



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ : ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΟΙ
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ :

ΑΥΓΕΡΙΝΟΥ ΑΡΣΕΝΙΑ

ΦΡΕΣΚΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ :

ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2010

<u>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</u>	<u>5</u>
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^Ο:ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ</u>	<u>7</u>
1.1 Έννοια – σκοποί κοστολόγησης.....	7
1.2 Τεχνική διαδικασία κοστολόγησης	8
1.3 Βασικοί σκοποί προσδιορισμού κόστους	9
1.4 Επιχείρηση & η κοστολογική της οργάνωση	10
1.5 Επιχείρηση & οι λειτουργίες της.....	11
1.6 Λειτουργίες: Παραγωγής, διοίκησης, ερευνών και ανάπτυξης, εφοδιασμού, χρηματοοικονομικής και διάθεσης.....	12
1.7 Εσωλογιστική – εξωλογιστική κοστολόγηση.....	19
1.8 Παράγοντες επηρεασμού των συστημάτων κοστολόγησης.....	21
1.9 Οι δραστηριότητες του κάθε συστήματος κοστολόγησης	22
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο: ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ & ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ.....</u>	<u>24</u>
2.1 Εισαγωγή στα συστήματα κοστολόγησης	24
2.2 Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης	26
2.2.1 Στοιχεία του κόστους στην κατά φάση κοστολόγηση.....	27
2.2.2 Γενικές αρχές στην κατά φάση κοστολόγηση.....	29
2.2.3 Σύστημα κοστολόγησης κατά φάση & κλάδοι δραστηριότητας.....	30
2.2.4 Πρακτική εφαρμογή στην κατά φάση κοστολόγηση	30
2.3 Σύστημα κατά παραγγελία ή κατά εξατομικευμένη παραγωγή προϊόντος κοστολόγησης.....	37
2.3.1 Τα στοιχεία του κόστους στο σύστημα.....	38
2.3.2 Τα χαρακτηριστικά της εξατομικευμένης παραγωγής	39

2.3.3 Πρακτική εφαρμογή κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής	39
2.4 Οι διαφορές των δυο συστημάτων	43
2.5 Οι ομοιότητες των δυο συστημάτων	45
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΣΥΣΤΗΜΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ – ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>	<u>47</u>
3.1 Σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες	47
3.1.1 Τα στοιχεία του κόστους κάθε δραστηριότητας.....	48
3.1.2 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του συστήματος.....	48
3.1.3 Βασικές ανάγκες ανάπτυξης του συστήματος κοστολόγησης	49
3.1.4 Πρακτική εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα	51
3.2 Σύστημα κατά λειτουργία κοστολόγησης	55
3.2.1 Τα στοιχεία διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής της παρτίδας ή της παραγγελίας	56
3.2.2 Προϊόντα διαφόρων κλάδων και εφαρμογή του συστήματος	57
3.2.3 Πρακτική εφαρμογή του συστήματος.....	57
3.3 Διαφορές μεταξύ των δυο συστημάτων κατά λειτουργία και κατά δραστηριότητα	60
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ – ΠΛΗΡΟΥΣ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΗΣ Ή ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>	<u>62</u>
4.1 Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.....	62
4.1.1 Πρότυπο κόστος – οι κύριοι τύποι του	63

4.1.2 Πρότυπη κοστολόγηση – αρχή εξαιρέσεων & επιχειρήσεις	65
4.1.3 Πλεονεκτήματα εφαρμογής πρότυπου κόστους	66
4.1.4 Μειονεκτήματα εφαρμογής πρότυπου κόστους	68
4.1.5 Σκοποί εφαρμογής του συστήματος πρότυπης κοστολόγησης	69
4.1.6 Πρακτική εφαρμογή υπολογισμού των αποκλίσεων των στοιχείων του κόστους	70
4.2 Σύστημα πλήρους κοστολόγησης	75
4.2.1 Υπέρ και κατά της πλήρους κοστολόγησης	76
4.2.2 Σύστημα & επίδραση στο λογιστικό αποτέλεσμα	78
4.2.3 Κόστος παραγωγικής λειτουργίας & κόστος παραγόμενων προϊόντων στο σύστημα	78
4.2.4 Πρακτική εφαρμογή του συστήματος υπολογισμός & επηρεασμός κατάστασης αποτελεσμάτων	79
4.3 Σύστημα μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης	82
4.3.1 Βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος	83
4.3.2 Οι επιδιωκόμενοι στόχοι από την εφαρμογή του συστήματος	83
4.3.3 Βασικά πλεονεκτήματα του συστήματος	84
4.3.4 Βασικά μειονεκτήματα του συστήματος	85
4.3.5 Πρακτική εφαρμογή υπολογισμού του αποτελέσματος με την άμεση κοστολόγηση	86
4.4 Διαφορές συστημάτων πλήρους & μεταβλητής & πρότυπης κοστολόγησης	89
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ – ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</u>	95

5.1 Οικονομική ανάπτυξη & επιχειρηματικότητα	95
5.2 Οι στόχοι τιμολόγησης ενός αγαθού	96
5.3 Διοικητικά στελέχη & η πληροφορία του κόστους	97
5.4 Επηρεασμός & βήματα της διαδικασίας της λήψης αποφάσεων από το κόστος.....	100
5.5 Κοστολογικά συστήματα & επιχειρηματικές αποφάσεις.....	107
<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:</u>	<u>110</u>

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία μας συμπεριλαμβάνει ένα σύνολο πληροφοριών οι οποίες έχουν σχέση με τα διάφορα κοστολογικά συστήματα τα οποία χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις. Ο στόχος της εργασίας είναι να αναπτύξει βασικές έννοιες, ιδιαίτερα θέματα καθώς και την πρακτική εφαρμογή των διαφορετικών κοστολογικών συστημάτων.

Αρχικά, κάνουμε μια εισαγωγή στην έννοια και στους σκοπούς της κοστολόγησης. Παράλληλα θα αναφέρουμε βασικά θέματα τα οποία θεωρούμε απαραίτητα όπως: Ποιες είναι οι λειτουργίες της επιχείρησης, τους παράγοντες που προσδιορίζουν την πολυπλοκότητα ενός συστήματος κοστολόγησης και άλλα θέματα.

Στη συνέχεια θα κάνουμε ανάπτυξη και των επτά συστημάτων κοστολόγησης τα οποία είναι:

§ Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System).

§ Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή κατά παραγγελία (Job Order Costing System).

§ Σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (Activity Base Costing System).

§ Σύστημα κατά λειτουργία κοστολόγησης (Operating Costing System).

§ Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System).

§ Σύστημα πλήρους κοστολόγησης (Full Absorption Costing System).

§ Σύστημα μεταβλητής, οριακής ή άμεσης κοστολόγησης (Marginal, Variable or Direct Costing System).

Επιπλέον, θα αναφέρουμε διάφορα στοιχεία τα οποία αφορούν το κάθε σύστημα όπως: Από ποια στοιχεία διαμορφώνεται το κόστος του προϊόντος και άλλα τέτοια στοιχεία με τα οποία κάνουμε ανάπτυξη του κάθε συστήματος ξεχωριστά. Επίσης, θα αναφέρουμε ένα παράδειγμα εφαρμογής κάθε συστήματος σε επιχείρηση. Επιπροσθέτως, θα αναφέρουμε ποιες είναι οι διαφορές και οι ομοιότητες που έχουν τα συστήματα μεταξύ τους.

Τέλος, θα αναφέρουμε το πόσο σημαντική είναι η πληροφορία της λογιστικής του κόστους για τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης προκειμένου να λαμβάνουν επιχειρηματικές αποφάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο:ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

1.1 Έννοια – σκοποί κοστολόγησης

Οποιαδήποτε επιχείρηση που έχει σαν προορισμό και την παραγωγή και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών πρέπει να πραγματοποιεί οικονομικές θυσίες (με την μορφή αναλώσεων είτε υλικών είτε εργασίας) και το αντάλλαγμα το οποίο περιμένει είναι η παραγωγή υπηρεσιών ή αγαθών των οποίων η οικονομική χρησιμότητα και αξία θα είναι πολύ μεγαλύτερη. Οι συγκεκριμένες οικονομικές θυσίες έχουν εκφραστεί σε μονάδες χρηματικές και επίσης η σύνθεση τους και η συγκέντρωση τους επιτυγχάνεται κατά επιχειρησιακές λειτουργίες και κατά προϊόν.

Σαν κοστολόγηση θεωρείται ότι είναι η επιστήμη που έχει σαν ασχολία την στάθμιση των παντοειδών θυσιών που είναι απαραίτητες όχι μόνο για την λειτουργία μιας δραστηριότητας αλλά και για την παραγωγή είτε μιας υπηρεσίας είτε ενός προϊόντος.

Κοστολόγηση είναι η διαδικασία την οποία ακολουθεί κάθε επιχείρηση με σκοπό να προσδιορίσει:

- Το κόστος ενός προϊόντος,
- το κόστος μιας λειτουργίας,
- το κόστος μιας δραστηριότητας ή
- το κόστος μιας υπηρεσίας.

Οι σκοποί οι οποίοι επιδιώκονται με την κοστολόγηση είναι οι εξής:

ü Ο υπολογισμός του σωστού και ακριβέστερου αποτελέσματος που πέτυχε μια επιχείρηση.

ü Ο ορθός έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης.

ü Η εύρεση του σημείου της παραγωγικής δραστηριότητας στο οποίο η επιχείρηση πετυχαίνει το πιο ευνοϊκό κόστος.

ü Η άσκηση ορθής τιμολογιακής πολιτικής.

1.2 Τεχνική διαδικασία κοστολόγησης

Συνοπτικά η πορεία που έχει η κοστολόγηση είναι η ακόλουθη:

§ Πρώτα απ' όλα η επιχείρηση είναι απαραίτητο να ξεκινήσει από τη συγκέντρωση των κοστολογήσιμων μεγεθών. Με άλλα λόγια να κάνει συγκέντρωση των αναλωμένων υλικών και των εξόδων της.

§ Δεύτερον, να πραγματοποιήσει τον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους των λειτουργιών που έχει και στη συνέχεια να το αναλύσει κατά κέντρα – θέσεις κόστους.

Προκειμένου να γίνει ο σχηματισμός του κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, είναι απαραίτητο κατά προορισμό να συγκεντρωθούν τα κοστολογήσιμα μεγέθη. Οι λειτουργίες της επιχείρησης είναι:

- 1) Η λειτουργία ερευνών και αναπτύξεως.
- 2) Η λειτουργία της παραγωγής.
- 3) Η χρηματοοικονομική λειτουργία.
- 4) Η λειτουργία διαθέσεως.
- 5) Η διοικητική λειτουργία.

Όλες οι λειτουργίες της επιχείρησης είναι απαραίτητο να υποδιαιρεθούν σε κέντρα κόστους είτε κύρια είτε βοηθητικά.

§ Τρίτον, να βρεθεί το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Κάθε δραστηριότητα η οποία θεωρήθηκε ένα κέντρο – θέση

κόστους καταλογίζει το συνολικό της κόστος στα προϊόντα τα οποία παράγαγε.

§ Τέταρτον, τα αποτελέσματα χρήσεως επιβαρύνονται με το κόστος των εξής λειτουργιών:

- 1) Λειτουργία διαθέσεως,
- 2) λειτουργία διοίκησης και
- 3) λειτουργία χρηματοοικονομικής

1.3 Βασικοί σκοποί προσδιορισμού κόστους

Η κοστολόγηση έχει σαν ασχολία την εύρεση του κόστους. Επειδή το κόστος αποτελεί την βάση της διοίκησης κάθε επιχείρησης είναι αρκετά σημαντικό να είναι γνωστό:

- Û Το κόστος μιας υπηρεσίας,
- Û το κόστος μιας διαδικασίας
- Û το κόστος μιας λειτουργίας,
- Û το κόστος ενός προϊόντος.

Η εύρεση του κόστους συνδέεται άμεσα με την οικονομική αρχή που πρέπει η εφαρμογή της να γίνεται σε όλες τις δραστηριότητες της επιχείρησης. Με βάση αυτήν την αρχή επιδιώκεται να επιτευχθεί με την πιο μικρή δυνατή θυσία το πιο μεγάλο οικονομικό αποτέλεσμα. Με τον προσδιορισμό του κόστους έχει σχέση η μέτρηση αυτών των θυσιών.

Οι πιο σημαντικοί σκοποί εύρεσης του κόστους είναι οι εξής:

- Û Ο προσδιορισμός της τιμής πώλησης του προϊόντος. Η εύρεση της τιμής πώλησης γίνεται αν στο μικτό κέρδος προστεθεί το κόστος της υπηρεσίας ή του προϊόντος. Όταν η τιμή πώλησης έχει ήδη καθοριστεί τότε το κέρδος

προσδιορίζεται αν γίνει αφαίρεση του κόστους από την τιμή πώλησης του προϊόντος.

Û Η σύγκριση του κόστους που μια επιχείρηση έχει με το κόστος που πετυχαίνουν άλλες επιχειρήσεις όχι μόνο στα όμοια παραγόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες αλλά και στο κόστος των τμημάτων τους και των λειτουργιών τους. Επίσης, είναι απαραίτητη η πραγματοποίηση διαχρονικών συγκρίσεων των μεγεθών τα οποία διαμόρφωσε η ίδια η επιχείρηση

Û Η εύρεση του μέγιστου βαθμού όχι μόνο της παραγωγικής αλλά και της συναλλακτικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης.

Û Η στρατηγική που μια επιχείρηση θα ακολουθήσει ώστε να καταφέρει την συμπίεση του κόστους.

Προκειμένου η επιχείρηση να προσδιορίσει το κόστος πρέπει να μελετήσει με κάθε λεπτομέρεια την παραγωγική διαδικασία, τα τεχνικά θέματα, κα. έτσι ώστε να έχει μια ξεκάθαρη εικόνα και να μπορέσει να πραγματοποιήσει τα πιο καλύτερα αποτελέσματα.

1.4 Επιχείρηση & η κοστολογική της οργάνωση

Η κοστολογική οργάνωση μιας επιχείρησης επηρεάζεται από την τεχνολογική της διάρθρωση. Σαν κοστολογική οργάνωση μιας επιχείρησης θεωρείται το σύστημα με το οποίο προσδιορίζονται τα ακόλουθα στοιχεία:

Û Τα βασικά έντυπα και ο μηχανισμός που θα γίνεται η συμπλήρωση τους ώστε να πετυχαίνετε με ακρίβεια και ταχύτητα η σύλληψη της ροής των πρωτογενών ποσοτικών κοστολογικών μεγεθών.

- Προκειμένου να επιτυγχάνεται η εξασφάλιση της ακρίβειας, της εγκυρότητας και της ταχύτητας στον προσδιορισμό του κόστους είναι απαραίτητη η λογιστική παρακολούθηση των απαραίτητων κοστολογικών στοιχείων.
- Η διάρθρωση, τα επίπεδα και επίσης ο χρόνος κατάρτισης της οργανωτικής πυραμίδας που με το αντίστοιχο κοστολογικό υλικό απευθύνονται οι λογιστικές καταστάσεις.
- Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις καθώς και ποια είναι η οργανωτική τους διάρθρωση ώστε να πραγματοποιείται εξασφάλιση των επαρκών κοστολογικών πληροφοριών για να καλυφθούν οι ανάγκες της επιχείρησης. Δηλαδή είναι απαραίτητο να προσδιοριστούν τα κέντρα κόστους.
- Οι αρχές καθώς και οι κανόνες που αφορούν την αποτίμηση των διαφόρων στοιχείων του κόστους.
- Οι βάσεις με τις οποίες θα γίνεται η κατανομή του έμμεσου κόστους στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς ή ακόμα και στις λειτουργίες της επιχείρησης.

1.5 Επιχείρηση & οι λειτουργίες της

Η κάθε επιχείρηση σε σύγκριση με τις άλλες επιχειρήσεις, από πλευράς οργανωτικής συνθέσεως καθώς και από πλευράς λειτουργικής διαρθρώσεως, παρουσιάζει ιδιομορφία καθώς και ιδιοτυπία. Οπότε, κάθε επιχείρηση διαθέτει τη δική της οργάνωση και τη δική της ατομικότητα.

Όμως η κάθε επιχείρηση σαν βασικό και τελικό σκοπό έχει την επίτευξη κέρδους το οποίο πραγματοποιείται με την παροχή στην αγορά χρησιμότητων όπως: Προϊόντων, υπηρεσιών κ.α. Πριν η κάθε επιχείρηση πραγματοποιήσει τον τελικό της στόχο απαιτείται η

πραγματοποίηση άλλων επιμέρους σκοπών. Δηλαδή μια επιχείρηση προκειμένου να κάνει παραγωγή ορισμένων μονάδων προϊόντος είναι σημαντικό να:

- ü Κάνει αγορά της απαραίτητης πρώτης ύλης.
- ü Να βρει τα αναγκαία μέσα παραγωγής.

Όμως ο τελικός της σκοπός σαν επιχείρηση είναι να διαθέσει το προϊόν της στην αγορά. Προκειμένου να πετύχει αυτόν τον στόχο της είναι σημαντικό να πραγματοποιήσει κάποιες επιμέρους λειτουργίες οι οποίες διακρίνονται μεταξύ τους. Επομένως, παρ' όλο που η κάθε επιχείρηση έχει μοναδική λειτουργική διάρθρωση, οι σημαντικότερες λειτουργίες της είναι οι εξής:

- § Λειτουργία παραγωγής.
- § Λειτουργία χρηματοδότησεως.
- § Λειτουργία διαθέσεως.
- § Λειτουργία ερευνών – ανάπτυξεως.
- § Λειτουργία διοικήσεως.
- § Λειτουργία εφοδιασμού.

Οι λειτουργίες οποιασδήποτε επιχείρησης εξαρτώνται βασικά από:

- 1) Το μέγεθος και
- 2) το αντικείμενο της δραστηριότητας της επιχείρησης.

1.6 Λειτουργίες: Παραγωγής, διοίκησης, ερευνών και ανάπτυξης, εφοδιασμού, χρηματοοικονομικής και διάθεσης

Λειτουργία παραγωγής:

Η λειτουργία παραγωγής έχει σαν αντικείμενο τον μετασχηματισμό των πρώτων υλών σε άλλα υλικά αγαθά διαφόρου είδους. Επίσης, η παραγωγική διαδικασία συνιστάται από τη φυσική

μεταβολή των πρώτων υλών με τη χρησιμοποίηση είτε μηχανημάτων είτε χειρωνακτικά. Ενώ κατεργασία είναι όλες οι παραγωγικές διαδικασίες με τις οποίες μια αυτοτελής μετατροπή ολοκληρώνεται.

Από πλευρά κοστολόγησεως, με βάση τα ιδιαίτερα γενικά χαρακτηριστικά της παραγωγικής διαδικασίας που εφαρμόζουν οι βιομηχανίες διακρίνονται ως εξής:

- Ø Βιομηχανίες συνεχούς μαζικής παραγωγής.
- Ø Βιομηχανίες εξατομικευμένων κατασκευών.

Προκειμένου η κοστολόγηση να είναι ακριβής είναι απαραίτητο:

- 1) Να πραγματοποιηθεί διαχωρισμός της παραγωγικής διαδικασίας σε επιμέρους στάδια στα οποία το έργο το οποίο συντελείτε είναι ομοιόμορφο,
- 2) το συνολικό κόστος παραγωγής να κατανέμεται στα παραπάνω στάδια και
- 3) να γίνεται συσχετισμός του κόστους καθενός σταδίου με το παραγόμενο από αυτό έργο.

Τα αναφερόμενα στάδια ονομάζονται παραγωγικά τμήματα ή κέντρα ή θέσεις κόστους. Τα κέντρα κόστους της επιχείρησης είναι απαραίτητο να ανταποκρίνονται στη λειτουργική διάρθρωση της επιχείρησης. Η συγκέντρωση του κόστους γίνεται κατά κέντρο ή θέση κόστους και το οποίο μπορεί να είναι είτε μόνο ένα τμήμα ή να αποτελείται από περισσότερα τμήματα.

Επίσης, στην λειτουργία παραγωγής η δημιουργία των αντίστοιχων κέντρων κόστους είναι απαραίτητη προκειμένου να είναι δυνατόν η κοστολόγηση των προϊόντων που παράγονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται. Τέλος, τα κέντρα κόστους δεν πρέπει να

γίνονται μόνο στην λειτουργία της παραγωγής αλλά και στις υπόλοιπες λειτουργίες που μια επιχείρηση διαθέτει ώστε να έχει τις πολύτιμες πληροφορίες που χρειάζεται

Λειτουργία διοίκησης:

Η λειτουργία της διοίκησης είναι μια λειτουργία η οποία καλύπτει όλα τα πεδία δράσεως της επιχείρησης. Όλες οι επιχειρήσεις έχουν λειτουργία διοίκησης ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν.

Η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να πραγματοποιεί τα εξής:

- Να θέτει τους στόχους της επιχείρησης,
- να καθορίζει ποιες διαδικασίες πρέπει να ακολουθούνται,
- να καθορίζει την οργάνωση που είναι απαραίτητη ώστε η επιχείρηση να καταφέρει να πετύχει τους στόχους της,
- να παρέχει τις απαραίτητες εντολές και οδηγίες και τέλος
- να ελέγχει την τήρηση αυτών.

Άρα, η διοίκηση είναι εκείνη η λειτουργία η οποία φτιάχνει το γενικό σχέδιο – πρόγραμμα δράσης της επιχείρησης καθώς και επιτηρεί την πραγματοποίησή του με τη χρήση των υπόλοιπων λειτουργιών της επιχείρησης.

Η λειτουργία της διοίκησης στο κόστος της περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

§ Τα διάφορα υπολογιστικά έξοδα που έχουν σχέση με αυτήν την λειτουργία.

§ Όλα τα έξοδα από την ομάδα 6 τα οποία έχουν σχέση με αυτήν την λειτουργία, εξαιρούνται οι τόκοι και τα συναφή προς αυτούς έξοδα.

Γενικά, ο σκοπός των δραστηριοτήτων της διοίκησης είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους της επιχείρησης. Άρα, το κόστος της λειτουργίας διοίκησης είναι απαραίτητο να βαρύνει τα συνολικά αποτελέσματα της επιχείρησης δηλαδή αυτό το κόστος θα πρέπει να λειτουργεί αφαιρετικά από τα μικτά κέρδη.

Λειτουργία ερευνών – ανάπτυξης:

Η σημερινή, σύγχρονη επιχείρηση δίνει σημαντικά ποσά για:

- Την εφεύρεση καινούργιων προϊόντων ή την βελτίωση των ήδη υπαρχόντων προϊόντων,
- τη βελτίωση των μεθόδων παραγωγής,
- τη δημιουργία νέων μηχανικών μέσων και
- τη χρήση καινούργιων πρώτων υλών.

Οπότε η επιχείρηση κάνει ερευνητικά προγράμματα προκειμένου να:

- Να επινοήσει νέες εφαρμογές καθώς και
- να αυξήσει όχι μόνο τις επιστημονικές αλλά και τις τεχνικές της γνώσεις, τα οποία θα συμβάλλουν στην διατήρηση και ίσως στη βελτίωση της ανταγωνιστικής της θέσης.

Στο κόστος της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως περιλαμβάνονται τα ακόλουθα:

- Τα διάφορα υπολογιστικά έξοδα που έχουν σχέση με αυτήν την λειτουργία.
- Όλα τα έξοδα από την ομάδα 6 τα οποία έχουν σχέση με αυτήν την λειτουργία, εξαιρούνται οι τόκοι και τα συναφή προς αυτούς έξοδα.

Η διάκριση του κόστους της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης είναι η εξής:

§ Στο κόστος που έχει σχέση με το έργο της μακροχρόνιας αξιοποίησεως. Για παράδειγμα: Έρευνες για αξιοποίησης ορυχείου, κλπ.

§ Στο κόστος το οποίο δεν έχει σχέση με την πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως.

Λειτουργία εφοδιασμού:

Το αντικείμενο της λειτουργίας εφοδιασμού είναι η γρήγορη απόκτηση των υλικών αγαθών τα οποία μια επιχείρηση χρειάζεται για να εκτελεί τα προγράμματα παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων της.

Η διάκριση του συνολικού κόστους που η λειτουργία αγορών πραγματοποιεί είναι οι ακόλουθες κατηγορίες:

Ø Στο κόστος το οποίο επιτυγχάνεται για την πραγματοποίηση των πιο συμφερούσων αγορών. Για παράδειγμα: Το κόστος εκτελέσεως των αγορών, το κόστος προγραμματισμού και το κόστος διακινήσεως των αποθεμάτων.

Ø Στο κόστος αγοράς των αποθεμάτων δηλαδή η τιμολογιακή αξία και τα ειδικά έξοδα αγοράς.

Λειτουργία χρηματοοικονομικής:

Το βασικό αντικείμενο της χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι:

- Ø Η ανεύρεση,
- Ø η συγκέντρωση
- Ø η διαχείριση,
- Ø η εξυπηρέτηση και
- Ø η επιστροφή των χρημάτων στους δανειστές της επιχείρησης σε κατάλληλο χρόνο.

Βασική λειτουργία για την επιχείρηση θεωρείται η χρηματοοικονομική λειτουργία για το λόγο ότι είναι υπεύθυνη όχι μόνο για την συγκέντρωση του κεφαλαίου που απαιτείται από την επιχείρηση αλλά και για τη σωστή επένδυση του είτε σε κυκλοφοριακά είτε σε πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Από τις παρακάτω δυο λειτουργίες αποτελείται το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας:

§ Από τα κατ' είδος έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για τη λειτουργία των χρηματοδοτικών καθώς και των χρηματοληπτικών υπηρεσιών της επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα από το κόστος της μηχανογράφησης, το κόστος λειτουργίας του λογιστηρίου, το κόστος λειτουργίας της οικονομικής διεύθυνσεως, κλπ. κατά το τμήμα που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία.

§ Από το κόστος του τοκοφόρου δανειακού κεφαλαίου που έχει μια επιχείρηση (του οποίου η παρακολούθηση γίνεται στο λογαριασμό 65 «τόκοι και συναφή έξοδα»).

Όσον αφορά το συνολικό κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας αυτό βαρύνει:

- Û Τα αποτελέσματα χρήσεως,
- Û τα χρηματοοικονομικά έσοδα και τέλος
- Û το κόστος της λειτουργίας διάθεσης.

Λειτουργία διάθεσης:

Πρωταρχική θέση σε σχέση με τις άλλες λειτουργίες της επιχείρησης έχει η λειτουργία διάθεσης. Σαν σκοπό η λειτουργία διαθέσεως έχει την πώληση όσο γίνεται πιο πολλών ποσοτήτων εμπορευμάτων, κλπ. και κάτω από τους πιο ευνοϊκούς όρους προκειμένου να πραγματοποιήσει το μεγαλύτερο δυνατόν κέρδος.

Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, η επιχείρηση χρησιμοποιεί σαν βασικά μέσα:

- 1) Την market research (έρευνα των συνθηκών αγοράς) και
- 2) την καλύτερη πολιτική ώστε να κατακτήσει την αγορά.

Οπότε η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει όλες εκείνες τις δραστηριότητες οι οποίες δημιουργούνται από την παραγωγή των έτοιμων προϊόντων μέχρι και την είσπραξη των πωλημένων προϊόντων.

Ο βασικός στόχος της λειτουργίας αυτής είναι να διεισδύσει στην αγορά με την άσκηση επιτυχημένου **marketing**.

Τα έξοδα τα οποία υπάγονται στη λειτουργία διάθεσης πραγματοποιούνται για την προετοιμασία, προώθηση και την ολοκλήρωση των πωλήσεων των τελικών προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών της επιχείρησης.

Ο καταλογισμός του κόστους της λειτουργίας διαθέσεως πραγματοποιείται ως εξής:

Û Καταλογισμός των έμμεσων εξόδων. Το ολικό μικτό οργανικό αποτέλεσμα το οποίο προέρχεται από τις πωλήσεις προϊόντων ή υπηρεσιών επιβαρύνεται από τα έμμεσα έξοδα διάθεσης.

Û Καταλογισμός των άμεσων εξόδων. Το κόστος των πωλημένων δηλαδή εμπορευμάτων, υπηρεσιών ή προϊόντων προσυξάνεται από τα άμεσα έξοδα των πωλήσεων.

1.7 Εσωλογιστική – εξωλογιστική κοστολόγηση

Εσωλογιστική κοστολόγηση

Στην περίπτωση όπου το λειτουργικό κόστος σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές με τη βοήθεια των λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών και με την βοήθεια των οποίων προκύπτει και το μικτό αποτέλεσμα είτε κατά προϊόν είτε κατά υπηρεσία, τότε τηρείται η εσωλογιστική κοστολόγηση. Ο προσδιορισμός του κόστους των τελικών φορέων κατά την εσωλογιστική κοστολόγηση πραγματοποιείται από εκείνα τα στοιχεία τα οποία έχουν καταχωρηθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών οι οποίες συμμετέχουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής είτε των προϊόντων είτε των υπηρεσιών.

Προκειμένου να επιτευχθεί ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και μετά ο σχηματισμός του κόστους των ενδιάμεσων και των τελικών φορέων, η εσωλογιστική κοστολόγηση στηρίζεται στη λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων. Επίσης, το έμμεσο κόστος βασικά αφορούν οι κοστολογικές επεξεργασίες επειδή ο καταλογισμός του άμεσου κόστους γίνεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς.

Παρ' όλο που ο Κ.Β.Σ. δεν παρέχει ορισμό για το τι είναι εσωλογιστική κοστολόγηση, θεωρεί ότι εσωλογιστική κοστολόγηση είναι:

- Με τις απαραίτητες λογιστικές διαδικασίες και εγγραφές, η παρακολούθηση της εσωτερικής διακινήσεως των πρώτων υλών,

- στην συνέχεια η πραγματοποίηση της κατανομής αυτών και κατά ποσότητα και κατά αξία στα είδη των προϊόντων που παράγονται και τέλος
- η διαμόρφωση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων.

Εξωλογιστική κοστολόγηση:

Στην περίπτωση όπου το λειτουργικό κόστος δεν υπολογίζεται με λογιστικές εγγραφές τότε τηρείται η εξωλογιστική κοστολόγηση. Στην εξωλογιστική κοστολόγηση ο καταλογισμός του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται στους τελικούς φορείς με βάση σωστά επιστημονικά κριτήρια. Άρα, σε εμπειρικά δεδομένα στηρίζεται η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων της απογραφής.

Μερικές από τις περιπτώσεις που η κοστολογική διαδικασία θα χαρακτηριστεί σαν εξωλογιστική είναι οι ακόλουθες:

• Όταν τα στοιχεία τα οποία σχηματίζουν το κόστος η επιχείρηση στο σύνολο τους δεν τα παρακολουθεί λογιστικά. Για παράδειγμα: Όταν πλήρη λογιστικά βιβλία δεν τηρούνται από την επιχείρηση.

• Όταν η παρακολούθηση των στοιχείων του κόστους, η δημιουργία του λειτουργικού κόστους καθώς και του κόστους των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά η πραγματοποίηση των σχετικών μερισμών και καταλογισμών πραγματοποιούνται αυθαίρετα και δε βασίζονται σε παραστατικά έγγραφα και σε προϋπολογιστικά δεδομένα όπως για παράδειγμα: Δελτία απασχολήσεως προσωπικού, τεχνικές προδιαγραφές, κλπ.

ü Όταν ναι μεν η παρακολούθηση των στοιχείων του κόστους γίνεται εσωλογιστικά αλλά καμία κοστολογική επεξεργασία δεν γίνεται για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους και επίσης δεν γίνεται σύνδεση του κόστους αυτού με τους τελικούς φορείς. Σε αυτήν την περίπτωση ο προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τέλους χρήσης γίνεται εμπειρικά. Αυτήν την μορφή κοστολόγησης την εφαρμόζουν εκείνες οι επιχειρήσεις που δεν έχουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής αποθεμάτων αλλά ούτε εκδίδουν στοιχεία παρακολούθησης των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων που πραγματοποιούνται μέσα στην επιχείρηση.

Ο Κ.Β.Σ. ούτε για την εξωλογιστική κοστολόγηση δίνει κάποιον ορισμό, παρ' όλα αυτά έχει εξαχθεί το συμπέρασμα ότι ο Κ.Β.Σ. σαν εξωλογιστική κοστολόγηση εννοεί τη διαδικασία για τη τήρηση του Βιβλίου Παραγωγής – Κοστολογίου.

1.8 Παράγοντες επηρεασμού των συστημάτων κοστολόγησης

Οι πιο σημαντικοί παράγοντες οι οποίοι προσδιορίζουν την πολυπλοκότητα ενός συστήματος κοστολόγησης καθώς και των δεδομένων που πρέπει να εξάγονται είναι οι ακόλουθοι:

- § Η διάθεση που έχουν τα στελέχη απέναντι στο κόστος της πληροφόρησης.
- § Το σύνολο των διαφορετικών παραγόμενων προϊόντων της επιχείρησης
- § Εξωτερικές μεταβλητές. Για παράδειγμα: Νόμοι και ρυθμίσεις.
- § Το είδος της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης.
- § Το μέγεθος που έχει η εταιρεία.

1.9 Οι δραστηριότητες του κάθε συστήματος κοστολόγησης

Σαν σύστημα κοστολόγησης θεωρείται ότι είναι όλες οι συστηματικές επεξεργασίες και διαδικασίες που μια επιχείρηση χρησιμοποιεί προκειμένου να πετύχει τη μέτρηση, τη καταγραφή καθώς και την παρουσίαση της έκθεσης των κοστολογικών δεδομένων.

Σε κάθε σύστημα κοστολόγησης βασικά υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες οι οποίες είναι:

! **Μέτρηση του κόστους:**

Ο κοστολόγος της επιχείρησης θα πρέπει να μαζέψει όλα εκείνα τα δεδομένα τα οποία θεωρούνται απαραίτητα για τον προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος ή μιας δραστηριότητας. Μερικά από αυτά τα δεδομένα είναι: Οι ώρες άμεσης εργασίας, τα άμεσα υλικά, κλπ. με τα οποία ο κοστολόγος έχει τη δυνατότητα να μετρήσει το κόστος.

! **Εσωλογιστική κοστολόγηση:**

Ένα τμήμα από την διπλογραφική λογιστική θεωρείται ότι είναι το κάθε σύστημα κοστολόγησης. Τα ακατέργαστα στοιχεία τα οποία παράχθηκαν από τους εργαζόμενους αποτελούν την πηγή πληροφόρησης για το σύστημα. Οι ώρες εργασίας ή τα υλικά από το κοστολόγο μετατρέπονται σε μεγέθη € και αντιπροσωπεύουν το κόστος των υλικών ή το κόστος της εργασίας και στη συνέχεια από τη λογιστική γίνεται η καταγραφή αυτών των στοιχείων.

! **Ανάλυση του κόστους:**

Οι κοστολόγοι της επιχείρησης είναι σε θέση να κάνουν ανάλυση του κόστους προκειμένου να επιλύσουν προβλήματα, για να σχεδιάσουν τις λειτουργίες καθώς και να παρέχουν συμβουλές στα στελέχη της επιχείρησης. Η κοστολόγηση έχει τη δυνατότητα να παράγει ένα σύνολο από πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητες μόνο στα στελέχη της επιχείρησης τα οποία έχουν τη δυνατότητα να τις αναλύσουν διεξοδικά.

! **Έκθεση του κόστους:**

Η παρουσίαση του κόστους γίνεται όχι μόνο σε λεπτομερείς εσωτερικές εκθέσεις αλλά και σε εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Σημείωση: Τα στοιχεία τα οποία αναπτύχθηκαν στο 1^ο κεφάλαιο είναι από τα εξής βιβλία και την ιστοσελίδα: ΙΓΝΑΝΤΙΑΔΗΣ ΑΡΙΣΤ. – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ.-ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ Β. – ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΓΙΑΝΝΗΣ Κ. ΠΑΓΓΕΙΟΣ – ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ, <http://www.economics.gr>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ & ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ

2.1 Εισαγωγή στα συστήματα κοστολόγησης

Οι επιχειρήσεις λόγω της έντασης του ανταγωνισμού πρέπει να μπορούν να προσφέρουν προϊόντα σε χαμηλές τιμές. Αυτό σημαίνει ότι τα περιθώρια κέρδους θα είναι στενά αν και το κόστος δεν συμπίπτει. Τα συστήματα κοστολόγησης οι επιχειρήσεις τα χρειάζονται για:

• Να μετράνε το κόστος και να βλέπουν που είναι ανταγωνιστικές αλλά

• και που έχουν υψηλό κόστος και πρέπει να επέμβουν προκειμένου να το μειώσουν ώστε να είναι ανταγωνιστικές.

Ένα σωστό (και υπό τις δύο έννοιες) σύστημα κοστολόγησης θεωρείται ότι είναι ζήτημα επιβίωσης για μια επιχείρηση.

Προκειμένου μια επιχείρηση να προσδιορίσει το κόστος ενός προϊόντος ή μιας δραστηριότητας ή μιας υπηρεσίας θα πρέπει να εφαρμόσει ή να ακολουθήσει κάποιες ειδικές κοστολογικές διαδικασίες οι οποίες αντιπροσωπεύουν τα διάφορα συστήματα κοστολόγησης.

Το σύστημα κοστολόγησης μιας υπηρεσίας ή ενός προϊόντος που θα επιλέξει μια επιχείρηση βασικά εξαρτάται από:

§ Την μια πλευρά, από τη διάρθρωση ή τη δομή της παραγωγικής διαδικασίας που μια επιχείρηση ακολουθεί και

§ από την άλλη πλευρά, από τους σκοπούς ή τις επιχειρηματικές αποφάσεις που το κόστος σκοπεύει να εξυπηρετεί και ο προσδιορισμός του οποίου πραγματοποιείται

από το αντίστοιχο κοστολογικό σύστημα που η επιχείρηση εφαρμόζει.

Άρα, με βάση τις ανάγκες που η κάθε επιχείρηση έχει, θα χρησιμοποιήσει και το ανάλογο σύστημα κοστολόγησης, δηλαδή:

α Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι κατάλληλο για μια επιχείρηση όταν πρόκειται να γίνεται ο προσδιορισμός του ακριβές κόστους για να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί στη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

α Το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής είναι το κατάλληλο για μια επιχείρηση στην περίπτωση που πρόκειται για την κατασκευή τεχνικών έργων. Για παράδειγμα: Δρόμων, κτιρίων, γεφυρών, κλπ. Επίσης, το ίδιο σύστημα θεωρείται κατάλληλο για μια επιχείρηση όταν πρόκειται για την παραγωγή μηχανημάτων κατά παραγγελία του πελάτη.

α Το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης είναι το κατάλληλο για μια επιχείρηση όταν πρέπει να γίνεται έλεγχος της αποτελεσματικότητας του πραγματοποιούμενου κόστους μιας υπηρεσίας ή ενός προϊόντος.

Τα συστήματα κοστολόγησης τα οποία χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις είναι τα ακόλουθα:

1) Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης (Process Costing System).

2) Σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής ή σύστημα κοστολόγησης κατά έργο ή κατά παραγγελία (Job Order Costing System)

- 3) Σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (Activity Base Costing System).
- 4) Σύστημα κατά λειτουργία κοστολόγησης (Operating Costing System).
- 5) Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης (Standard Costing System).
- 6) Σύστημα πλήρους κοστολόγησης (Full Absorption Costing System).
- 7) Σύστημα μεταβλητής, οριακής ή άμεσης κοστολόγησης (Marginal, Variable or Direct Costing System).

2.2 Σύστημα κοστολόγησης μαζικής παραγωγής ή σύστημα κατά φάση κοστολόγησης

Στο κοστολογικό σύστημα κατά φάση κοστολόγησης το κόστος του παραγόμενου προϊόντος προσδιορίζεται μέχρι η παραγωγή του να ολοκληρωθεί και θα περάσει από διάφορα στάδια ή από διάφορες φάσεις. Σε κάθε στάδιο δεν παρουσιάζεται καμία διαφορά ως προς τις παραγόμενες μονάδες του προϊόντος πράγμα το οποίο σημαίνει ότι είναι ίδιες όχι μόνο ως προς την ποιότητα αλλά και ως προς την μορφολογία, εκτός αυτών δεν υπάρχει καμία διαφορά και ως προς το κόστος σε Γ.Β.Ε., άμεση εργασία και άμεσα υλικά.

Το χαρακτηριστικό της διαδικασίας παραγωγής των προϊόντων τα οποία κοστολογούνται με αυτό το σύστημα είναι η μαζική απόδοση του εξοπλισμού σε ποσότητες του προϊόντος, ομοιογένεια των επιμέρους μονάδων αυτού, ώστε για την ίδια φάση και η συνέχιση της κατεργασίας είτε σε επόμενη είτε σε επόμενες φάσεις

μέχρι να επιτευχθεί η ολοκλήρωση της παραγωγής του προϊόντος ως έτοιμο προϊόν.

Το σύστημα της κοστολόγησης κατά φάση χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις όπου η παραγωγή είναι συνεχής και όχι εξατομικευμένη. Το χαρακτηριστικό της συνεχής παραγωγής είναι ότι από αυτή παράγονται μεγάλες ποσότητες τυποποιημένων προϊόντων οι οποίες είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς:

- Τον τρόπο,
- τη διάρκεια
- και τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους.

Το σύστημα της κατά φάσης κοστολόγησης ονομάζεται επίσης και σύστημα μαζικής παραγωγής. Στη κοστολόγηση κατά φάση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή για να ολοκληρωθούν οι σειρές, αλλά:

- § Κάποιες από αυτές μέσα στη παραγωγική διαδικασία είναι ολοκληρωμένες,
- § άλλες μπορεί να αρχίζουν την παραγωγή τους και
- § άλλες να μένουν ημικατεργασμένες για την επόμενη κοστολογική περίοδο.

Για το λόγο ότι η συνεχής παραγωγή διακόπτεται μετά από ορισμένη χρονική περίοδο που έχει καθοριστεί, το σημείο έναρξης και συμπλήρωσης του προϊόντος δεν καθορίζεται εύκολα.

2.2.1 Στοιχεία του κόστους στην κατά φάση κοστολόγηση

Στο σύστημα κοστολόγησης κατά φάση, το κόστος του προϊόντος διαμορφώνεται από τα ακόλουθα 3 στοιχεία:

1) **Τα άμεσα υλικά**

Οι πρώτες ύλες οι οποίες εξάγονται από την αποθήκη με προορισμό να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγή, είναι απαραίτητο η έκδοση του Δελτίου Εξαγωγής ή του Δελτίου Εσωτερικής Διακίνησης. Σε αυτό το δελτίο τα στοιχεία τα οποία αναγράφονται είναι τα ακόλουθα: Το είδος της πρώτης ύλης, η ποσότητα της πρώτης ύλης και για ποιο τμήμα προορίζεται.

2) **Η άμεση εργασία**

Όσον αφορά την άμεση εργασία είναι απαραίτητο ο προσδιορισμός να γίνεται κατά φάση ή κατά τμήμα με σκοπό να γίνει ακριβής προσδιορισμός του κόστους κατεργασίας ή του κόστους παραγωγής.

3) **Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα**

Το τρίτο στοιχείο διαμόρφωσης του κόστους των παραγωγικών τμημάτων και των φάσεων παραγωγής ή κατεργασίας είναι τα Γ.Β.Ε στα οποία συμμετέχουν εκείνες οι δαπάνες οι οποίες δεν είναι ούτε άμεσα υλικά ούτε άμεση εργασία. Μερικές τέτοιες δαπάνες είναι: Οι παροχές τρίτων (όπως: Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, ενοίκια παγίων, κλπ.), οι αποσβέσεις παγίων (όπως: Μηχανημάτων, κτιρίων, κλπ.), κλπ.

Σε μηνιαία βάση η επιχείρηση κάνει τον προσδιορισμό των παραπάνω τριών στοιχείων. Στο τέλος του μήνα συναθροίζονται και τα τρία στοιχεία και δίνουν το κόστος παραγωγής του μήνα. Επίσης, εάν το κόστος παραγωγής διαιρεθεί με τις παραγόμενες μονάδες τότε

σ' αυτήν περίπτωση βρίσκεται το κόστος παραγωγής της μονάδας του προϊόντος.

2.2.2 Γενικές αρχές στην κατά φάση κοστολόγηση

Την κατά φάση κοστολόγηση την διέπουν κάποιες γενικές αρχές, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

§ Κατά φάση και κατά κοστολογική περίοδο γίνεται η παρακολούθηση της παραγωγής η οποία εκφράζεται σε ποσότητες, όπως: Μέτρα, τόνοι, κλπ.

§ Κατά κοστολογική περίοδο γίνεται το κόστους παραγωγής, άμεσο και έμμεσο και στη συνέχεια η κατανομή του γίνεται κατά φάσεις.

§ Όταν σε κάποιο τμήμα κάποιες από τις μονάδες προϊόντων καταστρέφονται ή χάνονται, η αξία αυτών των μονάδων θα επιβαρύνει τις παραμένουσες και τις συμπληρωμένες μονάδες στο τμήμα και με αυτό τον τρόπο γίνεται προσαύξηση του μέσου κατά μονάδα κόστους.

§ Όταν η βιομηχανοποίηση των προϊόντων γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε μεταφέρεται το κόστος του ενός τμήματος στο επόμενο τμήμα και με αυτό τον τρόπο πετυχαίνεται η συγκέντρωση του ολικού και κατά μονάδα τελικού κόστους παραγωγής στο τελευταίο τμήμα στο οποίο η παραγωγή ολοκληρώνεται.

§ Σε ολοκληρωμένες μονάδες εκφράζεται η παραγωγή σε εξέλιξη όταν υπάρχει στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, μετά από την εκτίμηση του βαθμού ολοκλήρωσεως της σε εργασία, υλικά και γενικά βιομηχανικά έξοδα.

2.2.3 Σύστημα κοστολόγησης κατά φάση & κλάδοι δραστηριότητας

Το σύστημα κοστολόγησης κατά φάση θεωρείται ότι είναι κατάλληλο σύστημα προκειμένου να εφαρμοσθεί σε μερικούς από τους κλάδους της βιομηχανίας. Μερικοί από αυτούς τους κλάδους στους οποίους βρίσκει εφαρμογή είναι οι ακόλουθοι:

- ü Ο κλάδος της βιομηχανίας των τροφίμων.
- ü Ο κλάδος της διύλισης ελαίων (όπως: Σπορέλαια, ελαιόλαδα, πετρέλαια, κλπ.).
- ü Ο κλάδος της κλωστοϋφαντουργίας.
- ü Ο κλάδος της αυτοκινητοβιομηχανίας.
- ü Ο κλάδος εκτυπώσεων χαρτιού.
- ü Και άλλοι κλάδοι.

2.2.4 Πρακτική εφαρμογή στην κατά φάση κοστολόγηση

Έστω ότι η βιομηχανία «ΑΒΓΔ» παράγει το προϊόν Π1 σε δυο φάσεις. Κάθε φάση χρησιμοποιεί πρώτες ύλες και τα υλικά. Επίσης, η διαμόρφωση του κόστους κατεργασίας πραγματοποιείται προοδευτικά δηλαδή, όταν η κατεργασία στη φάση I φτάσει στην ολοκλήρωση, τότε στη φάση II μεταφέρονται τα υπό κατεργασία όπου και η παραγωγή του προϊόντος ολοκληρώνεται. Στην συνέχεια, γίνεται η μεταφορά του προϊόντος στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων.

Τα κοστολογικά δεδομένα για το μήνα Ιανουάριο είναι τα ακόλουθα:

ΦΑΣΗ Ι

ü Το απόθεμα αρχής ημικατεργασμένων είναι 3.000 μονάδες οι οποίες είναι ολοκληρωμένες κατά $3/5$ ως προς το κόστος κατεργασίας. Το κόστος τους φτάνει σε 110.000€ του οποίου η ανάλυση είναι σε πρώτες ύλες 50.000€ και σε κόστος κατεργασίας 60.000€

ü Η παραγωγή των 5.000 καινούργιων μονάδων ξεκίνησε στη διάρκεια του Ιανουαρίου. Επίσης, κατά τον μήνα αυτόν έγινε η ανάλωση πρώτων υλών αξίας 130.000€ και επιπλέον για την κατεργασία δαπανήθηκαν 70.000€

ü 2.400 μονάδες είναι το απόθεμα λήξεως ημικατεργασμένων, οι οποίες μονάδες είναι ολοκληρωμένες κατά τα $2/5$ ως προς το κόστος κατεργασίας.

ΦΑΣΗ II

ü Το απόθεμα αρχής ημικατεργασμένων είναι 4.000 μονάδες οι οποίες είναι ολοκληρωμένες κατά $1/2$ ως προς το κόστος κατεργασίας. Το κόστος τους φτάνει σε 108.000€ του οποίου η ανάλυση είναι σε κόστος κατεργασίας της φάσεως I (δηλαδή το μεταφερόμενο κόστος) 48.000€ και σε κόστος κατεργασίας της φάσεως II 60.000€

ü Από τη φάση I έγινε εισαγωγή 5.600 μονάδων κατά τη διάρκεια του Ιανουαρίου και πραγματοποιήθηκε κόστος κατεργασίας ύψους 150.000€

ü Το απόθεμα τέλους ημικατεργασμένων είναι 3.000 μονάδες οι οποίες είναι ολοκληρωμένες κατά $3/5$ ως προς το κόστος κατεργασίας.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα θα γίνει ο προσδιορισμός του κόστους των ολοκληρωμένων και ημικατεργασμένων μονάδων παραγωγής κατά φάση για το μήνα Ιανουάριο με τη μέθοδο του σταθμικού μέσου όρου.

ΦΑΣΗ Ι

<u>Ποσότητες</u>	<u>Φυσική ροή</u>	<u>Πρώτες ύλες</u>	<u>Μονάδες ισοδύναμες σε κόστος κατεργασίας</u>
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων μονάδων (ολοκληρωμένες κατά 3/5)	3.000		
Μονάδες που τον Ιανουάριο ξεκίνησε η παραγωγή τους	<u>5.000</u>		
Σύνολο	8.000		
Ολοκληρωμένες μονάδες	5.600	5.600	5.600
Απόθεμα τέλους ημικατεργασμένων	<u>2.400</u>	<u>2.400</u>	<u>960 (2.400*2/5)</u>
	<u>8.000</u>	<u>8.000</u>	<u>6.560</u>

<u>Κόστος</u>	<u>Σύνολο</u>	<u>Πρώτες Ύλες</u>	<u>Κόστος Κατεργασίας</u>	<u>Κόστος μονάδας ολοκληρωμένης</u>
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων	110.000	50.000	60.000	
Κόστος Ιανουαρίου	<u>300.000</u>	<u>130.000</u>	<u>170.000</u>	
Σύνολο	410.000	180.000	230.000	
Αριθμός των ισοδύναμων μονάδων		:8.000	:6.560	
Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα		<u>22,50</u>	<u>35,06</u>	<u>57,56</u>
<p>Η κατανομή του συνολικού κόστους στις έτοιμες και ημικατεργασμένες μονάδες:</p>				
Ολοκληρωμένες μονάδες	5.600 X 57,56		322.342,40	
<u>Ημικατεργασμένες μονάδες:</u>				
Πρώτες ύλες	2.400 22,50 = 54.000			
Κόστος Κατεργασίας	960 X 35,06 = <u>33.657,60</u>		<u>87.657,60</u>	
Συνολικό κόστος			410.000€	

ΦΑΣΗ II

Ποσότητες	Φυσική ροή	Κόστος μεταφερόμενο από το στάδιο I	Μονάδες ισοδύναμες σε:	
			Πρώτες ύλες	Κόστος κατεργασίας
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων μονάδων (ολοκληρωμένες κατά 1/2)	4.000			
Μονάδες που τον Ιανουάριο ξεκίνησε η παραγωγή τους (από το στάδιο 1 η εισαγωγή)	<u>5.600</u>			
Σύνολο	<u>9.600</u>			
Ολοκληρωμένες μονάδες	6.600	6.600	6.600	6.600
Απόθεμα τέλους ημικατεργασμένων (ολοκληρωμένες μονάδες κατά 3/5)	<u>3.000</u>	-	<u>3.000</u>	<u>1.800(3.000X3/5)</u>
	<u>9.600</u>	<u>6.600</u>	<u>9.600</u>	<u>8.400</u>

<u>Κόστος</u>	<u>Σύνολο</u>	<u>Κόστος από την Φάση I</u>	<u>Κόστος Κατεργασίας</u>	<u>Κόστος μονάδας ολοκληρωμένης</u>
Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων	108.000	48.000	60.000	
Κόστος Ιανουαρίου	<u>472.368</u>	<u>322.342,4</u>	<u>150.000</u>	
Σύνολο	580.368	370.342,4	210.000	
Αριθμός των ισοδύναμων μονάδων		:9.600	:8.400	
Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα		<u>38,58</u>	<u>25,00</u>	<u>63,58</u>
<p>Η κατανομή του συνολικού κόστους στις έτοιμες και ημικατεργασμένες μονάδες:</p>				
Ολοκληρωμένες μονάδες		6.600X 63,58		419.628
Ημικατεργασμένες μονάδες:				
Û Κόστος από φάση I		3.000X 38,58=115.740		
Û Κόστος κατεργασίας		1.800X25,00 = 45.000		<u>160.740</u>
				<u>580.368€</u>

2.3 Σύστημα κατά παραγγελία ή κατά εξατομικευμένη παραγωγή προϊόντος κοστολόγησης

Στην περίπτωση όπου μια επιχείρηση θέλει να κάνει προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος, ή του κόστους μιας παρτίδας προϊόντων, του κόστους μιας υπηρεσίας, του κόστους ενός έργου ή μιας δραστηριότητας τα οποία έχουν όχι μόνο διαφορετικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα αλλά και διαφορετικές τεχνικές προδιαγραφές, τότε η επιχείρηση χρησιμοποιεί το σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία ή κατά εξατομικευμένη παραγωγή προϊόντος.

Κάποιες από τις περιπτώσεις παραγωγής υπηρεσιών, προϊόντων, έργων κλπ. που για να γίνει ο προσδιορισμός του κόστους εφαρμόζεται το σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία είναι οι ακόλουθες:

α Η κατασκευή ενός ειδικού μηχανήματος, ενός πλοίου με ειδικές τεχνικές προδιαγραφές.

α Η ανάπτυξη μιας ερευνητικής δραστηριότητας από μια μονάδα για κάποιο ερευνητικό πρόγραμμα.

α Η δημιουργία ενός τεχνικού έργου – μιας γέφυρας, ενός φράγματος, ενός κτιρίου, κλπ.

Η εφαρμογή αυτού του συστήματος γίνεται σε επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες, όπως: Ιατρικές, νομικές, ερευνητικές, κλπ., όπου αυτές οι υπηρεσίες τότε δεν μοιάζουν μεταξύ τους ή είναι διαφορετικές από πελάτη σε πελάτη. Επίσης, επειδή το παραγόμενο ή το παρεχόμενο έργο παρουσιάζει πλήρη ανομοιογραφία, ο υπολογισμός του κόστους θα πρέπει να γίνεται διαφορετικά για κάθε παραγγελία πελάτη

Δηλαδή το σύστημα της κοστολόγησης κατά προϊόν χρησιμοποιείται για την μέτρηση του κόστους στις παραγωγικές διαδικασίες, όταν πολλά διαφορετικά ή όμοια μεταξύ τους προϊόντα παράγονται κατά παραγγελία. Η συγκέντρωση των κοστών γίνεται στο Φύλλο Κόστος της Εντολής Παραγωγής και ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους του προϊόντος γίνεται όταν η εντολή παραγωγής ολοκληρωθεί, δηλαδή είναι ανεξάρτητο του χρόνου.

2.3.1 Τα στοιχεία του κόστους στο σύστημα

Στο σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής, το κόστος του προϊόντος, της υπηρεσίας ή του έργου σχηματίζεται από τις εξής κατ' είδος δαπάνες:

1) Τα άμεσα υλικά ή τις πρώτες ύλες

Άμεσα υλικά είναι όλα εκείνα τα υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, την υπηρεσία ή το έργο, ή η ανάλωση τους γίνεται αποκλειστικά για το συγκεκριμένο παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία ή έργο.

2) Η άμεση εργασία

Η άμεση εργασία είναι το κόστος του προσωπικού της επιχείρησης του οποίου η απασχόληση είναι αποκλειστικά στο συγκεκριμένο προϊόν ή στο συγκεκριμένο έργο. Η έννοια της αποκλειστικότητας είναι ότι ο εργαζόμενος ή οι εργαζόμενοι όχι μόνο μόνιμα αλλά και εξολοκλήρου απασχολούνται με το προϊόν ή με το έργο.

3) Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν οποιαδήποτε δαπάνη γίνεται στο παραγωγικό τμήμα ή στην

παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης και έχει σχέση με το σύνολο των παραγγελιών ή των έργων που εκτελούνται στην διάρκεια του μήνα ή της αντίστοιχης περιόδου.

2.3.2 Τα χαρακτηριστικά της εξατομικευμένης παραγωγής

Για κάθε εξειδικευμένη κατασκευή χρειάζονται διαφορετικές πρώτες ύλες, διαφορετική άμεση εργασία και διαφορετικές έμμεσες δαπάνες. Άρα, για κάθε κατασκευή πρέπει να πραγματοποιείται ιδιαίτερη κοστολόγηση.

Τα βασικά χαρακτηριστικά που έχει το σύστημα κοστολογώσεως εξατομικευμένης παραγωγής είναι τα ακόλουθα:

- ! Το κόστος υπολογίζεται μετά από τη συγκέντρωση όλων των φύλλων κόστους ή όλων των εντολών παραγωγής.
- ! Απαιτείται πλήρης συγκέντρωση της λογιστικοδιοικητικής οργάνωσης (όπως: Συμπλήρωση ειδικών εντύπων, κλπ.).
- ! Η εύρεση του κόστους γίνεται στο τέλος μετά την ολοκλήρωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο.

2.3.3 Πρακτική εφαρμογή κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής

Έστω ότι στα βιβλία της βιομηχανίας «ΚΑΠΑ» δεν εμφανίζεται παραγωγή σε εξέλιξη. Επίσης, από τα βιβλία της προκύπτουν τα παρακάτω στις 31/7:

! *Άμεση εργασία και άμεσα υλικά:*

<u>ΝΟΥΜΕΡΟ ΕΝΤΟΛΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</u>	<u>ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ</u>	<u>ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</u>
No 200	90.210	160.800
No201	129.500	210.600
No202	97.200	173.200
No203	<u>78.800</u>	<u>146.900</u>
	395.710	691.500

! *Ώρες άμεσης εργασίας κατά τμήμα και εντολή παραγωγής:*

<u>ΝΟΥΜΕΡΟ ΕΝΤΟΛΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</u>	<u>ΤΜΗΜΑ 1</u>	<u>ΤΜΗΜΑ 2</u>	<u>ΤΜΗΜΑ 3</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
No 200	92	104	127	323
No201	173	186	78	437
No202	106	101	140	347
No203	<u>128</u>	<u>86</u>	<u>82</u>	<u>296</u>
	499	477	427	1.403

! Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογίζονται με τις ώρες άμεσης εργασίας και με συντελεστές επιβαρύνσεως κατά τμήμα οι οποίοι προκύπτουν με βάση τα κοστολογικά δεδομένα της περιόδου. Οι συντελεστές επιβαρύνσεως είναι οι ακόλουθοι:

- T1=700,
- T2=620 και
- T3=590

<u>ΝΟΥΜΕΡΟ</u> <u>ΕΝΤΟΛΗΣ</u> <u>ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</u>	<u>ΤΜΗΜΑ 1</u> <u>(συντελεστής</u> <u>επιβαρύνσεως</u> <u>700)</u>	<u>ΤΜΗΜΑ 2</u> <u>(συντελεστής</u> <u>επιβαρύνσεως</u> <u>620)</u>	<u>ΤΜΗΜΑ 3</u> <u>(συντελεστής</u> <u>επιβαρύνσεως</u> <u>590)</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
No 200	92X700=64.400	104X620=64.480	127X590=74.930	203.810
No201	173X700=121.100	186X620=115.320	78X590=46.020	282.440
No202	106X700=74.200	101X620=62.620	140X590=82.600	219.420
No203	128X700=89.600	86X620=53.320	82X590=48.380	191.300
	499X700=349.300	477X620=295.740	427X590=251.930	896.970

Οι εντολές No 200 και No201 αποπερατώθηκαν και τα προϊόντα παραλήφθηκαν από την αποθήκη. Όσον αφορά τα υλικά της παραγγελίας No201 έγινε παραγωγή υπολειμμάτων 5.000 μονάδων που αποτιμούνται προς 20€η μονάδα.

‡ Η κοστολόγηση των εντολών παραγωγής:

	<u>ΕΝΤΟΛΗ</u> <u>ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</u> <u>NO 200</u>	<u>ΕΝΤΟΛΗ</u> <u>ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</u> <u>NO 201</u>	<u>ΕΝΤΟΛΗ</u> <u>ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</u> <u>NO 202</u>	<u>ΕΝΤΟΛΗ</u> <u>ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</u> <u>NO 203</u>
Κόστος άμεσων υλικών	90.210	129.500	97.200	78.800
Κόστος άμεσης εργασίας	160.800	210.600	173.200	146.900
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	<u>203.810</u>	<u>282.440</u>	<u>219.420</u>	<u>191.300</u>
Κόστος αποπερατωμένων έργων	<u>454.820</u>	<u>622.540</u>	–	–
Κόστος παραγωγής σε εξέλιξη			<u>489.820</u>	<u>417.000</u>

Άρα το κόστος των προϊόντων της εντολής No201, εφόσον από το κόστος της αφαιρεθεί η αξία των υπολειμμάτων 100.000€ (5.000μονάδες X 20€), διαμορφώνεται σε 522.540€

2.4 Οι διαφορές των δυο συστημάτων

Οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των συστημάτων της κατά φάση κοστολόγησης και κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής είναι οι ακόλουθες:

Û Στο σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής, όσον αφορά τη συγκέντρωση και τον προσδιορισμό του κόστους γίνεται κατά προϊόν ή κατά παραγγελία του πελάτη καθώς και μόνο για τις μονάδες που συμπεριλαμβάνονται στην παραγγελία. Ενώ στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, ο προσδιορισμός του κόστους πραγματοποιείται είτε κατά παραγωγικό τμήμα είτε κατά φάση παραγωγής εκτός αυτών αφορά όλες τις μονάδες του προϊόντος οι οποίες πέρασαν από κάθε τμήμα ή από κάθε φάση.

Û Η παραγόμενη ποσότητα προϊόντος στο σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής πραγματοποιείται ύστερα από παραγγελία κάποιου πελάτη και για τόση ποσότητα όση ο πελάτης έχει παραγγείλει. Ενώ η διαδικασία παραγωγής του προϊόντος στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης συνεχώς πηγαίνει από τμήμα σε τμήμα καθώς και από φάση σε φάση μέσα στο τμήμα και έχει σχέση με αρκετές μονάδες του προϊόντος, όπου ο προσδιορισμός του αριθμού των οποίων συνήθως πραγματοποιείται εκ των υστέρων, όταν παραχθούν.

Û Στο σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής, ο προσδιορισμός του κόστους της μονάδας του προϊόντος γίνεται κατά παραγγελία του πελάτη και δεν εξαρτάται από ποια τμήματα πραγματοποιείται η επεξεργασία του προϊόντος.

Επίσης, η συγκέντρωση του κόστους πραγματοποιείται σε έναν λογαριασμό από το ξεκίνημα της παραγωγικής διαδικασίας μέχρι την ολοκλήρωση της και την τοποθέτηση του προϊόντος στην αποθήκη έτοιμων. Αντίθετα, στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης, ο προσδιορισμός του κόστους της μονάδας του προϊόντος γίνεται είτε σε κάθε φάση παραγωγής είτε σε κάθε παραγωγικό τμήμα διαιρώντας το ολικό κόστος της φάσεως ή του τμήματος με τις παραγόμενες μονάδες αντίστοιχα. Στη συνέχεια γίνεται η μεταφορά αυτού του κόστους στην επόμενη φάση ή στο επόμενο τμήμα, όπου προστίθεται νέο κόστος της φάσεως ή του τμήματος, κλπ. μέχρι την τελευταία φάση ή τμήμα που το προϊόν πλέον γίνεται έτοιμο και γίνεται η εισαγωγή του στην αποθήκη των έτοιμων.

Ü Στο σύστημα της κατά φάσης κοστολόγησης η παραγωγή του προϊόντος έχει σχέση πάντοτε με πολλές μονάδες, οι οποίες είναι ίδιες μεταξύ τους και ο σκοπός της είναι να καλύψει υπάρχουσες παραγγελίες αρκετών πελατών ή αναμενόμενες παραγγελίες που πρόκειται να ληφθούν στο μέλλον. Από την άλλη πλευρά, όσον αφορά το σύστημα κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγγελίας η πραγματοποίηση της παραγωγής γίνεται προκειμένου να ικανοποιήσει συγκεκριμένο πελάτη, συγκεκριμένη παραγγελία, για συγκεκριμένο προϊόν το οποίο θα έχει κάποια συγκεκριμένη τεχνική προδιαγραφή.

Ü Στο σύστημα κοστολόγησης κατά προϊόν υπολογίζονται μόνο οι μονάδες που παράχθηκαν με βάση την συγκεκριμένη εντολή παραγωγής. Αντίθετα, στο σύστημα της κοστολόγησης

κατά φάση, το ανά μονάδα κόστος εμφανίζεται περιοδικά και αναφέρονται μόνο τα κόστη της παραγωγής του συγκεκριμένου κέντρου κόστους.

Û Το σύστημα της μαζικής παραγωγής εφαρμόζεται στις βιομηχανίες τούβλων τσιμέντου, φαρμακευτικές, αλεύρου, πετρελαιοειδών, κ.α. Επιπλέον, βρίσκει εφαρμογή και σε σχολεία, τράπεζες, βιβλιοθήκες, ασφαλιστικές εταιρείες, κ.α. Ενώ το σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία χρησιμοποιείται στα ναυπηγεία, στις βιομηχανίες μηχανών, επίπλων, εργαλείων, κ.α.

2.5 Οι ομοιότητες των δυο συστημάτων

Οι ομοιότητες που προκύπτουν μεταξύ των συστημάτων της κατά φάση κοστολόγησης και κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής είναι οι ακόλουθες:

- Ο σχηματισμός του κόστους και στο σύστημα της κατά φάσης κοστολόγησης και στο σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής γίνεται από τα εξής τρία στοιχεία: Την άμεση εργασία, τα άμεσα υλικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Το σύστημα της κατά φάσης κοστολόγησης και το σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιούν λογαριασμούς κοινούς. Μερικοί από τους οποίους είναι: Οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, οι πρώτες ύλες, τα Γ.Β.Ε., οι υπηρεσίες ή τα έτοιμα προϊόντα, κλπ.

- Ο στόχος που έχουν και το σύστημα της κατά φάσης κοστολόγησης και το σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής είναι ο ακριβής προσδιορισμός του κόστους της υπηρεσίας ή του προϊόντος και επομένως στοχεύουν και στον προσδιορισμό του ακριβούς κατ' αξία ύψους των στοιχείων των οποίων σχηματίζουν το κόστος (υλικών, εργασία, Γ.Β.Ε.) όχι μόνο σε μηνιαία βάση αλλά και σε περιοδική.
- Και από το σύστημα της κατά φάσης κοστολόγησης και από το σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής γίνεται ο προσδιορισμός και η αποθήκευση χρήσιμων πληροφοριών που έχουν σχέση με το κόστος στους χρησιμοποιούμενους λογαριασμούς για: Τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, τον σχεδιασμό και τον προγραμματισμό της δραστηριότητας των επιχειρήσεων και τον έλεγχο του κόστους.
- Το σύστημα της κατά φάσης κοστολόγησης και το σύστημα της κοστολόγησης εξατομικευμένης παραγωγής προσδιορίζουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων και των υπηρεσιών όχι μόνο συνολικά αλλά και κατά μονάδα.

Σημείωση: Τα στοιχεία τα οποία αναπτύχθηκαν στο 2^ο κεφάλαιο είναι από τα εξής βιβλία και την ιστοσελίδα: ΠΟΜΩΝΗΣ Ν. – ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α. ΒΑΡΒΑΚΗ – ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ, ΓΙΑΝΝΗΣ Κ. ΠΑΓΓΕΙΟΣ – ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ , <http://www.economics.gr>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΣΥΣΤΗΜΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ – ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

3.1 Σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες

Το σύστημα κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες αναπτύχθηκε με στόχο να καλύψει τις ανάγκες που έχουν οι επιχειρήσεις όσον αφορά την παροχή μιας αρκετά σημαντικής πληροφορίας για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων η οποία είναι το ακριβές κόστος της λειτουργίας ή της δραστηριότητας, της υπηρεσίας, του προϊόντος.

Σήμερα, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το κόστος όχι για να κάνουν την αποτίμηση της απογραφής αλλά για να λαμβάνουν καθημερινές επιχειρηματικές αποφάσεις. Η ανάγκη για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους είναι πάρα πολλή μεγάλη για το λόγο ότι η ανακριβή πληροφορία για το κόστος δημιουργεί τον κίνδυνο για τη λήψη λανθασμένων πληροφοριών για:

- Û Την καλυτέρευση της κερδοφορίας.
- Û Την πραγματοποίηση της αγοράς μερών κάποιου προϊόντος ή ολόκληρου του προϊόντος.
- Û Τη διασφάλιση επιβίωσης της επιχείρησης.
- Û

Τέλος, στον λανθασμένο τρόπο επιβάρυνσης της κάθε υπηρεσίας ή του κάθε προϊόντος με τα ανάλογα Γ.Β.Ε. οφείλεται αποκλειστικά η ανακρίβεια στον προσδιορισμό του κόστους.

3.1.1 Τα στοιχεία του κόστους κάθε δραστηριότητας

Τα στοιχεία τα οποία διαμορφώνουν το κόστος κάθε δραστηριότητας είναι τα ακόλουθα:

α Τα άμεσα εργατικά.

α Τα άμεσα υλικά.

α Τα Γ.Β.Ε.

Κάτω από κάποιες προϋποθέσεις τα παραπάνω τρία στοιχεία περιορίζονται σε δυο δηλαδή τα άμεσα υλικά και οι δαπάνες μετατροπής μέσα στις οποίες περιλαμβάνεται και η άμεση εργασία. Για παράδειγμα: Ο περιορισμός των τριών στοιχείων σε δυο μπορεί να γίνει όταν η άμεση εργασία καταλαμβάνει ένα μικρό ποσοστό στο συνολικό κόστος παραγωγής.

Το γεγονός ότι τα τρία στοιχεία του κόστους περιορίζονται σε δυο βασικά οφείλεται:

§ Στην υποκατάσταση της εργασίας από τη συστηματοποιημένη λειτουργία της μηχανής.

§ Στην εισαγωγή των συστημάτων αυτοματισμού στην παραγωγική διαδικασία.

3.1.2 Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του συστήματος

Το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα έχει πάρα πολλά χαρακτηριστικά γνωρίσματα. Μερικά από αυτά τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα είναι τα ακόλουθα:

∣ Ο προσδιορισμός της βάσεως ή του κριτηρίου καταλογισμού στις υπηρεσίες ή στα προϊόντα του κόστους κάθε δραστηριότητας.

∣ Το τμήμα αναπτύσσεται ή διαχωρίζεται σε δραστηριότητες με βάση την παραγωγή ομοιογενούς έργου από κάθε δραστηριότητα.

∣ Το κόστος της δραστηριότητας καταλογίζεται στα προϊόντα με τον πολλαπλασιασμό των μονάδων του κριτηρίου που κάθε προϊόν χρησιμοποίησε επί το κόστος ανά μονάδα κριτηρίου.

∣ Οι δραστηριότητες μετατρέπονται σε κέντρα κόστους και οι δαπάνες που πραγματοποιούνται συγκεντρώνονται σε κάθε μια από αυτές τις δραστηριότητες.

3.1.3 Βασικές ανάγκες ανάπτυξης του συστήματος κοστολόγησης

Η ανάπτυξη της τεχνολογίας καθώς και η διεθνοποίηση της παγκόσμιας αγοράς την τελευταία δεκαετία του αιώνα που πέρασε έφεραν αλλαγές

- ∅ Στην εσωτερική οργάνωση των επιχειρήσεων.
- ∅ Στην κοστολογική δομή των επιχειρήσεων.
- ∅ Στο εξωτερικό περιβάλλον των διαφόρων επιχειρήσεων.

Τα βασικά χαρακτηριστικά γνωρίσματα των παραπάνω μεταβολών είναι:

§ Η αλλαγή στην δομή του κόστους των πωλουμένων ή των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών με βελτίωση του τμήματος το οποίο αντιπροσωπεύεται από την τεχνολογία και τον τεχνολογικό εξοπλισμό, σε βάρος καθώς και με

αποδυνάμωση του τμήματος το οποίο η άμεση εργασία αντιπροσωπεύει

§ Ο ανταγωνισμός είναι έντονος και δεν περιορίζεται μόνο στην εσωτερική αγορά αλλά καλύπτει το σύνολο της υδρογείου.

Οι διοικούντες της επιχείρησης προκειμένου να καταφέρουν να κάνουν ταχεία προσαρμογή της στο καινούργιο ανταγωνιστικό περιβάλλον και η αντιμετώπιση του έντονου ανταγωνισμού να είναι αποτελεσματικότερη χρειάζονται ταχεία και φερέγγυα πληροφόρηση του κόστους προκειμένου να έχουν την ικανότητα να:

- 1) Κάνουν προσδιορισμό των περιθωρίων κέρδους και
- 2) κάνουν προσδιορισμό των τιμών πώλησης μέσα σε όχι μόνο λογικά αλλά και πλήρως ανταγωνιστικά επίπεδα.

Η ανάπτυξη του συστήματος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες έγινε προκειμένου να καλυφθεί η ανάγκη που έχουν οι επιχειρήσεις για τον προσδιορισμό ακριβούς κόστους, εφόσον τα παραδοσιακά συστήματα παρουσίαζαν αδυναμία στην κάλυψη αυτής της ανάγκης.

Το κόστος είναι ο καθοριστικός παράγοντας προκειμένου μια επιχείρηση να λάβει σωστές αποφάσεις. Προκειμένου μια επιχείρηση να πάρει μια σωστή απόφαση ανεξάρτητα από τον τύπο του κόστους που πρέπει να χρησιμοποιηθεί, είναι απαραίτητο αυτό το κόστος να είναι ακριβές. Γιατί το κόστος αυτό αποτελεί χρήσιμη πληροφορία, μόνο όταν είναι ακριβές και προσδιορίζεται έγκαιρα. Σ' αυτήν την περίπτωση η πληροφορία του κόστους μπορεί να βοηθήσει όχι μόνο

στη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων αλλά και στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της Διοίκησης.

3.1.4 Πρακτική εφαρμογή της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Έστω ότι τα προϋπολογιστικά δεδομένα για την επιχείρηση «Α» για το 2007 είναι τα ακόλουθα:

<u>ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ</u>	<u>ΒΑΣΗ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ</u>	<u>ΚΟΣΤΟΣ</u> <u>Γ.Β.Ε.</u>
Παραλαβής	Αριθμός παραλαβών	70.000€
Ποιοτικού ελέγχου	Αριθμός επιθεωρήσεων	135.000€
Αγορών	Αριθμός εντολών αγοράς	260.000€
Προσαρμογής μηχανών	Αριθμός προσαρμογών	<u>260.000€</u>
Σύνολο		725.000€

Σε 16€ ανά μονάδα προϊόντος Π1 εκτιμάται το κόστος των άμεσων υλικών και σε 12 €ανά μονάδα προϊόντος Π2. Επίσης, σε 22€ ανά ώρα άμεσης εργασίας υπολογίζεται το κόστος της άμεσης εργασίας.

Επιπλέον, κατά την διάρκεια του έτους προβλέπεται ότι θα πραγματοποιηθούν τα ακόλουθα:

- 30.000 παραλαβές.
- 40.000 εντολές αγορών.
- 3.500 προσαρμογές των μηχανών.
- 21.500 ώρες άμεσης εργασίας.
- 35.000 επιθεωρήσεις ελέγχων

Η επιχείρηση στις αρχές του 2008 έχει αναλάβει την υποχρέωση της παράδοσης 200 μον. προϊόντος Π1 και 200 μον. προϊόντος Π2. Οι παρακάτω δραστηριότητες, με βάση τα απολογιστικά στοιχεία, εκτιμάται ότι θα ενεργοποιηθούν για την παραγωγή τους.

	<u>Π1</u>	<u>Π2</u>
Αριθμός εντολής αγορών	9	9
Αριθμός προσαρμογής μηχανών	5	6
Ώρες άμεσης εργασίας	9	12
Αριθμός παραλαβών	12	12
Αριθμός επιθεωρήσεων	5	6

Σύμφωνα με τα παραπάνω θα γίνει υπολογισμός του κόστους των προϊόντων συνολικά και ανά μονάδα.

Προκειμένου να επιτευχθεί ο καταλογισμός των Γ.Β.Ε. θα χρησιμοποιηθούν συντελεστές προϋπολογιστικοί με βάση τις δραστηριότητες και με βάση τις ώρες της άμεσης εργασίας.

Προϋπολογιστικοί συντελεστές ανά δραστηριότητα

Δραστηριότητες

§ Παραλαβής: $70.000 / 30.000 = 2,33\text{€}$ παραλαβή.

§ Αγορών: $260.000 / 40.000 = 6,5\text{€}$ εντολή παραγωγής.

§ Προσαρμογής μηχανών:

$260.000 / 3.500 = 74,2857\text{€}$ προσαρμογή.

§ Ποιοτικού ελέγχου: $135.000/35.000 = 3,8571\text{€}$ επιθεώρηση.

Προϋπολογιστικός συντελεστής με βάση τις ώρες της άμεσης εργασίας

Ο προϋπολογιστικός συντελεστής είναι:

$$725.000 / 21.500 = 33,7209\text{€ ω.α.ε.}$$

Εύρεση συνολικού κόστους και ανά μονάδα κόστους Π1 και Π2

Με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, ο καταλογισμός των Γ.Β.Ε.:

Π1		
	ΣΥΝΟΛΙΚΟ	ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ
Û Άμεσα υλικά 200X16	3.200,0000	16,0000
Û Άμεση εργασία 9X22	198,0000	0,9900
Û Καταλογισθέντα Γ.Β.Ε. Ώρες 9X33,7209	<u>303,4881</u>	<u>1,5174</u>
Σύνολο	3701,4884€	18,5074€

Π2		
	ΣΥΝΟΛΙΚΟ	ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ
Û Άμεσα υλικά 200X12	2.400,0000	12,0000
Û Άμεση εργασία 12X22	264,0000	1,3200
Û Καταλογισθέντα Γ.Β.Ε. Ώρες 12X33,72	<u>404,6508</u>	<u>2,0233</u>
Σύνολο	3068,6508€	15,3433€

Με βάση τις δραστηριότητες, ο καταλογισμός των Γ.Β.Ε.:

Π1		
	ΣΥΝΟΛΙΚΟ	ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ
Û Άμεσα υλικά 200X16	3.200,0000	16,0000
Û Άμεση εργασία 9X22	198,0000	0,9900
Û Γ.Β.Ε	¹ <u>477,1740</u>	<u>2,3859</u>
Σύνολο	3.875,1740€	19,3759€

¹Εύρεση καταλογισμού Γ.Β.Ε. στο Π1:

Δραστηριότητες	Κόστος Γ.Β.Ε.
1) Παραλαβής	12 παραλαβές X 2,33€/ παραλαβή = 27,96€
2) Αγορών	9 εντολές αγορών X 6,5€/ εντολή= 58,5€
3) Προσαρμογής μηχανών	5 προσαρμογές X 74,2857€ προσαρμογή = 371,4285€
4) Ποιοτικού ελέγχου	5 επιθεωρήσεις X 3,8571€ επιθεώρηση= <u>19,2855€</u>
Σύνολο	477,1740€

Π2		
	ΣΥΝΟΛΙΚΟ	ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ
Û Άμεσα υλικά 200X12	2.400,0000	12,0000
Û Άμεση εργασία 12X22	264,0000	1,3200
Û Γ.Β.Ε	² 555,3168	<u>2,7766</u>
Σύνολο	3.219,3168	16,0966

²Εύρεση καταλογισμού Γ.Β.Ε. στο Π2:

Δραστηριότητες	Κόστος Γ.Β.Ε.
1) Παραλαβής	12 παραλαβές X 2,33€ παραλαβή = 27,96€
2) Αγορών	9 εντολές αγορών X 6,5€ εντολή= 58,5€
3) Προσαρμογής μηχανών	6 προσαρμογές X 74,2857€ προσαρμογή = 445,7142€
4) Ποιοτικού ελέγχου	6 επιθεωρήσεις X 3,8571€ επιθεώρηση= <u>23,1426€</u>
Σύνολο	555,3168€

3.2 Σύστημα κατά λειτουργία κοστολόγησης

Το κοστολογικό σύστημα κατά λειτουργία κοστολόγησης είναι ένα σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται από μια επιχείρηση στην περίπτωση όπου τα προϊόντα τα οποία παράγονται θεωρούνται ότι είναι ίδια μεταξύ τους αλλά θεωρούνται ταυτόχρονα ότι είναι διαφορετικά από την πλευρά των ιδιοτήτων τους, την εμφάνιση τους καθώς και του κόστους παραγωγής.

Στην περίπτωση όπου η παραγωγή των προϊόντων γίνεται κατά παρτίδα με βάση διαδικασία ομοιόμορφη και με τον ίδιο εξοπλισμό τότε εφαρμόζεται το κοστολογικό σύστημα κατά λειτουργία κοστολόγησης, σε ότι έχει σχέση με το κόστος μετατροπής, με βάση τις αρχές και τους κανόνες της κατά φάσης κοστολόγησης με διαφορετικά υλικά ανά παρτίδα όποτε γι' αυτά ακολουθείται το σύστημα κατά παραγγελία κοστολόγησης.

Άρα, σύμφωνα με τα παραπάνω τα προϊόντα με το σύστημα αυτό παράγονται κατά παρτίδα. Ο προσδιορισμός των άμεσων υλικών παραγωγής γίνεται κατά παρτίδα προϊόντος, όπως στο σύστημα της κατά παραγγελίας κοστολόγησης, ενώ όσον αφορά το κόστος μετατροπής, Γ.Β.Ε και άμεσα εργαλεία προσδιορίζονται και στην συνέχεια επιβαρύνουν το κόστος της παρτίδας είτε κατά φάση παραγωγής είτε κατά τμήμα. Οπότε το κοστολογικό σύστημα κατά λειτουργία κοστολόγησης είναι ένα μικτό σύστημα το οποίο συνδυάζει τις αρχές και τους κανόνες του συστήματος κατά παραγγελία και του συστήματος της κατά φάσης παραγωγής.

3.2.1 Τα στοιχεία διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής της παρτίδας ή της παραγγελίας

Τα στοιχεία διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής της παρτίδας ή της παραγγελίας στο σύστημα κοστολόγησης κατά λειτουργία και κατά προϊόν είναι δυνατόν να είναι είτε τρία είτε δυο.

Όταν τα στοιχεία διαμόρφωσης του κόστους είναι τρία τότε είναι τα ακόλουθα:

- ; Η άμεση εργασία.
- ; Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- ; Τα άμεσα υλικά.

Όταν τα στοιχεία διαμόρφωσης του κόστους είναι δύο τότε είναι τα ακόλουθα:

Ø Το κόστος μετατροπής.

Ø Τα άμεσα υλικά.

Από όποια στοιχεία και να πραγματοποιηθεί η διαμόρφωση του κόστους, ο προσδιορισμός των άμεσων υλικών γίνεται κατά προϊόν, κατά παραγγελία ή κατά παρτίδα και επιβαρύνουν άμεσα το κόστος τους. Ο προσδιορισμός των δαπανών ή του κόστους μετατροπής γίνεται κατά τμήμα ή φάση κατεργασίας και επιβαρύνουν το κόστος της παραγγελίας ή της παρτίδας του προϊόντος.

3.2.2 Προϊόντα διαφόρων κλάδων και εφαρμογή του συστήματος

Το σύστημα της κατά λειτουργία κοστολόγησης εφαρμόζεται σε αρκετά προϊόντα διαφόρων κλάδων. Μερικά από τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- α Κοσμήματα.
- α Κλωστοϋφαντουργικά είδη.
- α Πλαστικά προϊόντα
- α Προϊόντα δέρματος.
- α Ηλεκτρονικά προϊόντα.
- α Προϊόντα πλεκτικής.

3.2.3 Πρακτική εφαρμογή του συστήματος

Το τμήμα προγραμματισμού της βιομηχανίας «X επίπλων» στις 29/10 εξέδωσε την εντολή παραγωγής Νο201. Η εντολή αυτή περιλαμβάνει τοποθέτηση καλυμμάτων σε τρεις παρτίδες για το τύπο σαλονιού (-καναπέδες) Νο154 που η εταιρεία παράγει. Κάθε παρτίδα έχει 160 σετ καλυμμάτων. Η πρώτη έχει σχέση με καλύμματα από

δέρμα, η δεύτερη έχει σχέση με καλύμματα από ύφασμα και η τρίτη έχει σχέση με καλύμματα από πλαστικό. Η τοποθέτηση των καλυμμάτων στα σαλόνια πραγματοποιείται στο τμήμα X και η συσκευασία των σαλονιών πραγματοποιείται στο τμήμα Ψ.

Το κόστος των καλυμμάτων που αγοράζονται ανά κατηγορία και σετ των 3 τεμαχίων για κάθε σαλόνι είναι:

α Καλύμματα υφασμάτινα σετ $160 \times 2.000 = 320.000 \text{€}$
 $= 2.000 \text{€}$ σαλόνι.

α Καλύμματα πλαστικά σετ $160 \times 1.800 = 288.000 \text{€}$
 $= 1.800 \text{€}$ σαλόνι.

α Καλύμματα δερμάτινα σετ $160 \times 4.000 = 640.000 \text{€}$
 $= 4.000 \text{€}$ σαλόνι.

Άρα, σύμφωνα με τα παραπάνω κάθε σαλόνι με καλύμματα υφασμάτινα θα επιβαρυνθεί με 2.000€, με καλύμματα πλαστικά θα επιβαρυνθεί με 1.800€ και με καλύμματα δερμάτινα θα επιβαρυνθεί με 4.000€

Η συγκέντρωση του κόστους μετατροπής γίνεται κατά παραγωγικό τμήμα, όπου η επεξεργασία των προϊόντων πραγματοποιείται όπως γίνεται και στο σύστημα της κατά φάση κοστολόγησης.

Στα παραγωγικά τμήματα X και Ψ πραγματοποιείται η τοποθέτηση των καλυμμάτων στους καναπέδες του κάθε σαλονιού και αντίστοιχα και η συσκευασία των καναπέδων.

Κατά παραγωγικό τμήμα έγινε ο προσδιορισμός του κόστους κατά την εβδομάδα που το έργο εκτελέστηκε και είχε ως εξής:

Κόστος μετατροπής	Τμήμα Χ	Τμήμα Ψ	Σύνολο
Άμεση εργασία	220.000	130.000	350.000
Γ.Β.Ε.	<u>80.000</u>	<u>50.000</u>	<u>130.000</u>
Σύνολο	<u>300.000</u>	<u>180.000</u>	<u>480.000</u>

Η επιβάρυνση κάθε σαλονιού με τις αντίστοιχες δαπάνες μετατροπής ανά παραγωγικό τμήμα και στο σύνολο για καλύμματα, τοποθέτηση τους και συσκευασία των σαλονιών έχει ως εξής:

Û Τμήμα Χ €	300.000 : 480 =	625
Û Τμήμα Ψ €	180.000 : 480 =	375
Σύνολο	<u>480.000</u>	<u>1.000€/ανά σαλόνι</u>

Αθροίζοντας το κόστος των άμεσων υλικών και το κόστος μετατροπής το οποίο έχει σχέση με τα καλύμματα, παρουσιάζεται η ακόλουθη εικόνα ανά σαλόνι:

Είδος προϊόντος	Κόστος πρώτων υλών	Κόστος μετατροπής	Συνολικό κόστος μονάδος	Ολικό κόστος προϊόντος
• Σαλόνι με δερμάτινους καναπέδες €	4.000	1.000	5.000	800.000
• Σαλόνι με υφασμάτινους καναπέδες €	2.000	1.000	3.000	480.000
• Σαλόνι με πλαστικούς καναπέδες €	1.800	1.000	2.800	448.000

3.3 Διαφορές μεταξύ των δυο συστημάτων κατά λειτουργία και κατά δραστηριότητα

Οι βασικότερες διαφορές μεταξύ του συστήματος κατά λειτουργία και του συστήματος κατά δραστηριότητα είναι οι ακόλουθες:

Û Η χρησιμοποίηση του συστήματος κατά λειτουργία γίνεται όταν τα παραγόμενα προϊόντα της επιχείρησης είναι ίδια μεταξύ τους αλλά ταυτόχρονα από πλευρά: Κόστους παραγωγής, ιδιοτήτων και εμφάνισης θεωρούνται ότι είναι αρκετά διαφορετικά. Ενώ η χρησιμοποίηση του συστήματος κατά δραστηριότητα γίνεται προκειμένου να επιτευχθεί ο προσδιορισμός του ακριβούς κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών και ο σκοπός είναι να χρησιμοποιηθεί το ακριβές κόστος για τη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων είτε τακτικού είτε στρατηγικού χαρακτήρα.

Û Το σύστημα κατά δραστηριότητας σε αντίθεση με το σύστημα κατά λειτουργίας θεωρείται ότι είναι μια κοστολογική μεθοδολογία η οποία μπορεί να εφαρμοστεί από όλα τα κοστολογικά συστήματα με βασικό σκοπό τον προσδιορισμό του ακριβούς κόστους. Ενώ η εφαρμογή του συστήματος κατά λειτουργίας γίνεται όταν η παραγωγή των προϊόντων συνήθως πραγματοποιείται κατά παρτίδα. Επίσης, θεωρείται ότι είναι ένα σύστημα το οποίο αποτελεί συνδυασμό του συστήματος κατ

Û Όταν μια επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα κοστολόγησης κατά λειτουργίας μπορεί εκτός από τις άλλες θετικές επιπτώσεις να οδηγηθεί:

- 1) Από τη δραστική μέχρι την εξαφάνιση ή την μείωση των αποθεμάτων όχι μόνο των πρώτων υλών παραγωγής σε εξέλιξη αλλά και των έτοιμων προϊόντων,
- 2) καθώς και στην σημαντική απλοποίηση της λογιστικής εργασίας.

Αντίθετα σύμφωνα με έρευνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν, το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα επιλέχτηκε ως ο πιο κατάλληλος τύπος κόστους για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων που αφορούν κυρίως τη μείωση του κόστους. Εκτός αυτού η επιλογή του συστήματος κατά δραστηριότητα γίνεται για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων οι οποίες αφορούν την μέτρηση των βελτιώσεων διαδικασιών παραγωγής καθώς και για την τιμολόγηση υπηρεσιών και προϊόντων.

Ü Το σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα έχει την ικανότητα με βάση τις αρχές και τις μεθόδους λειτουργίας που διαθέτει να εξασφαλίσει τον προσδιορισμό του ακριβούς κόστους του πωλούμενου – παραγόμενου προϊόντος ή υπηρεσίας. Αυτή θεωρείται μια πληροφορία μεγάλης σπουδαιότητας για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων ενώ το σύστημα της κατά λειτουργίας κοστολόγησης (και όχι μόνο) παρουσιάζει αδυναμία να εξασφαλίσει αυτή τη πληροφορία

Σημείωση: Τα στοιχεία τα οποία αναπτύχθηκαν στο 3^ο κεφάλαιο είναι από τα εξής βιβλία και την ιστοσελίδα: ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ.-ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΙΩΑΝΝΗΣ ΠΑΓΓΕΙΟΣ – ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΠΟΜΩΝΗΣ Ν. –

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ – ΠΛΗΡΟΥΣ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΗΣ Ή ΟΡΙΑΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

4.1 Σύστημα πρότυπης κοστολόγησης

Σαν πρότυπη κοστολόγηση ορίζεται ότι είναι το κοστολογικό σύστημα της λογιστικής αποτύπωσης των εξής:

- ü Του πραγματικού κόστους των πραγματικών έμμεσων δαπανών.
- ü Του πρότυπου κόστους είτε της υπηρεσίας ή της πραγματικής παραγωγής του προϊόντος.
- ü Των αποκλίσεων που προκύπτουν ανάμεσα στα πρότυπα και στα πραγματικά μεγέθη των στοιχείων του πρότυπου κόστους καθώς και η ανάλυση τους κατά πηγή προελεύσεως.
- ü Του πραγματικού κόστους της άμεσης εργασίας.
- ü Των πραγματικών αναλώσεων των στοιχείων που αποτελούν το κόστος καθώς και του πραγματικού κόστους των στοιχείων αυτών.

Το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης και του πρότυπου κόστους είναι ένα σύστημα του οποίου η ανάπτυξη έγινε στα πλαίσια της λειτουργίας και της τελειοποιητικής ολοκλήρωσης του προγραμματισμού της δραστηριότητας των επιχειρήσεων καθώς και του προϋπολογιστικού ελέγχου της πραγματοποιούμενης δραστηριότητας. Η ύπαρξη του συστήματος πρότυπου κόστους και πρότυπης κοστολόγησης ενισχύει την αποτελεσματικότητα του

ελέγχου της πραγματοποιούμενης δραστηριότητας με βάση τον προϋπολογισμό.

Η βασικότερη λειτουργία του συστήματος της πρότυπης κοστολόγησης είναι ο προσδιορισμός των αποκλίσεων ανάμεσα στο πρότυπο και στο πραγματικό κόστος, με βάση το γεγονός ότι οι αποκλίσεις αυτές παρουσιάζουν το βαθμό είτε της υστέρησης είτε της επίτευξης του πραγματικού κόστους έναντι εκείνου του στόχου που έχει τεθεί και η έκφραση του γίνεται από το πρότυπο κόστος.

Επίσης, για το λόγο ότι το πρότυπο κόστος θεωρείται ότι είναι ένας στόχος εφικτός και τις περισσότερες φορές πραγματοποιήσιμος, οποιαδήποτε απόκλιση εμφανιστεί θα είναι καθαρό αποτέλεσμα είτε θετικό είτε αρνητικό.

Τέλος, τον αποτελεσματικότερο τρόπο ελέγχου του πραγματικού κόστους αποτελούν οι αποκλίσεις του πραγματικού από το πρότυπο κόστος και οι οποίες εξασφαλίζουν:

- Τις απαραίτητες προϋποθέσεις λήψεως μέτρων όταν είναι αρνητικές και

- εξαφάνιση αυτών των αιτιών που τις προκάλεσαν και

- συμπίεση του πραγματικού κόστους στα επίπεδα του πρότυπου κόστους.

4.1.1 Πρότυπο κόστος – οι κύριοι τύποι του

Πετυχαίνετε η ενίσχυση σημαντικά της αποτελεσματικότητας του ελέγχου της πραγματοποιούμενης δραστηριότητας όταν συνδυάζεται με την λειτουργία του συστήματος του πρότυπου κόστους και της πρότυπης κοστολόγησης.

Δυο βασικοί τύποι προτύπων έχουν αναπτυχθεί οι οποίοι είναι:

Ὡς Το βασικό πρότυπο ή πρότυπο μετρήσεως το οποίο αποτελεί ένα μέτρο ή κριτήριο για να γίνεται η σύγκριση του τρέχον πρότυπου κόστους ή του πραγματικού κόστους για να προσδιορίζονται οι τυχόν αποκλίσεις. Επίσης, το βασικό πρότυπο κόστος δεν είναι δυνατόν να υποκαταστήσει το τρέχον πρότυπο κόστος.

Ὡς Το τρέχον πρότυπο κόστος είναι αυτό το οποίο ο καταρτισμός του γίνεται για συγκεκριμένη χρονική περίοδο κάτω από γνωστές συνθήκες λειτουργίας, συγκεκριμένων μεθόδων παραγωγής και εξοπλισμού που θα χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, συγκεκριμένη σύνθεση του προσωπικού παραγωγής από πλευράς τεχνικής παιδείας, εμπειρίας και ειδίκευσης καθώς και αρκετά καλή εκτίμηση του βαθμού απασχολήσεως καθώς και των συνθηκών αγοράς οι οποίες θα ισχύσουν στη διάρκεια εφαρμογής του πρότυπου κόστους.

Επίσης, λόγω της αυστηρής διαδικασίας η οποία ακολουθείται για να επιτευχθεί ο προσδιορισμός του τρέχον πρότυπου κόστους μπορεί να ταυτιστεί με το πραγματικό κόστος. Οι διαφορές οι οποίες προκύπτουν ανάμεσα του πραγματικού και του πρότυπου κόστους δείχνουν είτε καθαρό κέρδος είτε καθαρή ζημιά που οφείλονται στην αναποτελεσματικότητα ή στην υπεραποτελεσματικότητα της λειτουργίας της επιχείρησης.

Όταν γίνεται εφαρμογή του βασικού πρότυπου κόστους πρέπει να γίνεται και η τήρηση του τρέχον πρότυπου κόστους αλλά το ανάποδο δεν ισχύει. Δηλαδή είναι δυνατόν από μια επιχείρηση να τηρείται το τρέχον πρότυπο κόστος χωρίς το αντίστοιχο βασικό πρότυπο να χρησιμοποιείται. Αυτό συμβαίνει για το λόγο ότι ένα βασικό πρότυπο κόστος δεν είναι δυνατόν από μόνο του να μπορεί να εκφράσει κατά την αντίστοιχη περίοδο τον κοστολογικό στόχο. Όμως είναι δυνατόν το βασικό πρότυπο κόστος να λειτουργήσει ως μια βάση σύγκρισης προκειμένου να μετρηθούν οι μεταβολές στην παραγωγικότητα, την περίοδο από τότε που έγινε η κατάρτιση του μέχρι και την περίοδο που πραγματοποιείται η σύγκριση.

4.1.2 Πρότυπη κοστολόγηση – αρχή εξαιρέσεων & επιχειρήσεις

Μια από τις βασικές αρχές της διοικητικής επιστήμης είναι η αρχή των εξαιρέσεων. Με τη βοήθεια αυτής της αρχής, η Διοίκηση της επιχείρησης για να μπορέσει να καλυτερεύσει την αποτελεσματικότητά της πρέπει να περιορίζει την απασχόληση της μόνο όταν είναι απαραίτητο και μόνο για σοβαρά θέματα τα οποία αφορούν την επιχειρησιακή λειτουργία.

Με το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης εξασφαλίζονται οι προϋποθέσεις στη διοίκηση να ασχολείται με τον έλεγχο καθώς και την ελάττωση του κόστους και επιπλέον, με την καλυτέρευση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας της επιχείρησης όταν αυτό θεωρείται ότι είναι απαραίτητο και απαλλάσσεται από αυτήν την απασχόληση όταν λειτουργούν καλά τα πάντα.

Η εφαρμογή της αρχής των εξαιρέσεων είναι δυνατόν να εξασφαλιστεί από το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης και του

πρότυπου κόστους με πολλούς τρόπους. Μερικοί από τους οποίους είναι οι εξής:

Ø Την εγκυρότητα καθώς και την ταχύτητα στον προσδιορισμό των στοιχείων που αποτελούν το κόστος. Πράγμα το οποίο είναι δυνατόν να επιτυγχάνεται καθημερινά αλλά και σωρευτικά για κάθε βδομάδα, κάθε δεκαπενταήμερο και ου το καθ' εξής.

Ø Τον λεπτομερή προσδιορισμό των αιτιών ή των πηγών των αποκλίσεων του κόστους και τον περιορισμό της απασχόλησης της Διοίκησης της επιχείρησης μόνο όταν εμφανίζονται αρνητικές διαφορές.

Ø Την ευκολία και την απλότητα με την οποία γίνονται οι απαραίτητοι υπολογισμοί πράγμα το οποίο συνεπάγεται σε μειωμένο κόστος λειτουργίας του όλου συστήματος καθώς και η ικανότητα η οποία παρέχεται για πλήρης ενημέρωση της διοίκησης είτε με ένα είτε με δυο πίνακες, σε σχέση με το ποιες από τις δαπάνες ξεπέρασαν τα ποσά που ορίζει το πρότυπο κόστος και από ποια αιτία δημιουργήθηκε αυτή η υπέρβαση.

Ø Τον φραγμό – τον περιορισμό των στοιχείων, που αποτελούν το κόστος για τα οποία γίνεται ο προσδιορισμός των αποκλίσεων σε τρία σε σχέση με τη σημαντικότητα τους στη δημιουργία του κόστους παραγωγής, τα οποία είναι η άμεση εργασία, τα άμεσα υλικά καθώς και τα Γ.Β.Ε.

4.1.3 Πλεονεκτήματα εφαρμογής πρότυπου κόστους

Η εφαρμογή του πρότυπου κόστους προσφέρει αρκετά πλεονεκτήματα σε μια επιχείρηση. Μερικά από αυτά είναι τα ακόλουθα:

Û Όταν ο καθορισμός των προτύπων γίνεται πάνω σε μια πρακτική βάση, τότε επιτυγχάνεται η προώθηση των εσωτερικών οικονομιών κλίμακας και η αποτελεσματικότητα που έχουν εκείνοι οι εργαζόμενοι οι οποίοι επιβαρύνουν τα κόστη αισθητά.

Û Η αποκάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης στη διοίκηση της είναι δυνατόν με τη χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους. Η ιδιαίτερη προσοχή της διοίκησης της επιχείρησης είναι περιττή όταν το πραγματικό κόστος παραμένει μέσα στα καθορισμένα πρότυπα. Η ιδιαίτερη προσοχή στις ενδείξεις (αποκαλύψεις) τις οποίες το πρότυπο κόστος παρέχει με τη βοήθεια των αποκλίσεων είναι απαραίτητη όταν το κόστος δεν βρίσκεται μέσα στα όρια που τα αντίστοιχα πρότυπα προβλέπουν.

Û Η πρότυπη κοστολόγηση θεωρείται ότι είναι απλή στη χρήση της και επίσης θεωρείται ότι είναι οικονομικότερη. Για κάθε προϊόν ή για κάθε λειτουργία, για κόστη άμεσων υλικών, Γ.Β.Ε και εργασία δημιουργούνται κάρτες πρότυπου κοστολογίου με βάση τα πρότυπα τα οποία έχουν καθοριστεί. Με αυτόν τον τρόπο η λογιστική διαδικασία απλοποιείται σε μεγάλο βαθμό.

Û Η εφαρμογή των συστημάτων κόστους κατά τομέα ευθύνης διευκολύνει το πρότυπο κόστος.

Û Ο ταμειακός προγραμματισμός καθώς και ο προγραμματισμός των αποθεμάτων διευκολύνονται από το πρότυπο κόστος.

4.1.4 Μειονεκτήματα εφαρμογής πρότυπου κόστους

Η εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης σε μια επιχείρηση από την μια πλευρά προσφέρει πολλά πλεονεκτήματα από την άλλη πλευρά υπάρχουν κάποιες δυσκολίες τις οποίες τα στελέχη είναι απαραίτητο να αντιμετωπίσουν κατά την εφαρμογή του πρότυπου κόστους. Για το λόγο ότι εάν η εφαρμογή όχι μόνο του πρότυπου κόστους αλλά και της αρχής διοίκησης με εξαιρέσεις γίνει λανθασμένα σε σχέση με την αποκάλυψη των αδύνατων σημείων που μπορεί να έχει μια επιχείρηση είναι πολύ πιθανόν να οδηγήσει σε αποτελέσματα αντίθετα μέσα σε μια επιχείρηση.

Τα πιο βασικά μειονεκτήματα τα οποία εμφανίζονται από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης είναι τα ακόλουθα:

Û Με την αρχή των εξαιρέσεων γίνεται ο συνδυασμός της αξιολόγησης της παραγωγικότητας από τη διοίκηση. Τα στελέχη είναι δυνατόν τις αρνητικές αποκαλύψεις των αδύνατων σημείων που έχει η επιχείρηση να προσπαθήσουν είτε να τις καλύψουν είτε να μην αναφερθούν σε αυτές καθόλου. Επίσης, είναι δυνατόν η επιχείρηση να μην επιβραβεύει τους υφισταμένους για οτιδήποτε θετικό επιτελούν όπως για παράδειγμα: Τη μείωση του κόστους ή τη διατήρηση υπό έλεγχο του κόστους. Οπότε, εφόσον δεν αναγνωρίζεται η παραγωγική εργασία τους θεωρούν ότι δεν χρειάζεται να αναφέρουν τα αδύνατα σημεία.

Û Τα στελέχη επικεντρώνουν την προσοχή τους μόνο σε εκείνες τις αποκλίσεις οι οποίες βρίσκονται πάνω από ένα

ορισμένο επίπεδο και αυτό έχει σαν αποτέλεσμα σημαντικές και χρήσιμες πληροφορίες, όπως είναι οι τάσεις, να μην είναι δυνατόν σε κάποιο αρχικό στάδιο να παρατηρηθούν.

Û Δεν είναι εύκολο να προσδιοριστούν ποιες από τις αποκλίσεις θεωρούνται σημαντικές και ποιες όχι.

Αυτά καθώς και άλλα μειονεκτήματα θα πρέπει να προσεχτούν από τα στελέχη της επιχείρησης τα οποία έχουν αναλάβει την οργάνωση και τη διαχείριση του συστήματος πρότυπης κοστολόγησης.

4.1.5 Σκοποί εφαρμογής του συστήματος πρότυπης κοστολόγησης

Το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης είναι ένα σύστημα του οποίου η εφαρμογή αποβλέπει στην εξυπηρέτηση πάρα πολλών σκοπών. Μερικοί από τους οποίους είναι οι ακόλουθοι:

- ∴ Η συγκέντρωση της προσοχής στις αποκλίσεις οι οποίες εμφανίζονται ανάμεσα στις πραγματικές και πρότυπες δαπάνες παραγωγής.
- ∴ Η απλούστευση της κοστολογικής διαδικασίας και η ελάττωση των δαπανών κοστολόγησης.
- ∴ Η υποβοήθηση όχι μόνο των διαδικασιών παραγωγής αλλά και των μεθόδων παραγωγής.
- ∴ Η διασφάλιση γρήγορων πληροφοριών σε σχέση με τη διαμόρφωση του κόστους.
- ∴ Η απλοποίηση της κοστολογικής διαδικασίας και πιο ακριβής προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων απογραφής.
- ∴ Σε όλες τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης, η εξασφάλιση των αντικειμενικών στόχων.

∴ Ο ορισμός των μέσων αναλύσεως των αποκλίσεων σε σχέση με τους λόγους που τις προκάλεσαν.

∴ Η χρησιμοποίηση και ο προσδιορισμός μέτρου κοινού της συγκρίσεως του κόστους εργασίας.

∴ Η υποβοήθηση του υπολογισμού της κανονικής παραγωγικής ικανότητας των εγκαταστάσεων.

4.1.6 Πρακτική εφαρμογή υπολογισμού των αποκλίσεων των στοιχείων του κόστους

Η βιομηχανική επιχείρηση παρουσίασε σαν πρότυπο κοστολόγιο του προϊόντος της «X» το ακόλουθο:

<u>Κατεργασία No 1</u>			
Γ.Β.Ε.	Ωρες	$4 \times 27 =$	108
Α.Ε.	Ωρες	$4 \times 17 =$	68
Πρώτη ύλη Y1	Μονάδες	$6 \times 12 =$	72
Πρώτη ύλη Y2	Μονάδες	$7 \times 10 =$	<u>70</u> 318

<u>Κατεργασία No 2</u>			
Γ.Β.Ε.	Ωρες	$7 \times 37 =$	259
Α.Ε.	Ωρες	$7 \times 17 =$	119
Πρώτη ύλη Y1	Μονάδες	$4 \times 12 =$	48
Πρώτη ύλη Y3	Μονάδες	$8 \times 17 =$	<u>136</u> 562
			<u>880</u>

Οι πρώτες ύλες οι οποίες αναλώθηκαν είναι οι ακόλουθες:

§ Υ1 μονάδες 6.800 X 13

§ Υ2 μονάδες 13.000 X 9

§ Υ3 μονάδες 12.000 X 16,50

Επίσης, στο τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί έχουν ως εξής:

- Παραγωγή σε εξέλιξη 26.000€
- Προϊόντα έτοιμα 707.000€

Επιπλέον:

Ø Τα πραγματικά Γ.Β.Ε. ήταν 377.000€

Ø Ο ελαστικός προϋπολογισμός προέβλεψε 2.200 μονάδες προϊόντων, συντελεστή Γ.Β.Ε. 27€(όπου 15€το μεταβλητό και 12€το σταθερό μέρος) καθ' ώρα άμεσης εργασίας.

Ø Οι πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας ήταν 16.000 με ωρομίσθιο 18€

Ø Η παραγωγή σε εξέλιξη περιλαμβάνει στοιχεία κόστους μόνο της κατεργασίας Νο1.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ Υ1

1) Απόκλιση τιμής = (πρότυπη τιμή – πραγματική τιμή) X πραγματική ποσότητα = (12-13) X 6800 = -6800 «**ΑΡΝΗΤΙΚΗ**»

2) Απόκλιση απόδοσης = (¹πρότυπη ανάλωση – πραγματική ανάλωση) X πρότυπη τιμή = (¹8.524.6570 – 6.800) X 12 = 1.724,6570 X 12 = 20.695,8840 «**ΘΕΤΙΚΗ**»

¹Υπολογισμός πρότυπης ανάλωσης Υ1

Πρότυπη ανάλωση = ποσότητα παραγωγής = έτοιμα προϊόντα + παραγωγή σε εξέλιξη τέλους

$$\dot{\cup} \text{ Έτοιμα προϊόντα} = 707.000 / 880 = 803,4091 \text{ μονάδες}$$

Υ1: Από κατεργασία Νο1: 6 μονάδες

Από κατεργασία Νο2: 4 μονάδες

Συνολικές πρότυπες μονάδες Υ1: 10

$$\text{Άρα } 803,4091 \times 10 = 8.034,0910$$

Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους = 26.000 / 318 = 81,7610 μονάδες

$$\text{Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους προϊόντος} = 81,7610 \times 6 = 490,5660$$

$$\text{Άρα } \text{}^1\text{πρότυπη ανάλωση} = 8.034,0910 + 490,5660 = 8.524,6570$$

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ Υ2

1) Απόκλιση τιμής = (πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή) X πραγματική ποσότητα = (10-9) X 13.000 = 13.000 «**ΘΕΤΙΚΗ**»

2) Απόκλιση απόδοσης = (²πρότυπη ανάλωση - πραγματική ανάλωση) X πρότυπη τιμή = (6.196,19- 13.000) X 10 = - 6.803,81 X 10 = -68.038,10 «**ΑΡΝΗΤΙΚΗ**»

²Υπολογισμός πρότυπης ανάλωσης Υ2

Πρότυπη ανάλωση = ποσότητα παραγωγής = έτοιμα προϊόντα + παραγωγή σε εξέλιξη τέλους

$$\dot{\cup} \text{ Έτοιμα προϊόντα} = 803,4091 \times 7 = 5.623,8637 \text{ μονάδες}$$

Û Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους = $81,7610 \times 7 = 572,3270$
μονάδες

Άρα ²πρότυπη ανάλωση = $5.623,863 + 572,3270 = 6.196,19$

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ Υ3

1) Απόκλιση τιμής = (πρότυπη τιμή - πραγματική τιμή) X
πραγματική ποσότητα = $(17-16,50) \times 12.000 = 0,5 \times 12.000 =$
 6.000 «ΘΕΤΙΚΗ»

2) Απόκλιση απόδοσης = (³πρότυπη ανάλωση - πραγματική
ανάλωση) X πρότυπη τιμή = $(6.427,2728 - 12.000) \times 17 = -$
 $5.572,7272 \times 17 = -94.736,3624$ «ΑΡΝΗΤΙΚΗ»

³Υπολογισμός πρότυπης ανάλωσης Υ3

Πρότυπη ανάλωση = ποσότητα παραγωγής = έτοιμα προϊόντα

Û Έτοιμα προϊόντα = $803,4091 \times 8 = 6.427,2728$ μονάδες

Άρα ³πρότυπη ανάλωση = $6.427,2728$ είναι η πρότυπη
ανάλωση γιατί δεν έχουμε παραγωγή σε εξέλιξη για την Υ3.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

1) Απόκλιση τιμής = (πρότυπο ωρομίσθιο - πραγματικό
ωρομίσθιο) X πραγματικές ώρες = $(17-18) \times 16.000 = - 16.000$
«ΑΡΝΗΤΙΚΗ»

$$2) \text{ Απόκλιση απόδοσης } = ({}^4\text{πρότυπες ώρες} - \text{πραγματικές ώρες}) \times \text{πρότυπο ωρομίσθιο} = ({}^4 9.164,5441 - 16.000) \times 17 = - 6.835,4559$$

$$\times 17 = -116.202,7503 \text{ «ΑΡΝΗΤΙΚΗ»}$$

{}^4Υπολογισμός πρότυπων ωρών

Û *Έτοιμα προϊόντα* = 803,4091 μονάδες

Από κατεργασία Νο1: 4 ώρες

Από κατεργασία Νο2: 7 ώρες

11 ώρες

Οπότε $803,4091 \times 11 = 8.837,5001$ πρότυπες ώρες

Û *Παραγωγή σε εξέλιξη τέλους* = 81,7610 μονάδες

$81,7610 \times 4$ ώρες = 327,0440 ώρες

Άρα **{}^4πρότυπες ώρες** = $8.837,5001 + 327,0440 = 9.164,5441$

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ Γ.Β.Ε.

$$1) \text{ Απόκλιση όγκου } = \text{Σταθερός συντελεστής} \times (\text{πρότυπες ώρες} -$$

$${}^5\text{προϋπολογιστικές πρότυπες ώρες}) = 12 \times (9.164,5441 -$$

$${}^5 24.200) = 12 \times (-15.035,4559) = - 180.425,4708$$

«ΑΡΝΗΤΙΚΗ»

{}^5Υπολογισμός προϋπολογιστικών πρότυπων ωρών

Προϋπολογιστικές πρότυπες ώρες = πρόγραμμα παραγωγής \times πρότυπο χρόνο = $2.200 \times (4 \text{ ώρες κατεργασίας α.ε. Νο1} + 7 \text{ ώρες κατεργασίας α.ε. Νο2}) = 2.200 \times 11 = 24.200$

2) Απόκλιση αποτελεσματικότητας = μεταβλητός συντελεστής X (πρότυπες ώρες – πραγματικές ώρες) = 15 X (9.164,5441 – 16.000) = 15 X (-6.835,4559) = -102.531,8385 «**ΑΡΝΗΤΙΚΗ**»

3) Απόκλιση προϋπολογισμού = (Σταθερός συντελεστής X προϋπολογιστικές πρότυπες ώρες) + (μεταβλητός συντελεστής X πραγματικές ώρες) – πραγματικά Γ.Β.Ε. =
= (12 X 24.200) + (15 X 16.000) - 377.000 = 290.400 + 240.000 - 377.000 = 530.400 – 377.000 = 153.400 «**ΘΕΤΙΚΗ**»

4) Ολική απόκλιση = (Γενικός συντελεστής X πρότυπες ώρες) – πραγματικά Γ.Β.Ε. = (27 X 9.164,5441) – 377.000 = 247.442,6907 - 377.000 = -129.557,3093 «**ΑΡΝΗΤΙΚΗ**»

Οι αποκλίσεις είναι οι διαφορές μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους και θεωρούνται αποτέλεσμα για την επιχείρηση. Αν η διαφορά είναι θετική τότε για την επιχείρηση είναι κέρδος. Αντίθετα αν η διαφορά είναι αρνητική τότε για την επιχείρηση είναι ζημιά.

4.2 Σύστημα πλήρους κοστολόγησης

Πλήρη κοστολόγηση θεωρείται ότι είναι εκείνο το κοστολογικό σύστημα στο οποίο στο σύνολο τους οι δαπάνες παραγωγής είτε είναι σταθερές είτε είναι μεταβλητές όχι μόνο επιβαρύνουν αλλά και ενσωματώνονται στο κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών που παράγονται. Επίσης, στο κόστος της απογραφής των προϊόντων συμπεριλαμβάνονται και οι σταθερές και οι μεταβλητές δαπάνες που αφορούν την παραγωγική λειτουργία.

Το πλήρες κόστος παραγωγής κάτω από ορισμένες συνθήκες θεωρείται ότι είναι ο κατάλληλος τύπος κόστους προκειμένου μια επιχείρηση να πάρει αποφάσεις όπως: Να προσδιορίσει την κατάλληλη τιμή πώλησης των προϊόντων. Για το λόγο ότι το πλήρες κόστος είναι το προϊόν της πλήρους κοστολόγησης, μια επιχείρηση μπορεί να το χρησιμοποιήσει προκειμένου να πετύχει τον προσδιορισμό είτε των βραχυχρόνιων είτε των ετήσιων πραγματικών αποτελεσμάτων.

Επίσης, ο επηρεασμός του κόστους ανά μονάδα γίνεται από τις διακυμάνσεις της απασχόλησης ή του όγκου παραγωγής, με την ενσωμάτωση στο κόστος των προϊόντων των σταθερών δαπανών. Αυτό όχι μόνο επηρεάζει τα αποτελέσματα αλλά και δυσκολεύει τον αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους παραγωγής.

4.2.1Υπέρ και κατά της πλήρους κοστολόγησης

Η πλήρης κοστολόγηση έχει σαν βασικό χαρακτηριστικό ότι στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων ενσωματώνει όλες τις δαπάνες σταθερές και μεταβλητές της παραγωγικής λειτουργίας. Επίσης, η πλήρη κοστολόγηση σε σχέση με τη ροή του κόστους μέσα στην επιχείρηση βρίσκεται σε αρμονία και ακολουθεί τρία στάδια σχηματισμού και εκπνοής του τα οποία είναι:

- 1) Υπολογισμός του κόστους κατ' είδος.
- 2) Υπολογισμός του κόστους κατά λειτουργία.
- 3) Υπολογισμός του κόστους κατά φορέα.

Τα παραγόμενα ημιτελή ή έτοιμα προϊόντα αποτελούν το αποτέλεσμα της παραγωγικής λειτουργίας ή δραστηριότητας, οπότε θα πρέπει να γίνει καταλογισμός του κόστους παραγωγής στο σύνολο

του στα προϊόντα. Άρα, για να γίνει ο προσδιορισμός του ακριβές αποτελέσματος, ακολουθώντας την παραπάνω διαδικασία θα προσδιορίζεται ένα κόστος προϊόντος το οποίο θα συγκρίνεται με το έσοδο από την πώληση του.

Επίσης, όπως ήδη αναφέρθηκε το πλήρες κόστος παραγωγής κάτω από ορισμένες λειτουργίες της επιχείρησης είναι ο καταλληλότερος τύπος κόστους που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη λήψη αποφάσεων. Εκτός αυτών το πλήρες κόστος είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό των βραχυχρόνιων ή ετησίων πραγματικών αποτελεσμάτων.

Όταν οι σταθερές δαπάνες παραγωγής ενσωματώνονται στο κόστος των προϊόντων, τότε οι διακυμάνσεις της απασχόλησης ή του όγκου παραγωγής επηρεάζουν το κόστος ανά μονάδα. Με αυτόν τον τρόπο τα αποτελέσματα επηρεάζονται και ο αποτελεσματικός έλεγχος του κόστους παραγωγής δυσκολεύει.

Η χρησιμοποίηση του πλήρους κόστους δεν πρέπει να γίνεται από μια επιχείρηση σε πολλές περιπτώσεις. Μερικές από τις οποίες είναι:

- Για την πραγματοποίηση της αγοράς ενός προϊόντος ή κάποιου τμήματος αυτού αντί της παραγωγής του από την επιχείρηση.
- Για τον προσδιορισμό είτε της κερδοφορίας είτε της αποδοτικότητας των κατ' είδος προϊόντων ή των αυτών κατηγοριών.
- Για τον προσδιορισμό του νεκρού σημείου δραστηριότητας.
- Για τη λήψη αποδοχής ή μη αποδοχής παραγγελιών πωλήσεων οι οποίες θεωρούνται έκτακτες.

4.2.2 Σύστημα & επίδραση στο λογιστικό αποτέλεσμα

Το πλήρες κόστος αυξάνει το αποτέλεσμα της επιχείρησης. Το ποσό της αύξησης του αποτελέσματος είναι ίσο με το ποσό της αύξησης του κόστους της απογραφής, επειδή το κόστος των παραγόμενων προϊόντων επιβαρύνεται με τις σταθερές δαπάνες στο σύστημα της πλήρους κοστολόγησης. Επιπλέον, η πλήρη κοστολόγηση σε σχέση με τα Διεθνή Πρότυπα ή Λογιστικά Πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης βρίσκονται σε αρμονία.

Με τη χρησιμοποίηση διαφόρων μεθόδων όπως: FIFO, LIFO, κλπ. οι οποίες βασίζονται στο πλήρες κόστος παραγωγής πραγματοποιείται η αποτίμηση της απογραφής.

Τέλος, το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης, κατά τη κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων και ισολογισμού, είναι ένα σύστημα το οποίο εφαρμόζεται πάγια στα πλαίσια των παραδεδεγμένων λογιστικών αρχών της χρηματοοικονομικής λογιστικής.

4.2.3 Κόστος παραγωγικής λειτουργίας & κόστος παραγόμενων προϊόντων στο σύστημα

Στο σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το κόστος της λειτουργίας παραγωγής δημιουργείται από όλες τις κατ' είδος δαπάνες οι οποίες γίνονται σ' αυτήν την λειτουργία. Η κατάταξη αυτών των δαπανών, γίνεται σε τρεις ομάδες με κριτήριο τη συμπεριφορά ή τη μεταβλητότητα τους, στην περίπτωση που θα γίνει μεταβολή στην παραγωγή ή στην απασχόληση και είναι η εξής:

- Τις ημιμεταβλητές,
- τις μεταβλητές και
- τις σταθερές.

Στο σύστημα της πλήρους κοστολόγησης, ο φορέας του κόστους της παραγωγικής λειτουργίας, είναι αρχικά η παραγωγή σε εξέλιξη υπηρεσιών ή προϊόντων και στην συνέχεια τα τελικά προϊόντα τα οποία παράγονται ή οι υπηρεσίες.

Ο σχηματισμός του κόστους των προϊόντων που παράγονται ή των υπηρεσιών στο σύστημα της πλήρους κοστολόγησης γίνεται από ολόκληρο το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας δηλαδή γίνεται από:

- Την άμεση εργασία.
- Τα άμεσα υλικά.
- Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- Τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

4.2.4 Πρακτική εφαρμογή του συστήματος υπολογισμός & επηρεασμός κατάστασης αποτελεσμάτων

Τα δεδομένα της επιχείρησης «X» παρέχονται παρακάτω:

<u>ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</u>	
• Τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος	100€
• Μεταβλητά Γ.Ε.Δ – Γ.Ε.Π.	9.000€
• Σταθερά Γ.Ε.Δ. – Γ.Ε.Π.	9.000€
• Μεταβλητά κόστη παραγωγής Α.Υ., Α.Ε., Γ.Β.Ε.	57.000€
• Σταθερά Γ.Β.Ε.	9.000€

<u>ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ</u>	
Û Αποθέματα αρχής σε προϊόντα	500 μονάδες
Û Πωλήσεις περιόδου	1.500 μονάδες
Û Παραγωγή περιόδου	1.200 μονάδες

Στην συγκεκριμένη επιχείρηση η σύνθεση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής του αποθέματος αρχής θεωρείται ότι είναι η ίδια της τρέχουσας περιόδου.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Û Μεταβλητό κόστος παραγωγής =

Μεταβλητά κόστη παραγωγής : παραγωγή περιόδου =
 $57.000 : 1.200 = 47,5\text{€}$

Û Σταθερό κόστος Γ.Β.Ε. =

Σταθερά Γ.Β.Ε. : παραγωγή περιόδου = $9.000 : 1.200 = 7,5\text{€}$

Û Συνολικό ανά μονάδα κόστος =

Μεταβλητό κόστος παραγωγής + σταθερό κόστος Γ.Β.Ε. =
 $47,5 + 7,5 = 55\text{€}$

Û Απόθεμα τέλους

Πωλήσεις = παραγωγή + (τμήμα) αποθέματος αρχής =
 $1.200 + 300 = 1.500$

Απόθεμα τέλους = απόθεμα αρχής – (τμήμα) αποθέματος αρχής
 στις πωλήσεις = 500 - 300 = 200

<u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ</u>		
Έσοδα από πωλήσεις 1.500 X 100		150.000
Μείον: Κόστος πωληθέντων		
Μεταβλητό κόστος	57.000	
Σταθερά Γ.Β.Ε.	9.000	66.000
Σύν: Κόστος αποθέματος αρχής (500X55)		<u>27.500</u>
Κόστος προϊόντων για διάθεση		93.500
Μείον: Κόστος αποθεμάτων τέλους (200X55)		11.000
Κόστος πωληθέντων		<u>82.500</u>
Μεικτό κέρδος		67.500
Μείον: Έξοδα εκμετάλλευσης		
Γ.Ε.Δ. – Γ.Ε.Π.		<u>18.000</u>
<i>ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ</i>		<u>49.500</u>

Με βάση την πλήρη κοστολόγηση, το κόστος των πωληθέντων έχει απορροφήσει ολόκληρο το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου και μέρος των σταθερών Γ.Β.Ε. της προηγούμενης λογιστικής περιόδου που μέσω του αποθέματος αρχής μεταφέρθηκε στην τρέχουσα χρήση.

Άρα η τρέχουσα χρήση επιβαρύνεται με το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε. το οποίο είναι $1.500 \times 7,5 = 11.250\text{€}$

4.3 Σύστημα μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης

Σαν μεταβλητή κοστολόγηση θεωρείται ότι είναι εκείνο το κοστολογικό σύστημα με το οποίο γίνεται ο προσδιορισμός του κόστους της υπηρεσίας, του προϊόντος ή της λειτουργίας εφόσον πρώτα διαχωριστεί και απαλλαγεί από το σταθερό τμήμα των άμεσων δαπανών.

Το σύστημα της μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης ήταν αποτέλεσμα προκειμένου να εξαφανιστούν τα ελαττώματα που παρουσίασε η εφαρμογή του πρότυπου κόστους όταν υπήρξαν μεγάλες διακυμάνσεις όχι μόνο του όγκου παραγωγής αλλά και των πωλήσεων κατά την προϋπολογιστική περίοδο. Η εμφάνιση των ελατωμαμάτων οφείλεται στην επιβάρυνση του κόστους των αποθεμάτων με δαπάνες σταθερές οι οποίες υπολογίζονται προϋπολογιστικά ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

Στην αρχή της επιβάρυνσης του κόστους παραγωγής με τις άμεσα (μεταβλητές) γενικά βιομηχανικές δαπάνες στηρίζεται το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης. Γι' αυτόν τον λόγο τα αποτελέσματα απαλλαγήκαν από τα μειονεκτήματα της υπο- ή υπέρ-επιβάρυνσης των αποθεμάτων με δαπάνες σταθερές και έτσι ο μοναδικός φορέας του κόστους τους είναι το μικτό περιθώριο κέρδους.

4.3.1 Βασικό χαρακτηριστικό του συστήματος

Το σύστημα της μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης έχει σαν βασικό χαρακτηριστικό ότι το άμεσο κόστος θεωρείται ως μεταβλητό εξ' ολοκλήρου ή ο προσδιορισμός του μεταβλητού του τμήματος μπορεί να γίνει εύκολα. Άρα, το αποτέλεσμα από αυτήν την αρχή είναι ότι το σύνολο των σταθερών δαπανών της παραγωγικής λειτουργίας μετατρέπεται σε έξοδο από την στιγμή που θα πραγματοποιηθεί. Το έξοδο αυτό θα βαρύνει είτε το μικτό περιθώριο κέρδους είτε το μικτό αποτέλεσμα.

Με τον παραπάνω κοστολογικό χειρισμό του σταθερού κόστους παραγωγής έχει σαν αποτέλεσμα το κόστος των αποθεμάτων να απαλλάσσεται από τις σταθερές δαπάνες, να μετατρέπεται το περιεχόμενο και η διάρθρωση του προσδιοριζόμενου μικτού αποτελέσματος και όλων εκείνων των δαπανών οι οποίες το βαρύνουν προκειμένου να βρεθεί το καθαρό αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως.

4.3.2 Οι επιδιωκόμενοι στόχοι από την εφαρμογή του συστήματος

Μια επιχείρηση με το σύστημα της μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης επιθυμεί να επιτευχθούν κάποιοι στόχοι. Μερικοί από αυτούς τους στόχους είναι οι ακόλουθοι:

• Η αύξηση όχι μόνο της ακρίβειας αλλά και της αξιοπιστίας του υπολογιζόμενου κόστους παραγωγής καθώς και του κόστους των πωληθέντων με την απαλλαγή του κόστους αυτού

από όλες εκείνες τις επιβαρύνσεις των σταθερών δαπανών που είναι αποτέλεσμα κατανομών.

Û Η παροχή βοήθειας στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων για θέματα τα οποία έχουν σχέση με την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής όπως:

Ø Όσον αφορά μια έκτακτη παραγγελία πώλησης, πρέπει η επιχείρηση να την απορρίψει ή να την αποδεχτεί.

Ø Την βαθμολόγηση της κερδοφορίας είτε των προϊόντων είτε των πελατών.

Ø Αντί της παραγωγής ενός προϊόντος ή τμημάτων από αυτό, να κάνει την αγορά του.

Û Όταν γίνεται ο προσδιορισμός των ετήσιων αποτελεσμάτων να πραγματοποιείται η εφαρμογή της συντηρητικότητας.

Û Ο έλεγχος του πραγματικού κόστους είναι πιο αποτελεσματικός εφόσον απαλλάσσεται από εκείνες τις επιδράσεις που του ασκούν οι αλλαγές είτε της παραγωγής είτε της απασχόλησης.

4.3.3 Βασικά πλεονεκτήματα του συστήματος

Η οριακή ή μεταβλητή κοστολόγηση παρουσιάζει πάρα πολλά πλεονεκτήματα. Τα βασικότερα από αυτά είναι τα ακόλουθα:

- Το κόστος ελέγχεται αποτελεσματικότερα πράγμα το οποίο οφείλεται στο γεγονός ότι η διακύμανση του απαλλάσσεται από τις μεταβολές που συμβαίνουν στη παραγωγή και στην απασχόληση.
- Η προσαρμογή στο πλήρες κόστος γίνεται ταχύτατα και εύκολα, όταν αυτό κρίνεται απαραίτητο.

- Το περιθώριο κέρδους για κάθε προϊόν ή ομάδα προϊόντων και του νεκρού σημείου δραστηριότητας, προσδιορίζεται ταχύτατα.
- Προκειμένου να ληφθούν επιχειρηματικές αποφάσεις η επιχείρηση χρησιμοποιεί το μεταβλητό κόστος παραγωγής και πωλήσεων.
- Το κόστος παραγωγής και το κόστος πωλήσεων προσδιορίζεται ακριβώς. Αυτό έχει σχέση με εκείνα τα στοιχεία τα οποία σχηματίζουν το μεταβλητό κόστος παραγωγής και πωλήσεων των προϊόντων.

4.3.4 Βασικά μειονεκτήματα του συστήματος

Από την μια πλευρά το σύστημα της οριακής ή μεταβλητής κοστολόγησης έχει σημαντικά πλεονεκτήματα από την άλλη παρουσιάζει και κάποια μειονεκτήματα. Μερικά από τα οποία είναι:

- 1) Στην περίπτωση όπου τα μεγέθη της απογραφής παρουσιάζονται μεγάλα, το σύστημα της μεταβλητής ή οριακής απογραφής ελαττώνει το κόστος της απογραφής των προϊόντων και οδηγεί στην αλλαγή όχι μόνο των αποτελεσμάτων χρήσεως αλλά και των ενεργητικών στοιχείων του ισολογισμού.
- 2) Με την έννοια του πραγματικού κόστους παραγωγής, το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης βρίσκεται σε ασυμφωνία. Ο σχηματισμός του κόστους παραγωγής γίνεται από όλες εκείνες τις δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται για την παραγωγή του προϊόντος και μέσα σ' αυτές υπάρχουν οι σταθερές δαπάνες παραγωγής, όπως: Η έμμεση εργασία, οι αποσβέσεις του εξοπλισμού, τα ασφάλιστρα των εγκαταστάσεων, κλπ.

3) Με το σύστημα της μεταβλητής ή οριακής κοστολόγησης γίνεται παραβίαση της βασικής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων με την μετάθεση μέρους του αποτελέσματος από τη μια χρήση στην άλλη.

4) Για το λόγο ότι το μεταβλητό κόστος δεν συμπεριλαμβάνεται στις αποδεκτές μεθόδους αποτίμησης της απογραφής των αποθεμάτων, το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης δεν είναι συμβατό ούτε με τη Φορολογική Νομοθεσία ούτε με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

4.3.5 Πρακτική εφαρμογή υπολογισμού του αποτελέσματος με την άμεση κοστολόγηση

Έστω ότι η επιχείρηση «ΨΨ» σε αυτό το στάδιο που βρίσκεται δεν έχει ούτε αποθέματα αρχής ούτε αποθέματα τέλους. Το 2006 η παραγωγή της ανήλθε σε 20.000 μονάδες προϊόντων, οι οποίες πωλήθηκαν προς 12€ανά μονάδα.

Τα έξοδα και τα κόστη της περιόδου ήταν τα ακόλουθα:

• Μεταβλητά έξοδα διοίκησης	35€
• Σταθερά έξοδα διοίκησης	60€
• Μεταβλητά έξοδα πωλήσεων	35€

• Σταθερά έξοδα πωλήσεων	60€
• Μεταβλητά Γ.Β.Ε.	110€
• Σταθερά Γ.Β.Ε.	110€
• Κόστη άμεσων υλικών	410€
• Κόστη άμεσης εργασίας	260€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

<u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ</u>		
Πωλήσεις 20.000 X 12		240.000
Μείον: Μεταβλητό κόστος παραγωγής		
Άμεσα υλικά	410	
Άμεση εργασία	260	
Γ.Β.Ε.	<u>110</u>	<u>780</u>
<i>Βιομηχανικό περιθώριο συμβολής</i>		239.220
Μείον: Μεταβλητά έξοδα		
Γ.Ε.Δ.	35	
Γ.Ε.Π.	<u>35</u>	<u>70</u>
<i>Περιθώριο συμβολής</i>		239.150
Μείον: Σταθερά έξοδα εκμετάλλευσης		
Γ.Β.Ε.	110	
Γ.Ε.Δ.	60	
Γ.Ε.Π.	<u>60</u>	<u>230</u>
<i>Καθαρό αποτέλεσμα</i>		<u><u>238.920</u></u>

Περιθώριο συμβολής είναι εκείνο το ποσό που απομένει για να καλυφθούν τα σταθερά έξοδα και εφόσον πραγματοποιηθεί η κάλυψη αυτών να ακολουθήσει η δημιουργία θετικού αποτελέσματος.

Οι πληροφορίες που παρέχονται από το περιθώριο συμβολής θεωρούνται ότι είναι αρκετά σημαντικές για την λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Το βιομηχανικό περιθώριο είναι εκείνο το ποσό το οποίο απομένει προκειμένου να πραγματοποιηθεί κάλυψη όχι μόνο των σταθερών αλλά και των μεταβλητών εξόδων και εφόσον πραγματοποιηθεί η κάλυψη αυτών στη συνέχεια να γίνει η δημιουργία κέρδους στην επιχείρηση.

Η διάκριση των εξόδων – κόστη σε σταθερά και μεταβλητά παρέχει τη δυνατότητα στη διοίκηση να ξέρει ποιο είναι το περιθώριο που κάθε προϊόν ή τμήμα παραγωγής ή περιοχή διάθεσης των προϊόντων και ου το καθ' εξής παρουσιάζει, προκειμένου όχι μόνο να καλυφθούν τα σταθερά έξοδα αλλά και να δημιουργηθεί και κέρδος.

4.4 Διαφορές συστημάτων πλήρους & μεταβλητής & πρότυπης κοστολόγησης

Σημαντικές διαφορές παρουσιάζονται μεταξύ των συστημάτων πλήρους, μεταβλητής και πρότυπης κοστολόγησης. Οι κυριότερες από αυτές είναι:

- Ο σχηματισμός του κόστους των παραγόμενων προϊόντων και υπηρεσιών στην πλήρη κοστολόγηση γίνεται από όλο το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας. Δηλαδή ο σχηματισμός του γίνεται από τα Γ.Β.Ε., τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία. Η σημαντική διαφορά ανάμεσα στα δυο

συστήματα είναι ότι το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών που παράγονται, δεν περιλαμβάνει τις σταθερές δαπάνες παραγωγής ή το σταθερό τμήμα των Γ.Β.Ε. με βάση το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης. Αντίθετα, με βάση το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης γίνεται ενσωμάτωση και των σταθερών δαπανών της λειτουργίας παραγωγής και του σταθερού τμήματος των Γ.Β.Ε. στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων.

Πιο συγκεκριμένα, το σταθερό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας ενσωματώνεται στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων και στη συνέχεια κατά την πώληση των παραχθέντων προϊόντων μετατρέπεται σε έξοδο αυτό γίνεται στο σύστημα της πλήρους κοστολόγησης. Στο βαθμό όπου τα προϊόντα που παράγονται είναι αδιάθετα, ένα τμήμα από το σταθερό κόστος παραγωγής ενσωματώνεται στα αποθέματα απογραφής, στο σύστημα της πλήρους κοστολόγησης. Ενώ στο σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης, ως χρονικό κόστος θεωρείται το σταθερό κόστος της παραγωγικής λειτουργίας το χρόνο της πραγματοποίησής του. Δηλαδή χαρακτηρίζεται ως έξοδο της ανάλογης περιόδου μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο και ο καταλογισμός του γίνεται στα μικτά αποτελέσματα της περιόδου και όχι στο κόστος των προϊόντων που παράγονται.

Ü Χρησιμοποιώντας μια επιχείρηση το σύστημα της πλήρους ή της μεταβλητής κοστολόγησης, θα έχει ως συνέπεια το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου να είναι

διαφορετικό. Αυτό οφείλεται στο γεγονός, ότι τα έσοδα έχουν σχέση με εκείνο το τμήμα των σταθερών Γ.Β.Ε. το οποίο συμπεριλαμβάνεται στο κόστος των πωλημένων προϊόντων, με βάση την πλήρη κοστολόγηση. Αντίθετα, με βάση την άμεση κοστολόγηση, τα έσοδα έχουν σχέση με το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε.

Άρα, το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. τα οποία έγιναν στη λογιστική περίοδο, στην άμεση κοστολόγηση επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης μέσω των εξόδων εκμετάλλευσης χωρίς αυτό να εξαρτάται αν υπάρχει ποσοτική διαφοροποίηση ανάμεσα στην παραγωγή και στην διάθεση. Σε αντίθεση με την πλήρη κοστολόγηση, στην οποία το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε. που επιβαρύνεται η λογιστική περίοδος, με τη βοήθεια του κόστους των προϊόντων τα οποία πωλήθηκαν σε σχέση με το ύψος των σταθερών Γ.Β.Ε. της χρήσης μπορεί να είναι είτε μεγαλύτερο είτε μικρότερο. Το γεγονός αν το ποσό των σταθερών Γ.Β.Ε. θα είναι μεγαλύτερο ή μικρότερο εξαρτάται από τη σχέση που υπάρχει μεταξύ της ποσότητας που πουλήθηκε και της ποσότητας των παραγμένων προϊόντων.

Ü Η πλήρη και η μεταβλητή κοστολόγηση χρησιμοποιούν διαφορετικό τρόπο υπολογισμού του καθαρού αποτελέσματος. Οι όροι που υπάρχουν στην άμεση κοστολόγηση είναι το βιομηχανικό περιθώριο ή βιομηχανικό περιθώριο συμβολής και περιθώριο ή περιθώριο συμβολής. Σημαντικές θεωρούνται οι πληροφορίες που παρέχει το

περιθώριο συμβολής για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Αντίθετα, η διάκριση του κόστους σε μεταβλητό και σταθερό μέρος στην πλήρη κοστολόγηση δεν εμφανίζεται αλλά μόνο η διάκριση του κατά λειτουργίας κόστους. Συνεπώς, εφόσον δεν γίνεται η διάκριση σε σταθερό και μεταβλητό κόστος η διοίκηση δεν έχει την δυνατότητα να γνωρίζει ποιο είναι το περιθώριο που εμφανίζει κάθε προϊόν ή τμήμα της παραγωγής ή περιοχή διάθεσης των προϊόντων, κλπ. για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και την εμφάνιση κέρδους. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα τα διοικητικά στελέχη της επιχείρησης πιθανώς να λάβουν λανθασμένες αποφάσεις.

Ü Το σύστημα μεταβλητής κοστολόγησης είναι ένα σύστημα το οποίο δημιουργήθηκε προκειμένου να εξαφανιστούν όλες εκείνες οι ατέλειες οι οποίες παρουσίαζε το πρότυπο κόστος όταν υπήρχε μεγάλη διακύμανση του όγκου παραγωγής και πωλήσεων κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου. Αυτές οι ατέλειες οφείλονται στο γεγονός ότι το κόστος των αποθεμάτων επιβαρύνεται με σταθερές δαπάνες οι οποίες καθορίζονται προϋπολογιστικά ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

Πιο συγκεκριμένα, όταν σε κάποιο μήνα ή σε κάποια περίοδο η παραγωγή είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από αυτήν που έχει προγραμματίσει η επιχείρηση, το αναπορρόφητο ή το υπεραπορροφημένο τμήμα από τις σταθερές δαπάνες το οποίο προσδιορίζεται με τη μορφή

αποκλίσεων σε μερικές περιπτώσεις επηρέαζε τα καθαρά αποτελέσματα ή επιπλέον εμφάνισε αποτελέσματα και στις περιπτώσεις εκείνες που δεν υπήρχαν πωλήσεις ή σε μεγέθη ίσα και πολλές φορές μεγαλύτερα αυτών.

Όμως για το λόγο ότι το σύστημα της μεταβλητής κοστολόγησης βασίζεται στην αρχή της επιβάρυνσης του κόστους παραγωγής με την αξία των μεταβλητών γενικών δαπανών, είχε ως συνέπεια τα αποτελέσματα να απαλλαγούν από τα μειονεκτήματα της –υπό, ή –υπέρ επιβάρυνσης με τις σταθερές δαπάνες των αποθεμάτων και έτσι το μικτό περιθώριο κέρδους έγινε ο μοναδικός φορέας του κόστους τους.

ü Το κόστος της απογραφής των προϊόντων, στο σύστημα πλήρους κοστολόγησης, συμπεριλαμβάνει και αυτό δαπάνες σταθερές και μεταβλητές κατά το τέλος του μήνα ή της περιόδου. Αυτό θα έχει σαν συνέπεια να είναι μεγαλύτερο από το κόστος απογραφής των προϊόντων που προκύπτει κατά την εφαρμογή του συστήματος μεταβλητής κοστολόγησης.

ü Σαν μεταβλητή κοστολόγηση θεωρείται ότι είναι το σύστημα το οποίο μια επιχείρηση το χρησιμοποιεί για τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων, της υπηρεσίας ή της λειτουργίας εφόσον πρώτα γίνει ο διαχωρισμός και η απαλλαγή του από το σταθερό μέρος των άμεσων δαπανών.

Ενώ το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης είναι ένα σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την διατύπωση του πρότυπου κόστους της πραγματικής παραγωγής της

υπηρεσίας ή των προϊόντων, των πραγματικών αναλώσεων όχι μόνο των στοιχείων του κόστους αλλά και του πραγματικού κόστους αυτών, των πραγματικών έμμεσων δαπανών, του πραγματικού κόστους της άμεσης εργασίας και τέλος των αποκλίσεων που εμφανίζονται ανάμεσα στα πρότυπα και στα πραγματικά μεγέθη των στοιχείων λεπτομερή κατά πηγή προελεύσεων του πρότυπου κόστους.

Αντίθετα το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης είναι ένα σύστημα στο οποίο οι σταθερές και οι μεταβλητές δαπάνες στο σύνολο τους επιβαρύνουν και ενσωματώνονται τελικά στο κόστος των υπηρεσιών και των προϊόντων που παράγονται. Επιπλέον, το κόστος της απογραφής συμπεριλαμβάνει όχι μόνο τις σταθερές αλλά και τις μεταβλητές δαπάνες που αφορούν την παραγωγική λειτουργία.

Σημείωση: Τα στοιχεία τα οποία αναπτύχθηκαν στο 4^ο κεφάλαιο είναι από τα εξής βιβλία: ΙΩΑΝΝΗΣ ΠΑΓΓΕΙΟΣ - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α. ΒΑΡΒΑΚΗ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ, ΓΙΑΝΝΗΣ Κ. ΠΑΓΓΕΙΟΣ - ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ – ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

5.1 Οικονομική ανάπτυξη & επιχειρηματικότητα

Το επιχειρηματικό κέρδος θεωρείται ότι είναι εκείνος ο παράγοντας ο οποίος βοηθάει τον επιχειρηματία να υπερπηδήσει τις δυσκολίες που του εμφανίζονται. Ο επιχειρηματίας δεν είναι δυνατόν να προβλέψει τα κέρδη που θα προκύψουν από έναν νέο συνδυασμό συντελεστών παραγωγής. Επιπλέον, είναι αδύνατον να προβλεπτεί η ζήτηση για το νέο προϊόν. Επίσης, δύσκολο θεωρείται να προβλεπτεί πόση θα είναι η διάρκεια του επιχειρηματικού κέρδους. Συνεπώς, ο επιχειρηματίας είναι δύσκολο να εκτιμήσει την επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τα κριτήρια της οριακής θεωρίας για το λόγο ότι η απαιτούμενη πληροφόρηση δεν είναι διαθέσιμη.

Όσον αφορά το ποσοστό κέρδους το οποίο πραγματοποιείται αποτελεί το τελικό προϊόν δυο αντιτιθέμενων διαδικασιών. Η μια διαδικασία οδηγεί στην αρνητική αντίδραση της αγοράς και η άλλη οδηγεί στη θετική αντίδραση της αγοράς.

Τέλος, το σήμα προσέλκυσης νέων επιχειρηματικών πρωτοβουλιών καθορίζει τη διαδικασία επιχειρηματικής μεγέθυνσης, δηλαδή τη διαφορά μεταξύ του επικρατούντα μισθού και του πραγματοποιούμενου επιχειρηματικού κέρδους. Όλο και περισσότερες νέες επιχειρηματικές πρωτοβουλίες θα προσελκύονται όσο η παραπάνω διαφορά θα εκπέμπει ελκυστικά μηνύματα στην αγορά, μέχρι να μηδενιστεί μέσω της αύξησης της προσφοράς του προϊόντος και οι αγορές να εξισορροπήσουν.

5.2 Οι στόχοι τιμολόγησης ενός αγαθού

Το αντικείμενο της τιμολόγησης ενός προϊόντος είναι ο καθορισμός της τιμής του. Η τιμολόγηση ενός προϊόντος σημαίνει το επίπεδο τιμών, τα είδη εκπτώσεων καθώς και οι όροι πληρωμής. Συνεπώς, για να γίνει η αγορά ενός προϊόντος θα πρέπει πρώτα να έχει καθοριστεί η τιμή του. Η τιμή χαρακτηρίζεται σαν ένα ουσιαστικό μέσο στρατηγικής επειδή η επιχείρηση έχει σαν σκοπό την μεγιστοποίηση των κερδών της.

Οι στόχοι που η τιμολόγηση έχει, αποτελούν τη συνέχεια των πρωταρχικών στόχων που μια επιχείρηση έχει και η σύνδεση τους γίνεται όχι μόνο διαλειτουργικά με τους στόχους που έχουν θέσει οι λοιπές λειτουργίες της επιχείρησης αλλά και ενδολειτουργικά με τους στόχους των τριών λειτουργιών:

§ Προϊόν,

§ διανομή,

§ προώθηση.

Το παραπάνω συμβαίνει γιατί η τιμή θεωρείται ότι είναι ο κοινός παρανομαστής στον οποίο όλες οι δραστηριότητες της επιχείρησης ανάγονται.

Η τιμολόγηση ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας έχει πάρα πολλούς στόχους. Οι σημαντικότεροι από αυτούς τους στόχους είναι οι εξής:

- Η μεγιστοποίηση του κέρδους μιας επιχείρησης. Ο τύπος με τον οποίον υπολογίζεται το κέρδος μιας επιχείρησης είναι ο εξής: «τιμή X πωλούμενη ποσότητα – δαπάνες».

- Η αύξηση του μεριδίου αγοράς. Θεωρείται σαν ένας επιθετικός στόχος μιας επιχείρησης η όποια σκοπεύει στο να εκτοπίσει τους ανταγωνιστές και τελικά να γίνει κυρίαρχος της αγοράς.
- Κοινωνικό – ηθικοί σκοποί. Με βάση τη διαφοροποιημένη τιμολόγηση ικανοποιούνται αυτοί οι σκοποί. Πράγμα το οποίο σημαίνει ότι διαφορετικά γεωγραφικά τμήματα ή ομάδες αγοραστών τίθενται διαφορετικές τιμές.
- Η επιβίωση του προϊόντος. Αυτός ο στόχος επιλέγεται από μια επιχείρηση όταν αντιμετωπίζει σοβαρά προβλήματα στο να συνεχίσει τη λειτουργία της (περιβάλλον, κλπ.). Σε αυτήν την περίπτωση η επιχείρηση καθορίζει τις τιμές κάτω του κόστους και ο μόνος λόγος που το κάνει αυτό είναι για να αναβάλλει προσωρινά τη διάλυση της.
- Η πραγματοποίηση ενός καθορισμένου μεγέθους αποδοτικότητας. Η αποδοτικότητα είναι δυνατόν να υπολογισθεί σε σχέση με τα συνολικά ή ίδια κεφάλαια. Δηλαδή μια επιχείρηση μπορεί να θέσει ως στόχο ποσοστό απόδοσης 10% επί των πωλήσεων ή την επίτευξη ενός συγκεκριμένου καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων.
- Σκοπός γοήτρου. Υψηλές τιμές τίθενται σε κάποια είδη προκειμένου να διατηρηθεί η καλή ποιότητα του προϊόντος (image).

5.3 Διοικητικά στελέχη & η πληροφορία του κόστους

Οι πιο χρήσιμες πληροφορίες που χρειάζονται τα διοικητικά στελέχη είναι τα δεδομένα της λογιστικής του κόστους. Σαν λογιστική

του κόστους θεωρείται ότι είναι εκείνη η διαδικασία με την οποία καθορίζεται:

- Το κόστος παραγωγής των προϊόντων,
- το κόστος παροχής υπηρεσιών ή
- το κόστος ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, τα διοικητικά στελέχη έχουν άμεση εξάρτηση με τους κοστολόγους οι οποίοι μπορούν να συγκεντρώνουν τις πληροφορίες του κόστους με τα αντίστοιχα κοστολογικά συστήματα και στη συνέχεια να τα δίνουν στα διοικητικά στελέχη με τη μορφή κάποιου άριστου υποδείγματος για τη λήψη ορθών αποφάσεων.

Το κόστος των προϊόντων και των δραστηριοτήτων πάντα ενδιαφέρει τα διοικητικά στελέχη. Έτσι, η ανάπτυξη της λογιστικής του κόστους πραγματοποιήθηκε όταν η μέτρηση του κόστους για την παραγωγή ειδικών προϊόντων μέσα σε πολύπλοκη βιομηχανική δραστηριότητα θεωρήθηκε απαραίτητη.

Ένας έμπορος ο οποίος έκανε αγορά παπουτσιών σε μια συγκεκριμένη τιμή και στην συνέχεια τα πωλούσε σε μια άλλη, το κόστος της αγοράς ήταν γνωστό και έτσι δεν εμφανίζονταν σοβαρά προβλήματα μέτρησης. Αλλά στην περίπτωση όπου τα προϊόντα χρειάζονταν:

- Πολλούς τύπους εργασίας
- μια ποικιλία πρώτων υλών και
- πολλές πηγές όπως για παράδειγμα: Το υπαλληλικό προσωπικό και ο μηχανολογικός εξοπλισμός ενός εργοστασίου, τότε έπρεπε να γίνει ανάπτυξη ειδικών τεχνικών για την μέτρηση των κοστών των προϊόντων.

Τελευταία η λογιστική του κόστους έχει αναπτυχθεί σαν ένας ξεχωριστός τομέας της λογιστικής. Η ανάπτυξη της λογιστικής του κόστους αρχικά πραγματοποιήθηκε σε βιομηχανικές επιχειρήσεις προκειμένου να ικανοποιήσει τις ανάγκες πληροφόρησης που είχε η επιχείρηση πάνω στο κόστος των προϊόντων. Παρ' όλα αυτά η λογιστική του κόστους παρέχει τέτοια πληροφόρηση η οποία θεωρείται χρήσιμη για όλους τους τύπους των οργανισμών.

Η πληροφόρηση της λογιστικής του κόστους χρειάζεται από τα διοικητικά στελέχη για:

Ø Να μπορούν να σχεδιάζουν

Σχεδιασμός είναι εκείνη η διαδικασία με την οποία πραγματοποιείται:

- Η διαδικασία τοποθέτησης των στόχων μιας επιχείρησης,
- ο καθορισμός των πηγών οι οποίες είναι απαιτητές,
- οι αντίστοιχες αποφάσεις της καλύτερης χρησιμοποίησης αυτών για την πραγματοποίηση των στόχων.

Παρ' όλο που για το σχεδιασμό είναι χρήσιμοι πολλοί τύποι πληροφόρησης μόνο η πληροφόρηση της λογιστικής του κόστους έχει σχεδιασθεί συγκεκριμένα γι' αυτόν τον σκοπό. Τα κόστη όχι μόνο μετρήσιμα αλλά και εξακριβώσιμα ποσά € δραστηριοτήτων, αντικειμένων καθώς και προγραμμάτων των οποίων ο προορισμός είναι η ικανοποίηση των στόχων που ο οργανισμός έχει θέσει.

Ø Να ελέγχουν τις λειτουργίες μιας οικονομικής μονάδας

Έλεγχος θεωρείται ότι είναι η λειτουργία της διοίκησης που κάνει καθημερινά και ο σκοπός της είναι να επιβεβαιώσει ότι υπάρχει συμφωνία μεταξύ της εκμετάλλευσης και με το τι έχει σχεδιαστεί. Τα διοικητικά στελέχη προκειμένου να πετύχουν τον έλεγχο της εκμετάλλευσης συγκρίνουν την πραγματική με την σχεδιασθείσα απόδοση. Εάν εμφανιστούν αποκλίσεις από τα αρχικά σχέδια τότε αυτές εξετάζονται για να καθοριστεί ποια είναι η αιτία και να παρθεί απόφαση για το πώς θα γίνει η αντίστοιχη διόρθωση εάν αυτή κριθεί ότι είναι αναγκαία.

5.4 Επηρεασμός & βήματα της διαδικασίας της λήψης αποφάσεων από το κόστος

Όπως ήδη έχει αναφερθεί η πληροφόρηση η οποία παρέχει η λογιστική του κόστους δίνει μεγάλη βοήθεια στα διοικητικά στελέχη για τη λήψη αποφάσεων. Τα διοικητικά στελέχη κάθε μέρα είναι υποχρεωμένα να παίρνουν πάρα πολλές αποφάσεις, κάποιες από τις οποίες παρουσιάζουν μεγαλύτερη επίπτωση από άλλες και απαιτούν μεγαλύτερη και πιο προσεκτική ανάλυση. Μικρότερη ανάλυση ή προσοχή απαιτούν εκείνες οι αποφάσεις οι οποίες θεωρούνται συνηθισμένες.

Όσο πιο πολύπλοκες είναι οι αποφάσεις τόσο περισσότερες πηγές πληροφόρησης απαιτούν. Για παράδειγμα: Η απόφαση για την δημιουργία ενός καινούργιου κτιρίου μιας νέας παραγωγής, η αξιολόγηση της θα γίνει με την χρησιμοποίηση πολύπλοκων

αναλυτικών μαθηματικών υποδειγμάτων. Όσο μεγαλύτερη θεωρείται η συνέπεια που θα έχει μια απόφαση στους στόχους που μια επιχείρηση έχει θέσει, τόσο περισσότερο εμφανίζεται η ανάγκη να γίνει η ανάλυση της με μεγαλύτερη προσοχή και με συστηματικό τρόπο.

Με βάση τη θεωρία αποφάσεων, η διαδικασία λήψης αποφάσεων μπορεί να χωριστεί σε μια σειρά από βήματα τα οποία είναι δυνατόν η εφαρμογή τους σε οποιαδήποτε απόφαση κάνοντας λογική ανάλυση του προβλήματος.

Η διαδικασία λήψης αποφάσεων περιλαμβάνει βασικά τέσσερα στάδια τα οποία είναι τα ακόλουθα:

Û Καθορισμός του προβλήματος

Από τον καθορισμό του προβλήματος παρατηρείται η εξάρτηση όλων των δραστηριοτήτων στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Το ειδικό πρόβλημα που υπάρχει, τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να είναι σε θέση να το αναγνωρίζουν. Στην περίπτωση όμως που το ειδικό πρόβλημα δεν είναι σε θέση να αναγνωριστεί από τα διοικητικά στελέχη τότε θα πρέπει να αναζητήσουν αρκετές πηγές για την αναγνώριση των διαφορετικών λύσεων και για τη συγκέντρωση των πληροφοριών οι οποίες δεν είναι διαθέσιμες προκειμένου να βρεθεί η λύση του προβλήματος.

Ένα παράδειγμα για την λειτουργία της διαδικασίας λήψης αποφάσεων είναι το εξής: Έστω ότι τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης παρατήρησαν και το έθεσαν προς συζήτηση το γεγονός ότι τα κόστη της παραγωγής

παρουσιάστηκαν μεγαλύτερα από ότι είχαν σχεδιασθεί. Άρα, το ενδιαφέρον της διοίκησης θα πρέπει να στραφεί στο να κατανοήσει το ειδικό πρόβλημα το οποίο προκάλεσε την αύξηση του κόστους ώστε να κάνει ότι είναι απαραίτητο για τη διόρθωση του.

Έστω ότι ο διευθυντής του εργοστασίου ενημερώθηκε και έκανε την υπόθεση ότι ο προϊστάμενος των προμηθειών δεν έχει την ικανότητα να έχει τις πρώτες ύλες σε τιμές χαμηλότερες. Ύστερα από ανάλυση που πραγματοποιήθηκε στο τμήμα των προμηθειών, έδειξε ότι το κόστος αυξήθηκε επειδή άλλαξαν οι προδιαγραφές της πρώτης ύλης που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση. Μετά από έρευνα που έγινε παρουσιάστηκε ότι οι μηχανικοί παραγωγής ήταν αυτοί που άλλαξαν την προδιαγραφή του υλικού μετά από αναφορά που έκανε το τμήμα πωλήσεων ότι γινόταν παραγωγή κακής ποιότητας προϊόντος με τη χρησιμοποίηση του φθηνού υλικού. Το ειδικό υλικό που χρησιμοποιήθηκε ήταν απαραίτητο προκειμένου να παραχθεί ένα προϊόν το οποίο θα είναι περισσότερο ανθεκτικό και πιο ελκυστικό σε σχέση με τα ανταγωνιστικά προϊόντα.

Άρα, το πρόβλημα είναι ότι παρουσιάστηκε αυξημένο κόστος από την χρησιμοποίηση του ειδικού υλικού. Εάν τα διοικητικά στελέχη αποφασίσουν την αντικατάσταση του υλικού από άλλο υλικό με πιο ψηλό κόστος χωρίς να πραγματοποιηθεί ανάλογη έρευνα, αυτό το αποτέλεσμα θα έχει πάνω στο γενικό συνολικό κόστος του προϊόντος; Από την μια πλευρά το αποτέλεσμα μπορεί να είναι ένα προϊόν

πολύ καλύτερο αλλά από την άλλη πλευρά αυτό το προϊόν είναι δυνατόν να μην μπορεί να γίνει η τιμολόγηση του ανταγωνιστικά.

Ü Εύρεση των εναλλακτικών λύσεων

Εφόσον τα διοικητικά στελέχη έχουν ορίσει ποιο είναι το πρόβλημα, σίγουρα για τα περισσότερα προβλήματα θα παρουσιάζονται περισσότερες από μια πραγματοποιήσιμες λύσεις. Σε αυτό το στάδιο τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να χρησιμοποιήσουν την ευφυΐα τους. Σε αυτήν την περίπτωση, σαν ενεργητικά στοιχεία θεωρούνται ότι είναι η τόλμη και η δημιουργικότητα όταν γίνει αναγνώριση των εναλλακτικών λύσεων.

Στο παραπάνω στάδιο, στο παράδειγμα καθορίστηκε ποιο ήταν το πρόβλημα. Οπότε πραγματοποιήθηκε σύσκεψη μεταξύ των διοικητικών στελεχών και τα διοικητικά στελέχη πρότειναν διαφορετικές εφικτές λύσεις. Η πρώτη λύση ήταν να γίνει ένας ολοκληρωμένος έλεγχος των ειδικών προδιαγραφών του υλικού που χρησιμοποιείται προκειμένου να αποδειχθεί εάν η αλλαγή που έγινε είναι εγγυημένη. Μια δεύτερη λύση ήταν να αυξηθεί η τιμή του προϊόντος και να γίνει ένα ανάλογο διαφημιστικό πρόγραμμα προκειμένου να δοθεί έμφαση στην ποιοτική ανωτερότητα των υλικών που χρησιμοποιούνται. Φυσικά τα διοικητικά στελέχη πρότειναν και άλλες εναλλακτικές λύσεις, αλλά καμία από αυτές δεν είναι δυνατόν ούτε να γίνει αποδεχθεί ούτε όμως να

απορριφθεί μέχρι να γίνει απόκτηση και ανάλυση της σχετικής πληροφόρησης.

Ü Συλλογή της σχετικής πληροφόρησης

Τα διοικητικά στελέχη τα οποία θα πάρουν τις ανάλογες αποφάσεις έχουν μεγάλη βοήθεια από τους ποικίλους τρόπους πληροφόρησης που έχουν να επιλέξουν από διάφορες εναλλακτικές λύσεις. Κάποια πληροφόρηση μπορεί να είναι υποκειμενική κάποια άλλη μπορεί να είναι αντικειμενική. Επίσης, κάποια πληροφόρηση είναι δυνατόν να είναι εσωτερική κάποια άλλη είναι δυνατόν να είναι εξωτερική. Επιπλέον, άλλη πληροφόρηση είναι δυνατόν να στηρίζεται στα κόστη και στα γεγονότα του παρελθόντος και άλλη στις προσδοκίες που έχει η διοίκηση της επιχείρησης όσον αφορά τα μελλοντικά της κόστη και γεγονότα.

Από όπου και αν προέρχεται η πληροφόρηση θα πρέπει να είναι απαραίτητη καθώς και χρήσιμη σ' αυτόν που παίρνει αποφάσεις. Υπολογισμός μιας πληροφόρησης θα πρέπει να γίνεται μόνο όταν αυτή επιδρά πάνω στις αποφάσεις. Αντίθετα, η πληροφόρηση δεν θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στην περίπτωση που δεν έχει καμία επίδραση πάνω στις αποφάσεις. Με τις δυνατότητες που έχουν οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και τα ανεπτυγμένα κοστολογικά συστήματα, αυτοί που λαμβάνουν αποφάσεις κατέχουν μια τεράστια συλλογή από δεδομένα. Εάν τα διοικητικά στελέχη επιλέξουν με μεγάλη προσοχή μόνο

εκείνες τις πληροφορίες που θεωρούν ότι είναι σχετικές, τότε θα αποφύγουν την υπερπληροφόρηση.

Η πληροφόρηση θα πρέπει να είναι σε θέση να αυξήσει τη γνώση αυτού που παίρνει τις αποφάσεις σε σχέση με την έρευνα του προβλήματος ή ο κίνδυνος να ληφθεί μια εσφαλμένη απόφαση να μειωθεί.

Στο παραπάνω παράδειγμα έστω τώρα ότι ο επόπτης της παραγωγικής διαδικασίας έχει ενημερωθεί για τις εναλλακτικές λύσεις οι οποίες πρέπει να εφαρμοστούν αλλά είναι απαραίτητο σε κάθε μια από αυτές να γίνει έλεγχος για το πόσο αποτελεσματική είναι. Εάν μια από αυτές θεωρηθεί ότι συμφωνεί με τα απαραίτητα κριτήρια τότε όλες οι άλλες λύσεις πρέπει να παραμεριστούν. Έστω ότι έχουν προταθεί τέσσερις εναλλακτικές λύσεις από τα διοικητικά στελέχη.

Ο επόπτης έχει πληροφορηθεί ότι μια από τις λύσεις δεν θεωρείται ότι είναι συμβατή με την πρώτη ύλη, αυτή η πληροφόρηση αυξάνει την πιθανότητα να κάνει σωστή πρόβλεψη κατά το 1/3 ελαττώνοντας με αυτόν τον τρόπο τον κίνδυνο που ένα επιπλέον υψηλό κόστος επιφέρει. Επομένως, ο επόπτης βρίσκει ότι έχει πραγματοποιηθεί έλεγχος τον προηγούμενο χρόνο σε κάποια από τις διαθέσιμες επεξεργασίες από κάποιο άλλο τμήμα και οι προδιαγραφές δεν εκπληρώθηκαν. Οπότε ο κίνδυνος του λάθους μειώνεται κατά 50% από αυτήν την επιπλέον πληροφορία εφόσον δυο από αυτές τις επεξεργασίες παραμένουν για εξέταση. Τελικά, όταν το κόστος μιας

επεξεργασίας επιλέγεται τότε γίνεται μέρος της πληροφόρησης αυτής της εναλλακτικής λύσης.

Στο παράδειγμα μας είναι απαραίτητο να γίνει προετοιμασία των δεδομένων κόστους για κάθε μια από αυτές τις εναλλακτικές λύσεις προκειμένου η πληροφόρηση να επιτευχθεί σε σχέση με τις οικονομικές συνέπειες που θα έχει κάθε μία από τις εναλλακτικές λύσεις που έχουν προταθεί.

Û Λήψη απόφασης

Εφόσον γίνει η κατανόηση του προβλήματος, οι διάφορες εναλλακτικές λύσεις εντοπίζονται και η αντίστοιχη πληροφόρηση συμπληρωθεί, τότε ακολουθεί η λήψη της απόφασης.

Στο παραπάνω παράδειγμα: Η απόφαση που θα πάρουν τα διοικητικά στελέχη θα πρέπει να βασίζεται σε δεδομένα κόστους και αναλύσεων των στρατηγικών για την αύξηση της τιμής του προϊόντος και για τη χρησιμοποίηση της πρώτης ύλης. Στην πράξη όμως οι λύσεις σε προβλήματα σύνθετα δεν θεωρούνται να είναι τόσο απλές. Μια μόνο μεταβλητή δεν κυριαρχεί στις αποφάσεις αλλά και άλλα σημαντικά κριτήρια αποφάσεων επιδρούν.

Τέλος, αρκετές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν υποδείγματα αποφάσεων προκειμένου να λύσουν τα διάφορα προβλήματα. Το υπόδειγμα απόφασης θεωρείται ότι είναι το καταλληλότερο για τη λήψη αποφάσεων σε περιπτώσεις στις οποίες έχουμε συχνή εμφάνιση του προβλήματος. Σε ένα

υπόδειγμα απόφασης θα πρέπει να περικλείονται μεταβλητές όπως είναι: Ο χρόνος ο οποίος απαιτείται για την παράδοση στην αποθήκη ή το κόστος της παραγγελίας.

5.5 Κοστολογικά συστήματα & επιχειρηματικές αποφάσεις

Ο σκοπός που έχει η κάθε βιομηχανία και γενικότερα κάθε εργασία που πραγματοποιείται είναι να εξυπηρετήσει είτε όλο το κοινωνικό σύνολο είτε ένα τμήμα από αυτό και στην συνέχεια να προσπορίσει κέρδη σε αυτόν που έχει αναλάβει την ολοκλήρωση της εργασίας. Η εκπλήρωση της κοινωνική αποστολής κάθε επιχείρησης θα γίνει τόσο πληρέστερα όσο μεγαλύτερη θα είναι η προσπάθεια η οποία θα καταβληθεί προκειμένου τα προϊόντα που θα παράγει ή οι υπηρεσίες που θα παράσχει ή τα αντίστοιχα έργα που θα εκτελεστούν να είναι όχι μόνο φθηνότερα αλλά και καλύτερα. Για το λόγο ότι, όσο το κόστος παραγωγής των προϊόντων μια επιχείρησης βρίσκεται σε χαμηλά επίπεδα, τόσο μικρότερη μπορεί να είναι η τιμή τους και τόσο πιο πολλά άτομα θα μπορέσουν να επωφεληθούν από αυτή.

Όσο πιο χαμηλό είναι το κόστος τόσοι περισσότεροι πόροι θα εξοικονομηθούν από τις πωλήσεις οι οποίοι θα δοθούν για την καλύτερευση των εγκαταστάσεων η οποία μαζί με την κατανάλωση θα φέρει ακόμα μείωση του κόστους. Επιπλέον, όταν το κόστος είναι μειωμένο τότε η επιχείρηση θα μπορέσει να φέρει μεγαλύτερα κέρδη.

Όσον αφορά τον υπολογισμό του κόστους θεωρείται ότι είναι αρκετά σημαντικός παράγοντας καλής οργάνωσης μιας επιχείρησης και φυσικά όσο πιο άρτια είναι η οργάνωση τόσο πιο ακριβέστερος θα είναι ο υπολογισμός του κόστους. Ταυτόχρονα όμως όσο ο

προσδιορισμός του κόστους είναι πιο τέλειος τόσο θα συμβάλλει στην καλύτερη οργάνωση της επιχείρησης,

Όταν στις επιχειρήσεις υπάρχει μεγάλη διασπορά δραστηριοτήτων αποπεράτωσης των έργων τότε μια από τις πιο βασικές προτεραιότητες είναι η ανάγκη για ακριβές και συστηματικό κοστολογικό σύστημα. Επίσης, η λογιστική ενημερότητα αποτελεί βασική προϋπόθεση άντλησης ποσοτικών στοιχείων για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων για:

- Το σχεδιασμό,
- τη λειτουργία και
- την άσκηση ελέγχου της οικονομικής δραστηριότητας

Το κόστος στις μέρες μας χρησιμοποιείται από την επιχείρηση καθημερινά για να έχουν την δυνατότητα να παίρνουν καθημερινές επιχειρηματικές αποφάσεις. Ορισμένες αποφάσεις που μπορούν οι επιχειρήσεις να πάρουν με τη χρησιμοποίηση του ακριβές κόστους που τους παρέχουν τα αντίστοιχα κοστολογικά συστήματα είναι οι ακόλουθες:

- Την καλύτερη αντιμετώπιση του ανταγωνισμού.
- Την αύξηση της ανταγωνιστικότητας.
- Την ενίσχυση των πωλήσεων κάποιου ή κάποιων προϊόντων εις βάρος άλλων ή την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.
- Η διακοπή της πώλησης ενός προϊόντος.
- Η επιχείρηση πρέπει να πουλήσει το προϊόν αμέσως μετά το σημείο διαχωρισμού του.
- Την πραγματοποίηση των επενδύσεων.
- Κάποια δραστηριότητα να σταματήσει να λειτουργεί και το έργο της να δοθεί να γίνεται σε κάποιον εξωτερικό προμηθευτή.

- ü Ποια είναι τα επιθυμητά περιθώρια κέρδους.
- ü Ποιο είναι το νεκρό σημείο της δραστηριότητας.
- ü Τι πρέπει να κάνει για κάποια έκτακτη παραγγελία.

Σημείωση: Τα στοιχεία τα οποία αναπτύχθηκαν στο 5^ο κεφάλαιο είναι από τα εξής βιβλία και την ιστοσελίδα: ΙΓΝΑΝΤΙΑΔΗΣ ΑΡΙΣΤ. - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ - ΤΟ ΑΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ, ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ Δ. - ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ Β. - ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΠΟΜΩΝΗΣ Ν. - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ, ΓΙΑΝΝΗΣ Κ. ΠΑΓΓΕΙΟΣ - ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΒΕΝΙΕΡΗΣ Γ. - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ, <http://www.economics.gr>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ:

- 1) Βαρβάκης Κων/νος, το άμεσο κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις, εκδοσ. 1993
- 2) Βαρβάκης Κωνσταντίνος Α., κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση, Αθήνα 2003.
- 3) Βενιέρης Γ., λογιστική του κόστους, εκδ. 1996.
- 4) Ιγναντιάδης Αριστ., λογιστική του κόστους, εκδ. 1978.
- 5) Πάγγειος Ιωάννης, εφαρμογές στην κοστολόγηση, εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2004.
- 6) Πάγγειος Ιωάννης Κ., θεωρία κόστους, τεύχος Ι εκδόσεις α. Σταμούλης, Αθήνα Πειραιάς 1993.
- 7) Πάγγειος Ιωάννης Κ., θεωρία κόστους, τεύχος ΙΙ εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα Πειραιάς 1993.
- 8) Παπαδημητρίου Δ., βιομηχανικός λογισμός, εκδ. 1967.
- 9) Πομώνης Ν., κοστολόγηση, εκδ. 1999.
- 10) Σαρσέντης Β., διοικητική λογιστική, εκδ. 1993
- 11) <http://www.economics.gr>