

تحديات التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة Challenges of the first application of financial accounting system adapted to the tourism sector

باجوج ناجم الدين¹، عمورة جمال²

¹ جامعة البليدة 02 (الجزائر)، مخبر تحديات النظام الضريبي في الجزائر في ظل التحولات الاقتصادية،

een.badjoudj@univ-blida2.dz

² جامعة البليدة 02 (الجزائر)، d.amoura@univ-blida2.dz

تاريخ الارسال: 2025/06/12؛ تاريخ القبول: 2025/06/26؛ تاريخ النشر: 2025/06/30

ملخص: يهدف هذا البحث إلى التعرف على النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، أهم مستجداته، معوقات تطبيقه، وتحديات تطبيقه لأول مرة في مؤسسات القطاع السياحي في الجزائر. بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في وصف وتحديد مستجدات النظام المكيف، ودراسة الحالة للوقوف على واقع تطبيق النظام تم التوصل إلى وجود عدة معوقات تعكر التطبيق الحسن والسلس للنظام أهمها غياب دليل منهجي أو مذكرة تطبيقية وإشكالية تحديد آثار تغيير قواعد التقييم، كما تم اقتراح استراتيجية عامة مساعدة على تطبيق النظام لأول مرة تضمنت عدة جوانب تسييرية ومحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة القطاعية، المحاسبة الفندقية، النظام المحاسبي المالي، القطاع السياحي.

رموز تصنيف jel: M41 ; Z32

Abstract: This research aims to identify the financial accounting system adapted to the tourism sector, its most important developments, the obstacles to its implementation, and the challenges of its first implementation in tourism sector institutions in Algeria. Using a descriptive-analytical approach to describe and identify the developments in the adapted system, and a case study to assess the reality of the system's implementation, it was found that several obstacles hinder the smooth and effective implementation of the system. The most important of these are the absence of a methodological guide or application memorandum and the difficulty of determining the impact of changing evaluation rules. A general strategy was also proposed to assist in the first-time implementation of the system, encompassing several managerial and accounting aspects.

Keywords: Sector accounting, hotel accounting, financial accounting system, tourism sector.

Jel Classification Codes : M41 ; Z32

تمهيد :

تم اصدار النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة بتاريخ الأول من جوان سنة 2023م، وهو عبارة عن إضافات تم تضمينها لنص القرار المؤرخ بـ 26 يوليو 2008م -المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها- بهدف تكييف النظام المحاسبي المالي مع خصوصيات مؤسسات القطاع السياحي، وبما أن هذه الإضافات مست عددا من قواعد التقييم وطرق سير الحسابات والعرض فستجد مصالح المحاسبة في المؤسسات بعض الإشكالات عند التطبيق الأول للنظام المكيف مع قطاع السياحة، مثلما حدث خلال آخر عملية إصلاح محاسبي شامل شهدتها الجزائر حين تم استبدال المخطط المحاسبي الوطني 1975م بالنظام المحاسبي المالي 2007م، بحيث تم تحديد تاريخ أول تطبيق لهذا الأخير بتاريخ الأول من يناير سنة 2009م حسب نص المادة 41 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ثم تم تأجيله بسنة كاملة إلى تاريخ الأول من يناير سنة 2010م بنص المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008م، وهذا بغرض استيفاء اصدار النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي وإعطاء فسحة أكبر للمؤسسات المعنية بتطبيق النظام للتخضير لعملية الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي -الجديد يومئذ-، ولكن هذا التأجيل لم يشكل فارقا كبيرا بخصوص استعداد المؤسسات لتبني النظام المحاسبي المالي -خاصة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة- بدليل صدور التعليمات الوزارية رقم 02 المتضمنة تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة بأشهر قليلة قبل تاريخ سريان النظام، ثم العديد من المذكرات المنهجية التي يمكن اعتبارها متأخرة نوعا ما كونها صدرت بعد تاريخ بداية التطبيق على مدى السنتين اللاحقتين، والآن بعد تكييف النظام المحاسبي المالي مع قطاع السياحة وتحديد تاريخ سريانه بالأول من يناير سنة 2024م، نشهد تشابها ملحوظا بين الوضع الحالي والوضع السابق ذكره رغم أن الظاهر اختلاف الوضعين كون الأول استبدال نظام برتمه بآخر جديد والثاني تحيين للنظام ساري المفعول، إلا أن التشابه يكمن في تغيير قواعد جوهرية كقواعد التقييم واستحداث حسابات جديدة إضافة إلى الظروف المحيطة بالتحيين المتمثلة في مدى استعداد المؤسسات ومدى كفاية الوقت، خاصة وأن الوقت أضيق إذا ما تم مقارنته بالوقت المخصص للاستعداد خلال فترة الاصلاح السابق.

إشكالية البحث: انطلاقا مما سبق تتضح لدينا إشكالية البحث المتمثلة في:

ماهي التحديات التي تواجهها مؤسسات القطاع السياحي خلال عملية الانتقال نحو

النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة؟

وتتفرع من الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية الآتية:

• ماهي المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة؟

• ماهي المراحل الواجب اتباعها لتحسين الأنظمة المحاسبية لمؤسسات القطاع السياحي؟

أهمية البحث:

يكثسي هذا البحث أهميته من حداثة الموضوع كون النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة صدر مؤخرا وتم الشروع في تطبيق أحكامه ابتداء من الفاتح من يناير سنة 2024م، فهو إذا من مواضيع الساعة ويشمل قطاع كبير وحساس يمكن للدولة أن تعول عليه في عملية التنمية الاقتصادية وتحقيق مستويات نمو في هذا القطاع بما يخدم الاقتصاد الوطني من خلال تحريك باقي القطاعات، وبالتالي يحتاج إلى تنظيم محاسبي محكم وشفاف.

أهداف البحث:

بالإضافة إلى معالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة عن الأسئلة الفرعية، يهدف هذا البحث إلى:

- حصر المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة.
- شرح لمضمون المستجدات وتقديم تفسيرات لما أشكل منها.
- تحديد التحديات التي تواجه المؤسسات خلال التطبيق الأول للنظام.
- تقديم حلول واقتراحات بخصوص منهجية التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالقيام بوصف للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة وتحليل المستجدات والتعديلات التي جاء بها وتميزه عن سابقه. ثم القيام بدراسة

حالة تطبيقية للوقوف على واقع تطبيق النظام المكيف، وذلك بدراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي تيبازة ممثلة بوحدتها المركب السياحي القرن الذهبي بتيبازة.

I- النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة:

يعتبر النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة امتدادا للنظام المحاسبي المالي الصادر بموجب القانون 07-10 والمدمع بالمرسوم التنفيذي 08-156 وغيرها من النصوص القانونية، وهو موجه لمؤسسات القطاع السياحي كالمؤسسات الفندقية ومؤسسات الإطعام ومؤسسات العلاج بالمياه المعدنية ومياه البحر وغيرها، تم اعداده اخذا بعين الاعتبار لخصوصيات القطاع السياحي وأثرها على الجانب المحاسبي لمؤسساته، وفي هذا المحور سنعرض بشكل مختصر أهم النقاط التي جاء بها النظام والتي تميزه عن سابقه.

1.I- التمهيد :

افتتح نص المقرر 202 المتضمن النظام المحاسبي المالي المكيف بقطاع السياحة بتمهيد، تضمن ذكرًا موجزا لأنشطة القطاع السياحي التي عددها إلى ستة أشكال وهي: السياحة الساحلية، سياحة العلاج الحراري، السياحة الصحراوية، السياحة الحضرية، السياحة المناخية والتخييم السياحي. إضافة الى ما سبق، تضمن التمهيد ذكرًا لأنواع مؤسسات القطاع السياحي، وقسمها إلى خمسة أنواع:

المؤسسات الفندقية، مؤسسات الإطعام، وكالات السياحة والأسفار، المؤسسات الحرارية ومؤسسات العلاج بمياه البحر، المهرجان السياحي.

كما تم ذكر مختلف المؤسسات التي تندرج تحت كل نوع، وإعطاء تعريف لها. بالرغم من كون هذه المقدمة تمهيدا الا أن لها أهمية كبيرة، فقد تم ذكر أشكال وأنواع العديد من المؤسسات التابعة للقطاع السياحي والتي نشاطاتها ربما متداخلة مع قطاع الخدمات أو قطاعات أخرى، ويستفاد من ذكرها في بداية هذا النص أنها ملزمة أيضا بتطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، وهو ما أزال العديد من حالات اللبس التي كانت ستقع إذا لم يتم ذكر وحصر مؤسسات القطاع السياحي في هذا المقرر.

تضمن المقرر أيضا ذكرًا مختصرا لبعض الخصائص المحاسبية لمؤسسات قطاع السياحة، والتي حددها بالتبنيات المتخصصة، المتاحات، المجانيات، العمليات المنجزة من طرف وكالات السياحة والأسفار مع الغير.

I.2- قواعد التقييم والادراج في الحسابات : (باجوج و عمورة، 2023، صفحة 11)

تضمن الفصل الثاني -المتعلق بالقواعد الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات- من الباب الأول -المتعلق بقواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات- سبعة أقسام، بحيث تناول كل قسم عنصرا خاصا من عناصر القوائم المالية، وتتمثل أهم الإضافات المدرجة في هذا الفصل فيما يلي:

- نصت الفقرة 1-121 مكرر على أنه يتعين اعتبار العناصر الخاصة بقطاع السياحة- الفندقية فيما يخص الأواني والآنية الزجاجية والملابس الداخلية والأفرشة والعناصر الأخرى المماثلة ككتيبات عينية، كما نصت الفقرة 4-121 أنه يجب تقدير القيمة المعتمدة فيما يخص العناصر الخاصة بقطاع السياحة، من خلال الحصة أو مجموعة من العناصر وليس باعتبار قيمة الوحدة عندما تكون هذه الأخيرة ضعيفة.

يتوضح لنا من مجموع الفقرتين، أن العناصر الخاصة بقطاع السياحة المتمثلة في الأواني والآنية الزجاجية والأفرشة ونحوها لا بد من إدراجها ككتيبات عينية، إذ تتوفر فيها شروط التثبيتات العينية وتكون مدة استعمالها أكثر من سنة، لكن نظرا لأن بعض هذه العناصر قد تكون قيمتها ذات قيمة ضعيفة وبالتالي إمكانية إدراجها كاستهلاكات، وضحت الفقرة 4-121 أن هذه العناصر تقدر بمجموعها وليس بأفرادها، وبالتالي تسجل ككتيبات عينية في جانب الأصول وليس كأعباء.

- نصت الفقرة 3-121 مكرر- على أن العناصر الخاصة بقطاع السياحة تندرج في حسابات التثبيتات:

✓ عند الاقتناء الأولي

✓ عند تجديدها (استبدال كامل)

كما يتم إدراج الاستبدال الجزئي للعناصر الخاصة في حسابات التكاليف طالما لم يتم اهتلاك الأصل المعني بشكل كلي.

يتوضح لنا من مفهوم الفقرة أن محاسبة المكونات لا تطبق على التثبيتات الخاصة بقطاع السياحة، وإنما تسجل في حسابات الأعباء.

- نصت الفقرة 121-8 التي تضمنت طرق الإهلاك الممكن تطبيقها على أنه يمكن للمؤسسة الفندقية على سبيل المثال أن تبقي طريقة اهتلاك التثبيتات بناء على معدل شغل الغرف لتعكس بشكل أفضل استهلاك المنافع الاقتصادية للتثبيتات المعنية.

علما أن حساب معدل شغل الغرف يتم بالمعادلة الآتية: معدل شغل الغرف = $\frac{\text{عدد الغرف المحجوزة}}{\text{إجمالي عدد الغرف}}$.

- تطرقت الفقرة 121-19 إلى حالة الامتيازات السياحية بحيث نصت على أنه يتم منح استغلال وتسيير المياه المعدنية والشواطئ وجميع كل النشاطات الأخرى المماثلة لشخص طبيعي أو معنوي، عمومي أو خاص، على أساس سند الاستغلال مقابل دفع مستحقات دورية خلال فترة الامتياز. بعد الإدراج الأولي في الحسابات، يتم اهتلاك الامتياز على المدة التعاقدية لسند الامتياز الممنوح كما يخضع لنفس قواعد التناقص المحتمل والمطبق على التثبيتات المعنوية بشكل عام.

3.I- الكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة : (باجوج و عمورة، 2023، صفحة 12)

لم تطرأ الكثير من التعديلات على الفصل الثالث من الباب الأول المتعلق بالكيفيات الخاصة للتقييم والمحاسبة، بحيث تم الاكتفاء بتعديل وحيد مس الفقرة 131-7 التي تتحدث في مضمونها عن العمليات التي ينجزها الكيان لحساب الغير، وأن هذه العمليات تدرج في حسابات الأطراف الأخرى ولا تدرج في حساب النتائج ما عدى الأجر أو العمولة بمقتضى التوكيل. بحيث تمثل التعديل في إضافة وبيان أن إدراج العمليات الخاصة بقطاع السياحة في الحسابات يختلف حسب العقود التي تربط مختلف المتدخلين (ناقلون جويون، وكالات أسفار، أبراج العملاء).

4.I- عرض الكشوف المالية : (باجوج و عمورة، 2023، صفحة 13)

لقد نص النظام المحاسبي المالي على أن الكشوف المالية تشتمل على الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق، وقد تم إجراء تعديلات طفيفة على شكل بعض الكشوف المالية، والتي نلخصها كالآتي:

- الميزانية:

✓ في جانب الأصول غير الجارية، تم إدراج عنصر "العناصر الخاصة بقطاع السياحة" ضمن التثبيتات العينية.

✓ في جانب الأصول الجارية، تم إدراج عنصر فرعي باسم "الحسابات الدائنة على عمليات الحساب المنجزة بصفة وكيل" يندرج تحت العنصر الرئيسي المعنون بالحسابات الدائنة والوظائف الأخرى.

✓ في جانب الخصوم الجارية، تم إدراج عنصر فرعي بعنوان "الديون على عمليات الحساب المنجزة بصفة وكيل" المدرج تحت العنصر الرئيسي بعنوان "الضرائب والديون الأخرى الشبه الجبائية"! وهذا غير معقول لعدم التناسب بين العنصرين الرئيسيين والفرعي، وبعد الاستفسار الشخصي من أعضاء الفريق المكلف بإعداد هذا النظام، وهذا خلال اليوم الدراسي المنعقد بتاريخ 2023/07/09م بالجزائر العاصمة، المنظم من طرف المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حول المخططات المحاسبية القطاعية الصادرة مؤخرا، تبين أنه خطأ مادي والصواب أن يكون العنصر الفرعي تحت العنصر الرئيسي المعنون ب "الدائنون الآخرون" (Boulahdour & ELBesseghi, 2023)

- جدول سيولة الخزينة:

✓ في جانب تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية، تم إضافة فصلين بعنوان "التحصيلات المقبوضة على عمليات لحساب الغير" و"السحوبات على عمليات لحساب الغير".

- ملحق الكشف المالية: تم التنبيه على ضرورة اشتغال الملحق على المعلومات المتعلقة بطرق تقييم واهتلاك العناصر الخاصة بقطاع السياحة، كما نص القرار على تضمين الملحق لمعلومات الاستغلال الخاصة بقطاع السياحة، بحيث تتعلق هذه المعلومات بـ:

✓ النجاعة التجارية للكيان: التي تتضمن بالخصوص معدل شغل الغرف، متوسط السعر اليومي للغرفة، رقم الأعمال لكل غرفة متاحة، وعدد الوجبات المقدمة.

✓ التحكم في التكاليف العملية كالبضائع والمواد الأولية والمستخدمين.

✓ النجاعة العملية وهي القدرة على تحقيق هامش عملياتي.

كما تم اقتراح نماذج جداول خاصة بقطاع السياحة، والمتمثلة في كشف استغلال الإيواء، والجدول التحليلي للاستغلال -يمكن الاطلاع عليها في الملحق-، وهي مستوحاة من نظام USALI الخاص بالفنادق والمعم على المؤسسات الفندقية في أمريكا وأوروبا.

جدول 01: الكشف المالية المعدلة والغير المعدلة من طرف القرار 202.

الكشف المالية التي مستها بعض التعديلات	الكشف المالية الغير معدلة
الميزانية	حساب النتائج
جدول سيولة الخزينة	جدول تغير الأموال الخاصة
الملحق	/

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

5.I- مدونة الحسابات وسيرها : تم استحداث العديد من الحسابات الفرعية في مدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة لكي تتلاءم بشكل أكبر مع نشاط المؤسسات السياحية، ويتحقق توحيد المعالجة المحاسبية للمؤسسات الفاعلة في نفس القطاع مما يمكن من تحقيق شفافية أكثر وقابلية مقارنة للمعلومات بين المؤسسات، وفيما يلي عرض لاهم التعديلات على مدونة الحسابات:

(أ) التثبيتات المعنوية:

(ب) تم استحداث ح/ 2057 الامتيازات الخاصة بقطاع السياحة.

(ج) التثبيتات العينية:

✓ تم استحداث ح/ 2117 الأراضي والبناءات الخاصة بقطاع الفنادق والسياحة، وتسجل فيه العناصر مثل مواقف السيارات وردحات المطاعم والأزقة ومنصات اللعب والترفيه.

✓ ح/ 2127 الترتيبات الخاصة بقطاع الفنادق والسياحة وتسجل فيه العناصر مثل الأسوار والمساحات الخضراء.

✓ ح/ 2137 البناءات الخاصة بقطاع السياحة وتسجل فيه العناصر مثل المجمعات العقارية للإيواء والمجمعات العقارية التجارية.

✓ ح/ 2157 المنشآت الخاصة بقطاع السياحة، وتسجل فيه العناصر مثل تجهيزات التدفئة والتكييف وشبكات التهوية والغاز.

✓ ح/ 217 التثبيتات الأخرى الخاصة بقطاع السياحة، وتم تقسيمه للحسابات الفرعية التالية:

ح/ 2170 الملابس/ البياضات، الأواني، الأفرشة، الآنية الزجاجية والفضيات.

ح/2171 معدات وأثاث الاستغلال

ح/2172 معدات الرياضة والترفيه

ح/2173 أثاث وتجهيزات خاصة بالعلاج بالمياه المعدنية والحمامات البحرية

ح/2174 أثاث وتجهيزات تجارية

ح/2175 معدات وتجهيزات النقل السياحي

ح/2176 معدات وتجهيزات النظافة

ح/2177 معدات الاتصال والأمن

ح/2178 المواشي والحيوانات المرخصة والموجهة للترفيه

ح/2179 المعدات والتجهيزات الأخرى الخاصة

على عكس الحسابات الأخرى في النظام المحاسبي المالي والتي من المعتاد أن يكون الحساب الفرعي الأخير المنتهي برقم 9 معاكسا لطبيعة باقي حسابات صنفه، فإن ح/2179 خالف القاعدة وهذا لكثرة وتنوع التثبيات الأصناف الكبرى للتثبيات الخاصة بقطاع السياحة.

✓ ح/2817 اهتلاك التثبيات الخاصة بقطاع السياحة.

✓ ح/2817 خسائر القيمة عن التثبيات الخاصة بقطاع السياحة.

(د) المخزونات:

✓ ح/307 مخزونات القطاع السياحي كالتبغ والمواد الأخرى المتعلقة.

✓ ح/317 المواد الغذائية، والمقسم كالأتي:

ح/3171 المواد سريعة التلف

ح/3172 المواد الغير قابلة للتلف

ح/3178 المواد الأولية الأخرى والتوريدات

✓ ح/327 المواد والتوريدات الخاصة بقطاع السياحة.

✓ ح/337 المنتجات السياحية الجاري إنجازها

✓ ح/347 الخدمات السياحية الجاري إنجازها.

✓ ح/357 المنتجات المصنعة وتتضمن الحسابات الفرعية التالية:

ح/3571 أطباق الوجبات

ح/3572 أطباق مطبوخة، محفوظة/معلبة، مجمدة

ح/3573 المشروبات

ح/3574 الحلويات والمرطبات

ح/3575 السندويشات الأخرى

ح/3576 المثلجات والكريمات المثلجة

ح/3577 الشكولاتة والمرطبات

ح/3578 المنتجات المصنعة الأخرى.

✓ ح/380 المشتريات المخزنة المصنعة، تم إضافة الحسابات الفرعية التالية:

ح/3807 مشتريات السلع الموجهة الى إعادة البيع على حالها

ح/3817 مشتريات المواد الأولية والتوريدات الخاصة بقطاع السياحة

ح/3827 مشتريات التموينات الأخرى الخاصة بقطاع السياحة.

✓ ح/39 خسائر القيمة عن المخزونات، تم إضافة الحسابات الفرعية التالية:

ح/3907 خسائر القيمة عن السلع الموجهة الى إعادة البيع على حالها

ح/3917 خسائر القيمة عن المواد الأولية والتوريدات الخاصة بقطاع السياحة

ح/3927 خسائر القيمة عن التموينات الأخرى الخاصة بقطاع السياحة.

هـ) حسابات الغير:

تم تقسيم حساب الزبائن إلى سبع حسابات فرعية كالتالي:

ح/4110 الزبائن حساب فردي.

ح/4111 الإدارات والدواوين والمؤسسات العمومية.

ح/4112 المؤسسات وما يماثلها.

ح/4113 الجمعيات وغيرها.

ح/4114 وكالات السفر، منظمي الرحلات السياحية وغيرهم.

ح/4115 المؤسسات والهيئات الأجنبية

ح/4116 الوكلاء والعارضون والمستأجرون وغيرهم.

كما تم إنشاء ح/466 المراسلون المعتمدون، المرشدون السياحيون، المرافقون والناقلون.

و) حسابات الأعباء:

✓ ح/6007 السلع الخاصة المستهلكة، يتم فيه تسجيل استهلاك المواد الغذائية والمشروبات، والمواد الغير

غذائية كالمجالات والجرائد ومواد التجميل وغيرها.

✓ ح/6017 المواد الغذائية المستهلكة، يتم فيه تسجيل الاستهلاكات المستخدمة في اعداد الأطباق والوجبات

على غرار اللحوم والخضر والفواكه وغيرها.

- ✓ ح/6027 التموينات الأخرى المستهلكة، يتم فيه تسجيل استهلاكات منتوجات الضيافة والصيانة والتنظيف والأواني ذات الاستعمال الوحيد.
- ✓ ح/6037 تغيرات المخزونات الخاصة بقطاع السياحة.
- ✓ ح/6071 المشتريات الغير مخزنة من المواد والتوريدات الخاصة بقطاع السياحة.
- ✓ ح/6087 مصاريف ملحقة للمشتريات الخاصة بقطاع السياحة.
- ✓ ح/6097 التخفيضات، التنزيلات والمحسومات المتحصل عليها عن المشتريات الخاصة بقطاع السياحة.
- ✓ ح/6387 أعباء المستخدمين الأخرى-المنح المجانية، تسجل فيه الخدمات المجانية المقدمة للعمال.
- ✓ ح/6817 مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة - الأصول الغير الجارية الخاصة بقطاع السياحة.
- (ز) حسابات المنتوجات:
- ✓ تم استحداث ح/707 المبيعات من السلع والخدمات السياحية، وتم تقسيمه على النحو الآتي:
- ح/7071 الإيواء والإطعام.
 - ح/7072 المأدبة، المقهى والمشروبات.
 - ح/7073 كراء القاعات، إيجار المحلات والإيجارات الأخرى.
 - ح/7074 المخيمات والرحلات المنظمة.
 - ح/7075 الحمامات والعلاج بالمياه المعدنية.
 - ح/7076 مرافق رياضية وترفيهية.
 - ح/7077 الهاتف، الفاكس والأترنت، تنظيف الملابس وغيرها.
 - ح/7078 العمولات، التفويض والتكليف.
 - ح/7079 السلع والخدمات الأخرى.
- ✓ تم تقسيم ح/708 منتوجات الأنشطة الملحقة إلى أربع حسابات فرعية كالتالي:
- ح/7080 المنتجات والخدمات المستغلة لمصلحة الموظفين
 - ح/7081 توفير الموظفين الأثاث والمعدات.
 - ح/7082 الغرامات التعاقدية، تسجل فيه غرامات إلغاء الحجوزات.
 - ح/7088 مبيعات أخرى ونشاطات ملحقة.
- ✓ ح/7097 التخفيضات والتنزيلات والمحسومات الممنوحة لقطاع السياحة.
- ✓ ح/737 الإنتاج المستهلك، وتم تقسيمه للحسابين الفرعيين التاليين:
- ح/7371 الخدمات المقدمة (المأكولات والمشروبات - الإيواء)
 - ح/7372 امتيازات عينية، منح مجانية (المستخدمون - المستغل)

6.I- سير الحسابات : تضمن الفصل الثاني "سير الحسابات" من الباب الثالث "مدونة

الحسابات وسيرها" توضيحات بخصوص الحسابات الجديدة في النظام المكيف وبعض العمليات الخاصة بقطاع السياحة، نذكر أهم ما جاء من إضافات في هذا الفصل:

- احتياط التعويض: يحدد الكيان القاعدة التي بموجبها سيخصص جزءا من النتيجة في احتياط التعويض.

يتم تسجيل احتياط التعويض في الحساب 1067 "احتياط التعويض" المماثل للاحتياط المقنن المقطع من الربح، ولا يمكن تحرير احتياطي تعويض بمجرد تحقيق الغرض الذي أنشأ من أجله إلا بوتيرة الاهتلاكات المطبقة على الأصل المعني.

- وتسجل حقوق امتيازات المياه المعدنية وكل الأنشطة الأخرى المماثلة في القطاع السياحي عندما تزيد مدة الامتياز عن اثنا عشر شهرا، على أساس سند الاستغلال في <2057/، كما تسجل في حساب التكاليف المستحقات الدورية التي تدفع خلال مدة الامتياز.

- أمثلة لتسجيل بعض التثبيات الخاصة بقطاع السياحة في الحسابات المخصصة لها والتي سبق ذكرها في مدونة الحسابات.

- أمثلة لتسجيل بعض المخزونات الخاصة بقطاع السياحة في الحسابات المخصصة لها، وكذلك خسائر القيمة والتي سبق ذكرها في مدونة الحسابات.

- توضيح مهم بخصوص وكالات السياحة والأسفار بحيث يتم التمييز بين: العمليات المتعلقة بالتذاكر، حيث يتم تفويض الوكالة بحكم نشاطها الوسيط، فيتم تسجيل العمليات عند المتدخل الذي يعمل بصفة وكيل في حساب الغير، ولا يظهر إلا أجر الوكيل في حساب النتائج.

العمليات المرتبطة بصناعة الأسفار حيث تكون الوكالة في المقاول الرئيسي والعمليات المتعلقة بصناعة الرحلات، فيتم تسجيل المعاملات كاملة في حسابات التسيير.

- أمثلة لتسجيل بعض المشتريات والاستهلاكات الخاصة بقطاع السياحة في الحسابات المخصصة لها والتي سبق ذكرها في مدونة الحسابات.

- توضيح أن المنح المجانية الممنوحة للموظفين تسجل في ح/ 6387 المنح المجانية للمستخدمين، كنظير لحساب ح/ 7272 الإنتاج المستهلك، مع استعمال حساب ح/ 4257 المستخدمين المنح المجانية، كحساب وسيط.
- أمثلة لتسجيل بعض المبيعات والمنتجات الخاصة بقطاع السياحة في الحسابات المخصصة لها والتي سبق ذكرها في مدونة الحسابات.
- بيان أن الممنوحات المجانية الممنوحة للغير تسجل في ح/ 7272 الإنتاج المستهلك، ويقابلها ح/ 4675 المدينون الآخرون، والذي يرصد بحساب ح/ 6237 الاشهار- العروض.

7.I- المعجم : تم إضافة تعريفات أخرى في المعجم الذي يختم نص المقرر، وتتمثل الإضافات فيما يلي:

- المياه الساخنة: هي التي تم جمعها من ظاهرة طبيعية أو عن طريق الحفر، والتي قد يكون لها خصائص علاجية بسبب الطبيعة الخاصة لمبادئها واستقرار خصائصها الفيزيائية وتركيباتها الكيميائية. يمكن لمياه البحر بعد معالجتها ونقلها أن يكون لها مميزات علاجية وتعتبر كمياه ساخنة. المياه الأخرى الموجهة للاستهلاك البشري لا تخضع لأحكام هذا المخطط المحاسبي.
- العناصر الخاصة: تتمثل العناصر الخاصة بقطاع السياحة - الفندقية في الأولويات والآنية الزجاجية والملابس الداخلية/البياضات والأفرشة والعناصر الأخرى المماثلة.
- الفندق: هو هيكلة للإيواء مهيأة للإقامة وإطعام الزبائن عند الاقتضاء.
- المنح المجانية/الإكراميات: تعتبر كمنتجات مستهلكة.
- احتياط التعويض: مماثل الاحتياطي المقنن المقنن من الربح.

II - معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة

تم اصدار المقرر الوزاري رقم 202 بتاريخ الأول من جوان 2023م على أن يتم تطبيقه ابتداء من الفاتح يناير 2024م، بفارق سبعة أشهر من بين تاريخ الإصدار وتاريخ الدخول حيز التطبيق، وهذا بحد ذاته يمثل تحديا لمؤسسات القطاع السياحي، التي ستواجه العديد من المعوقات سنحاول حصرها فيما يلي:

II.1- غياب دليل منهجي أو إرشادي تطبيقي صادر من الهيئة الوصية: يمكن اعتبار غياب

دليل منهجي صادر من الوزارة الوصية ينظم عملية الانتقال من النظام المحاسبي العام إلى النظام المحاسبي القطاعي الخاص أحد أهم المعوقات التي ستواجهها مؤسسات القطاع السياحي ، وهو الأمر الذي حدث خلال عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي حيث تم اصدار التعليمات الوزارية رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009م المنظمة لأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، ولعل ما يفسر غياب مثل هكذا تعليمات هو أن عملية التحول نحو النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة هو انتقال جزئي يخص تغيير بعض الطرق والقواعد بحيث يندرج تحت المادة 39 من القانون 07-10 التي تنص على أن "تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشف المالية. لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشف المالية للكيان المعني" ويندرج أيضا تحت المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، أما الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي هو انتقال كلي بحيث تم استبدال النظام برمته بآخر جديد مستنبط من المرجعية الدولية، ولهذا تم اصدار العديد من المذكرات المتعلقة بهذا الانتقال بعد اصدار التعليمات الوزارية، أولها المذكرة المنهجية رقم 341 المؤرخة بتاريخ 19 أكتوبر 2010م، والمذكرات التكميلية للمذكرة المنهجية رقم 341 المتمثلة في:

- "المذكرة المؤرخة في 28 ديسمبر 2010م المتعلقة بالتشبيكات المعنوية.
- المذكرة المؤرخة في 28 ديسمبر 2010م المتعلقة بالمخزونات.
- المذكرة المؤرخة في 20 مارس 2011م المتعلقة بالتشبيكات العينية.
- المذكرة المؤرخة في 26 مارس المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين.
- المذكرة المؤرخة في 05 ماي 2011م المتعلقة بالعقود طويلة الأجل.
- المذكرة المؤرخة في 24 ماي 2011م المتعلقة بحسابات الأعباء والمنتجات خارج الاستغلال، وكذا حسابات تحويل الأعباء.
- المذكرة المؤرخة في 07 جوان 2011م المتعلقة بالأصول والخصوم المالية.

ولكن هذا التحجج لا يغني عن أهمية اصدار تعليمة أو مذكرة منهجية أو دليل توضيحي بهدف تنظيم دخول حيز التنفيذ للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة بما أن التعديلات لم تقتصر فقط على الشكليات ومدونة الحسابات - بإضافة حسابات جديدة رئيسية وأخرى فرعية- بل مست بعض قواعد التقييم وعرض الكشوف المالية، وبالتالي ترك باب الاجتهاد مفتوحا فيما لا مجال للاجتهاد فيه، خصوصا وأن الوقت بين اصدار النظام المكيف وبداية تطبيقه يقدر بسبعة أشهر -وهو وقت يسير لا يكفي لقراءة وفهم وتمحيص النظام من طرف المؤسسات ومهني المحاسبة وذلك بسبب الأشغال الكثيرة وجداول الأعمال المزدحمة لكثير منهم-، وأن مسؤولية إعداد القوائم المالية وانتظامها تقع على عاتق الإدارة المسيرة وبالتالي ستتحمل تبعات عدم الفهم والتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة.

II.2- صعوبة تحيين نظام المعلومات المحاسبي: تضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة عددا معتبرا من الحسابات الرئيسية والفرعية الجديدة، ولتطبيقه لا بد من تحيين لنظام المعلومات المحاسبي بإضافة الحسابات الجديدة وذلك اعتمادا على مدونة الحسابات ذات الثلاث أرقام الواردة في نص المقرر، ثم بناء عليها يتم إضافة الحسابات الفرعية الخاصة بكل مؤسسة حسب أنشطتها وخصوصياتها، وهذا ليس بالأمر السهل في ظل نظام محاسبي رقمي ويختلف من مؤسسة الى أخرى، حسب البرنامج الذي تستعمله المؤسسة وإمكانية التعديل عليه، كما أن التعديل لا بد أن يعد بخطة مدروسة توضح الحسابات الجديدة والحسابات التي ستستبدل ومآلها الى الترسيد، وبالتالي الخروج بمخطط محاسبي جديد وواضح للمؤسسة، وبالتالي تفادي الحسابات العشوائية واختلافها -وهذا من بين مقاصد اصدار مدونة حسابات ضمن نص النظام لتحقيق التوحيد المحاسبي-، وبالتالي لا بد من العمل على الشقين المحاسبي والمعلوماتي، وتظافر الجهود بين مسؤولي المحاسبة ومسؤولي نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة.

II.3- إشكالية تحديد آثار تغيير قواعد التقييم: تضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة تغييرا لعدد من بعض قواعد التقييم، مثل اعتبار الأواني والأثاث والأفرشة تثبتات عينية بمجموع كل حصة منها، في حين أن الكثير من المؤسسات سابقا كانت تسجل هذه العناصر كاستهلاكات نظرا لضعف قيمة الوحدة منها، وبالتالي يجب القيام بعملية إعادة تقييم لتسجيل

الأواني بمجموعها، وكذلك الأفرشة والأثاث كتشبيطات، وذلك بتقدير قيمتها الحالية ومجموع اهتلاكاتها، دون اغفال الأثر الجبائي على العملية.

III- الاستراتيجية العامة لتطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة:

III.1- تكوين المستخدمين: لا يمكن نجاح تطبيق أي نظام إذا لم يكن القائمون عليه والفاعلون فيه ملمين بمهامه وأهدافه ومميزاته، وفي السياق الذي نتناول فيه هذا البحث نجد أن مستخدمي مديريات المحاسبة على ارتباط بالنظام المحاسبي المالي -الشامل- منذ الأول من يناير سنة 2010م، لذا لا بد أن تكون الخطوة الأولى المتخذة نحو تطبيق النظام المكيف هو تكوين وتدريب المستخدمين بشكل خاص حول النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، ومن المستحسن أن يتولى تدريبهم أحد المهنيين المختصين والمتمرسين في مجال المحاسبة الفندقية. "إن عملية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد لا تعني المشرفين على مصلحة المحاسبة والمالية فقط، بل تعني أكثر من طرف فاعل على مستوى الكيان، وبهدف إنجاح عملية تسيير الانتقال، يجب على الكيان أن يكون ويدرب الأطراف الفاعلة على المبادئ والقواعد المسيرة للنظام المحاسبي المالي الجديد" (مرحوم، 2012، الصفحة 97)

III.2- تشكيل فوج عمل: بعد فهم النظام المكيف من طرف إدارات المؤسسة، لا بد من تشكيل فوج عمل يضم أهم الفاعلين في نظام المعلومات الإداري للمؤسسة، وهذا للإحاطة بجميع الجوانب التي مستها تغييرات أو تحسينات ولضمان الامتثال الحسن للنظام. "يستعين فوج العمل بجميع الكفاءات الداخلية من جميع الاختصاصات، وفي حالة عدم تواجدهم داخليا يلجئ الكيان للخبرة الخارجية التي هي على دراية كافية بالنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية" (مرحوم، 2012، الصفحة 96)

III.3- اعداد استراتيجية عمل: بعد تشكيل فريق العمل المكون من أهم إدارات نظام المعلومات الإداري للمؤسسة، لا بد من وضع استراتيجية عمل تهدف إلى موازنة إجراءاتها الإدارية والتسييرية حتى تكون مؤهلة لتقديم معلومات متوافقة مع الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، ومن أمثلة ذلك جرد الأواني الزجاجية والأفرشة والأثاث التي هي موضع استعمال ومن المتوقع استعمالها لأكثر من سنة مالية واحدة، في حين تم تسجيلها

كاستهلاكات في السنوات المالية السابقة، كذلك حصر الامتيازات والمجانبات التي يستفيد منها موظفي واطارات المؤسسة وضبطها بإجراءات إدارية تسمح بالتعبير عنها بالوحدة النقدية وايصال المعلومة على شكل وثائق تبريرية لمصلحة المحاسبة حتى تتمكن من تسجيل العمليات واثباتها في يومية المؤسسة.

III.4- تحيين نظام المعلومات المحاسبي والمخطط المحاسبي الخاص بالمؤسسة: للقيام بهذه الخطوة لابد من القيام بعملية تحليل ومقارنة بين المخطط المحاسبي الخاص بالمؤسسة ومدونة الحسابات ذات الثلاث أرقام المقترحة في النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، وذلك سيسفر عن انشاء حسابات رئيسية وفرعية جديدة وحسابات مآلها إلى الترسيد والزوال، ثم توثيق ذلك باعتماد مخطط محاسبي جديد يخلف المخطط السابق.

يقوم بهذه العملية القائمون على مديرية المحاسبة إذا كان نظام المعلومات المحاسبي مستقلا، ويمكن الاستعانة بمطوري البرمجيات المقتناة من طرفهم، أما إذا كان النظام جزءا من نظام معلومات المؤسسة الذي يقع تحت مسؤولية مديرية الاعلام الآلي فلا بد من التنسيق بين المديرتين حتى يتم التحيين بسلاسة وصحة بدون أخطاء.

III.5- تعديل دليل السياسات المحاسبية: إذا احتوى دليل السياسات المحاسبية على بند يعارض أحد النقاط الواردة في النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، يجب على المؤسسة تعديله.

IV- دراسة حالة المركب السياحي "القرن الذهبي" بتيبازة:

من أجل الوقوف على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، معوقاته والاستراتيجية المتبعة في التكيف معه، تم اختيار المركب السياحي "القرن الذهبي" الواقع بالمدخل الشرقي لمدينة تيبازة، والذي يعتبر أحد أجمل وأشهر الوجهات السياحية بالمنطقة. إداريا، يعتبر المركب السياحي "القرن الذهبي" وحدة تابعة لمؤسسة التسيير السياحي بتيبازة، والتي تتكون من ثلاث وحدات، وهي:

- وحدة تيبازة القرية؛ - وحدة تيبازة مطارس؛ - وحدة القرن الذهبي.

تم عمليات التسجيل المحاسبي والتجميع لهذه الوحدات بالمديرية المركزية، والتي تقع ضمن نطاق المركب السياحي "تيازة القرية".

بتاريخ 27 ماي 2025 تم إجراء زيارة ميدانية لوحدة القرن الذهبي، ووحدة تيازة القرية، وتم إجراء مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة لمؤسسة التسيير السياحي تيازة، وتم التحصل القيود المحاسبية التالية الخاصة بالسنة المالية 2024م:

جدول 02: القيود المحاسبية بتاريخ 2024/12/02

دفتر المبيعات: تاريخ 2024/12/02، المرجع: 00002				
الحساب	التعيين	مدین	دائن	
411000	الزبائن - الأفراد نقداً-	214066,00		
706000	الخدمات - المشروعات-		12247,71	
706100	الخدمات - الإطعام-		42247,71	
706200	خدمات الإقامة.		133532,11	
706903	الخدمات الأخرى - دخول السيارات-		4954,13	
445700	الرسم على القيمة المضافة المحصل.		17368,34	
447400	الطوابع الضريبة.		1966,00	
447500	رسم الإقامة.		1750,00	

المصدر: من اعداد الباحثين

من خلال الاطلاع على القيود المحاسبية الخاصة بالمبيعات بتاريخ 2024/12/02م، يتضح لنا أن الحسابات المعتمدة لا تتوافق مع الحسابات الجديدة المقترحة ضمن النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة.

جدول 03: القيود المحاسبية بتاريخ 2024/12/31

دفتر العمليات المختلفة: تاريخ 2024/12/31، المرجع: 00001				
الحساب	التعيين	مدین	دائن	
681000	مخصصات الاهتلاك...	4844004,70		
281510	اهتلاك معدات الفندق		3839929,21	
281530	اهتلاك معدات المطبخ		600472,21	
281531	اهتلاك أثاث ومعدات المطعم		321631,41	
281533	اهتلاك أثاث ومعدات المقهى		81971,87	

المصدر: من اعداد الباحثين

من خلال الاطلاع على القيود المحاسبية الخاصة بالاهتلاكات، والمعدة بتاريخ 2024/12/31م يتضح لنا كذلك اعتماد المؤسسة على المخطط المحاسبي السابق وعدم إجراء أي تعديل عليه، وهذا واضح من خلال عدم اعتماد الحسابات الجديدة الخاصة بالتثبيتات واهتلاكاتها الواردة في نص المقرر المتضمن للنظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة.

بعد اجراء مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة، اتضح أن المؤسسة لازالت تعتمد على نظامها المحاسبي ولم تقم بإجراء تعديلات عليه لتتماشى مع النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، وهذا راجع لعدة عوامل منها أهمها:

- ضيق الوقت؛ - جدول الأعمال المزدحم؛
- الصعوبات التقنية المتوقعة في ظل نظام معلومات رقمي؛
- صعوبة تقدير آثار تعديل النظام بشكل رجعي على عدد من عناصر القوائم المالية؛
- عدد العمليات المعتبر وحجم التثبيتات والمخزون الكبيرين.

الخلاصة:

من خلال الاطلاع على مستجدات النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، ودراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي تيبازة ممثلة بوحدها المركب السياحي القرن الذهبي، تم التأكد من وجود العديد من الصعوبات والتحديات التي تعوق عملية الانتقال نحو النظام المكيف، وهو ما حال دون تطبيقه بحيث تم الاعتماد على النظام المحاسبي الخاص بالمؤسسة في اعداد القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية 2024م. ومن خلال هذا البحث تم التوصل إلى العديد من النتائج أهمها:

- ضيق الوقت الممنوح للانتقال الى النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة.
- وجود عدد من العوائق التقنية والمحاسبية والإدارية لإجراء تعديلات على النظام المحاسبي الخاص بالمؤسسات، خاصة في ظل البيئة الرقمية.
- ضرورة اصدار دليل تطبيقي ينظم عملية الانتقال من النظام المحاسبي العام الى النظام القطاعي.
- ضرورة تبني كل مؤسسة لاستراتيجية مساعدة نحو تبني النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة.

إن اصدار النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة هو خطوة جيدة لضمان التوحيد المحاسبي وتجانس الممارسات والخيارات ضمن مؤسسات القطاع الواحد، مما يحقق قابلية أكثر للمقارنة والفهم وبالتالي إمكانية اتخاذ قرارات -على المستويين الجزئي والكلي- مبنية على معلومات متجانسة مستسقة من نظام متخصص، وقد عالج هذا النظام العديد من النقاط المحورية

وقدم إضافات مهمة تخص القطاع السياحي وتعديلات ميزته عن النظام المحاسبي المالي -العام-إن صح التعبير - لكن هذه الإضافات والتعديلات بحاجة إلى دفعة قوية، تطبيقية أكثر من أن تكون تأصيلية حتى لا تبقى حبيسة الأوراق، ولهذا وجب أولا دراسة المعوقات ثم إيجاد حلول واقترح استراتيجية عامة مساعدة على التطبيق الأول للنظام.

يرى كل من الباحثان (قريوة و عمامرة، 2018، الصفحة 256) أن الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة الفندقية في الجزائر نادرة، وهو ما التمسناه ونؤكدده خلال بحثنا في هذا الموضوع، لهذا يعتبر هذا البحث كتوطئة يجدها الباحث لخوض غمار البحث في هذا المجال، كما أن نتائج هذا البحث ومحتواه مرتبط بالبيئة المدروسة -دراسة حالة المؤسسة فاعلة في القطاع السياحي-، وقد توافقت الفرضيات مع النتائج، إذ تم افتراض وجود تحديات وعوائق وهو ما تم اثباته ميدانيا، ولتأكيد هذه النتائج من عدمه، نوصي بأجراء المزيد من الدراسات الميدانية على مؤسسات القطاع السياحي في الجزائر، والاهتمام أكثر بهذا المجال الواسع من البحث المندرج تحت قطاع استراتيجي مدرج ضمن القطاعات ذات الأولوية في قانون الاستثمار الأخير.

الهوامش والمراجع :

Boulahdour, Y., & ELBesseghi, M. (2023, 07 09). Question-Réponse au cours de la journée d'études et d'informations sur les plans comptables sectoriels organisé par l'ONCA. (N. BADJOU DJ, Intervieweur) ALGER.

استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة والصغيرة الحجم -مذكرة مقدمة ضمن

متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير- 2012 الشلف جامعة حسنية بن بوعلي الشلف

النظام المحاسبي المالي المكيف مع قطاع السياحة، (الصفحات 51-53) وزارة المالية، الجزائر، 2023

باجوج، ناجم الدين، و عمورة، جمال. (2023). خصوصيات المحاسبة في القطاع السياحي. واقع المحاسبة القطاعية في الجزائر بين

المعايير الدولية للتقرير المالي والنظام المحاسبي المالي (الصفحات 11-14). باتنة: جامعة باتنة 1.

مدى خصوصية المحاسبة الفندقية -دراسة ميدانية لفندق الطاسيلي بمدينة ورقلة-، 2018، الصفحة 256، مجلة إضافات اقتصادية