

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΣΑΡΛΑΜΗ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΧΡΙΣΤΙΑΝΑ

ΡΟΥΣΣΑ ΙΩΑΝΝΟΥ ΚΑΛΛΙΟΠΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΛΗΓΕΩΡΓΟΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΣΑΡΛΑΜΗ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΧΡΙΣΤΙΑΝΑ (Α.Μ. 14291)

xrissarl@logistiki.teimes.gr

ΡΟΥΣΣΑ ΙΩΑΝΝΟΥ ΚΑΛΛΙΟΠΗ (Α.Μ. 14279)

kallroys@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΛΗΓΕΩΡΓΟΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα- αποτελούν προσωπικές διαπιστώσεις του σπουδαστή (σπουδάστριάς) ή της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον Παληγεώργο Γεώργιο (επιστημονικό συνεργάτη) της Σχολής Διοίκησης & Οικονομίας στο Τμήμα Λογιστικής στο Μεσολόγγι για την διάθεση του να μας βοηθήσει και να μας λύσει οποιαδήποτε απορία σε οποιαδήποτε στιγμή.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους φίλους μας οι οποίοι μας συμπαραστάθηκαν όλο αυτό τον καιρό, καθώς και ένα μεγάλο ευχαριστώ στους γονείς μας για την ηθική, και την οικονομική υποστήριξη όχι μόνο κατά την διάρκεια εκπόνησης της πτυχιακής μας εργασίας, αλλά και κατά την διάρκεια των σπουδών μας.



ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ υποβάλλεται
ενσωματωμένη σε κάθε αντίτυπο της πτ. εργασίας

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

καταχώρηση θέματος όπως στον πίνακα θεμάτων

Εσωλογοιστική - Εξωλογοιστική κοστολόγηση

ΦΟΙΤΗΤΕΣ

ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΑΡ. ΜΗΤΡ.	E-mail
Σαρλάμη	Χριστιάνα	14291	xrissarl@logistiki.teimes.gr
Ρούσσα	Καλλιόπη	14279	kallroys@logistiki.teimes.gr

ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ

καταχώρηση από τον εισηγητή

Η παρούσα πτυχιακή εργασία ελέγχθηκε στο μέτρο του δυνατού και εγκρίνεται η εξετάσή της

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

7/1/2013

(Σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής
δεν χρειάζεται υπογραφή)

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	7
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ	
ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	10
1.1. Έννοια της κοστολόγησης.....	10
1.1.1. Έννοια του κόστους.....	10
1.2. Σκοπός και σημασία της κοστολόγησης.....	15
1.3. Έννοια της μεθόδου της κοστολόγησης.....	27
1.4. Μέθοδοι της κοστολόγησης.....	28
1.4.1. Μέθοδος Ιστορικού κόστους.....	29
1.4.2. Μέθοδος Κανονικού κόστους.....	30
1.4.3. Μέθοδος Προϋπολογιστικού κόστους.....	30
1.5. Μέθοδοι και Τεχνικές της Κοστολόγησης.....	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	35
2.1. Εξωλογιστική Κοστολόγηση.....	35
2.2. Εσωλογιστική Κοστολόγηση.....	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	45
3.1. Πρότυπο Κόστος.....	45
3.1.1. Διαδικασία κατάρτισης Πρότυπου Κόστους.....	46
3.1.2. Προϋποθέσεις Κατάρτισης Πρότυπου Κόστους.....	47
3.2. Αποκλίσεις.....	50
3.2.1. Παράδειγμα κατάρτισης Πρότυπου Κόστους.....	51
3.2.2. Δεύτερο Παράδειγμα Κατάρτισης Πρότυπου Κόστους.....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	56
4.1. Φύλλο Μερισμού Εξόδων.....	56
4.2. Παράδειγμα Εξωλογιστικής Κοστολόγησης.....	57
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	59
5.1. Μέθοδος του Απλού Σχεδίου και του Μερικού Σχεδίου.....	59
5.1.1. Παράδειγμα της μεθόδου του Απλού Σχεδίου.....	59
5.1.2. Παράδειγμα της μεθόδου του Μερικού Σχεδίου.....	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	67
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	73

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ιστορία της κοστολόγησης, της βιομηχανικής λογιστικής, και της λογιστικής κόστους ξεκινά από πολύ παλιά. Η λογιστική κόστους εξελικτικά αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής λογιστικής, στην οποία εντάχθηκαν τα τελευταία χρόνια και τα συστήματα διοίκησης κόστους. Λογιστικά συστήματα για τη λήψη αποφάσεων και για τον έλεγχο μπορούν να βρεθούν στις ρίζες των εταιρειών την αρχή του 19^{ου} αιώνα. Όλες οι προσπάθειες που είχαν γίνει ως τα 1880, η ανάπτυξη λεπτομερειών, οι αναφορές κόστους και οι εκτιμήσεις αυτών περιλάμβαναν αποκλειστικά την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες, αυτό που ονομάζουμε σήμερα prime cost. Χρονολογικά όμως ο 20^{ος} αιώνας ήταν ο πιο σημαντικός για την ανάπτυξη των συστημάτων κοστολόγησης καθώς τότε αναπτύχθηκαν τα σημαντικότερα συστήματα κοστολόγησης όπως η χρήση του δείκτη ROI από την εταιρεία DuPont.¹

Ο αυξανόμενος παγκόσμιος ανταγωνισμός γενικά απαιτούσε οι επιχειρήσεις να κάνουν τομές στην τεχνολογία και την οργάνωση των παραγωγικών τους διαδικασιών καθώς και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που αφορούν στην τιμολόγηση, τον σχεδιασμό και το μείγμα προϊόντος και πελατών.

Αντικείμενο της εργασίας είναι η μελέτη της εξωλογιστικής και εσωλογιστικής κοστολόγησης. Αναλυτικότερα παρουσιάζεται η έννοια ενός κοστολογικού συστήματος, οι γενικές αρχές με τις οποίες πρέπει να διέπεται, οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί για να αποφέρει κέρδος στην επιχείρηση.

Πιο συγκεκριμένα τώρα στο πρώτο κεφάλαιο και εισαγωγικό παραθέτονται οι βασικές έννοιες της κοστολόγησης, δίνεται ο ορισμός της και αναλύονται ο σκοπός και η σημασία της. Ωστόσο, αναπτύσσονται αναλυτικά όλες οι γνωστές μέθοδοι κοστολόγησης. Οι μέθοδοι αυτές είναι του ιστορικού κόστους, του κανονικού κόστους και του προϋπολογιστικού κόστους.

Στο δεύτερο κεφάλαιο και το πιο σημαντικό κάνουμε την διάκριση σε εξωλογιστική και εσωλογιστική κοστολόγηση.

¹ Κατσάμα –Π.Βεντούρα ,Λογιστική του Κόστους, Εκδόσεις Υπό την Αιγίδα της Πανελληνίων Επιστημονικής Λογιστικής Εταιρείας , Αθήνα

Εν τούτοις, στην εσωλογιστική κοστολόγηση όπου αναφέρεται και το τρίτο κεφάλαιο έχουμε τα βήματα και τις προϋποθέσεις της κατάρτισης του πρότυπου κόστους αλλά και των προσδιορισμό των αποκλίσεων.

Το πιο σημαντικό κομμάτι της εξωλογιστικής κοστολόγησης όπου αναφέρεται το τέταρτο κεφάλαιο είναι η κατάρτιση του φύλλου μερισμού εξόδων το οποίο παρατίθεται αναλυτικά αλλά δίνεται και ένα παράδειγμα για την πλήρη κατανόηση του.

Στο πέμπτο κεφάλαιο μιλάμε για την λογιστικοποίηση της κοστολόγησης. Ειδικότερα, αναφέρεται στην λογιστική του πρότυπου κόστους και τις μεθόδους του Μερικού Σχεδίου, και του Απλού Σχεδίου. Δίνονται παραδείγματα για όλα τα παραπάνω.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο συμπεραίνουμε τις αδυναμίες που συναντήθηκαν στην εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση. Αναλυτικότερα, με βάση τα παραδείγματα που δίνονται αναφέρονται και οι συγκρίσεις στην εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση, και τέλος, παρουσιάζονται προτάσεις για την βελτίωση των δύο μεθόδων.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στη παρούσα πτυχιακή εργασία μελετάται η εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση. Αρχικά, μελετήθηκε η κοστολόγηση ως προς την έννοια, την σημασία, αλλά και το σκοπό που κατέχει σε μια βιομηχανική επιχείρηση.

Στη συνέχεια, αναλύθηκαν οι μέθοδοι και οι τεχνικές της κοστολόγησης ξεκινώντας από την απλογραφική μέθοδο και φθάνοντας στο ιστορικό κόστος, στο κανονικό κόστος, και στο προϋπολογιστικό κόστος. Ωστόσο, οι μέθοδοι της κοστολόγησης αποτελούν την βάση για μια κοστολόγηση και εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας και για αυτό το λόγο εντοπίστηκαν οι εξής μέθοδοι: η μέθοδος της εξατομικευμένης παραγωγής, και η μέθοδος συνεχούς παραγωγής. Εν τούτοις, οι τεχνικές κοστολόγησης που προσδιορίστηκαν είναι η τεχνική του οριακού κόστους ή μεταβλητού κόστους, και η τεχνική του πλήρες κόστους.

Κατόπιν, αναλύθηκαν οι έννοιες της εσωλογιστικής κοστολόγησης και της εξωλογιστικής κοστολόγησης. Όσο αφορά την εσωλογιστική κοστολόγηση προσδιορίστηκε το πρότυπο κόστος ως προς τα στοιχεία του, παρουσιάστηκαν τα βήματα κατάρτισης του πρότυπου κόστους, και ποιες είναι οι προϋποθέσεις για να καταρτιστεί, καθώς και τις αποκλίσεις του πρότυπου κόστους. Επίσης, δόθηκαν παραδείγματα με τα οποία είδαμε πως μια επιχείρηση καταρτίζει λογιστικά το πρότυπο κόστος.

Όσο αφορά την εξωλογιστική κοστολόγηση μελετήθηκε, η έννοια του φύλλου μερισμού των εξόδων και στην συνέχεια, παρουσιάστηκε ο τρόπος με τον οποίο μια επιχείρηση κοστολόγησε τα προϊόντα της που κατασκεύασε με βάση την παραγγελία των πελατών της. Με λίγα λόγια, στο συγκεκριμένο παράδειγμα η μέθοδος που ακολούθησε η επιχείρηση ήταν η κοστολόγηση κατά παραγγελία.

Τέλος, βλέπουμε την λογιστική της κοστολόγησης με τις μεθόδους του Απλού Σχεδίου και του Μερικού Σχεδίου. Παρόλα αυτά παρουσιάζουμε μια επιχείρηση που εφαρμόζει την μέθοδο του Απλού Σχεδίου για το προϊόν που έχει παράγει και άλλη μια επιχείρηση που αντίστοιχα εφαρμόζει την μέθοδο του Μερικού Σχεδίου.

Από αυτές τις δύο μεθόδους διαπιστώθηκε ότι κατά την μέθοδο του μερικού σχεδίου το κόστος παραγωγής των προϊόντων χρεώνεται με τις πραγματικές δαπάνες ενώ με την μέθοδο του απλού σχεδίου με τις πρότυπες. Και οι αποκλίσεις με την μέθοδο του μερικού σχεδίου διαπιστώνονται στο τέλος της κοστολογικής περιόδου και αντίστοιχα, οι αποκλίσεις προσδιορίζονται αμέσως όταν πραγματοποιηθούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

1.1: ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η λογιστική κόστους είναι χτισμένη πάνω σε τεχνικές, ιδέες και αρχές μέτρησης, οι οποίες συνεχώς βελτιώνονται. Επακόλουθο λοιπόν, ήταν να επικρατήσει σύγχυση για τον καθορισμό της φύσης της.

Για ορισμένους λογιστική κόστους σήμαινε καθορισμός του κόστους των προϊόντων ενώ για άλλους σήμαινε τη μέτρηση μη χρηματοοικονομικών, λειτουργικών παραγόντων της παραγωγής. Ακόμα, πολλοί θεωρούσαν ότι ήταν πολύ διαφορετική από την χρηματοοικονομική λογιστική και συνεπώς ξεχωριστή για την κατάρτιση των external reports, των εξωτερικών αναφορών. Στις μέρες μας όλοι αυτοί που μελετούσαν το ξεχωριστό αυτό είδος της λογιστικής κατέληξαν ότι η λογιστική κόστους είναι συσπείρωση όλων των παραπάνω. Αρχικά λοιπόν πολλοί συγγραφείς, όπως ο Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης² και ο Άγγελος Τσακλαγκάνος³ υποστήριζαν πως η λογιστική κόστους θα μπορούσε να χαρακτηριστεί σαν ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής, ο οποίος ασχολείται με τον προσδιορισμό του κόστους, με σκοπό βασικά να ενημερώσει τη διοίκηση ενός οικονομικού οργανισμού. Συγκεκριμένα είναι ένα όργανο της διοικήσεως, είναι η διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών, μιας επιχείρησης καθώς και της αποδοτικότητας και καλής λειτουργίας της. Ο οικονομικός στόχος κάθε επιχείρησης είναι η μεγιστοποίηση των κερδών της.

1.1.1: ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Κόστος είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι αποδοτικό, εάν:

- Είναι συμβατό με τη δομή της επιχείρησης.
- Ικανοποιεί τις ανάγκες της διοίκησης σε κοστολογικές πληροφορίες.
- Είναι επαρκώς αναλυτικό – λεπτομερειακό.
- Βασίζεται στον υπολογισμό του κόστους / οφέλους.
- Είναι φιλικό προς αυτούς που το τροφοδοτούν και το χειρίζονται.

² Λογιστική του προκαθορισμένου κόστους, 1983 Ιγνατιάδης Αριστοκλής Ι.

³ Θεωρία και λογιστική κόστους I-II-III, 1994-1995 Άγγελος Τσακλαγκάνος.

Το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Μια δαπάνη θα πρέπει να καταλογίζεται μόνο αφού έχει συμβεί. Όλα τα κόστη ανεξάρτητα από το μέγεθος τους πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στη κοστολόγηση. Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο.

Η μέθοδος κοστολόγησης ακολουθεί τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης:

- Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής.
- Η επιχείρηση εκτελεί παραγγελίες – έργα.
- Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής.
- Η επιχείρηση παράγει ένα τυποποιημένο προϊόν, η παραγωγή του οποίου συνήθως γίνεται σε φάσεις ανάλογα με την συμμετοχή ή μη των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ) στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων η οποία διαχωρίζεται σε δυο κατηγορίες: 1) την Πλήρης Κοστολόγηση 2) την Οριακή Κοστολόγηση

Ως **φορείς κόστους** θεωρούνται τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που κοστολογούνται και ως **κέντρα κόστους** θεωρούνται συνήθως τα τμήματα (λειτουργίες) της επιχείρησης στα οποία γίνεται συγκέντρωση του κόστους. Το κόστος διακρίνεται σε: α) ανά μονάδα/συνολικό ανάλογα με τη μονάδα μέτρησης του β) σε άμεσο/έμμεσο ανάλογα με την αιτία υπαρξής του γ) σε μεταβλητό, σταθερό ανάλογα με την συσχέτιση με βάση τις μεταβολές στον όγκο παραγωγής δ) σε ιστορικό/προϋπολογιστικό ανάλογα με το χρονικό διάστημα που αφορά ε) σε παραγωγής/διοίκησης/πωλήσεων ανάλογα με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τέλος σε σχετικό/μη σχετικό ανάλογα με την σχετικότητα του για την λήψη μιας απόφασης.

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ:

Μέσο συνολικό κόστος: Φανερώνει το κόστος μιας τυπικής μονάδας προϊόντος αν το συνολικό κόστος επιμεριστεί ίσα σε όλες τις μονάδες που έχουν παραχθεί.

Σταθερό κόστος είναι το κόστος το οποίο δεν μεταβάλλεται καθώς μεταβάλλεται η παραγόμενη ποσότητα.

Μεταβλητό κόστος είναι το κόστος το οποίο μεταβάλλεται καθώς μεταβάλλεται η παραγόμενη ποσότητα.

Μέσο κόστος είναι το κόστος της αντιπροσωπευτικής παραγόμενης μονάδας.

Οριακό κόστος: Το ποσό κατά το οποίο αυξάνεται το συνολικό κόστος όταν η επιχείρηση αυξάνει την παραγωγή της κατά μία μονάδα.

Ειδικότερα η λογιστική κόστους περιλαμβάνει πρώτον τον σχεδιασμό και τη λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών της κοστολόγησης, ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες της συγκεκριμένης επιχείρησης ή η τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων.

Δεύτερον, τον έλεγχο του κόστους, δηλαδή την έρευνα κατά πόσο το πραγματικό κόστος ανταποκρίνεται προς το κόστος - στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση.

Τρίτον, την ανάλυση του κόστους, δηλαδή την ανακατάταξη των στοιχείων του κόστους κατά τέτοιον τρόπο, ώστε να αποκαλύπτονται σχέσεις που θεωρούνται ότι έχουν σημασία για την διοίκηση της επιχείρησης. Για παράδειγμα η ανάλυση του κόστους μπορεί να γίνει κατά προϊόν, κατά περιοχές πωλήσεων, κατά κατηγορίες πελατών, κατά τμήματα της επιχείρησης και με πολλούς ακόμη τρόπους, με σκοπό να προσδιοριστεί αντίστοιχα ποιο προϊόν ή ποια περιοχή για παράδειγμα συμβάλλει περισσότερο στην πραγματοποίηση κέρδους ή ποιος θεωρείται υπεύθυνος για την απόκλιση που ενδεχομένως παρατηρείται μεταξύ προϋπολογιστικού ή πρότυπου κόστους και πραγματικού κόστους.

Τέλος την σύγκριση του κόστους, η οποία αναφέρεται στην σύγκριση με το κόστος εναλλακτικών προϊόντων, δραστηριοτήτων και μεθόδων.

Μια άλλη άποψη, πολύ παλιού συγγραφέα που ασχολήθηκε με την λογιστική κόστους είναι του Μιλτιάδη Κ. Λεοντάρη⁴. Ο συγκεκριμένος υποστήριξε πως η κοστολόγηση αποτελεί κλάδο του οικονομικού λογισμού, στον οποίο περιλαμβάνονται ο προϋπολογισμός δράσεως της επιχείρησης, η κοστολόγηση, η λογιστική και η επιχειρηματική στατιστική.

Θεωρούσε πως η λογιστική κόστους ερευνά, προσδιορίζει και συγκεντρώνει όλα εκείνα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για το κόστος παραγωγής και διαθέσεως των οικονομικών αγαθών⁵.

Η λογιστική κόστους όπως αποδέχονται πολλοί συγγραφείς, για παράδειγμα ο Άγγελος Τσακλαγκάνος, ονομάζονταν παλαιότερα βιομηχανική λογιστική αφού εφαρμόζονταν κυρίως στις βιομηχανίες.

Είναι αυτονόητο όμως ότι όλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις δεν παράγουν τα ίδια προϊόντα, ούτε τα πολλά και διάφορα βιομηχανικά προϊόντα που υπάρχουν παράγονται με τον ίδιο τρόπο.

⁴ Μιλτιάδου Κ. Λεοντάρη, 1972, Οργάνωσης Κοστολογίου, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος

⁵Υπό ευρύτερη έννοια, η λογιστική κόστους δεν είχε αντικείμενο μόνο τον υπολογισμό του κόστους σε κάποια δεδομένη στιγμή αλλά και τον προϋπολογισμό, τον έλεγχο και την απολογιστική επαλήθευση του κόστους.

Είναι εμφανές λοιπόν, ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο.

Αυτό θα συμβεί επειδή, έστω και αν ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, οι διάφορες βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα που μπορεί να διαφέρουν ουσιαστικά στον τρόπο παραγωγής τους, επίσης οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν στη ποικιλία τους ή ως προς τον τρόπο οργάνωσής τους ή και ακόμα στο πλήθος και το είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα. Μπορεί δηλαδή δύο επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, στην παραγωγή επίπλων στην συγκεκριμένη περίπτωση όμως η μία να εξειδικεύεται στα έπιπλα κουζίνας ενώ η άλλη στα έπιπλα σαλονιού. Είναι δυνατόν επίσης και οι δύο να παράγουν έπιπλα κουζίνας αλλά η μία να προσφέρει ένα συγκεκριμένο τύπο ενώ η άλλη να παρέχει περισσότερους τύπους και ποικιλίες χρωματισμών. Αυτό σημαίνει ότι είναι αδύνατον να εξυπηρετηθούν και οι δύο αυτές επιχειρήσεις με το ίδιο κοστολογικό σύστημα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η τελική μορφή που λαμβάνει ένα κοστολογικό σύστημα εξαρτάται από μια σειρά παραγόντων οι οποίοι αποτελούν ενδογενή χαρακτηριστικά της επιχείρησης που το αναπτύσσει. Η απλή μεταφορά και εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος από μία επιχείρηση σε άλλη, μπορεί να χαρακτηριστεί από αναποτελεσματική έως επικίνδυνη.

Επιπρόσθετα, πρέπει να σημειωθεί ότι το κοστολογικό σύστημα κάθε επιχείρησης είναι ένα δυναμικό και όχι στατικό εργαλείο το οποίο προσαρμόζεται στις απαιτήσεις των χρηστών του, απαιτήσεις που τις περισσότερες φορές μεγαλώνουν και γίνονται πιο λεπτομερείς, όσο αυξάνεται η συσσωρευμένη εμπειρία τους και ο ανταγωνισμός που αντιμετωπίζει η επιχείρηση στην αγορά.

Τέλος, ο βαθμός λεπτομέρειας και ανάλυσης στην οποία φτάνει ένα σύστημα κοστολόγησης είναι συνάρτηση μιας ανάλυσης κόστους και οφέλους, δηλαδή του κόστους σε ανθρώπινους και υλικούς πόρους που συνεπάγεται ο προσδιορισμός της κοστολογικής πληροφορίας και του οφέλους που έχει η διοίκηση της επιχείρησης από τη γνώση της συγκεκριμένης πληροφορίας.

Συμπερασματικά λοιπόν γίνεται κατανοητό ότι είναι αδύνατον να μελετηθούν όλα τα κοστολογικά συστήματα που υπάρχουν. Δεν είναι δυνατόν δηλαδή να εξετασθούν τα κοστολογικά συστήματα που αναφέρονται στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του ξύλου, του αλουμινίου, του υφάσματος, της ηλεκτρικής κουζίνας και οτιδήποτε άλλο, το οποίο διατίθεται στην παραγωγή. Ακόμα και αν ήταν εφικτό θα ήταν ανούσιο αφού κάθε κοστολογικό σύστημα είναι διαφορετικό και προσαρμόζεται στις ανάγκες του κάθε προϊόντος.

Υπάρχουν όμως έννοιες, δομές, λειτουργίες και σκοπιμότητες που είναι κοινές για όλα τα συστήματα κόστους. Αυτά λοιπόν τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει ένα

κοστολογικό σύστημα αποτελούν την βάση για την κατασκευή οποιουδήποτε συστήματος κόστους, το οποίο θα είναι προσαρμοσμένο στις ανάγκες κάθε προϊόντος, για το οποίο κατασκευάζεται.

Σήμερα όμως δεν υπολογίζουμε το κόστος μόνο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αλλά και στις εμπορικές, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, στους δημόσιους οργανισμούς και σε κάθε είδους επιχείρηση. Υπολογίζουμε το κόστος και στους κερδοσκοπικούς και στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς⁶. Η αποκέντρωση του κέρδους είναι άχρηστη όταν δεν γνωρίζουμε το κόστος του κάθε τμήματος ή κάθε προϊόντος.

Συνεπώς είχαν δίκιο πολλοί συγγραφείς, οι οποίοι παλαιότερα είχαν εναντιωθεί με την παραπάνω άποψη, στην ταύτιση της λογιστικής κόστους με την βιομηχανική λογιστική. Ένας από αυτούς ήταν και ο Αριστοκλής Ιγνατιάδης, ο οποίος μπορεί να συμφωνούσε απόλυτα με τον Άγγελο Τσακλαγκάνο, για αυτό όμως είχε τελείως αντίθετη άποψη. Μάλιστα υποστήριζε πως προβλήματα κόστους αντιμετωπίζει κάθε επιχείρηση.

Παραδέχτηκε όμως ότι η βιομηχανική κοστολόγηση⁷ ίσως αποτελούσε την βάση για την κοστολόγηση οποιασδήποτε άλλης επιχείρησης αφού οι βιομηχανίες περιλαμβάνουν όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την διάθεση, την τεχνική λειτουργία, την διοίκηση και την χρηματοδότηση.

Παρόλα αυτά και ανεξάρτητα από την φύση του οικονομικού οργανισμού, η λογιστική κόστους ασχολείται με τις εξής δραστηριότητες.

Πρώτον, την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών. Σήμερα προϋπολογίζουμε το κόστος, δηλαδή εκτιμούμε εκ των προτέρων ποιο περίπου θα είναι το κόστος. Προκαθορίζουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός επιμέρους κλάδου και βρίσκουμε το πρότυπο κόστος.

Δεύτερον, την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των διαφόρων παραγόντων που επιδρούν σε αυτό. Η έννοια του κόστους είναι έννοια συσσωρευτική.

Τρίτον, την καταχώρηση του κόστους στο βιβλίο, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους και ταυτόχρονα την παρουσίαση του κόστους περιληπτικά ή λεπτομερειακά στους managers για να πάρουν αποφάσεις, και για την σωστή ερμηνεία όλων των στοιχείων κόστους, στα ενδιαφερόμενα μέρη, εντός και εκτός της επιχείρησης.

Όπως αναφέρθηκε και στην αρχή, ο όρος της κοστολόγησης δεν αναφέρεται μόνο στον καθορισμό του κόστους αλλά ύστερα από διαχρονική διαμάχη οι συγγραφείς και όλοι αυτοί που μελετούσαν το ξεχωριστό αυτό είδος της λογιστικής κατέληξαν ότι έχει ευρύτερη έννοια.

⁶ Όπως είναι τα νοσοκομεία, τα σχολεία και τα πανεπιστήμια

⁷ Ίσως για αυτό μερικοί να την ταύτισαν με την λογιστική κόστους.

Σύμφωνα με την γνώμη του Γεώργιου Βενιέρη, της Σάνδρας Κοέν και της Μαρίας Κωλέτση⁸, στη συγγραφή του βιβλίου τους δίνεται ο παρακάτω ορισμός, ο οποίος δεν διαφέρει και πολύ από τους υπόλοιπους.

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των παραγωγικών διαδικασιών ή των υπηρεσιών που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση.

Η κοστολόγηση λοιπόν αποτελεί ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο λεπτομερειακό και εκτεταμένο είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών⁹, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης τους.

Το κοστολογικό σύστημα δεν αναφέρεται μόνο στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων μιας επιχείρησης αλλά όπως προαναφέρθηκε και παραπάνω αποτελεί συσπείρωση περισσότερων εννοιών. Είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της χρηματοοικονομικής λογιστικής της επιχείρησης, όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος καθώς και άλλα ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης¹⁰.

Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς που προτίθεται να αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες όπως για παράδειγμα η νομοθεσία.

1.2: ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Είναι γεγονός, ότι παλαιότερα, η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε μεγάλα περιθώρια κέρδους σε πολλές περιπτώσεις, ώστε οι επιχειρήσεις να μην αισθάνονταν την ανάγκη να προβαίνουν σε αναλυτική κοστολόγηση. Υπό αυτές της συνθήκες δεν είναι περίεργο, ότι λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί τον ρόλο της λογιστικής κόστους και την ανάγκη ύπαρξης ενός κοστολογικού συστήματος.

⁸ Λογιστική Κόστους Αρχές και Εφαρμογές, Αθήνα, Γεώργιος Βενιέρης, Σάνδρας Κοέν, Μαρίας Κωλέτση.

⁹ Που θα μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα.

¹⁰ Όπως στο μητρώο παγίων στοιχείων, στο σύστημα μισθοδοσίας και σε πολλά άλλα

Τα επόμενα όμως χρόνια, με την εισαγωγή στη χώρα μας της τεχνολογίας και των μεθόδων διοίκησης προηγμένων οικονομικά χωρών, άρχισαν να κατανοούνται οι σκοποί και η αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους.

Πολλοί συγγραφείς υποστηρίζουν πως οι βασικοί σκοποί της κοστολόγησης είναι τρεις:

- Ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων,
- Η υποβοήθηση της διοίκησης μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού
- Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Ο καθηγητής Ιγνατιάδης¹¹ αναλύει εξονυχιστικά τους τρεις αυτούς σκοπούς. Για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων και την αποτίμηση των αποθεμάτων θεωρεί τα εξής:

Με δεδομένο ότι το αποτέλεσμα¹² είναι η διαφορά των εξόδων από τα έσοδα και ότι τα έσοδα είναι δεδομένα, η γνώση του κόστους ανά προϊόν είναι απαραίτητα για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά προϊόν. Η χρησιμότητα εξάλλου της εξατομίκευσης του κόστους κάθε προϊόντος ή ποικιλίας του για την εξεύρεση αναλυτικών αποτελεσμάτων, αντί του προσδιορισμού ενός συνολικού αποτελέσματος είναι προφανής.

Καταρχήν, αποτρέπονται οι συμψηφισμοί στα αποτελέσματα μεταξύ ειδών που πωλούνται με κέρδος και άλλων που πωλούνται με ζημία, ή έστω με αποδοτικότητα ανεπαρκή, σε σχέση με τα απασχολούμενα κεφάλαια για την παραγωγή αυτών των ειδών. Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να κατευθύνει την δραστηριότητα της προς τα είδη, τις περιοχές, την κατηγορία πελατών και γενικότερα προς εκείνους που της προσφέρουν το μεγαλύτερο περιθώριο. Όμως με την επιφύλαξη, ότι δεν υπάρχουν άλλες απόψεις της διοίκησης της επιχείρησης, που της υποδεικνύουν την συνέχιση της παραγωγής των ζημιολόγων ειδών.

Αξιοσημείωτο είναι, ότι κατά το παρελθόν στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που παρήγαγαν εξαιρετικά μεγάλο αριθμό προϊόντων, ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους κάθε προϊόντος συναντούσε πολλές φορές ανυπέρβλητες δυσχέρειες και προσέκρουε στη συσσώρευση μεγάλου αριθμού εγγράφων, με αποτέλεσμα το κοστολογικό σύστημα να ήταν πολύ δαπανηρό. Μάλιστα πολύ παλιά, η δυσκολία αυτή αντιμετωπιζόταν με την διενέργεια εξωλογιστικών υπολογισμών για τον προσδιορισμό του κόστους καθενός από τα περισσότερα προϊόντα και ακολουθούσαν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. Στην εποχή μας οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές έχουν αυξήσει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις δυνατότητες της λογιστικής του κόστους στον τομέα αυτό.

Πρέπει να σημειωθεί ότι αυτός ο στόχος της λογιστικής κόστους επιτυγχάνεται ευκολότερα όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

¹¹ Ιγνατιάδης Α, 1978, Λογιστική Κόστους, Θεσσαλονίκη

¹²Είτε είναι κέρδος είτε ζημία.

Ο δεύτερος σκοπός της λογιστικής κόστους, την παροχή βοήθειας στην διοίκηση της επιχείρησης για τον προγραμματισμό των μελλοντικών δραστηριοτήτων της, έχει γίνει δεκτός πολύ αργότερα σε σχέση με τους υπόλοιπους.

Οι ορισμοί που έχουν δοθεί για τον προγραμματισμό είναι πάρα πολύ, με πολλή γενικότητα όμως θα μπορούσαμε να πούμε ότι προγραμματισμός είναι η επιλογή αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης καθώς και των μέσων για την πραγματοποίησή τους. Είναι αυτονόητο όμως πως για να επιτευχθούν αυτοί οι σκοποί, είναι απαραίτητη η γνώση του κόστους των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση των στόχων, έτσι ώστε να επιλεγεί το μέσο που κοστίζει λιγότερο.

Με τον όρο σχεδιασμό, ο καθηγητής Τσακλαγκάνος θεωρεί την μακροχρόνια πρόβλεψη και παράθεση στόχων εφικτών και τον καθορισμό της πολιτικής και στρατηγικής για την επίτευξη των στόχων αυτών. Επιπλέον την λήψη όλων των απαραίτητων αποφάσεων, με την επιλογή της καλύτερης εναλλακτικής λύσης, που θα συντελέσουν στην επίτευξη των σκοπών που τέθηκαν.

Μακροχρόνιοι στόχοι των επιχειρήσεων είναι οι ακόλουθοι :

1. Η μεγιστοποίηση των αναμενόμενων κερδών.
2. Η μεγιστοποίηση των πωλήσεων και του μεριδίου της αγοράς.
3. Η ελαχιστοποίηση όλων των εξόδων¹³.
4. Η ελαχιστοποίηση του κατά μονάδα κόστους παραγωγής.
5. Η μεγιστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων.
6. Η ελαχιστοποίηση του χρόνου παραγωγής, απωλειών χρήματος και διαφόρων άλλων απωλειών.
7. Η μεγιστοποίηση διανομής κερδών και μερισμάτων.
8. Η ελαχιστοποίηση της μόλυνσης του περιβάλλοντος και της φθοράς και εξάντλησης των φυσικών πόρων και διάφοροι άλλοι, εξειδικευμένοι κατά περίπτωση στόχοι.

Σκοπός του προσδιορισμού του κόστους είναι η επιτυχία ενός καλού σχεδιασμού, προγραμματισμού μακροχρόνια των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ο προγραμματισμός διευκολύνεται με την θέσπιση αντικειμενικών σκοπών και με τον καθορισμό ειδικής στρατηγικής και πολιτικής της επιχείρησης.

Κατά τη διαδικασία του προγραμματισμού, χρησιμοποιούμε τα δεδομένα που μας παρέχει η λογιστική του κόστους από το παρελθόν, με την υπόθεση ότι το ποικίλο περιβάλλον μέσα στο οποίο θα λειτουργήσει η επιχείρηση και στο μέλλον, θα είναι παρόμοιο με εκείνο το παρελθόντος.

¹³ Γενικών και ειδικών εξόδων.

Αν η υπόθεση αυτή δεν είναι εύλογη, τα δεδομένα του παρελθόντος, διορθώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις συνθήκες που προβλέπονται για το μέλλον.

Η λογιστική του κόστους παρέχει χρήσιμα στοιχεία κατά τον προγραμματισμό ειδικών ενεργειών της επιχείρησης που δεν παρουσιάζουν κανονική επαναληπτικότητα¹⁴.

Επιπλέον παρέχει χρήσιμα στοιχεία και κατά τον προγραμματισμό της συνολικής δραστηριότητας της επιχείρησης ή λειτουργικού τμήματος της για ορισμένη χρονική περίοδο, συνήθως ενός έτους, που σχεδόν πάντοτε καταλήγει στον προϋπολογισμό.

Μια άλλη περιοχή στα πλαίσια του προγραμματισμού, όπου η λογιστική κόστους παρέχει χρήσιμα στοιχεία είναι η άσκηση συνειδητής τιμολογιακής πολιτικής.

Είναι γνωστό, ότι η τιμή ενός προϊόντος δεν βρίσκεται συνήθως σε συναρτησιακή σχέση προς το κόστος παραγωγής του σε συγκεκριμένη επιχείρηση, φυσικό ή τεχνητό μονοπώλιο, αγαθά παγκόσμιας παραγωγής, είδη μόδας, πολυτελείας και τέχνης, κρατικών διατιμήσεων και πολλά άλλα. Αλλά και στην περίπτωση αυτή η γνώση του κόστους δεν παύει να είναι απαραίτητη έστω και υπό αρνητική έννοια. Επιτρέπει στην διοίκηση της επιχείρησης να γνωρίζει κατά πόσο το κόστος των προϊόντων της βρίσκεται μέσα στα πλαίσια της αγοράς ή αποκλίνει, έτσι ώστε να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις.

Εξάλλου περισσότερο σημαντική, είναι η γνώση του κόστους στην περίπτωση που η τιμή βρίσκεται σε άμεση συναρτησιακή σχέση προς αυτό. Η γνώση του κόστους επιτρέπει τον καθορισμό της τιμής προσφοράς, σε περιπτώσεις ανάθεσης παραγγελιών ή συμμετοχής σε μειοδοτικούς διαγωνισμούς.

Καθορισμός της τιμής προσφοράς, χωρίς αναλυτικές πληροφορίες, σχετικά με την διαμόρφωση του κόστους μπορεί να οδηγήσει σε μία από τις δύο παρακάτω καταστάσεις. Απώλεια της παραγγελίας, λόγω του ότι η προσφερόμενη τιμή στον πελάτη είναι υψηλή ή ανάληψη της παραγγελίας αλλά εκτέλεση της με ζημία, εξαιτίας του γεγονότος ότι το πραγματικό κόστος της είναι μεγαλύτερο από την τιμή που έχει συμφωνηθεί. Οι δύο αυτές καταστάσεις θα μπορούσαν να είχαν αποφευχθεί, αν υπήρχαν αναλυτικές καταστάσεις ως προς το κόστος.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ακόμα ένα παράδειγμα. Όταν υπάρχει αναλυτική κοστολόγηση όχι μόνο για τον καθορισμό του κόστους ανά προϊόν αλλά και κατά φάση ή στάδιο όλης της παραγωγικής διαδικασίας, είναι δυνατόν να αποκαλυφθεί, ότι είναι περισσότερο συμφέρον στην επιχείρηση να διεξάγει την επεξεργασία μόνο από ορισμένο στάδιο ή φάση. Υπό την έννοια ότι θα της κοστίζει συνολικά φθηνότερα να αγοράζει την ύλη όχι εντελώς ανεπεξέργαστη, αλλά επεξεργασμένη μέχρι ορισμένο στάδιο. Συνεπώς αυτό θα συμφέρει

¹⁴ Όπως επιλογή του τόπου εγκατάστασης του εργοστασίου, αντικατάσταση στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, αύξηση του μεγέθους της επιχείρησης και άλλα παρόμοια.

περισσότερο την επιχείρηση. Εξάλλου στα πλαίσια της πολιτικής τιμών της επιχείρησης, η αναλυτική κατά προϊόν κοστολόγηση της επιτρέπει να γνωρίζει μέχρι πιο σημείο είναι εφικτό να χαμηλώσει τις τιμές της, σε μια προσπάθεια να αυξήσει τον όγκο των πωλήσεων της.

Ο απολογιστικός έλεγχος διευκολύνεται με την παροχή των στοιχείων της λογιστικής κόστους και αποβλέπει στην ορθή εφαρμογή και επίτευξη των στόχων που έχουν θεσπιστεί, στη μέτρηση του αποτελέσματος και στη διαπίστωση των τυχόν αποκλίσεων.

Σκοπός της λογιστικής κόστους είναι και ο εσωτερικός έλεγχος. Η λογιστική κόστους αποβλέπει ακόμη στον καταλογισμό ευθυνών για τις αποκλίσεις και την λήψη διορθωτικών μέτρων για το μέλλον ή και πολλές φορές στην αλλαγή στόχων, με την αυτόματη επαναπληροφόρηση.

Η λογιστική κόστους διευκολύνει τον απολογιστικό έλεγχο, κάνοντας σύγκριση των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν με τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Αποτελέσματα του καλού ελέγχου είναι η λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων, ο καταλογισμός ευθυνών και η επιβράβευση.

Αποδεικνύεται πολλές φορές με το σύστημα της αυτόματης επαναπληροφόρησης, ότι οι στόχοι που τέθηκαν ήταν απραγματοποίητοι. Με τον απολογιστικό έλεγχο παίρνουμε διορθωτικές αποφάσεις. Ο απολογιστικός έλεγχος είναι αδύνατος χωρίς τα στοιχεία της λογιστικής κόστους.

Είναι γνωστό ότι στα πλαίσια μιας οποιασδήποτε επιχειρηματικής δραστηριότητας, δημιουργούνται θυσίες, δηλαδή δαπάνες, με σκοπό την πραγματοποίηση αντίστοιχων αποδόσεων, δηλαδή εσόδων. Για παράδειγμα, αναλίσκονται πρώτες ύλες, χρησιμοποιούνται ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, απασχολούνται εργατικά χέρια, κεφάλαια, πραγματοποιούνται αποδόσεις των πρώτων υλών, της εργασίας και των μηχανημάτων, με σκοπό την παραγωγή προϊόντων και στη συνέχεια τη δημιουργία εσόδων από την διάθεση των προϊόντων.

Όλα τα παραπάνω μεγέθη¹⁵, μας δίνουν τους δείκτες της αποτελεσματικότητας, με τις περαιτέρω υποδιαιρέσεις τους. Η λογιστική του κόστους μας παρέχει στοιχεία για να ελέγξουμε κατά πόσο ο στόχος της επιχείρησης¹⁶ πραγματοποιήθηκε.

Για παράδειγμα, αν προϋπολογίσθηκε ότι για την παράγωγη μιας μονάδας προϊόντος απαιτούνται δύο μονάδες πρώτης ύλης, η λογιστική του κόστους μας δίνει την πληροφορία ότι έχουν παραχθεί 1500 μονάδες προϊόντος και έχουν αναλωθεί 3100 μονάδες πρώτης ύλης. Αυτό σημαίνει ότι η απόδοση της πρώτης ύλης σε προϊόν κυμάνθηκε σε επίπεδα χαμηλότερα από αυτά που είχαν προγραμματισθεί. Για να είχε επιτευχθεί ο στόχος της επιχείρησης, όσον αφορά την απόδοση των πρώτων υλών, θα έπρεπε το συγκεκριμένο επίπεδο παραγωγής να είχε προκαλέσει την ανάλωση 3000 μονάδων πρώτης ύλης.

¹⁵ Κατάλληλα σχετιζόμενα μεταξύ τους, σε φυσικές ποσότητες ή σε αξίες.

¹⁶ Στόχος της επιχείρησης είναι η αποτελεσματικότητα.

Στη συνέχεια αναζητούνται οι αιτίες της απόκλισης των πραγματικών από τα προϋπολογισμένα η προγραμματισθέντα. Στο παραπάνω παράδειγμα σαν πιθανές αιτίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν η μη τήρηση, από τον προμηθευτή της επιχείρησης, των όρων σχετικά με την ποιότητα, περιεκτικότητα της πρώτης ύλης, ατελής ρύθμιση ή βλάβη των μηχανημάτων και πολλές άλλες. Ανάλογοι έλεγχοι διενεργούνται και στον τομέα της παραγωγικότητας της εργασίας, ή των μηχανημάτων, ή στη διαμόρφωση της σχέσης του κέρδους με τα απασχολούμενα κεφάλαια ή της σχέσης έσοδα-έξοδα.

Βέβαια, αυτό δεν σημαίνει ότι η λογιστική κόστους είναι ο μόνος μηχανισμός που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, διότι είναι γνωστό ότι μπορεί να χρησιμοποιηθούν και άλλοι τρόποι. Για παράδειγμα, από την άσκηση άμεσης εποπτείας για την πραγματοποίηση των αποδόσεων που προγραμματίστηκαν και την αποφυγή της εμφανής σπατάλης, μέχρι την εφαρμογή πολυπλοκότερων συστημάτων.

Τέλος, ο έλεγχος είναι δυνατόν να είναι διορθωτικός η προληπτικός. Ο διορθωτικός έλεγχος δεν έχει την έννοια ότι αποβλέπει στην διόρθωση του κόστους που πραγματοποιήθηκε σε ύψος μεγαλύτερο από αυτό που προβλέφθηκε, διότι αυτό είναι αδύνατο. Ο όρος διορθωτικός έλεγχος αναφέρεται απλώς στις διαδικασίες που ακολουθούνται για την συνεχή ενημέρωση της διοίκησης, όσον αφορά την διαμόρφωση του τρέχοντος κόστους σε σχέση με το προϋπολογισμένο ή πρότυπο κόστος και την διαπίστωση των αντίστοιχων αποκλίσεων αμέσως, ώστε να είναι δυνατή η λήψη μέτρων για την αποτροπή επανεμφάνισης των αποκλίσεων στο μέλλον.

Ο διορθωτικός έλεγχος είναι ένας μηχανισμός συνεχής επαγρύπνησης της διοίκησης για την έγκαιρη επισήμανση περιοχών αποκλίσεων, έτσι ώστε να υπάρχει περιθώριο χρόνου για την λήψη διορθωτικών μέτρων, για την αποτροπή δυσμενών αποκλίσεων στο μέλλον.

Όσον αφορά τον προληπτικό έλεγχο η σύγχρονη τάση είναι να προτιμάται περισσότερο από τον διορθωτικό. Αυτό το είδος του ελέγχου συνιστάται στην καθιέρωση διαδικαστικών, ψυχολογικών και άλλων μέσων για την παρακίνηση των εργαζομένων να προσπαθήσουν να διατηρήσουν το κόστος στα όρια που ορίστηκαν από το προκαθορισμένο κόστος.

Για να γίνει πιο κατανοητό θα αναφέρουμε ένα παράδειγμα. Το τμήμα βιομηχανοποίησης προκειμένου να παράγει μια ποσότητα προϊόντος είναι αναγκασμένο να ζητήσει από την αποθήκη πρώτων υλών μια ποσότητα πρώτης ύλης. Αρχικά λοιπόν και με έντυπο ορισμένου χρώματος ζητάει την ποσότητα της πρώτης ύλης που αντιστοιχεί στην ποσότητα του προϊόντος που πρόκειται να παραχθεί, σύμφωνα με την αντιστοιχία που έχει καθοριστεί στα πλαίσια του προϋπολογιστικού ή πρότυπου κόστους.

Αν δηλαδή ο στόχος της πρώτης ύλης έχει καθοριστεί σε 50% και πρόκειται να αρχίσει η παραγωγή 1000 μονάδων προϊόντος, το τμήμα βιομηχανοποίησης δικαιούται να ζητήσει μόνο 2000 μονάδες πρώτης ύλης.

Αν τελικά η ποσότητα της πρώτης ύλης που χρησιμοποιήθηκε δεν επαρκέσει για την παραγωγή που προγραμματίστηκε, πράγμα που σημαίνει ότι η απόδοση των πρώτων υλών δεν πραγματοποιήθηκε, το τμήμα βιομηχανοποίησης υποχρεούται να ζητήσει την πρόσθετη ποσότητα που χρειάζεται με έντυπο άλλου χρώματος.

Η διαδικασία αυτή κρατάει σε συνεχή εγρήγορση τον υπεύθυνο της βιομηχανοποίησης και τον παρακινεί να προσπαθήσει να μην υπερβεί τα όρια των αναλώσεων που έχουν προκαθοριστεί.

Σε καλά οργανωμένες επιχειρήσεις παρατηρείται μια τάση συνδυασμού του προληπτικού ελέγχου με τις λεγόμενες μεθόδους υποκινήσεως του προσωπικού, με αποτέλεσμα το προσωπικό να ενεργεί κατά τέτοιον τρόπο ώστε να μην επιφέρει αποκλίσεις στον τομέα του κόστους.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι αν συγκρίνουμε τους τρεις αυτούς σκοπούς της λογιστικής κόστους καταλήγουμε στα εξής συμπεράσματα.

Κατά την πραγματοποίηση του προγραμματισμού, η συμβολή της λογιστικής κόστους είναι συγκριτικά πολύ σημαντικότερη σε σχέση με τον πρώτο σκοπό¹⁷.

Στην εκτέλεση του πρώτου σκοπού, ο ρόλος της λογιστικής κόστους είναι μάλλον παθητικός, υπό την έννοια ότι το αποτέλεσμα της επιχείρησης, που μπορεί να είναι κέρδος ή ζημία, είναι συνέπεια συνθηκών και μεγεθών, που διαμορφώθηκαν στο παρελθόν και δεν μπορεί να τα μεταβάλλει η λογιστική κόστους. Μόνο στην έκταση που τα ιστορικά αυτά μεγέθη χρησιμοποιούνται για να υποβοηθηθεί η διοίκηση στην επιλογή των μέσων, στα πλαίσια του προγραμματισμού μελλοντικών δραστηριοτήτων της, μπορεί να ειπωθεί πως η λογιστική κόστους προσλαμβάνει δυναμικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι μπορεί να επηρεάσει την διοίκηση κατά την επιλογή του πιο πρόσφορου μέσου για την πραγματοποίηση των αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης.

Αντίθετα, όπως σημειώθηκε παραπάνω, πολύ πιο σημαντικός είναι ο δεύτερος στόχος, η υποβοήθηση στον τομέα του προγραμματισμού. Στην περίπτωση αυτή, ασχολούμαστε με γεγονότα όχι που συνέβησαν, αλλά που πρόκειται να συμβούν και επομένως δεν επιδέχονται μεταβολή. Ασχολούμαστε με το μέλλον και όχι με το παρελθόν.

Είναι φανερό, ότι η κατάλληλη και σωστή πληροφόρηση είναι βασικός παράγοντας στη διαδικασία λήψης αποφάσεων για τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν. Ο ρόλος της λοιπόν, στην περίπτωση αυτή, είναι δυναμικός γιατί μπορεί να επηρεάσει την μελλοντική διαμόρφωση των μεγεθών, μέσω της επίδρασης που ασκεί στην διαδικασία λήψης αποφάσεων.

¹⁷ Που είναι ο καθορισμός του εισοδήματος και η αποτίμηση των αποθεμάτων.

Όσον αφορά τον τρίτο σκοπό, τον έλεγχο, είναι άρρητα συνδεδεμένος με τον προγραμματισμό, τον δεύτερο σκοπό της λογιστικής κόστους και μάλιστα θα λέγαμε ότι αποτελούν τις δύο όψεις του ίδιου νομίσματος.

Ο προγραμματισμός θα ήταν άχρηστος, εάν δεν τον ακολουθούσε έλεγχος που να διαπιστώνει κατά πόσο πραγματοποιήθηκαν οι στόχοι του και αν δεν πραγματοποιήθηκαν σε τι οφείλεται η μη πραγματοποίησή τους. Με σκοπό να διεξαχθούν τα κατάλληλα συμπεράσματα και να ληφθούν τα ανάλογα μέτρα. Συνεπώς ο προγραμματισμός και ο έλεγχος είναι αλληλένδετοι.

Βασικά η λογιστική κόστους αποβλέπει μαζί με τον σχεδιασμό, με άλλο όρο τον προγραμματισμό και τον απολογιστικό έλεγχο στη σωστή τιμολογιακή πολιτική, στη σωστή διαμόρφωση της τιμής του προϊόντος. Δίνει απαντήσεις στα ποικίλα ερωτήματα που απασχολούν κάθε επιχείρηση, όπως τι εκπτώσεις θα γίνουν και ως ποιο όριο, εάν μπορεί να πουλήσει μια επιχείρηση τα προϊόντα της κάτω από το κόστος χωρίς δυσάρεστα αποτελέσματα και πολλές άλλες ερωτήσεις που αφορούν γενικά την επιχείρησή μας.

Ήδη από όλα τα παραπάνω διεξάγουμε το εξής συμπέρασμα. Ότι η λογιστική κόστους στρέφει το ενδιαφέρον της γύρω από το κόστος, το οποίο αποτελεί την βάση για την εκπλήρωση όλων των σκοπών που έχει θέσει. Αρχικά λοιπόν ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές της κάθε επιχείρησης τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με το κόστος.

Ο Γεώργιος Βενιέρης¹⁸, αναφέρει χαρακτηριστικά ότι ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον ποιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες, οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση.

Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών. Ένας άλλος παράγοντας είναι η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της σε σχέση με εκείνα τα οποία που προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.

Επίσης το οικονομικό περιβάλλον συμπεριλαμβάνεται σε όλα τα παραπάνω. Για παράδειγμα οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία και άλλα παρόμοια μπορεί να ευνοήσουν μια επιχείρηση.

Ακόμη ένας παράγοντας είναι οι συνθήκες παραγωγής. Για παράδειγμα η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.

¹⁸ Βενιέρης Γ. «Λογιστική κόστους» Εκδόσεις Κ.& Π. Σμπίλιας 1996.

Τέλος, το κόστος, είναι ο τελευταίος παράγοντας που μπορούμε να αναφέρουμε και με αυτόν ασχολείται η λογιστική κόστους.

Αν επιμείνει κανείς σε αυτήν την χρησιμότητα της κοστολόγησης¹⁹, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει.

Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μια επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο που μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανένας ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα. Εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή αν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή αν οι τιμές πώλησής τους θα μπορούσαν να παραμείνουν ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν και άλλα πολλά. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει εάν υπάρχουν απώλειες ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως, για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστάσιου είτε ενός τμήματος του.

Συνοψίζοντας λοιπόν όλα τα παραπάνω²⁰, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης, το οποίο διέπεται και από τις γενικές αρχές της κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης.

Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου

¹⁹ Δηλαδή στην βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σε ένα διευθυντή σχετικά με το κόστος.

²⁰ Εκτός από την βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων.

προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης.

Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης, η επιχείρηση πρέπει να ανακαλύπτει τρόπους να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

Έτσι λοιπόν, ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση των πάσης φύσεως επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων. Αποφάσεις που είναι απαλλαγμένες από προσωπικά και συναισθηματικά στοιχεία και που τείνουν να είναι άριστες. Χωρίς τις κατάλληλες πληροφορίες, χωρίς τα κατάλληλα στοιχεία δεν είναι δυνατόν να παρθούν σωστές και ορθολογικές αποφάσεις. Τα στοιχεία υποβοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στην λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Με αυτόν τον τρόπο δομούνται γερά τα θεμέλια της επιχείρησης και δεν την αφήνουν να πέσει στα μικρότερα περιθώρια κέρδους, κινδυνεύοντας έτσι να υπολειπώσει ή ακόμα και να χάσει την θέση της στην αγορά.

Τα στοιχεία αυτά και τις πληροφορίες αυτές τις παρέχει η λογιστική και ιδιαίτερα η λογιστική κόστους ή καλύτερα ως την αποδώσουμε έναν άλλο όρο που τις ταιριάζει περισσότερο επιχειρηματική λογιστική.

Παράλληλα με τον σχεδιασμό, προγραμματισμό και έλεγχο, τα στοιχεία κόστους μάς βοηθούν να καταρτίσουμε τις πάσης φύσεως προβλέψεις για το μέλλον, του ιδίου κόστους, του προβλεπόμενου κόστους και άλλων μεγεθών μέσα στην επιχείρηση, τα όποια είναι απαραίτητα για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Πολλαπλές είναι λοιπόν οι χρησιμότητες της κοστολόγησης σε μία επιχείρηση και κατά συνέπεια πολλαπλοί είναι και οι σκοποί στους οποίους αποβλέπει. Ήδη από παλαιότερα και από τότε που η τεχνολογία άρχισε να μπαίνει στη ζωή μας, όχι μόνο αυτοί που την μελετούσαν αλλά και αυτοί που αναγκάστηκαν να την εφαρμόσουν συνειδητοποίησαν πόσο σημαντικός είναι ο ρόλος της κοστολόγησης. Από παλιά, όταν η κοστολόγηση δεν ήταν ακόμα στην ακμή της όπως σήμερα και οι μελετητές της γράφανε στην καθαρεύουσα ακόμα, όπως ο Μιλτιάδης Λεοντάρης²¹, πολύ

²¹Λεοντάρη Κ. Μ., 1972, Οργάνωσης Κοστολογίου, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος.

αξιόλογος συγγραφέας, δεν μπορούσαν να απαριθμήσουν τους στόχους της λογιστικής κόστους, παρά μόνο να αναφέρουν τους σημαντικότερους από αυτούς.

Με την κοστολόγηση επιτυγχάνεται η άσκηση ευσυνείδητης τιμολογιακής πολιτικής, ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης, ο προσδιορισμός του κόστους που ευνοεί περισσότερο την επιχείρηση αλλά και του οριακού.

Παρακάτω θα προσπαθήσουμε να παρουσιάσουμε την πολυπλοκότητα αυτή της λογιστικής κόστους και να αναλύσουμε όσο μπορούμε βέβαια την εξέλιξη της χρησιμότητας της αλλά και των σκοπών της στις μέρες μας.

Επειδή είναι αδύνατον να αναφέρουμε όλους αυτούς τους στόχους αρχικά θα απαριθμήσουμε τους κυριότερους :

1. Ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και άλλων φορέων του κόστους.
2. Η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό ή διαφορετικά προγραμματισμό.
3. Η δυνατότητα που υπάρχει για έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας.
4. Η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα με τον Kaplan²² το 1998 η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς την εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές, την εκτίμηση κόστους προϊόντος και τον λειτουργικό έλεγχο.

Η διοίκηση κόστους στοχεύει στην αναγνώριση αυτών των παραμέτρων που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης. Η κατάταξη του Robert Kaplan για τις φάσεις της ανάπτυξης συστημάτων διοίκησης για τις φάσεις της ανάπτυξης συστημάτων διοίκησης κόστους περιγράφει αυτή τη μεταστροφή στο στόχο.

Στην πρώτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους είναι βασικά συστήματα αναφοράς συναλλαγών, όπως προχωρούμε στη δεύτερη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους στοχεύουν στην εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά.

Το αντικείμενο είναι οι πραγματικοί οικονομικοί απολογισμοί, και αναλόγως η χρησιμότητα των συστημάτων διοίκησης κόστους περιορίζεται. Στην τρίτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους ανιχνεύουν σημαντικά λειτουργικά δεδομένα και αναπτύσσουν πιο ακριβείς και σημαντικές πληροφορίες για λήψη αποφάσεων. Εδώ τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύσσονται. Στην

²²Kaplan, Κόστος και το αποτέλεσμα: Η χρήση ολοκληρωμένων συστημάτων Κόστος οδήγησης Κερδοφορία και απόδοση, με την Robin Cooper, Harvard Business School Press, 1998.

τέταρτη φάση οι στρατηγικά σημαντικές πληροφορίες για τη διοίκηση του κόστους είναι ένα σημαντικό στοιχείο του συστήματος.

Οι πρώτες δύο φάσεις του συστήματος έχουν ως αντικείμενο τη μέτρηση και την αναφορά στη διοίκηση κόστους. Η τρίτη φάση στρέφεται προς το λειτουργικό έλεγχο. Στην τέταρτη φάση ο διαχειριστής του κόστους έχει ένα πολύ σημαντικό ρόλο αφού δεν καταγράφει απλά αλλά δυναμικά συνεργάζεται έχοντας τα προσόντα της αναγνώρισης, καταγραφής και περίληψης των σημαντικών παραγόντων για την επιτυχία της επιχείρησης.

Συγκρίνοντας τους τρεις αυτούς σκοπούς ο Kaplan, θεωρεί πως οι δύο τελευταίοι είναι πιο σημαντικοί και αναφέρει χαρακτηριστικά πως η διοίκηση κόστους έχει ένα πιο ευρύ στόχο, τη συνεχή μείωση του κόστους. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος του κόστους, ο τρίτος δηλαδή σκοπός, είναι στενά συνδεδεμένος με τα έσοδα και το σχεδιασμό του κέρδους.

Σύμφωνα με τον Kaplan, η λογιστική κόστους έχει δύο κύριους σκοπούς, την κοστολόγηση του προϊόντος και δεύτερον το σχεδιασμό και τον έλεγχο. Οι τεχνικές για να ικανοποιηθούν αυτά τα κριτήρια περιλαμβάνουν, την ανάλυση κόστους, οφέλους για το σχεδιασμό και την αλλαγή στα συστήματα διοίκησης κόστους, την κοστολόγηση προϊόντος και τα συστήματα ελέγχου που βοηθούν τις διαδικασίες της παραγωγής και όχι το αντίστροφο, τις ελεγκτικές διαδικασίες σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης και τις έγκυρες πηγές διοικητικής πληροφόρησης.

Σε όλες τις εταιρείες, οργανισμούς κερδοσκοπικούς και μη οι managers ενδιαφέρονται να χρησιμοποιήσουν την κοστολογική πληροφορία προκειμένου να πάρουν κάποιες αποφάσεις, στρατηγικές ή τακτικές και για να διαχειριστούν τα διάφορα είδη κόστους. Αυτό απαιτεί μέτρηση του κόστους και τακτοποίηση ή ταξινόμηση του κατά προϊόντα, υπηρεσίες, εργασιακές διαδικασίες, λειτουργικά τμήματα ή άλλα κέντρα κόστους ανάλογα με τη σημαντικότητα τους κατά τον manager. Μια καλή ταξινόμηση του κόστους παρέχει στον manager την καλύτερη εικόνα για τη δομή του κόστους στην εταιρεία και επιτρέπει σε αυτόν να πετύχει τους στρατηγικούς στόχους της ποιότητας και του κόστους σε ένα χρονικό διάστημα που έχει θέσει ως στόχο.

Συνεπώς ένα σύστημα διοίκησης κόστους είναι πολύ σημαντικό για την εταιρεία γιατί τη βοηθάει σε πολλούς τομείς. Πιο συγκεκριμένα, για να διασφαλιστεί ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, ένα κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν. Το κόστος πρέπει να ταιριάζει με τη θέληση του πελάτη όταν αυτός πληρώνει. Μόνο έτσι οι εταιρείες μπορούν να σχεδιάζουν προϊόντα που να μεγιστοποιούν την αξία του πελάτη.

Επιπλέον για να διαχειριστούν το κόστος οι managers πρέπει να κατανοήσουν τη δομή του κόστους. Το κοστολογικό σύστημα που υπάρχει σε μια εταιρεία πρέπει να μπορεί να τους βοηθά

και να δίνει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως τι προκαλεί διαφορές στο κόστος, πόσο κοστίζει μια μονάδα, τι πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν και άλλα τέτοια ερωτήματα.

Πρέπει να δίνεται σημασία και στο χρόνο. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή στην αγορά και την πώληση επιδρά στο χρόνο που απαιτείται για να ταιριάζει με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες. Στην περίπτωση αυτή αξίζει να αναφέρουμε ένα παράδειγμα για να γίνει πιο κατανοητό. Η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος. Συνεπώς ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στη χρησιμοποίηση πληροφοριών όπως για παράδειγμα κόστη παραγωγής και αριθμός ή τύπος παραπόνων πελατών, για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων.

Χρησιμοποιούμε τον όρο διοίκηση κόστους για να περιγράψουμε τις προσεγγίσεις και τις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο σχεδιασμό και ελεγκτικές αποφάσεις που αυξάνουν την αξία για τον καταναλωτή και μειώνουν το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα οι managers παίρνουν αποφάσεις που αφορούν τον αριθμό και το είδος της α' ύλης που έχει χρησιμοποιηθεί, αλλαγές στις εργοστασιακές διαδικασίες, και αλλαγές στο σχεδιασμό του προϊόντος. Η πληροφόρηση από τα λογιστικά συστήματα συμβάλλει στη σωστή λήψη απόφασης από τους managers, αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Η διοίκηση κόστους δεν ασκείται ανεξάρτητα. Είναι ένα σημαντικό στοιχείο των γενικών διοικητικών στρατηγικών και της εκτέλεσης τους. Ο υπεύθυνος της διοίκησης κόστους παρέχει δεδομένα που βοηθούν στο να βελτιωθεί η στρατηγική, να χρησιμοποιηθούν αποδοτικά οι πόροι και η παραγωγική ικανότητα και ουσιαστικά να εφαρμοστεί σωστά η διαμορφωμένη στρατηγική.

1.3: ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Θεωρούμε βασική έννοια, πλαίσιο, την έννοια της μεθόδου και υποδεέστερη, που ορίζεται ειδικότερα και λειτουργεί μερικότερα, μέσα στα πλαίσια της μεθόδου δηλαδή του συστήματος. Με αυτά τα δεδομένα λειτουργούν οι έννοιες αυτές και στη Λογιστική. Εκεί αναφέρονται σαν δυο βασικές μέθοδοι η απλογραφία και η διπλογραφία και μέσα στα πλαίσια της διπλογραφικής μεθόδου αναπτύσσονταν τα συστήματα: Κλασικό, Συγκεντρωτικό και Ημερολογίου - Καθολικού. Εξάλλου, επιχείρημα για την ίδια άποψη παρέχεται και από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και

ειδικότερα από τις διατάξεις του άρθρου 7 όπου ορίζεται ότι στην τρίτη κατηγορία βιβλίων, τηρούνται: λογιστικά βιβλία και η διπλογραφική μέθοδος με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα.

Οι δύο αυτές εννοιολογικές κατηγορίες (Μέθοδος-Σύστημα), προσδιορίζουν την κοστολόγηση σαν ολοκληρωμένη διαδικασία ,που ξεκινάει από την πρώτη, την αρχική καταγραφή της δαπάνης και καταλήγει στην τελική, την έσχατη καταγραφή του κόστους του έτοιμου προϊόντος.

Ειδικότερα, η μέθοδος καθορίζει το γενικό πλαίσιο των αρχών που διέπουν τον προσδιορισμό του κόστους, πλαίσιο γενικό και ανεξάρτητο από την επιχείρηση και τα χαρακτηριστικά της. Εξάλλου, το σύστημα καθορίζει μέσα στα όρια της μεθόδου το ειδικό πλαίσιο της κοστολογικής διαδικασίας²³.

Μέσα στα πλαίσια του συστήματος της κοστολόγησης λειτουργεί μια βασική βέβαια ,αλλά ειδική διαδικασία , που προσδιορίζεται ειδικά και περιορισμένα το κόστος των ενδιάμεσων και των τελικών φορέων κόστους. Μια διαδικασία που βρίσκεται συνεπώς σε στενή σχέση ,τόσο με τη συγκεκριμένη κάθε φορά επιχείρηση, όσο και με την παραγωγική διαδικασία και τα προϊόντα της.

1.4: ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

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

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

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

²³ Δηλαδή τους τρόπους και τα μέσα που η συγκεκριμένη κάθε φορά επιχείρηση με την οργάνωση και τις τεχνικές που εφαρμόζει θα οργανώσει την κοστολογική της διαδικασία.

εφαρμόζεται, οι δαπάνες έχουν ήδη πραγματοποιηθεί. Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους αναφέρονται στον τρόπο μ' αυτόν που θα προσδιοριστεί ένα κόστος ,πριν πραγματοποιηθεί.

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

Οι μέθοδοι του προκαθορισμένου κόστους παρουσιάζουν τρεις βασικές διαφορές από τις μεθόδους του πραγματοποιημένου κόστους. Η πρώτη διαφορά βρίσκεται στη δυνατότητα τους να προδιαγράφουν τα ποσά των δαπανών στο κανονικό τους ύψος προς το οποίο πρέπει να τείνει η διαμόρφωση τους μέσα στη μελλοντική περίοδο που κοστολογείται .Η δεύτερη βρίσκεται στο γεγονός ότι και οι δύο προκαθορίζουν ένα κανονικό κόστος ,επειδή από τον προκαθορισμό λείπει η έννοια του συμπτωματικού, του εξαιρετικού, του τυχαίου. Η τρίτη διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι στις περιπτώσεις προκαθορισμού κρίνεται και το κύρος της μεθόδου από το βαθμό που θα προσεγγίσει τις δαπάνες που θα διαμορφωθούν κάτω από τις συνθήκες που προβλέφθηκαν.

1.4.1: ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

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

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

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

1.4.2: ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η μέθοδος επιδιώκει να σχηματίσει ένα κόστος απαλλαγμένο από στοιχεία εξαιρετικά ή τυχαία και γενικά στοιχεία που προκάλεσαν δαπάνες με χαρακτήρα συμπτωματικό και επίκαιρο, είτε κατά το είδος τους είτε κατά το μέγεθος τους. Αποκλείει συνεπώς από το κόστος τόσο τα είδη των δαπανών που θεωρούνται εξαιρετικά ,σε μια δαπάνη που κατ' είδος είναι κανονική²⁴. Απομονώνει από τις δαπάνες τα στοιχεία που συγκεντρώνουν αυτά τα χαρακτηριστικά και επιτρέπει να περιληφθούν στο κόστος μόνο οι ομαλές και επαναλαμβανόμενες. Με τα δεδομένα αυτά προκύπτει κόστος που μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός από τον έλεγχο της περιόδου σ' αυτήν που αναφέρεται ,επίσης και για διαχρονικές συγκρίσεις και μελλοντικές εκτιμήσεις. Στην σχετική θεωρία η μέθοδος αυτή γίνεται δεκτή σαν ή περισσότερο έγκυρη για τον προσδιορισμό ενός πραγματοποιημένου κόστους μολοντί δεν έχει προσδιοριστεί το περιεχόμενο του όρου κανονικό .Με άλλα λόγια η σχετική θεωρία προβάλλει τη μέθοδο, χωρίς να είναι η μέθοδος αυτή πολύ σαφής και αποκρυσταλλωμένη.

1.4.3:ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Με τη μέθοδο αυτή, στη συγκεκριμένη επιχείρηση, για την προβλεπόμενη μελλοντική παραγωγή προσδιορίζονται κατ' είδος ποσότητα και αξία οι αναλώσεις, αυτές που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν και συνεπώς το επίπεδο στο οποίο υπολογίζεται ότι θα διαμορφωθεί το κόστος της παραγωγής αυτής. Πρόκειται πάντοτε για μελλοντικό προκαθορισμένο κανονικό κόστος ,αφού προβλέψιμες είναι μόνο οι κανονικές συνθήκες. Χαρακτηριστικό της μεθόδου είναι το γεγονός ότι δεν περιλαμβάνει κανένα στοιχείο πειθαναγκασμού. Στοιχείο, ωστόσο, που θα υποχρέωνε την επιχειρηματική δράση της περιόδου σε αυτήν που αναφέρεται το προϋπολογισμένο κόστος, να αναπτυχθεί έτσι ώστε οι δαπάνες να διαμορφωθούν σύμφωνα με την πρόβλεψη. Δεν υπάρχει μέθοδος συγκεκριμένη²⁵, για τον υπολογισμό του προϋπολογιστικού κόστους. Θα μπορούσαμε όμως να πούμε ότι η μέθοδος που θα χρησιμοποιηθεί, για να προσδιοριστεί το κανονικό απολογιστικό κόστος, είναι κατάλληλη για να υπολογιστεί και το προϋπολογιστικό ,επειδή αυτό το τελευταίο δεν είναι άλλο από το κανονικό κόστος με μελλοντική χρονική αναφορά. Θα μπορούσαν λοιπόν να χρησιμοποιηθούν για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην επιχείρηση, στατιστικά στοιχεία από μακροχρόνιο δείγμα κανονικών αναλώσεων. Και για τα στοιχεία εκείνα που αφορούν στην αγορά, προβλέψεις που αναφέρονται στη μελλοντική χρονική περίοδο που καλύπτει το πρόγραμμα που κάθε φορά καταρτίζεται. Η προσέγγιση αυτή δε σημαίνει ότι αποτελεί τη μοναδική σχετική μέθοδο ούτε την πιο ακριβή. Αποτελεί ίσως την πιο απλή. Αντιθέτως, θα μπορούσε να

²⁴ Δηλαδή είναι κοστολογήσιμη

²⁵ Είτε καθορισμένη είτε γενικής αποδοχής.

υποστηριχθεί σαν περισσότερο ακριβής μέτρηση πάνω στην παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης με τους όρους που αυτή η διαδικασία θα πραγματοποιηθεί μέσα στη μελλοντική περίοδο που προγραμματίζεται, που όμως είναι μέθοδος πιο δύσκολη στην εφαρμογή της.

1.5:ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

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

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

Σύμφωνα με τον καθηγητή Βενιέρη²⁶ η συμπεριφορά της διαχείρισης του κόστους απέναντι στο κόστος είναι ότι δεν δέχεται ότι αυτό απλώς συμβαίνει. Το κόστος είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων.

Η πρόκληση που έχουν να αντιμετωπίσουν τα στελέχη που ασχολούνται με τη διοίκηση του κόστους είναι να προσδιορίσουν τις

δραστηριότητες που προκαλεί το κόστος, να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό να μειώσουν το κόστος. Η εκτίμηση του κόστους επιτρέπει τη διαχείριση του, τη λήψη αποφάσεων καθώς και το σχεδιασμό και τον καθορισμό προτύπων. Η διοίκηση κόστους περιλαμβάνει εμπλοκή και όχι παθητική απλή καταγραφή.

Για την υλοποίηση της διοίκησης του κόστους χρησιμοποιείται ένα σύνολο επιστημονικών τεχνικών. Οι τεχνικές αυτές συνθέτουν το σύστημα διοίκησης κόστους της επιχείρησης. Η επιλογή αυτών των τεχνικών γίνεται με κριτήριο την καταλληλότητα τους για την επίτευξη των απαιτήσεων και των στόχων της διοίκησης για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της απόδοσης, στη βάση πάντα μιας ανάλυσης κόστους και οφέλους.

²⁶ Βενιέρης Γ. «Λογιστική κόστους» Εκδόσεις Κ.& Π. Σμπίλιας 1996

Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης²⁷ είναι δυνατόν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους, έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός.

Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης είναι δυνατόν να χωρισθούν σε δύο βασικές κατηγορίες. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης αποτελούν τη βάση της κοστολόγησης. Αναπτύχθηκαν μετά τις δυο πρώτες δεκαετίες του 20ου αιώνα και ουσιαστικά αποτελούν το βασικό σημείο αναφοράς για την κοστολόγηση. Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας, την οποία ακολουθεί μια συγκεκριμένη επιχείρηση. Η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων σε μια επιχείρηση μπορεί να γίνει κυρίως με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι κατά παραγγελία κοστολόγηση ή αλλιώς με τη μέθοδο της εξατομικευμένης παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών. Ο δεύτερος τρόπος είναι η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα.

Τα παραπάνω δύο είδη συστημάτων κοστολόγησης μπορούν να θεωρηθούν ως τα δύο άκρα ενός συνεχούς. Μεταξύ αυτών των δύο ακραίων περιπτώσεων, ανάλογα με τα πραγματικά χαρακτηριστικά της παραγωγής σε μια επιχείρηση, το ένα σύστημα μπορεί να αναμειχθεί με το άλλο σε κάποιο βαθμό. Επομένως, ορισμένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν συστήματα κοστολόγησης που δεν ανήκουν αμιγώς ούτε στην μία ούτε στην άλλη κατηγορία.

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

Στα πλεονεκτήματα των συστημάτων αυτών μπορεί να προσμετρηθούν, η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνουν, η ύπαρξη συνεργασίας ανάμεσα στα τμήματα καθώς και το ότι η λογιστική κόστους έχει ξεκάθαρους αντικειμενικούς σκοπούς.

²⁷ Δηλαδή οι κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με τις πρώτες ύλες τα άμεσα εργατικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Όμως, υπάρχουν και αρκετά μειονεκτήματα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αυτά έχουν να κάνουν με το ότι η αναφορά τους είναι αργή, η πληροφόρηση επαναλαμβάνεται και είναι ασυνεπής, καθώς υπάρχουν και αργές αντιδράσεις σε επιχειρησιακές αλλαγές. Ακόμα, φαίνεται να υπάρχει μικρή συνεργασία και εξάρτηση ανάμεσα στα λειτουργικά τμήματα της επιχείρησης. Τέλος δεν υπάρχει αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός.

Το ρίσκο που διαχειρίζεται ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης έχει να κάνει με τη διατήρηση του μεγάλου όγκου πληροφόρησης και την αργοπορία αντίδρασης σε περίπτωση που αυτή επιβάλλεται από τις επιθεωρήσεις. Επίσης, οι μειώσεις του προσωπικού είναι κάτι δύσκολο, και στο σύστημα δεν μπορούν να απεικονιστούν αντικειμενικά αλλαγές στις διαδικασίες ή στα υπάρχοντα προϊόντα λόγω πιθανών στρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων.

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

Η τεχνική του πλήρες κόστους βασίζεται στην θεωρία ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, σταθερά ή μεταβλητά. Ο Βενιέρης²⁸ δέχεται ότι η θεωρία αυτή είναι λογική, όμως έχει το μειονέκτημα ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους. Συγκεκριμένα με το άμεσο κόστος, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας τους και με εκείνο που δεν οφείλεται σε αυτούς.

Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους εξουδετερώνει το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής διότι παρέχει την ευχέρεια στη διοίκηση της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεων της. Αυτό επιτυγχάνεται επιβαρύνοντας τους φορείς του κόστους με το σύνολο του μεταβλητού μόνο κόστους. Το μεταβλητό κόστος είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν επιβαρύνουν τους φορείς του κόστους αλλά εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης σαν κόστος περιόδου. Εκπίπτουν σαν κόστος περιόδου γιατί τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δημιουργούνται εξαιτίας του χρόνου και δεν είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας. Με την προϋπόθεση βέβαια ότι θα πραγματοποιηθούν οπωσδήποτε ανεξάρτητα από το εάν θα υπάρχει παραγωγή.

²⁸ Βενιέρης Γ. «Λογιστική κόστους» Εκδόσεις Κ.& Π. Σμπίλιας 1996.

Παρόλα αυτά όμως, υπάρχει η θεωρητική δυσκολία ότι σε διαχρονική βάση όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

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

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

Στο σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμισθεί ότι οι μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης είναι απλώς τα μέσα με τα οποία ένα σύστημα κοστολόγησης θα παρουσιάσει καλύτερα τις κοστολογικές πληροφορίες δεδομένου του σκοπού για τον οποίο αυτές πρόκειται να χρησιμοποιηθούν.

Επομένως ο σκοπός προηγείται των μέσων και δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες προσδιορισμού των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν σε μια επιχείρηση. Έχει αποδειχθεί η θεωρία ότι τίποτα δεν μπορεί να παραχθεί εάν δεν ληφθεί υπόψη η φύση της παραγωγικής διαδικασίας και ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφόρηση. Πάντως κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και μια τεχνική κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι και οι τεχνικές κοστολόγησης είναι αλληλένδετα στοιχεία. Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με μια μέθοδο κοστολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι η τεχνική του πλήρες κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε υπάρχει εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία είτε η παραγωγική διαδικασία είναι συνεχής. Το ίδιο ακριβώς ισχύει για την τεχνική του οριακού και πρότυπου κόστους.

Η κοστολόγηση ως διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή υπηρεσίας κ.λπ. 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 κι 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 η 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 τήρησης βιβλίων, οφείλουν να εφαρμόζουν το σύστημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο:ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1: ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή υπηρεσίας και τα λοιπά. Η κοστολόγηση, σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται, στις επιχειρηματικές ή μη δραστηριότητες που αναπτύσσονται και, γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαιρέσεως της οικονομικής μονάδας²⁹. Μπορεί να παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές, όπου τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε λογαριασμούς, είτε απλογραφικά, με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Η κοστολόγηση, είναι πάντοτε εξωλογιστική, γιατί είναι απλά μια μαθηματική διαδικασία που με αυτήν προσδιορίζεται το κόστος. Για να μιλήσουμε για εσωλογιστική κοστολόγηση, θα πρέπει αυτό να ορίζεται ειδικά.³⁰

Με τον όρο συνεπώς εξωλογιστική, εννοούμε την κοστολόγηση που δεν έχει καταγραφεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, με λογιστικές εγγραφές και γενικότερα περιλαμβάνει ένα λογιστικό κύκλωμα, δηλαδή τις καταχωρήσεις σε ημερολόγια και καθολικά, τη σύνταξη ισοζυγίων και με αυτά την επαλήθευση των αριθμητικών μεγεθών των διαφόρων κατηγοριών αξιών που

²⁹ Βενιέρη Γ, Κοέν Σ. και Κωλέτση Μ, 2002, Σημειώσεις Παραδόσεων και Φροντιστηριακές Ασκήσεις στο μάθημα Λογιστικής Κόστους, Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑ.

³⁰ Βενιέρη Γ, Κοέν Σ. και Κωλέτση Μ, 2005, Λογιστική Κόστος- Αρχές και Εφαρμογές, Αθήνα, Εκδόσεις Ρ. Ι. PUBLISHING.

διακινούνται με την κοστολογική διαδικασία. Αυτό το τελευταίο άλλωστε είναι και το βασικό μειονέκτημα της εξωλογιστικής κοστολόγησης³¹.

Ειδικότερα και περισσότερο συγκεκριμένα, το « εξωλογιστικά » εντοπίζεται στην ανάλυση των αξιών – παραγωγικών προϋποθέσεων και την παραγωγή των προϊόντων. Αυτές οι δύο διαδικασίες είναι που δεν παρακολουθούνται λογιστικά. Οι προϋποθέσεις της παραγωγής, σαν αξίες, με την μορφή των υλικών, οι υπηρεσίες, παρακολουθούνται από τη λογιστική: τα εμπορεύματα κατά την εισαγωγή τους στην αποθήκη και τη χρέωση των σχετικών λογαριασμών αποθεμάτων, και οι υπηρεσίες, με την εισαγωγή – ανάλυση τους στην επιχείρηση και τη χρέωση των σχετικών λογαριασμών εξόδων.

Δεν παρακολουθούνται όμως λογιστικά, οι εξαγωγές – αναλώσεις των υλικών, οι αναλώσεις των υπηρεσιών από την παραγωγή και το κόστος σαν αξία των εισαγωγών στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων και αποτίμησης των ημικατεργασμένων της απογραφής, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου.

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση, οι τελευταίες αυτές διαδικασίες, κατά θέση κόστους, ο υπολογισμός του κόστους του έργου της κάθε θέσης όπως προκύπτει από τις αναλώσεις αυτές και τέλος το κόστος του έτοιμου προϊόντος, όπως συνθέτεται από το σύνολο των μονάδων του έργου από τις διάφορες θέσεις, διαδικασίες που όλες μαζί αποτελούν την κοστολόγηση, δεν παρακολουθούνται λογιστικά. Προσδιορίζονται μόνο μαθηματικά, σαν διαδικασία υπολογισμού του κόστους³².

Συνεπώς, η εξωλογιστική κοστολόγηση, σαν κοστολογική διαδικασία είναι πλήρης και παρέχει όλες τις πληροφορίες που παρέχει σαν μέθοδος για τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας και το σύνολο των δαπανών κατ' είδος που καταλογίζονται στην κάθε θέση κόστους. Απλά, δεν αποτυπώνει λογιστικά αυτές τις μεταβολές της παρουσίας της επιχείρησης, που από αυτό το λόγο μένουν αφανείς. Πρέπει να επισημανθεί πάντως, ότι η απουσία λογιστικής καταγραφής δεν συνδέεται αναγκαία με την ακρίβεια των κοστολογικών δεδομένων. Η ακρίβεια και η εγκυρότητα που θα έδινε στην κοστολογική διαδικασία η λογιστική της καταγραφή, μπορούν να εξασφαλιστούν στον ίδιο βαθμό, από τις σχετικές μαθηματικές επαληθεύσεις³³.

Η κοστολογική αυτή διαδικασία, θυμίζουμε ότι, αρχίζει με την κατάρτιση του «Φύλλου Χρονικής Προσαρμογής Εξόδων και Μερισμού Δαπανών», όπου τα έξοδα – αγορές της κοστολογικής περιόδου, πρώτον προσδιορίζονται στις επιχειρηματικές λειτουργίες – θέσεις κόστους: Παραγωγή –

³¹ Κατσάμα –Π.Βεντούρα, «Λογιστική του Κόστους», Εκδόσεις Υπό την Αιγίδα της Πανελληνίου Επιστημονικής Λογιστικής Εταιρίας, Αθήνα

³² Plunkett J. and B. Dale, 1986, "Quality costing: a summary of research findings", *Quality Assurance*

³³ Horngren, Datar, Foster, 2003, *Cost Accounting, A managerial Emphasis*, Prentice Hall.

Διάθεση –Διοίκηση – Ερευνών και Χρηματοπιστωτική, σαν δαπάνες κόστους. Ο καταλογισμός αυτός των δαπανών σ' αυτές τις θέσεις κόστους, θα συνεχιστεί αναλυτικότερα ακολουθώντας τον «κοστολογικό κώδικα», προκειμένου να σχηματιστεί το λειτουργικό κόστος των διοικητικών μονάδων της κάθε διεύθυνσης και το κόστος έργου στις «παραγωγικές» μονάδες των Διευθύνσεων Εφοδιασμού, Παραγωγής και Διάθεσης.

Με βάση το κόστος έργου από τις τελευταίες αυτές «παραγωγικές» μονάδες θα προσδιοριστεί το κόστος ανά μονάδα προϊόντος και το συνολικό για τη συνολική ποσότητα προϊόντων που παράχθηκαν μέσα στην κοστολογική περίοδο.

Εδώ σταματάει βέβαια η εξωλογιστική κοστολόγηση, η οποία έτσι δεν αξιοποιείται, ούτε για να παρουσιαστούν μεταβολές της περιουσίας με τη μείωση των αξιών που καταναλώθηκαν, ούτε για να παρουσιαστεί η νέα αξία που παράχθηκε, αλλά αξιοποιείται μόνο για την παροχή των σχετικών στοιχείων σαν πληροφοριών, στη διοίκηση της επιχείρησης. Έτσι, το κόστος που προκύπτει, παίζει αποτελεσματικά και ολοκληρωμένα το ρόλο του³⁴.

Επειδή η εξωλογιστική κοστολόγηση δεν συνεπάγεται λογιστικές εγγραφές, αλλά έχει αξία μόνο πληροφοριακή, μπορεί να λειτουργήσει και λειτουργεί στην πράξη, καλύπτοντας κοστολογικές περιόδους οποιασδήποτε διάρκειας και συχνότητας, Με άλλα λόγια λειτουργεί με πλήρη επάρκεια σαν βραχύχρονη, αλλά και σαν ετήσια. Η τελευταία αυτή μάλιστα, είναι η κοστολόγηση που καλύπτει τις ανάγκες όλων των επιχειρήσεων που δεν είναι από το νόμο υποχρεωμένες να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι επιχειρήσεις αυτής της κατηγορίας, είναι υποχρεωμένες να προσδιορίσουν το κόστος της παραγωγής των προϊόντων τους προκειμένου να αποτιμήσουν τα αποθέματα λήξεως, που είναι ένα από τα στοιχεία του «Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης». Και όπως είναι γνωστό, η κατάρτιση αυτού του λογαριασμού στο τέλος της χρήσης είναι υποχρεωτική από το Σχέδιο, προκειμένου να προσδιοριστεί το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Η ετήσια εξωλογιστική κοστολόγηση συνεπώς, είναι δεδομένη.

Η εξωλογιστική κοστολόγηση έχει τρία βασικά μειονεκτήματα. Το πρώτο μειονέκτημα είναι ότι η απουσία των λογιστικών επαληθεύσεων σχετικά με την ακρίβεια διαδικασιών, καλλιεργεί αίσθημα ανασφάλειας για την αξιοπιστία και το έγκυρο των πληροφοριών που παρέχει.

Το δεύτερο μειονέκτημα εντοπίζεται στην απουσία λογαριασμών, η οποία συνεπάγεται την αδυναμία να παρακολουθείται το συνολικό κόστος των θέσεων, διαχρονικά.

Και τέλος τρίτο μειονέκτημα αποτελεί η ανακριβής λογιστική εμφάνιση της επιχειρηματικής περιουσίας η οποία δεν έχει προσαρμοστεί στην ανάλωση αξιών και στην παραγωγή των προϊόντων.

³⁴ Kaplan, Κόστος και το αποτέλεσμα: Η χρήση ολοκληρωμένων συστημάτων Κόστος οδήγησης Κερδοφορία και απόδοση, με την Robin Cooper, Harvard Business School Press, 1998.

Έχει εντούτοις και κάποια πλεονεκτήματα και ειδικότερα, πρώτον, απαλλάσσει την επιχείρηση από την εργασία που απαιτεί η λογιστική παρακολούθηση της κοστολογικής διαδικασίας, και δεύτερον, εξαιτίας της έλλειψης, μιας δεσμευτικής καταγραφής των κοστολογικών δεδομένων βραχυχρόνια, εξασφαλίζει στην επιχείρηση στο τέλος της χρήσης κυρίως, μια ευελιξία και μια ευχέρεια χειρισμών που απουσιάζουν από την εσωλογιστική κοστολόγηση³⁵.

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 απλά μια μαθηματική διαδικασία χωρίς λογιστικές εγγραφές. Η ανάλωση των αξιών - παραγωγικών προϋποθέσεων και η παραγωγή των προϊόντων είναι διαδικασίες που δεν παρακολουθούνται λογιστικά και υπολογίζονται μόνο με μαθηματικές πράξεις. Πιο αναλυτικά, δεν παρακολουθούνται λογιστικά, οι εξαγωγές - αναλώσεις των υλικών, οι αναλώσεις των υπηρεσιών και το κόστος σαν αξία των εισαγωγών στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων και αποτίμησης των ημικατεργασμένων της απογραφής, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου. Αυτό δεν σημαίνει πως δεν παρέχει πληροφορίες χρήσιμες για τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας³⁶.

Την ατελή ή εξωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δε σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτής κοστολόγησης το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις³⁷:

1) Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων στο τέλος της χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής. Τέτοια παραδείγματα αφορούν τις επιχειρήσεις, οι οποίες κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν διεκδικούν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στη μονάδα.

2) Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποιοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα.

³⁵ Νικολάου Σ. Πομόνης Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις Α.Ο Σταμούλης, 2004

³⁶ Horngren, Datar, Foster, 2003, Cost Accounting, A managerial Emphasis, Prentice Hall.

³⁷ Kaplan R., 1990, the four stage Model of cost system design Management Accounting.

3) Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολό τους λογιστικά, όπως στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

Κατά το ΕΓΛΣ³⁸, εξωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολόγησης το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

2.2: ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Εσωλογιστική, είναι η κοστολόγηση που καταγράφεται λογιστικά, σε ένα ολοκληρωμένο λογιστικό κύκλωμα, που ξεκινάει και καταγράφει την ανάλωση των αξιών – παραγωγικών προϋποθέσεων μιας παραγωγής, στη χρονική και χωρική διασπορά τους, και καταλήγει και καταγράφει την παραγωγή των νέων αξιών – προϊόντων της ίδιας παραγωγής, σ' όλη την ποικιλία τους³⁹.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση, είναι είτε βραχύχρονη, είτε ετήσια. Στην περίπτωση της βραχύχρονης εσωλογιστικής κοστολόγησης, το τέλος της χρήσης καλύπτεται από την τελευταία βραχεία κοστολόγηση. Αυτό σημαίνει ότι τα έτοιμα προϊόντα που γίνονται εισαγωγή στη σχετική αποθήκη, αποτιμώνται σε κάθε μικρότερη από την ετήσια, κοστολογική περίοδο, κατά λογιστική αναγκαιότητα επειδή στην πίστωση των λογαριασμών του κόστους αντιστοιχεί η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων. Σημαίνει όμως παραπέρα, ότι δεν μπορεί να υπάρξει ετήσια κοστολόγηση σε περίπτωση που έχει τηρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης, βραχύχρονη εσωλογιστική. Αν σ' αυτή την περίπτωση δεχόμαστε και ετήσια, αυτό θα συνεπαγόταν αντικατάσταση του κόστους μ' αυτό που έγιναν οι εισαγωγές των έτοιμων προϊόντων κατά τις τμηματικές περιόδους, μ' ένα κόστος ετήσιο που θα ήταν οπωσδήποτε διαφορετικό από τα βραχύχρονα. Στη συνέχεια, επειδή το κόστος σαν τιμή κτήσεως θα ήταν αυτό το διαφορετικό, θα επιβαλλόταν μεταβολή στο κόστος των πουλημένων βραχυχρόνια, και αντίστοιχα και ανάλογα θα επέρχονταν μεταβολή στα βραχύχρονα αποτελέσματα, που όμως αυτά θα είχαν προσδιοριστεί με οριστικές λογιστικές εγγραφές στις μικρότερες περιόδους.

Είναι φανερό ότι η διαδικασία αυτή, θα οδηγούσε σε αδιέξοδα. Συμπεραίνουμε συνεπώς, ότι η εσωλογιστική κοστολόγηση είναι είτε βραχύχρονη, οπότε αποκλείεται η ετήσια, είτε μόνο ετήσια⁴⁰.

³⁸ Γρηγοράκου Θ., 2000, Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Ν. Σάκκουλα

³⁹ Goulden C. and L. Rawlins, 1997, "Quality costing: the application of the process model within a manufacturing environment" International Journal of Operations & Production Management, Vol. 17

⁴⁰ Γεώργιος Βενιέρης Λογιστική Κόστους 1998.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση, συνεπάγεται βέβαια την εργασία που απαιτείται για τη λογιστική καταχώρηση εγγραφών, την τήρηση των σχετικών λογαριασμών και την αναζήτηση των αναγκαίων συμφωνιών. Έχει όμως τρία βασικά πλεονεκτήματα πολύ σπουδαία.

Πρώτον, διασφαλίζει την εγκυρότητα και την ακρίβεια των δεδομένων και πληροφοριών που παρέχει. Την εγκυρότητα, γιατί προκύπτουν από καταχωρήσεις στα επίσημα λογιστικά βιβλία και μάλιστα στα σύγχρονα με τα σχετικά κοστολογικά γεγονότα που εικονίζουν. Την ακρίβεια, εξαιτίας των λογιστικών συμφωνιών που από τους νόμους λειτουργίας της λογιστικής μεθόδου διασφαλίζονται.

Δεύτερο πλεονέκτημα αποτελεί η λειτουργία των λογαριασμών, η οποία επιτρέπει να παρακολουθείται διαχρονικά το συνολικό κόστος της κάθε θέσης κόστους.

Τρίτο βασικό πλεονέκτημα αποτελεί η ακριβής λογιστική εμφάνιση της επιχειρηματικής παρουσίας, σ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, επειδή τα αποθέματα έχουν προσαρμοστεί στην ανάλωση των υλικών και την παραγωγή προϊόντων. Έναντι αυτών των πλεονεκτημάτων πρέπει να αναφερθεί το μειονέκτημα, ότι περιορίζει την επιχείρηση, στις επιλογές πολιτικής αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσης⁴¹.

Το κόστος σε αυτή την περίπτωση, υπολογίζεται με λογιστικές εγγραφές, με τη βοήθεια της Αναλυτικής Λογιστικής. Περιλαμβάνει κάθε κόστος που εμπεριέχεται σε ολόκληρη τη διαδικασία της παραγωγής, από την ανάλωση των παραγωγικών απαιτήσεων μιας παραγωγής έως την παραγωγή των νέων προϊόντων. Αυτού του είδους η κοστολόγηση μπορεί να είναι βραχύχρονη (μηνιαία, τριμηνιαία, και άλλα) ή ετήσια. Θα μπορούσε να γίνει ετήσια κοστολόγηση και παράλληλα να τηρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης και βραχύχρονη. Η διαδικασία αυτή όμως είναι δαπανηρή και γι' αυτό αποκλείεται⁴².

Την ολοκληρωμένη μορφή ή εσωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών, που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρέσεών της, αλλά και των υπολοίπων βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης τουλάχιστον μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων⁴³.

⁴¹ Σ.Πομόνης 2002, Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις Α.Ο Σταμούλης

⁴² Νικολάου Σ. Πομόνης Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις Α.Ο Σταμούλης

⁴³ Γρηγοράκου Θ., 2000, Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Ν.

Σάκκουλα.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στη λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων για σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση, το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών. Οι καταστάσεις αυτές αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση γίνονται για τη λογιστικοποίηση του έμμεσου κόστους.

Κατά το ΕΓΛΣ, εσωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λογαριασμούς του Σχεδίου Λογαριασμών από τους οποίους προκύπτει επίσης και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων.

Εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η ολοκληρωμένη μορφή κοστολόγησης με την οποία προσδιορίζεται το κόστος των τελικών φορέων από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των υπηρεσιών. Δηλαδή, η εσωλογιστική κοστολόγηση στηρίζεται σε λογιστικές εγγραφές για το σχηματισμό του κόστους. Το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους φορείς και οι εγγραφές στηρίζονται στα δικαιολογητικά ενώ το έμμεσο κόστος δέχεται κοστολογική επεξεργασία. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των λογαριασμών και κατανέμουν τα μεγέθη των λογαριασμών στους σχετικούς υπολογαριασμούς. Οι καταστάσεις που συντάσσονται για το σκοπό αυτό ονομάζονται φύλλα μερισμού και αποτελούν δικαιολογητικά στοιχεία των εγγραφών και του τρόπου συνθέσεως του κόστους των φορέων.

Οι επιδιωκόμενοι σκοποί της εσωλογιστικής κοστολόγησης διακρίνονται σε άμεσους και έμμεσους. Άμεσος σκοπός είναι ο αναλυτικός υπολογισμός του κόστους κάθε παραγομένου προϊόντος και των διαφόρων τμημάτων ή λειτουργιών της επιχείρησης

Η άμεση κοστολόγηση, αποτελεί τον νεώτερο σταθμό ανάπτυξης της λογιστικής του κόστους. Το βασικό χαρακτηριστικό της μεθόδου είναι η συμβατική παραδοχή ότι το άμεσο κόστος παραγωγής είναι εξ ολοκλήρου μεταβλητό και, συνεπώς, το σύνολο των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας μετατρέπεται κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης του εξ ολοκλήρου σε έξοδο που βαρύνει το μικτό περιθώριο κέρδους. Απόρροια τούτου είναι η πλήρης απαλλαγή του κόστους των αποθεμάτων από σταθερές δαπάνες και η μετατροπή, ανάλογα, του περιεχομένου και της διάρθρωσης του προσδιοριζόμενου μικτού αποτελέσματος και των βαρυνουσών αυτό δαπανών προς εξαγωγή καθαρού κέρδους. Αυτή η μέθοδος κοστολόγησης δεν είναι μέχρι σήμερα καθολικά

Η άμεση κοστολόγηση καλείτε να εξυπηρετήσει τους εξής σκοπούς⁴⁴ :

1. Εναρμόνιση της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων εξ απογραφής προς την αρχή της συντηρητικότητας κατά την κατάρτιση του ισολογισμού.
2. Εξουδετέρωση της σύγχυσης που δημιουργείται από τα στοιχεία των συντασσόμενων καταστάσεων βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων, όταν παρατηρείται σοβαρή διακύμανση της απασχόλησης η σημαντική διαφορά στα μεγέθη παραγωγής και πωλήσεων.
3. Εξασφάλιση απολύτως συγκρίσιμων στοιχείων κόστους διαχρονικά ως και μεταξύ των επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου.
4. Άμεση και αρμονική σύνδεση των από τους λογαριασμούς αντλούμενων στοιχείων μετά των υπευθύνων των διαφόρων οργανωτικών μονάδων και διευκόλυνση έτσι της λειτουργίας της λογιστικής της ευθύνης.
5. Δυνατότητα εύκολου ελέγχου του ελέγξιμου κόστους όχι μόνο μέσω των εξωλογιστικών καταστάσεων αλλά και βάση των αριθμητικών δεδομένων που εξάγονται από τα λογιστικά βιβλία.
6. Προσδιορισμό του ποσού και ποσοστού συμμετοχής κάθε προϊόντος, τμήματος ή κλάδου εκμετάλλευσης στο ολικό περιθωριακό αποτέλεσμα, προσδιοριζόμενο ως διαφορά του πραγματοποιούμενου εσόδου και του άμεσου κόστους του.
7. Εξασφάλιση των αριθμητικών δεδομένων και στοιχείων για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων βραχυχρόνιου ή μακροχρόνιου χαρακτήρα.

Τα κοινώς παραδεκτά πλεονεκτήματα της μεθόδου συνοψίζονται στα εξής⁴⁵:

1. Περιορίζει τις διακυμάνσεις των προσδιοριζόμενων αποτελεσμάτων όταν διαφέρουν σημαντικά οι όγκοι πωλήσεων και παραγωγής.
2. Το προσδιοριζόμενο άμεσο κόστος τείνει να προσεγγίσει το διαφορικό κόστος και το κόστος άμεσης εκταμίευσης.
3. Εξαφανίζει ή περιορίζει στο ελάχιστο τους μερισμούς του κόστους.
4. Συνδέει άμεσα τα αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών με τις απαιτήσεις της διοίκησης για πληροφοριακά στοιχεία και λήψη των αποφάσεων.
5. Διευκολύνει και καθιστά αποτελεσματικότερα των έλεγχο επί των σταθερών δαπανών.

⁴⁴ Hagan J., 1985, "Quality costs II: the economics of quality", ASQC Annual Transaction. In: J. CAMPANELLA (Ed.) Quality Costs: Ideas and Applications (Milwaukee, ASQC Press), Vol. I, pp. 245-256, 1985

⁴⁵ Γρηγοράκου Θ., 2000, Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Ν. Σάκκουλα.

6. Επιτρέπει ταχύτητα προσδιορισμό του νεκρού σημείου και του περιθωρίου κέρδους κατά προϊόν ή οργανωτική μονάδα.

7. Εξασφαλίζει ακρίβεια κόστους και περαιτέρω ακριβή προσδιορισμό του περιθωριακού αποτελέσματος, στοιχεία στα οποία μπορεί να στηριχθεί η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής.

8. Σε περιόδους που εμφανίζεται στενότητα οικονομικών πόρων ή μέσων, διευκολύνεται η γρήγορη λήψη αποφάσεων, ορθή επιλογή της πιο κερδοφόρου δραστηριότητας με τη σύγκριση του επιτυγχανομένου περιθωριακού αποτελέσματος από κάθε δραστηριότητα.

Εξάλλου οι διαπιστούμενες ελλείψεις ή μειονεκτήματα της μεθόδου είναι⁴⁶:

1. Η δυσκολία κατάταξης ορισμένων δαπανών στις αμέσου ή περιοδικού χαρακτήρα, μειώνει την αποτελεσματικότητα του συστήματος.

2. Κάθε φορά που η άμεση κοστολόγηση δεν γίνεται αποδεκτή από τη Φορολογική Νομοθεσία αναγκαστικά λειτουργεί εξωλογιστικά ή απαιτεί εκτεταμένες εγγραφές προσαρμογής τόσο της αξίας των εξ απογραφής αποθεμάτων, όσο και των λογαριασμών αποτελεσμάτων.

3. Είναι πιθανόν να διαπιστωθεί σοβαρή διακύμανση των μηνιαίων αποτελεσμάτων όταν υπάρχει έντονη εποχιακή ζήτηση και, ως εκ τούτου, μεταβολές του όγκου πώλησης σε διαφορετικούς μήνες του έτους.

4. Η εφαρμογή της άμεσης κοστολόγησης οδηγεί αναπότρεπτά στη μεταβολή ολόκληρου του λογιστικού συστήματος της επιχείρησης. Η μεταβολή αυτή, για να αποδώσει, πρέπει προηγουμένα να μελετηθεί σοβαρά, κύρια από πλευρά Διοίκησης η οποία και πρόκειται να χρησιμοποιήσει το νέο σύστημα για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των αποφάσεων που λαμβάνει.

5. Η αποτίμηση της απογραφής σε τιμές του άμεσου κόστους παραγωγής, ενώ εναρμονίζεται με την αρχή της συντηρητικότητας που διέπει την κατάρτιση του Ισολογισμού, μάχεται την άλλη θεμελιώδη επίσης αρχή, της ορθής απεικόνισης της περιουσιακής κατάστασης.

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 επιμέρους λειτουργίες ή τους επιμέρους φορείς κόστους.

Απώτερος έμμεσος σκοπός της κοστολόγησης, είναι η παροχή χρήσιμων πληροφοριών στη διοίκηση για να μπορέσει να εκτελέσει αποτελεσματικά το έργο της. Με αυτά τα στοιχεία η διοίκηση μπορεί να διαπιστώσει σπατάλες, κλοπές, αν επιβάλλεται η δημιουργία νέων τμημάτων ή κατάργηση ενός ή περισσοτέρων ως αντιοικονομικών, ποια προϊόντα είναι κερδοφόρα και ποια ζημιογόνα, ποια τα όρια πωλήσεων και τα λοιπά.

⁴⁶ Βάσση Ανδρέα, 2006, Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (activitybased and management-ABC&ABM), Θεσσαλονίκη, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.

Αναλυτικότερα οι έμμεσοι σκοποί είναι οι ακόλουθοι⁴⁷ :

A) Η άσκηση της πολιτικής των τιμών.

B) Άσκηση ελέγχου στην παραγωγική διαδικασία.

Γ) Ανεύρεση των ενδείξεων της παραγωγικής διαδικασίας με τις οποίες επιτυγχάνεται ευνοϊκότερο κόστος παραγωγής.

Δ) Καθορισμός από την επιχείρηση των οικονομικών μεγεθών της προς το καλύτερο, προσαρμοσμένη προς τις συνθήκες αγοράς.

Ε) Υποδείξεις ζημιών και σπαταλών στο κόστος παραγωγής με συνέπεια διορθωτικές παρεμβάσεις στην παραγωγή και στα άλλα κέντρα λειτουργίας.

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

Σύμφωνα με τον Δ. Παπαδημητρίου⁴⁸ επισημαίνεται ότι η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της εσωλογιστικής και εξωλογιστικής κοστολόγησης είναι ότι στη δεύτερη δεν ενεργούνται εγγραφές μερισμού και καταλογισμού των βιομηχανικών δαπανών, αλλά οι σχετικοί λογαριασμοί του κόστους των παραγόμενων προϊόντων μπορούν να χρεωθούν κατευθείαν με πίστωση των λογαριασμών πρώτων υλών και των δαπανών κατ' είδος με βάση τα δεδομένα του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου, το οποίο κατ' ουσία περιλαμβάνει κατά ιδιότροπο τρόπο τις καταστάσεις κόστους παραγωγής.

Δηλαδή, η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί να διεξαχθεί, είτε εσωλογιστικά, είτε εξωλογιστικά. Η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, γιατί ασχολείται με αναλυτικές ποσοτικές μετρήσεις της ροής κόστους – αποδόσεων, που γίνονται μέσα στην επιχείρηση. Πράγματι, ενώ η Γενική Λογιστική αρκείτε στην κατάταξη και σύγκριση συνολικών χρηματικών μεγεθών που οδηγούν στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της επιχειρήσεως, η Αναλυτική Λογιστική στοχεύει στον προσδιορισμό του αποτελέσματος αναλυτικά από κάθε προϊόν δια της συγκρίσεως του κατά προϊόν κόστους, που η λογιστική αυτή προσδιορίζει, με το κατά προϊόν έσοδο.

Είναι κοινώς αποδεκτό, ότι ενώ στις προηγμένες χώρες έχει καταστεί κοινή συνείδηση ότι το «κόστος είναι η βάση της διοικήσεως», στη χώρα μας η κοστολόγηση εξακολουθεί δυστυχώς

⁴⁷ Βενιέρη Γεωργίου, 2005, Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Πελα Ιοαννίδου.

⁴⁸ Παπαδημητρίου Δ. «Βιομηχανικός λογισμός» Αθήνα

ακόμη να θεωρείται, σαν μια «αγγαρεία» που αποσκοπεί στην εκπλήρωση μιας ανούσιας υποχρέωσης που επιβάλλεται από τη Φορολογούσα Αρχή, προκειμένου να εξευρεθούν οι τιμές αποτιμήσεως των αποθεμάτων⁴⁹.

Η συμβολή του ΕΓΛΣ είναι μεγάλη, καθώς μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του από τις μεσαίες και μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις της χώρας μας, συμβάλλει ουσιαστικά στη διάδοση και εφαρμογή από τις ελληνικές βιομηχανίες των σύγχρονων κοστολογικών αρχών και μεθόδων, που κρίνεται σήμερα, όσο ποτέ άλλοτε, αναγκαία λόγω του οξύτατου, κοινοτικού κυρίως ανταγωνισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο: ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

3.1: ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το πρότυπο κόστος είναι για την διοίκηση κάθε οικονομικής μονάδας ένα αποτελεσματικό μέσο «Διοίκησης και Ελέγχου» του κόστους των διαφόρων λειτουργιών της καθώς και των ενδιάμεσων και τελικών φορέων κόστους. Είναι επομένως ένα όργανο της λειτουργίας του ελέγχου η οποία περιλαμβάνει την μέτρηση, εκτίμηση και σύγκριση και η οποία διαπιστώνει εάν η δράση της Επιχείρησης κατευθύνεται για την επίτευξη των σκοπών και των στόχων της.

Το πρότυπο κόστος ως κόστος ρεαλιστικά πραγματοποιήσιμο και όχι ιδεατό αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης. Η λειτουργία του Ελέγχου είναι αλληλένδετη με την λειτουργία του Σχεδιασμού όπως επίσης και με τις λειτουργίες της Οργάνωσης, της εναρμόνισης της διεύθυνσης με τους αντικειμενικούς σκοπούς, την υποκίνηση για αύξηση παραγωγικότητας και με τις άλλες λειτουργίες της Επιχείρησης, αλλά και την συμπίεση του τελικώς πραγματοποιηθέντος κόστους⁵⁰.

Τα στοιχεία του προτύπου κόστους περιλαμβάνονται σε τρεις (3) μεγάλες ενότητες:

1) Υλικά

Στην ενότητα αυτή περιλαμβάνονται όλα εκείνα τα υλικά που ενσωματώνονται στο προϊόν και η ανάλωσή τους είναι δυνατόν να μετρηθεί με ακρίβεια. Τα υλικά αυτά κατανέμονται σε τρεις κατηγορίες:

⁴⁹ Καρδακάρη Κ.,1996, Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, Βιομηχανική Λογιστική και Λογιστική Κόστους, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ.

⁵⁰ Γιώργος Βενιέρης: Λογιστική Κόστους "ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ" Κ&Π. Αθήνα 1994

- ⇒ **Πρώτες ύλες (Α` ύλη).** Είναι τα υλικά που από την επεξεργασία τους δημιουργείται το προϊόν.
- ⇒ **Βοηθητικές ύλες (Β` ύλη).** Είναι τα υλικά που βοηθούν στην τελική μορφή του προϊόντος
- ⇒ **Υλικά Συσκευασίας.** Είναι τα υλικά που συμμετέχουν στην συσκευασία του τελικού προϊόντος, δηλαδή συμμετέχουν στην τελική παρουσίαση των προϊόντων.

Όλα τα άλλα αναλώσιμα υλικά που συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στο προϊόν και είναι δύσκολο να μετρηθεί η ανάλωσή τους στην μονάδα του προϊόντος συμπεριλαμβάνονται στα Γενικά έξοδα⁵¹.

2) Άμεση Εργασία

Στην Άμεση Εργασία περιλαμβάνονται οι δαπάνες μισθοδοσίας του Προσωπικού που απασχολείται άμεσα στην Παραγωγική Διαδικασία του Προϊόντος.

3) Έμμεση Εργασία

Στην Έμμεση Εργασία περιλαμβάνονται οι δαπάνες μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται σε όλους τους άλλους Τομείς, Τμήματα και Θέσεις της Επιχείρησης εκτός της παραγωγικής διαδικασίας.

4) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Στα Γενικά Έξοδα περιλαμβάνονται όλα τα άλλα έξοδα (εκτός των Υλικών, Άμεσης Εργασίας και Έμμεσης Εργασίας), που δημιουργούνται τόσο από την ύπαρξη μιας Οικονομικής Μονάδας, όσο και από την λειτουργία της και την Παραγωγή Προϊόντος ή Έργου.

3.1.1: ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα βήματα κατάρτισης του πρότυπου κόστους φαίνονται παρακάτω:

Βήμα 1^ο:Καθορίζουμε την Κοστολογική Περίοδο, συνήθως έτος

Εργάσιμες Ημέρες **250**

Βήμα 2^ο:Καθορίζονται τα προϊόντα που προβλέπεται να πουληθούν τα οποία μπορεί να είναι τα τελικά ή τα ενδιάμεσα (ενδιάμεσα είναι τα προϊόντα που παράγει η μονάδα παραγωγής και χρησιμοποιούνται σαν πρώτη ύλη για την παραγωγή τελικού προϊόντος)

Προϊόν
Π1 τελικό

⁵¹ Γεώργιος Βενιέρης, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση: Λογιστική Κόστους – Αρχές και εφαρμογές- Εκδόσεις P. I. PUBLISHING., Αθήνα 2005.

Βήμα 3^ο: Προϋπολογίζονται οι ποσότητες πώλησης σε μονάδες για κάθε προϊόν χωριστά (πρότυπες μονάδες πώλησης).

Π1 πρότυπες μονάδες πώλησης 10.000 Τεμάχια
--

Βήμα 4^ο: Καθορίζονται οι μονάδες αποθέματος που επιθυμούμε να έχουμε στο τέλος της κοστολογικής περιόδου για κάθε προϊόν

Π1 Επιθυμητό αποτέλεσμα λήξης 1.000 τεμάχια

Βήμα 5^ο: Προϋπολογίζονται οι μονάδες παραγωγής για κάθε προϊόν χωριστά (πρότυπες μονάδες παραγωγής).

Π1 Παραγωγή (Απόθεμα λήξης + πωλήσεις - απόθεμα έναρξης) (1.000 + 10.000 - 0) = 11.000 τεμάχια
--

Βήμα 6^ο: Καθορισμός προτύπων υλικών (Α' ύλες , Β' ύλες , Υλικά Συσκευασίας)

3.1.2: ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κύριο χαρακτηριστικό του πρότυπου κόστους είναι η ένδειξη του ποσού στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος. Τα δεδομένα που απαιτούνται για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους πρέπει να είναι απόλυτα προσδιορισμένα. Βασικά τα δεδομένα αυτά προκύπτουν από τις απαντήσεις των παρακάτω ερωτήσεων.

1. Τι θα παράγουμε;
2. Ποια χρονική κατανομή της παραγωγής συμφέρει;
3. Πως θα γίνει η παραγωγή;
4. Ποιες ποσοτικές αναλώσεις είναι αναγκαίες για την παραγωγή;
5. Ποιες χρηματικές δαπάνες απαιτούνται για τη συγκεκριμένη παραγωγή;

Απαντήσεις στις πιο πάνω ερωτήσεις δίνει ο προγραμματισμός των πωλήσεων και της παραγωγής.

Το πρόγραμμα της παραγωγής εξαρτάται από:

1. Από την πληρότητα του προγράμματος των πωλήσεων.

2. Από την ύπαρξη στοιχείων που αναφέρονται στις ποσοτικές αναλώσεις και τις δαπάνες παραγωγής⁵².

Το πρόγραμμα της παραγωγής περιλαμβάνει:

1. Τον ποσοτικό προσδιορισμό και τη χρονική κατανομή της παραγωγής.
2. Το πρόγραμμα των δαπανών παραγωγής.
3. Το πρόγραμμα της χρησιμοποίησης των εγκαταστάσεων.

Τα πρότυπα έξοδα που περιλαμβάνονται στο κόστος του προϊόντος είναι:

- Πρώτες ύλες (άμεσα υλικά)
- Άμεση εργασία
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (Γ.Β.Ε.)

Τα δύο πρώτα από τα πιο πάνω στοιχεία κόστους είναι αναλογικά, ενώ τα Γ.Β.Ε. περιλαμβάνουν δαπάνες σταθερές και ημιμεταβλητές. Τα ποσοτικά πρότυπα είναι η επιβάρυνση με Γ.Β.Ε. γίνεται κατά παραγωγικό τμήμα και κατεργασία έτσι ώστε το ολικό πρότυπο κόστος να προκύπτει σαν άθροισμα των επιμέρους κατεργασιών. Για την κατάρτιση ενός πρότυπου κοστολογίου απαιτείται να είναι γνωστά:

1. Τα ποσοτικά πρότυπα (πρότυπη ανάλωση και πρότυπες ώρες για το παραγόμενο προϊόν).

⇒ Ποσοτικά πρότυπα πρώτων υλών. Πρώτο βήμα είναι ο ακριβής προσδιορισμός του είδους των πρώτων υλών που θα χρησιμοποιηθούν και να τυποποιηθεί καθένα απ' αυτά. Όσο αφορά στον προσδιορισμό του είδους των πρώτων υλών θα πρέπει να γίνει μια έρευνα αγοράς προκειμένου να εξασφαλιστεί η χαμηλότερη οικονομική πρώτη ύλη στην καλύτερη ποιότητα και με το μεγαλύτερο βαθμό απόδοσης. Τυποποίηση των πρώτων υλών σημαίνει κατάταξη τους ανάλογα με την ποιοτική προδιαγραφή και τα χαρακτηριστικά τους (διαστάσεις, πάχος κτλ.). Οι αποδόσεις των πρώτων υλών καθορίζονται με βάση τα δεδομένα της πείρας και τις εκτιμήσεις.

⇒ Ποσοτικά πρότυπα άμεσης εργασίας. Προκειμένου να καθοριστούν τα ποσοτικά πρότυπα άμεσης εργασίας, αρκεί να καταρτιστεί η κλίμακα κατεργασιών για κάθε θέση εργασίας προκειμένου να παραχθεί το προϊόν, να καθοριστεί με ακρίβεια το έργο που εκτελείται για κάθε θέση εργασίας, να καθοριστεί με ακρίβεια ο τρόπος με τον οποίο θα γίνει για κάθε θέση εργασίας, η κατεργασία έργου, να μετρηθεί η διεξαγωγή για κάθε εργασία σε απλές και τυποποιημένες κινήσεις, προκειμένου να διευκρινιστούν οι ευθύνες και τα καθήκοντα

⁵² Πρωτοσυγγελίδη Ν. Σωτ. Λογισμός του κόστους- Βιομηχανική Λογιστική,-Εκδόσεις Ίδρυμα Ευγενίδου, Πειραιάς 1954

των εργαζομένων. Μετά τους παραπάνω προσδιορισμούς, προκύπτει η θεωρητική απόδοση της εργασίας για κάθε θέση.

⇒ Πρότυπος χρόνος λειτουργίας εξοπλισμού. Το πρόγραμμα εξοπλισμού καταρτίζεται βάσει παραγωγής και είναι άμεσα συνδεδεμένο με το πρόγραμμα εργασίας. Με το πρόγραμμα εξοπλισμού προσδιορίζεται ο συνολικός και ο ωφέλιμος χρόνος λειτουργίας για κάθε εγκατάσταση. Ο προσδιορισμός του χρόνου απασχόλησης για κάθε μηχανήμα είναι πολύτιμο στοιχείο για την ορθολογική επιβάρυνση των γενικών εξόδων εκμετάλλευσης σε κάθε κατεργασία, διότι πολλά από αυτά είναι ανάλογα με την ένταση χρησιμοποίησης των μηχανημάτων.

2. Οι πρότυπες τιμές

Η πρότυπη αποτελεί ένα ιδιαίτερο είδος τιμής, το οποίο εκφράζει το ποσό που προβλέπεται ότι θα στοιχίσουν τα υλικά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Δεν πρέπει να συγχέεται με την τιμή κτήσης, διότι κατά το χρόνο υπολογισμού δεν έχουν πραγματοποιηθεί οι αγορές των υλικών που απαιτούνται για την παραγωγή. Η τιμή κτήσης θα ταυτίζεται με την πρότυπη, μονάχα στην περίπτωση που τα υλικά έχουν εξασφαλιστεί κατά το χρόνο κατάρτισης του πρότυπου κοστολογίου. Η πρότυπη τιμή δεν αποτελεί τιμή αντικατάστασης. Αυτό συμβαίνει διότι η τιμή αντικατάστασης καθορίζεται στο χρόνο ανάλωσης ή διάθεσης του προϊόντος, ενώ η πρότυπη τιμή καθορίζεται στην αρχή της περιόδου. Επίσης, δεν αποτελεί ούτε τιμή χρησιμοποίησης, διότι αυτή συνδέεται με την αξία του προϊόντος. Όσον αφορά στα άμεσα υλικά, η πρότυπη τιμή θα εξαρτηθεί από διάφορους παράγοντες. Μία περίπτωση είναι όταν υπάρχουν αποθέματα ή συμβόλαια αγοράς, όπου ο καθορισμός της πρότυπης τιμής εξαρτάται από την εφαρμοσμένη μέθοδο αποτίμησης. Στην περίπτωση που η επιχείρηση ασχολείται με γεωργικά προϊόντα ή μεταλλεύματα, εξαρτάται από τις προβλέψεις της σοδιάς ή της πολιτικής εξέλιξης αντίστοιχα. Όσον αφορά στην πρότυπη τιμή ημερομισθίου, αυτή θα εξαρτηθεί από το αν η αμοιβή καταβάλλεται κατά τεμάχιο, κατά ημερομίσθιο ή ωρομίσθιο ή κατά ημερομίσθιο ή ωρομίσθιο σε συνδυασμό με διάφορα δώρα υπέρ αποδόσεως.

3. Η επιβάρυνση του κόστους με Γ.Β.Ε.

Με τον όρο Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, στη λογιστική του πρότυπου κόστους, νοούνται όλες οι παραγωγικές δαπάνες -εκτός από τις δαπάνες των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας. Σύμφωνα με τις αρχές του πρότυπου κόστους τα Γ.Β.Ε. υπάγονται στις έμμεσες δαπάνες της παραγωγής, ενώ τα άμεσα ημερομίσθια και οι πρώτες ύλες αποτελούν τις άμεσες δαπάνες παραγωγής. Τα Γ.Β.Ε. περιλαμβάνουν:

- ⇒ Δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά τη διαδικασία της παραγωγής σε συγκεκριμένο τμήμα όπως για παράδειγμα (οι αμοιβές του ανώτερου τεχνικού προσωπικού, των επιστατών, του διοικητικού προσωπικού του τμήματος, οι δαπάνες συντήρησης του τμήματος, κ.α.)
- ⇒ Δαπάνες από βοηθητικές υπηρεσίες (ατμός, ηλεκτρικό ρεύμα ιδιοπαραγόμενο, νερό, κόστος εσωτερικών μεταφορών, κόστος βοηθητικών υπηρεσιών, κ.α.)
- ⇒ Γενικές δαπάνες που βαρύνουν με αναλογία την παραγωγή (αποσβέσεις, τόκοι, φόροι, κ.α.)

Η διάκριση αυτή των Γ.Β.Ε. είναι χρήσιμη για τον έλεγχο τους. Οι δύο πρώτες κατηγορίες εντάσσονται στις ελέγξιμες δαπάνες, οι οποίες ουσιαστικά και άμεσα εξυπηρετούν την παραγωγή και την ευθύνη τους έχει το τμήμα. Η τρίτη κατηγορία εντάσσεται στις μη ελέγξιμες δαπάνες, όπου την ευθύνη φέρει η διοίκηση⁵³.

3.2: ΟΙ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ

Ο βασικός στόχος της πρότυπης κοστολόγησης είναι ο έλεγχος του κόστους που πραγματοποιείται και της αποτελεσματικότητας των φορέων της διοικητικής εξουσίας, σε όλες τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της οικονομικής μονάδας. Ο έλεγχος πραγματοποιείται με τη σύγκριση αυτού που επιτυγχάνεται, με εκείνο που καθορίζεται από την πρότυπη κοστολόγηση. Μία απόκλιση κόστους λέγεται ότι είναι αρνητική όταν τα πραγματικά κόστη υπερβαίνουν τα πρότυπα. Όταν τα πραγματικά κόστη είναι μικρότερα από τα πρότυπα, η απόκλιση κόστους λέγεται ότι είναι θετική. Για τις αποκλίσεις ισχύει ο τύπος:

$\text{ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ} - \text{ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ} = \pm \text{ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ}$
--

Έχουμε λοιπόν τις παρακάτω αποκλίσεις:

Αποκλίσεις Πρώτων Υλών

Οι αποκλίσεις πρώτων υλών οφείλονται στη διαφορά μεταξύ της πραγματικής τιμής κτήσης των πρώτων υλών σε σχέση με την πρότυπη τιμή και στην απόσταση μεταξύ πραγματικής ανάλωσης και πρότυπης ανάλωσης.

⁵³ Καρδακάρη Κ.: Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευση -Βιομηχανική Λογιστική & Λογιστική Κόστους, Εκδόσεις " ΕΛΛΗΝ " 1996

Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

Οι αποκλίσεις άμεσης εργασίας οφείλονται στη διαφορά μεταξύ πραγματικής αμοιβής του ωρομισθίου σε σχέση με την πρότυπη αμοιβή και στην απόδοση της εργασίας σε σχέση με την καθορισμένη πρότυπη.

Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

Οι αποκλίσεις των Γ.Β.Ε. διαφέρουν από τις αποκλίσεις των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας, διότι στη διαμόρφωση τους συμμετέχουν έξοδα όχι μόνο μεταβλητά αλλά και έξοδα σταθερά.

3.2.1: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Βιομηχανική επιχείρηση κατάρτιση για την τρέχουσα προϋπολογιστική περίοδο το παρακάτω κοστολόγιο παραγωγής του μοναδικού προϊόντος αυτής Χ:

<u>Πρώτες ύλες</u>	μον.2 × 75	= 150€
<u>Άμεση εργασία</u>		
Κατεργασία Νο1	ώρες 3 × 25	= 75€
Κατεργασία Νο 2	ώρες 2 × 20	= 40€
<u>Γ.Β.Ε.</u>	ώρες 5 × 50	= 250€
		<hr/>
		= 515€

Ο ελαστικός προϋπολογισμός προβλέπει για την περίοδο πρότυπο χρόνο άμεσης εργασίας ώρες 50.000(προϋπολογιστικές ώρες) και συντελεστή κατά πρότυπη ώρα εργασίας 50€, ο οποίος αναλύεται σε σταθερά έξοδα 20€ και μεταβλητά 30€.

Η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο του μερικού σχεδίου για τις λογιστικές εγγραφές. Ο λογαριασμός κόστους παραγωγής προϊόντων χρεώθηκε με τα παρακάτω ποσά:

<u>Πρώτες ύλες</u>	μον.19.200 × 71	= 1.363.200€
<u>Άμεση εργασία</u>		
Κατεργασία Νο1	ώρες 28000 × 23	=644.000€
Κατεργασία Νο 2	ώρες 19500×22	= 429.000€
	<hr/>	
	=47.500	= 1.073. 000€
<u>Γ.Β.Ε.</u>		=2.410.000€

Έτοιμα Προϊόντα 9.500 μονάδες

Βάσει των παραπάνω δεδομένων θα υπολογίσουμε τις αποκλίσεις.

1. Αποκλίσεις Πρώτων Υλών

α) Τιμής = 19.200 (75- 71) = 76.800

β) Απόδοσης = 75 (19.000-19.200) = -15.000

Πρότυπη ανάλωση

Έτοιμα μον. 9.500 × 2 = 19.000

2. Αποκλίσεις Άμεσης Εργασίας

Κατεργασία Νο1

α) Τιμής = 28.000 (25-23) = 56.000

β) Απόδοσης = 25 (28.500-28.000) = 12.500

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα μον. 9.500 × 3 = 28.500

Κατεργασία Νο2

α) Τιμής = 19.500 (20-22) = -39.000

β) Απόδοσης = 20 (19.000-19.500) = -10.000

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα μον. 9.500 × 2 = 19.000

3. Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

α) Όγκου = 20 (47.500-50.000) = -50.000

β) Αποτελ/τας = 30 (47.500-47.500) = 0

γ) Προϋπ. = 20 × 50.000 + 30 × 47.500 – 2.410.000 = 15.000

Βάσει των παραπάνω θα δημιουργήσουμε τον πίνακα αποκλίσεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ	+	-
1. Αποκλίσεις τιμής πρ. υλών	76.800	
2. Αποκλίσεις απόδοσης πρ. υλών		15.000
3. Αποκλίσεις τιμής άμ. Εργασίας		
α) Κατεργασία Νο1	56.000	
β) Κατεργασία Νο2		39.000
4. Αποκλίσεις απόδοσης άμ. εργασίας		
α) Κατεργασία Νο 1	12.500	
β) Κατεργασία Νο 2		10.000

5. Αποκλίσεις όγκου Γ.Β.Ε.		50.000
6. Αποκλίσεις αποτελ/τας Γ.Β.Ε.	-	-
7. Αποκλίσεις προϋπολ. Γ.Β.Ε.	15.000	
Σύνολο	160.300	114.000
Ολικές αποκλίσεις		46.300
	160.300	160.300

Βάσει των παραπάνω παρουσιάζουμε τις εγγραφές με την μέθοδο του Μερικού Σχεδίου.

1. ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	4.846.200	
93.01 Πραγ κόστος πρώτων υλών		1.363.200
92.00.00. Πραγμ. κόστος άμεσης εργασίας		1.073.000
92.00.01. Πραγμ. κόστος Γ.Β.Ε.		2.410.000

2.

94.01 Έτοιμα προϊόντα	4.892.500	
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων		4.892.500

3.

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	160.300	
95.00.00 Αποκλ. Τιμής πρ. υλών		76.800
95.01.00.00. Αποκλ. τιμής αμ. Εργασίας Κ1		56.000
95.01.10.00. Αποκλ. απόδοσης αμ. εργασίας Κ1		12.500
95.02.02 Αποκλ. Προϋπ/μού ΓΒΕ		15.000

4.

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων		114.000
95.00.01 Αποκλ. Απόδοσης πρ. υλών	15.000	
95.01.00.01. Αποκλ. Τιμής άμ. Εργασίας Κ2	39.000	
95.01.10.01 Αποκλ. απόδοσης άμ. Εργασίας Κ2	10.000	
95.02.00 Αποκλ. Όγκου Γ.Β.Ε	50.000	

Με βάση όλων των παραπάνω παρουσιάζουμε και τον λογαριασμό 93.00 κόστος παραγωγής

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων

Πρώτες ύλες	1.363.200	Έτοιμα προϊόντα	4.892.500
Άμεση εργασία	1.073.000	Θετικές αποκλίσεις	114.000
Γ.Β.Ε.	2.410.000		
Αρνητικές αποκλίσεις	160.300		
	5.006.500		5.006.500

3.2.2: ΔΕΥΤΕΡΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Βιομηχανική παραγωγή έχει την εξής κατάρτιση για την τρέχουσα προϋπολογιστική περίοδο το παρακάτω κοστολόγιο παραγωγής του μοναδικού προϊόντος αυτού Ω:

Πρώτες ύλες μον $8 \times 15 = 120\text{€}$

Άμεση εργασία ώρες $6 \times 25 = 150\text{€}$

ΓΒΕ ώρες $6 \times 15 = 90\text{€}$

=360€

Ο προϋπολογισμός για αυτήν την περίοδο προβλέπει ότι στην αρχή η παραγωγή είναι 1.000 μονάδες . Ως προς τις πρώτες ύλες είναι 100% ολοκληρωμένη, στην άμεση εργασία και τα ΓΒΕ είναι 50% σε εξέλιξη αντίστοιχα. Ενώ, η παραγωγή στο τέλος είναι 800 μονάδες. Ως προς τις πρώτες ύλες είναι 50% σε εξέλιξη και ως προς την άμεση εργασία και τα ΓΒΕ είναι 1/3 αντίστοιχα. Ωστόσο, οι πρώτες ύλες που αναλώθηκαν μέσα στη παραγωγή ήταν 105.100 μονάδες με πρότυπο συντελεστή 15,2€. Η άμεση εργασία έφθασε τις 80.000 πραγματικές ώρες με συντελεστή 24,8€. Και τα πραγματικά ΓΒΕ είναι 1.150.000€.

Ακόμα ο συντελεστής των μεταβλητών ΓΒΕ είναι στα 10€ , και ο σταθερός συντελεστής των ΓΒΕ είναι 6€.

Τέλος, το πρόγραμμα παραγωγής είχε στην διάθεσή του 15.000 μονάδες έτοιμα προϊόντα, όμως η πραγματική παραγωγή είναι 13.400 μονάδες έτοιμων προϊόντων.

Βάσει των παραπάνω δεδομένων θα υπολογίσουμε τις αποκλίσεις

1. Αποκλίσεις πρώτων υλών

α) Τιμής: $105.100 (15 - 15,2)$ = - 21.020

β) Απόδοσης :15 (102.400 – 105.100) = - 40.500

Πρότυπη ανάλωση

Έτοιμα : $13.400 \times 8 = 107.200$

+Τελική παραγωγή: $800 \times 8 \times 50\% = 3.200$ } = 102.400

- Αρχική παραγωγή : $1.000 \times 8 = 8.000$

2. Αποκλίσεις άμεσης εργασίας

α) Τιμής: $80.000 (25 - 24,8)$ = 16.000

β) Απόδοσης 25 (79.000 - 80.000) = -25.000

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα: $13.400 \times 6 = 80.400$

+Τελική παραγωγή $800 \times 6 \times 1/3 = 1.600$ } = 79.000

-Αρχική παραγωγή $1.000 \times 6 \times 50\% = 3.000$

3. Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

α) Όγκου: 5 (79.000 – 90.000) = - 55.000

β) Αποτελ/τας : 10 (79.000- 80.000) = - 10.000

γ) Προϋπολ: 1.250.000 – 1.150.000 = 100.000

Προϋπολογιστικές ώρες : $15.000 \times 6 = 90.000$ } = 1.250.000

Σταθερά ΓΒΕ : $5 \times 90.000 = 450.000$

Μεταβλητά ΓΒΕ : $10 \times 80.000 = 800.000.$

4.Ολικές αποκλίσεις

Πρώτων Υλών: $15 \times 102.400 - 15,2 \times 105.100 = - 61.520$

Άμεσης εργασίας: $25 \times 79.000 - 24,8 \times 8.000 = - 9.000$

Γ.Β.Ε.: $15 \times 79.000 - 1.150.000 = 35.000$

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο: ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

4.1: ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ

Ο μερισμός στην περίπτωση των εξόδων από τις θέσεις κόστους στους φορείς κόστους μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με άμεσο είτε με έμμεσο τρόπο.

- ⇒ Κατά τον άμεσο τρόπο γνωρίζουμε για κάθε φορέα κόστους το ακριβές ποσό της δαπάνης που γίνεται.
- ⇒ Στον έμμεσο τρόπο αυτό γίνεται με πραγματικές μετρήσεις και υπολογισμούς. Ο μερισμός των δαπανών γίνεται με διάφορα κριτήρια τα οποία καλούνται κλειδιά, βάσεις ή κριτήρια μερισμού πχ. Αριθμός εργαζομένων που θα χρησιμοποιηθεί για την κατανομή του πόσιμου νερού, επιφάνεια κτιρίων που θα χρησιμοποιηθεί για την κατανομή των εξόδων συντήρησης, ισχύς κινητήρων που θα χρησιμοποιηθεί για τον μερισμό της ΔΕΗ.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ακόμη ότι η χρήση των βάσεων μερισμού είναι καθαρά υποκειμενική και ο κοστολόγος μπορεί στη φάση αυτή να χρησιμοποιήσει όποιο κριτήριο θεωρεί αυτός καταλληλότερο για τον μερισμό των εξόδων.

Ο μερισμός των εξόδων είναι στην ουσία ο επιμερισμός των έμμεσων δαπανών ο οποίος γίνεται με συγκεκριμένα κριτήρια σε όλα τα κέντρα κόστους της επιχείρησης, με σκοπό βέβαια τον όσο το δυνατό ακριβέστερο υπολογισμό (προσδιορισμό) του καθαρού αποτελέσματος του κάθε κέντρου κόστους – τμήματος της επιχείρησης.

Το Φύλλο Μερισμού είναι ένας πίνακας διπλής εισόδου στον οποίο παρουσιάζονται τα κατά είδος έξοδα ομαδοποιημένα κατά προορισμό. Για την ομαδοποίηση των εξόδων και την κατάρτιση του φύλλου μερισμού θα πρέπει να γίνει ανάλυση των όρων Θέση Κόστους και Φορέα Κόστους. Χρησιμοποιείται σαν μέθοδος περισσότερο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και λιγότερο στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στις οποίες προτιμάται η μέθοδος απορροφητικότητας.

Το φύλλο μερισμού είναι η τεχνική διαδικασία μερισμού των έμμεσων ή γενικών εξόδων βάση κριτηρίων κατανομής. Τα κριτήρια είναι αντικειμενικά και υποκειμενικά. Αντικειμενικά κριτήρια είναι οι μισθοδοτικές καταστάσεις, τα δελτία εξαγωγής υλικών, η κάλυψη σε τμ. κάθε εκμετάλλευσης, τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου, η ισχύς σε Watt κλπ. Πολλές φορές όμως, ελλείπει αντικειμενικών κριτηρίων και τεχνικών μέσων, χρησιμοποιούνται υποκειμενικά (κατ' εκτίμηση) κριτήρια. Αν όλα τα έξοδα θεωρούνταν άμεσα δεν θα υπήρχε κανένα πρόβλημα. Θα γνώριζε η επιχείρηση ότι κάθε είδος εξόδων βαραίνει ένα συγκεκριμένο προϊόν εκ των προτέρων. (Απευθείας απόδοση). Στην περίπτωση των Γ.Β.Ε. η επιχείρηση δε γνωρίζει εκ των προτέρων για χάρη ποιου προϊόντος έχουν γίνει. (π.χ. ηλεκτρική ενέργεια).

4.2: ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Έστω εταιρεία που κατασκευάζει λέβητες ύστερα από παραγγελία πελατών της και χρησιμοποιεί ως πρώτη ύλη μέταλλα και ως βοηθητικές ύλες διάφορα υλικά.

Οι παραγγελίες των πελατών της επιχείρησης είναι πέντε: η πρώτη παραγγελία είναι με το Νο30, η δεύτερη Νο31, η τρίτη Νο32, η τέταρτη Νο33, και η τελευταία Νο34.

Ωστόσο, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες που αναλώθηκαν για την καθεμιά παραγγελία κατανέμονται ως εξής:

Μέταλλα και βοηθητικές ύλες:

30	31	32	33	34
6.400.000	9.000.000	7.800.000	10.600.000	9.300.000

Αρχικώς πρέπει να εντοπίσουμε τις κύριες και βοηθητικές θέσεις κόστους και τα κριτήρια μερισμού για να καταρτίσουμε το Φύλλο Μερισμού Εξόδων. Με τη διαδικασία του φύλλου μερισμού, διαπιστώνουμε ποια τμήματα και ποιες δραστηριότητες επιβαρύνουν τα Γ.Β.Ε.

Οι κύριες θέσεις κόστους και οι βοηθητικές θέσεις κόστους κατανέμονται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κύρια κέντρα κόστους:	Χυτήριο	Βοηθητικά κέντρα κόστους:
	Μηχανουργείο	Τόρνοι
	Λεβητοποιείο	Φρέζες
	Εφαρμοστήριο	Τρύπανα

Τα κριτήρια μερισμού επιλέγονται κατάλληλα από τον παρακάτω πίνακα:

Ώρες λειτουργίας

Παραγγελίες	Προϊόντα	Χυτήριο	Τόρνοι	Φρέζες	Τρυπάνια	Λεβητοποιείο επιφάνεια κατεργασμένη	Εφαρμοστήριο	ώρες εργασίας
30	1	300	280	170	280		1.700	240
	2	280	310	230	320		1.500	220
	3	200	190	310	290		1.720	230
31	4	280	260	230	260		1.620	210
	5	290	270	290	320		1.780	260
32	6	330	290	210	300		1.680	240
33	7	200	120	100	50		-	-
34	8	120	80	60	80		-	-
		2.000	1.800	1.600	1.900		10.000	1.400

Έτσι το Φύλλο Μερισμού Εξόδων παρουσιάζεται ως εξής:

Εξοδα κατά είδος	Ποσά προς μερισμό	Χυτήριο	Τόρνοι	Φρέζες	Τρυπάνια	Λεβητοποιείο	Εφαρμοστήριο
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	38.000.000	10.000.000	8.000.000	2.000.000	5.000.000	10.000.000	3.000.000
Παροχές τρίτων	26.000.000	6.000.000	1.000.000	6.000.000	2.000.000	8.000.000	3.000.000
Φόροι - τέλη	4.580.000	100.000	100.000	200.000	2.000.000	2.000.000	180.000
Διάφορα έξοδα	12.400.000	200.000	200.000	2.000.000	4.000.000	1.000.000	4.000.000
Αποσβέσεις	16.500.000	6.300.000	6.000.000	1.200.000	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	6.282.800	2.000.000	1.000.800	1.000.000	782.000	500.000	1.000.000
	103.762.800	24.600.000	16.300.800	12.400.000	14.782.000	22.500.000	12.180.000

Σύμφωνα, λοιπόν με τα παραπάνω το κόστος της παραγωγής σε κάθε κέντρο κόστους έχει ως εξής:

Χυτήριο: $24.600.000 / 2.000 = 12.300€$

Τόρνοι: $16.300.800 / 1.800 = 9.056€$

Φρέζες: $12.400.000 / 1.600 = 7.750€$

Τρυπάνια: $14.782.000 / 1.900 = 7.780€$

Λεβητοποιείο: $22.500.000 / 10.000 = 2.250€$

Εφαρμοστήριο: $12.180.000 / 1.400 = 8.700€$.

Τέλος με όλα τα παραπάνω παρουσιάζουμε το κόστος παραγωγής κατά παραγγελία

	Παραγγελία 30			Παραγγελία 31		Παραγγελία 32	Παραγγελία 33	Παραγγελία 34
	Προϊόν 1	Προϊόν 2	Προϊόν 3	Προϊόν 4	Προϊόν 5	Προϊόν 6	Προϊόν 7	Προϊόν 8
Πρώτες ύλες	1.900.000	2.300.000	1.800.000	3.400.000	4.600.000	7.000.000	10.000.000	9.000.000
Βοηθητικά Υλικά	150.000	160.000	90.000	430.000	570.000	800.000	600.000	300.000
Χυτήριο	3.690.000	3.444.000	2.460.000	3.444.000	3.567.000	4.059.000	2.460.000	1.476.000
Τόρνοι	2.535.680	2.807.360	1.720.000	2.354.560	2.445.120	2.626.000	1.086.720	724.480
Φρέζες	1.317.500	1.782.500	2.402.500	1.782.500	2.247.500	1.627.500	775.000	465.000
Τρυπάνια	2.178.400	2.489.600	2.256.200	2.022.800	2.489.600	2.334.000	389.000	622.400
Λεβητοποιείο	3.825.000	3.375.000	3.870.000	3.645.000	4.005.000	3.780.000	-	-
Εφαρμοστήριο	2.088.000	1.914.000	2.001.000	1.827.000	2.262.000	2.088.000	-	-
	17.684.580	18.272.460	16.600.340	18.905.860	22.186.220	24.314.740	15.310.720	12.587.880

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για τα τρία προϊόντα που δημιουργήθηκαν στην πρώτη παραγγελία (30) το κόστος παραγωγής είναι 52.557.380€

Για την δεύτερη παραγγελία (31) και τα δύο προϊόντα που δημιουργήθηκαν το κόστος παραγωγής είναι 41.092.080€

Για την τρίτη παραγγελία (32) και το προϊόν που δημιουργήθηκε το κόστος παραγωγής είναι 24.314.740€

Για την τέταρτη παραγγελία (33) και για το προϊόν της το κόστος παραγωγής είναι 15.310.720€

Και τέλος, για τη πέμπτη παραγγελία (34) και το προϊόν της το κόστος παραγωγής είναι 12.587.880€.

Επομένως, το συνολικό κόστος για τα 8 προϊόντα που δημιούργησε η επιχείρηση για τους πελάτες της είναι 93.305.420€

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

5.1. ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΛΟΥ ΚΑΙ ΜΕΡΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Με δεδομένα του Κεφαλαίου 3 η λογιστικοποίηση της κοστολόγησης είναι οι εξής: η μέθοδος του Απλού Σχεδίου και η μέθοδος του Μερικού Σχεδίου.

Για την πλήρη κατανόηση των μεθόδων δίνονται παραδείγματα παρακάτω.

5.1.1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΟΥ ΑΠΛΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Βιομηχανική επιχείρηση κατάρτισε για την τρέχουσα προϋπολογιστική περίοδο το παρακάτω πρότυπο κοστολόγιο παραγωγής του προϊόντος «Π».

Πρώτες ύλες μον. $8 \times 10 = 80€$

Άμεση εργασία ώρες $6 \times 25 = 150€$

ΓΒΕ ώρες $6 \times 8 = 48€$

=278€

Ο προϋπολογισμός για αυτήν την περίοδο προβλέπει ότι στην αρχή η παραγωγή είναι 1.500 μονάδες . Ως προς τις πρώτες ύλες είναι 100% ολοκληρωμένη, στην άμεση εργασία και τα ΓΒΕ είναι 50% σε εξέλιξη αντίστοιχα. Ενώ, η παραγωγή στο τέλος είναι 2.000 μονάδες. Ως προς τις πρώτες ύλες είναι 50% σε εξέλιξη και ως προς την άμεση εργασία και τα ΓΒΕ είναι 1/3 αντίστοιχα.

Ωστόσο, οι πρώτες ύλες που αναλώθηκαν μέσα στη παραγωγή ήταν 79.000 μονάδες με πρότυπο συντελεστή 9,9€. Η άμεση εργασία έφθασε τις 60.000 πραγματικές ώρες με συντελεστή 25,2€. Και τα πραγματικά ΓΒΕ είναι 490.000€.

Ακόμα ο συντελεστής των μεταβλητών ΓΒΕ είναι στα 6€, και ο σταθερός συντελεστής των ΓΒΕ είναι 2€.

Τέλος, το πρόγραμμα παραγωγής είχε στην διάθεσή του 12.000 μονάδες έτοιμα προϊόντα, όμως η πραγματική παραγωγή είναι 10.000 μονάδες έτοιμων προϊόντων.

Βάσει των παραπάνω δεδομένων θα υπολογίσουμε τις αποκλίσεις.

1. Αποκλίσεις πρώτων υλών

$$\begin{aligned} \alpha) \text{ Τιμής: } & 79.000(10 - 9,9) & = 7.900 \\ \beta) \text{ Απόδοσης: } & 10(76.000 - 79.000) & = -30.000 \end{aligned}$$

Πρότυπη ανάλωση

$$\begin{aligned} \text{Έτοιμα: } & 10.000 \times 8 = 80.000 \\ + \text{ Τελική παραγωγή: } & 2.000 \times 8 \times 50\% = 8.000 \\ - \text{ Αρχική παραγωγή: } & 1.500 \times 8 \times 100\% = 12.000 \end{aligned} \quad \left. \vphantom{\begin{aligned} \text{Έτοιμα: } \\ + \text{ Τελική παραγωγή: } \\ - \text{ Αρχική παραγωγή: } \end{aligned}} \right\} = 76.000$$

2. Αποκλίσεις Άμεσης εργασίας

$$\begin{aligned} \alpha) \text{ Τιμής: } & 60.000(25 - 25,2) & = - 12.000 \\ \beta) \text{ Απόδοσης: } & 25(59.500 - 60.000) & = - 12.500 \end{aligned}$$

Πρότυπες ώρες

$$\begin{aligned} \text{Έτοιμα: } & 10.000 \times 6 = 60.000 \\ + \text{ Τελική παραγωγή: } & 2.000 \times 6 \times 1/3 = 4.000 \\ - \text{ Αρχική παραγωγή: } & 1.500 \times 6 \times 50\% = 4.500 \end{aligned} \quad \left. \vphantom{\begin{aligned} \text{Έτοιμα: } \\ + \text{ Τελική παραγωγή: } \\ - \text{ Αρχική παραγωγή: } \end{aligned}} \right\} = 59.500$$

3. Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

$$\begin{aligned} \alpha) \text{ Όγκου: } & 2(59.500 - 72.000) & = -25.000 \\ \beta) \text{ Αποτελε/τας: } & 6(59.500 - 60.000) & = - 3.000 \\ \gamma) \text{ Προϋπολ.: } & 504.000 - 490.000 & = 14.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Προϋπολογιστικές ώρες: } & 12.000 \times 6 = 72.000 \\ \text{Σταθερά ΓΒΕ: } & 72.000 \times 2 = 144.000 \\ \text{Μεταβλητά ΓΒΕ: } & 60.000 \times 6 = 360.000 \end{aligned} \quad \left. \vphantom{\begin{aligned} \text{Προϋπολογιστικές ώρες: } \\ \text{Σταθερά ΓΒΕ: } \\ \text{Μεταβλητά ΓΒΕ: } \end{aligned}} \right\} = 504.000$$

4. Ολικές αποκλίσεις

$$\text{Πρώτων υλών: } 10 \times 76.000 - 9,9 \times 79.000 = - 22.100$$

$$\text{Άμεσης εργασίας : } 25 \times 59.500 - 25,2 \times 60.000 = - 24.500$$

$$\text{Γ.Β.Ε.: } 59.500 \times 8 - 490.000 = - 14.000$$

5. Αρχική παραγωγή σε εξέλιξη

$$\left. \begin{array}{l} \text{Πρώτες ύλες } 1.500 \times 8 \times 100\% = 120.000 \\ \text{Άμεση εργασία: } 1.500 \times 150 \times 50\% = 112.50 \\ \text{ΓΒΕ : } 1.500 \times 48 \times 50\% = 36.000 \end{array} \right\} = 268.500$$

6. Πραγματικό κόστος πρώτων υλών:

$$79.000 \times 9,9 = 782.100$$

7. Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας:

$$60.000 \times 25,2 = 1.512.000$$

8. Πρότυπο κόστος Άμεσης εργασίας

$$59.500 \times 25 = 1.487.500$$

9. Πρότυπο κόστος Γ.Β.Ε.

$$59.500 \times 8 = 476.000$$

10. Τελική παραγωγή σε εξέλιξη

$$\left. \begin{array}{l} \text{Πρώτες ύλες : } 2.000 \times 80 \times 50\% = 80.000 \\ \text{Άμεση εργασία : } 2.000 \times 150 \times 1/3 = 100.000 \\ \text{ΓΒΕ: } 2.000 \times 48 \times 1/3 = 32.000 \end{array} \right\} = 212.000$$

11. Έτοιμα Προϊόντα

$$10.000 \times 278 = 2.780.000$$

Με βάση λοιπόν τα παραπάνω δεδομένα παρουσιάζουμε τις εγγραφές με την μέθοδο του απλού σχεδίου.

1.	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	268.500	
94.03 Αρχική παραγωγή σε εξέλιξη		268.500

2.

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	760.000	
95.00.01.Αποκλ. απόδοσης πρώτων υλών.	30.000	
94.04 Πραγματικό κόστος πρώτων υλών.		782.100
95.00.00.Αποκλ.τιμής πρώτων υλών.		7.900

3.**ΧΡΕΩΣΗ****ΠΙΣΤΩΣΗ**

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	1.487.500	
95.01.00.Αποκλ.τιμής άμεσης εργασίας	12.000	
95.01.01. Αποκλ. απόδοσης άμεσης εργασίας	12.500	
92.00.00 Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας		1.512.000

4.

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	476.000	
95.02.00 Αποκλ .Όγκου Γ.Β.Ε.	25.000	
95.02.00.Αποκλ. Αποτ/τας Γ.Β.Ε.	3.000	
95.02.02. Αποκλ .Προϋπολ. Γ.Β.Ε.		14.000
92.00.01.Πραγματικά Γ.Β.Ε.		490.000

5.

94.01 Έτοιμα προϊόντα	2.780.000	
94.03 Τελική παραγωγή σε εξέλιξη	212.000	
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων		2.992.000

Με βάση τα παραπάνω παρουσιάζουμε και τον λογαριασμό 93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων.

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	
ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
268.500	2.992.000
760.000	
1.487.500	
476.000	
2.992.000	2.992.000

5.1.2. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΟΥ ΜΕΡΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Βιομηχανική επιχείρηση κατάρτισε για την τρέχουσα προϋπολογιστική περίοδο το παρακάτω πρότυπο κοστολόγιο παραγωγής του προϊόντος «Α».

Πρώτες ύλες	μον. 5×8= 40€
Άμεση εργασία	ώρες 6×30=180€
Γ.Β.Ε	ώρες 6×5= 30€
	<hr/>
	= 250€

Ο προϋπολογισμός για αυτήν την περίοδο προβλέπει ότι στην αρχή η παραγωγή είναι 1.000 μονάδες . Ως προς τις πρώτες ύλες είναι 3/5 ολοκληρωμένη, στην άμεση εργασία και τα ΓΒΕ είναι 2/3 σε εξέλιξη αντίστοιχα. Ενώ, η παραγωγή στο τέλος είναι 1.600 μονάδες. Ως προς τις πρώτες ύλες είναι 2/5 σε εξέλιξη και ως προς την άμεση εργασία και τα ΓΒΕ είναι 1/3 αντίστοιχα.

Ωστόσο, οι πρώτες ύλες που αναλώθηκαν μέσα στη παραγωγή ήταν 67.000 μονάδες με πρότυπο συντελεστή 7,9€. Η άμεση εργασία έφθασε τις 80.000 πραγματικές ώρες με συντελεστή 29,8€. Και τα πραγματικά ΓΒΕ είναι 390.000€.

Ακόμα ο συντελεστής των μεταβλητών ΓΒΕ είναι στα 3€, και ο σταθερός συντελεστής των ΓΒΕ είναι 2€.

Τέλος, το πρόγραμμα παραγωγής είχε στην διάθεσή του 15.000 μονάδες έτοιμα προϊόντα, όμως η πραγματική παραγωγή είναι 13.400 μονάδες έτοιμων προϊόντων.

Βάσει των παραπάνω δεδομένων θα υπολογίσουμε τις αποκλίσεις

1.Αποκλίσεις πρώτων υλών

α) Τιμής: $67.000(8 - 7,9) = 6.700$

β) Απόδοσης: $8(67.200 - 67.000) = 1.600$

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα: $13.400 \times 5 = 67.000$

+Τελική παραγωγή: $1.600 \times 5 \times 2/5 = 3.200$	}	= 67.200
-Αρχική παραγωγή: $1.000 \times 5 \times 3/5 = 3.000$		

2.Αποκλίσεις Άμεσης εργασίας

α) Τιμής: $80.000(30 - 29,8) = 16.000$

β) Απόδοσης: $30(79.600 - 80.000) = -12.000$

Πρότυπες ώρες

Έτοιμα: $13.400 \times 6 = 80.400$

+Τελική παραγωγή: $1.600 \times 6 \times 1/3 = 3.200$	}	= 79.600
-Αρχική παραγωγή: $1.000 \times 6 \times 2/3 = 4.000$		

3.Αποκλίσεις Γ.Β.Ε.

α) Όγκου: $2(79.600 - 90.000) = - 20.800$

β) Αποτε/τας: $3(79.600 - 80.000) = -1.200$

γ) Προϋπ/μού: $420.000 - 390.000 = 30.000$

Προϋπολογιστικές ώρες: $15.000 \times 6 = 90.000$	}	= 420.000
Σταθερά ΓΒΕ: $2 \times 90.000 = 180.000$		
Μεταβλητά ΓΒΕ: $3 \times 80.000 = 240.000$		

4.Ολικές αποκλίσεις

Πρώτες ύλες: $8 \times 67200 - 7,9 \times 67.000$	= 8.300
Άμεση εργασία: $30 \times 79.600 - 29,8 \times 80.000$	= 34.000
Γ.Β.Ε.: $5 \times 79.600 - 390.000$	= 8.000

5.Αρχική παραγωγή σε εξέλιξη

Πρώτες ύλες: $1.500 \times 40 \times 3/5 = 24.000$	} = 164.000
Άμεση εργασία: $1.500 \times 180 \times 2/3 = 120.000$	
ΓΒΕ: $1.500 \times 30 \times 2/3 = 20.000$	

6.Πραγματικό Κόστος πρώτων υλών

$67.000 \times 7,9$	= 529.300
---------------------	-----------

7.Πραγματικό κόστος Άμεσης εργασίας

$80.000 \times 29,8$	= 2.384.000
----------------------	-------------

8.Τελική παραγωγή σε εξέλιξη

Πρώτες ύλες: $1.600 \times 40 \times 2/5 = 25.600$	} = 137.600
Άμεση εργασία: $1.600 \times 180 \times 1/3 = 96.000$	
Γ.Β.Ε.: $1.600 \times 30 \times 1/3 = 16.000$	

9.Έτοιμα Προϊόντα

13.400×250	= 3.350.000
---------------------	-------------

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα τις εγγραφές με την μέθοδο του Μερικού Σχεδίου.

1.

ΧΡΕΩΣΗ

ΠΙΣΤΩΣΗ

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	3.467.300	
94.03 Αρχική παραγωγή σε εξέλιξη		164.000
94.04 Πραγματικό κόστος πρώτων υλών		529.300
92.00.00. Πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας		2.384.000
92.00.01. Πραγματικό κόστος Γ.Β.Ε.		390.000

2.

94.01 Έτοιμα προϊόντα	3.350.000	
94.03 Τελική παραγωγή σε εξέλιξη	137.600	
93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων		3.487.600

3.**ΧΡΕΩΣΗ****ΠΙΣΤΩΣΗ**

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	54.300	
95.00.00.Αποκλ. τιμής πρ. υλών		6.700
95.00.01 Αποκλ. Απόδ πρ.υλών		1.600
95.01.00. Αποκλ. Τιμής αμ. εργασίας		16.000
95.02.02.Αποκλ. προϋπολ. Γ.Β.Ε.		30.000

4.

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων		34.000
95.01.01Αποκλ. Απόδ άμ. εργασίας	12.000	
95.02.00. Αποκλ. Όγκου Γ.Β.Ε.	20.800	
95.02.01. Αποκλ. Αποτ/τας Γ.Β.Ε.	1.200	

Τέλος, και με βάση τις εγγραφές παρουσιάζουμε και τον λογαριασμό 93.00 κόστος παραγωγής προϊόντων.

93.00 Κόστος παραγωγής προϊόντων	
ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
3.467.300	3.487.600
54.300	34.000
3.521.600	3.521.600

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λογιστική κόστους είναι θα λέγαμε ένα θέμα διαμάχης μεταξύ των μελετητών της, θεωρητικών και πρακτικών, που ριζώνει από τότε που ακόμα η χρήση της ήταν περιορισμένη και εφαρμόζονταν κυρίως στις βιομηχανίες. Ήδη από εκείνη την εποχή, υπήρχε ασυμμετρία απόψεων ως προς την ονομασία της ως βιομηχανικής λογιστικής.

Πολλοί μελετητές της λοιπόν, ταύτιζαν την λογιστική κόστους με την βιομηχανική λογιστική. Για εκείνη την εποχή ο χαρακτηρισμός αυτός κρίνεται απολύτως λογικός. Η λογιστική κόστους εφαρμόζονταν μόνο στις βιομηχανίες, διότι αυτές κυρίως συναντούσαν προβλήματα κόστους.

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

Παλιότερα οι ρυθμοί ανάπτυξης κυλούσαν σε αργούς ρυθμούς και η τεχνολογία, όσον αφορά τον τομέα της κοστολόγησης αλλά και τον βιομηχανικό τομέα, από άποψη μηχανημάτων και τεχνικών παραγωγής ήταν για να μην πούμε μηδαμινή, ίσως ασήμαντη. Για τον λόγο αυτό λοιπόν δεν υπήρχε ανάγκη εφαρμογής της λογιστικής κόστους από όλες τις επιχειρήσεις και επομένως δεν υπήρχε επιτακτική ανάγκη για την επέκτασή της.

Αργότερα όμως που η τεχνολογία ριζωσε στη ζωή μας και ιδιαίτερα σήμερα που εξελίσσεται με ταχύτατους ρυθμούς, η δημιουργία υπερβολικά πολλών επιχειρήσεων, η εξάλειψη των μονοπωλίων, ο αυξανόμενος ρυθμός ανάπτυξης των επιχειρήσεων, η ύπαρξη ραγδαίου

ανταγωνισμού αλλά και πολλοί άλλοι καθοριστικοί λόγοι, οδήγησαν στην αναγκαστική χρήση της κοστολόγησης από όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις.

Έτσι λοιπόν η λογιστική κόστους εφαρμόζεται όχι μόνο στις βιομηχανίες αλλά σε κάθε είδους επιχείρηση. Προβλήματα κόστους μπορεί να συναντήσει και μια εμπορική, τραπεζική, ασφαλιστική και διαφημιστική επιχείρηση αλλά και ένας δημόσιος, κερδοσκοπικός ή μη κερδοσκοπικός οργανισμός.

Είναι αυτονόητο πως η εκτεταμένη χρήση της διοίκησης κόστους σε συνάρτηση με τις πολλαπλές και ραγδαίες απαιτήσεις της κοινωνίας και την πολυπλοκότητα της ζωής μας, έθεσαν την επέκταση της λογιστικής κόστους ως προς το περιεχόμενο της, απαραίτητη προϋπόθεση.

Παλιότερα η λογιστική κόστους περιορίζονταν στον καθορισμό του κόστους. Αποτελούσε μια διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης.

Έπειτα αναπτύχθηκαν διάφοροι μέθοδοι και τεχνικές που αποσκοπούσαν στον ευκολότερο και αποτελεσματικότερο προσδιορισμό του κόστους με απώτερο σκοπό την μεγαλύτερη αποδοτικότητα και καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης. Σε αυτό το σημείο όμως αξίζει να σημειωθεί ότι πολλές φορές η θεωρία των μέσων αυτών συναντούσε προβλήματα στην πράξη ή θα μπορούσαμε να πούμε ότι ήταν δύσκολό να εφαρμοστεί.

Δύο πολύ σημαντικές μέθοδοι που αναπτύχθηκαν με το πέρασμα των χρόνων ήταν η εσωλογιστική και η εξωλογιστική κοστολόγηση οι οποίες αναπτύχθηκαν ευρύτατα στην παρούσα εργασία.

Εξωλογιστική κοστολόγηση: είναι απλά μια μαθηματική διαδικασία χωρίς λογιστικές εγγραφές. Η ανάλυση των αξιών-παραγωγικών προϋποθέσεων και η παραγωγή των προϊόντων είναι διαδικασίες που δεν παρακολουθούνται λογιστικά και υπολογίζονται μόνο με μαθηματικές πράξεις. Πιο αναλυτικά, δεν παρακολουθούνται λογιστικά, οι εξαγωγές-αναλώσεις των υλικών, οι αναλώσεις των υπηρεσιών (από την παραγωγή), και το κόστος σαν αξία των εισαγωγών στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων και αποτίμησης των ημικατεργασμένων της απογραφής, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου.(Ν.Σ.Πομόνης,2004). Αυτό δεν σημαίνει πως δεν παρέχει πληροφορίες χρήσιμες για τον έλεγχο της παραγωγική διαδικασία.

Το μειονέκτημα της σ' αυτή την περίπτωση είναι πως δεν μπορεί να παρακολουθηθεί η περιουσία της επιχείρησης για το λόγο ότι δεν έχει εναρμονιστεί λογιστικά στη ανάλυση των αξιών και την παραγωγή των προϊόντων. Άλλο μειονεκτήμα της εξωλογιστικής κοστολόγησης είναι η ανακρίβεια των αποτελεσμάτων λόγω της έλλειψης των λογιστικών επαληθεύσεων και η απουσία λογαριασμών που δεν επιτρέπει την παρακολούθηση του συνολικού κόστους των θέσεων κάτι που ήταν αντιληπτό και από το παράδειγμα που δόθηκε στο κεφάλαιο αναφοράς της, κατά την κατάρτιση του φύλλου μερισμού εξόδων. Έχει βέβαια και κάποια πλεονεκτήματα όπως το ότι δεν

απαιτεί την εργασία που χρειάζεται για τις λογιστικές εγγραφές και επιτρέπει στις επιχειρήσεις να είναι πιο ευέλικτες στους χειρισμούς τους. Η εξωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να λειτουργήσει σαν βραχύχρονη (μηνιαία, τριμηνιαία κλπ) ή σαν ετήσια.

Από την άλλη κατά την **εσωλογιστική κοστολόγηση**, το κόστος υπολογίζεται με λογιστικές εγγραφές, δηλαδή με ημερολόγια, καθολικά και ισοζύγια, με τη βοήθεια της Αναλυτικής Λογιστικής. Περιλαμβάνει κάθε κόστος που περιέχεται σε ολόκληρη τη διαδικασία της παραγωγής, από την ανάλωση των παραγωγικών απαιτήσεων μιας παραγωγής έως την παραγωγή των νέων προϊόντων. Αυτού του είδους η κοστολόγηση μπορεί να είναι βραχύχρονη (μηνιαία, τριμηνιαία, κλπ) ή ετήσια. Θα μπορούσε να γίνει ετήσια κοστολόγηση και παράλληλα να τηρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης και βραχύχρονη. Η διαδικασία αυτή όμως είναι δαπανηρή και γι' αυτό και αποκλείεται. Τα πλεονεκτήματα της εσωλογιστικής μεθόδου είναι:

1. Σε κάθε θέση κόστους παρακολουθείται διαχρονικά το συνολικό κόστος.
2. Παρουσιάζονται όλα τα ακριβή περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αφού τα αποθέματα όπως προαναφέρθηκε εμπεριέχονται στην ανάλωση των υλικών και την παραγωγή των προϊόντων.
3. Όλες οι πληροφορίες που παρέχει είναι έγκυρες και αξιόπιστες διότι προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και διασφαλίζονται οι λογιστικές συμφωνίες από τους νόμους λειτουργίας της λογιστικής μεθόδου.

Το μειονέκτημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης είναι πως στο τέλος της χρήσης δεν αφήνει την διοίκηση της επιχείρησης να κινηθεί ελεύθερα σχετικά με τις πολιτικές των αποτελεσμάτων.

Επιπλέον στην παρούσα εργασία εφαρμόστηκαν δείκτες που βοήθησαν στον προσδιορισμό του προϋπολογισμένου κόστους, δηλαδή του κόστους που έχει θέσει η επιχείρηση ως στόχο και έγινε πιο εύκολη η σύγκριση του με το πραγματικό κόστος. Ακόμη βοήθησαν στην αποτελεσματικότερη ανάλυση των σχέσεων που σχετίζονταν με το κόστος, έτσι ώστε να επιλεγεί η καλύτερη, αυτή που θα αποφέρει μεγαλύτερη κερδοφορία στην επιχείρηση. Τέλος εφαρμόστηκε ο έλεγχος και η απολογιστική επαλήθευση του κόστους.

Είναι αυτονόητο όμως και από τα παραδείγματα που παρατέθηκαν ότι υπήρχε το εξής πρακτικό πρόβλημα. Οι επιχειρήσεις των οποίων τα δεδομένα αποτέλεσαν παραδείγματα εφαρμογής εσωλογιστικής και εξωλογιστικής κοστολόγησης διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον κλάδο, τα προϊόντα που παράγουν, την παραγωγική διαδικασία που ακολουθούν, την οργάνωση και διοίκηση τους και ως προς πολλά άλλα ξεχωριστά σημεία. Επομένως όλα τα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να διαφέρουν μεταξύ τους ανάλογα με το είδος και τις ανάγκες της επιχείρησης.

Άρα βάσει των παραδειγμάτων που αναπτύχθηκαν η εσωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λογαριασμούς του Σχεδίου Λογαριασμών από τους οποίους προκύπτει επίσης και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή

υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων. Στο παράδειγμα μας η κατάρτιση του πρότυπου κόστους έγινε προφανώς γιατί είχαμε στην διάθεση μας τις απαραίτητες λογιστικές εγγραφές για το κόστος πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και τα ΓΒΕ, αλλά και ο υπολογισμός των αποκλίσεων πραγματοποιήθηκε με τον ίδιο ακριβώς τρόπο.

Αντίθετα η εξωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Το λειτουργικό κόστος λοιπόν δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα τα οποία στην περίπτωση μας προήλθαν από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης (χυτήριο, μηχανουργείο, εφαρμοστήριο κ.α).

Αναπτύχθηκαν λοιπόν πολλά και διαφορετικά κοστολογικά συστήματα, τα οποία προσαρμόστηκαν στις απαιτήσεις των χρηστών τους και η ανάλυση τους εξαρτάται από το είδος της κοστολογικής πληροφορίας, την εμπειρία των χρηστών της καθώς και τον βαθμό ανάπτυξης των πληροφοριών κόστους σε συνάρτηση με την πραγματοποίηση κέρδους αλλά και την εξασφάλιση της θέσης της επιχείρησης στην εκάστοτε ανταγωνιστική αγορά.

Ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση των πάσης φύσεως επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων. Τα στοιχεία αυτά υποβοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στην λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Η χρησιμότητα λοιπόν της λογιστικής κόστους και η ιδιαίτερη σημασία της για τις επιχειρήσεις είναι αναμφισβήτητη. Μάλιστα καθρεφτίζεται κυρίως στην εποχή μας που ο ανταγωνισμός και η τεχνολογία δαμάζει σε σχέση με παλαιότερα που η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους, με αποτέλεσμα από τη μεριά των επιχειρήσεων να μην υπάρχουν αιτίες για αναλυτική κοστολόγηση και συνεπώς λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί την χρησιμότητα και αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους.

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να δίνουν έμφαση στη συνεχή βελτίωση των λογιστικών μεθόδων και τεχνικών, και να μπορούν να αναγνωρίζουν τις πιο ευέλικτες, επιτυγχάνοντας συγχρόνως αποτελεσματικότητα για την επιχείρηση. Επιπλέον θα πρέπει να προσπαθούν να τις υιοθετήσουν και να τις προσαρμόσουν στα μέτρα τους και ταυτόχρονα να ενθαρρύνουν μια κουλτούρα προληπτικής διοίκησης κόστους. Με λίγα λόγια θα πρέπει να συνδυάζουν τη σύγχρονη τεχνολογία και το οργανωτικό περιβάλλον και να εκτείνονται κυρίως στην εισαγωγή νέων προϊόντων στις αγορές καθώς και στο λειτουργικό έλεγχο του κόστους παραγωγής προϊόντος.

Κατά την εσωλογιστική κοστολόγηση σημαντικοί είναι οι έλεγχοι που πρέπει να γίνονται πριν αλλά και μετά την εφαρμογής της καθώς αυτό βελτιώνει τα αποτελέσματα της σε σημαντικό βαθμό. Τέτοιοι έλεγχοι είναι για παράδειγμα:

Πριν την εφαρμογή:

- Όλοι οι κωδικοί των ειδών που συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία να είναι ενημερωμένοι με τους λογαριασμούς των: Κόστος Αποθεμάτων, Κόστος Παραγωγής, Μικτών αποτελεσμάτων. Οι έλεγχοι αυτοί είναι απαραίτητοι όχι μόνο για την εσωλογιστική κοστολόγηση παραγωγής αλλά και για τη λογιστικοποίηση του κόστους πωληθέντων που ακολουθεί ανεξάρτητα την εσωλογιστική κοστολόγηση.
- Όλα τα κοστολογικά στοιχεία που συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία να είναι ενημερωμένα με τους λογαριασμούς του κέντρου κόστους.
- Η σωστή καταχώρηση και ενημέρωση των παραστατικών παραγωγής
- Η σωστή καταχώρηση και ενημέρωση των τιμολογίων αγορών καθώς θα προηγηθεί υπολογισμός τιμών κόστους για τις Α' ύλες
- Η σωστή καταχώρηση των προδιαγραφών είναι προϋπόθεση των σωστών αποτελεσμάτων της εσωλογιστικής καθώς από αυτές θα εξαρτηθεί και η σειρά με την οποία θα κοστολογηθούν τα προϊόντα. Επιβάλλεται η σωστή καταχώρηση πριν ακόμα και από την καταχώρηση των παραστατικών παραγωγής.

Μετά την εφαρμογή:

- Το κόστος παραγωγής που αποτυπώνεται στην αποθήκη να συμφωνεί με τη χρέωση των παραγομένων και κατά συνέπεια με την πίστωση των παραγομένων
- Το κόστος αναλώσεων που αποτυπώνεται στην αποθήκη να συμφωνεί με τη χρέωση των αναλώσεων
- Το κόστος Εργατικών και το κόστος ΓΒΕ που αποτυπώνεται στην αποθήκη να συμφωνεί με τη χρέωση των κοστολογικών στοιχείων.

Από την άλλη όσο αφορά την εξωλογιστική κοστολόγηση επειδή όπως γνωρίζουμε μόνο οι αγορές αποθεμάτων και η αρχική και τελική τους απογραφή, καθώς και τα πραγματοποιούμενα έξοδα κατά είδος παρακολουθούνται με ημερολογιακές εγγραφές είναι πολύ σημαντική η σωστή καταγραφή αυτών των εγγραφών και οι καταχωρήσεις των δεδομένων τους στην χρέωση των οικείων λογαριασμών.

Ωστόσο η μέθοδος κοστολόγησης που θα ακολουθήσει μια επιχείρηση εξαρτάται από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας ενώ η τεχνική κοστολόγησης εξαρτάται από τον στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση. Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και

μια τεχνική κοστολόγησης. Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με μια μέθοδο κοστολόγησης, είναι θα λέγαμε αλληλένδετα στοιχεία. Επίσης είναι δυνατόν μια επιχείρηση να συνδυάσει στοιχεία από δύο μεθόδους κοστολόγησης. Σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις η εξωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις που δεν τηρούν υποχρεωτικά αποθήκη. Όλες οι άλλες επιχειρήσεις που υπάγονται στην Γ κατηγορία τηρήσεως βιβλίων, οφείλουν να εφαρμόζουν την εσωλογιστική κοστολόγηση.

Προκειμένου να εφαρμοστεί η κοστολόγηση απαιτείται πλήρης κατανόηση του κόστους, του χρόνου και της ποιότητας των δραστηριοτήτων του κάθε εργαζομένου σε ολόκληρη την επιχείρηση. Η παραγωγικότητα, ως μέσο μέτρησης της κάθε δραστηριότητας, μπορεί αν βελτιωθεί με το μερισμό του χρόνου, του κινδύνου και του αποτελέσματος στις επιμέρους δραστηριότητες της επιχείρησης. Πραγματικά στοιχεία κόστους χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους των διαδικασιών της κάθε δραστηριότητας. Με αυτόν τον τρόπο προκύπτει το πραγματικό κόστος των δραστηριοτήτων το οποίο είναι εύκολο να συγκριθεί με το αναμενόμενο κόστος που επιθυμεί αν επιτύχει η επιχείρηση.

Η σημερινή εποχή έχει εξελιχθεί σε απαιτητική και θεωρείται επιτακτική η ανάγκη αντικατάστασης των μέσων αυτών με άλλα πιο σύγχρονα, που να ανταποκρίνονται πλήρως στις απαιτήσεις των εκσυγχρονισμένων επιχειρήσεων, οι οποίες υιοθετούν συνεχώς τις συνήθειες ανάπτυξης του ευρωπαϊκού πολιτισμού. Με αυτόν τον τρόπο ή έστω με την βελτίωση των ήδη υπαρχόντων μέσων, επιτυγχάνεται η εξασφάλιση της θέσης της επιχείρησης στον σημερινό κόσμο του ανταγωνισμού και της ραγδαίας και συνεχώς βελτιωμένης ανάπτυξης της τεχνολογίας. Η επιχείρηση μπορεί να εξασφαλίσει γερά θεμέλια και να ανταπεξέλθει σε κάθε πρόκληση εναντιωμένη σε αυτήν. Για να το καταφέρει αυτό όμως χρειάζεται ένα άρτιο από όλες τις απόψεις κοστολογικό σύστημα που θα της δώσει την ώθηση να πραγματοποιήσει τους στόχους της αλλά και να διακριθεί στην αγορά του ανταγωνισμού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- Παπαδημητρίου Δ, «Βιομηχανικός λογισμός» Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1970.
- Βαρβάκης Κ, "Η Αναλυτική Λογιστική: Το Σύστημα της Συλλειτουργίας", Αθήνα, 1992.
- Βαρβάκης Κ "Το Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις", Αθήνα, 2001.
- Μιλτιάδου Κ.Λεοντάρη, *Οργάνωσης Κοστολογίου*, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος Αθήνα, 1972.
- Πάγγειος Ι., "Θεωρία Κόστους", Τόμος I και II, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα, 1993.
- Βαρβάκης, Κ., "Κοστολόγηση και Κοστολογική Οργάνωση", Αθήνα, 2003.
- Βαρβάκης Κ, "Η Αναλυτική Λογιστική: Το Σύστημα της Αυτονομίας", Αθήνα, 1998.
- Καραγιάννης Δ. *Κοστολόγηση με την Ομάδα 9 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Μηνιαία Κοστολόγηση, Ετήσια Κοστολόγηση, Διακίνηση Αποθεμάτων*, , Α & Β Έκδοση, Θεσσαλονίκη, 2000.
- Βενιέρης Γ. *Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Σμπίλιας, Θεσσαλονίκη, 1986.
- Καρδακάρη Κ. *Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, Βιομηχανική Λογιστική και Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Θεσσαλονίκη, 1996
- Σακέλλης Ε., *Κοστολόγηση Εσωλογιστική και Εξωλογιστική*, Εκδόσεις Βρύκουσ, Αθήνα, 1992
- Παπαδόπουλος. Α. *Άμεση και Πλήρης κοστολόγηση: μια κριτική επισκόπηση*, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη, 2002.
- Ιγνατιάδης Α, *Λογιστική Κόστους*, Θεσσαλονίκη, 1978.
- Βάσσης Α., *Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (activitybased and management-ABC&ABM)*, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη, 2006.
- Παπαγεωργίου Γ., *Η έκταση και οι λόγοι εφαρμογής του activity based costing από τις ελληνικές μεταποιητικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α.: μια εμπειρική έρευνα*, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη, 2005.
- Μπακιρτζής Β., *Σύγκριση της παραδοσιακής κοστολόγησης στη βιομηχανία «X» με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα και transaction cost*, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη, 2006.
- Θωμά Δ. *Το Κόστος και η Τεχνική της Κοστολόγησης*, Εκδόσεις Μαϊάνδρος Θεσσαλονίκη, 1988.

- Τσακλαγκάνος Α., *Θεωρία και Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε, 2001.
- Πάγγειου Γ. *Θεωρία Κόστους -Έννοιες Κόστους ,Διακρίσεις Κόστους ,Συστήματα Κοστολόγησης* , Εκδόσεις Α. Σταμούλης ,Αθήνα- Πειραιάς, 1993.
- Γρηγοράκου Θ. *Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, Εκδόσεις Ν. Σάκκουλα, 2000.
- Βενιέρη Γ, Κοέν Σ. και Κωλέτση Μ, *Λογιστική Κόστος- Αρχές και Εφαρμογές*, Εκδόσεις Ρ. Ι. PUBLISHING, Αθήνα, 2005.
- Κατσάμα–Π .Βεντούρα, *Λογιστική του Κόστους*, Εκδόσεις Υπό την Αιγίδα της Πανελληνιον Επιστημονικής Λογιστικής Εταιρίας , Αθήνα, 2000.
- Λεοντάρη Κ. Μ., *Οργάνωσις Κοστολογίου*, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος, Αθήνα,1972.
- Πομόνης Σ., *Λογιστική Κόστους* ,Εκδόσεις Α.Ο Σταμούλης , 2002.
- Βενιέρης Γ., *Λογιστική Κόστους*, *Αρχές και Εφαρμογές*, Εκδόσεις Pela Ioannidou, Θεσσαλονίκη, 2005.

ΞΕΝΗ

- Drury C., *"Management and Cost Accounting"*, Thomson Learning Europe, 2000.
- Horngren C., Bhimani A., Datar S., and Foster G, «*Management and Cost Accounting"*, Financial Times Prentice Hall, 2000.
- Morse W. *A handle on quality costs*, *CMA Magazine*, February, 1983.
- Plunkett J. and B. Dale, “*Quality costing: a summary of research findings*”, *Quality Assurance* 1986.
- Horngren, Datar, Foster, *Cost Accounting, A managerial Emphasis*, Prentice Hall, 2003.
- Kaplan, *Κόστος και το αποτέλεσμα: Η χρήση ολοκληρωμένων συστημάτων Κόστος οδήγησης Κερδοφορία και απόδοση*, με την Robin Cooper, Harvard Business School Press, 1998.
- Horngren, Datar, Foster, *Cost Accounting, A managerial Emphasis*, Prentice Hall, 2003.
- Kaplan R. *The four stages Model of cost system design Management Accounting*, 1998.
- Goulden C. and L. Rawlins, 1997, “Quality costing: the application of the process model within a manufacturing environment” *International Journal of Operations& Production Management*, Vol. 17
- Hagan J., 1985, “Quality costs II: the economics of quality”, ASQC Annual Transaction. In: J. CAMPANELLA (Ed.) *Quality Costs: Ideas and Applications* (Milwaukee, ASQC Press), Vol. I, pp. 245- 256, 1985
- Blinker B., *Emerging practices in cost management*, Warren, Gorham and Lamont.

- Ramos M. M, 2004, Interaction between management accounting and supply chain management: an international journal, vol. 9, no. 2. Tou Ansari S., 2000, The Kaleidoscopic nature of costs, Me Graw Hill.

