

ΜΕΛΕΤΗ
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ
ΣΤΗΝ
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΖΩΓΡΑΦΑΚΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ

**ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**

ΖΩΓΡΑΦΑΚΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ

A.M. 6832

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2014

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	5
---------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΧΡΗΜΑΤΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ, ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.

2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	9
2.2 ΧΡΗΜΑΤΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	10
2.3 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	10

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

3.1 ΚΟΣΤΟΣ.....	12
3.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΔΡΟΜΗ.....	12
3.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	15
3.4 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ – ΜΥΛΟΙ ΚΡΗΤΗΣ ΑΕ

4.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΔΡΟΜΗ.....	33
4.2 ΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	35
4.3 ΠΟΡΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΩΝ.....	35
4.4 ΠΡΟΙΟΝΤΑ.....	37
4.5 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ.....	41
4.6 ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	42

4.7 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	43
-------------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:

5.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	45
-------------------------------	----

5.2 ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	50
--	----

5.2.1 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ	50
-------------------------	----

5.2.2 ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ.....	56
--------------------------	----

5.2.3 ΓΕΝΙΚΑ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ.....	58
-------------------------------------	----

5.2.4 ΔΥΣΚΟΛΙΕΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	58
--	----

5.2.5 ΡΟΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	60
---	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	66
--	----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	67
--------------------	----

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	69
-----------------	----

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αντικείμενο της εργασίας είναι η μελέτη περίπτωσης στην κοστολόγηση επιχείρησης.

Για τις ανάγκες της εργασίας επιλέχθηκε η ανώνυμη εταιρεία ΜΥΛΟΙ ΚΡΗΤΗΣ ΑΕ με έδρα τη Σούδα του δήμου Χανίων.

Είναι η μεγαλύτερη βιομηχανία που είναι εγκατεστημένη στον Νομό Χανίων και η δεύτερη από τις είκοσι μεγαλύτερες επιχειρήσεις του κλάδου της αλευροβιομηχανίας στην Ελλάδα με κριτήρια τον κύκλο εργασιών και το σύνολο απασχολούμενων κεφαλαίων για τη χρήση 2011. (στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής όπως αυτά δημοσιεύτηκαν στην εφημερίδα Καθημερινή την 20/8/2012).

Αρχικά στο κεφάλαιο 1 της μελέτης θα γίνει αναφορά στην μεθοδολογία της ερευνητικής προσέγγισης

Στο κεφάλαιο 2 θα γίνει αναφορά στις έννοιες της λογιστικής, των κλάδων της και συγκεκριμένα της χρηματοοικονομικής και διοικητικής λογιστικής και τις μεταξύ τους διαφορές.

Στη συνέχεια στο κεφάλαιο 3 θα γίνει αναφορά στην έννοια, το σκοπό και τη σημασία της κοστολόγησης και της αναγκαιότητάς της για την επιχείρηση καθώς επίσης και της ιστορικής της διαδρομής.

Στο κεφάλαιο 4 θα γίνει παρουσίαση της εταιρείας που επιλέχθηκε και συγκεκριμένα της ΑΕ ΜΥΛΟΙ ΚΡΗΤΗΣ

Στο κεφάλαιο 5 θα γίνει αναλυτική παρουσίαση των μεθόδων κοστολόγησης των προϊόντων που η εταιρεία έχει υιοθετήσει

Στο κεφάλαιο 6 θα αναφερθούν τα συμπεράσματα της μελέτης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Λογιστική ονομάζεται η επιστήμη η αποστολή της οποίας είναι η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε σχέση με την οικονομική μονάδα οι οποίες χρησιμοποιούνται για την λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Κατά συνέπεια η λογιστική ασχολείται με την συλλογή οικονομικών δεδομένων, τα οποία ομαδοποιεί, καταχωρεί και κοινοποιεί σε όλους τους άμεσα και έμμεσα ενδιαφερόμενους της επιχείρησης.

Οι πληροφορίες αυτές είναι απαραίτητες για την λήψη αποφάσεων ως προς τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της επιχείρησης από την διοίκηση της .

Επίσης οι πληροφορίες αυτές συλλέγονται και χρησιμοποιούνται από τρίτους οι οποίοι συμβάλλουν με κεφάλαιο στην επιχείρηση ,όπως είναι οι μέτοχοι, οι τράπεζες καθώς και όλοι εκείνοι που έχουν οικονομικά συμφέροντα γύρω από την δομή, τον τρόπο και το αποτέλεσμα δραστηριοποίησης της, όπως οι προμηθευτές, οι φορολογικές υπηρεσίες, τα συνδικάτα των εργαζομένων, οι πελάτες, οι ρυθμιστικές αρχές, κτλ.

Η λογιστική χωρίζεται σε δύο κλάδους, την χρηματοοικονομική λογιστική (financial accounting) και τη διοικητική λογιστική (management accounting).

1.2 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Ο ρόλος της χρηματοοικονομικής λογιστικής επικεντρώνεται κυρίως στην πληροφόρηση όλων των ενδιαφερομένων που βρίσκονται εκτός επιχείρησης, όπως είναι οι επενδυτές, οι τράπεζες, οι πιστωτές, το κράτος κτλ. Οι πληροφορίες αυτές συγκεντρώνονται σε εκθέσεις – καταστάσεις προκαθορισμένης (προδιαγεγραμμένης) μορφής που δημοσιοποιούνται σε ορισμένα τακτά χρονικά διαστήματα.

Η πληροφόρηση αυτή παρέχεται κατά το μεγαλύτερο μέρος της μέσω των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης (annual financial statements).

Οι επιχειρήσεις υπολογίζουν και δημοσιεύουν τα χρηματοοικονομικά τους στοιχεία, όπως είναι το κέρδος και το κόστος αποθεμάτων με βάση τις γενικά παραδεχτές αρχές της λογιστικής και τα λογιστικά πρότυπα, εθνικά ή και διεθνή, με σκοπό την ικανοποίηση των τρίτων.

Η χρηματοοικονομική λογιστική δίνει κυρίως έμφαση στο σύνολο της επιχείρησης και δεν ασχολείται με θέματα που αφορούν γραμμές προϊόντων ή τμήματα της επιχείρησης.

1.3 ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η διοικητική λογιστική αποσκοπεί στην εσωτερική πληροφόρηση της διοίκησης σε όλα τα επίπεδα της σε σχέση, πρώτον, με την ανάλυση του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης (cost accounting), δεύτερον με τον προγραμματισμό (planning) της δράσης της επιχείρησης, τρίτον, με τον έλεγχο (control) της υλοποίησης του προγραμματισμού αυτού, και τέταρτον, με την αξιολόγηση (evaluation) της απόδοσης δραστηριοτήτων και ατόμων. (Βενιέρης Γ., Κοέν Σ, 2007)

Η διοικητική λογιστική παρέχει πληροφόρηση η οποία διαχέεται στους αρμόδιους αποδέκτες μέσα στην επιχείρηση και αναφέρεται στην αποδοτικότητα προϊόντων, πελατών, καναλιών διανομής, γραμμών παραγωγής κτλ.

Οι πληροφορίες αυτές χρησιμοποιούνται κυρίως για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τον καταμερισμό των πόρων της επιχείρησης, υλικών και ανθρώπινων, και σε ορισμένες περιπτώσεις για τιμολογιακούς σκοπούς.

Επίσης η διοικητική λογιστική παρέχει και πληροφόρηση προς τη διοίκηση για την λήψη αποφάσεων στρατηγικής και τακτικής σε θέματα που έχουν μακροχρόνιο ορίζοντα, όπως η εισαγωγή νέων προϊόντων, οι επενδύσεις σε τεχνολογικό εξοπλισμό κτλ. Οι ανάγκες της διοίκησης επηρεάζουν άμεσα την συχνότητα και την μορφή της πληροφόρησης που παρέχεται από την διοικητική λογιστική.

Στη διοικητική λογιστική το κόστος δεν ορίζεται μονοσήμαντα αλλά αντίθετα μπορεί να έχει διαφορετικά περιεχόμενα ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο προορίζεται να χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφορία.

Το αντικείμενο της ανάλυσης του κόστους λειτουργίας της επιχείρησης (π.χ. κόστος παραγωγής, κόστος πωλήσεων, κόστος διοίκησης κτλ) είναι τόσο κεντρικό και βασικό στα πλαίσια της διοικητικής λογιστικής ώστε με την ονομασία λογιστική κόστους να παρουσιάζει σε κάποιο βαθμό αυτονομία αλλά και πολλές φορές να υπάρχει η τάση από διάφορους συγγραφείς να την ταυτίζουν την λογιστική κόστους με την διοικητική λογιστική. (ΒενιέρηςΓ.,Κοέν Σ., 2007)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ,

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΔΡΟΜΗ

2.1 ΚΟΣΤΟΣ

Κόστος είναι η αξία των συντελεστών παραγωγής (γη, εργασία, κεφάλαιο) που συνδυάζονται για να δημιουργηθούν αγαθά και υπηρεσίες τα οποία θα μεταπωληθούν με σκοπό το κέρδος.

Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους προκειμένου να παραχθούν αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία εμπορεύεται μια επιχείρηση είναι

- έχει θυσιαστεί συγκεκριμένη ποσότητα χρήματος σε συντελεστές παραγωγής
- η επιχείρηση έχει προβεί σε συγκεκριμένες τακτικές δαπάνες
- το κόστος παραγωγής και διάθεσης είναι ενσωματωμένο στο αγαθό ή την υπηρεσία που πουλάει η επιχείρηση.

2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΔΡΟΜΗ

Η ιστορία της κοστολόγησης ξεκινά από πολύ παλιά. Η λογιστική κόστους εξελικτικά αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής λογιστικής, στην οποία εντάχθηκαν τα τελευταία χρόνια και τα συστήματα διοίκησης κόστους. Ο τελευταίος χαρακτηρισμός χρησιμοποιείται για να αποδώσει καλύτερα το χαρακτήρα και την εξέλιξη της κοστολόγησης μιας και που στη σύγχρονη εποχή έχει αποκτήσει ένα ιδιαίτερα δυναμικό χαρακτήρα ξεφεύγοντας από τους στενούς υπολογισμούς αριθμών, βοηθώντας τα διοικητικά κλιμάκια κάθε εταιρείας στη λήψη σημαντικών αποφάσεων με βάση την πληροφόρηση που παρέχει.

Λογιστικά συστήματα για τη λήψη αποφάσεων και για τον έλεγχο μπορούν να βρεθούν σε εταιρείες από την αρχή του 19ου αιώνα.

Όλες οι προσπάθειες που είχαν γίνει ως τα 1880, η ανάπτυξη λεπτομερών αναφορών κόστους και εκτιμήσεων του περιελάμβαναν αποκλειστικά την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες, αυτό που ονομάζουμε σήμερα prime cost. Συνεπώς είχε δοθεί μικρή σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και στο κόστος κεφαλαίου. Έτσι η λογιστική κόστους στο τέλος του 19ου αιώνα δεν περιελάμβανε τον καταμερισμό του κόστους σε προϊόντα.

Στις αρχές του 20^{ου} αιώνα καινοτομία στη λογιστική κόστους αποτέλεσε η χρήση του δείκτη ROI από την εταιρεία DUPONT, τον οποίο μετά το 1920 υιοθέτησε και **GENERAL MOTORS**.

Στα 1950 το κύριο αντικείμενο της διοικητικής λογιστικής ήταν η τιμολόγηση των αποθεμάτων και ο καθορισμός του εισοδήματος της επιχείρησης και ελάχιστα η διοίκηση κόστους αυτή καθαυτή.

Στη δεκαετία του 1960 το κυρίαρχο ρεύμα στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής είναι η εφαρμογή ποσοτικοποιημένων μοντέλων σε μια ποικιλία προβλημάτων σχεδιασμού και ελέγχου .

Μέχρι τις αρχές του 1980 η χρησιμοποίηση της σωστής πληροφορίας για τη διοίκηση κόστους δε συμβάδιζε με τη χρήση καλών πρακτικών διοίκησης.

Μετά τα μέσα της δεκαετίας του 1980 και στη δεκαετία του 1990 ο χώρος της διοίκησης κόστους αναγεννήθηκε. Νέα εργαλεία της διοίκησης κόστους εμφανίζονται και συνεισφέρουν πολλά στον υπολογισμό του κόστους και στη λήψη των αποφάσεων. Τα σημαντικότερα από τα εργαλεία αυτά είναι:

- η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα,
- η διοίκηση ανά δραστηριότητα,
- η κάρτα ισοσταθμισμένων επιδόσεων και
- η μέτρηση των επιχειρησιακών επιδόσεων.

Την ίδια περίοδο παρατηρείται μια μετακίνηση προς την επιστημονική διοικητική που στα αγγλικά αποδίδεται ως scientific management, την περίοδο που οι managers αρχίζουν να μετρούν και να καταμερίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στα προϊόντα και τις υπηρεσίες.

Η δεκαετία του 1980 ήταν πολύ σημαντική για αυτό που ονομάζεται διοίκηση κόστους.

Στο τέλος του 20ου αιώνα ένας μεγάλος αριθμός από εθνικές και πολυεθνικές εταιρείες έκανε αλλαγές στα εργοστάσια. Με στόχο τη μείωση του κόστους παραγωγής, την αύξηση της παραγωγικότητας, τη βελτίωση της ποιότητας του προϊόντος και την ανταπόκριση στις απαιτήσεις των καταναλωτών πολλές εταιρείες υιοθέτησαν κάποια καινοτομικά συστήματα όπως το just in time management (JIT). Λόγω αυτής της χρήσης του J.I.T. αναπτύχθηκε και το σύστημα της αντίστροφης κοστολόγησης.

Στην αρχή της νέας χιλιετίας οι απαιτήσεις άλλαξαν και οι συγκυρίες πλέον απαιτούσαν διαφορετική αντιμετώπιση των συστημάτων διοίκησης κόστους.

Κάποιες ιδέες που θα έπρεπε να προσδοκούμε στο μέλλον, όσον αφορά στη διασφάλιση της ποιότητας των συστημάτων διαχείρισης του κόστους, είναι και συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των παραγωγικών διαδικασιών ή των υπηρεσιών που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση.

Η κοστολόγηση λοιπόν αποτελεί ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με οι παρακάτω: Σκληροί λογιστικοί κανόνες και πρακτικές, βελτιωμένη εταιρική διακυβέρνηση, διαχωρισμός των αναλυτών από άλλες τραπεζικές δραστηριότητες, περισσότερη προσοχή στη εταιρική κοινωνική ευθύνη και ηθική, κανόνες για τις διοικητικές αποζημιώσεις, προστασία των μετόχων, προστασία της εικόνας της εταιρείας, μια μακροπρόθεσμη προοπτική για τη δημιουργία αξίας στην εταιρεία. Οι απαιτήσεις πλέον καθιστούν απαραίτητο να δούμε την εταιρεία από μια πιο ολιστική σκοπιά, καθώς το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον το απαιτεί. Μια τέτοια προοπτική οδηγεί στην ανάπτυξη νέων μεθόδων διοίκησης όπως το value based management καθώς και στη μείωση της χρήσης των παραδοσιακών μεθόδων. Σε αυτή τη νέα μέθοδο ανταποκρίνονται πλήρως και τα σύγχρονα συστήματα διοίκησης κόστους.

Η χρησιμότητα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι μεγαλύτερη όταν η άμεση εργασία και οι πρώτες ύλες είναι οι επικρατέστεροι συντελεστές της παραγωγής όταν η τεχνολογία είναι σταθερή και όταν το εύρος των προϊόντων είναι περιορισμένο.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μετρούν τους πόρους που καταναλώνονται ως ποσοστό στον αριθμό των μεμονωμένων παραγόμενων μονάδων προϊόντος.

Η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής όσο προχωράμε προς τη σύγχρονη εποχή τείνει να μειώνεται

. Ο παράγοντας τιμή εξακολουθεί να είναι σημαντικός όχι όμως όπως παλαιότερα. Το σταθερό κόστος ενώ αρχικά έχει χαμηλό βαθμό σημαντικότητας για την κοστολόγηση, σιγά- σιγά αρχίζει να αυξάνει η σημαντικότητα του.

Η χρονική συνέπεια της διανομής του προϊόντος και των πρώτων υλών είναι κι αυτό ένα σημείο σημαντικό για την κοστολόγηση.

Τέλος, ο κύκλος ζωής προϊόντος έχει αυξήσει πάρα πολύ τη σημασία του ως εργαλείο για την κοστολόγηση.

2.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η κοστολόγηση ή λογιστική κόστους είναι ένα όργανο της διοικήσεως.

Είναι η διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών, μιας επιχείρησης καθώς και της αποδοτικότητας και καλής λειτουργίας της.

Δηλαδή η λογιστική του κόστους ασχολείται με την κατάταξη, καταχώρηση, κατανομή, ανακεφαλαίωση και αναφορά των στοιχείων του κόστους.

Περιλαμβάνει

- τον σχεδιασμό και τη λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών της κοστολόγησης, ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες της συγκεκριμένης επιχείρησης ή η τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων.
- τον έλεγχο του κόστους, δηλαδή την έρευνα κατά πόσο το πραγματικό κόστος ανταποκρίνεται προς το κόστος- στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση.
- την ανάλυση του κόστους, δηλαδή την ανακατάταξη των στοιχείων του κόστους κατά τέτοιον τρόπο, ώστε να αποκαλύπτονται σχέσεις που θεωρούνται ότι έχουν σημασία για την διοίκηση της επιχείρησης.
- την σύγκριση του κόστους, η οποία αναφέρεται στην σύγκριση με το κόστος εναλλακτικών προϊόντων, δραστηριοτήτων και μεθόδων

Υπό ευρύτερη έννοια, η λογιστική κόστους δεν έχει αντικείμενο μόνο τον υπολογισμό του κόστους σε κάποια δεδομένη στιγμή αλλά και τον προϋπολογισμό, τον έλεγχο και την απολογιστική επαλήθευση του κόστους.

Η λογιστική κόστους όπως αποδέχονται πολλοί συγγραφείς ,ονομάζονταν παλαιότερα βιομηχανική λογιστική αφού εφαρμόζονταν κυρίως στις βιομηχανίες. Είναι αυτονόητο όμως ότι όλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις δεν παράγουν τα ίδια προϊόντα, ούτε τα πολλά και διάφορα βιομηχανικά προϊόντα που υπάρχουν παράγονται με τον ίδιο τρόπο.

Είναι εμφανές λοιπόν, ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο. Αυτό θα συμβεί επειδή, έστω και αν ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, οι διάφορες βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα που μπορεί να διαφέρουν ουσιαστικά στον τρόπο παραγωγής τους, που μπορεί να οφείλεται για παράδειγμα στην διαφορετική τεχνολογία ή στις διαφορετικές παραγωγικές διαδικασίες.

Επιπρόσθετα, πρέπει να σημειωθεί ότι το κοστολογικό σύστημα κάθε επιχείρησης είναι ένα δυναμικό και όχι στατικό εργαλείο το οποίο προσαρμόζεται στις απαιτήσεις των χρηστών του, απαιτήσεις που τις περισσότερες φορές μεγαλώνουν και γίνονται πιο λεπτομερείς, όσο αυξάνεται η συσσωρευμένη εμπειρία τους και ο ανταγωνισμός που αντιμετωπίζει η επιχείρηση στην αγορά.

Τέλος, ο βαθμός λεπτομέρειας και ανάλυσης στην οποία φτάνει ένα σύστημα κοστολόγησης είναι συνάρτηση μιας ανάλυσης κόστους και οφέλους, δηλαδή του κόστους σε ανθρώπινους και υλικούς πόρους που συνεπάγεται ο προσδιορισμός της κοστολογικής πληροφορίας και του οφέλους που έχει η διοίκηση της επιχείρησης από τη γνώση της συγκεκριμένης πληροφορίας.

Η λογιστική κόστους ασχολείται με της εξής δραστηριότητες.

A) την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών.

B) την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των διαφόρων παραγόντων που επιδρούν σε αυτό. Η έννοια του κόστους είναι έννοια συσσωρευτική.

Γ) την καταχώρηση του κόστους στο βιβλίο, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους και ταυτόχρονα την παρουσίαση του κόστους περιληπτικά ή λεπτομερειακά στους Managers για να πάρουν αποφάσεις, και για την σωστή ερμηνεία όλων των στοιχείων κόστους, στα ενδιαφερόμενα μέρη, εντός και εκτός της επιχείρησης.

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης.

Όσο πιο λεπτομερειακό και εκτεταμένο είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που θα μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης τους.

2.4 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Είναι γεγονός, ότι παλαιότερα, η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους σε πολλές περιπτώσεις, ώστε οι επιχειρήσεις, τουλάχιστον οι περισσότερες από αυτές, να μην αισθάνονταν την ανάγκη να προβαίνουν σε αναλυτική κοστολόγηση.

Υπό αυτές της συνθήκες δεν είναι περίεργο, ότι λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί τον ρόλο της λογιστικής κόστους και την ανάγκη ύπαρξης ενός κοστολογικού συστήματος.

Όμως με την εισαγωγή στη χώρα μας της τεχνολογίας και των μεθόδων διοίκησης προηγμένων οικονομικά χωρών, άρχισαν να κατανοούνται οι σκοποί και η αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους.

Πολλοί συγγραφείς υποστηρίζουν πως οι βασικοί σκοποί της κοστολόγησης είναι τρεις.

- ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων,
- η υποβοήθηση της διοίκησης μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού
- ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Ο καθηγητής Ιγνατιάδης αναλύει εξονυχιστικά τους τρεις αυτούς σκοπούς (Ιγνατιάδης Α. 1983). Για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων και την αποτίμηση των αποθεμάτων θεωρεί τα εξής:

Με δεδομένο ότι το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημιά, είναι η διαφορά των εξόδων από τα έσοδα και ότι τα έσοδα είναι δεδομένα, η γνώση του κόστους ανά προϊόν είναι απαραίτητα για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά προϊόν.

Η χρησιμότητα εξάλλου της εξατομίκευσης του κόστους κάθε προϊόντος ή ποικιλίας του για την εξεύρεση αναλυτικών αποτελεσμάτων, αντί του προσδιορισμού ενός συνολικού αποτελέσματος είναι προφανής.

Καταρχήν, αποτρέπονται οι συμψηφισμοί στα αποτελέσματα μεταξύ ειδών που πωλούνται με κέρδος και άλλων που πωλούνται με ζημιά, ή έστω με αποδοτικότητα ανεπαρκή, σε σχέση με τα απασχολούμενα κεφάλαια για την παραγωγή αυτών των ειδών.

Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να κατευθύνει την δραστηριότητα της προς τα είδη, τις περιοχές, την κατηγορία πελατών και γενικότερα προς εκείνους που της προσφέρουν το μεγαλύτερο περιθώριο.

Όμως με την επιφύλαξη, ότι δεν υπάρχουν άλλες απόψεις της διοίκησης της επιχείρησης, που της υποδεικνύουν την συνέχιση της παραγωγής των ζημιογόνων ειδών.

Αξιοσημείωτο είναι, ότι κατά το παρελθόν στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που παρήγαγαν εξαιρετικά μεγάλο αριθμό προϊόντων, ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους κάθε προϊόντος συναντούσε πολλές φορές ανυπέβλητες δυσχέρειες και προσέκρουε στη συσσώρευση μεγάλου αριθμού εγγράφων, με αποτέλεσμα το κοστολογικό σύστημα να ήταν πολύ δαπανηρό.

Μάλιστα πολύ παλιά, η δυσκολία αυτή αντιμετώπιζονταν με την διενέργεια εξωλογιστικών υπολογισμών για τον προσδιορισμό του κόστους καθενός από τα περισσότερα προϊόντα και ακολουθούσαν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.

Στην εποχή μας η χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών έχει αυξήσει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις δυνατότητες της λογιστικής του κόστους στον τομέα αυτό.

Πρέπει να σημειωθεί ότι αυτός ο στόχος της λογιστικής κόστους επιτυγχάνεται ευκολότερα όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησης.

Ο δεύτερος σκοπός της λογιστικής κόστους, την παροχή βοήθειας στην διοίκηση της επιχείρησης για τον προγραμματισμό των μελλοντικών δραστηριοτήτων της, έχει γίνει δεκτός πολύ αργότερα σε σχέση με τους υπόλοιπους.

Οι ορισμοί που έχουν δοθεί για τον προγραμματισμό είναι πάρα πολύ, με πολύ γενικότητα όμως θα μπορούσαμε να πούμε ότι προγραμματισμός είναι η επιλογή αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης καθώς και των μέσων για την πραγματοποίησή τους.

Είναι αυτονόητο όμως πως για να επιτευχθούν αυτοί οι σκοποί, είναι απαραίτητη η γνώση του κόστους των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση των στόχων, έτσι ώστε να επιλεγεί το μέσο που κοστίζει λιγότερο.

Με τον όρο σχεδιασμό, στην αγγλική ορολογία planning, ο καθηγητής Τσακλαγκάνος θεωρεί την μακροχρόνια πρόβλεψη και παράθεση στόχων εφικτών και τον καθορισμό της πολιτικής και στρατηγικής για την επίτευξη των στόχων αυτών (Τσαλαγκάνος 1991). Επιπλέον την λήψη όλων των απαραίτητων αποφάσεων, με την επιλογή της καλύτερης εναλλακτικής λύσης, που θα συντελέσουν στην επίτευξη των σκοπών που τέθηκαν.

Μακροχρόνιοι στόχοι των επιχειρήσεων είναι οι ακόλουθοι:

- A) η μεγιστοποίηση των αναμενόμενων κερδών.
- B) η μεγιστοποίηση των πωλήσεων και του μεριδίου της αγοράς, στα αγγλικά το λεγόμενο share of the market.
- Γ) η ελαχιστοποίηση όλων των εξόδων, γενικών και ειδικών.
- Δ) η ελαχιστοποίηση του κατά μονάδα κόστους παραγωγής.
- E) η μεγιστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων.
- Στ) η ελαχιστοποίηση του χρόνου παραγωγής, απωλειών χρήματος και διαφόρων άλλων απωλειών.
- Z) η μεγιστοποίηση διανομής κερδών και μερισμάτων.
- H) η ελαχιστοποίηση της μόλυνσης του περιβάλλοντος και της φθοράς και εξάντλησης των φυσικών πόρων και διάφοροι άλλοι, εξειδικευμένοι κατά περίπτωση στόχοι.

Σκοπός του προσδιορισμού του κόστους είναι η επιτυχία ενός καλού σχεδιασμού, προγραμματισμού μακροχρόνια των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Ο προγραμματισμός διευκολύνεται με την θέσπιση αντικειμενικών σκοπών και με τον καθορισμό ειδικής στρατηγικής και πολιτικής της επιχείρησης.

Κατά τη διαδικασία του προγραμματισμού, χρησιμοποιούμε τα δεδομένα που μας παρέχει η λογιστική του κόστους από το παρελθόν, με την υπόθεση ότι το ποικίλο περιβάλλον μέσα στο οποίο θα λειτουργήσει η επιχείρηση και στο μέλλον, θα είναι παρόμοιο με εκείνο το παρελθόντος.

Αν η υπόθεση αυτή δεν είναι εύλογη, τα δεδομένα του παρελθόντος, ιστορικά κόστη, διορθώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις συνθήκες που προβλέπονται για το μέλλον.

Η λογιστική του κόστους παρέχει χρήσιμα στοιχεία κατά τον προγραμματισμό ειδικών ενεργειών της επιχείρησης που δεν παρουσιάζουν κανονικές επαναλήψεις, όπως επιλογή του τόπου εγκατάστασης του εργοστασίου, αντικατάσταση στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, αύξηση του μεγέθους της επιχείρησης και άλλα παρόμοια.

Επιπλέον παρέχει χρήσιμα στοιχεία και κατά τον προγραμματισμό της συνολικής δραστηριότητας της επιχείρησης ή λειτουργικού τμήματος της για ορισμένη χρονική περίοδο, συνήθως ενός έτους, *period planning*, που συνήθως καταλήγει στον προϋπολογισμό, *budget*.

Μια άλλη περιοχή στα πλαίσια του προγραμματισμού, όπου η λογιστική κόστους παρέχει χρήσιμα στοιχεία είναι η άσκηση συνειδητής τιμολογιακής πολιτικής.

Είναι γνωστό, ότι η τιμή ενός προϊόντος δεν βρίσκεται συνήθως σε συναρτησιακή σχέση προς το κόστος παραγωγής του σε συγκεκριμένη επιχείρηση, φυσικό ή τεχνητό μονοπώλιο, αγαθά παγκόσμιας παραγωγής, είδη μόδας, πολυτελείας και τέχνης περίπτωση *dumping*, κρατικών διατιμήσεων και πολλά άλλα.

Αλλά και στην περίπτωση αυτή η γνώση του κόστους δεν παύει να είναι απαραίτητη έστω και υπό αρνητική έννοια.

Επιτρέπει στην διοίκηση της επιχείρησης να γνωρίζει κατά πόσο το κόστος των προϊόντων της βρίσκεται μέσα στα πλαίσια της αγοράς ή αποκλίνει έτσι ώστε να ληφθούν οι κατάλληλες αποφάσεις.

Εξάλλου περισσότερο σημαντική, είναι η γνώση του κόστους στην περίπτωση που η τιμή βρίσκεται σε άμεση συναρτησιακή σχέση προς αυτό.

Η γνώση του κόστους επιτρέπει τον καθορισμό της τιμής προσφοράς, σε περιπτώσεις ανάθεσης παραγγελιών ή συμμετοχής σε μειοδοτικούς διαγωνισμούς.

Καθορισμός της τιμής προσφοράς χωρίς αναλυτικές πληροφορίες, σχετικά με την διαμόρφωση του κόστους μπορεί να οδηγήσει σε μία από τις δύο παρακάτω καταστάσεις.

-Απώλεια της παραγγελίας, λόγω του ότι η προσφερόμενη τιμή στον πελάτη είναι υψηλή

- Ανάλυση της παραγγελίας αλλά εκτέλεση της με ζημία, εξαιτίας του γεγονότος ότι το πραγματικό κόστος της είναι μεγαλύτερο από την τιμή που έχει συμφωνηθεί.

Οι δύο αυτές καταστάσεις που είναι και οι δύο οπωσδήποτε επιζήμιες για την επιχείρηση, θα μπορούσαν να είχαν αποφευχθεί, αν υπήρχαν αναλυτικές καταστάσεις ως προς το κόστος.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ακόμα ένα παράδειγμα.

Όταν υπάρχει αναλυτική κοστολόγηση όχι μόνο για τον καθορισμό του κόστους ανά προϊόν αλλά και κατά φάση ή στάδιο όλης της παραγωγικής διαδικασίας, είναι δυνατόν να αποκαλυφθεί, ότι είναι περισσότερο συμφέρον στην επιχείρηση να διεξάγει την επεξεργασία μόνο από ορισμένο στάδιο ή φάση. Υπό την έννοια ότι θα της κοστίζει συνολικά φθηνότερα να αγοράζει την πρώτη ύλη όχι εντελώς ανεπεξεργαστη, άλλα επεξεργασμένη μέχρι ορισμένο στάδιο. Συνεπώς αυτό θα συμφέρει περισσότερο την επιχείρηση.

Εξάλλου στα πλαίσια της πολιτικής τιμών της επιχείρησης, η αναλυτική κατά προϊόν κοστολόγηση της επιτρέπει να γνωρίζει μέχρι πιο σημείο είναι εφικτό να χαμηλώσει τις τιμές της σε μια προσπάθεια να αυξήσει τον όγκο των πωλήσεων της.

Ο απολογιστικός έλεγχος διευκολύνεται με την παροχή των στοιχείων της λογιστικής κόστους και αποβλέπει στην ορθή εφαρμογή και επίτευξη των στόχων που έχουν θεσπιστεί, στη μέτρηση του αποτελέσματος και στη διαπίστωση των τυχόν αποκλίσεων

Σκοπός της λογιστικής κόστους είναι και ο εσωτερικός έλεγχος.

Η λογιστική κόστους αποβλέπει ακόμη στον καταλογισμό ευθυνών για τις αποκλίσεις και την λήψη διορθωτικών μέτρων για το μέλλον ή και πολλές φορές στην αλλαγή στόχων, με την αυτόματη επαναπληροφόρηση (feedback).

Η λογιστική κόστους διευκολύνει τον απολογιστικό έλεγχο, κάνοντας σύγκριση των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν με τα αναμενόμενα αποτελέσματα. Αποτελέσματα του καλού ελέγχου είναι η λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων, ο καταλογισμός ευθυνών και η επιβράβευση.

Αποδεικνύεται πολλές φορές με το σύστημα της αυτόματης επαναπληροφόρησης, ότι οι στόχοι που τέθηκαν ήταν απραγματοποίητοι.

Με τον απολογιστικό έλεγχο παίρνουμε διορθωτικές αποφάσεις.

Ο απολογιστικός έλεγχος είναι αδύνατος χωρίς τα στοιχεία της λογιστικής κόστους.

Είναι γνωστό ότι στα πλαίσια μιας οποιασδήποτε επιχειρηματικής δραστηριότητας όχι μόνο βιομηχανικής, δημιουργούνται θυσίες, δηλαδή δαπάνες, με σκοπό την πραγματοποίηση αντίστοιχων αποδόσεων, δηλαδή εσόδων.

Για παράδειγμα, αναλύσκονται πρώτες ύλες χρησιμοποιούνται ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, απασχολούνται εργατικά χέρια, κεφάλαια, πραγματοποιούνται αποδόσεις των πρώτων υλών, της εργασίας και των μηχανημάτων, με σκοπό την παραγωγή προϊόντων και στη συνέχεια τη δημιουργία εσόδων από την διάθεση των προϊόντων. Όλα τα παραπάνω μεγέθη, κατάλληλα σχετιζόμενα μεταξύ τους, σε φυσικές ποσότητες ή σε αξίες, μας δίνουν τους δείκτες της αποτελεσματικότητας, με τις περαιτέρω υποδιαιρέσεις τους.

Η λογιστική του κόστους μας παρέχει στοιχεία για να ελέγξουμε κατά πόσο ο στόχος της επιχείρησης, που είναι η αποτελεσματικότητα, πραγματοποιήθηκε.

Για παράδειγμα, αν προϋπολογίστηκε ότι για την παράγωγη μιας μονάδας προϊόντος απαιτούνται δύο μονάδες πρώτης ύλης, η λογιστική του κόστους μας δίνει την πληροφορία ότι έχουν παραχθεί 1500 μονάδες προϊόντος και έχουν αναλωθεί 3100 μονάδες πρώτης ύλης. Αυτό σημαίνει ότι η απόδοση της πρώτης ύλης σε προϊόν κυμάνθηκε σε επίπεδα χαμηλότερα από αυτά που είχαν προγραμματισθεί. Για να είχε επιτευχθεί ο στόχος της επιχείρησης, όσο αναφορά την απόδοση των πρώτων υλών, θα έπρεπε το συγκεκριμένο επίπεδο παραγωγής να είχε προκαλέσει την ανάλωση 3000 μονάδων πρώτης ύλης. Στη συνέχεια αναζητούνται οι αιτίες της απόκλισης των πραγματικών από τα προϋπολογισμένα η προγραμματισθέντα.

Στο παραπάνω παράδειγμα σαν πιθανές αιτίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν η μη τήρηση, από τον προμηθευτή της επιχείρησης, των όρων σχετικά με την ποιότητα, περιεκτικότητα της πρώτης ύλης, ατελής ρύθμιση ή βλάβη των μηχανημάτων και πολλές άλλες.

Ανάλογοι έλεγχοι διενεργούνται και στον τομέα της παραγωγικότητας της εργασίας, ή των μηχανημάτων, ή στη διαμόρφωση της σχέσης του κέρδους με τα απασχολούμενα κεφάλαια ή της σχέσης έσοδα-έξοδα.

Βέβαια, αυτό δεν σημαίνει ότι η λογιστική κόστους είναι ο μόνος μηχανισμός που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, διότι είναι γνωστό ότι μπορεί να χρησιμοποιηθούν και άλλοι τρόποι.

Για παράδειγμα, από την άσκηση άμεσης εποπτείας για την πραγματοποίηση των αποδόσεων που προγραμματίστηκαν και την αποφυγή της εμφανής σπατάλης μέχρι την εφαρμογή πολυπλοκότερων συστημάτων.

Τέλος, ο έλεγχος είναι δυνατόν να είναι διορθωτικός ή προληπτικός.

Ο διορθωτικός έλεγχος δεν έχει την έννοια ότι αποβλέπει στην διόρθωση του κόστους που πραγματοποιήθηκε σε ύψος μεγαλύτερο από αυτό που προβλέφθηκε, διότι αυτό είναι αδύνατο, όπως είναι φανερό.

Ο όρος διορθωτικός έλεγχος αναφέρεται απλώς στις διαδικασίες που ακολουθούνται για την συνεχή ενημέρωση της διοίκησης, όσο αναφορά την διαμόρφωση του τρέχοντος κόστους σε σχέση με το προϋπολογισμένο ή πρότυπο κόστος και την διαπίστωση των αντίστοιχων αποκλίσεων αμέσως ώστε να είναι δυνατή η λήψη μέτρων για την αποτροπή επανεμφάνισης των αποκλίσεων στο μέλλον.

Ο διορθωτικός έλεγχος είναι ένας μηχανισμός συνεχής επαγρύπνησης της διοίκησης για την έγκαιρη επισήμανση περιοχών αποκλίσεων, έτσι ώστε να υπάρχει περιθώριο χρόνου για την λήψη διορθωτικών μέτρων, για την αποτροπή δυσμενών αποκλίσεων στο μέλλον.

Όσο αναφορά τον προληπτικό έλεγχο η σύγχρονη τάση είναι να προτιμάται περισσότερο από τον διορθωτικό.

Αυτό το είδος του ελέγχου συνιστάται στην καθιέρωση διαδικαστικών, ψυχολογικών και άλλων μέσων για την παρακίνηση των εργαζομένων να προσπαθήσουν να διατηρήσουν το κόστος στα όρια που ορίστηκαν από το προκαθορισμένο κόστος.

Για να γίνει πιο κατανοητό θα αναφέρουμε ένα παράδειγμα.

Το τμήμα βιομηχανοποίησης προκειμένου να παράγει μια ποσότητα προϊόντος είναι αναγκασμένο να ζητήσει από την αποθήκη πρώτων υλών μια ποσότητα πρώτης ύλης. Αρχικά λοιπόν και με έντυπο ορισμένου χρώματος ζητάει την ποσότητα της πρώτης ύλης που αντιστοιχεί στην ποσότητα του προϊόντος που πρόκειται να παραχθεί, σύμφωνα με την αντιστοιχία που έχει καθοριστεί στα πλαίσια του προϋπολογιστικού ή πρότυπου κόστους.

Αν δηλαδή ο στόχος της πρώτης ύλης έχει καθοριστεί σε 50% και πρόκειται να αρχίσει η παραγωγή 1000 μονάδων προϊόντος, το τμήμα βιομηχανοποίησης δικαιούται να ζητήσει μόνο 2000 μονάδες πρώτης ύλης.

Αν τελικά η ποσότητα της πρώτης ύλης που χρησιμοποιήθηκε δεν επαρκέσει για την παραγωγή που προγραμματίστηκε, πράγμα που σημαίνει ότι η απόδοση των πρώτων υλών δεν πραγματοποιήθηκε, το τμήμα βιομηχανοποίησης υποχρεούται να ζητήσει την πρόσθετη ποσότητα που χρειάζεται με έντυπο άλλου χρώματος.

Η διαδικασία αυτή κρατάει σε συνεχή εγρήγορση τον υπεύθυνο της βιομηχανοποίησης και τον παρακινεί να προσπαθήσει να μην υπερβεί τα όρια των αναλώσεων που έχουν προκαθοριστεί.

Σε καλά οργανωμένες επιχειρήσεις παρατηρείται μια τάση συνδυασμού του προληπτικού ελέγχου με τις λεγόμενες μεθόδους υποκινήσεως του προσωπικού, με αποτέλεσμα το προσωπικό να ενεργεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην επιφέρει αποκλίσεις στον τομέα του κόστους.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι αν συγκρίνουμε τους τρεις αυτούς σκοπούς της λογιστικής κόστους καταλήγουμε στα εξής συμπεράσματα.

Κατά την πραγματοποίηση του προγραμματισμού, δηλαδή του δεύτερου στόχου, η συμβολή της λογιστικής κόστους είναι συγκριτικά πολύ σημαντικότερη σε σχέση με τον πρώτο σκοπό, τον καθορισμό του εισοδήματος και την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Στην εκτέλεση του πρώτου σκοπού, ο ρόλος της λογιστικής κόστους είναι μάλλον παθητικός, υπό την έννοια ότι το αποτέλεσμα της επιχείρησης, που μπορεί να είναι κέρδος ή ζημία, είναι συνέπεια συνθηκών και μεγεθών, που διαμορφώθηκαν στο παρελθόν και δεν μπορεί να τα μεταβάλλει η λογιστική κόστους.

Μόνο στην έκταση που τα ιστορικά αυτά μεγέθη χρησιμοποιούνται για να υποβοηθηθεί η διοίκηση στην επιλογή των μέσων, στα πλαίσια του προγραμματισμού μελλοντικών δραστηριοτήτων της, μπορεί να ειπωθεί πως η λογιστική κόστους προσλαμβάνει δυναμικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι μπορεί να επηρεάσει την διοίκηση κατά την επιλογή του πιο πρόσφορου μέσου για την πραγματοποίηση των αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης.

Αντίθετα, όπως σημειώθηκε παραπάνω, πολύ πιο σημαντικός είναι ο δεύτερος στόχος, η υποβοήθηση στον τομέα του προγραμματισμού.

Στην περίπτωση αυτή, ασχολούμαστε με γεγονότα όχι που συνέβησαν , αλλά που πρόκειται να συμβούν και επομένως δεν επιδέχονται μεταβολή.

Ασχολούμαστε με το μέλλον και όχι με το παρελθόν.

Είναι φανερό, ότι η κατάλληλη και σωστή πληροφόρηση είναι βασικός παράγοντας στη διαδικασία λήψης αποφάσεων για τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν.

Ο ρόλος της λοιπόν, στην περίπτωση αυτή, είναι δυναμικός γιατί μπορεί να επηρεάσει την μελλοντική διαμόρφωση των μεγεθών, μέσω της επίδρασης που ασκεί στην διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Όσο αναφορά τον τρίτο σκοπό, τον έλεγχο, είναι άρρητα συνδεδεμένος με τον προγραμματισμό, τον δεύτερο σκοπό της λογιστικής κόστους και μάλιστα θα λέγαμε ότι αποτελούν τις δύο όψεις του ίδιου νομίσματος.

Ο προγραμματισμός θα ήταν άχρηστος, εάν δεν τον ακολουθούσε έλεγχος που να διαπιστώνει κατά πόσο πραγματοποιήθηκαν οι στόχοι του και αν δεν πραγματοποιήθηκαν σε τι οφείλεται η μη πραγματοποίηση τους.

Με σκοπό να διεξαχθούν τα κατάλληλα συμπεράσματα και να ληφθούν τα ανάλογα μέτρα.

Συνεπώς ο προγραμματισμός και ο έλεγχος είναι αλληλένδετοι.

Βασικά η λογιστική κόστους αποβλέπει μαζί με τον σχεδιασμό, με άλλο όρο τον προγραμματισμό και τον απολογιστικό έλεγχο στη σωστή τιμολογιακή πολιτική, στη σωστή διαμόρφωση της τιμής του προϊόντος.

Δίνει απαντήσεις στα ποίκιλα ερωτήματα που απασχολούν κάθε επιχείρηση, όπως τι εκπτώσεις θα γίνουν και ως ποιο όριο, εάν μπορεί να πουλήσει μια επιχείρηση τα προϊόντα της κάτω από το κόστος χωρίς δυσάρεστα αποτελέσματα και πολλές άλλες ερωτήσεις που αφορούν γενικά την επιχείρηση μας.

Ήδη από όλα τα παραπάνω διεξάγουμε το συμπέρασμα ότι η λογιστική κόστους στρέφει το ενδιαφέρον της γύρω από το κόστος, το οποίο αποτελεί την βάση για την εκπλήρωση όλων των σκοπών που έχει θέσει.

Αρχικά λοιπόν ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές της κάθε επιχείρησης της απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με το κόστος.

Ο Γεώργιος Βενιέρης, αναφέρει χαρακτηριστικά ότι ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο (Βενιέρης 1993).

Αυτό θα το επιτύχει εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες, οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση.

Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.

Ένας άλλος παράγοντας είναι η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.

Επίσης το οικονομικό περιβάλλον συμπεριλαμβάνεται σε όλα τα παραπάνω.

Για παράδειγμα οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία και άλλα παρόμοια μπορεί να ευνοήσουν μια επιχείρηση.

Ακόμη ένας παράγοντας είναι οι συνθήκες παραγωγής.

Για παράδειγμα η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών

Τέλος, το κόστος, είναι ο τελευταίος παράγοντας που μπορούμε να αναφέρουμε και με αυτόν ασχολείται η λογιστική κόστους.

Αν επιμείνει κανείς σε αυτήν την χρησιμότητα της κοστολόγησης, δηλαδή στην βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σε ένα διευθυντή σχετικά με το κόστος, όπως προαναφέρθηκε, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθούν σε θέματα σχετικά με το κόστος, τα οποία εκείνος θέλει να παρακολουθήσει.

Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης.

Δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη.

Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μια επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης.

Εκείνο που μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανένας ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα. Εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος ή αν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή αν οι τιμές πωλήσεως θα μπορούσαν να παραμείνουν ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν και άλλα πολλά.

Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό.

Υποδεικνύει εάν υπάρχουν απώλειες ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως, για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστάσιου είτε ενός τμήματος του. Συνοψίζοντας λοιπόν όλα τα παραπάνω, εκτός από την βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης το οποίο διέπεται και από τις γενικές αρχές της κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης.

Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος.

Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης.

Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών.

Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης όπως άλλωστε χαρακτηρίζει και την εποχή μας, η επιχείρηση πρέπει να ανακαλύπτει τρόπους να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της

Με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

Έτσι λοιπόν, ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση των πάσης φύσεως

επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων.

Αποφάσεις που είναι απαλλαγμένες από προσωπικά και συναισθηματικά στοιχεία και που τείνουν να είναι άριστες.

Χωρίς τις κατάλληλες πληροφορίες, χωρίς τα κατάλληλα στοιχεία δεν είναι δυνατόν να παρθούν σωστές και ορθολογικές αποφάσεις.

Τα στοιχεία υποβοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στην λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Με αυτόν τον τρόπο δομούνται γερά τα θεμέλια της επιχείρησης και δεν την αφήνουν να πέσει στα μικρότερα περιθώρια κέρδους κινδυνεύοντας έτσι να υπολειτουργήσει ή ακόμα και να χάσει την θέση της στην αγορά, μια αγορά που χαρακτηρίζεται από έναν συνεχή, ραγδαίο και ύπουλο ανταγωνισμό.

Τα στοιχεία αυτά και τις πληροφορίες αυτές τις παρέχει η λογιστική και ιδιαίτερα η λογιστική κόστους ή καλύτερα ως την αποδώσουμε έναν άλλο όρο που τις ταιριάζει περισσότερο επιχειρηματική λογιστική, managerial accounting.

Ο Άγγελος Τσακλαγκάνος εξηγεί αυτήν την συγκριτική διαφορά της χρηματοοικονομικής λογιστικής με την λογιστική κόστους (Τσακλαγκάνος 1991).

Ο σκοπός της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι η προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η δημοσίευση τους για χρήση ανθρώπων που βρίσκονται κατά κύριο λόγο εκτός της επιχειρήσεως, όπως για παράδειγμα των προμηθευτών, των κεφαλαιούχων, των τραπεζών, των μετόχων, των δανειστών και των κυβερνητικών υπηρεσιών ενώ ο σκοπός της λογιστικής κόστους είναι η εσωτερική αναδιάρθρωση, η χρησιμοποίηση των στοιχείων μέσα στην επιχείρηση από τους managers και άλλους υπεύθυνους, με απώτερο σκοπό την καλύτερη οργάνωση, τον σχεδιασμό και τον προγραμματισμό της επιχειρήσεως καθώς και τον απολογιστικό έλεγχο των διαφόρων δραστηριοτήτων.

Παράλληλα με τον σχεδιασμό, προγραμματισμό και έλεγχο, τα στοιχεία κόστους μάς βοηθούν να καταρτίσουμε τις πάσης φύσεως προβλέψεις για το μέλλον, του ιδίου κόστους, του προβλεπόμενου κόστους και άλλων μεγεθών μέσα στην επιχείρηση, τα όποια είναι απαραίτητα για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Πολλαπλές είναι λοιπόν οι χρησιμότητες της κοστολόγησης σε μία επιχείρηση και κατά συνέπεια πολλαπλοί είναι και οι σκοποί στους οποίους αποβλέπει.

Ήδη από παλαιότερα και από τότε που η τεχνολογία άρχισε να μπαίνει στη ζωή μας, όχι μόνο αυτοί που την μελετούσαν αλλά και αυτοί που αναγκάστηκαν να την εφαρμόσουν συνειδητοποίησαν πόσο σημαντικός είναι ο ρόλος της κοστολόγησης.

Από παλιά, όταν η κοστολόγηση δεν ήταν ακόμα στην ακμή της όπως σήμερα και οι μελετητές της όπως ο Μιλτιάδης Λεοντάρης, δεν μπορούσαν να απαριθμήσουν τους στόχους της λογιστικής κόστους, παρά μόνο να αναφέρουν τους σημαντικότερους από αυτούς (Λεοντάρης 1972).

Με την κοστολόγηση επιτυγχάνεται η άσκηση ευσυνείδητης τιμολογιακής πολιτικής, ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης, ο προσδιορισμός του κόστους που ευνοεί περισσότερο την επιχείρηση αλλά και του οριακού.

Είναι φυσικό όμως στην εποχή μας που χαρακτηρίζεται από ένα ραγδαίο και βίαιο ανταγωνισμό και η τεχνολογία δαμάζει, ο ρόλος και οι σκοποί της λογιστικής να έχουν πολλαπλασιαστεί και ένα καλό λογιστικό σύστημα είναι πιο απαιτητικό και πολύπλοκο.

Οι κυριότεροι στόχοι της λογιστικής κόστους είναι:

1. ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και άλλων φορέων του κόστους.
2. η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό ή διαφορετικά προγραμματισμό, planning.
3. η δυνατότητα που υπάρχει για έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας και
4. η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα με τον Kaplan το 1998 η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς:

- την εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές,
- την εκτίμηση κόστους προϊόντος και
- τον λειτουργικό έλεγχο.

Η διοίκηση κόστους στοχεύει στην αναγνώριση αυτών των παραμέτρων που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης.

Η κατάταξη του Robert Kaplan για τις φάσεις της ανάπτυξης συστημάτων διοίκησης κόστους περιγράφει αυτή τη μεταστροφή στο στόχο.

Στην πρώτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους είναι βασικά συστήματα αναφοράς συναλλαγών, όπως προχωρούμε στη δεύτερη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους στοχεύουν στην εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά.

Το αντικείμενο είναι οι πραγματικοί οικονομικοί απολογισμοί, και αναλόγως η χρησιμότητα των συστημάτων διοίκησης κόστους περιορίζεται.

Στην τρίτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους ανιχνεύουν σημαντικά λειτουργικά δεδομένα και αναπτύσσουν πιο ακριβείς και σημαντικές πληροφορίες για λήψη αποφάσεων. Εδώ τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύσσονται.

Στην τέταρτη φάση οι στρατηγικά σημαντικές πληροφορίες για τη διοίκηση του κόστους είναι ένα σημαντικό στοιχείο του συστήματος.

Οι πρώτες δύο φάσεις του συστήματος έχουν ως αντικείμενο τη μέτρηση και την αναφορά στη διοίκηση κόστους.

Η τρίτη φάση στρέφεται προς το λειτουργικό έλεγχο.

Στην τέταρτη φάση ο διαχειριστής του κόστους έχει ένα πολύ σημαντικό ρόλο αφού δεν καταγράφει απλά αλλά δυναμικά συνεργάζεται έχοντας τα προσόντα της αναγνώρισης, καταγραφής και περίληψης των σημαντικών παραγόντων για την επιτυχία της επιχείρησης.

Συγκρίνοντας τους τρεις αυτούς σκοπούς ο Kaplan, θεωρεί πως οι δύο τελευταίοι είναι πιο σημαντικοί και αναφέρει χαρακτηριστικά πως η διοίκηση κόστους έχει ένα πιο ευρύ στόχο, τη συνεχή μείωση του κόστους.

Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος του κόστους ο τρίτος δηλαδή σκοπός είναι στενά συνδεδεμένος με τα έσοδα και το σχεδιασμό του κέρδους.

Σύμφωνα με το Kaplan λοιπόν, η λογιστική κόστους έχει δύο κύριους σκοπούς την κοστολόγηση του προϊόντος και δεύτερον το σχεδιασμό και τον έλεγχο.

Οι τεχνικές για να ικανοποιηθούν αυτά τα κριτήρια περιλαμβάνουν, την ανάλυση κόστους οφέλους για το σχεδιασμό και την αλλαγή στα συστήματα διοίκησης κόστους την κοστολόγηση προϊόντος και τα συστήματα ελέγχου που βοηθούν τις διαδικασίες της παραγωγής και όχι το αντίστροφο, τις ελεγκτικές διαδικασίες σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης και τις έγκυρες πηγές διοικητικής πληροφόρησης.

Σε όλες τις εταιρείες οργανισμούς κερδοσκοπικούς και μη οι managers ενδιαφέρονται να χρησιμοποιήσουν την κοστολογική πληροφορία προκειμένου να πάρουν κάποιες αποφάσεις στρατηγικές ή τακτικές και για να διαχειριστούν τα διάφορα είδη κόστους.

Αυτό απαιτεί μέτρηση του κόστους και τακτοποίηση ή ταξινόμηση του κατά προϊόντα, υπηρεσίες εργασιακές διαδικασίες λειτουργικά τμήματα ή άλλα κέντρα κόστους ανάλογα με τη σημαντικότητα τους κατά τον manager.

Μια καλή ταξινόμηση του κόστους παρέχει στον manager την καλύτερη εικόνα για τη δομή του κόστους στην εταιρεία και επιτρέπει σε αυτόν να πετύχει τους στρατηγικούς στόχους της ποιότητας και του κόστους σε ένα χρονικό διάστημα που έχει θέσει ως στόχο.

Συνεπώς ένα σύστημα διοίκησης κόστους είναι πολύ σημαντικό για την εταιρεία γιατί τη βοηθάει σε πολλούς τομείς

Πιο συγκεκριμένα, για να διασφαλιστεί ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, ένα κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν.

Το κόστος πρέπει να ταιριάζει με τη θέληση του πελάτη όταν αυτός πληρώνει. Μόνο έτσι οι εταιρείες μπορούν να σχεδιάζουν προϊόντα που να μεγιστοποιούν την αξία του πελάτη.

Επιπλέον για να διαχειριστούν το κόστος οι managers πρέπει να κατανοήσουν τη δομή του κόστους.

Το κοστολογικό σύστημα που υπάρχει σε μια εταιρεία πρέπει να μπορεί να τους βοηθά και να δίνει απαντήσεις σε ερωτήματα όπως τι προκαλεί διαφορές στο κόστος, πόσο κοστίζει μια μονάδα, τι πρέπει να πληρώσει ο πελάτης για να αποκτήσει το προϊόν και άλλα τέτοια ερωτήματα.

Πρέπει να δίνεται σημασία και στο χρόνο. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή στην αγορά και την πώληση επιδρά στο χρόνο που απαιτείται για να ταιριάζει με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες.

Η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος. Συνεπώς ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

Η διοίκηση κόστους αναφέρεται στη χρησιμοποίηση πληροφοριών όπως για παράδειγμα κόστη παραγωγής και αριθμός ή τύπος παραπόνων πελατών, για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων.

Χρησιμοποιούμε τον όρο διοίκηση κόστους για να περιγράψουμε τις προσεγγίσεις και τις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο σχεδιασμό

και ελεγκτικές αποφάσεις που αυξάνουν την αξία για τον καταναλωτή και μειώνουν το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες.

Για παράδειγμα οι managers παίρνουν αποφάσεις από αφορούν στον αριθμό και το είδος της α' ύλης που έχει χρησιμοποιηθεί, αλλαγές στις εργοστασιακές διαδικασίες, και αλλαγές στο σχεδιασμό του προϊόντος.

Η πληροφόρηση από τα λογιστικά συστήματα συμβάλλει στη σωστή λήψη απόφασης από τους managers, αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Η διοίκηση κόστους δεν ασκείται ανεξάρτητα.

Είναι ένα σημαντικό στοιχείο των γενικών διοικητικών στρατηγικών και της εκτέλεσης τους.

Ο υπεύθυνος της διοίκησης κόστους παρέχει δεδομένα που βοηθούν στο να βελτιωθεί η στρατηγική, να χρησιμοποιηθούν αποδοτικά οι πόροι και η παραγωγική ικανότητα και ουσιαστικά να εφαρμοστεί σωστά η διαμορφωμένη στρατηγική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΗΤΙΚΗΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗΣ

Ως μεθοδολογία ερευνητικής προσέγγισης εφαρμόστηκε

-προσεκτική μελέτη βιβλιογραφίας αναφορικά με την διοικητική λογιστική, την έννοια του κόστους, της κοστολόγησης, των μεθόδων κοστολόγησης, των στοιχείων κόστους

-διαδοχικές επισκέψεις στις εγκαταστάσεις της μονάδας και συζητήσεων με στελέχη της εταιρείας για όλο το κύκλωμα παραγωγής, την οργάνωσή της σε όλους τους τομείς της επιχειρηματικής δραστηριότητας, τα παραγόμενα προϊόντα, τα εφαρμοζόμενα λογιστικά συστήματα διοικητικής λογιστικής κλπ.

Η πρώτη συνάντηση έγινε στις 10 Μαΐου 2013 στα γραφεία της εταιρείας στην Σούδα Χανίων. Οι συναντήσεις αυτές επαναλήφθηκαν αρκετές φορές μέχρι και τον Σεπτέμβριο 2013.

Στις συναντήσεις συμμετείχαν :

- Ο διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας,
- Ο υπεύθυνος προμηθειών και μέλος του ΔΣ της εταιρείας,
- Ο οικονομικός διευθυντής της εταιρείας και
- Ο προϊστάμενος λογιστηρίου της εταιρείας

Ξεναγήθηκα σε όλα τα μέρη του εργοστασίου και παρακολούθησα από κοντά

- την διαδικασία παραγωγής τόσο των αλεύρων όσο και των ζωοτροφών
- την διαδικασία παραλαβής πρώτων υλών στις αποθήκες
- εξόδου από τις αποθήκες των πρώτων υλών προκειμένου να μεταποιηθούν
- την διαδικασία αποθήκευσης των έτοιμων προϊόντων και της παράδοσης τους προς πώληση

Παρακολούθησα με την συνδρομή του κ. Μαρκάκη την χρησιμοποιούμενη από την εταιρεία μηχανογραφική εφαρμογή κοστολόγησης των παραγομένων προϊόντων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ

4.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΔΙΑΔΡΟΜΗ

Οι Κυλινδρόμυλοι Κρήτης Α.Ε. είναι μία εταιρία, της οποίας η δραστηριότητα στα άλευρα ξεκίνησε στο λιμάνι της Σούδας το 1928 όταν οι Χαρ.Πωλογιώργης και Χατζ. Σουλάκος ίδρυσαν την ομόρρυθμη εταιρεία Πωλογιώργης-Σουλάκος ΟΕ. Η εταιρεία λειτουργούσε μύλο που άλεθε τα άλευρα που έφταναν στο λιμάνι από την κεντρική Ελλάδα και τα διακινούσαν στις περιοχές Χανίων και Ρεθύμνου.

Οι εγκαταστάσεις της αλλά και το λιμάνι της Σούδας καταστράφηκαν ολοσχερώς τον Μάιο 1941, στη διάρκεια της μάχης της Κρήτης από βομβαρδισμούς των γερμανικών αεροπλάνων, οπότε και η δραστηριότητα της εταιρείας σταμάτησε.

Το 1949 οκτώ χρόνια μετά την καταστροφή η εταιρεία ξεκίνησε πάλι από το μηδέν. Στους δύο αρχικούς μετόχους προστέθηκαν οι κ.κ. Μανουσάκης, Κουτρομπάς και Γαγάνης, και η εταιρεία πήρε τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας

Οι εγκαταστάσεις της έγιναν στον ίδιο χώρο με τις προϋφιστάμενες αφού παρά τις δυσκολίες της εποχής (εμφύλιος πόλεμος) εξασφαλίστηκε η αναγκαία τραπεζική χρηματοδότηση.

Το 1953 άρχισε να λειτουργεί η νέα υπερσύγχρονη για την εποχή μονάδα επεξεργασίας αλεύρων υπό την διεύθυνση του Κλ.Μαρκαντωνάκη που εισήλθε και στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας.

Τα προϊόντα της εταιρείας πωλούντο σε όλη την Κρήτη και την υπόλοιπη Ελλάδα και η πορεία των εργασιών της ήταν επί δεκαετίες ανοδική και κερδοφόρα και έτσι οι

τέσσερις διευθύνοντες σύμβουλοι αποφάσισαν ότι ήταν έτοιμοι να κάνουν το επόμενο βήμα.

Το 1975, η εταιρία λειτούργησε στον ίδιο χώρο ένα νέο εργοστάσιο για την παραγωγή ζωοτροφών ώστε να καλύψει τις ανάγκες της κτηνοτροφίας του νησιού.

Στον νέο τομέα η εταιρεία έγινε αμέσως πρωτοπόρος. Εισηγάγε όχι μόνο νέες τεχνολογικές μεθόδους αλλά εξειδίκευσε πολύ τις ζωοτροφές όπως για παράδειγμα παρήγαγε ειδικό μείγμα ζωοτροφής για την εκτροφή σαλιγκαριών.

Το 1995, στο ίδιο εργοστάσιο, πραγματοποιήθηκε εγκατάσταση νέας γραμμής παραγωγής βελτιωμένων Ζωοτροφών, εφαρμόζοντας την επαναστατική μέθοδο της ειδικής θερμικής επεξεργασίας, Expander (εξπάντερ).

Από το 2001, η εξειδίκευση σε Ζωοτροφές που να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των κτηνοτρόφων του νησιού αλλά και στη νέα πραγματικότητα που έχει διαμορφωθεί, οδήγησε την εταιρία στην παραγωγή Ζωοτροφών προερχόμενων αποκλειστικά από πρώτες ύλες μη γενετικά τροποποιημένες γεγονός που έγινε το σημείο αναφοράς για την εν λόγω βιομηχανία στην Ελλάδα. Οι πρώτες ύλες συνοδεύονται από αντίστοιχα πιστοποιητικά που πληρούν τους όρους παραγγελιών, και πιστοποιούνται ξανά τόσο από το ΜΑΙΧ - Μεσογειακό Αγρονομικό Ινστιτούτο Χανίων - όσο και από τα ερευνητικά εργαστήρια του Πανεπιστημίου Θεσσαλονίκης.

Από το 1975 η εταιρεία έγινε πρωτοπόρος σε έναν ακόμα τομέα.

Παρήγαγε έναν ιδιαίτερο τύπο αλεύρου ιδανικού για φύλλα του κανταΐφιου. Το προϊόν αυτό θα γίνει σύντομα το πιο δημοφιλές της και αυτό που μέχρι και σήμερα επιτυγχάνει τις μεγαλύτερες εξαγωγές εκτός Ελλάδος (σε Γαλλία, Βέλγιο και Γερμανία).

Το 1998 οι ΜΥΛΟΙ ΚΡΗΤΗΣ δημιούργησαν την εταιρία ΚΡΙΑΡΑΣ Α.Ε. , στους Μαλάδες Ηρακλείου, με σκοπό την παραγωγή και εμπορία ποιοτικών Τυροκομικών προϊόντων με έμφαση στην παραδοσιακή Γραβιέρα Κρήτης .

Το 2002 προχώρησαν στην παραγωγή και διανομή Φρέσκου Κατσικίσιου Γάλακτος, σε δύο τύπους, πλήρες και ελαφρύ. Το Γάλα προερχόταν αποκλειστικά από αίγες (κατσίκια), οι οποίες γεννιούνταν και μεγάλωναν στην Κρήτη.

Το 2002, η εταιρία "Κριαράς" απέκτησε την εμπορική ονομασία Βέρο Κρητικό, η οποία παρήγαγε και διένειμε όλα τα είδη Τυριών (Γραβιέρα Κρήτης, Φέτα, Ανθότυρος, Ξινομυζήθρα, Ντακοτύρι - Πηχτόγαλο Χανίων κ.α.), παραδοσιακό Γιαούρτι και Φρέσκο Κατσικίσιο Γάλα.

Λόγω της οικονομικής κρίσης ανεστάλη η διάθεση των προϊόντων γαλακτοκομίας εκτός από την γραβιέρα και γιαούρτι.

4.2 ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Το management της εταιρείας ακολουθεί τις σύγχρονες μεθόδους διοίκησης. Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας σήμερα είναι ο κ.κ. Μαρκαντωνάκης Αλέξανδρος, χημικός μηχανικός, οικονομικός διευθυντής ο κ. Φίλιππος Παπαδόπουλος και Προϊστάμενος Λογιστηρίου ο κ. Μάρκος Μαρκάκης.

Η εταιρεία λειτουργεί βάσει ορισμένου οργανογράμματος και είναι στελεχωμένη με άρτια εκπαιδευμένα και έμπειρα στελέχη

4.3 ΠΟΡΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Η εταιρία ΜΥΛΟΙ ΚΡΗΤΗΣ αναπτύσσει δραστηριότητα στην αγορά της Κρήτης με έδρα τα Χανιά, και διατηρεί υποκατάστημα στο Ηράκλειο, την Αθήνα, την Θεσσαλονίκη και την Ρόδο.

Είναι μία από τις μεγαλύτερες βιομηχανίες του νησιού, η μεγαλύτερη στον νομό Χανίων καθώς και μία από τις σημαντικότερες Αλευροβιομηχανίες της χώρας μας και συγκεκριμένα η δεύτερη με κριτήρια τον κύκλο εργασιών και το σύνολο των απασχολουμένων κεφαλαίων για την χρήση 2011 (στοιχεία της Ελληνικής

Στατιστικής Αρχής όπως αυτά δημοσιεύτηκαν στην εφημερίδα Καθημερινή την 20/8/2012) με ημερήσια δυνατότητα άλεσης 450 τόνων σίτου και παραγωγής ζωοτροφών 500 τόνων την ημέρα.

Στο δίκτυο πωλήσεων συμπεριλαμβάνονται εξειδικευμένοι τεχνολόγοι τροφίμων - πωλητές, οι οποίοι παρέχουν κάθε είδος υποστήριξης. Έμπειρο επιστημονικό προσωπικό σε άρτια εξοπλισμένα εργαστήρια ελέγχει τις πρώτες ύλες και τα παραγόμενα προϊόντα, μελετάει τις τελευταίες εξελίξεις και τις προσαρμόζει στις ανάγκες της αγοράς.

Η σύγχρονη τεχνική και τεχνολογία που χρησιμοποιούνται συνεπάγονται τη δυνατότητα παραγωγής μεγάλης ποικιλίας αλεύρων για οποιαδήποτε χρήση που καλύπτει τις σημερινές απαιτήσεις της αρτοποιίας και της ζαχαροπλαστικής. Σήμερα για τις ανάγκες των Επαγγελματιών πελατών παράγονται περισσότεροι από 300 τύποι αλεύρων. Παράλληλα, υπάρχει η δυνατότητα να εξελιχθούν και να δημιουργηθούν, μαζί με τους πελάτες, μείγματα αλεύρων αποκλειστικά για αυτούς.

Ο υποδειγματικός τρόπος λειτουργίας των ΜΥΛΩΝ ΚΡΗΤΗΣ σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων του Εργοστασίου Αλεύρων και του Εργοστασίου Ζωοτροφών που αφορούν στο Σχεδιασμό, την Ανάπτυξη, την Παραγωγή και την Εμπορία των προϊόντων του, αναγνωρίστηκαν και επιβραβεύθηκαν με το Πιστοποιητικό Διαχείρισης Ποιότητας ISO 9001: 2008 και με το Πιστοποιητικό Ασφάλειας Τροφίμων ISO 22000: 2005.

Παραθέτουμε οικονομικά στοιχεία από τους ισολογισμούς των χρήσεων 2008 – 2012 (οι ισολογισμοί παραθέτονται στο παράρτημα)

ΣΕ ΧΙΛΙΑΔΕΣ ΕΥΡΩ					
	2008	2009	2010	2011	2012
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	55,25	47,29	44,96	44,05	39,74
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	1,21	1,17	1,59	0,97	1,02
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	0,13	0,268	0,645	0,178	0,3
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	81,5	78,5	78,2	74,6	74,6
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	31,4	31,7	32	31,9	34,6

ΞΕΝΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	50,1	46,5	46	42,4	40

4.4 ΠΡΟΙΟΝΤΑ

Η εταιρεία παράγει σήμερα δύο βασικές κατηγορίας προϊόντων, τα άλευρα και τις ζωοτροφές

Οι ζωοτροφές διατίθενται αποκλειστικά στην αγορά της Κρήτης ενώ το αλεύρι διατίθεται σε όλη την Ελλάδα για επαγγελματική καθώς και οικιακή χρήση.

Πραγματοποιούνται και μικρού ύψους εξαγωγές (κοντά στο 1% της παραγωγής)

Ι) ΑΛΕΥΡΑ

Παράγονται πάνω από 300 είδη αλεύρων που διατίθενται - απευθείας σε επαγγελματίες παραγωγούς προϊόντων άρτου - στο ευρύ καταναλωτικό κοινό

A. Λιανική πώληση

Τα προϊόντα είναι τοποθετημένα σε όλα τα σημεία λιανικής πώλησης τροφίμων σε ολόκληρη την Κρήτη (super markets, μπακάλικα, μίνι μάρκετ κλπ) σε συσκευασίες του ενός κιλού, αλλά πωλούνται επίσης και σε σακκιά σε καταστήματα εμπορίας τροφίμων (μπακάλικα, χονδρομπακάλικα.

Το μερίδιο αγοράς στην Κρήτη υπολογίζεται στο 60%

Στην υπόλοιπη Ελλάδα η παρουσία είναι μικρή

Τα προϊόντα που παράγονται και συσκευάζονται για την λιανική αγορά είναι:

- 1) Αλεύρι για Όλες τις Χρήσεις Εμπλουτισμένο με Βιταμίνη Β12-Φυλλικό Οξύ-Σίδηρο
- 2) Αλεύρι για Όλες τις Χρήσεις Βιολογικής Καλλιέργειας
- 3) Αλεύρι για Όλες τις Χρήσεις

- 4) Αλεύρι Μαλακό (Για κέικ, μελομακάρονα, κουραμπιέδες, κουλουράκια)
- 5) Αλεύρι Σκληρό (Για φύλλο, πίτες, πίτσες, λουκουμάδες)
- 6) Αλεύρι για Τσουρέκι
- 7) Μίγμα για Χωριάτικο Ψωμί
- 8) Μίγμα για Ψωμί Ολικής Άλεσης
- 9) Μίγμα για Βάση Πίτσας
- 10) Μίγμα για Κέικ και Μάφιν
- 11) Αλεύρι για Κρητικό Φύλλο και Πίτες
- 12) Αλεύρι Ειδικό για Τηγάνισμα
- 13) Φαρίνα
- 14) Σερέαλ - Πίτουρο Σταριού
- 15) Σιμιγδάλι Ψιλό (Για ραβανί, γαλακτομπούρεκο, μπουγάτσα, κέικ, ζυμαρικά)
- 16) Σιμιγδάλι Χονδρό (Για χαλβά, σάμαλι, γαλατόπιτα, καρυδόπιτα)



B. Χονδρική πώληση

Παράγονται περισσότερα από 300 τύποι επαγγελματικών αλεύρων τα οποία διατίθενται σε φούρνους, καταστήματα χονδρικής πώλησης τροφίμων.

Διατίθενται στην αγορά όλης της Κρήτης και το μερίδιο αγοράς υπολογίζεται στο 80%

Ενδεικτικά αναφέρουμε τα παρακάτω παραγόμενα άλευρα επαγγελματικής χρήσης:

- 1) Άλευρα Πλάθω Υγεία
- 2) Άλευρα Αρτοποιίας T70 & T55
- 3) Άλευρα Αρτοποιίας από Σκληρό Στάρι
- 4) Άλευρα Ολικής Αλεσης
- 5) Άλευρα Βιολογικά και Χωρίς Γλουτένη
- 6) Μαλακά Άλευρα Ειδικών Χρήσεων
- 7) Σκληρά Άλευρα Ειδικών Χρήσεων
- 8) Άλευρα " Άριστον Φ" Ειδικών Χρήσεων, Ενισχυμένα
- 9) Μίγματα Αλεύρων
- 10) Άλευρα Χαμηλής Υγρασίας
- 11) Σπόροι Διακόσμησης Ψωμιών
- 12) Χαρουπάλευρο



Τεχνική Υποστήριξη Αλεύρων

Η εταιρεία διαθέτει ένα από τα πιο σύγχρονα εργαστήρια ποιοτικού ελέγχου και ανάπτυξης προϊόντων και είναι σε θέση να ικανοποιήσουν τις ανάγκες κάθε επαγγελματία. Απόδειξη είναι οι εκατοντάδες κωδικοί αλεύρου που παράγει με εστίαση στις ανάγκες του κάθε πελάτη ξεχωριστά.

Παράλληλα, στα πλαίσια της τεχνικής υποστήριξης, την οποία προσφέρουν εντελώς δωρεάν στους πελάτες τους, οι ΜΥΛΟΙ ΚΡΗΤΗΣ διοργανώνουν ανά τακτά χρονικά διαστήματα κύκλους σεμιναρίων. Σε αυτά τα σεμινάρια όλοι οι συνεργάτες της

εταιρείας έχουν την δυνατότητα να ενημερωθούν για τις τεχνολογικές εξελίξεις του κλάδου, για νέα προϊόντα και να ανταλλάξουν απόψεις με συναδέλφους και ειδικούς τεχνικούς της εταιρίας

Εγκατάσταση Σιλό Αλεύρων και Τεχνική τους Υποστήριξη

Η ιδέα και η εφαρμογή της εγκατάστασης Σιλό Αλεύρων σε Αρτοποιεία και σε μονάδες επεξεργασίας Αλεύρου, ξεκίνησε αρχικά με στόχο να εξυπηρετήσει το πελατολόγιο των Μύλων Κρήτης στο νησί, το 1993.

Σήμερα, οι εγκαταστάσεις ξεπερνούν τις 150 σε όλη την Κρήτη. Το ενδιαφέρον των επαγγελματιών παρουσιάζει αυξητική τάση έως σήμερα, αφού τα πλεονεκτήματα της ύπαρξης σιλό στις εγκαταστάσεις του είναι προφανή. Ενδεικτικά αναφέρουμε μερικά:

- 1.Μείωση της χειρωνακτικής εργασίας και αύξηση της παραγωγικότητας.
- 2.Περισσότερη και καλύτερη απόδοση σε ζύμη.
- 3.Μείωση των απωλειών αλεύρου (υπολείμματα στα άδεια σακιά κ.λ.π.).
- 4.Μεγαλύτερη προστασία από διάφορους εξωγενείς παράγοντες.
- 5.Μείωση όγκου απορριμμάτων (δεν υπάρχουν σακιά).
- 6.Χαμηλότερο κόστος αγοράς αλεύρου.

Οι Μύλοι Κρήτης προσφέρουν Τεχνική Υποστήριξη, με απόλυτα Εξειδικευμένα Συνεργεία, για όλες τις προαναφερόμενες εγκαταστάσεις.

II) ΖΩΟΤΡΟΦΕΣ

Οι παραγόμενες από τους Μύλους Κρήτης ζωοτροφές απευθύνονται σε όλα τα είδη παραγωγικών ζώων και σε κάθε τύπο εκτροφής.

Διατίθενται στην αγορά όλης της Κρήτης και το μερίδιο αγοράς υπολογίζεται σε 70%

Για τον ερασιτέχνη ή επαγγελματία εκτροφέα υπάρχει η κατάλληλη τροφή που παράγεται αποκλειστικά από αγνές φυτικές πρώτες ύλες μη μεταλλαγμένες και χωρίς την προσθήκη αντιβιοτικών. Στηριζόμενοι στην επιστημονική γνώση, την εμπειρία, την ποιότητα των πρώτων υλών και τη σύγχρονη τεχνολογική υποδομή, οι Μύλοι

Κρήτης προσφέρουν προϊόντα που εγγυώνται την φυσική διατροφή και τη βέλτιστη απόδοση της εκτροφής.

Ορισμένα από τις προσφερόμενες κατηγορίες ζωοτροφών είναι:

1. Αιγοπροβατοτροφές
2. Πτηνοτροφές
3. Κουνελοτροφές
4. Χοιροτροφές
5. Βοοτροφές
6. Αλογοτροφές
7. Σαλιγκαροτροφές
8. Τροφές για Στρουθοκάμηλους
9. Τροφές για κατοικίδια
10. Τροφές για κυνήγι

Τεχνική Υποστήριξη Ζωοτροφών

Οι ΜΥΛΟΙ ΚΡΗΤΗΣ διαθέτουν εξειδικευμένους επιστήμονες Ζωοτέχνες οι οποίοι παρακολουθούν τις παγκόσμιες εξελίξεις στο κλάδο της κτηνοτροφίας. Οι ίδιοι άνθρωποι είναι έτοιμοι να προσφέρουν σε κάθε συνεργάτη της εταιρίας, ειδική γνώση και βοήθεια για την βελτίωση της παραγωγικότητας αλλά και της ποιότητας των προϊόντων που παράγει (κρέας, γάλα, αυγά κτλ.)

4.5 ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ

Τα παραγόμενα άλευρα έχουν ως πρώτη ύλη το μαλακό και το σκληρό σιτάρι και σε μικρή ποσότητα το κριθάρι.

Το μαλακό σιτάρι και το κριθάρι εισάγονται κυρίως από Γαλλία, Γερμανία και Ρωσία. Το σκληρό σιτάρι αγοράζεται κυρίως από την ελληνική αγορά.

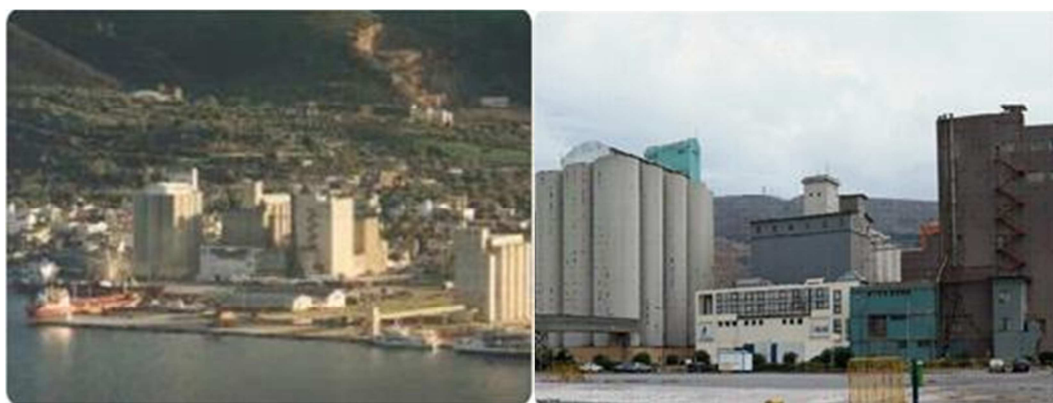
Το σιτάρι ως γνωστόν είναι χρηματιστηριακό προϊόν και έτσι οι ποσότητες κλείνονται ανάλογα με τις διακυμάνσεις της τιμής του στην αγορά (παρακολουθείται η τιμή του προϊόντος από εξειδικευμένη σε αυτό ομάδα εμπείρων στελεχών),

παραλαμβάνονται σε ένα μήνα περίπου και αποθηκεύονται στις εγκαταστάσεις της εταιρείας.

Οι ζωοτροφές έχουν ως πρώτες ύλες κυρίως το καλαμπόκι, την σόγια, την βρώμη, το κριθάρι, το σιτάρι, την ηλιόπιτα και το τριφύλλι. Τα περισσότερα από αυτά είναι επίσης εισαγόμενα

4.6 ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Η εταιρεία στεγάζεται σε ιδιόκτητες εγκαταστάσεις στο εμπορικό λιμάνι της Σούδας στα Χανιά.



Στον ίδιο χώρο στεγάζονται αποθήκες πρώτων υλών, ημιετοιμών και ετοιμών προϊόντων, σιλό, εργοστάσιο παραγωγής αλεύρων και ζωοτροφών, τα γραφεία της διοίκησης της εταιρείας καθώς και χώρος πωλήσεων προϊόντων.

Η θέση εγκατάστασης χαρακτηρίζεται ιδανική λόγω:

-της γειτνίασης με το εμπορικό λιμάνι της Σούδας . Η εκφόρτωση των πρώτων υλών γίνεται με άμεση σύνδεση φισούνας με το καράβι και αυτές οδηγούνται αυτόματα στον τόπο αποθήκευσής τους.

-της άμεσης πρόσβασης στο κύριο οδικό δίκτυο (Εθνική Οδός Χανίων-Ηρακλείου) που ενώνει την Κρήτη από το ένα άκρο της στο άλλο.

4.7 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Η παραγωγή γίνεται σε διάφορες φάσεις διαφορετικές για τα άλευρα και τις ζωοτροφές

I) Άλευρα

Η παραγωγή των αλεύρων γίνεται σε έξι φάσεις και συγκεκριμένα:

1^η φάση: Καθαρισμός των πρώτων υλών με κοσκίνισμα και στην συνέχεια πλύση

2^η φάση: Άλεση των καθαρών πλέον πρώτων υλών από όπου λαμβάνεται το αλεύρι αλλά και τα πίτυρα τα οποία στη συνέχεια γίνονται ζωοτροφές

3^η φάση: Αναμειγνύονται στη συνέχεια τα άλευρα

4^η φάση: Ακολουθεί ο ποιοτικός έλεγχος των παραγομένων προϊόντων

5^η φάση: Στη συνέχεια γίνονται οι ειδικές επεξεργασίες για να παραχθούν τα διάφορα ειδικά καταναλωτικά προϊόντα

6^η φάση: Τα παραχθέντα προϊόντα συσκευάζονται ανάλογα

II) Ζωοτροφές

Η παραγωγή ζωοτροφών γίνεται σε πέντε φάσεις και συγκεκριμένα:

1^η φάση: Γίνεται η προεργασία και συγκεκριμένα οι πρώτες ύλες κοσκινίζονται και στη συνέχεια πλένονται

2^η φάση: Αναμειγνύονται οι πρώτες ύλες με διάφορες βοηθητικές για να δώσουν το τελικό προϊόν

3^η φάση: Το μείγμα πρεσάρεται

4^η φάση: Ακολουθεί ο ποιοτικός έλεγχος

5^η φάση: Τα παραχθέντα προϊόντα συσκευάζονται ανάλογα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

5.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος εξαρτάται από τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας. Η παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει μια από τις εξής δυο μορφές: (α) εξατομικευμένη παραγωγή η (β) συνεχής παραγωγή.

Α)ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από το ότι το εργοστάσιο αναλαμβάνει την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας. Το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από το τι θέλει ο πελάτης που δίνει την παραγγελία στην επιχείρηση η με το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της.

Στην περίπτωση της εξατομικευμένης παραγωγής ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για ολόκληρη την παραγγελία. Ο υπολογισμός του ανα μονάδα κόστους θα γίνει στη συνέχεια με βάση τον αριθμό των μονάδων του προϊόντος που περιέχονται στην κάθε παραγγελία.

Β)ΣΥΝΕΧΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ

Η συνεχής παραγωγή χαρακτηρίζεται από το ότι το εργοστάσιο παράγει ένα τυποποιημένο προϊόν. Η παράγωγή του προϊόντος αυτού απαιτεί μία σειρά από επεξεργασίες στα διάφορα τμήματα του εργοστασίου οι οποίες γίνονται σύμφωνα με μία σαφώς προκαθορισμένη ακολουθία. Ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για κάθε στάδιο επεξεργασίας της παραγωγικής διαδικασίας. Το ανά μονάδα κόστος κάθε σταδίου ή τμήματος επεξεργασίας θα είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει διαιρώντας το συνολικό κόστος του για μια χρονική περίοδο δια του αριθμού των μονάδων οι οποίες παρήχθησαν στην περίοδο αυτή.

Οι Μύλοι Κρήτης εφαρμόζουν διαδικασίες συνεχούς παραγωγής δεδομένου ότι παράγουν τυποποιημένα προϊόντα

Για το λόγο αυτό θα παραθέσουμε ανάλυση και χαρακτηριστικά μόνο της συνεχούς παραγωγής

Κοστολόγηση και χαρακτηριστικά συνεχούς παραγωγής

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. Για το λόγο αυτό η συνεχής παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή.

Η ομοιότητα που υπάρχει μεταξύ των παραγομένων μονάδων του προϊόντος συνεπάγεται ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής για μια χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει αν το συνολικό κόστος παραγωγής μιας περιόδου διαιρεθεί με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παρήχθησαν μέσα σε αυτή την περίοδο. Είναι προφανής η διευκόλυνση για την κοστολόγηση που επέρχεται από το γεγονός ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής είναι στην ουσία το μέσο κόστος παραγωγής της περιόδου. Η συγκέντρωση των πρωτογενών κοστολογικών στοιχείων γίνεται, για μια χρονική περίοδο και όχι για μια συγκεκριμένη παραγγελία.

Η παραγωγική διαδικασία, συνήθως, διαιρείται σε επί μέρους στάδια ή φάσεις παραγωγής. Κάθε στάδια ή φάση της παραγωγικής διαδικασίας, ολοκληρώνεται, συνήθως, σε συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου. Επειδή τα προϊόντα που παράγονται από μια παραγωγική διαδικασία συνεχούς παραγωγής είναι όμοια μεταξύ τους, για να ολοκληρωθεί η επεξεργασία τους θα πρέπει όλα να περάσουν από τις φάσεις ή τα τμήματα του εργοστασίου (ή ακόμη και από μικρότερα κέντρα κόστους στα οποία χωρίζεται ένα τμήμα του εργοστασίου) σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας. Σε κάθε φάση ή τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται το μέσο ανά μονάδα κόστος. Με αυτό το κόστος διαμορφωμένο συνεχίζεται η επεξεργασία του προϊόντος στο επόμενο τμήμα όπου θα διαμορφωθεί ένα νέο μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό συνεχίζεται μέχρι να τελειώσουν όλα τα στάδια ή οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Το μέσο, δηλαδή, ανά μονάδα κόστος παράγωγης διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς η επεξεργασία του προϊόντος προχωρά από στάδιο σε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και «κότα φάση» κοστολόγηση.

Οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας μπορεί να συμπίπτουν ή να μην συμπίπτουν με τα τμήματα στα οποία είναι χωρισμένο το εργοστάσιο της επιχείρησης. Επίσης είναι δυνατόν να συμβεί να συντελούνται δύο ή περισσότερες φάσεις στο ίδιο τμήμα ή ακόμη η κατάτμηση της παραγωγικής διαδικασίας σε φάσεις να είναι τελείως ανεξάρτητη από την ύπαρξη ή όχι τμημάτων και να γίνεται με αντικειμενικά σκοπό την ανάλυση ή την βελτίωση της κοστολογικής πληροφόρησης. Οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις αυτές και αν ισχύει η κοστολόγηση έχει αντικειμενικό σκοπό τον προσδιορισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους παραγωγής.

Από την πιο πάνω περιγραφή της συνεχούς παραγωγής προκύπτουν τα εξής χαρακτηριστικά:

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

2. Το ανά μονάδα κόστος παραγωγής που υπολογίζεται για μια χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που προκύπτει από τη διαίρεση του συνολικού κόστους του

τμήματος δια των μονάδων του προϊόντος που παρήχθησαν στην περίοδο αυτή. Σαν μονάδες του προϊόντος που παρήχθησαν μπορεί να ληφθούν οι φυσικές μονάδες ή οι ισοδύναμες μονάδες.

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

Η εταιρεία έχει εφαρμόξει ειδικό σχέδιο κοστολογικής οργάνωσης χωρίζοντας κατάλληλα τις λειτουργίες για να παρακολουθεί το κόστος λειτουργίας κάθε τμήματος.

Συγκεκριμένα παρακολουθούνται οι τομείς

- παραγωγής (αλεύρων και ζωοτροφών),
- διοίκησης (διοικητική διοίκηση και οικονομική διοίκηση),
- διάθεσης των προϊόντων-marketing (χωρίζεται σε δύο τομείς άλευρα και ζωοτροφές με υποτομείς Χανιά, Ηράκλειο , Αθήνα Θεσσαλονίκη),
- έρευνας και ανάπτυξης νέων προϊόντων
- χρηματοοικονομική λειτουργία

Ως κύρια κέντρα κόστους έχουν ορισθεί οι μονάδες παραγωγής αλεύρων και ζωοτροφών και ως βοηθητικά κέντρα κόστους έχουν ορισθεί οι διευθύνσεις παραγωγής, προμηθειών και η τεχνική διεύθυνση

Εφαρμόζει αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με άρτια μηχανογράφηση.

Η κοστολόγηση της παραγωγής γίνεται ανά μήνα και κοστολογείται η μηνιαία συνολική παραγωγή ανά προϊόν.

Τηρείται βιβλίο αποθήκης στο οποίο παρακολουθούνται τα αποθέματα κατά ποσότητα και αξία. Η αξία των αναλωθέντων είτε στην παραγωγή είτε επειδή πωλήθηκαν προσδιορίζονται σε μηνιαία βάση.

Έχει εγκαταστήσει την μηχανογραφική εφαρμογή sap/r3 που θεωρείται η πλέον σύγχρονη στην διαχείριση όλων των λειτουργιών της επιχείρησης και ταυτόχρονα της κοστολόγησης των παραγομένων προϊόντων





R/3 – Product Scope

Sales &
Distribution

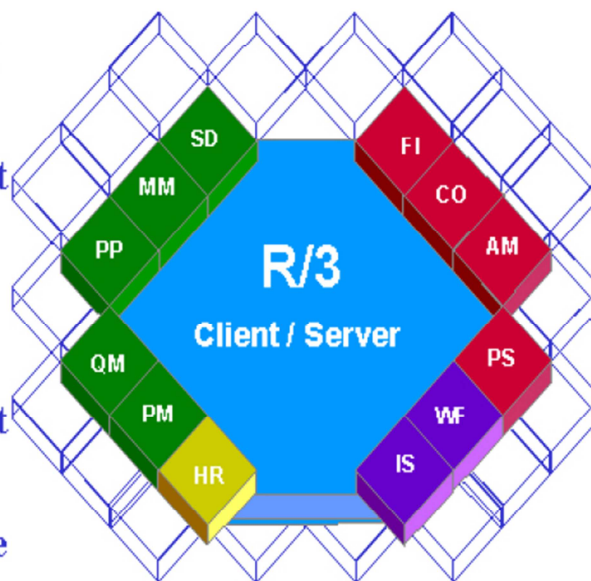
Material
Management

Production
Planning

Quality
Management

Plant
Maintenance

Human
Resources



Financial
Accounting

Controlling

Fixed Asset
Management

Project
System

Workflow

Industry
Solutions

5.2 ΠΡΩΤΟΓΕΝΗ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

5.2.1 Πρώτες Ύλες

Η Σημασία της Διαδικασίας Αγορών

Η διαδικασία της αγοράς πρώτων υλών είναι πολύ σημαντική για μια βιομηχανία διότι ένα μεγάλο μέρος του συνολικού κόστους του προϊόντος αποτελείται από το κόστος των πρώτων υλών. Αυτό σημαίνει ότι ο υπεύθυνος για τις αγορές πρώτων υλών μπορεί να δαπανήσει περισσότερα χρήματα από πολλά άλλα υπεύθυνα στελέχη της επιχείρησης. Ένα λάθος από μέρους του θα είναι όχι μόνο πολύ «ακριβό» αλλά μπορεί να αποδειχθεί και καταστροφικό για την επιχείρηση. Αυτό το τελευταίο μπορεί να συμβεί εάν αγοραστούν πρώτες ύλες κατώτερης ποιότητας, πράγμα το οποίο θα έχει σαν αποτέλεσμα είτε την δημιουργία δυσκολιών κατά την επεξεργασία, είτε την πτώση της ποιότητας του παραγομένου προϊόντος είτε ακόμη και την φθορά των μηχανημάτων τα οποία θα επεξεργασθούν τις πρώτες ύλες. Επί πλέον οι ευθύνες του υπεύθυνου αγορών είναι μεγάλες και για την εκλογή προμηθευτών εμπιστοσύνης.

Εάν ο προμηθευτής δεν παραδώσει έγκαιρα τις πρώτες ύλες που είναι απαραίτητες για την παραγωγή, τότε ολόκληρο εργοστάσιο μπορεί να ακινητοποιηθεί, οπότε και πάλι οι συνέπειες μπορεί να είναι καταστροφικές για την επιχείρηση.

Η διαδικασία αγορών αρχίζει από τη στιγμή που κάποιος υπεύθυνος μέσα στην επιχείρηση αποφασίζει ότι θα χρειασθούν πρώτες ύλες. Αυτός μπορεί να είναι π.χ. ο αποθηκάρχης ο οποίος θέλει να αναπληρώσει τα αποθέματα του, το Γραφείο Παραγωγής το οποίο θέλει να εξασφαλίσει τις απαραίτητες πρώτες ύλες για το πρόγραμμα" παραγωγής.

Το Τμήμα Προμηθειών θα προβεί στην παραγγελία των πρώτων υλών από τον προμηθευτή, ο οποίος έχει επιλεγεί σαν ο πιο κατάλληλος. Η ευθύνη του Τμήματος Προμηθειών δεν σταματά στην προετοιμασία της παραγγελίας της αγοράς των πρώτων υλών ή των ανταλλακτικών ή ότι άλλου απαραίτητου εμπορεύματος έχει παραγγελθεί αλλά επεκτείνεται στο να γίνει έγκαιρα η παράδοση των παραγγελθέντων στην επιχείρηση ώστε να μην βρεθεί αυτή χωρίς τα απαραίτητα για τη λειτουργία της. Η ευθύνη και αρμοδιότητα του Τμήματος Αγορών σταματά μόνο όταν οι πρώτες ύλες φθάσουν σε καλή κατάσταση στην αποθήκη της επιχείρησης.

Αποθήκευση των Πρώτων Υλών

Όταν φθάσουν οι πρώτες ύλες στην αποθήκη πρέπει να ελεγχθούν από τους υπαλλήλους της, να ταξινομηθούν στις θέσεις τους και να συμπληρωθεί το «Δελτίο Εισαγωγής» στην αποθήκη (βλ. Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων) το οποίο θα αναφέρει τα είδη τα οποία πράγματι έφθασαν. Το δελτίο εισαγωγής πρέπει να αναφέρει την περιγραφή, τις προδιαγραφές, τον κωδικό και την πραγματική ποσότητα την οποία έστειλε ο προμηθευτής. Αφού γίνει και αυτό, ο αποθηκάρχης ειδοποιεί το Λογιστήριο ότι έγινε η εκκαθάριση της παραλαβής στέλνοντας σ' αυτό ένα αντίγραφο του Δελτίου Εισαγωγής. Το Λογιστήριο με τη σειρά του θα ελέγξει εάν τα υλικά που αναφέρει το τιμολόγιο του προμηθευτή συμφωνούν με εκείνα που είχαν παραγγελθεί ως προς τις τιμές και τις εκπτώσεις (συγκρίνοντας το αντίγραφο του Δελτίου Εισαγωγής με το αντίγραφο του «Δελτίου Παραγγελίας» που έστειλε το Τμήμα Αγορών προς τον προμηθευτή)^ εάν τα υλικά που αναφέρει το τιμολόγιο του Προμηθευτή ή του Δελτίου Αποστολής είναι εκείνα που μπήκαν στην αποθήκη και εάν οι αριθμητικές πράξεις που υπάρχουν στο τιμολόγιο_ είναι σωστές. Αφού γίνουν

ολα αυτά, το Λογιστήριο θα προχωρήσει στη διενέργεια των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών.

Η αποθήκευση των πρώτων υλών συνίσταται από δύο ξεχωριστές εργασίες: η μία είναι η φυσική τήρηση των αποθηκών και η άλλη είναι η λογιστική παρακολούθηση των αποθηκών. Η φυσική τήρηση των αποθηκών έχει σαν αντικειμενικό σκοπό τον άμεσο εντοπισμό και προσδιορισμό των υλικών, τη γρήγορη παραλαβή και χορήγηση των υλικών, την προστασία από ζημιές (π.χ. σπασίματα), φωτιά και κλοπή των υλικών και την οικονομική χρησιμοποίηση του αποθηκευτικού χώρου.

Η λογιστική τήρηση των αποθηκών έχει σαν αντικειμενικό σκοπό την παρακολούθηση των υπολοίπων των πρώτων υλών που υπάρχουν στην αποθήκη. Όταν είναι γνωστά τα υπόλοιπα αυτά, τότε είναι εύκολο να γίνει ο προγραμματισμός της παραγωγής του εργοστασίου και, αναλόγως των αναγκών, να γίνουν έγκαιρα οι παραγγελίες προς τους προμηθευτές. Όλα αυτά θα γίνουν υπό την προϋπόθεση ότι τα υπόλοιπα που προκύπτουν από τη λογιστική παρακολούθηση είναι σωστά. Για να είναι σωστά τα υπόλοιπα πρέπει να τηρείται σωστά η ανάλωση των υλικών. Επιβεβαίωση του εάν η τήρηση έχει γίνει σωστά, είναι η φυσική απογραφή. Το αποτέλεσμα της απογραφής πρέπει να συμφωνεί με το υπόλοιπο που προκύπτει από τη λογιστική παρακολούθηση.

Η λογιστική παρακολούθηση της αποθήκης βασίζεται στην παραλαβή και τη χορήγηση των υλικών. Όπως για την παραλαβή πρέπει να υπάρχει η σχετική λογιστική- διαδικασία, που αναφέρθηκε πιο πάνω, έτσι και για την χορήγηση πρέπει να υπάρχει ή αντίστοιχη διαδικασία. Η διαδικασία χορήγησης υλικών από την αποθήκη ξεκινά με την «Αίτηση Υλικών». Η αίτηση υλικών δικαιολογεί αλλά και καταγράφει την χορήγηση. Η αίτηση υλικών πρέπει να αναφέρει τα εξής: την περιγραφή, τον κωδικό και την ποσότητα των αιτουμένων υλικών, το τμήμα του εργοστασίου το οποίο τα ζητά, την εργασία ή την παραγγελία για την οποία ζητούνται. Στο τέλος της ημέρας ο αποθηκάρχης πρέπει να συμπληρώσει το «Δελτίο Εξαγωγής» (Βλ. Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων) και με ένα αντίτυπο του να ενημερώσει το Λογιστήριο της επιχείρησης για τις καθαρές χορηγήσεις πρώτων υλών και άλλων υλικών που έγιναν προς το τμήμα παραγωγής της επιχείρησης.

Εάν η λογιστική τήρηση των αποθηκών δεν είναι σωστή, η επιχείρηση διατρέχει τον κίνδυνο να υπάρχει υπεραποθεματοποίηση ή υποαποθεματοποίηση υλικών. Δεδομένου ότι η τήρηση αποθεμάτων έχει από μόνη της ένα κόστος είναι φανερό ότι στην περίπτωση της υπεραποθεματοποίησης το κόστος αυτό θα είναι ακόμη

μεγαλύτερο. Αλλά και η υποαποθεματοποίηση έχει το κόστος της και τους κινδύνους της. Η υποαποθεματοποίηση έχει σαν αποτέλεσμα:

- > Την καθυστέρηση της παραγωγής με αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη επιβάρυνση της μονάδας του προϊόντος με κόστος άμεσης εργασίας και γενικών βιομηχανικών εξόδων
- > Την απώλεια κερδών από χαμένες πωλήσεις
- > Την καθυστέρηση των παραδόσεων με συνέπεια την ακύρωση παραγγελιών
- > Την αποδιοργάνωση της παραγωγικής διαδικασίας εξ αιτίας των σταματημάτων
- > Την αύξηση του κόστους του προϊόντος από τα αναγκαία έξοδα τα οποία θα υποστεί η επιχείρηση για να προμηθευθεί τα απαραίτητα υλικά την τελευταία στιγμή, δηλαδή επειγόντως

Για την αποφυγή των προβλημάτων αυτών πρέπει για κάθε υλικό που υπάρχει στην αποθήκη να καθορισθούν τέσσερις κρίσιμες παράμετροι:" (α) το μέγιστο επίπεδο αποθέματος, (β) το ελάχιστο επίπεδο αποθέματος, (γ) το επίπεδο αναπαραγγελίας και (δ) η ποσότητα αναπαραγγελίας. Οι τέσσερις αυτές παράμετροι είναι ικανές και αρκετές να κρατήσουν το απόθεμα κάτω από έλεγχο, ώστε να αποφεύγονται οι κίνδυνοι. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι οι παράμετροι αυτές δεν καθορίζονται εφ' άπαξ αλλά πρέπει να αναθεωρούνται εφ' όσον αλλάξουν οι παράγοντες που τις επηρεάζουν.

Το μέγιστο επίπεδο αποθέματος ενός υλικού είναι η μεγαλύτερη ποσότητα από το υλικό αυτό που μπορεί να φυλαχθεί στην αποθήκη. Άρα το Τμήμα Προμηθειών δεν πρέπει ποτέ να αγοράσει περισσότερο από το επίπεδο αυτό εκτός εάν συντρέχουν ιδιαίτεροι λόγοι. Οι παράγοντες που καθορίζουν το επίπεδο αυτό είναι:

- > Ο ρυθμός ανάλωσης του υλικού
- > Οι κίνδυνοι αλλοίωσης της ποιότητάς του
- > Ο διαθέσιμος χώρος της αποθήκης
- > Το κόστος υπεραποθεματοποίησης

Το ελάχιστο επίπεδο αποθέματος ενός υλικού είναι η μικρότερη ποσότητα από το υλικό αυτό που πρέπει να υπάρχει στην αποθήκη. Το επίπεδο αυτό είναι το περιθώριο ασφαλείας και δεν πρέπει το απόθεμα να πέσει κάτω από αυτό. Άρα η παραγγελία πρέπει να γίνει στην ουσία πριν το απόθεμα κατέβει στο ελάχιστο επίπεδο αποθέματος. Οι παράγοντες που καθορίζουν το επίπεδο αυτό είναι:

- > Ο ρυθμός ανάλωσης του υλικού

> Ο χρόνος που απαιτείται για να γίνει η ομαλή προμήθεια του υλικού από τον προμηθευτή χωρίς να σταματήσει η παραγωγική διαδικασία

Το επίπεδο αναπαραγγελίας είναι εκείνο στο οποίο πρέπει να γίνει η αίτηση αγοράς από μέρους του αποθηκάριου. Εάν η παραγγελία γίνει πράγματι στο επίπεδο αναπαραγγελίας, η πρώτη ύλη πρέπει να έλθει προτού το απόθεμα πέσει στο ελάχιστο επίπεδο του. Οι παράγοντες που καθορίζουν το επίπεδο αναπαραγγελίας είναι:

- > Ο ρυθμός ανάλωσης του υλικού
- > Το ελάχιστο επίπεδο αποθέματος
- > Ο χρόνος παράδοσης από τον προμηθευτή

Η ποσότητα αναπαραγγελίας είναι η ποσότητα που πρέπει να αγορασθεί κάτω από κανονικές συνθήκες. Οι παράγοντες που καθορίζουν την ποσότητα αναπαραγγελίας είναι:

- > Ο ρυθμός ανάλωσης του υλικού
- > Η έκπτωση επί της ποσότητας που μπορεί να επιτύχει το Τμήμα Αγορών
- > Το κόστος μεταφοράς
- > Τυχόν εκκρεμείς παραγγελίες που έχουν γίνει για το ίδιο υλικό και δεν έχουν εκπληρωθεί ακόμη

Η λογιστική παρακολούθηση της αποθήκης αποσκοπεί στην ενημέρωση των αρμοδίων στελεχών της επιχείρησης σχετικά με το υπόλοιπο του αποθέματος κάθε υλικού ανα πάσα στιγμή στις αποθήκες της επιχείρησης. Για να γίνει κάτι τέτοιο η παρακολούθηση πρέπει να γίνεται με το σύστημα της διαρκούς απογραφής. Το σύστημα αυτό απαιτεί να υπάρχει μία καρτέλα για κάθε υλικό. Στην καρτέλα αυτή αναγράφονται με χρονολογική σειρά όλες οι παραλαβές, οι χορηγήσεις και το τρέχον υπόλοιπο (κατά ποσότητα και αξία). Το σύστημα της διαρκούς απογραφής πρέπει να ελέγχεται περιοδικά συγκρίνοντας το υπόλοιπο που έχει η καρτέλα με το πραγματικό υπόλοιπο που υπάρχει στην αποθήκη. Σε καμία περίπτωση όμως η διαρκής απογραφή δεν μπορεί να αντικαταστήσει την ετήσια φυσική απογραφή, η οποία πρέπει να γίνεται πάντα για να διορθώνονται τα λάθη τα οποία ίσως έχουν γίνει κατά τη διάρκεια του έτους.

Κάθε φορά που γίνεται μια χορήγηση από την αποθήκη πρέπει να δοθεί και μία τιμή στα χορηγούμενα υλικά. Αυτή η εργασία παρουσιάζει το πρόβλημα ότι σε περιόδους αυξανόμενων τιμών, η χρησιμοποίηση της τιμής που είχε το υλικό κατά το χρόνο της αγοράς του ίσως να απέχει πολύ από την τρέχουσα τιμή του με αποτέλεσμα να υπάρχει ένα λογιστικό κέρδος, το οποίο όμως αλλοιώνει την εικόνα της

αποδοτικότητας της εκμετάλλευσης του εργοστασίου. Από την άλλη πλευρά, εάν η χορήγηση αυτή αποτιμηθεί σε τρέχουσες τιμές, υπάρχει και πάλι ο κίνδυνος της αλλοιώσεως του κόστους, δεδομένου ότι η πραγματική τιμή αγοράς δεν χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του. Καθε επιχείρηση λοιπόν πρέπει να εφαρμόζει τον καταλληλότερο τρόπο που ταιριάζει για την αποτίμηση των χορηγούμενων υλικών της. Διάφορες μέθοδοι αποτίμησης έχουν αναπτυχθεί στη λογιστική θεωρία και πρακτική. Οι πιο διαδεδομένες είναι οι μέθοδοι LIFO, FIFO και μέσου σταθμικού.

Η εταιρεία ΜΥΛΟΙ ΚΡΗΤΗΣ διατηρεί 35 αποθήκες (ήδη θα λειτουργήσουν εντός των επομένων μηνών 3 ακόμα) προκειμένου να είναι εφικτός ο διαχωρισμός των πρώτων υλών που αγοράζουν ανάλογα με την τιμή αγοράς, την προέλευση και την ημερομηνία παραλαβής.

Η ύπαρξη πολλών αποθηκών σύμφωνα με τον διευθυντή λογιστηρίου της εταιρείας είναι μεγάλο πλεονέκτημα για την επιχείρηση γιατί μπορεί να γνωρίζει επακριβώς τις τιμές και ημερομηνίες αγοράς ξεχωριστά για κάθε κατηγορία πρώτης ύλης ώστε να υπολογίζει ευκολότερα το κόστος και τις τιμές πώλησης των τελικών προϊόντων.

Η εταιρεία τηρεί βιβλίο αποθήκης στο οποίο παρακολουθούνται τα αποθέματα κατά ποσότητα και αξία και εφαρμόζει την μέθοδο απογραφής FIFO (first in first out) και για τον λόγο αυτό θα ασχοληθούμε μόνο με αυτή στη συνέχεια.

Σύμφωνα με τη μέθοδο F.I.F.O. γίνεται η υπόθεση ότι οι μονάδες ενός υλικού που μπήκαν πρώτες (χρονικά) στην αποθήκη θα χορηγηθούν και πρώτες, άρα χρησιμοποιείται η τιμή της παραλαβής μέχρι να τελειώσουν όλες οι μονάδες που έφθασαν μαζί. Όταν τελειώσουν οι μονάδες μιας παραλαβής οι επόμενες χορηγήσεις γίνονται από την επόμενη παραλαβή, άρα και η τιμή θα είναι εκείνη της δεύτερης παραλαβής κ.τ.λ.

Τα πλεονεκτήματα της μεθόδου αυτής είναι ότι:

- Είναι ρεαλιστική διότι υποθέτει ότι οι πιο παλιές παραλαβές θα προχωρήσουν προς την παραγωγή πρώτες
- Η αποτίμηση του υπολοίπου δεν είναι μακριά από την τιμή της αγοράς
- Δεν δημιουργεί κέρδη ή ζημιές από τη λογιστική παρακολούθηση της αποθήκης διότι το σύνολο των παραλαβών μιας περιόδου μείον την αποτίμηση του υπολοίπου ισούται με το σύνολο των χορηγήσεων

Τα μειονεκτήματα της μεθόδου είναι ότι:

-Είναι δύσκολη στην εφαρμογή, κυρίως διότι πρέπει να σημειώνεται κάθε φορά το υπόλοιπο μιας παραλαβής

-Η τιμή χορηγήσεως ίσως διαφέρει πολύ από την τρέχουσα τιμή

Η εταιρεία διατηρεί 35 αποθήκες (ήδη δημιουργούνται ακόμα 3 που θα λειτουργήσουν σύντομα)

5.2.2 Άμεση Εργασία

Το προσωπικό μιας επιχείρησης μπορεί να χωρισθεί σε δύο κατηγορίες: στο υπαλληλικό και στο εργατικό προσωπικό. Σε οποιαδήποτε όμως κατηγορία και αν ανήκει ένας εργαζόμενος, οι ώρες τις οποίες αναλίσκει εκτελώντας την εργασία του πρέπει να είναι γνωστές

Αυτό εξυπηρετεί τους εξής Βασικούς σκοπούς:

(1) ο εργαζόμενος πρέπει να αμοιφθεί για όλες τις ώρες που εργάστηκε (δηλ. κανονικές και υπερωριακές),

(2) η αμοιβή αυτή πρέπει να ληφθεί υπόψη είτε στο κόστος παραγωγής του προϊόντος (εάν ο εργαζόμενος ανήκει στο εργατικό ή υπαλληλικό προσωπικό της επιχείρησης που ασχολείται με την παραγωγή), είτε στις υπόλοιπες δαπάνες της επιχείρησης (εάν ο εργαζόμενος ανήκει στο προσωπικό που ασχολείται με τους υπόλοιπους τομείς της επιχείρησης).

Η παρακολούθηση της παρουσίας των εργαζομένων μέσα στο χώρο της επιχείρησης (δηλ. τα γραφεία, το εργοστάσιο κλπ.) γίνεται με τη βοήθεια της ωρολογιακής κάρτας. Κάθε εργαζόμενος έχει τη δικιά του κάρτα και κάθε μέρα, με τη βοήθεια ενός ρολογιού ειδικής κατασκευής που βρίσκεται τοποθετημένο στην είσοδο του εργοστασίου, καταγράφεται σε αυτή η ώρα προσέλευσης και η ώρα αποχώρησης του. Οι ωρολογιακές κάρτες αναγράφουν τον αριθμό μητρώου καθώς και το ονοματεπώνυμο του εργαζομένου, παραμένουν δε πάντα στον τόπο εργασίας του ώστε να είναι εύκολος ο έλεγχος.

Το Κόστος της Άμεσης Εργασίας

Το κόστος της άμεσης εργασίας επιβαρύνει το κόστος των παραγομένων προϊόντων. Επειδή όμως είναι δυνατόν τα παραγόμενα προϊόντα να είναι ποικίλα και να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς την ποσότητα ή την ποιότητα της άμεσης εργασίας η οποία απαιτείται για την παραγωγή τους, είναι απαραίτητο να υπάρχει ανάλυση του πώς και στην παραγωγή ποιών προϊόντων έχει αναλωθεί ο χρόνος του εργατικού προσωπικού. Είναι αυτονόητο ότι το σύνολο του χρόνου που θα προκύψει από την ανάλυση αυτή θα πρέπει να ισούται με το χρόνο της παρουσίας του εργαζομένου στο εργοστάσιο.

Ένας τρόπος για να παρακολουθηθεί το πώς και το που το εργατικό προσωπικό αναλύει το χρόνο του είναι η χρησιμοποίηση των «φύλλων ανάλυσης χρόνου». Τα φύλλα αυτά συμπληρώνονται από τον ίδιο τον εργαζόμενο και μπορεί να είναι είτε εβδομαδιαία είτε ημερήσια. Ο εργαζόμενος συμπληρώνει πάνω στο φύλλο ανάλυσης χρόνου ότι π.χ. σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία από τις 7.30 π.μ. έως τις 10.00 π.μ. εργάστηκε για την παραγωγή του προϊόντος X, από 10.00 π.μ. έως 10.30 π.μ., περίμενε να του δοθούν υλικά από την αποθήκη, από 10.30 π.μ. έως 10.45 π.μ. έκανε διάλειμμα, από 10.45 π.μ. έως 11.30 π.μ., περίμενε να του δοθούν εντολές από τον εργοδηγό του, από 11.30 π.μ. έως 1.00 μ.μ., απασχολήθηκε στο τμήμα K του εργοστασίου κ.τ.λ.

Όπως προκύπτει ο υπολογισμός του κόστους της άμεσης εργασίας, που αποτελεί τμήμα του συνολικού κόστους παραγωγής μιας μονάδας προϊόντος, βασίζεται στον υπολογισμό των ωρών που αναλώθηκαν για την παραγωγή της μονάδας αυτής του προϊόντος. Στη συνέχεια, με βάση τον αριθμό των ωρών, θα προκύψει το ποσόν της αμοιβής — τακτικής, έκτακτης, υπερωριακής κλπ. — των εργαζομένων καθώς και το ποσόν των εργοδοτικών εισφορών που επιβαρύνουν την επιχείρηση.

Η εταιρεία Μύλοι Κρήτης προκειμένου να υπολογίζει κατά τον καλύτερο δυνατό τρόπο το κόστος της άμεσης εργασίας εφαρμόζει τα εξής:

-κάθε εργαζόμενος δουλεύει σε ένα συγκεκριμένο πόστο της παραγωγικής διαδικασίας

-για κάποιους εργαζόμενους οι οποίοι μπορεί να απασχολούνται σε παραπάνω από μία θέση εργασίας κατά τη διάρκεια του ίδιου μήνα, παρακολουθούνται οι ώρες εργασίας σε κάθε πόστο και το μηνιαίο κόστος εργασίας τους επιμερίζεται αναλογικά στα διάφορα κέντρα κόστους.

5.2.3 Άμεσα έξοδα και γενικά βιομηχανικά έξοδα

Τόσο τα άμεσα έξοδα παραγωγής όσο και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Σ' αυτούς άρα θα καταφύγει το γραφείο κοστολόγησης για να συγκεντρώσει τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία που πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος παράγωγης

5.2.4 Δυσκολίες Προσδιορισμού του Κόστους Παραγωγής

Ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής δεν είναι απαλλαγμένος από δυσκολίες:

1) Πολλές φορές συμβαίνει μια δαπάνη η οποία εκ πρώτης όψεως συνιστά αναμφισβήτητα τμήμα του άμεσου κόστους να πρέπει να αντιμετωπισθεί σαν έμμεσο κόστος, τουλάχιστον κατά ένα τμήμα της

Σαν παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η άμεση εργασία η οποία αναλύεται για να γίνει ένα νέο προϊόν ή μια τροποποίηση ενός υπάρχοντος προϊόντος. Εάν δηλαδή 2000 ώρες άμεσης εργασίας αναλωθούν για να γίνουν πειράματα για την τροποποίηση ενός προϊόντος, η πρώτη παρτίδα που θα παραχθεί τροποποιημένων προϊόντων θα πρέπει να είναι επιβαρυνμένη με το κόστος των 2000 ωρών. Όμως η παραγωγή όλων των τροποποιημένων προϊόντων θα έχει επωφεληθεί από τις 2000 αυτές ώρες, άρα τμήμα από τις ώρες αυτές θα πρέπει να αντιμετωπισθεί σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο. Αυτό εφαρμόζει και η εξεταζόμενη εταιρεία

2) Η ανάλωση ορισμένων υλικών είναι δύσκολο να μετρηθεί. Έτσι μολονότι η ανάλωση αυτή θα μπορούσε να είναι στοιχείο του άμεσου κόστους, από ανάγκη αντιμετωπίζεται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο.

Παραδείγματα αυτής της περίπτωσης είναι τα διάφορα μικροεργαλεία ή άλλα αναλώσιμα τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή και ,δεν αντιστοιχίζονται με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων.

Και η εξεταζόμενη εταιρεία αντιμετωπίζει την ανάλωση των υλικών αυτών ως γενικό βιομηχανικό έξοδο

3) Ο χαρακτηρισμός πολλών άλλων δαπανών όπως π.χ. της ηλεκτρικής ή άλλης ενέργειας που χρησιμοποιείται στην παραγωγή παρουσιάζει δυσκολίες. Στην θεωρία η ενέργεια αποτελεί άμεσο κόστος διότι εξαρτάται από την ύπαρξη των φορέων του κόστους. Εάν δεν υπάρχουν φορείς κόστους, τότε δεν χρειάζεται κατανάλωση ενέργειας και άρα δεν υπάρχει τέτοιο κόστος. Όμως για να θεωρηθεί η δαπάνη αυτή σαν άμεσο κόστος θα πρέπει κάθε μηχανή να έχει ένα μετρητή και να προσδιορίζεται έτσι η ενέργεια που αναλίσκεται για κάθε φορέα κόστους. Επειδή αυτό δεν είναι συνήθως εύκολο στην πράξη, η δαπάνη για ενέργεια θεωρείται σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο. Έτσι αντιμετωπίζει το θέμα και η εξεταζόμενη εταιρεία.

4) Δυσκολίες επίσης υπάρχουν στον προσδιορισμό των συντελεστών επιβάρυνσης των φορέων του κόστους με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Ο υπολογισμός των συντελεστών πρέπει να γίνεται με τον πιο σωστό τρόπο και αυτό δεν είναι πάντα εύκολο. Η εταιρεία εφαρμόζει συντελεστές επιβάρυνσης που βασίζονται στην πολύχρονη εμπειρία των στελεχών της και αναπροσαρμόζονται αν απαιτηθεί κάθε οικονομική χρήση

5) Δυσκολίες στον υπολογισμό του κόστους είναι δυνατόν να παρουσιάσει αυτός καθαυτός ο τρόπος με τον οποίο παρακολουθούνται οι διάφορες δαπάνες από τους λογαριασμούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Οι δυσκολίες αυτές μειώνονται εάν υπάρχει ένα λογιστικό σχέδιο, το οποίο να προβλέπει λογαριασμούς για όλα τα είδη εξόδων, έτσι ώστε να αποφεύγονται και να αποκλείονται οι επικίνδυνες ομαδοποιήσεις. Μέσα σ' αυτές τις ομαδοποιήσεις είναι δυνατόν να χαθούν διάφορες δαπάνες και έτσι ο υπολογισμός του κόστους ο οποίος θα επακολουθήσει να είναι βασισμένος σε ελλειπή στοιχεία. Η εταιρεία Μύλοι Κρήτης για να αντιμετωπίσει τις δυσκολίες αυτές τηρεί λογαριασμούς για όλα τα είδη εξόδων.

6) Στις δυσκολίες που αναφέρονται πιο πάνω πρέπει να προστεθούν και εκείνες που οφείλονται σε λάθη ή παραλείψεις των ατόμων που υπεισέρχονται στο όλο κύκλωμα της παραγωγής και κατά συνέπεια και της κοστολόγησης. Τέτοιου είδους λάθη μπορεί να υπάρξουν στη διαχείριση των αποθηκών όπου χορηγήσεις ή επιστροφές πρώτων υλών και άλλων υλικών να μη καταγραφούν όπως πρέπει ή οι χρόνοι παρουσίας ή εργασίας να αλλοιωθούν από λάθη στις κάρτες εργασίας ή στις ωρολογιακές κάρτες των εργαζομένων.

Όλες αυτές οι δυσκολίες αντιμετωπίζονται με τη διατύπωση διαφόρων παραδοχών, ανάλογα με την περίπτωση. Είναι πάντως γεγονός ότι όσο καλύτερα οργανωμένη είναι η υποδομή της κοστολόγησης για τη "συλλογή των πρωτογενών κοστολογικών

δεδομένων και όσο η κοστολόγηση υπεισέρχεται σε μεγαλύτερη ανάλυση σε τρόπο ώστε οι περισσότερες από τις δαπάνες που διαμορφώνουν το κόστος παραγωγής να συσχετίζονται άμεσα με τους φορείς του κόστους, τόσο ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής είναι ακριβέστερος και η διατύπωση παραδοχών μικρότερης σημασίας.

Η εταιρεία αντιμετωπίζει κατά τη γνώμη του με μεγάλη σοβαρότητα όλα τα ανακύπτοντα προβλήματα κατά περίπτωση.

5.2.5 Η Ροή των πληροφοριών στην Κοστολόγηση

Ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής στηρίζεται σε πληροφορίες που πηγάζουν από διάφορα σημεία της επιχείρησης. Οι διάφορες αυτές πληροφορίες φθάνουν, ακολουθώντας τις Λογιστικές Διαδικασίες που έχει θεσπίσει η επιχείρηση, σε μια αρμόδια υπηρεσία που τις συνδυάζει και προσδιορίζει το κόστος παραγωγής. Η αρμόδια αυτή υπηρεσία ανήκει διοικητικά και λειτουργικά στο χώρο των οικονομικών υπηρεσιών της επιχείρησης και συγκεκριμένα στο λογιστήριο.

Έννοια του Πλήρους Κόστους

Το χαρακτηριστικό του πλήρους κόστους είναι ότι περιλαμβάνει όλους τους συντελεστές του κόστους που απαιτούνται για να παραχθεί μια μονάδα προϊόντος, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία, τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα και το σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος ονομάζεται πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση. Η επιβάρυνση των παραγομένων προϊόντων με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα

είναι το σημείο εκείνα στο οποίο διαφέρουν το πλήρες κόστος και το οριακό κόστος. Τα περί οριακού κόστους και οριακής κοστολόγησης αναπτύσσονται σε επόμενες παραγράφους.

Σε κανένα από τα θέματα τα σχετικά με το κόστος και την κοστολόγηση που έχουν αναλυθεί και αναπτυχθεί μέχρι εδώ δεν έγινε διάκριση των γενικών βιομηχανικών εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά και αποκλεισμός των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων από τους υπολογισμούς. Από αυτό συνάγεται ότι στην ανάπτυξη όλων αυτών των θεμάτων χρησιμοποιήθηκε η έννοια του πλήρους κόστους και της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης.

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

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

βοήθεια της τεχνικής που ονομάζεται επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους.

Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι πολύ χρήσιμη διότι (α) εξυπηρετεί τις ανάγκες του προγραμματισμού και του έλεγχου της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης και (β) αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγομένων προϊόντων δεδομένου ότι το κόστος λειτουργίας των επιμέρους κέντρων κόστους πρέπει να μεταφερθεί στα παραγόμενα προϊόντα ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, να απορροφηθεί από αυτά.

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

Τα Γ.Β. Ε. δεν μπορούν, από τη φύση τους, να συσχετισθούν άμεσα με τους φορείς του κόστους. Μπορούν όμως ευκολότερα να συσχετισθούν με τα επι μέρους τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας. Ο συσχετισμός αυτός μπορεί να είναι άμεσος ή έμμεσος. Άμεσος συσχετισμός υπάρχει όταν συγκεκριμένα Γ.Β.Ε. οφείλονται στην ύπαρξη συγκεκριμένου τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό δεν υπήρχε τότε και τα συγκεκριμένα έξοδα δεν θα υπήρχαν. Παραδείγματα γενικών βιομηχανικών εξόδων που μπορούν άμεσα να αποδοθούν στην ύπαρξη συγκεκριμένου τμήματος είναι οι αποσβέσεις των μηχανημάτων που λειτουργούν στο τμήμα η ο μισθός του προϊσταμένου του τμήματος κ.λπ. Έμμεσος συσχετισμός υπάρχει όταν ορισμένα Γ.Β.Ε. δημιουργούνται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ενός τμήματος. Τα έξοδα αυτά θα υπήρχαν ακόμη και εάν το τμήμα δεν υπήρχε. Παραδείγματα γενικών βιομηχανικών εξόδων που δεν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με ένα τμήμα είναι ο μισθός του διευθυντή ολόκληρου του εργοστάσιου ή τα έξοδα για τη θέρμανση ολόκληρου του εργοστάσιου κλπ.

Τα τμήματα στα οποία χωρίζεται μια παραγωγική διαδικασία ονομάζονται κέντρα κόστους και μπορούν να χωρισθούν σε δύο κατηγορίες; στα βοηθητικά και στα κύρια ή παραγωγικά κέντρα κόστους. Τα βοηθητικά κέντρα κόστους δεν παράγουν προϊόντα, συμμετέχουν όμως στην παραγωγική διαδικασία προσφέροντας υπηρεσίες που είναι απαραίτητες για τα κύρια κέντρα κόστους. Παραδείγματα βοηθητικών κέντρων κόστους είναι τμήματα του εργοστασίου όπως: οι αποθήκες πρώτων υλών η συντήρηση, ο ποιοτικός έλεγχος, το σχεδιαστήριο, το αναψυκτήριο κλπ.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μιας επιχείρησης είναι γνωστά στο σύνολο τους για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους δεν είναι τίποτε άλλο από την ανάλυση του συνολικού αυτού ποσού. Συμφωνά με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, η συγκέντρωση γίνεται ως εξής:

(1) Κάθε κέντρο κόστους (ανεξάρτητα αν είναι κύριο ή βοηθητικό) επιβαρύνεται με τα Γ.Β.Ε. που οφείλονται στην ύπαρξη του.

(2) Κάθε _ κέντρο κόστους επιβαρύνεται με μέρος από τα Γ.Β.Ε. που δημιουργούνται ανεξάρτητα από την ύπαρξη του. Για να ευρεθεί το ποσό της επιβάρυνσης αυτής πρέπει να γίνει επιμερισμός των Γ.Β.Ε. Ο επιμερισμός γίνεται λαμβάνοντας υπόψη την κατάλληλη βάση επιμερισμού. Για τις βάσεις επιμερισμού γίνεται λόγος στη συνέχεια.

Με τις ενέργειες (1) και (2) γίνεται η συγκέντρωση του συνόλου των Γ.Β.Ε. που επιβαρύνουν κάθε κέντρο κόστους. Το σύνολο αυτό είναι χρήσιμο για τον έλεγχο του ύψους των γενικών βιομηχανικών εξόδων του κέντρου κόστους καθώς και των αιτιών που τα δημιουργούν, ιδιαίτερα εκείνων που συσχετίζονται άμεσα με αυτό. Επειδή όμως τα βοηθητικά κέντρα κόστους δεν παράγουν προϊόντα, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα τους πρέπει να επιμερισθούν και να επιβαρυνθούν με αυτά τα κυρία κέντρα κόστους.

Για τον επιμερισμό των συνολικών Γ.Β.Ε. των Βοηθητικών κέντρων κόστους στα κύρια κέντρα κόστους χρησιμοποιούνται επίσης κατάλληλες βάσεις επιμερισμού. Το σύνολο των Γ.Β.Ε. των κύριων κέντρων κόστους θα απορροφηθεί από τα παραγόμενα προϊόντα.

Η εταιρεία προκειμένου να υπολογίσει και επιμερίσει με τον καλύτερο δυνατό τρόπο τα άμεσα και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα εφαρμόζει τα εξής:

-στα γενικά βιομηχανικά έξοδα περιλαμβάνει το κόστος συντήρησης των εγκαταστάσεων και των μηχανημάτων, την άμεση και έμμεση εργασία, το ηλεκτρικό ρεύμα, τα ασφάλιστρα των πρώτων υλών, διάφορα αναλώσιμα υλικά (λιπαντικά, καθαριστικά), αποσβέσεις και διάφορα έξοδα

-τα έξοδα – δαπάνες που αφορούν την παραγωγική διαδικασία και σε αυτά περιλαμβάνονται οι επισκευές και οι συντηρήσεις του μηχανολογικού εξοπλισμού, οι αποσβέσεις, τα αναλώσιμα παραγωγής, εφόσον αφορούν συγκεκριμένο τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας καταχωρούνται απευθείας στο αντίστοιχο κέντρο κόστους.

-εάν αυτά αφορούν περισσότερα από ένα κέντρα κόστους καταχωρούνται στα λεγόμενα κέντρα κόστους προς επιμερισμό (ενδιάμεσα κέντρα κόστους) και στο τέλος κάθε μήνα μερίζονται στα κέντρα κόστους της παραγωγής με βάση πραγματικούς ή εμπειρικούς συντελεστές. Παραδείγματα πραγματικών συντελεστών είναι οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων και η ποσότητα παραγωγής

-οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων μπορεί να είναι αντιπροσωπευτική οπότε για τον επιμερισμό τους χρησιμοποιούνται εμπειρικοί συντελεστές στάθμισης

-κάθε μηχάνημα είναι χαρακτηρισμένο σε πιο κέντρο κόστους χρησιμοποιείται και οι αποσβέσεις του ανά μήνα καταχωρούνται στο αντίστοιχο κέντρο κόστους

-υπολογίζεται ο όγκος προϊόντων που έχουν περάσει από κάθε κέντρο κόστους και με φύλο μερισμού επιμερίζονται τα γενικά βιομηχανικά έξοδα . Βεβαίως κάποια παραγόμενα προϊόντα που έχουν μεγαλύτερες απαιτήσεις κατά την παραγωγή τους έχουν μεγαλύτερους συντελεστές βαρύτητας κατά τον επιμερισμό των εξόδων.

-φοίρες υπάρχουν σε όλες τις φάσεις της παραγωγής (υπολογίζονται περίπου στο 0,5%) και επιβαρύνουν το αντίστοιχο κέντρο κόστους.

-η διόρθωση των αποθεμάτων με φυσική απογραφή γίνεται κάθε δύο μήνες

-τα φθαρμένα και ελαττωματικά άλευρα χρησιμοποιούνται σε ολοκλήρου στις ζωοτροφές

-τα συμπαράγωγα και υποπροϊόντα κοστολογούνται με βάση τη δυνητική τιμή αγοράς τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

Η εταιρεία αντιμετωπίζει το θέμα κοστολόγησης της παραγομένων προϊόντων με μεγάλη σοβαρότητα. Η όλη διαδικασία οργάνωσης και παρακολούθησης των κέντρων κόστους είναι άρτια

Συγκεκριμένα:

-Έχει εγκατασταθεί και λειτουργεί εδώ και χρόνια η μηχανογραφική εφαρμογή sap/r3 που θεωρείται η πλέον σύγχρονη στην διαχείριση όλων των λειτουργιών της επιχείρησης και ταυτόχρονα της κοστολόγησης των παραγομένων προϊόντων. Σύμφωνα με το συμβόλαιο που έχει υπογραφεί με την εταιρεία οι μηχανογραφικές εφαρμογές αναβαθμίζονται συνεχώς με τις νεώτερες εκδόσεις τους.

- Εφαρμόζεται ειδικό σχέδιο κοστολογικής οργάνωσης χωρίζοντας κατάλληλα τις λειτουργίες για να παρακολουθεί το κόστος λειτουργίας κάθε τμήματος.

-Ως κύρια κέντρα κόστους έχουν ορισθεί οι μονάδες παραγωγής αλεύρων και ζωοτροφών και ως βοηθητικά κέντρα κόστους έχουν ορισθεί οι διευθύνσεις παραγωγής, προμηθειών και η τεχνική διεύθυνση

-Εφαρμόζεται αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης με άρτια μηχανογράφηση.

-Η κοστολόγηση της παραγωγής γίνεται ανά μήνα και κοστολογείται η μηνιαία συνολική παραγωγή ανά προϊόν.

-Τηρείται βιβλίο αποθήκης στο οποίο παρακολουθούνται τα αποθέματα κατά ποσότητα και αξία. Η αξία των αναλωθέντων είτε στην παραγωγή είτε επειδή πωλήθηκαν προσδιορίζονται σε μηνιαία βάση.

-Έχουν δοθεί λύσεις σε όλα τα συνήθως ανακύπτοντα προβλήματα επιμερισμού των εξόδων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

A.ΒΙΒΛΙΟ

1)Βενιέρης Γ. (1993), Λογιστική κόστους, Αθήνα : Εκδόσεις Σμπίλιας-Οικονομικό

2)Βενιέρης Γ. ,Κοέν Σ., (2007), Διοικητική λογιστική, Αθήνα: Εκδόσεις

P.I.PUBLISHING

3) Βενιέρης Γ. , Κοέν Σ. , Κωλέτσης Μ. ,(2005), Λογιστική κόστους- Αρχές και Εφαρμογές, Αθήνα :Εκδόσεις P.I.PUBLISHING

4)Ιγνατιάδης Α. , (1983) , Λογιστική κόστους, Θεσσαλονίκη : Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη

5)Θωμάς Ι. ,(1988), Το κόστος και η Τεχνική της Κοστολόγησης, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Μαϊάνδρος

6)Λεοντάρης Κ.Μ. (1972), Οργάνωση Κοστολογίου, Αθήνα : Εκδόσεις Παμισος

7)Λυγίτσος Α,(2012), Κοστολόγηση και Διαχείριση Προϋπολογισμού Μικρής Επιχείρησης, Αθήνα : Εκδόσεις ΙΜΕ ΓΣΕΒΕ)

8)Τσακλαγκάνος Α. , (1991), Θεωρία και Λογιστική κόστους, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη

B. ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

1)Μύλοι Κρήτης – Ιστοσελίδα , δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις
ανεβρέθηκε σε <http://www.mills.gr>, ανακτήθηκε στις 24/6/13

2)Εφημερίδα Καθημερινή – Αλευροβιομηχανία: Μικρότερα κέρδη αλλά με αύξηση
εσόδων λόγω της ανόδου των τιμών το 2011 – δημοσιεύτηκε 20/8/12, ανεβρέθηκε σε
http://www.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathremote_I_20/08/2012_457465,
ανακτήθηκε στις 24/6/13

3)IOBE- Μελέτη Αλευροβιομηχανίας, ανεβρέθηκε σε <http://www.iobe.gr>,
ανακτήθηκε την 30/5/13

4)Newsbomb. gr – Μύλοι Κρήτης: Το καμάρι ενός ολόκληρου νησιού –
δημοσιεύτηκε την 26/02/2013 – ανεβρέθηκε σε <http://www.newsbomb.gr>.
Ανακτήθηκε την 30/5/13

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

