

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΑΣΚΗΣΗ:

# ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ



Σπουδαστές: Λαζαράκης Παρασκευάς , Α.Μ. 9154

Παππά Ειρήνη , Α.Μ. 12708

## Περιεχόμενα

### **Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> :Κόστος**

- 1.1 Με τι ασχολείται η αναλυτική λογιστική
- 1.2 Δραστηριότητες λογιστικής κόστους
- 1.3 Βασικές έννοιες
- 1.4 Το περιεχόμενο και οι κατηγορίες του κόστους
  - 1.4.1 Κόστος περιόδου
  - 1.4.2 Κόστος τρέχουσας και πάγιας μορφής
  - 1.4.3 Κόστος πραγματικό (ιστορικό)
  - 1.4.4 Κόστος κανονικό
  - 1.4.5 Διαφορές πραγματικού και κανονικού κόστους
  - 1.4.6 Κόστος αρχικό
  - 1.4.7 Κόστος μετατροπής
  - 1.4.8 Κόστος παραγωγής
  - 1.4.9 Δυσκολίες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής.
  - 1.4.10 Η ροή του κόστους σε σχέση με τα προϊόντα
  - 1.4.11 Κόστος διάθεσης και εμπορικό
  - 1.4.12 Κόστος λειτουργιών διοίκησης, χρηματοοικονομικής και ερευνών-ανάπτυξης
  - 1.4.13 Κόστος προκαθορισμένο
  - 1.4.14 Προϋπολογιστικό κόστος
  - 1.4.15 Πρότυπο κόστος
- 1.5 Κέντρα κόστους

## **Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> : Κοστολόγηση**

- 2.1 Κοστολογική οργάνωση οικονομικής μονάδας.
- 2.2 Ορισμός Κοστολόγησης
- 2.3 Γενικές Αρχές Κοστολόγησης
- 2.4 Παράγοντες που επηρεάζουν τα συστήματα κοστολόγησης
- 2.5 Στάδια κοστολογικής διαδικασίας
- 2.6 Μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης
- 2.7 Είδη συστημάτων κοστολόγησης
  - 2.7.1 Κοστολόγηση συνεχούς ή κατά φάση παραγωγής
  - 2.7.2 Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά προϊόν
- 2.8 Σκοπός και σημασία κοστολόγησης

## **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> : Πρότυπο Κόστος**

- 3.1 Ορισμός και έννοια του προτύπου κόστους
- 3.2 Σχέση προτύπου με άλλες μορφές κόστους
  - 3.2.1 Σχέση μεταξύ προϋπολογισμένου και προτύπου κόστους
  - 3.2.2 Σχέση μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους
  - 3.2.3 Σχέση μεταξύ προτύπου και κανονικού κόστους
- 3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα προτύπου κόστους.
- 3.4 Στόχος Προτύπου κόστους

## **Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> : Προσδιορισμός προτύπου κόστους**

4.1 Τι απαρτίζει το συνολικό κόστος

4.2 Κόστος παραγωγής

4.2.1 Προϋποθέσεις κατάρτισης του προτύπου κόστους παραγωγής

4.2.2 Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

4.2.3 Καθορισμός των φυσικών προτύπων

4.3 Αποκλίσεις

4.3.1 Απόκλιση πρώτων υλών

4.3.2 Απόκλιση Άμεσης εργασίας

4.3.3 Αποκλίσεις Γενικών βιομηχανικών εξόδων

4.4 Κόστος Διοίκησης

4.5 Κόστος Έρευνας και ανάπτυξης

4.6 Κόστος Διάθεσης

4.7 Κόστος Χρηματοοικονομικής λειτουργίας

## **Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> : Λογιστική Αντιμετώπιση Προτύπου Κόστους**

5.1 Πρότυπο Γενικό Κόστος Παραγωγής

5.2 Εμφάνιση και Τακτοποίηση Αποκλίσεων

5.3 Κοστολόγηση Εσωλογιστική – Εξωλογιστική

5.4 Απαραίτητα Έντυπα Κοστολόγησης

5.5 Η Διάρθρωση και Ταξιθέτηση του Ε.Γ.Λ.Σ.

5.6 Η Ευθύνη των Αποκλίσεων

5.7 Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

## **Πρόλογος**

Όλες οι δραστηριότητες μιας οικονομικής μονάδας γίνονται με κάποιο κόστος. Η γνώση των δραστηριοτήτων αυτών αλλά και του κόστους των προϊόντων και των υπηρεσιών μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού είναι ζωτικής σημασίας για την επιχείρηση, τις αγορές και την οικονομία.

Οι δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων είναι σε μεγάλο βαθμό αρκετά σύνθετες και πραγματοποιούνται σε ένα δυναμικό και διαρκώς εξελισσόμενο περιβάλλον. Οι παρεχόμενες από τα λογιστικά συστήματα πληροφορίες θα έπρεπε να αποδίδουν αυτήν την συνθετότητα και τον δυναμισμό.

Οι άνθρωποι της λογιστικής ορίζουν το κόστος ως ένα παραγωγικό πόρο που αναλώθηκε ή θυσιάστηκε για την επίτευξη ενός συγκεκριμένου αντικειμενικού σκοπού. Οι επικεφαλής των επιχειρήσεων για να λάβουν σωστές αποφάσεις θέλουν να γνωρίζουν πόσο κοστίζει ένα συγκεκριμένο στοιχείο (προϊόν, υπηρεσία δραστηριότητα, μηχάνημα κ.λπ.). Το στοιχείο αυτό του οποίου είναι επιθυμητή η μέτρηση του κόστους ονομάζεται φορέας κόστους.

Η λογιστική κόστους ή κοστολόγηση αποτελεί ένα σημαντικό κλάδο της λογιστικής που περιλαμβάνει το σύνολο των αρχών, των κανόνων, των μεθόδων και των τεχνικών με την χρησιμοποίηση των οποίων προσδιορίζεται το κόστος όλων των φορέων κόστους, δηλαδή των δραστηριοτήτων, των διαδικασιών, των λειτουργιών, των προϊόντων, των υπηρεσιών και των λοιπών χρήσιμων για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων παραμέτρων των οικονομικών μονάδων.

## Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>: Κόστος

### **1.1 Με τι ασχολείται η αναλυτική λογιστική<sup>1</sup>**

Ανεξάρτητα από τη φύση της οικονομικής μονάδας, η αναλυτική λογιστική ασχολείται με τις παρακάτω δραστηριότητες:

- Παρακολούθηση των διαφόρων σταδίων παραγωγής.
- Καταλογισμό των εμμέσων εξόδων κατά των φορέων κόστους.
- Κοστολόγηση των ημικατεργασμένων (ή προϊόντα σε κατεργασία) και ετοιμών προϊόντων (κύριων, υποπαραγώγων, ακατάλληλων, ποιοτικώς ελαττωματικών κλπ.)
- Κοστολόγηση των συμπαραγώγων προϊόντων.

Η αναλυτική λογιστική εκτός της κοστολόγησης ασχολείται και με θέματα διοίκησης, ήτοι:

- Τι προϊόντα πρέπει να παράγει η επιχείρηση.
- Σε ποιο κόστος πρέπει να παραχθούν τα προϊόντα.
- Ποιος είναι ο καλύτερος τρόπος παραγωγής(π.χ. χειροποίητος ή μηχανοκίνητος παραγωγή).
- Τις χρησιμοποιούμενες πρώτες ύλες για την παραγωγή των προϊόντων πρέπει να τις προμηθεύεται από άλλες οικονομικές μονάδες ή να τις παράγει η ίδια η βιομηχανική επιχείρηση.
- Πρέπει να διατηρεί αποθήκες πρώτων υλών η βιομηχανική επιχείρηση και από εκεί να κατευθύνονται οι εξαγόμενες στον τόπο κατεργασίας ή οι αγοραζόμενες πρώτες ύλες από ξένες βιομηχανικές μονάδες να κατευθύνονται απ' ευθείας στον τόπο της κατεργασίας χωρίς να υπάρχουν αποθήκες πρώτων υλών.

---

<sup>1</sup> Σελ 22 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

## 1.2 Δραστηριότητες λογιστικής κόστους

Η λογιστική του κόστους είναι η διαδικασία καθορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών, ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων<sup>2</sup>.

Αναπτύχθηκε πρωταρχικά σε βιομηχανικές επιχειρήσεις, για να ικανοποιήσει τις ανάγκες της διοίκησης για πληροφόρηση πάνω στο κόστος του προϊόντος. Γι αυτόν τον λόγο υπάρχει μια τάση να συσχετίζεται η λογιστική του κόστους με τις παραγωγικές λειτουργίες. Εν τούτοις, η πληροφόρηση που δίνει η λογιστική του κόστους είναι χρήσιμη για όλους τους τύπους των οργανισμών<sup>3</sup>.

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι το σύνολο συστηματικών επεξεργασιών και διαδικασιών που χρησιμοποιείται για την μέτρηση, καταγραφή και έκθεση των κοστολογικών δεδομένων. Υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες σε κάθε σύστημα κοστολόγησης<sup>4</sup>:

1. *Μέτρηση του κόστους*: Συγκεντρώνονται δεδομένα για τον προσδιορισμό του κόστους της επιχείρησης όπως ώρες άμεσης εργασίας, μονάδες παραχθέντες, άμεσα υλικά, κτλ.
2. *Καταγραφή κόστους*: Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι ένα μέρος της διπλογραφικής λογιστικής. Μετατρέπουμε τις ώρες εργασίας ή των υλικών σε χρηματικά μεγέθη που αντιπροσωπεύουν το αντίστοιχο κόστος άμεσης εργασίας ή των υλικών. Στην συνέχεια καταγράφονται λογιστικά τα προηγούμενα ποσά.
3. *Ανάλυση του κόστους*: Η σημασία ανάλυσης του κόστους εξαρτάται από την κατανόηση των μεθόδων μέτρησής του. Τα στελέχη επεξεργάζονται τα στοιχεία του κόστους, τα αναλύουν, τα ερμηνεύουν και τα χρησιμοποιούν για την λήψη διαφόρων διοικητικών αποφάσεων.

<sup>2</sup> Σελ 20 , «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 1 , Πάγγελος Ιωάννης , 1993

<sup>3</sup> Σελ 21 , «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 1 , Πάγγελος Ιωάννης , 1993

<sup>4</sup> Σελ 35-36 , «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 1 , Πάγγελος Ιωάννης , 1993

4. Έκθεση του κόστους: Το κόστος παρουσιάζεται σε λεπτομερείς εσωτερικές εκθέσεις και σε γενικές εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

### 1.3 Βασικές έννοιες

#### Κόστος

«Κόστος είναι η πλήρης, κανονική και ειδικώς αποτιμηθείσα δαπάνη εκμεταλλεύσεως η αφόρωσα δοθέν αντικείμενον ή σύνολον αντικειμένων κατά ορισμένον χρόνον, θέσιν και φάσιν.»<sup>5</sup>

### 1.4 Το περιεχόμενο και οι κατηγορίες του κόστους

Η διευκρίνιση, κατανόηση και γνώση του πολυσήμαντου χαρακτήρα του κόστους, και ιδιαίτερα της πλήρους αλληλεξάρτησης των διαφόρων τύπων και μορφών του , με τους επιδιωκόμενους σκοπούς, δεν εξυπηρετεί μόνο την ανάγκη εφαρμογής της μικροοικονομικής θεωρίας στον τομέα του κόστους αλλά συμβάλλει και στην σωστή λύση των προβλημάτων της επιχειρηματικής πράξης με την χρησιμοποίηση επιστημονικών μεθόδων, αρχών και προτύπων<sup>6</sup>. Η επαλήθευση της ορθότητας της αξίας και αποτελεσματικότητάς τους γίνεται με την διαδικασία της πρακτικής τους εφαρμογής. Επομένως, η αλληλεπίδραση θεωρίας και πράξης έχει συντελέσει στην διαμόρφωση του περιεχομένου και των διαφόρων κατηγοριών του κόστους.

*Καταλήγουμε έτσι στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει ένας τύπος κόστους που να έχει γενική εφαρμογή σε όλους τους σκοπούς της επιχειρηματικής ζωής. Αντίθετα για κάθε σκοπό ανταποκρίνεται ένας τύπος κόστους ο οποίος κατά κανόνα δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για άλλον ή άλλους σκοπούς<sup>7</sup>.*

<sup>5</sup> Σελ 19 , «Το Άμεσο Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις» , Βαρβάκης , 1993

<sup>6</sup> Σελ 40 , «Το Άμεσο Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις» , Βαρβάκης , 1993

<sup>7</sup> Σελ 44 , «Το Άμεσο Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις» , Βαρβάκης , 1993



### 1.4.1 Κόστος περιόδου

Σαν κόστος περιόδου εννοούμε τις δαπάνες ή το κόστος των λειτουργιών της διοίκησης, διάθεσης, χρηματοδότησης και ερευνών-ανάπτυξης που μετατρέπονται σε έξοδα είτε ολικά είτε κατά το μέρος που βαρύνουν το κόστος των πωληθέντων προϊόντων και υπηρεσιών της χρήσης στις βιομηχανικές επιχειρήσεις.

### 1.4.2 Κόστος τρέχουσας και πάγιας μορφής<sup>8</sup>

Κόστος τρέχουσας μορφής είναι αυτό που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή υπηρεσίες που αποκτούνται προορίζονται να μεταπωληθούν αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα, όχι μεγαλύτερο από μια διαχειριστική περίοδο.

Κόστος τρέχουσας μορφής είναι: Τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, οι αμοιβές προσωπικού, οι αμοιβές υπηρεσιών τρίτων, το ηλεκτρικό ρεύμα κλπ.

Κόστος πάγιας μορφής είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών για πάγια εκμετάλλευση.

Κόστος πάγιας μορφής είναι : κόστος κτήσης μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, know how, φήμης και πελατείας.

Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται σε κόστος τρέχουσας μορφής και αντίστροφα το κόστος τρέχουσας μορφής σε κόστος πάγιας μορφής.

---

<sup>8</sup> Σελ 38, «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική», Κεχράς Ιωάννης, 1997

### 1.4.3 Κόστος πραγματικό (ιστορικό)

Κόστος πραγματικό (ιστορικό) είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά<sup>9</sup>.

1. Το πραγματικό κόστος αναφέρεται:

- Σε παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες.
- Σε αγοραζόμενα αγαθά.
- Σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

2. Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

(α) Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, δηλαδή:

- Τόκους ιδίων κεφαλαίων.
- Αντασφάλιστρα.
- Αμοιβές επιχειρηματία.

(β) Δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα (π.χ. έξοδα υποαπασχόλησης, υπερβολικές φύρες, έξοδα υπερημερίας, πρόστιμα κλπ.)

### 1.4.4 Κόστος κανονικό

*Είναι το Μέσο Κόστος\_των προϊόντων που παρήχθησαν σε μια ορισμένη χρονική περίοδο υπό κανονικές συνθήκες. Με το μέσο κόστος επιδιώκεται η εξουδετέρωση της επίδρασης των εποχιακών διακυμάνσεων στο κόστος<sup>10</sup>.*

---

<sup>9</sup> Σελ 43, «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική», Κεχράς Ιωάννης, 1997

<sup>10</sup> ([http://www.specisoft.gr/news/docs/arthro\\_kostos.pdf](http://www.specisoft.gr/news/docs/arthro_kostos.pdf))

### 1.4.5 Διαφορές πραγματικού και κανονικού κόστους

Για την κατανόηση της διαφοράς μεταξύ των δυο εννοιών, πραγματικού και κανονικού κόστους, αρκεί να αναφέρουμε ότι σε δυο ομοειδείς επιχειρήσεις, οι οποίες χρησιμοποιούν ομοιόμορφο μηχανολογικό εξοπλισμό, το κατά μονάδα προϊόντος πραγματικό κόστος παράγωγης και πωλήσεων πιθανόν να εμφανίζει σημαντικές διαφορές. Αυτές μπορεί να προέρχονται<sup>11</sup>:

- Από διαφορές στο κόστος κτήσεως των πρώτων και βοηθητικών υλών.
- Από διαφορές στην απόδοση των συντελεστών του εμμέσου κόστους λόγω διαφοράς στην κλίμακα παράγωγης(οικονομίες κλίμακας).
- Από διαφορές στην αποδοτικότητα του χρησιμοποιούμενου μηχανισμού διάθεσης των προϊόντων.
- Από διαφορές στην αποδοτικότητα των διοικητικών λειτουργιών της επιχείρησης, λόγω επιπέδου οργάνωσης, παράδοσης και κλίματος εργασίας.
- Από διαφορές, τέλος, στην αποδοτικότητα της διοίκησης της μονάδας, κυρίως όσον αφορά την λήψη των καθημερινών αποφάσεων, την εγκαθίδρυση και λειτουργία συστημάτων αποτελεσματικού έλεγχου του κόστους κλπ.

### 1.4.6 Κόστος αρχικό<sup>12</sup>

Κόστος αρχικό είναι εκείνο το οποίο σχηματίζεται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία που ενσωματώνονται στο προϊόν ή στην υπηρεσία που παράγεται.

---

<sup>11</sup> Σελ 20, «Το Άμεσο Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις», Βαρβάκης, 1993

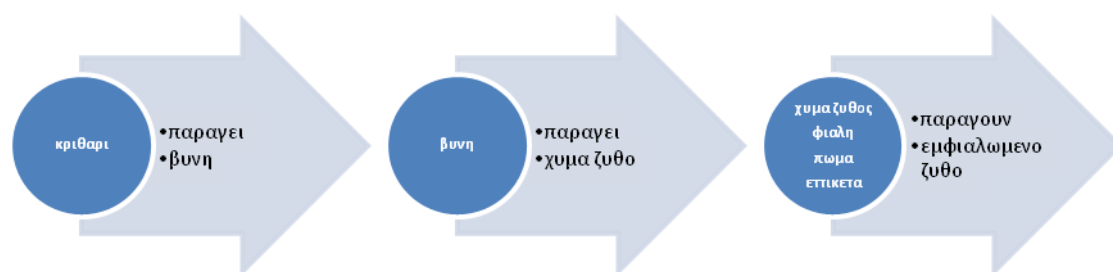
<sup>12</sup> Σελ 43, «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική», Κεχράς Ιωάννης, 1997

Τα συστατικά στοιχεία του αρχικού κόστους αναγνωρίζονται και υπολογίζονται ποσοτικά και κατ' αξία εύκολα.

Το αρχικό κόστος:

- Χρησιμοποιείται ως κριτήριο κατανομής του εμμέσου κόστους.
- Αποτελεί πυρήνα διαμόρφωσης του πλήρους κόστους.
- Είναι αντικείμενο έλεγχου.

Άμεσα υλικά είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται από αυτές .Π.χ<sup>13</sup>:



Άμεση εργασία είναι το πραγματικό κόστος του χρόνου εργασίας που διαθέτεται στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Προσδιορίζεται μετά από μετρήσεις.

#### 1.4.7 Κόστος μετατροπής<sup>14</sup>.

Κόστος μετατροπής είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται για τη μετατροπή:

<sup>13</sup> Σελ 43 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

<sup>14</sup> Σελ 44 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

-Της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν.

-Ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη, κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσης κατεργασίας.

Το κόστος μετατροπής αποτελείται από:

-το κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής και

-Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα:

- Έμμεσα υλικά παραγωγής(υλικά που αν και αναλώνονται δεν ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν, π.χ. φίλτρα καθαρισμού).
- Έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών:
  1. Χημικών αναλύσεων-ποιοτικού έλεγχου.
  2. Συντηρήσεων-επισκευών.
  3. Λεβητοστασίου.
  4. Μηχανοστασίου
  5. Παραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος.
  6. Σχεδιαστηρίου.
  7. Αποσκλήρυνσης ύδατος.
  8. Αποθηκών πρώτων και βοηθητικών υλών.
  9. Τμήμα προγραμματισμού παραγωγής.
  - 10.Υπηρεσία γενικών καθηκόντων.
  - 11.Συνεργεία αυτοκινήτων.

#### **1.4.8 Κόστος παραγωγής<sup>15</sup>.**

Κόστος παραγωγής είναι εκείνο που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μια ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής.

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται:

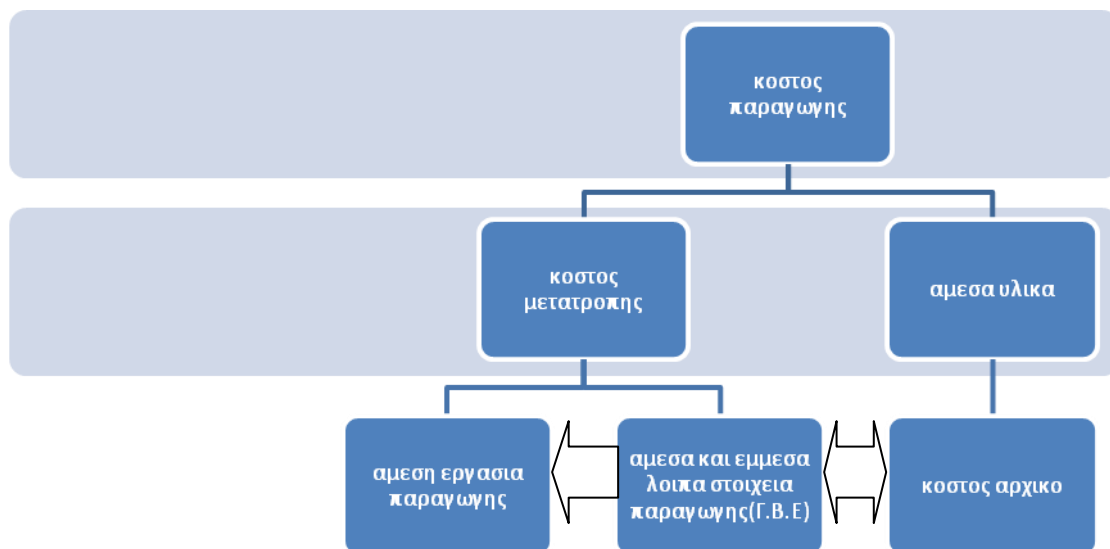
-Με έξοδα διοικητικής λειτουργίας.

---

<sup>15</sup> Σελ 44 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

- Με έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης.
- Με χρηματοοικονομικά έξοδα.
- Με έξοδα αποθηκών ετοιμών προϊόντων(επιβαρύνουν το κόστος διάθεσης).
- Με έξοδα διάθεσης.

Χαρακτηριστική είναι η σχηματική παρουσίαση του περιεχομένου του κόστους παραγωγής<sup>16</sup>.



### 1.4.9 Δυσκολίες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής.

Από αυτά που έχουν αναφερθεί μέχρι στιγμής γίνεται φανερό ότι ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής δεν είναι απαλλαγμένος από δυσκολίες<sup>17</sup>:

<sup>16</sup> Σελ 44 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

1. Πολλές φορές συμβαίνει μια δαπάνη η οποία εκ πρώτης όψεως συνιστά αναμφισβήτητα τμήμα του άμεσου κόστους να πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν έμμεσο κόστος, τουλάχιστον κατά ένα τμήμα της .Σαν παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η άμεση εργασία η οποία αναλύεται για να γίνει ένα νέο προϊόν ή μια τροποποίηση ενός υπάρχοντος προϊόντος .Εάν δηλαδή 2000 ώρες άμεσης εργασίας αναλωθούν για να γίνουν πειράματα για την τροποποίηση του κινητήρα ενός ηλεκτρικού πλυντηρίου, ο πρώτος τροποποιημένος κινητήρας ο οποίος θα παραχθεί θα πρέπει να είναι επιβαρυμένος με το κόστος των 2000 ωρών. Όμως η παραγωγή όλων των τροποποιημένων προϊόντων θα έχει επωφεληθεί από τις 2000 αυτές ώρες, άρα τμήμα από τις ώρες αυτές θα πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο.
2. Η ανάλυση ορισμένων υλικών είναι δύσκολο να μετρηθεί .Έτσι μολονότι η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να είναι στοιχείο του άμεσου κόστους ,από ανάγκη αντιμετωπίζεται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο .Παραδείγματα αυτής της περιπτώσεως είναι τα διάφορα μικρούλικα, μικροεργαλεία ή άλλα αναλώσιμα τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή και δεν αντιστοιχίζονται με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων.
3. Ο χαρακτηρισμός πολλών άλλων δαπανών όπως π.χ. της ηλεκτρικής ή άλλης ενέργειας που χρησιμοποιείται στην παραγωγή παρουσιάζει δυσκολίες .Στην θεωρία η ενέργεια αποτελεί άμεσο κόστος διότι εξαρτάται από την ύπαρξη φορέων του κόστους .Εάν δεν υπάρχουν φορείς κόστους , τότε δεν χρειάζεται κατανάλωση ενέργειας και άρα δεν υπάρχει τέτοιο κόστος .Όμως για να θεωρηθεί η δαπάνη αυτή σαν άμεσο κόστος θα πρέπει κάθε μηχανή να έχει ένα μετρητή και να προσδιορίζεται έτσι η ενέργεια που αναλύεται για κάθε φορέα κόστους .Επειδή αυτό δεν είναι συνήθως εύκολο στην πράξη, η δαπάνη για ενέργεια θεωρείται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο.
4. Δυσκολίες επίσης υπάρχουν στον προσδιορισμό των συντελεστών επιβάρυνσης των φορέων του κόστους με γενικά βιομηχανικά

---

<sup>17</sup> Σελ 111 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998

έξοδα. Για τους συντελεστές επιβάρυνσης θα γίνει λόγος στα επόμενα, αλλά από τώρα πρέπει να λεχθεί ότι ο υπολογισμός των συντελεστών πρέπει να γίνεται με τον πιο σωστό τρόπο και αυτό δεν είναι πάντα εύκολο.

5. Δυσκολίες στον υπολογισμό του κόστους είναι δυνατόν να παρουσιάσει αυτός καθ' αυτός ο τρόπος με τον οποίο παρακολουθούνται οι διάφορες δαπάνες από τους λογαριασμούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Οι δυσκολίες αυτές μειώνονται εάν υπάρχει ένα λογιστικό σχέδιο, το οποίο να προβλέπει λογαριασμούς για όλα τα είδη εξόδων, έτσι ώστε να αποφεύγονται και να αποκλείονται οι επικίνδυνες ομαδοποιήσεις. Μέσα σε αυτές τις ομαδοποιήσεις είναι δυνατό να χαθούν διάφορες δαπάνες και έτσι ο υπολογισμός του κόστους ο οποίος θα επακολουθήσει να είναι βασισμένος σε ελλιπή στοιχεία.
6. Στις δυσκολίες που αναφέρονται πιο πάνω πρέπει να προστεθούν και εκείνες που οφείλονται σε λάθη ή παραλείψεις των ατόμων που υπεισέρχονται στο όλο κύκλωμα της παραγωγής και κατά συνέπεια και της κοστολόγησης. Τέτοιου είδους λάθη μπορεί να υπάρξουν στη διαχείριση των αποθηκών όπου χορηγήσεις ή επιστροφές πρώτων υλών και άλλων υλικών να μην καταγραφούν όπως πρέπει ή οι χρόνοι παρουσίας ή εργασίας να αλλοιωθούν από λάθη στις κάρτες εργασίας ή στις ωρολογιακές κάρτες των εργαζομένων.

Όλες αυτές οι δυσκολίες αντιμετωπίζονται με την διατύπωση διαφόρων παραδοχών, ανάλογα με την περίπτωση. Είναι πάντως γεγονός ότι όσο καλύτερα οργανωμένη είναι η υποδομή της κοστολόγησης για την συλλογή των πρωτογενών κοστολογικών δεδομένων και όσο η κοστολόγηση υπεισέρχεται σε μεγαλύτερη ανάλυση σε τρόπο ώστε οι περισσότερες από τις δαπάνες που διαμορφώνουν το κόστος παραγωγής να συσχετίζονται άμεσα με τους φορείς του κόστους, τόσο ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής είναι ακριβέστερος και η διατύπωση παραδοχών μικρότερης σημασίας<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Σελ 112 , «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος , 1998



### 1.4.10 Η ροή του κόστους σε σχέση με τα προϊόντα

Η παραγωγή ενός προϊόντος αποτελείται από την φυσική ροή των υλικών της εργασίας και των Γ.Β.Ε μέσω της παραγωγικής διαδικασίας. Μετρώντας λοιπόν την ροή αυτή και εκφράζοντας την με μια σειρά από κόστη, μπορεί να παραλληλισθεί με τον υπολογισμό του κόστους ενός προϊόντος<sup>19</sup>.

### 1.4.11 Κόστος διάθεσης και εμπορικό<sup>20</sup>.

Κόστος διάθεσης είναι τα έξοδα που γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα διάθεσης διακρίνονται:

- Σε άμεσα έξοδα που προσαυξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων για τον προσδιορισμό του μεικτού αποτελέσματος κατά προϊόν.
- Σε έμμεσα ή γενικά έξοδα.

Το λειτουργικό κόστος διάθεσης δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας. Επιβαρύνεται όμως, με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις.

**Κόστος εμπορικό = κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων + κόστος διάθεσης.**

### 1.4.12 Κόστος λειτουργιών διοίκησης, χρηματοοικονομικής και ερευνών - ανάπτυξης<sup>21</sup>.

Κόστος λειτουργίας διοίκησης είναι τα έξοδα που γίνονται για την λειτουργία των διοικητικών υπηρεσιών της οικονομικής μονάδας.

Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι το κόστος του δανεισμού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που

---

<sup>19</sup> Σελ 43 , «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 1, Πάγγελος Ιωάννης, 1993

<sup>20</sup> Σελ 45 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική», Κεχράς Ιωάννης, 1997

<sup>21</sup> Σελ 45 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική», Κεχράς Ιωάννης, 1997

γίνονται για την λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της. Μετά την οριστική διαμόρφωση του κατανέμεται στο μέρος που βαρύνει:

- Τα έξοδα διάθεσης.
- Τα χρηματοοικονομικά έσοδα.
- Τα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Κόστος λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης είναι τα έξοδα που γίνονται για την λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης. 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 αξιολογών εσόδων.
- Επιβαρύνει κατά το όλο ή μέρος τα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

#### **1.4.13 Κόστος προκαθορισμένο<sup>22</sup>.**

Προκαθορισμένο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται πριν πραγματοποιηθεί, με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες. Το προκαθορισμένο κόστος συνιστά εκτίμηση μελλοντικού κόστους και στηρίζεται:

- Στα δεδομένα του ιστορικού κόστους.
- Στην πείρα των στοιχείων του παρελθόντος.
- Στις προβλέψεις για:
  1. Το χρόνο που αναφέρεται στο προκαθορισμένο κόστος.
  2. Τις συνθήκες της εκμετάλλευσης που αφορούν τις μεθόδους.
  3. Τον εξοπλισμό
  4. Τους υπόλοιπους παράγοντες αυτής της εκμετάλλευσης.

---

<sup>22</sup> Σελ 46 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

Το προκαθορισμένο κόστος διακρίνεται στο:

- Προϋπολογιστικό κόστος.
- Πρότυπο κόστος.

**1.4.14 Προϋπολογιστικό κόστος<sup>23</sup>** είναι εκείνο που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή, όπως π.χ. ενός προϊόντος, ενός έργου, μιας υπηρεσίας κ.ο.κ.

**1.4.15 Πρότυπο κόστος** είναι εκείνο που βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς που γίνονται έπειτα από<sup>24</sup>:

- Ακριβείς μετρήσεις:
  - 1) Των ποσοτήτων των άμεσων υλικών.
  - 2) Του χρόνου άμεσης εργασίας.
  - 3) Των ποσοτήτων και λοιπών στοιχείων κόστους.(π.χ. ηλεκτρικό, νερό).
- Ακριβή υπολογισμό των λοιπών εξόδων κατά μονάδα.
- Ακριβείς υπολογισμούς των τιμών μονάδων:
  - 1) Των άμεσων υλικών.
  - 2) Της άμεσης εργασίας.
  - 3) Των λοιπών συστατικών του κόστους.
- Προσδιορισμό του προτύπου βαθμού απασχόλησης.

Έτσι γίνεται αντιληπτή η σχέση που υπάρχει μεταξύ προϋπολογιστικού και προτύπου κόστους που είναι:

-Το προϋπολογιστικό κόστος αποτελείται από έξοδα που υπολογίζονται πριν πραγματοποιηθεί η παραγωγή ή άλλη δραστηριότητα.

-Το πρότυπο κόστος αποτελείται από έξοδα που πρέπει να πραγματοποιηθούν, δηλαδή από έξοδα στόχευσης.

<sup>23</sup> Σελ 46 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

<sup>24</sup> Σελ 47 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

## 1.5 Κέντρα κόστους<sup>25</sup>

Κέντρα (ή θέσεις) κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους, με σκοπό της μέτρησης της αποτελεσματικότητάς της.

Όσο μεγαλύτερα είναι τα μεγέθη μιας οικονομικής μονάδας, τόσο ο αριθμός των κοστολογικών κέντρων είναι μεγαλύτερος. Τα κύρια κέντρα κόστους έχουν ως βασικό σκοπό λειτουργίας την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων. Τα βοηθητικά κέντρα κόστους λειτουργούν με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών των κυρίων κέντρων κόστους.

### **Τα κριτήρια δημιουργίας κέντρων κόστους είναι:**

α) Αυτοτέλεια του χώρου: Όταν δύο βιομηχανοστάσια διακρίνονται μεταξύ τους χωροταξικά, τότε αποτελούν διαφορετικές οργανωτικές μονάδες άρα και ξεχωριστά κέντρα κόστους ακόμα κι αν σε αυτά παράγονται τα ίδια προϊόντα.

β) Τεχνολογική διάρθρωση : Η μετατροπή των άμεσων υλικών σε προϊόντα πραγματοποιείται με την εκτέλεση των παραγωγικών διαδικασιών. Ένα σύνολο πραγματοποιούμενων παραγωγικών διαδικασιών που έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία αυτοτελών μετατροπών ονομάζεται κατεργασία. Όταν ο αριθμός των κατεργασιών είναι περιορισμένος κάθε κατεργασία ταυτίζεται με την φάση. Χαρακτηριστικό της φάσης είναι η έντονη μεταβολή του υλικού ή ημικατεργασμένου προϊόντος καθώς και το έργο που παράγεται σε

---

<sup>25</sup> Σελ 51 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

κάθε μια από αυτές είναι μετρήσιμο. Γι αυτό το λόγο κάθε φάση μπορεί να αποτελέσει ξεχωριστή λειτουργική υποδιαίρεση ή κέντρο κόστους.

γ) Έλεγχος του κόστους: Ο έλεγχος του κόστους συνδέεται με τον έλεγχο των υπευθύνων φορέων διοικητικής εξουσίας που ευθύνονται για τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης.

### **Χαρακτηριστικά κέντρων κόστους**

- 1) Ολοκλήρωση κάποιας ειδικής παραγωγικής δραστηριότητας ή κατεργασίας
- 2) Πραγματοποίηση ίδιου τύπου και όγκου εργασίας για όλες τις μονάδες που διέρχονται μέσω του κέντρου κόστους.
- 3) Ένας μόνο τύπος προϊόντος που διέρχεται μέσω κάθε κέντρου κόστους

## **Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> : Κοστολόγηση**

### **2.1 Κοστολογική οργάνωση οικονομικής μονάδας.**

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

- Οι κοστολογικές υποδιαίρεσεις της επιχείρησης
- Η διαδικασία λογιστικής παρακολούθησης των κοστολογικών στοιχείων ώστε να εξασφαλίζεται ακρίβεια, εγκυρότητα, και ταχύτητα στον προσδιορισμό του κόστους.
- Τα κατάλληλα έντυπα και ο μηχανισμός συμπλήρωσης αυτών.
- Οι βάσεις και τα κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους.
- Οι αρχές και κανόνες αποτίμησης.

Κατά το σχεδιασμό της κοστολογικής οργάνωσης λαμβάνεται πάντα υπόψη το οργανωτικό και τεχνολογικό σχήμα της οικονομικής μονάδας. Τα κέντρα κόστους δημιουργούνται, κατά κανόνα, αντίστοιχα με τις οργανωτικές μονάδες που προβλέπει το σχέδιο διοικητικής οργάνωσης της οικονομικής μονάδας.<sup>26</sup>

### **2.2 Ορισμός Κοστολόγησης**

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος.<sup>27</sup>

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλει στην διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων

---

<sup>26</sup>Σελ 50 , «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική» , Κεχράς Ιωάννης , 1997

<sup>27</sup> Σελ 36 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998

της επιχείρησης<sup>28</sup>. Γι αυτόν τον λόγο όσο πιο λεπτομερειακό είναι το σύστημα τόσο πιο εύκολη και καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του.

Επειδή όμως δεν παράγουν όλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις τα ίδια προϊόντα αλλά ούτε τα διάφορα προϊόντα παράγονται με τον ίδιο τρόπο τα κοστολογικά συστήματα μεταβάλλονται όχι μόνο μεταξύ επιχειρήσεων του ιδίου κλάδου αλλά και των επιχειρήσεων που ανήκουν σε διαφορετικούς κλάδους.

## **2.3 Γενικές Αρχές Κοστολόγησης**

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί τις παρακάτω Γενικές Αρχές :

1. Το κόστος πρέπει να συσχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν.
2. Μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή ενώ φαίνεται προφανής μερικές φορές ξεχνιέται.
3. Όλα τα κόστη τα οποία συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όσο μικρά και επουσιώδη και αν φαίνονται.
4. Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Αυτό γιατί δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή.
5. Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο. Μία τέτοια ενέργεια έχει ως αποτέλεσμα να αλλοιώνουν την εικόνα της επιχείρησης. Όμως χρειάζεται προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν έχει πια να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του.

---

<sup>28</sup> Σελ 36 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998

## 2.4 Παράγοντες που επηρεάζουν τα συστήματα κοστολόγησης

Οι βασικοί παράγοντες που επηρεάζουν τα συστήματα κοστολόγησης είναι<sup>29</sup>:

- Το μέγεθος της εταιρίας.
- Το είδος της παραγωγής
- Ο αριθμός των διαφορετικών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση.
- Η διάθεση των στελεχών έναντι του κόστους της πληροφόρησης
- Εξωτερικές μεταβλητές π.χ. νόμοι και ρυθμίσεις.

## 2.5 Στάδια κοστολογικής διαδικασίας

Η κοστολογική διαδικασία έχει τα εξής στάδια<sup>30</sup>:

Στο ΠΡΩΤΟ ΣΤΑΔΙΟ, προσδιορίζεται το κόστος στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και αποσκοπεί στην εύρεση του αποτελέσματος που έχει επιτευχθεί. Στο τέλος της χρήσης εμπειρικά προσδιορίζεται το κόστος των ημιτελών ή των ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη. Τα στοιχεία αυτά δεν υφίστανται επεξεργασία για σχηματισμό λειτουργικού κόστους ή του μικτού κατά προϊόν αποτελέσματος.

Στο ΔΕΥΤΕΡΟ ΣΤΑΔΙΟ, τα στοιχεία κόστους προσδιορίζονται κατ' είδος και καταχωρούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Στην συνέχεια διαχωρίζονται στις βασικές λειτουργίες της εκμετάλλευσης και έτσι σχηματίζουν το λειτουργικό κόστος. Τέλος, το λειτουργικό κόστος επιβαρύνει το κόστος παραγωγής ετοιμών και ημιτελών προϊόντων, το οποίο επιβαρύνεται και με το κόστος παραγωγής των πωληθέντων.

<sup>29</sup> Σελ 36, «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 1, Πάγγγιος Ιωάννης, 1993

<sup>30</sup> Σελ 17, «Το Άμεσο Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις», Βαρβάκης, 1993



Στο ΤΡΙΤΟ ΣΤΑΔΙΟ, το κόστος αλλάζει λειτουργία και χρησιμοποιείται στην κατάρτιση των προγραμμάτων δράσης και την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου. Αποτελεί το βασικό στοιχείο πάνω στο οποίο στηρίζεται η λειτουργία του σύγχρονου κλάδου της λογιστικής ευθύνης. Επίσης, χρησιμοποιείται από την διεύθυνση και τα διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων για την διαδικασία λήψης των επιχειρηματικών αποφάσεων.

## 2.6 Μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης

Όλοι οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης των κοστολογικών πληροφοριών μπορούν να χωριστούν σε δυο βασικές κατηγορίες: τις μεθόδους κοστολόγησης και τις τεχνικές.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας που χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση. Υπάρχουν δύο τρόποι παραγωγής, η εξατομικευμένη παραγωγή, στην οποία οι φορείς του κόστους είναι διαφορετικοί μεταξύ τους, και η συνεχής παραγωγή, στην οποία οι φορείς κόστους είναι όλοι όμοιοι μεταξύ τους.

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Οι κυριότερες τεχνικές είναι <sup>31</sup>:

- Η τεχνική του πλήρους κόστους. Είναι βασισμένη στην ιδέα ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα τα Γ.Β.Ε (σταθερά και μεταβλητά). Το μειονέκτημά του είναι ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας του (άμεσο κόστος) και με εκείνο το οποίο δεν οφείλεται σ' αυτούς.
- Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους εξουδετερώνει το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής

---

<sup>31</sup> Σελ 52, «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος, 1998

διότι παρέχει την ευχέρεια στην διοίκηση της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεών της, επιβαρύνοντας τους φορείς του κόστους με το σύνολο του μεταβλητού μόνο κόστους. Τα σταθερά Γ.Β.Ε δεν επιβαρύνουν τους φορείς κόστους αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης σαν κόστος περιόδου. Και εδώ όμως υπάρχει η θεωρητική δυσκολία ότι σε διαχρονική βάση όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

- Η τεχνική του προτύπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν την διοίκηση στον προγραμματισμό και στον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Η επιχείρηση δηλαδή, θέτει τους μελλοντικούς στόχους της με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα μπορεί να συγκριθεί με το προϋπολογισμένο πρότυπο έτσι ώστε η επιχείρηση στο τέλος της περιόδου να ελέγξει αν πραγματοποιήθηκε ή όχι.

## 2.7 Είδη συστημάτων κοστολόγησης

Το είδος του συστήματος που θα επιλέξει να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση εξαρτάται από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας που εφαρμόζει. Τα δυο πιο κοινά συστήματα είναι:

**2.7.1 Κοστολόγηση συνεχούς ή κατά φάση παραγωγής :** Η συνεχής παραγωγή, έχει το χαρακτηριστικό 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 συνεχής παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή<sup>32</sup>.

Ο υπολογισμός του κόστους γίνεται συγκεντρώνοντας το κόστος κάθε τμήματος για μια ολόκληρη περίοδο και διαιρώντας το με το αριθμό των παραχθέντων μονάδων της περιόδου. Αυτή η τεχνική είναι

---

<sup>32</sup> Σελ 164, «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος, 1998

αποτελεσματική ευρύτερα, έτσι το ανά μονάδα κόστος (μέσο κόστος) χρησιμοποιείται σε αρκετές όμοιες μονάδες της γραμμής της παραγωγής.<sup>33</sup>

Επειδή τα προϊόντα που παράγονται από μια 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(ή ακόμα και από μικρότερα κέντρα κόστους στα οποία χωρίζεται ένα τμήμα 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 δυο 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 την ανάλυση ή την βελτίωση της κοστολογικής πληροφόρησης. Οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις αυτές και αν ισχύει η κοστολόγηση έχει αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους παραγωγής.

Από την πιο πάνω περιγραφή της συνεχούς παραγωγής προκύπτουν τα εξής χαρακτηριστικά<sup>34</sup>:

---

<sup>33</sup> Σελ 107 , «Θεωρεία Κόστους» , Τεύχος 1 , Πάγγελος Ιωάννης , 1993

<sup>34</sup> Σελ 165 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998

1. Το κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται και παρακολουθείται για μια χρονική περίοδο ανά φάση, τμήμα ή κέντρο κόστους. Εάν η κοστολόγηση γίνεται εσωλογιστικά, η συγκέντρωση και η παρακολούθηση του κόστους γίνεται με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων λογαριασμών για κάθε φάση, τμήμα, ή κέντρο κόστους.
2. Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής που υπολογίζεται για μια χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους του τμήματος δια των μονάδων του προϊόντος που παρήχθησαν στην περίοδο αυτή. Σαν μονάδες του προϊόντος που παρήχθησαν μπορεί να ληφθούν οι φυσικές μονάδες ή οι ισοδύναμες μονάδες.
3. Οι μονάδες του προϊόντος, η επεξεργασία των οποίων ολοκληρώνεται σε ένα τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας μεταφέρονται με το κόστος παραγωγής τους στο επόμενο τμήμα για περαιτέρω επεξεργασία τους. Όταν οι μονάδες του προϊόντος περάσουν από όλα τα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας καταλήγουν στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων. Το συνολικό κόστος παραγωγής τους είναι αυτό που έχει συσσωρευτεί προοδευτικά στα επιμέρους τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

Τα στάδια της κοστολόγησης κατά φάση είναι:

1. **Η δημιουργία κέντρων κόστους ή τμημάτων:** Κέντρο κόστους ονομάζεται η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας της. Η δημιουργία κέντρων κόστους αποτελεί κεντρικό σημείο της κατά φάση κοστολόγησης. Σε κάθε κέντρο κόστους γίνεται η συγκέντρωση του βιομηχανικού κόστους και η μέτρηση των παραγομένων ποσοτήτων. Για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος είναι αναγκαίο να υπολογίσουμε το κόστος της παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους. Ο αριθμός των ξεχωριστών κέντρων κόστους που είναι αναγκαίος για

να συμπληρωθεί τον προϊόν εξαρτάται από πολλούς παράγοντες όπως για παράδειγμα τον τύπο του προϊόντος, την πολυπλοκότητα της παραγωγικής δραστηριότητας και τις απαιτήσεις της διοίκησης. Ο αριθμός των κέντρων κόστους που απαιτείται για να παραχθεί ένα προϊόν προσδιορίζει το κόστος της κοστολογικής εργασίας που πρέπει να πραγματοποιηθεί καθώς και το όγκο των δεδομένων του κόστους με τα οποία εφοδιάζονται τα στελέχη. Στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος προϊόντος παράγεται και η ίδια η εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που διέρχεται μέσω του κέντρου κόστους<sup>35</sup>.

2. **Ο καθορισμός της χρονικής περιόδου που πρέπει να καλύπτει η κοστολογική περίοδο:** Δεν μπορεί εύκολα να καθοριστεί το σημείο έναρξης και συμπλήρωσης του προϊόντος, λόγω του ότι αυτή η μέθοδος κοστολόγησης εφαρμόζεται σε τυποποιημένα προϊόντα και είναι συνεχής παραγωγή. Τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πολλές φορές και σε καθημερινή βάση πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους για αυτό το λόγο οι λογιστές πρέπει να προετοιμάζουν συχνές αναφορές λογιστικής κόστους. Η συχνότητα με την οποία παρέχονται οι εκθέσεις αυτές εξαρτάται από το κόστος προετοιμασίας τους και από τα οφέλη που προκύπτουν από αυτές. Το χρονικό διάστημα που πρέπει να περιλαμβάνει η έκθεση της κατάστασης κόστους παραγωγής θα πρέπει να προσδιορίζεται έγκαιρα έτσι ώστε να σχεδιαστούν και να συμπληρωθούν οι αναγκαίες κοστολογικές δραστηριότητες<sup>36</sup>.
3. **Η συγκέντρωση των πραγματικών στοιχείων του κόστους σε κάθε κέντρο κόστους και για κάθε συγκεκριμένη κοστολογική περίοδο**

<sup>35</sup> Σελ 4, «Κοστολόγηση Κατά Φάση», Μπελλας Αθανάσιος

<sup>36</sup> Σελ 6, «Κοστολόγηση Κατά Φάση», Μπελλας Αθανάσιος

4. **Η ποσοτική μέτρηση της παραγωγής**, που παράχθηκε κατά την διάρκεια της χρονικής περιόδου για κάθε κέντρο κόστους εκφρασμένη σε ολοκληρωμένες (ισοδύναμες) μονάδες για κάθε στοιχείο κόστους (Α.Υ., Α.Ε και Γ.Β.Ε).
5. **Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους** για κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα , με συσχέτιση του κόστους που συγκεντρώθηκε στο τμήμα και των μονάδων που παρήχθησαν από αυτό (προηγούμενα στάδια 3-4). Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μια ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παρήχθησαν και εξαρτάται από το χρόνο. Το ανά μονάδα κόστος είναι κατάλληλο για τη μέτρηση της απόδοσης της επιχειρήσεις γι' αυτό το λόγο τα διοικητικά στελέχη απομονώνουν το ανά μονάδα κόστος για μια σειρά χρονικών κοστολογικών περιόδων ή για να συγκρίνουν το ανά μονάδα κόστος της εταιρείας τους με το ανά μονάδα άλλων εταιρειών του ίδιου βιομηχανικού κόστους<sup>37</sup>.
6. **Η ετοιμασία της κατάστασης κόστους παραγωγής του προϊόντος**<sup>38</sup>. Η έκθεση αυτή περιλαμβάνει το συνολικό βιομηχανικό κόστος, τις ποσότητες παραγωγής καθώς και το ανά μονάδα κόστος και αναφέρεται στο κόστος μίας συγκεκριμένης κοστολογικής περιόδου. Η κατάσταση αυτή του κόστους παραγωγής απεικονίζει σε αξίες την παραγωγική δραστηριότητα ενός κέντρου κόστους. Στην κοστολόγηση κατά φάση το ανά μονάδα κόστος παρουσιάζεται περιοδικά σύμφωνα με τις επιθυμίες της διοίκησης.

---

<sup>37</sup>Σελ 6 , «Κοστολόγηση Κατά Φάση» , Μπελλας Αθανάσιος

<sup>38</sup> Σελ 152-153 , «Θεωρία Κόστους» , Τεύχος 1 , Πάγγειος Ιωάννης , 1993

### **2.7.2 Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κατά προϊόν :**

Χαρακτηριστικό της εξατομικευμένης παραγωγικής διαδικασίας είναι ότι το εργοστάσιο αναλαμβάνει την παραγωγή συγκεκριμένης παραγγελίας, το περιεχόμενο της οποίας εξαρτάται ή από τον πελάτη ή από το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της. Ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει σε όλη την παραγγελία και στην συνέχεια θα διαιρεθεί με το αριθμό των μονάδων προϊόντος που είχε η παραγγελία για να βρεθεί το ανά μονάδα κόστος. Συνήθως, αυτή την μέθοδο παραγωγής την χρησιμοποιούν οι βιομηχανίες μηχανολογικού εξοπλισμού, επίπλων, πλοίων κ.τ.λ. καθώς και κατασκευαστικές επιχειρήσεις<sup>39</sup>.

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στην περίπτωση που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Για να κοστολογήσουμε την παραγγελία δίνουμε ένα κωδικό αριθμό που την διαφοροποιεί από τις υπόλοιπες της επιχείρησης. Με αυτό τον τρόπο βλέπουμε τα ποσά των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας που αναλώνονται, παρακολουθώντας έτσι την διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της. Όμως τα Γ.Β.Ε με τα οποία θα επιβαρυνθεί η παραγγελία αποτελούν τα Γ.Β.Ε του τμήματος ή των τμημάτων από τα οποία περνάει η παραγγελία. Στην περίπτωση που ένα τμήμα του εργοστασίου ασχολείται ολόκληρη τη χρήση με την εκτέλεση μιας παραγγελίας τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των Γ.Β.Ε του τμήματος. Αν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δυο παραγγελιών τότε το άθροισμα των Γ.Β.Ε με τα οποία θα επιβαρυνθούν οι δυο παραγγελίες πρέπει να ισούται με τα Γ.Β.Ε του τμήματος. Τέλος αν μια παραγγελία περνάει από περισσότερα τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος(το σύνολο) των Γ.Β.Ε του τμήματος<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> Σελ 115, «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος, 1998

<sup>40</sup> Σελ 115, «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος, 1998

Αν η τιμή πώλησης των προϊόντων της επιχείρησης είναι σταθερή, τότε η επιβάρυνση των παραγγελιών με Γ.Β.Ε θα μπορούσε να γίνει στο τέλος της χρήσης που τα Γ.Β.Ε των τμημάτων είναι γνωστά. Έτσι ανάλογα με τον πόσο χρόνο απασχόλησε η κάθε παραγγελία το κάθε τμήμα θα υπολογιστούν τα Γ.Β.Ε που θα την επιβαρύνουν. Η κοστολόγηση στην περίπτωση αυτή ανεξαρτητοποιείται από τον καθορισμό της τιμής πώλησης και αποσκοπεί στο να δώσει πληροφορίες χρήσιμες για τον υπολογισμό του μικτού κέρδους καθώς και τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δραστηριότητας της επιχείρησης<sup>41</sup>.

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας χρησιμοποιείται η εξωλογιστική κοστολόγηση και χρησιμοποιείται για τον σκοπό αυτό το " φύλλο υπολογισμού κόστους παραγγελίας "<sup>42</sup>.

### **Συντελεστής επιβάρυνσης των παραγγελιών με ΓΒΕ:**

Δεν είναι εύκολο να προσδιοριστούν τα Γ.Β.Ε τα οποία γίνονται για μια συγκεκριμένη παραγγελία κατά τον ίδιο άμεσο τρόπο με τον οποίο προσδιορίζονται οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία. Επειδή τα Γ.Β.Ε είναι απαραίτητα για να υπάρξει παραγωγή, πρέπει και να κοστολογηθούν διότι διαφορετικά ο υπολογισμός του κόστους του προϊόντος θα είναι ελλιπής. Ο καταλογισμός αυτός των Γ.Β.Ε στις διάφορες παραγγελίες έχει επικρατήσει να γίνεται κυρίως με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, οι οποίες απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση της συγκεκριμένης παραγγελίας στο κάθε τμήμα του εργοστασίου.

Στην κοστολόγηση των παραγγελιών χρησιμοποιούνται συντελεστές επιβάρυνσης που έχουν υπολογισθεί με βάση προϋπολογιστικά στοιχεία. Τα προϋπολογιστικά αυτά στοιχεία αναφέρονται στα Γ.Β.Ε που προβλέπεται ότι θα δημιουργηθούν μέσα στην επόμενη χρονική

---

<sup>41</sup> Σελ 116 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998

<sup>42</sup> Σελ 117 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998



περίοδο και στις ώρες της άμεσης εργασίας που προβλέπεται ότι θα πραγματοποιηθούν<sup>43</sup>.

$$\text{Συντελεστής Επιβάρυνσης} = \frac{\text{μεταβλητές δαπάνες} + \text{σταθερές δαπάνες}}{\text{Ώρες άμεσης εργασίας}}$$

Σε μικρές και σε μεσαίες επιχειρήσεις χρησιμοποιείται ο προϋπολογιστικός δείκτης για την κατανομή των Γ.Β.Ε. στις παραγγελίες. Το ίδιο όμως δεν συμβαίνει για τις μεγάλες επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν συχνά πολλούς προκαθορισμένους δείκτες, ένα για κάθε τμήμα. Οι δείκτες κατά τμήμα χρησιμοποιούνται στις μεγάλες μεγέθους επιχειρήσεις έτσι ώστε να κατανέμονται σωστά τα Γ.Β.Ε. στα διάφορα τμήματα. Καθώς μια μονάδα προϊόντος κινείται μέσα στην παραγωγική διαδικασία, τα Γ.Β.Ε. διατίθενται σε κάθε τμήμα ξεχωριστά, σύμφωνα με τους συντελεστές. Το σύνολο των Γ.Β.Ε. της κάθε παραγγελίας αποτελείται από το άθροισμα όλων των Γ.Β.Ε. που κατανέμονται με τους διαφορετικούς δείκτες Γ.Β.Ε.<sup>44</sup>.

## 2.8 Σκοπός και σημασία κοστολόγησης

Σκοπός της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Άρα η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη της πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη του. Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχτεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Η κοστολόγηση δεν μας βοηθά όμως μόνο για την εύρεση του κόστους κάποιου προϊόντος αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Μας δείχνει δηλαδή τις απώλειες που

<sup>43</sup> Σελ 123-124, «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος, 1998

<sup>44</sup> Σελ 12, «Κοστολόγηση Κατά Φάση», Μπελλας Αθανάσιος

τυχόν υπάρχουν έτσι ώστε η επιχείρηση να πάρει μέτρα για να τις αποφύγει και επομένως να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική διαδικασία<sup>45</sup>.

Καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην λήψη αποφάσεων αλλά και στον προγραμματισμό και τον έλεγχο της πορείας της επιχείρησης.

---

<sup>45</sup> Σελ 38 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998

## Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> : Πρότυπο Κόστος

### 3.1 Ορισμός και έννοια του προτύπου κόστους

Πρότυπο κόστος σημαίνει κατά βάση μέτρο στοιχείου το οποίο δύναται να μετρηθεί. Στην λογιστική ορολογία ο όρος έχει την έννοια πρότυπου μετρήσεως, το οποίο ταυτόχρονα αποτελεί και την βάση της συγκρίσεως. Για τον ακριβή ορισμό του κόστους δεν υπήρχε ομοφωνία μεταξύ των συγγραφέων. Έτσι καταλήγουμε στον εξής ακόλουθο ορισμό:

*«Πρότυπο κόστος παραγωγής είναι ο σκόπιμος έλεγχος της παραγωγικότητας ή γενικά της αποτελεσματικότητας της εκμετάλλευσης με προκαθορισμένο κόστος παραγωγής βάσει τα πρότυπα έξοδα<sup>46</sup>»*

*«Πρότυπα έξοδα είναι τα προκαθορισμένα έξοδα παραγωγής προϊόντος βάσει προκαθορισμένου βαθμού απασχόλησης και τιμών, και τις προσδοκώμενες αποδόσεις σε σχέση με τον χρησιμοποιούμενο εξοπλισμό κ τις μεθόδους παραγωγής<sup>47</sup>»*

Για την ύπαρξη όμως προτύπου κόστους πρέπει να υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Ο προκαθορισμός του προτύπου κόστους
- Η σύνθεση του με βάση τα πρότυπα έξοδα, τα οποία επιβάλλουν αναλυτικό προσδιορισμό
- Η συνάρτηση του προτύπου κόστους προς τον βαθμό απασχόλησης ο οποίος πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων
- Ο καθορισμός των ποσοτικών αναλώσεων βάσει αιτιολογημένων υπολογισμών στηριζόμενων σε αναλυτικά δεδομένα των συνθηκών υπό τις οποίες θα διεξάγεται η παραγωγή
- Ο μελετημένος προϋπολογισμός των τιμών των στοιχείων του κόστους

<sup>46</sup> Σελ 107, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος,

<sup>47</sup> Σελ 107, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος,

## 3.2 Σχέση προτύπου με άλλες μορφές κόστους

### 3.2.1 Σχέση μεταξύ προϋπολογισμένου και προτύπου κόστους

Τόσο το προϋπολογισμένο κόστος όσο και το πρότυπο κόστος αποτελούν προκαθορισμένο κόστος. Συγκλίνουν κ τα δύο αυτά είδη κόστους σε κοινό περιεχόμενο ανάλογα με την έκταση κ την ποιότητα της μελέτης των στοιχείων από τα οποία απορρέουν. Παρά όμως της κοινής τους προέλευσης έχουν ουσιώδεις διαφορές<sup>48</sup>:

1. Το προϋπολογισμένο κόστος αποτελεί δήλωση προσπάθειας να προσδιορισθεί το ποσό στο οποίο θα ανέλθει το πραγματικό κόστος, ενώ το πρότυπο κόστος έχει ως σκοπό να καθορίσει το ποσό στο οποίο πρέπει να ανέρθει το πραγματικό κόστος.
2. Το πρότυπο κόστος έχει σκοπό να εξυπηρετήσει την σύγχρονη βιομηχανική επιχείρηση με ένταση ως την παραγωγή και την διάθεση, και εκδηλώνει βούληση με εξαντλητική αποδοτικότητα της εκμετάλλευσης. Στο προϋπολογισμένο κόστος βρίσκεται η προσπάθεια της προεξόφλησης των εξελίξεων που θα διαμορφώσουν το πραγματικό κόστος.
3. Στον υπολογισμό του προϋπολογισμένου κόστους κυριαρχεί το στοιχείο της πείρας ενώ για τον υπολογισμό του προτύπου κόστους, λαμβάνονται μεν υπ' όψιν αλλά μετά από κάποια ανάλυση από την οποία βρίσκουμε τα πραγματοποιηθέντα έξοδα, που δεν θα τα λάβουμε υπ' όψιν για τον προσδιορισμό του προτύπου κόστους.
4. Η απόκλιση του πραγματικού με το προϋπολογισμένο κόστος θεωρείται ως η μη επαλήθευση του προϋπολογισμένου διότι όταν υπολογίζεται, το βασικό στοιχείο είναι το πραγματικό. Όταν όμως καταρτίζεται το πρότυπο κόστος, αυτό αποτελεί το βασικό στοιχείο με το οποίο συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για να

---

<sup>48</sup> Σελ 114 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος ,

υπολογιστούν οι αποκλίσεις για να εκφραστεί το κέρδος ή η ζημία της επιχείρησης.

5. Με βάση την προηγούμενη διαφορά, η απόκλιση του πραγματικού κόστους με το προϋπολογισμένο δείχνει κόστος ενώ η απόκλιση του πραγματικού με το πρότυπο δείχνει κέρδος ή ζημία.

### **3.2.2 Σχέση μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους**

Το πρότυπο κόστος, σύμφωνα με τον υπολογισμό που απαιτείται για την παραγωγή ή τις πωλήσεις, διαφέρει με το πραγματικό τόσο ως προς στην κεντρική σύλληψη, δηλαδή το πρότυπο είναι προϋπολογισμένο ενώ το πραγματικό είναι απολογιστικό, τόσο όσο στο ύψος των εξόδων που το καθένα περιλαμβάνει. Επομένως είναι λάθος να αντικαταστήσουν η μία την άλλη. Ουσιαστικά το πρότυπο κόστος επιδιώκει να συμπίεσει το πραγματικό κόστος<sup>49</sup>.

### **3.2.3 Σχέση μεταξύ προτύπου και κανονικού κόστους**

Η έννοια του κανονικού κόστους βασίζεται στην εκτίμηση του ύψους των δαπανών που είναι αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της παραγωγής. Είναι μεν και οι δυο έννοιες προϋπολογισμός κόστους αλλά εκφράζουν διαφορετικές τιμές. Αυτό διότι το κανονικό κόστος δηλώνει το κανονικό κόστος της παραγωγής για την ομαλή έκβαση της ενώ το πρότυπο εκφράζει το κόστος σε ιδανικές συνθήκες, δηλαδή με την χρήση 100% των δυνατοτήτων των παραγωγικών συντελεστών<sup>50</sup>.

---

<sup>49</sup> Σελ 117 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος ,

<sup>50</sup> Σελ 120 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος ,

### 3.3 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα προτύπου κόστους.

#### A. Πλεονεκτήματα<sup>51</sup>:

Ένας αριθμός από διακριτά πλεονεκτήματα μπορεί να αναφερθεί στην εφαρμογή του προτύπου κόστους σε μια επιχείρηση.

1. Η χρησιμοποίηση του προτύπου κόστους κάνει δυνατή την έννοια της αποκάλυψης των αδύνατων σημείων της επιχείρησης στη διοίκηση(αρχή των εξαιρέσεων). Όσο το πραγματικό κόστος παραμένει μέσα στα πρότυπα που έχουν καθοριστεί δεν χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή από τη διοίκηση. Όταν το κόστος δεν θα βρίσκεται μέσα στα όρια που προβλέπονται από τα πρότυπα, τότε η διοίκηση θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στις ενδείξεις (αποκαλύψεις) που περιέχει το πρότυπο κόστος μέσω των αποκλίσεων.
2. Το πρότυπο κόστος διευκολύνει τον ταμειακό προγραμματισμό και τον προγραμματισμό των αποθεμάτων.
3. Όταν τα πρότυπα καθορίζονται πάνω σε μια πρακτική βάση, τότε προωθούνται από τη μια "εσωτερικές οικονομίες κλίμακας" και από την άλλη η αποτελεσματικότητα των εργαζομένων εκείνων που επιβαρύνουν αισθητά τα κόστη.
4. Η μέθοδος της πρότυπης κοστολόγησης είναι πιο απλή στη χρήση της από την ιστορική κοστολόγηση και σε αρκετές περιπτώσεις οικονομικότερη.
5. Το πρότυπο κόστος διευκολύνει την εφαρμογή συστημάτων κόστους κατά τομέα ευθύνης.

#### B. Μειονεκτήματα<sup>52</sup>:

---

<sup>51</sup> Σελ 219-220-221 , «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 2 , Πάγγελος Ιωάννης , 1993

<sup>52</sup> Σελ 219-220-221 , «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 2 , Πάγγελος Ιωάννης , 1993

Αν και τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης είναι σημαντικά, όμως πρέπει να αναγνωρίσουμε ότι υπάρχουν και ορισμένες δυσκολίες, οι οποίες πρέπει να αντιμετωπιστούν από τα στελέχη κατά την εφαρμογή του προτύπου κόστους.

Διότι εσφαλμένη εφαρμογή του προτύπου κόστους και της αρχής διοίκησης με εξαιρέσεις (management by exception) όσον αφορά την αποκάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης, μπορεί να οδηγήσει σε αντίθετα αποτελέσματα μέσα στην επιχείρηση. Στελέχη επιχειρήσεων, αναφέρουν τα πιο κάτω προβλήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης.

1. Δυσκολία στον προσδιορισμό ποιες αποκλίσεις είναι σημαντικές ή όχι.
2. Επικέντρωση της προσοχής των στελεχών μόνο σε αποκλίσεις πάνω από ένα ορισμένο επίπεδο, με αποτέλεσμα χρήσιμες πληροφορίες όπως οι τάσεις να μην μπορούν να παρατηρηθούν σε κάποιο αρχικό στάδιο.
3. Όταν η αξιολόγηση της παραγωγικότητας από τη διοίκηση συνδυάζεται με την "αρχή των εξαιρέσεων", οι υφιστάμενοι πιθανόν να προσπαθήσουν να καλύψουν τις αρνητικές αποκαλύψεις των αδύνατων σημείων της επιχείρησης ή να μην τις αναφέρουν καθόλου. Επιπλέον οι υφιστάμενοι μπορεί να μην επιβραβεύονται για ότι θετικό επιτελούν, όπως τη διατήρηση υπό έλεγχο ή τη μείωση του κόστους των περιοχών ευθύνης τους, αλλά αντίθετα να δέχονται μόνο παρατηρήσεις για τις περιπτώσεις εκείνες που υπερβαίνουν τα αποδεκτά πρότυπα κόστη. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι υφιστάμενοι να αισθάνονται πικρία από τη μη αναγνώριση της παραγωγικής εργασίας τους.
4. Η τεχνική της διοίκησης σύμφωνα με την αρχή "διοίκηση με εξαιρέσεις" είναι δυνατόν επίσης να επηρεάσει μη ικανοποιητικά και τους προϊσταμένους, επειδή αισθάνονται ότι δεν έχουν μια ολοκληρωμένη εικόνα των λειτουργιών της επιχείρησης, αλλά απλά δραστηριοποιούνται με κάποια προβλήματα. Επιπλέον αισθάνονται σε μόνιμη βάση και την κριτική των υφισταμένων

τους. Αυτό βέβαια έχει αρνητική επίδραση στο ηθικό των προϊσταμένων.

Τα προβλήματα αυτά απαιτούν προσεκτική φροντίδα από το στέλεχος που έχει αναλάβει την οργάνωση και υλοποίηση ενός συστήματος πρότυπης κοστολόγησης. Είναι αρκετά σημαντικό για το στέλεχος να συγκεντρώνει την προσοχή του στα θετικά παρά στα αρνητικά, και η επιτυχημένη εργασία πρέπει πάντα να αναγνωρίζεται.

### 3.4 Στόχος Προτύπου κόστους

Η τεχνική του προτύπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού έλεγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν την διοίκηση στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ο έλεγχος γίνεται με την σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος, τον προσδιορισμό των αποκλίσεων, την ανάλυσή τους και τη λήψη μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτιών που προκαλούν τις αρνητικές αποκλίσεις .

Το πρότυπο κόστος είναι επομένως ένα όργανο της λειτουργίας του ελέγχου η οποία περιλαμβάνει την μέτρηση, εκτίμηση και σύγκριση και η οποία διαπιστώνει εάν η δράση της Επιχείρησης κατευθύνεται για την επίτευξη των σκοπών και των στόχων της . Το πρότυπο κόστος ως κόστος ρεαλιστικά πραγματοποιήσιμο και όχι ιδεατό αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης<sup>53</sup>.

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 είναι δυνατόν να συγκριθεί με το αναμενόμενο και να ελεγχθεί το εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε ή όχι. 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<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> [http://www.specisoft.gr/news/docs/arthro\\_kostos.pdf](http://www.specisoft.gr/news/docs/arthro_kostos.pdf)

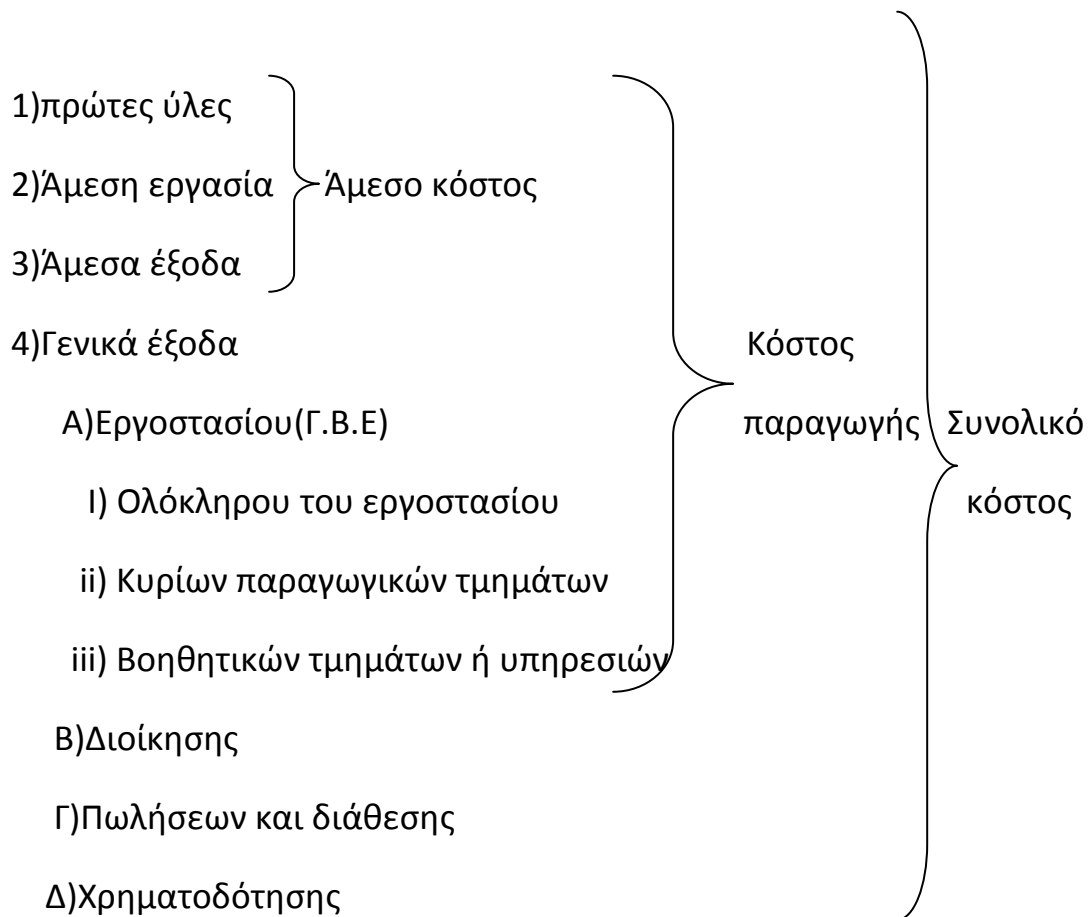
<sup>54</sup> Σελ 52, «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος, 1998



## Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> : Προσδιορισμός Προτύπου Κόστους

### 4.1 Τι απαρτίζει το συνολικό κόστος

Το ακόλουθο σχήμα μας δείχνει από τι απαρτίζεται το συνολικό κόστος<sup>55</sup>:



Αν το συνολικό κόστος διαιρεθεί με τις μονάδες του προϊόντος που παρήχθησαν θα προκύψει το ανά μονάδα συνολικό κόστος και αν σε αυτό προστεθεί το ανά μονάδα προϊόντος κέρδος, το άθροισμα θα είναι η ανά μονάδα προϊόντος τιμή πωλήσεως. Στη συνέχεια γίνεται μια

<sup>55</sup> Σελ 28 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998

ανάλυση των επί μέρους παραγόντων που συνθέτουν το συνολικό κόστος λειτουργίας της επιχείρησης<sup>56</sup>.

**Πρώτες ύλες** είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν .Αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν .Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνονται και άλλα υλικά τα οποία λόγω της μικρής τους αξίας σε σχέση με τα κύρια υλικά ονομάζονται «βοηθητικά υλικά» . Αναλυτικότερα, σαν πρώτες ύλες θεωρούνται:

1. Τα υλικά που αγοράζονται ειδικά για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης και τα οποία αποθηκεύονται στην αποθήκη πρώτων υλών για να εξαχθούν από αυτήν όταν πρέπει να χρησιμοποιηθούν.
2. Τα προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί αλλά ξαναχρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων και τα οποία παραλαμβάνονται από την αποθήκη ετοιμών προϊόντων.
3. Τα ημικατεργασμένα που προσχωρούν, σύμφωνα με την παραγωγική διαδικασία, από μια επεξεργασία σε άλλη ή από ένα τμήμα του εργοστασίου σε άλλο.

**Άμεση εργασία** είναι η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργάτες οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών. Η επεξεργασία αυτή περιλαμβάνει όλο το φάσμα των εργασιών από την αρχική μορφοποίηση μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος, ανεξάρτητα από το εάν γίνεται χειρονακτικά ή μέσω χειρισμού μηχανημάτων.

**Άμεσα έξοδα** είναι όλα εκείνα τα οποία γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους, εκτός βέβαια από τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία, άρα πρέπει να τον επιβαρύνουν άμεσα και να συμπεριληφθούν στο άμεσο κόστος του.

**Γενικά έξοδα** είναι όλα τα υπόλοιπα έξοδα της επιχείρησης. Τα γενικά έξοδα χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες: Εκείνα που αφορούν το

---

<sup>56</sup> Σελ 28 , «Λογιστική Κόστους» , Βενιέρης Γεώργιος , 1998

εργοστάσιο (ολόκληρο ή τα κύρια παραγωγικά τμήματα ή τις υπηρεσίες του), εκείνα που αφορούν τη διοίκηση της επιχείρησης, εκείνα που αφορούν τις πωλήσεις ή τη διάθεση των προϊόντων και εκείνα που αφορούν τη χρηματοδότηση της επιχείρησης.

**Γενικά βιομηχανικά έξοδα** είναι όλα τα έξοδα που δημιουργούνται από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα να μπουν στην αποθήκη ετοιμών προϊόντων ή να σταλούν στον πελάτη, και τα οποία θα βαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα, χωρίς όμως να μπορούν να αντιστοιχηθούν άμεσα με αυτά.

**Γενικά έξοδα διοίκησης** είναι τα έξοδα που δημιουργούνται στα πλαίσια της διοίκησης της επιχείρησης. Π.χ. το ενοίκιο, ο φωτισμός και η θέρμανση των κεντρικών γραφείων, οι μισθοί των γραμματέων, των λογιστών, του γενικού διευθυντή, οι αμοιβές των νομικών συμβούλων κλπ.

**Γενικά έξοδα πωλήσεων ή διάθεσης** είναι τα έξοδα που δημιουργούνται για να προωθηθούν οι πωλήσεις και να φτάσουν τα προϊόντα στον τελικό καταναλωτή. Π.χ. η διαφήμιση, ο μισθός του διευθυντή πωλήσεων, οι προμήθειες των πωλητών, η προετοιμασία προσφορών, τα έξοδα αποθήκης των ετοιμών προϊόντων, τα μεταφορικά, τα υλικά συσκευασίας κλπ.

**Γενικά έξοδα χρηματοδότησης** είναι τα έξοδα που έχουν σχέση με τη χρηματοδότηση της επιχείρησης, δηλαδή αυτά που καταβάλλονται για τη δανειοδότηση της.

## **4.2 Κόστος παραγωγής**

### **4.2.1 Προϋποθέσεις κατάρτισης του προτύπου κόστους παραγωγής**

Όπως αναφέραμε και πιο πάνω, το κύριο χαρακτηριστικό του πρότυπου κόστους είναι η ένδειξη του ποσού στο οποίο πρέπει να ανέρθει η παραγωγή. Γι' αυτό το λόγο είναι αναγκαίοι οι υπολογισμοί

σε προσδιορισμένα δεδομένα. Κατ' είδος τα δεδομένα αυτά είναι τα ίδια για τον υπολογισμό οποιοδήποτε προκαθορισμένου κόστους, με μόνη διαφορά ότι επειδή αναφερόμαστε σε πρότυπο κόστος τα δεδομένα αυτά θα πρέπει να είναι απόλυτα προσδιορισμένα<sup>57</sup>.

Επομένως, καλούμαστε να απαντήσουμε στις εξής ερωτήσεις :

1. Τι θα παράγουμε;
2. Πόσο θα παράγουμε;
3. Ποια είναι η συμφέρουσα χρονική κατανομή της παραγωγής;
4. Πως θα συντελεστεί η παραγωγή;
5. Ποιες ποσοτικές αναλώσεις είναι αναγκαίες για την παραγωγή;
6. Ποιες χρηματικές δαπάνες συνάγονται ως συμπέρασμα της απαιτούμενης παραγωγής;

Σε οργανωτική λειτουργία προτύπου κόστους τις απαντήσεις αυτών των ερωτημάτων μας τις δίνει το πρόγραμμα παραγωγής. Η πληρότητα του προγράμματος παραγωγής εξαρτάται<sup>58</sup>:

- Από την ύπαρξη γενικών ποσοτικών στοιχείων αναλώσεων κ δαπανών της παραγωγής, το οποίο προϋποθέτει την τέλεια γνώση των συνθηκών και των δυνατοτήτων της επιχείρησης.
- Από την πληρότητα του προγράμματος των πωλήσεων, από το οποίο μάλιστα εξαρτάτε όλη η δράση της επιχείρησης

Το πρόγραμμα παραγωγής περιλαμβάνει:

1. Τον ποσοτικό προσδιορισμό και την χρονική κατανομή της παραγωγής
2. Πρόγραμμα της χρησιμοποίησης των εγκαταστάσεων
3. Πρόγραμμα δαπανών παραγωγής

Έτσι, καθορίζονται τα πρότυπα έξοδα , με προσδιορισμένο ύψος και χρονική κατανομή της παραγωγής.

---

<sup>57</sup> Σελ 133 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος ,

<sup>58</sup> Σελ 133 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος ,

Τα πρότυπα έξοδα ,λοιπόν, τα αποτελούν οι πρώτες ύλες, τα άμεσα εργατικά και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Οι πρώτες ύλες και τα άμεσα εργατικά είναι έξοδα αναλογικά, δηλαδή όσο αυξάνεται η παραγωγή τόσο αυξάνονται και αυτά, (Όμως στην πραγματικότητα δεν είναι πάντοτε αναλογικά έξοδα. Η αμοιβή της υπερωριακής εργασίας είναι αύξουσα δαπάνη εφ' όσον το ωρομίσθιο καταβάλλεται αυξημένο. Στο σύστημα προτύπου κόστους η λόγω υπερωρίας αμοιβή, εφ' όσον δεν προβλέπεται από το πρόγραμμα παραγωγής αποτελεί ζημία) και υπολογίζονται με το γινόμενο<sup>59</sup> :

*Ποσοτικές Πρότυπες Αναλώσεις x Πρότυπη Τιμή*

#### **4.2.2 Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα**

*Υπό τον όρον Γενικά βιομηχανικά Έξοδα εν τη λογιστική του προτύπου κόστους νοούνται άπασαι αι παραγωγικαί δαπάναι πλην των πρώτων υλών και των άμεσων ημερομισθίων<sup>60</sup>.*

Με βάση λοιπόν τον άνω ορισμό καταλήγουμε στα εξής συμπεράσματα:

- Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αποτελούνται από έμμεσες δαπάνες που επιβαρύνουν την παραγωγή
- Η επιβάρυνση των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων χωρίζεται ανά τμήμα παραγωγής και το άθροισμα των επιμέρους κατηγοριών μας δίνει το σύνολο των επιμέρους εργασιών.

Ο Παπαδημητρίου στο βιβλίο του «Πρότυπο Κόστος» έχει κάνει μια πολύ χρήσιμη κ λεπτομερή ανάλυση του τι περιέχουν τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Συγκεκριμένα αναφέρει:

---

<sup>59</sup> Σελ 137, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος,

<sup>60</sup> Σελ 143, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος,

Η διερεύνηση του περιεχομένου των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων αποκαλύπτει εν ετερόκλητο σύνολο εξόδων εν των οποίων περιλαμβάνονται<sup>61</sup>:

1. Δαπάνες που πραγματοποιούνται άμεσα για την παραγωγή και για κάθε παραγωγικό τμήμα :
  - Οι αμοιβές του ανωτέρου τεχνικού προσωπικού
  - Οι αμοιβές των Επιστατών και Ομαδαρχών
  - Οι αμοιβές Διοικητικού προσωπικού του τμήματος
  - Η αξία των εφοδίων για τις πρώτες ύλες
  - Η αξία των φθαρτών εργαλείων
  - Η αξία του χορηγημένου ύδατος, ηλεκτρικού ρεύματος, φωταερίου, εφ' όσον δεν ιδιοπαράγεται
  - Έμμεσα εργατικά
2. Δαπάνες από την χρησιμοποίηση προϊόντων βοηθητικών υπηρεσιών της παραγωγής :
  - Ατμού
  - Ηλεκτρικού ρεύματος ιδιοπαραγόμενο
  - Ύδατος
  - Κόστους εσωτερικών μεταφορών
  - Κόστος διαφόρων βοηθητικών υπηρεσιών όπως χημείου, πειραματικού εργαστηρίου, κλπ
3. Γενικές δαπάνες που βαρύνουν κατά αναλογία την παραγωγή:
  - Αποσβέσεις
  - Τόκοι
  - Φόροι
  - Έξοδα Γενικής Διοίκησης

Η κατηγοριοποίηση αυτή είναι πολύ χρήσιμη γιατί ουσιαστικά μπορούμε να καταλάβουμε με τι έξοδα βαρύνονται τα Γενικά

---

<sup>61</sup> Σελ 144 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος ,

Βιομηχανικά Έξοδα ανά τμήμα. Δηλαδή, τις δαπάνες της παραγωγής, τις έμμεσες δαπάνες της παραγωγής και τα έξοδα της διοίκησης

### **Έλεγχος των Γ.Β.Ε**

Ο προϊστάμενος του τμήματος είναι υπεύθυνος για να ελέγχει:

1. Την ποσότητα του έργου
2. Το ποσό της έμμεσης εργασίας που χρησιμοποιείται στο τμήμα αυτό
3. Τις δαπάνες συντηρήσεως του τμήματος
4. Τα χρησιμοποιηθέντα εργαλεία και βοηθητικές ύλες της παραγωγής
5. Τις δαπάνες των αμοιβών των εργοδηγών, βοηθών εργοδηγών και άλλων υπαλλήλων που χρησιμοποιήθηκαν στο τμήμα αυτό
6. Τις δαπάνες που περιλαμβάνονται στην κατηγορία των ελέγξιμων δαπανών

### **4.2.3 Καθορισμός των φυσικών προτύπων**

Για τον καθορισμό των φυσικών προτύπων πρέπει να προσδιορίσουμε ποσοτικά τα ακόλουθα στοιχεία:

- Τις απαιτούμενες πρώτες ύλες που απαιτούνται για την παραγωγή
- Την άμεση και έμμεση εργασία, δηλαδή τον αριθμό των ωρών και την ειδικότητα των εργαζομένων
- Τον χρόνο λειτουργίας που απαιτείται για την επίτευξη της παραγωγής

Ο καθορισμός των φυσικών προτύπων ταυτίζεται με τον καθορισμό των αποδόσεων και είναι ένα πολύ λεπτό θέμα διότι περιλαμβάνει ευρέα περιθώρια. Αυτός λοιπόν ο καθορισμός επηρεάζεται βασικά από 2 παράγοντες<sup>62</sup>:

---

<sup>62</sup> Σελ 135, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος,

1. Από τις θεωρητικές ποσοτικές αποδόσεις
2. Από τις πραγματοποιημένες αποδόσεις του παρελθόντος

### **A. Ποσοτικά πρότυπα πρώτων υλών .**

Αρχικά πρέπει να προσδιορίσουμε όσον τον δυνατόν πληρέστερα το είδος των χρησιμοποιηθέντων πρώτων υλών και να τα τυποποιήσουμε. Τυποποίηση των πρώτων υλών σημαίνει κατάταξή τους ανάλογα με τα χαρακτηριστικά κ την ποιοτική τους προδιαγραφή. Σύμφωνα με αυτήν την ανάπτυξη θα καθοριστούν οι αποδόσεις των πρώτων υλών<sup>63</sup>.

Πρέπει λοιπόν οι πρώτες ύλες να κατανεμηθούν ανάλογα με την ποιοτική προδιαγραφή τους έτσι ώστε να είναι ευκολότερος ο προσδιορισμός των αποδόσεων.

### **B. Ποσοτικά πρότυπα άμεσου εργασίας.**

Για να προσδιορισθούν τα ποσοτικά πρότυπα άμεσης εργασίας θα πρέπει να τηρηθούν οι εξής προϋποθέσεις<sup>64</sup>:

1. Να δημιουργήσουμε μία κλίμακα η οποία να περιέχει τις κατεργασίες ανά θέση εργασίας που απαιτούνται για να παραχθεί το προϊόν.
2. Να προσδιοριστεί το έργο που παράγει το καθένα τμήμα εργασίας
3. Να καθοριστεί επακριβώς ο τρόπος με τον οποίον θα εκτελεστεί η κάθε εργασία. Συνήθως αυτό αναλύεται με απλές κινήσεις αντίστοιχες προς τις κινήσεις των μηχανημάτων.
4. Να καταμεριστεί η εργασία ανά τομέα κατεργασίας έτσι ώστε να γνωρίζουμε ποιος ο αριθμός των εργατών που απαιτούνται για μια εργασία και ποια είναι τα καθήκοντά του.

---

<sup>63</sup> Σελ 137 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος ,

<sup>64</sup> Σελ 139 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος ,



5. Να προσδιοριστεί η θεωρητική απόδοση της εργασίας ανά θέση. Αυτό βρίσκεται με το γινόμενο:

$$\text{Αριθμός Εργατών} \times \text{Χρόνος Εργασίας} / \text{Παραχθείσες} \\ \text{(σε ένα μηχάνημα)} \quad \text{(ανά ημερήσιες ώρες εργάτη)} \quad \text{Μονάδες}$$

6. Να προσδιοριστούν οι απώλειες της θεωρητικής απόδοσης. Αυτές οι απώλειες οφείλονται:

- i. Από τις απώλειες λόγω του απαραίτητου χρόνου για την παρασκευή της εργασίας. Αυτό συνήθως επιτυγχάνεται συνήθως με την καθιέρωση του συστήματος συνεχούς ροής της εργασίας.
- ii. Απώλειες χρόνου λόγω των θέσεων του εξοπλισμού στην λειτουργία, λόγω του αναγκαίου χρόνου για επισκευή και λόγω των καθιερωμένων διαλειμμάτων ή διακοπών .
- iii. Απώλειες λόγω απρόβλεπτων γεγονότων όπως η αναμονή για υλικά λόγω μη έγκαιρης τροφοδοτήσεως, οι διακοπές λόγω μεταφοράς των εργατών για οποιαδήποτε αίτια, λόγω απρόβλεπτων βλαβών και λόγω διάφορων τυχαίων γεγονότων.

Το ποσοστό των απωλειών καθορίζεται με βάση την πείρα και το μέτρο υπό το οποίο εφαρμόζεται η αρχή της στενότητας

Το τελικό ποσοτικό πρότυπο άμεσης εργασίας κατά μονάδα προϊόντος θα είναι το άθροισμα του προτύπου κόστους ανά θέση εργασίας.

### **Γ. Πρότυπος χρόνος λειτουργίας εξοπλισμού.**

Από το πρόγραμμα παραγωγής προσδιορίζεται<sup>65</sup>:

<sup>65</sup> Σελ 141, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος,

- a) Ο ολικός χρόνος λειτουργίας των εγκαταστάσεων
- b) Ο ωφέλιμος χρόνος λειτουργίας τους λαμβάνοντας υπόψη μας τις απώλειες .

Ο προσδιορισμός του χρόνου αυτού είναι πολύ σημαντικός διότι πολλά από τα γενικά έξοδα της εκμετάλλευσης είναι ανάλογα με τον χρόνο λειτουργίας των μηχανημάτων π. χ ηλεκτρικό ρεύμα.

Με τον προσδιορισμό των ποσοτικών προτύπων πρώτων υλών κ άμεσης εργασίας έχουμε έναν ολοκληρωμένο προσδιορισμό του πρότυπου κόστους του προϊόντος.

### 4.3 Αποκλίσεις

Λέγοντας αποκλίσεις αναφερόμαστε στην διαφορά μεταξύ πραγματικού και προτύπου κόστους.

Για κάθε παράγοντα που αποτελείται το κόστος βρίσκουμε και την αντίστοιχη απόκλιση.

#### 4.3.1 Απόκλιση πρώτων υλών

Η απόκλιση πρώτων υλών εμπεριέχει<sup>66</sup>:

- την διαφορά της ποσότητας πρώτων υλών που αναλώθηκε για την παραγωγή με την πρότυπη ποσότητα πρώτων υλών που θα θέλαμε να αναλωθεί.
- Την διαφορά της τιμής κτίσεως των πρώτων υλών σε σχέση με την πρότυπη τιμή κτίσεως.

Επομένως έχουμε για κάθε περίπτωση ξεχωριστά μια διαφορετική τιμή που το αλγεβρικό τους άθροισμα μας δίνει την συνολική απόκλιση πρώτων υλών.

---

<sup>66</sup> Σελ 203 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος

**A. Ποσοτική απόκλιση πρώτων υλών:** Για να προσδιορίσουμε την απόκλιση αυτή χρησιμοποιούμε τον εξής τύπο<sup>67</sup>:

*(Πραγματική ποσότητα - Πρότυπη ποσότητα ) \* Πρότυπη τιμή*

«Αι δυσμενείς αποκλίσεις επί των πρώτων υλών επισημαίνονται ύπο του μηχανισμού του προϋπολογιστικού ελέγχου και αποτελούν αντικείμενο ερέυνας, σκοπός της οποίας είναι η λήψις των ενδεδειγμένων διοικητικών και τεχνικών μέτρων δια την εν τω μέλλοντι αποφυγήν αυτών<sup>68</sup>»

Στηριζόμενη στις αποκλίσεις η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να πάρει μέτρα σχετικά με<sup>69</sup>:

1. Διοικητικές κυρώσεις στους υπευθύνους
2. Να επισκευάσει τις εγκαταστάσεις της
3. Να ελέγξει την ποιότητα των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται
4. Να διορθώσουν τυχόν λανθασμένες εκτιμήσεις των προϋπολογιστικών στοιχείων
5. Να διερευνήσει διάφορες άλλες τεχνικές

**B. Απόκλιση τιμής πρώτων υλών:** Οι αποκλίσεις τιμής μπορούν να προσδιοριστούν με δύο τρόπους<sup>70</sup>:

<sup>67</sup> Σελ 203 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος

<sup>68</sup> Σελ 205 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος

<sup>69</sup> Σελ 205 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος

<sup>70</sup> Σελ 208 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος

- Η διαφορά τιμής κτίσης έναντι του προτύπου επί των αγοραζομένων πρώτων υλών
- Η διαφορά μεταξύ τιμής κτίσης και προτύπου επί των βιομηχανοποιημένων ποσοτήτων πρώτων υλών

Για τον προσδιορισμό αυτής της απόκλισης χρησιμοποιούμε τον ακόλουθο τύπο:

$(\text{Πραγματική τιμή} - \text{Πρότυπη τιμή}) * \text{Πραγματική ποσότητα}$

Με τον όρο “Πραγματική ποσότητα” άλλοτε εννοούμε την ποσότητα πρώτων υλών η οποία έχει βιομηχανοποιηθεί και άλλοτε την ποσότητα πρώτων υλών που έχει αγορασθεί. Με βάση αυτόν τον διαχωρισμό χρησιμοποιούμε διαφορετικές μεθόδους εφόσον ισχύει μια από τις δύο περιπτώσεις και ο τύπος γίνεται:

$(\text{πραγματική τιμή} - \text{Πρότυπη τιμή}) * \text{Αγορασθείσα ποσότητα}$

$(\text{πραγματική τιμή} - \text{Πρότυπη τιμή}) * \text{Βιομηχανοποιημένη ποσότητα}$

### 4.3.2 Απόκλιση Άμεσης εργασίας

Η απόκλιση άμεσης εργασίας εμπεριέχει:

- Την διαφορά της αποδοτικότητας της εργασίας μεταξύ πρότυπου και πραγματικού
- Την διαφορά μεταξύ της αμοιβής που καταβλήθηκε και της πρότυπης

Για κάθε περίπτωση επομένως έχουμε διαφορετική απόκλιση το άθροισμα των οποίων θα μας δώσει την συνολική απόκλιση άμεσης εργασίας.

#### A. Απόκλιση αποδοτικότητας άμεσης εργασίας

Για τον προσδιορισμό της απόκλισης αυτής χρησιμοποιούμε τον τύπο<sup>71</sup>:

$$\frac{(\text{Πραγματικές ώρες εργασίας} - \text{Πρότυπες ώρες εργασίας}) \cdot \text{Πρότυπο ωρομίσθιο}}{\text{Πρότυπο ωρομίσθιο}}$$

Συνήθως η μειωμένη απόδοση οφείλεται:

- Σε βλάβη του εξοπλισμού
- Σε αποτυχία της παραγωγής
- Σε αναμονή για πρώτες ύλες
- Σε υπερβολικές μετακινήσεις των εργατών
- Σε οκνηρία κατά την διάρκεια της εργασίας

<sup>71</sup> Σελ 215, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος

**B. Απόκλιση τιμής εργασίας:** Ο τύπος υπολογισμού της απόκλισης αυτής είναι<sup>72</sup>:

$$\frac{(\text{Πραγματικό ωρομίσθιο} - \text{Πρότυπο ωρομίσθιο}) * \text{Πραγματικές ώρες εργασίας}}{\text{εργασίας}}$$

Οι τιμές ωρομισθίου δίνονται από την μισθοδοτική κατάσταση της εκάστοτε επιχείρησης.

### 4.3.3 Αποκλίσεις Γενικών βιομηχανικών εξόδων:

Τα Γ.Β.Ε περιλαμβάνουν σταθερές και μεταβλητές δαπάνες που στο σύνολο τους συνιστούν ημιμεταβλητή δαπάνη που περιέχεται στο πραγματικό κόστος ως το πηλίκιο:

#### Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Όγκος παραγωγής

«Αι αποκλίσεις των πραγματικών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων έναντι των προτύπων θα προκύψουν εκ των κάτωθι λόγων:

1. Διότι η πραγματική παραγωγή υπήρξεν διάφορος της προτύπου και ως εκ τούτου το σταθερόν μέρος των δαπανών επεβάρυνε διάφορον ποσότητα προϊόντων της προβλεφθείσης.
2. Διότι αι ποσοτικά αναλώσεις των υλικών και εργασίας αίτινες επιβαρύνουν το κόστος δια του λογαριασμού γενικά βιομηχανικά έξοδα ήσαν διάφοροι των προβλεφθεισών.

<sup>72</sup> Σελ 216, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος

3. Διότι αι καταβλειθείσαι τιμαί των υλικών, αμοιβών εργασίας, και λοιπών στοιχείων περιλαμβανομένων εις τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ήσαν διάφοροι των προτύπων τοιούτων.<sup>73</sup>»

Για τους λόγους που αναφέραμε επιβάλλεται η τριπλή ανάλυση της ολικής αποκλίσεως των Γ.Β.Ε σε

- Αποκλίσεις όγκου παραγωγής
- Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας
- Αποκλίσεις εξόδων ή προϋπολογισμού

Η κάθε μια από τις ανωτέρω αποκλίσεις προσδιορίζονται κατά παραγωγικό τμήμα και κέντρο κόστους.

Στην περίπτωση που τα Γ.Β.Ε δεν έχουν διακριθεί σε σταθερά και μεταβλητά δεν μπορούμε να αναλύσουμε την ολική απόκλιση στις τρεις προηγούμενες κατηγορίες αλλά, την υπολογίζουμε με τον τύπο:

*Πραγματικά Γ.Β.Ε - Πρότυπα Γ.Β.Ε παραγωγής*

#### **A. Αποκλίσεις όγκου παραγωγής.**

Η έννοια αυτών των αποκλίσεων είναι να μας δείξει πόσο ζημιώθηκε ή τι κέρδισε η επιχείρηση από την απορρόφηση των σταθερών εξόδων από την παραγωγή σε σύγκριση με την αντίστοιχη πρότυπη<sup>74</sup>.

Σημειώνουμε ότι ως πρότυπο βαθμό απασχόλησης λαμβάνουμε υπόψη μας το 100% της παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης.

<sup>73</sup> Σελ 217, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος

<sup>74</sup> Σελ 219, «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος

Η απόκλιση όγκου παραγωγής υπολογίζεται με τον τύπο:

$$\frac{(\text{Πρότυπες ώρες* πρότυπο συντελεστή}) - \text{Προϋπολογιστικό περιθώριο προτύπων ωρών}}{\text{προτύπων ωρών}}$$

το προϋπολογιστικό περιθώριο ισούται με το άθροισμα των σταθερών δαπανών περιόδου συν πρότυπες ώρες άμεσης εργασίας για την παραγωγή επί μεταβλητό μέρος.

### **B. Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας.**

Ο τύπος που μας δίνει αυτή την απόκλιση είναι :

$$\frac{\text{Προϋπολογιστικό περιθώριο των των προτύπων ωρών} - \text{Προϋπολογιστικό περιθώριο των πραγματικών ωρών}}{\text{πραγματικών ωρών}}$$

Το προϋπολογιστικό περιθώριο πραγματικών ωρών το βρίσκουμε αν προσθέσουμε τις σταθερές δαπάνες με το γινόμενο των πραγματικών ωρών επί τον συντελεστή των μεταβλητών δαπανών του ελαστικού προϋπολογισμού.



Οι λόγοι που προκαλούν τις αποκλίσεις αποδόσεως εργασίας είναι οι βλάβες του εξοπλισμού, οι αναμονές, οι ελλειπείς οδηγίες εργασίας κ.τ.λ.<sup>75</sup>.

### Γ. Αποκλίσεις προϋπολογισμού ή εξόδων:

Η απόκλιση αυτή έχει στηριχθεί στην αρχή των εξαιρέσεων. Αυτό συμβαίνει γιατί «Πράγματι ο διαχωρισμός των αποκλίσεων του είδους τούτου θα επήγετο υπερβολικήν και κυρίως αντιοικονομικήν εργασία, διότι είναι συνήθως τώσον μέγαν το πλήθος των υλικών, εφοδίων, κ.τ.λ. και ταυτοχρόνως τώσον μικράς σχετικώς αξίας, ώστε η εκ της διαπιστώσεως της αποκλίσεως ωφέλεια θα ήτο πολλάκις μικροτέρα της σχετικής δαπάνης διενεργείας των αναγκαίων υπολογισμών»<sup>76</sup>.

Ο τύπος που μας δίνει την απόκλιση αυτή είναι :

Προϋπολογιστικό	-	Πραγματικά Γενικά
περιθώριο		Βιομηχανικά
πραγματικών ωρών		Έξοδα

Η απόκλιση αυτή προκαλείται είτε λόγω διακυμάνσεις της αναλωθείσας ποσότητας πρώτων υλών είτε λόγω διακυμάνσεις των τιμών των υλικών<sup>77</sup>.

<sup>75</sup> Σελ 233 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος

<sup>76</sup> Σελ 223 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος

<sup>77</sup> Σελ 223 , «Το Πρότυπο Κόστος» , Παπαδημητρίου Δημήτριος

#### 4.4 Κόστος Διοίκησης

Η διοίκηση της επιχείρησης θέτει τους στόχους της, καθορίζει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν και την οργάνωση που απαιτείται για την επίτευξη των στόχων. Τα τμήματα που ανήκουν στην διοικητική λειτουργία είναι<sup>78</sup>:

- Η διεύθυνση οικονομικών υπηρεσιών (λογιστήριο, μηχανογράφηση, τμήμα προμηθειών κ.ο.κ)
- Η ανώτατη διοίκηση
- Η διεύθυνση διοικητικών υπηρεσιών (τμήμα προσωπικού, τμήμα δημοσίων σχέσεων, τμήμα εσωτερικού ελέγχου, νομικό τμήμα της επιχείρησης, τμήμα ασφαλείας και γραμματεία)

Το κόστος διοίκησης είναι το κόστος της λειτουργίας της και περιλαμβάνει το κόστος που δημιουργείται από την αναπτυσσόμενη δραστηριότητα των τμημάτων και υπηρεσιών της Διοικητικής λειτουργίας, σκοπός των οποίων είναι να διοικηθεί η οικονομική μονάδα και να υποστηριχθούν οι βασικές δραστηριότητες της όπως η παραγωγή, οι πωλήσεις, η έρευνα-ανάπτυξη κλπ<sup>79</sup>.

Από άποψη σύνθεσης το κόστος διοικητικής λειτουργίας η απλά το κόστος Διοικήσεως αποτελείται από κάθε είδους δαπάνη που προκαλείται από την δραστηριότητα όπως π.χ. οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού της, οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι και τα τέλη κ.τ.λ<sup>80</sup>.

#### 4.5 Κόστος Έρευνας και ανάπτυξης

Αντικείμενο της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης είναι η παραγωγή νέων προϊόντων ή νέων μεθόδων παραγωγής καθώς και η βελτίωση των ήδη παραγόμενων προϊόντων ή μεθόδων παραγωγής. Τα τμήματα της επιχείρησης που συνδέονται με την λειτουργία αυτή είναι το Τμήμα Ανάπτυξης και το Τμήμα Ποιότητας<sup>81</sup>.

<sup>78</sup> Σελ 8 , «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας , 2006

<sup>79</sup> Σελ 13 , «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας , 2006

<sup>80</sup> Σελ 13 , «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας , 2006

<sup>81</sup> Σελ 9 , «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας , 2006

Με τον όρο «Έρευνας και ανάπτυξης» εννοούμε το κόστος που πραγματοποιείται σε μία επιχείρηση από την αναπτυσσόμενη δραστηριότητα **έρευνας** για την παραγωγή νέων προϊόντων ή νέων μεθόδων παραγωγής ή από την δραστηριότητας **ανάπτυξης** και βελτίωσης ήδη παραγόμενων προϊόντων ή μεθόδων παραγωγής<sup>82</sup>.

#### 4.6 Κόστος Διάθεσης

Σκοπός της «λειτουργίας διάθεσης» είναι η πώληση όσο το δυνατό σε μεγαλύτερο βαθμό των προϊόντων ή των υπηρεσιών της επιχείρησης. Τα τμήματα που εντάσσονται σε αυτή την λειτουργία είναι το Τμήμα Πωλήσεων, το Τμήμα Marketing καθώς<sup>83</sup> και το Τμήμα Logistics.

Κόστος διάθεσης είναι το κόστος που πραγματοποιείται μετά την παραγωγή ή αγορά και εισαγωγή του προϊόντος ή εμπορεύματος στην αποθήκη για πώληση μέχρι και την είσπραξη της αξίας του πωλούμενου προϊόντος ή υπηρεσίας ή εμπορεύματος.<sup>84</sup>

Το κόστος αυτό περιλαμβάνει τις ακόλουθες διακριτές υποκατηγορίες:

- Το κόστος έρευνας αγοράς
- Το κόστος προώθησης των πωλήσεων
- Το κόστος διανομής ή πραγματοποίησης των πωλήσεων.

#### 4.7 Κόστος Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

Η χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως σκοπό την εξεύρεση και συγκέντρωση του απαραίτητου κεφαλαίου και την επένδυση τους σε πάγια στοιχεία (διαρκές κεφάλαιο) και σε κυκλοφοριακά (κεφάλαιο κίνησης). Παράλληλα ασχολείται<sup>85</sup>:

- Με την μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των απασχολούμενων κεφαλαίων της επιχείρησης.

<sup>82</sup> Σελ 13, «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας, 2006

<sup>83</sup> Σελ 9, «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας, 2006

<sup>84</sup> Σελ 12, «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας, 2006

<sup>85</sup> Σελ 9, «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας, 2006

- Καθορίζει το μέγεθος του κεφαλαίου κίνησης σε σχέση με τον κύκλο των εργασιών της.
- Καθορίζει το ύψος των αποθεματικών.
- Ελέγχει την ρευστότητα της επιχείρησης.

Επομένως το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για την λειτουργία αυτή<sup>86</sup>.

---

<sup>86</sup> Σελ 13 , «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας , 2006

## Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>: Λογιστική Αντιμετώπιση Προτύπου

### Κόστους

#### **5.1 Πρότυπο Γενικό Κόστος Παραγωγής**

Η φύση του Γενικού Κόστους Παραγωγής, το ότι δηλαδή αποτελείται από έναν μεγάλο αριθμό ειδών κόστους (φως, νερό, τηλέφωνο, αποσβέσεις, κτλ) δημιουργεί πρόβλημα στον καθορισμό του προτύπου γενικού κόστους που θα επιβαρύνει μια μονάδα προϊόντος. Ο υπολογισμός του θα γίνει ανάλογα με την συμπεριφορά του σταθερού και του μεταβλητού μέρους από το οποίο αυτό αποτελείται.

Το γενικό κόστος και μεταβάλλεται και μένει σταθερό γιατί περιλαμβάνει και σταθερούς και μεταβλητούς παράγοντες. Αυτό δημιουργεί πρόβλημα υπολογισμού του προτύπου γιατί ανάλογα με το πόσες μονάδες παράγονται αλλάζουν τα ποσοστά των υπολογισμένων παραγόντων. Αλλάζει το πρότυπο ανά μονάδα προϊόντος κόστος παραγωγής γιατί το σταθερό μέρος είναι αυτό που διαφοροποιείται. Το σταθερό μέρος επιβαρύνει το ανά μονάδα προϊόντος κόστος αντιστρόφως ανάλογα σε σχέση με την παραγωγή. Το μεταβλητό μέρος στο σύνολό του μεταβάλλεται ανάλογα με την παραγωγή και συνεπώς η ανά μονάδα προϊόντος επιβάρυνση δεν διαφοροποιείται.

Η επιβάρυνση μιας μονάδας προϊόντος με πρότυπο γενικό κόστος γίνεται με την χρήση δυο συντελεστών:

1. 1<sup>ος</sup> Συντελεστής : Εκφράζει την σχέση του συνολικού προτύπου σταθερού γενικού κόστους παραγωγής και του ύψους της προβλεπόμενης δραστηριότητας, δηλαδή:

*Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού Σταθερού Γενικού Κόστους*

=

*Πρότυπο Σταθερό Γενικό Κόστος Παραγωγής*

---

*Πρότυπη Προβλεπόμενη Δραστηριότητα*

2. 2<sup>ος</sup> Συντελεστής: Εκφράζει την σχέση μεταξύ προτύπου συνολικού μεταβλητού γενικού κόστους παραγωγής και του ύψους της προβλεπόμενης δραστηριότητας, δηλαδή

*Πρότυπος Συντελεστής Καταλογισμού Μεταβλητού Γενικού Κόστους*

=

*Πρότυπο Συνολικό Μεταβλητό Γενικό Κόστος Παραγωγής*

---

*Πρότυπη Προβλεπόμενη Δραστηριότητα*

## **5.2 Εμφάνιση και τακτοποίηση Αποκλίσεων**

Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας κοστολόγησης που έγινε σε πρότυπες τιμές, το πρότυπο κόστος παραγωγής το οποίο αρχικά εμφανίστηκε στον λογαριασμό 93.00 Κόστος Παραγωγής έχει μοιραστεί σε τρεις λογαριασμούς τον 94.21 Προϊόντα Έτοιμα, στον 94.23 Προϊόν σε εξέλιξη και στον 96.20 Κόστος Παραγωγής Πωληθέντων. Στην συνέχεια και πριν τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να γίνει η εμφάνιση και η τακτοποίηση των αποκλίσεων ώστε τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών να μετατραπούν από πρότυπο κόστος σε πραγματικό. Αυτό θα γίνει για να μπορέσουμε να προχωρήσουμε στον προσδιορισμό των πραγματικών αποτελεσμάτων.

**Εμφάνιση Αποκλίσεων:** Γίνεται με την μεταφορά τους στους λογαριασμούς

- i. 95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών από τον λογαριασμό 94.24 Πρώτες Ύλες. Ο 94.24 μετά την κίνηση αυτήν θα συμφωνεί με την τελική απογραφή.
- ii. 95.01 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας από τον λογαριασμό 92.00.00 Άμεση Εργασία ο οποίος θα κλείσει.
- iii. 95.02 Αποκλίσεις Γενικού Κόστους Παραγωγής από τον 92.00.01 Γενικό Κόστος Παραγωγής ο οποίος και θα κλείσει.

**Τακτοποίηση Αποκλίσεων:** Η τακτοποίηση γίνεται με την μεταφορά τους στα υπόλοιπα των λογαριασμών που περιέχουν πρότυπο κόστος (94.21, 94.23, 96.20). Αυτή η τακτοποίηση γίνεται με δυο τρόπους:

1. Με την μεταφορά όλων των αποκλίσεων στον 96.20 γιατί περιέχεται το μεγαλύτερο μέρος του κόστους παραγωγής.
2. Με τον επιμερισμό των αποκλίσεων με βάση τα υπόλοιπα των λογαριασμών που περιέχουν πρότυπο κόστος (94.21, 94.23, 96.20). Με αυτόν τον τρόπο αποκαθίσταται το πραγματικό κόστος σε όλους τους λογαριασμούς.

### **5.3 Κοστολόγηση εσωλογιστική - εξωλογιστική**

Ο Κ.Β.Σ δεν δίνει ορισμό της εσωλογιστικής κοστολογήσεως. Προσπάθεια προσδιορισμού της γίνεται με την εγκύκλιο ν.δ. 4/1968 που αναφέρει ότι είναι η παρακολούθηση της διακίνησης πρώτων και λοιπών υλών με λογιστικές διαδικασίες και εγγραφές, η κατανομή αυτών κατά ποσότητα και αξία σε κάθε είδος και η γενικότερη διαμόρφωση του κόστους των προϊόντων.

Ο Κ.Β.Σ δεν δίνει ορισμό της εξωλογιστικής κοστολόγησης όμως συμπερασματικά εννοεί τη διαδικασία που καθιερώνει με την διάταξη του άρθρου 9 για την τήρηση του βιβλίου Παραγωγής – Κοστολογίου.

Για την εσωλογιστική παρακολούθηση του πρότυπου κόστους εφαρμόζονται συνήθως οι εξής δυο λογιστικές τεχνικές:

1. Τήρηση του λογαριασμού «Κόστος Παραγωγής» ως μικτού
2. Τήρηση του λογαριασμού «Κόστος Παραγωγής» ως αμιγούς

Η διαφορά μεταξύ τους είναι ως προς την τήρηση του λογαριασμού «Κόστος Παραγωγής» και ως προς τον χρόνο κατά τον οποίο προσδιορίζονται οι αποκλίσεις.

### **Τήρηση του λογαριασμού «Κόστος Παραγωγής» ως μικτού**

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή οι λογαριασμοί του λογιστικού κυκλώματος τηρούνται ως εξής:

- Ο λογαριασμός 94.24 πρώτες και βοηθητικές ύλες χρεοπιστώνεται με πραγματικό κόστος.
- Ο λογαριασμός 92.00.01 άμεσα ημερομίσθια χρεοπιστώνεται με πραγματικό κόστος.
- Ο λογαριασμός 92.00.01 γενικά βιομηχανικά κόστη χρεοπιστώνεται με πραγματικό κόστος.
- Ο λογαριασμός 93.00 κόστος παραγωγής χρεώνεται με πραγματικό κόστος και πιστώνεται με πρότυπο (μικτός).
- Ο λογαριασμός 94.21 έτοιμα προϊόντα χρεοπιστώνεται με πρότυπο.
- Ο λογαριασμός 96.20 κόστος παραγωγής πωληθέντων χρεοπιστώνεται με πρότυπο κόστος.

Στο τέλος της κοστολογικής περιόδου και μετά την αποτίμηση σε πρότυπες τιμές των ημικατεργασμένων προϊόντων προσδιορίζονται οι αποκλίσεις και μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς.

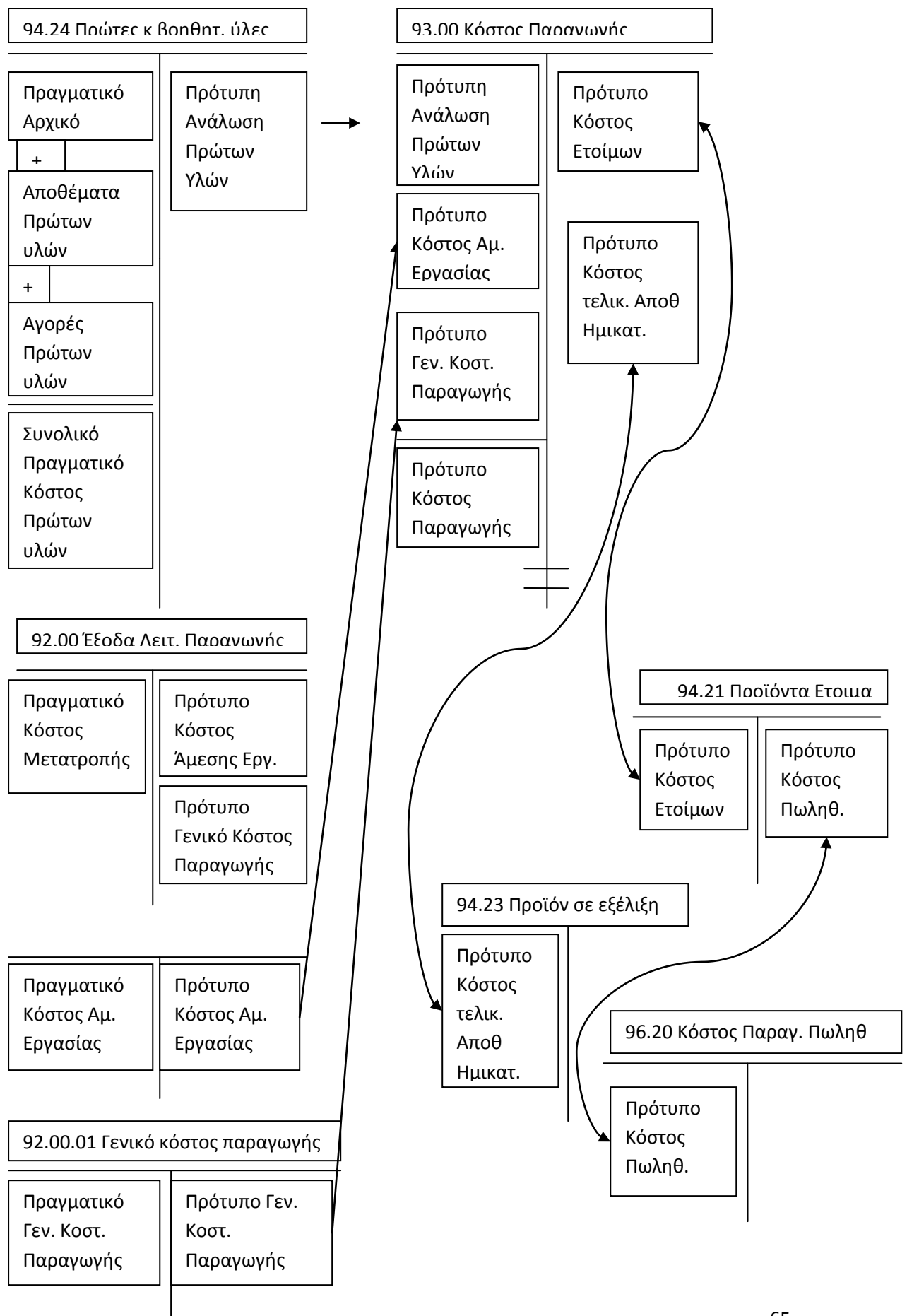


## **Τήρηση του λογαριασμού «Κόστος Παραγωγής» ως αμιγούς**

Σύμφωνα με την τεχνική αυτή ο λογαριασμός 93.00 Κόστος Παραγωγής χρεώνεται και πιστώνεται με πρότυπες τιμές και κατά συνέπεια τηρείται ως αμιγής.

Οι αποκλίσεις μόλις δημιουργηθούν προσδιορίζονται και καταχωρούνται αμέσως στους οικείους λογαριασμούς.

Τα πλεονεκτήματα της μεθόδου αυτής είναι ο έγκαιρος προσδιορισμός των αποκλίσεων και κατά συνέπεια η άμεση πληροφόρηση της διοίκησης.



Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές που συνήθως γίνονται στην αναλυτική λογιστική.

### ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

----- 1 -----

#### 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

##### 94.24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡ.

90.01 Αρχικά Αποθέματα Λογισμένα

Εισαγωγή αρχικών αποθεμάτων Πρώτων Υλών

----- 2 -----

#### 94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

##### 94.24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡ.

90.02 Αγορές Λογισμένες

Εισαγωγή Αγορών (Πραγματικό Κόστος)

----- 3 -----

#### 92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

##### 92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής

##### 92.00.00 Άμεση Εργασία

90 ΔΙΑΜΕΣΟΙ-ΑΝΤΙΚΡΥΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡ.

90.06 Οργανικά Έξοδα Λογισμένα

Εισαγωγή οργανικών εξόδων (Πραγματικό Κόστος)

----- 4 -----

#### 93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

##### 93.00 Κόστος Παραγωγής

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες

Πρότυπη Ανάλυση Πρώτων Υλών

----- 5 -----

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

93.00 Κόστος Παραγωγής

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής

92.00.00 Άμεση Εργασία

92.00.01 Γενικό κόστος παραγωγής

Πρότυπο Κόστος Μετατροπής

----- 6 -----

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.21 Προϊόντα Έτοιμα

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

93.00 Κόστος Παραγωγής

Πρότυπο Κόστος Ετοιμών Προϊόντων

----- 7 -----

96 ΕΣΟΔΑ- ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.20 Κόστος Παραγωγής Πωληθέντων

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.21 Προϊόντα Έτοιμα

Πρότυπο Κόστος Παραγωγής Πωληθέντων

----- 8 -----

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες

95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

<p>95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών</p> <p>Εμφάνιση Απόκλισης Πρώτων Υλών</p> <p>----- 9 -----</p> <p>92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</p> <p>92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής</p> <p>92.00.00 Άμεση Εργασία</p> <p>95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ</p> <p>95.01 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας</p> <p>Εμφάνιση Απόκλισης Άμεσης Εργασίας</p> <p>----- 10 -----</p> <p>92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</p> <p>92.00 Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής</p> <p>92.00.01 Γενικό κόστος παραγωγής</p> <p>95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ</p> <p>95.02 Αποκλίσεις Γενικών Βιομ. Εξόδων</p> <p>Εμφάνιση Απόκλισης Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων</p> <p>----- 11 -----</p> <p>95 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ</p> <p>95.00 Αποκλίσεις Πρώτων Υλών</p> <p>95.01 Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας</p> <p>95.02 Αποκλίσεις Γενικών Βιομ. Εξόδων</p> <p>96 ΕΣΟΔΑ- ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</p> <p>96.20 Κόστος Παραγωγής Πωληθέντων</p> <p>Τακτοποίηση Αποκλίσεων</p> <p>----- 12 -----</p> <p>96 ΕΣΟΔΑ- ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</p>		
--	--	--

96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

96 ΕΣΟΔΑ- ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.20 Κόστος Παραγωγής Πωληθέντων

Προσδιορισμός Μικτού Αποτελέσματος

----- 13 -----

96 ΕΣΟΔΑ- ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.71 Πωλήσεις Προϊόντων

96 ΕΣΟΔΑ- ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

Προσδιορισμός Μικτού Αποτελέσματος

----- 14 -----

96 ΕΣΟΔΑ- ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22 Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα Χρήσης

Μεταφορά Μικτού Αποτελέσματος

----- 15 -----

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα Χρήσης

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.01 Έξοδα λειτουργίας Διοίκησης

92.02 Έξοδα λειτουργίας Έρευνας κ Ανάπτυξης

92.03 Έξοδα λειτουργίας Διάθεσης

92.04 Έξοδα Χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Μεταφορά Λειτουργικών Εξόδων

-----

## 5.4 Απαραίτητα Έντυπα Κοστολόγησης

Τα απαραίτητα για την κοστολόγηση έντυπα είναι:

- Η «Εντολή Παραγωγής» στην οποία περιγράφεται το είδος και η ποσότητα του προς εκτέλεση έργου, η χρονολογία έναρξης και λήξης της κατασκευής. Αυτή συνοδεύεται από άλλες καταστάσεις στις οποίες αναγράφονται τα απαραίτητα για την εκτέλεση έργου υλικά, η σειρά των κατεργασιών που θα ακολουθήσουν, τα σχέδια των προκατασκευαστικών έργων. Οδηγίες εκτελέσεως κ.λπ. Η εντολή παραγωγής εξατομικεύει την παραγγελία από άλλες παραγγελίες που ενδεχομένως να εκτελούνται συγχρόνως στο εργοστάσιο.
- Η «Αίτηση Υλικών» που εκδίδεται από τα τμήματα και απευθύνεται στις αποθήκες για να χορηγήσουν τα απαιτούμενα υλικά.
- Το «Δελτίο Εξαγωγής» πρώτων και βοηθητικών υλών που εκδίδεται από το λογιστήριο αποθηκών με βάση τις «Αιτήσεις Υλικών».

## Τι επιβαρύνουν οι λογαριασμοί της ομάδας 6

60 ΑΜΟΙΒΕΣ Κ'ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	Ανάλογα σε ποία λειτουργία απασχολείται το προσωπικό που καταβλήθηκαν οι αμοιβές
61 ΑΜΟΙΒΕΣ Κ'ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ	

61.00 Αμοιβές κ έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος	
61.00.00 Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων	Στη λειτουργία Διοίκησης
61.00.01 Αμοιβές και έξοδα συμβολαιογράφων	Συνήθως στην λειτουργία Διοίκησης
61.00.02 Αμοιβές και έξοδα τεχνικών	Συνήθως στην λειτουργία της Παραγωγής
61.00.03 Αμοιβές και έξοδα οργανωτών μελετητών – ερευνητών	Λειτουργία Διοίκησης ή Έρευνας και Ανάπτυξης
61.00.05 Αμοιβές και έξοδα ιατρών	Λειτουργία διοίκησης
61.00.06 Αμοιβές και έξοδα λογιστών	Λειτουργία διοίκησης
61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος	
61.01.00 Αμοιβές συνεδριάσεων μελών Δ.Σ	Λειτουργία διοίκησης
61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων	
61.02.00 Προμήθειες για αγορές	Λειτουργία Παραγωγής
61.02.01 Προμήθειες για πωλήσεις	Λειτουργία Διάθεσης
61.02.02 Προμήθειες εισπράξεως τιμολογίων και φορτωτικών	Λειτουργία Χρηματοδότησης



εγγράφων	
61.02.03 Μεσιτείες	Ανάλογα σε ποια λειτουργία εμπίπτει η σύμβαση
61.03 Επεξεργασία από τρίτους	
61.03.00 Επεξεργασία (Facon)	Λειτουργία Παραγωγής
61.03.01 Αμοιβές μηχανογραφικής εξυπηρέτησης (service)	Λειτουργία Διοίκησης
61.98 Λοιπές αμοιβές τρίτων	
61.98.00 Χρήσεις δικαιωμάτων (Royalties)	Λειτουργία Παραγωγής
61.98.01 Αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών	Λειτουργία Παραγωγής
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	
62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής	Λειτουργία Παραγωγής
62.01 Φωταέριο Παραγωγικής διαδικασίας	Λειτουργία Παραγωγής
62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας	Λειτουργία Παραγωγής
62.03 Τηλεπικοινωνίες	
62.03.00 Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά	Κατά περίπτωση
62.03.01 Telex (Τηλέτυπο)	Λειτουργία Διοίκησης (κατά κανόνα)
62.03.02 Ταχυδρομικά	Λειτουργία Διοίκησης (κατά

	κανόνα)
62.04 Ενοίκια	Ανάλογα σε ποία λειτουργία χρησιμοποιούνται τα μισθωμένα ενσώματα πάγια
62.05 Ασφάλιστρα	Ανάλογα σε ποία λειτουργία χρησιμοποιούνται τα ασφαλισμένα στοιχεία
62.06 Αποθήκευτρα	Ανάλογα σε ποία λειτουργία υπάγονται οι αποθήκες
62.07 Επισκευές και συντηρήσεις	Ανάλογα σε ποία λειτουργία ανήκει το επισκευαζόμενο ή συντηρούμενο περιουσιακό στοιχείο
62.98Λοιπές παροχές τρίτων	
62.98.00Φωτισμός (πλην ηλεκτ. Ενεργ. Παραγωγής)	Λειτουργία Διοίκησης (κατά κανόνα)
62.92.01 Φωταέριο (πλην ηλεκτ. Ενεργ. Παραγωγής)	Λειτουργία Διοίκησης (κατά κανόνα)
62.92.02 Ύδρευση (πλην ηλεκτ. Ενεργ. Παραγωγής)	Λειτουργία Διοίκησης (κατά κανόνα)
63 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ	
63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος	Λειτουργία Διοίκησης
63.02Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων	Λειτουργία χρηματοδότησης (κατά κανόνα)
63.03Φόροι – τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων	Ανάλογα σε ποια λειτουργία χρησιμοποιούνται τα μεταφορικά μέσα

63.04 Δημοτικοί φόροι - τέλη	
63.04.00 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	Λειτουργία Διοίκησης
63.04.01 Φόροι και τέλη ανεγειρόμενου ακινήτου	Εφόσον δεν επιβαρύνει το κόστος του ανεγειρόμενου ακινήτου επιβαρύνει την Λειτουργία Διοίκησης
63.05 Φόροι – τέλη προβλεπόμενοι από διεθνείς οργανισμούς	Λειτουργία Διοίκησης
63.98 Διάφοροι φόροι - τέλη	
63.98.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων	Ανάλογα ποία λειτουργία βαρύνουν τα μισθώματα
63.98.01 Τέλη υδρεύσεως	Όπως και η ύδρευση
63.98.02 Φόρος ακίνητης περιουσίας	Εμφανίζεται στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων (λ/σμος 88.09)
63.98.03 Χαρτόσημο κερδών	Λειτουργία Διοίκησης
63.98.04 Χαρτόσημο εσόδων από τόκους	Λόγω μικρού ύψους των σχετικών ποσών δυνατό να βαρύνουν τη Λειτουργία Διοίκησης
63.98.06 Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων	Ανάλογα ποία λειτουργία βάρυναν οι αμοιβές τρίτων
63.98.07 Κρατήσεις υπέρ δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το δημόσιο και ΝΠΔΔ	Λειτουργία Διάθεσης
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	
64.00 Εξοδα μεταφορών	Ανάλογα σε ποία λειτουργία χρησιμοποιούνται τα μεταφορικά

	μέσα των τρίτων
64.01 Έξοδα ταξιδιών	Ανάλογα ποία λειτουργία αφορά ο σκοπός του ταξιδιού
64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης	Λειτουργία Διάθεσης
64.03 Έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων	Λειτουργία Διάθεσης
64.04 Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών	Λειτουργία Διάθεσης
64.05 Συνδρομές – Εισφορές	Λειτουργία Διοίκησης
64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις	Λειτουργία Διάθεσης
64.07 Έντυπα και γραφική ύλη	Λειτουργία Διοίκησης
64.08 Υλικά άμεσης αναλώσεως	Λειτουργία Διοίκησης
64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων	Λειτουργία Διοίκησης
64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων	Εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
64.11 Διαφορές αποτιμήςσεως συμμετοχών και χρεογράφων	Εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
64.12 Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων	Εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	Λειτουργία Χρηματοοικονομική
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	Ανάλογα σε ποία λειτουργία χρησιμοποιούνται τα πάγια στοιχεία
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ	

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	Όπως και οι αποδοχές του προσωπικού
68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε επιχειρήσεις	Εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως μαζί με τις διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

## 5.5 Η διάρθρωση και ταξινόμηση του Ε. Γ. Λ. Σ.

Η διάρθρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. έγινε με κριτήριο το περιεχόμενο (τη φύση) των λογαριασμών και συνάμα την καταχώρησή τους (τη θέση τους) στον ισολογισμό. Ως προς την ταξινόμηση (κωδικοποίηση) των λογαριασμών το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει υιοθετήσει ένα σύστημα συνδυασμού του δεκαδικού και εκατονταδικού συστήματος. Συγκεκριμένα:

- Είναι διαρθρωμένο σε 10 ομάδες λογαριασμών
- Κάθε ομάδα αναπτύσσεται σε δέκα το πολύ πρωτοβάθμιους λογαριασμούς
- Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός μπορεί να αναπτυχθεί σε εκατό το πολύ δευτεροβάθμιους λογαριασμούς
- Κάθε δευτεροβάθμιος μπορεί να αναπτυχθεί σε εκατό ή χίλιους ή δέκα χιλιάδες λογαριασμούς. Το ίδιο ισχύει και για τους λογαριασμούς επόμενου βαθμού.

## **5.6 Η ευθύνη των Αποκλίσεων**

### **Η ευθύνη της απόκλισης της τιμής των υλικών**

Σε μια βιομηχανική επιχείρηση την ευθύνη για την απόκτηση καλής ποιότητας υλικών σε συμφέρουσες τιμές έχει η λειτουργία προμηθειών. Η παραγωγική λειτουργία έχει την ευθύνη της χρησιμοποίησης των υλικών κατά τον παραγωγικότερο δυνατό τρόπο.

Οι σπουδαιότερες αιτίες των αποκλίσεων των τιμών των πρώτων υλών είναι:

1. Η αδυναμία της λειτουργίας προμηθειών να προβλέψει τις μεταβολές των τιμών ιδιαίτερα σε περιόδους οικονομικής αστάθειας
2. Η μη άσκηση κατάλληλης πολιτικής αγορών ιδίως σε ότι αφορά το ποσοτικό μέγεθος των αγορών, τα πλεονεκτήματα ταμειακών εκπτώσεων και την χρησιμοποίηση φθηνότερων μέσων μεταφοράς (μείωση κόστους αγοράς)
3. Η απρόβλεπτη αύξηση της ζήτησης προϊόντων που θα έχει σαν συνέπεια την αυξητική τροποποίηση των προϋπολογισμών παραγωγής και προμήθειας υλικών.

Γεγονός είναι πάντως πως οι τιμές των υλικών είναι, σε μεγάλο βαθμό, μη ελέγξιμες.

### **Η ευθύνη της απόκλισης της παραγωγικότητας των υλικών**

Η ευθύνη της απόκλισης της παραγωγικότητας των υλικών βαρύνει κατά κύριο λόγο τον προϊστάμενο της παραγωγής.

Οι σπουδαιότεροι λόγοι των αποκλίσεων παραγωγικότητας των υλικών οφείλονται κυρίως:

- Σε απώλειες και φθορές μεγαλύτερες από τις φυσιολογικές λόγω κακής ποιότητας υλικών ή κακής διαχείρισης.
- Σε πλημμελή εποπτεία των εργαζομένων.
- Σε χρησιμοποίηση ανειδίκευτων εργατών.

- Σε ελαττωματικά μηχανήματα
- Σε παλιές μεθόδους επεξεργασίας.
- Σε αδέξιες προσμείξεις των υλικών.

### **Η ευθύνη της απόκλισης των άμεσων εργατικών.**

Η πραγματική αιτία της απόκλισης της τιμής των άμεσων εργατικών οφείλεται κυρίως σε κακές προβλέψεις των ημερομισθίων που ίσχυσαν κατά την προϋπολογιστική περίοδο ή ακόμα:

- Σε απρόβλεπτες αυξήσεις των εργατικών αμοιβών που μπορεί να οφείλονται σε εποχιακή στενότητα ειδικευμένης εργασίας (μη ελέγξιμο κόστος εργατικών)
- Στην αλλαγή του συστήματος αμοιβών .
- Στο γεγονός ότι ορισμένοι εργαζόμενοι πληρώθηκαν με ωρομίσθιο μεγαλύτερο του πρότυπου λόγω συμπλήρωσης ορισμένου χρόνου προϋπηρεσίας.
- Στο γεγονός ότι πολλές φορές ευτελείς εργασίες αναθέτονται σε εργάτες ειδικότητας υψηλού ωρομισθίου.

Οι αποκλίσεις των εργατικών τιμής και παραγωγικότητας βαρύνουν κυρίως την υπεύθυνη για την χρησιμοποίηση τους λειτουργία χωρίς να αποκλείεται η απόδοση κάποιου ποσοστού ευθύνης στον προϊστάμενο της υπηρεσίας προσωπικού.

Η απόκλιση παραγωγικότητας των άμεσων εργατικών οφείλεται κυρίως:

- Σε πλημμελή εποπτεία.
- Σε έλλειψη κινήτρων.
- Σε ανθυγιεινούς παράγοντες στο χώρο δουλειάς.
- Σε πλημμελή εκπαίδευση.
- Σε καθυστερήσεις τροφοδότησης των εργαζομένων με υλικά.
- Σε αναχρονιστικά τεχνικά μέσα.
- Σε αναχρονιστικές τεχνικές μεθόδους.

## 5.7 Η Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

Στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως καταχωρούνται τα λογιστικά δεδομένα των ομάδων 2,6,7,και 8 (λογαριασμός 81-85) της γενικής λογιστικής οι αναλώσεις για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών και οι εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων.

Για την κατανόηση της λειτουργίας της ομάδας 9 ακολουθεί ανάλυση των λογαριασμών της καθώς και ορισμένων υπολογαριασμών.

### **A. Λογαριασμός 90**

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 “ΔΙΑΜΕΣΟΙ – ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ”

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.02 Αγορές λογισμένες

90.06 Οργανικά έξοδα κατ’ είδος λογισμένα

90.07 Οργανικά έσοδα κατ’ είδος λογισμένα

90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

Με την λειτουργία του λογαριασμού 90 και των δευτεροβαθμίων του διασφαλίζεται η αυτονομία της λογιστικής της εκμετάλλευσης.

Οι πιο πάνω λογαριασμοί καλούνται και αντικριζόμενοι διότι αντικρίζουν λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7,8 και υποδιαιρούνται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους των υπολογαριασμών της γενικής λογιστικής.

Ο λογαριασμός 90 χρεώνεται ή πιστώνεται πάντοτε με πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 9.

### **B. Λογαριασμός 91**

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 91 “ΑΝΑΚΑΤΑΤΑΞΗ ΕΞΟΔΩΝ-ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΣΟΔΩΝ”

Ο λογαριασμός 91 χρησιμοποιείται, όπως απεικονίζεται και στον τίτλο του, για την ανακατάταξη και προομαδοποίηση όλων των αγορών, εξόδων και εσόδων, κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνον της γενικής



λογιστικής και λειτουργεί ως ενδιάμεσος σταθμός μεταξύ των καταχωρήσεων στο λογαριασμό 90 και τους λοιπούς λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής. Στο τέλος της χρήσεως, όλοι οι υπολογαριασμοί του 91 πρέπει να είναι εξισωμένοι. Έτσι, δίνει την δυνατότητα στην κάθε επιχείρηση να παρακολουθεί αναλυτικά όλα τα έσοδα και έξοδα με τρόπο που να εξυπηρετεί συγκεκριμένες ανάγκες της. Τέτοιες ανάγκες, συνήθως, είναι οι ομαδοποιήσεις δαπανών που αφορούν στο λειτουργικό και παραγωγικό κόστος, οι οποίες συγκεντρώνονται σε ένα υπολογαριασμό του 91, με σκοπό να επιμεριστούν αργότερα στα κέντρα κόστους. Οι ομαδοποιήσεις αυτές γίνονται είτε με κριτήριο προορισμού, είτε με κριτήριο τον μετέπειτα μερισμό στα κέντρα κόστους με κοινή μονάδα μερισμού. Όσον αφορά στα έσοδα, μπορούν να γίνουν ομαδοποιήσεις με κριτήρια διαφορετικά από αυτά που χρησιμοποιούνται στη γενική λογιστική ή στο λογαριασμό 96 της αναλυτικής λογιστικής, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης, συνήθως για στατιστικούς λόγους.

### **Γ. Λογαριασμός 92**

#### **ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 “ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ”**

Ο λογαριασμός 92 είναι εκείνος στον οποίο τα πάσης φύσεως έξοδα και δαπάνες συγκεντρώνονται κατά λειτουργικό προορισμό. Οι λειτουργίες κάθε επιχείρησης αποτελούν τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 92 και είναι οι εξής:

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής.
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας.
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως.
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης.
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας.

Στους κατωτεροβάθμιους λογαριασμούς γίνεται η συγκέντρωση των εξόδων και δαπανών από τους οποίους προκύπτει το μερικό και συνολικό λειτουργικό κόστος.

Οι υπολογαριασμοί του 92 χρεώνονται με κάθε δαπάνη-έξοδο απ' όπου και αν προέρχεται αυτό σε πίστωση των λογαριασμών: 94, 90, 91, 95, 92, 97.

Οι υπολογαριασμοί του 92 πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών: 92, 93, 96, 98, 95, 97.

#### **Δ. Λογαριασμός 93**

##### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 "ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ"

Στον λογαριασμό αυτό, παρακολουθείται και διαμορφώνεται το τελικό κόστος των παραγομένων προϊόντων ή υπηρεσιών, παρακολουθείται επίσης το συνολικό κόστος των ιδιοπαραγομένων παγίων στοιχείων και ανταλλακτικών, καθώς και το συνολικό κόστος ερευνών και ανάπτυξης για το παραγόμενο έργο που αξιοποιείται μακρόχρονα.

Οι υπολογαριασμοί του 93 αναπτύσσονται κατ' ελάχιστο στο κόστος παραγωγής προϊόντων ετοιμών και ημιτελών, στο κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων, στο κόστος ανάπτυξης προϊόντων, στο κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων και στο κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων (με την προϋπόθεση να παράγεται αντίστοιχο έργο.

Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται σε πίστωση των λογαριασμών: 92,94,95,96,97.

Ο λογαριασμός 93 πιστώνεται σε χρέωση των λογαριασμών: 92,94,95,96,97.

#### **Ε. Λογαριασμός 94**

##### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 "ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ"

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης. Η ελάχιστη ανάπτυξη του λογαριασμού 94 (δευτεροβάθμιο επίπεδο) πρέπει να συμβαδίζει με την αντίστοιχη ανάπτυξη της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής ενώ μέσα από την περαιτέρω ανάπτυξη των λογαριασμών, πρέπει να ικανοποιούνται οι κοστολογικές ανάγκες, να προκύπτουν τα περιοδικά και συνολικά

αποτελέσματα, να δίνεται η δυνατότητα ανάλυσης των αποτελεσμάτων σε επιμέρους τομείς δραστηριότητας και τέλος, να είναι εφικτός ο απόλυτος έλεγχος των αποθεμάτων. Έτσι, οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 94 αναπτύσσονται ως εξής:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
20	εμπορεύματα	94.20
21	Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή	94.21
22	Υποπροϊόντα και υπολείμματα	94.22
23	Παραγωγή σε εξέλιξη	94.23
24	Πρώτες κ βοηθ. Ύλες- υλικά συσκευασίας	94.24
25	Αναλώσιμα υλικά	94.25
26	Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων	94.26
28	Είδη συσκευασίας	94.28

Οι υπολογαριασμοί του 94 χρεώνονται σε πίστωση των λογαριασμών:  
90,91,93,94,95,97.

Οι υπολογαριασμοί του 94 πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών:90,91,93,94,9596,97,98.

### **ΣΤ. Λογαριασμός 95**

#### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 95 “ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ”

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται όλες οι αποκλίσεις που παρατηρούνται μεταξύ προτύπου και πραγματικού κόστους, ώστε να επιβαρύνουν τελικά το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή αν δεν μπορεί να γίνει ανακοστολόγηση των προϊόντων, να επιβαρύνονται τα τελικά αποτελέσματα χρήσεως.

Οι υπολογαριασμοί του 95 χρεώνονται σε πίστωση των λογαριασμών: 90,91,92,93,94,98.

Οι υπολογαριασμοί του 95 πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών: 90,91,92,93,94,98.

Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος εξειδικεύονται σε:

- Αποκλίσεις τιμής και απόδοσης για τις πρώτες, βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας.
- Αποκλίσεις αποδοτικότητας και αξίας για την άμεση εργασία.
- Αποκλίσεις αποτελεσματικότητας, προϋπολογισμού και βαθμού απασχολήσεως για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

### **Ζ. Λογαριασμός 96**

#### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 “ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ”

Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, το κόστος των πωληθέντων αγαθών και υπηρεσιών, τα άμεσα έξοδα πωλήσεων και τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως. Η ανάπτυξη του λογαριασμού γίνεται με τρόπο που να συμβαδίζει με την πρωτοβάθμια ανάλυση της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής ώστε τόσο τα έσοδα όσο και το κόστος , τα έξοδα πωλήσεων και τα μικτά αποτελέσματα να συμπίπτουν στην κατώτερη ανάπτυξη τους.

Οι υπολογαριασμοί του 96 χρεώνονται σε πίστωση των λογαριασμών: 90,92,94, και 96 “έσοδα - μικτά αναλυτικά αποτελέσματα” με τις εσωτερικές καταχωρήσεις από υπολογαριασμό σε υπολογαριασμό.

Οι υπολογαριασμοί του 96 πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών: 90,91,96,98.

### **Η. Λογαριασμός 97**

#### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 97 “ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΕΩΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ”

Στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι διαφορές ενσωματώσεως που είναι οι διαφορές που προκύπτουν κατά την καταχώρηση στην αναλυτική λογιστική των οργανικών εξόδων και εσόδων της γενικής λογιστικής και οι διαφορές καταλογισμού που είναι διαφορές που προκύπτουν κατά την καταχώρηση του λειτουργικού κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.

Οι υπολογαριασμοί του 97 χρεώνονται σε πίστωση των λογαριασμών: 90,91,92,93,94,96,98.

Οι υπολογαριασμοί του 97 πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών: 91, 93,94,98.

### **Θ. Λογαριασμός 98**

#### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 “ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ”

Στο λογαριασμό αυτό, γίνεται η εκκαθάριση της χρήσεως και εξάγονται τα αποτελέσματα. Στους υπολογαριασμούς του 98 καταχωρούνται όλοι οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής.

Οι υπολογαριασμοί του 98 χρεώνονται σε πίστωση των λογαριασμών: 90,91,92,95,96,97,98 “αποτελέσματα χρήσεως ” με τα πιστωτικά υπόλοιπα όταν προσδιορίζονται τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως.

Οι υπολογαριασμοί του 98 πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών: 90,91,95,96,97,98.

## **Κοστολόγηση (εξωλογιστική - εσωλογιστική) κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.**

Κατά το ΕΓΛΣ η κοστολόγηση παρουσιάζεται με δύο βασικά ξεχωριστές μεταξύ τους μορφές, τις ακόλουθες :

- 1) **Την ολοκληρωμένη μορφή ή εσωλογιστική κοστολόγηση**, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαιρέσεων της, αλλά και των λοιπών βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης τουλάχιστο το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στη λογιστικοποίηση (με λογιστικές εγγραφές ) των κοστολογικών στοιχείων για τον σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών, ως αποτέλεσμα δε αυτών προκύπτουν οι καταστάσεις με τους σχετικούς υπολογισμούς κατανομής, οι οποίες αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών, που κατά περίπτωση, γίνονται για την λογιστική του έμμεσου κόστους.

- 2) **Την ατελή μορφή ή εξωλογιστική κοστολόγηση**, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δε σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές.

Στη μορφή αυτή κοστολογήσεως το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων απογραφής στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα. Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις:

- a) Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τέλους χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής. Τέτοια παραδείγματα αποτελούν οι οικονομικές εκείνες μονάδες οι οποίες κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδουν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στη μονάδα.
- b) Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά και προϋπολογιστικά έγγραφα, όπως π.χ. τα δελτία βιομηχανοποιήσεως και παραγωγής, τα δελτία απασχολήσεως προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα.
- c) Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολο τους λογιστικά όπως π.χ. στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

## Συμπέρασμα

Η λογιστική κόστους τροφοδοτεί με πληροφορίες τόσο την διοίκηση όσο και την χρηματοοικονομική λογιστική.

Το κόστος αντιπροσωπεύει μια μείωση του ενεργητικού ή μια αύξηση του παθητικού που πραγματοποιείται για να διασφαλιστεί ένα οικονομικό όφελος. Κόστος είναι γενικά οι παραγωγικοί πόροι που έχουν την προοπτική να δημιουργήσουν έσοδα.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα όταν χρησιμοποιούνται στη πλήρη κοστολόγηση ενσωματώνονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και μετατρέπονται σε έξοδα κατά την πώληση των παραχθέντων προϊόντων.

Κατά την άμεση κοστολόγηση στο κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνονται μόνο τα στοιχεία του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται και ο όγκος της παραγωγής.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα σύμφωνα με την άμεση κοστολόγηση αποτελούν κόστος περιόδου και λογίζονται άμεσα στα έξοδα της χρήσης.

Η χρησιμοποίηση της άμεσης κοστολόγησης είναι προσφορότερη για τον σχεδιασμό, τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων αλλά και για τις ανάγκες λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αναπτύχθηκαν όταν η παραγωγική διαδικασία των περισσότερων οικονομικών περιλάμβαναν έναν μικρό αριθμό προϊόντων, και η άμεση εργασία μαζί με τις πρώτες ύλες αποτελούν από απόψεως μεγέθους τους καθοριστικούς παράγοντες του κόστους παραγωγής.



Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα βασίζεται στην λογική ότι η αιτία του κόστους δεν είναι το προϊόν αλλά οι δραστηριότητες που συμβάλλουν στην παραγωγή του. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα είναι ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο καταλογίζει τα είδη κόστους στα προϊόντα, υπηρεσίες ή πελάτες με βάση την ανάλυση των παραγόμενων πόρων που προκαλούν οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

Ένα σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα δε λειτουργεί ανταγωνιστικά με τα παραδοσιακά συστήματα κόστους, αλλά συμπληρωματικά και συνεργατικά αφού το σύστημα της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα αναπτύχθηκε, εξελίχθηκε και χρησιμοποιείται για να καλύψει πληροφοριακές ανάγκες που είναι αναγκαίες για την λήψη ορθολογικών επιχειρηματικών αποφάσεων σε ένα περιβάλλον από ένα διαρκώς εντεινόμενο ανταγωνισμό σε εθνικό και διεθνές επίπεδο και όχι για να καλύψει τις κοστολογικές ανάγκες της χρηματοοικονομική λογιστική.

## Βιβλιογραφία

1. «Μηνιαία (βραχυχρόνια) κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική», Κεχράς Ιωάννης, 1997
2. «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος, 1998
3. «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας, 2006
4. «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος , 1998
5. [http://www.specisoft.gr/news/docs/arthro\\_kostos.pdf](http://www.specisoft.gr/news/docs/arthro_kostos.pdf)
6. «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 1, Πάγγειος Ιωάννης, 1993
7. «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 2, Πάγγειος Ιωάννης, 1993
8. «Κοστολόγηση Κατά Φάση», Μπελλας Αθανάσιος
9. «Το Άμεσο Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις», Βαρβάκης, 1993
10. [http://www.teihal.gr/bus/downloads/2006/logistiki\\_koustous\\_2006.pdf](http://www.teihal.gr/bus/downloads/2006/logistiki_koustous_2006.pdf)