



**ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
«ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ –  
ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ – ΦΥΛΛΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ  
ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ»**



**ΚΟΛΙΟΥ ΑΝΔΡΙΑΝΝΑ  
ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ  
ΤΖΑΝΟΥ ΔΗΜΗΤΡΑ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ  
ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ, 2011**

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....</b>	<b>5</b>
<b>ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....</b>	<b>5</b>
<b>1.2 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ .....</b>	<b>7</b>
<b>1.3 ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: "ΔΑΠΑΝΗ", "ΕΠΕΝΔΥΣΗ", "ΑΝΑΛΩΣΗ". ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: "ΚΟΣΤΟΣ", "ΕΞΟΔΟ" ΚΑΙ "ΔΑΠΑΝΗ" .....</b>	<b>9</b>
<b>1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....</b>	<b>11</b>
<b>1.4.1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....</b>	<b>11</b>
<b>1.4.2 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ (ΙΣΤΟΡΙΚΟ).....</b>	<b>12</b>
<b>1.4.3 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ .....</b>	<b>19</b>
<b>1.4.4. ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟ.....</b>	<b>20</b>
<b>1.4.5 ΚΟΣΤΟΣ ΕΙΔΙΚΟ ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ .....</b>	<b>22</b>
<b>1.4.5.1ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ .....</b>	<b>22</b>
<b>1.4.5.2ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ .....</b>	<b>23</b>
<b>1.4.5.3ΚΟΣΤΟΣ ΟΡΙΑΚΟ.....</b>	<b>25</b>
<b>1.4.5.4ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ.....</b>	<b>25</b>
<b>1.4.5.5 ΚΟΣΤΟΣ ΕΛΕΓΞΙΜΟ ΚΑΙ ΜΗ ΕΛΕΓΞΙΜΟ.....</b>	<b>26</b>
<b>1.4.5.6. ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΟ.....</b>	<b>27</b>
<b>1.4.6 ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ.....</b>	<b>28</b>
<b>1.4.7 ΚΟΣΤΟΣ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ .....</b>	<b>30</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....</b>	<b>34</b>
<b>ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....</b>	<b>34</b>
<b>2.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....</b>	<b>34</b>
<b>2.2 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ..</b>	<b>36</b>
<b>2.2.1 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ .....</b>	<b>36</b>
<b>2.2.2 ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΩΝ ΥΛΙΚΩΝ.....</b>	<b>38</b>
<b>2.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΥΛΙΚΩΝ.....</b>	<b>41</b>
<b>2.3.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ - ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ.....</b>	<b>41</b>
<b>2.3.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ....</b>	<b>44</b>

2.3.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ .....	45
2.3.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΕΙΔΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ .....	47
2.4 ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	48
2.4.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ.....	48
2.4.2 ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ .....	50
2.5 ΕΞΟΔΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ ΚΑΙ ΜΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ.....	51
2.5.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ ΕΞΟΔΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ .....	51
2.5.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ ΕΞΟΔΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ .....	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	56
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ .....	56
3.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ .....	56
3.1.1 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ .....	56
3.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ - ΣΤΟΙΧΕΙΩΔΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ .....	59
3.2.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ .....	59
3.2.2 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ .....	60
3.2.3 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	62
3.2.3.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΔΙΑΙΡΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	62
3.2.3.2 ΚΕΝΤΡΑ (ΤΜΗΜΑΤΑ) Η ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	64
3.2.3.3 ΚΥΡΙΑ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	68
3.3 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ .....	69
3.3 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ.....	70
3.5 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ .....	71
3.6 Η ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ.....	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	74
ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	74
4.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	74
4.1.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	76
4.1.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	76

4.1.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	77
4.2 ΜΕΘΟΔΟΙΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ .....	78
4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	83
4.3.1 ΣΥΝΟΠΤΙΚΑ ΤΑ ΒΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΚΟΛΟΥΘΟΥΝΤΑΙ ΓΙΑ ΝΑ ΚΑΤΑΝΕΜΗΘΕΙ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΕ ΜΙΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ. ....	85
4.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ .....	93
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	104
ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	104
5.1 ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	104
5.2 ΕΝΝΟΙΑ .....	105
5.3 Ο ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	109
5.4 ΣΗΜΕΙΑ ΠΟΥ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΡΟΣΕΧΘΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ .....	110
5.5 ΕΠΙΠΤΩΣΗ ΣΤΗΝ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗ .....	111
5.6 ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ .....	111
5.7 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (STANDAR COST) .....	112
5.8 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ.....	121
5.8.1 ΓΙΑ ΤΑ ΥΛΙΚΑ .....	122
5.8.2 ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΓΑΣΙΑ.....	123
5.8.3 ΓΙΑ ΤΙΣ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ-ΔΑΠΑΝΕΣ.....	123
5.9 ΑΠΟΚΛΗΣΕΙΣ Γ.Β.Ε.....	126
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6.....	134
ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ .....	134
6.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ .....	135
6.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ.....	137
6.3 ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ .....	138
6.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΥΡΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....	139
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	146
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	151
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ .....	152

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

### 1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Έτσι, η απόκτηση λ.χ. ενός ακινήτου, ενός μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών υλικών συνεπάγεται για την επιχείρηση και ανάλογο κόστος. Γι' αυτό μιλάμε για κόστος κτήσεως ακινήτου, μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών υλών κ.λπ. Αλλά και οι υπηρεσίες που αποκτά η επιχείρηση έχουν κι' αυτές ένα κόστος και γι' αυτό μιλάμε για κόστος ενοικίων καταστημάτων ή μηχανημάτων, κόστος εργατικού προσωπικού, νομικών συμβούλων, τηλεπικοινωνιών, φωτισμού, κ.λπ.

Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κ.λπ.) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσ αυξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσ αυξάνει το ενεργητικό, αλλά "εκπνεύει", δηλ. αποθνήσκει "εν τη γενέσει του" και το οποίο συνεπώς αντλείται από την καθαρή θέση της επιχειρήσεως. Το τελευταίο αυτό κόστος χαρακτηρίζεται ως έξοδο.

Κατά το Ε.Γ.Α.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι επιχειρήσεις, δηλ. οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την

πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν ως βασικό κριτήριο της δραστηριότητας τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων -εξόδων μέσω των πωλήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις αποτελούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, η ΔΕΗ και η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος). Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικον. μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ. είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

- Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται κ.λπ.)
- Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ. αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ασφαλίσεων, τόκων)
- Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.

Το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δράσεως του ανθρώπου και συνεπώς πρέπει να απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό που εξυπηρετεί κοινωνική ανάγκη, από τη βιομηχανική και εμπορική μέχρι και την τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, αλλά και γενικά όλους τους οικονομικούς οργανισμούς δημόσιου και ιδιωτικού δικαίου. Στην κοινή αντίληψη όμως το πρόβλημα του κόστους περιορίζεται στις οικονομικές μονάδες της άμεσης παραγωγικής σφαίρας, τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αντίληψη που έχει ολέθριες συνέπειες για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες και την κοινωνική οικονομία γενικότερα, αφού η εξεύρεση του ακριβούς κόστους είναι αναγκαία για τον προσδιορισμό των ορθών αποτελεσμάτων από τη δράση των οικονομικών μονάδων, αλλά και για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας (οικονομικότητας) των στελεχών και των υπηρεσιών και γενικότερα της ίδιας της οικονομικής μονάδας.

## 1.2 ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Κατά το Ε.ΓΛΣ, έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώληση του. Το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως χρηματοοικονομικής και ερευνών αναπτύξεως μετατρέπεται σε έξοδο, είτε ολικά, είτε κατά το μέρος που βαρύνει τα έσοδα ή τα μικτά αποτελέσματα ή το κόστος των πωλημένων αγαθών και υπηρεσιών της χρήσεως" (Ε.ΓΛΣ § 5.1.200.3).

Κατά σαφέστερο ορισμό, έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε (the expired cost) με την προσδοκία δημιουργίας εσόδου ή, κατ' άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων.

Έξοδο λοιπόν είναι το "εκπνεύσαν κόστος", δηλαδή έξοδο είναι κάθε μείωση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως που γίνεται με σκοπό την απόκτηση εσόδων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, έξοδο υφίσταται:

(α) Όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει χάριν της πραγματοποιήσεως εσόδων και όχι χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή πάγιων επενδύσεων. Έτσι λ.χ. σε ένα εργοστάσιο υποδηματοποιίας το κόστος της εργασίας ενός τεχνίτη παραγωγής υποδημάτων δεν εκπνέει γιατί ενσωματώθηκε στα υποδήματα που παρήγαγε τα οποία συνιστούν στοιχείο ενεργητικού. Αντίθετα, το κόστος της εργασίας μιας πωλήτριας, το οποίο κόστος αναλώθηκε για την πραγματοποίηση της πώλησεως των υποδημάτων δεν υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού και γι' αυτό δεν ενσωματώνεται στο κόστος των υποδημάτων. Το κόστος αυτό εκπνέει ταυτόχρονα με την παροχή της

υπηρεσίας από την πωλήτρια και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως τα οποία ευνοούνται από τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση των υποδημάτων.

(β) Όταν μια επένδυση, παγία (λ.χ. μηχανήμα) ή τρέχουσα (λ.χ. προϊόντα), πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχειρήσεως. Έτσι, το κόστος της πάγιας επενδύσεως (λ.χ. του μηχανήματος) που πωλείται μετατρέπεται σε έξοδο κατά τη στιγμή της πωλήσεως, όπως επίσης μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά τη στιγμή της πωλήσεως.

Επειδή τα πάγια δεν προορίζονται για πώληση και πωλούνται μόνο κατ' εξαίρεση, κυρίως μετά τη διαπίστωση ακαταλληλότητας τους για την επιχείρηση, ενώ τα προϊόντα και εμπορεύματα παράγονται ή αγοράζονται με σκοπό την πώληση, όταν λέμε *κόστος πωλημένων* εννοούμε το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων τα οποία πωλήθηκαν, ενώ υπό ευρεία έννοια στο κόστος των πωλημένων περιλαμβάνεται και το κόστος των πωλημένων πάγιων στοιχείων.

Κατά το Accounting Principles Board (Statement No 4) έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζεται και μετριέται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, η οποία προέρχεται από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και μεταβάλλει την καθαρή της θέση. Οι σπουδαιότερες κατηγορίες των εξόδων, κατά το Statement αυτό, είναι:

- Το κόστος των στοιχείων που αναλώθηκαν για την παραγωγή των εσόδων (π.χ. κόστος πωλημένων, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως).
- Τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και το κόστος ατυχημάτων (π.χ. φόροι, πυρκαγιές, κλοπές)



- Το κόστος στοιχείων άλλων εκτός από προϊόντα (π.χ. πάγια, συμμετοχές σε άλλες εταιρίες) που μεταβιβάστηκαν.

- Το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες και

- Η πτώση στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων που κατέχονται για πώληση.

Εξάλλου, δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα: οι καταβολές έναντι δανείων, οι δαπάνες για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού, τα ποσά που διανέμονται στους μετόχους, και οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

### **1.3 ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: "ΔΑΠΑΝΗ", "ΕΠΕΝΔΥΣΗ", "ΑΝΑΛΩΣΗ". ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: "ΚΟΣΤΟΣ", "ΕΞΟΔΟ" ΚΑΙ "ΔΑΠΑΝΗ"**

Κατά το Ε.ΓΛΣ, δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή το εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησεως μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ. δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων.

Επένδυση συνιστά το υλικό ή άυλο αγαθό που αποκτάται με τη διάθεση αγοραστικής δυνάμεως, από το οποίο αναμένεται πραγματοποίηση εσόδων, π.χ. αγορά ενός μηχανήματος, ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας.

Ο όρος ανάλωση σημαίνει την εξάντληση κόστους που υφίσταται για να σχηματιστεί κόστος άλλης μορφής, π.χ. ανάλωση πρώτων υλών, ηλεκτρικής ενέργειας κ.λπ. για την παραγωγή προϊόντων.

Οι βασικές ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου και δαπάνης χαρακτηρίζονται και από τα ακόλουθα:

α. Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

β. Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

γ. Το κόστος σαν επένδυση που δημιουργείται, είτε μέσα σε μια χρήση, είτε μέσα σε περισσότερες, μέχρις ότου εκπνεύσει, αλλάζει κατά κανόνα μορφές. Αυτό π.χ. παρατηρείται στην περίπτωση που το κόστος ενός μηχανήματος μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής των προϊόντων μέσα στη διάρκεια πολλών χρήσεων (με τη διενέργεια αποσβέσεων) ή στην περίπτωση που το κόστος μιας πρώτης ύλης μετατρέπεται σε κόστος παραγωγής έπειτα από τη βιομηχανοποίηση της. Τελικά, στα παραδείγματα αυτά, το κόστος του έτοιμου προϊόντος εκπνέει με τη μετατροπή του σε έξοδο, όταν το προϊόν αυτό πωλείται, είτε στη χρήση που παράγεται είτε στις επόμενες χρήσεις.

δ. Το έξοδο σχηματίζεται από το κόστος που, μέσα σε μια χρήση, εκπνέει και αποτελεί ένα αυτοτελές μέγεθος που συσχετίζεται με το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με βάση την ισότητα: ΈΣΟΔΑ Χρήσεως - ΈΞΟΔΑ Χρήσεως = (±) ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ Χρήσεως

Τα έξοδα της χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος (κτήσεως ή παραγωγής) των πωλημένων, αυξημένο με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών αναπτύξεως, που δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.

ε. Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιήσεως του κόστους αυτού. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μια από τις δύο εξωτερικές όψεις αυτών, δηλ. τη συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποιήσεως τους (όπως π.χ. απόφαση

επενδύσεως ή διακανονισμός αξίας) και την αριθμητική έκφραση τους (όπως π.χ. η αξία πρώτης ύλης δρχ. 1000 αναλύεται σε τιμολογιακή αξία δρχ.700, σε δασμούς και λοιπούς φόρους εισαγωγής δρχ.200 και σε λοιπά έξοδα αγοράς δρχ. 100).

## **1.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

### **1.4.1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

(α) Με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται κατ' είδος (*par nature*), λ.χ. κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων.

(β) Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται κατά προορισμό (*par sections*).

(γ) Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:

- κόστος πραγματικό ή ιστορικό (*historical cost*), που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίηση του και συνεπώς είναι κόστος απολογιστικό και κόστος προϋπολογιστικό (*predetermined cost*), που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται περαιτέρω σε κόστος κατά προεκτίμηση (*estimated cost*) και κόστος πρότυπο (*standard cost*).

(δ) Ανάλογα με το βαθμό απασχολήσεως της επιχειρήσεως το κόστος διακρίνεται σε:

- πραγματικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχειρήσεως,
- κανονικό (*normal*), όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχειρήσεως,

- άριστο (optimal), όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχειρήσεως, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,
- διαφορικό (differential Kosten) και
- οριακό (grenz Kosten).

Κατά το Ε.ΓΛΣ, το κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες βασικές κατηγορίες:

#### **1.4.2 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ (ΙΣΤΟΡΙΚΟ)**

Πραγματικό (ιστορικό) κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Το πραγματικό κόστος, κατά κανόνα, αναφέρεται π.χ. σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, όπως π.χ. από τόκους ιδίων κεφαλαίων, αυτασφάλιστρα και αμοιβές επιχειρηματία.
- Στη διαμόρφωση του δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα, όπως π.χ. έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση τμήματος ή λειτουργίας, υπερβολικές φύρες βιομηχανοποιήσεως πρώτης ύλης, έξοδα υπερημερίας λιμένων λόγω καθυστέρησης παραλαβής πρώτης ύλης ή πρόστιμα καθυστέρησης πληρωμής φόρων και εισφορών.

Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες υποκατηγορίες:

##### **(α) ΚΟΣΤΟΣ ΑΡΧΙΚΟ (PRIME COST)**

Είναι το κόστος που σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία και ενσωματώνονται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται ώστε:

$$\text{ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ} = \text{ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ} + \text{ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ}$$

Το αρχικό (ή πρωταρχικό) κόστος δεν περιλαμβάνει στοιχεία που προκύπτουν ύστερα από κατανομή. Αν όμως η κατανομή των εξόδων στηρίζεται σε άμεσες ποσοτικές μετρήσεις, το αντίστοιχο κόστος θεωρείται άμεσο και συμμετέχει στη διαμόρφωση του αρχικού κόστους, όπως π.χ. το μηνιαίο κόστος του προσωπικού, το οποίο, όταν μερίζεται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά κέντρο κόστους ή κατά προϊόν που παράγεται, μετατρέπεται σε άμεσο κόστος, για το ποσό που βαρύνει το συγκεκριμένο προϊόν ή κέντρο. Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται σε πολλές περιπτώσεις ως κριτήριο κατανομής του έμμεσου κόστους, αποτελεί τον πυρήνα διαμορφώσεως του πλήρους κόστους παραγωγής και είναι αντικείμενο ελέγχου των φορέων που ευθύνονται για την πραγματοποίησή του.

Σχετικά με τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους διευκρινίζονται τα

εξής :

- Άμεσα υλικά: είναι, κατά κανόνα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές, όπως π.χ. το βαμβάκι που αναλώνεται για την παραγωγή του νήματος, το νήμα που αναλώνεται για την παραγωγή του υφάσματος, το ύφασμα και όλα τα υλικά που χρησιμοποιούνται και ενσωματώνονται στο έτοιμο ένδυμα (όπως π.χ. κουμπιά, κλωστές και φόδρες). Δεν περιλαμβάνονται στα άμεσα υλικά εκείνα που, αν και αναλώνονται για την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, δεν ενσωματώνονται σ' αυτό, όπως π.χ. τα υλικά δέψεως στη βυρσοδεψία, τα υλικά αποχρωματισμού, αποσμήσεως ή καθαρισμού στη βιομηχανία εξευγενισμού ελαίων, τα υλικά δια-

μορφώσεως της εσωτερικής διαμέτρου πλαστικών σωλήνων ή τα ηλεκτρόδια συγκολλήσεως στη συναρμολόγηση κατασκευών. Η αξία των υλικών αυτών ενσωματώνεται στο άμεσο κόστος μετατροπής (δηλ. συνιστούν βιομηχανικά έξοδα).

- Άμεση εργασία: είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που αναλώνεται για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Ο χρόνος αυτός προσδιορίζεται έπειτα από μετρήσεις και όχι έπειτα από υπολογισμούς ή κατανομές, εκτός αν οι κατανομές γίνονται με βάση στοιχεία πραγματικής απασχολήσεως κατά συγκεκριμένο παραγόμενο προϊόν.

## (β) ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ Η ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ (CONVERSION COST)

Είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη, κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών ώστε :

### **ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ = ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ + ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ**

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, κατά κανόνα, διαμορφώνονται με τη συμμετοχή όλων των κατ' είδος οργανικών εξόδων των λογαριασμών της ομάδας 6.

Στη διαμόρφωση των εξόδων αυτών συμμετέχει επίσης η αξία όλων των έμμεσων υλικών παραγωγής άλλων τμημάτων ή βοηθητικών υπηρεσιών, όπως π.χ. συντηρήσεως και επισκευών, ατμού ιδιοπαραγόμενου ηλεκτρικού ρεύματος, σχεδιαστηρίου, τμήματος αποθηκών πρώτων και

βοηθητικών υλών, τμήματος προγραμματισμού της παραγωγής, τμήματος ποιοτικού ελέγχου των προϊόντων που παράγονται και υπηρεσίας γενικών καθηκόντων του εργοστασίου.

#### (γ) ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (PRODUCTION COST)

Είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μια ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής ώστε:

**ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ = ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ + ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ + ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ**

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με έξοδα διοικητικής λειτουργίας και λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, ούτε με χρηματοοικονομικά έξοδα. Δεν επιβαρύνεται επίσης με έξοδα λειτουργίας των αποθηκών έτοιμων προϊόντων, τα οποία επιβαρύνουν το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως.

#### (δ) ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ

Είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικον. μονάδας. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος στοιχεία των οργανικών εξόδων έπειτα από την κατάταξη τους σύμφωνα με τον προορισμό τους.

Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας, ύστερα από τον οριστικό σχηματισμό του, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής. Το κόστος αυτό μεταφέρεται στο λογαριασμό 98 της αναλυτικής λογιστικής και στο σύνολο του επιβαρύνει τα μικτά οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

## (ε) ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ

Είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας, επιβαρύνεται όμως με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις, όπως π.χ. με τόκους και έξοδα χρηματοδοτήσεως με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, με τόκους δανειακών κεφαλαίων που λαμβάνονται για την προετοιμασία εκτελέσεως των πωλήσεων ή που δεσμεύονται σε αποθέματα έτοιμων προϊόντων και σε ανοικτούς λογαριασμούς πελατών. Συνήθως όμως και οι τόκοι αυτοί χαρακτηρίζονται ως έξοδα χρηματοδοτήσεως και δεν προσαυξάνουν το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως.

Τα έξοδα πωλήσεων άλλοτε μεν μπορούν να συναρτηθούν με ορισμένη πώληση προϊόντων, οπότε ομιλούμε για ειδικά έξοδα πωλήσεων και άλλοτε μια τέτοια συνάρτηση είναι πολύ δυσχερής ή πρακτικά αδύνατη, οπότε ομιλούμε για γενικά έξοδα πωλήσεων.

Στα ειδικά έξοδα πωλήσεων υπάγονται συνήθως τα έξοδα παραδόσεως των πωλούμενων προϊόντων που μπορούν να εξατομικευτούν και να συνδεθούν με ορισμένη πώληση, δηλαδή τα έξοδα: φορτώσεως, οι ναύλοι, τα ασφάλιστρα, τα μεσιτικά, οι προμήθειες, η απομείωση μεταφοράς κ.λπ.

Τα γενικά έξοδα πωλήσεως αναφέρονται στις γενικές διαδικασίες που εφαρμόζει η επιχείρηση για την εκτέλεση και προώθηση των πωλήσεων της. Τέτοια είναι π.χ. τα έξοδα ερευνών της αγοράς, τα έξοδα ταξιδιών, συνεδρίων -δεξιώσεων και λοιπών εκδηλώσεων προβολής, τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας, τα έξοδα εκθέσεων, επιδείξεων, οι μισθοί των



πωλητών, οι αποσβέσεις των μέσων μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών κ.λπ.

Τα άμεσα έξοδα διαθέσεως προσαυξάνουν το κόστος (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων, για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος κατά προϊόν. Τα έμμεσα έξοδα διαθέσεως επιβαρύνουν το ολικό μικτό οργανικό αποτέλεσμα που προέρχεται από πωλήσεις προϊόντων - εμπορευμάτων ή υπηρεσιών.

#### (στ) ΚΟΣΤΟΣ ΕΜΠΟΡΙΚΟ

Είναι το κόστος που προκύπτει, αν στο κόστος (παραγωγής ή αγοράς) των πωλημένων προστεθούν και τα έμμεσα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως ώστε:

$$\boxed{\text{Κόστος εμπορικό}} = \boxed{\text{Κόστος παραγωγής πωλημένων}} + \boxed{\text{Άμεσα και έμμεσα έξοδα διαθέσεως}}$$

Όταν το εμπορικό κόστος προσδιορίζεται για κάθε προϊόν χωριστά, η κατανομή των έμμεσων εξόδων διαθέσεως στα προϊόντα γίνεται με βάση την αξία πώλησεως ή την ποσότητα πωλημένων ή με βάση συνδυασμό των δύο αυτών κριτηρίων, καθώς επίσης με βάση συνδυασμό αξίας, ποσότητας και ειδικών, για κάθε προϊόν, συντελεστών δυσχέρειας διαθέσεως.

#### (ζ) ΚΟΣΤΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της.

Το χρηματοοικονομικό κόστος, μετά την οριστική διαμόρφωση του, κατανέμεται ως εξής:

- Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διαθέσεως.
- Στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα.
- Στο μέρος που βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

#### (η) ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ

Είναι τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από τα κατ' είδος έξοδα και λοιπά στοιχεία κόστους, τα οποία συγκεντρώνονται κατά προορισμό.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως κατανέμεται ως εξής:

- Επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, όταν η ερευνητική δραστηριότητα οδηγεί στην ανακάλυψη μιας νέας μεθόδου ή ενός νέου προϊόντος, από την εκμετάλλευση των οποίων αναμένεται η πραγματοποίηση για πολλά χρόνια πρόσθετων αξιόλογων εσόδων.

- Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

Το κόστος λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως, μετά τον οριστικό σχηματισμό του, κατά το μέρος που δεν επιβαρύνει το κόστος ακινητοποιήσεων, χρησιμοποιείται κατά τη διαδικασία διαμορφώσεως των αποτελεσμάτων της γενικής λογιστικής, δηλαδή μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

#### (θ) ΚΟΣΤΟΣ ΟΛΙΚΟ Η ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ

Είναι το συνολικό ποσό εξόδων που βαρύνει τα οργανικά έσοδα μιας περιόδου και διαμορφώνει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως (κέρδος ή ζημία) της περιόδου αυτής.

Τα συστατικά στοιχεία του ολικού κόστους εσόδων είναι τα εξής:

- Το κόστος κτήσεως (παραγωγής ή αγοράς), όπως των πωλημένων προϊόντων, εμπορευμάτων και υπηρεσιών.

- Το κόστος λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως, καθώς και το κόστος που δεν ενσωματώνεται ή δεν επιβαρύνει τα πωλημένα (π.χ. εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες).

### **1.4.3 ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ**

Προϋπολογιστικό κόστος είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή, π.χ. ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου ή πριν λειτουργήσει μια υπηρεσία, ή πριν πραγματοποιηθεί μια δραστηριότητα.

Το προϋπολογιστικό κόστος προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποίησεως του. Στον όρο "συνθήκες" περιλαμβάνονται οι ποσοτικές αναλώσεις και οι τιμές των συστατικών στοιχείων του κόστους, όπως π.χ., οι ποσοτικές αναλώσεις και τιμές των υλικών, της εργασίας, του ηλεκτρικού ρεύματος, των καυσίμων και λοιπών εξόδων που προβλέπεται να πραγματοποιηθούν κατά τη χρονική περίοδο παραγωγής του προϊόντος ή του έργου για το οποίο προσδιορίζεται το προϋπολογιστικό κόστος. Ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους, με τον τρόπο που γίνεται, αποτελεί προσπάθεια προσεγγίσεως του μελλοντικού ιστορικού (πραγματικού) κόστους. Το κόστος αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία στις βιομηχανίες εξατομικευμένων κατασκευών (job cost), όπως είναι τα ναυπηγεία, τα επιπλοποιία, οι επιχειρήσεις δομικών έργων και χρησιμοποιείται, κατά κανόνα, για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως, όπως π.χ. προϊόντων και

την υποβολή προσφορών εκτελέσεως έργων. Χρησιμοποιείται επίσης για τον καθορισμό τιμών πωλήσεως προϊόντων που παράγονται για πρώτη φορά. Για λόγους ασφάλειας και για χάρη του σκοπού που εξυπηρετεί, ο προσδιορισμός του προϋπολογιστικού κόστους γίνεται με ανοχές κατά τον υπολογισμό των συστατικών του στοιχείων.

Η απόκλιση του πραγματικού κόστους σε σχέση με το προϋπολογιστικό χαρακτηρίζεται ως μη επαλήθευση του προϋπολογισμού και γι' αυτό η διαφορά δε θεωρείται αποτέλεσμα, αλλά συνιστά κόστος, σε αντίθεση με τις διαφορές του πρότυπου κόστους που συνιστούν αποτέλεσμα.

#### **1.4.4. ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟ**

Πρότυπο κόστος (Standard cost) είναι εκείνο που καταρτίζεται και προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με βάση τους ακόλουθους υπολογισμούς και μετρήσεις:

(α) Ακριβείς μετρήσεις:

- των ποσοτήτων των υλικών που αναλώνονται άμεσα για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, του χρόνου άμεσης εργασίας που απαιτείται για την παράγωγη της μονάδας του προϊόντος,

- των ποσοτήτων των λοιπών στοιχείων κόστους, όπως π.χ. ηλεκτρικού ρεύματος, ατμού, νερού, έμμεσων υλικών παραγωγής, συντηρήσεων και επισκευών, που απαιτούνται κατά μονάδα δραστηριότητας.

(β) Ακριβής υπολογισμός του ύψους των λοιπών εξόδων κατά μονάδα δραστηριότητας ή για μια ολόκληρη κοστολογική περίοδο, γ) Ακριβείς υπολογισμοί:

- των τιμών μονάδας των άμεσων υλικών,

- των τιμών μονάδας της άμεσης εργασίας,

- των τιμών μονάδας των λοιπών συστατικών του στοιχείων.

δ) Προσδιορισμός του πρότυπου βαθμού απασχολήσεως, για την περίοδο ισχύος του πρότυπου κόστους που καταρτίζεται, ο οποίος χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κατά μονάδα προϊόντος ή δραστηριότητας πρότυπου συντελεστή επιβαρύνσεως με σταθερό κόστος.

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος προκαθορισμένο, επειδή προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί, διαφέρει όμως από το προϋπολογιστικό κόστος επειδή ο προσδιορισμός του βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από πραγματικές μετρήσεις. Επίσης, κατά τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους επιχειρείται ο καθορισμός του ακριβούς ύψους του κόστους, ενώ κατά τον προσδιορισμό του προϋπολογιστικού κόστους επιχειρείται η πρόβλεψη του ύψους του κόστους. Το πρότυπο κόστος είναι συγχρόνως και πραγματικό, επειδή η δυνατότητα πραγματοποίησεως του είναι πειραματικά επαληθευμένη και μάλιστα κάτω από συγκεκριμένες συνθήκες χρησιμοποιούμενου εξοπλισμού, επιπέδου ειδικευμένης εργασίας και, γενικά, κάτω από ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της μονάδας.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί το σταθερό κοστολογικό μέγεθος (επαληθευμένα πραγματοποιήσιμο) με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για τον προσδιορισμό των αποκλίσεων (διαφορών)<sup>(1)</sup>. Η ανάλυση των αποκλίσεων κατά πηγή προελεύσεως αποτελεί τη βάση ελέγχου του πραγματικού κόστους και, μέσω αυτών, της αποτελεσματικότητας ολόκληρης της εκμεταλλεύσεως και των λειτουργικών της υποδιαίρέσεων.

## 1.4.5 ΚΟΣΤΟΣ ΕΙΔΙΚΟ ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (αναλυτικών και ολικών) της οικονομικής μονάδας, τα οποία προκύπτουν από την εξίσωση :

$$\text{ΕΣΟΔΑ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ } (\pm)$$

Οι οικον. μονάδες, και ιδίως οι επιχειρήσεις, κατά τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, παράλληλα με τον κοστολογικό τύπο του πραγματικού κόστους, έχουν τη δυνατότητα να χρησιμοποιούν και άλλους εξειδικευμένους τύπους, οι βασικότεροι από τους οποίους είναι οι εξής :

### 1.4.5.1 ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

Κατά το Ε.ΓΛΣ, κόστος αντικατάστασεως είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος και, γενικά, την ανάπτυξη μιας δραστηριότητας στις τρέχουσες τιμές αγοράς. Ο προσδιορισμός του κόστους αντικατάστασεως σε περιόδους έντονης διακυμάνσεως των τιμών εξασφαλίζει σημαντική κοστολογική πληροφορία, η οποία χρησιμοποιείται για την άσκηση ορθής πολιτικής τιμών και το διαχωρισμό των αποτελεσμάτων, των βιομηχανικών κυρίως μονάδων, στο μέρος που προέρχεται από τις διακυμάνσεις των τιμών και στο μέρος εκείνο που προκύπτει από την καθαυτό βιομηχανική δραστηριότητα.

Το κόστος αντικατάστασεως, κατά τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, χρησιμοποιείται μακροχρόνια για τον υπολογισμό των

διενεργούμενων αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων και ιδίως των ενσωμάτων.

Το κόστος αντικαταστάσεως είναι ο καταλληλότερος κοστολογικός τύπος για την ορθή στατική απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως των οικονομικών μονάδων, σε δεδομένη στιγμή.

Το κόστος αντικαταστάσεως αποτελεί τη βάση μετρήσεως στη λογιστική του τρέχοντος κόστους (Current Cost Accounting).

#### **1.4.5.2 ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΑΦΟΡΙΚΟ**

Διαφορικό κόστος (differential cost) είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής.

Η έννοια του διαφορικού κόστους αποσαφηνίζεται με το ακόλουθο παράδειγμα :

Παραγωγή	Μονάδες		Κόστος
Τσιμέντο	τόνοι 60.000 X 1.000	ευρώ	60.000.000
>>	τόνοι 80.000 X 900	ευρώ	72.000.000
Διαφορά	τόνοι 20.000 X 600	ευρώ	12.000.000

Το πρόσθετο κόστος των ευρώ 12.000.000 για την επιπλέον παραγωγή των 20.000 τόνων τσιμέντου αντιπροσωπεύει το διαφορικό κόστος της επιπλέον απασχολήσεως.

Παρά το γεγονός ότι το διαφορικό κόστος φαίνεται να είναι ολόκληρο μεταβλητό, όταν πρόκειται να ληφθεί μια οποιαδήποτε απόφαση με βάση τη διαφορική ανάλυση, εξετάζονται αναλυτικά όλες οι περιπτώσεις επηρεασμού των επιμέρους κοστολογικών στοιχείων, μερικά από τα

οποία, ενδεχομένως, ανήκουν στην κατηγορία των σταθερών. Π.χ. είναι πολύ πιθανό για την πρόσθετη παραγωγή να θεωρηθεί αναγκαία η αναδιάταξη ορισμένων παραγωγικών μέσων, η προσθήκη ενός νέου μηχανήματος, η προμήθεια μιας εγκαταστάσεως αυτόματης επεξεργασίας κάποιας φάσεως της παραγωγής ή της διακινήσεως των υλικών, η πρόσληψη ενός νέου υπαλλήλου, η χρησιμοποίηση πρόσθετου χώρου αποθηκεύσεως ή η αγορά ενός νέου μεταφορικού μέσου. Τα στοιχεία αυτά κόστους, αν και εντάσσονται στην κατηγορία των σταθερών, περιλαμβάνονται σε οποιαδήποτε διαφορική ανάλυση του κόστους, προκειμένου να προσδιορίζονται τα ακριβή αποτελέσματα από την υλοποίηση μιας αποφάσεως για αύξηση της παραγωγής.

Διαφορικό κόστος υπολογίζεται όχι μόνο στην αύξηση αλλά και στη μείωση της απασχολήσεως. Η μείωση του κόστους λόγω μειώσεως της παραγωγής κατά ορισμένη ποσότητα ποτέ δεν αντιστοιχεί στο μεταβλητό κόστος που παρουσιάζουν οι προϋπολογιστικές αναλύσεις. Η μείωση του κόστους, π.χ. στις περιπτώσεις μειώσεως της παραγωγής, επειδή διακόπτεται η λειτουργία ενός τμήματος του εργοστασίου ή μιας γραμμής παραγωγής ή επειδή μειώνεται ο χρόνος λειτουργίας των εγκαταστάσεων, δεν αφορά μόνο σε μεταβλητά στοιχεία κόστους. Ορισμένα στοιχεία που θεωρούνται μεταβλητά εξακολουθούν να υπάρχουν ακέραια και μετά τη μείωση της απασχολήσεως, ενώ άλλα που εντάσσονται στα σταθερά μειώνονται κατά μικρό ή μεγάλο ποσοστό.

Το διαφορικό κόστος προσδιορίζεται, τόσο προϋπολογιστικά (προϋπολογιστικό διαφορικό κόστος), όσο και απολογιστικά (απολογιστικό διαφορικό κόστος).



### **1.4.5.3 ΚΟΣΤΟΣ ΟΡΙΑΚΟ**

Κόστος οριακό είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά μία μονάδα, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά μια μονάδα.

Το οριακό κόστος αποτελείται, κατά κανόνα, από μεταβλητά στοιχεία κόστους, δηλαδή από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αυτό σταθερά βιομηχανικά έξοδα, γιατί αυτά επιβαρύνουν την προηγούμενη παραγωγή.

Το οριακό κόστος χρησιμοποιείται κυρίως από τις βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής, π.χ. από τις ναυπηγικές για την κατασκευή ενός επιπλέον πλοίου ή αεροπλάνου, τις κατασκευαστικές για την κατασκευή μιας επιπλέον γέφυρας ή ενός επιπλέον κτιρίου. Επίσης χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που καθορίζεται τιμή πωλήσεως της πρόσθετης παραγόμενης μονάδας διαφορετική (μικρότερη) από τις τιμές πωλήσεως των ήδη παραγόμενων προϊόντων. Προσδιορισμός του οριακού κόστους ενδείκνυται να γίνεται επίσης στις περιπτώσεις μεταβολής της απασχολήσεως.

### **1.4.5.4 ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟ**

Υπολογιστικό κόστος ή κόστος ευκαιρίας είναι εκείνο που δεν απορρέει από πραγματική κίνηση αξιών και συνεπώς δεν παίρνει μορφή χρηματικής εκροής, όπως γίνεται με το ιστορικό κόστος. Το κόστος αυτό στηρίζεται σε υπολογισμούς και εισάγεται στην κοστολόγηση με καθαρώς αριθμητικό τρόπο. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα, συνιστά ταυτόχρονα έσοδο άλλου κλάδου της επιχειρήσεως, του επιχειρηματία κ.λπ. Παραδείγματα υπολογιστικού κόστους είναι π.χ. η αμοιβή του

επιχειρηματία, ο τόκος του ίδιου κεφαλαίου και η αμοιβή που αντιστοιχεί στο Know How του ίδιου επιχειρηματία.

Κατά τη στάθμιση του υπολογιστικού κόστους πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η απώλεια του εσόδου, που οφείλεται στο γεγονός ότι ο συγκεκριμένος συντελεστής παραγωγής χρησιμοποιείται στην οικονομική μονάδα, αντί να χρησιμοποιείται σε μια δραστηριότητα έξω από αυτήν, ή ότι τα συγκεκριμένα παραγωγικά μέσα χρησιμοποιούνται για το σκοπό Α αντί του Β. Σχετικά παραδείγματα αποτελούν οι ακόλουθες περιπτώσεις:

- Προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος των υπηρεσιών του επιχειρηματία, λαμβάνεται υπόψη η αμοιβή (π.χ. 1.000.000 ευρώ. το μήνα) που θα κέρδιζε αυτός αν πρόσφερε τις υπηρεσίες του ως διευθυντικό στέλεχος σε άλλη οικον. μονάδα.

- Προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος των ίδιων κεφαλαίων λαμβάνεται υπόψη το έσοδο (π.χ. τόκος προθεσμιακών καταθέσεων 10% ετησίως) που θα ήταν δυνατό να δώσουν τα ίδια κεφάλαια, αν είχαν τοποθετηθεί έξω από την οικον. μονάδα.

- Προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ιδιοχρησιμοποίησης μιας ευρεσιτεχνίας λαμβάνεται υπόψη το έσοδο που θα είχε η οικονομική μονάδα από την εκχώρηση ή ενοικίαση της.

- Προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος χρησιμοποίησης των μέσων παραγωγής στην παραγωγή του προϊόντος Α αντί του προϊόντος Β λαμβάνεται υπόψη το έσοδο που θα είχε προκύψει από την πώληση του προϊόντος Β αν είχε προκριθεί η παραγωγή του.

#### **1.4.5.5 ΚΟΣΤΟΣ ΕΛΕΓΞΙΜΟ ΚΑΙ ΜΗ ΕΛΕΓΞΙΜΟ**

Κόστος ελέγξιμο είναι εκείνο που πραγματοποιείται στις τελευταίες λειτουργικές υποδιαιρέσεις της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό

συνδέεται με συγκεκριμένους φορείς ευθύνης, στους οποίους δίνεται η εξουσία να αποφασίζουν για το τμήμα εκείνο του κόστους, για το οποίο θεωρούνται υπεύθυνοι. Το ελέγξιμο κόστος είναι κατά κανόνα μεταβλητό και συμπίπτει με το άμεσο μεταβλητό κόστος της συγκεκριμένης μονάδας.

Ο έλεγχος του κόστους περιορίζεται στα στοιχεία εκείνα πάνω στα οποία υπάρχει πλήρης εξουσία του υπεύθυνου φορέα να αποφασίζει για το ύψος τους, όπως π.χ. ο εργοδηγός ευθύνεται μόνο για τα ωρομίσθια των εργατών που ελέγχει, κατευθύνει και αποφασίζει για την παραμονή τους ή όχι στο τμήμα του, για το ποσοστό των σκραπς, για τις απώλειες από την κατεργασία των πρώτων υλών ή για τα κακότεχνα και ελαττωματικά προϊόντα. Δεν ευθύνεται όμως ο εργοδηγός, και συνεπώς δεν ελέγχεται, για τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που χρησιμοποιούνται στο τμήμα του ή για τις επιβαρύνσεις του τμήματος του από έμμεσα έξοδα (όπως π.χ. ασφάλιστρα πυρός ή διευθυντικό κόστος του εργοστασίου), επειδή δεν αποφασίζει, ούτε ασκεί εξουσία κατά την πραγματοποίηση του κόστους αυτού.

Κόστος μη Ελέγξιμο δεν υπάρχει στην πραγματικότητα, γιατί οποιοδήποτε κόστος που δεν ελέγχεται σε κάποιο επίπεδο της διοικητικής διαρθρώσεως της οικον. μονάδας ελέγχεται σε ένα άλλο ανώτερο επίπεδο, στο οποίο λαμβάνονται αποφάσεις για τη διαμόρφωση του. Μη ελέγξιμο, μπορούμε να πούμε, είναι το σταθερό κόστος για το οποίο υπεύθυνη είναι η Γενική Διοίκηση της επιχειρήσεως.

#### **1.4.5.6. ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΝΟΜΙΚΟ**

Αγορανομικό κόστος είναι το κόστος που σχηματίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις

Τα χαρακτηριστικά του αγορανομικού κόστους είναι ότι:

- Για την αποτίμηση των στοιχείων του κόστους αναγνωρίζεται η τιμή αντικαταστάσεως αντί της τιμής κτήσεως (π.χ. για το κόστος των αναλυσκόμενων υλών).

- Τίθενται περιορισμοί σχετικά με την αναγνώριση των κοστολογήσιμων εξόδων.

- Αναγνωρίζονται ορισμένα υπολογιστικά έξοδα (π.χ. τόκοι ίδιου κεφαλαίου, αμοιβή επιχειρηματία).

Σκοπός του κόστους αυτού είναι ο καθορισμός τιμών πώλησεως των αγαθών που κρίνεται ότι επηρεάζουν σημαντικά το κόστος ζωής ή προσφέρονται σε ανεπαρκείς, σε σχέση με τη ζήτηση τους, ποσότητες. Οι αγορανομικές τιμές πώλησεως καθορίζονται με την προσθήκη στο αγορανομικό κόστος ενός ποσοστού καθαρού ή μικτού κέρδους.

Το αγορανομικό κόστος προσδιορίζεται κατά κανόνα εξωλογιστικά. Είναι όμως δυνατός ο εσωλογιστικός προσδιορισμός αυτού χάρη στους λογαριασμούς της ομάδας 9, στους οποίους είναι δυνατή η καταχώρηση - παρακολούθηση και των υπολογιστικών εξόδων.

#### **1.4.6 ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ**

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωματώσεως των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

α) *Άμεσο* είναι το κόστος που σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται κατά τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή το συγκεκριμένο φορέα κόστους (ενδιάμεσο ή τελικό προϊόν κ.λπ.), και, συνεπώς, βαρύνει το τμήμα ή το φορέα άμεσα, δηλαδή χωρίς μερισμό.

Το άμεσο κόστος διακρίνεται σε δύο υποκατηγορίες :

• Στο *άμεσο μεταβλητό κόστος*, που σχηματίζεται μόνο από μεταβλητά (άμεσα) στοιχεία. Κατά κανόνα, το άμεσο κόστος των

τελικών φορέων είναι μόνο μεταβλητό, ενώ των κέντρων ή θέσεων κόστους είναι σταθερό και μεταβλητό. Ένα στοιχείο κόστους είναι δυνατό να είναι άμεσο ως προς ένα κέντρο κόστους, ενώ ως προς ένα φορέα κόστους είναι δυνατό να είναι έμμεσο, όπως π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου του κλωστηρίου και οι αποσβέσεις των μηχανημάτων του, που είναι στοιχεία άμεσα ως προς το κέντρο κόστους "κλωστήριο", ενώ είναι έμμεσο ως προς τα νήματα που παράγονται στο κλωστήριο.

• Στο άμεσο ολικό ή πλήρες άμεσο κόστος, που περιλαμβάνει το σύνολο των άμεσων στοιχείων του, σταθερών και μεταβλητών.

Το άμεσο μεταβλητό κόστος, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον κοστολογικό έλεγχο των υπεύθυνων φορέων διοικητικής εξουσίας, ο οποίος έλεγχος στηρίζεται στη θεμελιώδη αρχή της ΕΞΟΥΣΙΑΣ - ΕΥΘΥΝΗΣ.

Η κοστολογική ευθύνη περιορίζεται μόνο στο τμήμα εκείνο του κόστους πάνω στο οποίο, προηγούμενα, έχει εξασφαλιστεί στον υπεύθυνο η εξουσία να αποφασίζει για το ύψος του. Τέτοια εξουσία, κατά κανόνα, ασκείται μόνο πάνω στο μεταβλητό μέρος του άμεσου κόστους. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις η ευθύνη εκτείνεται σε ολόκληρο το άμεσο κόστος, σταθερό και μεταβλητό, όπως π.χ. στην περίπτωση του διευθυντή μιας περιοχής πωλήσεων όπου λειτουργεί πρατήριο ή υποκατάστημα της επιχειρήσεως, ο οποίος ευθύνεται για ολόκληρο το κόστος λειτουργίας (π.χ. μισθοί, ενοίκια, αποσβέσεις, ημερομίσθια, προμήθειες πωλήσεων, οδοιπορικά και κόμιστρα).

Το ολικό άμεσο κόστος είναι κατάλληλο για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας, π.χ. ενός τμήματος, μιας δραστηριότητας ή ενός κλάδου εκμεταλλεύσεως, δεδομένου ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει από τη σύγκριση του κόστους αυτού με τα αντίστοιχα έσοδα (αξία του έργου που παράγεται) χρησιμοποιείται στην κάλυψη του έμμεσου κόστους και στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας.

Έτσι, προσδιορίζεται το μέτρο συμβολής του τμήματος ή του κλάδου στη γενική αποδοτικότητα της εκμεταλλεύσεως.

(β) *Έμμεσο* είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς ή κέντρα κόστους, είτε επειδή ο διαχωρισμός του, π.χ. κατά φορέα, δεν είναι εύκολος, είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος.

Έμμεσο κόστος αποτελούν, π.χ. ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, το εν-οίκιο του εργοστασίου, η αμοιβή του λογιστή, ο φωτισμός, τα δημοτικά τέλη και οι φόροι του εργοστασίου, στοιχεία τα οποία δε συνδέονται με ένα προϊόν ή τμήμα, αλλά με το σύνολο των κέντρων ή θέσεων κόστους και με τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο.

Το έμμεσο κόστος, κατά κανόνα σταθερό ή ημιμεταβλητό, επιβαρύνει τα κέντρα ή τους φορείς κόστους έπειτα από μερισμό που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων, κατά περίπτωση, κριτηρίων.

#### **1.4.7 ΚΟΣΤΟΣ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ**

Ανάλογα με τη διαμόρφωση του στις μεταβολές του βαθμού απασχολήσεως της επιχειρήσεως, το κόστος διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό. (α) Κόστος σταθερό

Σταθερό είναι το κόστος που δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας (τμήματος εργοστασίου ή ολόκληρου του εργοστασίου ή υποδιαιρέσεως της οικον. μονάδας), ή ολόκληρης της οικον. μονάδας, στην οποία αναφέρεται. Σταθερά είναι κυρίως τα χρονικά έξοδα, δηλαδή αυτά που αναλίσκονται σύμμετρα με την πάροδο του χρόνου π.χ. ενοίκια, αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, δημοτικοί φόροι, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, τόκοι των δεσμευμένων σε ακινητοποιήσεις κεφαλαίων, συνδρομές, ασφάλιστρα.

Το σταθερό κόστος μεταβάλλεται μακροχρόνια και βραχυχρόνια, οι μεταβολές όμως αυτές, κατά κανόνα, είναι ανεξάρτητες από τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας. Η ανεξαρτησία μεταξύ ύψους σταθερού κόστους και όγκου δραστηριότητας δεν είναι απόλυτη. Στην περίπτωση π.χ. που ένα τμήμα του εργοστασίου διακόψει τη λειτουργία του, ένα μέρος από το έμμισθο προσωπικό, η αμοιβή του οποίου χαρακτηρίζεται ως κόστος σταθερό, θα απολυθεί, οπότε και το αντίστοιχο κόστος (σταθερό) θα μεταβληθεί. Το σταθερό κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο υποκατηγορίες:

- Στο βασικό σταθερό κόστος, το οποίο αποτελείται από στοιχεία που δεν είναι δυνατή η βραχυχρόνια μείωση τους χωρίς ουσιώδη βλάβη του δυναμικού της οικον. μονάδας και της ικανότητας της να επιδιώκει την πραγματοποίηση των μακροχρόνιων στόχων της. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων, οι αμοιβές βασικών στελεχών της μονάδας και τα ασφάλιστρα των πάγιων στοιχείων.

- Στο βραχυχρόνιο σταθερό κόστος, του οποίου το ύψος προγραμματίζεται για περίοδο συνήθως ενός έτους, στη διάρκεια του οποίου παραμένει αμετάβλητο και το οποίο καλείται επίσης και ημισταθερό κόστος. Στην κατηγορία αυτή, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται το κόστος διαφημίσεων, το κόστος ερευνών και αναπτύξεως, τα έξοδα του έμμισθου προσωπικού γενικά και τα ενοίκια μηχανογραφικών μέσων.

#### (β) Κόστος μεταβλητό

Μεταβλητό κόστος είναι εκείνο που επηρεάζεται από τις μεταβολές του επιπέδου δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας. Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώνονται, τα ημερομίσθια, η αξία ηλεκτρικού ρεύματος, νερού, υλικών συντηρήσεως, οι προμήθειες πωλήσεων, τα κόμιστρα μεταφοράς αγαθών, οι τόκοι του δανειακού

κεφαλαίου κινήσεως και οι φόροι επί της παραγωγής αποτελούν μορφές του μεταβλητού κόστους. Το κόστος των στοιχείων αυτών μεταβάλλεται - αυξάνεται ή μειώνεται όταν αυξομειώνεται η παραγωγή, οι πωλήσεις και γενικά όταν αυξομειώνεται το επίπεδο δραστηριότητας της λειτουργικής μονάδας στην οποία αναφέρεται.

Το μεταβλητό κόστος δεν αυξομειώνεται με τον ίδιο ρυθμό που αυξομειώνεται η απασχόληση. Αυτό αυξομειώνεται, άλλοτε με ρυθμό μεγαλύτερο, άλλοτε με ρυθμό μικρότερο και άλλοτε με ρυθμό ίσο σε σχέση με την αυξομείωση της απασχολήσεως.

Το μεταβλητό κόστος, ανάλογα με το βαθμό αυξομείωσης του σε σχέση με τη μεταβολή του επιπέδου απασχολήσεως της λειτουργικής μονάδας, διακρίνεται στις ακόλουθες τρεις υποκατηγορίες :

- Μεταβλητό κόστος "αύξον" είναι εκείνο που μεταβάλλεται με ρυθμό μεγαλύτερο από το ρυθμό μεταβολής της απασχολήσεως (περίπτωση Α), π.χ. το κόστος ημερομισθίων, το οποίο μεταβάλλεται, λ.χ. με αυξήσεις κατά 25% για νυκτερινή απασχόληση, κατά 75% για απασχόληση Κυριακής - ημέρας και κατά 100% για απασχόληση Κυριακής - νύκτας, το κόστος ημερομισθίων με βραβεία (prime), όταν το βραβείο έχει αύξουσα κλιμάκωση.
- Μεταβλητό κόστος "φθίνον" είναι εκείνο που μεταβάλλεται με ρυθμό μικρότερο από το ρυθμό μεταβολής της απασχολήσεως (περίπτωση Β). Συνήθως φθίνον είναι το κόστος των πρώτων υλών, το οποίο μειώνεται όσο αυξάνει η ποσότητα που αγοράζεται, εξαιτίας των ποσοτικών εκπτώσεων που, κατά κανόνα, χορηγούνται στις περιπτώσεις αυτές, το κόστος παραδόσεως (κόμιστρα, ναύλα, κ.λπ.) και το καλούμενο *κόστος εκκινήσεως*, δηλαδή το κόστος που πραγματοποιείται κατά την ανάληψη παραγωγής νέου τύπου προϊόντος (σχέδια, μελέτες, δοκιμές κ.λπ.).
- Μεταβλητό κόστος "αναλογικό" είναι εκείνο που μεταβάλλεται με τον ίδιο ρυθμό που μεταβάλλεται η απασχόληση (περίπτωση Γ), π.χ. η



αμοιβή εργασίας με βάση το κομμάτι ή η αμοιβή βιομηχανοποίησης  
(φασόν).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

#### 2.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Στο κόστος περιλαμβάνονται, με τη μορφή ποικιλώνυμων δαπανών, οι αμοιβές και των τριών συντελεστών της παραγωγής που αναλώθηκαν στη διαδικασία της παραγωγής. Οι δαπάνες αυτές, κατά αντικειμενική φύση εξεταζόμενες, διακρίνονται στις ακόλουθες τέσσερις βασικές κατηγορίες :

- Υλικά
  - Ηλεκτρικό ρεύμα
  - Ασφάλιστρα
  - Επισκευές - συντηρήσεις
  - κ.λπ.
- Δαπάνες κεφαλαίου
  - Αποσβέσεις
  - Τόκοι ξένου κεφαλαίου
  - κ.λπ.

Το Ε.ΓΛΣ κατατάσσει και παρακολουθεί τα στοιχεία του κόστους στους λογαριασμούς των ομάδων 2 και 6, ως εξής:

*Υλικά (Ομάδα 2):*

- 24.Πρώτες και βοηθητικές ύλες
- 25.Αναλώσιμα υλικά

26.Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων

28. Είδη συσκευασίας

Έξοδα (Ομάδα 6):

60.Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61.Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62.Παροχές τρίτων

63.Φόροι - Τέλη

64.Διάφορα έξοδα

65.Τόκοι και συναφή έξοδα

66.Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων  
ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

68. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Το ποσοστό συμμετοχής των στοιχείων κόστους στο ολικό κόστος του προϊόντος εξαρτάται από το είδος και την ποιότητα του προϊόντος, αλλά και από την οργάνωση της επιχειρήσεως. Έτσι στη χειροποίητη παραγωγή λ.χ. των υποδημάτων υπερिशύει το κόστος των εργατικών, ενώ στη μηχανοποίητη παραγωγή αυτών οι αποσβέσεις των μηχανημάτων.

Ανάλογα με τη σύνθεση του κόστους παραγωγής οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε:

- Εκείνες όπου επικρατεί το κόστος των πρώτων και βοηθητικών υλών (βιομηχανίες εντάσεως κόστους υλικών),

- Εκείνες όπου επικρατεί το κόστος της εργασίας (βιομηχανίες εντάσεως κόστους εργασίας),

- Εκείνες όπου επικρατεί το κόστος κεφαλαίου: αποσβέσεις, ασφάλιστρα κ.λπ. (βιομηχανίες εντάσεως κόστους κεφαλαίων).

Τα κατά φύση συστατικά στοιχεία του κόστους, με κριτήριο τον τρόπο ενσωματώσεως τους στο κόστος, διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα και ειδικότερα σε:

- Άμεσα υλικά
- Άμεση εργασία και
- Γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Κρίνουμε σκόπιμο, προτού εισέλθουμε στην ανάπτυξη της τεχνικής της κοστολόγησής τους, να αναφερθούμε στα βασικά στοιχεία του κόστους και τα προβλήματα που συνδέονται με την κοστολόγησή τους, ανάπτυξη που επιχειρούμε στα αμέσως επόμενα.

## **2.2 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

### **2.2.1 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΥΛΙΚΩΝ**

Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα υλικά συσκευασίας, τα ανταλλακτικά και γενικότερα τα υλικά που αναλύσκονται για την παραγωγή των προϊόντων εντάσσονται στη μεγάλη κατηγορία των αποθεμάτων. Τα υλικά διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- *Πρώτες ύλες:* είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγηση τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων. Δηλαδή, πρόκειται περί ενσώματων αγαθών που αγοράζει ή λαμβάνει από φυσικές πηγές ή οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει για την παραγωγή προϊόντων για πώληση λ.χ. στην ελαιουργία το ελαιόλαδο, στη σαπωνοποιία το πυρηνέλαιο, στην αλευροβιομηχανία το σιτάρι, στην καπνοβιομηχανία τα

καπνά, κ.λπ.. Οι πρώτες ύλες διακρίνονται σε *κύριες* και *δευτερεύουσες*, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο κόστος παραγωγής.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις οι πρώτες ύλες πωλούνται λόγω υπεραποθεματοποιήσεως, μη χρησιμοποίησεως τους στο μέλλον, για φιλική εξυπηρέτηση συγγενών επιχειρήσεων κ.λπ.

Οι βιομηχανοποιούμενες πρώτες ύλες ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές και κατά κανόνα διακρίνουμε την ύπαρξη τους σε αυτό με διαφορετική βέβαια μορφή.

Η αξία των πρώτων υλών αποτελεί συνήθως ένα σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους, ιδίως στις επιχειρήσεις εντάσεως πρώτων υλών και επιβαρύνει συνήθως κατά τρόπο άμεσο το κόστος των παραγόμενων προϊόντων.

- *Βοηθητικές ύλες*: είναι τα υλικά αγαθά που είναι αναγκαία για την επεξεργασία των πρώτων υλών, τα οποία όμως δεν ενσωματώνονται από φυσική άποψη στο τελικό προϊόν της παραγωγής, λ.χ. τα αρώματα στη σαπυνοποιία.
- *Υλικά συσκευασίας*: είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικον. μονάδα με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα τελευταία να φθάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία. Τα υλικά συσκευασίας είναι μιας μόνο χρήσεως και δεν επιστρέφονται από τους πελάτες στην πωλούσα τα προϊόντα επιχείρηση λ.χ. χαρτί περιτυλίξεως, χαρτοσάκκοι, πλαστικά ή χάρτινα κυτία, πλαστικές φιάλες κ.λπ., που χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των πωλούμενων προϊόντων.
- *Αναλώσιμα υλικά*: είναι τα υλικά αγαθά που η οικον. μονάδα αποκτά με προορισμό την ανάλωση τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της, λ.χ. υλικά καθαριότητας των τμημάτων παραγωγής, τα λάδια συντηρήσεως των μηχανών.

- *Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων*: είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικ. μονάδα με σκοπό την ανάλωση τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.
- *Είδη συσκευασίας*: είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την οικον. μονάδα για τη συσκευασία των εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη, όπως λ.χ. οι φιάλες αναψυκτικών ή υγραερίων, τα πλαστικά ή ξύλινα βαρέλια.

### **2.2.2 ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΩΝ ΥΛΙΚΩΝ**

Στο κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων υλικών (πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών παγίων και ειδών συσκευασίας) περιλαμβάνεται σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ και τις διεθνώς παραδεγμένες λογιστικές αρχές: η τιμολογιακή αξία και τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή :

**ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ ΥΛΙΚΩΝ = ΤΙΜΟΛΟΓΙΑΚΗ ΑΞΙΑ + ΕΙΔΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΑΓΟΡΩΝ**

Κατά το Ε.ΓΛΣ (§ 2.2.205):

- Τιμολογιακή αξία είναι "η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς μειωμένη κατά τις ενδεχόμενες εκπτώσεις που χορηγούνται από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών τα οποία δεν βαρύνουν, τελικά, την οικον. μονάδα"

- Ειδικά έξοδα αγορών είναι "τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού και ιδιαίτερα οι δασμοί και λοιποί φόροι - τέλη εισαγωγής καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών". Με άλλα λόγια, ειδικά

έξοδα είναι τα έξοδα που δεν θα πραγματοποιούσε η επιχείρηση εάν δεν προέβαινε στην αγορά του συγκεκριμένου υλικού. Δηλαδή τα έξοδα αυτά συνδέονται κατά τρόπο εμφανή και αδιαμφισβήτητο με την απόκτηση του συγκεκριμένου υλικού.

Ειδικότερα για τα υλικά που αγοράζονται από το εξωτερικό, σημειώνουμε προσθέτουμε ότι η δραχμική τους αξία, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγράφων, με άνοιγμα ανέκκλητης πιστώσεως ή με αποδοχή συναλλαγματικών) υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή συμπίπτει με την ημερομηνία της σχετικής εκκαθάρισεως της Τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή και, σε περίπτωση προεμβάσματος, για το όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος. Σε περίπτωση που στην εισαγωγή δεν μεσολαβεί τράπεζα, η δραχμική αξία υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας παραλαβής των υλικών.

Σημειώνεται ακόμη ότι οι δασμοί, φόροι και τέλη, που καταβάλλονται προσωρινά κατά την εισαγωγή από το εξωτερικό αγαθών, τα οποία προορίζονται για βιομηχανοποίηση και επανεξαγωγή, είναι δυνατό να καταχωρούνται σε χρέωση του λογαριασμού 33.14.01 "Ελληνικό Δημόσιο - λοιπές απαιτήσεις / δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή" και να μην περιλαμβάνονται στο κόστος των υλικών.

Τα ειδικά έξοδα αγορών καταχωρούνται αμέσως στον αρμόδιο υπολογαριασμό "αγορές χρήσεως" των πρωτοβάθμιων 20, 24, 25, 26 και 28 και βαρύνουν το κόστος των αγοραζόμενων αποθεμάτων. Εάν για οποιοδήποτε λόγο, τα ειδικά έξοδα αγορών καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας 2, τους οποίους αφορούν. (Ε.ΓΛΣ § 2.2.203.4 και 2.2.600.3). Έτσι, αν λ.χ. ορισμένα ειδικά έξοδα

δεν περιλαμβάνονται στο τιμολόγιο αγοράς και κατά την πραγματοποίηση τους γνωρίζουμε ποιιά συγκεκριμένα υλικά αφορούν, καταχωρούνται στους αρμόδιους λογαριασμούς της ομάδας 6 και, όταν διαλευκανθεί ποίων υλικών το κόστος πρέπει να επιβαρυνθεί με τα έξοδα αυτά, χρεώνονται οι αρμόδιοι λογαριασμοί της ομάδας 2 (και οι αρμόδιοι υπολογαριασμοί του 94) και πιστώνονται οι χρεωθέντες λογαριασμοί της ομάδας 6. Τέτοιοι λογαριασμοί της ομάδας 6 είναι, εκτός των άλλων, και οι ακόλουθοι:

61.02.00 Προμήθειες για αγορές

62.05.02 Ασφάλιστρα μεταφορών

64.00.02 Έξοδα μεταφοράς υλικών - αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων

Το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων δεν επιβαρύνεται με τα γενικά έξοδα της Λειτουργίας Αγορών, (ή όπως επίσης λέγεται της Υπηρεσίας Προμηθειών ή Εφοδιασμού). Αντικείμενο της λειτουργίας αυτής είναι η έγκαιρη απόκτηση των κατάλληλων αποθεμάτων (αλλά και υπηρεσιών) που έχει ανάγκη η επιχείρηση για την εκτέλεση των προγραμμάτων παραγωγής και διαθέσεως των προϊόντων της. Τα έμμεσα (γενικά) έξοδα της Λειτουργίας Αγορών κοστολογικά αντιμετωπίζεται ως εξής :

- Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζονται ως έξοδα παραγωγής.
- Στις εμπορικές επιχειρήσεις αντιμετωπίζονται ως έξοδα διοικήσεως και
- Στις μικτές επιχειρήσεις μερίζονται μεταξύ εξόδων παραγωγής και εξόδων διοικήσεως με βάση κατάλληλο κριτήριο, όπως λ.χ. με βάση την



αξία των αγορασμένων εμπορευμάτων και βιομηχανοποιούμενων υλικών.

Το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων αποθεμάτων δεν επιβαρύνεται με το καλούμενο "μεταγενέστερο" ή "συνεπαγόμενο" κόστος, δηλαδή το κόστος που δημιουργείται αφότου παραληφθούν τα αγοραζόμενα αποθέματα μέχρι το χρόνο της πώλησεως ή αναλώσεως τους στην παραγωγή, όπως είναι π.χ. τα αποθήκευτρα, τα έξοδα συντηρήσεως, τα ασφάλιστρα, το κόστος απαρχαιώσεως, τα έξοδα μετακινήσεως, τα ελλείμματα και οι διαρροές, οι τόκοι των δεσμευμένων στα αποθέματα κεφαλαίων. Τα έξοδα αυτά αντιμετωπίζονται κοστολογικά ως εξής:

- Οι τόκοι του δεσμευμένου στα αποθέματα κεφαλαίου επιβαρύνουν το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

- Τα υπόλοιπα έξοδα στις βιομηχανικές επιχειρήσεις επιβαρύνουν το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, ενώ στις εμπορικές επιχειρήσεις τα έξοδα διοικήσεως. Στις μικτές επιχειρήσεις τα έξοδα αυτά μερίζονται μεταξύ των λειτουργιών παραγωγής και διοικήσεως, δηλαδή αντιμετωπίζονται όπως και τα έμμεσα έξοδα της λειτουργίας αγορών.

## **2.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΥΛΙΚΩΝ**

### **2.3.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ - ΥΛΙΚΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ**

Τα βασικά στοιχεία για την κοστολόγηση των αναλώσεων πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας είναι:

- η ποσότητα των αναλωμένων πρώτων και βοηθητικών υλών και
- η αποτίμηση των ποσοτήτων αυτών.

Οι ποσότητες των αναλίσκόμενων στην παραγωγή υλικών, στις περισσότερες περιπτώσεις, είναι δυνατό να συγκεντρώνονται και να

παρακολουθούνται κατ' είδος παραγόμενου προϊόντος. Μόνο επί συμπαραγωγής προϊόντων οι ποσότητες των αναλυσκόμενων υλικών συγκεντρώνονται και προσδιορίζονται όχι κατά παραγόμενο προϊόν, αλλά κατά παραγωγικό τμήμα (κέντρο κόστους).

Βασικό έντυπο για την παρακολούθηση των αναλυσκόμενων υλικών είναι το "Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης" (Δελτίο Εξαγωγής Υλικών).

Σε περίπτωση μεγάλης κινήσεως των αποθηκών, τα "δελτία εξαγωγής" εκδίδονται με βάση άλλα έντυπα, καλούμενα "Αιτήσεις Υλικών". Οι αιτήσεις αυτές εκδίδονται από τους αρμόδιους επικεφαλής των τμημάτων παραγωγής κ.λπ. και αποτελούν εντολές προς την αποθήκη για την παράδοση των υλικών που αναγράφονται σ' αυτές.

Με βάση τις αιτήσεις αυτές εκδίδονται από το Λογιστήριο Αποθηκών τα ημερήσια "δελτία εξαγωγής".

Στις αιτήσεις υλικών και στα δελτία εξαγωγής αναγράφονται, εκτός των άλλων, και το προϊόν ή το έργο ή το τμήμα για τα οποία διατέθηκε η πρώτη ύλη ή το υλικό. Με βάση τα στοιχεία αυτά οι αναλώσεις συγκεντρώνονται κατά παραγόμενο προϊόν ή έργο ή παραγωγικό τμήμα της επιχειρήσεως.

Τα δελτία εξαγωγής υλικών δυνατό να εκδίδονται μηχανογραφικά, οπότε ενημερώνονται ταυτόχρονα και οι μερίδες αποθήκης.

Η συγκέντρωση των ποσοτήτων που αναλώθηκαν κατ' είδος υλικού, η αποτίμηση αυτών και η συγκέντρωση ποσοτήτων και αξίας κατά παραγόμενο προϊόν (άμεσα κατά προϊόν υλικά) ή κατά τμήμα (άμεσα κατά τμήμα υλικά), που άλλοτε απαιτούσε σημαντικό λογιστικό κόστος, σήμερα, με τη χρησιμοποίηση των σύγχρονων μηχανολογιστικών μέσων (ηλεκτρονικών υπολογιστών κ.λπ.), είναι έργο ευχερέστατο. Αρκεί στα οικεία έντυπα (αιτήσεις υλικών ή δελτία εξαγωγών) να σημειώνονται οι οικείοι κωδικοί αριθμοί των προϊόντων, τμημάτων ή λειτουργιών, στα οποία τα υλικά παραδόθηκαν από την αποθήκη και η διαδικασία

συγκεντρώσεως των αναλωμένων ποσοτήτων, η αποτίμηση αυτών κ.λπ. διεξάγεται με απόλυτη ακρίβεια και σε απίθανα ελάχιστο χρόνο.

Τέλος σημειώνουμε ότι, κατά την κατανομή των πρώτων και βοηθητικών υλών στο κόστος των κατ' είδος προϊόντων που παράχθηκαν, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κάθε οργανικό ή ανόργανο αίτιο που επηρέασε την απόδοση κάποιου προϊόντος ή και ολόκληρης της παραγωγής της χρήσεως, π.χ. κλοπές, απώλειες, καταστροφές πρώτων ή βοηθητικών υλικών κ.λπ. Η ποσότητα της πρώτης ή βοηθητικής ύλης που καταστράφηκε ή απωλέστηκε δεν πρέπει να βαρύνει το κόστος των προϊόντων που παράχθηκαν από αυτήν, αλλά η αξία της να θεωρείται ως έκτακτη ζημία.

Σε περίπτωση που τα αίτια της απώλειας των πρώτων ή βοηθητικών υλών δεν είναι δυνατό να προσδιοριστούν και συνάμα αποκλείονται ανόργανα αίτια π.χ. κλοπές, καταστροφές, οι διαφορές στις ύλες αυτές πρέπει να κατανέμονται σε όλα τα προϊόντα που παράχθηκαν, με μέθοδο που θα εφαρμόζεται πάγια από την επιχείρηση και η οποία πρέπει να είναι σύμφωνη με τις αρχές της ορθολογικής κοστολογήσεως.

Η μέθοδος αποτιμήσεως των αναλωμένων ποσοτήτων υλικών πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια, δηλ. κατά σταθερό τρόπο, γιατί η χρησιμοποίηση διαφορετικών τέτοιων μεθόδων στη διαδρομή των κοστολογικών περιόδων οδηγεί σε αλλοίωση των αποτελεσμάτων των επιμέρους περιόδων. Η κατά πάγιο τρόπο εφαρμογή μιας από τις παραδεγμένες αυτές παραλλαγές της τιμής κτήσεως υπαγορεύεται από τις σύγχρονες λογιστικές αρχές, καθώς και από την εμπορική και τη φορολογική νομοθεσία.

Σε μερικές μικρές επιχειρήσεις είναι δύσκολη ή αδύνατη η λογιστική παρακολούθηση των αναλωμένων υλικών κατά προϊόν ή ακόμη και κατά τμήμα παραγωγής. Στις περιπτώσεις αυτές η συγκέντρωση των

αναλωμένων ποσοτήτων υλικών κατά προϊόν γίνεται κατ' ανάγκη με βάση τις **τεχνικές προδιαγραφές** των προϊόντων ως εξής :

ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ Χ ΤΕΧΝΙΚΕΣ  
ΠΡΟΔΙΑΓΡΑΦΕΣ ΜΟΝΑΔΑΣ = ΑΝΑΛΩΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ  
ΥΛΙΚΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΜΟΝΑΔΑ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ

Με βάση τις αναλωμένες ποσότητες υλικών για κάθε είδος παραγμένου προϊόντος γίνεται η κατανομή της αξίας κτήσεως των αναλωμένων υλικών, η οποία προκύπτει από τις μερίδες αποθήκης.

### **2.3.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΑΝΑΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ**

Τα αναλώσιμα υλικά, την έννοια των οποίων προαναφέραμε, έχουν κατά κανόνα μικρή αξία και αγοράζονται σε μικρές ποσότητες που απαιτούνται για να καλύπτουν τις τρέχουσες ανάγκες της επιχειρήσεως.

Το κόστος κτήσεως των αναλώσιμων υλικών, όπως και των λοιπών αγοραζόμενων αποθεμάτων, περιλαμβάνει την τιμολογιακή αξία αγοράς και τα ειδικά έξοδα αγοράς και δεν επιβαρύνεται με τα έμμεσα έξοδα της λειτουργίας προμηθειών. Τα υλικά αυτά, κατά κανόνα, δεν ενσωματώνονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και δεν ασκούν ουσιώδη επίδραση στην ποσοτική απόδοση της παραγωγής, αλλά αναλώνονται για τη συντήρηση και λειτουργία κυρίως των τμημάτων παραγωγής και γενικά του πάγιου εξοπλισμού της επιχειρήσεως. Γι' αυτό το κόστος των αναλώσεων των υλικών αυτών δεν επιβαρύνει άμεσα το λογαριασμό 93 "κόστος παραγωγής" και τους υπολογαριασμούς του, αλλά το λογαριασμό 92 "κέντρα κόστους" και τους υπολογαριασμούς του.

Σε μια καλά οργανωμένη επιχείρηση τα αναλώσιμα υλικά πρέπει να παρακολουθούνται κατ' είδος, ποσότητα και αξία, δηλαδή να τηρούνται και γι' αυτά μερίδες αποθήκης, μολονότι κατά τις ισχύουσες σήμερα διατάξεις του Κ.Β.Σ (ΠΔ. 186/1992) τέτοια υποχρέωση δεν υφίσταται. Η υποχρέωση των επιχειρήσεων περιορίζεται στην παρακολούθηση των υλικών αυτών μόνο κατ' αξία, συνολικά ή κατά ομάδες.

Όταν η επιχείρηση δεν τηρεί λογιστική αποθήκη για τα αναλώσιμα υλικά και με την προϋπόθεση ότι η αξία των υλικών αυτών είναι μικρή σε σχέση με το συνολικό κόστος παραγωγής, είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι τα υλικά αυτά αναλώνονται αμέσως με την παραλαβή τους και συνεπώς το κόστος κτήσεως τους βαρύνει αμέσως, κατά την αγορά τους, τα κέντρα κόστους για τα οποία προορίζονται, άσχετα αν ένα μέρος αυτών δεν έχει ακόμη αναλωθεί και παραμένει στις αποθήκες της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί προαιρετικά βιβλίο αποθήκης για τα αναλώσιμα υλικά δεν υποχρεούται να εκδίδει Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης, το οποίο εκδίδεται μόνο όταν η επιχείρηση τηρεί υποχρεωτικά τέτοιο βιβλίο. Οι παραδόσεις αναλώσιμων υλικών στα αρμόδια τμήματα γίνονται με βάση ειδικά έντυπα "Δελτία Αναλώσεων" στα οποία αναγράφεται: το είδος, η ποσότητα, το κόστος του υλικού και το τμήμα στο οποίο παραδίνονται. Το δελτίο αυτό αποτελεί και το δικαιολογητικό χρέωσης του λογαριασμού 92 και των υπολογαριασμών του (κέντρων κόστους) και πιστώσεως των αποθεμάτων (λογαριασμός 94 και οι υπολογαριασμοί του).

### **2.3.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Όπως προαναφέραμε ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων είναι τα υλικά που αποκτά η οικον. μονάδα με σκοπό την ανάλωση τους για τη συντή-

ρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της. Τα ανταλλακτικά παγίων είναι συνήθως μεγάλου πλήθους και αγοράζονται σε μικρές ποσότητες, επειδή έχουν κατά κανόνα μεγάλη κατ' είδος αξία και η κυκλοφορία τους είναι βραδύτατη. Επιβάλλεται όμως η διατήρηση ενός ελάχιστου αποθέματος για τα είδη των ανταλλακτικών των οποίων η απόκτηση δεν είναι άμεσα εφικτή, γιατί η έλλειψη ενός τέτοιου ανταλλακτικού μπορεί να ακινητοποιήσει επί μακρόν, ανάλογα με το χρόνο που απαιτείται για την προμήθεια του, ένα μηχάνημα ή μια σειρά μηχανημάτων με τις εντεύθεν οδυνηρές για την επιχείρηση συνέπειες.

Το κόστος κτήσεως των ανταλλακτικών παγίων απαρτίζεται, όπως αναπτύσσεται αμέσως παραπάνω στην § 6.2, από την τιμολογιακή αξία και τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Ο Κ.Β.Σ. (ΠΔ. 186/1992) δεν απαιτεί την τήρηση βιβλίου αποθήκης για τα ανταλλακτικά. Η βιομηχανική όμως επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί κατ' είδος, ποσότητα και αξία τα σημαντικής αξίας ανταλλακτικά καθώς κι' αυτά που έχουν μεν μικρή αξία αλλά είναι σημαντικής σπουδαιότητας από άποψη λειτουργικής ετοιμότητας των παγίων. Μόνο για τα ανταλλακτικά παγίων, που είναι δυνατό να χαρακτηριστούν ως αναλώσιμα υλικά, συγχωρείται η μη τήρηση βιβλίου αποθήκης, καθώς και η αντιμετώπιση τους με τρόπο παρόμοιο εκείνου των αναλώσιμων υλικών που αναπτύξαμε αμέσως παραπάνω.

Ο Κ.Β.Σ δεν απαιτεί, όπως είπαμε, την τήρηση βιβλίου αποθήκης για τα ανταλλακτικά παγίων, συνεπώς η επιχείρηση, για τη διακίνηση των ανταλλακτικών, δεν υποχρεούται να εκδίδει "Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης", (άρθρο 11 § 4 του ΠΔ. 186/1992). Για λόγους όμως λογιστικής και κοστολογικής τάξεως επιβάλλεται η έκδοση "*Δελτίου Ανάλωσης*", στο οποίο αναγράφεται: το είδος, η ποσότητα και η αξία των ανταλλακτικών που εξάγονται από την αποθήκη, καθώς και το τμήμα στο οποίο λειτουργούν τα μηχανήματα για την επισκευή των οποίων

διατίθενται τα ανταλλακτικά. Με βάση το δικαιολογητικό αυτό χρεώνεται το αρμόδιο τμήμα (υπολογαριασμοί του 92) και πιστώνονται τα αποθέματα και η λογιστική αποθήκη (υπολογαριασμοί του 94).

#### **2.3.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΩΜΕΝΩΝ ΕΙΔΩΝ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ**

Όπως προαναφέραμε, είδη συσκευασίας είναι τα υλικά που χρησιμοποιούνται για τη συσκευασία των εμπορευμάτων ή προϊόντων που πωλεί η επιχείρηση και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους. Τα είδη συσκευασίας, ανάλογα με τις συμφωνίες της πωλήτριας επιχείρησης με τους πελάτες της, είτε επιστρέφονται σ' αυτήν, είτε πωλούνται, είτε χαρίζονται στους πελάτες. Για καθεμιά από τις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται διαφορετική κοστολογική αντιμετώπιση. Έτσι:

- Όταν τα είδη συσκευασίας πωλούνται στους πελάτες, το κόστος κτήσεως τους αποτελεί κόστος πωλημένων και με πίστωση των αποθεμάτων (λ.94.28) χρεώνεται ο λογαριασμός 96.20.28 "κόστος πωλημένων ειδών συσκευασίας"

- Όταν τα είδη συσκευασίας χαρίζονται στους πελάτες, το κόστος κτήσεως τους χαρακτηρίζεται έμμεσο έξοδο πώλησεως και, με πίστωση των αποθεμάτων (λ.94.28), χρεώνεται αρμόδιος υπολογαριασμός του 92.03 "έξοδα λειτουργίας διαθέσεως".

- Το κόστος κτήσεως των αναλωμένων ειδών συσκευασίας χαρακτηρίζεται επίσης έμμεσο έξοδο πώλησεως και, με πίστωση των αποθεμάτων (λ.94.28), χρεώνεται αρμόδιος υπολογαριασμός του 92.03 "έξοδα λειτουργίας διαθέσεως".

## 2.4 ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΩΣ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

### 2.4.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Για την έννοια των εξόδων μιλήσαμε ήδη πιο. Εδώ επιχειρούμε τη διάκριση των εξόδων από λογιστική και κοστολογική άποψη.

Με κριτήριο το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιούνται τα έξοδα διακρίνονται σε οργανικά και ανόργανα ως εξής:

- *Οργανικά έξοδα:* είναι τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

Κατά παραστατικότερη διατύπωση, οργανικά είναι τα έξοδα που είναι απαραίτητα για να διατηρηθεί στη ζωή και στη δράση ο οργανισμός της οικονομικής μονάδας, όπως η τροφή που είναι απαραίτητη για να διατηρηθεί στη ζωή και στη δράση ο ανθρώπινος οργανισμός. Εάν, για οποιοδήποτε λόγο, η οικονομική μονάδα παύσει να πραγματοποιεί τέτοια έξοδα, η δράση της οδηγείται σε συρρίκνωση και τελικά σε θάνατο, όπως και ο ανθρώπινος οργανισμός, όταν, για οποιοδήποτε λόγο, παύσει να σιτίζεται.

Τα οργανικά έξοδα λέγονται επίσης και *τακτικά* έξοδα, επειδή επαναλαμβάνονται συνήθως κατά τακτά χρονικά διαστήματα.

- *Ανόργανα έξοδα:* είναι εκείνα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δε συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Τα έξοδα αυτά συνδέονται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, όπως π.χ. η αγορά λαχείου από μία βιομηχανική επιχείρηση.



Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με τη βασική και ενδεχόμενα της δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η οικον. μονάδα, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά π.χ. η ευκαιριακή αγορά ακινήτου με σκοπό την άμεση πώληση. , Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους ή μη στο λειτουργικό κόστος, τα έξοδα διακρίνονται σε ομαλά και ανώμαλα ως εξής :

- *Ομαλά έξοδα:* είναι εκείνα που ενσωματώνονται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της οικον. μονάδας, επειδή βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. Η ενσωμάτωση, δηλαδή, αυτή εξαρτάται από την ομαλότητα ή μη της σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του έργου που παράγεται από μια δραστηριότητα ή λειτουργία και του κόστους αυτής.

*Ανώμαλα έξοδα:* είναι εκείνα που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δε βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Τα έξοδα αυτά εμφανίζουν έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης, μη οργανικής, ζημίας, όπως π.χ. στην περίπτωση υποαπασχολήσεως της οικον. μονάδας ή τμημάτων αυτής, το κόστος των σταθερών εξόδων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως. Έτσι, αν το σταθερό κόστος τοβ τμήματος Α, που υποαπασχολείται κατά 50%, είναι 1.000.000 δρχ., το μισό (1/2) του κόστους αυτού, δηλαδή 500.000 δρχ., δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, χαρακτηρίζεται ως ανώμαλο έξοδο και μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς.

Στην κατηγορία των ανώμαλων εξόδων εντάσσονται και τα τυχαία, απρόβλεπτα, εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της οικον. μονάδας. Τα έξοδα αυτά, χαρακτηρίζονται ως έκτακτα ή ως έκτακτες ζημίες και μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

## 2.4.2 ΤΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ

Έξοδα κατ' είδος (ή κατά φύση) ονομάζεται το κόστος των συντελεστών τηξ· παραγωγής με τους οποίους διεξάγεται η δραστηριότητα της οικον. μονάδας, κρινόμενοι με βάση την αντικειμενική τους φύση, δηλ. με βάση τις αντικειμενικές ιδιότητες αυτών, π.χ. εργασία, υλικά, ηλεκτρική ενέργεια, αποσβέσεις, τόκοι, ασφάλιστρα. Επειδή το πλήθος των συντελεστών της παραγωγής με την έννοια αυτήν, ιδιαίτερα στον τομέα των υλικών, είναι άπειρο, επιβάλλεται η ομαδοποίηση τους κατά κατηγορίες με βάση ορισμένα κριτήρια, όπως πχ. κόστος εργασίας, κόστος υλικών, κόστος κεφαλαίων (τόκοι).

Λογαριασμοί κόστους κατ' είδος είναι εκείνοι με τους οποίους παρακολουθείται το κόστος των συντελεστών της δραστηριότητας της οικον. μονάδας με βάση την αντικειμενική φύση αυτών.

- Το Ε.ΓΛΣ επιβάλλει την κατ' είδος λογιστική παρακολούθηση των εξόδων στην ομάδα 6 της γενικής λογιστικής, προκειμένου να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση του "λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως" με μεγέθη εξόδων (και εσόδων) αντικειμενικά κατά φύση και είδος εκφρασμένα και συνεπώς συγκρίσιμα διαχρονικά μέσα στην ίδια επιχείρηση, αλλά και συγκρίσιμα ενδο-κλαδικά και διακλαδικά. Μια τέτοια σύγκριση δεν είναι δυνατή όταν τα έξοδα παρακολουθούνται κατά προορισμό, γιατί τα κατά προορισμό έξοδα (λειτουργικό κόστος) εξαρτώνται από τη λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων.

## **2.5 ΕΞΟΔΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ ΚΑΙ ΜΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ**

### **2.5.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ ΕΞΟΔΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ**

- Ως κοστολογήσιμα έξοδα εννοούμε τα έξοδα που πρέπει να βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών της επιχειρήσεως, δηλ. το κόστος των λειτουργιών: παραγωγής, διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών - αναπτύξεως και χρηματοοικονομικής και όχι μόνο τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων.

- Τα κοστολογήσιμα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών της επιχειρήσεως - λειτουργικό κόστος - είναι τα οργανικά έξοδα που είναι ταυτόχρονα και ομαλά έξοδα. Δηλαδή, κοστολογήσιμα έξοδα είναι κατ' αρχήν, τα έξοδα της ομάδας 6 που στη γενική λογιστική μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 "λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως" και δεν είναι κοστολογήσιμα τα έξοδα της ομάδας αυτής που μεταφέρονται στο λογαριασμό 88 "αποτελέσματα προς διάθεση", δηλαδή τα έξοδα που καταχωρούνται στο λογαριασμό 88.09 "λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι" και τυχόν άλλα οργανικά έξοδα που κρίνεται ότι δεν πρέπει να βαρύνουν το λειτουργικό κόστος.

- Επίσης δεν βαρύνουν το λειτουργικό κόστος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 81-85 της γενικής λογιστικής.

- Πέραν των προαναφερόμενων εξόδων το λειτουργικό κόστος είναι δυνατό να επιβαρυνθεί και με υπολογιστικά έξοδα τα οποία δεν συνιστούν πραγματικά έξοδα.

- Εσφαλμένη είναι, συνεπώς, η αντίληψη ότι κάθε έξοδο το οποίο πραγματοποιεί η επιχείρηση είναι και κοστολογήσιμο.

Τα έξοδα που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (μη κοστολογήσιμα) εντάσσονται στις εξής τέσσερις κατηγορίες: (α) τα ανώμαλα έξοδα, (β) τα έξοδα που από τη φύση τους δε θεωρούνται κοστολογήσιμα, αλλά αρνητικά στοιχεία των εσόδων, (γ) οι φόροι και τα τέλη που τελικά δε βαρύνουν την επιχείρηση και (δ) τα έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση της επιχειρήσεως. Η καθεμιά από τις κατηγορίες αυτές εξετάζεται συνοπτικά αμέσως παρακάτω.

• *Ανώμαλα έξοδα*

Στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της επιχειρήσεως ενσωματώνονται τα έξοδα που βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές, δηλ. τα *ομαλά έξοδα*. Αντίθετα, τα έξοδα που κρίνεται ότι δε βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται, δηλ. τα καθ' υπέρβαση του ομαλού - ανώμαλα έξοδα δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Τα έξοδα αυτά, που αποκαλούνται επίσης και *ουδέτερα*, επειδή προέρχονται από μη ορθολογικές δραστηριότητες της επιχειρήσεως ή εκ τύχης, βαρύνουν απευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως. Στην κατηγορία αυτήν υπάγονται τα ακόλουθα έξοδα: (Ε.ΓΛΣ §5.1.202.2β):

- Τα πρόστιμα κάθε είδους και οι προσαυξήσεις φόρων.
- Οι προσαυξήσεις λόγω καθυστέρησης καταβολής εισφορών και συνεισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
- Οι τόκοι υπερημερίας γραμματίων, δανείων κ.λπ.
- Οι υπερημερίες που καταβάλλονται στο τελωνείο ή στην ελεύθερη ζώνη λόγω καθυστέρησης παραλαβής φορτίων.
- Οι ποινικές ρήτρες και οι καταπτώσεις εγγυήσεων.
- Οι δαπάνες ελευθεριότητας (δηλ. δωρεές, δώρα, εισφορές για κοινωφελείς σκοπούς που θεωρούνται ασυνήθιστα υψηλές σε σχέση με το μέγεθος της επιχειρήσεως).

-Οι υπερβολικές φύρες αποθηκείσεως, μεταφοράς και βιομήχανο ποιήσεως υλικών.

-Οι αποδοχές απεργίας του προσωπικού.

-Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές.

-Οι δαπάνες παραγωγής που απέτυχε.

-Τα ελλείμματα ταμείου.

-Τα έξοδα ερευνών, πειραμάτων και δοκιμών αναπτύξεως και βελτιώσεων ειδών που παράγονται, πέρα του ποσοστού που θεωρείται κανονικό για τον κλάδο.

- Οι επισκευές μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων που γίνονται για την από κατάσταση ανώμαλων φθορών ή καταστροφών.

-Οι αποζημιώσεις στο προσωπικό που δεν καλύπτονται από σχετικές προβλέψεις.

-Οι εφάπαξ έκτακτοι φόροι.

-Οι προβλέψεις που γίνονται για τα παραπάνω έξοδα.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι σε καμιά περίπτωση δεν επιτρέπεται να ενσωματώνονται στο κόστος έκτακτες ζημιές, που αποτελούν μειώσεις της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως προερχόμενες από τυχαία και εξαιρετικά γεγονότα. Έκτακτες ζημιές είναι κυρίως οι εξής:

-Οι απώλειες από επισφαλείς απαιτήσεις, πέρα του παραδεγμένου στο κλάδο ποσοστού.

-Οι μειώσεις της αξίας των αποθεμάτων κάτω της αξίας κτήσεως λόγω παλαιότητας ή ποιοτικών αλλοιώσεων ή άλλων αιτίων.

-Οι κλοπές και υπεξαιρέσεις περιουσιακών στοιχείων.

-Οι απώλειες από πυρκαγιές ή μεταφορές που δεν καλύπτονται ασφαλιστικά.

- Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στην πελατεία για αποκατάσταση ζημιών που προκαλούνται από προϊόντα ελαττωματικής ποιότητας.

- Οι προβλέψεις που γίνονται για τις παραπάνω έκτακτες ζημιές.

• Έξοδα που από τη φύση τους δε θεωρούνται κοστολογήσιμα αλλά αρνητικά στοιχεία των εσόδων

Στην κατηγορία αυτήν υπάγονται:

(α) Τα έξοδα που δεν προκύπτουν από την κανονική και συνήθη εκμετάλλευση, όπως π.χ.:

- Οι αποσβέσεις των εξόδων ιδρύσεως,

- Οι αποσβέσεις των εξόδων πρώτης εγκαταστάσεως,

(β) Τα έξοδα εκμεταλλεύσεως που αποσκοπούν στην κάλυψη κινδύνων, όπως π.χ.:

- Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις: γηπέδων και λοιπών πάγιων στοιχείων, χαρτοφυλακίου χρεογράφων, τίτλων συμμετοχής κ.λπ.

- Τα ασφάλιστρα των πιστώσεων που παρέχει η επιχείρηση στην πελατεία της.

• Φόροι και τέλη που δε βαρύνουν την επιχείρηση

Οι φόροι και τα τέλη που η επιχείρηση επιρρίπτει στην κατανάλωση και αποδίδει στο Δημόσιο δεν ενσωματώνονται στο κόστος, γιατί δε βαρύνουν την επιχείρηση, π.χ. ο εκπιπτόμενος Φ.Π.Α.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως δε συνιστά δαπάνη της επιχειρήσεως, αλλά συμμετοχή του Δημοσίου στα κέρδη της εταιρίας και, συνεπώς, ο φόρος αυτός δεν είναι κοστολογήσιμο στοιχείο. Επίσης δε συνιστούν κοστολογήσιμα στοιχεία οι έκτακτοι φόροι που επιβάλλονται εφάπαξ.

• Έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση της επιχειρήσεως

Στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υιοθετεί την αρχή της ορθολογικής επιβαρύνσεως του κόστους, τα σταθερά έξοδα που αντιστοιχούν στη

μειωμένη, κάτω της κανονικής, απασχόλησης δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος. Τα έξοδα αυτά υπολογίζονται με τον ακόλουθο τύπο:

### **Σταθερά έξοδα**

$$\text{Σταθερά έξοδα} = \frac{\text{Κανονική απασχόληση} \times \text{Πραγματική απασχόληση}}{\text{Κανονική απασχόληση}}$$

#### **Κανονική απασχόληση x Πραγματική απασχόληση**

Τα έξοδα που αντιστοιχούν στην υποαπασχόληση πρέπει να υπολογίζονται κατά τμήμα και γενικότερα κατά λειτουργία και να βαρύνουν τα αποτελέσματα.

#### **• Υπολογιστικά έξοδα**

Όπως αναπτύχθηκε αμέσως παραπάνω η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να επιβαρύνει το λειτουργικό κόστος με υπολογιστικά έξοδα, τα οποία όμως τελικά δεν προσ αυξάνουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων.

## **2.5.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ ΕΞΟΔΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ**

Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων είναι ασύγκριτος μικρότερης εκτάσεως έναντι των εξόδων που βαρύνουν τις λειτουργίες της επιχείρησης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ**

#### **3.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ**

##### **3.1.1 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ**

Η επιχείρηση αποτελεί αυτοτελή οικονομικό οργανισμό, που, από άποψη ζωής και δράσεως, μπορεί να παραλληλιστεί με τους ζωντανούς οργανισμούς. Όπως κάθε βιολογικός οργανισμός απαρτίζεται από ένα σύνολο οργάνων, από την αρμονική λειτουργία των οποίων εξαρτάται η ανάπτυξη και η διατήρηση του στη ζωή, έτσι και η επιχείρηση, σαν οικονομικός οργανισμός, αναλύεται σε διάφορα στοιχεία έμψυχα και άψυχα, που από άποψη οργανώσεως καλούνται όργανα, τα οποία πρέπει να βρίσκονται σε σωστή μεταξύ τους αναλογία και να εναρμονίζονται, συντονίζονται και λειτουργούν με αρμονικό τρόπο. Όπως δε πάλι κάθε ζωντανός οργανισμός εμφανίζει δικά του φυσιολογικά γνωρίσματα, που διακρίνονται με σαφήνεια από τα γνωρίσματα των άλλων οργανισμών, έτσι και κάθε επιχείρηση παρουσιάζει ιδιοτυπία και ιδιομορφία έναντι των άλλων επιχειρήσεων, ακόμη και των ομοειδών, τόσο από άποψη οργανωτικής συνθέσεως όσο και από άποψη λειτουργικής διαρθρώσεως.

Για τους παραπάνω λόγους δεν είναι δυνατό να τεθούν τυπικοί και ομοιόμορφοι κανόνες οργανώσεως, οι οποίοι να έχουν καθολική εφαρμογή στον κόσμο των επιχειρήσεων. Κάθε επιχείρηση έχει τη δική της ατομικότητα και τη δική της οργάνωση και καθεμιά πρέπει να εξετάζεται μεμονωμένα.

Όπως είναι γνωστό, τελικός σκοπός κάθε επιχειρήσεως είναι η επίτευξη κέρδους, που πραγματοποιείται με την παροχή χρησιμοτήτων



(προϊόντων, υπηρεσιών κ.λπ.) στην αγορά. Για την πραγματοποίηση όμως του τελικού σκοπού της επιχειρήσεως, απαιτείται η πραγματοποίηση άλλων επιμέρους σκοπών. Αν λ.χ. η επιχείρηση προγραμματίζει να πραγματοποιήσει ένα ορισμένο ποσό κέρδους, οφείλει να παράγει και διαθέσει στην κατανάλωση ορισμένες μονάδες προϊόντος λ.χ. 10.000 μονάδες. Για την παραγωγή όμως των μονάδων αυτών είναι απαραίτητο:

-να αγοράσει τις αναγκαίες πρώτες ύλες και υλικά και να εξεύρει τα απαραίτητα μέσα παραγωγής,

-να εξεύρει το κατάλληλο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό,

-να διαθέσει τα προϊόντα στην κατανάλωση,

-να εξεύρει τα απαραίτητα κεφάλαια για την αγορά των υλικών, την πληρωμή των εξόδων παραγωγής, διαθέσεως κ.λπ.

-Από το απλό αυτό παράδειγμα γίνεται φανερό ότι, ενώ τελικός σκοπός είναι η διάθεση των 10.000 μονάδων του προϊόντος, για την πραγματοποίηση του σκοπού αυτού είναι αναγκαία η πραγματοποίηση επιμέρους δραστηριοτήτων, οι οποίες διακρίνονται σαφώς μεταξύ τους. Η δραστηριότητα προμήθειας των υλικών διακρίνεται από τη δραστηριότητα της παραγωγής των προϊόντων, αμφότερες από τη δραστηριότητα της διαθέσεως των προϊόντων, όλες αυτές από τη δραστηριότητα της εξευρέσεως των απαραίτητων κεφαλαίων και παραπέρα από τις δραστηριότητες του συντονισμού και του ελέγχου όλων αυτών των δραστηριοτήτων. Το σύνολο των δραστηριοτήτων αυτών, που γίνονται για την πραγματοποίηση των τελικών σκοπών της επιχειρήσεως, συνιστά την έννοια της *λειτουργίας* της επιχειρήσεως.

-Οι βασικές λειτουργίες μιας βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι

1. ο εφοδιασμός
2. η μετατροπή
3. η διάθεση

Οι δραστηριότητες 1 και 2 συνιστούν τη συναλλακτική και η 3 την τεχνική δράση της επιχειρήσεως, οπότε έχουμε:

Συναλλακτική δράση

1. Εφοδιασμός
2. Διάθεση
3. Τεχνική δράση

Για να καταστεί δυνατή η δράση των λειτουργιών αυτών απαιτείται η δράση και τριών ακόμη λειτουργιών: της διοικητικής που αποσκοπεί στην οργάνωση, την εποπτεία και το συντονισμό όλων των άλλων λειτουργιών της επιχειρήσεως, των ερευνών – αναπτύξεως που αποσκοπεί στην έρευνα και ανάπτυξη νέων προϊόντων και μεθόδων παραγωγής και στη χρηματοοικονομική που μεριμνά για τη χρηματοδότηση όλων των άλλων λειτουργιών της επιχειρήσεως.

Από τα όσα αναπτύχθηκαν καταφαίνεται ότι, μολονότι κάθε επιχείρηση έχει τη δική της λειτουργική διάρθρωση, ωστόσο οι βασικές λειτουργίες της βιομηχανικής επιχειρήσεως είναι οι ακόλουθες:

- Η λειτουργία Εφοδιασμού (ή προμηθειών ή αγορών)
- Η λειτουργία Παραγωγής (ή τεχνικοπαραγωγική λειτουργία)
- Η λειτουργία Διοικήσεως
- Η λειτουργία Ερευνών - Αναπτύξεως
- Η λειτουργία Διαθέσεως
- Η λειτουργία Χρηματοδοτήσεως (ή χρηματοοικονομική λειτουργία) Επισημαίνεται ακόμη ότι οι λειτουργίες μιας επιχειρήσεως εξαρτώνται από

το αντικείμενο δραστηριότητας και το μέγεθος της επιχειρήσεως. Σε γενικές όμως γραμμές, η συνήθης λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων δυνατό να αποδοθεί με τα σχήματα που παραθέτει το Ε.ΓΛΣ και τα οποία έχουν ως εξής :

Παρουσιάζεται, κατά κανόνα, με το ακόλουθο σχήμα :

## **3.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ - ΣΤΟΙΧΕΙΩΔΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ**

### **3.2.1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ**

Κοστολογική οργάνωση είναι το σύστημα με το οποίο, ανάμεσα σε άλλα, καθορίζονται και τα ακόλουθα :

- Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις της επιχειρήσεως και η οργανωτική διάρθρωση αυτών σε βαθμό που να εξασφαλίζουν τις κοστολογικές πληροφορίες που κρίνονται επαρκείς για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχειρήσεως. Δηλαδή ο καθορισμός των κέντρων κόστους.

- Η διαδικασία λογιστικής παρακολουθήσεως των κοστολογικών στοιχείων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται ακρίβεια, εγκυρότητα και ταχύτητα στον προσδιορισμό του κόστους.

- Τα κατάλληλα έντυπα και ο μηχανισμός συμπληρώσεως τους, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται με ταχύτητα, ακρίβεια και οικονομία η σύλληψη της ροής των πρωτογενών ποσοτικών κοστολογικών μεγεθών.

- Οι βάσεις ή τα κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους στις λειτουργίες ή στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς.

- Η διάρθρωση, ο χρόνος καταρτίσεως και τα επίπεδα της οργανωτικής πυραμίδας προς τα οποία απευθύνονται οι λογιστικές καταστάσεις με το αναγκαίο κοστολογικό υλικό.

- Οι αρχές και κανόνες αποτιμήσεως των στοιχείων του κόστους. Επισημαίνεται ότι η τεχνολογική διάρθρωση της επιχειρήσεως, κυρίως στον

τομέα της λειτουργίας της παραγωγής, επηρεάζει την κοστολογική της οργάνωση. Αν λ.χ. το προϊόν περνά από τα στάδια (ή φάσεις) παραγωγής: νηματοποίηση, ύφανση, βάψιμο, φινίρισμα, που

πραγματοποιούνται αντίστοιχα στα τμήματα παραγωγής: νηματουργείο, υφαντήριο, βαφείο, φινιριστήριο, καθένα των οποίων έχει πλήρη τεχνολογική αυτοτέλεια, επιβάλλεται να δημιουργηθούν τουλάχιστον αντίστοιχα προς τα τμήματα αυτά κέντρα κόστους, προκειμένου να προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής του προϊόντος χωριστά για κάθε φάση.

Σημειώνεται ακόμη ότι τα κέντρα (ή θέσεις) κόστους δημιουργούνται, κατά κανόνα, αντίστοιχα με τις οργανωτικές μονάδες που προβλέπει το σχέδιο διοικητικής οργάνωσης της επιχείρησης. Αν λ.χ. η επιχείρηση έχει δύο εργοστάσια υφαντουργίας, σε κάθε εργοστάσιο δημιουργούνται οι θέσεις κόστους: κλωστήριο, υφαντήριο, βαφείο κ.λπ.

### **3.2.2 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ**

Η λειτουργία των Αγορών, (ή όπως επίσης λέγεται Εφοδιασμού ή Προμηθειών), έχει ως αντικείμενο την έγκαιρη απόκτηση των υλικών αγαθών, που έχει ανάγκη η επιχείρηση, για την εκτέλεση των προγραμμάτων παραγωγής και διαθέσεως των προϊόντων της.

Η λειτουργία αγορών αναλύεται σε επιμέρους λειτουργίες καθεμιά από τις οποίες διεκπεραιώνει ορισμένες διαδικασίες κατά το ακόλουθο περίπου σχήμα:

#### Επιμέρους λειτουργίες Αγορών Διαδικασίες

- Καθορισμός χρόνου αγοράς
- Προγραμματισμός- Καθορισμός ποσότητας αγοράς
  - Κατάρτιση αιτήσεως αγοράς
  - Εξεύρεση πηγών - Συλλογή προσφορών
  - Πρόκριση προσφορών
- Εκτέλεση αγορών - Κατάρτιση παραγγελίας αγοράς

- Παρακολούθηση της εκτελέσεως της παραγγελίας
- Έλεγχος τιμολογίου, κ.λπ.
- Διακανονισμός τιμολογίου
- Παραλαβή της παραγγελίας
- Παραλαβή
  - Ποσοτικός έλεγχος
  - Ποιοτικός έλεγχος
  - Αποθήκευση
  - Φυσική παρακολούθηση
  - Λογιστική παρακολούθηση

Το συνολικό κόστος που πραγματοποιεί η λειτουργία αγορών διακρίνεται στις εξής κατηγορίες:

- Στο κόστος κτήσεως των αποθεμάτων (τιμολογιακή αξία + ειδικά έξοδα αγοράς), το οποίο συνιστούν το κόστος κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών και

- Στο κόστος που πραγματοποιείται για την επίτευξη των συμφερότερων για την επιχείρηση αγορών, όπως είναι το κόστος προγραμματισμού, εκτελέσεως των αγορών, παραλαβής και διακινήσεως των αποθεμάτων.

Η δεύτερη παραπάνω κατηγορία κόστους, που συνιστά το γενικό κόστος αγορών (ή κόστος προμηθειών ή εφοδιασμού), αντιμετωπίζεται ως εξής (Ε.Γ.ΛΣ § 5.213 περ.4):

(α) Στις βιομηχανικές, βιοτεχνικές και λοιπές οικονομικές μονάδες, στις οποίες λειτουργεί παραγωγή, το κόστος αγορών βαρύνει το κόστος της λειτουργίας παραγωγής και τελικά το κόστος αποθεμάτων απογραφής και το κόστος πωλημένων. Αυτό γιατί οι αγορές απορροφούνται από την παραγωγή διά της αναλώσεως των υλικών.

(β) Στις εμπορικές και λοιπές οικον. μονάδες, στις οποίες δε λειτουργεί παραγωγή, βαρύνει (δηλ. αφαιρείται από) τα μικτά αποτελέσματα. Αυτό γιατί οι αγορές πραγματοποιούνται με σκοπό την πώληση των αγοραζόμενων ειδών και συνεπώς το κόστος της λειτουργίας Αγορών προάγει τα έσοδα των πωλήσεων, τα οποία συνεπώς πρέπει να βαρύνει, χαρακτηριζόμενο έξοδο διοικήσεως.

(γ) Ευνόητο ότι στις μικτές επιχειρήσεις το κόστος της λειτουργίας αγορών επιμερίζεται και βαρύνει το κόστος των λειτουργιών παραγωγής και διοικήσεως. Ο επιμερισμός του κόστους αυτού μπορεί να γίνει λ.χ. με βάση το ύψος των αγορών εμπορευμάτων και βιομηχανοποιούμενων υλικών.

### **3.2.3 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

#### **3.2.3.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΔΙΑΙΡΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Αντικείμενο της λειτουργίας παραγωγής είναι ο μετασχηματισμός των πρώτων υλών σε άλλα υλικά αγαθά διαφόρου, σε σχέση προς αυτές, είδους. Οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών δεν μετατρέπουν πρώτες ύλες, αλλά χρησιμοποιούν άλλους συντελεστές για την παραγωγή των υπηρεσιών.

Η φυσική μεταβολή των πρώτων υλών, με τη χρήση μηχανημάτων ή χειρωνακτικά, συνιστά την παραγωγική διαδικασία, ενώ το σύνολο των παραγωγικών διαδικασιών με τις οποίες ολοκληρώνεται μια αυτοτελής μετατροπή καλείται κατεργασία. Η μετατροπή λ.χ. του βαμβακιού σε νήμα αποτελεί κατεργασία, ενώ η παρασκευή των χαρμανιών βαμβακιού, προκειμένου να γίνει η νηματοποίηση, συνιστά παραγωγική διαδικασία.

Σημαντική από άποψη κοστολογήσεως είναι η διάκριση των βιομηχανιών ανάλογα με τα ιδιαίτερα γενικά χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας που εφαρμόζουν. Με βάση το κριτήριο αυτό οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διακρίνονται: σε βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής (ή κατά παραγγελία) και σε βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής.

(α) Βιομηχανίες εξατομικευμένων κατασκευών :

Οι βιομηχανίες της κατηγορίας αυτής παράγουν, συνήθως, κατόπιν παραγγελίας των πελατών τους και κάθε παραγόμενο προϊόν έχει, συνήθως, τα δικά του χαρακτηριστικά, ανάλογα με τις τεχνικές προδιαγραφές που δίνει ο πελάτης. Το προϊόν παράγεται συνήθως μια φορά με βάση την εξειδικευμένη παραγγελία, ενώ η παραγωγική διαδικασία (τρόπος και διάρκεια παραγωγής, απαιτούμενα υλικά κ.λπ.) τείνει να διαφέρει κατά παραγγελία και παραγόμενο έργο. Στην κατηγορία αυτήν υπάγονται οι βιομηχανίες που παράγουν βιομηχανικό εξοπλισμό, σιδηρές κατασκευές, σιδηροδρομικά οχήματα, πλοία κ.λπ.

(β) Βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής :

Οι Βιομηχανίες της κατηγορίας αυτής παράγουν σε σειρά μεγάλες ποσότητες προϊόντων, τα οποία δυνατό να έχουν τα χαρακτηριστικά που αναπτύσσονται αμέσως παρακάτω<sup>(1)</sup>:

- τα παραγόμενα προϊόντα να είναι ενός μόνο είδους (λ.χ. πλίνθοι του αυτού μεγέθους) ή περισσότερων ειδών που διαφέρουν μόνο ως προς τον όγκο, το σχήμα ή την εμφάνιση (λ.χ. προϊόντα σαπυνοποιίας, μακαρονοποιίας). Πρόκειται για την αυτήν πρώτη ύλη που υπέστη την αυτήν κατεργασία ή με ανάξιες λόγου παραλλαγές ύλης - κατεργασίας.

- Τα παραγόμενα προϊόντα είναι περισσότερων ειδών. Ακολουθείται μεν η αυτή ακριβώς διαδικασία παραγωγής, αλλά με βάση διάφορες πρώτες και βοηθητικές ύλες (λ.χ. υποδήματα, ενδύματα) παράγονται διάφορων ειδών προϊόντα.

- Παράγονται περισσότερα προϊόντα από την αυτήν ύλη, που διαφέρουν όμως ως προς τον τρόπο ή την έκταση της κατεργασίας (λ.χ. προϊόντα σοκολατοποιίας).

### **3.2.3.2 ΚΕΝΤΡΑ (ΤΜΗΜΑΤΑ) Η ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η μετατροπή των πρώτων και βοηθητικών υλών κλπ. σε έτοιμα προϊόντα, δηλαδή η παραγωγική διαδικασία της βιομηχανικής επιχειρήσεως, διεξάγεται συνήθως σε διάφορα στάδια, τα οποία, μεταξύ τους συγκρινόμενα, παράγουν συμπληρωματικό, αλλά ανομοιόμορφο παραγωγικό έργο, ενώ σε κάθε στάδιο επιτελείται ομοιόμορφο, ως επί το πλείστον, έργο. Στο κλωστήριο π.χ. μετατρέπεται το βαμβάκι σε νήμα, στο υφαντήριο το νήμα μετατρέπεται σε ύφασμα. Τα δύο αυτά στάδια παράγουν συμπληρωματικό αλλά ανομοιόμορφο έργο, ενώ καθένα από αυτά παράγει έργο, αυτοτελώς εξεταζόμενο, ομοιόμορφο.

Για την ακρίβεια της κοστολόγησεως, κατά αναπότρεπτη ανάγκη, επιβάλλεται να διαχωρίζεται η παραγωγική διαδικασία σε επιμέρους στάδια στα οποία συντελείται ομοιόμορφο έργο, να κατανέμεται το συνολικό κόστος παραγωγής στα επιμέρους αυτά στάδια και να συσχετίζεται το κόστος καθενός σταδίου με το παραγόμενο από αυτό έργο. Τα στάδια αυτά επικράτησε να λέγονται κέντρα ή θέσεις κόστους ή απλώς (παραγωγικά) τμήματα.

Τα κέντρα (θέσεις) κόστους πρέπει λοιπόν να ανταποκρίνονται πρωτίστως στη λειτουργική διάρθρωση της επιχειρήσεως, γι' αυτό και πρέπει να αποσαφηνίσουμε ορισμένους όρους που χρησιμοποιούνται στις υποδιαίρεσεις της παραγωγικής διαδικασίας.

Η παραγωγή είναι δυνατό να διεξάγεται κατά στάδια, τα οποία χαρακτηρίζονται για το έντονο της μεταβολής της πρώτης ύλης. Τα στάδια αυτά



ονομάζονται φάσεις και κάθε φάση είναι δυνατό να συντελείται με μια ή περισσότερες κατεργασίες.

Κάθε μηχανήμα ή σειρά μηχανημάτων με τα οποία ολοκληρώνεται μια κατεργασία χαρακτηρίζεται ως τμήμα της παραγωγικής λειτουργίας. Σε ένα εργοστάσιο υφαντουργίας λ.χ. φάσεις αποτελούν: το κλωστήριο, το υφαντήριο, το πλυντήριο, το βαφείο και το φινιριστήριο. Καθεμιά από τις φάσεις αυτές διεξάγεται από μια ή περισσότερες σειρές μηχανημάτων, δηλ. κάθε φάση περιλαμβάνει περισσότερα τμήματα, όπως π.χ. :

#### Φάση I ΚΛΩΣΤΗΡΙΟ

Τμήμα 1: Παρασκευή χαρμανιών

Τμήμα 2: Μετασκευή νημάτων

Τμήμα 3: Νηματοποίηση

#### Φάση II ΥΦΑΝΤΗΡΙΟ

Τμήμα 1: Διάστρες - Κολλαρίστρια

Τμήμα 2: Ιστοί

#### Φάση III ΠΛΥΝΤΗΡΙΟ - ΒΑΦΕΙΟ -

ΦΙΝΙΡΙΣΤΗΡΙΟ Τμήμα 1: Πλυντήριο Τμήμα

2: Βαφείο Τμήμα 3: Φινιριστήριο

Το κόστος συγκεντρώνεται κατά κέντρο (ή θέση) κόστους, το οποίο μπορεί, κατά τις απόψεις του οργανωτή - κοστολόγου και ανάλογα με την επιδιωκόμενη ακρίβεια της κοστολογήσεως, να είναι ένα μόνο τμήμα ή να συγκροτείται από περισσότερα τμήματα.

Πρέπει να τονίσουμε εδώ με έμφαση ότι κέντρα (θέσεις) κόστους δεν πρέπει να δημιουργούμε μόνο στη λειτουργία παραγωγής. Σ' αυτήν είναι οπωσδήποτε αναγκαία η δημιουργία των κατάλληλων κέντρων κόστους, προκειμένου να κοστολογήσουμε τα παραγόμενα προϊόντα (ή τις υπηρεσίες). Μια καλά οργανωμένη επιχείρηση πρέπει να δημιουργεί, κέντρα (θέσεις) κόστους και στις υπόλοιπες λειτουργίες της προκειμένου να έχει πολύτιμες πληροφορίες. Στη λειτουργία διοικήσεως να γνωρίζει

λ.χ. ποιο είναι το κόστος της μηχανογραφήσεως, της γραμματείας, του λογιστηρίου, της γενικής διευθύνσεως κ.λπ., στη λειτουργία διαθέσεως να γνωρίζει λ.χ. ποιό είναι το κόστος των διευθύνσεων πωλήσεων, Marketing, των αυτοκινήτων διαθέσεως των προϊόντων της κ.λπ. Είναι, συνεπώς, μέγα σφάλμα να νομίζεται ότι κέντρα κόστους πρέπει να δημιουργούμε μόνο στη λειτουργία παραγωγής.

Ο επιμερισμός των κατ' είδος εξόδων και η συγκέντρωσή τους σε κέντρα (θέσεις) κόστους υπαγορεύεται από τους ακόλουθους, κυρίως, λόγους :

*(α) Για την ακρίβεια της κοστολόγησεως.*

Τα έμμεσα έξοδα δεν είναι δυνατό, από τη φύση τους, να συσχετιστούν απ<sup>1</sup> ευθείας (άμεσα) με τους φορείς του κόστους (προϊόντα, υπηρεσίες). Ο συσχετισμός αυτών μόνο έμμεσα μπορεί να γίνει διά των επιμέρους τμημάτων της παραγωγικής διαδικασίας, δηλ. διά μέσου των κέντρων κόστους. Επιβάλλεται, συνεπώς, η υποδιαίρεση της επιχειρήσεως σε λειτουργικά τμήματα, στα οποία εκτελείται ομοιογενές έργο, το οποίο μπορεί να μετρηθεί με την ίδια μονάδα μετρήσεως και να κατανεμηθεί στις ομοειδείς μονάδες που παράγονται από το τμήμα. Η δαπάνη των αποδοχών λ.χ. του τεχνικού διευθυντή του τμήματος νηματοποιήσεως δεν είναι δυνατό να συσχετιστεί άμεσα με τα μέτρα του υφάσματος που παρήχθησαν, ενώ σχετίζεται άμεσα με το λειτουργικό τμήμα "νηματοποίηση", το συνολικό κόστος του οποίου μπορεί και πρέπει να βαρύνει τα κιλά του νήματος που παρήχθησαν.

Το κατ' είδος κόστος, λοιπόν, πρέπει να συγκεντρώνεται κατά λειτουργικό τμήμα και να κατανέμεται στις μονάδες έργου που το τμήμα παράγει. Έτσι, για κάθε λειτουργικό τμήμα δημιουργείται και ένα κέντρο κόστους. Δηλαδή, οι λειτουργικές υποδιαίρεσεις της επιχειρήσεως αποτελούν τα πρωταρχικά κέντρα κόστους, στα οποία κατανέμεται το σύνολο των οργανικών εξόδων κατ' είδος για να σχηματιστεί το

λειτουργικό κόστος του τμήματος. Οι υπολειτουργίες, στις οποίες αναλύονται οι βασικές λειτουργίες (στο παράδειγμα μας : η παρασκευή χαρμανιών, η μετασκευή νημάτων κ.λπ.), καθώς και οι λειτουργικές μονάδες (κλωστήριο, υφαντήριο κ.λπ.) πρέπει να αποτελούν τον οδηγό για τη δημιουργία των κέντρων κόστους.

*(β) Για τον έλεγχο των υπεύθυνων φορέων της επιχειρήσεως.*

Είναι όμως δυνατό, η διοικητική διαίρεση της επιχειρήσεως να μην εναρμονίζεται πλήρως με τη λειτουργική της διάρθρωση και οι διευθύνοντες την επιχείρηση να επιθυμούν να παρακολουθούν το κόστος των φορέων διοικητικής ευθύνης, για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας αυτών. Αν π.χ. στο παραπάνω παράδειγμα υπεύθυνος για το βαφείο και ραφείο είναι ένας υπάλληλος, την αποτελεσματικότητα του οποίου, από άποψη κόστους, η επιχείρηση επιθυμεί να ελέγχει, πρέπει να δημιουργηθεί ένα κέντρο (ή θέση) κόστους για τα δύο αυτά τεχνολογικά ανεξάρτητα τμήματα. Αντίθετα, αν στο νηματοουργείο έχουν τοποθετηθεί δύο υπεύθυνα στελέχη και σε καθένα έχει εκχωρηθεί και ανάλογη ευθύνη, θα πρέπει το τμήμα "νηματοουργείο" να υποδιαιρεθεί σε δύο κέντρα κόστους» για να είναι σε θέση η επιχείρηση να ελέγχει την αποτελεσματικότητα καθενός στελέχους. Ωστε στις περιπτώσεις αυτές δημιουργούνται κέντρα (ή θέσεις) κόστους κατά περιοχή ευθύνης.

*γ) Για να γνωρίζει η επιχείρηση το κόστος ορισμένων λειτουργιών εκμεταλλεύσεως.*

Είναι όμως ακόμη ενδεχόμενο, η διοίκηση της επιχειρήσεως να επιδιώκει τη μέτρηση ή τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας ενός κέντρου επενδύσεως, όπως π.χ. ενός εργοταξίου που οργανώνεται για την κατασκευή μιας γέφυρας, ή ενός κέντρου κέρδους όπως π.χ. μιας συνεργασίας κοινοπρακτικού χαρακτήρα, ή ενός κλάδου

εκμεταλλεύσεως, όπως π.χ. του κλάδου ανταλλακτικών επιβατικών αυτοκινήτων μιας αντιπροσωπείας αυτοκινήτων, οπότε δημιουργούνται αντίστοιχες οργανωτικές μονάδες καθώς και ανάλογα κέντρα ή θέσεις κόστους. Είναι δυνατό τα κέντρα κέρδους να περιλαμβάνουν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους, όπως π.χ. όταν το έργο που παράγεται στα επιμέρους κέντρα κόστους είναι δύσκολο να αποτιμηθεί ή αποτίμηση του κρίνεται ασύμφορη.

Για τη διάκριση των κέντρων κόστους, κέντρων κέρδους και κέντρων επενδύσεων, λαμβάνονται υπόψη οι εξής διαφορές:

- Στα κέντρα κόστους η ευθύνη και ο έλεγχος περιορίζονται βασικά στο κόστος που διαμορφώνεται σ' αυτά.

- Στα κέντρα κέρδους η ευθύνη καλύπτει τόσο το κόστος, όσο και το έσοδο που πραγματοποιείται από τη διάθεση των προϊόντων ή υπηρεσιών που παράγονται σ' αυτά.

- Στα κέντρα επενδύσεως η ευθύνη αναφέρεται σε ένα ποσοστό αποδόσεως (κέρδος), που υπολογίζεται στο ύψος του επενδυμένου κεφαλαίου. Και στην περίπτωση αυτή μεσολαβεί οπωσδήποτε έλεγχος του κόστους, το οποίο αποτελεί διαμορφωτικό στοιχείο του ποσοστού αποδόσεως του επενδυμένου κεφαλαίου.

Από τα όσα προεκτάθηκαν προκύπτει ότι *κέντρο (ή θέση) κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της.*

### **3.2.3.3 ΚΥΡΙΑ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Τα κέντρα κόστους, με βάση το ρόλο τους μέσα στην επιχείρηση και τον προορισμό του κόστους τους, διακρίνονται σε κύρια και βοηθητικά.

*Κύρια κέντρα κόστους* είναι εκείνα που έχουν ως βασικό λειτουργικό τους σκοπό την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων. Το κόστος αυτών, συνεπώς, επιβαρύνει, κατά κανόνα, τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους, δηλ. τα παραγόμενα προϊόντα. Μόνο κατ' εξαίρεση είναι δυνατό τα κέντρα αυτά να παρέχουν έργο μεταξύ τους ή προς τα βοηθητικά κέντρα.

*Βοηθητικά κέντρα κόστους* είναι εκείνα που κύριο σκοπό - προορισμό έχουν την εξυπηρέτηση των κύριων κέντρων κόστους. Το κόστος αυτών, συνεπώς, απορροφάται ή επιβαρύνει τα κύρια κέντρα. Η ατμοπαραγωγή π.χ. είναι βοηθητικό κέντρο, επειδή ο ατμός που παράγει καλύπτει τις ανάγκες άλλων κέντρων (κύριων και βοηθητικών). Για τον ίδιο λόγο βοηθητικά κέντρα είναι και η ηλεκτροπαραγωγή, το συνεργείο επισκευών και συντηρήσεων, το χημείο και το σχεδιαστήριο στις επιχειρήσεις που δεν έχουν αντικείμενο εκμεταλλεύσεως τις δραστηριότητες αυτές.

### **3.3 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ**

Η λειτουργία της διοικήσεως συναντάται σε όλες τις εκδηλώσεις της επιχειρηματικής ζωής και καλύπτει όλα τα πεδία της δράσεως της επιχειρήσεως. Συνεπώς, λειτουργία διοικήσεως έχουν όλες οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα σε ποιο κλάδο ανήκουν.

Η διοίκηση της επιχειρήσεως θέτει τους *στόχους* της, καθορίζει τις *διαδικασίες* που πρέπει να ακολουθούνται και την *οργάνωση* που απαιτείται για την πραγματοποίηση των στόχων, παρέχει τις δέουσες *εντολές* και *οδηγίες* και *εποπτεύει* την τήρηση αυτών. Η Διοίκηση δηλ. καταρτίζει το γενικό σχέδιο - πρόγραμμα δράσεως της επιχειρήσεως και εποπτεύει και ελέγχει την εκτέλεση του, με τη χρησιμοποίηση των λοιπών λειτουργιών

της επιχειρήσεως *Οι βασικές δραστηριότητες της λειτουργίας διοικήσεως είναι οι εξής:*

- Σχεδιασμός για μακροχρόνια περίοδο της επιχειρηματικής πολιτικής.
- Σχεδιασμός για βραχυχρόνια περίοδο και λήψη αποφάσεων.
- Γενικός προγραμματισμός εκτελέσεως των αποφάσεων.
- Διεύθυνση της εκτελέσεως των αποφάσεων.
- Επίβλεψη της εκτελέσεως των αποφάσεων.
- Κριτική των αποτελεσμάτων και των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των αποφάσεων.

### **3.3 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ**

Η σύγχρονη επιχείρηση δαπανά σημαντικά ποσά για την εφεύρεση νέων προϊόντων ή τη βελτίωση των παλιών, τη βελτίωση των μεθόδων παραγωγής, την επινόηση νέων μηχανικών μέσων και τη χρήση νέων πρώτων υλών. Έτσι, πραγματοποιεί ερευνητικά προγράμματα για να αυξήσει τις επιστημονικές και τεχνικές γνώσεις της και για να επινοήσει νέες εφαρμογές, που θα συμβάλλουν στη διατήρηση των εργασιών και της ανταγωνιστικής της θέσεως.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 9 (1980), έρευνα είναι η προσχεδιασμένη αναζήτηση που γίνεται με την ελπίδα της κατακτήσεως νέων επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων και αντιλήψεων. Ανάπτυξη είναι η μετουσίωση των επιτευγμάτων της έρευνας ή άλλων γνώσεων σε σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, επινοήσεων, προϊόντων, μεθόδων, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν αρχίσει η εμπορική παραγωγή.

Η προκείμενη λειτουργία διαρθρώνεται σύμφωνα με τις επιδιώξεις κάθε επιχειρήσεως. Ωστόσο, μπορούμε γενικά να πούμε ότι η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει τα ακόλουθα δύο τμήματα:

- Το *τμήμα σχεδιάσεως* νέων προϊόντων ή νέων διαδικασιών παραγωγής, ή τροποποιήσεως των διαδικασιών που ήδη εφαρμόζονται και το οποίο τμήμα βρίσκεται σε στενή επαφή με την εμπορική λειτουργία (διαθέσεως) της επιχειρήσεως.

Το τμήμα βιομηχανικής εφαρμογής των σχεδίων που παράγει το προηγούμενο τμήμα. Το δεύτερο αυτό τμήμα προβαίνει σε διερεύνηση της δυνατότητας εφαρμογής των προτεινόμενων από το προηγούμενο τμήμα σχεδίων και μάλιστα από άποψη τόσο τεχνική όσο και οικονομική (κόστος).

### **3.5 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ**

Η εμπορική λειτουργία κατέχει πρωταρχική θέση μεταξύ των λειτουργιών της επιχειρήσεως. Αυτό γιατί στη σύγχρονη εποχή της μαζικής παραγωγής και της αλματωδώς τελειοποιούμενης τεχνικής, η άλλοτε φροντίδα της αυξήσεως της παραγωγής παραχώρησε τη θέση της στον ανταγωνισμό στην τάξη των πωλητών, εξαιτίας της αθρόας σε ποσότητες και σε μεγάλη ποικιλία προσφοράς προϊόντων και υπηρεσιών.

Σκοπός της λειτουργίας αυτής είναι η πώληση όσο το δυνατό περισσότερων ποσοτήτων προϊόντων, εμπορευμάτων κ.λπ. και υπό τους ευνοϊκότερους όρους για την επίτευξη του μεγαλύτερου δυνατού κέρδους. Τα μέσα με τα οποία η επιχείρηση επιτυγχάνει το σκοπό αυτόν είναι κατ' αρχήν η "έρευνα των συνθηκών αγοράς" (market research) και η εφαρμογή της κατάλληλης πολιτικής για την κατάκτηση της αγοράς. Η πολιτική αυτή δυνατό να αναφέρεται στο παραγόμενο προϊόν, στην

πρόκριση των προσφορότερων δικτύων διοχτεύσεως του στην αγορά, στην τεχνική των πωλήσεων (τρόπος παραδόσεως, συσκευασία, κ.λπ.).

Κύριος στόχος της λειτουργίας αυτής είναι η διείσδυση στην αγορά με την εφαρμογή επιτυχών προγραμμάτων διαφήμισεως, της ασκήσεως της κατάλληλης προπαγάνδας κλπ., δηλαδή της ασκήσεως επιτυχούς marketing'.

Η προκείμενη λοιπόν, λειτουργία περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων που δημιουργούνται από τη στιγμή της παραγωγής των έτοιμων προϊόντων μέχρι και την είσπραξη της αξίας των πωλημένων.

### **3.6 Η ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ**

Αντικείμενο της λειτουργίας αυτής είναι η ανεύρεση, συγκέντρωση, διαχείριση, εξυπηρέτηση και σε κατάλληλο χρόνο επιστροφή των κεφαλαίων στους δανειστές της επιχειρήσεως. Πρόκειται για βασική λειτουργία της επιχειρήσεως που είναι επιφορτισμένη για την εξεύρεση και συγκέντρωση του απαραίτητου κεφαλαίου και την ορθολογική επένδυση αυτού σε πάγια (διαρκές κεφάλαιο) ή κυκλοφοριακά (κεφάλαιο κινήσεως) περιουσιακά στοιχεία. Επιπλέον η λειτουργία αυτή :

- επιδιώκει τη μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των απασχολούμενων στην επιχείρηση κεφαλαίων,
- καθορίζει το απαραίτητο μέγεθος του κεφαλαίου κινήσεως, ανάλογα με τον προϋπολογιζόμενο κύκλο εργασιών και της σχέσεως μεταξύ των πιστώσεων που λαμβάνονται από τους προμηθευτές και των πιστώσεων που χορηγούνται στους πελάτες,
- προκρίνει νέες χρηματοδοτήσεις σταθμίζοντας όχι μόνο την αποδοτικότητα αυτών αλλά και το βαθμό ρευστότητας που διαμορφώνεται συνεπεία των δανεισμών αυτών,



προσδιορίζει το ποσό των κερδών που πρέπει να παραμένει στην επιχείρηση για αυτοχρηματοδότηση της.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

#### 4.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η μέθοδος κοστολόγησης καθορίζει τις βασικές αρχές που διέπουν τον προσδιορισμό του κόστους. Η βασικότερη από τις αρχές αυτές είναι εκείνη που προσδιορίζει τι δεχόμαστε σαν αναλώσεις και τι σαν έργο. Πρόκειται για την αρχή που θα καθορίσει τα είδη και τα ποσά από δαπάνες που θα συμπεριληφθούν στο κόστος των θέσεων κόστους και θα καθορίσουν συνεπώς το περιεχόμενο σε είδη και το μέγεθος κατά ποσό του κόστους της μονάδας, του έργου σαν ενδιάμεσου και της μονάδας του προϊόντος σαν τελικού φορέα τους κόστους. Και επειδή οι όροι αυτοί, δηλαδή το είδος και το μέγεθος των δαπανών, προσδιορίζουν το είδος του κόστους συνεπάγεται ότι η μέθοδος προσδιορίζει το είδος του κόστους.

Αντίστοιχα λοιπόν με τα είδη του κόστους συναντάμε και τις παρακάτω μεθόδους.:

Οι μέθοδοι του πραγματοποιημένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ' αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται. Πρόκειται για ένα φραγμό από αρχές-κριτήρια, που μπαίνει, όταν μετατρέπονται από την κοστολόγηση τα έξοδα (κατ' είδος) σε δαπάνες (κατά προορισμό) και που επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος, μόνο οι δαπάνες που κατ' είδος και ποσό γίνονται δέκτες από τη μέθοδο. Με τις μεθόδους αυτές δεν αποτρέπεται η ύπαρξη των δαπανών που δε γίνονται δεκτές από τη μέθοδο, αλλά ο καταλογισμός τους στο κόστος. Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται, οι δαπάνες έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ' αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος, πριν

πραγματοποιηθεί Πρόκειται για ένα φραγμό από αρχές-κριτήρια που τείνει να αποκλείσει όχι τον καταλογισμό στο κόστος ,αλλά την ύπαρξη δαπανών που δεν είναι δεκτές από την μέθοδο. Όταν η μέθοδος εφαρμόζεται ,οι δαπάνες δεν έχουν πραγματοποιηθεί και συνεπώς η μέθοδος κατατείνει ,να περιορίσει τις δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν, να πραγματοποιηθούν στο επίπεδο της (οικονομικά ορθής ) πρόβλεψης.

Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους παρουσιάζουν τρεις βασικές διαφορές από τις μεθόδους του πραγματοποιημένου κόστους.

Η πρώτη διαφορά βρίσκεται στη δυνατότητα τους να προδιαγράφουν τα ποσά των δαπανών στο κανονικό τους ύψος προς το οποίο πρέπει να τείνει η διαμόρφωση τους μέσα στη μελλοντική περίοδο που (προ)κοστολογείται .

Η δεύτερη βρίσκεται στο γεγονός ότι και οι δύο προκαθορίζουν ένα κανονικό κόστος ,επειδή από τον προκαθορισμό λείπει ε έννοια του συμπτωματικού ,του εξαιρετικού ,του τυχαίου (που φυσικά θα έχαναν αυτό το χαρακτήρα ,αν μπορούσε να προβλεφθούν ).

Η τρίτη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι στις περιπτώσεις προκαθορισμού κρίνεται και το κύρος της μεθόδου από το βαθμό που θα προσεγγίσει τις δαπάνες που θα διαμορφωθούν κάτω από τις συνθήκες που προβλέφθηκαν.

Με εξαίρεση τη μέθοδο του πρότυπου κόστους οι υπόλοιπες μέθοδοι αναφέρονται και περιγράφονται στη βιβλιογραφία ,χωρίς ωστόσο να έχουν διατυπωθεί με τρόπο συγκροτημένο ή να έχουν γίνει πρακτικά αποδεκτές. Πρόκειται ουσιαστικά για διατυπώσεις (αρχών).

#### **4.1.1 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Είναι η περισσότερο ελαστική μέθοδος .Η μέθοδος επιτρέπει να καταλογιστούν στο κόστος όσες δαπάνες κατ' είδος αποτελούν δαπάνες κόστους ,με μόνους περιορισμούς αυτούς που μπαίνουν από το νόμο, δηλαδή οι δαπάνες αυτές να είναι :

- Πραγματικές (και όχι εικονικές ),να έχουν δηλαδή πραγματοποιηθεί
- Παραγωγικές ,με την έννοια ότι συντελούν στην παραγωγή οικονομικού αποτελέσματος και τέλος
- Κατά ποσό δουλεμένες ,να αφορούν δηλαδή χρονικά την κοστολογική περίοδο που γι' αυτήν πρόκειται κάθε φορά.

Πρόκειται συνεπώς για μια μέθοδο χονδροειδή ,που δεν αποκλείει το εξαιρετικό και το τυχαίο από το κόστος και εκφράζει αποκλειστικά τις οικονομικές συνθήκες μιας συγκεκριμένης προηγούμενης περιόδου .Με τους όρους αυτούς, αυτούσιο, έτσι όπως διαμορφώνεται ,μπορεί να χρησιμοποιηθεί το κόστος μόνο σαν μέσο ελέγχου της οικονομικής λειτουργίας της παραγωγικής της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται, ενώ αποκλείεται να χρησιμοποιηθεί σαν βάση για σύγκριση, προκειμένου να βγουν ευρύτερα ή διαχρονικά συμπεράσματα ,και αυτό επειδή το (ιστορικό ) κόστος της κάθε περιόδου μπορεί να περιλαμβάνει δαπάνες διαφορετικού είδους .

#### **4.1.2 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η μέθοδος επιδιώκει να σχηματιστεί ένα κόστος απαλλαγμένο από στοιχεία εξαιρετικά ή τυχαία και γενικά στοιχεία που προκάλεσαν δαπάνες με χαρακτήρα συμπτωματικό και επίκαιρο, είτε κατά το είδος τους είτε κατά το μέγεθος τους .Αποκλείει συνεπώς από το κόστος τόσο τα είδη των δαπανών που θεωρούνται εξαιρετικά ,σε μια δαπάνη που

κατ' είδος είναι κανονική , κοστολογήσιμη. Απομονώνει από τις δαπάνες τα στοιχεία που συγκεντρώνουν αυτά τα χαρακτηριστικά και επιτρέπει να περιληφθούν στο κόστος μόνο οι ομαλές και επαναλαμβανόμενες. Με τα δεδομένα αυτά προκύπτει κόστος που μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός από τον έλεγχο της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται ,επίσης και για διαχρονικές συγκρίσεις και μελλοντικές εκτιμήσεις.

Στην σχετική θεωρία η μέθοδος αυτή γίνεται δεκτή σαν η περισσότερο έγκυρη για τον προσδιορισμό ενός πραγματοποιημένου κόστους μολονότι δεν έχει προσδιοριστεί το περιεχόμενο του όρου κανονικά. Μ' άλλα λόγια η σχετική θεωρία προβάλλει τη μέθοδο, χωρίς να είναι η μέθοδος αυτή πολύ σαφής και αποκρυσταλλωμένη.

#### **4.1.3 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Με τη μέθοδο αυτή ,στη συγκεκριμένη επιχείρηση , για την προβλεπόμενη μελλοντική παραγωγή προσδιορίζονται κατ' είδος ποσότητα και αξία οι αναλώσεις (δαπάνες), αυτές που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν και συνεπώς το επίπεδο στο οποίο υπολογίζεται ότι θα διαμορφωθεί το κόστος της παραγωγής αυτής .

Πρόκειται πάντοτε για μελλοντικό προκαθορισμένο κανονικό κόστος, αφού προβλέψιμες είναι μόνο οι κανονικές συνθήκες. Χαρακτηριστικό της μεθόδου είναι το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο πειθαναγκασμού. Στοιχείο, ωστόσο, που θα υποχρέωνε την επιχειρηματική δράση την περίοδο αυτήν που αναφέρεται το προϋπολογισμένο κόστος , να αναπτυχθεί έτσι ώστε οι δαπάνες να διαμορφωθούν σύμφωνα με την πρόβλεψη.

Δεν υπάρχει μέθοδος συγκεκριμένη , είτε καθορισμένη είτε γενικής αποδοχής, για το υπολογισμό του προϋπολογιστικού κόστους. Θα μπορούσαμε όμως να πούμε ότι η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί ,για να

προσδιοριστεί το κανονικό απολογιστικό κόστος ,είναι κατάλληλη για να υπολογιστεί και το προϋπολογιστικό ,επειδή αυτό το τελευταίο δεν είναι άλλο από το κανονικό κόστος με μελλοντική χρονική αναφορά. Θα μπορούσε λοιπόν να χρησιμοποιηθούν για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην επιχείρηση (ποσοτικές αναλώσεις),στατιστικά στοιχεία από μακροχρόνιο δείγμα κανονικών αναλώσεων. Και για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην αγορά (τιμές πραγμάτων και υπηρεσιών), προβλέψεις που αναφέρονται στη μελλοντική χρονική περίοδο που καλύπτει το πρόγραμμα που κάθε φορά καταρτίζεται.

Η προσέγγιση αυτή δε σημαίνει ότι αποτελεί τη μοναδική σχετική μέθοδο ούτε την πιο ακριβή. Αποτελεί ίσως την πιο απλή. Αντιθέτως , θα μπορούσε να υποστηριχθεί σαν περισσότερο ακριβής μετρήσεις πάνω στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης με τους όρους που αυτή η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί μέσα στη μελλοντική περίοδο που προγραμματίζεται ,που όμως είναι μέθοδος πιο δύσκολη στην εφαρμογή της.

## **4.2 ΜΕΘΟΔΟΙΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η διαχείριση κόστους σχετίζεται με μια συγκεκριμένη φιλοσοφία, εκφράζει μια συμπεριφορά και χρησιμοποιεί ένα σύνολο τεχνικών για την υλοποίηση του έργου της.

Η φιλοσοφία της διαχείρισης κόστους αναφέρεται στη δημιουργία αξίας για τον πελάτη με χαμηλό κόστος. Η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών που επιθυμούν οι πελάτες με τη χρήση όσο το δυνατόν λιγότερων από τους περιορισμένους πόρους της επιχείρησης καθώς και η προσπάθεια συνεχούς βελτίωσης της αξίας και μείωσης του κόστους, αποτελούν τη φιλοσοφία της διαχείρισης του κόστους.

Η συμπεριφορά της διαχείρισης του κόστους απέναντι στο κόστος είναι ότι δεν δέχεται ότι αυτό απλώς συμβαίνει. Το κόστος είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων. Η πρόκληση που έχουν να αντιμετωπίσουν τα στελέχη που ασχολούνται με τη διοίκηση του κόστους είναι να προσδιορίσουν τις δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος, να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό να μειώσουν το κόστος. Η εκτίμηση του κόστους επιτρέπει τη διαχείριση του, τη λήψη αποφάσεων καθώς και το σχεδιασμό και τον καθορισμό προτύπων. Η διοίκηση κόστους περιλαμβάνει εμπλοκή και όχι παθητική απλή καταγραφή. Για την υλοποίηση της διοίκησης του κόστους χρησιμοποιείται ένα σύνολο επιστημονικών τεχνικών. Οι τεχνικές αυτές συνθέτουν το σύστημα διοίκησης κόστους της επιχείρησης. Η επιλογή αυτών των τεχνικών γίνεται με κριτήριο την καταλληλότητα τους για την επίτευξη των απαιτήσεων και των στόχων της διοίκησης για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και αξιολόγηση της απόδοσης, στη βάση πάντα μιας ανάλυσης κόστους και οφέλους.

Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης, δηλαδή οι κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με τις πρώτες ύλες τα άμεσα εργατικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, είναι δυνατόν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους, έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός. Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης είναι δυνατόν να χωρισθούν σε δύο βασικές κατηγορίες. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης αποτελούν τη βάση της κοστολόγησης. Αναπτύχθηκαν μετά τις δυο πρώτες δεκαετίες του 20ου αιώνα και ουσιαστικά αποτελούν το βασικό σημείο αναφοράς για την

κοστολόγηση. Θα δούμε πιο αναλυτικά, ποια είναι τα χαρακτηριστικά τους, τα θετικά τους στοιχεία και οι αδυναμίες τους καθώς και το ρίσκο που διαχειρίζονται. Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας, την οποία ακολουθεί μια συγκεκριμένη επιχείρηση. Η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων σε μια επιχείρηση μπορεί να γίνει κυρίως με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι κατά παραγγελία κοστολόγηση ή αλλιώς με τη μέθοδο της εξατομικευμένη παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών. Ο δεύτερος τρόπος είναι η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα.

Η σχέση μεταξύ μεθόδου παραγωγής και μεθόδου κοστολόγησης παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα:



Τα παραπάνω δύο είδη συστημάτων κοστολόγησης μπορούν να θεωρηθούν ως τα δύο άκρα ενός συνεχούς. Μεταξύ αυτών των δύο ακραίων περιπτώσεων, ανάλογα με τα πραγματικά χαρακτηριστικά της παραγωγής σε μια επιχείρηση, το ένα σύστημα μπορεί να αναμειχθεί με το άλλο σε κάποιο βαθμό. Επομένως, ορισμένες επιχειρήσεις



εφαρμόζουν συστήματα κοστολόγησης που δεν ανήκουν αμιγώς ούτε στην μία ούτε στην άλλη κατηγορία.

Τα παραδοσιακά αυτά συστήματα κοστολόγησης χαρακτηρίζονται από το ότι είναι εντάσεως εργασίας καθώς και από το ότι χρησιμοποιούν εξατομικευμένα ποσοστά μερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Τα συστήματα αυτά είναι ξεχωριστά τελείως από τις λειτουργικές διαδικασίες της επιχείρησης. Η λογιστική κόστους χρησιμοποιείται μόνο για τη στατική απεικόνιση των δεδομένων και όχι για τη δυναμική τους επεξεργασία. Αποτέλεσμα αυτού είναι το να μπορούν να σταθούν μόνα τους στην επιχείρηση.

Στα πλεονεκτήματα των συστημάτων αυτών μπορεί να προσμετρηθούν, η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνουν, η ύπαρξη συνεργασίας ανάμεσα στα τμήματα καθώς και το ότι η λογιστική κόστους έχει ξεκάθαρους αντικειμενικούς σκοπούς. Όμως, υπάρχουν και αρκετά μειονεκτήματα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αυτά έχουν να κάνουν με το ότι η αναφορά τους είναι αργή, η πληροφόρηση επαναλαμβάνεται και είναι ασυνεπής, καθώς υπάρχουν και αργές αντιδράσεις σε επιχειρησιακές αλλαγές. Ακόμα, φαίνεται να υπάρχει μικρή συνεργασία και εξάρτηση ανάμεσα στα λειτουργικά τμήματα της επιχείρησης. Τέλος δεν υπάρχει αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός.

Το ρίσκο που διαχειρίζεται ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης έχει να κάνει με τη διατήρηση του μεγάλου όγκου πληροφόρησης και την αργοπορία αντίδρασης σε περίπτωση που αυτή επιβάλλεται από τις επιθεωρήσεις. Επίσης, οι μειώσεις του προσωπικού είναι κάτι δύσκολο, και στο σύστημα δεν μπορούν να απεικονιστούν

αντικειμενικά αλλαγές στις διαδικασίες ή στα υπάρχοντα προϊόντα λόγω πιθανών στρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων.

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Όπως έχει αναφερθεί, η διοίκηση χρειάζεται την πληροφόρηση για πολλούς και διάφορους λόγους. Επομένως διάφορες τεχνικές έχουν αναπτυχθεί. Οι κυριότητες είναι η τεχνική του πλήρες κόστους, η τεχνική του οριακού ή του μεταβλητού κόστους και η τεχνική του πρότυπου κόστους.

Η τεχνική του πλήρες κόστους βασίζεται στην θεωρία ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, σταθερά ή μεταβλητά. Η θεωρία αυτή είναι λογική, όμως έχει το μειονέκτημα ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους. Συγκεκριμένα με το άμεσο κόστος, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας τους και με εκείνο που δεν οφείλεται σε αυτούς. Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους εξουδετερώνει το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής διότι παρέχει την ευχέρεια στη διοίκηση της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεων της. Αυτό επιτυγχάνεται επιβαρύνοντας τους φορείς του κόστους με το σύνολο του μεταβλητού μόνο κόστους. Το μεταβλητό κόστος είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν επιβαρύνουν τους φορείς του κόστους αλλά εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης σαν κόστος περιόδου. Εκπίπτουν σαν κόστος περιόδου γιατί τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δημιουργούνται εξαιτίας του χρόνου και δεν είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας. Με την προϋπόθεση βέβαια ότι θα πραγματοποιηθούν οπωσδήποτε ανεξάρτητα

από το εάν θα υπάρχει παραγωγή. Παρόλα αυτά όμως, υπάρχει η θεωρητική δυσκολία ότι σε διαχρονική βάση όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

Η τεχνική του πρότυπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν την διοίκηση στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Προϋπολογισμός είναι ένα οικονομικό πρόγραμμα μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου συγκρίνεται με το αναμενόμενο και διαπιστώνεται εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπιστούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωση τους.

#### **4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας, για το λόγο αυτόν άλλωστε ονομάζεται και κοστολόγηση κατά παραγγελία. Κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιούν κυρίως οι βιομηχανίες που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία και άλλα παρόμοια, καθώς και οι επισκευάστρες ή κατασκευαστικές εταιρίες.

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την

παραγωγή τους. Αυτό συμβαίνει επειδή η παραγγελίες που εκτελεί η επιχείρηση είναι διαφορετικές μεταξύ τους.

Αναλυτικότερα πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή, το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από το τι θέλει ο πελάτης που δίνει την παραγγελία στην επιχείρηση ή με το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της. Πιο συγκεκριμένα ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές υλικών, σχεδίων και ποιότητας, ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την εκτέλεση της δίνοντας σε αυτήν έναν αύξοντα αριθμό. Ο κωδικός αριθμός την διαφοροποιεί από τις άλλες παραγγελίες που μπορεί να εκτελούνται συγχρόνως. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της, τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή περισσότερα τμήματα της επιχείρησης.

Συνήθως η εκτέλεση της παραγγελίας λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα. Σε αυτό το κοστολογικό σύστημα το αντικείμενο του κόστους είναι μια μονάδα ή πολλές μονάδες κάποιου διακριτού προϊόντος ή υπηρεσίας που ονομάζεται job. Το προϊόν ή η υπηρεσία είναι συχνά μια και μόνο μονάδα παραγωγής. Κάθε μονάδα παραγωγής δεχόμαστε ότι είναι διαφορετική. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση πολλών μονάδων διαφορετικού προϊόντος. Επειδή κάθε μονάδα παραγωγής ή υπηρεσίας είναι διαφορετική το κοστολογικό αυτό σύστημα κατανέμει τα κόστη ξεχωριστά για κάθε προϊόν ή υπηρεσία

#### **4.3.1 ΣΥΝΟΠΤΙΚΑ ΤΑ ΒΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΚΟΛΟΥΘΟΥΝΤΑΙ ΓΙΑ ΝΑ ΚΑΤΑΝΕΜΗΘΕΙ ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΣΕ ΜΙΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ.**

- Ø Καταρχήν, αναγνωρίζεται η παραγγελίας, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους.
- Ø Δεύτερον, αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας.
- Ø Τρίτον, επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Ø Τέταρτον, αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού.
- Ø Πέμπτο, υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία.
- Ø Έκτο, υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία.
- Ø Τέλος υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία.

Η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και το νέο κόστος στο επόμενο, μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν.

Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε

παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους:

α) πρώτες ύλες,

β) άμεση εργασία και

γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά των παραπάνω τριών στοιχείων του κόστους παραγωγής στη κοστολόγηση κατά παραγγελία.

**Κόστος πρώτων υλών** είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων και **κόστος άμεσης εργασίας** είναι η συνολική απασχόληση των εργαζομένων που μετέχουν στη διαδικασία της μετατροπής της πρώτης ύλης σε προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή ενός εργοστασίου που κατασκευάζει καρέκλες, το ξύλο αποτελεί την πρώτη ύλη για την κατασκευή μιας καρέκλας και το κόστος άμεσης εργασίας είναι το κόστος των ημερομίσθιων των εργαζομένων, οι υπερωρίες και οι εργοδοτικές εισφορές των εργατών που κατασκευάζουν την καρέκλα.

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σύνολο των εξόδων τα οποία αφορούν στην ολοκλήρωση των υλικών σε προϊόν. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στον χώρο του εργοστασίου. Τα ενοίκια εργοστασίου, τα ασφάλιστρα εργοστασίου και οι μισθοί του επιστάτη είναι γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή της καρέκλας στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Τα **γενικά βιομηχανικά έξοδα** με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου, από τα οποία περνά η

παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί για μια ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του θα επιβαρύνουν τις δύο αυτές παραγγελίες. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος των γενικών βιομηχανικών του τμήματος.

Τα έξοδα των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το άμεσο κόστος. Η παρακολούθηση του άμεσου κόστους γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών πιστώνεται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Ο λογαριασμός των άμεσων εργατικών πιστώνεται με το σύνολο του κόστους των εργαζομένων και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Κατά τη διάρκεια της περιόδου πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς εξόδων, όπως ενοίκια εργοστασίου, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα ηλεκτρισμού και πολλά άλλα, τα οποία συγκεντρώνονται στο λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα. Έστω ότι τα έξοδα που αφορούσαν το εργοστάσιο κατά τη διάρκεια μιας περιόδου είναι, ενοίκια εργοστασίου 100 ευρώ, έξοδα φωτισμού εργοστασίου 200 ευρώ και αποσβέσεις μηχανημάτων εργοστασίου 500 ευρώ. Ο λογαριασμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων χρεώνεται ενώ οι λογαριασμοί των εξόδων πιστώνονται. Η αντιμετώπιση των γενικών βιομηχανικών εξόδων στη συνέχεια μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι να χρεωθεί ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη για κάθε παραγγελία ξεχωριστά με το ποσό των γενικών βιομηχανικών

εξόδων που αντιστοιχούν σε αυτή και να πιστωθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Όταν ολοκληρωθεί η εκτέλεση μιας παραγγελίας μεταφέρονται τα αποθέματα στην αποθήκη των ετοιμών με την εξής ημερολογιακή εγγραφή: χρεώνουμε τα έτοιμα προϊόντα και πιστώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη. Κατά την παράδοση ή πώληση των παραγγελιών στον πελάτη θα γίνουν οι εξής ημερολογιακές εγγραφές: χρεώνουμε το ταμείο και πιστώνουμε τις πωλήσεις. Έπειτα χρεώνουμε το κόστος πωληθέντων και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα.

Η διαφορά η οποία προκύπτει μεταξύ των υπολοίπων των λογαριασμών πωλήσεις και κόστος πωληθέντων αποτελεί το μικτό αποτέλεσμα. Η τακτοποίηση των πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων για τον υπολογισμό του μικτού αποτελέσματος μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους.

Στην περίπτωση που η αξία των πωλήσεων είναι μεγαλύτερη από το κόστος πωληθέντων, η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε τους λογαριασμούς, κόστος πωληθέντων και μικτό αποτέλεσμα.

Όταν η αξία των πωλήσεων είναι μικρότερη από το κόστος πωληθέντων η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και το μικτό Αποτέλεσμα και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων. Τέλος, όταν η αξία των πωλήσεων είναι ίση με το κόστος πωληθέντων η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων.

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος εντός μιας παραγγελίας, διαιρείται το συνολικό κόστος παραγωγής της παραγγελίας με τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων. Οι βασικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής της προσέγγισης είναι ότι αφενός γνωρίζει η επιχείρηση όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που



σχετίζονται με τις παραγγελίες τη στιγμή της εκτέλεσης τους και αφετέρου ότι γνωρίζει ακριβώς το ποσοστό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που απορροφά κάθε παραγγελία. Οι παραπάνω υποθέσεις δεν παρουσιάζονται συχνά στην πράξη και για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ουσιαστικά τον δεύτερο τρόπο.

Ο δεύτερος τρόπος είναι να υπολογιστεί ένας συντελεστής καταλογισμού και στη συνέχεια να γίνει η επιβάρυνση του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη της κάθε παραγγελίας με τα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά βάσει του συντελεστή καταλογισμού. Σε αυτή την περίπτωση θα κινηθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα. Τις περισσότερες φορές οι εργαζόμενοι του τμήματος πωλήσεων της επιχείρησης επιθυμούν να γνωρίζουν από πριν την τιμή πώλησης των προϊόντων μιας παραγγελίας προκειμένου να μπορούν να κάνουν τη σχετική προσφορά στους πελάτες. Η τιμή πώλησης υπολογίζεται συνήθως ως το άθροισμα του κόστους παραγωγής συν ένα ποσό ή επί ένα ποσοστό για την κάλυψη των λοιπών λειτουργικών εξόδων και του κέρδους. Τα δύο άμεσα στοιχεία του κόστους παραγωγής, οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, μπορούν να υπολογισθούν εύκολα. Το πρόβλημα προκύπτει αναφορικά με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Επομένως, για να προϋπολογιστεί το συνολικό κόστος παραγωγής μιας παραγγελίας λαμβάνεται υπόψη εκτός από την εκτίμηση του άμεσου κόστους και τα προϋπολογισμένα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά έξοδα, όπως έχει άλλωστε αναφερθεί.

Φυσικά, η επιχείρηση δεν ενδιαφέρεται μόνο προϋπολογιστικά για το κόστος μιας παραγγελίας, αλλά θέλει να το παρακολουθεί και κατά την εκτέλεση της. Κατά την εκτέλεση της παραγγελία η επιχείρηση επιβαρύνει το κόστος της παραγωγής της παραγγελίας καταλογίζοντας γενικά βιομηχανικά έξοδα στην παραγωγή σε εξέλιξη με την χρησιμοποίηση συντελεστή καταλογισμού. Για να υπολογισθεί ο

συντελεστής καταλογισμού απαιτούνται ο προϋπολογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων της επόμενης χρήσης και ο προϋπολογισμός του όγκου της βάσης καταλογισμού. Έστω ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί ως βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, τότε για να βρεθεί ο συντελεστής καταλογισμού διαιρούνται τα προϋπολογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τις προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας.

Την επόμενη χρήση κάθε παραγγελία που θα πραγματοποιείται θα επιβαρύνεται με τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα οποία έχουν οριστεί να είναι ο συντελεστής καταλογισμού επί τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασία που απαιτούνται για την εκτέλεση της παραγγελίας.

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί συντελεστή επιβάρυνσης για την κοστολόγηση των προϊόντων, ο λογαριασμός καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Ακόμα πρέπει να σημειωθεί ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία τα έξοδα που πραγματοποιούνται, τα οποία συγκεντρώνει στον λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Αναλυτικότερα, κατά τη διάρκεια της χρήσης η επιχείρηση πληρώνει ή δημιουργεί υποχρεώσεις για μια σειρά εξόδων, τα οποία συγκεντρώνει στη συνέχεια στο λογαριασμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Επίσης στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι αναλώσεις των έμμεσων υλικών, η έμμεση εργασία και οι αποσβέσεις που αφορούν την παραγωγή.

Στο τέλος της περιόδου που έχει ορίσει η επιχείρηση τα ποσά των δύο λογαριασμών, των καταλογισμένων και των πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων, τακτοποιούνται με ημερολογιακές εγγραφές. Τα υπόλοιπα των δύο λογαριασμών συγκρίνονται και από τη σύγκριση μπορεί να προσδιοριστεί η ύπαρξη ή όχι διαφοράς. Η διαφορά

καταλογισμού τακτοποιείται ανάλογα με την πολιτική που εφαρμόζει η επιχείρηση είτε στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων είτε στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων.

Στην περίπτωση που τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι περισσότερα από τα πραγματικά υπάρχει υπερκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενώ όταν τα καταλογισμένα είναι λιγότερα από τα πραγματικά τότε υπάρχει υποκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Αναλυτικότερα, οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την τακτοποίηση της διαφοράς καταλογισμού είναι τρεις. Η αναλογική μέθοδος, η τακτοποίηση στον λογαριασμό κόστος πωληθέντων και η μέθοδος του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού. Σύμφωνα με την αναλογική μέθοδο η διαφορά καταλογισμού επιμερίζεται στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων ανάλογα είτε με το υπόλοιπο που έχουν οι λογαριασμοί αυτοί στο τέλος της περιόδου είτε με βάση τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμμετέχουν στα υπόλοιπα τους. Οι περισσότερες επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την αναλογική μέθοδο προτιμούν να χρησιμοποιούν τα υπόλοιπα των λογαριασμών ως βάση επιμερισμού. Η προσέγγιση αυτή είναι λιγότερο πολύπλοκη και επιτρέπει την εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων.

Οι ημερολογιακές εγγραφές που διενεργούνται όταν ακολουθείται αυτή η προσέγγιση και υπάρχει υποκαταλογισμός ή υπερκαταλογισμός, αντίστοιχα, είναι οι εξής

α) χρεώνονται οι λογαριασμοί έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ενώ

β) χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με τις εγγραφές αυτές οι λογαριασμοί των καταλογισμένων και πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων χρεώνονται και πιστώνονται αντίστοιχα με τα υπόλοιπα τους και κλείνουν. Όσο αναφορά την δεύτερη μέθοδο, η διαφορά καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων τακτοποιείται άμεσα στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων. Η μέθοδος αυτή είναι η απλούστερη και είναι κατάλληλη όταν η διαφορά του καταλογισμού είναι μικρή και τα αποθέματα που διατηρεί η επιχείρηση, είτε υπό μορφή ετοιμών είτε υπό την μορφή ημικατεργασμένων προϊόντων είναι χαμηλά. Η ύπαρξη μικρού ύψους αποθεμάτων είναι σύμφωνη με την πολιτική που ακολουθούν οι επιχειρήσεις για χαμηλά αποθέματα και στοχεύει στην άμεση ανταπόκριση στις απαιτήσεις των πελατών.

Η ημερολογιακή εγγραφή που διενεργείται όταν ακολουθείται αυτή η προσέγγιση και υπάρχει υποκαταλογισμός είναι η εξής: χρεώνουμε το κόστος πωληθέντων και τα καταλογισμένα Γ.Β.Ε. και πιστώνουμε τα Γ.Β.Ε. ενώ όταν έχουμε υπερκαταλογισμό χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων και τα πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Με τις παραπάνω εγγραφές οι λογαριασμοί καταλογισμένα και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα χρεώνονται και πιστώνονται αντίστοιχα με τα υπόλοιπα τους και κλείνουν.

Εκτός από τις παραπάνω μεθόδους αναφέρεται και η μέθοδος του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού. Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση στο τέλος της περιόδου υπολογίζεται ένας νέος συντελεστής καταλογισμού Γ.Β.Ε. λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά απολογιστικά στοιχεία των Γ.Β.Ε. και βάση του όγκου της βάσης καταλογισμού. Στη

συνέχεια, αναπροσαρμόζονται όλες οι ημερολογιακές εγγραφές που είχαν γίνει με τον προϋπολογιστικό συντελεστή καταλογισμού με αντίστοιχες εγγραφές που γίνονται με βάση το νέο αυτό συντελεστή. Με τον τρόπο αυτό παρουσιάζεται το ακριβές κόστος παραγωγής κάθε παραγγελίας, το ακριβές κόστος πωληθέντων και τα αποθέματα των ετοίμων και των ημικατεργασμένων προϊόντων αντανακλούν την πραγματικότητα.

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου απαιτείται η ύπαρξη ενός εξελιγμένου προγράμματος λογισμικού κοστολόγησης. Εντούτοις, το κόστος εφαρμογής της μεθόδου μειώνεται όσο αυξάνεται η χρήση της τεχνολογίας που μειώνει το κόστος επεξεργασίας των στοιχείων. Η μέθοδος αυτή επιτρέπει στα στελέχη της επιχείρησης να γνωρίζουν με ακρίβεια την αποδοτικότητα των επιμέρους παραγγελιών και τους παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων αναφορικά με την τιμολόγηση τους και την διοίκηση του κόστους.

Η επιλογή της μεθόδου τακτοποίησης της διαφοράς καταλογισμού θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι η εικόνα που θα παρουσιασθεί αναφορικά με την αξία των τελικών αποθεμάτων της επιχείρησης και το κόστος των πωληθέντων της περιόδου, δεν θα δημιουργεί αλλοιώσεις στο πραγματικό κόστος και στην πληροφόρηση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων.

#### **4.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Το βασικό χαρακτηριστικό αυτού του κοστολογικού συστήματος, είναι ότι από αυτήν παράγονται μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια, ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους.

Για τον λόγο αυτό η συνεχή παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή. Χαρακτηριστικά παραδείγματα επιχειρήσεων που

χρησιμοποιούν την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής είναι οι βιομηχανίες που παράγουν τσιμέντο, πετροχημικά προϊόντα και υφάσματα.

Έτσι, οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή, η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά. Παραδείγματα προϊόντων που παράγονται κατά αυτόν τον τρόπο είναι τα απορρυπαντικά, τα αυτοκίνητα και οι ηλεκτρικές συσκευές. Η ομοιότητα που υπάρχει μεταξύ των παραγόμενων μονάδων του προϊόντος συνεπάγεται ότι ανά μονάδα κόστος παραγωγής για μία χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει αν το συνολικό κόστος παραγωγής μιας περιόδου διαιρεθεί με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παρήχθησαν μέσα σε αυτήν την περίοδο.

Είναι προφανής η διευκόλυνση για την κοστολόγηση που επέρχεται από το γεγονός ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής είναι στην ουσία το μέσο κόστος παραγωγής της περιόδου. Η συγκέντρωση των πρωτογενών κοστολογικών στοιχείων γίνεται για μια χρονική περίοδο και όχι για μια συγκεκριμένη παραγγελία. Στο πλαίσιο της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής, η παραγωγή των προϊόντων διέρχεται συνήθως από πολλά στάδια επεξεργασίας. Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς το προϊόν διέρχεται από τα διαφορετικά στάδια της παραγωγής. Επομένως, το προϊόν μεταφέρει κόστος από τα προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο μέχρι την ολοκλήρωση του και την μεταφορά του στην αποθήκη.

Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή

γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα. Η παραγωγή του προϊόντος αυτού απαιτεί μια σειρά από επεξεργασίες στα διάφορα τμήματα του εργοστασίου, οι οποίες γίνονται σύμφωνα με μια σαφώς προκαθορισμένη ακολουθία.

Τα βήματα τα οποία ακολουθούνται κατά την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και εν συνεχεία, το κόστος των παραχθέντων προϊόντων και το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προϊόντων είναι:

1. ο προσδιορισμός της φυσικής ροής
2. ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων
3. ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής
4. ο προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα
5. ο προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Στη μέθοδο αυτή κοστολόγησης είναι πολύ σημαντικές οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μια ολοκληρωμένη. Οι ισοδύναμες μονάδες εξομοιώνουν την έκφραση των ολοκληρωμένων καθώς και των ημικατεργασμένων μονάδων και επομένως μπορούν να προστεθούν. Μια ισοδύναμη μονάδα ισούται πάντα με μια ολοκληρωμένη.

Σύμφωνα με την ανάλυση της κοστολόγησης κατά παραγγελία το κόστος ανά μονάδα θα μπορούσε να προσδιορισθεί ως εξής: το κόστος ανά μονάδα ισούται με το υπόλοιπο του συνολικού κόστους παραγγελίας με το σύνολο παραχθεισών μονάδων. Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, είναι δυνατόν πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το

συνολικό κόστος της περιόδου με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν θα εξαχθεί ορθή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα μέρος του συνολικού κόστους της περιόδου θα έχει χρησιμοποιηθεί για την μέχρι ενός βαθμού ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων που στο τέλος της περιόδου θα είναι ημικατεργασμένα. Επομένως, για τη σωστή εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος χρησιμοποιούνται οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες επιτρέπουν την έκφραση τόσο των ολοκληρωμένων όσο και των ημικατεργασμένων σε ίδιους όρους και επομένως καθιστούν εφικτή την πρόσδεση τους. Για την μετατροπή μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε ισοδύναμη πρέπει να είναι γνωστό το ποσοστό ολοκλήρωσης της. Η εκτίμηση αυτού του ποσοστού γίνεται από τους τεχνικούς της παραγωγής.

Λόγω των δυσκολιών που προκύπτουν κατά την κοστολόγηση στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής από την ύπαρξη των ολοκληρωμένων και των ημιτελών μονάδων, ο υπολογισμός του κόστους γίνεται σε μια κατάσταση που ονομάζεται έκθεση κόστους παραγωγής.

Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων σημαντικό ρόλο παίζουν ουσιαστικά τρεις παράμετροι. Η πρώτη παράμετρος ορίζεται η υπόθεση η οποία γίνεται αναφορικά με την αντιμετώπιση του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην αρχή της περιόδου. Μπορεί να γίνει η υπόθεση ότι το αρχικό αυτό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες, υπόθεση που γίνεται στο πλαίσιο της εφαρμογής της μεθόδου F.I.F.O, ή ότι δεν γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου.



Δεύτερη παράμετρος είναι ο αριθμός των παραγωγικών τμημάτων στα οποία γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος. Στην περίπτωση που η επεξεργασία του προϊόντος συνεχίζεται σε κάποιο δεύτερο, τρίτο, κτλ. τμήμα, εκτός από το τρία βασικά στοιχεία του κόστους παραγωγής, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε, το κόστος του προϊόντος περιλαμβάνει και το μεταφερόμενο κόστος που είναι ουσιαστικά το μέσο κόστος που μεταφέρουν οι μονάδες που εισήλθαν σε ένα τμήμα προερχόμενες από κάποιο άλλο τμήμα και το οποίο αντικατοπτρίζει το κόστος της επεξεργασίας τους σε προηγούμενο στάδιο ή προηγούμενα στάδια της παραγωγής.

Τέλος σημαντικό ρόλο παίζουν τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία συστατικά του κόστους παραγωγής. Βάσει αυτών των ποσοστών υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες.

Η παραγωγική διαδικασία, διαιρείται σε επί μέρους στάδια ή φάσεις παραγωγής. Κάθε στάδιο ή φάση της παραγωγικής διαδικασίας ολοκληρώνεται, συνήθως, σε συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου. Επειδή τα προϊόντα που παράγονται από μία παραγωγική διαδικασία συνεχούς παραγωγής είναι όμοια μεταξύ τους, για να ολοκληρωθεί η επεξεργασία τους θα πρέπει όλα να περάσουν από τις φάσεις ή τα τμήματα του εργοστασίου σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας.

Σε κάθε φάση ή τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται το μέσο ανά μονάδα κόστος. Με αυτό το κόστος διαμορφωμένο συνεχίζεται η επεξεργασία του προϊόντος στο επόμενο τμήμα όπου θα διαμορφωθεί ένα νέο μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό συνεχίζεται μέχρι να τελειώσουν όλα τα στάδια ή οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Το μέσο, δηλαδή, ανά μονάδα κόστος παραγωγής διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς η επεξεργασία του προϊόντος προχωρά από στάδιο

σε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και «κατά φάση» κοστολόγηση.

Οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας μπορεί να συμπίπτουν ή να μην συμπίπτουν με τα τμήματα στα οποία είναι χωρισμένο το εργοστάσιο της επιχείρησης. Επίσης είναι δυνατόν να συμβεί να συντελούνται δύο ή περισσότερες φάσεις στο ίδιο τμήμα ή ακόμη η κατάτμηση της παραγωγικής διαδικασίας σε φάσεις να είναι τελείως ανεξάρτητη από την ύπαρξη ή όχι τμημάτων και να γίνεται με αντικειμενικό σκοπό η ανάλυση ή η βελτίωση της κοστολογικής πληροφόρησης. Οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις αυτές και αν ισχύει η κοστολόγηση, έχει ως αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου ανά μονάδα κόστος παραγωγής. Είναι λογικό τα παραπάνω βήματα να παρουσιάζουν μικρές διαφορές ανάλογα με την μέθοδο αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται, δηλαδή όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου ή η μέθοδος F.I.F.O.

Στην κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής υπάρχουν δύο μέθοδοι αποτίμησης, η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου και η μέθοδος F.I.F.O. Οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τις δυο μεθόδους είναι ότι στη μέθοδο F.I.F.O το αρχικό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες και στη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου δε γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων.

Στο πρώτο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός της φυσικής ροής, με την μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, δεν γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων μονάδων ανάλογα με την προέλευση τους ενώ με την μέθοδο F.I.F.O. γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και σε αυτές που προέρχονται από τις εισροές.

Αναλυτικότερα στο βήμα αυτό διαχωρίζονται θεωρητικά οι συνολικές μονάδες, στις μονάδες του αρχικού αποθέματος, στις εισερχόμενες μονάδες, στις ολοκληρωμένες μονάδες και στις μονάδες του τελικού αποθέματος. Σύμφωνα με την μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι εξερχόμενες δηλαδή οι ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία κόστους. Οι ημιτελείς μονάδες του τελικού αποθέματος δεν διαχωρίζονται σε αυτές που προέρχονται από τις εισερχόμενες μονάδες ή το αρχικό απόθεμα.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων F.I.F.O θεωρείται ότι εξέρχονται δηλαδή ολοκληρώνονται πρώτα οι μονάδες του αρχικού αποθέματος και στη συνέχεια οι εισερχόμενες μονάδες κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Οι συνολικές μονάδες διαχωρίζονται στις μονάδες του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων, στις εισερχόμενες μονάδες, στις ολοκληρωμένες μονάδες, στις μονάδες του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Επιπλέον, σύμφωνα με τη μέθοδο F.I.F.O. οι εξερχόμενες μονάδες διακρίνονται σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και ολοκληρώθηκαν εντός της περιόδου και σε αυτές που εισήλθαν και ολοκληρώθηκαν εντός της περιόδου. Επίσης, γίνεται η υπόθεση ότι το τελικό απόθεμα προέρχεται από τις εισερχόμενες μονάδες της περιόδου. Στο δεύτερο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων στην μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι ολοκληρωμένες μονάδες ισούνται με τις ισοδύναμες. Στη τεχνική αυτή προσδιορίζονται οι ισοδύναμες μονάδες, οι οποίες για τις ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία του κόστους και για το τελικό απόθεμα των ημικατεργασμένων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους. Ενώ στην μέθοδο F.I.F.O. οι ισοδύναμες μονάδες όσον αφορά τις ολοκληρωμένες μονάδες

από το αρχικό απόθεμα υπολογίζονται με βάση το υπολειπόμενο ποσοστό επεξεργασίας τους. Οι ολοκληρωμένες μονάδες από τις εισερχόμενες ισούνται με τις ισοδύναμες. Οι ισοδύναμες μονάδες του τελικού αποθέματος υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας τις φυσικές μονάδες επί το ποσοστό ολοκλήρωσής τους.

Σύμφωνα με την μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων F.I.F.O. οι ισοδύναμες μονάδες αναφορικά με τις εξερχόμενες ολοκληρωμένες μονάδες διακρίνονται σε ισοδύναμες μονάδες οι οποίες προέρχονται από τα αρχικά απόθεμα και τις εισερχόμενες μονάδες. Ειδικότερα, το αρχικό απόθεμα επεξεργάζεται κατά το επιπλέον ποσοστό από αυτό που είχε ήδη επεξεργασθεί την προηγούμενη περίοδο. Για παράδειγμα, εάν οι μονάδες ήταν επεξεργασμένες ως προς τις πρώτες ύλες την προηγούμενη περίοδο κατά το 20%, τότε στη νέα περίοδο θα λάβουν το υπόλοιπο 80% των πρώτων υλών (100%-20%) για να ολοκληρωθούν.

Οι ολοκληρωμένες μονάδες οι οποίες προέρχονται από τις εισερχόμενες μονάδες θεωρείται ότι ολοκληρώθηκαν κατά 100% κατά την περίοδο ανάλυσης και ισοδύναμες μονάδες αναφορικά με το τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους. Στο τρίτο βήμα, δηλαδή στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων και τρέχον κόστος περιόδου. Το συνολικό κόστος της περιόδου για κάθε ένα στοιχείο του κόστους αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος. Πολλές φορές το κόστος της άμεσης εργασίας και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παρακολουθούνται συνολικά ως κόστος μετατροπής ή κόστος επεξεργασίας.

Σε αντίθεση με την μέθοδο F.I.F.O. κατά την οποία το κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων αφορά μόνο τις ολοκληρωμένες

μονάδες ενώ το τρέχον κόστος περιόδου όλες τις ισοδύναμες μονάδες. Το συνολικό κόστος της περιόδου αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος μόνο το τρέχον κόστος αναλύεται στα στοιχεία του κόστους. Το κόστος του αρχικού αποθέματος επιβαρύνει άμεσα τις ολοκληρωμένες μονάδες και ειδικότερα αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα. Στο τέταρτο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα, η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου γίνεται του κόστους του βήματος 3 αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.

Σε αντίθεση με την μέθοδο F.I.F.O. κατά την οποία γίνεται διαίρεση του κόστους του βήματος 3 (μόνον το τρέχον κόστος) αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες. Τέλος στο πέμπτο βήμα, στον προσδιορισμό του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα επί τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων.

Καταρτίζεται η περίληψη κόστους η οποία αποτελεί τον αντικειμενικό σκοπό της έκθεσης. Στην περίληψη κόστους παρουσιάζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων και του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων. Το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων υπολογίζεται από το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα. Το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων υπολογίζεται από το άθροισμα των γινομένων μονάδων του τελικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα για κάθε στοιχείο του κόστους παραγωγής.

Ενώ στην μέθοδο F.I.F.O, το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων προκύπτει από το άθροισμα του κόστους του αρχικού αποθέματος του κόστους ολοκλήρωσης του αρχικού αποθέματος που

είναι το γινόμενο των ισοδύναμων μονάδων του αρχικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά στοιχείο κόστους και του κόστους των ολοκληρωμένων μονάδων, των οποίων η επεξεργασία ξεκίνησε και ολοκληρώθηκε μέσα στην περίοδο της ανάλυσης. Το τελευταίο ορίζεται ως το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα.

Το κόστος του τελικού αποθέματος υπολογίζεται ως το γινόμενο των ισοδύναμων μονάδων ανά στοιχείο κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά στοιχείο κόστους.

Όταν η παραγωγή λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα, οι εξερχόμενες μονάδες ενός τμήματος αποτελούν εισερχόμενες μονάδες σε επόμενο τμήμα. Οι μορφές της παραγωγικής διαδικασίας οι οποίες συναντώνται συνήθως σε επιχειρήσεις που παράγουν μαζικά είναι τρεις, η διαδοχική διαδικασία, η παράλληλη διαδικασία και η επιλεκτική διαδικασία. Στην διαδοχική διαδικασία η ολοκλήρωση του προϊόντος προϋποθέτει ότι αυτό θα περάσει από όλα τα τμήματα παραγωγής. Στην περίπτωση αυτή η παραγωγή ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Η επεξεργασία ξεκινά από το Τμήμα Α, συνεχίζει στο Τμήμα Β και ολοκληρώνεται στο Τμήμα Γ. Στην παράλληλη διαδικασία η ολοκλήρωση κομματιών ενός προϊόντος γίνεται παράλληλα σε διάφορα τμήματα της παραγωγής και σε κάποιο τελικό τμήμα τα επιμέρους ολοκληρωμένα κομμάτια του προϊόντος ενώνονται στο τελικό προϊόν. Και εδώ η παραγωγή του προϊόντος ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Όμως η επεξεργασία τμημάτων του προϊόντος γίνεται ανεξάρτητα στα Τμήματα Α και Β και στη συνέχεια, τα επιμέρους στοιχεία του προϊόντος ολοκληρώνονται στο Τμήμα Γ.

Η επιλεκτική διαδικασία μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όταν η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα. Σε αυτήν την περίπτωση η επεξεργασία των προϊόντων ακολουθεί διαφορετική ροή,

δηλαδή η σειρά και ο αριθμός των τμημάτων στα οποία πραγματοποιείται η παραγωγή των προϊόντων είναι διαφορετική. Οι μονάδες οι οποίες προωθούνται από ένα τμήμα σε ένα επόμενο μεταφέρουν κόστος το οποίο ονομάζεται μεταφερόμενο κόστος. Σε αυτήν την περίπτωση υπολογίζεται κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και για μια επιπλέον κατηγορία κόστους, εκείνη του μεταφερόμενου κόστους, εφόσον συμμετέχει και αυτό στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής ανά μονάδα.

Η μεταφορά του κόστους παραγωγής από ένα τμήμα (έστω τμήμα Α) στο επόμενο (έστω τμήμα Β) γίνεται με την ακόλουθη ημερολογιακή εγγραφή: χρεώνουμε την Παραγωγή σε Εξέλιξη – Τμήμα Β και πιστώνουμε την Παραγωγή σε Εξέλιξη – Τμήμα Α. Οι ημερολογιακές εγγραφές που σχετίζονται με την παρακολούθηση της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής δεν διαφοροποιούνται από εκείνες για την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής παρά μόνο στο γεγονός ότι δεν παρακολουθείται το κόστος σε λογαριασμούς ανά παραγγελία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

#### 5.1 ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Η πρότυπη κοστολόγηση (standard costing) είναι μία ακόμα βασική τεχνική κοστολόγησης πέραν της πλήρους - απορροφητικής και της οριακής κοστολόγησης. Σύμφωνα με την πρότυπη κοστολόγηση, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται:

1. όσον αφορά το άμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας το πρότυπο κόστος των άμεσων εισροών, δηλαδή των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας, με την επιτρεπόμενη ποσότητα αυτών των εισροών για την παραγωγή της συγκεκριμένης ποσότητας των προϊόντων, και
2. όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας τον πρότυπο συντελεστή καταλογισμού των Γ.Β.Ε. με τον επιτρεπόμενο όγκο της βάσης καταλογισμού που αντιστοιχεί στην παραγόμενη ποσότητα προϊόντων.

Επομένως, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να παρακολουθεί αναλυτικά το πραγματικό κόστος παραγωγής των προϊόντων εφόσον μπορεί να εκτιμήσει το πρότυπο κόστος τους και σε τακτά χρονικά διαστήματα να υπολογίζει και να τακτοποιεί τις αποκλίσεις (variances) μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού απολογιστικού κόστους. Θα πρέπει να διευκρινισθεί ωστόσο, ότι το πρότυπο κόστος σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά το πραγματικό κόστος των προϊόντων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα κόστος "στόχο" για την επιχείρηση έναντι του οποίου συγκρίνεται το πραγματικό απολογιστικό κόστος παραγωγής των προϊόντων της. Το αποτέλεσμα αυτής της σύγκρισης οδηγεί στον υπολογισμό της απόκλισης μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού



κόστους και παρέχει την κατάλληλη βάση πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων. Η αιτιολόγηση των αποκλίσεων γίνεται από τον εκάστοτε υπεύθυνο για την επίτευξη του πρότυπου κόστους. Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση, διαθέτει μια αξιόπιστη βάση για την κατάρτιση και την εποπτεία της επιτυχημένης εκτέλεσης των προϋπολογισμών της. Επίσης, η πρότυπη κοστολόγηση προσανατολίζει την επιχείρηση στο να δίνει έμφαση στη στενή παρακολούθηση του κόστους της, της επιτρέπει μέσω των προτύπων να ερευνά μεθόδους βελτίωσης της αποδοτικότητας της και επιπλέον της επιτρέπει να προσδιορίζει με μεγαλύτερη ασφάλεια τα τιμολόγια της, στην περίπτωση που η τιμολόγηση γίνεται βάσει κόστους, εφόσον το κόστος των προϊόντων δεν επηρεάζεται από τυχαίες διαχρονικά αυξομειώσεις.

## **5.2 ΕΝΝΟΙΑ**

Η έννοια του πρότυπου κόστους επιτρέπει μια ακόμη περισσότερο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση ελέγχου από τη διοίκηση. Με όσα έχουν αναπτυχθεί σε προηγούμενα κεφάλαια έγινε φανερό ότι η ανάλυση του κόστους του προϊόντος, έργου ή υπηρεσίας έγινε με τη χρησιμοποίηση των δεδομένων που πραγματικά αναφέρονται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης. Η πληροφόρηση αυτή έχει, αναγκαστικά, ιστορικό χαρακτήρα, αναφέρει δηλαδή στη διοίκηση απλά ποια ήταν τα κόστη - έξοδα. Αντίθετα ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης είναι να εφοδιάσει τη διοίκηση της επιχείρησης με δεδομένα για το ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη - έξοδα, αντί να την πληροφορεί απλά ποια ήταν. Πολλές φορές η έννοια του πρότυπου κόστους συγχέεται με το προϋπολογισμένο κόστος και η διαφορά αυτή

πρέπει να ξεκαθαριστεί. Το πρότυπο κόστος εφόσον αφορά μια μελλοντική περίοδο, για παράδειγμα την επόμενη χρήση εκείνης που διενεργείται η ανάλυση, είναι προϋπολογιστικό κόστος. Επιπλέον όμως είναι ένα πολύ αναλυτικά και λεπτομερειακά εκτιμώμενο κόστος, χαρακτηριστικά τα οποία δεν έχει κατά ανάγκη το προϋπολογιστικό κόστος. Επομένως, η έννοια του προϋπολογισμού είναι ευρύτερη εκείνης του πρότυπου.

Το προϋπολογισμένο κόστος είναι το κόστος το οποίο αναμένει να έχει η επιχείρηση σε μια μελλοντική χρονική περίοδο βάσει της ανάλυσης ιστορικών στοιχείων χωρίς ωστόσο να αποτελεί κόστος "στόχο", το οποίο χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας στην δραστηριοποίηση της επιχείρησης και τη διοίκηση του κόστους. Συνοπτικά θα μπορούσε να αναφερθεί ότι το πρότυπο κόστος είναι προϋπολογισμένο κόστος, αλλά το προϋπολογισμένο κόστος δεν είναι κατ' ανάγκη και πρότυπο.

Με τον όρο πρότυπο ορίζεται μια προσεκτικά προσδιορισμένη τιμή, ποσότητα ή κόστος. Το πρότυπο εκφράζεται συνήθως ως προς κάποια μονάδα βάσης, για παράδειγμα πρότυπο κόστος παραγωγής ανά μονάδα.

Το πρότυπο κόστος μπορεί, επίσης, να οριστεί και σαν το σημείο αναφοράς μέτρησης της απόδοσης ή αποτελεσματικότητας. Τα πρότυπα κόστη τα συναντάμε συχνά σε πολλούς τομείς της καθημερινής μας ζωής. Οι μαθητές των λυκείων γράφονται σ' ένα πανεπιστήμιο, αφού, τους ζητείται να ανταποκριθούν σ' ένα ορισμένο επίπεδο απόδοσης στις εξετάσεις σαν όρος για την εισαγωγή τους. Τα αυτοκίνητα που οδηγούμε είναι κατασκευασμένα σύμφωνα με ακριβή μηχανολογικά πρότυπα. Η τροφή που τρώμε είναι κατασκευασμένη σύμφωνα με κάποια πρότυπα, επίσης πρότυπα χρησιμοποιούνται ευρέως και στη διοικητική λογιστική.

Εδώ τα πρότυπα σχετίζονται με το κόστος και την ποσότητα των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων ή των

παρεχομένων υπηρεσιών. Τα πρότυπα κόστους και ποσότητας ορίζονται από τα διοικητικά στελέχη και για τα τρία στοιχεία του κόστους, των εισροών - υλικά, εργασία και Γ.Β.Ε. Μια σειρά από πρότυπα περιγράφουν το πώς πρέπει να πραγματοποιηθεί ένα έργο και πόσο θα κοστίσει. Όταν γίνεται μια εργασία συγκρίνονται τα πρότυπα με τα πραγματικά έξοδα που δαπανήθηκαν για να αποκαλυφθούν οι διαφορές ή αλλιώς αποκλίσεις.

Τα ποσοτικά ή φυσικά πρότυπα περιγράφουν, πόση ποσότητα από ένα στοιχείο κόστους, για παράδειγμα οι ώρες εργασίας, πρέπει να πραγματοποιηθούν για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Τα πρότυπα κόστους δείχνουν ποιο πρέπει να είναι το κόστος αυτών των ωρών εργασίας. Οι πραγματικές ποσότητες και τα πραγματικά κόστη των εισροών, συγκρίνονται με τα αντίστοιχα πρότυπα για να δούμε εάν η εργασία διεξάγεται μέσα στα όρια που η διοίκηση έχει ορίσει μέσω των προτύπων. Αν είτε η ποσότητα είτε το κόστος των εισροών ξεπερνά τα όρια που τα στελέχη έχουν ορίσει τότε πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή σ' αυτή τη διαφορά, επιτρέποντας έτσι στο διοικητικό στέλεχος να συγκεντρώσει τις προσπάθειες του εκεί όπου θα επιτύχει το καλύτερο αποτέλεσμα. Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων.

Τα πρότυπα τα οποία αφορούν τιμές αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτικά υπολογισμένη αξία την οποία η επιχείρηση έχει εκτιμήσει ότι θα πληρώσει για κάθε μονάδα εισροών. Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις συνθήκες στην αγορά των πρώτων υλών, τις συμφωνίες που έχει συνάψει με τους προμηθευτές της, κτλ., έχει ορίσει μια πρότυπη τιμή ανά μονάδα αγοράς πρώτων υλών. Αντίστοιχα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει την πολιτική των αμοιβών της, την

εξειδίκευση των εργατών της, κτλ., έχει προσδιορίσει μια πρότυπη αμοιβή ανά ώρα άμεσης εργασίας.

Τα πρότυπα τα οποία αφορούν ποσότητες αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτική εκτίμηση των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις τεχνικές προδιαγραφές ενός προϊόντος, μπορεί να εκτιμήσει με μεγάλη ακρίβεια τις ποσότητες των πρώτων υλών, ανά κατηγορία πρώτης ύλης, που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Αντίστοιχα, η επιχείρηση διενεργώντας μηχανολογικές αναλύσεις μπορεί να καταγράψει αναλυτικά όλα τα στάδια της παραγωγής από τα οποία διέρχεται ένα προϊόν προκειμένου να ολοκληρωθεί καθώς και τον απαιτούμενο χρόνο επεξεργασίας του σε κάθε στάδιο, λαμβάνοντας υπόψη την εκτέλεση των δραστηριοτήτων με αποτελεσματικό τρόπο από έναν έμπειρο εργάτη και την υφιστάμενη τεχνολογία. Με αυτόν τον τρόπο υπολογίζεται ο πρότυπος χρόνος επεξεργασίας του προϊόντος ανά παραγωγικό στάδιο.

Τα πρότυπα τα οποία αφορούν κόστος, αναφέρονται σε ένα πολύ προσεκτικά υπολογισμένο κόστος μιας εκροής, το οποίο υπολογίζεται με βάση το συνδυασμό της πρότυπης τιμής των εκάστοτε απαιτούμενων εισροών και της πρότυπης επιτρεπόμενης ποσότητας χρησιμοποίησης των εισροών αυτών για την παράγωγή της συγκεκριμένης εκροής.

Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί εργαλείο της διοίκησης για την ανακάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται αρχή των εξαιρέσεων (Principle exception).

Γενικά, το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα προϋπολογισμένο κόστος το οποίο έχει καταρτιστεί μετά από λεπτομερειακή ανάλυση και εκφράζει

το ποσό στο οποίο θα πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος κάτω από τις εκάστοτε πρότυπες συνθήκες λειτουργίας. Όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, δηλαδή τα Γ.Β.Ε., αυτά στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης επιμερίζονται στα προϊόντα βάσει πρότυπων συντελεστών καταλογισμού, οι οποίοι έχουν υπολογιστεί βάσει αφενός ενός προκαθορισμένου βαθμού απασχόλησης και αφετέρου μιας αναλυτικής εκτίμησης των προβλεπόμενων Γ.Β.Ε. (προτύπων Γ.Β.Ε.).

### **5.3 Ο ΤΡΟΠΟΣ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους μπορεί να διενεργηθεί στη βάση δύο προσεγγίσεων:

- του ιδανικού πρότυπου κόστους [ideal or theoretical standard cost), και
- του αναμενόμενου πρότυπου κόστους {currently attainable or attainable standard cost).

Τα ιδανικό πρότυπο κόστος είναι το ελάχιστο κόστος που μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις πιο αποδοτικές συνθήκες εργασίας και παραγωγής. Κατά τον υπολογισμό των ιδανικών προτύπων δεν λαμβάνονται υπόψη απώλειες χρόνου, βλάβες μηχανημάτων, μειωμένη απόδοση των εργαζομένων, κτλ. Όταν όμως ο καθορισμός των προτύπων είναι τόσο αυστηρός αυτά είναι πολύ δύσκολο να επιτευχθούν στην πραγματικότητα με αποτέλεσμα να υπάρχει απογοήτευση του προσωπικού, η οποία οδηγεί σε μείωση της υποκίνησης και της απόδοσης. Για το λόγο αυτό τα ιδανικά πρότυπα που βασίζονται στη μέγιστη απόδοση δεν χρησιμοποιούνται συχνά.

Το αναμενόμενο πρότυπο κόστος είναι αυτό το οποίο μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της

επιχείρησης, όπως αυτές προσδιορίζονται στη βάση μετρήσεων, πειραμάτων και παρατηρήσεων και αφορά την επόμενη χρονική περίοδο. Επομένως για τον υπολογισμό αυτών των προτύπων λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες χρόνου που συνεπάγονται οι κανονικές φθορές, οι βλάβες των μηχανημάτων, οι διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας, τα διαλείμματα των εργαζομένων, κτλ. Τα πρότυπα αυτά, εφόσον μπορούν να επιτευχθούν όταν υπάρχει αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης υποκινούν τους εργαζόμενους να εργαστούν προς την επίτευξη τους.

Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα πρότυπα θα πρέπει να αλλάζουν είναι δέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες συνθήκες των επιχειρήσεων. Όταν οι συνθήκες παραγωγής, όπως η τεχνολογία και η εξειδίκευση του προσωπικού, μεταβάλλονται θα πρέπει και τα πρότυπα να επικαιροποιούνται ώστε να είναι κατάλληλα για τους σκοπούς του προγραμματισμού, του έλεγχου και της αξιολόγησης.

#### **5.4 ΣΗΜΕΙΑ ΠΟΥ ΘΑ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΠΡΟΣΕΧΘΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΜΣΟ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Τα βασικά σημεία τα οποία θα πρέπει να προσεχθούν σε σχέση με την εκτίμηση των προτύπων είναι η επίπτωση στον πληθωρισμό, η επίπτωση στην υποκίνηση, η Επικαιροποίηση, και η σχέση με την στρατηγική.

Τα πρότυπα θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη αναμενόμενες πληθωριστικές τάσεις στις τιμές των εισροών. Όταν όμως τα πρότυπα υπολογίζονται για ένα ολόκληρο έτος, η πρότυπη τιμή των πρώτων υλών, η οποία έχει ενσωματώσει τον αναμενόμενο ετήσιο ρυθμό πληθωρισμού, μπορεί να οδηγήσει σε ευμενείς αποκλίσεις για τους πρώτους μήνες όπου η τιμή είναι χαμηλότερη της πρότυπης, λόγω του ότι δεν έχει επιδράσει η συνολική πληθωριστική επίπτωση. Ωστόσο, η ευμενής αυτή απόκλιση

είναι εικονική και δεν αντανακλά μεγαλύτερη αποδοτικότητα. Για παράδειγμα εάν η πρότυπη τιμή μιας πρώτης ύλης έχει υπολογιστεί σε 3 €κιλό έχοντας ενσωματώσει ένα μέσο ετήσιο ρυθμό πληθωρισμού 5% (παλαιά τιμή 2,85 € /κιλό + 5%) και στους δυο πρώτους μήνες ο πληθωρισμός είναι 3%, τότε η τιμή της πρώτης ύλης είναι χαμηλότερη από την πρότυπη, έστω 2,94€κιλό (2,85€κιλό + 3%). Επομένως υπάρχει μια ευμενής απόκλιση στην τιμή της τάξης των 0,06€κιλό (3€κιλό - 2,94€κιλό) που ωστόσο θα διορθωθεί στους επόμενους μήνες και δεν είναι πραγματική.

## **5.5 ΕΠΙΠΤΩΣΗ ΣΤΗΝ ΥΠΟΚΙΝΗΣΗ**

Επίσης ο σωστός υπολογισμός της αποδοτικότητας της άμεσης εργασίας, κυρίως σε επιχειρήσεις όπως εταιρίες παροχής υπηρεσιών, στις οποίες η συμμετοχή του κόστους της άμεσης εργασίας είναι σημαντικό στοιχείο του κόστους, με σκοπό τον υπολογισμό των αντίστοιχων προτύπων επηρεάζει σημαντικά την υποκίνηση των εργαζομένων. Τόσο ο υπολογισμός "αυστηρών" όσο και "χαλαρών" προτύπων έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην καταβαλλόμενη προσπάθεια από την πλευρά των εργαζομένων για την αύξηση της αποδοτικότητας τους.

## **5.6 ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ**

Ακόμα ένα σύστημα πρότυπης κοστολόγησης έχει σημαντικό κόστος ανάπτυξης και συντήρησης. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται και η ανάγκη επικαιροποίησης και παρακολούθησης των προτύπων σε τακτά χρονικά διαστήματα. Ωστόσο, εάν το σύστημα αυτό ενσωματωθεί σε ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα το κόστος του μειώνεται σημαντικά γιατί αναπτύσσονται συνέργιες με άλλα πληροφοριακά

υποσυστήματα της επιχείρησης. Τέλος η πρότυπη κοστολόγηση δίνει έμφαση στην επίτευξη ετήσιων στόχων, που αντανακλώνται στα πρότυπα. Ωστόσο, ο βραχυχρόνιος αυτός σχεδιασμός μπορεί να αποπροσανατολίσει την επιχείρηση από την επίτευξη της μακροπρόθεσμης στρατηγικής της

## **5.7 ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (STANDARD COST)**

Είναι η μόνη συγκροτημένη και ολοκληρωτικά διατυπωμένη κοστολογική μέθοδος. Η μέθοδος εντάσσεται και αποτελεί οργανικό τμήμα του συστήματος του απολογιστικού ελέγχου (Budgetary Control). Αποτελεί τον προϋπολογιστικό (προκαθοριστικό) έλεγχο των διαδικασιών όπου καταναλώνονται αξίες και παράγεται μεταβλητό έργο. Αφορά συνεπώς, τόσο. Και κυρίως, την παραγωγική διαδικασία, όσο επίσης και το (μεταβλητό) κόστος Εφοδιασμού και Διάθεσης. Μ' άλλα λόγια, το πεδίο εφαρμογής του εκτείνεται σ' όλο το χώρο εφαρμογής του κόστους γενικά. Κατά τη μέθοδο αυτή για κάθε θέση κόστους προσδιορίζονται οι αναλώσεις αξιών (δαπάνες) και οι αποδόσεις (έργο) που πρέπει να πραγματοποιηθούν στη μελλοντική περίοδο που τώρα (προ)κοστολογείται. Μετά τον προσδιορισμό αυτό ο υπεύθυνος της θέσης καλείται να αποδεχθεί ότι τόσο οι δαπάνες όσο και το έργο, είναι πραγματοποιήσιμες και να αναδεχθεί την ευθύνη να τις πραγματοποιήσει. Με τον τρόπο αυτό υπάρχει η βεβαιότητα ότι το κόστος θα διαμορφωθεί σ' ορισμένο ύψος, αλλά και το αποτέλεσμα επίσης.

Συνεπώς, οι δύο θεμελιακές διαφορές της μεθόδου από τις άλλες, διαφορές που την κάνουν μόνη αποτελεσματική είναι :

- Ø Η σαφής συγκρότησή της και
- Ø Η ανάδειξη της ευθύνης του υποκειμένου της παραγωγικής δράσης, του κάθε είδους εργασιακού δυναμικού δηλαδή, που έτσι



πειθαναγκάζεται σ' ορισμένη από πριν καθορισμένη και αριθμητικά προσδιορισμένη οικονομική δράση.

Δύο είναι σε κάθε επιχειρηματική λειτουργία και πεδίο εφαρμογής, οι βασικές προϋποθέσεις για την επιτυχία του σκοπού του πρότυπου κόστους: ο προσδιορισμός του ανάλογου ειδικού κατά περίπτωση προτύπου και η ανάληψη της ευθύνης για πραγματοποίησή του.

Όσον αφορά στην Παραγωγή, πρώτη προϋπόθεση είναι να προσδιοριστεί σε κάθε σημείο της παραγωγικής διαδικασίας όπου πραγματοποιούνται αναλώσεις και παράγεται έργο, δηλαδή σε κάθε θέση κόστους, ποια είναι τα αντίστοιχα πρότυπα ποσοτικών αναλώσεων ανά μονάδα έργου. Και δεύτερη προϋπόθεση είναι, να αναληφθεί από τον υπεύθυνο της κάθε θέσης όπου ορίστηκε ένα πρότυπο, η ευθύνη να πραγματοποιήσει αυτό το πρότυπο.

Έτσι, λοιπόν, προκειμένου να υπολογιστεί ένα πρότυπο κόστος στην παραγωγή, αναλύεται η παραγωγική διαδικασία στις κατεργασίες που θα χρειαστεί η συγκεκριμένη κατ' είδος, ποσότητα, ποιότητα και χρόνο, προγραμματισμένη μελλοντική παραγωγή, αναλύονται και οι παραγωγικές προϋποθέσεις που θα αναλωθούν σε κάθε κατεργασία και επακολουθεί «διαπραγμάτευση» ανάμεσα σε αρμόδιο τυπικό προϊστάμενο σε κάθε διοικητικό επίπεδο (Διεύθυνση, Υποδιεύθυνση, Τμήμα κ.ά.) και στον υφιστάμενο ειδικό και ουσιαστικό υπεύθυνο, ώστε αυτός ο τελευταίος να δεχθεί να αναλάβει την ευθύνη να πραγματοποιήσει τη συγκεκριμένη παραγωγή μ' αυτές τις αναλώσεις. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στον εφοδιασμό και στις πωλήσεις, όπου αφού προσδιοριστούν οι πρότυπες τιμές, ο αρμόδιος υπεύθυνος θα αναλάβει την ευθύνη να τις πραγματοποιήσει. Εξάλλου, για τις ακραίες επιχειρηματικές λειτουργίες, τον Εφοδιασμό και τις Πωλήσεις, διαμορφώνονται κατά περίπτωση τα παρακάτω δύο πεδία εφαρμογής του πρότυπου κόστους.

Για τον Εφοδιασμό τα δύο πεδία εφαρμογής του πρότυπου κόστους που διαμορφώνονται, είναι το πεδίο των τιμών αγοράς και το πεδίο «παραλαβής» των υλικών από τις αγορές. Στο πεδίο των τιμών αγοράς σκοπός είναι, πρώτο, να προσδιοριστούν οι πρότυπες τιμές αγοράς του κάθε υλικού που θα αγοραστεί μέσα στην χρονική περίοδο που καλύπτει το πρότυπο κόστος. Και, δεύτερο, να αναληφθεί από τον αρμόδιο υπεύθυνο η ευθύνη να πραγματοποιηθούν αυτές οι τιμές. Στο πεδίο των δαπανών παραλαβής (από τον προμηθευτή), αποθήκευσης και παράδοσης (στην παραγωγή) σκοπός είναι να προσδιοριστούν οι πρότυπες αναλώσεις – δαπάνες και να αναληφθεί η ευθύνη να πραγματοποιηθούν οι δαπάνες αυτές.

Για τις Πωλήσεις ισχύουν ανάλογα όσα ισχύουν για τον Εφοδιασμό. Ειδικότερα, διαμορφώνονται και εδώ δύο πεδία εφαρμογής του πρότυπου κόστους : το πεδίο των τιμών πώλησης και το πεδίο της «παραδόσης» των προϊόντων. Στο πεδίο των τιμών σκοπός είναι, πρώτο, να προσδιοριστούν οι πρότυπες τιμές πώλησης των προϊόντων που θα πουληθούν μέσα στη χρονική περίοδο που καλύπτεται από το πρότυπο κόστος και, δεύτερο, να αναληφθεί από τον αρμόδιο υπεύθυνο η ευθύνη να πραγματοποιηθούν αυτές οι τιμές. Στο πεδίο των δαπανών : παραλαβής (από την παραγωγή), αποθήκευσης και παράδοσης (στον πελάτη), των προϊόντων, σκοπός είναι να προσδιοριστούν οι πρότυπες αναλώσεις – δαπάνες και να αναληφθεί η ευθύνη να πραγματοποιηθούν οι αναλώσεις αυτές.

Μ' αυτούς τους όρους είναι βέβαιο το αποτέλεσμα που θα πραγματοποιηθεί μέσα στην επόμενη περίοδο, πρώτο, γιατί έχουν προσδιοριστεί αριθμητικά τα πρότυπα με βάση τις συγκεκριμένες και προδιαγραμμένες μελλοντικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης και δεύτερο, που είναι και το σημαντικότερο, γιατί οι αρμόδιοι υπεύθυνοι έχουν αναλάβει τη συγκεκριμένη ευθύνη να πραγματοποιηθούν αυτά τα

πρότυπα. Τελικά, το κόστος που θα πραγματοποιηθεί, θα συγκριθεί με το πρότυπο και θα προκύψουν οι αποκλίσεις ξεχωριστά στις ποσότητες και τις τιμές, κι έτσι θα προσδιοριστεί το ποσό και ο τομέας της ευθύνης, όπου με πιο λεπτομερή διερεύνηση θα εντοπιστούν οι υπεύθυνοι για την κάθε απόκλιση.

Στο σημείο αυτό διατυπώνουμε την πολύ σημαντική παρατήρηση, σχετικά με την ελεγκτική αξία του πρότυπου κόστους, ότι αποτελεί τη μοναδική μέθοδο που επιτρέπει μέσα από την κοστολόγηση να ελέγχεται (και να κατευθύνεται) η παραγωγικότητα της καθεμιάς θέσης κόστους. Αυτό συμβαίνει επειδή είναι η μοναδική κοστολογική μέθοδος που περιλαμβάνει ποσότητες που θα καταναλωθούν. Όλες οι άλλες κοστολογικές μέθοδοι περιλαμβάνουν μόνο αξίες και έτσι υποχρεώνουν ο έλεγχος της παραγωγικότητας να γίνεται με άλλη, ξεχωριστή διαδικασία (τον Έλεγχο της Παραγωγής).

Προσδιορισμός και καταλογισμός των αποκλίσεων Σχετικά με τον προσδιορισμό των αποκλίσεων των τιμών, που συνιστούν ευθύνη του Εφοδιασμού, η λογιστική θεωρία προβλέπει τις παρακάτω λύσεις.

A) Οι αποκλίσεις στις τιμές «συλλαμβάνονται» κατά την εισαγωγή των υλικών στην επιχείρηση, απομονώνονται με την καταχώρησή τους στους ειδικούς γι' αυτό το σκοπό λογαριασμούς και τα αγοραζόμενα εισάγονται στους λογαριασμούς των αποθεμάτων με τις πρότυπες τιμές τους.

Η λύση αυτή παρουσιάζει τα παρακάτω σημαντικά πλεονεκτήματα :

Πρώτο, όσον αφορά στον εντοπισμό και τον προσδιορισμό της ευθύνης για τις αποκλίσεις. Οι αποκλίσεις από τις αγορές προσδιορίζονται και απομονώνονται στους ειδικούς γι' αυτό το σκοπό λογαριασμούς, αμέσως με την εισαγωγή του καθενός και όλων των υλικών και επισημαίνεται με τον τρόπο αυτό άμεσα και έγκαιρα η συνολική ευθύνη του Εφοδιασμού. Στη συνέχεια, τα υλικά προωθούνται για ανάλωση με τις πρότυπες τιμές τους και συνεπώς οποιαδήποτε απόκλιση από κει και πέρα οφείλεται

προφανώς σε υπέρβαση της πρότυπης ποσότητας και συνιστά αμέσως ευθύνη της Παραγωγής.

Δεύτερο, όσον αφορά στο χειρισμό των (συνολικών) αποκλίσεων της χρήσης. Οι συνολικές αποκλίσεις από τις αγορές της χρήσης βρίσκονται προσδιορισμένες και απομονωμένες, όπως είπαμε, στους ανάλογους λογαριασμούς, ώστε στο τέλος της χρήσης μπορούν να καταλογιστούν εις βάρος του αποτελέσματος, είτε το σύνολο των αποκλίσεων αυτών, είτε το μέρος που αφορά τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν (ανάλογα με τη σχετική παραδοχή). Τρίτο, από την άποψη της πρακτικής διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας. Εδώ, όλες οι αποκλίσεις από τις τιμές (αγοράς) απομονώνονται για τη συνολική ποσότητα που αγοράστηκε, και κατά το χρόνο της εισαγωγής στην αποθήκη, που σημαίνει έγκαιρα και για τη συνολική ποσότητα του κάθε υλικού μια εγγραφή. Β) τα αγοραζόμενα εισάγονται στους λογαριασμούς αποθεμάτων με τις πραγματικές τιμές αγοράς με τις οποίες και χρεώνονται στο κόστος παραγωγής και σ' όποια άλλη χρήση. Στην περίπτωση αυτή οι αποκλίσεις της αξίας προσδιορίζονται κατά το χρόνο που χρησιμοποιείται το υλικό και μόνο για την ποσότητα που χρησιμοποιείται και στη θέση που χρησιμοποιείται. Σχετικά με τα χαρακτηριστικά αυτής της δεύτερης λύσης παρατηρούμε τα παρακάτω :

- Σε κάθε περίπτωση απόκλισης του κόστους πρέπει η συνολική απόκλιση να χωριστεί σε μία, που έχει αιτία την ποσότητα, και σε άλλη που οφείλεται στην αξία, ώστε να προκύψει έτσι χωριστά η ευθύνη της Παραγωγής (απόκλιση ποσότητας) και του Εφοδιασμού (απόκλιση αξίας).
- Προκειμένου να προκύψει η ευθύνη του Εφοδιασμού για τις συνολικές αποκλίσεις από τις αγορές μιας περιόδου, είναι ανάγκη να γίνει αποτίμηση των αποθεμάτων που βρίσκονται σαν υπόλοιπα στις αποθήκες, σε πρότυπες τιμές. Η απόκλιση που θα προκύψει από την

αποτίμηση αυτή, πρέπει να προστεθεί στην απόκλιση της αξίας που πρόκυψε από τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν (που βρίσκεται καταχωρημένη στους ανάλογους λογαριασμούς αποκλίσεων), για να προκύψει τελικά η συνολική.

- Τα μόνα πλεονεκτήματα αυτής της λύσης βρίσκονται, πρώτο, στο γεγονός ότι κατά την αγορά γίνεται άμεσα εισαγωγή των υλικών, χωρίς να μεσολαβεί η διαδικασία της αποτίμησής τους στην πρότυπη τιμή κατά περίπτωση και, δεύτερο, στο γεγονός ότι στο τέλος (της κάθε κοστολογικής περιόδου και) της χρήσης τα υλικά βρίσκονται αποτιμημένα στις πραγματικές τιμές αγοράς τους. Όσον αφορά στον καταλογισμό τους εις βάρος του αποτελέσματος, επισημαίνουμε ότι οι συνολικές αποκλίσεις της χρήσης επιδέχονται δύο διαζευκτικά χειρισμούς, ανάλογα με την άποψη για τη φύση των αποκλίσεων που υποστηρίζεται.

Η μία άποψη υποστηρίζει ότι η ζημιά που προκλήθηκε μέσα στη χρήση είναι ίση με τις αποκλίσεις μόνο των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν, οπότε μόνο κατ' αυτό το ποσό πρέπει να βαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης. Οι υπόλοιπες αποκλίσεις δε συνιστούν ζημιά πραγματοποιημένη και έτσι θα προστεθούν στο πρότυπο κόστος των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, που σ' αυτή την περίπτωση τα αποθέματα αυτά αποτιμούνται με το πραγματικό κόστος αγοράς τους.

Από εδώ βγαίνει το συμπέρασμα ότι η επιλογή της μιας από τις παραπάνω δύο μεθόδους καταλογισμού των αποκλίσεων εις βάρος του αποτελέσματος της χρήσης θα επηρεασθεί βασικά από την άποψη που θα επικρατήσει αναφορικά με τον ουσιαστικό χαρακτήρα των αποκλίσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με τη χρήση του πρότυπου κόστους στην επιχειρηματική πρακτική, ορίζει τα παρακάτω :

«Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν τη δυνατότητα να αποτιμούν τα αποθέματά τους

στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και στο πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απόλυτα (μένοντα) και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί στα απούλητα αποθέματα της απογραφής εμφανίζεται ιδιαίτερα.»

Πεδίο εφαρμογής Όπως επισημάναμε στην παράγραφο αυτή εισαγωγικά, η μέθοδος αφορά και τις τρεις «παραγωγικές» λειτουργίες της επιχείρησης που παράγουν μεταβλητό έργο, φυσικά κατά το μέρος των μεταβλητών τους δαπανών, που καλύπτουν και ανταποκρίνονται σ' αυτό το έργο.

Όπως είναι γνωστό, αυτές οι τρεις λειτουργίες έχουν μια διοικητική οργάνωση (Διεύθυνση) που προκαλεί δαπάνες σταθερές και μια παραγωγική λειτουργία που προκαλεί δαπάνες μεταβλητές. Ανάλογα λοιπόν και αντίστοιχα, οι σταθερές δαπάνες που προκαλούνται από τη διοικητική τους οργάνωση ελέγχονται κατά το συνολικό ποσό της η καθεμιά με το σύστημα του απολογιστικού ελέγχου των σταθερών δαπανών (Budgetary Control).

Ενώ η παραγωγική τους λειτουργία ελέγχεται με το πρότυπο κόστος (Standard Cost).

Η κατάρτιση της πρότυπης κοστολόγησης

Πρέπει να τονιστεί ιδιαίτερα ότι η κατάρτιση ενός πρότυπου κόστους προϋποθέτει ψηλό βαθμό οργάνωσης της επιχείρησης και πάντως πολύ σοβαρή και αναλυτική εργασία. Η κατάρτιση των προτύπων, πρώτα, προϋποθέτει και απαιτεί την πλήρη ανάλυση της παραγωγής του προϊόντος για το οποίο καταρτίζεται το πρότυπο κόστος, μέχρι την έσχατη κατεργασία του. Η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει τρία στοιχεία : τα παραγωγικά μέσα που θα χρησιμοποιηθούν σε κάθε κατεργασία, τη μέθοδο εργασίας που θα εφαρμοστεί, και φυσικά τις τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Ακολουθεί σε κάθε κατεργασία ανάλυση

του κόστους της σε όλους τους συντελεστές του κόστους αυτού και ο υπολογισμός που περιλαμβάνει : το είδος (π.χ. συγκολλητής), την ποιότητα (π.χ. βοηθός) και την ποσότητα (π.χ. 12 λεπτά ) και όπου, οι μεν προδιαγραφές του είδους και της ποιότητας έχουν προσδιοριστεί, συνήθως, με βάση μελέτες και δοκιμές από την αρμόδια υπηρεσία μελετών, η δε ποσότητα, από τις πραγματικές μετρήσεις των αναλώσεων, τέτοιες που παρέχουν στατιστικώς ασφαλή δεδομένα (από την ίδια υπηρεσία επίσης). Μόνο με τον τρόπο αυτό κατοχυρώνεται απόλυτα η επιχείρηση απέναντι σε μια σπατάλη, γιατί τότε μόνο δεν υπάρχει τρόπος καταδολίευσης. Αλλιώς, αν λείπει η ποιότητα, για παράδειγμα, τότε π.χ. ο εργοδηγός είναι δυνατόν να τηρήσει το χρόνο εργασίας, αλλά να χρησιμοποιήσει προσωπικό καλύτερης ποιότητας (π.χ. τεχνίτη αντί για βοηθό) και συνεπώς μεγαλύτερης απόδοσης, για να επιτύχει το ποσοτικό πρότυπο της απόδοσης στον προκαθορισμένο χρόνο εργασίας. Αλλά τότε η επιχείρηση θα έχει μεγαλύτερο κόστος σ' εκείνη την κατεργασία, χωρίς να προκύπτει από τις ποσοτικές αναλώσεις απόκλιση.

Εξυπακούεται ότι σε κάθε περίπτωση που προσδιορίζεται η κοστολογική μέθοδος που θα ακολουθήσει η επιχείρηση, θα προσδιοριστούν επίσης και οι θέσεις κόστους. Από τον κανόνα αυτό δεν εξαιρείται φυσικά η πρότυπη κοστολόγηση. Στην περίπτωση αυτή επίσης, αφού προσδιοριστούν αναλυτικά για κάθε κατεργασία οι πρότυπες αναλώσεις, θα συγκροτηθεί ο «κοστολογικός πίνακας», ο οποίος σημαίνει ότι προσδιορίζονται οι υπεύθυνοι σ' αυτούς που θα ανατεθεί η ευθύνη για να πραγματοποιηθούν οι αναλώσεις αυτές.

Θα φανεί ίσως περίεργο, αλλά ο όρος για την πραγματοποίηση των προτύπων είναι να πραγματοποιηθούν οι πωλήσεις στις ποσότητες που έχουν προγραμματιστεί. Η πραγματοποίηση αυτών των πωλήσεων θα επιτρέψει να πραγματοποιηθεί η παραγωγή στις ποσότητες που έχουν προγραμματισθεί, πράγμα που αποτελεί βασικό όρο για να

διαμορφωθούν τα πρότυπα και κυρίως εκείνα των έμμεσων δαπανών, στο προκαθορισμένο ύψος.

Αυτά όσον αφορά στο πρώτο στοιχείο του πρότυπου κόστους, δηλ. την τοποθέτηση των προτύπων. Αλλά και το δεύτερο στοιχείο του πρότυπου κόστους, η ανάθεση της ευθύνης στους αρμόδιους υπευθύνους, προϋποθέτει ψηλού βαθμού οργάνωση και πάντως και εδώ σημαντική εργασία. Απαιτεί μια πλήρη αναλυτική οργάνωση που θα προσδιορίζει με ακρίβεια το έργο της κάθε θέσης, το προσωπικό σε αριθμό προσώπων (ποσοτικός προσδιορισμός) και τις εργασιακές ιδιότητες του αυτού του προσωπικού (ποιοτικός προσδιορισμός). Ο προσδιορισμός αυτός του έργου και των αρμοδιοτήτων του προσωπικού προσδιορίζει αυτόματα και την ευθύνη της κάθε θέσης. Συνεπώς, η εφαρμογή της μεθόδου απαιτεί πολλή και σημαντική εργασία και συνεπάγεται ψηλό κόστος εγκατάστασης, αλλά και λειτουργία της. Παρά το μεγάλο αυτό κόστος όμως, η εφαρμογή της είναι σκόπιμη, γιατί η μέθοδος παρέχει σ' έναν πολύ υψηλό βαθμό (θεωρητικά απόλυτη) εξοικονόμηση πόρων και μείωση του κόστους. Το σημαντικότερο όμως είναι ότι εξαναγκάζει ολόκληρο το προσωπικό της επιχείρησης να λειτουργεί πάνω στα πρότυπα, αφού κατά την κατάρτιση τους το προσωπικό αυτό τα συμφώνησε ως πραγματοποιήσιμα και αποδέχθηκε την ευθύνη να τα πραγματοποιήσει. Μ' αυτούς τους όρους ο καθένας, όπου κι αν απασχολείται και σ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, είναι υποχρεωμένος να παράγει έργο ορισμένης ποσότητας και ποιότητας (αυτών που έχει δεχθεί) με μία ευθύνη δεδομένη που την έχει αναλάβει από την έναρξη της χρήσης. Αποδεικνύεται συνεπώς ότι ουσιαστικά η μέθοδος του πρότυπου κόστους δεν είναι μια μέθοδος για να υπολογίζεται ένα κόστος με ακρίβεια, όσο κυρίως μια μέθοδος διοίκησης της επιχείρησης, για να τηρείται το κόστος στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο.



Μια τελευταία αλλά σημαντική παρατήρηση πάνω στο πρότυπο κόστος. Το κόστος αυτό υπολογίζεται με συγκεκριμένα δεδομένα μιας παραγωγής ενός προϊόντος , δεδομένα που είναι: τα παραγωγικά μέσα , η μέθοδος δουλείας και οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Με βάση αυτά ειδικά τα δεδομένα υπολογίζονται τα διάφορα πρότυπα (είδη, ποιότητες και ποσότητες υλικών , ανθρώπινης εργασίας ) Σε περίπτωση οποιαδήποτε μεταβολής , έστω και μικρής , έστω σ' ένα μόνο από τα παραπάνω δεδομένα , πρέπει να γίνει αναθεώρηση του σχετικού προτύπου που επηρεάζεται από τη μεταβολή.

## **5.8 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ**

Η κατάρτιση του κοστολογικού πίνακα δεν είναι βέβαια από μόνη της αρκετή για να ολοκληρωθεί η κοστολόγηση. Παρέχει μόνο τα στοιχεία για την κοστολόγηση. Ο πίνακας είναι μια στατική κατάσταση, ενώ η κοστολόγηση είναι μια δυναμική διαδικασία. Θα πρέπει να βρεθούν οι τρόποι , τα μέσα και οι διαδικασίες , ώστε ο πίνακας να οδηγεί σε μια αξιόπιστη , οικονομική και έγκαιρη κοστολόγηση. Τα αντικείμενα αυτά αποτελούν το περιεχόμενο του κοστολογικού συστήματος που με πάγιους κανόνες θα τα ορίζει. Με τον όρο Κοστολογικό Σύστημα εννοούμε λοιπόν τον προσδιορισμό , τη συστηματοποίηση και καθιέρωση της κοστολόγησης σαν διαδικασίας. Τον καθορισμό ενός συστήματος δουλείας που στην συγκεκριμένη επιχείρηση με τη δεδομένη οργάνωση , προσωπικό και μέσα, θα επιτρέψει να συγκεντρωθούν οι αναλώσεις και οι αποδόσεις , και να προσδιοριστεί το κόστος της μονάδας του έργου και της μονάδας του προϊόντος.

Τα βασικά στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνει σαν καθορισμούς, το Κοστολογικό σύστημα είναι αυτά που ακολουθούν:

Ο τρόπος και τα μέσα που μ' αυτά θα καταγραφούν οι αναλώσεις των υλικών και υπηρεσιών που αποτελούν τους συντελεστές του κόστους. Αυτό σημαίνει πρακτικά ότι το κοστολογικό σύστημα θα καθορίσει τα παραστατικά σ' αυτά που θα καταγράφονται οι αναλώσεις των αξιών που συνιστούν το κόστος , καθώς και τα στοιχεία που θα έχουν τα παραστατικά αυτά , αλλά και οι καταγραφές σ' αυτά. Πρέπει συνεπώς να προσδιοριστούν ειδικότερα :

### **5.8.1 ΓΙΑ ΤΑ ΥΛΙΚΑ**

1)ένα δελτίο εξαγωγής από την αποθήκη όπου θα προσδιορίζονται τα ποιοτικά και ποσοτικά στοιχεία του υλικού καθώς και η αποθήκη που το απόθεμα της μειώνεται και αντίστοιχα η θέση κόστους που επιβαρύνεται με τη δαπάνη. Παραπέρα πού (από ποιον ) θα εκδίδεται το δελτίο αυτό και ποιες υπογραφές θα έχει (ποιος απαλλάσσεται από την ευθύνη της αξίας και ποιος την αναδέχεται)

2)μια αναλυτική κατάσταση όπου θα καταχωρίζονται όλα τα παραπάνω δελτία εξαγωγής που αφορούν μια συγκεκριμένη θέση κόστους και θα 100 κατατάσσονται κατά υλικό , ώστε απ' αυτήν να προκύπτει η επιβάρυνση της κάθε θέσης κόστους , από κάθε υλικό που ανάλωσε και , προφανώς , η συνολική επιβάρυνση της απ' όλα τα υλικά

3)μια συγκεντρωτική κατάσταση όπου θα περιλαμβάνονται όλες χωρίς εξαίρεση οι θέσεις κόστους και οι κατηγορίες των αποθεμάτων , ώστε απ' αυτήν να προσδιορίζεται η συνολική επιβάρυνση της κάθε θέσης κόστους από όλες τις κατηγορίες των υλικών και συγχρόνως η αξία των υλικών από την κάθε κατηγορία που καταναλώθηκαν συνολικά απ' όλες τις θέσεις κόστους.

## **5.8.2 ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΡΓΑΣΙΑ**

1) ένα δελτίο απασχόλησης του εργαζομένου όπου θα προσδιορίζεται ο χρόνος έναρξης και λήξης της απασχόλησης του σε κάθε θέση κόστους , ώστε να προκύπτει από τις προσωπικές αμοιβές του και από την χρονική διάρκεια της απασχόλησης του σε κάθε θέση η δαπάνη σε νομισματικές μονάδες που βαρύνει τη θέση , από τον συγκεκριμένο εργαζόμενο. Παραπέρα , που (από ποιόν) θα εκδίδεται το δελτίο αυτό και ποιες υπογραφές θα έχει (ποιος βεβαιώνει το δικαίωμα του εργαζόμενου να πληρωθεί και ποιος αναδέχεται την ευθύνη να βαρύνει το κόστος του αυτή η δαπάνη).

2) μια αναλυτική κατάσταση κατά εργαζόμενο όπου θα περιλαμβάνονται όλες οι θέσεις κόστους σ' αυτές που απασχολήθηκε ο μισθωτός , μέσα στη μισθοδοτική περίοδο , που εμπίπτει ή συμπίπτει με την κοστολογική περίοδο , εμπίπτει ή συμπίπτει με την κοστολογική αναφοράς. Από την αναλυτική αυτή κατάσταση θα προκύψει η συνολική αμοιβή του εργαζόμενου και οι θέσεις κόστους που αναλυτικά βαρύνονται μ' αυτή τη δαπάνη.

3) μια συγκεντρωτική κατάσταση όπου θα περιλαμβάνονται όλες χωρίς εξαίρεση οι θέσεις κόστους και η συνολική επιβάρυνση της κάθε θέσης απ' όλες τις δαπάνες του προσωπικού , καθώς και η συνολική δαπάνη από το κάθε είδος δαπάνης προσωπικού , που καταλογίστηκε σ' όλες τις θέσεις κόστους.

## **5.8.3 ΓΙΑ ΤΙΣ ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ-ΔΑΠΑΝΕΣ**

1) ο τρόπος <<σύλληψης >> προσδιορισμού ή καταμέτρησης της δαπάνης που σημαίνει τη μέθοδο , το παραστατικό και την τεχνική προσδιορισμού και καταγραφής της.

2)ο τρόπος που θα μοιραστεί κάθε δαπάνη πάνω στις σχετικές θέσεις κόστους , που σημαίνει να προσδιοριστεί για κάθε είδος δαπάνης , το κριτήριο που θα χρησιμοποιηθεί και η μέθοδος που θα εφαρμοστεί για να μοιραστεί η δαπάνη αυτή στις διάφορες θέσεις κόστους που αφορά.

3)ένας αναλυτικός πίνακας για τον καταλογισμό ή και το μερισμό της κάθε δαπάνης στις διάφορες θέσεις κόστους , αυτές που τις βαρύνει

4)μια συγκεντρωτική κατάσταση μ' όλες τις θέσεις κόστους όπου η κάθε θέση θα δέχεται τις ανάλογες επιβαρύνσεις από καθεμιά και όλες τις δαπάνες που την αφορούν , και από την οποία συνεπώς θα προκύπτει και η κατανομή της καθεμιάς δαπάνης στις διάφορες θέσεις κόστους.

Αυτά είναι τα στοιχεία θα ορίζονται από το κοστολογικό σύστημα, προκειμένου για την καταγραφή των αναλώσεων.

B)Η δεύτερη κατηγορία στοιχείων που θα ορίζονται από το κοστολογικό σύστημα αφορά τον τρόπο και τα μέσα που μ' αυτά θα καταγραφούν οι αποδόσεις ,το έργο που παράχθηκε με τις παραπάνω (α)αναλώσεις . Πρακτικά αυτό θα γίνει με ένα αναλυτικό ημερήσιο Δελτίο Παραγωγής για την κάθε θέση κόστους ,που σ' αυτό θα καταγραφεί από την κάθε θέση η παραγωγή που πραγματοποιήθηκε ,κατά τρόπο που να καλύπτει δύο ανάγκες :την ανάγκη του προσδιορισμού του κόστους ανά μονάδα έργου της συγκεκριμένης θέσης και ενδεχομένως (αν προβλέπεται )την ειδική αμοιβή (σε συνάρτηση με την παραγόμενη ποσότητα ) , του ή των προσώπων που δούλεψαν σ' αυτήν τη θέση και πραγματοποίησαν αυτή την παραγωγή .

Και στις δύο παραπάνω περιπτώσεις (α και β ) πρόκειται γι' αυτό που στη λογιστική ορίζουμε σαν στοιχεία .Είναι δηλαδή τα παραστατικά των οικονομικών πράξεων που συνιστούν πράξεις συστατικές του κόστους, πράξεις που εντάσσονται στη διαδικασία υπολογισμού του κόστους

Γ) Τρίτη κατηγορία στοιχείων που ορίζονται από το κοστολογικό σύστημα αποτελούν ο τρόπος και τα μέσα μ' αυτά που θα συγκεντρωθούν τα παραπάνω δεδομένα :αναλώσεις –αποδόσεις , και θα συγκροτήσουν

κατηγορίες σκόπιμες για την λήψη των αναγκαίων πληροφοριών και την πρόοδο των διαδικασιών. Πρόκειται ,πρακτικά , για διατάξεις (καταστάσεις , βιβλία , πίνακες κ.λπ.) όπου συγκεντρώνονται τα στοιχεία από τις αναλώσεις και τις αποδόσεις ,προκειμένου να προκύψουν συγκεντρωτικές πληροφορίες και να προωθήσουν οι κοστολογικές διαδικασίες. Το αντίστοιχο στη λογιστική είναι αυτό που ορίζεται με τον όρο βιβλία. Είναι δηλαδή τα μέσα όπου συγκεντρώνονται και κατατάσσονται τα αναλυτικά δεδομένα που περιέχουν τα στοιχεία , για να παράγονται και να παρέχονται κατηγορίες από κοστολογικές πληροφορίες , συγκροτημένες είτε κατά χρονικά διαστήματα είτε κατά ειδικά αντικείμενα.

Δ)τέταρτη κατηγορία αποτελούν οι κανόνες και οι διαδικασίες μ' αυτούς που θα καταγράφονται και θα συγκεντρώνονται τα στοιχεία .

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι ορίζονται οι θέσεις όπου εκδίδονται τα παραστατικά, οι διαδρομές που ακολουθούν , οι καταγραφές που δέχονται σε κάθε σημείο της διαδρομής κ.λπ. Άλλα επίσης σημαίνει ότι ορίζονται και την αξιοπιστία των στοιχείων και των πληροφοριών .Σαν αντίστοιχο στη λογιστική θα ορίζουμε το <<λογιστικό κύκλωμα>> και τα ισοζύγια .

Ε) πέμπτο στοιχείο που προσδιορίζεται από το σύστημα είναι οι θέσεις κόστους όπου θα συγκεντρωθούν όλες οι αναλώσεις και το έργο της καθεμιάς και θα υπολογιστεί το κόστος της μονάδας από το έργο αυτό . Πρακτικά αυτό γίνεται , όσον αφορά στον προσδιορισμό των θέσεων κόστους , με τον κοστολογικό πίνακα , όπως αυτός αναπτύχθηκε παραπάνω.

Καθόσον αφορά στην ενιαία συγκέντρωση των αναλώσεων και αποδόσεων , αυτές θα γίνουν πάνω στο Φύλλο Υπολογισμού του Κόστους της καθεμιάς θέσης όπου καταγράφονται οι αναλώσεις κατ' είδος (των υλικών και των λοιπών εξόδων ) και τα από την άλλη μεριά οι μονάδες από το έργο που παράχθηκε πάνω σε κάθε προϊόν , απ' αυτή τη θέση και μ' αυτές τις δαπάνες και όπου θα υπολογιστεί το κόστος της μονάδας από το έργο που παράχθηκε πάνω σε κάθε προϊόν , απ' αυτή τη θέση και μ' αυτές τις δαπάνες και όπου θα υπολογιστεί το κόστος της μονάδας του έργου για κάθε προϊόν.

Ύστερα ,με βάση τις μονάδες που απορρόφησε η συνολική ποσότητα από κάθε προϊόν που παράχθηκε , θα προσδιοριστεί το συνολικό κόστος κατά προϊόν.

## **5.9 ΑΠΟΚΛΗΣΕΙΣ Γ.Β.Ε**

Η πρότυπη κοστολόγηση και η ανάλυση των αποκλίσεων χρησιμοποιούνται από τις αρχές του 19ου αιώνα. Από τότε, η ακολουθούμενη μεθοδολογία και η εμφάνιση της πρότυπης κοστολόγησης έχει επεκταθεί και εξελιχθεί προκειμένου να ενσωματώσει τις μεταβαλλόμενες προσεγγίσεις αναφορικά με την χρησιμότητα της, ως εργαλείο πληροφόρησης στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής για τη λήψη αποφάσεων. Τα τελευταία χρόνια, η θεώρηση της συνεχούς βελτίωσης η οποία δίνει έμφαση στη συνεχή προσπάθεια επίτευξης βελτιωμένων επιπέδων επιχειρηματικής αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας έχει προταθεί ως το καταλληλότερο εργαλείο για αυτούς τους σκοπούς σε σχέση με την πρότυπη κοστολόγηση. Ο λόγος είναι ότι τα πρότυπα μπορούν να αντιμετωπισθούν ως μια στατική βάση σύγκρισης των πραγματικών γεγονότων, ή αποκλίσεων, προσέγγιση που

σε ορισμένα σημεία είναι περιοριστική και ανασταλτική προς την κατεύθυνση της βελτίωσης της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων.

Η έμφαση που δίνεται στην αιτιολόγηση των αποκλίσεων μπορεί να έχει αρνητικές επιπτώσεις στον τρόπο που συμπεριφέρονται τα στελέχη. Πιο συγκεκριμένα, στην προσπάθεια του ένα στέλεχος να βελτιώσει τις δικές του αποκλίσεις μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τις αποκλίσεις κάποιου άλλου στελέχους καθώς και την επιχείρηση στο σύνολό της. Το πρόβλημα αυτό περιορίζεται όταν τα στελέχη έχουν γνώση των γενικότερων επιπτώσεων των ενεργειών τους σε επιχειρηματικό επίπεδο καθώς και όταν οι αποκλίσεις δεν χρησιμοποιούνται από την διοίκηση με την στενή έννοια της απόδοσης των ευθυνών και του ελέγχου, αλλά περισσότερο ως πληροφοριακό στοιχείο υποστήριξης για την λήψη αποφάσεων. Δεν θα πρέπει να αγνοείται το γεγονός ότι οι αποκλίσεις προσφέρουν ενδείξεις αλλά όχι συμπεράσματα. Για το λόγο αυτό όλες οι σημαντικές αποκλίσεις, είτε ευμενείς είτε δυσμενείς, θα πρέπει να αναλύονται προκειμένου να προσδιορίζονται οι αιτίες πρόκλησης τους, να αυξάνεται ο βαθμός μάθησης της επιχείρησης και να προσδιορίζονται παράλληλα βελτιωτικές ενέργειες.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι μία ευμενής απόκλιση δεν είναι κατά ανάγκη ευνοϊκή. Ωστόσο, ο διαχωρισμός των σημαντικότερων αποκλίσεων ώστε να προκύπτει η ανάλυση τους σε μεγαλύτερο βάθος είναι ένα θέμα το οποίο δεν μπορεί να λάβει μια μονοσήμαντη απάντηση αλλά ορίζεται από την επιχείρηση. Οι επιχειρήσεις μπορεί να θέσουν ένα ποσό απόκλισης σε απόλυτο ποσό ή ένα ποσοστό απόκλισης από το πρότυπο κόστος ή σε συνδυασμό των δύο αυτών παραμέτρων, από των οποίων η απόκλιση θα πρέπει να αναλύεται περισσότερο. Για παράδειγμα μία απόκλιση 4% στο πρότυπο κόστος των πρώτων υλών της τάξης του € 1.000.000., δηλαδή το ποσό των 40.000 € είναι περισσότερο σημαντική

από μία απόκλιση 20% στο πρότυπο κόστος επισκευών ύψους 10.000 που αντιστοιχεί σε απόκλιση 2.000. € Αποκλίσεις που βρίσκονται εντός των ορίων που θέτει η επιχείρηση μπορεί να θεωρούνται φυσιολογικές και να μην απαιτείται επιπρόσθετη ανάλυση ή αιτιολόγηση από την πλευρά των στελεχών.

Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με τις πρώτες ύλες είναι δύο, η απόκλιση τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών και η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών. Η απόκλιση τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών υπολογίζεται ως η διαφορά πραγματικής τιμής αγοράς πρώτων υλών με πρότυπη τιμή αγοράς πρώτων υλών και το αποτέλεσμα αυτής της διαφοράς επί την πραγματική αγοραζόμενη ποσότητα.

Η ύπαρξη αυτής της απόκλισης οφείλεται κυρίως στην αγορά ποσοτήτων με ή χωρίς έκπτωση, στην επιλογή κατάλληλων ή μη προμηθευτών, στην ύπαρξη ή την αποφυγή βιαστικών αγορών. Στην περίπτωση που η πραγματική τιμή αγοράς των πρώτων υλών είναι μεγαλύτερη από την πρότυπη τιμή αγοράς τους τότε η απόκλιση τιμής πρώτων υλών είναι δυσμενείς. Όταν συμβαίνει το αντίθετο, η απόκλιση τιμής πρώτων υλών είναι ευμενείς. Η απόκλιση αυτή αιτιολογείται από το τμήμα προμηθευτών.

Η απόκλιση της ποσότητας πρώτων υλών υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής χρησιμοποιηθείσας ποσότητας και της πρότυπης επιτρεπόμενης ποσότητας και το αποτέλεσμα αυτής της διαφοράς επί την πρότυπη τιμή πρώτων υλών.

- Ø Η ύπαρξη απόκλισης οφείλεται :
- Ø Στην ποιότητα των πρώτων υλών,
- Ø Στην ύπαρξη φύρας ή φθοράς κατά την επεξεργασία τους,
- Ø Στην παραγωγή πολλών ελαττωματικών μονάδων,
- Ø Στην απώλεια ή κλοπή πρώτων υλών.



Ø Στην περίπτωση που η πραγματική χρησιμοποιηθείσα ποσότητα των πρώτων υλών είναι μεγαλύτερη από την πρότυπη επιτρεπόμενη ποσότητα τότε η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών είναι δυσμενείς. Όταν συμβαίνει το αντίθετο, η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενής. Η απόκλιση αυτή αιτιολογείται από το τμήμα παραγωγής.

Ø Στην περίπτωση που η ποσότητα αγοράς των πρώτων υλών ισούται με την ποσότητα χρησιμοποίησής της και δεν υπάρχουν αρχικά και τελικά αποθέματα, τότε η συνολική απόκλιση των πρώτων υλών είναι το άθροισμα της απόκλισης ποσότητας των πρώτων υλών και της απόκλισης τιμής των πρώτων υλών. Όταν υπάρχουν και τελικά αποθέματα πρώτων υλών δεν ισχύει κατά ανάγκη η παραπάνω ισότητα.

Ο τρόπος με τον οποίο υπολογίζονται οι αποκλίσεις για ιστορικούς λόγους δίνει ιδιαίτερη έμφαση στις αποκλίσεις της άμεσης εργασίας. Η συνολική απόκλιση της άμεσης εργασίας υπολογίζεται από το πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας πλην το γινόμενο των πρότυπων επιτρεπόμενων {ΑΕ και του πρότυπου ωρομίσθιου.

Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με την άμεση εργασία είναι δύο:

1. Η απόκλιση ωρομίσθιου
2. Η απόκλιση της απόδοσης της άμεσης εργασίας

Η απόκλιση του ωρομίσθιου υπολογίζεται σύμφωνα με την διαφορά του πραγματικού ωρομίσθιου και του πρότυπου ωρομίσθιου επί τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας.

Η ύπαρξη αποκλίσεων οφείλεται:

- Ø Στην απασχόληση εργατικού δυναμικού διαφορετικής εξειδίκευσης από το πρότυπο,
- Ø Στην αδικαιολόγητη υπερωριακή απασχόληση,

Ø Στην περίπτωση που το ημερομίσθιο με το οποίο αμείβονται οι εργαζόμενοι είναι μεγαλύτερο από το πρότυπο τότε η απόκλιση ωρομίσθιου είναι δυσμενείς. Όταν συμβαίνει το αντίθετο , η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενής.

Η απόκλιση της απόδοσης της άμεσης εργασίας υπολογίζεται με τη διαφορά των πραγματικών ωρών άμεσης εργασίας και των πρότυπων επιτρεπόμενων ωρών άμεσης εργασίας επί το πρότυπο ωρομίσθιου. Η ύπαρξη απόκλισης οφείλεται στην αλλαγή του τρόπου εργασίας, στις συνθήκες εργασίας, στην ταχύτητα και την εξειδίκευση των εργαζομένων, στις διοικητικές ικανότητες των προϊσταμένων και στην ποιότητα των πρώτων υλών.

Στην περίπτωση που οι πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας που αναλώνονται είναι περισσότερες από τις πρότυπες επιτρεπόμενες για το συγκεκριμένο επίπεδο παραγωγής τότε η απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας είναι δυσμενείς και υποδηλώνει ότι οι εργαζόμενοι είναι λιγότερο αποδοτικοί σε σχέση με τα πρότυπα. Όταν όμως συμβαίνει το αντίθετο , η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενείς. Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με την άμεση εργασία αιτιολογούνται από το τμήμα παραγωγής.

Η εγγραφή καταχώρησης του κόστους της άμεσης εργασίας στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης όταν αυτή εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση γίνεται λαμβάνοντας υπόψη ταυτόχρονα τις αποκλίσεις απόδοσης της άμεσης εργασίας και ωρομίσθιου.:

Ø Οι ευμενείς αποκλίσεις, εφόσον αποτελούν μια μορφή εσόδου για την επιχείρηση, υπό την έννοια ότι το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το πρότυπο με το οποίο ενημερώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη, πιστώνεται, ενώ

Ø Οι δυσμενείς αποκλίσεις, εφόσον αποτελούν ένα επιπλέον κόστος για την επιχείρηση σε σχέση με το προβλεπόμενο πρότυπο με το

οποίο ενημερώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη, χρεώνεται.

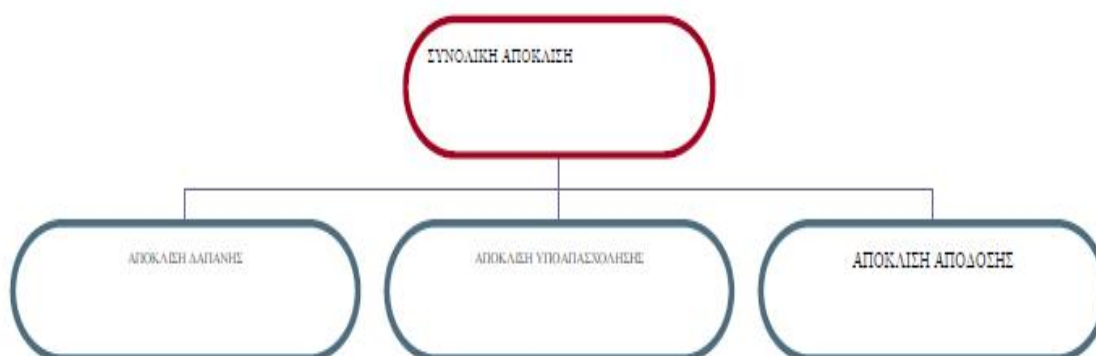
Η συνολική απόκλιση της άμεσης εργασίας (total labour variance) είναι το άθροισμα της απόκλισης απόδοσης άμεσης εργασίας και της απόκλισης ωρομισθίου.

Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις το κόστος των άμεσων εργατικών αντιστοιχεί σε ένα πολύ μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής εν συγκρίσει με το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος του μηχανολογικού εξοπλισμού και της τεχνολογίας. Η έμφαση που μπορεί να δοθεί στην εξάλειψη των αποκλίσεων της άμεσης εργασίας σε τέτοιες συνθήκες παραγωγής δεν είναι προς τη σωστή κατεύθυνση και δεν είναι κατάλληλη για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο διεθνές ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Τέλος, πριν αναφερθούμε στις αποκλίσεις των γενικών βιομηχανικών εξόδων, στα πλαίσια της πρότυπης κοστολόγησης, είναι σημαντικό να υπενθυμίσουμε ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογίζονται στα προϊόντα μέσω πρότυπων συντελεστών καταλογισμού γενικών βιομηχανικών εξόδων. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν διαφορετικούς συντελεστές καταλογισμού για τα πρότυπα μεταβλητά και τα πρότυπα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Ο υπολογισμός δύο συντελεστών καταλογισμού Γ.Β.Ε οφείλεται στο διαφορετικό τρόπο συμπεριφοράς του μεταβλητού και του σταθερού κόστους. Πιο συγκεκριμένα, εντός ενός σχετικού εύρους δραστηριότητας, το μεταβλητό κόστος παραμένει σταθερό ανά μονάδα βάσης και μεταβάλλεται συναρτήσει του όγκου παραγωγής ενώ το σταθερό κόστος είναι μεταβλητό ανά μονάδα βάσης αλλά κατά τη διάρκεια μιας περιόδου παραμένει αμετάβλητο.

Οι αποκλίσεις των γενικών βιομηχανικών εξόδων παρουσιάζονται συνοπτικά σε ένα διάγραμμα.



Στο παραπάνω σχήμα διακρίνονται τρεις αποκλίσεις. Η απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε, η απόκλιση απόδοσης Γ.Β.Ε και η απόκλιση υποαπασχόλησης. Είναι επιτακτική η ανάγκη διαχωρισμού μεταβλητών και σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων, είναι αυτονόητο λοιπόν ότι σε αυτές οι αποκλίσεις απαιτούν περαιτέρω διαιρέσεις. Η απόκλιση δαπάνης διακρίνεται σε απόκλιση δαπάνης μεταβλητών Γ.Β.Ε και σταθερών Γ.Β.Ε και η απόκλιση απόδοσης διαιρείται σε απόκλιση απόδοσης μεταβλητών Γ.Β.Ε και σταθερών Γ.Β.Ε.

Κάθε απόκλιση αντιστοιχίζεται σε μια διαφορετική αιτία ύπαρξής της. Έτσι η απόκλιση δαπάνη οφείλεται σε διαφορά τιμών κόστους, η απόκλιση υποαπασχόλησης σε διαφορά επιπέδου παραγωγής και η απόκλιση απόδοσης σε διαφορά απόδοσης των εργαζομένων. Όσο αναφορά τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα πρέπει να σημειωθεί ακόμα μια έννοια. Για τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα υπολογίζονται τρεις αποκλίσεις, η απόκλιση υποαπασχόλησης, δαπάνης

και απόδοσης. Η απόκλιση υποαπασχόλησης και η απόκλιση απόδοσης σταθερών Γ.Β.Ε μπορούν να αθροιστούν σε μία απόκλιση που ονομάζεται απόκλιση όγκου σταθερών Γ.Β.Ε.

Συνοψίζοντας, οι παραπάνω αποκλίσεις συνθέτουν την συνολική απόκλιση των Γ.Β.Ε, η οποία ορίζεται η διαφορά των συνολικών πραγματικών Γ.Β.Ε από το γινόμενο του πρότυπου επιτρεπόμενου όγκου βάσης καταλογισμού με το πρότυπο συντελεστή καταλογισμού συνολικών Γ.Β.Ε.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

### **ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ**

Οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως που αναπτύσσονται στην ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. συνδέονται και συλλειτουργούν (χρεοπιστώνονται) μόνο μεταξύ τους και αποτελούν έτσι ανεξάρτητο (από τη Γενική Λογιστική ) λογιστικό κύκλωμα. Η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης εξασφαλίζεται με τους διάμεσους - αντικριζόμενους λογαριασμούς τους ενταγμένους στην ομάδα 9.

Στην ομάδα 9 παρακολουθούνται όλα τα λογιστικά γεγονότα αρμοδιότητας εσωτερικής λογιστικής ή λογιστικής κόστους (εγγραφές παραγωγικής διαδικασίας, κατάρτιση εκθέσεων με βάση τις οποίες λαμβάνονται οι σχετικές με τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των αποφάσεων). Στη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως καταχωρούνται τα λογιστικά δεδομένα των ομάδων 2,6,7,8 της Γενικής Λογιστικής, οι αναλώσεις για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών και οι εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων. Για τη δημιουργία αντίληψης σχετικά με το περιεχόμενο και τη λειτουργία της ομάδας 9, ακολουθείται μια συνοπτική αλλά σαφής ανάπτυξη των δέκα πρωτοβάθμιων λογαριασμών στους οποίους αναπτύσσεται, καθώς και ορισμένων υπολογαριασμών αυτών.

## 6.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Η Γενική ή Χρηματοοικονομική Λογιστική (General or Financial Accounting) αποσκοπεί στην παρακολούθηση των σχέσεων της επιχείρησης προς τους τρίτους και στον προσδιορισμό των εσόδων και εξόδων συγκεντρωτικά, ώστε να καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του συνολικού αποτελέσματος .

Ειδικότερα η Γενική Λογιστική αποσκοπεί:

- Στην παρακολούθηση των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας με τους τρίτους
- Στη συγκέντρωση των ολικών, με ανάλυση κατά λειτουργία, εσόδων και εξόδων
- Στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας
- Στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων
- Στον εσωτερικό έλεγχο της διαχείρισης
- Στην κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων

Οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής καταλαμβάνουν τις ομάδες 1-8 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα, δηλαδή χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή η πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 9 και 10.

Η Αναλυτική Λογιστική έρχεται να συμπληρώσει τη Γενική Λογιστική. Στην Αναλυτική Λογιστική παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μορφολογικές μετατροπές και οι πολυπληθείς συνθέσεις των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων για το σχηματισμό του λειτουργικού και του

φορέα κόστους, τον προσδιορισμό των αναλυτικών και των συνολικών αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου της εκμεταλλεύσεως και των τμημάτων αυτής.

Η Αναλυτική Λογιστική, με τη λειτουργία των λογαριασμών της, επιτυγχάνει:

Τον αναλυτικό προσδιορισμό του κόστους των βασικών λειτουργιών, των υπολειτουργιών και των λειτουργικών μονάδων της οικονομικής μονάδας.

Τον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών που αγοράζονται και των έτοιμων και ενδιάμεσων προϊόντων και υπηρεσιών που παράγονται, στην τελευταία ποιοτική ή άλλης φύσεως υποδιαίρεση και για κάθε φάση ή στάδιο επεξεργασίας.

Τον προσδιορισμό των μικτών και καθαρών αναλυτικών αποτελεσμάτων για κάθε είδος ή ομάδα προϊόντων, για κάθε τμήμα ή κλάδο εκμεταλλεύσεως, για κάθε φορέα ευθύνης, γεωγραφική περιοχή πωλήσεως κλπ.

Τον έλεγχο της αποδοτικότητας των φορέων διοικητικής εξουσίας, αρμοδιότητας και ευθύνης, δια της συγκρίσεως του έργου που πραγματοποιείται, με το αντίστοιχο του προγράμματος δράσεως. Τον προσδιορισμό των αναλυτικών βραχύχρονων αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

Τον προσδιορισμό των διάφορων κατηγοριών ειδών του κόστους, κατάλληλου για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων και, Την αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.



Από τα παραπάνω ότι οι βασικοί στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής είναι οι ακόλουθοι:

η εξεύρεση του κόστους των λειτουργιών και των παραγόμενων προϊόντων

η εξεύρεση των μικτών αναλυτικών κατ' είδος, κλπ αποτελεσμάτων και η αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατ' είδος, ποσότητα κλπ.

## **6.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ**

Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής και η ανάπτυξη τους:

Όταν η επιχείρηση τηρεί σύστημα αναλυτικής λογιστικής στο κλειστό κύκλωμα της ομάδας 9, υποχρεούται να αναπτύξει τους λογαριασμούς, που κατά της κρίση της εξυπηρετούν τις ανάγκες της, κάτω από τους ακόλουθους *υποχρεωτικούς* πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

Λογαριασμός 90: Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

Λογαριασμός 91: Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων

Λογαριασμός 92: Κέντρα -Θέσεις κόστους Λογαριασμός

93: Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη) Λογαριασμός

94: Αποθέματα

Λογαριασμός 95: Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

Λογαριασμός 96: Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Λογαριασμός 97: Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

Λογαριασμός 98: Αναλυτικά αποτελέσματα.

Η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί όλους τους παραπάνω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς . Από τη στιγμή όμως που θα αποφασίσει να ακολουθήσει διαδικασίες που παρακολουθούνται από οποιοδήποτε από τους λογαριασμούς αυτούς, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει τον αντίστοιχο λογαριασμό. Έτσι π.χ. αν η επιχείρηση, πριν από τη συγκέντρωση του κόστους κατά κέντρα ή θέσεις κόστους, επιθυμεί την ανακατάταξή του κατά διάφορο τρόπο, είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους αντίστοιχους λογαριασμούς ανακατατάξεως κάτω από τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 91.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90-99 είναι δυνατό να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα συγκεντρωτικά αριθμητικά στοιχεία των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους), με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνει τουλάχιστον κάθε μήνα. Με την ευχέρεια της ενημέρωσης αυτής παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα να λειτουργούν τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των 90-99 σαν πρωτοβάθμιους και με τους υπολογαριασμούς τους να εξασφαλίζουν μεγαλύτερες αναλύσεις.

Ο λογαριασμός 94 αναλύεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους - τριτοβάθμιους λογαριασμούς, αντίστοιχους των πρωτοβαθμίων και, κατά περίπτωση, των δευτεροβάθμιων υποχρεωτικών λογαριασμών της ομάδας 2.

### **6.3 ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

Σχετικά για την ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής ισχύουν τα εξής:

A. Όταν η επιχείρηση κάνει χρήση της δυνητικής ευχέρειας να τηρεί μόνο τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς χωρίς περαιτέρω αναλύσεις, στους τηρούμενους λογαριασμούς είναι υποχρεωμένη να απεικονίζει αναλυτικές εγγραφές από τις οποίες να προκύπτουν οι ακόλουθες πληροφορίες:]

Αύξων αριθμός, του παραστατικού, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώρηση στο λογαριασμό του σχετικού ποσού  
Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού

B. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα που εξασφαλίζουν αναλυτικές εκτυπώσεις των ισοζυγίων, σύμφωνα με ολοκληρωμένο υπόδειγμα των υποχρεωτικών και προαιρετικών λογαριασμών Σχεδίου λογαριασμών της ομάδας 9, επιτρέπεται η μη τήρηση αναλυτικών μερίδων π.χ. καρτελών. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι κάθε αναλυτικός λογαριασμός απεικονίζει την κατά χρέωση και πίστωση προοδευτική κίνηση ή το εκάστοτε υπόλοιπο αλλού λογαριασμού της γενικής ή της αναλυτικής λογιστικής, για τον οποίο τηρείται αναλυτική μερίδα στην οποία απεικονίζονται οι επιμέρους λογιστικές εγγραφές διαμορφώσεως της κινήσεως του.

#### **6.4 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΥΡΙΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΟΜΑΔΑ 9 ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Όπως αναφέρεται και πιο πάνω στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως καταχωρούνται και παρακολουθούνται κάθε ημέρα, βδομάδα, μήνα τα λογιστικά δεδομένα

που έχουν καταχωρηθεί στις ομάδες 2,6,7,8 της Γενικής Λογιστικής, τα οποία αντικρίζονται μέσω του λογαριασμού 90 Διάμεσοι- Αντικριζόμενοι λογαριασμοί οι οποίοι και αποτελούν το συνδετικό κρίκο δηλαδή τη γέφυρα μεταξύ της Γενικής Λογιστικής και Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης.

Οι λογαριασμοί οι οποίοι αντίστοιχα με τον λογαριασμό 90 Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι λογαριασμοί χρεώνονται ή πιστώνονται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης κατά τη διάρκεια της χρήσης, είναι 92 Κέντρα-Θέσεις Κόστους ο οποίος χρεώνεται με τα οργανικά έξοδα (ομάδα 6), 94 Αποθέματα ο οποίος χρεώνεται με τα αρχικά αποθέματα, εμπορεύματα, υλικά κ.α. και τις αγορές τους (ομάδα 2), 96 έσοδα μικτά - αναλυτικά αποτελέσματα ο οποίος πιστώνεται με τα οργανικά έσοδα (ομάδα 7) και 98 Αναλυτικά αποτελέσματα ο οποίος χρεώνεται με τα έκτακτα αποτελέσματα και πιστώνεται με τα έκτακτα αποτελέσματα και στο τέλος μεταφέρονται σ' αυτόν όλοι οι λογαριασμοί του αποτελέσματος χρήσης

#### **Λογαριασμός 94 Αποθέματα**

Ο λογαριασμός 94 υποδιαιρείται σε ειδικούς λογαριασμούς με τους οποίους παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης που παράγονται από την ίδια και εκείνα που αγοράζονται από τους τρίτους (αποθέματα της ομάδας 2). Την τελευταία υποδιαίρεση, του Λ94 αποτελεί ή Αποθήκη, δηλαδή οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται τα είδη και η ποιότητα για την εξυπηρέτηση διαχειριστικών ή κοστολογικών αναγκών, τηρούνται δε και κατά ποσότητα και κατ' αξία. Ο Λ 94 χρεώνεται με πίστωση του Λ 90 κατά την μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών από τη Γενική Λογιστική στην Αναλυτική,

του Λ 91 με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους, του Λ 93 με το κόστος παραγωγής των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων, του Λ95 με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς. Ο Λ 94 πιστώνεται σε χρέωση του Λ93 με το κόστος των πρώτων υλών που αναλώνονται, του Λ 96.20 κόστος παραγωγής ή αγοράς των πουλημένων αποθεμάτων, του Λ95 με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος των αγορών.

### **Λογαριασμός 95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος**

Με τους υπολογαριασμούς του Λ 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν βέβαια εφαρμόζεται το σύστημα προτύπου κόστους. Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με τις αρνητικές αποκλίσεις και πιστώνονται με τις θετικές.

### **Λογαριασμός 96 Έσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα**

Στην πίστωση των υπολογαριασμών του Λ96 εμφανίζονται τα έσοδα της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής. Επίσης στους υπολογαριασμούς του Λ96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων εμφανίζεται το κόστος των πωληθέντων

### **Λογαριασμός 97 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού**

Πολλές φορές κατά τη μεταφορά στην αναλυτική λογιστική των οργανικών εσόδων ή κατά το λογισμό του κόστους ή τον καταλογισμό στους τελικούς φορείς κόστους ορισμένων κοστών κατά είδος ή

ομαδοποιημένων κοστών, προκύπτουν διαφορές. Διαφορές ενσωματώσεων και διαφορές καταλογισμού.

Διαφορές ενσωματώσεως είναι αυτές που προκύπτουν κατά τον λογισμό των κατ' είδος κοστών στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των κατ' είδος εσόδων στους λογαριασμούς των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής.

Διαφορές καταλογισμού είναι αυτές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους (Λ 92) στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους (Λ 93) Παραδείγματα:

1. Λογισμός αποσβέσεων για στοιχεία παγίου ενεργητικού που έχουν ήδη αποσβεσθεί πλήρως (κατά 100%)
2. Λογισμός υπολογιστικών εσόδων, όπως επιδοτήσεις εξαγωγών
3. Όταν ενσωματώνονται στο κόστος στοιχεία που κατά τη στιγμή της ενσωματώσεως δεν είναι ακριβώς γνωστά π.χ. δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα

Οι πιο πάνω διαφορές συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς του Λ97. τα υπόλοιπα του Λ97 επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως

### **Λογαριασμός 98 Αναλυτικά αποτελέσματα**

Στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 98 συγκεντρώνονται στο τέλος κάθε περιόδου ή στο τέλος της χρήσεως Όλα τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος και Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

Στον υπολογαριασμό 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως προσδιορίζεται το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως.

## **Λογαριασμός 99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις**

Όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα, στην περίπτωση δηλαδή που οι διάφορες υπολειτουργίες της επιχειρήσεως τηρούν αυτόνομη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, για τη διασύνδεση των μεταξύ τους διακινήσεων λειτουργούν οι υπολογαριασμοί του Λ99 είτε σαν διάμεσοι είτε σαν αντικριζόμενοι. Στην περίπτωση που η διοίκηση δεν χρησιμοποιεί το λογαριασμό 99 γι' αυτό το σκοπό έχει την ευχέρεια να αναπτύξει κατά τρόπο αντίστοιχο της ανάπτυξης των λογαριασμών 90-98 ώστε να καταστεί δυνατή η λειτουργία αυτόνομης αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως σε κάθε υπολειτουργία. Στην τελευταία μάλιστα περίπτωση παρέχεται η δυνατότητα χρησιμοποίησεως διαφορετικών κωδικών αριθμών

### **ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής»**

Στο λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής, εκτός από τα άμεσα υλικά, τα οποία είναι δυνατό να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους παραγωγής του 93. Σε περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί τη συγκέντρωση στον παρόντα λογαριασμό 92.00 και του κόστους των άμεσων υλικών, οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους κατά τμήματα περιλαμβάνουν και υπολογαριασμούς για τα άμεσα υλικά.

Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που καταχωρήθηκαν στο κόστος της λειτουργίας παραγωγής δεν βαρύνουν τελικά το κόστος παραγωγής που παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς του 93, αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως, γιατί το κόστος των αποθεμάτων δεν πρέπει να επιβαρύνεται με υπολογιστικά έξοδα.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, εκτός από τα υπολογιστικά έξοδα, καταλογίζεται στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους, δηλαδή μεταφέρεται στους υπολογαριασμούς κόστους παραγωγής του 93. Τα υπολογιστικά έξοδα που περιλαμβάνονται στον παρόντα λογαριασμό 92.00 μεταφέρονται απευθείας στον οικείο υπολογαριασμό του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Επισημαίνεται ότι το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στον παρόντα λογαριασμό 92.00 μεταφέρεται, κατά απαράβατη αρχή, στη χρέωση των υπολογαριασμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους λογαριασμούς αποθεμάτων του 94. Η αρχή αυτή ισχύει και στην περίπτωση που ένα κέντρο κόστους χρεώνεται με το συνολικό κόστος παραγωγής στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος των άμεσων υλικών. Με την εφαρμογή της παραπάνω αρχής το συνολικό κόστος των υπολογαριασμών του 93 είναι ίσο με το συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχειρήσεως, με το οποίο χρεώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί αποθεμάτων. Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων προσαυξάνουν το κόστος των πωλημένων (προϊόντων, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών). Συγκεκριμένα το ΕΓΛΣ ορίζει ότι «τα άμεσα έξοδα πωλήσεων είναι στοιχεία διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στον οικείο υπολογαριασμό (96.21) του 96». Ο λογαριασμός αυτός (96.21) πιστώνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως».

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Στο φύλλο μερισμού μετά τους μερισμούς των οργανικών εξόδων κατ' είδος, έχουν προκύψει τα παρακάτω ποσά:



	ΚΥΡΙΑ ΤΜΗΜΑΤΑ			ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΤΜ.	
	ΤΜΗΜΑ 1	ΤΜΗΜΑ 2	ΤΜΗΜΑ 3	ΑΤΜ/ΓΗ	ΗΛΕΚ/ΓΗ
ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ	1.493.500	2.299.750	3.200.250	220.000	395.000

Στον παρακάτω πίνακα δίδονται η συνολική παραγωγή και οι αναλώσεις ατμού και ρεύματος.

	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ				
		ΤΜΗΜΑ	ΤΜΗΜΑ	ΤΜΗΜΑ	ΑΤΜ/ΓΗ	ΗΛΕΚ/ΓΗ
		1	2	3		
ΡΕΥΜΑ	24.000	7.200	8.400	3.600	4.800	-
ΑΤΜΟΣ	240.000	48.000	72.000	24.000	-	96.000

Για τον επιμερισμό του κόστους των κύριων τμημάτων στις παραγγελίες, οι βάσεις καταλογισμού είναι οι ώρες άμεσης εργασίας όπως στον παρακάτω πίνακα:

	ΩΡΕΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΝΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ		
ΤΜΗΜΑΤΑ	No 350	No 351	No 352
ΤΜΗΜΑ 1	2.400	1.200	1.600
ΤΜΗΜΑ 2	600	1.400	900
ΤΜΗΜΑ 3	1.800	800	1.100

### ΛΥΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΟΣ:

$$A' = 220.222 + 4.800/24.000 H \quad \text{è} \quad A' = 220.000 + 1/5 H'$$

$$H' = 395.000 + 96.000/240.000 A' \quad \text{è} \quad H' = 395.000 + 2/5 A'$$

$$A' = 220.000 + 1/5 (395.000 + 2/5 A') \quad \text{è} \quad A' = 220.000 + 395.000/5 + 2/25 A' \quad \text{è} \quad A' = 220.000 + 395.000/5 + 2/25 A' \quad \text{è} \quad A' = 220.000 +$$

$$79.000 + 2/25 A' \hat{=} A' - 2/25 A' = 299.000 \hat{=} 25 A'/25 - 2 A'/25 = 299.000 \hat{=} 23 A' = 7.475.000 \hat{=} A' = \mathbf{325.000}$$

$$H' = 395.000 + 2/5 325.000 \hat{=} H' = 395.000 + 130.000 \hat{=} \mathbf{H' = 525.000}$$

51	52	T1	T2	T3
ΑΤΜ/ΓΗ	ΗΛΕΚ/ΓΗ	ΤΜΗΜΑ 1	ΤΜΗΜΑ 2	ΤΜΗΜΑ 3
220.000	395.000	1.493.500	2.299.750	3.200.250
<u>105.000</u>	-	-	-	-
<b>(325.000)</b>	<u>130.000</u>	65.000	97.500	32.500
0	<b>(525.000)</b>	157.500	183.750	78.750
	0	1.716.000	2.581.000	3.311.500

### ΑΤΜΟΠΑΡΑΓΩΓΗ

$$A' = 325.000 \times 96.000/240.000 = 130.000$$

$$T1 = 325.000 \times 48.000/240.000 = 65.000$$

$$T2 = 325.000 \times 72.000/240.000 = 97.500$$

$$T3 = 325.000 \times 24.000/240.000 = \underline{32.500}$$

525.000

### ΗΛΕΚΤΡΟΠΑΡΑΓΩΓΗ

$$A' = 525.000 \times 4.800/24.000 = 105.000$$

$$T1 = 525.000 \times 7.200/24.000 = 157.500$$

$$T2 = 525.000 \times 8.400/24.000 = 183.750$$

$$T3 = 525.000 \times 3.600/24.000 = \underline{78.750}$$

525.000

### ΤΜΗΜΑ 1

$$\text{Παραγγελία 350: } 1.716.000 \times 2.400/5.200 = 792.000$$

$$\text{Παραγγελία 351: } 1.716.000 \times 1.200/5.200 = 396.000$$

$$\text{Παραγγελία 352: } 1.716.000 \times 1.600/5.200 = \underline{528.000}$$

1.716.000

## ΤΜΗΜΑ 2

Παραγγελία 350:  $2.581.000 \times 600/2.900 = 534.000$

Παραγγελία 351:  $2.581.000 \times 1.400/2.900 = 1.246.000$

Παραγγελία 352:  $2.581.000 \times 900/2.900 = \underline{801.000}$

2.581.000

## ΤΜΗΜΑ Τ3

Παραγγελία 350:  $3.311.500 \times 1.800/3.700 = 1.611.000$

Παραγγελία 352:  $3.311.500 \times 800/3.700 = 716.000$

Παραγγελία 351:  $3.311.500 \times 1.100/3.700 = \underline{984.500}$

3.311.500

		Β.Σ.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
92.00	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		850.000	
92.00.51	ΑΤΜΟΠΑΡΑΓΩΓΗ	105.000		
92.00.51.70	ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΒΟΗΘ. ΤΜΗΜΑΤΩΝ			
92.00.51.70.52	ΗΛΕΚΤΡΟΠΑΡΑΓΩΓΗ			
92.00.52	ΗΛΕΚΤΡΟΠΑΡΑΓΩΓΗ	130.000		
92.00.52.70	ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΒΟΗΘ. ΤΜΗΜΑΤΩΝ			
92.00.52.70.51	ΑΤΜΟΠΑΡΑΓΩΓΗ			
92.00.00	ΤΜΗΜΑ 1	222.500		
92.00.00.70.51	ΑΤΜΟΠΑΡΑΓΩΓΗ			
92.00.00.70.52	ΗΛΕΚΤΡΟΠΑΡΑΓΩΓΗ			
92.00.01	ΤΜΗΜΑ 2	281.250		
92.00.01.70.51	ΑΤΜΟΠΑΡΑΓΩΓΗ			
92.00.01.70.52	ΗΛΕΚΤΡΟΠΑΡΑΓΩΓΗ			
92.00.02	ΤΜΗΜΑ 3	111.250		
92.00.02.70.51	ΑΤΜΟΠΑΡΑΓΩΓΗ			
92.00.02.70.52	ΗΛΕΚΤΡΟΠΑΡΑΓΩΓΗ			
92.00	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			850.000
92.00.51	ΑΤΜΟΠΑΡΑΓΩΓΗ	325.000		
92.00.52	ΗΛΕΚΤΡΟΠΑΡΑΓΩΓΗ	525.000		

### *ΑΝΑΜΕΡΙΣΜΟΣ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΣΤΑ ΚΥΡΙΑ*

## Παραγγελίες:

350:  $792.000 + 534.000 + 1.611.000 = 2.937.000$

351:  $1.246.000 + 716.000 + 396.000 = 2.358.000$

352:  $528.000 + 801.000 + 984.000 = 2.313.500$

		Β.Σ.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93.00	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Π350		2.937.000	
93.01	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Π351		2.358.000	
93.02	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ Π352		2.313.500	
92.00.00	ΤΜΗΜΑ Τ1			1.716.000
92.00.01	ΤΜΗΜΑ Τ2			2.581.000
92.00.02	ΤΜΗΜΑ Τ3			3.311.500

*ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΥΡΙΩΝ ΤΜΗΜΑΤΩΝ ΣΤΙΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ 350, 351, 352*

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λογιστική κόστους είναι θα λέγαμε ένα θέμα διαμάχης μεταξύ των μελετητών της, θεωρητικών και πρακτικών, που ριζώνει από τότε που ακόμα η χρήση της ήταν περιορισμένη και εφαρμόζονταν κυρίως στις βιομηχανίες. Ήδη από εκείνη την εποχή, υπήρχε ασυμμετρία απόψεων ως προς την ονομασία της ως βιομηχανικής λογιστικής. Πολλοί μελετητές της λοιπόν, ταύτιζαν την λογιστική κόστους με την βιομηχανική λογιστική. Για εκείνη την εποχή ο χαρακτηρισμός αυτός κρίνεται απολύτως λογικός. Η λογιστική κόστους εφαρμόζονταν μόνο στις βιομηχανίες, διότι αυτές κυρίως συναντούσαν προβλήματα κόστους.

Από την άλλη πλευρά πολλοί μελετητές, όπως ο Ιγνατιάδης θεωρούσαν αυτόν τον χαρακτηρισμό άσκοπο. Υποστήριζαν ότι προβλήματα κόστους θα μπορούσε να έχει κάθε επιχείρηση, όπως μια εμπορική ή διαφημιστική εταιρία.

Είναι σημαντικό όμως να αναφερθεί ότι η βιομηχανική κοστολόγηση, δηλαδή αυτή που εφαρμόζονταν στις βιομηχανίες, αποτέλεσε την βάση για την κοστολόγηση οποιασδήποτε άλλης επιχείρησης. Η βιομηχανική επιχείρηση περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την τεχνική λειτουργία, την διάθεση, την διοίκηση και την χρηματοδότηση. Συνεπώς εκείνος που γνωρίζει καλά την κοστολόγηση που είναι απαραίτητη σε μια βιομηχανία, μπορεί εύκολα να αντεπεξέλθει στις ανάγκες άλλων μη βιομηχανικών επιχειρήσεων.

Διάσταση απόψεων υφίσταται και ως προς άλλα σημεία. Για πολλούς η λογιστική κόστους σήμαινε καθορισμός του κόστους ενώ για άλλους η μέτρηση μη χρηματοοικονομικών, λειτουργικών παραγόντων της παραγωγής. Επίσης υπήρχε και μια ομάδα μελετητών που πίστευε ότι

η λογιστική κόστους ήταν προέκταση της διοικητικής λογιστικής ενώ για άλλους αποτελούσε ξεχωριστό κλάδο της λογιστικής.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Αλυφαντής Γεώργιος, 2009, Αναλυτική Λογιστική και Λογιστική Υποκαταστημάτων

Βενιέρης Γεώργιος, 2005, Λογιστική Κόστους, 2<sup>η</sup> Έκδοση, Εκδόσεις Pella Ioannidou Publishing

Ιγνατιάδη Α, 1978, Λογιστική Κόστους, Θεσσαλονίκη, Σιάτιστα.

Ιγνατιάδη Α., 1981, Λογιστική του Προκαθορισμένου Κόστους, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη.

Λεοντάρη Κ. Μ., 1972, Οργάνωσις Κοστολογίου, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος. Σταμούλης

Τσακλαγκάνος Α., 1991, Θεωρία και Λογιστική Κόστους, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη

Σακέλλη Εμμανουήλ, 1992, Κοστολόγηση Εσωλογιστική και Εξωλογιστική, Αθήνα, Εκδόσεις Βρύκουσ

Σακέλλη Εμμανουήλ, 1997, Η Ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και Ετήσια Βάση, Αθήνα, Εκδόσεις Βρύκουσ

## ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

[www.semifind.gr/default.asp?...](http://www.semifind.gr/default.asp?...)

[dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14191/2/Karagiannis PHD2011.pdf](http://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14191/2/Karagiannis_PHD2011.pdf)

[www.semee.gr/index.php?id=SCH](http://www.semee.gr/index.php?id=SCH)

[dimakarakos.gr/index.php/.../19](http://dimakarakos.gr/index.php/.../19)

[openarchives.gr/view/484044](http://openarchives.gr/view/484044)

[www.itsoft.gr/index.php?option](http://www.itsoft.gr/index.php?option)