



ΚΡΗΤΙΚΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΑ

ΥΠ.ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΧΑΤΖΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

ΘΕΜΑ: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Περιεχόμενα

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΤΙ ΕΙΝΑΙ Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	5
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ	6
Βασικά στοιχεία του κόστους είναι:	6
ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	7
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	8
ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	9
ΑΜΕΣΟ Ή ΕΙΔΙΚΟ- ΕΜΜΕΣΟ Ή ΓΕΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ	9
ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΓΙΑΣ – ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΜΟΡΦΗΣ	10
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ Ή ΙΣΤΟΡΙΚΟ – ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ	10
ΟΡΓΑΝΙΚΟ- ΑΝΟΡΓΑΝΟ ΚΟΣΤΟΣ	11
Οργανικό κόστος - έξοδο	11
Ανόργανο κόστος - έξοδο	11
ΟΜΑΛΟ- ΑΝΩΜΑΛΟ ΚΟΣΤΟΣ	12
Ομαλό κόστος - έξοδο	12
Ανώμαλο κόστος - έξοδο	12
ΣΤΑΘΕΡΟ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ – ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	12
Σταθερό Κόστος	12
Μεταβλητό Κόστος,	13
Κατηγορίες Μεταβλητού Κόστους:	13
Ημιμεταβλητό κόστος	13
Το Μικτό Κόστος	13
Διαφορικό Κόστος και Κόστος Ευκαιρίας	14
ΚΟΣΤΟΣ ΕΙΔΙΚΟ ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ	14
ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ	16
ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	17
ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	17
ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	18
ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΤΙΜΕΣ	19
ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	20

<<ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ>>

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	20
Ορίζοντας την τιμή ενός «προϊόντος»	21
Διαμόρφωση τελικής τιμής «προϊόντος»	21
Στρατηγικές Κοστολόγησης.....	22
ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	22
Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγγελίας.....	23
ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	24
Πλήρες Κόστος	24
Συγκέντρωση και Επιμερισμός των Γ.Β.Ε. στα Κέντρα Κόστους	26
Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Πλήρους Κοστολόγησης	27
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	28
Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Οριακής Κοστολόγησης	29
Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα προτύπου κόστους	31
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	33
Σύγκριση πλήρους κι οριακής κοστολόγησης.....	34
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	35

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Κοστολόγηση αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι για τις επιχειρήσεις είτε αυτές αποτελούν παραγωγική μονάδα είτε παρέχουν υπηρεσίες. Η σημασία της Κοστολόγησης είναι ιδιαίτερα σημαντική όσον αφορά τις επιχειρήσεις που είναι παραγωγικές μονάδες και οι κοστολογικές πληροφορίες είναι απαραίτητες για την συλλογή πληροφοριών με τις οποίες προγραμματίζουν την παραγωγή είτε μακροπρόθεσμα είτε βραχυπρόθεσμα. Η συγκέντρωση πληροφοριών μέσω της Κοστολόγησης δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να κοστολογούν τα προϊόντα τους πριν ακόμα ξεκινήσει η παραγωγή προσπαθώντας να επιτύχουν πάντα τις χαμηλότερες τιμές κόστους παραγωγής και στη συνέχεια ως απόρροια του κόστους παραγωγής να γίνεται η τιμολόγηση των προϊόντων.

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις διάφορες δαπάνες έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος ενός προϊόντος ,ενός εμπορεύματος ,μια υπηρεσίας ή μιας διαδικασίας σε οικονομική μονάδα.



ΤΙ ΕΙΝΑΙ Η ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Η **κοστολόγηση** ή **λογιστική κόστους** 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. Στόχος της είναι να συμβουλευεί την διοίκηση σχετικά με την πιο ενδεδειγμένη πορεία δράσης με βάση το κόστος, την αποδοτικότητα και την ικανότητα. Η Κοστολόγηση παρέχει αναλυτικές πληροφορίες για το κόστος διαχείρισης και τον προγραμματισμό των μελλοντικών κινήσεων.

Δεδομένου ότι οι διευθυντές παίρνουν αποφάσεις μόνο για το δικό τους τομέα ευθύνης, δεν υπάρχει καμία ανάγκη να γίνεται σύγκριση με παρόμοια στοιχεία από άλλους οργανισμούς. Αντί αυτού, οι πληροφορίες πρέπει να είναι σημαντικές για ένα συγκεκριμένο περιβάλλον. Ο υπολογισμός του κόστους συνήθως χρησιμοποιείται στην χρηματοοικονομική λογιστική ως επιπλέον πληροφόρηση, αλλά η κύρια λειτουργία του είναι για χρήση από τους διαχειριστές για να διευκολυνθεί η λήψη αποφάσεων.

Σε αντίθεση με τα λογιστικά συστήματα που βοηθούν στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων σε τακτά διαστήματα, τα συστήματα κοστολόγησης δεν υπόκεινται σε κανόνες και πρότυπα, όπως οι Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές. Ως αποτέλεσμα, υπάρχει μεγάλη ποικιλία στα συστήματα κοστολόγησης των διαφόρων εταιρειών και μερικές φορές ακόμη και σε διαφορετικά μέρη στην ίδια εταιρεία ή τον ίδιο οργανισμό. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. 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: 1)την κατανομή των γενικών εξόδων 2)την κοστολόγηση προϊόντος- έργου – υπηρεσίας 3)τη μείωση κόστους 4)τον προσδιορισμό κερδοφόρων πελατών 5)την λήψη αποφάσεων 6)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 επειδή, έστω και αν οι επιχειρήσεις ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, παράγουν προϊόντα τα οποία μπορεί να διαφέρουν είτε στον τρόπο παραγωγής τους (διαφορετική τεχνολογία, διαφορετικό know-how, διαφορετικοί συντελεστές παραγωγής) είτε στην ποικιλία τους. Επίσης, 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.

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ

Όλα τα είδη των επιχειρήσεων, είτε παρέχουν υπηρεσία, παραγωγή ή εμπορία προϊόντος, προκειμένου να παρακολουθήσουν με πάσα λεπτομέρεια τις δραστηριότητες τους και το κόστος λειτουργίας τους, απαιτείται να τηρούν σύστημα κοστολόγησης. Η σύγχρονη λογιστική κόστους προήλθε κατά τη διάρκεια της βιομηχανικής επανάστασης, όταν η πολυπλοκότητα της λειτουργίας μιας μεγάλης κλίμακας επιχείρησης, οδήγησε στην ανάπτυξη συστημάτων για την καταγραφή και την παρακολούθηση του κόστους για να βοηθήσει τους ιδιοκτήτες επιχειρήσεων και διαχειριστές να λάβουν αποφάσεις.

Κατά την πρώιμη βιομηχανική εποχή, οι περισσότερες από τις δαπάνες που πραγματοποιούνταν από μια επιχείρηση ήταν ό,τι οι σύγχρονοι λογιστές καλούν "μεταβλητό κόστος", επειδή συνδέεται άμεσα με την ποσότητα της παραγωγής. Είναι τα χρήματα που δαπανήθηκαν για την εργασία, τις πρώτες ύλες, την ενέργεια για να λειτουργήσει ένα εργοστάσιο, κ.λ.π. σε άμεση αναλογία προς την παραγωγή. Οι διαχειριστές θα μπορούσαν απλά, να υπολογίσουν το συνολικό μεταβλητό κόστος για ένα προϊόν και να το χρησιμοποιήσουν ως οδηγό για τη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Κάποια έξοδα που έχουν την τάση να παραμένουν τα ίδια, ακόμη και κατά τη διάρκεια των περιόδων αιχμής, σε αντίθεση με το μεταβλητό κόστος, το οποίο αυξάνεται ή μειώνεται με τον όγκο της εργασίας. Με την πάροδο του χρόνου, αυτά τα "πάγια έξοδα" έχουν γίνει πιο σημαντικά για τους διαχειριστές. Παραδείγματα πάγιων εξόδων περιλαμβάνουν την απόσβεση των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού, και το κόστος των υπηρεσιών που απορρέουν από αυτά όπως η συντήρηση, η επισκευή, ο έλεγχος της παραγωγής, η αγορά, ο ποιοτικός έλεγχος, η αποθήκευση και ο χειρισμός, η εποπτεία των εγκαταστάσεων και του μηχανολογικού τμήματος. Στις αρχές του δέκατου ένατου αιώνα, τα έξοδα αυτά είχαν μικρή σημασία για τις περισσότερες επιχειρήσεις. Ωστόσο, με την ανάπτυξη των σιδηροδρόμων, του χάλυβα και της μεγάλης κλίμακας βιομηχανία, από τα τέλη του δέκατου ένατου αιώνα, οι δαπάνες αυτές ήταν συχνά πιο σημαντικές από το μεταβλητό κόστος του προϊόντος, και η κατανομή τους σε ένα ευρύ φάσμα των προϊόντων οδήγησε σε κακή λήψη αποφάσεων. Οι διαχειριστές πρέπει να κατανοούν τα πάγια έξοδα, προκειμένου να λάβουν αποφάσεις σχετικά με τα προϊόντα και τις τιμές.

Βασικά στοιχεία του κόστους είναι:

1. Πρώτες ύλες
2. Εργασία
3. Έξοδα διάφορα

ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να παρέχει πληροφορίες για τον έλεγχο, τον σχεδιασμό και τη λήψη αποφάσεων. 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 ή άλλος οργανισμός. Μία επιχείρηση για να είναι επιτυχημένη στον κλάδο της 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 στους τομείς παραγωγής μιας επιχείρησης επιτυγχάνει την εξοικονόμηση πόρων οι οποίοι θα διατεθούν για την βελτίωση και την εκσυγχρόνιση των παραγωγικών συντελεστών σύμφωνα με τις νέες τεχνολογίες αλλά και στην μεγαλύτερη απήχηση που θα έχει το προϊόν στο ευρύ καταναλωτικό κοινό λόγω χαμηλότερης τιμής σε σχέση με τον ανταγωνισμό. Βέβαια 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 μόνο εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι: 1) Η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και οι απαιτήσεις των καταναλωτών. 2) Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της. 3) Το οικονομικό περιβάλλον, δηλαδή οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία, κ.λπ. 4) 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. 5) 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 πωλήσεως των προϊόντων της επιχείρησης διαμορφώνονται με βάση το κόστος παραγωγής αυτών, η ακριβής κοστολόγηση αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής. Αυτή 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 για 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.

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Εάν εξετάσει κανείς την ιστορική εξέλιξη του κλάδου της Λογιστικής Κόστους θα διαπιστώσει ότι το κέντρο βάρους και η αρχική αιτία ύπαρξης του κλάδου αυτού της Λογιστικής ήταν η λεπτομερειακή παρακολούθηση της σύνθεσης, της διαμόρφωσης και της αιτιολόγησης ενός πολύ σημαντικού κονδυλίου που εμφανίζεται στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις και συγκεκριμένα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, δηλαδή του κόστους παραγωγής των πωληθέντων προϊόντων μιας χρονικής περιόδου. Η ανάγκη του προσδιορισμού και της γνώσης του τρόπου διαμόρφωσης του κόστους αυτού επέβαλε την υιοθέτηση λεπτομερέστερης παρακολούθησης και καταχώρησης σε λογαριασμούς ποσών τα οποία η Χρηματοοικονομική Λογιστική παρακολουθεί όχι κατά προσορισμό αλλά κατά είδος. Η γνώση της διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων οδήγησε στη συνέχεια στο επόμενο βήμα, δηλαδή στον προγραμματισμό και τον προϋπολογισμό του κόστους παραγωγής με βάση τις προϋπολογισμένες ποσότητες των προϊόντων που θα παραχθούν μέσα στην περίοδο αυτή. Όταν έχει προϋπολογιστεί το κόστος παραγωγής που αναμένεται να διαμορφωθεί σε μια μελλοντική περίοδο, το επόμενο βήμα είναι να περιμένει κανείς το πέρασμα του χρόνου με τρόπο ώστε, τμήμα ή ολόκληρη μελλοντική περίοδος για την οποία έχει κάνει τις εκτιμήσεις του, να αρχίσει να αποτελεί παρελθόν. Κατ' αυτόν τον τρόπο θα αρχίσει να έχει στη διάθεση του όχι πλέον εκτιμήσεις σχετικά με τη διαμόρφωση του κόστους αλλά πραγματικά, ή όπως αλλιώς λέγονται απολογιστικά, δεδομένα σχετικά με το πώς διαμορφώθηκε το κόστος παραγωγής. Μετά από τον προϋπολογισμό ακολουθεί ο έλεγχος του πώς εξελίχθηκαν οι προϋπολογισμοί αυτοί καθώς και του τι φταίει στην περίπτωση που τα πραγματικά δεδομένα διαφέρουν ή αποκλίνουν από τα προϋπολογισμένα μεγέθη. Στο σημείο αυτό ας κάνουμε μια μικρή αναφορά προσδιορίζοντας τους όρους του προγραμματισμού και του ελέγχου οι οποίοι βρίσκονται μέσα στο πεδίο εφαρμογής της Λογιστικής Κόστους. Η διαδικασία πρόβλεψης του μέλλοντος και η σχεδίαση μελλοντικών δραστηριοτήτων για την επωφελέστερη δυνατή χρησιμοποίηση των πόρων που έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση, αποτελούν την ουσία του προγραμματισμού. Ο έλεγχος, αποτελεί ένα σύνολο διαδικασιών, που έχουν σαν αποστολή να διατηρήσουν τις προσπάθειες που καταβάλλουν τα μέλη του οργανισμού, προσανατολισμένες προς την πραγματοποίηση των στόχων. Η επέκταση της χρησιμοποίησης των δεδομένων της Λογιστικής Κόστους στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των οικονομικών μονάδων είχε ως συνέπεια την εισχώρηση της στο χώρο της διοίκησης των επιχειρήσεων.

Κατά τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων εκείνο που ουσιαστικά γίνεται είναι η ενσωμάτωση του κόστους της "παραγωγικής" λειτουργίας της επιχείρησης στα παραγόμενα προϊόντα. Σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, η βοήθεια και η υποστήριξη που δίνει η Λογιστική Κόστους στη διοίκηση της επιχείρησης είναι ο λόγος για τον οποίο η Λογιστική Κόστους ονομάζεται και Διοικητική Λογιστική. Επειδή η κάθε είδους επιχείρηση, ανεξάρτητα από το εάν είναι ιδιωτική ή δημόσια, αν είναι εθνική ή πολυεθνική, αν παράγει ένα ή περισσότερα προϊόντα ή αν προσφέρει μία ή περισσότερες υπηρεσίες, πρέπει να διοικηθεί, είναι εμφανές ότι η Λογιστική Κόστους ή η Διοικητική Λογιστική έχει απεριόριστο πεδίο εφαρμογής.

ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΑΜΕΣΟ Ή ΕΙΔΙΚΟ- ΕΜΜΕΣΟ Ή ΓΕΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο σε αυτή τη διάκριση είναι η ευκολία ή όχι που ένα είδος κόστους μπορεί να επιβαρύνει το αντικείμενο κοστολόγησης. Τα Άμεσα Κόστη(άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά και άμεσες δαπάνες) είναι εκείνα τα οποία μπορούν απευθείας να επιβαρύνουν μια εργασία, μια παραγγελία, ένα προϊόν ή μια υπηρεσία.

Τα άμεσα υλικά(ή πρώτες και βοηθητικές ύλες) είναι εκείνα των οποίων διαφαίνεται η φυσική συμμετοχή στην παραγωγή ενός προϊόντος και είναι δυνατό και σκόπιμο να χρεωθούν στο συγκεκριμένο προϊόν. Τα άμεσα εργατικά είναι οι μισθοί και τα ημερομίσθια των εργαζομένων τα οποία είναι δυνατό και σκόπιμο να χρεωθούν στο συγκεκριμένο προϊόν. Οι άμεσες δαπάνες είναι οι δαπάνες ή τα έξοδα που δημιουργούνται ειδικά για ένα συγκεκριμένο προϊόν ή παραγγελία, ή παρτίδα ή υπηρεσία. Το σύνολο του άμεσου κόστους είναι γνωστό ως αρχικό κόστος.

$$\underline{\text{Άμεσα υλικά} + \text{Άμεσα εργατικά} + \text{Άμεσες δαπάνες} = \text{Αρχικό Κόστος}}$$

Έμμεσο Κόστος είναι το κόστος το οποίο δεν μπορεί με προφανή τρόπο να εμφανισθεί και αποδοθεί σε ένα προϊόν ή οποιοδήποτε αντικείμενο κόστους(π.χ. γενικό βιομηχανικό κόστος, κόστος έμμεσης εργασίας κλπ.). Το έμμεσο κόστος χαρακτηρίζεται συχνά και ως κόστος μετατροπής ή γενικό κόστος.

ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΓΙΑΣ – ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΜΟΡΦΗΣ

Κριτήριο αυτής της διάκρισης είναι το κατά πόσο εύκολα ή όχι ένα είδος κόστους προορίζεται να μετατραπεί σε έξοδο. -Κόστος τρέχουσας μορφής είναι αυτό που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται προορίζονται να μεταπωληθούν, αυτούσια ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα όχι μεγαλύτερο από μία διαχειριστική περίοδο, όπως είναι π.χ. τα εμπορεύματα, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, οι αμοιβές προσωπικού, οι αμοιβές υπηρεσιών τρίτων και το ηλεκτρικό ρεύμα. Το κόστος τρέχουσας μορφής μετατρέπεται, κατ' εξαίρεση, σε κόστος πάγιας μορφής, είτε όταν μεταβάλλεται ο λειτουργικός προορισμός του αντίστοιχου αγαθού (π.χ. από επιχείρηση μεταπώλησεως αυτοκινήτων αποφασίζεται να χρησιμοποιηθούν για τη μετακίνηση του προσωπικού της αυτοκίνητα από εκείνα που προορίζονται για πώληση), είτε όταν το αγαθό αναλώνεται στην παραγωγή άλλου αγαθού που προορίζεται να χρησιμοποιείται για πάγια εκμετάλλευση (π.χ. τα στοιχεία κόστους των ιδιοπαραγόμενων παγίων, όπως είναι τα υλικά, τα ημερομίσθια, το ηλεκτρικό ρεύμα και άλλα, που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των στοιχείων αυτών). Κόστος πάγιας μορφής είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αποκτούνται πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα, άμεσα ή έμμεσα, για μακρό χρονικό διάστημα μεγαλύτερο οπωσδήποτε των δώδεκα μηνών, για πάγια εκμετάλλευση. Στην κατηγορία αυτή του κόστους ανήκει π.χ. το κόστος κτήσεως μηχανημάτων, κτιρίων, γηπέδων, επίπλων, μεθόδων παραγωγής (Know - How) ή φήμης και πελατείας. Το κόστος πάγιας μορφής μετατρέπεται κατά κανόνα σε κόστος τρέχουσας μορφής, είτε μέσω των τμηματικών αποσβέσεων, είτε μέσω της διαδικασίας πωλήσεως, όταν πάγια στοιχεία αλλάζουν προορισμό επειδή αποφασίζεται η πώλησή τους.

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ Ή ΙΣΤΟΡΙΚΟ – ΠΡΟΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο σε αυτή τη διάκριση είναι ο χρόνος υπολογισμού στα πλαίσια μιας χρήσης. - Πραγματικό (ιστορικό) κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Το πραγματικό κόστος, κατά κανόνα, αναφέρεται π.χ. σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας. Το πραγματικό κόστος παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α. Είναι απαλλαγμένο από υπολογιστικά έξοδα, όπως π.χ. από τόκους ιδίων κεφαλαίων, αυτασφάλιστρα και αμοιβές επιχειρηματία.

β. Στη διαμόρφωσή του δεν συμμετέχουν έξοδα με ανώμαλο χαρακτήρα, όπως π.χ. έξοδα που αντιστοιχούν σε υποαπασχόληση τμήματος ή λειτουργίας, υπερβολικές φύρες βιομηχανοποίησης πρώτης ύλης, έξοδα υπερημερίας λιμένων λόγω καθυστερήσεως παραλαβής πρώτης ύλης ή πρόστιμα καθυστερήσεως πληρωμής φόρων και εισφορών. - Προκαθορισμένο κόστος είναι εκείνο που υπολογίζεται, πριν πραγματοποιηθεί, με διάφορες μεθόδους και διαδικασίες.

<<ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ>>

Χρησιμοποιείται για σύγκριση με τα πραγματικά στοιχεία και την αξιολόγηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Διακρίνεται στις εξής δύο κατηγορίες:

α. Προϋπολογισμένο Κόστος, προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του παρελθόντος και τις συνθήκες που προβλέπεται να διαμορφωθούν κατά τη χρονική περίοδο πραγματοποιήσεώς του. Στον υπολογισμό του έχουν ληφθεί υπόψιν, στο μέτρο του δυνατού, και αστάθμητοι παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν την λειτουργία της επιχείρησης. Αφορά το κόστος της επιχείρησης σαν σύνολο.

β. Πρότυπο Κόστος το οποίο ονομάζεται και ιδανικό κόστος δηλαδή η πραγματοποίησή του γίνεται κάτω από ιδανικές συνθήκες (π.χ. χωρίς μηχανικές βλάβες, χωρίς απώλειες προσωπικού κτλ.), χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μίας μονάδας προϊόντος

ΟΡΓΑΝΙΚΟ- ΑΝΟΡΓΑΝΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο αυτής της διάκρισης είναι το κατά πόσον ή όχι η πραγματοποίησή του οφείλεται στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης.

Οργανικό κόστος - έξοδο είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της οικονομικής μονάδας.

Ανόργανο κόστος - έξοδο είναι εκείνο που δεν αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δε συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτό το κόστος - έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, όπως π.χ. στην περίπτωση αγοράς λαχείου από επιχείρηση βιομηχανική ή ευκαιριακής αγοράς ακινήτου με σκοπό την άμεση μεταπώληση ή πραγματοποίησεως χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.

ΟΜΑΛΟ- ΑΝΩΜΑΛΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο της διάκρισης αυτής είναι το κατά πόσον ή όχι η πραγματοποίησή του μπορεί να προβλεφθεί.

Ομαλό κόστος - έξοδο είναι εκείνο που ενσωματώνεται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της οικονομικής μονάδας με την μορφή που προϋπάρχει, δηλαδή τη μορφή του κόστους, επειδή βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. Η ενσωμάτωση δηλαδή αυτή εξαρτάται από την ομαλότητα ή μη της σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του έργου που παράγεται από μία δραστηριότητα ή λειτουργία και του κόστους αυτής.

Ανώμαλο κόστος - έξοδο είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δε βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Αυτό το κόστος - έξοδο εμφανίζει έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης μη οργανικής ζημίας, όπως π.χ. στην περίπτωση υποαπασχολήσεως της οικονομικής μονάδας ή τμημάτων αυτής, το κόστος των σταθερών στοιχείων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως.

ΣΤΑΘΕΡΟ – ΜΕΤΑΒΛΗΤΟ – ΗΜΙΜΕΤΑΒΛΗΤΟ ΚΟΣΤΟΣ

Κριτήριο της διάκρισης αυτής είναι η συμπεριφορά του κόστους σε ενδεχόμενες μεταβολές της δραστηριότητας.

Σταθερό Κόστος, είναι αυτό το οποίο στο σύνολό του δεν επηρεάζεται όταν μεταβάλλεται η δραστηριότητα στα πλαίσια της υπάρχουσας δυναμικότητας. Το ανά μονάδα σταθερό κόστος μεταβάλλεται αντιστρόφως ανάλογα με την μεταβολή της δραστηριότητας. Σταθερά είναι κυρίως τα χρονικά έξοδα, δηλαδή αυτά που αναλίσκονται σύμμετρα με την πάροδο του χρόνου π.χ. ενοίκια, αμοιβές του έμμισθου προσωπικού, δημοτικοί φόροι, τέλη κυκλοφορίας αυτοκινήτων, τόκοι, συνδρομές, ασφάλιστρα.

Το σταθερό κόστος απορρέει από την ύπαρξη αυτής της ίδιας της επιχειρήσεως και ειδικότερα αποτελείται:

1. από δαπάνες που συνδέονται απόλυτα από την ύπαρξη της επιχειρήσεως (π.χ. αποσβέσεις, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων)
2. από δαπάνες απαραίτητες για να έχει η επιχείρηση ετοιμότητα να συνεχίζει τη δράση της (π.χ. αμοιβές διοικητικών και τεχνικών στελεχών).

Το σταθερό κόστος διαχωρίζεται στις εξής δύο υποκατηγορίες :

1. Στο βασικό σταθερό κόστος, το οποίο αποτελείται από στοιχεία που δεν είναι δυνατή η βραχυχρόνια μείωσή τους χωρίς ουσιώδη βλάβη του δυναμικού της οικον.μονάδας και της ικανότητάς της να επιδιώκει την πραγματοποίηση των μακροχρόνιων στόχων της (αποσβέσεις εγκαταστάσεων, αμοιβές βασικών στελεχών και ασφάλιστρα των πάγιων).
2. Στο βραχυχρόνιο σταθερό κόστος, του οποίου το ύψος προγραμματίζεται για περίοδο συνήθως ενός έτους, στη διάρκεια του οποίου παραμένει αμετάβλητο και το οποίο καλείται επίσης και ημισταθερό κόστος (το κόστος διαφημίσεων, το κόστος E+A, τα έξοδα του έμμισθου προσωπικού γενικά και τα ενόικια μηχανογραφικών μέσων).

Μεταβλητό Κόστος, είναι αυτό που μεταβάλλεται σύμφωνα με τις μεταβολές της δραστηριότητας. Το ανά μονάδα μεταβλητό κόστος δεν επηρεάζεται από τις μεταβολές της δραστηριότητας. Με κριτήριο τον ρυθμό μεταβολής του συνολικού κόστους σε σχέση με τη δραστηριότητα έχουμε τρεις διαφορετικές κατηγορίες μεταβλητού κόστους.

Κατηγορίες Μεταβλητού Κόστους:

1. Αναλογικά (ο ρυθμός μεταβολής των εξόδων είναι ίδιος με τον ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας)
2. Αύξοντα (ο ρυθμός μεταβολής των εξόδων είναι μεγαλύτερος από τον ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας)
3. Φθίνοντα (ο ρυθμός μεταβολής των εξόδων είναι μικρότερος από τον ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας)
4. Ακανόνιστα ή παλίνδρομα (η κατεύθυνση μεταβολής εναλλάσσεται)

Ημμεταβλητό κόστος είναι το ελάχιστο κόστος με το οποίο μπορεί να αποκτηθεί μία υπηρεσία έστω και αν δεν χρησιμοποιηθεί καθόλου.

Το Ημμεταβλητό κόστος είναι ένα από τα δυο είδη του Μικτού Κόστους.

Το Μικτό Κόστος προέρχεται από το συνδυασμό των δύο προηγούμενων.

Δύο είδη Μικτού Κόστους:

1. Ημμεταβλητό κόστος
2. Βαθμιδωτό ή κλιμακωτό κόστος

Διαφορικό Κόστος και Κόστος Ευκαιρίας

Το κόστος με βάση την λήψη των αποφάσεων διακρίνεται σε:

1. Διαφορικό Κόστος το οποίο είναι η διαφορά του κόστους μεταξύ δύο εναλλακτικών λύσεων.
2. Κόστος Ευκαιρίας το οποίο είναι το πιθανό κόστος μιας εναλλακτικής λύσης από το οποίο παραιτείται η οικονομική μονάδα. (το όφελος που χάνει η επιχείρηση παίρνοντας μια συγκεκριμένη απόφαση και όχι κάποια άλλη αντί αυτής)

ΚΟΣΤΟΣ ΕΙΔΙΚΟ ΓΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Το πραγματικό ή ιστορικό κόστος χρησιμοποιείται βασικά για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (αναλυτικών και ολικών) της οικονομικής μονάδας, τα οποία προκύπτουν από την εξίσωση:

ΕΣΟΔΑ – ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΩΝ = ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Οι οικονομικές μονάδες και ιδίως οι επιχειρήσεις, κατά την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, παράλληλα με τον κοστολογικό τύπο του πραγματικού κόστους, έχουν την δυνατότητα να χρησιμοποιούν και άλλους εξειδικευμένους τύπους, οι βασικότεροι από τους οποίους είναι οι εξής:

Κόστος αντικαταστάσεως , κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. , είναι εκείνο που προκύπτει από την αποτίμηση των στοιχείων των πραγματικών ποσοτικών αναλώσεων ή των υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος και γενικά την ανάπτυξη μιας δραστηριότητας στις τρέχουσες τιμές αγοράς. Ο προσδιορισμός του κόστους αντικαταστάσεως σε περιόδους έντονης διακυμάνσεως των τιμών εξασφαλίζει σημαντική κοστολογική πληροφορία, η οποία χρησιμοποιείται για την άσκηση ορθής πολιτικής τιμών και τον διαχωρισμό των αποτελεσμάτων, των βιομηχανικών κυρίως μονάδων, στο μέρος που προέρχεται από τις διακυμάνσεις των τιμών και στο μέρος εκείνο που προκύπτει από την καθαυτό βιομηχανική δραστηριότητα.

Το κόστος αντικαταστάσεως, κατά τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων, χρησιμοποιείται μακροχρόνια για τον υπολογισμό των διενεργούμενων αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων και ιδίως των ενσωμάτων.

Το κόστος αντικαταστάσεως, είναι ο καταλληλότερος κοστολογικός τύπος για την ορθή στατική απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής καταστάσεως των οικονομικών μονάδων σε δεδομένη στιγμή. Το κόστος αντικαταστάσεως αποτελεί τη βάση μετρήσεως στη λογιστική του τρέχοντος κόστους.

Κόστος διαφορικό , είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή απασχόληση κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής, ή εκείνο που εξοικονομείται από τη μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά ορισμένη ποσότητα παραγωγής. Το διαφορικό κόστος προσδιορίζεται τόσο προϋπολογιστικά(προϋπολογιστικό διαφορικό κόστος) , όσο και απολογιστικά (απολογιστικό διαφορικό κόστος).

Κόστος οριακό , είναι εκείνο που χρειάζεται για να αυξηθεί η παραγωγή ή η απασχόληση κατά μία μονάδα, ή εκείνο που εξοικονομείται από την μείωση της παραγωγής ή απασχολήσεως κατά μία μονάδα. Το οριακό κόστος αποτελείται, κατά κανόνα, από μεταβλητά στοιχεία κόστους δηλαδή από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αυτό σταθερά βιομηχανικά έξοδα, γιατί αυτά επιβαρύνουν την προηγούμενη παραγωγή. Το οριακό κόστος χρησιμοποιείται κυρίως από τις βιομηχανίες εξατομικευμένης παραγωγής, π.χ. από τις ναυπηγικές για την κατασκευή ενός επιπλέον πλοίου ή αεροπλάνου.

Επίσης χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που καθορίζεται τιμή πωλήσεως της πρόσθετης παραγόμενης μονάδας διαφορετική(μικρότερη) από τις τιμές πωλήσεως των ήδη παραγμένων προϊόντων. Προσδιορισμός του οριακού κόστους ενδείκνυται να γίνεται επίσης στις περιπτώσεις μεταβολής της απασχολήσεως.

Κόστος υπολογιστικό , είναι εκείνο που δεν απορρέει από πραγματική κίνηση αξιών και συνεπώς δεν παίρνει μορφή χρηματικής εκροής, όπως γίνεται με το ιστορικό κόστος. Το κόστος αυτό στηρίζεται σε υπολογισμούς και εισάγεται στην κοστολόγηση με καθαρώς αριθμητικό τρόπο. Κατά τη στάθμιση του υπολογιστικού κόστους πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η απώλεια του εσόδου, που οφείλεται στο γεγονός ότι ο συγκεκριμένος συντελεστής παραγωγής χρησιμοποιείται στην οικονομική μονάδα, αντί να χρησιμοποιείται σε μια δραστηριότητα έξω από αυτήν, ή ότι τα συγκεκριμένα παραγωγικά μέσα χρησιμοποιούνται για το σκοπό Α αντί του σκοπού Β.

Κόστος ελέγξιμο και μη ελέγξιμο, είναι εκείνο που πραγματοποιείται στις τελευταίες λειτουργικές υποδιαίρεσεις της οικονομικής μονάδας. Το κόστος αυτό συνδέεται με συγκεκριμένους φορείς ευθύνης, στους οποίους δίνεται η εξουσία να αποφασίζουν για το τμήμα εκείνο του κόστους για το οποίο θεωρούνται υπεύθυνοι. Το ελέγξιμο κόστος είναι κατά κανόνα μεταβλητό και συμπίπτει με το άμεσο μεταβλητό κόστος της συγκεκριμένης μονάδας. Κόστος μη ελέγξιμο δεν υπάρχει στην πραγματικότητα, γιατί οποιοδήποτε κόστος που δεν ελέγχεται σε κάποιο επίπεδο της διοικητικής διαρθρώσεως της οικονομικής μονάδας ελέγχεται σε άλλο ανώτερο επίπεδο, στο οποίο λαμβάνονται αποφάσεις για την διαμόρφωσή του.

Κόστος αγορανομικό , είναι το κόστος που σχηματίζεται σύμφωνα με τις ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις.

Τα χαρακτηριστικά του αγορανομικού κόστους είναι ότι:

- α) για την αποτίμηση των στοιχείων του κόστους αναγνωρίζεται η τιμή αντικαταστάσεως αντί της τιμής κτήσεως.
- β) τίθενται περιορισμοί σχετικά με την αναγνώριση των κοστολογήσιμων εξόδων.
- γ) αναγνωρίζονται ορισμένα υπολογιστικά έξοδα.

Σκοπός του κόστους αυτού είναι ο καθορισμός τιμών πωλήσεως των αγαθών που κρίνεται ότι επηρεάζουν σημαντικά το κόστος ζωής ή προσφέρονται σε ανεπαρκείς, σε σχέση με τη ζήτησή τους, ποσότητες. Οι αγορανομικές τιμές πωλήσεως καθορίζονται με την προσθήκη στο αγορανομικό κόστος ενός ποσοστού καθαρού ή μικτού κέρδους. Το αγορανομικό κόστος προσδιορίζεται κατά κανόνα εξωλογιστικά. Είναι όμως δυνατός ο εσωλογιστικός προσδιορισμός αυτού χάρη στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής (ΟΜΑΔΑ 9), στους οποίους είναι δυνατή η καταχώρηση – παρακολούθηση και των υπολογιστικών εξόδων.

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Είναι το ιδανικό κόστος παραγωγής με το οποίο μπορεί να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος. Ο υπολογισμός του εξυπηρετεί τη διαδικασία σύγκρισης με το πραγματικό κόστος παραγωγής με σκοπό τον προσδιορισμό συμπερασμάτων σχετικά με τα αίτια που προκαλούν την απόκλιση μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους ώστε να διευκολυνθεί η διαδικασία περιορισμού ή εξάλειψης των αποκλίσεων.

Το πρότυπο κόστος επηρεάζεται και διαμορφώνεται βάσει δύο κριτηρίων.

- Α) το ποσοτικό πρότυπο. Αυτό εκφράζει την ιδανική ποσότητα που απαιτείται για να παραχθεί μία μονάδα προϊόντος. Ο υπολογισμός του γίνεται με ακριβής μετρήσεις και υπολογισμούς.
- Β) το χρηματικό πρότυπο. Αυτό εκφράζει το ιδανικό κόστος προμήθειας ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας. Αυτό μπορεί να γίνει με έρευνα της αγοράς όχι όμως σε βάρος της ποιότητας.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το πρότυπο κόστος βασίζεται κυρίως σε στοιχεία του παρελθόντος, επειδή ο προσδιορισμός του γίνεται πριν πραγματοποιηθεί. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ένα καλά οργανωμένο αρχείο, που καλύπτει μία σημαντική χρονική περίοδο, εξασφαλίζει αξιόλογη πηγή για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους. Τα δεδομένα του παρελθόντος ερευνούνται προσεκτικά, έτσι ώστε να απαλλάσσονται από οποιοδήποτε ανώμαλο ή τυχαίο στοιχείο. Εξετάζονται προσεκτικά οι συνθήκες λειτουργίας των διάφορων τμημάτων της οικονομικής μονάδας, όπως π.χ. η κατάσταση του εξοπλισμού, των μέσων εσωτερικών μεταφορών και διακινήσεων των υλικών, ο βαθμός αυτοματοποίησης ορισμένων παραγωγικών διαδικασιών κ.λπ., και καταβάλλεται προσπάθεια για τον ακριβή προσδιορισμό των μεταβολών που πρόκειται να γίνουν κατά την προϋπολογιστική περίοδο για την οποία θα ισχύει το πρότυπο κόστος.

Σκοπός της έρευνας αυτής είναι η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής προσεγγίσεως στις συγκεκριμένες συνθήκες που θα υπάρξουν κατά τη διάρκεια ισχύος του πρότυπου κόστους. Σε επόμενη δεύτερη φάση γίνονται σχετικές μετρήσεις και επαληθεύσεις των ποσοτικών στοιχείων, τα οποία συμμετέχουν στη διαμόρφωση του πρότυπου κόστους. Τα αποτελέσματα των μετρήσεων προσαρμόζονται στις συνθήκες που προβλέπεται ότι θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, στην περίπτωση που είναι διαφορετικές από εκείνες που υπάρχουν κατά το χρόνο των μετρήσεων. Έτσι, οριστικοποιούνται τα ποσοτικά πρότυπα. Σε τρίτη φάση γίνεται η αποτίμηση των ποσοτικών προτύπων σε πρότυπες τιμές. Σε τέταρτη φάση και τελευταία φάση γίνεται η κατάρτιση των ελαστικών προϋπολογισμών των έμμεσων εξόδων κατά λειτουργική μονάδα και ο προσδιορισμός του συντελεστή επιβαρύνσεως της μονάδας του προϊόντος, καθώς και η ανάλυση του συντελεστή αυτού σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Θεμελιώδης αρχή του συστήματος της πρότυπης κοστολόγησεως είναι η αρχή των εξαιρέσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, από το μεγάλο αριθμό των κατ' είδος στοιχείων του κόστους απομονώνονται τα βασικότερα που καλύπτουν το μεγαλύτερο μέρος του πρότυπου κόστους. Τα στοιχεία αυτά παρακολουθούνται ξεχωριστά, ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους ενώνονται σε ένα ενιαίο σύνολο και παρακολουθούνται συνολικά σαν ένα στοιχείο. Με τον τρόπο αυτόν επιτυγχάνεται αποτελεσματικότερος έλεγχος του συνολικού κόστους με τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια. Με κριτήριο την αρχή των εξαιρέσεων, τα στοιχεία του πρότυπου κόστους περιορίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

- Άμεσα υλικά
- Άμεση εργασία
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα (ΓΒΕ)

Τα άμεσα υλικά ενσωματώνονται άμεσα στο προϊόν που παράγεται, μετρούνται με ακρίβεια κατά την ανάλυσή τους και αναγνωρίζονται εύκολα στον τελικό φορέα κόστους. Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως πρώτων υλών, τα άμεσα υλικά του πρότυπου κόστους καλύπτουν ποσοστό μεγαλύτερο από το 50% του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής.

Η άμεση εργασία περιλαμβάνει μόνο το κόστος του προσωπικού που απασχολείται άμεσα στην παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος, υπολογίζεται εύκολα και βαρύνει το κόστος του τελικού φορέα χωρίς μερισμό. Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως εργασίας, η άμεση εργασία καλύπτει σημαντικό ποσοστό (γύρω στο 50%) του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής.

Τα ΓΒΕ περιλαμβάνουν όλα τα λοιπά στοιχεία κόστους. Στα ΓΒΕ ενσωματώνονται π.χ. η έμμεση εργασία, τα έμμεσα υλικά παραγωγής, οι αμοιβές τρίτων, οι παροχές τρίτων, οι φόροι και τα τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι αποσβέσεις των εγκαταστάσεων κ.λπ.

Όταν η οικονομική μονάδα είναι εντάσεως κεφαλαίου, τα ΓΒΕ καλύπτουν σημαντικό ποσοστό του ολικού πρότυπου κόστους παραγωγής, το οποίο είναι δυνατό να είναι και μεγαλύτερο ακόμη από την άμεση εργασία ή τα άμεσα υλικά. Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις προϊόντων, στο κόστος των οποίων κυριαρχούν στοιχεία που περιλαμβάνονται στα ΓΒΕ και τα οποία αποτελούν σημαντικό ποσοστό του ολικού πρότυπου κόστους, όπως π.χ. το νερό ή το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής πάγου και ψύχους, το ηλεκτρικό ρεύμα στις βιομηχανίες παραγωγής αλουμινίου κ.λπ.

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, σε μία από τις φάσεις της διαδικασίας προσδιορισμού του πρότυπου κόστους καθορίζονται οι πρότυπες ποσότητες και τιμές των βασικών του στοιχείων, που είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα ΓΒΕ. Τα ποσοτικά πρότυπα αφορούν και τα τρία στοιχεία του πρότυπου κόστους και αναφέρονται στις ποσότητες που καθορίζεται ότι πρέπει να αναλώνονται για την παραγωγή της μονάδας του συγκεκριμένου προϊόντος ή έργου. Ειδικότερα, σχετικά με τις πρότυπες ποσότητες ισχύουν τα εξής:

α. Η πρότυπη ανάλυση των άμεσων υλικών περιλαμβάνει τις ποσότητες των επιμέρους πρώτων υλών, που είναι απαραίτητες για την παραγωγή μιας μονάδας του προϊόντος. Κατά τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων λαμβάνονται υπόψη, η κανονική φύρα βιομηχανικής κατεργασίας, οι προδιαγραφές των πρώτων υλών που χρησιμοποιούνται, η κατάσταση του μηχανολογικού εξοπλισμού, το επίπεδο ειδικεύσεως του προσωπικού, η κανονική ή μη συντήρηση των μηχανημάτων και γενικά όλα τα κρίσιμα στοιχεία που διαμορφώνουν τις συνθήκες λειτουργίας, κάτω από τις οποίες αναμένεται να πραγματοποιηθεί η παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Στα ποσοτικά πρότυπα των άμεσων υλικών δεν περιλαμβάνονται μόνο οι ποσότητες πρώτων υλών που ενσωματώνονται στο προϊόν που παράγεται, αλλά και εκείνες που εξαφανίζονται και μετατρέπονται σε υποπροϊόντα, σκράπς κ.λπ., κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας.

β. Η πρότυπη ανάλυση της άμεσης εργασίας περιλαμβάνει τον πρότυπο χρόνο που απαιτείται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, που συνήθως εκφράζεται σε ώρες. Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας γίνεται ύστερα από προσεκτική μελέτη των συγκεκριμένων συνθηκών κάτω από τις οποίες θα λάβει χώρα η απασχόληση του προσωπικού για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Τα ποσοτικά πρότυπα άμεσης εργασίας επηρεάζονται και από άλλους παράγοντες, όπως είναι: ο βαθμός ειδικεύσεως του προσωπικού, ο βαθμός αυτοματισμού της διακινήσεως των υλικών, η καταλληλότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιούνται, η κατάσταση των μηχανημάτων, το επίπεδο αυτοματοποιήσεως των παραγωγικών διαδικασιών, η επαρκής εποπτεία, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου κ.λπ.

Ο προσδιορισμός των πρότυπων ωρών άμεσης εργασίας γίνεται για κάθε τμήμα και φάση ή στάδιο παραγωγής, για το οποίο κρίνεται σκόπιμος ο έλεγχος αποδόσεως της άμεσης εργασίας.

γ. Ο πρότυπος συντελεστής των ΓΒΕ περιλαμβάνει το σύνολο των κατ' είδος εξόδων που δεν είναι άμεσα υλικά και άμεση εργασία.

Το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων που διαμορφώνουν τα ΓΒΕ έχει ποσοτική υπόσταση και είναι δυνατό να προσδιορίζεται ο αριθμός των φυσικών μονάδων (ποσοτικά πρότυπα) που απαιτούνται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος.

Η διαδικασία που ακολουθείται για τον καθορισμό των ποσοτικών προτύπων των επιμέρους στοιχείων των ΓΒΕ είναι όμοια με εκείνη που ακολουθείται στην περίπτωση των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας. Υπάρχει όμως σημαντική διαφορά από το γεγονός ότι, οι ποσότητες των κατ' είδος στοιχείων των ΓΒΕ συνδέονται με το προϊόν που παράγεται, κατά κανόνα, έμμεσα και επιβαρύνουν το κόστος με συντελεστή που υπολογίζεται κατά ώρα άμεσης εργασίας, κατά μονάδα παραγόμενου προϊόντος ή έργου.

ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΤΙΜΕΣ

Οι πρότυπες ποσότητες που καθορίζονται για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος, για να μετατραπούν σε κόστος, πρέπει να πολλαπλασιαστούν με τις αντίστοιχες κατά περίπτωση πρότυπες τιμές. Οι τιμές αυτές είναι προκαθορισμένες και προσδιορίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία των προτύπων. Πρότυπη τιμή είναι εκείνη στην οποία αναμένεται να αποκτηθεί το συγκεκριμένο στοιχείο του κόστους. Για τον προσδιορισμό της λαμβάνονται υπόψη οι συνθήκες που προβλέπεται να ισχύουν στην αγορά κατά τη διάρκεια της προϋπολογιστικής περιόδου, τα αρχικά αποθέματα, οι συμφωνίες που έχουν γίνει με προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, τα μέσα και οι δυνατότητες επηρεασμού των τιμών αγοράς των συγκεκριμένων υλικών ή υπηρεσιών που προβλέπεται να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα στην παραγωγή των επιμέρους προϊόντων κ.λπ.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το κόστος της άμεσης εργασίας επιβαρύνει το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Επειδή όμως είναι δυνατόν τα παραγόμενα προϊόντα να είναι ποικίλα και να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς την ποσότητα ή την ποιότητα της άμεσης εργασίας η οποία απαιτείται για την παραγωγή τους, είναι απαραίτητο να υπάρχει ανάλυση του πώς και στην παραγωγή ποιων προϊόντων έχει αναλωθεί ο χρόνος του εργατικού προσωπικού. Ένας τρόπος για να παρακολουθηθεί το πώς και πού το εργατικό προσωπικό της παραγωγικής λειτουργίας αναλίσκει το χρόνο του είναι η χρησιμοποίηση των φύλλων ανάλυσης χρόνου. Τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται από τον ίδιο τον εργαζόμενο ή από τον επιβλέποντα και μπορεί να είναι είτε ημερήσια είτε εβδομαδιαία. Ένας άλλος τρόπος παρακολούθησης είναι η χρησιμοποίηση της κάρτας εργασίας.

Η διαφορά μεταξύ κάρτας εργασίας και φύλλου ανάλυσης χρόνου είναι ότι η κάρτα εργασίας αναφέρεται σε εργασία που εκτελέστηκε σε σχέση, π.χ., με συγκεκριμένη παραγγελία, ενώ το φύλλο ανάλυσης χρόνου αναφέρεται σε εργαζόμενο.

Συμπερασματικά, ο υπολογισμός του κόστους της άμεσης εργασίας, που αποτελεί τμήμα του συνολικού κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος, βασίζεται καταρχήν στον υπολογισμό των ωρών που αναλώθηκαν για την παραγωγή της μονάδας αυτής. Στη συνέχεια, με βάση το ωρομίσθιο των εργαζομένων που ασχολήθηκαν με την παραγωγή του, θα προκύψει το ποσόν της αμοιβής(τακτικής, έκτακτης, υπερωριακής, κ.λπ.) των εργαζομένων καθώς και το ποσό των εργοδοτικών εισφορών που επιβαρύνουν την επιχείρηση. Το Τμήμα Κοστολόγησης, γνωρίζοντας αν ένας εργαζόμενος αποτελεί μέρος του άμεσου ή έμμεσου κόστους εργασίας, θα αντιμετωπίσει την αμοιβή του ως στοιχείο του άμεσου κόστους παραγωγής ή των Γ.Β.Ε.

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Η διαμόρφωση της κοστολόγησης αποτελεί μία από τις πιο σημαντικές αλλά και ταυτόχρονα δύσκολες αποφάσεις που καλούνται να λάβουν τα στελέχη μίας επιχείρησης. Η κοστολόγηση ενός «προϊόντος» αλλά και η διαμόρφωση της εμπορικής πολιτικής μίας επιχείρησης θα πρέπει να αποτελείται από ένα σύνολο κατευθυντήριων γραμμών μέσω των οποίων τα στελέχη θα είναι σε θέση να προσδιορίσουν αλλά και να διατηρήσουν την τιμή ενός προϊόντος/ υπηρεσίας με τέτοιο τρόπο ώστε να καλύπτονται τα κόστη, να μεγιστοποιείτε η ζήτηση και να διασφαλίζεται η βιωσιμότητα και η μακροχρόνια ανάπτυξη της επιχείρησης.

Ορίζοντας την τιμή ενός «προϊόντος»

Η τιμή του «προϊόντος» είναι πολύ σημαντική καθώς καθορίζει το κέρδος της επιχείρησης και συνεπώς, την επιβίωσή της. Ο καθορισμός της τιμής επηρεάζει άμεσα τη στρατηγική marketing της επιχείρησης και ανάλογα με την ελαστικότητα της τιμής, συχνά επηρεάζονται η ζήτηση και η πωλήσεις.

Η τιμή ορίζεται ως η αξία ανταλλαγής ενός αγαθού/ υπηρεσίας και απεικονίζει το πόσο ή με τι ανταλλάσσεται κάτι στην αγορά. Εκφράζεται σε χρήματα και ενεργεί ως ρυθμιστής της οικονομίας καθώς αποτελεί μέσο σύγκρισης για τον καταναλωτή σε σχέση με άλλα παρόμοια «προϊόντα» που μπορεί να βρει και συνεπώς, τον βοηθάει να αποφασίσει κατάλληλα ώστε τα χρήματα που θα διαθέσει για μία συγκεκριμένη αγορά να του παρέχουν και την αντίστοιχη αξία και ικανοποίηση.

Κατά τη διαδικασία κοστολόγησης του «προϊόντος» υπηρεσίας θα πρέπει κανείς να γνωρίζει την αντιληπτή αξία του πελάτη για το προϊόν καθώς και την εμπορική πολιτική που ακολουθεί ο ανταγωνισμός.

Ο καθορισμός, λοιπόν, της τιμής καθώς και της εμπορικής πολιτικής της επιχείρησης θα πρέπει να έχουν ενσωματώσει τις προσδοκίες του καταναλωτή, τον ανταγωνισμό αλλά και το κόστος παραγωγής. Πιο συγκεκριμένα τα κύρια στοιχεία που περιλαμβάνονται στην εμπορική πολιτική μίας επιχείρησης είναι η τιμή καταλόγου, οι εκπτώσεις, τα δώρα, η οικονομία κλίμακας, οι προμήθειες, λοιπά κίνητρα και οι όροι και τρόποι πληρωμής.

Διαμόρφωση τελικής τιμής «προϊόντος»

Για να διαμορφωθεί η τελική τιμή ενός «προϊόντος» θα χρειαστεί να συμπεριληφθούν τόσο το σταθερό όσο και το μεταβλητό κόστος. Τα σταθερά κόστη αφορούν τις εξής κατηγορίες δαπανών, αμοιβές στελεχών marketing, διοικητικό κόστος πωλήσεων, διαφημιστικές δαπάνες, δαπάνες έρευνας αγοράς, κόστος εγκαταστάσεων κλπ. Αντίθετα, το μεταβλητό κόστος αφορά το τμήμα εκείνο της τιμής ενός «προϊόντος» που μεταβάλλεται ανάλογα με τις διακυμάνσεις των πωλήσεων και συνήθως υπολογίζεται ανά μονάδα «προϊόντος» καθώς σχετίζεται με τις προμήθειες των πωλητών και αντιπροσώπων, το κόστος της διανομής, το κόστος εξυπηρέτησης πελατών μετά την πώληση και το κόστος πίστωσης.

Ακόμα, κατά τη διάρκεια διαμόρφωσης της εμπορικής πολιτικής, η διοίκηση αλλά και τα στελέχη της επιχείρησης θα πρέπει να είναι σε θέση να προσδιορίσουν με σαφήνεια τους στόχους της πολιτικής αυτής, να αναλύσουν τους προσδιοριστικούς παράγοντες της ζήτησης για κάθε «προϊόν», να εκτιμήσουν το κόστος, να αναλύσουν τις συνθήκες του ανταγωνισμού κυρίως σε επίπεδο τιμών και προσφορών, να επιλέξουν την επιθυμητή μέθοδο πληρωμής και τέλος, να προσδιορίσουν την τελική τιμή του «προϊόντος».

Στρατηγικές Κοστολόγησης

Υπάρχουν 3 διαφορετικές στρατηγικές κοστολόγησης:

1. Η τιμολόγηση αποκορύφωσης της αγοράς
2. Η τιμολόγηση διείσδυσης στην αγορά
3. Η ουδέτερη τιμολόγηση.

Ακόμα, η τιμή αναφοράς (όπου ο καταναλωτής αναφέρεται στις τιμές των ανταγωνιστικών προϊόντων) και η διαφορική τιμή (η άποψη του καταναλωτή για τα χαρακτηριστικά αυτού του προϊόντος σε σχέση με τις ιδιότητες των άλλων προϊόντων) θα πρέπει να λαμβάνονται σοβαρά υπόψη. Τέλος, όπως είναι φανερό η τιμή επηρεάζει την εικόνα του προϊόντος και συνεπώς, οι στόχοι της κοστολόγησης θα πρέπει να συνδέονται στενά τόσο με τους στόχους των άλλων τριών στοιχείων του marketing μείγματος («προϊόν», τοποθέτηση και προώθηση) όσο με τους στόχους άλλων βασικών λειτουργιών της επιχείρησης.

ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κοστολόγηση Εξατομικευμένης (Εξατομικευμένη Παραγωγή – Συνεχής Παραγωγή). Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος εξαρτάται από τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας. Η παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει μία από τις εξής δύο μορφές:

1. εξατομικευμένη παραγωγή ή
2. συνεχής παραγωγή.

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από το ότι το εργοστάσιο αναλαμβάνει την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας. Το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από το τι θέλει ο πελάτης που δίνει την παραγγελία στην επιχείρηση ή με το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της. Στην περίπτωση της εξατομικευμένης παραγωγής ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για ολόκληρη την παραγγελία. Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους θα γίνει στη συνέχεια με βάση τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος που περιέχονται στην κάθε παραγγελία. Διαδικασία εξατομικευμένης παραγωγής έχουν οι βιομηχανίες οι οποίες παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία κλπ. καθώς και οι επισκευαστικές ή κατασκευαστικές επιχειρήσεις. Η συνεχής παραγωγή χαρακτηρίζεται από το ότι το εργοστάσιο παράγει ένα τυποποιημένο προϊόν. Η παραγωγή του προϊόντος αυτού απαιτεί μία σειρά από επεξεργασίες στα διάφορα τμήματα του εργοστασίου οι οποίες γίνονται σύμφωνα με μία σαφώς προκαθορισμένη ακολουθία. Ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για κάθε στάδιο επεξεργασίας της παραγωγικής διαδικασίας. Το ανά μονάδα κόστος κάθε σταδίου ή τμήματος επεξεργασίας θα είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει διαιρώντας το συνολικό κόστος του για μια χρονική περίοδο δια του αριθμού των μονάδων οι οποίες παρήχθησαν στην περίοδο αυτή. Διαδικασία συνεχούς παραγωγής έχουν οι βιομηχανίες οι οποίες παράγουν πετροχημικά προϊόντα, υφάσματα, τσιμέντο κ.λπ.

Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγγελίας

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κοστολόγηση παραγγελίας χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Αυτό συμβαίνει επειδή οι παραγγελίες που εκτελεί το εργοστάσιο είναι διαφορετικές μεταξύ τους για τους λόγους που αναφέρθηκαν πιο πάνω. Για να κοστολογηθεί η παραγγελία εξατομικεύεται με την έννοια ότι της δίδεται ένας αύξων ή κωδικός αριθμός που την διαφοροποιεί αμέσως από τις άλλες παραγγελίες που εκτελούνται, συγχρόνως ίσως, στο εργοστάσιο. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή σε περισσότερα τμήματα του εργοστασίου. Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία θα πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου από τα οποία περνά η παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί για μια ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του θα επιβαρύνουν (όχι αναγκαστικά εξίσου) τις δύο αυτές παραγγελίες. Το άθροισμα των γενικών βιομηχανικών εξόδων με τα οποία θα επιβαρυνθούν οι δύο παραγγελίες θα πρέπει να ισούται με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος (ή το σύνολο) των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν η τιμή πωλήσεως των προϊόντων της επιχείρησης είναι σταθερή είτε για λόγους ανταγωνισμού είτε διότι έχει καθορισθεί από μια αρμόδια δημόσια υπηρεσία (π.χ. το Υπουργείο Εμπορίου), τότε η επιβάρυνση των παραγγελιών με γενικά βιομηχανικά έξοδα θα μπορούσε να γίνει στο τέλος της χρήσης που τα γενικά βιομηχανικά έξοδα των τμημάτων του εργοστασίου είναι γνωστά.

Έτσι, ανάλογα με το πόσο χρόνο απασχόλησε η κάθε παραγγελία το κάθε τμήμα μέχρι να ολοκληρωθεί, θα υπολογισθούν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που θα την επιβαρύνουν. Η κοστολόγηση στην περίπτωση αυτή ανεξαρτητοποιείται από τον καθορισμό της τιμής πωλήσεως και αποσκοπεί στο να δώσει πληροφορίες χρήσιμες για τον υπολογισμό του μικτού κέρδους καθώς και για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Στις περισσότερες όμως περιπτώσεις επιχειρήσεων που η παραγωγική τους διαδικασία απασχολείται με την εκτέλεση παραγγελιών, η τιμή πωλήσεως των παραγομένων προϊόντων τους δεν είναι σταθερή ή προκαθορισμένη αλλά εξαρτάται από το κόστος παραγωγής του αντικείμενου της παραγγελίας.

Αυτό σημαίνει ότι η κοστολόγηση, εκτός από τα ανωτέρω αναφερόμενα, πρέπει να αποσκοπεί στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής της παραγγελίας μόλις τελειώσει η ολοκλήρωση της και πρέπει να παραδοθεί στον πελάτη που την έδωσε στην επιχείρηση.

Μόνο όταν είναι γνωστό το κόστος παραγωγής θα μπορέσει η επιχείρηση να καθορίσει την τιμή πωλήσεως. Είναι εμφανές ότι στην περίπτωση αυτή η παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί με γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία ίσως δεν έχουν γίνει ακόμη. Εάν δηλαδή η εκτέλεση μιας παραγγελίας απαιτήσει τρεις ημέρες για την ολοκλήρωση της, στα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί θα πρέπει να περιλαμβάνεται και ένα ποσό για τα τηλεφωνικά έξοδα του εργοστασίου. Όμως την στιγμή της ολοκλήρωσης της παραγγελίας και της παράδοσης της στον πελάτη το ποσό για τα τηλεφωνικά έξοδα είναι άγνωστο επειδή, απλούστατα, δεν έχει έλθει ακόμα ο λογαριασμός από τον ΟΤΕ. Τα προβλήματα αυτής της μορφής αντιμετωπίζονται με την χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης των παραγγελιών με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Πρέπει να σημειωθεί ότι το πρόβλημα του προσδιορισμού του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας μόλις ολοκληρωθεί η εκτέλεση της υπάρχει ανεξάρτητα από το εάν τα προϊόντα μπορούν να αποθηκευθούν ή όχι (π.χ. επισκευή ενός πλοίου).

Το πρόβλημα υπάρχει επειδή πρέπει να υπολογισθεί το κόστος παραγωγής για να οδηγηθεί στη συνέχεια η επιχείρηση στον υπολογισμό της τιμής πωλήσεως αυξάνοντας το κόστος παραγωγής κατά ένα ποσοστό ώστε να καλυφθούν τα υπόλοιπα έξοδα λειτουργίας της και να υπάρξει και ένα κέρδος. Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας ακολουθείται η εξωλογιστική κοστολόγηση (ανεξάρτητα από το εάν η επιχείρηση μπορεί να έχει και εσωλογιστική κοστολόγηση) και χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό το «Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγγελίας».

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Πλήρες Κόστος

Το χαρακτηριστικό του πλήρους κόστους είναι ότι περιλαμβάνει όλους τους συντελεστές του κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος ονομάζεται πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση. Η επιβάρυνση των παραγομένων προϊόντων με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σημείο εκείνο στο οποίο διαφέρουν το πλήρες κόστος και το οριακό κόστος. Τα περί οριακού κόστους και οριακής κοστολόγησης αναπτύσσονται σε επόμενες παραγράφους. Σε κανένα από τα θέματα τα σχετικά με το κόστος και την κοστολόγηση που έχουν αναλυθεί και αναπτυχθεί μέχρι εδώ στο βιβλίο αυτό δεν έγινε διάκριση των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά και αποκλεισμός των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων από τους υπολογισμούς.

Από αυτό συνάγεται ότι στην ανάπτυξη όλων αυτών των θεμάτων χρησιμοποιήθηκε η έννοια του πλήρους κόστους και της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης. Για να ολοκληρωθεί το θέμα του πλήρους κόστους και της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης πρέπει να εξετασθεί η περίπτωση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα του εργοστασίου μιας επιχείρησης.

Σε προηγούμενες παραγράφους έγινε λόγος για το κόστος λειτουργίας τμημάτων του εργοστασίου. Όμως δεν έχει παρουσιασθεί μέχρι στιγμής ο τρόπος με τον οποίο συγκεντρώνεται το κόστος αυτό. Το θέμα αυτό παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον από την άποψη ότι πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμβαίνουν αφορούν ολόκληρο το εργοστάσιο της επιχείρησης, όπως π.χ. τα έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας του εργοστασίου. Όμως όπως διαπιστώθηκε τόσο στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής όσο και στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπάρχει ανάγκη συγκεντρώσεως των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά τμήμα του εργοστασίου ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, ανά κέντρο κόστους. Το ενδιαφέρον συγκεντρώνεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα επειδή η συγκέντρωση του κόστους των πρώτων υλών ή της άμεσης εργασίας ανά κέντρο κόστους είναι πολύ ευκολότερη. Το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας μπορεί σε πάρα πολλές περιπτώσεις να συγκεντρωθεί όχι μόνο ανά κέντρο κόστους αλλά ακόμη και ανά παραγόμενο προϊόν.

Κατά τη συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους διαπιστώνεται ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι δύο ειδών: εκείνα που μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι π.χ. ο μισθός του προϊστάμενου του κέντρου κόστους, και εκείνα που δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους αλλά έμμεσα, όπως είναι π.χ. η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που θα επιβαρύνουν το κέντρο κόστους. Η επιβάρυνση των κέντρων κόστους με το δεύτερο αυτό είδος των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται με τη βοήθεια της τεχνικής που ονομάζεται επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους.

Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι πολύ χρήσιμη διότι

1. Εξυπηρετεί τις ανάγκες του προγραμματισμού και του έλεγχου της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης
2. Αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγομένων προϊόντων δεδομένου ότι το κόστος λειτουργίας των επί μέρους κέντρων κόστους πρέπει να μεταφερθεί στα παραγόμενα προϊόντα ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, να απορροφηθεί από αυτά.

Συγκέντρωση και Επιμερισμός των Γ.Β.Ε. στα Κέντρα Κόστους

Τα Γ.Β.Ε. δεν μπορούν, από τη φύση τους, να συσχετισθούν άμεσα με τους φορείς του κόστους. Μπορούν όμως ευκολότερα να συσχετισθούν με τα επί μέρους τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας. Ο συσχετισμός αυτός μπορεί να είναι άμεσος ή έμμεσος. Άμεσος συσχετισμός υπάρχει όταν συγκεκριμένα Γ.Β.Ε. οφείλονται στην ύπαρξη συγκεκριμένου τμήματος.

Εάν το τμήμα αυτό δεν υπήρχε τότε και τα συγκεκριμένα έξοδα δεν θα υπήρχαν. Παραδείγματα γενικών βιομηχανικών εξόδων που μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην ύπαρξη συγκεκριμένου τμήματος είναι οι αποσβέσεις των μηχανημάτων που λειτουργούν στο τμήμα ή ο μισθός του προϊσταμένου του τμήματος κ.λπ. Έμμεσος συσχετισμός υπάρχει όταν ορισμένα Γ.Β.Ε. δημιουργούνται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ενός τμήματος. Τα έξοδα αυτά θα υπήρχαν ακόμη και εάν το τμήμα δεν υπήρχε.

Παραδείγματα γενικών βιομηχανικών εξόδων που δεν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με ένα τμήμα είναι ο μισθός του διευθυντή ολόκληρου του εργοστασίου ή τα έξοδα για τη θέρμανση ολόκληρου του εργοστασίου κλπ. Τα τμήματα στα οποία χωρίζεται μια παραγωγική διαδικασία ονομάζονται κέντρα κόστους και μπορούν να χωρισθούν σε δύο κατηγορίες: στα βοηθητικά και στα κύρια ή παραγωγικά κέντρα κόστους. Τα βοηθητικά κέντρα κόστους δεν παράγουν προϊόντα, συμμετέχουν όμως στην παραγωγική διαδικασία προσφέροντας υπηρεσίες που είναι απαραίτητες για τα κύρια κέντρα κόστους.

Παραδείγματα βοηθητικών κέντρων κόστους είναι τμήματα του εργοστασίου όπως:

1. Οι αποθήκες πρώτων υλών η συντήρηση, ο ποιοτικός έλεγχος, το σχεδιαστήριο, το αναψυκτήριο κλπ. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μιας επιχείρησης είναι γνωστά στο σύνολο τους για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο.
2. Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους δεν είναι τίποτε άλλο από την ανάλυση του συνολικού αυτού ποσού.
Σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, η συγκέντρωση γίνεται ως εξής:
(1) Κάθε κέντρο κόστους (ανεξάρτητα αν είναι κύριο ή βοηθητικό) επιβαρύνεται με τα Γ.Β.Ε. που οφείλονται στην ύπαρξη του.
(2) Κάθε κέντρο κόστους επιβαρύνεται με μέρος από τα Γ.Β.Ε. που δημιουργούνται ανεξάρτητα από την ύπαρξη του. Για να ευρεθεί το ποσό της επιβάρυνσης αυτής πρέπει να γίνει επιμερισμός των Γ.Β.Ε. Ο επιμερισμός γίνεται λαμβάνοντας υπόψη την κατάλληλη βάση επιμερισμού. Για τις βάσεις επιμερισμού γίνεται λόγος στη συνέχεια. Με τις ενέργειες (1) και (2) γίνεται η συγκέντρωση του συνόλου των Γ.Β.Ε. που επιβαρύνουν κάθε κέντρο κόστους. Το σύνολο αυτό είναι χρήσιμο για τον έλεγχο του ύψους των γενικών βιομηχανικών εξόδων του κέντρου κόστους καθώς και των αιτιών που τα δημιουργούν, ιδιαίτερα εκείνων που συσχετίζονται άμεσα με αυτό. Επειδή όμως τα βοηθητικά κέντρα κόστους δεν παράγουν προϊόντα, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα τους πρέπει να επιμερισθούν και να επιβαρυνθούν με αυτά τα κύρια κέντρα κόστους. Για τον επανεπιμερισμό των συνολικών Γ.Β.Ε. των βοηθητικών κέντρων κόστους στα κύρια κέντρα κόστους χρησιμοποιούνται επίσης κατάλληλες βάσεις επανεπιμερισμού. Το σύνολο των Γ.Β.Ε. των κύριων κέντρων κόστους θα απορροφηθεί από τα παραγόμενα προϊόντα.

Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Πλήρους Κοστολόγησης

Το βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της Πλήρους Κοστολόγησης είναι ότι γίνεται ενσωμάτωση στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων όλων των δαπανών τις παραγωγικές λειτουργίας, είτε αυτές οι δαπάνες είναι σταθερές είτε μεταβλητές. Το κατά αυτό τον τρόπο προσδιοριζόμενο κόστος εναρμονίζεται προς το παλαιότερο ορισμό του κόστους σύμφωνα με τον οποίο το κόστος σχηματίζεται από το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται για να παραχθεί ένα προϊόν μέχρι την στιγμή που κα λάβει συγκεκριμένη μορφή και ιδιότητες καθώς και στη θέση στο χώρο και χρόνο. Η Πλήρης Κοστολόγηση βρίσκεται επίσης σε αρμονία με τη ροή του κόστους μέσα στην επιχείρηση η οποία ακολουθεί τα τρία στάδια σχηματισμού και εκπόνησης του προϊόντος, δηλαδή τον προσδιορισμό του κόστους κατ' είδος, τον προσδιορισμό του κόστους κατά λειτουργία και τον προσδιορισμό του κόστους κατά φορέα. Εφόσον δεχόμαστε ότι το αποτέλεσμα της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης, είναι τα παραγόμενα ημιτελή ή έτοιμα προϊόντα, πρέπει το κόστος παραγωγής στο σύνολο του να καταλογισθεί στους φορείς που το προκάλεσαν, δηλαδή στα προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί. Ακλουθώντας αυτή τη διαδικασία προσδιορίζουμε ένα κόστος προϊόντος, το οποίο μπορεί να συγκριθεί με το έσοδο από την πώληση του για να προσδιορισθεί το ακριβές τελικό αποτέλεσμα. Υπό ορισμένες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, το πλήρες κόστος παραγωγής είναι ο κατάλληλος τύπος κόστους για τη λήψη αποφάσεων όπως για παράδειγμα, τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης του προϊόντος. Αυτό συμβαίνει φερ' ειπείν, όταν η επιχείρηση εξαντλεί πλήρες το παραγωγικό της δυναμικό, οπότε και η Πλήρης Κοστολόγηση δεν είναι το πλέον κατάλληλο σύστημα κοστολόγησης για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής. Το πλήρες κόστος ως προϊόν της Πλήρους Κοστολόγησης πρέπει να χρησιμοποιείται επίσης και για τον προσδιορισμό των πραγματικών βραχυχρόνιων ή ετήσιων αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Είναι αλήθεια ότι με την ενσωμάτωση των σταθερών δαπανών παραγωγής στο κόστος των προϊόντων στα πλαίσια εφαρμογής της Πλήρους Κοστολόγησης, το κόστος ανά μονάδα επηρεάζεται από της διακυμάνσεις της απασχόλησης ή του όγκου παραγωγής. Το γεγονός αυτό επηρεάζει τα αποτελέσματα και δυσχεραίνει τον αποτελεσματικό έλεγχο του κόστους παραγωγής από την επιχείρηση. Το πλήρες κόστος επίσης δεν πρέπει να χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας ή της κερδοφορίας των κατ' είδος προϊόντων ή κατηγοριών αυτών, καθώς και για λήψη αποφάσεων αποδοχής ή απόρριψης έκτακτων παραγγελιών πωλήσεων προϊόντων για αγορά αντί της παραγωγής ενός προϊόντων ή μερών αυτού για το προσδιορισμό του Νεκρού Σημείου δραστηριότητας.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω η επιχείρηση <<ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΕΒΕ>> η οποία παράγει και πουλάει το προϊόν Χ στην τιμή των 20€

ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ:

Μεταβλητό κόστος παραγωγής 9€ ανα μονάδα

Σταθερό κόστος παραγωγής 4000€

Σταθερό κόστος πωλήσεων 11000€

Δεν υπάρχει αρχικό απόθεμα

Έχει προϋπολογιστεί και η πραγματοποίηση την παραγωγή 4000 μονάδες προϊόντος Χ

ΖΗΤΕΙΤΑΙ

Να υπολογιστεί το κέρδος της επιχείρησης <<ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΕΒΕ>> εφαρμόζοντας πλήρη ή απορροφητική κοστολόγηση και οριακή κοστολόγηση αν ληφθεί υπόψη ότι δεν υπήρχε τελικό απόθεμα προϊόντος. Να αιτιολογηθεί το αποτέλεσμα συγκρίνοντας τις δύο διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης.

ΛΥΣΗ

ΧΩΡΙΣ ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ:

ΟΡΙΑΚΗ:

ΠΩΛΗΣΕΙΣ (4000*20€)80000€

Μειον ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (4000*9€)36000€

=ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΣΥΝΕΙΣΦΟΡΑΣ 44000€

Μειον ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ 4000€

Μειον ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 11000€

=ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΗΣ = **29000€**

ΠΛΗΡΗΣ:

ΠΩΛΗΣΕΙΣ 80000€

Μειον ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ (4000*(9+1*))

(*ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ =4000/4000=1€/ΜΟΝ)

=ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ 40000€

Μειον ΣΤΑΘΕΡΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 11000€

=ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ = **29000€**

*ΠΗΓΗ ΣΩΤΗΡΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ ΔΙΑΔΥΚΤΥΟ

Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Οριακής Κοστολόγησης

Όπως όλα τα κοστολογικά συστήματα έτσι και το σύστημα της Άμεσης ή Οριακής Κοστολόγησης έχεις πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα. Ξεκινώντας με τα πλεονεκτήματα, η Οριακή Κοστολόγησης είναι η καταλληλότερη μέθοδος κοστολόγησης για τη σύνταξη εκθέσεων που αποσκοπούν στη πληροφόρηση των στελεχών της επιχείρησης (εσωτερική πληροφόρηση) αλλά και στην καλύτερη πληροφόρηση για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Χρησιμοποιώντας την συγκεκριμένη μέθοδο, η κοστολόγηση των προϊόντων είναι απλούστερη διότι δεν απαιτείται επιμερισμός και επανεπιμερισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που πρέπει να γίνεται όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της Πλήρους Κοστολόγησης. Έτσι η Οριακή Κοστολόγησης είναι απαλλαγμένη από τις διαφορές που δημιουργούνται κατά την απορρόφηση των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων από τα προϊόντα, ιδιαίτερα όταν ο όγκος της παραγωγής μεταβάλλεται εξαιτίας εποχικών ή άλλων παραγόντων. Επίσης η αντιμετώπιση του σταθερού κόστους, σαν κόστος περιόδου, δεν επηρεάζει το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου από την μεταβολή των αποθεμάτων των έτοιμων προϊόντων. Κατά αυτό τον τρόπο γίνεται καλντέρα ο προγραμματισμός του οικονομικού αποτελέσματος μιας μελλοντικής περιόδου. Η εμφάνιση του συνολικού ποσού του σταθερού κόστους σαν Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, δίδει καλύτερη εικόνα του συνολικού του ύψους. Τέλος το περιθώριο συμμετοχής που εμφανίζεται μόνο στη συγκεκριμένη μέθοδο κοστολόγησης δίνει καλύτερη εικόνα του κατά πόσο κάθε παραγόμενο προϊόν συμμετέχει στην αντιμετώπιση του σταθερού κόστους, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις όπου μια επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα. Τα μειονεκτήματα της Οριακής Κοστολόγησης μπορούν σε πολύ μεγάλο βαθμό να θεωρηθούν σαν πλεονεκτήματα της Πλήρους Κοστολόγησης. Υπάρχει όπως είναι γνωστό η κατηγορία των ημιμεταβλητών εξόδων. Έτσι ο διαχωρισμός των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά δεν είναι πάντα εύκολος και εφικτός. Για να καθορισθεί η τιμή ενός προϊόντος ιδιαίτερα σε μακροχρόνια βάση, απαιτείται η γνώση του πλήρους και όχι του οριακού ανά μονάδα κόστους. Η χρησιμοποίηση της Οριακής Κοστολόγησης δεν προσφέρεται για την σύνταξη του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, διότι δεν είναι σύμφωνη με τις λογιστικές αρχές που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των συγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων, που προορίζονται για την πληροφόρηση προς τρίτους, δηλαδή εκείνους που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση και ενδιαφέρονται για την οικονομική της κατάσταση ή για το αποτέλεσμα από τη δραστηριότητα της μέσα σε μια χρονική περίοδο. Η αποτίμηση των αποθεμάτων με βάση την Οριακή Κοστολόγηση καταλήγει στο προσδιορισμό μικρότερης αξίας (λόγω του αποκλεισμού του σταθερού κόστους) και αυτό αλλοιώνει την εικόνα ως προς τις ανάγκες της επιχείρησης για κεφάλαιο κίνησης.

<<ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ>>

Η παραγωγή ενός προϊόντος δεν είναι δυνατή χωρίς την ύπαρξη σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Για το λόγο αυτό η μονάδα του παραγόμενου προϊόντος πρέπει να επιβαρύνεται και με το σταθερό κόστος που της αναλογεί, διότι η χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου κοστολόγησης δημιουργεί πολλές φορές την παρανόηση ότι το σταθερό κόστος δεν σχετίζεται με την διαδικασία της παραγωγής των προϊόντων. Όπως φαίνεται και παραπάνω ανάμεσα στη σύγκριση των δύο τεχνικών κοστολόγησης, υπάρχουν πλεονεκτήματα που συνηγορούν υπέρ της χρησιμοποίησης της μίας ή της άλλης μεθόδου κοστολόγησης, ανάλογα με το σκοπό για το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθούν οι κοστολογικές πληροφορίες. Τα κοστολογικά δεδομένα μπορούν να τηρούνται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται παράλληλα και οι δυο τεχνικές.



Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα προτύπου κόστους

Ξεκινώντας από τα πλεονεκτήματα του προτύπου κόστους έχουμε έναν αριθμό από διακριτά πλεονεκτήματα μπορεί να αναφερθεί στην εφαρμογή του προτύπου κόστους σε μια επιχείρηση. Η χρησιμοποίηση του προτύπου κόστους κάνει δυνατή την έννοια της αποκάλυψης των αδύνατων σημείων της επιχείρησης στη διοίκηση(αρχή των εξαιρέσεων). Όσο το πραγματικό κόστος παραμένει μέσα στα πρότυπα που έχουν καθοριστεί δεν χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή από τη διοίκηση. Όταν το κόστος δεν θα βρίσκεται μέσα στα όρια που προβλέπονται από τα πρότυπα, τότε η διοίκηση θα πρέπει να δώσει ιδιαίτερη προσοχή στις ενδείξεις (αποκαλύψεις) που περιέχει το πρότυπο κόστος μέσω των αποκλίσεων. Το πρότυπο κόστος διευκολύνει τον ταμειακό προγραμματισμό και τον προγραμματισμό των αποθεμάτων. Όταν τα πρότυπα καθορίζονται πάνω σε μια πρακτική βάση, τότε προωθούνται από τη μια "εσωτερικές οικονομίες κλίμακας" και από την άλλη η αποτελεσματικότητα των εργαζομένων εκείνων που επιβαρύνουν αισθητά τα κόστη. Η μέθοδος της πρότυπης κοστολόγησης είναι πιο απλή στη χρήση της από την ιστορική κοστολόγηση και σε αρκετές περιπτώσεις οικονομικότερη. Το πρότυπο κόστος διευκολύνει την εφαρμογή συστημάτων κόστους κατά τομέα ευθύνης.

Αν και τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης είναι σημαντικά, όμως πρέπει να αναγνωρίσουμε ότι υπάρχουν και ορισμένες δυσκολίες, οι οποίες πρέπει να αντιμετωπιστούν από τα στελέχη κατά την εφαρμογή του προτύπου κόστους. Διότι εσφαλμένη εφαρμογή του προτύπου κόστους και της αρχής διοίκησης με εξαιρέσεις(management by exception) όσον αφορά την αποκάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης, μπορεί να οδηγήσει σε αντίθετα αποτελέσματα μέσα στην επιχείρηση. Στελέχη επιχειρήσεων, αναφέρουν τα πιο κάτω προβλήματα από την εφαρμογή της πρότυπης κοστολόγησης. Αρχικά η δυσκολία στον προσδιορισμό ποιες αποκλίσεις είναι σημαντικές ή όχι. Η επικέντρωση της προσοχής των στελεχών μόνο σε αποκλίσεις πάνω από ένα ορισμένο επίπεδο, με αποτέλεσμα χρήσιμες πληροφορίες όπως οι τάσεις να μην μπορούν να παρατηρηθούν σε κάποιο αρχικό στάδιο. Όταν η αξιολόγηση της παραγωγικότητας από τη διοίκηση συνδυάζεται με την "αρχή των εξαιρέσεων", οι υφιστάμενοι πιθανόν να προσπαθήσουν να καλύψουν τις αρνητικές αποκαλύψεις των αδύνατων σημείων της επιχείρησης ή να μην τις αναφέρουν καθόλου. Επιπλέον οι υφιστάμενοι μπορεί να μην επιβραβεύονται για ότι θετικό επιτελούν, όπως τη διατήρηση υπό έλεγχο ή τη μείωση του κόστους των περιοχών ευθύνης τους, αλλά αντίθετα να δέχονται μόνο παρατηρήσεις για τις περιπτώσεις εκείνες που υπερβαίνουν τα αποδεκτά πρότυπα κόστη. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι υφιστάμενοι να αισθάνονται πικρία από τη μη αναγνώριση της παραγωγικής εργασίας τους. Η τεχνική της διοίκησης σύμφωνα με την αρχή "διοίκηση με εξαιρέσεις" είναι δυνατόν επίσης να επηρεάσει μη ικανοποιητικά και τους προϊσταμένους, επειδή αισθάνονται ότι δεν έχουν μια ολοκληρωμένη εικόνα των λειτουργιών της επιχείρησης, αλλά απλά δραστηριοποιούνται με κάποια προβλήματα. Επιπλέον αισθάνονται σε μόνιμη βάση και την κριτική των υφισταμένων τους.

<<ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ>>

Αυτό βέβαια έχει αρνητική επίδραση στο ηθικό των προϊσταμένων. Τα προβλήματα αυτά απαιτούν προσεκτική φροντίδα από το στέλεχος που έχει αναλάβει την οργάνωση και υλοποίηση ενός συστήματος πρότυπης κοστολόγησης. Είναι αρκετά σημαντικό για το στέλεχος να συγκεντρώνει την προσοχή του στα θετικά παρά στα αρνητικά, και η επιτυχημένη εργασία πρέπει πάντα να αναγνωρίζεται.



ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΠΡΟΙΟΝΤΟΣ <<Π>>

ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ

ΠΡΩΤΗ ΥΛΗ Υ1 μον.5Χ100 = 500€

(+) ΣΥΝΟΛΟ 900€

ΠΡΩΤΗ ΥΛΗ Υ2 μον.2Χ200 =400€

ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΜΗΜΑ 1 ωρες 3Χ120 =360€

(+) ΣΥΝΟΛΟ 960€

ΤΜΗΜΑ 2 ωρες 4Χ150 =600€

ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

ΤΜΗΜΑ1 ωρες 3Χ80 =240€

(+)ΣΥΝΟΛΟ 640€

ΤΜΗΜΑ 2 ωρες 4Χ100 =400€

ΟΛΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ 900+960+640= 2500€

***ΠΗΓΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΠΑΝΕΠΗΣΤΗΜΙΟΥ ΑΙΓΑΙΟΥ**

Σύγκριση πλήρους κι οριακής κοστολόγησης

Υπάρχουν φορές που μια επιχειρηματική δραστηριότητα χρειάζεται αλλαγές, ενώ είναι ακόμη σε εξέλιξη για να μπορέσει η εταιρεία να επιτύχει τους στόχους που έχει θέσει. Μερικές φορές, οι αλλαγές εξακολουθούν να προτείνονται και οι ιδέες εξακολουθούν να προβληματίζουν την οικονομική μονάδα στις συνεδριάσεις. Αυτές οι αλλαγές είναι σημαντικές, διότι τα πράγματα δεν μπορούν να πάνε μόνο καλά σε ένα επιχειρηματικό εγχείρημα. Κατά τη διάρκεια της δραστηριότητας μιας συγκεκριμένης επιχείρησης, οι δαπάνες που βασίζονται στο ερώτημα του πώς τα πηγαίνει η επιχείρηση ονομάζεται μεταβλητό κόστος. Όταν ιδέες και οι άλλες προτεινόμενες εναλλακτικές λύσεις συλλέγονται και παρουσιάζονται κάτω από την ανάγκη λήψης μιας απόφασης, αυτή η διαδικασία ονομάζεται πλήρης κοστολόγηση. Η κατανόηση του τρόπου λειτουργίας του μεταβλητού κόστους μπορούν να βοηθήσουν μια οικονομική μονάδα στη σωστή διαχείριση αυτού. Το μεταβλητό κόστος αφορά στις δαπάνες που προκύπτουν κατ' αναλογία με τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Ό,τι αλλαγές συμβαίνουν στην επιχείρηση, επηρεάζουν το μεταβλητό κόστος. Το σύνολο του οριακού κόστους όλων των μονάδων που παράγονται σε μια εταιρεία είναι το μεταβλητό κόστος. Ένα παράδειγμα αυτού του κόστους είναι, όταν μια κατασκευαστική εταιρεία αυξάνει την παραγωγή της. Αν αυξηθεί η παραγωγή, θα αυξηθεί επίσης και η αγορά πρώτων υλών, ενώ θα μειωθεί αν η οικονομική μονάδα λάβει αντίθετη απόφαση μείωσης της παραγωγής. Εδώ, δεν υπάρχει καμία ανάγκη για παρέμβαση των διευθυντικών αρχών για τις δαπάνες που απαιτούνται, επειδή είναι κατά κάποιο τρόπο, δεδομένο ότι εάν η παραγωγή αυξάνει το κόστος των πρώτων υλών αυξάνει πάρα πολύ και το αντίθετο αν μειώνεται. Τα έξοδα των πρώτων υλών αποτυπώνουν το μεταβλητό κόστος. Όμως, τα έξοδα των πρώτων υλών δεν είναι τα μοναδικά που αποτελούν το μεταβλητό κόστος. Άλλα έξοδα που μπορεί να θεωρηθούν μεταβλητό κόστος είναι η ηλεκτρική ενέργεια, το τέλος συντήρησης, και άλλος ηλεκτρικός εξοπλισμός. Όσο περισσότερες δραστηριότητες έχει μια εταιρεία, τόσο περισσότερο μπορεί να αυξήσει την παραγωγή της κι έτσι, αυτό σημαίνει ότι περισσότερες δαπάνες ή μεταβλητά έξοδα χρειάζονται. Οι μισθοί για τους εργαζόμενους της επιχείρησης μπορούν επίσης να θεωρηθούν ως μεταβλητό κόστος. Η συλλογή των δεδομένων και παρουσίαση των προτάσεων σχετικά με τη δραστηριότητα της εταιρείας ονομάζεται πλήρης κοστολόγηση. Εδώ είναι που οι πληροφορίες σχετικά με τις περιβαλλοντικές, οικονομικές, κοινωνικές παροχές το κόστος και τα πλεονεκτήματα της συγκεκριμένης απόφασης συλλέγονται και παρουσιάζονται. Το κόστος, τα οφέλη και τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζονται είναι γνωστή και ως το «τριπλή προσέγγιση». Ο Διεθνής Οργανισμός για τυποποιήσεις έχει δημιουργήσει πρότυπα για τον τρόπο εφαρμογής της πλήρους κοστολόγησης ώστε να χρησιμοποιείται προκειμένου να διατηρήσει και να βελτιώσει τις περιβαλλοντικές συνθήκες. Έτσι, όπως φάνηκε εκ των ανωτέρων η διαφορά της πλήρους από τη μεταβλητή κοστολόγηση είναι πως η μεταβλητή κοστολόγηση είναι η δαπάνη, ενώ η πλήρης κοστολόγηση είναι η πρόταση. Και οι δύο χρησιμοποιούνται ώστε να βοηθήσουν την οικονομική μονάδα να λειτουργεί αποδοτικά.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΒΕΝΙΕΡΗΣ Ι.ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ
2. ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ ΑΓΓΕΛΟΣ ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ
3. ΚΟΝΤΑΚΟΣ Γ. ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, ΜΑΡΓΑΡΩΝΗΣ ΚΩΣΤΑΣ, ΖΑΦΙΡΗΣ ΑΝΤΩΝΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ
4. ΣΩΤΗΡΙΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ ΔΙΑΔΥΚΤΥΟ (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ)
5. ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΠΑΝΕΠΗΣΤΗΜΙΟΥ ΑΙΓΑΙΟΥ (ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ)
6. ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

