

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ Α.Ε.

ΑΣΗΜΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΑΣΗΜΑΚΗΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 9

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

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

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	6
1^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
1.1 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	8
1.1.1 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	8
1.1.2 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	9
1.1.2.1 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	10
1.1.2.2 ΤΟΜΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	11
1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	12
1.2.1 ΚΟΣΤΟΣ.....	12
1.2.1.1 ΒΑΣΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	15
1.2.2 ΕΞΟΔΟ.....	16
1.2.2.1 ΒΑΣΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΕΞΟΔΟΥ.....	16
1.2.3 ΔΑΠΑΝΗ.....	16
1.2.4 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ-ΕΞΟΔΟΥ-ΔΑΠΑΝΗΣ.....	17
1.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	17
1.3.1 ΟΡΙΣΜΟΣ-ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	17
1.3.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	19
1.3.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ.....	21
2^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
2.1 ΤΥΠΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	22
2.2 ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	25
2.3 ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	27
2.3.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	29
3^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
3.1 ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	30
3.2 ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	33
3.2.2 ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	33
3.2.3 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	36
3.2.4 ΣΧΕΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	37
3.3 ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	39
3.3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΧΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	39
3.3.2 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	40
3.3.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	42
4^ο ΚΕΦΑΛΑΙΟ	
4.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	43
4.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	44
4.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	45
4.4 ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	46
4.5 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΡΡΟΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	46
4.6 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	47
4.6.1 1ο ΣΤΑΔΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	47
4.6.2 2ο ΣΤΑΔΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	47

4.6.3 3ο ΣΤΑΔΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	48
4.6.4 4ο ΣΤΑΔΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ.....	49
4.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	49
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	50
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	56

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Από τον καιρό που το εμπόριο έκανε την εμφάνισή του δημιουργήθηκε η ανάγκη της καταγραφής των οικονομικών στοιχείων σε σχέση με την εμπορική δραστηριότητα των ανθρώπων , στην ουσία αναφερόμαστε στην καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων, των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων προς τρίτους.

Μετά το πέρας όλων αυτών των ετών, η λογιστική μας αποδεικνύει καθημερινά την χρησιμότητά της για τις επιχειρήσεις και για κάθε είδους οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα. Οι επιχειρήσεις σήμερα, αναζητούν και στελεχώνονται με στελέχη που είναι άπταιστοι γνώστες και χρήστες των θεμάτων της λογιστικής επιστήμης, αποβάλλοντας έτσι την παλιά νοοτροπία της εμπειρικής διοίκησης.

Όσο οι επιχειρήσεις αυξάνουν το μέγεθός τους, από οικογενειακές επιχειρήσεις περιορισμένου μεγέθους σε μεγαλύτερου μεγέθους εταιρείες και αλυσίδες , τόσο η ανάγκη για διοικητική και λογιστική οργάνωση αυξάνεται. Έτσι λοιπόν στα πλαίσια μιας ευρύτερης οικονομίας, η σημασία των λογιστικών πληροφοριών στις διαδικασίες λήψης αποφάσεων γίνεται εμφανέστατα αντιληπτή.

Στόχος της λογιστικής λοιπόν είναι η συστηματική καταγραφή και η ομαδοποίηση των οικονομικών δεδομένων και γεγονότων που αφορούν την οποιαδήποτε οικονομική μονάδα και την παροχή οικονομικών πληροφοριών, για την λήψη αποφάσεων της διοίκησης των επιχειρήσεων τόσο για την εξέλιξη και την μελλοντική τους πορεία στο χώρο της οικονομίας όσο και τις υποχρεώσεις τους προς τρίτους με οικονομικά συμφέροντα.

Η λογιστική, όπως θα αναλύσουμε και παρακάτω, χωρίζεται σε δύο κλάδους, στην χρηματοοικονομική λογιστική και στην διοικητική λογιστική.

Στην συγκεκριμένη εργασία θα ασχοληθούμε με την Διοικητική Λογιστική , όπου θα δούμε την σημασία της στον χώρο των επιχειρήσεων καθώς και το αντικείμενό της. Το κόστος παίζει τον πρωταρχικό ρόλο στην διοικητική λογιστική, έτσι θα έχουμε την ανάπτυξη όλων των κατηγοριών του και την χρησιμότητάς του.

Στο πρώτο κεφάλαιο, θα δούμε μια επιγραμματική ανάπτυξη των βασικών εννοιών του κόστους , των κλάδων της λογιστικής και το αντικείμενο τους, καθώς θα αναπτύξουμε την έννοια και τις αρχές της Κοστολόγησης.

Στο δεύτερο κεφάλαιο, θα δούμε επιγραμματικά μερικούς από τους τύπους κοστολόγησης, και θα αναπτύξουμε τους τρεις σημαντικότερους τύπους, αυτόν της κατά δραστηριότητα κοστολόγησης, της εσωλογιστικής και της εξωλογιστικής κοστολόγησης.

Στο τρίτο κεφάλαιο, θα αναπτύξουμε τα σημαντικότερα είδη της κοστολόγησης και αυτά είναι η άμεση κοστολόγηση, η πλήρης κοστολόγηση, καθώς και η πρότυπη κοστολόγηση.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, θα γίνει μια μικρή αναφορά στις βασικές έννοιες κόστους, θα δούμε μερικά από τα συστήματα κοστολόγησης και τις προϋποθέσεις απόδοσής τους, καθώς και τα στάδια της διαδικασίας της κοστολόγησης.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, θα γίνει μια συγκέντρωση των προηγούμενων κεφαλαίων και θα καταλήξουμε σε κάποια σημαντικά συμπεράσματα για την χρησιμότητα της κοστολόγησης στις επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η αναλυτική λογιστική ασχολείται με την καταγραφή όλων των οικονομικών γεγονότων, δραστηριοτήτων, την ομαδοποίηση των οικονομικών δεδομένων και την ανάλυση τους για την λήψη σημαντικών αποφάσεων που αφορούν την μελλοντική εξέλιξη των επιχειρήσεων.

Η λογιστική χωρίζεται σε δύο κλάδους. Στην Χρηματοοικονομική λογιστική και στην Διοικητική λογιστική.

Η χρηματοοικονομική λογιστική θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελεί την προς τα έξω ενημέρωση και είναι η λεγόμενη εξωτερική λογιστική και η διοικητική λογιστική αντίστοιχα αποτελεί την προς τα μέσα ενημέρωση ή αλλιώς εσωτερική λογιστική.

Οι δύο κλάδοι της λογιστικής συγκεντρώνουν στοιχεία από την ίδια πηγή που είναι το βασικό λογιστικό σύστημα, και συγκεκριμένα από την καταγραφή λογιστικών δραστηριοτήτων και γεγονότων που αφορούν την εκάστοτε οικονομική μονάδα.

Πιο κάτω, θα ασχοληθούμε ξεχωριστά για τον κάθε κλάδο της αναλυτικής λογιστικής και για την σπουδαιότητα και χρησιμότητά τους στον χώρο της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

1.1.1 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η χρηματοοικονομική λογιστική ασχολείται με την πληροφόρηση όλων των ενδιαφερομένων που δεν συνδέονται άμεσα με την λειτουργία της επιχείρησης, δηλαδή με υποχρεώσεις της προς τρίτους οι οποίοι βρίσκονται εκτός της επιχείρησης όπως τράπεζες, κράτος, επενδυτές, πελάτες και προμηθευτές. Η συγκεκριμένη πληροφόρηση παρέχεται μέσω των δημοσιευμένων οικονομικών και λογιστικών καταστάσεων, όπως τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα.

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι τα εξής:

- Τηρείται από τις επιχειρήσεις και έχει ως αντικειμενικό σκοπό την παροχή πληροφοριών κυρίως σε πρόσωπα που βρίσκονται εκτός των οικονομικών μονάδων, δηλαδή τρίτων προσώπων.
- Η εφαρμογή της εξαρτάται από νομοθετικές ρυθμίσεις.
- Οι διαδικασίες τήρησής της εξαρτώνται από λογιστικούς κανόνες.

Η χρηματοοικονομική λογιστική, πιο απλά:

- Ασχολείται με την πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός επιχείρησης όπως: κράτος, τράπεζες, επενδυτές
- Έχει την μορφή προδιαγεγραμμένων και τυποποιημένων εκθέσεων και καταστάσεων
- Στηρίζεται στη νομοθεσία και στις λογιστικές αρχές
- Πληροφορεί σε μεγάλο ποσοστό μέσω των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης

1.1.2 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η διοικητική λογιστική ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της διοίκησης σε όλα τα επίπεδα και αποτελείται από διάφορους τομείς όπως η ανάλυση του κόστους λειτουργίας των επιχειρήσεων, ο βραχυπρόθεσμος και μακροπρόθεσμος προγραμματισμός της δράσης των επιχειρήσεων, ο έλεγχος της υλοποίησης του προγραμματισμού, και η αξιολόγηση της απόδοσης των ανθρώπων και των δραστηριοτήτων.

Κατά καιρούς, έχουμε παρατηρήσει να υπάρχει ταύτιση της διοικητικής λογιστικής με την λογιστική κόστους.

Η διοικητική λογιστική είναι ευρύτερη έννοια από αυτή της λογιστικής κόστους η οποία ασχολείται κυρίως με τις μεθόδους και τις τεχνικές που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός έργου ή γενικότερα μιας διαδικασίας.

Πιο συγκεκριμένα, η λογιστική κόστους παρέχει πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητες για τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της οικονομικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων. Οι πληροφορίες αυτές, αντλούνται από την ανάλυση του κόστους λειτουργίας των επιχειρήσεων με σκοπό την λήψη αποφάσεων που αφορούν στην αποτελεσματική διοίκηση τους.

Στην ουσία λοιπόν, ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της επιχείρησης σε όλα τα επίπεδα της σε ότι αφορά:

- Την ανάλυση του κόστους λειτουργίας
- Τον προγραμματισμό δράσης
- Τον έλεγχο της υλοποίησης του προγραμματισμού
- Την αξιολόγηση της απόδοσης ατόμων και δραστηριοτήτων

1.1.2.1 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Συγκεντρωτικά, τα βασικά χαρακτηριστικά και τμήματα λειτουργίας της διοικητικής λογιστικής είναι τα παρακάτω :

- ***Εργαλεία πληροφόρησης :***

Δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις
Εσωτερικές πληροφοριακές καταστάσεις

- ***Αποδέκτες :***

Κυρίως εκτός της επιχείρησης
Εντός της επιχείρησης

- ***Αρχές και Πρότυπα :***

Γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές
Ευελιξία ανάλογα με το στόχο

- **Έμφαση :**

Στο σύνολο της επιχείρησης
Στα τμήματα και τις διαδικασίες της επιχείρησης

- **Συχνότητα αναφορών :**

Σε τακτικά χρονικά διαστήματα
Ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης

- **Σχέση με άλλες επιστήμες :**

Με Διεθνή και Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα
Σημαντική ποικιλία όπως, χρηματοοικονομικά, επιχειρηματική έρευνα και στατιστική

- **Ορίζοντας :**

Έμφαση στα ιστορικά και απολογιστικά στοιχεία
Έμφαση στα μελλοντικά προϋπολογιστικά στοιχεία

- **Ενδιαφερόμενοι:**

Τρίτοι
Κράτος
Μέτοχοι
Στελέχη της οικονομικής μονάδας

1.1.2.2 ΤΟΜΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Οι τομείς δραστηριοποίησης της Διοικητικής Λογιστικής είναι οι εξής :

- **Κοστολόγηση**

- Κοστολόγηση λειτουργιών της επιχείρησης
- Κοστολόγηση τμημάτων της επιχείρησης
- Κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών και τιμολόγηση
- Αξιολόγηση της αποδοτικής χρήσης των πόρων
- Υποστήριξη του προγραμματισμού, του ελέγχου και της λήψης αποφάσεων

- **Προγραμματισμός**

Ο προγραμματισμός πραγματοποιείται μέσω Προϋπολογισμών & Επιχειρηματικών σχεδίων

- **Έλεγχος**

Ο έλεγχος αναφέρεται στις αποκλίσεις πραγματικών αποτελεσμάτων με προϋπολογιστικά σχέδια

- **Λήψη αποφάσεων**

Η λήψη αποφάσεων απορρέει με τη χρήση όλων των παραπάνω και είναι το τελικό στάδιο που αποτελεί και το σημαντικότερο καθώς είναι αυτομάτως και ο σκοπός της όλης λογιστικής διαδικασίας

1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.2.1 ΚΟΣΤΟΣ

Το κόστος είναι ίσως η σημαντικότερη έννοια που απασχολεί τις επιχειρήσεις. Το κόστος είναι αυτό που καθορίζει το μέλλον των επιχειρήσεων καθώς και την οικονομική αγορά ευρέως. Το κόστος με βάση το Νόμο της προσφοράς καθορίζει το αν οι παραγωγοί είναι πρόθυμοι να παράγουν και να προσφέρουν μια αυξημένη ποσότητα από ένα αγαθό όταν η τιμή του αγαθού αυτού είναι υψηλή.

Το κόστος με βάση την συνάρτηση της παραγωγής μιας οικονομικής μονάδας καθορίζει την σχέση μεταξύ της ποσότητας που μπορεί να παράγει μια επιχείρηση και του κόστους που απαιτείται για το σκοπό αυτό προσδιορίζει και την απόφαση για την τιμή του αγαθού.

Ο χρονικός ορίζοντας της επιχείρησης καθορίζεται επίσης από το κόστος. Ο επιχειρηματίας αντιμετωπίζει περιορισμούς στη λήψη αποφάσεων και με βάση το κόστος αποφασίζει για την βραχυχρόνια καθώς και για την μακροχρόνια περίοδο της επιχείρησής του.

Βραχυχρόνια περίοδος μιας οικονομικής μονάδας είναι το χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο η επιχείρηση δεν μπορεί να μεταβάλλει την ποσότητα ορισμένων από τους συντελεστές που χρησιμοποιεί.

Αντίστοιχα, η μακροχρόνια περίοδος αναφέρεται στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο η επιχείρηση μπορεί να μεταβάλλει τις ποσότητες όλων των συντελεστών που χρησιμοποιεί στην παραγωγική διαδικασία.

Πιο κάτω, θα δούμε επιγραμματικά κάποιες βασικές έννοιες των ιδιοτήτων του κόστους.

- ***Κόστος***

Κόστος είναι η διάθεση ή η επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις και για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

- ***Αρχικό κόστος***

Το αρχικό κόστος αναφέρεται στον σχηματισμό του κόστους των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας κατά την διαδικασία της παραγωγής.

- ***Λειτουργικό κόστος***

Λειτουργικό κόστος είναι το κόστος κάθε λειτουργίας οργανωτικής και διοικητικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας, το οποίο προσδιορίζεται και συγκεντρώνεται λογιστικά.

Χαρακτηριστική περίπτωση του λειτουργικού κόστους ή όπως ονομάζεται εναλλακτικά κόστους κατά λειτουργία, είναι το προσδιοριζόμενο λογιστικά κόστος των βασικών λειτουργιών των επιχειρήσεων. Με βάση τα παραπάνω χαρακτηριστικά στοιχεία του λειτουργικού κόστους, προσδιορίζονται οι παρακάτω υποκατηγορίες του:

- Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής
- Το κόστος της λειτουργίας της διοίκησης
- Το κόστος της λειτουργίας έρευνας και ανάπτυξης
- Το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως
- Το κόστος της λειτουργίας χρηματοδοτήσεως

- ***Κόστος τρέχουσας μορφής***

Είναι το κόστος το οποίο δημιουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτώνται προορίζονται να μεταπωληθούν αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία σε βραχύ χρονικό διάστημα, ίσο ή μικρότερο μιας διαχειριστικής περιόδου. Η κυκλοφορία του κόστους των αποθεμάτων πραγματοποιείται πάντοτε μέσω των πωλήσεων αυτών των στοιχείων του ενεργητικού.

- ***Κόστος πάγιας μορφής***

Είναι το κόστος το οποίο σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά και οι υπηρεσίες που αποκτώνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα άμεσα ή έμμεσα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους και για πάγια εκμετάλλευση.

Το κόστος παγίων κυκλοφορεί με πολύ αργούς ρυθμούς και ο ρυθμός κυκλοφορίας εξαρτάται από τον ωφέλιμο χρόνο ζωής του παγίου, ο οποίος χρόνος διαφέρει σημαντικά από πάγιο σε πάγιο.

- ***Αντικείμενο κόστους***

Αντικείμενο του κόστους μπορεί να είναι κάθε προϊόν , υπηρεσία, δραστηριότητα ή έργο των οποίων το κόστος πρέπει να μετρηθεί.

- ***Φορέας κόστους***

Το αντικείμενο για το οποίο πραγματοποιείται η συγκέντρωση του κόστους ονομάζεται φορέας κόστους.

Οι φορείς του λειτουργικού κόστους σε μια παραγωγική λειτουργία της επιχείρησης είναι:

- Η παραγωγή σε εξέλιξη
- Τα ημικατεργασμένα ή ημιτελή προϊόντα
- Τα υποπροϊόντα και τα υπολείμματα
- Τα τελικά προϊόντα

- **Τελικός φορέας κόστους**

Σαν τελικό φορέα κόστους μπορούμε να ονομάσουμε κάθε υλικό ή άυλο προϊόν ή κάθε υπηρεσία που παράγεται και προορίζεται προς διάθεση κάτω από την μορφή που παράγεται όπως για παράδειγμα το αυτοκίνητο.

- **Ενδιάμεσος φορέας κόστους**

Σαν ενδιάμεσο φορέα κόστους μπορούμε να ονομάσουμε κάθε υλικό ή άυλο προϊόν το οποίο έχοντας παραχθεί σε διαφορετικά στάδια κατεργασίας δεν είναι εφικτό να διατεθεί προς κατανάλωση με τη συγκεκριμένη μορφή που παίρνει όπως για παράδειγμα τα μέρη ενός υπό κατασκευήν αυτοκινήτου.

- **Κέντρα κόστους**

Τα κέντρα κόστους αποτελούν τους τομείς δραστηριότητας ή τις περιοχές ευθύνης, στις οποίες γίνεται η λογιστική συγκέντρωση του κόστους.

1.2.1.1 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος, όπως προείπαμε αποτελεί το βασικό στοιχείο αναζήτησης και εξερεύνησης ερωτημάτων καθώς και απαντήσεων για μια οικονομική μονάδα η οποία επιθυμεί να ενταχθεί και πόσο μάλλον να επιβιώσει στο χώρο της οικονομικής αγοράς.

Το κόστος γεννά όλα τα ερωτήματα σχετικά με το είδος που πρόκειται να παράγει μια επιχείρηση και να αγοράσει το καταναλωτικό κοινό, τόσο των προϊόντων όσο και των υπηρεσιών.

Γενικότερα, τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους είναι τα εξής:

- Το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες.
- Το κόστος αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού.
- Το κόστος συνήθως αλλάζει μορφή μέσα στην επιχείρηση.

- Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί, απολεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους.

1.2.2 ΕΞΟΔΟ

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

1.2.2.1 ΒΑΣΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΞΟΔΟΥ

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εξόδου είναι:

- Το έξοδο προέρχεται από το κόστος, δημιουργείται από αυτό και συνεπώς προϋπάρχει πάντα ως κόστος.
- Το έξοδο αντιστοιχεί στο κόστος που εκπνέει κατά την διάρκεια μιας περιόδου και αφαιρείται από το έσοδο της περιόδου για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα.
- Τα έξοδα που αφαιρούνται από τα έσοδα μιας περιόδου αντιστοιχούν στο κόστος των πωληθέντων.
- Τα έξοδα που αφαιρούνται από το μεικτό αποτέλεσμα αποτελούνται από το κόστος των λειτουργιών της διοίκησης, της διάθεσης, της έρευνας και της χρηματοδότησης.

1.2.3 ΔΑΠΑΝΗ

Με τον όρο της δαπάνης εννοούμε την διαδικασία που ακολουθούμε στην πράξη για να πραγματοποιήσουμε το κόστος. Ουσιαστικά είναι ένα χρηματικό ποσό το οποίο καλείται να δώσει η εκάστοτε επιχείρηση για να καλύψει την ανάγκη της ή τις υποχρεώσεις της.

1.2.4 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΞΟΔΟΥ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΗΣ

Ανάμεσα στο κόστος, τη δαπάνη και το έξοδο, υπάρχουν ομοιότητες καθώς και διαφορές, έτσι:

- Το κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού ενώ το έξοδο είναι διαμορφωτικό στοιχείο αποτελεσμάτων.
- Το κόστος μπορεί να μεταφέρεται από μια χρήση σε άλλη ενώ τα έξοδα επιβαρύνουν τη χρήση ή την περίοδο μέσα στην οποία πραγματοποιούνται.
- Το κόστος προϋπάρχει πάντοτε του εξόδου ενώ δεν συμβαίνει το αντίθετο.
- Το κόστος όταν αλλάζει μορφή δεν παράγει αποτέλεσμα αφού συγκρίνεται με ένα άλλο κόστος διαφορετικής μορφής αλλά ίσου ποσού.
- Το έξοδο αντίθετα, συγκρίνεται πάντοτε με το έσοδο και από τη σύγκριση προσδιορίζεται πάντα ένα αποτέλεσμα δεδομένου ότι σπάνια τα δύο μεγέθη ταυτίζονται.
- Το κόστος και το έξοδο ταυτίζονται ποσοτικά μεταξύ τους αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του αγαθού.
- Η δαπάνη ταυτίζεται τόσο με το κόστος όσο και με το έξοδο.

1.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

1.3.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας και το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος.

Η κοστολόγηση αποτελεί στην ουσία ένα σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης ή οποιουδήποτε άλλου φορέα κόστους. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που ονομάζεται επίσης κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι κοστολογικές πληροφορίες είναι απαραίτητες για:

- την κατανομή των γενικών εξόδων
- την κοστολόγηση προϊόντος- έργου – υπηρεσίας
- τη μείωση κόστους
- τον προσδιορισμό κερδοφόρων πελατών
- την λήψη αποφάσεων
- την αποτελεσματικότητα στη διοίκηση

Επειδή όμως οι βιομηχανικές επιχειρήσεις και τα βιομηχανικά προϊόντα που παράγονται από αυτές δεν είναι τα ίδια και δεν υπόκεινται στον ίδιο τρόπο παραγωγής, είναι λογικό ότι τα χαρακτηριστικά των κοστολογικών συστημάτων θα μεταβάλλονται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο.

Αυτό συμβαίνει για το λόγο ότι, έστω και αν οι επιχειρήσεις ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, παράγουν προϊόντα τα οποία μπορεί να διαφέρουν είτε στον τρόπο παραγωγής τους όπως, διαφορετική τεχνολογία, διαφορετικό γνωστικό, διαφορετικοί συντελεστές παραγωγής είτε στην ποικιλία τους.

Παράλληλα, οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ακόμα και ως προς τον τρόπο λειτουργίας τους και τον τρόπο οργάνωσής τους. Η εξήγηση σε όλο αυτό είναι ότι κάθε επιχείρηση εφαρμόζει διαφορετική στρατηγική και σχεδιασμό σχετικά με τους στόχους της και την μελλοντική πορεία δράσης της για την επίτευξη αυτών. (Ιωάννα Δημοπούλου- Δημάκη, Αθήνα 2006)

Ουσιαστικά, το κάθε κοστολογικό σύστημα πρέπει να ανταποκρίνεται κάθε φορά στις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας κάθε επιχείρησης και να ικανοποιεί τις ανάγκες πληροφόρησης των στελεχών της ώστε να επιτυγχάνεται το μέγιστο κέρδος και το χαμηλότερο από άποψη κόστους αποτέλεσμα.

Όπως είδαμε και στην προηγούμενη παράγραφο, κοστολόγηση συμπερασματικά είναι το σύνολο των συστηματικών ενεργειών που αποβλέπουν στη συγκέντρωση, κατάταξη, καταγραφή και κατάλληλο επιμερισμό των δαπανών, ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή το κόστος παροχής μιας υπηρεσίας.

Η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία που αφορά τη συλλογή, την καταγραφή, την ταξινόμηση, την ανάλυση, την ανακεφαλαίωση, την κατανομή και την αξιολόγηση των διαφόρων εναλλακτικών τρόπων δράσης και τον έλεγχο του κόστους.

Είναι επιτακτική η ανάγκη ανάπτυξης ενός κοστολογικού συστήματος σε όλες τις σύγχρονες επιχειρήσεις. Το κόστος αποτελεί έναν από τους βασικούς παράγοντες λήψης αποφάσεων στις επιχειρήσεις. Η σωστή κοστολόγηση δεν βοηθάει μόνο στον υπολογισμό του κόστους, αλλά απαντά και στο ερώτημα του πόσο θα έπρεπε να είναι το κόστος, για να είναι οικονομικά βιώσιμο ένα προϊόν ή μια επιχείρηση.

1.3.2 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να παρέχει πληροφορίες για τον έλεγχο, τον σχεδιασμό και τη λήψη αποφάσεων, να συμβουλεύει την διοίκηση σχετικά με την πιο αποτελεσματική πορεία δράσης με βάση το κόστος, την αποδοτικότητα και την ικανότητα ,να παρέχει αναλυτικές πληροφορίες για το κόστος διαχείρισης και τον προγραμματισμό των μελλοντικών κινήσεων.

Σκοπός κάθε βιομηχανίας, κάθε έργου, και γενικά κάθε εργασίας, που γίνεται είναι προ πάντων να εξυπηρετήσει το κοινωνικό σύνολο ή τουλάχιστον ένα μέρος του και έπειτα να αποδώσει κέρδη σε εκείνον που έχει αναλάβει την εργασία είτε είναι επιχειρηματίας, είτε κρατικός φορέας, είτε οποιασδήποτε φύσης άλλος οργανισμός.

Μία επιχείρηση για να είναι επιτυχημένη στον κλάδο της θα πρέπει να καταβάλλει προσπάθεια ώστε τα προϊόντα που θα παράγει και οι υπηρεσίες που θα προσφέρει να συνδυάζουν χαμηλή τιμή και μέγιστη ποιότητα.

Το χαμηλό κόστος σε όλους τους τομείς παραγωγής μιας επιχείρησης επιτυγχάνει την εξοικονόμηση πόρων οι οποίοι στη συνέχεια θα είναι διαθέσιμοι για την βελτίωση και την αποτελεσματικότητα των παραγωγικών συντελεστών σύμφωνα με τις νέες τεχνολογίες αλλά

και στην απήχηση που θα έχει το προϊόν στο ευρύ καταναλωτικό κοινό λόγω χαμηλότερης τιμής σε σχέση με τον ανταγωνισμό.

Ας μην ξεχνάμε επίσης πως η εφαρμογή χαμηλής κοστολογικής πολιτικής, πρέπει να υπόκειται σε ηθικούς κανόνες οι οποίοι αφορούν το εργασιακό περιβάλλον αλλά και τη διαδικασία παραγωγής του προϊόντος.

Πολλές επιχειρήσεις στην προσπάθεια τους να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους δεν λαμβάνουν υπόψη τους ανήθικες ενέργειες σε βάρος των εργαζομένων τους, απέναντι στη νομοθεσία του κράτους αλλά και των καταναλωτών προσφέροντάς τους ελαττωματικά προϊόντα.

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να τη διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει εφόσον έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση.

Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι:

- Η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και οι απαιτήσεις των καταναλωτών.
- Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.
- Το οικονομικό περιβάλλον, δηλαδή οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία.
- Οι συνθήκες παραγωγής, δηλαδή η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.
- Το κόστος. Όσον αφορά τον τελευταίο παράγοντα, ο οποίος είναι το κόστος, όπως προαναφέραμε και παραπάνω, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ένα σύστημα κοστολογικών πληροφοριών που έχει ως απώτερο σκοπό τα εξής παρακάτω:

- την εξεύρεση του, κατά το δυνατό, ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχειρήσεως
 - την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής
 - τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας
 - την εξεύρεση του βαθμού της παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος
- (Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, Αθήνα 1991).

Το ακριβές αποτέλεσμα της χρήσεως αποτελεί πολύτιμη και αναγκαία πληροφορία για τις λήψεις των επιχειρηματικών αποφάσεων. Στις περιπτώσεις που οι τιμές πώλησεως των προϊόντων της επιχείρησης διαμορφώνονται με βάση το κόστος παραγωγής αυτών, η ακριβής κοστολόγηση αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής, η οποία μερικές φορές καθορίζεται και από τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στην αγορά.

Σε μία επιχείρηση, οι τιμές θα πρέπει να επαρκούν για την κάλυψη των συνολικών εξόδων, ενώ θα πρέπει να υπάρχουν κάποια περιθώρια κέρδους.

Η τιμολογιακή πολιτική, επομένως, θα πρέπει να βασίζεται στην κατανόηση της βασικής συμπεριφοράς του κόστους. Το συνολικό κόστος περιλαμβάνει τρία στοιχεία τα οποία είναι το κόστος των αγαθών που προσφέρονται προς πώληση, το κόστος πώλησης και τα γενικά έξοδα που αφορούν το προϊόν. Όλα αυτά τα είδη κόστους πρέπει να ενσωματώνονται στη διαδικασία της τιμολογιακής πολιτικής.

Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας ασκείται με την σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος και την έρευνα και μελέτη των αποκλίσεων.

Συνοπτικά, η κοστολόγηση έχει τους παρακάτω στόχους:

- Κοστολόγηση προϊόντων και υπηρεσιών
- Τιμολόγηση
- Κοστολόγηση τμημάτων της επιχείρησης
- Κοστολόγηση λειτουργιών της επιχείρησης
- Δεν αφορά μόνο τους κερδοσκοπικούς οργανισμούς, αλλά και το Δημόσιο
- Αξιολόγηση της αποδοτικής χρήσης των πόρων της επιχείρησης
- Υποστήριξη του προγραμματισμού και του ελέγχου και της λήψης αποφάσεων

1.3.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ

Η οργάνωση κοστολογικά μιας οικονομικής μονάδας συντάσσει τον καθορισμό των λειτουργιών της επιχείρησης και η λειτουργικά σωστή δομή της εξαρτάται από το μέγεθος της επιχείρησης και το αντικείμενο απασχόλησής της.

Η οργανωτική κοστολόγηση προσφέρει ένα τεχνολογικό σχήμα και μια οργανωτική εικόνα της παραγωγής και της πώλησης .

Η κοστολογική δομή καθορίζει τα αποτελέσματα της γενικής λειτουργικής δομής της επιχείρησης. Τέλος, η σωστή κοστολόγηση και η λήψη των αποφάσεων της διοίκησης απορρέεται από το διάγραμμα ροής πληροφοριών και παραστατικών.

Κοστολογική οργάνωση είναι το σύστημα με το οποίο ανάμεσα σε άλλα καθορίζονται και τα ακόλουθα:

- Οι κοστολογικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης
- Η διαδικασία λογιστικής παρακολούθησης των κοστολογικών στοιχείων ώστε να εξασφαλίζεται ακρίβεια, εγκυρότητα, και ταχύτητα στον προσδιορισμό του κόστους.
- Τα κατάλληλα έντυπα και ο μηχανισμός συμπλήρωσης αυτών.
- Οι βάσεις και τα κριτήρια κατανομής του έμμεσου κόστους.
- Οι αρχές και κανόνες αποτίμησης.
- Κατά το σχεδιασμό της κοστολογικής οργάνωσης λαμβάνεται πάντα υπόψη το οργανωτικό και τεχνολογικό σχήμα της οικονομικής μονάδας.

Τα κέντρα κόστους δημιουργούνται, κατά κανόνα, αντίστοιχα με τις οργανωτικές μονάδες που προβλέπει το σχέδιο διοικητικής οργάνωσης της οικονομικής μονάδας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 ΤΥΠΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Όπως είδαμε στο πρώτο κεφάλαιο, η κοστολόγηση παίζει πολύ σημαντικό ρόλο στο να καθορίσει αν μια οικονομική μονάδα θα είναι ικανή να ανταπεξέλθει την ανταγωνιστικότητα της οικονομικής αγοράς. Έτσι, ανάλογα το είδος και την παραγωγή της κάθε επιχείρησης, έχουν διακριθεί διαφορετικοί τύποι κοστολόγησης για την καλύτερη και ευκολότερη διαδικασία κοστολόγησης σε κάθε τομέα.

Ανάλογα το είδος, λοιπόν, κάθε επιχείρησης είτε ιδιωτικής ή δημόσιας εκμετάλλευσης, είτε μικρού, μεσαίου ή μεγάλου μεγέθους, και ανάλογα την διαφορετικότητα των προϊόντων και υπηρεσιών που παράγει.

Μερικοί από τους τύπους κοστολόγησης, είναι οι παρακάτω:

- Βιομηχανική κοστολόγηση
- Κοστολόγηση παροχής υπηρεσιών
- Μεικτή κοστολόγηση
- Κοστολόγηση έργων
- Κοστολόγηση υπεργολαβίας
- Κοστολόγηση χρηματοοικονομικών προϊόντων
- Κοστολόγηση εμπορικού καταστήματος

Υπάρχουν και άλλοι τύποι κοστολόγησης οι οποίοι χρησιμοποιούνται σε πολύ συχνή βάση και σε κάθε είδους επιχείρηση.

Θα δούμε λίγο πιο αναλυτικά από τους παραπάνω τα χαρακτηριστικά γνωρίσματά τους. Αυτοί οι τύποι είναι:

- ***Κατά φάσεις Κοστολόγηση***

Η συγκεκριμένη αφορά την κοστολόγηση προϊόντων σε μαζική παραγωγή που μπορεί να διακριθεί κατά φάσεις. Οι εκροές μιας φάσης αποτελούν τις εισροές της επόμενης. Η αξία των εισροών αποτελεί κόστος της κάθε επόμενης φάσης.

Η αξία των εκροών της κάθε φάσης ενσωματώνει το πρόσθετο κόστος επεξεργασίας. Χρησιμεύει για την αποτίμηση των ημικατεργασμένων και την αποτίμηση της προστιθέμενης αξίας.

- ***Κοστολόγηση Παραγωγικού Αποτελέσματος***

Το περιεχόμενο της κοστολόγησης του παραγωγικού αποτελέσματος είναι τα παρακάτω:

- Σύνδεση του κόστους με επιμέρους στόχους.
- Παραγωγικό Αποτέλεσμα είναι ο ρυθμός με τον οποίο ένα σύστημα παράγει «μονάδες στόχου».
- Οι στόχοι είναι χρήματα, όταν από τις Πωλήσεις αφαιρείται το Συνολικό Μεταβλητό Κόστος.
- Οι επενδύσεις είναι μέρος του συστήματος και σε αυτές μετρώνται και τα αποθέματα.
- Λειτουργικά έξοδα είναι όλα τα έξοδα, εκτός από τις πρώτες ύλες, που είναι ήδη υπολογισμένα

- ***Λιτή Κοστολόγηση***

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του τύπου της λιτής κοστολόγησης είναι:

- Είναι κοστολόγηση της «ροής αξίας»
- Πραγματοποιούνται πυκνές ως και εβδομαδιαίες αναφορές
- Έχουμε αναφορές σε μη λογιστική αλλά σε απλή γλώσσα
- Επίσης έχουμε αναφορές σε πίνακα και τέλος,
- Λειτουργική Αποτελεσματικότητα
- Παραγωγική Δυναμικότητα
- Χρηματοοικονομική Αποτελεσματικότητα
- Στοχευόμενη κοστολόγηση, βασισμένη στον υπολογισμό της αξίας για τον πελάτη

2.2 ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η κοστολόγηση όπως αναφέραμε είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού , μιας υπηρεσίας , μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας.

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παράγονται, αγοράζονται ή πωλούνται σε επιχειρηματικές και μη επιχειρηματικές ενέργειες που αναπτύσσονται και γενικότερα στη λειτουργία οποιαδήποτε οργανωτικής μονάδας.

Η κοστολόγηση παρουσιάζεται με δύο βασικές κατηγορίες της που είναι η εσωλογιστική κοστολόγηση και η εξωλογιστική κοστολόγηση:

Με την εσωλογιστική κοστολόγηση το κόστος των τελικών φορέων καθορίζεται και προκύπτει από στοιχεία τα οποία βρίσκονται καταχωρημένα στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους και όλων γενικότερα των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση παραγωγής των προϊόντων και υπηρεσιών.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση κατευθύνει στον σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας αλλά και των υπολοίπων λειτουργιών της εκάστοτε οικονομική μονάδας , ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς του σχεδίου λογαριασμών, της κοστολογικής οργάνωσης πιο απλά, το μικτό αποτέλεσμα ανά προϊόν, ανά υπηρεσία ή το σύνολο αυτών.

Εσωλογιστική κοστολόγηση κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο τηρείται όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λογαριασμούς του σχεδίου λογαριασμών από του οποίους προκύπτει επίσης και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή υπηρεσία ή κατά ομάδα προϊόντων ή υπηρεσιών.

Κατά την ολοκληρωμένη μορφή της εσωλογιστικής κοστολόγησης, το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρέσεών της αλλά και των λοιπών βασικών λειτουργιών της ομάδας ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής

οργανώσεως όπως τους λογαριασμούς του σχεδίου λογαριασμών, τουλάχιστον το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή υπηρεσία ή κατά ομάδα προϊόντων και υπηρεσιών.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποθέτει και στηρίζεται στη λογιστικοποίηση, δηλαδή στην καταγραφή με λογιστικές εγγραφές των κοστολογικών στοιχείων για το σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων.

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

Κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, εξωλογιστική κοστολόγηση, τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτήν κοστολόγησεως το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων της απογραφής στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις:

- Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δε γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία, ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων τέλους χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής. Τέτοια μορφή κοστολόγησης εφαρμόζουν οι οικονομικές μονάδες που κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν εκδίδουν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών.

- Όταν τα κατ'είδος στοιχεία του κόστους ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κ α τ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι για παράδειγμα τα δελτία

βιομηχανοποιήσεως και παραγωγής τα δελτία απασχολήσεως προσωπικού, οι τεχνικές προδιαγραφές και τα ποσοτικά πρότυπα.

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

2.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι η κοστολόγηση μέτρησης και αναφοράς του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών των βιομηχανικών επιχειρήσεων ή παροχής υπηρεσιών.

Η εφαρμογή του είδους αυτού προϋποθέτει τυποποιημένη μαζική παραγωγή, δηλαδή η παραγωγή πραγματοποιείται με τη μορφή μιας διαδοχικής σειράς πανομοιότυπων κατεργασιών.

Τέτοια παραγωγή σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υπάρχει όταν:

- Τα προϊόντα είναι καθορισμένα και σταθερών προδιαγραφών.
- Η παραγωγή κάθε προϊόντος απαιτεί την σταθερή εκτέλεση ορισμένων κατεργασιών και σε καθορισμένα τμήματα παραγωγής.

Τέτοιες συνθήκες παραγωγής παρατηρούνται σε βιομηχανίες χημικές, κλωστοϋφαντουργικές, πετρελαϊκές, χάλυβος, τσιμέντου, αλεύρου κ.α. Σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που επικρατούν παρόμοιες συνθήκες, όπως είναι οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες και άλλες.

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα συγκρίνεται κατά διαστήματα με την κοστολόγηση κατά προϊόν, λόγω του δεδομένου ότι το προϊόν συγχέεται με την δραστηριότητα.

Στην πραγματικότητα όμως η κοστολόγηση κατά προϊόν χρησιμοποιείται για τη μέτρηση του κόστους ανόμοιων μεταξύ τους προϊόντων, που παράγονται κατά παραγγελία των πελατών ή όμοιων μεταξύ τους προϊόντων, που προορίζονται για τη δημιουργία αποθέματος για μέλλουσα διάθεση και το κόστος αναζητείται κατά εντολή παραγωγής αντίστοιχο με ορισμένη μερίδα άμεσου υλικού ή προϊόντος.

Με τη κοστολόγηση κατά προϊόν τα κόστη που αφορούν στην ουσία τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, συγκεντρώνονται και το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος υπολογίζεται όταν ολοκληρωθεί η παραγωγή της συγκεκριμένης εντολής ολοκληρωθεί σε έτοιμο προϊόν.

Αντίθετα, ο τύπος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα μας δίνει την δυνατότητα για σύνδεση των διαθέσιμων πόρων με την ανάλωση, σύνδεση της διαθεσιμότητας πόρων με την παραγωγή κρίκων στην αλυσίδα αξίας, καθιέρωση επιπέδων περιθωρίου, που κινούνται προς την έκφραση ζήτησης από τους πελάτες, που ονομάζονται «επίπεδα ωριμότητας», και τέλος καθιέρωση συστήματος κόστους και ωφέλειας για τους πόρους που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση όπως τεχνογνωσία και ιδιοκατασκευές.

Η επιχειρηματική δραστηριότητα αναλύεται σε δραστηριότητες. Δραστηριότητα είναι κάθε γεγονός ή συναλλαγή που προκαλεί ανάλωση πόρων. Οι δραστηριότητες ομαδοποιούνται ως εξής:

- Σε επίπεδο παραγόμενης μονάδας προϊόντος
- Σε επίπεδο παρτίδας παραγωγής
- Σε επίπεδο προϊόντος
- Σε επίπεδο πελάτη
- Σε επίπεδο επιχείρησης
- Κοστολόγηση Ανάλωσης Πόρων

➤ Τα στάδια υλοποίησης της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι τα εξής:

1. Στο πρώτο στάδιο υλοποιείται η κατανομή του έμμεσου κόστους της επιχειρηματικής λειτουργίας, στις διάφορες δραστηριότητές της. Η διαδικασία αυτή, πραγματοποιείται μέσα από την χρήση βάσεων καταμερισμού των παραγόμενων πόρων που προκύπτουν από την εν λόγω λειτουργία.

Οι παραγόμενοι πόροι λοιπόν, είναι αυτοί που σχετίζονται με τα οργανικά έξοδα μιας επιχείρησης, τα οποία εν συνεχεία συνυπολογίζονται με τα οργανικά έσοδα και έτσι προκύπτει το οργανικό αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της επιχειρηματικής λειτουργίας.

2. Στο δεύτερο στάδιο της διαδικασίας της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, μετά την εφαρμογή του πρώτου σταδίου και του προσδιορισμού των πόρων, έχουμε την διαδικασία επιμερισμού του κόστους των συγκεκριμένων πόρων.

Ο επιμερισμός του κόστους πραγματοποιείται με την χρήση οδηγών πόρων, οι οποίοι μετρούν την κατανάλωση των επιχειρηματικών πόρων στις διάφορες δραστηριότητες. Κύρια λειτουργία τους είναι η μεταφορά του κόστους από έναν πόρο σε μια ή περισσότερες δραστηριότητες εντός της επιχείρησης.

2.3.1 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Τα πλεονεκτήματα της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι τα ακόλουθα:

- Λαμβάνονται καλύτερες αποφάσεις από την διοίκηση με βάση τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που παρέχει, καθώς και για τις δραστηριότητες που αυτά παράγουν.
- Ο καθορισμός των τιμών, η επιλογή ή η αναίρεση προϊόντων και υπηρεσιών, καθώς και η σωστή στρατηγική προώθησης αυτών είναι μερικές από τις σημαντικές αποφάσεις της διοίκησης. Οι αποφάσεις αυτές περιλαμβάνουν τις δραστηριότητες οι οποίες θα επιφέρουν το καλύτερο οικονομικό αποτέλεσμα και την μέγιστη απόδοση.
- Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να προβεί σε αντικατάσταση δαπανηρών δραστηριοτήτων με φθηνότερες, καθώς και να επανασχεδιάσει τις επιχειρηματικές της διεργασίες, ώστε να μην υπάρχουν απαιτητικές δραστηριότητες.
- Παρέχεται η δυνατότητα υπολογισμού του κόστους των πόρων που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν κατά την παραγωγική διαδικασία άμεσα.
- Δίνεται η ευκαιρία στην διοίκηση μιας επιχείρησης να ασπάζεται τις μεταβολές των απαιτήσεων για πόρους σε σχέση με τις διάφορες δραστηριότητες που θέλει να ακολουθήσει και βάσει πάντα των προϊόντων και των υπηρεσιών που θέλει η ίδια να διαθέσει προς κατανάλωση.

Τα μειονεκτήματα μιας διαδικασίας κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι τα εξής:

- Μια επιχείρηση η οποία έχει μεγάλη ποικιλία προϊόντων και υπηρεσιών και κατ'επέκταση δραστηριοτήτων, έχει μεγάλη πιθανότητα να δημιουργήσει υψηλά κόστη κατά την παραγωγή της, λόγω του όγκου των κέντρων δραστηριοτήτων και των οδηγών κόστους.
- Απαιτείται μεγάλη προσοχή κατά την διαδικασία της συλλογής και της παρουσίασης των πληροφοριών που πρόκειται να συμπεριληφθούν στην κατάρτιση της κοστολόγησης.
- Το εργατικό δυναμικό λόγω της συνεχούς εναλλαγής και αντικατάστασης των δραστηριοτήτων, ανάλογα των προϊόντων και των υπηρεσιών της επιχείρησης, αντιμετωπίζει με επιφυλακτικότητα και ανασφάλεια την ροή της παραγωγής, καθώς η εξέλιξη της επιχείρησης επιφέρει και μείωση των δραστηριοτήτων της λόγω της μείωσης του κόστους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Στο πρώτο κεφάλαιο, είδαμε μερικές από τις βασικές έννοιες του κόστους, καθώς και κάποιες από τις κατηγορίες του. Στην συνέχεια του συγκεκριμένου κεφαλαίου, θα δούμε κάποια από τα είδη του κόστους, τα οποία θα μας βοηθήσουν να κατανοήσουμε ευκολότερα τα παρακάτω είδη κοστολόγησης.

- ***Ιστορικό Κόστος***

Το ιστορικό κόστος αναφέρεται σε κόστος φορολογικό, προσδιορισμένο λογιστικά και κατανεμημένο σε ομάδες λογιστικού χαρακτήρα.

Είναι προορισμένο να αξιολογεί κάθε εκμετάλλευση ξεχωριστά, είναι χρήσιμο για τον υπολογισμό του προϋπολογιστικού κόστους και είναι απαραίτητο για τον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους.

- ***Πρότυπο Κόστος***

Το πρότυπο κόστος είναι κόστος θεωρητικό, προβλεπόμενο, ιδεώδες και ενδεικτικό, δεν επιβεβαιώνεται σχεδόν ποτέ, αποτελεί την βάση για την ανακάλυψη των αιτιών της απόκλισης και είναι χρήσιμο στους φορολογικούς ελεγκτές.

- ***Προϋπολογιστικό Κόστος***

Το προϋπολογιστικό κόστος βασίζεται στο ιστορικό κόστος, όταν υπάρχει και βασίζεται στο πρότυπο κόστος όταν δεν υπάρχουν ιστορικά δεδομένα. Εξαρτάται από εξωγενείς παράγοντες και από τον όγκο της παραγωγής που έχει σχεδιαστεί. Ένα τελευταίο χαρακτηριστικό του προϋπολογιστικού κόστους είναι το ότι συμπεριφέρεται εξωλογιστικά.

- ***Πλήρες Κόστος***

Το πλήρες κόστος αποτελείται από:

- Το Άμεσο Κόστος*

Άμεσο κόστος αναφέρουμε το κόστος που ενσωματώνεται στην λειτουργία ή στο προϊόν αμέσως και εξολοκλήρου με εμφανή τρόπο και με ακριβή υπολογισμό του κατ'αξία του ποσοτικού του μεγέθους.

- Τα Μερισμένα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα*

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι όλα τα έμμεσα έξοδα που ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγεται. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνουν την έμμεση εργασία, τις αμοιβές και τις παροχές τρίτων, φόρους, τέλη και διάφορα έξοδα, έμμεσα υλικά και τέλος τις αποσβέσεις παγίων και προβλέψεις εκμετάλλευσης.

-Τα Μερισμένα Έξοδα Διάθεσης

Έξοδα διάθεσης καλούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται με σκοπό την προώθηση των παραγόμενων προϊόντων στους τελικούς καταναλωτές, την εκτέλεση των παραγγελιών των πελατών και τη λειτουργία του δικτύου διανομής της επιχείρησης, όπως αμοιβές και μισθούς πωλητών, έξοδα μετακίνησης και άλλα.

-Τα Μερισμένα Έξοδα Διοίκησης

Έξοδα διοίκησης καλούνται τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται από την διοίκηση της επιχείρησης και το διοικητικό προσωπικό, και έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τη διοίκηση και την οικονομική διαχείριση της επιχείρησης, όπως οι μισθοί διευθυντών, οι μισθοί λογιστηρίου και λοιπά.

-Τα Μερισμένα Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

Χρηματοοικονομικά έξοδα καλούνται τα έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται με σκοπό την εξεύρεση των απαραίτητων και κατάλληλων πηγών κεφαλαίων, προκειμένου να καλυφθούν οι χρηματοοικονομικές ανάγκες της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα οι τόκοι δανείων, τα έξοδα έκδοσης δανείων και άλλα.

-Τις Μερισμένες Αποσβέσεις

Απόσβεση ονομάζουμε την διαδικασία σύμφωνα με την οποία επιμερίζονται και κατανέμονται κόστη τα οποία προκύπτουν κατά την διάρκεια της χρήσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου μέσα στον χρόνο, όπως η φυσική φθορά ενός μηχανήματος ή κτιρίου.

- **Φορολογικό Κόστος**

Το φορολογικό κόστος είναι ιστορικό και απολογιστικό, με εσωλογιστικό χαρακτήρα. Ο τρόπος τήρησης του φορολογικού κόστους προβλέπεται από τη Φορολογική Νομοθεσία και τον Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων.

Βασίζεται στις εγγραφές του Βιβλίου Παραγωγής -Κοστολογίου και στοχεύει στην επαλήθευση των αναλώσεων των υλικών σε αντιστοίχιση με τα παραχθέντα προϊόντα.

3.2 ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η κοστολογική διαδικασία, όπως είδαμε και στο δεύτερο κεφάλαιο, επικεντρώνεται στο πρόβλημα της κατανομής του κόστους στους διάφορους τομείς ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Όπως είδαμε και το παραπάνω υποκεφάλαιο, τα είδη του κόστους είναι αρκετά και φυσικά βασίζονται στην ποικιλία των αναγκών των επιχειρήσεων.

Όλα αυτά τα είδη του κόστους λοιπόν, χρειάζονται και ειδική μεταχείριση το καθένα. Έτσι, έχουμε τα παρακάτω είδη κοστολόγησης, τα οποία καθιερώνονται ως τα πλέον σημαντικά για την χρησιμότητα και την αμεσότητά τους ως προς την αποδοτικότητα όλων των οικονομικών μονάδων.

3.2.1 ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Στην άμεση κοστολόγηση γίνεται διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με τη συμπεριφορά τους, δηλαδή χωρίζονται σε σταθερό και μεταβλητό:

- *ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ*

Σταθερό κόστος είναι το κόστος των παραγωγικών συντελεστών που δεν μπορούν να μεταβληθούν βραχυχρόνια και παραμένει σταθερό για μία επιχείρηση ανεξάρτητα από τον όγκο της παραγωγής της.

- *ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ*

Μεταβλητό κόστος, σε αντίθεση με το σταθερό είναι το κόστος των παραγωγικών συντελεστών που μεταβάλλεται ανάλογα με το επίπεδο παραγωγής της επιχείρησης.

Η άμεση κοστολόγηση είναι εκείνη η μέθοδος κοστολόγησης σύμφωνα με την οποία μόνο τα κόστη παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων.

Έτσι το κόστος μιας λειτουργίας, ενός τμήματος, μιας υπηρεσίας σχηματίζεται μόνο από κοστολογικά στοιχεία που το επιβαρύνουν ευθέως και είναι κατά κανόνα μεταβλητά.

Τέτοια είναι τα άμεσα υλικά η άμεση εργασία και το μεταβλητό μέρος των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Το σταθερό του μέρους θεωρείται σαν κόστος περιόδου, δηλαδή σαν έξοδο που επιβαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης μειώνοντας τα έσοδα και υπολογίζεται όπως τα άλλα έξοδα της περιόδου όπως, τα γενικά έξοδα διοίκησης, γενικά έξοδα παραγωγής και άλλα.

Για να υπολογίσουμε το τελικό αποτέλεσμα είτε είναι αρνητικό είτε είναι θετικό χρησιμοποιούμε τις έννοιες του Βιομηχανικού Περιθωρίου Συμβολής ή Συνεισφοράς και του Περιθωρίου Συμβολής ή Συνεισφοράς. Το Βιομηχανικό Περιθώριο Συμβολής είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη αυτών για τη δημιουργία θετικού αποτελέσματος. Υπολογίζεται αν από το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα μεταβλητά έξοδα εκτός των μεταβλητών εξόδων παραγωγής των γενικών εξόδων διοίκησης και των γενικών εξόδων προώθησης.

Σαν τελικό στάδιο, αν από το περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα σταθερά έξοδα εκμετάλλευσης τότε έχουμε το καθαρό αποτέλεσμα. Παρακάτω θα δούμε την τρέχουσα παράγραφο σε σχεδιάγραμμα.

ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ		
Πωλήσεις σε έναν κύκλο εργασιών		XXX
Μείον μεταβλητό κόστος παραγωγής		
Άμεσα υλικά	XXX	
Άμεση εργασία	XXX	
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	XXX	
Βιομηχανικό περιθώριο συμβολής		
Μείον μεταβλητά έξοδα(εκτός παραγωγής)		
Γενικά Έξοδα Παραγωγής	XXX	
Γενικά Έξοδα Διοίκησης	XXX	
Περιθώριο συμβολής		XXX
Μείον σταθερά έξοδα εκμετάλλευσης		
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	XXX	
Γενικά Έξοδα Διοίκησης	XXX	
Γενικά Έξοδα Παραγωγής	XXX	
Καθαρό αποτέλεσμα		XXX

Μερικά από τα πλεονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης είναι:

- Ευκολία στην εφαρμογή της
- Ευκολία του υπολογισμού των αποτελεσμάτων προϊόντων ή τομέων
- Ευκολία κατανόησής της από την διοίκηση της επιχείρησης
- Συνέπεια με το πρότυπο κόστος
- Συνέπεια με την ανάλυση των σχέσεων των κόστους, όγκου και κέρδους
- Συνέπεια με τους ελαστικούς προϋπολογισμούς

Τα κύρια χαρακτηριστικά λοιπόν της άμεσης κοστολόγησης είναι τα παρακάτω:

- ❖ Τα στοιχεία του κόστους διαχωρίζονται σε μεταβλητά και σταθερά
- ❖ Το κόστος παραγωγής του προϊόντος επιβαρύνεται μόνο με τα μεταβλητά έξοδα
- ❖ Τα σταθερά έξοδα, συμπεριλαμβανόμενων και των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης περιόδου.

3.2.2 ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Πλήρης κοστολόγηση ονομάζεται η κοστολόγηση με την οποία το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη όλα τα κόστη παραγωγής, συμπεριλαμβανομένων των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των σταθερών αλλά και μεταβλητών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Η πλήρης κοστολόγηση χρησιμοποιείται τόσο για την κατάρτιση των δημοσιευμένων καταστάσεων όσο και από την ίδια την Διοίκηση της επιχείρησης. Πιο κάτω ακολουθεί ένας απλός πίνακας αναγραφής της διαδικασίας εφαρμογής της πλήρους κοστολόγησης.

ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Πωλήσεις σε έναν κύκλο εργασιών	XXX
Μείον μεταβλητό κόστος παραγωγής	
Μείον σταθερό κόστος παραγωγής	
Μικτό αποτέλεσμα	XXX
Μείον κόστος περιόδου	
Γενικά Έξοδα Παραγωγής	XXX
Γενικά Έξοδα Διοίκησης	XXX
Καθαρό αποτέλεσμα	XXX

Τα κύρια χαρακτηριστικά λοιπόν, της πλήρους κοστολόγησης είναι:

- ❖ Τα στοιχεία του κόστους δεν διαχωρίζονται σε σταθερά και μεταβλητά
- ❖ Το κόστος παραγωγής του προϊόντος επιβαρύνεται και με τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Μερικά από τα πλεονεκτήματα της πλήρους κοστολόγησης είναι:

- Καλύτερη συσχέτιση εσόδων και εξόδων
- Συμφωνία με τις απαιτήσεις των λογιστικών προτύπων και της φορολογικής νομοθεσίας
- Παραδοσιακή χρήση για τη σύνταξη λογιστικών καταστάσεων που απευθύνονται σε εξωτερικούς χρήστες.

3.2.3 ΣΧΕΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά είναι το σημείο από το οποίο ξεκινά η διαφοροποίηση των δύο μεθόδων. Στην άμεση κοστολόγηση τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του κόστους και η μεταχείρισή τους σαν κόστος περιόδου, ενώ στην πλήρη κοστολόγηση υπολογίζονται.

Ως αποτέλεσμα αυτού είναι ότι το προσδιοριζόμενο κόστος παραγωγής του προϊόντος θα είναι μικρότερο με βάση την άμεση κοστολόγηση από το αντίστοιχο κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με την πλήρη.

Ο διαχωρισμός αυτός επηρεάζει επίσης και το κόστος του αποθέματος της περιόδου. Εάν ένα μέρος του προϊόντος στην άμεση κοστολόγηση πωληθεί, ενώ ένα άλλο παραμένει σαν απόθεμα, σε αυτό δεν θα περιλαμβάνεται στο κόστος του αποθέματος και ένα ποσοστό σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων της περιόδου. Άρα το κόστος του αποθέματος του προϊόντος στην άμεση κοστολόγηση θα είναι μικρότερο σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση.

Έτσι και το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου θα είναι διαφορετικό μεταξύ των δύο μεθόδων. Η άμεση κοστολόγηση παρέχει επίσης τη δυνατότητα για την λήψη σημαντικών αποφάσεων. Αυτό διευκολύνεται με το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής και με το περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς όπου υπάρχει διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό.

Όσον αφορά την πλήρη κοστολόγηση παρατηρείται η διάκρισή του κατά τις λειτουργίες του κόστους. Συνέπεια αυτού είναι να μην γνωρίζει η διοίκηση το περιθώριο που παρουσιάζει κάθε προϊόν ή τμήμα παραγωγής ή περιοχή διάθεσης προϊόντων για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και τη δημιουργία κέρδους οδηγώντας στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων από τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης.

Ως συμπέρασμα όλων των παραπάνω προκύπτει ότι η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης είναι από τις πιο σημαντικές εξελίξεις της διοικητικής λογιστικής και για να παραμένει χρήσιμο εργαλείο δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται στα κρυφά.

Παρακάτω, σε μορφή πίνακα, θα δούμε κάποιες σχέσεις αλληλεπίδρασης και αποτελέσματος της παραγωγής και των πωλήσεων με βάση την επίδραση της πλήρους και της άμεσης κοστολόγησης.

ΣΧΕΣΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ- ΠΩΛΗΣΕΩΝ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
<i>ΠΑΡΑΓΩΓΗ = ΠΩΛΗΣΕΙΣ</i>	<i>ΚΑΜΙΑ ΜΕΤΑΒΟΛΗ</i>	<i>ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ = ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>
<i>ΠΑΡΑΓΩΓΗ > ΠΩΛΗΣΕΙΣ</i>	<i>ΑΥΞΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ</i>	<i>ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ > ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>
<i>ΠΑΡΑΓΩΓΗ < ΠΩΛΗΣΕΙΣ</i>	<i>ΜΕΙΩΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ</i>	<i>ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ < ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</i>

3.3 ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ο Παπαδημητρίου Δημήτριος στο 'Πρότυπο κόστος', αναφέρει τις εξής έννοιες:

«Πρότυπο κόστος παραγωγής είναι ο σκόπιμος έλεγχος της παραγωγικότητας ή γενικά της αποτελεσματικότητας της εκμετάλλευσης με προκαθορισμένο κόστος παραγωγής βάσει τα πρότυπα έξοδα.»

«Πρότυπα έξοδα είναι τα προκαθορισμένα έξοδα παραγωγής προϊόντος βάσει προκαθορισμένου βαθμού απασχόλησης και τιμών, και τις προσδοκώμενες αποδόσεις σε σχέση με τον χρησιμοποιούμενο εξοπλισμό κ τις μεθόδους παραγωγής.»

Για την ύπαρξη όμως προτύπου κόστους πρέπει να υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Ο προκαθορισμός του προτύπου κόστους
- Η σύνθεση του με βάση τα πρότυπα έξοδα, τα οποία επιβάλλουν αναλυτικό προσδιορισμό
- Η συνάρτηση του προτύπου κόστους προς τον βαθμό απασχόλησης ο οποίος πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων
- Ο καθορισμός των ποσοτικών αναλώσεων βάσει αιτιολογημένων υπολογισμών στηριζόμενων σε αναλυτικά δεδομένα των συνθηκών υπό τις οποίες θα διεξάγεται η παραγωγή
- Ο μελετημένος προϋπολογισμός των τιμών των στοιχείων του κόστους

3.3.1 ΣΤΟΧΟΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

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

Ο έλεγχος γίνεται με την σύγκριση του πραγματικού με το πρότυπο κόστος, τον προσδιορισμό των αποκλίσεων, την ανάλυσή τους και τη λήψη μέτρων για την εξουδετέρωση των αιτιών που προκαλούν τις αρνητικές αποκλίσεις .

Το πρότυπο κόστος είναι επομένως ένα όργανο της λειτουργίας του ελέγχου η οποία περιλαμβάνει την μέτρηση, εκτίμηση και σύγκριση και η οποία διαπιστώνει εάν η δράση της Επιχείρησης κατευθύνεται για την επίτευξη των σκοπών και των στόχων της . Το πρότυπο κόστος ως κόστος ρεαλιστικά πραγματοποιήσιμο αποτελεί το κυριότερο σταθερό στοιχείο για τον έλεγχο της κοστολογικής διαχείρισης.

Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου είναι δυνατόν να συγκριθεί με το αναμενόμενο και να ελεγχθεί το εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε ή όχι.

Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπιστούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωση τους.

3.3.2 ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η πρότυπη κοστολόγηση αποτελεί ένα σημαντικό είδος κοστολόγησης καθώς βασίζεται στην κατάρτιση του προτύπου κόστους. Όπως είδαμε και πιο πάνω, το πρότυπο κόστος παίζει καθοριστικό ρόλο σε μια επιχείρηση, καθώς ο υπολογισμός του καθορίζει τόσο το ρίσκο της παραγωγής όσο και της πώλησης.

Για την κατάρτιση του προτύπου κόστους θα πρέπει εκ των προτέρων να γνωρίζουμε τα παρακάτω:

- Ποσοτικά πρότυπα με γνώση της ανάλωσης και των ωρών που απαιτούνται για το παραγόμενο προϊόν ή την υπηρεσία: Το στάδιο αυτό προαπαιτεί τον προσδιορισμό των πρώτων υλών που θα χρησιμοποιηθούν με ακρίβεια, τόσο στο είδος τους όσο και στην κατάλληλη ποσότητα, ώστε να επιτευχθεί το καλύτερο δυνατόν οικονομικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα παίζει επίσης καθοριστικό ρόλο και θα πρέπει να πραγματοποιηθεί έρευνα αγοράς ώστε να βρεθεί η πρώτη ύλη η οποία θα έχει τον υψηλότερο βαθμό απόδοσης.

Καθορίζονται τα ποσοτικά πρότυπα εργασίας, ώστε να παρέχεται κατάρτιση κλίμακας εργασιών για κάθε θέση εργασίας χωριστά, και τέλος καταρτίζεται το πρόγραμμα εξοπλισμού, βάσει παραγωγής, το οποίο συνδέεται με το πρόγραμμα εργασίας και έτσι προσδιορίζεται ο χρόνος λειτουργίας κάθε μιας εγκατάστασης.

- Πρότυπες τιμές: Εκφράζουν το ποσό του προβλεπόμενου κόστους των υλικών που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν. Οι πρότυπες τιμές δεν αποτελούν τιμές αντικατάστασης καθώς αυτή καθορίζεται στο χρόνο ανάλωσης και διάθεσης του προϊόντος, παρά μόνο καθορίζονται στην αρχή της κάθε περιόδου.
- Επιβάρυνση κόστους με Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα: Τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, όπως αναφέραμε και παραπάνω, κατατάσσονται στις έμμεσες δαπάνες και περιλαμβάνουν δαπάνες που βεβαιώνονται κατά την παραγωγή και σε συγκεκριμένο τμήμα, δαπάνες βοηθητικών υπηρεσιών, και γενικές κατά αναλογία δαπάνες όπως οι τόκοι και άλλα.

Τα στάδια της πρότυπης κοστολόγησης είναι έξι, και επιγραμματικά είναι τα ακόλουθα:

1. Καθορισμός της κοστολογικής περιόδου
2. Καθορισμός των πωληθέντων προϊόντων και υπηρεσιών, τα οποία είναι είτε τελικά είτε ενδιάμεσα
3. Προϋπολογισμός σε μονάδες των ποσοτήτων που θα πωληθούν
4. Καθορισμός της ποσότητας που θα πρέπει να υπάρχει στο τέλος της κοστολογικής περιόδου για κάθε προϊόν
5. Προϋπολογισμός των παραγόμενων μονάδων ανά προϊόν
6. Καθορισμός των προτύπων υλικών, όπως για παράδειγμα είναι οι βοηθητικές ύλες.

3.3.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα πλεονεκτήματα της κοστολόγησης του πρότυπου κόστους είναι τα ακόλουθα:

1. Απλή και εύχρηστη κοστολόγηση και σε αρκετές περιπτώσεις πιο οικονομική σε σχέση με άλλες μεθόδους.
2. Διευκόλυνση στην εφαρμογή των συστημάτων του κόστους και ανά τομέα ευθύνης.
3. Διευκόλυνση της κατάρτισης του ταμειακού προγραμματισμού και του προγραμματισμού αποθεμάτων.
4. Εύρεση των αδύνατων σημείων της επιχείρησης. Όταν τα όρια του πραγματικού κόστους ξεφύγουν από τα προβλεπόμενα πρότυπα, που έχουν καθοριστεί από την διοίκηση, τότε θα πρέπει να δοθεί μεγάλη προσοχή στις παρεχόμενες ενδείξεις του προτύπου κόστους.

Τα μειονεκτήματα της κοστολόγησης του προτύπου κόστους είναι:

1. Δυσκολία στον προσδιορισμό της σημαντικότητας των αποκλίσεων.
2. Τα στελέχη των επιχειρήσεων λαμβάνουν υπόψη τους τις αποκλίσεις που υπάρχουν από ένα συγκεκριμένο επίπεδο και άνω, με αποτέλεσμα να μην λαμβάνουν υπόψη τους σοβαρές πληροφορίες στα αρχικά τους στάδια.
3. Η διοίκηση συνδέει με αρνητικές εξελίξεις την αξιολόγηση της παραγωγικότητας, τις οποίες οι υφιστάμενοι είναι πρόθυμοι να καλύψουν προκειμένου να μην αναλάβουν τυχόν ποινές και ευθύνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

➤ Κόστος παραγωγής

Κόστος παραγωγής είναι εκείνο που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενός ενδιάμεσου ή τελικού προϊόντος ή για την παραγωγή του σε μια ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής.

Το κόστος παραγωγής περιλαμβάνει:

-Πρώτες ύλες

Είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν και αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους καθώς επιβαρύνουν απευθείας το παραγόμενο προϊόν.

-Άμεση εργασία

Είναι η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργαζόμενοι οι οποίοι ασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών.

-Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Είναι όλα τα έξοδα τα οποία δημιουργούνται από την έναρξη της παραγωγής μέχρι το σημείο όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα να τοποθετηθούν στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων.

-Ειδικό ή Άμεσο βιομηχανικό κόστος

Είναι το κόστος το οποίο αφορά αποκλειστικά έναν συγκεκριμένο φορέα κόστους.

Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με:

- Έξοδα διοικητικής λειτουργίας.

- Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης.

- Χρηματοοικονομικά έξοδα.
- Έξοδα αποθηκών ετοιμών προϊόντων.
- Έξοδα διάθεσης.

➤ **Κόστος μετατροπής**

Κόστος μετατροπής είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται για τη μετατροπή της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν και ενός υλικού από μια μορφή σε άλλη, κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσης κατεργασίας.

Το κόστος μετατροπής αποτελείται από:

-το κόστος άμεσης εργασίας παραγωγής

-Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα

4.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί τις παρακάτω γενικές αρχές :

- Το κόστος πρέπει να συσχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν.
- Μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί.
- Όλα τα κόστη τα οποία συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όσο μικρά και επουσιώδη και αν φαίνονται.
- Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Αυτό γιατί δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή.
- Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο.

4.3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι το σύνολο συστηματικών επεξεργασιών και διαδικασιών που χρησιμοποιείται για την μέτρηση, καταγραφή και έκθεση των κοστολογικών δεδομένων.

Υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες σε κάθε σύστημα κοστολόγησης:

1. Μέτρηση του κόστους:

Συγκεντρώνονται δεδομένα για τον προσδιορισμό του κόστους της επιχείρησης όπως ώρες άμεσης εργασίας, μονάδες παραχθέντες, άμεσα υλικά.

2. Καταγραφή κόστους:

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι ένα μέρος της διπλογραφικής λογιστικής.

Μετατρέπουμε τις ώρες εργασίας ή των υλικών σε χρηματικά μεγέθη που αντιπροσωπεύουν το αντίστοιχο κόστος άμεσης εργασίας ή των υλικών. Στην συνέχεια καταγράφονται λογιστικά τα προηγούμενα ποσά.

3. Ανάλυση του κόστους:

Η σημασία ανάλυσης του κόστους εξαρτάται από την κατανόηση των μεθόδων μέτρησής του. Τα στελέχη επεξεργάζονται τα στοιχεία του κόστους, τα αναλύουν, τα ερμηνεύουν και τα χρησιμοποιούν για την λήψη διαφόρων διοικητικών αποφάσεων.

4. Έκθεση του κόστους:

Το κόστος παρουσιάζεται σε λεπτομερείς εσωτερικές εκθέσεις και σε γενικές εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

4.4 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι αποδοτικό, εάν:

1. Είναι συμβατό με τη δομή της επιχείρησης
2. Ικανοποιεί τις ανάγκες της διοίκησης σε κοστολογικές πληροφορίες
3. Είναι επαρκώς αναλυτικό – λεπτομερειακό
4. Βασίζεται στην αρχή του κόστους και οφέλους
5. Είναι φιλικό προς αυτούς που το τροφοδοτούν και το χειρίζονται

4.5 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΕΠΙΡΟΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Οι βασικοί παράγοντες που επηρεάζουν τα συστήματα κοστολόγησης είναι:

- Το μέγεθος της εταιρίας.
- Το είδος της παραγωγής
- Ο αριθμός των διαφορετικών προϊόντων που παράγει η επιχείρηση.
- Η διάθεση των στελεχών έναντι του κόστους της πληροφόρησης
- Εξωτερικές μεταβλητές, όπως νόμοι και ρυθμίσεις.

4.6 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

4.6.1 1^ο ΣΤΑΔΙΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στο πρώτο στάδιο της διαδικασίας της κοστολόγησης, προσδιορίζεται το κόστος στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και αποσκοπεί στην εύρεση του αποτελέσματος που έχει επιτευχθεί. Στο τέλος της χρήσης εμπειρικά προσδιορίζεται το κόστος των ημιτελών ή των ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη. Τα στοιχεία αυτά δεν υφίστανται επεξεργασία για σχηματισμό λειτουργικού κόστους ή του μικτού κατά προϊόν αποτελέσματος. Έτσι λοιπόν, έχουμε:

1. Προσδιορισμός του άμεσου κόστους
2. Υπολογισμός Ανάλωσης Άμεσων Υλικών
3. Υπολογισμός αξίας Άμεσης Εργασίας
4. Υπολογισμός Αχρήστων
5. Υπολογισμός Ανάλωσης Βοηθητικών Υλικών
6. Υπολογισμός Ανάλωσης Υλικών Συσκευασίας
7. Υπολογισμός Συμμετοχής Άμεσης Ενέργειας
8. Υπολογισμός Συμμετοχής Άμεσης Συντήρησης

4.6.2 2^ο ΣΤΑΔΙΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στο δεύτερο στάδιο, τα στοιχεία κόστους προσδιορίζονται κατ' είδος και καταχωρούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Στην συνέχεια διαχωρίζονται στις βασικές λειτουργίες της εκμετάλλευσης και έτσι σχηματίζουν το λειτουργικό κόστος.

Τέλος, το λειτουργικό κόστος επιβαρύνει το κόστος παραγωγής ετοιμών και ημιτελών προϊόντων, το οποίο επιβαρύνεται και με το κόστος παραγωγής των πωληθέντων.

Το δεύτερο στάδιο λοιπόν απαρτίζεται από τα παρακάτω στοιχεία:

1. Βιομηχανικό Κόστος Άμεσο Κόστος+ Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα
2. Αμοιβές & Έξοδα τρίτων(υπεργολαβίες)
3. Παροχές τρίτων (Ενέργεια - Ύδρευση -Αποχέτευση)
4. Διάφορα Έξοδα Παραγωγής
5. Αποσβέσεις Παραγωγικού Εξοπλισμού
6. Φόροι – Τέλη (εκτός ΦΠΑ)

4.6.3 3ο ΣΤΑΔΙΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στο τρίτο στάδιο, το κόστος αλλάζει λειτουργία και χρησιμοποιείται στην κατάρτιση των προγραμμάτων δράσης και την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου. Αποτελεί το βασικό στοιχείο πάνω στο οποίο στηρίζεται η λειτουργία του σύγχρονου κλάδου της λογιστικής ευθύνης.

Επίσης, χρησιμοποιείται από την διεύθυνση και τα διευθυντικά στελέχη των επιχειρήσεων για την διαδικασία λήψης των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Έτσι έχουμε:

➤ Κατανομή (Μερισμός) Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, ως ποσοστό:

- Των πωλήσεων του κάθε παραγόμενου αντικειμένου
- Της χρονικής απασχόλησης του παραγωγικού εξοπλισμού
- Της συνδυασμένης απορρόφησης πόρων
- Της σχεδιασμένης σύνθεσης παραγωγής
- Την ολιστική προσέγγιση

4.6.4 4ο ΣΤΑΔΙΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στο τέταρτο και τελευταίο στάδιο της διαδικασίας τα βήματα είναι αρκετά πιο συγκεντρωτικά, έτσι έχουμε:

- ❖ Αντιστοίχιση ανάλωσης πόρων με προϊόντα /υπηρεσίες
- ❖ Ανάλωση Άμεσων Υλικών
- ❖ Απασχόληση Άμεσης Εργασίας
- ❖ Απορρόφηση Ενέργειας
- ❖ Απορρόφηση Έμμεσων Υλικών
- ❖ Απασχόληση Έμμεσης Εργασίας
- ❖ Απορρόφηση μερισμένων Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων
- ❖ Απορρόφηση άλλων Γενικών Εξόδων

4.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

<<Ο λογαριασμός που χρησιμοποιείται στην κοστολόγηση ορίζεται ως το μέσο με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά η αρχική θέση και οι μεταβολές των στοιχείων του Ενεργητικού, του Παθητικού και της Καθαρής Θέσης των λογιστικών μονάδων>> (Καραγιάννη δ.,2000,Θεσ/κη).

Ως συμπέρασμα της τοποθέτησης του παραπάνω ορισμού, λοιπόν, φαίνεται ότι δεν υπάρχει καμία απολύτως διαφορά στον τρόπο ή το περιεχόμενο και την κίνηση των κοστολογικών λογαριασμών που μπορεί να τηρεί μια οικονομική μονάδα. Ο λογαριασμός θεωρείται κοστολογικός εφόσον χρησιμοποιείται για την καταχώρηση πληροφοριών αναφορικά με το κόστος.

Οι λόγοι για τους οποίους μπορούν να τηρηθούν κοστολογικοί λογαριασμοί λοιπόν είναι οι ακόλουθοι:

- Υπολογισμός του κόστους ανά μονάδα παραγωγής, λειτουργίας και γενικά διαδικασίας, αναλόγως τμήματος και υπηρεσίας, με σκοπό να έχουμε την ανάπτυξη προτύπων συντελεστών κόστους.
- Υπολογισμός των στοιχείων του κόστους που χρειάζονται για να έχουμε την σωστή σύνταξη αποτελεσματικών λογαριασμών στο σύνολο αλλά και στα επιμέρους τμήματα της οικονομικής μονάδας.
- Υπολογισμός των κοστολογικών αποτελεσμάτων με σκοπό την σύγκρισή τους με τα προϋπολογισμένα. Στόχος εδώ είναι να προσδιοριστεί αποτελεσματικά η τιμή των προϊόντων αλλά και η μελλοντική πρόβλεψη του κόστους.
- Καταχώρηση και ανάλυση των δαπανών που αφορούν τα παραγόμενα προϊόντα και τις υπηρεσίες μιας επιχείρησης, καθώς και τις επιμέρους λειτουργίες της.
- Υπόδειξη του βαθμού αποδοτικότητας της λειτουργίας της επιχείρησης προς την διοίκηση, έτσι ώστε σε περιπτώσεις απωλειών να παρθούν τα απαραίτητα μέτρα για βελτίωση.
- Εύκολος προγραμματισμός των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και διενέργεια αποτελεσματικού και συγκεντρωτικού ελέγχου.
- Λεπτομερής επεξήγηση του οικονομικού αποτελέσματος της χρονικής περιόδου της λειτουργίας της επιχείρησης.

Η τήρηση των κοστολογικών λογαριασμών του λογιστικού συστήματος μιας επιχείρησης πραγματοποιείται σε δύο τμήματα. Το πρώτο τμήμα αφορά στο λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης και το δεύτερο τμήμα στις λογιστικές διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί.

Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται άμεσα από το μέγεθός της, τον τρόπο οργάνωσής της, αλλά και τον τρόπο διοίκησής της.

Όσον αφορά τις λογιστικές διαδικασίες που ακολουθούνται, αναπτύσσονται τα λογιστικά σχέδια με σκοπό την τυποποίησή τους.

Η καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων που αφορούν την λειτουργία της επιχείρησης, περιλαμβάνονται στους κοστολογικούς λογαριασμούς που συνολικά καταρτίζουν το λογιστικό της σχέδιο. Το μέγεθος, λοιπόν, του λογιστικού σχεδίου εξαρτάται από βαθμό ανάλυσης της παρακολούθησης των λογιστικών γεγονότων που αφορούν την επιχείρηση.

Ο βαθμός ανάλυσης ενός λογαριασμού, με τη σειρά του, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη νομοθεσία που έχει θεσπίσει το κράτος στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση, καθώς και το λογιστικό σχέδιο των υποχρεωτικών λογαριασμών που συμπεριλαμβάνονται μέσα σε αυτό. Οι λογαριασμοί που περιλαμβάνονται μέσα στο λογιστικό σχέδιο κωδικοποιούνται κατά τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να επιτευχθεί η αντιστοίχιση ενός κωδικού σε κάθε ένα ξεχωριστό λογαριασμό. Επιπλέον, η ομαδοποίηση λογαριασμών πραγματοποιείται με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε όσοι λογαριασμοί παρακολουθούν παρόμοια οικονομικά στοιχεία μιας επιχείρησης να είναι κοντά.

Υπάρχουν δύο περιπτώσεις σχετικά με το που πρέπει να είναι η πραγματική θέση των κοστολογικών λογαριασμών μέσα στο λογιστικό σχέδιο. Η πρώτη είναι πως, οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν είτε να βρίσκονται μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου στις ομάδες 1-8 ,η δε δεύτερη είναι πως, όλοι οι κοστολογικοί λογαριασμοί συγκεντρώνονται σε μια ξεχωριστή ομάδα λογαριασμών, στην ομάδα 9 του λογιστικού σχεδίου. Η ομάδα 9 αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης , στην λογιστική κόστους, η οποία αποτελεί ένα ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Έτσι λοιπόν, δημιουργείται η απορία για το που ακριβώς θα πρέπει να καταχωρούνται τα κοστολογικά στοιχεία μιας επιχείρησης. Υπάρχουν τρεις διαφορετικές εναλλακτικές για το ποιους κοστολογικούς λογαριασμούς μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση.

Η πρώτη αναφέρεται στην χρησιμοποίηση αυτών που βρίσκονται μέσα στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, δηλαδή στις 8 πρώτες ομάδες του λογιστικού σχεδίου. Το θετικό αυτής της περίπτωσης είναι πως λειτουργεί μόνο ένα λογιστικό κύκλωμα, ενώ το αρνητικό της είναι πως δημιουργείται η ανάγκη χρήσης ενός μεγάλου όγκου λογαριασμών σε σχέση με τις δαπάνες.

Η δεύτερη αναφέρεται στην χρήση ενός μικρού έως ελάχιστου αριθμού κοστολογικών λογαριασμών, μέσα στα πλαίσια της γενικής λογιστικής, έτσι ώστε οι δαπάνες να παρακολουθούνται ανά είδος, και ένα ενός δεύτερου ανεξάρτητου, το οποίο θα παρακολουθεί τις δαπάνες ανά προορισμό.

Το θετικό αυτής της περίπτωσης είναι πως προκύπτει με αυτήν την διαδικασία διπλός έλεγχος και το αρνητικό είναι πως προκύπτει αύξηση του κόστους παρακολούθησης, λόγω του διπλού συστήματος.

Η τρίτη και τελευταία περίπτωση είναι, να παρακολουθούνται οι δαπάνες μέσω ενός ελάχιστου αριθμού κοστολογικών λογαριασμών ανά είδος αλλά να μην υπάρχει κανένα ανεξάρτητο κύκλωμα παράλληλα. Σε αυτήν την περίπτωση ο προσδιορισμός του κόστους θα πραγματοποιείται μέσω εκθέσεων και σύμφωνα με τα κοστολογικά στοιχεία που τηρούνται από το κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στα προηγούμενα κεφάλαια, αναλύσαμε σε κατηγορίες την απαραίτητη για τις οικονομικές επιχειρήσεις κοστολόγηση. Τα είδη και οι τύποι της κοστολόγησης παρέχουν στις οικονομικές μονάδες διαφορετικά αποτελέσματα συνδεδεμένα με την συγκεντρωτική ανάλυση και κατηγοριοποίηση των κοστών παραγωγής καθώς και την μεταποίησή τους σε έτοιμα προϊόντα προς πώληση. Μία ερευνητική και συγκεντρωτική προσέγγιση της μεθοδολογίας κοστολόγησης μας δίνει τα παρακάτω αποτελέσματα:

1. Διαδικασία παραγωγής πρώτων υλών
2. Διαδικασία παραλαβής πρώτων υλών
3. Διαδικασία μεταποίησης πρώτων υλών
4. Διαδικασία εξόδου των έτοιμων προϊόντων από τις αποθήκες
5. Διαδικασία αποθήκευσης έτοιμων προϊόντων
6. Διαδικασία προώθησης των έτοιμων προϊόντων προς πώληση

Μέσα από όλα αυτά τα απαραίτητα στάδια , λοιπόν, η χρησιμότητα της κοστολόγησης αναφέρεται στα παρακάτω αποτελέσματα, καθώς απορρέουν στοιχεία διευκόλυνσης των διαδικασιών:

1. Μείωση χειρωνακτικής εργασίας
2. Αύξηση της παραγωγικότητας
3. Μείωση απωλειών κατά την διαδικασία μεταποίησης των πρώτων υλών σε έτοιμα προϊόντα
4. Προστασία διαδικασιών από εξωγενείς παράγοντες

5. Χαμηλότερο κόστος αγοράς αναφερόμενοι στην συνεχή παραγωγή ή την κατά φάση κοστολόγηση.

➤ Με απλά λόγια η διαδικασία κοστολόγησης έχει ως εξής:

1. Υπολογισμός μέσου ανά μονάδα κόστους σε κάθε φάση της παραγωγικής διαδικασίας.
2. Με το ήδη διαμορφωμένο κόστος πραγματοποιείται η επεξεργασία των προϊόντων στην επόμενη φάση όπου έχουμε ένα νέο διαμορφωμένο μέσο ανά μονάδα κόστος.
3. Συνέχιση των σταδίων και διαμόρφωση σε κάθε στάδιο νέων μέσων ανά μονάδα κοστών.

Σαν αποτέλεσμα, λοιπόν, έχουμε σε κάθε στάδιο επεξεργασίας και ένα νέο προοδευτικά διαμορφωμένο μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής και στο τελευταίο στάδιο απορρέει το τελικό αποτέλεσμα, δηλαδή το τελικό κόστος.

Για την επιτυχημένη πορεία μιας επιχείρησης στον ανταγωνιστικό κλάδο της οικονομικής αγοράς χρειάζεται ο συνδυασμός της χαμηλής τιμής και της μέγιστης ποιότητας προϊόντων και υπηρεσιών. Η εξοικονόμηση πόρων για την αποτελεσματικότητα των παραγωγικών συντελεστών επιτυγχάνεται με το χαμηλό κόστος σε όλα τα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας.

Έτσι η κοστολόγηση βοηθά αποτελεσματικά στην παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης ρυθμίζοντας τις συνθήκες παραγωγής και στην ύπαρξη ειδικευμένου προσωπικού σε αυτήν. Επίσης, βοηθά εξαιρετικά στην γενική εικόνα των απαιτήσεων και των προτιμήσεων των καταναλωτών για να μπορέσει η επιχείρηση να ανταπεξέλθει στην ανταγωνιστικότητα της οικονομικής αγοράς για την άσκηση χαμηλής τιμολογιακής πολιτικής.

Οι ηθικοί κανόνες που καθορίζουν την άσκηση της χαμηλής τιμολογιακής πολιτικής, εκτός της αναφοράς τους στην διαδικασία παραγωγής, αναφέρονται και στο εργασιακό περιβάλλον. Η διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας για να επιτευχθεί αποτελεσματικά επιβάλλεται να ληφθούν υπόψη οι παρακάτω παράγοντες:

- Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης μέσα στον κύκλο της οικονομικής αγοράς, η οποία σχετίζεται άμεσα με την τιμή που προσφέρονται τα προϊόντα και οι υπηρεσίες, και με την ποιότητα των παραγόμενων προϊόντων της επιχείρησης.
- Οι συνθήκες παραγωγής των προϊόντων, οι οποίες σχετίζονται με το ειδικευμένο προσωπικό δηλαδή την παραγωγική ικανότητα και τις απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας.
- Η απορρόφηση των προϊόντων μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής αγοράς ανάλογα με τις απαιτήσεις των καταναλωτών.
- Το κόστος το οποίο σχετίζεται άμεσα με την διαδικασία της κοστολόγησης, όπου απορρέουν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την εξεύρεση τρόπων παραγωγικής δραστηριότητας για την επίτευξη του ευνοϊκότερου κόστους και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας.

Η σημαντικότητα της κοστολόγησης, εκτός της παραπάνω αναφερόμενης στο κόστος ανάλυσης, συναντάται και στην αποτελεσματικότητα της διοίκησης των οικονομικών επιχειρήσεων.

Η διαδικασία κοστολόγησης παρέχει στις επιχειρήσεις πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητες για τον έλεγχο και τη λήψη αποφάσεων και συμβουλεύει τη διοίκηση σχετικά με την πιο αποτελεσματική πορεία δράσης με βάση φυσικά το κόστος.

Η κατάρτιση κοστολογίου σε μια οικονομική μονάδα είναι το βασικό στοιχείο εκκίνησης της στην οικονομική αγορά, καθώς στο βασικό ερώτημα που τίθεται σε κάθε έναρξη μιας επιχείρησης, είτε αναφέρεται σε προϊόν είτε σε υπηρεσία, υπάρχει μόνο μια απάντηση και αυτή είναι το κόστος. Έτσι λοιπόν, το κόστος είναι αυτό που καθορίζει το τι ακριβώς και το πώς ακριβώς θέλει μια επιχείρηση να εμπλακεί και να επιβιώσει στον οικονομικό χώρο. Η κατάρτιση κοστολογίου λοιπόν, θεωρείται απαραίτητο στοιχείο για την ανάλυση και καταγραφή του κόστους.

Εν κατακλείδι, η κοστολόγηση είναι απαραίτητη για τη σωστή λειτουργία μιας οικονομικής μονάδας και την οργάνωσή της. Οι κοστολογικές πληροφορίες που απορρέουν μας δίνουν ξεκάθαρα την κατανομή των γενικών εξόδων της επιχείρησης για την ρύθμιση του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών της, καθώς και την κοστολόγησης ανάλωσης πόρων για την έναρξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Η σημαντικότητά της επίσης συναντάται και στη λήψη των αποφάσεων για την αποτελεσματικότητα της διοίκησης , εφόσον υπάρχει μια συγκεντρωτική εικόνα τυχών δυσκολιών και σφαλμάτων για την εύρεση λύσεων και την άμεση αντιμετώπισή τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1.«Μηνιαία κοστολόγηση και αναλυτική λογιστική», Κεχράς Ιωάννης, 1997
2. «Το Πρότυπο Κόστος», Παπαδημητρίου Δημήτριος, 1998
3. «Λογιστική Κόστους», Παυλάτος Οδυσσέας, 2006
4. «Λογιστική Κόστους», Βενιέρης Γεώργιος , 1998
5. «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 1, Πάγγειος Ιωάννης, 1993
6. «Θεωρεία Κόστους» Τεύχος 2, Πάγγειος Ιωάννης, 1993
- 7.«Ανάλυση–Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου», Γρηγοράκου Θ., 2000
8. «Το Άμεσο Κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις» , Βαρβάκης , 1993
9. «Το κόστος και η Τεχνική της Κοστολόγησης» , Θωμά Δ., 1988
10. «Κοστολόγηση με την Ομάδα 9 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου- Μηνιαία Κοστολόγηση-Ετήσια Κοστολόγηση-Διακίνηση Αποθεμάτων», Καραγιάννη Δ. , 2000
11. «Κοστολόγηση», Ιωάννα Δημοπούλου -Δημάκη ,2006
12. «Κοστολόγηση εσωλογιστική και εξωλογιστική» ,Σακέλλης Ε.,1992