

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
Αριθ Έισαγωγής _____

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ
ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ
ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ
ΣΤΟ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΟ
ΤΟΜΕΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΣΩΤΗΡΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΚΟΥΠΑΝΗΣ ΒΥΡΩΝ

επιβάλλει συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές και πράξεις για όλες τις επιχειρήσεις. Η μόνη διαφορά που υπάρχει είναι ότι κάποιες εγγραφές έχουν συνεταιριστικό χαρακτήρα και υφή (π.χ. η εγγραφή "οφειλόμενες συνεταιρικές μερίδες").

Κάθε συνεταιρισμός χρησιμοποιεί εκείνη τη μέθοδο κοστολόγησης που ταιριάζει στην λειτουργία του. Ανάλογα με τις οικονομικές δραστηριότητες του συνεταιρισμού και τη μορφή του ακολουθεί μία από τις μεθόδους που αναλύονται παρακάτω.

Πριν όμως αναλυθούν οι διάφορες μέθοδοι κοστολόγησης πρέπει να διερευνηθεί εννοιολογικά η έννοια του κόστους που αποτελεί και το ουσιαστικό αντικείμενο της κοστολόγησης.

Το πρώτο μέρος της εργασίας αυτής αναφέρεται στην έννοια του κόστους και τα είδη του. Δίνεται μία αναλυτική εικόνα για το τι είναι και πώς εκφράζεται το κόστος μέσα σε μία συνεταιριστική εκμετάλλευση.

Στη συνέχεια αναφέρεται στην έννοια της κοστολόγησης, τη σημασία της, τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να είναι αποδοτική, τις γενικές αρχές που τη διέπουν και τέλος πως οργανώνεται η κοστολόγηση στο συνεταιριστικό τομέα.

Στο δεύτερο και τελευταίο μέρος της εργασίας θα αναφερθούν και θα αναλυθούν οι διάφορες μέθοδοι κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται από τους συνεταιρισμούς, αλλά θα επισημανθεί και η βοήθειά τους στη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων και θα επιτευχθεί στο τέλος μία επιχειρηματολογία με τις δύο επικρατέστερες μεθόδους.

¹ Αυτό δεν σημαίνει ότι θεωρείτε επιχείρηση ο συνεταιρισμός.

οποία πράγματι υποβλήθηκε η οικονομική μονάδα (συνεταιρισμός) συνεπώς ο παραπάνω ορισμός αναφέρεται στο ομαλό ή κανονικό κόστος, στο κόστος δηλ. που θα πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί με τις δεδομένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες και όχι στο τι πραγματικά δαπανήθηκε (όπως είναι προφανές, τα δύο μεγέθη είναι δυνατόν να μη συμπίπτουν).

Το δεύτερο χαρακτηριστικό του ορισμού είναι ότι η αντίληψη του κόστους είναι δυναμική, υπό την έννοια ότι αν σήμερα έχει προσδιορισθεί το κόστος μιας μονάδας προϊόντος, τούτο δεν σημαίνει ότι το κόστος αυτής της ίδιας μονάδας θα είναι το ίδιο μετά την παρέλευση και μιας έστω ημέρας, η διαφορά στα κόστη στις δύο χρονικές στιγμές θα οφείλεται στο γεγονός ότι στα μεταξύ διαστήματα θα έχουν συσσωρευτεί και άλλες δαπάνες, που είναι αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου (αποθήκευτρα, τόκοι, αν δεχθούμε ότι αυτοί αποτελούν στοιχεία προσδιοριστικό του κόστους, κ.ο.κ).

Μια δεύτερη άποψη ξεκινάει από την έννοια του κόστους. Κόστος είναι η (συνήθως) σε χρήμα εκφρασμένη θυσία που από πρόθεση υφίσταται κανείς για την απόκτηση ή δημιουργία υλικών ή άυλων οικονομικών αγαθών.

Σε μια δεδομένη χρονική στιγμή είναι δυνατό ένα κόστος να έχει εκπνεύσει (αναλωθεί, εξαντληθεί) ή να μην έχει εκπνεύσει, ή κατά ένα τμήμα να έχει εκπνεύσει και κατά το υπόλοιπο να μην έχει εκπνεύσει. Το τμήμα του κόστους που δεν έχει εκπνεύσει ακόμη αντιπροσωπεύει ένα στοιχείο ενεργητικού, με άλλα λόγια αντιπροσωπεύει ένα σύνολο χρησιμοτήτων που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί (αναλωθεί) ακόμη μέχρι τη δεδομένη χρονική στιγμή και που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε επόμενες χρονικές περιόδους.

Αντίθετα το τμήμα του κόστους που έχει εκπνεύσει αποτελεί έξοδο. Συνεπώς το έξοδο στην κατηγορία αυτή των ορισμών χαρακτηρίζεται ως το κόστος που έχει εκπνεύσει (expense is expired cost), χαρακτηρίζεται δηλ. ως μέτρο του

τμήματος εκείνου από το σύνολο των υπηρεσιών που αντιπροσωπεύει το κόστος το οποίο (τμήμα) έχει χρησιμοποιηθεί κατά τη διάρκεια της δεδομένης περιόδου για την παραγωγή ή την πρόσδοση ωφέλειας.

Μία άλλη προσέγγιση πιο συνοπτική αναφέρει ότι:

Κόστος λέγεται το σύνολο των δαπανών οι οποίες απαιτούνται για την παραγωγή ενός ή περισσότερων προϊόντων ή για την προσφορά υπηρεσιών.

Εδώ αναφέρονται ως δαπάνες, τα διάφορα έξοδα που αποτελούν το κόστος.

Οι δαπάνες οι οποίες αποτελούν το κόστος με βάση διάφορα κριτήρια διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

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

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

Υπολογιστικές λέγονται οι δαπάνες εκείνες οι οποίες υπολογίζονται απλώς για τον προσδιορισμό του κόστους, όπως πχ. ο τόκος του ιδίου κεφαλαίου, οι συνεταιρικές μερίδες, κλπ.

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

Άμεσες λέγονται οι δαπάνες εκείνες οι οποίες αφορούν κατ' ευθείαν το κόστος συγκεκριμένου προϊόντος, όπως πχ. είναι η αξία των πρώτων υλών, οι αμοιβές του προσωπικού, το οποίο απασχολείται για την παραγωγή του προϊόντος αυτού για το χρονικό διάστημα, που διαρκεί η παραγωγή.

Έμμεσες λέγονται οι δαπάνες εκείνες οι οποίες αφορούν την παραγωγή δύο ή περισσότερων συγχρόνως προϊόντων όπως είναι οι δαπάνες για την κινητήρια δύναμη, για την διοίκηση της επιχείρησης, οι αποσβέσεις επίπλων και σκευών κλπ. Οι έμμεσες

δαπάνες για να επιβαρύνουν το κόστος ενός προϊόντος, πρέπει να επιμερισθούν με τη σύνταξη **φύλλου μερισμού**.

Το φύλλο μερισμού ²

Το φύλλο μερισμού είναι μια πολύστηλη κατάσταση που περιλαμβάνει τουλάχιστο τις εξής στήλες :

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

Στη στήλη 4 σημειώνεται η βάση μερισμού . Δηλαδή το κριτήριο με το οποίο γίνεται ο μερισμός κάθε είδους οργανικού κόστους – εξόδου στις λειτουργίες. Σαν βάση (σαν κριτήριο) μερισμού στις λειτουργίες του εξόδου «ενοίκια» π.χ. Θα μπορούσε να ληφθεί το εμβαδόν του χώρου σε τετραγωνικά μέτρα , ενώ του κόστους «αμοιβές έμμεσου _ προσωπικού» οι μισθοδοτικές καταστάσεις , στις οποίες έχει προβλεφθεί η σημείωση της λειτουργίας στην οποία απασχολήθηκε ο μισθωτός.

Ο μερισμός του κόστους “διαφημίσεις” όμως δεν παρουσιάζει καμιά δυσκολία , αφού ολόκληρο βαρύνει τη λειτουργία “Διάθεση” . Το κόστος αυτό είναι για τη λειτουργία “Διάθεση” άμεσο κόστος.

Δυσκολίες μερισμού , και κατά συνέπεια δυσκολίες χρησιμοποίησεως κατάλληλης βάσης μερισμού , δημιουργούνται για τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιήθηκαν για περισσότερες λειτουργίες. Δηλαδή για τα κοινά έξοδα των λειτουργιών όπως πχ το κόστος ενοίκια (όταν όλες οι λειτουργίες στεγάζονται στο ίδιο ακίνητο). Παρόμοιες δυσκολίες χρησιμοποίησεως κατάλληλων βάσεων μερισμού κοινών εξόδων , οι κοστολόγοι λογιστές τις

² Βλέπε: *Λογισμός του Κόστους – Βιομηχανική Λογιστική, Σ. Πρωτοσυγγελίδης, σελ.36*

ξεπερνούν με κριτήρια βασισμένα κυρίως στην πείρα.

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

Από την άθροιση των στηλών των λειτουργιών θα προκύψει το κόστος κάθε λειτουργίας (ή λειτουργικής υποδιαιρέσεως, αν φυσικά προβλέπονται και για αυτές στήλες στο φύλλο κόστους), δηλαδή το λειτουργικό κόστος.

Το κόστος κάθε λειτουργίας είναι ομαδοποιημένο κόστος, γιατί αποτελείται από το άθροισμα μεριδίων από πολλά είδη εξόδων που τις ανήκουν (που την αφορούν). Έτσι πολλά είδη οργανικών εξόδων μεριζόμενα σχηματίζουν το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, που είναι το ομαδοποιημένο κατά είδος κόστος που πραγματοποιήθηκε σε κάθε λειτουργία.

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

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

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

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

Οι σταθερές δαπάνες όπως είναι γνωστό από την Πολιτική Οικονομία, διαιρούμενες με την παραγωγή μας δίνουν το

συντελεστή επιβάρυνσης του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ο οποίος παριστάνεται με τη σχέση:

$$\frac{\text{Σταθερές δαπάνες}}{\text{Παραγωγή}} = \text{Συντελεστής επιβάρυνσης}$$

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

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

Οι μεταβλητές δαπάνες διακρίνονται στις εξής:

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

³ Βλέπε: Λογιστική Εμπορικών Εταιριών και Βιομηχανική, Γ. Σφακιανού σελ 313.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΟΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΚΑΙ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ ΤΟΜΕΑ

Με βάση τη διάκριση των δαπανών του προηγούμενου κεφαλαίου διακρίνουμε τα εξής είδη κόστους:

- 1) **Πραγματικό ή Ιστορικό κόστος** λέγεται το κόστος εκείνο, το οποίο σχηματίζεται με βάση τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος ή των προϊόντων. Επειδή ο προσδιορισμός του κόστους αυτού γίνεται εκ των υστέρων, μετά δηλαδή από την πραγματοποίηση των δαπανών, ονομάζεται και ιστορικό κόστος.
- 2) **Κανονικό κόστος** λέγεται το κόστος εκείνο, το οποίο διαμορφώνεται με βάση τις δαπάνες, που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της παραγωγής.
- 3) **Πρότυπο κόστος ή Standard cost**, λέγεται το κόστος εκείνο, το οποίο διαμορφώνεται με βάση τις δαπάνες, που απαιτούνται, αλλά έπειτα από λεπτομερή υπολογισμό.

Με το πρότυπο κόστος καθορίζεται: τι, πότε και πόσο πρέπει να πωληθεί ένα προϊόν. Για την επίτευξη των στόχων

αυτών το πρότυπο κόστος ερευνά με επιστημονικά κριτήρια το πραγματικό κόστος του παρελθόντος κι επισημαίνει τις αδυναμίες και βελτιώνει τους όρους παραγωγής και διάθεσης.

Με βάση το πρότυπο κόστος καταρτίζονται οι προϋπολογισμοί των δαπανών παραγωγής και εκμετάλλευσης των μεγάλων βιομηχανικών επιχειρήσεων και προσδιορίζεται η τιμολογιακή τους πολιτική.

4) **Προϋπολογιστικό κόστος** λέγεται το κόστος εκείνο το οποίο προκύπτει από τον πρόχειρο υπολογισμό των δαπανών, που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος ή την εκτέλεση ενός μεμονωμένου έργου μιας πχ. οικοδομικής ή μιας μηχανής ή μιας γέφυρας κ.ο.κ

Το προϋπολογιστικό κόστος διαφέρει από το πρότυπο γιατί το προϋπολογιστικό αφορά απλώς την προσπάθεια πρόγνωσης των δαπανών που πρόκειται να πραγματοποιηθούν, ενώ το πρότυπο εξετάζει το ύψος, στο οποίο πρέπει ν' ανέλθουν οι δαπάνες παραγωγής και διάθεσης και πως θα βελτιωθούν.

5) **Ιδανικό κόστος** λέγεται το κόστος εκείνο, το οποίο διαμορφώνεται στις ιδανικές συνθήκες παραγωγής και χρησιμεύει για συγκρίσεις.

6) **Απολογιστικό κόστος** λέγεται το κόστος εκείνο, το οποίο διαμορφώνεται στο τέλος κάθε χρήσης.

7) **Αρχικό κόστος** λέγεται το κόστος εκείνο, το οποίο περιλαμβάνει τις πρώτες ύλες και τα ημερομίσθια.

8) **Βιομηχανικό κόστος** λέγεται το κόστος εκείνο, το οποίο περιλαμβάνει τις πρώτες ύλες, τα ημερομίσθια και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

9) **Ολικό κόστος** λέγεται το κόστος το εκείνο, το οποίο περιλαμβάνει και τα γενικά έξοδα διοίκησης και τα έξοδα πώλησης.

10) **Εμπορικό κόστος ή κόστος πώλησης** λέγεται το κόστος εκείνο, το οποίο περιλαμβάνει και το ανάλογο κέρδος της

βιομηχανικής επιχείρησης.

Κατά τον προσδιορισμό του κόστους ενός προϊόντος δεν πρέπει ν' αθροίζουμε στοιχεία τα οποία αποκτήθηκαν με διάφορο τιμάρθμο.

Μία πιο σαφή εικόνα για τα είδη του κόστους δίνεται στο παρακάτω σχεδιάγραμμα:



ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ:

Το κόστος δεν μετράται μόνο σε σχέση με τους φορείς του. Μπορεί να συσχετισθεί και με τμήματα ή λειτουργίες της επιχείρησης. Τέτοια τμήματα μπορεί να είναι είτε ένα ολόκληρο εργοστάσιο (στην περίπτωση μιας επιχείρησης που έχει πολλά εργοστάσια ή ενός συνεταιρισμού με πολλά

τμήματα) είτε μια μεμονωμένη μηχανή ή ένας μεμονωμένος εργάτης. Οποιοδήποτε τμήμα της επιχείρησης επιβαρύνεται ή είναι η αιτία δημιουργίας κόστους, μπορεί να θεωρηθεί σαν κέντρο κόστους. Η επιβάρυνση ενός κέντρου κόστους πρέπει να γίνεται με τις δαπάνες οι οποίες είναι σχετικές με αυτό.

Αν υποθέσουμε ότι ένας τόννος αποτελεί κέντρο κόστους, τότε θα πρέπει να επιβαρυνθεί με την απόσβεση του, την συντήρησή του κλπ. αλλά με ένα τμήμα μόνο από το ενοίκιο του κτιρίου στο οποίο είναι εγκατεστημένος, εφ' όσον στο κτίριο αυτό υπάρχουν και άλλα κέντρα κόστους.

ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

α. Κόστη κατά είδος: Ανάλογα με το είδος του κόστους έχουμε κόστος υλικών, κόστος εργασίας, κόστος συντηρήσεως, κόστος επισκευών, κόστος αποσβέσεων κλπ.

β. Κόστος σταθερό και κόστος μεταβλητό: Ανάλογα με τις μεταβολές του όγκου της παραγωγής το κόστος διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό.

Σταθερό είναι το κόστος που δε μεταβάλλεται με την αύξηση ή τη μείωση του όγκου της παραγωγής. Δηλαδή σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ανεξάρτητα από το μέγεθος της παραγωγής το ύψος του κόστους αυτού είναι το ίδιο.

Σταθερό κόστος

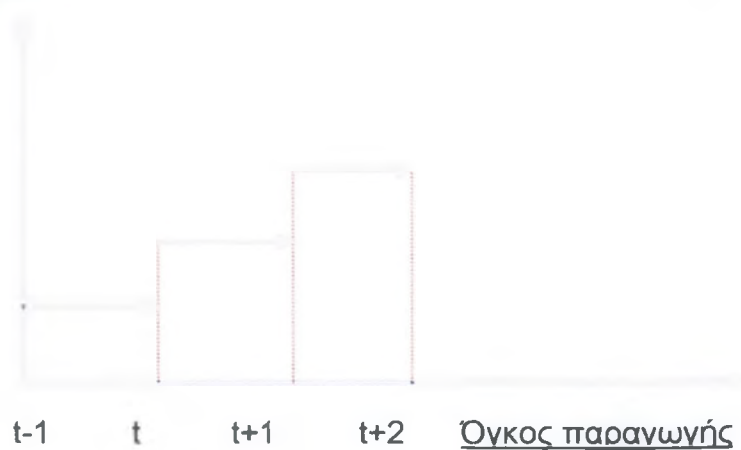


Όγκος παραγωγής

Σκόπιμο είναι να τονισθεί ότι ένα βραχυχρόνιο σταθερό

κόστος , είναι δυνατό μακροχρόνια να είναι μεταβλητό όπως π.χ το ενοίκιο που με την πάροδο του χρόνου μεταβάλλεται. Δηλαδή με το πέρασμα του χρόνου τα σταθερά κόστη επίσης μεταβάλλονται. Η αλλαγή αυτή έχει χαρακτήρα βαθμιαίο (progressive).

Σταθερό κόστος



Μεταβλητό είναι το κόστος που μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή του όγκου παραγωγής . Δηλαδή το ύψος του κόστους αυτού είναι ανάλογο του μεγέθους της παραγωγής.

Μεταβλητό κόστος



Ως σταθερό κόστος μπορούν να χαρακτηριστούν οι

αποσβέσεις παραγωγικών εγκαταστάσεων και εξοπλισμού ,οι μισθώσεις, μισθοί προσωπικού έρευνας , μισθοί διοικητικού προσωπικού, γενικά έξοδα διαχείρισης, χρηματοοικονομικό κόστος.

Μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος είναι τα εργατικά παραγωγής, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες,, οι προμήθειες των πωλήσεων.

Επίσης μπορεί να χαρακτηριστεί μεταβλητό-αναλογικό κόστος αυτό που προκύπτει όταν η μεταβολή του κόστους είναι ακριβώς ανάλογη με τον όγκο παραγωγής αλλά σε μικρότερο βαθμό, και τότε το κόστος αυτό λέγεται φθίνον κόστος, αλλά και όταν η μεταβολή του κόστους είναι ανάλογη αλλά σε βαθμό μεγαλύτερο από την αύξηση του όγκο παραγωγής τότε το κόστος αυτό λέγεται αύξον κόστος.

Συνολικό κόστος και κόστος ανά μονάδα.

Ως προς την συσχέτιση με τις λειτουργίες της επιχείρησης , το κόστος μπορεί να χαρακτηριστεί σαν κόστος παραγωγής (βιομηχανοποιήσεως) , διοικητικό κόστος , κόστος πωλήσεως ή κόστος διαθέσεως. Το άθροισμα όλων αυτών των διάφορων ειδών κόστους είναι το συνολικό κόστος.

Σε σχέση με τη μονάδα μέτρησης το κόστος διακρίνεται σε συνολικό κόστος και κόστος ανά μονάδα.

Άμεσο κόστος και έμμεσο κόστος

Ανάλογα με την αιτία δημιουργίας του το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

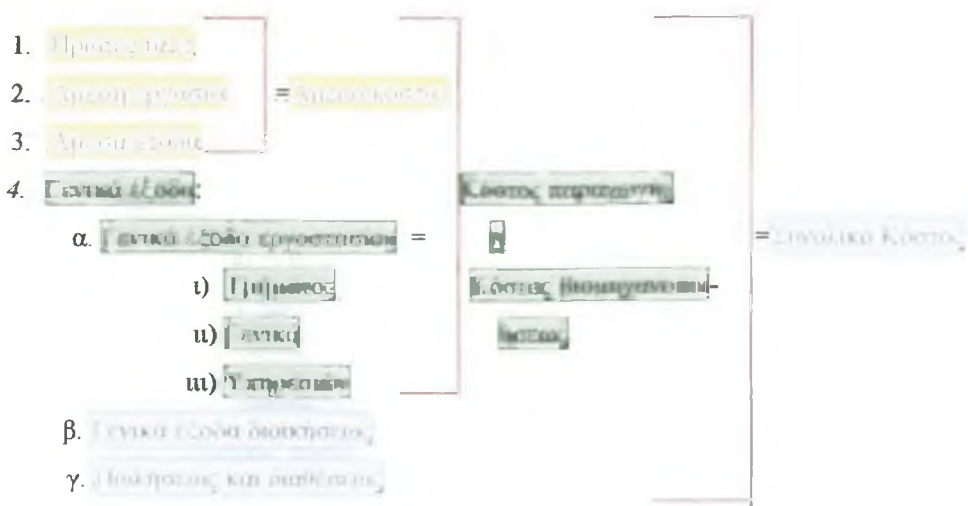
Άμεσο είναι το κόστος που δημιουργείται από την ύπαρξη του φορέα (προϊόντος) πχ. πρώτες ύλες, άμεσα εργατικά κλπ.

Έμμεσο είναι το κόστος εκείνο το οποίο δεν εξαρτάται μόνο από το φορέα, αλλά μπορεί και πρέπει να επιμερισθεί και σε άλλους φορείς του κόστους πχ. ο μισθός του Τεχνικού διευθυντού ενός εργοστασίου με δύο τμήματα θα επιβαρύνει αναλογικά τους φορείς που παράγονται και στα δύο τμήματα.

Το άμεσο κόστος είναι πάντοτε μεταβλητό ενώ το έμμεσο μπορεί να είναι μεταβλητό ή και σταθερό.

Ανάλυση Συνολικού Κόστους

Το συνολικό κόστος το οποίο αναφέρεται παραπάνω σαν το σύνολο του κόστους παραγωγής, διοικήσεως, πωλήσεως και διαθέσεως μπορεί να αναλυθεί ως εξής:



Εάν από το συνολικό κόστος υπολογισθεί το κατά μονάδα κόστος και σε αυτό προστεθεί το ανά μονάδα κέρδος, το άθροισμα θα είναι η τιμή πώλησης του προϊόντος.

Πρώτες ύλες είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν. Αποτελούν τμήμα του άμεσου κόστους διότι επιβαρύνουν απ'ευθείας το παραγόμενο προϊόν.

Αναλυτικότερα πρώτες ύλες είναι:

- α. Όλα τα υλικά τα οποία αγοράζονται ειδικά για την παραγωγή ενός προϊόντος.
- β. Όλα τα υλικά τα οποία παραλαμβάνονται από τις αποθήκες πρώτων υλών.⁴
- γ. Όλα τα προϊόντα τα οποία έχουν ήδη παραχθεί και

ξαναχρησιμοποιούνται , που παραλαμβάνονται από τις αποθήκες ετοιμών προϊόντων.

δ. Όλα τα επεξεργασμένα τα οποία συνεχίζουν από μία επεξεργασία σε μία άλλη.

Άμεση εργασία είναι η εργασία την οποία προσφέρουν οι εργαζόμενοι που απασχολούνται με την επεξεργασία των πρώτων υλών. Στην επεξεργασία αυτή περιλαμβάνεται όλο το φάσμα των εργασιών από την κατασκευή μέχρι την τελειοποίηση του προϊόντος.

Άμεσα έξοδα είναι όλα εκείνα τα οποία γίνονται προς χάριν του συγκεκριμένου φορέα κόστους εκτός βέβαια από τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία, άρα πρέπει να επιβαρύνουν άμεσα τον φορέα του κόστους και να συμπεριληφθούν στο άμεσο κόστος.

Άμεσα έξοδα π.χ. είναι:

- Το ενοίκιο μιας μηχανής που χρησιμοποιείται για την παραγωγή ενός προϊόντος.
- Τα έξοδα συντήρησης μιας τέτοιας μηχανής.
- Τα έξοδα που αφορούν το σχεδιασμό ενός συγκεκριμένου φορέα κόστους.

Γενικά έξοδα είναι όλα τα υπόλοιπα έξοδα της επιχείρησης. Τα γενικά έξοδα χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες. Δηλαδή, εκείνα που αφορούν το εργοστάσιο(με τα τμήματα και τις υπηρεσίες του), εκείνα που αφορούν τη διοίκηση και εκείνα που αφορούν τις πωλήσεις και τη διάθεση των προϊόντων.

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα είναι όλα τα έξοδα που δημιουργούνται από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι έτοιμα να μπουν στην αποθήκη ετοιμών προϊόντων ή να σταλούν στον πελάτη, και τα οποία θα βαρύνουν τα παραγόμενα προϊόντα.

Τέτοια έξοδα είναι:

⁴ Βλέπε: *Ανάλυση Κόστους – Τιμολόγηση*, Γ. Γιάκας σελ. 23-25

- Τα ενοίκια και τα ασφάλιστρα του εργοστασίου.
- Η έμμεση εργασία, δηλαδή η εργασία η οποία καταβάλλεται όχι για να γίνει η επεξεργασία του προϊόντος αλλά για την υποβοήθηση της επεξεργασίας αυτής (π.χ. η εργασία το αποθηκάρη ή του επιθεωρητή).
- Η ενέργεια για την κίνηση του εργοστασίου.
- Οι υπηρεσίες των βοηθητικών τμημάτων.
- Τα αναλώσιμα υλικά ή έμμεσα υλικά.
- Η απόσβεση και η συντήρηση των κτιρίων, των μηχανημάτων κ.λ.π.

Γενικά έξοδα διοικήσεως είναι τα έξοδα που δημιουργούνται στα πλαίσια της διοίκησης της επιχείρησης όπως π.χ.:

- Το ενοίκιο
- Οι μισθοί γραμματέων, λογιστών, διευθυντών κ.λ.π.

Γενικά έξοδα πωλήσεως και διαθέσεως είναι τα έξοδα που δημιουργούνται για να προωθηθούν οι πωλήσεις και να φθάσουν τα προϊόντα στον τελικό καταναλωτή, όπως π.χ.:

- Η διαφήμιση.
- Οι προμήθειες.
- Τα έξοδα αποθήκης ετοιμών.
- Τα μεταφορικά.
- Τα υλικά συσκευασίας κ.λ.π.

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

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

Άμεσος συσχετισμός υπάρχει όταν συγκεκριμένα Γ.Β.Ε. οφείλονται στην ύπαρξη συγκεκριμένου τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό δεν υπήρχε τότε και τα συγκεκριμένα έξοδα δεν θα υπήρχαν.

Παραδείγματα γενικών βιομηχανικών εξόδων που μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην ύπαρξη συγκεκριμένου τμήματος είναι οι αποσβέσεις των μηχανημάτων που λειτουργούν στο τμήμα ή ο μισθός του προϊσταμένου του τμήματος κ.λ.π.

Έμμεσος συσχετισμός υπάρχει όταν ορισμένα Γ.Β.Ε. δημιουργούνται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ενός τμήματος. Τα έξοδα αυτά θα υπήρχαν ακόμη και εάν το τμήμα δεν υπήρχε. Παραδείγματα γενικών βιομηχανικών εξόδων που δεν μπορούν να συσχετιστούν άμεσα με ένα τμήμα είναι ο μισθός του διευθυντή ολόκληρου του εργοστασίου.

Τα τμήματα που χωρίζεται μια παραγωγική διαδικασία ονομάζονται κέντρα κόστους και μπορούν να χωριστούν σε δύο κατηγορίες : στα βοηθητικά και στα κύρια ή βοηθητικά κέντρα κόστους.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μιας επιχείρησης είναι γνωστά στο σύνολό τους για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους δεν είναι τίποτα άλλο από την ανάλυση του συνολικού αυτού ποσού. Σύμφωνα με τα παραπάνω η συγκέντρωση γίνεται ως εξής:

1. Κάθε κέντρο κόστους επιβαρύνεται με τα Γ.Β.Ε. που οφείλονται στην ύπαρξή του.
2. Κάθε κέντρο κόστους επιβαρύνεται με μέρος από τα Γ.Β.Ε. που δημιουργούνται ανεξάρτητα από την ύπαρξή του. Για να βρεθεί το ποσό της επιβάρυνσης αυτής πρέπει να γίνει επιμερισμός των Γ.Β.Ε. Ο επιμερισμός γίνεται λαμβάνοντας υπόψη την κατάλληλη βάση επιμερισμού.

Με τις ενέργειες (1) και (2) γίνεται η συγκέντρωση του συνόλου των Γ.Β.Ε. που επιβαρύνουν κάθε κέντρο κόστους. Το σύνολο αυτό είναι χρήσιμο για τον έλεγχο του ύψους των γενικών βιομηχανικών εξόδων του κέντρου κόστους καθώς και των αιτιών που τα δημιουργούν , ιδιαίτερα εκείνων που σχετίζονται άμεσα με αυτό. Επειδή όμως τα βοηθητικά κέντρα κόστους δεν παράγουν

προϊόντα ,τα γενικά βιομηχανικά έξοδά τους πρέπει να επιμερισθούν και να επιβαρυνθούν με αυτά τα κύρια κέντρα κόστους .Το σύνολο των Γ.Β.Ε. των κύριων κέντρων κόστους θα απορροφηθεί από τα παραγόμενα προϊόντα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΟ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ

Κοστολόγηση³ είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στο συνεταιρισμό).

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων του συνεταιρισμού.

Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που θα

³ Βλέπε: Λογιστική Κόστους, Γ. Βενιέρης σελ: 36

μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του.

Είναι αδύνατον δηλαδή να εξετασθούν τα κοστολογικά συστήματα που αναφέρονται στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του τυρισού, του ξύλου, του υφάσματος, του αλουμινίου, της ηλεκτρικής κουζίνας κλπ

Από την εξέταση βέβαια πολλών και διαφόρων κοστολογικών συστημάτων συμπεραίνει κανείς, ότι υπάρχουν έννοιες, δομές, λειτουργίες και σκοπιμότητες που είναι κοινές για όλα τα κοστολογικά συστήματα.

Σκοπός και Σημασία της Κοστολόγησης

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης ενός συνεταιρισμού είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο.

Αυτό θα το επιτύχει μόνο εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στο συνεταιρισμό. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι:

- (1) Η αγορά, δηλ. οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει ο συνεταιρισμός ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.
- (2) Η ανταγωνιστικότητα του συνεταιρισμού, δηλ. η ποινή ή η ποιότητα των προϊόντων του συνεταιρισμού σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές του.
- (3) Το οικονομικό περιβάλλον, δηλ. οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία κλπ.

(4) Οι συνθήκες παραγωγής, δηλ. π.χ. η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα του συνεταιρισμού, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.

(5) Το κόστος.

Ο σκοπός λοιπόν της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον τελευταίο αυτό παράγοντα, δηλ. το κόστος.

Αν επιμείνει κανείς σ' αυτή τη χρησιμότητα της κοστολόγησης, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία πρέπει να παρακολουθηθούν. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης.

Εκείνο το οποίο μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι η καλή διοίκηση ενός συνεταιρισμού απαιτεί, να έχουν εξασφαλισθεί προηγουμένως οι καλύτερες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει δηλαδή εάν υπάρχουν απώλειες έτσι ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του συνεταιρισμού είτε ενός τμήματος του.

Εκτός από τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό ενός σημερινού συνεταιρισμού.

Σε περιόδους μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης ο συνεταιρισμός πρέπει να έχει τον τρόπο να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΟΥΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥΣ

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

Για να είναι όμως ένα σύστημα κοστολόγησης αποδοτικό, πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

1) Η δομή του συστήματος πρέπει να, είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση συνεταιρισμού. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση του συνεταιρισμού είναι αναπόφευκτες καθώς περνά ο καιρός, είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα

κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης του συνεταιρισμού και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.

2) Τα χαρακτηριστικά του συνεταιρισμού ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια προτού καταρτισθεί το σύστημα αυτό.

3) Η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίδουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα είναι απαραίτητη και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.

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

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

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Κάθε σύστημα κοστολόγησης, πρέπει να ακολουθεί τις εξής Γενικές Αρχές:

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

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

- 2) Μία δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής, πολλές φορές ξεχνιέται. Π.χ.

ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

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

5) Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχει ήδη λεχθεί η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές στο να πάρουν αποφάσεις δίνοντάς τους πληροφορίες σχετικές με το κόστος λειτουργίας του συνεταιρισμού. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία του συνεταιρισμού αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτόν.

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

6) Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι

τέτοιες ενέργειες έχουν σαν αποτέλεσμα να αλλοιώνουν την εικόνα της απόδοσης του συνεταιρισμού.

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

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΕΩΣ ΣΤΟ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ

Η οργάνωση της κοστολόγησής⁶ είναι ένα εξειδικευμένο τμήμα της λογιστικής προσπάθειας το οποίο έχει σαν αποστολή τον προσδιορισμό του κόστους της μονάδας του παραγόμενου προϊόντος. Συγκεντρώνει στοιχεία από παραγγελίες παραγωγής, δελτία υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή, καταστάσεις παραγωγικών εργατών και άλλα αποδεικτικά που αφορούν την παραγωγή, τα αξιολογεί και συγκεντρώνει τα έξοδα τα οποία ακολούθως τα επιμερίζει στα παραγόμενα προϊόντα.

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

Υπάρχουν όμως, δραστηριότητες στο συνεταιρισμό που έχουν σχέση με τις πωλήσεις ή τη γενική διοίκηση. Αυτές δεν μπορούν να επιβαρύνουν το κόστος τις μονάδας του προϊόντος

αλλά τους αντίστοιχους τομείς του συνεταιρισμού. Παραδείγματος χάριν τα προϊόντα ολοκληρώνονται, ελέγχονται και αποθηκεύονται στο χώρο των ετοιμών προϊόντων.

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

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

1) Το κόστος μπορεί να αναφέρεται στην ίδια την παραγωγική διαδικασία είτε είναι κόστος παραγωγής μιας ορισμένης μόνο ποσότητας προϊόντων που καθορίζεται από μία συγκεκριμένη παραγγελία, είτε είναι κόστος που αφορά το σύνολο της παραγωγικής διαδικασίας.

2) Το κόστος μπορεί να βασίζεται στην τιμή επειδή όλα τα στοιχεία της παραγωγικής δαπάνης κυμαίνονται. Η μέθοδος υπολογισμού της τιμής που χρησιμοποιείται μπορεί να είναι είτε η ιστορική κοστολόγηση είτε η πρότυπος κοστολόγηση.

3) Το κόστος μπορεί να αναφέρεται στη χρονική κλιμάκωση της δαπάνης και μπορεί να επιμερίζεται είτε σαν «απορροφητικό» είτε σαν «άμεσο» κόστος.

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

Αν πραγματοποιηθεί μια δαπάνη οι διαφορετικές μέθοδοι

⁶ Βλέπε: Βασικές Αρχές της Κοστολόγησης, H. James σελ.21-22

κοστολόγησης που πιθανών να χρησιμοποιηθούν δεν την μειώνουν φυσικά. Όμως όσο πιο κοντά στην προδιαγεγραμμένη ικανότητα παραγωγής του «δουλεύει» ο συνεταιρισμός και όσο περισσότερο υπολογίζει με ακρίβεια το κόστος θα «πτέσει» τελικά το ανά μονάδα παραγωγής κέρδος του συνεταιρισμού με εκείνο που έχει αρχικά υπολογισθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Η ΡΟΗ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής στηρίζεται σε πληροφορίες που πηγάζουν από διάφορα σημεία του συνεταιρισμού. Οι διάφορες αυτές πληροφορίες πρέπει να φθάσουν - ακολουθώντας τις λογιστικές διαδικασίες που έχει θεσπίσει ο συνεταιρισμός - σε μια αρμόδια υπηρεσία που θα τις συνδυάσει και θα προσδιορίσει το κόστος παραγωγής.

Η αρμόδια αυτή υπηρεσία ανήκει διοικητικά και λειτουργικά στο χώρο των οικονομικών υπηρεσιών του συνεταιρισμού. Άλλοτε είναι το ίδιο το λογιστήριο που κάνει την κοστολόγηση των παραγομένων προϊόντων και άλλοτε υπάρχει ένα ξεχωριστό γραφείο για το σκοπό αυτό που ονομάζεται "Γραφείο Κοστολόγησης".

Στη συνέχεια παρατίθεται ένας κατάλογος βασικών πληροφοριών που πρέπει να υπάρχουν σε ένα σύστημα κοστολόγησης

(α) Αποθήκες Α' Υλών και Λοιπών Υλικών

(β) Λογιστήριο

(γ) Παραγωγή (Εργοστάσιο)

(δ) Γραφείο Προσωπικού

(ε) Γενική Διεύθυνση.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

“ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΟ
ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΟ ΤΟΜΕΑ ”

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΒΑΣΗ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ .

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται όταν η παραγωγική διαδικασία συνιστά ξεχωριστές μονάδες παραγωγής.

Αυτός ο τύπος της παραγωγής χαρακτηρίζεται από τη -χρησιμοποίηση μηχανών γενικών εφαρμογών , στις οποίες η παραγωγική διαδικασία μπορεί να σταματήσει και να τροποποιηθεί ο μηχανισμός για να επιτραπεί η παραγωγή μιας άλλης παρτίδας με μία ιδιαίτερη μηχανή με μικρή ή καμία αύξηση στο κόστος κάθε παρτίδας. Μια διαδικασία αυτού του είδους χαρακτηρίζεται σαν διαδικασία «εντάσεως εργασίας».

Πολλοί συνεταιρισμοί παράγουν παρεμφερή προϊόντα τα οποία παράγονται από τις ίδιες μηχανές με μικρές τροποποιήσεις που διενεργούνται σε αυτές, έτσι, δίνεται η δυνατότητα στον συνεταιρισμό να προωθήσει μια επείγουσα παραγγελία διακόπτοντας μία άλλη σε οποιοδήποτε στάδιο και αν βρίσκεται. Τα οφέλη για στον συνεταιρισμό είναι προφανή μια και δίνουν τη δυνατότητα για μεγιστοποίηση των κερδών του στο ίδιο χρονικό διάστημα.

Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγγελίας⁷

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κοστολόγηση παραγγελίας χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Αυτό συμβαίνει επειδή οι παραγγελίες που εκτελεί ο συνεταιρισμός είναι διαφορετικές μεταξύ τους για τους λόγους που αναφέρθηκαν πιο πάνω.

Για να κοστολογηθεί η παραγγελία εξατομικεύεται με την έννοια ότι της δίδεται ένας αύξων ή κωδικός αριθμός που την διαφοροποιεί αμέσως από τις άλλες παραγγελίες που εκτελούνται, συγχρόνως ίσως, στο συνεταιρισμό. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή σε περισσότερα τμήματα του συνεταιρισμού.

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της, άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία θα πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του συνεταιρισμού από τα οποία περνά η παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του συνεταιρισμού ασχοληθεί για μια ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος.

Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών τα γενικά βιομηχανικά έξοδά του θα επιβαρύνουν (όχι αναγκαστικά εξίσου) τις δύο αυτές παραγγελίες. Το άθροισμα

⁷ Βλέπε: *Ανάλυση Κόστους*, Γ. Βενιέρης, σελ. 116

των γενικών βιομηχανικών εξόδων με τα οποία θα επιβαρυνθούν οι δυο παραγγελίες θα πρέπει να ισούται με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του συνεταιρισμού μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος (ή το σύνολο) των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος.

Εάν η τιμή πωλήσεως των προϊόντων του συνεταιρισμού είναι σταθερή είτε για λόγους ανταγωνισμού είτε διότι έχει καθριστεί από μία αρμοδία δημόσια υπηρεσία (π.χ. το Υπουργείο Εμπορίου), τότε η επιβάρυνση των παραγγελιών με γενικά βιομηχανικά έξοδα θα μπορούσε να γίνει στο τέλος της χρήσης που τα γενικά βιομηχανικά έξοδα των τμημάτων του συνεταιρισμού είναι γνωστά.

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

Στις περισσότερες όμως περιπτώσεις συνεταιρισμών που η παραγωγική τους διαδικασία απασχολείται με την εκτέλεση παραγγελιών, η τιμή πωλήσεως των παραγομένων προϊόντων τους δεν είναι σταθερή ή προκαθορισμένη αλλά εξαρτάται από το κόστος παραγωγής του αντικειμένου της παραγγελίας. Αυτό σημαίνει ότι η κοστολόγηση, εκτός από τα ανωτέρω αναφερόμενα, πρέπει να αποσκοπεί στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής της παραγγελίας μόλις τελειώσει η ολοκλήρωσή της και πρέπει να παραδοθεί στον πελάτη που την έδωσε στον συνεταιρισμό.

Μόνο όταν είναι γνωστό το κόστος παραγωγής θα

μπορέσει ο συνεταιρισμός να καθορίσει την τιμή πωλήσεως. Είναι εμφανές ότι στην περίπτωση αυτή η παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί με γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία ίσως δεν έχουν γίνει ακόμη. Εάν δηλαδή η εκτέλεση μιας παραγγελίας απαιτήσει τρεις ημέρες για την ολοκλήρωσή της, στα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί θα πρέπει να περιλαμβάνεται και ένα ποσό για τα τηλεφωνικά έξοδα του συνεταιρισμού.

Όμως την στιγμή της ολοκλήρωσης της παραγγελίας και της παράδοσής της στον πελάτη το ποσό για τα τηλεφωνικά έξοδα είναι άγνωστο επειδή, απλούστατα, δεν έχει έλθει ακόμα ο λογαριασμός από τον ΟΤΕ. Τα προβλήματα αυτής της μορφής αντιμετωπίζονται με την χρησιμοποίηση συντελεστών επιβάρυνσης των παραγγελιών με γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Πρέπει να σημειωθεί ότι το πρόβλημα του προσδιορισμού του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας μόλις ολοκληρωθεί η εκτέλεσή της υπάρχει ανεξάρτητα από το εάν τα προϊόντα μπορούν να αποθηκευθούν ή όχι. Το πρόβλημα υπάρχει επειδή πρέπει να υπολογισθεί το κόστος παραγωγής για να οδηγηθεί στη συνέχεια ο συνεταιρισμός στον υπολογισμό της τιμής πωλήσεως αυξάνοντας το κόστος παραγωγής κατά ένα ποσοστό ώστε να καλυφθούν τα υπόλοιπα έξοδα λειτουργίας του και να υπάρξει και ένα κέρδος.

Για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής μιας παραγγελίας ακολουθείται η εξωλογιστική κοστολόγηση (ανεξάρτητα από το εάν ο συνεταιρισμός μπορεί να έχει και εσωλογιστική κοστολόγηση) και χρησιμοποιείται για το σκοπό αυτό το "Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγγελίας".

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ.

Αυτή η μέθοδος κοστολόγησης χρησιμοποιείται όταν απαιτείται συνεχή εισροή υλικών. Ο τύπος της παραγωγής χαρακτηρίζεται από τη χρησιμοποίηση μηχανών ειδικών εφαρμογών, όπου η παραγωγική διαδικασία δεν μπορεί να διακοπεί ή να αλλάξει, χωρίς μια σημαντική αύξηση του κόστους. Η παραγωγική διαδικασία αυτού του είδους θεωρείται διαδικασία «εντάσεως κεφαλαίου», όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενο κεφάλαιο.

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά της κοστολόγησης του συνόλου της παραγωγής ή συνεχούς παραγωγής είναι:

1. Το κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται και παρακολουθείται για μια χρονική περίοδο ανά φάση, τμήμα ή κέντρο κόστους. Εάν η κοστολόγηση γίνεται εσωλογιστικά, η συγκέντρωση και η παρακολούθηση του κόστους γίνεται με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων λογαριασμών για κάθε φάση, τμήμα ή κέντρο κόστους.

2. Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής που υπολογίζεται για μια χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους του τμήματος δια των μονάδων του προϊόντος που παράχθηκαν στην περίοδο αυτή. Σαν μονάδες του προϊόντος που παράχθηκαν μπορεί να ληφθούν οι φυσικές μονάδες ή οι ισοδύναμες μονάδες.

3. Οι μονάδες του προϊόντος, η επεξεργασία των οποίων ολοκληρώνεται σε ένα τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας, μεταφέρονται με το κόστος παραγωγής τους στο επόμενο τμήμα για την περαιτέρω επεξεργασία τους. Όταν οι μονάδες του προϊόντος περάσουν από όλα τα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας καταλήγουν στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων. Το συνολικό κόστος παραγωγής τους είναι αυτό που έχει συσσωρευτεί προοδευτικά στα επιμέρους τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

Το μέσο ανά μονάδα κόστος παραγωγής ενός τμήματος για μια ορισμένη χρονική περίοδο προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους παραγωγής του τμήματος δια των μονάδων που παράχθηκαν.

Σημείωση: Και στις δύο προηγούμενες μεθόδους κοστολόγησης καθορίζεται η τιμή μονάδος. Σε μια παραγωγική διαδικασία της οποίας η χρονική διάρκεια είναι σχετικά μικρή θα χρησιμοποιηθεί η κοστολόγηση της ορισμένης ποσότητας προϊόντων που περιλαμβάνει η συγκεκριμένη παραγγελία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.

Αυτή η μέθοδος κοστολόγησης χρησιμοποιεί τις πραγματικές τιμές για την πραγματική ποσότητα εργασίας και υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για το κόστος παραγωγής .

Εξ αιτίας των εναλλακτικών μεθόδων επιμερισμού του κόστους των υλικών στην παραγωγή οι τιμές μονάδας θα μεταβάλλονται από τη μία εναλλακτική μέθοδο στην άλλη. Όταν , επίσης, είναι διαφορετικές οι επιμερισμένες αμοιβές εργασίας για ένα ειδικό έργο, αυτό θα προκαλεί διαφορές και στις τιμές των παραγόμενων μονάδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.

Αυτή η μέθοδος υποθέτει αρχικά ότι ένα προϊόν έχει μία πρότυπη-δηλαδή μία θεωρητικά προϋπολογισμένη- ποσότητα εργασίας και υλικών και ότι αυτά τα στοιχεία-εργασίας και υλικών- έχουν ένα επίσης πρότυπο κόστος.

Στην πράξη μπορεί να χρησιμοποιούνται περισσότερες ή λιγότερες μονάδες από τις «πρότυπες ποσότητες» και η πραγματικά καταβαλλόμενη τιμή κατά μονάδα εργασίας και υλικών μπορεί να είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από την «πρότυπη τιμή».

Η μέθοδος αυτή απλοποιεί την καθημερινή κοστολόγηση της παραγωγής απαιτεί όμως την καταγραφή των αποκλίσεων που παρατηρούνται στην πραγματικότητα, τόσο στην εργασία , όσο και για τα υλικά , στη διάρκεια της οικονομικής χρήσης , για να βρεθεί και το πραγματικό κόστος και να γίνει μετά σύγκριση του «προτύπου» και του «πραγματικού» κόστους και να τηρηθούν τα λογιστικά βιβλία πάντα με το πραγματικό κόστος.

Το «πρότυπο» κόστος χρησιμοποιείται κυρίως για εσωτερική χρήση. Η ανάλυση των αποκλίσεων αυτών μπορεί να

αποτελέσει ένα αξιόλογο εργαλείο για την ελάττωση των συνολικών, και κατά συνέπεια των κατά μονάδα, εξόδων .

Παρατήρηση . Τόσο στην ιστορική όσο και στην πρότυπη κοστολόγηση τα έμμεσα έξοδα επιβαρύνουν την παράγωγή κατά ένα ορισμένο τμήμα ή ποσοστό των γενικών εξόδων. Και το ιστορικό και το πρότυπο κόστος , μπορεί να χρησιμοποιηθούν και στις δύο πρώτες μεθόδους κοστολόγησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΟΡΩΝ

Επειδή η χρήση των όρων άμεση κοστολόγηση και πλήρης κοστολόγηση⁸ είναι δυνατόν (ιδίως ο πρώτος) να δώσει λαβή σε παρεξηγήσεις και να προκαλέσει σύγχυση σχετικά με άλλους όρους (πχ. άμεσο κόστος) στις επόμενες γραμμές γίνεται ανάλυση των παραπάνω όρων ούτως ώστε να γίνουν καλύτερα αντιληπτά τα θέματα που ακολουθούν.

Άμεση κοστολόγηση. Ο όρος δεν αποδίδει την ουσία των πραγμάτων και είναι μάλλον απατηλός από την έννοια ότι βάση της άμεσης κοστολόγησης δεν αποτελεί η κατάταξη των δαπανών σε άμεσες και έμμεσες αλλά σε μεταβλητές και σταθερές, όπως θα δούμε στην συνέχεια. Παρόλα αυτά χρησιμοποιείται σχεδόν διεθνώς και αποτελεί απόδοση του όρου Direct Costing που πρώτος χρησιμοποίησε σε άρθρο του ο Harris στις ΗΠΑ (1938). Άλλοι όροι που έχουν προταθεί και χρησιμοποιούνται σε μια

⁸ Βλέπε: *Λογιστική Κόστους*, Α. Ιγνατιάδης, σελ.123

προσπάθεια αντικατάστασης του παραπάνω ανεπιτυχούς όρου, είναι: οριακή κοστολόγηση (marginal costing, όρος που χρησιμοποιείται στην Μ. Βρετανία περίπου από το 1940), διαφορική κοστολόγηση (differential costing), μεταβλητή κοστολόγηση (variable costing, cost variable). Παρά ταύτα ο όρος άμεση κοστολόγηση υπερίσχυσε στην λογιστική φιλολογία και βιβλιογραφία.

Τα κύρια χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης μπορούν να συνοψισθούν στα εξής:

1) Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους σε μεταβλητά και σταθερά

Ο διαχωρισμός αυτός αποτελεί τη βάση της άμεσης κοστολόγησης γίνεται δε κατά την πρωταρχική φάση της λογιστικής καταχώρισης των δαπανών και εξακολουθεί καθ' όλη την διαδικασία της κοστολόγησης.

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

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω όλα τα έξοδα (παραγωγής, διάθεσης, διοίκησης) διασπώνται ήδη από το στάδιο της καταχώρισης σε μεταβλητά και σταθερά.

Είναι βέβαια αλήθεια ότι μ' αυτές τις δύο κατηγορίες δεν εξαντλούνται όλοι οι τύποι των εξόδων (από την άποψη της συμπεριφοράς τους σε σχέση προς τους μεταβαλλόμενους βαθμούς της δραστηριότητας) μας είναι γνωστό ότι εκτός από τα μεταβλητά και τα σταθερά έξοδα υπάρχουν και τα ημιμεταβλητά (όπως τα έξοδα που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια δραστηριότητας, τα έξοδα που αποτελούνται ταυτόχρονα από σταθερό και μεταβλητό τμήμα, τα εποχιακά έξοδα κ.ο.κ.)

Εφόσον λοιπόν η άμεση κοστολόγηση γνωρίζει μόνο

σταθερά και μεταβλητά έξοδα, τα ημίμεταβλητά θα χαρακτηρισθούν σαν σταθερά ή σαν μεταβλητά έξοδα, ανάλογα με το ποίος είναι ο κύριος χαρακτήρας τους έτσι π.χ. τα έξοδα που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια δραστηριότητας (Step - fixed costs) ή επροχιακά έξοδα, χαρακτηρίζονται συνήθως σαν σταθερά.

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

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

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

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

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

Στη διαφορά αυτή στην σύνθεση του κόστους με τα δύο συστήματα κοστολόγησης, οφείλεται το γεγονός ότι το λογιστικά προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα της χρήσης θα διαφέρει και αυτό με

τα δύο συστήματα (σύμπτωση του αποτελέσματος θα υπάρξει υπό περιοριστικές προϋποθέσεις που θα αναφερθούν παρακάτω).

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

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

Η παρατήρηση αυτή είναι αναγκαία λογιστική συνέπεια της προηγούμενης παρατήρησης (2), ότι μόνο τα μεταβλητά έξοδα επιβαρύνουν το προϊόν, επομένως τα σταθερά αφαιρούνται από το αποτέλεσμα της χρήσεως στην οποία δημιουργήθηκαν.

Πλήρης κοστολόγηση, ή κοστολόγηση εξ' απορρόφησης.

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

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

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

Έτσι αν θέλαμε να συγκρίνουμε τις δύο μεθόδους κοστολογήσεως από την άποψη του ποια κατάληξη των εξόδων θεωρούν πρωταρχική θα καταλήγαμε στην παρακάτω διαπίστωση:

Πλήρης κοστολόγηση.

Πρώτη κατάταξη των εξόδων: Κατά λειτουργία, κέντρο κόστους

Δεύτερη κατάταξη: κατ' είδος εξόδου.

Πχ. Πρώτη κατάταξη: έξοδα παραγωγικής λειτουργίας, έξοδα λειτουργίας πωλήσεων, έξοδα διοικητικής λειτουργίας,

Δεύτερη -κατάταξη: Στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας: δαπάνες προσωπικού (βασική αμοιβή, προσαυξήσεις λόγω νυκτερινής εργασίας, υπερωριακής απασχόλησης, δώρα εορτών και επιδόματα αδειών λοιπές παροχές σε είδος ή σε χρήμα) εργοδοτικές εισφορές, αμοιβές τρίτων (προμήθειες μεσιτείες, αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, μηχανικών και λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών), ηλεκτρισμός, ύδρευση, τηλεφωνικά τέλη, ενοίκια, φόροι - τέλη, ψυκτικά δικαιώματα, γραφική ύλη, καύσιμα - λιπαντικά, διάφορα χρηματοοικονομικά έξοδα, αποσβέσεις. Ανάλογες διακρίσεις και στο πλαίσιο των άλλων λειτουργιών, θέσεων κόστους.

Άμεση κοστολόγηση

Πρώτη κατάταξη των εξόδων: Ανάλογα την μεταβλητότητα (σταθερά - μεταβλητά)

Δεύτερη κατάταξη: κατά λειτουργία κέντρο κόστους

Τρίτη κατάταξη: κατ' είδος εξόδου Πχ. Πρώτη κατάταξη: Σταθερά έξοδα - μεταβλητά έξοδα

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΕΤΑΙ ΚΑΙ ΜΕ ΣΤΑΘΕΡΑ ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Επομένως⁹ με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης, το κόστος παραγωγής του προϊόντος αποτελείται από το κόστος των υλών της εργασίας και το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων (σταθερών και μεταβλητών). Όπως τονίσθηκε και πιο πάνω το στοιχείο αυτό αποτελεί την κύρια διαφορά της πλήρους κοστολόγησης από την άμεση.

Το ότι στο κόστος παραγωγής περιλαμβάνονται και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα έχει σαν συνέπεια ότι αν τμήμα μόνο της παραγωγής έχει πουληθεί μέχρι το τέλος της χρήσεως και το υπόλοιπο παραμένει σαν απόθεμα το κόστος του αποθέματος αυτού - σαν μέρος της όλης παραγωγής θα περιλαμβάνει κι' αυτό ένα μέρος του συνόλου των σταθερών

γενικών βιομηχανικών εξόδων συνεπώς, το κόστος του αποθέματος του προϊόντος στην πλήρη κοστολόγηση θα είναι μεγαλύτερο απ' ό,τι στην άμεση κοστολόγηση, αφού θα περιλαμβάνει ένα επί πλέον στοιχείο κόστους, ένα μέρος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το υπόλοιπο τμήμα των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων επιβαρύνει το κόστος των πωληθέντων προϊόντων,

Η παραπάνω απλή παρατήρηση εξηγεί αυτό που τονίστηκε και στα πλαίσια της άμεσης κοστολόγησης, ότι δηλ. το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης θα είναι (συνήθως) διαφορετικό με τα δύο συστήματα κοστολόγησης.

Η διαφορά αυτή θα προέρχεται όπως είναι φανερό από το γεγονός ότι στην άμεση κοστολόγηση από τα έσοδα χρήσης αφαιρούνται τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα στο ύψος που διαμορφώθηκαν κατά την οικεία χρήση ενώ στην πλήρη κοστολόγηση αφαιρείται το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που περιέχεται στο κόστος πωληθέντων.

Συνεπώς στην πλήρη κοστολόγηση το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων με το οποίο επιβαρύνεται η χρήση μέσω του κόστους των πωληθέντων μπορεί να είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από το ύψος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων της χρήσης αυτής.

Αυτό όπως είναι φανερό θα εξαρτηθεί από την κατεύθυνση της διαφοράς των αποθεμάτων προϊόντων κατά την αρχή και το τέλος της οικείας χρήσης ή αν διατυπωθεί το ίδιο πράγμα κατά διαφορετικό τρόπο από την σχέση της ποσότητας του προϊόντος που έχει παραχθεί και της ποσότητας που πουλήθηκε.

Πιο συγκεκριμένα: αν η ποσότητα των προϊόντων που πωλήθηκε είναι μικρότερη από την ποσότητα που έχει παραχθεί αυτό σημαίνει ότι ένα τμήμα της τρέχουσας παραγωγής έχει παραμείνει απούλητο στο τέλος της χρήσης (συνεπώς είτε

⁹ Βλέπε: *Λογιστική Κόστους*, Α. Ιγνατιάδης, σελ. 126

υπάρχουν, είτε δεν υπάρχουν αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα προϊόντος θα είναι μεγαλύτερα (σε ποσότητα) από τα αρχικά).

Επομένως αφού κλάσμα μόνο της παραγωγής πουλήθηκε, κλάσμα μόνο των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων θα βαρύνει το κόστος των πωληθέντων. Το υπόλοιπο τμήμα των σταθερών αυτών εξόδων θα βαρύνει το κόστος του αποθέματος.

Είναι όμως γνωστό, ότι το απόθεμα τέλους χρήσης, που στην περίπτωση που εξετάζουμε έχει ενσωματώσει κι' ένα ποσό σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων εμφανίζεται μεταξύ άλλων στοιχείων-στο-ενεργητικό του ισολογισμού.

Επομένως με τα δεδομένα της υπόθεσης αυτής (τελικό απόθεμα μεγαλύτερο από το αρχικό, ή με άλλη διατύπωση παραγωγή μεγαλύτερη από τις πωλήσεις) ένα τμήμα των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται μέρος του κόστους ενός ενεργητικού στοιχείου (του αποθέματος τέλους χρήσης) κι επομένως δεν αφαιρείται από τα έσοδα της χρήσης κατά την οποία τα έξοδα αυτά προέκυψαν αλλά υφίσταται κατά κάποιον τρόπο, κι αυτό αποθεματοποίηση μέσω του κόστους των αποθεμάτων.

Από όλη αυτή την ανάλυση προκύπτει ότι με την υπόθεση που έγινε ως προς την σχέση παραχθέντων - πωληθέντων στην πλήρη κοστολόγηση ή χρήση επιβαρύνεται (σε σχέση με την άμεση κοστολόγηση) με ποσό σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που είναι μικρότερο από το ποσό αυτών κατά την ίδια χρήση επομένως το λογιστικό αποτέλεσμα θα είναι μεγαλύτερο στην πλήρη απ' ό,τι στην άμεση κοστολόγηση.

Το τμήμα των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που (στην πλήρη κοστολόγηση) περιλαμβάνεται στο κόστος του αποθέματος θα αφαιρεθεί από τα έσοδα της χρήσης κατά την οποία θα πουληθεί το απόθεμα τούτο και επομένως θα μετατραπεί μέσω του κόστους των πωληθέντων σ' αυτό που σε

άλλη θέση χαρακτηρίστηκε εκπνεύσαν κόστος (expired cost).

Αν η ποσότητα των προϊόντων που πουλήθηκε είναι μεγαλύτερη από την ποσότητα που έχει παραχθεί αυτό θα σημαίνει ότι όλη η ποσότητα της τρέχουσας παραγωγής έχει διατεθεί και επί πλέον ένα τμήμα των πωλήσεων τροφοδοτήθηκε από το αρχικό απόθεμα του προϊόντος (άρα το τελικό απόθεμα είναι μικρότερο από το αρχικό). Συνεπώς το κόστος πωληθέντων που θα αφαιρεθεί από τα έσοδα από πωλήσεις, θα περιλαμβάνει:

- το κόστος όλης της ποσότητας της παραγωγής πράγμα που σημαίνει ότι το κόστος αυτό περιλαμβάνει μεταξύ των άλλων στοιχείων και το σύνολο των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων της χρήσεως αφού κανένα τμήμα της παραγωγής δεν αποθεματοποιήθηκε.
- το κόστος της ποσότητας εκείνης του αρχικού αποθέματος η οποία τροφοδότησε τις πωλήσεις. Αλλά είναι γνωστό από αυτά που προαναφέρθηκαν στις προηγούμενες γραμμές ότι το κόστος του αποθέματος του προϊόντος στην πλήρη κοστολόγηση έχει ενσωματώσει και ένα τμήμα των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων της προηγούμενης χρήσης.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι με τις νέες υποθέσεις που έγιναν (τελικό απόθεμα μικρότερο από το αρχικό δηλ. παραγωγή μικρότερη από τις πωλήσεις), το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων το οποίο μέσω του κόστους των πωληθέντων αφαιρείται από τα έσοδα της χρήσης, είναι μεγαλύτερη από το ποσό των εξόδων αυτών της ίδιας χρήσης διότι μέσω της μείωσης του αρχικού αποθέματος αφαιρείται και ένα ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων της προηγούμενης χρήσης.

Προκύπτει επίσης ότι το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων το οποίο αφαιρείται από τα έσοδα με την πλήρη κοστολόγηση είναι μεγαλύτερο από το ποσό των εξόδων αυτών που αφαιρείται με την άμεση κοστολόγηση επομένως το

λογιστικό αποτέλεσμα στην περίπτωση αυτή θα είναι μικρότερο στην πλήρη απ' ότι στην άμεση κοστολόγηση.

Η διαμόρφωση, του λογιστικού αποτελέσματος και με τους δύο παραπάνω τρόπους, είναι ίδια, εφόσον δεν υπάρχουν αποθέματα αρχής και τέλους (δηλ. όταν είναι παραγωγή = πωλήσεις). Το ίδιο θα συνέβαινε εάν υπήρχαν μεν αποθέματα αρχής και τέλους, αλλά ήταν ίσα μεταξύ τους (κατά ποσότητα και αξία, οπότε κόστος παραγωγής = κόστος πωληθέντων).

Στις περιπτώσεις αυτές το λογιστικό αποτέλεσμα συμπίπτει διότι ουσιαστικά και με τους δύο τρόπους η χρήση επιβαρύνεται με το ίδιο ποσό σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων. Δεν συμβαίνει όμως το ίδιο όταν υπάρχει μεταβολή στα αποθέματα αρχής και τέλους της περιόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

Η ΧΡΗΣΗ ΤΗΣ ΠΛΗΡΗΣ ΚΑΙ ΑΜΕΣΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΛΗΨΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ.

Πριν να αναλυθεί το θέμα αυτής της παραγράφου θα πρέπει να πούμε ότι η πλήρης κοστολόγηση ήταν η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε σχεδόν καθολικά στην λογιστική του κόστους πριν μερικές δεκαετίες και εξακολουθεί και σήμερα να χρησιμοποιείται σε μεγάλη έκταση και να προτείνεται σαν «παραδειγματική λογιστική διαδικασία» από επαγγελματικές οργανώσεις λογιστών ή από επιστημονικά σωματεία (πχ. από την Committee on Accounting Procedure του American Institute of Certified Public Accountants (A.I.P.C.A) στο Accounting Research Bulletin No 43, από την Committee on Accounting Concepts and Standards της American Accounting Association (A.A.A.) στο «Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements» κλπ.

Παρακάτω, στο επόμενο κεφάλαιο, θα αναλυθούν τα πλεονεκτήματα της κάθε μεθόδου κοστολόγησης ξεχωριστά,

επιχειρηματολογώντας για την χρήση της κάθε μιας για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΑ ΥΠΕΡ ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Επιχειρήματα υπέρ της άμεσης κοστολόγησης:

1)

Όταν εφαρμόζεται ή άμεση κοστολόγηση το αποτέλεσμα της περιόδου δεν επηρεάζεται από τον διαφορετικό βαθμό επιβάρυνσης της περιόδου με σταθερά έξοδα που προέρχεται από την αυξομείωση των αποθεμάτων. Εφόσον τα άλλα μεγέθη παραμένουν τα ίδια (πχ. τιμές πωλήσεων, κόστη σύνθεση πωλήσεων κ.λ.π.) το αποτέλεσμα κινείται προς την κατεύθυνση που κινούνται και οι πωλήσεις χωρίς να επηρεάζεται από την μεταβολή των αποθεμάτων.

Αυτό είναι σύμφωνο με την κοινή επιχειρηματική λογική. Στην άμεση ή μεταβλητή κοστολόγηση το κέρδος χρήσης αυξάνει (εφόσον το περιθώριο είναι θετικό) όταν αυξάνουν και οι πωλήσεις και αντίστροφα.

2)

Τα σταθερά έξοδα δείχνονται σαν σύνολο στην κατάσταση κερδών – ζημιών και δεν «χάνονται» μέσω της

διαδικασίας κατανομής τους στα επιμέρους προϊόντα κ.λ.π. όπως γίνεται στην πλήρη κοστολόγηση. Η τελευταία δημιουργεί την εντύπωση ακριβείας στον υπολογισμό του κόστους, ενώ είναι γνωστό ότι η κατανομή των σταθερών εξόδων - που στην πλειονότητα τους είναι έμμεσα έξοδα -- γίνεται με αυθαίρετα ή υποκείμενα κριτήρια.

Συνεπώς η άμεση ή μεταβλητή κοστολόγηση λόγω του τρόπου παραθέσεων των δαπανών παρέχει στην διοίκηση του συνεταιρισμού την δυνατότητα να διαμορφώσει αμέσως γνώμη για το ύψος των σταθερών δαπανών χωρίς να χρειάζονται πρόσθετες για τον σκοπό αυτό, αναλύσεις.

Έτσι υφίσταται αμέσως η προσοχή της διοίκησης για το ποσό των σταθερών εξόδων που πρέπει να καλυφθεί από το περιθώριο πριν να δημιουργηθούν προϋποθέσεις κέρδους.

3)

Η έννοια του περιθωρίου που είναι αποτέλεσμα της άμεσης κοστολόγησης παρέχει την διοίκηση την δυνατότητα συγκριτικής εκτίμησης της συμβολής κάθε προϊόντος περιοχής πωλήσεων, κατηγορίας πελατών ή άλλων τμημάτων της επιχειρήσεως στην κάλυψη των σταθερών δαπανών και την δημιουργία κέρδους έτσι γίνεται δυνατή με την άμεση κοστολόγηση η επιλογή εκείνου του προϊόντος κατηγορία πελατών κλπ. που συμβάλλει περισσότερο στην αύξηση του αποτελέσματος.

Αντίθετα με την πλήρη κοστολόγηση η παραπάνω συμβολή «θολώνεται» από την κατανομή των (κοινών) σταθερών δαπανών στα επί μέρους προϊόντα με συνέπεια να μην έχει η διοίκηση την δυνατότητα ορθού προσανατολισμού όπως πολύ χαρακτηριστικά έδειξαν τα παραδείγματα.

4)

Η διαστολή των δαπανών σε μεταβλητές και σταθερές στην άμεση κοστολόγηση καθιστά δυνατόν τον προσδιορισμό του επιπέδου δραστηριότητας στο οποίο η επιχείρηση δεν έχει ούτε κέρδος ούτε ζημία μ' άλλα λόγια του γνωστού μας νεκρού σημείου

(break - even - point - mert, kritische - Punkt) αλλά και του επιπέδου δραστηριότητας που πρέπει να πραγματοποιηθεί για να επιτευχθεί το επιδιωκόμενο επίπεδο κέρδους.

Επίσης καθιστά δυνατό τον προσδιορισμό του αποτελέσματος σε διαφορετικά και διαδοχικά επίπεδα δραστηριότητας επομένως γίνεται δυνατός ο προγραμματισμός του κέρδους (profit planning). Όλα αυτά είναι αδύνατα στην πλήρη κοστολόγηση όπου το κέρδος προσδιορίζεται σε ένα μόνο επίπεδο δραστηριότητας εκτός αν εκ των υστέρων όπως, γίνεται διαστολή των δαπανών που όμως απαιτεί χρόνο και πρόσθετες δαπάνες.

5)

Η άμεση κοστολόγηση καθιστά δυνατή την εφαρμογή διαδικασιών ελέγχου του κόστους όπως η κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών (flexible budgets), η εφαρμογή της πρότυπης κοστολογήσεως.

6)

Υποστηρίζεται ότι το μεγαλύτερο μέρος των σταθερών εξόδων γίνονται με σκοπό την διατήρηση του συνεταιρισμού σε κατάσταση ετοιμότητας ή την διατήρηση του επιπέδου της παραγωγής της δυναμικότητας και άσχετα από το αν σε συγκεκριμένη περίοδο πραγματοποιείται ή όχι η παραγωγή.

Συνεπώς καταλήγουν οι υποστηρικτές της άμεσης κοστολογήσεως τα σταθερά έξοδα δεν έχουν θέση στο κόστος του προϊόντος αφού δεν σχετίζονται με την παραγωγή αυτού αλλά στον λ/σμό των αποτελεσμάτων δηλ. αποτελούν κόστος περιόδου (period cost) αλλά όχι και κόστος προϊόντος (product cost).

7)

Η άμεση κοστολόγηση είναι περισσότερο ευθυγραμμισμένη με τον τρόπο σκέψεως της διοικήσεως του συνεταιρισμού.

Επιχειρήματα υπέρ της πλήρους κοστολόγησης:

1)

Η εφαρμογή της άμεσης κοστολόγησης προϋποθέτει ότι όλα τα έξοδα μπορούν να καταταγούν σε δύο μόνο κατηγορίες από την άποψη της συμπεριφοράς τους: στα μεταβλητά και στα σταθερά. Εν τούτοις όπως είναι γνωστό υπάρχουν έξοδα που χαρακτηρίζονται σαν ημιμεταβλητά ή ημισταθερά. Η διάσπαση αυτών των εξόδων στις δύο βασικές κατηγορίες γίνεται τις περισσότερες φορές κατά τον τρόπο αυθαίρετο.

2)

Τόσο τα μεταβλητά όσο και τα σταθερά έξοδα δημιουργούνται τελικά για την πραγματοποίηση της παραγωγής προϊόντων. Το να μην συμπεριλάβουμε τα σταθερά έξοδα στο κόστος έχει σαν συνέπεια την κατάρτιση ενός ισολογισμού υπερβολικά συντηρητικού όταν υπάρχουν αποθέματα αφού αυτά εμφανίζονται σε μειωμένο κόστος σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση.

Στον συνεταιρισμό όμως αυτό αντιπαρατηρείται στην άμεση κοστολόγηση ότι εκείνο που έχει σημασία για τη μελέτη της περιουσιακής κατάστασης του συνεταιρισμού είναι η αγοραία αξία των στοιχείων του και όχι το μικρότερο μεγαλύτερο κόστος με το οποίο αυτά εμφανίζονται.

3)

Η πλήρης κοστολόγηση αποτελεί ασφαλέστερο οδηγό σε προβλήματα μακροπρόθεσμης τιμολογιακής πολιτικής του συνεταιρισμού διότι η άμεση κοστολόγηση με το να αγνοεί τις σταθερές δαπάνες οδηγεί σε υποτιμολόγηση και τελικά στην καταστροφή του συνεταιρισμού.

Στο επιχείρημα τούτο αντιπαρατηρείται ότι δεν υπάρχει ένα και μόνο μοναδιαίο πλήρες κόστος όταν το επίπεδο δραστηριότητας παρουσιάζει μεταβολές. Εκτός αυτού και η πλήρης κοστολόγηση αγνοεί και αυτή ορισμένες σταθερές

δαπάνες συγκεκριμένα τις δαπάνες διοίκησης και διάθεσης που μπορεί να ανέρχονται σε σημαντικά ποσά.

Εξ' άλλου στην άμεση κοστολόγηση το να δίνεται υπερβολική σημασία στο κόστος σαν προσδιοριστικό παράγοντα της τιμής είναι σφάλμα διότι υπάρχουν άλλοι παράγοντες που επιδρούν πολύ περισσότερο στον καθορισμό της τιμής όπως η ζήτηση και η συμπεριφορά των ανταγωνιστών.

Τέλος και όταν ο κύριος προσδιοριστικός παράγοντας της τιμής είναι το κόστος μπορούν να αποφευχθούν πιθανά σφάλματα κατά την ενάσκηση της τιμολογιακής πολιτικής όταν τα πρόσωπα υπόψη των οποίων τίθεται το μεταβλητό κόστος γνωρίζουν την έννοια και τις δυνατότητες χρησιμοποίησής του.

4)

Ένας άλλος πιθανός κίνδυνος είναι ότι η άμεση κοστολόγηση με το να τονίζει την έννοια του περιθωρίου μπορεί να οδηγήσει στην δημιουργία ή επέκταση συνεταιρισμών που απλώς καλύπτουν τα μεταβλητά τους έξοδα.

Επιχειρώντας μια κριτική των παραπάνω θέσεων και επιχειρημάτων θα πρέπει να πούμε τα εξής:

Η προσπάθεια ανευρέσεως επιχειρημάτων για την χρησιμοποίηση της μιας ή της άλλης μεθόδου κοστολογήσεως παραβλέπει το βασικό γεγονός ότι δεν υπάρχει ένα και μοναδικό κόστος κατάλληλο για όλες τις ανάγκες της διοίκησης.

Εκείνο που έχει σημασία είναι να χρησιμοποιείται το κατάλληλο για κάθε περίπτωση κόστος, το κόστος δηλ. που συνδέεται με το πρόβλημα που εξετάζεται. Με αυτή την βάση μπορεί άλλοτε να είναι κατάλληλο το μεταβλητό κόστος και άλλοτε το πλήρες.

Για να αναφέρουμε ένα ακόμη παράδειγμα: αν ο συνεταιρισμός βρίσκεται στο στάδιο της εξετάσεως απλώς κατά πόσο της συμφέρει να προβεί στις αναγκαίες επενδύσεις και να επιδοθεί στην παραγωγή του Α προϊόντος αν δηλ. δεν έχει ακόμη δεσμευθεί στην παραγωγή του προϊόντος αυτού τότε είναι φανερό

ότι πρέπει να λάβει υπόψη του το πλήρες κόστος διότι δεν υπάρχει κανένας λόγος να δεσμευθεί στην παραγωγή του προϊόντος του οποίου δεν καλύπτονται οι συνολικές δαπάνες εκτός αν υπάρχουν άλλες πλευρές του ζητήματος που συνηγορούν υπέρ της αναλήψεως της παραγωγής του προϊόντος Α με ζημία.

Αν αντιθέτως ο συνεταιρισμός έχει ήδη εμπλακεί στη παραγωγή του παραπάνω προϊόντος το πλήρες κόστος είναι σε πολλές περιπτώσεις άσχετο όπως προαναφέρθηκε.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ειδικά λοιπόν, παρατηρείται ότι υπάρχει μία τάση για εφαρμογή της επιστημονικής κοστολόγησης μέσα από τα γενικά αποδεκτά και ισχύοντα κοστολογικά συστήματα.

Τόσο η άμεση όσο και η πλήρης κοστολόγηση μπορούν να καλύψουν τις οικονομικές λειτουργίες των συνεταιρισμών και να τους οδηγήσουν σε μία εύρωστη και ισχυρή οικονομική κατάσταση.

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

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

Αυτό σε μεγάλο βαθμό απορρέει και από το γεγονός ότι η κοινωνική συνείδηση των συνεταιρισμών υπερκαλύπτει τον

οικονομικό και επιχειρηματικό χαρακτήρα τους σε τέτοιο βαθμό ώστε τα σημαντικά οικονομικά και διοικητικά ζητήματά τους να έρχονται σε δεύτερη μοίρα.

Ένας άλλος παράγοντας είναι ότι οι συνεταιρισμοί από αρχής γενομένης της ύπαρξης τους δεν οργανώνουν με σωστές βάσεις τις χρηματοοικονομικές λειτουργίες τους. Είναι λοιπόν αναγκαία, με τις σύγχρονες επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, η ευρύτερη εφαρμογή των επιστημονικών μεθόδων οικονομικής, εμπορικής και λογιστικής διαχείρισης (πέραν των τεχνικών, γεωπονικών και άλλων μεθόδων που εφαρμόζονται).

Η χρησιμοποίηση της κοστολόγησης και των μεθόδων της στη συνεταιριστική πραγματικότητα είναι απαίτηση της σύγχρονης οικονομικής κατάστασης, αντίθετα η έλλειψή της έχει αρνητικές προεκτάσεις ακόμα και στην ίδια την βιωσιμότητα των συνεταιρισμών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ιγνατιάδης Αριστ. «Λογιστική Κόστους», Τεύχος 1 – Εισαγωγή, Θεσσαλονίκη 1978.

Βενιέρης Γεωρ. «Λογιστική Κόστους», Εκδόσεις Σμπίλιας Το Οικονομικό, Αθήνα 1986.

Γκίκας Γρηγ. «Ανάλυση Κόστους – Τιμολόγηση», Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Μεσολογγίου, Οκτώβριος 1992.

Σφακιανού Γρηγ. «Λογιστική Εμπορικών Εταιριών και Βιομηχανική», Έκδοση Ε' Αθήνα 1991.

Πρωτοσυγγελίδη Σωτ. «Λογισμός του Κόστους – Βιομηχανική Λογιστική», Έκδοση Β', Ίδρυμα Ευγενίδου, Αθήνα 1993.

Ζάχαρη Ε. «Γεωργική και Συνεταιριστική Οικονομία» Έκδοση Β', Ίδρυμα Ευγενίδου Αθήνα 1994.

Κιτσοπανίδη Γ. – Καμενίδη Χ. «Αγροτική Οικονομική», Εκδόσεις Ζήτη, Θεσσαλονίκη 1992.

James H. «Βασικές Αρχές της Κοστολόγησεως» Αθήνα 1977

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....σελ. 2

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Έννοια και ορισμοί του κόστους.....σελ. 5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Τα είδη του κόστους στον ιδιωτικό και το δημόσιο τομέα.....σελ. 12

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Έννοια της κοστολόγησης στον συνεταιριστικό τομέα.....σελ. 23

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης.....σελ. 26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Γενικές αρχές κοστολόγησης: εφαρμογή στις συνεταιριστικές οργανώσεις και επιχειρήσεις.....σελ. 28

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Οργάνωση της κοστολόγησης στο συνεταιριστικό τομέα.....σελ. 31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. Η ροή των πληροφοριών στην κοστολόγηση σελ 34

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Κοστολόγηση ορισμένης παραγωγής βάση παραγγελίας.....σελ. 37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Κοστολόγηση του συνόλου της παραγωγικής διαδικασίας.....σελ. 41

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Ιστορική κοστολόγηση.....σελ. 43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Πρότυπη κοστολόγηση.....σελ. 44

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Άμεση και πλήρης κοστολόγηση.....σελ. 46

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Το κόστος παραγωγής επιβαρύνεται και με σταθερά Γ.Β.Ε.σελ. 51

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. Η χρήση της άμεσης και πλήρης κοστολόγησης για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.....σελ. 56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8. Επιχειρήματα υπέρ της άμεσης και πλήρους κοστολόγησης.....	σελ. 58
ΕΠΙΛΟΓΟΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	σελ. 64
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	σελ. 66