



Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ
ΚΑΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΝ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ
ΣΤΗ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ

582

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ: ΜΕΛΙΣΣΟΒΑ ΜΑΙΡΗ
ΜΟΝΑΝΤΕΡΟΥ ΜΑΡΙΑ
ΠΑΝΟΥΤΣΟΥ ΝΙΚΗ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2000

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΜΕΘΟΔΩΝ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗ
ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η πτυχιακή αυτή εργασία περιγράφει και αναλύει τις μεθόδους κοστολόγησης που εφαρμόζονται στο συνεταιριστικό τομέα. Έχει χαρακτήρα εφαρμογής και αναφέρεται συγκεκριμένα στην Ε.Γ.Σ.Μ. – Ν. Μέσα από την πτυχιακή αυτή εργασία επιδιώκεται η γνώση και η εξοικείωση με τις συγκεκριμένες μεθόδους κοστολόγησης, η διερεύνηση δυνατοτήτων ανάπτυξης του συνεταιρισμού σχετικά, καθώς και πρακτικές εφαρμογές στα πλαίσια του σύγχρονου βιομηχανικού ανταγωνισμού των επιχειρήσεων. Η Ε.Γ.Σ.Μ. – Ν. και γενικά κάθε συνεταιρισμός ως ανταγωνιστική επιχείρηση ανεξάρτητα αν έχει κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα για να αντεπεξέλθει στις απαιτήσεις της σύγχρονης αγοράς θα πρέπει να επιδιώκει την παραγωγή των προϊόντων με το χαμηλότερο δυνατό κόστος. Αυτή είναι και η σημασία της κατάλληλης μεθόδου κοστολόγησης σε ένα συνεταιρισμό.

Για να δημιουργήσουμε την Πτυχιακή αυτή Εργασία βασιστήκαμε καταρχήν σε στατιστικά στοιχεία τα επεξεργαστήκαμε με μεθόδους περιγραφικής στατιστικής βασιστήκαμε επίσης σε έγγραφα της Ε.Γ.Σ.Μ. – Ν., σε δημοσιεύσεις του Τύπου και τέλος σε συνεντεύξεις, συζητήσεις με υπευθύνους (κοστολόγησης κυρίως) της Ε.Γ.Σ.Μ. – Ν.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....σελ. 2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....σελ. 5

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Κόστος ορισμός και έννοια.....σελ. 8
Κατηγορίες - είδη.....σελ. 16
Τα στοιχεία του κόστους.....σελ. 19
Διάρθρωση του κόστους.....σελ. 25
Κέντρα ή θέσεις κόστους.....σελ. 27
Πρότυπο κόστος.....σελ. 29
Στοιχεία του πρότυπου κόστους.....σελ. 31
Οργάνωση παραγωγής πρότυπου κόστους.....σελ. 33
Καθορισμός φυσικών προτύπων.....σελ. 35
Είδη πρότυπου κόστους.....σελ. 36
Χρησιμότητα πρότυπου κόστους.....σελ. 38

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Κοστολόγηση στις συν/κες οργανώσεις & επιχειρήσεις..σελ. 40
Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης στους συνεταιρισμούς.....σελ. 42
Γενικές αρχές κοστολόγησης: Εφαρμογή στις συν/κές οργανώσεις και επιχειρήσεις.....σελ. 44
Οργάνωση της κοστολόγησης στο συνετ/τικό τομέα.....σελ. 47
Άμεση και πλήρης κοστολόγηση.....σελ. 49

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Κοστολόγηση εν σειρά: Έννοια και εφαρμογές.....σελ.	55
Η ανάγκη πληροφοριών για το ανά μονάδα κόστος.....σελ.	56
Είδη συστήματος κοστολόγησης.....σελ.	58
Μέθοδος κοστολόγησης κατά παραγωγική διαδικασία....σελ.	59
Τομέας παραγωγής εκμετάλλευσης.....σελ.	62
Συν/κες δραστηριότητες – οργάνωση κοστολόγησης....σελ.	66
Υπηρεσίες – Επιδοτήσεις.....σελ.	69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Κοστολόγηση κατά έργο.....σελ.	71
Διαδικασίες της ΕΓΣΜ-Ν κοστολόγηση έργων	
Έντυπο συγκέντρωσης του κόστους κατά παραγγελία	
ή εντολή παραγωγής.....σελ.	75
Φύλλο κόστους .....σελ.	77
Συμμετοχές της ΕΓΣΜ-Ν σε άλλες επιχειρήσεις.....σελ.	85
Περιουσιακά στοιχεία της ΕΓΣΜ-Ν .....σελ.	86
Βιομηχανικές εγκαταστάσεις ΕΓΣΜ-Ν.....σελ.	87
Αδρανή πάγια περιουσιακά στοιχεία ΕΓΣΜ-Ν.....σελ.	89
Στοιχεία αγοράς της ΕΓΣΜ-Ν	
Ελληνική αγορά.....σελ.	90
Αγορά εξωτερικού.....σελ.	91
Προγράμματα παραγωγής & πηγές χρηματοδότησης....σελ.	93
Συμπεράσματα.....σελ.	95
Επίλογος.....σελ.	96
Παράρτημα.....σελ.	97
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ.	104

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σκοπός αυτής της εργασίας είναι η κατανόηση, η ερμηνεία και η παρουσίαση με όσο το δυνατόν πληρέστερα στοιχεία, των μεθόδων κοστολόγησης που εφαρμόζονται στον ευρύτερο συνεταιριστικό τομέα της Ελληνικής Οικονομίας.

Οι συνεταιρισμοί είναι οικονομικές μονάδες με τις οποίες μπορεί να επιδιωχθεί οποιοσδήποτε οικονομικός σκοπός, αλλά και η οικονομική, κοινωνική και πολιτιστική ανάπτυξη των μελών. Μέσα στα πλαίσια αυτά, οι συνεταιρισμοί αναπτύσσουν συγκεκριμένες δραστηριότητες κατά την διάρκεια της λειτουργίας τους, για να επιτύχουν τους σκοπούς τους. Μια τέτοια δραστηριότητα, ίσως η σημαντικότερη είναι ο υπολογισμός του κόστους λειτουργίας τους, με την μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια και αξιοπιστία.

Είναι ένα θέμα στο οποίο οι συνεταιρισμοί οφείλουν να δίνουν μεγάλη βαρύτητα αφού αποτελεί σημαντικό στοιχείο εξέλιξης και ανάπτυξης των συνεταιρισμών και γενικά των βιομηχανικών επιχειρήσεων.

Οι συνεταιρισμοί ακολουθώντας την πρακτική των επιχειρήσεων στις μεθόδους κοστολόγησης, χρησιμοποιούν συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές και πράξεις που επιβάλλονται από την Ελληνική νομοθεσία, όσον αφορά τον υπολογισμό του κόστους.

Οι διαφορές που υπάρχουν με τις άλλες επιχειρήσεις είναι ελάχιστες και αφορούν συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές που έχουν συνεταιριστικό χαρακτήρα και υφή (π.χ. η εγγραφή «οφειλόμενες συνεταιριστικές μερίδες»).

Κάθε συνεταιρισμός, ανάλογα με τον τρόπο λειτουργίας και δράσης του, χρησιμοποιεί εκείνη την μέθοδο κοστολόγησης που του ταιριάζει. Το γεγονός αυτό καθορίζεται και από τις οικονομικές

δραστηριότητες του κάθε συνεταιρισμού και αποτελεί αδιαμφισβήτητο στοιχείο της όλης λειτουργίας του.

Προτού όμως αναφερθούμε στις μεθόδους κοστολόγησης τις οποίες κρίνουμε απαραίτητο κεφάλαιο κάθε συνεταιρισμού, θα πρέπει καταρχήν να διερευνήσουμε εννοιολογικά το κόστος που αποτελεί και το ουσιαστικό αντικείμενο της κοστολόγησης - αναλυτικής κοστολόγησης.

Το πρώτο μέρος της εργασίας μας, χωρίζεται σε δύο κεφάλαια. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά την έννοια του κόστους και τα είδη του. Δίνεται μια αναλυτική εικόνα για το τι είναι κόστος και πως εκφράζεται μέσα σε μία συνεταιριστική εκμετάλλευση. Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στην έννοια της κοστολόγησης, τη σημασία της, τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να είναι αποδοτική, τις γενικές αρχές που την διέπουν, και τέλος τον τρόπο οργάνωσης της κοστολόγησης στον συνεταιριστικό τομέα.

Στο δεύτερο και τελευταίο μέρος της εργασίας μας, γίνεται αναφορά και ανάλυση των δύο κυριότερων μεθόδων κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται από τους συνεταιρισμούς. Το πρώτο κεφάλαιο αφορά την κοστολόγηση «εν σειρά» και τις εφαρμογές της μέσα από τους τομείς στους οποίους δραστηριοποιείται ο συνεταιρισμός. Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στην κοστολόγηση «ανά έργο» και συγκεκριμένα στις διαδικασίες αλλά και στην διάρθρωση και λειτουργία της συνεταιριστικής εκμετάλλευσης.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

**«ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ –
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΟ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΟ
ΤΟΜΕΑ»**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΚΟΣΤΟΣ – ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΝΝΟΙΑ

Για να αναφερθούμε στις μεθόδους κοστολόγησης στο συνεταιριστικό τομέα, θα πρέπει καταρχήν να κατανοηθούν ορισμένες βασικές έννοιες που συμβάλλουν καθοριστικά στην αντιμετώπισή τους.

Η πρώτη και σημαντικότερη έννοια που θα αναλυθεί είναι η έννοια του κόστους. Ίσως κανένας άλλος όρος της λογιστικής δεν χρησιμοποιείται τόσο συχνά στις καθημερινές συζητήσεις όσο το κόστος. Οι άνθρωποι συχνά αναφέρονται στις αυξήσεις του κόστους ζωής, όπως του κόστους των τροφίμων, του κόστους αγοράς ή ενοικίασης κατοικίας, του κόστους παροχών ή οποιαδήποτε άλλης δραστηριότητας.

Σαν κόστος θα μπορούσε να ορισθεί η διάθεση, δηλαδή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών και άυλων αγαθών και υπηρεσιών, με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Το ποσό που διατίθεται λοιπόν αποτελεί το κόστος αυτών των επενδύσεων. Έτσι καταλήγουμε ότι το κόστος είναι το ποσό που έχει επενδυθεί σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες γενικά, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις.

Σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό τα χαρακτηριστικά στοιχεία του κόστους είναι:

α) Το κόστος είναι επένδυση χρηματικού ποσού. Το χρηματικό ποσό βέβαια, μπορεί να συνίσταται και σε αξία μεταβιβασθέντων αγαθών ή σε αξία παρασχεθεισών υπηρεσιών ή σε ανάληψη υποχρέωσης κ.λ.π.

β) Η μορφή της επένδυσης είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες. Ο σχηματισμός του κόστους είναι προφανής στα αποθέματα. Στις ακινητοποιήσεις γίνεται αντιληπτός με την κυκλοφορία των αποσβέσεων. Τέλος, όσον αφορά στις υπηρεσίες, δεν συνιστά κόστος μόνο ότι αφορά στις αμοιβές προσωπικού ή τρίτων αλλά και οτιδήποτε πληρώνεται για την εξασφάλιση οποιασδήποτε φύσεως υπηρεσίας, π.χ. ο τόκος, ο φόρος, το ενοίκιο κ.λ.π.

γ) Ο σκοπός του κόστους είναι η πραγματοποίηση εσόδων. Ιδιότητα που προσδίδει στο κόστος ένα δυναμικό χαρακτήρα. Γιατί χωρίς τον σχηματισμό κόστους, έσοδο δεν πραγματοποιείτε και χωρίς έσοδο δεν επιτυγχάνεται κέρδος.

Όταν σχηματίζεται ένα κόστος, η επιχείρηση αποξενώνεται από μια αγοραστική δύναμη σίγουρη, για να αποκτήσει στοιχεία, τα οποία δεν είναι σίγουρο ότι θα της αποδώσουν έσοδα από πωλήσεις, κι αυτά κέρδος. Συνεπώς το πραγματικό κόστος έχει τον χαρακτήρα της θυσίας και μάλιστα για αβέβαιο αποτέλεσμα, γι' αυτό και καταβάλλεται κάθε προσπάθεια για τον περιορισμό του.

Επειδή η έννοια του κόστους συνδέεται με την επένδυση και η οποία αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, κάθε κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού.

Όταν όμως ένα κόστος εξαντληθεί, όταν δηλαδή χάσει τη δυνατότητα του να συμβάλλει στην πραγματοποίηση εσόδων ή ακόμη όταν εξαφανισθεί και δεν υπάρχει για να εμφανισθεί στο ενεργητικό του ισολογισμού μετατρέπεται σε έξοδο. Δηλαδή έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος) και αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικού αποτελέσματος. Εκείνο που πρέπει ιδιαίτερα να προσεχθεί για να μην δημιουργείται σύγχυση γύρω από την έννοια του κόστους και του εξόδου είναι ότι το έξοδο δημιουργείται από την εξαφάνιση του κόστους.

Από την άλλη πλευρά με τον όρο έξοδο εννοούμε το ποσό των πηγών που διατίθενται στην διάρκεια κάποιας συγκεκριμένης λογιστικής περιόδου για την απόκτηση συνήθως υπηρεσιών οι οποίες στη συνέχεια χρησιμοποιούνται για την ομαλή λειτουργία των λοιπών δραστηριοτήτων της επιχείρησης, πλην εκείνης της παραγωγής. Το έξοδο έχει την έννοια του κόστους που εκπνέει, δηλαδή βαρύνει απ' ευθείας τα αποτελέσματα κάποιας χρήσης για τα οποία πραγματοποιήθηκαν .

Μια επιπλέον προσέγγιση της έννοιας του κόστους προκύπτει σε σχέση με την έννοια της δαπάνης. Η έννοια δαπάνη είναι γενική και περιλαμβάνει και την έννοια του κόστους και την έννοια του εξόδου.

Το κόστος είναι το σύνολο των δαπανών οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή ενός ή περισσότερων προϊόντων ή για την προσφορά υπηρεσιών.

Οι δαπάνες διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες:

α) Ανάλογα με τον τρόπο προσδιορισμού τους σε πραγματικές και υπολογιστικές.

Πραγματικές λέγονται οι δαπάνες οι οποίες οφείλονται σε πραγματικά γεγονότα, όπως η χρησιμοποίηση και κατανάλωση πρώτων υλών, τα καύσιμα, τα ημερομίσθια κ.λ.π. που διατέθηκαν για την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων.

Υπολογιστικές είναι οι δαπάνες εκείνες που υπολογίζονται απλώς για τον προσδιορισμό του κόστους, όπως π.χ. ο τόκος του ιδίου κεφαλαίου, οι συνεταιριστικές μερίδες.

β) Ανάλογα με τον τρόπο συμμετοχής τους στο κόστος σε άμεσες και έμμεσες.

Άμεσες είναι οι δαπάνες οι οποίες αφορούν απευθείας το κόστος συγκεκριμένου προϊόντος όπως π.χ. η αξία πρώτων υλών, οι αμοιβές του προσωπικού το οποίο απασχολείται στην παραγωγή

του συγκεκριμένου προϊόντος για το χρονικό διάστημα που διαρκεί η παραγωγή.

Έμμεσες είναι οι δαπάνες που αφορούν την παραγωγή δύο ή περισσότερων συγχρόνως προϊόντων όπως είναι οι δαπάνες για την κινητήρια δύναμη, για την διοίκηση της επιχείρησης, οι αποσβέσεις επίπλων και σκευών κ.λ.π. οι έμμεσες δαπάνες για να επιβαρύνουν το κόστος ενός προϊόντος πρέπει να επιμεριστούν με την σύνταξη φύλλου μερισμού.

ΤΟ ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ

Το φύλλο μερισμού¹ είναι μια πολύστηλη κατάσταση που περιλαμβάνει τουλάχιστον τις εξής στήλες:

1. Τον κωδικό του λογαριασμού στον οποίο παρακολουθείται το κόστος.
2. Το είδος του κόστους (έξοδο)
3. Το ποσό (αξία)
4. Το (κλειδί) επιμερισμού του στις λειτουργίες, περισσότερες (από μία) λειτουργίες
5. Μια στήλη για κάθε λειτουργία

¹ Βλέπε λογισμός του κόστους – βιομηχανική λογιστική, Σ. Πρωτοσυγγελίδης, σελ. 36

Στην στήλη 4 σημειώνεται η βάση μερισμού δηλαδή το κριτήριο με το οποίο γίνεται ο μερισμός κάθε είδους οργανικού

5.6 Φύλλο μερισμού εξόδων (ομάδας 6) περιόδου στις βασικές λειτουργίες.

Κωδ. λογασιμού	Είδος εξόδου	Ποσό	Κλειδί επιμερισμού ή βάση επιμερισμού	Λειτουργίες				
				Παραγωγική	Διοικητική	Έρευνα αναπτύξεις	Διαθέσεως	Χρηματοοικονομική
60.00	Μισθοί	3.000.000	Μισθοδοτικές καταστάσεις	-	1.600.000	400.000	1.000.000	-
60.01	Ημερομίσθια	4.000.000	Καταστάσεις ημερομισθίων	4.000.000	-	-	-	-
61.00.00	Αμοιβές δικηγόρων	400.000	Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών	-	300.000	-	100.000	-
62.00	Ηλεκτρικό ρεύμα Παραγωγικής λειτουργίας	300.000	Λογαριασμοί ΔΕΗ	300.000	-	-	-	-
62.02*	Υδρευση Παραγωγικής λειτουργίας	200.000	Λογαριασμοί ΕΥΔΑΠ	200.000	-	-	-	-
62.03.00	Τηλέφωνο Τηλεγραφήματα	500.000	Λογαριασμοί ΟΤΕ	100.000	300.000	-	100.000	-
62.04.01	Ενοίκια κτιρίων	800.000	Αποδείξεις ενοικίου	-	300.000	-	500.000	-
62.05	Ασφάλιστρα	100.000	Ασφαλιστ. Συμβολ.	80.000	10.000	-	30.000	-
62.98.00	Φωτισμός	200.000	m ³ χώρων	-	80.000	-	120.000	-
62.98.02	Υδρευση	100.000	Αριθ. εργαζομένων	-	60.000	-	40.000	-
63.04	Δημοτικοί Φόροι - Τέλη	120.000	Βεβαιωτικά Σημειώματα	80.000	10.000	-	30.000	-
64.02	Έξοδα προβολής- Διαφήμισης	400.000	Δελτία Παροχής Υπηρεσιών	-	100.000	-	300.000	-
65.02	Προεξοφ. Τόκοι + έξοδα Τράπεζας	800.000	Πινάκια προεξοφλ.	-	-	-	-	800.000
65.05	Τόκοι τραπεζ. χρηματοδοτήσεων	400.000	extralt τραπεζών	-	-	-	-	400.000
66.01	Αποσβέσεις κτιρίων	600.000	Εκτιμήσεις	600.000	-	-	-	-
66.02	Αποσβέσεις Μηχανημάτων	800.000	Εκτιμήσεις	800.000	-	-	-	-
66.04.00	Αποσβέσεις Επίπλων	100.000	Αξία κτήσεως παγίων	20.000	50.000	10.000	20.000	-
	Σύνολο	12.820.000		6.160.000	2.810.000	410.000	2.240.000	1.200.000
24.01	Βοηθ. Υλικά (Αναλ.)	180.000	Δελτία εξαγωγής	180.000	-	-	-	-
28	Εξή συσκευασίας	200.000	Δελτία εξαγωγής	-	-	-	200.000	-
	Γενικό Σύνολο	13.200.000		6.340.000	2.810.000	410.000	2.440.000	1.200.000

1) Στο φύλλο μερισμού περιέχονται οι λογαριασμοί τελευταίας διαιρέσεως.

2) Στο λειτουργικό κόστος στο πιο πάνω φύλλο μερισμού δεν συμπεριλαμβάνεται η ανάωση των πρώτων υλών.

κόστους – εξόδου στις λειτουργίες. Σαν βάση (σαν κριτήριο) μερισμού στις λειτουργίες του εξόδου «ενοίκια» π.χ. θα μπορούσε να ληφθεί το εμβαδόν του χώρου σε τετραγωνικά μέτρα, ενώ του

κόστους «αμοιβές προσωπικού» οι μισθοδοτικές καταστάσεις, στις οποίες έχει προβλεφθεί η σημείωση της λειτουργίας στην οποία απασχολήθηκε ο μισθωτός. Ο μερισμός του κόστους «διαφημίσεις» όμως δεν παρουσιάζει καμία δυσκολία, αφού ολόκληρο βαρύνει την λειτουργία «Διάθεση». Το κόστος αυτό είναι για τη λειτουργία «Διάθεση» άμεσο κόστος.

Δυσκολίες μερισμού και κατά συνέπεια δυσκολίες χρησιμοποίησης κατάλληλης βάσης μερισμού, δημιουργούνται για τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιήθηκαν για περισσότερες λειτουργίες. Δηλαδή για τα κοινά έξοδα των λειτουργιών όπως π.χ. το κόστος ενοίκια (όταν όλες οι λειτουργίες στεγάζονται στο ίδιο ακίνητο). Παρόμοιες δυσκολίες χρησιμοποίησης κατάλληλων βάσεων μερισμού κοινών εξόδων, οι κοστολόγοι λογιστές τις ξεπερνούν με κριτήρια βασισμένα κυρίως στην πείρα.

Πάντως η λογιστική διαδικασία μερισμού κοινών οργανικών εξόδων στις λειτουργίες πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή και με την μεγαλύτερη δυνατή ακρίβεια, ώστε κάθε λειτουργία να επιβαρυνθεί, μόνο με το ποσό που πράγματι ανάλωσε από το κοινό κόστος κατά την άσκηση της δραστηριότητάς της.

Από την άθροιση των στηλών των λειτουργιών θα προκύψει το κόστος κάθε λειτουργίας (ή λειτουργικής υποδιαιρέσεως, αν φυσικά προβλέπονται και γι' αυτές στήλες στο φύλλο κόστους), δηλαδή το λειτουργικό κόστος. Το κόστος, κάθε λειτουργίας είναι ομαδοποιημένο κόστος, γιατί αποτελείται από το άθροισμα μεριδίων από πολλά είδη εξόδων που της ανήκουν (που την αφορούν). Έτσι πολλά είδη οργανικών εξόδων μεριζόμενα σχηματίζουν το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, που είναι το ομαδοποιημένο κατά είδος κόστος που πραγματοποιήθηκε σε κάθε λειτουργία.

Έτσι κάθε λειτουργία, με την προϋπόθεση ότι χρησιμοποιούνται ακριβείς βάσεις μερισμού, επιβαρύνεται από κάθε είδος οργανικού εξόδου με το μέρος (ποσό) που της ανήκει.

γ) Ανάλογα με την μεταβλητότητα της παραγωγής σε σταθερές και μεταβλητές.

Σταθερές (ή πάγια έξοδα) λέγονται οι δαπάνες εκείνες, οι οποίες κι αν ακόμα αυξάνεται η παραγωγή, παραμένουν σταθερές και δεν αυξάνονται. Σταθερές δαπάνες είναι οι αμοιβές του διοικητικού προσωπικού, τα ενοίκια των εγκαταστάσεων της μονάδας, τα ενοίκια των γραφείων κ.λ.π.

Η σταθερότητα όμως αυτή είναι δυνατή μέχρι ενός σημείου αύξησης της παραγωγής. Πέρα από το σημείο αυτό, η αύξηση της παραγωγής επιφέρει την αύξηση των σταθερών δαπανών κατά πολύ μεγαλύτερο ποσοστό.

Οι σταθερές δαπάνες όπως είναι γνωστό από την Πολιτική Οικονομία διαιρούμενες με την παραγωγή μας δίνουν το συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους των παραγόμενων προϊόντων, ο οποίος παριστάνεται με τη σχέση:

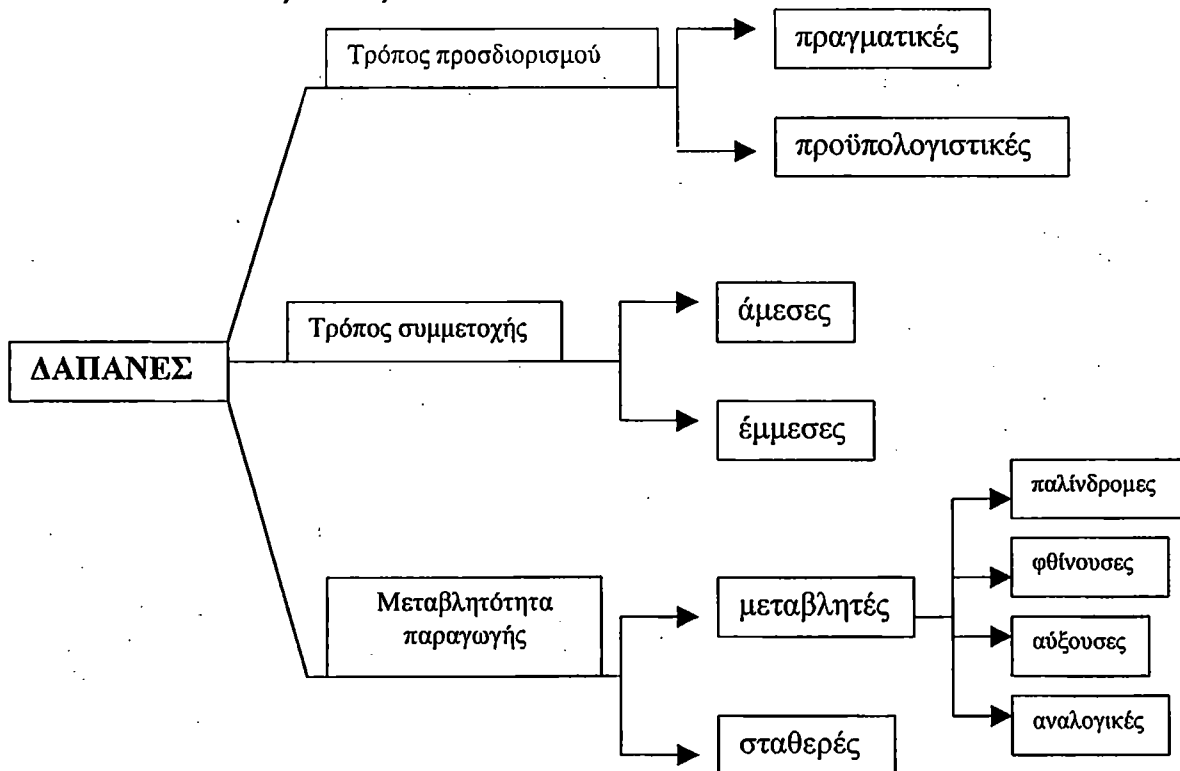
Σταθερές δαπάνες / παραγωγή = Συντελεστής επιβάρυνσης

Όταν ο αριθμητής αυξάνεται και ο παρονομαστής παραμένει σταθερός ή αυξάνεται ελάχιστα, η επιβάρυνση του κόστους με σταθερές δαπάνες γίνεται μεγαλύτερη. Εάν αντίθετα ο παρονομαστής αυξάνεται και ο αριθμητής παραμένει σταθερός ή αυξάνεται ελάχιστα το κόστος των παραγόμενων προϊόντων γίνεται μικρότερο. Είναι το σημείο της παραγωγής, το οποίο αποτελεί και το ανώτατο όριο παραγωγής για την επιχείρηση.

Μεταβλητές (ή αναλογικές) λέγονται οι δαπάνες εκείνες οι οποίες μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται η παραγωγή, όπως είναι οι πρώτες ύλες, τα ημερομίσθια, οι αποσβέσεις κ.λ.π.

Οι μεταβλητές δαπάνες διακρίνονται στις εξής:

1. Στις αναλογικές, εφόσον η αύξηση ή η μείωση τους είναι ανάλογη με την αύξηση ή τη μείωση της παραγωγής όπως π.χ. οι πρώτες ύλες, τα ημερομίσθια κ.λ.π.
2. Στις αύξουσες, εφόσον η αύξηση τους υπερέρχει από την αύξηση της παραγωγής όπως π.χ. οι υπερωρίες. Δεν συμφέρει συνεπώς να γίνονται.
3. Στις φθίνουσες, εφόσον η αύξηση τους επιφέρει μεγαλύτερη αύξηση στην παραγωγή όπως είναι οι αποσβέσεις. Για την παραγωγή π.χ. 40 τεμαχίων έχουμε απόσβεση 120 κ.ο.κ.²
4. Στις παλίνδρομες. Εφόσον μέχρι ένα σημείο είναι αύξουσες έπειτα μεταβάλλονται σε φθίνουσες, για να γίνουν πάλι αύξουσες κ.ο.κ.



Οι δύο αυτές κατηγορίες δίνουν με αρκετή σαφήνεια τον ορισμό του κόστους.

² Βλέπε λογιστική εταιριών και βιομηχανική, Γ. Σφακιανού, σελ. 313

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ – ΕΙΔΗ

Μέχρις στιγμής έχει γίνει λόγος για το κόστος σαν μία γενική έννοια. Εάν ληφθούν υπόψη διάφορα κριτήρια, το κόστος μπορεί να καταταχθεί σε διάφορες κατηγορίες³.

1. Εάν ληφθεί σαν κριτήριο, η μονάδα μετρήσεως, το κόστος διακρίνεται σε ανά μονάδα και συνολικό.

Το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται όταν διαιρεθεί το συνολικό κόστος με τον αριθμό των μονάδων που έχουν παραχθεί. Το ανά μονάδα κόστος είναι χρήσιμο διότι δίνει αμέσως την αίσθηση το πόσο κόστισε μία μονάδα προϊόντος. Η βάση ως προς την οποία θα υπολογισθεί το ανά μονάδα κόστος πρέπει να έχει σημασία και να είναι αναγνωρίσιμη από εκείνους, οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για το ύψος του συνολικού κόστους.

2. Εάν ληφθεί σαν κριτήριο η αιτία υπάρξεώς του, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο ή έμμεσο.

Άμεσο είναι το κόστος εκείνο το οποίο δημιουργείται λόγω της ύπαρξης του φορέα του κόστους.

Έμμεσο είναι οποιοδήποτε κόστος που δεν είναι άμεσο, δηλαδή η ύπαρξή του δεν εξαρτάται μόνο από τον φορέα του κόστους, άρα μπορεί να επιμερισθεί και να επιβαρύνει περισσότερους φορείς κόστους.

Πολλές φορές ο χαρακτηρισμός ενός κόστους σαν άμεσου ή έμμεσου μπορεί να αλλάξει εάν μεταβληθεί το αντικείμενο της κοστολόγησης.

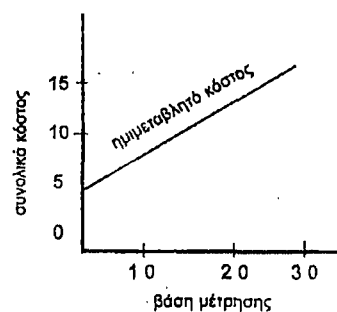
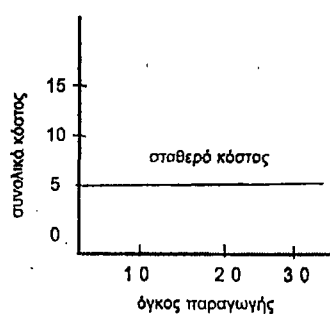
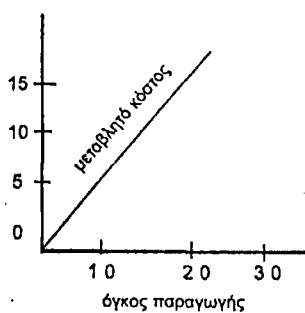
3. Εάν ληφθεί σαν κριτήριο η συσχέτιση του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής, το κόστος διακρίνεται σε μεταβλητό, σταθερό ή ημιμεταβλητό.

³ Βλέπε: Λογιστική Κόστους, Γ. Βενιέρης, σελ. 23

Μεταβλητό είναι το κόστος εκείνο το οποίο παραμένει αμετάβλητο ανά μονάδα προϊόντος αλλά μεταβάλλεται ευθέως στο σύνολό του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.

Σταθερό είναι το κόστος που στο σύνολο του παραμένει αμετάβλητο κατά την περίοδο παρά τις ποσοτικές αλλαγές της συγκεκριμένης δραστηριότητας, δηλαδή μέσα σ' ένα σχετικό χρονικό ή άλλο πλαίσιο. Έξω από το πλαίσιο αυτό ένα σταθερό κόστος μπορεί να μετακινηθεί σε άλλο επίπεδο. Δεν θα ήταν λάθος να λεχθεί ότι μακροχρόνια κάθε σταθερό κόστος μετατρέπεται σε μεταβλητό.

Ημιμεταβλητό κόστος είναι εκείνο που προέρχεται από τον συνδυασμό των δύο προηγούμενων. Το ημιμεταβλητό κόστος αποτελείται από ένα σταθερό τμήμα και από ένα μεταβλητό τμήμα. Για το λόγο αυτό το ημιμεταβλητό κόστος ονομάζεται και μικτό κόστος. Τα ημιμεταβλητά κόστη πρέπει να χωρίζονται στο σταθερό και στο μεταβλητό τους τμήμα όταν κανείς ασχολείται με τον προγραμματισμό ή τον έλεγχο της δράσης της επιχείρησης.



4. Εάν ληφθεί σαν κριτήριο το πότε το κόστος θα βαρύνει ή θα αφαιρεθεί από τα έσοδα μιας χρονικής περιόδου, η διάκριση που μπορεί να γίνει είναι μεταξύ κόστους προϊόντος και κόστους περιόδου. Το κόστος άλλοτε εμφανίζεται αρχικά σαν περιουσιακό

στοιχείο και στη συνέχεια μετατρέπεται σε έξοδο και άλλοτε είναι έξοδο από τη στιγμή της δημιουργίας του.

Για να υπάρξει σωστή μέτρηση του εισοδήματος ή του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης για μια χρονική περίοδο πρέπει να συσχετιστούν τα έξοδα και τα έσοδα της ίδιας περιόδου. Το κόστος ενός προϊόντος αποτελείται από τα κόστη που έχουν σχέση με το προϊόν δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα κόστη αυτά ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και όταν ολοκληρωθεί η παραγωγή του, αποθεματοποιούνται μαζί του. Όταν πωληθεί το προϊόν και δημιουργηθεί το έσοδο από την πώληση, τότε δικαιολογείται το ότι τα κόστη αυτά έγιναν για να πραγματοποιηθούν έσοδα και έτσι το κόστος της παραγωγής των παραχθέντων προϊόντων που μέχρι εκείνη τη στιγμή αποτελούσε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης, μετατρέπεται σε έξοδο, το γνωστό κόστος πωληθέντων που αφαιρείται από τα έσοδα της περιόδου.

Το κόστος που δεν συνδέεται απευθείας με το παραγόμενο προϊόν, δεν αποθεματοποιείται και ονομάζεται κόστος περιόδου. Εάν ένα κόστος περιόδου γίνεται για να επιβαρύνει τα έσοδα ή το εισόδημα περισσότερων από μιας χρονικής περιόδου, ονομάζεται «δαπάνη κεφαλαίου». Οι δαπάνες κεφαλαίου εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού και μετατρέπονται σε έξοδα τμηματικά ή περιοδικά.

5. Εάν ληφθεί σαν κριτήριο ο χρόνος, το κόστος διακρίνεται σε ιστορικό ή προϋπολογιστικό.

Το ιστορικό κόστος ονομάζεται επίσης και πραγματικό κόστος ή απολογιστικό κόστος, επειδή για τον υπολογισμό του, χρησιμοποιούνται πραγματικά δεδομένα, δηλαδή έξοδα που ήδη έχουν συμβεί.

Το προϋπολογιστικό κόστος στηρίζεται σε εκτιμήσεις, σχετικά με τα ποσά των εξόδων που θα συμβούν στο μέλλον.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί και η περίπτωση του κόστους ευκαιρίας με το οποίο μπορεί να συγκριθεί το προϋπολογιστικό κόστος, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις όπου λαμβάνονται αποφάσεις σχετικά με μακροπρόθεσμες επενδύσεις που θα δεσμεύσουν σημαντικά κεφάλαια της επιχείρησης για μεγάλο χρονικό διάστημα.

6. Εάν ληφθούν σαν κριτήριο οι λειτουργίες της επιχείρησης το κόστος διακρίνεται σε κόστος πωλήσεων ή διάθεσης και κόστος χρηματοδότησης. Το άθροισμα όλων αυτών των επιμέρους ειδών κόστους αποτελεί το συνολικό κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.

Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος παραγωγής μπορούν να ομαδοποιηθούν και κατά άλλο τρόπο ώστε να προκύψουν οι έννοιες του αρχικού κόστους» και του κόστους «μετατροπής».

Το «αρχικό κόστος» αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα άμεσα έξοδα, δηλαδή το κόστος που συνδέεται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων.

Το κόστος «μετατροπής» αποτελείται από την άμεση εργασία, τα άμεσα έξοδα και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ) δηλαδή το κόστος που συνδέεται με την επεξεργασία των πρώτων υλών και την μετατροπή τους σε έτοιμα προϊόντα.

ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η έρευνα της κοστολόγησης αντιμετωπίζει το σοβαρό πρόβλημα της δομής του κόστους.

Πιο συγκεκριμένα το ερώτημα που τίθεται είναι; «Ποια στοιχεία αποτελούν το κόστος παραγωγής του προϊόντος κατά

μονάδα». Επίσης υπάρχει και το πρόβλημα του τρόπου υπολογισμού του κάθε στοιχείου.

Οι απόψεις στο θέμα αυτό διίστανται.

Η σύγχρονη επιστημονική άποψη υποστηρίζει ότι το κόστος των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο ότι δαπανάται για την παραγωγή τους και τίποτα άλλο.

Συγκεκριμένα περιλαμβάνει:

- Την δαπάνη των πρώτων υλών (Πρώτες ύλες, Βοηθητικές ύλες, καύσιμα, λιπαντικά, ανταλλακτικά, υλικά συσκευασίας και αναλώσιμα υλικά).
- Την δαπάνη των άμεσων ημερομίσθιων και μισθών (Μισθοί, ημερομίσθια, δώρα, επιδόματα ασθενείας και οικογενειακών βαρών, υπερωρίες, εργοδοτικές εισφορές).
- Τα Γενικά Βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ), τα οποία αποτελούνται από τα έμμεσα υλικά, τα έμμεσα εργατικά, τις επισκευές και τις συντηρήσεις των μηχανημάτων και του εξοπλισμού, τα ασφάλιστρα, τα ενοίκια των εργοστασίων, την θέρμανση, την καθαριότητα, την ύδρευση, την κίνηση και τον φωτισμό του εργοστασίου και τις αποσβέσεις των κτιρίων, των μηχανημάτων, των επίπλων και σκευών του εργοστασίου.

Τα τρία αυτά στοιχεία που συντελούν άμεσα στη δημιουργία των προϊόντων αποτελούν το κόστος παραγωγής, που λέγεται και βιομηχανικό κόστος. Υπάρχει διαμάχη σχετικά με το αν τα έξοδα διάθεσης πρέπει να προστεθούν στο κόστος των προϊόντων ή όχι.

Καταρχήν τα έξοδα διοίκησης περιλαμβάνουν τους μισθούς, τις αποσβέσεις της διοίκησης, όπως και τα έξοδα πωλήσεων τα οποία περιλαμβάνουν τους μισθούς των πωλητών, τα έξοδα δημοσιεύσεων, τα ασφάλιστρα των προϊόντων, τους φόρους των

προϊόντων, τις χορηγούμενες εκπώσεις και προμήθειες των πωλήσεων, τα έξοδα αποστολής και συσκευασίας κ.λ.π.

Σύμφωνα με την επικρατέστερη άποψη τα παραπάνω έξοδα δεν προσθέτονται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος, αλλά συνυπολογίζονται ως στοιχεία του κόστους, τελείως ανεξάρτητα από τα τρία στοιχεία του κόστους παραγωγής.

Υπολογίζοντας το κόστος παραγωγής (άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά, γενικά βιομηχανικά έξοδα), το κόστος παραγωγής του προϊόντος μετρίεται στην γέννησή του, την ώρα που έτοιμο το προϊόν φεύγει από το εργοστάσιο για την αποθήκη των έτοιμων προϊόντων.

Με τον συνυπολογισμό των εξόδων διάθεσης και πολλές φορές των εξόδων διοίκησης, στο κόστος των προϊόντων δεν γίνεται σωστή εκτίμηση των δαπανών και δεν υπάρχει σωστή τιμολογιακή πολιτική.

Τα έξοδα διάθεσης και διοίκησης αφαιρούνται από τα μεικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, δίνοντας στην διοίκηση την δυνατότητα να άντλει σωστές πληροφορίες, απαραίτητες για τα κέρδος και την τιμολογιακή της πολιτική.

Διαγραμματικά τα στοιχεία του κόστους μιας βιομηχανικής παραγωγής είναι:

- | | | |
|--------------------|---|---------------------------|
| 1. Άμεσα υλικά | } | ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ |
| 2. Άμεσα εργατικά | | |
| 3. ΓΒΕ | | |
| 4. Έξοδα διάθεσης | } | ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ |
| 5. Έξοδα διοίκησης | | |

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Όπως έχει αναφερθεί το κόστος ενός προϊόντος προσδιορίζεται από τρεις κατηγορίες στοιχείων:

- ✓ Την άμεση εργασία
- ✓ Τα άμεσα υλικά
- ✓ Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Τα ΓΒΕ ή έξοδα παραγωγής ή κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που συνδέονται με την παραγωγική διαδικασία και που δεν εντάσσονται μέσα στις δύο πρώτες κατηγορίες.

Πιο συγκεκριμένα, τα ΓΒΕ περιλαμβάνουν:

α) Την έμμεση εργασία. Έμμεση είναι η εργασία που δεν πραγματοποιείται κατ' ευθείαν και δεν συνδέεται με την παραγωγή συγκεκριμένου προϊόντος, συνεπώς βαρύνει ολόκληρη την παραγωγή. Π.χ. οι αποδοχές των εργαζομένων στις βοηθητικές εργασίες καθώς και όλες οι παρεπόμενες αμοιβές.

β) Τα έμμεσα υλικά. Έμμεσα υλικά είναι εκείνα που το κόστος τους δεν ενσωματώνεται στο κόστος των προϊόντων. Αυτά είναι το κόστος όλων των λογαριασμών των υλικών εκτός από λογαριασμό «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας».

γ) Διάφορα γενικά έξοδα εργοστασίου. Οι λογαριασμοί που συγκεντρώνονται στην κατηγορία αυτή, είναι συνήθως πολυάριθμοι, αλλά οι πιο χαρακτηριστικοί είναι:

- Αποσβέσεις εργοστασίου
- Φωτισμός – Ύδρευση εργοστασίου
- Έξοδα συντηρήσεων και επισκευών
- Ενοίκια κτιρίων εργοστασίου ή αποθηκών κ.α.

Όλα τα ΓΒΕ, περιλαμβάνουν ετερογενή στοιχεία, όπως φαίνεται από το περιεχόμενό τους. Ανάλογα με τα στοιχεία που επικρατούν κάθε φορά είναι:

α) Μεταβλητά, σε σχέση με την μεταβολή του ύψους της παραγωγής

β) Σταθερά, χωρίς να μεταβάλλονται από την μεταβολή του ρυθμού απασχόλησης μέσα σε μία χρήση.

γ) Ημιμεταβλητά, όταν μεταβάλλονται τα επίπεδα βαθμού απασχόλησης μέσα σε μια χρήση.

Η πιο σημαντική διάκριση των ΓΒΕ είναι η σχέση τους με τα κύρια τμήματα και βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης.

Έτσι διακρίνονται σε:

α) Άμεσα ΓΒΕ, που προέρχονται άμεσα από την λειτουργία των κύριων ή βοηθητικών τμημάτων και δεν χρειάζονται επιμερισμό.

β) Έμμεσα ΓΒΕ που καταλογίζονται στα βοηθητικά τμήματα παραγωγής με επιμερισμό. Ο επιμερισμός γίνεται με ανάλογα κριτήριο.

Υπάρχει όμως μια ακόμα κατηγορία ΓΒΕ που καταλογίζεται μόνο στα κύρια τμήματα παραγωγής. Η κατηγορία αυτή είναι το κόστος των βοηθητικών τμημάτων.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, τα βοηθητικά τμήματα της παραγωγής έχουν σαν σκοπό την εξυπηρέτηση των κύριων τμημάτων. Τα τμήματα αυτά δέχονται άμεσα όσα ΓΒΕ δημιουργούνται για την λειτουργία τους και έμμεσα όσα ΓΒΕ επιμερίζονται σε αυτά.

Συγκεκριμένα, τα βοηθητικά τμήματα κοστολογούνται για την παρακολούθηση και τον έλεγχο της εργασίας που πραγματοποιείται, αλλά και για τον προσδιορισμό του ύψους της αναγκαίας για την λειτουργία τους δαπάνης.

Το κόστος των βοηθητικών τμημάτων αφού μετρηθεί, θα επιβαρύνει τα κύρια κέντρα παραγωγής, επειδή σκοπός των βοηθητικών κέντρων είναι η υποβοήθηση της λειτουργίας των κύριων. Σ' αυτό το σημείο θα πρέπει να εξεταστεί η σχέση που έχουν τα βοηθητικά τμήματα μεταξύ τους και με τα κύρια.

Θα πρέπει δηλαδή να εξακριβωθεί εάν τα βοηθητικά τμήματα υπηρετούν άμεσα τα κύρια και άλλα βοηθητικά και δέχονται ταυτόχρονα υπηρεσίες και από βοηθητικά ή όχι.

Παράδειγμα τέτοιας περίπτωσης αλληλοπαροχής υπηρεσιών μεταξύ των τμημάτων είναι το τμήμα ατμοπαραγωγής. Το τμήμα αυτό χρησιμοποιεί παράλληλα ηλεκτρική ενέργεια που την παίρνει από το τμήμα ηλεκτροπαραγωγής. Η ηλεκτροπαραγωγή παρέχει υπηρεσίες σε όλα τα τμήματα, χωρίς να δέχεται υπηρεσίες από αυτά.

Ο καταλογισμός των αλληλοπαροχών είναι εξαιρετικά πολύπλοκο ζήτημα και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε βιομηχανικής μονάδας.

Ωστόσο μπορούμε να ορίσουμε δύο χαρακτηριστικές περιπτώσεις:

α) Το βοηθητικό τμήμα να παρέχει μόνο τις υπηρεσίες του σε άλλα βοηθητικά ή κύρια τμήματα.

β) Το βοηθητικό τμήμα να δίνει σε άλλα και να δέχεται από άλλα βοηθητικά τμήματα τις υπηρεσίες τους, οπότε διαμορφώνεται η αλληλοπαροχή.

Η συγκέντρωση των ΓΒΕ που χρησιμοποιούνται σε μία βιομηχανική επιχείρηση μέσα σε μία περίοδο, παρουσιάζει πρόβλημα χρόνου. Τα έξοδα πραγματοποιούνται μέσα σ' ένα σχετικά μακρό διάστημα, που συνήθως δεν εξυπηρετεί τις ανάγκες της κοστολόγησης.

Δηλαδή τα έξοδα συγκεντρώνονται και παρακολουθούνται μέσα σε μια χρήση, διάστημα που δεν συμπίπτει πάντα με την κοστολογική περίοδο.

Τότε προσδιορίζονται προϋπολογιστικά ΓΒΕ και δημιουργούνται προϋπολογιστικοί συντελεστές επιβάρυνσης της παραγωγής.

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος διαμορφώνεται από το σύνολο των δαπανών που έχουν διαμορφωθεί σε μία συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

Οι δαπάνες αυτές καταρχήν ταξινομούνται σε κόστος πάγιας μορφής και σε κόστος τρέχουσας μορφής, ανάλογα με το ρυθμό κυκλοφορίας του.

Κόστος πάγιας μορφής, είναι αυτό που δημιουργείται από την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που θα χρησιμοποιηθούν για διάστημα μεγαλύτερο της μίας χρήσης, δηλαδή αυτό που προορίζεται για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή υπάγεται το κόστος κτήσης των ακινήτων, των μηχανημάτων, της φήμης της πελατείας κ.α.

Κόστος τρέχουσας μορφής είναι αυτό που δημιουργείται από την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών που θα χρησιμοποιηθούν σε διάστημα μικρότερο από μια χρήση. Στην κατηγορία αυτή υπάγεται το κόστος αγοράς πρώτων υλών, των εμπορευμάτων, των διαφόρων αναλώσιμων, οι αμοιβές του προσωπικού και των τρίτων, το ηλεκτρικό ρεύμα, οι βοηθητικές ύλες κ.α.

Οι παράγοντες που επιδρούν στη διαμόρφωση του κόστους της οικονομικής χρήσης είναι άμεσα συναρτημένοι με το ύψος των οργανικών εξόδων που πραγματοποιούνται μέσα στην ίδια περίοδο. Έτσι αρχίζει μια διαδικασία ανακατάταξης των εξόδων που

παρακολουθείται με λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Η κατάταξη των εξόδων γίνεται κατά προορισμό.

Η κατ' είδος διάκριση των εξόδων, όπως αναλύεται στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και στην ομάδα λογαριασμών 6 είναι:

ΟΜΑΔΑ 6: (ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ)

(Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί)

60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού

61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων

62. Παροχές τρίτων

63. Φόροι – τέλη

64. Διάφορα έξοδα

65. Τόκοι και συναφή έξοδα

66. Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

67.

68. Προβλέψεις εκμετάλλευσης

69. Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων.

Η ανακατάταξη των εξόδων κατ' είδος, σχηματίζει το λειτουργικό κόστος ή κόστος κατά προορισμό. Το λειτουργικό κόστος αποτελείται από στοιχεία διαφορετικού είδους, αλλά που έχουν τον ίδιο προορισμό. Η συγκέντρωση του κόστους κατά προορισμό σκοπεύει τον έλεγχο του ύψους του κόστους και των φορέων που είναι υπεύθυνοι για την διαμόρφωσή του. Όπως επίσης στην μέτρηση της αποδοτικότητας σε σχέση με το έργο που παράγεται. Τα κατ' είδος έξοδα που σχηματίζουν το κόστος αποτελούν αναμφισβήτητα στοιχεία του κόστους.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι η διαφορετική οργάνωση σε κάθε οικονομική μονάδα επηρεάζει τον προσδιορισμό του κόστους κατά προορισμό.

ΚΕΝΤΡΑ Ή ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Βασική προϋπόθεση για την κοστολόγηση, είναι να καθορίζεται η αντίστοιχη ενότητα κόστους για κάθε τμήμα ή λειτουργία, κύρια ή βοηθητική, της οικονομικής μονάδας.

Για παράδειγμα, μια κλωστοϋφαντουργία, πρέπει να κοστολογήσει χωριστά τα λευκά υφάσματα και χωριστά τα χρωματιστά. Άρα θα πρέπει να υπάρχει κέντρο κόστους για κάθε βαφείο. Με τον τρόπο αυτό είναι ευδιάκριτη η κατανομή ευθύνης και η μέτρηση της αποτελεσματικότητας του παραγόμενου έργου.

Τα κριτήρια που επιλέγονται για την δημιουργία θέσεων κόστους είναι:

α) Η αυτοτέλεια χώρου, δηλαδή δύο εργοστάσια που χωροταξικά είναι διάφορα, αποτελούν διαφορετικές θέσεις κόστους έστω κι αν παράγουν το ίδιο προϊόν.

β) Τεχνολογική διάρθρωση. Εάν η παραγωγική διαδικασία κάποιου προϊόντος διαχωρίζεται σε στάδια ή φάσεις, που παρουσιάζουν σαφή αυτοτέλεια μεταξύ τους, έτσι ώστε το έργο που παράγεται να είναι μετρήσιμο, τότε κάθε μια από αυτές μπορεί να θεωρηθεί κέντρο κόστους.

γ) Τα κέντρα κέρδους όπου ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας επιδιώκεται σε σχέση με τον κλάδο εκμετάλλευσης. Π.χ. μια αντιπροσωπεία αυτοκινήτων δημιουργεί κέντρο κόστους και για την εκμετάλλευση των ανταλλακτικών.

Τα κέντρα κόστους διαιρούνται σε δύο κατηγορίες ανάλογα με τον προορισμό του κόστους που συγκεντρώνεται σ' αυτά και ανάλογα με την λειτουργική τους θέση μέσα στην οικονομική μονάδα.

Τα κύρια κέντρα κόστους έχουν βασικό σκοπό την παραγωγή των ενδιάμεσων ή τελικών προϊόντων και βαρύνουν τα προϊόντα που παράγονται.

Τα βοηθητικά κέντρα κόστους, λειτουργούν με κύριο σκοπό την εξυπηρέτηση των αναγκών των κύριων κέντρων κόστους. Τα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους ανταποκρίνονται προς την διαίρεση της οικονομικής μονάδας σε κύριες και βοηθητικές λειτουργίες, υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου δύο ή περισσότερες διοικητικές υποδιαιρέσεις, παρακολουθούνται με μία θέση κόστους.

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Αποτελεσματικός έλεγχος των στοιχείων του κόστους ασκείται ασύγκριτα καλύτερα με την καθιέρωση συστήματος πρότυπου κόστους. Όταν μιλάμε για πρότυπο εννοούμε μια βάση που έχει καθιερωθεί ως μονάδα μέτρησης.

Το πρότυπο κόστος χρησιμοποιείται ως βάση μέτρησης και σύγκρισης, γιατί δηλώνει το πιο πρέπει να είναι το κόστος. Όχι το πιο θα είναι. Πρότυπα καθορίζονται για όλα τα στοιχεία του κόστους. Για την μέτρηση των στοιχείων του κόστους (υλικών, εργατικών, γενικών βιομηχανικών εξόδων) ή διάφορων ενεργειών κάθε επιχείρηση καθιερώνει τα δικά της πρότυπα, που ανταποκρίνονται στην τεχνολογία της και στην εν γένει δραστηριότητά της. Τα καθιερωμένα πρότυπα πρέπει να είναι εφαρμόσιμα αλλιώς δεν εξυπηρετούν το σκοπό τους για τον προσδιορισμό του «πρότυπου» ενός στοιχείου κόστους.

Π.χ. της πρώτης ύλης καθορίζονται:

- Η ακριβής ποσότητα (πρότυπη ποσότητα) που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.

- Η τιμή της (πρότυπη τιμή)

Τα πρότυπα διακρίνονται σε ιδανικά και τρέχοντα.

Τα ιδανικά πρότυπα καθορίζονται με βάση ιδανικές συνθήκες αγοράς και παραγωγικής διαδικασίας χάρη στις οποίες επιτυγχάνεται το μικρότερο δυνατό κόστος. Δηλαδή η μονάδα του προϊόντος παράγεται με την μικρότερη δυνατή ανάλωση πρώτων υλών, εργατικών και ΓΒΕ στις χαμηλότερες δυνατές τιμές. Τα ιδανικά πρότυπα είναι πολύ δύσκολο να πραγματοποιηθούν και γι' αυτό συνήθως δεν εφαρμόζονται.

Όταν το πρότυπο κόστος στηρίζεται στις πραγματικές καταστάσεις, όταν δηλαδή λαμβάνονται υπόψη οι αδυναμίες της

παραγωγικής διαδικασίας, ονομάζεται τρέχον η αναμενόμενο πρότυπο κόστος.

Η καρτέλα πρότυπου κόστους⁴ διευκολύνει σημαντικά τις διάφορες κοστολογικές διαδικασίες, γιατί καθιστά γνωστές προκαταβολικά τις ποσότητες και τις τιμές των διαφόρων στοιχείων (πρώτων υλών, εργατικών, συντελεστών και ενσωματώσεως των Γ.Β.Ε.), που απαιτούνται σε κάθε παραγωγικό τμήμα για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος και χορηγούνται χωρίς καμιά καθυστέρηση.

Η καρτέλα του πρότυπου κόστους ενημερώνεται από τις επί μέρους καρτέλες που συντάσσονται για κάθε είδος κόστους και εμφανίζουν τον τρόπο υπολογισμού των προτύπων.

ΚΑΡΤΕΛΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ								
							Προϊόν α	
ΥΛΙΚΑ	Κωδικός υλικού	Πρότυπη ποσότητα	Πρότυπη τιμή	Παραγωγικό τμήμα				
				Α	Β	Γ	Σύνολο	
	Υ - 501	6	50	300				
	Υ - 800	14	20	280				
Υ - 43	5	100			500			
Συνολικό κόστος υλικών δρχ.							1.080	
ΑΜΕΣΑ ΕΡΓΑΤΙΚΑ	Είδος εργ.	Πρότυπες ώρες	Πρότυπο ωρομ.					
		3	100	300				
		10	90		900			
		5	80			400		
Σύνολο αμέσων εργατικών δρχ.							1.600	
Γ.Β.Ε.	Πρότυπες ώρες	Συντελεστής για κάθε ώρα αμέσου εργασίας						
	3	150		450				
	10	125			1.250			
	5	100				500		
Σύνολο Γ.Β.Ε. δρχ.							2.200	
Συνολικό πρότυπο κόστος παραγωγικής μονάδας							4.880	

⁴ Βλέπε: Λογισμός του κόστους – Βιομηχανική Λογιστική, Σ. Πρωτοσυγγελίδη, σελ. 233

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το πρότυπο κόστος, όπως έχει ήδη αναφερθεί είναι μια ειδική μορφή κόστους. Τόσο όμως στα στοιχεία που το συνθέτουν όσο και στις βασικές διαδικασίες, δεν διαφέρει από τα άλλα είδη κόστους.

Όταν λοιπόν λέμε κόστος παραγωγής γενικά ή κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ειδικά εννοούμε την αθροιστική σχέση που συνδέει τα τρία βασικά στοιχεία κόστους:

- ΥΛΙΚΑ
- ΕΡΓΑΤΙΚΑ
- ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Με άλλα λόγια μπορούμε να προσδιορίσουμε το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή όλης της παραγωγής) αν αθροίσουμε όλα τα υλικά που καταναλώσαμε για να παράγουμε το προϊόν, τα εργατικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Και ακόμα πιο συγκεκριμένα, πρέπει να αθροίσουμε και τους τρεις συντελεστές κόστους που καταναλώσαμε, αλλά η κατανάλωση αυτή πρέπει να είναι ΚΑΝΟΝΙΚΗ.

«ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΑΝΑΛΩΣΗ» είναι η ανάλωση που δεν περιέχει ζημιές. Αν για παράδειγμα, καταστραφεί μία ποσότητα υλικών στην αποθήκη, αυτό δεν είναι κατανάλωση (είναι όπως προείπαμε καταστροφή, δηλαδή ζημιά) και για τον λόγο αυτό δεν πάει στο κόστος αλλά στα αποτελέσματα. Το ίδιο συμβαίνει και με τους νεκρούς χρόνους παραγωγής που θεωρούνται καταστροφή και σαν ζημιά πηγαίνουν στο αποτέλεσμα και όχι στο κόστος.

Καταλήγουμε λοιπόν ότι το κόστος παραγωγής δεν είναι τίποτα άλλο παρά η κανονική ανάλωση των συντελεστών παραγωγής (υλικών, εργατικών, γενικών βιομηχανικών εξόδων) για την παραγωγή προϊόντων.

Το ίδιο γίνεται και για τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους μόνο που:

α) Το πρότυπο κόστος συντάσσεται πριν ξεκινήσει η παραγωγική διαδικασία.

β) Οι αναλώσεις που χρησιμοποιούνται δεν είναι μόνο κανονικές, αλλά εμπεριέχουν μια δυναμική που οδηγεί την επιχείρηση στο maximum της παραγωγικότητας της.

Αναλυτικότερα:

1. ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΩΤΗΣ ΥΛΗΣ

1α. Πρότυπη ποσότητα χ πρότυπη τιμή πρώτης ύλης

2. ΚΟΣΤΟΣ ΕΡΓΑΤΙΚΩΝ

2α. Πρότυπη ποσότητα άμεσης εργασίας χ πρότυπη τιμή άμεσης εργασίας

3. ΚΟΣΤΟΣ Γ.Β.Ε.

3α. Σταθερά + μεταβλητά Γ.Β.Ε.

Εδώ πρέπει να επισημάνουμε ότι όταν λέμε γενικά Βιομηχανικά έξοδα εννοούμε ένα συνοθύλευμα δαπανών διαφορετικής φύσης, διαφορετικού προορισμού, διαφορετικής κοστολογικής συμπεριφοράς. Επειδή λοιπόν εκ των πραγμάτων, έχουμε τελείως ανόμοια πράγματα, οι διαδικασίες που ακολουθούνται και οι μετρήσεις είναι αναλυτικές και μεταξύ τους διάφορες. Και στα γενικά βιομηχανικά έξοδα ισχύει η κατά αρχή πρότυπη ποσότητα επί την πρότυπη αξία, όπου όμως δεν μπορεί να εφαρμοστεί (τηλέφωνα, ρουχισμός προσωπικού) και γι' αυτό ακολουθούμε άλλες μεθόδους που θα αναλυθούν παρακάτω.

Ο προσδιορισμός του πρότυπου κόστους συνεπάγεται δύο στάδια:

α) ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

β) ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΤΙΜΩΝ

Πριν όμως προχωρήσουμε σε αυτό πρέπει να κάνουμε μια αναφορά στην οργάνωση της παραγωγής.

ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Από την παραγωγή για την σύνταξη του πρότυπου κόστους χρειαζόμαστε δύο στοιχεία:

- α) Τα φυσικά πρότυπα
- β) Τους απολογισμούς των πραγματοποιήσεων

Εξηγήσαμε και πιο πάνω ότι το πρότυπο κόστος λειτουργεί σε συνδυασμό με το απολογιστικό (δεν μπορεί να λειτουργήσει αποδοτικά διαφορετικά) και ως εκ τούτου τα στοιχεία που μας ενδιαφέρουν πρέπει να είναι και για το πρότυπο και για το απολογιστικό.

Ας πάρουμε όμως τα πράγματα με την σειρά. Για να οργανώσουμε το πληροφοριακό μας σύστημα από τα στοιχεία της παραγωγής, θα ακολουθήσουμε τα παρακάτω βήματα:

1. Προσδιορισμός των φάσεων παραγωγής
2. Καθορισμός μηχανών παραγωγής και εργατών που θα υπάρχουν στις φάσεις.
3. Εφαρμογή συστήματος εργατοωρών και μηχανοωρών.

1α. Για να έχουμε πλήρη γνώση της παραγωγικής διαδικασίας πρέπει να καθορίσουμε τις φάσεις παραγωγής. Διάφορες κατεργασίες πρέπει κατά τεκμήριο να είναι και διαφορετικές φάσεις παραγωγής. Αφού γίνει αυτός ο πρώτος διαχωρισμός, ομαδοποιούμε ή απομαδοποιούμε τις διάφορες φάσεις σε κέντρα κόστους (ανάλογα την περίπτωση) στα οποία ελέγχουμε το παραγωγικό αποτέλεσμα.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η καλή γνώση των φάσεων παραγωγής συντελεί τόσο στον καλό έλεγχο της παραγωγής όσο και στον έλεγχο των παραγωγικών αποκλίσεων.

2α. Στις φάσεις της παραγωγής θα πρέπει να ενταχθούν τόσο οι μηχανές όσο και τα άτομα που θα αποτελούν το πλήρωμά τους. Με τον τρόπο αυτό έχουμε μεγάλη ανάλυση της παραγωγής όπως και ελαστικότητα στα στοιχεία των πληροφοριών που συγκεντρώνουμε.

Αποκλίσεις, διαφοροποιήσεις στις παραγωγικές γραμμές ή στις διαδρομές προϊόντων μετρούνται πιο εύκολα. Παράλληλα το κόστος που εξάγεται έχει μεγάλη ακρίβεια.

3α. Για να ολοκληρωθεί η όλη απεικόνιση πρέπει να εφαρμόσουμε σύστημα εργατωρών και μηχανωρών. Εργατοώρα είναι η ταχύτητα εργασίας κάθε εργαζόμενου σε ημερήσια βάση. Τα στοιχεία που περιέχει και τα συμπληρώνει κάθε εργαζόμενος είναι τα παρακάτω:

α. χρόνος εισόδου και εξόδου κάθε εργαζόμενου στην παραγωγική διαδικασία.

β. Στην φάση παραγωγής που δούλεψε.

γ. Ο κωδικός παραγωγής στον οποίο ασχολήθηκε.

δ. Την ποσότητα παραγωγής του κάθε εργαζόμενου.

ε. Τους νεκρούς χρόνους παραγωγής

Τα στοιχεία αυτά εκτός του ότι μας δίνουν την δυνατότητα να προσδιορίσουμε ακριβώς το κόστος μας παρέχουν και πάρα πολλές πληροφορίες, μερικές από τις οποίες είναι:

α. Ο χρόνος πραγματικής απασχόλησης του εργαζόμενου

β. Τον συγκεκριμένο κωδικό στο οποίο ασχολήθηκε, αλλά και την ποσότητα εργαζομένων και την ποσότητα εργασίας που χρειάστηκε ο κωδικός για να παραχθεί.

γ. Την ποσότητα που παρήγαγε κάθε εργαζόμενος. Έτσι μας προσφέρει διπλή δυνατότητα αφ' ενός να μετρήσουμε την παραγωγικότητα κάθε εργαζόμενου και αφ' ετέρου τα στάδια ή τις φάσεις που κάθε εργαζόμενος έχει την καλύτερη αποδοχή και μας οδηγεί σε μια νέα κατανομή των εργατών στην παραγωγική διαδικασία.

δ. Τους νεκρούς χρόνους. Πόσους νεκρούς χρόνους έχουμε στην παραγωγή. Ποιες είναι οι αιτίες που τους προκαλούν. Ποια πιθανότητα παρουσιάζουν οι νεκροί χρόνοι. Έτσι λοιπόν έχουμε πλήρη πληροφόρηση για τις ζημιές που γίνονται στην παραγωγή. Μας δίνεται η δυνατότητα να επεμβούμε διορθωτικά στις αποτυχίες και να μετρήσουμε δραχμικά την ζημιά. Η ζημιά αυτή (νεκροί χρόνοι) επαναλαμβάνουμε ότι δεν πάνε στο κόστος αλλά στο αποτέλεσμα.

Οι ίδιες διαδικασίες τηρούνται και οι ίδιες πληροφορίες συλλέγονται και από τις μηχανώρες. Η μόνη διαφορά που υπάρχει είναι ότι με τις εργατοώρες μετράμε την εργασία ενώ με τις μηχανώρες την απόδοση της μηχανής.

Το σύστημα αυτό που είναι δικλείδα ασφαλείας έρχεται να κουμπώσει το πρότυπο και να εκτιμήσει τους προϋπολογισμούς που είχαμε κάνει αλλά και να βοηθήσει να αναθεωρήσουμε τυχόν λάθη.

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Πρώτη προτεραιότητα είναι ο καθορισμός των φυσικών προτύπων συντελεστών κόστους. Για να καθορίσουμε όμως το κόστος πρέπει πρώτιστα να καθορίσουμε φυσικά στοιχεία, ποσοτικά για να γίνει η παραγωγή.

1. Ποσοτικός προσδιορισμός και ποιοτική προδιαγραφή των υλών που απαιτούνται για να γίνει η παραγωγή.
2. Ποσοτικός προσδιορισμός της άμεσης και έμμεσης εργασίας, δηλαδή των εργατωρών που απαιτούνται καθώς και τις ειδικότητες εργαζομένων.
3. Προσδιορισμός του χρόνου λειτουργίας των εγκαταστάσεων, που απαιτούνται για την παραγωγή.

ΕΙΔΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τρέχοντα πρότυπα (είναι πρότυπα βραχείας διάρκειας συνήθως ετήσια) και με αυτά προσπαθούμε να εκτιμήσουμε πόσο θα πάει το πραγματικό κόστος στη περίοδο που θέλουμε στηριζόμενοι σε τιμές τρεχουσών συνθηκών της αγοράς. Είναι γνωστό γενικά ότι όσο μικρότερο είναι το χρονικό διάστημα που κάνουμε προβλέψεις (ιδιαίτερα σήμερα με τις συνεχείς μεταβολές στις τιμές, τις συνθήκες κ.λ.π.) τόσο πιο αξιόπιστο είναι το κόστος.

Απλό σχέδιο

Αποκλίσεις συνεχείς

Αποκλίσεις στο τέλος

Πλεονέκτημα είναι απλά στους υπολογισμούς.

Το μειονέκτημα είναι ότι για μεγάλα χρονικά διαστήματα χάνουν την συγκρισιμότητά τους και πρέπει συνεχώς να φτιάχνουμε καινούργια.

Πρότυπα μέτρησης:

Σαν βάση χρησιμοποιούν την λογική ότι εκείνο που διαφέρει την επιχείρηση είναι μόνο η τεχνική αποτελεσματικότητα και όχι η

μεταβολή στις τιμές, έτσι δεν αλλάζουν ποτέ τις τιμές, παρά μόνο αν αλλάξουν οι συνθήκες, αλλάζουν τα πρότυπα.

Στηρίζονται όσον αφορά τα φυσικά πρότυπα όπως και τα τρέχοντα. Οι τιμές είναι οι τρέχουσες στην αγορά.

Τα πρότυπα μέτρησης μπορούν με την χρήση δεικτών να γίνουν εύκολα τρέχοντα (π.χ. έτσι μπορούν να γίνουν εύκολα να μας βοηθήσουν στην πολιτική των πωλήσεων).

Οι αποκλίσεις είναι μόνο ποσοτικές και έτσι έχουν στατιστική αξία και απογραφή, ενώ στον ισολογισμό συντάσσονται σε πραγματικές τιμές.

Μόνο αν μετατραπούν σε πρότυπα τρέχοντα μπορούν να μετρηθούν αποκλίσεις.

ΑΠΟΚΛ. ΒΟΗΘΗΤ. ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Τα κύρια επιβαρύνονται από τα βοηθητικά:

1. Με τα σταθερά βάσει αναλογ. (έργου) ή βάση προτύπου καταναλώσεως.
2. Με τα μεταβλητά βάσει απορροφημένου έργου.

Η απόκλιση εδώ θα οφείλεται στο ότι η βοηθητική υπηρεσία έδωσε έργο άλλο από το προϋπολογιστικό. Έτσι αν π.χ. το κύριο κέντρο είχε επιβαρυνθεί προϋπολογιστικά για δαπάνες ατμού.

Σταθερές δαπάνες τιμής	100.000
Αξία $3000\mu^3$ X συντ. μεταβ. δαπ. 60	180.000

	280.000

και απολογιστικά απορρόφηση

$2.500 \mu^3$	
έχουμε σταθερές	100.000
και $2.500\mu^3$ X 60	150.000

	250.000

Έχουμε θετική απόκλιση $280.000 - 250.000 = 30.000$

(Η απόκλιση πρέπει να εμφανίζεται σε ξεχωριστό λογαριασμό αποκλίσεων γιατί και τα βοηθητικά κέντρα έχουν δικό τους προϋπολογισμό).

ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το πρότυπο κόστος εξυπηρετεί τους παρακάτω σκοπούς:

1. Τον προϋπολογιστικό έλεγχο της επιχείρησης
2. Την παροχή πληροφοριών στην διοίκηση
3. Την τιμολογιακή πολιτική της

Και οι τρεις αυτοί σκοποί θεωρούνται ακρογωνιαίοι για την επιχείρηση, και αποτελούν τον κορμό του πληροφοριακού συστήματος που χρησιμοποιείται για την λήψη αποφάσεων. Είναι λοιπόν σαφές ότι η σημασία του πρότυπου κόστους είναι πολύ μεγάλη.

Το πρότυπο κόστος είναι μέρος του όλου πληροφοριακού συστήματος, του γνωστού μας σαν «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΛΟΓΙΣΜΟΣ». Συνλειτουργεί πάντα με το απολογιστικό κόστος και χωρίς αυτό αναμφίβολα η σημασία του εκμηδενίζεται.

Όταν λοιπόν λέμε πρότυπο κόστος εννοούμε ένα σύστημα υπολογισμού κόστους που το πρότυπο λειτουργεί παράλληλα με το απολογιστικό και το ένα συμπληρώνει το άλλο.

Ο οικονομικός λογισμός συνιστάται εκ τεσσάρων συστατικών στοιχείων:

1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
2. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
3. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΣ
4. ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ

Το όλο οικονομικό πληροφοριακό σύστημα (υπάρχουν και άλλα πληροφοριακά συστήματα π.χ. πωλήσεων) λειτουργεί σαν ομάδα και εν ολίγοις σύμφωνα με την ακόλουθη διαδικασία.

Στο τέλος κάθε χρονιάς, η επιχείρηση συντάσσει τον ισολογισμό της. Ισολογισμός μιας επιχείρησης είναι μία φωτογραφία της περιουσιακής συγκρότησης της σε κάποια χρονική στιγμή. Ο ισολογισμός αποτελείται από δύο σκέλη. Το αριστερό που ονομάζεται ενεργητικό και το δεξιό το παθητικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ **ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία λογιστικών εργασιών με τις οποίες συγκεντρώνεται το κόστος. Με την κοστολόγηση επιλέγονται ακόμα οι προϋποθέσεις για τον προσδιορισμό των στοιχείων που αποτελούν το κόστος π.χ. αποτίμηση των άμεσων υλικών.

Είναι προέκταση της γενικής λογιστικής, η οποία με ένα σύστημα λογαριασμών και λογιστικών πινάκων, πρώτα συγκεντρώνει και μετά καταναίμει το σύνολο των δαπανών που χρειάστηκαν για την παραγωγή ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας.

Με την κοστολόγηση ελέγχεται το κόστος που πραγματοποιείται και σε ποιο βαθμό ανταποκρίνεται στους στόχους που έχουν μπει από την επιχείρηση. Αναλύεται το κόστος έτσι που να αποκαλύπτονται όσα στοιχεία παίζουν ρόλο στη διαμόρφωση του.

Ανακατανέμονται τα στοιχεία κόστους έτσι που να πραγματοποιείται το μεγαλύτερο δυνατό κέρδος.

Επίσης εντοπίζονται οι αιτίες και οι υπεύθυνοι για τις αποκλίσεις που παρατηρούνται ανάμεσα στα πρότυπα και τα πραγματικά στοιχεία κόστους.

Προσδιορίζονται οι εναλλακτικές λύσεις για την παραγωγή νέων προϊόντων ή για την εφαρμογή νέων μεθόδων παραγωγής και εργασίας.

Με την κοστολόγηση συγκρίνονται συνδυαστικά τα κοστολογικά δεδομένα για κάθε οικονομική περίοδο με την πορεία

του γενικού και των ειδικών τιμαρίθμων για την πραγματοποίηση των πιο επιτυχημένων κερδών.

Προσδιορίζονται οι ακριβείς ειδικότητες των εργαζομένων που θα χρησιμοποιηθούν και πόσες ώρες χρειάζονται για κάθε κατεργασία.

Εξετάζονται τα επί μέρους στοιχεία κόστους σε συνάρτηση με τα διάφορα επίπεδα παραγωγής. Ο ευνοϊκότερος συνδυασμός οδηγεί στο σημείο πραγματοποίησης του χαμηλότερου κόστους.

Τέλος με την κοστολόγηση διερευνάται η επιχείρηση που λειτουργεί στο επίπεδο του χαμηλότερου κόστους, αν θα πρέπει να μεταβάλει το μέγεθός της ή της εγκατάστασής της, ώστε να επιτύχει ακόμα μικρότερο κόστος. Από την εξέταση πολλών και διαφόρων κοστολογικών συστημάτων συμπεραίνει κανείς, ότι υπάρχουν έννοιες, δομές, λειτουργίες και σκοπιμότητες που είναι κοινές για όλα τα κοστολογικά συστήματα.

ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΟΥΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥΣ**

Ένα αποδοτικό (ή αποτελεσματικό) σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στον τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας του συνεταιρισμού.

Για να είναι όμως ένα σύστημα κοστολόγησης αποδοτικό πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις⁵. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

- 1) Η δομή του συστήματος πρέπει να είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση συνεταιρισμού. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση του συνεταιρισμού είναι αναπόφευκτες καθώς περνά ο καιρός είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης του συνεταιρισμού και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.
- 2) Τα χαρακτηριστικά του συνεταιρισμού ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια προτού καταρτισθεί το σύστημα αυτό.
- 3) Η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίδουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα είναι απαραίτητη και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.

⁵ Βλέπε: Λογιστική Κόστους, Γ. Βεννιέρης, σελ. 39

4) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φθάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες αλλά η υπέρ το δέον λεπτολόγηση πρέπει να αποφεύγεται.

Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία το κόστος της οποίας ίσως κάνει τελικά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφελεία την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμόδιων στελεχών του συνεταιρισμού τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.

5) Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να κατάλαβαν την μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία.

Τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία δηλαδή πρέπει να δίνονται πάνω σε προτυπόμενα έντυπα και να αναφέρονται σ' αυτά όλες οι σχετικές οδηγίες οι απαραίτητες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των τμημάτων από τα οποία προέρχονται.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί τις εξής γενικές αρχές:

1) Το κόστος πρέπει να συσχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Ο μισθός ενός εργοδότη π.χ. δεν μπορεί να επιβαρύνει ένα οποιοδήποτε φορέα κόστους (δηλαδή μονάδα προϊόντος).

Το κόστος αυτό πρέπει να καταγραφεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς του κόστους οι οποίοι περνούν από το τμήμα του εργοδηγού αυτού, και όχι τους φορείς εκείνους οι οποίοι περνούν από άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

2) Μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής πολλές φορές ξεχνιέται. Π.χ. ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

3) Όλα τα κόστη τα οποία συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όσο μικρά ή επουσιώδη και αν φαίνονται. Αυτό πρέπει να γίνεται ώστε να αποφεύγονται παραλήψεις κόστους που οφείλονται στο ότι ένα κόστος π.χ. ένα ποτήρι γάλα που προσφέρεται στους εργάτες ενός μόνο τμήματος του συνεταιρισμού είναι σήμερα μικρά π.χ. το ποτήρι γάλα να μετατραπεί σε γεύμα για όλους τους εργάτες του συνεταιρισμού του κόστους παραγωγής επειδή παραλείπεται και όταν το ποσό είναι ασήμαντο.

4) Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχει ήδη λεχθεί η

κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές στο να πάρουν αποφάσεις δίνοντάς τους πληροφορίες σχετικές με το κόστος λειτουργίας του συνεταιρισμού. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία του συνεταιρισμού αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτόν.

Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Το να συμπεριλάβει π.χ. κανείς τη ζημιά ενός μηχανήματος που προκλήθηκε από την θεομηνία μέσα στο σύστημα κοστολόγησης θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής χωρίς να προσθέτει τίποτε στην εικόνα της λειτουργίας του συνεταιρισμού.

5) Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες έχουν σαν αποτέλεσμα να αλλοιώνουν την εικόνα της απόδοσης του συνεταιρισμού.

Εάν δηλαδή γίνει ένα έξοδο σχετικό με την συντήρηση των μηχανημάτων στο πρώτο τρίμηνο μιας χρήσης και δεν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής του τριμήνου αυτού, η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής του τελευταίου τριμήνου με το κόστος αυτό (επειδή τότε διαπιστώθηκε η παράλειψη) αλλοιώνει την πληροφόρηση για το τρίμηνο αυτό.

Χρειάζεται πάντως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν έχει πια να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του.

Εάν όμως η ωφελεία από την πραγματοποίηση ενός κόστους πρόκειται να εμφανισθεί στο μέλλον τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και όχι μόνο μπορεί αλλά πρέπει να καταλογισθεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται και το όφελος για τον συνεταιρισμό.

ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΟ **ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ**

Η οργάνωση της κοστολόγησης είναι ένα εξειδικευμένο τμήμα της λογιστικής προσπάθειας το οποίο έχει σαν αποστολή τον προσδιορισμό του κόστους της μονάδας του παραγόμενου προϊόντος. Συγκεντρώνει στοιχεία από παραγγελίες παραγωγής δελτία υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή, καταστάσεις παραγωγικών εργατών και άλλα αποδεικτικά που αφορούν την παραγωγή, τα αξιολογεί και συγκεντρώνει τα έξοδα τα οποία ακολούθως τα επιμερίζει στα παραγόμενα προϊόντα.

Έχει σημασία όλα τα έξοδα που αφορούν το συνεταιρισμό να επιμερίζονται τελικά στο κόστος της μονάδος του παραγόμενου προϊόντος με σκοπό τον καθορισμό της τιμής του ώστε να μπορεί το προϊόν να πωλείται με κέρδος.

Υπάρχουν όμως, δραστηριότητες στο συνεταιρισμό που έχουν σχέση με τις πωλήσεις ή την γενική διοίκηση. Αυτές δεν μπορούν να επιβαρύνουν το κόστος της μονάδας του προϊόντος αλλά τους αντίστοιχους τομείς του συνεταιρισμού. Παραδείγματος χάριν τα προϊόντα ολοκληρώνονται ελέγχονται και αποθηκεύονται στο χώρο των έτοιμων προϊόντων.

Όλα τα έξοδα από αυτό το σημείο και πέρα είναι κόστος διαμονής και αφορούν τον διευθυντή των πωλήσεων ο οποίος διευθύνει την διάθεση και διαμονή των προϊόντων. Μόνο χάριν ευκολίας τα προϊόντα αποθηκεύονται σε χώρο του συνεταιρισμού.

Ο κοστολόγος πρέπει να επιλέξει μια από τις τρεις μεθόδους που υπάρχουν για τον επιμερισμό του κόστους στην παραγωγή και το γεγονός αυτό προκαλεί κάποια σύγχυση σ' αυτόν που δεν είναι λογιστής (και σοβαρές διαφωνίες ακόμα και μεταξύ των λογιστών). Κάθε μια από τις τρεις μεθόδους προσφέρει μια εναλλακτική λύση:

- 1) Το κόστος μπορεί να αναφέρεται στην ίδια την παραγωγική διαδικασία είτε είναι κόστος παραγωγής μιας ορισμένης μόνο ποσότητας προϊόντος που καθορίζεται από μία συγκεκριμένη παραγγελιά, είτε είναι κόστος που αφορά το σύνολο της παραγωγικής διαδικασίας.
- 2) Το κόστος μπορεί να βασίζεται στην τιμή επειδή όλα τα στοιχεία της παραγωγικής δαπάνης κυμαίνονται. Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής που χρησιμοποιείται μπορεί να είναι είτε η ιστορική κοστολόγηση είτε η πρότυπος κοστολόγηση.
- 3) Το κόστος μπορεί να αναφέρεται στη χρονική κλιμάκωση της δαπάνης και μπορεί να επιμερίζεται είτε σαν «απορροφητικό» είτε σαν «άμεσο» κόστος.

Οποιαδήποτε από τις μεθόδους αυτές κι αν χρησιμοποιηθεί είναι δυνατόν να εμφανίσει διαφορές στο πρόθεμα. Μακροπρόθεσμα το συνολικό κόστος θα είναι ακριβώς το ίδιο γιατί η συνολική παραγωγή θα πρέπει τελικά να απορροφήσει όλα τα έξοδα της κατασκευής των προϊόντων.

Αν πραγματοποιηθεί μια δαπάνη οι διαφορετικές μέθοδοι κοστολόγησης που πιθανόν να χρησιμοποιηθούν δεν την μειώνουν φυσικά. Όμως όσο πιο κοντά στην προδιαγραμμένη ικανότητα παραγωγής του «δουλεύει» ο συνεταιρισμός και όσο περισσότερο υπολογίζεται με ακρίβεια το κόστος θα πέσει τελικά το ανά μονάδα παραγωγής κέρδος του συνεταιρισμού με εκείνο που έχει αρχικά υπολογιστεί.

ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Επειδή η χρήση των όρων⁶ άμεση και πλήρης κοστολόγηση είναι δυνατόν (ιδίως ο πρώτος) να δώσει λαβή σε παρεξηγήσεις και να προκαλέσει σύγχυση σχετικά με άλλους όρους (π.χ. άμεσο κόστος) στις επόμενες γραμμές γίνεται ανάλυση των παραπάνω όρων έτσι ώστε να γίνουν καλύτερα αντιληπτά τα θέματα που ακολουθούν.

Άμεση κοστολόγηση. Ο όρος δεν αποδίδει την ουσία των πραγμάτων και είναι μάλλον απατηλός από την έννοια ότι η βάση της άμεσης κοστολόγησης δεν αποτελεί η κατάταξη των δαπανών σε άμεσες και έμμεσες αλλά σε μεταβλητές και σταθερές, όπως θα δούμε στη συνέχεια. Παρόλα αυτά χρησιμοποιείται σχεδόν διεθνώς και αποτελεί απόδοση του όρου Direct Costing που πρώτος χρησιμοποίησε σε άρθρο του ο Hazzis στις ΗΠΑ (1938). Άλλοι όροι που έχουν προταθεί και χρησιμοποιούνται σε μία προσπάθεια αντικατάστασης του παραπάνω ανεπιτυχούς όρου, είναι: οριακή κοστολόγηση (marginal costing, όρος που χρησιμοποιείται στη Μ. Βρετανία περίπου από το 1940), διαφορική κοστολόγηση (differential costing), μεταβλητή κοστολόγηση (variable costing, cont variable). Παρόλα αυτά ο όρος άμεση κοστολόγηση υπερίσχυσε στη λογιστική φιλολογία και βιβλιογραφία. Τα κύρια χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης μπορούν να συνοψισθούν στα εξής:

1) Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους σε μεταβλητά και σταθερά.

Ο διαχωρισμός αυτός αποτελεί τη βάση της άμεσης κοστολόγησης γίνεται δε κατά την πρωταρχική φάση της

⁶ Βλέπε: Λογιστική Κόστους, Τεύχος Ι, Α. Ιγνατιάδης, σελ. 123

λογιστικής καταχώρισης της δαπάνης και εξακολουθεί καθ' όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης.

Ο διαχωρισμός αυτός διατηρείται επίσης και στις καταστάσεις που υποβάλλονται σ' αυτούς που διοικούν τον οικονομικό οργανισμό, γιατί μ' αυτόν τον τρόπο όπως θα φανεί πιο κάτω το έργο των τελευταίων βοηθάτε σημαντικά όσον αφορά τον προγραμματισμό, την λήψη αποφάσεων κ.λ.π.

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω, όλα τα έξοδα (παραγωγής, διαθέσεως, διοικήσεως κ.λ.π.) διασπώνται ήδη από το στάδιο της καταχώρησης σε σταθερά και μεταβλητά. Είναι βέβαια αλήθεια ότι μ' αυτές τις δύο κατηγορίες δεν εξαντλούνται όλοι οι τύποι των εξόδων (από την άποψη της συμπεριφοράς τους σε σχέση προς τους μεταβαλλόμενους βαθμούς της δραστηριότητας), μας είναι γνωστό ότι εκτός από τα ημιμεταβλητά (όπως τα έξοδα που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια δραστηριότητας, τα έξοδα που αποτελούνται ταυτόχρονα από σταθερό και μεταβλητό τμήμα κ.α.).

Εφόσον λοιπόν η άμεση κοστολόγηση γνωρίζει μόνο σταθερά και μεταβλητά έξοδα, τα ημιμεταβλητά θα χαρακτηρισθούν σαν σταθερά ή σαν μεταβλητά έξοδα, ανάλογα με το ποιος είναι ο κύριος χαρακτήρας του έτσι π.χ. τα έξοδα που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια δραστηριότητας (step – fixed costs) ή εποχιακά έξοδα χαρακτηρίζονται συνήθως σαν σταθερά.

Μπορεί εύκολα να καταλάβει κανείς στην περίπτωση αυτή ότι ο παραπάνω χαρακτηρισμός μπορεί σε πολλές περιπτώσεις να είναι αυθαίρετος και αυτό αποτελεί μια από τις κριτικές κατά της άμεσης κοστολόγησης. Σε άλλες όμως περιπτώσεις μπορεί με ακρίβεια η ημιμεταβλητή δαπάνη να διασπαστεί στο σταθερό και μεταβλητό της τμήμα (π.χ. ενοίκιο αυτοκινήτου).

2) Το κόστος του προϊόντος επιβαρύνεται μόνο με τα μεταβλητά έξοδα.

Έτσι το κόστος παραγωγής του προϊόντος αποτελείται από το κόστος των υλών και της εργασίας, και από το μεταβλητό μόνο τμήμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων (αντίθετα αποκλείεται το σταθερό τμήμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων).

Συνεπώς εφόσον το κόστος παραγωγής δεν περιλαμβάνει σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα ούτε και το κόστος του αποθέματος του προϊόντος (δηλαδή το τμήμα αυτό που δεν έχει πουληθεί) δεν θα περιλαμβάνει σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Το σημείο αυτό αποτελεί βασική διαφορά της άμεσης κοστολόγησης από την πλήρη κοστολόγηση η οποία όπως θα δούμε στη συνέχεια στο κόστος παραγωγής περιλαμβάνει και τα σταθερά Γ.Β.Ε. (επομένως από το σύστημα αυτό και από το κόστος του αποθέματος του προϊόντος περιλαμβάνει μία αναλογία σταθερών Γ.Β.Ε.).

Στη διαφορά αυτή, στην σύνθεση του κόστους με τα δύο συστήματα κοστολόγησης, οφείλεται το γεγονός ότι το λογιστικό προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα της χρήσης θα διαφέρει και αυτό με τα δύο συστήματα (σύμπτωση του αποτελέσματος θα υπάρξει υπό περιοριστικές προϋποθέσεις που θα αναφερθούν παρακάτω).

Τέλος, τα συμβατικά έξοδα πωλήσεων επιβαρύνουν το προϊόν κατά τη στιγμή της πώλησης εξορισμού όπως είναι φανερό το απόθεμα του προϊόντος δεν επιβαρύνεται με μεταβλητά έξοδα πωλήσεων.

3) Τα σταθερά έξοδα (περιλαμβανόμενο και των σταθερών βιομηχανικών εξόδων) επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης.

Η παρατήρηση αυτή είναι αναγκαία λογιστική συνέπεια της προηγούμενης παρατήρησης (2), ότι μόνο τα μεταβλητά έξοδα

επιβαρύνουν το προϊόν, επομένως τα σταθερά αφαιρούνται από το αποτέλεσμα της χρήσης στην οποία δημιουργήθηκαν.

Πλήρης κοστολόγηση ή κοστολόγηση εξ' απορρόφησης

Τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης σε σχέση με την άμεση είναι τα εξής:

1) Λειτουργικός διαχωρισμός των εξόδων (διαχωρισμός κατά κέντρα κόστους).

Ενώ στην άμεση κοστολόγηση η έμφαση είναι στην διαστολή των εξόδων ανάλογα με την μεταβλητότητα τους (σταθερά – μεταβλητά) στην πλήρη κοστολόγηση η πρωταρχική διάκριση των εξόδων γίνεται κατά λειτουργίες ή κέντρα κόστους ή τμήματα (Functional classification).

Έτσι αν θέλαμε να συγκρίνουμε τις δύο μεθόδους κοστολόγησης από την άποψη του ποια κατάληξη των εξόδων θεωρούν πρωταρχική θα καταλήξουμε στην παρακάτω διαπίστωση.

Πλήρης κοστολόγηση

Πρώτη κατάταξη των εξόδων: Κατά λειτουργία, κέντρο κόστους

Δεύτερη κατάταξη: κατ' είδος εξόδου.

Π.χ. Πρώτη κατάταξη: έξοδα παραγωγικής λειτουργίας, έξοδα λειτουργίας πωλήσεων, έξοδα διοικητικής λειτουργίας.

Δεύτερη κατάταξη: Στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας: δαπάνες προσωπικού (βασική αμοιβή, προσαυξήσεις λόγω νυκτερινής εργασίας, υπερωριακής απασχόλησης, δώρα εορτών και επιδόματα αδειών λοιπές παροχές σε είδος ή σε χρήμα) εργοδοτικές εισφορές, αμοιβές τρίτων (προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, μηχανικών και λοιπών ελεύθερων επαγγελματιών), ηλεκτρισμός, ύδρευση, τηλεφωνικά τέλη, ενοίκια, φόροι – τέλη, ψυκτικά δικαιώματα, γραφική ύλη,

καύσιμα – λιπαντικά, διάφορα χρηματοοικονομικά έξοδα, αποσβέσεις. Ανάλογες διακρίσεις και στο πλαίσιο άλλων λειτουργιών, θέσεων κόστους.

Άμεση κοστολόγηση

Πρώτη κατάταξη των εξόδων: ανάλογα με την μεταβλητότητα (σταθερά – μεταβλητά).

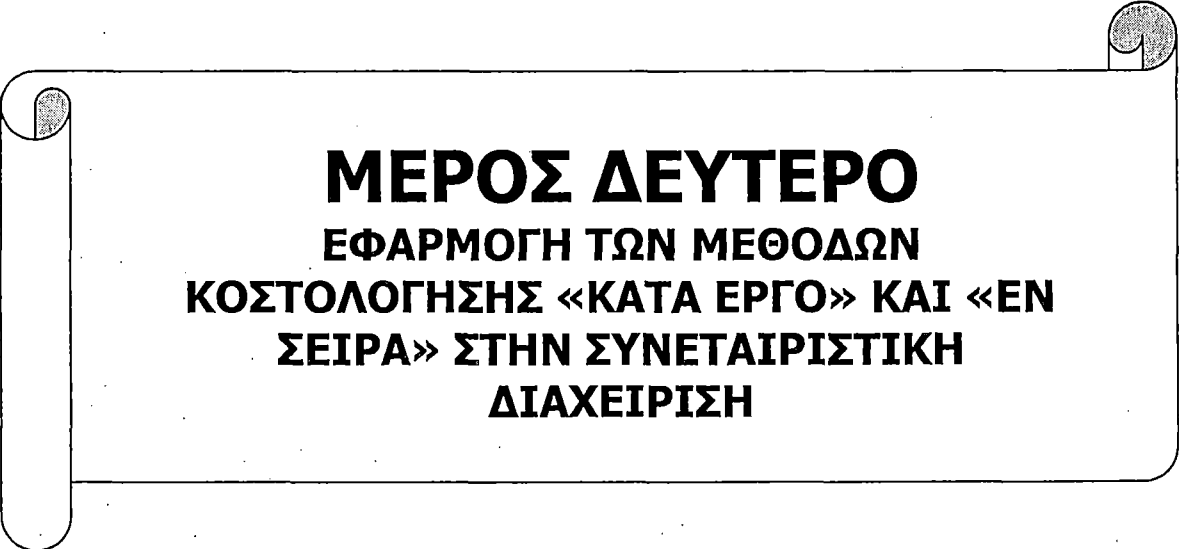
Δεύτερη κατάταξη: κατά λειτουργία κέντρο κόστους.

Τρίτη κατάταξη: κατ' είδος εξόδου.

Π.χ. Πρώτη κατάταξη: σταθερά έξοδα – μεταβλητά έξοδα.

Δεύτερη κατάταξη: Σταθερά έξοδα παραγωγικής λειτουργίας, λειτουργίας πωλήσεων, διοικητικής λειτουργίας. Μεταβλητά έξοδα παραγωγικής λειτουργίας, λειτουργίας πωλήσεων, διοικητικής λειτουργίας.

Τρίτη κατάταξη: στο πλαίσιο του καθενός από τους λογαριασμούς της δεύτερης κατάταξης, ανάλυση κατ' είδος εξόδων, όπως και στην πλήρη κοστολόγηση (δαπάνες προσωπικού, εργοδοτικές εισφορές).



ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ «ΚΑΤΑ ΕΡΓΟ» ΚΑΙ «ΕΝ
ΣΕΙΡΑ» ΣΤΗΝ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ «ΕΝ ΣΕΙΡΑ». ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ

Ο προσδιορισμός του κόστους της μονάδας του προϊόντος, γενικότερα της μονάδας παραγωγής, είναι ουσιώδης για τη Λογιστική του κόστους διότι αποτελεί:

- Απαραίτητη προϋπόθεση για την εκτίμηση αποτίμησης της απογραφής (των μενόντων) και τον ακριβή προσδιορισμό του αποτελέσματος, στοιχεία απαραίτητα για την σύνταξη των (εξωτερικών) οικονομικών καταστάσεων.
- Προϋπόθεση για την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου
- Πολύτιμο στοιχείο στην διαδικασία των αποφάσεων

Η κοστολόγηση περιλαμβάνει συστήματα, μεθόδους και τεχνική, που οδηγούν σε κατάλληλες λογιστικές έγγραφες και ανακεφαλαιωτικές οικονομικές εκθέσεις σχεδιασμένες έτσι ώστε, να είναι χρήσιμες για τον έλεγχο των στοιχείων του κόστους (υλικών, εργατικών και Γ.Β. κόστων) και στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων.

Οι βασικές μέθοδοι κοστολόγησης είναι οι εξής:

α) Η μέθοδος κοστολόγησης «κατά μεμονωμένο έργο» κατά «εξειδικευμένο προϊόν».

β) Η μέθοδος κοστολόγησης κατά «μάζες παραγωγής» κατά «παραγωγική διαδικασία».

Οι δύο αυτές μέθοδοι αποτελούν ακραίες περιπτώσεις που εφαρμόζονται σε διαφορετικές παραλλαγές, ανάλογα με την συγκεκριμένη περίπτωση, ακολουθώντας βασικά το λογιστικό κύκλωμα της κοστολόγησης. Η εφαρμογή της μιας ή της άλλης μεθόδου, εξαρτάται κυρίως από τον «τύπο» των προϊόντων της επιχείρησης.

Η ΑΝΑΓΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ

ΚΟΣΤΟΣ

Μελετώντας την κοστολόγηση των προϊόντων, αρχικά θα εξετάσουμε το ανά μονάδα κόστος⁷, μια πληροφορία που γενικά θεωρείται πολύ χρήσιμη στα διοικητικά στελέχη.

Τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πληροφορίες για το κόστος ανά μονάδα για διάφορους λόγους. Πρώτον το ανά μονάδα κόστος είναι απαραίτητο για να γίνει η κοστολόγηση των αποθεμάτων που αναγράφονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τις μονάδες των προϊόντων και των ημικατεργασμένων που μένουν στο τέλος μιας χρήσης πρέπει να τις αποτιμήσουμε αφού αυτές μεταφέρονται στην επόμενη χρήση μέσω του ισολογισμού.

Δεύτερον το ανά μονάδα κόστος χρειάζεται για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος. Το κόστος κάθε μονάδας που πωλήθηκε στην διάρκεια μιας χρήσης πρέπει να αφαιρεθεί από τα συνολικά έξοδα από πωλήσεις, όπως εμφανίζεται στην κατάσταση εισοδήματος. Αν το ανά μονάδα κόστος έχει υπολογιστεί λανθασμένα, τότε και το καθαρό εισόδημα που απεικονίζεται στην κατάσταση εισοδήματος, θα είναι επίσης λανθασμένο.

Τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πληροφορίες του ανά μονάδα κόστους για να τα βοηθήσει σε ένα ευρύ πεδίο περιπτώσεων λήψης αποφάσεων. Χωρίς πληροφορίες για το κόστος ανά μονάδα, τα διοικητικά στελέχη θα συναντούσαν σοβαρές δυσκολίες για τον υπολογισμό της τιμής πώλησης της παραγωγής τους. Η γνώση του ανά μονάδα κόστους είναι επίσης σημαντική και γι' αρκετές, ειδικές, περιοχές λήψης αποφάσεων όπως για το αν θα πρέπει να προσθέσουμε ή να σταματήσουμε μια

⁷ Βλέπε: θεωρία Κόστους, Γ. Πάγγειος, Τεύχος Ι., σελ. 105

γραμμή προϊόντων, για το αν θα πρέπει να φτιάξουμε ή να αγοράσουμε συστατικά της παραγωγής, για το αν θα πρέπει να επεκτείνουμε ή να περιορίσουμε τις δραστηριότητές μας και για το αν θα πρέπει να δεχθούμε ειδικές παραγγελίες ή ειδικές τιμές.

Το κόστος ανά μονάδα που συσχετίζεται με αυτή την ποικιλία καταστάσεων για τις οποίες χρειάζεται λήψη αποφάσεων θα διαφέρει. Έτσι χρειάζεται να μάθουμε όχι μόνο πως υπολογίζουμε το κόστος ανά μονάδα, αλλά επίσης πώς να διαφοροποιήσουμε το κόστος που έχει σχέση με μια συγκεκριμένη περίπτωση, από αυτό που δεν έχει (διαφορετικό κόστος).

ΕΙΔΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Το είδος του συστήματος κοστολόγησης που εφαρμόζεται κάθε φορά εξαρτάται άμεσα από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας στην οποία εφαρμόζεται. Βασικά δύο είναι οι μέθοδοι κοστολόγησης που έχουν εμφανιστεί σαν απάντηση στις διάφορες μορφές παραγωγικής διαδικασίας. Αυτά τα δύο συστήματα είναι κοινώς γνωστά σαν κοστολόγηση κατά παραγγελία, κατά έργο ή κατά προϊόν και κοστολόγηση κατά παραγωγική διαδικασία, κατά φάση ή κατά σειρά.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗ **ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ**

Η μέθοδος κοστολόγησης κατά παραγωγική διαδικασία εφαρμόζεται κυρίως από Βιομηχανίες που παράγουν συνεχώς κατά μάζα όμοια ή σχεδόν όμοια προϊόντα τα οποία μέχρις ότου να τελειοποιηθούν περνούν συνήθως από μιά σειρά διαδοχικών κατεργασιών (τεχνικών διαδικασιών).

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι επιχειρήσεις παραγωγής:

- Ζάχαρης
- Τσιμέντων
- Φαρμάκων
- Ελαστικών
- Πλαστικών
- Γυαλιού
- Χρωμάτων
- Δερμάτων
- Ηλεκτρισμού κ.α.

Κατά τη μέθοδο κοστολόγησης κατά τμήμα διαδικασία, τα κόστη συγκεντρώνονται μόνο κατά τμήμα (κατά διαδικασία ή κατεργασία) και όχι κατά έργο (κατά παραγγελία) όπως γίνεται κατά τη μέθοδο κόστος κατά έργο στην εξειδικευμένη παραγωγή.

Το κέντρο της προσοχής της μεθόδου κόστος κατά τμήμα ή διαδικασία αποτελεί το συνολικό κόστος του τμήματος κατά μια ορισμένη χρονική περίοδο συνήθως κατά τη μηνιαία κοστολογική περίοδο σε σχέση πάντοτε με τον αριθμό των μονάδων που παράχθηκαν μέσα στην ίδια περίοδο.

Η κατά τμήμα διαδικασία λογιστική συγκέντρωση των κοστών (υλικών εργατικών και Γ.Β.Κ.) γίνεται δια της τηρήσεως φύλλου κόστους για κάθε τμήμα.

Το κόστος της μονάδας του προϊόντος, γενικότερα το κόστος του αντικειμένου που αποτελεί τη μονάδα μετρήσεως της παραγωγής, μέσα σε κάθε τμήμα είναι ίσο με το ηλίκο.

Κόστος παραγωγής περιόδου: επεξεργασθείσες πλήρως μέσα στο τμήμα μονάδες.

Το συνολικό (ανακεφαλαιωτικό) κόστος μιας έτοιμης, μιας πλήρως επεξεργασμένης σε όλα τα τμήματα μονάδας προϊόντος, ισούται με άθροισμα των κατά τμήμα κοστών δηλαδή με το άθροισμα:

Κόστος μονάδας τμήματος Α + Κόστος μονάδας τμήματος Β + + Κόστος μονάδας τελευταίου τμήματος.

Η μέθοδος κόστους παραγωγικής διαδικασίας εφαρμόζεται και από μη βιομηχανικές επιχειρήσεις όπως από:

- Ασφαλιστικές: Παραδόσεις ασφαλιστικών συμβολαίων αυτοκινήτων
- Ταχυδρομικά: Ταξινομήσεις επιστολών. Συσκευασία ταχυδρομικών δεμάτων
- Εστιατορίων: Συσκευασία έτοιμων φαγητών

Πολλές Βιομηχανικές επιχειρήσεις για την απασχόληση των προϊόντων τους εφαρμόζουν και τις δυο προηγούμενες κοστολογικές μεθόδους.

Παράδειγμα:

Μια Βιομηχανία αυτοκινήτων που για την κοστολόγηση μιας παραγγελίας εκδρομικών πούλμαν εφαρμόζει τη μέθοδο κόστους έργου, ενώ για την παραγωγή των διαφόρων εξαρτημάτων τη μέθοδο της παραγωγικής διαδικασίας.

Η Βασική διάκριση των δύο μεθόδων, κόστος έργου και παραγωγικής διαδικασίας, αναφέρεται στον τρόπο του υπολογισμού της μονάδας του προϊόντος.

Στην πρώτη τα κόστη συγκεντρώνονται κατά τμήμα και κατά έργο.

Το έργο μπορεί να αποτελείται από μία απλή φυσική μονάδα προϊόντος π.χ. ένα τροχόσπιτο ή από μερικές όμοιες μονάδες π.χ. μια παραγγελία δέκα όμοιων τροχόσπιτων (κλήρος).

Στη δεύτερη τα κόστη συγκεντρώνονται μόνο κατά τμήμα που συνήθως ταυτίζεται με τη διαδικασία.

ΤΟΜΕΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Ο τομέας αυτός αφορά τη διαχείριση γεωργικών εφοδίων όπως:

- Διαχείριση ζωοτροφών, σπόρων, λιπασμάτων
- Συγκέντρωση σιτηρών και την ξήρανση τους
- Συγκέντρωση βάμβακος και η εκκόκκιση τους

A. Συγκέντρωση σιτηρών

Η συγκέντρωση του καλαμποκιού γίνεται από την Ε.Γ.Σ. για λογαριασμό της Κ.Υ.Δ.Ε.Π. και αποθηκεύεται και ξηραίνεται σε ειδικές εγκαταστάσεις που υπάρχουν στην Κατοχή και το Ευηνοχώρι.

Η έκδοση των τιμολογίων γίνεται από την Ε.Γ.Σ. και η εξόφληση από την Α.Τ.Ε. Μεσολογγίου και Κατοχής.

Η προώθηση του καλαμποκιού γίνεται αποκλειστικά με έξοδα της Κ.Υ.Δ.Ε.Π. η οποία φροντίζει μέχρι την αρχή της επόμενης θεριστικής περιόδου την εκκένωση των αποθηκών.

Οι ποσότητες των σιτηρών που συγκεντρώθηκαν τα τελευταία χρόνια είναι οι εξής:

ΧΡΟΝΟΣ	ΚΑΛΑΜΠΟΚΙ ΣΕ ΚΙΛΑ
1996	20.000
1997	15.000
1998	9.710

Οι μεγάλες διακυμάνσεις στη συγκέντρωση του καλαμποκιού οφείλονται στην εναλλαγή της καλλιέργειας του καλαμποκιού με αυτή του βαμβακιού.

B. Συγκέντρωση Βάμβακος

Η συγκέντρωση βάμβακος γίνεται από την Ε.Γ.Σ. Μεσολογγίου – Ναυπακτίας για λογαριασμό της Κ.Υ.Δ.Ε.Π. και εξοφλείται από την Α.Τ.Ε. Μεσολογγίου και Κατοχής.

Το βαμβάκι συγκεντρώνεται και αποθηκεύεται σε εγκαταστάσεις στην Κατοχή και το Ευηνοχώρι, και στη συνέχεια εκκοκκίζεται όλη η ποσότητα που θα συγκεντρωθεί στο Εργοστάσιο Εκκόκκισης της Ένωσης στο Νεοχώρι.

Οι ποσότητες του βαμβακιού που συγκεντρώθηκαν τα τελευταία χρόνια είναι οι εξής:

ΧΡΟΝΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΒΑΜΒΑΚΟΣ ΣΕ ΚΙΛΑ
1996	11.590
1997	14.835
1998	14.401

Οι διακυμάνσεις στις ποσότητες συγκέντρωσης βαμβακιού οφείλονται σε καλές χρονιές παραγωγής, λόγω υψηλής στρεμματικής απόδοσης και καλών τιμών.

Όλες οι ποσότητες της συγκέντρωσης βαμβακιού κατευθύνονται στο Εκκοκκιστήριο της Ε.Γ.Σ. όπου το 32,5% της συνολικής ποσότητας γίνονται ίνες βαμβακιού και το 53% βαμβακόσπορος.

Γ. Διαχείριση Σπόρων

Επίσης και η διαχείριση σπόρων γίνεται από την Ε.Γ.Σ. για λογαριασμό της Κ.Υ.Δ.Ε.Π. προσπαθώντας να εκπληρώσει όσο το

δυνατόν καλύτερα τις επιθυμίες και τις ανάγκες των παραγωγών για διάφορους σπόρους.

Η πορεία των πωλήσεων τα τελευταία χρόνια έχει ως εξής:

ΧΡΟΝΟΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΤΟΝΟΥΣ
1996	350
1997	400
1998	415

Η αύξηση των πωλήσεων των σπόρων οφείλεται στο γεγονός ότι επεκτάθηκε μέσα σε αυτά τα τρία χρόνια η έκταση της καλλιεργούμενης γης.

Δ. Διαχείριση λιπασμάτων

Η διαχείριση λιπασμάτων γίνεται από την Ε.Γ.Σ. για λογαριασμό της Σ.Υ.Ν.Ε.Λ. και έχει σαν σκοπό την εξυπηρέτηση των αγροτών.

1. Ανάλυση ποσοτήτων – κόστους αγοράς λιπασμάτων την τελευταία τριετία

ΧΡΟΝΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ (σε εκατ.)
1996	25600	1151
1997	24155	1170
1998	20733	1048

2. Ανάλυση ποσοτήτων – αξία πωλήσεων λιπασμάτων

ΧΡΟΝΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ (σε εκατ.)
1996	26375	1472
1997	24412	1427
1998	20927	1339

Από το Μάιο του 1992 απελευθερώθηκε πλήρως η αγορά λιπασμάτων για όλους τους τομείς. Έκτοτε η Ένωση εμπορεύεται αποκλειστικά για λογαριασμό της τα λιπάσματα και η εκμετάλλευσή της, της αποδίδει σημαντικά κέρδη κάθε χρονιά. Το 1998 τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης εμπορίας λιπασμάτων ξεπέρασαν τα 82 εκατομμύρια δραχμές.

ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ – ΟΡΓΑΝΩΣΗ **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Οι κύριες δραστηριότητες της Ένωσης είναι η εμπορία – συγκέντρωση των βασικών προϊόντων που παράγονται στην περιοχή (π.χ. αραβόσιπος, βαμβάκι, καπνός κ.λ.π.) καθώς και η εμπορία λιπασμάτων.

Μέχρι το έτος 1991 οι δραστηριότητες αυτές εγένοντο στο σύνολό τους σχεδόν για λογαριασμό άλλων φορέων, όπως ΚΥΔΕΠ, ΣΥΝΕΛ κ.λ.π., συνέπεια η Ένωση να είναι εξαρτημένη από τους παραπάνω φορείς και την πολιτική τους και ως επί το πλείστον να μην καλύπτει τα έξοδα που πραγματοποιούσε για τη διενέργεια αυτών των δραστηριοτήτων.

Από το έτος 1992 οι παραπάνω δραστηριότητες διενεργούνται αποκλειστικά για λογαριασμό της Ένωσης με πολύ καλύτερα οικονομικά αποτελέσματα, γεγονός που της προσφέρει σημαντικά κέρδη και ευνοϊκότερες προοπτικές για το μέλλον.

Ειδικότερα:

α) Ως προς το βαμβάκι: Με δεδομένο ότι οι τιμές που απολαμβάνει ο παραγωγός την τελευταία τριετία εξελίσσονται ικανοποιητικά, η καλλιέργεια βαμβακιού στην περιοχή θα αυξηθεί και το Εκκοκκιστήριο της Ένωσης στο Νεοχώρι θα εξασφαλίσει τα επόμενα χρόνια τις αναγκαίες ποσότητες για αποδοτική και κερδοφόρα λειτουργία.

Την περίοδο 1996 – 97, η ποσότητα σύσπορου βαμβακιού που εκκοκκίσθηκε στο εκκοκκιστήριο ήταν στους 11.590 τόνους, την περίοδο 1997 – 98 έφθασε στους 14.835 τόνους, την περίοδο 1998 – 99 η ποσότητα σύσπορου βαμβακιού που προβλέπεται να εκκοκκισθεί θα ξεπεράσει τους 15.000 τόνους. Την πρόβλεψη αύξησης για την συγκεντρωθείσα ποσότητα και την αγορά νέων

μηχανημάτων στο εκκοκκιστήριο αποτελούν ίδια διαθέσιμα της Ένωσης, επένδυση άνω των 20.000.000 δραχμών που θα εξασφαλίζουν αφ' ενός βελτίωση του εκκοκκισμένου προϊόντος και αφ' ετέρου αύξηση και αποδοτικότητα του εργοστασίου.

β) Ως προς τον αραβόσιτο: Παρά την μείωση των καλλιεργημένων εκτάσεων (μείωση παραγωγής) και την τροποποίηση σε βάρος της παραγωγής των σχετικών κανονισμών της ΕΟΚ που διέπουν την καλλιέργεια αραβοσίτου, οι προοπτικές της εμπορίας του είναι ευνοϊκές για την Ένωση δεδομένου ότι η πρωιμότητα της παραγωγής δημιουργεί μεγάλη ζήτηση και με τιμές που εξασφαλίζουν κερδοφόρα αποτελέσματα για την Ένωση, η οποία σημειωτέον διαθέτει σύγχρονες εγκαταστάσεις ξήρανσης (Ευηνοχώρι, Βάλισσα).

γ) Ως προς τα λιπάσματα: Μετά την απελευθέρωση της διακίνησης των λιπασμάτων (1992) η εμπορία τους γίνεται αποκλειστικά για λογαριασμό της Ένωσης και με όρους που της εξασφαλίζουν οπωσδήποτε κέρδη.

Η εμπειρία των προηγούμενων ετών στη διακίνηση των λιπασμάτων, οι χώροι αποθήκευσης της Ένωσης κοντά στους τόπους κατανάλωσης αλλά και το αξιόλογο σύστημα πωλήσεων που οργάνωσε επί χρόνια η Ένωση, εξασφαλίζουν πλέον όλες τις προϋποθέσεις για επιτυχή οικονομικά αποτελέσματα και σ' αυτή τη δραστηριότητα, παρ' όλες τις προβλέψεις για μείωση της συνολικής ποσότητας κατανάλωσης στην περιοχή. Ήδη τα αποτελέσματα της παρακολούθησης και της τρέχουσας περιόδου κατέδειξαν ότι η Ένωση διακίνησε (εμπορεύτηκε) το 95% της κατανάλωσης λιπασμάτων στην περιοχή πραγματοποιώντας πωλήσεις που πλησίασαν το ένα δισεκατομμύριο πεντακόσια εκατομμύρια. (1.500.000.000).

δ) Ως προς τον καπνό: Η Ένωση από το 1993 λειτουργεί και ως ομάδα παραγωγών καπνού σύμφωνα με τον σχετικό κανονισμό της ΕΟΚ (84/93). Έτσι ακριβώς θα λειτουργήσει και τα επόμενα τρία χρόνια (μέχρι το 1996) βάση του ίδιου κανονισμού. Οι διατάξεις δε του άνω κανονισμού της ΕΟΚ θεσπίζουν κίνητρα που θ' αποφέρουν στην Ένωση, για την επόμενη τετραετία τουλάχιστον εκατό εκατομμύρια δραχμές (100.000.000) καθαρά έσοδα.

ε) Ως προς τις ζωτροφές: Η διαχείριση ζωοτροφών γίνεται στα κατά τόπους αποθηκευτικά κέντρα. Τα έσοδα από την δραστηριότητα αυτή είναι σχετικά μικρή.

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ – ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ

Μια άλλη δραστηριότητα που φέρνει έσοδα στην Ένωση είναι οι υπηρεσίες που προσφέρει στους πρωτοβάθμιους συνεταιρισμούς, συνεταιρισμένους γεωργούς, αλλά και ανεξάρτητους παραγωγούς.

Οι δραστηριότητες αυτές αναφέρονται στις επιδοτήσεις ελαιολάδου, στην επιδότηση των αιγοπροβάτων της περιοχής, και στη διαδικασία της επιστροφής του Φ.Π.Α. στους αγρότες.

A. Επιδοτήσεις Ελαιολάδου

Τα τελευταία χρόνια οι επιδοτήσεις είχαν την εξής πορεία:

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΔΟΤΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΙΤΗΣΕΩΝ
1996-97	179.080.000	7.000
1997-98	678.000.000	9.000
1998-99	314.000.000	9.500

Τα έσοδα της ενώσεως προέρχονται από την παρακράτηση 1 δρχ. ανά κιλό επιδοτούμενου ελαιολάδου, και από την επιδότηση με 300 δρχ. την αίτηση από την ΕΟΚ.

B. Επιδότηση Αιγοπροβάτων

Η πορεία των επιδοτήσεων από το 1996 έχει:

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΕΠΙΔΟΤΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΙΤΗΣΕΩΝ
1996-97	300.000.000	2.500
1997-98	450.000.000	2.400
1998-99	571.000.000	2.700

Τα έσοδα της Ένωσης προέρχονται από την παρακράτηση ενός ποσοστού ίσου με 2% επί του ποσού της επιδότησης.

Γ. Επιστροφή Φ.Π.Α. στους αγρότες

Τα έσοδα της Ένωσης αφορούν το ποσό των 600 δρχ. για κάθε αίτηση που διεκπεραιώνεται. Η επιδότηση αυτή γίνεται από την Δ.Ο.Υ. Την περίοδο 1997 – 98 ο αριθμός των αιτήσεων ξεπέρασε τις 8.000 ενώ την περίοδο 1998 – 99 ξεπέρασε τις 7.500.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ «ΚΑΤΑ ΕΡΓΟ»

Η μέθοδος κοστολόγησης «κατά έργο»⁸ εφαρμόζεται από επιχειρήσεις, τα προϊόντα των οποίων εξατομικεύονται (εξειδικεύονται) εύκολα (εξειδικευμένη παραγωγή). Δηλαδή κάθε μονάδα παραγωγής είναι τελείως διακεκριμένη από τις άλλες. Κάθε μονάδα παράγεται βάσει ειδικού προγράμματος διότι, η παραγωγή της απαιτεί διαφορετική «ειδικότητα και προσοχή» από εκείνη των άλλων μονάδων. Οι επιχειρήσεις αυτού του τύπου έχουν κυρίως ως αντικείμενο παραγωγής την εκτέλεση ειδικών παραγγελιών εξωτερικών ή εσωτερικών.

Εξωτερικές είναι οι παραγγελίες των πελατών.

Οι εσωτερικές παραγγελίες αποφασίζονται από τη διοίκηση και αποβλέπουν στην κάλυψη των αναγκών της ίδιας της επιχείρησης.

Παραδείγματα:

A) Μηχανουργική επιχείρηση κατασκευάζει μια πρέσα και έναν τόρνο με προορισμό να εξυπηρετήσουν την ίδια την επιχείρηση (ιδιοπαραχθέντα πάγια στοιχεία).

B) Επιχείρηση που έχει ως αντικείμενο την παραγωγή, εμπορία και τοποθέτηση «παρκέ», αποφασίζει για λόγους διαφημίσεως την αντικατάσταση των μωσαϊκών δαπέδων του ορόφου «Γραφεία» με παρκέ και την επένδυση των τοίχων, του ίδιου ορόφου, με ειδικό λόγο που η ίδια κατ' αποκλειστικότητα εισάγει: Όλη αυτή η κατασκευή για την εκτέλεση της οποίας διαβιβάσθηκε σχετική εντολή στις αρμόδιες τεχνικές υπηρεσίες, είναι μια εσωτερική παραγγελία. Μια εσωτερική παραγγελία μπορεί να αποβλέπει ακόμη

⁸ Βλέπε Λογιστική Κόστους, Τεύχος Ι, Α. Ιγνατιάδης, σελ. 57

στην παραγωγή τυποποιημένων αντικειμένων για τη δημιουργία αποθέματος που, όπως προβλέπεται, θα πουληθεί ορισμένη εποχή.

Κάθε παραγγελία (έργο) θεωρείται ειδική διότι συγκεντρώνει τα εξής χαρακτηριστικά:

A) Είναι περιορισμένη ως προς την ποσότητα του προϊόντος
π.χ.

- Κατασκευή από βιομηχανία επίπλων, μιας επιπλώσεως style anglais ή πέντε σκαλιστών τραπεζιών.
- Κατασκευή, από οικοδομική επιχείρηση μιας πολυκατοικίας ή κτιριακού συγκροτήματος για τη στέγαση μιας κλινικής.
- Κατασκευή από επιχείρηση δημοσίων έργων, μιας γέφυρας κ.λ.π.

Αν μια εξωτερική παραγγελία περιλαμβάνει μια μεγάλη ποσότητα αντικειμένων, τότε είναι δυνατόν για λόγους τεχνικούς, να μοιραστεί από τον υπεύθυνο παραγωγής σε περισσότερες εντολές παραγωγής και κατά συνέπεια, σε περισσότερα έργα.

Παράδειγμα:

Μια παραγγελία για την κατασκευή 20 τροχόσπιτων μπορεί να μοιραστεί σε δύο εντολές παραγωγής. Μία, για τα 12 τροχόσπιτα των 2 δωματίων και μια, για τα 8 του ενός ή αν τα τροχόσπιτα είναι ίδια, σε δύο εντολές των δέκα τεμαχίων. Αντίθετα, αν συμπέσει δύο παραγγελίες να είναι απόλυτα όμοιες, είναι δυνατό να συμπεριληφθούν στην ίδια εντολή παραγωγής.

B) Κάθε παραγγελία είναι διαφορετική από όλες τις άλλες, διότι εκτελείται σύμφωνα με την επιθυμία του πελάτη. Σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές που καθόρισε ο πελάτης (παραγγελέας) π.χ. σε ένα ναυπηγείο το κότερο του πελάτη Α είναι τελείως διαφορετικό, σε μέγεθος, σχήμα και εσωτερική διαρρύθμιση, από το κότερο του Β και ακόμη περισσότερο διαφορετικό, από το ψαροκάικο του Γ ή το επιβατηγό πλοίο που

προορίζεται να εκτελεί ακτοπλοία. Το ίδιο σ' ένα μηχανουργείο υπάρχει διαφορά μεταξύ των παραγγελιών.

- Κατασκευή ανυψωτικού μηχανήματος
- Γερανογέφυρα
- Ατέρμονας μεταφορέας υλικών
- Σιλό σιτηρών κ.λ.π.

Για τους λόγους αυτούς κάθε παραγγελία (κάθε έργο) χαρακτηρίζεται ως ειδική (ειδικό), ως ειδική εργασία, ως ειδικό προϊόν και εκτελείται με βάση ειδικό πρόγραμμα παραγωγής.

Κατά τη μέθοδο κόστους έργου, εκείνο που έχει ιδιαίτερη σημασία από κοστολογικής άποψης και πρέπει να γίνει πλήρως κατανοητό, είναι ότι κάθε παραγγελία, κάθε έργο, αποτελεί όχι μόνο τη μονάδα μετρήσεως και παραγωγής, αλλά και τη μονάδα κοστολογήσεως. Δηλαδή κάθε έργο (παραγγελία) αποτελεί μια λογιστική μονάδα, η οποία επιβαρύνεται με τα πραγματοποιηθέντα για την κατασκευή της (παραγωγής κ.τ.λ.) κόστη (άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά και Γ.Β. κόστη).

Για κάθε ένα από τα διαφορετικά έργα ή κάθε μία από τις διαφορετικές παραγγελίες εσωτερικές ή εξωτερικές, που μπορεί να κατασκευάζονται στο εργοστάσιο ταυτόχρονα, ανοίγεται μια καρτέλα (ειδικό εσωτερικό έντυπο) το φύλλο κόστους. Στο φύλλο κόστους (Φ.Κ.) που είναι ειδικά γραφογραφημένο, άμεσα εργατικά, Γ.Β. κόστη) του έργου, του οποίου τον διαφορετικό από των άλλων, αριθμό φέρει το Φ.Κ. στο πάνω μέρος, σε εμφανή σημείο.

Όταν πρόκειται για εξωτερική παραγγελία, γράφεται στο φύλλο κόστους, σε κατάλληλη θέση και το συμφωνημένο τίμημα.

Έτσι είναι δυνατός και ο προσδιορισμός πάνω στο Φ.Κ. του μικτού αποτελέσματος από κάθε παραγγελία.

Κατά τη μέθοδο κόστους έργου, παράλληλα προς την κατά έργο λογιστική συγκέντρωση των κοστών δια του φύλλο κόστους,

γίνεται και λογιστική συγκέντρωση, των κοστών κατά παραγωγικό τμήμα, πράγμα που εξυπηρετεί τον έλεγχο, που αποτελεί επίσης πρωταρχικό σκοπό της λογιστικής του κόστους.

Αν και τα παραδείγματα που ακολουθούν για την περιγραφή και ανάλυση των μεθόδων κόστους έργου αναφέρονται κυρίως σε βιομηχανικές επιχειρήσεις, η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται και σε μη βιομηχανικές επιχειρήσεις π.χ.

- Επιχειρήσεις Υπηρεσιών νομικής φύσεως
- Συνεργεία επισκευών αυτοκινήτων
- Κλινικές (περιπτώσεις ασθενών)
- Επιχειρήσεις κοινής ωφελείας
- Οργανισμούς κοινωνικού χαρακτήρα (προγράμματα κοινωνικών παροχών) κ.α.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΤΗΣ ΕΓΣΜΝ - ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΡΓΩΝ

ΕΝΤΥΠΟ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ Ή ΕΝΤΟΛΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η συμφωνία με τον πελάτη για την ανάθεση μιας παραγγελίας κλείνεται συνήθως με την υπογραφή ενός εντύπου, του δελτίου παραγγελίας, που εκδίδεται από το τμήμα πωλήσεων.

Στο έντυπο καταχωρίζεται:

- Ο αύξων αριθμός της παραγγελίας, που όπως θα αναλυθεί πιο κάτω θα αποτελεί το διακριτικό γνώρισμα της παραγγελίας, δηλ. την ταυτότητα της παραγγελίας, ώσπου αυτή να παραδοθεί στον πελάτη.
- Τη λεπτομερή περιγραφή της παραγγελίας, δηλ. «το τι παραγγέλλεται να κατασκευασθεί».
- Τις τεχνικές προδιαγραφές της
- Το ονοματεπώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση, τηλέφωνο του πελάτη
- Το συμφωνηθέν τίμημα και τον τύπο εξοφλήσεώς του
- Τις προκαταβολές και εγγυήσεις
- Την ημερομηνία και τον τόπο παραδόσεως
- Τους όρους μεταφοράς και κάθε άλλο στοιχείο που κρίνεται απαραίτητο.
- Τις υπογραφές των συμβαλλομένων (του εξουσιοδοτημένου οργάνου της επιχειρήσεως και του παραγγελέα).
- Η έναρξη εκτελέσεως κάθε παραγγελίας από την τεχνική υπηρεσία προϋποθέτει την έκδοση εντολών παραγωγής.

Η εντολή αυτή εκδίδεται από τον υπεύθυνο της παραγωγής και περιλαμβάνει:

- Το είδος (αντικείμενο) της παραγγελίας

- Τον αριθμό των μονάδων
 - Τις τεχνικές προδιαγραφές
 - Το είδος των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για να αρχίσει η διαδικασία εξαγωγής των υλικών από την αποθήκη (σύσταση αιτήσεως-δελτίο εξαγωγής υλικών)
 - Την ημερομηνία ενάρξεως.
 - Την ημερομηνία που πρέπει να έχει περατωθεί.
 - Τα τεχνικά σχέδια (επισυναπτόμενα) αν υπάρχουν και κάθε άλλο απαραίτητο στοιχείο.
- Έτσι διασφαλίζεται η συνεχής ομαλή ροή στην παραγωγή.

ΦΥΛΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το σπουδαιότερο έντυπο της μεθόδου «κόστους έργου» είναι το «φύλλο κόστους»⁹.

Τα Φ.Κ. χρησιμεύουν για τον επιμερισμό των κοστών στα διαφορετικά έργα.

Για κάθε έργο, με την έναρξη της κατασκευής του, ανοίγεται ένα φύλλο κόστους που φέρει το διακριτικό γνώρισμα (τον αριθμό) του έργου αυτού και είναι κατάλληλα γραμμογραφημένο, για να δεχθεί τις καταχωρήσεις των κοστών που αναλώθηκαν για την παραγωγή του.

Τα έργα περνούν επεξεργαζόμενα τα διάφορα τμήματα του εργοστασίου, μέχρις ότου ολοκληρωθούν.

Η κατασκευή όμως κάθε έργου απαιτεί διαφορετικά είδη υλικών, διαφορετικής προσπάθειας, μέσα σε κάθε τμήμα και διαφορετικό χρονικό διάστημα. Η διαπίστωση του είδους της ποσότητας και της αξίας (του κόστους) των αναλωθέντων για συγκεκριμένο έργο υλικών γίνεται από το εκδιδόμενο έντυπο «φύλλο εξαγωγής υλικών» που για το σκοπό αυτό φέρει τον αριθμό του (συγκεκριμένου) έργου.

Ομοίως το κατά έργο κόστος των άμεσων εργατικών προκύπτει από το έντυπο «δελτίο απασχολήσεως», που τηρείται για κάθε εργάτη.

Με τα δύο αυτά έντυπα εξειδικεύονται κατά έργο τα δύο άμεσα κόστη (άμεσα υλικά και άμεσα ημερομίσθια).

Τα έντυπα αυτά χρησιμεύουν ακόμη και ως δικαιολογητικά των λογιστικών καταχωρήσεων στα φύλλα κόστους.

Με την καταχώρηση των δύο άμεσα στοιχείων (άμεσων υλικών και άμεσων εργατικών και την ενσωμάτωση Γ.Β. κοστών,

⁹ Βλέπε: Λογισμός του Κόστους, Βιομηχανική Λογιστική, Σ. Πρωτοσυγγελίδης, σελ. 81

με προκαθορισμένο συντελεστή θα προκύψει (από το άθροισμα του Φ.Κ.) το μέχρι αυτή τη στιγμή κόστος του έργου, ανεξάρτητα από το αν έχει τελειώσει (έτοιμο) ή βρίσκεται ακόμη υπό καταργασία (ημικατεργασμένο).

Όλα μαζί τα φύλλα κόστους συνθέτουν το ειδικό καθολικό του περιληπτικού λογαριασμού «ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΝ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑ».

ΦΥΛΛΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΠΙΠΛΟΠΟΙΙΑ Α.Ε. ΠΑΠΑΦΛΕΣΣΑ 4 ΠΑΓΚΡΑΤΙ	№ ΕΡΓΟΥ
ΟΝΟΜ/ΜΟ ΠΕΛΑΤΗ.....	ΗΜΕΡΟΜΗΝ. ΕΝΑΡΞ.
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΗΜΕΡΟΜ. ΠΕΡΑΤΩΣΗΣ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ.....	
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΣ	

ΤΜΗΜΑ Ι

Άμεσα υλικά			Άμεσα Ημερομ.			Γεν. Β. Κόστη	
Ημερ.	Δελτίο Εξαγωγής	Ποσό	Ημερομη- νία	Δελτ. Ατομ.	Ποσό	Ημερομ.	Ποσό

ΤΜΗΜΑ ΙΙ

Άμεσα υλικά			Άμεσα Εργατικά			Γεν. Β. Κόστη	
Ημερομ.	Δελτ. Εξαγ.	Ποσό	Ημερ.	Δελτ. Ατομ. Απασχ.	Ποσό	Ημερομ.	Ποσό
Ανακεφαλαίωση κόστους							
Τμήμα Ι	Τμήμα Ι		Τμήμα ΙΙ		Σύνολο		
Άμεσα υλικά	.....		.....		.....
Άμεσα εργατικά	.....		.....		.....
Γ.Β.Κ.	.....		.....		.....
Σύνολο	.....		.....		.....
Τιμή Πωλήσεως							

ΥΠΗΡΕΣΙΑΚΟ ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ ΤΗΣ ΕΓΣΜ-Ν

Η Ένωση πραγματοποιεί τις εργασίες της με το απασχολούμενο προσωπικό της (που διακρίνεται αναλόγως της σχέσης εργασίας σε μόνιμο, αορίστου και εποχιακό με συμβάσεις ορισμένου χρόνου ή έργου).

Το όλο προσωπικό είναι κατανεμημένο σύμφωνα με συγκεκριμένο οργανόγραμμα, στις υπηρεσίες της (προμηθειών, πωλήσεων, λογιστηρίου, γεωτεχνικής παραγωγής, συνεταιρισμών, εκπαίδευσης και πληροφορικής-μηχανοργάνωσης).

α) ΣΥΝΘΕΣΗ ΜΟΝΙΜΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ:

Χαρακτηρισμός προσωπικού	ΧΡΗΣΗ 1996	ΧΡΗΣΗ 1997	ΧΡΗΣΗΣ 1998
	Ετήσια επιβάρυνση μαζί με εργοδοτική εισφορά (χιλ. δρχ.)	Ετήσια επιβάρυνση με εργοδοτικές εισφορές (χιλ. δρχ.)	Ετήσια επιβάρυνση με εργοδοτικές εισφορές
Διοικητικό Προσωπικό	369	415	495
Τεχνικό και Εργατικό Προσωπικό	136	152	186
ΣΥΝΟΛΟ	505	567	681

β) ΕΠΟΧΙΑΚΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

Η Ένωση απασχολεί τις εποχές συγκομιδής εργάτες, εργατοτεχνίτες ως εποχιακό προσωπικό και ο μέσος χρόνος απασχόλησης τους είναι 70 περίπου ημέρες.

ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ **ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ – ΕΦΟΔΙΩΝ – ΕΙΔΩΝ**

Η υπηρεσία Εμπορίας αποτελείται από τα εξής καταστήματα:

- ◆ Κεντρικό κατάστημα
- ◆ Κατάστημα Κατοχής
- ◆ Κατάστημα Ναυπάκτου
- ◆ Κατάστημα Ματαράγκας

Οι αρμοδιότητες που ασκεί είναι:

- Η εμπορία πάσης φύσεως γεωργικών μηχανημάτων των εφοδίων και εργαλείων
- Ο προγραμματισμός και συντονισμός παραγγελιών σε συνεργασία με τους υπευθύνους των υποκαταστημάτων.
- Η παρακολούθηση της εγχώριας και διεθνούς αγοράς.
- Διεκπεραιώνει και ετοιμάζει τα απαραίτητα δικαιολογητικά για επιδοτήσεις, δάνεια κ.λ.π.
- Μεριμνά για ποιοτικό έλεγχο, συσκευασία – τυποποίηση και διανομή των παραγγελιών προς πελάτη.
- Παρακολουθεί τις πωλήσεις και έχει την ευθύνη για την εμπορία σύμφωνα με τον εμπορικό κώδικα και το αγορανομικό καθεστώς στο κεντρικό και τα υποκαταστήματα.
- Διερευνά την αγορά και τις θέσεις των άλλων ανταγωνιστών.

ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΓΕΩΡΓΙΚΩΝ ΦΑΡΜΑΚΩΝ

Η διακίνηση των γεωργικών φαρμάκων γίνεται διαμέσου των τεσσάρων καταστημάτων της Ε.Γ.Σ., δηλαδή του κεντρικού καταστήματος, του υποκαταστήματος της Ναυπάκτου, της Κατοχής και της Ματαράγκας.

Οι εργασίες που έχει αναλάβει το τμήμα της εμπορίας γεωργικών φαρμάκων είναι οι εξής:

- Προγραμματισμός παραγγελιών, φυτοφαρμάκων σε συνεννόηση και συνεργασία με τους υπευθύνους των καταστημάτων.
- Παρακολούθηση τιμών πώλησης, φυτοφαρμάκων του κεντρικού και των υποκαταστημάτων.
- Πολιτική τιμών – διαφήμιση, ενημέρωση
- Οδηγίες χρήσης γεωργικών φαρμάκων στους συνεταιρισμούς και παραγωγούς.
- Συμβουλευτικός ρόλος στην προμήθεια σπόρων και προγραμματισμός.

Επιπλέον οι γεωπόνοι, του κεντρικού και των υποκαταστημάτων έχουν υποχρέωση να δίνουν οδηγίες χρήσης, να κάνουν επισκέψεις στις καλλιέργειες και να παρακολουθούν την ποιοτική κατάσταση των ζωοτροφών σε συνεργασία με το γεωπόνο της Διεύθυνσης Γεωργίας.

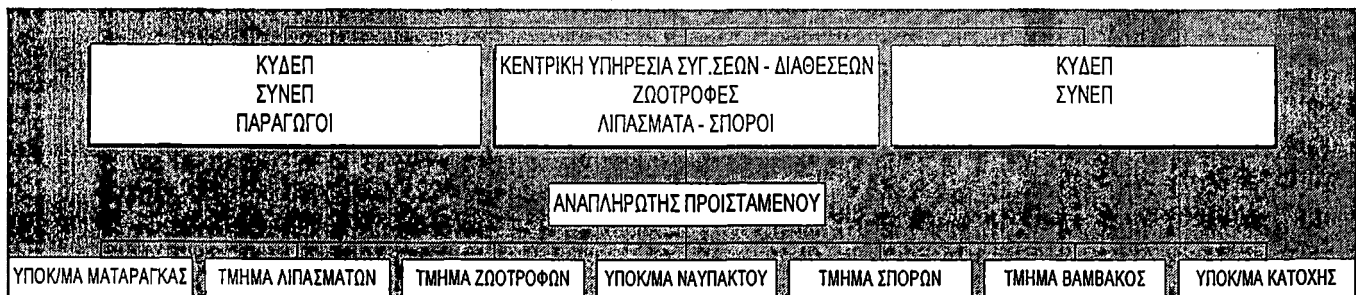
ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ – ΔΙΑΘΕΣΗΣ

Η υπηρεσία συγκέντρωσης – διάθεσης είναι υπεύθυνη για την συλλογή και διακίνηση των εξής προϊόντων:

- Ζωοτροφές – Αραβόσιτος
- Λιπάσματα
- Σπόροι
- Βαμβάκι

Οι λειτουργίες της υπηρεσίας ασκούνται και στα τέσσερα καταστήματα της Ε.Γ.Σ., δηλ. το κεντρικό, της Κατοχής, τη Ματαράγκας και της Ναυπάκτου.

Η οργανωτική διάρθρωση της υπηρεσίας έχει την εξής μορφή:



ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΕΓΣΜ-Ν **ΑΠΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ**

1. ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ

Ανώτατο όργανο Διοίκησης της Ένωσης είναι η Γενική Συνέλευση.

Ιεραρχικά δεύτερο όργανο είναι το διοικητικό Συμβούλιο και τρίτο όργανο το Εποπτικό Συμβούλιο. Από τη Γενική Συνέλευση εκλέγεται το Διοικητικό Συμβούλιο της οργάνωσης που κατ' εξουσιοδότηση της γενικής Συνέλευσης ασκεί τη διοίκηση της Ένωσης και μεριμνά για την διεξαγωγή των εργασιών αυτής.

Από τη Γενική Συνέλευση εκλέγεται και το Εποπτικό Συμβούλιο το οποίο εποπτεύει και ελέγχει τις αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου.

2. ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΤΗΣ ΕΓΣΜ-Ν ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΤΟΧΩΝ Ή ΜΕΡΙΔΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΗΣ Ή ΜΕΡΙΔΙΩΝ ΣΕ ΔΡΧ.	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΕ ΧΙΛ. ΔΡΧ.
ΚΥΔΕΠ	4	30.000	120.000
ΣΠΕ	500	1000	50.000
ΣΕΚΕ Α.Ε.	61687	280	1.727.200
ΝΕΑ ΑΓΡΞΕ	100	1000	100000
ΕΛΛΙΟΥΡΓΙΚΗ	5	1000	5000
ΑΣΕ ΑΕ	200	110	22000
ΚΤΗΝ/ΚΗ	3	10.000	30000
ΑΙΤΩΛΙΚΗ	1760	1000	700.000
ΕΤΑΔΕ Α.Ε.			1.945.000
ΣΥΝΒΕΠ Α.Ε.			3.420.000
ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΗ			1.000.000

ΠΗΓΗ: ΤΜΗΜΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ Ε.Γ.Σ.

3. ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ – ΑΠΟΘΗΚΕΥΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ

Η Ένωση διαθέτει υποκαταστήματα στη Ναύπακτο, στην Ματαράγκα και στην Κατοχή.

Επίσης λειτουργούν αποθηκευτικά κέντρα διανομής λιπασμάτων και ζωοτροφών στη Ναύπακτο, στη Γαυρολίμνη, στο Ευηνοχώρι, στην Παλαιομάνινα, στο Νεοχώρι, στην Κατοχή, στην Γαβαλού και στα Κλεισορρέυματα.

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΕΓΣΜ-Ν

Α. ΚΤΙΡΙΑ – ΑΠΟΘΗΚΕΣ

1. Αποθηκευτικοί χώροι με γεφυροπλάστιγγα στα χωριά Κατοχή και Νεοχώρι Μεσολογγίου σε ιδιόκτητα οικόπεδα.

Επιφάνεια κτιρίων	6.000 m ²
Τιμή Κτήσης	100.000.000 δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	200.000.000 δρχ.

2. αποθηκευτικός χώρος στην πόλη του Μεσολογγίου

Επιφάνεια κτιρίων	2.000 m ²
Τιμή Κτήσης	35.000.000 δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	90.000.000 δρχ.

3. Ιδιόκτητα γραφεία και εγκαταστάσεις στο Μεσολόγγι

Επιφάνεια κτιρίων	6.000 m ²
Τιμή Κτήσης	100.000.000 δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	200.000.000 δρχ.

4. Γραφεία και αποθήκες στη Ναύπακτο 1.200m²

5. Αποθήκες Γαυρολίμνης 800m²

6. Αποθήκη Στρανώμας 200m²

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΕΓΣΜ – Ν

Η Ένωση διαθέτει ιδιόκτητες βιομηχανικές μονάδες εκκόκκισης βάμβακος (εκκοκκιστήριο στο Νεοχώρι), ξήρανσης αραβοσίτου (ξηραντήρια Ευηνοχωρίου και Βάλισσας), ελαιοτριβείο στο Τρίκορφο (7τ/8ωρο) και δύο συσκευαστήρια λαδιού (6τ/8ωρο) στο Αντίρριο και στις Παπαδάτες. Ακόμα διαθέτει ιδιόκτητους αποθηκευτικούς χώρους σε διάφορα σημεία της περιοχής καθώς και ιδιόκτητους χώρους όπου στεγάζονται τα γραφεία της και το Super Market που λειτουργεί στο Μεσολόγγι. Επίσης από τον Απρίλιο του 1995 η Ένωση διαθέτει κατάστημα Super Market και στην περιοχή του Αιτωλικού.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ:

1. Εκκοκκιστήριο βάμβακος κοντά στο χωριό Νεοχώρι Μεσολογγίου συνολικής στεγασμένης επιφάνειας (εργοστασίου και αποθηκευτικών χώρων) 14.000m² σε οικόπεδο 60 στρεμμάτων.

Επιφάνεια κτιρίων	14.000m ²
Τιμή κτίσης	750.000.000δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	1.200.000.000δρχ.

2. Ξηραντήριο καλαμποκιού (20τ/ώρα) κοντά στο χωριό Ευηνοχώρι σε οικόπεδο εκτάσεως 14 στρεμμάτων.

3. Ξηραντήριο καλαμποκιού (60τ/ώρα) στην περιοχή Βάλισσας με αποθηκευτικούς χώρους (SILO) 12.000 τόνους σε οικόπεδο εκτάσεως 15 στρεμμάτων.

Επιφάνεια κτιρίων και εγκαταστάσεων	6.000m ²
Τιμή κτίσης	150.000.000δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	600.000.000δρχ.

4. Ελαιοτριβείο (7τ/8ωρο) με μηχανολογικό εξοπλισμό στο χωριό Τρίκορφο.

Επιφάνεια κτιρίων και εγκαταστάσεων	550m ²
-------------------------------------	-------------------

Τιμή κτίσης	13.000.000δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	40.000.000δρχ.
5. Τυποποιητήριο λαδιού (6τ/8ωρο) με μηχανολογικό εξοπλισμό στο χωριό Παπαδάτες Μακρυνείας.	
Επιφάνεια κτιρίων	650m ²
Τιμή κτίσης	32.000.000δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	40.000.000δρχ.
6. Τυποποιητήριο λαδιού (6τ/8ωρο) με μηχανολογικό εξοπλισμό στο χωριό Αντίρριο Ναυπακτίας.	
Επιφάνεια κτιρίων και εγκαταστάσεων	450m ²
Τιμή κτίσης	38.000.000δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	90.000.000δρχ.
7. Αποθηκευτικοί χώροι με γεφυροπλάστιγγα στα χωριά Κατοχή και Νεοχώρι Μεσολογγίου σε ιδιόκτητους χώρους.	
Επιφάνεια κτιρίων και εγκαταστάσεων	6.000m ²
Τιμή κτίσης	100.000.000δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	200.000.000δρχ.
8. Αποθηκευτικός χώρος στην πόλη του Μεσολογγίου	
Επιφάνεια κτιρίων και εγκαταστάσεων	2.000m ²
Τιμή κτίσης	35.000.000δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	90.000.000δρχ.
9. Ιδιόκτητα γραφεία και εγκαταστάσεις Super Market στο Μεσολόγγι	
Επιφάνεια κτιρίων και εγκαταστάσεων	11.000m ²
Τιμή κτίσης	25.000.000δρχ.
Κατ' εκτίμηση τρέχουσα τιμή	100.000.000δρχ.

ΑΔΡΑΝΗ ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
ΤΗΣ ΕΓΣΜ-Ν

Η Ένωση έχει ένα ξηραντήριο τριφυλλιού στο χωριό Ευηνοχώρι. Το ξηραντήριο αυτό και ο μηχανολογικός του εξοπλισμός είναι παλιάς τεχνολογίας και ως εκ τούτου η λειτουργία του ήταν ασύμφορη, η οποία όμως εκποιήθηκε. Η εκποίηση του παλιού μηχανολογικού εξοπλισμού θα αποφασισθεί από τα αρμόδια όργανα της Ένωσης και ήταν στα μέτρα του προγράμματος εξυγίανσης που θα λάβει η οργάνωση. Η είσπραξη από την πώληση μεταφέρθηκε σε πίστωση οφειλών της (20.000.000 δρχ. περίπου).

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΤΗΣ ΕΓΣΜ-Ν

1. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΓΟΡΑ

Οι πωλήσεις απέκτησαν ουσιαστικό ενδιαφέρον για την Ένωση από τότε που η εμπορία των βασικών προϊόντων της περιοχής γίνεται αποκλειστικά για λογαριασμό της.

Η ζήτηση των προϊόντων (βαμβάκι, αραβόσιτος, λιπάσματα, καπνός) που εμπορεύεται η Ένωση προβλέπεται πιο ευνοϊκή τα επόμενα χρόνια, αφ' ενός για το βαμβάκι και τον καπνό οι κανονισμοί της ΕΟΚ κατοχυρώνουν την καλλιέργεια και τη διάθεση τους, αφ' ετέρου οι ποσότητες του αραβόσιτου λόγω της πρώιμης παραγωγής γίνονται περιζήτητες στην ελληνική αγορά και εκ τρίτου η εμπορία των λιπασμάτων έχουν εκ προοίμιου ζήτηση για την απόδοση των καλλιεργειών έστω και σε μειωμένες ποσότητες, σε σύγκριση με τις προηγούμενες χρονιές.

Οι τιμές κατά μονάδα πώλησης των κυρίων προϊόντων διαμορφώνονται σύμφωνα με τους κανόνες της αγοράς ύστερα από την απελευθέρωση της τα τελευταία χρόνια. Για το βαμβάκι και τον καπνό οι τιμές διαμορφώνονται σύμφωνα με τους κανονισμούς της ΕΟΚ λόγω των επιδοτήσεων.

Φυσικά υπάρχουν περιθώρια κέρδους στο εμπόριο, αρκεί να υπάρχει γνώση του αντικειμένου εμπορίας και της εν γένει διακίνησης των προϊόντων, γεγονός, που εξασφαλίζεται από τα στελέχη της Ένωσης λόγω της προηγούμενης πείρας τους στην διακίνηση των παραπάνω προϊόντων.

Για την προώθηση των πωλήσεων η Ένωση οργάνωσε ειδική υπηρεσία με πλήρης μηχανογραφημένο σύστημα – πρόγραμμα Ηλεκτρονικών Υπολογιστών (one – line) την οποία στελέχωσε με ικανό αριθμό υπαλλήλων.

Οι συνεργασίες της Ένωσης αφορούν κατά κύριο λόγο συνεταιριστικές οργανώσεις και επιλεγμένες αξιόπιστες εταιρίες όπως π.χ. ΣΟΓΙΑ ΕΛΛΑΣ, ΚΛΩΣΤΗΡΙΑ ΝΑΟΥΣΗΣ – ΑΡΓΥΡΟΥ κ.λ.π. Οι πωλήσεις γίνονται επί το πλείστον μετρητοίς και ελάχιστα με πίστωση η οποία σε κάθε περίπτωση δεν υπερβαίνει το τρίμηνο.

Οι επιδοτήσεις που γίνονται σήμερα κυρίως στο βαμβάκι και στον καπνό διέπονται από τους κανονισμούς της ΕΟΚ και όπως φαίνεται θα χορηγούνται και στο μέλλον.

2. ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ

Η Ένωση δεν είχε εμπορικές συναλλαγές με οίκους του εξωτερικού αλλά από το έτος 1994 δραστηριοποιήθηκε και στον τομέα αυτό κυρίως με εξαγωγές εκκοκκισμένου βάμβακος, αξίας άνω των 3,6 εκατ \$ (δολαρίων). Οι εξαγωγές έγιναν έναντι φορτωτικών εγγράφων από το κατάστημα της ΑΤΕ Αθηνών. Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις εκκοκκισμένου βάμβακος για την περίοδο (97-98) ήταν 4,3 εκατομμύρια δολάρια, ενώ την περίοδο 98-99 ξεπέρασαν τα 6,6 εκατομμύρια δολάρια και η εργασία διεξήχθη μέσω της ΑΤΕ. Επίσης προγραμματίζει στο μέλλον και άλλες εξαγωγές (όπως καπνά, εσπεριδοειδή κ.λ.π.

Οι τιμές πώλησης των κυριότερων προϊόντων που εμπορεύεται παρουσιάζουν όχι ανώμαλη αλλά σταθερή εξέλιξη και πάντα συμβαδίζει με τα ισχύοντα στην αγορά (προσφορά και ζήτηση).

ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΤΗΣ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑΣ ΤΡΙΕΤΙΑΣ ΓΙΑ
ΟΛΕΣ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ (ΠΟΣΑ σε χιλ. δρχ.)

	1996	1997	1998
α) Καθαρές πωλήσεις προϊόντων στο εσωτερικό	665000	1506000	158560
β) Καθαρές πωλήσεις προϊόντων στο εξωτερικό	920.000	1.000.000	1.245.00 0
γ) Καθαρές πωλήσεις εμπ/των στο εσωτερικό	3.220.00 0	3.440.000	3.673.00 0
δ) Καθαρές πωλήσεις εμπ/των στο εξωτερικό	4.805.00	5.946.000	5.076.60
Σύνολο (α+β+γ+δ)	0	264.000	0
Συ έξοδα λοιπόν δραστ/των	200.000	6.210.000	511.420
Σύνολο κύκλου εργασιών	5.005.00 0		55.800.0 00

ΠΗΓΗ: ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ Ε.Γ.Σ.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ – ΠΗΓΕΣ
ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΓΣΜ – Ν

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Πρώτες ύλες		Τελικά προϊόντα		Συσκευασία
Είδος	Ποσότητα σε τόνους	Είδος	Ποσότητα σε τόνους	
Αραβόσιτος	10.000	Αραβόσιτος	10.000	ΧΥΜΑ
Βαμβάκι		Βαμβάκι		
Σύσπορο	15.000	Εκ/σμένο	5.000	ΔΕΜΑΤΑ 220
Καπνός	6.500	Καπνός	6.500	ΔΕΜΑΤΑ 40
Λιπάσματα	25.000	Λιπάσματα	25.000	ΔΕΜΑΤΑ 50

ΠΗΓΗ: ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ Ε.Γ.Σ.

1. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Τα προβλεπόμενα προγράμματα παραγωγής για τα επόμενα χρόνια είναι:

- Για τον αραβόσιτο και τα λιπάσματα προβλέπονται οι ίδιες περίπου ποσότητες με αυτές της τρέχουσας περιόδου.
- Για τον καπνό προβλέπονται οι ίδιες περίπου ποσότητες λόγω του κανονισμού της ΕΟΚ που επιβάλλει στις ποσοστώσεις.
- Για το βαμβάκι προβλέπεται μια σταθερότητα στην παραγωγή με σχετικά μικρές επικυμάνσεις.

2. ΠΗΓΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ

Οι πηγές χρηματοδότησης για την πραγματοποίηση των πιο πάνω δραστηριοτήτων είναι τα ίδια τα κεφάλαια της Ένωσης.

Η χρηματοδότηση της Ένωσης στηρίζεται και εξαρτάται αποκλειστικά από την Αγροτική Τράπεζα Ελλάδος (ΑΤΕ) και από Αναπτυξιακούς Νόμους.

Η χρηματοδότηση από την ΑΤΕ αφορά βραχυπρόθεσμα και μεσοπρόθεσμα δάνεια. Τα βραχυπρόθεσμα η Ένωση τα συνάπτει για να φέρει εις πέρας τις τρέχουσες υποχρεώσεις της. Τα μεσοπρόθεσμα αφορούν επενδύσεις για εργασίες όπως ανεγέρσεις κτιρίων, αποθηκών κ.λ.π.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ανάλυση της σημερινής οργανωτικής δομής των λειτουργιών της Ένωσης οδηγούν στην συναγωγή ορισμένων συμπερασμάτων.

Οι βασικές κατευθυντήριες γραμμές κάθε οργανωτικής προσπάθειας είναι η κατανομή της εργασίας και ο συντονισμός για την παραγωγή ορισμένου έργου.

Ορισμένες οργανωτικές αρχές είναι:

- ✓ Απλή οργανωτική δομή
- ✓ Αποφυγή περισσοτέρων του ενός προϊσταμένου για τον εργαζόμενο
- ✓ Αποκέντρωση στη λήψη αποφάσεων
- ✓ Περιορισμό και ακριβής καθορισμός των λειτουργιών κάθε στελέχους.

Η Ε.Γ.Σ. Μεσολογγίου – Ναυπακτίας έχει πετύχει σε μεγάλο βαθμό να θέσει σε εφαρμογή αυτές τις αρχές μέσα από την οργανωτική της διάρθρωση.

Μειονεκτήματα προς την αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα των εργασιών της οργάνωσης αποτελεί το γεγονός, ότι σε ορισμένα τμήματα της υπάρχει επιπλέον προσωπικό ενώ σε άλλα υπάρχει έλλειψη με αποτέλεσμα τη βραδύτητα και την κακή ποιότητα των εργασιών. Επίσης το χαμηλό επίπεδο μόρφωσης και εξειδίκευσης σε τεχνικές γνώσεις και η έλλειψη συνεταιριστικού πνεύματος συντελεί στη μειωμένη αποδοτικότητα των εργασιών.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Μέσα από τις εργασίες των κοστολογικών συστημάτων που επικρατούν, οι συνεταιρισμοί μπορούν να αντεπεξέλθουν στις σύγχρονες οικονομικές συνθήκες της ελεύθερης οικονομίας και του έντονου ανταγωνισμού, όπου σχεδόν πάντα υπάρχει η απαίτηση να είναι όσο το δυνατόν μεγαλύτερη η μείωση του κόστους. Αυτό σημαίνει, ισχυρή ανταγωνιστικότητα, μεγαλύτερη διείσδυση των προϊόντων που παράγει ο συνεταιρισμός και καλύτερη διοικητική οργάνωση.

Είναι γεγονός όμως, ότι στην Ελληνική συνεταιριστική πραγματικότητα οι συνεταιρισμοί διακρίνονται από μία προχειρότητα και πολλές φορές εμφανίζουν αρνητικά αποτελέσματα.

Αυτό σε μεγάλο βαθμό απορρέει από το γεγονός ότι η κοινωνική συνείδηση των συνεταιρισμών υπερκαλύπτει τον οικονομικό και επιχειρηματικό χαρακτήρα τους σε τέτοιο βαθμό ώστε σημαντικά ζητήματα, οικονομικά και διοικητικά να έρχονται σε δεύτερη μοίρα.

Ένας άλλος παράγοντας είναι ότι οι συνεταιρισμοί από την αρχή της ύπαρξής τους δεν οργανώνουν σωστά τις χρηματοοικονομικές τους λειτουργίες. Είναι λοιπόν αναγκαία, σύμφωνα με τις σύγχρονες επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, η ευρύτερη εφαρμογή των επιστημονικών μεθόδων οικονομικής, εμπορικής και λογιστικής διαχείρισης.

Η χρησιμοποίηση της κοστολόγησης και των μεθόδων της στην συνεταιριστική πραγματικότητα είναι απαραίτητη της σύγχρονης οικονομικής κατάστασης, ενώ αντίθετα η έλλειψη της είναι αρνητικές προεκτάσεις ακόμα και στην ίδια την βιωσιμότητα των συνεταιρισμών.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑ

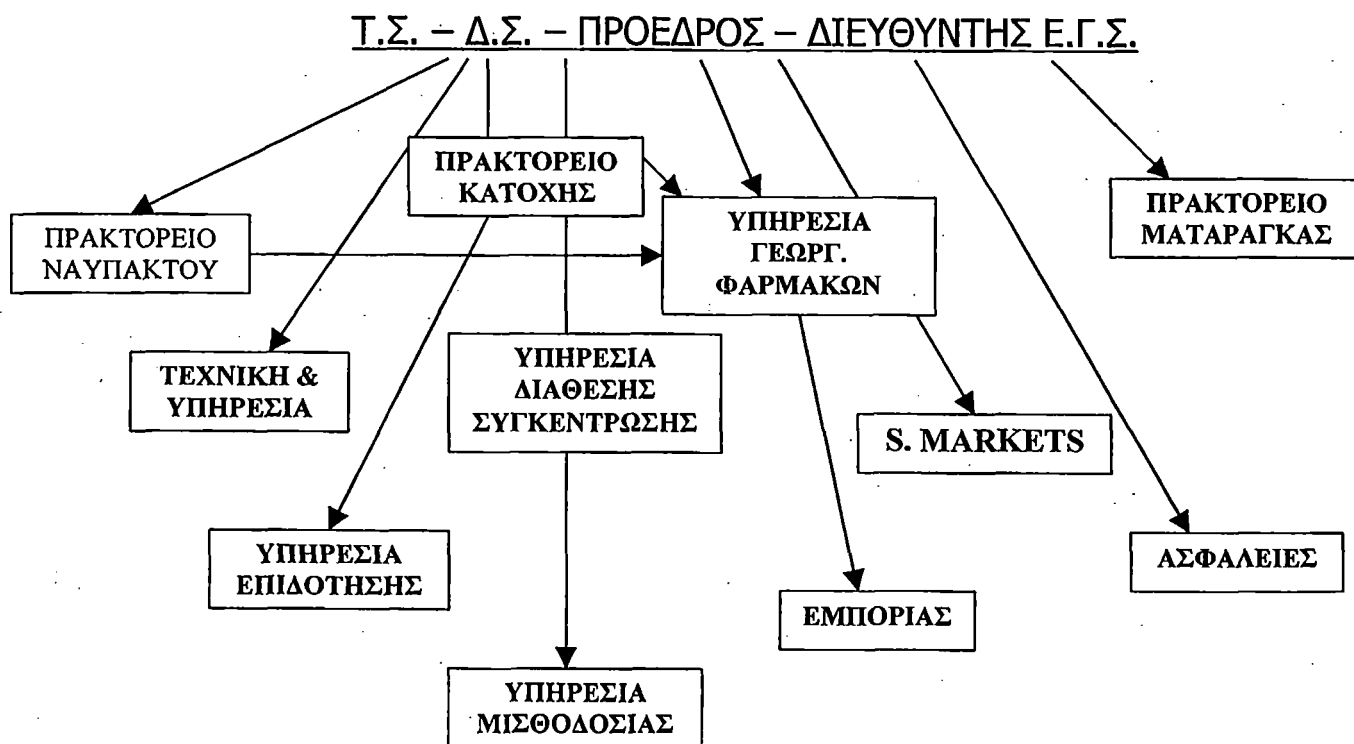
Λειτουργική διάρθρωση της Οργάνωσης

Η υπάρχουσα οργανωτική διάρθρωση της Ένωσης όπως παρουσιάζεται παρακάτω είναι αποτέλεσμα αναγκών για την αντιμετώπιση της εξέλιξης των δραστηριοτήτων της οργάνωσης διαχρονικά.

Σε γενικές γραμμές η ΕΓΣΜ-Ν τηρεί τα εξής παραγωγικά και λειτουργικά τμήματα.

- α) Τεχνική υπηρεσία
- β) Τμήμα επιδοτήσεων
- γ) Τμήμα μισθοδοσίας
- δ) Υπηρεσία εμπορίας
- ε) Εμπορία γεωργικών φαρμάκων
- στ) Τμήμα λογιστηρίου
- ζ) Τμήμα πωλήσεων S. Market
- η) Τμήμα μηχανογράφησης
- θ) Τμήμα ασφαλειών
- ι) Υπηρεσία Συγκέντρωσης και διάθεσης ζωοτροφών και λιπασμάτων.

ΓΕΝΙΚΟ ΠΛΑΝΟ ΤΗΣ ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗΣ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ
ΤΗΣ Ε.Γ.Σ.



Στη συνέχεια του οργανογράμματος παρατίθεται μια ανάλυση διάρθρωσης της Ένωσης που δίνει μια αναλυτική εικόνα των οργανωτικών μονάδων και επιπέδων, μια περιγραφή των εκτελούμενων εργασιών και αρμοδιοτήτων, καθώς και το μέγεθος από πλευράς απασχόλησης προσωπικού.

ΑΝΑΛΥΣΗ ΟΡΓΑΝΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

1. Διεύθυνση

Η διεύθυνση της Ένωσης ασκείται από τον Διευθυντή. Θα πρέπει να αναφερθεί η ανυπαρξία κανόνων ή αποφάσεων καθορισμένων από το Διοικητικό Συμβούλιο που να καθορίζουν τις αρμοδιότητες του Διευθυντή με αποτέλεσμα να δημιουργούνται προβλήματα ροής της εξουσίας διευθύνουσας.

2. Γραμματεία

Παρόλο που δεν υπάρχει τμήμα γραμματείας με την τυπική έννοια η υπηρεσία αυτού του τύπου που προσφέρεται επί του παρόντος έχει σαν βασικό στόχο την γραμματεία και διοικητική υποστήριξη της διοίκησης και του υπηρεσιακού μηχανισμού της Ένωσης.

Οι Βασικές υπηρεσίες που προσφέρονται είναι:

A. Η Γραμματειακή Υποστήριξη Διοίκησης

- Τήρηση των πρακτικών και καταγραφή των αποφάσεων συσκέψεων του διοικητικού συμβουλίου εποπτικού συμβουλίου καθώς και της γενικής συνέλευσης.

▪ Αρχείο αλληλογραφίας διοίκησης

B. Γραμματειακή Υποστήριξη Υπηρεσιακού Μηχανισμού

- Αρχείο αλληλογραφίας του υπηρεσιακού μηχανισμού
- Αλληλογραφία με τις συνεργαζόμενες Α.Σ.Ο.

Γ. Διεκπεραίωση, καταχώρηση όλων των εγγράφων στο Βιβλίο πρωτοκόλλου.

Δ. Δακτυλογράφηση

Δακτυλογράφηση εγγράφων της υπηρεσίας και της διοίκησης

E. Λειτουργία, Τέλεξ, Φαξ, Τηλεφωνικού κέντρου

3. Λογιστήριο

Οι λειτουργίες του τμήματος λογιστικού και διαχείρισης αναπτύσσονται προς δύο βασικές κατευθύνσεις

- Λογιστική αποτύπωση των εργασιών της Ένωσης
- Οικονομική διαχείριση της Ένωσης

Για την υλοποίηση των παραπάνω το τμήμα αναπτύσσει μια σειρά δραστηριοτήτων, γι' αυτό το σκοπό απασχολεί συνολικά πέντε άτομα:

Συμφωνία του Ταμείου
Συμφωνία προμηθευτών
Ημερολογιακές εγγραφές

Ημερήσιες: Δοσολογίες με ΑΤΕ
Έλεγχος παραστατικών ταμείου
Απόδοση Φ.Π.Α., Ι.Κ.Α., ΕΙΣΦΟΡΩΝ

Μηνιαίες: Μηνιαίες καταστάσεις τιμολογίων αγοράς
Καθολικό και Ισοζύγιο

3μηνων: Αποδοχή ΧΜΥ + ΦΜΥ + ΦΜΥ
στο δημόσιο ταμείο

Ετήσιες: Κλείσιμο ισολογισμού
Συγκεντρωτικές καταστάσεις προς Εφορία

Υπάρχει μια σειρά παραγόντων οι οποίοι μειώνουν την αποτελεσματική δραστηριοποίηση του τμήματος με τις σχετικές συνέπειες, στη λειτουργία της Ένωσης.

Οι βασικότεροι από αυτούς είναι:

1. Έλλειψη συγκεκριμένων πολιτικών οικονομικής διαχείρισης

2. Απασχόληση του τμήματος με δραστηριότητες εκτός αντικειμένου του
3. Επικάλυψη αρμοδιοτήτων με άλλα τμήματα σε αρκετά θέματα

4. Τμήμα Μηχανογράφησης

Το τμήμα αυτό άρχισε να λειτουργεί από το 1987 με την κατάσταση των Η/Υ και απασχολεί συνολικά τρία άτομα.

Η υπηρεσία ανάπτυξης μηχανογράφησης έχει τις εξής αρμοδιότητες. Την λειτουργία και συντήρηση του λογιστικού υλικού αλλά και των εγκαταστάσεων των Η/Υ της Ένωσης.

Τη στελέχωση του μηχανογραφικού κέντρου, την υιοθέτηση τυχόν νέας τεχνολογίας, την τήρηση αρχείο φακέλων, τη σύνδεση του κεντρικού υπολογιστή με άλλο δίκτυο μηχανογράφησης και τερματικών σταθμών.

Οι μόνιμες και οι περιοδικές εργασίες της υπηρεσίας μηχανογράφησης είναι:

- ◆ Λειτουργία συστήματος Η/Υ
- ◆ Εκτυπώσεις
- ◆ Εισαγωγή στοιχείων (πληκτρολόγηση)
- ◆ Παρακολούθηση ενημέρωσης Γενικής Λογιστικής – Πάγιων και δημιουργία αρχείων
- ◆ Ενημέρωση επιδοτήσεων
- ◆ Έκδοση μισθοδοσίας
- ◆ Θεωρημένο ημερολόγιο Γενικής Λογιστικής
- ◆ Συγκεντρώσεις
- ◆ Συμφωνίες με τράπεζα την περίοδο των συγκεντρώσεων

5. Τμήμα Ασφαλειών

Το τμήμα ασφαλειών της οργάνωσης καλύπτει όλους τους όρους ασφάλισης.

Επίσης η οργάνωση πρακτορεύει και την «Αγροτική ζωή». Στο τμήμα ασφαλειών απασχολούνται άτομα οι οποίοι αμείβονται.

6. Τμήμα Επιδοτήσεων

Το τμήμά απασχολεί δύο άτομα και ασχολείται με Δάνεια συνεταιρισμών γενικά.

Επιδοτήσεις ελαιολάδου, αιγοπροβάτων, μόσχων, αγελάδων, σίτου, παραλαμβάνει αίτηση – δήλωση συνεταιρισμένων μεμονωμένων παραγωγών.

Το τμήμα είναι υπεύθυνο για σύνταξη ελέγχου διεκπεραίωση, παραλαβή, συμφωνία πάσης φύσεως παραστατικών – εγγράφων που έχουν σχέση με τις επιδοτήσεις.

7. Τμήμα Μισθοδοσίας

Οι αρμοδιότητες του τμήματος αφορούν την εκτέλεση των εντολών του διοικητικού συμβουλίου και του Διευθυντή της Οργάνωσης για όλα τα θέματα του προσωπικού, τη Συλλογή των απαραίτητων δικαιολογητικών των προσλήψεων, την ενημέρωση ατομικών φακέλων.

- ✓ Έλεγχος καταστάσεων μισθοδοσίας
- ✓ Προετοιμασία μισθοδοσίας
- ✓ Επεξεργασία μισθοδοσίας
- ✓ Έκδοση, έλεγχος και εγγραφή μισθοδοσίας
- ✓ Δώρα, αναδρομικά, επίδομα άδειας, οδοιπορικά, εκτός έδρας
- ✓ Απόδοση σε ασφαλιστικά ταμεία
- ✓ Απόδοση φόρου και χαρτοσήμου αποζημίωσης Φ.Μ.Υ.
- ✓ Απόδοση φόρου ελεύθερων επαγγελματιών

- ✓ Συμπλήρωση στοιχείων για την επιδότηση των απασχολούμενων και φοιτητών από τη Ο.Α.Κ.Δ.

8. Οργανόγραμμα τμήματος Super Market

Στην κορυφή της οργανωτικής πυραμίδας του καταστήματος είναι ο Γενικός υπεύθυνος που είναι υπόλογος όλης της ευγενή λειτουργίας της εκμετάλλευσης του Super Market. Ακολουθεί ο υφιστάμενος – Υπεύθυνος Ταμειολόγησης του Super Market που είναι υπεύθυνος για όλες τις εν γένει εισπράξεις και πληρωμές του καταστήματος.

Ο Γενικός Υπεύθυνος αποθήκης είναι άμεσος υπεύθυνος και υπόλογος για την κίνηση και συντήρηση όλων των προϊόντων εμπορευμάτων των αποθηκών.

Τέλος, ο λογιστής αποθήκης. Άμεσος συνεργάτης του Γενικού αποθηκαρίου και υπεύθυνος για τις εισαγωγές – εξαγωγές αγαθών μέσω της μηχανογράφησης.

Στο τμήμα του Super Market εργάζονται περίπου δέκα άτομα.

Οι εργασίες που γίνονται αφορούν την:

- Αγορά και πώληση αγαθών λιανικού εμπορίου
- Εξόφληση τιμολογίων αγοράς εμπορευμάτων
- Τοποθέτηση εμπορευμάτων στα ράφια.
- Παραλαβή και εξαγωγή από την αποθήκη του Super Market

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Βενιέρης Γεωργ. «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας το Οικονομικό, Αθήνα 1986
- ❖ Γκίκας Γρηγόριος, «Ανάλυση Κόστους – Τιμολόγηση», Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Μεσολογγίου, Οκτώβριος 1992.
- ❖ Πρωτοσυγγελίδη Σωτ. «Λογισμός του Κόστους – Βιομηχανική Λογιστική», Έκδοση Β', Ίδρυμα Ευγενίδου, Αθήνα 1993.
- ❖ Ζάχαρη Ε., «Γεωργική και Συνεταιριστική Οικονομία», Έκδοση Β', Ίδρυμα Ευγενίδου Αθήνα 1994.
- ❖ Πάγγειος Κ. Γιάννης, «Θεωρία Κόστους, Τεύχος Ι, Εκδόσεις Σταμούλης Αθήνα – Πειραιάς 1993
- ❖ Ιγνατιάδης Αριστ. «Λογιστική Κόστους», Τεύχος Ι Εισαγωγή, Θεσσαλονίκη 1978
- ❖ Σαββίδου Μαρία, «Βιομηχανικός Λογισμός» Τεύχος Ι, Εκδόσεις Σταμούλης Πειραιάς