

## Ι. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

### 11. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

Οικονομική μονάδα θεωρείται το σύνολο των οποιωνδήποτε συνδυασμών των συντελεστών παραγωγής, με σκοπό την κάλυψη ανθρωπίνων αναγκών.

Επιχείρηση είναι η οικονομική μονάδα η οποία αποβλέπει στην πραγματοποίηση κέρδους, το οποίο θα περιέλθει τελικά στο φορέα αυτής.

Για την επίτευξη του κέρδους απαιτείται η πραγματοποίηση άλλων επί μέρους σκοπών και διαδικασιών. Η μηχανολογική και τεχνική υποδομή, η εξασφάλιση των κεφαλαίων, η αγορά υλικών, η παραγωγή προϊόντων, η διάθεση των προϊόντων αποτελούν τους επί μέρους σκοπούς και διαδικασίες για την επίτευξη του τελικού σκοπού της επιχείρησης, του κέρδους.

Συνεπώς:

Το σύνολο των δραστηριοτήτων, που γίνονται για την πραγματοποίηση των τελικών σκοπών της επιχείρησης, συνιστά την έννοια της λειτουργίας της επιχείρησης.

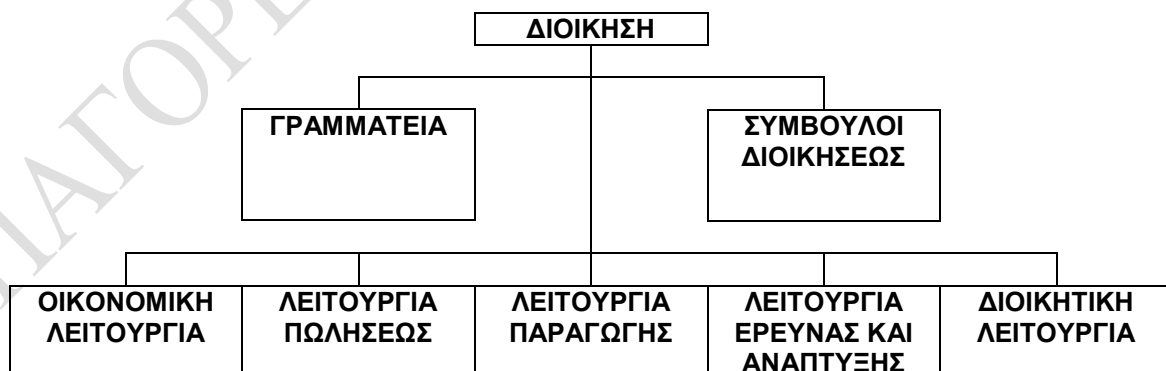
Ο τρόπος υλοποίησης των πιο πάνω δραστηριοτήτων καθορίζει την οργάνωση και τη λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης. Κάθε επιχείρηση έχει τα δικά της γνωρίσματα και ιδιομορφίες και οπωσδήποτε διαφέρει εντελώς από άλλες επιχειρήσεις, ακόμη και από τις ομοειδείς ως προς τον τρόπο οργάνωσης και την λειτουργική διάρθρωση. Ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να τεθούν γενικοί κανόνες που να εφαρμόζονται σε όλες τις επιχειρήσεις για την ομοιόμορφη οργάνωσή τους.

#### 11.1 Βασικές λειτουργίες της επιχείρησης

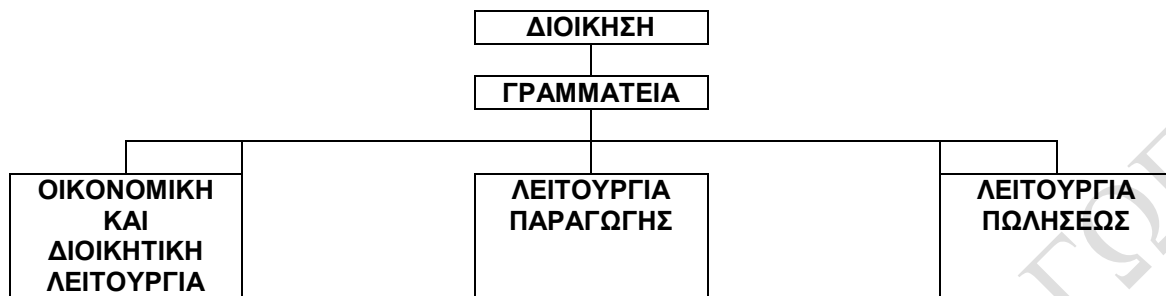
Ανεξαρτήτως του αντικειμένου δραστηριότητας, του μεγέθους και του βαθμού οργάνωσης των επιχειρήσεων οι επί μέρους βασικές λειτουργίες αυτών, διακρίνονται:

- ✓ στη λειτουργία του εφοδιασμού
- ✓ στη λειτουργία της παραγωγής
- ✓ στη λειτουργία διοικήσεως
- ✓ στη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως
- ✓ στη λειτουργία διαθέσεως και
- ✓ στη χρηματοοικονομική λειτουργία

#### ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΜΕΓΑΛΗΣ ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ



**ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ  
ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΑΣ ΜΕΤΑΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ**



**ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ  
ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**



## **12. Κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης**

Κοστολογική οργάνωση είναι το σύστημα με το οποίο καθορίζονται:

- Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης και η οργανωτική διάρθρωση αυτών ώστε να εξασφαλίζονται οι κοστολογικές πληροφορίες που απαιτούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.
- Η διαδικασία λογιστικής παρακολουθήσεως των κοστολογικών στοιχείων, ώστε να εξασφαλίζεται ο προσδιορισμός του κόστους με ακρίβεια, έγκαιρα και ταχύτητα.
- Τα κατάλληλα έντυπα και ο τρόπος συμπληρώσεώς τους, ώστε να επιτυγχάνεται με ταχύτητα, ακρίβεια και οικονομία η σύλληψη της ροής των πρωτογενών ποσοτικών κοστολογικών μεγεθών.
- Οι βάσεις και τα κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους στις λειτουργίες ή στους ενδιαμέσους και τελικούς φορείς.
- Η διάρθρωση, ο χρόνος κατάρτισης και τα επίπεδα της οργανωτικής πυραμίδας προς τα οποία απευθύνονται οι λογιστικές καταστάσεις με το αναγκαίο κοστολογικό υλικό.
- Οι αρχές και κανόνες αποτιμήσεως των στοιχείων του κόστους.

Εξυπακούεται ότι η τεχνολογική διάρθρωση της επιχείρησης, κυρίως στον τομέα της παραγωγής επηρεάζει την κοστολογική της οργάνωση (κέντρα κόστους - παραγωγικά τμήματα).

Τα κέντρα κόστους θα πρέπει να δημιουργούνται με βάση τις οργανωτικές μονάδες και τμήματα που προβλέπει η διοικητική οργάνωση της επιχείρησης.

## 12.1 Λειτουργία Αγορών

Η λειτουργία των Αγορών (Εφοδιασμού ή Προμηθειών) έχει ως αντικείμενο την έγκαιρη απόκτηση των υλών που χρειάζεται η επιχείρηση προκειμένου να παράγει τα προϊόντα της και την εν γένει διαχείριση των διαδικασιών από την παραγγελία μέχρι και την ανάλωση των υλικών.

Δηλαδή:

- Προγραμματίζει το χρόνο και την ποσότητα των απαιτούμενων υλικών και συντάσσει τις σχετικές αιτήσεις αγοράς.
- Πραγματοποιεί τις αγορές μετά από αξιολόγηση των προσφορών των προμηθευτών, παρακολουθεί την εκτέλεση των παραγγελιών και τελικά ελέγχει τη τιμολόγηση των υλικών εάν είναι σύμφωνη με την αντίστοιχη προσφορά του προμηθευτή.
- Παραλαμβάνει τα υλικά της παραγγελίας μετά από ποιοτικό και ποσοτικό έλεγχο.
- Μεριμνά για την αποθήκευση των ποσοτήτων, εποπτεύει τη σχετική διαδικασία, παρακολουθεί τη λογιστική απεικόνιση των αγορών, παρακολουθεί τη λογιστική απεικόνιση των διακινήσεων και διενεργεί φυσικές καταμετρήσεις περιοδικά και κατά την απογραφή στο τέλος της χρήσεως.

Τα συνολικό κόστος που πραγματοποιείται στη λειτουργία των αγορών διακρίνεται:

α) στο κόστος κτήσεως των υλικών (στοιχείο ενεργητικού) και

β) στο κόστος υποστηρίξεως και οργανώσεως που πραγματοποιείται για την επίτευξη αποδοτικότερου αποτελέσματος της Λειτουργία των Αγορών όπως έγκαιρος προγραμματισμός, οικονομικότερες διαδικασίες παραλαβής και διακινήσεως των αποθεμάτων κ.λ.π.

Από τα κόστη αυτά το κόστος της (β') περιπτώσεως, ως γενικό κόστος της Λειτουργίας των Αγορών, στις μεταποιητικές επιχειρήσεις βαρύνει το κόστος λειτουργίας της παραγωγής, ενώ στις εμπορικές επιχειρήσεις αποτελεί έξοδο της διοικητικής λειτουργίας και βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα. Στις μικτές επιχειρήσεις, προκειμένου να προσδιορισθούν τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως του εμπορικού και του βιομηχανικού κλάδου, το κόστος αυτό μερίζεται ανάλογα του ύψους των αγορών των εμπορευμάτων και των αγορών των υλικών προς βιομηχανοποίηση.

## 12.2 Λειτουργία της Παραγωγής

Αντικείμενο της Λειτουργίας της Παραγωγής είναι η βιομηχανοποίηση των πρώτων υλών για την παραγωγή άλλων διαφορετικών υλικών αγαθών.

Η μεταλλαγή των πρώτων υλών, μηχανικά ή χειρονακτικά, συνιστά την παραγωγική διαδικασία (παρασκευή χαρμανιού για νηματοποίηση).

Το σύνολο των παραγωγικών διαδικασιών που απαιτούνται για μία αυτοτελή μετατροπή καλείται κατεργασία (μετατροπή βαμβακιού σε νήμα).

Οι επιχειρήσεις επεξεργασίας (μεταποιητικές επιχειρήσεις) με κριτήριο τα γενικά χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας διακρίνονται σε βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής και σε βιομηχανίες μαζικής παραγωγής.

### α) Βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής

Οι Βιομηχανίες της εξατομικευμένης παραγωγής παράγουν τα προϊόντα τους κατόπιν παραγγελίας των πελατών. Κάθε παραγόμενο προϊόν έχει δικά του χαρακτηριστικά ανάλογα με τις τεχνικές προδιαγραφές του πελάτη. Ως εκ τούτου κανένα παραγόμενο προϊόν δεν είναι όμοιο με τα προηγούμενα παραχθέντα και δεν θα ομοιάζουν με αυτό τα επόμενα προϊόντα που θα παραχθούν. Συνέπεια αυτής της ιδιαιτερότητας είναι ότι στις βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής η παραγωγική διαδικασία διαφέρει κατά παραγγελία και παραγόμενο έργο.

Στις βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται οι βιομηχανίες βιομηχανικών μηχανών, ναυπηγεία, βιομηχανίες επίπλων, κατασκευαστικές επιχειρήσεις.

### β) Βιομηχανίες μαζικής παραγωγής

Οι Βιομηχανίες μαζικής παραγωγής παράγουν σε μεγάλες ποσότητες προϊόντα τυποποιημένα και με συγκεκριμένες τεχνικές προδιαγραφές.

Οι βιομηχανίες αυτής της κατηγορίας διακρίνονται σε:

αα) Βιομηχανίες οι οποίες παράγουν ένα μόνο είδος ή περισσότερα είδη, τα οποία όμως διαφέρουν μόνο ως προς το μέγεθος ή την εμφάνιση. Σε αυτές τις βιομηχανίες τα προϊόντα παράγονται από την ίδια πρώτη ύλη και με την ίδια παραγωγική διαδικασία (βιομηχανίες πλινθοποιίας, κεραμοποιίας).

ββ) Βιομηχανίες οι οποίες παράγουν περισσότερα είδη προϊόντων με διαφορετικές πρώτες ύλες αλλά με την ίδια ακριβώς παραγωγική διαδικασία (βιομηχανίες ενδυμάτων, πλαστικών).

γγ) Βιομηχανίες οι οποίες παράγουν περισσότερα είδη προϊόντων με διαφορετικές πρώτες ύλες και με διαφορετική παραγωγική διαδικασία (βιομηχανίες σοκαλατοποιίας, βιομηχανίες καλωδίων).

### 12.2.1 Κέντρα ή θέσεις κόστους

Στις περισσότερες περιπτώσεις των βιομηχανιών η παραγωγική διαδικασία συντελείται σε διάφορα στάδια. Σε κάθε στάδιο διεξάγεται ομοιόμορφη κατεργασία η οποία διαφέρει από τις κατεργασίες των άλλων σταδίων όμως, η κάθε διαδοχική κατεργασία είναι συμπληρωματική της προηγούμενης, μέχρι να ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία.

Για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων με ακρίβεια και αξιόπιστα επιβάλλεται η παραγωγική διαδικασία να διαχωρίζεται σε στάδια στα οποία διεξάγεται κατεργασία με έντονη διαφοροποίηση ως προς την ενσωμάτωση των υλών στο έτοιμο προϊόν αφενός και αφετέρου ως προς τον τρόπο και βαθμό κατεργασίας, ώστε το συνολικό κόστος παραγωγής να κατανέμεται στα εν λόγω στάδια και το κόστος κάθε σταδίου να συγκρίνεται με το έργο που παράγεται σε αυτό.

Στην πρακτική της κοστολόγησης τα στάδια στα οποία διεξάγεται αυτοτελής κατεργασία λέγονται κέντρα κόστους ή θέσεις κόστους ή απλώς τμήματα παραγωγής.

Η σωστά οργανωμένη επιχείρηση πρέπει να δημιουργεί κέντρα κόστους ανάλογα με τις διαφοροποιήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, τα οποία θα πρέπει τουλάχιστον να ανταποκρίνονται όχι μόνο στην λειτουργική της διάρθρωση αλλά και στην χωροταξική και τεχνολογική διάρθρωση του βιομηχανοστασίου της.

Βεβαίως, για τον πλήρη έλεγχο του ολικού κόστους λειτουργίας, για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, για τον έλεγχο των φορέων της επιχειρήσεως και για την εξακρίβωση του κόστους ορισμένων λειτουργιών, επιβάλλεται, πέρα από τα κέντρα κόστους της Λειτουργίας της Παραγωγής, η δημιουργία κέντρων κόστους και στις υπόλοιπες λειτουργίες της επιχειρήσεως.

Για την αξιόπιστη κοστολόγηση, το κόστος συγκεντρώνεται κατά κέντρο κόστους, το οποίο, εφόσον επιδιώκεται μεγαλύτερη ακρίβεια της κοστολόγησης, είναι δυνατό το κάθε κέντρο κόστους να διαχωρίζεται σε περισσότερα τμήματα.

Τα κατ' είδος έξοδα επιμερίζονται και συγκεντρώνονται στα κέντρα κόστους, ανάλογα με το παραγωγικό ή λειτουργικό έργο που συντελείται σε αυτά.

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω, προκύπτει ότι κέντρο (ή θέση) κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας ή περιοχή ευθύνης, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους με σκοπό τη μέτρηση της αποδοτικότητά της.

### 12.2.2 Κύρια και βοηθητικά κέντρα ή θέσεις κόστους

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια κέντρα και σε βοηθητικά.

Κύρια κέντρα κόστους είναι τα κέντρα στα οποία παράγονται ενδιάμεσα ή τελικά προϊόντα. Το κόστος αυτών των κέντρων επιβαρύνει τους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.

Βοηθητικά κέντρα κόστους είναι τα κέντρα τα οποία έχουν ως προορισμό την εξυπηρέτηση των κύριων κέντρων κόστους. Το κόστος αυτών των κέντρων επιβαρύνει τα κύρια κέντρα κόστους.

## 12.3 Λειτουργία της Διοικήσεως

Η Λειτουργία της Διοικήσεως καλύπτει όλα τα πεδία δράσεως της επιχειρήσεως και ως εκ τούτου την λειτουργία αυτή την έχουν όλες οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτου κλάδου και μεγέθους.

Η διοίκηση της επιχειρήσεως:

- ✓ σχεδιάζει την επιχειρηματική πολιτική που θα ακολουθείται μακρόχρονα,
- ✓ αποφασίζει για δράσεις σε βραχύχρονες περιόδους,
- ✓ προγραμματίζει την εκτέλεση των αποφάσεων,
- ✓ διευθύνει και επιβλέπει την εκτέλεση των αποφάσεων,
- ✓ ασκεί κριτική των αποτελεσμάτων και των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των αποφάσεων.

### 12.3 Λειτουργία Ερευνών και Αναπτύξεως

Η λειτουργία αυτή έχει ως αντικείμενο τη μελέτη και την έρευνα προκειμένου:

- α) να εφεύρει νέα προϊόντα
- β) να βελτιώσει τα ήδη παραγόμενα προϊόντα και
- γ) να βελτιώσει τις μεθόδους παραγωγής.

Συνεπώς η λειτουργία της Έρευνας και της Αναπτύξεως περιλαμβάνεται στη λειτουργική διάρθρωση της βιομηχανικής επιχειρήσεως.

Για να υπάρχει αυτή η λειτουργία, θα πρέπει το έργο της να αναπτύσσεται σε χώρο διακεκριμένο, με διακεκριμένο προσωπικό και με διακεκριμένη δράση, ώστε να υπάρχει σαφής διαχωρισμός του από την παραγωγική διαδικασία.

### 12.4 Λειτουργία Διαθέσεως

Η λειτουργία της διαθέσεως έχει ως αντικείμενο τη διάθεση των αγαθών που παράγει ή εμπορεύεται η επιχείρηση.

Αντικειμενικός σκοπός της λειτουργίας της διαθέσεως είναι η ανάπτυξη των πωλήσεων με τους πιο ευνοϊκότερους όρους, προκειμένου να επιτευχθεί μεγαλύτερο κέρδος. Ο σκοπός αυτός επιτυγχάνεται με την έρευνα των συνθηκών αγοράς, με την ταχεία και σωστή διεκπεραίωση των παραγγελιών, με διαφημιστικά προγράμματα και με την εφαρμογή κατάλληλης πολιτικής τιμών για την κατάκτηση της αγοράς.

Κατόπιν των ανωτέρω, όλες οι δραστηριότητες της επιχειρήσεως που αναπτύσσονται από το χρόνο της παραγωγής των προϊόντων, ή αγοράς των εμπορευμάτων, μέχρι και την είσπραξη της αξίας των πωληθέντων αγαθών αποτελούν αντικείμενο της λειτουργίας της διαθέσεως.

Ενδεικτικά αναφέρονται δραστηριότητες:

- ✓ Αποθήκευση προϊόντων ή εμπορευμάτων
- ✓ Εκτέλεση παραγγελιών
- ✓ Συσκευασία πωλούμενων
- ✓ Φόρτωση και μεταφορά πωλούμενων
- ✓ Αύξηση των πωλήσεων
- ✓ Διαφήμιση
- ✓ Τιμολόγηση πελατών
- ✓ Είσπραξη από πελάτες
- ✓ Απογραφή αποθεμάτων

### 12.5 Λειτουργία Χρηματοοικονομική

Αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι η εξασφάλιση κεφαλαίων, η διαχείριση αυτών και η εξυπηρέτηση και επιστροφή εγκαίρως αυτών στους πιστωτές της επιχειρήσεως.

Εκτός από τους πιο πάνω σκοπούς, η χρηματοοικονομική λειτουργία επιδιώκει και:

- ✓ τη μεγαλύτερη απόδοση των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχειρήσεως,
- ✓ καθορίζει το απαιτούμενο ύψος του κεφαλαίου κινήσεως,
- ✓ καθορίζει σε κάθε χρήση το βαθμό της αυτοχρηματοδοτήσεως.

## II. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 13. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνεται στις αρχές του Οικονομικού Λογισμού και αποβλέπει στον λογισμό κατά αντικείμενο.

**Κοστολόγηση** είναι η στάθμιση των πάσης φύσεως θυσιών, εκφρασμένες σε χρηματικές μονάδες, οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος, ή υπηρεσίας, καθώς και για την εν γένει λειτουργία της οικονομικής μονάδας (επιχειρήσεως).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους:

- ενός αγαθού,
- μιας υπηρεσίας,
- μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Η λογιστική διαδικασία με την οποία προσδιορίζεται το κόστος καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, επειδή ασχολείται με αναλυτικές μετρήσεις της ροής κόστους – αποδόσεως που γίνονται μέσα στην οικονομική μονάδα.

Η Γενική Λογιστική έχει τελικό αντικειμενικό σκοπό την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης από τις οποίες προκύπτει το συνολικό αποτέλεσμα και η χρηματοοικονομική της διάρθρωση. Δηλαδή η Γενική Λογιστική τελικά απευθύνεται και εξυπηρετεί κυρίως τους εκτός της επιχείρησης χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων.

Αντίθετα, η Αναλυτική Λογιστική έχει ως αντικείμενο το προσδιορισμό του αποτελέσματος αναλυτικά από κάθε προϊόν ή από κάθε υπηρεσία και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών της επιχείρησης. Δηλαδή η Αναλυτική Λογιστική απευθύνεται στη Διοίκηση της επιχείρησης και γενικώς στα στελέχη και συμβούλους της που δρουν εντός της επιχείρησης.

#### 13.1 Σκοποί της κοστολόγησης

Οι σκοποί της κοστολόγησης συνοψίζονται στους εξής:

- Προσδιορισμός όσο το δυνατόν ακριβέστερα του αποτελέσματος της επιχείρησης
- Άσκηση τιμολογιακής πολιτικής
- Έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας
- Προσδιορισμός του βαθμού παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος.

#### 13.2 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση

##### Εσωλογιστική κοστολόγηση

Όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές, η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καλείται εσωλογιστική κοστολόγηση (ολοκληρωμένη μορφή).

##### Εξωλογιστική Κοστολόγηση

Όταν το κόστος των τελικών φορέων δεν προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές, η διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καλείται εξωλογιστική κοστολόγηση (ατελής μορφή).

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση ο καταλογισμός των στοιχείων κόστους στους τελικούς φορείς δεν γίνεται με ορθά επιστημονικά κριτήρια και ως εκ τούτου η κοστολόγηση αυτή δεν είναι εντελώς ακριβής.

Πρέπει να γίνει η επισήμανση ότι η κανονικότητα ή η ατέλεια της κοστολόγησης δεν εξαρτάται από το εάν αυτή γίνεται με λογιστικές εγγραφές ή απλογραφικά.

Πράγματι, στην περίπτωση που κατά την εξωλογιστική κοστολόγηση εφαρμόζονται οι αρχές που καθιερώθηκαν από το Ε.Γ.Λ.Σ., οι μετρήσεις των αναλωθέντων ποσοτήτων γίνονται με τα προβλεπόμενα από την κοστολόγηση δελτία και για τον μερισμό και καταλογισμό του κόστους εφαρμόζονται ορθολογικά κριτήρια, η κοστολόγηση αυτή έστω και εξωλογιστική θεωρείται ολοκληρωμένη (κανονική).

Αντίθετα, εάν σε μία εσωλογιστική κοστολόγηση δεν εφαρμόζονται οι κανόνες του βιομηχανικού λογισμού και οι αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. η κοστολόγηση αυτή κρίνεται ατελής.

#### 14. ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΟ

Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις το κόστος πραγματοποιείται για κάποια συγκεκριμένη λειτουργία. Ο τρόπος καταλογισμού του κόστους στον οικείο λογαριασμό της λειτουργίας προσδίδει την διάκριση στον τρόπο παρακολουθήσεως του κόστους.

Εάν κατά την πραγματοποίηση του κόστους, αυτό καταχωρείται αμέσως στο λογαριασμό της λειτουργίας για την οποία πραγματοποιήθηκε λέμε ότι το κόστος παρακολουθείται κατά προορισμό ή κατά λειτουργία.

Αντίθετα, εάν κατά την πραγματοποίηση του κόστους, αυτό καταχωρείται σε λογαριασμό κατά την αντικειμενική φύση του εξόδου και ανεξάρτητα για ποια λειτουργία πραγματοποιήθηκε, τότε λέμε ότι το κόστος παρακολουθείται κατ' είδος.

Κατόπιν αυτής της διάκρισης:

**Κόστος κατ' είδος** ονομάζεται το κόστος που πραγματοποιείται κατά τη δραστηριότητα της επιχείρησης, του οποίου οι συντελεστές (έξοδα) κρίνονται με βάση την αντικειμενική φύση των συντελεστών αυτών (υλικά, εργασία, αποσβέσεις, ασφάλιστρα).

**Κόστος κατά προορισμό ή κατά λειτουργία** ονομάζεται το κόστος που πραγματοποιείται κατά τη δραστηριότητα της επιχείρησης, του οποίου οι συντελεστές (έξοδα) κρίνονται με βάση τη λειτουργία για την οποία πραγματοποιήθηκαν.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων του κόστους κατ' είδος στις ομάδες των λογαριασμών 2 (υλικά) και 6 (έξοδα).

Τα έξοδα υποχρεωτικά παρακολουθούνται κατ' είδος για τους πιο κάτω λόγους:

- Ορισμένα έξοδα όταν πραγματοποιούνται δεν είναι γνωστό σε ποια λειτουργία θα βαρύνουν και κατά πόσο.
- Κάθε έξοδο στηρίζεται σε ένα δικαιολογητικό. Η κατανομή του εξόδου και ο καταλογισμός σε πολλούς λογαριασμούς καθιστά τη συγκέντρωση και τον έλεγχο των εξόδων διαδικασία χρονοβόρα.
- Η κατ' είδος παρακολούθηση των εξόδων επιτρέπει τη σύγκριση ομοειδών λογαριασμών κατά χρονικές περιόδους και διαχρονικά από χρήση σε χρήση.
- Τα κατ' είδος έξοδα δεν επηρεάζονται από τις μεταβολές της λειτουργικής διαρθρώσεως της επιχείρησης.
- Η κατ' είδος παρακολούθηση των εξόδων εξασφαλίζει τη φυσιολογική ροή του κόστους η οποία διευκολύνει την καθιέρωση και εφαρμογή συστημάτων κοστολογήσεων

Κατόπιν της υποχρεωτικής από το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθήσεως των εξόδων κατ' είδος, τα κατ' είδη κόστη ομαδοποιούνται με κριτήριο το σκοπό για το οποίο πραγματοποιήθηκαν αποτελούν το κόστος κατά προορισμό ή κατά λειτουργία.

Έτσι το κόστος κατά λειτουργία ή κατά προορισμό αποτελείται από στοιχεία διαφορετικής φύσεως τα οποία όμως έχουν τον ίδιο προορισμό.

Η συγκέντρωση του κόστους κατά προορισμό υπαγορεύεται από τους πιο κάτω λόγους:

- Ακρίβεια της κοστολογήσεως
- Μέτρησης της αποδοτικότητας των δραστηριοτήτων της επιχείρησης
- Έλεγχος του μεγέθους του κόστους των επί μέρους δραστηριοτήτων και των υπευθύνων τους.

Τα κόστη κατ' είδος ομαδοποιούνται σε κόστη κατά προϊόν ανάλογα με τη λειτουργική και κοστολογική διάρθρωση της επιχείρησης. Για την ακριβή κοστολόγηση η λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης αναλύεται σε ενδιάμεσες λειτουργίες και σε τελικές.

- Ενδιάμεση λειτουργική υποδιαίρεση είναι εκείνη που αναλύεται σε άλλες μικρότερες. Οι βασικές λειτουργίες της επιχείρησης (παραγωγή, διοίκηση, έρευνα και ανάπτυξη, διάθεση και χρηματοοικονομική) είναι ενδιάμεσες επειδή αναλύονται περαιτέρω σε υπολειτουργίες και τμήματα.
- Τελική λειτουργική υποδιαίρεση είναι εκείνη που δεν αναλύεται σε άλλες μικρότερες (τμήματα παραγωγής).

Το λειτουργικό κόστος ολοκληρώνεται με την κατανομή του κόστους των υπολειτουργιών, των βοηθητικών υπηρεσιών και τμημάτων στα κύρια κέντρα κόστους (λειτουργίες).

## 15. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

### 15.1 Έννοια και χρησιμότητα των μονάδων έργου.

Όλα τα τμήματα και γενικότερα κάθε λειτουργία της επιχειρήσεως παράγουν έργο.

Αντίστοιχα για τη δραστηριότητα κάθε τμήματος και κάθε λειτουργίας αναλύσκονται κόστη. Προκειμένου να συσχετισθεί το έργο κάθε τμήματος και κάθε λειτουργίας με το αντίστοιχο λειτουργικό κόστος επιβάλλεται το συγκεκριμένο έργο να μετρηθεί. Η μέτρηση του έργου θα πρέπει να στηρίζεται σε κάποια μονάδα ποσοτικού μεγέθους.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. μονάδα έργου είναι εκείνη που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση της παραγωγής, της δραστηριότητας ή της απασχολήσεως ενός τμήματος, ενός κέντρου κόστους ή μιας τελικής λειτουργικής υποδιαιρέσεως της επιχειρήσεως.

Με βάση τις μονάδες έργου:

- το κόστος των βοηθητικών υπηρεσιών επιρρίπτεται στα κύρια κέντρα κόστους και
- το κόστος των κύριων κέντρων κόστους καταλογίζεται στους τελικούς φορείς του κόστους.

### 15.2 Μέτρηση μονάδων έργου

Το έργο που παράγεται σε κάθε τμήμα και σε κάθε λειτουργία εκφράζεται σε φυσικές μονάδες (τόνοι ατμού, κιλά παραγόμενων προϊόντων, ώρες λειτουργίας).

Το ποσοτικό κριτήριο έχει επικρατήσει στη μέτρηση των μονάδων έργου επειδή σε κάθε τμήμα και λειτουργία της επιχειρήσεως εφαρμόζεται πάγια δεδομένη μεθοδολογία με τις ίδιες συνθήκες απασχολήσεως και ως εκ τούτου οι μονάδες που παρήχθησαν δεν διαφέρουν μεταξύ τους ποιοτικά.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, λόγω κάποιας ιδιαιτερότητας των χαρακτηριστικών του παραγόμενου έργου, αυτό δεν μετράται ποσοτικά αλλά σε αξία (αξία πρώτης ύλης σε περίπτωση που η αξία της υπερτερεί σημαντικά από άλλους συντελεστές κόστους).

Επειδή συνήθως οι μονάδες έργου συνδέονται με περισσότερους συντελεστές κόστους, θα πρέπει να εντοπίζεται σε κάθε περίπτωση η μονάδα του έργου με ποιο συντελεστή κόστους συνδέεται εντονότερα.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι μονάδες έργου που χρησιμοποιούνται συνήθως συνδέονται με τους πιο κάτω αναφερόμενους συντελεστές κόστους ή λειτουργικές διαδικασίες:

| <b>Συντελεστής κόστους ή διαδικασία:</b>                                          | <b>Κριτήριο (βάση) μερισμού και καταλογισμού:</b>                                                                                            |
|-----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| • Με την άμεση εργασία της παραγωγής ή άλλης λειτουργίας                          | Αριθμός αμέσων ωρών του ημερομίσθιου προσωπικού ή η αμοιβή του                                                                               |
| • Με τη λειτουργία του μηχανολογικού εξοπλισμού της παραγωγής ή άλλης λειτουργίας | Ώρες εργασίας των μηχανημάτων ή των εγκαταστάσεων                                                                                            |
| • Με τις πρώτες ύλες που βιομηχανοποιούνται στο κέντρο κόστους                    | Ποσότητες των πρώτων υλών που βιομηχανοποιήθηκαν                                                                                             |
| • Με το προϊόν ή την υπηρεσία που παράγεται στο τμήμα                             | Οι ολοκληρωμένες μονάδες που έχει παραχθεί στο τμήμα.<br>Η υπό κατεργασία παραγωγή υπολογίζεται με αναγωγή ανάλογα με το βαθμό τελειοποίησης |
| • Με τις ποσότητες των προϊόντων, εμπορευμάτων ή υλικών που διακινούνται          | Με τις ποσότητες των υλικών, προϊόντων, ή άλλων υλών που παραλαμβάνονται ή αποστέλλονται ή διακινούνται                                      |

Για τα βοηθητικά κέντρα κόστους είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται μονάδες έργου ανάλογες με τις βοηθητικές υπηρεσίες κατά περίπτωση.

## 16 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος όπως προαναφέρθηκε αποτελείται από υλικά και από έξοδα. Κατ' αρχάς τα στοιχεία του κόστους καταχωρούνται κατ' είδος στους λογαριασμούς της ομάδας 2 (αξία των υλικών) και της ομάδας 6 (οργανικά έξοδα)

Για τον προσδιορισμό του κόστους κατά λειτουργία και κατά φορέα κόστους, διερευνάται η σχέση των αναλωθέντων υλικών και τα έξοδα κατ' είδος με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τους φορείς κόστους. Τα στοιχεία κόστους σε σχέση με τις λειτουργίες και τους φορείς διακρίνονται σε:

- Άμεσο κόστος
- Κόστος που αφορά περισσότερα κέντρα
- Κόστος που συνδέονται με περισσότερα κέντρα και λειτουργίες

α) Άμεσο κόστος είναι εκείνο το οποίο συνδέεται άμεσα με συγκεκριμένο κέντρο κόστους ή λειτουργία για τα οποία έχει πραγματοποιηθεί στο σύνολό του.

β) Κόστος που αφορά περισσότερα κέντρα είναι εκείνο το οποίο αφορά σε περισσότερα κέντρα, πλην όμως ο διαχωρισμός κατ' κέντρο κόστους είναι τεχνικά δυνατός και αποδεκτός ως προς την πραγματική και άμεση ανάλωση του εν λόγω κόστους κατ' κέντρο κόστους.

γ) Κόστος που συνδέεται με περισσότερα κέντρα και λειτουργίες είναι το κόστος εκείνο το οποίο πραγματοποιείται για περισσότερα κέντρα κόστους και λειτουργίες και το οποίο δεν είναι δυνατόν να καταμεριστεί πραγματικά σε αυτά τα κέντρα και λειτουργίες. Η κατανομή αυτού του κόστους γίνεται με βάση κριτήρια μερισμού, με τα οποία η κατανομή να προσεγγίζει όσο το δυνατόν την πραγματικότητα.

Σε αυτή την κατηγορία του κόστους συμβαίνει πολλές φορές να μην είναι δυνατόν να εφαρμοσθούν τέτοια κριτήρια μερισμού. Σε αυτή την περίπτωση ο μερισμός γίνεται με εμπειρική εκτίμηση.

Πρακτικά το λειτουργικό κόστος διαμορφώνεται ως εξής:

- ✓ Τα κόστη κατ' είδος (υλικά και έξοδα) έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 2 και ομάδας 6.
- ✓ Τα κατ' είδος κόστη κατανέμονται και συγκεντρώνονται σε κόστη κατ' προορισμό ή κατ' λειτουργία, ανάλογα με τα κέντρα κόστους, κύρια και βοηθητικά στα οποία διαιρείται κάθε λειτουργία.
- ✓ Το κόστος των βοηθητικών κέντρων κατανέμεται στα κύρια κέντρα και λειτουργίες που αυτά εξυπηρετούν.
- ✓ Συγκεντρώνονται τα επί μέρους κόστη για κάθε τελική (βασική) λειτουργία.

### 16.1 Φύλλο Μερισμού εξόδων

Τα κόστη κατ' είδος κατανέμονται στα κέντρα κόστους, βοηθητικά κύρια, με τη βοήθεια καταστάσεων οι οποίες ονομάζονται «Φύλλα Μερισμού».

Τα φύλλα μερισμού καταρτίζονται για την κατανομή κυρίως των εξόδων κατ' είδος που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της ομάδας 6.

Είναι δυνατόν να καταρτίζονται και φύλλα μερισμού για την κατανομή του κόστους των υλικών.

Στο φύλλο μερισμού υποχρεωτικά περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα κατ' είδος, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που βαρύνουν άμεσα ένα κέντρο κόστους, προκειμένου να εξασφαλίζεται η συμφωνία των ποσών προς μερισμό με το σύνολο των οργανικών εξόδων (ομάδα 6).

Σε πολλές περιπτώσεις επιβάλλεται εκ των πραγμάτων η κατάρτιση ιδιαίτερου φύλλο μερισμού για κάποιον ή και περισσότερους λογαριασμούς εξόδων. Σε αυτή την περίπτωση τα δεδομένα των επί μέρους φύλλων μερισμού μεταφέρονται και ανακεφαλαιώνονται στο τελικό φύλλο μερισμού, του οποίου το άθροισμα των μερισθέντων ποσών θα συμφωνεί με τα συνολικά οργανικά έξοδα.

Πρακτικά το φύλλο μερισμού καταρτίζεται με τις εξής διαδικασίες:

- ✓ Τα έξοδα κατ' είδος προς μερισμό λαμβάνονται από ισοζύγιο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας 6.
- ✓ Τα άμεσα έξοδα και τα έξοδα που διαχωρίζονται κατ' κέντρα κόστους με ακρίβεια, επιβαρύνουν απευθείας τα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους για τα οποία πραγματοποιήθηκαν.
- ✓ Τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για περισσότερα κέντρα κόστους κατανέμονται με βάση διάφορα κριτήρια κατανομής.
- ✓ Τα κέντρα κόστους αναγράφονται στο φύλλο μερισμού από αριστερά προς τα δεξιά με την εξής σειρά:

- Πρώτα αναγράφονται τα βοηθητικά κέντρα κόστους που παρέχουν έργο σε άλλα βοηθητικά κέντρα και τα οποία δεν λαμβάνουν έργο από άλλα κέντρα. Το κόστος που σχηματίζεται των κέντρων αυτών είναι οριστικό και αποτελείται από έξοδα κατ' είδος.
- Στη συνέχεια γράφονται τα βοηθητικά κέντρα κόστους που λαμβάνουν έργα μόνο από τα προηγούμενα βοηθητικά κέντρα και δίνουν έργο σε άλλα βοηθητικά ή κύρια κέντρα κόστους. Το οριστικό κόστος αυτών σχηματίζεται μετά την μεταφορά σε αυτά του κόστους των προηγούμενων βοηθητικών κέντρων.
- Στη συνέχεια γράφονται τα βοηθητικά κέντρα κόστους που λαμβάνουν και παρέχουν μεταξύ τους έργα. Το οριστικό κόστος των κέντρων αυτών σχηματίζεται μετά τη στάθμιση της αλληλοπαροχής. Το κόστος αυτό κατανέμεται στα κύρια κέντρα κόστους.

Το «Φύλλο μερισμού» των εξόδων κατ' είδος παρατίθεται στην επόμενη σελίδα.

**ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ**

|     | ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ                                         | ΠΟΣΑ      | Λ Ε Ι Τ Ο Υ Ρ Γ Ι Ε Σ |           |           |           |         |           |
|-----|------------------------------------------------------------|-----------|-----------------------|-----------|-----------|-----------|---------|-----------|
|     |                                                            |           | ΓΡΑΦΕΙΟ<br>ΚΙΝΗΣΕΩΣ   | ΠΑΡΑΓΩΓΗ  |           | ΔΙΟΙΚΗΣΗ  | ΔΙΑΘΕΣΗ | ΧΡΗΜΑΤ/ΚΗ |
|     |                                                            |           |                       | ΚΟΝΣΕΡΒ.  | ΚΥΤΙΟΠ.   |           |         |           |
| 60  | ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ                               | 1.960.000 | 30.000                | 1.170.000 | 130.000   | 440.000   | 190.000 |           |
| 61  | ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ                                   | 260.000   |                       |           |           | 16.200    | 243.800 |           |
| 62  | ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ                                             | 1.390.000 |                       | 321.000   | 1.040.000 | 29.000    |         |           |
| 63  | ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ                                                 | 17.000    |                       |           |           | 17.000    |         |           |
| 64  | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ                                              | 443.000   | 17.800                | 99.000    | 17.000    | 34.200    | 275.000 |           |
| 65  | ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ                                     | 1.292.000 |                       |           |           |           |         | 1.292.000 |
| 66  | ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ                                          | 988.000   | 45.000                | 576.000   | 54.000    | 161.800   | 151.200 |           |
|     |                                                            |           |                       |           |           |           |         |           |
|     | ΣΥΝΟΛΟ (Α)                                                 | 6.350.000 | 92.800                | 2.166.000 | 1.241.000 | 698.200   | 860.000 | 1.292.000 |
|     |                                                            |           |                       |           |           |           |         |           |
|     |                                                            |           |                       |           |           |           |         |           |
| (1) | ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΚΙΝΗΣΕΩΣ                                  |           | (92.800)              | 51.040    |           |           | 41.760  |           |
|     |                                                            |           |                       |           |           |           |         |           |
| (2) | ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ<br>ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ |           |                       | 88.000    | 44.000    | (132.000) |         |           |
|     |                                                            |           |                       |           |           |           |         |           |
|     | ΣΥΝΟΛΟ (Β)                                                 | 6.350.000 | 0                     | 2.305.040 | 1.285.000 | 566.200   | 901.760 | 1.292.000 |

(1) Ο μερισμός προκύπτει από το επόμενο φύλλο εργασίας

(2) 20% βαρύνει την παραγωγή του κονσερβοποιείου και  
10% βαρύνει την παραγωγή του κυτιοποιείου

## 16.2 Κόστος (έξοδα) της λειτουργίας παραγωγής

Το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής αποτελείται από:

- α) Το κόστος των αμέσων υλικών που αναλώθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων, προκειμένου να προσδιορισθεί το πλήρες κόστος της εν λόγω λειτουργίας. Είναι δυνατόν το κόστος των αναλωθέντων υλικών να μεταφέρεται αμέσως στο κόστος παραγωγής των προϊόντων και να μην βαρύνει το κόστος της λειτουργίας της παραγωγής.
- β) Όλα τα έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Όπως προαναφέρθηκε, οι τόκοι δεν κοστολογούνται και συνεπώς δεν βαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων.
- γ) Τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία της παραγωγής.

Τα πιο πάνω στοιχεία, εκτός από την περίπτωση των υπολογιστικών εξόδων τα οποία δεν βαρύνουν το κόστος των παραγόμενων προϊόντων, καταλογίζονται στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.

## 16.3 Κόστος (έξοδα) της διοικητικής λειτουργίας

Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας αποτελείται από:

- α) Όλα τα οργανικά έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία αυτή. Σε αυτά τα έξοδα δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι του ξένου κεφαλαίου και τα λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα.
- β) Υπολογιστικά έξοδα που ενδέχεται να υπάρχουν και αφορούν την διοικητική λειτουργία.

Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα της επιχείρησης.

## 16.4 Κόστος (έξοδα) της λειτουργίας διαθέσεως

Το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως περιλαμβάνει τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την ανάπτυξη, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων.

Τα έξοδα πωλήσεων διακρίνονται σε γενικά (έμμεσα) έξοδα και σε ειδικά (άμεσα) έξοδα πωλήσεων.

Στα ειδικά έξοδα πωλήσεων περιλαμβάνονται έξοδα τα οποία συνδέονται άμεσα με τις ποσότητες που πωλήθηκαν, με την έννοια ότι εάν δεν είχαν πραγματοποιηθεί οι συγκεκριμένες πωλήσεις δεν θα είχαν πραγματοποιηθεί και τα συγκεκριμένα έξοδα (προμήθεια επί των πωλήσεων, μεταφορικά, ασφάλιστρα μεταφοράς κ.λ.π.).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. υιοθέτησε την αρχή ότι τα ειδικά έξοδα πωλήσεων δεν βαρύνουν το κόστος της λειτουργίας της διαθέσεως, αλλά προσαυξάνουν το κόστος των πωληθέντων προϊόντων.

Το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως είναι δυνατόν να περιλαμβάνει τόκους ξένου κεφαλαίου και λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα, κατά το μέρος που αφορούν σε χρηματοδότηση που αποκλειστικά εξυπηρετεί τη λειτουργία της διαθέσεως. Όμως το κόστος της εν λόγω λειτουργίας δεν περιλαμβάνει κόστος της διοικητικής λειτουργίας.

Από το τελικό κόστος της λειτουργίας διαθέσεως:

το μέρος που αποτελείται από άμεσα ή ειδικά έξοδα πωλήσεων, τα οποία πραγματοποιούνται για συγκεκριμένες και μόνο πωλήσεις, βαρύνει το κόστος των πωληθέντων προϊόντων, εμπορευμάτων και υπηρεσιών και  
το μέρος που αποτελείται από γενικά ή έμμεσα έξοδα διαθέσεως βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα.

### **16.5 Κόστος (έξοδα) της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως**

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως αποτελείται από:

- α) Τα οργανικά έξοδα που γίνονται για τη λειτουργία αυτή. Σε αυτά τα έξοδα δεν περιλαμβάνονται τόκοι του ξένου κεφαλαίου και λοιπά χρηματοοικονομικά έξοδα.
- β) Τα υπολογιστικά έξοδα που ενδέχεται να υπάρχουν και αφορούν τη λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως.

Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως διακρίνεται:

- στο κόστος που αφορά την παραγωγή των ασώματων παγίων στοιχείων,
- στο κόστος που αφορά έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης,
- στο κόστος που δεν αφορά πραγματική παραγωγή.

Από το τελικό κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως:

το μέρος που αφορά στην παραγωγή ασωμάτων παγίων στοιχείων παγιοποιείται και μεταφέρεται σε υπολογαριασμούς, κατά περίπτωση, του λογαριασμού «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως»,  
το μέρος που αφορά στην παραγωγή έργων μακροχρόνιας αξιοποίησης βαρύνει το κόστος παραγωγής και τελικά μεταφέρεται σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» και  
το μέρος που αφορά σε μελέτες και έρευνες, από τις οποίες δεν προέκυψε πραγματική παραγωγή, βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα της επιχείρησης.

### **16.6 Κόστος (έξοδα) της χρηματοοικονομικής λειτουργίας**

Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας αποτελείται:

από τα χρηματοοικονομικά έξοδα που έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό «Τόκοι και συναφή έξοδα» και

από τα κατ' είδος έξοδα για αμοιβές προσωπικού, αποσβέσεις παγίων και λοιπές παροχές κοινής ωφελείας (ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεπικοινωνίες κ.λ.π.) που γίνονται για τη λειτουργία ιδιαίτερου τμήματος, το οποίο έχει ως αντικείμενο τη δραστηριότητα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Για τον καταλογισμό αυτών των εξόδων σε βάρος του κόστους της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, απαιτείται ο σαφής διαχωρισμός τους από τα αντίστοιχα έξοδα που αφορούν τη διοικητική λειτουργία.

Από το τελικό κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας το μέρος των χρηματοοικονομικών εξόδων που αφορούν τη λειτουργία της διαθέσεως καταλογίζεται στο κόστος της λειτουργίας αυτής και το υπόλοιπο μέρος βαρύνει τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

## **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΚΑΙ ΤΕΛΙΚΩΝ ΦΟΡΕΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Φορέας κόστους αποτελεί το παραγόμενο προϊόν σε οποιαδήποτε φάση παραγωγής και αν βρίσκεται.

Το προϊόν αυτό θα πρέπει να επιβαρυνθεί με κόστος κατεργασίας. Επίσης φορέας κόστους θεωρούνται και τα έσοδα από πωλήσεις των προϊόντων, οι οποίες θα πρέπει να επιβαρυνθούν με το λειτουργικό κόστος.

Κατόπιν των ανωτέρω φορείς κόστους είναι:

- α) Τα προϊόντα που παράγονται και πρόκειται να πωληθούν στη μορφή που παράγονται (ύφασμα, ένδυμα κ.λ.π.). Τα προϊόντα αυτά αποτελούν τους τελικούς φορείς κόστους. Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσίας οι παρεχόμενες υπηρεσίες θεωρούνται τελικοί φορείς κόστους.
- β) Τα προϊόντα τα οποία παράγονται σε διάφορες φάσεις ή στάδια κατεργασίας, τα οποία δεν είναι δυνατόν να πωληθούν στην κατάσταση στην οποία βρίσκονται στα διάφορα στάδια παραγωγής (ημιτελή προϊόντα). Τα προϊόντα αυτά αποτελούν τους ενδιάμεσους φορείς κόστους.
- γ) Τα έσοδα από πωλήσεις προϊόντων ή εμπορευμάτων αποτελούν τελικό φορέα κόστους.
- δ) Τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα πωλήσεων αποτελούν τελικούς φορείς κόστους. Κατόπιν των ανωτέρω το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης καταλογίζεται στους πιο κάτω φορείς κόστους:

### **Λειτουργία παραγωγής:**

Προϊόντα ημιτελή  
Προϊόντα έτοιμα  
Υποπροϊόντα και υπολείμματα  
Παραγωγή σε εξέλιξη  
Ιδιοπαραγόμενα πάγια ενσώματα στοιχεία

### **Διοικητική λειτουργία**

- Τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

### **Λειτουργία διαθέσεως**

- Το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλουμένων κατά το μέρος των ειδικών (ή αμέσων) εξόδων πωλήσεων.
- Τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως κατά το μέρος των γενικών (ή έμμεσων) εξόδων πωλήσεων.

### **Λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης**

- Το κόστος των ιδιοπαραγόμενων ασωμάτων ακινητοποιήσεων
- Τα έξοδα εγκαταστάσεως (πολυετούς αποσβέσεως)
- Τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

### **Χρηματοοικονομική λειτουργία**

- Τα χρηματοοικονομικά έσοδα
- Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως
- Τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

### 17.1 Κριτήρια καταλογισμού του έμμεσου κόστους

Για τον καταλογισμό του κόστους στα παραγόμενα προϊόντα το άμεσο κόστος μεταφέρεται απευθείας στο κόστος των φορέων κόστους. Το έμμεσο κόστος καταλογίζεται στους φορείς κόστους με χρησιμοποίηση διαφόρων κριτηρίων. Για το λόγο αυτό επιβάλλεται η διακεκριμένη λογιστική παρακολούθηση των δύο αυτών κατηγοριών του κόστους.

Το έμμεσο κόστος κατανέμεται στους φορείς κόστους που παρουσιάζουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στην παραγωγική διαδικασία, με κριτήρια καταλογισμού που ανταποκρίνονται όσο το δυνατόν στην πραγματικότητα αλλά και στην οικονομική σκοπιμότητα. Πολλές φορές είναι επιβεβλημένο για την κατανομή του έμμεσου κόστους να χρησιμοποιούνται συνδυασμός κριτηρίων (ποσότητα και αξία πρώτης ύλης, εργατοώρες και αμοιβή εργατοώρας).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. για την επιλογή κριτηρίου κατανομής υιοθέτησε ενδεικτικά τις πιο κάτω περιπτώσεις:

#### α) Όταν τα προϊόντα παράγονται από την αυτή κατεργασία και είναι ομοιόμορφα

Στην περίπτωση παραγωγής ομοιόμορφων προϊόντων με την ίδια παραγωγική διαδικασία (τσιμεντόλιθοι, πλίνθοι) ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους γίνεται με βάση τις ποσότητες που παρήχθησαν.

| Προϊόν        | Τεμάχια   | Έμμεσο<br>κόστος | Κόστος<br>ανά μονάδα |
|---------------|-----------|------------------|----------------------|
| Τσιμεντόλιθοι | 5.000.000 | 350.000.000      | 70                   |

#### β) Όταν παράγονται ποικιλίες του αυτού προϊόντος.

Στην περίπτωση αυτή κατά την οποία παράγονται περισσότερα προϊόντα με την ίδια κατεργασία αλλά με βαθμό δυσκολίας διαφορετικό από είδος σε είδος, ο καταλογισμός του έμμεσου κόστους γίνεται με τη μέθοδο της ισοτιμίας. Με τη μέθοδο αυτή οι φυσικές μονάδες που παρήχθησαν ανάγονται σε ισοδύναμες μονάδες με την εφαρμογή κατάλληλων συντελεστών ισοτιμίας (ή δυσχέρειας). Με τη μέθοδο αυτή όλες οι ποσότητες των προϊόντων που παρήχθησαν μετατράπηκαν σε όμοια ισοδύναμες μονάδες παραγωγής ενός προϊόντος και το έμμεσο κόστος καταλογίζεται με βάση τις ισοδύναμες μονάδες. Περαιτέρω το έμμεσο κόστος που καταλογίσθηκε κατά είδος προϊόντος κατανέμεται κατά μονάδα προϊόντος με βάση τις φυσικές μονάδες παραγωγής.

Παράδειγμα:

| Ποικιλία | Πραγματικές<br>μονάδες | Συντελεστής<br>ισοδυναμίας | Ισοδύναμες<br>μονάδες | Έμμεσο<br>κόστος | Κόστος<br>ανά μονάδα |
|----------|------------------------|----------------------------|-----------------------|------------------|----------------------|
| Α'       | 5.000                  | 0,80                       | 4.000                 | 100.000          | 20                   |
| Β'       | 10.000                 | 1,00                       | 10.000                | 250.000          | 25                   |
| Γ'       | 13.000                 | 1,20                       | 15.600                | 390.000          | 30                   |
| Δ'       | 12.000                 | 1,40                       | 16.800                | 420.000          | 35                   |
|          | <u>40.000</u>          |                            | <u>46.400</u>         | <u>1.160.000</u> |                      |

Προσδιορισμός έμμεσου κόστους της ποικιλίας Α'

$$\text{Ποικιλία Α'} \quad \frac{1.160.000 \times 4.000}{46.400} = 100.000$$

Προσδιορισμός έμμεσου κόστους της μονάδας προϊόντος της ποικιλίας Α'

$$\frac{\text{Έμμεσο κόστος ποικιλίας Α'} \quad 100.000}{\text{Φυσικές μονάδες ποικιλίας Α'} \quad 5.000} = 20$$

Σημείωση: Το είδος της ποικιλίας Β' χαρακτηρίζεται στη μέθοδο της ισοδυναμίας ως βασικό προϊόν.

**γ) Όταν τα προϊόντα παράγονται από ανομοιόμορφα στάδια κατεργασίας**

Στην περίπτωση κατά την οποία τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν σημαντικά ως προς τρόπο κατεργασίας (δέχονται ανομοιόμορφη κατεργασία), ως κριτήριο καταλογισμού του έμμεσου κόστους λαμβάνεται ο χρόνος λειτουργίας της μηχανής (μηχανωρές) ή των μηχανών, εφόσον η κατεργασία γίνεται με περισσότερα μηχανήματα.

Με τον τρόπο αυτό όλα τα προϊόντα που παρήχθησαν μετατρέπονται σε μηχανωρές. Κατόπιν αυτής της μετατροπής το έμμεσο κόστος κατανέμεται ανάλογα με τις μηχανωρές που απαιτήθηκαν για την παραγωγή των προϊόντων.

Παράδειγμα:

| Είδη | Πραγματικές μονάδες | Μηχανωρές παραγωγής | Απαιτηθείσες μηχανωρές | Έμμεσο κόστος     | Κόστος ανά μονάδα |
|------|---------------------|---------------------|------------------------|-------------------|-------------------|
| Α'   | 5.000               | 30                  | 150.000                | 3.750.000         | 750               |
| Β'   | 10.000              | 35                  | 350.000                | 8.750.000         | 875               |
| Γ'   | 13.000              | 40                  | 520.000                | 13.000.000        | 1.000             |
| Δ'   | 12.000              | 45                  | 540.000                | 13.500.000        | 1.125             |
|      | <u>40.000</u>       |                     | <u>1.560.000</u>       | <u>39.000.000</u> |                   |

Προσδιορισμός έμμεσου κόστους του είδους Α'

$$\text{Είδος Α'} \quad \frac{39.000.000 \times 150.000}{1.560.000} = 3.750.000$$

Προσδιορισμός έμμεσου κόστους της μονάδας προϊόντος του είδους Α'

$$\frac{\text{Έμμεσο κόστος είδους Α'} \quad 3.750.000}{\text{Φυσικές μονάδες είδους Α'} \quad 5.000} = 750$$

**δ) Όταν τα προϊόντα παράγονται με ομοιόμορφη κατεργασία αλλά διαφέρουν ως προς το μέγεθος της μονάδας τους**

Στην περίπτωση κατά την οποία τα προϊόντα παράγονται με ομοιόμορφη κατεργασία αλλά διαφέρουν ως προς το μέγεθος κάθε μονάδας, ως κριτήριο καταλογισμού του έμμεσου κόστους λαμβάνεται το κοινό χαρακτηριστικό αυτών όπως το βάρος, το εμβαδόν, ή ο όγκος της συνολικής παραγωγής.

Για τον προσδιορισμό των συνολικών μονάδων έργου ανάγουμε τα προϊόντα που παρήχθησαν σε βάρος, ή σε εμβαδόν, ή σε όγκο.  
Κατόπιν αυτής της μετατροπής το έμμεσο κόστος κατανέμεται ανάλογα με το συνολικό μέγεθος κατά είδος των προϊόντων που παρήχθησαν.

Παράδειγμα:

| Είδη | Πραγματικές μονάδες | Βάρος τεμαχίου σε χλμ | Βάρος παραχθέντων σε χλμ | Έμμεσο κόστος     | Κόστος ανά μονάδα |
|------|---------------------|-----------------------|--------------------------|-------------------|-------------------|
| A'   | 500.000             | 0,300                 | 150.000                  | 3.750.000         | 7,50              |
| B'   | 1.000.000           | 0,350                 | 350.000                  | 8.750.000         | 8,75              |
| Γ'   | 1.300.000           | 0,400                 | 520.000                  | 13.000.000        | 10,00             |
| Δ'   | 1.200.000           | 0,450                 | 540.000                  | 13.500.000        | 11,25             |
|      | <u>4.000.000</u>    |                       | <u>1.560.000</u>         | <u>39.000.000</u> |                   |

Προσδιορισμός έμμεσου κόστους του είδους A'

$$\text{Είδος A'} \quad \frac{39.000.000 \times 150.000}{1.560.000} = 3.750.000$$

Προσδιορισμός έμμεσου κόστους της μονάδας προϊόντος του είδους A'

$$\frac{\text{Έμμεσο κόστος είδους A'} \quad 3.750.000}{\text{Φυσικές μονάδες είδους A'} \quad 500.000} = 7,50$$

**ε) Όταν από την αυτή κατεργασία παράγονται προϊόντα που διαφέρουν ως προς τη μορφή και την κατά μονάδα αξία**

Στην περίπτωση που τα προϊόντα παράγονται από την ίδια πρώτη ύλη, και με ομοιόμορφη κατεργασία, ως κριτήριο καταλογισμού του έμμεσου κόστους λαμβάνεται η αξία των προϊόντων που παράχθηκαν.

Η συνολική αξία των προϊόντων που παράχθηκαν προσδιορίζεται πολλαπλασιάζοντας τη ποσότητα κάθε είδους με την (μέση) τιμή πωλήσεως της αντίστοιχης μονάδας κάθε είδους.

Παράδειγμα:

| Είδη | Πραγματικές μονάδες | Τιμή Πωλήσεως | Συνολική αξία παραχθέντων | Έμμεσο κόστος     | Έμμεσο κόστος ανά μονάδα |
|------|---------------------|---------------|---------------------------|-------------------|--------------------------|
| A'   | 500.000             | 12,00         | 6.000.000                 | 1.500.000         | 3,000                    |
| B'   | 940.000             | 15,00         | 14.100.000                | 3.525.000         | 3,750                    |
| Γ'   | 1.400.000           | 18,05         | 25.900.000                | 6.475.000         | 4,625                    |
| Δ'   | 1.200.000           | 20,00         | 24.000.000                | 6.000.000         | 5,000                    |
|      | <u>4.040.000</u>    |               | <u>70.000.000</u>         | <u>17.500.000</u> |                          |

Προσδιορισμός έμμεσου κόστους του είδους A'

$$\text{Είδος A'} \quad \frac{17.500.000 \times 6.000.000}{70.000.000} = 1.500.000$$

Προσδιορισμός έμμεσου κόστους της μονάδας προϊόντος του είδους A'

$$\frac{\text{Έμμεσο κόστος είδους A'} \quad 1.500.000}{\text{Φυσικές μονάδες είδους A'} \quad 500.000} = 3,000$$

## **18. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑ ΦΟΡΕΑ ΕΥΘΥΝΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑ ΚΕΝΤΡΟ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Τα κέντρα κόστους που έχουν δημιουργηθεί με βάση την κοστολογική οργάνωση της επιχείρησης διευθύνονται από πρόσωπα με αρμοδιότητες και εξουσίες σχετικά με το κόστος που πραγματοποιείται σε αυτά. Συνεπώς τα πρόσωπα αυτά είναι υπεύθυνα για το κόστος που πραγματοποιείται στα κέντρα κόστους της αρμοδιότητάς τους.

Στην περίπτωση κατά την οποία σε κάθε κέντρο κόστους αντιστοιχεί και ένα άτομο υπεύθυνο, το κόστος του εν λόγω κέντρου ταυτίζεται με το κόστος κατά φορέα ευθύνης.

Στην περίπτωση όμως που ο φορέας ευθύνης έχει στην αρμοδιότητά του περισσότερα κέντρα κόστους, για τα οποία ελέγχεται για το συνολικό κόστος αυτών, τότε παράλληλα με τη λογιστική συγκέντρωση των στοιχείων κόστους κατά κέντρο κόστους λειτουργεί και περιληπτικός λογαριασμός που αναλύεται σε υπολογαριασμούς για κάθε κέντρο κόστους. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ταυτόχρονα η παρακολούθηση και ο έλεγχος του κόστους κατά κέντρο και κατά υπεύθυνο φορέα.

## 19. ΟΡΘΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ορθολογική επιβάρυνση του κόστους είναι η διαδικασία με την οποία το σταθερό κόστος καταλογίζεται με βάση τη σχέση πραγματικής και κανονικής απασχολήσεως.

Η σχέση αυτή αποδίδεται με τον ακόλουθο τύπο:

$$\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ} \times \frac{\text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ}}{\text{ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ}}$$

Με τη διαδικασία αυτή επιτυγχάνεται η ομοιόμορφη κατανομή του σταθερού κόστους και η απάλειψη των διακυμάνσεών του, που προέρχονται από τις μεταβολές του επιπέδου της δραστηριότητας (σε μονάδες παραγωγής) της επιχείρησης.

Το σταθερό κόστος, τουλάχιστον στη διάρκεια της χρήσεως δεν μεταβάλλεται.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο όγκος παραγωγής μεταβάλλεται από μήνα σε μήνα, η επιβάρυνση με σταθερό κόστος ανά μονάδα προϊόντος διακυμαίνεται.

Με την ορθολογική επιβάρυνση στο κόστος της μονάδας επιρρίπτεται το ίδιο ποσό των σταθερών εξόδων ανεξάρτητα από τις μεταβολές της απασχολήσεως, όπως ακριβώς φαίνεται στον πιο κάτω πίνακα:

| Σταθερό μηνιαίο κόστος | Πραγματική απασχόληση | Κανονική απασχόληση | Σταθερό κόστος μονάδας   |                             |
|------------------------|-----------------------|---------------------|--------------------------|-----------------------------|
|                        |                       |                     | Με ορθολογική επιβάρυνση | Χωρίς ορθολογική επιβάρυνση |
| 2.000.000              | 80.000                | 200.000             | 10,00                    | 25,00                       |
| 2.000.000              | 125.000               | 200.000             | 10,00                    | 16,00                       |
| 2.000.000              | 100.000               | 200.000             | 10,00                    | 20,00                       |
| 2.000.000              | 50.000                | 200.000             | 10,00                    | 40,00                       |

### 19.1 Διαχωρισμός ημιμεταβλητού κόστους σε σταθερό και μεταβλητό

Αριθμητική μέθοδος

Με τη μέθοδο αυτή συσχετίζεται το κόστος (ημιμεταβλητό) δύο επιπέδων απασχόλησης. Η σχέση μεταξύ της διαφοράς του ημιμεταβλητού κόστους προς τη διαφορά της απασχόλησης προσδιορίζει το μεταβλητό κόστος ανά μονάδα απασχόλησης.

Π.Χ.

| Απασχόληση σε μονάδες παραγωγής | Ημιμεταβλητό κόστος  | Κόστος μονάδας   |
|---------------------------------|----------------------|------------------|
| Α' επίπεδο 80.000               | Α' επίπεδο 2.400.000 | Α' επίπεδο 30,00 |
| Β' επίπεδο 100.000              | Β' επίπεδο 2.800.000 | Β' επίπεδο 28,00 |
| Διαφορά 20.000                  | Διαφορά 400.000      | Διαφορά 20,00    |

Συνεπώς:

Α' επίπεδο :  $2.400.000 - 1.600.000 (80.000 \times 20) = 800.000$

Β' επίπεδο :  $2.800.000 - 2.000.000 (100.000 \times 20) = 800.000$

Τα κόστη € 1.600.000 και € 2.000.000 κατά περίπτωση αποτελούν το μεταβλητό κόστος ενώ το ποσό των € 800.000 αποτελεί το σταθερό κόστος.