

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

محاسبة منافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي

ومعايير المحاسبة الدولية

دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه _ وحدة جيجل _

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف الأستاذ:

فريد زعرات

إعداد الطلبة:

❖ سارة زيار

❖ منال عياشي

نوقشت علناً أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذ زين العابدين طويجيني
مشرفا و مقررا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذ فريد زعرات
مناقشا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذ باديس بوغرة

السنة الجامعية: 2020/2019

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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

محاسبة منافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي
ومعايير المحاسبة الدولية
دراسة حالة الجزائرية للمياه _ وحدة جيجل

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف الأستاذ

فريد زعرات

إعداد الطلبة:

❖ سارة زيار

❖ منال عياشي

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذ زين العابدين طويجيني
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذ فريد زعرات
مناقشا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذ باديس بوغرة

السنة الجامعية: 2020/2019

شكر وتقدير

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم

" من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له تعظيماً لشأنه ونشهد أن سيدنا محمد عبده ورسوله الداعي إلى رضوانه صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم.

بعد شكر الله عز وجل على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث المتواضع، أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف "زعرات فريد" على نصائحه القيمة التي مهدت لنا الطريق لإتمام هذا العمل المتواضع، نتقدم إليه بفائق الاحترام والتقدير، كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر والتقدير لجميع الأساتذة الذين رافقونا طيلة مشوارنا الدراسي ولم يبخلوا بتقديم يد العون لنا.

وندين بالشكر أيضاً إلى كل عمال مؤسسة الجزائرية للمياه_ وحدة جيجل_ الذين ساعدونا من خلال تقديم جميع التسهيلات ومختلف التوضيحات والمعلومات لإنجاز هذا البحث.

وفي الختام نشكر كل من ساعدنا وساهم في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد حتى ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة.



إهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا

اللهم صلي وسلم على سيدي ونور قلبي وشفيعنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى صحبه وسلم تسليما كثيرا

أما بعد: أهدي ثمرة جهدي

إلى من جعلت مني تاجا ذهبيا، إلى من فرحت لأفراحنا وحملت مآسينا للعمر كله ولم تشتكي يوما ثقل
أوزاننا....

إلى قرة عيني "أمي الغالية"

إلى من رباني على الفضيلة والأخلاق، إلى من شملني بالعطف والحنان ومن كان سببا في وصولي إلى هذه
المرحلة.....

"أبي الغالي" أطال الله في عمره وجزاه الله خيرا

إلى إخوتنا وأخواتنا الأعزاء

إلى كل الأهل والأقارب والأصدقاء وإلى كل من ساهم في هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد....

إلى كل المعلمين والأساتذة الذين رافقوا مشواري الدراسي من المرحلة الابتدائية وحتى الجامعية....

إلى كل العائلة وكل زملائي وزميلاتي

إليهم أهدي هذا البحث

محبة.... ووفاء.... وعرفانا

منال وسارة



يتمحور موضوع بحثنا حول محاسبة منافع الموظفين وفقا للنظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، و لإثراء الموضوع قمنا بالتطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية و كذلك بالنظام المحاسبي المالي، و للوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة قمنا بإعطاء نظرة عامة عن كيفية تطبيق المعيار IAS19 لمنافع الموظفين في المؤسسات الجزائرية، حيث اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي و كذا على دراسة حالة، فقمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة الجزائرية للمياه بجيجل، حاولنا من خلالها معرفة كيف تتم المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين داخل هذه المؤسسة، بالاعتماد على بعض المقابلات الشخصية مع إدارات و عمال المؤسسة بغية التعرف على واقع منافع الموظفين و كيفية تطبيقها، و توصلنا إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعالج منافع الموظفين قصيرة الأجل وفق النظام المحاسبي المالي و الذي بدوره يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي IAS19، أما فيما يخص المنافع طويلة الأجل فوجدنا أن النظام المحاسبي المالي يختلف مع المعيار IAS19 في معالجة منافع الموظفين طويلة الأجل.

الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، المعيار IAS19، المعيار IAS26، منافع الموظفين، منافع قصيرة الأجل، منافع الموظفين طويلة الأجل، منافع ما بعد انتهاء الخدمة، منحة نهاية الخدمة، مؤونة منحة الذهاب للتقاعد، الافتراضات الاكتوارية.

Résumé :

Sujet de notre recherche Le s'articule autour de la comptabilisation de avantages du personnel selon le système de comptabilité financière et les normes comptables internationales, Pour enrichir le sujet nous avons abordé différent aspects théoriques liés aux normes comptables internationales ainsi qu'au système de comptabilité financière, A Jijel ,nous avons tenté à travers elle de savoir comment se Fait le traitement comptables des avantages sociaux aux sein de cette institution ,en nous appuyant sur des entretiens personnels avec les employés et les travailleurs de l'institution ,en nous appuyant sur des entretiens personnels avec les employés et les travailleurs de l'institution afin d'identifier la réalité des avantages sociaux et comment les appliquer, et nous avons conclu que les institutions économiques algériennes traitent les avantages sociaux au sein de cette institution, en nous appuyant sur des entretiens personnels avec les employés et travailleurs de l'institution afin d'identifier la réalité des avantages sociaux et comment les appliquer, et nous avons conclu que les institutions économiques algériennes traitent les avantages sociaux à court terme selon le système de comptabilité financière qui à son tour ,il est conforme à la norme comptable internationale IAS19 quant aux avantages à long terme, nous avons constaté que le système de comptabilité

financière diffère de la norme IAS19 en ce qui concerne les avantages du personnel à long terme.

Les mots clé :

Le système comptable financier, les normes comptables internationales, la norme IAS19, la norme IAS26, avantage d'utilisateur, avantage à court terme, avantage à long terme, les avantages après emploi, avantages de fin de service, indemnité pour départ a la retraite, hypothèses actuarielles.



قائمة المحتويات

رقم الصفحة	قائمة المحتويات
I	الشكر والعرفان
II	الإهداء
III	الملخص
V	قائمة المحتويات
IX	قائمة الجداول والأشكال
XII	قائمة الملاحق والمختصرات
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمنافع الموظفين وفق معايير المحاسبة الدولية	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية
09	المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية
12	المطلب الثاني: هيئات إعداد المعايير
15	المطلب الثالث: إصدار، مجال تطبيق وصعوبات تبني معايير المحاسبة الدولية
19	المطلب الرابع: المعايير المعنية بمنافع الموظفين
25	المبحث الثاني: محاسبة منافع الموظفين وفق IAS19 وIAS26
25	المطلب الأول: المصطلحات المتعلقة بمنافع الموظفين وفق IAS19 وIAS26

27	المطلب الثاني: منافع الموظفين قصيرة الأجل
31	المطلب الثالث: منافع الموظفين لما بعد انتهاء الخدمة
36	المطلب الرابع: منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل
42	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: محاسبة منافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي	
44	تمهيد
45	المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي
45	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي
47	المطلب الثاني: دوافع ومراحل تبني النظام المحاسبي المالي
49	المطلب الثالث: المبادئ والفروض المحاسبية
54	المطلب الرابع: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي
61	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق SCf
61	المطلب الأول: مفهوم منافع الموظفين والمصطلحات المتعلقة به وفق SCf
63	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لمنافع الموظفين قصيرة الأجل وفق SCf
67	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لمنافع طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة وفق SCf
68	المطلب الرابع: منحة الذهاب للتقاعد_ تقييمها الإكتواري ومحاسبتها وفق SCf
74	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة ميدانية في مؤسسة الجزائرية للمياه_ وحدة جيجل	

76	تمهيد
77	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للمياه_ وحدة جيجل
77	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الجزائرية للمياه_ وحدة جيجل
81	المطلب الثاني: أهداف ومهام مؤسسة الجزائرية للمياه_ وحدة جيجل
82	المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الجزائرية للمياه_ وحدة جيجل
91	المبحث الثاني: الممارسة المحاسبية لمنافع الموظفين في الجزائرية للمياه
91	المطلب الأول: منافع قصيرة الأجل في الجزائرية للمياه
99	المطلب الثاني: منافع طويلة الأجل في الجزائرية للمياه
107	خلاصة الفصل
108	الخاتمة
111	المراجع
116	الملاحق



قائمة الجداول

و الأشكال

قائمة الجداول و الأشكال

أولاً: قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمعيار الحاسبي الدولي رقم 19	20
02	بطاقة تقنية للوحدة	79
03	(بطاقة معلومات للموظف A)	92
04	كشف الأجر	95
05	حساب تعويض العطلة السنوية للموظف (XX)	98
06	مستوى منحة نهاية الخدمة	101
07	حساب منحة نهاية الخدمة	102
08	المعطيات المأخوذة من سنة 2019 لحساب المخصص	103
09	حساب أجر المشوار	104
10	منحة نهاية الخدمة المقدرة	105
11	القيمة الحالية لمنحة نهاية الخدمة	105

قائمة الجداول و الأشكال

ثانيا: قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	مراحل إعداد المعايير المحاسبية الدولية	01
28	تصنيف منافع قصيرة الأجل	02
84	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)	03
88	الهيكل التنظيمي الفرعي لدائرة الموارد البشرية للجزائرية للمياه	04
101	كيفية حساب راتب التقاعد	05



قائمة الملاحق

والمختصرات

قائمة الملاحق و المختصرات

أولاً: قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملاحق
117	كشف الأجر للموظف (B)	01
118	كشف الأجر للموظف (A)	02
119	جدول حساب تعويض العطلة السنوية	03
120	كشف الأجر للموظف (X)	04
121	جدول حساب الأجر الخاضع ل 60 شهر	05
122	جدول الأجور الشهرية الخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي	06
123	جدول حساب منحة الذهاب للتقاعد	07
124	جدول مخصص منحة الذهاب للتقاعد	08
125	جدول مخصص منحة الذهاب للتقاعد	09

ثانياً: قائمة المختصرات

Abréviation	Signification
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards board
SAC	Standars Advisory Council
IAS_F	International Accounting Standards Committee-Fondation
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial reporting statement

SCF	Systeme comptable financier
CNAS	La Caisse Nationale De Sécurité Sociale
IDR	Indemnité De départ A La Retraite
CNR	La Caisse Nationale Retraite



المقدمة العامة

عرفت مؤسسات اليوم بصفة عامة ظروف في غاية الصعوبة، و ذلك نتيجة لما تشهده البيئة من تغيرات سريعة و متنوعة في مجال العمل و الحياة، ولاشك أن هذه الظروف قد أثرت على التسيير، و في ظل هذه التغيرات أصبحت المؤسسات الاقتصادية التي ترغب في البقاء أن تسعى جاهدة لتحقيق مزايا المنافسة، ومن بين أهم المجالات التي يمكن أن تحقق المؤسسة من خلالها مزايا تنافسية هي مواردها البشرية التي استطاعت فرض مكانتها اليوم باعتبارها أهم مورد لأية مؤسسة، فمعظم مؤسسات اليوم لم تعد تعتبرها مجرد إدارة للتوظيف بل هي عملية استراتيجية تهدف لتعزيز و تطوير القوى العاملة بالشكل الذي ينعكس على ربحية المؤسسة و أدائها.

ويتطلب تحقيق ذلك توفر إدارة تهتم باحتياجات الأفراد العاملين في مختلف المستويات والوظائف مقابل الجهد المبذول من طرفهم بالصيغة المطلوبة والمقبولة، وذلك بوضع سياسة المزايا والتعويضات والحوافز خاصة منها المادية التي تعتبر أهم حافز للعامل لكي يعمل أكثر بإتقان أكبر.

وقد قدم مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار (IAS19) منافع الموظفين الذي وضع فيه كافة المزايا التي يستفيد منها الموظف، بالإضافة إلى المعيار (IAS26) الذي أعطى تفصيلا أكثر لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة، و تعتبر مصاريف بالنسبة للمؤسسة حيث يختلف تقسيمها بين المعيارين الدوليين رقم 19 و 26 و النظام المحاسبي المالي، وتعتبر مهمة ومعقدة في نفس الوقت خاصة في ظل المؤسسات الجزائرية، في حين أن النظام المحاسبي المالي يلزم المؤسسة بالاعتراف و القياس و الإفصاح بالمبالغ التي تغطي كافة التزامات التقاعد و الالتزامات الأخرى.

الإشكالية:

من خلال ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في مؤسسة الجزائرية للمياه بجيجل؟

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تجزئتها إلى التساؤلات الفرعية التالية:

✓ كيف عالج المعيار (IAS19) منافع الموظفين؟

✓ كيف يتم تصنيف المنافع الممنوحة للموظفين وفق النظام المحاسبي المالي، وكيف تتم معالجتها؟

✓ كيف تعالج منافع الموظفين على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)؟

1. فرضيات الدراسة:

✓ يحدد المعيار المحاسبي الدولي IAS19 المتطلبات المحاسبية لمنافع الموظفين بما في ذلك المنافع قصيرة الأجل ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة ومنافع أخرى طويلة الأجل.

- ✓ يصنف النظام المحاسبي المالي منافع الموظفين حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS19.
- ✓ تعالج المنافع الممنوحة للموظفين على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه وفق تعليمات النظام المحاسبي المالي.

2. أهمية الموضوع:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في تزامنها مع التغييرات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية بالجزائر، وهذا بعد تطبيقها للنظام المحاسبي المالي الذي جاء مستمدا من المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك النقابات العمالية التي أصبحت تطالب المؤسسات بحقوقها الحالية و المستقبلية باستمرار، مما يتوجب على مختلف المؤسسات القيام بالقياس المحاسبي لمنافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل والإفصاح عنها، وهذا ما جاء به المعيارين IAS19 و IAS 26، حيث نقوم بإعطاء نظرة شاملة عن المعيارين، مع إبراز كيفية معالجة منافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي.

3. أهداف الدراسة:

تتمثل أهم أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- ✓ التعرف على واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر لاسيما المعيار IAS19.
- ✓ معرفة طريقة معالجة المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 والنظام المحاسبي المالي لمنافع الموظفين.

4. منهج وادوات الدراسة:

من أجل إثراء الموضوع اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي لوضع إطار نظري للموضوع من خلال الكتب والأطروحات والمقالات العلمية، وفي الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه _جيجل_، حيث تم جمع المعلومات بالاعتماد على الوثائق والمستندات المحاسبية للمؤسسة.

5. أسباب اختيار الموضوع:

تعددت أسباب اختيار الموضوع بين أسباب ذاتية وأخرى موضوعية من بينها نجد:

- ✓ توافق موضوع الدراسة مع التخصص محاسبة وجباية معمقة.
- ✓ الرغبة في توسيع المعارف في مجال معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ الميل الشخصي للموضوع كون لدينا معلومات سابقة حوله.
- ✓ كون موضوع منافع الموظفين أكبر عناصر التكلفة بالنسبة للمؤسسة والموظف أكبر استثمار فيها.
- ✓ التعرف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص الاعتراف بالمنافع الممنوحة للعاملين.

6. إطار الدراسة: (الإطار الزمني والمكاني والموضوعي)

يتمثل إطار الدراسة فيما يلي:

- ✓ الحدود الزمانية: قمنا بإجراء الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من 18 أوت 2020 إلى 17 سبتمبر 2020.
- ✓ الحدود المكانية: تتمثل في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمياه _ وحدة جيجل.
- ✓ الحدود الموضوعية: تتمثل في محاسبة منافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

7. الدراسات السابقة:

من بين الدراسات والبحوث السابقة والمتعلقة بالموضوع محل الدراسة نجد:

- ✓ إيمان كحيلي، قياس منافع المستخدمين في ظل النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي ECO.S.EST، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية و جبائيه معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2016/2017، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية حساب منافع المستخدمين وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار IAS19 منافع الموظفين، و توصلت إلى أن تطبيق المنافع قصيرة الأجل في المؤسسات الجزائرية تتم معالجتها وفق النظام المحاسبي المالي و الذي بدوره يتوافق مع المعيار IAS19، أما المنافع طويلة الأجل فأتضح أن النظام المحاسبي المالي يختلف مع المعيار IAS19.
- ✓ مروان مباركي ، هشام عميش ، تقييم المزايا الممنوحة للموظفين في إطار النظام المحاسبي المالي في مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، سنة 2013/2014 و تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تقييم مزايا الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي و كيفية معالجتها محاسبيا، وكذلك تحليل مدى تأثير المزايا الممنوحة للموظفين (مؤونة الذهاب للتقاعد) على القوائم المالية للمؤسسة، و تتمثل أهم نتائج هذه الدراسة في اختلاف تصنيف المزايا الممنوحة للموظفين حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS19، و أنه للنظام المحاسبي المالي تأثير إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية كون أن تطبيق مزايا العاملين التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أثر على المعلومة المحاسبية والمالية.
- ✓ رفيقة بكوش آخرون، محاسبة منافع المستخدمين حسب المعيار IAS19 و حسب SCF، دراسة ميدانية في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز سونلغاز بالوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتدقيق، سنة 2017/2018، حيث يتمحور موضوع هذه الدراسة حول معرفة

طريقة معالجة المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 والنظام المحاسبي المالي لمنافع المستخدمين و كيفية تطبيق هذا المعيار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن منافع الموظفين قصيرة الأجل في شركة سونلغاز مطبقة بشكل كامل ومستوفي لشروط المعيار المحاسبي الدولي IAS19، أما عن المنافع طويلة الأجل فتوجد اختلافات في كيفية تطبيقها في ظل النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS19.

✓ **لقليطي الأخضر و منصر عبد العالي، محاسبة منحة الإحالة على التقاعد (IDR) وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) دراسة حالة مؤسسة الإسمنت (SCT) - تبسة، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية و المالية،** تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية تقييم وتحديد منحة الإحالة على التقاعد (IDR) وكيفية تسجيلها محاسبيا باعتبارها احدى الامتيازات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، و من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن منحة الإحالة على التقاعد تخضع في حسابها على أساس خطط المنافع المحددة و ذلك وفق تقنيات إكتوارية مبنية على أساس افتراضات مالية و ديمغرافية (معدل الوفيات، معدل دوران المستخدمين، معدل التحيين، معدل نمو الأجور...)، حيث بموجب هذه الخطة تقدم المؤسسة منافع لموظفيها عند إحالتهم على التقاعد، والتي تظهر على شكل منحة الذهاب للتقاعد، و تحدد قيمتها على أساس القيمة الحالية للالتزامات المحتمل دفعها، بتطبيق الفرضيات الإكتوارية.

✓ **حمزة العربي، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين،** جامعة البليدة 02 الجزائر، هدف هذه الدراسة هو معرفة معالجة منافع الموظفين محاسبيا مع التركيز على المعيار المحاسبي الدولي IAS19 منافع الموظفين، و توصلت الدراسة أن النظام المحاسبي المالي اقتصر على سرد أنواع منافع الموظفين دون التفعيل فيها، أما فيما يخص المعالجة المحاسبية فيقتصر النظام المحاسبي المالي على تقديم التسجيلات المحاسبية فقط دون الخوض في أساليب القياس و معايير الاعتراف المتبعة من قبل المعيار المحاسبي الدولي IAS19.

من خلال عرض مختلف الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع يمكن استخلاص الفرق بينها وبين الدراسة التي قمتنا بها، حيث اقتصرت معالجة مختلف المواضيع لمنافع الموظفين على المعيار IAS19 والنظام المحاسبي المالي، وقد خصصنا في دراستنا هذه إضافة للمعيار IAS19 جانبا لدراسة المعيار IAS26 المتعلق بالمحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد، والذي يعالج اعتبارات إعداد التقارير المالية لخطة المنافع ذاتها.

9. صعوبات الدراسة:

- ✓ قلة المراجع في المكتبة الجامعية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية باللغة العربية.
- ✓ صعوبة الحصول على المعلومات الميدانية في ظل الظروف الراهنة.
- ✓ التعديلات والإضافات التي تشهدها نصوص معايير المحاسبة الدولية بين الحين والآخر.

10. خطة الدراسة:

من أجل تحقيق الأهداف المسطرة في هذه الدراسة ولمعالجة الاشكالية المطروحة قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول رئيسية، منها فصلين خصصا للجانب النظري والفصل الأخير عالج الجانب التطبيقي، وقسم كل فصل إلى مباحث ومطالب.

✓ الفصل الأول: بعنوان الإطار النظري لمنافع الموظفين وفق المعايير المحاسبية الدولية، حيث قسم إلى مبحثين المبحث الأول تم التطرق فيه إلى مدخل لمعايير المحاسبة الدولية، و المبحث الثاني تم تخصيصه لمحاسبة منافع الموظفين وفق IAS19 وIAS26.

✓ الفصل الثاني: تحت عنوان محاسبة منافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي، تم تقسيمه إلى مبحثين في المبحث الأول عموميات حول النظام المحاسبي المالي، أما المبحث الثاني فتتمت فيه المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق SCF .

✓ الفصل الثالث: عبارة عن دراسة تطبيقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمياه بجيجل، قسم أيضا إلى مبحثين في الأول تم تقديم مؤسسة الجزائرية للمياه، أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة الممارسة المحاسبية لمختلف المنافع الممنوحة للموظفين في المؤسسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمنافع الموظفين وفق معايير

المحاسبة الدولية

المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني: محاسبة منافع الموظفين وفق IAS19

و IAS26.

تمهيد:

تكمن أهمية معايير المحاسبة الدولية في الدور الفعال الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، من خلال توفير التوجيه و الإرشاد في قياس العمليات و الأحداث وعرضها، و بالتالي ساعد ذلك على إنتاج قوائم مالية قابلة للمقارنة دوليا للإجابة على احتياجات المستثمرين للمعلومات في ظل تباين الممارسات المحاسبية المحلية، والذي أصبح عائقا أمام الاستثمار الدولي، وعليه سعت مختلف الدول سواء النامية أو المتقدمة لتبني و تطبيق المعايير، ونجد من بين هذه المعايير المعيارين IAS 19 و IAS 26 اللذان يعالجان منافع الموظفين وخطط التقاعد والتي ستكون محور فصلنا هذا، و للإحاطة أكثر بجوانب هذا الفصل ارتأينا تقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: محاسبة منافع الموظفين وفق IAS 19 و IAS 26

المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

إن معايير المحاسبة الدولية ليست وليدة اليوم، وقد جاءت بعد الحاجة الملحة لها من أجل توحيد المحاسبة، ومختلف المعالجات المحاسبية، وهذا نتيجة للتطور الاقتصادي الذي يشهده العالم وبروز الشركات المتعددة الجنسيات والتناقضات القائمة في علم المحاسبة على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى ضرورة وضع معايير دولية للمحاسبة تلقى القبول العام وهذا ما حدث فعلاً، وقد تم تبنيها من طرف العديد من دول العالم، هذا لتسهيل عملية التبادل بين مختلف الوحدات المحاسبية لمختلف الشركات والمؤسسات المالية.

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

قبل التطرق لمعايير المحاسبة الدولية لابد من تعريف المحاسبة الدولية، فالمحاسبة الدولية هي أحد فروع المحاسبة تعكس أحداث مراحل تطور الفكر المحاسبي للخروج بها من نطاق الممارسات الإقليمية إلى مواجهة المشكلات المحاسبية ذات البعد الدولي، وعليه سنتناول فيما يلي مفهوم، أسباب نشأة المعايير، خصائصها وأهدافها.

الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

1. تعريف المعيار:

لغويا يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين وتسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحاً فتترادف استعمال كلمة (Norme) مع مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة.¹

2. تعريف معايير المحاسبة الدولية:

و تعددت وجهات النظر اتجاه تعريف المعيار المحاسبي فهناك من يرى أن المعيار المحاسبي عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضييق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة، وهناك من يعرفه على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية، يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي، و نتائج الأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة، و يرى ليتلون (Littelon) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم و يستخدم كأداة للمقارنة، في حين يرى "الشيرازي" أن المعايير المحاسبية تمثل أحكاماً خاصة بعنصر

¹ - رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة ماجستير، جامعة أم البواقي، 2010-2011، ص

محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات أو الأحداث، و انطلاقاً مما سبق يمكن القول بأن المعايير هي قواعد أو إجراءات أو سياسات تصدرها هيئات مهنية أو قانونية لتحديد ما يجب أن تكون عليه التطبيقات العملية في المحاسبة.¹

الفرع الثاني: أسباب نشأة معايير المحاسبة الدولية:

هناك عدة أسباب ساهمت في نشأة معايير المحاسبة الدولية نذكر منها:²

- ✓ الحاجة إلى تطوير علم المحاسبة: نظراً لكون علم المحاسبة يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ والقواعد والسياسات والتقاليد والأعراف المحاسبية مما أدى إلى تعدد التعريفات والمفاهيم وتناقض بين المبادئ وبالتالي عدم تحديد مفاهيم المحاسبة بشكل واضح ومفهوم.
- ✓ العولمة: بدأت ظاهرة العولمة مع تعاظم القوة الاقتصادية للشركات متعددة الجنسيات والتي مثلت سلطة هذه العولمة دون أن تعلن عن هويتها، وهذه الشركات غير خاضعة لمسؤولية معينة لأنها تمثل السلطة الرسمية لأية أمة من الأمم، كما أنها وتماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيداً من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الدولي الاستثماري على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال.

الفرع الثالث: خصائص وأهداف معايير المحاسبة الدولية

تتميز معايير المحاسبة الدولية بجملة من الخصائص والأهداف نذكرها فيما يلي:

1. خصائص معايير المحاسبة الدولية:

- من أهم الخصائص الواجب توفرها في معايير المحاسبة الدولية ما يلي:³
- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.
- الملاءمة: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب الملاءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.
- المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر، فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث أن عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

¹ - المرجع السابق، ص ص 103، 102.

² - هاني إسحاق إبراهيم نسمان، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية رقم (21)، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص ص 19-20.

³ - حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015، ص ص 35-36.

- الواقعية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.
- فضلا عن الخصائص المذكورة سابقا يمكن إضافة الخصائص التالية:¹
- المفهومية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.
- الحيادية: يجب ألا يتم التحيز اتجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين.
- الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.
- 2. أهداف معايير المحاسبة الدولية:

تهدف معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية تتمثل فيما يلي:²

- تحديد وقياس الأهداف المالية، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة تعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، ويلاحظ غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى عدم الوصول إلى نتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، ونلاحظ أن المعيار يحدد الطريقة المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار.

إضافة إلى ما سبق فإن المعايير المحاسبية دولية:

- تزيد من موثوقية القوائم المالية، كونها قد أعدت من قبل أفراد مختصين ودو خبرة كبيرة في مجال المحاسبة.
- تمكن إعداد معلومات محاسبية مالية قابلة للتحقيق، وذلك من خلال المراجعة الخارجية للقوائم المالية.
- ولا شك أن غياب المعايير المحاسبية يؤدي إلى استخدام طرق غير سليمة أو تؤدي إلى استخدام المؤسسة طرق متباينة وغير موحدة مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية كيفية، وهذا قد يصعب من فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين أو الخارجيين.

1- المرجع السابق ص 36.

2- مراد أيت محمد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي الجزائري " خلال الفترة 2010_2013"، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013_2014، ص ص 129_130.

المطلب الثاني: هيئات إعداد المعايير المحاسبية الدولية

نتج عن الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير المحاسبية الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، حيث أنشئت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

الفرع الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):

يمكن التعرف عليها أكثر من خلال ما يلي:

1. تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية:

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد شكلت اللجنة عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وابتداء من كانون الثاني 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة، وابتداء من عام 1999 أصبحت تضم 143 عضوا من 104 دولة يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى في تلك المنظمات أو الدول التي لا تنضم إلى عضوية اللجنة بعد.¹

2. أهداف لجنة (IASB):

للجنة معايير المحاسبة الدولية عدة أهداف نذكرها فيما يلي:²

- 1- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها عند عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- 2- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وقد اتفق الأعضاء على دعم أهداف لجنة المعايير بغية تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين يلتزم أعضاء اللجنة بالعمل على تحقيق الأهداف الوسيطة وهي كالتالي:³

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص ص 106-107.

² - إبراهيم محمد، دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي، المؤتمر السنوي الرابع بعنوان إدارة المعرفة في العالم العربي، المنعقد بجامعة الزيتونة، الأردن، أيام 26-28 / 04/2004، ص02.

³ - المرجع السابق ص02.

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة تم إعدادها جوهريا طبقا للمعايير المحاسبية والإفصاح عن حقيقة اتفاتها مع تلك المعايير.
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الدولية والالتزام بها.
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والقطاعات الصناعية والتجارية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.
- التأكد من أن مدققي الحسابات يقومون بالتحقق من أن القوائم المالية تم إعدادها طبقا للمعايير المحاسبية الدولية بشكل جوهري.
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

3. إصلاحات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

- بدأت IASC بالإصلاح في سنة 1997 حيث أنشئت مجموعة عمل تدعى Party (swp) Stratégie working، بهدف وضع خطة عمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه استراتيجية و هيكل لجنة المعايير المحاسبية الدولية و ذلك لمواجهة التحديات الجديدة، و قد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان " إعادة تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل" حددت مقترحاتها لتغيير هيكل اللجنة و استراتيجياتها، و قد تم تسليم التعليقات حول الموضوع في مطلع سنة 1999، و بعدها تم إصدار التقرير النهائي حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها و تغيير استراتيجياتها، وفي 01 أبريل 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير الدولية الذي تولى مسؤولية وضع المعايير المحاسبية الدولية، و من أهم الأسباب التي أدت إلى الإصلاح نذكر:¹
- إعطاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية هيكل وأهداف تلائم الرهانات المستقبلية التي تواجهها والمتمثلة في العمل على تحقيق التوحيد المحاسبي الدولي.
 - إعطاء أكثر استقلالية للجنة معايير المحاسبة الدولية انطلاقا من الاعتقاد أن المعايير الجيدة هي التي توضع من طرف مجموعة صغيرة من أشخاص يتمتعون بالكفاءة التقنية ويعملون بدوام كامل.
 - توسيع تمثيل البلدان والمنظمات المهنية داخل المجلس وتعزيز التعاون والشراكة مع الهيئات المحلية لوضع المعايير من أجل تقريب الممارسات المحلية من المعايير الدولية.

وفي إطار سعيها إلى توسيع مجال نشاطها تم الاتفاق على استخدام مصطلح المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) كمصطلح للمعايير التي يصدرها المجلس بدلا من مصطلح المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، فاستخدام مصطلح (IFRS) يبين سعي (IASB) للاهتمام بالمعلومة المالية وليس بالتوحيد المحاسبي فقط، كما تم

¹ - عادل بولنجيب، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، رسالة ماجستير، جامعة فسنطينة 2، 2013-2014، ص 27-28.

اعتماد الإطار المفاهيمي والمعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة ما لم يتم تعديلها أو إلغاؤها مع الإبقاء على تسميتها القديمة (IAS).¹

الفرع الثاني: الهيكل الجديدة للجنة معايير المحاسبة الدولية:

عرف القانون الأساسي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية مراجعة هيكلية ترتب عنها تغيير في هيكله، بدأ العمل بها بتاريخ 01 أبريل 2001، وتقرر حسب التوصية الواردة في القانون الأساسي المادة الرابعة تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، وانطلاقاً من القانون الأساسي الجديد الذي أدخلت بموجبها إصلاحات جذرية على هيكل هيئة المعايير المحاسبية الدولية فأصبحت تتكون من الهيئات التالية:

1- اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية IASC _ Fondation:

تتشكل هذه اللجنة من 19 إدارياً يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين، و يشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة في للأسواق المالية العالمية و التنوع في الأصول الجغرافية، حيث تتكون هذه اللجنة من 6 أعضاء من أمريكا الشمالية، 6 أعضاء من أوروبا، 4 أعضاء من آسيا و 3 أعضاء من كل المناطق الجغرافية شرط احترام التوازن الجغرافي الكلي، كما يترك 5 أعضاء من بين 19 عضواً للفدرالية الدولية للمحاسبين (IFRSC) شريطة التشاور مع لجنة التعيين و احترام التوازن الجغرافي، و يتم تعيين الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و يتمثل دورها الأساسي في:²

- جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة.
- إعداد ونشر التقارير السنوية عن النشاط.
- تعيين أعضاء كل المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) واللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRS).
- تقييم استراتيجية وفعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

يعمل هذا المجلس تحت وصاية اللجنة (IASB-F) ويتشكل من 14 عضواً يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضواً منهم مهامهم ويسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجراً، ويعين أعضاء المجلس لمدة خمس سنوات على الأكثر قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل، وتكمن مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:³

¹ - المرجع السابق ص 28.

² - سماعيل نور الدين، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية وواقع البيئة الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة مستغانم، 2015_2016، ص ص: 46_47.

³ - المرجع السابق ص 47.

- إعداد ونشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية.
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية.
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات.
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة.

وتتمثل أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:¹

- ✓ لأجل الصالح العام تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية.
- ✓ تحسين استخدام وتطبيق المعايير.
- ✓ تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

3- المجلس الاستشاري للمعايير (SAC):

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضواً على الأقل يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، يرأسهم رئيس IASB وتتمثل مهام المجلس في توجيه الأعمال، كما يشكل فضاء للربط بين مجلس معايير المحاسبة الدولية وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومة المالية الدولية.²

4- اللجنة الدولية لتفسير المحاسبة المالية (IFRIC):

تتكون هذه اللجنة من 12 عضواً يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة، وإعداد ونشر مشاريع تفسير لإثرائها بين جمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما تتسق هذه اللجنة مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية.³

المطلب الثالث: إصدار، مجال التطبيق وصعوبات تبني المعايير المحاسبية الدولية:

سنتطرق في هذا المطلب إلى كيفية إصدار المعايير المحاسبية الدولية وكيفية تطبيقها، بالإضافة إلى الصعوبات التي واجهت تطبيقها.

¹ - جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Expert، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013، ص 03.

² - سماعيل نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 47.

³ - المرجع السابق ص 47.

الفرع الأول: إصدار المعايير المحاسبية الدولية

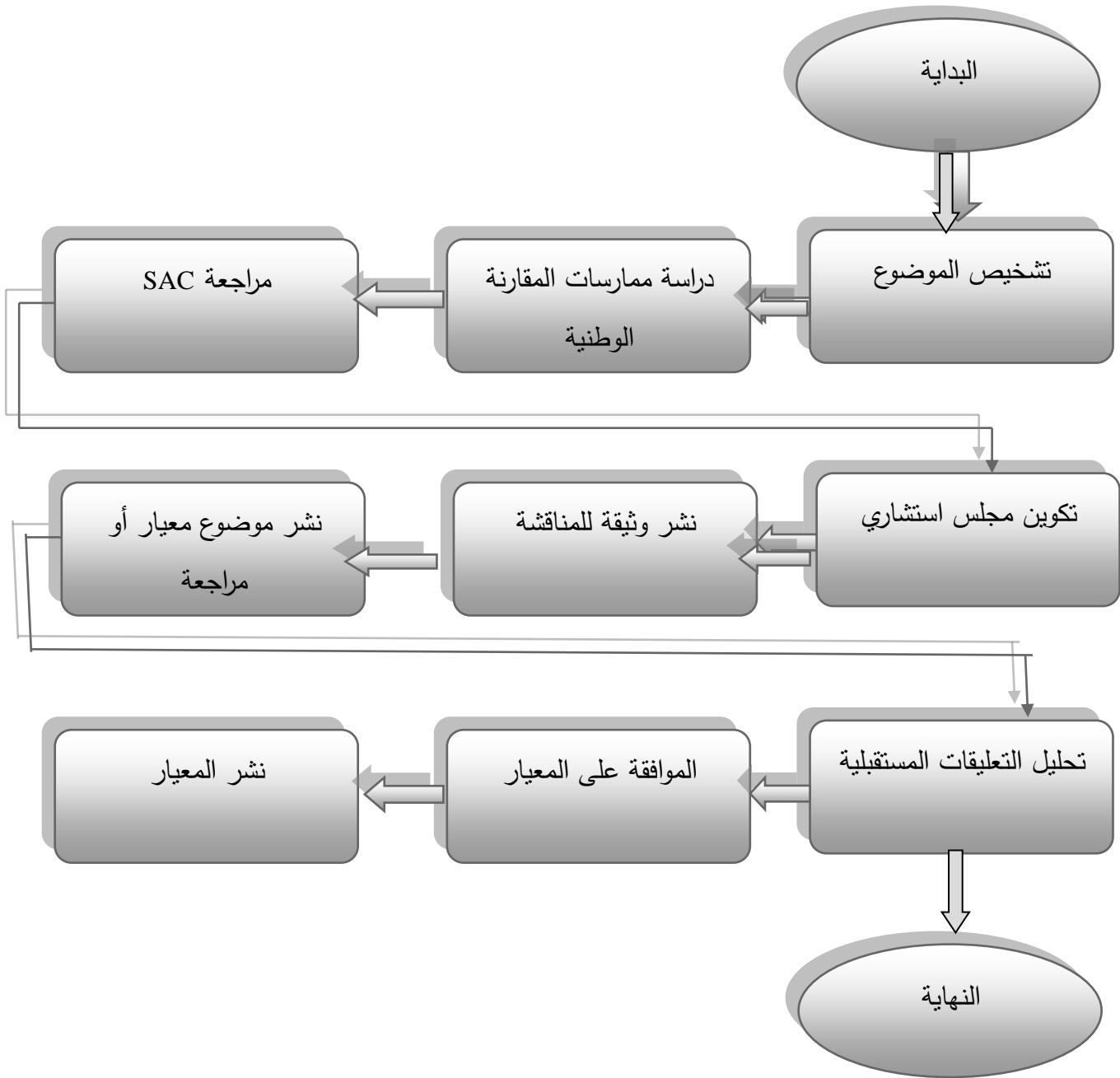
وتشمل إجراءات وضع المعايير ما يلي:¹

- (1) يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يرأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات الأخرى المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.
- (2) تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيدا، من خلال إعداد دراسات مقارنة وتأخذ بعين الاعتبار تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات المختلفة التي تكون ملائمة لمختلف الظروف، وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.
- (3) بعد عقد مشاوره مع اللجنة الدائمة للتفسيرات ومراجعة المجلس الاستشاري، يقوم المجلس بوضع تعليقاته حول الموضوع على موجز النقاط الرئيسية، ومن ثم تحضر اللجنة التوجيهية بيانا تمهيديا بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض، وتشرح الحول التي أخذت بالاعتبار، والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها، وتمتد هذه الفترة لأربعة أشهر عادة.
- (4) تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ وتوافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقدم لمجلس الموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح)، ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.
- (5) تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح، على أن يوافق عليها ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض وهي شهر كحد أدنى وقد تمدد إلى ستة أشهر.
- (6) تعيد اللجنة التوجيهية النظر في التعليقات وتقوم بإعداد مخطط المعيار المحاسبي الدولي بعد مراجعته من قبل المجلس، والذي يقوم بتنقيحه وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل يتم نشر المعيار.

وعليه يمكن تلخيص مسار إصدار المعايير وفق المخطط التالي:

¹ _ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 108-109.

الشكل (رقم 01): مراحل إعداد المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: Stéphane Brun, Guide d'application des normes IAS/IFRS, Berti édition, Algérie, 2011, p44 .

الفرع الثاني: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولي

تم تصميم المعايير المحاسبية الدولية لكي تطبق على الهدف العام للبيانات المالية و التقارير المالية لكافة المؤسسات الهادفة للربح، و تتضمن المؤسسات الهادفة للربح تلك المؤسسات التي تشارك في الأنشطة التجارية و الصناعية و المالية و الأنشطة الأخرى المشابهة سواء تم تنظيمها على شكل شركة أو شكل آخر، و على الرغم من أنه لم يتم تصميم المعايير المحاسبية الدولية لكي تطبق على الأنشطة غير ربحية في القطاع الخاص، إلا أن القطاع العام أو الحكومي أو المؤسسات التي تشارك في تلك الأنشطة قد تجد تلك المعايير ملائمة، و قد أصدرت لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين إرشادا يفيد أن المعايير المحاسبية الدولية قابلة للتطبيق لمؤسسات الأعمال الحكومية.¹

تتطبق المعايير المحاسبية الدولية على كافة البيانات المالية ذات الهدف العام، ومثل تلك البيانات المالية تهدف إلى تلبية الحاجة العامة للمعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين على سبيل المثال مالكي الأسهم والدائنين والموظفين والجمهور العام، إن تطبيق هذه المعايير يكون في الغالب اختياري، باعتبارها تمثل معايير إرشادية غير ملزمة دوليا، وبالتالي تكون الأولوية في التطبيق عند إعداد القوائم المالية في الدولة للمعايير والنظم القانونية المحلية وذلك عندما تختلف عن معايير المحاسبة الدولية.²

الفرع الثالث: صعوبات تبني المعايير المحاسبية الدولية

تواجه عملية تبني معايير المحاسبة الدولية عدة صعوبات، سواء كان ذلك على الصعيد المحلي أو الدولي، نذكرها فيما يلي:

✓ صعوبات محلية: نذكر من بينها:³

_ ضعف الكيانات المهنية والكيانات التي تضع معايير المحاسبة في بعض الدول خاصة الأقل نموا.

_ محلية نشاط المؤسسة بالدولة.

_ قوة الاتجاهات الراسخة لوضع معايير محاسبية دولية تطبقها الدول في إعداد تقاريرها المالية.

¹ - إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (متضمنة معايير المحاسبة الدولية كما هو مصادق عليه في 01 يناير 2008)، الأردن، 2008، ص ص 64-65.

² - المرجع السابق ص 65.

³ - منال يلاص، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة الأجور في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، 2014-2015، ص ص 22-23.

بالإضافة إلى:¹

- صعوبة الأوضاع الاقتصادية ببعض الدول يجعلها تصرف النظر عن الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية.
- الترسخ المفرط لدى بعض الدول لفكرة عدم الاعتماد على معايير محاسبية.
- ✓ **صعوبات دولية:** نذكر منها ما يلي:²
- بالرغم من مشكلة اللغة في العالم خاصة بعد أن أخذت معظم المؤسسات الدولية بانتهاج لغات يفهمها سكان العالم عند إعداد تقاريرها المالية، إلا أن لغة المعايير حالت دون السماح باعتمادها من طرف عدة دول.
- غياب بنية دولية قادرة على فهم واستيعاب المعايير المحاسبية الدولية.
- إن التفاوت بين الدول، كالتقدم العلمي والتكنولوجي سوف ينجر عنه اختلاف في إثبات البيانات المالية بين الدول، الأمر الذي يؤدي إلى ثغرة في تطبيق المعايير.
- الدول ذات النمو الاقتصادي المرتفع، عادة تتميز بزيادة نمو مؤسساتها الأمر الذي يزيد من احتياجاتها للمعايير، على عكس الدول النامية التي لا تحتاج في مؤسساتها إلى معايير باعتبارها محلية النطاق.

المطلب الرابع: المعايير المعنية بمنافع الموظفين

لقد عالجت معايير المحاسبة الدولية منافع الموظفين من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS 19

وIAS26 ونستعرضهما فيما يلي:

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 منافع الموظفين

1- نشأة وتطور المعيار IAS 19 :

في أبريل 2001 تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) "منافع الموظفين" الذي صدر أصلا عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في سنة 1980، وقد حل معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) "منافع الموظفين" محل معيار المحاسبة الدولي (IAS19) "محاسبة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل" الصادر في جانفي 1983، وتم أيضا تعديل معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) مرة أخرى في 1993 وأعيدت تسميته بمعيار المحاسبة الدولي (IAS 19) "تكاليف منافع التقاعد".³ وقام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتعديل محاسبة الخطط متعددة أصحاب العمل وخطط المجموعة في ديسمبر 2004، وفي جوان 2011 قام المجلس بتتقيح معيار المحاسبة الدولي (IAS) بما في ذلك إزالة

¹- فتيحة بكطاش، دوافع توحيد المعايير الدولية في ظل العولمة، أطروحة دكتورا، جامعة الجزائر 03، 2010-2011، ص 126.

²- المرجع السابق ص 126.

³- الأخضر لقلطي، عبد العالي منصر، محاسبة منحة التقاعد وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 2،

ديسمبر 2007، ص 14.

الخيار الذي يتيح للمنشأة تأجيل الاعتراف بالتغيرات في صافي التزام المنافع المحددة وتعديل بعض متطلبات الإفصاح لخطط المنافع المحددة والخطط متعددة أصحاب العمل.¹

الجدول رقم (01): التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي IAS19

التعليقات	التطور	التاريخ
–	المسودة رقم: E16 محاسبة منافع التقاعد للموظفين في القوائم المالية	أفريل 1980
ساري التطبيق ابتداء من 1985/1/1.	المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 المحاسبة عن مخصصات التقاعد في البيانات المالية لأصحاب العمل.	جانفي 1983
–	المسودة رقم: E47 تكاليف منافع التقاعد	ديسمبر 1992
ساري التطبيق ابتداء من 1995/1/1.	تكاليف منافع التقاعد للمعيار المحاسبي الدولي رقم 19	ديسمبر 1993
الموعد النهائي للتعليق 1997/1/31.	المسودة رقم: E54 فوائد الموظفين.	أكتوبر 1996
ساري التطبيق ابتداء من 1999/1/1.	المعيار المحاسبي الدولي 19: منافع الموظفين.	جانفي 1998
ساري التطبيق 2001/1/1	تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 19: منافع الموظفين	أكتوبر 2000

¹ – المرجع السابق، ص ص 14-15.

البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترة المنتهية في 2002/5/31	الخسارة الفعلية أو تعديل لمنع الاعتراف بالمكاسب تكاليف الخدمة السابقة والاعتراف بالخسائر الناجمة فقط عن المكاسب الفعلية.	ماي 2002
الموعد النهائي للتعليق 2003/3/7	المسودة رقم: ED2 المدفوعات القائمة على أساس الأسهم التي تقترح تعويضات حقوق الملكية.	ديسمبر 2002
ساري التطبيق ابتداء من 2005/1/1.	متطلبات حقوق الملكية التي حلت محلها المعيار الدولي للتقارير المالية 2 الدفع على أساس الأسهم.	فيفري 2004
الموعد النهائي للتعليق 2004/7/31	التعديلات المقترحة على المعيار المحاسبي الدولي رقم 19: منافع الموظفين: المكاسب والخسائر الإكتوارية الإفصاحات.	29 أبريل 2004
ساري التطبيق ابتداء من 2005/1/1	الأرباح والخسائر الإكتوارية وخطط المجموعة والإفصاحات	19 ديسمبر 2004
ساري التطبيق ابتداء من 2009/1/1	تم تعديلها من خلال التحسينات السنوية على المعايير الدولية للتقارير المالية (تكاليف الخدمة السابقة والتخفيضات السلبية)	22 ماي 2008
الموعد النهائي للتعليق 2010/9/6	معدل الخصم لمزايا الموظفين (التعديلات المقترحة على المعيار الدولي للمحاسبة رقم 19)	20 أوت 2009
الموعد النهائي للتعليق 2010/9/30	المسودة: 2010/3: ED خطط المنافع المحددة (التعديلات المقترحة على المعيار الدولي للمحاسبة رقم: 19)	29 أبريل 2010

ساري التطبيق ابتداء من 2013/1/1	يحل محل المعيار المحاسبي الدولي منافع المستخدمين (المعدل في 2011)	16 جوان 2011
الموعد النهائي للتعليق 2013/7/25	المسودة: ED:2013/4 خطط المنافع المحددة: مساهمات الموظفين (التعديلات المقترحة على المعيار المحاسبي الدولي رقم 19)	25 مارس 2013
ساري التطبيق ابتداء من 2014/7/1	خطط المنافع المحددة: مساهمات الموظفين الصادرة على تعديلات المعيار المحاسبي الدولي رقم 19)	21 نوفمبر 2013
يسري على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 2016/1/1	معدلة من خلال التحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعام 2014 (معدل الخصم: قضية السوق الإقليمية)	25 سبتمبر 2014
يسري على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 2019/1/1	تعديل الخطة أو تقليصها أو تسويتها (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي رقم 19)	7 فيفري 2018

المصدر: WWW /IASplus.com/en/standards/IAS:IAS19, consulté le:12/02/2020

2- نطاق وأهداف المعيار IAS 19:

✓ بالنسبة لنطاق المعيار:

حيث يبين هذا المعيار ما يلي:¹

1_ يوضح محاسبة منافع الموظفين والإفصاح عنها من قبل أصحاب العمل.

2_ يحدد هذا المعيار أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين:

¹ - عباس علي ميرزا وآخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الثالث، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ص 110.

- منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومنافع الإجازات المهنية والإجازات المرضية المدفوعة والمشاركة في الأرباح أو خطط المكافآت التي تدفع خلال 12 شهرا من نهاية الفترة، والمنافع غير النقدية مثل الرعاية الصحية وما إلى ذلك للموظفين الحاليين.
 - منافع ما بعد الخدمة مثل معاشات التقاعد والمنافع الطبية بعد الخدمة والتأمين على الحياة بعد الخدمة.
 - منافع إنهاء الخدمة، مثل مكافأة نهاية الخدمة.
 - منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث.
- ويتم تصنيف منافع ما بعد نهاية الخدمة إما كخطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة.
- ✓ بالنسبة لأهداف المعيار:

هدف المعيار هو بيان المحاسبة الإفصاحات الخاصة بمزايا الموظفين، ويتطلب من المؤسسة تسجيل ما يلي¹:

- بمثابة مصروف مستحق، عند قيام الموظفين بتقديم خدمات لها مقابل المزايا التي ستقوم بدفعها في المستقبل.
- بمثابة مصروف، الالتزام المترتب عليها نتيجة المنافع الاقتصادية الناجمة عن خدمات مقدمة من قبل الموظفين مقابل المزايا المقدمة لهم.

الفرع الثاني: المعيار المحاسبي الدولي IAS 26 المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد

1- نطاق المعيار:

يتعين تطبيق المعيار (26) على المحاسبة والتقارير الخاصة بخطة منافع التقاعد، وشروط خطة التقاعد قد تستلزم أن تقدم الخطة تقريرا سنويا، وفي بعض التشريعات قد يكون هذا مطلبا قانونيا، والمعيار (26) لم يضع إلزاما بالنسبة لنشر هذه التقارير بواسطة خطة التقاعد، فإن متطلبات هذا المعيار ينبغي أن تطبق عليها، ويوضح هذا المعيار أن أي مجموعة لمعايير دولية أخرى تطبق على تقارير خطط منافع التقاعد كذلك و يعتبر المعيار الدولي رقم (26) خطة منافع التقاعد كيان قانوني منفصل يميز بين صاحب العمل و المشتركين في الخطة، والجدير بالذكر أن هذا المعيار ينطبق كذلك على خطط منافع التقاعد التي تكون تحت رعاية آخرين غير صاحب العمل (مثلا النقابات العمالية أو مجموعات أصحاب الأعمال)، كما يتناول المعيار محاسبة

1_Ch Charlie McCreedy, Actes pris en application des traites CE/Euraction dont la publication est obligatoire, Journal officiel de l'union européenne, 2008, p 99.

وتقارير خطط منافع التقاعد بالنسبة لكل المشتركين كمجموعة، ولا يتناول التقارير الخاصة بالمشاركين الأفراد بالنسبة لاستحقاقاتهم من منافع التقاعد.¹

ويطبق المعيار نفس أساس المحاسبة وإعداد التقارير على ترتيبات منافع التقاعد غير الرسمية كما يطبق على خطط منافع التقاعد الرسمية، كذلك فإنه من الجدير بالذكر أن هذا المعيار ينطبق سواء كان أو لم يكن ثمة صندوق مستقل، وبصرف النظر عن وجود أمناء وتتطلب متطلبات هذا المعيار كذلك على خطط منافع التقاعد ذات الأصول المستثمرة مع شركة تأمين، ما لم يكن العقد مع شركة التأمين باسم مشترك معين أو مجموعة من المشتركين والمسؤولين فقط على شركة التأمين.²

2- هدف المعيار:

يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة، ويوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد، وينطبق المعيار على:³

- خطط المساهمات المحددة: حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات والخطة إلى جانب أرباح الاستثمار فيها.
- خطط المنافع المحددة: حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبينة على أساس أرباح الموظفين و/ أو سنوات الخدمة.

¹- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة (شرح التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية)، الدار الجامعية، الجزء الثاني، مصر، 2006، ص ص 217-218.

²- نفس المرجع.

³- جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 674.

المبحث الثاني: محاسبة منافع الموظفين وفق IAS19 وIAS26:

نظرا لأهمية الموارد البشرية في المؤسسة، والتكاليف الكبيرة التي تتحملها المؤسسة من جراء استخدامها لهذه الموارد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار IAS19 منافع الموظفين ودعمته بالمعيار المحاسبي IAS26 خطط منافع التقاعد الذي يعطي تفسيراً أكثر لخطط منافع التقاعد التي تطرق إليها المعيار المحاسبي IAS19، حيث يحدد هذين المعيارين المحاسبة والإفصاح من قبل أصحاب العمل للمنافع الممنوحة للموظفين ومن خلال هذا المبحث سنقوم بإلقاء الضوء على محاسبة منافع الموظفين وفق المعيارين IAS19 وIAS26.

المطلب الأول: المصطلحات المتعلقة بمنافع الموظفين وفقا للمعيارين IAS19 وIAS26:

قبل التطرق إلى المصطلحات الرئيسية المتعلقة بمنافع الموظفين حسب المعيارين IAS19 وIAS26 سنعطي تعريفاً بسيطاً لمنافع الموظفين حسب ما جاء في المعيار المحاسبي رقم 19: منافع الموظفين هي جميع أشكال العوض المقدم من قبل المنشأة للموظفين في مقابل خدماتهم.

الفرع الأول: المصطلحات الرئيسية طبقاً للمعيار IAS19

تتمثل المصطلحات الواردة في IAS19 فيما يلي:¹

- خطط أرباب العمل المتعددين: إما تكون خطة مساهمات محددة أو خطة مزايا محددة تجمع الأصول المساهم بها من جانب شركات عديدة لا تخضع لسيطرة مشتركة وتستخدم هذه الأصول في توفير مزايا لموظفي أكثر من كيان واحد.
- القيمة الحالية للالتزام مزايا محددة: هي القيمة الحالية قبل خصم أي أصول، أي خطة أو أي مدفوعات مطلوبة لتسوية الالتزام الذي حدث كنتيجة لخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.
- تكلفة الخدمة الحالية: الزيادة في التكلفة الحالية للالتزام المزايا المحددة التي تحدث نتيجة لخدمة الموظفين في الفترة الجارية.
- تكلفة الفائدة: الزيادة خلال فترة ما في القيمة الحالية للالتزام المزايا المحددة التي تنشأ، لأن المزايا المستحقة الدفع أقرب بمقدار سنة واحدة إلى تسوية البرنامج.
- أصول الخطة: هي تلك الأصول التي يحتفظ بها في صندوق مزايا العاملين بما في ذلك أي بوالص تأمين مؤهلة.

¹ طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 339_340.

- العائد على أصول الخطة: الفائدة وتوزيعات الأرباح وأي دخل آخر يتم الحصول عليه من أصول الخطة، بالإضافة إلى أية أرباح أو أية خسائر متحققة أو غير متحققة من تلك الأصول مطروحا منها تكلفة إدارة الخطة وأية ضرائب مستحقة الدفع من قبل الخطة.
- الأرباح والخسائر الإكتوارية: تعديلات الخبرة وآثار أية تغيرات في الافتراضات الإكتوارية، وتعديلات الخبرة هي الفروقات بين الافتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث فعليا.
- تكلفة الخدمة السابقة: القيمة الحالية المتزايدة للالتزام المنافع المحددة لخدمة المواطنين في فترات سابقة، والتي نشأة بسبب إدخال التغيرات على المنافع مستحقة الدفع للموظفين، ويمكن أن تكون تكاليف الخدمة السابقة إيجابية أو سلبية وذلك يعتمد على ما إذا يتم تحسين أو تخفيض المنافع.

الفرع الثاني: تعريف المصطلحات الرئيسية طبقا للمعيار IAS26

عرف المعيار المحاسبي IAS26 المصطلحات المتعلقة منافع التقاعد كالاتي:¹

- القيمة الحالية الإكتوارية للمنافع المحددة: هي القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية المتوقعة بمقتضى خطة منافع التقاعد للعاملين الموجودين السابقين منسوبة إلى الخدمة التي قدمت بالفعل.
- خطط المساهمة المحددة: هي خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد مبالغ منافع التقاعد التي يتم دفعها بناء على المساهمات في صندوق التقاعد والعائد على الاستثمار من ذلك.
- خطط المنافع المحددة: هي خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها تحديد مبالغ هذه المنافع التي يجب دفعها بناء على صيغة تعتمد على دخل الموظف و/ أو سنوات الخدمة.
- التمويل: هو تحويل أصول إلى كيان قانوني منفصل عن المنشأة (مستقل عن منشأة صاحب العمل) _مثل صندوق مثلا، وذلك لمواجهة الالتزامات المستقبلية بسداد منافع التقاعد.
- صافي الأصول المتاحة للمنافع: هي أصول خطة منافع التقاعد ناقصا خصومها بخلاف القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد المتعهد بها.
- المشاركون: أعضاء خطة منافع التقاعد والآخرين الذين لهم الحق في المنافع بمقتضى الخطة.
- المنافع الثابتة: هي الاستحقاقات والحقوق التي لا تكون مشروطة باستمرار العمل بمقتضى شروط خطة منافع التقاعد.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الرابع، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004، ص 446 _ 447.

المطلب الثاني: منافع الموظفين قصيرة الأجل:

سنتطرق في هذا المطلب إلى منافع الموظفين قصيرة الأجل إضافة إلى الإثبات والقياس والإفصاح المتعلق بها.

الفرع الأول: تعريف منافع الموظفين قصيرة الأجل

تسمى منافع الموظفين قصيرة الأجل، عندما يتوقع أنه سيتم تسويتها (دفعاً) بشكل كامل خلال 12 شهراً للسنة المالية قبل نهاية فترة التقرير السنوية التي يقدم فيها الموظفون الخدمات المتعلقة بها.¹

تتضمن منافع الموظفين قصيرة الأجل على سبيل المثال البنود التالية:²

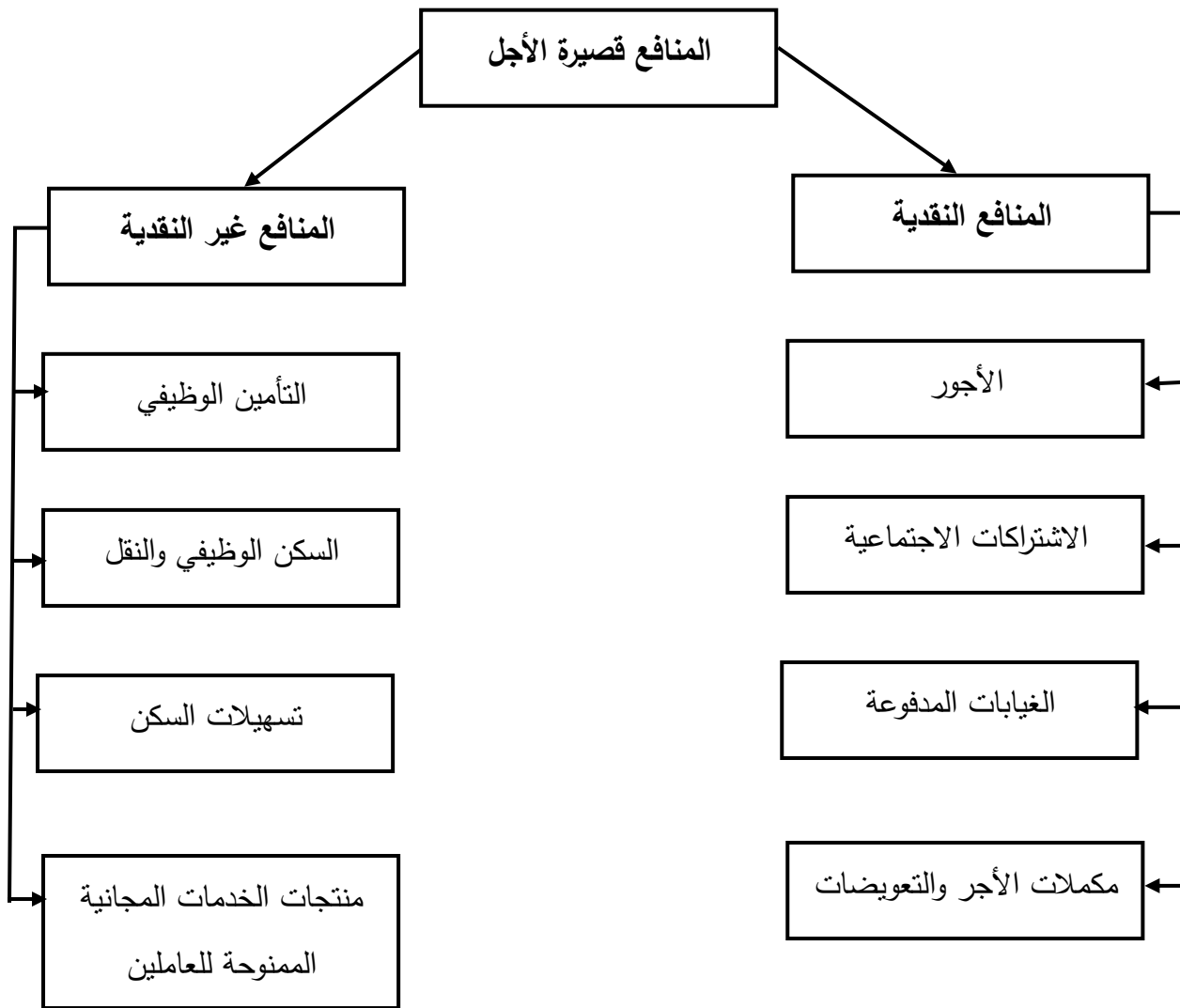
- الرواتب والأجور ومساهمة المنشأة في الضمان الاجتماعي.
- الإجازات العادية والمرضية مدفوعة الأجر للفترة التي تغطي 12 شهراً قادمة بعد تقديم الموظفين لخدماتهم.
- المنافع غير النقدية مثل: الخدمات الطبية وبدلات السفر وتقديم سلع وخدمات مجانية للعاملين الحاليين.

وسنقوم بتلخيص منافع الموظفين قصيرة الأجل من خلال الشكل التالي:

¹ - الأخضر لقيطي، عبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² - الأخضر لقيطي، منصر عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

الشكل رقم (02): تصنيف منافع الموظفين قصيرة الأجل



المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الثاني: الإثبات والقياس والإفصاح

عندما يقوم الموظف بتقديم خدمة خلال فترة محاسبية، فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بالمبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي يتوقع أن تدفع خلال تلك الخدمة.¹

• حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة:²

✓ يجب على المؤسسة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غياب معوض.

✓ في حالة تراكم الغيابات المعوضة عندما يقدم الموظفون الخدمة التي تزيد عن حقهم في غيابات مستقبلية معوضه.

✓ في حالة عدم تراكم غيابات معوضه عند حدوث حالات غياب.

يمكن للمنشأة تعويض الموظفين عن الغياب لأسباب مختلفة بما في ذلك الإجازة والمرض والعجز قصيرة الأجل والأمومة أو الأبوة والخدمة كمكلف والخدمة العسكرية ويقسم استحقاق الغيابات المعوضة إلى فئتين هما:

1_ الغيابات المعوضة التراكمية:

الغياب المتراكم هو ذلك الغياب المرحل ويمكن استخدامه في الفترات المستقبلية إذا كان استحقاق الفترة الحالية غير مستخدم بكامله، وقد يكون تراكم الغياب المعوض إما مستحق (بكلمات أخرى يستحق الموظفون لدفعة نقدية للاستحقاق غير المستخدم عند تركهم المنشأة)، أو غير مستحق عندما لا يكون الموظفون مستحقين لدفعة نقدية للاستحقاق غير المستخدم عند تركهم المنشأة.³

_ يجب على المنشأة قياس التكلفة المحتملة لتراكم الغياب المعوض على أنها المبلغ الإضافي الذي يتوقع أن تدفعه المنشأة نتيجة للاستحقاق غير المستخدم الذي تراكم في تاريخ الميزانية العمومية.

_ يقيس الأسلوب المحدد في الفقرة السابقة الالتزام بمقدار مبلغ الدفعات الإضافية التي يتوقع أن تنشأ فقط من حقيقة أن المنفعة تتراكم وفي العديد من الحالات قد لا تحتاج المنشأة إلى إجراء حسابات مفصلة لتقدير عدم وجود التزام مادي للغياب المعوض غير المستخدم، فعلى سبيل المثال من المحتمل أن تكون الإجازة المرضية

¹-ec staff consolidated version, International accounting standard 19 employee benefits, 16 September 2009, p04.

²-Idem.

³-Idem.

ماديا فقط إذا كان هناك اتفاق رسمي واتفاق غير رسمي على أن الإجازة المرضية المدفوعة غير المستخدمة قد تأخذ على أنها إجازة مدفوعة.¹

2_ الغيابات المعوضة غير التراكمية :

الغيابات المعوضة التراكمية لا ترحل إنما تنقضي إذا لم يتم استخدام الفترة الحالية بكاملها، وهي لا تعطي استحقاقا للموظفين لدفعة نقدية عن الاستحقاق غير المستخدم عند ترك المنشأة، وهذه هي الحالة الشائعة بالنسبة لراتب الإجازة المرضية (إلى الحد الذي لا يزيد به الاستحقاق السابق غير المستخدم عن الاستحقاق المستقبلي) وإجازة الأمومة والأبوة وغياب المعوض لخدمة المكلفين أو الخدمة العسكرية، ولا تعترف المنشأة بمطلوب أو مصروف حتى وقت الغياب لأن خدمة الموظفين لا تزيد مبلغ المنفعة.²

• خطط المشاركة في الربح والمكافأة:

_ يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لدفعات المشاركة في الربح والمكافآت.

_ بموجب خطط المشاركة في الربح يستلم الموظفون حصتهم في الربح فقط إذا استمروا في خدمة المنشأة لفترة محددة.

_ قد لا يكون على المنشأة التزام قانوني لدفع المكافأة، وبرغم ذلك في بعض الحالات تمارس المنشأة دفع المكافآت، حيث تستطيع إجراء تقدير موثوق به لالتزامها القانوني أو الضمني بموجب خطة مشاركة في الربح أو المكافأة وذلك فقط:³

- ✓ عندما تحتوي الأحكام الرئيسية للخطة على صيغة لتحديد مبلغ المنفعة.
- ✓ عندما تحدد المنشأة المبالغ التي سيتم دفعها قبل اعتماد البيانات المالية لإصدارها.
- ✓ عندما تعطي الخبرة السابقة أدلة واضحة على مبلغ الالتزام الضمني للمنشأة.
- ✓ ينجم الالتزام بموجب خطة المشاركة في الربح والمكافآت من خدمة الموظفين وليس من عملية مالكي المنشأة، وبناء على ذلك تعترف المنشأة بتكلفة خطة المشاركين في الربح والمكافآت ليس كتوزيع لصادفي الربح لكن كمصروف.

بالرغم أن المعيار لا يتطلب افصاحات محددة عن منافع الموظفين قصيرة الأجل، فإن المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي قد تتطلب افصاحات فعلى سبيل المثال: يتطلب المعيار المحاسبي الدولي

¹-Ibid p05.

²-ibid.p05.

³-ibid.p5-6.

رقم 02 إفصاحات عن منافع الموظفين لكبار موظفي الإدارة، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 عرض القوائم المالية إفصاحات عن مصروف منافع الموظفين.¹

المطلب الثالث: منافع الموظفين لما بعد انتهاء الخدمة

سنلقي الضوء في هذا المطلب على تعريف منافع الموظفين بعد انتهاء الخدمة والإفصاح والقياس والإفصاح المتعلق بها إضافة إلى كل الأمور التي لها علاقة بها.

الفرع الأول: منافع الموظفين بعد انتهاء الخدمة

1_ تعريف منافع الموظفين بعد انتهاء الخدمة:

هي منافع الموظفين (ماعدًا منافع انتهاء الخدمة) المستحقة بعد إكمال الخدمة وتشمل على سبيل المثال:

- ✓ معاشات التقاعد.
- ✓ المنافع الطبية بعد الخدمة.
- ✓ منافع التأمين على الحياة بعد انتهاء الخدمة.

ويتم تصنيف منافع الموظفين بعد انتهاء الخدمة إما كخطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة.²

• خطط المساهمات المحددة:

يجب أن يحتوي تقرير خطط المساهمات المحددة على بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع وعلى وصف لسياسة التمويل، وأثناء إعداد بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع، يجب تسجيل استثمارات الخطة " بالقيمة العادلة " والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة " قيمتها السوقية العادلة " وإذا لم يكن من الممكن تقدير القيمة العادلة، يجب أن تفصح المنشأة عن عدم استخدام القيمة العادلة.³

ويتم الاعتراف بها وقياسها عندما يقدم الموظف خدمة للمنشأة خلال فترة وجب على المنشأة الاعتراف بالمساهمات مستحقة الدفع على أنها:⁴

أ_ كالتزام: بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، إذا كانت دفعات المساهمات تتجاوز المساهمات المستحقة للخدمة قبل تاريخ إعداد التقرير، فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على دفعات المساهمات

¹ibid,p6

²-عباس علي ميرزا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 110.

³-محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، وائل للنشر والتوزيع، ص 394.

⁴-مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

تتجاوز المساهمات المستحقة للخدمة قبل تاريخ إعداد التقرير، فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل.

ب_ كمصروف: إلا إذا تطلب قسم آخر من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية التكلفة المراد الاعتراف بها على أنها جزء من تكلفة الأصل مثل: المخزون، الممتلكات، والمصانع والمعدات.

• خطط المنافع المحددة:

في ظل هذا النوع من الخطط تتم تغطية مزايا المستخدمين من طرف المؤسسة نفسها أو من طرف صندوق المعاشات، ويجب على المؤسسة أن تخصص مؤونة للوفاء بالتزاماتها اتجاه مستخدميها الحاليين والسابقين تقدرها بناء على فرضيات إكتوارية و معطيات من تجربتها العملية، فخطط المنافع المحددة تنطوي على مخاطر مالية(عد كفاية أصول الخطة لتغطية المزايا) وعلى مخاطر إكتوارية (اختلاف في الفرضيات المتوقعة عن الفرضيات الفعلية).فالتزام المؤسسة في هذا النوع من الخطط مبني على أساس مستوى من المنافع وليس على أساس مستوى تمويلي (مثل التقاعد بزيادة 10% عن آخر أجر)، وتعتبر محاسبة هذا النوع معقدة، لذلك ينصح المعيار المحاسبي IAS19 المؤسسات باللجوء إلى استشارة خبير إكتواري حتى تتمكن من تحديد مزايا ما بعد نهاية الخدمة بموضوعية.¹

ويتم الاعتراف بها وقياسها كالتالي:

1_ من الممكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة، كما يمكن أن تكون ممولة بشكل كامل أو جزئي من خلال مساهمات من المنشأة، وفي بعض الأحيان من موظفيها، تدفع في وحدة أو صندوق منفصل قانونيا عن المنشأة المقدمة للتقارير وتدفع منافع الموظفين منه، و لا يعتمد دفع المنافع الممولة عندما تصبح مستحقة فقط على المركز المالي وأداء الاستثمار للصندوق ولكن كذلك على قدرة المؤسسة ورغبتها لتعويض أي عجز في موجودات الصندوق، وعلى ذلك فإن المنشأة تقوم في واقع الأمر بالتعهد بالمخاطر الإكتوارية والاستثمارية المرتبطة بالخطة، وتبعاً لذلك لا يكون المصروف المعترف به لخطة منافع محددة مساوياً بالضرورة لمبلغ المساهمة المستحق لفترة.²

2_ تشمل محاسبة المنشأة لخطط المنافع المحددة الخطوات التالية:³

• استخدام الأساليب الإكتوارية لإجراء تقدير موثوق به لمبلغ المنافع التي حصل عليها الموظفون مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة، وهذا ما يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار المنفعة التي تعود

¹ - سعيد رحيم، تطبيق نظام التقييم الإكتواري لمزايا المستخدمين في مؤسسة اقتصادية، أطروحة دكتوراة، جامعة البليدة، البويرة، 2017_2018، ص:109.

² Ec staff consolidated version, op.cit/ p:11.

³ Idem.

للفترة الحالية والسابقة وعمل تقديرات بشأن المتغيرات الديموغرافية والمتغيرات المالية التي ستؤثر على تكلفة المنفعة.

- خصم تلك المنفعة باستخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدر من أجل تحديد القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية.
- تحديد القيمة العادلة لأي موجودات خطة المنافع المحددة.
- تحديد المبلغ الإجمالي للمكاسب والخسائر الإكتوارية ومبلغ المكاسب والخسائر الإكتوارية تلك التي يجب الاعتراف بها.
- حيث تم تقليص أو تسوية خطة تحديد المكاسب والخسائر الناجمة.
- يوجد لدى المنشأة أكثر من خطة منافع محددة حيث تقوم المنشأة بتطبيق هذه الإجراءات لكل خطة مادية بشكل مفصل.
- في بعض الحالات قد توفر التقديرات والمعدلات والأساليب الحسابية المختصرة تقريبا موثوقا به للحسابات المفصلة الموضحة في هذا المعيار.
- يجب على المنشأة احتساب ليس فقط التزامها القانوني بموجب الأحكام الرسمية ولكن كذلك أي التزام ضمني ينشأ من الممارسات غير الرسمية للمنشأة، وينشأ عن الممارسات غير الرسمية التزام ضمني حيث لا يوجد أمام المنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، والمثال الضمني هو حيث يسبب تغير في الممارسات غير الرسمية للمنشأة ضررا غير مقبولا لعلاقتها مع الموظفين.

الفرع الثاني: الافتراضات الإكتوارية

- يجب أن تكون الافتراضات الإكتوارية غير متحيزة ومتسقة مع بعضها.
- الافتراضات الإكتوارية هي أفضل تقديرات للمتغيرات التي ستحدد التكلفة النهائية لمنافع ما بعد انتهاء الخدمة، وتشمل الافتراضات الإكتوارية:¹
- ✓ الافتراضات الديموغرافية: بشأن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعيلونهم) المستحقين للمنافع، وتتناول الافتراضات الديموغرافية أموراً مثل:
 1. الوفيات أثناء فترة الخدمة وبعد انتهاءها.
 2. معدل تغير الموظفين والعجز والتقاعد المبكر.
 3. نسبة الأعضاء في الخطة مع من يعيلونهم الذين يستحقون المنافع.
 4. معدلات المطالبات بموجب الخطط الطبية.

¹ - إيمان كحيلي، قياس منافع المستخدمين في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2016_2017، ص ص 17_18.

✓ الافتراضات المالية: التي تتناول بنوداً مثل:

1. سعر الخصم.
 2. الراتب المستقبلي ومستويات المنافع.
 3. نسبة العائد المتوقع على موجودات الخطة.
- تكون الافتراضات الإكتوارية غير متحيزة إذا لم تكن غير حكيمة أو محافظة بشكل مبالغ فيه.
 - تكون الافتراضات الإكتوارية متفقة مع بعضها إذا كانت تعكس علاقة اقتصادية بين عوامل مثل: التضخم ومعدلات الزيادة في الرواتب والعائد على موجودات الخطة ومعدلات الخصم، فعلى سبيل المثال الافتراضات الخاصة بأسعار الفائدة والزيادات في الرواتب والمنافع في أية فترة مستقبلية معينة تفترض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة.
 - تحدد المنشأة سعر الخصم والافتراضات المالية الأخرى من الناحية الإسمية إلا إذا كانت التقديرات من الناحية الفعلية موثوق بها أكثر، مثال ذلك في اقتصاد مفرط التضخم أو حيث تكون المنفعة مرتبطة بمؤشر ويوجد سوق عميق للسندات المرتبطة بمؤشر لنفس العملة والفترة.
 - يجب أن تكون الافتراضات المالية على توقعات السوق في تاريخ الميزانية العمومية للفترة التي سيتم على مداها تسوية الالتزامات.

الفرع الثالث: الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

يجب قياس التزامات منافع بعد انتهاء الخدمة على أساس يعكس ما يلي:¹

- الزيادات المستقبلية المقدرة في الرواتب.
 - المنافع المذكورة في أحكام الخطة (أو ناجمة عن أي التزام ضمني يتعدى هذه الأحكام) في تاريخ الميزانية العمومية.
 - التغييرات المستقبلية المقدرة في مستوى أية منافع للدولة التي تؤثر على المنافع المستحقة بموجب خطة منافع محددة وذلك فقط إما:
1. إذا تمت هذه التغييرات قبل تاريخ الميزانية.
 2. إذا دل التاريخ السابق أو أدلة أخرى موثوقة أن منافع الدولة هذه ستتغير بأسلوب يمكن التنبؤ به، مثال ذلك بما يتفق مع التغييرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار أو المستويات العامة للرواتب.
- تأخذ تقديرات الزيادات المستقبلية في الرواتب بعين الاعتبار.
 - إذا تطلبت الأحكام الرسمية للخطة أن تقوم المنشأة بتغيير المنافع في الفترات المستقبلية فإن قياس الالتزام يعكس هذه التغييرات، وتكون الحالة كذلك على سبيل المثال:

¹- المرجع السابق، ص ص 18_19.

1. إذا تم الاعتراف بالمكاسب الإكتوارية في السابق في البيانات، ووجب على الأحكام الرسمية للخطة أو تشريع استخدام أي فائض للخطة لمنفعة المشاركين في الخطة.
 2. إذا كان للمنشأة تاريخ سابق لزيادة المنافع، على سبيل المثال لتخفيف آثار التضخم ولا توجد دلالة على أن الممارسة ستغير في المستقبل.
 - لا تعكس الافتراضات الإكتوارية التغيرات المستقبلية في المنافع التي هي ليست واردة في الأحكام الرسمية في تاريخ الميزانية العمومية وينجم عن هذه التغيرات:
 1. تكلفة الخدمة السابقة إلى المدى الذي تغير به منافع الخدمة بعد التغيير.
 2. تكلفة الخدمة الحالية للفترات إلى المدى الذي تغير فيه منافع الخدمة بعد التغيير.
 3. بعض المنافع لما بعد انتهاء الخدمة مرتبطة بتغيرات مثل: مستوى منافع التقاعد للدولة أو العناية الطبية للدولة، أو يعكس قياس هذه المنافع التغيرات المتوقعة بناءً على التاريخ السابق والأدلة الأخرى الموثوق بها.
 4. يجب أن تأخذ الافتراضات الخاصة بالعناية الطبية بعين الاعتبار التغيرات المستقبلية المقدرة في تكلفة الخدمات الطبية الناجمة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.
- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التالية بشأن خطط المنافع المحددة:¹
- _ السياسة المحاسبية للمنشأة الخاصة بالمكاسب والخسائر الإكتوارية.
 - _ وصف عام لنوع الخطة.
 - _ مطابقة للموجودات والمطلوبات المعترف بها في الميزانية العمومية.
 - _ الافتراضات الإكتوارية الرئيسية المستخدمة في تاريخ الميزانية العمومية بما في ذلك ما يلي:
 - ✓ أسعار الخصم.
 - ✓ المعدلات المتوقعة في الزيادات في الرواتب.
 - ✓ معدلات اتجاهات التكلفة الطبية.
 - ✓ أية افتراضات إكتوارية مادية مستخدمة أخرى.

¹-المرجع السابق، ص 19.

المطلب الرابع: منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل

سنقوم في هذا المطلب بعرض منافع الموظفين، إضافة إلى الاعتراف والقياس والإفصاح الخاص بها.

الفرع الأول: منافع الموظفين طويلة الأجل

1_ تعريفها:

مزاي الموظفين طويلة الأجل هي منافع (ماعدًا منافع ما بعد انتهاء الخدمة، منافع نهاية الخدمة، ومنافع في صورة حقوق الملكية) التي تكون مستحقة بالكامل في اثني عشر شهرا الموالية لنهاية السنة، والتي تقدمها المؤسسة لموظفيها من خلال تقديم الخدمات.¹

تشمل المزايا طويلة الأجل ما يلي:²

- الغيابات طويلة الأجل المدفوعة، مثل: إجازة الخدمة الطويلة، أو الإجازة التي تمنح من أجل البحث العلمي.
- منافع الاحتفالات بالمناسبات أو منافع الخدمة طويلة الأجل.
- فوائد العجز طويل الأجل.
- المشاركة في الأرباح والمكافآت المستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر، بعد نهاية الفترة التي يقوم بها الموظف بتقديم الخدمة.
- التعويض المؤجل المدفوع: لمدة اثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة التي تم الحصول عليها خلالها.

2_ الاعتراف والقياس والإفصاح:

لا يكون قياس منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل عادة خاضعا لنفس الدرجة من عدم التأكد مثل قياس منافع ما بعد انتهاء الخدمة، علاوة على ذلك قليلا ما يتسبب إدخال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل أو التغييرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، لهذه الأسباب يتطلب هذا المعيار أسلوبا مبسطا لمحاسبة منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، ويختلف هذا الأسلوب عن المحاسبة المطلوبة لمنافع الموظفين لما بعد انتهاء الخدمة ما يلي:³

- يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر الإكتوارية فورًا ولا يتم تطبيق أي نطاق.
- يتم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بكاملها فورًا، يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمطلوب لمنافع الموظفين الأخرى صافي إجمالي للمبالغ التالية:

¹-Ec staff consolidated version, op.cit /p :02.

²- Jean _ Jacques Julian, les normes comptables internationales Ias _ Ifrs, édition Foucher, 2^{eme} édition, France, 2007, p : 120.

³-Ec staff consolidated version, op.cit/ pp: 32_33.

- ✓ القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة في تاريخ الميزانية العمومية.
- ✓ يخصم من ذلك القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لموجودات الخطة.

بالنسبة لمنافع الموظفين طويلة الأخرى طويلة الأجل يجب على المنشأة الاعتراف بصافي إجمالي المبالغ التالية على أنها مصروف أو دخل، فيما عدا الحد الذي يتطلب فيه معيار محاسبة دولي آخر السماح بإدخالها في تكلفة الأصل:¹

- تكلفة الخدمة الحالية.
- تكلفة الفائدة.
- العائد المتوقع على موجودات أية خطة.
- المكاسب والخسائر الإكتوارية التي يجب الاعتراف بها فوراً.
- تكلفة الخدمة السابقة التي يجب الاعتراف بها فوراً.
- أثر أية تعليمات أو تسويات.

أحد أشكال منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل هو منفعة العجز طويلة الأجل، وإذا كان مستوى المنفعة على طول فترة الخدمة ينشأ التزام عندما يتم تقديم الخدمة، ويعكس قياس ذلك الالتزام احتمال أن يطلب الدفع وأن يتم مرور الفترة الزمنية إجراء الدفع لها، وإذا كان مستوى المنفعة هو نفسه بالنسبة لأي موظف مصاب بالعجز بغض النظر عن سنوات الخدمة فإنه يتم الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لهذه المنافع عندما يقع حدث يتسبب في عجز طويل الأجل.

بالرغم من أن المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة بشأن منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، فقد تتطلب معايير المحاسبة الدولية الأخرى إفصاحات، على سبيل المثال حيث يكون المصروف الناجم من هذه المنافع ذا حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث أن الإفصاح مناسب لإيضاح أداء المنشأة للفترة (أنظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن _ صافي الربح أو الخسائر للفترة، أخطاء التغييرات الرئيسية في السياسات المحاسبية)، وحيث يتطلب المعيار الدولي الرابع والعشرين _ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات حول منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل لكبار موظفي الإدارة.

¹-ibid,p33.

الفرع الثاني: منافع نهاية الخدمة

1_التعريف: هي منافع الموظفين المستحقة إما:¹

- لقرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي.
- لقرار الموظف بقبول ترك العمل الاختياري مقابل هذه المنافع.

يتناول هذا المعيار منافع نهاية الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين لأن الحدث المتسبب في الالتزام هو انتهاء خدمة الموظفين وليس خدمتهم نفسها.

2_الاعتراف، القياس والإفصاح:

يجب على المنشأة الاعتراف بمنافع نهاية الخدمة على أنها:

التزام ومصروف وذلك فقط عندما تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بما يلي:²

- إنهاء خدمة موظف أو مجموعة موظفين قبل تاريخ التقاعد العادي.
 - تقديم منافع نهاية الخدمة نتيجة لعرض يتم من أجل تشجيع الترك الاختياري للعمل.
- تكون المنشأة ملتزمة بشكل ظاهر بإنهاء الخدمة فقط عندما يكون للمنشأة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال فعلي بالانسحاب، ويجب أن تشمل الخطة المفصلة ما يلي كحد أدنى:
- موقع وعمل الموظفين الذين سيتم إنهاء خدماتهم وعددهم التقريبي.
 - منافع نهاية الخدمة لكل فئة أو عمل وظيفي.
 - الوقت الذي سيتم به تنفيذ الخطة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن، كما يجب أن تكون الفترة الزمنية لإكمال الإنجاز ليست طويلة بالقدر الذي يتحمل خلاله إجراءات تغييرات مادية في الخطة.
- من الممكن أن تكون منشأة ملتزمة بموجب تشريع أو بموجب اتفاقيات تعاقدية أو اتفاقيات أخرى مع الموظفين أو ممثليهم أو بموجب التزام ضمني بناء على ممارسة الأعمال أو العرف أو الرغبة أن تتصرف بشكل عادل لإجراء دفعات (أو توفير منافع أخرى) للموظفين عندما تنتهي خدماتهم وهذه الدفعات هي منافع نهاية الخدمة، وعادة ما تكون منافع نهاية الخدمة على شكل مبلغ مقطوع، ولكنها تشمل في بعض الأحيان

¹ - idem

² - حمزة العراقي، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم 19، الملتقى الوطني الثالث حول منافع المستخدمين، جامعة البليدة، الجزائر، 2011، ص 59.

ما يلي:¹

- تحسين منافع التقاعد أو المنافع الأخرى لما بعد انتهاء الخدمة إما بشكل غير مباشر أو خلال خطة منافع الموظفين أو بشكل مباشر.
- الراتب حتى نهاية فترة أخطار محددة إذا لم يقدّم الموظف بتقديم خدمة أخرى توفر منافع اقتصادية للمنشأة.

تستحق بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب ترك الموظف للخدمة، ودفع هذه المنافع مؤكداً (مع مراعات أية متطلبات استحقاق أو حد أدنى من متطلبات الخدمة)، إلا أن توقيت دفعها غير مؤكد، بالرغم من أنها توصف في بعض البلدان بتعويضات نهاية الخدمة، إنها منافع لما بعد انتهاء الخدمة، وتعاملها المنشأة محاسبياً على أنها منافع لما بعد انتهاء الخدمة، وبعض المنشآت تقدم مستوى من المنافع مقابل ترك الخدمة الاختياري بناءً على طلب الموظف (في جوهرها منفعة لما بعد انتهاء الخدمة) أقل من منافع ترك الخدمة الاختياري بناءً على طلب المنشأة، والمنفعة الإضافية المستحقة على ترك الخدمة الاختياري هي منفعة نهاية الخدمة.

لا توفر منافع نهاية الخدمة للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلية ويتم الاعتراف بها فوراً على أنها مصروف.

حيث تعترف المنشأة بمنافع نهاية الخدمة، يجب على المنشأة أيضاً إجراء محاسبة لتخفيض منافع التقاعد أو منافع الموظفين الأخرى.

ويتم قياسها كالتالي:²

- تستحق منافع نهاية الخدمة بعد أكثر من 12 شهراً من تاريخ الميزانية العمومية يجب خصمها باستخدام سعر الخصم المحدد.
- في حالة العرض الذي يتم لتشجيع ترك الخدمة الاختياري يجب أن يكون قياس منافع نهاية الخدمة بناءً على عدد الموظفين الذين يتوقع قبولهم للعرض.
- ينشأ احتمال بأن يكون هناك تأكيد بشأن عدد الموظفين الذين سيقبلون عرض لمنافع نهاية الخدمة، وحسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي العاشر " البنود المحتملة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية " تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالبنود المحتمل إلا إذا كان احتمال حدوث خسارة بعيداً.

¹-Ec staff consolidated version, op.cit/ p: 33.

²- Ec staff consolidated version, Op.cit/ p : 34.

- حسب ما يتطلب معيار المحاسبة الثامن " صافي الربح أو الخسارة للفترة"، الأخطاء والثغرات الرئيسية في السياسات المحاسبية" تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة ومبلغ المصروف إذا كان ذا حجم أو طبيعة أو تكرار بحيث يجب الإفصاح عنه من أجل أن يمتثل لهذا المتطلب".
- حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 24 " الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة " تقوم المؤسسة بالإفصاح عن منافع نهاية الخدمة لكبار موظفي الإدارة.

الفرع الثالث: منافع التعويضات في صورة حقوق الملكية

1_التعريف: هي منافع للموظفين يتم بموجبها إما:¹

- يستحق الموظفون استلام أدوات مالية في صورة حقوق ملكية تصدرها المنشأة.
- يعتمد مبلغ التزام المنشأة للموظفين على السعر المستقبلي للأدوات المالية في صورة حقوق الملكية الصادرة عن المنشأة، وتشمل ما يلي:
- ✓ الأسهم وخيارات الأسهم وأدوات حقوق الملكية الأخرى الصادرة للموظفين بمقدار أقل من القيمة العادلة التي كانت ستصدر بمقدارها هذه الأدوات لأطراف أخرى.
- ✓ الدفعات النقدية التي يعتمد مبلغها على السعر المستقبلي في السوق لأسهم المنشأة المقدمة للتقارير.

2_ الاعتراف، القياس والإفصاح :

لا يحدد هذا المعيار متطلبات الاعتراف والقياس لمنافع التعويضات في صورة حقوق الملكية.

حيث يقصد بالافصاحات المطلوبة أدناه تمكين مستخدمي البيانات المالية من تقييم أثر منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية على المركز المالي للمنشأة وأدائها وتدفقاتها النقدية، وقد تؤثر منافع التعويضات في صورة حقوق الملكية على ما يلي:²

- ✓ المركز المالي للمنشأة يتطلب منها إصدار أدوات مالية لحقوق الملكية أو تحويل الأدوات المالية، على سبيل المثال عندما يكون لدى الموظفين أو خطط منافع الموظفين خيارات أسهم أو أنهم لبوا بشكل جزئي منافع الاستحقاق التي ستمكنهم من امتلاك خيارات الأسهم في المستقبل.
- ✓ أداء المنشآت وتدفقاتها النقدية بتخفيض المبلغ النقدي أو منافع الموظفين الأخرى التي تقدمها المنشأة للموظفين مقابل خدمتهم.
- عندما يكن للمنشأة أكثر من خطة واحدة للتعويضات في صورة حقوق الملكية فإنه يجب إجراء الإفصاحات حسب الإجمالي أو بشكل منفصل لكل خطة، أو في مجموعات حسبما تعتبره أنها أكثر فائدة لتقييم التزامات

¹ -حمزة العرابي، مرجع سابق، ص 60.

² -Ec staff consolidated version, op.cit/ p35.

المنشأة لإصدار أدوات مالية لحقوق الملكية بموجب هذه الخطة والتغيرات في هذه الالتزامات خلال الفترة الحالية، ومن الممكن أن نميز هذه المجموعات على سبيل المثال موقع وأقدمية مجموعات الموظفين الذين تم تغطيتهم، وعندما تقدم المنشأة الإفصاحات حسب الإجمالي لمجموعة خطط فإنه يتم تقديم هذه الإحصاءات على شكل معدلات مؤونة ذات نطاقات ضيقة نسبياً.

- عندما تكون المنشأة قد أصدرت خيارات أسهم للموظفين أو لخطط تعويضات في صورة حقوق ملكية عمل الإفصاحات حسب الإجمالي أو في مجموعات حينها تعتبر أنها أكثر فائدة لتقييم عدد وتوقيف الأسهم التي يمكن إصدارها والنقد الذي يمكن استلامه نتيجة لذلك، فعلى سبيل المثال قد يكون من المفيد تمييز الخيارات.

- يقصد بالإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين 147، 148 تحقيق أهداف هذا المعيار، وقد يطلب إفصاح صافي لتلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي الرابع والعشرين " الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" إذا قامت المنشأة بما يلي:

✓ تقديم منافع تعويضات في صورة حقوق ملكية على شكل أدوات صادرة من قبل الشركة الأم للمنشأة.

✓ الدخل في عمليات الأطراف ذات العلاقة مع خطط تعويضات في صورة حقوق ملكية.

- في ظل عدم وجود متطلبات اعتراف وقياس محددة لخطط تعويضات في صورة حقوق ملكية فغن المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة للأدوات المالية للمنشأة المقدمة للتقارير المستخدمة في هذه الخط تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية، على أنه نظراً لعدم وجود إجماع بشأن الطريقة المناسبة لتحديد القيمة العادلة لخيارات الأسهم فإن هذا المعيار لا يتطلب أن تقوم المنشأة بالإفصاح عن قيمتها العادلة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل وبعد التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بمحاسبة منافع الموظفين وفق معايير المحاسبة الدولية، يمكن القول أن التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال أدت إلى ضرورة وجود معايير محاسبة دولية تحدد الطرق التي يجب إتباعها لقياس العمليات والأحداث، ومن بين التطورات الحاصلة في مجال الأعمال تطور العنصر البشري، الذي أدى إلى ضرورة إصدار وتبني المعيار المحاسبي رقم 19 منافع الموظفين الذي عرفها وصنفها إلى 4 أنواع وهي: المنافع قصيرة الأجل، منافع ما بعد انتهاء الخدمة، منافع نهاية الخدمة، ومنافع طويلة الأجل، والمعيار المحاسبي رقم 26 خطط منافع التقاعد الذي أعطانا تفصيلاً أكثر لمنافع التقاعد.

الفصل الثاني:

محاسبة منافع الموظفين وفق النظام المحاسبي

المالي

المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين حسب

SCF

تمهيد:

تماشيا مع التطورات التي شهدتها الجزائر في شتى المجالات وخاصة مجال الموارد البشرية، كان من الضروري تغيير المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى SCF لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، حيث بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 واستجدت معه بعض المفاهيم الحديثة المستمدة أساسا من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

وغير بعيد عن ذلك تعد معالجة امتيازات العمال أحد العناصر المهمة التي مستها تلك التغيرات الذي جاء بها المعيار المحاسبي IAS 19 وتبناها النظام المحاسبي المالي وذلك نظرا لأهمية المورد البشري باعتباره الركيزة الأهم في المؤسسة والسعي للمحافظة عليها وتقديم امتيازات للموظفين كمنافع ومزايا لهم.

وفي هذا الفصل سنتعرف أكثر على النظام المحاسبي المالي ومنافع الموظفين وفقه، وعليه قمنا بتقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق SCF

المبحث الأول: عموميات حول النظام المحاسبي المالي

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات، باعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الاقتصادية على عكس المخطط الوطني الذي لا يستجيب لمتطلبات إدارية وجبائيه للاقتصاد المخطط، وعليه سنتعرف أكثر على النظام المحاسبي المالي أكثر في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المطلب سنتعرف أكثر على النظام المحاسبي المالي من تعريف، خصائص، أهمية وأهداف.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي ومميزاته

أولاً: تعريفه: عرفته المادة 03 من القانون 11_07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 2007_11_25 بأنه:¹

"نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، يتم تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (الشخص المعنوي أو الطبيعي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

ثانياً: مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربع مميزات أساسية:²

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيق النظام المحاسبي المالي للتطبيق العالمي، والذي سمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصويرية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تيسر التطبيق المحاسبي لاسيما المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل اللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد، وكذا تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة، الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

¹- القانون رقم 11_07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في 2007/11/25، بالجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، ص 03.

²- كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 54، 55.

- إمكانية المؤسسات (الكيانات) الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي ومعنوي ملتزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمسك المحاسبة، ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، وعليه يلتزم بمسك المحاسبة كل من:¹

- الشركات الخاضعة للقانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية بصفة متكررة.
- ويمكن للوحدات الصغيرة التي يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي

- بالنسبة للأهمية فتكمن فيما يلي:²
- ✓ توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب والغش المحاسبي.
- ✓ يستجيب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية الحالية والمستقبلية.
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- ✓ يسهل عملية تدقيق الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح.
- ✓ يضمن بنسبة كبيرة تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دولياً، مما يدعم شفافية الحسابات، وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ تقارب 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.
- ✓ يسمح لجميع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.

¹- المرجع السابق، ص 21.

²- حمزة بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2017-

2018، ص ص 11-12.

- ✓ يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتمد على التكلفة التاريخية.¹
- بالنسبة للأهداف فيمكن إبرازها فيما يلي:²
- ✓ توفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها دولياً.
- ✓ إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.
- ✓ جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير المحاسبية والمعلومة المالية.
- ✓ نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوق بها تتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لا اتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

المطلب الثاني: دوافع ومراحل تبني النظام المحاسبي المالي

سنتطرق إلى أهم الأسباب التي أدت بالجزائر إلى تبني النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى المراحل التي مر بها:

الفرع الأول: دوافع تبني النظام المحاسبي المالي

جاء الإصلاح المحاسبي في الجزائر نتيجة للارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، خاصة بعد أن عجز المخطط المحاسبي الوطني عن مواكبة هذه التغيرات والاستجابة لمتطلبات اقتصاد السوق، حيث لا يلبي احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية، خاصة وأن المخطط المحاسبي الوطني ومنذ تبنيه في سنة 1975 لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد الثغرات والنقائص الموجودة فيه، ويمكن تلخيص أهم دوافع الإصلاح في النقاط التالية:³

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، وتحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال لإلي طرف منظم.

¹-المرجع السابق ص 12.

²- محمد أمين بربري، عبد القادر بكيجل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، المنعقد بالمركز الجامعي الوادي، بتاريخ 05 و06 ماي 2013، ص 03.

³- غنية بن حركو، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد الأول، العدد 04، جامعة قسنطينة 02، جوان 2017، ص ص 107-108.

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- عدم قدرة المخطط المحاسبي الوطني على مواكبة التطورات الدولية في مجال المحاسبة.
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية.
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية والتي تتعلق بعدة مواضيع تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم، العرض والإفصاح وكل هذا لا يمكن أن يتوفر في المخطط المحاسبي الوطني.
- محاولة الجزائر لجذب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لتجنيبه مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.
- يستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة، موثوقة وموحدة ومعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات متعددة الجنسيات
- الفرع الثاني: مراحل تبني النظام المحاسبي المالي
- بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني و التي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت للعديد من الخبراء الفرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35 - 75 إلى نظام محاسبي جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي:¹
- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.
- المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد.
- المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد

¹ - شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص ص

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة اختيارات تطوير ممكنة:

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني، وتحديد الإصلاحات تماشياً مع تغيرات المحيط القانوني-الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتاً منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في سنة 1988.

هذا الخيار اتخذ حسب قرار صدر سنة 1999 من طرف السلطات العمومية، من قبل مرسوم وزاري رقم 42 في أكتوبر 1999 والمتمثل في تكييف PCN مع نشاطات المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجموعة، وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة والتي لا تتماشى والإطار التصوري المحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار التصوري المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني؛

الخيار الثاني: ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيكون نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف¹؛

الخيار الثالث: بالنسبة لهذا الخيار، فهو يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي؛ المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار المتبنى من طرف المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجيهات الأوروبية².

المطلب الثالث: المبادئ والفروض المحاسبية

يحتوي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مبادئ وفرضيات محاسبية أساسية، يمكن أن نستعرضها فيما يلي:

¹- المرجع السابق، ص 15.

²- المرجع السابق ص 15.

الفرع الأول: المبادئ المحاسبية الأساسية

تبنى النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (Accounting principales Generally Accepted)، والتي هي بمثابة أدلة وقواعد يسترشد بها المحاسب في تنفيذ الدورة المحاسبية وفي إعداد القوائم والتقارير المالية، ومن أهمها:¹

- **مبدأ الفترة المالية (Fiscal Period Principale)** : من أجل قياس نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية لآبد من تقسيم عمرها إلى فترات دورية متساوية، اصطلح أن يكون طول الفترة الواحدة 12 شهرا يطلق عليها مصطلح الفترة المالية أو المحاسبية أو السنة المالية إذا كانت بدايتها في 01/01 ونهايتها في 31/12.
- **مبدأ التكلفة التاريخية (Historical Cost Principale)** : طبقا لهذا المبدأ يتم قياس تكلفة موجودات (أصول) المنشأة بمقدار التضحيات الاقتصادية أو المبالغ التي دفعتها المنشأة فعلا لاقتناء هذه الأصول وبالقائمة المثبتة فعلا.
- **مبدأ أو أساس الاستحقاق (Accrual Basis Principale)** : ويعني هذا المبدأ تحميل كل فترة مالية كل ما يخصها من إيرادات تم اكتسابها سواء قبضت أو لم تقبض، وكل ما يخصها من مصاريف ونفقات سواء دفعت أو لم تدفع، وعلى هذا الأساس يتم الاعتراف بالإيراد عند استلام النقدية وكذلك المصروف عند دفع النقدية.
- **مبدأ تحقق الإيراد (Revenue Réalisation Principale)** : وفقا لهذا المبدأ لا بد من وجود واقعة أو حدث يمكن الاعتماد عليه كقرينة أو معيار لتحقيق أو اكتساب الإيراد وذلك لكون بالإمكان الاعتراف بهذا الإيراد بالدفاتر المحاسبية.
- **مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات (Cost Income Matching Principale)** : بموجب هذا المبدأ تتم عملية مقابلة إيرادات الفترة المالية بما يخص تلك الفترة المالية من نفقات للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة.
- **مبدأ الإفصاح الكامل (Full Disclosure Principale)** : وينص على أنه يتوجب على إدارة المنشأة نشر كافة المعلومات المالية الضرورية في تقاريرها المالية السنوية بشكل تام وكامل، مما يجعلها واضحة ومفهومة لقارئها مع عدم جواز حذف أي معلومة جوهرية.
- **مبدأ الأهمية النسبية (Matérialité Principale)** : يدعو هذا المبدأ كل من المحاسب ومدقق الحسابات إلى توجيه اهتمامهم وغايتهم بشكل رئيس نحو البنود والعناصر التي تتضمنها القوائم المالية وتشكل أهمية متميزة مقارنة بغيرها من البنود، وهو تطبيق في الواقع العملي لمبدأ الإفصاح الكامل.

¹- أحمد محمد أبو شمالة، دراسات في المحاسبة المالية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 29.

- مبدأ الثبات أو الاتساق (Consistency Principale) : يقضي هذا المبدأ بأن تستمر المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية نفسها في القياس والتقييم وذلك على مدار الفترات المالية المتتالية، وفي حال الخروج عن مبدأ أو سياسة محاسبية معينة، فيجب أن يكون ذلك لأسباب جوهرية مقبولة، كما يجب الإفصاح عن هذا التغيير وعن أسبابه وعن أثره في القوائم المالية إذا كان تقدير هذا الأثر ممكناً.
- مبدأ الموضوعية (Objectivité Principale) : ويقضي هذا المبدأ بضرورة الاعتماد على القرائن الموضوعية في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية، والمستندات هي أهم تلك القرائن الموضوعية، كما يقتضي أيضاً التحقق الفعلي من وجود الأصول خلال عملية الجرد.¹
- مبدأ التحفظ (الحيطه والحذر) (Conservation Principale) : هذا المبدأ يقتضي أن يكون المحاسب متحفظاً في قياس الربح المحاسبي وذلك بقصد جعل هذا القياس أكثر موضوعية، لذا فلا يثبت المحاسب إلا الأرباح المحققة فعلاً، في حين وعلى العكس من ذلك تماماً يثبت المحاسب الخسائر أياً كانت درجة احتمال تحققها (مثلاً تقييم المخزون من البضاعة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل).²

الفرع الثاني: الفروض المحاسبية

- يمكن تعريف الفرضيات المحاسبية بأنها مسلمات أو بديهيات يتم قبولها على أساس اتفاقها مع أهداف القوائم المالية، ويمكن تلخيصها فيما يلي:³
- فرض الوحدة المحاسبية (The Accounting Entity Postulat) : يقوم هذا الفرض على قصر اهتمام المحاسبة بالعمليات والأحداث المالية الخاصة بالوحدة المحاسبية (المنشأة) المراد قياس أحداثها المالية وإيصال نتائج القياس للمستفيدين منها بصفتها وحدة محاسبية محددة مستقلة منفصلة عن ملاكها وعن المنشآت الأخرى، وأن يتم الفصل بين الأحداث المالية للوحدة المحاسبية وبين الأحداث المالية لملاك تلك الوحدة أو الوحدات الأخرى.
- ويؤدي تطبيق هذا الفرض إلى تحديد مجال المحاسبة وتقييد اهتمام المحاسب في العمليات المالية التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمنشأة واستبعاد جميع العمليات المالية المتعلقة بملك المنشأة أو المنشآت الأخرى.
- فرض الاستمرارية (Continuity) : يقضي هذا الفرض بأن الوحدة المحاسبية التي تعد عنها التقارير والقوائم المالية المختلفة مستمرة في العمل وأداء وظائفها لفترة زمنية غير محدودة، فالاستمرارية هي التوقع المقبول إلا إذا اضطرت المنشأة إلى تصفية أعمالها.

¹- المرجع السابق، ص ص 30-31.

²- المرجع السابق ص 31.

³- سليمان مصطفى اللاهमे، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص 19-20.

- **فرض الدورية (Periodicity):** يقضي هذا الفرض بتقسيم حياة الوحدة المحاسبية (المنشأة) إلى فترات دورية متساوية غالبا ما تكون سنة مالية، وتسمى بالفترة المحاسبية حتى يمكن قياس نتيجة أعمال المنشأة في نهاية كل فترة مالية من خلال مقابلة مصروفات الفترة بإيرادات الفترة نفسها ويتم إعداد قائمة المركز المالي في نهاية تلك الفترة.
- **فرض وحدة القياس النقدي (Measurment Unit):** يتعلق هذا الفرض بوحدة النقد كأساس للقياس والتبادل، وبموجب هذا الفرض فإن المحاسبة تمثل عملية قياس وتوصيل النتائج الاقتصادية للمنشأة من خلال استخدامها وحدة النقد (الدينار).
- **فرض التوازن المحاسبي (Balancing):** و يتعلق بتطبيق "نظام القيد المزدوج" (Double Entry System) ، حيث أن لكل عملية مالية طرفين مديد و دائن، و إتباع هذا النظام سيؤدي إلى توازن قائمة المركز المالي، ويعني هذا الفرض أن العمليات المحاسبية تتطلق من توازن تام.¹

الفرع الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تمتاز المعلومات المحاسبية ببعض الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة لمستخدميها من خلال الرفع من أهميتها، وتتمثل فيما يلي:²

1. **الملاءمة:** المعلومات الملائمة هي تلك المعلومة التي في حالة الحصول عليها يكون تأثيرها على اتخاذ القرار، أي وجود ترابط منطقي بين المعلومة واتخاذ القرار، إن التعريف السليم للملاءمة هو قدرة المعلومة على إحداث تغيير في اتجاه قرار معين، ولضمان تجسيد صفة الملاءمة في المعلومة المالية يجب توفر ثلاث خصائص نوعية:
 - ✓ **التوقيت المناسب:** حتى تكون المعلومة ملائمة يجب أن تتوفر في الوقت المناسب، حيث أن تأخر وقت توفر المعلومة عن وقت الحاجة إليها يجعلها معلومة عادية (بدون منفعة).
 - ✓ **خاصية التنبؤ:** عبارة عن توفر إمكانية التنبؤ بالنتائج المستقبلية، وذلك بالاعتماد على المعلومات المعبرة عن الماضي.
 - ✓ **القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ (التغذية العكسية):** يعني إمكانية استخدام المعلومة في تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية، بحيث يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى صحة توقعات سابقة، وتكمن أهمية هذه الخاصية في تقليل درجة عدم التأكد وتقييم القرارات السابقة.
2. **الموثوقية:** إن توفر المعلومات على خاصية الموثوقية يسمح بتوجيه القرارات، وتقاس درجة الموثوقية في القوائم المالية بحجم الأخطاء ودرجة التحيز في نشر المعلومات وعدم التصوير الصادق للأحداث الاقتصادية، ويمكن تحقيقها من خلال الخصائص الفرعية التالية:

¹- نفس المرجع.

²- عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014، ص 49-51.

- ✓ **الصدق في التعبير:** أي وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والأحداث المراد عرضها في القوائم المالية، أي أن تكون المعلومة معبرة بصدق عن المضمون الذي تهدف إليه.
- ✓ **الحياد:** بمعنى عدم التحيز (أي عدم وضع المعلومات بشكل تفضيلي بين الأفراد)، ولا تكون المعلومات لصالح مستخدم على حساب آخر.
- ✓ **إمكانية التحقق:** هو أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس باستخدام نفس الوسائل وطرق القياس.
- 3. **القابلية للمقارنة:** إن توفر المعلومات على هذه الخاصية يجعلها أكثر أهمية وتميز، حيث تسمح التفضيل بين حالتين ماليتين من خلال المقارنة بينهما وهي نوعان:
 - مقارنة معلومات لعدة سنوات لنفس المؤسسة، وتهدف العملية لمعرفة مدى تطور أو تراجع الوضعية المالية للمؤسسة.
 - مقارنة بعض المعلومات المالية (الكمية والوضعية) لعدة مؤسسات تتوفر على خصائص متجانسة مثل (نفس النشاط أو نفس القطاع...).
- 4. **الثبات:** هذه الخاصية تكمن في الثبات والاستمرار في استخدام وسائل وأساليب وطرق محاسبية للقياس في المؤسسة، مثل طرق الإهلاك أو تقييم المخزونات... الخ.¹
 - هناك خصائص أخرى للمعلومات إضافة إلى الخصائص التي تم التطرق إليها نوجزها فيما يلي:²
 - الشمولية.
 - الدقة.
 - الموضوعية.
 - النفعية.
 - القابلية للفهم.

المطلب الرابع: عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية عنصراً رئيسياً في التقارير المالية وتوفير المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة ولذلك سوف نتطرق بصفة عامة في هذا المطلب إلى مفهوم القوائم المالية وأنواعها إضافة إلى مستخدميها.

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

1_ تعريف القوائم المالية:

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

¹ - المرجع السابق، ص 52-55.

² - نفس المرجع.

الأول: قوائم مالية أساسية والثاني: قوائم مكملة للقوائم الأساسية. أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين.¹

وعرفت القوائم المالية على أنها بيانات تفصيلية وإجمالية أساسية لجميع عناصر المعاملات والأنشطة في المؤسسة تعرض في مجموع كشوف محاسبية وفق مواصفات معينة بموجب المعايير المحاسبية ويعبر عنها بشكل أرقام تعكس جميع العمليات والأنشطة الاقتصادية والمالية التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة محددة. وتتميز القوائم المالية بالوضوح والقابلية للفهم، القابلية للمقارنة، المصدقية والموثوقية، الملاءمة.²

2_ أهمية القوائم المالية:

ظهرت أهمية القوائم المالية في القرارات الاقتصادية، وذلك بتوفير المعلومات والبيانات التالية:³

- قدرة المشروع على توفير السيولة النقدية (الندفق النقدي) وتوقيت هذا الندفق ومدى التأكد من حدوثه.
- القدرة على توفير النقد في التوقيت المناسب مما يؤكد قدرة المشروع على مواجهة التدفقات النقدية المطلوبة، مثل: المرتبات وسداد الفواتير والفوائد على القروض في الوقت المناسب ورد الديون في مواعيدها والوفاء بتوزيعات الأرباح للمساهمين.
- ربحية المشروع بما يعكس قدرتها على استخدام المصادر الاقتصادية المتوفرة لها.
- التغير في الموقف المالي للمنشأة مما يساعد في تقييم حجم أنشطة المشروع المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتوفير النقدية من نتائج العمليات الرئيسية.

3_ الغرض من القوائم المالية:

يمثل الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وبحيث تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لقاعدة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، بحيث تكون ملاءمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

¹ مؤيد راضي خنفر، فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص 28.

² كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره: ص 22.

³ السيد عطا الله، التدريب المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار الرابحة للنشر والتوزيع، 2013، ص 192.

وحتى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف يجب أن تتضمن ما يلي:¹

- ✓ الأصول Assets
- ✓ الالتزامات Liabilities
- ✓ حقوق الملكية Equity
- ✓ الدخل (ويشمل المكاسب والخسائر) والمصاريف (Income (Including Gains and Losses) and Expenses
- ✓ التغيرات في حقوق الملكية Change in Equity
- ✓ التدفقات النقدية cash Flows

بالإضافة إلى البيانات أعلاه، يطلب من المنشأة توفير الملاحظات والإيضاحات التفسيرية والسياسات المحاسبية التي من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها ودرجة التأكد من تحققها.

الفرع الثاني: أنواع القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة لنشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية وتشمل:

1_ الميزانية:

تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، حيث تقدم الميزانية موجودات والتزامات المؤسسة في شكل واحد أو شكلان منفصلان عن بعضهما البعض، تضم معطيات السنة المالية الجارية.

والأرصدة الخاصة بالسنة المالية الماضية، وينبغي عن تحتوي الميزانية على الأقل على العناصر التالية:²

• الأصول: تضم الأصول العناصر التالية:

_ الأصول غير متداولة: القيم الثابتة المعنوية، شهرة محل، قيم معنوية أخرى، القيم المادية، قيم ثابتة أخرى، الأصول المالية وتضم: سندات معاد تقييمها، سندات مساهمة ثابتة، سندات وحقوق مماثلة، قروض وأصول مالية غير متداولة، أصول ضريبية مؤجلة.

¹ - جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 28، 29.

² - شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص ص 77-78.

_ الأصول المتداولة أو الجارية: المخزونات والحسابات الجارية، الزبائن ومدينون آخرون، حسابات الخزينة الموجبة وما يعادلها.

• **الخصوم:** تضم الخصوم العناصر التالية:

_ الأموال الخاصة: رأس المال المطلوب، رأس المال غير مطلوب، الاحتياطات، فرق إعادة التقدير، الأموال الخاصة، مرحل من جديد، نتيجة الدورة.

_ الخصوم غير المتداولة: قروض وديون مالية، التزام ضريبي مؤجل، خصوم أخرى غير متداولة، مؤونات وإيرادات مقدمة والخصوم المماثلة.

_ الخصوم المتداولة: الموردين والحسابات الملحقة، ضرائب، ديون ودائنون آخرون، حسابات الخزينة (السالبة) وما يعادلها.

2_ قائمة الدخل:

وهي عبارة عن تقرير يبين نتيجة الأعمال ويتضمن عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات حيث تفاضلها يحدد الربح أو الخسارة عن فترة محاسبية معينة.¹

وتمثل الإيرادات تدفقات داخلة نتيجة بيع السلع والخدمات بينما تمثل المصروفات الموارد المستخدمة أو المدفوعة من قبل المنشأة بهدف الحصول على الإيرادات، وينبغي أن تحتوي قائمة الدخل على العناصر التالية:²

• **الإيرادات(المبيعات):** وتتضمن

_ تكلفة المبيعات.

_ مجمل الربح.

• **المصروفات الإدارية والمالية:**

_ رواتب وأجور.

_ استهلاك الأصول الثابتة.

_ مصاريف الإصلاح والصيانة.

¹- خليل الدليمي، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 27.

²- المرجع السابق، ص 27.

_ مصاريف التأمين.

_ فوائد مدينة.

_ عمولات مدينة.

_ مصروفات إدارية ومالية أخرى.

3_ جدول تغيرات الأموال الخاصة :

يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.¹

والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذه الجداول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:²

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتجات والأعباء المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

4_ قائمة التدفقات النقدية:

قائمة التدفقات النقدية هي عبارة عن قائمة مالية حيث تلخص التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة خلال فترة من الزمن والهدف منها هو إعلام المستخدمين بكيفية وسبب التغير الطارئ على نقدية الشركة خلال فترة من الزمن.³

وإذا نظرنا إلى الأنشطة نجدها تنوب إلى 3 أنشطة وكل نشاط له تدفقات نقدية واردة (محصلات) وتدفقات نقدية صادرة (مدفوعات) وذلك كما يلي:⁴

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 26 ماي 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2019، ص ص 26، 27.

² - المرجع السابق ص 27.

³ - نضال محمود الرمحي، المحاسبة المالية، دار النشر ناشرون وموزعون، عمان، 2013، ص 342.

⁴ - يحي قللي، مبادئ المحاسبة المالية، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص ص 29_30.

✓ تدفقات التشغيل: وتشمل

_ تدفقات واردة مثل: تحصيل مبالغ من الزبائن، تحصيل أوراق القبض.

_ تدفقات صادرة مثل: سدادا مبالغ مستحقة للموردين، شراء بضائع ومنتجات جديدة.

✓ تدفقات الاستثمار: هي عبارة على خدمات ومنافع طويلة الأجل وتشمل:

_ تدفقات واردة مثل: بيع قطعة أرض.

_ تدفقات صادرة مثل: شراء آلات ومعدات تستخدم في المستقبل.

✓ تدفقات التمويل: وتشمل

_ تدفقات واردة مثل: قروض البنك.

_ تدفقات صادرة مثل: تسديد القروض.

5_ ملحق الكشوف المالية:

الملحق هو وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية، وهو يوفر التغييرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتم كلما اقتضت الحاجة لذلك المعلومات التي تفيد قارئ الحسابات، ويشتمل ملحق الكشوفات المالية على معلومات تخص النقاط التالية:¹

_ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية.

_ مكملات الإعلام ضرورية لحسن فهم الميزانية وحسابات النتائج، وجدول سيولة الخزينة، وجدول تغييرات الأموال الخاصة.

_ المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي عند الاقتضاء.

_ المعلومات ذات الطابع العام.

الفرع الثالث: مستخدمي القوائم المالية

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عددا من الفئات التي تستخدمها، كما حدد طبيعة المعلومات

¹ الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 27.

التي تحتاجها كل فئة من قبل مستخدمي القوائم المالية، في الوفاء ببعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية، ذلك إن احتياجات هذه الفئات إلى المعلومات متباينة جدا حيث تتراوح من معرفة نتائج المؤسسة، آفاقها المستقبلية مرورا بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها التي تقيم مدى مساهمتها في تطوير المجتمع، وتشمل الاحتياجات على ما يلي:¹

- ✓ **المستثمرين:** يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات، ويحتاج المساهمين أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات الأرباح.
- ✓ **العاملين:** يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، ما يهتم هؤلاء أيضا بالمعلومات التي تساعد في تقييم قدرة مؤسستهم على المكافآت ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.
- ✓ **المقرضين:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.
- ✓ **الموردون وغيرهم من الدائنين التجاريين:** يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها، وعلى العكس فإن المقرضون فإن الدائنين التجاريين يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الأجل القصير ويستثنى من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.
- ✓ **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم واعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.
- ✓ **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد وبالتالي بأنشطة المؤسسة المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.
- ✓ **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسة على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسة مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد القوائم المالية الجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بأنشطتها وفرص ازدهارها.

¹ عبد الحليم سعدي، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014_2015، ص ص

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي SCF

بعد إعطاء فكرة حول ما يتضمنه المعيارين المحاسبيين IAS19 و IAS26 سنقوم في هذا المبحث بدراسة أنواع منافع الموظفين حسب ما جاء بها النظام المحاسبي المالي، من خلال إظهار كيفية حسابها ومعالجتها محاسبيا.

المطلب الأول: مفهوم منافع الموظفين والمصطلحات المتعلقة به وفق SCF

سنستعرض في هذا المطلب تعريف منافع الموظفين وأهميتها أهم المصطلحات المتعلقة بها.

الفرع الأول: مفهوم منافع الموظفين

1_ تعريف منافع الموظفين: حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي هناك عدة تعاريف لمنافع الموظفين نذكرها كما يلي:

- **التعريف الأول:** هي امتيازات يمنحها الكيان للمستخدمين لديه لقاء الخدمات التي قاموا بها، سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط، يتحملها الكيان في شكل أعباء وذلك مقابل عمل مقرر أو وفق شروط أو التزام تعاقدى مع المستخدمين.¹
 - **التعريف الثاني:** منافع الموظفين هي جميع المزايا التي تدفعها المؤسسة لمستخدميها، أي كافة الأجور أو العوائد التي يحصل عليها الموظف نظير قيامه بموجب التزام قانوني (قانون، اتفاقية جماعية، عقود عمل أو غيرها) أو التزام ضمني (عرفي) بوظيفة معينة، وتتضمن هذه المزايا عنصرين أساسيين هما: المدفوعات المالية المباشرة والتي تأخذ شكل الأجور والحوافز والأرباح، والمدفوعات المالية غير المباشرة مثل الضمان الاجتماعي والاجازات مدفوعة الأجر.²
- وعليه يمكن القول ان منافع الموظفين هي:³

✓ امتيازات تمنحها المؤسسة للموظفين الخاصين بها.

¹- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص20.

²- الأخضر لقيطي، منصر عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص19.

³- الأخضر لقيطي، منصر عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص20.

- ✓ تمنح للموظفين الناشطين والمتعاقدين.
- ✓ تمنح وفق شروط تعاقدية مع الموظفين.
- ✓ تتحملها المؤسسة في شكل أعباء.
- ✓ تمنح مقابل خدمات مقدمة من الموظفين.
- ✓ تمنح في عدة أشكال كالأجور والعلاوات ومعاشات التقاعد.

2_ أهمية منافع الموظفين:

تعد منافع الموظفين ذات أهمية كبيرة بالنسبة للموظفين والمؤسسة على حد سواء، وتتمثل هذه الأهمية في:¹

- بناء علاقة إيجابية بين الموظف والمؤسسة التي يعمل لصالحها.
- زيادة الرضى الوظيفي للموظفين المستفيدين من هذه المنافع.
- توفير تغطية أكبر للمخاطر وبكلفة أقل، ومنه تخفيف العبء المالي للمؤسسة.
- تتيح للمؤسسة وفر اقتصادي كون معظم هذه الالتزامات معفاة من الضرائب.
- تشجيع العاملين وتحفيزهم لمزيد من الأداء والإنتاجية وزيادة ولاءهم للمؤسسة.
- تأمين الحاجات الأساسية للمؤمن عليه ولأفراد أسرته من خلال توفير دخل منتظم ومستمر له.
- الإسهام في تحقيق الاستقرار الوظيفي للموظف كحافز للعمل واستمرارهم بالمؤسسة.
- توفير المناخ الملائم لعمل الموظف على الخدمة بفعالية أكبر لصالح المؤسسة.
- زيادة ثقة الموظف في المؤسسة التي يزاول فيها مهامه بضمان جميع حقوقه.
- توفير أفضل الفرص للاستفادة من مهارات.

الفرع الثاني: المصطلحات المتعلقة بمنافع الموظفين

1_ المنصب والوظيفة:

كثيرا ما يتم الخلط بين مفهوم كل من المنصب والوظيفة واعتبارهما شيئا واحدا ولكن من الناحية العلمية

والقانونية مختلفان:²

¹الأخضر لقيطي، منصر عبد العالي، مرجع سبق ذكره، ص20.

² فلاح ملارية، دراسة تحليلية وتقييمية لنظام الأجور في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مذكرة مكملة لنيل الشهادات العليا المتخصصة في تسيير الجماعات المحلية والتنمية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007_2008، ص 10.

- **تعريف المنصب:** حيث ينتج المنصب عن ربط المهام ببعضها البعض، الواجبات أو الالتزامات التي يجب أداءها بمسؤولية، كما يعني أيضا محتوى العمل الذي يجب أن يقوم به فرد ما في مكان ما في مدة زمنية معينة.
 - **تعريف الوظيفة:** هي مجموعة من الواجبات والمسؤوليات التي يكلف بها شخص معين يمنح له قدر من السلطات التي تمكنه من القيام بتلك الواجبات والمسؤوليات.
- ويمكن التفرقة بين المنصب والوظيفة أن المنصب عمل يؤديه فرد معين أي أن يكون متصلا بالفرد الذي يشغله، أما الوظيفة فيمكن أن يقوم بها أكثر من فرد أو شخص في نفس الوقت.

2_ الراتب والأجر:

- **تعريف الأجر:** هو جميع أشكال التعويضات المادية والخدمات والفوائد التي يحصل عليها الموظف من المنظمة مقابل الجهد الذي يبذره الشخص في العمل مساهمة منه في تحقيق أهداف المنظمة.¹
- **تعريف الراتب:** هو ما يحصل عليه الفرد مقابل الوظيفة، ويصرفه شخصيا.²

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لمنافع الموظفين قصيرة الأجل وفق Scf

بعد التعرف على منافع الموظفين قصيرة الأجل، سنحاول الآن التطرق إلى معالجتها محاسبيا فيما يلي:

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي

عندما يقدم عضو من المستخدمين خدمات إلى المنشأة خلال دورة ما، يجب على المنشأة تسجيل المبلغ غير المحين للمنافع على المدى القصير والتي تنتظر دفعها إلى الطرف المقابل، والتي يتوقع أن يسجل على أنه:³

- في الخصوم (أعباء للدفع) بعد طرح المبلغ المدفوع، إذا كان المبلغ المدفوع يفوق القيمة غير المحينة للخدمات، يجب على المنشأة تسجيل الفائض في الأصول (أعباء مدفوعة مسبقا) في حالة أن الدفع المقدم سيقود مثلا إلى تخفيض الدفعات المستقبلية أو إلى السداد من الخزينة.
- في الأعباء، إذا لم تكن هناك معالجة أخرى تسمح بدمج المنافع في تكلفة الأصل (مخزون تجهيزات مادية مثلا).

¹ فيصل حسونة، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 107.

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد، تسيير الموارد البشرية من خلال المهارات، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 67.

³ هوم جمعة، المحاسبة المعمقة (وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS2009/2010)، ديوان المطبوعات

الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010-2011، ص 190.

ولا احترام مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، يسجل القيد التالي:

		N/12/31	
.....	.....	مكافأة المستخدمين	631
.....	.....	اشتراكات في الهيئات الاجتماعية	635
.....	.....	عاملون. مكافآت مستحقة	421
.....	.....	هيئات اجتماعية أعباء للدفع	438
		ساعات إضافية باقية مستحقة	
		في 12/31	

		N/12/31	
.....	.....	أعباء مقيدة مسبقا	486
.....	.....	مكافأة المستخدمين	631
.....	.....	اشتراكات في الهيئات الاجتماعية	635

لم يحدد النظام المحاسبي المالي Scf المنافع على المدى القصير الموافقة سواء للغيابات المكافأة على المدى القصير، سواء للأنظمة منافع وعلاوات، يجب أن تسجل محاسبيا لذلك نجد أن المعيار الدولي IAS19 حدد الطريقة التي بواسطتها يتم تسجيل هذه المنافع على المدى القصير.¹

¹ المرجع السابق ص 190.

الفرع الثاني: الغيابات المكافأة على المدى القصير

يمكن للمنشأة أن تكافئ الغيابات نتيجة العطل، المرض، عدم القدرة على العمل قصيرة المدى، عطلة الأمومة، الحضانه، الخ، ونميز صنفان من حقوق الغياب المكافأة:¹

- حقوق قابلة للجمع (حقوق غياب مرحل ويمكن أن تستعمل في الدورات المستقبلية، مثل العطل المدفوعة).
- حقوق غير قابلة للجمع.

حيث تستطيع المنشأة تسجيل التكلفة المنتظرة لهذه الغيابات كالتالي:

- في حالة الغيابات المكافأة المجمعة، في اللحظة التي يؤدي فيها أداء الموظفين خدمات تزيد من حقوقهم في الغيابات المكافأة مستقبلاً.
- في حالة الغيابات المكافأة غير المجمعة، عندما تحدث الغيابات.

يجب تقييم التكلفة المنتظرة للغيابات المكافأة المجمعة على مستوى المبلغ المكمل الذي ستقوم بدفعه نظراً للحقوق المجمعة غير المستعملة عند تاريخ غلق الدورة.

وعليه يسجل القيد التالي عند تاريخ الغلق:²

N/12/31

.....	مكافأة العمال (عطل مدفوعة)	631
.....	اشتراكات الهيئات الاجتماعية	635
	ضرائب، رسوم ودفعات مشابهة على المكافآت	641
.....	عمال، أعباء للدفع	428
.....	هيئات اجتماعية، أعباء على العطل	438
	المدفوعة	
.....	دولة. أعباء على العطل المدفوع	448
	المدفوعة	

¹- المرجع السابق، ص 191.

²- المرجع السابق، ص 191.

الفرع الثالث: خطط المشاركين في الربح والمكافآت

يجب على المنشأة الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لدفعات المشاركة في الربح والمكافآت وذلك فقط عندما:¹

- يكون على المنشأة التزام حالي قانوني أو ضمني لإجراء هذه الدفعات نتيجة لأحداث سابقة.
- يمكن إجراء تقدير موثوق به للالتزام.

وعليه تسجل منافع الدورة N كما يلي:²

N/12/31				
	.....	أعباء أخرى للمستخدمين	638	
.....		مستخدمين، أعباء للدفع (منافع الدورة)	428	

كما أنه على الشركة تخصيص مساهمة على نتائجها لمستخدميها محسوبة وفق المعادلة التالية:

$$P = \frac{1}{2}(B - 5\% C) S/VA$$

حيث أن:

B : ربح بعد الضريبة و قبل المساهمة.

C : قيمة الأموال الخاصة.

VA : القيمة المضافة.

¹- المرجع السابق، ص 191.

²- المرجع السابق، ص 192.

ووفقا للمخطط المحاسبي المالي، تسجل هذه المساهمة كما يلي:¹

N/12/31				
.....	مكافآت المستخدمين (مساهمة في النتائج)		631	
.....	مستخدمين. أعباء وناتج للاستلام (علاوات المنافع)	428		

• يجب الملاحظة: بأن Scf، لا يوجد حساب خاص يختلف عن أعباء المستخدمين لتسجيل مساهمة المستخدمين في النتائج.

نفس الشيء نجده في المعيار الدولي IAS 19 لا يميز ذلك ويمكن اعتبار المساهمة كعبء مستخدمين (يسجل في الحساب 631 "أعباء أخرى للمستخدمين").

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لمنافع الموظفين طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة وفق Scf

نستعرض في هذا المطلب المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة حسب Scf كما يلي:

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي لمنافع الموظفين طويلة الأجل

لا يكون قياس مزايا المستخدمين طويلة الأجل عادة خاضعا لنفس درجة عدم التأكد مثل قياس مزايا ما بعد انتهاء الخدمة، علاوة على ذلك قليلا ما يتسبب إدخال مزايا المستخدمين الأخرى طويلة الأجل أو التغييرات فيها في مبلغ مادي لتكلفة الخدمة السابقة، ولهذا فهو يختلف عن أسلوب محاسبة منافع المستخدمين لما بعد انتهاء الخدمة في عنصرين:²

- الاعتراف بالمكاسب والخسائر التنبؤية فورا.
- الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة بكاملها فورا.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لمزايا نهاية الخدمة

إن المعالجة المحاسبية لمزايا نهاية الخدمة تكون بشكل منفصل عن مزايا الموظفين الأخرى لأن الحدث المتسبب في الالتزام هو انتهاء خدمة المستخدمين وليس خدمتهم نفسها.

¹-المرجع السابق، ص 192.

²- رقيقة بكوش وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 36.

يجب على المؤسسة الاعتراف بمزايا نهاية الخدمة على أنها التزام وتكاليف (أي لا توفر للمؤسسة منافع مستقبلية)، بحيث عندما تكون للمؤسسة خطة رسمية مفصلة لإنهاء الخدمة ولا يوجد احتمال فعلي بالانسحاب، يجب أن تشمل الخطة المفصلة كحد أدنى على¹:

- موقع عمل المستخدمين الذين يتم إنهاء خدمتهم وعدد التقريبي.
- منافع نهاية الخدمة لكل فئة أو عمل وظيفي.
- الوقت الذي سيتم فيه تنفيذ الخطة، ويجب أن يبدأ التنفيذ في أسرع وقت ممكن كما يجب ألا تكون الفترة الزمنية لإكمال الإنجاز طويلة بالقدر الذي يحتمل خلالها إجراء تغييرات مادية في الخطة

لا تختلف معالجة مزايا المستخدمين الطويلة الأجل عن مزايا ما بعد إنهاء الخدمة إلا في التقنيتين المتمثلتين في الاعتراف الكلي والفوري للفوارق التنبؤية وتكلفة الخدمة السابقة، أما معالجة مزايا نهاية الخدمة فهي نوعية ومنفصلة عن مزايا إنهاء خدمة المستخدمين وليس خدمتهم نفسها بشرط أن يكون للمؤسسة خطة زمنية منفصلة لإنهاء الخدمة.

المطلب الرابع: منحة الذهاب إلى التقاعد_ تقييمها الإكتواري ومحاسبتها وفق النظام المحاسبي المالي

نقوم في هذا المطلب باستعراض طريقة تقييم منحة الذهاب إلى التقاعد وفقا لخطط المنافع المحددة بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لهذه المنحة والمعالجة المحاسبية للفروق الإكتوارية.

الفرع الأول: تعريف منحة الذهاب للتقاعد

هي منحة يستفيد منها المستخدم بمناسبة انتهاء فترة خدمته القانونية بالمؤسسة واحالته على التقاعد، وتحدد قيمتها المالية تناسباً مع أجرة ومدة العمل الفعلية التي قضاها المعني بالمؤسسة.²

وتختلف المؤسسات فيما بينها من حيث المبالغ وعدد الأشهر التي تمنحها كمزايا، والتي تشكل بعد ذلك ما يعرف بالحقوق المجمعة (مثلاً أن تمنح مؤسسة ما شهرين عن كل سنة عمل)، ويمكن أن تسيّر هذه المنحة داخليا من طرف المؤسسة نفسها أو خارجياً عن طريق صندوق مستقل، وعندما يكون التسيير داخليا، فإن المؤسسة هي التي تقيم هذه المنحة وتدفعها لمن يستحقها عند مغادرتها المؤسسة، وتعتبر منحة الذهاب إلى

¹- المرجع السابق، ص 37.

²- رحيم سعيد، تطبيق أسلوب التقييم الإكتواري لمزايا المستخدمين في مؤسسة اقتصادية، أطروحة دكتوراة، جامعة البويرة، 2017_2018، ص 113.

التقاعد حق مكتسب للمستخدمين بمجرد أداء مهامهم، إلا أنها لا تدفع لهم إلا بعد تاريخ خروجهم للتقاعد.¹
 الفرع الثاني: طريقة التقييم الإكتواري لقياس التزام المنافع المحددة (منحة الذهاب إلى التقاعد IDR).

تقوم المؤسسة بإتباع أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة بغرض تحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة الخاصة بها، وأسلوب تكلفة الخدمة الحالية (الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناتجة عن خدمة المستخدم في الفترة الحالية) أو تكلفة الخدمة السابقة (الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة لخدمة المستخدم في الفترة السابقة الناتجة عن الفترة الحالية).²

من المفروض أن تقييم هذه المنحة على مستوى مديرية الموارد البشرية والتي تقوم بتحديد القيمة الحالية للالتزام، وما يصاحبها من تعديلات التي تمثل في الفروق التنبؤية، ويمكن تلخيصها كآلاتي:

أولاً: القيمة الحالية للالتزام

هي القيمة الحالية بدون خصم أية أصول للخطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناجم عن خدمات المستخدم في الفترات الحالية والسابقة، حيث يتم تقييم الالتزام والنفقة على أساس الافتراضات الإكتوارية والتي يجب أن تكون موضوعية ومتوافقة مع بعضها البعض وتتمثل هذه الافتراضات في الآتي:

- الافتراضات الديموغرافية.
- الافتراضات المالية.

تجدر الإشارة إلى أنه يجب وضع الافتراضات المالية استناداً إلى توقعات السوق في تاريخ إقفال الدورة التي يتم فيها وضع هذه الالتزامات، كما أنه يتم تحديد نسبة التحيين للالتزامات بموجب استحقاقات ما بعد التوظيف بالرجوع إلى معدلات السوق في تاريخ إقفال الدورة، على أساس سندات الشركة من الفئة الأولى، أما البلدان التي يكون فيها نوع السوق نشط في تاريخ إقفال الدورة فيأخذ بمعدل السندات التي تطرحها الدولة.³

ثانياً: طريقة التقييم الإكتواري لقياس التزام المنافع المحددة

لتقدير هذه المكافأة للمؤسسة كالتزام يتوجب عليها:

¹ - المرجع السابق، ص 113.
² - أمين بن سعيد، عبد الحميد حيساني، مشاكل تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، مجلة المؤسسة، العدد 07، الصادرة في 25 أفريل 2018، ص 65.
³ - المرجع السابق، ص 65.

1. استعمال تقنيات قطاعية للتقدير بصورة دقيقة مبالغ الامتيازات المتراكمة للمستخدمين في مقابل خدمات مؤدات خلال الدورة والدورات السابقة، ومن ثم فإن على المؤسسة يتوجب عليها تقدير: ¹
 - _ الأجور في نهاية الخدمة.
 - _ الحقوق المكتسبة في نهاية تاريخ الإقفال
 - _ المتغيرات الديموغرافية (وفاة ودوران المستخدم) والمالية (كالأعباء الطبية مثلا).
2. القيمة المحينة لهذه المنح المستحقة للمستخدم وما يماثلها من اجل حساب القيمة الحالية للالتزام المؤسسة اتجاه المستخدمين، عليها أن تحدد ما يلي: ²
 - _ أجور نهاية الخدمة (الأجر النهائي).
 - _ المنافع المستحقة.
 - _ الافتراضات المالية.
 - _ الافتراضات الديموغرافية.
 - _ عوائد أصول الخطة.

وتقيم وفق المعادلة التالية:

القيمة الحالية للالتزام = مبلغ المنافع المتراكمة من طرف العمال
* احتمال دفع المنافع للعمال * استحداث الالتزام

حيث أن:

- _ المنافع المتراكمة من طرف العمال = نسبة مكافأة آخر الخدمة * الأقدمية * الأجر الأخير * (الأقدمية الحالية/الأقدمية الكلية).
- _ احتمال دفع المنافع للعمال = احتمال البقاء على قيد الحياة * احتمال التواجد في المؤسسة أثناء سن التقاعد.
- _ استحداث الالتزام = (1 + نسبة الاستحداث) - الأقدمية المستقبلية.

¹- بكاري بلخير، مداني الطيب، تقييم واقع تطبيق مكافأة نهاية الخدمة وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، الصادرة سنة 2015، ص ص 176_177.

²- بكاري بلخير، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص 215.

ثالثاً: الفروق الإكتوارية

إن تطور القيمة الحالية للالتزام والقيمة العادلة لأصول الخطة يمكن أن يظهر فوارق تنبؤية ناتجة من:¹

- ✓ الفوارق بين الافتراضات الإكتوارية السابقة وما تم تحقيقه.
- ✓ التغيرات الافتراضية.

ومن بين أسباب ظهور هذه الفوارق يمكن أن نذكر:

- ✓ نسبة دوران العمال (مرتفعة أو منخفضة).
- ✓ تغير الفرضيات المتعلقة بالأجور.
- ✓ نسبة العائد الحقيقي للأجور عما هو متوقع.

بالتالي ينبغي على المؤسسة أن تعترف بجزء محدد من المكاسب والخسائر التنبؤية كإيراد أو تكلفة التي تزيد عما يلي أيهما أعلى:²

✓ 10% من القيمة الحالية للالتزام المزايما المحددة (قبل خصم أصول الخطة).

✓ 10% من القيمة العادلة لأصول الخطة.

الجزء من المكاسب والخسائر التنبؤية التي سيتم الاعتراف به لكل خطة منافع محددة هو الزيادة التي وقعت خارج حدود المبلغ والبالغ 10% في تاريخ تقديم التقارير السابقة مقسم على معدل الأعمال الباقية المتوقعة للمستخدمين المشاركين في الخطة.

الفرع الثالث: محاسبة منحة الذهاب إلى التقاعد

بموجب توجيهات النظام المحاسبي المالي SCF فإن تخصيص مؤونة هو شرط يجب أن نتقيد به المؤسسات، وتسجل هذه المؤونة في حساباتها ونميز المراحل الآتية:³

المرحلة الأولى: عند تشكيل المؤونة تسجل المؤسسة القيد التالي:

1- أمين بن سعيد، عبد الحميد حيسان، مرجع سبق ذكره، ص 66.

2- المرجع السابق، ص 66.

3- رحيم سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 138.

تاريخ تشكيل المؤونة				
	.....	مخصصات مؤونات الذهاب إلى التقاعد	686	
.....		مؤونات التقاعد والالتزامات المماثلة	153	

وفي نهاية كل دورة محاسبية، تجري المؤسسة إعادة التقييم للمؤونة المخصصة وذلك بناء على الفرضيات الخاصة بكل سنة، وهذا ما يستوجب تعديل المؤونة ونميز بين حالتين:

- حالة المؤونة مقيمة بالزيادة وفي هذه الحالة تسجل المؤسسة استرجاع على المؤونات وتسجل محاسبيا كما يلي:

12/31/ن				
	.....	مؤونات التقاعد والالتزامات المماثلة	153	
.....		استرجاع عن مخصصات مؤونة التقاعد	786	

- حالة المؤونة مقيمة بالنقصان في هذه الحالة يجب على المؤسسة أن ترفع من مخصص مؤونة التقاعد بقيمة الفرق، وتسجل القيد التالي:

12/31/ن				
	.....	مخصصات مؤونات الذهاب إلى التقاعد	686	
.....		مؤونات التقاعد والالتزامات المماثلة	153	

عندما تدفع المؤسسة مؤونة التقاعد للمستخدمين تسجل القيود التالية:

12/31/ن				
.....	.....	مؤونات التقاعد والالتزامات المماثلة	421	153
.....	.....	المستخدمين	421	421
.....	.....	تاريخ الدفع	المستخدمين	421
.....	.....	البنك	512	421

خلاصة الفصل:

النظام المحاسبي المالي بدوره يصنف منافع الموظفين إلى صنفين، الصنف الأول المتمثل في المنافع قصيرة الأجل وتشمل الأجور، المكافآت، ومختلف المزايا النقدية وغير النقدية، والصنف الثاني المتمثل في المنافع طويلة الأجل وتشمل منحة نهاية الخدمة ومنحة الذهاب إلى التقاعد التي تستحق لأكثر من 12 شهرا.

أما بخصوص المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين، فنجد أن معالجة المزايا قصيرة الأجل بسيطة وغير معقدة، على عكس المزايا طويلة الأجل وبالخصوص منحة الذهاب إلى التقاعد والتي تتطلب القيام بعمليات حسابية وافتراضات إكتوارية، مثل معدل الزيادة في الأجور وغيره، ويتم تشكيلها على شكل مؤونة وفي نهاية كل دورة يتم استحداث هذه المؤونة سواء بزيادتها أو نقصانها ومعالجة الفروق الإكتوارية إن وجدت.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية في مؤسسة الجزائرية للمياه _

وحدة جيجل _

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للمياه _ وحدة
جيجل _

المبحث الثاني: الممارسة المحاسبية لمنافع الموظفين
في الجزائرية للمياه

تمهيد:

بعد التطرق في الفصلين الأول والثاني من الدراسة النظرية لمنافع الموظفين حسب النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، سنقوم في هذا الفصل بدراسة ميدانية لموضوع بحثنا في مؤسسة الجزائرية للمياه - جيجل، نبرز من خلالها أهم المزايا التي تمنحها هذه المؤسسة لموظفيها وكيفية تقييمها ومعالجتها محاسبيا، وقبل ذلك سنقوم بإعطاء لمحة عن هذه المؤسسة محل الدراسة، ولأجل ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للمياه - وحدة جيجل

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين في الجزائرية للمياه

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)

المؤسسة حسب تعريف القانون عبارة عن عقد يبرم بين مجموعة من الأشخاص يهدف إلى ممارسة نشاط معين، وهي بالتعريف الاقتصادي مجموعة من الوسائل المالية والمادية والبشرية وهي تنظيم اقتصادي مستقل مالياً، يعمل على إنتاج سلعة وخدمات يبيعهها في السوق وذلك لتلبية حاجات ومتطلبات الأفراد، وتصنف من حيث الملكية، حيث تختلف ملكية المؤسسة حسب مؤسسها إلى: مؤسسات تجارية، صناعية وزراعية وأخرى خدمتية كما أنه تصنف من حيث الحجم إلى مؤسسات صغيرة ومتوسطة وأخرى كبيرة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة وتطور المؤسسة إضافة إلى تعريفها

الفرع الأول: نشأة وتطور المؤسسة

كانت في القديم قبل إعادة التنظيم تسمى بمؤسسة توفير وتسيير وتوزيع المياه (E.P.E.C.O). أما بعد إعادة التنظيم فإن الإدارة المختصة بتوفير وتسيير وتوزيع المياه ارتأت إلى إعادة تسمية المؤسسة بالجزائرية للمياه (وحدة جيجل) (A.D.E) ذلك سنة 2003.

إن مؤسسة الجزائرية للمياه -قسنطينة- أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي: 1983/366 المؤرخ في 14 ماي 1983 والمتضمن الطابع التجاري الاستغلالي للمؤسسة.

أما وحدة جيجل فقد أنشأت بمقتضى محضر مداولة المجلس الشعبي البلدي رقم: 1984/95 المؤرخ في 22 فيفري 1984 المتضمن تحويل شبكة المياه لمدينة جيجل إلى مؤسسة الجزائرية للمياه بقسنطينة. مؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل) تفرعت عن المؤسسة الأم الكائن مقرها بولاية قسنطينة.

وقد أنشئت مؤسسة الجزائرية للمياه بمرسوم وزاري يوم 21 أفريل 2001 وهي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

وقد تم تحويل شبكة المياه لولاية جيجل إلى مؤسسة قسنطينة ومقر وحدة جيجل الكائن بشارع جيش التحرير الوطني صندوق بريد رقم 13.¹

¹ رئيس دائرة الموارد البشرية، يوم 18 أوت 2020 على الساعة 11.00 صباحاً.

الفرع الثاني: تعريف مؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)

تسير الوحدة أكثر 46000 مشترك بواسطة 301 عامل منهم 71 إطار، 105 أعوان التحكم، 125 أعوان تنفيذ و15 متمهن(ة).

إن المؤسسة من بين المؤسسات التي أنشأت بغرض توفير المياه الصالحة للشرب لمشتركيها وهذا بعد تقديمهم لطلب الاشتراك حيث تقوم المؤسسة بدراسة ملفات طلب الاشتراك التي تكون تحتوي على جميع الوثائق المطلوبة في عملية توصيل المياه.

✓ طلب توصيل المياه.

✓ نسخة من: عقد الملكية، عقد التسليم، عقد الكراء الطلب يكون ممضي من طرف صاحب الطلب.

✓ نسخة من السجل التجاري (النشاطات التجارية، الصناعات، السياحية).

✓ رخصة مصلحة الطرقات للبلدية.

✓ تسجيل حقوق الاشتراك.

✓ إمضاء عقد الاشتراك.

وعلى مستوى ولاية جيجل تقوم مؤسسة الجزائرية للمياه بتسيير قطاع المياه على مستوى 07 بلديات وهي كالتالي: جيجل، العوانة، قاوس، الأمير عبد القادر، الطاهير، العنصر والميلية. وقد تم إدخال البلديات المتبقية تدريجيا مع بداية سنة 2010م.

والجدول التالي يبين بطاقة تقنية للوحدة.

الجدول رقم (02): بطاقات تقنية للوحدة

العدد المقدر	بطاقات تقنية
301	عدد العمال
353.661 نسمة	عدد السكان المزودين
07	البلديات المسيرة
53.164	عدد الزبائن
56	عدد الخزانات
49.880 م ³	قدرة الاستيعاب
18000 م ³ يوميا	القدرة الإنتاجية
179.500 متر طولي	طول شبكة الجر
20 مليون م ³	حجم المياه المنتج سنويا(2009)
18 مليون م ³	حجم المياه الموزع سنويا(2009)

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معلومات المقدمة من طرف رئيس مصلحة إدارة الموارد البشرية.

وتتكون وحدة جيجل من ثلاثة مراكز وأربعة قطاعات التالية:

أ-مركز جيجل: يعتبر الأكثر أهمية مقارنة مع غيره من حيث الموقع ونظرا لتطور العمران في ولاية جيجل وعدم استطاعة المركز تسيير المياه على كل الضواحي قررت وبصفة قانونية وحدة جيجل تقسيم المركز إلى صندوقين.

صندوق رقم 01: ويكمن هذا في مركز جيجل بحد ذاته إلا أن تسميته جاءت لتقسيم الولاية إلى صندوقين وهو أهم بالنسبة للصندوق رقم -02- وهو مكلف بتسيير المياه بجيجل بتعداد عمالي يقدر ب 20 عامل بشتى التخصصات كما أنه يتوفر على جميع عتاد ووسائل التدخل والعمل ويقع مقره بالضبط أمام مجلس قضاء جيجل.

صندوق رقم 02: ويكون تابعا لمركز جيجل وهو مكلف بتسيير المياه بحي الفرسان بتعداد عمالي يقدر ب 10 عامل بشتى التخصصات كما أنه يتوفر على جميع عتاد ووسائل التدخل والعمل، ويقع مقره بالضبط أمام دار البريد والمواصلات.

ب-مركز الطاهير: إذ لا يقل أهمية عن مركز جيجل من حيث الموقع وكذا عدد المشتركين وهو مكلف بتسيير المياه بالطاهير بتعداد عمالي يقدر ب 47 عامل بشتى التخصصات بالإضافة إلى تسيير شبكة المياه لبلدية الأمير عبد القادر ومن خلال القطاع المركز المتواجد هناك، كما أنه يتوفر على جميع عتاد ووسائل التدخل والعمل، ويقع مقره بالضبط بحي 300 مسكن بالطاهير.

ج-مركز الميلية: يعتبر تابعا لمركز الطاهير حيث يقوم بتسيير شبكة المياه لمنطقة الميلية بتعداد عمالي قدره 43 عاملا من جميع التخصصات ويقع هذا المركز بالميلية.

أما القطاعات فيمكن إيجازها فيما يلي:

أ-قطاع العوانة: يعتبر جزء من مركز جيجل حيث كلف بتسيير شبكة المياه لبلدية العوانة وبتعداد عمالي قدره 18 عامل بالإضافة إلى امتلاكه لحصة من العتاد والتجهيزات اللازمة للقيام بالأشغال والمهام المسندة إليه ويقع مقره بجوار مقر البلدية.

ب-قطاع قاوس: ويعتبر أيضا جزء من مركز جيجل حيث كلف شبكة المياه لبلدية قاوس وبتعداد عمالي قدره 10 عمال بالإضافة إلى امتلاكه لحصة من العتاد والتجهيزات اللازمة للقيام بالأشغال والمهام المسندة إليه ويقع مقره بقرب بلدية قاوس.

ج-قطاع العنصر: والذي يدخل في إطار سياسة تقريب منشآت المؤسسة من المواطنين بالإضافة إلى العتاد اللازم ووسائل التدخل.

د-قطاع الأمير عبد القادر: يعتبر جزءا من الطاهير وهو مكلف بتسيير المياه ببلدية الأمير عبد القادر بتعداد عمالي يقدر بـ 11 عامل بشتى التخصصات بالإضافة إلى العتاد والتجهيزات اللازمة لقيام بالأشغال والمهام المستندة له.

المطلب الثاني: أهداف ومهام مؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)

• أهداف مؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل):

وتتمثل أهداف مؤسسة الجزائرية للمياه في هذه العناصر وهي:

- ✓ تزويد المواطنين المشتركين المتواجدين تحت إقليمها بالمياه الصالحة للشرب.
 - ✓ ضمان تأسيس ونقل واستغلال الشبكات على مستوى الولاية بأكملها.
 - ✓ ربط الزبائن الجدد وإمدادهم بالمياه الصالحة للشرب في ظروف مناسبة.
 - ✓ تقديم الخدمات للزبائن.
 - ✓ مد المياه الصالحة للشرب على أحسن وجه.
 - ✓ تحسين فعالية شبكات التحويل والتوزيع.
 - ✓ إدخال كل تقنية للمحافظة على المياه.
 - ✓ مكافحة تبذير المياه بتطوير عمليات الإعلام والتكوين والتربية والتحسيس باتجاه المستعملين.
 - ✓ تصور برامج دولية مع المصالح العمومية لنشر ثقافة اقتصاد المياه.
 - ✓ دراسة كل إجراء يدخل في إطار سياسة تسعير المياه واقتراح ذلك على السلطة الوصية.
 - ✓ تطوير مصادر غير عادية للمياه عند الحاجة.
 - ✓ تنظيم تسيير الخدمة العمومية للمياه الممنوحة للأشخاص المعنويين العموميين أو الخواص لحساب الدولة أو الجماعات المحلية وفق اتفاقية تفويض الخدمة العمومية.
 - ✓ القيام بكل عمل آخر يهدف إلى تأدية نشاطها.
- أما بالنسبة للدور الرئيسي والأساسي للوحدة هو مد المواطنين المشتركين بالشبكة المتواجدين تحت إقليمها بالمياه الصالحة للشرب على أحسن وجه.

• مهام مؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل):

- ✓ إنتاج ومعالجة المياه.
- ✓ تطبيق تسعيرة استهلاك المياه.
- ✓ تزويد المناطق المشرفة عليها إقليميا.

✓ استغلال مصادر المياه.

✓ إنتاج، تحويل، وتوزيع المياه الصالحة للشرب ومياه المصانع.

✓ فتح مجالات للتوظيف وتحسين الظروف الاقتصادية لها.

✓ الخدمة العمومية لمياه الشرب الهادفة لضمان وفرة المياه للمواطنين في ظروف مقبولة عالميا والساعية لتلبية أقصى طلب لمستعملي شبكة المياه العمومية ويتم تنفيذ هذه المهمة بالتشاور مع السلطات المحلية.

✓ استغلال وتسيير مع صيانة الأنظمة والمنشآت الكفيلة بالإنتاج والمعالج والتحويل والتخزين وتوزيع المياه الصالحة للشرب والمياه الصناعية.

✓ مراقبة نوعية المياه الموزعة.

✓ اللجوء إلى أعوان محلفين من شرطة المياه بعد موافقة الوالي المختص إقليميا بهدف حماية المياه طبقا لقانون المياه.

✓ التحكم في المنشأة والتحكم في العمل لحسابها الخاص أو بتفويض من الدولة أو من الجماعات المحلية في إطار تطوير وتجديد وتحديث الشبكة الوطنية لمياه الشرب والمياه الصناعية.

المطلب الثالث: عرض الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)

هو عبارة عن مخطط يعطي فكرة عامة عن مختلف أجزاء المؤسسة مصالح وفروع، يهدف إلى تحديد مهامها والعلاقة الموجودة فيما بينها وتوزيع النشاطات حسب مهام كل مصلحة، ثم احترام السلم الإداري في المؤسسة مهما كان طابعها صناعي، تجاري أو عمومي. وشكل الهيكل التنظيمي وسيلة قاعدية للتسيير والتنظيم من أجل حركة المعلومات بسرعة وبسهولة بين مختلف مصالح المكاتب.

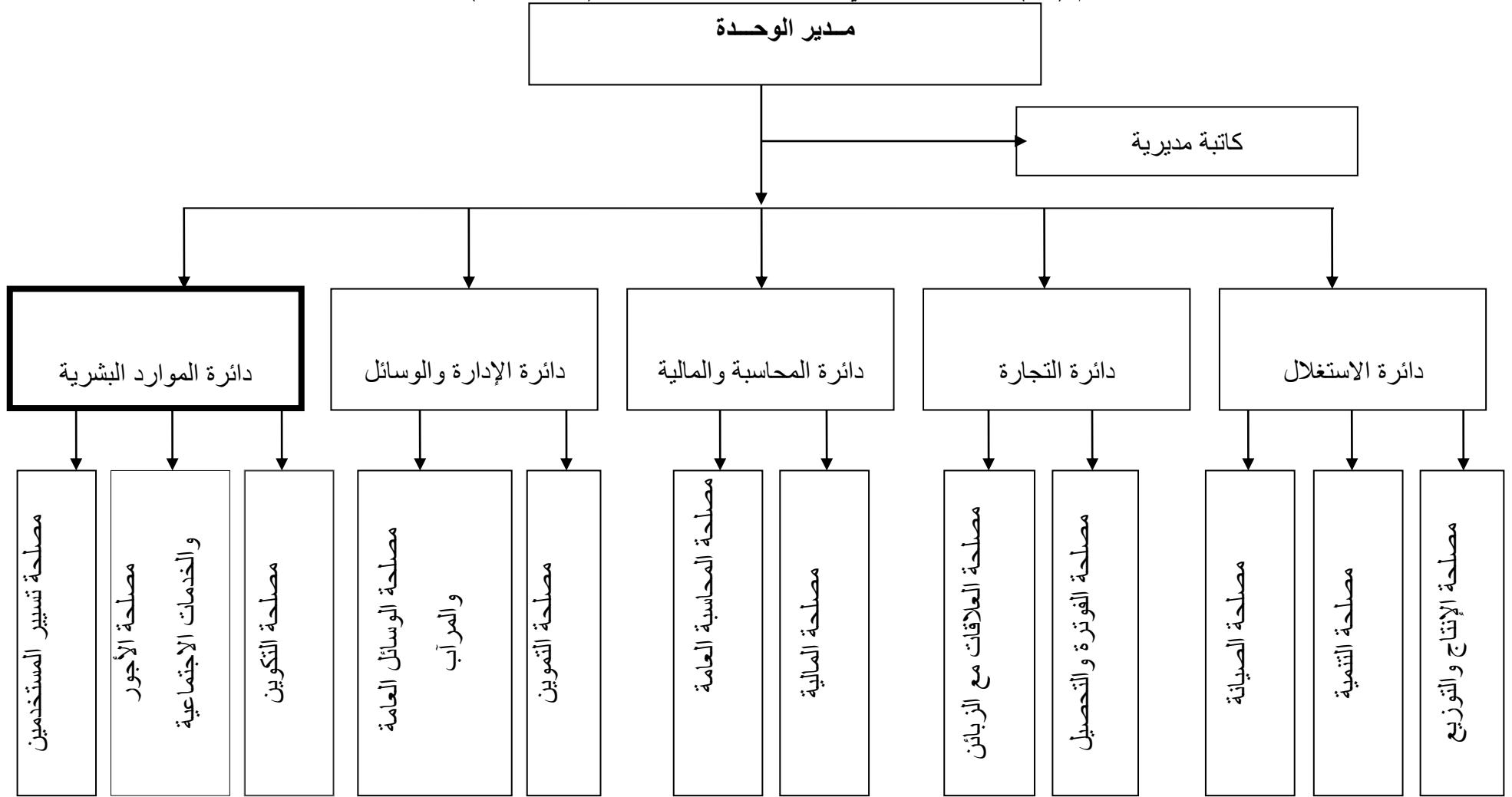
يعد الهيكل التنظيمي من طرف الإدارة الوصية بمقتضى مرسوم وزاري المؤرخ يوم 21 أبريل 2001 المتضمن إنشاء وحدات المؤسسة الجزائرية للمياه المنشور في الجريدة الرسمية.

ولكي تتمكن الوحدة من أداء وظيفتها بصورة عقلانية وجيدة وتحديد وظائف وصلاحيات كل دائرة وفرع ومصالحة لا بد من وجود خطة صارمة وتنظيم محكم تسيير وفقه ولهذا تحتم وضع هيكل التنظيمي مفصل من كل النواحي وإذا نظرنا إلى هذا المخطط يمكننا باحتوائه على كل الإجراءات اللازمة وإعداده بدقة مما سهل التحكم في مختلف المصالح والأقسام والدوائر مع ثبات الطاقم الإداري، كما نلاحظ وجود ترابط وثيق وتناسب دقيق بين مختلف مصالح المؤسسة وهذا أدى إلى السير الحسن لها وتحقيق أهدافها الموجودة مع بعض النقائص التي يمكن التغيب عليها.

وعليه فإن نجاح المؤسسة في أداء مهامها وتحقيق أهدافها لا يكون إلا لسير الحسن والعقلاني لكل الوسائل المتوفرة فيها مع الأخذ بعين الاعتبار الهيكل التنظيمي المسطر لها لكي تتمكن من التغيب على هذه النقائص الموجودة.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل):

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)



المصدر: المادة 04 المرسوم الوزاري المؤرخ يوم 21 أبريل 2001 والمتضمن إنشاء وحدات مؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)

المنشور في الجريدة الرسمية

✓ المديرية:

مدير الوحدة يعتبر المسؤول الأول المنسق، المشرف والمسير الرئيسي للمنشأة وممثليها على كل المستويات وتتكون من 12 مصلحة و5 دوائر.

✓ الأمانة:

تكون تحت إشراف المدير تباشر السلطة على جميع المواطنين لوحدة جيجل للمياه، كما أنها تقوم بضمان السير الحسن للخدمات سواء كانت بريدية وتتولى المهام التالية:

✓ تسجيل البريد الصادر والوارد.

✓ طبع الملفات السرية الخاصة بالمدير.

✓ ترتيب الملفات على الحافظات الخاصة بها.

✓ إرسال الفاكس.

✓ الاتصالات بين المكاتب.

✓ إرسال الرسائل الإدارية إلى أصحابها.

أ - دائرة الإدارة والوسائل:

هي هيئة مكلفة بضمان برنامج خاص بالتموينات والمشروبات والقيام بمختلف عمليات الإصلاح صيانة السيارات وشحنات وتسيير المخزون بشكل يضمن السير الحسن لمختلف المصالح والمراكز.

مصلحة التموين:

وهي مصلحة متواجدة على مستوى دائرة التموينات حيث أن مهمته الأساسية تكمن في:

عملية إدخال البضائع إلى المخزون وتصنيفها.

✓ إعداد سندات الدخول، سندات الخروج أي انه مكلفة بتسيير المخزونات إذ تساعد على تموين مختلف المصالح التابعة للوحدة في الوقت اللازم وبالكمية المطلوبة وهذه المصلحة تتكون عن رئيس فرقة أمناء المخازن.

مصلحة الوسائل العامة والمرأب: تتمثل مهامها في:

✓ توفير كافة الوسائل المادية اللازمة بشكل يمكن مختلف المصالح والأقسام من تأدية المهام المسندة إليها في أحسن الظروف وهذه الوسائل هي التجهيزات، الأدوات المكتبية ووسائل الطبع والاستنساخ، الورق، الكهرباء، الغاز ... إلخ.

✓ تموين وتسيير المخزونات ومسك سجل الجرد.

✓ الإعداد الدوري التقريبي لاحتياجات المتعلقة بالوسائل الواجب إتاحتها لمختلف هيئات مصالح المؤسسة.

✓ ترتيب وحفظ كل الوثائق المكتوبة والمخططة المتعلقة بتسيير المؤسسة.

ب-دائرة المحاسبة والمالية:

تقوم إدارة المالية والمحاسبة بالإشراف على جميع العمليات المحاسبية والمالية ومتابعة الحالة المالية

للمؤسسة وتضم ثلاث مصالح:

مصلحة المحاسبة العامة:

تهتم بمتابعة المعالجة المحاسبية والتسجيل في السجلات والدفاتر المحاسبية، كما يقوم بإعداد الميزانيات

بمختلف أنواعها كل دائرة على حدى وبالتفصيل لكل مصلحة وهذا من أجل وضع التنبؤات والتوقعات بالنسبة

للسنة المقبلة كما تقوم بعدة عمليات عند الشراء والبيع.

مصلحة الميزانية والمحاسبة:

تقوم بالإشراف على تحديد أسعار المنتجات وفقا للمعايير والتكاليف التي تدخل في تصنيف المنتج وتكمن

مهامها في:

✓ إعداد الميزانيات بمختلف أنواعها كل دائرة.

✓ تحديد مختلف التكاليف.

✓ لتفادي الأخطاء واستدراك النقائص وإرسالها إلى المصالح المعنية.

✓ تعيين مداخل كل مركز.

الخزينة:

وتكمن مهمتها الأساسية في متابعة المداخل والمصاريف المحققة من طرف المؤسسة وتهتم بتمويل

احتياجات الاستغلال ومراجعة الوثائق والسندات المحاسبية المرتبطة بعملية الإيرادات والنفقات التي تقوم بها

المؤسسة.

✓ ضمان ومتابعة وتنفيذ العمليات للمؤسسة.

✓ تحصيل إيرادات المؤسسة ودفع نفقاتها.

✓ مسك حركات الأموال لحساب المؤسسة يوميا.

ج- دائرة التجارة: وتضم مصلحتين: مصلحة العلاقات مع المشتركين ومصلحة الفوترة والتحصيل لهذه المصلحتين علاقات تعاون وتنسيق مع بقية المراكز والقطاعات.

مصلحة العلاقات مع المشتركين:

وهي علاقة تكاملية فيما بينها إذ تقوم بمعالجة مشاكل المشتركين مع مختلف المراكز إن أنواع المشتركين هي (سكني إداري، تجاري صناعي).

مصلحة الفوترة والتحصيل: تعتمد على تحرير الفواتير للمشاركين في كل ثلاثي:

- ✓ مسك المعلومات للمقاييس الجديدة للعدادات بحيث تستقبل من طرف المراكز جداول الدفع.
- ✓ يتم تحويل الفواتير المحررة إلى المراكز بغرض التوزيع.
- ✓ إعداد مختلف الفواتير وسحبها.
- ✓ تحصيل أموال المؤسسة المستحقة عبد المشتركين.
- ✓ إعداد التقرير الشهري للنشاط التجاري لجميع الأنواع من الفواتير.

د- دائرة الاستغلال: تتكون من ثلاث مصالح هي:

مصلحة الصيانة: ويكمن نشاطها في صيانة التجهيزات الإلكترونية ميكانيكية وصيانة محطات الضخ وآبار الإنتاج.

مصلحة الإنتاج والتوزيع: وتكمن في:

- ✓ متابعة برنامج التوزيع والضخ.
- ✓ متابعة ومراقبة الإنتاج.
- ✓ وضع برامج الاستغلال.

مصلحة تنمية نشاطات الاستغلال:

متابعة برامج الاستثمار على مستوى شبكات التوزيع وكذلك متابعة ومراقبة إشغال الربط، إشغال التزويد بالمياه الجديدة.

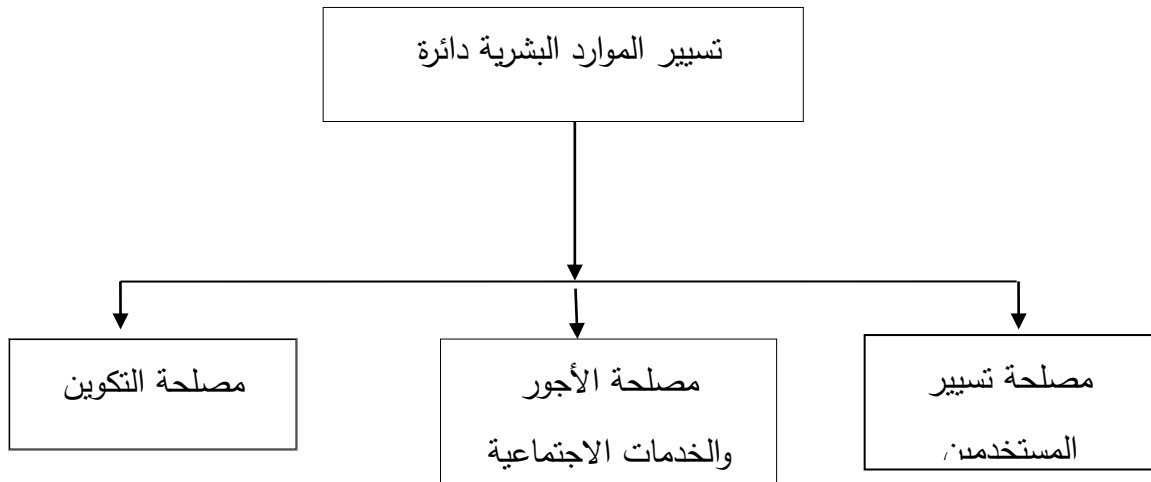
ويكمن دور هذه المصلحة في متابعة ومراقبة الخدمات والأعمال التي تقام على مستوى المراكز والقطاعات لمركز الطاهير وجيجل وقطاع الأمير عبد القادر، الميلية والعوانة.

هـ- دائرة الموارد البشرية:

وهي الهيئة المكلفة بالمتابعة وتطبيق التشريعات وقوانين العمل المتعلق بالتوظيف علاقات العمل الاجتماعية، الانضباط والنصوص المنظمة للعلاقات القائمة بين المستخدم والعامل والمحيط الداخلي للمؤسسة وتهيئة وتوفير كل الوسائل البشرية التي تتطلبها عملية تسير المؤسسة وتتشكل من ثلاثة فروع وهي كالتالي: مصلحة تسيير المستخدمين، مصلحة الأجور والخدمات الاجتماعية، مصلحة التكوين وفي المبحث التالي سوف نتطرق بأدق التفاصيل إلى مهام الدائرة.

يهتم رئيس دائرة الموارد البشرية بمؤسسة الجزائرية للمياه عموماً في معرفة الموظفين، ومؤهلاتهم وقيمهم العلمية والعملية (الخبرات)، وتطوير قدراتهم وإمكانياتهم، ويمكن تحديد أهم مجالات نشاط دائرة الموارد البشرية والتي تتكون من ثلاث مصالح وهي: مصلحة تسيير المستخدمين، مصلحة الأجور والخدمات الاجتماعية، مصلحة التكوين كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي الفرعي لدائرة الموارد البشرية لمؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل)

أ- دائرة الموارد البشرية:

تعتبر من أهم الدوائر التي تحقق أهداف المؤسسة فهي التي تختار العمال الأكفاء، وهي التي تسييرهم وتقوم بتدريبهم، حيث يشرف المشرف على تطوير الموارد البشرية بتسيير الدائرة الخاصة بالأفراد كما يقوم

بالتنسيق والترابط الضروري بين الدوائر التابعة له والتي تضم كل واحدة منها مسؤول يسيرها، كما يشرف على التنسيق مع باقي الدوائر التابعة لمؤسسة الجزائرية للمياه (وحدة جيجل) وتتشكل من ثلاثة مصالح، وتتمثل مهامها في:

- ✓ التعريف بسياسة التسيير ونظام العمل داخل المؤسسة.
 - ✓ دراسة شروط العمل الحسنة.
 - ✓ مخطط التوظيف والتدريب والرسكلة، خاصة من تقييم متطلبات الشركة من اليد العاملة وتقييم الانجازات.
 - ✓ حركة الموارد البشرية (توظيف، تقاعد، تحويل أو تغيير النشاط، ...إلخ).
 - ✓ أنظمة الأجور والمكافئات ضمن القانون الداخلي للمؤسسة، وفي إطار القانون العام للعمال الجزائريين.
 - ✓ تطوير اليد العاملة واستغلال الإمكانيات البشرية.
 - ✓ توفير المعلومات حول حركة المستخدمين من غيابات، حوادث العمل، السلوك العام داخل المؤسسة.
- ولهذا يعتبر مسيري المؤسسة خاصة رؤساء الموارد البشرية أن العمليات التي تقوم بها المؤسسة من عمليات الاختيار والتوظيف والإدماج، والتدريب، هي استثمارات والتي توجي وتكشف عن إنتاجية المؤسسة، ومنه يرى المسؤولون عن الوحدة أن الأساس الذي يجعل نشاط التدريب ناجح هو حسن الاختيار والتوظيف الجيد للعمال، لأن كل موظف يكون مفضل ومميز عندما يُختار بعناية ودقة حسب إمكانياته وقدراته العضلية أو الذهنية وحسب حاجة المؤسسة.

ولأن عملية تطويره تبدأ من قبل توظيفه وتستمر طيلة بقاء الموظف في المؤسسة فهو يتلاءم ويتطور بقيمته الأساسية في المؤسسة. فتكون هذه السياسة تصبو إلى تحضير الفرد إلى رفع النوعية (فرد مؤهل لشغل منصب بالمؤسسة علميا وعمليا) أو لتغطية العجز في المؤسسة.

مصلحة تسيير المستخدمين:

يكلف رئيس مصلحة المستخدمين بالتسيير الإداري للمستخدمين وهو يقوم بالمهام التالية:

- ✓ ضبط قائمة المستخدمين الإداريين والتقنيين وقائمة إثبات الحضور للمستخدمين.
- ✓ توزيع المستخدمين على الدوائر والمصالح والمراكز وفقا للهيكل التنظيمي واحتياجات كل مصلحة.
- ✓ متابعة المشوار المهني للمستخدمين (الترقية، التعيين، التقاعد).
- ✓ تطبيق النصوص القانونية للمستخدمين المتعلقة بالعلاوات والمنح إلخ.
- ✓ متابعة الإجراءات التأديبية.
- ✓ إعلان المستخدمين بالنصوص المتعلقة بتسيير مشوارهم المهني.

- ✓ تحضير قوائم إحصائية للمستخدمين (شهرياً، ثلاثياً، سداسياً).
 - ✓ تهتم بالعلاقة بين الإدارة والنقابة وتحسين العلاقة بين الأفراد.
- مصلحة تسير الأجور والخدمات الاجتماعية:

يقوم بجمع بطاقات العمل الشهرية ثم تفتيشها ومراقبتها بصورة مطابقة تماما لقوانين العمل المعمول بها إذ يقوم بخصم أيام الغيابات المبررة والغير مدفوعة الأجر وكذلك ساعات التغيب والتأخير عن مواقيت الرسمية للعمل ثم باستغلال هذه البطاقات في شكل مطبوعات أخرى تمكنه من حساب عناصر الأجور لكل عامل قبل تقيدها في منظومة الإعلام الآلي ضمن معلوماتية الأجور وفي الأخير يقوم بسحب وضعية الأجور وكذا كشف الأجور ومختلف النسب المتعلقة بالتأمينات الاجتماعية، الضريبة على الدخل الإجمالي والتحويلات الجزافية الخ، أما بالنسبة الشؤون الاجتماعية الذي يتكفل بمهمة تسيير اشتراكات الضمان الاجتماعي، الاشتراك في التقاعد، ملفات المرض، التوقف عن العمل.

مصلحة التكوين:

وهي مصلحة جديدة تقوم بوضع مخطط تنظيمي لدورات التكوين وضع تقدير حوصلة في كل ثلاثي تخصص النفقات الخاصة لدورات التكوينية في هذه المصلحة يتم كذلك متابعة الحصص التدريبية المبرمجة كما يتم تدريب الموظفين الجدد حيث لا يتم إدماجهم إلا بعد اختبارهم واختيارهم بدقة من بين مجموعة من الأفراد المرشحين للمنصب، فيبدأ العمل بالتدريب قصير المدى ويستمر التدريب خلال ممارسة الموظف لعمله. والتدريب الذي تعتمد عليه مؤسسة الجزائرية للمياه يكون قبل التوظيف لالتحاق بمنصب العمل للموظف الجديد، أو تدريب لثبيت في منصب عمل لموظف قديم.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين في الجزائرية للمياه

إن المنافع المقدمة للموظفين من طرف المؤسسة تكون حسب ما هو موجود في الاتفاقية الجماعية للعمل، حيث تعتمد الجزائرية للمياه على نظام حوافز يشمل مختلف العديد من المنافع، وتتمثل في المنافع قصيرة وطويلة الأجل، ومن خلال هذا المبحث سنتعرف على مختلف المنافع التي تمنحها هذه المؤسسة وكيف تتم عملية معالجتها محاسبيا.

المطلب الأول: منافع الموظفين قصيرة الأجل

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بدراسة المزايا قصيرة الأجل بما فيها المزايا النقدية، الأجر والعطل السنوية وعرض مختلف التسجيلات المحاسبية الخاصة بها.

الفرع الأول: الأجور وطريقة حسابها وتسجيلها

1) مكونات الأجر:

- يستحق العامل أجر يدفع له مقابل العمل المقدم، ويتكون الأجر المدفوع من:¹
- الأجر القاعدي المطبق لمنصب العمل المشغول مثلما هو محدد في مرجع مناصب العمل للمؤسسة.
- التعويضات المدفوعة بموجب الخبرة المهنية، العمل أثناء الساعات الإضافية أو أثناء شروط استثنائية للعمل بما في ذلك العمل المنظم بالتناوب، الأضرار، الجبر، المسؤولية، الحضور، تعويض المنطقة، الأجر الوحيد.
- المنح المتعلقة بالإنتاج وكذا تلك المتعلقة بنتائج العمل.
- المصاريف المدفوعة من قبل بسبب الالتزامات المهنية (مهمة التنقل) تعوض في كشف الراتب الذي يسلمه المستخدم.
- المصاريف المتعلقة بالنقل (المنزل ومكان العمل) والسلة.
- وجميع المنح أو التعويضات المتفق عليها من قبل الطرفين.

¹ - الاتفاقية الجماعية للجزائرية للمياه.

2) حساب كشف الأجر

سنقوم بإعطاء مثال عن الموظف (A) من أجل حساب كشف الأجر له:

الجدول رقم (03): بطاقة معلومات للموظف (A)

الموظف: A
العمر: 34
الخبرة المهنية: 11 سنة
المركز: إطار مكلفة بتسيير الموارد البشرية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

1. حساب المنح:

الأجر القاعدي **Salaire de base**: والذي حدد في الاتفاقية الجماعية للشركة عن طريق شبكة الأجور، وقد قدر في هذه الحالة بـ **22545.00** دج.

أ) **منحة الخبرة المهنية Indemnité d'experience prof**: النسبة المطبقة في الاتفاقية الجماعية للعمل هي **18.13%**

حيث: **منحة الخبرة المهنية = الأجر القاعدي × نسبة الخبرة**

$$22545.00 \times 18.13\% = IEP$$

$$I EP = 4087.41 \text{ دج}$$

ب) **التعويض الجزافي عن الوظيفة: Indemnité forfaitaire de fonction** يمنح تعويض جزافي عن الوظيفة بنسبة خمسة وعشرين بالمائة (25%) للعمال الإطارات والإطارات السامية، وتحسب من الأجر القاعدي:

$$IFF = \text{الأجر القاعدي} \times 25\%$$

$$IFF = 22545.00 \times 25\% = 5636.25 \text{ دج}$$

ج) **منحة المردودية الفردية Prime de rendement individuel**: تمنح المردودية الفردية لكل عامل لمشاركته في تحقيق ما أسند له من أهداف و برنامج عمل ضمن المجموعة التي ينتمي إليها، و تتراوح نسبة هذه المنحة

بين صفر (0%) و ثلاثين بالمائة (30%) من الأجر القاعدي للعامل، و تمنح شهريا بناء على اقتراح من المسؤولين الهيكليين (نفس الشيء بالنسبة للمردودية الجماعية)، وفي هذه الحالة تقدر ب PRI10 % =

$$22545.00 \times 10\% = 2254.5 \text{ دج}$$

(د) **منحة القفّة (السلة) Prime de panier**: تدفع للعامل الذي حضر فعليا في مكان العمل كل يوم (الدوام المتواصل) وتقدر ب (420 دج لليوم).

وتحسب: PP = عدد أيام العمل الفعلي × قيمة الوجبة

$$PP = 10 \text{ أيام} \times 420.00 = 4200.00 \text{ دج}$$

(هـ) **منحة النقل Prime de transport**: تمنح شهريا منحة جزافية للنقل لكل عامل يقطن على بعد أكثر من كيلو متر واحد من مقر عمله المعتاد، كما أنها مرتبطة بعدد الأيام المعمول بها.

وعليه القيمة التي يأخذها العامل في اليوم الواحد في هذه الحالة هي:

$$68.42 = \frac{1300}{19}$$

حيث 1300: تمثل قيمة المنحة

19: عدد أيام العمل في الشهر

ومنه: PT = 68.42 × 10 (عدد أيام العمل الفعلية في هذا الشهر)

$$PT = 684.2 \text{ دج}$$
 وهي قيمة منحة النقل لهذا الشهر.

مجموع المنح = 684.2 + 4200.00 + 2254.5 + 5636.25 + 4087.41 + 22545.00 =

$$= 39407.36 \text{ دج}$$

• بالنسبة لهذه الحالة فهذه هي المنح التي تستفيد منها، إلا أنه لكل عامل ولكل مؤسسة منح خاصة بها، وهناك منح أخرى مثل:¹

- منحة الأجر الوحيد التي تمنح على الزوجة غير العاملة، (الملحق رقم: 01)

- التعويض عن المنطقة الذي يمنح للعمال الذين يمارسون نشاطهم في هياكل المؤسسة الموجودة في الجنوب.

- منحة المردودية الجماعية، (الملحق رقم: 01).

¹مقابلة مع إطار مكلفة بتسيير الموارد البشرية للجزائرية للمياه، جيجل، بتاريخ 18 أوت 2020، على الساعة 10.00 صباحا.

- التعويض عن الساعات الإضافية.

2. حساب الاقتطاعات:

(أ) اقتطاع الضمان الاجتماعي:

المبلغ الخاضع للاشتراك = الأجر القاعدي + منحة الخبرة المهنية + منحة المردودية الفردية + تعويض الجزافي عن الوظيفة.¹

(لا يدخل في مبلغ الاشتراك: تعويض النقل + تعويض السلة + تعويض الأجر الوحيد)

$$\text{مبلغ الاشتراك} = 22545.00 + 4087.41 + 5636.25 + 2254.5$$

$$= \boxed{34523.16 \text{ دج}}$$

• حساب اقتطاع الضمان الاجتماعي = المبلغ الخاضع للاشتراك $\times 9\%$

$$= 34523.16 \times 9\%$$

$$\text{ومنه مبلغ اقتطاع الضمان} = \boxed{3107.08 \text{ دج}}$$

(ب) الضريبة على الدخل الإجمالي:

المبلغ الخاضع للضريبة = (مبلغ الاشتراك - اقتطاع الضمان الاجتماعي) + تعويض النقل + تعويض السلة

+ تعويض الأجر الوحيد

$$= 4200.00 + 684.21 + (3107.08 - 34523.16)$$

$$\text{المبلغ الخاضع للضريبة} = \boxed{36300.29 \text{ دج}}$$

بالنظر إلى جدول IRG الضريبة على الدخل الإجمالي نجد:

$$\text{IRG الواجب اقتطاعها} = \boxed{4390.00 \text{ دج}}$$

$$\bullet \text{ مجموع الاقتطاعات} = 3107.08 + 4390.00 = \boxed{7497.08 \text{ دج}}$$

• ومنه الأجر الصافي = مجموع المنح - مجموع الاقتطاعات

¹ مقابلة مع إطار مكلفة بتسيير الموارد البشرية للجزائرية للمياه، جيجل، بتاريخ 18 أوت 2020، على الساعة 10.00 صباحا.

$$7497.04 - 39407.37 =$$

$$\boxed{31910.29 \text{ دج}} = \text{الأجر الصافي}$$

3. إعداد كشف الأجر:

يمثل الجدول الموالي كشف الأجر بالنسبة للموظف (A)، ويحتوي على البيانات التالية:¹

الجدول رقم (04): كشف الأجر (الوحدة: دج)

العناصر	الأساس	النسبة	المكاسب	الإقتطاعات
الأجر القاعدي			22545.00	
منحة الخبرة المهنية	22545.00	%18.18	4087.41	
التعويض الجزافي عن الوظيفة	22545.00	%25	5636.25	
علاوة المردودية الفردية	22545.00	10 أيام	2254.5	
تعويض القفة (السلة)	420.00	10 أيام	4200.00	
تعويض النقل	68.42	10 أيام	684.21	
اشتراك الضمان الاجتماعي	34523.16	%9	684.21	3107.08
الضريبة على الدخل الاجمالي	36300.29			4390.00
المجموع			39407.37	7497.08
الأجر الصافي				31910.29

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على وثائق المؤسسة (الملحق رقم:02)

¹ مقابلة مع إطار مكلفة بتسيير الموارد البشرية للجزائرية للمياه، جيجل، بتاريخ 18 أوت 2020، على الساعة 10.00 صباحا.

3) التسجيل المحاسبي:

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

		جوان 2020	
	22545.00	أجور المستخدمين	6310
	2254.5	مكافآت	6311
	14607.87	تعويضات	6312
31910.29		المستخدمون _ الأجر المستحقة	421
3107.08		الضمان الاجتماعي	4310
4390.00		الدولة _ الضرائب و الرسوم	4420
		(تسجيل عناصر الأجرة)	
	31910.29	جوان 2020 المستخدمون _ الأجر المستحقة	421
31910.29		البنك	512
		(تسديد الأجرة)	

	3107.08	جوان 2020 الضمان الاجنسي	4310
7497.08		البنك (تسديد الاشتراكات الاجتماعية)	512
	4390.00	جوان 2020 الدولة _ الضرائب والرسوم	4420
4390.00		البنك (تسديد الضرائب)	512

- حيث أن الحساب 63102 يتضمن: تعويض الخبرة المهنية والتعويض الجزافي عن الوظيفة وتعويضى الققة والنقل.

الفرع الثاني: تعويضات العطل السنوية

- تقوم "الجزائرية للمياه" بمنح عطل سنوية مدفوعة الأجر للموظفين وذلك طبقا لما نصت عليه الاتفاقية الجماعية للعمل، حيث يساوي تعويض العطلة السنوية (1/12) من مجموع الأجر الذي يتقاضاه العمال خلال السنة المرجعية، وإذا لم يجمع العامل 12 شهرا يحسب التعويض على أساس الشهور المشغولة فعليا.
- الفترة المرجعية لحساب تعويض الأجرة هي الفترة التي تسبق خروجه في العطلة، بمعنى مجموع الأجرة التي يتقاضاها خلال السنة السابقة لخروجه في العطلة.¹

1. حساب تعويض العطلة:

¹ مقابلة مع رئيس مصلحة تسيير الأجور والشؤون الاجتماعية للجزائرية للمياه، جيجل، بتاريخ 20 أوت 2020، على الساعة 14.00 زوالا.

$$\frac{\text{م.أ.م}}{\text{ع.ش.م}} = \text{تعويض العطلة}$$

حيث:

- م.أ.م: مجموع الأجور المتحصل عليها خلال مدة العطلة المرجعية.

- ع.ش.م: عدد الشهور المعمولة.

يمكن توضيح ذلك من خلال حالة أحد موظفي الشركة (xx) بالاعتماد على الملحق (03 و 04) كما يلي:

الجدول رقم(05): حساب تعويض العطلة السنوية المدفوعة الأجر للموظف (xx)

الأجر	البيان	السنوات
66889.56	جويلية	سنة 2019
48795.68	أوت	
47795.68	سبتمبر	
49425.48	أكتوبر	
72096.68	نوفمبر	
48168.24	ديسمبر	
48934,03	جانفي		سنة 2020
70878.56	فيفري	
51045.68	مارس	
52423.80	أفريل	

77239.41	ماي	
55006.07	جوان	
696361.27		المجموع
29015.05	2/12/696361.27	التعويض الإجمالي للعطلة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق الدراسة.

2. التسجيل المحاسبي:

	29015.05	جويلية 2020 أجور المستخدمين	631
29015.05		العاملون_ الأعباء الواجب دفعها (تسجيل تعويض العطلة)	42800

	29015.05	جويلية 2020 العاملون_ الأعباء الواجب دفعها	42800
29015.05		البنك (تسديد تعويض لعطلة)	512

الفرع الثالث: المشاركة في الأرباح

تقوم "الجزائرية للمياه" خلال كل سنة بتوزيع جزء من أرباحها الصافية على مدير المؤسسة، وذلك في حالة وصوله إلى الأهداف المسطرة مسبقا، ولا توزع هذه الأرباح على الموظفين.

المطلب الثاني: منافع الموظفين طويلة الأجل

يستفيد العمال من منافع ما بعد انتهاء الخدمة لقاء سنوات العمل التي تم تأديتها لمؤسستهم، هذه الأخيرة تتعاقد إلزاما وفق قانون العمل مع هيئات الضمان الاجتماعي والتي حددت ب CNAS، حيث تقوم المؤسسة بدفع مساهمة ثابتة لهذه الهيئة بنسبة تقدر ب 25%.

وقانون العمل يفرض على مؤسسة الجزائرية للمياه التعامل مع كل من CNAS و CNR الأمر الذي يتيح للموظفين والعمال الاستفادة من منافع ما بعد انتهاء الخدمة، فالتقاعد هو منحة تعطى من طرف الضمان الاجتماعي وهو معترف به قانونا وفق شرطين هما:

✓ بلوغ سن 60 سنة بالنسبة للرجال و 55 سنة بالنسبة للنساء.

✓ العمل الفعلي في المؤسسة لمدة 15 سنة فما فوق.

وحسبما ذكرناه سابقا يحق لأي عامل طلب التقاعد وذلك بتقديمه شهادة عمل لبيان أجر 60 شهرا الأخيرة وذلك لاحتساب راتب التقاعد وهذا ما تتبعه المؤسسات الجزائرية.¹

الفرع الأول: التقاعد القانوني

من المنافع طويلة الأجل منحة التقاعد، تقوم المؤسسة بدفعها في صندوق منفصل قانونيا عن المنشأة، بينما تقوم المؤسسة الجزائرية وفق SCF بدفع الاشتراكات إلى CNAS التي تقوم بدورها بدفع تلك الاشتراكات إلى الصندوق الوطني للتقاعد CNR حيث تقوم هذه الأخيرة بدفع رواتب التقاعد للعمال المتقاعدين.

وفق النظام المحاسبي المالي يتم حساب راتب التقاعد لمستخدمي الجزائرية للمياه وفق ما يلي: (أنظر الملحق 05 و 06).

بعد جمع المبالغ المحددة ل 60 شهرا (آخر 5 سنوات) يتم تقسيمها على 60 لمعرفة الأجر الشهري المتوسط.

¹مقابلة مع رئيس مصلحة تسيير الأجور والشؤون الاجتماعية لمؤسسة الجزائرية للمياه، جيجل، بتاريخ 30 أوت 2020، على الساعة 14.00 زوالا.

الأجر الشهري المتوسط = مجموع الأجور ل 60 شهرا / 60

يتم منح 2.5% من التقاعد لكل سنة

الشكل رقم (05) كيفية حساب راتب التقاعد

مجموع سنوات العمل $\times 2.5\% = 32 \times 2.5\%$

الأجر المتوسط $\times 80\%$

$30616,024 = 80\% \times 38270,03$

_ اشتراكات الضمان الاجتماعي

$612,32048 = 2\% \times 30616,024$

_ اقتطاعات الضريبة على الدخل الإجمالي

+ منحة الزوجة 2500

المبلغ الصافي = 32499.704 وهذا هو راتب

عامل مدة عمله 32 سنة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الفرع الثاني: منحة نهاية الخدمة

هي المزايا التي تمنح للمستخدم كمقابل للتوقف عن العمل (فسخ عقد العمل) بقرار من أحد الطرفين

المؤسسة أو المستخدم، وتمنح لجميع موظفي الجزائرية للمياه مهما كان صنفهم بما فيهم الإطارات المسيرة وذلك

حسب الأقدمية في المؤسسة كما يلي: ¹

¹مقابلة مع رئيس مصلحة تسيير الأجور والشؤون الاجتماعية لمؤسسة الجزائرية للمياه، جيجل، 30 أوت 2020، على الساعة 14.00 زوالا.

الجدول رقم(06): مستوى منحة نهاية الخدمة

مستوى المنحة	الأقدمية في الجزائرية للمياه
06 أشهر من الراتب	بعد 05 سنوات من الحضور الفعلي في القطاع
10 أشهر	بعد 10 سنوات من الحضور الفعلي في القطاع
14 شهرا	بعد 15 سنة من الحضور الفعلي في القطاع
18 شهرا	بعد 20 سنة من الحضور الفعلي في القطاع
22 شهرا	بعد 25 سنة من الحضور الفعلي في القطاع
24 شهرا	بعد 30 سنة أو أكثر

المصدر: الاتفاقية الجماعية للجزائرية للمياه ص 77

لدينا عامل رصاص قضى في مؤسسة الجزائرية للمياه 13 سنة و 7 أشهر، في الصنف رقم 11 _ الفرع 05 (أنظر الملحق رقم 07 و08)، حيث أن تاريخ الدخول إلى المؤسسة 12 أبريل 2006 وتاريخ الخروج هو 25 نوفمبر 2019 وبالمقابلة مع الجدول أعلاه نلاحظ أن عدد الأشهر التي يستفيد منها الموظف هي 10 أشهر.

بالاعتماد على الملحق رقم 07 فإن أكبر مبلغ يتم إعطائه للعامل في 12 شهرا هو أجر المنصب لشهر سبتمبر 2019 المقدر ب 35808.19 (لم نأخذ شهر أكتوبر لأن العامل كان في عطلة)، وعليه تحسب منحة نهاية الخدمة كما يلي:

الجدول رقم(07): حساب منحة نهاية الخدمة

المبالغ	البيان
35808.19	1_ أجر المنصب لشهر سبتمبر
5366.35	2_ المردودية الجماعية PRC

المجموع: 2+1	41174.54
عدد أشهر المنحة	10 أشهر
منحة نهاية الخدمة	$41174.54 \times 10 = 411745.40$

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة

تحول هذه المنحة مباشرة إلى الحساب الجاري لعامل الرصاص بعد انتهاء خدمته.

الفرع الثالث: المؤونة المخصصة لمنحة الإحالة على التقاعد

المنحة التي تعطى في آخر المدة عند إحالة العامل للتقاعد، يجب أن يخصص لها مخصص أو مؤونة موزعة على عدة دورات من أجل تغطية تلك المنحة حتى لا تتحمل الدورة عبئ كبير يفوق قدرتها، وهذا المخصص يحسب ويسجل سنويا بطريقة معينة، ومن خلاله يتم حساب منحة الذهاب إلى التقاعد.

وحسب الاتفاقية الجماعية للجزائرية للمياه تبدأ مرحلة تخصيص مؤونة بعد مرور 5 سنوات من العمل الفعلي في المؤسسة كحد أدنى (جدول مستوى المنحة)، ولحسابها نحتاج إلى المعطيات المتوفرة في الملحق رقم(08)، والخاصة بالعاملين أول وثاني حيث سنقوم بحساب مخصص المؤونة الخاصة ب 2019/12/31.

الجدول رقم(08): المعطيات المأخوذة من سنة 2019 لحساب المخصص

البيان	العامل رقم 01	العامل رقم 02
تاريخ الميلاد	1961/02/07	1973/10/15
تاريخ التوظيف	1986/06/10	1997/01/04
عمر الموظف الحالي	58 سنة	46 سنة
سن الإحالة على التقاعد	60 سنة	60 سنة

14 سنة	سنة واحدة	المدة المتبقية للتقاعد
06%	06%	معدل زيادة الأجور
0.45%	0.45%	معدل البقاء على قيد الحياة
140228.50	58427.11	أجر المنصب
3.25%	3.25%	معدل التحيين
18 شهرا	24 شهرا	عدد أشهر منحة نهاية الخدمة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

لحساب مخصص منحة الإحالة على التقاعد:¹

أولاً: نحسب المعدل الذي على أساسه نحسب أجر المشوار = $(1+i)^n$

حيث: i هي معدل زيادة الأجور (06%) و n هي المدة المتبقية للتقاعد كما هو موضح في الجدول السابق بالنسبة للعاملين.

ومنه يحسب أجر المشوار وهو نفسه الاجر المقدر لسنة التقاعد بضرب معدل الزيادة في الأجور في أجر المنصب كما يلي:

¹ مقابلة مع رئيس مصلحة تسيير الأجور والشؤون الاجتماعية لمؤسسة الجزائرية للمياه، جيجل، 17 سبتمبر 2020، على الساعة 10.00 صباحاً.

الجدول رقم(09): حساب أجر المشوار

البيان	أجر المنصب	معدل الزيادة في الأجور	أجر المشوار
العامل الأول	58427.11	$(1+0.06)^1$	61932.74
العامل الثاني	140228.50	$(1+0.06)^{14}$	242830.39

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة

ومنه نقوم بحساب منحة التقاعد كما يلي:

مبلغ منحة الذهاب الى التقاعد = أجر المشوار × عدد أشهر المنحة × نسبة البقاء على قيد الحياة.

الجدول رقم(10): منحة نهاية الخدمة المقدرة

البيان	أجر المشوار	عدد أشهر المنحة	نسبة البقاء على قيد الحياة	مبلغ منحة الإحالة على التقاعد
العامل الأول	61932.74	24 شهرا	0.45%	6688.73
العامل الثاني	242830.39	18 شهرا	0.45%	19669.26

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات السابقة

هذان المبلغين يتحصل عليهما المعاملين لو بقيا في الجزائرية للمياه حتى تاريخ التقاعد، أما لمعرفة القيمة الحالية لهذه المنحة نقوم بتطبيق طريقة التحيين التالية: $(1+i)^n/1$ حيث: i هنا هو معدل التحيين

n هي عدد السنوات المتبقية للتقاعد

وعليه القيمة الحالية للمنحة = معدل القيمة الحالية × مبلغ منحة نهاية الخدمة كما يلي:

الجدول رقم (11): القيمة الحالية لمنحة نهاية الخدمة

البيان	مبلغ منحة نهاية الخدمة	معدل القيمة الحالية	القيمة الحالية للمنحة
العامل الأول	6688.73	$(1+0.0325)^1/1$	6478.18
العامل الثاني	19669.26	$(1+0.0325)^{14}/1$	12569.76

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

هذه هي قيمة المؤونة التي تم تشكيلها بشكل تراكمي حيث قدرت ب 6478.18 للعامل الأول و 12569.76 للعامل الثاني، وعليه يكون التسجيل المحاسبي لمخصص للمؤونة كما يلي:

العامل الأول:

2019/12/31

683		مخصصات مؤونات الخصوم غير الجارية	6478.18
158		مؤونات الأخرى للأعباء_ الخصوم غير الجارية (إثبات مخصص منحة الذهاب الى التقاعد للعامل الأول)	6478.18

العامل الثاني:

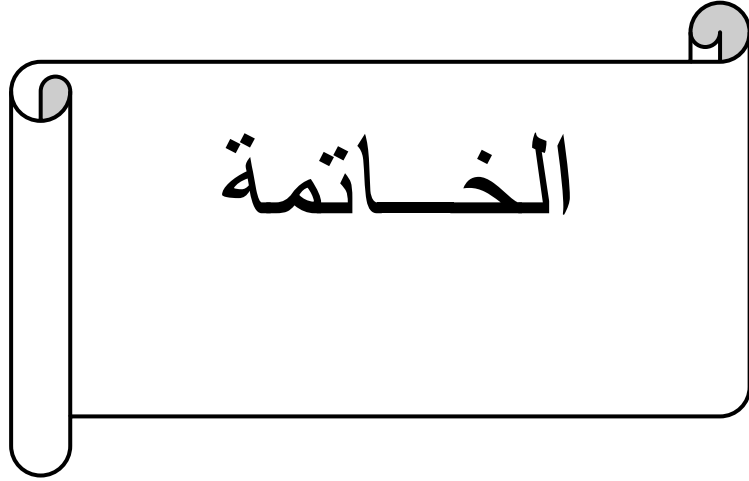
2019/12/31

	12569.76	مخصصات مؤونات الخصوم غير الجارية		683
12569.76		مؤونات الأخرى للأعباء_ الخصوم غير الجارية (إثبات مخصص منحة الذهاب الى التقاعد للعامل الثاني)	158	

الحالة التي تطرقنا إليها تعتبر حالة تشكيل المؤونة أما الحاليتين المتبقيتين لزيادة وانخفاض المؤونة لم نستطع التطرق إليهما لعدم توفر المعلومات الكافية. حيث اذا بقي العامل على قيد الحياة الى غاية تاريخ التقاعد يتحصل على منحة التقاعد وعندها يتم ترصيد المؤونة المخصصة لذلك، واذا توفي العامل قبل تاريخ التقاعد يتم استرجاع المؤونة.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا في مؤسسة الجزائرية للمياه، وجدنا أن المؤسسة تعتمد على نظام حوافز يشمل العديد من المزايا القصيرة والطويلة الأجل، وقد قمنا بأخذ أمثلة لبعض الموظفين لكي نبين كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 19 المتعلق بمنافع الموظفين، حيث تطرقنا إلى كيفية حساب الأجر، تعويض العطلة وكيفية تسجيلها محاسبيا بالنسبة للمنافع قصيرة الأجل، أما بخصوص المنافع طويلة الأجل لاحظنا أن المؤسسة تعتمد على خطط المساهمات المحددة، و قمنا بحساب منحة نهاية الخدمة، منحة الإحالة للتقاعد و مؤونة الذهاب للتقاعد، فلاحظنا أن هذه المؤسسة تقوم بتقييم و معالجة هذه المنافع وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي.



من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا الإلمام بالإشكالية الرئيسية التي تمحورت حول كيفية معالجة منافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية، ولإثراء الموضوع قمنا بمعالجته من خلال الدراسة النظرية لمنافع الموظفين و الدراسة التطبيقية في مؤسسة الجزائرية للمياه بجيجل، حيث تناولنا في الدراسة النظرية أهم المفاهيم المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي و كذلك تطرقنا إلى محاسبة منافع الموظفين وفق المعيارين IAS19 و IAS26 ووفق النظام المحاسبي المالي، أما الدراسة التطبيقية فكانت دراسة ميدانية في المؤسسة اخترنا فيها عينة من الموظفين و قمنا بدراسة بعض المنافع قصيرة الأجل و طويلة الأجل التي تستفيد منها، وهذا لما جاء به النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 19.

وقد مكنتنا هذه الدراسة من اختبار مدى صحة الفرضيات والخروج بمجموعة من النتائج وتقديم جملة الاقتراحات.

1. اختبار صحة الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها يمكن اختبار الفرضيات كما يلي:

➤ الفرضية الأولى: التي تنص على أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 (منافع المستخدمين) يحدد متطلبات المحاسبة لاستحقاقات المستخدمين، فمن خلال دراستنا في الجانب النظري للمعيار IAS19 الذي حدد استحقاقات المستخدمين بشكل عام، تم تقسيمها من خلاله إلى قصيرة الأجل و المتمثلة في الأجور و الرواتب التي تمنح له في الأجل القصير، و استحقاقات ما بعد التوظيف مثل معاشات التقاعد التي حدد لها المعيار صندوق خاص بها مستقل عن المؤسسة و التي تمنح له ما بعد انتهاء خدمة المستخدم في المؤسسة، و المزايا طويلة الأجل مثل: إجازة الخدمة الطويلة واستحقاقات نهاية الخدمة التي تمنح بعد انتهاء خدمة المستخدم بالمؤسسة، ومنه الفرضية الأولى محققة بشكل عام.

➤ الفرضية الثانية: يصنف النظام المحاسبي المالي منافع الموظفين حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS19، هذه الفرضية خاطئة لأن النظام المحاسبي المالي يصنف منافع الموظفين إلى منافع قصيرة الأجل ومنافع طويلة الأجل على عكس المعيار المحاسبي IAS19 الذي يصنفها إلى أربعة أصناف.

➤ الفرضية الثالثة: تعالج منافع الموظفين على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه وفق تعليمات النظام المحاسبي المالي، هذه الفرضية صحيحة وقد تبين ذلك من خلال الدراسة التطبيقية.

2. نتائج الدراسة:

من خلال دراسة مختلف جوانب هذا الموضوع توصلنا إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية

وأهمها:

- تعمل المحاسبة الدولية على الحد من الفروقات والاختلافات في الممارسات المحاسبية الدولية بين الأنظمة المحاسبية، من خلال إصدارها للمعايير المحاسبية الدولية من أجل تحقيق التوحيد المحاسبي.
- يختلف تصنيف منافع الموظفين في النظام المحاسبي المالي عن تصنيفها في المعيار IAS19.
- لا يختلف النظام المحاسبي المالي عن المعيار IAS19 فيما يخص خطط المعاشات التقاعدية.
- تقوم المؤسسة بمكافأة عمالها نظير الأعمال التي يقومون نبها بمزايا تستخدمها لإغرائهم للبقاء داخل المؤسسة والمحافظة على أنشطتها بشكل دائم وفعال، وفق ما نصت عليه الاتفاقية الجماعية للعمل.
- يلزم قانون العمل جميع المؤسسات التعاقد مع هيئات الضمان الاجتماعي والصندوق الوطني للتقاعد.
- تعتبر منحة الذهاب للتقاعد من أهم المنافع طويلة الأجل الممنوحة من طرف المؤسسة، خصها النظام المحاسبي المالي بتعليمات منهجية وأمثلة نموذجية لكيفية حسابها وتسجيلها محاسبيا.
- تعتمد مؤسسة الجزائرية للمياه على نظام حوافز يشمل مختلف مزايا الموظفين، وتتمثل في المزايا قصيرة وطويلة الأجل.
- المنافع قصيرة الأجل في الجزائرية للمياه تشمل الأجور ومختلف المنح والمكافآت الملحقة والعطل المدفوعة الأجر ومكافأة المشاركة في الأرباح التي تمنح لمدير المؤسسة.
- المنافع طويلة الأجل في المؤسسة تتمثل في المعاشات القاعدية ومنح الذهاب للتقاعد، كما تعتمد على خطط المساهمات المحددة، وذلك بتقدير مساهمات ثابتة في صندوق الضمان الاجتماعي تعود منفعتها للموظفين بعد انتهاء خدمتهم في المؤسسة.

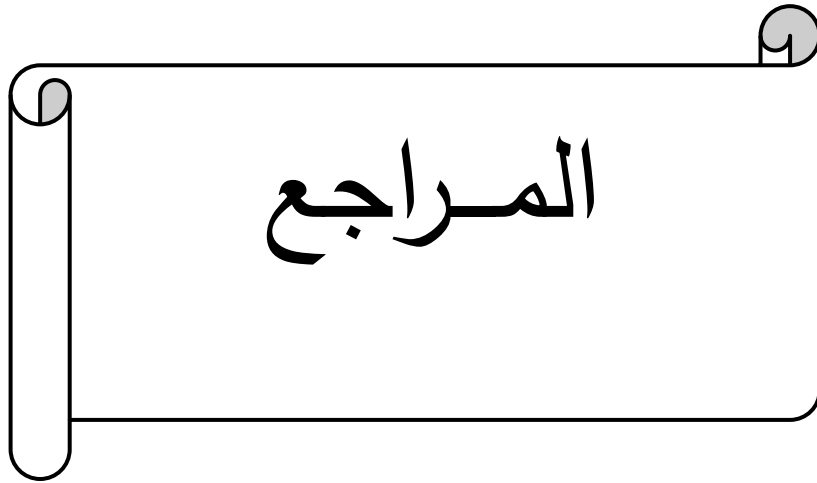
3. الاقتراحات:

- إعطاء أهمية أكثر لمعايير المحاسبة الدولية والعمل على فهمها وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية.
- الاهتمام أكثر بالموارد البشري وبما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص حساب وتقييم وتسجيل منافع الموظفين.
- وضع نموذج إكتواري سنوي موحد للمؤسسات الجزائرية، لأجل تمكينها من تطبيق المعيار IAS19.
- تكوين ورسكلة موظفي المؤسسة علميا وعمليا من أجل ممارسة المحاسبة وفق المعايير الدولية، وإعداد دليل يوضح المنافع الممنوحة للعمال في مؤسسة الجزائرية للمياه وكيفية حسابها وتقييمها وتسجيلها.

4. آفاق الدراسة:

يمكن القول أن هذه الدراسة المتواضعة هي محاولة لفهم هذا الموضوع، وتعتبر منافع الموظفين من بين أهم المواضيع التي تحتاج إلى بحث نظرا للأهمية البالغة للعنصر البشري داخل المؤسسة، ويبقى مجاله واسع للدراسة والتعمق فيه وفي هذا الصدد يمكننا أن نقترح بعض المواضيع التي تبين لنا من خلال هذا البحث والتي يمكن أن تكون بداية لمواضيع أخرى، نذكر منها:

- إمكانية تطبيق خطط المنافع المحددة والافتراضات الإكتوارية في المؤسسات الجزائرية.



أولاً: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

- 1- أبو شمالة أحمد محمد، دراسات في المحاسبة المالية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- 2- أبو نصار محمد، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، وائل للنشر والتوزيع.
- 3- إسحاق هاني، نسمان إبراهيم، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولي رقم(21)، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.
- 4- إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (متضمنة معايير المحاسبة الدولية كما هو مصادق عليه في 01 يناير 2008)، الأردن، 2008.
- 5- بلخير بكاري، دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016.
- 6- جمعة هوام، المحاسبة المعمقة (وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2009/2010)، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2010-2011.
- 7- حجازي إسماعيل، معالم سعد، تسيير الموارد البشرية من خلال المهارات، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 8- حسن عمر محمد، الساكني سعد، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015.
- 9- حسونة فيصل، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 10- حماد طارق عبد العال، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 11- حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الرابع، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2004.
- 12- حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، شرح التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، الدار الجامعية، الجزء الثاني، مصر، 2006.
- 13- حميدات جمعة، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Expert ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2013.
- 14- خنفر مؤيد راضي، فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.

- 15- الدلاهمه سليمان مصطفى، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 16- الدليمي خليل، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 17- الرمحي نضال محمود، المحاسبة المالية، دار النشر ناشرون وموزعون، عمان، 2013.
- 18- شنوف شعيب، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- 19- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008.
- 20- عاشور كتوش، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- 21- عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، الطبعة الأولى، دار الرياىة للنشر والتوزيع، 2013.
- 22- القاضي حسين، حمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الأردن، 2008.
- 23- قللي يحيى، مبادئ المحاسبة المالية، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
- 24- لشهب عمر، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014.
- 25- ميرزا عباس علي وآخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الثالث، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.
- ج_ الأطروحات والمذكرات:**
- 1- بكطاش فتيحة، دوافع توحيد المعايير الدولية في ظل العولمة، أطروحة دكتورا، جامعة الجزائر 03، 2010-2011.
- 2- بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2017-2018.
- 3- بولنجيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.
- 4- رحيم سعيد، تطبيق نظام التقييم الإكتواري لمزايا المستخدمين في مؤسسة اقتصادية، أطروحة دكتورا، جامعة البليدة، البويرة، 2017_2018.
- 5- سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتورا، جامعة بسكرة، 2014_2015.

- 6- نور الدين سماعيل، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية وواقع البيئة الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة مستغانم، 2015_2016.
- 7- يلاص منال، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة الأجور في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، 2014-2015.
- 8- يوسف رفيق، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، رسالة ماجستير، جامعة أم البواقي، 2010-2011.
- 9- ملارية فلاح، دراسة تحليلية وتقييمية لنظام الأجور في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مذكرة مكملة لنيل الشهادات العليا المتخصصة في تسيير الجماعات المحلية والتنمية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007_2008.
- 10- أيت محمد مراد، ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي الجزائري" خلال الفترة 2010_2013"، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013_2014.
- 11- كحيلي إيمان، قياس منافع المستخدمين في ظل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2016_2017.

د_ الملتقيات والمؤتمرات والمجلات العلمية:

- 1- بربري محمد أمين، بكيجل عبد القادر، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، المنعقد بالمركز الجامعي الوادي بتاريخ 05 و 06 ماي 2013.
- 2- بن سعيد أمين، حيسان عبد الحميد، مشاكل تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، مجلة المؤسسة، العدد 07، الصادرة في 25 أبريل 2018.
- 3- بلخير بكاري، الطيب مداني، تقييم واقع تطبيق مكافأة نهاية الخدمة وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، الصادرة سنة 2015.
- 4- محمد إبراهيم، دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي، المؤتمر السنوي الرابع بعنوان إدارة المعرفة في العالم العربي، المنعقد بجامعة الزيتونة، الأردن، أيام 26-28 /04/ 2004.
- 5- لقلطي الأخضر، منصر عبد العالي، محاسبة منحة الإحالة على التقاعد وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 2، ديسمبر 2007.
- 6- العرابي حمزة، المعالجة المحاسبية لمنافع الموظفين وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي رقم 19، الملتقى الوطني الثالث حول منافع المستخدمين، جامعة البليدة، الجزائر، 2011.

هـ_ القوانين والمراسيم:

1-القانون رقم 11_07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في 25 /11/2007، بالجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74.

2-القرار المؤرخ في 26 ماي 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2019.
و_ مواقع الأنترنت:

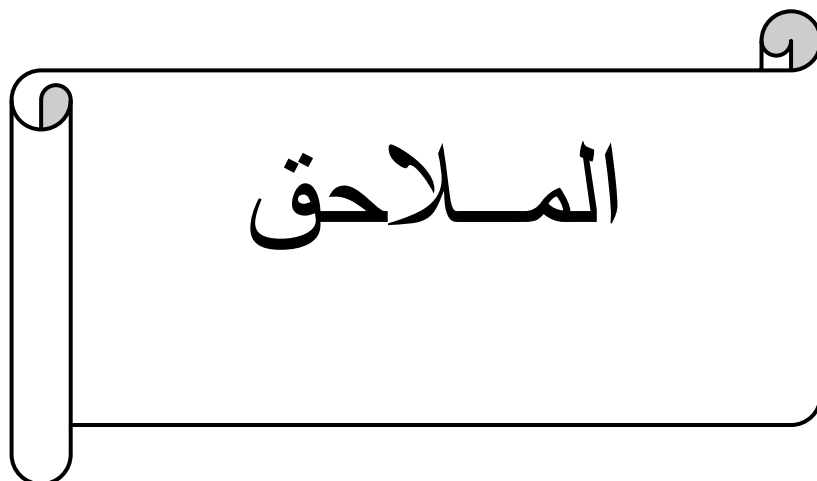
<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19>

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1_Jacques _Julian Jean, les normes comptables internationales Ias _ Ifrs, édition Foucher, 2^{eme} édition, France, 2007.

2_McCreedy Charlie, Actes pris en application des traites CE/Euraction dont la publication est Obligatoire, Journal officiel de l'union européenne, 2008.

3_ec staff consolidated version, International accounting standard 19 employee benefits, 16 September 2009.



الملاحق



ADE L'Algérienne Des Eaux

BULLETIN DE PAIE

Zone: CONSTANTINE
Unité: JIJEL

Matricule: 23309

الملحق رقم 01

Mois de : juillet 2020

- N°S.S:
- Nom Prénom:
- Fonction: RELEVEUR N.1
- Affectation: DEPARTEMENT ADMINISTRATION ET MOYENS
- Sit -Famille: M

- Cat/Section: 11/01
- D-Entrée: 03/09/2019

- N-Enfant: 0

- N°MUTUELLE:

C RUB	RUBRIQUES	Nbre	TAUX	GAINS	RETENUS
100	SALAIRE DE BASE	86,67	108,50	9 403,50	
202	INDEMNITE DE CONGE ANNUEL (I.C.A)	86,67	201,73	17 483,35	
210	PRIME DE RENDEMENT INDIVIDUEL	86,67	22,00	2 068,77	
211 / REG	PRIME DE RENDEMENT COLLECTIF	173,33	23,40	3 698,84	
211 / REG	PRIME DE RENDEMENT COLLECTIF	173,33	23,40	3 698,84	
211 / REG	PRIME DE RENDEMENT COLLECTIF	173,33	23,40	4 049,84	
213	INDEMNITE DE NUISANCE	86,67	22,00	2 068,77	
250	PRIME DE PANIER	11,00	420,00	4 620,00	
2B2	PRIME DE TRANSPORT 1300	11,00	59,09	650,00	
2D4	INDEMNITE DE SALAIRE UNIQUE	86,67		4 000,00	
700	SECURITE SOCIALE	9,00	42 471,91		3 822,47
701	IRG	86,67	33 502,19		2 800,00
701 / REG	IRG	86,67	10 417,24		4 485,00
Brut Réel				51 741,91	11 107,47
Salaire Poste					
47 741,91				42 471,91	
NET A PAYER				40 634,44	0,00

MODE DE PAIEMENT



BULLETIN DE PAIE

Zone: CONSTANTINE

Unité: JIJEL

ADE L'Algérienne Des Eaux

Matricule: 22701

الملحق رقم 02

Mois de : juin 2020

- N°S.S:
- Nom Prénom:
- Fonction: CADRE CHARGE DE LA GESTION DES RESSOURCES HUMAINES N.I
- Affectation: DEPARTEMENT RESSOURCES HUMAINES
- Sit -Famille: C
- N-Enfant: 0
- N°MUTUELLE:

C RUB	RUBRIQUES	Nbre	TAUX	GAINS	RETENUS
100	SALAIRE DE BASE	173,33	130,07	22 545,00	
201	INDEMNITE D'EXPERIENCE PROF	173,33	18,13	4 087,41	
208	INDEMNITE FORFAITAIRE DE FONCTIO	173,33	25,00	5 636,25	
210	PRIME DE RENDEMENT INDIVIDUEL	173,33	10,00	2 254,50	
250	PRIME DE PANIER	10,00	420,00	4 200,00	
2B2	PRIME DE TRANSPORT I300	10,00	68,42	684,21	
700	SECURITE SOCIALE	9,00	34 523,16		3 107,08
701	IRG	173,33	36 300,29		4 390,00
Brut Réel				39 407,37	7 497,08
Salaire Poste					
				NET A PAYER	31 910,29
					0,00

MODE DE PAIEMENT :

المجلس
03

	201907	201908	201909	201910	201911	201912	202001	202002	202003	202004	202005	202006	202014	Total
100	25 890,00	25 890,00	25 890,00	11 945,00	25 890,00	25 890,00	25 890,00	25 890,00	26 404,00	13 202,00	26 404,00	27 404,00	0,00	397 590,00
201	1 392,88	1 392,88	1 392,88	890,62	1 781,23	1 769,72	1 781,23	1 781,23	1 816,60	908,30	1 816,60	2 797,95	3 922,40	23 444,52
202	0,00	0,00	0,00	25 208,46	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25 208,46	0,00	0,00	0,00	50 416,92
209	7 767,00	7 767,00	7 767,00	3 883,50	7 767,00	7 716,81	7 767,00	7 767,00	7 921,20	3 960,60	7 921,20	9 221,20	0,00	86 226,51
210	5 695,80	5 695,80	5 695,80	2 847,90	5 695,80	5 659,00	5 695,80	5 695,80	5 808,88	2 904,44	6 336,96	6 302,92	0,00	64 084,90
211	19 093,88	0,00	0,00	0,00	22 922,65	0,00	0,00	19 044,53	0,00	0,00	23 220,65	0,00	0,00	84 271,71
250 <i>Janier</i>	4 750,00	5 750,00	4 750,00	2 500,00	5 750,00	5 000,00	5 590,00	8 400,00	7 140,00	5 040,00	9 240,00	7 980,00	3 740,00	75 540,00
255 <i>Transport</i>	2 300,00	2 300,00	2 300,00	1 150,00	2 300,00	2 300,00	2 300,00	2 300,00	1 955,00	1 200,00	2 300,00	2 300,00	0,00	25 005,00
300	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	167,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	167,29
502	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6 975,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6 975,00
700	5 385,56	3 667,11	3 667,11	4 119,79	5 764,20	3 678,14	3 702,06	5 416,07	3 775,56	4 156,54	5 922,54	4 025,35	353,02	53 623,46
703	11 950,00	7 036,00	6 736,00	7 090,00	13 399,00	6 886,21	7 069,00	13 139,53	7 681,00	7 978,00	11 890,00	8 794,00	2 190,00	114 838,74
900	59 839,56	40 745,68	40 745,68	45 775,48	64 046,68	40 869,24	41 134,03	60 178,56	41 950,68	46 183,50	65 609,41	44 726,07	3 922,40	595 816,27
901	66 889,56	48 795,68	47 795,68	49 425,48	72 096,68	48 165,24	49 934,03	70 878,56	51 045,68	52 423,80	77 239,41	55 008,07	7 662,40	696 361,27
902	61 504,00	45 128,57	44 128,57	45 305,69	66 332,48	44 490,10	45 231,97	65 462,49	47 270,12	48 267,26	71 326,46	50 890,72	7 309,38	627 737,81
903	49 554,00	38 092,57	37 392,57	38 225,69	52 933,48	37 603,89	38 162,97	52 322,96	46 564,12	40 289,26	56 436,46	42 186,72	5 119,38	524 574,07

CALCULE DE SALAIRE COTISABLE 60 Mois

الملحق رقم 05

CODE EMPLOYE :

NOM :

PRENOM :

N SS :

Mois	S P du mois	Rappel 2015	Salaire Poste
nov-14	40 193,96		40 193,96
déc-14	26 253,86		26 253,86
janv-15	35 547,26		35 547,26
févr-15	30 399,83		30 399,83
mars-15	27 992,60		27 992,60
avr-15	38 019,76		38 019,76
mai-15	28 410,40		28 410,40
juin-15	26 817,19		26 817,19
juil-15	28 410,40		28 410,40
août-15	42 626,74		42 626,74
sept-15	28 744,64		28 744,64
oct-15	38 040,91		38 040,91
2014/2015	391 457,55	-	391 457,55
nov-15	42 782,72		42 782,72
déc-15	28 744,64		28 744,64
janv-16	28 744,64		28 744,64
févr-16	28 744,64		28 744,64
mars-16	37 434,88		37 434,88
avr-16	30 315,76		30 315,76
mai-16	49 092,73		49 092,73
juin-16	33 271,37		33 271,37
juil-16	34 051,93		34 051,93
août-16	55 901,78		55 901,78
sept-16	34 051,93		34 051,93
oct-16	34 051,93		34 051,93
2015/2016	437 188,95	-	437 188,95
nov-16	41 467,25		41 467,25
déc-16	34 051,93		34 051,93
janv-17	33 661,65		33 661,65
févr-17	47 809,30		47 809,30
mars-17	34 051,93		34 051,93
avr-17	34 051,93		34 051,93
mai-17	52 498,84		52 498,84
juin-17	34 637,35		34 637,35
juil-17	34 637,35		34 637,35
août-17	50 934,54		50 934,54
sept-17	34 637,35		34 637,35
oct-17	45 173,98		45 173,98
2016/2017	477 613,40	-	477 613,40
TOTAL			

Mois	S P du mois	Salaire Poste
nov-17	51 614,53	51 614,53
déc-17	34 637,35	34 637,35
janv-18	34 637,35	34 637,35
févr-18	45 174,91	45 174,91
mars-18	33 856,79	33 856,79
avr-18	34 637,35	34 637,35
mai-18	50 443,69	50 443,69
juin-18	35 222,77	35 222,77
juil-18	35 222,77	35 222,77
août-18	63 783,05	63 783,05
sept-18	35 222,77	35 222,77
oct-18	35 222,77	35 222,77
2017/2018	489 676,10	489 676,10
nov-18	46 931,17	46 931,17
déc-18	35 222,77	35 222,77
janv-19	35 222,77	35 222,77
févr-19	52 785,37	52 785,37
mars-19	35 222,77	35 222,77
avr-19	35 222,77	35 222,77
mai-19	53 078,08	53 078,08
juin-19	35 808,19	35 808,19
juil-19	51 614,53	51 614,53
août-19	35 808,19	35 808,19
sept-19	35 808,19	35 808,19
oct-19	47 541,27	47 541,27
2018/2019	500 266,07	500 266,07

60 mois

2014/2015	391 457,55
2015/2016	437 188,95
2016/2017	477 613,40
2017/2018	489 676,10
2018/2019	500 266,07
<hr/>	
	2 296 202,07

salaire Moyen 60 mois ADE 38 270,03

ملحق رقم 06
الأجور الشهرية الخاضعة لاشتراكات الضمان الاجتماعي
SALAIRES MENSUELS SOUMIS A COTISATION

الفترة المرجعية Période Référence	الأجر الخاص للاشتراك Salaire soumis à cotisation	الفترة المرجعية Période Référence	الأجر الخاص للاشتراك Salaire soumis à cotisation	الفترة المرجعية Période Référence	الأجر الخاص للاشتراك Salaire soumis à cotisation	الفترة المرجعية Période Référence	الأجر الخاص للاشتراك Salaire soumis à cotisation	الفترة المرجعية Période Référence	الأجر الخاص للاشتراك Salaire soumis à cotisation
nov-18	46 931,17	nov-17	51 614,53	nov-16	41 467,25	nov-15	42 782,72	nov-14	40 193,96
déc-18	35 222,77	déc-17	34 637,35	déc-16	34 051,93	déc-15	28 744,64	déc-14	26 253,86
janv-19	35 222,77	janv-18	34 637,35	janv-17	33 661,65	janv-16	28 744,64	janv-15	35 547,26
févr-19	52 785,37	févr-18	45 174,91	févr-17	47 809,30	févr-16	28 744,64	févr-15	30 399,83
mars-19	35 222,77	mars-18	33 856,79	mars-17	34 051,93	mars-16	37 434,88	mars-15	27 992,60
avr-19	35 222,77	avr-18	34 637,35	avr-17	34 051,93	avr-16	30 315,76	avr-15	38 019,76
mai-19	53 078,08	mai-18	50 443,69	mai-17	52 498,84	mai-16	49 092,73	mai-15	28 410,40
juin-19	35 808,19	juin-18	35 222,77	juin-17	34 637,35	juin-16	33 271,37	juin-15	26 817,19
juil-19	51 614,53	juil-18	35 222,77	juil-17	34 637,35	juil-16	34 051,93	juil-15	28 410,40
août-19	35 808,19	août-18	63 783,05	août-17	50 934,54	août-16	55 901,78	août-15	42 626,74
sept-19	35 808,19	sept-18	35 222,77	sept-17	34 637,35	sept-16	34 051,93	sept-15	28 744,64
oct-19	47 541,27	oct-18	35 222,77	oct-17	45 173,98	oct-16	34 051,93	oct-15	38 040,91
500 266,07	المجموع (5) TOTAL (5)	489 676,10	المجموع (4) TOTAL (4)	477 613,40	المجموع (3) TOTAL (3)	437 188,95	المجموع (2) TOTAL (2)	391 457,55	المجموع (1) TOTAL (1)

Total général (60) mois

2 296 202,07

المجموع العام (60) شهرا

Salaires mensuel moyen

38 270,03

الأجر الشهري المتوسط

Cachet, date et visa

de l'Employeur
JIJEL le

03/11/2019

فتم تاريخ وتوقيع
المستخدم
جيجل في



E.P ALGERIENNE DES EAUX
 ZONE DE CONSTANTINE
 DIRECTION DES RESSOURCES HUMAINES ET DE LA FORMATION

ETAT DE CALCUL DE L' ALLOCATION DEPART A LA RETRAITE (Retraite Légale)
 (REF : APPLICATION DE LA DECISION N° XXXXDEZC/DRHF/2019 DU : 25/11/2019)

ملحق رقم 07

NOM / PRENOM :
 DATE DE NAISSANCE : 16/11/1959
 DATE DE RECRUTEMENT : 19/04/2006
 MATRICULE : 22377
 FONCTION : PLOMBIER N.II
 STRUCTURE D'AFFECTION : CENTRE TAHER
 CATEGORIE : 11
 ECHELON : 5
 NOMBRE D' ANNEES D' ACTIVITE DANS LE SECTEUR ET L' ETABLISSEMENT : 13 Ans et 07 Mois
 MISE EN DISPONIBILITE : Néant
 DETACHEMENT : Néant

RUBRIQUE / MOIS	Décembre 2018	Janvier 2019	Février 2019	Mars 2019	Avril 2019	Mai 2019	Juin 2019	Juillet 2019	Août 2019	Septembre 2019	Octobre 2019	Novembre 2019
Salaire de Poste	35 222,77	35 222,77	52 785,37 (P.R.C)	35 222,77	35 222,77	53 078,08 (P.R.C)	35 808,19	51 614,53 (P.R.C)	35 808,19	35 808,19	47 541,27 (I.C.A)	49 336,41 (P.R.C)

Le Meilleur Salaire soumis aux cotisations sociales de la dernière année d'activité est celui du mois de Septembre 2019
 Le Salaire de Poste du Mois de Septembre 2019 est fixé à : 35 808,19 DA + 5 366,35 DA (correspondant à la PRC du 03 eme TRM 2019 au taux de 27,5 %) = 41 174,54 x 10 Mois de salaires = 411 745,40 DA
 Le montant de l' Allocation de départ à la retraite est fixé à 411 745,40 DA (non cotisable et imposable à 10 %)



E.P ALGERIENNE DES EAUX
 ZONE DE CONSTANTINE
 DIRECTION DES RESSOURCES HUMAINES ET DE LA FORMATION
 ETAT DE CALCUL DE L'ALLOCATION DE DEPART EN RETRAITE

للحقوق
 08

RUBRIQUE/MOIS	Décembre 2018	Janvier 2019	Février 2019	Mars 2019	Avril 2019	Mai 2019	Juin 2019	Juillet 2019	Août 2019	Septembre 2019	Octobre 2019	Novembre 2019	
Sai Poste/Mois	35 222,77	35 222,77	35 222,77	35 222,77	35 222,77	35 808,19	35 808,19	35 808,19	35 808,19	35 808,19	47 541,27	33 237,36	
PRC mois	5 854,20	5 756,63	5 756,63	5 756,63	5 268,78	5 268,78	5 268,78	5 366,35	5 366,35	5 366,35	0,00	5 433,90	
Salaire de Poste	41 076,97	40 979,40	40 979,40	40 979,40	40 491,55	41 076,97	41 076,97	41 174,54	41 174,54	41 174,54	47 541,27	38 671,26	
	30,00			29,50			27,00			27,50			si la prc 30 %
	M.salaire												
	Congé												



ADE L'Algérienne Des Eaux
 Zone: CONSTANTINE
 Unité: JUEL
 Ancienneté: Dans le Secteur

Evaluation de l'Indemnité Allocation Départ à la Retraite
 Année de Référence 2019
 Mois de Référence décembre

09 32 11

N°	Nom & Prénom	Date Naissance	Date Recr.	Ancienneté dans le secteur au 31/12/2019	Départ Dans	Salaires	Droits Acquis	Progression des Salaires 6,00%	Proba Départ avant 60 Ans 5,18%	Taux de Mortalité 0,45%	Taux d'Actualisation 3,25%	Montant Provision
1		07/02/1961	01/06/1986	33	2	58 427,11	24	65 648,70	62 248,10	61 966,11	58 126,50	1 395 035,90
2		21/04/1965	11/02/1989	30	6	107 518,56	24	152 517,13	144 616,74	143 961,63	118 824,61	2 851 790,63
3		03/02/1963	28/07/1990	29	4	54 933,13	22	69 351,81	65 759,39	65 461,50	57 600,43	1 267 209,36
4		08/08/1968	27/10/1990	29	9	80 030,55	22	135 209,93	128 206,06	127 625,28	95 703,14	2 105 469,01
5		12/05/1971	28/05/1991	28	12	68 635,56	22	138 108,23	130 954,23	130 361,00	88 811,04	1 953 842,94
6		09/11/1969	06/01/1994	25	10	50 719,84	22	90 831,51	86 126,44	85 736,28	62 267,88	1 369 893,27
7		05/04/1968	24/02/1996	26	9	55 515,46	22	93 792,20	88 933,77	88 530,90	66 387,19	1 460 518,27
8		27/05/1967	27/03/1993	26	8	65 283,93	22	104 052,67	98 662,74	98 215,80	76 043,28	1 672 952,22
9		28/09/1972	07/08/1993	26	13	56 302,16	22	120 088,47	113 867,89	113 352,06	74 792,60	1 645 437,27
10		07/06/1969	24/02/2002	25	10	58 427,11	22	104 634,06	99 214,01	98 764,57	71 729,96	1 578 059,10
11		14/09/1972	05/03/1995	24	13	53 899,22	18	114 963,17	109 008,08	108 514,27	71 600,50	1 288 809,05
12		17/07/1970	09/03/1996	23	11	60 378,05	18	114 615,57	108 678,48	108 186,17	76 099,37	1 369 788,67
13		07/04/1967	04/02/1996	23	8	156 381,94	18	249 249,05	236 337,95	235 267,34	182 155,03	3 278 790,50
14		17/12/1960	24/02/1996	23	1	51 608,76	18	54 705,29	51 871,55	51 636,57	50 011,21	900 201,77
15		15/03/1967	29/06/1996	23	8	147 433,00	18	234 985,80	222 813,54	221 804,19	171 731,23	3 091 162,06
16		13/07/1971	21/07/1996	23	12	60 105,64	18	120 944,35	114 679,44	114 159,94	77 773,74	1 399 927,38
17		08/12/1972	02/06/2001	22	13	91 397,94	18	194 945,25	184 847,09	184 009,73	121 414,34	2 185 458,20
18		06/11/1962	01/12/1996	23	3	47 289,11	18	56 322,09	53 404,60	53 162,68	48 298,84	869 379,09
19		04/09/1967	04/01/1997	22	8	146 360,76	18	233 276,82	221 193,08	220 191,07	170 482,27	3 068 680,88
20		15/10/1973	04/01/1997	22	14	62 023,20	18	140 228,50	132 964,66	132 362,33	84 586,99	1 522 565,80
21		06/03/1970	01/04/1997	22	11	52 864,25	18	100 352,12	95 153,88	94 722,83	66 629,11	1 199 323,99
22		03/11/1965	28/04/1997	23	6	98 537,11	18	139 776,77	132 536,33	131 935,94	108 898,72	1 960 176,92
23		29/07/1972	03/01/1998	21	13	59 865,26	18	127 688,30	121 074,05	120 525,59	79 525,88	1 431 465,78