



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟ
Τ.Ε.Ι. ΧΑΛΚΙΔΑΣ
TECHNOLOGICAL EDUCATIONAL INSTITUTE OF CHALKIDA

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ
Κόστος- Κοστολόγηση- Αναλυτική Λογιστική

Παυλάτος Οδυσσέας

Χαλκίδα 2006

Περιεχόμενα

1. Διοικητική Λογιστική και η σχέση της με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική.
2. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί του κόστους, των εξόδων και των δαπανών.
3. Οι βασικές διακρίσεις του κόστους.
4. Η οργανωτική δομή και η κοστολογική οργάνωση των οικονομικών μονάδων
5. Έννοια της κοστολόγησης και η διαδικασία κοστολόγησης.
6. Η κοστολόγηση των προϊόντων της μεταποίησης.
7. Συστήματα Κοστολόγησης.
8. Τεχνικές Κοστολόγησης.
9. Ειδικά θέματα κοστολόγησης.
10. Τυπολόγιο Κοστολόγησης.
11. Λογιστική του Κόστους (Αναλυτική Λογιστική).
Βιβλιογραφία.

*

1. Διοικητική Λογιστική και η σχέση της με τη Χρηματοοικονομική Λογιστική.

5/11/ ✓ ΚΛΑΔΟΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ (ACCOUNTING)

- Χρηματοοικονομική Λογιστική (*Financial Accounting*)
- Διοικητική Λογιστική (*Management Accounting*)

5/11/ ✓ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (FINANCIAL ACCOUNTING)

- Ασχολείται με την πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός επιχείρησης πχ: κράτος, τράπεζες κ. τ .λ
- Έχει την μορφή προδιαγεγραμμένων εκθέσεων-καταστάσεων.
- Δημοσιοποιείται σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- Πληροφορεί σε μεγάλο ποσοστό μέσω των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης (*annual financial statements*).

✓ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (MANAGEMENT ACCOUNTING)

Ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα της σε ότι αφορά:

- Την ανάλυση του κόστους λειτουργίας (*cost accounting*).
- Τον προγραμματισμό δράσης (*planning*).
- Τον έλεγχο της υλοποίησης του προγραμματισμού (*control*).
- Την αξιολόγηση της απόδοσης ατόμων και δραστηριοτήτων (*evaluation*).

ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ	Κυρίως εκτός της επιχείρησης	Εντός της επιχείρησης
ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΥΠΑ	Γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές	Ευελιξία – ανάλογα με το στόχο
ΕΜΦΑΣΗ	Στο σύνολο της επιχείρησης	Στα τμήματα & τις διαδικασίες της επιχείρησης
ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΑΝΑΦΟΡΩΝ	Σε τακτά χρονικά διαστήματα	Ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης
ΕΦΑΡΜΟΓΗ	Υποχρεωτική	Προαιρετική
ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΆΛΛΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΕΣ	Με το εμπορικό & το φορολογικό δίκαιο	Σημαντική ποικιλία (π.χ χρηματοοικονομικά)
ΟΡΙΖΟΝΤΑΣ	Έμφαση στα ιστορικά – απολογιστικά στοιχεία	Έμφασή στα μελλοντικά προϋπολογιστικά στοιχεία

2. **Εννοιολογικοί προσδιορισμοί του κόστους, των εξόδων και των δαπανών.**

Ορισμός του Κόστους.

ΚΟΣΤΟΣ είναι ένα αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Χαρακτηριστικά συνεπώς γνωρίσματα του κόστους είναι τα εξής:

- i. Το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες.
- ii. Το κόστος αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού.
- iii. Το κόστος αλλάζει μορφή (συνήθως) μέσα στην επιχείρηση.
- iv. Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί, απολεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους.

Κόστος πάγιας και Κόστος τρέχουσας μορφής.

- Τα στοιχεία του ενεργητικού έχουν ένα κόστος όμοιο από πλευράς διαδικασίας πραγματοποίησης, αφού όλα αποκτούνται με την επένδυση αγοραστικής δύναμης.
- Το κόστος παγίων (Κόστος Πάγιας Μορφής) κυκλοφορεί με ρυθμούς πολύ αργούς. Ο ρυθμός εξαρτάται, κατά κανόνα, από τον ωφέλιμο χρόνο ζωής του παγίου και διαφέρει σημαντικά από πάγιο σε πάγιο.
- Το κόστος των αποθεμάτων (Κόστος Τρέχουσας Μορφής). Η κυκλοφορία του κόστους αυτού γίνεται πάντοτε δια μέσου των πωλήσεων αυτών των στοιχείων του ενεργητικού.

S/11
εως εδώ

Ορισμός του Εξόδου.

ΈΞΟΔΟ είναι το εκπνεύσαν ΚΟΣΤΟΣ που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως ή της περιόδου. Το κόστος εκπνέει όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί ή απολεσθεί.

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του ΕΞΟΔΟΥ

- Το έξοδο προέρχεται από το κόστος, δημιουργείται από αυτό και συνεπώς προϋπάρχει πάντοτε ως κόστος.
- Το έξοδο αντιστοιχεί στο κόστος που εκπνέει κατά την διάρκεια μιας περιόδου και αφαιρείται από το έσοδο της περιόδου για να προσδιορισθεί το αποτέλεσμα:

$\text{ΕΣΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ} - \text{ΕΞΟΔΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ}$
--

- Τα έξοδα που αφαιρούνται από τα έσοδα μιας περιόδου αντιστοιχούν στο κόστος των πωληθέντων.
- Τα έξοδα που αφαιρούνται από το μικτό αποτέλεσμα αποτελούνται από το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών και χρηματοδοτήσεως.

Ορισμός της Δαπάνης.

Με τον όρο **Δαπάνη** εννοούμε την διαδικασία που ακολουθούμε στην πράξη για να πραγματοποιήσουμε το κόστος.

Ομοιότητες και διαφορές μεταξύ του κόστους, του εξόδου και της δαπάνης.

- Το κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο είναι στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων.
- Το κόστος μπορεί να μεταφέρεται από μια χρήση σε άλλη ενώ τα έξοδα επιβαρύνουν τη χρήση ή την περίοδο μέσα στην οποία πραγματοποιούνται.

ΝΑΑ

R/M

- Το κόστος προϋπάρχει πάντοτε του εξόδου ενώ δεν συμβαίνει το αντίθετο.
- Το κόστος όταν αλλάζει μορφή δεν παράγει αποτέλεσμα αφού συγκρίνεται με ένα άλλο κόστος διαφορετικής μορφής αλλά ίσου ποσού.
- Το έξοδο αντίθετα, συγκρίνεται πάντοτε με το έσοδο και από τη σύγκριση προσδιορίζεται πάντα ένα αποτέλεσμα δεδομένου ότι σπάνια τα δύο μεγέθη ταυτίζονται.
- Το κόστος και το έξοδο ταυτίζονται ποσοτικά μεταξύ τους αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του αγαθού.
- Η δαπάνη ταυτίζεται τόσο με το κόστος όσο και με το έξοδο.

ΝΑΑ

3. Οι βασικές διακρίσεις του κόστους.

Η βαθύτερη έρευνα και σπουδή του κόστους, με σκοπό τον έλεγχο του και την χρησιμοποίησή του για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, προϋποθέτει την κατάταξή του σε κατηγορίες. Η κατάταξη αυτή γίνεται με την χρησιμοποίηση κριτηρίων. Λέγοντας κριτήρια εννοούμε χαρακτηριστικά γνωρίσματα που λαμβάνονται υπ' όψιν για την κατάταξη ενός κόστους σε μια κατηγορία.

Κριτήρια κατάταξης του κόστους σε κατηγορίες.

Τα κριτήρια κατάταξης σε κατηγορίες είναι τα εξής:

- Το κριτήριο του είδους.
- Το κριτήριο του προορισμού.
- Το κριτήριο του τρόπου ενσωματώσεως στο κόστος των κατ' είδος στοιχείων.
- Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους.
- Το κριτήριο της ενσωματώσεως ή μη μιας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος.
- Το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας.

Το κριτήριο του είδους.

Με κριτήριο το είδος, το κόστος έχει καταταγεί σε διάφορες κατηγορίες, όπως αναλύεται στη συνέχεια. Η κατ' είδος ανάλυση του κόστους δεν γίνεται ομοιόμορφα από τους διάφορους συγγραφείς.

ΝΑΙ { Το Ε.Γ.Λ.Σ. κατατάσσει τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους στις κατηγορίες:

- i. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- ii. Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- iii. ^δ Παροχές τρίτων
- iv. Φόροι και τέλη
- v. Διάφορα έξοδα
- vi. Τόκοι και συναφή έξοδα
- vii. Αποσβέσεις παγίων
- viii. Προβλέψεις εκμετάλλευσης
- ix. Αποθέματα (αναλώσεις)

Το κριτήριο του προορισμού.

Με βάση το κριτήριο του προορισμού το κόστος κατατάσσεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Κόστος κατά λειτουργία
- Κόστος κατά πεδίο ευθύνης
- Κόστος κατά προϊόν, υπηρεσία κ.λ.π.
- Κόστος κατά κέντρο κέρδους

Κόστος κατά προορισμό είναι γενικά ομαδοποιημένο κόστος που πραγματοποιείται χάριν του ίδιου σκοπού – προορισμού.

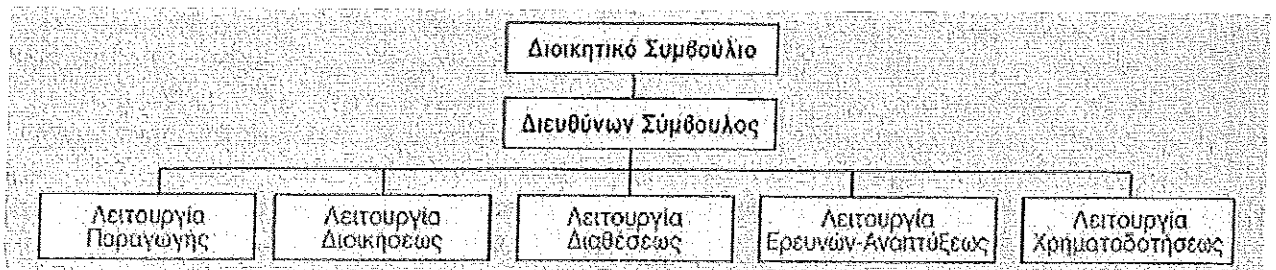
Κόστος κατά λειτουργία ή λειτουργικό κόστος.

ΝΑΙ ↓
Ονομάζουμε το κόστος κάθε λειτουργίας οργανωτικής ή διοικητικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας, το οποίο προσδιορίζεται ή συγκεντρώνεται λογιστικά.

Χαρακτηριστική περίπτωση λειτουργικού κόστους είναι το λογιστικά προσδιοριζόμενο κόστος των βασικών λειτουργιών των επιχειρήσεων.

Έτσι έχουμε το κόστος:

- Της λειτουργίας Παραγωγής
- Της λειτουργίας Διοικήσεως
- Της λειτουργίας Έρευνας – Ανάπτυξης
- Της λειτουργίας Διαθέσεως
- Της λειτουργίας Χρηματοδότησεως



Αντικείμενο της παραγωγικής λειτουργίας είναι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών. Τα κύρια τμήματα της λειτουργία αυτής που ανήκουν σε αυτή είναι τα τμήματα παραγωγής (πχ εργοστάσιο), τα κύρια που παράγονται τα τελικά προϊόντα της επιχείρησης και τα βοηθητικά (τμήματα υποστήριξης) που παράγουν έργο που απορροφάται από τα κύρια παραγωγικά τμήματα πχ τμήμα ηλεκτρικής ενέργειας, ατμοπαραγωγής, επισκευών και συντηρήσεων.

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 στη διοικητική λειτουργία είναι:

- 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 η γραμματεία).

12/11

Σκοπός της λειτουργίας διαθέσεως 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 και το Τμήμα Marketing.

Αντικείμενο της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης είναι παραγωγή νέων προϊόντων ή νέων μεθόδων παραγωγής καθώς και η βελτίωση των ήδη παραγομένων προϊόντων ή μεθόδων παραγωγής. Τα τμήματα της επιχείρησης που συνδέονται με τη λειτουργία αυτή είναι το Τμήμα Ανάπτυξης και το Τμήμα Ποιότητας.

Η χρηματοοικονομική λειτουργία έχει ως σκοπό την εξεύρεση και συγκέντρωση του απαραίτητου κεφαλαίου και την επένδυσή τους σε πάγια στοιχεία (διαρκές κεφάλαιο) και σε κυκλοφοριακά (κεφάλαιο κίνησης). Παράλληλα ασχολείται:

- με την μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των απασχολούμενων κεφαλαίων της ξενοδοχειακής επιχείρησης
- καθορίζει το μέγεθος του κεφαλαίου κίνησης σε σχέση με τον κύκλο εργασιών της
- καθορίζει το ύψος των αποθεματικών
- ελέγχει την ρευστότητα της επιχείρησης.

ως εδώ

↓ Το Κόστος παραγωγής.

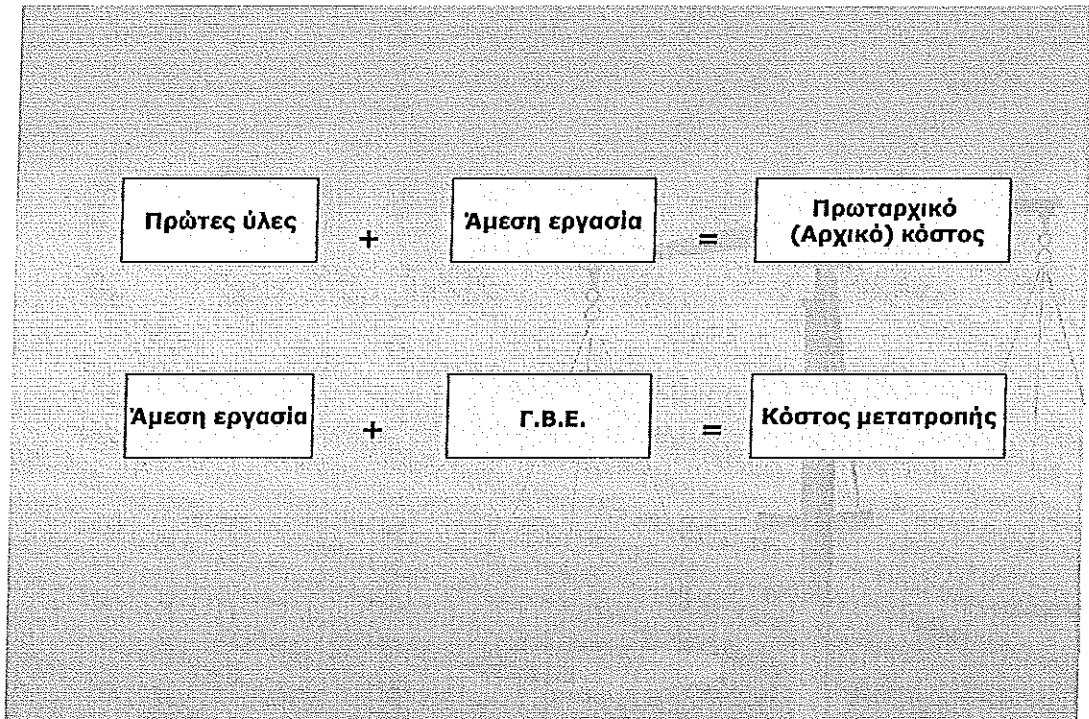
Κόστος παραγωγής είναι το κόστος (όλα τα έξοδα) που πραγματοποιείται για την παραγωγή προϊόντων ή την παροχής υπηρεσιών. Το κόστος παραγωγής περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που γίνονται για να παραχθεί το προϊόν και να πάρει τη μορφή και τη θέση που χρειάζεται ώστε να μπορεί να πουληθεί. Τέτοιες δαπάνες είναι τα υλικά που αναλώνονται στην παραγωγή, τα εργατικά και οι μισθοί του προσωπικού παραγωγής, το ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, οι συντηρήσεις των εγκαταστάσεων παραγωγής κ.τ.λ

Σχηματίζεται από τις κατηγορίες κόστους: **Αρχικό Κόστος** και **Κόστος Μετατροπής** και περιλαμβάνει στοιχεία άμεσα ως προς το παραγόμενο προϊόν και έμμεσα ως προς αυτό.

12/11

Αρχικό κόστος. Το αρχικό κόστος παραγωγής σχηματίζεται από το κόστος των άμεσων υλικών και το κόστος της άμεσης εργασίας.

Κόστος μετατροπής. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει το κόστος της άμεσης εργασίας και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.



ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

- ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ (Αναλώσεις Πρώτων Υλών) ✓
- ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ✓
- ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΓΒΕ) ✓

Οι αναλώσεις των πρώτων υλών είναι το κόστος των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης.

12/11

Άμεση εργασία είναι εκείνη που σχετίζεται με αμοιβές και έξοδα προσωπικού που ασχολούνται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης.

Γενικά βιομηχανικά έξοδα [ΓΒΕ]: είναι όλα τα έξοδα (έμμεσα) έξοδα που ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται.

Περιλαμβάνουν:

- Έμμεση εργασία
- Αμοιβές τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Διάφορα έξοδα
- Φόροι, Τέλη
- Αποσβέσεις παγίων
- Προβλέψεις εκμετάλλευσης
- Έμμεσα υλικά.

Το **κόστος παραχθέντων προϊόντων** στη διάρκεια μιας περιόδου αφορά το κόστος των προϊόντων που ολοκληρώθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής και υπολογίζεται από το άθροισμα στον ακόλουθο πίνακα :

Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων προϊόντων (ΠΕ αρχής)	
	+ Αναλώσεις πρώτων υλών
+ Κόστος βιομηχανοποίησης (Τρέχον Κόστος)	+ Άμεση εργασία
	+ Γενικά βιομηχανικά έξοδα
- Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων προϊόντων (ΠΕ τέλους)	
= Κόστος παραχθέντων προϊόντων	

0,5 εσω

Κόστος βιομηχανοποίησης (Τρέχον Κόστος) είναι το άθροισμα των αναλώσεων των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε.

Κόστος πωληθέντων. Το κόστος αυτό αφορά τα πωλούμενα προϊόντα, τα πωλούμενα εμπορεύματα και τις πωλούμενες υπηρεσίες.

· Αρχικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων
+ Κόστος παραχθέντων προϊόντων
- Τελικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων
= Κόστος πωληθέντων

Το κόστος των πωληθέντων και το προσδιοριζόμενο βάσει αυτού μικτό αποτέλεσμα. Το κόστος παραγωγής και το κόστος πωληθέντων αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα του μικτού αποτελέσματος.

Μικτό αποτέλεσμα είναι αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει από την πώληση αποθεμάτων ή από την παροχή υπηρεσιών.

Το κόστος Διαθέσεως.

Κόστος Διαθέσεως 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, εμπορεύματος ή της υπηρεσίας.

Το κόστος αυτό περιλαμβάνει τις ακόλουθες διακριτές υποκατηγορίες:

- Το Κόστος Έρευνας Αγοράς
- Κόστος Προώθησης των Πωλήσεων
- Κόστος διανομής ή πραγματοποίησης των πωλήσεων

Το Κόστος Διοικήσεως.

Είναι το κόστος της λειτουργίας της διοικήσεως και περιλαμβάνει κάθε δαπάνη 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 δραστηριότητές της, όπως η παραγωγή, οι πωλήσεις, η έρευνα – ανάπτυξη κ.λ.π.

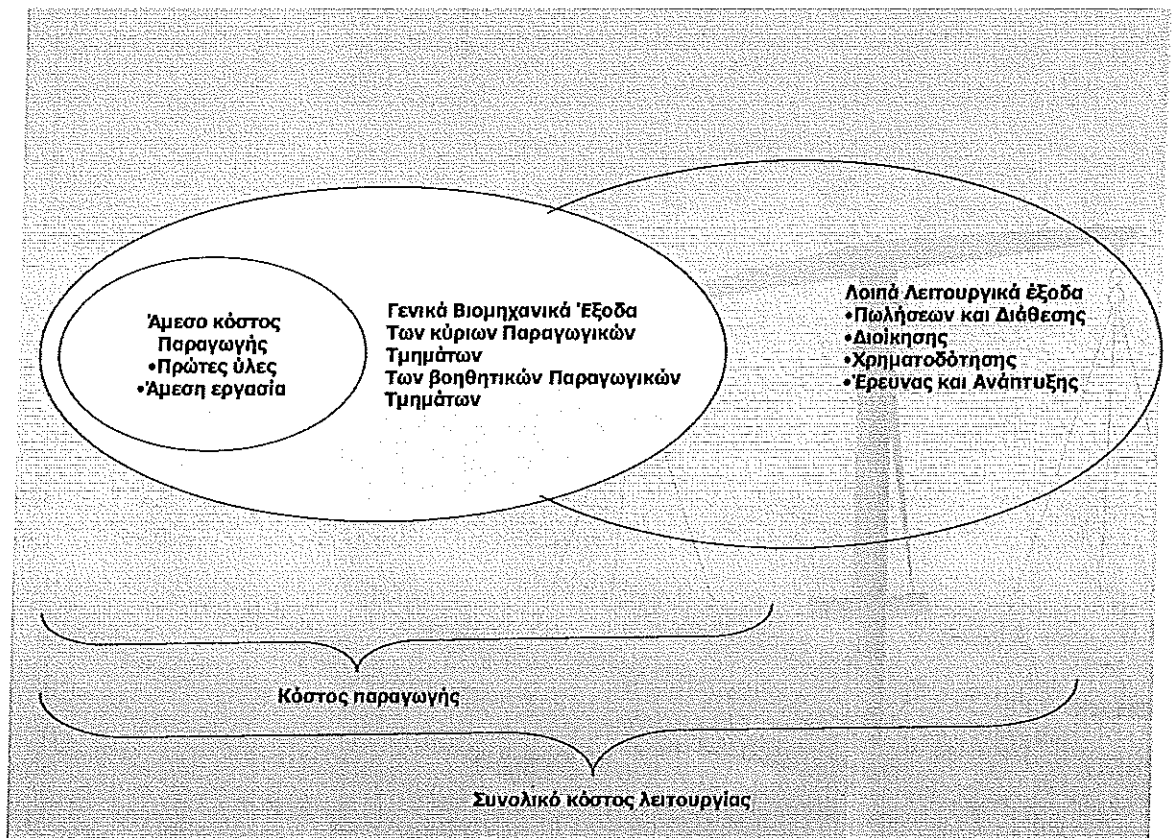
Από άποψη σύνθεσης το κόστος της Διοικητικής λειτουργίας ή απλά το κόστος Διοικήσεως αποτελείται από κάθε είδους δαπάνη που προκαλείται από την δραστηριότητα, όπως π.χ. είναι οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού τους, οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι και τα τέλη κ.λ.π.

Το Κόστος Έρευνας και Ανάπτυξης.

Με τον όρο «Κόστος Έρευνας και Ανάπτυξης» εννοούμε το κόστος που πραγματοποιείται σε μια επιχείρηση από την αναπτυσσόμενη δραστηριότητα Έρευνας για την παραγωγή νέων προϊόντων ή νέων μεθόδων παραγωγής ή από τη δραστηριότητα Ανάπτυξης και βελτίωσης ήδη παραγομένων προϊόντων ή μεθόδων παραγωγής.

Το Κόστος Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας.

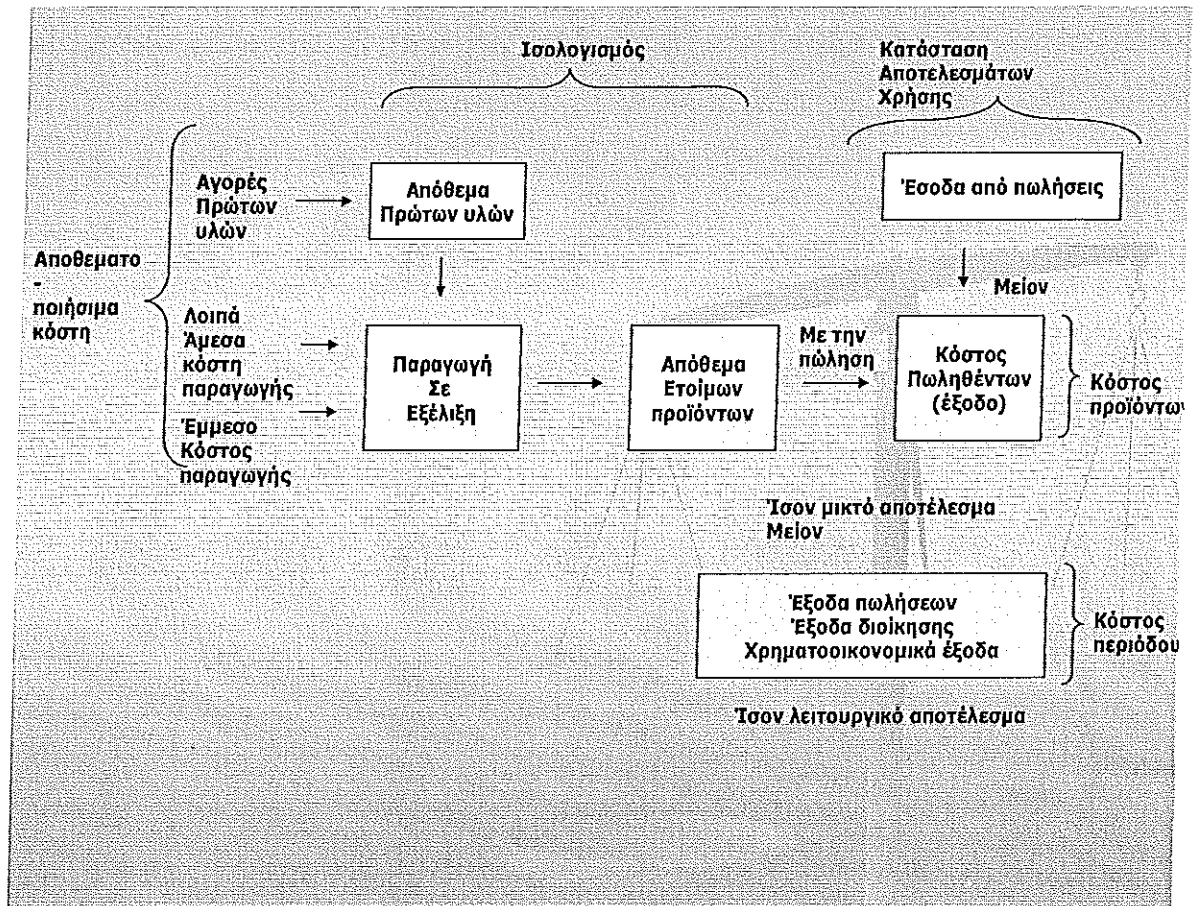
Είναι το κόστος του δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία αυτή.



Το άθροισμα κόστους των λειτουργιών της επιχείρησης ονομάζεται **συνολικό κόστος λειτουργίας** ή **πλήρες κόστος (full cost)**.

Το κόστος διακρίνεται σε : **κόστος προϊόντων (product cost)** ή **κόστος υπηρεσιών (service cost)** και **κόστος περιόδου (period cost)**.

Στο σχήμα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι συνιστώσες τόσο του κόστους προϊόντος όσο και κόστους περιόδου.



Το κριτήριο του τρόπου ενσωματώσεως στο κόστος των κατ' είδος στοιχείων του.

Άμεσο Κόστος ονομάζουμε, το κόστος που ενσωματώνεται στην λειτουργία ή στο προϊόν κατ' ευθείαν, εξ' ολοκλήρου, χωρίς προηγούμενη κατανομή, κατά τρόπο εμφανή και με ακριβή υπολογισμό του κατ' αξία ποσοτικού του μεγέθους.

Έμμεσο Κόστος είναι το κόστος το οποίο πραγματοποιείται και αφορά δύο ή περισσότερα προϊόντα και είναι δύσκολο να προσδιορισθεί με ακρίβεια τι μέρος αφορά τις επί μέρους λειτουργίες ή τους επί μέρους φορείς κόστους.

Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους.

Προκαθορισμένο ονομάζουμε το κόστος το οποίο προσδιορίζουμε εκ των προτέρων.

Ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο προσδιορίζεται διακρίνεται σε: **προϋπολογιστικό κόστος και πρότυπο κόστος.**

- **Προϋπολογιστικό Κόστος:** Είναι το κόστος το οποίο υπολογίζεται εκ των προτέρων με βάση ποσοτικά δεδομένα του υπό εκτέλεση έργου ή του υπό παραγωγή προϊόντος, τα οποία αποτιμώνται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύουν κατά τον χρόνο που αναμένεται να αποκτηθούν. Είναι χαμηλού βαθμού ακριβείας, λόγω της διαδικασίας προσδιορισμού του, και για το λόγο αυτό περιλαμβάνει σημαντικά περιθώρια ανοχών.
- **Πρότυπο Κόστος:** Είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων αλλά η ακολουθούμενη διαδικασία προσδιορισμού των στοιχείων του το καθιστά ακριβές και συνεπώς πλήρως αξιόπιστο, ικανό να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση πολλών αναγκών της επιχειρηματικής ζωής.

Πραγματικό Κόστος είναι το κόστος που προσδιορίζεται εκ των υστέρων, αφού δηλαδή έχει πραγματοποιηθεί. Για τον λόγο αυτό ονομάζεται και **Ιστορικό**. Το πραγματικό κόστος είναι η πλέον γνωστή και συχνά χρησιμοποιούμενη κατηγορία κόστους. Χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των προγραμμάτων δράσεως των επιχειρήσεων, για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους, για την αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων, για την κατάρτιση του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως, Αποτελεσμάτων Χρήσεως και Ισολογισμού.

Το πραγματικό κόστος πρέπει να προσδιορίζεται με τη μεγαλύτερη δυνατή επιμέλεια και ακρίβεια κατά βραχέα χρονικά διαστήματα.

Το κριτήριο της ενσωμάτωσης ή μη ενσωμάτωσης μιας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος.

Κοστολογήσιμες: Οι δαπάνες οι οποίες, με λογιστικούς όρους, ενσωματώνονται και διαμορφώνουν το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας.

Μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται σε μια επιχείρηση δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό της κόστος αλλά χαρακτηρίζονται ως ζημία και καταχωρούνται σε λογαριασμούς αποτελεσμάτων.

19/11

Οι κοστολογήσιμες δαπάνες καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 6 «Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος» του Ε.Γ.Λ.Σ. και είναι:

- 60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- 61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- 62 Παροχές τρίτων
- 63 Φόροι και τέλη
- 64 Διάφορα έξοδα
- 65 Τόκοι και συναφή έξοδα κ.λ.π

Μη Κοστολογήσιμες ονομάζουμε τις δαπάνες οι οποίες, με κοστολογικά κριτήρια, δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος..

Το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας.

Σταθερό κόστος είναι το κόστος ενός παραγωγικού τμήματος ή του συνόλου της επιχείρησης το οποίο παραμένει αμετάβλητο, κατά μια δοσμένη χρονική περίοδο.

Κατά κανόνα το σταθερό κόστος συνδέεται με τον χρόνο και όχι με την απασχόληση ή την παραγωγή. Για τον λόγο αυτό ονομάζεται και **χρονικό κόστος**.

Μεταβλητό ή αναλογικό κόστος είναι το κόστος το οποίο, ως συνολικό μέγεθος, μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή της απασχόλησης ή της παραγωγής.

Το μεταβλητό κόστος της μονάδας του παραγόμενου προϊόντος ή της μονάδας απασχόλησης είναι **πάντοτε σταθερό** οσοδήποτε κι αν μεταβάλλεται η παραγωγή ή η απασχόληση ή οποιοδήποτε κι αν είναι το ύψος της παραγωγής ή της απασχόλησης.

Οχι **Κόστος ευκαιρίας και λογιστικό κόστος.**

Κόστος ευκαιρίας (opportunity cost) είναι το όφελος που χάνει η επιχείρηση παίρνοντας μια συγκεκριμένη απόφαση κι όχι κάποια άλλη αντί αυτής. Μάλιστα έχει πολύ μεγάλη σημασία όταν πρόκειται για μακροπρόθεσμες επενδύσεις οι οποίες δεσμεύουν μεγάλα κεφάλαια της επιχείρησης για αρκετό διάστημα.

Το λογιστικό κόστος (accounting cost) υπολογίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές εφόσον το κόστος των αποθεμάτων, των προϊόντων και της περιόδου παρουσιάζεται στις δημοσιευμένες λογιστικές αρχές.

Σχετικό και μη σχετικό κόστος για τη λήψη αποφάσεων

- ✓ **Σχετικό κόστος (relevant cost)** είναι το αναμενόμενο μελλοντικό κόστος που διαφέρει μεταξύ εναλλακτικών ενεργειών ή αποφάσεων που θα λάβει η διοίκηση της επιχείρησης.
- ✓ **Μη σχετικό (non relevant cost)** είναι το κόστος που δεν μπορεί να επηρεασθεί από τις αποφάσεις της διοίκησης.

Υπάρχει και το **διαφορικό κόστος (differential cost)** το οποίο είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους των εναλλακτικών ενεργειών ή αποφάσεων. Οχι

4. Η οργανωτική δομή και η κοστολογική οργάνωση των οικονομικών μονάδων.

Ονομάζουμε **κοστολογική διάρθρωση** μιας οικονομικής μονάδας την κατάτμηση ή το διαχωρισμό της σε κοστολογικές υποδιαιρέσεις. Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις δημιουργούνται με αποκλειστικό σχεδόν σκοπό, τον προσδιορισμό του κόστους που προκαλείται από την ύπαρξη και λειτουργία τους.

Κέντρα (θέσεις) κόστους.

Ονομάζουμε την οποιαδήποτε κοστολογική υποδιαίρεση ή περιοχή ευθύνης της οικονομικής μονάδας για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τη δημιουργία, υποχρεωτικά, πέντε κέντρων κόστους όπου πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους, εφ' όσον φυσικά η οικονομική μονάδα έχει αντίστοιχες λειτουργίες. Τα κέντρα αυτά κόστους είναι :

- ☒ Κέντρο κόστους Διοικητικής λειτουργίας
- ☒ Κέντρο κόστους παραγωγικής λειτουργίας

- ☒ Κέντρο κόστους λειτουργίας ερευνών – αναπτύξεως
- ☒ Κέντρο κόστους λειτουργίας Διαθέσεως
- ☒ Κέντρο κόστους χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Κέντρα εσόδων.

Ονομάζουμε όλες τις λειτουργικές υποδιαίρεσεις της Διεύθυνσης πωλήσεων και Marketing που εμφανίζονται στο οργανόγραμμα της επιχείρησης και δραστηριοποιούνται αποκλειστικά, άμεσα ή έμμεσα για τις πωλήσεις.

Κέντρα κέρδους.

Ονομάζουμε οποιαδήποτε λειτουργική ή οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας όπου πραγματοποιείται λογιστικός προσδιορισμός των μεγεθών εσόδου-κόστους - αποτελέσματος και της οποίας ο προϊστάμενος ευθύνεται απέναντι της Διοίκησης για τα μεγέθη αυτά.

Κέντρα επενδύσεων.

Ονομάζουμε οποιαδήποτε οργανωτική ή λειτουργική υποδιαίρεση της επιχείρησης, όπου ο Διευθυντής της ευθύνεται για το κέρδος και την απόδοση του επενδεδυμένου σ' αυτήν κεφαλαίου.

Κέντρα ευθύνης.

Ονομάζουμε την οποιαδήποτε λειτουργική ή οργανωτική υποδιαίρεση της επιχείρησης ή του οργανισμού για την οποία ο επικεφαλής Διευθυντής ευθύνεται για τη δραστηριότητά της, π.χ. για το έσοδο, το κόστος και το αποτέλεσμα που πραγματοποιείται σ' αυτή. Τα κέντρα ευθύνης μπορεί να είναι:

- Κέντρα κόστους
- Κέντρα εσόδων
- Κέντρα κέρδους
- Κέντρα επένδυσης

Ελεγχόμενο κόστος

- ✓ **Ελεγχόμενο κόστος (controllable cost)** είναι εκείνο το οποίο μπορεί να επηρεασθεί από τον προϊστάμενο του τμήματος σε μια χρονική περίοδο.

- ✓ Μη ελεγχόμενο κόστος (non controllable cost) είναι εκείνο του οποίου η δημιουργία ελέγχεται από κάποιο κεντρικό επίπεδο διοίκησης.

5. Έννοια της κοστολόγησης και η διαδικασία κοστολόγησης.

Εσωλογιστική και Εξωλογιστική Κοστολόγηση.

Η Κοστολόγηση ως διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή υπηρεσίας κ.λ.π. μπορεί να παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές (διπλογραφικά), όπου τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε λογαριασμούς, είτε απλογραφικά, με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Στην πρώτη περίπτωση έχουμε την εσωλογιστική κοστολόγηση. Στην *εσωλογιστική κοστολόγηση*, η απόκτηση των στοιχείων του κόστους, όπως τα αποθέματα και τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους σε λογαριασμούς του καθολικού.

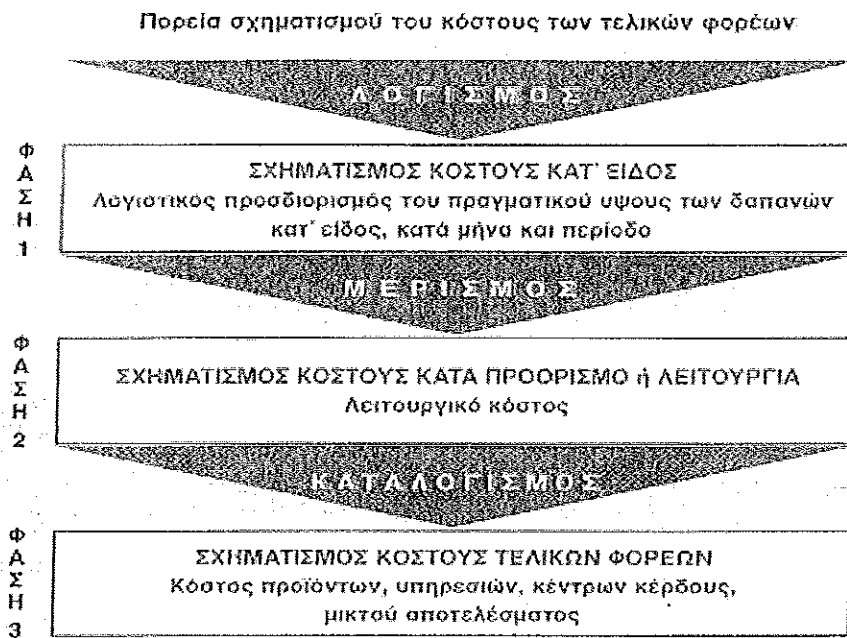
Στην *εξωλογιστική κοστολόγηση* μόνο οι αγορές των αποθεμάτων και η αρχική και τελική τους απογραφή, καθώς και τα πραγματοποιούμενα έξοδα κατ' είδος παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους, στη χρέωση των οικείων λογαριασμών.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, η *εξωλογιστική κοστολόγηση* μπορεί να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις – εμπορικές ή βιομηχανικές – που δεν τηρούν υποχρεωτικά αποθήκη. Όλες οι άλλες επιχειρήσεις που υπάγονται στην Γ' κατηγορία τηρήσεως βιβλίων, οφείλουν να εφαρμόζουν το σύστημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης.

ο^{τι} / Τρίπτυχο κοστολόγησης:

1. Λογισμός (σχηματισμός του κόστους κατ' είδος)
2. Μερисμός (σχηματισμός του κόστους κατά προορισμό ή αλλιώς του λειτουργικού κόστους)

- 19/12 (β) Καταλογισμός (σχηματισμός του κόστους των τελικών φορέων δηλαδή του κόστους των προσφερόμενων προϊόντων και υπηρεσιών ανά είδος)



Σε πρώτη φάση προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται το κόστος κατ' είδος ή κατά κατηγορία, με κριτήριο τη φύση (το είδος) της δαπάνης. Το κόστος με κριτήριο το είδος κατατάσσεται στις ακόλουθες 9 κατηγορίες :

- ☛ Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- ☛ Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- ☛ Παροχές τρίτων
- ☛ Φόροι και τέλη
- ☛ Διάφορα έξοδα
- ☛ Τόκοι και συναφή έξοδα
- ☛ Αποσβέσεις παγίων
- ☛ Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- ☛ Αναλώσεις υλικών

Σε δεύτερη φάση, οι παραπάνω, κατ' είδος εννέα κατηγορίες δαπανών μερίζονται ή κατανέμονται κατά προορισμό για το σχηματισμό του κόστους κατά λειτουργία και λειτουργική υποδιαίρεση, δηλαδή του λειτουργικού κόστους. Έτσι διαμορφώνεται το κόστος των λειτουργιών: της παραγωγής, της Διοίκησης, της Έρευνας και

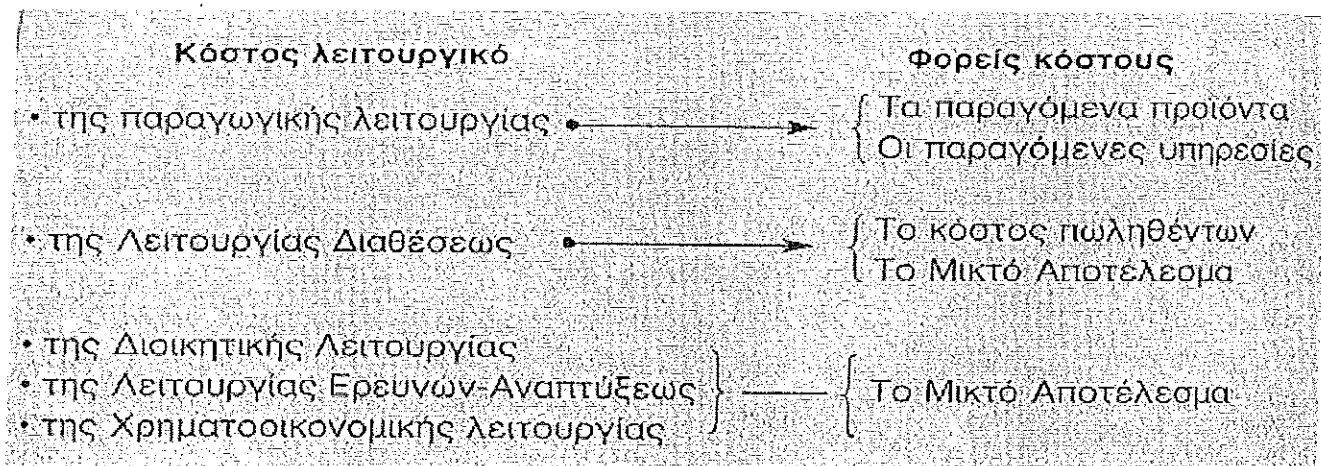
19/12

Λογιστική Κόστους

Σημειώσεις Εισηγήσεων

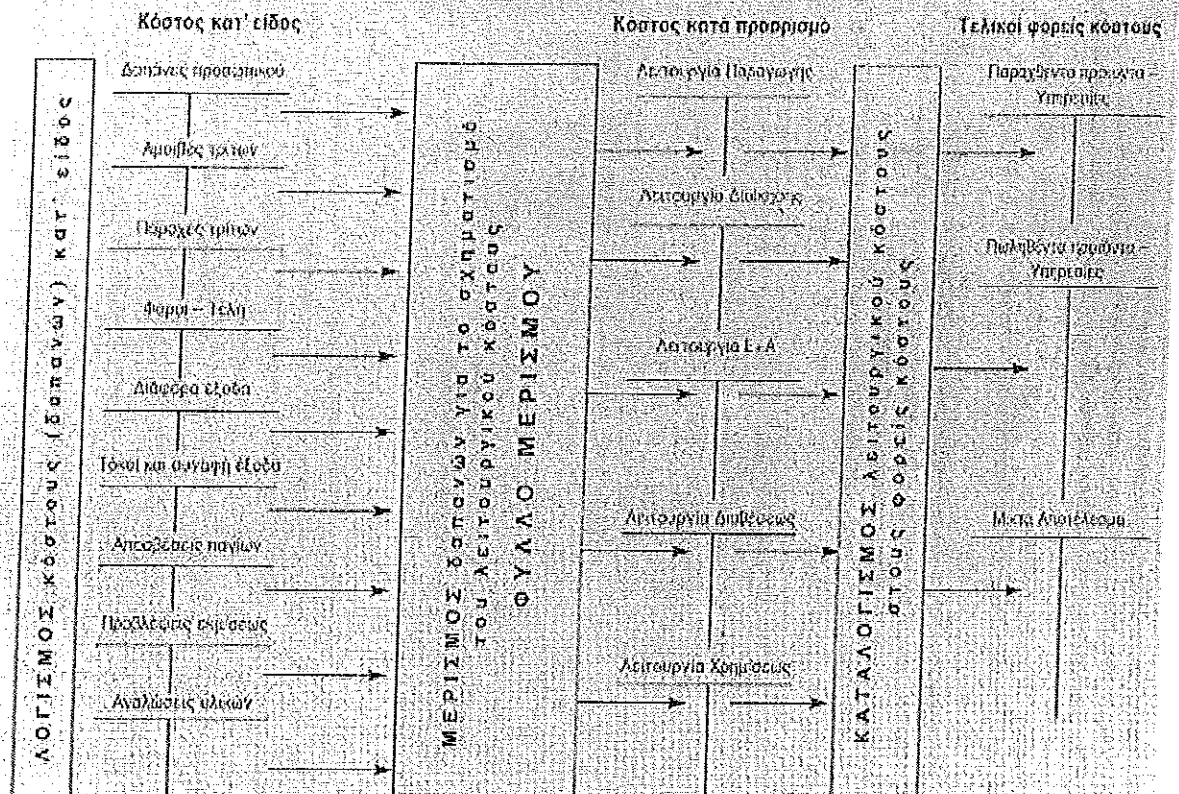
Ανάπτυξης, της Διαθέσεως και της Χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Για τη διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους καταρτίζεται το Φύλλο μερισμού των οργανικών εξόδων κατ' είδος στις λειτουργίες της επιχείρησης.

Σε τρίτη φάση, το λειτουργικό κόστος καταλογίζεται και επιβαρύνει τους φορείς, χάριν των οποίων πραγματοποιείται. Οι φορείς αυτοί είναι κατά λειτουργία οι εξής :



es εδώ

ΠΙΝΑΚΑΣ 14. Πορεία και στάδια της κοστολογικής διαδικασίας



20/11/11
6. Η κοστολόγηση των προϊόντων της μεταποίησης.

Προϊόντα μεταποίησης θεωρούμε τα ενσώματα αγαθά που προέρχονται από κατεργασία ενός ή περισσότερων αγαθών-των πρώτων υλών-με τη βοήθεια μηχανικών μέσων.

Όπως αναφέρθηκε, οι τρεις βασικές κατηγορίες του κόστους παραγωγής, αναλύονται ως:

- 1. Κόστος Άμεσων Υλικών :** Αντιστοιχεί στο κόστος των υλικών που ενσωματώνονται κατά την ανάλυση τους, στο παραγόμενο προϊόν.
- 2. Κόστος Άμεσης Εργασίας :** Αντιστοιχεί στις αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού, το οποίο, κατά κανόνα, απασχολείται αποκλειστικά στη παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος.
- 3. Κόστος Έμμεσο ή ΓΒΕ:** Αντιστοιχεί στο λοιπό κόστος παραγωγής και συνεπώς

περιλαμβάνει :

- α. Όλα τα αναλώνόμενα υλικά που δεν ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν.
- β. Όλη την εργασία του προσωπικού που δεν απασχολείται αποκλειστικά για το παραγόμενο προϊόν αλλά και για άλλα προϊόντα (έμμεση εργασία).
- γ. Αναλογία από: Αμοιβές τρίτων, Παροχές τρίτων, Φόροι-τέλη, Διάφορα έξοδα, Αποσβέσεις παγίων, Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και υπό προϋποθέσεις τόκοι.

Με σκοπό να ελεγχθεί αποτελεσματικότερα το κόστος παραγωγής, τα παραπάνω εννέα κατ' είδος στοιχεία του, αναπτύσσονται σε 3 μεγάλες κατηγορίες:

- α) τα Άμεσα Υλικά, β) Την Άμεση Εργασία και γ) Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.
- Συνεπώς για να προσδιοριστεί με ακρίβεια το κόστος ενός προϊόντος, είτε στο στάδιο της εν εξελίξει παραγωγής του, είτε στη τελική του μορφή, πρέπει να προσδιοριστούν με ακρίβεια τα τρία συστατικά του στοιχεία, από τα οποία αυτό διαμορφώνεται

Κοστολογικός χειρισμός των άμεσων υλικών.

Άμεσα Υλικά παραγωγής είναι τα υλικά εκείνα τα οποία κατά την ανάλωση τους ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και κατά κανόνα αναγνωρίζονται σε αυτό.

Συνεπώς για να προσδιοριστεί το ποσό με το οποίο επιβαρύνεται το κόστος του προϊόντος, από Άμεσα Υλικά Παραγωγής ή από Πρώτες Ύλες, πρέπει απαραίτητα να βρεθεί η ποσότητα των πρώτων υλών που αναλώθηκαν για τη παραγωγή του.

Πρέπει λοιπόν να εφαρμοστεί ένα αυστηρό σύστημα ελέγχου των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων, του οποίου προϋπόθεση για να λειτουργήσει σωστά είναι

1. Η ύπαρξη αποθηκευτικού χώρου με υπεύθυνο αποθηκάριο, όπου αποθηκεύονται οι πρώτες ύλες και γενικά τα αποθέματα.
2. Ο ακριβής προσδιορισμός των ποσοτήτων πρώτων υλών κ.λ.π., που εισάγονται και εξάγονται στην Αποθήκη, καθώς και η προέλευση ή ο προορισμός των διακινούμενων ποσοτήτων.
3. Η ακριβής αποτύπωση-καταγραφή σε εκδιδόμενα Δελτία Εισαγωγής των διακινούμενων ποσοτήτων, ή των εξαγομένων προς κατεργασία, καθώς και η αναγραφή του προορισμού, ή του προϊόντος, ή Εντολή Παραγωγής, για το οποίο προορίζεται να αναλωθεί.

Η αποτίμηση των αναλώσεων των άμεσων υλικών παραγωγής (πρώτων υλών).

Αποτίμηση αποθεμάτων ονομάζουμε τη διαδικασία μετατροπής των ποσοτικών διακινήσεων ή της απογραφής ενός αποθέματος σε αξία. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιούμε διάφορους μεθόδους γνωστές ως “Μέθοδοι αποτιμήσεως των αποθεμάτων”, οι κυριότερες από τις οποίες είναι:

α. Η μέθοδος του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου ή της μέσης ετήσιας σταθμικής τιμής.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, τα αποθέματα απογραφής του τέλους της χρήσεως, αλλά και οποιεσδήποτε ποσότητες ενδιάμεσης περιόδου όπως του τέλους του μηνός, διμήνου, τριμήνου κ.λ.π., αποτιμώνται στη μέση σταθμική τιμή που διαμορφώνεται στο τέλος του μηνός, του διμήνου ή της χρήσεως.

β. Η μέθοδος του μεσαίου σταθμικού όρου ή της μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή κάθε μήνας αντιμετωπίζεται ως μία αυτοτελής διαχειριστική περίοδος με διακριτό εντελώς κόστος του αποθέματος, εν σχέσει προς τις προηγούμενες περιόδους. Το κόστος αυτό σχηματίζεται: (α) από το κόστος του αποθέματος της αρχής κάθε μήνα και (β) από το κόστος των αγορών του αποθέματος που έγιναν κατά τη διάρκεια του μήνα.

γ. Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως ή FIFO (First In First Out).

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή (FIFO) η απογραφή των αποθεμάτων στο τέλος κάθε περιόδου, όπως π.χ. στο τέλος του μήνα αποτιμάται στο κόστος που έχουν οι τελευταίες αγορές μέχρι να συμπληρωθεί η απογραφόμενη ποσότητα του αποθέματος, αφού οι πρώτες εισαγωγές στην αποθήκη (αρχική απογραφή + πρώτες αγορές) εξαντλούνται (βιομηχανοποιούνται ή πωλούνται) πρώτες.

δ. Μέθοδος της Αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως L.I.F.O. (Last In First Out).

Όπως και η FIFO έτσι και η LIFO στηρίζεται κατά τη λειτουργία της στη σειρά εξαντλήσεως των αγοραζομένων ή παραγόμενων παρτίδων αποθεμάτων. Ενώ όμως η FIFO εξαντλεί τα αποθέματα της –τα αναλώνει ή τα πουλάει- αρχίζοντας από τις παλαιότερες εισαγωγές τους στην αποθήκη, η LIFO ακολουθεί αντίστροφη σειρά. Πραγματοποιεί δηλαδή τις αναλώσεις ή τις πωλήσεις, λαμβάνοντας τις αντίστοιχες ποσότητες από τις πλέον πρόσφατες εισαγωγές αγορασθέντων ή παραχθέντων αποθεμάτων.

ε. Η μέθοδος της πρότυπης τιμής ή του πρότυπου κόστους. Όταν η επιχείρηση εφαρμόζει τη λογιστική του πρότυπου κόστους και παρακολουθεί την κίνηση των αποθεμάτων της –εμπορευμάτων, πρώτων υλών, παραγωγής σε εξέλιξη, προϊόντων κ.λ.π.- σε τιμές πρότυπου κόστους, τότε η αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων γίνεται σε τιμές πρότυπου κόστους.

Κοστολογικός χειρισμός της άμεσης εργασίας.

Με τον όρο “ποσοτικός έλεγχος της Άμεσης Εργασίας” εννοούμε ένα ολόκληρο σύστημα παρακολούθησης της κίνησης του προσωπικού της επιχείρησης, προσδιορισμού του χρόνου απασχόλησης του και σύνδεσης του χρόνου απασχόλησης με συγκεκριμένο τμήμα ή κέντρο κόστους, με συγκεκριμένο προϊόν ή φάση κατεργασίας, με συγκεκριμένη δραστηριότητα.

α. Το Δελτίο Απασχόλησης του προσωπικού.

Το εν λόγω Δελτίο, είναι το πλέον διαδεδομένο μέσο παρακολούθησης της απασχόλησης του προσωπικού σε μία επιχείρηση ή ένα οργανισμό. Με τα σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα το Δελτίο Απασχόλησης εκδίδεται μηχανογραφικά. Προϋποθέσεις για αυτό είναι η εισαγωγή στον ηλεκτρονικό υπολογιστή των δεδομένων που αφορούν το χρόνο απασχόλησης κάθε εργαζομένου συνολικά και κατά τμήμα ή κέντρο κόστους, σε ημερήσια βάση. Η ανεπτυγμένη τεχνολογία στο τομέα αυτό, βοηθάει αρκετά ώστε ακριβής καταγραφή της απασχόλησης, κατά κέντρο κόστους, κατά θέση εργασίας, κατά φάση παραγωγής κ.λ.π.

β. Η άμεση σύνδεση της απασχόλησης με το προϊόν.

Η σύνδεση του απασχολούμενου προσωπικού, της παραγωγικής λειτουργίας με τα κέντρα κόστους, στα οποία αυτή αναπτύσσεται –κύρια ή βοηθητικά- γίνεται εύκολα, όταν λειτουργεί το Ατομικό Δελτίο Απασχόλησης του προσωπικού. Εξ’ άλλου, κατά κανόνα, ή σε σημαντικό ποσοστό, παρατηρείται σταθερή σχέση απασχόλησης των εργαζομένων στο συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα, ή αλλιώς περιορισμένη έως ανύπαρκτη κινητικότητα του προσωπικού από τμήμα σε τμήμα, ή από ένα κέντρο κόστους σε άλλο κέντρο κόστους.

Κοστολογικός χειρισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Τα ΓΒΕ σχηματίζονται απ' όλες τις δαπάνες κατ' είδος, όπως Αμοιβές και έξοδα προσωπικού, Αμοιβές και έξοδα τρίτων, Παροχές τρίτων, Φόροι-Τέλη, Διάφορα έξοδα, Αποσβέσεις παγίων, Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, Αναλώσιμα υλικά, Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και Είδη συσκευασίας. Στη διαμόρφωση των ΓΒΕ δεν συμμετέχουν οι τόκοι και τα έξοδα χρηματοδοτήσεως και οι πρώτες και βοηθητικές ύλες.

Με επιστημονικούς-κοστολογικούς όρους τα ΓΒΕ συμπεριφέρονται από άποψη μεταβλητότητας, ως **ημιμεταβλητή δαπάνη** διότι μεταβάλλονται ακανόνιστα όταν μεταβάλλεται η απασχόληση – παραγωγή.

Κριτήρια ή βάσεις καταλογισμού ή κοστολόγησης των ΓΒΕ.

Όταν σε ένα τμήμα παραγωγής ή κέντρο κόστους παράγεται ένα μόνο προϊόν δεν δημιουργείται πρόβλημα καταλογισμού των ΓΒΕ. Το σύνολο αυτών καταλογίζεται και επιβαρύνει το μοναδικό προϊόν που παράγεται σε αυτό. Όταν όμως στο παραγωγικό τμήμα, ή στο εργοστάσιο, παράγονται πολλά προϊόντα, ο καταλογισμός των ΓΒΕ σε καθ' ένα απ' αυτά δυσχεραίνεται και απαιτεί τη χρησιμοποίηση κριτηρίου, ή βάσεως, κατανομής τους στο κόστος παραγωγής:

Τα συνήθη κριτήρια που χρησιμοποιούνται:

- Οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων και του εξοπλισμού.
- Οι ώρες άμεσης εργασίας
- Το κόστος της άμεσης εργασίας (ώρες x ωρομίσθιο)
- Μονάδες του παραγόμενου προϊόντος

Καταλογισμός των ΓΒΕ με βάση το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης.

Ένας άλλος τρόπος ή μέθοδος καταλογισμού των ΓΒΕ στο κόστος παραγωγής είναι η μέθοδος ή το σύστημα της **ορθολογικής επιβάρυνσης**. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η μονάδα του προϊόντος ή το ισοδύναμο αυτής μέγεθος της παραγωγής σε εξέλιξη, επιβαρύνεται, κάθε μήνα, με σταθερό ποσό ανεξάρτητα από το πραγματικό ύψος των ΓΒΕ του μήνα και ανεξάρτητα από το πραγματικό μέγεθος παραγωγής. Το ποσό της

επιβάρυνσης προσδιορίζεται από τον καταρτιζόμενο ετήσιο ελαστικό προϋπολογισμό των ΓΒΕ του παραγωγικού τμήματος.

ως κδω

26/11 7. Συστήματα Κοστολόγησης.

Οι βασικές κοστολογικές διαδικασίες εντάσσονται στα ακόλουθα **συστήματα κοστολόγησης**:

1. Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή Σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System).
2. Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή παραγγελία (Job Order Costing System).
3. Σύστημα κοστολόγησης λειτουργιών (Operating Costing System).

Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής.

Το σύστημα αυτό κοστολόγησης χρησιμοποιείται όταν θέλουμε να προσδιορίσουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου ή μιας δραστηριότητας με τελείως διαφορετικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα και τεχνικές προδιαγραφές.

Εντολή παραγωγής:

Η εντολή παραγωγής περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες για το υπό εκτέλεση έργο, προϊόν ή υπηρεσία.

Επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν το σύστημα κοστολόγησης ανά παραγγελία:

- Κλάδος μηχανοκατασκευών
- Κλάδος κατασκευής τεχνικών έργων
- Κλάδος των ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών και των ερευνητικών προγραμμάτων.

26/11

Σύστημα κατά φάση κοστολόγηση.

Το σύστημα κατά φάση κοστολόγησης είναι το σύστημα εκείνο στο οποίο ο προσδιορισμός του κόστους του παραγόμενου προϊόντος μέχρι να ολοκληρωθεί η παραγωγή του διέρχεται από διάφορες φάσεις ή στάδια.

Υπάρχει ομοιομορφία στις μονάδες παραγωγής (προϊόντα μαζικής παραγωγής).

Επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το σύστημα κατά φάση κοστολόγησης:

- › Ο κλάδος διύλισης ελαίων
- › Ο κλάδος εκτυπώσεως χαρτιού
- › Ο κλάδος βιομηχανίας τροφίμων
- › Ο κλάδος παραγωγής αυτοκινήτων
- › Ο κλάδος κλωστοϋφαντουργίας

Σύστημα κοστολόγησης κατά λειτουργία και προϊόν.

Πρόκειται για το κοστολογικό σύστημα που τα προϊόντα παράγονται κατά παρτίδα (batch).

Τα προϊόντα αυτά ακολουθούν την ίδια διαδικασία παραγωγής, έχουν το ίδιο κόστος μετατροπής αλλά διαφέρουν στα υλικά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων (διαφέρει μόνο η πρώτη ύλη).

8. Τεχνικές Κοστολόγησης.

Εντός των παραπάνω συστημάτων κοστολόγησης χρησιμοποιούνται και λειτουργούν οι ακόλουθες βασικές μέθοδοι κοστολόγησης :

1. Σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (Activity Base Costing System).
2. Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System).
3. Σύστημα άμεσης κοστολόγησης (Marginal Costing System).
4. Σύστημα πλήρους κοστολόγησης (Full Absorption Costing System).

➤ Εντός των παραπάνω τεχνικών κοστολόγησης χρησιμοποιούνται και λειτουργούν οι ακόλουθες βασικές μέθοδοι κοστολόγησης :

1. Μέθοδος κοστολόγησης των συμπαραγώγων.
2. Μέθοδος κοστολόγησης των ποικιλιών του αυτού προϊόντος.
3. Μέθοδος κοστολόγησης προϊόντων ελαττωματικής παραγωγής.
4. Μέθοδος κοστολόγησης υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.
5. Μέθοδος κοστολόγησης αποθεμάτων που αναλώνονται ή πωλούνται.
 - 5.1 Μέθοδος του μέσου ετήσιου σταθμικού όρου.
 - 5.2 Μέθοδος του μέσου μηνιαίου σταθμικού όρου.
 - 5.3 Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων.
 - 5.4 Μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως (FIFO).
 - 5.5 Μέθοδος της αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως (LIFO).
 - 5.6 Μέθοδος του σταθερού αποθέματος.
 - 5.7 Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.
 - 5.8 Μέθοδος του προτύπου κόστους.
 - 5.9 Μέθοδος του ιστορικού κόστους παραγωγής.
 - 5.10 Μέθοδος της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες.

Η τεχνική κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες προσδιορίζει ακριβές κόστος και λύνει το πρόβλημα μερισμού των ΓΒΕ (έμμεσων δαπανών) στα προϊόντα.

Σκοπός της μεθόδου είναι να προσδιοριστούν οι δραστηριότητες (activities) που χρησιμοποιεί η παραγωγή του προϊόντος. Με άλλα λόγια, το κόστος των δραστηριοτήτων της παραγωγικής λειτουργίας καταλογίζεται στις παρεχόμενες υπηρεσίες ανάλογα με τον αν και στο βαθμό χρήσης που έκαναν.

Βήματα προσδιορισμού του κόστους με βάση τις δραστηριότητες:

- i. Προσδιορισμός των δραστηριοτήτων που χρησιμοποιεί ένα προϊόν για την παραγωγή του.
- ii. Προσδιορισμός του κόστους κάθε δραστηριότητας που χρησιμοποιείται για την παραγωγή του προϊόντος.
- iii. Προσδιορισμός και επιλογή των κριτηρίων που θα χρησιμοποιηθούν για τον καταλογισμό του κόστους κάθε δραστηριότητας στο προϊόν

iv. Προσδιορισμός του συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους προϊόντος ανά μονάδα χρησιμοποιούμενης για την παραγωγή της δραστηριότητας.

26/11

Άμεση Κοστολόγηση.

Περιλαμβάνει μόνο **άμεσες δαπάνες**, δαπάνες δηλαδή που δεν προέρχονται από κατανομή (μερισμό).

Πολλοί συγγραφείς ταυτίζουν την άμεση κοστολόγηση με την **μεταβλητή κοστολόγηση**.

Στοιχεία κόστους στην άμεση κοστολόγηση είναι:

- Αναλώσεις των άμεσων υλικών (AY).
- Κόστος της άμεσης εργασίας (AE).
- Μεταβλητά ΓΒΕ: Δεν περιλαμβάνονται τα σταθερά ΓΒΕ.

Όλα τα σταθερά έξοδα (fixed costs) δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής αλλά επιβαρύνουν το κόστος της περιόδου (period cost) το οποίο συμμετέχει στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης.

Το άμεσο κόστος της λειτουργίας της διάθεσης προσαυξάνει το κόστος πωληθέντων προϊόντων στην άμεση κοστολόγηση και συμμετέχει στη διαμόρφωση του περιθωρίου του κέρδους (contribution margin).

Πλήρης Κοστολόγηση.

Πλήρης κοστολόγηση είναι η κοστολογική μέθοδος σύμφωνα με το οποίο οι δαπάνες παραγωγής (**σταθερές και μεταβλητές**) επιβαρύνουν και ενσωματώνονται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών.

Το κόστος επίσης της απογραφής των προϊόντων περιλαμβάνει τόσο σταθερές όσο και μεταβλητές δαπάνες της λειτουργίας παραγωγής.

Τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποδέχονται ως μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων το **πλήρες κόστος**

Τα στοιχεία κόστους στην πλήρη κοστολόγηση είναι:

- Αναλώσεις των άμεσων υλικών (AY).

- 26/11
- Κόστος της άμεσης εργασίας (ΑΕ).
 - ΓΒΕ (Σταθερά και μεταβλητά).

Η πλήρης κοστολόγηση διακρίνεται σε:

- **Μερική πλήρη κοστολόγηση**
- **Ολική πλήρη κοστολόγηση:** περιλαμβάνει ΑΥ, ΑΕ, ΓΒΕ (σταθερά και μεταβλητά), έξοδα διοικητικής λειτουργίας και τόκους απασχολούμενου κεφαλαίου.

Πρότυπη Κοστολόγηση.

Χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό και την χρησιμοποίηση του **πρότυπου κόστους** της πραγματικής παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων, των πραγματικών αναλώσεων των στοιχείων του κόστους, του πραγματικού κόστους των δαπανών παραγωγής και των αποκλίσεων μεταξύ προτύπων και πραγματικών μεγεθών.

8) Ειδικά θέματα κοστολόγησης.

Κόστος και Κοστολόγηση των συμπαραγώγων.

Συνδεδεμένο κόστος (ενωμένο) είναι το κόστος συμπαραγόμενων προϊόντων, κατά κανόνα, διαφορετικής ανά μονάδα αξίας. Τα συμπαράγωγα προϊόντα προκύπτουν συνήθως κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας από τη βιομηχανική **κατεργασία μιας πρώτης ύλης**. Χαρακτηριστικό γνώρισμα του ενωμένου ή συνδεδεμένου κόστους είναι η απόλυτα τεχνική αδυναμία διαχωρισμού του κόστους και η αντικειμενική κατανομή του στα συμπαράγωγα προϊόντα. Έναντι ενός ενωμένου κόστους παραγωγής υπάρχουν ποσότητες παραχθέντων προϊόντων ανόμοιων μορφολογικά και ουσιαστικά μεταξύ των και διαφορετικής μοναδιαίας αξίας.

26/11

Κοστολόγηση των ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων.

Το κόστος που δημιουργείται στην προσπάθεια διασφάλισης της παραγωγής προϊόντων υψηλού ποιοτικού επιπέδου, αντιστοιχεί στις επί μέρους δραστηριότητες που αναπτύσσονται για τον σκοπό αυτό. Οι δραστηριότητες αυτές είναι οι εξής:

- Αποφυγή ανίχνευσης ποιοτικών ελαττωμάτων
- Ανίχνευση ή εξακρίβωση ελαττωμάτων κατά τη διάρκεια της παραγωγής
- Εξακρίβωση ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων πριν την αποστολή τους στους πελάτες
- Διαπίστωση ελαττωματικών προϊόντων μετά την αποστολή τους στους πελάτες

Το κόστος εξακρίβωσης της ποιοτικά ελαττωματικής παραγωγής δημιουργείται κατά το στάδιο που αρχίζει από το τέλος της παραγωγικής διαδικασίας και μέχρις ότου το προϊόν σταλεί στον πελάτη, περιλαμβάνει δε τα ακόλουθα στοιχεία ή γεγονότα, που διαπιστώνονται, προσδιορίζονται και αποτιμώνται κατά το στάδιο αυτό:

- Προϊόντα τελείως κατεστραμμένα
- Προϊόντα που έχουν ανάγκη επανακατεργασίας
- Σκραπ σε υπερβολικό ποσοστό που παράγονται μαζί με το προϊόν
- Ποιοτικός έλεγχος επανακατεργασθέντων προϊόντων

Το κόστος που δημιουργείται για την επιχείρηση εξ' αιτίας της ελαττωματικής παραγωγής, είναι πολύ σημαντικό και πρέπει να προσδιορίζεται με ακρίβεια. Για να προσδιορίσουμε το κόστος αυτό το κατατάσσουμε σε δύο κατηγορίες, τις εξής:

- Το **πραγματικό κόστος**: περιλαμβάνει τις δαπάνες επιστροφής του προϊόντος, τις δαπάνες επανακατεργασίας του για την εξάλειψη του ελαττώματος, τις δαπάνες αποστολής του στον πελάτη, τη δαπάνη αποζημίωσης του πελάτη για ζημιές που έπαθε κ.ο.κ.
- Το **υπολογιστικό κόστος ή το κόστος ευκαιρίας**: Το κόστος αυτό δε λογιστικοποιείται και προκύπτει από τη δυσφήμιση της επιχείρησης και τη μειωμένη αξιοπιστία της.