

الفصل الأول

الاطار النظري لمحاسبة التكاليف

- 1- مفهوم وتعريف محاسبة التكاليف ونشأتها وتطورها
- 2- الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف
- 3- الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية
- 4- مفهوم التكلفة وتصنيفها

الهدف من هذا الفصل ان يكون الطالب لديه المعلومة الكافية عن مفهوم محاسبة التكاليف كنوع من أنواع المحاسبة وكذلك يتمكن من تمييز أوجه الاختلاف والتشابه بينها وبين فروع المحاسبة الأخرى فضلا عن التعرف على مفهوم التكلفة وعناصرها وتصنيفاتها .

المحاضرة الأولى

في بداية الأمر وقبل الخوض بتفاصيل محاسبة التكاليف يمكن التذكير بتعريف المحاسبة بشكل عام حيث عرفت المحاسبة على انها (نظام يهتم بتحديد وقياس وتحليل وإيصال البيانات الاقتصادية سواء كانت مالية أو غير مالية إلى الجهات المستخدمة لها لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات من اجل تحقيق أهدافهم التي تم التخطيط لها). ويمكن تمثيل المحاسبة بنظام وفق الشكل التالي

الشكل (1) نظام المحاسبة



وبعد التعرف على تعريف المحاسبة يمكن توضيح محاسبة التكاليف

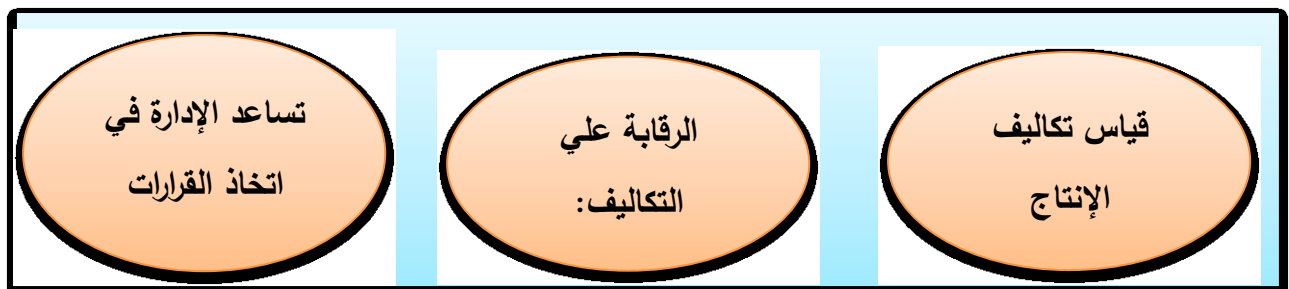
مفهوم محاسبة التكاليف: The concept of cost accounting

محاسبة التكاليف تعد فرعاً من فروع المحاسبة.. تهتم محاسبة التكاليف بقياس الأنشطة التي تؤدي إلى إنتاج سلع أو تقديم خدمات أو أداء وظائف مساعدة داخل المنشأة. حيث يمكن من خلالها تسجيل التكاليف في مجموعة من السجلات الخاصة بالتكاليف والتي تختلف عن السجلات المحاسبية المستخدمة في المحاسبة المالية. وتعمل على توفير معلومات التكاليف الملائمة وتوصيلها إلى إدارة المنشأة بكافة مستوياتها لمساعدتها على القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات لتحقيق أهداف المنشأة المختلفة. وعليه يمكن القول بانها منهجية منطقية لمجموعة من الإجراءات المنتظمة ، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى. وعليه يمكن تعريف محاسبة التكاليف

تعريف محاسبة التكاليف: Definition: Accounting Cost

إن محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و والتسويقية و الإدارية، و تعد أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم

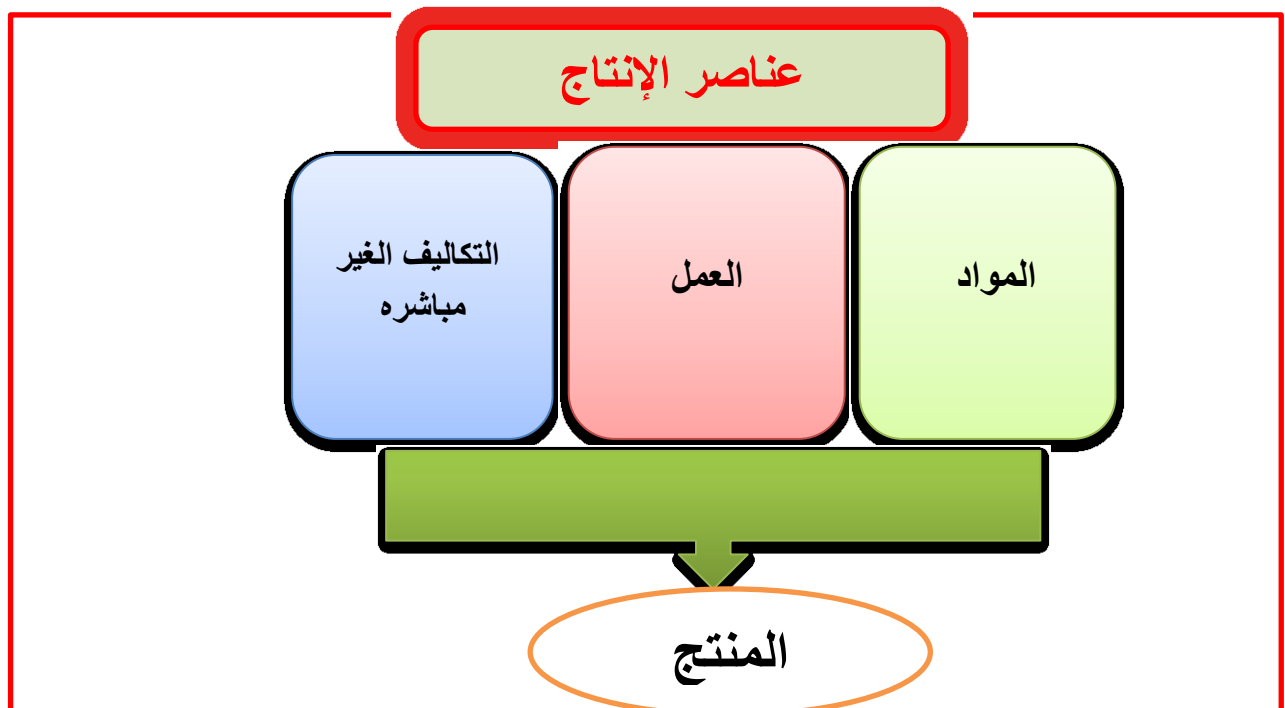
ويمكن تعريفها أيضاً على أنها أداة تحليلية تحكمها مجموعه من المبادئ والأصول العلمية يطبقها محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات مع ربطها بمراكز التكلفة بالإضافة الي الرقابة عليها بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية. وهناك تعاريف أخرى حيث عرفها (Horengern) هي جمع ما بين عمليات المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية من أجل تسهيل والمساعدة في أعداد التقارير المالية المقدمة الى الجهات الخارجية ويمكن القول بانها نظام للمعلومات يستخدم داخل الوحدة الاقتصادية يعمل على متابعه تكلفة المنتجات المصنعة من أجل مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحديد التكلفة والسعر ومن خلال التعاريف أعلاه يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف وفق الشكل التالي



اهداف محاسبة التكاليف: objectives of cost accounting:

1-- قياس تكاليف الإنتاج

يعتبر قياس تكاليف الإنتاج وتحديد تكلفة الوحدات المنتجة من اهم الأهداف التي تسعى إليها إدارة المنشأة حيث كانت عملية القياس تتم اعتماداً علي البيانات الفعلية التاريخية ولكن مع تطور محاسبة التكاليف والتقدم في مجال الإنتاج تغير مفهوم القياس وأصبحت عملية القياس تعتمد علي بيانات مستقبلية تتم عن طريق تحديد تكاليف العناصر مقدما قبل الإنتاج واستخدام معدلات التحميل التقديرية لتحديد نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف التقديرية والتكاليف الغير مباشرة التي تظهر مشكله تخصيصها وتوزيعها علي المنتجات. تقوم أيضا بتقديم المخزون من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وبضاعة اخر المدة وتكون طريقة تحديد تكلفة المنتجات بموجب قائمة التكاليف الكلية والتي سيتم تناولها لاحقا لتمكن الإدارة من تحديد أسعار البيع وأعداد الموازنات التقديرية وتحديد التكاليف المعيارية. ويحمل الإنتاج بموجب طريقة التكاليف الكلية بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتغيرة والثابتة وتقدم قائمة التكاليف المعدة بموجب هذه الطريقة إلى المحاسبة المالية لمساعدتها في إعداد كشف الدخل وقائمة المركز المالي من خلال قياس تكلفة الإنتاج المباع وتكلفة المخزون في آخر المدة (سواء كان المخزون مواد أولية " مباشرة " أم إنتاجا تحت التشغيل أم إنتاجا تاما) . او يتم بموجب طريقة اخرى وتتم عملية تقسيم التكاليف الى التكاليف المتغيرة (الصناعية والتسويقية) باعتبارها تكاليف منتج (Product Cost) ، والتكاليف الثابتة و تحمل على حساب الأرباح والخسائر باعتبارها تكاليف زمنية (فترة) (period cost) والشكل التالي يوضح عناصر الإنتاج التي يتم احتسابها لتحديد تكاليف الإنتاج



الرقابة علي التكاليف:

وظيفة الرقابة تعني من أن التنفيذ والإنجاز الفعلي يطابق الموازنات الموضوعه ومن ثم أتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لجعل الإنجاز الفعلي مطابقاً للمخطط و في حالة وجود انحرافات عنه يوفر نظام محاسبة التكاليف المعلومات التي تتاسب وظيفه الرقابة من خلال تقديم تقارير الأداء واستعمال نظام التكاليف المعيارية ويساعد نظام التكاليف في كيفية الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج المختلفة والحد من التلف والضياع والإسراف والإهمال والسرقة والاختلاس حتي يمكن التحكم في التكاليف للوصول الي اقصي كفاية ممكنه ويتحقق ذلك من خلال نظام تكاليفي مناسب يحقق الرقابة الداخلية لعناصر التكاليف بتصميم النظم الدقيقة لعمليات شراء المواد وعمليات الفحص والاستلام والتخزين والصرف وكذلك لكيفية احتساب الأجور وحصر الوقت بدقة و الوقت الضائع و وقت إجراء عمليات الصيانة.

تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات

وظيفة اتخاذ القرارات تعني عملية اختيار البديل الأفضل من مجموعة بدائل متاحة ويساعد نظام محاسبة التكاليف الإدارة على اتخاذ القرارات من خلال تقديم مجموعه من التقارير منها بالتقارير الاعتيادية اليومية اللازمة لاتخاذ القرارات المتكررة والتي غالباً ما تكون هذه القرارات مرتبطة بممارسة النشاط الجاري للوحدة الاقتصادية وهناك تقارير يتم الحاجة اليها في وقت معين مثلا قبول طلبات خاصة أو إضافة منتج جديد وغيرها ، أما القرارات الاستراتيجية فتتمثل بإنشاء مصنع جديد أو استبدال المكائن القديمة بمكائن جديدة . حيث تساهم محاسبة التكاليف بدور كبير وفعال في ترشيد قرارات إدارة المنشأة وذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدمها لها والتي تعكس كفاية التشغيل في جميع المجالات وتوضيح مواطن الخلل والانحرافات التي قد تحدث عن الخطط الموضوعه مسبقا ومن ذلك فان تقارير التكاليف تساعد الإدارة في مواجهة الاحتمالات المنتظرة مستقبلا.

التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف :

أن محاسبة التكاليف تعد ضمن مجموعة العلوم الحديثة التي تأصلت قواعدها ونظرياتها في الآونة المعاصرة.. هناك تطورات وفترات مرت بها محاسبة التكاليف نقتصر على أهمها فترة التطور الصناعي في هذه الفترة كانت هناك حاجة من قبل الكثير من الوحدات الاقتصادية وبالخصوص الصناعية منها إلى نظام يقوم بحساب التكاليف الخاصة بمنتجاتها بشكل رقمي وأيضاً أصبح هناك اهتمام أكاديمي والتوجه إلى دراسة التكاليف . و أدت الثورة الصناعية التي قامت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة التصنيع للخامات و المواد من طريقة يدوية إلى طريقة نصف آلية و من ثم آلية، و

أدى هذا بدوره إلى تطور صناعي و حضاري كبيرين رافقهما تطور في الفكر المحاسبي. و نتيجة لتطور حاجات الفرد و رغباته دخلت الشركات المنتجة مجال المنافسة و الصراع على تقاسم الأسواق، فكان تخفيض التكلفة هو القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار، و للخروج من هذه المنافسة بنجاح فقد تطلب ذلك تطوير وسائل الإنتاج و تقسيم العمل و دخول مجال التخصص و تشديد الرقابة على عناصر التكاليف، و أصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات و بيانات داخلية عن سير العمل

الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

Difference between Cost Accounting and Financial Accounting;

- 1- **طبيعة البيانات:** تهتم المحاسبة المالية بالبيانات الإجمالية دون الدخول في تفصيل التحليلي لهذه البيانات الإجمالية في حين تأخذ محاسبة التكاليف كافة البيانات التفصيلية ولكافة العناصر.
- 2- **التوقيت:** لا تستطيع المحاسبة المالية تقديم المعلومات إلى الإدارة إلا في نهاية الفترة وهي في العادة سنة، أما محاسبة التكاليف فهي تمد الإدارة بكافة المعلومات اللازمة عن سلوك هذه العناصر مع تأشير أي سوء في استخدام هذه العناصر. ويكون بشكل دوري وبتقارير مختلفة حسب الحاجة إليها
- 3- **التقارير:** تقدم المحاسبة المالية عادة تقارير أجمالية في نهاية الفترة المحاسبية، في حين تقوم محاسبة التكاليف بتزويد الإدارة بتقارير دورية خلال الفترة المحاسبية (كل أسبوع ، شهر ، ... الخ) بهدف الرقابة على استخدام العناصر وتحديد تكاليفها بشكل مستمر.
- 4- **الجهة المستفيدة:** تهتم المحاسبة المالية بعلاقة بالمنشأة بالأطراف الخارجية ، في حين تهتم محاسبة التكاليف بالعمليات الداخلية للمشروع.
- 5- **القياس:** تقوم المحاسبة المالية بقياس الأحداث المالية بوحدات نقدية فقط ، في حين أن محاسبة التكاليف تقوم بتحديد كميات العناصر إضافة إلى قيمتها وبذلك تستطيع أن تراقب الكميات والقيم للعناصر وتحديد مواطن الإسراف وسوء الاستخدام.
- 6- **الدقة:** إن بيانات المحاسبة المالية تكون أدق من بيانات محاسبة التكاليف لاعتمادها على العمليات المتحقة فعلا من جهة واعتماد بيانات محاسبة التكاليف على التنبؤ والتقدير

تصنيف التكاليف : Cost Classification

أولاً : التصنيف الأساسي أو الطبيعي



المواد : تعد المواد من العناصر الأساسية الهامة للإنتاج في أية وحدة صناعية ، ويقصد المواد كافة المستلزمات السلعية التي يتشكل أو يصنع المنتج منها أو بواسطتها ، وتمثل كل شيء مادي ملموس تحصل عليه الوحدة بغرض استعماله في العملية الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وهي تتضمن المواد الخام أو المواد الأولية التي تشكل الأساس المادي للإنتاج سواء كانت على طبيعتها (خام) أم نصف مصنعه ، مثل الخشب في صناعة الأثاث (مادة خام) والمسامير (مادة نصف مصنعة) المواد المساعدة في الإنتاج مثل الوقود والزيوت والقوى المحركة ، مواد التعبئة والتغليف، القرطاسية والمستلزمات المكتبية .

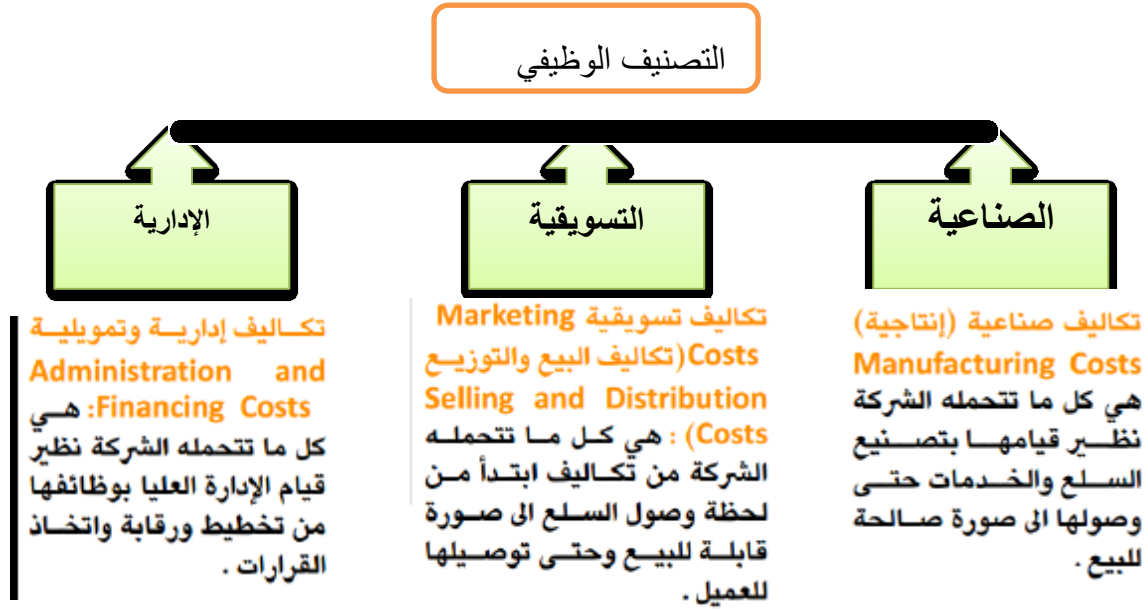
العمل : ويمثل العمل الجهد المبذول في سبيل تحويل المواد الأولية إلى منتج تام الصنع الجهد المبذول في سبيل ممارسة الوظائف الإنتاجية والتسويقية والإدارية ، والجهد أما كون جهداً عضلياً أو جهداً فكرياً ، ومقابل الجهد يمثل كافة التعويضات التي يحصل عليها العاملون متمثلة في الأجور النقدية والمزايا النقدية والعينية.

وتعتبر تكلفة المواد والأجور تكلفة مباشرة يمكن من السهولة تتبعها وتحديد نصيب الوحدة الواحدة منها

التكاليف غير المباشرة : Indirect costs هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها بسهولة على هدف التكلفة لكونها تكاليف عامة ، فهي لا تخص هدفاً معيناً ، لذلك لا يمكن تحديد نصيب الوحدة الواحدة منها بسهولة وعلى ضوء ذلك فإن تحديد نصيب الوحدة من هذه التكاليف كونها مشتركة يتطلب توزيعها وتخصيصها باستعمال طريقة تخصيص ملائمة ومن الأمثلة على هذه التكاليف الكهرباء والتي لا يمكن تحديد ما هو نصيب هدف أو وحدة التكلفة.

التكاليف الصناعية الغير مباشرة يتم توزيعها على مجمع التكلفة ومن ثم يتم تخصيص نصيب الوحدة الواحدة منها

ثانيا : التصنيف الوظيفي

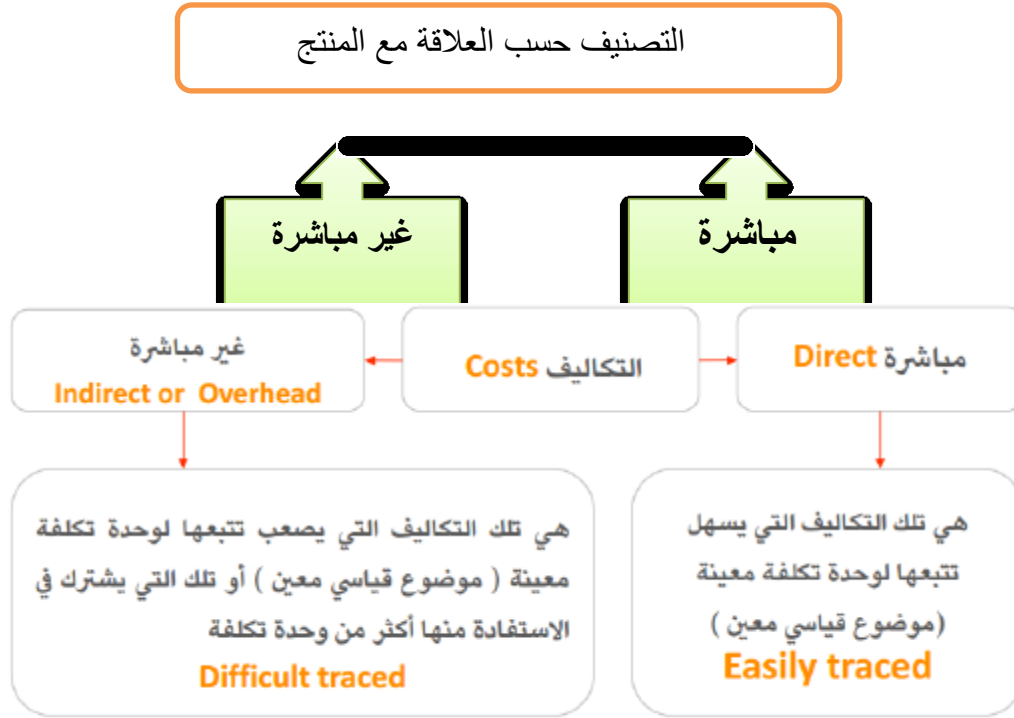


التكاليف الصناعية : (Manufacturing costs) التكاليف التي تحدث داخل أطار الأنشطة الصناعية والإنتاجية الخاصة بالمصنع ، وتسمى أيضاً بتكاليف الصنع أو تكاليف الإنتاج ، وتشكل مجموع تكاليف عناصر التكاليف (مواد مباشرة ، وأجور مباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة) ، ويشار إلى مجموع تكلفة المواد الصناعية المباشرة والأجور الصناعية المباشرة بالتكلفة الأولية المباشرة (prime cost) وتمثل المواد المباشرة تكلفة المواد الخام أو المواد الأولية المستعملة في الإنتاج ، والعمل المباشر تكلفة العمل المبذول في الإنتاج المتمثل بأجور عمال الإنتاج ، أما التكاليف الصناعية غير المباشرة فهي تلك التكاليف (عدا المواد والأجور) المتعلقة بتشغيل الطاقة الإنتاجية للمصنع ولا يمكن ربطها بسهولة بالسلعة المنتجة مثل المواد المساعدة أو غير المباشرة والعمل الغير مباشر والمصاريف الصناعية الأخرى مثل إيجار المصنع .

التكاليف التسويقية : Marketing costs هي تلك التكاليف التي تحدث داخل إطار الأنشطة التسويقية بهدف ترويج وتسويق البيع الإنتاج التام ، وتتضمن مواد وأجور ومصاريف تسويقية وبيعيه وتعد هذه التكاليف جميعها مستنفدة ، وتشتمل على مصروفات توزيع وتسليم الإنتاج للزبون ورواتب عمال البيع وإيجار معارض البيع والإعلان وخدمات ما بعد البيع وغيرها .

التكاليف الإدارية والتمويلية وهي تلك التكاليف التي تحدث داخل إطار الأنشطة الإدارية والتمويلية (Administration) وتمثل المبالغ المنفقة على رواتب الإدارة العامة والمالية ، وإيجار مباني الإدارة ، ومقر الشركة ، ومصاريف المحامين ، والاتصالات ، والقرطاسية المستعملة الأقسام الإدارية وغيرها .

ثالثا : التصنيف حسب العلاقة مع المنتج

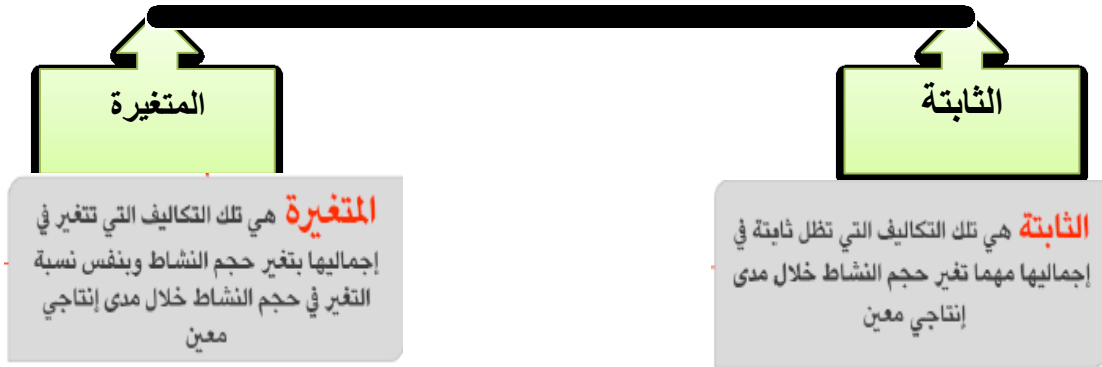


التكاليف المباشرة : (Direct costs) وهي تلك التكاليف التي يمكن تتبعها وتحديدتها على هدف التكلفة بسهولة وبطريقة اقتصادية ، أي يمكن تحديد نصيب ، هدف أو وحدة التكلفة من هذه التكاليف بسهولة لوجود علاقة مباشرة تربط هذه التكاليف بهدف التكلفة ، مثل تكلفة القماش المستعمل في إنتاج بدله الطفل ، فانه من السهولة تحديد كمية وتكلفة القماش الذي استعمل في إنتاج وحدة واحدة من هدف التكلفة (البدلة) ، ويمكن تحديد نصيب الطالب كهدف تكلفة من أجور المحاضرات ، كما يمكن تحديد نصيب الطالب من تكلفة ورق الإنذارات المتعلقة " بالغياب بسهولة ولكن تتبع هذه التكلفة على الطالب غير اقتصادية إذا ما قورنت تكلف الورق مع التكلفة المطلوبة لتتبعها

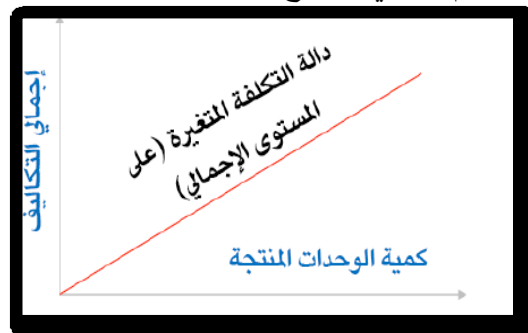
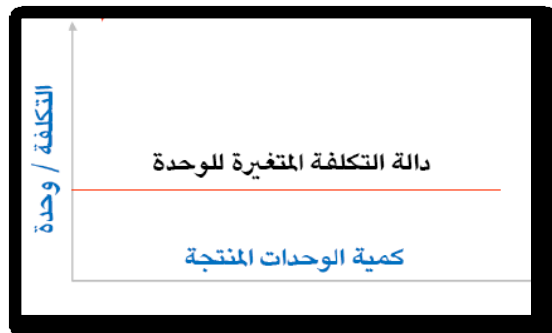
لتكاليف غير المباشرة : Indirect costs وهي التكاليف التي لا يمكن تتبعها بسهولة على هدف التكلفة لكونها تكاليف عامة مشتركة لكل الأهداف ، فهي لا تخص هدفا معينا ، لذلك لا يمكن تحديد نصيب منها بسهولة وعلى ضوء ذلك فان تحديد نصيب الوحدة من هذه التكاليف كونها مشتركة يتطلب توزيعها وتخصيصها باستعمال طريقة تخصيص ملائمة ، مثل ر الكهرباء والتي لا يمكن تحديد ما هو نصيب هدف أو وحدة التكلفة من

رابعا : التصنيف حسب سلوك التكاليف

التصنيف حسب سلوك التكاليف



التكاليف المتغيرة (Variable costs) : وتسمى أيضا بالتكاليف الحدية وهي التي تتغير بمجموعها طرديا وبنفس نسبة التغير في مستوى النشاط ، أما نصيب الوحدة من هذه التكاليف فيبقى ثابتا ضمن المدى (Relevant range) ، ويقصد بالمدى الملائم هو ذلك المدى الذي تبقى فيه التكلفة المتغيرة للوحدة وإجمالي التكاليف الثابتة لا تتغير ولغاية استغلال الطاقة بالكامل عندها ينتقل لمدى وتكون التكاليف المباشرة في الغالب متغيرة ، أما التكاليف غير المباشرة فقسّم منها متغير والآخر ثابت ، فتكلفة الخشب المستعمل في صناعة الأثاث متغيرة (تزداد تكلفة الخشب المستعمل بزيادة حجم الإنتاج) . والرسم البياني يوضح ذلك



مثال : في إحدى المنشآت الصناعية يحتاج إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج س إلى مادة أ بتكلفة 10 دينار. وفيما يلي جدول يوضح تكلفة المادة أ حسب حجم الإنتاج في المنشأة :

حجم الإنتاج	نصيب الوحدة س من تكلفة المادة أ	إجمالي التكاليف المتغيرة
1000 وحدة	10 دينار	10000 دينار
2000 وحدة	10 دينار	20000 دينار
3000 وحدة	10 دينار	30000 دينار

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكاليف المتغيرة :

- 1- إجمالي التكاليف المتغيرة تتغير طردياً مع تغير حجم النشاط (10000، 20000، 30000)
- 2- نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة ثابت (10 دينار)
- 3- إجمالي التكاليف المتغيرة = عدد الوحدات المنتجة × تكلفة الوحدة
- 4- التكلفة المتغيرة للوحدة = إجمالي تكاليف متغيرة
عدد الوحدات المنتجة
- 5- نسبة تغير التكاليف المتغيرة إلى التغير في حجم النشاط = 100 %

مثال بخصوص التكاليف المتغيرة | شركة تنتج منتج معين (س) وأدناه بيانات الإنتاج في حالات مختلفة

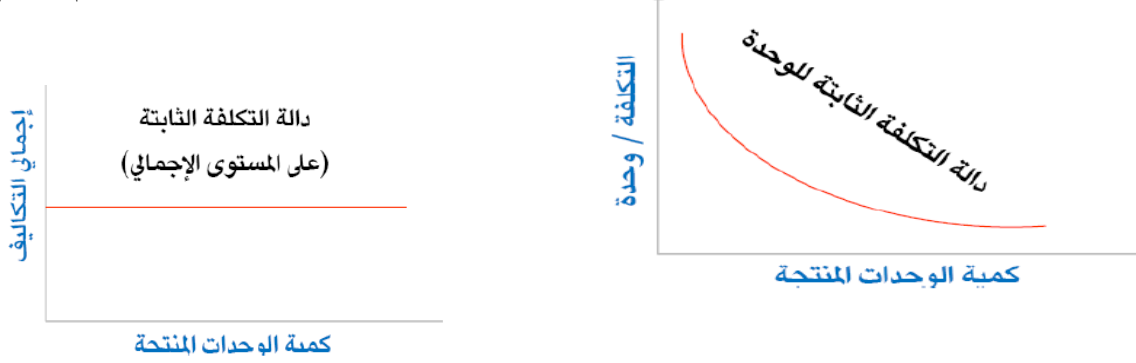
الحالة الاولى التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة (4000) دينار علماً ان عدد الوحدات المنتجة (1000) وحده ؛

ماهي الكلفة الإجمالية المتغيرة لاجمالي الوحدات ؟

الحالة الثانية التكلفة الإجمالية المتغيرة (6000000) دينار علماً ان عدد الوحدات المنتجة (1500) وحده ، ماهي الكلفة ا المتغيرة للوحدة الواحدة ؟

الحالة الثالثة التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة (4000) التكلفة الإجمالية المتغيرة (3000000)، ما هو عدد الوحدات المنتجة ؟

التكاليف الثابتة هي التكاليف التي لا يتغير حجمها مع تغير حجم الانتاج سواء بزيادة الانتاج او نقصانه او مستوى انتاجه أو مبيعاته ضمن المدى الملائم (Relevant range) مثل الإيجار و الكهرباء الإيجار والتأمين أو القروض ورواتب الإدارة التي هي جميعاً أمثلة عن التكاليف الثابتة ولكن تكون متغيره للوحده الواحده والرسم البياني يوضح ذلك



مثال : تبلغ تكلفة الإيجار 30000 دينار في إحدى المنشآت الصناعية التي تنتج المنتج س ،
وفيما يلي جدول يوضح نصيب الوحدات المنتجة من تكلفة الإيجار :

حجم النشاط	نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة	إجمالي التكاليف الثابتة
1000 وحدة	30 دينار	30000 دينار
2000 وحدة	15 دينار	30000 دينار
3000 وحدة	10 دينار	30000 دينار

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكاليف الثابتة كما يلي :

- 1- إجمالي التكاليف الثابتة ثابتة بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط (30000)
- 2- نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير في اتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط ، نصيب الوحدة يزيد عندما يقل حجم النشاط (30 دينار) ونصيب الوحدة يقل عندما يزيد حجم النشاط (10 دينار للوحدة)
- 3- نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة = إجمالي التكاليف الثابتة / عدد وحدات النشاط
- 4- إجمالي التكاليف الثابتة = عدد الوحدات × نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة .
- 5- التكاليف الثابتة تبقى ثابتة في حدود الطاقة القصوى ونسبة تغيرها إلى تغير حجم النشاط = صفر %

التكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة : هي عبارة عن بنود التكاليف التي هي ليست بثابتة أو متغيرة كلية ، فهي تتغير جزئيا مع تغير مستوى النشاط ، ويبقى عدد كبير من بنود تلك التكاليف ثابت حتى مستوى معين من النشاط ، ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى النشاط . مثال فاتورة الهاتف جزء ثابت (رسوم الاشتراك) وجزء متغير (رسوم المكالمات) . وللفصل بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة يتم الاعتماد على طريقة أعلى وادنى مستوى من النشاط . والتي تقوم على دراسة العلاقة بين أرقام العنصر المتعلقة بمستويين من مستويات النشاط أو حجمين من حجوم الإنتاج لغرض تحديد الجزء الثابت والمعدل المتغير ، وتتطلب هذه الطريقة إتباع الخطوات الآتية

- أ- تحديد أرقام العنصر لمستويين من مستويات النشاط أو لحجمين من حجوم الإنتاج
 ب- ب- طرح الحجم الأدنى من الحجم الأعلى وكذلك أرقام التكاليف الخاصة بها
 ت- - بقسمة التغير في العنصر على التغير في الحجم ينتج معدل التغير والذي يتوقع أن يكون ثابت لكل وحدة في الحجمين (خصائص التكلفة المتغيرة)
 ث- - بضرب كل من الحجمين الأدنى والأعلى في معدل التغير نحصل على الجزء المتغير من العنصر في كليهما
 ج- بطرح الجزء المتغير من إجمالي العنصر لكلا الحجمين فإن الجزء المتبقي يعبر عن الجزء الثابت الذي يتوقع أن يكون ثابتا في كلا الحجمين

مثال :

بلغت إجمالي تكاليف الإنتاج لعدة مستويات تشغيل في إحدى الوحدات الاقتصادية كما يلي :

المستوى	عدد الوحدات المنتجة	إجمالي تكاليف الإنتاج (ثابت + متغير)
الأول	20000	350000 دينار
الثاني	30000	450000 دينار
الثالث	40000	550000 دينار

الحل :

$$\text{معدل التكلفة المتغيرة للوحدة} = \frac{\text{التغير في التكلفة}}{\text{التغير في الحجم}} = \frac{\text{تكلفة الحجم الأعلى} - \text{تكلفة الحجم الأدنى}}{\text{عدد وحدات الحجم الأعلى} - \text{عدد وحدات الحجم الأدنى}}$$

$$= \frac{450000 - 350000}{30000 - 20000} = \frac{100000}{10000} = 10 \text{ دينار / للوحدة}$$

وبضرب معدل التكلفة المتغيرة في عدد الوحدات المنتجة لكل مستوى تشغيل ، ينتج الجزء المتغير من إجمالي تكاليف الإنتاج ، وذلك كما يلي :

المستوى الأول :

$$\text{إجمالي تكلفة الإنتاج} = 350000$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = 20000 \times 10 = 200000$$

$$\text{التكلفة الثابتة} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{التكلفة المتغيرة} = 350000 - 200000 = 150000$$

المستوى الثاني :

$$\text{إجمالي تكاليف الإنتاج} = 450000$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = 30000 \times 10 = 300000$$

$$\text{التكلفة الثابتة} = 450000 - 300000 = 150000$$

المستوى الثالث :

$$\text{إجمالي تكاليف الإنتاج} = 550000$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = 40000 \times 10 = 400000$$

$$\text{التكلفة الثابتة} = 550000 - 400000 = 150000$$

من المثال السابق يلاحظ أن التكاليف الثابتة لم تتغير مع تغير حجم النشاط ، ونصيب الوحدة الواحدة من التكلفة المتغيرة أيضا ثابت ولم يتغير مع تغير حجم النشاط (اختلاف المستويات) .

مثال شامل على تبويب التكاليف :

فيما يلي بيانات عن عناصر التكاليف المستخرجة من دفاتر شركة النصر لصناعة التلفزيون والمطلوب تحليل عناصر التكاليف حسب طرق التبويب التي سبق دراستها :

عناصر التكلفة	التبويب حسب الطبيعية (النوعي)	التبويب حسب الوظيفة	التبويب حسب علاقة النشاط	التبويب حسب علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط
تكلفة لمبات ومقومات	مواد	إنتاجية	مباشرة	متغيرة
تكلفة وقود وزيوت	مواد	إنتاجية	غير مباشرة	متغيرة
أجور عمال الإنتاج	أجور	إنتاجية	مباشرة	متغيرة
تكلفة مواد لف وحزم	مواد	تسويقية	مباشرة	متغيرة
تكلفة أسلاك (ضئيلة القيمة)	مواد	إنتاجية	غير مباشرة	متغيرة
تكلفة قطع غيار للألات	مواد	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
تكلفة شاشات	مواد	إنتاجية	مباشرة	متغيرة
أجور عمال الصيانة	أجور	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
إهلاك آلات المصنع	مصروفات	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
أجور عمال حراسة المعرض	أجور	تسويقية	غير مباشرة	ثابتة
تكلفة وإنارة وتبريد للمصنع	مصروفات	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
مرتبات المشرفين والملاحظين	أجور	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
مرتب مدير المصنع	أجور	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
مرتبات رجال البيع	أجور	تسويقية	غير مباشرة	ثابتة
عمولة رجال البيع	أجور	تسويقية	مباشرة	متغيرة
إهلاك مباني المصنع	مصروفات	إنتاجية	غير مباشرة	ثابتة
مرتبات إدارية	أجور	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	ثابتة
إيجار المعرض	مصروفات	تسويقية	غير مباشرة	ثابتة
التأمين على مبنى الإدارة	مصروفات	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	ثابتة
فوائد وعمولات بنكية	مصروفات	إدارية وتمويلية	غير مباشرة	ثابتة