



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

معهد التكنولوجيا

قسم المناجنت



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ليسانس مهني

الفرع : العلوم المالية و المحاسبية

التخصص : مالية و محاسبة

**دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية و طريقة التكاليف على
أساس الأنشطة (ABC) و إمكانية تطبيقها في المؤسسات
الجزائرية**

دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر - المديرية العملية بغرداية -

من إعداد الطالبين : محمد بللو

. عبد العزيز جهلان

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ 15 ماي 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د/ سعيد هتهات(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د/ محمد الأمين شربي(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

د/ عبد الطيف طيبي(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2018/2017

الإهداء

إلى من بذلوا كل غال و نفيس من في سبيل إنجاحي، إلى من عبدوا أمامي الطريق و زرعوا في الأمل،
إلى من يسروا لي كل السبل

إلى التي أعطت و لم تدخر، إلى التي جدت و لم تبخل، إلى التي عانت و لم تيأس، إلى سر الوجدان،
منبع العطف و الحنان، إلى أعلى ما في الوجود،

أمي الغالية .

إلى الذي أفنى عمره، و أجهد نفسه من أجل تربيته و تعليمي، إلى من علمني أن الحياة تؤخذ ولا تعطى،
إلى العزيز الغالي

إلى أبي بارك الله في عمره .

إلى زهرة حياتي في الدنيا، إخوتي و أخواتي الأعزاء

إلى كافة أفراد العائلة قريبا أو بعيدا صغيرا أو كبيرا دون استثناء

إلى كافة الأصدقاء و الأحباب إلى رفقاء الدرب في مراحل دراستي و إلى كل من يعرفني

شكر و عرفان

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه

إلهنا لك الحمد لأن هديتنا لهذا و ما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

بداية نتقدم بجميل الشكر و العرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور "شربي محمد الأمين" على حسن إرشاداته و توجيهاته و نصائحه القيمة، وما بذله معنا من جهد و وقت، و إلى كل أساتذة معهد التكنولوجيا

كما نتوجه بجزيل الشكر و الامتتان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل، كما نخص بالذكر عمال مؤسسة اتصالات الجزائر - فرع غرداية - الذين كانوا سندا و عوننا لنا في إتمام هذا البحث

الملخص :

يهدف هذا البحث دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، و لذلك قمنا بطرح الإشكالية و المتمثلة في : ما مدى مساهمة كل من الطرق التقليدية و طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في تحليل و تحديد تكلفة المنتجات في مؤسسة اتصالات الجزائر ، و يهدف هذا البحث الى إبراز إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة و مقارنتها بنظام التكاليف التقليدية داخل المؤسسة ، و للاجابة على هذه الاشكالية و تحقيق اهدافها قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري و دراسة حالة في الجانب التطبيقي ، عن طريق المقابلات الشخصية بالإضافة الى جمع البيانات الثانوية من المؤسسة للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة، و من خلال هذه الدراسة توصلنا الى امكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة و تحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات سواء في ظل النظام التقليدي أو نظام تكاليف الأنشطة في مؤسسة اتصالات الجزائر

الكلمات المفتاحية :

نظام أقسام المتجانسة ، نظام تكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC، وحدات القياس، مسببات التكلفة، النشاط

Résumé :

This research focuses on a comparative study between traditional methods and methods of activity-based costs and the possibility of applied them in Algerian industrial enterprises of fate that we launched problematic is: to what extent the contribution of both traditional and the way the costs are based on the activities to analyze and determine the cost of the products in the Algerie telecome establishment, this research aims to highlight the possibility of applying the system according to the costs and to understand the applied system within the institution and the answer to this problem is to achieve their goals we follow the method of descriptive analysis in the theoretical part and a case study in the practical side, the average of personal interviews in addition to the data collection in addition to the institution to contribute to the correct analysis activities and through this study we have determined the possibility of applying the costs of activities and determine the actual cost of products under both the traditional system or the system (ABC) in the establishment Algeria Telecom

Keywords :

traditional methods , activity-based costs, units of measurement, causes of costs , the activity

I.....	الإهداء
II.....	الشكر
III.....	الملخص
IV.....	الفهرس
VI.....	قائمة الجداول
VI.....	قائمة الأشكال البيانية
أ.....	المقدمة

الفصل الأول : مدخل لنظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

02	تمهيد
03	المبحث الأول : الأدبيات النظرية
03	المطلب الأول : طريقة الأقسام المتجانسة لتحميل الأعباء (الطريقة التقليدية)
03	أولا : المعلومات المرتبطة بالطرق التقليدية لتحديد تكلفة المنتجات
04	ثانيا : تقييم طريقة التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف
05	المطلب الثاني : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
05	اولا : الخلفية التاريخية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة
05	ثانيا : مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC
06	ثالثا : مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة
07	رابعا : خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة

- 08 خامسا : مزايا استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة
- 09 سادسا : العيوب (الانتقادات) الموجهة الى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة
- 09 سابعا : مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و الأنظمة المحاسبية التقليدية

10 المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

- 10..... المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
- 16 المطلب الثاني : واقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

الفصل الثاني : دراسة حالة اتصالات الجزائر

- 18 تمهيد
- 19 المبحث الأول: التعريف باتصالات
- 19..... المطلب الأول: تقديم عام حول مؤسسة الاتصالات الجزائرية
- 20 المطلب الثاني: نشأة و تعريف اتصالات الجزائر
- 21 المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي و المصالح المختلفة
- 21 المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية على مؤسسة اتصالات الجزائر
- 21 المطلب الأول: تحديد أنواع التكاليف
- 23 المطلب الثاني: تحديد أساس تحميل التكاليف للأقسام و الأنشطة
- 24 المطلب الثالث: تطبيق الطريقة التقليدية (طريقة الاقسام المتجانسة)
- 26 المطلب الرابع: تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على المؤسسة
- 33 المطلب الخامس : تحليل النتائج
- 34 خلاصة الفصل

35	الخاتمة
37.....	الملاحق

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	مقارنة بين ABC و النظام التقليدي	1-1
22	تحديد أنواع التكاليف المباشرة	1-2
23	التكاليف المباشرة و غير المباشرة	2-2
24	جدول التوزيع الأولي	3-2
25	جدول التوزيع الثانوي	4-2
25	جدول رقم الأعمال	5-2
26	أقسام و أنشطة مؤسسة اتصالات الجزائر	1-3
27	حساب تكلفة الأنشطة	2-3
28	عدد مسببات التكلفة	3-3
30	التكلفة الوجدوية للنشاط	4-3
31	التكلفة الاجمالية الغير المباشرة	5-3
33	الفرق بين النتيجة في النظامين	6-3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	1
21	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	2

المقدمة :

في ظل المتغيرات البيئية الراهنة و المرتبطة بمحيط المؤسسة الاقتصادية لم يعد الهدف الرئيسي للمحاسبة مقتصرًا على تسجيل العمليات و حساب نتائج الأعمال بل تعد ذلك ليساهم بشكل كبير في صناعة القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد و ترميط فعاليات العملية الإنتاجية بما يؤدي إلى خلق منتجات أكثر تنافسية و ذلك بفضل التميز عن طريق التحكم في التكلفة ، و هو ما جعل إدارة المؤسسات الاقتصادية عامة و الصناعية بشكل خاص تلتمس السبل المؤدية التي تبنى نظم حساب التكاليف التي تستجيب إلى متطلباتها في اكتساب نقاط قوة لاستغلالها و كذا في نقاط الضعف ان وجدت .

و في هذا الإطار يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أحد أهم و أورث النظم المعتمدة في حساب التكاليف لما يوفره من قاعدة بيانات متنوعة بما يساهم بشكل معتبر في التحكم في التكلفة و الوقت ، و الذي له الأثر الكبير على نتائج الأعمال ، لذا بات لزامًا على إدارة المؤسسات الاقتصادية توفير كل ما يتطلبه الحاجة إلى تطبيق هذا النظام .

الإشكالية :

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية من خلال التساؤل التالي :

ما مدى مساهمة كل من الطرق التقليدية و طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في تحليل و تحديد تكلفة المنتجات في مؤسسة اتصالات الجزائر ؟

و انطلاقًا من هذا السؤال طرحنا الأسئلة الفرعية التالية

1. هل يؤدي استخدام طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة ABC في تحسين ربحية المؤسسة ؟
2. هل هناك عوائق تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC في المؤسسات الجزائرية ؟

3. ما هي آليات عمل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في المؤسسة ؟

فرضيات البحث :

1. ان تخفيض التكاليف أصبح هدفا تصبو إليه الإدارة بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين ربحية المؤسسة
2. نظام الأقسام المتجانسة يعتبر او يوفر البنية التحتية لنظام تكاليف المبني على الأنشطة
3. تقسيم أقسام المؤسسة إلى أنشطة يستند عليها نظام ABC

أهداف البحث :

- التأكد من الفرضيات المقدمة
- تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط في مؤسسة اتصالات الجزائر
- إظهار أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية
- اظهار الانحراف بين الطريقتين

أهمية البحث :

تتجلى أهمية بحثنا في مساعدة الإدارة في عملية تخفيض التكاليف و ترشيد الأداء من خلال الإعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الذي يعتبر أحد الأنظمة الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة و اظهار حاجة شركة اتصالات الجزائر لنظام التكاليف المبني على الأنشطة و ذلك لرفع و تحسين خدماتها من خلال الرقابة الجيد على تكاليفها

حدود البحث :

يتناول هذا البحث دراسة مقارنة بين الطرق التقليدية و طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC)

تمت حدود الدراسة الميدانية في مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية بغرداية

الدراسة الميدانية للسنة المالية 2016

تطبيق طريقة التكاليف المستند للنشاط على مؤسسة ذات طابع خدماتي

منهجية البحث :

اعتمدنا في منهجية هذا البحث على أسلوبين هما :

- أ. الأسلوب النظري : المتعلق بوصف و تحليل مصادر البيانات من خلال ما أمكن التوصل إليه من معلومات في الكتب
- ب. الأسلوب التطبيقي الميداني من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية بغرداية .

مبررات اختيار الموضوع :

من أهم مبررات اختيار هذا الموضوع :

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع .
- عدم تطبيق هذا النوع من المحاسبة (محاسبة التكاليف) في المؤسسات الجزائرية إلا في بعضها .
- محاولة إظهار أهمية هذا النوع من المحاسبة في مساعدة الإدارة بإمدادها بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ بعض القرارات المهمة و الاستراتيجية التي من خلالها يمكن للمؤسسة من تحسين خدماتها.

صعوبات البحث :

- ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية
- عدم توفر أي نظام محاسبة تحليلية في مؤسسة محل الدراسة الأمر الذي صعب من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
- صعوبة تحديد مسببات الأنشطة للمؤسسة

الفصل الأول

مدخل لنظام التكاليف التقليدي ونظام

التكاليف المبني على الأنشطة

تمهيد :

أدت التطورات التكنولوجية و المعرفية في العديد من المجالات إلى تولد أفكار جديدة حول عدم ملائمة أنظمة التكاليف المستخدمة في البيئة أو الظروف الحالية، مما دفع بالباحثين في هذا المجال بتطوير أساليب التكاليف و المحاسبة الإدارية و تقديم مدخلا جديدا في معالجة التكاليف، و ذلك من خلال محاولة تدارك النقائص التي تشوب الأنظمة التقليدية، وهو ما أدى إلى ظهور نظام جديد أطلق عليه نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC ، وكان هذا من خلال دراسة كل من روبرت كيلان

(rober keplan) و روبن كوبر (robin cooper) في جامعة هارفارد، وذلك في منتصف القرن العشرين سنة 1987 ، و يقوم هذا النظام على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر و الأهم في بنية التكاليف الإجمالية للمؤسسات، وذلك بتوظيف مفاهيم جديدة تساعد على توضيح طريقة تتبع هذه التكاليف " تكاليف غير المباشرة "، و التي تعد غير واضحة المسار لعدم ارتباطها مباشرة بالمنتج أو الخدمة، و استخدام مفاهيم جديدة ساعدت على تخطي نقائص الأنظمة التقليدية، و في هذا المجال قمنا بمراجعة أهم المرجعيات الأدبية و النظرية حول الموضوع .

المبحث الأول : دراسة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

تتجه المؤسسات الحديثة الى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، و هذا بفضل المزايا العديدة المتوفرة باستعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة، و لهذا سوف نقوم في هذا البحث المبحث بعرض كل من نظامي التكاليف التقليدي و الأنشطة

المطلب الأول : طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة التقليدية)¹

بدأ ظهور أنظمة التكاليف التقليدية " traditionnel casting system " _منذ نهايات القرن التاسع عشر و بدايات القرن العشرين مع ظهور المنشآت الصناعية الكبيرة و الإنتاج كبير الحجم، تلبية لاحتياجات التقارير المالية الخارجية، و في منتصف الثلاثينيات من القرن العشرين تطورت هذه النظم بما يتلاءم في تلبية احتياجات الإدارة من معلومات لاتخاذ القرارات في تلك المنشآت الصناعية الكبيرة ذات الإنتاج الكبير، لذي يتعين في البداية التطرق الى النظم التقليدية التي كان معمول بها في معالجة التكاليف غير المباشرة

أولا : المعلومات المرتبطة بطريقة التكاليف التقليدية لتحديد تكلفة المنتجات :

لقد ظلت طريقة التكاليف التقليدية هي الأسلوب الأمثل لعدة سنوات و هي الأسلوب و المدخل الأكثر شيوعا و الذي تقوم على أساس :

- 1. طبيعة التكاليف غير المباشرة:** و هي عبارة عن مواد غير مباشرة أو أجور غير مناسبة أو مصاريف غير مباشرة وهذه التكاليف تحدث في كافة أقسام المؤسسة سواء الإنتاجية منها أو غير الإنتاجية .

¹ عماد يوسف شيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، 2008، ص ص 79- 80

2. توزيع و تحميل التكاليف غير المباشرة : تشكل هذه التكاليف نسبة كبيرة في هيكل تكاليف الوحدة الواحدة و من هذه التكاليف ما يمكن تخصيصه بشكل مباشر على القسم المعني كأجور المشرفين أو رواتب مدراء المصانع و الأقسام، و منها ما يصعب تخصيصه بشكل غير مباشر على الأقسام مثل الكهرباء، أجور الصيانة، ايجارات الأبنية، و مصاريف التأمين و غيرها لذلك لا بد من اتباع الخطوات التالية :
- حصر و تقدير التكاليف غير المباشرة، و تحديد وحدات التكلفة (وحدات الإنتاج النهائي) .
 - تخصيص التكاليف غير المباشرة على كافة أقسام المؤسسة .
 - إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية لتحديد حصة كل قسم إنتاجي من إجمالي التكاليف غير المباشرة للمؤسسة ككل .
 - تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة لكل منتج و لكل قسم انتاجي باستخدام معدلات تحميل مناسبة .

ثانيا : تقييم طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة التقليدية)²

- المميزات :
- تزودنا بالتكاليف الإجمالية لكل قسم و تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام
- إحدى أدوات مراقبة التسيير
- إيجاد الفروق و ذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة و المحصل عليها فعلا، بهدف التقليل منها أو القضاء عليها
- العيوب :
- غالبا ما تعتمد الطريقة التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس واحد لتحميلها، الذي عادة ما يكون مرتبط بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشرة .
- أدى التطور التكنولوجي إلى تطور الأدوات و المعدات المستخدمة في الإنتاج ما ترتب عليه انخفاض في نسبة التكاليف المباشرة خاصة عنصر العمل المباشر بشكل ملحوظ مما أدبإلى ظهور مشكلة عدم أو صعوبة تحقيق الرقابة الفعالة على نسبة كبيرة من التكاليف خاصة غير المباشرة التي أصبحت تمثل النسبة الأكبر .

² M.GERVAIS, Control de gestion et planification d entreprise, 8^{ème} édition , Economica, Paris, 1989. page13.

الفصل الأول : مدخل لنظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- إهمال الأنظمة التقليدية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة للعلاقة السببية الموجودة بين تكلفة المنتج و الموارد التي استخدمت في العملية الإنتاجية، هذا ناتج عن عدم فهم الأنظمة التقليدية للأنشطة .
- أصبحت الأنظمة التقليدية عاجزة عن رقابة العمليات و قياس تكلفة الإنتاج بدقة و ذلك لأنها تقوم بتجميع الانحرافات على المستوى الإجمالي و عدم حصرها بالمنتجات التي تسببت بحدوثها³.

المطلب الثاني : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

نتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، و لهذا سوف نتناول في هذا المطلب مفهوم هذا النظام، و كيفية

أولا : الخلفية التاريخية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC⁴

كان ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة و الذي اختصاره ABC نتيجة الانتقادات التي وجهت لأنظمة التكاليف التقليدية ، وكذا استجابة للتطور في عمليات الإنتاج و ارتفاع التقنيات العالية للمعدات المستخدمة في أغلب المشاريع، و تطور نظم المعلومات سواء المحاسبية أو الإدارية .

وتشير الدراسات أن أول من استعمل مصطلح النشاط هم محاسبي شركة جنرال ايليكتريك الأمريكية، وذلك لوصف العمل الذي يسبب التكاليف وكان ذلك سنة 1963

وبعد ذلك قامت العديد من البحوث و الدراسات بمحاولة إيجاد حلول لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة و تحميلها للمنتج النهائي، إلى أن جاءت دراسة روبرت كبلان (Rober Kaplan) و روبن كوبر (Robin Cooper) في جامعة هارفارد الأمريكية، وذلك في منتصف القرن العشرين سنة 1987، والتي أثمرت عن نظام جديد و هو نظام ABC

ثانيا : مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC :⁵

³هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 19-20
⁴محمد كنفوف ، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، مذكرة ماجستير، منشورة جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2007، ص 99
⁵اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع عمان، الأردن، 2007، ص 163

الفصل الأول : مدخل لنظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة وجهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية

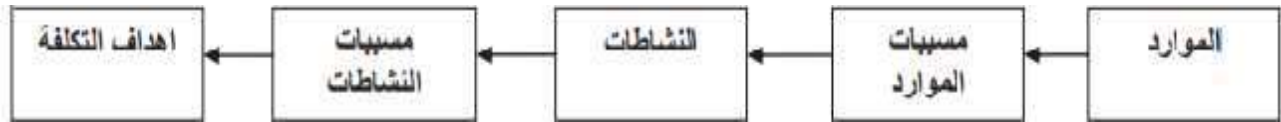
وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن تم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى .⁶ ويعرف على انه استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار.⁷

وعرف نظام ABC بأنه تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج.⁸

نستنتج من هذه التعاريف أن مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو نظام الذي يقوم بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية

حيث نستخلص ان طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على الشعار القائل بان الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات الى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة وفق الشكل التالي :

الشكل (1-1) :مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة :



المصدر : عثمان بودحوش تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية

الجزائرية مذكرة ماجيستر، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2008، ص100

⁶ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة 12 فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد الثاني، جوان 2007

⁷ The chartered institute of management accountants (CIMA), technical briefing developing and promoting strategy-activity based management, an overview, London, april 2001, page 1

⁸ Ayse pinar gurses, an activity based costing and theory of constraints model for product , mix decisions, thesis master of science, Blacksburg, Virginia, 29 june 1999, p 8

ثالثا : مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC :

1 مفهوم الأنشطة : تعتبر الأنشطة مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة⁹ . كما يعرف النشاط على أنه البؤرة أو نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، و هو حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو هو مجموعة من الأحداث أو الاجراءات التي تتكامل معا لأداء عمل معين و يمكن تصنيف الأنشطة إلى :

2 مركز النشاط : هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

3 مجمع التكاليف : يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع و توزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد او مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الإستخدام، و يستخدم في إعداد معدل التحميل.

4 مسبب التكلفة : يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، و ينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، و هو العامل الذي يؤدي الى حدوث التكلفة¹⁰.

رابعا : خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة :

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة ما يلي :

1/ تحديد الأنشطة الرئيسية : يمكن تعريف النشاط بأنه حدث أو مهمة أو وحدة عمل متعلقة بهدف معين، و النشاط يوافق عمل أو مجموعة أعمال يقوم به شخص على آلة او مجموعة اشخاص على مجموعة الات، النشاط يجب أن يكون محدد و يعبر عن النتيجة .

⁹ ناصر نورالدين عبداللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009 ، ص ص54-55
¹⁰ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص 271-273

الفصل الأول : مدخل لنظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

لذا تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وهي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة

2/ تحديد تكلفة الأنشطة : بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط اي تجميع عدد معين من الاعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الاعمال بصورة مستقلة .

3/ تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط : مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من المنتجات أو الخدمات، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

4/ تحديد مراكز الأنشطة : و يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الانتاجية الذي يقوم بتادية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المنشأة، و تهدف هذه الخطوة الى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز .

5/ تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات) :

ان هذه الخطوة تعني تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة و ذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، و يستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة¹¹ .

خامسا : مزايا استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة :

- تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام أو على أساس المؤسسة كوحدة.
- توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق و التسعير و المنتجات التي يجب الحد منها .
- تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط .

¹¹ هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص32

الفصل الأول : مدخل لنظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- المساهمة في تخفيض التكاليف (تقليص الوقت و الجهد للقيام بالأنشطة، إلغاء الأنظمة ذات التكلفة العالية و التي لا تحقق قيمة مضافة).
- يؤثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قرارات التسعير من خلال حساب سعر التكلفة بدرجة أكثر دقة¹² .

سادسا : الانتقادات (العيوب) الموجهة إلى طريقة التكاليف المبني على الأنشطة :

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النظام إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليه من بينها ما يلي:

1. أن تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة و جهدا كبيرا و هذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامها، لذلك يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه و المنافع التي يدرها¹³؛
2. إن استخدام هذا النظام لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع التكاليف بدقة على الأنشطة المختلفة، نظرا لصعوبة تحديد مسبب التكاليف المتعلقة ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة التكاليف نتيجة التوزيع العشوائي¹⁴ ؛
3. يركز نظام ABC على القرارات الإستراتيجية في الأمد طويل الأجل، بينما تحتاج الشركات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة و التخطيط في الأمد القصير.

سابعا : مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و الأنظمة المحاسبية التقليدية :

يمكن لنا مقارنة بين كل من نظام التكاليف المبني على الأنشطة و نظام محاسبة التكاليف التقليدية من خلال جدول مقارنة بين أهم الاختلافات بين النظامين و ذلك كما هو مبين في الجدول التالي :

¹² عبد الحي مرعي، و آخرون ، محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001، ص96

¹³ دراسة عبادي عبد القادر، نوي الحاج بعنوان: دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2010، ص11

¹⁴ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص218

الفصل الأول : مدخل لنظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	نظام محاسبة التكاليف التقليدي
- يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم .	- يقدم معلومة كلفة كاملة عن وظيفة كاملة، و تكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج و يصعب تحليلها .
- التركيز على الأنشطة و اعتبارها هدف التكلفة الأساسي .	- التركيز على المنتجات باعتبارها هدف التكلفة الأساسي .
- يستخدم هذا النظام مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي و يتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحدد على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلفة ذلك النشاط .	- يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة للمؤسسة أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي و يتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على التحميل المختار .
- تتعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد و يخصص كل مجمع لنشاط معين .	- يستخدم مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة .
- تتحدد تكاليف المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت بها المؤسسة .	- تحدد كلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج .

المصدر : اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و التوزيع عمان، الأردن، 2007 ، ص166-

167

نلاحظ في هذا الجدول الاختلاف بين الطريقتين التقليدية و التكاليف المبنية على أساس الأنشطة و الذي يبين ان طريقة ABC يحمل كل منتج التكاليف الخاصة به و يقوم أيضا بتحديد و تحليل التكاليف أفضل من الطريقة التقليدية

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سنتناول في هذا المبحث أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع و سنبين ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة

تم القيام بمسح الدراسات السابقة حول موضوع البحث و ذلك لتكوين اطار مفاهيمي يتم الاستناد إليه في الدراسة الحالية و لقد تم اقتراح بعض الدراسات و المداخلات التي تتمثل في :

1. - دراسة امير ابراهيم المسحال(2005) ¹⁵

لقد هدفت هذه الدراسة الى عرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة من كافة جوانبه من حيث المفهوم و المقومات و الخصائص و الاستخدامات، و توضيح المنافع المترتبة على تطبيقه مقارنة بالأنظمة التقليدية، و اظهر دور أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة و تأثيرها في السياسات الانتاجية و تحسين ربحية الشركات الصناعية الفلسطينية عن طريق توفير المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتجات، بالإضافة الى امداد ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية ببعض التوصيات فيما يخص بتطبيق نظم التكاليف المبنية على أساس الأنشطة و أثر هذه النظم في السياسات الانتاجية و تحسين الربحية .

ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بإجراء مقابلات مع بعض المديرين الماليين و رؤساء أقسام محاسبة التكاليف في الشركات دراسة مسح ميداني لواقع القطاع الصناعي في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة و التغيرات التقنية، حيث قام الباحث بدراسة واقع أنظمة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، و بعد عملية المسح تم إجراء دراسة تطبيقية عملية على شركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية و العاملة في قطاع غزة و هي شركة مساهمة عامة .

¹⁵ تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية - دراسة تطبيقية على شركة الشرق

الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة رسالة الماجستير كلية التجارة، قسم المحاسبة و التمويل غزة 2005

اما نتائج الدراسة فتنمثل في :

- ان عملية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط هي عملية منظمة تتم على مجموعة من الخطوات المتتابعة للوصول الى تطبيق هذا النظام ، الشركات الصناعية الفلسطينية تفتقر الى وجود نظم تكاليف تساعد على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها ، وكذلك أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، اضافة الى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج، و الذي لا يمكن الاعتماد عليه كأسلوب مناسب لاتخاذ قرارات ادارية سليمة تفيد في عملية التسعير ، و أظهرت النتائج أن تكلفة المنتجات طبقا لمدخل التكلفة على أساس النشاط، يؤدي الى اعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط المساعدة على كل مركز من مراكز النشاط الرئيسية و وحدات التكلفة، و كذلك يؤدي اعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما يؤدي ذلك بالضرورة الى اختلاف التكلفة المحددة على أساس ABC لكل منتج من المنتجات عن التكلفة المحددة كما في النظام الحالي للشركة ، و لا يوجد نظام تحميل دقيق للأجور المباشرة في شركة الشرق الأوسط ، و في الأخير ان ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية ليس لديها معرفة بنظام التكاليف المبني على الانشطة .

2. دراسة صلاح مجدي عدس 2007¹⁶

هدفت هذه الدراسة الى اقتراح اطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الجامعات الفلسطينية و تحديد مدى تأثيره على دقة و موضوعية قياس التكاليف، و اتخاذ القرارات الإدارية، و الرقابة على الموارد المتاحة .

و لتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بوصف و تحليل النظام المحاسبي الحالي المطبق في الجامعة، و تم الإعتماد في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على المقابلات الشخصية

¹⁶ إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية - الجامعة الفلسطينية بقطاع غزة - ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، غزة 2007

مع مدراء الوحدات الأكاديمية بالإضافة الى جمع البيانات الثانوية للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة .

تتمثل نتائج الدراسة في :

قصور للممارسة المحاسبية و تنوع الأنشطة الأكاديمية و ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة في الجامعات، عوامل رئيسية تولد الحاجة الى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، و كذا أظهرت النتائج أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يزود الجامعة بتقارير يبين فيها تكلفة كل الأنشطة التي يؤديها كل قسم أكاديمي بما فيها الأنشطة التي تخص كليات و دوائر أخرى داخل الجامعة،

و أظهرت النتائج كذلك ان تكلفة الطالب الفصلية تختلف باختلاف التخصص العلمي و كذلك اختلاف تكلفة الساعة المعتمدة، و يعود السبب الى الفروق في الطلب على الأنشطة المختلفة و اختلاف معدل تكلفة مسبب النشاط الذي تم استهلاكه، واتضح وجود العديد من المشكلات التي لازمت عملية التطبيق العملي، و تتمثل هذه المشكلات في الصعوبات الخاصة بتجميع البيانات المطلوبة لتنفيذ النظام،

و الصعوبات المتعلقة بتحديد مسببات التكاليف الملائمة و الصعوبات الخاصة بتحديد الأنشطة و تصميم المجمعات .

3. دراسة أشرف عزمي مسعود أبو مغلي 2008¹⁷

هدفت هذه الدراسة الى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، و مدى توفر البنية الأساسية و الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، و كذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المستشفيات.

¹⁷ أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية - دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان - ، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية و المالية، عمان 2008

الفصل الأول : مدخل لنظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

و قد قامت الدراسة الميدانية على أربع فرضيات، و تم استخدام برنامج الرزم الاحصائية لتحليل النتائج التي توصلت اليها الدراسة، حيث تم استخدام التكرارات و النسب المئوية و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية، و اختبار الانحدار البسيط و تحليل التباين الأحادي.

وقد توصلت الدراسة الى العديد من النتائج و أهمها ما يلي :

ان أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، و ذلك لدورها بتزويد الإدارة و صانعي القرار بالمعلومات المالية و غير المالية لتمكنها من اتخاذ القرارات الاستراتيجية، و أن التنوع و التداخل في مزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات، و كذلك يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية و بشكل يؤدي الى تعظيم الربحية ، تتوفر البنية الأساسية و الإمكانيات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في هذه المستشفيات، و توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة .

4. دراسة أمين بن سعيد 2010¹⁸

هذه الدراسة تبين أهمية أنظمة المعلومات داخل المؤسسات بالإضافة الى توضيح المحاسبة كنظام يعمل على توفير معلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية و المصيرية بالنسبة للمؤسسة و توضيح مدى تنامي دور و اهمية أنظمة محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة، و تبين مدى ضعف الأنظمة القائمة حاليا على خدمة المؤسسة في بيئة متغيرة باستمرار، و استعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة و توضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة و سليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة.

¹⁸ نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة في التسيير و تحسين الأداء -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الي

- (أمين بن سعيد) رسالة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر 2010.

حاول استخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدم المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، أما في الجانب التطبيقي استخدم المنهج التجريبي أما نتائج الدراسة فهي :

تتكون المؤسسة من مجموعة أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها من خلال علاقات متبادلة و في إطار تنسيق عام في نطاق محدد من اجل تحقيق أهداف المؤسسة، و تحتل أنظمة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة مكانة هامة، بحيث أصبحت من أهم الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق النجاح و التميز، لما توفره من معلومات تترجم بها مختلف أحداث و وظائف المؤسسة، و يتضح عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف في الطرق التي تستخدمها و التي تتميز بالعشوائية و عدم الدقة و الصحة ، و كذلك تعتمد فلسفة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أن المنتجات و الخدمات لا تستهلك الموارد مباشرة بل تسهل الأنشطة اللازمة لانجازها، و أخيرا يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظاما متكاملًا للتسيير و ليس فقط كأداة أو وسيلة لمعالجة التكاليف

5. دراسة محار عبدالله الخليل 2012¹⁹

هدفت الدراسة الى بيان تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، و التعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الأساليب في الشركات المذكورة .

و لتحقيق هذه الأهداف فقدتم جمع المعلومات من الشركات الصناعية المساهمة العامة من خلال تصميم استبيان وفقا لأهداف و فرضيات الدراسة، وقد تم توزيعه على عينة مكونة من (109) من العاملين في أقسام المحاسبة في الشركة قيد الدراسة .

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها :

بينت نتائج الدراسة ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و ذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق و التي تناولتها الدراسة ،

¹⁹ تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (محار عبد الله الخليل)، رسالة ماجستير، كلية الأعمال قسم المحاسبة، الأردن 2012 .

الفصل الأول : مدخل لنظام التكاليف التقليدي و نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

و أشارت نتائج الدراسة أيضا الى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة، أظهرت نتائج التحليل الى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق نظام التكلفة المستهدفة و نظام تحليل ربحية الزبون بدرجة مرتفعة، كما بينت نتائج التحليل أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق سيجما ستة six sigma لقياس الجودة بدرجة مرتفعة.

المطلب الثاني : واقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

رغم تعدد الدراسات و الأدبيات التي تبحث في موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و إمكانية تطبيقه في العديد من المجالات إلا أنها ركزت على القطاع الصناعي أكثر من القطاع الخدمي، و بالرغم من الاختلاف بين هذه الدراسات إلا أنها أجمعت على شيء واحد أن النظم التقليدية هي مكملة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، و انه يتفق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مع الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف المباشرة و ذلك لسهولة و وضوح علاقتها بالمنتجات أو الخدمات، أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فانه يختلف معها و ذلك لاعتماده السببية كأساس لتحميل هذه التكاليف على المنتجات و الخدمات .

الفصل الثاني

دراسة حالة اتصالات الجزائر المديرية

العملية لولاية غرداية

تمهيد:

لإثبات إمكانية تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط، و اعتباره جاء كبديل مقترح لأنظمة التكاليف(طريقة الأقسام المتجانسة) و حساب تكلفة الخدمات، قمنا بدراسة ميدانية لإحدى المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في شركة اتصالات الجزائر، و بالتحديد المديرية العملية لاتصالات الجزائر بغرداية، حيث كان لابد من العمل على تطوير الانظمة المحاسبية في المؤسسات و عليه سنقوم من خلال هذا الفصل بدراسة محاولة تطبيق طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة بها و مقارنتها بطريقة الأقسام المتجانسة، و إمكانية تحديد الأنشطة و موجهات التكلفة و ذلك لقياس التكاليف لكل خدمة، و إمكانية استفادة الإدارة و المسيرين منها في اتخاذ قرارات إستراتيجية و بشكل كبير على سعر الخدمة .

و لإمام بجميع جوانب الفصل ارتأينا تقسيمه إلى مبحثين :

المبحث الأول: نبذة عامة حول مؤسسة اتصالات الجزائر

المبحث الثاني: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف المستندة للنشاط على المؤسسة

المبحث الأول: التعريف باتصالات الجزائر

تعد مؤسسة اتصالات الجزائر واحدة من المؤسسات العملاقة في الجزائر في مجال خدمات الاتصال السمعية و البصرية و هذا بفضل الخبرة الطويلة في مجال التجديد المستمر والمتواصل للوسائل و المعدات ذات التكنولوجيا التقنية الحديثة بالإضافة إلى الموارد البشرية الكفاء التقنية و التجارية منها و الإدارية مما جعلها أكثر المؤسسات الوطنية قدرة على المنافسة في مجال الاتصالات .

المطلب الأول: تقديم عام حول مؤسسة الاتصالات الجزائر

مؤسسة اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية ذات أسهم بطابع تجاري في المجال الخدمي بالأخص في مجال الاتصالات السلكية و اللاسلكية تنشط في المستوى الوطني يقدر رأسمالها الافتتاحي ب : 100.000,000 دج إلى غاية 2005 ثم رفع إلى 50 مليار دينار جزائري ، و مقرها الاجتماعي في الجزائر العاصمة ، عمر المؤسسة قانونيا محدد ب 99 سنة ، نص القرار 2000/03 المؤرخ في 05 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد والمواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر و التي تكفلت بتسيير قطاع البريد، و كذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر ، اذ و بعد هذا القرار أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد هذه الأخيرة أوكلت لها مهمة المراقبة ، تعتبر اتصالات الجزائر من اكبر المؤسسات الوطنية تواجدا عبر كافة التراب الوطني فهي تمثل كل شبر من هذه الجزائر، و ذلك من خلال هيكلتها فاتصالات الجزائر تعتمد في هيكلتها على منطق الشمولية أي إيصال منتوجها إلى أبعد نقطة ممكنة في الجزائر فاتصالات الجزائر تسييرها مديرية عامة مقرها العاصمة و 12 مديرية إقليمية و 50 مديرية ولائية عبر التراب الوطني، سطرت مجمع اتصالات الجزائر في برنامجها منذ البداية الى أهداف رئيسية تقوم عليها الشركة و هي : المردودية ، الجودة ، و الفعالية و نوعية الخدمات، و قد

سمحت هذه الأهداف التي أشرنا إليها سابقا ببقائها في الريادة في سوق الاتصالات ، و تتمحور نشاطات المجمع حول :

- تطوير و استمرار و تسيير شبكات الاتصالات العامة و الخاصة ؛
- نشأة و استمرار و تسيير الاتصالات الداخلية مع كل متعاملي شبكات الاتصال .

بالإضافة إلى خدمات الهاتف الثابت السلكي واللاسلكي و التي تمثل النشاط الأساسي إلا أن اتصالات الجزائر تعتبر مجمع حقيقي من خلال فروعها التي أنشأت لتساير التطورات الحاصلة في مجال الاتصال ، فقد تم إنشاء : فرع اتصالات الجزائر الهاتف النقال mobilis : مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي 100 مليون دينار جزائري مختص في الهاتف الخلوة ، حيث تعتبر موبيليس أهم متعاملي النقال في الجزائر من خلال تغطيتها التي تعد 98% وكذا عدد زبائنها الذي تعدى 10 ملايين مشترك

أما الفرع الثاني فرع أساسي هام و هو اتصالات الجزائر للانترنت DJAWEB مختص في تكنولوجيا الانترنت حيث أوكلت له مهمة تطوير و توفير الانترنت ذو السرعة الفائقة.

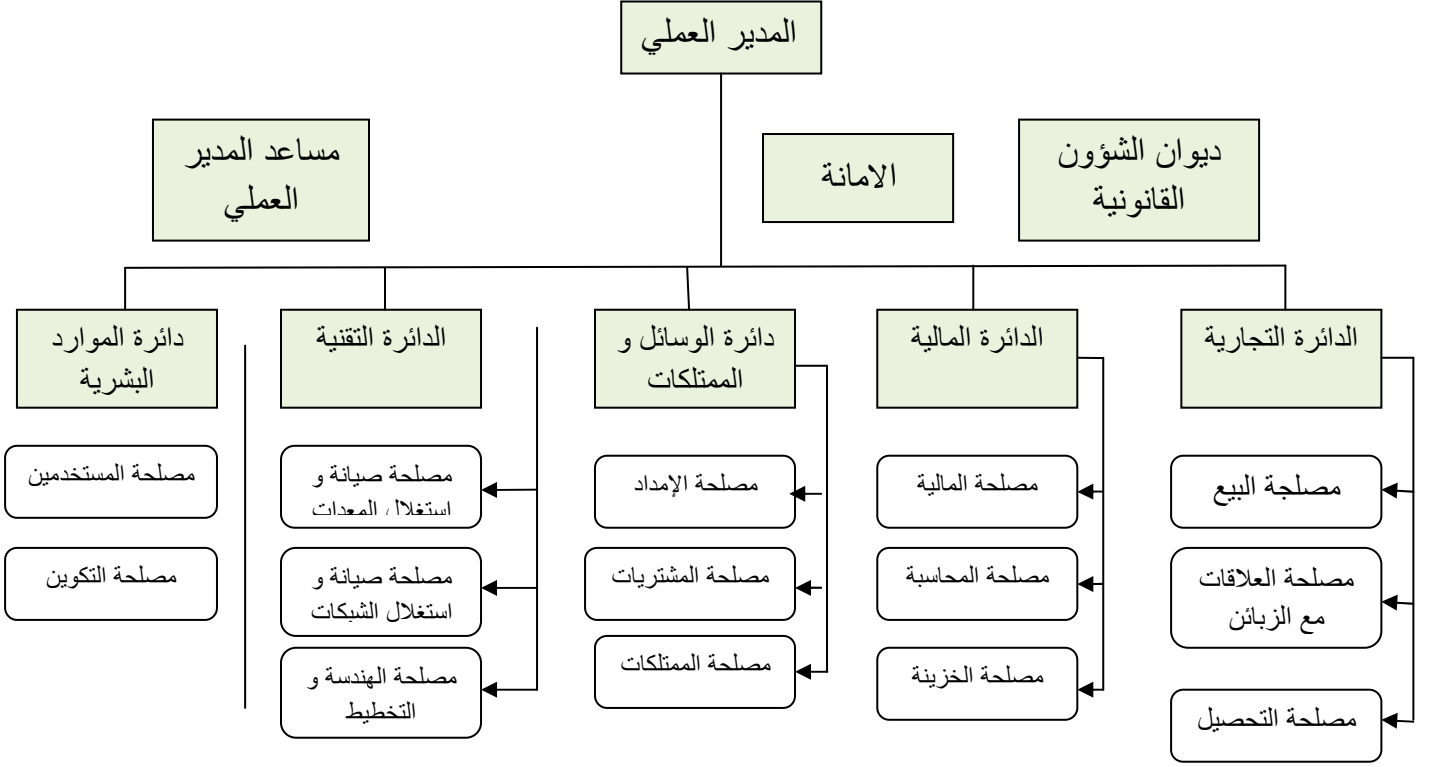
المطلب الثاني: نشأة و تعريف اتصالات الجزائر

أنشأت مديرية الاتصالات بغرداية سنة 2003 و هي تابعة للمديرية الإقليمية لولاية ورقلة و التي بدورها تابعة للمديرية العامة بالجزائر العاصمة كما أنها مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات بعاصمة الولاية ، تتجلى مهام المديرية العملية للاتصالات الجزائر بغرداية بزيادة عدد المشتركين في الانترنت عالية التدفق ADSL و 4G ، تركيب و توسيع الشبكات الهاتفية و زيادة عدد المشاركين في الهاتف الثابت بنوعية الخطي و اللاسلكي و إصلاح التعطيلات التي تمس المشتركين ، تزويد المؤسسات العمومية و الشركات بالخدمات المختلفة للاتصالات و إنشاء شبكات محلية (انترانت) و تزويدها بالتجهيزات التي تستخدمها في نقل المعطيات مثل : الخطوط الخاصة.¹

¹حفيظة زرباني، المراقبة الداخلية على العمليات النقدية الوكالة التجارية اتصالات الجزائر، مذكرة ليسانس، منشورة، جامعة غرداية

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي و المصالح المختلفة

أ) الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق مؤسسة الاتصالات الجزائر مصلحة المستخدمين الوحدة العملية بغرداية

المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية على المؤسسة

مؤسسة اتصالات الجزائر بطبعها مؤسسة خدمية تجارية و كأى مؤسسة لديها تكاليف و في محاولة منا لتحليل تلك التكاليف سنقوم بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة (الطريقة التقليدية) و مقارنتها بطريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC و لتمكيننا للوصول الى هذا الهدف يتوجب علينا المرور بعدة مطالب

المطلب الاول: تحديد انواع التكاليف

تحديد تكلفة المباشرة و الغير مباشرة اعتمادا على معطيات شركة الاتصالات .

ان شركة اتصالات الجزائر كأى مؤسسة لها تكاليف مباشرة و غير مباشرة و الجدول التالي سنحاول فيه تصنيف التكاليف المباشرة و غير المباشرة اعتمادا على معطيات الشركة :

الجدول (1-2)تحديد انواع التكاليف المباشرة و التي يمكن تحميلها إلى الخدمات المباشرة

التكاليف المباشرة	الخدمات
الاستهلاك من المعدات و المواد ، اقتناء و اصلاح العتاد،صيانة مصاريف المهمات	الهاتف الثابت
اهتلاك من المواد، اقتناء و اصلاح العتاد،صيانة مصاريف المهمات	الانترنت

من إعداد الطلبة بناء على معطيات رئيس مصلحة المالية

نلاحظ ان التكاليف المباشرة هي التكاليف التي يسهل تتبعها و تكون لها علاقة مباشرة مع الخدمة الوالمنتج.

التكاليف الغير مباشرة و هي التي لا يمكن تتبع أثرها في تأدية الخدمات و تتمثل في :

- عتاد إعلام آلي و لوازم مكتبية
- مصاريف الكهرباء و الغاز و الماء
- مصاريف الإدارة العامة
- مصاريف الأمن و الصيانة
- مصاريف التأمين
- مصاريف النظافة
- الإهتلاكات

المطلب الثاني: تحديد أساس تحميل التكاليف للأقسام و الأنشطة

لقد قمنا بتحديد تكاليف الأقسام و الأنشطة اعتمادا على الدراسة الميدانية و تتبع سير التكاليف و تحميلها على أساس المساهمة في تأدية النشاط و الجدولان التاليان يوضحان تكاليف المساهمة في كل قسم:

الجدول (2-2): تكاليف المباشرة و الغير مباشرة

أعباء مباشرة		أعباء غير مباشرة/دج	اسم الحساب	رقم الحساب
الهاتف/دج	الانترنت/دج			
2 700.00	36 215 319.01	199 129 020.45	المشتريات المستهلكة	ح/60
		241 890 688.96	الخدمات الخارجية	ح/61
		74 198 628.64	الخدمات الخارجية أخرى	ح/62
		488 605 376.93	أعباء المستخدمين	ح/63
		14 722 598.85	ضرائب ورسوم	ح/64
		16 125 875.85	أعباء عملياتية	ح/65
		76 581.80	أعباء مالية	ح/66
		195 853 397.67	مخصصات الاهتلاكات و المؤونات	ح/68

من إعداد الطلبة بناء على الملحق رقم 4 و 5 و 6 و 7 و رقم 8 وكذا مصلحة المالية

نستنتج ان الجدول هو عبارة عن ترحيل الاعباء من الملاحق و تصنيفها حسب طبيعة التكلفة إلى مباشرة و غير مباشرة، و كما نلاحظ ان المؤسسة جل أعبائها أعباء غير مباشرة ما عدا جزء من المشتريات المستهلكة.

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية

بناء على معطيات الجدول (2-2) و بناء على وثائق المؤسسة تم تقسيم التكاليف على الأقسام بالشكل الموضح في الجدول الاتي :

الجدول رقم (2-3) : جدول التوزيع الاولي

الاقسام					
الموارد البشرية	التقنية	الوسائل و الممتلكات	المالية	التجاري	
-	144 243 443	32 587 234.88	-	20 626 410.8	60/ح
-	92 983 962,81	7 472 850	-	-	61/ح
17 709 209,59	211 976	54 855 900	898 982,56	184 604,00	62/ح
2 092 729	1 165 793	-	943 297,20	1 187 443	63/ح
-	13 979 475.35	698 123.5	-	-	64/ح
-	-	16 125 875,85	-	-	65/ح
-	-	-	76 581,80	-	66/ح
-	-	195 853 397,67	-	-	68/ح
19 801 938,59	252 584 650.16	307 593 381.9	1 918 861,56	21 998 457.8	المجموع

المصدر الملحق رقم (4.5.6.7 و 8) و المصلحة المالية

نلاحظ ان الجدول (3-2) هو عبارة عن توزيع أولي للتكاليف غير المباشرة على مختلف أقسام المؤسسة لتحديد قيمة تكلفة كل قسم انطلاقا من معطيات مصلحة المالية، و التي ساعدتنا في تقسيم كل تكلفة للقسم الذي يتحمله.

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية

المطلب الثالث: تطبيق الطريقة التقليدية طريقة الاقسام المتجانسة

طريقة الأقسام المتجانسة هي طريقة تقليدية في معالجة التكاليف، و التي سوف نقوم بتطبيقها على مؤسسة اتصالات الجزائر وحدة غرداية، و التي ستكشف لنا عن التكلفة الوحيدة لكل منتج.

أ) انشاء جدول التوزيع الثانوي

باعتبار عدد الزبائن هي وحدة القياس الاساسية تم انشاء الجدول الموالي عن طريق انشاء نسب مئوية بالشكل الموالي.

عدد زبائن هو 215162 انطلاقا من معطيات برنامج المؤسسة

يمثل عدد زبائن الهاتف 89 262 اي 41.49%

و عدد زبائن الانترنت هو 125 900 اي 58.51%

سنقوم بتقسيم تكاليف كل قسم حسب وحدة القياس بطريقة متجانسة

جدول (2-4) التوزيع الثانوي

البيان	قسم التجاري/دج	قسم المالية/دج	قسم الوسائل والممتلكات/دج	قسم التقنية/دج	قسم الموارد البشرية/دج	المجموع/دج
مجموع التوزيع الاولي	21 998 457.8	1 918 861.56	307 593 381.9	252 584 650.16	19 801 938.59	
مصاريف الهاتف 41.49%	9127160,14	796135,66	127620494,15	104797371,35	8215824,32	250556985,6
مصاريف الانترنت 58.51%	12871297,7	1122725,9	179972888	147787279	11586114,3	353340304,38

المصدر من اعداد الطالبان اعتمادا على الجدول (2-3) ومصلحة البيع

يتضح من الجدول (2-4) هو عبارة عن تحليل لتكاليف كل قسم و تحميلها على المنتجين حسب نسبة عدد زبائن كل قسم و يمكننا تحديد تكلفة الخدمة عن طريق تقسيم اجمالي المصاريف على كمية الخدمات والذي يبين لنا ان خدمت الانترنت تتحمل تكاليف اكبر

ب) تحديد رقم الاعمال

بعد توزيع الاعباء الغير مباشرة على كل من الأقسام ثم بعد ذلك على المنتجين الهاتف و الانترنت يتم تحميل الأعباء المباشرة للمؤسسة انطلاقا من الجدول رقم (2-2) وكذا تحديد رقم الأعمال من الملحق رقم (9) المتمثل في الجدول الموالي نقوم بحساب النتيجة التحليلية :

البيان	الانترنت	الهاتف
رقم الأعمال	542 383 263.63	204 276 082.19

بناء على الملحق رقم 9

يمكن ملاحظة ان رقم اعمال الانترنت اكبر من الهاتف، كون الانترنت وسيلة اتصال حديثة مقارنة بالهاتف الثابت.

ج) النتيجة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - (التكاليف المباشرة + التكاليف الغير مباشرة) ± الحسابات الاستثنائية

$$\text{النتيجة التحليلية للهاتف} = 204\ 276\ 082.19 - (2700.00 + 257962271.53)$$

$$= -46283603,4$$

$$\text{النتيجة التحليلية للانترنت} = 542\ 383\ 263.63 - (345935019.48 + 36\ 215\ 319.01)$$

$$= 152827640.24$$

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية
المطلب الرابع: تطبيق طريقة ABC على المؤسسة

لوضع ارضية مساعدة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة علينا اتباع عدة مراحل اولا تحديد
انشطة كل قسم :

أ) تحديد الأنشطة

انطلاقا من طريقة الاقسام المتجانسة تمكنا من تحديد اقسام المؤسسة و عليه توجهنا الى كافة
الاقسام من اجل تحديد الانشطة و التي ستوضح في الجدول التالي :

الجدول (1-3): أقسام و أنشطة شركة الاتصالات الجزائر

الأقسام	الأنشطة
القسم التجاري	• البيع • العلاقات مع الزبائن
القسم المالية	• المالية • المحاسبة • الخزينة
قسم الوسائل و الممتلكات	• الإمداد • المشتريات • الامن و النظافة
لقسم التقني	• صيانة و استغلال المعدات • صيانة واستغلال الشبكات • الهندسة و التخطيط
قسم الموارد البشرية	• تسيير المستخدمين • تكوين المستخدمين

من إعداد الطلبة بناء على معطيات كل قسم في المؤسسة

نلاحظ ان كل قسم تختلف عدد أنشطته حسب طبيعة القسم، والذي تم تقسيمها حسب طبيعة الانشطة و
حسب وحدات القياس المتاحة.

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية

(ب) تحديد تكلفة كل نشاط

بالانطلاق من معطيات الشركة قمنا بتحديد نسب تقريبيه للأنشطة التي يقوم بها كل قسم، حيث انطلقا من تكلفة القسم تقسم بين أنشطة ذلك القسم، والجدول الموالي يوضح كيفية التقسيم .

الجدول رقم (2-3) : يوضح كيفية حساب تكلفة الأنشطة

النسب	الأنشطة	تكلفة القسم/دج	الأقسام
60%	• البيع	21 998 457.80	القسم التجاري
40%	• العلاقات مع الزبائن		
30%	• المالية	1 918 861,56	القسم المالية
40%	• المحاسبة		
30%	• الخزينة		
40%	• الإمداد	307 593 381.9	قسم الوسائل و الممتلكات
35%	• المشتريات		
25%	• الامن و النظافة		
40%	• صيانة و استغلال المعدات	252 584 650.16	القسم التقني
40%	• صيانة واستغلال الشبكات		
20%	• الهندسة و التخطيط		
60%	• تسيير المستخدمين	19 801 938,59	قسم الموارد البشرية
40%	• تكوين المستخدمين		

من اعداد الطالبان بالاستناد الي بيانات أقسام الشركة

بعد القيام بتحديد الأنشطة، وتحديد نسبة تكلفة كل نشاط، تأتي المرحلة الموالية و المتمثلة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط .

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية
(ج) تحديد وحدة القياس و عدد المسببات

بعد زيارتنا لكافة أقسام المؤسسة قمنا بتحديد أنشطة كل قسم كما هو موضح في الجدول رقم (2-3)، ثم وحدة قياس الممثلة لكل نشاط، تم تجميع عدد المسببات الكلي و تقسيم التكلفة على المنتجين حسب طبيعة النشاط للمنتج، كما هو موضح في الجدول الموالي:

مثال :

لدينا 953 فاتورة محصلة منها 311 فاتورة خاصة بالهاتف فقط، و 642 فاتورة للإنترنت .

الجدول الموالي يوضح وحدات القياس و عدد المسببات:

الجدول رقم (3-3) : عدد مسببات التكلفة لكل من (الهاتف و الإنترنت) :

الأقسام	مسببات التكلفة (وحدة قياس)	عدد المسببات الكلي	الهاتف	الإنترنت
التجاري	عدد الفواتير المحصلة	953	311	642
	عدد الزبائن	215 162	89 262	125 900
المالي	عدد الدفعات	686	233	453
	عدد المصادقات	686	233	453
	عدد الفواتير	686	233	453
الوسائل و الممتلكات	عدد الطلبيات	42	20	22
	دفع المستحقات	27	12	15
	عدد عمال النظافة	11	5	6
التقني	عدد تدخلات صيانة المعدات	134	72	62
	عدد تدخلات صيانة الشبكات	652	241	411
	نسبة الزيادة	0,54	0,12	0,42
الموارد البشرية	عدد المستخدمين	204	86	118
	عدد التكوينات	132	48	84

المصدر بالاعتماد على جميع مصالح المؤسسة

الجدول يحدد وحدات القياس المحتملة لكل قسم، و التي بدورها سوف تقسم على الأنشطة، فلكل نشاط وحدته الخاصة به و تقسم عدد المسببات على المنتجين حسب معطيات السنة المالية 2016.

فبعد تحديد المسببات يتم بعد ذلك حساب التكلفة الوحديّة للنشاط و تكلفة المنتجين.

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية

(د) حساب التكلفة الـوحـدوية

التكلفة الـوحـدوية هي عبارة عن تكلفة الوحدة غير المباشرة + التكلفة المباشرة ، و لحساب التكلفة الغير المباشرة نستعين بوحدات القياس المذكورة في الجدول رقم (3-3) بالطريقة الموضحة في المثال الموالي

مثال:

القسم التجاري:

$$\begin{array}{l} \text{تـكـلـفـة النـشـاط} \quad \rightarrow \quad \text{التـكـلـفـة الـوـحـدوية} \\ \text{البيع } 60\% = 953/13199074.68 \\ \text{العلاقة مع الزبون } 40\% = 215162/8799383.12 \\ \text{مثال: } 13850.03 \quad \times \quad 21998457.8 \\ \text{مثال: } 40.9 \end{array}$$

الجدول الموالي يلخص لنا جميع عمليات حساب تكلفة النشاط و تكلفة الـوحـدوية بالاعتماد على الطريقة المبينة في المثال السابق و التي ستطبق على جميع أقسام المؤسسة

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية
جدول(3-4) التكلفة الوحديّة للنشاط

الاقسام	التكلفة	النشاط	التكلفة	الوحدة	عدد المسببات	تكلفة وحدوية
قسم تجاري	21998457.8	البيع	13199074.68	عدد الفواتير المحصلة	953	13850.03
		العلاقة مع الزبون	8799383.12	عدد الزبائن	21516 2	40.9
قسم المالي	1918861.56	المالية	575658.47	عدد الدفعات	686	839.15
		المحاسبة	767544.62	عدد المصادقات	686	1118.87
		الخزينة	575658.47	عدد الفواتير	686	839.15
قسم الوسائل و الممتلكات	307593381.9	الإمداد	123037352.76	عدد الطلبيات	42	2929460.7
		المشتريات	107657683.67	دفع المستحقات	27	3987321.62
		الأمن و النظافة	76898345.48	عدد العمال	11	6990758.68
قسم التقني	252584650.16	صيانة استغلال المعدات	101033860.06	عدد التدخلات	134	753984.03
		صيانة استغلال الشبكات	101033860.06	عدد التدخلات	652	154959.91
		الهندسة التخطيطية	50516930.03	نسبة الزيادة	54%	93549870.43
الموارد البشرية	19801938.59	تسيير المستخدمين	11881163.15	عدد المستخدمين	204	
		التكوين	7920775.44	عدد التكوينات	132	60005.87

المصدر انطلاقا من الجداول (3-3) و (2-3)

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية

بعد تطبيق الطريقة في الجدول السابق على كل الاقسام، توصلنا الى تكلفة كل نشاط، و بعد تقسيمها على وحدات القياس تحصلنا على التكلفة الوحودية لكل نشاط و التي تعتبر من مخرجات هذا الجدول، و التي بدورها ستمكننا من حساب التكاليف الغير المباشرة لكل من الانترنت و الهاتف كل على حدى

هـ) حساب التكلفة الاجمالية الغير مباشرة لكل منتج

انطلاقا من مخرجات الجدول رقم (3-4) و الجدول رقم (3-3) التي تعتبر بيانات، يمكننا من تقسيم التكاليف الغير المباشرة بضرب التكلفة الوحودية في الحجم الضروري لكل منتج، و هذه العملية التي توضح لنا كمية التكاليف الغير مباشرة التي يتحملها كل من الخدمات الهاتف و الانترنت وفي الجدول الموالي الذي يعتبر تطبيق لهذه العمليات :

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية

الجدول رقم (3-5) : حساب مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الهاتف و الانترنت

الاقسام	النشاط	الحجم الضروري		التكاليف غير المباشرة	
		الهاتف	الانترنت	الهاتف	الانترنت
القسم التجاري	البيع	311×13 850.03	642×13 850.03	4307358,05	8891716,63
	العلاقة مع الزبائن	89 262×40.90	125 900×40.90	3650507,69	5148875,43
القسم المالي	المالية	233×839,15	453×839,15	195522,48	380135,99
	محاسبة	233×1 118,87	453×1 118,87	260696,64	506847,98
	الخرينة	233×839,15	453×839,15	195522,48	380135,99
قسم الوسائل والممتلكات	الامداد	×29 358 032.21 20	22×29 358 032.21	58589215,60	64448137,16
	المشتريات	12×3 987 321.62	15×3 987 321.62	47847859,41	59809824,26
	الامن و النظافة	5×6990 758.68	6×6990 758.68	34953793,40	41944552,08
قسم التقني	صيانة و استغلال المعدات	72×753 984.03	62×728 597,14	54286850,18	46747009,88
	صيانة و استغلال الشبكات	241×154 959.91	411×149 742,36	37345337,85	63688522,22
	الهندسة و التخطيط	12×935 498.70	42×935 498.70	11225984,45	39290945,58
الموارد البشرية	تسيير المستخدمين	86×58 240,99	118×58 240,99	5008725,64	6872437,51
	التكوين	48×60 005,87	84×60 005,87	2880281,98	5040493,46
		مجموع التكاليف غير المباشرة		260 747 655,86	343 149 634,15

المصدر : انطلاقا من الجدول (3-3) و الجدول (4-3)

الجدول رقم (3-5) يوضح لنا مجموع التكاليف الغير المباشرة لكلا المنتجين و الذي يسمح لنا من خلال مخرجاته بحساب النتيجة التحليلية لطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة وكما يتضح ان الانترنت تكاليفه اكبر من الهاتف

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية

و) حساب النتيجة التحليلية لطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة

من خلال ما سبق سنقوم بحساب النتيجة التحليلية للمؤسسة حسب طريقة نظام التكاليف المبني على الأنشطة :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - (المصاريف غير المباشرة + المصاريف المباشرة) ± الحسابات الإستثنائية

النتيجة التحليلية للهاتف = 204 276 082.19 - (2700+260 747 655,86)

-56474273.67 =

النتيجة التحليلية للإنترنت = 542 383 263.63 - (36 215 319.01+343 149 634,15)

163018313,47 =

ي) الفرق بين النتيجة في النظامين

الجدول (1-4)

الانحراف/دج	طريقة ABC/دج	طريقة التقليدية/دج	
-10190670.2	-56474273.67	-46283603,4	الهاتف
10190670.2	163018310.47	152827640.24	الإنترنت
	106544036.8	106544036.8	المجموع

المصدر انطلاقا من النتيجة التحليلية للخدمتين لكل طريقة

نلاحظ وجود انحراف بين الطريقتين و الذي يعتر فشل احدى الطريقتين في تحليل النتائج

المطلب الخامس تحليل النتائج

من خلال النتائج المتوصل اليها في المطلبين السابقين و من خلال الجداول السابقة التي تبين تحميل المنتجات من التكاليف غي المباشرة وفقا للطريقتين التقليدية و الاقسام المتجانسة و الحديثة وفقا لنظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC فانه يمكن توضيح ما يلي

يوضح الجدول رقم (2-4) أن النظام التقليدي يؤدي إلى رفع حجم التكاليف الغير المباشرة المحملة على المنتج ذات الزبائن الأكثر، بينما تتحمل المنتج الآخر تكاليف أقل مما ينبغي فمثلا ارتفاع تكاليف غير المباشرة المحملة على الانترنت و بينما نلاحظ انخفاض تكاليف غير مباشرة للهاتف بانحراف يقدر بنسبة 9.92%، و على العكس نلاحظ ان تكاليف الانشطة فهناك عدالة ماثوقة في توزيع التكاليف غير المباشرة

نلاحظ انه فيه تساوي و يعود هذا التساوي النسبي في الانحراف بين المنتجين الموضح في الجدول (4-1) كون الهاتف البنية التحتية للإنترنت اي ان كمية الانتاج تقريبا متساوية و ذلك ما يوضحه الجدول رقم (3-6) و الفرقات الصغيرة تعود الى الكون الكمية المقدمة للخدمة من المنتجين ليست متساوية

المؤسسة مؤسسة ذات طابع خدماتي و خدماتها متصلة ببعض فكما قلنا ان الهاتف هي البنية التحتية للإنترنت فعليه يصعب إتباع التكاليف و تقسيمها تقسيم عادل، طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة توضح لنا تحليلا أكثر دقة يساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية مثل التسعير

خلاصة الفصل

بعد عرضنا لهذا الفصل والذي تطرقنا من خلاله لدراسة جوانب نظام معالجة التكاليف بالطريقتين الأقسام المتجانسة و التكاليف المستندة للنشاط على مستوى مؤسسة اتصالات الجزائر بغرداية، و اسقاط الجانب النظري عليها بوضع بعض القواعد و الاجراءات عليها المساعدة على خلق ارضية مناسبة لتطبيق هذا النظام (ABC) لتخطي مشاكل هذا التطبيق.

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية
توصلنا الى انه يمكن الوصول الى تحديد تكلفة المنتج بكلتا الطريقتين سواء الأقسام المتجانسة او
الحديثة، نظام التكاليف المبني على الانشطة يتميز بمخرجات دقيقة فيما يخص تكاليف المنتجات و
تحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة و اتخاذ القرارات المناسبة كسعر المنتجات او التوقف عن
عملية الانتاج.

و بما ان المؤسسة لا تطبق المحاسبة التحليلية بتاتا تبين من خلال النتائج ان مدخلات منتج تغطي
تكاليف منتج اخر و بعد اسقاط هذه الاخيرة على المؤسسة تبين ان طريقة ABC تقدم تحليلا افضل و
تعتبر البديل الأحسن للمؤسسة .

الخاتمة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من ابرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسات الاو هو نظام التكاليف المبني على الانشطة، و تبين لنا من ان الفلسفة التي جاء بها هذا النظام و الية عمله مستوحات من تناقص و تدارك نظام التكاليف التقليدي لمواكبة تغيرات و تطورات المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسات .

ان الهدف و الدافع الرئيسي من اجراء هذه الدراسة هو توضيح الية عمل نظام abc و توضيح ركائزه، بالاضافة الى مي توفر المؤسسة على متطلبات الفنية و التنظيمية لتطبيقه و استخدامه ، و من اجل التوصل الى تحديد اوجه الاختلاف و التشابه بين نظام الاقسام المتجانسة و بين نظام ABC .

و نطلاقا من ذلك قمنا باسقاط الموضوع على مؤسسة اتصالات الجزائر غرداية لنلخص في الاخير مجموعة من النتائج التي من خلالها يمكن لاجابة على فرضيات البحث، و من ثم الاجابة على الاشكالية:

نتائج اختبار الفرضيات

1- ان طريقة التكاليف المبنية على الانشطة هي طريقة تعتمد على مجموعة من الاليات و المعطيات و البيانات لتهيئة البنية او ما يسمى بأرضية ملائمة لتطبيق هذه الطريقة على غرار الفرضية فهي لا تستند فقط على تقسيم المؤسسة الى أنشطة، فتحديد وحدة قياس النشاط يعتبر معضلة لعدم توفر المؤسسة للمعطيات اللازمة، و هذا ما يجب على المؤسسة توفيره بأكثر دقة مستقبلا و كذا نسبة تحمل كل نشاط للتكاليف غير المباشرة تعتبر مرفق هام لكن كل هذا لا ينفي صحة الفرضية الأولى

2- ان طريقة المتجانسة هي طريقة تقليدية قديمة ليست لها معطيات دقيقة لتقسيم التكاليف، لهذا جاءت طريقة التكاليف المبنية على الأنشطة بمفهوم جديد لتوزيع التكاليف لها آلياتها الخاصة و هذا ما توصلنا اليه بعد دراستنا كما ننفي الفرضية الثانية التي تعتبر الأقسام المتجانسة أرضية تقوم عليها الطريقة الحديثة اي ABC

الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر المديرية العملية لولاية غرداية
3- ان طريقة ABC هي طريقة لتحليل التكاليف بدقة أكبر و التي تساعد في اتخاذ القرار فيما يخص تخفيض التكاليف او زيادة هامش الربح و ليست هي التي تقوم بتخفيضها، اي انها تساعد في الربحية فبعد معرفة تحليل التكاليف أصبح تخفيضها هدف ميسر للمؤسسة و هذا ما يبين صحة الفرضية الأخيرة في ان طريقة التكاليف المبنية على الانشطة وسيلة لتحسين ربحية المؤسسة

توصيات:

- 1- بما ان المؤسسة لا تطبق المحاسبة التحليلية فانه لابد من اعادة هيكلة مؤسسة اتصالات الجزائر
- 2- ضرورة التعرف على كيفية الاستفادة من النظام في مؤسسة اتصالات الجزائر
- 3- تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC بدل الطريقة التقليدية (الأقسام المتجانسة)

آفاق البحث

و في النهاية نجد ان البحث مازال مفتوحا للتعلمق و تميم الدراسة على جميع المؤسسات الخاصة و العمومية، الخدمة الصناعة و التجارة و بذلك نختم دراستنا ببعض النقاط البحثية المستقبلية على النحو التالي:

- 1- تحليل تكاليف الانترنت في مؤسسة اتصالات الجزائر
- 2- تطبيق طريقة التكاليف المبنية على الانشطة لقياس التكلفة في المؤسسات التجارية
- 3- نظام التكاليف وسيلة مساعدة في الرقابة
- 4- مراحل التحول التدريجي من النظام التقليدي الى نظام ال ABC
- 5- محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الانشطة في البنوك

قائمة المراجع:

الكتب:

أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2008،
اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر و
التوزيع عمان، الأردن، 2007،

عبد الحي مرعي، و آخرون ، محاسبة التكاليف، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2001،

عماد يوسف شيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2008

محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003،

ناصر نورالدين عبداللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009 ،

هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000،

المجلات:

ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة
في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الاسلامية غزة 12 فلسطين، المجلد الخامس عشر
العدد الثاني، جوان 2007

المذكرات:

حفيفة زرباني، المراقبة الداخلية على العمليات النقدية الوكالة التجارية اتصالات الجزائر، مذكرة
ليسانس، منشورة، جامعة غرداية

محمد كنشوف ، إنشاء القيمة في المؤسسة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، مذكرة
ماجستير، منشورة جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2007،

دراسة عبادي عبد القادر، نوي الحاج بعنوان :دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق
الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الإستراتيجيات
التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي
الشلف، الجزائر، 2010،

المراجع الاجنبية:

M.GERVAIS, Control de gestion et planification d entreprise, 8 éme édition ,
Economica, Paris, 1989

The chartered institute of management accountants (CIMA), technical briefing
developing and promoting strategy-activity based management, an overview,
London, april 2001

Ayşe Pinar Gürses, an activity based costing and theory of constraints model for
product , mix decisions, thesis master of science, Blacksburg, Virginia, 29 june
1999

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	Cumul Debit	Cumul Credit	Solde Fin Debit	Solde Fin Credit
1150700000	PRODUITS DES EXERCICES ANTERIEURS	-	-	-	-
1210000000	RÉSULTAT DE L'EXERCICE	-	44 102 390,00	-	-
1330000000	IMPOTS DIFFERES ACTIF	396 158,51	396 158,51	-	-
1340000000	IMPOTS DIFFERES PASSIF	27 695,00	27 695,00	-	-
1811001000	DETTES INTER CENTRE COMPTABLE SIÈGE	-	151 706 252,00	-	1 122 130 738,00
1812001000	CRÉANCES INTER CENTRE COMPTABLE SIÈGE	1 376 538 524,89	27 657 281,23	9 907 399 301,05	-
2131110000	BÂTIMENTS INDUSTRIELS	326 521 819,11	342 044 837,69	317 447 281,90	-
2131220000	BÂTIMENTS COMMERCIAUX	-	-	11 872 799,00	-
2131800000	AUTRES BÂTIMENTS	64 972 012,19	3 401 495,50	77 860 996,96	-
2156030000	EQUIPEMENT ET SYSTEMES DE TRANSMISSION	107 574 631,48	95 523 931,33	543 587 878,45	-
2156060000	ENERGIE	65 263 137,11	60 861 504,69	233 193 675,32	-
2156070000	COMMUTATION	230 712 599,13	136 730 580,23	918 588 992,68	-
2156080000	MATERIELS TECHNIQUES DJAWEB	-	-	4 219 425,00	-
2181000000	MATÉRIEL ET OUTILLAGE	2 049 799,72	1 068 970,46	4 350 491,66	-
2182100000	VÉHICULES DE TOURISMES	11 130 735,04	881 965,81	12 710 688,96	-
2182210000	VÉHICULES UTILITAIRES LÉGERS	127 145 902,98	139 323 894,52	61 653 818,96	-
2183100000	MOBILIER DE BUREAU	7 027 424,28	4 229 166,24	17 593 051,50	-
2183200000	MATERIEL DE BUREAU	2 245 759,09	586 132,46	4 913 018,64	-
2183300000	MATERIEL INFORMATIQUE	9 684 184,35	3 821 474,67	26 014 568,95	-
2325101000	CANALISATION EN COURS	203 419 419,99	202 919 419,99	4 000 000,00	-
2325302000	CÂBLES DE DISTRIBUTION EN COURS	-	-	-	-
2325304000	CÂBLES DE BRANCHEMENT EN COURS	40 749 427,15	39 249 427,15	1 500 000,00	-
2325305000	CÂBLES FIBRE OPTIQUE EN COURS	3 768 941,51	3 768 941,51	-	-
2813110000	AMORTISSEMENT BÂTIMENTS INDUSTRIELS	208 324 560,88	214 448 868,46	-	215 577 324,90
2813111000	AMORTISSEMENT BÂTIMENTS INDUSTRIELS LÉGERS	-	-	-	-
3010000000	APPAREILS TÉLÉPHONIQUES	4 472 854,15	3 508 250,88	1 682 152,48	-
3030000000	CARTES	-	86 250,00	-	-
3030100000	CARTES DE RECHARGE ADSL	581 351,61	538 932,64	61 914,96	-
3030200000	CARTE SIM LTE 4G	196 170,00	303 351,39	16 770,00	-
3030300000	CARTE DE RECHARGE LTE 4G	254 066,48	212 884,36	56 078,50	-
3030400000	CARTE DE RECHARGE WIFI	8 027,52	4 068,00	3 959,52	-
3041000000	MODEMS	-	1 268 220,84	-	-
3042000000	MODEMS WIFI ADSL	9 263 435,69	8 205 008,76	3 779 988,44	-
3044000000	MODEM LTE	13 980 521,05	30 882 841,51	11 964 307,83	-
3111000000	FOURNITURES DE COMMUTATION	8 158 850,34	12 735 171,75	15 620 875,87	-
3112000000	FOURNITURES DE TRANSMISSION	5 587 661,40	6 326 854,89	-	-
3113000000	FOURNITURES D'ÉNERGIE	6 384 766,78	5 768 767,68	643 211,64	-

3114000000	CÂBLES DE COMMUTATION	86 897 465,22	113 094 204,30	7 546 672,31	-
3115000000	CÂBLES DE TRANSMISSION	14 073 986,48	22 973 562,89	870 556,28	-
3116000000	PVC GAINES POUR INSTALLATION	-	-	-	-
3118000000	AUTRES FOURNITURES TECHNIQUES	15 340 000,00	17 265 184,36	1 079 507,64	-
3211100000	CARBURANT	2 820 250,00	2 820 250,00	-	-
3211200000	LUBRIFIANT	-	71 740,00	-	-
3211300000	PNEUMATIQUES	1 191 100,00	1 390 550,00	160 500,00	-
3211400000	PRODUITS CHIMIQUES	-	25 127,60	-	-
3211800000	AUTRES MATIÈRES CONSOMMABLES PARC AUTO	-	-	-	-
3221100000	FOURNITURES POUR PARC AUTO	7 800,00	7 800,00	4 203,00	-
3221200000	PIÈCES DE RECHANGES VÉHICULES	1 524 412,51	1 419 692,23	384 060,69	-
3222100000	FOURNITURES DE BUREAU	2 283 319,78	2 217 125,03	494 772,45	-
3222101000	IMPRIMÉS	985 389,65	993 039,66	-	-
3222200000	FOURNITURES INFORMATIQUES	1 771 705,00	1 976 249,75	493 515,93	-
3228010000	FOURNITURES D'ENTRETIEN	0,02	0,02	-	-
3228020000	FOURNITURES USTENSILES DE CUISINES	-	-	-	-
3228030000	PRODUITS ALIMENTAIRES	-	-	-	-
3228040000	HABILLEMENT	1 984 994,71	1 802 086,48	264 808,77	-
3228050000	PETIT OUTILLAGE	4 483 132,49	4 917 661,91	-	-
3228060000	FOURNITURE D'ENTRETIEN D'ELECTRICITE GAZ ET EAU	-	120 273,53	8 000,00	-
3228070000	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	-	-	-	-
3228080000	EQUIPEMENT DE TRAVAIL ET SÉCURITÉ	-	-	-	-
3228090000	MATERIAUX DE CONSTRUCTION	700,00	700,00	-	-
3228800000	AUTRES FOURNITURES CONSOMMABLES	969 699,03	480 005,17	1 720 178,48	-
3800000000	ACHATS ALGERIE TELECOM SPA	38 340 449,55	38 340 449,55	-	-
3901000000	PERTE DE VALEUR SUR APPAREILS TÉLÉPHONIQUES	-	-	-	715 600,99
3903000000	PERTE DE VALEUR SUR CARTES	86 250,00	-	-	-
3904000000	PERTE DE VALEUR SUR MODEMS	1 268 220,84	-	-	-
3904200000	PERTE DE VALEUR MODEMS WIFI ADSL	118 904,95	-	-	-
3905000000	PERTE DE VALEUR SUR ANNUAIRES	1 674 628,21	-	-	-
3908000000	PERTE DE VALEUR SUR AUTRES MARCHANDISES	2 700,00	-	-	-
3911100000	PERTE DE VALEUR SUR MATIÈRES ET FOURNITURES	515 698,23	-	-	5 037 388,22
3911300000	PERTE DE VALEUR SUR MATIÈRES ET FOURNITURES	-	-	-	2 000,00
3911400000	PERTE DE VALEUR SUR CÂBLES DE COMMUTATION	1 884 510,27	-	-	986 114,93
3911500000	PERTE DE VALEUR SUR CÂBLES DE TRANSMISSION	-	-	-	-
3911800000	PERTE DE VALEUR SUR AUTRES MATIÈRES ET	-	-	-	291,03
3921120000	PERTE DE VALEUR SUR LUBRIFIANT	71 740,00	-	-	-
3921140000	PERTE DE VALEUR SUR PRODUITS CHIMIQUES	5 699,60	-	-	-

3922110000	PERTE DE VALEUR SUR FOURNITURES POUR PARC	-	-	-	4 203,00
3922120000	PERTE DE VALEUR SUR PIÈCES DE RECHANGES	7,77	-	-	279 332,64
3922210000	PERTE DE VALEUR SUR FOURNITURES DE BUREAU	7 952,84	-	-	3 011,45
3922220000	PERTE DE VALEUR SUR FOURNITURES	8 930,74	-	-	25 199,26
3922804000	PERTE DE VALEUR SUR HABILLEMENT	-	-	-	-
3922805000	PERTE DE VALEUR SUR PETIT OUTILLAGE	170 318,29	-	-	-
3922806000	PERTE DE VALEUR SUR FOURNITURE ELECTRICITE GAZ	69 379,01	-	-	8 000,00
3922808000	PERTE DE VALEUR SUR EQUIPEMENT DE TRAVAIL ET	-	-	-	-
3922880000	PERTE DE VALEUR SUR AUTRES FOURNITURES	-	197 158,98	-	1 345 387,10
4011000000	FOURNISSEURS ACHATS DE BIENS LOCAUX	50 652 020,18	59 026 514,86	-	11 432 614,47
4011200000	FOURNISSEURS ACHATS DE BIENS INTRA GROUPE	-	-	-	-
4012000000	FOURNISSEURS PRESTATIONS DE SERVICES LOCAUX	272 630 734,09	342 871 176,29	-	73 544 471,17
4041100000	FOURNISSEURS ACHATS D'IMMOBILISATIONS	187 889 225,06	270 985 992,96	-	93 642 876,69
4047000000	FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS RETENUES DE	3 793 888,67	19 327 905,53	-	31 910 055,83
4111110000	CLIENTS ORDINAIRES	1 179 103 024,24	#####	437 162 238,00	-
4111200000	CLIENTS KMS	61 521 125,56	61 521 125,56	-	-
4111310000	CLIENTS ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES	174 198 574,64	174 198 574,64	-	-
4111320000	CLIENTS GRANDES ENTREPRISES	386 246 596,60	386 246 596,60	-	-
4111330000	CLIENTS MOYENNES ENTREPRISES	22 280 122,86	22 280 122,86	-	-
4111340000	CLIENTS SERVICES PUBLICS CONVENTIONNES	1 129 648,00	1 129 648,00	-	-
4111620000	CLIENTS POSTES EXPLOITATION AT	472 300,00	472 300,00	-	-
4111710000	CLIENTS PERSONELS ATM	455 555,88	455 555,88	-	-
4111720000	CLIENTS PERSONELS AT	3 974 614,28	3 974 614,28	-	-
4111801000	SERVICES PUBLICS	170 130 421,10	170 130 421,10	-	-
4111802000	CABINES	2,98	2,98	-	-
4181110000	FACTURES À ÉTABLIR CLIENTS ORDINAIRES	38 558 782,45	41 773 503,73	35 933 514,02	-
4195010000	AVOIRS CLIENTS ORDINAIRES	8 530 080,69	18 813 794,87	-	10 283 714,18
4451000000	T.V.A. COLLECTÉE	56 755 558,65	58 809 412,34	-	29 816 055,74
4454000000	DROIT DE TIMBRE	3 215 610,72	3 215 610,72	-	-
4456100000	T.V.A SUR IMMOBILISATIONS	37 482 679,45	37 601 628,69	-	-
4456200000	T.V.A SUR AUTRES BIENS ET SERVICES	55 266 523,91	55 096 492,32	251 307,78	-
4458100000	T.V.A À RÉGULARISER	5 491 732,00	5 125 790,49	-	5 125 790,49
4473200000	TAXE SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE NON	-	-	-	1 839 860,92
4473300000	TAXE SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE ÉXIGIBLE	-	-	-	-
4620000000	CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	1 053 190,00	938 645,00	114 545,00	-
4678801000	RECETTES EN ATTENTE D'IMPUTATION	-	1 933 397,46	-	8 384 173,60
4678801100	ENCAISSEMENT POUR COMPTE DU DEPOSANT NOON	-	2 051,28	-	2 051,28
4678802000	VIREMENTS A TORD DES BUREAUX DE POSTES	63 079 842,02	49 304 118,18	-	6 897 724,91

5112100000	CHEQUES CCP REMIS A L'ENCAISSEMENT PAR ACTEL	20 643 086,55	20 669 093,77	10 774,07	-
5112101000	CHEQUES CCP RECUS A L'ACTEL	16 666 255,24	16 666 255,24	-	-
5112110000	CHEQUES BANCAIRE REMIS A L'ENCAISSEMENT PAR	58 154 781,03	57 105 080,01	1 299 820,59	-
5112111000	CHEQUES BANCAIRE RECUS A L'ACTEL	40 768 135,31	40 759 422,56	8 712,75	-
5121460000	BNA RECETTES DOT GHARDAIA	184 731 194,84	188 164 146,60	289 965,33	-
5122470000	BNA DEPENSES DOT GHARDAIA	68 920 069,00	60 280 695,00	12 271 020,00	-
5123074000	BNA ACTEL EL GUERARA	40 528 769,94	40 135 143,88	946 533,87	-
5123086000	BNA ACTEL GHARDAIA	221 303 758,62	203 902 161,96	25 839 117,81	-
5123176000	BNA ACTEL EL MENIA	2 238,21	2 238,21	-	-
5171232400	CCP DEPENSES DOT GHARDAIA	-	-	-	-
5171300840	CCP ACTEL EL GUERARA	97 707 156,96	97 289 720,17	468 256,05	-
5171300960	CCP ACTEL GHARDAIA	372 866 436,22	372 904 082,02	652 251,07	-
5171301860	CCP ACTEL EL MENIA	92 979 406,76	92 844 209,97	135 286,79	-
5310770000	CAISSE RECETTES ACTEL EL GUERARA	54 652 883,26	54 652 883,26	-	-
5310890000	CAISSE RECETTES ACTEL GHARDAIA	254 262 262,00	254 490 902,15	-	-
5312000000	CAISSE RECETTES ACTEL EL MENIA	70 072 270,58	70 072 270,58	-	-
5411045000	REGIE UOT GHARDAIA	314 460,00	318 460,00	76 730,00	-
5412081000	REGIE ACTEL EL GUERARA	35 906,00	36 846,00	14 104,00	-
5412094000	REGIE ACTEL GHARDAIA	173 119,00	170 800,00	52 658,00	-
5412490000	REGIE ACTEL EL MENIA	284 666,00	267 366,00	30 017,00	-
5811000000	VIREMENTS INTER BANQUES	-	-	-	-
5813000000	VIREMENTS INTER CAISSES	310 000,00	310 000,00	-	-
5815000000	VIREMENTS BANQUES / CAISSES	300 000,00	300 000,00	-	-
5817000000	VIREMENTS CAISSE / CCP	378 500 022,89	378 500 022,89	-	-
5882000000	COMPTE D'APPUREMENT TRÉSORERIE	5 995 455,00	5 995 455,00	-	-
6001000000	APPAREILS TÉLÉPHONIQUES	3 508 250,88	-	3 508 250,88	-
6003000000	CARTES	86 250,00	-	86 250,00	-
6003010000	CARTES DE RECHARGE ADSL	538 932,64	61 914,96	477 017,68	-
6003020000	CARTE SIM LTE 4G	303 351,39	16 770,00	286 581,39	-
6003030000	CARTE DE RECHARGE LTE 4G	206 103,65	50 649,83	155 453,82	-
6003040000	CARTE DE RECHARGE WIFI	4 068,00	3 959,52	108,48	-
6004100000	MODEMS	-	-	-	-
6004200000	MODEMS WIFI ADSL	8 205 008,76	1 737 420,76	6 467 588,00	-
6004400000	MODEM LTE	30 882 841,51	2 251 144,04	28 631 697,47	-
6004500000	ZTE-IP-Set-Top-Box	110 625,61	-	110 625,61	-
6005000000	ANNUAIRES TÉLÉPHONIQUES	1 674 628,21	-	1 674 628,21	-
6006000000	ACHATS POUR COMPTE CLIENTS CORPORATE	727 534,47	-	727 534,47	-
6008000000	AUTRES MARCHANDISES	2 700,00	-	2 700,00	-

6008010000	STOCKS CADEAUX POUR EVENEMENTS	-	-	-	-
6011100000	FOURNITURES DE COMMUTATION	11 316 968,62	-	11 316 968,62	-
6011200000	FOURNITURES DE TRANSMISSION	6 321 214,89	-	6 321 214,89	-
6011300000	FOURNITURES D'ÉNERGIE	4 083 273,13	1 825 280,25	2 257 992,88	-
6011400000	CÂBLES DE COMMUTATION	104 786 565,21	-	104 786 565,21	-
6011500000	CÂBLES DE TRANSMISSION	22 191 693,43	-	22 191 693,43	-
6011600000	PVC GAINES POUR INSTALLATION	-	-	-	-
6011800000	AUTRES FOURNITURES TECHNIQUES	17 265 184,36	-	17 265 184,36	-
6021110000	CARBURANT	2 820 250,00	-	2 820 250,00	-
6021120000	LUBRIFIANT	71 740,00	-	71 740,00	-
6021130000	PNEUMATIQUES	1 390 550,00	-	1 390 550,00	-
6021140000	PRODUITS CHIMIQUES	25 127,60	-	25 127,60	-
6021180000	AUTRES MATIÈRES CONSOMMABLES PARC AUTO	-	-	-	-
6022110000	FOURNITURES POUR PARC AUTO	7 800,00	-	7 800,00	-
6022120000	PIÈCES DE RECHANGES VÉHICULES	1 159 400,00	-	1 159 400,00	-
6022210000	FOURNITURES DE BUREAU	1 876 570,03	-	1 876 570,03	-
6022210100	IMPRIMÉS	709 839,65	-	709 839,65	-
6022220000	FOURNITURES INFORMATIQUES	1 703 449,75	-	1 703 449,75	-
6022810000	FOURNITURES D'ENTRETIEN	-	-	-	-
6022820000	FOURNITURES USTENSILES DE CUISINES	-	-	-	-
6022830000	HABILLEMENT	1 786 486,48	-	1 786 486,48	-
6022840000	PETIT OUTILLAGE	3 518 226,90	-	3 518 226,90	-
6022850000	FOURNITURE D'ENTRETIEN D'ELECTRICITE GAZ ET EAU	-	-	-	-
6022860000	PRODUITS PHARMACEUTIQUES	-	-	-	-
6022870000	EQUIPEMENT DE TRAVAIL ET SÉCURITÉ	-	-	-	-
6022880000	AUTRES FOURNITURES CONSOMMABLES	-	-	-	-
6022890000	MATERIAUX DE CONSTRUCTION	700,00	-	700,00	-
6032000000	VARIATION DES STOCKS DES AUTRES	-	-	-	-
6071100000	ELECTRICITÉ	16 992 788,56	-	16 992 788,56	-
6071200000	GAZ	-	-	-	-
6071300000	EAU	554 110,18	29 804,27	524 305,91	-
6071410000	LUBRIFIANT	300,00	300,00	-	-
6071420000	PNEUMATIQUES	-	-	-	-
6071500000	FOURNITURES DE BUREAU	-	-	-	-
6071510000	FOURNITURES INFORMATIQUE	300,00	300,00	-	-
6072000000	FOURNITURES D'ENTRETIEN ET DE PETIT	-	-	-	-
6078000000	AUTRES MATIÈRES ET FOURNITURES	925,00	925,00	-	-
6110000000	SOUS TRAITANCES	150 850 600,05	9 416 723,90	141 433 876,15	-

6132220000	LOCATION DES BATIMENTS ADMINISTRATIFS	-	-	-	-
6133100000	LOCATIONS MATERIELS ET OUTILLAGES	-	-	-	-
6133200000	LOCATION MATÉRIELS DE TRANSPORT	7 472 850,00	-	7 472 850,00	-
6138000000	AUTRES LOYERS	-	-	-	-
6151213100	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	7 564 663,50	1 870,00	7 562 793,50	-
6151213800	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	332 642,65	-	332 642,65	-
6151215000	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	1 129 000,00	-	1 129 000,00	-
6151215100	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	5 179 176,15	986 410,00	4 192 766,15	-
6151215110	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	39 434 060,46	3 492 941,42	35 941 119,04	-
6151215300	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DU	39 788 899,96	3 977,85	39 784 922,11	-
6151215400	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	-	-	-	-
6151215600	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	-	-	-	-
6151218000	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	501 560,00	-	501 560,00	-
6151218100	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	2 733 001,86	-	2 733 001,86	-
6151218200	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	61 170,00	-	61 170,00	-
6151218300	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	70 013,79	8 086,29	61 927,50	-
6151218400	ENTRETIEN, RÉPARATIONS ET MAINTENANCE DES	683 060,00	-	683 060,00	-
6158000000	AUTRES ENTRETIENS ET REPARATIONS	-	-	-	-
6163000000	ASSURANCES VEHICULES DE TRANSPORT	-	-	-	-
6222000000	HONORAIRES	431 984,40	94 030,14	337 954,26	-
6224000000	FRAIS D'ACTES ET DE CONTENTIEUX	211 976,00	-	211 976,00	-
6228100000	PRESTATIONS DE GARDIENNAGE	59 467 400,00	4 611 500,00	54 855 900,00	-
6231000000	ANNONCES ET INSERTIONS	-	-	-	-
6233000000	FOIRES ET EXPOSITIONS	-	-	-	-
6234000000	CADEAUX	-	-	-	-
6235000000	ECHANTILLONS, CATALOGUES ET IMPRIMES	49 720,00	-	49 720,00	-
6236000000	PUBLICATIONS	269 768,10	134 884,00	134 884,10	-
6238000000	DIVERS	-	-	-	-
6248000000	AUTRES FRETS ET TRANSPORTS	-	-	-	-
6251000000	DÉPLACEMENTS : FRAIS DE VOYAGE	977 471,59	-	977 471,59	-
6251100000	DÉPLACEMENTS : FRAIS D'HÉBERGEMENT	2 056 649,42	32 685,91	2 023 963,51	-
6251200000	DÉPLACEMENTS : INDEMNITÉ FORFAITAIRE	14 473 275,00	-	14 473 275,00	-
6251300000	DÉPLACEMENTS : FRAIS DE RESTAURATION	180 500,00	-	180 500,00	-
6255000000	RÉCEPTIONS : FRAIS D'HÉBERGEMENT	13 500,00	-	13 500,00	-
6255100000	RÉCEPTIONS : FRAIS DE RESTAURATION	40 500,00	-	40 500,00	-
6261000000	AFFRANCHISSEMENTS ET BOITES POSTALES	-	-	-	-
6262000000	FRAIS DE MANDATS	363 370,80	66 126,00	297 244,80	-
6273000000	FRAIS SUR CHÈQUES, VIREMENTS & EFFETS	569 620,62	-	569 620,62	-

6278000000	AUTRES FRAIS ET COMMISSIONS SUR PRESTATIONS	23 794,92	-	23 794,92	-
6288000000	AUTRES FRAIS DIVERS	8 323,84	-	8 323,84	-
6310200000	TRAITEMENTS ET SALAIRES : PERSONNEL ET	123 778 564,01	-	123 778 564,01	-
6311200000	HEURES SUPPLÉMENTAIRES : PERSONNEL	1 301,13	-	1 301,13	-
6312410000	IEP PERSONNEL CONVENTION SPA /AT	48 064 409,30	-	48 064 409,30	-
6312420000	ICR PERSONNEL CONVENTION SPA /AT	30 803 841,04	-	30 803 841,04	-
6312440000	INDEMNITÉ DE TRAVAIL POSTÉ PERSONNEL	3 727 195,70	-	3 727 195,70	-
6312450000	INDEMNITÉ DE SERVICE PERMANENT PERSONNEL	64 100,05	64 100,05	-	-
6312460000	INDEMNITÉ DE NUISANCE PERSONNEL CONVENTION	929 555,70	-	929 555,70	-
6312490000	INDEMNITÉ DE ZONE PERSONNEL CONVENTION SPA	32 147 296,24	-	32 147 296,24	-
6312510000	INDEMNITÉ D'ASTREINTE PERSONNEL CONVENTION	582 000,00	-	582 000,00	-
6312520000	PRIME DE RESPONSABILITÉ PERSONNEL CONVENTION	8 187 549,86	-	8 187 549,86	-
6312530000	PRIME DE PRODUCTIVITE PERSONNEL CONVENTION	20 095 238,90	20 095 238,90	-	-
6312550000	INDEMNITÉ DE PANIER PERSONNEL CONVENTION SPA	24 935 194,48	-	24 935 194,48	-
6312560000	INDEMNITÉ DE TRANSPORT PERSONNEL CONVENTION	2 902 547,02	-	2 902 547,02	-
6312590000	INDEMNITÉ POUR CONJOINT PERSONNEL	3 015 000,00	-	3 015 000,00	-
6312610000	PRIME DE SCOLARITÉ PERSONNEL CONVENTION SPA	174 800,00	-	174 800,00	-
6312620000	LOG. SUD.	699 033,50	-	699 033,50	-
6312631000	SPÉCIFIQUE SUD	3 286 208,04	-	3 286 208,04	-
6312650000	IDR	35 200,00	-	35 200,00	-
6312660000	IND. DE PERFORMANCE POUR FONCTIONNEL	280 152,00	280 152,00	-	-
6313200000	CONGÉS PAYÉS : PERSONNEL CONVENTION SPA/AT	438 783,48	-	438 783,48	-
6314010000	PRI / PRC	14 206 145,00	14 206 145,00	-	-
6315121000	ALLOCATION DE DÉPART À LA RETRAITE PERSONNEL	113 190 262,68	-	113 190 262,68	-
6315122000	CAPITAL DÉCÈS PERSONNEL CONVENTION SPA/AT	-	-	-	-
6318001000	ECHELON D'AVANCEMENT	16 834 516,49	-	16 834 516,49	-
6318100200	REBOURESSEMENT FRAIS DE CONGE ANNUEL	-	-	-	-
6350200000	COT. ASSURANCE SOCIALES PERSONNEL CONVENTION	67 741 791,07	8 371 189,12	59 370 601,95	-
6370120000	CONTRIBUTION DIRECTE OEUVRES	12 114 262,26	289 725,95	11 824 536,31	-
6370210000	PRÈS SALAIRES DES STAGIAIRES	3 676 980,00	-	3 676 980,00	-
6420000000	TAXES SUR L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE	13 979 475,35	-	13 979 475,35	-
6451110000	DROITS D'ENREGISTREMENT SUR ACTES ET MARCHÉS	-	-	-	-
6451120000	DROITS DE TIMBRES	-	-	-	-
6451300000	VIGNETTES AUTOMOBILES	283 000,00	-	283 000,00	-
6451600000	DROITS DE VOIRIES	456 253,50	-	456 253,50	-
6458800000	DROITS, IMPÔTS ET TAXES DIVERS	3 870,00	-	3 870,00	-
6522156070	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES ENERGIE	-	-	-	-
6522156800	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MATÉRIEL ET	-	-	-	-

6522183100	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MOBILIER DE	-	-	-	-
6522183200	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MATERIEL DE	-	-	-	-
6522183300	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MATERIEL	-	-	-	-
6522183400	MOINS-VALUES SUR SORTIE DES MATERIEL DE	-	-	-	-
6528218000	MOINS-VALUES SUR SORTIE - AUTRES	16 221 895,79	2 709 433,84	13 512 461,95	-
6570800000	QUOTAS DE CONSOMMATION ACCORDES TLP FIXE	2 448 510,03	-	2 448 510,03	-
6578000000	AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES	164 903,87	-	164 903,87	-
6680000000	AUTRES CHARGES FINANCIÈRES	76 581,80	-	76 581,80	-
6700000000	ÉLÉMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES)	-	-	-	-
6812000000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS DES	2 666,66	1 333,33	1 333,33	-
6812100000	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS DES	201 672 404,52	6 017 499,16	195 654 905,36	-
6853000000	DOTATIONS AUX PROVISIONS ET PERTES DE VALEUR,	197 158,98	-	197 158,98	-
6920000000	IMPOSITION DIFFÉRÉE ACTIF	391 452,50	4 706,01	386 746,49	-
6930000000	IMPOSITION DIFFÉRÉE PASSIF	-	27 695,00	-	27 695,00
7001100000	VENTES TERMINAUX ZTE	-	-	-	-
7001200000	VENTES TERMINAUX HUAWEI	-	10 000,00	-	10 000,00
7001300000	VENTES TERMINAUX WLL	-	854,70	-	854,70
7001500000	VENTES TERMINAUX TLX	-	-	-	-
7002000000	ACCESSOIRES	-	200,00	-	200,00
7003000000	CARTES	-	-	-	-
7003200000	CARTES DE RECHARGE ADSL	4 027 800,00	76 239 000,00	-	72 211 200,00
7003400000	CARTES DE RECHARGE 4G LTE	683 500,00	73 202 500,00	-	72 519 000,00
7003500000	CARTES DE RECHARGE WIFI	-	1 600,00	-	1 600,00
7004200000	MODEM WIFI ADSL	4 273,50	433 333,01	-	429 059,51
7004400000	MODEM LTE	7 500,00	52 500,00	-	45 000,00
7005000000	ANNUAIRES TELEPHONIQUES	-	-	-	-
7008000000	AUTRES MARCHANDISES	-	187 983,00	-	187 983,00
7048010000	REALISATION RESEAUX FO	-	148 887 670,63	-	148 887 670,63
7060100000	ABONNEMENT TLP	5 155,00	79 243 703,61	-	79 238 548,61
7060200000	CONSOMMATION LOCAL TLP	4 359,00	22 284 728,00	-	22 280 369,00
7060201000	CONSOMMATION FIXE APS	-	-	-	-
7060221000	CONSOMMATION MOBILE	-	-	-	-
7060222000	CONSOMMATIONS NATIONALES TLP	701 979,50	30 232 077,76	-	29 530 098,26
7060222100	CONSOMMATIONS NUMÉROS ABRÉGÉS	-	118 810,04	-	118 810,04
7060222200	SERVICES À VALEUR AJOUTÉE	-	48 722,69	-	48 722,69
7060223000	CONS. INTERNATIONALES TLP	-	1 776 339,83	-	1 776 339,83
7060223100	CONS. INTERS PAR OPÉRATEURS	-	-	-	-
7060224000	CONSOMMATIONS VERS MOBILE TLP	212 598,00	9 574 543,32	-	9 361 945,32

7060225000	CONSOMMATIONS INTERNET DJAWEB	-	134,77	-	134,77
7060225100	CONS. INTERNET AUTRE PROVIDER	-	5 736,53	-	5 736,53
7060226000	CONS. SERVICES SATELLITE	-	3 006 975,29	-	3 006 975,29
7060300000	INSTALLATION TLP	134 187,90	4 619 247,35	-	4 485 059,45
7060810000	CESSION TLP	854,70	313 674,90	-	312 820,20
7060820000	TRANSFERT TLP	17 521,35	331 623,60	-	314 102,25
7060841000	SERVICES ABONNEMENT FAWRI ADSL	815 645,79	25 380 393,20	-	24 564 747,41
7060842000	SERVICES ABONNEMENT EASY ADSL	147 649,31	11 382 341,00	-	11 234 691,69
7060843000	SERVICES ABONNEMENT ANIS ADSL	1 927 341,00	134 740 885,00	-	132 813 544,00
7060880000	AUTRES SERVICES TLP	3 286,55	3 988 642,96	-	3 985 356,41
7060888000	DIVERS TLP	-	177 738,50	-	177 738,50
7061100000	ABONNEMENT TELEX	-	118 080,00	-	118 080,00
7061200000	CONSOMMATION TELEX	-	-	-	-
7061800000	AUTRES SERVICES TELEX	-	192 000,00	-	192 000,00
7062110000	ABONNEMENT LS	-	54 248 800,00	-	54 248 800,00
7062310000	RACCORDEMENTS LS	-	15 256,40	-	15 256,40
7062800000	AUTRES SERVICES LS	-	192 000,00	-	192 000,00
7062880000	DIVERS LS	-	19 200,00	-	19 200,00
7063100000	ABONNEMENT DZ PACK	-	1 114 000,00	-	1 114 000,00
7063300000	INSTALLATION DZ PACK	-	38 400,00	-	38 400,00
7063800000	AUTRES SERVICES DZ PACK,MEGA PACK	-	4 000,00	-	4 000,00
7064100000	TÉLÉGRAMME	-	-	-	-
7065100000	FAWRI ADSL	-	7 500,00	-	7 500,00
7065200000	EASY ADSL	-	4 000,00	-	4 000,00
7065300000	ANIS ADSL	-	23 400,00	-	23 400,00
7065410000	PRODUITS ADSL	594 500,00	49 895 000,00	-	49 300 500,00
7065420000	LTE (4G)	86 500,00	22 824 004,59	-	22 737 504,59
7065600000	ADRESSE IP	-	23 000,00	-	23 000,00
7068801000	CARTE LICENCE FIMAKTABATI	-	23 162,37	-	23 162,37
7090501000	RRR ACCORDÉS AUX KIOSQUES MULTI SERVICES	254 581,14	-	254 581,14	-
7090502000	Remise sur appel en local	6 705 105,50	510 850,41	6 194 255,09	-
7090503000	Remise sur appel nationale	1 270 886,77	20 764,15	1 250 122,62	-
7090504000	Remise sur appel mobile	3 990 452,40	-	3 990 452,40	-
7090505000	Remise sur appel à l'international	-	-	-	-
7091000000	DEGREVEMENT SUR LIGNE SUSPENDU	8 929 292,32	-	8 929 292,32	-
7230000000	VARIATION DES EN-COURS DE TRAVAUX POUR LES	-	-	-	-
7321000000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME	3 217 713,92	30 411 321,38	-	27 193 607,46
7321001000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME	-	-	-	-

7321002000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME	-	-	-	-
7321005000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME	-	-	-	-
7321006000	PRODUCTION DE L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME DES	-	-	-	-
7522156030	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES EQUIPEMENT ET	-	-	-	-
7522156070	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES ENERGIE	-	-	-	-
7522182210	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES VÉHICULES	-	-	-	-
7522183100	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES MOBILIER DE BUREAU	-	-	-	-
7522183200	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES MATERIEL DE BUREAU	-	-	-	-
7522183300	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES MATERIEL	-	-	-	-
7522183400	PLUS-VALUES SUR SORTIES DES MATERIEL DE	-	-	-	-
7528218000	PLUS VALUES SUR SORTIE - AUTRES	-	1 052 167,86	-	1 052 167,86
7571200000	ASSURANCE	-	4 450 797,41	-	4 450 797,41
7571900000	VENTES DÉCHETS ET REBUTS	-	6 839 574,30	-	6 839 574,30
7572100000	PRODUITS EXEPTIONNELS	-	-	-	-
7574000000	CONTRIBUTION DE L'ETAT DANS LES SALAIRES	-	9 152 090,94	-	9 152 090,94
7588000000	AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE	-	-	-	-
7588001000	VENTES DES CAHIER DE CHARGES	-	1 412 500,00	-	1 412 500,00
7588004000	PENALITES DE RETARD SUR FOURNISSEURS	876 268,00	11 607 234,45	-	10 730 966,45
7588005000	REMBOURSEMENT DES FRAIS JUDICIAIRES	-	30 000,00	-	30 000,00
7702000000	REMBOURSEMENT ASSURANCE	-	-	-	-
7703000000	REMBOURSEMENT DES DEGATS CAUSES PAR DES	-	1 249 840,80	-	1 249 840,80
7812000000	REPRISES SUR PROVISIONS D'EXPLOITATION	-	5 884 940,75	-	5 884 940,75