

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Centre Universitaire
Colonel Akli Mohand Oulhadj
Bouira



وزارة التعليم العالي و البحث

العلمي
المركز الجامعي
العقيد أكلبي معند أولهادج
البويرة

معهد العلوم الاقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير

القسم : العلوم الاقتصادية
التخصص: محاسبة

تقرير تربص
لنيل شهادة الليسانس LMD

تحت عنوان

محاسبة الأجور في ظل النظام المحاسبي المالي
دراسة حالة - وحدة GPL بالبويرة -

تحت إشراف الأستاذ :

"" سفير محمد ""

من إعداد الطلبة:

❖ زهار سهام
❖ عكوش إسماعيل

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

...وَقُلْ

رَبِّ

زِدْنِي

عِلْمًا...
|||

صدق الله العظيم

كلمة شكر

نحمد الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا في انجاز هذا العمل المتواضع فله الحمد في الدنيا والآخرة،
وتطبيقا للحديث

« من لم يشكر الناس لم يشكر الله »

وعليه نتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف
السيد: " " سفير محمد " " " " " "

الذي ممنا شكرناه لن نوفيّه حقه على المجهودات
التي بذلها معنا،

كما لا ننسى موظفات مكتبة العلوم الاقتصادية
وموظفيها الذين لم يبخلوا علينا بالمساعدة والتشجيع،
كما لا ننسى شكرنا إلى عمال وحدة GPL بالبويرة
لاستقبالهم وإعانتهم لنا بتوجيهاتهم القيمة
والمعلومات التي أفادونا بها.

❖ إسماعيل عكوش

❖ زهار سهام

إهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على

أشرف المرسلين أما بعد.

أهدي ثمرة جمدي هذه إلى أحن وأعز

مخلوقين لي في الوجود

<< الأم العنونة والأب العزيز >>

اللذان لم يكفنا عن الدعاء لي وتشجيعي،

وإلى الإخوة والأخوات، الأهل والأقارب،

الأصدقاء والأحباب،

وإلى طلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة وجميع

طلبة معهد العلوم الاقتصادية

وكل من صاحبنا خلال مسارنا الدراسي

وإلى كل من يعرفنا من قريب أو من بعيد...

وشكراً...

❖ إسماعيل

إهداء

بعد بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على
أشرف المرسلين أما بعد.
أهدي ثمرة جهدي هذه إلى أحن وأعز مخلوقين
لي في الوجود
أمي الغالية التي أكن لها كل الإحترام والتقدير
والحبه، فهي لم تكف يوما عن رفع يديها داعية
لي بالنجاح وتقديم النصائح التي بها أنارت مساري
الدراسي.

أبي العزيز الذي سهر وتعب لتحقيق مطالبنا
ورغباتنا لعدم تحسبنا بالحاجة يوما.
والى اخوتي وأخواتي الأعماء وابنائهم وبناتهم
"ناريمان، مريم، إيناس، وميساء"
والى "إلياس" وعائلته الكريمة كبيرا وصغيرا.

وشكرا...

❖ سهام



الفهرس

الفهرس:

قائمة الجداول والأشكال :

مقدمة عامة:

- 02.....الفصل الأول : تقديم النظام المحاسبي المالي (SCF)
- 03.....تمهيد :
- 04.....المبحث الأول : عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي
- 04.....المطلب الأول : تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
- 05.....المطلب الثاني : حتمية قبول النظام المحاسبي المالي
- 06.....المطلب الثالث : عرض الكشوف المالية
- 09.....المبحث الثاني : قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي
- 09.....المطلب الأول : المبادئ العامة
- 09.....المطلب الثاني : القواعد الخاصة
- 11.....المطلب الثالث : عمليات خاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي
- 13.....المبحث الثالث : مدونة سير الحسابات وفق SCF
- 13.....المطلب الأول : الإطلاع على مدونة الحسابات SCF
- 14.....المطلب الثاني : قواعد سير حسابات الميزانية
- 19.....المطلب الثالث : قواعد سير حسابات التسيير
- 23.....خلاصة :
- 24.....الفصل الثاني: محاسبة الأجور في النظام المحاسبي المالي
- 25.....تمهيد :
- 26.....المبحث الأول : العناصر المكونة للأجور
- 26.....المطلب الأول : عناصر أجره المنصب
- 28.....المطلب الثاني : العناصر المكونة للأجره الخاضعة وغير الخاضعة
- 30.....المطلب الثالث : معايير تحديد الأجر
- 31.....المبحث الثاني : إعداد بطاقة الأجره و إثبات الأعباء الملحقه
- 31.....المطلب الأول : الاقتطاعات التي تخضع له الأجور
- 37.....المطلب الثاني : المزايا الممنوحة للعاملين
- 40.....المطلب الثالث : أعباء المستخدم الأجرية وإعداد كشف الأجر

44.....	المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للأجور.....
44.....	المطلب الأول : الحسابات المعنية في التسجيل المحاسبي.....
44.....	المطلب الثاني : تسجيل عناصر الأجرة.....
45.....	المطلب الثالث : تسجيل أعباء المستخدم و مرحلة التسديد.....
47.....	خلاصة :.....
48.....	الفصل التطبيقي : دراسة حالة لوحة GPL بالبويرة.....
49.....	تمهيد :.....
50.....	المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة نفضال.....
50.....	المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة ونشأتها.....
51.....	المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة نفضال.....
53.....	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال.....
55.....	المبحث الثاني : تقديم وحدة GPL بالبويرة.....
55.....	المطلب الأول : التعريف بوحدة GPL بالبويرة.....
56.....	المطلب الثاني : مراكز التخزين والتوزيع لوحة GPL بالبويرة.....
60.....	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحة GPL بالبويرة.....
62.....	المبحث الثالث : دراسة تطبيقية للأجور بمؤسسة GPL بالبويرة.....
62.....	المطلب الأول : دراسة الأجور بوحدة GPL بالبويرة.....
63.....	المطلب الثاني : المكافآت و التعويضات بوحدة GPL البويرة.....
65.....	المطلب الثالث : كشف أجر لأحد عمال الوحدة والتسجيل المحاسبي.....
68.....	خلاصة:.....
70.....	خاتمة عامة:.....
	قائمة المراجع :
	الملاحق :

قائمة الجداول

والأشكال

1- قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
28	نسبة المردودية الجماعية P.R.C	الجدول رقم (01) :
32	الضريبة على الدخل الإجمالي	الجدول رقم (02) :
35	الاشتراكات في الضمان الاجتماعي	الجدول رقم (03) :
55	منتجات وحدة GPL بالبويرة	الجدول رقم (04) :
57	إمكانيات مركز التميميع بسيدي خالد	الجدول رقم (05) :
58	إمكانيات مركز التميميع ببني سليمان	الجدول رقم (06) :
59	الإمكانيات التخزينية للمستودع الرئيسي بالقادرية	الجدول رقم (07) :
59	إمكانيات المستودع الرئيسي بالقادرية	الجدول رقم (08) :
60	عدد موظفي وحدة GPL بالبويرة	الجدول رقم (09) :

2- قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
43	كشف أجر العامل	الشكل رقم (01) :
53	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال	الشكل رقم (02) :
60	الهيكل التنظيمي لوحددة GPL بالبويرة	الشكل رقم (03) :



مقدمة

عامّة

مقدمة عامة:

تعتبر الأجور التي تدفع للعمال في المؤسسة من المواضيع الهامة التي لاقت ولا زالت تلاقى الاهتمام الكبير من طرف الباحثين في المجال الاقتصادي والإداري من قبل الخواص، ويعود السبب في ذلك إلى أثرها المباشر على المستوى المعيشي للعامل وعلى الدولة وأرباب العمل وذلك أن الأجور تمثل تكلفة عمل بالنسبة للمؤسسة والدولة ومصدر إشباع للرغبات بالنسبة للعامل (الفرد).

ومما لا شك فيه أن الأجور تعكس مدى الاهتمام بالفرد والموارد البشري الذي أصبح ذو أهمية كبيرة في دفع التنمية، وهذا لا يأتي إلا من خلال تحقيق سياسة أجرية عادلة إذ أن درجة رضا الفرد عن عمله يتوقف إلى حد كبير على قيمة ما يحصل عليه نقداً أو عيناً، كما تكتسب الأجور أهمية بالغة كمؤشر لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ويعد موضوع الأجور موضوعاً واسعاً لذلك فالإحاطة بكل جوانبه تفرض علينا تحديد طريقة تناوله ومعالجته، والإشكالية التي تواجه الباحث في هذا الموضوع هي كيفية تناوله من الناحية الكلية المتمثلة في قياس أثر سياسة الأجور في تنشيط وتحجيم نمو الاقتصاد الوطني، أما من الناحية الجزئية المتمثلة في تحديد الأجور والمتغيرات المؤثرة عليه التي تتضمن خصوصيات العامل والمحيط الذي يعمل فيه.

إن الهدف الأساسي من الدراسة يمكن التعرف على الأجور بصفة عامة من خلال إظهار مراحل تطورها ومفاهيم عامة عنها وإلى واقعها في الجزائر من خلال التطرق إلى المعايير والأسس المعتمدة في تحديد الأجور في الجزائر والعوامل المؤثرة فيها.

صياغة الإشكالية:

إن موضوع الأجور من المواضيع الحساسة التي يجب على الإدارة أن توليها اهتماماً كبيراً ودراسة معمقة ودقيقة، وفي هذا الإطار يمكننا طرح الإشكالية التالية:

" كيف يتم معالجة الأجور في المؤسسة الاقتصادية، وما مدى اهتمام النظام المحاسبي المالي بالأجور "

ومنه تدرج تحنها الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هي المراحل التي مر بها تطور نظام الأجور؟
- ما هو مفهوم الأجر وما أهميته ؟
- كيف يتم تحديد أجر لعامل في وحدة GPL بالبويرة ؟

انطلاقاً من الأسئلة الفرعية نقوم بصياغة الفرضيات التالية :

- غيرت النظرة إلى الأجور مع تغير الأزمة واختلاف الأنظمة المحاسبية.
- يتم تحديد الأجر بعدة طرق أهمها القوانين والتشريعات الصادرة عن الدولة.

أسباب اختيار الموضوع :

إن الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع هي:

- الرغبة في إثراء معلوماتنا حول عنصر الأجور وكيفية معالجتها في المؤسسة وللاطلاع أكثر على أهميته في الجزائر خاصة في ظل التحولات الراهنة.
- تمثل الأجور محور هام لتركيز الأفراد في العمل.
- تمثل الأجور نفقة من نفقات الإنتاج، لذا صاحب العمل يحاول أن يمنح أجراً معقولاً حتى يحصل على أكبر إنتاج ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول اتبعنا المنهج الوصفي في الفصلين الأول والثاني، والمنهج التحليلي في الفصل الثالث.

الفصل الأول:

تقديم النظام المحاسبي المالي

S - C - F

تمهيد:

في ظل افتتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط الوطني المحاسبي، و الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة في جل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي تقوم عليها القوائم المالية المقدمة، مرورا بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات لذا أصبح من الضروري التعجيل بتغيير المخطط المحاسبي الوطني لجعله متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وهذا من خلال تطبيق نظام متوافق مع معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS إلى حد ما.

ولهذا سنستعرض في هذا الفصل النظام المحاسبي المالي وخصائصه باستعراض الكشوف المالية وأسس التقييم بالإضافة إلى قواعد سير الحسابات وفق هذا النظام.

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول: عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.

المبحث الثالث: مدونة سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: عرض الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي باشرته الجزائر و سعيها منها لاستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد عمدت إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية من أجل أن تتوافق معها المحاسبة العامة المحلية و بالتالي درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالم، فسنترك في هذا المبحث إلى دراسة عامة عن النظام المحاسبي المالي والجدوى من اعتماد الجزائر لهذا النظام .

المطلب الأول: تعريف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

في إطار الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر أصبح المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وحددت مهمته الأساسية في مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وتكييفه وفق الاقتصاد الدولي وجعل المحاسبة أداة فعالة للتسيير وتحسين النظام المحاسبي، والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي، حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون رقم 07 _ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية للعدد 47 ليحدد لنا مفهوم المحاسبة المالية وإطارها التصوري و الذي ينص في مواده (3، 6، 7، 8، 9) على أن: ⁽¹⁾

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعة ووضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية "

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

وفقا للمواد 02، 04، 05 من القانون رقم 07_11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 التي حددت مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي كالاتي:

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:
- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري .
- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية.
- التعاونيات.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 03.

- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد الأدنى، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني: حتمية قبول النظام المحاسبي المالي

لقد تعددت الأسباب والأهداف التي أدت بالجزائر إلى حتمية تعديل المخطط الوطني للمحاسبة.

الفرع الأول: أسباب تعديل النظام المحاسبي (1)

- وضع أدوات تكيف والبيئة الجديدة للجزائر التي تولدت على اثر الإصلاحات الاقتصادية والعلاقات الارتباطية الجديدة.

- دخول الجزائر في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتقدم الملحوظ الذي يميز المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة.

- الرغبة الملحة في تلبية حاجات مختلف المستعملين للمعلومة المحاسبية والمالية.

- الضغط الاقتصادي على السلطات العمومية للتعجيل بعملية الإصلاح.

واعتمادا على ما تشهده الجزائر في هذه المرحلة من تحولات اقتصادية، فان هذه التحولات تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية موثوقة تساعد مستعملوها على انجاز القرارات الصائبة.

الفرع الثاني: خصائص وأهداف النظام المحاسبي المالي (2)

يتميز النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص والتي سنذكرها فيما يلي:

- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية ومحتوى كل واحدة وتقديمها طبقا لتلك المقترحة من قبل لجنة المعايير الدولية وكذلك تسهيل فحص الحسابات.

- إلزامية تقديم حسابات مدمجة وحسابات منسقة للمؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار.

- وضع نظام محاسبة مبسط قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفيين.

- توسيع بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة لمجال التطبيق الذي يعد التغطية من الآن فصاعدا كل المؤسسات المدعوة إلى تقديم حسابات مهما كان قطاع نشاطها وحجمها.

ويرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق عدة أهداف نذكر منها:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.

¹ - كتوش عاشور، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص 57.

² - عمور نوال، فاسي منيرة، النظام المحاسبي المالي ومدونة الحسابات وقواعد سيرها "دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة"، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالبويرة، سنة 2011/2010، ص ص: 16-17.

- تبني تطور المعايير التقنية المحاسبية قصد تقرب ممارستها المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على معايير IAS/IFRS المصادق عليها من قبل أغلبية الدول.
- تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية تسهل القواعد المحاسبية.

- تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق.

- ضمان مقروئية أفضل للحسابات والكشوف المالية.

المطلب الثالث: عرض الكشوف المالية

لقد أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IAS) 41 معياراً تم إعادة صياغة بعض المعايير ووصل عددها بعد ذلك إلى 31 معياراً في سنة 2008.

الفرع الأول: المعيار (IAS1)

صدر هذا المعيار في 18 ديسمبر 2003 من طرف IASB وتم تعديله في 18 أوت 2005، ويهدف إلى:⁽¹⁾

- بيان أساس عرض الكشوف المالية للأغراض العامة ولضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة والكشوف المالية للمؤسسات الأخرى.
- تحديد الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من التقلبات لمحتوى الكشوف المالية.

الفرع الثاني: تقديم الكشوف المالية

تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالمؤسسات عدا المؤسسات الصغيرة على:⁽²⁾

- 1- الحصيلة (الميزانية).
- 2- حساب النتيجة (جدول حسابات النتائج).
- 3- جدول سيولات الأموال (جدول تدفقات الخزينة).
- 4- جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.
- 5- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة.

أولاً: الميزانية:

تعتبر الميزانية بيانا لكافة الأحداث التي تم تسجيلها في المؤسسة وتلقي الضوء على الوضع الحالي لها، وتصف أيضاً كل من وحدة عناصر الأصول وعناصر الخصوم والعمليات الجارية فيها. وتحتوي الميزانية في جانب الأصول على ما يلي:

¹-حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة 1، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص 121.

- الأصول الثابتة المعنوية.
 - الأصول الثابتة المادية.
 - الاهتلاكات.
 - المساهمات.
 - الأصول المالية.
 - المحزونات.
 - الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
 - الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
 - الخزينة الايجابية ومعدلات الخزينة الايجابية.
- وتحتوي الميزانية في جانب الخصوم على ما يلي:
- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع مع التمييز بين رأس المال الصادر والاحتياطات والنتيجة الصافية للدورة.
 - الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
 - الموردون والدائنون الآخرون.
 - الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
 - مؤونات الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا).
 - الخزينة السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.
- ثانيا: جدول حسابات النتائج:⁽¹⁾**
- هو بيان ملخص للأعباء والنواتج المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية ويبين النتيجة الصافية للدورة مميزا بين الربح والخسارة، وتتمثل المعلومات المقدمة في هذا الجدول في:
- تحليل الأعباء حسب طبيعتها.
 - نتائج النشاطات العادية.
 - النواتج والأعباء المالية.
 - أعباء المستخدمين.
 - الضرائب والرسوم والتسديدات المشابهة.
 - مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة المتعلقة بالأصول الثابتة المعنوية.
 - نتيجة النشاطات العادية.
 - النتيجة الصافية للدورة قبل التوزيع.

¹ - عمور نوال، قاسي منيرة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

ثالثا: جدول تدفقات الخزينة:⁽¹⁾

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال وكذلك المعلومات حول استعمال هذه التدفقات، ويقدم هذا الجدول مدخلات ومخرجات الأموال (السيولة) التي تحصل خلال الدورة حسب مصادرها والمتمثلة في:

- التدفقات الناتجة عن أنشطة العمليات (الأنشطة التي تنتج إيرادات والنشاطات الأخرى غير المرتبطة بالاستثمار والتمويل).

- التدفقات الناتجة عن أنشطة الاستثمار (سحب الأموال عند الشراء وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل).

- التدفقات الناتجة عن أنشطة التمويل (أنشطة يكون لها أثر تغيير وحجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

- تدفقات الخزينة الناتجة عن فوائد وحصص ربح الأسهم، تقدم بصفة منفردة وتصنف بصفة دائمة من دورة لأخرى في أنشطة العمليات (الاستثمار والتمويل).

رابعا: جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة:

يهدف هذا الجدول إلى تحليل الحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة لرؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة، والمعلومات المقدمة في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة بما يلي:

- النتيجة الصافية للدورة.

- تغييرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء التي سجل أثرها مباشرة في رأس المال الخاص.

- النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء ذات الدلالة.

- عمليات الرسملة (زيادة، نقصان، تسديد...).

- توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

خامسا: الملحق:

يعتبر الملحق قائمة مالية تتضمن شرحا كتابيا لقواعد التسجيل والتقييم والطرق المحاسبية المعتمدة،

ويعطي معلومات إضافية ضرورية للفهم والإفصاح ومعلومات عن المؤسسات الحليفة، الفروع، المؤسسة

الأم...، وكل العمليات الضرورية الخاصة لفهم مضمون الكشوف المالية لأي عنصر أو الطريقة التي

اعتمدها المؤسسة، وكذلك معلومات ذات طابع قانوني التي تزيد من مصداقية الكشوف المالية.

¹ - إبراهيم مبروكي، محمد ولد رامول، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدينة، سنة 2007/2008، ص 94.

المبحث الثاني: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي

أسس التقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي تتمثل في مبادئ عامة، قواعد خاصة، عمليات خاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي التي سوف نتطرق لها بالتفصيل.

المطلب الأول: المبادئ العامة

تتمثل المبادئ العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي في العناصر الآتية: (1)

الفرع الأول: إدراج الأصول، الخصوم، الأعباء، والمنتجات في الحسابات

يتم إدراج الأصول، الخصم، العباء، الناتج، في الحسابات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود أية منفعة اقتصادية مستقبلية ترتبط به إلى المؤسسة أو يأتي لها.
- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.

المعاملات التي تخص الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والمنتجات والأعباء كما هي محددة في هذا النظام يجب أن تقيّد في الحسابات، ولا يمكن تبرير عدم إدراجها أو تصحيح ذلك بإعلام كتابي أو ترقيمي من طبيعة أخرى مثل تنبيه في الملحق.

الفرع الثاني: قواعد عامة للتسجيل

تقيم العناصر المسجلة والمقيدة في الحسابات على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط وبالنسبة لبعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة العادلة (القيمة الحالية).
- القيمة القابلة للتحقيق.
- القيمة المحينة (قيمة المنفعة).

المطلب الثاني: القواعد الخاصة

القواعد الخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي هي كالتالي: (2)

القسم الأول: التثبيبات العينية والمعنوية:

يُدرج التثبيبات العينية في الحساب كأصل إذا:

- كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به المؤسسة.
- كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

القسم الثاني: الأصول المالية غير الجارية، السندات والديون:

هي عبارة عن سندات وحقوق لأكثر من سنة مملوكة من طرف مؤسسة اقتصادية أخرى غير القيم المنقولة للتوظيف، وتسجل الأصول المالية محاسبيا عند دخولها للمؤسسة بتكلفتها والتي تمثل القيمة العادلة

¹ - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2010، ص 39.

² - هوام جمعة، نفس المرجع، ص 40.

لمقابل معين يضاف إليها مصاريف السمسة والرسوم غير القابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولكن لا تضاف إليها أرباح الأسهم والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الشراء.

القسم الثالث: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:⁽¹⁾

يتم تصنيف أصل في شكل مخزونات ليس على أساس نوع الأصل بل تبعاً لوجهته أو استعماله في إطار نشاط المؤسسة، وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان وفي الحالة التي يوجد عليها.

وعملاً بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة انجازها الصافية (سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق).

القسم الرابع: الإعانات

تدرج الإعانات في الحسابات كمنتجات في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض فيها تعويضها، والإعانات المرتبطة بالأصول القابلة للاهلاك تدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب.

القسم الخامس: مؤونات المخاطر والأعباء:

تدرج المؤونات في الحسابات عندما:

- يكون للمؤسسة التزام رهن ناتج عن حادث مضي.
 - يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمراً ضرورياً لإطفاء هذا الالتزام.
 - يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديراً موثقاً منه.
- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الإلزام المعني، وتكون المؤونات محلاً لتقدير جديد عند نهاية كل سنة مالية.

القسم السادس: القروض والخصوم المالية الأخرى:

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

القسم السابع: تقييم الأعباء والمنتجات المالية:

تأخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعاً لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت خلالها الفوائد والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

¹ - عمور نوال، قاسي منيرة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 49 - 50.

الفارق للقيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري وكمنتجات مالية في حسابات البائع.

المطلب الثالث: عمليات خاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي:

بالإضافة إلى كل العمليات المذكورة سابقا توجد عمليات أخرى ذكرها النظام المحاسبي المالي والتي نستعرضها كالآتي:⁽¹⁾

القسم الأول: العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير:

1 - شركات المساهمة:

العمليات التي تتم بصورة مشتركة هي اتفاق تعاقدى يتفق فيه طرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، وتشكل هذه العمليات لدى كل مساهم من المساهمين متوقف على الشروط التعاقدية وبالتنظيم المحاسبي الذي يقرره الشركاء المساهمين.

2 - امتيازات المرفق العمومي:

في إطار امتيازات المرفق العمومي، فإن الأصول التي يضعها المتنازل أو المتنازل له في الامتياز تسجيل في أصل ميزانية المؤسسة صاحب الامتياز.

3- العمليات المنجزة لحساب الغير:

تدرج العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل (لا يسجل الوكيل في حساب النتائج سوى الأجر الذي تلقاه بمقتضى توكيله)، وتدرج هذه العمليات باسم المؤسسة حسب نوعها في أعباء المؤسسة ومنتجاتها.

القسم الثاني: الإدماج - تجميع المؤسسات والحسابات المدمجة:

تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة المؤسسات كما لو تعلق الأمر بمؤسسة واحدة.

يكون إعداد ونشر البيانات المدمجة على عاتق أجهزة إدارة المؤسسة المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالمؤسسة المدمجة (المؤسسة الأم)، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته ويكون ذلك إما بإدماج الفروع أو بإدماج المؤسسات المشاركة.

القسم الثالث: العقود طويلة الأجل:

ينضمن العقد طويل الأجل انجاز، سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاؤ منها في سنوات مالية مختلفة، ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

- عقود البناء.

- عقود إصلاح حالة أصول أو بيئة.

¹ - إبراهيم مبروكي، محمد ولد رامول، مرجع سبق ذكره، ص 89.

- عقود تقديم خدمات.

تدرج في الحسابات إما بطريقة التقدم أو طريقة الإتمام.

القسم الرابع: الضرائب المؤجلة:⁽¹⁾

الضريبة المؤجلة هي عبارة عن ضريبة على الأرباح قابل للدفع أو قابل للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وهي حساب النتائج الضرائب الناجمة عن:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذة في الحساب النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.

- عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى الأرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.

- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة تمت في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

القسم الخامس: عقود الإيجار - التمويل:

عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة.

يُدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، مثلاً: عند المستأجر يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية.

وعند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للملك المؤجر فإن الدين المتشكل من الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل، أما عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقاً للمبادئ التي تعتمدها المؤسسة.

القسم السادس: الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:

تدرج المنافع التي تمنحها المؤسسة للمستخدمين سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط في الحسابات كأعباء.

القسم السابع: العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية:

تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية بتحويل تكلفتها إلى العملة الوطنية من العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة، ويحتفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية استهلاك التنازل أو زوال الأصول.

القسم الثامن: تغيير التقديرات، أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان

¹ - إبراهيم مبروكي، محمد ولد رامول، مرجع سبق ذكره، ص 90.

تدرج التغييرات المحاسبية المبينة على معلومات جديدة أو على تجربة أفضل والتي تسمح بالحصول على إعلام أفضل، وفي النتيجة الصافية للسنة المالية الجارية أو السنوات المالية المستقبلية إذا كانت التغييرات تؤثر فيها أيضا.

القسم التاسع: الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة:

تخضع المؤسسات الصغيرة التي تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال، عدد المستخدمين والنشاط المحدد من طرف وزارة المالية، لمحاسبة تعرف بمحاسبة الخزينة إلا إذا انتهجت وجهة أخرى من تلقاء نفسها.

ومحاسبة الخزينة هي تركز على إعداد دفتر خزينة يبرز التدفق الصافي للأموال (إيرادات أو خسائر صافية).

المبحث الثالث: مدونة سير الحسابات حسب نظام SCF

طبقا للمادة 09 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 فإن مدونة الحسابات هي مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصنافا، إذ تحدد هذه المدونة محتواها وقواعد سيرها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

المطلب الأول: الاطلاع على مدونة الحسابات SEF⁽¹⁾

تعد كل مؤسسة مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكلها ونشاطها واحتياجاتها للمعلومات الخاصة بالتسيير، و يعتبر الحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب تسجيل الحركات المحاسبية، كما تجمع الحسابات في فئات متجانسة بحيث توجد فئتان من صنف الحسابات وهي:

- أصناف حسابات الوضعية (الميزانية).
- أصناف حسابات التسيير (النتائج).

وينقسم كل صنف إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقسيم عشري، و تمثل خلاصة مخطط حسابات التي تشكل بالنسبة لكل صنف قائمة حسابات ذات رقمين اثنين، الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات أي كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام خاصة تعنيها، وداخل هذا الإطار يمكن للمؤسسات أن تفتح كل التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها.

مدونة الحسابات SCF تحتوي على سبعة أصناف مرقمة من "1" إلى "7" يتكون كل صنف من مجموعة من الحسابات ذات دلالة أكثر تفصيلا للعملية المالية، وتوزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف حسابات توصف بحسابات الميزانية، بحيث يعطي الإطار المحاسبي لحسابات الميزانية الأصناف التالية:

- الصنف الأول "1": حسابات رؤوس الأموال (Comptes de capitaux).

1- كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- الصنف الثاني "2": حسابات التثبيتات (Comptes d'immobilisations).
 - الصنف الثالث "3": حسابات المخزونات وقيد التنفيذ (Comptes de stocks et en cours).
 - الصنف الرابع "4": حسابات الغير (Comptes de tiers).
 - الصنف الخامس "5": الحسابات المالية (Comptes financières).
- كما توزع العمليات المتعلقة بحسابات النتائج على صنفين من الحسابات الموصوفة بحسابات التسيير وهي:

- الصنف السادس "6": حسابات التكاليف (الأعباء) (Comptes de charges).
 - الصنف السابع "7": حسابات الإجراءات (المنتجات) (Comptes de produits).
- وبإمكان المؤسسات استعمال بحرية الأصناف "0"، "8"، "9" غير المستعملة على مستوى النظام المحاسبي، وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في حسابات الأصناف من "1" إلى "7" لأن هذه الالتزامات في نهاية الفترة واردة في الملحق بالكشوف المالية.

المطلب الثاني: قواعد سير حسابات الميزانية

تضم حسابات الميزانية الأصناف التالية :

- الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال: (1)

ويتجزأ إلى الحسابات التالية:

ح/10 رأس المال - الاحتياطات وما يماثلها:

الذي يتجزأ بدوره إلى رأس المال الصادر، العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة، فارق التقييم، فارق إعادة التقييم، الاحتياطات (القانونية، القانونية الأساسية، العادية، المقننة)، فارق المعادلة، حساب المستغل.

ح/11 الترحيل من جديد:

الذي يسجل جزء النتيجة (الرابعة أو العاجزة) الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيصي لاحق في ح/11 (رصيد دائن في حالة ترحيل جديد رباح ورصيد مدين في حالة ترحيل جديد عاجز).

ح/12 نتيجة السنة المالية:

التي تسجل كرصيد حسابات أعباء وحسابات المنتجات السنة المالية، وتمثل ربحا (فائضا) إذا كانت المنتجات بمبلغ يفوق الأعباء وتمثل خسارة (عجزا) في حالة العكس.

ح/13 المنتجات والأعباء المؤجلة - خارج دورة الاستغلال:

¹ - عمور نوال، قاسي منيرة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 60 - 61.

والمتكونة من: إعانات التجهيز، إعانات الاستثمارات الأخرى، الضرائب المؤجلة على الأصول، الضرائب المؤجلة على الخصوم، المنتجات والأعباء الأخرى المؤجلة.
ح/14 الموجودات.⁽¹⁾

ح/15 مؤونات الأعباء - الخصوم غير الجارية:

تفيد كل على حدى في الجانب الدائن لهذا الحساب:
- الأرصدة المعدة للأعباء.

- الأرصدة المعدة للمعاشات و الالتزامات المماثلة (التزامات التقاعد).

عند تكوين رصيد الأعباء، يعتمد الجانب الدائن لحسابات المؤونات بإجراء حسم إما من حساب مخصصات استغلال أو مخصصات مالية.

يقيد في ح/153 مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاشات ومكملات التقاعد والتعويضات والمخصصات حسب الانصراف إلى التقاعد أو المنافع المماثلة للأفراد العاملين لديها و شركائها ووكلائها الاجتماعيين.

أما المراد في ح/156 هو استلام الأرصدة التي أنشأتها الوحدات ذات الامتياز التي يتعين عليها بموجب واجبات تقاعدية، أن تجده أو تصلح التثبيتات المذكورة في الامتياز الممنوح لها قبل أن تقوم بتحويلها عند انقضاء مدة العقد إلى مانح الامتياز أو إلى أطراف أخرى.

ح/16 الافتراضات والديون المماثلة:

والتي تدرج في الحسابات كأصل باعتبارها خصوما مالية للوحدة بالقيمة الحقيقية لمقابلها المستلم بعد طرح مصاريف الإصدار ودون مراعاة العلاوات المحتملة للإصدار أو للتسديد.

ح/17 الديون المرتبطة بمساهمات:

والتي نميز فيها بين:

- الديون المرتبطة بمساهمات المجمع.

- الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع.

الحسابان الأخيران لا يسجل فيها إلا العمليات المالية وليس التجارية، وتدرج هذه الحسابات في خصوم الميزانية مع الفصل بين:

- العمليات التي تتضمن فوائد والعمليات التي لا تتضمن فوائد.

- العمليات التي هي تابعة للخصوم الجارية، والعمليات التابعة للخصوم غير الجارية.

ح/18 حسابات الارتباط بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة:

¹ - عمور نوال، قاسي منيرة، مرجع سبق ذكره، ص 62.

يوضع هذا الحساب تحت تصرف المؤسسات لكي تستقبل خلال السنة المالية، العمليات التي تمت بين المؤسسات ومع الشركات المساهمة ويصفا وجوبا عند إقفال السنة المالية.
ح/19 (متاح).

• **الصف الثاني: حسابات التثبيات**

ويتجزأ إلى الحسابات التالية: (1)

ح/20 التثبيات المعنوية:

ويضم الحسابات التالية:

مصاريف التطوير القابلة للتجهيز، برمجيات المعلوماتية وما شابهها، تنازلات وحقوق مشابهة (براءات، شهادات، نماذج)، تجهيزات معنوية أخرى.

ح/21 التثبيات المادية:

والمتمثلة في:

الأراضي، ترتيبات الأراضي، البناءات، تركيبات تقنية - معدات وأدوات صناعية، تجهيزات مادية أخرى (معدات نقل، تجهيزات مكتب، معدات الإعلام الآلي...).

ح/22 التثبيات في شكل امتياز.

ح/23 التثبيات الجاري انجازها:

والهدف منه إبراز قيمة التثبيات التي ماتزال غير مكتملة في تاريخ انتهاء كل سنة مالية وكذلك التسبيقات والمدفوعات على الحساب التي تقدمها المؤسسة للغير من أجل اقتناء تثبيات ما.

ح/24 (متاح).

ح/25 (متاح).

ح/26 مساهمات وديون دائنة مرتبطة بمساهمات:

والذي يتلقى في جانبه المدين كلفة اقتناء سندات المساهمة وكذلك الحسابات الدائنة

المرتبطة بتلك السندات.

ح/27 تثبيات مالية أخرى.

ح/28 اهتلاك التثبيات.

ح/29 خسائر القيمة في التثبيات:

ويتم إعتماده عند ثبوت خسارة في القيمة بحسم حسابات التخصيص المتعلقة باستغلال أو الحسابات المالية أو الإستثنائية.

⁻¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 42 - 43.

• **الصف الثالث: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:**

يؤخذ بمعياريين للتصنيف على العموم في إطار مدونة حسابات المخزونات: (1)

- الترتيب الزمني لدورة الإنتاج.

- طبيعة الأصل المخزن الذي يكون موضوع تقسيم ضمن كل مؤسسة حسب إحتياجاتها الداخلية

للتسيير.

ويتجزأ هذا الصف إلى الحسابات التالية:

ح/30 مخزونات البضائع:

وهي البضائع المشتراة لكي يعاد بيعها على حالتها.

ح/31 المواد الأولية و التوريدات:

وهي التي يتم تحويلها والتي تدخل ضمن تكوين المنتجات المعالجة أو المصنوعة.

ح/32 التموينات الأخرى:

والمتمثلة في المواد التي تساهم في المعالجة والصنع أو في الإستغلال دون أن تدخل في تكوين

المنتجات المعالجة أو المصنوعة.

ح/33 مستحقات إنتاج السلع.

ح/34 مستحقات إنتاج الخدمات.

ح/35 مخزون المنتجات:

وهي المصنوعة من طرف المؤسسة.

ح/36 المخزونات المتأتية من التثبيات:

والتي تشمل العناصر المفككة أو المسترجعة من التثبيات العينية.

ح/37 المخزونات في الخارج (أثناء الطريق، في المستودع أو إيداع).

ح/38 المشتريات المخزونة.

ح/39 خسائر قيمة المخزونات و الجاري اختزانها.

• **الصف الرابع: حسابات الأطراف الأخرى:**

ح/40 الموردون والحسابات المرتبطة بهم:

ويسجل فيه الديون والتسبيقات المرتبطة باقتناء السلع أو الخدمات.

ح/41 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم:

ويسجل فيه الديون المرتبطة ببيع السلع والخدمات الملحقة بدائرة استغلال المؤسسة.

ح/42 المستخدمون والحسابات المرتبطة بهم:

⁻¹ عمور نوال، قاسي منيرة، مرجع سبق ذكره، ص: 64 - 66 .

ويسجل فيه الأجر المستحقة وأموال الخدمات الاجتماعية ومساهمة الأجراء في النتيجة وكل ما يتعلق بالمستخدمين في المؤسسة.

ح/43 الهيئات الاجتماعية و الحسابات المرتبطة بهم: (1)

ويسجل فيه:

- مختلف المبالغ المستحقة للمؤسسة على مختلف الهيئات الاجتماعية بعنوان اشتراكات أرباب العمل في التأمينات الاجتماعية والمنح العائلية وحوادث العمل وتقاعد المستخدمين.

- مختلف المبالغ الواجب تسويتها إلى الهيئات المذكورة أعلاه لصالح المستخدمين.

ح/44 الدولة و الجماعات العمومية و الهيئات الدولية و الحسابات الملحقة:

ويسجل فيه العمليات التي جرت مع مؤسسات تعتبر كسلطة عمومية.

ح/45 المجمع و شركاؤه:

ويشمل هذا الحساب عمليات المجمع والحسابات الجارية والحصص الواجب دفعها للشركاء، ولا تسجل

عمليات "المجمع والشركاء" العمليات المنجزة كموردين أو زبائن.

ح/46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين:

ويشمل كل من:

- الحسابات الدائنة عن عملية التنازل عن التثبيات.

- الديون عن عمليات اقتناء قيم منقولة توظيفية أو أدوات مالية مشتقة.

- حسابات دائنة عن عمليات التنازل عن قيم منقولة توظيفية أو أدوات مالية مشتقة.

- الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة.

- الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.

ح/47 الحسابات الانتقالية أو الإنتظارية:

ويوضع هذا الحساب تحت تصرف المؤسسات لكي تتلقى العمليات التالية:

- العمليات التي لا يمكن قيدها بصفة مؤكدة في حساب معين عندما يتم تسجيلها أو العمليات التي تتطلب

معلومة إضافية.

- كل عملية تسجل في هذا الحساب يتم قيدها في الحساب الختامي في أقرب الآجال وهذا الحساب لا يظهر

في الكشوف المالية.

ح/48 الأعباء أو لمنتجات الثابتة سلفا و الأرصدة:

ويتضمن هذا الحساب حسب الحاجات كل من:

مؤونات الخصوم الجارية، الأعباء المعاينة مسبقا، المنتجات المعاينة مسبقا.

¹ - عمور نوال، قاسي منيرة، مرجع سبق ذكره، ص 67.

ح/49 خسائر القيمة عن حسابات الغير:

ويستخدم عند إثبات خسارة القيمة عن حسابات الغير ويتم تقييدها في الجانب الدائن لهذا الحساب وذلك حسب طبيعة الحسابات الدائنة المعنية (خسائر القيمة عن حسابات الزبائن، خسائر القيمة عن حسابات المجمع والشركاء، خسائر القيمة عن حسابات مدينين مختلفين، خسائر القيمة عن حسابات أخرى للغير).⁽¹⁾

• الصنف الخامس: الحسابات المالية:**ح/50 القيم المنقولة للتوظيف المالي:**

وهي الأصول المالية التي تكتسبها المؤسسة قصد تحقيق ربح في رأس في أجل قصير، وتقابل هذه الأصول المالية القيم المنقولة المثثة وهي السندات التي تكتسبها المؤسسة بغرض الحفاظ عليها باستمرار.

ح/51 البنوك و المؤسسات المالية و ما يماثلها.**ح/52 الأدوات المالية المشتقة:**

ويطابق هذا الحساب أدوات مالية مثل الوعد بالبيع والعقود الآجلة والإعتمادات المتبادلة لأسعار الفائدة والعمللة الصعبة.

ح/53 الصندوق:

ويسجل فيه المبالغ النقدية التي تقبضها المؤسسة وكذلك النقود المصرفية.

ح/54 صناديق التسيقات والإعتمادات:

ويسجل فيه المحررات المتعلقة بالأموال التي يسيرها مديروا الصناديق أو المحاسبون المأمورون بالإعتمادات المفتوحة في البنوك باسم الغير أو عون من أعوان المؤسسة.

ح/55 (متاح).**ح/56 (متاح).****ح/57 (متاح).****ح/58 التحويلات الداخلية:**

وهو تحويل الأموال من حساب خزينة (الصندوق أو البنك) إلى حساب خزينة أخرى (بنك أو صندوق).

ح/59 خسائر القيمة عن الأصول المالية.**المطلب الثالث: قواعد سير حسابات التسيير⁽²⁾**

تتمثل حسابات التسيير في حسابات الأعباء وحسابات المنتوجات اللذان سنتطرق إليهما كالاتي:

الصنف السادس: حسابات الأعباء:**ح/60 المشتريات المستهلكة:**

⁻¹ عمور نوال، قاسي منيرة، ص ص: 69 - 70 .

⁻² نفس المرجع، ص 71.

يختلف تسيير هذا الحساب المتعلق بالمشتريات المخزنة المستهلكة، باختلاف نظام الجرد المعمول به في المؤسسة سواء أكان جردا متناوبا أو جردا دائما.

ح/61 الخدمات الخارجية و ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى⁽¹⁾

يسجل فيها التكاليف الخارجية التي لا تعد ضمن المشتريات من عند الغير، وكثرة أصناف التكاليف التي تشكل التكاليف الخارجية هي التي أدت إلى استعمال قسمين من الحسابات 61 و62 دون التفريق بينهما.

ح/63 أعباء العاملين:

ويتضمن هذا الحساب كل من:

- أجور المستخدمين بما فيها تلك الممنوحة للمسيرين الاجتماعيين والتكلفة العينية للرواتب.
- أجور المستغل الفردي.
- الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية.
- الأعباء الاجتماعية للمستغل الفردي.
- الأعباء الاجتماعية الأخرى.
- أعباء المستخدمين الأخرى.

ح/64 الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة:

هي أعباء تتعلق بالمدفوعات الإجبارية للدولة والجماعات المحلية لتغطية النفقات العمومية من جهة، ومن جهة أخرى تتعلق بمدفوعات تقرها السلطة العمومية لاسيما لتمويل أصول الفائدة الاقتصادية والاجتماعية.

ح/65 الأعباء العملية الأخرى:

يسجل فيه إتاوات عن التنازل، البراءات، الرخص، العلاقات، التصرفات، أنظمة البرمجة المعلوماتية، الحقوق والقيم المماثلة.

ح/66 الأعباء المالية:

يستخدم لغرض بيان الطبيعة أو أصل الأعباء (أعباء الفوائد، الخسائر المرتبطة بمساهمات، فارق النقييم على أصول مالية - نواقص قيمة، خسائر الصرف، الخسائر الصافية عن التنازل عن الأصول المالية، الأعباء المالية الأخرى).

ح/67 العناصر غير العادية (الأعباء):

يستعمل هذا الحساب في الحالات الاستثنائية لتسجيل عمليات غير عادية مثل نزع الملكية أو في حالة كارثة طبيعية غير متوقعة، والغرض من وجوده هو ضرورة تحديد طبيعة كل عنصر استثنائي ومبلغه على مستوى الكشوف المالية على حدا.

¹ - عمور نوال، قاسي منيرة، ص 72 .

ح/68 مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة:

لقد عرف النظام المحاسبي المالي الإهلاك على أنه التوزيع النظامي للمبلغ المهتك على مدته المقدره حسب مخطط إهلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة. وتقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بتقييم شامل لعناصر الأصول والخصوم لتحديد فيما إذا كان هناك مؤشر يدل على تدهور في قيم التثبيات، وإذا ثبت ذلك تقوم المؤسسة بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من التثبيات.

خسائر القيمة تمثل الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية للأصل والقيمة القابلة للتحصيل، حيث تسجل خسائر إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل معين أقل من قيمتها المحاسبية الصافية.

ح/69 الضرائب على النتائج وما يماثلها:

يسجل في هذا الحساب المبلغ المستحق باسم الأرباح الخاضعة للضريبة والتي تبقى على عاتق المؤسسة، الضرائب على مبالغ الأرباح، الضرائب الجزافية والضرائب الإضافية المتعلقة بالتوزيعات، كما يسجل أيضا الأعباء المتعلقة بمشاركة الأجراء المحتملة في نتائج المؤسسة (قانونية أو تعاقدية).⁽¹⁾

• الصنف السابع: حسابات المنتوجات:**ح/70 مبيعات السلع والمنتوجات المصنعة ومبيعات الخدمات والمنتوجات الملحقة:**

تسجل المبيعات في اعتماد الحسابات العينية حسب سعرها الصافي والحسم المحصل على القيمة المضافة مع حساب التنزيلات والتخفيضات على الأسعار.

ح/72 الإنتاج المخزن أو المعروض للبيع:

يقتصر استعماله على تسجيل متغيرات المخزون، ويمثل رصيد هذا الحساب المتغير الشامل للمنتوج المخزن أو المنتوج المعروض للبيع وهذا ما بين أول وآخر الفترة.

ح/73 الإنتاج المثبت:

يسجل هذا الحساب في باب الائتمان، تكلفة إنتاج عناصر الأصل المادي وعناصر الأصل الحسي التي أحدثتها المؤسسة والمسجلة.

ح/74 إعانات الاستغلال:

يسجل فيه مبالغ إعانات الاستغلال والتوازن التي تحصلت عليها المؤسسة من خصم حسابات الغير أو الخزينة المعنية.

ح/75 المنتجات العملياتية الأخرى:

يقيد في هذا الحساب العناصر العينية، مكونة لنتائج النشاطات العادية للمؤسسة (مستحقات التحويل،

¹ - عمور نوال، قاسي منيرة، ص 74.

فائض القيمة الناتج عن تحويل أصول حسية، الأجور التي تحصلها المؤسسة بعنوان وظائفها الإدارية، تحصيلات الديون المسددة، المنتجات الاستثنائية في عملية التسيير، منتجات التسيير العادية الأخرى).

ح/76 المنتجات المالية.

ح/77 العناصر غير العادية (المنتجات).

ح/78 استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات.

خلاصة الفصل:

بعد قيام الجزائر بأعمال الإصلاح تبنت فكرة معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي، والذي يستجيب لمتطلبات مختلف المتعاملين من مستثمرين ومقترضين وغيرهم، حيث يشكل هذا النظام تغييرا حقيقيا في الثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو المعايير المحاسبية. حيث أن هذا النظام يتناول المبادئ والقواعد المحاسبية التي أتت بها معايير المحاسبة الدولية خاصة تلك المتعلقة بالقوائم المالية.

إن النظام المحاسبي المالي أملتة عدة متغيرات منها ما يتعلق بالتحويلات المالية والاقتصادية التي عرفتة الجزائر، مما يسمح بإعطاء دفع للمؤسسات الوطنية لتقدم وضعيتها المالية بكل شفافية وتقييم وضعيتها بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى.

الفصل الثاني :
محاسبة الأجور في
النظام المحاسبي المالي

تمهيد :

يتقاضى العامل أجرا مقابل العمل الذي يؤديه ويستفيد من الخدمات والحماية الاجتماعية، وتدل عبارة "أجر" على كل مكافئة مقابل تأدية عمل من قبل شخص (عامل أو مختص) لفائدة شخص آخر (مستخدم) وذلك بموجب عقد عمل أو اتفاقية جماعية للعمل، ويحسب هذا الأجر سواء بطريقة جزافية (حسب وقت العمل) أو مقابل قطعة عمل مقدمة (حسب القطعة)، كما يلاحظ أنه لا يمكن أن يتقاضى العامل أجرا من المؤسسة إلا إذا كان معينا في منصب عمل لديها ويقوم فعلا بالأعمال المرتبطة بذلك المنصب.

إضافة للأجر الذي يتقاضاه العمال، تتحمل المؤسسة أعباء ملحقة تتعلق مباشرة بهذه الأجور ويعتبر من الأعباء في أغلب الأحيان جزءا هاما من التكاليف العامة للمؤسسة.

إن احتساب الأجور واستخراج الأعباء الملحقة يتطلب دقة ويتوقف على المعرفة التامة للإجراءات القانونية الخاصة بالعمل والضمان الاجتماعي والقانون الضريبي، عدم توفر هذا الشرط يجعل المؤسسة التي هي أصلا تحت ضغط تكاليف النشاط، ملزمة بتحمل مصاريف أخرى غير ضرورية على شكل غرامات .

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية :

المبحث الأول : العناصر المكونة للأجر.

المبحث الثاني : إعداد بطاقة الأجرة وإثبات الأعباء الملحقة.

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للأجور.

المبحث الأول : العناصر المكونة للأجر

المطلب الأول : عناصر أجرة المنصب (1)

تتكون أجرة المنصب من العناصر التالية :

1- الأجر الأساسي :

يحدد الأجر الأساسي لكل فئة من العمال وفقا للاتفاقيات الجماعية التي وقعت عليها المؤسسة (المادة 118 المادة 120 من القانون 90-11)، و يحسب عن طريق الرقم الاستدلالي مضروبا في قيمة النقطة.

مثال :

الرقم الاستدلالي لمنصب العمل 420 نقطة ، قيمة النقطة 10 دج .

الأجر الأساسي : $4200 = 10 \times 420$ دج

2- المكافآت والتعويضات:

تدل كلمة المكافئة على كل مبلغ من المال يدفع للأجير إضافة إلى أجرته العادية قصد حثه على الإنتاج والزيادة في المجهود.

أما التعويض هو عنصر من مكافئة مالية أو من أجر يخصص لتعويض زيادة تكلفة المعيشة أو تسديد مصاريف مترتبة عن ممارسة المهنة ويقصد منها أيضا المبالغ المدفوعة كتعويضات عن الضرر.

تعويض الخبرة المهنية IEP :

يهدف تعويض الخبرة المهنية إلى مكافئة الأقدمية في العمل المولدة للخبرة المهنية ويكون مبلغه مرتبطا بطبيعة منصب العمل وبأقدمية العامل في رتبته الأخيرة، يقيم تعويض الخبرة المهنية وفقا للاتفاقية الجماعية (المادة 120 من القانون 90-11 المتضمن علاقات العمل).

تعويض عمل المنصب :

يمنح هذا التعويض للعمال الذين يعينون في عمل تابع لمنصب يتطلب العمل في أفواج متناوبة، حيث يجوز للمؤسسة المستخدمة أن تنظم العمل على أساس أفواج متعاقبة إذا اقتضت ذلك حاجات الإنتاج أو الخدمة، بإمكان تقسيم يوم العمل على مرحلتين أو عدة مراحل من الدوام تسمى نوابات، ويتناوب على هذه المهام أو الأنشطة عمال مختلفون يعينون في عمل تابع للمنصب الذي يعطي الحق في التعويض، يحدد مبلغ التعويض وفقا للاتفاقيات الجماعية (120 من القانون 90-11 المتضمن علاقات العمل).

تعويض الضرر:

يحصل على تعويض الضرر العامل المعين في منصب عمل تنطوي مهامه على مشاققة أو قذارة أو عناصر غير صحية أو على خطر، تعد المؤسسة المستخدمة بعد استشارة اللجنة الصحية، الأمن، أو المندوب

¹ بن ربيع حنيف، الواضح في المحاسبة العامة، دروس و تطبيقات محلولة، دار هومة، الجزائر، 2002، ص295.

المختص في هذا الشأن قائمة مناصب العمل التي يخول حق التعويض عن الضرر، يقيم هذا التعويض وفقا للاتفاقيات الجماعية (المادة 120 من القانون 90-11 متضمن علاقات العمل).

مكافآت المردود الجماعي:

تحدد مكافئة المردود الجماعي أو عقوبته جزءا عن إنتاجية عمل قامت به جماعة من العمال، تحدد المؤسسة صاحبة العمل الأهداف الواجب تحقيقها في كل شهر من أشهر السنة بمشاركة ممثلي العمال واعتمادا على بعض الثوابت نذكر منها : الكميات المادية، النوعية والتكاليفالخ.⁽¹⁾

مكافئة المردود الفردي:

يكون المردود الفردي مقياسا لكمية العمل و تقدر المكافئة المرتبطة بهذا المجهود وعقوبته في حالة انعدامه، وتمنح لكل عامل يستحقها شهريا أو كل ثلاثة أشهر وذلك حسب درجة ما تحقق من أهداف وبرامج العمل المسندة لكل عامل على أساس المعايير المهنية المعمول بها .

تعويض السلة:

تتضمن المادة 71 من قانون الضرائب المباشرة انه لا يمكن أن تقل القيمة المأخوذة بها عن 50 دج بالنسبة لكل وجبة غداء إلا في حالة تقديم تبرير مقنع يتم إثباته قانونيا، كما تجدر الإشارة أن عدد الأيام القابلة للتعويض هو 22 يوما كأقصى حد.

تعويض المنطقة الجغرافية:

يرتب الحق في تعويض المنطقة على مناصب العمل الواقعة في قطاعات النشاط أو مشاريع التنمية التي لها الأولوية في مخططات التنمية أو بالنسبة لمناصب العمل الواقعة في أماكن عمل معزولة، ولهذا الغرض تصدر قوائم مناصب العمل التي يمنح فيها حق التعويض.

المنح العائلية:

حدد المرسوم التنفيذي رقم 96-98 المؤرخ في 8 ديسمبر 1996 والمتضمن تحديد المنح العائلية إلى 600 دج على كل ولد وذلك في حدود الخمس أولاد الأوائل المستفيدين، يكون هذا حينما لا يتعدى الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي ال 15000 دج، في حالة تحقيق هذا الشرط أي أن الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي يفوق سقف ال 15000 دج أو بالنسبة للأولاد من الرتبة السادسة وما فوق، تكون المنح العائلية بمقدار 300 دج على كل ولد .

الأجر الوحيد :

يمنح هذا التعويض في حالة ما إذا كانت الزوجة (أو الزوج) لا يمارس أي نشاط تتقاضى عليه أجره.

منحة التدريس :

¹بن ربيعة حنيف ، مرجع سبق ذكره، ص 296.

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 96-298 المؤرخ في 8 ديسمبر 1996 المبلغ السنوي لمنحة التدريس إلى 800 دج على كل ولد وذلك في حدود الخمس أو لاد على الأكثر، حينما يكون الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي لا يتعدى 15000 دج، يحدد مبلغ هذه المنحة إلى 400 دج حينما يكون الأجر الخاضع للاشتراك في الضمان الاجتماعي يفوق سقف ال 15000 دج .

المطلب الثاني : العناصر المكونة للأجرة والخاضعة وغير الخاضعة (1)

1- العناصر المكونة للأجر والخاضعة

علاوة المردودية الجماعية P.R.C :

تمنح هذه العلاوة حسب درجة الإنتاجية الجماعية المحققة خلال الشهر و تقدر حسب الجدول التالي و ذلك بنسبة مئوية من البرنامج العادي المسطر التي لا تتعدى 30 %.

الجدول رقم (01) : نسبة المردودية الجماعية P.R.C :

نسبة المكافئة	نسبة المردودية الجماعية
0%	اقل من 80%
5%	80%
6%-10%	80%-90%
11%-15%	91%-95%
16%-20%	96%-100%
21%-25%	101%-110%
26%-30%	111%-120%
خصم 5%	اقل من 60%

و تحسب العلاوة أو المنحة بالعلاقة التالية:

عدد أيام العمل الفعلية للعامل

$$م . م . ج = \frac{الأجر الأساسي \times نسبة العلاوة}{عدد أيام الشهر العملية}$$

¹بن ربيعة حنيف ، مرجع سبق ذكره، ص 297.

مثال : في شهر فيفري 2000 عدد الأيام العملية = 29 - 6 = 23 يوم.

عدد الأيام الفعلية للعامل 21 يوم (غاب يومين)

الأجر الأساسي: 6000 دج

نسبة العلاوة 8 %

$$م م ج = 6000 \times 8\% \times \frac{23}{21} = 438 \text{ دج}$$

منحة الأكل ومنحة النقل :

هما منحتان تقدمان للعامل لتغطية مصاريف النقل والغذاء لغياب هذان العنصران في المؤسسة، وعدد الوجبات الموضوعة هو 21 وجبة .

الاستفادة من الربح (الأرباح):

وهي حصص العمال من النتيجة النوعية ويكون ذلك حسب طبيعة المؤسسة. وليس جميع المؤسسات تأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر.

1- عناصر مكملة للأجرة وغير الخاضعة⁽¹⁾:

تعويض المنطقة الجغرافية:

و يربط هذا التعويض بالموقع الجغرافي للنشاط الاقتصادي والوحدة الاقتصادية للمشروع حيث تحدد له نسبة مئوية تضرب في الحد الأدنى لأجرة الساعة مضروب في عدد الساعات الفعلية.

الأجر الوحيد:

في حالة ما إذا كان احد الزوجين لا يمارس عمل يقدم له 500 دج بشرط أن يكون الأجر الإجمالي أقل أو يساوي 7000 دج .

مصاريف المهمات و التنقلات:

تنص المادة 140 من قانون العام للعمل عندما ينفق العامل شخصيا وبصفة استثنائية مصاريف في إطار عمله ولاسيما مصاريف التنقل والإيواء، خلال قيامه بمهمة مطلوبة منه أو مصاريف استعمال سيارته الشخصية لفائدة المصلحة، يتقاضى مكافآت تعويضية عن ذلك، و يحدث تقديمها المقرر رقم: 91 - 499 و 91 - 500 الصادر في 1991/12/21.

المنح العائلية :

و هي عبارة عن مبالغ مالية عن أطفال العمال بقيمة 600 دج للطفل الواحد بشرط أن لا يتعدى الأجر الإجمالي 15000 دج بالنسبة للخمسة أطفال أما الطفل السادس فيأخذ عنه 300 دج . أما إذا كان يتقاضى أجر إجمالي أكثر من 15000 دج فيأخذ عن الطفل الواحد 300 دج .

¹ جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة و الجباية وفق S C F ، الجزائر، متبعة للنشر، 2010، ص 63 .

المطلب الثالث : معايير تحديد الأجور:

• **معايير متعلقة بالعامل وبيئته : (1)**

الأداء :

إذ يتقاضى العامل وفق هذا الأساس أجرا يتناسب مع الأداء تبعا لمعايير موضوعية ومحددة بشكل مسبق، و تكمل مشكلة هذا المعيار في التمييز بين كم الأداء ونوع الأداء، فمثلا قد ينتج فرد كمية كبيرة من المنتجات لكن بنوعية متدنية، وقد يكافئ على هذه الكمية ويتم التغاضي عن النوعية .

الجهد :

يستخدم الجهد كمعيار لتحديد الأجور في الحالات التي يكون فيها انجاز الفرد أدنى من المعدل المطلوب في حين كان الجهد المبذول في سبيل ذلك كافيا .

الأقدمية:

تؤثر الأقدمية في العمل في نظام الأجور، و هذا العامل أكثر وضوحا واستخداما في نظام الخدمة المدنية في الجهاز الحكومي .

المؤهل العلمي والخبرة:

إن المؤهل العلمي والخبرة عاملان مهمان في تحديد أجر الفرد عند إلتحاقه لأول مرة بالمؤسسة، وسوق العمل الدور الرئيسي في تحديد المقابل لهذه المهارة والخبرة .

القدرة الشرائية للأجور وتكاليف المعيشة :

تمثل الأجور المصدر الرئيسي لدخل الموظفين والأفراد، وبمقتضى ذلك يطالب الموظفون بحقهم بأن لا تتأثر أجورهم بعامل التضخم النقدي، مما يتطلب تعديل الأجور دوريا تبعا لارتفاع مؤشرات غلاء المعيشة، و قد يتطلب إجراء التعديل مرة أو مرتين في العام الواحد أما إذا كانت نسبة التضخم مرتفعة جدا وسريعة فقد يتطلب الأمر إجراء التعديل بوتيرة أسرع، وقد يتم اللجوء أحيانا إلى المحافظة على القدرة الشرائية للمستويات الدنيا بإجراء تعديل كامل على أجورها يتناسب مع معدلات التضخم مع الاكتفاء بتعديل جزئي للشرائح الأعلى .

مستوى صعوبة الوظيفة:

يعتمد هذا المعيار على متطلبات شغل الوظيفة الفكرية والجسدية في تحديد الأجر، فالوظيفة المتكررة التي يسهل تعلمها تستحق أجرا أقل من الوظائف المعقدة والمضنية فكريا وجسديا كما أن مقدار سلطات الوظيفة عامل محدد لأجرها .

• **معايير متعلقة ببيئة المؤسسة :**

القوانين والتشريعات السائدة:

¹ - سنان الموسوي، إدارة الموارد البشرية، طبعة 2، الأردن، دار وائل، 2005، ص ص 139 - 140 .

هذه القوانين غالباً ما تحدد الحدود الدنيا للأجر والضمانات المستحقة، ساعات العمل والعطلات... الخ، كما يجب لنظام الأجور الحد الأدنى للأجر الذي ينص عليها التشريعات علماً أنه بإمكان المؤسسة توفير شروطاً وامتيازات تزيد عن الحد الأدنى، ولكنها لا تستطيع أن تضع شروطاً أقل.⁽¹⁾

سوق العمل وحالة الاقتصاد :

في فترات الإنعاش الاقتصادي، الطلب على العاملين المؤهلين يتزايد مما يشجع ويجعل عملية الاحتفاظ بالعناصر الجيدة أكثر صعوبة، ويستدعي رفع الأجور .

الأجور في القطاع الخاص :

حتى تكون المؤسسة في وضع تنافسي يمكنها من جذب الموارد البشرية اللازمة لها من سوق العمل والمحافظ على العاملين لديها، وتجنب تسريبها لمنظمات أخرى تقدم رواتب أفضل من ناحية أخرى.

الأجور في الدول المجاورة :

إن مستويات الأجور السائدة في الدول المجاورة لدولة يؤدي إلى التأثير على معدلات الأجور لتلك الدولة وخاصة بالنسبة للمهن والتخصصات النادرة، التي تؤدي إلى هجرة أصحابها بحثاً عن فرص أكبر في تحسين دخلهم في الدول التي تدفع أجوراً عالية بزيادة هجرة الكفاءات إليها من الدول الأخرى، فالأجور هي السلاح الفعال في المنافسة على استقطاب الكفاءات البشرية ذات التأهيل العلمي والعالي .

المهن و الظروف البيئية :

إن طبيعة المهن وطبيعة الظروف البيئية المحيطة بشاغلها تتطلب إجراء دراسات دقيقة في المناطق النائية تؤثر على مستوى الأجر قياساً بالوظائف أو المهن التي تؤدي في المكاتب أو في المدن، كما أن الظروف المتعلقة بالأمن والاستقرار للمناطق داخل الدولة تؤثر على مستويات الأجر وعلى مطالبه الموارد البشرية برواتب أعلى، أو على الأقل منحهم علاوات أو بدلات خاصة وهذا المتغير ربما كان أخذ معوقات إقامة هيكل موحد للأجور يشمل كافة الموظفين في الدولة من مدنيين وعسكريين والذي يتطلب أن يكون موضع اعتبار عند رسم سياسة الأجور .

المبحث الثاني: إعداد بطاقة الأجرة و إثبات الأعباء الملحقة

المطلب الأول: الاقتطاعات التي تخضع لها الأجور⁽²⁾ :

تصنف الاقتطاعات والضرائب على الأجور كما يلي :

¹ - سعاد نانف برنوطي، ادارة الموارد البشرية، سورية، دار وائل للطباعة والنشر، 2004، ص269.

² - راشد عيادي ، فريد درياس ، محاسبة الأجور في قطاع الوظيف العمومي (دراسة حالة المركز الجامعي آكلي محند أولحاج البويرة) ، مذكرة ليسانس ، 2010/2009 ، ص28.

1- الضريبة على الدخل الإجمالي " I R G " : (1)

تحتسب الضريبة على الدخل الإجمالي للأجر وفق جدول شهري تم إعداده طبقاً لأحكام المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و يمنح الخاضعين للضريبة العزاب بنسبة 10% والتخفيض يجب أن لا يقل عن 12000 دج في السنة ويزيد على 6000 دج في السنة ، أما المتروج فيستفيد من تخفيض نسبته 30% على أن لا يقل عن 250 دج شهرياً و لا يزيد عن 1300 دج شهرياً .
و يبين الجدول أدناه مختلف مستويات الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأجر والتي يقابل كل منها القاعدة القابلة للضريبة المناسبة لها، و تمثل هذه القاعدة القابل للضريبة أجره المنصب منزوع منها اشتراكات الضمان الاجتماعي .

إن كل المكافآت المالية خاضعة للضريبة ما عدا بعض الإعفاءات، المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل : الأجر الوحيد والمنح العائلية... الخ.

الجدول رقم (02) : الضريبة على الدخل الإجمالي.

مقدار الضريبة	نسبة الضريبة	فئات الدخل
0	0	أقل من 5000
1000	10	من 5001 إلى 15000
3000	20	من 15001 إلى 30000
9000	30	من 30001 إلى 60000
35000	35	من 60001 إلى 160000
-	40	أكثر من 160000

المصدر : بن ربيع حنيقة .

أ- عناصر الأجور الخاضعة لهذه الضريبة :

و تتمثل هذه العناصر فيما يلي :

- المكافئة الأصلية التي يتقاضاها العامل وهذا لقيامه بعمله المتعلق بالإنتاجية ونتائج العمل .
- المكافئة الملحقة بالأجرة المتكونة من تعويض السلة، السكن، النقل .
- المكافئة الممنوحة للعامل ذات طابع اجتماعي .

¹ - حورية جاودي ، تسيير الأجور في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2007 ، ص 166 .

- المكافئة المحصل عليها بصفة نظامية أو غير نظامية لا تكتسي طابع الأجر الأصلي للمنح العائلية والتعويضات الخاصة بالمنطقة .

أما فيما يخص الوعاء المطبق عليها يكون كالتالي:

الوعاء الضريبي = أجره المنصب + العناصر التكميلية - اشتراكات الضمان الاجتماعي

ب- العلاوات الخاضعة للضريبة :

هناك بعض العلاوات التي تعد وعاء للضريبة على الدخل الإجمالي وهي:

- منحة الانتداب :

و يتحصل عليها العامل عند مزاولته لمنصب عمل بدون ترسيم أعلى درجة من منصبه الحقيقي

على أساس نسبة معينة من الأجر الأساسي للمنصب الجديد علاوة عن أجره القاعدي.

- منحة الصندوق :

يستفيد منها أمين الصندوق أو العامل المكلف بمسك صندوق المؤسسة وإجراء التعاملات النقدية

و هكذا يتحمل مسؤولية مسكه للصندوق، و عند ارتكابه أخطاء أو إفلاس الصندوق فيحرم من هذه المنحة،

أما في حالة تسييره الجيد للصندوق فتعطى له هذه المنحة على أساس قرار التحسين في هذا المنصب الذي

يتبع في ذلك سلما خاصا في أساس صنف الصندوق وقيمة التعاملات النقدية .

- منحة الاختراع والتجديد:

و تمنح لكل عامل في إطار نشاط المؤسسة ابتكر عمل أو أسلوب خطة أو وسيلة جديدة تساهم في

تحقيق نتائج قياسية لصالح المؤسسة .

- منحة المسؤولية :

يتحمل العمال عدة مسؤوليات مباشرة ومختلفة وبالمقابل يحصلون على منحة، كل حسب درجة من

المسؤولية والأهمية وليس لها علاقة بمنصب العمل الذي يزاوله .

ج- إعفاءات الضريبة على الدخل الإجمالي (1) :

وتخص من هذه الضريبة كل من :

- المنح المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي مثل: المنح العائلية، الأجر الوحيد، منحة الأمومة.

- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمومية المدفوعة لضحايا حوادث العمل والتعويضات الخاصة

بمصاريف التنقل أو تأدية المهام .

- المعاشات المخصصة للمجاهدين وأرامل شهداء حرب التحرير الوطنية، ورغم أنه عدم النص عليها في

قانون علاقات العمل فإنها تحتسب ضمن الأجرة وتشكل عنصرا من عناصر أجره المنصب.

¹ - حورية جاودي ، مرجع سبق ذكره ، ص 197 .

- الربوع العمومية المدفوعة كتعويضات عن الضرر والممنوحة وبمقتضى حكم قضائي قصد تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجزا دائما وكليا ، ألزمها الاستعانة بالغير قصد تأدية وظائفها العادية في الحياة .

- التعويضات الممنوحة الخاصة بالمنطقة الجغرافية والمعاشات المدفوعة بصفة إلزامية نتيجة لحكم قضائي والمكافآت الأخرى الممنوحة في إطار برامج تشغيل الشباب وفقا للشروط المحددة في التنظيم والعمال المعوقين حركيا أو ذهنيا أو المكفوفين والصم والبكم الذين يقل دخلهم الشهري عن 15000 دج، التسريح ومنح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة تحت شكل من الأشكال من قبل الدولة والجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم المتعلقة بالمساعدة والتأمين، وبعض من هذه الضريبة كل الأشخاص الذين هم من جنسية أجنبية و يعملون في الجزائر قصد تقديم مساعدة بصفة تعويضية منصوص عليها في اتفاق دولي .

2- الدفع الجزافي :⁽¹⁾

حسب المادة (1-183) من القانون (82-14) المؤرخ في 1982/12/30 ، فإنه يدخل ضمن وعاء ضريبة الدخل الإجمالي ماعدا اشتراكات الضمان الاجتماعي ويحسب بنسبة 1% من مجموع الأجر الإجمالي مطروح منه اشتراكات الضمان الاجتماعي، أي مجموع الأجر ناقص مجموع الضمان الاجتماعي، 1% يساوي مساهمة المؤسسة في الدفع الجزافي .

لا يتحمل العامل هذا الدفع وإنما يتحمله صاحب العمل بقيمة جزافية تقدر ب 6% من المرتبات والأجور والتعويضات، بما فيها الامتيازات العينية، المتمثلة في تعويض السلة أي في التغذية وتعويض النقل والمسكن فقط التي يستفيد منها الأفراد العاملون في مناطق معينة من أقصى الجنوب أو المناطق الراقية التي تحدد بموجب القانون، وتدفع ضريبة الدفع الجزافي في 15 يوم الأول من الشهر الموالي إلى صندوق محصل الضرائب ، ويمكن حساب قيمة الدفع الجزافي بالعلاقة التالية :

$$\text{الدفع الجزافي} = (\text{أجرة المنصب} + \text{العناصر التكميلية} - \text{اشتراكات الضمان الاجتماعي}) \times 6\%$$

3- اشتراكات الضمان الاجتماعي⁽²⁾:

تعتبر اشتراكات الضمان الاجتماعي أمرا إجباريا على كل عامل وصاحب العمل وبمعدلات معينة والجدول التالي يبين اشتراكات كل من العامل وصاحب العمل :

¹- راشدي عيادي ، فريد درياس ، مرجع سبق ذكره ، ص31.

²- راشدي عيادي ، فريد درياس ، نفس المرجع ، ص 33 .

الجدول رقم (03): الاشتراكات في صندوق الضمان الاجتماعي وحوادث العمل والأمراض المهنية لسنة 2000.

البيان	صاحب العمل %	العامل %	الخدمات الاجتماعية %	المجموع %
التأمين الاجتماعي	12.5 %	1.5 %	-	14 %
حوادث العمل و الأمراض المهنية	12.5 %	-	-	1.25 %
التقاعد (1999/01/01)	9.5 %	6.5 %	-	14 %
التأمين على البطالة	1.25 %	0.5 %	-	1.75 %
التقاعد المسبق	0.5 %	0.5 %	0.5 %	1.5 %
المجاميع	25 %	9 %	0.5 %	34.5 %

و يمكن حساب اشتراك الضمان الاجتماعي لكل من صاحب العمل والعامل كالتالي :

- الاشتراك بالنسبة لصاحب العمل = أجره المنصب X 25 %

- الاشتراك بالنسبة للعامل = أجره المنصب X 9 %

- أجره المنصب = الأجر الأساسي + ساعات إضافية + تعويض الخبرة المهنية + تعويض

عمل المنصب + تعويض الضرر + مكافأة المردود الفردي + مكافأة المردود الجماعي + مكافأة المجاهدين.

4-التأمينات الاجتماعية: (1)

و هو النظام الذي يجبر كل العاملين مهما كانت طبيعة عملهم يدوية أو ذهنية، ومدة عملهم دائمة أو

مؤقتة، ومهما كان القطاع الذي يعملون فيه خاص أو عام، من المساهمة في صندوق التأمينات الاجتماعية

وتعطي هذه التأمينات لمجموعة من الحالات هي:

التأمين على الأمراض :

ويشمل التكفل بالعامل وأسرتة في حالة الإصابة ببعض الأمراض إلى غاية شفائه النهائي، و في حالة

توقفه عن العمل يمر من الطبيب المعالج ولمدة الأسبوعين الأوليين يحضى العامل ب 50 % من أجره

الصافي، وابتداء من الأسبوع الثالث إلى غاية شفائه تصبح هذه النسبة 100 % ، ويتكفل الصندوق الوطني

¹ راشدي عيادي ، فريد درياس ، مرجع سبق ذكره ، ص34.

بتعويض مختلف المصاريف العلاجية العادية التي يدفعها العامل عند مرضه أو مرض أحد أفراد أسرته بنسبة 80 % .

التأمين على الولادة :

يشمل التكفل بمصاريف الحمل والرضع كما تدفع أجرة المدة التي تتوقف فيها المرأة الحامل لسبب الوضع .

التأمين على العجز :

و يشمل التكفل بالعامل عند إصابته بالعجز الدائم بمنعه من مزاولة عمله، أي بمنعه بشكل نهائي على الاستمرار في العمل، ولهذا يخصص له معاش دائم يمكنه من العيش دون حاجة للعمل وللغير، ويستفيد منه العامل الذي لم يصل إلى سن التقاعد .

التأمين على الوفاة :

هذا التأمين يمكن ذوي حقوق العامل المتوفى من الاستفادة من منحة الوفاة والمقدرة بأجرة سنة كاملة على أساس الأجر الأخير الذي كان يتقاضاه العامل المتوفى على أن تدفع إلى مستحقيها دفعة واحدة.

التأمين على حوادث العمل والأمراض المهنية:

و تشمل كافة الحوادث التي يمكن أن يتعرض لها العامل عند ممارسته وأداء عمله، سواء كان داخل أو خارج مكان العمل، أما بالنسبة للأمراض المهنية وهي تلك الأمراض الناتجة عن تفاعلات المواد أو الروائح المسببة للأمراض التسمم والتعفن وبعض العلل التي يكون سببها مصدر مهني خاص .

التأمين على البطالة:

و هذا التأمين حديث في الجزائر وأسس في ماي 1994 ، وهو لفائدة الأفراد اللذين قد يفقدون عملهم بصفة لا إدارية ولأسباب اقتصادية، وتم اكتتاب تأمين خاص لدى الصندوق الوطني للتأمين على البطالة بنسبة 5.5% من مجموع اشتراكات الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية ، للاستفادة من هذا التأمين يجب توفر شروط أساسية وأخرى تكميلية في العامل يحددها القانون حيث ينتهي الحق في التأمين عند إدماج العامل في منصب جديد ويكون بعقد محدد بالمدة، وبإحالة على التقاعد المسبق وفق إجراءات محددة في قانون التقاعد المسبق .

5- إعانات التقاعد : (1)

التقاعد هو نهاية الحياة المهنية للعامل، قد تأتي نتيجة طبيعته لبلوغ العامل سن معينة تمكنه من وضع حد لحياته المهنية والتمتع ببقية حياته الخاصة وهو ما يمكن أن نعبر عنه بالتقاعد العادي، وهناك نوعان من التقاعد هما :

¹ راشدي عيادي ، فريد درياس ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

التقاعد العادي:

عند بلوغ العامل سن معين يوضع حد لنهاية حياته المهنية ويحتوي معاش التقاعد على معاش مباشر يمنح على أساس نشاط العامل نفسه، مع وجوب بلوغ السن القانوني وهو الستين (60) سنة للرجال والخمسة والخمسين (55) سنة للنساء، مع ضرورة قضاء المدة القانونية اللازمة للعمل، كما يجب دفع الأقساط الشهرية اللازمة بانتظام طيلة مدة العمل، و قام المشرع الجزائري في ماي 1997 بإجراء تعديلات وتم إلغاء شروط السن السابقة، إذا كان العامل قد عمل مدة معينة نتج عنها دفع اشتراكات لمدة 32 سنة على الأقل، يستطيع الاستفادة من حق التقاعد الكلي حتى ولو لم يبلغ السن المحددة، كما يمكن للعمال البالغين خمسون 50 سنة فأكثر ودفعوا ما قيمة عشرون 20 سنة على الأقل من الاشتراكات خلال فترة عملهم، الاستفادة من المعاش النسبي بطلب منهم .

التقاعد المسبق:

إن إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية أو عجزها أو حلها أدت إلى إحالة العامل على التقاعد قبل بلوغه السن القانوني، أي يحال على التقاعد المسبق بصفة مؤقتة حتى بلوغه السن القانوني للتقاعد وفق شروط وإجراءات خاصة تتناسب والغاية من هذا الحل الذي يهدف إلى التقليل من عدد العمال الذين سيحالون على البطالة، فقد أخضع المشرع الجزائري الاستفادة منه لشروط خاصة بالعامل وصاحب العمل، فيجب على العامل أن تتوفر فيه بعض الشروط منها بلوغه السن الخمسين (50) سنة بالنسبة للرجال و الخمسة و الأربعين (45) سنة بالنسبة للنساء .

المطلب الثاني : المزايا الممنوحة للعاملين:

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 19) الذي تناول موضوع المزايا الممنوحة للعاملين .

*** الهدف من المعيار : (1)**

بيان المحاسبة و الإفصاح الخاصة بمزايا العاملين، و يتطلب المعيار أن تقوم المؤسسة بالاعتراف:

أ- بأي التزام يستحق عند قيام عامل بتقديم خدمة لها لمقابلة مزايا العاملين التي ستقوم بدفعها لهم في المستقبل .

ب- بأي مصروف عندما تقوم المؤسسة باستهلاك المزايا الاقتصادية الناشئة عن الخدمة المقدمة من قبل الموظفين مقابل منافع أو مزايا العاملين .

*** نطاق المعيار :**

- يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن مزايا العاملين .
- تشمل مزايا العاملين ما يلي:

⁻¹ المعيار الدولي الدولي IAS 19 .

- أ- مزايا العاملين قصيرة الأجل كالرواتب والأجور ومساهمات التأمينات الاجتماعية والإجازات السنوية المدفوعة والمكافأة المستحقة خلال 12 شهرا من نهاية الفترة والمزايا العينية .
- ب- مزايا ما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومزايا التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة ما بعد انتهاء الخدمة والعناية الطبية ما بعد انتهاء الخدمة .
- ج- مزايا العاملين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو مزايا الخدمة الطويلة الأخرى، و مزايا العجز طويلة الأجل بالإضافة إلى المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة إن كانت مستحقة بعد 12 شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة .
- د- مزايا انتهاء الخدمة.

• كما تشمل مزايا العاملين المزايا المقدمة إما للموظفين أو لمن يعيلونهم ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد البضائع والخدمات) تتم إما مباشرة للموظفين أو لزوجاتهم أو لأبنائهم أو من يعيلونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين .

* تعريف مزايا العاملين : (1)

هي كافة أشكال العوض الذي تعطيه المؤسسة مقابل الخدمة التي يقدمها لها العاملون.

أصول النظام: و تشمل ما يلي:

- الأصول المحتفظ بها في صندوق المزايا طويلة الأجل للعاملين.
- بوليصة تأمين مؤهلة .
- أ- الأصول المحتفظ بها في صندوق مزايا العاملين طويلة الأجل :**
- هي أصول (باستثناء الأدوات المالية غير القابلة للتحويل التي يصدرها المشروع) التي:
- تحتفظ بها الوحدة (الصندوق) المنفصلة قانونيا عن المؤسسة المقدمة للتقارير والموجودة فقط لدفع أو تمويل فوائد الموظفين .
- متوفرة لتستخدم فقط لدفع أو تسوية مزايا العاملين، و ليست متوفرة لدائني المؤسسة المقدمة للتقارير (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن إعادتها إلى المؤسسة المقدمة للتقارير إلا إذا:
- إما أن تكون الأصول المتبقية للصندوق كافية لتلبية كافة التزامات مزايا العاملين للخطة أو المؤسسة المقدمة للتقارير .
- أو تم إعادة الأصول للمؤسسة المقدمة للتقارير لتعويضه عن مزايا العاملين التي تم دفعها.

¹ - المعيار الدولي 19 . ISA .

ب- بوليصة التأمين المؤهلة : هي بوليصة تأمين تصدرها شركة تأمين ليست طرف ذا علاقة بالمؤسسة المعدة للقوائم المالية وتتصف عوائد البوليصة بما يلي :

- تمثل أصول تستخدم لتلبية كافة التزامات مزايا العاملين .
- ليست منحة لدائتي المؤسسة حتى في حالة الإفلاس إلا ضمن شروط يحددها المعيار .

• مزايا العاملين قصيرة الأجل :

تشمل مزايا العاملين قصيرة الأجل بنوداً مثل : (1)

- الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي.
- حالات الغياب قصيرة الأجل المدفوعة (مثل الإجازة السنوية المدفوعة والإجازة المرضية المدفوعة) حيث يتوقع حدوث حالات الغياب خلال 12 شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم بها الموظفون بتقديم خدماتهم .
- المشاركة في الأرباح والمكافآت خلال 12 شهراً بعد نهاية الفترة التي يقوم الموظف خلالها في تقديم الخدمة .
- المزايا غير النقدية (مثل العناية غير الطبية والانتقال والخدمات بدون مقابل أو المدفوعة) للموظفين الحاليين .

• المحاسبة عن مزايا العاملين قصيرة الأجل :

تكون عادة غير معقدة لأنها لا تتطلب افتراضات لقياس الالتزام أو التكلفة ولا يوجد احتمال بأي مكسب أو خسارة علاوة على ذلك يتم قياس التزامات مزايا العاملين قصيرة الأجل على أساس غير مخصص. عندما يقوم موظف بتقديم خدمة خلال فترة زمنية محاسبية يجب على المؤسسة الاعتراف بالمبلغ غير مخصص لمزايا العاملين قصيرة الأجل التي يتوقع أن تدفع مقابل تلك الخدمة:

- كالتزام (مصروف مستحق) بعد خصم أي مبلغ تم دفعه، و إذا زاد المبلغ الذي تم دفعه عن

المبلغ غير المخصص للمزايا، يجب على المؤسسة الاعتراف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذي تؤدي فيه الدفعة المقدمة .

- و كمصروف إلا إذا تطلب أو سمح معيار دولي آخر بإدخال المزايا في تكلفة الأصل.

• الميزانية العمومية :

المبلغ المعترف به للالتزام بالمزايا المحددة يجب أن تكون صافي إجمالي المبالغ التالية:

- القيمة الحالية للالتزام بالمزايا المحددة في تاريخ الميزانية العمومية .
- يضاف إليها أية مكاسب اكتوارية (مطروحا منها أية خسائر اكتوارية) غير معترف بها بسبب المعاملة المذكورة في الفقرتين 92-93 .

¹ - المعيار الدولي 19 . ISA .

- يطرح منها أية تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها بعد .
 - يطرح منها أيضا القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية لأصول الخطة (إن وجدت) التي سيتم منها تسديد الالتزامات مباشرة
 يجب على المؤسسة تحديد القيمة الحالية للالتزامات المزايما المحددة والقيمة العادلة لأية أصول للخطة بانتظام كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في البيانات المالية ماديا عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية .

المطلب الثالث : أعباء المستخدم الأجرية وكيفية إعداد كشف الأجر : (1)

تلتزم كل مؤسسة بتحميل المصاريف المتعلقة بأجور مستخدميها وتشمل العناصر التالية:

1. الضمان الاجتماعي:

ويدفع هذا الاشتراك بنسبة 25 % من مجموع أجور المنصب ليدفع إلى مصلحة الضمان الاجتماعي في آجال 15 يوما الموالية للشهر إذا كان العاملين أكثر من 10 وفي آجال ثلاثة أشهر إذا كان عدد العاملين أقل.

2. الدفع الجزافي :

و يحسب بنسبة 6 % من مجموعة الأجر الإجمالي مطروحا منه اشتراكات الضمان الاجتماعي .

3. الخدمات الاجتماعية:

و تمثل نسبة 0.5 % أو 3 % من مجموع الأجر الإجمالي .

* كيفية إعداد كشف الأجر بالمؤسسة :

نعطي مثال و هو كالتالي :

السيد X رئيس مصلحة الوحدة ينتمي إلى صنف وقسم 05/17 متزوج، و بما أن العامل ينتمي إلى

صنف و قسم 05/17 وبالرجوع إلى سلم الأجور، نجد أن أجره القاعدي يساوي: 17369.00 دج .

- تعويض الخبرة المهنية (IEP) = 60.75 %

- علاوة المرردية الفردية (PRI) = 08 %

- اقتطاع الضمان الاجتماعي = 09 %

- تعويض النقل : 40 دج

- تعويض السلة : 165 دج

- منحة الزوجة : 1000 دج

- مع العلم أن السيد X غاب لمدة نصف يوم .

- تسبيق بقيمة 875000 دج .

¹ - بن ربيع حنيف ، مرجع سبق ذكره ، ص303.

1- حساب اقتطاع الغياب : بما أن العامل غاب لمدة نصف يوم، فإنه يتم اقتطاعه كما يلي:
الأجر القاعدي / أيام العمل المفتوحة * عدد الأيام التي غاب عن العمل .
(30 / 17369.00) * ½

2- تعويض الخبرة المهنية = الأجر القاعدي * نسبة التعويض (1)
بما أن العامل غاب لمدة نصف يوم فإنه يصاحبه خصم من أجره القاعدي فيصبح :
الأجر الأساسي = الأجر القاعدي - اقتطاع الغياب .
الأجر الأساسي = 17079.52 دج .

تعويض الخبرة المهنية = الأجر الأساسي * نسبة التعويض .
= 17079.52 * 60.75 % = 10375.80 دج

3- علاوة المردودية الفردية (PRI) : نسبة التعويض تقدر ب 8 %
- علاوة المردودية الفردية = 17079.52 * 8 %
= 1366.36 دج

4- تعويض المسؤولية : تعويض المسؤولية = 29.50 * 90 %
= 2655.00 دج

5- أجره المنصب = الأجر الأساسي + مجموع التعويضات و العلاوات
= الأجر الأساسي + تعويض الخبرة المهنية + تعويض المسؤولية + علاوة المردودية
الفردية .

= 17079.52 + 1037.80 + 1366.36 + 2655.00 =
= 31476.68 دج

6- اقتطاع الضمان الاجتماعي :

اقتطاع الضمان الاجتماعي = أجره المنصب * النسبة

= 31476.68 * 09 %

= 2832.90 دج

7- تعويض السلة :

تعويض السلة = مبلغ التعويض لليوم الواحد * عدد الأيام التي عمل بها .

= 165.00 دج * 21 يوم = 3465.00 دج

8- تعويض النقل :

تعويض النقل = مبلغ التعويض لليوم الواحدة * عدد الأيام التي عمل بها .

¹ - بن ربيع حنيف ، مرجع سبق ذكره ، ص 305 .

$$= 40.00 \text{ دج} * 21 \text{ يوم} = 840.00 \text{ دج} .$$

9- الإجمالي الخاضع للضريبة :

الإجمالي الخاضع للضريبة = أجره المنصب + مجموع المنح والتعويضات - اقتطاع الضمان الاجتماعي

$$= 31476.68 + 3465.00 + 840.00 - 2832.90 = 32948.78 =$$

10- الأجر الخاضع للضريبة :

الأجر الخاضع للضريبة = أجره المنصب + مجموع المنح والتعويضات - اشتراكات الضمان الاجتماعي

$$= 31476.68 + 3465.00 + 840.00 + 558.45 - 2832.90 = 33507.23 \text{ دج} .$$

بالرجوع إلى السلم الضريبي نجد أن مبلغ الضريبة يساوي : 3490.83 دج

11- منحة الزوجة: تقدر ب 1000.00 دج

12- الخصومات الاجتماعية : تقدر قيمتها ب 2500.00 دج

13- التسبيق أو السلفية : تقدر قيمتها ب 8750.00 دج

14- الأجر الصافي :

الأجر الصافي = أجره المنصب + تعويض النقل + تعويض السلة + منحة الزوجة - (اقتطاع الضمان الاجتماعي + مبلغ الضريبة + الخصومات الاجتماعية + السلفية) .

$$= 31476.68 + 3465.00 + 840.00 + 1000.00 - (2832.90 + 3490.38 + 2500.00 + 8750.00) =$$

الأجر الصافي = 19207.95 دج

ملاحظة : السننيم والدينار لا يحسبان وإنما نقوم بعملية التقريب .

الشكل رقم (01): كشف أجر عامل:

* إعداد كشف الأجر :

GAC - ORAC
SPA

استمارة الأجرة
السنة :
الشهر :

..... : اللقب
..... : الاسم
..... : المهنة

رقم القيد :

الخصومات	الأرباح	النسبة	عدد أو قاعدة	نوع الباب
	17369.00			الأجر القاعدي
289.48		578.96	0.50	اقتطاع الغياب
	10375.80	60.75	17079.52	تعويض الخبرة المهنية
	1366.36	8.00	17079.52	علاوة المردودية الفردية
	2655.00	90.00	29.50	تعويض المسؤولية
			31476.68	اجر المنصب
2832.90	3165.00	9.00	31476.68	اقتطاع الضمان الاجتماعي
	840.00	165.00	21.00	تعويض السلة
		40.00	21.00	تعويض النقل
			32948.78	الإجمالي الخاضع للضريبة
3490.83	1000.00		33507.23	الأجر الخاضع للضريبة
2500.00				منحة الزوجة
8750.00				خصومات اجتماعية
				السلفية
	19207.95			الأجر الصافي

المصدر : من إعداد الطلبة .

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للأجور :

المطلب الأول : الحسابات المعنية في التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (1)

إن في محاسبة الأجور بالنسبة للمؤسسات التي تستخدم المحاسبة العامة نجد الحسابات التالية :

ح/6310 : أجور العاملين

ح/6311 : المكافأة (PRC – PRI)

ح/6312 : التعويضات وتشمل على (تعويض الخبرة المهنية + الأجر الوحيد)، وهذه الحسابات السابقة الذكر تسجل في الجانب المدين .

ح/442 : الدولة، الضرائب، والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى (IRG)

ح/431 : الضمان الاجتماعي (اشتراكات الضمان الاجتماعي)

ح/421 : العاملون – الأجور المستحقة (الصافي للدفع)

كما أنه لتسديد قسط الضمان الاجتماعي الخاص بصاحب العمل (المؤسسة) والذي يمثل 26 %

من الأجرة الإجمالية للعمال، نجد الحسابين:

ح/6351 : الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية ويكون في الجانب المدين

ح/4311 : الضمان الاجتماعي ويكون في الجانب الدائن

أما إذا افترضنا أن الأجرة الصافية للدفع، وكذا اشتراكات الضمان الاجتماعي (قسط العامل + قسط

المؤسسة) والضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، ثم تسديدها إلى مستحقيها وعن طريق البنك مثلا، فإننا نجد الحسابات التالية في هذه العمليات :

ح/421 : العاملون ، الأجور المستحقة (الأجور للدفع) .

ح/4310 : الضمان الاجتماعي (قسط العامل)

ح/4311 : الضمان الاجتماعي قسط المؤسسة .

ح/442 : الدولة، الضرائب، والرسوم القابلة للتحويل من أطراف أخرى (IRG)

ح/4210 : العاملون ، الأجور المستحقة (الصافي للدفع)

ح/4250 : العاملون ، التسبيقات و المدفوعات على حساب الممنوحة .

المطلب الثاني : تسجيل عناصر الأجرة : (2)

يتمثل تسجيل عناصر الأجرة في تسجيل العناصر الموجودة في سجل الأجور ويتم على النحو التالي:

¹ جمال العشيبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 70 .

² جمال العشيبي ، نفس المرجع ، ص 71 .

	من ح/رواتب الأجور	6300
	من ح/ ساعات إضافية	6301
	من ح/ تعويضات وأداء	632
إلى ح/ الدولة، الضرائب، الرسوم القابلة للإسترجاع		442
إلى ح/ الضمان الاجتماعي		431
إلى ح/ العاملون، الأجور المستحقة (الأجر الصافي)		421

المطلب الثالث : تسجيل أعباء المستخدم و مرحلة التسديد : (1)

وتسجل هذه المرحلة الأجور والرواتب التي على عاتق المؤسسة وذلك على النحو التالي:

1- أعباء المستخدم :

-2

.....	من ح/ الضمان الاجتماعي	431
.....	ح/ هيئات اجتماعية	5
	أعباء المستخدم	

تحديد قيمة الاشتراك :

.....	من ح/ الدفع الجزافي	4
.....	إلى ح/ ديون الدفع الجزافي	5
	تحديد قيمة الدفع الجزافي	

¹ جمال العشيبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 72 .

3- تسجيل مرحلة التسديد: (1)

.....	.....	من ح/ ديون المستخدمين إلى ح/ السيولة تسديد الأجور	5	4
.....	.....	من ح/ ضرائب على الرواتب و الأجور من ح/ ديون الدفع الجزافي إلى ح/ السيولة تسديد الضرائب	5	442 4
.....	.....	من ح/ الضمان الاجتماعي من ح/ هيئات اجتماعية إلى ح/ السيولة تسديد الاشتراكات	5	431 5

في مرحلة تسديد الأجور تقوم المؤسسة بدفع الأجر الصافي لعمالها وتسديد المبالغ المستحقة على الضمان الاجتماعي والضريبة على الدخل الإجمالي إلى الجهات المعنية وهما الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي ومصلحة الضرائب، وفي هذه المرحلة تجعل الحسابات ح/ 421 و ح/ 4310 و ح/ 4311 و ح/ 442 كلها مدينة ، ويجعل ح/ 48 دائنا .

و لتوضيح هذه المراحل للتسجيل المحاسبي للأجور سنعطي مثالا في الفصل التطبيقي.

¹ جمال العشيبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 73 .

خلاصة :

إن الهدف الرئيسي لكل مؤسسة هو تحقيق أكبر ربح ممكن، وتقليص الخسائر إلى أدنى مستوى ممكن، ولهذا الغرض فهي تعتمد على عدة آليات لتقييم أداء مراكزها وأنشطتها منها العنصر البشري الذي يتقاضى مقابل جهده أجراً، فالأجر يحتوي على كافة العناصر العينية والمالية التي يقدمها المؤجر للأجير لقاء ما حققه من نتائج وأهداف، أي كل عامل يعمل بمؤسسة له الحق في الحصول على مقابل مالي لقاء بذله جهود، وللأجر أهمية كبيرة سواء بالنسبة للفرد أو المؤسسة .

الأجر وسيلة لإشباع حاجات الفرد المختلفة أما بالنسبة للمؤسسة فهو وسيلة تجذب بها الكفاءات وأكثر من ذلك زيادة الإنتاجية، ولتحقيق ذلك فعلى المؤسسة تقديم نظام جيد للأجور من حيث العلاوات والمنح وغيرها من مكونات الأجر .

بعد تناولنا كيفية تحديد الأجر، توصلنا إلى أن الأجر يمثل مجموعة من العناصر، جزء منه يمثل إيرادات للعامل كحوافز ومكافآت والتي تجعله يرفع من الإنتاج، أما الجزء الآخر يتمثل في اقتطاع من أجره في شكل ضرائب أو اشتراكات، و للتوضيح أكثر سنتعرض إلى كيفية تطبيق الأجور في مؤسسة وهذا في الفصل التطبيقي .

الفصل التطبيقي:

دراسة حالة

- وحدة GPL بالبويرة -

تمهيد:

تعتبر الجزائر واحدة من الدول المعنية بالصناعة البترولية، ولهذا قامت بإنشاء المؤسسة الوطنية لتوزيع وتسويق المواد البترولية (نפטال) وهي واحدة من كبرى المؤسسات في الجزائر على العموم، ونظرا لحجمها الكبير ولما تحوزه من عدد معتبر من العمال بمختلف أصنافهم عبر الوطن فهي بلا شك تولى أهمية بالغة لموضوع الأجور، وهذا لتضمن مكانة لنفسها في الساحة التنافسية الوطنية والدولية وفي تحقيق أهدافها الإستراتيجية .

ورغبة منا في معرفة مدى اهتمام هذه المؤسسة بأجور عمالها، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة أساسية:

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة نפטال.

المبحث الثاني : تقديم وحدة GPL بالبويرة.

المبحث الثالث : دراسة تطبيقية للأجور بوحدة GPL بالبويرة.

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة نפטال

حتى نتمكن من تقديم مؤسسة نפטال بشكل جيد لكل من يهمله الأمر سواء كانوا طلبة أو متعاملين آخرين، ينبغي علينا أن نلقي نظرة عن نشأة المؤسسة وكذلك التعرف بها وبنشاطاتها الرئيسية.

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة ونشأتها⁽¹⁾

إن عملية توزيع وتسويق المواد البترولية في بلادنا كانت مسيرة من طرف الشركات المتعددة الجنسيات، ولكن بعد الاستقلال عملت الدولة الجزائرية على وضع قاعدة اقتصادية قوية مبنية أساسا على قطاع المحروقات.

ومن ثم قررت السلطات الجزائرية إنشاء شركة "سونطراك"، بموجب المرسوم رقم 63 - 491 الصادر في 1963/12/31، وضعت هذه المؤسسة تحت وصاية الصناعة والطاقة آنذاك، وقد أسندت لمؤسسة سونطراك مهام إقتصادية حساسة من بينها :

الاكتشاف، التنقيب، الإنتاج، الاستغلال، النقل، التوزيع الداخلي والخارجي للمنتجات البترولية، إضافة إلى توسعها في ميدان البحث العلمي لا سيما مجال البتروكيميا ابتداء من 1968 .

وفي بداية 1981 قامت السلطات الجزائرية بإعادة هيكلة مؤسسة سونطراك بهدف تخفيف الضغط المتزايد عليها، وتوزيع المهام لأجل ضمان السير الحسن للعمل .

وبموجب المرسوم رقم 80 - 101 المؤرخ في 1981/04/06 تم إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية، وبدأت العمل في 1982/01/01 و تكفلت ب :

1 - تكرير البترول الخام وتمييع الغاز الطبيعي.

2 - توزيع المنتجات البترولية داخليا.

هكذا وقد تفرغت سونطراك فقط لمهمة تسويق المنتجات البترولية إلى الخارج، وفي 1987/07/27 انقسمت المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية إلى مؤسستين وهما :

- نפטاك " NAFTAK " مهمتها تكرير المواد البترولية.

- نפטال " NAFTAL " مهمتها توزيع وتسويق المنتجات البترولية داخل الوطن .

¹- وثائق من المؤسسة .

تتكون كلمة **نפטال** من مصدرين وتعني : **نפט الجزائر أو (بتترول الجزائر)**، وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 87 - 198 المؤرخ في 1987/07/27 أصبحت مؤسسة **نפטال** مؤسسة ذات أسهم مستقلة عن المجمع البترولي لسونطراك .

وأصبح يكمن دورها الأساسي بالإضافة إلى توزيع المواد البترولية على السوق الوطنية، بتوزيع غاز البترول، تخزين، توزيع وتسويق كل من سير غاز، زيوت التشحيم، الزفت، المنتجات المطاطية، وبعد تعديل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في مطلع 1998 أصبح لها الهيكل التنظيمي التالي :

- 05 مديريات عامة

- 04 وحدات وتتمثل في :

وحدة AVM، وحدة غاز البترول المميع، وحدة الوقود والزيوت، وحدة الزفت.

المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة نפטال

1- مهام مؤسسة نפטال :

تقوم مؤسسة **نפטال** بمجموعة من المهام والتمثلة في : (1)

- تعبئة الغاز والبترول المميع .
- توزيع وتسويق الوقود، الغاز والبترول المميع، زيوت التشحيم، الزفت، المنتجات المطاطية، سير غاز، وبعض المواد الخاصة .
- تنظيم وتطوير النشاط التجاري والتوزيعي للمنتجات البترولية.
- السهر على شرح واحترام معايير الوقاية الصناعية، والتعريف بطرق الوقاية وحماية المحيط.
- تطوير صورة العلامة من خلال نوعية المنتجات المقدمة.

2- أهداف مؤسسة نפטال :

تسعى مؤسسة **نפטال** إلى تحقيق مجموعة من الأهداف هي : (2)

¹- وثائق من المؤسسة .

²- نفس المرجع .

- تطبيق مخطط التطوير المسطر من خلال :
 - أ- تطوير نوعية الخدمات والعروض المقدمة في السوق.
 - ب- متابعة مهامها التوزيعية للمنتجات البترولية .
 - مواجهة المنافسة المتواجدة بينها وبين المؤسسات الخاصة.
 - الرفع من مردوديتها وذلك بالاهتمام بالأنشطة ذات المردودية العالية، مثل غاز البترول المميع.
 - تطوير منتجاتها المتعلقة بالغاز الطبيعي المميع والبنزين بدون رصاص.
 - مطابقة تركيبة منتجاتها مع معايير حماية المحيط و الأمن الصناعي.
- ولضمان تحقيق هذه الأهداف سعت نפטال لتوفير إمكانيات عمل تسمح لها بتغطية أغلب الاحتياجات عبر المستوى الوطني، عكس المؤسسات الخاصة التي ينحصر تواجدها في أماكن معينة، وتتمثل هذه الإمكانيات في:

الإمكانيات المادية : (1)

- تنتج ما يعادل 6.7 مليون طن معادل للبترول، أي بنسبة 50 % من الاستهلاك الوطني للطاقة، و تمتلك الشركة :
- 76 مركز ومستودع لتخزين وتوزيع الوقود، الزيوت، والعجلات المطاطية.
 - 44 مصنع لتعبئة غاز البترول المميع .
- وتملك قدرات تخزينية تتمثل في:
- الوقود : 58500 م³ .
 - غاز البترول المميع : 3800000 قارورة غاز ذات 13كغ .
 - غاز البوتان الخام : 40000 طن .
 - غاز البروبان الخام : 5000 طن .

¹- وثائق من المؤسسة .

- الزيت : 38000 طن .

وحجم إنتاجها 1195000 طن سنويا موزعة كما يلي:

-غاز البوتان : 1112000 طن/سنويا .

-غاز البروبان : 83300 طن/سنويا.

الإمكانيات البشرية : (1)

إن لليد العاملة مهام رئيسية في المؤسسة ومن بينها نجد ما يلي:

- تطوير الكفاءات العاملة واختيار أحسن الموارد البشرية .

- السهر على تطبيق واحترام المقاييس المرتبطة بالحماية الداخلية للمؤسسات .

ولتمكين المؤسسة من القيام بهذه النشاطات وتحقيق الأهداف المسطرة تعتمد المؤسسة على مجموعة

من الموارد البشرية تقدر ب 27215 موزعون كما يلي:

- 20189 عامل دائم ويمثلون 72,3 % من مجموع العمال وهم موزعون كما يلي :

2615 إطار، 7394 منسق، 10180 منفذ.

- 7726 عمال مؤقتين يمثلون 27,7 % من مجموع العمال وهم موزعون كما يلي :

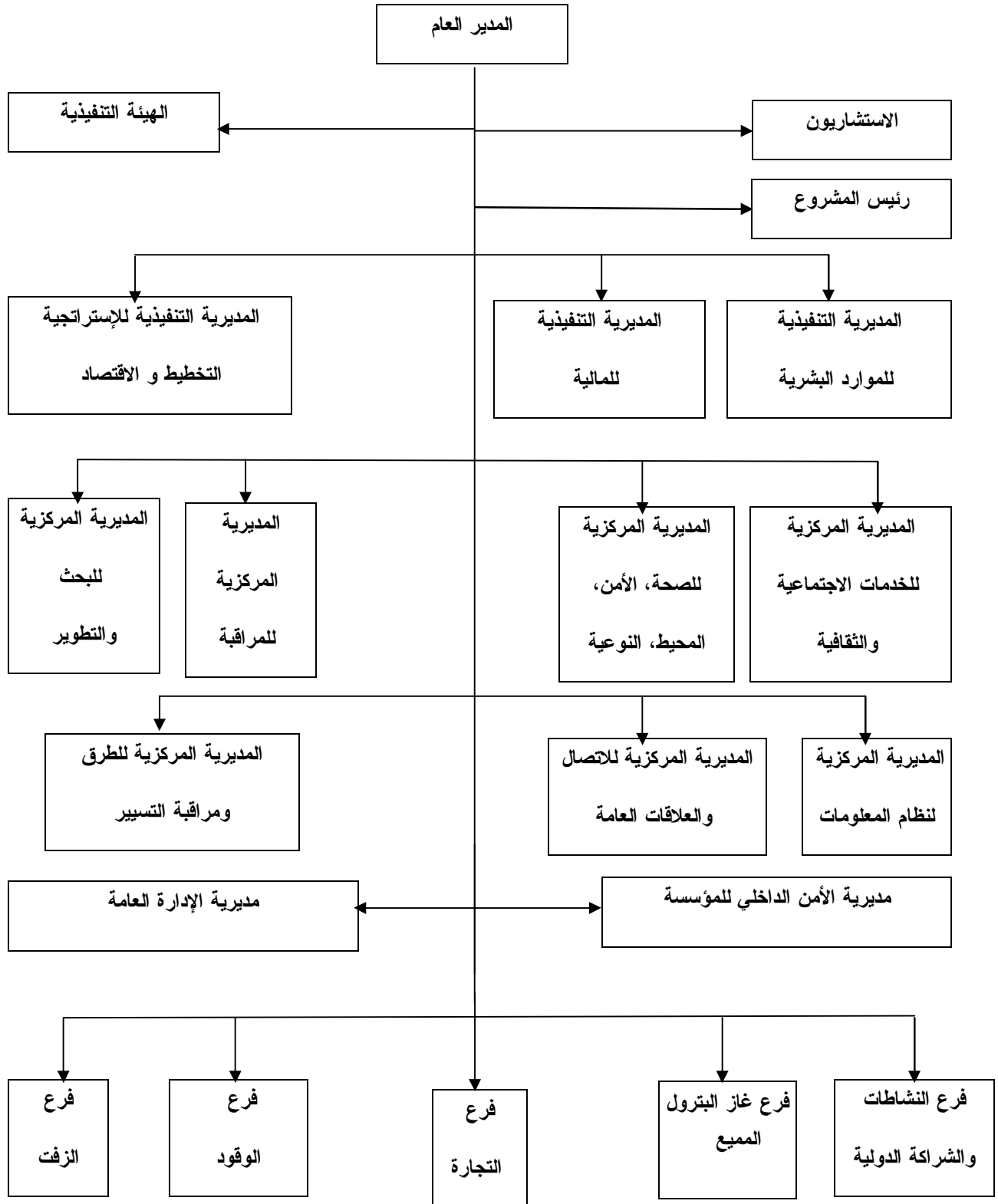
437 إطار، 1149 منسق، 10180 منفذ.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال (2)

¹ - وثائق من المؤسسة .

² - نفس المرجع .

الشكل رقم (2) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال .



المصدر : من وثائق المؤسسة

المبحث الثاني : تقديم وحدة نפטال بالبويرة

كما سبق وذكرنا انقسام مؤسسة نפטال سنة 1998 إلى أربع (04) وحدات وكل وحدة مختصة بنشاط معين، وانتشرت كل وحدة في منطقة معينة من الوطن بغرض الوصول إلى الزبائن بطريقة سهلة ومستمرة، وتعتبر GPL بالبويرة إحدى هذه الوحدات.

المطلب الأول : التعريف بوحدة غاز البترول المميع بالبويرة

تبعد وحدة GPL بالبويرة عن مقر الولاية بحوالي 350 مترا وتتمثل مهامها في : (1)

- تموين السوق الوطني بالغاز المميع، وهذه الوظيفة تتضمن مجموعة من المهام تتمثل في النقل، التخزين، والتوزيع .
 - ضمان توزيع الغاز المميع في أحسن الشروط من حيث التكلفة، النوعية، الأجل والتأمين .
 - تحسين الشراكة والتعاون في مجال غازات البترول المميع .
 - الحرص على ولاء الزبائن من خلال تحسين الخدمات لهم خاصة في ظل المنافسة التي يشهدها هذا القطاع.
 - السهر على احترام المقاييس والتعليمات المتعلقة بالوحدة .
- ويمكن توضيح المنتجات التي توزعها وحدة غاز البترول المميع بالبويرة في الجدول التالي :

جدول رقم (04) : منتجات وحدة GPL بالبويرة

البيان	الرمز
قارورات من غاز البوتان ذات الوزن 13 كغ .	B 13
قارورات من غاز البوتان ذات الوزن 03 كغ .	B 03
قارورات من غاز البوتان ذات الوزن 35 كغ .	P 35
قارورات من غاز البوتان ذات الوزن 11 كغ .	P 11
20 / بوتان + 80 / بروتان .	سير غاز

¹- وثائق من المؤسسة .

ومن بين أهداف وحدة GPL بالبويرة نذكر :

- بيع أكبر كمية من المنتج حتى يتسنى لها الرفع من مردوديتها .
- العمل على تقديم الخدمة للمجتمع بأكبر كفاءة .
- الاستعمال الأمثل لعوامل الإنتاج .
- توعية العمال بأهمية الأمن الصناعي في هذا المجال .

المطلب الثاني : مراكز التخزين و التوزيع

هي التي تتحمل مسؤولية إيصال المنتجات من المنبع إلى الزبائن، مع إمكانيات قيامها ببعض العمليات التحويلية والتكيفية البسيطة.

تصنف مراكز التوزيع و التخزين إلى صنفين هما:⁽¹⁾

- مراكز تخزين أولية: هي التي تستقبل المواد الخام من المنبع الأصلي مباشرة، وتوزيعها إلى الزبائن أو إلى مراكز التخزين الثانوية، سواء كما هي أو بإجراء بعض العمليات التحويلية.
- مراكز تخزين ثانوية: تقوم باستقبال منتجات الوحدة من مراكز التخزين الأولية ومباشرة كما هي إلى الزبائن.

تتوفر وحدة غاز البترول المميع على ثلاثة مراكز للتخزين و التوزيع:

1- مركز تمييع غاز البترول بسيدي خالد:

يقوم بإنتاج و توزيع البوتان، البروبان و سيرغاز، تم إنشاؤه في أبريل 1987 بجنوب ولاية البويرة ببلدية واد البردي و رمزه التسلسلي هو 102 .

والجدول التالي يوضح إمكانياته :

¹- وثائق من المؤسسة .

جدول رقم (05): إمكانات مركز التميع بسيدي خالد :

وسائل النقل	وسائل النقل	القدرة الإنتاجية	عدد العمال	
05 شاحنات تتسع ل 210 قارورات - شاحنتين لسير غاز	09 صهاريج - 13 قاطرة	1000 كغ/سا عادي - 7000 قارورة /اليوم B 13 - 14000 قارورة في الشتاء B 13	102 عامل دائم - 59 عامل مؤقت - 35 عامل الأمن الصناعي - 27 عامل للحملة الشتوية	البوتان
- شاحنة واحدة تتسع ل 105 قارورات - شاحنة واحدة للبرويان بالجملة	صهريج واحد 07 قاطرات	60 كغ/سا من قارورات P35	/ / / /	البروتان

المصدر : من وثائق المؤسسة

وتتلخص نشاطاته اليومية فيما يلي :

- نقل البرويان و البوتان من سيدي رزيق بالحراش إلى مركز التميع بسيدي خالد .
- ملء غاز البترول المميع في قارورات البوتان و البرويان .
- المزج بين البوتان و البرويان للحصول على سير غاز .
- توزيع البوتان و البرويان على مستوى البويرة ، الهاشمية ، عين الترك ، بشلول ، امشدالة ، المقراني ، الاصنام ، اغبالو ، عين بسام ، عين العلوي ، عين الحجر
- يوزع سير غاز على محطات GPL و بيع البرويان الخام .

2- نصف مركز التميع ببني سليمان : (1)

و نظرا لعدم مقدرة مركز التميع بسيدي خالد في تلبية حاجة المستهلكين على مستوى ولاية البويرة، وخاصة في استعمال قارورات B13 التي تستهلك كثيرا، جعلت المديرية العامة نظم نصف مركز التميع ببني سليمان لوحدة غاز البترول المميع ببني سليمان لوحدة غاز البترول المميع بالبويرة وهذا ابتداء من سنة 2001 حيث كان تابعا لوحدة GPL المدية .

¹- وثائق من المؤسسة .

يقع هذا المركز على مستوى دائرة عين بسام التي تقع غرب الولاية ، و تبعد عنها بحوالي 25 كم، حيث يتم في هذا المركز تموين البوتان الخام وماء قارورات B13، ثم يتم توزيعها على البلديات المجاورة لها.

التموين :

يمون نصف مركز التموين ببني سليمان بكمية 90000 طن يوميا من البوتان الخام لإنتاج 65000 قارورة B13 خلال الحملة الشتوية، أما في الفترة العادية فإن الكمية الممونة تنخفض حيث تبلغ حوالي 45000 طن يوميا ، وهذا لإنتاج 3250 قارورة B13 ، ويتوفر هذا المركز على صهريج كبير لتخزين البوتان الخام .

الملء :

عملية الإنتاج في هذا المركز تتمحور فقط في ملء قارورات غاز البوتان 13 كغ والكمية في الحملة الشتوية دائما أكبر من الكمية المنتجة خارجها ، وذلك لخصوصية المنطقة .

البيع :

يعمل هذا المركز على تلبية احتياجات كل سكان غرب الولاية ، كما أنه يقوم بتموين المستودع الرئيسي بالقاديرية و يوزع نصف مركز التميين ببني سليمان منتجاته في المناطق التالية : بني سليمان، مزغنة ، طفراوي ، سيدي الكبير ، سيدي زاهر ، ميهوب ، سيدي نعمان ، شلالى ...

جدول رقم (06): إمكانيات مركز التميين ببني سليمان.

المنتجات	عدد العمال	قدرة الإنتاج	قدرة التوزيع
البوتان	60 عامل دائم 40 عامل مؤقت 20 عامل الأمن الصناعي	3250 قارورة B13/يوم عاديا و 6500 قارورة B13/اليوم في الشتاء	ثلاثة شاحنات تتسع لمنتي وعشر قارورة B13

المصدر: وثائق المؤسسة.

3- المستودع الرئيسي بالقاديرية: (1)

هو المركز الذي يربط بين المركزين السابقين، رمزه التسلسلي 262، يتواجد شمال الولاية بالقاديرية حيث يملك قدرة تخزينية عالية، تتلخص في استقبال قارورات البوتان والبروبان من كلا المركزين: جزء يخزن و جزء آخر يوزع على مستوى: الأخضرية، قرومة، القاديرية.....الخ.

جدول رقم (07): الإمكانيات التخزينية للمستودع الرئيسي بالقاديرية.

الكمية المخزنة	المنتج
2500 وحدة	قارورة B13
1640 وحدة	قارورة B 03
2050 وحدة	قارورة P35
620 وحدة	قارورة P11

المصدر: وثائق المؤسسة.

هذا المستودع لا يقوم بعملية الإنتاج، بل يتم تموينه عن طريق مركز التميع بسيدي خالد ونصف مركز التميع ببني سليمان (فيما يتعلق بقارورات B13)، وفي الحملة الشتوية يمون عن طريق مراكز أخرى مثل: وحدة سيدي رزيق، وحدة البرواقية بالمدينة.

الجدول رقم (08): إمكانيات المستودع الرئيسي بالقاديرية.

المنتجات	عدد العمال	قدرة التموين	قدرة التوزيع
البوتان	-18 عامل دائم -17 عامل مؤقت -15 عامل الأمن الصناعي -07 عمال الحملة الشتوية	800 قارورة B13	03 شاحنات للتموين شاحنتين تتسع لـ 210 قارورة B13
البروبان	/	400 قارورة P35	شاحنة واحدة

وتشمل مصالحي إدارة GPL بالبويرة على مراكز الدعم التي تتابع وتراقب أعمال مراكز التخزين والتوزيع التابعة لها، وتترقب مراكز الدعم على مقرين حيث يحتوي المقر الأول على المديرية العامة ومديرية

¹- وثائق من المؤسسة .

المالية و المحاسبة ، و يحتوي المقر الثاني على مديرية الموظفين ، المديرية التقنية والصيانة ، مديرية الإعلام الآلي .

ويبلغ عدد موظفي الوحدة 381 موظف موزعين كما يلي:

جدول رقم (09) : عدد موظفي وحدة GPL بالبويرة :

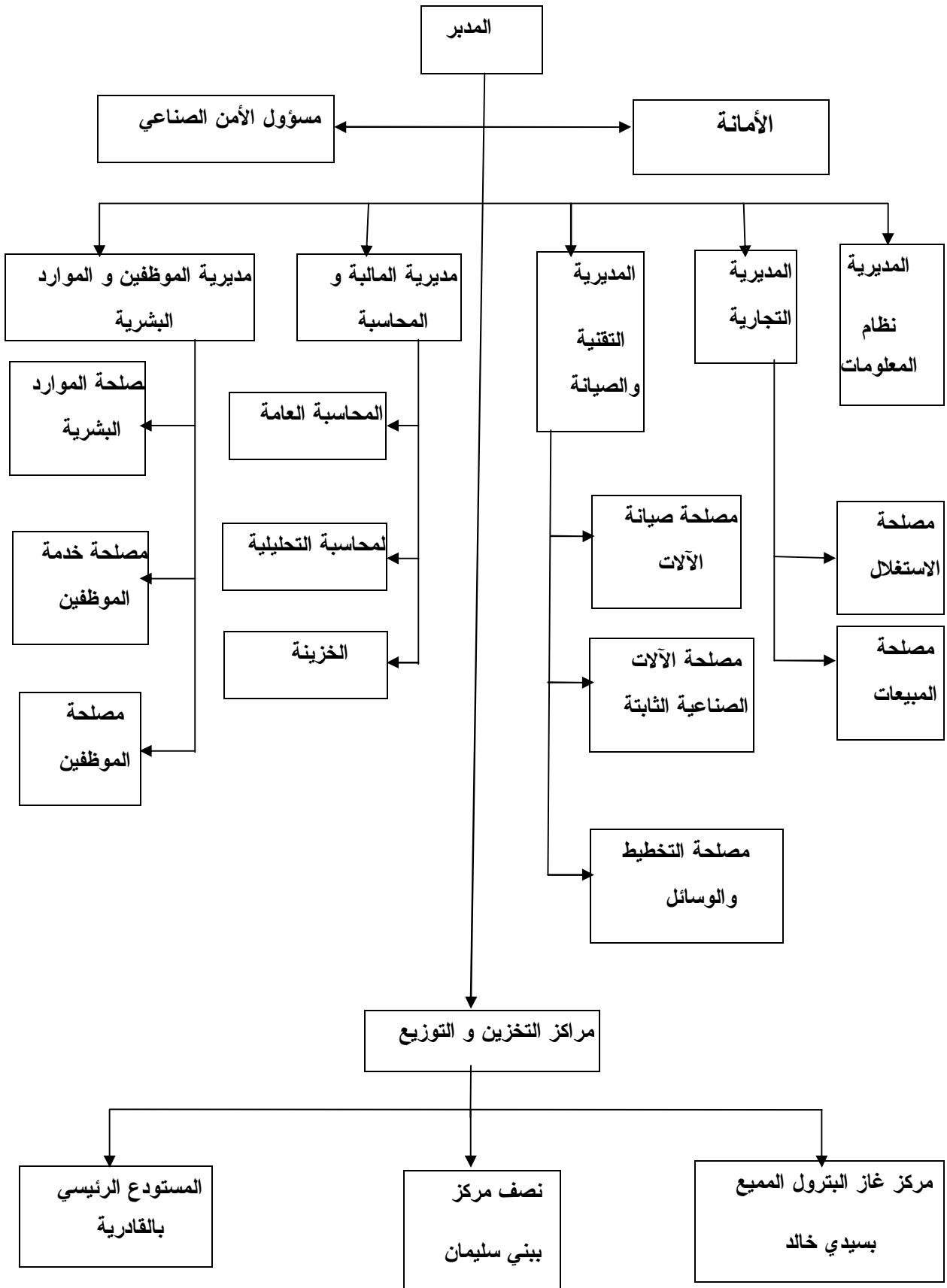
الموظفون		المراكز
المأقتون	الدائمون	
/	05	المديرية العامة
/	18	مديرية الموظفين و الوسائل العامة
/	15	مديرية المالية و المحاسبة
/	26	المديرية التقنية و الصيانة
/	13	المديرية التجارية
38	118	مركز التمميع بسيدي خالد
26	61	نصف مركز بيني سليمان
20	31	المستودع الرئيسي بالقادرية
84	297	المجموع

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحدة GPL بالبويرة

تم تنظيم وحدة غاز البترول المميع بالبويرة حسب الهيكل الموضح أدناه :⁽¹⁾

الشكل رقم (03): الهيكل التنظيمي لوحدة GPL بالبويرة

¹-وثائق من المؤسسة .



المصدر: وثائق من المؤسسة

المبحث الثالث : دراسة تطبيقية للأجور بوحدة GPL بالبويرة

المطلب الأول : دراسة الأجور بوحدة GPL بالبويرة :

إن معايير الأجرة لأي عامل تختلف من مؤسسة إلى أخرى، باختلاف النظام المعتمد في هذه المؤسسة أو تلك وباختلاف النشاطات والأهداف، وفيما يتعلق بمؤسسة نفضال، فإن الأجر فيها يتحدد على أساس الفئة والمكافآت والتعويضات المرتبطة بها. (1)

1- معايير الفئات:

تعتمد مؤسسة GPL في تصنيف مستخدميها وعمالها في ثلاث فئات أساسية هي :

أ- فئة الإطار:

إن فئة الإطار بمؤسسة GPL هي الفئة المسيرة فهي المخولة قانونا باتخاذ القرارات و التوقيع في مختلف الوثائق الرسمية، و يتحدد تصنيف أي عامل في هذه الفئة بناء على قرار من المديرية العامة الذي يكون متضمنا للفئة و الرتبة و الصنف الخاص بالعامل المعني، و تتمثل في رؤساء مديريات الأقسام الفرعية، و في مؤسسة GPL فإن الصنف الخاص بالعامل المعني ، و تتمثل في رؤساء GPL فإن الصنف الخاص بفئة الإطار هو الصنف (3).

ب- فئة التحكم:

تأتي هذه الفئة من حيث سلم الترتيب، بعد فئة الإطار وهي تتمثل في رؤساء المصالح، ودورها يتمحور في تجسيد قرارات المسيرين أو قرارات إدارات الأقسام التابعين لها، و كما هو الشأن بالنسبة لفئة الإطار فإن تصنيف أي عامل في فئة التحكم يكون كذلك بناء على قرار من المديرية العامة التي تضبط فيه الفئة و الرتبة و الصنف، و الذي يكون ساري المفعول ابتداء من تاريخ صدوره، و تصنف فئة التحكم في مؤسسة GPL بالبويرة في الصنف (2) .

ج- فئة التنفيذ:

تمثل الفئة الثالثة لعمال مؤسسة GPL بالبويرة ، تمثل دورها في تنفيذ قرارات و توجيهات إدارات الأقسام و رؤوس المصالح التابعين لها ، يعتبر أجر هذه الفئة مقارنة مع أجور هذه الفئات الأخرى ، فهذه الفئة تصنف في الصنف (1) .

¹- لقاء مع رئيس المصلحة .

وانتماء كل عامل إلى هذه الفئة، يكون بناء على قرار كذلك من المديرية العامة الذي تحدد فيه كذلك رتبته و صنفه ويكون ساري العمل به بداية من تاريخ توقيعه .

وتجدر الإشارة إلى أن (معياري) المؤهل العلمي، لا يدخل في تحديد أجر العامل بمؤسسة GPL البويرة، كما أن المؤسسة تعمل بمبدأ الحد الأدنى للأجر المضمون الذي يقيم حالياً ب 18000 دج شهريا .

المطلب الثاني: المكافآت و التعويضات بوحدة GPL البويرة :

بالإضافة إلى الأجر الأساسي الذي يمثل المقابل المالي للساعات العمل القانونية التي يؤديها العامل بمؤسسة GPL بالبويرة تمنح إلى عمالها مكافآت و علاوات منها ما هو مشترك بين كل الفئات، و منها ما هو خاص بكل الفئات .⁽¹⁾

أ- المكافآت: و تتمثل أساسا في مؤسسة GPL في :

- مكافآت المردود الجماعي :

و تمنح هذه المكافأة في كل فئات عمال المؤسسة، و نسبتها تحدد في أساس حجم الإنتاج أو رقم الأعمال المحقق، و تكون أدنى نسبة فيها هي 10% .

- مكافآت المردودية الفردية :

و تحدد نسبة أو قيمة هذه المكافأة في المؤسسة بناء على تنقيط العامل في عدة جوانب كالحضور الدائم، الآداب، مشاركة العامل في حل المشاكل الملقاتالخ، و مجموع التنقيط يكون على 100.

ب- التعويضات:

إن مؤسسة GPL تمنح العمال مختلف الفئات تعويضات و التي تكون كمقابل لظروف العمل الخاصة بكل فئة ، و في هذا الإطار نجد:

تعويض الخبرة المهنية :

إن مؤسسة GPL تتبع في تعويض الأقدمية المولدة للخبرة المهنية على السلم الآتي:

النسبة الأولى: من سنة إلى 6 سنوات عمل الأولى يكون التعويض بنسبة 2% .

¹- لقاء مع رئيس المصلحة.

النسبة الثانية: من 5 سنوات المولية إلى 6 سنوات العمل الأولى يكون التعويض بنسبة 1.80 % .

النسبة الثالثة: بعد 10 سنوات عمل المولية يكون التعويض بنسبة 1.5 % .

السنة الرابعة: ابتداء من أقدمية 22 سنة عمل يكون التعويض بنسبة 4 % .

و تطبق هذه النسب على كل فئات عمال المؤسسة .

تعويض علاوة المسؤولية :

ويمنح هذا التعويض إلى فئة الإطارات لمؤسسة GPL بالبويرة ويكون بنسبة 20 %، واللذين ليس لهم الحق في الاستفادة من الساعات الإضافية .

تعويض الضرر :

وهي منحة تعطي بصفة خاصة إلى فئة التنفيذ التي تعمل في ظروف فيها ضوضاء أو فيها مشاق وتحسب وفق سلم خاص بالمؤسسة .

تعويض عمل المنصب :

وهي منحة تستفيد منها المصالح التي فيها نشاطات تضمن سيرها عن طريق الأفواج وهي 10 % . وتجدر الإشارة إلى أن الاستفادة من الساعات الإضافية يكون فقط (فئتي التحكم والتنفيذ والتي تقيم ب 200 % إذا كانت ليلا (من 9 ليلا إلى 5 صباحا) وب 150 % إذا كانت تخص 4 ساعات الإضافية الأولى في الأوقات العادية ، أما فئة الإطارات فهي تأخذ مقابل ذلك منحة المسؤولية.

تعويض السلة :

ويمنح هذا التعويض لكل فئات عمال وحدة GPL بالبويرة وهو مقيم ب 175 دج لليوم في حدود أقصى حد مسموح قانونا .

تعويض السكن وتعويض السيارة :

وهما تعويضين تستفيد منه فئة الإطارات بوحدة GPL بالبويرة .

تعويض المنطقة الجغرافية :

وهذا التعويض تمنحه وحدة GPL بالبويرة للعمال الموظفين الذين يحتلون مناصب عمل واقعة في مناصب نشاط ذات أولوية في التنمية، أو مناطق معزولة، ويحدد مبلغ التعويض حسب ظروف العمل .

المطلب الثالث : كشف أجر لأحد عمال الوحدة والتسجيل المحاسبي

الفرع الأول : تعريف كشف الأجر

يتمثل كشف الأجر في وثيقة شهرية تثبت الحالة القانونية للعامل، كما تثبت كافة البيانات سواء كانت رقمية أو حرفية وتثبت أيضا تفاصيل كشف أجر العامل وهي موحدة على مستوى الوحدة شكلا ومضمونا، ويحتوي هذا الكشف على ما يلي :

1- بيانات خاصة بالوحدة .

2- بيانات خاصة بصاحب الكشف .

3- بيانات مهنية عن صاحب الكشف .

4- بيانات متعلقة بمكونات الأجر .

الفرع الثاني : التسجيل المحاسبي

و لتوضيح مراحل التسجيل المحاسبي للأجور نعطي مثال عن عامل بوحدة GPL بالبويرة والمتوفر على المعلومات التالية :

1. الأجر القاعدي = 31501.00 دج

2. مكافآت إضافية = 8605.77 دج

3. تعويضات = 12877.61 دج

4. ضريبة على الدخل الإجمالي = 10369.00 دج

5. اشتراكات اجتماعية محجوزة (للضمان الاجتماعي) = 5136.84 دج

(هذه المعلومات مستخرجة من كشف أجر العامل الموجود ضمن قائمة الملاحق).

المطلوب : تسجيل عملية إعداد الكشف في يومية المؤسسة (إثبات بطاقة الأجر) والتسديد للجهات

المعنية ؟

الحل :

ح/المدين	ح/الدائن	التاريخ	المدين	الدائن
6310		ح/أجور العاملين (الأجر الأساسي)	31501.00	
63101		ح/ المكافآت	8605.77	
63102		ح/ التعويضات	12877.61	
	442	ح/الدولة الضرائب و الرسوم القابلة للاسترجاع		10369.00
	431	ح/ الضمان الاجتماعي		5136.84
	421	ح/ العاملون، الأجور المستحقة (الأجر الصافي)		37478.54

التسديد للجهات المهنية : لنفرض أن التسديد تم عن طريق الشيك البنكي و يكون كما يلي :

ح/المدين	ح/الدائن	التاريخ	المدين	الدائن
421		ح/العاملون الأجور المستحقة (الأجر الصافي)	37478.54	
	512	ح/البنك تسديد أجور العمال		37478.54
431		ح/الضمان الاجتماعي	5136.84	
	512	ح/البنك		5136.84

10369.00	10369.00	ح/الدولة الضرائب و الرسوم القابلة للاسترجاع	512	442
10369.00		ح/البنك		

المصدر : من إعداد الطلبة

خلاصة:

كخلاصة لدراستنا التطبيقية التي تضمنت دراسة ميدانية بوحدة غاز البترول المميع GPL بالبويرة، يمكن القول أن مؤسسة نפטال تهدف إلى تسويق وتوزيع المنتجات البترولية داخل الوطن، وللسير الحسن والتخفيف من عبء المهمة أنشأت مؤسسة نפטال خمس وحدات لتسويق وتوزيع منتجاتها، ومن بين هذه الوحدات وحدة GPL بالبويرة .

وقمنا بتقديم وحدة GPL بالبويرة عن طريق تعريفها وتبيان هيكلها التنظيمي وعرض مختلف فروعها وإمكانياته البشرية، ثم تناولنا طرق تحديد الأجر فيها وكيفية تسجيلها محاسبيا، حيث أعطت المؤسسة أهمية بالغة لموضوع الأجر .



الخاتمة

العامّة

خاتمة عامة:

حاولنا ضمن هذه الدراسة التطرق إلى موضوع قد اهتمت به الهيئات الاقتصادية للدولة بالإضافة إلى المؤسسات والدول ألا وهو موضوع الأجور والمحددات الأساسية له والعوامل التي تؤثر فيها وتتأثر بها.

ويرجع اهتمام المجتمعات الحديثة بموضوع الأجور ومحدداتها إلى آثارها على مختلف المجالات في الدولة، فهي تؤثر على الاقتصاد والظروف الاجتماعية داخل البلد.

فمن الناحية الاقتصادية تلعب الأجور دورا فعالا في توفير الظروف المناسبة لعملية التنمية الاقتصادية، وبالتالي زيادة الإنتاج وارتفاع الأرباح، أما بالنسبة للمؤسسة تعتبر الأجور من أهم عناصر التكاليف ومن الناحية الاجتماعية فهي تساهم في توزيع الدخل الوطني على أفراد المجتمع لضمان العيش الكريم للفرد ولأسرته، لأنه يعتبر كوسيلة لتلبية حاجياته ورغباته وتحسين مستواه المعيشي.

يعتبر الأجر رابطة قوية بين المؤسسات والعامل في التأثير على سلوك كل منهما، وللأجور دور كبير في دفع العمال إلى تحقيق أهداف المؤسسة مهما كان قطاع النشاط، كما أن تنظيمه يؤدي إلى تقادي النزاعات والخلافات وهذا يؤدي إلى الرغبة في العمل بالنسبة للأفراد وبالتالي يؤثر على مستوى إنتاجيتهم وعلى كفاءة المؤسسة، ولهذا فإن تحديد الأجور هي من العناصر التي تؤثر على رفع الإنتاجية وتخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة.

اختبار الفرضيات:

1- مع تطور مفهوم الأجور وبداية النظام الرأسمالي ظهر علم الاقتصاد كعلم مستقل له قوانينه الخاصة انتقل الأجر من المرحلة العينية إلى أجر جزء منه نقدي أو كله، كما أصبحت للأعمال إمكانية أكبر في تغيير العمل والأجر يحصلون عليه في نهاية كل شهر.

تعتبر الأجور تعبيراً نقدياً عن جزء المنتج الضروري المدفوع للعامل وفقاً لكمية ونوعية العمل الذي يبذله فإن زيادة كمية العمل سوف تحقق الزيادة في أجر العامل الذي يستلمه ومن خلال ما سبق نقول أن الفرضية الأولى صحيحة.

2- لقد اهتم المشرع الجزائري بالأجور حيث وضع عدة مراسيم وقوانين تنظم الأجور من أجل ضمان حق العامل ومن أجل تحقيق نمو اقتصادي لأن الأجور تلعب دوراً هاماً في الاقتصاد الوطني ويظهر اهتمام المشرع الجزائري بالأجور عن طريق تحديد مكانته والتدابير الاحتياطية لدفعه والتي تتمثل في وجوب تسليم

العامل لأجره بصفة شخصية ومباشرة بالإضافة إلى الدفع في الزمان والمكان العاديين وإلزامية تسليم قسيمة أو كشف الأجر واعتمادا على هذه التدابير نقول أن الفرضية الثانية صحيحة.

نتائج البحث:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي قمنا بها في المؤسسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الأجر هو الذي يجعل العامل يقوم بعمله.
- الأجر القاعدي هو القاعدة الأساسية التي تحسب عليها مختلف التعويضات والمكافآت.
- يتقاضى العامل أجرا مقابل العمل الذي يؤديه ويستفيد من الخدمات الاجتماعية والحماية الاجتماعية وفقا للتشريعات المعمول بها.
- تجمع كل البيانات الخاصة بالعمال لساعات العمل، الغيابات..... الخ، لإعداد الأجور ثم يتم إعداد الكشف الخاص بكل عامل.
- العامل يخضع للضريبة على الدخل الجمالي حسب وضعيته أعزب أو متزوج.
- عملية تقييم الوظائف تعتبر من الوسائل العلمية لإقامة نظام عادل للأجور.

الاقتراحات :

- تكييف مستوى الأجر مع القدرة الشرائية للعمال، لأن مستوى الأسعار لا يتناسب مع مستوى الأجور.
- يجب على الدولة تحديد أجر قاعدي يضمن حياة كريمة لمواطنيها.
- تشجيع العمال وتحفيزهم من خلال الرفع من قيمة التعويضات، خاصة المنح العائلية وهذا للرفع من قدراتهم الشرائية.



المراجع

قائمة الكتب:

- 1- بن ربيع حنيف، الواضح في المحاسبة العامة، دروس و تطبيقات محلولة، دار هومة، الجزائر، 2002.
- 2- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق S C F ، الجزائر، متيجة للنشر، 2010.
- 3- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة 1، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008.
- 4- سنان الموسوي، إدارة الموارد البشرية، طبعة 2، الأردن، دار وائل، 2005.
- 5- سعاد نائف برنوطي، ادارة الموارد البشرية، سورية، دار وائل للطباعة والنشر، 2004.
- 6- كتوش عاشور، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.
- 7- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2010.

قائمة المذكرات:

- 1- إبراهيم مبروكي، محمد ولد رامول، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدينة، سنة 2008/2007.
- 2- حورية جاودي ، تسيير الأجور في الجزائر ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2007 .
- 3- راشدي عيادي ، فريد درياس، محاسبة الأجور في قطاع الوظيف العمومي (دراسة حالة المركز الجامعي آكلي محند أولحاج البويرة)، مذكرة ليسانس، 2010/2009.
- 4- عمور نوال، قاسي منيرة، النظام المحاسبي المالي ومدونة الحسابات وقواعد سيرها "دراسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة"، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالبويرة، سنة 2011/2010.

القوانين والمراسيم:

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- 2- المعيار المحاسبي الدولي IAS 19 .



الملاحق