



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ابو بكر بلقايد-تلمسان-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير



محاضرات مقياس :محاسبة التسيير
موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس
قسم العلوم التجارية

الدكتورة :فاندي نزيهة

السنة الجامعية 2024-2025

المحور الخامس طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1) أثر التكاليف الثابتة و المتغيرة في سعر الوحدة

تطرقنا من قبل في فصل عتبة المردودية إلى أن التكاليف المتغيرة للوحدة لا تتغير مع تغير حجم الوحدات المنتجة، أما التكاليف الثابتة الوحيدة فتناسب عكسيا مع حجم الوحدات أي كلما كان عدد الوحدات المنتجة أكثر كانت التكاليف الوحيدة الثابتة أقل و العكس صحيح. و بافراض أن المؤسسة أنتجت وحدة واحدة فهذه الوحدة تتحمل كل التكاليف الثابتة، لكن ليس من العقلاني أن تتحمل وحدة واحدة مجموع التكاليف الثابتة، و إلا لما كان هناك إمكانية بيعها و تحقيق الربح، و لهذا طريقة التحميل العقلاني هي وسيلة لتحليل التكاليف و سعر التكلفة بالفصل بين الجزء الثابت عبر الجزء المتغير.

2) مبدأ طريقة التحميل العقلاني:

عن طريق الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط العادي، بحيث يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه التكلفة الثابتة الوحيدة ثابتة و لا تتأثر بحجم الإنتاج و تغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف الوحيدة يبقى ثابت و يثبت الجزء من التكاليف الثابتة و ذلك بحساب معامل التحميل العقلاني.

حجم النشاط الحقيقي

معامل التحميل العقلاني =

حجم النشاط العادي

للتوضيح فإن مستوى النشاط الاقتصادي مرتبط بمستوى البيع و على أساسه يحدد مستوى الإنتاج، و المستوى العادي للنشاط الاقتصادي (حجم النشاط العادي) هو إذن مرتبط بمستوى الإنتاج أي بالإضافة للإنتاجي المتوسطة للمؤسسة التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات و التجهيزات، عدد العمال، وقت العمل، أوقات التعطيل و الصيانة.

أما المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي (حجم النشاط الحقيقي) فهو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج في الفترات المختلفة والذي قد يكون أقل، يساوي أو أكبر من المستوى العادي.

بحيث تحمل المصاريف الثابتة للمستوى الحقيقي من النشاط الاقتصادي بواسطة معامل التحميل الذي يمكن أن يكون حسب الحالات الثلاثة الآتية:

- معامل التحميل أكبر من 1 و ينتج عنه ربح (فائض) المردودية
- معامل التحميل أقل من 1 و ينتج عنه تكلفة العطالة
- معامل التحميل يساوي 1 أي التساوي بين حجم النشاط الحقيقي و النشاط العادي.

مثال:

أنتجت المؤسسة (س) 2500 وحدة من المنتوجات في جانفي 2000 وكانت التكاليف الثابتة الإجمالية 15000 دج بينما تكلفة الوحدة المتغيرة = 4 دج للوحدة، أما في شهر فيفري من نفس السنة أنتجت 2400 وحدة.

فإذا علمت أن كمية الإنتاج الشهرية العادية تقدر بـ 2500 وحدة أحسب سعر تكلفة الوحدة و تكلفة الوحدة الثابتة للشهرين باستعمال طريقة التكاليف الحقيقية و طريقة التحميل العقلاني

للتكاليف الثابتة.

الحل:

أ. سعر التكلفة الإجمالي الحقيقي:

البيان	جانفي	فيفري
تكلفة متغيرة		
4*2500	10000	
4*2400		9600
التكاليف الثابتة الحقيقية	15000	15000
سعر التكلفة الشهرية	25000	24600
عدد الوحدات	2500	2400
تكلفة الوحدة الحقيقية	10	10.25
تكلفة الوحدة الثابتة		
2500/15000	6	
2400/15000		6.25

ب. سعر التكلفة بالتحميل العقلاني

البيان	جانفي	فيفري
تكلفة متغيرة		
4x2500	10000	
4x2400		9600
تكاليف ثابتة		
(2500/2500)x15000	15000	
(2500/2400)x15000		14400
سعر التكلفة الشهرية	25000	24600
عدد الوحدات	2500	2400
تكلفة الوحدة الحقيقية	10	10
تكلفة الوحدة الثابتة		
2500/15000	6	
2400/15000		6.25

نلاحظ في حساب سعر التكلفة الحقيقية أن سعر تكلفة الوحدة ارتفع بانخفاض عدد الوحدات في الشهر الثاني و هذا لبقاء التكاليف الثابتة الإجمالية المحكمة بدون تغيير، أم بطريقة التحميل العقلاني فإن سعر التكلفة للوحدة يصبح ثابت في الشهرين لتحميل التكاليف الثابتة بمقدار حجم النشاط الحقيقي الذي بلغته المؤسسة وذلك بالعلاقة مع حجم النشاط العادي.

(3) فروق التحميل العقلاني:

أ. فرق تحميل التكاليف الثابتة

يجب الأخذ بعين الاعتبار فوارق التحميل للتكاليف الثابتة عند حساب نتيجة المحاسبة التحليلية

فإذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي يكون معامل التحميل أكبر من الواحد وعند ضربة في التكاليف الثابتة العادية يحصل على تكاليف أكبر من العادية والفرق بينهم يعطي ربح الاتفاع النشاط ويضاف إلى النتيجة.
وإذا كان حجم النشاط الحقيقي أقل من العادي فنحصل فرق نفس النشاط فيجب طرحه من النتيجة التحليلية لأنه قد أنقص من سعر التكلفة ورفع من قيمة النتيجة

ب. فرق المخزونات

في آخر كل دورة يجب حساب فروق المخزونات النهائية بين قيمتها الحقيقية و قيمتها بالتحميل العقلاني، فإذا كان الفرق موجب (أي القيمة الحقيقية أكبر من القيمة بالتحميل العقلاني) يضاف على النتيجة وإذا كان سالبا يطرح من النتيجة، مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر الأخرى مثل العناصر الإضافية والأعباء الغير المحملة .
مثال:

من المثال السابق، باعت المؤسسة في شهر فيفري 2200 من إنتاجها بسعر 15دج للوحدة بافترض أن مخزون أو الشهر كان=0 من هذه المخزونات أحسب نتيجة هذه المؤسسة بهذا الشهر إذا كانت العناصر الإضافية=2500 و الأعباء الغير معتبرة 1200

الحل:

بالحقيقي		بالتحميل العقلاني		البيان
دائن	مدين	دائن	مدين	
		11000		نتيجة المنتجات المباعة (10x2200)-(15x2200) (10.25x2200)-(15x2200)
10450		2500		عناصر اضافية
2500			1200	أعباء غير معتبرة
	1200		600	فوارق التحميل للتكاليف الثابتة
		50		14400-15000
				فرق المخزون النهائي
12950	1200	13550	1800	المجموع
11750		11750		النتيجة الصافية

فرق المخزون المتبقي = (بالقيمة الحقيقية- بقيمة التحميل العقلاني)
+50 = (10 * 200) - (10.25 * 200) =

ملاحظة:

في معظم الحالات لا يمكن وجود معامل تحميل واحد لمجموع نشاط المؤسسة فهناك

غالبا اختلاف في مستويات النشاط من وظيفة إلى أخرى و من قسم لآخر ومن منتج لآخر في نفس المؤسسة، كما أن هناك اختلاف في نوع الوحدات المستعملة لقياس النشاط في الأقسام.

مثال:

تنتج مؤسسة ثلاث أنواع من المنتجات: س، ص، ص ولها مستويات النشاط الشهري العادي على التوالي: 10000 وحدة، 7000 وحدة، 8000 وحدة، بينما الإنتاج لشهر معين 11000 و، 5600 و، 8000 و، على التوالي:

تكون معاملات التحميل للتكاليف الثابتة للمنتجات على التوالي:

$$1 = 8000/8000 ، 0.8 = 7000/5600 ، 1.1 = 10000/11000$$

وفي مؤسسة أخرى تتكون من ثلاث أقسام تستعمل ساعات العمل كمقياس للنشاط، وقد حددت مستويات النشاط العادي لهذه الأقسام 3000 ساعة، 2000 ساعة، 5000 ساعة.

وفي شهر معين كانت عدد الساعات الحقيقية في هذه الأقسام على التوالي: 2000، 3000

فتكون معاملات التحميل للتكاليف الثابتة في هذه الأقسام على التوالي: 1، 3.5، 1/3

4) تحميل المصاريف الثابتة للأقسام المتجانسة:

حسب هذه الطريقة تفصل الأعباء غير مباشرة الثابتة عن المتغيرة في كل قسم، وتخضع الأولى للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد لمجموع أقسام المؤسسة أو قد تختلف المعاملات بين الأقسام، وتستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات بين الأقسام المساعدة والأساسية في طريقة التكاليف الحقيقية.

1. توزيع الخدمات بمعامل تحميل وحيد:

في هذه الحالة يجب توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت وجزء متغير، والجزء الثابت يضرب في معامل التحميل، وبتحديد المجموع المحمل وهي التكاليف المتغير والتكاليف الثابتة المحملة توزع على الأقسام بنفس طريقة التوزيع الأولى من الأقسام المتجانسة في التكاليف الحقيقية، ثم نقوم بالتوزيع الثانوي، وتحسب تكلفة وحدات العمل عابدا.

مثال:

في المؤسسة (ع) ظهرت المصاريف الغير مباشرة حسب طبيعتها عند توزيعها بين الأقسام حسب الجدول التالي عند استعمال طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة مع الملاحظ أن معامل التحميل = 0.8 لمجموع أقسام المؤسسة.
المطلوب إعداد هذا الجدول إذا كانت عدد الوحدات لأقسام التموين، والإنتاج والتوزيع على التوالي: 10000، 22000، 25000.

الأقسام	المجموع	إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع	الأعباء الثابتة
							الأعباء
61	2000	10%	20%	30%	20%	20%	12000
62	11000	30%	30%	10%	10%	20%	6000
63	48000	5%	5%	30%	30%	30%	30000

4000	40%	10%	50%	-	-	7000	64
6000	30%	20%	25%	15%	15%	8000	65
25000	20%	40%	30%	10%	10%	25000	67
	30%	30%	20%	20%	-100%		توزيع ثانوي
	20%	40%	30%	-100%	10%		إدارة صيانة

الحل: حساب الأعباء المحملة عقلانيا

الأعباء المحملة		الأعباء قبل التحميل			الأقسام
المجموع	ثابتة	متغيرة	ثابتة	المجموع الموزع	الأعباء
17600	9600	8000	12000	20000	61
9800	4800	5000	6000	11000	62
42000	24000	18000	30000	48000	63
6200	3200	3000	4000	7000	64
6800	4800	2000	6000	8000	65
20000	20000	0	25000	25000	68
102400	44800	36000	83000	119000	مج ت I

- توزيع الأعباء الغير مباشرة المحملة عقلانيا

الفروق		توزيع	إنتاج	تموين	صيانة	إدارة	الأقسام
ر.فعالية	ت. بطالة						الأعباء
-	2400	3520	3520	5280	3520	1760	61
-	1200	1960	980	980	2940	2940	62
-	6000	12600	12600	12600	2100	2100	63
-	800	2480	620	3100	-	-	64
-	1200	2040	1360	1700	680	680	65
-	5000	4000	8000	6000	2000	-	68
-	16600	26600	27080	29660	11580	7480	ج ت I ت II
-	-	2644,28	2644,28	1762,857	1762,85	8814,285-	إدارة
-	-	2668,57	5337,14	4002,85	13342,85-	1334,285	صيانة
	16600	31912,85	35061,42	35425,71	0	0	ج ت II
		10000	22000	25000			عدد

							الوحدات
		3,19	1,59	1,417			ت.و

س = إدارة = 8814,285

ص = صيانة = 1334,285

}
=س
ص0.1+7480

تكلفة البطالة 9600-1200=2400

ح/61 لقسم الإدارة = 17600 × 10% = 1760
ونلاحظ أن معامل التحميل (0.8) أصغر من الواحد لهذا فكل فروق التحميل تعبر عن نقص
الفعالية وبالتالي سوف تنقص من نتيجة المحاسبة التحليلية

2. توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة

نستعمل جدول ذو الخانات المزدوجة ويكون ضرب التكاليف الثابتة في معامل
التحميل بعد عملية التوزيع الأولي للأعباء الثابتة والمتغيرة حسب طبيعتها عكس حالة وجود
معامل واحد.

ثم تحسب المجاميع المحملة في كل قسم على حدة وبعد ذلك تجري عملية التوزيع
الثانوي إن وجدت، أما فوراً التحميل فتحسب النتيجة التحليلية (بالزائد أو السالب)
مثال: في مؤسسة صناعية يظهر جدول توزيع الأعباء الغير مباشرة كما يلي وفي نفس
الوقت توزيع إلى أعباء ثابتة ومتغيرة والمطلوب إكمال الجدول:

رقم الحساب	مجموع الأعباء			قسم مساعد	أقسام رئيسية			الفروق	
	مجموع	ثابتة	متغيرة		إدارة	تموين	إنتاج	توزيع	-
61	40000	60%	40%	20%	30%	20%	30%		
62	38000	70%	30%	30%	10%	20%	40%		
63	120000	80%	20%	10%	20%	50%	20%		
64	25000	40%	60%	20%	10%	-	70%		
66	30000	20%	80%	30%	20%	40%	10%		
68	80000	10%	90%	-	30%	40%	30%		
حجم النشاط العادي				1625	3000	1500	1300		
حجم النشاط الحقيقي				1300	3600	1500	1105		
توزيع م للإدارة				-100%	20%	40%	40%		

معامل التحميل لقسم إدارة = 1625/1300 = 0.8

معامل التحميل لقسم تموين = 3000/3600 = 1.2

معامل التحميل لقسم إنتاج = $1 = 1500/1500$
 معامل التحميل لقسم توزيع = $0.85 = 1300 / 1105$

الحل:

الفروق	الأقسام الأساسية						الإدارة		الأعباء			رقم الحساب	
	توزيع		إنتاج		تمويل		م	ث	متغيرة	ثابتة	المجموع		
-	+	م	ث	م	ث	م						ث	م
		4800	7200	3200	4800	4800	7200	3200	4800	16000	2400	40000	61
		4560	10640	2280	5320	1140	2660	3420	7980	11400	26600	38000	62
		4800	19200	12000	48000	4800	19200	2400	9600	24000	96000	120000	63
		10500	7000	-	-	1500	1000	3000	2000	15000	10000	25000	64
		2400	-	9600	2400	4800	1200	7200	1800	24000	6000	30000	65
		21600	2400	28800	3200	21600	2400	-	-	72000	8000	80000	86
		48660	47040	55880	63720	38640	33660	19220	26180	162400	170600	333000	مج ت I قبل التحميل

م ثابتة للإدارة = $4800 = م \text{ ثا لحساب } 0.2 \times 61$
 $0.2 \times 2400 = 4800$

تابع للجدول

فوارق	أقسام رئيسية						قسم مساعد		البيان	
	توزيع		إنتاج		تمويل		إدارة			
-	+	م	ث	م	ث	م	ث	م	ث	
		48660	47040	55880	63720	38640	36600	19220	26180	مج ت I قبل التحميل
			0.85		1		1.2		0.8	معامل التحميل
			+ 39984	- 39984	+ 63720	- 63720	- 40320	+ 20944	- 20944	ل التكاليف

12292	6732		7056-		0		+		-	الثابتة المحملة فروق التحميل
	5560	88644		11960 0		7903 2		40164		ل مج ت I بعد التحميل ل ت II
		16065, 6		16065, 6		8032, 8		- 40164		ت II
		10470 9,6		13566 5,6		8706 4,8				مج ت II
		1105		1500		3600				عدد الوحدات
		94,76		9,44		24,18				تكلفة الوحدة

نلاحظ من الجدول أن الأعباء الثابتة والمتغيرة حسب طبيعتها توزع حسب النسب، والمجموع الثابت إلى الأجزاء الثابتة في الأقسام والمجموع المتغير على الأجزاء المتغيرة، وبعد الجمع الأولي لهذا التقسيم وحساب معاملات التحميل، نضرب التكاليف الثابتة قبل التحميل في المعامل ونجمعها مع المتغيرة للحصول على المجموع المحمل لكل قسم بعد حساب فرق التحميل، وهذا الفرق (التكاليف الثابتة المحملة- التكاليف الثابتة العادية) يسجل لإشارته ويحول إلى قسم الفوارق والرصيد بين الفرقين يحول إلى حساب نتيجة المحاسبة التحليلية

ثم نقوم بالتوزيع الثانوي بين الأقسام وفي هذا المثال هو توزيع تنازلي.

