



جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة - الجزائر

معهد تكنولوجيا

قسم المناجمت

تخصص محاسبة ومالية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات شهادة الليسانس المهني

فرع: علوم التسيير / علوم المالية والمحاسبية

تخصص محاسبة ومالية



بعنوان :

تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

دراسة حالة لعينة من المؤسسات الخدمائية بورقلة

من 2010 إلى 2018

من اعداد طالبتين :

▪ فدوى دابو

▪ إيمان بن محمد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 24 جوان 2019 من طرف اللجنة :

رئيس	(أستاذة محاضرة _ جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة)	أ. عائشة أولاد الحاج
مشرفا	(أستاذ محاضر _ جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة)	أ. دوادي غريب
مناقش	(أستاذ محاضر _ جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة)	أ. صالح قريشي

السنة الجامعية : 2018/2019



جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة - الجزائر

معهد تكنولوجيا

قسم المناجمنت

تخصص محاسبة ومالية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الليسانس المهني

فرع: علوم التسيير / علوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة ومالية

بعنوان :

تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

دراسة عينة من المؤسسات الخدمائية بورقلة

من 2010 إلى 2018

من اعداد طالبتين :

- إيمان بن محمد

- فدوى دابو

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 24 جوان 2019 من طرف اللجنة :

رئيس	(أستاذة محاضرة _ جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة)	ب. عائشة أولاد الحاج
مشرفا	(أستاذ محاضر _ جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة)	ب. دواوي غريب
مناقش	(أستاذ محاضر _ جامعة قاصدي مرباح _ ورقلة)	ب. صالح قريشي

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ، و لا تطيب اللحظات إلا بذكرك ، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ،
ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك .

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة . نبي الرحمة و نور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم
إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب و معنى الحنان والتفاني .. إلى بسملة الحياة وسر الوجود .. إلى من كان دعائها سر نجاحي و
حنانها بلسم جراحني إلى أغلى الحبايب إلى من تحت قدميها جنان الله ورضوانه اطال الله في عمرها .

أمي الحبيبة (لمغربي خديجة)

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. وأرجو من الله أن يمد في
عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما أهتدي بها اليوم وفي الغد و إلى الابد أطال الله في عمره....

أبي العزيز (أحمد بن محمد)

إلى اللذان جادا وقاسما معي الفرحة والعبرة في كل لحظة .. إلى سندي في الحياة اخي صهيب واختي حميدة حفظهما الله لي
كما لا يفوتني ان اهدي هذا العمل إلى أمي ثانية (جدتي) لمغربي امباركة جزاها الله الف خير وادامها الله لنا وإلى روح جدي عبد
النبي رحمه الله. إلى روح جدتي الغالية بركات عقيدة وجدتي ناظم جعلهم الله من اهل الجنان مع خير الأنام محمد صلى الله عليه
وسلم.

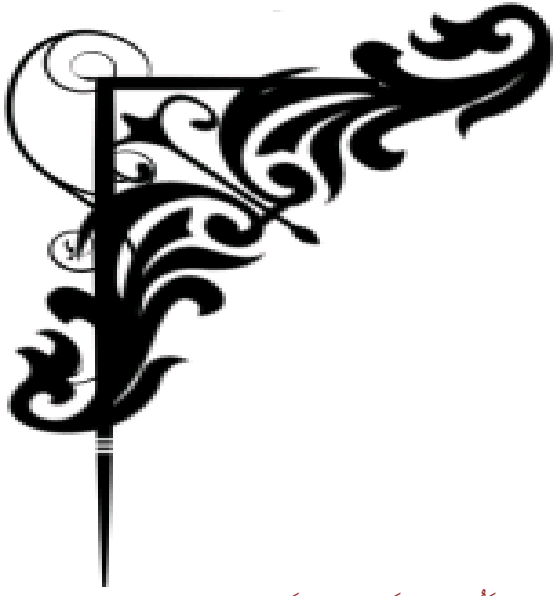
إلى كل عائلة الكريمة .. الى من يقفون ورائي دوما بنصحهم و إرشادهم .. إلى خالاتي وإلى اخوالي وأبنائهم. و إلى عماتي وإلى اعمامي
وأبنائهم.

إلى رفيقات دربي .. إلى أخواتي اللاتي لم تلدهم أمي كل واحدة باسمها

إلى كافة زملائي وزميلاتي في دراسة دفعة 2019 محاسبة ومالية

إلى كل أساتذتي ومشايخي من الابتدائي إلى الجامعة ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع جزاكم الله الف خير.

إلى كل من ساهم بإمدادي بكلمة طيبة بعثت فيا روح العمل..... وإلى كل طالب العلم .



الإهداء

{وكذلك مكنا لِيُوسُفَ فِي الْأَرْضِ يَتَّبِعُونَ مِنْهَا حَيْثُ يَشَاءُ نَصِيبٌ بِرَحْمَتِنَا مَنْ

نَشَاءُ وَلَا نُضِيعُ أَجْرَ الْمُحْسِنِينَ.}

سورة يوسف الآية (56)

أشكر الله وأحمده الذي وفقني في إتمام هذا العمل

أهدي ثمرة هذا العمل إلى التي غمرتني بلطفها ودعوتها تاج رأسي أمي فاطمة رعاها

الله عز وجل؛

من كان لي حافظاً للعلم والمثابرة إلى أبي الغالي مبارك حفظه الله الذي لم يبخل علي

بعطفه وحنانه ودعمه بالنوعين ولطالما تمنى وانتظر هذا اليوم؛

و إلى جميع إخواني وأخواتي عبد القدوس ، رحمة ، حبيبة ، صالح .

إلى أساتذتي ومشايخي ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع؛

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة أعز أصدقائي وأحبابي الكل باسمه ومقامه

ولكثرتهم احتفظ بالأسماء

إلى جميع افراد اسرتي من اعمام وأخوال وجدتاي حفظهم الله جميعا و كل من مد يد العون و فسح الطريق أمام

طارقي أبواب المعرفة؛

لى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع



بعد بسم الله الرحمن الرحيم

رب أوزعني ان اشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وان اعمل صالحا

ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " صدق الله العظيم -سورة

النحل-الاية.19

فعرفانا بالجميل ، وتقديرا لكرم الأخلاق ، وإيماننا بعظمة العطاء ، نتقدم بكل امتناننا و شكرنا
الجزيل إلى

الأستاذ المشرف: دواوي غريب علي نصائحه وعلى كل ما بدله معنا في إعداد هذه المذكرة.
كما نشكر الأستاذ الفاضل : خمقاني بدر الزمان على دعمه المتواصل لنا. وجزاهما الله كل خير
دون ان ننسى كل من وقف بجانبنا وساعدنا من قريب او بعيد ولو بكلمة طيبة وخاصة الى

كما نشكر أسرة معهد التكنولوجيا

ولا يسعنا في هذا المقام إلا أن نشكر الأساتذة

الذين تعاقبوا على تدريسنا دفعة محاسبة ومالية 2019/2018

وإلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد لإنجاز هذا العمل ولو بالدعاء

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات في ظل النظام المحاسبي المالي SCF ومن اجل وصول الى الاهداف المرجوة من هذه الدراسة تم الاعتماد على الاطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة ، اما الاطار العملي تضمن اكثر من اداة بحيث قمنا بدراسة حالة للمؤسسة التجارية ذات الطابع الخدمي " الخطوط الجوية الجزائرية" الجهوية بورقلة لمعرفة مدى التزام المؤسسات الخدمية بقواعد ونصوص مسك الحاسبة العامة ، وقياس استجابتها الفعلية للإصلاح من خلال القياس والإفصاح المحاسبي . بعد الاجابات الغير كافية والشاملة للإشكاليات دعمنا الدراسة باستبيان لغرض التوصل للمشاكل والصعوبات التي تعاني منها هذه المؤسسات ، وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبانة تم التوزيع كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 40 راي ، واستخدمنا جملة من الاساليب الاحصائية و الرياضية في تحليل البيانات بالإضافة الى برنامج (SPSS) ومعالج البيانات Excel وقد توصلت الدراسة الى ان المؤسسات الخدمائية تلتزم بقواعد و نصوص مسك الحاسبة بشكل كافي و مقبول لسيرورة العمل المحاسبي وتبينت استجابة المؤسسات للإصلاح المحاسبي في تطبيقها SCF ومحدوديتها في تطبيق المعايير الدولية

الكلمات الافتتاحية : نظام محاسبي مالي . معايير المحاسبة دولية . ممارسات محاسبية . محاسبة العامة .

Abstract:

The aim of this study was to study and to evaluate the accounting practices in the services sector under the financial accounting system SCF and for the achievement of the objectives of this study there was a focus on the theoretical framework related to the subject to diagnose the variables of the study. The practical framework has included more than one tool where we did a case study in the commercial airline "Air Algérie" Regional Borgla to see the commitment of service institutions rules and texts of accounting ;in addition to the actual measurement response to fix through measurement. We have supported our research study by disturbing questionnaires for the purpose of discovering the problems and difficulties that the institution is suffering from because of the insufficient answers for the research problem. According to the analytical method in data analysis and from the practical side we have taken a sample that consists participants .the statistical and mathematical means were chosen for data analyzing in addition to the program ((SPSS and the Excel data processor .our reaserch study founded that the service institutions respect the rules and accounting texts for a continuant accounting work, and it proved that accounting soulition can applicate SCF taking into account its limitations when it comes to the international standards.

Opening words: international accounting standards . system accounting and finances .accounting practice . general accounting

الصفحة	العنوان
	الاهداء
	الشكر والعرفان
I	الملخص
II	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الاشكال
VI	قائمة الاختصارات و الرموز
VII	قائمة الملاحق
{أ - ح}	المقدمة
	الفصل الاول: الاطار النظري للممارسات المحاسبية الخدمائية
02	المبحث الاول : عموميات حول الممارسات المحاسبية للقطاع الخدمات
02	المطلب الاول : جوانب المحاسبة العامة
02	الفرع الاول : تعريف المحاسبة
02	الفرع الثاني : مبادئ وفروض المحاسبة
05	المطلب الثاني : الممارسات المحاسبية
05	الفرع الاول : تعريف الممارسات المحاسبية
06	الفرع الثاني : الاعتراف والقياس و التسجيل المحاسبي بين المفهوم و المواصفات
08	المطلب الثالث : نظرة على قطاع الخدمات
08	المبحث الثاني : خصوصيات النظام المحاسبي المالي SCF
09	المطلب الاول : الاطار العام للنظام المحاسبي المالي
09	الفرع الاول: تعريف نظام المحاسبي المالي
10	الفرع الثاني : طبيعة و بنية النظام المحاسبي المالي للمؤسسات
11	الفرع الثالث: شروط نجاح النظام المحاسبي المالي و صعوبات تطبيقه في المؤسسات
12	المطلب الثاني : المعايير المحاسبية الدولية IASs
12	الفرع الاول : مفهوم المعايير المحاسبية الدولية
13	الفرع الثاني : لجنة معايير المحاسبة المالية الدولية (IASC)
13	الفرع الثالث : مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية
14	المطلب الثالث : قواعد التقييم في النظام المحاسبي المالي
15	المبحث الثالث : دراسات سابقة للممارسات المحاسبية
15	المطلب الاول : الدراسات الوطنية
16	المطلب الثاني : الدراسات الاجنبية

17	المطلب الثالث : المقارنة بين الدراسات السابقة والحالية
	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات
26	المبحث الاول : دراسة حالة للخطوط الجوية الجزائرية
27_ 26	المطلب الاول : تقديم المؤسسة وهيكلها التنظيمي
31_28	المطلب الثاني : الممارسات المحاسبية في الخطوط الجوية الجزائرية
32	المبحث الثاني : الطريقة و الادوات
32	المطلب الاول : الطريقة المستخدمة في الدراسة
34	المطلب الثاني : الادوات المستعملة في الدراسة
36	المبحث الثالث : النتائج والمناقشة
36	المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة الميدانية
43	المطلب الثاني : تحليل ومناقشة النتائج
56	الخاتمة
68	قائمة المراجع
78	الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	اهم الاختلافات بين PCN المخطط الوطني و SCF النظام المحاسبي المالي	(1_1)
32	جدول يبين الاسئلة المطروحة في المقابلة	(1-2)
34	توزيع الاستبيان على أفراد العينة	(2-2)
36	توزيع أفراد العينة حسب متغير " العمر "	(3-2)
37	توزيع أفراد العينة حسب متغير " الشهادة "	(4-2)
38	توزيع أفراد العينة حسب متغير " المستوى الوظيفي "	(5-2)
38	توزيع أفراد العينة حسب متغير " الخبرة المهنية "	(6-2)
39	توزيع أفراد العينة حسب متغير " قطاع المؤسسات "	(7-2)
40	بمجال المتوسط الحسابي لكل مستوى	(8-2)
41	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الاول	(9-2)
42	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثاني	(10-2)
43	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثالث	(11-2)
44	نتيجة تحليل التباين بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمائية	(12-2)
44	نتيجة تحليل التباين بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمائية	(13-2)
45	نتيجة تحليل التباين بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمائية	(14-2)

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	المبكل التنظيمي للخطوط الجوية الجزائرية	(1-2)
36	توزيع أفراد العينة حسب "العمر "	(2-2)
37	توزيع أفراد العينة حسب " الشهادة "	(3-2)
38	توزيع أفراد العينة حسب " المستوى الوظيفي "	(4-2)
39	توزيع أفراد العينة حسب " الخبرة المهنية "	(5-2)
40	توزيع أفراد العينة حسب " قطاع المؤسسات "	(6-2)

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصارات	الدلالة الاصلية	الدلالة بالعربية
SCF	Système De Comptabilité Financier	النظام المحاسبي المالي
IFRS	International financial reporting interpretations committee	معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبة الدولية
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SPSS	Package for social Statistical sciences	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإحصائية

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم
68	تذكرة السفر	(1)
69	ميزان المراجعة	(2)
70	دفتر الاستاذ	(3)
71	ملحق الميزانية	(4 و 5)
72	فاتورة	(6)
73	كشوف الفاتورة	(7)
74	يوميات الزبائن والموردين	(9 و 10 و 11)
75	البرنامج المهني المستخدم في المؤسسة	(12)
76	قسط الاهتلاك المعتمد	(13)
77	جدول المقاربة البنكية	(14)
78	النظام المحاسبي المالي لمؤسسات الطيران	(15)
79	الاستبيان	(16)
80	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS .	(17)

توطئة :

أصبح قطاع الخدمات بشكله الجديد من أكثر القطاعات ديناميكية بالنسبة لنمو كما ان التطور الحاصل في القطاعات الأخرى أصبح مرهونا بالتطورات والتحسينات التي تحدث في هذا القطاع ويعود ذلك بأنها لا تنتج سلعا او منتجات بل تقدم خدمات لأفراد المجتمعات وبالتالي فالعنصر البشري هو اساس نجاح او اخفاق هذه المنشآت الخدمائية التي قد تكون منشآت ربحية كما هو الحال مع الفنادق والمستشفيات الخاصة و الوكالات السياحية... الخ . او قد تكون غير ربحية تقدم خدمات للأعضاء والجمهور كما هو الحال مع الجمعيات والنوادي.

بالإضافة الى التجارب المحلية للدول بما فيها الجزائر تقول ان قطاعات الخدمات يحقق حزمة متكاملة من الاهداف التنموية بدءا بالتوظيف ، فهو الاكثر توظيفا ثم دعم الاستقرار النقدي والعملة الوطنية من خلال ولوج المستهلكين اليها كما في السياحة والخدمات المالية وخدمات الصحة... و هو الداعم الوحيد للروابط الانتاجية الامامية والخلفية لقطاعي الزراعة والصناعة و داعم التنمية عبر قنوات البنية التحتية المختلفة من طرق ومواصلات واتصالات ، كهرباء ، مياه ... ما يعني انه المولد الاكبر للنمو في كافة دول العالم .

قد تختلف المؤسسات الخدمية فيما بينها من حيث الملكية وحجم راس المال و طبيعة الخدمة المقدمة مما ينعكس على تصميم النظام المحاسبي من دفاتر وسجلات وقوائم وتقارير مالية لكل منها ، مما احدث فجوة في الممارسات المحاسبية وصعوبة في استخراج المعطيات والبيانات المحاسبية من القوائم و الكشوفات المالية ، لهذا بذل مفكري ومنظوري المحاسبة مجهودات بغية تفعيل الممارسات المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسات المحاسبية للدول ، والحث على استخدامها كأساس لبناء المعايير الوطنية وبالتالي القضاء على العديد من المشاكل والاختلافات في الانظمة المحلية والدولية فاعتمدت الدولة الجزائرية كغيرها من الدول الأخرى نظاما محاسبيا جديدا مستمدا من المعايير المحاسبية الدولية من خلال قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و اخذ بتطبيقه من جانفي 2010 والذي سمي النظام المحاسبي المالي وهذا لمواجهة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي .

طرح الاشكالية :

و بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي :

ما مدى استجابة قطاع الخدمات للممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي SCF ؟

لمعالجة هذه الاشكالية والعمل على الاحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع عملنا على تحليلها الى الاسئلة الفرعية التالية :

- هل تستجيب المؤسسات الخدمية للإصلاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ؟
- ما مدى التزام المؤسسات الخدمية بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية ؟
- هل تعاني المؤسسات الخدمية من مشاكل وصعوبات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي ؟

أ - الفرضيات :

بغية الاجابة على الاسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- تستجيب المؤسسات الخدمية للإصلاح المحاسبي بشكل كاف وهذا من خلال تطبيقها النظام المحاسبي المالي .
- تلتزم المؤسسات الخدمية بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية لحد كافي .
- المؤسسات الخدمية لا تعاني من مشاكل وصعوبات كبيرة في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي من حيث الكفاءة والإمكانيات المادية والمالية .

ب - دوافع اختيار الموضوع :

تتحلى مبررات اختيار الموضوع الى اسباب الذاتية التي تتمثل في طبيعة التخصص العلمي الذي ندرسه ، و اسباب موضوعية من اجل محاولة تقييم درجة التلاؤم بين قواعد النظام المحاسبي المالي وواقع القطاع الخدماتي الجزائري .

ت - أهمية الدراسة و أهدافها :

يستمد البحث اهميته من كونه موضوع الممارسة في القطاع الخدماتي موضوعا معاصرا يتميز بكثير من التعقيد ، وخاصة لمجالات القياس و الافصاح المحاسبي ، وبالتالي يسعى هذا البحث الى تحقيق العديد من الاهداف أهمها :

- معرفة واقع الممارسات المحاسبية في قطاع الخدماتي الجزائري منذ بداية تطبيق SCF في 2010 كنظام مطبق .
- التعرف على اساسيات تطبيق المحاسبة في القطاع الخدماتي الجزائري .
- تحديد أبرز المعوقات التي يمكن ان تحد من تطبيق المحاسبة في قطاع الخدمات الجزائري .

ج- حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- الحدود المكانية : تقتصر الدراسة على عينة من المؤسسات ذات الطابع الخدماتي على مستوى ولاية ورقلة و مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية بورقلة
- الحدود الزمنية : تتمثل الحدود زمنية لهذه الدراسة الميدانية في شهر ماي لسنة 2019

خ - منهج الدراسة و الادوات المستعملة :

من اجل تحقيق النتائج المرجوة و الاجابة عن الاشكالية المطروحة استخدمنا المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري للدراسة ، اما الجانب التطبيقي فقد قمنا بالمنهج التحليلي من خلال دراسة ميدانية حيث تم توجيه استمارات الاستبيان الى عينة الدراسة وقد تم التحليل بالاعتماد على بعض الطرق الاحصائية باستعمال برنامج الحزمة الاحصائية (EXCEL et SPSS) كما تم الاعتماد في دراستنا على مجموعة متنوعة من المراجع المتنوعة المصدر بين كتب ، مذكرات ، اطروحات ، مجلات علمية ، قوانين ومراسيم في الجريدة الرسمية .

بإضافة الى تريض تطبيقي في المؤسسة التجارية الخدماتية الخطوط الجوية الجزائرية .

د - هيكل الدراسة :

لمعالجة دراستنا في جانبها النظري و التطبيقي قمنا بتقسيمها الى فصلين بعد المقدمة ، كما يلي :

- الفصل الاول : يتناول الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات ، حيث قسم الفصل الى ثلاث مباحث .
- الفصل الثاني : يتناول الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات من خلال اسقاط الجانب النظري على الواقع للتعرف على تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات وفق SCF ، حيث تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث.
- وفي الاخير توصلنا الى خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج و التوصيات

الفصل الاول:

الاطار النظري للممارسات المحاسبية في

قطاع الخدمات

الفصل الاول: الاطار النظري للممارسات المحاسبية الخدمائية

تمهيد :

نستعرض في هذا الفصل الاساس النظري المرتبط بهذا الموضوع ، وذلك من خلال التطرق إلى عموميات حول المحاسبة ، الممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمائية على ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ، وليس الغرض من هذا الجزء استعراض هذه العناصر بالتفاصيل ، إنما الغرض منه هو محاولة ربط الدراسة النظرية بالدراسة التطبيقية وذلك من اجل أن تتمكن من فهم وعرض الجانب التطبيقي لهذه الدراسة ، كما أن هذا الأساس ضروري لتحليل وتقييم نتائج الدراسة الميدانية المتوصل اليها . فكان تقسيم الفصل كالتالي :

المبحث الاول : عموميات حول الممارسات المحاسبية لقطاع الخدمات

المبحث الثاني : خصوصيات النظام المحاسبي المالي SCF

المبحث الثالث : الدراسات سابقة للممارسات المحاسبية.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

المبحث الاول : عموميات حول الممارسات المحاسبية للقطاع الخدمات

تعتمد المؤسسات على أنظمة محاسبية من أجل الوصول إلى الوضع المالي للمؤسسة لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على جوانب المحاسبة العامة ، و على الممارسات المحاسبية و نظرة على قطاع الخدمات .

المطلب الاول : جوانب المحاسبة العامة

المحاسبة هي عبارة عن تقنية كمية لمعالجة (المعلومات) البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين في اقتصاد ما. ونظرا للتطور الوظيفي للمحاسبة فمن الطبيعي أن يكون هناك تطورا موازيا في تعريفها و لهذا هناك عدة تعريف للمحاسبة نذكر منها.

الفرع الاول :تعريف المحاسبة :

عرف المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) :على انها فن تسجيل وتبويب الأحداث بطريقة معبرة وبصورة أرقام ذات قيم مالية ،مما يسمح بتفسير نتائج تلك التسجيلات ، وقد اعتمد هذا التعريف على تحديد و توضيح طبيعة العمل المحاسبي و الاجراءات التي يستلزمها¹ .

كما عرفها النظام المحاسبي المالي في القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25، في المادة 03 على انه ،نظام لتنظيم المعلومة المالية ،يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة ،ومن ثم تصنيفها و تقييمها و تسجيلها في الكشوفات المالية تعكس الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة المالية (من ممتلكات و كذا التزامات) ووضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية² .

المحاسبة هي نظام للمعلومات يستند إلى عملية تتكون من ثلاثة أنشطة متتالية تختص :

1. بتحديد IDENTIFYING العمليات المالية المؤثرة في منظمات الاعمال .

2. قياسها MEASURING تسجيلها RECORDING في الدفاتر المحاسبية .

3. توصيل COMMUNICATING القوائم و التقارير المالية المرتبطة بتلك العمليات إلى المستخدمين

المهتمين بالمنظمة المعنية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية³ .

هناك تعريف متعددة للمحاسبة بعضها اقتصر على مفهومها التقليدي الضيق الذي يقوم على اعتبارها فن تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات المالية وبعضها ما يتفق مع المفهوم الحديث لتعريف المحاسبة ومنه تعريف جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) الذي يوصف المحاسبة على أنها " عملية تشخيص و قياس و إيصال المعلومات المالية للأطراف ذات العلاقة بحيث تمكنهم من الحكم على الأمور المالية واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها"⁴

¹ -بن زكوة العونية البسيط في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، دار القدس العربي ،2016،ص.7.

² -المرجع السابق ،ص.8.

³ -رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي مبادئ المحاسبة المالية ،الطبعة الثانية ،إثراء للنشر والتوزيع ،الأردن ،2009.

⁴ - إسماعيل يحي التكريتي و عبد الوهاب حبش الطعمه و إنتصار عبود مراد التميمي أسس ومبادئ المحاسبة المالية ،الطبعة الاولى، دار حامد للنشر و التوزيع ،عمان-الأردن،2008،ص.17.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

الفرع الثاني : مبادئ وفروض للمحاسبة :

تضبط المبادئ المحاسبية الإطار العام الذي يحكم العمليات المتبعة في إثبات العمليات المالية و إعداد القوائم و البيانات المالية و نتطرق إلى هذه المبادئ وفقا لما يلي :

أولا: **مبادئ المحاسبة** : من المبادئ الاساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما⁵ :

● مبدأ استمرارية النشاط :

تنشأ المؤسسة من اجل مزاولة نشاطها باستقرار ولمدة طويلة ، حيث أن حياتها طويلة وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع الى المستقبل دون نية التوقف والتصفية .

هذا المبدأ أساس قواعد التقييم ولو لاه لاختلفت أشكال القوائم المالية وربما محتوياتها .

● مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية :

علاقة هذين المبدأين بالمبدأ السابق علاقة مباشرة ،يرغب مستعملو البيانات المحاسبية بمختلف أنواعهم في تزويدهم بنتائج دورية .

نتائج الماضي وتقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية اي حياة المؤسسة إلى فترات تسمى كل فترة الدورة المحاسبية . تتألف الدورة المحاسبية من 12 شهرا، و تساير السنة المدنية ، إلا استثناء ،و عليه فإن القانون التجاري والقانون الضريبي يجبران المؤسسات ذات الطابع التجاري و الصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى 12 شهرا.

هذا يجبر المؤسسات المذكورة إلى القيام بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة (على الاقل) و تقدم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب ، كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام ،للموافقة على الحسابات .

سوف نتضح لنا أهمية مبدأ استقلالية الدورات جليا فيما بعد ،حيث أن المحاسبة ، كما سبق ان ذكرنا، تسجل كل عمليات المؤسسة التي يمكن التعبير عنها بالنقود ،أي هناك إيرادات ونفقات تسجل أثناء حدوثها ولكن تطبيقا لهذا المبدأ فإننا في آخر الدورة، مجبورين على التفرقة بين ما يعود للدورة وما لا يعود لها (كل دورة بنفقاتها وكل دورة بإيراداتها) حتى تستطيع إعطاء نتيجة الدورة فعلا .

● مبدأ استقرارية الدورة النقدية :

يعتبر هذا المبدأ ان قيمة وحدة النقود مستقرة ولا تتأثر قيمتها الشرائية بتغيرات الواقع المعاش ، وعليه تسجل العمليات بقيمتها الفعلية التاريخية ، مما يسمح بجمع عمليات دورات مختلفة بعضها مع بعض (مادامت ان قوتها الشرائية لم يطرأ عليها اي تغيير) .

عدم واقعية المبدأ ادت إلى العدول عنه من طرف البعض ، وأصبحت إمكانية التقييم (الاستثمارات خاصة) ممكنة .

⁵ -محمد بوتين المحاسبة العامة للمؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية .2009.ص 36.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

• مبدأ الحيطة والحذر :

يلفت هذا المبدأ إلى خطورة تقديم نتائج مبالغ فيها ، وحسب هذا المبدأ لا تسجل الإيرادات إلا إذا تحققت والعكس بالنسبة للنفقات ، إذا يجب تسجيل كل نفقة محتملة الحدوث ، ولكن هذا لا يعني السماح بتكوين مؤونات و احتياجات خيالية و مبالغ فيها .

• مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية :

يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل والتقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى دورة اخرى (شكل القوائم المالية وطرق التقييم) . كل تغيير يجب الإعلان عنه وتبريره للموافقة عليه، وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر أبدا عن مدى صدق وسلامة الحسابات. تبرر الطرق الجديدة بكل جدية : تغييرات في النشاط في طرق استعمال الوسائل ، تغيير العلاقات مع الغير وحتى اكتشاف أخطاء الماضي والعدول عنها.

• مبدأ القيد المزدوج:

يسجل محاسبو المؤسسات عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون الى وسائل الرقابة تمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها .

تعتمد المحاسبة العامة ، كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لماله من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء. يشترط في القيد المزدوج ، في كل عملية محاسبية تسجل ، تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدنية للحسابات الأولى ومجموعة المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية ، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية.

• مبدأ احسن البيانات أو الموضوعية:

لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب ان تكون بياناتها مرضية.

-بيانات كافية .

- بيانات ذات معنى.

- بيانات واضحة (متبوعة بشرح، الطرق المستعملة ...).

هذا يعني أن تكون لها المصدقية و أن تعطى لها الثقة التامة من طرف مستعملها بمختلف أنواعهم.

يتضمن مبدأ الموضوعية القواعد الواجب اتباعها للوصول إلى النتائج حتى يتمكن المحلل مقارنة، ما أمكن نتائج المؤسسات

الأخرى ، مقارنة يقوم بها المحلل على مختلف المستويات : على المستوى الوطني أو على مستوى القطاع الذي تنتسب إليه المؤسسة.

وحتى تكون المقارنة موضوعية و ذات معنى في الزمن والمكان بين مختلف المؤسسات يجب توحيد المصطلحات والقوائم المالية مع

مدى إمكانية توحيد طرق العمل ، أي ان البيانات الظاهرة بالميزانية و حسابات النتائج بيانات دقيقة ولها نفس المعنى في مختلف

المؤسسات ، ويعود الفضل في هذا إلى المخطط المحاسبي .

ثانيا : فروض المحاسبة :

إن الفرض هو بديهيات مسلم بها مستقلة فيما بينها وهي أساسية لاشتقاق المبادئ المحاسبية ، وتتكون الفروض من أربعة :

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

1. كيان المؤسسة (استقلالية الوحدة الاقتصادية) :

إن هذا الفرض يتعلق لأن منشأة (مساهمة ، تضامنية أو فردية) هي شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها . فتصرف المالكين بأموالهم مثلا سوف لا يؤثر على الوضع المالي للمنشأة ، وإن قيام المالك بشراء بضاعة مثلا من منشأة فعلى المنشأة أن تتعامل معه كأبي زبون آخر وتعالج كمبيعات . لذلك فالمحاسب ملزم بمتابعة المنشأة وتطورها الاقتصادي ، ولا علاقة له بالأموال الشخصية للمساهمين⁶ .

2. فرض وحدة القياس النقدي :

تستخدم المحاسبة المالية الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كقاسم مشترك لقياس الأثر الناتج عن الانشطة الاقتصادية للمنشأة ، أي أن المحاسبة المالية تعترف وتثبت في سجلات الوحدة الاقتصادية (دفتر اليومية ودفتر الأستاذ) فقط تلك العمليات التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد الوطني ، الدينار مثلا.

يمثل فرض وحدة القياس النقدي (بالدينار) أساسا جوهريا لاشتقاق مبدأ التكلفة التاريخية ، الذي يعد من أهم المبادئ المحاسبية المقبولة عموما لقياس الأحداث و العمليات المالية التي يعترف بها المشروع في سجلاته المحاسبية في الحياة العملية لدى المحاسبين والمدققين⁷ .

3. الفترة المالية أو المحاسبية :

وهي الفترة الزمنية التي تعتمد عليها المنشأة أساسا لتحديد نتائج عملياتها التشغيلية و تحديد المركز المالي في نهاية تلك الفترة ، و تكون هذه الفترة في الغالب سنة وقد تبدأ من أي تاريخ تحده المنشأة و ينتهي بانتهاء الشهر الثاني عشر من ذلك التاريخ فقد تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31 من نفس السنة و تسمى بالسنة التقويمية . و بالرغم من أن الكثير من نشاطات المنشأة لا يمكن اتمامها خلال الفترة المحاسبية (سنة مالية) حيث ان الكثير من العمليات قد تتخذ عدة فترات ، فإن استخدام المبادئ و الإجراءات المحاسبية المقبولة قبولا عاما في تحميل المصروفات و تحويل الإيرادات إلى الفترات المحاسبية الصحيحة ، يولد الثقة في مصداقية هذه القوائم والثقة بها⁸ .

4. فرض الاستمرارية :

إن هذا الفرض يعتمد على أن المنشأة مستمرة في أنشطتها ، أي لا يتم تصفيته بعد فترة قصيرة ، أما إذا ثبت بأن المنشأة لن تستطيع الاستمرار في مزاولة انشطتها فإن افتراض الاستمرارية يسقط في هذه الحالة وتخضع المنشأة لإجراءات التصفية . إن لإفتراض الاستمرارية أهمية كبيرة في تحديد ما يتضمنه العديد من المفاهيم المحاسبية ، كما يقوم عليه كثير من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاملا . و الاستمرار يعني أن الأصول الثابتة و التي في حوزة المنشأة تنطوي على خدمات مستقبلية ، ويتم اقتنائها للحصول على هذه الخدمات في المستقبل⁹ .

⁶-إسماعيل يحي التكريتي و عبد الوهاب حبش الطعمه و إنتصار عبود مراد التميمي. مرجع سبق ذكره.ص27.

⁷-رضوان حلوه حنان ونزار فليح البلداوي. مرجع سبق ذكره. ص 60.

⁸-إسماعيل يحي التكريتي و عبد الوهاب حبش الطعمه و انتصار عبود مراد التميمي. مرجع سبق ذكره. ص 28.

⁹-المرجع السابق.

المطلب الثاني : الممارسات المحاسبية

الفرع الاول : تعريف الممارسات المحاسبية :

هي تلك العمليات اليومية التي يقوم بها المحاسب أو مجموعة من المحاسبين بناء على مبادئ وقواعد وطرق محاسبية و قوانين تم وضعها من اجل الوصول إلى نتائج معبرة عن تلك الوضعية في فترة من الزمن أو هي ذلك العمل المحاسبي الذي يكون بشكل متواصل و يكون فيه التسجيل و التبويب و التلخيص بناء على المبادئ و القواعد والطرق المحاسبية التي نص عليها القانون و حددها¹⁰.

هي الطريقة الروتينية التي يتم جمعها من يوم إلى يوم و الأنشطة المالية لكيان تجاري و تسجيلها ، و الممارسات المحاسبية للشركة تشير إلى الطريقة التي يتم من خلالها تنفيذ سياستها المحاسبية و الالتزام بها على أساس روتيني ، و عادة من قبل محاسب أو مدقق حسابات أو فريق من المهنيين في المحاسبة¹¹.

الفرع الثاني : الاعتراف والقياس و التسجيل المحاسبي بين المفهوم و المواصفات

أ _ مفهوم الاعتراف المحاسبي:

الاعتراف المحاسبي حسب ما جاء في الاطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) "بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية الأصول ، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات...)، وبذات الوقت ينبغي أن تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية¹² :

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والى المؤسسة، و تعني احتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والى المؤسسة.

- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع موثوقية و الذي يجب أن يتم بمعقولة ومنطقية .

- الملائمة : أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبط به.

- الموثوقية : أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة وخالية من الخطأ، و تتميز بالدقة و الصحة

اهتم كذلك البيان رقم (5) المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة

1974 بمعايير الاعتراف بالبند ليتم إثباته في القوائم المالية ، حيث جاء فيه أن الاعتراف و الإثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم

المالية يجب أن يكون شاملا لتاريخ هذه العملية منذ نشأتها ، وتتبع أي تغيير يحدث لاحقا إلى أن يتم استبعاد هذا البند نهائيا من

السجلات و القوائم المالية .

¹⁰ - رشيد قرييرة، تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2012، ص.12.

¹¹ - يوسف راشدي ، تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية، مذكرة ماستر ، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح. ورقلة 2018، ص.6 .

¹² -المرجع السابق ذكره. ص 10.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

ب- مواصفات الاعتراف المحاسبي:

ولقد حدد البيان السالف أربع مواصفات أو معايير ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند ويكون قابلا للإثبات المحاسبي ، وهي :

- ★ انطباع تعريف أحد عناصر القوائم المالية .
- ★ القياس و التعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة .
- ★ توافر خاصية الملائمة ، أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات .
- ★ توافر خاصية الموثوقية ، أي امكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

1- القياس المحاسبي :

• مفهوم القياس المحاسبي :

كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) " القياس المحاسبي يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية و الجارية و المستقبلية و ذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة " ¹³ .

• مواصفات القياس المحاسبي ¹⁴ :

1. **عدم التأكد** : ترتبط الأحداث الاقتصادية في المنشأة بالدورة التي حصلت فيها هذه الأحداث وقد يستلزم الأمر تخصيص (توزيع) إيرادات أو نفقات على عدة دورات على أساس توقعات مستقبلية قابلة للتحقق أحيانا وفي أحيان أخرى لا تتحقق كما أن التعبير النقدي للثروة (قياسها) في الفترات اللاحقة يعتمد على التقديرات ، وبالتالي فإن أي قياس مستقبلي للثروة سيكون مبدئيا فقط ويجب تعديله عندما تتوفر مؤشرات جديدة يمكن الوثوق بها بدرجة أكبر، وعليه يمكن القول أن مصدر عدم التأكد في القياس المحاسبي هو التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية.
2. **الموضوعية وقابلية التحقق** : يقصد بالقياس الموضوعي ذلك القياس الذي يكون مستقلا عن الشخص القائم بعملية القياس وخاليا من حكمه الشخصي، ويتوفر على دليل خارجي يمكن التحقق منه.
3. **خلو من التحيز** : تكون طريقة القياس خالية من التحيز عندما تعرض معلومات تتصف بالحياد وتقدم وصفا دقيقا للخاصية محل القياس.
4. **عدم ثبات قيمة الوحدة النقدية** : تعتبر محدودية وحدة النقد كوسيلة لتوصيل المعلومة المالية من أهم القيود على القياس المحاسبي وتتحدى هذه المحدودية في تغير قيمة النقود من زمن إلى آخر صعودا أو نزولا فالقرارات الاقتصادية الصائبة تتخذ على أساس المقارنات الصحيحة للمعلومات المالية بين فترة وأخرى ولا يمكن ترشيد هذه القرارات في ظل عدم استقرار قيمة الوحدة النقدية. وعليه وجب تعديل القياسات المحاسبية التاريخية من أجل التمكين من مقارنتها مع القياسات الجارية وكذا جعلها ملائمة وموثوق بها لأغراض اتخاذ القرار والتنبؤ.

¹³ -يوسف راشدي .مرجع سبق ذكره .ص 11.

¹⁴ عوادي نعمان،القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS.IFRS والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)،مذكرة ماجستير، جامعة باجي مختار، 2012،ص. 32 _ 35

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

5. **التحفظ:** تقوم الوحدة الاقتصادية بنشاطها في جو يسوده عدم اليقين، الشيء الي يدعم تطبيق مفهوم التحفظ في المحاسبة ،

لذا تجد المحاسب يميل إلى إدراج أدنى القيم الممكنة للإيرادات والأصول وأعلى القيم الممكنة للمصاريف والالتزامات ويميل

إلى إثبات المصروفات حالا دون تأخر وتأجيل الإيرادات إلى حين تحققها

• خطوات القياس المحاسبي :

من اجل إتمام عملية القياس المحاسبي هناك أربع خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في ¹⁵ :

- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المؤسسة ، حيث تكون هذه العمليات معبرة عن اشياء مختلفة مثل الإيرادات و النفقات و الأصول و الخصوم ، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع و الخدمات ، و يتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه.

- تسجيل العمليات المدية السابقة طبقا لنظام القيد المزدوج ، و بناءا على دليل موضوعي قابل للتحقيق .

- بمجرد تجميع الأحداث الاقتصادية كما وقعت ، يكون من الضروري تبويب العمليات و الأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة.

- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات ، حيث من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة ، تقدم.

2- التسجيل المحاسبي :

أ- مفهوم التسجيل المحاسبي : هو طريقة إثبات لنشاطات تقوم بها الشركة مع أطراف أخرى عن طريق قيود تثبت ما عليها وما لها

و القيد هو " عملية تسجيل بيان معين ، بطريقة معينة في سجل يعد لهذا الغرض ". أي أن الشركة تقوم بعدة أنشطة وكان لزاما عليها ترتيبها و تصنيفها ومن ثم تعمل على تسجيلها في سجلات و دفاتر محاسبية ، وتسجل يدويا أو أليا وفقا لمبدأ القيد المزدوج

16

ب- مواصفات التسجيل المحاسبي : و تتمثل فيما يلي ¹⁷ :

- يستند التسجيل المحاسبي لمبدأ القيد المزدوج.
- يحتوي كل تسجيل على حسابين على الأقل أحدهما مدين والآخر دائن .
- احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات .
- يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة و مضمونها و تخصيصها و كذا مرجع وثيقة الثبوتية التي يستند اليها .
- يجب أن يستند كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة و مثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية و الحفظ و إمكانية إعادة محتواها على الأوراق .

¹⁵ -يوسف راشددي. مرجع سبق ذكره. ص11.

¹⁶ -المرجع السابق ذكره.14.

¹⁷ -المرجع السابق.

المطلب الثالث : نظرة على قطاع الخدمات

اولا : تقديم المؤسسات الخدمائية :

تعد المؤسسات الخدمائية هيكلًا منظمًا للقدرات والوسائل خاصة ، حيث يستفيد الزبون من خدماتها من مختلف الاشكال و الانواع فهي تباع له الخدمة مباشرة . مما يجعلها تضطر لتوسيع مجال علاقتها مع الزبائن لتضم اكبر عدد ممكن منهم ، ان هذا التوسيع يسمح للمؤسسة الخدمية بالإطلاع السريع والمباشر على رغبات الزبائن و اذواقهم وهذا من اجل تحسين نوعية الخدمة المقدمة¹⁸ .

ثانيا : خصائص المؤسسة الخدمية

تتميز المؤسسة الخدمية على غرار المؤسسات الصناعية والتجارية ببعض الخصائص التي تجعل منها اكثر اهمية من هذه الاخيرة فلزبون عندما يتوجه الى هذه المؤسسة فانه سيتطلع على احسن ما يمكن ان توفر له المؤسسة من نوعية جودة الخدمة ، ومن بين هذه الخصائص :

1. استعمال الخدمة :

تقوم المؤسسة بإعطاء فرصة لزيائنها لاستعمال خدماتها في مختلف المجالات كاستخدام الحافلة للتنقل والهاتف للاتصال و الفاكس لإرسال الملفات... الخ فهي تجعل لأداة المستعملة في متناول زبائنها وهذا لكسب ثقة كل زبون

2. كراء الخدمة :

تعتبر خاصية الاستئجار خاصية غير متوفرة في المؤسسة الصناعية والتجارية ، فضلا على استعمال الزبون للأداء في المؤسسة الخدمية فهي تمنح له امكانية استئجار خدمة معينة لمدة طويلة أو قصيرة و هذا تبعا لرغبة زبائنها ككراء لمنازل و المحلات ... الخ

3. تقديم بعض النصائح المتنوعة :

يقوم عمال المؤسسة الخدمية أو بعض من اعضائها بتقديم النصائح المتباينة ، فلخدمة القانونية مثلا في المؤسسة الخدمية تتمثل في النصيحة التي يقدمها المحامي المعتمد عنها فهو بالتالي يقوم بإحاطة الزبون بمعلومات تخص حقوقه وواجباته كما نجد ايضا في هذه المؤسسة الاستشارة الطبية التي يعرضها طبيب الشركة لبعض عمالها .

4. صيانة الخدمة :

كما سبق الذكر ان المؤسسة الخدمية تقوم باستئجار أو كراء خدماتها فهي لا تتوقف عن هذه المهمة بل زيادة على هذا فهي تقوم بصيانة الخدمة المقدمة¹⁹ .

¹⁸ - www.startimes.com 19/03/2019 17 /30

¹⁹ -idem

المبحث الثاني : خصوصيات النظام المحاسبي المالي.

تحدد التعليمات الوزارية رقم 02 المؤرخة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 منهجية الانتقال من مخطط الوطني المحاسبي لنظام المحاسبي المالي الجديد ، لذا جاء النظام المحاسبي المالي بالمبادئ العامة الواجب الأخذ بها و للإحاطة بهذه المفاهيم الأساسية ستتطرق في هذا المبحث إلى :

الإطار العام للنظام المحاسبي المالي ، طبيعة و بنية النظام المحاسبي المالي ، شروط نجاح النظام المحاسبي المالي و صعوبات تطبيقه في المؤسسات

المطلب الاول : الاطار العام للنظام المحاسبي المالي

وضعت الجزائر نظاما محاسبيا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الموافق ل 15 ذي القعدة 1428، كما جاء المرسوم التنفيذي بتاريخ 26 ماي 2008 الموافق ل 20 جمادى الاولى 1429 ليين أحكام التطبيق .
تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من شهر جانفي 2009، ليتم تأجيله إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008 الموافق ل 21 رجب 1429 ضمن قانون المالية التكميلي 2008.
بناء على هذا ، فإن هذا القانون أصبح ساري المفعول بداية من الأول من شهر جانفي 2010، و عليه تم إلغاء تطبيق المخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975²⁰.

الفرع الاول: تعريف نظام المحاسبي المالي

يسمى بالنظام المحاسبي المالي ، هو نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، يتم تصنيفها ، تقييمها ، و تسجيلها ، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) و نجاحته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية و القوائم المالية ، كما يتضمن : تصنيف الكتل المحاسبية و المجموعات، تحديد الحسابات ، وضع القوائم المالية ، تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية .
ومن خلال الملاحظات الميدانية نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرف على إعداد المعايير المحاسبية بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي²¹.

الفرع الثاني : طبيعة و بنية النظام المحاسبي المالي للمؤسسات :

أولا: طبيعة النظام المحاسبي للمؤسسات :

تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية²²:

أ - بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد.

²⁰ - بن زكوة العونية. مرجع سبق ذكره. ص 27.
²¹ - شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRs و النظام المحاسبي المالي SCF. ديوان المطبوعات الجامعية. 2016.

²² - المرجع السابق. ص 19.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

ب - إعطاء مفاهيم جديد للأصول ، الخصوم ، رأس المال ، الأعباء و النواتج.

ت - تحديد طرائق التقييم المحاسبي.

ث - تنظيم مهنة المحاسبة.

ج - إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول و إيضاحات خاص بالمفاهيم و الجداول الملحقه.

ح - تحديد الحسابات و المجموعات .

خ - تحديد قواعد و مكانزمات سير الحسابات.

يمكن القول انه حسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي

الوطني و بناء الإطار التصوري ، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا.

ثانيا : بنية النظام المحاسبي المالي للمؤسسات :

يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية و هي كما يلي²³:

الصنف الاول : حسابات الأموال الخاصة.

الصنف الثاني: حسابات القيم الثابتة .

الصنف الثالث : حسابات المخزونات ، حسابات الجارية.

الصنف الرابع : حسابات الغير .

الصنف الخامس : الحسابات المالية .

الصنف السادس : حسابات الأعباء .

الصنف السابع : حسابات الإيرادات .

اما الأصناف 0,8,9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

✓ عناصر الكشوف المحاسبية: وتمثل فيما يلي²⁴:

أ - **الميزانية** : تحتوي على عمودين الأول للسنة الجارية و الثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على أرصدة فقط) و تتضمن

العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

ب - **حسابات النتائج** : ترتب فيها الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة ، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة و

معطيات السنة المالية الجارية و يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.

ت - **جدول التدفقات النقدية**: يمكن إعداده باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة الغير المباشرة و يتضمن التغيرات التي تحدث

في العناصر السابقة (أ، ب) و يهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة

وما يعادلها ، و كذلك معلومات حول استعمال السيولة.

²³ -المرجع السابق .ص 20.

²⁴ - يوسف راشدي، مرجع سبق ذكره .ص 23.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

ث - جدول تغير الأموال الخاصة : يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.

ج - الجداول الملحقه : ملحقات تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة ، كذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية و حسابات النتائج.

✓ أهداف النظام المحاسبي المالي :

يمكن إبراز أهم الأهداف من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي :

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- توفير معلومات مالية مفهومة و موثوق بها دولياً.
- إعطاء صورة صادقة و حقيقية للوضعية المالية ، الأداء و التغيرات في الوضعية المالية.
- تقييم عناصر الميزانية وفق مبدأ " الصورة الوافية و العادلة " .
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسات نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط ، أو نفس القطاع داخل الوطن و خارجه.
- عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية.
- نشر معلومات وافية ، صحيحة ، موثوق بها تساعد المستثمرين في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس اتخاذ القرارات من طرف المستعملين²⁵ .

الفرع الثالث: شروط نجاح النظام المحاسبي المالي و صعوبات تطبيقه في المؤسسات :

اولاً: شروط نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي :

من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام ، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الاصلاحات و الاجراءات التي نراها ضرورية في النقاط التالية:

- المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي و الإدخال التدريجي للنظام الجديد.
- توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات و الملتقيات.
- تحديد مختلف التشريعات و التنظيمات التي تتعلق بهذا القانون و إصلاح التنظيمات لمختلف الهيئات المتعاملة معه لاسيما مصلحة الضرائب.
- تخصيص الأظرفة المالية المناسبة لتغطية تكاليف إعداد النظام الجديد.
- مد جسور التعاون بين المؤسسة و الجامعة لأنه من شأنهم إثراء البحث العلمي.
- الانخراط في برنامج IFAC للاتحاد الدولي للمحاسبين.

²⁵ - حنان خميس ، دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماستر ، منشورة .قاصدي مرياح ، ورقة، 2012. ص 7.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

ثانيا: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات :

سيواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي العديد من العوائق نظرا لعدم توفر البيئة المواتية و عدم نضج الاقتصاد الوطني ، يمكن تلخيصها فيما يلي :

- حداثة النظام وعدم توفر الخبرات اللازمة التي تشرف على تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- نقص المراجع و عدم توفر دليل محكم للنظام المحاسبي المالي الجديد SCF .
- نقص البرمجيات للنظام المحاسبي المالي الجديد SCF التي من شأنها المساعدة على تطبيقه.
- صعوبة تأقلم المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي الجديد نظرا لحدائته وعدم توفر الوقت الكافي حتى تتمكن من التكيف معه²⁶.

أهم الفروقات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي :

تتجلى أهم الاختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي في الجدول التالي :

الجدول رقم (1-1) أهم الاختلافات بين المخطط المحاسبي الوطني و النظام المحاسبي المالي :

البيان	المخطط المحاسبي الوطني P.C.N	النظام المحاسبي المالي الجديد S.C.F
مسك الحسابات	عدم التمييز بين المؤسسات الصغيرة والكبيرة في المسك المحاسبي.	يمكن للمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة .
المبادئ المحاسبية	ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على مبدأ التكلفة التاريخية.	ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على مبدأ التكلفة التاريخية ، و تجري حسب بعض الشروط مراجعة على هذا التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقية قيمة الأجزاء، القيمة المحينة.
الأصول الثابتة المعنوية شهر المحل	تسجيل شهرة المحل ضمن القيم المعنوية .	تسجيل شهرة المحل ضمن التكاليف.
تكاليف البحث و التطوير	تسجيل تكاليف البحث و التطوير ضمن الأصول الثابتة.	تسجيل تكاليف التطوير ضمن الأصول بينما تسجل تكاليف البحث ضمن الأعباء.
الإهلاك	تتأثر مدة و طرق الإهلاك بالاعتبارات الجبائية ، و تحدد مدة الإهلاك ب5 سنوات.	تعتمد مدة و طرق الإهلاك على العوامل الاقتصادية فقط، و يمكن أن ترتفع مدة حتى 20 سنة.
- المخزونات - طريقة تقييم المخزونات	توجد 3 طرق لتقييم المخزونات: FIFO, LIFO, CMP	لا يمكن تقييم المخزونات إلا حسب طريقة FIFO أو CMP

المصدر: حنان خميس، دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في إتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماستر، منشورة. قاصدي مرياح، ورقة، 2012. ص 8.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

جدول تدفقات الخزينة: يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة جديدة أتى بها النظام المحاسبي المالي و لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني .

جدول تغييرات رؤوس الأموال : يعتبر قائمة جديدة في النظام المحاسبي المالي الجديد و ذلك حسب IAS1 الذي ينص على تقديم الأموال الخاصة في جدول من الملحقات.

جدول الملاحق: إن مستوى التفصيل له أهمية كبيرة بالنسبة للنظام المحاسبي المالي على عكس ما يلزم المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتمد على 15 جدول توضيحي²⁷ .

المطلب الثاني : المعايير المحاسبية الدولية IAS :

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، والتي حل محلها الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، وهي منظمة تم اختيارها من طرف الاتحاد الأوروبي ، وتقوم هذه المعايير باقتراح حلول لمختلف المشاكل التي تواجه المحاسبة ، التي سنتطرق إليها في هذا المطلب :

الفرع الاول : مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

عند الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية يجعلنا نقف على مفهوم المعيار الذي يعتبر ترجمة لكلمة Standard و تعني القاعدة أو النموذج ، او المبدأ الأساسي يهدف إلى تحديد الطريقة السلمية لقياس العمليات ، و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية و تأثير الأحداث و الظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها²⁸ .

وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً من خلال²⁹ :

- تحديد و قياس الأحداث المالية للمؤسسة .
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
- زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية .
- تمكين المستخدم من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية.

الفرع الثاني : لجنة معايير المحاسبة المالية الدولية (IASB)

هي منظمة مستقلة مركزها لندن تمت الموافقة على إنشائها سنة 1973، بموجب اتفاق من طرف ممثلين عن هيئات المحاسبة ، فهي مكلفة بتحديد التوجهات الاستراتيجية ، التطوير، العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، وقد تم إصدار أول معيار محاسبي للجنة معايير المحاسبة الدولية في جويلية 1975 و تم إلغاؤه سنة 1998 و استبداله بمعيار القوائم المالية.

وتمثل دور اللجنة في تحقيق الأهداف من أهمها :

- إعداد و نشر المعايير المحاسبية ذات جودة عالية لإعداد القوائم المالية و الإفصاح عنها.

²⁷ - حنان خميس ، دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في إتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماستر ، منشورة بقاصدي مرياح ، ورقة، 2012. ص 9.

²⁸ - المرجع السابق ذكره. ص 10.

²⁹ - حنان خميس. مرجع سبق ذكره. ص 10.

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

- المساهمة في إرساء توافق للأنظمة المحاسبية و المعايير و الإجراءات المرتبطة للإفصاح عن القوائم المالية.
- ضمان عدم تعارض المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية³⁰.

الفرع الثالث : مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

إن نطاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نجده في نصوص تتطلب المعايير ذاتها ، بحيث عندما نتكلم على المحاسبة الدولية ، فإننا نقصد بذلك معالجة الموضوعات و المشكلات المحاسبية على المستوى الدولي و التي تخص الشركات الدولية و الشركات متعددة الجنسيات. وعند ما نتكلم عن المعايير المحاسبية الدولية فهي تخص كل المؤسسات (باستثناء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي حاول مجلس المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2009 اصدار معايير لإعداد التقارير المالية خاصة بالمنشآت الصغيرة و المتوسطة). وأغلب القطاعات و العمليات و كل أنواع المحاسبة (باستثناء المحاسبة العمومية التي تخص القطاع العمومي و التي يتجه مجلس المعايير المحاسبية الدولية الى اصدار معايير محاسبية دولية تخص القطاع العمومي IPSAS)³¹.

المطلب الثالث : قواعد التقييم في النظام المحاسبي المالي

وضع المشرع الجزائري اساس وقواعد لتقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي نختصرها فيما يلي :

اولا : قواعد التقييم العامة :

وردت طرق التقييم العامة في المادة 112- الفقرة 1 تركز طريقة العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكلفة التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة الى بعض العناصر الى المراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد الى³² :

★ القيمة الحقيقية او التكلفة الراهنة

★ قيمة الانجاز

★ القيمة المحينة او قيمة المنفعة

ونقصد بالقيمة المحينة المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الاصل .

وورد في النظام المحاسبي المالي في المادة 112 - الفقرة 2 حول التكلفة التاريخية تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في اصل عند ادراجها في الحسابات عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة³³ .

من جهة اخرى جاء في نظام المحاسبي المالي المادة 112 - الفقرة 3 تساوي تكلفة شراء اصل بسعر الشراء الناتج عن اتفاق بين الطرفين في تاريخ اجراء العملية بعد طرح التنزيلات و التخفيضات التجارية ورفع زيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الاخرى التي

³⁰ - المرجع السابق ذكره.11.

³¹ -شعيب شنوف. مرجع سبق ذكره. ص 210.

³² القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 ، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007 الجزائر

³³ راشد يوسف ، مرجع سبق ذكره صفحة 28

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

تعتبر غير قابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الادارة الجبائية ، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الاصل ووضعه في حالة الاستخدام³⁴.

وجاء في النظام المحاسبي المالي في المادة 112 الفقرة 4 تساوي تكلفة انتاج سلعة او خدمة ما ، تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الانتاج مضافا اليه التكاليف الاخرى الملتزم بها من خلال عمليات الانتاج اي الاعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة او الخدمة المنتجة . وجاء في النظام المحاسبي المالي في المادة 112 - الفقرة 5 يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ اقفال الحسابات الى تقدير وفحص ما اذا كان هناك اي مؤشر يدل على ان اي اصل من الاصول المالية لم يفقد قيمته واذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر ، فان الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الاصل³⁵.

ثانيا : قواعد التقييم الخاصة

1 - حالات خاصة لتقييم الاصول المادية و المعنوية³⁶

ان تقييم الاصول المادية والمعنوية يطرح عدة مشاكل عملية مرتبطة حسب تنوع الحالات المقابلة ، على سبيل المثال :

- ما هو سعر تكلفة تجهيز يكون سعره مفهرس ؟
- كيف يمكن توزيع سعر اقتناء مجموعة عقار بين سعر تكلفة الارض وذلك الخاص بالمبنى ؟
- هل يمكن خرق مبدأ التوحيد من اجل اعادة تقييم التجهيزات المادية و المعنوية نسردها فيما يلي :

2 - الاصول المدونة بالعملة الصعبة

-المبدأ العام :

تكلفة التجهيزات يتم تحويلها الى العملة الوطنية بالسعر الجاري لإتمام عملية (النظام المحاسبي المالي المادة 137 - الفقرة 1) و تطبيقا للمبدأ المحاسبي للتكلفة التاريخية ، فان هذه القيمة يجب تعديلها ، فهي تصلح كأساس لحساب الاهتلاكات و الخسارة في القيمة الفرق بين السعر الجاري و السعر الفعلي للسداد يشكل عبء او ناتج مالي (النظام المحاسبي المالي المادة 13 - الفقرة 3)

-اصول مقتناة بسعر اجمالي :

الاصول المقتنية بشكل متصل او المنتجة بشكل متصل بتكلفة اقتناء او انتاج جمالية لا يمكن تفكيكها ، فان تكلفة الدخول لكل اصل من الاصول توزع وفقا للقيمة المعزاة لكل واحد منها ، وفقا للقواعد المطبقة من اجل تحديد تكلفة الاقتناء او الانتاج للتجهيز وفي حالة تعذر امكانية التقييم المباشر لكل واحد منها ، فان تكلفة اصل او عدة اصول مقتناة او منتجة تقييم بالرجوع الى سعر السوق او تقييم جزافيا في حالة عدم وجود سوق ، ويتم تحديد تكلفة الاصول الاخرى بالفرق بين تكلفة الدخول الاجمالية والتكلفة المخصصة على الاصل

³⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ، العدد 19 . 25 مارس 2009 صفحة 7

³⁵ نفس المرجع السابق بتصريف ، ص 7

³⁶ هوام جمعة ، المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية . ديوان المطبوعات الجامعية الجزء الاول 2010 الطبعة الثالثة ص 75-76

المبحث الثالث : دراسات سابقة

في سياق توجهنا الى البحث في موضوع له علاقة بتقييم الممارسات المحاسبية لقطاع الخدمات وفق النظام المحاسبي المالي ، سعينا الى الحصول والإطلاع على افضل الاعمال والدراسات البحثية التي تناولت جوانب دراستنا بأي شكل من الاشكال ، ولعل اهم ملاحظة واجهتنا ، عدم توفر اي دراسة وطنية أو غيرها على نفس صياغة موضوعنا ، مما استدعى الاستعانة لمواضيع نظيرة لموضوعنا .

المطلب الأول : الدراسات الوطنية

أولاً: دراسة شعيب شنوف 2008

"الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي " أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2008 .

تدور إشكالية هذه الدراسة حول مدى تلبية المحاسبة الكلاسيكية لحاجات الشركات متعددة الجنسيات ، ومدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين ، حاول الباحث من خلال هذه الدراسة التطرق إلى الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات ، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في شقه النظري و المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبيان والمقابلة ليقوما بهذا الغرض من دراسة ميدانية و قد تم التوصل إلى أن الممارسات المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني أصبحت لا تتماشى مع الظروف والتحويلات الحالية التي يعرفها الاقتصاد الجزائري ، بحيث أصبح كل ما هو محلي يخضع لواقع عالمي صارم تسيطر عليه الشركات متعددة الجنسيات. وقد توصلت الدراسة إلى أنه أصبح من اللازم ضبط الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات ، من خلال وضع معايير دولية موحدة تساهم في تجانس القوائم والتقارير المالية³⁷.
ثانياً: دراسة رشيد قريوة، 2016 .

لدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان "تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي SCF"

تدور إشكالياتها حول: ما هو واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي. تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين ظل النظام المحاسبي المالي ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبانة والمقابلة. ليقوم بهذا الغرض؛ فقد استعمل الباحث الأساليب الإحصائية بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية. وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن شركات التأمين تلتزم بقواعد القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أن هذا الأخير ساهم في تحسين نظام المعلومات المحاسبية

³⁷ شعيب شنوف " الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي " أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 2008

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

لهذه الشركات في حين تشير النتائج إلى وجود تحديات ومشكلات تواجه الممارسات المحاسبية لشركات التأمين، ومن أهمها غياب السوق المالي النشط وارتفاع تكاليف التقييم والإفصاح المحاسبي³⁸.

المطلب الثاني : الدراسات الاجنبية :

1 _ دراسة (اللجنة معايير المحاسبية الألمانية ، Committee German Accounting Standards ، 2010)

بعنوان : "The IFRS for SMEs among German SMEs ":2010 Août (GASC)

حاولت اللجنة من خلال هذه الدراسة تحليل الاتجاهات والآليات التي تتبعها هيئة معايير المحاسبية الدولية في إعداد المعيار الدولي للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك بالإجابة على سؤالين أساسيين هما:

- إذا كنت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الألمانية بحاجة لتطبيق المعايير للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

- تقييم مضمون IFRS for SMEs بالمقارنة المعايير المحاسبية الوطنية المطبقة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وقد وصلت الدراسة إلى عدد من النتائج بعد تقييم إستراتيجية الهيئة في إعداد المعيار كان أهمها الإشارة إلى أن الهيئة لم تقم بدراسة كافية لجمع معلومات حول المتطلبات والاحتياجات المحاسبية لفئة متنوعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخصوصاً من الدول النامية ولذا أفادت هذه الدراسة بضرورة وجود تقارير مالية خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة قابلة للمقارنة على مستوى الدولي مع الإشارة بأن IFRS for SMEs تم إعداده دون النظر إلى البيئة القانونية والاجتماعية والاقتصادية في مختلف الدول.

ومن أهم النتائج هذه الدراسة:

- تم اعتماد معايير تصنيف م.ص.و.م من قبل تصنيف IFRS

- يجب توفير معلومات محاسبية قابلة للمقارنة على المستوى الدولي.

- يمكن طلب م.ص.و.م في سنوات القادمة تطبيق المعيار الدولي الخاص بما

ما يعاب على هذه الدراسة أنها لم تقم بتحليل المتطلبات والاحتياجات المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من وجهة نظر دولية³⁹.

2 _ دراسة Alexander Schiebel.2007

بعنوان "Is there a Solif empirical fondation for the IASB's draft IFRS for SMEs"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل الاتجاهات والآليات التي اتبعتها مجلس معايير المحاسبة الدولي خلال إعداد مسودة معيار المحاسبة الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وهل تلك الآليات كانت مبنية على ارض اصلبة وضمن منهجية صحيحة ومن أهل

³⁸ -رشييد قريرة، مرجع سبق ذكره.

³⁹ - German Accounting Standards Committee" The IFRS for SMEs among German SMEs ":2010 Août (GASC).

الفصل الاول : الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- وجد أن المسودة المعيار الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم تفتقر إلى أمور مهمة كثيرة مثل تعريف المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وتعريف المستخدمين الخارجين لقوائم تلك المنشآت. حي أن إعداد القوائم وفقا للمعيار لا توضح الكيفية التي يتم الاستفادة منها من المستخدمين الخارجين.

- لم يتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بجميع آراء كافية حول الموضوع وخصوصا من وجهة نظر دولية. وقد أوصت الدراسة بأن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء دراسات تحليلية للبيئة المحيطة بشكل أعمق قبل الخروج بالمعيار بشكل نهائي⁴⁰.

المطلب الثالث : المقارنة بين الدراسات السابقة والحالية

اولا : اوجه التشابه بين الدراسة و الدراسات السابقة

جاءت الدراسة متممة لما سبق من الدراسات ، بحيث تناولت العديد من الدراسات موضوع تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات ، ولكن في بيئات مختلفة (قطاع المصرفي ، قطاع التأمين ، قطاع الصناعي ... الخ) فقد أجريت دراسات و بحوث عديدة تناولت متغيرات هذه الدراسة و أبعادها المختلفة وتفاوتت في أهدافها و متغيراتها ، و الفئات المستهدفة. فنجد أن هذه الدراسة اتفقت مع الدراسات الوطنية والعربية والأجنبية و معظمها تطرقت إلى مفهوم الممارسات المحاسبية ومواصفاتها و من بين هذه الدراسات الوطنية دراسة رشيد قريرة ، علاء بوقفة ، شنوف شعيب ... الخ و سعت أغلب الدراسات الوصول إلى نفس الهدف و هو معرفة وتقييم واقع الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

ثانيا : اوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة

1. من حيث المكان والزمان : تمت الدراسة الحالية في ورقلة في سنة 2019 بينما تمت الدراسات السابقة في بيئة أجنبية وعربية من سنة 2008 الى غاية 2016
2. من حيث عينة و حدود الدراسة : تناولت الدراسة الحالية حوالي 40 عينة موزعة بين المحاسبين والمسيرين في المؤسسات الخدمية بينما الدراسات السابقة تناولت عينات أكبر من حجم العينة الموزعة وبيئات مختلفة
3. من حيث الاشكالية : هدفت الدراسة الحالية إلى تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات وفق النظام المحاسبي من خلال تقصي وجهة نظر المحاسبين والمسيرين في هذه المؤسسات الخدمية أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها : الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي ، تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي ... الخ

⁴⁰ - Alexander Schiebel " Is there a Solif empirical fondation for the IASB's draft IFRS for SMEs".2007.

خلاصة الفصل :

من خلال ما تم التطرق اليه في هذا الفصل بما تناولته الدراسات السابقة يمكن القول بان الممارسات المحاسبية في البيئات المختلفة باعتبارها ذلك العمل الروتيني من خلالها يتم اعداد القوائم المالية و الممارسات المحاسبية لها علاقة كبيرة مترابطة مع انظمة المحاسبة المالية بحيث كلما كانت هذه الممارسات صحيحة من خلال صحة القياس ،التسجيل ، الافصاح المحاسبي كلما ساهمت في اعطاء مخرجات صادقة تتمثل في قوائم وتقارير مالية تعبر عن واقع المؤسسة بصورة صادقة تساعد في تسهيل عملية اتخاذ القرارات من قبل المسؤولين في المؤسسة

الفصل الثاني : دراسة ميدانية للممارسات

المحاسبية في قطاع الخدمات

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

تمهيد :

من اجل الاجابة على الاشكالية المطروحة وتحقيق الاهداف المسطرة في المذكرة قمنا بتدعيم الجانب النظري للدراسة بجانب ميداني تمثل في دراسة حالة المؤسسة الخدمتية الخطوط الجوية الجزائرية ، واعداد استمارة استبيان وجهت للمحاسبين ومعدّي القوائم المالية في المؤسسات الخدمية .

وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية لاعتقادنا انها الانسب و الاصلح في معالجة هذا الموضوع و على اساس الاجابات والنتائج المستخرجة منها سيتم اثبات او نفي فرضيات

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

المبحث الاول : دراسة حالة الخطوط الجوية الجزائرية :

المطلب الاول : تقديم مؤسسة **AIR Algérie** في ورقلة

1. النشأة التاريخية لمؤسسة **AIR Algérie** في ورقلة :

ظهرت في 1965 المندوبية الجهوية للجنوب الجزائري بورقلة ولكن تغير موقعها إلى غرداية ، بعد سنتين أصبح الجنوب بحوي ثلاث شركات دجت كل من وكالات ورقلة ، غرداية و تمنراست. في سنة 1969 سلمت الشركات جميع قواعدها لصالح شركة الخطوط الجوية الجزائرية ، لتعود في 1972/10/24 ورقلة لاحتضان مديريةية الخطوط الجوية الجزائرية .

موقعها الجغرافي :

تقع المديرية الجهوية بالقرب من السوق الاسبوعي سابقا و المسمى سوق السبت تحدها شرقا المديرية الجهوية لدار المالية سابقا ، أما الجهة المقابلة المحلات و محايدة للصندوق الوطني للتوفير والاحتياط .

طبيعة عمل المؤسسة :

تعتبر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات طابع تجاري ، كما تصنف على انها مؤسسة خدمية ، تنشط في مجال النقل الجوي للمسافرين و البضائع.

رأس مال المؤسسة : يقدر رأس مالها ب 60.000.000.00

الموقع الالكتروني : www.airalgerie.dz

2. نشاط مؤسسة **AIR Algérie**

1/ في مجال النقل الجوي :

- استغلال الخطوط الجوية الدولية في إطار الاتفاقيات الدولية .
- استغلال الخطوط الجوية الداخلية و ذلك قصد ضمان النقل المنتظم و غير المنتظم للأشخاص و الأمتعة ونقل البضاعة و البريد.

2/ في مجال العمل الجوي :

- تلبية حاجيات كل من الحماية المدنية ، الزراعية ، النظافة العمومية ، الحركة الصحية ، نقل الركاب و البضائع حسب الطلب دون المساس باختصاصات الهيئات الأخرى.

3/ في مجال التسيير و الاستغلال :

- بيع تذاكر السفر لحسابها أو لحساب مؤسسات النقل و إصدار تلك التذاكر (ملحق رقم 01).
- تحضير الطائرات و تنظيم الأماكن الموجهة للمسافرين.
- تنظيم وسائل الاتصال بالمطارات.

4/ في المجال الاستغلال التقني :

- تتكفل بعمليات الصيانة ، التصليح والمراجعة .

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

- استغلال تسيير الأجهزة المركبة لغرض ترقية أعمالها القانونية .
- استغلال وتجهيز العمليات داخل محطة الطيران .

3. الهيكل التنظيمي لمؤسسة AIR Algér انظر الى الملحق

المطلب الثاني : الممارسات المحاسبية للمؤسسة في مصلحة المحاسبة العامة

تعتبر هذه المصلحة القلب النابض بقسم المالية والمحاسبة ، تحسب فيها جميع المعالجات المحاسبية مع تقييد مجمل فواتير الموردين وإرسالها إلى المصلحة المختصة لتسديدها مع تتبع حركة الأموال التي تجري بالمديرية مع الوكالات التابعة لها و التعاقد وإعطاء جميع أرصدة الحسابات الدائنة و المدينة و إرسالها إلى المديرية المالية بالعاصمة. وهذه بعض أهم الوثائق الموجودة بالمصلحة وهي :

- **اليومية** : تعتبر وثيقة رسمية وملزمة ، يسجل فيها الوقائع المحاسبية يوميا و بإثبات المستندات المحتفظ بها .
- **الميزانية وميزان المراجعة** : ميزان المراجعة هو أداة للرقابة و التأكد من صحة المعلومات و الحسابات وينقسم إلى قسمين :
 1. ميزان المراجعة قبل الجرد : ميزان مساعد على اكتشاف الأخطاء سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ أو عند الترحيل إلى ميزان المراجعة قبل الجرد نفسه.
 2. ميزان المراجعة بعد الجرد : في 31/12/... تقوم المؤسسة بالتوقف عن التسجيل اليومي و الانتقال إلى إجراء قيود التسوية و تصحيح القيود الخاطئة وإحصاء لأصول المؤسسة الموجودة فعلا(الملحق 02) . بعد نهاية هذه الإجراءات و التأكد من سلامتها يتم إعداد ميزان المراجعة العام.

أما الميزانية فهي جدول يظهر فيه جانبين ، جانب الأصول و جانب الخصوم والميزانية نوعان : ميزانية افتتاحية و أخرى ختامية ، و للإشارة فانه لا يتم إعداد الميزانية على مستوى المديرية الجهوية بورقلة بل على مستوى المديرية العامة بالعاصمة .

- **دفتر الأستاذ** : هو وثيقة مساعدة ، يجمع فيه كل الحسابات التي تأثرت بفعل العمليات المحاسبية خلال الشهر وعادة ما تأخذ الحسابات من دفتر اليومية مع استخراج الأرصدة المحاسبية ، و يجمع المبالغ المدينة و المبالغ الدائنة كل على حدى فانه يتم معرفة الرصيد النهائي للحساب الشهري (الملحق رقم 03) .

- **ملحق الميزانية** : دفتر يجمع الحسابات المتأثرة بفعل عمليات محاسبية خلال العام بشرط أن يبقى رسيدا بمجموع المبالغ الغير المسددة في نفس الدورة المالية ، و عادة ما تأخذ مبالغ الحسابات من دفتر اليومية ، ويتم ترصيد الحساب بحذف المبالغ المدينة و المبالغ الدائنة كل على حدى ثم طرحها من بعضها للتوصل إلى الرصيد النهائي في 31/12/... (الملحق رقم 04 و 05)

➤ مصلحة الفوترة و التحصيل

تعتبر هذه المصلحة الأكثر حركة بالرغم من الإمكانيات المادية و البشرية القليلة فيها ، فهي تقوم بإعداد جميع الفواتير (الملحق 06) المتعلقة بالزيائن مع متابعتهم في عملية التحصيل .

المصدر : من وثائق المؤسسة وحسب الهيكل المرسل من المديرية العامة بالعاصمة

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

يقوم رئيس المصلحة باستخراج كشوفات الفواتير من اجل التحليل و المتابعة عن طريق النظام بغرض متابعة هذه الفواتير حتى يتم تسديد جميعها من طرف الزبون مع ترتيب جميع أعمالها منها الشهرية و السنوية ملحق رقم 7 ، كما يقوم باستخراج و حساب رقم الأعمال.

➤ مصلحة الخزينة

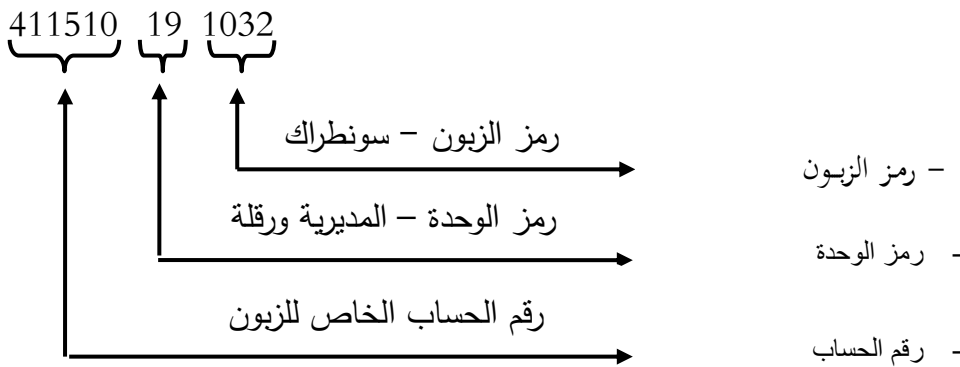
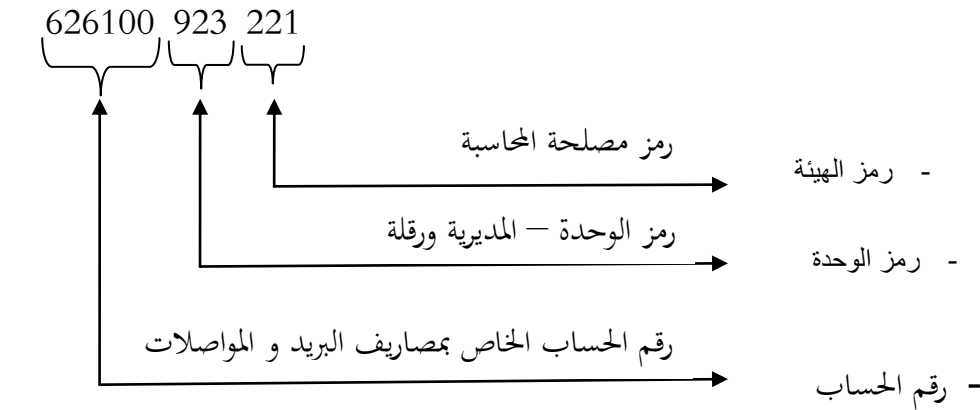
تتمثل مهمة مصلحة الخزينة في إجراء و تتبع كل العمليات القبض من التحويلات المالية البنكية من الإيرادات و تسديد جميع المصاريف التي على عاتق المؤسسة عن طريق الشيكات ، أو تحويل المداخيل من الإيرادات إلى حسابات الشركة.

➤ طريقة التقييد المحاسبي و مجمل اليومية المساعدة بالمؤسسة

1 - طريقة التقييد المحاسبي بالمؤسسة

تعتمد المؤسسة على اثني عشرة رقم و التي تدون في النظام وتعتبر ستة أرقام الأولى من اليسار إلى اليمين الحساب الرئيسي و يليه رمز الوحدة ثم بعد ذلك رمز الهيئة أو رمز الزبون. بالنسبة للرمزين 19 و 923 اللذان يعبران رمز للمديرية ورقلة و يكون الرمز الأول على التوالي للحسابات الميزانية للمجموعات الأولى و الثانية و الثالثة و الرابعة والخامسة ، أما الثاني يكون مع حسابات التسيير للمجموعات السادسة و السابعة.

مثال :



للمؤسسة مدونة حسابات خاصة بقطاع الطيران . (انظر الملحق رقم 08)

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

2 - اليوميات المساعدة بالمؤسسة

يستعين المحاسب في تدوين مجمل العمليات و المعالجات المحاسبية التي تقام بالمديرية بيوميات مساعدة ، ولكن كل هذه اليوميات أخطاؤها تصحح بمصلحة المحاسبة العامة ، ومن أهم اليوميات نذكر : اليوميات المساعدة البنكية ، اليوميات المساعدة الخاصة بالصناديق ، ومجمل اليوميات الأخرى كيومية الموردين و الزبائن و غيرها (انظر الملحقين 10 و 09)
هذه أمثلة على أغلبية القيود المستخدمة :

1. قيد تسجيل فاتورة مشتريات :

حساب مدين	حساب دائن	بيان العملية	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
602204923221	401000193027	ح/أدوات مكتبية	100	170
181445197619		ح/الرسم على القيمة المضافة	17	
		ح/موارد السلع و الخدمات تسجيل فاتورة مشتريات رقم ××××		

2. قيد تسديد الفاتورة :

حساب مدين	حساب دائن	بيان العملية	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
401000193027	512100286012	ح/مورد السلع و الخدمات	170	170
		ح/ البنك تسديد فاتورة مشتريات رقم ××××		

3. قيد اقتناء تثبيت :

حساب مدين	حساب دائن	بيان العملية	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
181218190000	404000193027	ح/التثبيتات العينية	1000	1170
181445197419		ح/ الرسم على القيمة المضافة	170	
		ح/ موردو التثبيتات تسجيل فاتورة اقتناء تثبيت رقم ××××		

4. قيد تسديد فاتورة اقتناء التثبيت :

حساب مدين	حساب دائن	بيان العملية	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
404000193027	512100286012	ح/مورد التثبيتات	1170	1170
		ح/ البنك تسديد فاتورة اقتناء تثبيت رقم ××××		

من اعداد الطالبان بالاعتماد على الوثائق المقدمة من المؤسسة

➤ البرنامج المهني المستخدم :

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

من التقنيات التي تسخر بها المؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية البرامج التي تستعملها في عمليات والتدوين وتعتبر المسهل لجل العمليات التي تقوم بها داخل قسم المالية والمحاسبة SYSTEME GESTION FINANCIER والمسمى النظام التسيير المالي وهذا النظام يعتبر من أحدث ما توصلت إليه آلية تسيير وحفظ المعلومات المقدمة له وعند إدخال المعلومات من قبل المحاسب، برمج أليا بإخراج كل الفواتير شهريا كحساب رقم الزبون له وجداول الفواتير مع الكشوفات التحصيل ويعتبر هذا النظام أو البرنامج هو المعتمد عليه في جميع إدارات المالية على مستوى الوطني وفي القسم المالي قامت المؤسسة بربط جميع مصالحتها بشبكة مع بعضها البعض حتى يتسنى لعمالها أداء أحسن والخدمات أفضل، ويرمز له بالرمز SYGEF. (انظر الملحق رقم 11)

❖ معطيات المقابلة مع المحاسب :

بناء على المقابلة الشخصية المعمولة مع بشنب مختار محاسب لدى المؤسسة ، تم طرح الاسئلة المطروحة للوصول الى اجود النتائج و هي ملخصة كالاتي :

جدول رقم (1-2) : الاسئلة المطروحة في المقابلة

الاجوبة	الأسئلة المطروحة على المحاسب
المؤسسة لم تعمل تكوين للانتقال من PCN الى SCF في 2010 وبداية الانتقال كانت ببرنامج وسيط يقوم بتحويل الحسابات من رقمها القديم في المخطط الوطني المحاسبي الى رقمها الجديد في النظام المحاسبي المالي.	1. كيف تم الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF ؟
- استخدام وفهم ميكانيزم النظام المحاسبي المالي SCF تعلق فقط بمدونة الحسابات حيث لا يتم اسقاط المعايير المناسبة لكل عملية محاسبية او مالية تتم داخل المؤسسة.	2. هل يتم استخدام مكانيزمات النظام المحاسبي المالي SCF ؟
- مصلحة الجرد تختص بتقييم الاهتلاكات حيث و يتم تسجيلها ، الاهتلاك و المعدل ثابت معمول به والبرنامج المهني يقوم بالعمليات لاهتلاك (الملحق رقم 12).	3. كيف يتم حساب الاهتلاكات ؟
- يتم إعداد جدول المقاربة البنكية بناء على مقارنة بين جميع العمليات للمؤسسة والبنك واستخراج الفروقات وتسجيلها في جدول المقاربة البنكية (الملحق رقم 13) لمعالجتها .	4. كيف يتم اعداد جدول المقاربة البنكية ؟
-نقوم بموازنة شهرية ونرسلها للمؤسسة لام بالجزائر العاصمة وهم يقومون بلاجراءات التالية : نشر القوائم على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري و يكون ذلك في شهر جويلية من دورة N+1 السنة الموالية حيث يتم إيداع القوائم المالية و المتمثلة في أصول الميزانية و خصومها و حسابات نتائج و هذا ما يسمى بالحسابات الاجتماعية .	5. كيف يتم الإفصاح و شهر الميزانية في مؤسستكم؟

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على المقابلة الشخصية مع محاسب المؤسسة

المبحث الثاني : الطريقة والادوات .

من اجل معرفة و الوقوف على دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الخدمائية سعينا في بحثنا هذا الى اعتماد اسلوب التحري المباشر باستخدام اداة الاستبيان والتي تعد من بين اهم الادوات المتعلقة بمعرفة الآراء للظواهر ، ومن خلال هذا البحث سنقوم بعرض اساليب جمع البيانات ومنهجية الدراسة والتعريف بالإضافة الى مجتمع وعينة الدراسة المستهدفة .

المطلب الاول : الطريقة المستخدمة في الدراسة

يحتوي هذا المطلب على الكيفية المتبعة في هذه الدراسة من خلال التطرق لمجتمع الدراسة والعينة المدروسة وحدودها ، نقوم بتحديد المتغيرات وطريقة قياسها وجمعها.

الفرع الأول : منهجية الدراسة

تحتوي هذه الدراسة على جانبين ، جانب مخصص للإطار النظري مبني على مجموعة من الآراء والأفكار ذات الصلة بموضوع محاسبة المؤسسات الخدمائية ، حيث تم إتباع المنهج الوصفي أثناء عرض البيانات والمعلومات، أما الجانب التطبيقي فقد تم فيه إتباع المنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة الميدانية التي تهدف إلى معرفة مدى فعالية الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات .

الفرع الثاني : مصادر جمع البيانات

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات، حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والمصادر الثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة والمتمثلة في ما يلي:

1-البيانات الأولية : لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد في عملية جمع البيانات الأولية من خلال أداة قياسية ألا وهي الاستبيان، والتي صممت لاستطلاع آراء عينة الدراسة، حيث تم صياغة فقراتها بالاستناد على الأدبيات النظرية للدراسة.

2-البيانات الثانوية : تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والمنشورات والبحوث الجامعية، إضافة إلى الرسائل الجامعية المنشورة وغير المنشورة، وكذا القوانين والمراسيم التنظيمية، وإلى جميع المصادر المتاحة على الشبكة العنكبوتية.

الفرع الثالث : مجتمع وعينة الدراسة

1-مجتمع الدراسة : يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في المحاسبين ومعدّي القوائم المالية، و تتكون من المؤسسات الخدمائية عبر ولاية ورقلة

2_ عينة الدراسة : تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية وقد شملت الفنادق و الوكالات السياحية و مؤسسات التامينات و البنوك والمؤسسات العمومية و بعض المكاتب الخاصة للمحاسبين

الجدول رقم (2-2): يوضح توزيع الاستبيان على الافراد العينة

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة	40	100%
عدد الاستثمارات الواردة	32	80%
عدد الاستثمارات الملغاة	08	20%
المجموع	40	100%

المصدر : من اعداد الطالبان بناء على نتائج الاستبيان

3_ **حدود الدراسة :** المكان: تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المؤسسات اذات القطاع الخدمي في ولاية ورقلة. **الزمان:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة من شهر افريل الى شهر ماي

المطلب الثاني : الادوات المستعملة في الدراسة

تهدف من خلال هذا المطلب إلى توضيح الأدوات المستعملة في دراستنا الميدانية وطرق جمع البيانات والبرامج والأدوات المستعملة في البرامج الإحصائية

الفرع الاول اختبار ثبات وصدق الأداة

حتى تكون الأداة صالحة للقياس يجب أن تكون ثابتة، أي تعطي نفس النتائج عند إعادة الاختبار، ولقياس الثبات هناك طرق مناسبة لذلك فنجد طريقة ألفا كرو نباخ والتجزئة النصفية و اختبار صيغ كودر-ريشاردسون وسنختار من بين هذه الطرق الطريقة الأكثر استخداما في البحوث العلمية وهي طريقة ألفا كرو نباخ وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS. لتفسير القيم المتحصل عليها من برنامج الحزم الإحصائية لابد لنا من سلم من أجل توضيح النتائج المتحصل عليها وسيتم توضيحها كما يلي:

- أقل من 0.2 يعتبر معامل ثبات ضعيف.
- أقل من 0.3 يعتبر معامل ثبات مقبول
- أقل من 0.5 يعتبر معامل ثبات متوسط
- أقل من 0.7 يعتبر معامل ثبات مناسب
- من 0.7 فأعلى يعتبر معامل ثبات عالي

وعلى ضوء هذا السلم سيتم التفسير ولكن قبل الشروع في التفسير نذكر بأن الاستبيان مقسم إلى 4 محاور الأول كان يخص العوامل الديمغرافية والثاني يخص صعوبات و مشاكل تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF في المنشآت الخدمية والمحور الثالث يخص استجابة المؤسسات الخدمية للإصلاح المحاسبي والمحور الرابع يخص مدى التزام المؤسسات الخدمية بقواعد و نصوص مسك الحاسبة وعليه سيتم اختبار فقرات هذا الاستبيان من حيث الثبات كما يلي :

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
21	0.694

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

لمصدر من إعداد الطالبان اعتمادا على برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم أن عدد الفقرات في هذا المحور هي 21 فقرة وأن ألفا كرونباخ لهذا المحاور هي 0.694 وهو يشير إلى أن معامل الثبات مناسب وهذا يدل على أن المحور يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليه في الدراسة

الفرع الثاني : البرامج والأساليب المستخدمة في معالجة البيانات

تختلف أساليب التحليل الإحصائي من حيث شمولها ، عمقها ، وتعقيدها باختلاف الهدف من إجرائها، بغية الوصول إلى مؤشرات معتمدة تدعم أهداف الدراسة، وفرضياتها وقد تم البيانات وتبويبها وجدولتها ليسهل التعامل معها بواسطة الحاسوب، وتم استشارة مختصين في الميادين الإحصائية ، معالجة البيانات لغرض اختبار نموذج الدراسة ، وفرضياتها ، حيث تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل بيانات الاستبيان والحصول على مخرجات لجميع أسئلة الاستبيان ولمعرفة مدى موافقة أفراد الدراسة على أسئلة الاستبيان حيث تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي : وهو المقياس الأوسع استخداما من مقياس النزعة المركزية، ويتم استخدامه لإجابات عينة الدراسة من أجل تحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبيان.
- الانحراف المعياري: يعتبر هذا المقياس من مقياس التشتت ويستخدم لقياس مدى تشتت الحسابات عن الوسط الحسابي للبيانات.
- التكرارات والنسب المئوية وذلك لوصف آراء العينة المبحوثة حول متغيرات الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ: وذلك من أجل اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة.
- تحليل التباين الأحادي One Way Anova : للاختبار تأثيرات المتغيرات المستقلة عن المتغير التابع

الفرع الثالث : الأدوات الإحصائية و القياسية المستخدمة :

لتحقيق اهداف الدراسة قمنا بتصميم استبيان لهذه الدراسة من الادبيات السابقة المتشابهة وكذا استشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل المهني ولاكاديمي . وقد تكون هذا الاستبيان من قسمين وهما :

I. القسم الاول : اختص بالبيانات و المعلومات الشخصية التي تتعلق بأفراد العينة (السن ، المؤهل العلمي . المستوى الوظيفي

،الخبرة المهنية ، قطاع المؤسسة)

II. القسم الثاني : احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات بلغ عددها (19) فقرة ، حيث تم تجزئتها الى ثلاث محاور

حيث تتعلق الفقرات من (1 الى 7) بالفرضية الاولى . و الفقرات من (1 الى 7) بالفرضية الثانية . والفقرات من (1 الى

5) بالفرضية الثالثة .

المبحث الثالث : النتائج والمناقشة

سنقوم في هذا المبحث باستعراض أهم النتائج التي توصلت اليها دراستنا مع تحليل هذه النتائج و مناقشتها

المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة الميدانية

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

➤ اولا : البيانات العامة لعينة الدراسة

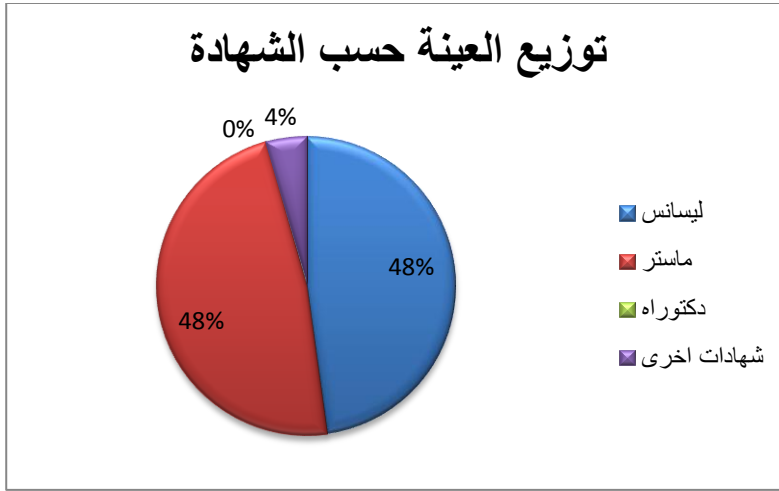
• توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادة:

من خلال البيانات الموضحة في الجدول رقم الذي يوصف متغير عنصر الشهادة العلمية المتحصل عليها من أفراد العينة فنجد نسبة 43,8% من أفراد العينة حاصلين على شهادة ليسانس، بينما نفس نسبة 43,8% حاصلين على شهادة ماستر ونسبة 0% من العينة حاصلة على شهادة الدكتوراه ثم نسبة 12,5% تمثل شهادات أخرى، مما يبين أن غالبية العاملين حاصلين على شهادة ليسانس وماستر وهذا ما يدل على كفاءة العينة .

جدول رقم (2-4): يوضح توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

الشهادة	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	14	43,8
ماستر	14	43,8
دكتوراه	0	0
أخرى	4	12,5
المجموع	32	100

الشكل رقم (2-3): يمثل توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

• توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي :

من خلال البيانات الظاهرة في الجدول (2-5) التي تبين وصف متغير المستوى الوظيفي ان ما نسبته 9,4% من أفراد العينة هم مدير مالي ، وان نسبة 12,5% من أفراد العينة هم من فئة ممارسون وظيفة رئيس قسم ، وان نسبة 37,5% من أفراد العينة هم

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

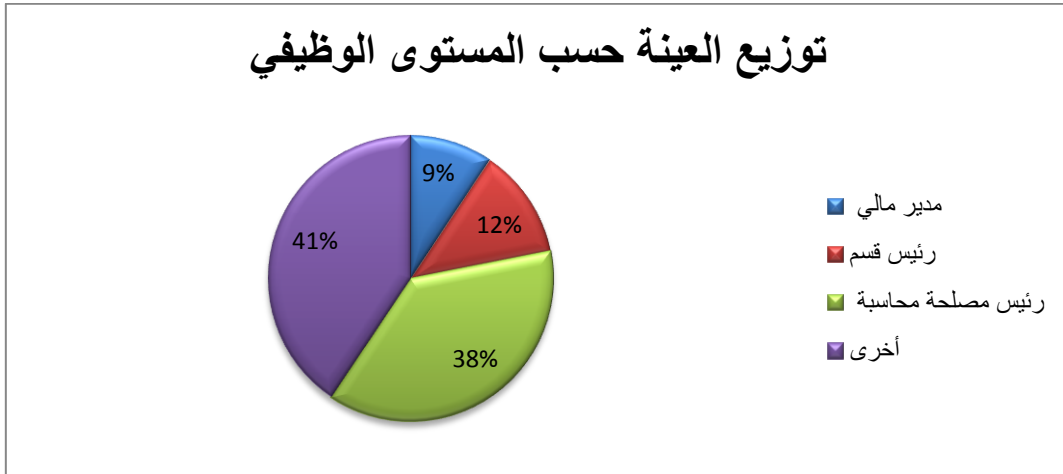
من فئة ممارسون وظيفية رئيس مصلحة المحاسبة ، أما بنسبة 40,6% من أفراد العينة هم من ممارسون وظائف اخرى. وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة من مناصب أخرى كالمحاسب الخارجي

جدول رقم (2-5) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي :

النسبة المئوية	التكرار	
9.4	3	مدير مالي
12.5	4	رئيس قسم
37.5	12	رئيس مصلحة محاسبة
40.6	13	أخرى
100	32	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

الشكل رقم (2-4) : يوضح توزيع العينة حسب المركز الوظيفي :



• توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية :

من خلال البيانات الموضحة في الجدول (2-6) و الذي يبين متغير الخبرة المهنية ان نسبة 43,75% من افراد العينة هم الفئة التي لديهم خبرة أقل من 5 سنوات ونسبة 37,5% من افراد العينة هم فئة تتراوح سنوات الخبرة لديهم من 5 الى 10؛ و ان نسبة 18,75% من العينة لديهم أكثر من 10 سنوات ، و هذا يدل على أن أغلب أفراد العينة ذو خبرة و معرفة على مستوى المؤسسات الخدمائية .

جدول رقم (2-6) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية :

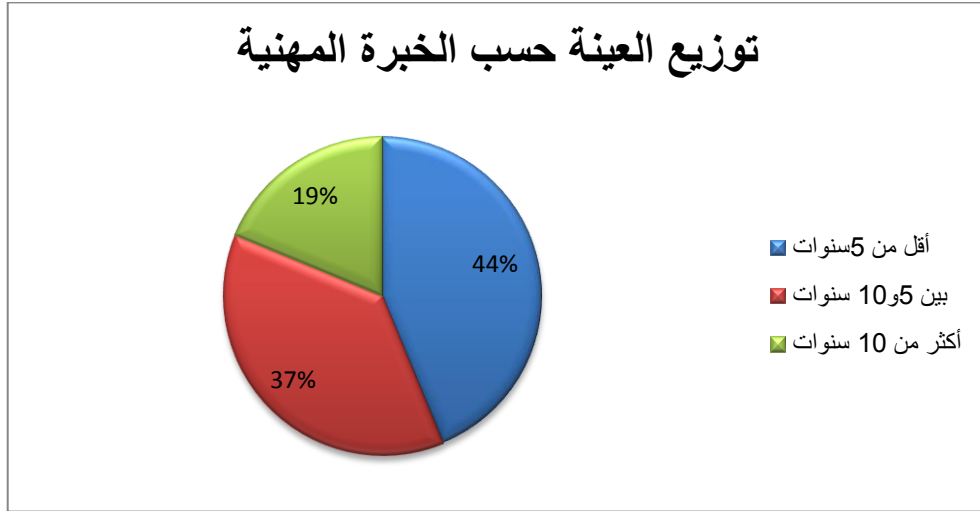
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	14	43.75

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

37.5	12	بين 5 و10 سنوات
18.75	6	أكثر من 10 سنوات
100	32	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

الشكل رقم (2-5): يوضح توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



• توزيع أفراد العينة حسب متغير قطاع المؤسسة :

من خلال البيانات الموضحة في الجدول (2-7) و الذي يبين متغير قطاع المؤسسات ان نسبته 50% من افراد العينة هم من افراد القطاع الحكومي ؛ و نسبة 31,3% من افراد العينة مؤسسات خاصة ؛ أما المؤسسات المختلطة فنسبتها 12,5% ، و نسبة 6,3% من أفراد العينة الاعمال الحرة . وهذا ما يدل على أغلب أفراد العينة من مؤسسات القطاع الحكومي .

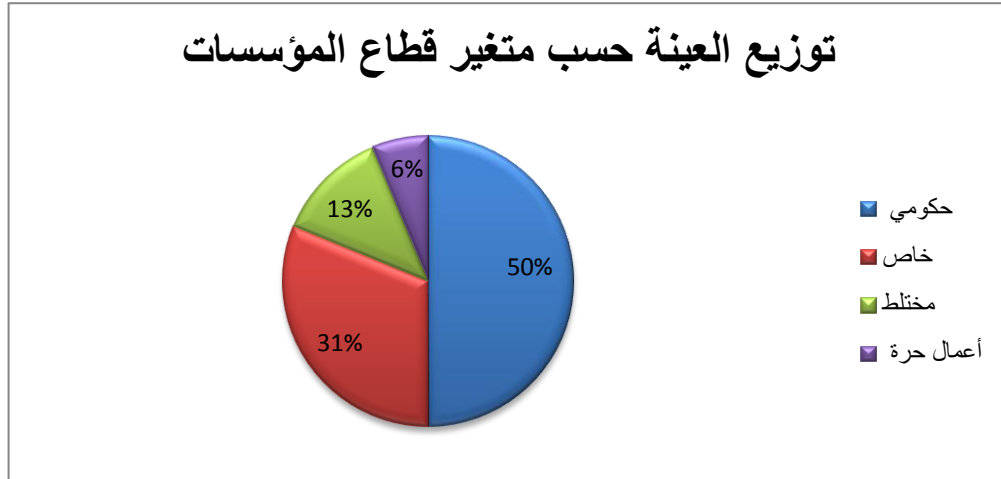
جدول رقم(2-7) : يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير قطاع المؤسسات :

قطاع المؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
حكومي	16	50,0
خاص	10	31,3
مختلط	4	12,5
أعمال حرة	2	6,3
المجموع	32	100

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات spss

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

الشكل رقم (2-6): يوضح توزيع العينة حسب متغير قطاع المؤسسات:



➤ ثانيا : الاسئلة الخاصة بالدراسة

الفرع الاول :اختبار مقياس الاستبيان

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3-1) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0.66=3/2). ثم إضافة هذه القيمة الى اقل قيمة في المقياس وهي (1) و ذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية و هكذا أصبح طول الخلايا كما يلي : (من 1 الى 1.66 ضعيف ، ومن 1.67 الى 2.33 متوسط، ومن 2.34 الى 3 مرتفع)، و بذلك يكون توزيع الإجابات حسب الجدول الآتي :

الجدول رقم(2-8) يوضح مجال المتوسط الحسابي لكل مستوى

المستوى الموافق له	الاتجاه	مجال المتوسط الحسابي المرجح
ضعيف	غير موافق	من 1 الى 1.66
متوسط	محايد	من 1.67 الى 2.33
مرتفع	موافق	من 2.34 الى 3

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الفرع الثاني : عرض نتائج محاور الاستبيان

تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

في هذا الجانب نحاول تقييم مستوى العناصر المحترمة من طرف المؤسسات الخدمائية للممارسات المحاسبية وذلك من خلال (03) محاور :

أ - صعوبات و مشاكل تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF في المنشآت الخدمائية .

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

ب - استجابة المؤسسات الخدمانية للإصلاح المحاسبي.

ت - مدى التزام المؤسسات الخدمانية بقواعد و نصوص مسك المحاسبة.

وعليه قمنا بتقييم كل فقرة لمتوسطها الحسابي و الانحراف المعياري و هذا ما توضحه الجداول التالية :

أ - صعوبات و مشاكل تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF في المنشآت الخدمانية :

جدول رقم (2-9) : يبين المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الاول

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارة
متوسط	0.94186	2,1250	1-تواجه المؤسسات الخدمانية مشاكل عند تطبيق SCF في ممارسة الاعتراف
متوسط	0.94826	2.0625	2-تواجه المؤسسات الخدمانية مشاكل عند تطبيق SCF في ممارسة القياس
متوسط	0.89578	2.1875	3-تواجه المؤسسات الخدمانية مشاكل عند تطبيق SCF في ممارسة الافصاح
مرتفع	0.80259	2.5312	4-تأثر الممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمانية بالتنظيم الجبائي
مرتفع	0.91084	2.4063	5-صعوبة تحلي المحاسب عن ممارسة PCN التي كانت سائدة منذ اكثر من ربع قرن
مرتفع	0.80322	2.5000	6-غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام ، مثل القوانين الجبائية
مرتفع	0.84183	2.4688	7-هناك مجموعة من المعوقات لتبني المعايير الدولية، وهي قسمان : معوقات متعلقة بالبيئة المحاسبية واخرى متعلقة بالتطبيق الفعلي لهذه المعايير
متوسط	0.94826	2.0625	8-صعوبة متعلقة بالتأقلم مع هذه المصطلحات الجديدة التي يقرها هذا المعيار ، مثل المبلغ القابل للاسترداد ، صافي سعر البيع ، الحياة المقيدة للأصل ... الخ.
متوسط	0.92403	2.2812	9-الزامية المؤسسات بتزويد المصالح الجبائية نتائجها لدفع التزاماتها ، وهذا يدعي المرور من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية .هناك قواعد في المرجع الجديد لا تتوافق مع الجبائية .
متوسط	0.49990	2.2917	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من خلال تفحص البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية للمحور الاول والمتعلقة بصعوبات و

مشاكل تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF في المنشآت الخدمانية قد تراوحت ما بين (2.06-2.53) مقارنة بمتوسطها

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

الحسابي العام الذي بلغ (2.29) أما فيما يخص الانحرافات المعيارية فقد تراوحت ما بين (0.80-0.94) مقارنة بانحرافها المعياري العام الذي بلغ (0.49).

وان الفقرة (4) و التي تنص على أن " تأثر الممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمائية بالتنظيم الجبائي " والفقرة رقم (7) و التي تنص على ان " هناك مجموعة من المعوقات لتبني المعايير الدولية ،وهي قسمان : معوقات متعلقة بالبيئة المحاسبية واخرى متعلقة بالتطبيق الفعلي لهذه المعايير " وكذا الفقرة رقم (6) و التي تنص على " غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام ، مثل القوانين الجبائية "

هم الفقرات الأعلى بين متوسطات الإجابات لهذا المحور وبمتوسط حسابي يتراوح بين (3.53-3.50-2.46) و انحراف معياري على التوالي (0.84-0.80-0.80).

بينما الفقرة رقم (5) التي تنص على " صعوبة تخلي المحاسب عن ممارسة PCN التي كانت سائدة منذ أكثر من ربع القرن هي الفقرة اقل بدرجة و بمتوسط حسابي 2.40 و انحراف معياري يقدر ب 0.91 ، و الفقرة (9) التي تنص على " الزامية المؤسسات بتزويد المصالح الجبائية نتائجها لدفع التزاماتها ،وهذا يدعي المرور من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الجبائية هناك قواعد في المرجع الجديد لا تتوافق مع الجبائية " بمتوسط حسابي 2.28 و انحراف معياري 0.92 ، و الفقرة (3) التي تنص على " تواجه المؤسسات الخدمائية مشاكل عند تطبيق SCF في ممارسة الافصاح " بمتوسط حسابي 2.18 و انحراف معياري 0.92.

أما الفقرة (1) التي تنص على " تواجه المؤسسات الخدمائية مشاكل عند تطبيق SCF في ممارسة الاعتراف بمتوسط حسابي 2.12 و انحراف معياري 0.94، و تتساوى الفقرتين (2) و (8) و التي تنص الاولى على " تواجه المؤسسات الخدمائية مشاكل عند تطبيق SCF في ممارسة القياس " و الثانية تنص على صعوبة متعلقة بالتأقلم مع هذه المصطلحات الجديدة التي يقرها هذا المعيار ، مثل المبلغ القابل للاسترداد ، صافي سعر البيع الخ. بمتوسط حسابي اقل من الفقرة (5) يقدر ب 2.06 و انحراف معياري يقدر ب 0.94.

ب - استجابة المؤسسات الخدمائية للإصلاح المحاسبي :

جدول رقم (2-10) : يبين المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثاني

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارة	الرقم
مرتفع	0.29614	2.9063	يسعى النظام المحاسبي المالي SCF لتقدم قوائم مالية ذات جودة عالية من حيث الافصاح والقياس	01
مرتفع	0.70066	2.6563	يتميز النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الخدمائية بالمرونة والدقة والوضوح ليوافق كل التغيرات التي تحدث	02
مرتفع	0.87759	2.4375	يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني من ناحية قواعد التسجيل و التقييم	03
مرتفع	0.67202	2.7500	يغطي النظام المحاسبي المالي كل النقص الموجودة في المخطط المحاسبي المالي	04
مرتفع	0.80322	2.5000	تستجيب المنشآت الخدمية للإصلاح المحاسبي بشكل كبير من خلال تطبيقها النظام المحاسبي المالي	05
مرتفع	0.75134	2.6250	للاستفادة من اي خدمة من الاسواق المالية الدولية يشترط الامتثال بالمعايير المحاسبة الدولية	06
مرتفع	0.64446	2.6875	المعلومات المحاسبية و المالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة	07
مرتفع	0.33442	2.6518	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي . SPSS

يتضح من خلال تفحص المعلومات الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية للمحور الثاني تراوحت بين (2.43 و 2.90) مقارنة بمتوسطها الحسابي العام الذي بلغ (2.65) اما فيما يخص الانحرافات المعيارية لها تراوحت ما بين (0.29 و 0.86) مقارنة بانحرافها العام الذي بلغ (0.33)

ت - مدى التزام المؤسسات الخدمائية بقواعد و نصوص مسك المحاسبة.

جدول رقم (2-11) : يبين المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثالث

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارة	الرقم
متوسط	0.91361	1,9375	نصوص النظام المحاسبي المالي SCF واضحة بالنسبة للمؤسسات الخدمائية	01
متوسط	0.90641	2,2188	تقييد المؤسسات الخدمائية ايراداتها ونفقاتها بشكل منظم و موثوق	02
مرتفع	0.84183	2,5313	تمسك المؤسسات الخدمائية سجلا خاصا بالثبوتات التي تمتلكها	03
مرتفع	0.49187	2,8750	تفتح المؤسسات الخدمائية دفتر لكل حساب من حسابات الخزينة (صندوق . بنك . البريد ..)	04
مرتفع	0.35355	2,9375	كل التسجيلات المحاسبية يجب ان تخضع لمبدأ القيد المزدوج	05
مرتفع	0.38353	2,5000	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي . SPSS

يتضح من خلال تفحص المعلومات الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية للمحور الثالث تراوحت بين (1.93 و 2.93) مقارنة بمتوسطها الحسابي العام الذي بلغ (2.50) اما فيما يخص الانحرافات المعيارية لها تراوحت ما بين (0.35 و 0.91) مقارنة بانحرافها العام الذي بلغ (0.38)

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

المطلب الثاني : تحليل ومناقشة النتائج

الفرع الاول : نتائج اختبار الفرضيات

➤ اختبار تحليل التباين الأحادي لدراسة المحور الاول : هل تعاني المنشآت الخدمية من مشاكل وصعوبات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي

الفرضية العدمية (H0) : لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية في هل تعاني المنشآت الخدمية من مشاكل وصعوبات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي

الفرضية البديلة (H1) : يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية في هل تعاني المنشآت الخدمية من مشاكل وصعوبات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي

جدول رقم (2-12) يوضح نتيجة تحليل التباين بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة P مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.689	3	0.230	0.912	0.448
داخل المجموعات	7.058	21	0.252	—	—
المجموع	7.747	31	—	—	—

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS .

➤ اختبار تحليل التباين الأحادي لدراسة المحور الثاني : هل تستجيب المنشآت الخدمية للإصلاح المحاسبي

الفرضية العدمية (H0) : لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية في هل تستجيب المنشآت الخدمية للإصلاح المحاسبي

الفرضية البديلة (H1) : يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية في هل تستجيب المنشآت الخدمية للإصلاح المحاسبي

جدول رقم (2-13) يوضح نتيجة تحليل التباين بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة P مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.392	3	0.131	1.190	0.332
داخل المجموعات	3.075	28	0.110	—	—
المجموع	3.467	31	—	—	—

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS .

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

➤ اختبار تحليل التباين الأحادي لدراسة المحور الثالث : ما مدى التزام المنشآت الخدمية بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية

الفرضية العدمية (H0) : لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية في ما مدى التزام المنشآت الخدمية بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية

الفرضية البديلة (H1) : يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية في ما مدى التزام المنشآت الخدمية بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية

جدول رقم (2-14) يوضح نتيجة تحليل التباين بين متوسطات نظرة العاملين للممارسات المحاسبية في المؤسسات الخدمية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة P مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.257	3	0.086	0.558	0.647
داخل المجموعات	4.303	28	0.154	—	—
المجموع	4.560	31	—	—	—

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS .

الفرع الثاني : مناقشة نتائج اختبار الفرضيات

أولاً : اختبار الفرضية الأولى "صعوبات و مشاكل تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF في المنشآت الخدمية

— من خلال النتائج المتوصل إليها في برنامج SPSS والمتمثلة في الإحصاء الوصفي لفقرات الاستبيان المتعلقة بصعوبات و مشاكل تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF في المنشآت الخدمية تبين ان المتوسط العام (2.2917) والانحراف المعياري العام (0.49990) كما يظهر بأنه متوسط و بالتالي نرفض الفرضية السابقة ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على صعوبات و مشاكل تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF من حيث الكفاءة في المنشآت الخدمية

ثانياً : اختبار الفرضية الثانية تستجيب المنشآت الخدمية للإصلاح المحاسبي

من خلال النتائج المتوصل إليها في برنامج SPSS والمتمثلة في الإحصاء الوصفي لفقرات الاستبيان المتعلقة بتقييم هل تستجيب المنشآت الخدمية للإصلاح المحاسبي تبين ان المتوسط العام 2.6518 والانحراف المعياري العام 0.33442 كما يظهر بأنه مرتفع و بالتالي نرفض الفرضية السابقة ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على استجابة المنشآت الخدمية للإصلاح المحاسبي بشكل كافي

ثالثاً : اختبار الفرضية الثالثة مدى التزام المنشآت الخدمية بقواعد ونصوص مسك المحاسبة

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات

من خلال النتائج المتوصل إليها في برنامج SPSS و المتمثلة في الإحصاء الوصفي لفقرات الاستبيان المتعلقة بتقييم مدى التزام المنشآت الخدمية بقواعد ونصوص مسك المحاسبة بين ان المتوسط العام 2.5000 والانحراف المعياري العام 0.38353 كما يظهر بأنه مرتفع و بالتالي نرفض الفرضية السابقة ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على التزام المنشآت الخدمية بقواعد ونصوص مسك المحاسبة بشكل واضح .

خلاصة الفصل :

يعتبر هذا الفصل محاولة لتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الفصل النظري على أرض الواقع من خلال دراسة تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات قطاع الخدمات وهذا بالوقوف على قدرتها و التزامها بقواعد ونصوص مسك المحاسبة كذلك سعينا إلى معرفة أهم الصعوبات والمشاكل الممارسات المحاسبية التي تعاني منها المؤسسات الخدمية ومن خلال نتائج التحليل والدلالات الاحصائية لأفراد عينة الدراسة نستنتج ما يلي:

- تتفق أغلبية عينة الدراسة أن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، إضافة إلى أن النظام المالي المحاسبي يتلاءم مع الإمكانيات والاحتياجات المادية و المالية .
- هناك بعض المشاكل والصعوبات التي تعاني منها الممارسات المحاسبية الخدمية حيث تكمن في الافصاح والغموض الذي يميز بعض نصوص النظام المحاسبي المالي وتأثير القواعد المحاسبية على الممارسات المحاسبية .
- جل مؤسسات قطاع الخدمات تطبق ممارستها المحاسبية وفقا ل SCF و هذا ما يفسر فعالية هذا النظام حسب رأي أفراد عينة الدراسة و هذا راجع إلى سهولته و مرونة المحيط المحاسبي.

الخاتمة

تضمن موضوع البحث تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات ومن خلاله حاولنا معالجة الاشكالية العامة ، والاجابة على الفرضيات . و حرصا على تحقيق اهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة الى فصلين ،تناولنا في الفصل الاول الاطار النظري للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات والدراسات السابقة ، بينما في الفصل الثاني فتناولنا فيه الدراسة الميدانية للممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات لعينة من المؤسسات الخدمية باستخدام الاستبيان ودراسة حالة الخطوط الجوية الجزائرية فمن خلال هذه الخلاصة سنتناول ماتم التوصل اليه من اختبار الفرضيات وكذا الاستنتاجات وايضا اقتراح مجموعة من التوصيات التي نراها ضرورية لتنفيذ النظام المحاسبي المالي في القطاع الخدماتي لتحسين واقع الممارسات المحاسبية ، بلاضافة الى اقتراح يعرض المواضيع في شكل افاق لمواصلة البحث .

اختبار الفرضيات:

من خلال الدراسة النظرية و الميدانية وقصد الإجابة على الاشكال المطروح تم اختبار الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

● بالنسبة للفرضية الاولى : " مدى التزام المؤسسات الخدماتية بقواعد و نصوص مسك المحاسبة من تحليل الدراسة و مناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بان المؤسسات الخدماتية تلتزم بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية المبسطة، وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

● بالنسبة للفرضية الثانية: " استجابة المنشآت الخدمية للإصلاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي من تحليل الدراسة و مناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بان المؤسسات الخدماتية تستجيب بشكل كاف فهي فرضية صحيحة ومقبولة وهذا من خلال :

_ اعتبار مخرجات النظام المحاسبي اداة لتقييم المؤسسة

_ توحيد النظام المحاسبي المالي في جميع المؤسسات

بالنسبة للفرضية الثالثة : " يعاني قطاع الخدمات من صعوبات و مشاكل في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي SCF

من خلال تحليل الدراسات السابقة و الجانب النظري والتطبيقي من الدراسة تم اثباتها وذلك من خلال النتائج التالية:

-أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى ظهور مجموعة من المفاهيم المحاسبية الجديدة و التي لها آثار إيجابية بشكل عام على الممارسات المحاسبية لكن من الجانب الواقعي والتطبيقي بقيت محدودة جدا.

-تكمّن هذه المشاكل في عدم القدرة على قياس والإفصاح المحاسبي والاعتراف ببعض البنود في القوائم المالية والغموض الذي يميز

بعض نصوص النظام المحاسبي المالي وتأثير القواعد الجبائية على الممارسات المحاسبية.

الاستنتاجات:

هناك إجماع بين أطراف المجتمع المحاسبي على أن مؤسسات قطاع الخدمات تلتزم بقواعد ونصوص مسك وكذا قواعد التسجيل

و الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، واحترامها للشكل القانوني للقوائم المالية المبسطة حسب SCF .

يتمتع النظام المحاسبي المالي بفعالية من جانب الممارسات المحاسبية حسب رأي أفراد العينة وهذا راجع إلى سهولته و مرونة المحيط

المحاسبي.

يتميز النظام المحاسبي المالي بخاصية الشفافية في قوائمها المالية والمبسطة والسهلة. تكمن بعض المشاكل في عدم القدرة على قياس والإفصاح المحاسبي والاعتراف ببعض البنود في القوائم المالية إما في المحاسبي والاعتراف ببعض البنود في القوائم المالية والغموض الذي يميز بعض نصوص النظام المحاسبي المالي وتأثير القواعد الجبائية على الممارسات المحاسبية.

مقترحات:

ضرورة تكثيف الدورات التكوينية حول النظام المحاسبي المالي

ضرورة الاهتمام بالموارد البشري من أجل الزيادة في القدرة الإنتاجية للمعلومة وأيضا الزيادة في موثوقية المعلومة المقدمة الأخذ بعني الاعتبار التنظيم والحجم والطبيعة ونشاط المؤسسة من أجل قدرتها على تقديم الصورة الصادقة عن وضعها المالي ومعرفة التغيير في وضعيتها المالية.

تشجيع البحث العلمي و مساعدة الباحث بإعطائهم المعلومات و البيانات الدالية المتوفرة في تطبيق النظام المحاسبي

أفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات وفق النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الخدمية ودراسة حالة الخطوط الجوية الجزائرية .

كما يمكن مواصلة الدراسة في هذا الموضوع من عدة جوانب يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية مع توسيع الدراسة التطبيقية لتشمل :

— إجراء دراسات تهتم بالبحث عن أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال الممارسات المحاسبية للمؤسسات الخدمية .

— أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على اتخاذ القرار في المؤسسات الخدمية .

— واقع الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

المراجع

1) باللغة العربية :

أولاً: الكتب :

1. إسماعيل يحي التكريتي ، عبد الوهاب حبش الطعمه و انتصار عبود مراد التميمي " أسس و مبادئ المحاسبة المالية " ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان - الأردن ، 2008.
2. بن زكوة العويّنة " البسيط في المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF " ، دار القدس العربي ، 2016.
3. رضوان حلوه حنان و نزار فليح البلداوي " مبادئ المحاسبة المالية " الطبعة الثانية ، إثراء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2009.
4. شعيب شنوف " المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRs و النظام المحاسبي المالي SCF " .ديوان المطبوعات الجامعية .2016.
5. محمد بوتين " المحاسبة العامة للمؤسسة " ، ديوان المطبوعات الجامعية .2009.
6. ناصر نور الدين عبد اللطيف " أساسيات المحاسبة المالية في المنشآت الخدمية و التجارية و الصناعية " ، الدار الجامعية - الإسكندرية ، 2006.
7. هوام جمعة " المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و معايير المحاسبة الدولية " ، الطبعة الثالثة ، الجزء الاول ، ديوان المطبوعات الجامعية.2010.

ثانيا : الرسائل الجامعية :

1. شعيب شنوف " الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي " أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر . 2008 .
2. عوادي نعمان " القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS.IFRS والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) " مذكرة ماجستير ، جامعة باجي مختار .2012.
3. رشيد قريرة " تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي " ، مذكرة ماجستير ، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012.
4. شعلاء بوقفة " الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثرها في تفعيل الممارسة المحاسبية " ، مذكرة ماجستير ، منشورة ، جامعة الجزائر ، 2012.

5. حنان خميس " دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في اتخاذ القرارات المالية " ، مذكرة ماستر ، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2012.
6. يوسف راشدي " تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية " ، مذكرة ماستر ، منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2018.

ثالثا : قوانين المراسيم :

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القرار الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، العدد 19 ، 25 مارس 2009 .
2. قانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية رقم 74. الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007. الجزائر.

(2) باللغة الأجنبية :

1. Alexander Schiebel " **Is there a Solif empirical fondation for the IASB's draft IFRS for SMEs**" .2007.
2. German Accounting Standards Committee " **The IFRS for SMEs among German SMEs** ":2010 Août (GASC).

(3) مواقع الالكترونية :

1. www.Startimes.com. 14:22 19/03/2019.

الملاحق



Passenger: Nom et Prénom
 Booking ref: R7GHDJ
 Ticket number: 1234567891012



Issuing office:
 AH OUARGLA CTO, PLACE SOUK ESBT
 OUARGLA, OUARGLA , Telephone: 029 70
 11 95
 Date: 26Jun2018

ELECTRONIC TICKET RECEIPT

At check-in, you must provide valid travel documents. Check-in opens 03 hours before departure of flight.

From	To	Flight	Departure	Arrival	Last check-in
TAMANRASSET AGUENAR	OUARGLA AIN EL BEIDA	AH6343	19:50 03Nov2018	21:30 03Nov2018	
Class: Y Baggage (4): 20K Fare basis: Y/AD50	Operated by: AIR ALGERIE Marketed by: AIR ALGERIE Booking status (1): OK			Duration: 01:40	
OUARGLA AIN EL BEIDA	TAMANRASSET AGUENAR	AH6342	17:00 12Jan2019	18:50 12Jan2019	16:15
Class: Y Baggage (4): 20K Fare basis: Y/AD50	Operated by: AIR ALGERIE Marketed by: AIR ALGERIE Booking status (1): OK			Duration: 01:50	

(1) OK = confirmed (2) NVB = Not valid before (3) NVA = Not valid after (4) Baggage: K = Kilo, PC=Piece. You may check-in the weight/number of baggage items listed above free of charge. Beyond this limit, you must pay an extra fee.

For more details check out our Baggage Policy and General Conditions of Carriage posted on our website www.airalgerie.dz

For a reservation, information or other, contact our Call center : Algeria : + 213 (0) 21 98 63 63, France : + 33 (1) 76 54 40 00.

PAYMENT DETAILS

Fare Calculation: TMR AH OGX4000.00AH
 TMR4000.00DZD8000.00END
 Form of payment: CASH

FARE DETAILS

Fare: DZD 8000
 Taxes: DZD 900DZ
 DZD 20DZ
 DZD 1691YB
 Total Amount: DZD 10611

This Fare is valid only if the ticket is fully used on the dates indicated and in the sequential order of coupons. Some fares have restricted changes conditions in which additional fees, taxes and charges may apply.
 You can display the information related to the carbon consumed (CO2) via the following link: <http://www.icao.int/environmental-protection/CarbonOffset/Pages/default.aspx>

LEGAL AND PASSENGER NOTICES



DIRECTION REGIONALE
OUARGLA

**ETAT D'INVENTAIRE PHYSIQUE
VALORISE ARRETE AU 31/12/2018**



DIRECTION REGIONALE
OUARGLA

ETAT D'INVENTAIRE PHYSIQUE
VALORISE ARRETE AU 31 / 12 / 2018

CODE UNITE : 19

COMPTE : SCF 215220 PCN 2422 - MATERIEL INFORMATIQUE

CODE NOMENCLATURE	DESIGNATIONS						
		ACQ	Fournisseur	Facture	Affectation	Valeur ACQ en DZD	Observation
4250505200400432	PC IBM THINK CENTER P4	2.004			DR/HME	67 646,03	
4250505200400433	PC IBM THINK CENTER P4	2.004			DR/HME	67 646,03	
4250505200400441	PC IBM THINK CENTER P4	2.004			DR/GHA	67 646,03	
4250505200400444	PC IBM THINK CENTER P4	2.004			DRSA OGX	67 646,03	
4250505200400447	PC IBM THINK CENTER P4	2.004			DRSA OGX	67 646,03	
4250505200400448	PC IBM THINK CENTER P4	2.004			DRSA OGX	67 646,03	
4250505200400449	PC IBM THINK CENTER P4	2.004			DRSA OGX	67 646,03	
4250505200400450	PC IBM THINK CENTER P4	2.004			DRSA OGX	67 646,03	
4250505200600111	MICRO-ORDINATEUR DX 6120	2.005			DR/HME	70 523,74	
4250505200600112	MICRO-ORDINATEUR DX 6120	2.006			DR/HME	70 523,74	
4250505200600167	MICRO-ORDINATEUR DX 6120	2.006			DR/HME	62 013,24	
4250505200600168	MICRO-ORDINATEUR DX 6120	2.006			DR/HME	62 013,24	
4250505200600169	MICRO-ORDINATEUR DX 6120	2.006			DR/HME	62 013,24	
4250505200600170	MICRO-ORDINATEUR DX 6120	2.006			DR/HME	62 013,24	
4250505200600171	MICRO-ORDINATEUR DX 6120	2.006			DR/HME	62 013,24	
4250505200600172	MICRO-ORDINATEUR DX 6120	2.006			DR/HME	62 013,24	
4250505200600225	MICRO-ORDINATEUR HP COMPAQ NS* CZC5492XYX	2.006	DIRECTION FRET		sce cargo	68 500,00	
4250517200600115	IMPRESANTE LQ680 PRO NS* CRAY012449	2.006	DIRECTION FRET		sce cargo	42 900,00	
4250504200700004	SERVEUR ML 360T	2.007			DRSA OGX	156 538,74	
4250505200700080	PC PORTABLE	2.007			DRSA OGX	101 000,00	
4250505200700237	MICRO-ORDINATEUR HP DX2200	2.007			DRSA OGX	58 721,64	
4250505200700238	MICRO-ORDINATEUR HP DX2200	2.007			DRSA OGX	58 721,64	
4250505200700239	MICRO-ORDINATEUR HP DX2200	2.007			DRSA OGX	58 721,64	
4250505200700240	MICRO-ORDINATEUR HP DX2200	2.007			AG/TGR	58 721,64	
4250505200700241	MICRO-ORDINATEUR HP DX2200	2.007			AG/TGR	58 721,64	
4250505200700242	MICRO-ORDINATEUR HP DX2200	2.007			AG/TGR	58 721,64	

619
Air Algeria

GRAND LIVRE GLOBAL

```

+-----+-----+-----+-----+
! Cpt. Gen. : 181218 ! ! Monnaie!Page !
! Intitule : xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx ! ! 12 ! 1 !
+-----+-----+-----+-----+

```

Solde anterieur a la periode : 301 680.670 DB

```

+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+
!Cpt.Part!Jnl!Fol.!Lig!Date Oper.!Piece! Libelle operation !Periode! Debit ! Credit !
+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+
120000 ODV 1 17 30/09/2018 0 TRANSFERT VEHICULE FLUENQZVER 1 273 162.390 0.000
190000 FNS 3 84 30/09/2018 0 057/2018 EURL MALEK SER 062018 1 033 667.180 0.000
190000 ODV 1 18 30/09/2018 0 TRANSFERT VEHICULE FLUENQZVER 0.000 1 273 162.390
+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+
! Cumul de la Periode ! ! 2 306 829.570! 1 273 162.390!
! Solde ! ! 1 033 667.180! !
+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+
! Cumul du Compte ! ! 2 608 510.240! 1 273 162.390!
! Solde ! ! 1 335 347.850! !
+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+-----+

```

الملحق رقم 04: رصيد العميل

4110
Air Algérie
Dtion Regionale Sud Algerien

BALANCE CLIENTS DU MOIS DE
SEPTEMBRE 2018

Page : 1

Date	SIGLE	MONN.	C.Unite
2018	DRSA	12	19
Compte	INTITULE	Solde Initial	Solde Final
1	411010190000!CLIENTS OFFICIELS ALGERIENS	925680.000	925680.000
2	411010190001!CLIENTS OFFICIELS ALGERIENS	925680.000	925680.000
3	411030190000!CLIENTS SOCIETES NATIONALES ET	46515.910	46515.910
4	411030190002!CLIENTS SOCIETES NATIONALES ET	46515.910	46515.910
5	411510191001!E N G T P HME	5626531.770	7599439.770
6	411510191005!E N A F O R HME	4474367.400	4755749.420
7	411510191006!E N A G E O HME	7079324.370	6670626.680
8	411510191010!E N N A GHA	28401.000	81174.000
9	411510191011!SH DF HME	14797713.810	15578482.530
10	411510191013!E N S P HME	887436.800	1068814.800
11	411510191015!E N V I OGX	64711.000	23506.000
12	411510191018!E N G C B HME	565381.000	565380.000
13	411510191020!E N T P HME	133649096.520	111553612.510
14	411510191022!SH DF HME	11020633.820	12819644.070
15	411510191023!SH DF IAM	1279081.590	1386680.590
16	411510191024!SH DF H'MEL	1007240.000	544940.000
17	411510191025!CLIENTS EN COMPTES REPRESENTAT	694564.000	683811.000
18	411510191026!NAFTAL AVIATION MARINE HME	233696.000	211230.000
19	411510191027!SH DOS HME	831254.000	1136370.000
20	411510191028!CLIENTS EN COMPTES REPRESENTAT	0.000	0.000
21	411510191029!CLIENTS EN COMPTES REPRESENTAT	5382104.000	5382104.000
22	411510191031!SH DT HME	1493178.000	1715137.000
23	411510191032!SH DP BERKAOUI OGX	1237189.100	769591.580
24	411510191034!SONELGAZ ZONE OGX	663400.000	1217560.000
25	411510191035!SONELGAZ PRODUCTION ELEC HME	2060298.990	1572835.990
26	411510191038!E N G I OGX	77548.000	77548.000
T O T A L F O L I O		190166795.170	171983990.880

الملحق رقم 05: رصيد المورد

4110
Air Algérie
Dtion Regionale Sud Algerien

BALANCE FOURNISSEURS DU MOIS DE
SEPTEMBRE 2018

Page : 1

Date	SIGLE	MONN.	C.Unite
2018	DRSA	12	19
Compte	INTITULE	Solde Initial	Solde Final
1	401000191001!SONELGAZ OUARGLA	98279.380	98279.580
2	401000191002!SONELGAZ HASSI MESSAOUD	78269.070	78269.070
3	401000191003!SONELGAZ GHARDAIA	19777.650	19777.650
4	401000191005!SONELGAZ LAGHOuat	93500.000	93500.000
5	401000191007!EL GOLEA	0.000	0.000
6	401000191015!ADE GHARDAIA	762.440	762.440
7	401000191016!ADE ON AMINAS	20.020	20.020
8	401000191019!SONELGAZ IN AMINAS	69180.180	69180.180
9	401000191022!ADE (EAU) EPEG METLILI	762.440	309.830
10	401000191023!ADE ELG	0.000	2660.020
11	401000191026!CREDITEUR SERVICE	144662.010	144662.010
12	401000191032!CREDITEUR SERVICE	0.000	1072.270
13	401000191054!NAFTAL HME	0.000	857526.510
14	401000191059!NAFTAL AVM HASSI MESSAOUD	788346.330	788346.330
15	401000192004!O.P.G.I HASSI RMEL	10137.000	10137.000
16	401000192005!O.P.G.I LAGHOuat	10137.000	10137.000
17	401000192013!A.P.C METLILI	0.000	31080.000
18	401000192020!ACTEL OUARGLA	714.000	23227.610
19	401000192021!ACTEL HASSI MESSAOUD	240000.000	240000.000
20	401000192022!ACTEL IN AMINAS	240000.000	240000.000
21	401000192023!ACTEL TOUGGOURT	0.000	0.000
22	401000192025!ACTEL GHARDAIA	120000.000	120000.000
23	401000192026!ACTEL NLAGHOuat	0.000	0.000
24	401000192041!CREDITEUR SERVICE	0.000	0.000
T O T A L F O L I O		0.000	0.000

BUREAUTIQUE ESSALEM**REZZAG BARA MOHAMED LARBI**
VENTE FOURNITURE DE BUREAU & INFORMATIQUE**Local n° 08 Rue Larbi Ben M'hidi Ouargla****R.C N° : 01/A/621244****N.I.S : 197430010031252****ARTICLE IMPOSITION N°: 30010121580****C.B N° : 00500188400213060004 BDL - OUARGLA****MODE DE PAIEMENT : VIREMENT****OUARGLA LE : 31/12/2017****FACTUR N° : 0326/2017****DOIT : AIR ALGERIE - OUARGLA****B.C N° : 001516 DU : 24/08/2017**

N°	DESIGNATION	QUA	PRIX UNIT H.T	MONTANT
01	PAPIER LISTINGUE 4EX 80COL	3	2.400,00	7.200,00
02	STYLOS BLEU	10	6,50	65,00
03	SCOTCHE PM	8	18,00	144,00
04	ENVELOPPE GM	20	9,00	180,00
05	ENVELOPPE MM	20	7,00	140,00
06	ENVELOPPE PM	20	4,00	80,00
07	PAPIER AG	5	293,00	1.475,00
08	DISQUE ENCRE 4912B	10	250,00	2.500,00
09	AGRAFFES	20	18,00	360,00
10	RX FAX	10	138,00	1.380,00
11	MULTIPRISES	2	900,00	1.800,00
12	ENVELOPPE RADIO	40	15,00	600,00
13	TONER HP 1035	1	2.800,00	2.800,00
			TOTAL H.T	18.724,00
			TVA 19 %	3.557,56
			TOTAL T.T.C	22.281,56

Arrêtée la presente facture à la somme de : VINGT DEUX MILLE DEUX CENT QUATRE VINGT ET UN DINARS 56 CTS.

الملحق رقم 07: تحليل حساب الديون

AIR ALGERIE

ANNEXE 2

UNITE : DIRECTION REGIONALE OUARGLA

ANALYSE DE COMPTE DE DETTES

COMPTE S.C.F N° : 40100019 4026

INTITULE S.C.F : CREDITEURS DE SERVICES

CLIENTS FOURNISSEURS / PRESTATAIRES	RERERENCE MARCHE		REFERENCES FACTURES		MONTANT
		OU CONTRAT	N°	DATE	EN DA
HOTEL LYNATEL	OGX	/	902/2018	08/12/2018	79 961,00
HOTEL LYNATEL	OGX	/	924/2018	15/12/2018	122 630,02
HOTEL LYNATEL	OGX	/	963/2018	27/12/2018	89 721,00
HOTEL LYNATEL	OGX	/	965/2018	27/12/2018	119 151,00
HOTEL LYNATEL	OGX	/	979/2018	31/12/2018	40 421,00
HOTEL LYNATEL	OGX	/	980/2018	31/12/2018	40 421,00
HOTEL LYNATEL	OGX	/	981/2018	31/12/2018	40 421,00
HOTEL LYNATEL	OGX	/	983/2018	31/12/2018	96 311,00
					629 037,02

LE S/DIRECTEUR ADM ET FINANCES

LE DIRECTEUR REGIONAL

الملحق رقم 08: النظام المحاسبي المالي للمؤسسة

الملحق رقم 09: جريدة العمليات المختلفة للعملاء

4130

Air Algerie
Unite : 19
Dtion Regionale Sud Algerien
Periode : Septembre 2018

JOURNAL : OPERATIONS DIVERSES CLIENTS

Date : 19/03/2019
Monnaie : 12
Page : 1

References	Libelle de l'operation	Mouvements		Compte Mvt
Fol. Lg. Date	Piece	Debit	Credit	Cpt. Tiers
1 13/09/2018	0!A.TVAN*11/18	269 129.610!		181445197817 !
2 23/09/2018	0!A.TVAN*12/18	338 568.370!		181445197819 !
3 33/09/2018	0!A.TVAN*13/18	218 628.250!		181445197817 !
4 43/09/2018	0!A.TVAN*14/18	467 102.330!		181445197819 !
5 53/09/2018	0!A.TVAN*11/18		269 129.610!	411510191005 !
6 63/09/2018	0!A.TVAN*12/18		338 568.370!	411510191005 !
7 73/09/2018	0!A.TVAN*13/18		218 628.250!	411510191032 !
8 83/09/2018	0!A.TVAN*14/18		467 102.330!	411510191032 !
9 93/09/2018	0!Contre Partie	20 744.000!		412500190300 !
10 103/09/2018	0!15021106401		14 172.000!	411510194013 !
11 113/09/2018	0!15120106401		6 572.000!	411510194013 !
12 123/09/2018	0!Contre partie	17 945.000!		412500190300 !
13 133/09/2018	0!150701106430		17 945.000!	411510191020 !
14 143/09/2018	0!ENP*41/08/10	45 000.000!		4177000190000 !
15 153/09/2018	0!EPN*41/08/10		1 000.000!	411510191018 !
16 163/09/2018	0!EPN*41/08/10		2 000.000!	411510191101 !
17 173/09/2018	0!EPN*41/08/10		42 822.000!	411510194008 !
18 183/09/2018	0!EPN*41/08/10		2 175.000!	411510192190 !
19 193/09/2018	0!150607706402	1 100.000!		411510191059 !
20 203/09/2018	0!192160110001		1 100.000!	411510191143 !
21 213/09/2018	0!151207705320	59 840.000!		411510192196 !
22 223/09/2018	0!151207705320		26 430.000!	411510192194 !
23 233/09/2018	0!192081010139		10 864.000!	411510192053 !
24 243/09/2018	0!130416105331		5 553.000!	411510192191 !
25 253/09/2018	0!192090110662		11 948.000!	411510192237 !
26 263/09/2018	0!160822112204		27.000!	411510192141 !
27 273/09/2018	0!131028106401		5 016.000!	411510192143 !
TOTAL PAGE ----->		1 438 057.560	1 438 055.560	

الملحق رقم (05): جريدة العمليات المختلفة للموردين

4140

Air Algerie
Dtion Regionale Sud Algerien

BALANCE FOURNISSEURS DU MOIS DE
SEPTEMBRE 2018

Page : 1

Date	SIGLE	MONN.	C.Unite
2018	DRSA	12	19

Compte	INTITULE	Solde Initial	DEBIT	CREDIT	Solde Final
1 401000191001	SONELGAZ OUARGLA	98279.380!	63830.900 !	63831.100 !	98279.580!C !
2 401000191002	SONELGAZ HASSI MESSAOUD	78269.070!	222834.230 !	222834.230 !	78269.070!D !
3 401000191003	SONELGAZ GHARDAIA	19777.650!	17549.770 !	17549.770 !	19777.650!D !
4 401000191005	SONELGAZ LAGHOuat	93500.000!	0.000 !	0.000 !	93500.000!C !
5 401000191007	EL GOLEA	0.000!	12859.460 !	12859.460 !	0.000! !
6 401000191015	ADE GHARDAIA	762.440!	0.000 !	0.000 !	762.440!C !
7 401000191016	ADE ON AMINAS	20.020!	0.000 !	0.000 !	20.020!C !
8 401000191019	SONELGAZ IN AMINAS	69180.180!	0.000 !	0.000 !	69180.180!D !
9 401000191022	ADE (EAU) EPEG METLILI	762.440!	0.000 !	1072.270 !	309.830!C !
10 401000191023	ADE ELG	0.000!	0.000 !	2660.020 !	2660.020!C !
11 401000191026	CREDITEUR SERVICE	144662.010!	0.000 !	0.000 !	144662.010!D !
12 401000191032	CREDITEUR SERVICE	0.000!	1072.270 !	0.000 !	1072.270!D !
13 401000191054	NAFTAL HME	0.000!	857526.510 !	0.000 !	857526.510!D !
14 401000191059	NAFTAL AVM HASSI MESSAOUD	788346.330!	150193.480 !	150193.480 !	788346.330!D !
15 401000192004	O.P.G.I HASSI RMEL	10137.000!	0.000 !	0.000 !	10137.000!C !
16 401000192005	O.P.G.I LAGHOuat	10137.000!	0.000 !	0.000 !	10137.000!D !
17 401000192013	A.P.C METLILI	0.000!	31080.000 !	31080.000 !	0.000! !
18 401000192020	ACTEL OUARGLA	714.000!	0.000 !	23941.610 !	23227.610!C !
19 401000192021	ACTEL HASSI MESSAOUD	240000.000!	952.000 !	952.000 !	240000.000!D !
20 401000192022	ACTEL IN AMINAS	240000.000!	0.000 !	0.000 !	240000.000!C !
21 401000192023	ACTEL TOUGGOURT	0.000!	3349.850 !	3349.850 !	0.000! !
22 401000192025	ACTEL GHARDAIA	120000.000!	0.000 !	0.000 !	120000.000!D !
23 401000192026	ACTEL NLAGHOuat	0.000!	4769.520 !	4769.520 !	0.000! !
24 401000192041	CREDITEUR SERVICE	0.000!	19864.800 !	19864.800 !	0.000! !
TOTAL FOLIO		0.000	1385882.790	554958.110	0.000

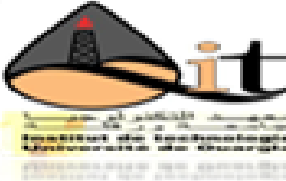
الملحق رقم (11): صورة برنامج SYGEF




The screenshot shows a web browser window with the URL <https://portail.airalgerie.dz/web/intranet/immobilisation>. The page title is "BIENVENUE SUR LE PORTAL INTRANET". A modal window titled "Détails du Bien" is open, displaying the following information:

Code nomenclature *	5201016 2018 00002	Compte comptable *	217210 - MOB EQUIP. LOGEMENTT PERSONNEL
Taux Amortissement *	10.0 %	Durée Amortissement *	10.0 ANS
Designation *	CLIMATISEUR 12BTU	Marque	CONDOR
Type	Néant	Numéro de série	179870023090
Affectation	923738 - ESCALE DE LAGHOUIAT		
Prix (DZD) *	42 000,00	Valeur (DZD)	42 000
Taxe (DZD)	0	Ammortissement mensuel (DZD)	350
Frais d'approche (DZD)	0	Ammortissement Cumulé (DZD)	350

DERECTION REGIONALE DE OUARGLA						ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE				BNA HASSI MESSAOUD	
COMPTES COMPTABLES: 512100.288.012						DECEMBRE 2018				AGENCE 947	
AGENCE: HASSI MESSAOUD						COMPTES BANCAIRES N° 0300300475-29					
ECRITEURE COMPTABLE		REF CHEQUE VRT OU RECU				LIBELLES	CHEZ NOUS		CHEZ LA BANQUE		
ECR	DATE	DATE	N°	BENEF	DEBIT		CREDIT	DEBIT	CREDIT		
						SOLDE FOLIO 31 DECEMBRE 2018	#####				
						SOLDE EXTRAIT 31 DECEMBRE 2018				#####	
288	1	31-12-2018	02-01-2019	119304	AH HME	VERSEMENT ESP BNA				330,143.00	
288	2	26-12-2018	27-12-2018	6828379	AH HME	REMISE CHEQUES				6,922.00	
288	2	26-12-2018	27-12-2018	6828380	AH HME	REMISE CHEQUES				12,896.00	
TOTAUX							#####			#####	
SOLDES								#####	#####		
TOTAUX							#####	#####	#####	#####	



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة قاسمي مبرح ورقنة
مهد التكنولوجيا
قسم المحاسبة
التخصص : محاسبة وإدارة دافعة 2019
استمارة الاستبيان



سيدي سيدي
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار التحضير لشكوة تخرج مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ليسانس مهني في تخصص محاسبة وإدارة بعنوان:
"تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع الخدمات وفق النظام المحاسبي المالي SCF"
- دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين ومهنيي القوائم المالية بالمؤسسات الخدمية بولاية ورقنة خلال شهر افريل 2019 -
يشرفني أن أحثب منكم المشاركة في إيفاء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على هذه الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة بهدف الحصول على أرائكم واقتراحاتكم حول التساؤلات المطروحة.
وأحييكم علما بأن إجاباتكم ستبقى بالسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا مني سيادتكم تائق الاحترام والتقدير
من إعداد : بن محمد إيمان . داوود قلوبى
تحت إشراف الأستاذ : غريب بواوي

المحور الأول: البيانات الشخصية

وضح علامة له اسم الإجابة التي تتطابق

1/ الجنس : ذكر أنثى


2/ العمر : أقل من 30 سنة من 30-45 سنة فوق 45 سنة

3/ الشهادات المحصلة : ليسانس ماجستير دكتوراه شهادات أخرى

4/ المركز الوظيفي : مدير مالي رئيس قسم رئيس مصلحة محاسب أخرى

5/ الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات بين 5 و 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

6/ المؤسسة ذات قطاع : حكومي خاص عتقت أعمال حرة



الملاحق الثاني : الإمتئة الخامسة بالدراسة			
1 / استجابة المؤسسات الخدمية للإصلاح المحاسبي			
الرقم	موافق	غير موافق	محايد
01			
02			
03			
04			
05			
06			
07			
2 / مدى التزام المؤسسات الخدمية بقواعد وتصوص صك المحاسبة			
الرقم	موافق	غير موافق	محايد
01			
02			
03			
04			
05			
3 / صعوبات ومشاكل تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي scf في المنشآت الخدمية			
الرقم	موافق	غير موافق	محايد
01			
02			
03			
04			
05			
06			
07			
08			
09			
تم تكليم من طرف الأمانة :			
مخرجت بر الوادي مخرجت بر الزمان تمبلوا منا ناقق التقدير والاحرام			

الملحق رقم 16 مخرجات برنامج SPSS





ANOVA

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,659	2	,330	,912	,445
Intra-groupes	7,055	28	,252		
Total	7,714	31			

اختبار الفرضية الثانية

ANOVA

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,392	2	,196	1,192	,322
Intra-groupes	3,075	28	,110		
Total	3,467	31			

اختبار الفرضية الثالثة

ANOVA

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,257	2	,128	,555	,647
Intra-groupes	4,303	28	,154		
Total	4,560	31			

VAR00024	32	1,00	3,00	2,2188	,00841
VAR00025	32	1,00	3,00	2,5312	,04183
VAR00026	32	1,00	3,00	2,8750	,09187
VAR00027	32	1,00	3,00	2,9375	,08355
σ2	32	1,50	3,00	2,5000	,08353
N valide (التياسة)	32				

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

اختبار التآكرونيخ

إحصائيات التآكرونيخ

Alpha de Cronbach	عدد العناصر
,694	21

التوزيع الطبيعي

نتائج اختبار كولموغوروف-سميرنوف على عينة عشوائية

	σ1	σ2	σ3
N	32	32	32
Parameters normal ^{a,b}			
Mean	2,2917	2,6515	2,5000
Std. Dev.	,49990	,23442	,38353
Differences les plus extrêmes			
Positive	,103	,199	,165
Negative	-,075	-,149	-,110
Z de Kolmogorov-Smirnov	,551	1,125	,925
Signification asymptotique (bilatérale)	,559	,155	,245

a. La distribution à tester est gaussienne.
b. Calculée à partir des données.

اختبار الفرضية الأولى التآكرونيخ

3,00	4	12,5	12,5	25,0
4,00	2	6,3	6,3	100,0
Total	22	100,0	100,0	

VAR00005

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1,00	20	62,5	62,5	62,5
2,00	12	37,5	37,5	100,0
Total	22	100,0	100,0	

وصف الجيات حنة التراسة

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00007	22	1,00	3,00	2,1250	,94156
VAR00008	22	1,00	3,00	2,0625	,94526
VAR00009	22	1,00	3,00	2,1875	,95175
VAR00010	22	1,00	3,00	2,3112	,95259
VAR00011	22	1,00	3,00	2,4063	,91054
VAR00012	22	1,00	3,00	2,5000	,93322
VAR00013	22	1,00	3,00	2,4558	,94183
VAR00014	22	1,00	3,00	2,0625	,94526
VAR00015	22	1,00	3,00	2,2512	,92403
s1	22	1,33	3,00	2,2917	,49990
N valide (statistique)	22				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00016	22	2,00	3,00	2,9363	,29614
VAR00017	22	1,00	3,00	2,6563	,70066
VAR00018	22	1,00	3,00	2,4375	,87759
VAR00019	22	1,00	3,00	2,7500	,87202
VAR00020	22	1,00	3,00	2,5000	,93322
VAR00021	22	1,00	3,00	2,6250	,75134
VAR00022	22	1,00	3,00	2,6575	,64446
s2	22	1,71	3,00	2,6516	,33442
N valide (statistique)	22				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00023	22	1,00	3,00	1,9375	,91361

VAR00001

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	12	37,5	37,5	37,5
	2,00	15	46,9	46,9	84,4
	3,00	5	15,6	15,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

VAR00002

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	14	43,8	43,8	43,8
	2,00	14	43,8	43,8	87,5
	4,00	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

VAR00003

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	3	9,4	9,4	9,4
	2,00	4	12,5	12,5	21,9
	3,00	12	37,5	37,5	59,4
	4,00	13	40,6	40,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

VAR00004

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	10	31,3	31,3	31,3
	2,00	12	37,5	37,5	68,8
	3,00	6	18,8	18,8	87,5
	4,00	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

VAR00005

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	16	50,0	50,0	50,0
	2,00	10	31,3	31,3	81,3