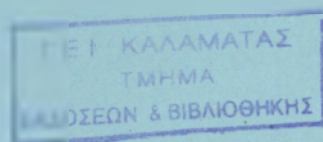


Α.Τ.Ε.Ι ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ

**ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ
ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ & ΣΥΓΧΡΟΝΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ**



ΕΠΟΠΤΗΣ

ΣΤΑΘΟΥΚΟΣ ΣΤΑΘΗΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΤΕΙ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ

ΜΑΣΟΥΡΙΔΗ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ, ΜΑΡΤΙΟΣ 2004

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ



ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ : ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	6
1.1 Ορισμός Κόστους	6
1.2 Τυπολογία Κόστους	7
1.3 Έννοια της Κοστολόγησης	8
1.4 Η Βασική Αποστολή της Κοστολόγησης	8
1.5 Σκοπός της Κοστολόγησης	10
1.5.1 Ο Έλεγχος της Οικονομικότητας	11
1.5.2 Η Τιμολόγηση	12
1.5.3 Ο Προγραμματισμός και η Καθοδήγηση της Επιχειρηματικής Δράσεως	13
1.5.4 Ανάλυση Κόστους και Οφέλους	13
1.6 Κοστολογικού Λογαριασμοί	14
1.7 Τα Στοιχεία του Κόστους Παραγωγής	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	16
2.1 Είδη Τεχνικών Κοστολόγησης	16
2.1.1 Πλήρες Κόστος	16
2.1.2 Άμεσο Κόστος ή Οριακό ή Μεταβλητό Κόστος	17
2.1.3 Πρότυπο Κόστος και Προϋπολογιστικό Κόστος	17
2.2 Σύγκριση Πλήρους Κόστους και Μεταβλητού	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	20
3.1 Είδη Συστημάτων Κοστολόγησης	20
3.2 Δραστηριότητες των Συστημάτων Κοστολόγησης	23
3.3 Παράγοντες που επηρεάζουν τα Συστήματα Κοστολόγησης	24
3.4 Προϋποθέσεις ενός Αποδοτικού Συστήματος Κοστολόγησης	24
3.5 Γενικές Αρχές Κοστολόγησης	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ Ή ΚΑΤΑ ΠΡΟΙΟΝ Ή ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΗΝΗ	27
4.1 Εισαγωγή	27
4.2 Βασικά Μεγέθη Κόστους της Εξατομικευμένης Παραγωγής	28
4.3 Κοστολόγηση Έργου	30
4.3.1 Στάδια στην κατά Έργο Κοστολόγηση	30

4.3.2	Ειδικά Έντυπα στην Κοστολόγηση κατά Έργο	31
4.3.3	Διαδικασίες Κοστολόγησης Έργου	32
4.3.3.1	Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγγελίας.....	32
4.3.3.2	Άμεσα Υλικά	34
4.3.3.3	Άμεσα Εργατικά.....	34
4.3.3.4	Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	35
4.4	Κοστολόγηση Παρτίδας	37
4.4.1	Παράδειγμα Κοστολόγησης Έργου / Παρτίδας με την Παραδοσιακή Μέθοδο Επιμερισμού των Γ.Β.Ε	37
4.4.2	Κοστολόγηση Έργου ή Παρτίδας με χρήση της μεθόδου ABC.....	40
4.5	Συμπέρασμα.....	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ:ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ Ή ΚΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Ή ΣΥΝΕΧΗΣ		45
5.1	Εισαγωγή	45
5.2	Αρχές της Κοστολόγησης κατά Φάση.....	46
5.3	Στάδια της κοστολόγησης κατά φάση	47
5.3.1	Δημιουργία Κέντρων Κόστους ή Θέσεων Κόστους.....	47
5.3.2	Καθορισμός του Χρόνου Κοστολογικής Περιόδου	48
5.4	Χαρακτηριστικά ενός Συστήματος Κοστολόγησης Συνεχής Παραγωγής.....	49
5.4.1	Ισοδύναμες Μονάδες.....	50
5.4.2	Έκθεση Κόστους Παραγωγής	51
5.5	Κοστολόγηση Συμπαράγόμενων και Υποπροϊόντων	53
5.6	Κοστολόγηση Συγκεκριμένης Λειτουργίας και Παροχής Υπηρεσίας	57
5.6.1	Κόστος Μονάδας στον Δημόσιο Τομέα	58
5.7	Διαφορές μεταξύ των δύο Συστημάτων	60
5.8	Έρευνα σε Εκδοτικές Εταιρείες	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ:ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....		63
6.1	Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	63
6.2	Απορρόφηση των Γ.Β.Ε	63
6.3	Κέντρα Κόστους	64
6.4	Φύλλο Επιμερισμού.....	65
6.5	Γ.Β.Ε και Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα	67
6.6	Οδηγοί Κόστους και Δεξαμενές Κόστους.....	68

6.7	Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Μεθόδου Κοστολόγησης κατά Δραστηριότητα	69
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΧΡΟΝΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ</u>		70
7.1	Σύγκριση Παραδοσιακών και Σύγχρονων Μεθόδων	70
<u>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ</u>		74
<u>ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ</u>		76
<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>		77

ΓΕΝΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εργασία αυτή έχει ως τίτλο « Μεθόδους Κοστολόγησης και σύγκριση Παραδοσιακών με σύγχρονων μεθόδων». Ο σκοπός αυτής της εργασίας είναι να κατανοήσουμε τα συστήματα κοστολόγησης και να μπορέσουμε να τα αξιολογήσουμε.

Κατά την έρευνα της σύνταξης της εργασίας μου, αντιμετώπισα πρόβλημα όσο αφορά την συγκέντρωση των στοιχείων, επειδή το θέμα κοστολόγησης είναι εξειδικευμένο. Αλλά αυτό το πρόβλημα ξεπεράστηκε με την πολύτιμη βοήθεια του επιβλέποντα καθηγητή κ. Σ. Σταθούκο. Θέλω να τον ευχαριστήσω για την πολύτιμη βοήθεια του και κατανόηση του.

Τα συστήματα κοστολόγησης προσδιορίζουν, συγκεντρώνουν και ομαδοποιούν τα στοιχεία κόστους τα οποία βοηθούν τα στελέχη στη λήψη σωστών αποφάσεων, στον σχεδιασμό και στον έλεγχο των δραστηριοτήτων. Ο υπολογισμός του κόστους είναι σημαντικός παράγοντας της καλής οργάνωσης μια επιχείρησης. Ένα σύστημα κοστολόγησης επιμερίζει τα κόστη στα επιμέρους τμήματα και από εκεί τα καταλογίζει στα τελικά προϊόντα ή υπηρεσίες.

Η κοστολόγηση είναι ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών που όσο πιο λεπτομερειακό τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής.

Η διάρθρωση και η εφαρμογή της κοστολογήσεως είναι προαιρετική και όχι υποχρεωτική για την εκμετάλλευση. Χρονικά η κοστολόγηση διεξάγεται προ, κατά ή μετά την παραγωγή και διάθεση του έργου.

Η εργασία θα αναλυθεί σε επτά κεφάλαια. Θα αναπτύξουμε την έννοια κόστος και κοστολόγηση. Γιατί είναι βασική η κοστολόγηση; Τις τεχνικές της κοστολόγησης. Θα αναλύσουμε τα δύο βασικά συστήματα, το σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης και το σύστημα κοστολόγησης κατά φάση, και τις υποδιαιρέσεις του καθενός. Επίσης θα ασχοληθούμε με τα είδη μεθόδων επιμερισμού του έμμεσου κόστους δηλαδή τα γενικά βιομηχανικά έξοδα,

Κρίνουμε αναγκαίο κατά την ανάλυση των μεθόδων, να χρησιμοποιήσουμε παραδείγματα με νούμερα για να μπορέσουμε να τις κατανοήσουμε καλύτερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

1.1 Ορισμός Κόστους

Κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άλλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από τις πωλήσεις.

Στην απλούστερη μορφή τους, τα κόστη περιλαμβάνουν δύο στοιχεία, την ποσότητα και την τιμή.

Τα υλικά ή άυλα αγαθά που αποκτούνται με την διάθεση της αγοραστικής δύναμης, μέχρι να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Θα πρέπει να αρχίσει η χρησιμοποίησή τους με σκοπό την παραγωγή προϊόντων που τελικά θα δημιουργήσουν έσοδα, ώστε το κόστος απόκτησης του, να μετατραπεί σε έξοδο.

Το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εκπνέει ή εξαφανίζεται. Το έξοδο από την στιγμή που δημιουργείται αποτελεί στοιχείο που διαμορφώνει τα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

Η διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υπηρεσιών σημαίνει την αυτόματη μετατροπή κόστους σε έξοδο.

Η έννοια της δαπάνης έχει σχέση με τις διαδικασίες ή τις ενέργειες πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου.

Τα κόστη σχετίζονται με κάποιον προϊόν, λειτουργία ή υπηρεσία. Οι μονάδες αυτές είναι γνωστές ως μονάδες κόστους. Η μονάδα κόστους είναι σχετική με τον σκοπό ή την διαδικασία προσδιορισμού του κόστους. Ο κάθε οργανισμός μπορεί να χρησιμοποιήσει διάφορες μονάδες κόστους σε ποικίλα τμήματα του οργανισμού ή για διάφορους σκοπούς.

1.2 Τυπολογία Κόστους

Παρακάτω θα αναφερθούν διαφορετικοί τύποι κόστους οι οποίοι εξυπηρετούν του σκοπούς της επιχειρηματικής πρακτικής. Αποτελούν το θεμέλιο των επιχειρηματικών αποφάσεων:

- Ιστορικό Κόστος (πραγματικό κόστος)
- Προκαθορισμένο Κόστος διακρίνεται σε Προϋπολογιστικό και Πρότυπο Κόστος
- Κόστος αντικατάστασης
- Κόστος Αρχικό, Παραγωγής, Εισόδου
- Κόστος Υπολογιστικό και Κόστος Ευκαιρίας
- Κόστος Σταθερό
- Κόστος συνδεδεμένο
- Κόστος Περιοδικό
- Κόστος Μελλοντικό
- Κόστος Οφειλόμενο
- Κόστος Διακεκριμένο
- Κόστος Άμεσης Εκταμίευσης
- Κόστος Μεταβλητό
- Κόστος Αναλογικό, Άμεσο, Οριακό, Διαφορικό
- Κόστος κατά Περιοχή Ευθύνης
- Κόστος έργου, διαδικασίας, Προϊόντος
- Τεκμαρτό Κόστος
- Κόστος Μετατροπής
- Κόστος αγορανομικό
- Βασικό σταθερό Κόστος

1.3 Έννοια της Κοστολόγησης

Η λογιστική του κόστους είναι η διαδικασία καθορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων. Είναι ο μηχανισμός προσδιορισμού του κόστους, δηλαδή το σύνολο των εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να καταγράψουν τις δαπάνες που θα προσδιορίσουν το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μια υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση.

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 της επιχείρησης. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της συστάσεις του.

Ο προσδιορισμός του κόστους των προϊόντων αποτελεί μέσο για την επιδίωξη διάφορων σκοπών που έχουν σχέση με την επιχειρηματική δραστηριότητα.

1.4 Η Βασική Αποστολή της Κοστολόγησης

Η κοστολόγηση έχει ως βασική αποστολή:

- Τον προσδιορισμό του κόστους, των έργων (προϊόντων-υπηρεσιών) της εκμεταλλεύσεως,
- Τον έλεγχο της οικονομικότητας αυτής,
- Τον προγραμματισμό του κόστους και
- Το βραχυχρόνιο προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκμεταλλεύσεως.

Η κοστολόγηση λαμβάνει μια κεντρική θέση στα πλαίσια του οικονομικού λογισμού, διότι οφείλει να αποδώσει με ακρίβεια τις πραγματικές σχέσεις των ενδοκμεταλλευσιακών γεγονότων. Έτσι ώστε να εξασφαλίσει την αναγκαία βάση για την άσκηση αποτελεσματικού οικονομικού ελέγχου στην εν

γένει δράσει της εκμεταλλεύσεως, που είναι απαραίτητος για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων στα χέρια της διευθύνουσας αρχής, αφού, οι μικροοικονομικές αποφάσεις για διάθεση και χρήση οικονομικών αγαθών στηρίζεται σε μεγέθη κόστους.

Η κοστολόγηση ανταποκρίνεται στην εσωγενή ή εσωστρεφή λειτουργία του οικονομικού λογισμού, διότι παρακολουθεί τις κινήσεις των παραγωγικών συντελεστών στην πορεία των διαφόρων συνδυασμών και μετασχηματισμών τους.

Η διάρθρωση και η εφαρμογή της κοστολογήσεως είναι προαιρετική και όχι υποχρεωτική για την εκμετάλλευση. Διενεργείται δε σήμερα, με την εκτεταμένη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών, με τη βοήθεια καρτελών-πινάκων ή άλλης μορφής εντύπων ανάλογα με το μέγεθος και το αντικείμενο δράσεως της εκμεταλλεύσεως, τη σημασία που έχει για τη διευθύνουσα αρχή.

Χρονικά η κοστολόγηση διεξάγεται προ, κατά ή μετά την παραγωγή και διάθεση του έργου(*προκοστολόγηση - ενδιάμεση κοστολόγηση-μετακοστολόγηση*) και μπορεί ν' αναφέρεται σε μία χρονική περίοδο ή ν' αφορά ορισμένο έργο.

Εάν κατά λογισμό του κόστους λαμβάνονται όλα τα συστατικά του στοιχεία μιλάμε για *πλήρη κοστολόγηση*. Αντίθετα μιλάμε για *μερική κοστολόγηση* όταν κατά το λογισμό του κόστους διαχωρίζουμε ένα μέρος των συστατικών των στοιχείων και περιοριζόμαστε στη σύλληψη του υπολοίπου μέρους(π.χ μόνον το μεταβλητό κόστος).

Για την πληρέστερη πραγματοποίηση της αποστολής της η κοστολόγηση χωρίζεται στο λογισμό των ειδών κόστους, στο λογισμό των θέσεων κόστους και στο λογισμό των φορέων κόστους.

Ο *λογισμός των ειδών κόστους* αποτελεί την πρώτη ενέργεια της κοστολογήσεως και αποβλέπει στη σύλληψη, κατανομή και καταγραφή του συνολικού κόστους που προκύπτει σε μία χρονική περίοδο, στα διάφορα είδη αυτής.

Ο *λογισμός των θέσεων κόστους* έχει ως αποστολή τον επιμερισμό των ειδών κόστους στις διάφορες θέσεις ή τμήματα της εκμεταλλεύσεως στα οποία προέκυψε το κόστος αυτό.

Με το λογισμό των φορέων κόστους επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός του συνολικού και κατά μονάδα κόστους των έργων της εκμεταλλεύσεως. Ο λογισμός αυτός αποτελεί την τελευταία φάση της κοστολογικής εργασίας.

1.5 Σκοπός της κοστολόγησης

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

- **Η αγορά**, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και οι απαιτήσεις των καταναλωτών.
- **Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης** δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.
- **Το οικονομικό περιβάλλον** δηλαδή οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία κ.λ.π.
- **Οι συνθήκες παραγωγής**, δηλαδή π.χ η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στη αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας.
- **Το κόστος.**

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

Με την συστηματική κοστολόγηση επιδιώκεται:

Η εξεύρεση του ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχειρήσεως και η ακριβής ανάλυση της προελεύσεως του αποτελεί αναγκαία πληροφορία για τους λήπτες των επιχειρηματικών αποφάσεων. Η ακρίβεια των αναλυτικών αποτελεσμάτων εξαρτάται από την ακρίβεια της αποτιμήσεως των προϊόντων η οποία προϋποθέτει ακριβή κοστολόγηση

Η άσκηση τιμολογιακής πολιτικής με βάση το κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας ο οποίος επιτυγχάνεται συγκρίνοντας το πρότυπο κόστος με το πραγματικό κόστος (ιστορικό) και την έρευνα και μελέτη των αποκλίσεων.

Η εξεύρεση του βαθμού αποτελεσματικότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει το ευνοϊκότερο κόστος

Η επιλογή αντικειμενικών στόχων και ο τρόπος πραγματοποίησης αυτών είναι θέματα στα οποία μπορεί να βοηθήσει η κοστολόγηση

Η κοστολόγηση έχει σαν αποστολή τον ακριβή υπολογισμό του κόστους των έργων. Ωστόσο ο προσδιορισμός αυτός του κόστους αποτελεί μέσον για την επιδίωξη ποικίλων σκοπών, με τους οποίους είναι συνυφασμένη κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι βασικότεροι σκοποί είναι οι εξής:

1.5.1 Ο Έλεγχος της Οικονομικότητας

Ο έλεγχος των συμβαινόντων στην εκμετάλλευση αποτελεί το σπουδαιότερο σκοπό όχι μόνο της κοστολόγησεως, αλλά και του οικονομικού λογισμού γενικότερα.

Για την άσκηση ελέγχου της οικονομικότητας πρέπει η εκμετάλλευση να διαθέτει μία διάρθρωση του κόστους σε είδη αλλά και σε θέσεις-κέντρα ή τμήματα. Με αυτό τον τρόπο μπορεί να εντοπιστεί ο υπεύθυνος για κάθε αντιοικονομικότητα, προς τον οποίο θα γίνουν ανάλογες παρατηρήσεις ή ακόμα μπορούν να αναζητηθούν με τη συνεργασία του, οι αιτίες και να

προσδιοριστούν τα κατάλληλα μέτρα βελτίωσης της οικονομικότητας. Οι έλεγχοι πρέπει να γίνονται σε βραχυχρόνιες περιόδους συνήθως κατά μήνα.

Επίσης προκύπτει η ανάγκη σύγκρισης των διαφόρων μεγεθών. Συγκρίνονται τα πραγματικά μεγέθη της μιας περιόδους με εκείνα της προηγούμενης. Με τις συγκρίσεις αυτές γίνεται απεικόνιση των διαφορών μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματικών αναλώσεων παραγωγικών συντελεστών.

Με τον έλεγχο της οικονομικότητας μπορεί να αποδειχθεί ότι μία διαδικασία είναι οικονομικότερη από μία άλλη, η εγκατάσταση ενός πλήρως αυτοματοποιημένου μηχανήματος με υψηλές αποσβέσεις είναι οικονομικότερη ενός άλλου.

1.5.2 Η Τιμολόγηση

Η άσκηση τιμολογιακής πολιτικής αποτελεί βασικό σκοπό της κοστολόγησης. Η κοστολόγηση εξασφαλίζει την βάση για τον προσδιορισμό των τιμών πωλήσεως προϊόντων και υπηρεσιών. Ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού δεν εξαρτάται πάντοτε από την επιχείρηση και από το επίπεδο του κόστους της, αλλά και από τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στην αγορά.

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού γίνεται με βάση το κόστος αυτού. Μπορούμε να διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

- Η τιμή ενός αγαθού καθορίζεται με βάση το κόστος όταν α) δεν υπάρχουν διαμορφωμένες γι' αυτό τιμές στην αγορά, β) καθορίζεται αγορανομικά βάσει κοστολογίου.
- Η τιμή ενός αγαθού διαμορφώνεται στην αγορά ανάλογα με τις ανάγκες και το βαθμό ανταγωνισμού. Στην περίπτωση αυτή οι τιμές δεν παράγοντα από το κόστος.

- Η τιμή ενός αγαθού προσδιορίζεται από την πολιτεία π.χ τα αγροτικά προϊόντα στα πλαίσια του ΕΟΚ.

1.5.3 Ο Προγραμματισμός και η Καθοδήγηση της Επιχειρηματικής Δράσεως

Η κοστολόγηση, κατάλληλα διαρθρωμένη έχει τη δυνατότητα να παράσχει πλήθος πληροφοριών πάνω στις οποίες θα στηριχτεί ένας καλά θεμελιωμένος προγραμματισμός και μία ουσιαστική καθοδήγηση της επιχειρηματικής δράσεως σ' όλους τους τομείς της.

Οι πληροφορίες αναφέρονται σε μεγέθη κόστους και αποτελεσμάτων. Με την επεξεργασία πληροφοριών επιτυγχάνουμε την απεικόνιση του προϋπολογιστικού κόστους, που αποτελεί τη βάση για την αποκάλυψη, των διαφορών μεταξύ των προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων αναλώσεων μικροοικονομικών αξιών. Στη συνέχεια με την αξιολόγηση των δεδομένων οδηγούμαστε στη λήψη μέτρων για τη διάρθρωση της οικονομικής πορείας της επιχείρησης που στοχεύει στην ελαχιστοποίηση του κόστους, στη μεγιστοποίηση των εργοπαροχών και του αποτελέσματος.

1.5.4 Ανάλυση Κόστους και Οφέλους

Ανάλυση Κόστους / οφέλους (Κ/Ο) είναι η διαδικασία σύγκρισης του κόστους κάποιας συγκεκριμένης δραστηριότητας, προϊόντος ή προγράμματος με τα οφέλη που προκύπτουν. Η ανάλυση Κ/Ο προϋποθέτει μετρήσεις και για τα κόστη και τα οφέλη. Βοηθάει στον προσδιορισμό των κατάλληλων μεθόδων μέτρησης του κόστους και του οφέλους.

Η σχέση αυτή μπορεί να εκφραστεί ως ένας δείκτης που προκύπτει ως πηλίκον του οφέλους και του κόστους. Όταν ο δείκτης είναι μεγαλύτερος της μονάδος σημαίνει ότι τα οφέλη υπερτερούν του κόστους.

1.6 Κοστολογικοί λογαριασμοί

Στην κοστολόγηση σημαντικό ρόλο έχουν οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. Λογαριασμός είναι το μέσον με το οποίο απεικονίζεται συστηματικά, κατά χρονολογική σειρά και σε χρηματικούς όρους, η αρχική θέση και οι μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης των λογιστικών μονάδων. Ο λογαριασμός αποτελεί το βασικό μέσο συγκέντρωσης, καταχώρησης, ταξινόμησης, συσχέτισης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί τηρούνται για πολλούς λόγους μεταξύ των οποίων οι κυριότεροι είναι οι εξής:

- Για να αναλυθούν και να καταχωρηθούν σ' αυτούς οι δαπάνες που έχουν σχέση με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τα παραγόμενα προϊόντα.
- Για να ευρεθεί το κόστος παραγωγής κάθε παραγόμενης μονάδα προϊόντος, κάθε εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας κάθε τμήματος ή υπηρεσίας και για να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.
- Για να υποδειχθεί στη διοίκηση της επιχείρησης ο βαθμός αποδοτικότητας της λειτουργίας της καθώς και οι απώλειες που υπάρχουν σε υλικά, χρόνο, ή γενικά έξοδα.
- Για να δοθούν τα κοστολογικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για την σύνταξη των αποτελεσματικών λογαριασμών.
- Για να εξηγηθεί με μεγαλύτερη λεπτομέρεια το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου που παρουσιάζεται σαν σύνολο στην κατάσταση αποτελεσμάτων της επιχείρησης.
- Για να χρησιμεύσουν σαν αρχεία που θα περιέχουν κοστολογικές πληροφορίες οι οποίες θα αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας ώστε να είναι πιο εύκολος ο προγραμματισμός της δράσης της επιχείρησης και ο έλεγχος της.

1.7 Τα στοιχεία του Κόστους Παραγωγής

Έχουμε τρία είδη κόστους που υπεισέρχονται στην κοστολόγηση (τρεις ποσότητες).

1. Πρώτες ύλες ή Άμεσες ύλες
2. Άμεση εργασία
3. Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Άμεσα υλικά είναι τα υλικά που μορφοποιούνται και τελικά εξατομικεύονται σε συγκεκριμένο προϊόν.

Άμεση Εργασία είναι το κόστος της εργασίας που προέρχεται σ' ένα συγκεκριμένο προϊόν και που μπορεί απευθείας να εξατομικευτεί στο προϊόν αυτό.

Το σύνολο του κόστους εργασίας δεν μπορεί να εξατομικευτεί απ' ευθείας στο κόστος ενός προϊόντος γιατί π.χ οι εργαζόμενοι που μεταφέρουν υλικά από την αποθήκη στην παραγωγή , αν και αποτελούν μέρος της παραγωγικής διαδικασίας, το κόστος της εργασίας δεν είναι όμοιο με το κόστος της άμεσης εργασίας. Αυτή η εργασία θεωρείται έμμεση και μεταφέρεται στο κόστος των Γ.Β.Ε

Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ονομάζονται όλες οι δαπάνες παραγωγικής λειτουργίας κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

2.1 Είδη Τεχνικών Κοστολόγησης

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Οι κυριότερες τεχνικές είναι:

- ✓ Η τεχνική του πλήρους κόστους
- ✓ Η τεχνική του άμεσου ή οριακού ή μεταβλητού κόστους
- ✓ Η τεχνική του πρότυπου κόστους

2.1.1 Πλήρες Κόστος

Το χαρακτηριστικό του πλήρους κόστους είναι ότι περιλαμβάνει όλους του συντελεστές του κόστους δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά και τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η επιβάρυνση των παραγόμενων προϊόντων με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σημείο εκείνο στο οποίο διαφέρει το πλήρες από το οριακό κόστος

Κατά την συγκέντρωση των Γ.Β.Ε ανά κέντρο κόστους υπάρχουν δύο είδη κόστη, εκείνα που δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα π.χ ο μισθός του εργάτη και τα έμμεσα π.χ τα έξοδα θέρμανσης.

Τα έμμεσα έξοδα με την βοήθεια της τεχνικής του επιμερισμού πρέπει να επιβαρύνουν τα κέντρα κόστους τα οποία θα μεταφερθούν στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων.

Η επιλογή της βάσης επιμερισμού που θα χρησιμοποιηθεί στις περιπτώσεις των έμμεσων εξόδων εξαρτάται από την διαθεσιμότητα των σχετικών στατιστικών στοιχείων και από την κρίση εκείνου που χρησιμοποιεί

την τεχνική επιμερισμού. Ο γενικός κανόνας που πρέπει να τηρείται είναι ότι η χρησιμοποιούμενη βάση πρέπει να είναι σχετική με το επιμεριζόμενο έξοδο.

2.1.2 Άμεσο Κόστος ή Οριακό ή Μεταβλητό Κόστος

Το κόστος αυτό διαμορφώνεται από το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Το χαρακτηριστικό του οριακού κόστους είναι ότι περιλαμβάνει μόνο τους συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος της παραγωγής ή το επίπεδο απασχόλησης του εργοστασίου.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στην άμεση κοστολόγηση και δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Άρα στην άμεση κοστολόγηση δεν αποθεματοποιούνται τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως εφ' όσον χαρακτηρίζονται κόστος περιόδου.

Η άμεση κοστολόγηση βοηθάει σημαντικά στη λήψη αποφάσεων αλλά και στον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων.

2.1.3 Πρότυπο Κόστος και Προϋπολογιστικό Κόστος

Το πρότυπο κόστος είναι το καταρτιζόμενο κόστος βάσει ποσοτικών μετρήσεων ακριβείας των στοιχείων του και αποτίμησης τους σε προκαθορισμένες τιμές.

Το πρότυπο κόστος εξυπηρετεί τους παρακάτω επιχειρηματικούς σκοπούς.

Βοηθάει τον έλεγχο του πραγματοποιημένου κόστους σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης .

Εξασφαλίζει τον έγκαιρο και ακριβή προσδιορισμό αποτελεσμάτων του συνόλου της επιχείρησης και των τμημάτων της.

Διευκολύνει την άσκηση ευέλικτης πολιτικής.

Ο καθένας ενδιαφέρεται να επιτύχει το στόχο του και όλοι μαζί το προγραμματισμένο ολικό αποτέλεσμα.

Βοηθάει στον προσδιορισμό των αποκλίσεων και την αιτιολόγηση αυτών με συνέπεια την διόρθωση.

Η πρότυπη κοστολόγηση απαιτεί προσεκτικούς υπολογισμούς που στηρίζονται στα δεδομένα των τεχνικών προδιαγραφών των μηχανημάτων και των προϊόντων που πρέπει να παραχθούν.

Ανάλογα με τον βαθμό ακριβείας προσδιορισμού του, διακρίνουμε τα παρακάτω κόστη:

- Προϋπολογιστικό
- Πρότυπο

Οι διαφορές μεταξύ των παραπάνω είναι σημαντικές. Το πρότυπο κόστος είναι προκαθορισμένο και δεν έχει την έννοια της ιστορικής συγκέντρωσης των διαφόρων εξόδων που διατέθηκαν για την παραγωγή αλλά βασίζεται σε προκαθορισμένες κανονικές συνθήκες αποτελεσματικής λειτουργίας της παραγωγής και σε ορισμένο όγκο παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης.

Αντίθετα το προϋπολογιστικό κόστος αποτελεί μια προσπάθεια ρεαλιστικής εκτίμησης των συνθηκών κάτω από τις οποίες θα γίνει η εκτέλεση του έργου και του ορθού υπολογισμού του αριθμητικού ύψους των ποσοτικών μεγεθών και της αξίας τους. Το προϋπολογιστικό κόστος στηρίζεται κατά κανόνα σε κοστολογικά δεδομένα του παρελθόντος.

Οι σκοποί του προϋπολογιστικού κόστους είναι:

- Ο καθορισμός τιμών πωλήσεων των προϊόντων που πρόκειται να παραχθούν στο μέλλον.
- Η λήψη απόφασης αγοράς ή ενοικίασης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου.
- Η λήψη απόφασης παραγωγής ή αγοράς ενός προϊόντος και
- Η κατάρτιση μελετών σκοπιμότητας ή βιωσιμότητας προϋπολογισμών.

2.2 Σύγκριση Πλήρους Κόστους και Μεταβλητού

Λόγω της απορρόφησης έμμεσων εξόδων στο κόστος των παραγόμενων προϊόντων κατά την τεχνική του πλήρες κόστους, όταν αυτά αποθεματοποιούνται είτε σαν αποθέματα έναρξης είτε σαν αποθέματα λήξεως, τότε παρουσιάζονται διαφορές στα αποτελέσματα χρήσεως σε σχέση με την μεταβλητή κοστολόγηση

Όταν η παραγωγή είναι ίση με τις πωλήσεις λόγω των ιδίων αποθεμάτων τότε τα αποτελέσματα της χρήσης είναι το ίδιο και στις δύο τεχνικές κοστολόγησης.

Όταν η παραγωγή υπερβαίνει τις πωλήσεις θα αυξηθούν τα τελικά αποθέματα με αποτελέσματα τα κέρδη να παρουσιάζονται αυξημένα με την τεχνική της πλήρους κοστολόγησης σε σύγκριση με την μεταβλητή κοστολόγηση

Όταν οι πωλήσεις υπερβαίνουν την παραγωγή τότε συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο της προηγούμενης περίπτωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

3.1 Είδη Συστημάτων Κοστολόγησης

Το είδος του συστήματος κοστολόγησης που εφαρμόζεται κάθε φορά σε μια επιχείρηση εξαρτάται από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας, δηλαδή από τον τρόπο διεξαγωγής της παραγωγής και τα στάδια κατεργασίας που συντελούνται στην επιχείρηση.

Επειδή δεν παράγουν όλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις τα ίδια προϊόντα, ούτε τα διάφορα προϊόντα που υπάρχουν παράγονται με τον ίδιο τρόπο, είναι εμφανές ότι το κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στο ίδιο βιομηχανικό κλάδο. Επίσης οι βιομηχανικές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον τρόπο οργάνωσης τους ή ακόμη ως προς το πλήθος και το είδος των προϊόντων που παράγουν παράλληλα.

Βασικά δύο είναι τα συστήματα κοστολόγησης.

- Κοστολόγηση κατά παραγγελία ή κατά προϊόν ή εξατομικευμένη και
- Κοστολόγηση κατά φάση ή λειτουργία ή διαδικασία ή συνεχής κοστολόγηση ή μαζικής παραγωγής.

Το σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης, εφαρμόζεται όταν η επιχείρηση παράγει προϊόντα διαφορετικών προδιαγραφών σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πελάτη. Κάθε παραγγελία πελάτη είναι διαφορετικό έργο και κάθε μονάδα παραγωγής διαφορετική από τις άλλες.

Οι κυριότερες υποδιαιρέσεις της εξατομικευμένης κοστολόγησης είναι:

- Κοστολόγηση κατά έργο
- Κοστολόγηση κατά σύμβαση
- Κοστολόγηση κατά παρτίδα

Το δεύτερο σύστημα κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση κατά φάση που εφαρμόζεται σε συνεχή μαζική παραγωγή σταθερών προδιαγραφών και το κόστος συγκεντρώνεται κατά τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται σε βιομηχανίες μαζικής παραγωγής όπως διυλιστήρια πετρελαίου.

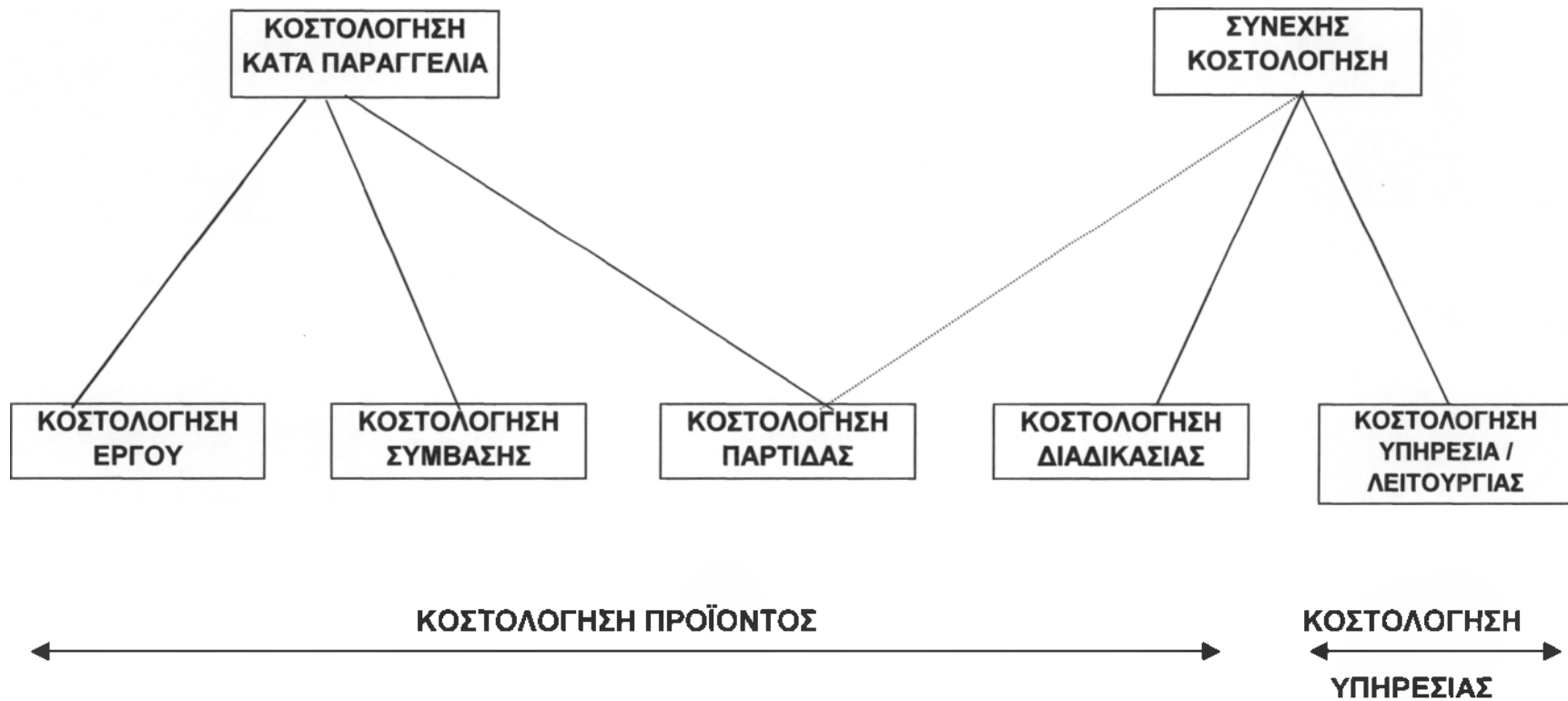
Οι κυριότερες υποδιαιρέσεις αυτής της μεθόδου είναι:

- Κοστολόγηση κατά διαδικασία όπου περιλαμβάνονται και η κοστολόγηση συμπαραγωγών και υποπροϊόντων.
- Κοστολόγηση υπηρεσίας ή λειτουργίας. Αυτό το είδος κοστολόγησης σχετίζεται με την παραγωγή συγκεκριμένων μονάδων προϊόντων.
- Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής.

Στο διάγραμμα 3.1 που ακολουθεί παρουσιάζουμε τα συστήματα κοστολόγησης και τις υποδιαιρέσεις.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3.1

ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ - ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΑΙ ΥΠΟΔΙΑΙΡΕΣΕΙΣ



3.2 Δραστηριότητες των Συστημάτων Κοστολόγησης

Σύστημα κοστολόγησης είναι το σύνολο συστηματικών επεξεργασιών και διαδικασιών που χρησιμοποιείται για τη μέτρηση, καταγραφή και έκθεση των κοστολογικών δεδομένων.

Υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες σε κάθε σύστημα κοστολόγησης.

1. Μέτρηση του κόστους
2. Εσωλογιστική Κοστολόγηση δηλαδή καταγραφή του κόστους
3. Ανάλυση του κόστους
4. Έκθεση του κόστους

Ο κοστολόγος συγκεντρώνει τα δεδομένα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός συγκεκριμένου προϊόντος ή δραστηριότητας. Δεδομένα όπως ώρες άμεσης εργασίας κ.λ.π που βοηθούν το κοστολόγο στη μέτρηση του κόστους της επιχείρησης.

Ένα σύστημα κοστολόγησης είναι ένα μέρος της διπλογραφικής λογιστικής. Πηγή της πληροφόρησης για το σύστημα είναι τα ακατέργαστα δεδομένα που παράχθηκαν από τους εργαζομένους της επιχείρησης. Ο Κοστολόγος μετατρέπει τις ώρες εργασίας ή τα υλικά σε μεγέθη που αντιπροσωπεύουν το κόστος της εργασίας ή των υλικών και τα ποσά καταγράφονται στην λογιστική.

Επειδή οι κοστολόγοι αναπτύσσουν τα στοιχεία του κόστους, είναι σε καλύτερη θέση να αναλύσουν το κόστος για επίλυση προβλημάτων, σχεδιασμό των λειτουργιών ή παροχή συμβουλών στα στελέχη. Η σημασία της ανάλυσης του κόστους εξαρτάται από την κατανόηση των μεθόδων μέτρησης του.

Η κοστολόγηση μπορεί να δημιουργήσει ένα πλήθος πληροφοριών που είναι σημαντικές μόνο στα στελέχη που τις αναλύουν διεξοδικά.

Το κόστος παρουσιάζεται σε λεπτομερείς εσωτερικές εκθέσεις και σε γενικές εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η ετοιμασία εκθέσεων είναι η διαδικασία επικοινωνίας με αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις μέσω παροχής της σχετικής πληροφόρησης.

3.3 Παράγοντες που επηρεάζουν τα Συστήματα Κοστολόγησης

Οι βασικοί παράγοντες που προσδιορίζουν την πολυπλοκότητα του συστήματος κοστολόγησης και των δεδομένων που πρέπει να παράγονται είναι:

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

3.4 Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

Ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στο τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για να είναι ένα σύστημα αποδοτικό πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

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

- 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 υπερβολική λεπτολόγηση πρέπει να αποφεύγεται.
- Οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλλουν την μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή στοιχεία δηλαδή πρέπει να δίδονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα.

3.5 Γενικές αρχές κοστολόγησης

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.
2. Μια δαπάνη κοστολογείται μόνο όταν συμβεί.
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, είναι σήμερα μικρό, μπορεί όμως να μεγαλώσει στο μέλλον.
4. Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές στο να πάρουν αποφάσεις δίνοντας πληροφορίες σχετικές με το κόστος λειτουργίας. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα.
5. Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν έχει πια να

περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίηση του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίηση ενός κόστους πρόκειται να εμφανιστεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ
ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΠΑΡΓΓΕΛΙΑ Ή ΚΑΤΑ
ΠΡΟΪΟΝ Ή ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗ

4.1 Εισαγωγή

Μια μέθοδος κοστολόγησης πρέπει να σχεδιάζεται ανάλογα με τον τρόπο παραγωγής των προϊόντων ή παροχής των υπηρεσιών. Κάθε επιχείρηση ακολουθεί μια μέθοδο κοστολόγησης η οποία έχει μοναδικά χαρακτηριστικά, αλλά ταυτόχρονα θα υπάρχουν και κοινά χαρακτηριστικά μεταξύ των συστημάτων που ανήκουν στο ίδιο παραγωγικό τομέα.

Οποιαδήποτε μέθοδος κοστολόγησης και αν ακολουθείται εφαρμόζονται οι βασικές αρχές κοστολόγησης σχετικά με την ταξινόμηση, την ανάλυση, την κατανομή και την απορρόφηση.

Το είδος του συστήματος κοστολόγησης που εφαρμόζεται κάθε φορά σε μια επιχείρηση εξαρτάται από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας που ακολουθεί.

Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναλύσουμε το σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης ή κατά παραγγελία ή κατά προϊόν ή κατά έργο.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος αυτού είναι ότι:

- το κόστος καθορίζεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής ή των φύλλων κόστους.
- Το κόστος βρίσκεται στο τέλος της με την ολοκλήρωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο.
- Απαιτεί σε σχέση με άλλο σύστημα κοστολόγησης πληρέστερη Λογιστικό-διοικητική οργάνωση

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα, έργα ή προϊόντα.

Τα βασικά μεγέθη του κόστους εξατομικευμένης παραγωγής είναι:

- Το κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών που αναλώθηκαν για συγκεκριμένο έργο.
- Το κόστος της άμεσης εργασίας που αναλώθηκε για συγκεκριμένο έργο.
- Την αναλογία του έμμεσου κόστους δηλαδή των γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Η κοστολόγηση κατά παραγγελία εφαρμόζεται εκεί όπου η εργασία συνιστάται από διαφορετικές συμβάσεις με πελάτες. Έργα ή παρτίδες παραγωγής. Οι κυριότερες υποδιαιρέσεις αυτής της μεθόδου είναι:

- Κοστολόγηση κατά έργο
- Κοστολόγηση κατά σύμβαση
- Κοστολόγηση κατά παρτίδα

4.2 Βασικά Μεγέθη Κόστους της Εξατομικευμένης Παραγωγής

Υλικά

Υλικά χαρακτηρίζονται οι πρώτες ύλες, οι βοηθητικές ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, τα είδη συσκευασίας και τα υλικά συσκευασίας.

Τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν - αναλώθηκαν για ένα συγκεκριμένο έργο αποτιμώνται:

Αποθέματα έναρξης + Αγορές χρήσεως – Αποθέματα λήξεως

Τα αποθέματα αποτιμώνται με τις εξής μεθόδους:

- ✓ F.I.F.O : με την μέθοδο αυτή ότι εισάγεται πρώτο στην αποθήκη, εξάγεται και πρώτο
- ✓ L.I.F.O : με την μέθοδο αυτή το τελευταίο που εισάγεται στην αποθήκη εξάγεται πρώτο.

- ✓ Μέσου σταθμικού: εδώ υπολογίζεται η μέση κτήσης των υλών διαιρώντας την αξία της αρχικής απογραφής περιόδου συν την αξία αγορών περιόδου με το αρχικό απόθεμα περιόδου συν την ποσότητα αγοράς περιόδου.

Η αποτίμηση των υλών έχει μεγάλη σημασία στη διαμόρφωση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων. Η αποτίμηση πρέπει να γίνεται πάντα με την ίδια μέθοδο.

Άμεση Εργασία

Άμεση εργασία είναι η εργασία που παρέχεται από τους εργαζόμενους για την παραγωγή των προϊόντων και είναι δυνατόν να εξατομικευτεί και να μετρηθεί κατά προϊόν. Η μέτρηση εργασίας εκφράζεται με την ποσότητα παραγωγής του προϊόντος στην μονάδα του χρόνου

Η κοστολογική οργάνωση πρέπει να είναι τέτοια που να έχουμε τις πληροφορίες του αναλωθέντος χρόνου για κάθε προϊόν ξεχωριστά.

Έμμεσα Έξοδα Παραγωγής (Γ.Β.Ε)

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε έργο θα πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων της επιχείρησης από τα οποία περνά το προϊόν μέχρι να ολοκληρωθεί.

Έτσι ανάλογα με το χρόνο που ασχολήθηκε η κάθε παραγγελία το κάθε τμήμα θα υπολογιστούν και τα γενικά έξοδα που την βαρύνουν.

Στα έξοδα θα πρέπει να προστεθεί και η έμμεση εργασία, δηλαδή η εργασία που αφορά το σύνολο της παραγωγής και πρέπει να μετρηθεί κατά προϊόν π.χ η καθαρίστρια.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και η έμμεση εργασία αποτελούν το κόστος μετατροπής.

Άλλα κόστη που επιβαρύνουν την παραγγελία μπορεί να θεωρηθούν τα κόστη που δημιουργούνται από φθαρμένες ή ελαττωματικές μονάδες προϊόντων, κόστη για τα υπολείμματα και την φυρά της εξατομικευμένης παραγωγής.

4.3 Κοστολόγηση Έργου

Η Κοστολόγηση έργου είναι μία μέθοδος κοστολόγησης κατά παραγγελίας. **Κοστολόγηση έργου** σημαίνει απόδοση του κόστους της επιχείρησης σε συγκεκριμένα έργα. Ο βασικός στόχος είναι η εξαγωγή κέρδους ή ζημιάς κατά έργο και η αποτίμηση των ημικατεργασμένων.

Οι προϋποθέσεις, που είναι απαραίτητες για την κοστολόγηση έργου είναι οι εξής:

- Σωστό σύστημα ελέγχου παραγωγής.
- Ξεκάθαρο σύστημα αποδεικτικών στοιχείων, δηλαδή ύπαρξη παραγγελιών, καρτελών λειτουργίας, αιτήσεων υλικού, κ.λ.π.
- Κατάλληλο σύστημα παρακολούθησης της άμεσης εργασίας π.χ φύλλα εργασίας, καρτέλες παραγωγής τεμαχίων κ.α.
- Καλή οργανωμένη βάση για το εφαρμοζόμενο κοστολογικό σύστημα με κέντρα κόστους, καλή ανάλυση των εργατικών, κατάλληλους συντελεστές απορρόφησης των ΓΒΕ και ένα σύστημα αποτίμησης των αποθεμάτων.

4.3.1 Στάδια στην κατά Έργο Κοστολόγηση

Ο λογιστικός κύκλος στην κατά έργο κοστολόγηση περιλαμβάνει τις παρακάτω φάσεις ή στάδια:

1. Απόκτηση πρώτων υλών, παραγωγικού εξοπλισμού και παραγωγικών υπηρεσιών.
2. Χρησιμοποίηση των διαφόρων συντελεστών της παραγωγής στην παραγωγική διαδικασία. Η φάση αυτή περιλαμβάνει α) άμεσα υλικά, β) άμεση εργασία, γ) έμμεσο παραγωγικό εξοπλισμό και υπηρεσίες.
3. Παραγωγή των έτοιμων προϊόντων.
4. Διάθεση των έτοιμων προϊόντων στην αγορά και καταλογισμό του κόστους.

4.3.2 Ειδικά Έντυπα στη Κοστολόγηση κατά Έργο

Υπάρχουν πολλά έντυπα που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία του προσδιορισμού του κόστους στην κατά έργο κοστολόγηση αλλά τα κυριότερα είναι:

Το φύλλο κόστους έργου ή φύλλο κόστους παραγγελίας. Χρησιμοποιείται για την συσσώρευση του κόστους κατά χωριστή ομάδα προϊόντων ή παραγγελία. Αποτελεί το αρχείο όλων των παραγγελιών, για συμπληρωμένες και μη συμπληρωμένες παραγγελίες και έχει θέση του αναλυτικού καθολικού για τον λογαριασμό του Γενικού Καθολικού «Παραγωγή εν εξελίξει».

Στο έντυπο αυτό αναφέρονται το όνομα του πελάτη, η ημερομηνία παραγγελίας, ο αριθμός παραγγελίας ή έργου, περιγραφή του προϊόντος, η ποσότητα της παραγγελίας. Στη συνέχεια υποδιαιρείται σε τρεις στήλες. Η πρώτη στήλη περιέχει τα Άμεσα Υλικά, η δεύτερη την Άμεση Εργασία, και τέλος τα γενικά Βιομηχανικά Έξοδα.

Κατ' αναλογία η πρώτη στήλη περιλαμβάνει ημερομηνία, ποσότητα, περιγραφή, κόστος κατά μονάδα και συνολικό κόστος πρώτων υλών.

Η στήλη της άμεσης εργασίας συμπεριλαμβάνει ημερομηνία, περιγραφή ή θέση κόστους, ώρες εργασίας, κόστος κατά ώρα εργασίας και συνολικό κόστος εργασίας.

Και η Τρίτη στήλη αναφέρεται στο μήνα που δαπανήθηκαν τα γενικά έξοδα, στη διεύθυνση ή τη θέση κόστους που καταναλώθηκαν, στο κόστος ανά ώρα λειτουργίας της μονάδας, στις ώρες λειτουργίες και στο συνολικό ποσό των γενικών εξόδων.

Το φύλλο κόστους έργου ή φύλλο κόστους παραγγελίας χρησιμοποιείται για σκοπούς της διοικήσεως και του ελέγχου. Συγκεκριμένα για τον έλεγχο των εξόδων, τον έλεγχο του κόστους κατά μονάδα προϊόντος και για τον έλεγχο της διαχείρισης στην παραγωγή.

Καρτέλες αποθήκης οι οποίες δείχνουν το κόστος και τις ποσότητες πρώτων υλών και το υπόλοιπο των αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχειρήσεως. *Με τις καρτέλες αυτές πραγματοποιείται συνεχής απογραφή των εμπορευμάτων.*

Καρτέλες έτοιμων προϊόντων όπου φαίνεται το κόστος, οι ποσότητες και το υπόλοιπο των έτοιμων προϊόντων των διαθέσιμων για πώληση. Αποτελούν ένα σύστημα απογραφής των προϊόντων αυτών.

Φύλλα γενικών εξόδων εργοστασίου. Τα φύλλα αυτά περιέχουν τις λεπτομέρειες των διάφορων ειδών βιομηχανικών εξόδων που έχουν πραγματοποιηθεί και αποτελούν ένα είδος αναλυτικού καθολικού γενικού εξόδων.

Φύλλα απόκτησης πρώτων υλών αποτελούν κατάσταση στην οποία αναγράφεται το είδος, η ποσότητα, το κόστος κατά μονάδα, το συνολικό ποσό που διατέθηκε για πρώτες ύλες όπως επίσης και η ημερομηνία, ο αύξων αριθμός και η θέση κόστους ή η διεύθυνση στην οποία χρεώνεται η ποσότητα υλικών που έχει αποκτηθεί.

Κάρτα χρεώσεως χρόνου εργασίας και κάρτα εργασίας ωρολογίου. Η χρησιμοποίηση αυτών των καρτών διευκολύνει την λογιστική χρέωση και τον καταλογισμό του άμεσου κόστους και των γενικών εξόδων όπως επίσης και των έλεγχου των υλικών και της άμεσης εργασίας.

4.3.3 Διαδικασίες Κοστολόγησης Έργου

4.3.3.1 Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Παραγγελίας

Όλες οι πληροφορίες σχετικά με κάθε έργο αποτυπώνονται στο λεγόμενο **φύλλο υπολογισμού κόστους έργου παραγγελίας**. Το φύλλο κόστους παραγγελίας χρησιμοποιείται για τον έλεγχο των εξόδων, τον έλεγχο του κόστους κατά μονάδα προϊόντος και για τον έλεγχο της διαχείρισης στην παραγωγή.

Τα άμεσα βιομηχανικά έξοδα καταγράφονται στο φύλλο, αμέσως μόλις καταλογισθούν στη παραγγελία, ενώ όταν το έργο ολοκληρωθεί, υπολογίζονται τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με βάση τον συντελεστή ΓΒΕ και καταγράφονται στο φύλλο.

Ο πίνακας που ακολουθεί απεικονίζει ένα τυπικό φύλλο υπολογισμού κόστους έργου \ παραγγελίας μιας βιομηχανίας επίπλων .



ΠΙΝΑΚΑΣ 4.1

Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Έργου/ Παραγγελίας					
Προϊόν: Τραπέζια			Ημερομηνία έναρξης:		
Αριθμός μονάδων:100			Ημερομηνία λήξης:		
Τμηματικά κόστη παραγγελίας 831					
Τμήμα	Άμεσα Υλικά	Άμεσα Εργατικά		Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	
		Ώρες	Κόστος	Συντελεστής	Κόστος
Κατασκευή					
Λουστράρισμα					
Συνολικά κόστη και κόστος μονάδας					
				Συνολικά κόστη	Κόστος Μονάδας
Άμεσα υλικά					
+ Άμεσα εργατικά					
+ Γενικά βιομηχανικά έξοδα					
= Κόστος ετοιμών παραχθέντων (100 τραπέζια)					

Το κόστος ανά μονάδα π.χ των άμεσων εργατικών ισούται με το συνολικό κόστος των άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή και λουστράρισμα δια αριθμό μονάδων που παράχθηκαν π.χ 100.

Τα άμεσα εργατικά, τα Γ.Β.Ε και Άμεσα υλικά μεταφέρονται στο λογαριασμό Ημικατεργασμένα και μετά την ολοκλήρωση της παραγγελίας, το ποσό θα μεταφερθεί στο λογαριασμό Έτοιμα προϊόντα από το λογαριασμό Ημικατεργασμένα. Όταν πραγματοποιηθούν οι πωλήσεις, το κόστος μονάδος χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί το κόστος πωληθέντων.

4.3.3.2 Άμεσα Υλικά

Η παραγωγική διαδικασία στην Κοστολόγηση κατά Έργο, αρχίζει με τη μεταφορά των Άμεσων Υλικών από την αποθήκη στη γραμμή παραγωγής. Το μεγαλύτερο μέρος αυτών μπορούν να εξατομικευτούν απευθείας στα αγαθά που παράγονται έτσι ονομάζονται πρώτες ύλες, ενώ άλλα υλικά καλούνται έμμεσα διότι δεν μπορούν να εξατομικευτούν απευθείας στα αγαθά, χωρίς μεγάλο κόστος και δυσκολίες, επομένως δεν πρέπει να χρεωθούν σε μια παραγγελία αλλά στη γενική κατηγορία των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Στο σύστημα διαρκούς απογραφής των αποθεμάτων, οι αγορές των υλικών από το ημερολόγιο αγορών, καταχωρούνται στους αναλυτικούς λογαριασμούς των υλικών, κατά είδος, ποσότητα και αξία.

Κάθε τμήμα παραγωγής που χρειάζεται άμεσα υλικά για την δραστηριότητά του, εκδίδει μια **αίτηση υλικού** προς την αποθήκη υλικών. Αυτή η αίτηση εμφανίζει την ποσότητα του απαιτούμενου υλικού και την παραγγελία που αφορά. Αντίγραφα της αίτησης διοχετεύονται στο λογιστήριο όπου κοστολογούνται τα υλικά που εξέρχονται από την αποθήκη

Στο τέλος του μήνα όλες οι αιτήσεις υλικών αθροίζονται και μια ημερολογιακή εγγραφή καταγράφεται το κόστος όλων των άμεσων υλικών. Δηλαδή χρεώνονται τα Ημικατεργασμένα και πιστώνονται τα Άμεσα Υλικά.

4.3.3.3 Άμεσα Εργατικά

Υπάρχουν μηχανικά και ηλεκτρονικά μέσα που προσδιορίζουν με ακρίβεια το κόστος της άμεσης εργασίας που μπαίνει σε κάθε παραγγελία. Το δελτίο απασχόλησης ή φύλλο εργασίας για κάθε εργαζόμενο, απεικονίζει τις ώρες που εργάστηκε σε συγκεκριμένη εργασία, το ωρομίσθιό του και το άμεσο κόστος εργασίας που μπαίνει σε κάθε παραγγελία.

Στο τέλος του κάθε μήνα γίνεται μια συνολική εγγραφή που καταγράφει το άμεσο εργατικό κόστος δηλαδή χρεώνεται ο γενικός λογαριασμός Ημικατεργασμένα και πιστώνεται ο γενικός λογαριασμός Άμεσα Εργατικά.

4.3.3.4 Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Ο λογαριασμός Γενικά Βιομηχανικά χρεώνεται με το πραγματικό ποσό των εξόδων που συνέβησαν κατά την διάρκεια της περιόδου. Τα Γ.Β.Ε είναι ένα έμμεσο κόστος και δεν μπορεί να προσδιοριστεί ακριβώς το ύψος που αφορά κάθε παραγγελία. Τα γενικά έξοδα γίνονται για χάρη της συνολικής παραγωγής.

. Επειδή τα ΓΒΕ είναι απαραίτητα για να υπάρξει παραγωγή πρέπει να καταλογιστούν, διαφορετικά ο υπολογισμός του κόστους του προϊόντος θα είναι ελλιπής. Ο καταλογισμός αυτός των ΓΒΕ στις διάφορες παραγγελίες γίνεται με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας οι οποίες απαιτήθηκαν για την ολοκλήρωση της συγκεκριμένης παραγγελίας στο κάθε τμήμα του εργοστασίου.

Επομένως ένας συντελεστής Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί το ποσό των Γ.Β.Ε στα ημικατεργασμένα. Ο τύπος είναι :

Δείκτης Επιμερισμού = προϋπολογισμένα γενικά έξοδα εργοστασίου / Συνολική προϋπολογισμένη παραγωγή εκφρασμένη σε αριθμό ωρών εργασίας.

Η χρησιμοποίηση των συντελεστών επιβάρυνσης στην κοστολόγηση εκτός από την διευκόλυνση που παρέχει σχετικά με τον γρήγορο υπολογισμό του κόστους παραγωγής μόλις τελειώσει η επεξεργασία μιας παραγγελίας έχει και τα πιο κάτω πλεονεκτήματα:

1. αποφεύγονται οι αλλοιώσεις στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής που μπορεί να προκληθούν από απότομες βραχυχρόνιες μεταβολές στην απασχόληση του εργατικού δυναμικού της επιχείρησης.
2. αποφεύγονται οι αλλοιώσεις στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής που μπορεί να προκληθούν από αυξομειώσεις των ΓΒΕ λόγω της ποσότητας των παραγομένων προϊόντων που να οφείλονται σε εποχιακούς ή άλλους παράγοντες

Στο τέλος κάθε μήνα, γίνεται μια συλλογική εγγραφή στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο όπου καταγράφονται όλα τα Γ.Β.Ε που επιβαρύνουν τις παραγγελίες της περιόδου.

Όπως προαναφέραμε τα Γ.Β.Ε δεν μπορούν να καταλογισθούν απ' ευθείας σε συγκεκριμένα προϊόντα αλλά πρέπει να εκτιμούνται και να καταλογίζονται στο κόστος των προϊόντων για τρεις βασικούς λόγους:

Την τιμολόγηση ενός προϊόντος. Για το σκοπό αυτό το συνολικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος πρέπει να είναι από νωρίτερα γνωστό ώστε να καλυφθεί από την τιμή πωλήσεως του προϊόντος. Η άσκηση σωστής τιμολογιακής πολιτικής αποτελεί ένα από τους βασικούς καταλογισμούς των γενικών βιομηχανικών εξόδων στους φορείς και τις θέσεις κόστους.

Τον περιοδικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Για τον καθορισμό του κέρδους μιας ορισμένης περιόδου, πρέπει να γνωρίζουμε το κόστος συνολικά που θα το αφαιρέσουμε από τις πωλήσεις και θα μας δώσει το μικτό κέρδος και στη συνέχεια θα έχουμε το καθαρό κέρδος αφού υπολογίσουμε τα έξοδα πωλήσεων, τα διοικητικά και άλλα έξοδα.

Τον καθορισμό της περιουσίας της επιχειρήσεως. Η ακριβής μέτρηση και αποτίμηση των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων και ειδικά των αποθεμάτων των εμπορευμάτων στον Ισολογισμό προϋποθέτει τέλεια γνώση του συνολικού κόστους του προϊόντος.

4.4 Κοστολόγηση Παρτίδας

Η κοστολόγηση παρτίδας είναι μία υποδιαίρεση της εξατομικευμένης κοστολόγησης όπου εφαρμόζεται εκεί που παράγονται ποσότητες ομοειδών προϊόντων κατά παρτίδες. Παραγωγή κατά παρτίδες έχουμε:

- ✓ Όταν ο πελάτης παραγγέλλει μια ποσότητα από ομοειδή προϊόντα
- ✓ Όταν δίνεται μια εσωτερική παραγγελία για παραγωγή παρτίδων ομοειδών εξαρτημάτων, για μερική συναρμολόγηση προϊόντων ή για συμπλήρωση των αποθεμάτων.

Όπως είναι επακόλουθο οι διαδικασίες της, μοιάζουν με την κοστολόγηση κατά έργο. Η παρτίδα μπορεί να θεωρηθεί ως έργο κατά την διάρκεια της παραγωγής και τα κόστη αθροίζονται όπως στο έργο. Το κόστος μονάδας υπολογίζεται διαιρώντας το συνολικό κόστος της παρτίδας με τις παραχθείσες μονάδες. Συνήθως εφαρμόζεται στην βιομηχανία παραγωγής εξαρτημάτων, υποδημάτων κ.τ.λ. Κρίνουμε σκόπιμο το παράδειγμα που ακολουθεί να περιέχει αριθμούς για την καλύτερη κατανόηση του.

4.4.1 Παράδειγμα Κοστολόγησης Έργου / Παρτίδας με την Παραδοσιακή Μέθοδο Επιμερισμού των Γ.Β.Ε

Με αυτό το παράδειγμα θα μπορέσουμε να κατανοήσουμε καλύτερα την παραγωγή μιας παρτίδας ομοειδών εξαρτημάτων, τις τυπικές κοστολογικές διαδικασίες και τον υπολογισμό του κόστους μονάδος και του σχετικού κέρδους πίνακας 4.4 και 4.5. Στο παράδειγμα αυτό, θα χρησιμοποιήσουμε την παραδοσιακή μέθοδο υπολογισμού των Γ.Β.Ε δηλαδή την χρησιμοποίηση του Συντελεστή επιβάρυνσης ή καταλογισμού.

Μία επιχείρηση παράγει μία βασική συναρμολόγηση εξαρτημάτων κατόπιν παραγγελίας και έχει προϋπολογισμένα ΓΒΕ για το έτος με βάση τα επίπεδα δραστηριότητας πίνακας 4.2 και ο πίνακας 4.3 περιέχει τα δεδομένα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.2

Τμήμα	Προϋπολογισμένα ΓΒΕ	Βάση απορρόφησης ΓΒΕ
T1:προετοιμασία	20000	1700 ΩΑΕ
T2:κοπή μηχανική	40000	2200 ΩΛΜ
T3:λείανση	18000	1500 ΩΑΕ
T4:συναρμολόγηση	10000	500 ΩΑΕ

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.3

- Τα ΓΕ διοίκησης και πωλήσεων αποτελούν το 20% του βιομηχανικού κόστους.
- Μπήκε μια παραγγελία για 200 τεμάχια, πήρε την ονομασία Παρτίδα 5060 και κατέγραψε τα παρακάτω κόστη:
- Υλικά : 3000 Ευρώ
- Εργασία : 120 ΩΑΕ στο τμήμα T1 με 5,00 Ε/ΩΑΕ
450 ΩΑΕ στο τμήμα T2 με 5,00 Ε/ΩΑ
100 ΩΑΕ στο τμήμα T3 με 5,50 Ε/ΩΑ
150 ΩΑΕ στο τμήμα T4 με 4,50 Ε/ΩΑΕ
- Ενοικιάστηκε ένα ειδικό μηχάνημα για την παραγωγή της παραγγελίας με κόστος 600 Ευρώ.
- Ο χρόνος λειτουργίας των μηχανημάτων ανήλθε σε 650 ΩΛΜ. Η τιμή πώλησης ήταν 200 Ευρώ / τεμάχιο.

Το πρώτο βήμα είναι να υπολογίσουμε τους συντελεστές απορρόφησης των ΓΒΕ για τα τμήματα παραγωγής. Ο τύπος είναι:

$$\text{Συντελεστής Επιμερισμού} = \text{Γ.Β.Ε} / \text{Βάση Επιμερισμού}$$

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.4

Τμήμα	Τύπος Συντελεστής Επιμερισμού	Συντελεστές Καταλογισμού
T1:προετοιμασία	= 20000/1700	=11,76 Ε/ΩΑΕ
T2:κοπή μηχανική	=40000/2200	=18,18 Ε/ΩΛΜ
T3:λείανση	=18000/1500	=12 Ε/ΩΑΕ
T4:συναρμολόγηση	=10000/500	=20 Ε /ΩΑΕ

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.5

Συνολικό κόστος Παρτίδα 5060	Ευρώ	Ευρώ
▪ Άμεσα Υλικά		3000,00
▪ Άμεσα Έξοδα (ενοίκιο)		600,00
▪ Άμεσα Εργατικά	120 * 5,00 = 600 450 * 5,00 = 2250 100 * 5,50 = 550 150 * 4,50 = 675	4075,00
=Αρχικό Κόστος		= 7675,00
▪ Απορρόφηση Γ.Β.Ε		23692,00
T1:προετοιμασία	120 * 11,76= 7675	
T2:κοπή μηχανική	650 * 18,18= 11817	
T3:λείανση	100 * 12,00 = 1200	
T4:συναρμολόγηση	150 * 20,00= 3000	
= Βιομηχανικό Κόστος		= 31367,00
+ Γ.Ε Διοίκησης και Διάθεσης (20% του βιομηχανικού Κόστους)		6273,40
= Συνολικό Κόστος		= 37640,40
Συνολικό Κόστος / Μονάδα = 37640,40 / 200 = 188,20 Ευρώ		
Κέρδος / Μονάδα = 200 – 188,20 = 11,80		

4.4.2 Κοστολόγηση Έργου ή Παρτίδας με χρήση της Μεθόδου ABC

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα ABC, σημαίνει η απόδοση των γενικών εξόδων υποστήριξης της παραγωγής στα προϊόντα ή τις γραμμές παραγωγής με την χρήση των οδηγών κόστους, δηλαδή τις δραστηριότητες που δημιουργούν κόστους.

ΤΑ Γ.Β.Ε μπορούν να χρεωθούν στα διάφορα έργα ή παρτίδες είτε με την χρήση των παραδοσιακών συντελεστών απορρόφησης ή με την χρήση των οδηγών κόστους ή αιτίων μεταβλητότητας στα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.

Στο προηγούμενο παράδειγμα είδαμε τους συντελεστές απορρόφησης. Τώρα θα δούμε την χρήση των οδηγών κόστους. Η βασική διαφορά μεταξύ αυτών των μεθόδων είναι ότι παραγωγές περίπλοκες και σε μικρές ποσότητες, τείνουν να κοστολογηθούν υψηλότερα και με μεγαλύτερη ακρίβεια με την χρήση ABC σε σύγκριση με παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης.

Με βάση το παράδειγμα που ακολουθεί θα μπορέσουμε να καταλάβουμε την διαφορά που προαναφέραμε.

Έχουμε τρεις διαφορετικές παρτίδες Α, Β, Γ, όπου οι μονάδες παραγωγής είναι αντίστοιχα 250, 60, 120. και στον πίνακα 4.6 υπάρχουν τα διαφορετικά κόστη της κάθε παρτίδας.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.6

Παρτίδες:	Α	Β	Δ
Άμεσα Υλικά	1500	600	850
Άμεσα Εργατικά	8000	1500	2300
Ώρες Άμεσης Εργασίας	1000	150	250

Και τα Γ.Β.Ε είναι ίδια όλα για τις παραγγελίες. Όπου:

- ✓ Τα κόστη μηχανημάτων είναι 13000 Ευρώ.
- ✓ Η διαχείριση αποθεμάτων είναι 4000 Ευρώ.
- ✓ Οι αποθήκες είναι 6000 Ευρώ.

- ✓ Ο έλεγχος είναι 5000 Ευρώ
- ✓ Η προετοιμασία μηχανών είναι 5500 Ευρώ.
- ✓ Και η συντήρηση μηχανημάτων είναι 7500 Ευρώ
- ✓ Το γενικό σύνολο των Γ.Β.Ε είναι 41000 Ευρώ

Σύμφωνα με τη μέθοδο ABC πρέπει να επιλέξουμε οδηγούς κόστους για τις αντίστοιχες δεξαμενές κόστους. Στο πίνακα 4.7 αναφέρονται ποσότητες οδηγών κόστους σχετικά με τις παραγόμενες παρτίδες.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.7

Δεξαμενές κόστους	Οδηγοί κόστους	ΠΑΡΤΙΔΕΣ			Σύνολο
		A	B	Γ	
Κόστη μηχανημάτων	Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων (ΩΛΜ)	500	250	300	1050
Διαχείριση υλικών	Μετακινήσεις υλικών	100	65	50	215
Αποθήκες	Αιτήσεις υλικών	40	20	30	90
Έλεγχος	Αριθμός ελέγχων	20	10	8	38
Προετοιμασία μηχανημάτων	Αριθμός προετοιμασιών	12	9	10	31
Συντηρήσεις μηχανημάτων	Ώρες συντήρησης μηχανημάτων	70	40	35	145

Για να βρούμε το κόστος μονάδας με την μέθοδο ABC υπολογίζουμε τους συντελεστές οδηγών κόστους πίνακας 4.8. Διαιρούμε τη κάθε δεξαμενή κόστους με τον αντίστοιχο οδηγό κόστους και έτσι βρίσκουμε τον συντελεστή οδηγών κόστους. Και ύστερα βρίσκουμε την μονάδα κόστους πίνακα 4.9.

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.8

Οδηγοί κόστους	Συντελεστές οδηγών κόστους
Ώρες λειτουργίας μηχανημάτων	12,38 Ε/ΩΛΜ
Μετακινήσεις υλικών	18,60 Ε/ μετακίνηση
Αιτήσεις υλικών	66,66 Ε/ αίτηση
Αριθμός ελέγχων	131,57 Ε/ έλεγχο
Αριθμός προετοιμασιών	171,87 Ε/ προετοιμασία
Ώρες συντήρησης μηχανημάτων	50 Ε/ ώρα συντήρησης

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.9

	ΠΑΡΤΙΔΑ Α	ΠΑΡΤΙΔΑ Β	ΠΑΡΤΙΔΑ Γ
Μονάδες παραγωγής	250	60	120
Αρχικό κόστος(Α.Υ+Α.Ε)	9500	2100	3150
ΩΛΜ 12,38 Ε *	500 = 6190	250 = 3095	300 = 3714
Μετακ. Υλικών 18,6 Ε *	100 = 1860	50 = 930	50 = 930
Αιτήσεις υλικών 66,66 Ε *	40 = 2666	20 = 1333	30 = 1999
Έλεγχοι 131,57 Ε *	20 = 2631	10 = 1316	10 = 1316
Προετ. Μηχ/των 171,87 *	12 = 2182	9 = 1547	10 = 1719
Ω. Συν. Μηχ/των 43,68 Ε*	70 = 3500	40 = 2000	35 = 1750
=Συνολικά ΓΒΕ	19029	10221	11428
Συνολικό κόστος παρτίδας	28529	12508	15103
Κόστος μονάδας	114,12	208,47	125,86

Στον πίνακα 4.10 βλέπουμε τα αποτελέσματα του κόστους μονάδας με την χρησιμοποίηση των δύο διαφορετικών συστημάτων. Την διαδικασία υπολογισμού της μονάδος κόστος με την παραδοσιακή μέθοδο αναφερθήκαμε στο παράδειγμα 4.4.1

ΠΙΝΑΚΑΣ 4.10

Παρτίδα Α		Παρτίδα Β		Παρτίδα Γ	
Παραδ.	ABC	Παραδ.	ABC	Παραδ.	ABC
Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ	Ευρώ
154	114,12	107,5	208,47	86,67	125,86

Διαπιστώνουμε ότι το κόστος της παρτίδας Β και Γ είναι υψηλότερα με την χρησιμοποίηση της μεθόδου ABC ενώ το κόστος της παρτίδας Α είναι υψηλότερο με την παραδοσιακή μέθοδο του συντελεστών απορρόφησης.

Αυτό συμβαίνει γιατί οι παρτίδες Β και Γ κάνουν μεγαλύτερη χρήση των πόρων και έτσι απορροφούν μεγαλύτερες ποσότητες ΓΒΕ με τη χρήση της μεθόδου ABC. Στην παραδοσιακή μέθοδο η απορρόφηση των ΓΒΕ γίνεται με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας (ΩΑΕ) οπότε αυτές οι διαφορές είναι αμελητέες. Όμως αυτή η διάσταση κάνει το κόστος με την μέθοδο ABC πιο ρεαλιστικό.

Πολλές φορές οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την μέθοδο τιμολόγησης cost-plus είναι μία μέθοδος όπου ένα περιθώριο προστίθεται στο κόστος προκειμένου να υπολογισθεί η τιμή πώλησης. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται στην τιμολόγηση έργων και παρτίδων παραγωγής.

Όταν χρησιμοποιείται αυτή η μέθοδος οι τιμές πώλησης διαφέρουν σημαντικά ανάλογα με την μέθοδο υπολογισμού του κόστους. Εφόσον αποδεχτούμε ότι με την μέθοδο ABC το κόστος είναι πιο ρεαλιστικό, εάν χρησιμοποιηθεί ως βάση τα παραδοσιακά κόστη θα έχουμε σημαντικές αποκλίσεις από την πραγματικότητα. Δηλαδή με την παραδοσιακή μέθοδο η παρτίδα Α θα υπερτιμολογηθεί ενώ η παρτίδα Β και Γ θα υποτιμολογηθούν.

Έτσι το αποτέλεσμα θα είναι τα προϊόντα της παρτίδας Α θα αντικατασταθούν από τα προϊόντα των παρτίδων Β και Γ που θα είναι υποτιμολογημένα οπότε αυτό θα οδηγήσει στην μείωση κερδών αφού η παραγωγή αυτών των προϊόντων απαιτεί μεγαλύτερες ποσότητες πόρων οι οποίες θα αντανakλώνται στις υψηλότερες τιμές.

4.5 Συμπέρασμα

Σε αυτό το κεφάλαιο κάναμε ανάλυση σε ένα από τα συστήματα κοστολόγησης, στο σύστημα εξατομικευμένης κοστολόγησης. Η κοστολόγηση έργου χρησιμοποιείται όταν η εργασία γίνεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πελάτη.

Για να είναι ένα σύστημα κοστολόγησης έργου αποτελεσματικό πρέπει να υπάρχει καλό σύστημα ελέγχου παραγωγής, καλή παρακολούθηση της ροής των εργασιών και καλό λογιστικό σύστημα για την παρακολούθηση των υλικών και της εργασίας.

Υπάρχουν πολλά έντυπα που χρησιμοποιούνται στη διαδικασία του προσδιορισμού του κόστους στην κατά έργο κοστολόγηση όπως αναφέραμε, όμως συνήθως τα κόστη που δημιουργούνται χρεώνονται στο έργο μέσω του φύλλου κόστους έργου. Τα φύλλα κόστους έργων στο σύνολό τους αποτελούν την παραγωγή σε εξέλιξη της επιχείρησης.

Η κοστολόγηση παρτίδας είναι παρόμοια με την κοστολόγηση έργου και χρησιμοποιείται στην παραγωγή ομοειδών μονάδων κόστους.

Επίσης μετά την ανάλυση της κοστολόγησης παραγγελίας με την μέθοδο ABC και την παραδοσιακή μέθοδο διαπιστώσαμε ότι μπορούν να κοστολογηθούν υψηλότερα και με μεγαλύτερη ακρίβεια οι περίπλοκες παραγωγές και σε μικρές ποσότητες με την μέθοδο ABC σε σύγκριση με τις παραδοσιακές μεθόδους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΤΑ ΦΑΣΗ Ή ΚΑΤΑ

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Ή ΣΥΝΕΧΗΣ

5.1 Εισαγωγή

Η κοστολόγηση κατά φάση εφαρμόζεται στις περιπτώσεις όπου η παραγωγή αναφέρεται σε ένα προϊόν που παράγεται συνεχώς για μεγάλες χρονικές περιόδους και σε μεγάλες ποσότητες (μαζική παραγωγή). Η κοστολόγηση κατά φάση χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις όπου η παραγωγή είναι συνεχής και όχι εξατομικευμένη.

Γενικά **φάση** ονομάζουμε μία οργανωτική ή λειτουργική μονάδα της παραγωγής, όπου διεξάγεται εξειδικευμένη και επαναλαμβανόμενη εργασία

Οι κυριότερες υποδιαιρέσεις αυτής της μεθόδου είναι:

- Κοστολόγηση κατά διαδικασία όπου περιλαμβάνονται και η κοστολόγηση συμπαραγωγών και υποπροϊόντων.
- Κοστολόγηση υπηρεσίας ή λειτουργίας. Αυτό το είδος κοστολόγησης σχετίζεται με την παραγωγή συγκεκριμένων μονάδων προϊόντων.
- Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής.

Αυτός ο τρόπος κοστολόγησης μπορεί να εφαρμοσθεί σε μια ευρύτατη σειρά βιομηχανικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Το κόστος προκύπτει ως μέσος όρος των μονάδων που παρήχθησαν σε μία περίοδο.

Τα χαρακτηριστικά στοιχεία της μεθόδου είναι:

- ο Συνεχόμενες λειτουργίες ή διαδικασίες
- ο Ομοιογενείς παραγόμενες μονάδες
- ο Το συνολικό κόστος διαιρείται με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και προκύπτει ο μέσο όρος κόστους ανά μονάδα.

Η βασική προσέγγιση στον υπολογισμό του κόστους, σύμφωνα με τη κοστολόγηση κατά φάση, αναφέρεται στη συγκέντρωση του κόστους μιας συγκεκριμένης παραγωγικής λειτουργίας για μια ολόκληρη περίοδο και στη διαίρεση του ποσού αυτού με τον αριθμό των παραχθέντων μονάδων αυτής της περιόδου.

Ο βασικός τύπος υπολογισμού του κόστους σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή είναι:

$\frac{\text{Συνολικό κόστος παραγωγής}}{\text{Συνολικές παραχθείσες μονάδες}} = \frac{\text{κόστος μονάδας ανά κιλό}}{\text{λίτρο, φιάλη}}$
--

5.2 Αρχές της Κοστολόγησης κατά Φάσης

Η παραγωγή παρακολουθείται ποσοτικά κατά φάσεις και η πρώτη ύλη που βιομηχανοποιείται μετατρέπεται σε μονάδες προϊόντων με προϋπολογιστικό συντελεστή.

Η παραγωγή σε εξέλιξη στο τέλος της κοστολογικής περιόδου εκφράζεται σε μονάδες ετοιμών προϊόντων ανάλογα με το βαθμό συμπλήρωσης και το κόστος αυτό, μεταφέρεται στο τέλος της κοστολογικής περιόδου.

Οι δαπάνες από το προηγούμενο τμήμα, μεταφέρονται στο επόμενο, μέχρι του τελευταίου τμήματος που παράγεται το τελικό προϊόν.

Το κόστος του ετοιμού προϊόντος δεν αναλύεται σε πρώτη ύλη, άμεση εργασία και γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αλλά σε κόστος προηγούμενου τμήματος και σε τρέχον κόστος του τμήματος.

Στην κατά φάση κοστολόγηση το κόστος υλικών προσδιορίζεται σαν κόστος ανά τμήμα παραγωγής κατά κοστολογική περίοδο.

Το κόστος εργασίας διαχωρίζεται με την ανάλυση των μισθοδοτικών καταστάσεων ανά τμήμα παραγωγής. Όταν ο εργαζόμενος ασχολείται σε περισσότερα από ένα τμήμα γίνεται κατανομή του κόστους εργασίας του ανά τμήμα παραγωγής.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παραγωγής κατανέμονται ανά τμήμα παραγωγής. Χρησιμοποιούνται κριτήρια για να διαχωριστούν και συντελεστές.

5.3 Στάδια της Κοστολόγησης κατά Φάση

Υπάρχουν ορισμένα στάδια που ακολουθούνται κατά την εφαρμογή του συστήματος της κοστολόγησης κατά φάση, τα στάδια αυτά, είναι τα ακόλουθα:

1. Η δημιουργία κέντρων κόστους ή τμημάτων.
2. Ο καθορισμός της χρονικής περιόδου που πρέπει να καλύπτει η κοστολογική περίοδος.
3. Η συγκέντρωση των πραγματικών στοιχείων του κόστους σε κάθε κέντρο κόστους ή τμήμα και για κάθε συγκεκριμένη κοστολογική περίοδο.
4. Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους για κάθε κέντρο κόστους που συγκεντρώθηκε στο τμήμα και των μονάδων που παράχθηκαν από αυτό.
5. Η ετοιμασία της κατάστασης κόστους παραγωγής του προϊόντος.

5.3.1 Δημιουργία Κέντρων Κόστους ή Θέσεων Κόστους

Το πρώτο βήμα για την ανάπτυξη του συστήματος της κατά φάση κοστολόγησης, είναι η δημιουργία ειδικών κέντρων (τμημάτων) ή θέσεων κόστους της παραγωγικής λειτουργίας.

Μερικά από τα κριτήρια δημιουργίας κέντρων κόστους είναι:

- Αυτοτέλεια του χώρου.
- Τεχνολογική διάρθρωση.
- Έλεγχος του κόστους

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται από τα επόμενα τρία χαρακτηριστικά:

- ✓ Από την ολοκλήρωση κάποιας ειδικής παραγωγικής δραστηριότητας ή κατεργασίας.
- ✓ Από την πραγματοποίηση του ιδίου τύπου και όγκου εργασίας για όλες τις μονάδες που διέρχονται μέσω κέντρου κόστους.
- ✓ Από ένα τύπο προϊόντος που διέρχεται μέσω κάθε κέντρου κόστους.

Στην κοστολόγηση κατά φάση τα κέντρα κόστους είναι το κεντρικό σημείο, εκεί γίνεται η συγκέντρωση του βιομηχανικού κόστους και η μέτρηση των εκροών. Για να προσδιορίσουμε το κόστος του προϊόντος, είναι αναγκαίο να υπολογίσουμε το κόστος της παραγωγής για κάθε κέντρο κόστους, που χρησιμοποιείται για την παραγωγή του προϊόντος.

Ένα τύπος προϊόντος μπορεί να απαιτεί ένα ή δύο ή τρία κέντρα κόστους για να παραχθεί. Στα κέντρα κόστους μόνο ένα τύπος προϊόντος παράγεται και η ίδια εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που διέρχεται μέσω του κέντρου κόστους.

5.3.2 Καθορισμός του Χρόνου Κοστολογικής Περιόδου

Η παραγωγή αφορά τυποποιημένα προϊόντα, είναι συνεχής και δεν διακόπτεται κοστολογικά με την συγκέντρωση των δαπανών κατά εντολή παραγωγής, αλλά κατά κοστολογική περίοδο με αποτέλεσμα, να μην υπάρχει η δυνατότητα εύκολου καθορισμού του σημείου έναρξης και συμπλήρωσης του προϊόντος.

Τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται λεπτομερείς εκθέσεις λογιστικών κοστολογικών δεδομένων για να διοικούν αποτελεσματικά.

5.4 Χαρακτηριστικά ενός Συστήματος Κοστολόγησης Συνεχής Παραγωγής

Στο σύστημα κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιούνται διάφορα στάδια κατεργασίας, όπου για το καθένα χρησιμοποιούμε διαφορετικούς λογαριασμούς, οπότε διευκολύνει τους λογιστές να συγκεντρώσουν χωριστά τα βιομηχανικά κόστη που σχετίζονται με κάθε στάδιο κατεργασίας.

Όταν ολοκληρώνονται ορισμένες μονάδες προϊόντος στο στάδιο της παρασκευής το κόστος αυτών μεταφέρεται στο λογαριασμό Ημικατεργασμένων του επομένου σταδίου παραγωγής, της συσκευασίας. Μόνο οι μονάδες που εξέρχονται από το στάδιο συσκευασίας θεωρούνται έτοιμα προϊόντα.

Τα στοιχεία του κόστους σε αυτή τη μέθοδο είναι τα Άμεσα Υλικά, τα Άμεσα Εργατικά, και τα ΓΒΕ όπως και στα άλλα συστήματα. Η ροή του κόστους στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής απαιτεί τις εξής διαδικασίες:

Όσον αφορά τα Άμεσα Υλικά, οι αγορές υλικών χρεώνονται στο Γενικό Λογαριασμό Άμεσα Υλικά, ενώ ταυτόχρονα τηρούνται αναλυτικοί λογαριασμοί που δείχνουν την ποσότητα και την τιμή μονάδος κάθε τύπου υλικού.

Όταν το τμήμα παρασκευής χρειασθεί υλικά πρέπει να συμπληρώσει ένα δελτίο, την αίτηση υλικού προς αποθήκη υλικού, ενώ αντίγραφα διοχετεύονται και στο λογιστήριο όπου ενημερώνονται άμεσα οι αναλυτικοί λογαριασμοί. Και στο τέλος κάθε μήνα γίνεται μία καταχώρηση όπου χρεώνεται ο λογαριασμός Ημικατεργασμένα με το σύνολο των άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στη συγκεκριμένη περίοδο.

Το κόστος των άμεσων εργατικών που χρησιμοποιήθηκαν σε κάθε στάδιο κατεργασίας προσδιορίζεται από τις κάρτες παρουσίας των εργατών. Η εγγραφή γίνεται για να καταχωρηθεί το κόστος των άμεσων εργατικών που επιβαρύνουν το κάθε τμήμα παραγωγής.

Οι επιχειρήσεις ακολουθούν ένα σύστημα υπολογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων ως ποσοστό των άμεσων εργατικών. Έτσι κατά την διάρκεια της παραγωγής τα ΓΒΕ χρεώνονται και στο τέλος της παρασκευής

και συσκευασίας γίνεται μια συνολική εγγραφή όπου χρεώνονται τα ημικατεργασμένα και πιστώνονται ΓΒΕ, δηλαδή αυξάνεται το κόστος των προϊόντων.

Με βάση τα προηγούμενα ένα άλλο χαρακτηριστικό της συνεχής κοστολόγησης είναι ότι το κόστος παραγωγής συγκεντρώνεται και παρακολουθείται για μία χρονική περίοδο ανά φάση τμήμα ή κέντρο κόστους, εάν η κοστολόγηση γίνεται εσωλογιστικά η συγκέντρωση και η παρακολούθηση του κόστους γίνεται με την χρησιμοποίηση ιδιαίτερων λογαριασμών για κάθε φάση, τμήμα ή κέντρο κόστους.

Σαν μονάδες του προϊόντος που παρήχθησαν μπορεί να ληφθούν οι φυσικές μονάδες ή ισοδύναμες μονάδες.

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. Το συνολικό κόστος παραγωγής τους είναι αυτό που έχει συσσωρευθεί προοδευτικά στα επιμέρους τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

5.4.1 Ισοδύναμες Μονάδες

Ο αντικειμενικός σκοπός κάθε συστήματος κοστολόγησης είναι ο προσδιορισμός του μοναδιαίου κόστους των άμεσων υλικών , των άμεσων εργατικών και των γενικών βιομηχανικών εξόδων για κάθε τμήμα παραγωγής και συσκευασίας. Αυτό το κόστος αποτελεί την αποτίμηση των αποθεμάτων αλλά και την παρακολούθηση της ροής των στοιχείων κόστους στα διάφορα τμήματα κατεργασίας και τελικά στα έτοιμα προϊόντα και στο κόστος πωληθέντων.

Ο υπολογισμός του κόστους είναι απλός όταν οι μονάδες του προϊόντος που θα περάσουν από ένα τμήμα κατεργασίας ολοκληρωθούν κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Σε αυτήν την περίπτωση για να βρούμε το κόστος μονάδος θα διαιρέσουμε το συνολικό κόστος του τμήματος με τις μονάδες προϊόντος που υπέστησαν την κατεργασία.

Όμως τις περισσότερες φορές παραμένουν ημιτελείς μονάδες και στην αρχή και στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, οπότε δεν είναι εύκολο να υπολογίσουμε το κόστος με το προηγούμενο τρόπο.

Εάν όμως οι ολοκληρωμένες μονάδες και οι ημιτελείς μονάδες του προϊόντος εκφραστούν σε ισοδύναμες μονάδες, τότε ξεπερνιέται η δυσκολία. Έτσι το κόστος μονάδος βρίσκεται διαιρώντας από το συνολικό κόστος άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στη διάρκεια της περιόδου με τις ισοδύναμες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Ισοδύναμες μονάδες είναι μια μέτρηση της εργασίας που έχει γίνει σε μια δεδομένη διαχειριστική περίοδο. Δηλαδή για να βρούμε τις ισοδύναμες μονάδες πολλαπλασιάζουμε τις μονάδες με το ποσοστό που έχει ολοκληρωθεί στη συγκεκριμένη περίοδο.

5.4.2 Έκθεση Κόστους Παραγωγής

Στην συνεχής κοστολόγηση στο τέλος κάθε μήνα το λογιστήριο συνάπτει μια έκθεση του κόστους παραγωγής για κάθε τμήμα κατεργασίας.

Αυτές οι εκθέσεις παρέχουν συνοπτικά το βιομηχανικό κόστος κάθε τμήματος, προσδιορίζουν το κόστος μονάδος του τμήματος κατεργασίας και κατανέμουν το βιομηχανικό κόστος του τμήματος μεταξύ των ετοίμων και ημιτελών κατά το τέλος της περιόδου. Ο πίνακας 5.1 θα μας βοηθήσει να καταλάβουμε την Έκθεση Κόστους.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.1

ΕΚΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ			
	Συνολικό κόστος /	Πλήρεις Ισοδύναμες μονάδες =	Κόστος Μονάδος
Κόστη του τμήματος και κόστη μονάδος:			
Απόθεμα Ημικατεργασμένων	α		
Βιομηχανικά Κόστη του τμήματος τον Ιούλιο =			
Υλικά	β	Χ	$\beta / \chi = \epsilon$
+Εργατικά	γ	Χ	$\gamma / \chi = \eta$
+Γ.Β.Ε	δ	Χ	$\delta / \chi = \theta$
Κόστος Πλήρους Ισοδύναμης Μονάδος που παρήχθη τον Ιούλιο(80800/40000)			$\epsilon + \eta + \theta = \sigma\tau$
Συνολικά Κόστη προς κατανομή :	<u>$\alpha + \beta + \gamma + \delta$</u>		
Κατανομή του κόστους του τμήματος σε μονάδες υπό κατεργασία και μονάδες έτοιμες:			
Απόθεμα Ημικατεργασμένων (Τ.Α)			
Χ μον. Ολοκληρωμένες κατά α%			
Χ μον. * στ/μονάδα * α%	ζ		
Κόστος μονάδων που τελείωσαν και μεταφέρθηκαν σε άλλο τμήμα (Κ μονάδες)			
Συνολικό Κόστος (α+β+γ+δ-κ)	<u>ψ</u>		
Κόστος μονάδος (ψ / Κ μον.)			<u>N</u>

5.5 Κοστολόγηση Συμπαράγόμενων και Υποπροϊόντων

Μία από τις υποδιαιρέσεις της συνεχούς κοστολόγησης είναι η κοστολόγηση των συμπαράγόμενων και υποπροϊόντων.

Κατά την παραγωγική διαδικασία υπάρχουν περιπτώσεις που από την ίδια διαδικασία είναι δυνατόν να προέλθουν περισσότερα από ένα προϊόντα τα οποία πωλούνται σε διαφορετικές τιμές. Από την ίδια πρώτη ύλη και με την ίδια φυσική ή χημική επεξεργασία είναι δυνατόν να προέλθουν πολλά διαφορετικά προϊόντα με διαφορετικές τιμές πωλήσεως αλλά και προϊόντα με πολύ χαμηλές τιμές πωλήσεως.

Ο όρος συμπαράγωγο χρησιμοποιείται όταν δύο ή περισσότερα προϊόντα προκύπτουν ταυτόχρονα στη διάρκεια της παραγωγικής διαδικασίας και το καθένα έχει σημαντική αξία πώλησης. Είναι τα προϊόντα που μπορούν να ξεχωρίσουν από τα κύρια προϊόντα και να διατεθούν ατομικά σαν χωριστά προϊόντα με σημαντική τιμή πωλήσεως, παρόλο που προέρχονται από τις ίδιες πρώτες ύλες και με την ίδια διαδικασία με τα κύρια προϊόντα.

Παράγονται και συμπαράγωγες υπηρεσίες στους οργανισμούς παροχής υπηρεσιών, όπου υπάρχει κοινή χρήση και παράγεται ποικιλία προϊόντων ή υπηρεσιών τότε προκύπτουν συμπαράγωγα όπως και στις βιομηχανίες.

Τα βασικά χαρακτηριστικά των συμπαράγωγων προϊόντων είναι:

- Έχουν μια αναπόφευκτη φυσική σχέση η οποία προϋποθέτει κοινή και ταυτόχρονη επεξεργασία
- Υπάρχει ένα σημείο διαχωρισμού πέρα από το οποίο παράγονται χωριστά προϊόντα που μπορούν να πουληθούν ή να υποστούν και άλλη επεξεργασία στη συνέχεια
- Έχουν ατομική, χωριστή τιμή πωλήσεως

Αφετηρία στην κοστολόγηση συμπαράγωγων αποτελεί το σημείο διαχωρισμού. Το βασικότερο πρόβλημα είναι η κατανομή του κοινού κόστους. Οι μέθοδοι κατανομής του κόστους είναι :

- ✓ βάσει των φυσικών μονάδων παραγωγής
- ✓ βάσει της αξίας πώλησης

Πρέπει να σημειώσουμε ότι η μέθοδος βάση της αξίας πώλησης παράγει το ίδιο ποσοστό κέρδους για κάθε προϊόν. Η τιμή ενός προϊόντος είναι άμεσα συνδεδεμένη με το κόστος του.

Οι δύο μέθοδοι παρουσιάζονται στο παρακάτω παράδειγμα:

Σε μία διαδικασία παράγονται τρία προϊόντα Α,Β,Γ. Τα συνολικά κόστη είναι 20000Ευρώ ενώ η παραγωγή, οι τιμές πώλησης και οι πωλούμενες ποσότητες είναι:

Α. 250 κιλά πωλούμενα με 30 Ε το κιλό δημιουργούν αξία πώλησης 75000Ευρώ

Β. 450 κιλά πωλούμενα με 20 Ε το κιλό δημιουργούν αξία πώλησης 9000Ευρώ

Γ. 150 κιλά πωλούμενα με 40 Ε το κιλό δημιουργούν αξία πώλησης 6000Ευρώ

Βάσει των φυσικών μονάδων παραγωγής

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.2

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ			
Προϊόν	Παραγωγή	Κατανομή	Κατανεμηθέν Κόστος
Α	250	$250/850 \cdot 20000$	5882
Β	450	$450/850 \cdot 20000$	10588
Γ	150	$150/850 \cdot 20000$	3530
	850		20000

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.3

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΕΡΔΟΥΣ				
	A	B	Γ	Σύνολο
Αξία πωλήσεων	7500	9000	6000	22500
Μείον κόστη κατανεμηθέντα	5882	10588	3530	20000
Κέρδος ή (ζημιά)	1618	(1583)	2470	2500
Ποσοστό κέρδους ή (ζημιά)	21 %	17 %	41 %	11 %

Βάσει της αξίας πώλησης

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.4

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ			
Προϊόν	Παραγωγή	Κατανομή	Κατανεμηθέν Κόστος
A	7500	$7500/22500 \cdot 20000$	6667
B	9000	$9000/22500 \cdot 20000$	8000
Γ	6000	$6000/22500 \cdot 20000$	5333
	22500		20000

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.5

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΕΡΔΟΥΣ				
	A	B	Γ	Σύνολο
Αξία πωλήσεων	7500	9000	6000	22500
Μείον κόστη κατανεμηθέντα	6667	8000	5333	20000
Κέρδος	833	1000	667	2500
Ποσοστό κέρδους	11%	11%	11%	11%

Σύμφωνα με αυτό το παράδειγμα, διαπιστώνουμε ότι με τη μέθοδο κατανομής του κόστους με βάσει των φυσικών μονάδων παραγωγής τα αποτελέσματα είναι μεγαλύτερα αλλά δημιουργείται και ζημιά σε ένα προϊόν

ενώ στη δεύτερη μέθοδο είναι μικρότερα τα κέρδη, υπάρχει μια σταθερότητα στα ποσοστά των κερδών αλλά δεν υπάρχει ζημιά.

Το κοινό κόστος είναι το κόστος όλων των συντελεστών που είναι απαραίτητοι και χρησιμοποιούνται στην κοινή διαδικασία για την παραγωγή των συμπαραγώγων, υποπροϊόντων και υποπαραγώγων. Τα κοινά έξοδα δεν μπορούν να αναγνωριστούν και να αποδοθούν σε συγκεκριμένο προϊόν και είναι αδιαίρετα γιατί καταναλώθηκαν για όλα μαζί τα προϊόντα. Κοινά έξοδα παρουσιάζονται μόνο μέχρι του σημείου διαχωρισμού όπου παράγονται χωριστά προϊόντα, τα κύρια, τα βοηθητικά, συμπαράγωγα ή υποπροϊόντα. Έξοδα πέρα από το σημείο αυτό μπορούν να αποδοθούν σε συγκεκριμένο πια προϊόν και ονομάζονται ξεχωριστά έξοδα.

Ενώ το υποπροϊόν είναι εκείνο που προκύπτει από την παραγωγή του κύριου προϊόντος και έχει μικρή αξία σε σχέση με το κύριο προϊόν.

Τα υποπροϊόντα μπορούν να χωριστούν σε δύο βασικές κατηγορίες:

- εκείνα που μπορούν να πουληθούν στη μορφή με την οποία έχουν πραχθεί και
- εκείνα που απαιτούν παραπέρα επεξεργασία για να πουληθούν

Εκτός από την αξία πωλήσεως, η οποία χρησιμοποιείται σαν κριτήριο διαχωρισμού μεταξύ συμπαραγώγων και υποπροϊόντων πολλές φορές χρησιμοποιείται και το *κατά μονάδα προϊόντος μικτό κέρδος* όπως επίσης και το συνολικό μικτό κέρδος κατά προϊόν εκφρασμένο σε απόλυτους ή σχετικούς αριθμούς

Οι καλύτεροι μέθοδοι για την κοστολόγηση των υποπροϊόντων είναι:

1. η καθαρή αξία αφαιρείται από το συνολικό κόστος παραγωγής.
2. τα συνολικά κόστη αφαιρούνται από τις συνολικές πωλήσεις.
3. οι εισπράξεις από τις πωλήσεις μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.
4. τα υποπροϊόντα έχουν την μεταχείριση των συμπαραγόμενων.

Επίσης πολλές φορές από την παραγωγική διαδικασία παράγονται προϊόντα που η παραγωγή τους δεν είχε προβλεφθεί, όμως έχουν σχετική μικρή αξία. Αυτά τα προϊόντα λέγονται υποπαραγώγα ή υπολείμματα και μπορούν να πωληθούν ή όπως παράγονται ή αφού υποστούν κάποια

επεξεργασία καθώς επίσης να χρησιμοποιηθούν σαν πρώτη ύλη με την επιστροφή τους στην παραγωγή.

Σε μερικές περιπτώσεις τα προϊόντα που προκύπτουν στο σημείο διαχωρισμού δεν μπορούν να πωληθούν χωρίς επιπλέον επεξεργασία. Άρα στο σημείο αυτό δεν είναι γνωστή η αξία των πωλήσεων οπότε τα κοινά κόστη δεν μπορούν να κατανεμηθούν ώσπου να γίνει κάποια εκτίμηση μιας τερματής αξίας των πωλήσεων σ' αυτό το σημείο. Αυτό θα γίνει εφόσον αφαιρέσουμε τα μεταγενέστερα κόστη επεξεργασίας από τις τελικές πωλήσεις για να φθάσουμε στην αξία των τεκμαρτών πωλήσεων στο σημείο του διαχωρισμού.

5.6 Κοστολόγηση Συγκεκριμένης Λειτουργίας και Παροχής Υπηρεσίας

Μία υποδιαίρεση της κοστολόγησης κατά λειτουργία ή διαδικασία είναι η κοστολόγηση συγκεκριμένης λειτουργίας και παροχής υπηρεσιών.

Η κοστολόγηση συγκεκριμένης λειτουργίας είναι μία κοστολογική μέθοδος η οποία χρησιμοποιείται όταν ένας οικονομικός οργανισμός παράγει μόνο ένα προϊόν. Δηλαδή η παραγωγική διαδικασία καθοδηγείται μόνο από το προϊόν και συνήθως είναι μηχανοποιημένη ή αυτοματοποιημένη σε μεγάλο βαθμό. Η βιομηχανία τσιμέντων, γάλακτος, ορυχεία, κ.α χρησιμοποιούν αυτή τη μέθοδο.

Η διαδικασία εύρεσης του κόστους μονάδας είναι αρκετά απλή. Ο τύπος είναι ο εξής:

$\text{Κόστος μονάδας} = \frac{\text{Συνολικά κόστη περιόδου}}{\text{Αρ. μονάδων παραχθεισών σε μια περίοδο}}$
--

Η κοστολόγηση υπηρεσίας είναι ο υπολογισμός του κόστους κάθε συγκεκριμένης υπηρεσίας σε μια επιχείρηση π.χ καντίνα. Μπορούν να χαρακτηριστούν οι υπηρεσίες ως κέντρα κόστους υπηρεσίας ή τμήματα ή λειτουργίες.

Ο τρόπος με τον οποίο κοστολογούνται οι υπηρεσίες είναι ο ίδιος με τα προϊόντα. Οι επαναλαμβανόμενες υπηρεσίες κοστολογούνται με την εξής διαδικασία: συγκεντρώνονται τα κόστη άμεσα και έμμεσα για μια συγκεκριμένη περίοδο και καταμετρείται η ποσότητα της υπηρεσίας που παρέχεται την ίδια περίοδο. Έτσι βρίσκουμε το κόστος μονάδας της παρεχόμενης υπηρεσίας. Δηλαδή είναι ο ίδιος τύπος που χρησιμοποιούμε στην κοστολόγηση αποτελέσματος

Στις περιπτώσεις όπου οι παραγόμενες υπηρεσίες πωλούνται π.χ δημόσιες μεταφορές ο υπολογισμός ενός ρεαλιστικού κόστους μονάδος ο οποίος θα αντικατοπτρίζει την μέτρηση της προσφερόμενη υπηρεσίας είναι αρκετά δύσκολο να επιτευχθεί

Σε αυτή τη μέθοδο η κάθε υπηρεσία μπορεί να έχει διαφορετική μονάδα κόστους από κάποια άλλη. Έτσι πιθανές μονάδες κόστους μπορεί να είναι ο τόνος / χιλιόμετρο, επιβάτης, χιλιόμετρα στην υπηρεσία μεταφορές, στα νοσοκομεία μπορεί να είναι οι ημέρες νοσηλείας, ο αριθμός εγχειρήσεων, στον ηλεκτρισμό οι κιλοβατώρες, στα ξενοδοχεία οι διανυκτερεύσεις, στα εστιατόρια οι μερίδες και τέλος στα ΤΕΙ και ΑΕΙ οι τακτικοί φοιτητές και σπουδαστές κ.α.

Ο κάθε οργανισμός θα πρέπει να προσδιορίσει ποιο κόστος είναι πιο κατάλληλο για τους σκοπούς του. Όταν υπάρχει μια κοινή ομάδα κόστους είναι πιο εύκολο να γίνει σύγκριση μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων ή οργανισμών.

Σε πολλές επιχειρήσεις υπάρχουν υπηρεσίες που για να μετρηθεί το κόστος είναι απαραίτητο το φύλλο εργασίας, υπηρεσίες όπως συντήρηση μηχανημάτων, παροχή συμβουλών κ.α.

5.6.1 Κόστος Μονάδας στον Δημόσιο Τομέα

Τα Νηπιαγωγεία, τα Δημοτικά Σχολεία, η Τοπική Αυτοδιοίκηση, το Σύστημα Υγείας, η Αστυνομία και άλλες υπηρεσίες ανήκουν στο τομέα του Δημοσίου. Σε αυτούς του οργανισμούς σπάνια δημιουργείται κάποιο κέρδος ώστε να υπάρχει μέτρηση της αποτελεσματικότητά τους. Επομένως οικονομικές μετρήσεις αποδοτικότητας στηρίζονται στις μετρήσεις κόστους. Συλλέγονται κόστη με κάποιο μέτρο και υπολογίζεται το κόστος μονάδας.

Αυτά τα κόστη μονάδας έχουν τρεις βασικές χρήσεις.

- **Ως δείκτες σχετικής αποτελεσματικότητας.** Χρησιμοποιούνται στην σύγκριση απορρόφησης πόρων μεταξύ διαφόρων τομέων.
- **Ως μετρήσεις αποτελεσματικότητας** του ίδιου οργανισμού διαχρονικά. Οι μονάδες κόστους επιτρέπουν τη σύγκριση της αποτελεσματικότητας του ίδιου οργανισμού από χρόνο σε χρόνο. Έτσι φαίνεται πόσο αυξάνεται ή μειώνεται η αποτελεσματικότητα.
- **Ως βοηθήματα στον έλεγχο κόστους.** Είναι σημαντικό για εσωτερική χρήση που παράγονται περισσότερες και λεπτομερείς μονάδες κόστους οι οποίες αποκαλύπτουν τη χρήση συγκεκριμένων δαπανών.

Εκτός από τις χρήσεις τους οι μονάδες κόστους έχουν και τους εξής περιορισμούς.

- Η ποιότητα της παραγωγής δεν λαμβάνεται υπόψη.
- Το μείγμα των υπηρεσιών στις υπολογιζόμενες μονάδες κόστους μπορεί να διαφέρει.
- Χρησιμοποιούνται ενδεικτικές μετρήσεις και όχι αποτελέσματα.
- Και τέλος οι χονδρικές συγκρίσεις του κόστους σε εθνικό επίπεδο αγνοούν το γεγονός ότι υπάρχουν ενδογενείς διαφορές μεταξύ των διαφόρων περιοχών της χώρας.

Παρόλο που ο υπολογισμός του κόστους είναι απλή διαδικασία στην κοστολόγηση υπηρεσιών υπάρχουν όμως κάποια προβλήματα κοστολόγησης. Στους οργανισμούς όπως ΔΕΗ ΟΤΕ κ.α δημιουργείται το πρόβλημα συλλογής και ανάλυσης κόστους μεγάλης κλίμακας. Χρειάζεται να γίνεται διαχωρισμός στα κόστη τους.

Επίσης στους οργανισμούς παροχής υπηρεσιών από τα υψηλά σταθερά κόστη συντήρησης των εγκαταστάσεων τους, προκύπτει μεγάλο πρόβλημα. Σε αυτές τις περιπτώσεις τα κοστολογικά συστήματα αναλύουν τα κόστη σε σταθερά και μεταβλητά προκειμένου να αποκαλυφθούν οι επιδράσεις της μεταβλητής ζήτησης στο κόστος λειτουργίας τους.

5.7 Διαφορές μεταξύ των δύο Συστημάτων

Η συνεχής παραγωγή σε αντίθεση με την εξατομικευμένη παραγωγή, έχει το χαρακτηριστικό ότι από αυτήν παράγονται μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Γι αυτό το λόγο η συνεχής παραγωγή ονομάζεται και μαζική παραγωγή

Το σύστημα κόστους κατά έργου βασίζεται στο γεγονός ότι η παραγωγή οργανώνεται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παράγονται τα προϊόντα τα οποία ξεχωρίζουν το ένα από το άλλο, προϊόντα που παράγονται κατά παραγγελία ή γενικά προϊόντα που μπορούν αμέσως και με ακρίβεια να αναγνωριστούν και να τοποθετηθούν ατομικά σε χωριστές μονάδες, προϊόντα ή ομαδικά σε μικρές ομάδες που χρειάζονται ιδιαίτερη προσοχή και επιδεξιότητα να παραχθούν. Η παραγωγή αυτού του είδους οργανώνεται συνήθως όταν υπάρχουν σημαντικές διαφορές.

Βασικό χαρακτηριστικό επομένως της παραγωγής κατά έργο είναι η εξατομίκευση και η ανομοιογένεια των παραγόμενων προϊόντων.

Αντίθετα η κοστολόγηση παραγωγής κατά φάση εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουμε μαζική παραγωγή ομοιόμορφων προϊόντων με τα ίδια ακριβώς χαρακτηριστικά, όπου η παραγωγή συνεχίζεται για αρκετό χρόνο σε μια διαρκή ροή προϊόντων ή υλών που περνάει από διάφορα προκαθορισμένα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας της κάθε συγκεκριμένης επιχείρησης

Και τα δύο συστήματα κοστολόγησεως έχουν μελετηθεί και βασίζονται στη φυσική ροή της παραγωγής και παράλληλα στα συστήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

Έτσι στην κοστολόγηση κατά παραγγελία ή κατά έργο όπου τα προϊόντα διαφοροποιούνται και ξεχωρίζονται, οι καταχωρήσεις γίνονται και το κόστος συσσωρεύεται κατά έργο.

Στην κοστολόγηση κατά φάση όπου τα προϊόντα που παράγονται δεν διαφοροποιούνται και δεν μπορούν να ξεχωριστούν αλλά παράγονται σε μια συνεχή ροή κατά φάσεις, το κόστος καταχωρείται και συγκεντρώνεται για κάθε ομάδα και για ορισμένη περίοδο.

Και τα δύο συστήματα χρησιμοποιούν και υπολογίζουν μέσο κόστος για τα προϊόντα, που παράγονται και που ο αριθμός τους είναι συνήθως μεγαλύτερος στην κατά φάση κοστολόγηση

Επίσης και τα δύο συστήματα κοστολογήσεως, εκτός από τη συγκέντρωση του κόστους κατά προϊόν, κατατάσσουν και συγκεντρώνουν το κόστος κατά κέντρο ή θέση κόστους ή τμήμα και αυτό για να υποβοηθηθεί καλύτερα ο σχεδιασμός των επιχειρηματικών στόχων και ο έλεγχος πορείας των.

Μία ακόμα σημαντική διαφορά μεταξύ των αρχών κοστολόγησης σε σχέση με την κοστολόγηση κατά παραγγελία και την κοστολόγηση κατά λειτουργία είναι ότι στην κοστολόγηση κατά λειτουργία όλα τα κόστη, Εργατικά, Υλικά και ΓΒΕ απορροφώνται από τα κέντρα κόστους από τα οποία στη συνέχεια κατανέμονται στις παραγόμενες μονάδες. Αυτό διαφέρει από την κοστολόγηση κατά παραγγελία όπου τα εργατικά και τα υλικά επιβαρύνουν άμεσα την μονάδα κόστους ενώ μόνο τα ΓΒΕ κατανέμονται σε κέντρα κόστους από τα οποία στη συνέχεια κατανέμονται στις παραγόμενες μονάδες.

5.8 Έρευνα σε εκδοτικές Εταιρείες

Σύμφωνα με μία έρευνα που έγινε σε εκδοτικές εταιρίες, χρησιμοποιούν την κοστολόγηση για να λύσουν κάποια προβλήματα όπως τον υπολογισμό προϋπολογιστικού κόστους για την σύνταξη προσφορών, έλεγχος προϋπολογιστικού κόστους, μελέτη αποκλίσεων, σύνταξη προϋπολογισμού, κάλυψη του Κώδικα Βιβλίων & στοιχείων.

Οι περισσότερες εταιρίες χρησιμοποιούν το σύστημα της εξατομικευμένης παραγωγής και ως τεχνική κοστολόγησης την τεχνική του πλήρους κόστους.

Η επιλογή του συστήματος εξατομικευμένης παραγωγής έγινε κυρίως από τις εκδοτικές οι οποίες παράγουν περισσότερα του ενός προϊόντος. Ακόμα όμως και αυτές, κατά την κοστολόγηση κατά εντολή παραγωγής προσδιορίζουν το κόστος κατά φάση για κάθε προϊόν.

Με αυτό το σύστημα γνωρίζουμε το κόστος κατά εντολή παραγωγής αλλά και το κόστος φάσεων αυτής. Στο τελικό αποτέλεσμα εμφανίζεται το κόστος ανά προϊόν.

Η τεχνική του πλήρους κόστους επιλέχθηκε λόγω των παρακάτω πλεονεκτημάτων:

- Ο διαχωρισμός των Γ.Β.Ε σε σταθερά και μεταβλητά δεν είναι πάντα εφικτός.
- Ο καθορισμός της τιμής του προϊόντος απαιτεί την γνώση του πλήρους και όχι του οριακού κόστους.
- Το πλήρες κόστος προσφέρεται για την συνταγή του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως που προορίζονται να πληροφορήσουν τους τρίτους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΜΕΘΟΔΟΙ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΩΝ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΩΝ

ΕΞΟΔΩΝ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

6.1 Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Με την μέχρι τώρα ανάλυση των μεθόδων κοστολόγησης διαπιστώσαμε ότι έχουμε δύο μεθόδους επιμερισμού των Γ.Β.Ε. Η σημαντική διαφορά τους είναι ότι στην παραδοσιακή μέθοδο χρησιμοποιούμε τα Κέντρα Κόστους ενώ στην σύγχρονη τους Οδηγούς Κόστους.

Τα έμμεσα κόστη ή γενικά ή κοινά είναι εκείνα τα οποία προκύπτουν εξαιτίας περισσότερων κοστολογητέων αντικειμένων είτε προϊόντων ή τμημάτων ή παραγγελιών.

Όλα τα υλικά, εργατικά και οι δαπάνες τα οποία δεν είναι εύκολο να χαρακτηριστούν ως άμεσα λέγονται έμμεσα υλικά. Τα στοιχεία του έμμεσου κόστους λέγονται Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Τα Γ.Β.Ε συμπεριλαμβάνουν εκτός από τις δαπάνες και διάφορα είδη έμμεσου κόστους, οπότε ο προσδιορισμός τους είναι μια διαδικασία πολύπλοκη. Για να γίνει κατανοητό πως προκύπτουν τα Γ.Β.Ε που επιβαρύνουν ένα προϊόν, πρέπει αναλύσουμε τα Κέντρα Κόστους, την Κατανομή Κόστους και τον Επιμερισμό Κόστους.

6.2 Απορρόφηση των Γ.Β.Ε

Τα άμεσα κόστη είναι δυνατόν να κατανεμηθούν απ' ευθείας στα κέντρα κόστους. Ενώ τα έμμεσα συνήθως αφορούν περισσότερα κέντρα κόστους οπότε υπάρχει ανάγκη να επιμερισθούν με τη χρήση βάσεων επιμερισμού. Ο

καταλογισμός Γ.Β.Ε είναι η επίρριψη Γ.Β.Ε, αναλογικά, σε κάθε μονάδα παραγόμενου προϊόντος και ο συνυπολογισμός τους στο κόστος παραγωγής. Είναι σημαντικό να τονίσουμε την σπουδαιότητα του τρόπου καταλογισμού των Γ.Β.Ε όταν παράγονται προϊόντα διαφορετικά, άρα απαιτούν διαφορετικές παραγωγικές διαδικασίες.

Για να προσδιορίσουμε την ποσότητα των Γ.Β.Ε που θα απορροφηθούν από κάθε μονάδα κόστους είναι απαραίτητο να εξάγουμε ένα συντελεστή ο οποίος υπολογίζεται με τη χρήση δύο παραγόντων:

- Τα συνολικά Γ.Β.Ε που αφορούν ένα δεδομένο κέντρο κόστους ως αριθμητική κλάσματος και
- Μια συγκεκριμένη βάση απορρόφησης π.χ ώρες άμεσης εργασίας, ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, κτλ ως παρανομαστή του κλάσματος.

Συντελεστής απορρόφησης Γ.Β.Ε ενός κέντρου κόστους =

**Συνολικά Γ.Β.Ε του κέντρου κόστους / Συνολική ποσότητα της βάση
Επιμερισμού που χρησιμοποιήθηκε στο κέντρο κόστος**

6.3 Κέντρα κόστους

Το κέντρο κόστους είναι η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της, με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας. Στην ουσία πρέπει να δημιουργούνται αρκετά τέτοια κέντρα κόστους έτσι ώστε όλα τα έμμεσα κόστη να είναι δυνατό να μπορούν να κατανεμηθούν σε συγκεκριμένο κέντρο.

Τα κέντρα κόστους τα διακρίνουμε σε τρία είδη:

- ❖ Βοηθητικά, αυτά δεν αποτελούν βασικά κέντρα δραστηριότητας της επιχείρησης αλλά δημιουργούνται για να συγκεντρώνονται σε αυτά κόστη τα οποία στη συνέχεια κατανέμονται στα κύρια κέντρα κόστους
- ❖ Ανεξάρτητα, είναι εκείνα τα οποία παρέχουν υπηρεσίες σε κύριο ή κύρια τμήματα, δηλαδή μετέχουν στην παραγωγή κατά τρόπο έμμεσο και εξυπηρετούν γενικές ανάγκες της επιχείρησης
- ❖ Κύρια, είναι εκείνα στα οποία συντελείται ένα μέρος της κατεργασίας ενός προϊόντος.

Πρακτικά ένα κέντρο κόστους είναι μία μέθοδος με την οποία τα διάφορα κόστη συγκεντρώνονται .

Η κατανομή του κόστους στα κέντρα ή θέσεις επιτυγχάνεται με τη βοήθεια δύο οργανωτικών μέσων. Η πρώτη δυνατότητα είναι η εσωλογιστική, δηλαδή χρεοπίστωση των λογαριασμών και η δεύτερη δυνατότητα, η εξωλογιστική με τη κατανομή του κόστους με την βοήθεια των πινάκων, καταχώριση σε πίνακες, καταστάσεις, φύλλα και καρτέλες.

6.4 Φύλλο Επιμερισμού

Στα πλαίσια της οργανωτικής μορφής σπουδαία θέση κατέχει το φύλλο επιμερισμού του κόστους. Το Φ.Ε περιέχει σε κάθετη διάταξη τα είδη του κόστους και σε οριζόντια διάταξη τα κέντρα κόστους τα οποία ονομάζονται και θέσεις κόστους ή τμήματα με βασική αποστολή:

- ✓ Την υποδοχή όλων των ειδικών κόστους μιας περιόδου που προκλήθηκαν από τη παραγωγή και διάθεση των προϊόντων μιας επιχείρησης.
- ✓ Την κατανομή των διαφόρων αναλώσεων στα κέντρα κόστους στα οποία προέκυψαν αυτές οι αναλώσεις.

- ✓ Την μετακύλιση ή επιμερισμό του κόστους των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια τμήματα
- ✓ Την εξεύρεση των συντελεστών επιβάρυνσης του έμμεσου κόστους.
- ✓ Συμπληρωματικά, τον προσδιορισμό στατιστικών δεδομένων και δεικτών για την άσκηση ελέγχου της παραγωγικότητας των επιμέρους κέντρων κόστους.

ΠΙΝΑΚΑΣ 6.1

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΦΥΛΛΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ						
ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΒΟΗΘΗΤΙΚΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ			ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ		
	ΕΝΕΡΓΕΙΑ	ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ	ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	A	B	Γ
ΑΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ (κατά είδος)						
ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ (κατά είδος)						
ΣΥΝΟΛΟ						
ΕΠΑΝΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ ΚΟΣΤΟΥΣ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ						
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗΣ ΓΙΑ ΤΑ ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ						

Τα άμεσα κόστη θα κατανεμηθούν απ' ευθείας στους φορείς που προκάλεσαν την γέννησή τους.

Τα έμμεσα κόστη επιβαρύνουν όχι ένα αλλά περισσότερα κέντρα κόστους, έτσι επειδή πρέπει να επιμερισθούν πάνω σε συγκεκριμένη βάση δημιουργούνται συντελεστές απορρόφησης. Επειδή η κατεργασία των παραγόμενων ειδών γίνεται στα κύρια κέντρα κόστους πρέπει το σύνολο των γενικών εξόδων να χρεωθεί σε αυτά τα κέντρα.

6.5 Γ.Β.Ε και Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα αναπτύχθηκε προκειμένου να καλυφθούν τα κενά που εμφανίζονται κατά την απορρόφηση του έμμεσου κόστους από τα επιμέρους κέντρα κόστους σύμφωνα με την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα ABC, σημαίνει η απόδοση των γενικών εξόδων υποστήριξης της παραγωγής στα προϊόντα ή τις γραμμές παραγωγής με την χρήση των οδηγών κόστους, δηλαδή τις δραστηριότητες που δημιουργούν κόστους.

Με την μέθοδο ABC τα Γ.Β.Ε κατατάσσονται με διαφορετικό τρόπο από ότι με τον παραδοσιακό σύστημα.

Υπάρχουν τα μεταβλητά κόστη μικρής διάρκειας τα οποία ποικίλουν με την μεταβολή της παραγωγής.

Τα μεταβλητά κόστη μεγάλης διάρκειας τα οποία μεταβάλλονται με την μεταβολή της παραγωγής, η οποία μεταβάλλεται όχι άμεσα αλλά με βάση άλλες μετρήσεις σχετικές με την παραγωγική δραστηριότητα, π.χ κόστη σχετικά με επικουρικές δραστηριότητες όπως τακτοποίηση υλικών.

Τα σταθερά κόστη είναι τα κόστη τα οποία δεν μεταβάλλονται σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο π.χ η αμοιβή του διευθύνοντα σύμβουλου.

6.6 Οδηγοί κόστους και δεξαμενές κόστους

Οδηγός κόστος μπορεί να ορισθεί οποιαδήποτε δραστηριότητα δημιουργεί κόστος. Στη χρήση ενός συστήματος κατά δραστηριότητα είναι απαραίτητο να επιλεγούν οδηγοί κόστους και τα σχετικά κόστη να συγκεντρωθούν στις δεξαμενές κόστους.

Οι δεξαμενές κόστους είναι παρόμοιες με τα κέντρα κόστους στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Τα κόστη συγκεντρώνονται με βάση την δραστηριότητα η οποία κατευθύνει τα κόστη.

Στο πίνακα 6.2 αναφέρουμε μερικές βάσεις επιμερισμού.

ΠΙΝΑΚΑΣ 6.2

Δραστηριότητα (Δεξαμενή Κόστους)	Πιθανοί οδηγοί Κόστους Βάσεις Επιμερισμού
Εκτέλεση παραγγελίας	Αρ. παραγγελιών Αρ. πελατών Αρ. παραγγελιών κατά μεγέθους κτλ
Ποιοτικός έλεγχος	Αρ. ελέγχων Αρ. ελαττωματικών Αρ. παραλαβών Αρ. πελατών Συχνότητα ελέγχου κτλ
Έλεγχος παραγωγής	Αρ. εργαζομένων Αρ. αλλαγών προγράμματος Αρ. παραγόμενων παρτίδων κτλ
Μηχανολογική υποστήριξη	Αρ. προετοιμασιών Αρ. ωρών παραγωγής Αρ. ελαττωματικών κτλ

6.7 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της μεθόδους Κοστολόγησης κατά δραστηριότητα

Τα πλεονεκτήματα αυτής της μεθόδου είναι:

- ✓ Περισσότερο ρεαλιστικά κόστη προϊόντων ιδιαίτερα όταν τα βοηθητικά Γ.Β.Ε αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα του συνολικού κόστους
- ✓ Περισσότερα Γ.Β.Ε μπορούν να κατανεμηθούν στα προϊόντα
- ✓ Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα αναγνωρίζει τις δραστηριότητες που παράγουν κόστος και όχι τα προϊόντα, ενώ τα προϊόντα καταναλώνουν δραστηριότητες.
- ✓ Επίσης δίνει μεγάλη σημασία στην πραγματική συμπεριφορά του κόστους και βοηθάει στη μείωση του και εντοπίζει τις δραστηριότητες οι οποίες δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν.
- ✓ Και τέλος είναι ελαστική στην κατανομή του κόστους σε δραστηριότητες.

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα δεν έχει μόνο θετικά αλλά παρουσιάζει ορισμένα σημαντικά μειονεκτήματα:

- ✓ Η εκλογή των οδηγών κόστους δεν είναι απλή υπόθεση. Δεν σημαίνει ότι ένας οδηγός κόστος αντιστακλά τα πραγματικά κόστη.
- ✓ Η άμεση συσχέτιση των οδηγών κόστους με τα ποσά των Γ.Β.Ε.
- ✓ Είναι δύσκολο να κατανεμηθούν τα κόστη σε μία δραστηριότητα, γιατί μπορούν να αφορούν περισσότερες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΚΑΙ ΣΥΓΧΡΟΝΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ

7.1 Σύγκριση Παραδοσιακών και Σύγχρονων Μεθόδων

Η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι μια πιο σύγχρονη προσέγγιση στην κοστολόγηση προϊόντων, που προσπαθεί να καλύψει τα κενά που δημιουργούν τα κέντρα κόστους. Σύμφωνα με τους καθηγητές Kaplan and Cooper του πανεπιστημίου Χάρβαρντ, οι διάφορες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται μέσα σε μια επιχείρηση απορροφούν έμμεσα κόστη.

Το βασικό χαρακτηριστικό της μεθόδου ABC είναι ότι τα έμμεσα κόστη που προκύπτουν από τις διάφορες δραστηριότητες εκχωρούνται στις παραγόμενες μονάδες προϊόντων ανάλογα με την συχνότητα κατανάλωσης έμμεσου κόστους από κάθε προϊόν.

Παραδοσιακά το έμμεσο κόστος καταλογίζεται στις παραγόμενες μονάδες με την χρήση των βάσεων καταλογισμού, όπως αναφέραμε στα προηγούμενα κεφάλαια. Με αυτό τον τρόπο αυξάνεται η παραγωγή μειώνεται η επιβάρυνση του έμμεσου κόστους ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

Στην κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι σε θέση να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την κατανάλωση έμμεσου κόστους από ένα συγκεκριμένο κόστος. Στηρίζεται στο γεγονός ότι εάν η παραγωγή και διακίνηση ενός προϊόντος απαιτεί την χρήση μεγάλου αριθμού υπηρεσιών και δραστηριοτήτων της επιχείρησης θα πρέπει να επιβαρύνεται με μεγαλύτερη ποσότητα έμμεσου κόστους από ένα άλλο προϊόν το οποίο δεν απαιτεί την χρήση τόσων μονάδων δραστηριότητας.

Η διοίκηση με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα απλουστεύει τις λειτουργίες της. Και αυτό επιτυγχάνεται με την μείωση των περιττών δραστηριοτήτων με αποτέλεσμα να μειώνονται τα συνολικά κόστη.

Ενώ τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης προκειμένου να μειώσουν το μοναδιαίο κόστος αυξάνουν την παραγωγή χωρίς να υπολογίζουν τις συνέπειες από την συσσώρευση των αποθεμάτων.

Τα έμμεσα κόστη επιβαρύνουν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους όποτε προκύπτουν συντελεστές απορρόφησης στους παραδοσιακούς μεθόδους. Κανόνες για την επιλογή συντελεστών δεν υπάρχουν και διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση. Το σύνολο των γενικών εξόδων πρέπει να χρεωθεί στις μονάδες κόστους.

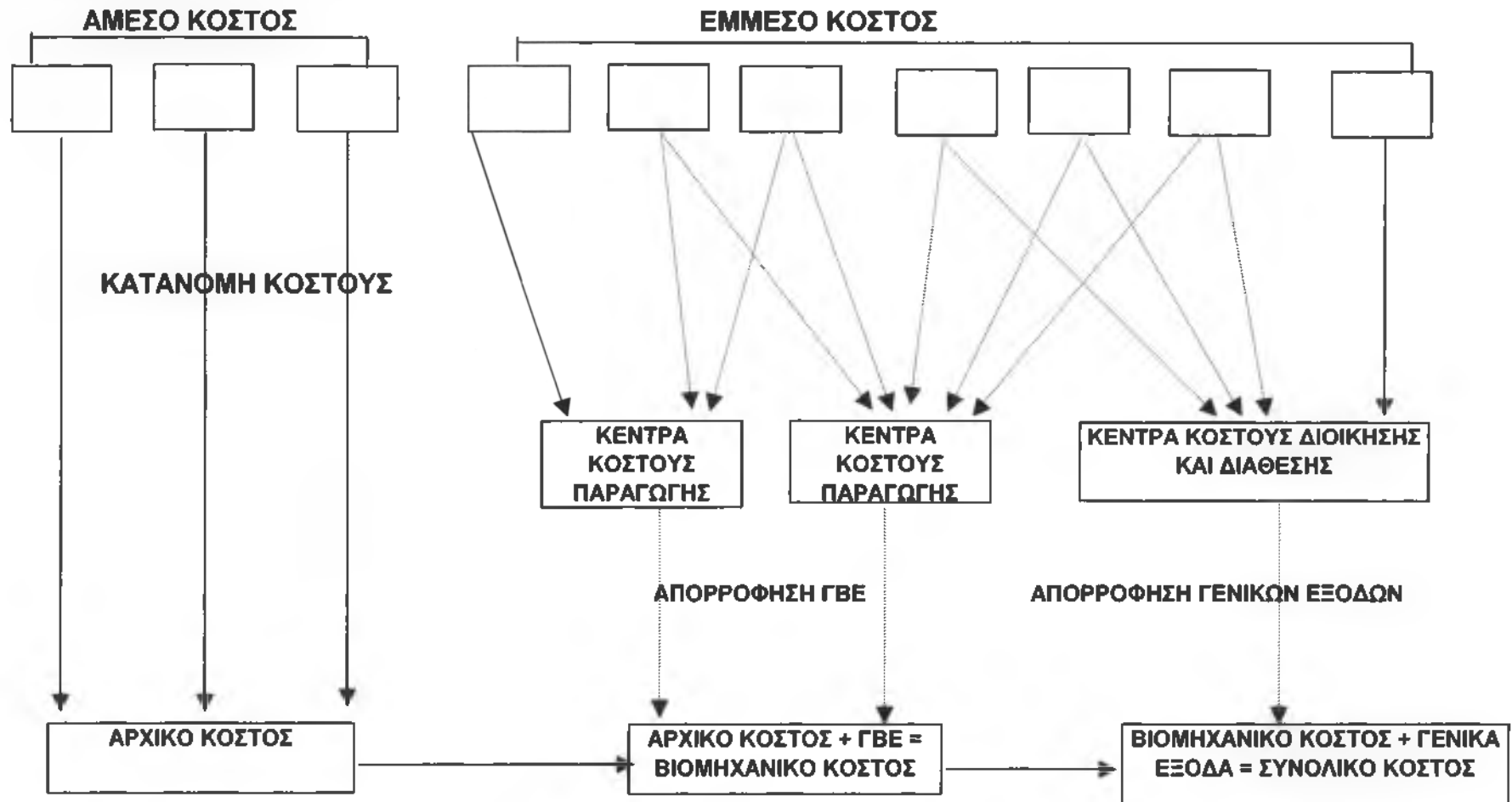
Στο διάγραμμα 7.1 και 7.2 βλέπουμε ότι υπάρχουν πολλές ομοιότητες μεταξύ των δύο συστημάτων. Και στα δυο συστήματα τα άμεσα κόστη οδηγούνται απευθείας στα τελικά προϊόντα, ενώ τα έμμεσα κόστη κατευθύνονται στα προϊόντα δια μέσου μια διαδικασίας.

Σε ένα παραδοσιακό σύστημα τα έμμεσα κόστη επιβαρύνουν τα τελικά προϊόντα με τη χρήση δύο βάσεων απορρόφησης. Αντίθετα στο σύστημα ABC χρησιμοποιεί πολλές βάσεις απορρόφησης. Για αυτό το λόγο η χρήση του ABC παράγει πιο ρεαλιστικά κόστη προϊόντων ή υπηρεσιών ειδικότερα όταν ΓΒΕ είναι μεγάλα.

Ένα σύστημα ABC προσδιορίζει τις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης όπως αποστολή, συναρμολόγηση, διαχείριση υλικών, αγορά κ.α. Προσδιορίζει τους παράγοντες που προσδιορίζουν τα κόστη μιας δραστηριότητας, γνωστοί ως οδηγοί κόστους.

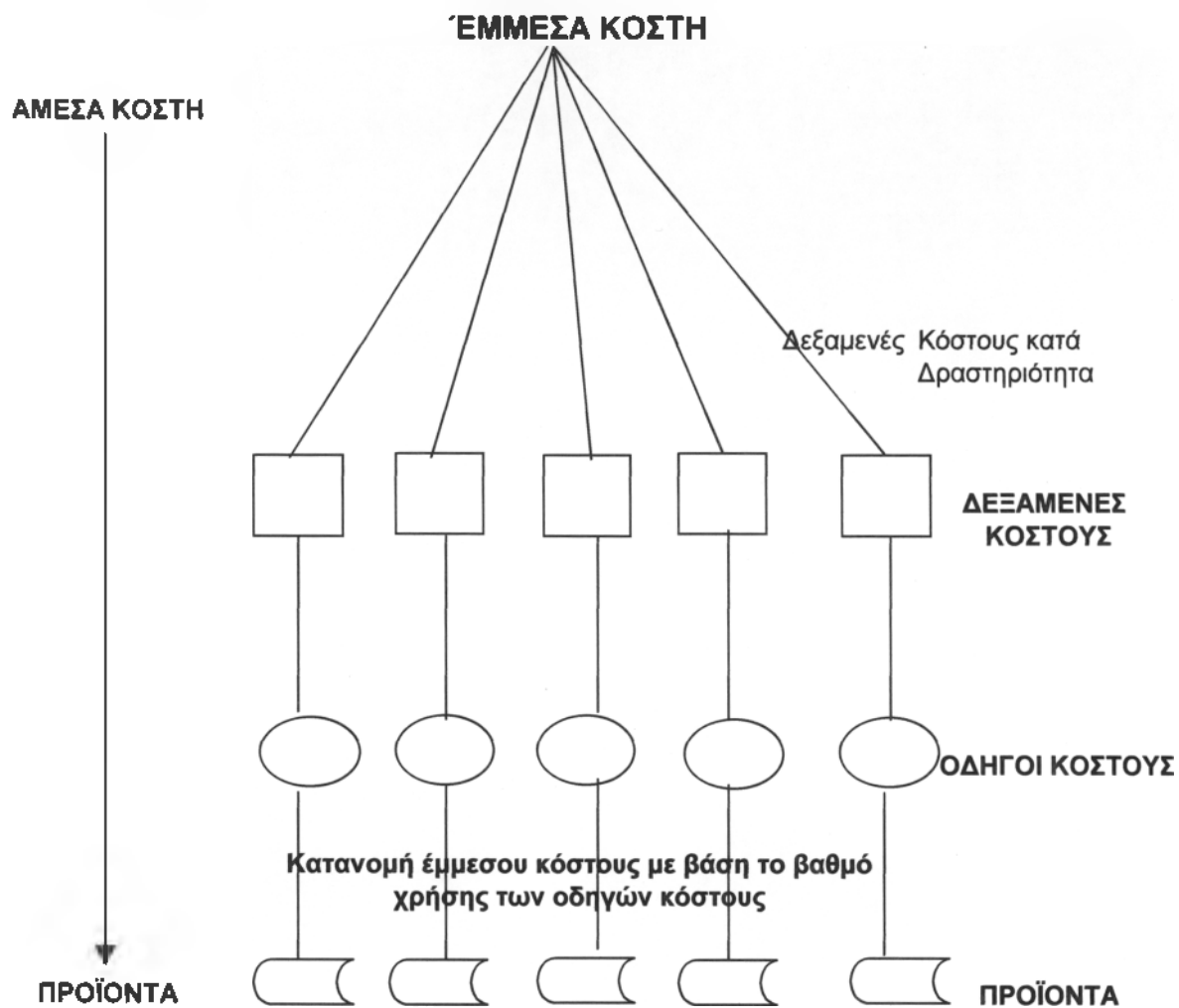
Και συγκεντρώνει το συνολικό κόστος κάθε δραστηριότητας στις δεξαμενές κόστους, οι οποίες λειτουργούν όπως τα κέντρα κόστους στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης.

Παραδοσιακό Σύστημα Ροής του Συνολικού Κόστους



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 7.1

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΡΟΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ABC



ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 7.2

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Η κοστολόγηση δίνει στους αρμόδιους τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με το κόστος. Έχει σαν αποστολή τον ακριβή υπολογισμό του κόστους των προϊόντων ή υπηρεσιών. Χρησιμοποιούμε την κοστολόγηση:

1. για την άσκηση της τιμολογιακής πολιτικής
2. για να προσδιορίσουμε την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης
3. για να μπορέσουμε να ασκήσουμε Management των αποθεμάτων
4. χρειαζόμαστε το κόστος των προϊόντων που παράγονται για να προσδιορίσουμε το καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης και τα περιοδικά αποτελέσματα από την επιχειρηματική μας δραστηριότητα.

Τα είδη κόστους που εισέρχονται στην κοστολόγηση είναι τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Στα δύο πρώτα στοιχεία είναι εύκολος ο προσδιορισμός του κόστους τους. Αλλά τα Γ.Β.Ε παρουσιάζουν μια δυσκολία. Υπάρχουν δύο μέθοδοι επιμερισμού των ΓΒΕ. Η πρώτη γίνεται με την χρησιμοποίηση συντελεστών απορρόφησης και κέντρα κόστους ενώ η δεύτερη μέθοδος χρησιμοποιεί για βάση επιμερισμού οδηγούς κόστους .

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό, τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση.

Οποιαδήποτε μέθοδος κοστολόγησης και αν ακολουθήσουμε εφαρμόζονται οι βασικές αρχές κοστολόγησης σχετικά με την ταξινόμηση, την ανάλυση, την κατανομή και την απορρόφηση.

Τα δύο βασικά συστήματα κοστολόγησης είναι, η εξατομικευμένη κοστολόγηση και κοστολόγηση κατά φάση. Το σύστημα εξατομικευμένης εφαρμόζεται όταν η επιχείρηση παράγει διαφορετικά προϊόντα σύμφωνα με

τις απαιτήσεις του πελάτη, ενώ η κοστολόγηση κατά φάση εφαρμόζεται σε συνεχή μαζική παραγωγή.

Για να είναι ένα σύστημα αποτελεσματικό πρέπει να υπάρχει καλό σύστημα ελέγχου παραγωγής, καλή παρακολούθηση της ροής των εργασιών και καλό λογιστικό σύστημα για την παρακολούθηση των υλικών και της εργασίας.

Η κοστολόγηση έργου χρησιμοποιείται όταν η εργασία γίνεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του πελάτη. Η κοστολόγηση παρτίδας είναι όμοια με τη κοστολόγηση έργου και χρησιμοποιείται για την παραγωγή ομοειδών μονάδων κόστους.

Η κοστολόγηση λειτουργίας εφαρμόζεται όταν συνεχόμενες διαδικασίες παράγουν ομοειδής μονάδες προϊόντων. Η κοστολόγηση λειτουργίας περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης αποτελέσματος, κοστολόγηση υπηρεσίας και κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής

Και η συνεχής κοστολόγηση χρησιμοποιείται όταν η παραγωγή ακολουθεί μια σειρά αλληπάλληλων διαδικασιών, με τρόπο αυτόματο.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΑΓΡΑΦΙΩΝ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

▪ Κ / Ο	Ανάλυση Κόστους / Οφέλους
▪ Ε.Γ.Λ.Σ	Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
▪ Γ.Β.Ε	Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα
▪ Α.Υ	Άμεσα Υλικά
▪ Α.Ε	Άμεσα Εργατικά
▪ ΩΛΜ	Ώρες Συντήρησης Μηχανημάτων
▪ ΩΑΕ	Ώρες Άμεσης Εργασίας
▪ Φ.Ε	Φύλλο Επιμερισμού
▪ ΑΒC	Κοστολόγηση κατά Δραστηριότητα

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **ΙΩΑΝΝΑ ΔΗΜΟΠΟΥΛΟΥ-ΔΗΜΑΚΗ**, *ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ*, ΕΚΔ.ΟΙΚΟΣ INTERBOOKS.
- **ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ Π. ΚΟΥΛΙΕΡΗ**, *ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ*, ΑΘΗΝΑ 1986.
- **ΓΙΑΝΝΗΣ Κ. ΠΑΓΓΕΙΟΣ**, *ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΕΥΧΟΣ I & II*, ΕΚΔ. Α.ΣΤΑΜΟΥΛΑΚΗΣ, ΑΘΗΝΑ ΠΕΙΡΑΙΑ 1993.
- **ΓΕΩΡΓΙΟΣ Ι. ΒΕΝΙΕΡΗΣ**, *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ*, ΕΚΔ. ΣΜΠΙΛΙΑΣ, ΑΘΗΝΑ 1986.
- **ΒΥΡΩΝΟΣ ΖΑΠΠΑ**, *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ*, ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΔΙΔΑΚΤΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ 1992.
- **ΑΓΓΕΛΟΣ Α. ΤΣΑΚΛΑΓΚΑΝΟΣ**, *ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ*, ΕΚΔ. ΟΙΚΟΣ ΑΔΕΛΦΩΝ ΚΥΡΙΑΚΙΔΗ Α. Ε, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 1995.
- **ΙΩΑΝΝΗΣ Δ. ΚΕΧΡΑΣ**, *ΒΙΒΛΙΟ ΑΠΟΘΗΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ-ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ, ΤΟΜΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΣ*, ΑΘΗΝΑ 1996.
- **ΙΩΑΝΝΟΥ ΑΘ. ΤΣΙΑΚΛΑΓΚΑΝΟΥ**, *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ I*, ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΔΙΔΑΚΤΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ 1982.
- **ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΗ**, *ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ & ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ*, ΕΚΔ. ΒΡΥΚΟΥΣ Ε.Ε, ΑΘΗΝΑ 1992.