

Α.Τ.Ε.Ι. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα:

“ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ”

Επιβλέπων Καθηγητής:

Χατζής Αναστάσιος

Εισηγητές:

Γεωργιάδου Χρυσούλα
Κατραντζή Χαρίκλεια

Θεσσαλονίκη, Ιούνιος 2009

Πρόλογος

Ο τόμος που κρατάτε στα χέρια σας αποτελεί την πτυχιακή εργασία των φοιτητριών Γεωργιάδου Χρυσούλας και Κατραντζή Χαρίκλειας που πραγματοποιήθηκε κατά την διάρκεια του 8^{ου} εξαμήνου της φοίτησής τους στο τμήμα της Λογιστικής.

Το θέμα μας είναι σχετικό με την Λογιστική, τις διακρίσεις της και γενικότερα την ιστορία της, με την κοστολόγηση και τις μεθόδους της, με την δημιουργία και τον χειρισμό του κόστους, με κάποια ειδικά θέματα κοστολόγησης και τέλος με τα βιβλία που τηρούν οι επιτηδευματίες.

Η ολοκλήρωση της εργασίας μας αποτέλεσε μια ιδιαίτερα κοπιώδη διαδικασία που όμως περατώθηκε με πολύ διάθεση. Ελπίζουμε να καλύψαμε σε αρκετούς τομείς και ικανοποιητικά το αντικείμενο που αναλύσαμε.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον κ. Χατζή Αναστάσιο, τον επιβλέποντα καθηγητή της πτυχιακής μας εργασίας, που στάθηκε δίπλα μας, μας έδωσε χρήσιμες πληροφορίες και μας καθοδήγησε ορθά έτσι ώστε να φτάσουμε να επιθυμητό αποτέλεσμα.

Επίσης, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους υπεύθυνους των βιβλιοθηκών του ΑΤΕΙ Θεσσαλονίκης και του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για την γρήγορη εξυπηρέτηση αλλά και για την πολύτιμη βοήθειά τους στην εύρεση των βιβλίων και του έντυπου υλικού που μας ήταν απαραίτητα.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τους κυρίους Κατραντζή Δημήτριο, σύμβουλο επιχειρήσεων και λογιστή φοροτεχνικό και Αντωνιάδη Ιωάννη, τραπεζικό υπάλληλο, που ήταν οδηγοί της όλης προσπάθειας μας και μας έδωσαν χρήσιμες πληροφορίες από την 25χρονη και 8χρονη αντίστοιχα πείρα τους στο χώρο της Λογιστικής.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελίδα
Πρόλογος.....	1
Πίνακας περιεχομένων.....	2
Εισαγωγή.....	6
1. Το περιεχόμενο και η ιστορία της διοικητικής λογιστικής.....	7
1.1. Οι κλάδοι της Λογιστικής.....	7
1.2. Διοικητική Λογιστική- Λογιστική Κόστους.....	9
1.3. Ιστορική αναδρομή.....	11
2. Έννοια και συστήματα κοστολόγησης.....	22
2.1.Κοστολόγηση.....	22
2.1.1. Έννοια και σκοπός κοστολόγησης.....	22
2.1.2. Απαραίτητα έντυπα κοστολόγησης.....	24
2.2. Συστήματα-Μέθοδοι κοστολόγησης.....	24
2.2.1. Γενικά για τις μεθόδους.....	24
2.2.2. Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής.....	26
2.2.3. Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής.....	32
2.3.Συγκριση σημαντικότερων συστημάτων κοστολόγησης.....	36
2.3.1. Διαφορές μεταξύ των συστημάτων κοστολόγησης.....	36
2.3.2. Ομοιότητες μεταξύ των συστημάτων κοστολόγησης.....	37
2.4. Τεχνικές κοστολόγησης.....	38
2.4.1. Τεχνική πλήρους κοστολόγησης.....	38
2.4.2. Τεχνική οριακού κόστους.....	39
2.4.2.1. Οριακό κόστος.....	41
2.4.2.2. Τρόπος υπολογισμού οριακού κόστους.....	41
2.4.2.3. Διαφορές αποτελεσμάτων μεταξύ οριακής και απορροφητικής κοστολόγησης.....	42
2.4.3. Τεχνική πρότυπης κοστολόγησης.....	42
2.4.3.1. Πρότυπο κόστος.....	42
2.4.3.2. Τρόπος υπολογισμού πρότυπου κόστους.....	43
2.4.3.3. Επιδράσεις στα πρότυπα κόστη.....	44

4.1.2. Κοστολόγηση των ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων.....	67
4.1.3. Κοστολόγηση υποπροϊόντων και υπολειμμάτων.....	68
4.1.4. Κοστολόγηση φθαρμένων προϊόντων.....	68
4.1.5. Φύρα παραγωγής.....	69
4.2. Αποθέματα.....	70
4.2.1. Κυριότεροι μέθοδοι ελέγχου αποθεμάτων.....	70
4.2.2. Κυριότεροι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.....	71
4.2.3. Καταχώρηση ημερολογιακών εγγραφών.....	71
4.2.4. Κυριότεροι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.....	72
4.2.5. Καταχώριση ημερολογιακών εγγραφών.....	73
4.3. Κόστος ευκαιρίας.....	74
5. Βιβλία επιτηδευματία.....	75
5.1. Βιβλία επιτηδευματιών.....	75
5.1.1. Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών.....	75
5.1.2. Βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου.....	76
5.1.2.1. Ορισμός και περιεχόμενο.....	76
5.1.2.2. Υπόχρεοι και μη στην τήρηση βιβλίου παραγωγής κοστολογίου...77	77
5.1.2.3. Διαδικασία λειτουργίας βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου- τεχνικών προδιαγραφών.....	78
5.1.2.4. Θεώρηση βιβλίου παραγωγής κοστολογίου.....	79
5.1.2.5. Τεχνική βιβλίου παραγωγής κοστολογίου.....	80
5.1.3. Βιβλίο αποθήκης.....	81
5.1.3.1. Ορισμός.....	81
5.1.3.2. Τρόπος τήρησης.....	81
5.1.3.3. Χρησιμότητα του βιβλίου αποθήκης.....	82
5.1.3.4. Σημαντικές πληροφορίες που αντλούνται.....	82
5.1.3.5. Βιβλίο αποθήκης από φορολογική οπτική.....	83
5.1.3.6. Υπόχρεοι και μη σε τήρηση του βιβλίου αποθήκης.....	83
5.1.4. Βιβλίο απογραφών.....	85
5.1.4.1. Ορισμός.....	85
5.1.4.2. Πράξεις απογραφής.....	85
5.1.4.3. Είδη απογραφής.....	85
5.1.4.4. Απογραφή σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.....	87

5.1.4.5. Μέθοδοι απογραφής.....	87
5.1.4.5.1. Περιοδική απογραφή.....	87
5.1.4.5.2. Διαρκής απογραφή.....	88
Συμπεράσματα.....	89
Βιβλιογραφία.....	91

Εισαγωγή

Το θέμα της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η Αναλυτική Λογιστική και πιο συγκεκριμένα η κοστολόγηση και οι μέθοδοι αυτής. Έχουμε χωρίσει την εργασία σε πέντε κεφάλαια έτσι ώστε να μπορέσουμε να καλύψουμε όσο τον δυνατόν καλύτερα και λεπτομερέστερα όλες τις πτυχές και τις μορφές της κοστολόγησης.

Έτσι λοιπόν, ξεκινάμε γενικότερα, με το περιεχόμενο και την ιστορία της Λογιστικής με σκοπό να δώσουμε μια πρώτη εικόνα σχετικά με τον όρο Λογιστική, τους κλάδους στους οποίους χωρίζεται αλλά και το πότε και από πού ξεκίνησε. Η ανάλυση κυρίως επικεντρώνεται στον κλάδο της Λογιστικής Κόστους. Στο δεύτερο κεφάλαιο, συνεχίζουμε με το σκοπό της κοστολόγησης καθώς και τις μεθόδους-συστήματα τα οποία χρησιμοποιεί. Μετέπειτα, ασχολούμαστε με το κόστος, τις φάσεις τις οποίες περνά μέχρι να σχηματιστεί αλλά και τις κατηγορίες αυτού. Στο τέταρτο κεφάλαιο, έχουμε αναπτύξει κάποια ειδικά θέματα κοστολόγησης που θεωρήσαμε ότι είναι εξίσου σπουδαία για την καλύτερη ανάλυση του θέματος. Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο, θεωρήσαμε σκόπιμο να δώσουμε κάποιες πληροφορίες για τα πιο σημαντικά βιβλία τα οποία υποχρεούται να τηρεί ο κάθε επιτηδευματίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο: ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

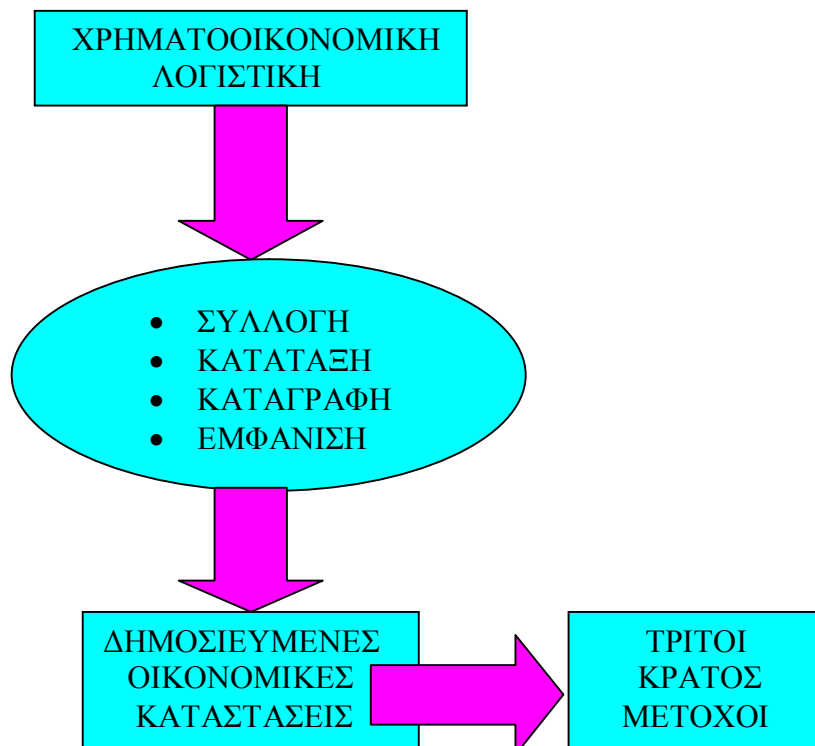
1.1. Οι κλάδοι της Λογιστικής

Η Λογιστική, γενικά σαν κλάδος, έχει ως αποστολή την παροχή κατάλληλων χρηματοοικονομικών πληροφοριών χρήσιμων για κάθε οικονομική μονάδα. Η Λογιστική έχει σχέση με την συλλογή οικονομικών δεδομένων, την ομαδοποίησή τους, την καταχώρησή τους αλλά και την κοινοποίησή τους σε ένα πλήθος χρηστών. Εξετάζοντας προσεκτικά τις λειτουργίες της, είναι κατανοητός ο διαχωρισμός αυτής σε δυο κλάδους, οι οποίοι είναι οι εξής:

- η Χρηματοοικονομική Λογιστική
- και η Διοικητική Λογιστική

Συνοπτικά, η Χρηματοοικονομική Λογιστική ασχολείται κυρίως με την ενημέρωση των ενδιαφερόμενων που βρίσκονται εκτός της επιχείρησης. Αυτή η πληροφόρηση δημοσιοποιείται σε τακτά χρονικά διαστήματα με τη μορφή προδιαγεγραμμένων εκθέσεων.

Σχήμα 1.1.: Χρηματοοικονομική Λογιστική



Από την άλλη μεριά, η Διοικητική Λογιστική ασχολείται με τη συλλογή και την παροχή οικονομικών πληροφοριών σε όλα τα κλιμάκια της Διοίκησης. Πιο συγκεκριμένα, αποτελεί τη διαδικασία προσδιορισμού, μέτρησης, συγκέντρωσης, ανάλυσης, ερμηνείας αλλά και προώθησης της οικονομικής πληροφορίας, την οποία χρησιμοποιεί η Διοίκηση για το σχεδιασμό, την αξιολόγηση και τον έλεγχο της επιχείρησης. Επίσης, καλύπτει και τη σύνταξη οικονομικών εκθέσεων για διάφορους φορείς όπως για παράδειγμα το Δημόσιο. Με άλλα λόγια, στη Διοικητική Λογιστική εντάσσονται διαδικασίες και μέθοδοι αξιοποίησης των λογιστικών πληροφοριών για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, την κατάρτιση σχεδίων όπως επίσης και την άσκηση συγκεκριμένης πολιτικής και ελέγχου δράσης των επιχειρήσεων.

Οι διαφορές των δυο κλάδων της Λογιστικής δεν περιορίζονται μόνο στις προαναφερθείσες. Μερικές εμφανίζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 1.1.: Διαφορές δύο κλάδων Λογιστικής

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
Αποδέκτες	Ενδιαφερόμενοι εκτός της επιχείρησης	Ενδιαφερόμενοι εντός της επιχείρησης
Αρχές και Πρότυπα	Γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές	Ανάλογα με τους στόχους
Έμφαση	Στο σύνολο της επιχείρησης	Στις διαδικασίες της επιχείρησης
Συχνότητα αναφορών	Σε τακτά χρονικά διαστήματα	Ανάλογα με τις ανάγκες
Εφαρμογή	Υποχρεωτική	Ανάλογα με την επιχείρηση
Σχέση με άλλες επιστήμες	Εμπορικό και φορολογικό δίκαιο	Στατιστική, χρηματοοικονομικά, επιχειρησιακή έρευνα κ.α.

(Πηγή: Γεώργιος Βενιέρης, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση 2005)

1.2. Διοικητική Λογιστική – Λογιστική Κόστους

Η Διοίκηση κάθε επιχείρησης είναι ελεύθερη να υιοθετήσει οποιουσδήποτε λογιστικούς κανόνες, που θεωρεί ότι εξυπηρετούν τις ανάγκες της για καλύτερη και ορθότερη πληροφόρηση. Με λίγα λόγια οι κανόνες της Διοικητικής Λογιστικής έχουν τεθεί για την ικανοποίηση των αναγκών της διοίκησης συγκεκριμένης επιχείρησης. Δηλαδή, η Διοικητική Λογιστική είναι όργανο της Διοίκησης.

Με το πέρασ των χρόνων, όλο και περισσότεροι επιστήμονες του κλάδου, όπως είναι ο Α. Ιγνατιάδης και ο Α. Τσακλαγκάνος, δέχονται ότι ο όρος Διοικητική Λογιστική μπορεί να ερμηνευθεί και ως Λογιστική Κόστους ή Επιχειρηματική Λογιστική. Στο παρελθόν, η Λογιστική Κόστους ονομαζόταν και Βιομηχανική Λογιστική όρος που σήμερα δεν είναι πλέον αποδεκτός. Ο λόγος είναι ότι το κόστος σήμερα δεν υπολογίζεται μόνο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις αλλά και στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, στις εμπορικές επιχειρήσεις κ.α.

Το αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους έχει επεκταθεί με σκοπό να συμπεριλάβει τον προγραμματισμό της διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής επόμενων περιόδων όπως επίσης και τον έλεγχο για την επιβεβαίωση για το αν τα πραγματικά στοιχεία συμπίπτουν ή έχουν κάποια απόκλιση από τα προγραμματισμένα. Άρα, ο όρος Βιομηχανική Λογιστική δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί όπως γινόταν συχνά στα παλαιότερα συγγράμματα.

Η διαφορά ανάμεσα στη Διοικητική Λογιστική και τη Λογιστική Κόστους είναι ότι η πρώτη δεν ασχολείται μόνο με το κόστος και τις τιμές. Μπορεί αυτά να είναι βασικά στοιχεία μιας επιχείρησης αλλά η Διοίκηση ενός οργανισμού εξετάζει τη συνολική κατάσταση μιας επιχείρησης. Η Διοικητική Λογιστική χρησιμοποιεί πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τη Χρηματοοικονομική Λογιστική αλλά δε μένει μόνο σε αυτές. Δεν είναι λίγες οι φορές που επεκτείνεται πέρα από τα όρια της Λογιστικής, χρησιμοποιώντας γνώσεις και πληροφορίες από τη γενικότερη Οικονομική Επιστήμη αλλά και από τη Στατιστική κ.α.

Η Διοικητική Λογιστική αποτελείται από τέσσερα διαφορετικά, ουσιαστικά μέρη. Αρχικά, βοηθά στον προσδιορισμό του κόστους, δηλαδή στον προσδιορισμό του ποσού

που κοστίζει ένα προϊόν για να παραχθεί. Εν συνεχεία, ελέγχει αν το κόστος πραγματοποιήθηκε είναι λογικό όσον αφορά το έργο που εκτελείται. Έπειτα, η Διοικητική Λογιστική αξιολογεί την απόδοση, δηλαδή αν τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί αποτελεσματικά ή όχι. Τέλος, παρέχει πληροφορίες για τον προγραμματισμό και τη λήψη αποφάσεων, όπως για παράδειγμα αν η παραγωγή ενός προϊόντος θα έπρεπε να έχει προστεθεί ή αν θα έπρεπε μία εγκατάσταση να έχει επεκταθεί.

Σύμφωνα με την CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) η Διοικητική Λογιστική ορίζεται (1996) ως την παροχή πληροφοριών που είναι αναγκαίες από τη Διοίκηση για σκοπούς, όπως:

- Η διαμόρφωση των πολιτικών της επιχείρησης
- Ο προγραμματισμός και ο έλεγχος των δραστηριοτήτων της
- Η λήψη αποφάσεων για εναλλακτικές στρατηγικές
- Οι κοινοποιήσεις προς το εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης
- Οι κοινοποιήσεις προς τους εργαζόμενους
- Η προφύλαξη της περιουσίας της επιχείρησης

Σχήμα 1.2.: Σκοποί της Διοικητικής Λογιστικής



Από την άλλη, η Λογιστική Κόστους δεν αναφέρεται μόνο στη διαδικασία της παρουσίασης λογιστικών καταστάσεων αλλά αναφέρεται στην διαδικασία προσδιορισμού του κόστους κάποιου συγκεκριμένου προϊόντος ή δραστηριότητας. Μπορούμε να πούμε ότι η Λογιστική Κόστους μπορεί να ταξινομηθεί σε τέσσερις ξεχωριστές δραστηριότητες. Αρχικά, στον προσδιορισμό του κόστους, η οποία και είναι η σημαντικότερη δραστηριότητα αφού οι υπόλοιπες τρεις είναι εξαρτώμενες από αυτήν. Δεύτερον, στην καταγραφή του κόστους σε διάφορες λογιστικές εκθέσεις, οι περισσότερες των οποίων είναι για εσωτερική χρήση. Έπειτα, στην παρουσίαση του κόστους που είναι επίσης μια σημαντική δραστηριότητα. Τέλος, στην ανάλυση του κόστους η οποία δραστηριότητα είναι ένα εργαλείο για τους μάνατζερς αφού τους δίνει χρήσιμες πληροφορίες για να επιλύσουν τα προβλήματα της επιχείρησης και να προγραμματίσουν τις λειτουργίες της.

Εδώ είναι σημαντικό να σημειωθεί πως αφού τα συστήματα της Λογιστικής Κόστους είναι ένα πραγματικά χρήσιμο εργαλείο στα χέρια των μάνατζερς, θα ήταν καλό να μη σχεδιάζονται μόνο από τους ειδικούς της Λογιστικής, αλλά να συμμετέχουν ενεργά στο σχεδιασμό και μάνατζερς αλλά και μηχανικοί. Με αυτόν τον τρόπο, θα έχουμε ως αποτέλεσμα, να επιτευχθεί ο καλύτερος σχεδιασμός, όπως επίσης και η μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα των συστημάτων της Λογιστικής Κόστους.

1.3. Ιστορική αναδρομή

Τα συστήματα της Διοικητικής Λογιστικής σχεδιάστηκαν αρχικά για να βοηθήσουν στον συντονισμό των ποικίλων δραστηριοτήτων των ολοκληρωμένων επιχειρήσεων. Η απόδοση της επένδυσης θεωρείται στις περισσότερες περιπτώσεις σημαντικό μέτρο επιτυχίας. Οι οικονομικοί διευθυντές των επιχειρήσεων, στην προσπάθειά τους να διαμορφώσουν γνώμη για την επιχείρηση, βασίζονται στις περιοδικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, με αποτέλεσμα να μη μπορούν να αναγνωρίσουν πότε την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης. Και αυτό γιατί οι λογιστικοί αριθμοί δεν αποτελούν κατάλληλο μέτρο για την λειτουργία της επιχείρησης. Έτσι, αποκτά μεγάλη σημασία ο ρόλος της Διοικητικής Λογιστικής τόσο για την στρατηγική της επιχείρησης όσο και για την επίτευξη της ανταγωνιστικής επιτυχίας.

Οι πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής που χρησιμοποιούνται σήμερα, αναπτύχθηκαν στα μέσα της δεκαετίας 1920 και ελάχιστα στις μετέπειτα δεκαετίες λόγω έλλειψης σημαντικών κινήτρων ανάπτυξης. Ο κύριος λόγος είναι ότι οι μορφές της επιχειρηματικής οργάνωσης ήταν στραμμένες κυρίως σε πολυεθνικές επιχειρήσεις. Εξαιτίας όμως της ενίσχυσης των οργανωτικών σχημάτων, της ποικιλίας των προϊόντων και της πολυπλοκότητας των βιομηχανικών διαδικασιών δημιουργήθηκε η ανάγκη για προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων και τον αποτελεσματικό έλεγχο των διαδικασιών.

Οι παραπάνω συνθήκες δημιούργησαν νέες απαιτήσεις από τη Διοικητική Λογιστική σαν κλάδο, διότι οι μάνατζερς ενέδιδαν τον σχεδιασμό των συστημάτων διαχείρισης του κόστους στους χρηματοοικονομικούς διευθυντές και τους ελεγκτές των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ενώ θα έπρεπε να έχουν διατηρήσει ξεχωριστά συστήματα για διοικητικούς σκοπούς και ξεχωριστά για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στις επόμενες δεκαετίες, η παραγωγή επεκτάθηκε και η τεχνολογία της μεταβλήθηκε και έτσι άρχισαν να πραγματοποιούνται σημαντικές εξελίξεις στην τεχνολογία της πληροφόρησης. Θα περίμενε κανείς ότι οι μάνατζερς θα επανεξέταζαν την απόφαση να μην επενδύουν σε ένα πιο σχετικό και έγκαιρο σύστημα διοικητικής λογιστικής. Εκείνες τις δεκαετίες, χωρίς να διερωτηθεί κανείς από πού προέρχεται το πάγιο κόστος και πως καλύπτεται από κάθε προϊόν, υιοθετήθηκε ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και σε μεταβλητό με σκοπό τη λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο του κόστους. Η διοικητική λογιστική ενθαρρύνει τους διοικούντες-επιχειρηματίες να αυξήσουν το μέγεθος των επιχειρήσεών τους, επικεντρώνοντας την προσοχή τους στον συντονισμό της οικονομικής συναλλαγής.

Πριν από τη βιομηχανική επανάσταση, η λογιστική ήταν κυρίως μια καταγραφή των εξωτερικών σχέσεων μιας επιχείρησης με μία άλλη και επίσης μια καταγραφή των σχέσεων που προσδιορίζονται στην αγορά. Όμως λόγω της μεγάλης κλίμακας των παραγωγικών λειτουργιών προέκυψε η ανάγκη για περισσότερη έμφαση στον υπολογισμό των συμφερόντων μέσα στην ανταγωνιστική επιχείρηση και στη χρήση των λογιστικών αρχείων σαν ένα μέσο για το διοικητικό έλεγχο της επιχείρησης. Ωστόσο, η λογιστική αποτελούσε και εξακολουθεί να αποτελεί την κύρια πηγή πληροφόρησης των

ανώτερων και ανώτατων διοικητικών στελεχών για τη λήψη επιχειρησιακών αποφάσεων. Στόχος της είναι να τροφοδοτεί τους λήπτες αποφάσεων με πληροφορίες για τον σχεδιασμό – προγραμματισμό - προϋπολογισμός αλλά και τον έλεγχο των καθημερινών λειτουργιών της επιχείρησης ή του οργανισμού.

Βασικό τομέα της παροχής πληροφοριών της λογιστικής αποτελούν καταστάσεις που δεν αφορούν την καθημερινή λειτουργία της επιχείρησης. Σημαντικότερη περίπτωση αποτελεί η διαμόρφωση των Στρατηγικών πλάνων και πολιτικών της επιχείρησης και του οργανισμού. Τέλος, η λογιστική έχει την υποχρέωση να ανακοινώσει, ακολουθώντας βασικές αρχές και κανόνες, τα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης ή του οργανισμού σε όλους όσους έχουν ενδιαφέρον ή έννομο συμφέρον στην επιχείρηση.

Πριν το δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο, οι μηχανικοί και οι ειδικοί της λογιστικής χρησιμοποίησαν την πληροφόρηση σχετικά με τα πρότυπα με σκοπό να αυξήσουν την πιθανή απόδοση των έργων ή των διαδικασιών και επίσης για να παρέχουν πληροφόρηση για τον προγραμματισμό της ροής της εργασίας έτσι ώστε να ελαχιστοποιείται η σπατάλη των υλικών και του χρόνου.

Ο F. Taylor σχεδίασε συστήματα για την παρακολούθηση της απόδοσης της εργασίας και της α' ύλης και όχι την παρακολούθηση του χρηματοοικονομικού κόστους. Άρα, ο Taylor, σε αντίθεση με τους ειδικούς του μάνατζμεντ δεν χρησιμοποίησε τα πρότυπα ως μέσο ελέγχου του χρηματοοικονομικού κόστους. Οι παλιά απομονωμένες δραστηριότητες ανεξάρτητων επιχειρήσεων διακρίθηκαν σε επιχειρήσεις που αναπτύχθηκαν επειδή παρείχαν νέες ευκαιρίες για τους επιχειρηματίες να εκτείνουν τα κέρδη συνδέοντας τις διασκορπισμένες δραστηριότητες. Οι επιχειρηματίες αντιλήφθηκαν ότι η κοινή ιδιοκτησία, ο έλεγχος των πόρων, η πληροφόρηση και οι ανταμοιβές οδηγούσαν σε ανάληψη κινδύνου δημιουργώντας εσωτερικές συναλλαγές με αποτέλεσμα τον μετριασμό των επιπτώσεων της αβεβαιότητας στην αγορά. Όμως, λόγω της πολυπλοκότητας των εσωτερικών διαδικασιών η απώλεια των ωφελειών είναι αναπόφευκτη. Για την αντιμετώπιση του προβλήματος υιοθετήθηκε ένα οργανικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο οι συνολικές δραστηριότητες χωρίστηκαν σε τμήματα με υψηλά εξειδικευμένες δραστηριότητες, γεγονός που βοήθησε στην εξοικονόμηση των πόρων και οικονομίες της κλίμακας.

Στα τέλη του 19^{ου} αιώνα , το σύστημα της διοικητικής λογιστικής είχε αποδειχθεί ένας δημοφιλής μηχανισμός. Αν και είχαν δημιουργηθεί κάποια προβλήματα ελέγχου και παρακίνησης στις επιχειρήσεις με πολλές δραστηριότητες, οι ανώτατοι μάνατζερς ανακάλυψαν τους προϋπολογισμούς για τον συντονισμό και την εξισορρόπηση των ροών των πόρων από την πρώτη ύλη έως τον τελικό καταναλωτή.

Επίσης, για τη λύση των προβλημάτων ανέπτυξαν ένα μέτρο απόδοσης της επένδυσης για να συγκρίνουν την απόδοση στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης με τη συνολική απόδοση. Οι μάνατζερς, από την πρώτη στιγμή, έδωσαν ιδιαίτερη σημασία στην παραγωγικότητα και την απόδοση του κεφαλαίου και ήταν αυτοί που έπρεπε να κατανέμουν στις επιχειρήσεις με πολλές δραστηριότητες το κεφάλαιο. Από την άλλη μεριά, οι επιχειρήσεις ένα κεφάλαιο επικεντρώθηκαν στο πόσο αποδοτικά εκτελούνται οι δραστηριότητες, αφού το κεφάλαιο έχει επενδυθεί. Οι επιπτώσεις από την μετατόπιση της προσοχής στο κεφάλαιο στις επιχειρήσεις με πολλές δραστηριότητες, ακόμη και τώρα βρίσκονται στα συστήματα διοικητικής λογιστικής των αμερικανικών επιχειρήσεων πολλών δραστηριοτήτων του 19^{ου} αιώνα.

Έχοντας κατά νου την υπόθεση του Williamson, η επιχείρηση με πολλά τμήματα συμμορφώνει περισσότερο τους επικεφαλείς των τμημάτων προς τους στόχους ιδιοκτητών σε σχέση με αυτά που μπορεί να επιτύχει η αγορά κεφαλαίων από τους ανώτατους μάνατζερς των ολοκληρωμένων επιχειρήσεων. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι ότι οι ανώτατοι μάνατζερς μπορούν να αντλήσουν περισσότερες και πιο έγκυρες πληροφορίες σχετικά με την απόδοση των υφισταμένων.

Τελευταία, το γεγονός μείωσης του κόστους επεξεργασίας της πληροφόρησης δημιούργησε νέο ενδιαφέρον για την κοστολόγηση του προϊόντος. Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις ανέπτυξαν λογαριασμούς κόστους για την αξιολόγηση των εσωτερικών ευκαιριών για κέρδη και οφέλη από τους πόρους και επίσης για να ελέγξουν τις εσωτερικές διαδικασίες και τις δραστηριότητες που δημιούργησαν αυτές τις υψηλότερες αποδόσεις. Ωστόσο, αυτό που ενδιέφερε τους ελεγκτές ήταν η επίπτωση της πληροφόρησης στα ανακοινωμένα κέρδη, παρά η σχετικότητά της προς το κόστους του προϊόντος.

Μετά από τον δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο, οι ακαδημαϊκοί συγγραφείς κήρυξαν την Παλιγεννεσία της Διοικητικής Λογιστικής. Άλλωστε, μέχρι τη δεκαετία του 1930 μεγάλη προσοχή δίνονταν στο κόστος διανομής και επιπλέον τα έξοδα μάρκετινγκ και διανομής δε θεωρούνταν κόστη προϊόντος αλλά κόστη περιόδου.

Η σύγχρονη διαδικασία κοστολόγησης των αποθεμάτων γράφτηκε από μηχανικούς με σκοπό να αναπτύξουν πιο ακριβείς μεθόδους κοστολόγησης του προϊόντος για την εκτίμηση αλλά και την τιμολόγηση. Ο διάλογος για την άμεση κοστολόγηση κατά την δεκαετία του 1950 σε αντίθεση με την συμβολή της κοστολόγησης στην παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσέλκυσε το ενδιαφέρον.

Στη διάρκεια της δεκαετίας του 1930, ο R. S. Edwards στη Μ. Βρετανία (London School Of Economics) άρχισε να εκφράζει την ανησυχία του σχετικά με την ανικανότητα των συστημάτων κόστους, να προβλέπουν το μεταβλητό κόστος.

Αργότερα, στη δεκαετία του 1940, ο Vatter τόνιζε τη διοικητική σε αντίθεση με την εξωτερική χρήση των χρηματοοικονομικών δεδομένων. Μια επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει χρηματοοικονομικά δεδομένα για να μπορεί να λαμβάνει ευκολότερα και αξιόπιστα τις αποφάσεις.

Τα διοικητικά δεδομένα πρέπει να σχετίζονται με τη χρήση για την οποία προορίζονται. Υπάρχουν πολλοί τρόποι ταξινόμησης των δεδομένων κόστους αλλά και πολλά ερωτήματα, γι' αυτό πρέπει η διαδικασία να προβλέπει να τίθενται μαζί τα στοιχεία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που είναι σχετικά με μια δεδομένη διοικητική απόφαση. Σύμφωνα με την άποψη του Vatter είναι προτιμότερο κάποιος να παρέχει μη πλήρη δεδομένα στους μανάτζερς αλλά γρήγορα, παρά να τους παρέχει τέλεια πληροφόρηση πολύ αργά και να επηρεάσει οποιαδήποτε απόφαση ή ενέργεια. Επιπρόσθετα, ο Vatter τόνισε ότι η λογιστική για διοικητικούς σκοπούς ήταν διαφορετική από την καταγραφή των συναλλαγών για την περιγραφή και την καθιέρωση του χρηματοοικονομικού ιστορικού της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, το σύστημα της διοικητικής λογιστικής πρέπει να εξυπηρετεί την Διοίκηση.

Η διαδικασία της καταγραφής δεν γίνεται για λογιστικούς σκοπούς αλλά για την διενέργεια επιχειρηματικών λειτουργιών. Δεν υπάρχει για να παρέχει μόνο δεδομένα με

σκοπό τη δημιουργία χρηματοοικονομικών αρχείων και να διαβεβαιώνει ότι όλες οι συναλλαγές γράφονται, άλλα υποβοηθάτε για την πιο αποδοτική και ομαλή εκτέλεση των κανονικών λειτουργικών δραστηριοτήτων. Η Διοίκηση χρειάζεται τα αρχεία μόνο για τη λήψη αποφάσεων ενώ τα Λογιστήρια ενδιαφέρονται για το κόστος, αν δηλαδή χρησιμοποιείται με σκοπό να παρέχει ιστορικές εκθέσεις περί των συναλλαγών για τη μέτρηση του εισοδήματος ή της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης στο τέλος του έτους. Οι αποφάσεις της Λογιστικής πρέπει να λαμβάνονται όταν έχουν αποτέλεσμα και αναφορά σε μελλοντικές δραστηριότητες ενώ οι αποφάσεις της Διοίκησης πρέπει να λαμβάνονται έγκαιρα όταν ζητηθεί, ακόμη και αν τα διαθέσιμα σε αυτές δεδομένα είναι μη πλήρη ή δεν έχουν βάση. Ο Vatter τόνισε ότι η Λογιστική υπάρχει για να εξυπηρετεί τον διοικητικό έλεγχο και να βοηθά την διοίκηση να λειτουργεί ορθότερα.

Το 1976 ο R. Anthony πρότεινε ένα πλαίσιο για τις διάφορες δραστηριότητες ελέγχου και προγραμματισμού. Το ιεραρχικό αυτό πλαίσιο διαχωρίζει τρεις διαδικασίες :

- α) το στρατηγικό προγραμματισμό
- β) το διοικητικό έλεγχο
- γ) το λειτουργικό έλεγχο

Η διαδικασία του στρατηγικού προγραμματισμού είναι η διαδικασία λήψης αποφάσεων για στόχους, αλλαγές στους στόχους, τους πόρους που χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των στόχων και τις πολιτικές που πρόκειται να ρυθμίσουν την απόκτηση, τη χρήση και τη διάθεση των πόρων. Όσον αφορά τη διαδικασία του διοικητικού ελέγχου, διεκπεραιώνεται από τους μάνατζερς. Με αυτή τη διαδικασία καταφέρνουν να εξασφαλίσουν ότι οι πόροι αποκτώνται και χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά για την επίτευξη των στόχων. Τέλος, ο λειτουργικός έλεγχος είναι η διαδικασία κατά την οποία μπορεί να εξασφαλισθεί ότι κάποιες συγκεκριμένες ενέργειες διενεργούνται αποδοτικά. (Αναστασία Γ.Μαγγίνα, 1995)

Τα προηγούμενα χρόνια, η επιχείρηση ήταν ικανή να χειριστεί το θέμα της πραγματοποίησης κέρδους λόγω της καλής πληροφόρησης περί αυτού. Σήμερα όμως, η δυνατότητα αυτή περικυκλώνεται και από άλλες δυνάμεις, γι'αυτό και η Διοικητική Λογιστική πρέπει να έχει την ικανότητα να αποφανθεί για το αν οι αποφάσεις θα αποκομίσουν κέρδη βάσει των συναλλαγών. Για να το πετύχει όμως αυτό, πρέπει να ενημερωθεί κατάλληλα από τα υπάρχοντα εγχειρίδια Κοστολόγησης και Διοικητικής

Λογιστικής. Αυτά επικεντρώνουν το ενδιαφέρον τους σε μεταβλητές που βασίζονται στον όγκο παραγωγής- όταν σχολιάζονται θέματα προϋπολογισμών-, ανάλυσης αποκλίσεων και εκτιμήσεων κόστους. Τέτοιες μεταβλητές θεωρούνται ο αριθμός μονάδων εκροής ή η χρηματική αξία άμεσων υλικών. Άρα δημιουργείται μια νέα πληροφόρηση, η οποία γίνεται βάσει των δραστηριοτήτων, και αφορά το έργο ή τη δραστηριότητα που απορροφά πόρους και παρέχει αξία σε μια επιχείρηση. Όταν οι μάνατζερς προσπαθούν να επιτύχουν κέρδη αντιμετωπίζοντας το κόστος, στην ουσία χρησιμοποιούν το κόστος για να μετρήσουν έμμεσα τις δραστηριότητες.

Ίσως παλαιότερα, λόγω έλλειψης της ηλεκτρονικής επεξεργασίας να ήταν δύσκολη η συγκέντρωση της πληροφορίας, όμως με την πάροδο του χρόνου η πληροφορία μπορεί να γίνει διαθέσιμη με μεγάλη ευκολία. Βέβαια, όταν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν απλές διαδικασίες και παράγουν ομογενή προϊόντα, μπορεί να τους διευκολύνει και η πληροφόρηση βάσει κόστους που αναφέρθηκε παραπάνω. Όμως οι επιχειρήσεις οι οποίες προσπαθούν να αντιμετωπίσουν τον ανταγωνισμό δεν είναι ούτε απλές ούτε ομογενείς.

Συμπερασματικά, το πλαίσιο και η δομή της παγκόσμιας κλάσης της Διοικητικής Λογιστικής δε θεμελιώνεται από τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση αλλά από την πληροφόρηση βάσει των δραστηριοτήτων. Η πρώτη έχει σχέση με τις πηγές της ανταγωνιστικής αξίας, δηλαδή με την ποιότητα, την ευεξία και το κόστος των λειτουργικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Αυτές οι πηγές δείχνουν πόσο αποτελεσματικά παρέχουν, οι λειτουργικές δραστηριότητες, αξία στον καταναλωτή. Από την άλλη η δεύτερη καθιστά τους μάνατζερς ικανούς να εκτιμούν τη μακροχρόνια κερδοφορία του τρέχοντος μείγματος των προϊόντων και των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Η στρατηγική αυτή πληροφόρησης, δείχνει το πόσο αποτελεσματικές είναι οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης όσον αφορά το κόστος, σε σύγκριση με άλλες που βρίσκονται εκτός επιχείρησης, αλλά και αν η διαχείριση του μείγματος των προϊόντων έχει γίνει με τον πιο κερδοφόρο τρόπο.

Στην παραδοσιακή Διοικητική Λογιστική, οι παραπάνω χρήσεις της πληροφόρησης βάσει των δραστηριοτήτων μοιάζουν με τον έλεγχο και τον προγραμματισμό. Η πληροφόρηση βάσει των δραστηριοτήτων παρέχει πληροφορίες για ολόκληρο το φάσμα αξίας- σχεδιασμού, μηχανικής και παροχής υπηρεσιών μετά την πώληση. Έτσι

επικεντρώνει την προσοχή των μάνατζερς στις αιτίες που προκαλούν το κόστος πάρα στα χρηματοοικονομικά μεγέθη.

Ο όρος «οδηγός κόστους» σχετίζεται ιδιαίτερα με τις προσεγγίσεις βάσει των δραστηριοτήτων. Ο οδηγός κόστους του πρώτου σταδίου δείχνει παράγοντες όπως ο χρόνος που ξοδεύεται ενώ ο οδηγός κόστους του δεύτερου σταδίου συνδέει το κόστος δραστηριότητας με το προϊόν. Επίσης μια άλλη χρήση του είναι η σύνδεση με παράγοντες που προκαλούν υψηλό κόστος και πραγματοποιούνται όταν γίνεται η δραστηριότητα και όχι όταν ο παράγοντας που την προκαλεί πραγματοποιείται τόσο συχνά.

Το 1990 οι Fuster και Gupta ταξινόμησαν τους οδηγούς κόστους σε τρεις ομάδες. Αρχικά, τους οδηγούς κόστους που σχετίζονται με τον όγκο παραγωγής. Η ομάδα αυτή μπορεί να σχετίζεται είτε με το μέγεθος των εγκαταστάσεων, είτε με το επίπεδο εκροής που πραγματοποιείται στη συγκεκριμένη εγκατάσταση. Επίσης, οι οδηγοί κόστους που σχετίζονται με την πολυπλοκότητα. Αυτή μπορεί να προκύψει σε μια ποικιλία περιπτώσεων που επηρεάζουν το επίπεδο των Γ.Β.Ε. Οι περιοχές πολυπλοκότητας που υπάρχουν είναι ο σχεδιασμός του προϊόντος, οι προμήθειες, η βιομηχανική διαδικασία, η γραμμή παραγωγής και η διανομή. Τέλος, είναι και οι οδηγοί κόστους που σχετίζονται με την απόδοση. Η απόδοση αναφέρεται στη σχέση μεταξύ εισροών και εκροών. Όσο χαμηλότερο είναι το επίπεδο εισροών για ένα συγκεκριμένο επίπεδο εκροών, τόσο πιο αποδοτικές είναι οι λειτουργίες. Οι περιοχές που σχετίζονται με την απόδοση είναι εκείνες που βασίζονται στο χρόνο, δηλαδή οι δραστηριότητες εκείνες που μειώνουν τον χρόνο εκροής για συναρμολόγηση των προϊόντων αυξάνουν την απόδοση. Επίσης, οι περιοχές οι περιοχές οι οποίες δεν προσθέτουν αξία. Ο περιορισμός δραστηριοτήτων που καταλήγουν σε κόστος που πραγματοποιείται χωρίς οποιαδήποτε επιβάρυνση στο προϊόν ή την υπηρεσία, όπως συλλαμβάνεται από τον πελάτη, αυξάνει την απόδοση.

Στην δεκαετία του 1970, οι επιχειρήσεις-ηγέτες έστρεψαν το ενδιαφέρον τους προς την αξία και την ανταγωνιστικότητα, αφού και οι πηγές δημιουργίας αξίας του καταναλωτή άλλαξαν δραματικά. Οι δραστηριότητες-έργα που απορροφούν πόρους έχουν τη δύναμη να προσθέτουν αξία και όχι το λογιστικό κόστος αυτό καθαυτό. Οι προσπάθειες που αναλώνονται, θεωρούνται ανθρώπινη δραστηριότητα και συνεπώς δεν περιέχουν αξία. Οπότε οι μάνατζερς πρέπει να χειριστούν και να απομακρύνουν αυτές τις

δραστηριότητες χωρίς αξία, για την επίτευξη της ανταγωνιστικότητας. Για το λόγο αυτό, πρέπει να εντοπίζουν τις αιτίες των καθυστερήσεων, των υπερβολών και των ανωμαλιών σε όλες τις δραστηριότητες. Στους λογαριασμούς κόστους καταγράφονται τα αποτελέσματα δραστηριοτήτων χωρίς αξία για κατηγορίες λογαριασμών όπως είναι τα υπολείμματα- που δείχνουν υπερβολή-, τα αποθέματα- που δείχνουν καθυστέρηση- και η άνιση κατανομή της παραγωγής- που δείχνει ανωμαλία-.

Οι μάνατζερς χρειάζονται πληροφόρηση σχετικά με τις αιτίες πρόκλησης της καθυστέρησης, των υπερβολών και των ανωμαλιών που προκαλούν τη σπατάλη στις λειτουργικές δραστηριότητες, έτσι ώστε να μπορέσουν να ανταποκριθούν στις ανταγωνιστικές λειτουργίες που παρέχουν αξία στους καταναλωτές. Προφανώς, μια επιχείρηση που θέλει να επιτύχει και να νικήσει τον ανταγωνισμό πρέπει να μειώσει τη σπατάλη και όχι το κόστος. Η σπατάλη στις λειτουργικές δραστηριότητες μπορεί να αντιμετωπιστεί με την παρουσίαση της ροής των δραστηριοτήτων σε ολόκληρο τον οργανισμό.

Στην περίπτωση αυτή, αιτίες που προκαλούν σπατάλη είναι η κακή εκπαίδευση του προσωπικού που ασχολείται με την εν λόγω δραστηριότητα, συγκρούσεις στα καθήκοντα των εργαζομένων και φτωχά σχεδιασμένα μηχανήματα. Επίσης, ο εντοπισμός των πόρων που δημιουργούν την καταναλωτική αξία για κάθε δραστηριότητα, παίζει σημαντικό ρόλο στη μείωση της δαπάνης. Ο εντοπισμός των δυνάμεων που γεννούν την καθυστέρηση, τις υπερβολές και τις ανωμαλίες, επιζητά την συνεργασία όλων στην επιχείρηση. Ακόμη, ουσιαστικός είναι και ο ρόλος του εντοπισμού της πηγής των αιτιών των προβλημάτων για όλες τις δραστηριότητες και η ανίχνευση των δεικτών σπατάλης. Αφού εντοπιστούν οι αιτίες σπατάλης, το συνολικό οπλοστάσιο των νέων μεθόδων που σχετίζονται με την διοίκηση αποθεμάτων, τον συνολικό έλεγχο της ποιότητας και την συμμετοχή των εργαζομένων, απαιτείται να τα απομακρύνει. Η αντιμετώπιση της σπατάλης σε δραστηριότητες περιλαμβάνει ανάπτυξη μέτρων που οδηγούν στην επιτυχία μιας επιχείρησης, με την εξαφάνιση των δυνάμεων εκείνων που δημιουργούν καθυστέρηση, υπερβολές και ανωμαλίες.

Στο σημείο αυτό οι μάνατζερς χρειάζονται και άλλους δείκτες, όπως αυτόν του χρόνου. Ο χρόνος που χρειάζεται για να κάνει κανείς κάτι αποτελεί ένα δείκτη ανταγωνιστικότητας. Όσο λιγότερος είναι ο χρόνος, τόσο μεγαλύτερη είναι η ευελιξία.

Επίσης, σημαίνει υψηλότερη ποιότητα και χαμηλότερο κόστος στις περισσότερες των περιπτώσεων.

Υπάρχουν και άλλοι δείκτες σπατάλης όπως η μετακίνηση των εργαλείων, ο χώρος που χρησιμοποιείται σε δραστηριότητες της παραγωγής, ο αριθμός των ειδών που χρειάζονται για κάθε προϊόν και φυσικά ο χρόνος τακτοποίησης και οργάνωσης του εργοστασίου. Οι δείκτες αυτοί αποτελούν μη χρηματοοικονομικά μέτρα απόδοσης σε λειτουργικές δραστηριότητες.

Στην Ιαπωνία, ηγετικό στέλεχος δήλωσε ότι: διαχρονικά, η χρηματοοικονομικά προσανατολισμένη Διοίκηση θα πρέπει να ξεφύγει από την σκέψη ότι οι λεπτομερείς χρηματοοικονομικοί στόχοι παρακινούν την λειτουργική βελτίωση. Επίσης, υποστηρίζει ότι οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τις νέες μεθόδους διοίκησης, αποφεύγουν να δίνουν έμφαση στα παραδοσιακά μέτρα. Και όσο μεγαλύτερη εμπιστοσύνη έχει η διοίκηση στις έννοιες της διοίκησης των αποθεμάτων, ολικής ποιότητας κ. τ. λ. ,τόσο μικρότερη θα είναι η ζήτηση για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Και επίσης οποιεσδήποτε ενέργειες βελτιώνουν την ποιότητα και μειώνουν το χρόνο παράδοσης των προϊόντων, θα μειώνουν και το λειτουργικό κόστος. (Αναστασία Γ. Μαγγίνα, 1995)

Ωστόσο, οι μάνατζερς πρέπει να γνωρίζουν ότι για να καταφέρουν να περιορίσουν τις δραστηριότητες χωρίς αξία, δεν είναι απαραίτητο να μειωθεί το κόστος που καταγράφεται σύμφωνα με τους λογαριασμούς που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επίσης και οι μη χρηματοοικονομικοί δείκτες μέτρησης που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο των λειτουργιών δε μειώνουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση περί κόστους της επιχείρησης.

Η πληροφόρηση χρησιμοποιείται για προγραμματισμό ανώτατου επιπέδου, συντονισμό και αποφάσεις κατανομής πόρων. Τέτοιοι πόροι παρέχουν ανταγωνιστική αξία στους πελάτες και στο κόστος που υπερβαίνει την αξία που παρέχεται. Το γεγονός αυτό γεννά ανάγκες για την επιχείρηση να αλλάξει το μίγμα των δραστηριοτήτων της και το μίγμα των προϊόντων της.

Επιπλέον, άλλοι δυο τρόποι πληροφόρησης βάσει δραστηριοτήτων μπορούν να ανακαλύψουν πόσο επικερδώς μια επιχείρηση καταναλώνει πόρους στις δραστηριότητες

της. Αυτή η πληροφόρηση βοηθά τους μάνατζερς να εκτιμήσουν την κλίμακα και των σκοπό των λειτουργικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης.

Αρχικά, για την αντιμετώπιση της ζήτησης των πελατών οι δραστηριότητες παρέχουν εκροή. Από την άποψη αυτή ο πελάτης δεν είναι ο τελικός καταναλωτής αλλά ο επόμενος χρήστης της εκροής μιας δραστηριότητας. Κάθε δραστηριότητα πρέπει να στοχεύει στην παροχή αξίας στον πελάτη σε ένα λογιστικό κόστος. Αν η εκροή μιας δραστηριότητας κοστίζει περισσότερο από μια άλλη, τότε η επιχείρηση δεν είναι τόσο αποδοτική όσο θα μπορούσε να είναι. Οι μάνατζερς όμως χρειάζονται πληροφόρηση για να μπορέσουν να υπολογίσουν και να συγκρίνουν το κόστος κάθε δραστηριότητας. Μια μορφή πληροφόρησης είναι η επιβάρυνση η οποία μοιάζει με την τιμή που μια επιχείρηση επιβάλλει για την εκροή που παρέχει στους πελάτες της μέσα στην επιχείρηση. Η μορφή αυτή επιβάρυνσης και η τιμή που ένα κέντρο δραστηριότητας επιβάλλει για την εκροή που παρέχει στους πελάτες της μέσα στην επιχείρηση. Έτσι, η μορφή αυτή βοηθά στην κατανομή των πόρων μέσα σε μια επιχείρηση κατά ένα τρόπο παρόμοιο προς τις τιμές σε ανταγωνιστικές αγορές. Επίσης, οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν αυτή τη μορφή πληροφόρησης αναμένεται όχι μόνο να αναπληρώσει το κόστος αλλά και να συνδεθεί ευνοϊκά με τη σύγκριση έναντι αγοραίων τιμών.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έχουν διάφορα χαρακτηριστικά, σημαντικότερο εκ των οποίων είναι ότι χρησιμοποιούνται για να παρέχουν τον σύνδεσμο μεταξύ εσόδων που πραγματικά κερδίζονται και των εξόδων για την παραγωγή των προϊόντων. Όμως τα συστήματα αυτά δε μπόρεσαν να συμβαδίσουν με τις τεράστιες αλλαγές στις διαδικασίες και στο μίγμα της παραγωγής στις επιχειρήσεις.

Τα συστήματα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων βοηθούν καλύτερα τα οικονομικά της παραγωγής και παρέχουν καλύτερη καθοδήγηση στους μάνατζερς όσον αφορά τις αποφάσεις σχετικά με την τιμολόγηση, την διαχείριση των σχέσεων με τον πελάτη, το μίγμα προϊόντος, τις δραστηριότητες βελτίωσης των διαδικασιών και την απόκτηση της τεχνολογίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο : ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1. Κοστολόγηση

2.1.1. Έννοια και σκοπός της Κοστολόγησης

Κοστολόγηση μπορεί να ορισθεί η διαδικασία κατά την οποία προσδιορίζεται το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος. Είναι μια κατάσταση λογιστική, που έχει ως σκοπό τη συγκέντρωση, την κατάταξη αλλά και την απεικόνιση των δαπανών που προσδιορίζουν στην πραγματικότητα το κόστος των προϊόντων. Το κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται ανά στοιχείο κόστους και στη συνέχεια καταγράφεται σε έναν λογαριασμό αποθεμάτων που φέρεται ως ημιέτοιμο προϊόν.

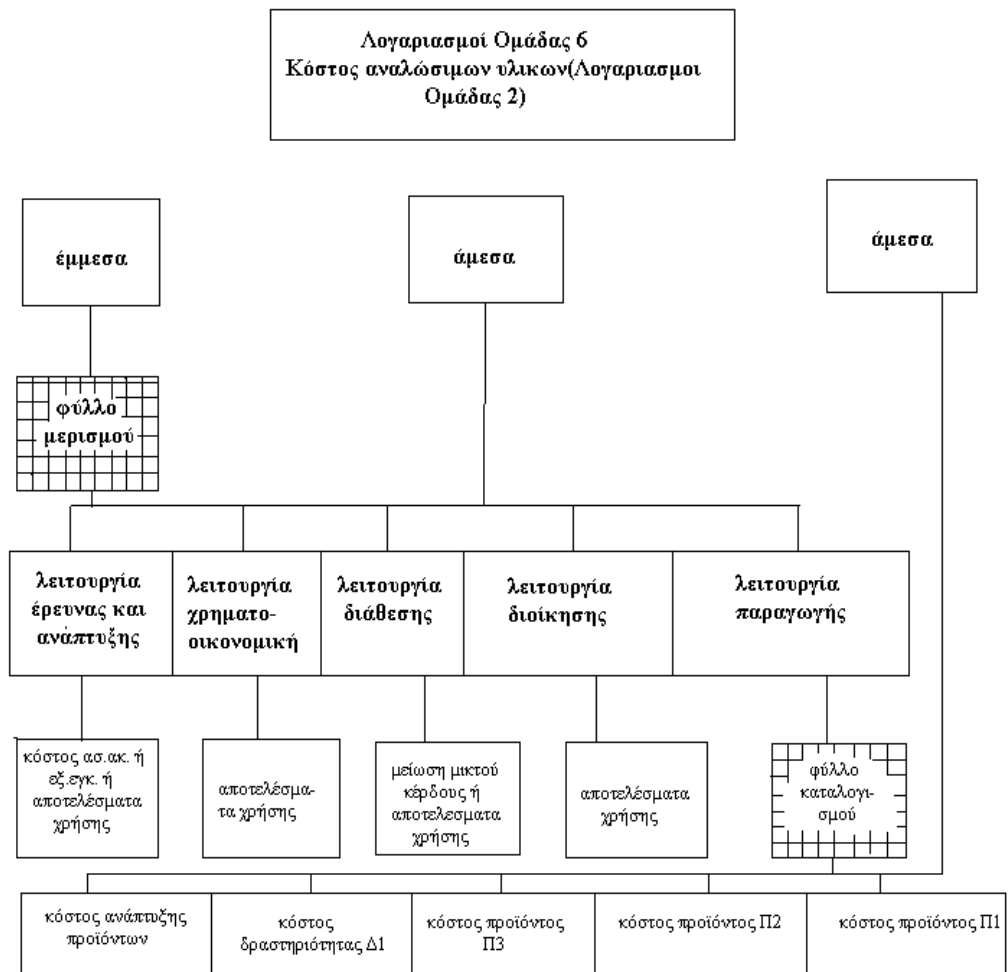
Όταν το προϊόν αυτό ολοκληρωθεί, δηλαδή όταν πάρει τη μορφή του έτοιμου προϊόντος, το κόστος μεταφέρεται σε έναν άλλο λογαριασμό, το έτοιμο προϊόν. Όταν τα προϊόντα πωλούνται, το κόστος μεταφέρεται από το έτοιμο προϊόν στο λογαριασμό πωληθέντα προϊόντα.

Τα κοστολογήσιμα μεγέθη, δηλαδή τα στοιχεία του κόστους, πρέπει να συγκεντρωθούν κατά προορισμό, ώστε να σχηματισθεί το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, οι οποίες είναι:

- Η λειτουργία της παραγωγής
- Η διοικητική λειτουργία
- Η λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης
- Η λειτουργία διάθεσης
- Η χρηματοοικονομική λειτουργία

Η λειτουργία της παραγωγής, όπως πιθανότατα και οι υπόλοιπες λειτουργίες, πρέπει να υποδιαιρεθούν σε κέντρα – θέσεις κόστους κύρια και βοηθητικά. Το συνολικό κόστος κάθε δραστηριότητας της επιχείρησης, που αποτέλεσε ένα κέντρο – θέση κόστους, καταλογίζεται στα προϊόντα που παράχθηκαν από αυτή. Ο καταλογισμός του λειτουργικού κόστους στα παραγόμενα προϊόντα γίνεται με τη βοήθεια φύλλων καταλογισμού και επίσης με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων κριτηρίων.

Διάγραμμα 2.1.: Διαδικασία κοστολόγησης



κόστος ασ.ακ.= κόστος ασώματων ακινητοποιήσεων
 εξ.εγκ.= έξοδα εγκαταστάσεως

Σκοπός της Διοίκησης κάθε επιχείρησης είναι να τη διοικήσει με τον πιο αποδοτικό τρόπο. Αυτό είναι εφικτό μόνο αν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν την επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες είναι η αγορά, η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, το οικονομικό περιβάλλον, οι συνθήκες παραγωγής και το κόστος.

Ο σκοπός λοιπόν της κοστολόγησης είναι να παρέχει στη Διοίκηση της επιχείρησης τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν να κάνουν με τον παράγοντα κόστος. Εκτός από τη βοήθεια όμως που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη σωστών αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας αλλά και τον προγραμματισμό μιας επιχείρησης. (Γεώργιος Ι. Βενιέρης, 1992)

2.1.2. Απαραίτητα έντυπα κοστολόγησης

Η υπηρεσία της κοστολόγησης οφείλει να παρακολουθεί ποια υλικά αναλώθηκαν και ποια κατεργασία διενεργήθηκε για κάθε παραγγελία. Συνεπώς, οφείλει να επιβάλει τη συμπλήρωση ορισμένων βασικών εντύπων από τα οποία να προκύπτουν οι απαραίτητες πληροφορίες.

Τέτοια βασικά έντυπα είναι τα εξής:

Η εντολή παραγωγής, στην οποία δίνεται αύξοντας αριθμός και στην οποία περιγράφεται το είδος και η ποσότητα του προς εκτέλεση έργου, η χρονολογία έναρξης και περάτωσης της κατασκευής. Η εντολή αυτή συνοδεύεται από άλλες καταστάσεις στις οποίες αναγράφονται τα απαραίτητα για την εκτέλεση του έργου υλικά, η σειρά των κατεργασιών που θα ακολουθήσουν, τα σχέδια των προκατασκευαστικών έργων και οι οδηγίες εκτέλεσης. Η εντολή παραγωγής εξατομικεύει την παραγγελία από άλλες παραγγελίες που ενδεχομένως να εκτελούνται συγχρόνως στο εργοστάσιο.

Η αίτηση υλικών, που εκδίδεται από τα τμήματα και απευθύνεται στις αποθήκες για να χορηγήσουν τα απαιτούμενα υλικά.

Το δελτίο εξαγωγής πρώτων και βοηθητικών υλών, το οποίο εκδίδεται από το λογιστήριο αποθηκών βάσει των αιτήσεων υλικών.

2.2. Συστήματα – μέθοδοι κοστολόγησης

2.2.1. Γενικά για τις μεθόδους

Στα μέσα της δεκαετίας του 1970, οι επιχειρήσεις υπέστησαν μεγάλες αλλαγές όντας επηρεασμένες από τον παγκόσμιο ανταγωνισμό και φυσικά από τις τεχνολογικές καινοτομίες της εποχής. Το νέο αυτό επιχειρησιακό περιβάλλον απαιτούσε καταλληλότερους και αποδοτικότερους τρόπους διαχείρισης των πληροφοριών, όσον αφορά όχι μόνο τις δραστηριότητες της επιχείρησης αλλά και τα προϊόντα, τις υπηρεσίες, τους καταναλωτές κ.α.

Ωστόσο, μερικές επιχειρήσεις δε χρησιμοποίησαν προς όφελος τους τις αλλαγές αυτές. Οι μάνατζερς αυτών βασίστηκαν σε πληροφορίες από κάποιο κοστολογικό σύστημα που είχε σχεδιαστεί για μια απλοϊκότερη τεχνολογικά εποχή, στην οποία ο ανταγωνισμός περιοριζόταν σε τοπικό επίπεδο.

Έτσι οι μάνατζερς είχαν περιορισμένη πληροφόρηση για να οδηγήσουν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες σε βελτίωση, όπως επίσης δεν είχαν τη δυνατότητα να συγκεντρώσουν ακριβείς και πολύτιμες πληροφορίες για να διαμορφώσουν σωστές στρατηγικές όσον αφορά τις διαδικασίες, τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους καταναλωτές. Με το πέρας των χρόνων, οι επιχειρήσεις αυτές δεν άντεξαν τον ανταγωνισμό.

Οι υπόλοιπες επιχειρήσεις ενημερώθηκαν πλήρως και χρησιμοποίησαν τις νέες αυτές αλλαγές του επιχειρησιακού περιβάλλοντος προς όφελος τους. Έμαθαν για τα νέα κοστολογικά συστήματα και επέλεξαν το καταλληλότερο για αυτές, γεγονός που τις οδήγησε στην άνθιση. (Robert S. Kaplan, Robin Cooper, 1997)

Συγκεκριμένα, τα συστήματα – μέθοδοι κοστολόγησης, δηλαδή ο τρόπος υπολογισμού του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος, εξαρτάται από τη μορφή διαδικασίας. Αναλυτικότερα, η φύση της παραγωγικής διαδικασίας, δηλαδή ο τρόπος διεξαγωγής της παραγωγής όπως επίσης και τα στάδια κατεργασίας που συντελούνται στην επιχείρηση, είναι ο βασικός παράγοντας που καθορίζει το σύστημα κοστολόγησης σε κάθε επιχείρηση. Όσο πιο λεπτομερειακό είναι το κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι και η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του.

Υπάρχουν πολλοί τρόποι παραγωγής. Δύο όμως είναι οι πιο διαδεδομένοι οι οποίοι δίνουν και το όνομά τους στα συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται συχνότερα :

- η εξατομικευμένη παραγωγή
- και η συνεχής παραγωγή

2.2.2. Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ονομάζεται διαφορετικά και κοστολόγηση κατά προϊόν ή και κοστολόγηση κατά παραγγελία. Αυτή βασίζεται στο γεγονός ότι η παραγωγή οργανώνεται κατά τέτοιο τρόπο που είναι δυνατόν να παράγονται προϊόντα που διαφέρουν μεταξύ τους, προϊόντα που παράγονται κατά παραγγελία ή γενικά προϊόντα που μπορούν εύκολα να αναγνωριστούν και να τοποθετηθούν ατομικά σε χωριστές μονάδες ή ομαδικά σε μικρές ομάδες που χρειάζονται ιδιαίτερα αυξημένη προσοχή και επιδεξιότητα για να παραχθούν. Η παραγωγή του είδους αυτού οργανώνεται συνήθως όταν υπάρχουν σημαντικές διαφορές στις μονάδες προϊόντων ή στις ομάδες παραγόμενων προϊόντων.

Το κόστος αποδίδεται στο έργο που περνά μέσα από το εργοστάσιο και συσσωρεύεται πάνω σε τόπους που αναφέρονται ως έργο ή παραγγελία. Κάθε παραγγελία, συνήθως, υποδιαιρείται σε τρία βασικά τμήματα: υλικά, εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Σαν παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε την κατασκευή ατομικών ή θερινών κατοικιών, που η κάθε μια διαφέρει σύμφωνα με το οικόπεδο, τα σχέδια αλλά και τις επιθυμίες του ιδιοκτήτη. Άλλα παραδείγματα αποτελούν η παραγωγή επίπλων, πλοίων, εκτυπώσεων, η παραγωγή εξειδικευμένων μηχανημάτων, που είναι βασισμένες σε ειδικές συνθήκες και χαρακτηριστικά του πελάτη ή του εργοστασίου, όπως επίσης και η κατασκευή γεφυρών, σχολείων και γενικά άλλων μεγάλων έργων. Επομένως, βασικό χαρακτηριστικό της παραγωγής κατά έργο είναι η εξατομίκευση και η ανομοιογένεια των παραγόμενων προϊόντων.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την κοστολόγηση κατά παραγγελία, πρέπει να συγκεντρώνουν τα στοιχεία του κόστους που αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη» για την κάθε παραγγελία ξεχωριστά. Σε εκείνες τις περιπτώσεις που η ολοκλήρωση των προϊόντων γίνεται σε παραπάνω από ένα τμήματα, ο λογαριασμός αυτός παρακολουθείται για κάθε ένα τμήμα χωριστά. Τότε, το κόστος κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο, το νέο κόστος στο επόμενο κ.ο.κ. έως την ολοκλήρωση του προϊόντος. Έτσι το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευθεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος κάθε

παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη». (Γεώργιος Βενιέρης, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση, 2005)

Παράδειγμα 2.1.

- Ας υποθέσουμε ότι σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο αγοράστηκαν πρώτες ύλες και λοιπά υλικά 8.000€. Όλες οι αγορές πρώτων υλών και υλικών χρεώνονται στον λογαριασμό «Πρώτες ύλες». Το αναλυτικό καθολικό αυτού του λογαριασμού παρακολουθεί την κίνηση του κάθε είδους ξεχωριστά και σε μεγάλο βαθμό συμπίπτει με τις καρτέλες της αποθήκης της επιχείρησης.

Η λογιστική εγγραφή θα είναι:

	X	Π
Πρώτες ύλες	8.000,00	
Προμηθευτές ή Ταμείο κ.α.		8.000,00

- Με βάση τις αιτήσεις υλικών γίνονται οι εξαγωγές από την αποθήκη πρώτων υλών και υλικών. Οι πρώτες ύλες χρεώνονται στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη». Ο λογαριασμός αυτός παίζει πολύ σημαντικό ρόλο στο σύστημα της λογιστικής παρακολούθησης του κόστους εξατομικευμένης παραγωγής, γιατί σε αυτόν συγκεντρώνονται όλες οι δαπάνες, οι σχετικές με το κόστος παραγωγής και μέσω αυτού γίνεται ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής κάθε παραγγελίας. Το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού αυτού συμπίπτει με τα φύλλα υπολογισμού κόστους παραγγελίας. Τα υπόλοιπα υλικά που χορηγούνται από την αποθήκη χρεώνονται στο λογαριασμό «Γενικά βιομηχανικά έξοδα». Έστω ότι στη χρονική περίοδο αυτή έγιναν χορηγήσεις πρώτων υλών 3.200€ και χορηγήσεις λοιπών υλικών 500€.

Η ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

	X	Π
Παραγωγή σε εξέλιξη	3.200,00	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	500,00	
<u>Πρώτες ύλες</u>		3.700,00

Εάν υπάρξουν επιστροφές πρώτων υλών ή υλικών στην αποθήκη, θα πρέπει να γίνει η αντίστροφη εγγραφή.

- Με την βοήθεια των φύλλων ανάλυσης χρόνου ή των καρτών εργασίας είναι δυνατός ο προσδιορισμός της άμεσης και έμμεσης εργασίας η οποία αναλώθηκε για μια συγκεκριμένη παραγγελία. Όπως και στην προηγούμενη εγγραφή εργασία θα χρεωθεί στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη» ενώ η έμμεση εργασία στο λογαριασμό «Γενικά βιομηχανικά έξοδα». Έστω το κόστος της άμεσης εργασίας 2.500€ και της έμμεσης 700€.

Η ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

	X	Π
Παραγωγή σε εξέλιξη	2.500,00	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	700,00	
Έξοδα προσωπικού		3.200,00

- Κατά την επεξεργασία των παραγγελιών συμβαίνουν άλλα διάφορα έξοδα σχετικά με την παραγωγή των προϊόντων που δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί σε ποια από τις παραγγελίες θα πρέπει να αντιστοιχηθούν. Αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό «Γενικά βιομηχανικά έξοδα». Διαφορετικά θα χρεώνονταν στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη». Έστω ότι δημιουργήθηκαν τα εξής γενικά βιομηχανικά έξοδα: Ασφάλιστρα μηχανημάτων 250€ , αποσβέσεις μηχανημάτων 800€ , φωτισμός εργοστασίου 450€.

Η ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

	X	Π
Γενικά βιομηχανικά έξοδα	1500,00	
Ασφάλιστρα μηχανημάτων		250,00
Αποσβέσεις μηχανημάτων		800,00
Φωτισμός εργοστασίου		450,00

- Οι παραγγελίες που εκτελούνται πρέπει να επιβαρυνθούν με την χρησιμοποίηση του συντελεστή επιβάρυνσης. Η επιβάρυνση αυτή γίνεται με την ολοκλήρωση της επεξεργασίας της παραγγελίας ανεξάρτητα από τα πόσα και ποια γενικά βιομηχανικά έξοδα δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της επεξεργασίας. Δηλαδή τα γενικά βιομηχανικά έξοδα κάθε παραγγελίας δεν είναι τα πραγματικά. Προέρχονται από έναν καταλογισμό που γίνεται σύμφωνα με τον συντελεστή επιβάρυνσης. Αυτός είναι και ο λόγος που ονομάζονται «Γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα». Το ποσό του καταλογισμού θα εξαρτηθεί από το πόσες ώρες απασχόλησε τα τμήματα του εργοστασίου η κάθε παραγγελία. Έστω ότι ο συντελεστής επιβάρυνσης είναι 0,36€ ανά ώρα άμεσης εργασίας και πως όλες οι παραγγελίες που ολοκληρώθηκαν απαίτησαν 7.400 ώρες άμεσης εργασίας.

Η ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

	X	Π
Παραγωγή σε εξέλιξη (7400*0,36)	2664,00	
Γ.Β.Ε. Καταλογισμένα		2664,00

Για την κάθε ώρα άμεσης εργασίας καταλογίζονται 0,36€ γενικών βιομηχανικών εξόδων. Στο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «Παραγωγή σε εξέλιξη» κάθε παραγγελία θα επιβαρυνθεί με το ποσό που της αναλογεί, δηλαδή με το μέρος εκείνο από τις 7.400 ώρες άμεσης εργασίας που χρειάστηκε για την ολοκλήρωσή της. Ο λογαριασμός «Γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα» είναι αντίθετος λογαριασμός του «Γενικά βιομηχανικά έξοδα».

- Όταν ολοκληρωθεί η επεξεργασία μιας παραγγελίας, τα προϊόντα που παρήχθησαν πάνε στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων. Το κόστος παραγωγής της παραγγελίας είναι γνωστό από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «Παραγωγή σε εξέλιξη». Με αυτό το κόστος η παραγγελία, δηλαδή τα προϊόντα τα οποία περιέχονται σε αυτήν, θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό έτοιμων προϊόντων. Έστω ότι ολοκληρώθηκαν και μεταφέρθηκαν στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων παραγγελίες συνολικού κόστους παραγωγής 9.500€.

Η ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

	X	Π
Έτοιμα προϊόντα	9.500,00	
Παραγωγή σε εξέλιξη		9.500,00

Η πίστωση του λογαριασμού «Παραγωγή σε εξέλιξη» με ποσό μεγαλύτερο από αυτό που υπάρχει στη χρέωση δεν πρέπει να δημιουργεί απορίες διότι υποτίθεται ότι υπήρχαν ημικατεργασμένες παραγγελίες στην αρχή της συγκεκριμένης χρονικής περιόδου.

- Με την προηγούμενη εγγραφή ουσιαστικά ολοκληρώνεται το κύκλωμα της λογιστικής παρακολούθησης του κόστους εξατομικευμένης παραγωγής. Όμως προορισμός των παραγγελιών που ολοκληρώνονται είναι να πωληθούν. Όταν γίνει η πώληση τα προϊόντα βγαίνουν από την αποθήκη των έτοιμων στο κόστος παραγωγής τους όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «Έτοιμα προϊόντα». Έστω ότι παραδόθηκαν στους πελάτες παραγγελίες συνολικού κόστους παραγωγής 8.900€.

Η ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

	X	Π
Κόστος πωληθέντων	8.900,00	
Έτοιμα προϊόντα		8.900,00

- Τέλος, ας υποθέσουμε ότι οι παραγγελίες που παραδόθηκαν τιμολογήθηκαν 12.000€.

Η ημερολογιακή εγγραφή θα είναι:

	X	Π
Ταμείο ή Πελάτες κ.α.	12.000,00	
Πωλήσεις		12.000,00

- Γενικό Καθολικό

Πρώτες ύλες		Παραγωγή σε εξέλιξη		Έτοιμα Προϊόντα		Γ.Β.Ε.	
8.000	3.700	3.200	9.500	9.500	8.900	500	
		2.500				700	
		2.664				1.500	
Γ.Β.Ε. Καταλογισμένα		Κόστος πωληθέντων		Πωλήσεις		Έξοδα προσωπικού	
	2.664	8.900			1.200		3.200
Προμηθευτές		Ασφάλιστρα μηχανημάτων		Αποσβέσεις μηχανημάτων		Φωτισμός εργοστασίου	
	8.000		250		800		450
Ταμείο							
1.200							

2.2.3. Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής

Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, ή διαφορετικά κατά φάση παραγωγής ή και μαζικής παραγωγής, εφαρμόζεται σε εκείνες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουμε

μαζική παραγωγή ομοιόμορφων προϊόντων, με τα ίδια ακριβώς χαρακτηριστικά. Η παραγωγή συνεχίζεται για μεγάλο χρονικό διάστημα σε μια διαρκή ροή προϊόντων ή υλών, η οποία περνάει από διάφορα προκαθορισμένα στάδια παραγωγικής διαδικασίας κάθε συγκεκριμένης επιχείρησης.

Ο υπολογισμός του κόστους σε αυτό το σύστημα κοστολόγησης γίνεται ξεχωριστά για κάθε στάδιο επεξεργασίας της παραγωγικής διαδικασίας. Το ανά μονάδα κόστος κάθε σταδίου θα είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει διαιρώντας το συνολικό κόστος του για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, με τον αριθμό των μονάδων οι οποίες παρήχθησαν την περίοδο αυτή.

Παραδείγματα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν αυτή τη μέθοδο κοστολόγησης είναι οι χημικές και φαρμακευτικές βιομηχανίες, τα διυλιστήρια πετρελαίου, οι βιομηχανίες τσιμέντου, αλεύρου, τούβλων, πετρελαιοειδών και γενικά οι περισσότερες βιομηχανίες. Σε μη βιομηχανικές περιπτώσεις, το σύστημα αυτό της κοστολόγησης μπορεί να εφαρμοστεί σε τράπεζες, σε ασφαλιστικές εταιρίες και σε πολλές δημόσιες υπηρεσίες.

Σε αυτή τη μέθοδο κοστολόγησης, είναι δυνατόν, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα που στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το κόστος της περιόδου με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δε θα μας δώσει έγκυρα και σαφή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Επομένως για την ορθότερη εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν την περίοδο που μελετάμε.

Για να είναι δυνατή η αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος, χρησιμοποιούνται οι λεγόμενες ισοδύναμες μονάδες. Αυτές είναι θεωρητικές μονάδες και δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης των ημικατεργασμένων μονάδων σε σχέση με κάποια ολοκληρωμένη. Επίσης, επιτρέπουν την έκφραση των ολοκληρωμένων αλλά και των ημικατεργασμένων μονάδων σε ίδιους όρους.

Συχνά όμως στη λειτουργία της κοστολόγησης κατά φάση συναντιούνται και άλλα προβλήματα. Ένα από αυτά είναι η κοστολόγηση δυο ή και περισσότερων προϊόντων που παράγονται ταυτόχρονα με την κατανομή των εξόδων σε κάθε ένα από αυτά βάσει

ειδικού δείκτη. Ένα άλλο είναι η απόφαση περί του μίγματος του προϊόντος. Αυτά τα προβλήματα προκύπτουν γιατί διάφορα προϊόντα μπορούν να παράγονται σε συνδυασμό. Η κατάσταση του κόστους παραγωγής, στην μέθοδο κοστολόγηση κατά φάση, διαιρείται σε τρία τμήματα. Στο πρώτο τμήμα παρουσιάζεται η φυσική ροή των μονάδων μέσω του κέντρου κόστους στη συγκεκριμένη περίοδο. Στο δεύτερο τμήμα υπολογίζεται το συνολικό κόστος της περιόδου καθώς και το ανά μονάδα κόστος του τμήματος. Επίσης σε αυτό, γίνεται αναφορά στην κατανομή του ολικού κόστους. Τέλος, στο τρίτο τμήμα παρουσιάζεται ο υπολογισμός των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής. Παρακάτω αναλύονται τα τρία αυτά τμήματα:

Οι εισροές και εκροές χρησιμοποιούνται για την μέτρηση της παραγόμενης ποσότητας και τον προσδιορισμό του ανά μονάδα κόστους. «Μονάδες για υπολογισμό» ονομάζονται οι εισροές των μονάδων για βιομηχανοποίηση κατά τη διάρκεια της περιόδου το συγκεκριμένο κέντρο κόστους.

Τα είδη των εισροών είναι:

- α) παραγωγή σε εξέλιξη αρχής, δηλαδή οι εισροές που βρέθηκαν στο τμήμα μερικώς συμπληρωμένες
- β) μονάδες που ξεκίνησαν τη παραγωγής τους κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου.

«Μονάδες που υπολογίστηκαν» ονομάζονται οι εκροές που υπήρχαν κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου στο κέντρο κόστους.

Η παραγωγή των περισσότερων μονάδων ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της περιόδου και μεταφέρονται στο επόμενο κέντρο κόστους ή στα έτοιμα προϊόντα με την προϋπόθεση ότι το κέντρο κόστους είναι και το τελευταίο της παραγωγικής διαδικασίας. Υπάρχουν όμως και μονάδες οι οποίες είναι εν μέρει συμπληρωμένες και αποτελούν την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους.

Ο συνολικός αριθμός των μονάδων που παρουσιάζεται στις εισροές θα πρέπει να είναι ίσος με τον συνολικό αριθμό των μονάδων που παρουσιάζεται στις εκροές. Επιπλέον, κάθε απώλεια ή κατεστραμμένη παραγωγή θα πρέπει να αναφέρεται στο τμήμα των εκροών .

2.α. Στο δεύτερο τμήμα της κατάστασης κόστους παραγωγής, συγκεντρώνεται το κόστος κατά στοιχείο κόστους και το ανά μονάδα κόστος για κάθε στοιχείο του κόστους. Επιπλέον, γίνεται η κατανομή του συνολικού κόστους του τμήματος. Συνεπώς, τα Υλικά, τα Εργατικά και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα συγκεντρώνονται κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου στο συγκεκριμένο κέντρο κόστους. Στη συνέχεια, τα συνολικά κόστη για κάθε στοιχείο κόστους διαιρούνται με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους το οποίο χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους των μονάδων που τέλειωσαν τη παραγωγή τους καθώς και για των μονάδων εκείνων που παρέμειναν στο τέλος σαν παραγωγή σε εξέλιξη.

2β. Η κατανομή του συνολικού κόστους του τμήματος ή του κέντρου κόστους αποτελείται από:

- α) τις συμπληρωθείσες και μεταφερθείσες μονάδες
- β) την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους (ημικατεργασμένες μονάδες)

Στις περιπτώσεις εκείνες που υπάρχει μεταφορά προϊόντων από προηγούμενο κέντρο κόστους ή τμήμα, το συνολικό κόστος του κέντρου κόστους θα περιλαμβάνει:

- α) το κόστος των μεταφερθέντων μονάδων
- β) το κόστος των τρεχουσών δαπανών λειτουργίας του συγκεκριμένου κέντρου κόστους.

Επίσης, στις περιπτώσεις που θα υπάρχει παραγωγή σε εξέλιξη αρχής, το κόστος της προστίθεται στο κόστος του τμήματος. Έτσι στην περίπτωση ύπαρξης παραγωγής σε εξέλιξη αρχής, η κατάρτιση της κατάστασης κόστους παραγωγής προϋποθέτει την χρησιμοποίηση κάποιας από τις γνωστές μεθόδους αποτίμησης, της FIFO, της LIFO και του μέσου σταθμικού όρου.

Εξαιτίας της ύπαρξης αρχικού ή τελικού αποθέματος ημικατεργασμένης παραγωγής στην αρχή ή στο τέλος μιας χρονικής περιόδου το ανά μονάδα κόστος δεν υπολογίζεται ανά φυσική μονάδα παραγωγής.

Ισοδύναμες μονάδες είναι οι ολοκληρωμένες εκείνες μονάδες με τις οποίες εκφράζεται το αποτέλεσμα της εργασίας που γίνεται στις μερικώς συμπληρωμένες μονάδες. Η ισοδύναμη μονάδα δεν είναι φυσική μονάδα αλλά θεωρητική μονάδα η οποία εκφράζει το ποσοστό της ολοκληρωμένης μονάδας στο οποίο αντιστοιχεί μια ημικατεργασμένη

μονάδα προϊόντος. Αυτό σημαίνει ότι μια ολοκληρωμένη μονάδα ισούται με μία ισοδύναμη μονάδα.

Για παράδειγμα, αν δύο μονάδες προϊόντος είναι ολοκληρωμένες κατά 50% η κάθε μία, το άθροισμα τους ισούται με μία ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα προϊόντος. Όμως μια ημικατεργασμένη μονάδα που είναι ολοκληρωμένη κατά 45%, ισούται με το 45% μιας ισοδύναμης μονάδας. Η χρησιμοποίηση των ισοδύναμων μονάδων παρέχει την ευχέρεια της άθροισης ολοκληρωμένων και μη ολοκληρωμένων μονάδων και τη συνολική έκφραση τους σε όρους ολοκληρωμένων μονάδων.

Ωστόσο, υπάρχει ακόμη ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, αν και δε χρησιμοποιείται ιδιαίτερα, αξίζει να αναφερθεί. Αυτό είναι το σύστημα κοστολόγησης κατά λειτουργία και προϊόν. Πρόκειται για το κοστολογικό σύστημα που τα προϊόντα παράγονται κατά παρτίδα. Τα προϊόντα αυτά ακολουθούν την ίδια διαδικασία παραγωγής, έχουν το ίδιο κόστος μετατροπής αλλά διαφέρουν ως προς τα υλικά που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή τους.

2.3. Σύγκριση σημαντικότερων συστημάτων κοστολόγησης

2.3.1. Διαφορές μεταξύ των συστημάτων

Αν μελετηθούν προσεκτικά οι παραπάνω αναλύσεις των δυο σημαντικότερων μεθόδων κοστολόγησης, μπορούν εύκολα να παρατηρηθούν πολλές διαφορές μεταξύ τους. Αρχικά, η κοστολόγηση κατά προϊόν χρησιμοποιείται για τη μέτρηση του κόστους πολλών, διαφορετικών ή όμοιων μεταξύ τους προϊόντων που παράγονται κατά παραγγελία. Από την άλλη πλευρά η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιείται για τυποποιημένα προϊόντα που είναι όμοια ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια και τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους.

Επίσης, ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους στην εξατομικευμένη παραγωγή είναι εύκολος επειδή γίνεται μόνο όταν ολοκληρωθεί το προϊόν. Ενώ στη συνεχούς παραγωγή αντιμετωπίζεται δυσκολία επειδή δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή ολοκλήρωσης των προϊόντων.

Επιπροσθέτως, στην κοστολόγηση κατά προϊόν παράγονται πλήθος προϊόντων πολλών διαφορετικών εντολών, ενώ διαφορετικά στη κοστολόγηση κατά φάση τα κέντρα κόστους (ή τμήματα) της παραγωγικής διαδικασίας διαφέρουν από τα παραγωγικά τμήματα της κοστολόγησης κατά προϊόν. Στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος προϊόντος κατασκευάζεται και η ίδια εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που περνά μέσω του κέντρου κόστους.

Έπειτα στη κοστολόγηση κατά προϊόν υπάρχει το φύλλο κόστους εντολής παραγωγής, το οποίο αναφέρεται στο κόστος μιας εντολής και ετοιμάζεται όταν η εντολή παραγωγής φτάσει στο τέλος της. Η κατάσταση του κόστους παραγωγής παρουσιάζει σε αξίες την παραγωγική δραστηριότητα ενός κέντρου κόστους. Από την άλλη πλευρά το φύλλο κόστους εντολής παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα κοστολογικά δεδομένα κατασκευής ενός προϊόντος.

Τέλος, στην κοστολόγηση κατά προϊόν υπολογίζονται μόνο οι μονάδες που παρήχθησαν σύμφωνα με την συγκεκριμένη εντολή παραγωγής. Στην κοστολόγηση κατά φάση όμως, το ανά μονάδα κόστος παρουσιάζεται περιοδικά και αναφέρονται μόνο τα κόστη της παραγωγής του συγκεκριμένου κέντρου κόστους.

2.3.2. Ομοιότητες μεταξύ των συστημάτων

Αξιοσημείωτο όμως είναι το γεγονός ότι στις δυο μεθόδους παρουσιάζονται και κάποιες ομοιότητες. Αρχικά και τα δυο συστήματα έχουν τους ίδιους βασικούς σκοπούς. Αυτοί είναι ο καταλογισμός του κόστους των υλικών, των εργατικών και του έμμεσου κόστους σε προϊόντα και η παροχή ενός συγκεκριμένου μηχανισμού στον υπολογισμό του κόστους ανά μονάδα προϊόντος.

Επίσης, και τα δυο συστήματα χρησιμοποιούν τους ίδιους λογαριασμούς εκμετάλλευσης. Κάποιοι από αυτούς τους βασικούς λογαριασμούς είναι το «Έμμεσο κόστος», οι «Πρώτες ύλες», τα «Ημιτελή προϊόντα» και τα «Έτοιμα προϊόντα».

Ακόμη μια ομοιότητα που παρατηρείται μεταξύ των συστημάτων κοστολόγησης κατά φάση και κοστολόγησης κατά προϊόν, είναι ότι η ροή των στοιχείων κόστους μέσω των λογαριασμών εκμετάλλευσης είναι ακριβώς η ίδια.

Επίσης, τα στοιχεία κόστους που λαμβάνονται υπόψη είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Και τέλος και στα δύο συστήματα τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους και έτσι οι κοστολόγοι υπολογίζουν με πολύ προσοχή το κόστος παραγωγής των παραγωγικών αγαθών, στις παραγωγικές διαδικασίες. (Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, 2005)

2.4. Τεχνικές κοστολόγησης

Τα μέσα με τα οποία ένα σύστημα κοστολόγησης είναι ικανό να παρουσιάσει αναλυτικότερα και εγκυρότερα τις κοστολογικές πληροφορίες είναι οι τεχνικές κοστολόγησης. Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται κυρίως από το σκοπό για τον οποίο η διοίκηση κάθε επιχείρησης έχει την επιθυμία να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Η διοίκηση των επιχειρήσεων χρειάζεται την πληροφόρηση αυτή για πολλούς και σημαντικούς λόγους. Με λίγα λόγια είναι απαραίτητη.

Οι βασικές τεχνικές κοστολόγησης είναι τρεις και είναι οι εξής:

- η τεχνική του πλήρους ή και απορροφητικού κόστους (Full or Absorption Costing System)
- η τεχνική του οριακού ή και μεταβλητού κόστους (Marginal Costing System)
- η τεχνική του πρότυπου κόστους (Standard Costing System)

Γενικά ο διαχωρισμός των τεχνικών της κοστολόγησης είναι απαραίτητος λόγω της ανάγκης της κάθε επιχείρησης για καλύτερη πληροφόρηση και καλύτερη παρουσίαση των επί μέρους θεμάτων. Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με όλες τις μεθόδους-συστήματα κοστολόγησης. Δηλαδή η τεχνική του πλήρους κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί και σε περίπτωση που υπάρχει εξατομικευμένη παραγωγή και σε περίπτωση που υπάρχει συνεχής. Το ίδιο ακριβώς ισχύει και για τις άλλες δυο τεχνικές κοστολόγησης που αναφέρθηκαν.

2.4.1. Τεχνική πλήρους κοστολόγησης

Αρχικά, η τεχνική του πλήρους κόστους βασίζεται στην ιδέα ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα

γενική βιομηχανικά έξοδα, είτε αυτά είναι σταθερά, είτε μεταβλητά. Η ιδέα αυτή όμως παρουσιάζει κάποιο μειονέκτημα. Οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους. Δηλαδή δεν επιβαρύνονται μόνο με το άμεσο κόστος αλλά και με το κόστος το οποίο δεν οφείλεται στους ίδιους. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποδέχονται ως μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων το πλήρες κόστος.

Η τεχνική αυτή της κοστολόγησης, που διαφορετικά ονομάζεται και απορροφητική, διακρίνεται σε:

- μερική πλήρη κοστολόγηση
- και σε ολική πλήρη κοστολόγηση (η οποία περιλαμβάνει εκτός από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, και τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας όπως επίσης και τους τόκους απασχολούμενου κεφαλαίου).

Πίνακας 2.1.: Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με την πλήρη κοστολόγηση

Πωλήσεις		XXX
-Κόστος πωλήσεων	XXX	
-Κόστος πωληθέντων	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
=Περιθώριο συμμετοχής		XXX
-Σταθ. Κόστος παραγωγής	XXX	
-Σταθ. Κόστος διοίκησης	XXX	
-Σταθ. Κόστος πωλήσεων	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
=Αποτέλεσμα		<u>XXX</u>

2.4.2. Τεχνική οριακού κόστους

Από την άλλη, η τεχνική του οριακού κόστους παρέχει στη διοίκηση την ευχέρεια της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεών της. Με αυτή την τεχνική, οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται μόνο με το σύνολο του μεταβλητού κόστους, δηλαδή με τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης σαν κόστος περιόδου.

Η αιτία αυτού είναι ότι τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θα πραγματοποιηθούν είτε υπάρχει παραγωγή είτε όχι. Έτσι δεν τίθεται θέμα επιπλέον επιβάρυνσης, που ήταν και το μειονέκτημα στην τεχνική του πλήρους κόστους. Αλλά σε αυτή την τεχνική υπάρχει ο κίνδυνος ότι σε διαχρονική βάση όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

Μια από τις βασικές έννοιες της τεχνικής οριακού κόστους είναι το περιθώριο συμμετοχής. Αυτό είναι η διαφορά ανάμεσα στην τιμή πώλησης μιας μονάδας και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και με την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Δηλώνει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μόνο μονάδας προϊόντος, για την καλύτερη κάλυψη του σταθερού κόστους.

Το μοναδιαίο αυτό περιθώριο συμμετοχής μπορεί να εκφραστεί σε ποσοστό, δηλαδή γίνεται και ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής. Τότε εκφράζει το λόγο του μοναδιαίου ως προς την τιμή πώλησης.

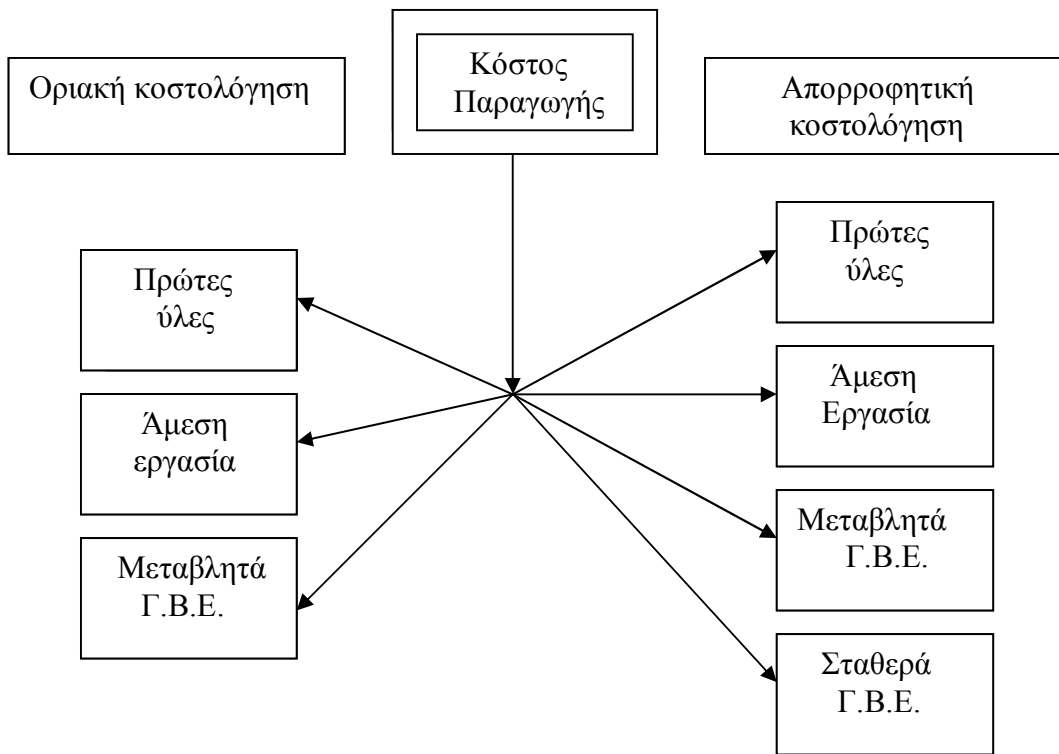
Επιπλέον υπάρχουν και οι έννοιες του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής, όπως επίσης και του καθαρού περιθωρίου. Αυτές αντίστοιχα είναι, το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων και το υπόλοιπο που θα βρούμε αφαιρώντας από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής, το σταθερό κόστος.

Είναι αξιοσημείωτο ότι πολλοί συγγραφείς ταυτίζουν την τεχνική της οριακής κοστολόγησης με την άμεση κοστολόγηση, η οποία δεν αναλύεται στην παρούσα εργασία.

Πίνακας 2.2.: Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με την πλήρη κοστολόγηση

Πωλήσεις		XXX
-Κόστος πωληθέντων		<u>XXX</u>
=Μικτό αποτέλεσμα		XXX
-Έξοδα Διοίκησης	XXX	
-Έξοδα Πωλήσεων	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
=Αποτέλεσμα		<u>XXX</u>

Διάγραμμα 2.2.: Σύγκριση κόστους παραγωγής μεταξύ της πλήρους κοστολόγησης και της οριακής κοστολόγησης



2.4.2.1. Οριακό κόστος

Το οριακό κόστος είναι σημαντικό μέγεθος για μια επιχείρηση, γιατί η απόφασή της επιχείρησης για αύξηση της παραγωγής κατά μία μονάδα θα πρέπει να γίνει έπειτα από σύγκριση του κόστους αυτής της μονάδας, που είναι το οριακό κόστος, με το έσοδο από την πώληση αυτής της μονάδας. Πρέπει να σημειωθεί ότι το οριακό κόστος δεν είναι το κόστος παραγωγής της συγκεκριμένης μονάδας προϊόντος, αλλά η μεταβολή του συνολικού προϊόντος που προήλθε από την παραγωγή της συγκεκριμένης μονάδας προϊόντος, η οποία προκάλεσε μεταβολή στις αναλογίες σταθερών και μεταβλητών συντελεστών παραγωγής.

2.4.2.2. Τροπος υπολογισμού του οριακού κόστους

Το οριακό κόστος δείχνει το ρυθμό με τον οποίο μεταβάλλεται το συνολικό κόστος, όταν μεταβάλλεται η παραγωγή κατά μία μονάδα. Το οριακό κόστος (Marginal Cost) είναι ο λόγος της μεταβολής του συνολικού κόστους προς τη μεταβολή του προϊόντος.

2.4.2.3. Διαφορές αποτελεσμάτων μεταξύ οριακής και απορροφητικής κοστολόγησης

Συγκρίνοντας τις δυο κύριες τεχνικές κοστολόγησης παρατηρείται πως όταν οι πωλήσεις είναι περισσότερες από την παραγωγή τότε το αποτέλεσμα της απορροφητικής είναι μικρότερο από το αποτέλεσμα που προκύπτει από την οριακή κοστολόγηση.

Από την άλλη μεριά, δηλαδή όταν οι πωλήσεις είναι λιγότερες από την παραγωγή τότε το αποτέλεσμα της απορροφητικής κοστολόγησης είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από την οριακή κοστολόγηση.

Επίσης είναι αξιοσημείωτο πως τα αποτελέσματα από την οριακή κοστολόγηση δε μπορούν να χρησιμοποιηθούν στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον υπάρχουν κάποιες αμφιβολίες για την εγκυρότητα των αποτελεσμάτων αφού αντιμετωπίζονται δυσκολίες κατά τη διάκριση του κόστους σε σταθερό και σε μεταβλητό.

2.4.3. Τεχνική πρότυπης κοστολόγησης

Η τεχνική του πρότυπου κόστους έχει σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσει τη διοίκηση της επιχείρησης στον έλεγχο και στον προγραμματισμό των δραστηριοτήτων της. Το πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με τον σχεδιασμό και γενικά με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση της επιχείρησης καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της με βάση πάντα το πρότυπο κόστος. Στο τέλος της παρούσας χρονικής περιόδου μπορεί να γίνει σύγκριση μεταξύ του πραγματικού αποτελέσματος και του αναμενόμενου με σκοπό να εντοπισθεί εάν το πρόγραμμα λειτούργησε σωστά. Αν όχι η διοίκηση προσπαθεί να εντοπίσει τα σφάλματα που έγιναν και να λάβει μέτρα για την διόρθωσή τους. (Οδυσσέας Παυλάτος, 2006)

2.4.3.1. Πρότυπο κόστος

Όταν αναφερόμαστε σε πρότυπο κόστος εννοούμε μια συγκεκριμένα τιμή, ποσότητα ή κόστος. Το πρότυπο εκφράζεται συνήθως ως κάποια μονάδα βάσης. Έτσι λοιπόν έχουμε:

- Τα πρότυπα τα οποία αφορούν τιμές, αναφέρονται σε μια αξία η οποία είναι αρκετά προσεγγιμένη και είναι αυτή που έχει εκτιμήσει η επιχείρηση ότι θα πληρώσει για κάθε μονάδα εισροών.
- Τα πρότυπα τα οποία αφορούν ποσότητες, αναφέρονται σε εισροές οι οποίες είναι αρκετά προσεγγιμένες και απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.
- Τα πρότυπα τα οποία αφορούν το κόστος, αναφέρονται στο κόστος μιας εισροής, το οποίο έχει υπολογιστεί προσεκτικά με βάση τον συνδυασμό της πρότυπης τιμής των εισροών και της πρότυπης ποσότητας των εισροών αυτών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή συγκεκριμένης εκροής.

2.4.3.2. Τρόπος υπολογισμού του πρότυπου κόστους

Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους μπορεί να γίνει με βάση δυο προτύπων:

- Υπολογισμός ιδανικού πρότυπου κόστους

Το ιδανικό κόστος που μπορεί να επιτύχει μια επιχείρηση κάτω από αρκετά αποδοτικές συνθήκες εργασίας και παραγωγής είναι το ιδανικό κόστος. Όταν υπολογίζουμε το κόστος με αυτόν τον τρόπο δεν λαμβάνουμε υπ' όψη μας την απώλεια του χρόνου, τις βλάβες των μηχανημάτων κλπ. Όμως λόγω του αυστηρού κανονισμού των προτύπων στην πράξη είναι δύσκολο να επιτύχουμε κάτι τέτοιο με αποτέλεσμα την απογοήτευση του προσωπικού και κατ' επέκταση την μείωση της υποκίνησης και της απόδοσης. Γι αυτόν τον λόγο το πρότυπο αυτό δεν χρησιμοποιείται συχνά.

- Υπολογισμός αναμενόμενου πρότυπου κόστους

Το πραγματικό κόστος είναι αυτό που επιτυγχάνεται κάτω από πραγματικές συνθήκες λειτουργίας μιας επιχείρησης. Οι συνθήκες αυτές προσδιορίζονται από μετρήσεις, πειράματα και παρατηρήσεις. Το κόστος αυτό αφορά την επόμενη χρονική περίοδο και για τον υπολογισμό του λαμβάνονται υπ' όψη οι απώλειες χρόνου που δημιουργούν οι κανονικές φθορές, οι βλάβες μηχανημάτων, οι διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας, τα διαλείμματα των εργαζομένων κτλ. Το πρότυπο αυτό υποκινεί τους εργαζόμενους να εργαστούν διότι δημιουργούν αποδοτική λειτουργία στην επιχείρηση.

Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο μπορούμε να αλλάζουμε τα πρότυπα εξαρτάται από τις ανάγκες της επιχείρησης. Όταν αλλάζουν κάποια βασικά στοιχεία σε μια επιχείρηση, όπως οι συνθήκες παραγωγής, η τεχνολογία και η εξειδίκευση προσωπικού, θα πρέπει να επανεξετάζονται και τα πρότυπα έτσι ώστε να είναι κατάλληλα για τους σκοπούς του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης.

2.4.3.3. Επιδράσεις στα πρότυπα

Κατά τον υπολογισμό των προτύπων πρέπει να προσέξουμε κάποια σημεία τα οποία μπορεί να επηρεάσουν τα πρότυπα. Έτσι έχουμε:

- Επίπτωση πληθωρισμού

Οι αναμενόμενες πληθωριστικές τάσεις στις τιμές των εισροών(π.χ. πρώτες ύλες) θα πρέπει να εξετάζονται. Όταν όμως υπολογίζουμε τα πρότυπα για ένα έτος, η πρότυπη τιμή των πρώτων υλών, η οποία έχει ενσωματώσει τον αναμενόμενο ετήσιο ρυθμό πληθωρισμού, μπορεί να οδηγήσει σε ευμενείς αποκλίσεις για τους πρώτους μήνες όπου η τιμή είναι χαμηλότερη της πρότυπης, λόγω του ότι δεν έχει επιδράσει η συνολική πληθωριστική επίπτωση. Ωστόσο, η ευμενής αυτή απόκλιση είναι εικονική και δεν αντανακλά μεγαλύτερη αποδοτικότητα.

- Επίπτωση στην υποκίνηση

Σημαντικό στοιχείο του κόστους είναι ο σωστός υπολογισμός της αποδοτικότητας της άμεσης εργασίας.

- Επικαιροποίηση

Στο κόστος ανάπτυξης και συντήρησης ενός συστήματος πρότυπης κοστολόγησης, συμπεριλαμβάνεται και η ανάγκη για επικαιροποίηση και παρακολούθηση των προτύπων σε τακτά χρονικά διαστήματα. Όμως, το κόστος μειώνεται αν το σύστημα ενσωματωθεί

σε ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα και αυτό γίνεται γιατί αναπτύσσονται συνεργίες με άλλα πληροφοριακά υποσυστήματα της επιχείρησης.

- Σχέση με την στρατηγική

Η πρότυπη κοστολόγηση τονίζει την επίτευξη των στόχων που αντανακλώνται στα πρότυπα. Ο σχεδιασμός αυτός είναι βραχυχρόνιος και μπορεί να αποπροσανατολίσει την επιχείρηση από την επίτευξη της μακροπρόθεσμης στρατηγικής της.

2.4.3.4. Καταλληλότητα πρότυπης κοστολόγησης

Η κοστολόγηση αυτή είναι κατάλληλη για επιχειρήσεις που οι δραστηριότητες τους είναι επαναλαμβανόμενες ή τυποποιημένες. Δηλαδή, η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή σε επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες των οποίων όμως η παραγωγική διαδικασία έχει πολλά στοιχεία τυποποίησης. Εάν δεν περιλαμβάνουν επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες η κατάρτιση προτύπων είναι πολύ δύσκολη και ακατάλληλη για άσκηση διοικητικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

3.1. Γενικά για την κοστολόγηση

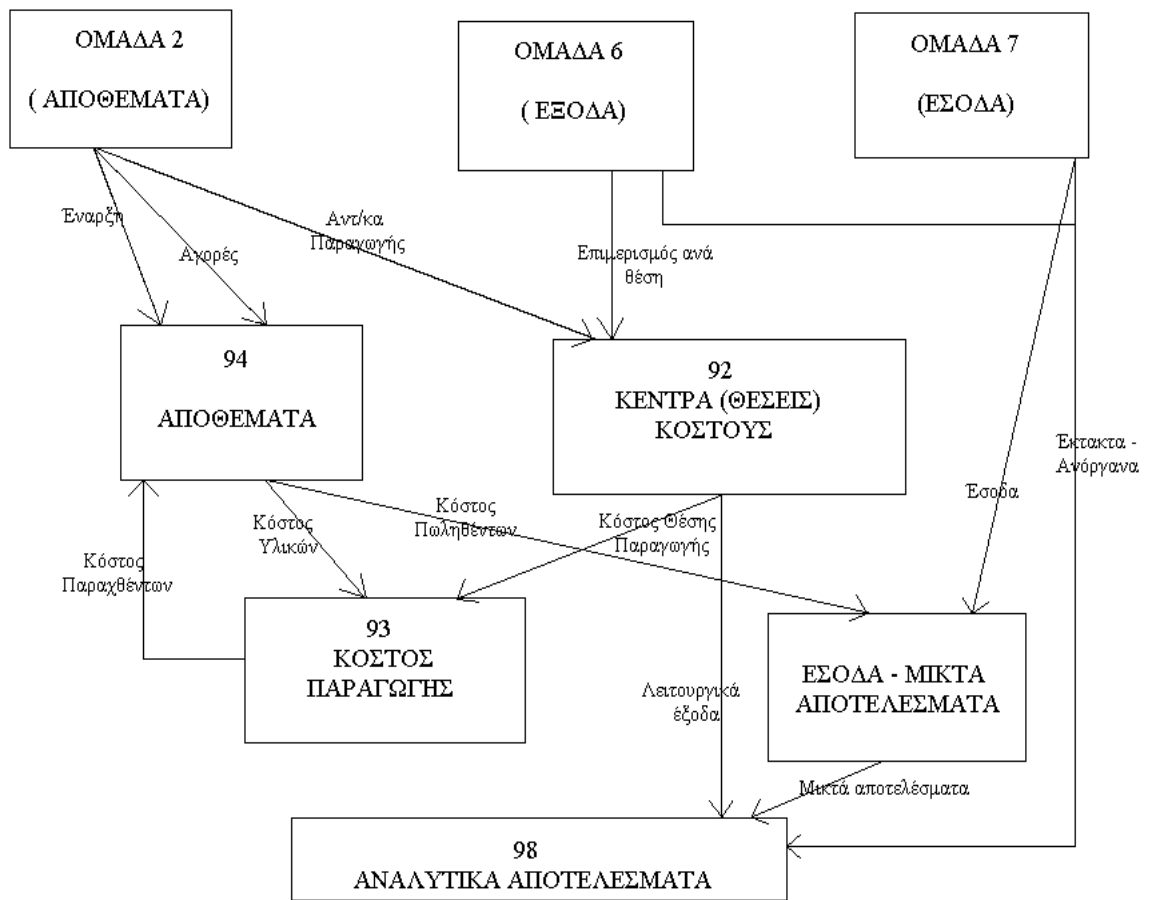
3.1.1. Συνοπτική πορεία της κοστολόγησης

Αρχικά, θα ήταν σκόπιμο να δούμε συνοπτικά την πορεία της κοστολόγησης. Έχουμε, λοιπόν, την συγκέντρωση των κοστολογήσιμων μεγεθών, δηλαδή των αναλωμένων υλικών και εξόδων. Έπειτα, το προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης και την ανάλυση αυτού κατά κέντρα- κόστους.

Τα κοστολογήσιμα μεγέθη, δηλαδή τα στοιχεία του κόστους, πρέπει να συγκεντρωθούν κατά προορισμό, έτσι ώστε να σχηματιστεί το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχείρησης, οι οποίες αποτελούνται από την λειτουργία της παραγωγής, την διοικητική λειτουργία, την λειτουργία ερευνών και ανάπτυξης, την λειτουργία της διάθεσης και την χρηματοοικονομική λειτουργία. Η λειτουργία της παραγωγής και ενδεχομένως και οι υπόλοιπες πρέπει να υποδιαιρεθούν σε κέντρα-θέσεις κόστους, κύρια και βοηθητικά.

Το κόστος κατ' είδος κατανέμεται ή επιμερίζεται στα κέντρα κόστους με την βοήθεια των «φύλλων μερισμού» και τη χρησιμοποίηση κατάλληλων κριτηρίων. Ακόμη, έχουμε την εξεύρεση του κόστους των παραγόμενων προϊόντων. Το συνολικό κόστος κάθε δραστηριότητας της επιχείρησης, το οποίο αποτέλεσε ένα κέντρο-θέση κόστους, καταλογίζεται στα προϊόντα που παράχθηκαν από αυτή. Ο καταλογισμός το λειτουργικού κόστους στα παραγόμενα προϊόντα γίνεται με τη βοήθεια των «φύλλων καταλογισμού» και με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων κριτηρίων. Τέλος, έχουμε την επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως με το κόστος των λειτουργιών της Διοίκησης, της Διάθεσης και της Χρηματοοικονομικής. (Εμμανουήλ Σακέλλης)

Διάγραμμα 3.1.: Πορεία για τα αναλυτικά αποτελέσματα



3.1.2. Αρχές Κοστολόγησης

Η κοστολόγηση έχει τις εξής πέντε αρχές:

- Υπάρχει συσχετισμός του κόστους με τις αιτίες δημιουργίας του.
- Συμπεριλαμβάνονται στο κόστος μόνο οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες.
- Ανεξάρτητα της σπουδαιότητας του κάθε κόστους λαμβάνονται όλα υπόψη.
- Δεν ενσωματώνεται στην κοστολόγηση το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος.
- Τα παρελθόντα κόστη δεν επιβαρύνουν ποτέ μια μελλοντική περίοδο.

3.2. Είδη κοστολόγησης

3.2.1. Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση

Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Έτσι, μπορεί να

παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές, δηλαδή διπλογραφικά, όπου τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε λογαριασμούς είτε απλογραφικά με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης, μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

3.2.1.1. Εσωλογιστική κοστολόγηση

Εσωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και διαθέσεως των προϊόντων, στηριζόμενος στους απαραίτητους υπολογισμούς γίνεται με λογιστικές εγγραφές και στηρίζεται στα στοιχεία τα οποία βρίσκονται καταχωρημένα στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών. Προϋπόθεση της εσωλογιστικής κοστολόγησης είναι η λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων, ώστε να σχηματιστεί σε αρχική φάση το λειτουργικό κόστος, στη συνέχεια το κόστος των ενδιάμεσων φορέων και τελικώς των τελικών φορέων. Με δεδομένο ότι το άμεσο κόστος καταλογίζεται απ' ευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες ξεκινούν μεν εξωλογιστικά έχοντας ως βάση τα στοιχεία των λογαριασμών, γίνονται σχετικοί υπολογισμοί κατανομής καθώς και συντάσσονται διάφορες κοστολογικές καταστάσεις που αποτελούν κύρια στοιχεία αναφοράς, προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους, καθώς επίσης και δικαιολογητικά των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών, αλλά βασική αναφορά όλων αυτών είναι το έμμεσο κόστος.

Άρα, εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η παρακολούθηση της εσωτερικής διακινήσεως των πρώτων υλών, η κατανομή αυτών κατά προϊόντα και η αξία σε κάθε είδος των παραγόμενων τελικών φορέων, καθώς και η γενικότερη διαμόρφωση του κόστους αυτών, εφόσον για το σκοπό αυτό τηρούνται βιβλία με τέτοιο τρόπο ώστε να προκύπτει από αυτό το αργότερο στο τέλος της χρήσεως και έπειτα από κατάλληλες λογιστικές εγγραφές και διαδικασίες το τελικό αποτέλεσμα για κάθε προϊόν. (Γεώργιος Κουμαντάρος)

3.2.1.2. Εξωλογιστική κοστολόγηση

Από την άλλη μεριά, η εξωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές, δηλαδή αντίθετα με την εσωλογιστική κοστολόγηση, όταν το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα ορθά επιστημονικά κριτήρια και η αποτίμηση του τελικού αποθέματος γίνεται και στηρίζεται με εμπειρικά δεδομένα . Για να χαρακτηρίσουμε μια κοστολογική διαδικασία εξωλογιστική πρέπει να συντρέχουν οι κατά περίπτωση συνθήκες.

Αρχικά, τα στοιχεία του κόστους μπορεί μεν να παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία , ούτε και το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Αυτή τη μορφή κοστολόγησης τη εφαρμόζουμε όταν δεν υπάρχει σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων κι δε εκδίδονται στοιχεία τα οποία παρακολουθούν τις ποσοτικές διακινήσεις των αποθεμάτων εντός της μονάδας.

Στη δεύτερη περίπτωση, τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι μερισμοί και οι καταλογισμοί ποσοτήτων και των αξιών γίνονται αυθαίρετα, χωρίς τη στήριξη στοιχείων προερχόμενων από παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα. Τέλος, τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολό τους λογιστικά.

Αξίζει να σημειώσουμε ότι μπορεί να μιλάμε για εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση αλλά στην πραγματικότητα αναφερόμαστε στο κατά πόσο ο τρόπος παρακολούθησης του κόστους είναι κανονικός ή παρουσιάζει ατέλειες και το κατά πόσο η παρακολούθηση αυτή γίνεται σε επίσημα λογιστικά βιβλία (εσωλογιστική) ή σε βοηθητικά (εξωλογιστική) και δεν έχει σχέση με την κανονικότητα ή μη της κοστολόγησης.

Η κανονικότητα εξαρτάται αποκλειστικά και μόνο από την εφαρμογή των κανονικών μεθόδων των κριτηρίων μερισμών και καταλογισμών του κόστους. Οι επιχειρήσεις, εμπορικές ή βιομηχανικές, που δεν τηρούν υποχρεωτικά αποθήκη εφαρμόζουν την εξωλογιστική κοστολόγηση ενώ οι επιχειρήσεις που υπάγονται στην Γ' κατηγορία

τηρήσεως βιβλίων οφείλουν να εφαρμόζουν το σύστημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης.

3.3. Η πορεία του κόστους και οι κατηγορίες του

3.3.1. Πορεία σχηματισμού του κόστους των τελικών φορέων

Για να σχηματιστεί το κόστος χρειάζονται τρεις φάσεις.

Στην πρώτη φάση, με κριτήριο το είδος (φύση) τη δαπάνης, προσδιορίζεται και λογιστικοποιείται το κόστος κατ' είδος ή κατηγορία. Έτσι το κόστος με βάση το είδος κατατάσσεται στις εξής κατηγορίες:

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Φόροι και τέλη
- Διάφορα έξοδα
- Τόκοι και συναφή έξοδα
- Αποσβέσεις παγίων
- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- Αναλώσεις υλικών

Στη δεύτερη φάση, οι παραπάνω κατηγορίες μερίζονται ή κατανέμονται κατά προορισμό για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους. Με τον τρόπο αυτό διαμορφώνεται το κόστος των λειτουργιών της παραγωγής, της διοίκησης, της έρευνας και ανάπτυξης, της διαθέσεως και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Η διαμόρφωση του λειτουργικού κόστους καταρτίζεται με την βοήθεια του φύλλου μερισμού των οργανικών εξόδων κατ' είδος στις λειτουργίες της επιχείρησης.

Στη τρίτη φάση, το λειτουργικό κόστος καταλογίζεται και επιβαρύνει τους φορείς χάριν των οποίων πραγματοποιείται. Οι φορείς αυτοί για κάθε λειτουργία φαίνονται στο παρακάτω σχήμα:

Σχήμα 3.1.: Φορείς λειτουργιών



Συγκεκριμένα, Φορέας Κόστους είναι το αντικείμενο ως προς το οποίο γίνεται η συγκέντρωση κόστους.

Οι συνηθέστεροι φορείς κόστους είναι τα παραγόμενα προϊόντα. Άλλοι φορείς κόστους είναι:

- συγκεκριμένα τμήματα της οικονομικής μονάδας
- συγκεκριμένη φάση παραγωγικής διαδικασίας
- μεγάλες ομάδες ή κατηγορίες προϊόντων
- διάφορες λειτουργίες επιχείρησης
- γεωγραφικές περιοχές κ.λ.π.

3.3.2. Κατηγορίες κόστους

Υπάρχουν τρεις κατηγορίες κόστους που σχετίζονται με την παραγωγή οποιουδήποτε προϊόντος. Έτσι, έχουμε:

- Κόστος πρώτων υλών (άμεσων υλικών)
- Κόστος άμεσης εργασίας
- Κόστος γενικών βιομηχανικών εξόδων

Τα κοστολογικά δεδομένα μιας επιχείρησης σχηματίζουν ένα Κοστολογικό Πληροφοριακό Σύστημα, το οποίο συνυπάρχει με το Λογιστικό Πληροφοριακό Σύστημα της επιχείρησης. Τα συστήματα αυτά χρησιμοποιούνται είτε για τον προσδιορισμό του

κόστους ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας είτε για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας της επιχείρησης, και επίσης βοηθούν και στη λήψη αποφάσεων.

Τα κοστολογικά δεδομένα κατηγοριοποιούνται με βάση:

- τις συνιστώσες του συνολικού κόστους
- τις συνιστώσες του κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος
- τη δυνατότητα παρακολούθησης του κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα κόστους
- τη σχέση μεταξύ κόστους παραγωγής και μεταβολής του επιπέδου δραστηριότητας της επιχείρησης
- τη σχέση του κόστους με τις διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης
- το τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας με το οποίο συνδέεται το κόστος
- τη χρονική περίοδο στη οποία το κόστος, αφού μετατραπεί, θα συσχετιστεί με τα έξοδα
- τη σχέση μεταξύ του κόστους και των διαδικασιών προγραμματισμού, ελέγχου και λήψης αποφάσεων.

3.3.2.1. Κόστος πρώτων υλών

Η παραγωγική διαδικασία αρχίζει με τη μεταφορά των πρώτων υλών από την αποθήκη στη γραμμή παραγωγής. Τα άμεσα υλικά είναι εκείνα τα οποία μπορούν να εξατομικευτούν απευθείας στα αγαθά που παράγονται και έμμεσα υλικά που ονομάζονται τα υλικά τα οποία δεν μπορούν να εξατομικευτούν απευθείας χωρίς μεγάλο κόστος. Δηλαδή, είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Οι πρώτες ύλες φεύγουν από την αποθήκη με την συμπλήρωση ενός ειδικού εντύπου απαιτούμενων υλικών.

Πίνακας 3.1: Έντυπο παρακολούθησης των εξαγωγών Πρώτων Υλών

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΞΑΓΩΓΗΣ:No8	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ:22/01/09
ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΝΤΟΛΗΣ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ:432	
ΤΜΗΜΑ ΚΟΠΗΣ:	

Περιγραφή	Ποσότητα	Κόστος/Μον	Συνολικό κόστος
A45	8	1€	1,50€
B7	15	0,90€	1,40€

Για να προσδιοριστεί το ποσό με το οποίο επιβαρύνεται το κόστος του προϊόντος, από άμεσα υλικά παραγωγής ή από πρώτες ύλες, πρέπει απαραίτητα να βρεθεί η ποσότητα των πρώτων υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή του. Όπως μπορούμε να αντιληφθούμε πρέπει να εφαρμοσθεί ένα αυστηρό σύστημα ελέγχου και ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων, το οποίο όμως για να λειτουργήσει σωστά πρέπει να τηρούνται κάποιες προϋποθέσεις.

Αρχικά, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη αποθηκευτικού χώρου με υπεύθυνο τον αποθηκάριο, στον οποίο αποθηκεύονται οι πρώτες ύλες και γενικότερα τα αποθέματα. Ακόμη, σημαντικό ρόλο παίζει και ο ακριβής προσδιορισμός των ποσοτήτων των πρώτων υλών που εισάγονται και εξάγονται στην αποθήκη, καθώς και η προέλευση ή ο προορισμός των διακινούμενων ποσοτήτων. Και τέλος, προϋπόθεση αποτελεί και η ακριβής αποτύπωση- καταγραφή σε εκδιδόμενα Δελτία Εισαγωγής των διακινούμενων ποσοτήτων ή των εξαγόμενων προς κατεργασία, καθώς και η αναγραφή του προορισμού ή του προϊόντος ή της Εντολής Παραγωγής για το οποίο προορίζεται να αναλωθεί.

3.3.2.2. Κόστος άμεσης εργασίας

3.3.2.2.1. Άμεση εργασία

Άμεση εργασία είναι η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργάτες που απασχολούνται άμεσα με την επεξεργασία των πρώτων υλών. Η επεξεργασία αυτή περιλαμβάνει όλες τις διεργασίες μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος. Το κόστος άμεσης εργασίας υπολογίζεται μέσω κάποιων αρχείων εργασίας που ονομάζονται «φύλλα εργασίας» ή «κάρτα εργασίας» ή «εισιτήρια χρόνου». Τα φύλλα εργασίας ετοιμάζονται από τους εργαζόμενους καθημερινά, οι οποίοι συμπληρώνουν την Εντολή Παραγωγής και το χρόνο που ασχολήθηκαν. Τα δελτία χρόνου συγκεντρώνονται και προωθούνται στο τμήμα κοστολόγησης. Τα διάφορα ημερομίσθια και τα κόστη που δημιουργούνται χαρακτηρίζονται ως άμεση και έμμεση εργασία και ενημερώνουν το περιεχόμενο των δελτίων. Έμμεση εργασία είναι εκείνα τα κόστη που δεν μπορούν να εξατομικευτούν με μια συγκεκριμένη παραγγελία και περιλαμβάνονται στα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Πίνακας 3.2: Κάρτα εργασίας ή εισιτήρια χρόνου εργαζομένου

ΤΜΗΜΑ:ΚΟΠΗΣ	ΟΝΟΜΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥ:
-------------	--------------------

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ:22/01/09	ΕΝΑΡΞΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:05.00
-------------------	-----------------------

Ώρες Απασχόλησης	Ε.Π. Νο1	Ε.Π. Νο2	Ε.Π. Νο3	Συντήρηση
5-8	3			
8-12		4		
12-15			5	
15-18				2

Ο ΕΠΟΠΤΗΣ

Εγγραφή μισθοδοσίας προσωπικού

Αμοιβές έμμισθου (ημερομίσθιου) προσωπικού	ΧΧ		
Εργοδοτικές εισφορές έμμισθου (ημερομίσθιου) προσωπικού	ΧΧ		
Εργοδοτικές εισφορές & κρατήσεις πληρωτέες		ΧΧ	
Ταμείο		ΧΧ	
Ή			
Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες		ΧΧ	

3.3.2.2.2. Έμμεση εργασία θεωρείται εκείνη που δε μπορεί να αντιστοιχιστεί άμεσα με τα παραγόμενα προϊόντα. Θεωρείται Γ.Β.Ε.

Εγγραφή έμμεσης εργασίας

Παραγωγή σε εξέλιξη	ΧΧ		
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	ΧΧ		
Αμοιβές έμμισθου προσωπικού		ΧΧ	
Εργοδοτικές εισφορές έμμισθου προσωπικού		ΧΧ	

3.3.2.2.3. Ποσοτικός έλεγχος

Με τον όρο « ποσοτικός έλεγχος» εννοούμε ένα ολόκληρο σύστημα παρακολούθησης της κίνησης του προσωπικού της επιχείρησης, προσδιορισμού του χρόνου απασχόλησης του και σύνδεσης του χρόνου απασχόλησης με συγκεκριμένο τμήμα ή κέντρο κόστους, με συγκεκριμένο προϊόν ή φάση κατεργασίας, με συγκεκριμένη δραστηριότητα. Ένας τρόπος για να πραγματοποιηθεί αυτός ο έλεγχος είναι η χρήση του δελτίου απασχόλησης προσωπικού

Το δελτίο αυτό είναι το πιο διαδομένο μέσο για την παρακολούθηση του προσωπικού σε μια επιχείρηση ή ένα οργανισμό. Το Δελτίο Απασχόλησης εκδίδεται μηχανογραφικά αρκεί να εισάγονται στον ηλεκτρονικό υπολογιστή τα δεδομένα που αφορούν το χρόνο απασχόλησης κάθε εργαζομένου συνολικά κατά τμήμα ή κέντρο κόστους, σε ημερήσια βάση. Η ανεπτυγμένη τεχνολογία στο τομέα αυτό, βοηθάει αρκετά ώστε να γίνεται ακριβή καταγραφή της απασχόλησης κατά κέντρο κόστους, κατά θέση εργασίας, κατά φάση παραγωγής κ.λ.π.

Η σύνδεση του απασχολούμενου προσωπικού, της παραγωγικής λειτουργίας με τα κέντρα κόστους, γίνεται εύκολο όταν λειτουργεί το Ατομικό Δελτίο Απασχόλησης του προσωπικού. Εξ' άλλου σε σημαντικό ποσοστό παρατηρείται σταθερή σχέση απασχόλησης των εργαζομένων στο συγκεκριμένο τμήμα παραγωγής, ή αλλιώς περιορισμένη κινητικότητα του προσωπικού από τμήμα σε τμήμα, ή από το ένα κέντρο κόστους σε άλλο.

3.3.2.3. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

3.3.2.3.1. Γενικές πληροφορίες για τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι τα έξοδα εκείνα τα οποία δημιουργούνται από την αρχή της παραγωγής μέχρι τα προϊόντα να είναι έτοιμα να εισέλθουν στην Αποθήκη Έτοιμων Προϊόντων ή να παραδοθούν στον πελάτη. Όταν υπολογίζουμε το ανά μονάδα κόστος παραγωγής τα ΓΒΕ εξετάζονται μαζί με τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία. Όμως, είναι απαραίτητη η ύπαρξη ενός συντελεστή επιβάρυνσης επειδή η μεταφορά τους στις προηγούμενες μονάδες των προϊόντων δεν γίνεται με τον ίδιο άμεσο τρόπο που προσδιορίζονται οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία. Ονομάζονται «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισμένα» επειδή δεν είναι πραγματικά αλλά προέρχονται από έναν υπολογισμό και καταλογισμό που γίνεται με βάση το συντελεστή επιβάρυνσης. Ο καταλογισμός των ΓΒΕ γίνεται συνήθως με βάση της ώρες της άμεσης εργασίας και τις ώρες των μηχανών που απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση της συγκεκριμένης παραγγελιάς. Μετά την επιλογή της βάσης, τα προϋπολογισθέντα συνολικά ΓΒΕ διαιρούνται με την επιλεγείσα βάση ώστε να πάρουμε ένα δείκτη τον οποίο θα χρησιμοποιήσουμε για να κατανέμουμε τα ΓΒΕ δίκαια μεταξύ των παραγγελιών. Ο δείκτης πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των πραγματικών στοιχείων της βάσης που χρησιμοποιήθηκε.

Ο λογαριασμός ΓΒΕ δημιουργείται με σκοπό να συγκεντρώσει όλες τις βιομηχανικές δαπάνες, εκτός των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας, που πραγματοποιούνται κατά την περίοδο. Ο τύπος υπολογισμού του δείκτη καταλογισμού των ΓΒΕ είναι:

Προϋπολογισθέντα συνολικά ΓΒΕ

= Δείκτης ΓΒΕ

Προϋπολογισθείσες συνολικές μονάδες βάσης

Στον τύπο αυτόν χρησιμοποιούνται προϋπολογίστηκα στοιχεία για τον υπολογισμό του, επειδή τα πραγματικά ΓΒΕ δεν είναι διαθέσιμα ως το τέλος της περιόδου.

Τα ΓΒΕ σχηματίζονται από τις κατ' είδος δαπάνες, όπως είναι οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές και τα έξοδα τρίτων, φόροι – τέλη, παροχές τρίτων, διάφορα έξοδα, αποσβέσεις παγίων, προβλέψεις εκμεταλλεύσεως, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και είδη συσκευασίας. Στη διαμόρφωση των ΓΒΕ συμμετέχουν οι τόκοι και τα έξοδα χρηματοδοτήσεως και οι πρώτες βοηθητικές ύλες. Από άποψη μεταβλητότητας, τα ΓΒΕ συμπεριφέρονται ως ημιμεταβλητή δαπάνη διότι μεταβάλλονται ακανόνιστα όταν μεταβάλλεται η απασχόληση- παραγωγή.

3.3.2.3.2. Κριτήρια ή βάσεις καταλογισμού ή κοστολόγησης των ΓΒΕ

Όταν σ' ένα τμήμα παραγωγής ή κέντρο κόστους παράγεται μόνο ένα προϊόν δεν δημιουργείται πρόβλημα καταλογισμού των ΓΒΕ. Το σύνολο αυτών καταλογίζεται και επιβαρύνει το μοναδικό προϊόν που παράγεται σ' αυτό. Όταν όμως στο παραγωγικό τμήμα ή στο εργοστάσιο παράγονται πολλά προϊόντα, ο καταλογισμός σε κάθε ένα απ' αυτά απαιτεί τη χρησιμοποίηση κριτηρίου, ή βάσεως, κατανομής τους στο κόστος παραγωγής

Τα συνήθη κριτήρια που χρησιμοποιούμε είναι τα εξής:

- Οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων και του εξοπλισμού
- Οι ώρες άμεσης εργασίας
- Το κόστος της άμεσης εργασίας(ώρες*ωρομίσθιο)
- Μονάδες του παραγόμενου προϊόντος

Είδη συντελεστή καταλογισμού:

α) συγκεντρωτικός, ο οποίος αναφέρεται στο σύνολο της παραγωγικής διαδικασίας ή στο σύνολο του εργοστασίου

β) ή τμηματικός, δηλαδή διαφορετικός για κάθε τμήμα εργοστασίου της επιχείρησης.

3.3.2.3.3. Καταλογισμός των ΓΒΕ με βάση το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης

Μια άλλη μέθοδος καταλογισμού των ΓΒΕ στο κόστος παραγωγής είναι η μέθοδος ή το σύστημα της ορθολογικής επιβάρυνσης. Στη μέθοδο αυτή η μονάδα του προϊόντος ή το ισοδύναμο αυτής μέγεθος της παραγωγής σε εξέλιξη, επιβαρύνεται κάθε μήνα με σταθερό ποσό ανεξάρτητα από το πραγματικό ύψος των ΓΒΕ του μήνα και ανεξάρτητα από το πραγματικό μέγεθος της παραγωγής. Το ποσό της επιβάρυνσης προσδιορίζεται από τον καταρτιζόμενο ετήσιο ελαστικό προϋπολογισμό των ΓΒΕ του παραγωγικού τμήματος.

3.3.2.3.4. Έννοια του υποκαταλογισμού και του υπερκαταλογισμού των ΓΒΕ

Ο συντελεστής καταλογισμού υπολογίζεται με κάποια προϋπολογίστηκα στοιχεία και άρα πιθανόν να υπάρχει διαφορά μεταξύ των γενικών βιομηχανικών εξόδων που καταλογίζεται στο λογαριασμό « Παραγωγή σε εξέλιξη» και των πραγματικών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Το χρωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΓΒΕ» διαφέρει από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΓΒΕ καταλογισμένα». Η διαφορά μεταξύ τους ονομάζεται υποκαταλογισθείσα ή υπερκαταλογισθείσα αξία ΓΒΕ. Εάν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «ΓΒΕ» είναι μεγαλύτερο από το πιστωτικό υπόλοιπο των «ΓΒΕ καταλογισμένα» τότε έχει γίνει υποκαταλογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Αυτό σημαίνει ότι το κόστος παραγωγής των παραγγελιών θα έπρεπε να έχει επιβαρυνθεί με περισσότερα ΓΒΕ.

Για να βρούμε την διαφορά μεταξύ πραγματικών και καταλογισμένων ΓΒΕ υπάρχουν οι εξής τρόποι:

- Μεταφορά του υπολοίπου στο Κόστος Πωληθέντων. Ο σκοπός αυτού είναι να μειώσει το κόστος αν εάν έχει γίνει υπερκαταλογισμός ή να το αυξήσει στην αντίθετη περίπτωση.

Στην περίπτωση που τα ΓΒΕ είναι υποκαταλογισθέντα η λογιστική εγγραφή έχει ως εξής:

ΓΒΕ καταλογισμένα	X	
Κόστος Πωληθέντων	X	
ΓΒΕ		X

- Μεταφορά του υπολοίπου στους λογαριασμούς «Παραγωγή σε Εξέλιξη», «Κόστος Πωληθέντων» και «Έτοιμα Προϊόντα».

Στην περίπτωση που τα ΓΒΕ είναι υποκαταλογισθέντα η λογιστική εγγραφή έχει ως εξής:

Παραγωγή σε Εξέλιξη	X	
Έτοιμα Προϊόντα	X	
Κόστος πωληθέντων	X	
ΓΒΕ καταλογισθέντα		X

Το ποσό που χρεώνονται υπολογίζονται με τον εξής τρόπο:

Το ποσό της Παραγωγής σε εξέλιξη τέλους διαιρείται με το συνολικό κόστος και το ποσό πολλαπλασιάζεται με τη διαφορά που προέκυψε μεταξύ των ΓΒΕ και ΓΒΕ καταλογισθέντων. Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζονται και τα αποθέματα ετοιμών προϊόντων τέλους και το κόστος πωληθέντων.

Στην περίπτωση κέρδους η λογιστική εγγραφή είναι η εξής:

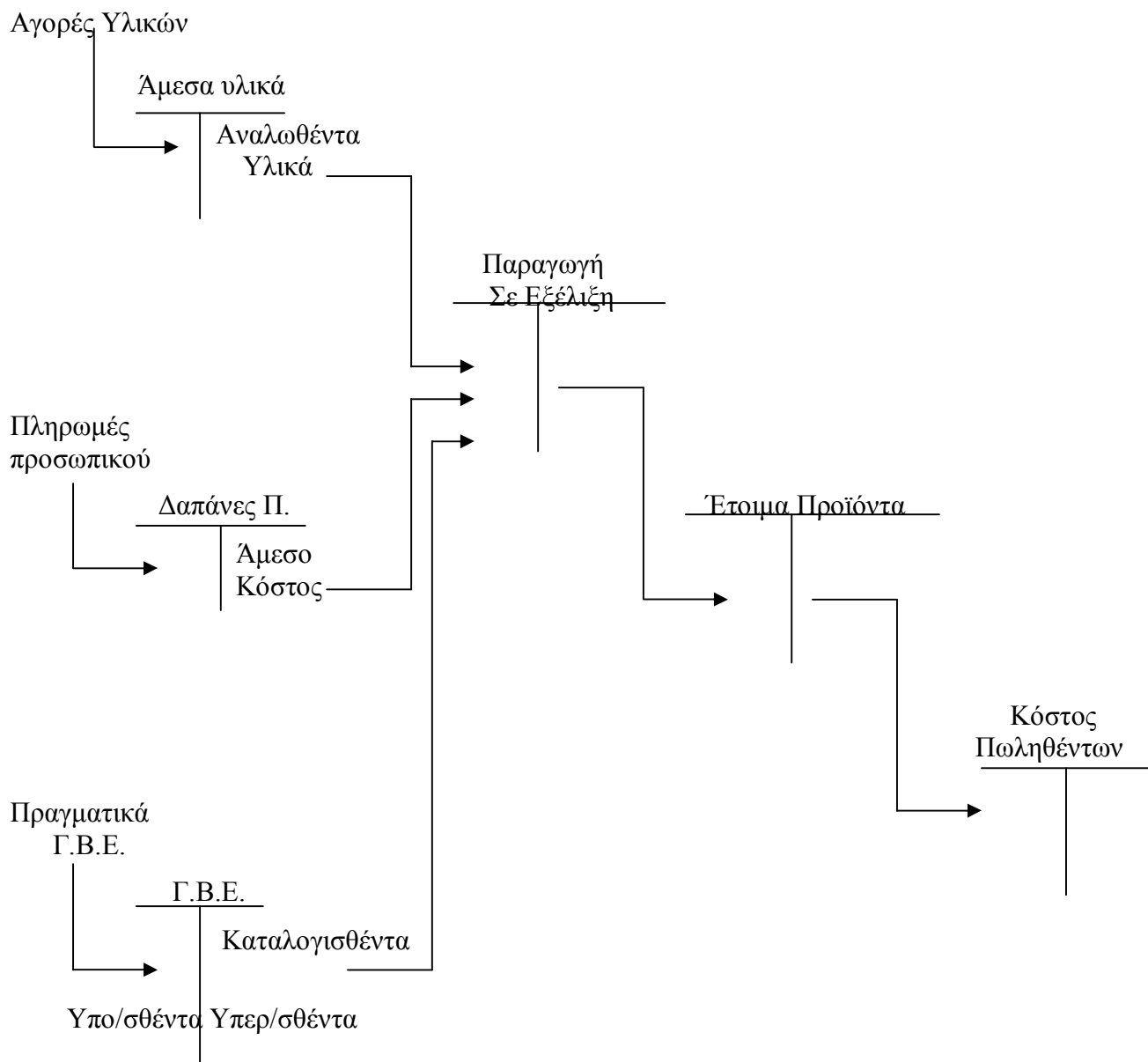
Πωλήσεις	X	
Κόστος Πωληθέντων		X
Μικτό κέρδος		X

Μεταφορά στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης»

3.3.2.3.5. Δείκτες ΓΒΕ κατά τμήμα

Στις μικρές και τις μεσαίες επιχειρήσεις η κατανομή των ΓΒΕ στις παραγγελίες γίνεται με τη βοήθεια ενός προϋπολογιστικού δείκτη. Το ίδιο όμως συμβαίνει και στις μεγάλες επιχειρήσεις οι οποίες έχουν πολλούς προκαθορισμένους δείκτες, ένα για κάθε τμήμα. Οι δείκτες κατά τμήμα χρησιμοποιούνται με σκοπό τη σωστή κατανομή των ΓΒΕ στα διάφορα τμήματα. Καθώς μια μονάδα προϊόντος κινείται μέσα στην παραγωγική διαδικασία, τα ΓΒΕ διατίθενται σε κάθε τμήμα ξεχωριστά, σύμφωνα με τους συντελεστές. Το σύνολο των ΓΒΕ της κάθε παραγγελίας αποτελείται από το άθροισμα όλων των ΓΒΕ που κατανέμονται με τους διαφορετικούς δείκτες ΓΒΕ.

Διάγραμμα 3.2.: Απεικόνιση ενός γενικού υποδείγματος ροής του κόστους



3.3.4. Επιμερισμός Γ.Β.Ε. στα κέντρα κόστους και επανεπιμερισμός του κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους στα κύρια.

Στο πλαίσιο της παραγωγικής διαδικασίας είναι απαραίτητη η ύπαρξη βοηθητικών κέντρων κόστους τα οποία είναι απαραίτητα για την υποστήριξη των κύριων κέντρων κόστους τα οποία παράγουν τα προϊόντα.

Το κόστος λειτουργίας των βοηθητικών κέντρων κόστους εφόσον συγκεντρωθεί πρέπει να μεταφερθεί στα κύρια κέντρα κόστους, ώστε τελικώς να απορροφηθεί από τα παραγόμενα προϊόντα. Η διαδικασία της μεταφοράς ονομάζεται επανεπιμερισμός.

Ο άμεσος ή ο έμμεσος επανεπιμερισμός εξαρτάται από δυο παράγοντες:

- α) τη διαθεσιμότητα στατιστικών στοιχείων και
- β) τον προσδιορισμό άμεσης ή έμμεσης συσχέτισης μεταξύ κατ' είδος Γ.Β.Ε. και κέντρων κόστους.

Η συγκέντρωση του κόστους στα κέντρα κόστους είναι πολύ σημαντική γιατί εξυπηρετεί τις ανάγκες προγραμματισμού και ελέγχου της παραγωγικής δραστηριότητας και επιπλέον αποτελεί βάση υπολογισμού των εξόδων που αφορούν το κάθε τμήμα παραγωγής προκειμένου να γίνει η σχετική επιβάρυνση του προϊόντος ή της υπηρεσίας.

Βήματα συγκέντρωσης ΓΒΕ στα κέντρα κόστους:

1ο Βήμα: Άμεση συσχέτιση των εξόδων με τα κέντρα κόστους, βοηθητικά και κύρια

2ο Βήμα: Έμμεση συσχέτιση των εξόδων με τα κέντρα κόστους, βοηθητικά και κύρια

3ο Βήμα: Επανεπιμερισμός των συνολικών εξόδων που έχουν επιβαρύνει τα βοηθητικά κέντρα κόστους στα κύρια κέντρα κόστους

3.3.4.1. Βάση επιμερισμού

Πίνακας 3.3.: Παραδείγματα Βάσεων επιμερισμού

<u>Βάση επιμερισμού</u>	<u>Είδος δαπάνης</u>
Επιφάνεια	Ενοίκια, δημοτικά τέλη, αποσβέσεις κτηρίων, κοινόχρηστα έξοδα
Αριθμός εργαζομένων	Έξοδα διευθύνσεων, επίβλεψη, επισκευές
Βάρος υλικών	Μεταφορά, αποθήκευτρα
Όγκος	Θέρμανση

3.3.4.2. Βάση επανεπιμερισμού

Βάση επανεπιμερισμού είναι το μέγεθος που συνδέει το κόστος των βοηθητικών κέντρων με τα κύρια κέντρα κόστους. Οι μέθοδοι επανεπιμερισμού που χρησιμοποιούνται είναι:

α) Άμεση μέθοδος. Η μέθοδος αυτή αποτελεί τον πιο απλό τρόπο επανεπιμερισμού. Γίνεται επανεπιμερισμός κάθε ενός βοηθητικού τμήματος στα κέντρα κόστους. Το μειονέκτημα της μεθόδου αυτής είναι ότι δεν υπολογίζει το συνολικό κόστος λειτουργίας των βοηθητικών κέντρων κόστους, στην περίπτωση που χρησιμοποιούν υπηρεσίες άλλων βοηθητικών κέντρων.

β) Βαθμιδωτή μέθοδος. Η μέθοδος αυτή είναι ακριβέστερη στους υπολογισμούς της. Επανεπιμερίζει το κόστος κάθε ενός βοηθητικού τμήματος στα υπόλοιπα βοηθητικά και στα κύρια κέντρα. Λαμβάνει υπόψη τις υπηρεσίες που προσφέρονται από ένα βοηθητικό τμήμα σε άλλο ή άλλα βοηθητικά τμήματα.

γ) Αλγεβρική μέθοδος. Στην μέθοδο αυτή γίνεται αντιμετώπιση των περιπτώσεων κατά τις οποίες τα βοηθητικά κέντρα κόστους προσφέρουν και λαμβάνουν υπηρεσίες από άλλα βοηθητικά κέντρα κόστους

Πίνακας 3.3.: Παραδείγματα επανεπιμερισμού

<u>Βοηθητικό τμήμα</u>	<u>Βάση επαναεπιμερισμού</u>
Αναψυκτήριο	Αριθμός εργαζομένων
Συντήρηση	Αριθμός επισκέψεων, καταναλωθείσες ώρες για κάθε τμήμα, κόστος αυτών των ωρών
Συσκευασία	Ωρες άμεσης εργασίας, Αριθμός μονάδων
Φαρμακείο	Αριθμός εργαζομένων Αριθμός περιπτώσεων
Αποθήκες	Αριθμός αιτήσεων χορηγήσεων Υλικών
Ποιοτικός έλεγχος	Αριθμός ωρών λειτουργίας μηχανημάτων, αριθμός ωρών άμεσης εργασίας, αριθμός εργαζομένων

3.3.5. Διακρίσεις κόστους

Το κόστος μπορεί να διακριθεί ανάλογα με:

- α) τις συνιστώσες του κόστους παραγωγής κόστος α' υλών,
- β) το κόστος άμεσης εργασίας,
- γ) το ειδικό βιομηχανικό κόστος και
- δ) το γενικό βιομηχανικό κόστος ή γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Σχέση Κόστους παραγωγής & παραγωγικής διαδικασίας:

- α) αρχικό κόστος και
- β) κόστος μετατροπής.

Με βάση τη μονάδα μέτρησης:

- α) κόστος παραγωγής ανά μονάδα και
- β) συνολικό κόστος παραγωγής.

Σχέση κόστους παραγωγής – επιπέδου δραστηριότητας:

- α) μεταβλητό,
- β) σταθερό και
- γ) μεικτό.

Παρακολούθηση κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα:

- α) άμεσο,
- β) έμμεσο και
- γ) κοινό.

Τμήμα παραγωγικής διαδικασίας:

- α) κόστος παραγωγικών τμημάτων και
- β) κόστος βοηθητικών τμημάτων.

Λειτουργίες επιχείρησης:

- α) κόστος λειτουργίας παραγωγής,
- β) κόστος λειτουργίας πωλήσεων,
- γ) κόστος διοικητικής λειτουργίας και
- δ) χρηματοοικονομικό κόστος.

Χρονική συσχέτιση:

- α) κόστος προϊόντος και
- β) κόστος περιόδου.

3.3.6. Λόγοι εύρεσης του κόστους

Η εύρεση του κόστους αποτελεί ένα αρκετά σημαντικό βήμα για κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα. Αρχικά, είναι ο τρόπος για να βρούμε αν η τιμή πώλησης καλύπτει το κόστος και επομένως αν έχουμε κάποιο κέρδος. Με άλλα λόγια βοηθάει στην άσκηση σωστής τιμολογιακής πολιτικής, δηλαδή στο σωστό προσδιορισμό της τιμής πώλησης. Μερικές φορές δεν είναι απαραίτητο να αλλάξει τιμή πώλησης διότι η επικερδής προσφορά προϊόντος μπορεί να είναι στη συγκεκριμένη τιμή πώλησης.

Επιπρόσθετα, η εύρεση του κόστους μας βοηθά να προσδιορίσουμε την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης. Δεν είναι δυνατόν να αποτιμήσουμε τα αποθέματα αν δεν γνωρίζουμε το κόστος των εμπορευμάτων που παράγονται. Ακόμη, το κόστος βοηθά να ασκήσουμε το management των αποθεμάτων. Τέλος, χρειαζόμαστε το κόστος των προϊόντων που παράγονται για να μπορέσουμε να προσδιορίσουμε το καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης και τα περιοδικά αποτελέσματα από την επιχειρηματική μας δραστηριότητα. (Άγγελος Τσακλαγκάνος,1991)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

4.1 Κοστολόγηση προϊόντων, συμπαραγωγών και υποπροϊόντων

4.1.1. Κόστος και κοστολόγηση των συμπαραγωγών

Το συνδεδεμένο κόστος, ή διαφορετικά ενωμένο κόστος, είναι το κόστος των συμπαραγόμενων προϊόντων, οπωσδήποτε διαφορετικής αξίας ανά μονάδα. Τα συμπαραγόμενα προϊόντα προκύπτουν συνήθως κατά τη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας από τη βιομηχανική κατεργασία μιας πρώτης ύλης. Το ενωμένο ή συνδεδεμένο κόστος έχει ως χαρακτηριστικό γνώρισμα την απόλυτα τεχνική αδυναμία διαχωρισμού του κόστους και την αντικειμενική κατανομή του στα συμπαράγωγα. Έναντι ενός ενωμένου κόστους παραγωγής υπάρχουν ποσότητες παραχθέντων προϊόντων ανόμοιων μορφολογικά και ουσιαστικά, μεταξύ αυτών και της διαφορετικής μοναδιαίας αξίας.

4.1.2. Κοστολόγηση των ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων

Το κόστος που δημιουργείται στην προσπάθεια διασφάλισης της παραγωγής προϊόντων υψηλού ποιοτικού επιπέδου, αντιστοιχεί στις επιμέρους δραστηριότητες που αναπτύσσονται για αυτό το σκοπό. Οι δραστηριότητες αυτές είναι:

- Η αποφυγή ανίχνευσης ποιοτικών ελαττωμάτων
- Η ανίχνευση ή η εξακρίβωση ελαττωμάτων κατά τη διάρκεια της παραγωγής
- Η εξακρίβωση ποιοτικά ελαττωματικών προϊόντων πριν την αποστολή τους στους πελάτες.
- Η διαπίστωση ελαττωματικών προϊόντων μετά την αποστολή τους στους πελάτες

Το κόστος εξακρίβωσης της ποιοτικά ελαττωματικής παραγωγής δημιουργείται κατά το στάδιο που αρχίζει από το τέλος τη παραγωγικής διαδικασίας και μέχρις ότου το προϊόν σταλεί στον πελάτη, περιλαμβάνει δε τα ακόλουθα στοιχεία ή γεγονότα, που διαπιστώνονται, προσδιορίζονται και αποτιμώνται κατά το στάδιο αυτό:

- Προϊόντα τελείως κατεστραμμένα
- Προϊόντα που έχουν ανάγκη επανακατεργασίας

- Σκραπ σε υπερβολικό ποσοστό που παράγονται μαζί με το προϊόν
- Ποιοτικός έλεγχος επανακατεργασθέντων προϊόντων

Το κόστος που δημιουργείται για την επιχείρηση εξ' αιτίας της ελαττωματικής παραγωγής, είναι πολύ σημαντικό και πρέπει να προσδιορίζεται με ακρίβεια. Για να προσδιορίσουμε το κόστος αυτό το κατατάσσουμε σε δύο κατηγορίες, τις εξής:

Το πραγματικό κόστος, το οποίο περιλαμβάνει τις δαπάνες επιστροφής του προϊόντος, τις δαπάνες επανακατεργασίας του για την εξάλειψη του ελαττώματος, τις δαπάνες αποστολής του στον πελάτη, τη δαπάνη αποζημίωσης του πελάτη για τις ζημιές που έπαθε κ.ο.κ.

Το υπολογιστικό κόστος, ή διαφορετικά κόστος ευκαιρίας, το οποίο δε λογιστικοποιείται και προκύπτει από τη δυσφήμιση της επιχείρησης και τη μειωμένη αξιοπιστία της.

4.1.3. Κοστολόγηση υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

Το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας εκτός από την παραγωγή κανονικών και ελαττωματικών προϊόντων είναι και η παραγωγή ακατάλληλων ή σκάρτων προϊόντων, των υποπροϊόντων και των υπολειμμάτων. Το συνολικό αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας συγκρίνεται με τα αντίστοιχα αναλωμένα άμεσα υλικά και έτσι προκύπτει η βιομηχανική απώλεια ή φύρα, που επηρεάζει το κόστος του παραγόμενου προϊόντος.

4.1.4. Κοστολόγηση φθαρμένων προϊόντων

Για την κοστολόγηση των φθαρμένων προϊόντων υπάρχουν δυο τρόποι. Στον πρώτο οι φθαρμένες μονάδες αγνοούνται, ενώ στη δεύτερη συγκεντρώνεται σε αυτές το κόστος που τους αντιστοιχεί στην παραγωγική διαδικασία. Έτσι:

Πρώτη περίπτωση

Στην περίπτωση αυτή η φθορά δεν λαμβάνεται υπ' όψη στον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων και του κόστους, είτε αυτή είναι έκτακτη είτε κανονική. Έτσι, τόσο οι ολοκληρωμένες όσο και οι ημικατεργασμένες μονάδες επιβαρύνονται με το

συνολικό κόστος της φθοράς. Εφόσον δεν υπολογίζονται ισοδύναμες μονάδες για τις φθαρμένες μονάδες, δεν γίνεται υπολογισμός του κόστους τους και άρα η διοίκηση δεν διαθέτει πληροφορίες που θα την βοηθήσουν να περιορίσει ή να ελέγξει το κόστος και το μέγεθος της φθοράς. Για τον λόγο αυτόν, δεν μπορούν να διενεργηθούν και λογιστικές εγγραφές για την αποτύπωσή της.

Δεύτερη περίπτωση

Στην περίπτωση αυτή η φθορά, είτε είναι κανονική είτε έκτακτη, λαμβάνεται υπ' όψη στον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων και του κόστους των ισοδύναμων μονάδων. Έτσι κατά την κατάρτιση της φυσικής ροής λαμβάνονται υπ' όψη οι ποσότητες των φθαρμένων μονάδων. Με αυτόν τον τρόπο υπολογίζεται το κόστος της φθοράς αναλυτικά για το ποσό που αφορά την κανονική και την έκτακτη φθορά. Το κόστος της έκτακτης φθοράς θεωρείται ζημία ενώ το κόστος της κανονικής φθοράς απομονώνεται και παρακολουθείται σε ξεχωριστό λογαριασμό αποθεμάτων. Και στις δυο περιπτώσεις, το κόστος φθοράς αντιστοιχεί στο κόστος που έχουν απορροφήσει οι παραγόμενες μονάδες κατά την επεξεργασία τους μέχρι τη στιγμή που εντοπίστηκαν και απομακρύνθηκαν από την παραγωγή. Όσο νωρίτερα διαπιστωθεί η ύπαρξη των φθαρμένων μονάδων τόσο μικρότερο θα ναι το κόστος τους και επομένως και η επιβάρυνση για την επιχείρηση.

Λογιστική έγγραφη του κόστους της φθοράς και για τις δυο περιπτώσεις:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Αποθέματα φθαρμένων μονάδων (κανονική φθορά)	X	
Ζημία από έκτακτη φθορά	X	
Παραγωγή σε Εξέλιξη		X

4.2.5. Φύρα παραγωγής

Με τον όρο φύρα παραγωγής εννοούμε το τμήμα εκείνο των πρώτων υλών, των λοιπών υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή ή ακόμα και των έτοιμων προϊόντων που παρήχθησαν, το οποίο στο τέλος της παραγωγικής διαδικασίας δεν έχει καμία

χρησιμότητα ή αξία. Ακόμη, φύρα ονομάζουμε και οποιαδήποτε ποσότητα πρώτης ύλης ή υλικού που χάνεται κατά την παραγωγική διαδικασία από μόνη της.

Το κόστος της φύρας ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής και επιβαρύνει τις παραγόμενες μονάδες. Σε περίπτωση που υπάρχουν έξοδα κατά την απομάκρυνση της φύρας από το χώρο της παραγωγής τότε αυτά μπορούν να αντιμετωπιστούν ως ΓΒΕ.

Λογιστική εγγραφή απομάκρυνσης της φύρας:

Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	X	
Ταμείο		X

4.2. Αποθέματα

4.2.1. Ορισμός

Με τον όρο αποθέματα εννοούμε τα εμπορεύματα, τις πρώτες ύλες, τα υπολείμματα, τα ημιτελή ή ημικατεργασμένα, τα έτοιμα προϊόντα, τα υπό κατεργασία προϊόντα και τα υλικά συσκευασίας που ανήκουν στην επιχείρηση και έτοιμα προς πώληση ή βρίσκονται στο στάδιο της κατεργασίας ή αποθηκευμένα.

Πιο αναλυτικά τα αποθέματα μπορεί να είναι:

- Εμπορεύματα: Αποτελούνται από αγαθά που αγοράστηκαν από την επιχείρηση και προορίζονται να πωληθούν στην ίδια μορφή στην οποία αγοράστηκαν.
- Πρώτες και βοηθητικές ύλες: Αποτελούνται από αγαθά και υλικά τα οποία αγοράστηκαν από την επιχείρηση και προορίζονται να ενσωματωθούν σε προϊόντα που κατασκευάζονται.
- Υπολείμματα: Πρόκειται για κατάλοιπα βιομηχανικής παραγωγής ακατάλληλα για χρήση ή η διάθεσή τους στην αγορά γίνεται σε πολύ χαμηλές τιμές.
- Αναλώσιμα Υλικά: Είναι αγαθά, υλικά και εφόδια, που αγοράστηκαν και ενσωματώνονται στη παραγωγή ή στην πώληση.
- Προϊόντα ημιτελή και ημικατεργασμένα: Πρόκειται για προϊόντα που έχουν διανύσει ορισμένο στάδιο επεξεργασίας και προορίζονται για παραπέρα επεξεργασία.

- Έτοιμα προϊόντα: Είναι τα προϊόντα τα οποία κατασκευάστηκαν από την επιχείρηση και προορίζονται για πώληση.
- Υποπροϊόντα: Δευτερεύον προϊόν που προέρχεται από την επεξεργασία των κύριων προϊόντων.
- Υλικά και είδη συσκευασίας: Είδη συσκευασίας είναι αυτά τα οποία χρησιμοποιούνται για την περιτύλιξη των πωλούμενων αγαθών προς τους πελάτες.
- Υλικά συσκευασίας είναι αυτά που προορίζονται να περιλάβουν το περιεχόμενο των προϊόντων και μπορούν να επιστραφούν ή όχι.

4.2.2. Τα αποθέματα σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Τα αποθέματα κατά την παράγραφο 2.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι τα υλικά τα οποία ανήκουν στην οικονομική μονάδα και τα οποία:

- Προορίζονται για πώληση σύμφωνα με την συνήθη πορεία των εργασιών της.
- Συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία και προορίζονται για πώληση όταν πάρουν την μορφή έτοιμων προϊόντων.
- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή ετοιμών αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.
- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή των εγκαταστάσεών της, καθώς και την ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων.
- Μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία των προϊόντων που προορίζονται για πώληση.

4.2.3. Κυριότεροι μέθοδοι ελέγχου αποθεμάτων

Οι κυριότεροι μέθοδοι ελέγχου αποθεμάτων είναι οι εξής:

- Κυκλικές παραγγελίες
- Ελάχιστες & μέγιστες ποσότητες
- Απόθεμα ασφαλείας

Η επιλογή της κατάλληλης μεθόδου εξαρτάται από την αξία και το ρυθμό ανάλωσης αποθεμάτων.

Συνολικό κόστος ανάλωσης: ανά μονάδα κόστος κτήσης * αναμενόμενη ποσότητα ανάλωσης εντός αντίστοιχης χρονικής περιόδου.

Υπολογισμός τελικού αποθέματος α' υλών

Αρχικό απόθεμα α' υλών	XXX
+ Αγορές α' υλών	XXX
(=) Διαθέσιμη ποσότητα α' ύλης	XXXX
(-) Κόστος ανάλωσης α' ύλης	XXXX
Τελικό απόθεμα α' υλών	

4.2.4.Κυριότεροι μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων:

Αποτίμηση αποθεμάτων είναι η διαδικασία σύμφωνα με την οποία μετατρέπουμε τις ποσοτικές διακινήσεις ή την απογραφή σε αξία. Για το σκοπό αυτό χρησιμοποιούμε διάφορους μεθόδους οι οποίες ονομάζονται «Μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων» και είναι:

- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου ή της μέσης σταθμικής τιμής. Στη μέθοδο αυτή τα απόθεμα της εγγραφής του τέλους της χρήσεως αλλά και οποιεσδήποτε ποσότητες ενδιάμεσης περιόδου, όπως στ τέλος του μηνός, του διμήνου, του τριμήνου κ.ο.κ αποτιμώνται στη μέση σταθμική τιμή που διαμορφώνεται στο τέλος του μηνός, του διμήνου ή της χρήσεως.
- Η μέθοδος του μεσαίου σταθμικού όρου ή της μέσης μηνιαίας σταθμικής τιμής. Στη μέθοδο αυτή κάθε μήνας αντιμετωπίζεται ως μια αυτοτελής διαχειριστική περίοδο με εντελώς διακριτό κόστος αποθέματος, σε σχέση με προηγούμενες περιόδους. Το κόστος αυτό σχηματίζεται από το κόστος του αποθέματος στην αρχή κάθε μήνα β. από το κόστος των αγορών του αποθέματος που έγιναν κατά τη διάρκεια του μήνα.
- Η μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως ή FIFO(First In First Out). Στη μέθοδο αυτή η απογραφή των αποθεμάτων στο τέλος κάθε περιόδου, αποτιμάται στο κόστος που έχουν οι τελευταίες αγορές μέχρι να συμπληρωθεί η απογραφόμενη ποσότητα του αποθέματος, αφού οι πρώτες εισαγωγές στην αποθήκη (αρχική απογραφή +πρώτες αγορές) εξαντλούνται πρώτες.

- Η μέθοδος της αντιστρόφου σειράς εξαντλήσεως LIFO (Last In First Out). Όπως η FIFO έτσι και η LIFO στηρίζεται κατά τη λειτουργία της στη σειρά εξαντλήσεως των αγοραζόμενων ή παραγόμενων παρτίδων αποθεμάτων. Η LIFO σε αντίθεση με την FIFO, η οποία εξαντλεί τα αποθέματά της από τις παλαιότερες σειρές τους την αποθήκη, ακολουθεί αντίστροφη σειρά. Η LIFO δηλαδή πραγματοποιεί τι αναλώσεις ή τις πωλήσεις λαμβάνοντας τις αντίστοιχες ποσότητες από τις πλέον πρόσφατες εισαγωγές αγορασθέντων ή παραχθέντων αποθεμάτων.
- Η μέθοδος της πρότυπης τιμής ή του πρότυπου κόστους. Η αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων γίνεται σε τιμές πρότυπου κόστους όταν η επιχείρηση εφαρμόζει τη λογιστική του πρότυπου κόστους και παρακολουθεί την κίνηση των αποθεμάτων της, δηλαδή των εμπορευμάτων, των πρώτων υλών, της παραγωγής σε εξέλιξη, των προϊόντων κ.λ.π.

4.2.5. Καταχώριση ημερολογιακών εγγραφών

α) Εισαγωγή στην αποθήκη αποθεμάτων.

Αποθέματα ή α' ύλες	ΧΧ	
Προμηθευτές		ΧΧ
ή Ταμείο		ΧΧ
ή Άλλος πιστωτικός λογ/σμος		ΧΧ

β) Χορήγηση ή εξαγωγή υλικών γίνεται η διάκριση μεταξύ πρώτων και λοιπών υλικών.

Παραγωγή σε εξέλιξη	ΧΧ	
Αποθέματα		ΧΧ
ή Α' ύλες		ΧΧ

γ) Εξαγωγή λοιπών υλικών.

Γ.Β.Ε	Αποθέματα	ΧΧ	ΧΧ
-------	-----------	----	----

4.3.Κόστος ευκαιρίας

Κόστος ευκαιρίας είναι το επιπλέον όφελος που θα έχει η επιχείρηση από την υιοθέτηση ενός διαφορετικού τρόπου δράσης. Το κόστος ευκαιρίας είναι σχετικό κόστος και όχι λογιστικό.

Παραδείγματα κόστους ευκαιρίας

Πρώτες ύλες

- Που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν εναλλακτικά (τιμή πώλησης)
- Που μπορούν να χρησιμοποιηθούν (τιμή επαναγοράς)

Αμοιβές εργαζόμενων

- Που έχουν αδρανή προσωπικότητα (που δεν χρησιμοποιείται για άλλο σκοπό ή που χρησιμοποιείται για άλλο σκοπό)

Πάγια

- Η αναπόσβεστη αξία (ιστορικό κόστος – αποσβέσεις) είναι μη σχετική
- Κόστος ευκαιρίας= τιμή διάθεσης

Νέα προϊόντα

- Απώλεια περιθωρίου συμμετοχής υφιστάμενων γραμμών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: ΒΙΒΛΙΑ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΑ

5.1. Βιβλία του επιτηδευματία

Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση βιβλίου αποθήκης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τηρεί για τα ίδια προϊόντα στην έδρα του ή στο υποκατάστημα που εξάγει αυτοτελές αποτέλεσμα δυο ακόμη βιβλία:

το Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών
και το Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου.

5.1.1. Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών

Ο υπόχρεος στην τήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας επιτηδευματίας που πωλεί προϊόντα μετά από επεξεργασία, εξευγενισμό, συναρμολόγηση, διασκευή, συσκευασία ή ανασυσκευασία αγαθών ο ίδιος ή μέσω τρίτου (φασόν) είναι υποχρεωμένος να τηρεί Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών, ανεξάρτητα αν είναι υπόχρεος ή μη στην τήρηση βιβλίων αποθήκης.

Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών τηρεί και ο πωλεί προϊόντα μετά από απλή ανάμειξη ή συναρμολόγηση, όπου αναγράφει τη συνταγή των αναμειγνυόμενων ή συναρμολογούμενων υλών ή εξαρτημάτων για την παραγωγή των πωλούμενων προϊόντων.

Στο Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών αναγράφονται πριν από την έναρξη της παραγωγής οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Σε περίπτωση μεταβολής των τεχνικών προδιαγραφών, αυτή αναγράφεται πριν από την έναρξη της σχετικής παραγωγής με βάση τη μεταβολή αυτή. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν, πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων, τη για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, καθώς και το προϋπολογιζόμενο ποσοστό της φύρας παραγωγής κατά υλικό (πρώτες ύλες και υλικά συσκευασίας). Με άλλα λόγια τεχνική προδιαγραφή είναι μια λεπτομερής κατάσταση ενός προϋπολογιστικού σχεδίου για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ποσοτικώς.

Ως μονάδα προϊόντος λαμβάνεται αυτή στην οποία γίνεται η τιμολόγηση. Ίδια προϊόντα, πωλούμενα σε διαφορετική μονάδα ή συσκευασία, προδιαγράφονται χωριστά.

Στο Βιβλίο Τεχνικών Προδιαγραφών περιγράφεται ο τρόπος μερισμού των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων, για κάθε επιμέρους δαπάνη που ξεπερνά το 5% του συνόλου των.

Το Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών το τηρεί με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος προϊόντος, στην οποία αναγράφονται τα εξής στοιχεία:

α) Μέσα σε δέκα από την ολοκλήρωση της πρώτης παραγωγής κάθε προϊόντος οι τεχνικές προδιαγραφές αυτού. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν εκτός των άλλων τεχνικών δεδομένων τη για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών, καθώς και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής. Για τα εξατομικευμένα αγαθά που κατασκευάζονται κατόπιν παραγγελίας του πελάτη αντί της αναγραφής τεχνικών προδιαγραφών καταχωρείται πριν από την έναρξη της παραγωγής στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή στο βιβλίο αποθήκης πλήρης περιγραφή των προϊόντων που παραγγέλλονται.

β) Μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού οι κανόνες του καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους, οι οποίοι ακολουθούνται πάγια.

Σημαντικό είναι να σημειωθεί ότι δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου τεχνικών προδιαγραφών οι:

- Εκμεταλλευτές λατομείου, μεταλλείου, ορυχείου για τα πρωτογενή υλικά που εξορύσσονται
- Παραγωγοί αγροτικών προϊόντων πρωτογενούς παραγωγής

5.1.2. Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου

5.1.2.1. Ορισμός και περιεχόμενο

Ο επιτηδευματίας που είναι υπόχρεος στην τήρηση Βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών και στην τήρηση βιβλίων αποθήκης, αθροιστικά, υποχρεούται να τηρεί για τα πωλούμενα προϊόντα εξωλογιστικό Βιβλίο Κοστολόγησης Προϊόντων.

Στο Βιβλίο Κοστολόγησης Προϊόντων και υπό τύπον πινάκων διπλής εισόδου αναγράφονται κατ' είδος παραχθέντος προϊόντος:

- α) Ο κωδικός, αν υπάρχει, και η περιγραφή του προϊόντος
- β) Η συνολικά παραχθείσα κατά την κλεισμένη χρήση ποσότητα
- γ) Η βάσει τεχνικών προδιαγραφών αναλωτέα ποσότητα κατ' είδος υλικού
- δ) Οι πράγματι αναλωθείσες ποσότητες
- ε) Οι ποσοτικές αποκλίσεις θεωρητικών και πραγματικών αναλώσεων. Στις προς σύγκριση θεωρητικές αναλώσεις θα περιλαμβάνεται και η εκτιμώμενη θεωρητική φύρα
- στ) Οι ποσοτικές αποκλίσεις θεωρητικής και πραγματικής φύρας κατ' είδος αναλωθέντος υλικού
- ζ) Η αξία των αναλωθέντων επιμέρους υλικών
- η) Τα επιμερισθέντα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.
- θ) Το συνολικό κόστος.
- ι) Το συνολικό ανά μονάδα κόστος.

Όσον αφορά το Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου, το τηρεί με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος, στο οποίο:

- α) Συγκεντρώνεται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, καθώς και των βοηθητικών υλών και των υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.
- β) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού το εργοστασιακό κόστος με βάση τους καταχωρημένους στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κανόνες.

5.1.2.2. Υπόχρεοι και μη στην τήρηση βιβλίου παραγωγής κοστολογίου

Υπόχρεοι στην τήρηση του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου είναι οι επιχειρήσεις για τις οποίες συσσωρευτικά συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) είναι μεταποιητικές επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής τους, δηλαδή πωλούν έτοιμα προϊόντα ίδιας παραγωγής μετά από επεξεργασία, κατεργασία, συναρμολόγηση σε εργοστάσια δικά τους ή τρίτων

- β) τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ κατηγορίας Κ.Β.Σ. με υποχρεωτική τήρηση βιβλίου αποθήκης μεταποιητικών επιχειρήσεων της παραγράφου 4 του Άρθρου 8 του Κ.Β.Σ.
- γ) να μην έχουν απαλλαγεί με απόφαση της Ε.Λ.Β. από την τήρηση εξωλογιστικού βιβλίου παραγωγής κοστολογίου
- δ) να μην έχουν απαλλαγεί με απόφαση της Ε.Λ.Β. από την τήρηση βιβλίου αποθήκης.

Οι επιχειρήσεις που δεν υποχρεούνται στην τήρηση του βιβλίου αυτού είναι:

- α) οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ κατηγορίας αλλά δεν είναι υπόχρεοι στην τήρηση βιβλίου αποθήκης,
- β) οι εμπορικές επιχειρήσεις, δηλαδή αυτές που αγοράζουν και πωλούν αυτούσια αγαθά και οι επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες,
- γ) οι επιχειρήσεις που ανήκουν σε ένα από τα επαγγέλματα που αναφέρονται στην παράγραφο 10 του Άρθρου 8 που εξαιρούνται της τήρησης βιβλίου αποθήκης,
- δ) οι επιχειρήσεις που διενεργούν επεξεργασία αγαθών για λογαριασμό τρίτων έναντι τιμήματος,
- ε) οι επιχειρήσεις ηλεκτρολογικών έργων,
- στ) οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α και Β κατηγορίας ή δεν τηρούν,
- ζ) οι επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τους λογαριασμούς της 9^{ης} ομάδας του Ε.Γ.Λ.Σ.,
- η) δε τηρούν τέτοιο εξωλογιστικό βιβλίο οι επιχειρήσεις μόνο για την κατασκευή παγίων περιουσιακών στοιχείων για τις ανάγκες της ίδιας της επιχείρησης,
- θ) δεν υποχρεούνται στην τήρηση εξωλογιστικού βιβλίου παραγωγής κοστολογίου, οι επιχειρήσεις που δυνάμει ειδικών Νόμων τηρούν βιβλίο αποθήκης και όχι βάση των ακαθάριστων εσόδων τους.

5.1.2.3. Διαδικασία λειτουργίας βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου-τεχνικών-προδιαγραφών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. θεσπίζεται η υποχρέωση στις επιχειρήσεις της τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των φορολογικών στοιχείων με την μορφή φύλλων ραμμένα μαζί σε ένα σώμα έχοντας ενιαία αρίθμηση. Παράλληλα για την διευκόλυνση των επιχειρήσεων, ο Κ.Β.Σ. έδωσε τη δυνατότητα σε αυτές ,με την παράγραφο 6 του Άρθρου 18 της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των στοιχείων σε κινητά φύλλα -ή πιο απλοϊκότερα καρτέλες- με την απαραίτητη όμως προϋπόθεση ότι θα φέρουν ενιαία

αρίθμηση Και ότι πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους πρέπει να έχουν θεωρηθεί από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Με λίγα λόγια, αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση μπορεί να τηρεί το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου στο οποίο καταχωρούνται οι τεχνικές προδιαγραφές σε καρτέλες. Επιπλέον αν τηρεί τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής, δηλαδή να τηρεί ξεχωριστό θεωρημένο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, μπορεί να το τηρήσει σε καρτέλες.

Όπως γίνεται γνωστό από την παράγραφο 1 του Άρθρου 21 του Κ.Β.Σ., τα βιβλία μιας επιχείρησης τηρούνται στην έδρα της. Έτσι και το βιβλίο παραγωγής κοστολογίου στο οποίο καταχωρούνται οι τεχνικές προδιαγραφές τηρείται κ αυτό στην έδρα της επιχείρησης ή σε κάποιες περιπτώσεις στο υποκατάστημα.

Στην περίπτωση που το υποκατάστημα διενεργεί εργασίες μεταποίησης κ τηρεί βιβλία και στοιχεία υποκαταστήματος που τα οικονομικά δεδομένα του μεταφέρονται στα οικονομικά αποτελέσματα του κεντρικού, δεν υποχρεούται σε τήρηση βιβλίου παραγωγής κοστολογίου. Έτσι τα δεδομένα των τεχνικών προδιαγραφών του υποκαταστήματος αυτού καταχωρούνται στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου που τηρείται στο κεντρικό.

Στην περίπτωση τέλος που το υποκατάστημα έχει πλήρη αυτοτέλεια και τηρεί λογιστικά βιβλία ανεξάρτητα και χωριστά από το κεντρικό, τηρεί χωριστά βιβλίο παραγωγής κοστολογίου στο οποίο καταχωρούνται οι τεχνικές του προδιαγραφές και τηρείται στην έδρα του υποκαταστήματος.

5.1.2.4. Θεώρηση βιβλίου παραγωγής κοστολογίου

Όπως είναι γνωστό από την παράγραφο 12 του Άρθρου 8 του Κ.Β.Σ., η επιχείρηση που τηρεί υποχρεωτικά βιβλίο αποθήκης, που είναι μεταποιητική και παράγει δικά της προϊόντα υποχρεούται να τηρήσει θεωρημένο εξωλογιστικό βιβλίο παραγωγής κοστολογίου. Έτσι η επιχείρηση η επιχείρηση που τηρεί το συγκεκριμένο βιβλίο είναι υποχρεωμένη να το προσκομίσει πριν από κάθε χρησιμοποίησή του –όπως αναφέρθηκε παραπάνω- προς θεώρηση και χαρτοσήμανση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την

παράγραφο 1 του Άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. Αν πρόκειται για βιβλίο παραγωγής κοστολογίου υποκαταστήματος η θεώρηση γίνεται από τη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το υποκατάστημα.

Η θεώρηση γίνεται με διάτρηση των φύλλων με ειδικές διατρητικές μηχανές και στην τελευταία σελίδα του βιβλίου γίνεται πράξη θεώρησης της φορολογικής αρχής.

Η τήρηση του βιβλίου παραγωγής κοστολογίου χωρίς προηγούμενη θεώρηση και χαρτοσήμανση, αποτελεί παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και στερείται αποδεικτικού κύρους .

5.1.2.5. Τεχνική βιβλίου παραγωγής κοστολογίου

Στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου ανοίγεται ή τηρείται χωριστή μερίδα για κάθε είδος παραγόμενου προϊόντος κατά αντιστοιχία προς τις μερίδες του βιβλίου αποθήκης ετοιμών προϊόντων.

Αν η επιχείρηση παράγει προϊόντα που διέρχονται από διάφορες φάσεις παραγωγής, τότε στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου ανοίγονται τόσες μερίδες όσες και αυτές οι φάσεις παραγωγής, με την προϋπόθεση πάντα ότι το προϊόν κάθε φάσης μπορεί να αποτελεί έτοιμο προϊόν και πωλείται.

Το ίδιο ακριβώς ισχύει και για τα ημιτελή ή ημικατεργασμένα προϊόντα. Δηλαδή αν μπορούν να πωληθούν στην κατάσταση στην οποία βρίσκονται τότε ανοίγονται ιδιαίτερες μερίδες για το κάθε ένα.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που εργάζονται κατόπιν παραγγελίας, εδώ θα ανοιχτούν στο βιβλίο παραγωγής κοστολογίου τόσες μερίδες όσες και οι παραγγελίες.

Οι εγγραφές παραγωγής γίνονται σε κάθε μερίδα του προϊόντος, συγκεντρωτικώς και ποσοτικώς, κατ'είδος πρώτων υλών, βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, που υπεισήλθαν για την παραγωγή του, εφόσον οι δυο τελευταίες υπερβαίνουν σε ποσοστό το 3% του συνολικού κόστους παραγωγής της προηγούμενης χρήσης. Επίσης συγκεντρωτικά καταχωρούνται τα παραγόμενα προϊόντα κατ'είδος.

Πίνακας 1: Βιβλίο παραγωγής κοστολογίου

Περιγραφή	Ποσότητα	Φύρα	Σύνολο	Ποσότητα/ MM	Αξία/ MM	% Υλικών	Βάσει παραγωγής
ΑΥλες	180	15	195				
ΒΥλες	200	45	245				
92.00.00.0001					100		

5.1.3. Βιβλίο Αποθήκης

5.1.3.1. Ορισμός

Βιβλίο αποθήκης είναι ένα σύνολο λογαριασμών στους οποίους καταχωρείται και παρακολουθείται κατά ποσότητα και αξία η διακίνηση του είδους των αγαθών.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις εκτός από τα λογιστικά βιβλία υποχρεούνται να τηρήσουν και το βιβλίο αποθήκης.

5.1.3.2. Τρόπος τήρησης

Το βιβλίο αποθήκης τηρείται ανεξάρτητα και χωριστά από τα άλλα βιβλία που τηρούνται στην επιχείρηση. Όμως, τα οικονομικά δεδομένα του βιβλίου αποθήκης πρέπει να συμφωνούν και με τα άλλα βιβλία. Το βιβλίο αυτό κατατάσσεται στην κατηγορία των αναλυτικών ή βοηθητικών βιβλίων τα οποία προορίζονται για την καταχώρηση αναλυτικών οικονομικών πράξεων.

Αναλυτικό ή βοηθητικό είναι το βιβλίο ή ο λογαριασμός στον οποίο παρακολουθείται η κίνηση των δευτεροβάθμιων ή τριτοβάθμιων λογαριασμών ενός πρωτοβάθμιου λογαριασμού του Γενικού Καθολικού ή η ανάλυση ενός δευτεροβάθμιου. Δηλαδή τα αναλυτικά ή βοηθητικά βιβλία αναλύουν τις οικονομικές πράξεις ανώτερης βαθμίδας λογαριασμών. Στο βιβλίο αποθήκης το οποίο είναι τέτοιου είδους βιβλίο εκτός από τις αξίες καταχωρούνται και οι ποσότητες των αγαθών. Η καταχώρηση αυτή γίνεται χωριστά κατ' είδος αγαθού με το άνοιγμα μερίδων για καθένα, με αποτέλεσμα να δίνονται λεπτομερείς και αξιόλογες πληροφορίες για την αξία και την ποσότητα διακίνησης των αγαθών.

5.1.3.3.Χρησιμότητα του βιβλίου αποθήκης

Το βιβλίο αποθήκης κατ' αρχήν επιτρέπει στην επιχείρηση να ασκεί ουσιαστικό και αποτελεσματικό έλεγχο στην διακίνηση των εμπορεύσιμων αγαθών της και να κάνει γνωστή κάθε στιγμή, την αξία και την ποσότητα του αποθέματος στους χώρους των αποθηκών, χωρίς να υπάρχει ανάγκη μετρήσεων ή απογραφής και μάλιστα ανά είδος αποθέματος που αποτελεί στοιχείο πληροφορίας μεγάλης σημασίας.

Γενικότερα, το βιβλίο αποθήκης αποτελεί τη βάση σχεδιασμού για την παροχή πληροφοριών ως προς το κόστος παραγωγής, τις προϋπολογιστικές εκτιμήσεις, προετοιμάζει το λογισμικό μηχανισμό των βραχυχρόνιων και μακροπρόθεσμων αποτελεσμάτων.

5.1.3.4. Σημαντικές πληροφορίες που αντλούνται

Λόγω των σκληρών συνθηκών της αγοράς, του ανταγωνισμού, της έκτασης της παραγωγής, των οικονομικών διακυμάνσεων απειλείται να γίνει άχρηστη ακόμη και η πιο ισχυρή επιχείρηση διότι μετατρέπονται οι σχεδιασμοί της. Εκτός απ' αυτό, οι μεγάλες αγορές, οι κρατικές παρεμβάσεις, οι ανάγκες χρηματοδότησης δυσκολεύουν τις σχέσεις της επιχείρησης με τρίτους. Για το λόγο αυτό, χρειάζεται ο σχεδιασμός να γίνεται με ακρίβεια και σύστημα και να είναι βασισμένος σε ένα ορθολογικό πρόγραμμα λογιστικής και οικονομικού προσανατολισμού με μια αλληλουχία στην συγκέντρωση των αναλυτικών πληροφοριών. Η τεχνική πρόοδος αποκλείει τους αυτοσχεδιασμούς και επιβάλλει στις επιχειρήσεις μια αδιάκοπη συμμόρφωση μέσα στα πλαίσια της ευρείας οργάνωσης, που πρέπει να ανταποκρίνεται στην έκταση και στην ένταση μιας σωστά τεκμηριωμένης μεθόδου, από οικονομική άποψη, με συνεχή αναδιοργάνωση, ανάλογα με της ανάγκες τους στον εμπορικό τομέα και στον τομέα παραγωγής, προκειμένου να μπορέσει να ανταποκριθεί στον ανταγωνισμό μιας διευρυμένης αγοράς. Έτσι, η επιχείρηση πρέπει να οργανωθεί λογιστικώς έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στη ακρίβεια και στην ταχύτητα για την λήψη επιχειρησιακών πληροφοριών, για να μπορεί να ελέγχει τη εκμετάλλευση και να βλέπει το μέλλον.

Στην φάση αυτήν μπορεί να την βοηθήσει το βιβλίο αποθήκης με αξιόπιστες και σημαντικές πληροφορίες όπως:

- με τον έλεγχο της ποσοτικής διακίνησης των αγαθών ώστε να αποφεύγονται οι κλοπές
- με τον έλεγχο της ποιοτικής διακίνησης των αγαθών, ώστε να αποφεύγονται τα σκάρτα, τα υπολείμματα και τα απορρίμματα
- με τον έλεγχο των υπολοίπων του βιβλίου αποθήκης ώστε να αποφεύγονται τα υποαποθέματα, τα υπεραποθέματα και βάση αυτών να γίνονται οι παραγγελίες στους προμηθευτές.
- με τον έλεγχο της απόδοσης των παραγόμενων αγαθών και την φύρα παραγωγής
- με τον έλεγχο των τεχνικών προδιαγραφών
- με τον έλεγχο του κόστους παραγωγής
- με τον έλεγχο του μικτού κέρδους, το οποίο συγκρίνεται με το πραγματοποιηθέν σε άλλες χρήσεις ή με άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις.

5.1.3.5. Βιβλίο αποθήκης από φορολογική οπτική

Το βιβλίο αποθήκης από φορολογικής πλευράς έχει κάπως διαφορετική έννοια απ' αυτό της λογιστικής πλευράς. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι γιατί το βιβλίο αποθήκης από φορολογικής πλευράς δεν περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία λογιστικής αποθήκης αλλά επιπλέον πρέπει να τηρείται όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΒΣ και να ενημερώνεται όπως ορίζεται στο άρθρο 17 του ΚΒΣ.

Από φορολογικής άποψης το βιβλίο αποθήκης είναι ειδικό και μια καλά οργανωμένη επιχείρηση δεν πρέπει να το τηρεί γιατί προσφέρει στη φορολογική αρχή πληροφορίες ιδιαίτερης σπουδαιότητας.

5.1.3.6. Υπόχρεοι και μη σε τήρηση του βιβλίου αποθήκης

Για την υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης λαμβάνουμε υπ' όψη μας:

- υποχρεωτική τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας
- ετήσια ακαθάριστα έσοδα κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο που δεν ξεπερνούν το προβλεπόμενο όριο

- είδος αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης
- τρόπος διενέργειας των πωλήσεων για τις εμπορικές επιχειρήσεις

Δεν έχουν υποχρέωση τήρησης του βιβλίου αποθήκης οι εξής:

- Κατασκευαστής δημοσίων και ιδιωτικών τεχνικών έργων, με ακαθάριστα έσοδα προοριζόμενα με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του νόμου 2238/94
- Εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου
- Εκμεταλλευτής πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων
- Πωλητής πετρελαιοειδών, ως αντιπρόσωπος εταιρείας διανομής των ειδών αυτών
- Εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων
- Εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφόσον διαθέτει τα αγαθά του λιανικώς ή άνω του 40% λιανικώς.
- Εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή κάμπινγκ ή ξενώνα
- Πωλητής οπωρολαχανικών και ιχθύων
- Πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων εκτός της χώρας, κατά ποσοστό τουλάχιστον 80% των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του
- Παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών
- Πράκτορες εφημερίδων και περιοδικών
- Εκμεταλλευτής κλινικής

Επίσης,

- Επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας και αυτές που δεν τηρούν
- Επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ΄ κατηγορίας
- Επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά βιβλία Γ΄ κατηγορίας πλην όμως δεν έχουν ξεπεράσει ένα όριο ακαθάριστων εσόδων κατά την αμέσως προηγούμενη διαχειριστική περίοδο
- Μη επιτηδευματίες του άρθρου 2 του ΚΒΣ, όπως το Δημόσιο, οι μη κερδοσκοπικοί συνεταιρισμοί κ.α.
- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίσταται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των Α.Ν. 89/1967 και 378/1968 και οι αλλοδαπές αεροπορικές επιχειρήσεις που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

- Επιχειρήσεις που τηρούν την αναλυτική λογιστική και τους αναπτυσσόμενους λογαριασμούς των αποθεμάτων, όλων των πρωτοβάθμιων λογαριασμών που περιλαμβάνουν αποθέματα, τους οποίους τηρεί όχι μόνο κατ' είδος και κατ' αξία αλλά και κατά ποσότητα, δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου αποθήκης, γιατί τα δεδομένα του αντλούνται από τους αναπτυσσόμενους λογαριασμούς.

5.1.4. Βιβλίο απογραφών

5.1.4.1. Ορισμός

Απογραφή είναι η καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Έτσι, απογράφονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της εταιρείας ανεξάρτητα του τόπου που βρίσκονται και η καταχώρησή τους στο βιβλίο απογραφών γίνεται κατά χώρο. Επίσης, απογράφονται και καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών κατά χώρο, τα περιουσιακά στοιχεία τρίτων που βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης, κατά τη μέρα της απογραφής για φύλαξη, επεξεργασία και πώληση.

5.1.4.2. Πράξεις απογραφής

Υπάρχουν δυο είδη απογραφής:

Εξωλογιστική απογραφή, η οποία αποβλέπει στην καταμέτρηση και λεπτομερή καταγραφή των κατεχόμενων αξιών της επιχείρησης, δηλαδή εμπορεύματα, μετρητά, υλικά, κ.λ.π.

Τη λογιστική απογραφή ή το κλείσιμο των εγγραφών που αφορά κυρίως την τακτοποίηση των λογαριασμών. Μερικοί λογαριασμοί συμφωνούν με την εξωλογιστική απογραφή και μερικοί όχι, οι οποίοι όμως πρέπει να διορθωθούν ώστε να συμφωνούν οι αξίες και οι ποσότητες κατά τη μέρα απογραφής.

5.1.4.3. Είδη απογραφής

Τα είδη της απογραφής είναι τα εξής:

- Απογραφή που συντάσσεται κατά τη σύσταση μιας επιχείρησης

- Απογραφή που συντάσσεται κατά την εκκαθάριση, λύση ή πτώχευση μιας επιχείρησης
- Απογραφή που συντάσσεται κατά την συγχώνευση επιχειρήσεων
- Απογραφή που συντάσσεται κατά ορισμένα χρονικά διαστήματα, την οποία ονομάζουμε χρήση και περιλαμβάνει συνήθως χρονικό διάστημα ενός έτους

Κάθε μια από τις παραπάνω απογραφές έχει ως σκοπό να παρουσιάσει την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης, ενώ η ετήσια απογραφή αποσκοπεί παράλληλα να εμφανίσει και το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα. Η διπλή ικανότητα της ετήσιας απογραφής εμφανίζεται με τον ισολογισμό στο τέλος της χρήσης και από τη διαπίστωση αυτή προκύπτει το θέμα της καταμέτρησης και της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων κατά την απογραφή.

Επίσης, οι απογραφές διακρίνονται σε έναρξεως και λήξεως.

- Απογραφή έναρξης: Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να συντάξει απογραφή έναρξης και όταν πρόκειται για πρώτη φορά να τηρήσει βιβλία Γ' κατηγορίας προαιρετικά ή υποχρεωτικά ή όταν συστήνεται. Η καταχώρηση της απογραφής στο βιβλίο απογραφών γίνεται μέσα σε 20 μέρες από το μεθεπόμενο μήνα από τη σύσταση της εταιρείας ή από την πρώτη μέρα τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας.
- Απογραφή λήξης: Η απογραφή λήξης συντάσσεται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Η καταχώρησή της στο βιβλίο απογραφών από άποψη χρόνου γίνεται όπως στην απογραφή έναρξης.

Η απογραφή πρέπει κάθε έτος να καταχωρείται σε ειδικό βιβλίο απογραφών(παρ.1, άρθρο 27 του ΚΒΣ) και ρέπει να είναι θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.(παρ.1, άρθρο 19 του ΚΒΣ).

Οι λεπτομέρειες της απογραφής μπορεί να καταχωρούνται σε θεωρημένες καταστάσεις, χωριστά κατ' είδος και κατηγορίες αγαθών και στο βιβλίο απογραφών να καταχωρούνται συγκεντρωτικά κατά είδος αξιών ή κατηγορίες αγαθών.

5.1.4.4. Απογραφή σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι οικονομικές μονάδες υποχρεούνται να πραγματοποιούν φυσικές απογραφές των αποθεμάτων τους μια φορά στο τέλος κάθε χρήσης. Κατά τη διάρκεια της απογραφής, πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, κατά ποσότητα και να κατατάσσονται σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς αποθεμάτων. Τα είδη τα οποία βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή.

Οι οικονομικές μονάδες που τηρούν τους λογαριασμούς αποθεμάτων κατά τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής έχουν τη δυνατότητα αντί να διενεργούν πραγματική απογραφή για όλα τα είδη κατά τη λήξη της χρήσεως, να εφαρμόζουν τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, η απογραφή γίνεται μέσα στη χρήση για κάθε κατηγορία ειδών, αλλά σε καθορισμένους χρόνους που κρίνονται κατάλληλοι από την οικονομική μονάδα, με την προϋπόθεση ότι όλα τα είδη απογράφονται τουλάχιστον μια φορά μέσα στη χρήση.

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσης, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης μέρας.

5.1.4.5. Μέθοδοι απογραφής

5.1.4.5.1. Περιοδική απογραφή

Σύμφωνα με το σύστημα της περιοδικής απογραφής, η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και η διακίνησή τους γίνεται μόνο κατ' αξία. Οι σχετικοί λογαριασμοί ή οι καρτέλες κατ' είδος αγαθού δεν παρέχουν τις απαιτούμενες πληροφορίες για τις ποσότητες των αποθεμάτων που αγόρασε η επιχείρηση, τις πωλήσεις και τα υπόλοιπα που έχει. Η ποσότητα των αγαθών που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης μπορεί να προσδιοριστεί μόνο με φυσική απογραφή. Το σύστημα αυτό το ακολουθούν επιχειρήσεις που έχουν μεγάλη ποικιλία αγαθών και μικρό κόστος κατά μονάδα αγαθού.

5.1.4.5.2. Διαρκής απογραφή

Βασικό πλεονέκτημα της διαρκής απογραφής είναι ότι γνωρίζει η επιχείρηση ανά πάσα στιγμή το ύψος των αποθεμάτων των υλών και υλικών που βρίσκονται στις αποθήκες της ύστερα από κάθε διακίνηση και μάλιστα κατ' είδος αγαθού. Η διαρκής απογραφή βασίζεται στην αρχή της τήρησης ενός αναλυτικού λογαριασμού, για κάθε είδος αγαθού που διακινεί η επιχείρηση, στο οποίο αναγράφονται όλα τα στοιχεία του αγαθού, όπως ονοματολογία, κωδικός, αριθμός κ.λ.π. και η διακίνηση που παρακολουθείται κατά ποσότητα και αξία. Έτσι η επιχείρηση με το σύστημα αυτό μπορεί να γνωρίζει την ποσότητα και το κόστος κάθε αγαθού που αγοράζει, τι διαθέτει, τι επιστρέφει στους προμηθευτές κ.λ.π. Επίσης γνωρίζει έγκαιρα τις ελαττώσεις των αποθεμάτων για να γίνει η προμήθεια των υλικών για τις ανάγκες της επιχείρησης, η γνώση της πορείας των πωλήσεων, φραγμός στις πωλήσεις, διαρροές και κακή συντήρηση των αγαθών.

Για την επιτυχία του συστήματος της διαρκούς απογραφής πρέπει να γίνεται εξειδίκευση των ειδών με καρτέλες αποθήκης για κάθε είδος αγαθού και φυσικά να υπάρχει έγκαιρη και κατάλληλη ενημέρωση.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μέσα από την πολύμηνη έρευνα μας γύρω από την κοστολόγηση, καταλήξαμε σε κάποια σημαντικά συμπεράσματα όσον αφορά το χώρο της Λογιστικής. Αρχικά, ολοένα και περισσότερο, οι επιχειρήσεις ερευνούν και ενημερώνονται αναλυτικότερα, σε σύγκριση με τα παλαιότερα χρόνια, για τη σημασία που έχει η Λογιστική και πιο συγκεκριμένα η κοστολόγηση. Ο ρόλος της Λογιστικής πληροφόρησης, όσο και άλλων πληροφοριών, είναι να αυξήσουν τη γνώση και να μειώσουν τον κίνδυνο. Σημαντικός παράγοντας στη ζήτηση για περισσότερη πληροφόρηση είναι το συνεχώς μειούμενο κόστος των ηλεκτρονικών υπολογιστών, καθώς επίσης και η αυξημένη χρήση περισσότερο περίτεχνων μεθόδων από την πλευρά των μανατζερς για προγραμματισμό και λήψη αποφάσεων. Οι μανατζερς αποκτούν περισσότερο λεπτομερή λογιστικά δεδομένα όσο ποτέ άλλοτε στο παρελθόν. Η πίεση για περισσότερη λογιστική πληροφόρηση προέρχεται κυρίως από την επιθυμία των μανατζερς να ικανοποιήσουν τόσο τις εσωτερικές όσο και τις εξωτερικές ανάγκες για πληροφόρηση, δηλαδή πληροφόρηση που χρειάζονται οι χρήστες, οι κυβερνητικοί φορείς, οι τράπεζες κ.λ.π.

Κάθε οργανωμένη κοινωνία, εντός της οποίας δρουν και εξελίσσονται οικονομικές μονάδες, δίνει την δυνατότητα σε αυτές να επιτύχουν όχι μόνο με το κέρδος αλλά και με τη σωστή επένδυσή του, υπό την προϋπόθεση όμως της τηρήσεως δεοντολογικών κανόνων μεταξύ των επιχειρήσεων και της ανοδικής πορείας αυτών. Με δεδομένο τη ζήτηση κέρδους εκ μέρους των οικονομικών μονάδων, κάθε μια από αυτές έχει ως προορισμό της την παραγωγή και κυκλοφορία των αγαθών-υπηρεσιών της προβαίνοντας παράλληλα σε οικονομικές θυσίες, οι οποίες έχουν ως ανταπόδοση την παραγωγή αγαθών- υπηρεσιών ολοένα και μεγαλύτερης οικονομικής χρησιμότητας και αξίας.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να τονίσουμε ότι στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που παράγουν εξαιρετικά μεγάλο αριθμό προϊόντων, ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους κάθε προϋόντος συναντά πολλές φορές ανυπέρβλητες δυσχέρειες και προσκρούει στη συσσώρευση μεγάλου αριθμού εγγράφων, που καθιστά δαπανηρό το σύστημα λογιστικής κοστολόγησεως. Στο παρελθόν, η δυσκολία αυτή, αντιμετωπιζόταν με τη διενέργεια εξωλογιστικών υπολογισμών για τον προσδιορισμό του κόστους καθενός από τα περισσότερα προϊόντα και ακολουθούσαν οι αντίστοιχες λογιστικές

εγγραφές. Σήμερα οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές έχουν αυξήσει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις δυνατότητες της λογιστικής του κόστους στον τομέα αυτό. Με σωστή πληροφόρηση και διαρκή ενημέρωση, η κοστολογική διαδικασία μπορεί να έλθει εις πέρας σε πολύ μικρότερο χρόνο και με πολύ λιγότερες πιθανότητες να γίνουν λάθη, για το λόγο του ότι οι περισσότερες διαδικασίες πλέον γίνονται με τη βοήθεια της τεχνολογίας. Μέσα στα επόμενα χρόνια αναμένονται κι άλλες καινοτομίες σε αυτόν τον κλάδο που θα αλλάξουν εντυπωσιακά το τοπίο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλία

Garrison H. Gray, Eric W. Noreen, 2005, *Διοικητική Λογιστική*, Εκδόσεις Κλειδάριθμος

Hurgen-Sunden-Stratton, 1997, International edition(10th edition)
Prentice-hall international

Horgen- Foster- Datar, 1997, *Cost Accounting, A managerial emphasis*, Prentice Hall,
ninth Edition

Kaplan S. Robert, 1997, Robin Cooper, *Cost and Effect*, Harvard business school
Press

Βαζακίδης Αθανάσιος, Σταυρόπουλος Αντώνιος, Χατζής Αναστάσιος, 2005, Λογιστικό
σχέδιο μηχανογράφηση Λογιστηρίου, Γραφικές Τέχνες «Μέλισσα»

Βενιέρης Ι. Γεώργιος, *Λογιστική Κόστους*, 1986, Εκδόσεις Σμπίλιας

Βενιέρης Ι. Γεώργιος, *Λογιστική Κόστους*, 1992, Εκδόσεις Σμπίλιας

Βενιέρης Ι. Γεώργιος, Κοέν Σάνδρα , Κωλέτση Μαρία, 2005, *Λογιστική Κόστους, Αρχές
και Εφαρμογές*, 2^η έκδοση: Pela Ioannidou Publishing, Αθήνα

Ιγνατιάδης Ι. Αριστοτέλης, 1997, *Λογιστική Κόστους*, Εκδ. Αφών Κυριακίδη

Κουμαντάρος Γεώργιος, 1999, *Λογιστική Κόστους*, Εκδόσεις Ελλήν

Μαγγίνα Γ. Αναστασία, 1995, *Διοικητική Λογιστική*, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σακκούλα,
Αθήνα- Κομοτηνή

Παυλάτος Οδυσσέας, 2006, *Κόστος-Κοστολόγηση- Αναλυτική Λογιστική*, Χαλκίδα

Τσακλαγκάνος Α. Άγγελος, 1991, *Θεωρία και Λογιστική Κόστους*, Εκδ. Αφών Κυριακίδη

Πομόνης Σ. Νικόλαος, 2002, *Κοστολόγηση*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης

Πομόνης Σ. Νικόλαος, 2007, *Κοστολόγηση* 5^η έκδοση, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης

Σακκελής Ι. Εμμανουήλ, 1992, *Κοστολόγηση Εσωλογιστική και Εξωλογιστική*, Εκδόσεις
Βρύκου Ε.Ε.

Σαρσέντη Β. Ν., 1993, *Λογισμό επιχειρηματικής δραστηριότητας*, Εκδόσεις Α. Σταμούλη

Ιστοσελίδες

www.bma.upatras.gr

www.e-forologia.gr

www.gas.com

www.google.gr

www.yahoo.gr