** يتم تسجيل عناصر الأصول وفق القيمة التي تقابلها في السوق، الشيء الذي طرح إشكالية القيمة العادلة لعناصر الأصول في ظل بعض الاختلافات الجوهرية فيما بين الأسواق من جهة، والمفاهيم المختلفة في تحديد القيمة الدقيقة لمختلف عناصر الأصول من جهة أخرى؛
- ✓ **قيمة الانجاز:** تسجل بعض عناصر الأصول بمبلغ الانجاز الذي يأتي جراء تراكمات عمليات الانجاز للأصل المحددة، وهو يقابل المبلغ المالي الذي يمكن أن تتحصل عليه المؤسسة عندما تتنازل عن الأصل المعني بهذا الأسلوب من التقييم؛
- ✓ **القيمة المحينة:** تسجل عناصر الأصول بالقيمة السوقية في زمن محدد ودقيق، مما يفسر التسجيل بالقيمة المحينة وفق آليات السوق ووفق قيمة الاستعمال لنفس الأصل في توليد العوائد الاقتصادية؛

¹ - عاشور كتوش، بن علي بلعوز، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 17-18/2010، ص: 15.

² - نفس المرجع، ص: 15.

³ - مسعود صديقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

المبحث الثالث: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

تطرق النظام المحاسبي المالي إلى القوائم المالية التي يجب على المؤسسات إعدادها كما قام بوضع قائمة حسابات تشمل كل حسابات الميزانية وحسابات التسيير.

وتعتبر القوائم المالية عبارة عن صورة ملخصة عن الوضعية والأداء المالي للمؤسسة، حيث تعرض هذه الأخيرة بصفة وافية الوضعية المالية للمؤسسة، نجاعتها وكل تغير يطرأ على حالتها المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم القوائم المالية كمطلب أول، أما المطلب الثاني نتناول فيه مجالات استخدام القوائم المالية، أما المطلب الثالث فسوف نتناول فيه القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

القوائم المالية هي الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، لغرض تقديمها بصورة إجمالي وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفاد منها في اتخاذ القرارات المختلفة¹.

القوائم المالية تعتبر وسيلة بموجبها يتم نقل صورة مختصرة عن الأرباح، المركز المالي للإدارة والأطراف المعنية، وبالتالي فالقوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المحاسبية متفق عليها محاسبياً مبوبة ومجمعة باستعمال أدوات وفق أشكال معينة لتتضمن جميع المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة، وتشتمل هذه القوائم المالية على: الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة جداول التغير في رأس المال والملاحق².

¹ - سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص: 191.

² - قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2010، ص: 47.

وتتمثل الخصائص النوعية للبيانات المالية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالبيانات المالية مفيدة للمستخدمين ويمكن أن نميز بين أربعة خصائص نوعية أساسية وهي¹:

القابلية للفهم: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من مستخدمي تلك القوائم، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية عليه، فإنه يجب عدم استبعادهم المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة، التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

الملائمة: يجب أن تكون المعلومات ملائمة لفائدة صناع القرار وحاجاتهم، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة والمستقبلية ، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها على سبيل المثال الإفصاح على قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة لها بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير، كما أن المعلومات يمكن اعتبارها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، اعتمادا على تلك القوائم.

الموثوقية: تتوقف درجة الموثوقية على الالتزام بمختلف المعايير وضوابط الممارسة المحاسبية إذ يمكن تحديدها في مصداقية التمثيل واحترام الجوهر على الشكل والحذر والحياد في إعداد المعلومات النهائية وكذا في مدى اكتمال هذه الأخيرة لتصبح معبرة بصدق على الواقع الفعلي لها².

و على هذا الأساس لا يمكن أن تتمتع المعلومات بالموثوقية إلا إذا توفرت فيها الخصائص التالية³:

- ✓ **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى؛
- ✓ **تغليب الجوهر فوق الشكل القانوني:** بمعنى أن المعلومات المالية يجب أن تعبر عن حقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني؛

¹ - يوسف محمد جربوع، سالم عيد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص: 28.

² - مسعود صديقي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

³ - يوسف محمد الجربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

- ✓ **الحياد:** بمعنى أن تكون القوائم المالية خالية من التحيز؛
- ✓ **الحيطة والحذر:** أي التحلي بالحذر عند إنجاز القوائم المالية خاصة في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد مما يجنب تجهيزها القيام بتصميم الأصول أو التقليل من الالتزامات؛
- ✓ **الاكتمال (الشمولية):** بمعنى أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة، فحذف المعلومات قد يجعلها مضللة، وغير موثوقة وغير ملائمة؛
- القابلية للمقارنة:** يجب أن يتمكن مستخدمي القوائم المالية من المقارنة للقوائم المالية عبر الزمن، فمن أجل تحديد الاتجاهات في المركز التجاري والأداء، كما أن هذه الخاصية تسمح بإعلام المستخدمين للقوائم المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة وعن التغييرات التي حدثت، وبما أن المستخدمين يرغبون في مقارنة المركز المالي للمنشأة عبر الزمن، فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقابلة للفترات السابقة¹.
- تكون المعلومة ذات مصداقية لو توفرت الشروط التالية²:**

- البحث عن الصورة الصادقة؛

- تغليب الواقع الاقتصادي على الظاهر القانوني؛

- الحيادية؛

- الحذر؛

- الشمولية.

الفرضيات المكتملة للخصائص النوعية للقوائم المالية³: وهي كذلك مجموعة من الخصائص النوعية ووجودها يزيد من مصداقية وموثوقية المعلومة المالية في القوائم المالية.

- الأهمية النسبية؛

- الصورة الصادقة؛

- تغليب الواقع الاقتصادي على الظاهر القانوني؛

- الحيطة و الحذر؛

- الشمولية.

¹ - جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص: 32.

² - A.Kadouri-M.Mimeche, **op-ci**, p: 75.

³ - Conseil national de la comptabilité, projet SCF, 05février, p: 08.

الأهمية النسبية: القوائم المالية تعمل على تقديم كل المعلومات المهمة والتي تكون لها نفوذ على نوعية القرارات التي سوف يتم اتخاذها من طرف مستعملي القوائم المالية. فالمعلومة مهمة نسبيا يعني أي خطأ في مضمونها قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف مستعملها¹.

الصورة الصادقة: القوائم المالية يجب أن تعطي صورة صحيحة وصادقة حول الحالة المالية للمنشأة، إن الصورة الصادقة قد تمثل الهدف الأسمى لعرض القوائم المالية وذلك باحترام الفروض والمبادئ المحاسبية².

تقديم الواقع الاقتصادي على الظاهر القانوني: إن مختلف العمليات الاقتصادية و المالية حاليا يتم تسجيلها محاسبيا و في القوائم المالية وفق طبيعتها و حقيقتها المالية، بغض النظر عن الشكل القانوني لها³.

الحيطة والحذر: هو الأخذ بعين الاعتبار درجة معينة من الاحتياطات عند إعداد القوائم المالية، خاصة ما تعلق بعمليات التقييم والتقدير في حالة وشروط عدم التأكد وعليه فإن الأخذ بعين الاعتبار مبدأ الحيطة والحذر يجبر المنشأة على تخصيص المؤنات لمواجهة أعباء غير التأكد⁴.

الشمولية: من أجل أن تكون القوائم المالية ذات الموثوقية يجب أن تكون المعلومة تتصف بالشمولية، بحيث تملك وصفا كامل وشامل لكل موجودات المنشأة وكذلك تتمثل بأهمية نسبية تساعد على اتخاذ القرارات⁵.

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة نقاط تتمثل في ما يلي⁶:

أداة اتصال، وسيلة في تقييم الأداء، وسيلة تساعد في اتخاذ القرار.

القوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عليه، فهي همزة وصل بين المؤسسة والمستثمرين فيها وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك ... ، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.

أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، وتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.

¹ - C.M- Baudier ET A. LE Manh, Normes comptable internationale IAS/IFRS, édit BERTI, 2007, p : 27.

² - Idem, p : 27.

³ - D.Loumiern, comptabilité anglo-saxonne et international, Edition Economica, 2002, p: 30.

⁴ - Stephen Brun, IAS/IFRS, les normes internationales d'information financières, Edition Gualino, 2006, p : 57

⁵ - Idem, p : 57.

⁶ - حسناء مشري، دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2007/2008، ص: 67.

وتعتبر أيضا وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل ومساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة للمؤسسة، مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

المطلب الثاني: مجالات استخدام القوائم المالية

الفرع الأول: مستخدمو القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولية IAS/IFRS

ترتبط منفعة المعلومات التي توفرها المحاسبة بمدى قدرتها على إشباع حاجات معينة لأطراف معينة، وتتحدد طبيعة المعلومات التي يقع على المؤسسة واجب الإفصاح عنها، على أساس قدرة مختلف الأطراف المستعملة في الحصول عليها أو الوصول إليها، وتختلف هذه القدرة من طرف إلى آخر نتيجة اختلاف طبيعة علاقاتهم بمسار معالجة وإعداد هذه المعلومات من حيث¹:

المستعملون الداخليون (الإدارة): هم في الواقع في غنى عن أية معايير تساعد على الحصول على معلومات إضافية غير ظاهرة في القوائم المالية، لأنهم هم المسؤولون عن تصميم واستغلال نظام المعلومات المحاسبية وتعد التقارير الداخلية أداة الاتصال بين هذه الفئة والنظام المحاسبي.

المستعملون الخارجيون: ويمكن أن نميز بينهم حسب فئتين حيث تتمثل الفئة الأولى في المستعملين الخارجيين، ذوي القدرة على إملء طبيعة المعلومات الإضافية التي يرغبون في الحصول عليها، وهم على سبيل المثال إدارة الضرائب، البنوك، الأسواق المالية.... أما الفئة الثانية فتتمثل في المستعملين الخارجيين اللذين ليست لديهم القدرة على إملء طبيعة المعلومات المراد الحصول عليها مثل الزبائن، الموردون، ولقد حددت IASC المستخدمين وحاجاتهم من المعلومات ضمن إطارها في الفئات التالية²:

✓ **المستثمرون الحاليون والمرقبون:** لقد خصت (IASC) هذه الفئة بالأهمية دون غيرهم من الفئات،

واعتبرت أن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالعائد والمخاطر المرتبطة باستثماراتهم، حيث يحتاجون لمعلومات تساعد على اتخاذ قرار الشراء والاحتفاظ بالاستثمار والبيع، وتقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح؛

✓ **الموظفون:** إن الموظفين والمجموعات الممثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية رب العمل كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تهمهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافأاتهم، وتعويضاتهم، ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل؛

¹ - مداني بن بلغيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص: 79.

² - W.dick, f. missionie- piera, **comptabilité financier en IFRS**, Edition REARSON, 2006 , p : 1

- ✓ **المقرضون:** يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق؛
- ✓ **الموردون والدائنون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق؛
- ✓ **العملاء:** وينصب اهتمامهم على المعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا عندما يكون لهم ارتباطا طويل الأجل معها أو الاعتماد عليها؛
- ✓ **الحكومات ووكالاتها (مؤسساتها):** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد، لذلك تحتاج إلى معلومات من أجل تنظيم نشاطات المؤسسة، وتحديد السياسات الضريبية، وإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى؛
- ✓ **الجمهور:** يهتم الأفراد بالمعلومات التي تقدمها المؤسسة حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نموها وتنوع نشاطها.

وقد اعتبرت لجنة IASC أن المستخدمين الداخلون خارج نطاق الإطار الصادر عنها، كون الإدارة هي المسؤول الأول عن إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة، وهي قادرة على الوصول إلى معلومات إدارية ومالية إضافية تساعدها على القيام بالتخطيط، واتخاذ القرارات والرقابة، وبالتالي تستطيع تحديد شكل ومحتوى هذه المعلومات التي تستخدمها الإدارة حول المركز المالي، الأداء والتغيرات في المركز المالي التي يمكن أن تستخدمها المؤسسات في مجالات عدة¹.

الفرع الثاني: مستعملو القوائم المالية وفق SCF

من خلال المادة 121-07 المتعلقة بالنظام المالي المحاسبي 2007 والمتعلق بمستعملي القوائم المالية :

القوائم المالية تمثل الأداة الأساسية للاتصال ما تعلق بالمعلومة المالية لمختلف المستعملين سواء داخليين أو خارجيين:

- ✓ **المسيرون، الهياكل الإدارية والرقابية داخل المنشأة؛**
- ✓ **موردو رؤوس الأموال (الملاك، المساهمين، حملة الأسهم)؛**

¹ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 85-87.

✓ الإدارة والسلطات العمومية والتي تملك حق المراقبة (إدارة الضرائب، الديوان الوطني للإحصائيات، والتخطيط)؛

✓ الشركاء الآخرون للمنشأة مثل : شركات التأمين، العمال، الموردون، الزبائن؛

✓ أصحاب المصالح بما فيهم الجمهور العام .

المطلب الثالث: تقديم القوائم المالية و فق النظام المحاسبي المالي

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين، القوائم المالية الأساسية، وأخرى مكملة أو ملحقية. ولقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، وهي: الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية السابقة.

الفرع الأول: الميزانية

❖ مفهوم الميزانية

الميزانية هي تصوير للوضع المالي أو الحالة المالية للمؤسسة وذلك في لحظة زمنية معينة وتاريخ إعداد القائمة، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة تمييزا لها عن التيارات أو التدفقات والتي تمثل مكونات القوائم المالية الأخرى: حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية¹. وللميزانية جانبان، ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المؤسسة والتزاماتها تجاه الآخرين، والثاني بالأصول أو الموجودات وتندرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المؤسسة وحقوقها على الآخرين².

❖ أهمية الميزانية

تبرز أهمية الميزانية من حيث أنها توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المؤسسة، والتزامات المؤسسة لدائنيها وحق الملاك على صافي أصول المؤسسة. ومن خلال مساهمتها في عملية التقرير المالي عن طريق توفير أساس كما يلي:

✓ حساب معدلات العائد؛

✓ تقييم هيكل رأس المال في المؤسسة؛

¹ - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 215، 216.

² - وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 61.

[www.ao-academy.org/library.html\(09:30-2011/09/23\)](http://www.ao-academy.org/library.html(09:30-2011/09/23))

✓ تقدير درجة السيولة والمرونة المالية في المؤسسة.

وبالتالي فمن أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية¹.

❖ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الميزانية: فرض النظام المحاسبي المالي عرض عناصر محددة كحد أدنى يجب إدراجها في الميزانية وهي²:

الأصول:

- التثبيات غير المادية؛
- التثبيات المادية؛
- الاهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقاً)؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية.

الخصوم :

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (وفي حالة مؤسسات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون و الدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييزاً لضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقاً)؛
- خزينة الأموال السلبية و معادلات الخزينة السلبية.

¹ - دونالد كيسو وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1999، ص: 224.

² - القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، ص: 23.

الفرع الثاني: جدول حساب النتائج

وسوف نتطرق فيه هو الآخر لمفهوم حساب النتائج، أهميته، المعلومات الدنيا وأخيرا طريقتي عرض هذه القائمة.

❖ مفهوم حسابات النتائج

بجانب حسابات النتائج تستخدم في الحياة العملية العديد من المسميات المختلفة لوصف القائمة التي تعرض مكونات ورقم صافي الربح للفترة، مثل: قائمة الدخل، قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، بيان المصروفات والإيرادات. ومهما كانت التسمية التي تطلق على تلك القائمة، فيجب أن تفصح بشكل كاف لقرء التقارير المالية عن مكونات صافي الربح المحقق في خطوات متتابعة¹.

ولقد عرف النظام المحاسبي المالي حساب النتائج بأنه: "بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)"².

❖ أهمية حسابات النتائج:

إن حساب النتائج يعتبر الأكثر أهمية من بين القوائم المالية، فهو التقرير الذي يقيس نجاح عمليات المؤسسة لفترة محددة من الزمن، وعليه فإن أهمية هذه القائمة تتبع من³:

- تساعد بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المؤسسة في المستقبل؛
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية؛
- تساعد في التأكد من أن المصادر الاقتصادية قد تم استخدامها على أفضل وجه.

❖ المعلومات التي يجب الإفصاح عليها في حسابات النتائج:

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتجات والأعباء، ولقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي⁴:

¹ - محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العادلي، المحاسبة المالية، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1986، ص: 448.

² - القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

³ - فايز زهدي الشلتوني، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005، ص: 20.

⁴ - مرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 27، المادتين رقم 25-26، ص: 33.

• **المنتجات:** تتمثل منتجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو في الخصوم. كما تمثل المنتجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

• **الأعباء:** تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات وخسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

وكما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج وهي¹:

▪ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

▪ منتجات الأنشطة العادية؛

▪ المنتجات المالية والأعباء المالية؛

▪ أعباء المستخدمين؛

▪ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛

▪ المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛

▪ المخصصات للاهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛

▪ نتيجة الأنشطة العادية؛

▪ العناصر غير العادية؛

▪ العناصر غير العادية (منتجات و أعباء)؛

▪ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛

▪ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

بالإضافة إلى المعلومات الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، وإما في الملحق المكمل لحسابات النتائج²:

✓ تحليل منتجات الأنشطة العادية؛

¹ - القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

² - نفس المرجع، ص: 25.

✓ مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة؛

و للمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق. فتستعمل إذن زيادة على مدونة حساب الأعباء والمنتجات حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها.

الفرع الثالث: قائمة التدفقات النقدية

وفي البداية سوف نتطرق إلى مفهوم قائمة التدفقات النقدية، ثم أهمية هذه القائمة، ومكوناتها، وأخيرا طريقتي إعداد هذه القائمة.

❖ مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

نظرا للقصور في القوائم المالية السابقة الذكر في عرض الملخص التفصيلي لكل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة المالية، فقد طالبت هيئة معايير المحاسبة المالية (المعيار 95) بقائمة مالية جديدة وهي قائمة التدفقات النقدية، وكذلك فعلت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية التي أصدرت المعيار المحاسبي الدولي السابع من العام 1992 والذي عنون باسم قائمة التدفقات النقدية¹. والعرض الرئيسي منها هو توفير معلومات ملائمة عن المتحصلات والمدفوعات النقدية، وذلك لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية، وتقرر هذه القائمة عما يلي²:

✓ الآثار النقدية لعمليات المؤسسة خلال الفترة،

✓ لصفقاتها الاستثمارية،

✓ لصفقاتها التمويلية،

✓ صافي الزيادة أو النقصان في النقدية خلال الفترة،

❖ أهمية قائمة التدفقات النقدية:

تبرز أهمية قائمة التدفقات النقدية من حيث أنها تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال، والتي تعرضها كل من حسابات النتائج والميزانية بصورة مختصرة جدا، إذ أن تلك القائمتين تعد

¹ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000، ص: 195.

² دونالد كيسو وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 247، 248.

على أساس الاستحقاق، ولكن لا تعرض أي من القائمتين السابقتين (منفردة أو مجمعة) الملخص التفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، أو مصادر واستخدامات النقدية خلال الفترة¹.

وتساعد قائمة التدفق النقدي المستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، وتوفر معلومات عن التدفقات النقدية الفعلية، كما تساهم في تقييم النقدية المتوفرة لسداد التوزيعات وتمويل الاستثمارات، ومدى القدرة على تمويل النمو المتوقع للمشروع من المصادر الداخلية، وتساعد في تحديد أسباب الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية. وهكذا، فإن قائمة التدفقات النقدية تقدم الأجوبة عن الأسئلة المهمة التالية²:

✓ من أين أتت النقدية خلال الفترة؟

✓ في أي المجالات استخدمت النقدية خلال الفترة؟

✓ ما هو التغيير الطارئ في رصيد النقدية خلال الفترة؟

الفرع الرابع: قائمة تغيرات الأموال الخاصة

هي حلقة الربط بين حسابات النتائج وبين الميزانية، ولكن مع تعدد المصادر في تغير الأموال الخاصة توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره، ولقد تم إصدار هذه القائمة لأول مرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997³. وقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها: "تشكل تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية"⁴.

❖ أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

تتبع أهمية قائمة تغيرات الأموال الخاصة من ربطها لحسابات النتائج والميزانية، فتفصح عن التغير الناجم عن حسابات النتائج متمثلاً في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة، كما تقوم برصد التيارات التي تؤثر على بنود الأموال الخاصة من أول الدورة المالية وصولاً إلى الأموال الخاصة في آخر الدورة⁵.

¹ - فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

² - رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص: 345.

³ - فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

⁴ - القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

⁵ - فايز زهدي الشلتوني، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

❖ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في قائمة تغيرات الأموال الخاصة

لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي¹:

✓ النتيجة الصافية للسنة المالية؛

✓ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛

✓ المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

✓ عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....)؛

✓ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الفرع الخامس: الملاحق

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة. ويشتمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية²:

✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛

✓ مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة؛

✓ المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيرتها.

✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفيية.

وتخص المعلومات الموجودة في الملحق أربعة أبعاد للمؤسسة، وهي: اقتصادية، قانونية، جبائية واجتماعية ولقد فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات استخدام عدد من الجداول تفيد في فهم أفضل لبنود القوائم المالية (الملحق رقم 07)، وهذه الجداول هي³:

¹ - القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص ص: 26، 27.

² - نفس المرجع، ص: 38.

³ - نفس المرجع، ص ص: 41- 43.

- ✓ جدول تطور التثبيات والأصول غير الجارية؛
- ✓ جدول الاهتلاكات؛
- ✓ جدول خسائر القيمة في التثبيات والأصول الأخرى غير الجارية؛
- ✓ جدول المؤونات؛
- ✓ جدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة)؛
- ✓ بيان استحقاقات الديون الدائنة والمدينة عند إقفال السنة المالية.

الخلاصة:

من خلال دراستنا، نستنتج أن التغيرات المتتالية في الأسواق المالية أجبر العديد من دول العالم إلى تبني أنظمة اقتصادية، والجزائر كغيرها من هذه الدول باشرت في إصلاحات على مستوى اقتصادياتها، لتتماشى مع المتغيرات العالمية، فبعد أن تبنت العديد من الدول المعايير المحاسبية الدولية سعت الجزائر كذلك للأخذ بهذه المعايير من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، وقد تم اعتماد هذا النظام من قبل الجزائر سنة 2007، وبدأت تطبيقه سنة 2010، حيث أن هذا النظام يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية والمبادئ المحاسبية. فالمعايير المحاسبية الدولية التي ستكون الدعامة الأساسية للعمل المحاسبي والتي ستوجه نوعية المنتوجات المحاسبية والمتمثلة أساساً في القوائم المالية وبعد التعرف على القوائم المالية يمكن استنتاج أهمية المعلومات التي توفرها القوائم المالية فهي توصل رسالة مفهومة وواضحة لمستخدمي المعلومات الموجودة بالقوائم المالية عن نشاط المؤسسة والنتائج المتحصل عليها كما أنها تساعد في تقييم أداء المؤسسات والحكم على مدى كفاءتها وعلى مركزها المالي، كما أن المعلومات تساعد الإدارة ومختلف مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

الفصل الثاني: تنظيم عمليات محاسبة الأجور في المؤسسات

الإقتصادية وتأثرها بالمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية الأجور

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأجور

المبحث الثالث: مزايا المستخدمين وفق المعيار المحاسبي التاسع

عشر (19)

تمهيد:

إن الأجور كانت ولا زالت من أهم الوسائل التي تتمحور حولها النقاشات بين العامل وصاحب العمل، ولاسيما ونحن أمام اقتصاد السوق، إذ أن جل النزاعات الحاصلة في أوساط الطبقة العاملة سببها السعي إلى رفع مستوى الأجور، فهي من جهة تكلفة على عاتق صاحب العمل، ومن جهة أخرى مصدر رزق العامل، حيث تعتبر الأجور ذو أهمية كبيرة عند الدولة وعند أغلبية أفراد المجتمعات لارتباطها بالحالة الاقتصادية للبلاد التي على أساسها تضع الدولة سياستها الاقتصادية، وكذلك ارتباطها بالقدرة الشرائية للمواطنين ولا يزال الأجر يمثل المصدر الوحيد الذي يضمن المستوى المعيشي للأفراد والحافز الأساسي للأفراد العاملين لأنها تعبر في واقع الأمر عن التوازن الاجتماعي.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث سنتناول في المبحث الأول إلى ماهية الأجور أما المبحث الثاني فنتناول فيه محاسبة الأجور في مؤسسة اقتصادية ونتناول مزايا المستخدمين كمبحث ثالث.

المبحث الأول: ماهية الأجور

تعتبر الأجور من أهم العوامل التي تؤدي إلى خلق علاقة طيبة بين العمال والإدارة كما أنها أداة لقياس مدى رضا الفرد عن عمله وعن الأجر الذي يحصل عليه سواء كان هذا الأجر نقدياً أو عينياً، وتشير كثير من الإحصائيات إلى أن أغلب المشاكل والخلافات العملية مع الإدارة تقود في أساسها إلى الأجر لماله من أثر مباشر على المستوى المعيشي للعامل.

وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى بعض الجوانب المتعلقة بالأجر وهذا من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم الأجور

الفرع الأول: تعريف الأجر

تعددت التعاريف التي قدمت للأجر باختلاف وتعدد الكتاب والباحثين، فيعرف على أنه:

الأجر هو جزاء أو مكافأة كل شخص قام فعلاً بعمل على مستوى المؤسسة. والأجور المدفوعة في آخر الشهر تسمى عادة الرواتب. ومصطلح الأجر مأخوذ من الأجرة أو المكافأة اليومية وبالساعة. ويمتاز الأجر في كونه يقيني وذو قابلية للدفع في أوقات محددة (آخر الأسبوع، نصف الشهر، آخر الشهر... الخ).

ويضاف إلى الأجر عدة عناصر كان من بينها التعويضات، الامتيازات، المكافآت... الخ¹.

كما يعرف الأجر بأنه: المقابل المالي الذي يدفع للعامل مقابل العمل الذي قدمه لصاحب العمل، وهو بذلك يشمل كافة العناصر المالية النقدية والعينية التي يقدمها صاحب العمل للعامل لقاء ما يقدمه له هذا الأخير من جهد ووقت وما يحققه له من نتائج وأهداف².

تعريف المشرع الجزائري للأجر:

لم يعطي المشرع الجزائري تعريفاً محدداً للأجر، بل اكتفى بتبيان مبادئه والزامية دفعه وكذلك عدد المزايا العينية في الحد الأدنى للأجر، كما اعتبره من خصوصيات قانون علاقات العمل المعدل والمتمم 11/90 حيث كان تعريفه كما يلي: "للعامل الحق في الأجر مقابل العمل المؤدي ويتقاضى بموجبه مرتباً أو دخلاً يتناسب ونتائج العمل"³.

¹ - إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999، ص: 209.

² - سليمان أحمية، التنظيم القانوني لعلاقات العمل في التشريع الجزائري علاقة العمل الفردية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص: 212.

³ - المادة 80 من قانون علاقات العمل رقم 11/90، الجريدة الرسمية عدد 17، مؤرخة في 1990/4/21.

بمعنى أن كل عامل يؤدي عملا له الحق في تقاضي أجر يدفعه صاحب العمل أو المؤسسة المستخدمة بالخدمة بالإضافة إلى تعويضات ومنح نتيجة لما حققه من نتائج وأهداف.

كما يعرف على أنه: "تعويض عن الجهد الفكري أو العضلي الذي يبذره العامل في إنتاج حجم معين من المنتجات أو الاضطلاع بعمل محدد، فهو أجر بالإنتاج أو أجر بالقطعة بحيث يعرض العامل على مردوده بغض النظر عن الفترة الزمنية التي تم استغراقها في تحقيق هذا الإنتاج سواء ساعة، نصف يوم، أو أكثر... الخ"¹.

كما يعرف كذلك على أنه: "المقابل المادي الذي يستحقه العامل من صاحب العمل في مقابل تنفيذ ما يكلف به من أعمال متفق عليها"².

مما سبق نقول أن الأجر هو كل ما يتقاضاه العامل من صاحب العمل لقاء ما يقدمه من مجهود فكري أو بدني، تحدد قيمته بالتراضي بين العامل وصاحب العمل أو وفقا للقوانين التشريعية. الأجر هو مقابل قيمة الوظيفة التي يشغلها الفرد، وهناك مفاهيم تتعلق بالأجر يستحسن التفريق بينها، ومن أهم المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بالأجر ما يلي³:

✓ **المرتب:** هو ما يحصل عليه الموظف، وهو ما يصرف شهريا في الغالب.

✓ **الأجر:** هو ما يحصل عليه العامل، وهو ما يصرف يوميا أو أسبوعيا.

إلا أن هذه التفرقة قد اختلفت تقريبا، وأصبح اللفظين مترادفين، وأن كليهما هو مقابل لقيمة الوظيفة التي يشغلها الفرد.

✓ **إجمالي الأجر:** هو ما يستحقه الفرد من أجر (كمقابل للوظيفة) قبل خصم أي استقطاعات.

✓ **صافي الأجر:** هو عبارة عن الأجر بعد خصم الاستقطاعات، أي هو الأجر الذي يستلمه الفرد في يده، وتتمثل الاقتطاعات التي تخصم من الأجر والضرائب، ونصيب وظيفة الفرد من التأمينات المختلفة (مثل تأمينات البطالة، والرعاية الصحية، والعجز والمعاش)

✓ **الأجر النقدي:** هو المقابل النقدي لقيمة الوظيفة والعمل المكلف به الفرد.

✓ **الأجر العيني:** هو مقابل غير مادي يظهر في شكل خدمات تقدمها الشركة للفرد ومن أمثلتها المواصلات، العلاج، والسكن، والملابس، ووجبات الطعام أثناء العمل. وهي بالرغم من أنها تأخذ الشكل غير المادي في تقديمها، إلا أن تكلفتها يمكن حسابها ضمن ميزانية الأجور.

¹ - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 237.

² - محمد الصيرفي، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص: 149.

³ - أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 186، 187.

الفرع الثاني: أهمية الأجور

تلعب الأجور دوراً هاماً وأساسياً في تحديد أداء الأفراد وتوجيه هذا الأداء، وبالتالي دفع الأفراد إلى سلوك معين، فهناك علاقة وثيقة بين أداء الأفراد وبين ما يحصلون عليه من أجر، تنعكس نتائجها على النتائج المتوقعة تحقيقها من الأفراد مما يؤثر على النتائج المتوقعة تحقيقها على مستوى المنطقة وبالتالي على مستوى المجتمع¹.

وتظهر أهمية الأجر في أكثر من جانب فهو مهم بالنسبة لـ²:

❖ بالنسبة للعاملين:

يهتم العاملون بالأجور للعديد من الأسباب فالأجور يمثل مصدراً هاماً لمعيشة الفرد ورفاهيته، خدماته والاحتياجات المالية التي يستطيع أن يوفرها لنفسه ولأفراد أسرته، إن الأجور التي يحصل عليها الفرد قد تؤثر أيضاً على وضعه في مجتمعه وذلك في الحالات التي تقاس فيها منزلة الشخص بالمكاسب المالية أكثر من قياسها بمركزه أو مكانته في عمله والتي تكون معروفة فقط بالنسبة لمروسيه المباشرين، وفي داخل المنشأة التي يعمل فيها الشخص قد تمثل الأجور التي يحصل عليها أيضاً مصدراً لمنزلته وذلك أن الأجور التي يحصل عليها بالمقارنة بأجور الآخرين، قد تشير إلى أهميته أو منزلته النسبية بالنسبة للآخرين في المنشأة، علاوة على ذلك لأن إمكانية الحصول على أجر عالية قد تشجع العامل على زيادة كفاءته عن طريق تحسين مؤهلاته الشخصية ومساهمته في العمل للاستفادة من هذه الإمكانيات المتاحة في الأجور.

❖ بالنسبة للمنشأة التي يعمل فيها الشخص:

تمثل الأجور أهمية كبيرة بالنسبة للمنشأة، وذلك لأن الأجور تمثل جزءاً هاماً من تكلفة الإنتاج إلا أن نسبة تكلفة العمل تختلف من منشأة إلى أخرى حسب طبيعة نشاطها ومدى الاعتماد على العنصر البشري في عمليات التشغيل، مثلاً في صناعة تكرير البترول قد لا تتعدى هذه النسبة أكثر من 6% من تكلفة الإنتاج، بينما في صناعة المنسوجات قد تشكل 55% من التكلفة، وعلى ذلك فإن منح 10% زيادة في أجور العاملين في صناعة البترول، سوف يكون تأثيرها أقل على أسعار منتجات البترول من تأثير نفس الزيادة في الأجور، لو طبقتها على العاملين في صناعة المنسوجات على منتجات هذه الصناعة الأخيرة.

إن الزيادة في معدلات الأجور قد تنعكس في النهاية على المستهلك النهائي في صورة ارتفاع الأسعار والتي قد ينتج عنها انخفاض في حجم المبيعات، أما إذا لم تنتقل الزيادة في الأجور للمستهلك، فإن التكلفة

¹- سمر أديب ناصر، أنظمة الأجور وأثرها على أداء العاملين في الشركات والمؤسسات القطاع العام الصناعي سورية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، فلسطين، 2004، ص: 11.

²- عبد الرحمن توفيق، المناهج التدريبية المتكاملة، الطبعة الثالثة، مركز الخبرات المهنية الإدارية، الجيزة، مصر، 2004، ص: 3، 4.

في هذه الحالة يجب أن تعوض إما عن طريق كفاءة إنتاجية عالية أو عن طريق تخفيض نسبة هامش الربح يمكن أيضا أن تعرض سيولة المنشأة لموقف خطر.

❖ بالنسبة للمجتمع:

إن للأجر تأثيرا هاما على الجماعات والمؤسسات المختلفة داخل المجتمع فمن ناحية تزيد الأجور المرتفعة من القوة الشرائية للعاملين، والتي تزيد من الرخاء الاقتصادي للمجتمع، ومن ناحية أخرى فإن زيادة الأجور قد تتسبب في ارتفاع الأسعار وهو ما يؤدي إلى تخفيض الطلب على بعض المنتجات أو الخدمات التي ينتجها العاملون وهو ما يؤدي بدوره إلى تخفيض عدد الوظائف المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات وبالتالي تخفيض تكلفة العمل.

وإذا ما أمكن تعويض الأجور المرتفعة عن طريق الإنتاجية العالية لا عن طريق ارتفاع الأسعار، فإن الأجور المرتفعة بشيء من التجديد تساهم في النمو الاقتصادي للدولة. علاوة على ذلك تحقق نوع من التناسق بين مستويات الأجور السائدة في المناطق المختلفة للدولة والمستوى العام للمعيشة الذي يتمتع به غالبية الأفراد الذين يسكنون داخل المنطقة التي تقع بها المنشأة.

المطلب الثاني: أهداف وأنواع الأجور

الفرع الأول: أهداف الأجور

تسعى المؤسسات بصفة عامة، ووحدات الموارد البشرية بصفة خاصة إلى دفع الأجور تكون عاكسة لتقسيم الوظائف بها حتى تحقق مجموعة من الأمور المسجلة وهي¹:

- ✓ تحفيز ودفع العاملين لأفضل مستوى في الأداء؛
- ✓ الحفاظ على أفضل المهام المتوفرة في الأنظمة؛
- ✓ الربط بين مستويات الأداء ومستويات الأجور، وهو الرقي الأدائي بين العاملين²؛
- ✓ أحكام الرقابة على تكاليف الأداء من خلال تحديد مستويات الأجور ووفقا للمستويات التنظيمية، وبداية ونهاية مستوى الأجر في المستوى الوظيفي³.

¹- فيصل حسونه، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008، ص: 108.

²- محمد الحافظ الحجازي، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار الوفاء لنديا النشر والتوزيع والطباعة، الإسكندرية، 2007،

ص: 72.

³- نفس المرجع، ص: 72.

الفرع الثاني: أنواع الأجور

يمكن تصنيف الأجور إلى أصناف وفئات متعددة وفق أسس متعددة وذلك كما يلي¹:

❖ **الأجور النقدية:** يقصد بها مقدار المبالغ النقدية التي يتسلمها الفرد الموظف كأجر لقاء ما يقوم به من أداء للمهام والأعمال التي يكلف بها والمسؤوليات والواجبات التي تتناط به بصورة دورية (يومية، أسبوعياً، شهرياً، أو أي شكل من أشكال الدفع)، وتكاد تكون الأجور الشهرية هي الحالة الغالبة للدفع في المنظمات، مع استثناءات بسيطة تخص أسلوب التعاقد والعمل المؤقت وما شابه ذلك.

وتمتاز الأجور النقدية بمرونتها بالنسبة للفرد العامل وحرية الكاملة في التصرف بها، وسهولتها عند عملية الدفع والاحتساب والتسليم والاستلام والحمل والحفاظ بها وتعد الأجور النقدية النوع الشائع من بين الأنواع الأخرى في الدول جميعها على تباين أنظمتها الاقتصادية والسياسية.

❖ **الأجور الحقيقية:** يقصد بها القوة الشرائية للأجور النقدية التي يستلمها بصفة دورية من الأنظمة التي يعمل بها. أي كمية السلع والخدمات التي بإمكانه الحصول عليها أو شرائها بأجوره النقدية أو بكلام آخر، هي مقدار الإشباع الذي يوفره له أجره النقدي من سلع وخدمات واحتياجات أخرى.

إن الأجر الحقيقي هو الذي يكشف المستوى المعيشي أو مستوى الرفاهية التي يعيشها العاملون في بلد ما إذ أن ارتفاع الأجور النقدية في بلد ما قد لا يعني ارتفاع المستوى المعيشي للعاملين في ذلك البلد مقارنة بالبلدان الأخرى، لأن ارتفاع الأسعار والتضخم قد يؤديان إلى انخفاض الأجور الحقيقية في بلد ما على الرغم من الارتفاع الظاهري لأجور النقدية.

كما يمكن تقسيم الأجور إلى²:

❖ **الأجر الدوري والأجر غير الدوري:** فالأجر الدوري هو القابل للتكرار في كل فترة صرف، ومثال ذلك: الأجر الأساسي وغلاء المعيشة. والأجر الغير دوري هو الذي يدفع على فترات زمنية طويلة لا تتفق ودورية الأجر. كما أنه ليس مقابلاً صريحاً للوظيفة، ومثال ذلك: المنح النقدية التي يحصل عليها العامل في المناسبات كالمكافآت السنوية، منح الأعياد وما في حكمها.

¹ - عباس حسين جواد، نجم عبد الله العزاوي، الوظائف الإستراتيجية في إدارة الموارد البشرية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص ص: 197، 198.

² - نعيم إبراهيم الظاهر، تنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى، جدار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 205-207.

❖ **الأجر الاسمي:** هو المبلغ الذي يتقاضاه العامل لقاء العمل الذي يقوم به، والأجر الحقيقي هو قيمة الأجر الاسمي وقدرته على إشباع الحاجات، أو هو مقدار السلع أو الخدمات التي يمكن أن يحصل عليها العامل بأجره النقدي.

❖ **الأجر النقدي والأجر العيني:** فالأجر النقدي يتكون من جزأين: جزء ثابت يدفع بشكل دوري، وجزء متحرك يرتبط بظروف العمل والجهد المبذول من طرف العامل.

✓ **الأجر الثابت:** يدفع الأجر الثابت عن الساعة أو اليوم أو الشهر أو السنة حسب نظام دفع الأجور في المنظمة، وحسب طبيعة العمل الذي يؤدي.

فالعمال المؤقتين الذين يؤدون عملاً مؤقتاً ثم تنتهي علاقتهم بالمنظمة، تدفع لهم مستحقاتهم يومياً أو في نهاية الأسبوع. أما العمال الدائمون فعادة ما تدفع مستحقاتهم كل شهر.

والمبلغ الذي يدفع بشكل ثابت يرتبط بأيام العمل التي تؤدي، ويدفع للعمال المؤقتين عن أيام العمل الفعلية أو حسب المبلغ المتفق عليه مقدماً عن كل يوم عمل أما العمال الدائمون فيدفع لهم المبلغ كل شهر وفقاً للنظام الموضوع الذي يحدد لكل وظيفة، بصرف النظر عن أيام العمل، على أن تكون أيام الغياب في حدود المدة المسموح بها.

ولا يعني هذا أن المبلغ النقدي الذي يدفع كأجر يظل ثابتاً على امتداد مدة خدمة العامل، ولكنه يعني أنه يظل ثابتاً لفترة معينة، ثم يتم تبديله نتيجة لتوافر مجموعة من الظروف تحتم هذا التعديل. ومن أهم هذه العوامل زيادة خبرة العامل عبر مرور الزمن وزيادة أعبائه العائلية بسبب التغيير في عدد أفراد أسرته، ولذلك يسمح بزيادة هذا المبلغ الثابت بمعدل معين وفي مواعيد معينة يحددها نظام الأجور. وتسمى هذه الزيادة التي تطرأ على الأجر العلاوة الدورية، كما سبق أن ذكرنا.

✓ **الأجر المتحرك:** تدفع المنظمات لعمالها إضافة إلى الأجر الثابت مبالغ إضافية، ومن أمثلتها:

- الأجر التشجيعي الذي يعطى للعامل نتيجة زيادة إنتاجه عن المستوى المحدد؛
- المكافآت التشجيعية التي ترتبط بالأعمال الخلاقة والمبتكرة التي يقوم بها العامل، بحيث تحقق فائدة للمنظمة قد تتمثل في تخفيض التكاليف أو زيادة الإيرادات؛
- الأجور الإضافية التي تدفع للعامل مقابل الساعات الإضافية التي تفرضها طبيعة أو ظروف الوظيفة؛
- البدلات التي تدفع للعامل نتيجة لتحمل أعباء معينة مرتبطة بطبيعة الوظيفة، كبدل الانتقال؛
- الأرباح التي قد تدفعها المنظمة للعاملين.

أما الأجر العيني هو مقابل غير مادي يظهر في شكل خدمات تقدمها الشركة للفرد مثل الرعاية الطبية، العلاج، المواصلات، وجبات الغداء أثناء العمل، وهذه الخدمات تدخل تكلفتها في ميزانية الأجور.

المطلب الثالث: أنظمة دفع الأجور

مهما اختلفت المنظمات من حيث نوعية النشاط الذي تمارسه فإنه توجد طريقتين رئيسيتين لدفع

الأجور وهي:

✓ الأجر على أساس الزمن.

✓ الأجر على أساس الإنتاج أو الأجور التشجيعية.

الفرع الأول: نظام الدفع على أساس الوقت (الأجر الزمني)

يتم حساب الأجر بموجب هذا النظام على أساس المدة الزمنية التي يقضيها الفرد في عمله. وفي هذه الحالة يكون الدفع إما بالساعة أو اليوم أو الأسبوع أو الشهر أو السنة، وهنا لا يرتبط الأجر بكمية أو جودة الإنتاج. ويعتبر هذا النظام من أقدم وأكثر الأنظمة شيوعاً في أغلب المنظمات والأجهزة الحكومية وفي الحياة العملية نجد أن دفع الأجر على أساس الزمن بشكله المطلق غير عملي لأنه لا يميز بين الفرد المنتج والفرد غير المنتج وهذا يقضي على عنصر التحفيز في العمل، ويضعف من الروح المعنوية¹.

ومن أهم مزايا نظام الأجر الزمني وعيوبه ما يلي²:

❖ المزايا:

✓ يصلح الأجر الزمني بالنسبة للأعمال التي يصعب تحديد مستوى قياس لها، كذلك يصعب تقديم إنتاجها بوحدة كمية يمكن قياسها كوظائف الإدارة، والوظائف الكتابية والمحاسبية والهندسية وغيرها؛

✓ يصلح هذا النظام بالنسبة للأعمال التي يهتم فيها بالجودة أكثر من الاهتمام بكمية الإنتاج في حد ذاتها، ومن ثم لا تكون هناك الحاجة إلى الإسراع في الإنتاج؛

✓ ويصلح هذا النظام أيضاً في حال ما إذا كان الإنتاج تحدث فيه أعطال كثيرة يصعب تفاديها أو إذا كانت سرعة الإنتاج مرتبطة بسرعة الآلة ذاتها، أو كان الإنتاج غير متماثل، أو في حالات ضعف نظام الرقابة الداخلية على الإنتاج أو ضعف نظام مناولة المواد؛

✓ كما يصلح هذا النظام في الحالات التي لا تتضح فيها العلاقة بين الإنتاج والجهد المبذول؛

✓ ويصلح هذا النظام كذلك في الأحوال التي يكون فيها الإشراف دقيقاً بما يمكن من ضبط الإنتاج؛

¹- مصطفى نجيب شاويش، إدارة الموارد البشرية، دار الشروق، بيروت، 1996، ص: 182.

²- نفس المرجع، ص: 183.

✓ هذا النظام سهل التطبيق حيث لا يتطلب عمليات حسابية كثيرة ومعقدة مما يسهل معه إعداد قوائم الأجور؛

✓ هذا النظام أكثر قبولا من قبل أفراد القوى العاملة ونقاباتهم لشعورهم بعدم استطاعة الإدارة إساءة استغلالهم عند تطبيقه، هذا فضلا عن شعورهم بأن نظام الأجر الزمني يميل إلى تقوية روح العزيمة والتضامن بين العاملين. وعكس الحال في الأجور التشجيعية التي تميل إلى تقوية روح العمل الفردي وإضعاف الروح الجماعية حيث يكون هناك تنافس على زيادة إنتاجية كل فرد لزيادة دخله.

❖ العيوب:

✓ إن نظام الأجر الزمني لا يشجع روح الابتكار والمبادرة، ولا يوفر حافزا كافيا أمام أفراد القوى العاملة لرفع كفاءتهم الإنتاجية، وتحسين إنتاجهم كما ونوعا ماداموا يعلمون أنهم سيحصلون على أجر زمني ثابت ولن يكافئوا على أي إنتاج إضافي؛

✓ إن الأجر الزمني بصفة عامة يراعي عند تحديده قدرات الفرد متوسط الكفاءة، ومن هذه الناحية يتساوى أجر العامل الممتاز مع أجر زميله متوسط الكفاءة. وبالتالي فإن هذا النظام لا يراعي الفروق الفردية بين الأفراد من حيث الكفاءة والمقدرة؛

✓ في ظل هذا النظام يصعب التنبؤ مقدما بتكلفة العمل كعنصر من عناصر الإنتاج، فالإنتاج قد يختلف بدرجة ملحوظة بينما لا يختلف أجر العامل؛

✓ إن العامل النشط والمتفوق في إنتاجه يحاول أن يحمي زميله البطيء أمام الإدارة وذلك بتباطئه في العمل ما دام أن ذلك لن يؤثر على أجره.

الفرع الثاني: نظام الدفع على أساس الإنتاج

هذا النظام شائع الاستخدام في تحديد أجور عمال الإنتاج في الصناعة، وفي ضوء هذا النظام يتوقف أجر الفرد على إنتاجيته فالخاصية للدفع على أساس كمية الإنتاج هي أن العمل المطلوب تأديته تحدد له قيمة نقدية معينة يحصل عليها الفرد إذا تم العمل، أي أن الفرد وليس صاحب العمل يتحصل على المكاسب أو تلحق به الخسائر وذلك تبعا للاختلافات في الكمية المنتجة.

ويعتقد البعض أن نظام الدفع على أساس الإنتاج، والذي بمقتضاه يتناسب الأجر الذي يحصل عليه كل فرد مع كمية إنتاجه، تكون أكثر إرضاء من وجهة نظر صاحب العمل، كما قد يبدو أكثر عدالة من وجهة نظر العمال، لكن هذه الطريقة من ناحية لا تتناسب كل الأعمال أو الوظائف، ومن ناحية أخرى قد تصبح غير مرضية إذا أسيء استخدامها. فقد يندفع الأفراد في سبيل زيادة أجورهم إلى الدرجة التي قد تؤثر

على حالتهم الصحية أو تؤدي إلى زيادة حوادث العمل، أو قد تلحق الضرر بالمعدات أو الآلات والمواد الخام المستخدمة¹.

ومن أهم مزايا وعيوب هذا النظام ما يلي²:

❖ المزايا:

- ✓ يوفر هذا النظام حافزا مباشرا لزيادة الإنتاج إذ كلما زاد إنتاج العامل، كلما زاد الأجر الذي يتقاضاه، كما يؤدي هذا النظام إلى تخفيض تكلفة الوحدة؛
- ✓ يناسب هذا النظام الحالات التي يوجه فيها الاهتمام إلى كمية الإنتاج بدرجة أكبر من نوعه وجودته؛
- ✓ يصلح هذا النظام إذا كان الإشراف على الإنتاج غير دقيق أو غير فعال بحيث لا يمكن ملاحظة عمال الإنتاج بالفاعلية المطلوبة؛
- ✓ يمكن في ظل هذا النظام تقديم تكلفة العمل مقدما لكل وحدة منتجة؛
- ✓ يساعد على خلق روح الابتكار لدى العاملين، وتحسين أسلوب عملهم، وذلك من أجل زيادة إنتاجهم، وبالتالي زيادة الأجر الذي يتقاضونه.
- ✓ يحقق هذا النظام العدالة في المعاملة حيث أن التقييم بين العاملين يكون على أساس الكفاءات والقدرات الإنتاجية والجهد المبذول.

❖ العيوب:

- ✓ صعوبة إيجاد مقاييس أو معايير يقاس بها إنتاج جميع الأعمال، وخاصة الإدارية التي يتطلب أدائها طاقة ذهنية من الصعب قياسها وحتى في الكثير من الأعمال الإنتاجية، مما يخلق مجالا من الاضطراب بين الإدارة وأفراد القوى العاملة وإثارة الأحقاد بينهم؛
- ✓ يناسب هذا النظام العاملين الأكفاء فقط، إذ من المحتمل أن تكون هناك فئة من العاملين لديها رغبة في العمل وسلوكها جيد، لكن طاقتها وإمكاناتها لا تساعد على زيادة إنتاجها في مستوى معين، ونتيجة ذلك سوف يتولد لدى بعض العاملين غير حسد من الفئة ذات الكفاءة المرتفعة والتي تحصل على أجر مرتفعة؛
- ✓ إذا كانت الجودة لها اعتبار هام في إنتاج السلعة، فإن هذا النظام قد يؤدي إلى خفض مستوى الجودة نظرا لرغبة العامل في إنتاج أكبر عدد ممكن من الوحدات والذي قد يضحى بالجودة في سبيل ذلك؛

¹ - عبد الغفار حنفي، السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص: 269، 270.

² - مصطفى نجيب شويش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 184، 185.

✓ هذا النظام لا يعطي اهتماما لمركز الفرد في المنشأة، وأقدميته، وسلوكه الوظيفي، وحرصه على التعامل مع زملائه ورؤسائه ومواظبته على العمل، إلى غير ذلك من العوامل المؤثرة في بيئة العمل بصفة عامة؛

✓ يمكن أن يسبب هذا النظام إجهاد للعاملين حيث أن كل عامل يحاول أن يعمل بأقصى طاقته وبأكبر سرعة ممكنة حتى يتحصل على أكبر دخل ممكن؛

وفقا لهذه الطريقة هناك طريقتان رئيسيتان لتحديد الأجر حسب الإنتاج هما¹: طريقة تحديد الأجر على أساس الإنتاج الفردي، وطريقة تحديد الأجر على أساس الإنتاج الجماعي.

▪ طريقة تحديد الأجر على أساس الإنتاج الفردي:

وبمقتضى هذه الطريقة يتقاضى الفرد أجره على أساس عدد الوحدات التي قام بإنتاجها بمفرده، أما مقدار الأجر الذي يحصل عليه من إنتاجه، فهو يختلف باختلاف أسلوب حساب هذا الأجر الذي يتم بواسطة أسلوبين هما:

✓ **أجر القطعة الموحدة:** بموجب هذا الأسلوب يتم دفع أجر موحد للفرد عن كل قطعة يقوم بإنتاجها بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة، أي أن تكون تكلفة العمل المباشر لكل وحدة منتجة ثابتة، وهذا هو الأسلوب الأكثر شيوعا بين أساليب الدفع حسب الإنتاج وبصفة خاصة في حال الإنتاج المستمر.

✓ **أجر القطعة المتغيرة:** وبحسب الأجر بموجب هذا الأسلوب على أساس تحديد سعر لكل مستوى إنتاج يصل إليه الفرد، ولاشك في أن هذا الأسلوب يتميز في أنه يوفر حافزا قويا لزيادة الإنتاج، ويفيد المنشآت التي يكون رقم التكاليف الثابتة فيها مرتفعا، إذ يمكن تخفيضه عن طريق زيادة كمية الإنتاج، وبالتالي توزع التكلفة الثابتة على عدد أكبر من الوحدات المنتجة.

▪ طريقة تحديد الأجر على أساس الإنتاج الجماعي:

إن الطرائق التي تمت الإشارة إليها تختص بكيفية تحديد الأجر الفردي، أي تحديد أجور الأعمال التي يؤديها الفرد العامل لوحده، وبمعنى أصح تلك الأعمال التي يمكن قياس أداء جهد العامل الواحد فيها، غير أن هناك أعمالا كثيرة يصعب تحديد جهد العامل الوحيد فيها بشكل دقيق، أي أنها تتطلب جهودا جماعية لأكثر من عامل واحد، وفي هذه الحالة لابد من وجود طريقة لتحديد أجور كل عامل من هؤلاء وتحديد نصيبهم من العلاوة الإضافية في حالة حصولهم عليها، إن أسلوب دفع الأجور الجماعية يعتمد على تحديد المعدلات القياسية للإنتاج الذي تعد بمثابة الهدف الإنتاجي الذي يجب تحقيقه. وتدفع لهم علاوة إضافية عند تجاوزهم هذا المعدل (الهدف) على الأجر الاعتيادي وتقسّم بينهم بنسبة مساهمة كل منهم في النتائج أو

¹ - مصطفى نجيب شاويش، نفس المرجع، ص ص: 185، 186.

بحسب أهمية أو مستوى أداء كل منهم ضمن المجموعة. أي يحدد الأجر الاعتيادي لكل منهم وفق الأساس الزمني، أما العلاوة الإضافية فيحدد نصيب كل عامل منها أما بحسب نسب مساهمته في العملية الإنتاجية أو بحسب درجة أهميته أو مستواه التنظيمي في المجموعة¹.

المطلب الرابع: نظام الأجور في مؤسسة اقتصادية

لقد حظي نظام الأجور بمكانة محترمة من قبل جميع التشريعات وخصت له أحكام لتنظيمه وحمايته حيث يتكون النظام من عدد من العمال يتولى نيابة عنهم أعضاء للدفاع عنهم في تعاملاتهم مع الغير.

الفرع الأول: مفهوم نظام الأجور

❖ تعريف نظام الأجور

نظام الأجور هو نظام أساسي له دور فعال في استقرار الأفراد العاملين في الوظائف واندماجهم فيها وفي تحقيق وتأثر عالية من الإنتاجية والرضا عن الأعمال التي يمارسونها. كما يعتبر نظام الأجور والرواتب أحد أهم العوامل الذي يمكن المنظمة من استقطاب وحفظ الموارد البشرية الكفؤة والقادرة على تحقيق أهدافها².

❖ خصائص نظام الأجور

يتميز نظام الأجور الجيد بالخصائص التالية³:

- ✓ انسجامه مع قيم المنظمة؛
- ✓ توافقه مع أهداف المنظمة وخطط عملها؛
- ✓ مساندته للسلوك الذي تسعى المنظمة لإرسائه؛
- ✓ علاقته الوطيدة بأداء المنظمة وإنتاجيتها؛
- ✓ خلقه للمنافسة الايجابية بين العاملين.

الفرع الثاني: مكونات نظام الأجور والعوامل المؤثرة فيه

إن وجود نظام للأجور محدد ويستند إلى أسس موضوعية لا غنى للمؤسسة الحديثة عنه، فهو يشكل قاعدة أساسية لأداء الأفراد لتحقيق العدالة في توزيع الأجر إذ يحصل الفرد على أجر يتناسب مع وظيفته.

¹ - عباس حسين جواد، نجم عبد الله العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 210.

² - يوسف حجيم الطائي وآخرون، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي متكامل، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 344.

³ - مجيد الكرخي، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص: 194.

يتكون نظام الأجور من العناصر التي تبين الاختلاف بين نظام المؤسسة ومؤسسة أخرى وتتمثل

فيما يلي¹:

❖ **المؤهلات المهنية:** إن العامل المؤهل يتحصل على أجر أعلى من ذلك الذي يتحصل عليه العامل أقل تأهيلا وكفاءة.

❖ **قوة النقابات:** تعتبر النقابات تلك الإطار الذي يمكن العامل من التفاوض معه بخصوص الأجور وتتعكس قوة النقابة في قدرة تأثيرها وتحسين أجور العمال.

❖ **المحيط الاقتصادي:** كل العوامل الاقتصادية تؤثر على مستوى المؤسسة. كما أن لنظام الأجور عوامل تؤثر على فعاليته حيث تعتمد المؤسسات نظاما أجرية متنوعة، فبعضها يعتمد على المردودية (مردودية الإنتاج) كأساس لتحديد الأجر والبعض الآخر يخلط بين الأساسين، ومهما كان نظام الأجور فإن هناك مجموعة من العوامل تؤثر على النظام أهمها ما يلي:

✓ **العرض والطلب:** حيث كان ينظر إلى الفرد العامل وكأنه سلعة تخضع إلى قانون العرض والطلب فعندما يكون العرض كبير -للأيدي العاملة- والطلب عليها قليل فإن مستويات الأجور تتوجه إلى الانخفاض والعكس صحيح.

✓ **النقابات:** أخذت النقابات دورا هاما في تحديد معدلات الأجور، فهي تمثل عنصر ضغط قوي على الإدارة لتجعلها تحدد الأجور بمستويات المعيشة والأسعار في الدولة وتكون الأجور متناسبة مع ما يحصل عليه العاملون بنفس الوظائف في مؤسسات أخرى.

✓ **تكاليف المعيشة:** إن التغيرات المستمرة في أسعار السلع والخدمات تؤدي إلى ارتفاع معدلات التضخم، والتي تؤثر مباشرة على المستويات للعمال نتيجة لارتفاع تكاليف المعيشة لذا فإن الأفراد العاملين لا يجدون سبيلا غير المطالبة برفع الأجور للمحافظة على قدرتهم الشرائية.

✓ **المستوى السائد للأجور:** يجب أن تتسجم مستويات الأجور المحددة ضمن المؤسسة مع مستويات الأجور السائدة في مؤسسات أخرى، وذلك بالنسبة للوظائف المماثلة فبدون وجود هذا التناسب في المؤسسة التي تدفع معدلات أجور أقل من غيرها بالنسبة لعمل معين ستواجه مشاكل هجرة الأيدي العاملة منها وانتقالها إلى المؤسسات التي تدفع معدلات أجور أعلى، وهو حاصل فعلا لسوناتراك مع المؤسسات البنزولية الأجنبية.

¹ - حماد محمد شطا، النظرية العامة للأجور والمرتبات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1980، ص: 17.

✓ **الكفاءة الإنتاجية:** إن مستويات الكفاءة الإنتاجية التي تحققها المؤسسة تؤثر بشكل ملموس على مدى قدرتها على دفع الأجور العالية، فمن غير المعقول أن تدفع مؤسسة تعاني من مشاكل الكفاءة الإنتاجية أجور عالية لعمالها.

✓ **القوانين واللوائح الحكومية:** تصدر عن الحكومة قوانين ولوائح تحدد المستويات الدنيا للأجور والحدود العامة لأجور بعض المهن الأساسية بمعنى آخر هنا المؤسسة لا تمتلك خيار تطبيق القوانين.

تجدر الإشارة إلى أنه يجب أن تتوفر شروط معينة لوضع نظام أجور فعال، في هذا الإطار يقول المفكر الاقتصادي "جريجوار" بأنه: "لكي يكون هناك نظام سليم للأجور يجب أن يكون كاملاً وبسيطاً ومنتزحاً" ويرى واضعو كتاب الوظيفة العامة عن الأمم المتحدة إن جدول المرتبات يجب أن يشمل كل كسب الموظفين وأن يكون مفهوماً وكافياً".

ومن ذلك نخلص إلى ضرورة وجود دعامين أساسيتين لنظام سليم للأجور وهي:

✓ **الدعامة الأولى:** أن يكون جدول الأجور شاملاً ومقتضى هذا الشمول أن يجمع كل ما يؤول للموظف من كسب، أي كل دخل الموظف من العمل المباشر والأجر الاجتماعي والتعويضات.

✓ **الدعامة الثانية:** هي الموضوعية بمعنى تحقيق المماثلة بين المراكز المتساوية والوسيلة إلى ذلك هي ترتيب الوظائف.

الفرع الثالث: خطوات تصميم نظام الأجور

وهي من الوظائف الأساسية لإدارة الموارد البشرية وتتبع الخطوات التالية من أجل بناء نظام الأجور وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي¹:

❖ الخطوة الأولى: التهيئة لتصميم نظام الأجور

في هذه الخطوة يتم اتخاذ القرارات التالية:

✓ تحديد ما إذا كان نظام تقييم الوظائف سيتم بشكل رسمي، ويقواعد محددة، ومكتوبة، ومقننة، ومتعارف عليها تنظيمياً، ويتم تنظيمها بقواعد ولوائح؛

✓ تحديد ما إذا كان النظام سيتم تصميمه بالتفصيل على احتياجات الشركة، ومن خلال تطويره خطوة بخطوة بناء على ظروف الشركة، أم أن النظام سيتم شراؤه من مكاتب خبرة عالمية؛

✓ تحديد من يقوم بتقييم الوظائف والبدائل المتاحة، في هذا الصدد هي أن تقوم إدارة الموارد البشرية بما يتاح لها من متخصصين، بتقييم الوظائف أو أن يتم الاستعانة بخبراء ومكاتب استشارية خارجية تقوم بالأمر.

¹ - أحمد ماهر، مرجع سبق ذكره، ص ص: 190، 191.

❖ الخطوة الثانية: اختيار طريقة تقييم الوظائف

هناك عدة طرق لتقييم الوظائف وهي: الترتيب، الدرجات، مقارنة العمل والنقط ولكن لكل من هذه الطرق مزاياه وعيوبه، والظروف المناسبة له وعلى الشركة أن تحدد مسبقاً أي الطرق سيتم استخدامها.

❖ الخطوة الثالثة: وضع ملامح خطة التقييم

وتتضمن هذه الملامح ما يلي:

- ✓ تحديد الوظائف الأساسية التي سيتم تقييمها. وذلك لأن من الصعب تقييم مئات من الوظائف الموجودة في الشركة. وبالتالي يتم اختيار وظائف رئيسية تؤخذ كمعيار أو مقياس للوظائف الأخرى للشركة؛
- ✓ وضع الجدول الزمني للتنفيذ، ويتضمن ذلك تحديد خطوات التنفيذ أو الزمن الذي تستغرقه كل خطوة، ومن المسؤول عن تنفيذ كل خطوة؛
- ✓ تحديد تكلفة التقييم، ويتضمن ذلك تكلفة الخبراء والمساعدين، وتكلفة شراء بعض المراجع التي تشرح طرق التقييم، وتكلفة ساعات العمل والمكافآت للمتخصصين المشاركين من إدارة الموارد البشرية؛
- ✓ تعريف العاملين بخطة تقييم الوظائف، وأهدافها وأسلوب مشاركتهم فيها.

❖ الخطوة الرابعة: التقييم الفعلي للوظائف

يتم في هذه الخطوة تنفيذ عملية التقييم بناء على الخطة الموضوعية، ومسؤولية إدارة الموارد البشرية هي التحقق من أن الخطة الموضوعية تسير بالشكل المرضي والمطلوب.

الخطوة الخامسة: تحديد عدد الدرجات

ويطلق أيضاً على هذه الخطوة تحديد هيكل الوظائف، وهذا الهيكل عبارة عن عدد من الدرجات، وكل درجة تحتوي على عدد من الوظائف. ويتم ذلك تمهيداً لتسعير كل درجة تجنباً لمشقة تسعير كل وظيفة على حدة.

الخطوة السادسة: تسعير الدرجات

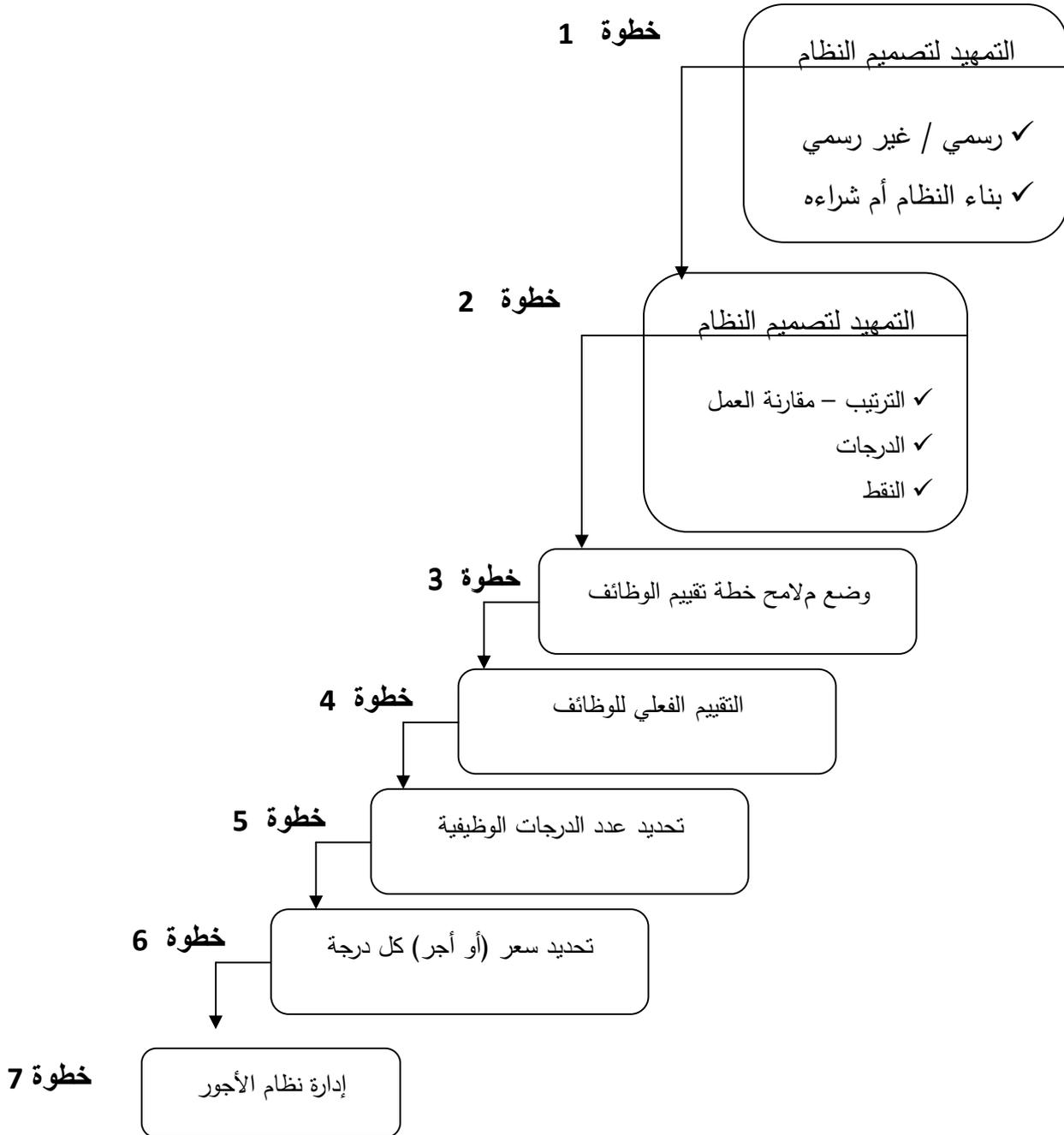
يتم في هذه الخطوة تسعير كل درجة وتحديد بداية الأجر ونهاية الأجر لكل درجة.

الخطوة السابعة: إدارة نظام الأجور

وهنا يتم التعرض لموضوعات أخرى مثل أسلوب دفع الأجر، والزيادة العامة للأجر بناء على استقصاء ودراسة الأجور السائدة، وتحديد العلاوات، والزيادة الخاصة بالتكيف مع نفقات المعيشة، وإضافة وظائف جديدة لم تكن موجودة في هيكل الوظائف ومعالجة أي مشاكل تطرأ على نظام الأجور.

ويعرض الشكل التالي تبسيطا لهذه الخطوات:

الشكل رقم (2-1): خطوات تصميم نظام الأجور



المصدر: أحمد ماهر، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 189.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأجور

تمثل معالجة الأجور مرحلة ضرورية في إعداد الكشوف الحسابية، حيث من خلالها يتحصل العامل على أجره الصافي، كنتيجة حتمية لما قدمه من عمل، لدى سننترق في هذا المبحث إلى الجانب المحاسبي للأجور وفقا للنظام المحاسبي المالي تماشيا مع التغيرات التي طرأت على مدونة الحسابات مقارنة مع مدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني، حيث سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب، سنتناول في المطلب الأول مكونات الأجر أما المطلب الثاني فسنتناول فيه المعالجة المحاسبية للأجور أما المطلب الثالث فنتناول فيه مزايا المستخدمين وفق المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر.

المطلب الأول: مكونات الأجور

تعد الأجور والرواتب من أهم الأعباء التي تتحملها المؤسسة والمدفوعة لعمالها نظير جهدهم إضافة إلى الأعباء الأخرى الملحقة بها والتي تدفع لهيئات أخرى، ويحتوي على عدة عناصر ثابتة ومتغيرة يختلف تركيبها من نظام إلى آخر ومن بلد لآخر وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

الفرع الأول: الأجور والرواتب

تدفع الأجور والرواتب عن الوقت الذي يستغرقه العامل في عمله حسب نظام الدفع في المنطقة، وحسب طبيعة العمل الذي يؤديه، ويتشكل من:

❖ الأجر الأساسي (القاعدي):

إن تحديد وتصنيف منصب العمل له علاقة مباشرة وعضوية بتحديد الأجر المقابل لذلك المنصب، إذ أن تصنيف منصب العمل يعني ترتيب ذلك المنصب ضمن جدول خاص بالأجور هذا الجدول، الذي يعتبر هو نفسه جدول مناصب العمل. حيث يمنح لكل منصب عمل مجموعة من النقاط الاستدلالية التي تحدها عناصر وعوامل المنصب والتي تختلف من منصب لآخر والتي تتلخص في، درجة التأهيل، والمسؤولية والجهد المتطلب في ذلك المنصب، إلى جانب ظروف العمل، وتختلف الضغوط والمتطلبات المتعلقة بكل منصب عمل والقطاع المتواجد فيه¹. وهو الأجر الأصلي المرتبط بمنصب العامل (8 ساعات في اليوم)².

كما يحدد لكل نقطة استدلالية قيمة مالية معينة، تمثل ثمن أو سعر أو مقابل النقطة. وبالتالي فإن أجر المنصب، أو الأجر الأساسي هو حاصل ضرب الرقم الاستدلالي للمنصب في القيمة النقدية أو المالية

¹ - حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص: 178.

² - أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص: 238.

لنقطة الاستدلالية والتي تحدد القيمة الدنيا التي سيتقاضاها العامل. حسب المادة 68 من القانون الأساسي للعامل المؤرخ في 1978/08/08 لا يمكن في أي حال أن يتجاوز أقصى مدة العمل اليومي 12 ساعة¹.

وقد نظم المشرع الجزائري أجره العامل على أساسين هما: الحد الأدنى لمنصب العمل والحد الأعلى لمنصب العمل وهذا يكون على أساس مبدأين هما²:

✓ لكل حسب عمله.

✓ التساوي في العمل يستلزم التساوي في الأجر.

الأجر الأساسي = الرقم الاستدلالي للمنصب × القيمة المالية للنقطة الاستدلالية

❖ الساعات الإضافية:

قد تطلب المؤسسة في عمالها القيام بالعمل لساعات إضافية زيادة على الحدود القانونية دون أن تتعدى 20% من المدة القانونية مع مراعاة ألا تتعدى المدة 12 ساعة في اليوم ويترتب على هذه الساعات الإضافية تعويضات العمل تزيد عن الأجر العادي للساعة وفي العادة تكون هذه الزيادة ب 50% لأربع ساعات الأولى في الأوقات العادية في الأسبوع و75% للساعات الأخرى بعد الأربع ساعات الأولى وفي الأسبوع و100% للساعات المؤدات ليلا من الساعة 21:00 - 5:00 وأيام الإجازة، وفيما يخص المدة القانونية للعمل خلال الأسبوع فهي 40 ساعة أثناء ظروف العمل العادية وتوزع هذه الساعات في 5 أيام، أما شهريا فيمكن حسابها بالعلاقة التالية³:

$$173.33 = \frac{40 \text{ سا} \times 52 \text{ أسبوع}}{12 \text{ شهر}}$$

أما لو أردنا معرفة المدة القانونية بالأيام فإنه يمكن حسابها أيضا بالعلاقة التالية:

$$22 \text{ يوم} = \frac{5 \text{ أيام} \times 52 \text{ أسبوع}}{12 \text{ شهر}}$$

¹- سليمان أحمية، مرجع سبق ذكره، ص: 232.

²- حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 178.

³- نفس المرجع، ص: 179.

مثال: لدينا الأجير "س" الذي تم تنصيبه في العمل في 12 من الشهر "ن"، علما أن الأجر الأساسي لهذا الأجير هو 18000 دج، ولنعبر أن الأجير قد عمل 90 ساعة في هذا الشهر "ن".
المطلوب: حساب الأجرة الشهرية للأجير بالاعتماد على الساعات؟

$$9346.33 \text{ دج} = \frac{90 \times 18000}{173.33}$$

الفرع الثاني: المكافآت والتعويضات

لا يقتصر الأجر الثابت على العنصر والمتمثل في الأجر الأساسي فقط. بل كثيرا ما تلحق به مجموعة من العناصر الأخرى، لاسيما بعض التعويضات المرتبطة بمنصب العمل أو التي تفرضها طبيعة العمل أو الظروف المحيطة به.

فقد نصت المادة 81 من قانون علاقات العمل هذه التعويضات والملحقات على أنها: "التعويضات المدفوعة بحكم أقدميه العامل أو مقابل الساعات الإضافية بحكم ظروف عمل خاصة، لاسيما العمل التناوبي، والعمل المضطرب والإلزامي، بما فيه العمل الليلي، وعلاوة المنطقة".

وانطلاقا من محتوى هذه المادة، يمكن تحديد هذه التعويضات على النحو التالي¹:

❖ تعويض الأقدمية والخبرة

تعويض الأقدمية أو الخبرة من الناحية المبدئية عن طريق الترقية المهنية في السلم المهني، حيث يكون هذا السلم من درجات تبدأ من درجة التمرين إلى الدرجة النهائية، التي يختم بها العامل حياته المهنية أو الوظيفية وتكون مدة الترقية بين الدرجة والأخرى محددة بفترة معينة، وهي في الغالب بين سنتين وثلاث سنتين ونصف، حسب كل قطاع، إلا أنه قد يتعطل مكافأة الخبرة أو الأقدمية بهذه الطريقة، حيث يكتسب العامل مؤهلات تمنحه حق الترقية أو الحق في الحصول على منصب أعلى، إلا أنه لا يمكن الحصول على ذلك لسبب أو لآخر، كعدم وجود منصب شاغر لتشيغله، أو وجود العامل في درجة من السلم المهني لا تسمح له بالترقية، أو أي سبب آخر إداري أو تنظيمي أو مالي أو قانوني، لذلك وضع المشرع قواعد استثنائية لتعويض العامل عن الخبرة أو الأقدمية التي حصلها في منصب عمله.

وحسب المادة الأولى من المرسوم 58/85 المؤرخ في 1985/03/23، فإن العامل الذي لم تتغير رتبته قبل ثلاث سنوات يتقاضى تعويض عن خبرته المهنية ووفقا للمادة 161 و 162 من القانون الأساسي

¹ - سليمان أحمية، مرجع سبق ذكره، ص: 233.

العام للعامل، تتحدد قيمة التعويض حسب طبيعة المنصب الذي يشغله العامل، وهو محدد بقيمة 25% من الأجر الأساسي في القطاعات الاقتصادية و50% من الأجر الأساسي في قطاع الإدارة العمومية أي أن:

$$\text{تعويض الخبرة المهنية} = \text{النسبة المئوية} \times \text{الأجر الأساسي}$$

وهذه النسبة تكون 2% في 15 سنة الأولى للعامل ومن ثم تصبح 1% تكون فيما بعد 15 سنة أولى حتى الخروج للتقاعد.

❖ تعويض عمل المنصب ITP

وهو تعويض يدفع للعمال من أجل الأوقات غير العادية التي يتطلبها منصب العمل، كالعمل المتناوب، أو العمل ليلا وفي الأعياد، ويحسب على أساس نسبة من الأجر الأساسي وهذه النسبة تحدد وفقا للاتفاقيات الجماعية حسب القانون 90-11 المتضمن علاقات العمل¹.

❖ تعويض الضرر أو المخاطر

إن تصنيف العمل يعتمد على الأخذ بعين الاعتبار مجمل العناصر والعوامل والخصائص التي يمتاز بها منصب العمل، لاسيما فيما يتعلق بالجهد المطلوب للقيام بذلك العمل، أو الضغوط المادية والنفسية التي يفرضها هذا المنصب أو هذا العمل.

انطلاقا من هذه القاعدة، تضمنت مختلف القوانين العمالية مبدأ التعويض على الأضرار والمخاطر غير مأخوذة بعين الاعتبار عند تصنيف المناصب وهذا ما أكدته المادتين 152-162 من القانون العام للعامل المؤرخ في 1997/02/02 حيث جاء فيها: "يقدم تعويض الأضرار للعامل الذي يشغل منصب عمل تنطوي مهامه أو عمله فيه على جهود شاقة أو عناصر صحية أو عناصر خطيرة بما لم يجري حسابه في تحديد أو تصنيف منصب العمل"².

ويتم إحالة مهمة تحديد قائمة مناصب التي تشمل على أضرار أو مخاطر أو أمراض أو غيرها من العناصر، وكذلك تحديد النسب الإجمالية أو الجزئية لكل ضرر في حدود 20% من الأجر الأساسي وذلك بمشاركة لجان خاصة بالوقاية والصحة والأمن على مستوى المؤسسة المستخدمة³.

¹ - حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 180.

² - سليمان أحمية، مرجع سبق ذكره، ص: 235.

³ - حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 180.

❖ مكافأة المردود الفردي والجماعي P.R.C- P.R.I

نظرا للطابع الاجتماعي والاقتصادي للأجر وعلاقته الوثيقة بالمحيط المهني للعمل، قد تضمنت النصوص القانونية والتنظيمية مجموعة من المبادئ التي تمنح للعامل الحق في الاستفادة من مردوده في الإنتاج، سواء كان ذلك المردود نتيجة جهد فردي أو جهد جماعي، وجعلت هذه الاستفادة بمثابة أجر تكميلي للأجر الأساسي، وهو ما تضمنته بالخصوص الفقرة 04 من المادة 146، المواد من 65 إلى 170 والمادة 81 من قانون علاقات العمل.

ونظرا للطابع التقني لكيفية حساب وتقدير هذا النوع من المكافآت والحوافز، فقد صدرت تطبيقا للقوانين السابقة عدة نصوص تنظيمية كان آخرها المرسوم 221/88 المؤرخ في 1988/11/02. المتضمن شروط تطبيق المكافآت على المردود وطرق ربط الأجر بالإنتاج، هذا النص الذي ربط حق الاستفادة من مكافأة المردود الفردي والجماعي، بشرط تحقيق مستويات المردود المقرر في برنامج أو مخطط المؤسسة المستخدمة وهي المستويات التي تحددها المخططات والبرامج السنوية للإنتاج والمصادق عليها من قبل أجهزة تسيير المؤسسة، كما يخضع منح هذه المكافآت إلى تحقيق بعض المقاييس والأهداف المحددة من قبل المؤسسة المستخدمة بمشاركة ممثلي العمال.

أما بالنسبة إلى حجم وقيمة هذه المكافآت فقد حددها النص المشار إليه أعلاه كحد أقصى ب 40% بالنسبة للمردودين الفردي والجماعي معا، وذلك من الأجر الأساسي الشهري لكل عامل، على أن تكون هذه المكافآت المرتبطة بعدد أيام العمل المنجزة بالفعل خلال الشهر المقصود¹.

❖ منحة السلة ومنحة النقل

هما منحتان تقدمان للعامل لتغطية مصاريف النقل والغذاء لغياب هذان العنصران في المؤسسة، وعدد الوجبات المعوضة هو 22 وجبة كحد أقصى، علما أن المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة تنص على أنه لا يمكن أن تقل قيمة الوجبة عن 50 دج².

❖ تعويض المنطقة الجغرافية

ويستفيد من هذا التعويض كل عامل يكون منصب عمله يقع في منطقة جغرافية نائية أو صعبة، أو في قطاع نشاط أو وحدة اقتصادية يحظى بالأولوية في البرنامج الاقتصادي والاجتماعي للدولة، مما تحدده القوانين المعمول بها والنصوص المنظمة لكيفية تحديد ومنح هذا التعويض. فقد نصت المادة 163 من

¹ - حنيفة بن ربيع، نفس المرجع، ص: 181.

² - نفس المرجع، ص: 181.

القانون الأساسي العام للعامل على أن: "مبلغ تعويض المنطقة يحدد تبعاً للمعاملات الترتيبية المخصصة للمناطق وقطاعات النشاط والوحدات الاقتصادية ومشاريع التنمية، والمؤهلات المهنية، ومناصب العمل المعزولة ومواقعها. وتحدد هذه المعاملات على النحو التالي¹:

✓ المنطقة الجغرافية؛

✓ الوحدات الاقتصادية والإدارية ومشاريع التنمية؛

✓ قطاع النشاط؛

✓ طبيعة ومكان ومنصب العمل؛

✓ عدد العمال؛

✓ العزلة العائلية.

وطريقة حساب هذا التعويض تكون كالتالي:

$$\text{تعويض المنطقة الجغرافية} = \frac{\left(\text{للمنطقة النسبة المقابلة} \times \text{القاعدي الأجر} \right)}{100\%}$$

❖ المنح العائلية

تتمثل هذه المنحة في تقديم مبلغ مالي وذلك على أساس عدد الأطفال الذين هم تحت كفالته حتى بلوغهم سن 18 سنة، وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 96-298 المؤرخ في 08 ديسمبر 1996 والمتضمن تحديد قيمة المنح أن قيمة المنحة لكل طفل هي 600 دج، بشرط أن لا يتعدى الأجر الخاضع للضمان الاجتماعي 18000 دج وعدد الأطفال (5)، أما إذا لم يتحقق هذا الشرط فالمنحة ستكون 300 دج، نفس الشروط بالنسبة لمنحة التمدد التي أصبحت 800 دج/ طفل، والطفل السادس يأخذ 400 دج².

❖ الأجر الوحيد

هو منحة للعامل المتزوج تقدم في حالة عدم عمل الزوجة أو العكس تمنح للزوجة في حالة عدم عمل

الزوج³.

¹- سليمان أحمية، مرجع سبق ذكره، ص: 236، 237

²- حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 182.

³- نفس المرجع، ص: 182.

المطلب الثاني: الاقتطاعات على الأجور

تبعاً لما تم التطرق له سابقاً عن مكونات الأجر، فإن مجموع تلك العناصر يعطي لنا الأجر الخام للأجير، إلا أن هذا الأجير لا يتحصل على الأجر كاملاً، وإنما هناك بعض الاقتطاعات التي تخفض من هذا الأجر الخام للحصول في النهاية على الأجر الصافي الذي يدفع للأجير، ويمكن التمييز بين نوعين من الاقتطاعات الأولى خاصة بالاقتطاعات الإجبارية (القانونية) والثانية خاصة بالاقتطاعات الاختيارية.

الفرع الأول: الاقتطاعات الإجبارية

هذه الاقتطاعات هي التي تخصم من الأجر بقوة القانون وبصفة مستمرة أي شهرياً وهي:

أولاً: الضريبة على الدخل الإجمالي

❖ مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي:

هي ضريبة تقطع من المنبع، أي من الأجر مباشرة وتدفع لمصلحة الضرائب، ويحدد مقدار الاقتطاع من جدول (barème IRG) يحتوي على فئات الأجر الإجمالي ومقدار الاقتطاع¹. ويحسب هذا الاقتطاع وفق الجدول الآتي²:

الجدول رقم (2-2): السلم السنوي للضريبة على الدخل السنوي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د.ج)
0%	لا يتجاوز 120.000
20%	من 120.001 إلى 360.000
30%	من 360.001 إلى 1.440.000
35%	أكثر من 1.440.000

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة نشر في 2017.

✓ لقد نصت المادة الأولى (1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "تأسس ضريبة سنوية واحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "ضريبة الدخل الإجمالي" وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة³.

✓ ومجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي يضم الأشخاص والمداخل، حيث أن الأشخاص الخاضعون هم الأشخاص الطبيعيين، أعضاء شركات الأشخاص، الشركاء في الشركات المدنية المهنية، أعضاء

¹ - حنيفة بن ربيع، نفس المرجع، ص: 182.

² - المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، المطبعة الرسمية، الجزائر، نشرة 2017، ص: 25.

³ - المادة 01، نفس المرجع، ص: 1.

شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها، أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام التي تخضع له شركات التضامن، والمداخيل الخاضعة لها هي: الأرباح المهنية، المداخيل الفلاحية، المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات، ربيع رؤوس الأموال المنقولة، الرواتب والأجور، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية¹.

❖ عناصر الأجور الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي

تندرج المرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والربوع العمرية ضمن تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار ضريبة الدخل، وتعتبر أجورا لتأسيس الضريبة²:

- ✓ المداخيل المدفوعة إلى الشركاء ذوي الأقلية في الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- ✓ المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير؛
- ✓ التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم؛
- ✓ علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين؛

✓ المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كإسائذة مساعدين بصفة مؤقتة وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذو طابع فكري.

❖ عناصر الأجور المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي

يعفى من الضريبة ما يلي³:

- ✓ فيما يخص الأجور، المرتبات، المنح والربوع العمرية غير الخاضعة للضريبة، يستفيد من إعفاء دائم؛
- ✓ الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، منصوص عليها في اتفاق دولي؛
- ✓ الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، التي أنشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك؛
- ✓ الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛

¹ - النظام الجبائي، (10/04/2017-09:00) ، <http://www.mfdgi.gov.dz>

² - المادة 66-67، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

³ - المادة 68، نفس المرجع، ص: 18.

✓ العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو سمعيا أو بصريا، أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار (20.000,00 دج) شهري وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ؛

✓ التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛

✓ التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛

✓ المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي، مثل الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛

✓ التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛

✓ منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة بأي شكل كان من الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛

✓ الريوع العمرية المدفوعة، كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛

✓ معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛

✓ المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛

✓ تعويض التسريح؛

✓ كذلك يعفى من الضريبة السفراء والأعوان الدبلوماسيون، القنصلين وأعوانهم ذوي جنسية أجنبية، إذا منحت الدولة التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين.

❖ التزامات المستخدمين والمدنيين بالراتب

يتعين على كل مستخدم أو مدين بالراتب يقيم بالجزائر ويدفع مرتبات وأجور ومعاشات وتعويضات وأتعاب وريوع عمرية، أن يقوم باقتطاع وفقا للشروط المنصوص عليها قانونا، ويجب على المستخدمين والمدنيين بالراتب أن يسجلوا لكل مستفيد وعن كل مبلغ مدفوع خاضع للضريبة أم لا على السند أو البطاقة أو أية وثيقة مخصصة لتسجيل دفع الأجور، ويجب الاحتفاظ بهذه الوثائق إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمت فيها الاقتطاعات، ويعاقب على رفض تقديم هذه الوثائق إلى أعوان الإدارة الجبائية بالعقوبات المنصوص عليها قانونا. وعلاوة على ذلك، يجب على المستخدمين أن يبينوا في بطاقة الأجر أو أي وثيقة أخرى تثبت الدفع، والملزمين بتسليمها إلى العامل طبقا لقانون العمل، مبلغ الاقتطاعات المتممة

برسم ضريبة الدخل والضريبة على المرتبات والأجور، أو عند الاقتضاء وضع عبارة "اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي - المرتبات والأجور - لا شيء".

كما ينبغي على كل شخص طبيعي أو اعتباري يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعاب أو معاشات أو ريعو العمرية أن يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود سكناه أو مقر مؤسسته، قبل الفاتح أفريل من كل سنة جدولاً يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين البيانات التالية:

✓ الاسم واللقب والعمل والعنوان؛

✓ الحالة العائلية؛

✓ المبلغ الإجمالي قبل خصم اشتراكات الضمان الاجتماعي، المبلغ الصافي بعد خصم هذه الاشتراكات، والاقتطاعات للمرتبات والأجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية المعتبرة؛

✓ مبلغ الاقتطاعات التي تتم من أجل ضريبة الدخل على المرتبات والأجور المدفوعة؛

✓ الفترة التي تطبق عليها المدفوعات عندما تقل هذه الفترة عن سنة واحدة؛

✓ وفي حالة المستخدم أو المدين بالراتب، فإن التصريح بالمرتبات والأجور والمعاشات والريعو العمرية التي دفعها المتوفى أثناء السنة التي توفي فيها، يجب أن يوقعه الورثة خلال الستة أشهر التالية للوفاة، لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يمتد هذا الأجل إلى ما بعد 31 يناير من السنة التالية¹.

ثانياً: اشتراكات الضمان الاجتماعي

يخضع الأجر بالإضافة إلى الاقتطاعات الجبائية المتمثلة في ضريبة الدخل الإجمالي الخاصة بالأجور والرواتب، إلى اقتطاعات أخرى إجبارية، تدفع للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بقصد تأمين العامل على مختلف الحوادث والأخطار التي يمكن أن يواجهها سواء في مقر عمله أو خارجه، بمقابل الدفع المنتظم لحصص الاشتراك حيث يقع على عاتق العامل الاشتراك بنسبة 9%، وعلى عاتق صاحب العمل بنسبة 26% من الأساس الخاضع للاشتراك وهو ما يسمى بأجر المنصب، ثم يتم توزيع هذه النسب على مختلف التأمينات².

❖ التأمينات الاجتماعية

وهو النظام الذي يشمل كافة الأشخاص العاملين فوق التراب الوطني مهما كانت جنسيتهم مواطنين أو أجانب، ومهما كانت طبيعة عملهم يدوي أو فكري ومهما كانت مدة عملهم دائمة أو مؤقتة ومهما كان القطاع

¹ - المادة 75، نفس المرجع، ص ص: 19، 20.

² - حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 182.

الذي يعملون به عام أو خاص عن طريق المساهمة في صندوق التأمينات الاجتماعية وحوادث العمل والأمراض المهنية بمعدلات معينة سنراها لاحقاً، وتشمل تغطية التأمينات الاجتماعية مجموعة من الحالات والأوضاع التي قد يتواجد بها العامل¹.

وتتمثل هذه التأمينات فيما يلي²:

❖ التأمين عن الولادة

وتشمل التكلفة بكل المصاريف المترتبة على الحمل والوضع ومختلف تبعاته، ودفع أجر المدة التي تتوقف فيها المرأة العاملة عن العمل بسبب الوضع، وتعويض المرأة العاملة عن عطلة الأمومة بنسبة 100% من الأجر اليومي عن كل يوم.

✓ التأمين عن العجز

ويشمل التكلفة بالعامل الذي يصاب بالعجز الذي يمنعه بشكل نهائي من الاستمرار في العمل، وهذا بتخصيص معاش دائم للعامل العاجز يمكنه من العيش دون الحاجة للعمل أو للغير.

✓ التأمين على الوفاة

الذي يمكن ذوي حقوق العامل المتوفى، أي الورثة أو الأشخاص المعولين من قبله، من الاستفادة من منحة الوفاة المقدرة بأجرة سنة كاملة من العمل، على أساس الأجر الأخير الذي كان يتقاضاه العامل المتوفى، والذي لا يجب أن يقل عن اثني عشر مرة من الأجر الوطني المضمون، على أن تدفع لمستحقيها دفعة واحدة.

✓ التأمين على المرض

التأمين على المرض يشتمل التكلفة بالعامل أو أفراد أسرته، في حالة الإصابة ببعض الأمراض، وكل ما تقتضيه متطلبات العلاج والعناية، إلى غاية الشفاء النهائي.

❖ التأمين على حوادث العمل والأمراض المهنية

وتشمل كافة الحوادث التي يمكن أن يتعرض لها العامل أثناء ممارسته لعمله، سواء كانت ذلك داخل أو في مكان العمل أو خارجه، متى كان ذلك تطبيقاً للأمر الصادر عن صاحب العمل، أو كما يحددها القانون بأنها كل الحوادث التي تصدر عنها إصابات بدنية ناتجة عن سبب مفاجئ وخارجي طرأ أثناء العمل.

¹ - سليمان أحمية، مرجع سبق ذكره، ص: 146.

² - نفس المرجع، ص: 147-160.

❖ **منحة التقاعد:** إذا بلغ العامل سن 60 سنة، ولم يستوفي شرط العمل والتأمين "15 عام" يمكن أن يمنحه الصندوق الوطني للتقاعد منحة التقاعد إذا استوفى 5 سنوات أو 20 سنة فعلا من العمل والاشتراك، وتحسب هذه المنحة حسب عدد السنوات ويمكن أن تضاف إليه علاوة الزوج المكفول، "وقد حدد القانون المبلغ الأدنى للمعاش بـ 75% من الأجر الأدنى الوطني المضمون، والحد الأقصى بـ 15 مرة الأجر الأدنى الوطني المضمون، وهذا اعتبارا من 2001"¹.

❖ التأمين على البطالة

يعتبر هذا النوع من التأمين حديث العهد في الجزائر، إذ لم يؤسس إلا في ماي 1994، والذي أحدث التأمين على البطالة لفائدة الأجراء الذين قد يفقدون عملهم بصفة لا إرادية لأسباب اقتصادية، وقد تم إنشاء هذا النظام في إطار التوجهات الجديدة التي تعتمد نهج النظام الرأسمالي².

ثالثا: اقتطاعات إجبارية أخرى

يمكن لظرف اقتصادي، استثنائي، وبمرسوم أو قرار حكومي أن يتعرض كل العمال أو فئات معينة لاقتطاعات على سبيل التضامن³.

الفرع الثاني: الاقتطاعات الاختيارية

ونجد منها⁴:

- ✓ تسبيقات على الأجور والرواتب أو القروض: في حالة تقديم المؤسسة لعمالها سلفيات يمكن أن يتم اقتطاعها دفعة واحدة، أو في أقساط من أجرته الصافية اللاحقة، وذلك حسب ما تم الاتفاق عليه. مثل اقتطاع شراء سيارة، اقتطاع بناء مسكن؛
- ✓ التعاونيات أو الوداديات: وهي جمعيات تضم أعضاء مهنة، أو منشأة واحدة يؤدون لها اشتراكات دورية، لقاء مساعدتهم عند الظرف الطارئ، أو تقدم لهم خدمات معينة.
- ✓ اقتطاعات أخرى: يمكن أن تكون هناك اقتطاعات اختيارية أخرى، مثل دفع أقساط في حالة التأمين على الحياة مثلا، أو تعاونيات سكنية أو غيرها.

¹- دليل الصندوق الوطني للتقاعد، (14/04/2017 11h00) /<http://cnr-dz.com>

²- أحمية سليمان، مرجع سبق ذكره، ص: 152.

³- حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 186.

⁴- نفس المرجع، ص ص: 187، 188.

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأجور

الفرع الأول: الحسابات المستعملة في عملية التسجيل المحاسبي للأجور

❖ الحسابات المستعملة قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي: تتطلب عملية التسجيل المحاسبي للأجور والأعباء الاجتماعية استعمال الحسابات التالية¹:

✓ حساب 63 مصاريف المستخدمين: وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية:

6300 الرواتب والأجور	6301 الساعات الإضافية
6302 العلاوات	6303 عطل مدفوعة الأجر
6320 التعويضات	6322 أداءات مباشرة
6350 اشتراكات الضمان الاجتماعي	6351 الاشتراكات التعاونية

6350 اشتراكات في صناديق التقاعد

✓ حساب 64 الضرائب والرسوم: وينقسم:

640 الدفع الجزافي

641 الضرائب على الرسوم والرواتب

✓ حساب 54 مبالغ محتفظ بها في الحساب:

543 الضرائب على الرواتب والأجور

545 الإسهامات الاجتماعية المقطوعة

546 معارضون على سداد الأجر

✓ حساب 56 ديون الاستغلال:

563 المستخدمين

564 ضرائب الاستغلال المستحقة

568 الهيئات الاجتماعية

✓ حساب 46 تسبيقات الاستغلال:

463 تسبيقات وسلفات للمستخدمين

❖ الحسابات المستعملة بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF

تتطلب عملية التسجيل المحاسبي للأجور حسب SCF الحسابات التالية:

¹ - إبراهيم الأعمش، مرجع سبق ذكره، ص ص: 214، 215.

✓ حساب 631 أجور المستخدمين: وينقسم هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية التالية¹:

63100 أجور ورواتب

63120 تعويضات

63101 ساعات إضافية

63150 المنح العائلية

63102 منح ومكافآت

✓ حساب 634 أجور المستغل الفردي

✓ حساب 635 الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية: وينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية:

6351 الاشتراكات في الضمان الاجتماعي CNAS

6353 اشتراكات في صناديق التقاعد

6358 اشتراكات في منظمات اجتماعية أخرى CACOBATH

✓ حساب 636 الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي

✓ حساب 637 الأعباء الاجتماعية الأخرى

6371 أداءات مباشرة

6378 مدفوعات اجتماعية أخرى (الطب، الصيدلة)

✓ حساب 638 أعباء المستخدمين الأخرى (تعويض الأعمال الخطيرة)

✓ حساب 42 المستخدمون والحسابات الملحقة: وينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية²:

421 المستخدمون، الأجور والرواتب

425 المستخدمون، التسبيقات ومدفوعات على الحساب

422 أموال الخدمات الاجتماعية

427 المستخدمون، الاعتراضات على الأجور

✓ حساب 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة: وينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية³:

431 الضمان الاجتماعي 432 الهيئات الاجتماعية الأخرى

438 الهيئات الاجتماعية - الأعباء الواجب دفعها والمنتجات الواجب استلامها

✓ حساب 44 الدولة والجماعات المحلية: وينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية⁴:

442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحويل من الأطراف الأخرى (IRG)

447 الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة (الدفع الجزافي)

¹ - حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص: 190، 191.

² - ف. شبلي، النظام المحاسبي المالي، قصر الكتاب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص: 126.

³ - ف. شبلي، نفس المرجع، ص: 126.

⁴ - نفس المرجع، ص: 126، 127.

✓ حساب 54 وكالات التسبيقات والاعتماد: وينقسم إلى الحسابات الفرعية التالية¹:

541 وكالات التسبيقات

542 الاعتمادات

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للأجور

❖ التسجيل المحاسبي للأجور قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

✓ تسجيل مجموع الأجر الخام المستحق على العاملين: تتم عملية التسجيل وفق القيد التالي²:

		تاريخ القيد	
	xx	من ح/أجور ورواتب	6300
	xx	ساعات إضافية	6301
	xx	مكافآت	6302
	xx	تعويضات	6320
	xx	أداءات مباشرة	6321
	xx	عطل مدفوعة	6303
xx		إلى ح/ضريبة على الدخل الإجمالي	543
xx		اشتراقات اجتماعية	545
xx		اعتراضات على الأجور	546
xx		تسبيقات على الأجور	463
		مستحقات العاملين	563
		تسجيل الأجر الخام	
		تاريخ القيد	
	xx	من ح/أجور ورواتب	630
xx		إلى ح/المستخدمين	563
		إثبات مذكرة الأجر الصافي	

¹ - نفس المرجع، ص: 129.

² - أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص: 243.

✓ تسجيل أعباء المستخدمين: ويسجل كما يلي¹:

		تاريخ القيد		
	xx	من ح/ اشتراكات هيئات اجتماعية		635
	xx	ح/ الدفع الجزافي		640
xx		إلى ح/ هيئات اجتماعية	568	
xx		ح/ ضرائب الاستغلال المستحقة	564	
		إثبات الأعباء		

✓ تسجيل مرحلة التسديد: تسجل كما يلي²:

		تاريخ القيد		
	xxx	من ح/ المستخدمين		563
xx		إلى ح/ البنك	485	
		دفع الأجر عن طريق شيك		

		تاريخ القيد		
	xx	من ح/ ضرائب مباشرة على الرواتب والأجور		543
	xx	ح/ الدفع الجزافي		564
xx		إلى ح/ البنك	485	
		دفعت مستحقات الضرائب على الأجور		

		تاريخ القيد		
	xxx	من ح/ مساهمات اجتماعية		545
	xxx	ح/ هيئات اجتماعية		568
xx		إلى ح/ البنك	485	
		دفع مستحقات الهيئات الاجتماعية بشيك		

¹ - إبراهيم الأعمش، مرجع سبق ذكره، ص: 217.

² - أحمد طرطار، مرجع سبق ذكره، ص: 247، 248.

❖ التسجيل المحاسبي للأجور بعد تطبيق النظام المالي المحاسبي SCF:

ويتم التسجيل المحاسبي للأجور حسب النظام المحاسبي كما يلي:¹

	تاريخ القيد		
xx	أجور ورواتب	63100	
xx	ساعات إضافية	63101	
xx	تعويضات	63102	
xx	أداءات مباشرة	637	
xx			
xx			
xx	الى ح/ الضريبة على الرواتب والأجور	442	
xx	اقتطاع الاشتراك فيضاً.	431	
xx	اعتراض على الأجور	427	
xx	المستخدمون و الأجور	421	
	تسجيل الأجر الخام		

✓ تسجيل أعباء المستخدم:

	تاريخ القيد		
xx	من ح/ اشتراكات في الضمان الاجتماعي	635	
xx	الى ح/ الضمان الاجتماعي	431	
	تحديد قيمة الاشتراك		

✓ تسجيل مرحلة التسديد:

	تاريخ القيد		
xxx	من ح/ ديون المستخدمين	421	
xx	إلى ح/ السيولة	53	
	تسديد الأجور		

¹ - حنيفة بن ربيع، مرجع سبق ذكره، ص ص: 192، 193.

		تاريخ القيد		
	xx	من د/ الضرائب على الرواتب والاجور	442	
xx		الى د/ الدفع الجزائي	447	
xx		د/ السيولة	53	
		تسديد الضرائب مع التصريحات		
	xx	من د/ اقتطاعات اشتراك الضمان الاجتماعي	432	
	xx	د/ هيئات اجتماعية	431	
xx		الى د/ السيولة	53	
		تسديد الاشتراكات		

المبحث الثالث: مزايا المستخدمين وفق المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر (19)

تعتبر الموارد البشرية من أهم أصول المؤسسة بالرغم من عدم وجود طرق محاسبية لقياسها وتتمتع بالقبول العام، إلا أن ذلك لا ينفي الأهمية الكبيرة لمثل هذه الموارد بالنسبة للمؤسسة، ولقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر IAS19 إلى بعض ما يتعلق بهذا الأصل الهام من اعتبارات يتم منحها له وأطلق عليه اسم مزايا المستخدمين، حيث يعالج هذا المعيار مختلف هذه المزايا والتمثلة في مزايا قصيرة الأجل (الأجور، العطل المدفوعة، المساهمات الاجتماعية)، مزايا ما بعد انتهاء الخدمة ومزايا طويلة الأجل كمنحة نهاية الخدمة.

ولذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب حيث نقوم في المطلب الأول إعطاء نظرة عامة حول المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر IAS19 من نشأة وتعريف، أهدافه ونطاق تطبيقه، أما المطلب الثاني فسننظر فيه إلى أنواع مزايا المستخدمين، أما المطلب الثالث فننظر فيه إلى التغيرات الناتجة عن تعديل المعيار فيما يخص منافع الموظفين.

المطلب الأول: عموميات حول المعيار المحاسبي الدولي 19 IAS ومتطلبات الإفصاح عن مزايا المستخدمين

الفرع الأول: نشأة المعيار المحاسبي الدولي 19 IAS

عرف هذا المعيار IAS 19 أول مرة عام 1993 باسم المحاسبة لاستحقاقات التقاعد في البيانات المالية لأرباب العمل، وكان التطبيق الفعلي لهذا المعيار سنة 1999، ولم يبقى على حاله فقد تم التعديل فيه والتغيير من قواعده ومواده حيث كان آخر تعديل أجري عليه في شهر جوان 2011 حيث سمح بأن تضم الأرباح والخسائر الاكتوارية على المعاشات التقاعدية والسارية في النتيجة، بالإضافة إلى طرق معالجة الاستحقاقات نهاية الخدمة، وتحديدًا نقطة الوقت المناسب لاعتراف المؤسسة بالمسؤولية حول استحقاقات نهاية الخدمة، كانت هذه التغيرات سارية المفعول في بداية 2013¹.

الفرع الثاني: مفهوم المعيار المحاسبي 19 IAS

❖ التعريف

يحدد هذا المعيار المتطلبات المحاسبية لمزايا المستخدمين، بما في ذلك مزايا قصيرة الأجل ومزايا ما بعد الخدمة والمزايا الأخرى طويلة الأجل ومزايا نهاية الخدمة، حيث ينص المبدأ الأساس لهذا المعيار أن

¹ -Catherine maillt-Baudier, ammeManh , les normes comptable international IAS/IFRS , MD collection, paris, 2008, p: 207.

"تكلفة توفير استحقاقات المستخدمين يتم الاعتراف بها في الفترة التي يحصل فيها المستخدم، وليس عندما تكون مدفوعة أو مستحقة"¹.

كما يعرف كذلك على أنها جميع أشكال العوض المقدم من قبل المنشأة في مقابل خدمة مقدمة من قبل الموظفين، أو في مقابل إنهاء التوظيف².

ويعرف على أنه عبارة عن نظام اختياري، يمكن وضعه داخل أي مؤسسة التي تلتبي التزاماتها اتجاه مستخدميها، مهما كانت طبيعة نشاطها وشكلها القانوني³.

❖ أهداف المعيار المحاسبي IAS 19:

يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والافصاحات الخاصة بمزايا المستخدمين ويتطلب هذا المعيار من المؤسسة أن تنسب⁴:

- ✓ التزاما: عندما يقدم الموظف خدمة في مقابل منافع يتحصل عليها مستقبلا.
- ✓ عبء: عندما تستهلك المؤسسة المنفعة الاقتصادية التي تنشأ عن خدمة مقدمة من قبل الموظف مقابل منافع الموظف.

الفرع الثالث: مجال تطبيق المعيار المحاسبي IAS 19

يجب أن يطبق هذا المعيار التقرير من قبل صاحب العمل عند المحاسبة عن جميع منافع الموظف، باستثناء تلك التي ينطبق عليها المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 2 "الدفع على أساس السهم" لا يتناول هذا المعيار تقديم التقارير حسب خطط مزايا المستخدمين (انظر المعيار المحاسبي الدولي 26 "المحاسبة وتقديم التقارير حسب خطط منافع التقاعد").

يطبق هذا المعيار على كافة مزايا المستخدمين بما في ذلك المنصوص عليها:

- ✓ بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين المؤسسة ومستخدمين فرديين ومجموعات مستخدميهم؛
- ✓ بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يتطلب من المؤسسات المساهمة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المتعددة؛

¹ - Catherine maillt-Baudier, *op.cit*, p: 43.

² - المعيار المحاسبي الدولي 19 المعدل الصادر في 2013/1/01، ص: 1،

<http://ias-iff.blogspot.com> (17/04/2017 10:30).

³ - جمعة هوام، مرجع سبق ذكره، ص: 189.

⁴ - المعيار المحاسبي الدولي 19 المعدل، مرجع سبق ذكره، ص: 1.

✓ حسب الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام ضمني، وأحد الأمثلة عن الالتزام الضمني ما يترتب عن تغيير في الممارسات غير الرسمية للمؤسسة من ضرر غير مقبول لعلاقتها مع المستخدمين¹.

الفرع الرابع: متطلبات الإفصاح عن مزايا المستخدمين

تتمثل متطلبات الإفصاح عن مزايا المستخدمين حسب المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر IAS 19²:

✓ يتطلب المعيار أن تعترف المؤسسة بمنافع المستخدمين قصيرة الأجل عند قيام المستخدم بتقديم خدمة مقابل هذه المزايا.

✓ تصنف خطط المزايا لما بعد انتهاء الخدمة على أنها خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة.

✓ تعرف كافة خطط المزايا الأخرى لما بعد انتهاء الخدمة على أنها خطط محددة وقد لا تكون خطط المزايا المحددة ممولة كلياً أو جزئياً ويتطلب من المؤسسة ما يلي:

• لا تكون المؤسسة مسؤولة فقط عن التزامها القانوني ولكن كذلك عن كل التزام ضمني ناتج عن ممارساتها.

• تحديد القيمة الحالية للالتزامات المزايا المحددة والقيمة العادلة لأي موجودات بشكل منظم.

• استخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدر لقياس التزامها وتكاليفها.

✓ الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة على أساس القسط الثابت على مدى معدل الفترة إلا أن تصبح المنافع المعدلة مستحقة.

✓ يتطلب المعيار أسلوب محاسبة أسهل لمزايا المستخدمين الأخرى طويلة الأجل مما تتطلبه المزايا لما بعد انتهاء الخدمة: يتم الاعتراف بالمكاسب الإكتوارية وتكلفة الخدمة السابقة.

✓ مزايا نهاية الخدمة هي مزايا المستخدمين المستحقة نتيجة لأحد العناصر التالية:

• قرار المؤسسة بإنهاء خدمة المستخدم قبل تاريخ التقاعد العادي.

• قرار أنواع المستخدم بقبول ترك العمل الاختياري مقابل هذه المزايا.

المطلب الثاني: أنواع مزايا المستخدمين

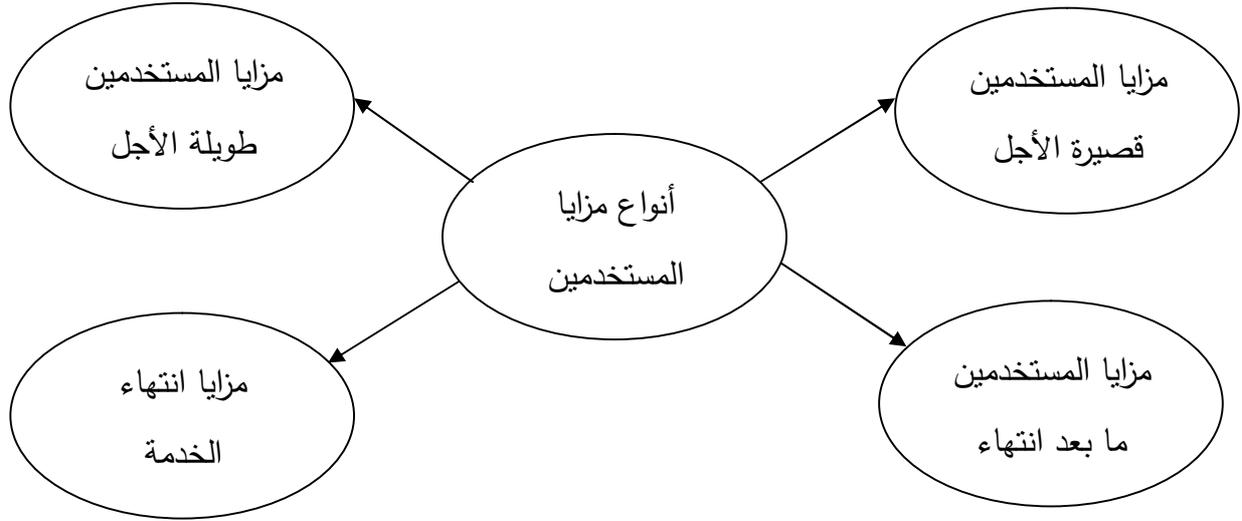
حسب المعيار الدولي التاسع عشر IAS 19 هناك عدة أنواع لمزايا المستخدمين وهي موضحة في

الشكل التالي:

¹ - المعيار المحاسبي الدولي 19 المعدل، مرجع سبق ذكره، ص: 1.

² - جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، عمان، 2008، ص: 375.

الشكل رقم (02-03): أنواع مزايا المستخدمين



المصدر: jean Jacques julian ; les Normes comptables internationales IAS/IFRS ; Vanves ; Edition ; 2007 ; p122

الفرع الأول: مزايا المستخدمين قصيرة الأجل

❖ تعريف:

هي منافع الموظف (بخلاف منافع إنهاء التوظيف) التي يتوقع أن تتم تسويتها بشكل كامل قبل اثني عشر شهرا بعد نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون للخدمة المتعلقة بها¹. كما تعرف على أنها²:

منافع المستخدمين التي تصبح مستحقة أو واجبة الدفع خلال اثني عشرة شهرا من تقديم الخدمة وتقسّم هذه المزايا إلى مزايا نقدية ومزايا غير نقدية.

✓ المزايا النقدية: مثل:

- الرواتب والأجور؛
- مساهمات المؤسسة في الضمان الاجتماعي؛
- حالات الغياب القصيرة الأجل المعوضة (الإجازات) السنوية والمرضية؛
- مشاركة العاملين في الأرباح أو خطط المكافآت.

¹- المعيار المحاسبي الدولي 19 المعدل، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

²- صبرينة بن عروج، أهمية وانعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة مقارنة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011/2012، ص: 45.

✓ المزايا غير نقدية: مثل:

- العناية الطبية.
- قروض الإسكان للعاملين.
- بدلات السفر والسلع والخدمات سواء التي تعطى مجاناً للعاملين أو بأسعار منخفضة.

❖ الاعتراف والقياس

يكون الاعتراف والقياس لكافة منافع المستخدمين القصيرة الأجل كآتي¹:

- ✓ عندما يقوم المستخدم بتقديم خدمة خلال فترة محاسبية، يجب على المؤسسة الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمزايا المستخدمين القصيرة الأجل التي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة؛
- ✓ كأصل (مصرف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، وإذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن المبلغ غير المخصوم للمنافع يجب على المؤسسة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل؛
- ✓ كمصرف إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بإدخال المنفعة في التكلفة.

❖ متطلبات الإفصاح عن مزايا المستخدمين القصيرة الأجل

لا يتطلب المعيار المحاسبي IAS 19 إفصاحات محددة بشأن منافع المستخدمين القصيرة الأجل غير أنه لا يتطلب معايير المحاسبة الدولية إجراء إفصاحات، حيث تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بمنافع المستخدمين وذلك بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"².

الفرع الثاني: مزايا المستخدمين طويلة الأجل

❖ تعريف

هي جميع منافع الموظف بخلاف منافع الموظف قصيرة الأجل ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع إنهاء التوظيف³.

كما تعرف أيضاً بأنها⁴:

المزايا التي تصبح مستحقة، وواجبة الدفع بعد مرور 12 شهراً من تقديم الخدمة والتي تشمل ما يلي:

¹ - صبرينة بن عروج، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

² - Philippe TOURON, Hubert TONDEUR, comptabilité en IFRS, Edition d'organisation, paris, 2004, p : 170

³ - المعيار المحاسبي الدولي 19 المعدل، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

⁴ - prince wthercoopers, IFRS pour PME, Edition Fearnis le Febevre, paris, 2008, p : 276.

✓ حالات الغياب طويلة الأجل المعوضة مثل إجازة الخدمة طويلة الأجل أو الإجازة التي تمنح أجل البحث والدراسة؛

✓ منافع الاحتفالات بالمناسبات؛

✓ المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد 12 شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي يقوم خلالها المستخدم بتقديم الخدمة؛

✓ منافع العجز طويلة الأجل.

❖ الاعتراف والقياس

المبلغ المعترف به لمزايا المستخدمين طويلة الأجل يمكن أن يكون¹:

✓ **مطلوب:** حيث يتم الاعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية:

• القيمة الحالية للالتزام المزايا المحددة في تاريخ الميزانية.

• يخصم من ذلك القيمة العادلة في تاريخ الميزانية التي منها تسوية الالتزامات مباشرة.

✓ **مصرف:** حيث على المؤسسة الاعتراف بصافي المبالغ التالية أو إلى الحد الذي يتطلب فيه معيار محاسبي دولي آخر أو يسمح بإدخالها في تكلفة الأصل:

• تكلفة الخدمة الحالية؛

• العائد المتوقع على موجودات؛

• المكاسب والخسائر الاكتوارية التي يجب الاعتراف بها مباشرة.

• تكلفة الخدمة السابقة التي يجب الاعتراف بها مباشرة.

❖ متطلبات الإفصاح عن مزايا المستخدمين طويلة الأجل

لا يتطلب المعيار المحاسبي IAS 19 افصاحات محددة بشأن مزايا المستخدمين طويلة الأجل غير

أنه قد يتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخر بإجراء افصاحات مثل المعيار المحاسبي رقم 24 "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"².

الفرع الثالث: مزايا انتهاء الخدمة

❖ تعريف

هي منافع الموظف المقدمة في مقابل إنهاء توظيف موظف كنتيجة لأي مما يلي:

¹ - prince wthercoopers, op.cit, p : 26

² - محمد حسين أبو ناصر، حميدات جمعة فلاح ، معايير المحاسبة والإبلاغ الجوانب النظرية والتطبيقية، دار وائل، الأردن، 2008، ص: 336.

✓ قرار منشأة بأن تنهي توظيف موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي.

✓ قرار موظف بأن يقبل عرض منافع في مقابل إنهاء التوظيف¹.

❖ الاعتراف والقياس

يجب الاعتراف بمزايا نهاية الخدمة على أنها التزام ومصروف كما تكون المؤسسة ملتزمة بشكل ظاهر بإنهاء الخدمة فقط عندما يكون للمؤسسة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال فعلي بالانسحاب ويجب أن تشمل الخطة المفصلة ما يلي:

✓ موقع وعمل المستخدمين الذين سيتم انتهاء خدماتهم وعددهم التقريبي؛

✓ مزايا نهاية الخدمة لكل فئة أو عمل وظيفي والوقت الذي سيتم بهت تنفيذ الخطة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن؛

✓ من الممكن أن تكون المؤسسة ملزمة بموجب تشريع، واتفاقيات مع المستخدمين أو ممثليهم أو بموجب التزام ضمني بناء على ممارسة الأعمال على أن تتصرف بشكل عادل لإجراء دفعات المستخدمين عندما تنتهي خدمتهم وهذه الدفعات هي مزايا نهاية الخدمة².

❖ متطلبات الإفصاح عن مزايا نهاية الخدمة

تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالبند المحتمل إلا إذا كان احتمال حدوث خسارة وذلك حسب ما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي العاشر 10 "البند المحصلة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية"³.

✓ الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية "تقوم المؤسسة بالإفصاح عن طبيعة ومبلغ المصروف" إذا كان ذا حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث أن الإفصاح عنه مناسب لشرح أداة المؤسسة وقد ينتج عن مزايا نهاية الخدمة مصروف يجب الإفصاح عنه.

✓ يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرون "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" تقوم المؤسسة بالإفصاح عن مزايا نهاية الخدمة لكبار موظفي الإدارة.

¹ - المعيار المحاسبي الدولي 19 المعدل 2013، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

² - محمد حسين أبو ناصر، جمعة فلاح، مرجع سبق ذكره، ص: 337.

³ - pascal barneto, Normes IFRS application aux états financiers, dunod, 2^{ème} Edition, paris, 2006, p : 163.

الفرع الرابع: منافع المستخدمين لما بعد انتهاء التوظيف

❖ تعريف:

هي منافع الموظف (بخلاف منافع انتهاء التوظيف ومنافع الموظف قصيرة الأجل) التي تكون واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف¹.
كما تعرف كذلك بأنها²:

هي المنافع الواجب تأديتها للمستخدمين بعد انتهاء فترة الخدمة الوظيفية وتتمثل في :
✓ رواتب التقاعد؛

✓ تكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد؛

✓ التأمين على حياة العاملين أثناء فترة التقاعد؛

المطلب الثالث: التغيرات الناتجة عن تعديل المعيار فيما يخص منافع الموظفين

نتج عن التعديل الأخير للمعيار المحاسبي الدولي IAS 19 ثلاث تغييرات رئيسية في المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين لما بعد انتهاء الخدمة نوجزها في ما يلي³:

❖ زوال (إلغاء) طريقة الكوريدور (الرواق)

تقتضي طريقة الكوريدور إلى تأجيل القيام بالمعالجة المحاسبية المباشرة لفروق التحيين (écart d'actualisation) أي التغيرات في التزامات التقاعد التي تقع خارج الرواق (المحدد ب 10% كحد أقصى من قيمة الالتزام بتاريخ معين و ب 10% كحد أدنى من القيمة العادلة له) الناتجة عن تغيير التقديرات أو التعديلات المرتبطة بالخبرة، هذه المقاربة تفسر بالرغبة في الحد من التغيير في المؤونات ومنه التسجيل لخسارة أو ربح في النتيجة.

منح التقاعد من حيث طبيعتها هي التزامات طويلة الأجل، تبعا لذلك فإظهار لفروق التحيين في النتيجة يعتبر مفسرا اقتصاديا، كما أن الحد من هذه المقاربة يظهر في كون المؤونات المسجلة في الميزانية مختلفة عن تقديرات الالتزامات، هذا ما أدى إلى اللجوء إلى تسجيل ملاحظات معقدة في الملاحق في الغالب ما تكون مفهومة فقط من طرف المختصين.

¹ - المعيار المحاسبي الدولي 19 المعدل، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

² - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص: 340.

³ - منال بلاص، مرجع سبق ذكره، ص: 69-71.

وابتداء من جانفي 2013 تم إلغاء طريقة الكوريدور فأصبحت فروق التحيين تعالج ضمن رؤوس الأموال الخاصة، كما أن المؤونة المسجلة في الميزانية هي نفسها تلك التي تم تقديرها مسبقا، هذه الطريقة تحد من درجة التغيير في النتيجة لكنها تزيد من هذه الأخيرة في رؤوس الأموال.

❖ المعالجة المحاسبية المباشرة لتكاليف الخدمات الماضية

تأثير تغيير النظام يمكن امتلاكه خطيا على مدة حيازة الحقوق، مع ذلك يجب أن تسجل في النتيجة لتأثيرات الناتجة عن التغيير المرتبط بحقوق الموظفين، إلا أن تغيير أو وضع مخططات جديدة مع الاعتراف بالحقوق السابقة تحقق عبئاً ذا قيمة معتبرة في النتيجة.

❖ تأثيرات معدل التحيين على معدل المردود المنتظر للأصل

هذه الطريقة تخص المؤسسات التي تعتمد على أصل أو مجموعة من الأصول لتغطية أعباء مخطط القاعدة، حيث نحسب المردود المالي للأصول على أساس المردود المنتظر، وكلما زادت قيمة المردود المنتظر كلما انخفضت أعباء التقاعد للدورة محل الدراسة، خاصة مادام المردود المنتظر لأصول التغطية جاء بغرض تدنية هذه الأعباء.

وتبعاً لذلك يتم حساب المردود المنتظر بمعدلات التحيين، ثم تسجيل الفرق بين المردود المنتظر والمردود الفعلي في حسابات رؤوس الأموال الخاصة.

يترتب عن هذا التغيير انخفاض في النتيجة المالية أو العمليانية لأن في الوقت الحالي معدل التحيين غالبا ما يكون أقل من معدل العائد المنتظر من الأصل، ومنه زوال تأثير مخصص الأصل على نتيجة المؤسسة، ومنه القراءة المتعلقة بالعبء الصافي المحين ستسمح مباشرة بمعرفة ما إذا كان مخطط التقاعد ممولا بفائض أو بعجز.

الخلاصة:

من خلال دراستنا نستنتج أن موضوع الأجر هو قضية جوهرية في قيام أي علاقة بين العامل وصاحب العمل، ومن خلال ما تم تقديمه يمكننا التوصل إلى أن الأجر هو الدخل الذي يعتمد عليه الفرد في سد حاجياته اليومية وفي نفس الوقت يعد مقابل جهد يبذله الإنسان من أجل أداء مهمة معينة في مؤسسة عامة أو خاصة. ثم إن أجور العمال على مستوى المؤسسة تمثل أحد التكاليف الأساسية للمشروع وبتصميم جيد لنظام الأجر يحقق رفع الإنتاجية وربح المؤسسة، كما أشرنا في هذا الفصل إلى مكونات الأجر وإلى مختلف الاقتطاعات على الأجور وهي إقتطاعات إجبارية وإقتطاعات إختيارية كذلك تطرقنا إلى محاسبة الأجور التي تعد عملية معقدة نوعا ما لأنها تخضع لثلاث قوانين: قانون العمل - التشريع الجبائي - الضمان الاجتماعي، كما أن النظام المحاسبي المالي لم يأتي بمبادئ وطرائق محاسبية جديدة تخص معالجة الأجور مع وجود اختلاف في الحسابات المستخدمة في معالجتها مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، حيث يتم التسجيل المحاسبي لها بناء على مذكرة الأجور التي يتم من خلالها تسجيل مختلف العمليات المتعلقة بها.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية عن محاسبة الأجور في المؤسسة

المينائية جن جن

تمهيد

المبحث الأول: تعريف المؤسسة المينائية جن جن

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة المينائية جن جن

المبحث الثالث: معالجة الأجور لدى المؤسسة المينائية جن جن

خلاصة

تمهيد:

بعد أن تناولنا في الفصل الثاني من هذا البحث كل من ماهية الأجور، ونظام الأجور والمعالجة المحاسبية للأجور كعموميات نظرية، اتضحت لنا بشكل أكبر أهمية الأجور خاصة وأنها عنصر لا يمكن الاستغناء عنه في المؤسسة خاصة والاقتصاد عامة، من هنا ارتأينا تجسيد البحث النظري من خلال قيامنا بدراسة تحليلية لموضوع الأجور بإحدى المؤسسات الجزائرية المتمثلة في المؤسسة المينائية جن جن، محاولين إسقاط ما سبق على واقع المؤسسة من خلال انتهاج طريقة تحليلية في تقديم المؤسسة موضع الدراسة، حيث خصصنا المبحث الأول إلى تقديم المؤسسة المينائية جن جن، بعد ذلك تطرقنا إلى معالجة الأجور من خلال تحليل كشف الأجر بالمؤسسة من عناصر الأجر والاقتطاعات و دراسة كيفية حساب الأجور لبعض الموظفين بالمؤسسة كعينة في المبحث الثالث.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة المينائية "جن جن" Entreprise portiers DJENDJEN

المطلب الأول: تعريف المؤسسة المينائية جن جن

مؤسسة ميناء "جن جن" هي مؤسسة اقتصادية عمومية تابعة للمؤسسة القابضة المتعددة الخدمات، وهي شركة ذات أسهم برأس مال حالي يقدر ب: 4.000.000.000 دج، إضافة إلى الفرص الكبيرة التي يتوفر عليها الميناء، ومن أهم العمليات التجارية التي تتم على مستواه تجده يحتل المرتبة الأولى فيما يخص استيراد الحبوب، كما أن ميناء "جن جن" يعتبر أعمق ميناء على مستوى الوطن، وللمؤسسة موقع استراتيجي على المحور البحري الرابط بين قناة السويس وجبل طارق، وهو مدعو للقيام بدور مهم في ميدان مسافة الحاويات.

❖ لمحة تاريخية عن المؤسسة:

إن قيام الثورة التي أدت إلى الاستقلال أرجعت هذا الميناء إلى السيادة الوطنية وبقي فرعاً تابعاً لميناء بجاية حتى سنة 1984م تاريخ إعادة هيكلة هذه المؤسسة، وكان رأس مال هذه المؤسسة يقدر بحوالي خمس (5) ملايين دينار، إذ تزايد نشاط هذا الميناء بامتداده إلى الصيد البحري، البحرية الوطنية، نقل البضائع، ولفك الخناق عن هذا الميناء تقرر بناء ميناء جديد في منطقة "أشواط" والذي اكتملت فكرة إنشاء مصنع الحديد والصلب الذي كان إنشاءه في مقر "بلارة"، هذا الأخير كان يتوقع تعامله مع الميناء بحوالي ثلاث ملايين طن، أي ما يعادل 66,66 بالمائة من الطاقة الإجمالية للميناء.

انطلقت أشغال ميناء "جن جن" في 09 نوفمبر 1984م إلى غاية 1991م، و قد تمت أشغال بنائه تحت رئاسة شركة "كون دوت" الإيطالية وقد بلغت تكاليف بنائه حوالي 5.2 مليار دينار جزائري، وكانت ممولة من عدة أطراف هي "الدولة الجزائرية، السعودي للتنمية، الصندوق العربي للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، البنك الإسلامي للتنمية".

أول باخرة رست في هذا الميناء قبرصية وكان ذلك في جويلية سنة 1989م، كانت تحمل معدات للميناء لحساب شركة "كون دوت" التي تتأسس المجموعات المكلفة ببنائه، وفي سنة 1994م أصبح الميناء يسمى "مؤسسة ميناء جن جن" في حين انتقل ميناء جيجل إلى ملكية البحرية الوطنية.¹

المطلب الثاني: الإمكانيات المادية و البشرية للمؤسسة المينائية جن جن

يقع ميناء "جن جن" في الجهة الشرقية لمدينة جيجل تحديداً في المنطقة المسماة "أشواط" يبعد عن مقر الولاية بحوالي 10 كيلومتر وعن المنطقة الحرة "بلارة" بحوالي 40 كيلومتر و كيلومترين عن مطار "فرحات عباس"،

¹- الوثائق الخاصة بالمؤسسة المينائية جن جن

تقدر مساحته بحوالي 140 هكتار مع إمكانية توسيع تقدر ب: ثلاثين هكتار ويحتوي هذا الميناء على منشآت قاعدية وفوقية كالآتي:¹

❖ **المنشآت القاعدية:** يتكون ميناء "جن جن" من حاجزين للحماية، طول السد الغربي "ثلاث آلاف متر" وطول السد الشرقي "تسعمائة متر"، ويحتوي على عدة أرصفة للإرساء ذات خصائص مختلفة وهي:

✓ **رصيف عام لبواخر الشحن:** طوله 770م وعرضه 200م، غاطس السفينة 11م، مساحة السطح 15 هكتار.

✓ **رصيف مختلف وللسفن الحاملة للسيارات:**

▪ **الرصيف المختلط:** الطول 250م، العرض 300م، غاطس السفينة 11م، مساحة السطح 7.5 هكتار.

▪ **رصيف إرساء السفن الحاملة للسيارات:** 03 منصات لجر السيارات، غاطس السفينة 11م، مساحة السطح 09 هكتارات.

✓ **رصيف غربي:** الطول 1060م، العرض 300م، غاطس السفينة 18.20م، مساحة السطح 30 هكتار.

❖ **المنشآت الفوقية:** وهي جميع المباني التي يحتوي عليها الميناء وتتمثل في:

✓ **العمارات:** وتضم العمارات الإدارية جميع مصالح الميناء إضافة إلى مقر الجمارك وشرطة المرور والحدود، عمارة قيادة الميناء مركب الصحة مزود بغرفة تغيير الملابس، مبنى إدارة الميناء.

✓ **المستودعات:** تحتوي على ثلاث مستودعات مبنية، مساحة كل واحدة منها هي: 1000م² كما تحتوي المؤسسة على هياكل طور الانجاز في الرصيف الغربي غير معبد ومجموعة من المستودعات مساحتها الإجمالية حوالي 6000 م².

✓ **الطاقة البشرية:**

قد عرفت قفزة نوعية في السنة الأخيرة حيث قدر في شهر أبريل 2014 ب: 612 مورد بشري موزعة كالآتي:

الجدول رقم: (03-01) توزيع عدد عمال المؤسسة

العدد سنة 2016	العدد سنة 2015	الصنف
105	99	الإطارات
311	305	التحكم
961	826	التنفيذ
1377	1230	المجموع

المصدر: تقرير التسيير السنوي للمؤسسة 2015

¹ - مرجع سبق ذكره.

❖ أهداف المؤسسة:

حسب المادة رقم (02) من المرسوم رقم 17384 المؤرخ 12-07-1984م لكل مؤسسة أهداف وجدت ولمؤسسة ميناء "جن جن" أهداف داخلية وأخرى خارجية كالآتي:¹

✓ الأهداف الداخلية:

- الربح: أي محاولة تحقيق أكبر ربح ممكن.
- النمو: أي زيادة رأس مال وكذا توسيع المؤسسة وذلك بفتح وحدات في أماكن أخرى.
- الزيادة في حجم التعاملات.
- استثمار المؤسسة وذلك بتحسين الخدمات المقدمة وفق المقاييس العالمية المعمول بها.
- تخفيض مدة الانتظار داخل الميناء وخارجه.

✓ الأهداف الخارجية:

- زيادة الدخل القومي.
- توفير العملة الصعبة.

المطلب الثالث: شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء جن جن (الملحق رقم 1)

يتكون مما يلي:²

❖ المديرية العامة:

تتكون أساسا من مكتب المدير العام الذي يعتبر الأمر النهائي ذو السلطة العليا حيث تنص المادة 11 من المرسوم رقم 84-173 المؤرخ في 22 شوال 1404هـ الموافق ل 21 يوليو سنة 1984م يتضمن إنشاء مؤسسة ميناء "جن جن" على أن مهامه كالتالي:

- ✓ تصور وتنسيق ومراقبة مديريات المؤسسة.
- ✓ اعتبار بمثابة حاسوب لكل التكاليف والمسؤول عن أي عقد أو اتفاق تقوم به المؤسسة.
- ✓ يضبط تسيير المؤسسة ويحدد الترتيب الهرمي للعمال وتعيين الإطارات العليا.
- ✓ يمثل المؤسسة في جميع نشاطات الحياة المدنية.
- ✓ يقوم بفتح حسابات لدى المؤسسات المالية بهدف تسهيل أي عملية حالية وذلك وفق الشروط المعمول بها.

¹ - مرجع سبق ذكره.

² - نفس المرجع.

✓ يكون مسؤول عن أي تذكرة أو صك خاص بالتبادلات أو مختلف الأعمال التجارية، وتشمل هذه المديرية بالإضافة إلى الرئيس العام، مساعد الرئيس المدير العام والأمانة.

❖ الأمانة: وتتخصر مهامها في:

- استقبال البريد الخاص بالرئيس المدير العام.
- استقبال الفاكسات والتلكسات من خارج المؤسسة.
- تمرير المراسلات واستقبال المكالمات الهاتفية الخاصة بالمدير وتحويلها.
- ترتيب الوثائق في الخزائن وترتيب مواعيد المدير.

❖ مساعد الرئيس المدير العام:

✓ تنسيق نشاطات هيكل المؤسسة بغرض تحقيق الأهداف المتعلقة بسياسة التنمية والتنظيم والتسيير في المجال التقني وفي مجال الاستغلال والأمن.

✓ يعمل على نشر وإذاعة الأهداف المبتغي تحقيقها.

✓ يتأسر الاجتماعات بغرض تحقيق الأهداف المتعلقة بسياسة التنمية والتنظيم والتسيير في المجال التقني وفي مجال الاستغلال والأمن.

✓ يراقب ويوجه المديرية.

✓ اطلاع المدير العام على ما تم تحقيقه من السياسات المتبعة من طرف المؤسسة.

❖ مديرية الأشغال و الصيانة: ومن مهام هذه المديرية ما يلي:

- ✓ السهر على تطبيق القوانين المعمول بها.
- ✓ السهر على تطبيق قرارات المجلس الإداري.
- ✓ السهر على تطبيق صيانة المنشآت القاعدية والفوقية.
- ✓ صيانة حوافز الخدمات والعتاد باقي المنشآت داخل الميناء.
- وتشمل هذه المديرية على دائرتي الصيانة والأشغال:

❖ دائرة الصيانة: تتمثل مهامها في:

- ✓ التعبير عن مختلف احتياجاتها من مختلف قطاع الغيار والأدوات.
- ✓ التخطيط لسياسة المؤسسة في مجال التنظيف.
- ✓ المراقبة والربط بين عمال المصالح التابعة لها.

✓ اتخاذ الإجراءات التي تتمكن من تأمين وحفظ الوسائل لمدة أطول من التلف وتتكون دائرة الصيانة من ثلاث مصالح: مصلحة الصيانة، مصلحة الصيانة، مصلحة الشبكات، مصلحة الأشغال.

❖ دائرة الأشغال:

✓ متابعة كل الصفقات والعقود التي تبرم مع مختلف المؤسسات.

✓ تعيين النوعية ومطابقة الأعمال مع الإمكانيات الممكنة.

▪ اختيار خطة العمل الخاصة بالأشغال الممكنة للقيام بها ومتابعتها.

▪ تقوم بإمضاء فواتير أعمال نهاية الشهر من أجل المصاريف.

✓ اختيار المقاول الناجح لمختلف الأشغال المقترحة.

❖ مديرية القيادة المينائية: وأهم مهام هذه المديرية ما يلي:

✓ السهر على تطبيق القوانين المعمول بها.

✓ السهر على تطبيق القوانين الخاصة بالنقل والتفريغ والشحن بالتنسيق مع مديرية الاستغلال.

✓ مسؤول على الرقابة ومواجهة الحوادث التي قد تحدث.

✓ تحديد أولوية السفن بالتنسيق مع مديرية الاستغلال في الميناء.

✓ إعداد التقارير حول الحقائق والتطبيقات المعمول بها في جميع الميادين الداخلية للمؤسسة.

✓ تحديد القيود والعراقيل العمل، وإعطاء تقنية واقتراحات تصحيحية لبعض المشاكل، ويتفرع منها دائرتين هما: دائرة الشرطة والأمن، ودائرة المساعدات الملاحية.

❖ دائرة المساعدات البحرية: وتتمثل مهامها فيما يلي:

✓ مكلف بتأمين حركة البواخر انطلاقاً من وصولها إلى الميناء حتى خروجها من أجل الاستعمال الحسن للرصيف المخصص لإرساء السفينة.

✓ تنظيم وتنسيق عملية الربط والإرساء والسحب من خلال:

✓ توفير الموارد المادية والبشرية اللازمة لمختلف عمليات المساعدة البحرية.

✓ السير على سلامة ونظافة الأجهزة والوسائل المستعملة لمختلف مصالحه.

❖ دائرة الشرطة و الأمن:

✓ تقوم هذه الدائرة باحترام القوانين الداخلية فيما يخص الشرطة والأمن، وتتكون من عمال مؤهلين خصوصاً في

المجال استغلال للميناء بالإضافة إلى ذلك يحسن استغلال كافة المناطق التابعة لميناء "جن جن".

✓ مكلفة بالوقاية ومساعدة الحماية المدنية، كما تقوم بحماية البواخر من كل الأخطار المتوقعة.

✓ تقوم بتنفيذ القرارات الوزارية الصادرة عن الميناء.

❖ **مديرية الاستغلال:** تتمثل مهام مديرية الاستغلال فيما يلي:

✓ تنشيط ومراقبة وتوجيه نشاطات الهياكل المسؤولة عنها قصد بلوغ وتحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة.

✓ يسهر على تنفيذ تعليمات القوانين والنصوص التشريعية السارية المفعول.

✓ تحسين أداء الخدمات.

✓ السهر على الاستعمال الأمثل للإمكانات المتوفرة في الميناء.

✓ دراسة طرق الاستغلال الحديثة، وتشمل هذه المديرية دائرتين:

▪ دائرة التجارة، دائرة الشحن والتفريغ.

▪ متابعة عملية استغلال إمكانيات المديرية المتمثلة في التجهيزات والمصالح المينائية المختلفة.

❖ **مديرية المالية و المحاسبة:** مدير هذه المديرية مسؤول عن:

✓ حث ومراقبة وتوجيه نشاط مختلف مصالحه من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

✓ السهر على تطبيق قرارات المديرية العامة ومجلس الإدارة.

✓ السهر على القوانين والمواد السارية المفعول.

✓ التنسيق من أجل تحسين أداء ونوعية العمل لمختلف مصالحه.

✓ مشاركة المدير العام في وضع الخطوط العريضة لسياسة المؤسسة من أجل تطوير وتنظيم وتسيير الخبرات التقنية والأمن واستغلال الميناء.

✓ الاطلاع على كل التطورات التنموية المحققة في مجال تقنيات التنظيم واستيراد التكنولوجيا الحديثة التي لها علاقة بالنقل البحري، وشحن وتفريغ السفن.

✓ اقتراح حلول تقنية ومبادرات التسوية الضرورية لكل المشاكل العالقة.

✓ تمثيل المدير العام أمام الجهة الوصية والمؤسسات الخارجية، وتشمل هذه المديرية على دائرتين: دائرة المالية ودائرة المحاسبة.

❖ **مديرية الدراسة و التنمية :** ومن مهام مديرها:

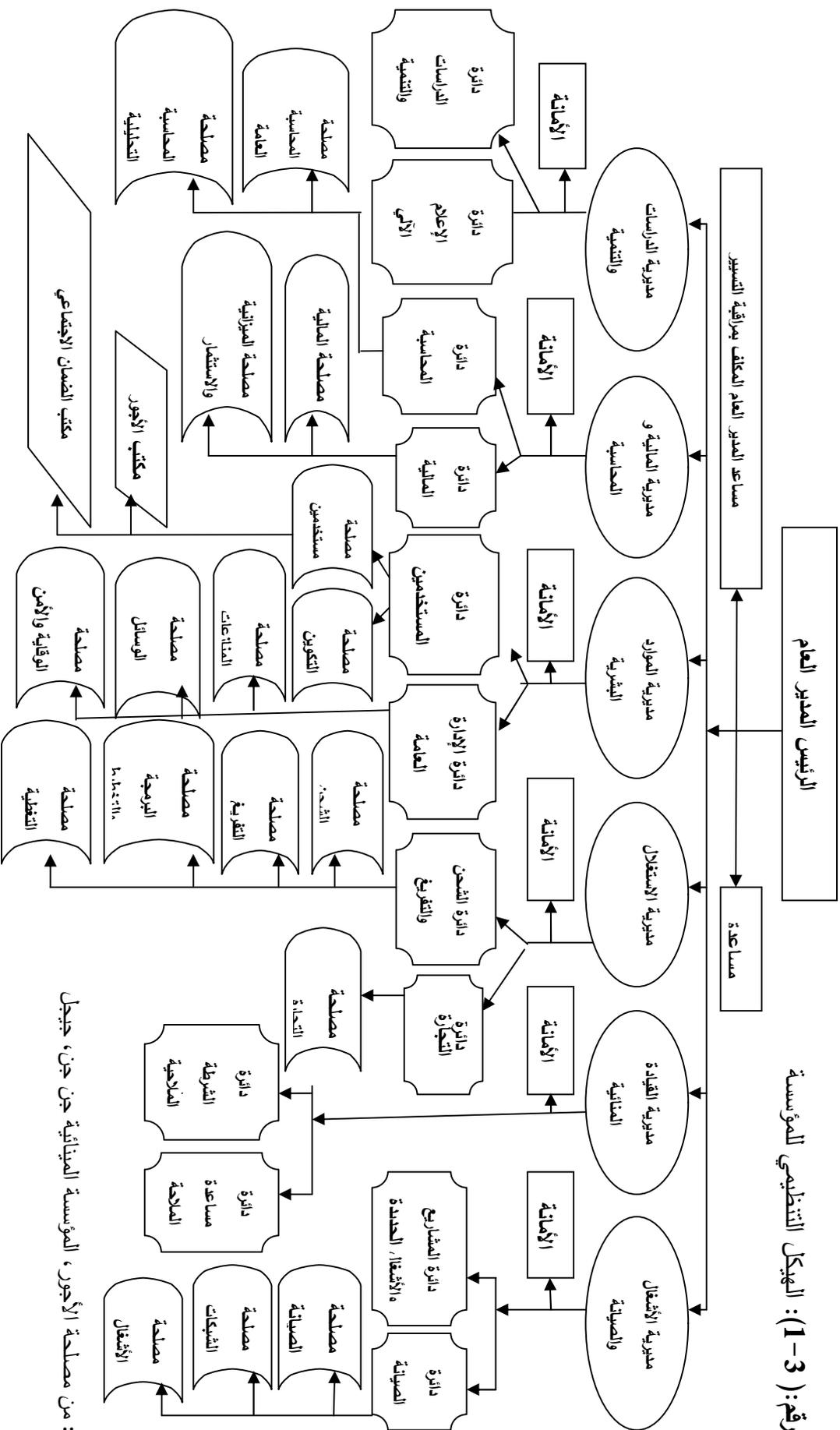
✓ إعداد إستراتيجية المعلومات الخاصة بالمؤسسة.

✓ تطبيق القوانين المتعلقة بسير النشاطات المينائية السارية المفعول.

✓ المبادرة في تحسين وتطوير سير الهياكل التابعة له في ميدان جودة ونوعية العمل المؤدى.

- ✓ إعداد مخططات قصيرة المدى و أخرى متوسطة المدى في مجال تنمية المؤسسة.
- ✓ وضع مخططات مستقبلية تتعلق بوتيرة العمل والإمكانات المتواجدة ونسبة المردود المحقق من قبل الهياكل المختلفة.
- ✓ مراقبة الأهداف المسطرة في مخطط التنمية.
- ✓ إعداد تقارير حول تنفيذ المخططات وتقديمها إلى المديرية ومجلس الإدارة.
- ✓ وضع إستراتيجية الإعلان والاتصالات.
- وتنقسم هذه المديرية إلى: دائرة الإعلام الآلي، ودائرة الدراسات والتنمية.
- ❖ **مديرية الموارد البشرية:** تهتم بإنجاز سياسة الشركة بخصوص شؤون الموظفين والعمال، وتتمثل مهامها في: الإشراف على تطبيق سياسة المؤسسة الخاصة بالموارد البشرية والمتمثلة في التوظيف، التكوين، الأجور، تسيير المستخدمين. ومن أهم الأعمال المنسوبة إليها ما يلي:
 - ✓ تشكيل ملفات المنح الاجتماعية.
 - ✓ ضمان الطبع والنسخ.
 - ✓ ضبط الحالة الاستهلاكية الشهرية.
 - ✓ ضمان الأمن والصحة في العمل.
 - ✓ ضبط مراحل المذخلات الشهرية.
 - ✓ إنجاز المخططات لعملية التوظيف والتكوين الخاص بالعمال.
 - ✓ الإمداد بالحلول والاقترحات لتخطي الأزمات.
 - ✓ تحضير ووضع تطبيق سياسة تسيير الموارد البشرية.
 وتشمل هذه المديرية على دائرتين هما:
 - دائرة الإدارة العامة.
 - دائرة المستخدمين والتكوين.

الشكل رقم: (3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من مصلحة الأجور، المؤسسة المبتدئة جن جن، جيجل

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية للمؤسسة المينائية جن جن

تتكون القوائم المالية للمؤسسة المينائية جن جن من الميزانية، جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية والملاحق المتممة للقوائم المالية، وسنحاول من خلال هذا المبحث عرض أهم قائمتين في المؤسسة المينائية جن جن.

المطلب الأول: تقديم ميزانية المؤسسة المينائية جن جن

الجدول رقم (3-2): جدول الأصول

السنة 2014	السنة 2015	الأصول
		<u>الأصول المثبتة</u>
0.00	0.00	فارق الشراء
3961163.34	3916286.68	التشبيات المعنوية
2945842653.78	2953720255.94	التشبيات العينية:
-	-	الأراضي
759299640.69	847960113.94	البناءات
2195543013.09	2105760112.00	التشبيات العينية الأخرى
-	-	إهلاكات التشبيات العينية الأخرى
218434845.04	221501846.29	التشبيات الجاري إنجازها
3736166280.86	4196001602.42	<u>التشبيات المالية</u>
-	-	السندات الموضوعة موضع معادلة
29233680.86	79187222.42	المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة
3706932600.00	4151409380.00	السندات الأخرى المثبتة
-	405000.00	القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية
6685758.85	139584604.20	الضرائب المؤجلة على الأصول
-	-	حسابات الارتباط
6980262901.87	7549724565.53	مجموع الأصول غير الجارية
		<u>الأصول الجارية</u>
114808964.89	118239433.65	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
1456709682.49	1206881685.58	<u>الحسابات الدائنة</u>
529028096.84	467815128.21	الزبائن
42406358.11	26514736.27	المدينون الآخرون
885275227.54	712551811.10	الضرائب
4493040911.06	5764193635.65	<u>الموجودات وما يماثلها</u>

500000000.00	600000000.00	توظيفات وأصول مالية جارية
3993040911.06	5164193635.65	أموال الخزينة
6064559558.44	7089314754.88	مجموع الأصول الجارية
13044822460.31	14639039320.41	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم: (01)

الجدول رقم (3-3): جدول الخصوم

السنة 2014	السنة 2015	خصوم
-	-	رؤوس الأموال الخاصة
4000000000.00	4000000000.00	رأس المال الصادر
4528470346.89	6429359306.35	العلاوات والاحتياطات
43669495.20	43669495.20	فارق إعادة التقييم
-	-	فارق المعادلة
2546979950.14	2099288315.40	النتيجة الصافية (حصص المجمع)
-	(66880400.75)	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى ترحيل من جديد
		الشركة المدمجة
		حصة دوي الأقلية
11119119792.23	12505376726.20	المجموع رؤوس الأموال الخاصة
		الخصوم غير الجارية
100000.00	12975980.00	القروض والديون المالية
45540.00	25740.00	الديون الأخرى غير الجارية
508987179.58	777547556.28	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
509132719.58	790549276.28	مجموع الخصوم غير الجارية
		الخصوم الجارية
158838512.93	120886463.75	الموردون والحسابات الملحقة
1034750391.10	926379767.93	الضرائب
222981044.47	295847096.25	الديون الأخرى
		خزينة الخصوم
1416569948.50	1343113327.93	مجموع الخصوم الجارية
13044822460.31	14639039320.41	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم: (01)

❖ ملاحظات حول ميزانية المؤسسة:

من حيث الشكل:

- ✓ نلاحظ أن الميزانية تظهر مبالغ عناصر القوائم المالية للسنة الحالية والسنة السابقة وهذا ما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ تقسم أصول المؤسسة المينائية جن جن إلى أصول جارية وأصول غير جارية وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ وتقسّم الخصوم إلى رؤوس الأموال الخاصة، الخصوم الغير جارية والخصوم الجارية وهذا ما نص عليه أيضا النظام المحاسبي المالي.

من حيث المضمون:

- ✓ من الميزانية نلاحظ أن مجموع الخصوم غير الجارية تغطي جميع الأصول الغير الجارية وبقاء فائض رأس المال العامل؛
- ✓ نلاحظ أن المؤسسة استطاعت تمويل تثبيثاتها عن طريق أموالها الدائمة؛
- ✓ نلاحظ أن المؤسسة متوازنة ماليا.

المطلب الثاني: تقديم جدول حسابات النتائج للمؤسسة المينائية جن جن

جدول رقم (3-4): جدول حسابات النتائج

السنة 2014	السنة 2015	
5447959656.39	4982272642.03	المبيعات والمنتجات الملحقة
-	-	تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
-	-	الإنتاج المثبت
-	-	إعانات الاستغلال
5447959656.39	4982272642.03	1- إنتاج السنة المالية
133260203.64	133664760.64	المشتريات المستهلكة
140799784.56	290650850.78	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
274059988.20	424315611.42	2- استهلاك السنة المالية
5173899668.19	4557957030.61	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
1279160045.78	1645499509.84	أعباء المستخدمين

130886894.47	119267845.79	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
3763852727.94	2793189674.98	4- إجمالي فائض الاستغلال
56974656.88	65079931.11	المنتجات العملية الأخرى
107011763.28	22494981.51	الأعباء العملية الأخرى
710825813.74	772246423.62	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
168840314.50	496820615.95	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
3171830122.30	2560348816.91	النتيجة العملية
137023612.99	173293703.09	المنتجات المالية
6253784.92	38850761.77	الأعباء المالية
130769828.07	134442941.32	6- النتيجة المالية
3302599950.37	2694791758.23	7- النتيجة العادية قبل الضرائب
756852444.63	644811369.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
1232444.40	49247926.17	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
5810798240.76	5717466892.18	مجموع منتجات الأنشطة العادية
3263818290.62	3618238576.78	مجموع أعباء الأنشطة العادية
2546979950.14	2099228315.40	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	عناصر غير عادية منتجات
-	-	عناصر غير عادية أعباء
-	-	9- النتيجة غير العادية
2546979950.14	2099288315.40	10- صافي نتيجة السنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم: (03)

ملاحظات حول جدول حساب النتائج للمؤسسة:

من حيث الشكل:

✓ نلاحظ أن جدول حساب النتائج في الشركة يعد حسب الطبيعة وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

✓ نلاحظ أن جدول حساب النتائج يحتوي على عمود خاص بمبالغ السنة السابقة وهو الأمر الذي لم يكن في المخطط المحاسبي.

من حيث المضمون:

✓ نلاحظ أن الشركة حققت ربحاً خلال الدورة، وهذا راجع إلى كبر حجم رقم أعمالها؛
✓ نلاحظ أن أعباء المستخدمين مرتفعة حيث تقدر بـ 1645499509.84، وهذا راجع إلى كبر حجم المؤسسة.

ويمكن القول إجمالاً ومن خلال إطلاعنا على مختلف القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة المينائية جن جن أنها معدة بما يتوافق والنظام المحاسبي المالي، حيث طرأت على القوائم المالية تغييرات مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني سواء من حيث الشكل أو من حيث المضمون، كما أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية للمؤسسة المينائية جن جن ذات جودة عالية حيث تتميز بقابليتها للفهم، الملائمة، الموثوقية وقابليتها للمقارنة.

المبحث الثالث: معالجة الأجور لدى مؤسسة جن جن

تبعاً لما تناولناه في الفصل السابق حول معالجة الأجور، سنحاول تجسيد هذه الأخيرة بالتفصيل من خلال هذا المبحث الذي سيتضمن النقاط التالية:

- ✓ مكونات كشف الأجر في المؤسسة؛
- ✓ دراسة كيفية حساب الأجور لبعض الموظفين في المؤسسة؛
- ✓ التسجيل المحاسبي للأجور ومراحل صرفها؛
- ✓ كيفية احتساب منحة التقاعد ومنحة نهاية الخدمة.

المطلب الأول: مكونات كشف الأجر حسب النظام المحاسبي المالي في المؤسسة المينائية جن جن

من خلال هذا العنصر، سنحاول عرض جميع مكونات كشف الأجر وفق النظام المحاسبي المالي، ابتداءً من أجر المنصب وما يتضمنه من عناصر (علاوات، الأجر القاعدي...)، فالعناصر التكميلية والخاصة وغير الخاصة، وانتهاءً بالأجر الصافي المستحق على مستوى المؤسسة.

الفرع الأول: مكونات أجر المنصب حسب النظام المحاسبي المالي **saire de poste**

يحتوي أجر المنصب بالإضافة إلى الأجر القاعدي على مجموعة من المنح والتعويضات التي تتعلق مباشرة بمنصب العمل، إضافة إلى أنها تدخل ضمن وعاء احتساب اشتراكات الضمان الاجتماعي وسنعرض مكونات أجر المنصب على النحو التالي¹:

✓ الأجر القاعدي: **saire de base**

يتم وضع الأجر القاعدي لأي موظف في مؤسسة جن جن حسب سلم للأجور منصوص عليه في الاتفاقية الجماعية، بحيث أن لكل منصب في المؤسسة ما يقابله من أجر قاعدي .

✓ تعويض الضرر: **Indemnité de nuisance**

يمنح هذا التعويض للعامل لقاء العمل الذي ينطوي على أخطار أو قذارة، تتراوح نسب هذا التعويض حسب منصب العمل ووفق الاتفاقية الجماعية كالتالي:

عمال الإدارة: ما بين 8% إلى 11%

عمال خارج الإدارة: ما بين 11% إلى 20%

✓ تعويض الخبرة المهنية: **Indemnité expérience professionnelle**

هي منحة موجهة لتقييم أقدميه العامل في المؤسسة، تحسب على أساس الأجر القاعدي مضروباً في نسبة الخبر المهنية، تكون هذه النسبة متغيرة تبعاً للزمن بحيث تزيد ب 3% بالنسبة للعمال الذين لهم أكثر من 27 سنة عمل أما باقي العمال فتزيد بنسبة 2.5%، تحدد هذه النسب وفق الاتفاقية الجماعية.

¹ - مقابلة مع رئيس مصلحة الموارد البشرية، المؤسسة المينائية جن جن، 2017/05/10، ساعة 9:30.

✓ منحة العمل التناوبي: Indemnité travaille posté

يمنح هذا التعويض لفئة معينة من العمال، حسب الاتفاقية الجماعية للمؤسسة المينائية جن جن تمنح هذه المنحة بمعدل 25% لعمال البحرية و10% لباقي العمال. لا يستفيد عمال الإدارة من هذه المنحة.

✓ علاوة المردود الفردي: Prime de Rendement individuelle

تمنح هذه العلاوة جزاء على المردود الفردي، وتحسب عن طريق الأجر القاعدي مضروب في نسبة المردودية، يتم الحصول على هذه الأخيرة من استمارة المردودية الفردية للعامل آخذة بعين الاعتبار ثلاث عناصر للتقييم وهي : نوعية وكمية العمل، الانضباط، الدقة في العمل وفي كل عنصر من العناصر السابقة يمنح المسؤول المباشر للعامل نقاط تحدد من خلالها نسبة المردودية الفردية، الحد الأقصى لهذه العلاوة 10%. (الملحق رقم 01)

✓ علاوة المردود الجماعي: Prime de rendement collectif

تمنح هذه العلاوة جزاء على المردود الجماعي، يتم احتسابها بناء على مردودية المؤسسة بحيث لا تتجاوز 30% كحد أقصى، تمنح هذه العلاوة شهريا وقد لا تمنح إذا كان مردود المؤسسة ضعيف.

✓ المنحة التكميلية للأجر: Indemnité complémentaire de salaire

هي منحة ثابتة تقدم كل شهر تقدر قيمتها ب 5000 دج.

✓ تعويض الساعات الإضافية: Heures supplémentaire

يختلف التعويض حسب الساعات الإضافية التي يقوم بها الموظف، يكون هذا التعويض إما 50% أو 75% أو 100% من سعر الساعة العادي. تجدر الإشارة إلى أن تعويض عمال الإدارة يكون بأيام الراحة

- تعويض 50%: يطبق على أربع ساعات الأولى ابتداء من الساعة 16:30.
- تعويض 100%: يطبق ما بين الساعة 21:00 إلى الساعة 5:00 صباحا إضافة إلى الأيام الدينية والوطنية .

- تعويض 75%: باقي الساعات الإضافية التي لا تدخل في التعويضين السابقين.

لتوضيح الفكرة في كيفية احتساب الساعات الإضافية نقتراح المثال التالي:

عامل يعمل بصفة عادية من ساعة 8:00 صباحا إلى ساعة 16:30، تم تمديد فترة عمله حتى الساعة 7:00 صباحا. كيف يتم احتساب الساعات الإضافية لهذا العامل؟

تتقسم الساعات الإضافية حسب النسب إلى:

- 4 ساعات الإضافية الأولى أي من الساعة 16:30 إلى الساعة 20:30 تعويض ب 50%

- من الساعة 21:00 إلى الساعة 5:00 صباحا (أي 8 ساعات) تعويض ب 100%
- من الساعة 20:30 إلى الساعة 21:00 (أي نصف ساعة) + من الساعة 5:00 إلى الساعة 7:00 صباحا (أي ساعتين) تعويض ب 75%.

✓ تعويض المسار المهني: échelon

يمنح هذا التعويض لجميع العمال تشجيعا لهم للبقاء في المؤسسة، يزيد معدل هذا التعويض حسب الاتفاقية الجماعية ب 6% كل سنتين.

الفرع الثاني: العناصر الأخرى التكميلية للأجر حسب النظام المحاسبي المالي

✓ تعويض السلة: prime de panier

ويحسب بضرب قيمة المنحة اليومية والتي تقدر ب 263 دج في عدد أيام العمل في الشهر، تقدر عدد أيام العمل العادية ب 22 يوما بالنسبة لعمال الإدارة و 26 يوما بالنسبة لعمال البحرية. حددت قيمة المنحة حسب الاتفاقية الجماعية.

✓ تعويض النقل: prime de transport

يمنح التعويض للعمال على المسافة المقطوعة بين مقر سكن العامل ومكان العمل وذلك وفق قانون خاص بالقانون الداخلي للمؤسسة.

وفيما يلي الجدول الخاص بهذا النوع من التعويضات حسب المسافة والمبالغ المقابلة لها:

جدول رقم (03-05): مبالغ تعويض النقل

المبالغ	المسافة (مقر السكن - مكان العمل)	القطع
794 دج	من 1 كم --- إلى 10 كم	الأول
1200 دج	من 11 كم --- إلى 20 كم	الثاني
1860 دج	20 فما فوق	الثالث

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بالإضافة إلى العناصر السابقة الذكر يوجد تعويض آخر يسمى ب الأجر الوحيد والذي يمنح للعمال الذين لهم أزواج ماكنين بالبيت وهو مبلغ جزافي تقدر قيمته ب 3500 دج حدد حسب الاتفاقية الجماعية، يتميز هذا التعويض عن باقي التعويضات سابقة الذكر أنه غير خاضع لاقتطاعات الضمان الاجتماعي ولا للضريبة على الدخل الإجمالي.

ويمكن توضيح عناصر الأجر الخاضع وغير خاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل وفق الجدول التالي:

جدول رقم (03-06): عناصر الأجر الخاضع وغير الخاضع لاشتراكات الضمان الاجتماعي وضريبة الدخل الإجمالي

عناصر الأجر	اشتراكات الضمان الاجتماعي CS	الضريبة على الدخل IRG
الأجر القاعدي	×	×
تعويض الخبرة المهنية	×	×
تعويض الخطر	×	×
منحة المردود الفردي	×	×
منحة المردود الجماعي	×	×
المنحة التكميلية للأجر	×	×
الساعات الإضافية	×	×
منحة السلة	معفاة	×
منحة النقل	معفاة	×
منحة الحليب	معفاة	×
الأجر الوحيد	معفاة	معفاة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفرع الثالث: الاقتطاعات حسب النظام المحاسبي المالي

✓ اقتطاع الضمان الاجتماعي:

هو إقتطاع موجه للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي محدد بنسبة 9% يحسب كالتالي:

$$\text{إقتطاع الضمان الإجتماعي} = \text{أجر المنصب} \times 9\%$$

✓ الضريبة على الدخل الإجمالي: IRG

يتم احتساب مبلغ الضريبة بناء على سلم الضريبة على الدخل الإجمالي، وقبل ذلك يجب علينا تحديد وعاء الضريبة على الدخل والذي يساوي إلى أجرة المنصب - اقتطاع الضمان الاجتماعي + علاوة السلة + علاوة النقل

المطلب الثاني: حساب الأجر في المؤسسة المينائية جن جن والمعالجة المحاسبية له

ينقسم عمال المؤسسة المينائية جن جن إلى صنفين: عمال البحرية وباقي العمال الآخرون (عمال إدارة، عمال الحراسة... الخ)، وسنقوم بتوضيح كيفية حساب الأجر لكل صنف من العمال على حدي.

الفرع الأول: حساب الأجر لعمال إدارة والتسجيل المحاسبي له

لتوضيح كيفية احتساب أجره عامل إدارة نقترح المثال التالي¹:

عامل برتبة رئيس قسم أجره القاعدي كما هو محدد في سلم الأجور الخاص بالمؤسسة المينائية جن جن

يساوي 41300.64 ويستفيد من المنح والعلاوات التالية: (الملحق رقم 02)

✓ **تعويض الخبرة المهني:** يملك العامل خبرة بنسبة 24.91%

جدول رقم (03-07): علاوة الخبرة المهنية للعمال إدارة

الأجر القاعدي	معدل التعويض	علاوة الخبرة المهنية
4130064	24.91%	10287.99

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ **تعويض الضرر:** تقدر نسبة منحة الضرر للعمال ب 8%

جدول رقم (03-08): تعويض الضرر لعمال إدارة

الأجر القاعدي	معدل التعويض	علاوة الضرر
4130064	8%	3304.05

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ **تعويض المردود الفردي IEP:** تقدر نسبة هذا التعويض للعمال ب 7.5%

جدول رقم (03-09): علاوة المردود الفردي للعمال إدارة

الأجر القاعدي	نسبة التعويض	علاوة المردودية الفردية
4130064	7.5%	3097.55

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ **تعويض المردود الجماعي:** تقدر نسبة المردودية الجماعية ب 25.20%

جدول رقم (03-10): علاوة المردود الجماعي للعمال إدارة

الأجر القاعدي	معدل التعويض	علاوة المردودية الجماعية
4130064	25.20%	10407.76

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

¹ - مقابلة مع رئيس المالية والمحاسبة، المؤسسة المينائية جن جن، 2017/04/20، الساعة 11:00.

✓ الزيادة في الأجر: تقدر ب 5000 دج

✓ منحة المسار المهني: تقدر نسبة التعويض ب 12%

جدول رقم (03-11): تعويض المسار المهني لعامل إدارة

الأجر القاعدي	معدل الخبرة	علاوة المسار المهني
4130064	12%	4956.08

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

مما سبق يمكننا حساب أجر المنصب كما يلي:

أجر المنصب = الأجر القاعدي + تعويض الخبرة المهنية + تعويض المسار المهني + تعويض الضرر +

منحة المردودية الفردية + منحة المردودية الجماعية + الزيادة في الأجر

4956.08 + 5000 + 10407.76 + 3097.55 + 3304.0 + 10287.99 + 41300.64

= 78354.07

كما يخضع العامل للاقتطاعات التالية:

✓ اقتطاع الضمان الاجتماعي: يقدر ب 9% ويتم اقتطاعه من أجر المنصب

جدول رقم (03-12): اقتطاع الضمان الاجتماعي لعامل إدارة

أجر المنصب	نسبة الاقتطاع	الاقتطاع
78354.07	9%	7051.87

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بعد اقتطاع الضمان الاجتماعي نضيف كل من منحة النقل ومنحة السلة لتشكيل الوعاء الخاضع

للضريبة.

✓ منحة السلة: تحسب بضرب قيمة المنحة اليومية × عدد أيام العمل

جدول رقم (03-13): منحة السلة لعامل إدارة

قيمة المنحة	أيام العمل	منحة السلة
263 دج	20	5260

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ منحة النقل: يستفيد العامل من منحة نقل تقدر ب 1866.24

ومنه الأجر الخاضع للضريبة = أجر المنصب - اقتطاع الضمان الاجتماعي + منحة السلة + منحة النقل

$$78428.44 = 1866.24 + 5260 + 7051.87 - 78345.07$$

بعدها نقوم باحتساب مبلغ الاقتطاع وذلك عن طريق سلم الضريبة على الدخل نجد مبلغ الضريبة = 17026.00 د.ج.

لنصل في الأخير إلى الأجر الصافي القابل للدفع والذي يساوي الأجر الخاضع للضريبة - الضريبة

$$61402.44 = 17026.00 - 78428.44$$

- التسجيل المحاسبي لعامل إدارة: وتكون على مرحلتين الأولى إثبات حق الموظف والثانية تسديد حقوق الموظف كما يلي:¹

❖ إثبات حقوق الموظف:

20/04/2017			
41300.64	رواتب وأجور	631001	
10287.99	تعويض الخبرة المهنية	631002	
3097.55	تعويض المردود الفردي	631005	
10407.76	تعويض المردود الجماعي	631007	
3304.05	تعويض الضرر	631105	
1866.24	تعويض النقل	631120	
4956.08	تعويض المسار المهني	631123	
5260.00	تعويض السلة	631121	
5000.00	الأجر التكميلي	631124	
17026.00	لضريبة على الرواتب والأجور	44200	
7051.87	اقتطاع الاشتراك في الضمان الاجتماعي	43100	
61402.44	المستخدمون - الأجور المستحقة	42100	
	إثبات حقوق الموظف		

❖ تسجيل مرحلة التسديد

21/04/2017			
61402.44	ديون المستخدمين	42100	
61402.44	البنك	51200	
	تسديد الأجور		

¹ - المقابلة السابقة

الفرع الثاني: حساب الأجر لعامل بحرية

يكمن الاختلاف في احتساب الأجر لعامل بحرية عن عمال الإدارة في كيفية احتساب المنح و العلاوات إذ تختلف نسب المنح والتعويضات لعمال البحرية عن عمال الإدارة وكذلك في بعض التعويضات التي يمكن أن نجدها عند عمال البحرية ولا نجدها عند عمال الإدارة و العكس.

لتوضيح كيفية احتساب أجرة عامل بحرية نقتح المثل التالي:

عامل برتبة بحار أجره القاعدي كما هو محدد في سلم الأجور الخاص بالمؤسسة المينائية جن جن

يساوي 24932.46 ويستفيد من المنح والعلاوات التالية: (الملحق رقم:03)

✓ **منحة العمل التناوبي:** يستفيد العامل من منحة العمل التناوبي بنسبة 25%

الجدول رقم (3-14): منحة العمل التناوبي

الأجر القاعدي	معدل التعويض	منحة العمل التناوبي
24932.46	25%	6233.12

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ **تعويض الخبرة المهنية:** يملك العامل خبرة بنسبة 11.33%

الجدول رقم (3-15): تعويض الخبرة المهنية لعامل بحرية

الأجر القاعدي	معدل التعويض	تعويض الخبرة المهنية
24932.46	11.33%	2824.85

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ **تعويض الضرر:** تقدر نسبة منحة الضرر للعامل ب 20%

الجدول رقم (3-16): تعويض الضرر لعامل بحرية

الأجر القاعدي	معدل التعويض	تعويض الضرر
24932.46	20%	4986.49

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ **تعويض المردود الفردي:** تقدر نسبة هذا التعويض للعامل ب 8%

الجدول رقم (3-17): تعويض المردود الفردي لعامل بحرية

الأجر القاعدي	معدل التعويض	تعويض المردود الفردي
24932.46	8%	1994.60

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ تعويض المردود الجماعي: تقدر نسبة المردودية الجماعية بـ 6.40%

الجدول رقم(3-18): تعويض المردود الجماعي لعامل بحرية

الأجر القاعدي	معدل التعويض	تعويض المردود الجماعي
24932.46	6.40%	1595.68

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ الزيادة في الأجر: تقدر بـ 5000 دج

✓ منحة المسار المهني: تقدر نسبة التعويض بـ 12%

الجدول رقم(3-19): تعويض منحة المسار المهني لعامل بحرية

الأجر القاعدي	معدل التعويض	تعويض المسار المهني
24932.46	12%	2991.90

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

مما سبق يمكننا حساب أجر المنصب كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{أجر المنصب} &= \text{الأجر القاعدي} + \text{تعويض الخبرة المهنية} + \text{منحة العمل التناوبي} + \text{تعويض المسار المهني} \\ &+ \text{تعويض الضرر} + \text{منحة المردودية الفردية} + \text{منحة المردودية الجماعية} + \text{الزيادة في الأجر} \\ &= 24932.46 + 2824.85 + 6233.12 + 4986.49 + 1994.60 + 1595.68 + 5000 + 2991.90 \\ &= 50559.10 \end{aligned}$$

كما يخضع العامل للاقتطاعات التالية:

✓ اقتطاع الضمان الإجتماعي: يقدر بـ 9% ويتم اقتطاعه من أجر المنصب

الجدول رقم(3-20): اقتطاع الضمان الاجتماعي لعامل بحرية

أجر المنصب	نسبة الاقتطاع	الاقتطاع
50559.10	9%	4550.319

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بعد اقتطاع الضمان الاجتماعي نضيف منحة السلة فقط لأن العامل لا يستفيد من منحة النقل وذلك لتشكيل الوعاء الخاضع للضريبة.

✓ **منحة السلة:** تحسب بضرب قيمة المنحة اليومية × عدد أيام العمل

الجدول رقم (3-21): منحة السلة لعامل بحرية

قيمة المنحة	أيام العمل	منحة السلة
263 دج	26	6838

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ومنه الأجر الخاضع للضريبة = أجر المنصب - اقتطاع الضمان الاجتماعي + منحة السلة

$$52846.78 = 6838 + 4550.319 - 50559.10$$

بعدها نقوم باحتساب مبلغ الاقتطاع وذلك عن طريق سلم الضريبة على الدخل نجد مبلغ الضريبة

والذي = 9352 دج

لنصل في الأخير إلى الأجر الصافي القابل للدفع والذي يساوي الأجر الخاضع للضريبة - الضريبة

$$43494.78 = 9352 - 52846.78$$

التسجيل المحاسبي لعامل بحرية:

❖ **تسجيل عناصر الأجرة**

20/04/2017			
24932.46	رواتب وأجور	631001	
2824.85	تعويض الخبرة المهنية	631002	
1994.60	تعويض المردود الفردي	631005	
1595.68	تعويض المردود الجماعي	631007	
6233.12	تعويض عمل المنصب	631101	
4986.49	تعويض الضرر	631105	
6838.00	تعويض السلة	631120	
2991.00	تعويض المسار المهني	631123	
5000.00	الأجر التكميلي	631124	
43494.78	الضريبة على الرواتب والأجور	44200	
4550.319	اقتطاع الاشتراك في الضمان الاجتماعي	43100	
43 494.78	المستخدمون - الأجور المستحقة	42100	
	إثبات حقوق الموظف		

❖ تسجيل مرحلة التسديد:

	43494.78	21/04/2017	ديون المستخدمين	42100
43494.78		البنك	51200	
		تسديد الأجور		

المطلب الثالث: منحة الإحالة على التقاعد و نهاية الخدمة حسب النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: منحة الإحالة على التقاعد

حسب الاتفاقية الجماعية للمؤسسة المينائية جن جن يتم حساب منحة التقاعد وفق الطريقة التالية:¹

- نحسب معدل الأجر المتوسط ل 5 سنوات الأخيرة (أي 60 شهرا)

بعد حساب معدل الأجر المتوسط نقوم بتحديد نسبة المعاش والتي تساوي 80% بالنسبة للعامل الذي أتم 32 سنة من الخدمة سواء في مؤسسة واحدة أو عدة مؤسسات أما العمال الذين لم يتموا 32 سنة كاملة فتحسب

نسبة معاشهم كالتالي: **نسبة المعاش = عدد سنوات العمل × 2.5%**

بعد تحديد نسبة المعاش نقوم باحتساب منحة التقاعد التي سيستفيد منها العامل في الشهر كالتالي:

منحة التقاعد = الأجر الشهري المتوسط × نسبة المعاش

لتوضيح الفكرة أكثر نقترح المثال التالي لأحد عمال المؤسسة المينائية جن جن (الملحق رقم: 04)

عند تاريخ 31 سبتمبر 2016 يكون العامل قد اشتغل: 32 سنة

نسبة المعاش = 32 سنة × 2.5 = 80%

لنفترض أن الموظف يتقاضى في 5 سنوات الأخيرة

الجدول رقم(3-22): الأجور السنوية الخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي

الأجر السنوي	السنة
602794.31	2011
689194.69	2012
726068.70	2013
832998.38	2014
990787.94	2015
3841844.02	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

¹ - مقابلة مع مساعد رئيس المالية والمحاسبة، المؤسسة المينائية جن جن، 2017/04/25، الساعة 10:30.

لدينا المجموع العام لـ 5 سنوات (أي 60 شهرا) = 3841844.02

ومنه الأجر المتوسط = $60/3841844.02 = 64030.73$ ج

بعدها نقوم باحتساب منحة التقاعد التي سيستفيد منها العامل في الشهر كالتالي:

$6403073 \times 80\% = 51224.584$ (الملحق رقم: 06)

الفرع الثاني: منحة نهاية الخدمة

منحة نهاية الخدمة هي تلك المنحة المستحقة للمستخدم عند الذهاب إلى التقاعد حيث تعد هذه المنحة كالتزام (مؤونة) تخصص في نهاية كل دورة وذلك تطبيقا لما جاء في التعليم رقم 02 التي نشرتها وزارة المالية بتاريخ 29 أكتوبر 2009 بالإضافة إلى المذكرة التفسيرية التي قدمها المجلس الوطني للمحاسبة والتي تهدف إلى توضيح كيفية حساب مؤونة نهاية الخدمة من خلال تحديد المستخدمين المعنيين بها، نموذج الحساب وفرضيات التحيين، المعادلة العامة للحساب والتسجيل المحاسبي.

وحسب الاتفاقية الجماعية للمؤسسة المينائية جن جن تبدأ مرحلة تخصيص مؤونة نهاية الخدمة في السنة الأولى من العمل في المؤسسة ويتم حسابها وفق طرق التحيين. وسنقوم بحساب مبلغ نهاية الخدمة لأحد عمال المؤسسة المينائية جن جن لسنة 2015 بافتراض أن العامل سيبقى في المؤسسة إلى غاية سن التقاعد.

ونحسب أيضا قيمة المنحة حتى سنة 2015، وبما أن العامل وصل إلى سن التقاعد سنة 2016 فسنقوم بحساب منحة نهاية الخدمة التي تحصل عليها العامل.¹

مثال:

في السنة 2015 كانت لدينا المعلومات التالية الخاصة بعامل برتبة مهندس بحري في المؤسسة المينائية جن جن:

- سن التقاعد 60 سنة. - عمر الموظف 58 سنة؛ - الأقدمية 18 سنة؛ المدة المتبقية للتقاعد سنتين (2)
- الأجر الخام 164961.63. - معدل الزيادة في الأجور 4%؛ - معدل التحيين 5%.
- عمر العامل عند دخوله للمؤسسة 39 سنة وعمره الحالي 58 أي له 19 سنة عمل في المؤسسة
- معدل البقاء على قيد الحياة 0.99.

❖ حساب مبلغ نهاية الخدمة حتى سن التقاعد

$$= \text{الأجر الخام} \times (i+1)^n \times \text{عدد أشهر المنحة} \times \text{نسبة البقاء على قيد الحياة}$$

حيث: أهى معدل زيادة الأجور

¹- المقابلة السابقة.

N هي المدة المتبقية للتقاعد

عدد أشهر المنحة = 19 شهرا (نسها عدد سنوات العمل)

نسبة البقاء على قيد الحياة 0.99

$$\text{مبلغ نهاية الخدمة حتى سن التقاعد} = 0.99 \times 19 \times (0.04+1) \times 164961.63 = 3356127.2$$

❖ قيمة المنحة حتى سنة 2015: نطبق طريقة التحيين التالية $1/(i+1)^n$

حيث أ: هي معدل التحيين

N : عدد السنوات المتبقية للتقاعد

$$\text{مبلغ المنحة حتى سنة 2015} = \text{مبلغ نهاية الخدمة حتى سن التقاعد} \times 1/(i+1)^n$$

$$\text{مبلغ المنحة حتى سنة 2015} = 3356127.2 \times (1/(0.05+1))^2 = 3044106.3 \text{ دج}$$

هذه المنحة تم تشكيلها من تاريخ دخول العامل للمؤسسة حتى سنة 2015، حيث يتم تخصيص جزء من المنحة كل سنة وتسجل محاسبيا كمؤونات كما يلي:

31/12/2016

3044106.3	مخصصات المؤونات	68300
3044106.3	مؤونات التقاعد والالتزامات المماثلة	15800
	إثبات مخصص نهاية الخدمة للعامل	

❖ حساب منحة نهاية الخدمة التي تحصل عليها العامل سنة التقاعد

تحسب منحة نهاية الخدمة على حسب السنوات التي قضاها العامل في المؤسسة، حيث نضرب عدد السنوات في متوسط الأجر الخام ل 12 شهرا الأخيرة مع اقتطاع 10 % من الضريبة على الدخل متوسط (انظر الملحق)

لدينا المعلومات التالية للعامل:

الأجر الخام ل 12 شهر = 1963885.23

عدد الأشهر (ما يقارب 19 سنة خدمة) = 18.83 شهرا

الأجر المتوسط ل 12 شهرا = 163657.10 = 12/1963885.23

منحة نهاية الخدمة التي تحصل عليها العامل عند خروجه للتقاعد =

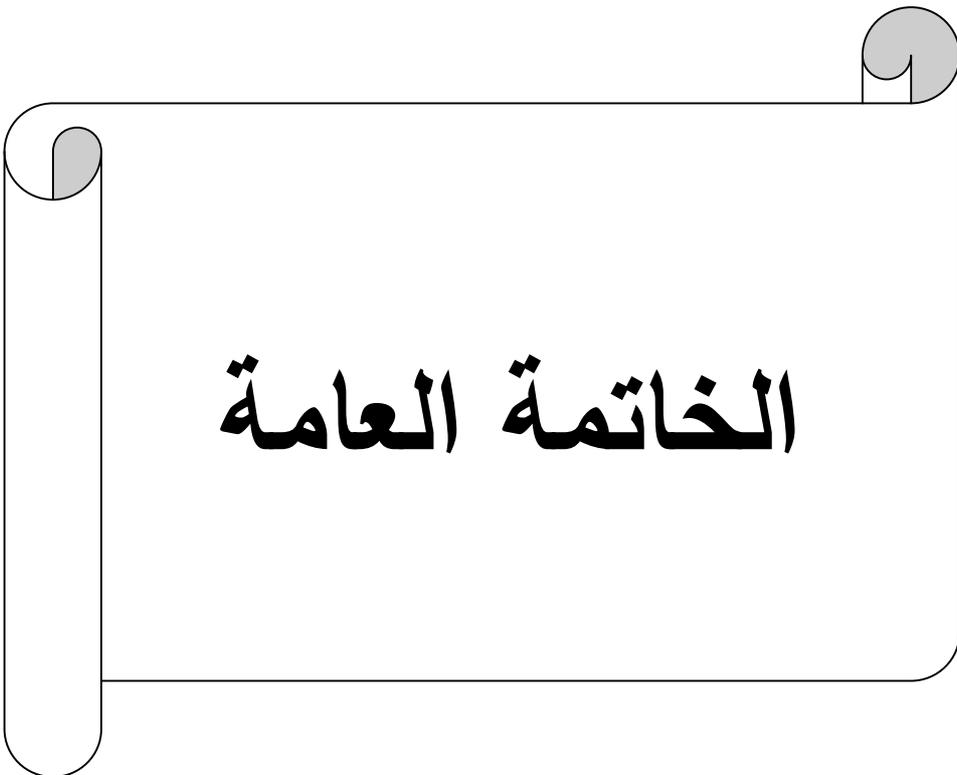
$$3081663.19 = 18.83 \times 163657.1$$

بعدها نقوم باقتطاع 10% ضريبة على الدخل الإجمالي والتي تقدر ب 308166.32

لنجد في الأخير قيمة المنحة الصافية التي تحصل عليها العامل والتي تساوي 2773496.87 دج.

الخلاصة:

من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن دراسة ميدانية للمؤسسة المينائية جن جن، تمكنا من معرفة العناصر المكونة للأجور ومعرفة الحسابات الخاصة بهذه الأخيرة والمستعملة من طرف المحاسب أثناء وظيفته، كما تمكنا من استيعاب كيفية احتساب الأجور، كما تعرفنا على مختلف العناصر الخاضعة للضريبة، والمعفاة منها، والخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي وغير الخاضعة، ثم أسقطنا الضوء على كيفية حساب منحة الإحالة على التقاعد ومنحة نهاية الخدمة وهذا تطبيقا لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي 19، وقد حاولنا إثراء هذه الدراسة التطبيقية بدراسة كيفية احتساب الأجور لبعض موظفي المؤسسة كعينة، وبهذا نكون قد حاولنا ولو بقسط بسيط إسقاط دراستنا النظرية على الأجور على ما هو عليه الحال في هاته المؤسسة، جدير بالذكر أن مصالح معالجة الأجور في المؤسسة تعمل في إطار مترابط ومتكامل مؤدية بذلك الدور المنوط بها على أحسن وجه، وخاصة استخدامها للبرامج الحديثة للإعلام الآلي.



الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

من خلال هذا الموضوع قمنا بدراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المعالجة المحاسبية للعناصر المكونة للأجر، حيث أن إشكالية البحث تدور حول ماهية تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة المحاسبية للأجور، ومن خلال ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى. تناولنا في الدراسة النظرية فصلين وجمعت بين شقي الموضوع، حيث تطرقنا في الفصل الأول للإطار النظري للنظام المحاسبي المالي، في حين خصصنا الفصل الثاني لتناول محاسبة الأجور في المؤسسات الاقتصادية، أما الدراسة الميدانية فقد حاولنا إسقاط دراستنا النظرية للأجور على ما هو عليه الحال في المؤسسة الميدانية جن جن.

من خلال الفصول الثلاث وانطلاقاً من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الوسائل والأدوات المشار إليها، يمكن عرض نتائج اختبار الفروض، نتائج هذه الدراسة، التوصيات والاقتراحات المقدمة كما يلي:

❖ نتائج البحث واختبار الفرضيات:

✓ اختبار الفرضيات:

بالعودة إلى فرضيات الدراسة يمكن بلورة نتائج اختبار الفرضيات كما يلي:

بخصوص الفرضية الأولى:

النظام المحاسبي المالي يستند إلى المعايير المحاسبية الدولية، وأنه يسمح بتلبية احتياجات مختلف مستعمليه من المعلومات المحاسبية والمالية. والمقصود بالكشف المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل من خلال النظام المحاسبي المالي أربع كشوف وملحق فقد تحققت أيضاً، فالنظام المحاسبي المالي ورغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، لأنه يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستعملين المحليين والأجانب للمعلومات المحاسبية والمالية، وتمكين المؤسسات الاقتصادية الوطنية من تقديم معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية وأثر شفافية.

بالنسبة للفرضية الثانية:

الأجر هو المقابل المالي المدفوع للعامل مقابل العمل الذي قدمه لصاحب العمل ويتكون من الأجر الأساسي وجملة من المكافآت والتعويضات، وللأجر أهمية بالغة سواء على مستوى الفرد أو على مستوى

المؤسسة ويتمثل أهمية الأجر على مستوى الفرد في أنها الوسيلة لإشباع الاحتياجات المختلفة للفرد سواء كانت احتياجات أساسية لمعيشته وبقائه، أو لشعوره بالأمان، أما على مستوى المؤسسة فإن الأجر ذو أهمية بالغة لأنه يؤدي العديد من الوظائف إذ أنه وسيلة المؤسسة لجذب الكفاءات المناسبة للعمل بها، الأجر هو وسيلة المؤسسة للإبقاء على أفضل الكفاءات العاملة حاليا بها.

بالنسبة للفرضية الثالثة:

النظام المحاسبي المالي لم يأتي من تغيرات جوهرية فيما يخص المعالجة المحاسبية للأجور، بل نرى أن معظم التغيرات تكمن في تغيير أرقام الحسابات فقط وبالتالي فإن هذا النظام لا يرقى لكي يواكب النظام العالمي المعمول به.

نتائج الدراسة:

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها في:

✓ نتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر والانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وتشجيع الاستثمار الأجنبي، لم يستطع المخطط المحاسبي الوطني مواكبة هذه التغيرات وواجه العديد من الانتقادات، مما أجبر الجزائر على التفكير وتكريس الجهود لإصلاح هذا النظام، كللت هذه الجهود بتبني نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي المالي؛

✓ ينعكس تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر أساسي على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، خاصة المؤسسات، النظام الجبائي وممارسة وتعليم المحاسبة، من خلال التغيير الجذري للثقافة والممارسة المحاسبيتين؛

✓ صعوبة التخلي عن الممارسات التي كانت سائدة وفق المخطط المحاسبي، مما يشكل عائق قد يحول دون التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بمثابة قطيعة جذرية مع هذه الممارسات؛

✓ يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج لعمليات الإصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات الموجهة للمخطط المحاسبي الوطني وخاصة من قبل الشركات المتعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بضرورة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية؛

✓ القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تسمح بإنتاج معلومات صادقة وواضحة وسهلة الفهم وقابلة للمقارنة، والتي من خلالها تزيد الثقة بين المتعاملين في سوق رأس المال مما يؤدي إلى زيادة في المعاملات المالية.

- ✓ النظام المحاسبي المالي لم يأتي بمبادئ وطرق محاسبية جديدة تخص معالجة الأجور مع وجود اختلاف في الحسابات المستخدمة في معالجتها مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني.
- ✓ تستخدم المؤسسة المينائية جن جن نفس العلاقة المعتمدة من طرف النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق باحتساب منحة نهاية الخدمة.
- ✓ ولأن مبالغ المؤونات ضخمة وذات أهمية في المؤسسة المينائية - بحكم ارتفاع مستوى الأجور فيها - نلاحظ بأن المؤسسة محل الدراسة تولي أهمية كبيرة جدا لهذا النوع من المؤونات، حيث تراجع مبالغها سنويا بالزيادة أو بالاسترجاع أو بالتخفيض.

التوصيات والاقتراحات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم التوصيات والاقتراحات التالية:

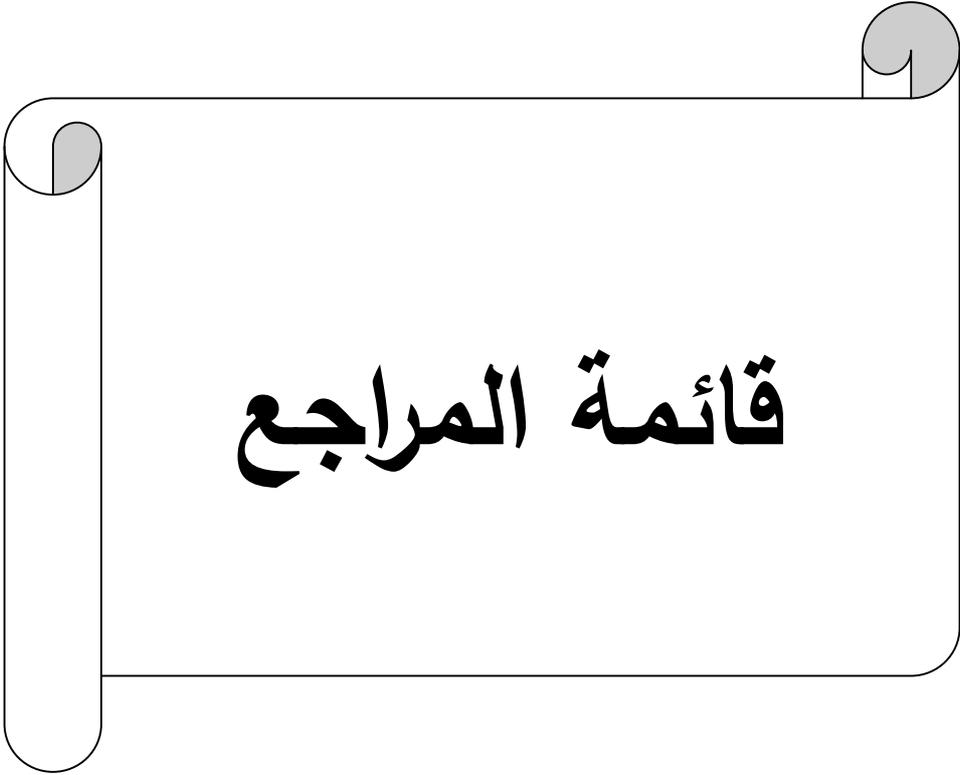
- ✓ ضرورة وجود اتصال فعال بين الجامعات، المؤسسات لتحديد الاحتياجات وتنسيق الجهود لإعداد برامج لمختلف المقاييس المتعلقة بالمحاسبة بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي ومساعدة الباحثين في حصولهم على معلومات التي يتطلبها البحث العلمي وبالتالي المساهمة في رفع مستوى التعليم والتكوين المحاسبيين؛
- ✓ لا بد من العمل أكثر على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقوائم المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات من طرف المستثمرين وصناع القرارات؛
- ✓ تكثيف المؤتمرات والندوات والملتقيات وخاصة الدولية لتبادل وجهات النظر والاستفادة من خبرات بعض الدول العربية والأجنبية التي كانت سباقة في انتهاج المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ العمل على ترقية بعض العمال من أجل تحفيزهم على تحسين الأداء لما لهم من الخبرة والأقدمية ما يؤهلهم لنيل مناصب أعلى؛
- ✓ إخضاع عمال مصلحة الأجور إلى تریصات كلما جرى تعديل أو تغيير لقوانين العمل؛
- ✓ تحديد حد أدنى للأجور على المستوى الوطني، يكفل الحياة الكريمة للعامل؛
- ✓ تحديد حد أقصى للأجور بهدف إلى الحد من التفاوت الصارخ بين الأجور من جهة، وعدم تفضيل فئة على أخرى؛
- ✓ العمل على إحداث هيئات مستقلة تتولى عملية السهر على تطبيق المعايير الدولية، والسهر كذلك على مراقبة الالتزام بها من طرف المؤسسات.

آفاق البحث:

وفي النهاية، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، وبذلك نختم دراستنا ببعض

النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

- ✓ الضرائب المؤجلة وتطبيقاتها في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ فعالية النظام المحاسبي المالي في إرساء القواعد الجبائية؛
- ✓ الأجور في ظل إنضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ✓ الأجور قبل وبعد الإضرابات المتكررة؛
- ✓ أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المعالجة المحاسبية للضرائب؛
- ✓ أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأطراف الفاعلة في المؤسسة.



قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب:

- 1- أبو ناصر محمد حسين، جمعة فلاح حميدات محمد حسين، معايير المحاسبة والإبلاغ الجوانب النظرية والتطبيقية، دار وائل، الأردن، 2008.
- 2- أحمية سليمان، التنظيم القانوني لعلاقات العمل في التشريع الجزائري علاقة العمل الفردية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
- 3- الأعمش إبراهيم، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 1999.
- 4- بكاري بلخير، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 5- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كلبيك، الجزائر، 2013.
- 6- توفيق عبد الرحمن، المناهج التدريبية المتكاملة، الطبعة الثالثة، مركز الخبرات المهنية الإدارية، الجيزة، مصر، 2004.
- 7- جربوع يوسف محمد، حلس سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002.
- 8- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، عمان، 2008.
- 9- جواد عباس حسين، العزاوي نجم عبد الله، الوظائف الإستراتيجية في إدارة الموارد البشرية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 10- الحجازي محمد الحافظ، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار الوفاء لندنيا النشر والتوزيع والطباعة، الإسكندرية، 2007.
- 11- حجب الطائي يوسف وآخرون، إدارة الموارد البشرية مدخل استراتيجي متكامل، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 12- حسونة فيصل، إدارة الموارد البشرية، طبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2008.

- 13- حلوة حنان رضوان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع ودار الثقافة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2001.
- 14- حماد طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 15- حنفي عبد الغفار، السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 16- خنفر راضي مؤيد، فلاح المطارنة غسان، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2000.
- 17- السيد سيد عطا الله، التدريب المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
- 18- شاويش مصطفى نجيب، إدارة الموارد البشرية، دار الشروق، بيروت، 1996.
- 19- شبلي. ف ، النظام المحاسبي المالي، قصر الكتاب للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 20- شطا حماد محمد، النظرية العامة للأجور والمرتبات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزائر، 1980.
- 21- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بودواد، الجزائر، 2008.
- 22- الشيرازي عباس مهدي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- 23- صديقي مسعود وآخرون، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 24- الصيرفي محمد، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
- 25- طرطار أحمد، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 26- الظاهر نعيم إبراهيم، تنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى، جدار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 27- العظمة محمد أحمد، العادلي يوسف عوض ،المحاسبة المالية، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، 1986.
- 28- الكرخي مجيد، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

- 29- كيسو دونالد وآخرون، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1999.
- 30- لعشيشي جمال، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
- 31- ماهر أحمد، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 32- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- ❖ الأطروحات والرسائل والمذكرات:
- 1- بن بلغيت مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولي، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- 2- دشايش أم الخير، متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010.
- 3- أديب ناصر سمر، أنظمة الأجور وأثرها على أداء العاملين في الشركات والمؤسسات القطاع العام الصناعي السورية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين فلسطين، 2004.
- 4- بن عروج صبرينة، أهمية و انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة مقارنة-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011-2012.
- 5- الشلتوني فايز زهدي، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، رسالة مقدمة بكلية التجارة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2005.
- 6- قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 2010 .
- 7- مشري حسناء، دور وأهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2007/2008.

8- يلاص منال، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة الأجور في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بي يحيى، جيجل، الجزائر، 2015.

❖ الملتقيات و المداخلات:

1- براق محمد، قمان عمر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013.

2- زيتوني كمال، غصني توفيق، تطبيق المسك المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في الشركات الجزائرية، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013.

3- ساعد ابتسام، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، الملتقى الوطني حول: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 05-06/05/2013.

4- قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المالي المحاسبي على تكلفة وجودة المعلومات في ظل تكنولوجيا المعلومة، مجلة الباحث، العدد العاشر، ورقلة، الجزائر، 2010.

5- كتوش عاشور، بلعوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، الملتقى الدولي الاول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 17-18/2010.

6- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، الشلف، الجزائر، جانفي 2009.

7- نقماري سفيان، بلهادف رحمة، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي-العوائق والرهانات-، الملتقى الوطني حول: النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، جامعة مستغانم، الجزائر، يومي 13-14 جانفي، 2013.

❖ القوانين والمراسيم:

- 1- المادة 80 من قانون علاقات العمل رقم 11/90، الجريدة الرسمية عدد 17، مؤرخة في 21/4/1990.
 - 2- المادة 3 من القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الصادر بالجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، 2007.
 - 3- مرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1924 هـ الموافق ل 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 27، المادتين رقم 25، 26.
 - 4- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 19، المادة رقم 1.220.
 - 5- المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، المطبعة الرسمية، الجزائر، نشرة 2017.
- ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

❖ Les livres

- 1- A.kadouri, A.Mimeche, **cours de comptabilité financière**, Edition ENAG, 2009.
- 2- C.M- Baudier ET A. LE Manh, **Normes comptable internationale IAS/IFRS**, édit BERTI, 2007.
- 3- Catherine maillt-Baudier, amme Manh, **les normes comptable international IAS/IFRS**, MD collection, paris, 2008.
- 4- Conseil national de la comptabilité, **projet SCF**, février.
- 5- D.Loumiern, **comptabilitéanglo-saxonne et international**, Edition Economica, 2002.
- 6- pascal barneto, **Normes IFRS application aux états financiers**, dunod, 2^{ème} Edition, paris, 2006.
- 7- Philippe TOURON, Hubert TONDEUR, **comptabilité en IFRS**, Edition d'organisation, paris, 2004.
- 8- prince wther coopers, **IFRS pour PME**, Edition Fearnis le Febevre, paris, 2008.
- 9- StephenBrun, **IAS/IFRS, les normes internationales d'information financières**, Edition Gualino, 2006.
- 10- W.dick, f.missionie-piera, **comptabilité financier en IFRS**, Edition REARSON, 2006.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

- 1- <http://www.alukah.net/culture/0/47134/#ixzz4YWOIFxgM>، le15/02/2017 11h00).

النظام الجبائي، متوفر على الموقع التالي:

- 2- <http://www.mfdgi.gov.dz>،(10/04/2017- 21:00).

وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، متوفرة على الموقع التالي:

3- www.ao-academy.org/library.html (09:30-2011/09/23).

المعيار المحاسبي الدولي 19 المعدل، الصادر في 2013/01/01، متوفر على الموقع التالي:

4- <http://ias-ifr.blogspot.com> ، (10 :30-17/04/2017).

دليل الصندوق الوطني للتقاعد متوفر على الموقع التالي:

5- <http://www.cnr-dz.com> ،(14/04/2017- 11h00).

المخلص:

إن الاتجاهات المتزايدة نحو انسجام وتوافق التطبيقات المحاسبية على الصعيد الدولي، أمر يحتم على كل الدول رغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية، مما أوجب على الجزائر القيام بإصلاحات اقتصادية بغرض مواكبة تحديات الاقتصاد العالمي والانفتاح على العولمة، ولقد مست هذه الإصلاحات جوانب عديدة من بينها إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2010.

وقد هدف موضوع بحثنا إلى دراسة أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على المعالجة المحاسبية للأجور، من خلال التطرق للجوانب النظرية لكل من النظام المحاسبي المالي وما يحتويه إلى جانب التطرق إلى المعالجة المحاسبية للأجور. ولأجل معرفة الأثر الميداني لموضوع الدراسة ومعرفة أهم التغيرات الحاصلة على محاسبة الأجور، وقع اختيارنا على المؤسسة المينائية جن جن بجيجل. وأهم ما توصلت إليه نتائج بحثنا أنه بالرغم من تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن محاسبة الأجور لم تتأثر بصورة بالغة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، إذ أن التغيير مس أرقام الحسابات من جهة وتخصيص مؤونات الأعباء الخصوم المستقبلية من جهة أخرى.

Résumé:

La tendance croissante vers l'harmonisation des pratiques comptables au niveau international, est impératif pour tous les pays désireux de s'intégrer dans l'économie mondiale adoptent les normes comptables internationales, qui imposaient les réformes économiques en Algérie afin de faire face aux défis de l'économie mondiale et l'ouverture à la mondialisation; ces réformes ont touché de nombreux aspects, notamment la réforme du plan comptable national, par adaptation d'un système de comptabilité financière inspiré des normes comptables internationales, qui est entrée en vigueur à partir de 2010.

L'objectif de notre travail est l'étude de l'impact du système comptable financier sur le traitement de la comptabilité des salaires, on s'est basé sur l'aspect théorique pour chaque système de comptabilité financière et le traitement de la comptabilité des salaires pour connaître l'impact sur le terrain de l'étude du sujet et la connaissance des changements les plus importants sur la comptabilité des salaire, on a choisi l'entreprise portuaire djen djen Jijel.

Les plus importantes conclusions des résultats de nos recherches malgré l'application du système de comptabilité financière la comptabilité des salaire n' a pas été touchée sévèrement par rapport au système de comptabilité nationale comme le changement a touché les numéros des compte d'une part et des provision pour assurer leur adhésion dans les économies mondiales et le cas algérienne diffère pas et d'autre part l'actualisation des changements des charges futurs.

