

ولاً:مدخل الى محاسبة التكاليف: Introduction of cost accounting

المقدمة :

تعتبر محاسبة التكاليف فرعاً مهماً من فروع المحاسبة التي برزت كعلم جديد في مجال البحث العلمي في اعقاب الثورة الصناعية الحديثة وما ادت الى بروز الشركات والمصانع وما واجهتها من مشاكل عديدة في الاحتساب والسيطرة على التكلفة فضلاً عن متغيرات البيئة الخارجية وحجم التأثير بها .

الفصل الأول / مدخل الى محاسبة التكاليف :

مستخدمو المعلومات المحاسبية :

تعد المحاسبة بصورة عامة لغة لا يصلح للمعلومات المالية وغير المالية الى جهات مختلفة لها مصالح في المنظمة , ويمكن تقسيم هذه الفئات الى صنفين هما :-

1- الاطراف الداخلية ( Internal Parties ) : وهي اطراف داخل المنظمة مثل الادارة بكافة مستوياتها والعاملين في المنظمة .

2- الاطراف الخارجية ( External Parties ) : وهي اطراف خارج المنظمة او الوحدة مثل المساهمين , الدائنين او المقرضين , الوحدات الحكومية مثل البنوك والباحثين الدارسين.

نبذة مختصرة عن تاريخ محاسبة التكاليف :

بدأت محاسبة التكاليف بالظهور بعد المحاسبة المالية وبشكل ملحوظ بعد الثورة الصناعية , حيث كان دورها بالشكل الاتي :-

- 1- تحديد تكلفة المخزون لغرض اعداد الميزانية العمومية ومن ثم الحاجة الى قياس الدخل .
- 2- ظهور نظام التكاليف المعيارية كنظام لرقابة التكاليف بعد ازدياد حجم المنظمة حيث اصبحت الحاجة ملحة الى قياس ورقابة الاداء وخصوصاً بعد التغيرات في الممارسات المحاسبية في نوعية البيانات المقدمة الى الجهات الخارجية .
- 3- ظهور دور جديد لمحاسبة التكاليف وهو الموازنات كترجمة رقمية لأهداف الوحدة الاقتصادية وما تواجهها من صعوبات في تخصيص التكاليف غير المباشرة على اهداف التكلفة المختلطة ( مثل المنتجات , الاقسام والانشطة .. الخ ) .

4- ظهور نظام محاسبة المسؤولية وهو عبارة عن نظام محاسبي لرقابة التكاليف عن طريق الربط ما بين التكلفة والافراد المسؤولين .

5- مع التقدم التكنولوجي المعاصر فرض على المحاسبين تطوير نظم محاسبة التكاليف لمواكبة هذا التقدم من الابداع والوقت والجودة والتكلفة , وبذلك ظهرت تقنيات جديدة لمحاسبة التكاليف مثل تحديد التكاليف على اساس الانشطة ABC , ونظام الانتاج في الوقت المحدد JIN .. الخ .

مفهوم وتعريف محاسبة التكاليف :

تعرف محاسبة التكاليف على انها " فرع من فروع المحاسبة والتي تشمل على مجموعة من المبادئ والاسس والمفاهيم والطرق والأساليب الفنية التي تتعلق بالمشروعات الإنتاجية ( صناعية - زراعية ) والتي تهتم بحصر وتحليل وتخصيص وحمل عناصر التكاليف بهدف الوصول الى تكلفة الوحدات او الخدمات المنتجة والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد القرارات والمساعدة في التخطيط واعداد الموازنات " . وكذلك تعرف على انها " أداة أو وسيلة تعمل على تطبيق المبادئ و الأسس و القواعد على تجميع و تسجيل و تحليل عناصر تكاليف النشاط الإنتاجي أو الخدمي و ذلك بهدف قياس تكلفة النشاط و فرض الرقابة عليه و مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة من خلال ما توفره من بيانات و معلومات " .

#### -[نشأة وتطور محاسبة التكاليف Development of cost accounting

يمتد ظهور ما يعرف بالمحاسبة الى حضارة البابليين في بلاد الرافدين من خلال تدوين الاحداث الاقتصادية في السجلات (الرقم الطينية )، بعد ذلك كان القدماء المصريين يتبعون انظمة واجراءات خاصة بالنشاط الزراعي والمعماري وهذا ما جاء باجراءات سيدنا يوسف (ع) من خلال الرقابة والسيطرة على المخزون , كذلك اشارت الدراسات على ان الاغريق واليونان كانت لديهم طرائق في ضغط الايرادات لمنع الاختلاس او سوء استخدام الموارد المتاحة وفي القرن الرابع عشر في اوروبا ومع تطور الوضع الاقتصادي المالي ظهرت المحاسبة المالية من خلال (لوقا باشيلو) من خلال وضع كتابه المعروف عن نظرية القيد المزدوج وذلك لحاجة ادارات المشاريع الى معلومات اكثر عن الوضع المالي لهذه المشاريع للمساعدة في ايجاد حلول للمشاكل التي تواجه هذه المشاريع ولهذا ظهرت حاجة الادارات الى بيانات ومعلومات تفصيلية عن طبيعة الانشطة للمشاريع مما اقتضت الحاجة الى ايجاد ما يسمى محاسبة التكاليف كاحد فروع المحاسبة ومما ساعد ايضا على ظهور محاسبة التكاليف هو ظهور الشركات الصناعية والتجارية الكبيرة وظهور الصناعات التكنولوجية المتقدمة. وظهور الاسواق التنافسية وظهور الادارة التي تقوم بادارة المشاريع نيابة عن المالكين فكان اول ظهور لمحاسبة

التكاليف حيث قامت (شركة مانشستر في انكلترا) في اواخر القرن التاسع عشر بوضع الية لاحكام الرقابة على عناصر التكاليف من (المواد الاجور والمصاريف الاخرى) ونتيجة للتطورات في مجال معالجة التكاليف الصناعية المباشرة والاجور غير المباشرة وكيفية تحميلها على تكلفة المنتج اصبحت محاسبة تكاليف فرعاً مهماً من فروع المحاسبة والتي اصبح لايمكن الاستغناء عنها في جميع المشاريع الصناعية والزراعية والتجارية والخدمية بهدف التخطيط والتنفيذ والرقابة وخفض التكاليف والاسعار واداد الادارة العليا بالبيانات التفصيلية والتحليلية عن كل ما يتعلق بتكاليف الانتاج والارباح ومساعدة الادارة على اتخاذ القرارات الادارية الرشيدة.

ثانياً: مفهوم واهداف محاسبة التكاليف: The cost accounting concept and purposes

أ- مفهوم محاسبة التكاليف: هي علم وفن يشتمل على مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتسجيلها وعرضها وتحليلها وتبويبها لغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة او خدمة والرقابة عليها ومساعدة الادارة في رسم السياسات الانتاجية التسويقية والاختيار بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الادارية ومساعدة الادارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة واتخاذ قرارات.

VAN

ويرى SICK

انها العلم الذي بموجبه يتم تسجيل وعرض العمليات الخاصة بانتاج السلع والخدمات وتتخذ سجلاته طريقة قياس ووسيلة للرقابة كما تشمل تصميم القيود الدفترية الخاصة بالتكاليف بطريقة تسمح ببيان تكلفة الانتاج الكلية لسلمة ما او امر انتاجي. ومن التعريف اعلاه يمكن الاستدلال على ان محاسبة التكاليف هي: فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط او ادارة او قسم في الشركة وتبويبها هذا يؤدي الى ترشيد اداء الادارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ب- اهداف محاسبة التكاليف:

تهدف محاسبة التكاليف الى تحقيق الاهداف الاتية:  
-1 قياس تكلفة الوحدة المنتجة او الخدمة المتاحة:

ان الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة عناصر التكاليف المستخدمة في الانتاج وتكاليف المراحل والاقسام والمراكز واصناف المنتجات ووحداتها لغرض تمكين المنشأة من تحديد نتائج الاعمال عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة. كما تفيد لاغراض تقويم المخزون السلعي للمنتجات الجاهزة وتحت التشغيل كذلك تساعد في قياس الكلفة الحقيقية للمنتج وتحديد اقل الاسعار لبيع المنتج في اوقات الكساد

## 2- الرقابة على عناصر التكاليف:

يقصد بالرقابة على عناصر التكاليف تحقيق الكفاية في استعمال الموارد المتاحة وامداد لادارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها بغية تحقيق الكفاية الادارية والانتاجية والتسويقية للمنشأة . حيث تحتاج الادارة الى قياس عناصر التكاليف ومقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بالتكاليف المخططة ضمن الموازنة لغرض التعرف على مواطن الضعف والاسراف والتبذير وتحديد الاسباب لغرض اتخاذ الاجراءات المناسبة في الوقت المناسب . كذلك العمل على تخفيض التكاليف من خلال ايجاد افضل الطرق في استغلال الموارد المتاحة . كذلك مراقبة الدورات المستندية الخاصة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها ووضع المعايير المحددة مقدماً لتكاليف هذه العناصر لغرض اجراء مقارنة معها بعد نشوء التكاليف الفعلية لهذه العناصر وتحديد الانحرافات ومعرفة اسبابها والعمل على معالجتها واتخاذ الأجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

## 3- المساعدة في اتخاذ قرارات لتسعير المنتجات المختلفة والخدمات المقدمة:

يظهر دور محاسبة التكاليف في توفير البيانات التي تساعد الادارة على تحديد الاسعار على وفق اساس من الترشيح العلمي حيث ان العلاقة بين التكلفة والسعر علاقة تبادلية حيث ان تكاليف المنتجات يسترشد بها في تحديد اسعار بيعها كما ان تكاليف المنتجات والخدمات تتاثر باسعار المواد المستخدمة في انتاجها ومعدلات الاجور المدفوعة واسعار الخدمات الاخرى.

## 4- ترشيح القرارات الادارية:

ان عملية اتخاذ القرارات هي عصب الادارة ولكي يكون القرار رشيدا فان من الضروري ان يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو افضل البدائل التي تعمل على تحقيق اهداف المنشأة للتكلفة الاقتصادية مثل:

- شراء او تصنيع جزء معين يدخل الانتاج.
- التوسع او عدم التوسع في الانتاج.
- فتح اسواق جديدة او الاكتفاء بالاسواق الحالية.

## 5- مساعدة الادارة في التخطيط واعداد الموازنات:

تقوم محاسبة التكاليف بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لاعداد الموازنات مثل تكلفة المواد الاولية والاجور وتكاليف الخدمات الاخرى.

## سؤال/ما هو الفرق بين الموازنة والميزانية ؟

الموازنة :خطة كمية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في الشركة لفترة محددة وهي تعد اداة تعبر عن

الاهداف والسياسات التي ساهمت الادارة العليا في وضعها سواء للشركة ككل او للوحدات الادارية وهناك الموازنة الشاملة ،وعدة موازنات فرعية خاصة بالانشطة او الادارات او الفروع الميزانية:؟؟

6- اعداد التقارير الدورية

اهم اهداف محاسبة التكاليف هي اعداد التقارير الدورية للمستويات الادارية المختلفة عن جميع اوجه نشاط المنشاة حتى يمكن أكتشاف نواحي الضعف والاسراف خلال فترة التنفيذ والعمل على ايجاد الحلول المناسبة لها فيما بعد.

7- تحقيق الاهداف الاقتصادية للدولة:

ان قياس الكلفة الحقيقية للمنتجات تمكن الدولة من رسم السياسات السعرية السليمة اذ ان السياسة السعرية لها اكبر الاثر في توجيه الانتاج والاستثمار والتجارة الخارجية كما ان السياسة السعرية المبنية على انظمة التكاليف تمكن الدولة من توزيع الدخل بما يتلائم مع مبدأ تحقيق العدالة الاجتماعية.

ثالثاً-أستخدامات محاسبة التكاليف: THE cost accounting using

•الوظيفية الرئيسية لمحاسبة التكاليف هي قياس نتائج النشاط الاقتصادي للمشروع.  
•اعداد النتائج المترتبة عنها في صورة تقارير مالية تقدم لكافة مستخدميها.  
•تلبية احتياجات المستويات الادارية المختلفة ومدتها بالبيانات التفصيلية المتعلقة بالانتاج والتسويق .وكوسيله للقياس والرقابة على عناصر الانتاج ومتابعة تدفقها وتحليلها ودراستها وتبويبها.  
•تتمية وتوسع المشاريع وزيادة حجمها وتنوعها زادت اهمية محاسبة التكاليف كمصدر من مصادر البيانات والتقارير المهمة واللازمة للادارة لغرض تحقيق ووظائفها الرئيسية وهي (تحديد الاهداف والتخطيط والتنظيم والتنسيق والرقابة ) .

•عدم اقتصار استخدام محاسبة التكاليف في المشاريع الصناعية بل تشمل المشاريع الزراعية والتجارية والمصارف وشركات التأمين والوحدات الحكومية.

رابعاً-علاقة محاسبة التكاليف بالعلوم الاخرى Relationship of cost accounting other sciences

:

أ- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية: cost accounting and financial accounting

•ان الغرض الاساسي من المحاسبة المالية هو تسجيل العمليات المالية للمنشاة لكي يتم الوقوف على نتائج اعمالها من ربح و خسارة والمركز المالي للمنشاة في نهاية المدة المالية  
•اما الغرض من محاسبة التكاليف هو تحليل التكاليف وتبويبها بالنسبة للوحدات الانتاجية بحيث يمكن اعداد

حساب التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر لكل منها بحيث يمكن تتبع اي مصروف سواء من الناحية الانتاجية او الادارية او التسويقية ومعرفة مدى استفادة المنشأة منه.

- ان المحاسبة المالية تهتم بالبيانات الاجمالية.
- اما محاسبة التكاليف فتعمل على تفصيل وتحليل البيانات الاجمالية للمحاسبة المالية.
- لذا تعد محاسبة التكاليف امتداد لمحاسبة المالية ومتممه لها.
- امكانية رقابة احدهما على الاخرى فطرائق التسجيل والترحيل وعرض البيانات التفصيلية التي تمكن الادارة من مراقبة تفاصيل التكاليف للاعمال والانشطة.
- ان الصلة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تقوم على التكامل فالحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمحاسبة المالية تؤيدها البيانات التفصيلية التي تقدمها محاسبة التكاليف.
- اضافة الى تحديد كلفة المخزون من المواد الاولية والانتاج تحت تشغيل والانتاج التام وطريقة احتساب الاندثار للموجودات الثابتة تعد من قبل محاسبة التكاليف في حين يتم اعداد بقية بنود الميزانية وحساب المتاجرة والارباح والخسائر من قبل المحاسبة المالية.

ب- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الادارية *cost accounting management accounting* :

• ان العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية هي علاقة تكامل لتوفير نظام محاسبي شامل على مستوى الوحدة لاقتصادية وخدمة واهدافها.

• يمكن من خلال المحاسبة الادارية تحقيق الاهداف الفرعية لكل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ويحقق فاعلية البيانات المحاسبية وقدرة النظام المحاسبي على توفير المعلومات.

• ان المحاسبة الادارية تستقي غالبية معلوماتها من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

ج- اوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

1- اوجه التشابه بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف

ت	زوية	المقارنة	محاسبة	التكاليف	المحاسبة	المالية	ومحاسبة	التكاليف:

1 اعداد الحسابات

الختامية وقائمة

المركز المالي تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المخزون والانتاج في نهاية المدة الى المحاسبة المالية وهذا مما يساعد في اعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

اي ان محاسبة التكاليف تعد امتداد للمحاسبة المالية تمدها بكافة البيانات التفصيلية عن المنشأة تعد البيانات الاخرى المتعلقة

ببقية بنود الحسابات كالموجودات وغيرها لاعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي  
 2الرقابة المتبادلة تتناول محاسبة التكاليف البيانات بشكل تفصيلي ويتم تجهيزها  
 الى المحاسبة المالية وبذلك تتم الرقابة من قبل  
 احدهما على الاخر . تتناول المحاسبة المالية البيانات  
 بشكل اجمالي ولا تتدخل في  
 التفاصيل وبذلك تعد بيانات التكاليف بيانات  
 تفصيلية لبيانات المحاسبة المالية الاجمالية  
 حسابات 3دمج

التكاليف بالحسابات المالية بادارة واحدة تعد محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية ومتممه ومكمله لها  
 حيث تمد المحاسبة المالية بالبيانات التفصيلية والتحليل لعناصر  
 التكاليف المتعلقة باوجه النشاط المختلفه للمشروع بيانات القوائم الماليه التي تم اعدادها  
 في نهاية الفترة المالية يقابلها  
 ويؤيدها ما تقدمه محاسبة التكاليف  
 من بيانات تفصيلية وتحليلية عن اوجه  
 نشاط المنشأة المختلفة حتى ان البعض  
 يرى ضرورة دمج الحسابات بادارة واحدة  
 4من حيث المبادئ المحاسبية اتباع نفس المبادئ كمبدأ الحيطة والحذر والوحدة الحاسبية  
 ومبدأ الاستمرارية اتباع نفس المبادئ كمبدأ الحيطة والحذر والوحدة المحاسبية ومبدأ الاستمرارية

-2اوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف:

ت زاوية المقارنة المحاسبة التكاليف المحاسبة المالية  
 1من ناحية الاهتمام الزمني تهتم محاسبة التكاليف بالماضي والحاضر والمستقبل حيث تستخدم  
 البيانات للاستفادة منها في وضع الخطط لنشاط المنشأة عن فترة  
 زمنية مقبلة تهتم بالبيانات التاريخية الفعلية  
 2من ناحية الدقة اقل دقة لأنها تعتمد على بيانات تقديرية اكثر دقة لأنها تهتم ببيانات فعلية تاريخية  
 حدثت

3من حيث معايير  
 اعداد التقارير يتم اعداد التقارير وفقاً للقواعد والتعليمات التي تضعها ادارة

الشركة المعمول  
يتم اعداد التقارير وفقاً للمعايير المحاسبية بها

4من حيث مستخدمو التقارير مستخدمو التقارير اطراف داخلية " جميع مستويات الادارية في المنشأة " مستخدمو التقارير والملاك والدئون والمستثمرون والجهات الحكومية

5من حيث نوعية البيانات تتصف البيانات والمعلومات التي تعدها محاسبة التكاليف بانها تفصيلية ولجميع اوجه النشاط تتصف بياناتها بانها اجمالية عن عمليات حدثت فعلاً

6من حيث طبيعة الوحدة الحسابية الوحدة الحسابية تتمثل في القسم او الوحدة المنتجة طبيعة الوحدة هي المنشأة ككل او فرع من فروعها

7من حيث نطاق العمليات نطاقها اضيق لانها تهتم بالعمليات المالية التي ينجم عنها مصروف ومتعلقة بالانتاج والتسويق والادارة نطاق عمليات المحاسبة المالية اوسع واكبر لانها تهتم بجميع العمليات المحاسبية والتي

ينجم عنها مصروف او ايراد او تمويل توقيت

8من حيث توقيت تقديم التقارير تقدم في اي فترة تحتاجها الادارة حيث تقوم محاسبة التكاليف بمد الادارة بتقارير دورية عن فترات قصيرة بهدف الرقابة على

عناصر الانتاج تقدم في فترات محددة مقدماً وغالباً ما تكون سنة مالية

9من حيث طبيعة البيانات تسجيل العمليات ذات الطبيعة المالية والكمية مما يجعلها تحكم الرقابة على عناصر التكاليف وضبطها بشكل فعال تسجيل العمليات ذات الطبيعة المالية دون غيرها

10من حيث القياس تهتم بتحديد تكلفة الانتاج سواء كانت سلعة او خدمة او مرحلة وفرض الرقابة على عناصر التكاليف تهتم بقياس نتيجة اعمال المشروع من ربح او خسارة عن فترة زمنية محددة وتصوير قائمة المركز المالي



11 من حيث التقارير تعد تقاريرها اختيارية وتبعاً لطبيعة نشاط المنشأة وحاجة الإدارة إليها تعد تقاريرها الزامية وتكفلها

والتعليمات والقوانين والضوابط

12 من حيث اختلاف الاهداف تهدف محاسبة التكاليف الى تحديد تكلفة الوحدات المنتجة بالاضافة الى احكام الرقابة وتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الادارة في ادارة وظائفها في تخطيط واتخاذ القرارات تهدف المحاسبة المالية الى تسجيل العمليات المالية بشكل يثبت تاريخ حدوثها بالاضافة الى قياس نتائج عمل المشروع من ربح او خسارة عند فترة زمنية معينة

خامساً- مفاهيم ومصطلحات في التكاليف: THE costing terms and concepts  
أ- الكلفة: COST

تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة (منفعة) ملموسة أو غير ملموسة معبر عنها بوحدات نقدية ويمكن التنبؤ بها ( محددة مقدما).

خصائص الكلفة: THE COST characters

تضحية اقتصادية. تمثل الاستخدام الفعلي للعنصر طبقاً للمعايير المقررة وتتضمن الضياع الطبيعي المسموح به. معبر عنها بوحدات نقدية.

وعليه (الكلفة تعني سعر التبادل او التضحية لضمان المنفعة وهي تمثل المبلغ الذي يقاس بالنقد المنفق او اي ممتلكات مدفوعة (اسهم مصدره ,او خدمات متوفرة او انشاء دين مقابل الحصول على سلع او خدمات)

ب- مفاهيم الكلفة: THE costing concepts

1- التكاليف المستنفذة والتكاليف غير المستنفذة:

• التكاليف المستنفذ: cost Exhausted

هي تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع خلال الفترة الحالية في سبيل الحصول على منفعة حالية (تسمى مصروفاً) ويجب ان يقابل هذا المصروف الايراد الحالي للوصول الى الربح او الخسارة.

• التكاليف غير المستنفذة: cost unexhausted

تضحية اقتصادية بجزء من موارد المشروع مقابل الحصول على منفعة مستقبلية كاصل من اصول مثل المخزون السلعي، المصاريف المدفوعة مقدماً، المكائن والمعدات وتبويب كاحد عناصر قائمة المركز المالي.

- 2الكلفة الفعلية او الكلفة المعيارية:  
•الكلفة الفعلية:cost Actual

تضحية فعلية مقابل عائد اي مجموعة المبالغ التي دفعها او تحملها المشروع فعلا والمؤيدة بمستندات في سبيل الحصول على عوامل الانتاج اللازمة لتحقيق الهدف.

•الكلفة المعيارية:cost Standard

هي التكاليف المحددة مقدماً لعناصر التكاليف المختلفة ويتم تحديدها على وفق اسس علمية تستند على الدراسات والبحوث او المعلومات والخبرة السابقة مع مقابلة ما يمكن الوصول اليه في المستقبل.

-3الكلفة الكلية والكلية الحدية:  
•الكلفة الكلية: الكلية والكلفة الحدية:

•الكلفة الكلية: Total cost

تمثل جميع عناصر التكاليف المتعلقة بوحدة المنتج سواء تلك التكاليف التي تم تخصيصها بصورة مباشرة مع وحدة المنتج او تلك التي صرفت بصورة غير مباشرة على وحدات المنتج.

•الكلفة الحدية: Marginal cost

تمثل الزيادة في الكلفة المترتبة على انتاج وحدة اضافية وتكون الزيادة مساوية للتكاليف المتغيرة لوحدة الانتاج.

-4التكاليف الغارقة وتكاليف الفرص البديلة:  
•التكاليف الغارقة:cost Sunk

هي تلك التكاليف التي يتم انفاقها او استخدامها في الماضي والتي لا تتفاوت بين بدائل القرار وبذلك فان قرار اتخاذ البديل الافضل لا يؤثر في هذه التكاليف

•تكاليف الفرص البديلة:costs Opportunity

هي كلفة العائد الذي كان من الممكن الحصول عليه لووضع اختيار المشروع على هذا البديل او هي اقصى عائد تم فقده بسبب عدم اختيار البديل الثاني.

-5الكلفة المباشرة والكلفة غير المباشرة:  
•الكلفة المباشرة:cost Direct

هي التكاليف التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة الانتاج.

اي هي التكاليف التي يمكن تحديدها او تمييزها وربطها بوحدة الانتاج.  
•الكلفة غير المباشرة:cost Indirect

هي التكاليف التي لا ترتبط مباشرة بوحدات الانتاج لكونها عامة او مشتركة. اي هي التكاليف التي لا يمكن تحديدها او تمييزها وربطها بوحدات انتاج معينة مثل ايجار المصنع او رواتب المدير

6-الكلفة الثابتة والكلفة المتغيرة:  
 •الكلفة الثابتة: Fixed cost  
 •الكلفة المتغيرة: Variable cost

وهي تلك الكلفة التي تتفق بحجم ثابت بغض النظر عن حجم النشاط او الانتاج ضمن المدى الملائم اما نصيب الوحدة الواحدة متغير عكسياً بتغير حجم النشاط.  
 •الكلفة المتغيرة: Variable cost

هي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها طردياً مع تغير حجم النشاط (الانتاج) مثل المواد الخام اجور العمل المباشرين على الانتاج اما بالنسبة للوحدة الواحده فبقى ثابت ضمن المدى الملائم.  
 7-الكلفة الاولية وكلفة المنتج وكلفة التحويل:

•الكلفة الاولية: prime cost  
 وهي مجموعة التكاليف المباشرة للمواد الاولية المباشرة والاجور المباشرة.  
 prime cost = Direct materials + Direct Labor  
 •كلفة المنتج: Product cost

التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج سواء كانت صناعية مباشرة او تكاليف صناعية غير مباشرة.  
 •كلفة التمويل: Conversion cost

وهي مجموعة التكاليف غير المباشرة (FO.H) المباشرة والاجور المباشرة  
 Factory overhead cost = FO.H + Direct labor

سادساً- التمييز بين المصروف والخسارة والضياع:  
 Conversion cost = FO.H + Direct labor cost

Distinguishing Between Wast, Loss, and Expense  
 ت التكلفة cost الضياع waste الخسارة loss المصروف expense

1]تضحية اقتصادية مقابل الحصول على منفعة او خدمة تضحية اقتصادية لايقابلها الحصول على منفعة او خدمة تضحية اقتصادية مقابل الحصول على منفعة او خدمة تضحية اقتصادية مقابل الحصول على منفعة او خدمة

2]انفاق ضروري للعملية الانتاجية انفاق غير ضروري للعملية الانتاجية انفاق غير ضروري للعملية الانتاجية

انفاق                      ضروري                      للعملية                      الانتاجية

3 يعبر عنها بوحدات نقدية يعبر عنها بوحدات نقدية يعبر عنها بوحدات نقدية

4 ضرورية لتحقيق اهداف المنشأة يقابلها خدمة او منفعة غير ضرورية لتحقيق اهداف المنشأة غير ضرورية لتحقيق اهداف المنشأة

5 يمكن التنبؤ بها وتحديدها مقدماً يمكن التنبؤ بها وتحديدها مقدماً لا يمكن التنبؤ بها وتحديدها مقدماً يمكن التنبؤ بها وتحديدها مقدماً

### تبويات عناصر التكاليف

يقصد بتبويب عناصر التكاليف هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسماً معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وكذا تيسير قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال.

تتعدد تصنيفات عناصر التكاليف وفقاً للهدف من التصنيف و البيانات التي يرغب محاسب التكاليف توفيرها. وأهم التبويات الشائعة لعناصر التكاليف هي :

1. تبويب التكاليف وفقاً لنوع عنصر التكلفة (التبويب النوعي).
2. تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بالوظائف الرئيسية في المنشأة (التبويب الوظيفي).
3. تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط.
4. تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط.
5. تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بالطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة.

أولاً: تبويب التكاليف وفقاً لنوع عنصر التكلفة (التبويب النوعي).

يمكن تبويب عناصر التكاليف في أي منشأة وفقاً لنوع أو طبيعة هذه التكاليف إلى ثلاث عناصر رئيسية كمايلي:

تبويب التكاليف وفقاً لنوع عنصر التكلفة (التبويب النوعي)		
1. تكاليف المواد	2. تكاليف الأجور (العمل)	3. تكاليف أخرى متنوعة

و تشمل أي تكاليف أخرى بخلاف المواد والأجور مثل : تكلفة الإهلاك و التأمين والصيانة و الضرائب العقارية والفوائد.	و تشمل تكاليف عنصر العمالة مثل : أجور عمال الإنتاج و أجور عمال مناولة المواد ومرتببات وعمولات رجال البيع و مرتببات الإدارة العامة والمزايا النقدية والعينية و مساهمة المنشأة في التأمينات الاجتماعية.	و تشمل تكاليف المواد و المستلزمات السلعية اللازمة لتأدية أنشطة المنشأة المختلفة مثل : الخامات و مواد التعبئة والتغليف و الأدوات الكتابية والوقود والزيوت، وتختلف المواد من صناعه إلى أخرى .أمثلة- القطن في صناعة النسيج ، والخشب في صناعة الأثاث ، الاسمنت والحديد في صناعة البناء.
--	---	---

ثانياً: تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بالوظائف الرئيسية في المنشأة (التبويب الوظيفي).  
يهدف هذا التبويب إلى قياس تكلفة كل وظيفة من هذه الوظائف الرئيسية في المنشأة. وفقاً لهذا التبويب يتم تصنيف عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوظائف الرئيسية للمنشأة إلى ثلاث أنواع كمايلي:

تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بالوظائف الرئيسية في المنشأة (التبويب الوظيفي)		
1. تكاليف إنتاجية (تكاليف صناعية)	2. تكاليف تسويقية (تكاليف البيع والتسويق)	3. تكاليف إدارية وتمويلية
و تشمل جميع التكاليف الصناعية التي ترتبط بمراكز الإنتاج و الخدمات الإنتاجية. مثل : تكلفة المواد والخامات المستخدمة في الانتاج و أجور عمال الإنتاج والصيانة و القوى المحركة وإيجار المصنع والتأمين على المصنع ومرتب مدير المصنع ومرتببات المشرفين على عمال الإنتاج.	و تتضمن جميع عناصر التكاليف المتعلقة بعمليات البيع و التوزيع مثل :تكلفة نقل المبيعات وعمولة المبيعات وإيجار معارض البيع ومصاريف سيارات نقل المبيعات و مرتببات وعمولات رجال البيع و تكاليف موادالتعبئة و التغليف.	و تضم جميع عناصر التكاليف المرتبطة بالإدارة العامة في المنشأة مثل :تكلفة مرتببات الإدارة و الأدوات الكتابية وإيجار أوإهلاك مباني الإدارة و الضرائب العقارية على مباني الإدارة .

### ثالثاً: تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط.

أساس هذا التبويب هو بحث علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط ومدى إمكانية تتبع وربط عنصر التكلفة لنشاط معين بوحدة ذلك النشاط بشكل مباشر أو غير مباشر. ووفقاً لهذا التبويب يتم تصنيف عناصر التكاليف إلى نوعين أساسيين كمايلي:

تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط (وحدة الإنتاج)					
1. تكاليف صناعية مباشرة	2. تكاليف غير مباشرة				
<p>وهي التكاليف التي تُنفق خصيصاً من اجل وحدة النشاط أو وحدة المنتج. مثل : تكاليف المواد الخام وأجور عمال الإنتاج، وكلها عناصر تكاليف يسهل ربطها مباشرة بوحدة المنتج. وهذه التكاليف تشمل تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة كمايلي.</p>	<p>و هي التكاليف التي لا تُنفق خصيصاً من أجل وحدة نشاط أو منتج معين، بل هي عناصر تكاليف عامه للنشاط ككل، أي هي التي تخص أكثر من منتج و يصعب ربطها مباشرة بوحدة المنتج. وتتضمن التكاليف غير المباشرة كلاً من:</p>				
<table border="1"> <thead> <tr> <th>تكلفة مواد مباشرة</th> <th>تكلفة أجور مباشرة</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>وتشمل تكلفة المواد التي يمكن تمييزها وربطها مباشرة بوحدة المنتج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة.</td> <td>وتشمل تكلفة أجور العمال الذين يعملون مباشرة في خطوط الانتاج لتصنيع وحدة المنتج أو تلك الأجور التي يمكن تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة.</td> </tr> </tbody> </table>	تكلفة مواد مباشرة	تكلفة أجور مباشرة	وتشمل تكلفة المواد التي يمكن تمييزها وربطها مباشرة بوحدة المنتج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة.	وتشمل تكلفة أجور العمال الذين يعملون مباشرة في خطوط الانتاج لتصنيع وحدة المنتج أو تلك الأجور التي يمكن تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة.	<p>- التكاليف الصناعية غير المباشرة (مواد وأجور ومصروفات صناعية أخرى)</p> <p>- التكاليف التسويقية (مواد وأجور ومصروفات تسويقية أخرى)</p> <p>- التكاليف الإدارية والتمويلية (مواد وأجور ومصروفات إدارية وتمويلية أخرى) <u>أمثلة على التكاليف غير المباشرة :</u></p> <p>تكلفة الزيوت و الشحوم و القوى المحركة اللازمة للآلات وأجور مشرفي عمال الإنتاج و العاملين في مراكز الخدمات الإنتاجية، وموظفي البيع والتوزيع وموظفي الإدارة العامة، مصاريف الكهرباء،</p>
تكلفة مواد مباشرة	تكلفة أجور مباشرة				
وتشمل تكلفة المواد التي يمكن تمييزها وربطها مباشرة بوحدة المنتج أو تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة.	وتشمل تكلفة أجور العمال الذين يعملون مباشرة في خطوط الانتاج لتصنيع وحدة المنتج أو تلك الأجور التي يمكن تخصيصها مباشرة لمركز التكلفة.				

الصيانة، استهلاك الآلات، والفوائد والعمولات أو غير ذلك مما يصعب الربط بينها وبين وحدة المنتج بصورة مباشرة.		
--	--	--

رابعاً: تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط.

وفقاً لهذا التبويب يتم تحليل وتصنيف التكاليف حسب سلوك عنصر التكلفة تجاه التغير في حجم النشاط الذي يقاس عادة بوحدات الإنتاج أو ساعات العمل المباشر أو بساعات تشغيل الآلات. وعليه يمكن تبويب التكاليف إلى ثلاث أنواع كما يلي:

تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط		
1. تكاليف متغيرة	2. تكاليف ثابتة	3. تكاليف مختلطة/شبه متغيرة
هي التكاليف التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط (سواء بالزيادة أو بالنقص) تغيراً طردياً وبنفس النسبة.	هي التكاليف التي لا تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط فتظل ثابتة سواء زاد حجم النشاط أو نقص.	هي التكاليف التي تتأثر بالتغيرات في حجم النشاط وبشكل طردي ولكن ليس بنفس النسبة.
تتميز التكاليف المتغيرة بالمرونة الكاملة.	تظل بنود التكاليف الثابتة دون تغير في مجموعها بالرغم من تغير حجم الإنتاج، إلا أن نصيب الوحدة منها يتغير في اتجاه عكسي بتغير مستوى النشاط، فكلما زاد حجم الإنتاج كلما قل نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة والعكس.	تتصف التكاليف المختلطة بأنها مرنة ولكن مرونتها غير كاملة لأنها تحتوي على أجزاء متغيرة وأخرى ثابتة.

أمثلة: تكلفة المواد الخام ، أجور عمال الإنتاج ، عمولة وكلاء البيع.	أمثلة: إيجار المباني ، المرتبات الإدارية ، التأمين ضد الحريق.	أمثلة: تكلفة الصيانة ، تكلفة الكهرباء.
يتصف متوسط التكلفة المتغيرة بأنه ثابت.	يتصف متوسط التكلفة الثابتة بأنه متغير.	يتصف إجمالي التكلفة المختلطة بأنه متغير وكذلك متوسطها متغير.
احتساب متوسط التكلفة المتغيرة = إجمالي التكاليف المتغيرة / حجم النشاط	احتساب متوسط التكلفة الثابتة = إجمالي التكلفة الثابتة / حجم النشاط.	----- -----
○ إجماليها متغير ○ متوسطها ثابت	○ إجماليها ثابت ○ متوسطها متغير	○ إجماليها متغير ○ متوسطها متغير

خامساً: تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بالطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة. وفقاً لهذا التبويب يتم تصنيف التكاليف إلى تكاليف تتعلق بالطاقة المستغلة وتكاليف تتعلق بالطاقة غير المستغلة كما يلي:

تبويب التكاليف وفقاً لعلاقة عنصر التكلفة بالطاقة المستغلة والطاقة غير المستغلة	
1. تكاليف تتعلق بالطاقة المستغلة	2. تكاليف تتعلق بالطاقة غير المستغلة
وهي تشمل كافة التكاليف المرتبطة بالطاقة المستغلة في النشاط (الإنتاج أو التسويق). وتتضمن الآتي: 1- كافة التكاليف المباشرة. (أمثلة: أنظر التبويب الثالث)	وهي تشمل كافة التكاليف المرتبطة بالطاقة غير المستغلة في النشاط (الإنتاج أو التسويق). وتتضمن كافة التكاليف غير المباشرة الثابتة غير المستغلة.



2- كافة التكاليف غير المباشرة المتغيرة. (أمثلة:

أنظر التبويب الثالث والرابع)

3- كافة التكاليف غير المباشرة الثابتة المستغلة.

مراجعة لتبويب التكاليف إلى ثابتة و متغيرة ومختلطة :

لتكاليف المتغيرة والثابتة يستند هذا التبويب على مدى إستجابة عناصر التكاليف للتغير في حجم النشاط وعليه يتم تبويب التكاليف في ثلاث مجموعات هي التكاليف المتغيرة Variable Cost والتكاليف الثابتة Fixed Cost والتكاليف المختلطة Mixed Cost أو شبه الثابتة أو شبه المتغيرة. التكاليف المتغيرة Variable Cost تعرف التكاليف المتغيرة بأنها التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع التغير في حجم النشاط بمعنى أنه إذا زاد حجم النشاط بنسبة 10 % مثلاً يزداد مجموع التكاليف المتغيرة بنسبة 10 % وإذا زاد حجم النشاط بنسبة 25 % يزداد مجموع التكاليف بنسبة 25 . % التكاليف الثابتة Fixed Cost تعرف التكاليف الثابتة على أنها التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع التغير في حجم النشاط طالما كان التغير ضمن المدى الملائم وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها ، ويمكن تقسيم التكاليف الثابتة إلى مجموعتين : هما التكاليف الثابتة الاختيارية والتكاليف الثابتة الإلزامية وتضم المجموعة الأولى البنود التي يمكن للإدارة التأثير في قيمتها في الأجل القصير مثل رواتب وأجور الموظفين وتكاليف الإعلان المتعلق بالتعريف بالمنشأة وتضم المجموعة الثانية البنود التي يصعب على الإدارة التأثير في تكلفتها في الأجل القصير دون الإضرار بمصالح المنشأة والتأثير على قدرتها على الاستمرار وهي مثل الاستهلاك والإيجار والرسوم والضرائب السنوية ورواتب الوظائف الإدارية الرئيسية. التكاليف شبه الثابتة Semi Fixed Cost تعرف هذه التكاليف بعدة مسميات منها التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة أو المختلطة وهي تكاليف تحمل صفات من التكاليف المتغيرة وصفات التكاليف الثابتة فمثلاً نجد أن الآلات تحتاج إلى تسخين قبل استخدامها في الإنتاج لذلك تكون تكلفة الوقود اللازمة لذلك تكلفة ثابتة أما تكلفة الوقود بعد ذلك فإنها تعتبر تكلفة متغيرة لأنها تعتمد على كمية الإنتاج وبنفس المنطق نجد أن تكلفة الكهرباء يمكن تقسيمها إلى كهرباء مستخدمة في تشغيل الآلات

وكهرباء مستخدمة في الإنارة ويكون النوع الأول منها تكلفة متغيرة لأنها تعتمد على عدد الوحدات التي يتم إنتاجها أما الكهرباء المستخدمة في الإنارة فإنها تكلفة ثابتة.