بما أن النشاط المنجز لا يصل في عالب الأحيان الى 100% فان تحميل كل التكاليف الثابتة لسعر التكلفة أمر غير منطقي، و هذا ما أدى إلى التفكير في تحميل الأعباء الثابتة حسب حجم النشاط المنجز،و هذا ما يسمى بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

1. تعريف طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

هي طريقة تعتمد في معالجتها لحساب التكلفة على مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة و هذا لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة و تحميله إلى المنتجات للإضافة إلى الأعباء المتغيرة ، حيث يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل يسمى معامل التحميل العقلاني و الناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة .

و الهدف من هذه الطريقة جعل التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا تتغير بتغير حجم النشاط المنجز ، أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة.

1. مبدأطريقة التحميل العقلاني :تهدف هذه الطريقة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط ، و من هنا يجب التفريق بين نوعين من النشاط:

* النشاط العادي :و هو حجم النشاط الذي تحققه المؤسسة في ظروف الإنتاج العادية (عدم وجود عطب في اللات ، حضور جميع العمال...)
* النشاط الحقيقي :و هو حجم النشاط الفعلي أو الواقعي.

حيث أن التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة يهدف إلى إلغاء تقلبات مستويات النشاط على تكلفة الوحدة الواحدة ، و هذا عن طريق استخدام معامل يسمى معامل التحميل العقلاني و يرمز له ﺑCr حيث:

النشاط العادي / النشاط الحقيقي Cr=

و هناك ثلاث حالات ممكنة لمعامل التحميل العقلاني :

* 1 Cr= فإن التكاليف الثابتة سوف تحمل كليا على سعر التكلفة و لا ينتج أي فرق.
* Cr>1 يعني حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي يعني أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فتتحمل تكاليف ثابتة أكبر من التكاليف النظرية .و في هذه الحالة يكون لدى المؤسسة ربح فعالية .
* Cr <1 يعني حجم النشاط الحقيقي أقل من حجم النشاط العادي يعني أن قدرة المؤسسة العادية لم تستعمل و في هذه الحالة يحمل جزء فقط من تكاليف الثابتة على سعر التكلفة و في هذه الحالة يكون لدى المؤسسة خسارة في الفعاليةأو تكلفة بطالة.

و تحسب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا بالعلاقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا= التكاليف الثابتة الحقيقية ×معامل التحميل العقلاني

مثال تطبيقي:

انتجت مؤسسة الفردوس 2500 وحدة من المنتج أ قي شهر جانفي 2022 و مانت التكاليف الثابتة الاجمالية 15000دج بينما تكلفة الوحدة المتغيرة 4دج للوحدة ،أما في شهر فيفري من نفس السنة فقد أنتجت 2400 وحدة.

أحسب سعر تكلفة الوحدة و تكلفة الوحدة الثابتة باستعمال طريقة التكاليف الحقيقية الكاملة و طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و ماذا تلاحظ؟

1. حساب بطريقة التكاليف الثابتة:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| البيان | جانفي | فيفري |
| التكاليف المتغيرة:  2500×4  2400×4  + التكاليف الثابتة | 10000  15000 | 9600  15000 |
| سعر التكلفة | 25000 | 24600 |
| سعر التكلفة للوحدة | 10 | 10.25 |
| تكلفة الوحدة الثابتة | 6 | 6.25 |

1. طريقة التحميل العقلاني:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| البيان | جانفي | فيفري |
| التكاليف المتغيرة:  2500×4  2400×4  + التكاليف الثابتة  15000×  15000× | 10000  15000 | 9600  14400 |
| سعر التكلفة | 25000 | 24000 |
| سعر التكلفة للوحدة | 10 | 10 |
| تكلفة الوحدة الثابتة | 6 | 6 |

* نلاحظ في حساب سعر التكلفة الحقيقية أن سعر التكلفة الوحدوي ارتفع بانخفاض عدد الوحدات في الشهر الثاني و هذا لبقاء تكاليف ثابتة الاجمالية دون تغيير ، أما بالنسبة للتكلفة المتغيرة للوحدة فلا تؤثر في سعر التكلفة نظرا لتباثها مع تغير عدد الوحدات .
* أما عند استعمال طريقة التحميل العقلاني فان سعر التكلفة ثابتة للوحدة يصبح ثابتا في الشهرين لتحميل تكاليف ثابتة بمقدار حجم النشاط الحقيقي الذي بلغته المؤسسة.
* نستنتج أن طريقة التحميل العقلاني في حساب التكاليف النهائية للمنتوج تعمل على إدخال الأعباء الثابتة الضرورية لإنتاجه الحقيقي.

دراسة حالة رقم 02:

مؤسسة صناعية تنتج منتوجين أ، ب في ثلاث ورشات تحضير ، انتاج ، تكييف باستعمال المادة الأولية م1 في انتاج **أ** و المادة الأولية م2 في انتاج **ب** و في نهاية شهر مارس 2022 تحصلنا على المعلومات التالية :

1. المشتريات :

800 كلغ من م1 بسعر 26 دج/كلغ ،1150 من م2 بسعر 35دج/كلغ

1. الاستعمالات:

650 كلغ من م1 و 810 كلغ من م2

1. الإنتاج :

430 وحدة من أ و 700 من ب.

1. المبيعات:

390 وحدة من أ و 650 من ب.

1. الأعباء غير مباشرة:

957سا ﺑ50 دج/سا منها 420 سا ﻟ أ و الباقي ﻟ ب.

1. الأعباء غير مباشرة:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| البيان | صيانة | ادارة | تحضير | الانتاج | تكييف | توزيع |
| مج التوزيع الاولي  توزيع عبئ الصيانة  توزيع عبئ الادارة | 8900  (100%)  18% | 13840  10%  (100%) | 28645  20%  15% | 10860  30%  32% | 22180  20%  25% | 15940  20%  10% |
| طبيعة وحدة القياس |  |  | كلغ مادة أولية مشتراة | ساعة يد عمل | وحدات منتجة | وحدات مباعة |

رقم الأعمال الإجمالي 214971,744

من ضمن هذه الأعباء قد سجلت أعباء على راسمال بنسبة 6% سنويا بحيث يقدر رأسمال هذه المؤسسة ﺑ1240000 دج

**المطلوب :**

بطريقة التحميل العقلاني :

-إتمام جدول الأعباء غير مباشرة.

-حساب مختلف التكاليف وصولا الى النتيجة التحليلية الصافية مع الأخد بعين الاعتبار الملحق التالي:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| تكييف | انتاج | تحضير | البيان |
| 12300  925 | 8500  1116 | 10800  1520 | تكاليف ثابتة بعد التوزيع الثانوي  نشاط العادي |

**الحل:**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| توزيع | تكييف | انتاج | تحضير | ادارة | صيانة |  |
| 15940  2320  1500 | 22180  2320  3750 | 10860  3480  4800 | 28645  2320  2250 | 13840  1160  (15000) | 8900  (11600)  2700 | مج التوزيع الاولي  صيانة  ادارة |
| 19760  -  19760  19760  19760  1040 | 28250  12300  15950  1,22  15006  2706  30956  1130 | 19140  8500  10640  0,85  7225  -1275  17865  957 | 33215  10800  22415  0,96  10368  -432  32783  1460 | 0 | 0 | مج التوزيع الثانوي  تكاليف الثابتة  تكاليف المتغيرة  معامل التحميل  تكاليف الثابتة المحملة  فوارق التحميل  مجموع التكاليف المحملة  طبيعة وحدة القياس |
| 19 | 27,39 | 18,66 | 22,45 |  |  | **تكلفة وحدة القياس** |

**تكلفة الإنتاج :**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المبلغ | السعر | الكمية | المبلغ | السعر | الكمية | البيان |
| 28350  26850  18184,5  10020,42  19173 | 35  50  22,45  18,66  27,39 | 810  537  810  537  700 | 16900  21000  14592,5  7837,2  11777,7 | 26  50  22,45  18,66  27,39 | 650  420  650  420  430 | تكلفة شراء الاستعمالات  مصاريف الإنتاج المباشرة  مصاريف الإنتاج غير مباشرة  تحضير  انتاج  تكييف |
| **102577,92** | **146,53** | **700** | **72107,4** | **167,69** | **430** | **تكلفة الانتاج** |

**سعر التكلفة:**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المبلغ | السعر | الكمية | المبلغ | السعر | الكمية | البيان |
| 95244,5  12350 | 146,53  19 | 650  650 | 65399,1  7410 | 167,69  19 | 390  390 | تكلفة انتاج المبيعات  مصاريف التوزيع المباشرة  مصاريف التوزيع غير مباشرة |
| 107594,5 |  |  | 72809,1 |  |  | سعر التكلفة |

**ا**لنتيجة التحليلية =رقم الأعمال الإجمالي – سعر التكلفة

**النتيجة الاجمالية الصافية = 214971,744-180403,6 + (1240000×0,06/12) +999**

=41767,144