الفصل الأول

معالم محاسبة التكالـــــيفــــــــــــــ

يتضمن هذا الفصل مفهوم ومعنى التكلفة وتعريفها ، ومن ثم نشأة تاريخية لظهور محاسبة التكاليف ،وتعريفها ، وكذلك مباديء التي تعتمد عليها محاسبة التكاليف وأهدافها ، ومن ثم تبويبات التكلفة وأنواعها ، وتوضيح عن أهمية معلومات الكلفوية في أتخاذ القرارات.

من إعداد

أ.م. د. هه لكَورد محمد علي

سنة 2022 ـــــ 2023

1-1 مفهوم ومعنى التكلفة

تمثل تكلفة بصورة عامة مقدار من المال أو مدفوعات نقدية التي تضحي بها الوحدة ، من أجل حصول على سلع وخدمات ، تستفاد منها في أداء أعمالها . تقوم الوحدة بصرف مبالغ نقدية لتلبية أحتياجاتها من مختلف سلع والخدمات لأداء أعمالها ونشاطاتها ،قد تكون يومية أو شهرية أو ستة أشهر لتحقيق هدف معين وهي انتاج ، فقد تكون بضاعة أو خدمة .

فتقوم الوحدة بشراء مواد أولية لغرض انتاج بضاعة ، عن طريق تحويل هذه الواد الأولية بواسطة عمليات ، و تشمل العمليات ( آلات ومكائن وعمال ) ، الى انتاج تام ، أي بضاعة تامة الصنع . ويمكن توضيح هذه الفكرة عن طريق المخطط التالي :

مخطط توضح عملية انتاجية

مواد أولية عمليات بضاعة تامة الصنع

آلا ت ومكائن + عمال

وبهدف معرفة تكلفة المنتج ( بضاعة تامة الصنع ) ، يتطلب الأمر قياس وتسجيل جميع التكاليف التي تتعلق بعملية الأنتاجية ، في سجلات خاصة ، وتشخيص محاسب مختص لها بهدف تجميح وحصر وتسجيل تكاليف وتبويبها وفق اسلوب معين بهدف إعداد قائمة التكاليف ،والحصول على اجمالي تكلفة الأنتاج ، وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج . على الرغم هذه القائمة تتضمن كثير من المعلومات أخرى . يتم توضيحها في الفصول القادمة .

ان عملية الأنتاج والتي تبدا من استلام المواد الأولية من المخازن وإجراء عمليات تشغيلية عليها وأستخدام مختلف أشياء وخدمات التي تحتاجها عملية تحويل تتم في قسم انتاج ، وهو قسم مستقل ويديره مدير مستقل ، يتخص بالأنتاج فقط .ومسؤول عن جميع تكلفة التي تتم في قسم الأنتاج . ان جميع التكاليف التي تتكبد في قسم الأنتاج تقسم الى ثلاثة عناصر :

1 - مواد

2 - اجور

3 - مصروفات صناعية اضافية أو تكاليف صناعية أضافية .

ويجب فرض رقابة فعالة على عملية الأنتاج ، بهدف منع أية تسربا ت لتكلفة ، والحد من التلف ومحاولة تخفيضها وتقليلها الى ادنى حد ممكن .

يوجد فرق بين مصطلح تكلفة ومصروف ،

تكلفة كما عرفنا في بداية هي عبارة عن مدفوعات نقدية للحصول على عائد ، تستفاد منها لأكثر من فترة زمنية واحدة

أما مصروف فهي عبارة عن مدفوعات نقدية للحصول على عائد ، تستفاد منها لأقل من سنة مالية واحدة .

اذا الفرق في مدة الزمنية ، اذا كان استفادة منها اكثر من السنة تكون كلفة ، واذا اقل من السنة تكون مصروف .

أمثلة على مصروف // وقود وزيوت ، ماء ، كهرباء ، صيانة ، تجهيزات ، اندثارا ت .............

أمثلة على تكلفة // مكائن ، مباني ، آلات ، ناقلات .........

نشأة التاريخية لمحاسبة التكاليف .

بدا ت حسابات تكفلة مع عملية انتاج بأبسط أشكالها في عصور القديمة ، أي مع ظهور عملة وعملية تبادل بين أفراد المجتمع .ومع تطور مجتمع ، وتزايد معرفة كتابة ، ونشوء حضارات،و توسع تجارة وتطور تبادل اقتصادي ، تطورت حسابات ، بحيث يمكن تحديد قيمة بضاعة وبيان ربح، وان لم يكن هناك قاعدة أو طريقة ، ولايتم حسابات بطريقة صحيحة وسليمة . ان قواعد وقوانين حامورابي دليل تاريخي على تطور قوانين تجارة ، وتنظيم امور مالية وكذلك في حضارة فرعونية ، حيث ان نبي يوسف عليه السلام تولى تنظيم الشؤون المالية ، والمخازن حنطة وفق مقايس ومعايير محددة ، اضافة الى عملية استلام وتوزيع حنطة ، واعفاءات وتعويضات ، وتحديد غرامات وضرائب وكانت العملة متبادلة تسمى دبن .وكذلك ظهور حضارة الأسلامية، بناء نظام اقتصاد الأسلامي ، وتاسيس بيت المال ، تطورت علم الحسابات ،وتعزيز مفهوم نظرية اصحاب المشروع، حتى ظهور نظرية قيد المفرد أو ما يسمى باسجلات الناقصة ، وكذلك نظرية القيد المزدوج في اواخر قرن خامس عشر، كل هذه التطورات جعلت حسابات تتطور بحيث تزداد قواعد وقوانين ودقة في تحديد النتائج ، وتقديم معلومات أكثر وأدق ، ولكن كل هذه التطورات ضمن مفهوم المحاسبة المالية .

ونتيجة عجز محاسبة المالية عن توفير معلومات دقيقة عن تفاصيل عملية الأنتاجية وتحديد دقيق لتكلفة الأنتاج ومعرفة كلفة الوحدة الواحدة ، حتى ثورة صناعية في فرنسا ، بعد ثورة صناعية ، تغييرت ظروف . إزداد طلب على المنتجات بشكل كبيرة جدا ، و وجود نقص كبير في وسائل أو عوامل الأنتاج ، تطلب الأمر استخدام اكثر واستغلال امثل لهذه العوامل لسد هذا النقص في سلع والبضائع . استلزم الامر فرض و تقوية الرقابة على الأنتاج .فظهرت محاسبة التكاليف لتوفير معلومات مفصلة ودقيقة عن تكلفة الأنتاج وعملية الأنتاج بصورة عامة .وتزويد الأدارة بجميع معلومات عن تكلفة الأنتاج وعملية الأنتاج بتفاصيل دقيقة وتقديم معلومات ، تساعد في تحديد نتائج بصورة أكثر دقة ، وباسلوب علمي سليم .

ملاحظة / تختلف شركات الصناعية عن الشركات التجارية ،

1 - تقوم شركات الصناعية بشراء مواد أولية ( مواد خام ) وتحويليها الى انتاج أو بضاعة تامة الصنع عن طريق عمليات الأنتاجية بغرض تحقيق أرباح . أما شركات التجارية في تقوم شراء بضاعة تامة الصنع ثم اعادة بيعها بهدف تحقيق الربح .

2 – في الشركات الصناعية نسبة كبيرة من اموال المستثمرة ، تستخدم لشراء موجودات الثابتة من الآلات والمكائن والمباني وسائل النقل ....أما اشركات التجارية فان اغلبية اموالها تستخدم لشراء بضاعة تامة الصنع (جاهزة ) ، اي مخزون .

3- أيدي العاملة ، ففي شركات الصناعية تلعب الخبرة والكفاءة دور مهم ورئيسي بدرجة عالية ، ولكن الوضع تختلف بكثير في شركات التجارية ، لاتحتاج الى درجة كبيرة من الخبرة والكفاءة ، ويمكن توفيرها بسهولة فضلا عن انه لايحتاج الى عدد كبير من العمال مثل شركات الصناعية .

عند قيام بالتصفية الشركات لأي سبب كان ، تختلف الوضع من الناحية تاثيرات المالية بين شركات الصناعية و الشركات التجارية . حيث أن تصفية شركات التجارية يتم تصفيتها بأقل خسارة لأن أغلبية أموالها هي البضاعة الجاهزة . حيث يمكن اعادة بيعها دون أن تفقد أي جزء من قيمتها ، ولكن الأمر تختلف كثيرا فيما يتعلق بشركات الصناعية . حيث إن أغلبية أموالها مستثمرة في الموجودات الثابتة فعند تصفيتها ، تفقد كثير من قيمتها وتخسر كثير من أموال هذا ماعدا ، صعبة بيعها لعدم وجود طلب عليها ، أو طلب محدود جدا بسبب تخصص أو ان طلب يكون في اطار تلك التخصص فقط. ولكن للبضاعة تامة الصنع ، الوضع اسهل وتختلف كثيرا ، وقد توجد كثير حتى من غير المتخصصين في شؤو ن ،نوع البضاعة يمكنهم تعامل مع بضاعة لعموميتها دون الحاجة الى تخصص .

ملاحظة / بخصوص أيدي العاملة .

تلعب أيدي العاملة محور الجوهري والرئيسي في الشركات الصناعية ، لا نتدخل كثيرا في الشركات التجارية ، لان تكاليف متخصصة في الشركات الصناعية . حيث يجب أعطاء أهمية كبيرة وأولوية لأيدي العاملة ، لأنه يمثل عنصر التي تقف عملية انتاج عليها . وكذلك الخبرة والكفاءة يصعب حصول عليها ، وعند حصولها يجب محافظة عليها ، والا الجهود التي بذلت في تعليمها وتاهيلها والتكاليف التي انفقت في تطويرها وتدريبها ، تصبح خسارة ، وهدرا للوقت حتى يتم تاهيل عامل جديد ، ومن ثم حتى يتم تاهيل عامل آخر تحتاج الأمر الى كثير من التكاليف ومصاعب اعداده للعمل حتي يتم اكتساب خبرة والكفاءة ..

اضافة الى ان العامل يتطلب ان تهيء له الوحدة كثير الخدمات وعديد من الأمتيازات ، من مكافآة ، وتامين الصحي ، والمساهمات الأجتماعية ، والثقافية وغيرها ، يجعله أن يشعر بالمسؤولية والولاء والأخلاص للوحدة ، وان يعمل بكفاءة ، حتي يمكن حصول على انتاج ، دون هدر والأسراف والتلف . اضافة الى تقديره واحترامه ، وتعامله وفق اسلوب جيد للمحافظة على كيانه وشخصيته ، وبعكسه يستطيع خلق مشاكل واسراف وهدر في الموارد والوقت وسوء استخدام آلات والمكائن والحاق كثير من الخسائر بالوحدة .

ملاحظة / من الأفضل ان يتم منح العامل أجر تفوق أكثر من أجر سائد في السوق . لماذا؟

لأن عامل عند حصوله على أجر أعلى من أجر سوق ، سوف يعمل بكفاءة وجدية أكثر والتزام كبير ، ولايعطي أية نقطة ضعف ، ولايخلق أية مشاكل ولايتاخر عن أداء الأعمال ، خوفا من فقدان العمل ، وضياع فرصة ممتازة غير متوفرة في سوق .

تظهر سؤال // لماذا يجب فرض رقابة قوية ومشددة على عنصر العمل مقارنة بالمواد والمصاريف الصناعية اضافية ؟

لان مواد اذا تم حسبها وفحصها من بداية ، فتبقى ثابتة لاتزيد واذا نقص سوف يتبين من التلف والأنتاج ، مثل على الفرض في مصنع لأنتاج آثاث خشبي ، فاذا تم حساب عدد طبقات خشب التي يتم استلامها تم فحصها وعدها بشكل مضبوط ، فلاداعي اعادتها ومتابعتها خلال العمل حتي نهاية الأنتاج يتم تحديد التلف والانتاج محدد للوقوف على الأنحرافات .

كذك الأمر للمصاريف صناعية اضافية ، يحتاج مراقية ومتابعة ، ولكن بصورة عامة فقرات مصاريف صناعية اضافية دائما تكون قليلة ، مثل الماء ، لايكون مبلغ كبير حتى لو تم صرفها اكثر من اللازم ، او بنسبة للوقود أو كهرباء ، فاذا ترك عامل ماكينة تشتغل ترف وقود وتستهلك وتندثر ولكن كلفتها تكون قليلة ،فالمدة التي تترك ماكينة تشتغل 10 دقائق 20 دقيقة تصرف وقود وتسبب في مصروف زائد ولكن نسبة هذه الهدر قليلةومبلغ مصروف تكون قليلة .

أما بالنسبة لعنصر العمل تختلف الأمر ، افترض ان لدى مصنع خشب اعلاه لديه 200 عامل كل عامل على فرض يستلم 900 دولار ،،باليوم 30 دولار ، إذا 40أو 50 عامل يؤخر نفسه عن عمل يوميا بمعدل ساعة 10 دقائق حتى يبدل ملابس ، 10 دقائق ، يدخن ، 15 يصلي ، 10او 15 دقيقة يترك العمل قبل ان ينتهي .

كل ساعة 3-4 دولارات ، 40-50 عامل ، يوم واحد يكلف مصنع مبلغ 130 - 150 دولار بالشهر يصل الى 4000 - 5000 دولار يكون مبلغ كبير جدا مقارنة بمقدار مبلغ مواد و كذلك مصروفات . وافترض ان مصنع لديه 1000 عامل يطلع وقت غير منتج او وقت ضائع اكثر من 10000 ، فهذا مبلغ كبير جدا ، هذا ماعدا هذا الوقت يضيع انتاج والتي تحصل المصنع على منتج وعلى عائد . لذا فرض رقابة مشددة على عنصر العمل مهم ومطلوب مقارنة بعنصر مواد ومصروفات . هذا باختصار دون تفاصيل وملاحظات اخرى .

تعريف محاسبة التكاليف .

توجد تعاريف عديدة لمحاسبة التكاليف ، ولكن جميعها متقاربة جدا ، منها

عبارة عن مجموعة من اساليب وطرق تستخدم لغرض قياس وتسجيل تكاليف مرتبطة بالأنتاج ، بهدف تحديد تكلفة الوحدة الواحدة .

ان محاسبة التكاليف اداة تستخدم لتجميع وحصر وتبويب مصروفات التي تتكبد في قسم الأنتاج و مرتبطة بتكلفة الأنتاج وتحليلها وتفسيرها ، وفرض الرقابة عليها ، ولاتتدخل في اي جانب آخر . حيث ان عملية الأنتاج لها قسم مستقل وادارة مستقلة ،مسؤولة عن تكاليف هذا القسم.

مباديء محاسبة التكاليف

توجد مجموعةمن المباديء وقواعد الأساسية، التي يجب اعتماد عليها ،والعمل بموجبها ، عند قيام بعملية احتساب التكلفة ، واعداد قوائم وتقارير وكشوفات مختلفة ، ومن هذه المباديء :

1 – يجب أن تحدد ارتباط التكلفة بالعامل التي تسبب في حدوثها ، وتحمل عليها .

2 – ان تكلفة يجب ان قياسها وتسجيلها بعد أن يتم تكبدها وحدوتها فعلا.

3 – عدم اعتبار أوأخذ بتطبيق اية قاعدة أو أساس تؤثر على عملية احتساب التكاليف و تعرقل عمل محاسب التكاليف لخدمة المؤسسة .

ان تكلفة تاريخية مهمة ودقيقة يطبق من قب المحاسب عند تحديد التكلفة . ومن أجل خدمة المؤسسة ، قد يتطلب الأمر عدم تطبيقها ، لأنها قد تسسب لأدارة أن تقع في الأخطاء لتحديد ربحية المؤسسة .

4 – يجب أستبعاد تكاليف غير الطبيعية من الحسابات عند تحديد التكلفة . ان تكاليف غير الطبيعية مثل ( حادثة ، اسطدام ) ، يجب عدم اعتبار لها واهمالها ، وبعكسه تؤدي الى تشويه حسابات تكلفة ، وعند احتسابها تسبب في وقوع الأدارة في الأخطاء عند قيام بتحديد النتائج ، وذلك بأعتبارها في ظروف اعتيادية او انها تكلفة اعتيادية .

5 – تكلفة التي تكبدت أو حدثت في فترة السابقة ، لايمكن تحميلها على الفترات القادمة . ان تكاليف التي لايمكن تحميلها بالكامل خلال فترة الحالية ، يجب عدم تحميلها على فترات المستقبلية ، بهدف استردادها .

6 – اعتماد على نظرية القيد المزدوج في تنظيم حسابات تكفة في كل احوال . لغرض ضبط التكلفة وإعداد قائمة التكاليف وتقرير التكلفة وكشوفاتها بشكل أفضل يجب اعتماد على نظرية القيد المزدوج لغرض تنظيم وتحقيق التكلفة ورقابة عيها ، وحفظ السجلات وفقا هذه النظرية .

أهداف محاسبة التكاليف :

تهدف محاسبة التكاليف الى تحقيق مجموعة من أهداف ، ومن هذه الأهداف

1. - تحديد تكلفة وحدة الواحدة من المنتج .
2. – تبويب وتحليل التكلفة المنتج وعمليات الأنتاج .
3. – تحديد و تاشير أية مقدار من التلف ، بسبب عدم الكفاءة ، سواء كانت من مواد ، او الوقت ، او المصروفات ، او في استخدام ماكينة أو معدات أو ادوات ، وتحليل اسبابها ونتائج غير مقبولة ، وقد يؤشر نتائج الى ان معيار كان غير سليم .
4. – تقديم معلومات عن حساب أرباح وخسائر ، والميزانية العمومية ،ولفترات مختلفة ثلاثة اشهر ، ستة أشهر ، لافقط عن الوحدة ، بل على مستوى قسم ، أو منتج معين . وتوضيح وتفسير اسبابها بتفاصيل دقيقة لأرباح وخسائر التي تعلن .
5. – تقديم المبلغ الحقيقي ، عن تكلفة لغرض اجراء المقارنات و اعداد تقديرات مستقبلية وكذلك تساعد الإدارة في وضع سياسات السعرية .
6. – تبين كيفية اعداد تكاليف معيارية ، وماهي تكلفة انتاج فعلية التي تمت تسجيليها فعلا لغرض إجراء مقارنته مع تكاليف المعيارية .
7. - تقديم تكاليف التي تم مقارنته في فترات مختلفة واحجام مختلفة من انتاج ، وتقديم مقترحات وتوجيهات لتطوير الوحدة ، وهذا ايضا يساعد رقابة على الموازنة .
8. تسجيل كل ما يرتبط بنتيجة الأنتاج لكل وحدة أو ماكينة تستخدم كاساس لغرض تعظيم كفائتها .ومقارنته مع أداء لأ نواع اخرى من المكائن ، او قد يقترح استبدالها .
9. – تقديم معلومات دورية عن مخزون ، والمخازن ، او المواد . وبذلك يمكن اعداد حساب ارباح وخسائر داخلية والميزانية العمومية ، بدون جرد البضاعة والمخازن ، والتسويات .

ملاحظة / ان معلومات الكلفوية التي توفرها قائمة التكاليف ، تستخدم فقط لاغراض داخلية ، اي داخل وحدة فقط ، حيث تقدم المعلومات الكلفوية الى الادارة العليا ، وهي الجهة الرسمية العليا مسؤولة عن الوحدة . و يجب عدم اعطائها لاي طرف خارجي ، بهدف محافطة على سرية اسلوب العمل ،وكيفية طبيعة العملية الانتاجية . على العكس

المحاسبة المالية التي توفر المعلومات عن الوحدة ، بصورتها الاجمالية ، عن طريق اعداد مجموعة من القوائم المالية ، تقدم الى الاطراف الخارجية ، وبضمنها معلومات عن تكلفة الانتاج ، اي ان محاسبة المالية تغطي جميع جوانب الوحدة وقوائمها المالية تحتوى على معلومات كلفوية ، ولكن ليس بنفس تفاصيل التي تستخدم داخل الوحدة و تقدم لادارة لاغراض التحليل والرقابة .

وظائف محاسبة التكاليف :

تقوم محاسبة التكاليف بممارسة اربعة وظائف لغرض قيام بمهامها واداء واجبها ومن هذه الوظائف :

1 – وظيفة تسجيلية: تدل وظيفة تسجيلية ان قيوم محاسب التكاليف بتسجيل وحصر المصروفات متعلقة بعملية الانتاج ، عن طريق استخدام السجلات والمستندات والبطاقات المتخصصة . وطريقة التسجيل تكون بصورتين أما تكون سجلات محاسبة التكاليف مستقلة عن سجلات محاسبة المالية ، أي بشكل منفصل أي طريقة انفصال فتنظم سجلات مستقلة لمحاسبة المالية تختص بالحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ومحاسبة التكاليف تختص بعناصر التكاليف الانتاج وتحليلها . او تكون سجلات مندمجة اي بشكل اندماج بين محاسبة المالية والتكاليف مثل نظام محاسبي الموحد ،

2 – وظيفة تحليلية : يقوم محاسب التكاليف بتنظيم السجلات والمستندات والبطاقات مستقلة لمواد و الأجور والمصروفات الصناعية . هذه السجلات تحلل عناصر الى بنود وفقرات مستقلة ، لغرض معرفة حجم ومقدار كل نوع من المصروف والرقابة عليها ، وكذلك تكاليف المعيارية ، يتطلب زيادة تحليل تكاليف عن طريق مقارنة بين مخطط وفعلي وتحليلها لغرض معرفة الأسباب .

3 – وظيفة رقابية : ان محاسبة التكاليف اداة لغرض ضبط وسيطرة على تسجيل المصروفات وتحليلها لغرض تحقق من استخدام الموارد المادية والمالية والبشرية ، بهدف ترشيد عملية التخطيط والموازنة ، و وضع المعايير لاستخدام الموارد والعناصر ومن ثم اجراء مقارنتها بالفعلي للوقوف على تحديد الانحرافات ومعرفة اسبابها .وهذا يساعد الأدارة في اجراء تقييم الأداء وممارسة وظيفة الرقابة بكفاءة عالية .

4 - وظيفة استشارية : يقوم محاسب التكاليف عن طريق تطبيقات محاسبة التكاليف بتنظيم السجلات لجمع و ضبط تكلفة الانتاج ، واعداد القوائم والكشوفات والتقارير بشكل دوري ، لغرض توفير معلومات وتحليل وتبويب التكاليف الى البنود والفقرات. فعند اجراء المقارنات بين المخطط والفعلي ، تعطي نتائج من المؤشرات والدلالات ، بناء على هذه المؤشرات والدلالات يقم استشارات وتوضيحات للادارة لغرض استخدامها في رسم السياسات واجراء تعديلات واختيار طرق وبدائل جديدة واعادة تنظيم قوانين وتعليمات

**تبويب عناصر التكاليف ، أو انواع التكاليف**

ان اهم خطوة التي يقوم به محاسب التكاليف هي تبويب عناصر تكاليف ، اي تحديد انواع التكاليف اوتقسيم التكاليف على اساس معين ، ومن هذه تبويبات او تقسيمات

1 – تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها :

وهي من اهم تبويبات المعتمدة التي يستخدمها محاسب التكاليف في تحديد تكلفة الوحدات المنتجة ، حيث تقسم عناصرالتكاليف وفقا هذا التبويب الى:

1 – عنصر المواد : ويشمل تكلفة المواد المستخدمة في عملية الانتاجية ، ويعتبر تكلفة مواد نسبة كبيرة من تكلفة اجمالية لمنتج . وتقسم مواد الى ثلاثة انواع ، أ مواد اولية، ب مواد تحت تشغيل ( نصف مصنعة ) ج – مواد تامة الصنع .

2 – عنصر الاجور : يتعلق تكلفة عنصر الاجور في كل ما يدفعه أو يتحمله المشروع أو الوحدة مقابل حصول على خدمات العمل ( موارد البشرية ) ،سواء هذه الخدمات بصورة المباشرة أو غير المباشرة ..وتظهر اهمية عنصر العمل في تحويل مواد اولية او نصف المصنعة الى انتاج تامة الصنع . وتشكل تكلفة عنصر عمل جزاء كبيرا جدا من تكلفة المنتج، في بعض مصانع التي تتطلب مهارة او خبرة الفنية في العمل ، مما يحتاج الى فرض رقابة قوية جدا على عنصر العمل ، للحد من اية تاخيرات في اداء اعمال ، او ضياع وقت العمل ، او ترك العمل أو عدم قيام بالعمل لاسباب اهمال وتهرب وعدم التزام ، مما تسبب في تخفيض الانتاج في جانب وتزايد النفقات و مصاريف عنصر العمل في جانب الآخر.

3- عنصر مصروفات الصناعية : وهي المستلزمات أو الخدمات اللازمة اويتطلبها العملية الأنتاجية . تكلفة هذا العنصر تشمل كافة المصاريف التي تدفعها أو تتحملها الوحدة سواء كانت الصناعية او التسويقية أو الأدارية .مثال مصريف الأنتاجية / قوى المحركة ، اندثار آلات ومكائن ومباني ، وصيانتها ، وايجارات ، انارة وغيرها . ومصاريف التسويقية تشمل مصريف المعرض ، دعاية اعلان ، نقل تسويقي ، مواد تسويقية وغيرها ، وكذلك الأدارية مثل ايجارات ومباني وصيانة موجودات واتصالات وغيرها .

2 – تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المشروع : بموجب هذا التبويب يتم تبويب التكاليف وفقا للوظائف الرئيسية للوحدة وهذه الوظائف هي :

أ – وظيف ادارة الأنتاج

ب – وظيفة ادارة التسويق

ج – وظيفة ادارة المالية

د - وظيفة ادارة الأفراد ( الموارد البشرية ) .

ان وظيفة ادارة افراد وادارة المالية تدمج وفقا لهذا تبويب تكون وظيفة الادارية ، وبذلك يتم تبويب التكاليف وفقا لوظيفة انتاج وتسويق وادارية . ان تيويب عناصر التكاليف وفقا لهذا التبويب ، بغرض تحميل كل وظيفة بالتكاليف التي تتم ضمن مسؤوليتها ، اي ان تحمل فقط بتكاليف التي تسببها اوتحدثها او يتطلبها لاداء نشاطها .

3 – تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة بوحدة الأنتاج :

تقسم عناصر التكاليف بموجب علاقتها بوحدة الأنتاج الى :

أ – تكاليف مباشرة .

ب – تكاليف غير الملبشرة .

أ - تكاليف المباشرة : هي تلك التكاليف التي يمكن تحديدها وتخصيصها وتحميلها لوحدة المنتج بسهولة ، فهي ترتبط بوحدة المنتج ارتباطا وثيقا . وتعتبر وحدة الأنتاج مسؤولة مباشرة عن حدوث هذه التكاليف . مواد أولية ، أجور عمال .

ب - تكاليف غير المباشرة : وهي التكاليف التي لايمكن تحديدها وتخصيصها وارتباطها

مباشرة بوحدة الأنتاج . ولايكون جزءا مباشرا من الأنتاج . وإنما تتعلق بقسم معين تستفاد منها اكثر من نشاط ، مثل ايجار ، انارة ، قوى المحركة ، رواتب الأدارية .

4 – تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الأنتاج :

ان تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الأنتاج ، يقصد به تبويب تكلفة وفقا لسلوكها و اتجاه تغير حجم الأنتاج . أي تقسم التكاليف وفقا لعلاقتها بحجم الانتاج الي قسمين :

1 – تكاليف متغيرة : هي تلك تكلفة التي تتغير مع تغير حجم الانتاج اي تتغير تكلفة مع تغير حجم الانتاج .

2 – تكاليف الثابتة : وهي تلك التكلفة التي تبقى ثابتة مع تغيير حجم الأنتاج ، اي تكون هذه التكلفة ثابتة مع تغيرات التي تحصل في حجم الأنتاج .

وهناك نوع آخر من التكلفة وهي تكلفة شبه المتغيرة او شبه الثابتة .هذا النوع شيء معين فهي تتغير مع تغيير الانتاج ،ولكن نسبة تغيير قليل ، يمكن قول متغيرة ولكن نسبة تغير قليل جدا لذا يقال شبه المتغييرة . وفي نفس الوقت هي تكاليف شبه الثابتة ، لانها تتغير ولكن تغيير قليل يمكن قول بانها تكاليف شبه الثابتة .

أمثلة عملية على تكاليف متغيرة ، مثل مادة سمنت لصنع كاشي ، اذا كانت طن من السمنت يكفي أو يتطلب لصنع 1000 كاشي ، فلصناعة 2000 كاشي يتطلب ، طنين ولصناعة 10,000 كاشي يتطلب 10 أطنان ، هذه هي تكاليف متغيرة تتغير معتغير حجم الانتاج . اي نسبة استجابة لتغير تكون 100% .

اما مثال على تكاليف الثابتة ، مثل إيجار بناية معمل ، او ايجار وسيلة النقل ، فإذا كانت ايجار بناية المعمل في سنة 24,000,000 مليون دينار ، فيجب أن تدفع الوحدة هذا المبلغ في نهاية السنة ، اذا تم انتاج 1,000 كاشي أو 10,000 كاشي ، مبلغ ايجار ثابت لاتتغير وان تغييرت حجم الأنتاج .

اما فيما يتعلق بالتكاليف شبه متغيرة وشبه الثابتة ، مثل صيانة ، تكاليف صيانة تتغير في حالة تشغيل العمال والمعمل بصورة طبيعية ، أما في حالة توقف المعمل فان صيانة آلات ومكائن يجب ان تتم فان تكاليف صيانة شبه الثابتة لانها مع توقف الانتاج هذه تكاليف مستمرة ولكن تغيير من كل اسبوع أو اقل الى كل شهر لذا ،يسمى شبه الثابتة ، في وجهة نظر تشغيل المعمل تتغير . من هذه وجهة النظر تكون جزء منها متغييرة .

ولكن في حالة توقف العمل تبقى وتستمر ولكن بصورة شبه الثابتة

خامسا : تبويب عناصر التكايف حسب علاقة العنصر بالفترة المحاسبية .

وفقا لهذا تبويب يتم تقسيم عناصر التكاليف الى تكاليف الايرادية وتكاليف الراسمالية ، أ – تكاليف الايرادية : هي تلك التكاليف التي تصرف لحصول على السلع والخدمات لغرض استمرار النشاط وتحقيق ايراد لفترة المحاسبية الواحدة . مثل اجور ، صيانة ، وقود ، قرطاسية ، وغيرها التي تكون استفادة منها اقل من السنة ، ولا تمتد الى فترة القادمة .

ب – تكاليف الراسمالية : وهي تلك التكاليف التي تصرف للحصول على الموجودات الثابتة للاستفادة منها لاكثر من السنة . اي ان هذه التكاليف تستفاد منها لاكثر من السنة ، اي بهدف امتلاك الموجودات الثابتة لغرض الانتاج ، يعني فائدتها اكثر من السنة .