



**ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**«ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ»**

Εισηγήτρια: Καραβασίλη Ειρήνη  
Επιβλέπων Καθηγητής: κ. Χατζής Αναστάσιος

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ  
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2014

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΜΕΡΟΣ Α' : ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	5
Κεφάλαιο 1 : Ορισμός Λογιστικής Κόστους.....	5
• Κοστολόγηση και Έλεγχος .....	5
• Προγραμματισμός και Κοστολόγηση .....	6
• Ανάλυση Κόστους / Οφέλους .....	6
• Τιμολόγηση .....	6
• Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική .....	6
• Κοστολόγηση και Χρηματοοικονομική Λογιστική .....	7
• Συνύπαρξη Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και Κοστολόγησης .....	8
• Ανασκόπηση Κοστολόγησης .....	9
ΜΕΡΟΣ Β: ' ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ .....	10
Κεφάλαιο 2 : Το πλαίσιο της Κοστολόγησης .....	10
• Ορισμός κόστους .....	10
• Χαρακτηριστικά γνωρίσματα κόστους .....	10
• Μονάδες κόστους .....	12
• Είδη και τύποι κόστους.....	12
• Έμμεσα κόστη .....	13
• Κόστος Μετατροπής .....	15
• Προστιθέμενη Αξία.....	15
• Συσσώρευση των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων .....	15
• Κέντρα Κόστους.....	15
• Φύλλο Επιμερισμού.....	16
Κεφάλαιο 3 : Ανάλυση Παραδοσιακής Διοικητικής Λογιστικής .....	16
• Από την Παραδοσιακή Διοικητική Λογιστική στην Διοικητική Λογιστική βάσει των Δραστηριοτήτων .....	16
• Η δομή των συστημάτων κόστους βάσει των δραστηριοτήτων .....	22
• Πρώτο στάδιο των συστημάτων βάσει των δραστηριοτήτων .....	22
• Α) Βελτιωμένες Αποφάσεις .....	25
• Β) Βελτιωτικές Δραστηριότητες Για Την Μείωση Των ΓΒΕ .....	26
• Γ) Ευκολία Στον Προσδιορισμό Σχετικού Κόστους .....	26
• Δεύτερο στάδιο συστημάτων βάσει των δραστηριοτήτων.....	26
• Κοστολόγηση βάσει των δραστηριοτήτων: Πόσοι οδηγοί κόστους χρειάζονται και με ποιόν τρόπο επιλέγονται.....	27
• Διαμόρφωση μήτρων δραστηριοτήτων .....	29
• Σχεδιασμός μιας διαδικασίας της επιχείρησης: Κατάσταση / Λογαριασμός Δραστηριοτήτων .....	30
• Προετοιμασία προϋπολογισμών με την χρησιμοποίηση μήτρας δραστηριοτήτων ...	30
• Διαμόρφωση κόστους δραστηριότητας .....	30
• ΓΒΕ και κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων .....	31
• Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων .....	32
• Διαδικασία Κοστολόγησης .....	33
• Σύστημα κατά έργο ή κατά παραγγελία κοστολόγηση.....	33
• Κοστολόγηση κατά διαδικασία .....	34
• Προβλήματα Κοστολόγησης Κατά Φάση .....	35
• Η απόφαση περί μίγματος του προϊόντος .....	35
• Έλεγχος Υλικών και Εργασίας.....	35
• Χρήση προτύπων .....	36
• Πλεονεκτήματα της πρότυπης κοστολόγησης .....	36
• Η ποιότητα των προτύπων .....	37
• Πρότυπα και έλεγχος .....	37
• Απόκλιση της τιμής και των υλικών .....	37
• Απόκλιση ποσότητας υλικών.....	37
• Πρότυπα εργασίας και έλεγχος .....	37
• Απόκλιση αμοιβής άμεσης εργασίας .....	38

• Απόκλιση απόδοσης της εργασίας .....	38
• Έλεγχος των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων .....	38
• Αποκλίσεις των ΓΒΕ .....	38
• Απόκλιση δαπάνης .....	39
• Απόκλιση απόδοσης .....	39
• Ελεγχόμενη απόδοση .....	40
• Απόκλιση δυναμικότητας ή όγκου .....	40
<b>Κεφάλαιο 4: Ανάλυση των διάφορων συστημάτων κοστολόγησης και τρόποι λήψης αποφάσεων.....</b>	<b>41</b>
• Μέθοδος Πλήρους Κόστους .....	41
• Μέθοδος του Μεταβλητού Κόστους .....	41
• Πλεονεκτήματα άμεσης κοστολόγησης .....	43
• Μειονεκτήματα άμεσης κοστολόγησης .....	44
• Σκοπός και κριτήρια των διακρίσεων του κόστους .....	44
• Κριτήρια κατάταξης του κόστους σε κατηγορίες .....	45
<b>Κεφάλαιο 5 : Εννοιολογικά Χαρακτηριστικά .....</b>	<b>49</b>
• Άμεσο κόστος .....	49
• Η άμεση κοστολόγηση .....	50
• Διακρίσεις του άμεσου κόστους .....	50
• Το έμμεσο κόστος - Εννοιολογικοί προσδιορισμοί .....	51
• Το άμεσο κόστος κατά τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.....	54
• Επιχειρηματικές αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση το άμεσο κόστος ...	58
<b>Κεφάλαιο 6: Μέθοδοι κοστολόγησης .....</b>	<b>65</b>
• Το s.t.d. Costing .....	65
• Το Direct Costing .....	65
• Αξιολόγηση του full και direct costing .....	67
• Το οικονομικό μοντέλο των βραχυχρόνιων αποφάσεων της επιχείρησης με πολλά προϊόντα .....	69
• Το full και το ABC costing. Η χρησιμότητα του direct costing.....	69
• Από το cost accounting στην managerial cost analysis με στόχο το cost accounting. Γενική αξιολόγηση των εργαλείων management accounting.....	72
• Ο ρόλος της απόδοσης στο πλαίσιο των κοστολογικών κατηγοριών .....	80
• Ορισμοί .....	85
• Ο λογισμός των κοστών .....	85
• Η διάκριση των κοστών .....	86
• Οι τύποι των κοστών .....	87
• Διαδικασίες λογισμού των κοστών .....	87
• Άμεση διαδικασία κοστολόγησης .....	88
• Έμμεση διαδικασία κοστολόγησης ή ανά περίοδο .....	88
• Πως προσδιορίζονται και πως καταλογίζονται τα κοινά σταθερά κόστη .....	88
• Η μεταβλητότητα των κοστών και το φαινόμενο της σταθερότητας των κοστών ως φαινόμενη σχέση του μεγέθους του κόστους και του όγκου παραγωγής .....	89
• Τα θεμέλια της τεχνικής υπολογισμού των κοστών προϊόντος βάση αιτιωδών κριτηρίων .....	90
• Ενδιάμεσα παραγωγικά αποτελέσματα και η αντίστοιχη ιεραρχία των κέντρων κόστους .....	92
• Ο προσδιορισμός των βάσεων μερισμού .....	93
• Διαδικασία της συλλογής των στοιχείων .....	96
• Τα Γενικά Έξοδα .....	98
• Προβλήματα οικονομικού υπολογισμού .....	99
• Ο σχεδιασμός συστήματος κοστολόγησης .....	101
• Η σχεδίαση ενός κοστολογικού συστήματος .....	106
• Ο ρόλος των κέντρων κόστους στην κοστολόγηση .....	106
• Μέθοδοι Κοστολόγησης .....	108
• Χρήση της μεθόδου ABC στην κοστολόγηση έργου ή παρτίδας .....	112
• Μέθοδοι Κοστολόγησης: Κοστολόγηση Υπηρεσιών .....	112
• Συστήματα Κοστολόγησης: κατά έργο και κατά διαδικασία συνεχόμενης παραγωγής .....	113
• Μέθοδοι κοστολόγησης: Πραγματική, Πρότυπη, Προϋπολογιστική .....	116

• Χρήση της μεθόδου ABC στην κοστολόγηση έργου .....	117
• Μέθοδοι κοστολόγησης: Συγκεκριμένης Λειτουργίας και Παροχής Υπηρεσίας ...	117
• Μέθοδοι κοστολόγησης: Κοστολόγηση Συνεχούς Παραγωγής .....	119
• Ανάλυση κόστους marketing με την μέθοδο ABC .....	121
• Κατάταξη στοιχείων του κόστους του marketing.....	122
• Διαδικασία κοστολόγησης marketing κατά δραστηριότητα .....	123
• Ανάλυση κόστους marketing κατά δραστηριότητα.....	123
Βιβλιογραφία .....	125

## Ορισμός λογιστικής κόστους

Λογιστική κόστους ή Κοστολόγηση είναι ο μηχανισμός προσδιορισμού του κόστους. Είναι δηλαδή το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επημερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιορισθεί το κόστος ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση). Πιο συγκεκριμένα μας ενδιαφέρει να είμαστε σε θέση να προσδιορίσουμε, (α) το κόστος μιας περιόδου λειτουργίας μιας επιχείρησης, (β) το κόστος παραγγελίας και (γ) το κόστος ενός τεμαχίου (κόστος μονάδας).

Η Κοστολόγηση στην ουσία συνιστά, ένα σύστημα πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο, το οποίο συμβάλει στην διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερές είναι το σύστημα συλλογής των κοστολογικών πληροφοριών, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης του.

Βασικά, οι κοστολογικές πληροφορίες είναι απαραίτητες για: (1) την κατανομή των γενικών εξόδων, (2) την κοστολόγηση του προϊόντος - έργου - υπηρεσίας, (3) την μείωση του κόστους, (4) τον προσδιορισμό κερδοφόρων πελατών, (5) την λήψη αποφάσεων, (6) την αποτελεσματικότητα στην διοίκηση. Όσο αφορά όμως τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, επειδή δεν παράγουν όλες τα ίδια προϊόντα και ούτε τα ίδια προϊόντα παράγονται με τον ίδιο τρόπο, είναι προφανές ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων των διάφορων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων, οι οποίες ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο. Επίσης οι βιομηχανικές επιχειρήσεις διαφέρουν ως προς τον τρόπο που παράγουν τα προϊόντα (διαφορετική τεχνολογία ή διαφορετικές παραγωγικές διαδικασίες). Επίσης, μια άλλη διαφορά μεταξύ των βιομηχανικών επιχειρήσεων είναι ο τρόπος οργάνωσης τους ή ακόμα και το πλήθος και το είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα.

**Παράδειγμα:** Έστω ότι δυο βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν έπιπλα κουζίνας, η μια προσφέρει ένα συγκεκριμένο τύπο, ενώ η άλλη προσφέρει περισσότερους τύπους και ποικιλίες χρωματισμών. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να εξυπηρετηθούν και οι δυο επιχειρήσεις με το ίδιο σύστημα κοστολόγησης.

Όπως είπαμε, η κοστολόγηση έχει ως βασική αποστολή τον ακριβή υπολογισμό του κόστους των προϊόντων ή υπηρεσιών μιας επιχείρησης. Ο προσδιορισμός αυτός του κόστους αποτελεί το μέσο για την επιδίωξη των διάφορων σκοπών, με τους οποίους είναι συνυφασμένη κάθε επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι βασικότεροι σκοποί της κοστολόγησης είναι οι εξής: ο έλεγχος της οικονομικότητας, ο προγραμματισμός, η ανάλυση κόστους - οφέλους και η τιμολόγηση. Παρακάτω θα αναλύσουμε τους βασικότερους σκοπούς της κοστολόγησης.

### Κοστολόγηση και έλεγχος

Ο έλεγχος των συμβάντων στην επιχείρηση αποτελεί το σπουδαιότερο στόχο όχι μόνο της κοστολόγησης, αλλά και του οικονομικού λογισμού. Για την άσκηση ελέγχου της οικονομικότητας η επιχείρηση πρέπει να διαθέτει μια διάρθρωση του κόστους σε είδη αλλά και σε θέσεις - κέντρα ή τμήματα. Με αυτό το τρόπο μπορεί να εντοπισθεί ευκολότερα ο υπεύθυνος για οποιαδήποτε αντιοικονομικότητα, έτσι ώστε να αναζητηθούν με την συνεργασία του υπεύθυνου οι αιτίες και να προσδιορισθούν τα κατάλληλα μέτρα βελτίωσης της οικονομικότητας. Χρονικά, οι έλεγχοι της οικονομικότητας διενεργούνται σε βραχυχρόνιες περιόδους, συνήθως κατά μήνα. Εδώ προκύπτει η ανάγκη των συγκρίσεων διάφορων μεγεθών, τα οποία πρέπει να είναι συγκρίσιμα. Συνήθως επιλέγονται τα πιο σημαντικά και τα πιο σπουδαία είδη κόστους όπως είναι πρώτες ύλες, άμεσα εργατικά κ.α. Συγκρίνονται τα πραγματικά μεγέθη μιας περιόδου με εκείνα της αμέσως προηγούμενης περιόδου του προηγούμενου έτους. Όμως είναι δυνατόν τα πραγματικά μεγέθη να συγκρίνονται με τα προϋπολογισθέντα μεγέθη. Έτσι με αυτές τις συγκρίσεις, γίνεται απεικόνιση των διαφορών μεταξύ των προϋπολογισθέντων και των πραγματικών αναλώσεων παραγωγικών συντελεστών όπως και αναλώσεων προηγούμενων περιόδων. Έτσι

παραδείγματος χάρη, με τον έλεγχο της οικονομικότητας μπορεί να αποδειχθεί ότι μια διαδικασία Α είναι οικονομικότερη από μια διαδικασία Β.

Οι συγκρίσεις για τον έλεγχο της οικονομικότητας μπορεί να επεκτείνονται και σε διπιχειρησιακό επίπεδο. Δηλαδή, συγκρίνονται αναλώσεις αξιών μιας επιχείρησης με τις αναλώσεις αξιών μιας άλλης επιχείρησης του ίδιου κλάδου.

### **Προγραμματισμός και κοστολόγηση**

Η κοστολόγηση κατάλληλα διαρθρωμένη έχει την δυνατότητα να εφοδιάζει την διευθύνουσα αρχή με πλήθος πληροφοριών πάνω στις οποίες θα στηριχθεί ένας θεμελιωμένος προγραμματισμός και μια ουσιαστική καθοδήγηση της επιχειρηματικής δράσεως σε όλους τους τομείς της. Οι πληροφορίες αυτές αναφέρονται σε μεγέθη κόστους ( αναλώσεις μικροοικονομικών αξιών και αποτελεσμάτων).

Ειδικότερα, με την επεξεργασία των πληροφοριών αυτών επιτυγχάνουμε την απεικόνιση του προϋπολογιστικού κόστους, το οποίο αποτελεί την βάση για την αποκάλυψη των διαφορών μεταξύ των προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων αναλώσεων μικροοικονομικών αξιών. Στη συνέχεια με την αξιολόγηση των δεδομένων αυτών, μπορούμε να προχωρήσουμε στην λήψη μέτρων για την διάρθρωση της οικονομικής πορείας της επιχείρησης, τα οποία στοχεύουν στην ελαχιστοποίηση του κόστους και στη μεγιστοποίηση του αποτελέσματος.

Παρακάτω θα δούμε ένα παράδειγμα στο οποίο απεικονίζονται οι διάφορες κοστολογικές πληροφορίες σε αντιστοιχία με την χρήση τους από την διοίκηση.

#### **Παράδειγμα:**

<b>Κοστολογικές Πληροφορίες</b>	<b>Χρήση από την διοίκηση</b>
Κόστος μονάδας ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας ή μιας διαδικασίας	Ως βάση για την τιμολόγηση, τον σχεδιασμό παραγωγής ή τον έλεγχο του κόστους
Κόστος λειτουργίας ενός τομέα, ενός τμήματος ή ολόκληρης της μονάδας	Στρατηγικός προγραμματισμός και έλεγχος κόστους
Εργατικό κόστος μονάδας ή περιόδου	Σχεδιασμός παραγωγής, λήψη αποφάσεων, έλεγχος εργατικού κόστους
Συμπεριφορά κόστους στα διάφορα επίπεδα παραγωγής	Προγραμματισμός κέρδους, λήψη αποφάσεων για αγορά ή παραγωγή, έλεγχος κόστους

### **Ανάλυση Κόστους / Οφέλους**

Ανάλυση Κόστους / Οφέλους (Κ/Ο) είναι η διαδικασία σύγκρισης του κόστους κάποιας συγκεκριμένης δραστηριότητας, προϊόντος ή προγράμματος με τα οφέλη που προκύπτουν. Η ανάλυση Κ/Ο προϋποθέτει μετρήσεις και για τα κόστη και για τα οφέλη. Η σχέση του Κ/Ο μπορεί να εκφρασθεί ως ένας δείκτης ο οποίος προκύπτει ως ηλικό του οφέλους και του κόστους. (Παράδειγματος χάρη εάν ένα πρόγραμμα έχει οφέλη της τάξεως 1.765,98€ και κόστη της τάξεως 1.465,32€ ο δείκτης αξίας θα είναι 1.765,98/1.465,32 ή 1,2 ). Ένας δείκτης αξίας μεγαλύτερος της μονάδας σημαίνει ότι τα οφέλη υπερτερούν του κόστους.

### **Τιμολόγηση**

Η τιμολόγηση αποτελεί βασικό σκοπό της κοστολόγησης. Η κοστολόγηση εξασφαλίζει την αναγκαία βάση για τον προσδιορισμό των τιμών πώλησης προϊόντων και υπηρεσιών. Βέβαια ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού εξαρτάται πάντοτε από την βούληση της διευθύνουσας αρχής μιας επιχείρησης καθώς και από το επίπεδο του κόστους, αλλά και από τις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στην αγορά. Υπάρχουν όμως πολλές περιπτώσεις όπου ο καθορισμός της τιμής ενός αγαθού γίνεται με βάση το κόστος του αγαθού.

### **Κοστολόγηση και Διοικητική Λογιστική**

Ένα σημαντικό τμήμα της Διοίκησης συνδέεται με τον προσδιορισμό, την παρουσίαση και την ερμηνεία πληροφοριών που χρησιμοποιούνται για τους εξής λόγους :

- 1) δημιουργία στρατηγικής
- 2) σχεδιασμό και έλεγχο των διαδικασιών
- 3) λήψη αποφάσεων
- 4) αξιολόγηση χρήσης των πόρων
- 5) ενημέρωση των ιδιοκτητών και άλλων τρίτων
- 6) ενημέρωση εργαζομένων
- 7) προστασία περιουσίας

Μεταξύ των αντικειμενικών σκοπών της Κοστολόγησης και της Διοικητικής Λογιστικής υπάρχουν ομοιότητες και στην πραγματικότητα δεν υπάρχει καμία διαφορά μεταξύ τους. Η Διοικητική Λογιστική είναι ευρύτερη στους στόχους της και χρησιμοποιεί πιο προηγμένες μεθόδους και τεχνικές. Όμως, για την Διοικητική Λογιστική απαιτείται η ύπαρξη ενός σωστού συστήματος κοστολόγησης, έτσι ώστε να παρέχει τα βασικά στοιχεία για μελέτη, χρήση και αξιολόγηση.

Και η Κοστολόγηση και η Διοικητική Λογιστική αποσκοπούν στη συγκέντρωση πληροφοριών για το σχεδιασμό, τον εσωτερικό έλεγχο και την λήψη αποφάσεων με μεγάλη έμφαση στο κόστος των διαφόρων παραγωγικών λειτουργιών, δραστηριοτήτων, διαδικασιών και προϊόντων.

### **Κοστολόγηση και Χρηματοοικονομική Λογιστική**

Η Κοστολόγηση θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ειδικό θέμα μέσα στον ευρύτερο χώρο της λογιστικής, που χρησιμοποιείται για να δώσει πληροφορίες στα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων σχετικά με :

- ❖ το κόστος των παραγόμενων προϊόντων
- ❖ το κόστος λειτουργίας επιμέρους τμημάτων
- ❖ το κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών
- ❖ τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων
- ❖ τη λήψη αποφάσεων

Για να κατανοήσουμε την Κοστολόγηση θα πρέπει να έχουμε κατανοήσει τις γενικές αρχές και τις τεχνικές της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Τόσο η Χρηματοοικονομική Λογιστική όσο και η Κοστολόγηση έχουν ως τελικό προορισμό την παροχή πληροφοριών. Και οι δυο ξεκινούν από την συγκέντρωση και την καταγραφή των ίδιων πρωτογενών πληροφοριών, δηλαδή των λογιστικών γεγονότων, που αφορούν την οικονομική μονάδα. Η διαφορετική επεξεργασία που υφίστανται στη συνέχεια οι πρωτογενείς πληροφορίες σε συνδυασμό τους διαφορετικούς λήπτες των πληροφοριών είναι αυτό που διαφοροποιεί τους δυο αυτούς κλάδους της Λογιστικής.

Εάν συγκρίνουμε τους δυο αυτούς κλάδους της Λογιστικής, με τις παρακάτω απόψεις, θα προκύψουν και οι μεταξύ τους διαφορές. Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τις διαφορές που μπορεί να προκύψουν από τις παρακάτω απόψεις:

(α) Από την άποψη του λήπτη των πληροφοριών η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι λογιστικές καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από άτομα τα οποία βρίσκονται έξω από την επιχείρηση όπως είναι οι πιστωτές, οι προμηθευτές, οι τράπεζες. Αντίθετα οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Κοστολόγηση προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από άτομα ή ομάδες ατόμων που βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση, όπως είναι οι προϊστάμενοι, οι διευθυντές, το διοικητικό συμβούλιο.

(β) Από την άποψη των περιορισμών που μπορεί να τεθούν όσο αφορά το περιεχόμενο των λογιστικών καταστάσεων, η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική, πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με ορισμένες αρχές. Αντίθετα οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Κοστολόγηση, προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από τα στελέχη τα οποία βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση στα πλαίσια των λειτουργιών που ασκούν και που έχουν σχέση με την διοίκηση της επιχείρησης, δηλαδή των λειτουργιών του προγραμματισμού της δράσης της επιχείρησης, του ελέγχου της εξέλιξης των προγραμμάτων, της λήψεως των αποφάσεων και του υπολογισμού του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή των προσφερόμενων υπηρεσιών. Για το λόγο αυτό το περιεχόμενο των καταστάσεων καθώς επίσης και ο τρόπος με τον

οποίο παρουσιάζεται είναι τέτοιο έτσι ώστε να εξυπηρετεί το αρμόδιο στέλεχος στην αντιμετώπιση του προβλήματος που το απασχολεί κάθε φορά.

(γ) Από την άποψη του χρόνου ή της συχνότητας προετοιμασίας και εμφάνισης των λογιστικών καταστάσεων η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις, οι οποίες πηγάζουν από την Χρηματοοικονομική Λογιστική πρέπει να δημοσιεύονται υποχρεωτικά μια φορά ετησίως ενώ οι καταστάσεις που πηγάζουν από την Κοστολόγηση προετοιμάζονται από τα στελέχη της επιχείρησης όταν υπάρχει ανάγκη ή ζήτηση για αυτές.

(δ) Από την άποψη του αντικείμενου που καλύπτεται από τις λογιστικές καταστάσεις, η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση, ενώ οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Κοστολόγηση αφορούν κάποιο επιμέρους <<τμήμα >> της. Το τμήμα αυτό μπορεί να είναι ολόκληρο το εργοστάσιο ή επιμέρους τμήματα του εργοστασίου. Το τμήμα λοιπόν είναι κάτι, το οποίο βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση και μέσω της Κοστολόγησης αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστού ενδιαφέροντος και αντιμετώπισης από αυτή σε αντιδιαστολή προς το 'σύνολο' της επιχείρησης που αποτελεί αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

### **Συνύπαρξη Χρηματοοικονομικής Λογιστικής και Κοστολόγησης**

Με βάση, όσα έχουν αναφερθεί παραπάνω, πρέπει να γίνει σαφές ότι η Χρηματοοικονομική Λογιστική και η Κοστολόγηση συνυπάρχουν μέσα σε μια επιχείρηση. Συνυπάρχουν, γιατί και οι δυο κλάδοι παρακολουθούν τα ίδια λογιστικά οικονομικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση.

Η διαφορά τους συνίσταται στο ότι η Κοστολόγηση προβαίνει σε μεγαλύτερη ανάλυση των λογιστικών γεγονότων. Παραδείγματος χάρη, το σύνολο των μισθών που καταβάλλονται στους εργαζομένους μέσα σε μια χρονική περίοδο είναι ένα μέγεθος το οποίο αφορά ολόκληρη την επιχείρηση και θα πρέπει να καταχωρηθεί στους λογαριασμούς που τηρούνται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική. Η ανάλυση αυτού του συνόλου στα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης θα πρέπει να καταχωρηθεί στους λογαριασμούς που τηρούνται από την Κοστολόγηση.

Εφόσον η διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης παρακολουθείται συνολικά και από την Χρηματοοικονομική Λογιστική αλλά και από την Κοστολόγηση, αυτό σημαίνει ότι και οι δυο κλάδοι μέσω των λογαριασμών που τηρούνται από αυτούς, πρέπει την ίδια χρονική περίοδο να καταλήγουν στον υπολογισμό του ίδιου οικονομικού αποτελέσματος τόσο ως προς το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία όσο και ως προς το ύψος του κέρδους ή της ζημίας. στους σχετικούς λογαριασμούς των δυο κλάδων της Λογιστικής καταχωρούνται τα ίδια λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση. Επειδή όμως οι λογιστικές καταστάσεις που πηγάζουν από την Κοστολόγηση προορίζονται για την πληροφόρηση των στελεχών της επιχείρησης και όχι στο να δημοσιευθούν και να πληροφορήσουν τους τρίτους, οι οποίοι βρίσκονται έξω από αυτή, υπάρχουν περιπτώσεις όπου στην Κοστολόγηση πρέπει να ληφθούν υπόψη ποσά τα οποία δεν επιτρέπεται από τις λογιστικές αρχές να ληφθούν υπόψη στην Χρηματοοικονομική Λογιστική. Η Χρηματοοικονομική Λογιστική δέχεται ως βάση αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών του ιστορικού κόστους. Έτσι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία θα εμφανισθούν στον ισολογισμό με την τιμή κτήσης τους κατά την χρονική περίοδο που αποκτήθηκαν από το νομικό πρόσωπο.

Στη διαδικασία όμως λήψεως των αποφάσεων ίσως είναι πιο χρήσιμη η τρέχουσα τιμή των παγίων αυτών ή η τιμή αντικαταστάσεως τους από την τιμή καταβολής τους, σε τρόπο που οι δαπάνες αποσβέσεων θα είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα.

Αυτό επίσης θα είναι χρήσιμο στην περίπτωση που ένα στέλεχος της επιχείρησης αντιμετωπίζει πρόβλημα π.χ της αντικαταστάσεως ή της μετρήσεως παραγωγικότητας ενός μηχανήματος. Εάν στην συνέχεια γίνει η καταχώρηση του εσωτερικού αυτού λογαριασμού της Κοστολόγησης, τότε οι δυο κλάδοι της Λογιστικής δεν θα δώσουν το ίδιο αποτέλεσμα για την επιχείρηση την ίδια χρονική στιγμή.



### **Παράδειγμα:**

Στο σημείο αυτό θα δούμε ένα αριθμητικό παράδειγμα για την χρησιμότητα της αναλυτικής πληροφόρησης που μπορούν να δώσουν τα κατάλληλα κοστολογικά στοιχεία σε αντίθεση με την συνοπτική πληροφόρηση που δίνουν οι λογαριασμοί της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Η Βιομηχανική Επιχείρηση ΑΚΤΑΙΟΝ Α.Ε. παράγει τριών ειδών προϊόντα το Α, Β, Γ όπως εμφανίζονται στην παρακάτω κατάσταση.

ΑΚΤΑΙΟΝ Α.Ε.				
	Σύνολο	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Προϊόν Γ
Πωλήσεις	88.030€	30.050	31.690	26.290
Αναλωθείσες Α' Υλεις	44.030:	14.090	10.860	19.080
Άμεση Εργασία	20.540	4.400	7.340	8.800
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	5.870	1.470	1.760	2.640
Κόστος Παραχθέντων και Πωληθέντων	70.440	19.960	19.960	30.520
Μικτό Κέρδος (Ζημία)	17.610	10.100	11.740	4.230
Ποσοστό επί των πωλήσεων	20%	33,6%	37%	16,1%

Μια τέτοια παρουσίαση φανερώνει στην διοίκηση ότι το μέσο μικτό κέρδος από τα προϊόντα Α και Β είναι περίπου 35% αλλά το προϊόν Γ μειώνει το κέρδος αυτό σε 20%. Έτσι η διοίκηση είναι σε θέση να λάβει μια ή περισσότερες από τις παρακάτω αποφάσεις :

1. να ερευνηθεί ο τρόπος παραγωγής του προϊόντος Γ για να διαπιστωθούν οι τυχόν απώλειες.
2. να σταματήσει την παραγωγή του προϊόντος Γ.
3. να αυξήσει την τιμή πωλήσεως του προϊόντος Γ.
4. να εξακολουθήσει την παραγωγή και την πώληση του προϊόντος Γ, επειδή διατηρούνται οι πωλήσεις του Α και του Β.

### **Ανασκόπηση Κοστολόγησης**

Αφού δώσαμε τους ορισμούς της Κοστολόγησης, της Διοικητικής Λογιστικής και της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής μπορούμε να δούμε το διάγραμμα στο οποίο φαίνεται το μεγαλύτερο μέρος της Κοστολόγησης και πως τα πρωτογενή στοιχεία μετατρέπονται σε χρήσιμες πληροφορίες.

Πρωτογενή Στοιχεία	
Αρχές	Αρχές
Κατάταξη	Επιμερισμός
Ανάλυση	Απορρόφηση
Κατανομή	Προσδιορισμός ή εξακρίβωση
<b>Επεξεργασία σύμφωνα με τις αρχές κοστολόγησης</b>	
<b>Τεχνικές</b>	
Απορρόφηση συνολικού κόστους	Πρότυπη Κοστολόγηση
Οριακό Κόστος	Πρότυπη Οριακή Κοστολόγηση
Προσδιορισμός Πραγματικού Κόστους	Προϋπολογιστικός Έλεγχος
<b>Επεξεργασία με τη χρήση μιας ή περισσότερων από τις τεχνικές κοστολόγησης</b>	
<b>Μέθοδοι</b>	
Εξατομικευμένη Κοστολόγηση	Κοστολόγηση Εκμετάλλευσης
Κοστολόγηση βάσει Σύμβασης	Κοστολόγηση Συνεχούς Παραγωγής
Κοστολόγηση Παρτίδας	Κοστολόγηση Υψηρεσιών
<b>Επεξεργασία σύμφωνα με μια ή περισσότερες από τις μεθόδους κοστολόγησης για την παραγωγή πληροφοριών</b>	

## Το πλαίσιο της κοστολόγησης

### Ορισμός κόστους :

Κόστος είναι ένα αριθμητικό μέγεθος, το οποί αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άλλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών. Στην απλούστερη μορφή τους τα κόστη περιλαμβάνουν δυο στοιχεία, την ποσότητα και την τιμή: **κόστος = ποσότητα \* τιμή.**

Η διάθεση της αγοραστικής δύναμης μπορεί να γίνει είτε για να αποκτηθούν υλικά ή άυλα αγαθά είτε για να αποκτηθούν υπηρεσίες. Τα υλικά ή άυλα αγαθά που αποκτούνται με την διάθεση της αγοραστικής δύναμης μέχρι να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων, αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Δηλαδή, η απόκτηση ενός μηχανήματος θα εμφανισθεί στο ενεργητικό του ισολογισμού της επιχείρησης. Θα πρέπει να αρχίσει η χρησιμοποίηση του με σκοπό την παραγωγή προϊόντων τα οποία τελικά θα δημιουργήσουν έσοδα, έτσι ώστε το κόστος απόκτησης του να μετατραπεί σε έξοδο. Επειδή όμως το μηχάνημα θα χρησιμοποιηθεί για περισσότερες από μια χρήσεις, η μετατροπή του από κόστος σε έξοδο θα γίνει τμηματικά μέσω των αποσβέσεων.

Η διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υπηρεσιών(εργασία, φωτισμός) σημαίνει την αυτόματη μετατροπή του κόστους σε έξοδο. Το έξοδο προέρχεται από κόστος που εκπνέει ή εξαφανίζεται. Από την στιγμή που δημιουργείται το έξοδο, αποτελεί στοιχείο το οποίο διαμορφώνει τα αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται. Η έννοια της *δαπάνης* έχει σχέση με τις διαδικασίες ή τις ενέργειες πραγματοποίησης του κόστους ή του εξόδου.

### Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους :

1. Το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες.
2. Το κόστος αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού.
3. Το κόστος αλλάζει συνήθως μορφή μέσα στην επιχείρηση.
4. Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή η υπηρεσία όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί ή απολεσθεί ή έχει διατεθεί σε τρίτους.

Με βάση τα παραπάνω χαρακτηριστικά θα πρέπει να διευκρινίσουμε τα εξής:

**I)** Η διάθεση ορισμένου ποσού αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών, δηλαδή η επένδυση γίνεται συνήθως για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις και μέσω αυτών για την πραγματοποίηση κέρδους.

Σε ορισμένες περιπτώσεις η επένδυση αποβλέπει να καλύψει κυρίως κοινωνικές ανάγκες χωρίς την επιδίωξη κέρδους. Αυτό επιτυγχάνεται με την παραγωγή και την διάθεση από κοινωνικούς φορείς, στο κοινό ή σε ορισμένες ομάδες του πληθυσμού αγαθών ή υπηρεσιών σε μειωμένη τιμή κάτω του κόστους ή και εντελώς δωρεάν. Σε αυτές τις περιπτώσεις τα προσφερόμενα, στο κοινό, αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να αποτιμώνται (τιμολογούνται) στην πραγματική κατά το δυνατόν τιμή τους, με σκοπό να συγκρίνεται το έσοδο με το έξοδο και να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα. Έτσι, με αυτό το τρόπο μπορεί να ελέγχεται το κόστος καθώς επίσης και η αποτελεσματικότητα των κοινωνικών πόρων που χρησιμοποιεί ο κοινωνικός φορέας.

**II)** Το κόστος ως στοιχείο του ενεργητικού περιλαμβάνει το σύνολο των επενδύσεων της οικονομικής μονάδας σε υλικά και άυλα αγαθά καθώς επίσης και υπηρεσίες που έχουν αποκτηθεί με σκοπό να χρησιμοποιηθούν άμεσα ή μελλοντικά για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Τέτοια στοιχεία του ενεργητικού είναι τα πάγια (γήπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα και λοιπός εξοπλισμός, ασώματες ακινητοποιήσεις, δαπάνες πολυετούς αποσβέσεων, συμμετοχές σε επιχειρήσεις), εξαιρούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, τα πάσης φύσεως αποθέματα ( εμπορεύματα, προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά, ανταλλακτικά παγίων, είδη συσκευασίας) καθώς και τα χρεόγραφα τα οποία αποτελούν αντικείμενα πωλήσεων.

Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού όπως είναι βραχυπρόθεσμες-μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (γραμμάτια εισπρακτέα, συναλλαγματικές, επιταγές) καθώς και ρευστά διαθέσιμα (καταθέσεις όψεως, μετρητά, τοκομερίδια) δεν αποτελούν κόστος. Αυτά τα δυο στοιχεία του ενεργητικού προκύπτουν από την δραστηριότητα πωλήσεων, αντικρίζονται από τα έσοδα, τα οποία προκύπτουν από τις πωλήσεις και

αντιπροσωπεύουν την αγοραστική δύναμη την οποία χρησιμοποιεί η οικονομική μονάδα για την διενέργεια επενδύσεων, δηλαδή για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό πάλι την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις.

Παρακάτω θα αποσώσουμε σχηματικά την κίνηση των δυο μεγάλων κατηγοριών του ενεργητικού:

**Μετρητά + Απαιτήσεις → Αγαθά + Υπηρεσίες → Μετρητά + Απαιτήσεις**  
**Αγοραστική Δύναμη → Κόστος → Αγοραστική Δύναμη**  
**Ενεργητικό → Αγαθά κ Υπηρεσίες + Μετρητά κ Απαιτήσεις**

**III)** Οι διάφορες μορφές με τις οποίες εμφανίζεται το κόστος στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας όταν δεν μεσολαβεί νέα επένδυση, προκύπτουν από τις μετατροπές του κόστους που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό των οικονομικών μονάδων. Νέο κόστος δημιουργείται μόνο από την διάθεση αγοραστικής δύναμης για την αγορά νέων αγαθών ή υπηρεσιών.

**IV)** Όταν το αγαθό ή η υπηρεσία, που κατέχει η οικονομική μονάδα πουληθεί, το κόστος το οποίο είναι ενσωματωμένο σε αυτό εξαφανίζεται αφού το αγαθό ή η υπηρεσία, μεταβιβάζεται σε τρίτο, δηλαδή στον πελάτη. Τότε την θέση του κόστους στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας καταλαμβάνει η αγοραστική δύναμη, η οποία αποκτήθηκε από την πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας (μετρητά, γραμμάτια εισπρακτέα, απαιτήσεις). Η μεταβίβαση του κόστους που πραγματοποιείται με την πώληση μεταβάλλει τόσο την σύνθεση του ενεργητικού όσο και το συνολικό μέγεθος του. Εάν το έσοδο από την πώληση είναι μεγαλύτερο, ίσο ή μικρότερο, από το κόστος των πωληθέντων τότε η αγοραστική δύναμη που αποκτήθηκε καθώς επίσης και το ενεργητικό θα είναι αντίστοιχα, μεγαλύτερο, ίσο ή μικρότερο από το μέγεθος που είχε πριν από την πώληση του. Στη συνέχεια παραθέτουμε ένα παράδειγμα μιας οικονομικής μονάδας:

**Παράδειγμα :** Έστω δυο διαδοχικοί ισολογισμοί της οικονομικής μονάδας AB.

<b>Ισολογισμός Εταιρείας AB N. 1</b>			
<b>Ενεργητικό</b>		<b>Παθητικό</b>	
<b>A. Επενδύσεις</b>		<b>A. Ίδια Κεφάλαια</b>	
Πάγιο			250.000
(Γήπεδα- Κτίρια- Μηχανήματα)	100.000	B. Ξένα Κεφάλαια	250.000
Αποθέματα			
(Προϊόντα- Πρώτες Ύλες)	200.000		
<b>B. Αγοραστική Δύναμη</b>			
Απαιτήσεις			
150.000			
Διαθέσιμα	50.000		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>500.000</b>
<b>500.000</b>			

Ο 2ος ισολογισμός που ακολουθεί, συντάσσεται μετά την πώληση προϊόντων, τοις μετρητοίς κόστους 100.000 αντί 150.000.

<b>Ισολογισμός Εταιρείας AB N. 2</b>			
<b>Ενεργητικό</b>		<b>Παθητικό</b>	
<b>A. Επενδύσεις</b>		<b>Κεφάλαια</b>	
Πάγιο			
(Γήπεδα- Κτίρια- Μηχανήματα)	100.000	<b>A. Ίδια Κεφάλαια</b>	250.000
Αποθέματα			
(Προϊόντα- Πρώτες Ύλες)	100.000	<b>B. Ξένα Κεφάλαια</b>	250.000
<b>B. Αγοραστική Δύναμη</b>		<b>Γ. Αποτελέσματα</b>	50.000
Απαιτήσεις			
150.000			
Διαθέσιμα			
200.000			
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>550.000</b>
<b>550.000</b>			

## Μονάδες Κόστους

Τα κόστη σχετίζονται πάντα με κάποιο προϊόν, μια λειτουργία ή μια υπηρεσία. Παραδείγματος χάρη, το κόστος ενός αυτοκινήτου, ενός φυλλαδίου, μιας ιατρικής εξέτασης. Αυτού του είδους οι μονάδες είναι γνωστές ως μονάδες κόστους.

Η *μονάδα κόστους* είναι η πιο σχετική με τον σκοπό ή την διαδικασία προσδιορισμού του κόστους. Αυτό σημαίνει ότι σε κάθε οργανισμό διάφορες μονάδες κόστους μπορεί να χρησιμοποιούνται σε πολλά τμήματα του οργανισμού ή για διάφορους σκοπούς. Για να κατανοήσουμε καλύτερα την χρήση των διάφορων μονάδων παραθέτουμε το παρακάτω παράδειγμα: Σε ένα εργοστάσιο κατασκευής εκτυπωτών οι ακόλουθες μονάδες μπορεί να χρησιμοποιηθούν στο σύστημα κοστολόγησης είναι οι εξής:

→ Ένας εκτυπωτής ο οποίος θα χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής.

→ Κιλοβατώρες για τον προσδιορισμό του κόστους ενέργειας.

→ Χρόνος λειτουργίας Η / Υ για τον προσδιορισμό του κόστους λειτουργίας του Η / Υ.

→ Χιλιόμετρα που απαιτούνται για τον προσδιορισμό του κόστους μεταφοράς.

→ Γεύματα του κυλικείου που καταναλώνονται, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό του κόστους τροφοδοσίας.

## Είδη – Τύποι Κόστους

Οι διάφοροι τύποι του κόστους κρίνονται κατάλληλοι για την διευκόλυνση στην λήψη αποφάσεων. Οι κοστολογικοί τύποι, που θα αναφέρουμε παρακάτω χρησιμοποιούνται πάντοτε σε συνδυασμό με άλλα οικονομικά μεγέθη, τα οποία σχετίζονται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης όπως είναι η απασχόληση, οι τιμές, ο ανταγωνισμός, οι νέες τεχνολογίες κ.λ.π. Οι βασικότεροι τύποι του κόστους είναι οι ακόλουθοι:

1. Κόστος Οριακό
2. Κόστος Διαφορικό
3. Κόστος Ευκαιρίας
4. Κόστος Άμεσο Μεταβλητό
5. Κόστος Άμεσο Πλήρες
6. Κόστος Μεταβλητό Παραγωγής
7. Κόστος Σταθερό Πλήρες
8. Κόστος Πρότυπο
9. Κόστος Ελέγξιμο και μη Ελέγξιμο
10. Κόστος Πραγματικό Παραγωγής
11. Κόστος Πραγματικό Πλήρες
12. Κόστος Εκταμιευόμενο και μη Εκταμιευόμενο
13. Κόστος Πίπτον
14. Κόστος Προϋπολογιστικό
15. Κόστος Αντικαταστάσεως
16. Κόστος Αρχικό
17. Κόστος Συνδεδεμένο ή Κόστος Κοινό
18. Κόστος Μελλοντικό
19. Κόστος Περιοδικό
20. Κόστος Διακεκριμένο
21. Κόστος Μεταθετό
22. Κόστος κατά περιοχή ευθύνης
23. Κόστος Έργου, Κόστος Δραστηριότητας
24. Κόστος Αποφεύξιμο και μη Αποφεύξιμο
25. Κόστος Αγορανομικό
26. Κόστος Αδράνειας
27. Κόστος Μετατροπής
28. Κόστος Εκκίνησης και Ροής
29. Κόστος σε σχέση με την απασχόληση
30. Κόστος Βασικό Σταθερό
31. Κόστος Βραχυχρόνια Σταθερό
32. Κόστος Ημιμεταβλητό
33. Κόστος Αύξον
34. Κόστος Φθίνον

- 35. Κόστος Κλιμακωτό
- 36. Κόστος Παλίνδρομο

Τα κόστη όπως είδαμε μπορούν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους, αλλά η πιο θεμελιώδης και σημαντική μέθοδος ταξινόμησης είναι σε άμεσα και έμμεσα κόστη. Τα *άμεσα κόστη* (άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά και άμεσες δαπάνες) είναι εκείνα τα οποία μπορούν απευθείας να επιβαρύνουν μια εργασία, μια παραγγελία, ένα προϊόν ή μια υπηρεσία.

Άμεσα υλικά (ή πρώτες και βοηθητικές ύλες) είναι εκείνα των οποίων η φυσική συμμετοχή διαφαίνεται στην παραγωγή ενός προϊόντος και είναι δυνατό να χρεωθούν στο συγκεκριμένο προϊόν. Για παράδειγμα το χαρτί, το ξύλο, το δέρμα. Τα άμεσα υλικά δεν περιλαμβάνουν συνήθως μικρότερης σημασίας στοιχεία, όπως, κόλλες, καρφιά, γιατί ο υπολογισμός τους είναι αντιοικονομικός. Αυτά τα υλικά συνήθως ονομάζονται *έμμεσα υλικά* και συμπεριλαμβάνονται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Μια τυπογραφική επιχείρηση αναλαμβάνει την εκτέλεση μιας παραγγελίας ενός πελάτη για την εκτύπωση ενός βιβλίου. Θα χρειαστεί χαρτί το οποίο είναι άμεσο έξοδο, καθώς επίσης άμεσα έξοδα είναι και τα έξοδα συσκευασίας. Στο κόστος της παραγγελίας θα υπολογισθούν και κάποια άλλα έξοδα, όπως είναι το μελάνι, η κόλλα, οι σπάγγοι, τα οποία δεν μπορούν να διαχωριστούν και αν υπήρχε η δυνατότητα του διαχωρισμού και του υπολογισμού το

**Παράδειγμα:**

Άμεσα εργατικά είναι οι μισθοί και τα ημερομίσθια των εργαζομένων τα οποία είναι δυνατό να χρεωθούν στο συγκεκριμένο προϊόν. Για παράδειγμα: οι αμοιβές των εργαζομένων στην γραμμή παραγωγής μηχανημάτων. Πολλά όμως από τα εργατικά κόστη, όπως είναι η εργασία των καθαριστών, των υπαλλήλων της αποθήκης, των φυλάκων, θεωρούνται έμμεσα εργατικά κόστη και συμπεριλαμβάνονται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα.

**Παράδειγμα (διάκριση στοιχείων του κόστους)**

Είδη Κόστους	Άμεσο (Α) ή Έμμεσο (Ε)
Ημερομίσθια Εργοστασίου	Άμεσο
Αποσβέσεις Κτιρίων Εργοστασίου	Έμμεσο
Αναλώσεις Πρώτων Υλών	Άμεσο
Μισθός Αποθηκάρου Α' Υλών	Έμμεσο
Έξοδα Καντίνας Εργοστασίου	Έμμεσο

Άμεσες δαπάνες είναι οι δαπάνες ή τα έξοδα, τα οποία δημιουργούνται ειδικά για ένα συγκεκριμένο προϊόν ή παραγγελία, ή παρτίδα ή υπηρεσία.

Συνεπώς τα άμεσα κόστη δεν χρειάζεται να κατανεμηθούν μεταξύ διαφόρων κατηγοριών γιατί ολόκληρο το κόστος επιβαρύνει άμεσα τη μονάδα παραγωγής ή την σχετική υπηρεσία. Το σύνολο του άμεσου κόστους είναι γνωστό και ως αρχικό κόστος.

$$\text{Άμεσα υλικά} + \text{άμεσα εργατικά} + \text{άμεσες δαπάνες} = \text{αρχικό κόστος}$$

**Έμμεσα Κόστη**

Όλα τα υλικά, τα εργατικά και οι δαπάνες χαρακτηρίζονται *έμμεσα κόστη*. Τα τρία στοιχεία του έμμεσου κόστους, έμμεσα υλικά, εργατικά και έμμεσες δαπάνες, ονομάζονται *Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα*. Δηλαδή, περιλαμβάνουν όλα τα άλλα έξοδα, εκτός από τα άμεσα υλικά και τα άμεσα εργατικά, τα οποία σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία π.χ έμμεσα εργατικά, έμμεσα υλικά, ασφάλιστρα, ενοίκια, αποσβέσεις, συντηρήσεις, ηλεκτρισμός. Αυτή είναι η τρίτη κατηγορία εξόδων και είναι έμμεσα και ομαδοποιημένα για να διευκολύνεται έτσι η κοστολόγηση. Παρακάτω θα τα δούμε σχηματικά :

Έμμεσα Υλικά: γραφική ύλη, αναλώσιμα Η /Υ, ανταλλακτικά  
 Έμμεσα Εργατικά: μισθοί αποθηκάρων, επιστατών, συντηρητών  
 Έμμεσες Δαπάνες: ενοίκια, ασφάλιστρα, προμήθειες

**Έμμεσα Υλικά + Έμμεσα Εργατικά + Έμμεσες Δαπάνες = Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα**

Έμμεσα λέγονται γιατί επιβαρύνουν τα διάφορα κέντρα κόστους με έμμεσο τρόπο, δηλαδή με βάση έναν συντελεστή επιβάρυνσης ή καταλογισμού ή απορρόφησης.

Ο γενικός τύπος από τον οποίο προκύπτει ο συντελεστής καταλογισμού είναι ο εξής:

**Συντελεστής Καταλογισμού = Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα / Βάση Καταλογισμού**

Τέτοιες βάσεις καταλογισμού είναι συνήθως οι παρακάτω:

**1.** Το άμεσο κόστος των υλικών. Για παράδειγμα, εάν σε μια περίοδο έχουν αναλωθεί 15.520,32€ υλικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ήταν 3.520,98€, ο συντελεστής καταλογισμού θα είναι : **Συντελεστής Γ.Β.Ε** = 3.520,98 / 15.520,32 = 23%

Δηλαδή κάθε κέντρο κόστους θα επιβαρύνεται με αναλογία γενικών βιομηχανικών εξόδων ίση με το 23% του κόστους των άμεσων υλικών που αναλώθηκε.

**2.** Το άμεσο εργατικό κόστος. Για παράδειγμα, εάν σε μια περίοδο τα άμεσα εργατικά ήταν 2.345,21€ και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα 1.178,69€, ο συντελεστής καταλογισμού θα είναι: **Συντελεστής Γ.Β.Ε** = 1.178,69 / 2.345,21 = 50%. Δηλαδή κάθε κέντρο κόστους θα επιβαρύνεται με ένα ποσό γενικών βιομηχανικών εξόδων ίσο με το 50% των άμεσων εργατικών αυτού του κέντρου.

**3.** Οι ώρες άμεσης εργασίας των εργατών. Για παράδειγμα, εάν σε μια περίοδο οι ώρες άμεσης εργασίας ήταν 9.000 και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ήταν 5.528,45€, ο συντελεστής καταλογισμού θα είναι: **Συντελεστής Γ.Β.Ε** = 5.528,45 / 9.000 = 0,62€ για κάθε ώρα εργασίας.

Δηλαδή κάθε κέντρο κόστους θα επιβαρύνεται με ένα ποσό γενικών βιομηχανικών εξόδων ίσο με το ποσό, το οποίο προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό των ωρών άμεσης εργασίας με τον συντελεστή καταλογισμού.

**4.** Οι ώρες λειτουργίας των μηχανών. Για παράδειγμα, εάν σε μια περίοδο οι ώρες λειτουργίας των μηχανών ήταν 5.000 και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα 4.650,97€, ο συντελεστής καταλογισμού θα είναι: **Συντελεστής Γ.Β.Ε** = 4.650,97 / 5.000 = 0,94€ για κάθε ώρα εργασίας.

Δηλαδή για τον υπολογισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων ενός κέντρου κόστους, θα πρέπει να πολλαπλασιάσουμε τον συντελεστή καταλογισμού 0,94€ με τον αριθμό των ωρών λειτουργίας των μηχανών.

Το συνολικό κόστος μπορεί να αναλυθεί σχηματικά ως εξής:

Κόστος Υλικών	=	Κόστος Άμεσων Υλικών	+	Κόστος Έμμεσων Υλικών
Εργατικά	=	Άμεσα Εργατικά	+	Έμμεσα Εργατικά
Δαπάνες	=	Άμεσες Δαπάνες	+	Έμμεσες Δαπάνες
—		—		—
Συνολικό Κόστος	=	Συνολικό Άμεσο Κόστος	+	Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

## **Κόστος Μετατροπής**

Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται για να περιγράψει τα κόστη μετατροπής των πρώτων υλών σε έτοιμα ή ημικατεργασμένα προϊόντα.

*Κόστος μετατροπής*, είναι το συνολικό κόστος παραγωγής μείον το κόστος των άμεσων υλικών, δηλαδή, το σύνολο των άμεσων εργατικών και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Επίσης ο όρος κόστος μετατροπής χρησιμοποιείται για να περιγράψει το κόστος μετατροπής υλικών από μια μορφή σε μια άλλη, η οποία ενδέχεται να μην είναι η τελική μορφή του προϊόντος.

## **Προστιθέμενη Αξία**

*Προστιθέμενη αξία*, είναι η αύξηση στην αγοραστική δύναμη ενός προϊόντος μη λαμβανόμενου υπόψη του κόστους αγοράς των υλικών και των υπηρεσιών που απαιτήθηκαν. Δηλαδή, η προστιθέμενη αξία είναι ισοδύναμη με το κόστος μετατροπής συν το κέρδος. Ο όρος της προστιθέμενης αξίας, είναι πολύ σημαντικός, γιατί βοηθάει στο να απεικονιστεί η σχετική αποτελεσματικότητα μιας επιχείρησης χωρίς να επηρεάζεται από τα κόστη τα οποία προέρχονται εκτός της επιχειρήσεως, τα οποία είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξέλεγκτα.

Υπάρχουν όμως, και δραστηριότητες οι οποίες είναι μη προστιθέμενης αξίας, δηλαδή δεν προσθέτουν άμεσα αξία στο προϊόν, όμως αυξάνουν το κόστος. Τέτοιες δραστηριότητες, μπορεί να είναι οι δραστηριότητες ελέγχου, οι δραστηριότητες αρχικού και τελικού, οι δραστηριότητες μετακίνησης υλικών, οι ρυθμίσεις μηχανημάτων, ο χρόνος ταξιδιών και αναμονών.

## **Συσσώρευση των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων**

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα συμπεριλαμβάνουν ένα μεγάλο αριθμό από διάφορα είδη έμμεσου κόστους και ο προσδιορισμός τους είναι μια διαδικασία πολύ πολύπλοκη από τον υπολογισμό του αρχικού κόστους, το οποίο αποτελείται μόνο από τα άμεσα κόστη ( υλικά και εργατικά) που συνδέονται με το προϊόν που παράγεται.

Για την κατανόηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων που προκύπτουν και επιβαρύνουν ένα προϊόν, απαιτούνται τρεις επιπλέον ορισμοί, οι οποίοι αναφέρονται στο κέντρο κόστους, την κατανομή και τον επιμερισμό του κόστους. Στη συνέχεια θα δώσουμε την έννοια των παραπάνω ορισμών.

## **Κέντρα Κόστους**

*Κέντρο κόστους*, είναι η μικρότερη μονάδα στην οποία γίνεται η λογιστική συγκέντρωση των εξόδων για κοστολογικούς και αναλυτικούς σκοπούς. Στην ουσία πρέπει να δημιουργούνται αρκετά κέντρα κόστους, έτσι ώστε όλα τα έμμεσα κόστη να μπορούν να κατανεμηθούν σε συγκεκριμένο κέντρο.

Τα κέντρα κόστους τα διακρίνουμε σε τρία είδη: α) τα βοηθητικά: τα οποία δεν αποτελούν βασικά κέντρα δραστηριότητας της επιχείρησης, αλλά δημιουργούνται για να συγκεντρώνονται σε αυτά τα κόστη τα οποία στη συνέχεια, θα κατανεμηθούν στα κύρια κέντρα κόστους, παραδείγματος χάρη κόστος ενέργειας, ενοικίων, συντηρήσεων, επισκευών, β) ανεξάρτητα κέντρα: είναι εκείνα τα οποία παρέχουν υπηρεσίες σε κύριο ή κύρια τμήματα, δηλαδή συμμετέχουν στην παραγωγή με τρόπο έμμεσο και εξυπηρετούν γενικές ανάγκες της επιχείρησης, π.χ. λογιστήριο, γ) κύρια κέντρα: είναι εκείνα στα οποία συντελείται ένα μέρος της κατεργασίας ενός προϊόντος, π.χ. βιβλιοδετείο, δηλαδή είναι εκείνα στα οποία πραγματοποιείται ο κύριος σκοπός της επιχειρήσεως.

Πρακτικά, ένα κέντρο κόστους είναι μια μέθοδος, με την οποία τα διάφορα κόστη συγκεντρώνονται σύμφωνα με τον προορισμό τους και αυτό γίνεται συνήθως με την χρήση κωδικών για κάθε κέντρο κόστους. Η κατανομή του κόστους στα κέντρα ή στις θέσεις επιτυγχάνεται με την βοήθεια δυο κυρίως οργανωτικών μέσων. Η πρώτη οργανωτική δυνατότητα, είναι η εσωλογιστική, δηλαδή η χρεοπίστωση των σχετικών λογαριασμών με κοστολογικές πράξεις, η οποία γίνεται χειρόγραφα ή με τη χρήση του Η/Υ.

Η δεύτερη οργανωτική δυνατότητα, είναι η εξωλογιστική, η οποία αποτελεί την κατανομή του κόστους με την βοήθεια πινάκων. Η καταχώρηση των

κοστολογικών πράξεων, γίνεται με την καταχώριση τους σε πίνακες, καταστάσεις, φύλλα και καρτέλες.

### **Φύλλο Επιμερισμού ( Φ.Ε.)**

Το φύλλο επιμερισμού περιέχει, σε κάθετη διάταξη τα είδη του κόστους και σε οριζόντια διάταξη τα κέντρα κόστους, τα οποία μπορεί να ονομάζονται και θέσεις κόστους ή τμήματα, τα οποία έχουν ως βασική αποστολή:

- α) την υποδοχή όλων των ειδών κόστους μιας περιόδου τα οποία προέρχονται από την παραγωγή και τη διάθεση των προϊόντων μιας επιχείρησης.
- β) την κατανομή των διάφορων αναλώσεων στα κέντρα κόστους στα οποία προέκυψαν αυτές οι αναλώσεις.
- γ) τον επιμερισμό του κόστους των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια τμήματα.
- δ) τον εντοπισμό των συντελεστών επιβάρυνσης του έμμεσου κόστους.
- ε) συμπληρωματικά, τον προσδιορισμό στατιστικών δεδομένων και δεικτών για τον έλεγχο της παραγωγικότητας των επιμέρους κέντρων κόστους.

Τα άμεσα κόστη όπως είναι οι πρώτες ύλες και τα ημερομίσθια των παραγωγικών τμημάτων, μπορούν να κατανεμηθούν απ' ευθείας στους φορείς από τους οποίους προέρχονται.

Τα έμμεσα κόστη όμως, επιβαρύνουν πολλά κέντρα κόστους, οπότε πρέπει να επιμερισθούν πάνω σε μια συγκεκριμένη βάση, και έτσι προκύπτουν οι συντελεστές απορρόφησης (ή επιβάρυνσης). Η επιλογή των συντελεστών επιβάρυνσης δεν γίνεται με βάση συγκεκριμένων κανόνων, γιατί οι συνθήκες που επικρατούν σε κάθε επιχείρηση διαφέρουν. Τα πιο χρησιμοποιούμενα μεγέθη για τον προσδιορισμό των συντελεστών επιβάρυνσης ή απορρόφησης του έμμεσου κόστους είναι τα ακόλουθα:

- Βοηθητικές ύλες: Τα δελτία παραλαβής και αναλώσεως υλικών, στα οποία αναφέρονται τα σχετικά κέντρα κόστους.
- Έμμεσα εργατικά: Η επιβάρυνση των τμημάτων με βάση τις μισθοδοτικές καταστάσεις.
- Ασφάλιστρα: Βάσει της αξίας των ασφαλισμένων αντικειμένων κάθε κέντρου κόστους.
- Ενοίκια: Βάσει της επιφάνειας που καταλαμβάνει ή του όγκου των κτιριακών εγκαταστάσεων από κάθε τμήμα.
- Αποσβέσεις: Βάσει της αξίας των παγίων που αποσβένονται στο κάθε τμήμα.
- Τόκοι: Βάσει του επενδεδυμένου κεφαλαίου.

### **Από την Παραδοσιακή Διοικητική Λογιστική στην Διοικητική Λογιστική βάσει των Δραστηριοτήτων**

Η προσέγγιση της κοστολόγησης των προϊόντων που ακολουθήσαμε μέχρι τώρα είναι η λεγόμενη παραδοσιακή κοστολόγηση. Η πληροφόρηση που παρέχει η Διοικητική Λογιστική, η οποία κατευθύνεται από τις διαδικασίες και τον κύκλο του συστήματος παροχής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης χαρακτηρίζεται ως συγκεντρωτική και αποκλίνει από τις αποφάσεις του προγραμματισμού και του ελέγχου. Οι εκθέσεις που παρέχονται από την παραδοσιακή Διοικητική Λογιστική, δεν βοηθάνε τους λειτουργικούς μάντζερ καθώς αυτοί προσπαθούν να μειώσουν το κόστος και να αυξήσουν την παραγωγικότητα. Συχνά, οι εκθέσεις αυτές μειώνουν την παραγωγικότητα επειδή οι λειτουργικοί μάντζερ απαιτούν να σπαταλούν χρόνο προσπαθώντας να κατανοήσουν και να ερμηνεύσουν αποκλίσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις εκθέσεις, αφού οι αποκλίσεις αυτές δεν έχουν να κάνουν και πολύ με την οικονομική και τεχνολογική πραγματικότητα των λειτουργιών τους. Το σύστημα της Διοικητικής Λογιστικής μη παρέχοντας έγκυρη και λεπτομερή πληροφόρηση σχετικά με την απόδοση της διαδικασίας και επειδή επικεντρώνει την προσοχή της, στις εισροές όπως είναι η άμεση εργασία, όχι μόνο αποτυγχάνει να παρέχει σχετική πληροφόρηση στους μάντζερ αλλά και αποτρέπει την προσοχή τους από παράγοντες, οι οποίοι είναι κρίσιμοι για την αποδοτικότητα της παραγωγικής διαδικασίας.

Το σύστημα της Διοικητικής Λογιστικής, αποτυγχάνει να παρέχει το ακριβές κόστος του προϊόντος. Δηλαδή, το κόστος κατανέμεται στα προϊόντα με πολύ απλά μέτρα (συνήθως βάσει της άμεσης εργασίας) και έτσι τα μέτρα αυτά δεν αντιπροσωπεύουν τις απαιτήσεις του κάθε προϊόντος όσον αφορά τους πόρους της επιχείρησης. Το σύστημα της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής αντιμετωπίζει πολλές εκροές μετρητών ως έξοδα περιόδου κατά την οποία αυτά πραγματοποιήθηκαν. Οι μάντζερ κάτω από την πίεση να αντιμετωπίσουν τον στόχο του βραχυχρόνιου



κέρδους μπορεί να επιτυγχάνουν αυτούς τους στόχους μειώνοντας τις δαπάνες επί των επενδύσεων. Οι πιέσεις αυτές για βραχυχρόνιο κέρδος μπορεί να οδηγήσουν σε μια μείωση όσον αφορά τις μακροχρόνιες επενδύσεις. Αρχικά, τα συστήματα της Διοικητικής Λογιστικής είχαν σχεδιαστεί για να βοηθήσουν στον συντονισμό πολλαπλών δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων. Χρηματοοικονομικά μέτρα, όπως η απόδοση επί της επένδυσης, είναι το μοναδικό μέτρο επιτυχίας. Οι οικονομικοί διευθυντές βασιζόμενοι στις περιοδικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, απομονώνονται από τις πραγματικές λειτουργίες της επιχείρησης και αποτυγχάνουν να αναγνωρίσουν σε ποια περίπτωση οι λογιστικοί αριθμοί δεν αποτελούν κατάλληλα μέτρα των λειτουργιών της επιχείρησης. Έτσι με αυτούς τους ρόλους, ένα σύστημα Διοικητικής Λογιστικής είναι ένα αναγκαίο στοιχείο για την στρατηγική της επιχείρησης με κύριο αποτέλεσμα την επίτευξη ανταγωνιστικής επιτυχίας.

Όλες αυτές πρακτικές της Διοικητικής Λογιστικής αναπτύχθηκαν στα μέσα της δεκαετίας του 1920. Οι μάντζερ θα έπρεπε να έχουν διατηρήσει ξεχωριστά συστήματα για διοικητικούς σκοπούς καθώς και για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για πολλές δεκαετίες υιοθετήθηκε ο διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό για την λήψη αποφάσεων και για τον έλεγχο του κόστους. Καθώς οι μάντζερ των επιχειρήσεων δεν είχαν γνώση της τεχνολογίας της επιχείρησης, λάμβαναν αποφάσεις βάσει της προβλεπόμενης επίπτωσης σε βραχυχρόνια χρηματοοικονομικά μέτρα, κυρίως, κέρδη ανά μετοχή και απόδοση επί της επένδυσης. Η Διοικητική Λογιστική επικέντρωνε την προσοχή του κόσμου στα πιθανά οφέλη από τον εσωτερικό συντονισμό της οικονομικής συναλλαγής και ενθάρρυνε τους επιχειρηματίες να αυξήσουν το μέγεθος των επιχειρήσεων τους. Πριν την βιομηχανική επανάσταση, η Λογιστική ήταν μια καταγραφή των εξωτερικών σχέσεων μιας επιχείρησης με μια άλλη και μια καταγραφή των σχέσεων που προσδιορίζονταν στην αγορά. Οι ειδικοί της Λογιστικής χρησιμοποιούσαν την πληροφόρηση σχετικά με τα πρότυπα για να αυξήσουν την πιθανή απόδοση των έργων ή των διαδικασιών και για να παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με τον προγραμματισμό της ροής της εργασίας με σκοπό η σπατάλη των υλικών και του χρόνου να διατηρούνταν στο ελάχιστο. Επίσης, πρέπει να σημειώσουμε ότι οι ειδικοί της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, που ασχολήθηκαν με την πρότυπη κοστολόγηση διαπίστωσαν ότι οι μάντζερ θα μπορούσαν να χρησιμοποιούν τις αποκλίσεις μεταξύ του πραγματικού και πρότυπου κόστους για τον έλεγχο των βιομηχανικών λειτουργιών. Αντίθετα το κύριο ενδιαφέρον τους ήταν ο τρόπος με τον οποίο θα ταξινομούσαν κατάλληλα τις αποκλίσεις στις δημοσιονομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Έτσι οι απομονωμένες δραστηριότητες των ανεξάρτητων επιχειρήσεων ολοκληρώθηκαν σε ένα πολύμορφο οργανωτικό σχήμα με πολλές δραστηριότητες. Οι επιχειρηματίες κατάλαβαν ότι ο έλεγχος των πόρων καθώς επίσης και η πληροφόρηση και οι ανταμοιβές, μπορούσαν να συντελέσουν στην ανάληψη κινδύνου, κάτι που οδήγησε σε ένα πολύπλοκο σχήμα εσωτερικών συναλλαγών με αποτέλεσμα τον μετριασμό των επιπτώσεων αβεβαιότητας στην αγορά. Επειδή η πληροφόρηση με αυτές τις πολύπλοκες εσωτερικές διαδικασίες ήταν να αφομοιωθεί και η απώλεια πιθανών ωφελειών ήταν αναπόφευκτη, υιοθετήθηκε ένα οργανωτικό σχήμα βάσει του οποίου οι συνολικές δραστηριότητες μοιράζονταν σε ξεχωριστά τμήματα και το καθένα από αυτά είχε εξειδικευμένες δραστηριότητες. Αυτή η διάρθρωση επέτρεψε στους μάντζερ μέσα σε κάθε τμήμα να συγκεντρώσουν την προσοχή τους, στην αποδοτικότητα και στην αποτελεσματική εκτέλεση της εξειδικευμένης δραστηριότητας. Έτσι στα τέλη του 19ου αιώνα το σύστημα της Διοικητικής Λογιστικής, έγινε ένας δημοφιλής μηχανισμός. Η επιχείρηση στηρίχθηκε στα λογιστικά μέτρα απόδοσης όπως είχαν αναπτυχθεί, δηλαδή στο απλό οργανωτικό σχήμα (επιχείρηση με μια μορφή δραστηριότητα). Όμως σε μια επιχείρηση με πολλές δραστηριότητες ήταν αδύνατο να χρησιμοποιηθεί το απλό οργανωτικό σχήμα και έτσι οι μάντζερ ανακάλυψαν δυο νέες καινοτομίες στην Διοικητική Λογιστική.

Πρώτον, ανακάλυψαν τους προϋπολογισμούς για τον συντονισμό και την εξισορρόπηση των ροών, των πόρων από την α' ύλη έως τον τελικό καταναλωτή. Δεύτερον, ανέπτυξαν ένα μέτρο απόδοσης επί της επένδυσης για να συγκρίνουν την απόδοση στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης με την συνολική απόδοση. Από την πρώτη στιγμή, η προσοχή των μάντζερ επικεντρώθηκε στην παραγωγικότητα και στην απόδοση του κεφαλαίου. Οι επιχειρήσεις, με μια δραστηριότητα είχαν αγνοήσει τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιούνταν το κεφάλαιο, αφού το ενδιαφέρον τους ήταν επικεντρωμένο στο πόσο αποδοτικά εκτελούνταν οι δραστηριότητες αφού το κεφάλαιο είχε επενδυθεί. Στην επιχείρηση με πολλές

δραστηριότητες, οι ανώτατοι μάντζερ, έπρεπε να κατανέμουν το κεφάλαιο μεταξύ των δραστηριοτήτων. Η παροχή της πληροφόρησης αποτελεί την μέγιστη συνεισφορά της Διοικητικής Λογιστικής στην υψηλότερη απόδοση της πολυτμηματικής επιχείρησης. Η μείωση στο κόστος επεξεργασίας της πληροφόρησης είχε δημιουργήσει ένα νέο ενδιαφέρον για την στρατηγική κοστολόγηση του προϊόντος, Οι βιομηχανικές επιχειρήσεις ανέπτυξαν λογαριασμούς κόστους για δυο σκοπούς: 1) την αξιολόγηση των εσωτερικών ευκαιριών για κέρδη και οφέλη από τους πόρους, 2) τον έλεγχο των εσωτερικών διαδικασιών και δραστηριοτήτων που δημιουργούσαν υψηλές αποδόσεις. Οι ελεγκτές ενδιαφέρονταν λιγότερο για την πληροφόρηση προς το κόστος του προϊόντος, έναντι των διοικητικών αποφάσεων από ότι για την επίπτωση στα κέρδη. Οι μάντζερ, είχαν φθάσει στο σημείο να ορίζουν τον σκοπό της Λογιστικής Κόστους σε όρους αποτίμησης του κόστους πωληθέντων καθώς και των αποθεμάτων για την προετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και όχι για διοικητικές αποφάσεις ή για έλεγχο.

Στην δεκαετία του 1940, ο Vatter, τόνισε την διοικητική σε αντίθεση προς την εξωτερική χρήση των χρηματοοικονομικών δεδομένων. Επίσης σημείωσε ότι είναι καλύτερα να παρέχει κανείς, μη πλήρη, ακριβή δεδομένα στους μάντζερ από το να παρέχει τέλεια πληροφόρηση. Ακόμη, τόνισε ότι το σύστημα της Διοικητικής Λογιστικής πρέπει να εξυπηρετεί την Διοίκηση και η διαδικασία καταγραφής δεν τηρείται για λογιστικούς σκοπούς. Χρησιμοποιείται επειδή, είναι αναγκαία για την διενέργεια επιχειρηματικών λειτουργιών και δεν χρησιμοποιείται μόνο για την παροχή δεδομένων με σκοπό την δημιουργία χρηματοοικονομικών αρχείων. Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου υποβοηθάει στην αποδοτική και ομαλή εκτέλεση των κανονικών λειτουργικών δραστηριοτήτων.

Επίσης, τόνισε ότι οι αποφάσεις της Λογιστικής πρέπει λαμβάνονται όταν έχουν αποτέλεσμα και πρέπει να λαμβάνονται με μελλοντικές δραστηριότητες. Το λογιστικό σύστημα είναι πολύτιμο στην Διοίκηση όχι επειδή απαντά σε ερωτήματα αλλά επειδή τα δημιουργεί.

Για περισσότερο, από 60 χρόνια οι μάντζερ, αναφέρονταν στο κόστος χρησιμοποιώντας πληροφόρηση από τους λογαριασμούς βάσει των οποίων διαμορφώνονταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με τους λογαριασμούς αυτούς να διαμορφώνονται βάσει των συναλλαγών με σκοπό την αξιολόγηση της επίπτωσης των αποφάσεων που λάμβαναν οι μάντζερ σχετικά με τα κέρδη της επιχείρησης. Τα κόστη χρησιμοποιούνταν για τον έλεγχο και για την αξιολόγηση της κερδοφορίας των προϊόντων καθώς και των επιπτώσεων αυτών στο κέρδος από την λήψη αποφάσεων σχετικά με την κατανομή των πόρων.

Σήμερα, αναγνωρίζεται, ότι η δυνατότητα πραγματοποίησης του κέρδους δεν προκύπτει πλέον, αποκλειστικά από τον έλεγχο του κόστους. Νέες μέθοδοι καθιστούν την ποιότητα και την ευελιξία τόσο σημαντικά στοιχεία όσο το κόστος στον προσδιορισμό της δυνατότητας πραγματοποίησης κέρδους. Οι νέες αυτές μέθοδοι αποτέλεσαν το κίνητρο για νέες πηγές πληροφόρησης Διοικητικής Λογιστικής. Οι νέες τεχνολογίες επικοινωνίας και επεξεργασίας της πληροφόρησης παρέχουν στους πελάτες πρόσβαση στα καλύτερα προϊόντα και επιτάσσουν τις επιχειρήσεις να παρέχουν << παγκόσμιας κλάσης>> ποιότητα και κόστος, καθώς επίσης να είναι αρκετά ευέλικτες έτσι ώστε να μπορούν να ανταποκριθούν στην μεταβαλλόμενη καταναλωτική ζήτηση.

Η δυνατότητα πραγματοποίησης κέρδους δεν προέρχεται, πλέον, μόνο από την λήψη μέτρων ελέγχου του κόστους, αλλά εξαρτάται και από την διατήρηση παγκόσμιας κλάσης προτύπων αξίας του καταναλωτή. Μια επιχείρηση, η οποία είναι ανοικτή στην παγκόσμια οικονομία, για να μπορεί να πραγματοποιεί κέρδη, θα πρέπει να γνωρίζει εάν οι αποφάσεις της θα παρέχουν αξία στον καταναλωτή υπεράνω του κόστους παροχής αυτής της αξίας. Μέχρι σήμερα, η πληροφόρηση περί του κόστους θεωρήθηκε επαρκής για να καταστήσει την επιχείρηση ικανή να χειριστεί το θέμα πραγματοποίησης κέρδους. Σήμερα όμως, υπάρχουν και άλλες δυνάμεις εκτός από το κόστος. Για αυτό το λόγο, η Διοικητική Λογιστική θα πρέπει να κοιτάζει πέραν της πληροφόρησης περί του κόστους βάσει των συναλλαγών για να γνωρίζει αν οι αποφάσεις θα αποκομίσουν κέρδη. Έτσι πρέπει να αναπτύξει νέα πληροφόρηση για να πραγματοποιήσει αυτό τον στόχο. Η νέα προσέγγιση στη Διοικητική Λογιστική πρέπει να θεμελιωθεί στην βάση της <<πληροφόρησης βάσει των δραστηριοτήτων>>. Αυτή η πληροφόρηση αφορά το έργο ή την δραστηριότητα που απορροφά πόρους και παρέχει αξία σε μια επιχείρηση. Τα άτομα, τα οποία καταναλώνουν πόρους στο κάθε έργο ή στην κάθε δραστηριότητα, προκαλούν κόστος και επιτυγχάνουν αξία, για την οποία πληρώνουν οι καταναλωτές. Ο τρόπος

με τον οποίο επιτυγχάνεται η κερδοφορία, είναι ο χειρισμός του θέματος των δραστηριοτήτων.

Όταν οι μάντζερ, προσπαθούν να επιτύχουν κέρδη αντιμετωπίζοντας το κόστος, ουσιαστικά χρησιμοποιούν το κόστος για να μετρήσουν τις δραστηριότητες έμμεσα. Η πληροφόρηση του κόστους μπορεί να υποκαταστήσει την άμεση πληροφόρηση περί των δραστηριοτήτων όταν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν σχετικά απλές διαδικασίες και παράγουν αρκετά ομογενή προϊόντα. Οι επιχειρήσεις που προσπαθούν να αντιμετωπίσουν τον ανταγωνισμό στο σημερινό περιβάλλον δεν είναι ούτε απλές ούτε ομογενείς. Δυο μορφές πληροφόρησης θεμελιώνουν το πλαίσιο και την δομή της παγκόσμιας κλάσης της Διοικητικής Λογιστικής.

Η μια μορφή είναι η μη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις πηγές της ανταγωνιστικής αξίας (ποιότητα, ευελιξία, κόστος) στις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Αυτή η πληροφόρηση δείχνει πόσο αποτελεσματικά οι λειτουργικές δραστηριότητες παρέχουν αξία στον καταναλωτή. Η δεύτερη μορφή πληροφόρησης βάσει των δραστηριοτήτων, είναι η στρατηγική πληροφόρηση περί κόστους, η οποία καθιστά τους μάντζερ ικανούς να εκτιμούν την μακροχρόνια κερδοφορία του τρέχοντος μίγματος των προϊόντων και των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Αυτή η μορφή πληροφόρησης, δείχνει αν οι δραστηριότητες μιας επιχείρησης είναι αποτελεσματικές όσον αφορά το κόστος σε σύγκριση με εναλλακτικές που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση, αλλά και αν η διαχείριση του μίγματος των προϊόντων έχει επιλεγεί κατά τον πιο επικερδή τρόπο.

Αυτές οι δυο χρήσεις της πληροφόρησης βάσει των δραστηριοτήτων μοιάζουν με τον έλεγχο και τον προγραμματισμό όπως ορίζονται στην παραδοσιακή Διοικητική Λογιστική. Αλλά η πληροφόρηση των δραστηριοτήτων σπάνια προκύπτει από λογαριασμούς βάσει των συναλλαγών όπως αυτοί εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περιέχει οποιαδήποτε σχετική πληροφόρηση περί των δραστηριοτήτων για ολόκληρο το φάσμα αξίας-σχεδιασμό, παροχή υπηρεσιών μετά την πώληση. Η πληροφόρηση βάσει των δραστηριοτήτων επικεντρώνει την προσοχή των μάντζερ στις ανάλογες αιτίες που προκαλεί το κόστος.

Ο όρος <<οδηγός κόστους >> έχει χρησιμοποιηθεί πάρα πολύ και σχετίζεται με το ενδιαφέρον για τις προεγγίσεις βάσει των δραστηριοτήτων. Ο βαθμός συνέπειας σχετικά με τον ορισμό αυτό είναι αμφισβητήσιμος. Όταν το κόστος δραστηριότητας, χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση των προϊόντων, χρησιμοποιείται με την έννοια του οδηγού κόστους σε πρώτο στάδιο σαν ένας τρόπος άντλησης του κόστους από λογαριασμούς γενικού καθολικού για την δημιουργία εικόνας σχετικά με την σύνθεση του κόστους δραστηριότητας, και σε δεύτερο στάδιο, για την απόδοση του κόστους δραστηριότητας στο προϊόν. Έτσι, οι οδηγοί του κόστους του πρώτου σταδίου δείχνουν παράγοντες, όπως ο χρόνος που δαπανάται και ο οδηγός κόστους του δεύτερου σταδίου συνδέει το κόστος δραστηριότητας με το προϊόν. Οι Foster και Gupta ταξινομούν τους οδηγούς κόστους σε τρεις ομάδες:

- 1) οδηγοί κόστους που σχετίζονται με τον όγκο παραγωγής
- 2) οδηγοί κόστους που σχετίζονται με την πολυπλοκότητα
- 3) οδηγοί κόστους που σχετίζονται με την απόδοση

Η πρώτη ομάδα μπορεί να σχετίζεται είτε με το μέγεθος των εγκαταστάσεων είτε με το επίπεδο εκροής που πραγματοποιείται σε συγκεκριμένη εγκατάσταση. Η πολυπλοκότητα μπορεί να προκύψει σε μια ποικιλία περιπτώσεων που επηρεάζουν το επίπεδο των γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ). Οι περιοχές πολυπλοκότητας που εντοπίζονται είναι οι εξής: σχεδιασμός προϊόντος, προμήθειες, βιομηχανική διαδικασία, γραμμή παραγωγής και διανομή. Η απόδοση αναφέρεται στην σχέση μεταξύ εισροών και εκροών. Όσο πιο χαμηλό είναι το επίπεδο των εισροών για ένα δεδομένο επίπεδο εκροών, τόσο πιο αποδοτικές θα είναι λειτουργίες. Δυο περιοχές σχετίζονται με την απόδοση :

1) εκείνες που βασίζονται στον χρόνο, δηλαδή, δραστηριότητες που μειώνουν τον χρόνο εκροής για την συναρμολόγηση προϊόντων φαίνεται να αυξάνουν την απόδοση.

2) εκείνες που δεν προσθέτουν αξία, δηλαδή, ο περιορισμός των δραστηριοτήτων που καταλήγουν σε κόστος και πραγματοποιείται χωρίς να επιβαρύνει το προϊόν ή την υπηρεσία, φαίνεται να αυξάνει την απόδοση.

Οι πηγές δημιουργίας της αξίας του καταναλωτή άλλαξαν στην δεκαετία του 1970 προκαλώντας τις επιχειρήσεις-ηγέτες να στρέψουν το ενδιαφέρον τους στην αξία και στην ανταγωνιστικότητα. Το λογιστικό κόστος δεν αποτελεί πηγή ανταγωνιστικής αξίας. Δραστηριότητες – έργα που απορροφούν πόρους έχουν την δυνατότητα να προσθέτουν αξία. Δεν υπάρχει καμία δραστηριότητα η οποία μπορεί

να προσθέσει καταναλωτική αξία 100% του χρόνου. Η προσπάθεια που αναλώνεται στην ανθρώπινη δραστηριότητα, αφαιρεί από τις δραστηριότητες την αξία που παρέχεται στους καταναλωτές. Έτσι, για την επίτευξη της ανταγωνιστικότητας οι μάντζερ, θα πρέπει να χειριστούν και να απομακρύνουν τις προσπάθειες που αναλώνονται, δηλαδή δραστηριότητες χωρίς αξία.

Για την επίτευξη των ανταγωνιστικών λειτουργιών που παρέχουν αξία στους καταναλωτές, οι μάντζερ χρειάζονται πληροφόρηση σχετικά με τις αιτίες πρόκλησης της καθυστέρησης, των υπερβολών και των ανωμαλιών, που προκαλούν την σπατάλη στις λειτουργικές δραστηριότητες. Για την αντιμετώπιση της σπατάλης των λειτουργικών δραστηριοτήτων υπάρχουν πέντε μέτρα και είναι τα παρακάτω: α) η παρουσίαση της ροής δραστηριοτήτων σε ολόκληρο τον οργανισμό, β) ο εντοπισμός των πόρων που δημιουργούν την καταναλωτική αξία για κάθε δραστηριότητα, γ) η εξαφάνιση δραστηριοτήτων που συμβάλουν στην μη ταυτοποιήσιμη καταναλωτική αξία, δ) ο εντοπισμός της πηγής αιτιών καθυστέρησης των υπερβολών και των ανωμαλιών για όλες τις δραστηριότητες και τέλος, ε) η ανίχνευση των δεικτών σπατάλης. Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τα μέτρα για την αντιμετώπιση της σπατάλης των λειτουργικών δραστηριοτήτων. Όσον αφορά το πρώτο μέτρο, δηλαδή την παρουσίαση ροής δραστηριοτήτων, δείχνει μια μερική λίστα των αιτιών καθυστέρησης, των υπερβολών και ανωμαλιών, σε δραστηριότητες όπως η τακτοποίηση / οργάνωση, αποθήκευση και μεταφορά. Οι αιτίες που προκαλούν την σπατάλη των λειτουργικών δραστηριοτήτων είναι η κακή εκπαίδευση του προσωπικού που ασχολείται με αυτή την δραστηριότητα, οι συγκρούσεις των καθηκόντων μεταξύ των εργαζομένων, τα φτωχά μηχανήματα και η κακή τοποθέτηση των μηχανών.

Ο εντοπισμός των δυνάμεων, που προκαλούν την καθυστέρηση, τις υπερβολές και τις ανωμαλίες, επιζητεί την συνεργασία του καθενός στην επιχείρηση. Η αντιμετώπιση της σπατάλης σε δραστηριότητες περιλαμβάνει την ανάπτυξη μέτρων που αντιμετωπίζουν με επιτυχία την εξαφάνιση των δυνάμεων που προκαλούν καθυστέρηση, υπερβολές και ανωμαλίες.

Σε αυτή την περίπτωση, οι μάντζερ, χρειάζονται μερικούς ακόμη δείκτες, όπως είναι ο χρόνος. Ο χρόνος που απαιτείται για την παραγωγή ενός προϊόντος, διενέργειας μιας διαδικασίας, αποτελεί ένα δείκτη ανταγωνιστικότητας. Ο λιγότερος χρόνος που απαιτείται να κάνεις κάτι, σημαίνει μεγαλύτερη ευελιξία. Επίσης, σημαίνει υψηλότερη ποιότητα και χαμηλότερο κόστος. Άλλοι δείκτες σπατάλης είναι οι ακόλουθοι: η μετακίνηση εργαλείων, ο χώρος που χρησιμοποιείται σε δραστηριότητες της παραγωγής, ο αριθμός των ειδών που χρειάζονται για κάθε προϊόν, και φυσικά, ο χρόνος τακτοποίησης και οργάνωσης του εργοστασίου. Σε αντίθεση με τους δείκτες απόδοσης, που παρέχονται στην παραδοσιακή Διοικητική Λογιστική, οι παραπάνω δείκτες ανταγωνιστικότητας που αναφέραμε, αποτελούν όλοι μη χρηματοοικονομικά μέτρα απόδοσης σε λειτουργικές δραστηριότητες. Εδώ δεν χρησιμοποιούνται καθόλου χρηματοοικονομικοί αριθμοί για τον έλεγχο των λειτουργιών.

Σύμφωνα, με ένα ηγετικό στέλεχος στην Ιαπωνία, η Διοίκηση θα πρέπει να ξεφύγει από την σκέψη ότι οι λεπτομερείς χρηματοοικονομικοί στόχοι παρακινούν την λειτουργική βελτίωση μιας επιχείρησης. Επίσης, υποστηρίζει ότι οι επιχειρήσεις που στοχεύουν στις νέες μεθόδους διοίκησης ( άμεση παράδοση / παραλαβή) αποφεύγουν να δώσουν έμφαση στα παραδοσιακά μέτρα όπως είναι οι αποκλίσεις από τον προϋπολογισμό, η απόδοση της εργασίας και η ανανέωση των αποθεμάτων. Επίσης, καθιστά σαφές ότι οποιεσδήποτε ενέργειες βελτιώνουν την ποιότητα και μειώνουν τον χρόνο παράδοσης των προϊόντων, θα έχουν ως αποτέλεσμα την μείωση του λειτουργικού κόστους. Για αυτό το λόγο, οι μάντζερ θα πρέπει να γνωρίζουν ότι η επιτυχία τους στον περιορισμό των δραστηριοτήτων δεν μειώνει το κόστος που καταγράφεται σύμφωνα με τους λογαριασμούς και παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Οι μη χρηματοοικονομικοί δείκτες, όπως είναι ο χώρος που χρησιμοποιείται, μπορούν να αντιμετωπισθούν χωρίς να μειωθεί το λογιστικό κόστος. Η χρησιμοποίηση μη χρηματοοικονομικών δεικτών μέτρησης για τον έλεγχο των λειτουργιών δεν μειώνει την χρηματοοικονομική πληροφόρηση περί κόστους στις επιχειρήσεις. Τα χρηματοοικονομικά δεδομένα που αφορούν το κόστος εμπεριέχονται στους προϋπολογισμούς και σε άλλες εσωτερικές εκθέσεις.

Οι πόροι που καταναλώνονται σε μια δραστηριότητα μπορεί να παρέχουν ανταγωνιστική αξία στους πελάτες, ακόμη και σε κόστος το οποίο μπορεί να υπερβαίνει την αξία που παρέχεται. Αυτή η συνθήκη, μπορεί να δημιουργεί σε μια επιχείρηση την ανάγκη να αλλάξει το μίγμα δραστηριοτήτων της, και το μίγμα των

προϊόντων που δημιουργούν οι δραστηριότητες. Υπάρχουν επιπροσθέτως άλλοι δυο τύποι πληροφόρησης βάσει των δραστηριοτήτων, τα εξερχόμενα προϊόντα και το κόστος των προϊόντων, και αποκαλύπτουν πόσο επικερδώς μια επιχείρηση καταναλώνει τους πόρους στις δραστηριότητες της. Αυτή η πληροφόρηση, μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τους μάντζερ, για να εκτιμήσουν την κλίμακα και τον σκοπό των λειτουργικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης. Πρέπει να διευκρινίσουμε ότι όλες οι δραστηριότητες παρέχουν εκροή για την αντιμετώπιση της ζήτησης των πελατών.

Με αυτή την έννοια, ο πελάτης δεν είναι ο τελικός καταναλωτής του προϊόντος ή της υπηρεσίας αλλά ο επόμενος χρήστης της εκροής μιας δραστηριότητας. Ο στόχος κάθε δραστηριότητας σε μια επιχείρηση θα πρέπει να είναι η παροχή της αξίας στον πελάτη σ' ένα λογιστικό κόστος. Εάν η εκροή οποιασδήποτε δραστηριότητας κοστίζει περισσότερο ή παρέχει λιγότερη αξία από την εκροή μιας εναλλακτικής δραστηριότητας, τότε, η επιχείρηση δεν είναι τόσο αποδοτική όσο θα έπρεπε να είναι.

Οι μάντζερ χρειάζονται πληροφόρηση για να συγκρίνουν την ανταγωνιστικότητα και το κόστος της εκροής κάθε δραστηριότητας με την επόμενη καλύτερη εναλλακτική αν αυτή η εναλλακτική θα είναι μέσα ή έξω από την επιχείρηση. Μια μορφή πληροφόρησης γι' αυτόν τον σκοπό αποτελεί μια επιβάρυνση. Η μορφή αυτή επιβάρυνσης είναι η τιμή που ένα κέντρο δραστηριότητας επιβάλει για την κάθε εκροή που παρέχει στους πελάτες της μέσα στην επιχείρηση. Η μορφή αυτή επιβάρυνσης βοηθάει να κατανεμηθούν οι πόροι μέσα σε μια επιχείρηση κατά τέτοιο τρόπο παρόμοιο προς τις τιμές σε ανταγωνιστικές αγορές. Σε μια επιχείρηση, η οποία χρησιμοποιεί αυτή την προσέγγιση, η επιβάρυνση για κάθε δραστηριότητα αναμένεται όχι μόνο, να αναπληρώσει το κόστος, αλλά επίσης να συνδεθεί ευνοϊκά με την σύγκριση έναντι εναλλακτικών αγοραίων τιμών. Οι χρήστες των υπηρεσιών κάθε κέντρου δραστηριότητας είναι γνώστες αυτών των επιβαρύνσεων για τον επόμενο χρόνο και είναι ελεύθεροι να αγοράσουν κάθε δραστηριότητα από την επιχείρηση ή από κάπου αλλού, εφόσον όλοι είναι σύμφωνοι, ότι υπάρχει μια καλύτερη εναλλακτική. Οι αποφάσεις για όλα αυτά, πρέπει να λαμβάνονται εφόσον έχουν εξετασθεί όλες οι πλευρές ανταγωνιστικότητας - ποιότητας - ευελιξίας, καθώς και του κόστους. Μακροχρόνια, αυτή η επιχείρηση θα ρευστοποιήσει και θα ανακατανέμει πόρους από κάθε κέντρο δραστηριότητας που αποτυγχάνει να ικανοποιήσει τους πελάτες αποδοτικά ( μέσα και έξω από την επιχείρηση).

Εάν πράξει διαφορετικά, θα μειώσει την αποδοτικότητα της επιχείρησης. Η μορφή αυτή της πληροφόρησης, δίνει στους χρήστες των δραστηριοτήτων, και όχι στους προμηθευτές, τον τελικό λόγο για τις αποφάσεις, οι οποίες σχετίζονται με την μακροχρόνια κατανομή των πόρων στις δραστηριότητες. Αυτό παρέχει το κίνητρο στους μάντζερ των δραστηριοτήτων να διατηρήσουν τις λειτουργίες τους ανταγωνιστικές με τον συνεχή εντοπισμό και την εξαφάνιση των παραγόντων που προκαλούν την σπατάλη βάσει κόστους αποτελεσματικότητας. Η προσέγγιση αυτή έχει μεγάλη μακροχρόνια επίπτωση στην ανταγωνιστικότητα και την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης απ' ότι οι παραδοσιακές μέθοδοι για την κατανομή του κόστους. Επίσης, η προσέγγιση αυτή παρέχει ένα ισχυρό εργαλείο για την διαχείριση των γενικών εξόδων της επιχείρησης.

Η πληροφόρηση βάσει παραδοσιακού προϋπολογισμού εκχωρεί υπευθυνότητα για τα καταγραφέντα γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ) στα κέντρα δραστηριότητας που παρέχουν οι γενικές υπηρεσίες. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ) αποτελούν μια σημαντική κατηγορία κόστους σε πολλές επιχειρήσεις καθώς και μια πολύ υψηλότερη αναλογία του συνολικού κόστους και συνεπώς, χρειάζεται να ελέγχονται πολύ προσεκτικά από ότι στο παρελθόν.

Η νέα προσέγγιση θέτει υπευθυνότητα για την κλίμακα των γενικών δραστηριοτήτων έτσι ώστε να παρέχουν αξία στους τελικούς καταναλωτές. Τόσο από την πλευρά της τιμολόγησης όσον και από την πλευρά της λειτουργικής πληροφόρησης, οι επιχειρήσεις βοηθούνται με την υποστήριξη της αποδοτικότητας ενώ δίνεται ανταγωνιστική αξία στους πελάτες. Τα συστήματα παραδοσιακής Λογιστικής με την έννοια της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας, κοστολογούν τα προϊόντα για ένα σκοπό που είναι η αποτίμηση των αποθεμάτων για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι παραδοσιακοί λογαριασμοί κόστους δεν παραμορφώνουν το συνολικό κόστος.

Η κύρια αιτία για την αύξηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι η αυξημένη διαποικίλλιση της εκροής, έτσι τα παραδοσιακά συστήματα της

κοστολόγησης έχουν την τάση να υπέρ κοστολογούν υψηλής κλίμακας προϊόντα και να υποτιμολογούν τα προϊόντα χαμηλής κλίμακας, τα οποία είναι υπεύθυνα για την αύξηση των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Σε πολλές περιπτώσεις το αποτέλεσμα είναι το φθίνον περιθώριο κέρδους και η δυσκολία στον ανταγωνισμό έναντι ξένων ανταγωνιστών. Μια επιχείρηση η οποία έχει διαποικίλλιση στα προϊόντα και υψηλό έμμεσο κόστος δεν μπορεί να ανεχθεί τις παραμορφώσεις που προκύπτουν στο κόστος του προϊόντος και στα περιθώρια κέρδους που τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δημιουργούν.

Η λύση για όλα όσα αναφέραμε παραπάνω, είναι γνωστή ως συστήματα κοστολόγησης βάσει των δραστηριοτήτων. Η παραδοσιακή κοστολόγηση του προϊόντος, υποθέτει ότι τα προϊόντα προκαλούν το έμμεσο κόστος καταναλώνοντας πόρους που αντανάκλουν τον οδηγό κόστους ( π.χ. ώρες άμεσης εργασίας) που χρησιμοποιείται για την κατανομή του έμμεσου κόστους στα προϊόντα. Αντίθετα η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων υποθέτει ότι οι δραστηριότητες κατανάλωσης πόρων προκαλούν το κόστος. Τα προϊόντα συνδέονται με το κόστος, το οποίο πραγματοποιείται από τις δραστηριότητες που απαιτούνται για το σχεδιασμό, την παραγωγή, την πώληση, την αποστολή και την εξυπηρέτηση.

Η κοστολόγηση βάσει των δραστηριοτήτων αποδίδει το κόστος στα προϊόντα μέσω των δραστηριοτήτων και ουσιαστικά, τις δραστηριότητες που οι μάντζερ ελέγχουν με τους μη χρηματοοικονομικούς δείκτες σπατάλης. Συνδέοντας τις δραστηριότητες με το χρηματοοικονομικό κόστος, η πληροφόρηση για το κόστος των προϊόντων βάσει των δραστηριοτήτων συμπληρώνει την μη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που οι λειτουργικοί μάντζερ χρησιμοποιούν για να επιτύχουν την ανταγωνιστικότητα στις λειτουργικές δραστηριότητες.

Μεταξύ των άλλων χαρακτηριστικών των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης των προϊόντων των επιχειρήσεων είναι ότι αυτά χρησιμοποιούνται για να παρέχουν τον σύνδεσμο μεταξύ εσόδων που πραγματικά κερδίζονται καθώς και των εξόδων για την παραγωγή των προϊόντων. Αυτά τα συστήματα απέτυχαν να συμβαδίσουν με τις αλλαγές στις διαδικασίες και το μίγμα της παραγωγής στις επιχειρήσεις.

Τα συστήματα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων αντανάκλουν καλύτερα τα οικονομικά της παραγωγής και γι' αυτό παρέχουν καλύτερη καθοδήγηση στους μάντζερ για αποφάσεις σχετικά με τα εξής:

- τιμολόγηση
- διαχείριση των σχέσεων με τον πελάτη
- μίγμα προϊόντος
- δραστηριότητες βελτίωσης των διαδικασιών
- απόκτηση τεχνολογίας

Τα παραδοσιακά συστήματα κόστους δεν είναι κατάλληλα για την κατανομή των εξόδων. Τα έξοδα κατανέμονται στα προϊόντα χρησιμοποιώντας μέτρα σε μοναδιαία βάση, όπως είναι, η άμεση εργασία, οι αγορές υλικών, ο χρόνος επεξεργασίας ή οι μονάδες που παράγονται.

Αφού κάναμε μια ανασκόπηση της παραδοσιακής Διοικητικής Λογιστικής και της Διοικητικής Λογιστικής βάσει δραστηριοτήτων, θα αναλύσουμε την δομή των συστημάτων του κόστους βάσει των δραστηριοτήτων.

### **Η δομή των συστημάτων κόστους βάσει των δραστηριοτήτων. Πρώτο στάδιο των συστημάτων βάσει των δραστηριοτήτων.**

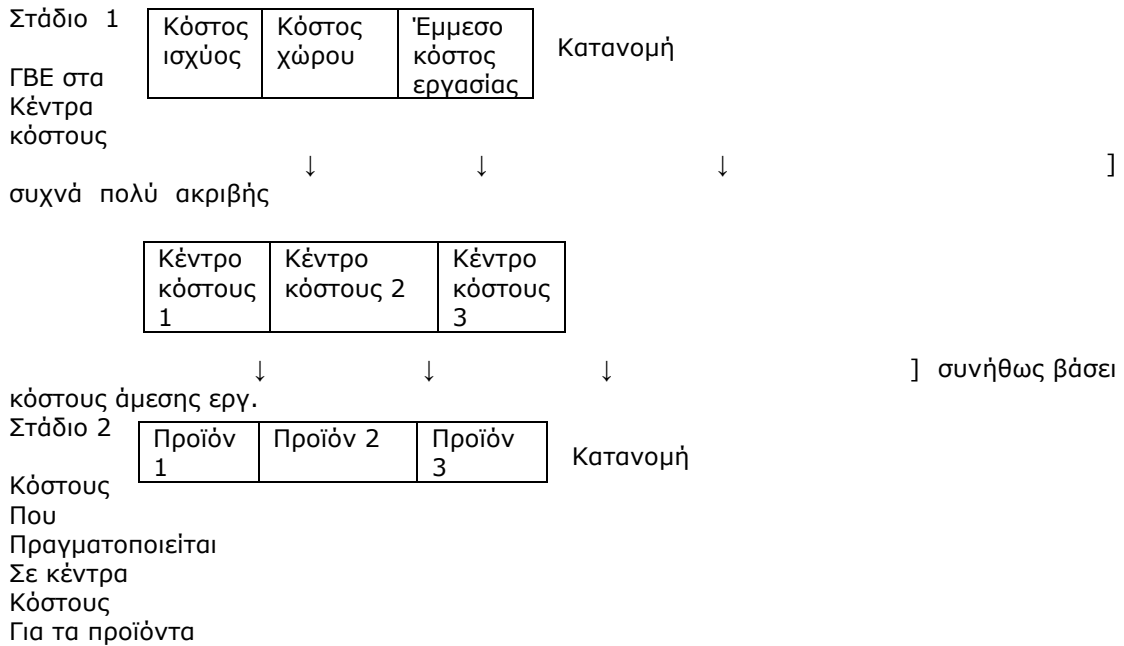
Το σημείο εκκίνησης για τα συστήματα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων είναι η υπόθεση ότι οι έμμεσοι πόροι παρέχουν δυνατότητες για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων, και όχι ότι δημιουργούν κόστος για να καταμετρηθεί.

Το πρώτο στάδιο ακολουθείται για να αποδοθούν τα έξοδα των πόρων υποστήριξης στις δραστηριότητες που εκτελούνται απ' αυτούς τους πόρους. Δηλαδή, τα συστήματα αυτά ξεκινούν από την υπόθεση ότι οι δραστηριότητες προκαλούν κόστος. Η δεύτερη υπόθεση είναι ότι τα προϊόντα και οι πελάτες δημιουργούν την ζήτηση για τις δραστηριότητες. Γι' αυτό, κατά το δεύτερο στάδιο της διαδικασίας των συστημάτων κόστους βάσει των δραστηριοτήτων, το κόστος δραστηριότητας αποδίδεται στα προϊόντα βάσει της κατανάλωσης ή της ζήτησης για κάθε δραστηριότητα. Στο ακόλουθο σχήμα, θα δούμε την ροή των γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ) στα προϊόντα σε ένα παραδοσιακό σύστημα κατανομής.

Ροή Κατανομής

Μέθοδος

Κατανομή



Σύμφωνα με το παραπάνω σχήμα, στο πρώτο στάδιο τα ΓΒΕ αποδίδονται στα κέντρα κόστους και έπειτα το συσσωρευμένο κόστος στα κέντρα κόστους κατανέμεται στα προϊόντα χρησιμοποιώντας οδηγούς σε μοναδιαία βάση (όπως άμεση εργασία ή ώρες απασχόλησης μηχανών). Το 1ο σχήμα δείχνει την δομή ενός συστήματος βάσει των δραστηριοτήτων κατά το οποίο τα έξοδα των βοηθητικών τμημάτων αποδίδονται στις δραστηριότητες που εκτελούνται (τοποθέτηση μηχανών, υποστήριξη άμεσης εργασίας και διαχείρισης της εκροής). Τότε τα έξοδα κάθε δραστηριότητας, αποδίδονται στα προϊόντα βάσει της ζήτησης που έχουν για τις δραστηριότητες ( π.χ. αριθμός τοποθετήσεων, ώρες άμεσης εργασίας και αριθμός ειδών που χρησιμοποιούνται για το προϊόν). Τα συστήματα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων χρειάζονται δυο σύνολα δραστηριοτήτων για να μπορέσουν να ερμηνεύσουν την ζήτηση για πόρους που τα μεμονωμένα προϊόντα πραγματοποιούν. Τα απαιτούμενα για μια αποστολή καθώς και οι δραστηριότητες υποστήριξης του προϊόντος συμπληρώνουν τις παραδοσιακές δραστηριότητες ανά μονάδα κατανάλωσης άμεσης εργασίας, υλικών και ώρες μηχανών.

Δραστηριότητες που σχετίζονται με μια αποστολή όπως είναι η τοποθέτηση μιας μηχανής για την παραγωγή ενός διαφορετικού προϊόντος, πραγματοποιούνται κάθε φορά που μια αποστολή προϊόντων διενεργείται. Όσο περισσότερες αποστολές προετοιμάζονται, τόσο περισσότεροι πόροι καταναλώνονται. Η ζήτηση γι' αυτούς τους πόρους είναι ανεξάρτητη του αριθμού των μονάδων που παράγονται μετά την διενέργεια της τοποθέτησης. Ένα άλλο παράδειγμα μιας τέτοιας δραστηριότητας είναι η επεξεργασία εντολών παραγγελίας. Δραστηριότητες στήριξης του προϊόντος διενεργούνται για να καταστήσουν ικανά κάποια μεμονωμένα προϊόντα να παραχθούν και να πουληθούν. Τα έξοδα αυτών των δραστηριοτήτων μπορούν να αποδοθούν σε συγκεκριμένα προϊόντα αλλά οι πόροι, οι οποίοι καταναλώνονται από τις δραστηριότητες είναι ανεξάρτητοι του αριθμού των μονάδων ή των συνόλων των προϊόντων που παράγονται.

Παραδείγματα αποτελούν τα συστήματα πληροφόρησης, οι πόροι για την προετοιμασία και την υλοποίηση ενδείξεων για μηχανολογική αλλαγή, ο σχεδιασμός διαδικασιών και ο έλεγχος της ροής στην παραγωγή για μεμονωμένα προϊόντα και ο προσδιορισμός της υπεροχής των προϊόντων. Οι παραπάνω δραστηριότητες παρατηρούνται, στην περίπτωση που ο αριθμός των προϊόντων αυξάνει.

Άλλα παραδείγματα είναι οι φόροι, η συντήρηση, η ασφάλεια των εργοστασιακών εγκαταστάσεων. Αυτές οι δραστηριότητες, είναι αναγκαίες για να μπορούν να παραχθούν προϊόντα, όμως δεν σχετίζονται με τον όγκο και το μίγμα των μεμονωμένων προϊόντων. Σχετίζονται με την παραγωγή πολλών διαφορετικών

προϊόντων και το κόστος τους θα πρέπει να θεωρείται κοινό κόστος για όλα τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο. Τα έξοδα για τους πόρους, τα οποία προκύπτουν από τον όγκο της παραγωγής ή από την ποικιλία της παραγωγής σ' αυτή την εγκατάσταση, αποδίδονται αμέσως στις δραστηριότητες του συγκεκριμένου προϊόντος. Τα έξοδα τα οποία εναπομένουν, αποδίδονται στην κατηγορία στήριξης των εγκαταστάσεων, και όχι στα μεμονωμένα προϊόντα.

Για τον υπολογισμό της λειτουργικής απόδοσης του εργοστασίου, θα πρέπει να αθροίσουμε τα λειτουργικά περιθώρια από όλες τις σειρές παραγωγής και να αφαιρέσουμε τα έξοδα στήριξης των εγκαταστάσεων. Τα έξοδα της υπερβαίνουσας δραστηριότητας που δεν απαιτούνται για την εποχιακή ζήτηση, θα πρέπει να αποδίδονται στο επίπεδο εγκατάστασης, έτσι ώστε το συγκεκριμένο έξοδο να μην καταμετρηθεί στα προϊόντα που παράγονται πραγματικά στην διάρκεια αυτής της περιόδου.

Η παραπάνω ιεράρχηση των τεσσάρων κατηγοριών των δραστηριοτήτων του εργοστασίου, μας οδηγεί στην περιγραφή της διαδικασίας ανάπτυξης συστημάτων κόστους για τα ΓΒΕ βάσει των δραστηριοτήτων, και είναι η εξής:

- ο εντοπισμός των μεγαλύτερων δραστηριοτήτων που διενεργούνται στο εργοστάσιο
- η ταξινόμηση των δραστηριοτήτων σε επίπεδο μονάδας προϊόντος, συνόλου προϊόντων, στήριξης του προϊόντος και στήριξης των εγκαταστάσεων
- και η απονομή των εξόδων της μονάδας σε μεμονωμένα προϊόντα, του συνόλου ή των δραστηριοτήτων στήριξης του προϊόντος, χρησιμοποιώντας τις βάσεις, οι οποίες αντανακλούν την συγκεκριμένη συμπεριφορά των απαιτήσεων του προϊόντος γι' αυτές τις δραστηριότητες. Δηλαδή, τα έξοδα στήριξης των εγκαταστάσεων χρησιμοποιούνται ως έξοδα λειτουργίας της εγκατάστασης για την περίοδο και δεν κατανέμονται στα προϊόντα. Όμως συχνά, η Διοίκηση επιθυμεί να κατανείμει όλα τα έξοδα εργοστασίου στα προϊόντα. Σ' αυτή την περίπτωση, τα έξοδα στήριξης της εγκατάστασης κατανέμονται στα μεμονωμένα προϊόντα.

Τα παρακάτω σχήματα είναι ενδεικτικά των δυο συστημάτων κόστους, του παραδοσιακού συστήματος και του συστήματος κόστους βάσει των δραστηριοτήτων:

#### **Παραδοσιακό Σύστημα Κόστους**

ΓΒΕ	Άμεση Εργασία	Άμεσα Υλικά	Κατηγορία Κόστους
-----	---------------	-------------	-------------------

#### **Κόστος Προϊόντος Βάσει Των Δραστηριοτήτων**

Οργάνωση	Εποπτεία	Διευκόλυνση Διαδικασιών	Δρομολόγηση	Διαλογή	Άμεση Εργασία	Άμεσα Υλικά	Δραστηριότητα
Αριθμός Κύκλων Παραγωγής	Αριθμός Εποπτειών	Χρόνος Εκροής	Αριθμός Εντολών Έργων	Αριθμός Μονάδων Παραγωγής	-	-	Οδηγός Κόστους
							Χρηματικό ή Μονάδα

Προφανώς, η μια δραστηριότητα μπορεί να υποδιαιρεθεί σε δυο ή και περισσότερες δραστηριότητες. Οι λεπτομέρειες μιας δραστηριότητας, βασίζονται σε τρεις συνιστώσες : 1) τον οδηγό κόστους, 2) το κόστος δραστηριότητας, και 3) τον όγκο του οδηγού με αποτέλεσμα να διαμορφώνεται το κόστος ανά μονάδα ( μονάδα παραγωγής).



## Διφασική Διαδικασία Συστήματος Κόστους Βάσει Των Δραστηριοτήτων

### Ροή Εκχώρησης

#### Στάδιο 1:

Τμήμα Οργάνωσης	Τμήμα Αποθεμάτων / α' υλών	Τμήμα Μηχανολογίας
--------------------	----------------------------------	-----------------------

Προσδιορισμός  
Των δραστηριοτήτων  
Που εκτελούνται  
↓  
Με πόρους της  
Επιχείρησης

↓

↓

#### Στάδιο 2:

Τοποθέτηση Μηχανών	Υποστήριξη Άμεσης Εργασίας	Διαχείριση Ειδών Υλικών
-----------------------	-------------------------------	----------------------------

Κατανομή  
Κόστους σε  
Προϊόντα βάσει  
↓  
Της χρήσης  
Των πόρων

↓

↓

Προϊόν 1	Προϊόν 2	Προϊόν 3
----------	----------	----------

Στο παραπάνω σχήμα αναλύεται η διφασική διαδικασία συστήματος κόστους βάσει των δραστηριοτήτων. Στο πρώτο στάδιο προσδιορίζονται οι δραστηριότητες, οι οποίες εκτελούνται με τους πόρους που διαθέτει η επιχείρηση. Στο δεύτερο στάδιο γίνεται η κατανομή του κόστους στα προϊόντα βάσει της χρήσης των πόρων της επιχείρησης.

Οι μάνατζερ θεωρούν ότι υπάρχουν τρεις κατηγορίες ωφελειών που προκύπτουν από την κοστολόγηση βάσει των δραστηριοτήτων. Τα οφέλη αυτά είναι τα εξής: α) η βελτιωμένη λήψη αποφάσεων λόγω της πληροφόρησης σχετικά με το κόστος του προϊόντος, β) η βελτιωμένη ευχέρεια χειρισμού των δραστηριοτήτων που οδηγούν στα ΓΒΕ, και γ) η εύκολη πρόσβαση στο σχετικό κόστος για μια ευρύτερη σειρά αποφάσεων. Τα συστήματα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων είναι δυνατόν να εκθέτουν σημαντικά πιο ακριβές κόστος προϊόντος όταν :

- χρησιμοποιούνται μεγάλα ποσά έμμεσων πόρων στις παραγωγικές διαδικασίες
- υπάρχει σημαντική διαποικίλλιση στα προϊόντα, στις παραγωγικές διαδικασίες και στους πελάτες.

Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τις τρεις κατηγορίες ωφελειών που προκύπτουν από την κοστολόγηση βάσει των δραστηριοτήτων.

### **A) Βελτιωμένες Αποφάσεις**

Οι μάνατζερ των επιχειρήσεων που έχουν υιοθετήσει την κοστολόγηση βάσει των δραστηριοτήτων πιστεύουν ότι το πιο ακριβές κόστος προϊόντος, το οποίο προκύπτει από τα συστήματα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων μειώνει την δυνατότητα να λαμβάνουν αποφάσεις οι οποίες είναι φτωχές. Το ακριβές κόστος προϊόντος είναι ιδιαίτερα σημαντικό για τις επιχειρήσεις, οι οποίες αντιμετωπίζουν έντονες πιέσεις ανταγωνισμού. Καθώς ο ανταγωνισμός αυξάνει, μπορεί να επωφεληθεί από μια επιχείρηση που χρησιμοποιεί μη αποδοτικές βιομηχανικές εγκαταστάσεις και φτωχά σχέδια προϊόντων, εκμεταλεύοντας αποφάσεις τιμολόγησης και μίγματος προϊόντων. Τα συστήματα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων εμφανίζονται σε επιχειρήσεις, οι οποίες αντιμετωπίζουν αυξημένο ανταγωνισμό.

## **B) Βελτιωτικές Δραστηριότητες Για Την Μείωση Των ΓΒΕ**

Πολλές επιχειρήσεις προσπαθούν να μειώσουν το κόστος προσφέροντας ποικιλία προϊόντων. Τα παραδοσιακά συστήματα κόστους, έχουν ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις να μειώσουν το κόστος με την μείωση της τιμής αγοράς των υλικών καθιστώντας την άμεση εργασία πιο αποδοτική. Τα συστήματα που βασίζονται στο κόστος ανά μονάδα προϊόντος χρησιμοποιούν τον μέσο όρο του κόστους των συνόλων των δραστηριοτήτων και των ενεργειών στήριξης των προϊόντων.

Το σύστημα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων δείχνει ότι σημαντική μείωση των εξόδων μπορεί να επιτευχθεί μειώνοντας το κόστος εγκαταστάσεων καθώς και τον αριθμό ειδών που απαιτούνται για την αντιμετώπιση των απαιτήσεων του προϊόντος μέχρι τον τελικό καταναλωτή. Η πληροφόρηση βάσει των δραστηριοτήτων στηρίζει τις δραστηριότητες που βελτιώνουν την απόδοση με πολλούς τρόπους. Οι τρόποι με τους οποίους πραγματοποιείται η βελτίωση της απόδοσης είναι: 1) ο εντοπισμός του ύψους των εξόδων που δαπανούνται σε δραστηριότητες των οποίων η απόδοση μπορεί να βελτιωθεί ουσιαστικά. 2) χρήση ενός χρηματοοικονομικού μοντέλου, για τον προσδιορισμό των προτεραιοτήτων με σκοπό η επιχείρηση να μπορέσει να επικεντρώσει το ενδιαφέρον της, σε δραστηριότητες οι οποίες έχουν μεγαλύτερες ευκαιρίες βελτίωσης. Και τελικά, οι επιχειρήσεις που επανεκτιμούν το μοντέλο βάσει δραστηριοτήτων να έχουν την δυνατότητα να μάθουν αν οι λειτουργικές βελτιώσεις, έχουν βελτιωμένη απόδοση μέσω υψηλών εσόδων και μειωμένης χρήσης πόρων.

## **Γ) Ευκολία Στον Προσδιορισμό Σχετικού Κόστους**

Τα στοιχεία κόστους προϊόντος από τα συστήματα κόστους των επιχειρήσεων, αναλύονται σε μεγάλο βαθμό για την απόκτηση πληροφόρησης σχετικής για την λήψη ορθών αποφάσεων. Ο βαθμός προσαρμογής που απαιτείται για μια δεδομένη απόφαση, εξαρτάται από τον σκοπό της απόφασης και από το σχέδιο του συστήματος κόστους της επιχείρησης αυτής. Ο σκοπός της απόφασης είναι σημαντικός, γιατί ορίζει το μέγεθος του κινδύνου στην περίπτωση μη ορθής πληροφόρησης για το κόστος. Επίσης, το σχέδιο του συστήματος κόστους είναι σημαντικό γιατί ορίζει την ακρίβεια του κόστους του προϊόντος και επίσης παρέχει ευκολία για τροποποίηση.

Τα συστήματα κόστους βάσει δραστηριοτήτων συμβάλουν στην μείωση της ανάγκης για την εκτέλεση ειδικών μελετών και αυξάνει την ακρίβεια του κόστους και εκθέτει ξεχωριστά το κόστος των τεσσάρων κατηγοριών των δραστηριοτήτων σε επίπεδο συνόλου ενεργειών / προϊόντων, έτσι ώστε εκείνος που λαμβάνει τις αποφάσεις να μπορεί να εκτιμήσει την μελλοντική ζήτηση των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν την προηγούμενη περίοδο.

## **Δεύτερο Στάδιο των Συστημάτων Βάσει των Δραστηριοτήτων.**

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν συστήματα κόστους βάσει δραστηριοτήτων χρησιμοποιούν τρεις μεθόδους για την εκτίμηση του κόστους εκτέλεσης των δραστηριοτήτων. Η πρώτη μέθοδος, συνθέτει την χρήση όλων των πόρων που αποδίδονται σε μια συγκεκριμένη δραστηριότητα όπως είναι η τοποθέτηση μηχανών ή η συμπλήρωση εντολών μιας παραγγελίας και διαιρεί αυτό το συνολικό ποσό με ένα αριθμό, ο οποίος αντιπροσωπεύει την συχνότητα που διενεργήθηκε η δραστηριότητα. Τέτοιου είδους αριθμοί είναι, ο αριθμός τοποθετήσεων, ο αριθμός αγορών, ο αριθμός παραγγελιών κ.λ.π. Ο υπολογισμός αυτός μας δίνει, ένα κατά μονάδα κόστος για την δραστηριότητα (κόστος ανά τοποθέτηση, παραγγελία), και αποδίδεται στα προϊόντα ή στους πελάτες βάσει του αριθμού που αντιπροσωπεύει και εκφράζει πόσες φορές έχει επαναληφθεί η δραστηριότητα. Αυτή η προσέγγιση είναι η απλούστερη και η λιγότερο δαπανηρή για να υλοποιηθεί. Όμως, υποθέτει ότι κάθε πραγματοποίηση της δραστηριότητας απορροφά το ίδιο ύψος πόρων ( τοποθετήσεις, παραγγελίες). Με αυτή την μέθοδο παρατηρείται λιγότερη ακρίβεια σε σύγκριση με τις άλλες μεθόδους, όταν διαφορετικά προϊόντα απαιτούν διαφορετικούς πόρους για την δραστηριότητα.

Η δεύτερη μέθοδος χρησιμοποιεί οδηγούς διάρκειας: τον χρόνο που απαιτείται για την διενέργεια κάθε δραστηριότητας και την απόδοση των έμμεσων εξόδων στα προϊόντα. Οι οδηγοί διάρκειας απαιτούν περισσότερη πληροφόρηση σχετικά με την απόδοση της δραστηριότητας αλλά θα παρέχουν πιο ακριβείς εκτιμήσεις για την κατανάλωση των πόρων όταν βέβαια ο χρόνος που απαιτείται για την εκτέλεση μιας

συγκεκριμένης δραστηριότητας ποικίλει έναντι των προϊόντων και των πελατών. Τα οφέλη από τα μέτρα κατανάλωσης πρέπει να εξισορροπούνται από το υψηλότερο κόστος συγκέντρωσης της πληροφόρησης.

Η Τρίτη και πιο ακριβέστερη μέθοδος αφορά την άμεση μέτρηση των πόρων που καταναλώνονται από κάθε πραγματοποίηση δραστηριότητας, π.χ. οι πόροι που χρησιμοποιούνται για μια συγκεκριμένη ένδειξη μηχανολογικής αλλαγής. Οι οδηγοί διαρκείας προϋποθέτουν ότι τα έξοδα είναι αναλογικά προς το μήκος του χρόνου στην διάρκεια του οποίου διενεργείται μια δραστηριότητα. Οι οδηγοί εντάσεως ή άμεσης επιβαρύνσεως μετρούν τους πραγματικούς πόρους που χρησιμοποιούνται κάθε φορά που μια δραστηριότητα διενεργείται. Π.χ. η παραγωγή ενός προϊόντος το οποίο είναι δύσκολο να παραχθεί, μπορεί να απαιτεί ειδικούς επόπτες καθώς και ανθρώπους οι οποίοι είναι ειδικοί στον ποιοτικό έλεγχο. Η άμεση κατανομή, συνήθως, απαιτεί ένα σύστημα εντολών εργασίας κατά το οποίο τα υλικά, ο υπολογισμός των πόρων και ο χρόνος των εργαζομένων, μπορούν να μετρηθούν κάθε φορά που διενεργείται η δραστηριότητα. Παρόλο που η πληροφόρηση είναι δαπανηρή, είναι πιο ακριβής, ειδικότερα σε περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτούνται μεγάλες ποσότητες πόρων για την διενέργεια της δραστηριότητας και τα προϊόντα ή οι πελάτες διαφέρουν σημαντικά στις απαιτήσεις που θέτουν σχετικά με αυτή την δραστηριότητα.

Μια επιχείρηση, συνήθως, παράγει έναν αριθμό προϊόντων και τα πουλάει σ' έναν αριθμό διαφορετικών αγοραστών. Επίσης, μπορεί να απασχολεί έναν αριθμό διαφορετικών καναλιών διανομής. Αυτές οι διαφορές μπορεί να προκαλέσουν την δημιουργία τμημάτων στα οποία η συμπεριφορά του κόστους έναντι της αξίας μπορεί να είναι διαφορετική. Η ανάλυση του κόστους σε επίπεδο τμημάτων, πρέπει να συμπληρώνει την ανάλυση σε επίπεδο επιχείρησης, γιατί η μη ορθή τιμολόγηση μπορεί να δώσει πλεονέκτημα στους ανταγωνιστές. Παρακάτω θα αναλύσουμε τον τρόπο με τον οποίο επιλέγονται οι οδηγοί κόστους και πόσοι χρειάζονται.

### **Κοστολόγηση Βάσει των Δραστηριοτήτων: Πόσοι οδηγοί κόστους χρειάζονται και πως επιλέγονται**

Τα συστήματα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων επιτυγχάνουν ακρίβεια σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κόστους, τα οποία βασίζονται στον όγκο παραγωγής χρησιμοποιώντας πολλαπλούς οδηγούς κόστους για την απόδοση του κόστους των δραστηριοτήτων παραγωγής κατά την διάρκεια μιας διαδικασίας στα προϊόντα που απορροφούν πόρους, οι οποίοι χρησιμοποιούνται σε αυτές τις δραστηριότητες. Όμως ο αριθμός των δραστηριοτήτων που εκτελούνται σε μια τυπική εγκατάσταση είναι τόσο μεγάλος που δεν είναι οικονομικά εφικτό να χρησιμοποιείται ένας διαφορετικός οδηγός κόστους για κάθε δραστηριότητα. Γι' αυτό το λόγο πρέπει να συγκεντρώνονται πολλές δραστηριότητες και να χρησιμοποιείται ένας μοναδικός οδηγός για την απόδοση του κόστους στα προϊόντα. Για παράδειγμα, κάθε φορά που εκτελείται μια εντολή για την παραγωγή προϊόντων στα πλαίσια μιας λειτουργίας, νέα είδη και εργαλεία πρέπει να αντλούνται, να χρησιμοποιούνται και να καταγράφονται. Η ταχύτητα και η τροφοδοσία των μηχανών πρέπει να μεταβάλλεται, τα πρώτα προϊόντα να μεταφέρονται από τον χώρο των αποθεμάτων στον χώρο των πωλήσεων, και να σχεδιάζεται η παραγωγή. Παρόλη αυτή την πολυπλοκότητα, ένα σύστημα κόστους βάσει των δραστηριοτήτων που είναι καλά σχεδιασμένο, θα μπορούσε να χρησιμοποιεί έναν ή και δυο οδηγούς κόστους, οι οποίοι θα απέδιδαν το κόστος τοποθετήσεως στα προϊόντα. Οι οδηγοί κόστους που θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει είναι οι ακόλουθοι: ο αριθμός τοποθετήσεων και ο αριθμός βάσεων που μεταφέρονται. Όμως η χρησιμοποίηση μόνο δυο οδηγών για την απόδοση του κόστους πολλών δραστηριοτήτων, δημιουργεί παραμορφώσεις στο κόστος του προϊόντος.

Η χρήση ενός μόνο οδηγού κόστους για την απόδοση πολλαπλών δραστηριοτήτων στα προϊόντα, δημιουργεί το θέμα ποιος οδηγός κόστους θα χρησιμοποιηθεί. Για παράδειγμα, αν το κόστος ποικίλων δραστηριοτήτων ( π.χ. τοποθετήσεως, σχεδιασμού και μεταβίβασης πόρων) συγκεντρώνονται, ο οδηγός κόστους που θα χρησιμοποιηθεί είναι ο αριθμός τοποθετήσεων, οι ώρες για την τοποθέτηση ή ο αριθμός των χρονικών περιόδων που σχεδιάζονται.

Ο σχεδιασμός ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει των δραστηριοτήτων εξαρτάται από δυο θεωρήσεις. Πόσοι και ποιοι οδηγοί κόστους θα χρησιμοποιηθούν. Οι παράγοντες που επηρεάζουν αυτές τις επιλογές περιλαμβάνουν την ακρίβεια του

κόστους, την διαποικίλλιση των προϊόντων που βιομηχανοποιούνται και τον βαθμό διαποικίλλισης του όγκου παραγωγής. Υπάρχουν τρεις παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν την τελική επιλογή των οδηγών κόστους και είναι οι εξής: το κόστος μέτρησης, η συσχέτιση των οδηγών κόστους προς την πραγματική κατανάλωση των δραστηριοτήτων και οι επιπτώσεις συμπεριφοράς των ποικίλων οδηγών κόστους.

Τα βήματα που απαιτούνται για τον εντοπισμό του αριθμού των οδηγών κόστους είναι δυο. Το πρώτο βήμα είναι ο εντοπισμός των εισροών που έχουν μεγάλη χρηματική αξία. Το δεύτερο βήμα είναι η εξέταση, η οποία αφορά την έκταση διαποικίλλισης των προϊόντων καθώς επίσης και σε τι έκταση παράγονται. Κατά την επιλογή ενός οδηγού κόστους πρέπει να λάβουμε υπόψη τους εξής τρεις παράγοντες:

- 1) ευκολία απόκτησης δεδομένων που απαιτούνται από αυτό τον οδηγό κόστους (μέτρηση κόστους).
- 2) συσχέτιση κατανάλωσης της δραστηριότητας, που συνεπάγεται ο οδηγός κόστους και η πραγματική κατανάλωση (βαθμός συσχέτισης).
- 3) η συμπεριφορά που προκαλείται απ' αυτό τον οδηγό ( επιπτώσεις συμπεριφοράς. Παρακάτω θα αναλύσουμε τους παράγοντες για την επιλογή οδηγών κόστους.

**Κόστος μέτρησης:** Τα συστήματα κόστους βάσει δραστηριοτήτων επιτυγχάνουν αυξημένη ακρίβεια χρησιμοποιώντας περισσότερους οδηγούς κόστους. Για την μείωση του κόστους μέτρησης, τα συστήματα κόστους βάσει δραστηριοτήτων προσπαθούν να χρησιμοποιούν οδηγούς κόστους, οι οποίοι μπορούν να ποσοτικοποιηθούν εύκολα. Αυτό επιτυγχάνεται, υποκαθιστώντας τους οδηγούς κόστους που συμβάλουν έμμεσα στην κατανάλωση πόρων λόγω δραστηριοτήτων από τα προϊόντα. Για παράδειγμα, οι ώρες εποπτείας μπορούν να αντικατασταθούν από τον οδηγό << αριθμός εποπτειών>>. Η αντικατάσταση αυτή είναι δεκτή μόνο αν η διάρκεια κάθε εποπτείας είναι περίπου η ίδια.

Η χρησιμοποίηση των οδηγών κόστους είναι μια σημαντική τεχνική για την μείωση του κόστους και την μέτρηση κατά τον σχεδιασμό συστημάτων κοστολόγησης των δραστηριοτήτων. Η τεχνική αυτή, είναι πολύ σημαντική, γιατί πολλοί οδηγοί οι οποίοι βασίζονται τις συναλλαγές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Τέτοιοι οδηγοί είναι: ο αριθμός των εντολών που διενεργούνται, ο αριθμός αποστολών που διενεργούνται και ο αριθμός των εποπτειών που διενεργούνται. Τα δεδομένα που απαιτούνται γι' αυτούς τους οδηγούς κόστους είναι εύκολα διαθέσιμα επειδή μια συναλλαγή γίνεται κάθε φορά που διενεργείται η δραστηριότητα. Για παράδειγμα, η απόκτηση υλικών απαιτείται κάθε φορά που πραγματοποιείται η μεταφορά των υλικών από τον χώρο των αποθεμάτων στον χώρο των πωλήσεων. Επίσης, το κόστος μέτρησης, το οποίο σχετίζεται με ένα οδηγό κόστους, εξαρτάται από το αν τα δεδομένα που απαιτούνται απ' αυτό τον οδηγό είναι διαθέσιμα να προσδιορίζονται ειδικά μόνο γι' αυτό τον σκοπό.

**Βαθμός συσχέτισης:** Ο βαθμός συσχέτισης είναι πολύ σημαντικός για την επιλογή των οδηγών κόστους καθώς επίσης και για τις δραστηριότητες, που σχετίζονται με τον όγκο παραγωγής και για αυτές που δεν σχετίζονται με τον όγκο παραγωγής. Για παράδειγμα, εάν οι ώρες άμεσης εργασίας είναι ο οδηγός κόστους που χρησιμοποιείται για την απόδοση του κόστους της ηλεκτρικής ενέργειας που καταναλώνεται από τις μηχανές, θα πρέπει οι ώρες άμεσης εργασίας να συσχετίζονται με την κατανάλωση της ηλεκτρικής ενέργειας, αλλιώς το κόστος προϊόντος θα παραμορφώνεται. Η σημασία του βαθμού συσχέτισης εξαρτάται από το κόστος των δραστηριοτήτων που αποδίδεται. Οι οδηγοί κόστους οι οποίοι βασίζονται στις συναλλαγές, σπάνια συσχετίζονται με την πραγματική κατανάλωση μιας δραστηριότητας, επειδή άσχετα με το είδος του προϊόντος που παράγεται, η ποσότητα δραστηριότητας που αποδίδεται, καταναλώνεται. Η επιλογή των οδηγών κόστους που δεν συσχετίζονται τέλεια, μπορεί να οδηγήσει στην αύξηση του αριθμού των οδηγών κόστους που απαιτούνται για την απόκτηση ενός επιπέδου με ακρίβεια.

**Επιπτώσεις συμπεριφοράς:** Ένας οδηγός κόστους επηρεάζει την συμπεριφορά, δηλαδή αν τα άτομα αισθάνονται ότι η απόδοση, θα αξιολογείται βάσει του κόστους ανά μονάδα ή της ποσότητας που καταναλώνεται. Η σημασία των επιπτώσεων συμπεριφοράς, δεν θα πρέπει να υποεκτιμάται. Για ορισμένες επιχειρήσεις, η απόφαση για την υλοποίηση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων μπορεί να δικαιολογείται σε επίπεδο συμπεριφοράς και μόνο. Θετική συμπεριφορά, παρατηρείται,

όταν η συμπεριφορά που προκύπτει από την χρήση ενός οδηγού κόστους είναι επιθυμητή. Πρέπει όμως, να δώσουμε προσοχή στην χρησιμοποίηση των οδηγών για την αλλαγή της συμπεριφοράς. Για παράδειγμα, εάν η μείωση του αριθμού των παραγόμενων προϊόντων οδηγήσει τους ειδικούς στην διακοπή της λειτουργίας που απαιτείται από την αγορά, τότε η συμπεριφορά που θα προκύψει θα είναι επιβλαβής. Η επιβλαβής συμπεριφορά προκύπτει, όταν η συμπεριφορά που ενισχύεται με την χρήση ενός ειδικού οδηγού κόστους είναι ανεπιθύμητη. Για παράδειγμα το υψηλό κόστος νέων προϊόντων, μπορεί να οδηγήσει τον υπεύθυνο παραγωγής να μειώσει τον αριθμό νέων προϊόντων επιβαρύνοντας την έρευνα και ανάπτυξη με μια πολύ υψηλή τιμή για την παραγωγή των νέων προϊόντων ή ψάχνοντας τρόπους να κάνει τα προϊόντα πιο αποδοτικά αναπτύσσοντας μια ειδική γραμμή παραγωγής. Και οι δυο αυτές ενέργειες έχουν ως στόχο την εξασφάλιση βιομηχανοποίησης των νέων προϊόντων. Παρακάτω θα αναλύσουμε την αλληλεπίδραση των τριών αυτών παραγόντων ( κόστος μέτρησης, βαθμός συσχέτισης, επιπτώσεις συμπεριφοράς).

### **Αλληλεπίδραση παραγόντων**

Το κόστος μέτρησης, ο βαθμός συσχέτισης και οι επιπτώσεις συμπεριφοράς, αλληλεπιδρούν επειδή ο καθένας μπορεί να σχετίζεται μ' ένα διαφορετικό κόστος. Το κόστος αυτό περιλαμβάνει: το κόστος μέτρησης, το κόστος σφαλμάτων ( καθώς η συσχέτιση πέφτει, αυξάνεται η παραμόρφωση του κόστους προϊόντος, κι έτσι πραγματοποιούνται περισσότερα σφάλματα στα πλαίσια των αποφάσεων που βασίζονται σ' αυτά) και τέλος το κόστος συμπεριφοράς που προκαλείται ( είναι μοναδικό και μπορεί να είναι αρνητικό και θετικό).

Στόχος εκείνου που σχεδιάζει ένα σύστημα κόστους είναι να το σχεδιάσει με τέτοιο τρόπο που να παρέχει το μεγαλύτερο όφελος για το πιο χαμηλό συνολικό κόστος. Έτσι ένας οδηγός κόστους που προκαλεί ευεργετική συμπεριφορά αλλά είναι πολύ δαπανηρό να χρησιμοποιηθεί και έχει και μια χαμηλή συσχέτιση, μπορεί να επιλεγεί αν κυριαρχούν οι επιπτώσεις συμπεριφοράς. Για να το κατανοήσουμε καλύτερα θα δούμε το εξής παράδειγμα: αν ο στόχος συμπεριφοράς είναι η μείωση του χρόνου εκροής, ο χρόνος εκροής μπορεί να επιλεγεί ως οδηγός κόστους για ορισμένες δραστηριότητες, ακόμη και αν υπάρχει λίγη συσχέτιση μεταξύ των δραστηριοτήτων και του χρόνου εκροής. Αντίθετα, ένας οδηγός κόστους, ο οποίος είναι δαπανηρός να μετρηθεί και προκαλεί επιβλαβή συμπεριφορά αλλά έχει έναν υψηλό βαθμό συσχέτισης, μπορεί να επιλεγεί εφόσον αντιμετωπισθεί το κόστος των σφαλμάτων. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, αν ο ανταγωνισμός είναι αυστηρός και η επίγνωση του ακριβούς κόστους συμπεριφοράς είναι μια στρατηγική αναγκαιότητα.

Εκείνος που σχεδιάζει ένα σύστημα κόστους βάσει δραστηριοτήτων, αντιμετωπίζει δυο καθήκοντα, πρώτον τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τον αριθμό των οδηγών κόστους και δεύτερον την επιλογή εκείνων των οδηγών από τις διαθέσιμες εναλλακτικές. Οι παράγοντες, οι οποίοι επηρεάζουν την επιλογή των οδηγών κόστους περιλαμβάνουν:

- το κόστος μέτρησης του οδηγού κόστους, δηλαδή όσο πιο χαμηλό είναι το κόστος, τόσο πιο πιθανό είναι να επιλεγεί ο οδηγός κόστους
- την συσχέτιση του οδηγού κόστους που έχει επιλεχθεί προς την πραγματική κατανάλωση της δραστηριότητας, δηλαδή όσο πιο υψηλή είναι η συσχέτιση , τόσο πιο πιθανό να χρησιμοποιηθεί ο οδηγός κόστους
- την συμπεριφορά που προκαλείται από την χρήση του οδηγού κόστους, δηλαδή, όσο πιο επιθυμητή είναι η συμπεριφορά, η οποία προκαλείται από την χρήση του οδηγού, τόσο πιο πιθανό είναι να επιλεχθεί ο οδηγός.

### **Διαμόρφωση μήτρων δραστηριοτήτων**

Το πρώτο βήμα για την δημιουργία μιας μήτρας δραστηριότητας είναι η ύπαρξη συμφωνίας σ' ένα κοινό ορισμό των δραστηριοτήτων. Αυτό επιτυγχάνεται με τον ορισμό του αριθμού των κύριων διαδικασιών της επιχείρησης και η απαίτηση όλες οι δραστηριότητες να κωδικοποιούνται ή να ομαδοποιούνται σύμφωνα μ' αυτές τις διαδικασίες της επιχείρησης. Για παράδειγμα, η προμήθεια είναι μια βασική διαδικασία της επιχείρησης και οποιαδήποτε δραστηριότητα πραγματοποιείται οπουδήποτε στην επιχείρηση και η οποία εμπίπτει στην λειτουργία των προμηθειών μπορεί να

περιλαμβάνει την απόκτηση καταλόγων, την προώθηση παραγγελιών, την παραλαβή αγαθών και την πληρωμή τιμολογίων.

Δυο ομαδοποιήσεις δραστηριοτήτων είναι χρήσιμες:

- Η διοίκηση τμημάτων που αντιπροσωπεύει όλο το κόστος για την λειτουργία του τμήματος ( π.χ. στελέχωση, επικοινωνία)
- Τα έργα, τα οποία θα πρέπει να εντοπίζονται ξεχωριστά και να προετοιμάζεται μια πρότυπη λίστα και επίσης θα είναι χρήσιμο να διαχωρισθούν τα πρότυπα έργα από τα συγκεκριμένα έργα.

### **Επανασχεδιασμός των διαδικασιών της επιχείρησης**

Μια από τις πιο σημαντικές πλευρές της μήτρας δραστηριότητας είναι το γεγονός ότι το κόστος των διαδικασιών σε επίπεδο λειτουργιών της επιχείρησης εξετάζεται πολύ εύκολα. Ένας αποτελεσματικός τρόπος εξέτασης των διαδικασιών της επιχείρησης είναι η διαμόρφωση μιας κατάστασης (λογαριασμός) δραστηριοτήτων για κάθε διαδικασία της επιχείρησης.

### **Σχεδιασμός μιας διαδικασίας της επιχείρησης: Κατάσταση / Λογαριασμός Δραστηριοτήτων**

Κάθε δραστηριότητα, δείχνει τον όγκο και το κόστος της δραστηριότητας, και αναπτύσσεται από τις ίδιες τις μήτρες δραστηριοτήτων που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη των προϋπολογισμών. Αυτό το είδος ανάλυσης μπορεί να οδηγήσει σ' έναν επανασχεδιασμό για τον τρόπο με τον οποίο εκτελούνται οι διαδικασίες. Ο σχεδιασμός μιας διαδικασίας σε μια επιχείρηση είναι μια ομάδα δραστηριοτήτων σε επίπεδο λειτουργιών της επιχείρησης που παρέχουν μια σχετικά χρήσιμη εκροή ή υπηρεσία, και αναγνωρίζεται από την Διοίκηση. Όταν οι δραστηριότητες, έχουν ορισθεί ομαδοποιούνται κατά διαδικασία της επιχείρησης. Η μήτρα δραστηριότητας, οικοδομείται για να παρέχει το πλήρες κόστος της διαδικασίας. Η διαμόρφωση της κατάστασης δραστηριοτήτων, μπορεί να βοηθήσει στην επίγνωση των αλληλεξαρτήσεων του κόστους και των δραστηριοτήτων.

### **Προετοιμασία προϋπολογισμών με την χρησιμοποίηση μήτρας δραστηριοτήτων**

Οι προϋπολογισμοί βάσει των δραστηριοτήτων παρουσιάζονται περισσότερο με την μορφή μήτρας δραστηριοτήτων. Το πρώτο βήμα είναι η παραγωγή μιας βασικής σειράς από μήτρες δραστηριοτήτων, οι οποίες βασίζονται στην πρόσφατη εμπειρία. Το επόμενο βήμα είναι η προετοιμασία μιας κατάστασης των στόχων της επιχείρησης, ειδικότερα αυτό που χρειάζεται είναι μια κατάσταση του όγκου των μεμονωμένων δραστηριοτήτων. Έτσι το πρώτο βήμα είναι η προετοιμασία καταστάσεων υψηλού επιπέδου ( π.χ. όγκος πωλήσεων ανά μονάδα προϊόντος). Στη συνέχεια, αυτές οι καταστάσεις ερμηνεύονται από τους μάντζερ υπό τους όρους των επιπέδων δραστηριότητας στα διάφορα τμήματα (π.χ. αριθμός προσφορών, αριθμός τιμολογίων). Έπειτα προκύπτουν προβλέψεις σχετικά με τα προϊόντα και τη δραστηριότητα του πελάτη και από αυτά προκύπτουν σχέδια των τμημάτων καθώς επίσης και ο όγκος δραστηριότητας.

Όμως οι δραστηριότητες δεν σχετίζονται όλες με τον όγκο παραγωγής και προφανώς, οι προϋπολογισμοί γι' αυτές τις δραστηριότητες απαιτούν υψηλό επίπεδο κρίσης και ερμηνείας. Άλλωστε, η σύγκριση από το ένα έτος στο άλλο παρέχει πληροφόρηση σχετικά με το τρόπο που υποασχολούνται οι πόροι. Είναι πολύ σημαντικό που οι μάντζερ εξηγούν την αιτία του κόστους σε όρους δραστηριότητας. Παρακάτω θα δούμε τον τρόπο με τον οποίο διαμορφώνεται το κόστος δραστηριότητας.

### **Διαμόρφωση κόστους δραστηριότητας**

Υπάρχουν δυο κύριοι τρόποι δημιουργίας του κόστους δραστηριότητας σε μια επιχείρηση: ξεκινώντας με λογαριασμούς γενικού καθολικού ή από υπάρχοντα κέντρα κόστους και εκθέσεις τμημάτων. Τι πρέπει να χρησιμοποιηθεί, εξαρτάται από την απαίτηση της πληροφόρησης και την διαθεσιμότητα δεδομένων σχετικά με τους πόρους της επιχείρησης.

Το κόστος δραστηριότητας από λογαριασμούς γενικού καθολικού περιλαμβάνει την δημιουργία εικόνας σύνθεσης του κόστους, όπου συγκεντρώνονται όλα τα κόστη που έχουν σχέση με ναι δραστηριότητα. Με αυτό το τρόπο εφευρίσκεται ένα κατάλληλο

μέσο κατανομής για την διανομή του κόστους π.χ. των αποσβέσεων των εγκαταστάσεων μεταξύ όλων των δραστηριοτήτων που εντοπίζονται σε μια επιχείρηση καθώς αυτή χρησιμοποιεί αυτό τον πόρο.

Η δεύτερη μέθοδος, δηλαδή, η χρησιμοποίηση των κέντρων κόστους ή εκθέσεων των τμημάτων, επωφελείται από την υπάρχουσα ανάλυση του κόστους πριν ακόμα δημιουργηθεί η εικόνα σύνθεσης του κόστους δραστηριότητας, συνήθως με την μορφή απλής μήτρας.

Συνοπτικά, η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων στηρίζεται στην έννοια ότι οι διάφορες δραστηριότητες που πραγματοποιούνται μέσω σε μια επιχείρηση απορροφούν έμμεσα κόστη. Σκοπός της είναι ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων και ο συσχετισμός με τα επιμέρους κόστη. Ένα σύστημα κόστους βάσει δραστηριοτήτων αναπτύσσεται ως εξής:

1) Προσδιορισμός των κύριων δραστηριοτήτων της επιχείρησης όπως είναι η διαχείριση υλικών, η αγορά, η παραλαβή, η αποστολή, κ.λ.π.

2) Προσδιορισμός των παραγόντων που προσδιορίζουν τα κόστη μιας δραστηριότητας, οι οποίοι είναι γνωστοί ως οδηγοί κόστους. Οδηγοί κόστους μπορεί να είναι η διαχείριση των υλικών, το μέγεθος του χώρου που χρησιμοποιείται, ο αριθμός παραγγελιών, η χρήση πόρων.

3) Συγκέντρωση του συνολικού κόστους κάθε δραστηριότητας στις δεξαμενές κόστους, οι οποίες λειτουργούν όπως τα κέντρα κόστους στο παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης.

Στην συνέχεια θα αναλύσουμε την επιλογή της καλύτερης μεθόδου

Πολλές φορές τίθεται για μια επιχείρηση το θέμα επιλογής για την πιο κατάλληλη μέθοδο.

Για την κοστολόγηση ιδιαίτερη σημασία έχει η εφαρμογή του προσδιορισμού του ύψους των αποσβέσεων, που είναι η αρχή της γενεσιουργούς αιτίας του κόστους και της ορθής κατανομής του στα κέντρα κόστους και στους φορείς που το προκάλεσαν. Με βάση αυτή την αρχή το ύψος των αποσβέσεων θα πρέπει να αντικατοπτρίζει τις πραγματικές αναλώσεις των παγίων στοιχείων της περιόδου αυτής. Η μέθοδος που ανταποκρίνεται καλύτερα στην παραπάνω απαίτηση είναι η μέθοδος της μεταβλητής απόσβεσης, με κριτήριο ότι ο βαθμός χρησιμοποίησης των παγίων στοιχείων όπως (π.χ. οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων) και η συνολική διάρκεια χρησιμοποίησης τους είναι δυνατόν να μετρηθούν με ακρίβεια.

Στην πράξη όμως η μέθοδος η οποία είναι κατάλληλη για την κοστολόγηση, είναι η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης, εφόσον οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της μεταβλητής μεθόδου δεν είναι δεδομένες. Αυτή η μέθοδος, δηλαδή η μέθοδος της μεταβλητής αποσβέσεως, είναι απλή στην εφαρμογή και επιβαρύνει τις διάφορες περιόδους ομοιόμορφα.

Μια άλλη μέθοδος, που μπορεί να χρησιμοποιηθεί στην κοστολόγηση είναι η μέθοδος της φθίνουσας αποσβέσεως, η οποία δεν εφαρμόζεται στην πράξη, εκτός από περιπτώσεις φορολογικής ή εμπορικής πολιτικής. Το ίδιο ισχύει και για την μέθοδο της αύξουσας αποσβέσεως.

### **ΓΒΕ και κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων**

Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, έχει αναπτυχθεί για να καλύψει τα κενά, τα οποία εμφανίζονται κατά την απορρόφηση του έμμεσου κόστους από τα επιμέρους κέντρα κόστους, σύμφωνα με την μέθοδο κοστολόγησης. Σύμφωνα με τις συμβατικές μεθόδους κατάταξης του κόστους, μεταβλητά είναι τα κόστη, τα οποία ποικίλουν ανάλογα με τον όγκο παραγωγής. Τέτοια παραδείγματα, είναι τα άμεσα υλικά, τα άμεσα εργατικά. Σε αντίθεση τα σταθερά κόστη, είναι εκείνα τα οποία δεν μεταβάλλονται σε σχέση με την παραγόμενη ποσότητα. Η κατάταξη αυτή αφορά τα περισσότερα κόστη, περιλαμβανομένων και των περισσότερων γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Χρησιμοποιώντας την μέθοδο κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα κατατάσσονται με διαφορετικό τρόπο. Δηλαδή, τα μεταβλητά κόστη μικρής διάρκειας, τα μεταβλητά κόστη μεγάλης διάρκειας και τα σταθερά κόστη.

(α) μεταβλητά κόστη μικρής διάρκειας, είναι εκείνα τα οποία ποικίλουν με την μεταβολή της παραγωγής, π.χ. ενέργεια κίνησης, η οποία μεταβάλλεται ανάλογα με

τον όγκο παραγωγής και εκφράζεται με βάση τις ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων.

**(β)** μεταβλητά κόστη μεγάλης διάρκειας, είναι εκείνα τα οποία δεν μεταβάλλονται με την μεταβολή της παραγωγής, αλλά μεταβάλλονται με βάση άλλες μετρήσεις, οι οποίες είναι σχετικές με την παραγωγική δραστηριότητα, αλλά όχι άμεσα. Παραδείγματος χάρη, κόστη που έχουν σχέση με την τακτοποίηση υλικών, την προετοιμασία των μηχανημάτων, όπου βραχυπρόθεσμα θεωρούνται σταθερά ενώ μακροπρόθεσμα μεταβάλλονται ανάλογα με τον όγκο και την πολυπλοκότητα των παραγόμενων προϊόντων.

**(γ)** στο σύστημα της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, σταθερά κόστη, είναι εκείνα τα οποία δεν μεταβάλλονται σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Παράδειγμα είναι η αμοιβή του διευθύνοντος συμβούλου. Τα σταθερά κόστη αποτελούν συνήθως μικρή αναλογία του συνολικού κόστους.

Στη συνέχεια, αφού αποφασισθεί η χρήση ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, είναι απαραίτητο να επιλεγούν οι κατάλληλοι οδηγοί κόστους και τα σχετικά κόστη να συγκεντρωθούν στις δεξαμενές κόστους.

**Οδηγός κόστους** είναι οποιαδήποτε δραστηριότητα η οποία δημιουργεί κόστος. Οι δεξαμενές κόστους έχουν παρόμοιες σημασίες με τα κέντρα κόστους στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Τα κόστη συγκεντρώνονται με βάση την δραστηριότητα η οποία κατευθύνει τα κόστη. Οι δεξαμενές κόστους και οι οδηγοί κόστους που επιλέγονται πρέπει να ταιριάζουν με τις ανάγκες της επιχείρησης, των προϊόντων ή των υπηρεσιών καθώς επίσης και με τους αντικειμενικούς σκοπούς του συστήματος κοστολόγησης. Οπότε είναι φυσικό να διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση. Παρακάτω θα δούμε ένα παράδειγμα οδηγών κόστους

<b>Δραστηριότητες ( δεξαμενή κόστους)</b>	<b>Πιθανοί οδηγοί κόστους</b>
Έλεγχος παραγωγής	Αριθμός εργαζομένων
	Αριθμός αλλαγών προγράμματος
	Αριθμός παραγόμενων παρτίδων
	Αριθμός ρυθμίσεων μηχανημάτων
Εκτέλεση παραγγελίας	Αριθμός παραγγελιών
	Αριθμός πελατών
Ποιοτικός έλεγχος	Αριθμός προμηθευτών
	Αριθμός παραλαβών
	Αριθμός πελατών

## **Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της μεθόδου κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων**

### **Πλεονεκτήματα**

- ✚ Τα βοηθητικά γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα του συνολικού κόστους.
- ✚ Περισσότερα γενικά βιομηχανικά έξοδα μπορούν να κατανεμηθούν στα προϊόντα, και κυρίως στις σύγχρονες βιομηχανίες.
- ✚ Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αναγνωρίζει τις δραστηριότητες που παράγουν κόστος και όχι τα προϊόντα, ενώ τα προϊόντα καταναλώνουν δραστηριότητες.
- ✚ Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων δίνει μεγάλη σημασία στην πραγματική συμπεριφορά του κόστους και βοηθάει στην μείωση του καθώς επίσης εντοπίζει τις δραστηριότητες, οι οποίες δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν.
- ✚ Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων είναι ελαστική στην κατανομή του κόστους σε δραστηριότητες.

### **Μειονεκτήματα**

- ✚ Η επιλογή των οδηγών κόστους. Ένας οδηγός κόστους αντανακλά τα πραγματικά κόστη των περίπλοκων δραστηριοτήτων.



- ✚ Η υπόθεση της άμεσης συσχέτισης των οδηγών κόστους με τα ποσά των γενικών βιομηχανικών εξόδων.
- ✚ Το πρόβλημα των κοινών δαπανών. Η κατανομή των κοστών σε μια μόνο δραστηριότητα είναι δύσκολη γιατί τα κόστη μπορεί να αφορούν περισσότερες δραστηριότητες.
- ✚ Η πολυπλοκότητα. Ένα σύστημα κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων είναι συχνά δύσκολο να εφαρμοσθεί γιατί απαιτεί ένα μεγάλο αριθμό οδηγών κόστους καθώς και δεξαμενών κόστους και η παρακολούθησή τους είναι δύσκολη και πολύ δαπανηρή.

### **Διαδικασία Κοστολόγησης**

Το κόστος παραγωγής, άσχετα από τα διάφορα χαρακτηριστικά, συγκεντρώνεται ανά στοιχείο κόστους και καταγράφεται σ' ένα λογαριασμό αποθεμάτων που φέρεται ως ημίετοιμο προϊόν. Αφού ολοκληρωθεί και πάρει την μορφή του έτοιμου προϊόντος, το κόστος μεταφέρεται σ' έναν άλλο λογαριασμό, του έτοιμου προϊόντος. Όταν πωληθούν τα προϊόντα, το κόστος μεταφέρεται από το έτοιμο προϊόν σ' ένα λογαριασμό που ονομάζεται λογαριασμός πωληθέντων προϊόντων.

Τα δυο βασικά συστήματα της Λογιστικής Κόστους, τα οποία χρησιμοποιούνται για την εκχώρηση του κόστους σε μονάδες προϊόντος ή υπηρεσίας είναι τα παρακάτω:

- κοστολόγηση κατά έργο ή παραγγελία και
- κοστολόγηση κατά φάση.

Το σύστημα που χρησιμοποιείται, εξαρτάται από τον τύπο της λειτουργίας της μεταποιητικής διαδικασίας της παραγωγής.

### **Σύστημα κατά έργο ή κατά παραγγελία κοστολόγηση**

Το σύστημα της κατά έργο ή κατά παραγγελία κοστολόγησης, είναι ο άμεσος τρόπος κοστολόγησης και προτείνεται όταν τα προϊόντα είναι τέτοια που να μην μπορεί να βγει μέσο κόστος, δηλαδή είναι ένα σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται όταν τα προϊόντα παράγονται σε ομοειδές σειρές ή ομάδες ή όταν τα προϊόντα παράγονται βάση των προδιαγραφών του πελάτη.

Προτείνεται λοιπόν, για προϊόντα με έντονες ιδιομορφίες και το σύστημα αυτό απαιτεί τον διαχωρισμό των προϊόντων που κοστολογούνται καθ' όλη την παραγωγική διαδρομή διαμέσου των κέντρων κόστους ή των θέσεων εργασίας.

Αυτός ο τρόπος κοστολόγησης επιτρέπει:

- τον άμεσο προσδιορισμό των κοστών που αφορούν ένα προϊόν ή μια συγκεκριμένη παρτίδα προϊόντων.
- την άμεση σύγκριση των κοστών με τις τιμές και επιτρέπει τον άμεσο έλεγχο του αποτελέσματος.
- την συγκέντρωση στοιχείων με σκοπό καλύτερες προβλέψεις και καλύτερη τιμολόγηση.
- και την άμεση σύγκριση των προβλεφθέντων κοστών επιτρέποντας τον έλεγχο της απόδοσης της λειτουργίας του εργοστασίου.

Ο τρόπος αυτός κοστολόγησης απαιτεί ιδιαίτερες μετρήσεις και αυτό συνεπάγεται υψηλό διοικητικό κόστος όταν τα προϊόντα ή οι κοστολογούμενες παρτίδες είναι πολλές και πολύπλοκες.

Σ' ένα σύστημα κόστους κατά έργο ή κατά παραγγελία, το κόστος αποδίδεται στο έργο, το οποίο περνά μέσα από το εργοστάσιο και συσσωρεύονται σε τόπους που αναφέρονται στο έργο ή στην εντολή παραγωγής (παραγγελία). Συνήθως, κάθε παραγγελία υποδιαιρείται σε τρία βασικά τμήματα τα οποία είναι: τα υλικά, την εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αυτά τα τρία στοιχεία κόστους μπορούν να υπολογίζονται ξεχωριστά. Η κοστολόγηση των άμεσων υλικών και της άμεσης εργασίας επιβάλλεται σε προϊόντα μετρώντας το κόστος των υλικών και της εργασίας, που έχει χρησιμοποιηθεί για συγκεκριμένες παραγγελίες.

Η λειτουργία του συστήματος της κατά έργο ή κατά παραγγελία κοστολόγησης είναι η παρακάτω:

- με την έναρξη μιας παραγωγής εκδίδεται μια εντολή παραγωγής, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη και οι οδηγίες για την παραγωγή, επίσης παίρνει αύξοντα αριθμό και ημερομηνίες έναρξης και λήξης εργασιών.
- αφού εκδοθεί η εντολή παραγωγής, εκδίδεται ένα φύλλο κοστολόγησης παραγγελίας, στο οποίο αναγράφονται όλα τα παραπάνω, καθώς επίσης και τα στοιχεία του προϊόντος. Επίσης, στο φύλλο αυτό αναγράφονται αναλυτικά όλα

τα κόστη που χρησιμοποιούνται στη συγκεκριμένη παραγγελία, σταθερά και μεταβλητά.

- Όταν ολοκληρωθεί η παραγγελία, αθροίζονται όλα τα κόστη και προκύπτει το μέσο βιομηχανικό κόστος, το οποίο διαιρεί το συνολικό κόστος με τον αριθμό των κομματιών.
- Στην συνέχεια, χρεώνεται ο λογαριασμός κατεργασίες με τα κόστη και πιστώνεται με τα κόστη των παραγγελιών ο λογαριασμός έτοιμα προϊόντα.
- Στο τέλος κάθε περιόδου υπολογίζεται το υπόλοιπο του λογαριασμού κατεργασίες και δίνει το σύνολο των κοστών των ημιέτοιμων παραγγελιών.

Την εντολή παραγωγής εκδίδει ο διευθυντής παραγωγής με όλες τις προδιαγραφές που απαιτούνται. Ένα αντίγραφο από την εντολή παραγγελίας, δίνεται σε όλα τα κέντρα παραγωγής, έτσι ώστε οι επικεφαλής να οργανώσουν τις εργασίες χρονικά και τεχνικά και για να ζητήσουν έγκαιρα τα αναγκαία υλικά από την αποθήκη. Επίσης στην εντολή παραγωγής, επισυνάπτονται και τα τεχνικά σχέδια. Οι εντολές παραγωγής καταχωρούνται στον πίνακα παραγγελιών, στον οποίο αναγράφονται οι ημερομηνίες και οι ποσότητες, που αφορούν την κάθε εντολή παραγωγής, έτσι ώστε να διευκολύνεται ο έλεγχος της προόδου των εργασιών.

Κάθε κέντρο παραγωγής τηρεί ημερήσιο φύλλο εργασιών στο οποίο αναγράφεται η κατανομή των ωρών εργασίας κατά ομάδα μισθολογική και κατά παραγγελία, διακρίνοντας τις κανονικές ώρες από τις υπερωρίες, τις αργίες, κ.λ.π. το ημερήσιο φύλλο εργασιών, συμπληρώνεται με βάση τα ατομικά ημερήσια δελτία εργασιών, στα οποία αναγράφονται για κάθε εργαζόμενο σε κάθε κέντρο παραγωγής και καθημερινά οι ώρες άμεσης και έμμεσης εργασίας ( προετοιμασία, νεκροί χρόνοι). Οι ώρες άμεσης εργασίας πρέπει να συμπίπτουν με αυτές που αναγράφονται στην κάρτα, ενώ οι ώρες άμεσης εργασίας πρέπει να συμπίπτουν με αυτές που αφορούν τις παραγγελίες.

Τέλος, με την ολοκλήρωση της παραγγελίας, με βάση τα ημερήσια φύλλα εργασιών όλων των κέντρων παραγωγής που έχουν συμβάλει στην ετοιμασία της συμπληρώνεται ένα ανακεφαλαιωτικό φύλλο εργασιών παραγγελίας, στο οποίο αναφέρονται οι ώρες, σύμφωνα με τις οποίες έχει εργασθεί κάθε κέντρο παραγωγής για την συγκεκριμένη παραγγελία. Στο φύλλο παραγγελίας, καταχωρούνται όλα τα παραπάνω στοιχεία των άμεσων και έμμεσων κοστών.

### **Κοστολόγηση κατά διαδικασία**

Το σύστημα κοστολόγησης κατά διαδικασία κοστολογεί την παραγωγή εν σειρά. Είναι ο τρόπος έμμεσης και περιοδικής κοστολόγησης για ομοιογενείς παραγωγές και από τις οποίες βγαίνει ένα μέσο κόστος.

Αυτός ο τρόπος κοστολόγησης που γίνεται στη βάση του κέντρου παραγωγής και όχι στην βάση του προϊόντος επιτρέπει:

- την υπευθυνοποίηση του κόστους
- τον υπολογισμό του βαθμού αξιοποίησης του παραγωγικού δυναμικού αναλυτικά κατά κέντρο ( σχέση θεωρητικού χρόνου και πραγματικού χρόνου παραγωγής) και την απόδοση του παραγωγικού δυναμικού ( σχέση παραγωγής και χρόνου αξιοποίησης του παραγωγικού δυναμικού ).
- Τον υπολογισμό του κόστους όποτε απαιτείται, περνώντας από τα κόστη των κέντρων που χρησιμεύουν για τον συστηματικό έλεγχο του κόστους. Το κόστος αυτού του είδους κοστολόγησης είναι διοικητικά οικονομικότερο από το άλλο είδος κοστολόγησης.

Η λειτουργία του συστήματος κοστολόγησης κατά διαδικασία έχει ως εξής:

- Υπολογίζονται τα έξοδα των κέντρων παραγωγής
- Κατανέμονται τα έξοδα των βοηθητικών και των κοινών κέντρων στα παραγωγικά κέντρα
- Υπολογίζεται η παραγωγή του κάθε κέντρου
- Υπολογίζεται το μέσο κόστος μονάδας του κάθε κέντρου και κάθε φάσης και στην συνέχεια το κόστος μεταποίησης των προϊόντων
- Έπειτα σε αυτό αθροίζεται το κόστος των πρώτων υλών και τα ειδικά έξοδα παραγωγής αν υπάρχουν και έτσι προκύπτει το άμεσο βιομηχανικό κόστος.

## Προβλήματα Κοστολόγησης Κατά Φάση

Δυο είναι τα σημαντικά προβλήματα που αντιμετωπίζονται στην κατά φάση λειτουργία της κοστολόγησης και είναι τα εξής:

- 1) η κοστολόγηση δυο ή περισσότερων προϊόντων τα οποία παράγονται ταυτόχρονα με την κατανομή των εξόδων σε κάθε ένα από αυτά βάσει ειδικού δείκτη
  - 2) η απόφαση περί μίγματος του προϊόντος
- Τα προβλήματα αυτά προκύπτουν γιατί διάφορα προϊόντα μπορεί να παράγονται σε συνδυασμό.

### Η απόφαση περί μίγματος του προϊόντος

**Παράδειγμα :**έστω ότι μια βασική χημική ουσία τίθεται μέσω μιας μεταποιητικής διαδικασίας, με σκοπό την απόδοση τριών προϊόντων: Α, Β, Γ. Το κοινό κόστος το οποίο ανέρχεται σε 500.000€ πραγματοποιείται κατά την επεξεργασία της α' ύλης σε 1.000.000€ έτοιμων προϊόντων στην διάρκεια του έτους. Το κόστος αυτό κατανέμεται στα προϊόντα πάνω σε μια σχετική βάση βάρους. Η κατανομή αυτή, παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα:

	Προϊόν Α	Προϊόν Β	Προϊόν Γ	Σύνολο
Παραγόμενες μονάδες	500.000	300.000	200.000	1.000.000
Κοινό Κόστος				200.000
Άμεσα Υλικά				180.000
ΓΒΕ				120.000
Σύνολο	250.000	150.000	100.000	500.000
Κόστος μετά την κατανομή του κοινού κόστους				
Άμεση Εργασία	100.000	55.000	70.000	
ΓΒΕ	50.000	20.000	30.000	
Συνολικό Κόστος	400.000	225.000	200.000	
Συνολικό Κόστος/ μονάδα παραγωγής	0,8	0,75	1,0	
Τιμή πώλησης κατά μονάδα	1,2	0,70	1,5	

Με βάση τον παραπάνω πίνακα, βλέπουμε ότι το κόστος, μετά την κατανομή μπορεί εύκολα να μετρηθεί με τα προϊόντα και επίσης συνδέεται με το κατανομημένο κοινό κόστος για τον υπολογισμό του συνολικού κόστους για κάθε προϊόν.

### Έλεγχος Υλικών και Εργασίας

Κατά την άσκηση ελέγχου πάνω σε οποιαδήποτε δραστηριότητα, υπάρχει συνήθως κάποια βάση για σύγκριση. Ο έλεγχος, πάνω στο κόστος μπορεί να ασκηθεί συγκρίνοντας την πραγματική απόδοση και το κόστος με τα πρότυπα αυτών. Οι διακυμάνσεις των προτύπων, αποτελούν μια βάση για στενότερο έλεγχο πάνω στην λειτουργία ή την αναθεώρηση των προτύπων. Κατά την διάρκεια αυτής της διαδικασίας, καταβάλλονται προσπάθειες για την προστασία της επιχείρησης από την σπατάλη ή την ζημία, με σκοπό να καθορίσουν τον πιο οικονομικότερο τρόπο για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών.

## Χρήση των Προτύπων

Ένα πρότυπο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τον έλεγχο από οποιαδήποτε ομάδα ενδιαφέροντος. Ένα πρότυπο μπορεί να έχει μια περιοριστική ή απαγορευτική επίπτωση πάνω σ' ένα άτομο, με αποτέλεσμα την μεταβολή της ατομικής έκφρασης.

Διάφορες τεχνικές μέτρησης εργασίας, συνήθως χρησιμοποιούνται στον προσδιορισμό των προτύπων. Εκτελείται μια ολοκληρωμένη μελέτη των λειτουργιών της επιχείρησης και εξετάζονται οι γενικές οικονομικές συνθήκες, καθώς επίσης και η επίπτωση αυτών πάνω στο κόστος, το οποίο πρέπει να πραγματοποιηθεί όσον αφορά τα υλικά και τις υπηρεσίες. Οι μηχανικοί μετρούν το μήκος του χρόνου που απαιτείται για την συμπλήρωση ποικίλων μεταποιητικών λειτουργιών και με αυτό το τρόπο, καθιερώνουν τα πρότυπα απόδοσης. Τα πρότυπα κόστους καθιερώνονται όταν αναφέρονται σαν πρότυπο κόστος των λειτουργιών στις οποίες χρησιμοποιούνται.

Για την καθιέρωση ενός προτύπου κόστους και για ένα κέντρο κόστους, μπορεί να προσδιορισθεί ένα μέτρο εκροής, το οποίο θα πολλαπλασιάσει την φυσική ποσότητα της εκροής με το κατά μονάδα πρότυπο κόστος για κάθε ένα από τα προϊόντα που παράγονται και προσθέτοντας τα αποτελέσματα. Έτσι, ένα σύστημα πρότυπου κόστους αποτελεί και ένα τυπικό σύστημα χρηματοοικονομικού ελέγχου για μια μεταποιητική επιχείρηση. Οι εκροές του εργοστασίου ( αγαθά και υπηρεσίες) μετρώνται στο πρότυπο κόστος τους. Το συνολικό πραγματικό κόστος συγκρίνεται με το συνολικό πρότυπο κόστος της εκροής, και κατόπιν, αναλύονται οι αποκλίσεις.

## Πλεονεκτήματα της Πρότυπης Κοστολόγησης

Τα πρότυπα είναι πολύ χρήσιμα στην Λογιστική σαν μια βάση η οποία χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση διάφορων λειτουργιών. Μέσα σε ένα σύστημα πρότυπου κόστους υπάρχουν σημεία ελέγχου στα οποία οι αποκλίσεις από τα προϊόντα μπορούν να αποφεύγονται και να τίθενται υπό έλεγχο. Με την εξέλιξη, η οποία οφείλεται στις λειτουργίες, μπορούν να πραγματοποιηθούν συγκρίσεις μεταξύ των πραγματικών αποτελεσμάτων και των προτύπων και οι μη ευνοϊκές συγκρίσεις μπορούν να διορθώνονται πριν την συσσώρευση διάφορων ζημιών. Η πρότυπη κοστολόγηση ακολουθεί την αρχή της διοίκησης με εξαιρέσεις. Η διοίκηση εξαιρέσεων συγκεντρώνει την προσοχή της, σε περιοχές αδυναμίας που απαιτούν έλεγχο και επίσης απαλλάσσει την διοίκηση από το έργο του να διαπερνά δεδομένα που δεν απαιτούν καθόλου προσοχή. Όταν εφαρμόζεται σε σχέση με τον άνθρωπο, παρουσιάζει ορισμένα μειονεκτήματα. Στην περίπτωση, που ένας εργαζόμενος αγνοείται όταν λειτουργεί σύμφωνα με τα πρότυπα και παρατηρείται μόνο όταν κάτι είναι λάθος, ο εργαζόμενος αγανακτεί και εκτελεί την εργασία του λιγότερο ικανοποιητικά. Ενώ ο εργαζόμενος αμοίβεται για να εκτελεί την εργασία του σύμφωνα με τα πρότυπα, ο ανθρώπινος παράγοντας δεν μπορεί να αγνοηθεί. Συχνά, οι εργαζόμενοι συνειδητοποιούν την έννοια του κόστους, παρακολουθώντας τα πρότυπα και αναζητούν τρόπους για να βελτιώσουν την εργασία τους. Η τάση αυτή μπορεί να ενθαρρυνθεί έχοντας ένα σύστημα κινήτρων, το οποίο συνδέεται με τα πρότυπα.

## Η ποιότητα των προτύπων

Τα πρότυπα ταξινομούνται ως εξής:

- αυστηρά ή στενά πρότυπα
- επιτεύξιμα πρότυπα
- χαλαρά πρότυπα

Με την χρήση των προτύπων, μπορούμε να αποκτήσουμε τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα στο χαμηλότερο δυνατό κόστος. Το πρόβλημα αυτό περιλαμβάνει συχνά και την ανθρώπινη συμπεριφορά. Ένα πολύ υψηλό πρότυπο μπορεί να παρακινεί τους εργαζόμενους και να παρέχει τα καλύτερα αποτελέσματα. Από την άλλη όμως πλευρά, μπορεί να αποθαρρύνει τους εργαζόμενους με αποτέλεσμα να μην μπορούν να αντιμετωπίσουν ακόμη, και τα πιο μέτρια πρότυπα.

Στον προσδιορισμό ενός επιπέδου προτύπων, η Διοίκηση μιας επιχείρησης, πρέπει να εξετάσει τα χαρακτηριστικά των εργαζομένων, τις ικανότητες τους, τις φιλοδοξίες τους καθώς και τον βαθμό ελέγχου πάνω στα αποτελέσματα των λειτουργιών. Τα αυστηρά πρότυπα τίθενται σε ένα μέγιστο επίπεδο απόδοσης αντιπροσωπεύοντας συνθήκες που μπορούν σπάνια να επιτευχθούν. Αγνοούν την φθορά των φυσικών υλικών καθώς και τον κενό χρόνο εργασίας που οφείλεται σε παράγοντες όπως είναι η φθορά μηχανολογικού εξοπλισμού. Επιπλέον, με τα αυστηρά πρότυπα, οι

λογαριασμοί αποκλίσεων έχουν λίγη σημασία για τους σκοπούς του ελέγχου. Τα επικτά πρότυπα μπορούν να επιτευχθούν με αξιόλογες προσπάθειες. Με την επιτυχία οι εργαζόμενοι κερδίζουν την εμπιστοσύνη και τείνουν να είναι περισσότερο παραγωγικοί. Τέλος, τα χαλαρά πρότυπα δεν είναι πιθανό να παρακινήσουν τους εργαζομένους να εκτελέσουν το καλύτερο αποτέλεσμα. Αν τα πρότυπα είναι πολύ χαλαρά, ορισμένες αποκλίσεις από την απόδοση δεν αποκαλύπτονται αλλά ενσωματώνονται σαν ένα μέρος των προτύπων. Αποτέλεσμα είναι η Διοίκηση να μην μπορεί να πάρει κατάλληλη πληροφόρηση σχετικά με τον έλεγχο των λειτουργιών. Οι αποκλίσεις από τα πρότυπα θα είναι σχετικά μεγάλες ή μικρές και αυτό εξαρτάται από τον τρόπο που τίθενται τα πρότυπα.

### **Πρότυπα και έλεγχος**

Τα πρότυπα μπορούν να καθιερώνονται όσον αφορά το κόστος απόκτησης των υλικών και για τις ποσότητες των υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή. Το πραγματικό κόστος μπορεί να συγκρίνεται έναντι αυτών των προτύπων και οι αποκλίσεις μπορούν να μετρηθούν. Υπάρχουν δυο τύποι αποκλίσεων η *τιμή* και η *ποσότητα*.

Διαφορετικές αποκλίσεις μπορούν να μετρηθούν για διαφορετικούς σκοπούς και μπορούν να ταξινομούνται σαν να είναι αποκλίσεις όσον αφορά την τιμή των υλικών, τις ποσότητες που χρησιμοποιούνται και ως συνδυασμός τιμής και ποσότητας. Αν το πραγματικό κόστος είναι μεγαλύτερο από το πρότυπο που χρησιμοποιείται στην σύγκριση, η απόκλιση είναι μη ευνοϊκή. Αν το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο, η απόκλιση είναι ευνοϊκή.

### **Απόκλιση της τιμής και των υλικών**

Μια πρότυπη τιμή ορίζεται για κάθε κατηγορία υλικών που αγοράζονται. Η απόκλιση της τιμής των υλικών μετράει την διαφορά μεταξύ των τιμών στις οποίες τα υλικά αποκτήθηκαν και τις τιμές στις οποίες θα έπρεπε να έχουν αποκτηθεί σύμφωνα με τα καθιερωμένα πρότυπα.

Το πρότυπο κόστος δεν ενσωματώνεται πάντα, στις λογιστικές εγγραφές. Για παράδειγμα, η απόκλιση της τιμής μπορεί να μετρηθεί ακόμα και αν τα υλικά και η υποχρέωση στον προμηθευτή λαμβάνονται υπ' όψιν βάσει του πραγματικού κόστους. Η απόκλιση της τιμής και των υλικών μπορεί να απομονώνεται την στιγμή που τα υλικά αποκτώνται. Η πραγματική ποιότητα των υλικών που αποκτάται μπορεί να καταγραφεί στο απόθεμα των υλικών σε πρότυπες τιμές αλλά η υποχρέωση προς τον προμηθευτή πρέπει να καταγραφεί με την χρήση πραγματικών ποσοτήτων και πραγματικών τιμών. Η διαφορά μεταξύ της χρέωσης των υλικών και της πίστωσης των λογαριασμών πληρωτέων προκαλείται από την διαφορά στην τιμή και καταγράφεται ως μια απόκλιση τιμής.

### **Απόκλιση ποσότητας υλικών**

Οι αποκλίσεις στην χρήση των υλικών ονομάζονται αποκλίσεις ποσότητας υλικών ή χρήσεως υλικών. Οι διαφορές που προκύπτουν, μπορούν να υπολογίζονται συγκρίνοντας τα πρότυπα υλικών που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή με εκείνα που καταναλώνονται ή διαφορές, οι οποίες καταγράφονται άμεσα σ' ένα λογαριασμό απόκλισης ποσότητας υλικών την στιγμή που τα υλικά μεταφέρονται στην παραγωγή. Οι εκθέσεις σχετικά με την ποιότητα των υλικών που χρησιμοποιούνται, απευθύνονται στον υπεύθυνο παραγωγής. Στο λειτουργικό επίπεδο, η χρήση των υλικών μπορεί να ελέγχεται άμεσα. Οι επόπτες θα πρέπει να έχουν καθημερινές ή εβδομαδιαίες εκθέσεις για τις λειτουργίες τους έτσι ώστε να μπορούν να υπεσέλθουν σε διορθωτικές ενέργειες πριν οι ζημίες αρχίσουν να επεκτείνονται. Οι αποκλίσεις, κανονικά, της ποσότητας των υλικών επιβαρύνουν τα τμήματα παραγωγής, οι οποίες προκύπτουν σαν αποτέλεσμα των δαπανηρών πρακτικών που έχουν να κάνουν με τα υλικά ή προκύπτουν εξαιτίας κάποιων προϊόντων τα οποία πρέπει να απορρίπτονται λόγω ελλειψωματικότητας.

### **Πρότυπα εργασίας και έλεγχος**

Για την άμεση εργασία καθιερώνονται πρότυπα και οι αποκλίσεις από τα πρότυπα μετρώνται κατά τον ίδιο τρόπο που μετρώνται και τα υλικά. Ακολουθώντας την ίδια

γενικά αρχή που χρησιμοποιείται για τα υλικά, υπάρχουν δυο τύποι αποκλίσεων η τιμή και η ποσότητα. Συχνά, η απόκλιση της τιμής (αμοιβή), ονομάζεται απόκλιση αμοιβής και η απόκλιση της τιμής ονομάζεται απόκλιση απόδοσης.

### **Απόκλιση αμοιβής άμεσης εργασίας**

Η απόκλιση αμοιβής άμεσης εργασίας είναι η διαφορά μεταξύ των πραγματικών ωρών επί το πραγματικό κόστος εργασίας και των πραγματικών ωρών επί το πρότυπο αμοιβής της εργασίας. Οι αποκλίσεις της αμοιβής εργασίας, συχνά, δημιουργούνται μεταφέροντας εργαζομένους με υψηλές αμοιβές σε εργασίες που απαιτούν χαμηλές πρότυπες αμοιβές.

### **Απόκλιση απόδοσης της εργασίας**

Είναι πολύ γνωστό το πρόβλημα μέτρησης της παραγωγικότητας της εργασίας. Όταν η εργασία χρησιμοποιείται περισσότερο αποδοτικά, όχι μόνο το ανά μονάδα κόστος εργασίας είναι χαμηλό αλλά και τα ΓΒΕ μπορεί να είναι χαμηλά.

Η απόδοση της εργασίας συγκρίνεται κατά τμήμα ή κατά έργο με καθιερωμένα πρότυπα. Οι καθημερινές ή εβδομαδιαίες εκθέσεις προς τους επόπτες των τμημάτων βοηθούν στον εντοπισμό και στην επίλυση των δυσκολιών ενός τμήματος ή ενός συγκεκριμένου έργου.

### **Έλεγχος των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων**

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μπορούν να ελέγχονται κάνοντας χρήση της πληροφόρησης που αναπτύσσεται μέσω ενός πρότυπου συστήματος κοστολόγησης. Τα ΓΒΕ συγκεντρώνονται ανά τμήμα ή σε άλλες μονάδες της επιχείρησης. Το πραγματικό κόστος συγκρίνεται μ' ένα προϋπολογισμό που προετοιμάζεται για διάφορα επίπεδα. Η σύγκριση αυτή δείχνει αν η τιμή που πληρώνεται και η ποσότητα που χρησιμοποιείται ( έμμεσα υλικά, έμμεση εργασία και άλλα γενικά έξοδα ), είναι υψηλότερα ή χαμηλότερα σε σχέση με τον προϋπολογισμό.

Όπως έχουμε αναφέρει, τα ΓΒΕ αποδίδονται στα προϊόντα μέσω ενός συντελεστή επιβάρυνσης, ο οποίος υπολογίζεται διαιρώντας ένα προϋπολογισμένο συντελεστή όπως είναι οι ώρες των μηχανών σε κανονική δυναμικότητα. Τα πρότυπα καθιερώνονται ως πρότυπα που απαιτούνται για να παραχθεί μια δεδομένη ποσότητα προϊόντων καθώς και για το επίπεδο δραστηριότητας που αναμένεται σε κανονική δυναμικότητα. Έτσι, τα πρότυπα ΓΒΕ ανά μονάδα προϊόντος μπορούν να καθορισθούν για το κανονικό επίπεδο δυναμικότητας.

### **Αποκλίσεις των ΓΒΕ**

**Παράδειγμα:** Το πρότυπο ΓΒΕ 280.000 μονάδων που παράγονται είναι 420.000€ και ο συντελεστής απορρόφησης ανά μονάδα προϊόντος είναι 1,5€. Η συνολική απόκλιση των ΓΒΕ είναι η διαφορά η οποία προκύπτει μεταξύ των πραγματικών εξόδων και των πρότυπων εξόδων που αποδίδονται στα προϊόντα και αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

	Μεταβλητό	Σταθερό	Σύνολο
Πραγματικά έξοδα	326.000€	203.000€	529.000€
Πρότυπα έξοδα για 280.000 μονάδες	280.000€	140.000€	420.000€
Συνολική απόκλιση ΓΒΕ	46.000€	63.000€	109.000€

Η συνολική απόκλιση μπορεί να αναλυθεί σε τρία μέρη και χρησιμοποιείται σαν εργαλείο για τον προγραμματισμό και για τον έλεγχο.

- Οι αποκλίσεις είναι οι εξής:
- απόκλιση δαπάνης
  - απόκλιση απόδοσης
  - απόκλιση δυναμικότητας ή όγκου.

Η απόκλιση δαπάνης και η απόκλιση απόδοσης συχνά καλούνται και ελεγχόμενη απόκλιση.

### Απόκλιση δαπάνης

Η διαφορά μεταξύ των πραγματικών ΓΒΕ και των προϋπολογισθέντων για τις πραγματικές ώρες λειτουργίας καλείται απόδοση δαπάνης και είναι συνδυασμός μεταξύ των αποκλίσεων τιμής και ποσότητας για τα έξοδα ενός εργοστασίου. Για να κατανοήσουμε καλύτερα την έννοια της απόκλισης δαπάνης θα δούμε το παρακάτω παράδειγμα:

**Παράδειγμα:** έστω ότι τα πραγματικά ΓΒΕ είναι 529.000€ και ο προϋπολογισμός για το επίπεδο ωρών απασχόλησης των μηχανών που χρησιμοποιούνται είναι 520.000€. Η απόκλιση δαπάνης υπολογίζεται με τον εξής τρόπο:

	Μεταβλητά	Σταθερά	Σύνολο
Πραγματικά ΓΒΕ	326.000€	203.000€	529.000€
Προϋπολογισμός ΓΒΕ για πραγματικές ώρες λειτουργίας	320.000€	200.000€	520.000€
Μη ευνοϊκή απόκλιση δαπάνης	6.000€	3.000€	9.000€

Συμπέρασμα: η επιχείρηση χρησιμοποίησε είτε περισσότερα γενικά υλικά και υπηρεσίες είτε πλήρωσε υψηλότερες τιμές από ότι προβλεπόταν από τον προϋπολογισμό. Η απόκλιση δαπάνης έχει υπολογισθεί συγκρίνοντας τα πραγματικά ΓΒΕ για τον πραγματικό χρόνο που χρησιμοποιήθηκε.

### Απόκλιση απόδοσης

Η απόκλιση απόδοσης αποκαλύπτει την διαφορά που εμφανίζεται στα μεταβλητά ΓΒΕ σαν ένα αποτέλεσμα χρήσης περισσότερων ή λιγότερων ωρών από ότι έχει προγραμματισθεί για την παραγωγή των προϊόντων. Η απόκλιση απόδοσης δεν προέρχεται από την εξοικονόμηση ή την κατάλληλη χρήση των ΓΒΕ ή από τις ευνοϊκές ή μη ευνοϊκές τιμές των γενικών εξόδων. Αντιθέτως, μετράει την διαφορά των μεταβλητών ΓΒΕ που προκύπτει από την αποδοτική ή μη αποδοτική χρήση του συντελεστή, ο οποίος χρησιμοποιείται στην απόδοση του κόστους των ΓΒΕ στα προϊόντα.

Η απόκλιση της απόδοσης υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ του προϋπολογισμού για τις πραγματικές ώρες που χρησιμοποιούνται καθώς επίσης και του προϋπολογισμού για τις ώρες που θα έπρεπε να χρησιμοποιούνται για την απόκτηση της ποσότητας του προϊόντος που παράγεται. Η απόκλιση της απόδοσης υπολογίζεται με τον παρακάτω τρόπο:

	Μεταβλητά	Σταθερά	Σύνολο
Προϋπολογισμός ΓΒΕ για 80.000 ώρες μηχανών (πραγματικές)	320.000	200.000	520.000
Προϋπολογισμός ΓΒΕ για 70.000 ώρες μηχανών	280.000	200.000	480.000
Μη ευνοϊκή απόκλιση απόδοσης	40.000	0	40.000

Η απόκλιση μπορεί να υπολογισθεί πολλαπλασιάζοντας την διαφορά μεταξύ των πραγματικών ωρών και των προϋπολογισθέντων ωρών που επιτρέπονται από τον μεταβλητό συντελεστή επιβάρυνσης ανά ώρα.

**Παράδειγμα:** (80.000 πραγματικές ώρες - 70.000 πρότυπες ώρες)\* 4€ (μεταβλητός συντελεστής ανά ώρα) = 40.000 μη ευνοϊκή απόκλιση απόδοσης.

Η απόκλιση απόδοσης περιλαμβάνει μόνο το μεταβλητό κόστος. Το σταθερό κόστος, παραμένει το ίδιο επάνω στην σχετική σειρά ωρών και δεν επηρεάζεται από την αποδοτική χρήση του χρόνου μηχανών ή της εργασίας.

## Ελεγχόμενη απόδοση

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει παραπάνω, η απόκλιση δαπάνης και η απόκλιση απόδοσης μαζί αποτελούν την ελεγχόμενη απόδοση. Η Διοίκηση Παραγωγής μιας επιχείρησης, αναμένεται να έχει γενικά υλικά και υπηρεσίες στις προϋπολογισμένες τιμές και να χρησιμοποιεί αυτά τα υλικά και τις υπηρεσίες όσο πιο αποδοτικά μπορεί. Επίσης, μπορεί να υπάρχει μια απόκλιση δαπάνης είτε για τα μεταβλητά είτε για τα σταθερά έξοδα. Επίσης, η Διοίκηση Παραγωγής, αναμένεται να ελέγχει τον χρόνο, ο οποίος χρησιμοποιείται στην παραγωγή. Όπως έχουμε αναφέρει, και το κόστος εργασίας και τα μεταβλητά ΓΒΕ επηρεάζονται από την αποδοτική ή μη αποδοτική χρήση του χρόνου εργασίας. Η εξοικονόμηση του χρόνου εργασίας ή των μηχανών, συμβάλει στην εξοικονόμηση του κόστους εργασίας καθώς και των μεταβλητών ΓΒΕ.

## Απόκλιση δυναμικότητας ή όγκου

Η τρίτη απόκλιση, η οποία αναπτύσσεται σε σχέση με τα ΓΒΕ είναι η απόκλιση δυναμικότητας ή όγκου. Η κοστολόγηση των ΓΒΕ γίνεται σε σχέση με τα προϊόντα με τη βοήθεια ενός συντελεστή υπολογισμένου σε μια ορισμένη κανονική δυναμικότητα. Για παράδειγμα, αν μια επιχείρηση δεν λειτουργεί σε κανονική δυναμικότητα, τα σταθερά ΓΒΕ θα υπέρ- απορροφούνται ή θα υπό- απορροφούνται. Η υπέρ ή υπό - απορρόφηση αποκαλύπτει ότι η επιχείρηση δεν λειτουργεί σε κανονική δυναμικότητα. Αυτού του είδους η απόκλιση ονομάζεται απόκλιση δυναμικότητας ή όγκου.

Για παράδειγμα, μια επιχείρηση λειτούργησε στο 79% της κανονικής δυναμικότητας της. Έχει παράγει μια εκροή 280.000 μονάδων αλλά αναμενόταν να παράγει 400.000 μονάδες σε κανονική δυναμικότητα. Αυτό σημαίνει, ότι έχει παράγει το 70% της κανονικής δυναμικότητας ( $280.000 / 400.000 = 70\%$ ). Το ποσοστό αυτό, μπορούμε να το υπολογίσουμε χρησιμοποιώντας τις ώρες λειτουργίας. Για παράδειγμα, η εκροή των 280.000 μονάδων θα έπρεπε να εκτελεσθεί σε 70.000 ώρες μηχανών. Η κανονική δυναμικότητα της επιχείρησης είναι 100.000 ώρες μηχανών. Η επιχείρηση λειτούργησε στο 70% της κανονικής δυναμικότητας ( $70.000 / 100.000 = 70\%$ ). Από αυτό, προκύπτει ότι το 70% της κανονικής δυναμικότητας λειτούργησε, και μόνο το 70% των σταθερών ΓΒΕ έχει απορροφηθεί από τα προϊόντα. Τα σταθερά ΓΒΕ που απορροφήθηκαν ήταν 140.000 ( $70\% * 200.000$ ). Το υπόλοιπο των σταθερών ΓΒΕ ανέρχεται σε 60.000 και δεν απορροφήθηκαν. Δηλαδή, η απόκλιση δυναμικότητας ήταν μια μη ευνοϊκή απόκλιση ύψους 60.000. Η απόκλιση της δυναμικότητας μπορεί να υπολογισθεί και με άλλο τρόπο, ο οποίος δίνεται παρακάτω:

	<b>Μεταβλητά</b>	<b>Σταθερά</b>	<b>Σύνολο</b>
Προϋπολογισμός ΓΒΕ για 280.000 μονάδες ή 70.000 ώρες πρότυπου χρόνου	280.000	200.000	480.000
Πρότυπα ΓΒΕ που κοστολογούνται για 280.000 μονάδες * 1,5 συνολικός συντελεστής ή * 6 συντελεστής ανά ώρα	280.000	140.000	420.000
Μη ευνοϊκή απόκλιση δυναμικότητας	0	60.000	60.000

Τα μεταβλητά ΓΒΕ δεν σχετίζονται με τον υπολογισμό μιας απόκλισης δυναμικότητας γιατί τα μεταβλητά ΓΒΕ διακυμαίνονται σύμφωνα με το επίπεδο παραγωγής. Ο υπολογισμός θα μπορούσε να είναι πιο απλούστερος, εξετάζοντας μόνο τα σταθερά έξοδα ως μέρος των ΓΒΕ και δίνεται στον παρακάτω πίνακα:

	<b>Σταθερά ΓΒΕ</b>
Προϋπολογισμός ΓΒΕ για 280.000 μονάδες ή	200.000



70.000 ώρες πρότυπου χρόνου που επιτρέπεται	
Πρότυπα σταθερά ΓΒΕ που αποδίδονται στα προϊόντα με συντελεστή 0,5 για κάθε μια από τις 280.000 μον.	140.000
Μη ευνοϊκή απόκλιση δυναμικότητας	60.000

## **Ανάλυση Συστημάτων Κοστολόγησης και Λήψη Αποφάσεων**

### **Μέθοδος Πλήρους Κόστους**

Σύμφωνα με την γενικά αποδεκτή θεωρία της Κοστολόγησης, όλο το βιομηχανικό κόστος κατανέμεται στα προϊόντα είτε άμεσα είτε έμμεσα. Αντίστοιχα το κόστος οποιουδήποτε προϊόντος περιλαμβάνει το κόστος των άμεσων υλικών, το κόστος της άμεσης εργασίας και μέρος άλλου βιομηχανικού κόστους, το οποίο συνήθως αναφέρεται στα ΓΒΕ ή σε έξοδα εργοστασίου.

Αυτή η θεωρία κοστολόγησης των προϊόντων, αναφέρεται συχνά, ως κοστολόγησης απορρόφησης ή πλήρους κόστους με τους όρους προερχόμενους από το γεγονός ότι το πλήρες κόστος ή το συνολικό βιομηχανικό κόστος πρόκειται να απορροφάται από τα προϊόντα. Κάθε προϊόν θα πρέπει να φέρει το μερίδιο συμμετοχής του στο συνολικό κόστος. Όμως, μερικά προϊόντα, τα οποία προκύπτουν κατά την παραγωγική διαδικασία δεν είναι σε θέση να φέρουν το πλήρες μερίδιο τους από το συνολικό κόστος, αλλά ίσως είναι σε θέση να συνεισφέρουν την συνολική αποδοτικότητα της επιχείρησης. Για παράδειγμα ένα προϊόν μπορεί να πωλείται σε μια τιμή που είναι επαρκής για την κάλυψη όλου του σταθερού κόστους που του αναλογεί.

Αντίθετα, άλλα προϊόντα είναι σε θέση να επιβαρυνθούν με το συνολικό κόστος που τους αναλογεί και να παρέχουν μια απόδοση της συνολικής επένδυσης. Η Διοίκηση, πρέπει να γνωρίζει, εάν ή όχι το προϊόν μπορεί να παρέχει μια επαρκή απόδοση επί της επένδυσης εφόσον απορροφήσει το συνολικό κόστος που αναλογεί σε κάθε προϊόν. Μακροχρόνια, και το μεταβλητό και το σταθερό κόστος πρέπει να καλύπτονται με ένα κέρδος, που θα είναι ικανοποιητικό σε σχέση με τους επενδεδυμένους πόρους.

Ένα από τα πιο δύσκολα προβλήματα στην Κοστολόγηση, έχει να κάνει με την κατανομή του κόστους στα διάφορα προϊόντα. Το κόστος το οποίο δεν μπορεί να αποδοθεί άμεσα σε οποιοδήποτε τμήμα, σε οποιαδήποτε λειτουργία ή σε οποιοδήποτε προϊόν, πρέπει να κατανέμεται αναλογικά. Επειδή όπως αναφέραμε παραπάνω, κάποια είδη κόστους δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε κάποια προϊόντα, που προκύπτουν κατά την παραγωγική διαδικασία, κατανέμονται αναλογικά επί τη βάση κάποιου μετρήσιμου συντελεστή όπως είναι οι ώρες μηχανών, οι ώρες εργασίας ή και το σχετικό τμήμα του χώρου που χρησιμοποιείται στην παραγωγή. Το συνολικό σταθερό κόστος δεν επηρεάζεται από διαφορές στον όγκο του παραγωγικού αποτελέσματος. Γι' αυτό όταν παράγονται λίγες μονάδες προϊόντος το κατά μονάδα σταθερό κόστος είναι υψηλό. Το κατά μονάδα κόστος μειώνεται καθώς παράγονται περισσότερες μονάδες. Αυτό σημαίνει ότι το κέρδος για το έτος επηρεάζεται, όχι μόνο, από των όγκο των πωλήσεων, την τιμή των πωληθέντων προϊόντων και το κόστος παραγωγής, αλλά και από την ποσότητα των μονάδων που παράγονται στην διάρκεια του έτους.

### **Μέθοδος του Μεταβλητού Κόστους**

Στην κοστολόγηση, πάντοτε θα υπάρχει το πρόβλημα της αναλογικής κατανομής του κόστους. Το πραγματικό θέμα είναι, εάν ή όχι το ορισμένο κόστος, θα πρέπει να αποδίδεται στα προϊόντα.

Σύμφωνα, με την μέθοδο του μεταβλητού κόστους, μόνο το μεταβλητό βιομηχανικό κόστος θα έπρεπε να αποδίδεται στα προϊόντα. Το σταθερό βιομηχανικό κόστος θα έπρεπε να αναφέρεται, συνοπτικά, κάθε χρόνου σαν κόστος περιόδου. Μια επένδυση σε εγκαταστάσεις ή σε άλλους παραγωγικούς συντελεστές απαιτείται πριν παραχθούν οποιαδήποτε προϊόντα. Υπάρχουν σταθερά κόστη, όπως είναι η απόσβεση, η ασφάλιση, η θέρμανση, κ.λ.π., τα οποία πρέπει να πραγματοποιούνται κάθε χρόνο. Έτσι, το σταθερό κόστος δεν είναι κόστος προϊόντος αλλά ένα ετήσιο κόστος που πραγματοποιείται για την λειτουργία ενός εργοστασιακού χώρου. Το σταθερό βιομηχανικό κόστος όπως τα έξοδα διανομής του προϊόντος, τα διοικητικά έξοδα,

κ.λ.π. , σχετίζονται πολύ λίγο με το προϊόν για να αποδοθούν σαν ένα μέρος του κόστους αυτού. Ακολουθώντας, αυτή την θεωρία, το σταθερό κόστος παραγωγής θα έπρεπε να δαπανάται κάθε χρόνο και να μην συμπεριλαμβάνεται σαν ένα μέρος του κόστους αποθεμάτων του προϊόντος.

Οι διαφορές μεταξύ των δυο εννοιών κοστολόγησης μπορούν να τονισθούν δείχνοντας πως μια Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως που ετοιμάζεται σύμφωνα με την μέθοδο του πλήρους κόστους συγκρίνεται με την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως που ετοιμάζεται βάσει της μεθόδου της άμεσης κοστολόγησης.

**Παράδειγμα :** έστω ότι ισχύουν τα παρακάτω δεδομένα για μια επιχείρηση:

Τιμή Πώλησης	80
Μεταβλητό Βιομηχανικό Κόστος	10
Μεταβλητά Έξοδα Διοικήσεως & Πωλήσεων	5
Συνολικό Κόστος	
Σταθερό Βιομηχανικό Κόστος Κατά Έτος	2.000.000
Σταθερά Έξοδα Πώλησης & Διοίκησης Κατά Έτος	500.000

Όταν τα προϊόντα κοστολογούνται σύμφωνα με την μέθοδο του πλήρους κόστους, το σταθερό βιομηχανικό κόστος κατανέμεται στα προϊόντα. Έστω λοιπόν, ότι η επιχείρηση έχει παράγει 50.000 μονάδες προϊόντος στην κανονική δυναμικότητα της. Το σταθερό βιομηχανικό κόστος ανά μονάδα είναι 40€ δηλαδή (σταθερό βιομηχανικό κόστος / μονάδες προϊόντος = 2.000.000/50.000). το συνολικό κόστος ανά μονάδα προϊόντος είναι 50€. Το οποίο υπολογίζεται ως εξής:

Μεταβλητό Βιομηχανικό Κόστος Ανά Μονάδα 10  
Σταθερό Βιομηχανικό Κόστος Ανά Μονάδα 40

Συνολικό Βιομηχανικό Κόστος Ανά Μονάδα 50

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης, μόνο το βιομηχανικό κόστος των 10€ θα αποδοθεί στα προϊόντα.

Έστω ότι 50.000 μονάδες προϊόντος έχουν παραχθεί και έχουν πουληθεί και έστω ότι δεν υπάρχουν καθόλου μονάδες σε απόθεμα στην αρχή ή στο τέλος του έτους. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως σύμφωνα και με τις δυο μεθόδους θα είναι η παρακάτω:

<b>Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως Τέλους Έτους</b>		
	Μέθοδος Πλήρους Κόστους	Μέθοδος Άμεσης Κοστολόγησης
Αριθμός μονάδων που παρήχθησαν και πωλήθηκαν	50.000	50.000
Πωλήσεις (50.000*80)	4.000.000	4.000.000
Κόστος Αγαθών που παρήχθησαν και πωλήθηκαν		
Μεταβλητό βιομηχανικό κόστος ( 50.000*10)	500.000	500.000
Σταθερό βιομηχανικό κόστος (50.000*40)	2.000.000	0
Κόστος παραχθέντων και πωληθέντων αγαθών	2.500.000	500.000
Μικτό περιθώριο	1.500.000	
Βιομηχανικό περιθώριο		3.500.000
Έξοδα πώλησης και διοίκησης		
Μεταβλητά έξοδα πώλησης και διοίκησης (50.000*5)	250.000	250.000
Σταθερά έξοδα πώλησης και διοίκησης	500.000	0
Συνολικά έξοδα πώλησης και διοίκησης	750.000	0
Περιθώριο συνεισφοράς		3.250.000
Σταθερό βιομηχανικό κόστος		2.000.000
Πώληση και διοίκηση		500.000

Συνολικό σταθερό κόστος		2.500.000
Εισόδημα προ φόρου	750.000	750.000
Φόρος εισοδήματος (40%)	300.000	300.000
Καθαρό εισόδημα	450.000	450.000

Το καθαρό αποτέλεσμα είναι το ίδιο και με τις δυο μεθόδους κοστολόγησης. Όλο το σταθερό κόστος για το έτος αντιπαραβάλλεται έναντι των εσόδων και στις δυο μεθόδους.

**Συμπερασματικά :** με την μέθοδο του πλήρους κόστους, το σταθερό βιομηχανικό κόστος εκπίπτει σαν ένα μέρος του κόστους των πωληθέντων προϊόντων. Με την μέθοδο της άμεσης κοστολόγησης, το σταθερό βιομηχανικό κόστος εκπίπτει ως κόστος περιόδου. Η διαφορά του μεταβλητού βιομηχανικού κόστους των πωληθέντων προϊόντων από τα έσοδα της επιχείρησης αναφέρεται ως '*βιομηχανικό περιθώριο*'. Είναι δηλαδή, το ποσό, το οποίο συνεισφέρει στην κάλυψη του σταθερού βιομηχανικού κόστους, των λειτουργικών δαπανών και του κέρδους.

Η διαφορά μεταξύ των εσόδων και όλου του μεταβλητού κόστους, είναι το περιθώριο συνεισφοράς το οποίο ισούται με τα έσοδα μείον όλο το μεταβλητό κόστος, και το αποτέλεσμα που προκύπτει, αποτελεί την καθαρή συνεισφορά στο σταθερό κόστος και στο κέρδος.

Η έννοια του περιθωρίου συνεισφοράς είναι πολύ σημαντική και μπορεί να χρησιμοποιείται από την Διοίκηση μιας επιχείρησης στον προγραμματισμό του κέρδους καθώς επίσης και στην λήψη διάφορων αποφάσεων.

Με την μέθοδο του πλήρους κόστους, οι επιπτώσεις των πωλήσεων και η παραγωγή συνδέονται. Όμως ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην αξιοποίηση της παραγωγικής δυναμικότητας μιας επιχείρησης. Το κόστος των αδρανών εγκαταστάσεων είτε προστίθεται στο κόστος προϊόντος είτε δείχνεται ξεχωριστά ως απόκλιση της δυναμικότητας.

Με την άμεση κοστολόγηση, η έμφαση δίνεται στις πωλήσεις. Το κόστος κάθε μονάδας που παράγεται, δεν επηρεάζεται λόγω των μεταβολών που πραγματοποιούνται στο επίπεδο μ δραστηριότητας. Το κατά μονάδα μεταβλητό κόστος θεωρείται ότι παραμένει το ίδιο σε ορισμένα επίπεδα εκροής. Το κατά μονάδα μεταβλητό κόστος καθώς και το συνολικό σταθερό κόστος μπορεί να μεταβάλλονται σε ορισμένα επίπεδα παραγωγής. Βέβαια, τα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για την άμεση κοστολόγηση χρησιμοποιούνται για μια σειρά εκροών στην οποία το κατά μονάδα μεταβλητό κόστος και το συνολικό σταθερό κόστος είναι σχετικά σταθερά. Η άμεση κοστολόγηση εξυπηρετεί τον σκοπό του προσδιορισμού των σχέσεων μεταξύ τιμών, κόστους και όγκου παραγωγής.

Αλλά όταν η Διοίκηση μιας επιχείρησης βασίζεται μόνο στην ανάλυση του μεταβλητού κόστους, μπορεί να λειτουργεί επικερδώς και αποδοτικά σε χαμηλά ποσοστά περιθωρίου συνεισφοράς, με σκοπό να βρει ότι ο όγκος παραγωγής δεν ανταποκρίνεται στις προσδοκίες της. Η πώληση σε χαμηλότερες τιμές από τις κανονικές τιμές, ίσως, έχει ως αποτέλεσμα περιθώρια, τα οποία δεν είναι αρκετά σε σχέση με τους πόρους που έχουν επενδυθεί. Και οι δυο μέθοδοι κοστολόγησης μπορεί να είναι χρήσιμες όταν χρησιμοποιούνται σε κατάλληλες περιστάσεις.

### **Πλεονεκτήματα Άμεσης Κοστολόγησης**

Η άμεση κοστολόγηση είναι ιδιαίτερα χρήσιμη στην διοίκηση μιας επιχείρησης και μάλιστα, σε εφαρμογές όπου το κέρδος μιας επιχείρησης πρόκειται να προσδιορισθεί ή όταν οι επιπτώσεις των μεταβολών των τιμών, του όγκου ή του κόστους, πρόκειται να υπολογισθούν.

Τα πλεονεκτήματα της άμεσης κοστολόγησης είναι τα εξής:

- ✓ τα δεδομένα κόστους – όγκου – κέρδους που χρησιμοποιούνται για τον προγραμματισμό του κέρδους, μπορούν να αποκτηθούν εύκολα από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Έτσι, η Διοίκηση της επιχείρησης, δεν πρέπει να εργάζεται με δυο ξεχωριστές ομάδες δεδομένων.
- ✓ το κέρδος για μια περίοδο δεν επηρεάζεται από μεταβολές που μπορεί να συμβαίνουν στην απορρόφηση των σταθερών δαπανών, οι οποίες προκύπτουν από την δημιουργία ή την μείωση των αποθεμάτων. Δεδομένου ότι οι άλλοι παράγοντες παραμένουν σταθεροί ( π.χ. τιμή πώλησης, κόστος, μίγμα πωλήσεων, κ.λ.π.) τα κέρδη μεταβάλλονται κατά τον ίδιο τρόπο όπως οι πωλήσεις στην περίπτωση κατά την οποία χρησιμοποιείται η άμεση κοστολόγηση.

- ✓ το βιομηχανικό κόστος και τα Αποτελέσματα Χρήσεως κατά την άμεση κοστολόγηση διακρίνονται από την σκέψη και την λογική της διοίκησης από ότι κατά την μέθοδο του πλήρους κόστους. Γι' αυτό και αυτή η μέθοδος είναι ευκολότερη ως προς την κατανόηση και την χρήση των εκθέσεων του άμεσου κόστους.
- ✓ η επίπτωση του σταθερού κόστους στο κέρδος τονίζεται γιατί το συνολικό ύψος αυτού του κόστους για μια περίοδο εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως.
- ✓ τα οριακά εισοδήματα διευκολύνουν την σχετική εκτίμηση των προϊόντων, των περιφερειακών αγορών, των τάξεων των πελατών, χωρίς τα αποτελέσματα να έχουν επισκιαστεί με την κατανομή του κοινού σταθερού κόστους.
- ✓ η άμεση κοστολόγηση συνδέεται στενά με αποτελεσματικά προγράμματα για τον έλεγχο του κόστους, όπως είναι το πρότυπο κόστος και οι ελαστικοί προϋπολογισμοί.
- ✓ τέλος, τα δεδομένα που παρέχονται με την άμεση κοστολόγηση γίνονται εύκολα κατανοητά από την Διοίκηση μιας επιχείρησης. Θεωρώντας το σταθερό κόστος σαν κόστος προϊόντος παρά σαν κόστος περιόδου, τα έσοδα που προέρχονται από τις πωλήσεις μπορούν να σχετίζονται άμεσα με το μεταβλητό κόστος. Η διαφορά μεταξύ των εσόδων από πωλήσεις και του μεταβλητού κόστους είναι η συνεισφορά των προϊόντων στην κάλυψη του σταθερού κόστους και του κέρδους.

### **Μειονεκτήματα Άμεσης Κοστολόγησης**

Με την κοστολόγηση ενθαρρύνεται μια βραχυπρόθεσμη προσέγγιση του προγραμματισμού του κέρδους σε βάρος μιας μακροχρόνιας κατάστασης. Σε μια βραχυχρόνια περίοδο, μπορεί να υπάρχει ένα πλεονέκτημα στην πώληση των προϊόντων σε τιμές που είναι κάτω από το συνολικό κατά μονάδα κόστος. Το κέρδος πραγματοποιείται καθώς το σταθερό κόστος καλύπτεται από πωλήσεις σε κατάσταση κανονικής λειτουργίας και καθώς η τιμή πώλησης είναι κάτω από το κατά μονάδα μεταβλητό κόστος. Επίσης, σε άλλες περιπτώσεις, το σταθερό κόστος που δεν μπορούσε να καλυφθεί διαφορετικά, ίσως να μπορεί να καλυφθεί μέσω της πραγματοποίησης πωλήσεων σε μια τιμή κάτω από το συνολικό κατά μονάδα κόστος. Τα προϊόντα μπορούν να πωλούνται σε μια άλλη αγορά και σε χαμηλότερο από το πλήρες κόστος για να απορροφήσουν την αδρανή δυναμικότητα των εργοστασιακών εγκαταστάσεων. Αυτή η προσέγγιση θα έπρεπε να αναγνωρίζεται υποδηλώνοντας το τι είναι μια βραχυπρόθεσμη σκοπιμότητα.

Επίσης όλο το κόστος πρέπει να καλύπτεται ταυτόχρονα με μια επαρκή απόδοση επί της επένδυσης. Τα προϊόντα που παράγονται και στα οποία δεν μπορεί να αποδοθεί το σταθερό κόστος που τους αναλογεί, μειώνουν το συνολικό κέρδος. Μια γραμμή συνολικού κέρδους, μπορεί να ισοσταθμίζει τις διαφορές από τα άλλα προϊόντα, αλλά και αν υπάρχει κάποιος αναγκαστικός λόγος για την συνέχιση της παραγωγής προϊόντων χαμηλού κέρδους, αυτά τα προϊόντα θα έπρεπε να αντικατασταθούν από πιο επικερδή προϊόντα.

Η άμεση κοστολόγηση τείνει να δίνει την εντύπωση ότι το μεταβλητό κόστος καλύπτεται πρώτο, το σταθερό κόστος αργότερα και τελευταία πραγματοποιείται το κέρδος. Πράγματι, το έσοδο που προέρχεται από την πώληση κάθε μονάδας προϊόντος περιέχει ένα μέρος του μεταβλητού κόστους, του σταθερού κόστους και του κέρδους. Κανένα κόστος δεν έχει προτεραιότητα έναντι άλλου και κάθε μονάδα προϊόντος αντιστοιχεί σ' ένα μέρος του κέρδους.

Η μη αποδοχή της άμεσης κοστολόγησης με άλλοθι την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τον φόρο εισοδήματος, δεν αποτελεί ένα έγκυρο εγχείρημα. Υπάρχουν διάφορες έννοιες και τεχνικές του κόστους, όπως είναι η άμεση κοστολόγηση, που είναι χρήσιμες στην διοίκηση μιας επιχείρησης αλλά δεν είναι αποδεκτές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε ανθρώπους οι οποίοι βρίσκονται έξω από την επιχείρηση.

### **Σκοπός και κριτήρια των διακρίσεων του κόστους**

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει στην αρχή υπάρχουν διάφοροι τύποι του κόστους οι οποίοι κρίνονται κατάλληλοι και ικανοί για τη διευκόλυνση των επιχειρηματικών αποφάσεων που λαμβάνονται. Όμως η βαθύτερη έννοια και σπουδή του κόστους, με

σκοπό τον έλεγχο του και την χρησιμοποίησή του για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, προϋποθέτει την κατάταξη του σε κατηγορίες. Αυτή η κατάταξη γίνεται με τη χρησιμοποίηση διάφορων κριτηρίων. Με τον όρο κριτήρια εννοούμε χαρακτηριστικά γνωρίσματα, τα οποία λαμβάνονται υπό όψιν για την κατάταξη ενός κόστους σε μια κατηγορία.

### **Κριτήρια κατάταξης του κόστους σε κατηγορίες:**

1. το κριτήριο του είδους
2. το κριτήριο του προορισμού
3. το κριτήριο του τρόπου ενσωμάτωσης στο κόστος των κατ'είδος στοιχείων
4. το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους
5. το κριτήριο της ενσωμάτωσης ή μη μιας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος
6. το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας.

Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τα διάφορα κριτήρια που αναφέραμε παραπάνω:

#### **1. Το κριτήριο του είδους**

##### **1.α Η κατ'είδος κατάταξη σύμφωνα με το Ε. Γ. Λ. Σ.**

Το κόστος κατατάσσεται σε διάφορες κατηγορίες. Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο κατατάσσει τα κατ'είδος στοιχεία του κόστους, τα οποία ονομάζει << οργανικά έξοδα κατ'είδος >>, στις παρακάτω κατηγορίες:

- α. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- β. Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- γ. Παροχές τρίτων
- δ. Φόροι και τέλη
- ε. Διάφορα έξοδα
- στ. Τόκοι και συναφή έξοδα
- ζ. Αποσβέσεις παγίων
- η. Προβλέψεις εκμετάλλευσης
- θ. Αποθέματα ( αναλώσεις)

##### **1.β Η κατάταξη κατ'είδος σύμφωνα με το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο**

Το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο κατατάσσει τα έξοδα, τα οποία ονομάζει βάρη, στις ακόλουθες κατηγορίες με χαρακτηριστικό γνώρισμα το είδος:

- α. Αγορές
- β. Έξοδα προσωπικού
- γ. Φόροι και τέλη
- δ. Έξοδα επί κινητών και ακινήτων αξιών
- ε. Μεταφορές και μετακινήσεις
- στ. Εξωτερικοί εφοδιασμοί και παροχές
- ζ. Έξοδα γενικής διαχείρισης
- η. Χρηματοοικονομικά έξοδα
- θ. Επιβαρύνσεις χρήσεως από προβλέψεις, αποσβέσεις και εισφορές σε ταμεία ασφαλίσεως του προσωπικού.

Η κατάταξη των εξόδων κατ'είδος του Γαλλικού Λογιστικού Σχεδίου παρουσιάζει ασυνέπεια προς την βασική αρχή του Σχεδίου σύμφωνα με την οποία τα έξοδα καταγράφονται αρχικά κατ'είδος και στη συνέχεια κατανέμονται στις λειτουργίες ( κατά προορισμό) για τον σχηματισμό του λειτουργικού κόστους, Αυτή η ασυνέπεια αφορά δυο κατηγορίες εξόδων, που είναι οι αγορές και τα έξοδα Γενικής Διαχειρίσεως.

Οι αγορές αποθεμάτων αποτελούν στοιχείο του ενεργητικού. Σύμφωνα με το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο, έξοδο γίνεται μόνο η αξία ( το κόστος) των αποθεμάτων που αναλώνονται στη διαδικασία της παραγωγής και των πωλήσεων.

Τα Έξοδα Γενικής Διαχειρίσεως αντιπροσωπεύουν έξοδα κατά προορισμό και όχι έξοδα κατ'είδος. Για παράδειγμα, τα ταχυδρομικά έξοδα, τα οποία περιλαμβάνονται μέσα στα Έξοδα Γενικής Διαχειρίσεως, αποτελούν έξοδο κατ'είδος το οποίο πραγματοποιείται σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης όπως στις αγορές, στην παραγωγή, στις πωλήσεις, στη Διοίκηση και συνεπώς δεν είναι Έξοδα Γενικής Διαχειρίσεως.

##### **1.γ Η κατάταξη κατ'είδος σύμφωνα με το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο**

Το Γερμανικό Λογιστικό Σχέδιο διακρίνει τις δαπάνες κατ' είδος στις ακόλουθες κατηγορίες:

- α. Παραγωγικά ημερομίσθια
- β. Βοηθητικά ημερομίσθια
- γ. Μισθοί
- δ. Κοινωνικά βάρη
- ε. Βοηθητικά υλικά και υλικά εκμεταλλεύσεως
- στ. Ηλεκτρικό ρεύμα – νερό – φωταέριο
- ζ. Δαπάνες αποσβέσεων και συντηρήσεων
- η. Φόροι και ασφάλιστρα
- θ. Διάφορες δαπάνες
- ι. Ειδικά έξοδα παραγγελιών.

### **1.δ Η κατάταξη κατ' είδος σύμφωνα με το Ελβετικό Λογιστικό Σχέδιο**

Το Ελβετικό Λογιστικό Σχέδιο περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες δαπανών κατ' είδος:

- α. Δαπάνες εκμεταλλεύσεως συναφείς προς υλικά και εμπορεύματα
- β. Δαπάνες προσωπικού
- γ. Δαπάνες κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως
- δ. Συντηρήσεις, επισκευές και αντικαταστάσεις εγκαταστάσεων
- ε. Αποσβέσεις
- στ. Ασφάλιστρα και φόροι
- ζ. Ρεύμα – νερό – φωταέριο
- η. Έξοδα γραφείου και διοικήσεως
- θ. Διαφημίσεις – δημοσιεύσεις
- ι. Διάφορες δαπάνες εκμεταλλεύσεως
- ια. Ειδικά έξοδα παραγγελιών.

### **1.ε Η κατάταξη κατ' είδος σύμφωνα με την Αγγλοσαξονική θεωρία και πρακτική**

Η Αγγλοσαξονική Λογιστική και Κοστολόγηση διακρίνει και παρακολουθεί το κόστος από το αρχικό στάδιο διαμορφώσεως του με κριτήριο τον προορισμό του. Με λογιστικούς όρους, οι βασικές κοστολογικές λειτουργίες και η αντίστοιχη ανάλυση του κόστους, έχει ως εξής:

- Βιομηχανικό Κόστος ( Manufacturing costs)
- Έξοδα Διαθέσεως ( Marketing costs)
- Έξοδα Διοικήσεως ( Administrative costs)

Με τα σύγχρονα μηχανογραφικά μέσα λογιστικών καταχωρήσεων η παρακολούθηση του κόστους στο πρωταρχικό στάδιο, συνολικά κατ' είδος και στη συνέχεια, η κατάταξη του κατά προορισμό εξασφαλίζει σημαντικές πληροφορίες για τη δομή του κόστους του συνόλου της επιχείρησης, επιτρέπει την κατάρτιση με λογιστικές εγγραφές, του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης στο τέλος της χρήσης και εξασφαλίζει συγκρισιμότητα του κόστους από χρήση σε χρήση, από επιχείρηση σε επιχείρηση, από κλάδο σε κλάδο και διευκολύνει έτσι τη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων.

### **2. Το κριτήριο του προορισμού**

Με βάση αυτό το κριτήριο το κόστος κατατάσσεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- ❖ Κόστος κατά λειτουργία
- ❖ Κόστος κατά πεδίο ευθύνης
- ❖ Κόστος κατά προϊόν, υπηρεσία
- ❖ Κόστος κατά κέντρο κέρδους.

Το κόστος κατά προορισμό, είναι ομαδοποιημένο όπως π.χ. πρώτες ύλες, ημερομίσθια, αποσβέσεις, ηλεκτρικό ρεύμα, συντηρήσεις, το οποίο πραγματοποιείται χάρη του σκοπού – προορισμού.

Παράδειγμα: Για να λειτουργήσει ένα εργοστάσιο ή ένα παραγωγικό τμήμα ή για να παραχθεί ένα προϊόν, αναλώνονται πρώτες ύλες, καταβάλλονται αμοιβές στο προσωπικό, πληρώνεται ηλεκτρικό ρεύμα, λογίζονται αποσβέσεις και γενικά πραγματοποιούνται δαπάνες, οι οποίες είναι αναγκαίες για αυτό το σκοπό. Τα στοιχεία αυτά του κόστους είναι μεταξύ τους ανάμοια, έχουν όμως το κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι πραγματοποιούνται για τον ίδιο σκοπό – προορισμό που είναι η λειτουργία του εργοστασίου, του παραγωγικού τμήματος ή η παραγωγή ενός προϊόντος.

**2α. Κόστος κατά λειτουργία ή λειτουργικό κόστος:** ονομάζεται το κόστος κάθε λειτουργίας, οργανωτικής ή διοικητικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας, το οποίο προσδιορίζεται ή συγκεντρώνεται λογιστικά: είτε επειδή αυτό επιβάλλεται από υποχρεωτικούς κανόνες δικαίου, είτε με σκοπό τον έλεγχο του, είτε για τον καταλογισμό του σε άλλες λειτουργίες ή στα παραγόμενα έτοιμα και ημιτελή προϊόντα και υπηρεσίες.

Χαρακτηριστική περίπτωση λειτουργικού κόστους είναι το λογιστικό προσδιοριζόμενο κόστος των βασικών λειτουργιών των επιχειρήσεων. Το λειτουργικό κόστος, αποτελείται ή αναλύεται σε στοιχεία κατ'είδος και είναι τα παρακάτω:

- ✚ Το κόστος λειτουργίας Παραγωγής
- ✚ Το κόστος λειτουργίας Διοικήσεως
- ✚ Το κόστος λειτουργίας Έρευνας – Ανάπτυξης
- ✚ Το κόστος λειτουργίας Διαθέσεως
- ✚ Το κόστος λειτουργίας Χρηματοδοτήσεως

Παραδείγματα τέτοιας ανάλυσης μπορούμε να βρούμε στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στο κεφάλαιο της Αναλυτικής Λογιστικής και έχει ως εξής:

92	Κέντρα ( Θέσεις) Κόστους
92.00	Έξοδα Λειτουργίας Παραγωγής
92.00.60	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού
92.00.61	Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων
92.00.62	Παροχές Τρίτων
92.00.63	Φόροι – Τέλη
92.00.64	Διάφορα Έξοδα
92.00.65	
92.00.66	Αποσβέσεις Παγίων
92.00.67	
92.00.68	Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως
92.00.24	Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες
92.00.25	Αναλώσιμα Υλικά
92.00.26	Ανταλλακτικά Παγίων
92.00.28	Είδη Συσσκευασίας

Παρόμοια ανάλυση ακολουθεί και για τις άλλες βασικές λειτουργίες της επιχείρησης: τη διοίκηση, τις πωλήσεις, την έρευνα – ανάπτυξη κ.λ.π.

## **2β. Κόστος κατά πεδίο ευθύνης**

1. Κάθε λειτουργική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας συνδέεται με κάποιον υπεύθυνο στον οποίο, η Διοίκηση χορηγεί τις αναγκαίες αρμοδιότητες και εξουσίες για τον έλεγχο του κόστους της λειτουργίας για την οποία είναι υπεύθυνος. Ευθύνη για το κόστος δεν δημιουργείται αυτόματα για κάθε υπεύθυνο ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας. Για να είναι εφικτή η ύπαρξη κοστολογικής ευθύνης του προϊστάμενου του τμήματος, πρέπει προηγουμένως να έχει χορηγηθεί σ' αυτόν η εξουσία να αποφασίζει για τη διαμόρφωση του κόστους του τμήματος το οποίο διοικεί. Έτσι, αν ο Διευθυντής ενός εργοστασίου με πέντε τμήματα έχει συγκεντρώσει όλη την εξουσία και αρμοδιότητα να λαμβάνει αποφάσεις μόνος του για το κόστος όλου του εργοστασίου, οι δε προϊστάμενοι των τμημάτων, ασκούν απλή εποπτεία χωρίς να έχουν το δικαίωμα να λαμβάνουν αποφάσεις, γιατί κοστολογικά υπεύθυνος είναι μόνο ο Διευθυντής του εργοστασίου. Αντίθετα, αν στον προϊστάμενο του τμήματος έχει χορηγηθεί η εξουσία να λαμβάνει αποφάσεις για το προσωπικό, το οποίο απασχολεί, για τις αμοιβές που καταβάλλει σ' αυτό, για τις πρώτες ύλες που χρησιμοποιεί, για το ηλεκτρικό ρεύμα που καταναλώνει, κ.λ.π., τότε το τμήμα γίνεται πεδίο κοστολογικής ευθύνης και ο προϊστάμενος του τμήματος φορέας ευθύνης κόστους.

**Συνεπώς, κόστος κατά πεδίο ή φορέα ευθύνης, ονομάζουμε το κόστος της λειτουργικής ή οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας για το οποίο έχει ορισθεί υπεύθυνο πρόσωπο εξοπλισμένο με την απαραίτητη εξουσία και αρμοδιότητα, έτσι ώστε να λαμβάνει αποφάσεις γι' αυτό.**

2. Είναι πιθανό σε ένα τμήμα ή κέντρο κόστους, στο οποίο προσδιορίζεται λογιστικά το κόστος, η ευθύνη του τμηματάρχη να περιορίζεται μόνο σε μέρος από το συνολικό κόστος του τμήματος, π.χ. μόνο στην άμεση εργασία, τις πρώτες ύλες, τα αναλώσιμα υλικά, τις συντηρήσεις, το ηλεκτρικό ρεύμα, τα οποία αφορούν το

τμήμα και να μην περιλαμβάνει π.χ. τις αποσβέσεις του εξοπλισμού του τμήματος, ή τα έμμεσα Γενικά Έξοδα του εργοστασίου που κατ' αναλογία το επιβαρύνουν. Αυτή η πρακτική, βρίσκεται σε πλήρη αρμονία με τις βασικές αρχές λειτουργίας της λογιστικής ευθύνης (responsibility accounting) και του κόστους κατά φορέα ευθύνης, σύμφωνα με τις οποίες δεν υπάρχει κοστολογική ευθύνη του φορέα, όταν άλλοι αποφασίζουν για το κόστος, το οποίο δημιουργείται στο τμήμα, το οποίο διοικεί ο φορέας.

3. Το κόστος κατά πεδίο ή φορέα ευθύνης προσδιορίζεται υποχρεωτικά στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υπάρχει κάθετη λειτουργική - οργανωτική διάρθρωση καθώς και αντίστοιχη κοστολογική οργάνωση, όπως δηλαδή στην προηγούμενη παράγραφο 2, αλλά υπάρχει συγκέντρωση κατά οριζόντια επίπεδα διοικητικής διάρθρωσης, όπου το κόστος συγκεντρώνεται κατά οριζόντια επίπεδα ευθύνης. Παράδειγμα οριζόντιας οργανωτικής διάρθρωσης υπάρχει όταν σε μια επιχείρηση λειτουργούν π.χ. τρία εργοστάσια σε κάθε ένα από τα οποία υπάρχει αποθήκη για τα αποθέματα πρώτων υλών, έτοιμων και ημιτελών προϊόντων κ.λ.π. Στα πλαίσια του σχεδίου κοστολογικής οργάνωσης, κάθε αποθήκη αποτελεί ιδιαίτερο κέντρο κόστους. Η Διοίκηση της επιχείρησης, επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει το κόστος που δημιουργούν τα αποθέματα, τα οποία δεσμεύουν και σημαντικούς χρηματικούς πόρους. Για το σκοπό αυτό έχει αναθέσει τη Διοίκηση των αποθηκών και τη Διαχείριση των αποθεμάτων γενικά, σε ένα πρόσωπο το οποίο βρίσκεται έξω από την οργανωτική δομή των εργοστασίων και αναφέρεται απ' ευθείας στη Διοίκηση της Επιχείρησης. Ο φορέας αυτός ( το πρόσωπο), αναλαμβάνει την ευθύνη να μειώσει το κόστος των αποθεμάτων και να αυξήσει την αποτελεσματικότητα της Διοικήσεως του. Το κόστος αυτό της δραστηριότητας συγκεντρώνεται και αφορά το συγκεκριμένο φορέα ευθύνης τον οποίο επιδιώκει να ελέγξει.

## **2γ. Κόστος κατά φορέα ( προϊόν, υπηρεσία κ.λπ.)**

Το κόστος των παραγόμενων έτοιμων ή ημιτελών προϊόντων καθώς επίσης και των παρεχόμενων υπηρεσιών, προσδιορίζεται ακολουθώντας τρεις μεθόδους ή διαδικασίες:

(α) σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, στο κόστος του οικείου παραγωγικού τμήματος συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος παραγωγής στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και οι αναλίσκόμενες πρώτες ύλες. Συνεπώς, το κόστος αυτό αποτελεί κόστος κατά **προορισμό**, διαμορφωμένο από διάφορα στοιχεία, όπως είναι οι πρώτες ύλες, άμεση εργασία, ηλεκτρικό ρεύμα, κ.λ.π., τα οποία πραγματοποιούνται για τον ίδιο σκοπό - προορισμό, δηλαδή την παραγωγή του προϊόντος ή της υπηρεσίας, και ταυτίζεται με το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών που παράγονται στο τμήμα αυτό.

(β) σύμφωνα με τη δεύτερη μέθοδο, στο παραγωγικό τμήμα συγκεντρώνονται μόνο οι δαπάνες μετατροπής των πρώτων υλών σε προϊόν και όχι το κόστος της αναλίσκόμενης πρώτης ύλης. Σε αυτή τη περίπτωση, το κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας σχηματίζεται από το κόστος της πρώτης ύλης που κοστολογείται άμεσα χωρίς να περνάει από το παραγωγικό τμήμα και από το κόστος του παραγωγικού τμήματος όπου παράγεται το προϊόν ή η υπηρεσία.

(γ) σύμφωνα με τη τρίτη μέθοδο, το κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας διαχωρίζεται και παρακολουθείται σε τρία στοιχεία: (1) τα άμεσα υλικά, (2) την άμεση εργασία και (3) τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή έξοδα του τμήματος. Τα πρώτα δυο στοιχεία ενσωματώνονται στο κόστος του προϊόντος ή της υπηρεσίας άμεσα ενώ το τρίτο στοιχείο κοστολογείται διακεκριμένα, ύστερα από κατανομή όταν στο παραγωγικό τμήμα παράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα. Από την λογιστική άποψη τόσο η άμεση εργασία όσο και τα ΓΒΕ παρακολουθούνται από τον ίδιο λογαριασμό του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, τον 92.00.

## **2δ. Κόστος κατά Κέντρο Κέρδους ( profit center)**

**1. Κέντρο κόστους** ονομάζεται κάθε λειτουργική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας στην οποία πραγματοποιούνται έσοδα από κόστος. Τα κέντρα κέρδους αποτελούν ευρύτερους τομείς δραστηριότητας, σε σχέση με τα κέντρα κόστους, γιατί περιλαμβάνουν όπως και τα κέντρα ευθύνης, περισσότερα του ενός κέντρα κόστους. Συνήθως, τα κέντρα κέρδους αντιπροσωπεύουν διακεκριμένους τομείς δραστηριότητας ή κλάδους εκμετάλλευσης μιας επιχείρησης.

**Παράδειγμα:** Σε μια ξενοδοχειακή επιχείρηση, κέντρα κέρδους είναι κάθε ξενοδοχειακή μονάδα χωριστά. Αλλά και σε μια ξενοδοχειακή μονάδα, κέντρα



κέρδους μπορεί να αποτελούν και τα ακόλουθα: (α) η εκμετάλλευση δωματίων, (β) η εκμετάλλευση τηλεπικοινωνιών, (γ) η εκμετάλλευση του γκαράζ, κ.α.

**2. Πραγματικά και Ονομαστικά Κέντρα Κέρδους.** Σε μια επιχείρηση τα κέντρα κέρδους είναι πραγματικά ή ονομαστικά. **Πραγματικά κέντρα κέρδους** είναι εκείνα τα στα οποία το πραγματικό κόστος τους συγκρίνεται για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με το πραγματικό έσοδο, το οποίο προκύπτει από τις πωλήσεις. **Ονομαστικά κέντρα κέρδους** είναι εκείνα στα οποία το πραγματικό κόστος συγκρίνεται με το υπολογιστικό έσοδο. Όπως π.χ. σε μια κλωστοϋφαντουργία το νήμα που παράγεται και στη συνέχεια βιομηχανοποιείται για την παραγωγή των υφασμάτων αποτιμάται για τον προσδιορισμό του εσόδου, στην τρέχουσα τιμή της αγοράς κατά το χρόνο της παραγωγής του ή κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησης του.

**3.** Το κόστος των κέντρων κέρδους είναι ομαδοποιημένο κόστος κατ' είδος το οποίο πραγματοποιείται για τον ίδιο σκοπό, είναι δηλαδή κόστος κατά προορισμό.

### **3. Το κριτήριο του τρόπου ενσωμάτωσης στο κόστος των κατ' είδος στοιχείων του**

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωμάτωσης του κόστους στις λειτουργίες ή τους φορείς ( προϊόντα, υπηρεσίες), διακρίνουμε το κόστος σε άμεσο και σε έμμεσο.

#### **Εννοιολογικά Χαρακτηριστικά**

**1) Άμεσο κόστος** ονομάζουμε το κόστος, το οποίο ενσωματώνεται στην λειτουργία ή στο προϊόν απ' ευθείας, εξ' ολοκλήρου, χωρίς προηγούμενη κατανομή, κατά τρόπο εμφανή και με ακριβή υπολογισμό του κατ' αξία ποσοτικού μεγέθους. Π.χ. η αμοιβή του εργάτη που απασχολείται στην μηχανή όπου παράγεται ένα προϊόν. Το κόστος μπορεί να είναι άμεσο ως προς ένα τμήμα, λειτουργία και κέντρο κόστους και έμμεσο ως προς το παραγόμενο από το τμήμα προϊόν π.χ. οι αποσβέσεις του εξοπλισμού του παραγωγικού τμήματος, οι αμοιβές του προσωπικού του τμήματος κ.λ.π., αποτελούν άμεσο κόστος ως προς το τμήμα, και έμμεσο ως προς τα παραγόμενα στο τμήμα προϊόντα όταν αυτά είναι περισσότερα του ενός. Αν όμως, στο παραγωγικό τμήμα, παράγεται μόνο ένα προϊόν τότε το άμεσο κόστος του τμήματος είναι και άμεσο κόστος του παραγόμενου σε αυτό, προϊόντος. Επειδή το άμεσο κόστος, συνδέεται με τη λειτουργία ή το προϊόν στο οποίο αναφέρεται, το αριθμητικό του μέγεθος εμφανίζει απόλυτη αξιοπιστία και για το λόγο αυτό χρησιμοποιείται ευρύτατα για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, το οποίο θα αναλύσουμε στη συνέχεια.

Υποστηρίζεται ορθά ότι ο βαθμός αξιοπιστίας του κόστους ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας ή ενός τμήματος, βρίσκεται σε ευθεία αναλογία με το ποσοστό που καταλαμβάνει το άμεσο κόστος μέσα στο συνολικό κόστος του προϊόντος ή του τμήματος, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

<b>Ανάλυση του κόστους σε άμεσο και έμμεσο και βαθμός αξιοπιστίας του ολικού κόστους</b>						
<b>Άμεσο Κόστος</b>	50%	60%	70%	80%	90%	100%
<b>Έμμεσο Κόστος</b>	<u>50%</u>	<u>40%</u>	<u>30%</u>	<u>20%</u>	<u>10%</u>	<u>- %</u>
<b>Ολικό Κόστος</b>	100%	100%	100%	100%	100%	100%
<b>Βαθμός αξιοπιστίας ολικού κόστους</b>	50%	60%	70%	80%	90%	100%

Από τον παραπάνω πίνακα βλέπουμε ότι όσο διευρύνεται η έκταση της δραστηριότητας της οποίας επιδιώκουμε να προσδιορίσουμε το κόστος σε μια επιχείρηση, τόσο αυξάνεται η αξιοπιστία του, η οποία φθάνει στο 100% για το συνολικό κόστος της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό όταν μιλάμε για το άμεσο κόστος πρέπει να προσδιορίζουμε ακριβώς το αντικείμενο στο οποίο αναφερόμαστε. Πρόβλημα ελαττωμένης αξιοπιστίας, εξαιτίας του μειωμένου ποσοστού συμμετοχής στο συνολικό κόστος του τμήματος του άμεσου κόστους, δημιουργείται όταν πλησιάζουμε στις κοστολογικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης και στο τελικό παραγόμενο προϊόν ή υπηρεσία. Στην περίπτωση αυτή το άμεσο κόστος ως ποσοστό επί του συνολικού

κόστους του προϊόντος ή του τμήματος συμπίεζονται σε επίπεδα, ακόμη και κάτω του 50%, και έτσι το καθιστούν ακατάλληλο για τη λήψη σημαντικών επιχειρηματικών αποφάσεων.

**2) Η άμεση κοστολόγηση.** Η επιστήμη και η πρακτική αντιμετωπίζουν το πρόβλημα αυτό με δυο τρόπους, οι οποίοι αναλύονται παρακάτω:

**Πρώτο:** Με την εφαρμογή του συστήματος της άμεσης κοστολόγησης (direct costing system), δηλαδή της χρησιμοποίησης του άμεσου κόστους για την κοστολόγηση των προϊόντων, των υπηρεσιών και γενικά των αναπτυσσόμενων δραστηριοτήτων. Σύμφωνα με αυτό το σύστημα, το κόστος μιας λειτουργίας, ενός τμήματος, ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, κ.λ.π., σχηματίζεται μόνο από κοστολογικά άμεσα στοιχεία, τα οποία το επιβαρύνουν ευθέως, χωρίς μερισμό, στη συνέχεια πραγματοποιούνται εξ' ολοκλήρου για το συγκεκριμένο προϊόν, υπηρεσία, προσδιορίζονται με ακρίβεια και με πολύ εύκολο τρόπο και τέλος αναγνωρίζονται κατά κανόνα στον φορέα ( προϊόν, υπηρεσία, τμήμα) τον οποίο επιβαρύνουν. Τέτοια στοιχεία είναι οι πρώτες ύλες που ενσωματώνονται και αναγνωρίζονται στο προϊόν ( το δέρμα που χρησιμοποιείται στα παπούτσια), η άμεση εργασία όταν μετράται η απασχόληση του εργαζομένου στη λειτουργία της μηχανής που παράγει το συγκεκριμένο προϊόν, το ηλεκτρικό ρεύμα που αναλώνεται στην παραγωγή του προϊόντος. Επειδή το άμεσο κόστος κυριαρχείται από στοιχεία μεταβλητού κόστους, η άμεση κοστολόγηση ταυτίζεται συνήθως με το άμεσο μεταβλητό κόστος. Έτσι το σύστημα της άμεσης κοστολόγησης απαλλάσσει από τα προβλήματα, τα οποία δημιουργεί η κατανομή του έμμεσου κόστους στις λειτουργίες και τους φορείς κόστους και επίσης βελτιώνει σημαντικά τη φερεγγυότητα του καθιστώντας το κατάλληλο για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

**Δεύτερο:** Το έμμεσο κόστος και η μετατροπή του σε άμεσο. Με το τρόπο αυτό αυξάνεται η ποσοστιαία συμμετοχή του άμεσου κόστους στο συνολικό κόστος και βελτιώνεται η αξιοπιστία του. Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση σύγχρονων τεχνολογικών μέσων μέτρησης των ποσοτικών στοιχείων του κόστους και σύνδεσης του με τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, λειτουργία ή προϊόν.

### **3) Διακρίσεις του άμεσου κόστους**

Αν και όπως αναφέραμε στην προηγούμενη παράγραφο το άμεσο κόστος ταυτίζεται με το μεταβλητό κόστος και το έμμεσο κόστος με το σταθερό, πρέπει να επισημάνουμε ότι στο επίπεδο της λειτουργικής μονάδας ή του παραγωγικού τμήματος, το άμεσο κόστος σχηματίζεται τόσο από μεταβλητά στοιχεία όσο και από σταθερά στοιχεία. Με βάση αυτή την προσέγγιση το ολικό άμεσο κόστος του τμήματος αποτελείται:

- από το άμεσο μεταβλητό κόστος, και
- από το άμεσο σταθερό κόστος.

**4) Το άμεσο μεταβλητό κόστος** του τμήματος αντιπροσωπεύει το κόστος εκείνο το οποίο προκαλείται από τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία του τμήματος. Το κόστος αυτό σταματάει να υπάρχει, δηλαδή μηδενίζεται όταν η δραστηριότητα αυτή διακόπτεται ή μηδενίζεται. Για παράδειγμα, το κόστος αναλώσεων των πρώτων και βοηθητικών υλών στο τμήμα καθώς και το κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος παραγωγής, δημιουργούνται μόνο όταν το τμήμα παράγει προϊόντα ή υπηρεσίες. Συνεπώς όλα αυτά αποτελούν το άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος.

**5) Το άμεσο σταθερό κόστος** του τμήματος αντιστοιχεί στο κόστος το οποίο δημιουργείται με σκοπό το τμήμα να βρίσκεται σε κατάσταση ετοιμότητας λειτουργίας. Το κόστος αυτό δεν επηρεάζεται, τουλάχιστον βραχυχρόνια από τη λειτουργία και γενικά τη δραστηριότητα του τμήματος. Για παράδειγμα, το κόστος των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων του τμήματος, τα ασφάλιστρα πυρός των παγίων στοιχείων, το κόστος στοιχειώδους συντηρήσεως του εξοπλισμού, το κόστος από δημοτικούς φόρους και τέλη καθαριότητας τα οποία αφορούν το τμήμα, καθώς επίσης οι αμοιβές και τα έξοδα των στελεχών του τμήματος. Όλες αυτές οι δαπάνες προκύπτουν είτε το τμήμα λειτουργεί είτε δεν λειτουργεί, όμως βρίσκεται σε ετοιμότητα να λειτουργήσει ανά πάσα στιγμή και τέλος όλες αυτές οι δαπάνες αποτελούν το άμεσο σταθερό κόστος του τμήματος.

**6) Η άμεση εργασία,** ή οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού που απασχολούνται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων του τμήματος, θεωρητικά

εντάσσεται στο άμεσο μεταβλητό κόστος, πρακτικά όμως και οπωσδήποτε βραχυχρόνια, στη χώρα μας τουλάχιστον, αποτελεί το άμεσο σταθερό κόστος. Η ένταξη του κόστους της άμεσης εργασίας στην ομάδα του άμεσου σταθερού ή άμεσου μεταβλητού κόστους εξαρτάται από το βαθμό της ελαστικότητας της αγοράς εργασίας που ισχύει κάθε φορά.

## **Το έμμεσο κόστος ( indirect costs)**

### **1) Εννοιολογικοί προσδιορισμοί**

**Έμμεσο κόστος** είναι το κόστος το οποίο πραγματοποιείται και αφορά δυο ή περισσότερα προϊόντα ή κέντρα κόστους και είναι αδύνατο ή δύσκολο να προσδιορισθεί με ακρίβεια πιο μέρος από αυτό αφορά τις επιμέρους λειτουργίες του ή τους επιμέρους φορείς κόστους. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση του έμμεσου κόστους ή των στοιχείων του, γίνεται εφόσον κατανεμηθεί με τη χρησιμοποίηση των κατάλληλων κριτηρίων ή βάσεων. Στη συνέχεια παραθέτουμε κάποια παραδείγματα έμμεσου κόστους.

**Παράδειγμα α:** Ο μισθός του Γενικού Διευθυντή ενός εργοστασίου, το οποίο έχει πέντε παραγωγικά τμήματα, είναι έμμεσο κόστος ως προς το κόστος κάθε ενός από τα πέντε τμήματα, γιατί ο Γενικός Διευθυντής ασχολείται με όλα τα τμήματα και είναι αδύνατο πρακτικά να βρεθεί πόσο ασχολείται με το κάθε ένα από αυτά. Το ίδιο ισχύει και με τις αμοιβές του λογιστή του εργοστασίου, του θυρωρού, των φυλάκων και γενικότερα με όλο το κόστος λειτουργίας της διεύθυνσης του εργοστασίου.

**Παράδειγμα β:** Η αξία του ηλεκτρικού ρεύματος που ξοδεύεται σε ολόκληρο το εργοστάσιο είναι έμμεσο κόστος, για τα επιμέρους τμήματα του εργοστασίου, επειδή δεν γνωρίζουμε πόσο ηλεκτρικό ρεύμα ξοδεύεται σε κάθε τμήμα ή υπηρεσία του εργοστασίου.

**Παράδειγμα γ:** Το κόστος των τηλεπικοινωνιών μιας επιχείρησης (τηλεφωνικά, τέλη, φαξ, ταχυδρομικά) είναι έμμεσο κόστος ως προς τις βασικές λειτουργίες της ( Διοίκηση, Παραγωγή, Πωλήσεις), επειδή όλες οι τηλεφωνικές γραμμές βρίσκονται στο τηλεφωνικό κέντρο και δεν μπορεί να βρεθεί τι μέρος του κόστους των τηλεπικοινωνιών αφορά την κάθε μια από τις βασικές λειτουργίες, αλλά περισσότερο τι μέρος των τηλεπικοινωνιών αφορά τις λειτουργικές υποδιαιρέσεις της επιχείρησης.

### **2) Η φύση έμμεσου κόστους**

Η περίπτωση (α) του παραδείγματος, που αναφέραμε προηγουμένως, αφορά κόστος το οποίο από τη φύση του είναι έμμεσο. Το κόστος αυτό είναι αδύνατο, με οποιαδήποτε μέθοδο ή με οποιαδήποτε τεχνικά μέσα και αν χρησιμοποιήσουμε, να το διαχωρίσουμε με ακρίβεια σε μέρη τα οποία αντιστοιχούν στα τμήματα ή τις υπηρεσίες του εργοστασίου. Συνεπώς ο καταλογισμός του κόστους αυτού στα κέντρα κόστους ( τμήματα, λειτουργίες) ή στους φορείς κόστους ( προϊόντα, υπηρεσίες) θα γίνει με την κατανομή του με βάση κατάλληλα κατά περίπτωση κριτήρια.

### **3) Θέση έμμεσου κόστους**

Οι περιπτώσεις (β) και (γ) των παραδειγμάτων παραπάνω αφορούν το κόστος το οποίο από τη φύση του είναι έμμεσο, ως προς τα τμήματα και τις λειτουργίες του εργοστασίου, μετατρέπεται όμως σε έμμεσο κόστος λόγω των συνθηκών προσδιορισμού του. Εφ' όσον αλλάξουμε τις συνθήκες και τα χρησιμοποιούμενα τεχνικά μέσα μετρήσεων μπορούμε να μετατρέψουμε το κόστος αυτό από έμμεσο σε άμεσο. Συγκεκριμένα:

- ✓ Μπορούμε να τοποθετήσουμε μετρητές κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος σε κάθε τμήμα ή λειτουργία του εργοστασίου και με το τρόπο αυτό να μετρήσουμε πόσο ηλεκτρικό ρεύμα- πόσες κιλοβατώρες καταναλώνονται στο κάθε τμήμα και συνεπώς να προσδιορίζουμε το ακριβές κόστος του ρεύματος που το αφορά.
- ✓ Μπορούμε επίσης να τοποθετήσουμε μετρητές προσδιορισμού των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων σε κάθε τηλεφωνική συσκευή και να προσδιορίζουμε με ακρίβεια το κόστος τηλεπικοινωνιών που δημιουργείται και πρέπει να επιβαρύνει τι κάθε τμήμα ή λειτουργία της επιχείρησης όπου βρίσκονται οι αντίστοιχες τηλεφωνικές συσκευές.

#### 4) Περιορισμοί στη μετατροπή του έμμεσου κόστους σε άμεσο κόστος

Η μετατροπή ενός θέσης έμμεσου κόστους σε άμεσο, με τη χρησιμοποίηση κατάλληλης μεθοδολογίας και κατάλληλων τεχνικών μέσων, δεν είναι πάντοτε σκόπιμη. Κριτήριο για της λήψη της σχετικής απόφασης είναι η σύγκριση της ωφέλειας, η οποία προκύπτει από την σχετική πληροφορία προσδιορισμού του κόστους με το πρόσθετο κόστος που δημιουργεί η αμεσότητα ενός κοστολογικού στοιχείου.

Παράδειγμα (α): Σε ένα εργοστάσιο παραγωγής μηχανογραφικών εντύπων αναλώνεται, μεταξύ των άλλων υλικών και μελάνι με τη βοήθεια του οποίου αποτυπώνονται στο χαρτί οι κατάλληλες γραμμογραφήσεις, γράμματα, αριθμοί, σύμβολα κ.λ.π. το μελάνι έχει όλα τα γνωρίσματα να χαρακτηριστεί ως άμεσο κόστος, δεδομένου ότι αποτυπώνεται στο παραγόμενο προϊόν και μπορεί τεχνικά να μετρηθεί το ποσοτικό του μέγεθος και άρα το κόστος του που ενσωματώνεται σε κάθε προϊόν. Όμως η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής των προϊόντων με το κόστος του μελανιού που αναλώνεται είναι μικρότερη του 1% και συνεπώς οποιοσδήποτε ακριβέστερος υπολογισμός του κόστους των επιμέρους προϊόντων από τη μετατροπή σε άμεσο, από έμμεσο του κοστολογικού αυτού στοιχείου θα πρόσφερε υποπολλαπλάσιας αξίας πληροφορία από το πρόσθετο κόστος που θα δημιουργούσε η διαδικασία των αναγκαίων ποσοτικών μετρήσεων παραγωγής αυτής της πληροφορίας. Από αυτό το παράδειγμα προκύπτει το εξής συμπέρασμα ότι η προσπάθεια του ακριβέστερου προσδιορισμού του κόστους, του τμήματος ή του προϊόντος, η οποία συνδέεται με την τάση μεγιστοποίησης της αναλογίας του άμεσου κόστους επί του συνολικού, περιορίζεται από το βαθμό αποτελεσματικότητας ( κόστους – οφέλους) αυτής της προσπάθειας.

#### 4. Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους

Με κριτήριο το χρόνο προσδιορισμού, διακρίνουμε το κόστος σε **ιστορικό** και **προκαθορισμένο**.

**Α) Κόστος προκαθορισμένο:** ονομάζεται το κόστος στο οποίο προσδιορίζουμε εκ των προτέρων, δηλαδή πριν ακόμη αυτό πραγματοποιηθεί. Το προκαθορισμένο κόστος, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο προσδιορίζεται διακρίνεται σε: (1) προϋπολογιστικό και (2) σε πρότυπο κόστος.

**Κόστος προϋπολογιστικό:** είναι το κόστος το οποίο υπολογίζεται εκ των προτέρων με βάση ποσοτικά δεδομένα, τεχνικών προδιαγραφών, του υπό εκτέλεση έργου ή του υπό παραγωγής προϊόντος, τα οποία αποτιμώνται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύουν κατά το χρόνο που αναμένεται να αποκτηθούν. Τα ποσοτικά δεδομένα αναφέρονται σε υλικά, εργατώρες, κ.λ.π., που προϋπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν ή θα αναλωθούν για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος ή του έργου. Το προϋπολογιστικό κόστος χρησιμοποιείται για την κατάρτιση προσφορών συμμετοχής σε διαγωνισμούς κατασκευής έργων ή πωλήσεις ποσότητας προϊόντων ή για τον καθορισμό της τιμής πωλήσεως ενός νέου είδους ή ενός νέου προϊόντος.

Το προϋπολογιστικό κόστος, λόγω της διαδικασίας προσδιορισμού του, είναι χαμηλού βαθμού ακρίβειας και για το λόγο αυτό περιλαμβάνει αναγκαστικά, σημαντικά περιθώρια ανοχών. Στη συνέχεια δίνονται κάποια παραδείγματα, για να γίνει κατανοητή η μορφή και η διαδικασία προσδιορισμού του προϋπολογιστικού κόστους:

**Παράδειγμα α:** Η εταιρεία Α.Ε., η οποία ασχολείται με λογιστικό – κοστολογικές μελέτες, πρόκειται να συμμετάσχει στο Διαγωνισμό της Δημόσιας Επιχείρησης << X >> για την ανάληψη εκτέλεσης του έργου: << Μελέτη – Υλοποίηση και Εφαρμογή ενός ολοκληρωμένου Λογιστικό – Κοστολογικού Συστήματος Πληροφοριών για τη Διοίκηση ( Μ.Ι.Σ), πλήρως μηχανογραφημένου>>. Για το σκοπό αυτό καταρτίζει προϋπολογιστικά κοστολόγια του έργου και αμοιβή κατά μήνα εργατών ως εξής:

Ενότητες έργου	Μήνες εργατών	Τιμή	Κόστος
1.Αποτύπωση Υφιστάμενης Κατάστασης (διαγνωστική μελέτη)	6	2.5 εκ.	15 εκ.
2.Προσδιορισμός Πληροφοριακών Αναγκών του Οργανισμού	8	2.5 εκ.	20 εκ.

3.Κοστολογική Οργάνωση-Κοστολόγηση Προϊόντων	14	2.5 εκ.	35 εκ.
4. Αναλυτική Λογιστική Βραχύχρονα Αναλυτικά Αποτελέσματα	10	2.5 εκ.	25 εκ.
5.Κατασκευή Λογισμικού (μηχανογραφική επένδυση συστήματος)	28	2.5 εκ.	70 εκ.
6.Εκπαίδευση Προσωπικού	4	2.5 εκ.	10 εκ.
7.Παρακολούθηση εφαρμογής συστήματος	10	2.5 εκ.	25 εκ.
<b>Σύνολο προϋπολογιστικού κόστους</b>			200 εκ.

Σύμφωνα με τα ποσοτικά στοιχεία του Κοστολογίου οι μήνες ανθρώπων, υπολογίστηκαν κατά προσέγγιση, δεδομένου ότι υπάρχει πλήρης αδυναμία μετρήσεως του χρόνου που θα απαιτηθεί για την εκτέλεση έργου.

Για την κάλυψη των κινδύνων αυξήθηκαν οι τιμές ανά μήνα ανθρώπου από 2.2 εκ. που ήταν 2.5 εκ.. Η τιμή μηνιαίας αμοιβής καλύπτει το άμεσο κόστος (την αμοιβή του μελετητή και γενικά των προσώπων που θα ασχοληθούν άμεσα στο έργο), το έμμεσο κόστος (αμοιβές υπηρεσιών υποστήριξης, επιτελικών υπηρεσιών, Διοίκησης) και το κέρδος.

Όλα αυτά είναι δύσκολο να υπολογισθούν με κάποια ακρίβεια, επειδή η εταιρεία ασχολείται με αυτό το έργο για πρώτη φορά. Για το λόγο αυτό η σχέση άμεσου / έμμεσου κόστους από 1 προς 2.5 ανέβηκε σε 1 προς 3, έτσι ώστε να καλυφθούν οι απρόβλεπτες δαπάνες.

**Παράδειγμα β:** Η εταιρεία << Plastelco >> S.A. σχεδιάζει ένα νέο τύπο προϊόντος (πλαστικό σωλήνα), ο οποίος έχει παραχθεί πειραματικά και έχει δοθεί στο τμήμα των πωλήσεων για να προχωρήσει στη λήψη δειγματοληπτικών παραγγελιών. Προκειμένου να ορισθεί η τιμή πωλήσεως του νέου προϊόντος η υπηρεσία κοστολόγησης καταρτίζει προϋπολογιστικό κοστολόγιο στηριζόμενη στα ποσοτικά δεδομένα της τεχνικής προδιαγραφής του σωλήνα, που έχει δοθεί από το τμήμα ανάπτυξης προϊόντων και σε εκτιμήσεις, όσον αφορά τις δαπάνες παραγωγής, από παρόμοια είδη σωλήνων. Το προϋπολογιστικό κοστολόγιο ανά μονάδα προϊόντος έχει ως εξής:

<b>Προϋπολογιστικό Κοστολόγιο Προϊόντος X</b>		
Πρώτες ύλες	Kgr. 2 * 250	500
Άμεση εργασία	Ώρες 1/ 2 * 1.000	500
Γενικά βιομηχανικά Έξοδα	Ώρες 1 / 2 * 1.000	500
<b>Ολικό Κόστος Μονάδας</b>		<b>1.500</b>
Αναλογία Εξόδων Διοικήσεως-Χρηματοδοτήσεως 1500 * 40%		600
Κέρδος 10% * 2..100		210
<b>Τιμή Πωλήσεως / Μονάδας</b>		<b>2.310</b>

Όλα τα στοιχεία του παραπάνω προϋπολογιστικού κόστους στηρίζονται σε εκτιμήσεις κατά προσέγγιση τόσο των ποσοτικών μεγεθών (ποσότητες πρώτων υλών, ώρες άμεσης εργασίας), όσο και των τιμών αυτών των ποσοτήτων. Η κατάρτιση του προϋπολογιστικού αυτού κόστους, του υπό παραγωγή προϊόντος, αποβλέπει στον καθορισμό, πειρατικά έστω, της τιμής πωλήσεως και στη διευκόλυνση έναρξης της διαδικασίας λήψεως παραγγελιών πωλήσεων. Όταν ο σκοπός αυτός εκπληρωθεί και

αρχίσει η παραγωγή του προϊόντος σε βιομηχανική κλίμακα, το προϋπολογιστικό κόστος θα αντικατασταθεί από το πραγματικό κόστος, το οποίο ως ακριβές και αξιόπιστο, χρησιμοποιείται για την εξυπηρέτηση άλλων σκοπών, όπως είναι ο προσδιορισμός του αποτελέσματος, οι διορθώσεις της προϋπολογιστικής τιμής πωλήσεως, η αποτίμηση της απογραφής, κ.λ.π.

**Β) Κόστος Πρότυπο:** είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων αλλά η ακολουθημένη διαδικασία προσδιορισμού των στοιχείων του, το καθιστά ακριβές και συνεπώς πλήρως αξιόπιστο, ικανό να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση πολλών αναγκών της επιχειρηματικής ζωής.

Το πρότυπο κόστος, παρά το γεγονός ότι καταρτίζεται εκ των προτέρων, προσεγγίζει πολύ το πραγματικό κόστος, επειδή τα ποσοτικά στοιχεία του έχουν πειραματικά επαληθευθεί με πολύ προσεκτικό τρόπο έτσι ώστε να το καθιστούν αδιαμφισβήτητης αξιοπιστίας βάση, με την οποία συγκρίνεται το πραγματικό κόστος για τον προσδιορισμό των διαφορών των αποκλίσεων καθώς επίσης και για τη χρησιμοποίησή τους για τον έλεγχο του πραγματικού κόστους.

Το πρότυπο κόστος αποτελεί ισχυρό μέσο ελέγχου του πραγματικού κόστους, κυρίως της παραγωγικής λειτουργίας, και χρησιμοποιείται είτε αυτοτελώς είτε ως μήμα του ευρύτερου συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου.

**Κόστος πραγματικό:** είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των υστέρων, αφού δηλαδή έχει πραγματοποιηθεί. Για το λόγο αυτό ονομάζεται και ιστορικό κόστος. Το πραγματικό κόστος είναι η πιο γνωστή και συχνά χρησιμοποιούμενη κατηγορία κόστους. Αποτελεί τη βάση προσδιορισμού των πραγματικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων, και αυτό γίνεται μόνο αποδεκτό από τις φορολογικές αρχές για τον υπολογισμό των φορολογικών κερδών και την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Το πραγματικό (ή ιστορικό) κόστος χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των προγραμμάτων δράσεως των επιχειρήσεων, για την κατάρτιση του πρότυπου κόστους, για την αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων, και τέλος για την κατάρτιση του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως, Αποτελεσμάτων Χρήσεως και του Ισολογισμού.

Στα πλαίσια του σχεδιασμού της δραστηριότητας των επιχειρήσεων και του ελέγχου πραγματοποιήσεως των στόχων του σχεδίου, βραχυχρόνια, το πραγματικό κόστος πρέπει να προσδιορίζεται με τη μεγαλύτερη δυνατή επιμέλεια και ακρίβεια κατά βραχεία χρονικά διαστήματα όχι μεγαλύτερα του μηνός.

#### **5. Το κριτήριο της ενσωματώσεως ή μη ενσωματώσεως μιας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος**

Με κριτήριο την ενσωμάτωση ή τη μη ενσωμάτωση των δαπανών στο κόστος διακρίνουμε τις δαπάνες σε: (α) δαπάνες κοστολογήσιμες και (β) δαπάνες μη κοστολογήσιμες.

#### **6. Το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή της δραστηριότητας.**

Στην συνέχεια θα αναλύσουμε το άμεσο κόστος και την χρήση του στην λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

#### **Το άμεσο κόστος κατά τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων**

**Το άμεσο κόστος κατά την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων:** Πρέπει να διευκρινίσουμε ότι το άμεσο κόστος δεν ταυτίζεται με το μεταβλητό κόστος, επειδή το χαρακτηριστικό του γνώρισμα δεν είναι η συμπεριφορά του, σε σχέση με τις μεταβολές του όγκου δραστηριότητας ενός τμήματος, μιας υπηρεσίας και γενικότερα, μιας λειτουργικής υποδιαίρεσης της επιχείρησης, αλλά η διαδικασία ενσωμάτωσης του στο κόστος του τμήματος, της υπηρεσίας ή της λειτουργίας της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, μπορούμε να πούμε, ότι το άμεσο κόστος προσδιορίζεται με ακρίβεια, πραγματοποιείται για συγκεκριμένο τμήμα, υπηρεσία, λειτουργία, ή φορέα.

Παράδειγμα: Σ' ένα παραγωγικό τμήμα ο μισθός του διευθυντή και του προσωπικού που απασχολείται σε αυτό, οι αποσβέσεις των μηχανημάτων που χρησιμοποιεί το τμήμα, οι πρώτες ύλες και τα βοηθητικά υλικά που βιομηχανοποιούνται σ' αυτό, καθώς και οποιαδήποτε άλλη δαπάνη που πραγματοποιείται, στο τμήμα συνθέτουν το άμεσο κόστος του τμήματος. Εάν στο παραγωγικό τμήμα, παράγεται μόνο ένα προϊόν, τότε το κόστος του τμήματος αποτελεί και το άμεσο κόστος του προϊόντος.

Στην περίπτωση, που παράγονται περισσότερα προϊόντα, το άμεσο κόστος για κάθε ένα από αυτά τα προϊόντα, σχηματίζεται μόνο από τις δαπάνες, οι οποίες συνδέονται ή γίνονται αποκλειστικά για κάθε προϊόν χωριστά. Τέτοιου είδους δαπάνες, είναι τα άμεσα υλικά ( πρώτες ύλες), η άμεση εργασία καθώς και κάποια στοιχεία των ΓΒΕ ( ηλεκτρικό ρεύμα, νερό), τα οποία μπορούν να μετρηθούν και να συνδεθούν με άμεσα με το προϊόν.

Επειδή το άμεσο κόστος προσδιορίζεται εύκολα, είναι ακριβές και αξιόπιστο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Πριν όμως προχωρήσουμε στην ανάπτυξη του άμεσου κόστους για την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, θα πρέπει να διευκρινίσουμε ορισμένες έννοιες, οι οποίες συνδέονται με το άμεσο κόστος, όπως είναι το <<οριακό περιθώριο κέρδους>> και το <<άμεσο περιθώριο κέρδους>>.

### **Το οριακό περιθώριο και το άμεσο περιθώριο κέρδους**

**Ορισμός:** οριακό περιθώριο κέρδους ή απλά περιθώριο κέρδους, είναι η διαφορά η οποία προκύπτει αν από το έσοδο αφαιρέσουμε το μεταβλητό κόστος αυτού.

**Ορισμός:** άμεσο περιθώριο κέρδους είναι η διαφορά, η οποία προκύπτει αν από το έσοδο αφαιρέσουμε το άμεσο κόστος αυτού, ή αν από το οριακό περιθώριο κέρδους αφαιρέσουμε το άμεσο κόστος αυτού.

**Παράδειγμα :** Στον πίνακα που ακολουθεί, περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με το άμεσο κόστος και το άμεσο περιθώριο κέρδους και έχουν μεγάλη σημασία για επιχειρηματικές αποφάσεις ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης σε βραχυχρόνια βάση αλλά και σε μακροχρόνια περίοδο.

Στοιχεία δραστηριότητας του τμήματος Τ1 της επιχείρησης Α μηνός Μαρτίου		
Πωλήσεις 20000 * 3.000		60.000€
Μείον: μεταβλητό κόστος Παραγωγής πωληθέντων: 20.000 * 1.500	30.000€	
Μείον: μεταβλητό κόστος Διάθεσης	1.800€	<u>31.800€</u>
<b>Οριακό περιθώριο κέρδους</b>		
Μείον: άμεσο σταθερό κόστος: Παραγωγής Διαθέσεως	3.000€ 1.800€	<u>4.800€</u>
Άμεσο περιθώριο κέρδους		<u>23.400€</u>

### **Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του άμεσου λειτουργικού κόστους**

Τα βασικά χαρακτηριστικά του άμεσου λειτουργικού κόστους είναι τα εξής:

- + η πλήρης αυτοτέλεια των κατ' είδος δαπανών που το σχηματίζουν κατά την πορεία διαμορφώσεως τους.
- + η απόλυτη εξάρτηση του από την ύπαρξη και τη λειτουργία του συγκεκριμένου τμήματος, λειτουργίας ή δραστηριότητας, την οποία αφορά.
- + η δυνατότητα άμεσης σύνδεσης του με συγκεκριμένο φορέα ευθύνης, π.χ. του προϊσταμένου του τμήματος, στην εξουσία και τον έλεγχο του οποίου υπόκειται η διαμόρφωση του ολικού ύψους ή του μεταβλητού μέρους αυτού.
- + η δυνατότητα άμεσης συσχέτισης του με το πραγματικό ή με το υπολογιστικό έσοδο της συγκεκριμένης δραστηριότητας ή του τμήματος, με σκοπό την διαμόρφωση του άμεσου περιθωρίου ή αρνητικού αποτελέσματος.

Ο προσδιορισμός του άμεσου λειτουργικού κόστους δεν περιορίζεται μόνο στα τμήματα της παραγωγικής λειτουργίας και τις υποδιαιρέσεις του. Αντιθέτως, επεκτείνεται και καλύπτει ολόκληρο το πλέγμα της διοικητικής ή οργανωτικής δομής της επιχείρησης, όπως τις λειτουργίες διοίκησης, διάθεσης, έρευνας - ανάπτυξης και χρηματοδότησης και διαμορφώνεται τόσο από σταθερές όσο και από μεταβλητές δαπάνες. Η διαμόρφωση του άμεσου λειτουργικού κόστους ενώ δεν εμποδίζει την εξυπηρέτηση των βασικών στόχων λειτουργίας του ιδιαίτερα κατά την λήψη ορισμένων επιχειρηματικών αποφάσεων, εξασφαλίζει ταυτόχρονα πληροφορίες για το κόστος των τμημάτων και πέρα της παραγωγικής λειτουργίας για τον έλεγχο του

και τον προσδιορισμό της συμβολής τους, στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Το άμεσο λειτουργικό κόστος, ως σύνθεση σταθερών και μεταβλητών δαπανών της συγκεκριμένης λειτουργίας ή του τμήματος, διευκολύνει επίσης και τη λειτουργία του συστήματος κοστολόγησης με βάση δραστηριότητες ( activity base costing) και εξασφαλίζει τα στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τον προσδιορισμό τόσο του οριακού περιθωρίου κέρδους όσο και του άμεσου περιθωρίου κέρδους.

Με την σύνθεση του αυτή το άμεσο λειτουργικό κόστος χρησιμοποιείται για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων στρατηγικού και τακτικού χαρακτήρα, χάρη σε τρία χαρακτηριστικά του γνωρίσματα :

- ❖ την ευκολία προσδιορισμού του
- ❖ την ακρίβεια των μεγεθών του και συνεπώς την αξιοπιστία του
- ❖ και τέλος, την δυνατότητα λειτουργίας του σε ολόκληρη την επιχείρηση.

#### **Το άμεσο κόστος των τελικών φορέων, προϊόντων ή υπηρεσιών**

Το άμεσο κόστος των ενδιάμεσων ή τελικών φορέων - προϊόντων ή υπηρεσιών - αναπτάται υπό δυο μορφές ή περιπτώσεις:

- ❖ όταν το τμήμα παράγει μόνο ένα προϊόν ή υπηρεσία
- ❖ όταν το τμήμα παράγει περισσότερα προϊόντα ή υπηρεσίες.

**Στην πρώτη περίπτωση** το άμεσο κόστος του τελικού φορέα - του προϊόντος ή της υπηρεσίας - ταυτίζεται με το άμεσο κόστος του τμήματος που το παράγει και αναλύεται σε δαπάνες σταθερές και μεταβλητές όπως ακριβώς και το κόστος του τμήματος.

#### **Παράδειγμα:**

<b>Άμεσο κόστος τμήματος παραγωγής T1 μηνός Μαρτίου</b>		
<b>Άμεσο μεταβλητό κόστος</b>		
Άμεσα υλικά παραγωγής	100.000€	
Άμεση εργασία παραγωγής	50.000€	
Άμεσα μεταβλητά (ΓΒΕ)	25.000€	175.000€
<b>Άμεσο σταθερό κόστος (ΓΒΕ)</b>		
Αποσβέσεις εξοπλισμού	10.000€	
Μισθοί προσωπικού	5.000€	
Ασφάλιστρα εγκαταστάσεων	2.000€	
Λοιπά σταθερά (ΓΒΕ)	8.000€	25.000€
<b>Ολικό κόστος λειτουργίας τμημ.</b>		<b>200.000€</b>

Στο τμήμα παράγεται μόνο το προϊόν Π1. Κατά την διάρκεια του μήνα Μαρτίου, η παραγωγή του προϊόντος αυτού ανήλθε σε 50.000 μονάδες. Έτσι το άμεσο κόστος παραγωγής για το σύνολο των μονάδων που έχουν παραχθεί, διαμορφώνεται ως εξής:

<b>Άμεσο κόστος παραγωγής προϊόντος Π1 μηνός Μαρτίου</b>		
	<b>Ολικό άμεσο κόστος</b>	<b>Κόστος ανά μονάδα</b>
<b>Μεταβλητό άμεσο κόστος</b>		
Άμεσα υλικά	100.000€	2.000€
Άμεση εργασία	50.000€	1.000€
Άμεσα μεταβλητά ΓΒΕ	<u>25.000€</u>	<u>500€</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>175.000€</b>	<b>3.500€</b>
<b>Σταθερό άμεσο κόστος</b>		
Αποσβέσεις	10.000€	200€
Μισθοί	5.000€	100€
Ασφάλιστρα	2.000€	10€
Λοιπά ΓΒΕ	<u>8.000€</u>	<u>160€</u>
<b>Σύνολο</b>	<b><u>25.000€</u></b>	<b><u>500€</u></b>
<b>Ολικό κόστος για 50.000 μον.</b>	<b>200.000€</b>	<b>4.000€</b>

Στην περίπτωση αυτή, η πληροφορία για το πλήρες άμεσο κόστος στο επίπεδο του προϊόντος έχει μεγάλη αξία αφ' ενός της πληρότητας της και αφ' ετέρου της απόλυτης ακρίβειας του. Πρόκειται για ένα κόστος, το οποίο καλύπτει το μέγιστο



τμήμα του κόστους παραγωγής, πάνω από 80% και πρόκειται για ένα κόστος απόλυτης αξιοπιστίας.

Στο βαθμό που οι τεχνολογικές συνθήκες παραγωγής επιτρέπουν την διάσπαση της παραγωγικής λειτουργίας σε τμήματα, δραστηριότητες ή θέσεις κόστους όπου παράγεται ένα μόνο προϊόν, εξασφαλίζουμε ιδανικές συνθήκες λειτουργίας του συστήματος της κοστολόγησης ανά δραστηριότητα (activity base costing).

**Στην δεύτερη περίπτωση**, κατά την οποία, στο παραγωγικό τμήμα παράγονται περισσότερα του ενός προϊόντα ή υπηρεσίες, το άμεσο κόστος αυτών διαφέρει συνολικά από το άμεσο κόστος του παραγωγικού τμήματος και τείνει να ταυτιστεί με το άμεσο μεταβλητό κόστος του. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ενώ τα στοιχεία του μεταβλητού κόστους του τμήματος, ( πρώτες ύλες, άμεση εργασία, ηλεκτρικό ρεύμα, κ.λ.π.) μπορούν να συνδεθούν με κάθε προϊόν που παράγεται στο τμήμα χωριστά, τα σταθερά στοιχεία ( αποσβέσεις, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων, μισθοί, συντηρήσεις, κ.λ.π.) δεν συνδέονται με κάθε ένα προϊόν χωριστά αλλά συνδέονται με το σύνολο των προϊόντων του τμήματος και αποτελούν συνεπώς κόστος έμμεσο ως προς τα προϊόντα.

Παράδειγμα: Με βάση τα στοιχεία κόστους του παραπάνω πίνακα, και με υπόθεση ότι στο τμήμα παράγονται δυο προϊόντα, Π1 και Π2 των οποίων η παραγωγή κατά τον μήνα Μάρτιο είναι 20.000 μονάδες για το προϊόν Π1 και 30.000 μονάδες για το προϊόν Π2, το άμεσο κόστος αυτών διαμορφώνεται ως εξής, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι οι αναλώσεις των πρώτων υλών, η άμεση εργασία και τα μεταβλητά ΓΒΕ, διαμορφώθηκαν χωριστά για κάθε προϊόν:

<b>Άμεσο κόστος προϊόντων τμήματος T1 μηνός Μαρτίου</b>		
	<b>Προϊόν Π1</b>	<b>Προϊόν Π2</b>
Κόστος άμεσων υλικών	35.000€	65.000€
Κόστος άμεσης εργασίας	25.000€	25.000€
Κόστος ηλεκτρ. ρεύματος	7.500€	7.500€
Κόστος λιπαντικών	2.500€	2.500€
Ολικό άμεσο κόστος κατά προϊόν	70.000€	100.000€
Άμεσο κόστος κατά μονάδα προϊόντος		
Προϊόν Π1 70.000 / 20.000 =	3.500€	
Προϊόν Π2 100.000 / 30.000 =		3,333€

Τα **άμεσα υλικά κατά** προϊόν προσδιορίζονται εύκολα δεδομένου ότι η ανάλωση τους αναγράφεται στο Δελτίο εσωτερικής διακίνησης, το οποίο εκδίδεται όταν τα υλικά εξάγονται από την αποθήκη με προσδιορισμό το παραγωγικό τμήμα. Στο Δελτίο εσωτερικής διακίνησης αναγράφεται το είδος του υλικού, η ποσότητα και το προϊόν για το οποίο προορίζεται να αναλωθεί. Όταν η πρώτη ύλη χρησιμοποιείται και για τα δυο προϊόντα, το μίσθισμα στο κάθε ένα από αυτά γίνεται με μεγάλη ακρίβεια βάσει των τεχνικών προδιαγραφών.

Τα **άμεσα εργατικά** προσδιορίζονται επίσης εύκολα, με βάση ημερήσια δελτία απασχόλησης προσωπικού. Σε αυτά αναγράφεται ο χρόνος απασχόλησης κάθε εργαζομένου στο μηχάνημα, τη γραμμή παραγωγής ή την εγκατάσταση όπου παράγεται κάθε προϊόν. Με αυτό τον τρόπο, προσδιορίζουμε την απασχόληση κάθε εργαζομένου για κάθε προϊόν, με βάση συγκεκριμένο μήνα ή συγκεκριμένη περίοδο, και υπολογίζουμε το κόστος της άμεσης εργασίας γι' αυτά.

Το **ηλεκτρικό ρεύμα** και τα **λιπαντικά** των μηχανών προσδιορίζονται με βάση το χρόνο λειτουργίας τους, από τον οποίο και επηρεάζονται. Ο υπολογισμός του ποσού με το οποίο επιβαρύνεται κάθε προϊόν, καθορίζεται από τις ώρες απασχόλησης κάθε μηχανής για κάθε συγκεκριμένο προϊόν. Το ποσό που προκύπτει, δηλαδή το κόστος, του ρεύματος και των λιπαντικών για κάθε προϊόν είναι απολύτως ακριβές.

Από τα προηγούμενα παραδείγματα φαίνεται ότι, το άμεσο κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας δεν ταυτίζεται πάντοτε με το άμεσο κόστος του τμήματος στο οποίο παράγεται. Αυτό ισχύει όταν στο ίδιο παραγωγικό τμήμα, παράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα. Στην τελευταία περίπτωση, ένα μέρος από το άμεσο κόστος του τμήματος μετατρέπεται σε έμμεσο κόστος για το προϊόν. Όταν

συμβαίνει αυτό, το άμεσο κόστος παραγωγής των προϊόντων ταυτίζεται, συνήθως με το άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος στο οποίο παράγονται.

### **Επιχειρηματικές αποφάσεις που λαμβάνονται με βάση το άμεσο κόστος**

Η αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που λαμβάνονται στις επιχειρήσεις επηρεάζεται σημαντικά από τη δυνατότητα των ατόμων που παίρνουν τις αποφάσεις ( decision makers) και χρησιμοποιούν τις πληροφορίες με τη μορφή αριθμητικών δεδομένων, οι πληροφορίες δεν επηρεάζονται από τις μεταβλητές, οι οποίες βρίσκονται έξω από την περιοχή ελέγχου. Το κόστος είναι ένα από τα βασικότερα οικονομικά μεγέθη όπου στηρίζονται κατά την τελική διαμόρφωση τους οι επιχειρηματικές αποφάσεις.

Το κόστος όμως παρουσιάζει σοβαρές διακυμάνσεις είτε λόγω των εξωγενών παραγόντων, όπως είναι οι τιμές των στοιχείων του , είτε λόγω της μεθόδου που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του, είτε λόγω ενδογενών τεχνολογικών και οργανωτικών διαρθρώσεων της επιχείρησης. Οι εξωγενείς αιτίες υπάρχουν και δρουν ομοιόμορφα, ανεξάρτητα από την επιχείρηση και ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις και τους διοικητές. Από την άλλη, οι εσωτερικές συνθήκες, όπως είναι το σύστημα κοστολόγησης, η διαδικασία προσδιορισμού των ποσοτικών στοιχείων του κόστους κ.λ.π. , παρουσιάζουν διαφορές από επιχείρηση σε επιχείρηση και πολλές φορές οδηγούν σε σοβαρές διακυμάνσεις του κόστους.

Το γεγονός αυτό, δημιουργεί στα άτομα που παίρνουν τις αποφάσεις, σύγχυση και αποπροσανατολισμό, ενώ ταυτόχρονα τους στερεί ένα σημαντικό πλεονέκτημα που τους προσφέρει η πληροφορία ή η ασφαλής γνώση, ενός από τα δυο οικονομικά μεγέθη ( κόστος – έσοδο) στα οποία στηρίζονται οι λαμβανόμενες επιχειρηματικές αποφάσεις.

Συνεπώς, προκύπτει η ανάγκη να στηριχθεί ο διοικων σε ένα κόστος, το οποίο θα αναφέρεται στο προϊόν, θα έχει ομοιόμορφη σύνθεση και θα είναι απαλλαγμένο από κάθε έμμεση επιβάρυνση. Έτσι το κόστος, γίνεται συγκρίσιμο και μπορεί να αποτελέσει σταθερή βάση προσδιορισμού του οριακού περιθωρίου του κέρδους και του άμεσου περιθωρίου του κέρδους, ως πληροφοριακά στοιχεία για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Συμπερασματικά , το άμεσο κόστος του προϊόντος, είτε ταυτιζόμενο με το πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος όπου παράγεται, είτε ταυτιζόμενο με το άμεσο μεταβλητό κόστος αυτού, αποτελεί υψίστης σημασίας πληροφοριακό στοιχείο, το οποίο διευκολύνει τα διευθυντικά στελέχη στο έργο τους και ειδικά όταν πρόκειται να υπάρξει άμεση απάντηση και δράση από μέρους τους.

Για να μπορέσουμε να κατανοήσουμε την πρακτική χρησιμότητα του άμεσου κόστους κατά την λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων, πρέπει να διαχωρίσουμε τις αποφάσεις αυτές σε αποφάσεις τακτικού και αποφάσεις στρατηγικού χαρακτήρα.

### **Το άμεσο κόστος και οι αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα**

Οι αποφάσεις τακτικού χαρακτήρα, λαμβάνονται στα πλαίσια του βραχυπρόθεσμου σχεδιασμού και της βραχυχρόνιας δραστηριότητας της επιχείρησης. Αφορούν κυρίως, αποφάσεις κατάρτισης ετήσιου προγράμματος δράσης και παρακολούθησης της εκτέλεσης του με την χρησιμοποίηση του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου ( budgetary control). Στη συνέχεια, παραθέτουμε μερικές από τις αποφάσεις:

#### **Α. Η κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών κόστους κατά τη λειτουργική υποδιαίρεση( κατά κέντρο) της επιχείρησης**

Στα πλαίσια του βραχυχρόνιου ( ετήσιου) προγραμματισμού της δραστηριότητας των επιχειρήσεων καθορίζεται για κάθε τμήμα, υπηρεσία, λειτουργία, οργανωτική μονάδα και γενικότερα για κάθε κέντρο κόστους, ο **ελαστικός προϋπολογισμός δαπανών**, της λειτουργίας ( π.χ. του τμήματος) για την προϋπολογιστική περίοδο ( π.χ. για μια διαχειριστική χρήση). Ο ελαστικός προϋπολογισμός αναφέρεται στην προϋπολογιστική περίοδο, τη διαχειριστική χρήση, στον όγκο απασχόλησης του τμήματος, μετρούμενο σε μονάδες παραγωγής, ή σε ώρες λειτουργίας του εξοπλισμού , ή σε ώρες άμεσης εργασίας, ή σε μονάδες αναλώσιμης πρώτης ύλης, κ.λ.π. καθώς επίσης και στο κόστος το οποίο διακρίνεται σε σταθερό και μεταβλητό. Το κόστος αυτό ονομάζεται πλήρες κόστος του παραγωγικού τμήματος ή της παραγωγικής ή άλλης δραστηριότητας, το οποίο είναι διαχωρισμένο στο άμεσο σταθερό κόστος και στο άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος.

**Υπόδειγμα ελαστικού προϋπολογισμού:**

<b>Ελαστικός προϋπολογισμός δαπανών του τμήματος</b>			
<b>Προϋπολογιστική περίοδος 1/1-31/12.....</b>			
<b>Προϋπολογιστική απασχόληση: παραγωγή προϊόντος Π1</b>			
<b>Είδος δαπάνης</b>	<b>Ολικό σταθερό ποσό</b>	<b>Μεταβλητό ποσό ανά μονάδα</b>	<b>Ολικό ποσό δαπάνης</b>
Άμεσα υλικά		2.000	200.000
Άμεσα εργατικά		1.000	100.000
ΓΒΕ			
- Έμμεση εργασία	40.000	-	40.000
- Αναλώσιμα υλικά	10.000	100	20.000
- Αποσβέσεις εξοπλισμού	60.000	-	60.000
- Ασφάλιστρα εξοπλισμού	500.000	-	500.000
- Ηλεκτρική ενέργεια	10.000	400	50.000
- Συντηρήσεις-επισκευές	10.000	100	20.000
- Νερό		100	10.000
- Καύσιμα		200	20.000
- Λοιπά ΓΒΕ	9.500	-	9.500
<b>Σύνολα</b>	<b>140.000</b>	<b>3.900</b>	<b>530.000</b>
<b>Κόστος ανά μονάδα προϊόντος</b>			
Σταθερό μέρος ( 140.000 / 100.0000 = 140			
Μεταβλητό μέρος = 390			
Ολικό άμεσο κόστος μονάδας = 530			

Με την κατάρτιση του ελαστικού προϋπολογισμού δαπανών κατά τμήμα, λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους, η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί με πολύ γρήγορο τρόπο και χωρίς καμία δυσκολία να προσδιορίσει το κόστος του προϊόντος, το οποίο παράγεται στο συγκεκριμένο τμήμα, σε οποιοδήποτε επίπεδο δραστηριότητας, με βάση δυο αριθμητικές πράξεις, οι οποίες είναι οι ακόλουθες: (α) διαιρώντας το ολικό άμεσο σταθερό κόστος του τμήματος με τις μονάδες παραγωγής και (β) προσθέτοντας στο πηλίκιο το ανά μονάδα κόστος. Έτσι στην περίπτωση, του παραπάνω παραδείγματος, στο τμήμα της επιχείρησης, το ολικό άμεσο κόστος παραγωγής της μονάδας του προϊόντος Π1, σε επίπεδο απασχόλησης 80.000 μονάδων, ανέρχεται σε 5.650€ ( δηλαδή : συνολικό ολικό σταθερό κόστος / ολικό άμεσο κόστος παραγωγής = 140.000 / 80.000 = 1.750 + 3900 ( μεταβλητό ποσό ανά μονάδα) = 5.650€. Με αυτό τον τρόπο, η επιχείρηση μπορεί να υπολογίσει το κόστος του προϊόντος.

Η πληροφορία αυτή, επιτρέπει στην επιχείρηση να ασκεί ευέλικτη και αποτελεσματική τιμολογιακή πολιτική, γνωρίζοντας το κατώτατο όριο τιμής στο οποίο μπορεί να φθάσει. Το όριο αυτό είναι το ανά μονάδα ολικό μεταβλητό κόστος του προϊόντος. Ο προσδιορισμός, αυτού του κόστους, γίνεται με την προσθήκη στο ανά μονάδα μεταβλητό κόστος παραγωγής και του ανά μονάδα μεταβλητού κόστους διάθεσης, όπως μεγέθη αυτά προκύπτουν από τους αντίστοιχους ελαστικούς προϋπολογισμούς κόστους των τμημάτων παραγωγής και πωλήσεων.

**B. Ο έλεγχος του πραγματικού κόστους με βάση τον ελαστικό προϋπολογισμό του τμήματος**

Για να είναι αποτελεσματικός ο έλεγχος του κόστους, πρέπει να στηρίζεται στην ύπαρξη του τριπτύχου << Εξουσία - Αρμοδιότητα - Ευθύνη >>. Το πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος ή της λειτουργίας δημιουργεί, για τον αρμόδιο Διευθυντή ή Τμηματάρχη, την ευθύνη να μην αποκλίνει από τον προϋπολογισμό του, με τον όρο ότι του έχει χορηγηθεί η εξουσία να αποφασίζει γι' αυτό. Συνεπώς, ο υπεύθυνος της οργανωτικής μονάδας, ελέγχεται για το κόστος της, αν όχι για το συνολικό, οπωσδήποτε για το μεταβλητό. Πρόκειται για το άμεσο ολικό ή το άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος ή της λειτουργίας. Ο έλεγχος που γίνεται, στηρίζεται στον αντίστοιχο ελαστικό προϋπολογισμό του άμεσου κόστους του τμήματος, του οποίου τα δεδομένα συγκρίνονται με τα δεδομένα του πραγματικού κόστους. Από αυτή την σύγκριση, προκύπτουν διαφορές, οι οποίες ονομάζονται αποκλίσεις και οι οποίες

αιτιολογούνται και λαμβάνονται μέτρα για την εξάλειψη των αιτιών που τις προκαλούν, εφόσον αυτές είναι αρνητικές.

#### **Γ. Η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής με βάση το άμεσο κόστος**

Ο ακριβής προσδιορισμός του ολικού άμεσου κόστους του προϊόντος, εξασφαλίζει στον Διευθυντή μιας μικρής επιχείρησης, σαφή προσανατολισμό για την άσκηση αποτελεσματικής τιμολογιακής πολιτικής έναντι μιας μεγάλης επιχείρησης του ίδιου κλάδου. Η μεγάλη επιχείρηση επιτυγχάνει κατά κανόνα μικρότερο ολικό άμεσο κόστος του προϊόντος σε σχέση με την μικρή επιχείρηση, και αυτό συμβαίνει λόγω των χαμηλότερων τιμών προμήθειας των πρώτων και λόγω της αυξημένης παραγωγικότητας της άμεσου εργασίας. Έχει όμως, αυξημένα σταθερά έξοδα να καλύψει και για το λόγο αυτό σπάνια προβαίνει στην μείωση των τιμών των πωλήσεων στο επίπεδο του άμεσου μεταβλητού κόστους του προϊόντος.

Στα πλαίσια αυτά, περισσότερο ευέλικτη αλλά και ασφαλής στην λήψη αποφάσεων, είναι η επιχείρηση, ανεξάρτητα αν είναι μεγάλη ή μικρή, εκείνη που γνωρίζει καλύτερα και ακριβέστερα το άμεσο ολικό κόστος παραγωγής καθώς και το άμεσο ολικό μεταβλητό κόστος του πωληθέντος προϊόντος. Μόνο η ακριβής και αξιόπιστη πληροφόρηση, σχετικά με το άμεσο κόστος, επιτρέπει στο άτομο που διοικεί να λαμβάνει με ακρίβεια αποφάσεις αντιμετώπισης του ανταγωνισμού, επειδή έτσι μπορεί να γνωρίζει ως ποιο σημείο μπορεί να φθάσει, π.χ. στη μείωση των τιμών, και έτσι θα μπορέσει να υπολογίσει με ακρίβεια το μέγεθος της οικονομικής θυσίας που θα προκύψει από τη λήψη της συγκεκριμένης επιχειρηματικής απόφασης.

Όταν γνωρίζουμε το ολικό άμεσο μεταβλητό κόστος, είμαστε σε θέση να εκτιμήσουμε ορθότερα την ασκούμενη πολιτική των τιμών του ανταγωνισμού και να εξακριβώσουμε τις πραγματικές προθέσεις και τους στόχους, οι οποίοι κρύβονται πίσω από την ακολουθούμενη συγκεκριμένη συμπεριφορά του. Επίσης μπορούμε να δοκιμάσουμε τις προθέσεις του ανταγωνισμού μειώνοντας σταδιακά τις τιμές ως το κατώτερο όριο, το οποίο είναι στο πρώτο στάδιο το ολικό άμεσο κόστος και στο δεύτερο στάδιο το ολικό άμεσο μεταβλητό κόστος.

#### **Δ. Ο καθορισμός τιμής πώλησης νεοπαραγόμενου είδους**

Η απόφαση για τον καθορισμό της τιμής πώλησης ενός νέου προϊόντος, επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες, όμως βρίσκεται κάτω από δυο προϋποθέσεις και περιορισμούς. Αυτές οι προϋποθέσεις και περιορισμοί είναι οι εξής: (α) η ταχύτητα στη λήψη αποφάσεων και (β) ικανοποιητική προσέγγιση του πραγματικού κόστους, προς την τιμολόγηση του προϊόντος.

Και οι δυο προϋποθέσεις καλύπτονται ικανοποιητικά από το άμεσο κόστος, ο προσδιορισμός του οποίου γίνεται πολύ εύκολα και γρήγορα, εξασφαλίζοντας στη διοίκηση της επιχείρησης τη δυνατότητα να προσφέρει γρήγορα και σε ορισμένες περιπτώσεις αιφνιδιαστικά στην αγορά το νέο προϊόν, στη συγκεκριμένη τιμή, η οποία επιτρέπει την ταχύτερη λήψη παραγγελιών, που είναι και ο βασικός στόχος του νεοπαραγόμενου προϊόντος. Η ταχύτητα του προσδιορισμού του άμεσου κόστους δεν βρίσκεται σε αντιστοιχία με τη άλλη βασική προϋπόθεση που είναι η ακρίβεια υπολογισμού του μεγέθους. Το πλεονέκτημα που έχει το άμεσο κόστος, είναι ότι μπορεί να προσδιορισθεί εύκολα. Τα στοιχεία που το διαμορφώνουν, δηλαδή, άμεσα υλικά, άμεση εργασία, ΓΒΕ του τμήματος, μπορούν να μετρηθούν πολύ εύκολα, ελέγχονται με ακρίβεια και υπολογίζονται με βάση και τον ελαστικό προϋπολογισμό δαπανών του τμήματος, στο οποίο παράγεται το νέο προϊόν με ικανοποιητική ακρίβεια.

Έτσι, η διοίκηση της επιχείρησης αποκτάει ένα σημαντικό δεδομένο που την διευκολύνει να πάρει ορθή απόφαση τιμολόγησης του νέου προϊόντος, εφόσον πρώτα λάβει υπόψη και άλλους παράγοντες όπως είναι οι ανάγκες τις οποίες προορίζεται να καλύψει το νέο προϊόν, οι τιμές των υποκατάστατων προϊόντων ή των έμμεσων ανταγωνιστικών ειδών.

#### **Ε. Η προώθηση των πωλήσεων των προϊόντων ή των ομάδων αυτών με βάση το περιθώριο κέρδους αντί του μικτού κέρδους**

Το άμεσο λειτουργικό κόστος, δηλαδή το κόστος κατά παραγωγικό τμήμα ή άλλη οργανωτική υποδιαίρεση της επιχείρησης, αποτελείται από δαπάνες άμεσες μεταβλητές

και από δαπάνες άμεσες σταθερές. Κάθε μια από αυτές τις δυο κατηγορίες δαπανών αναλύεται ως εξής:

**Άμεσες μεταβλητές δαπάνες:**

- 1) τα άμεσα υλικά ( πρώτες ύλες)
- 2) τα άμεσα εργατικά
- 3) τα άμεσα μεταβλητά ΓΒΕ ( νερό, ηλεκτρικό ρεύμα).

**Άμεσες σταθερές δαπάνες:**

- 1) μισθοί προσωπικού του τμήματος
- 2) αποσβέσεις παγίων του τμήματος
- 3) αμοιβές τρίτων πάγιες που αφορούν το τμήμα ( πρόκειται για τα έμμεσα ΓΒΕ του τμήματος).

Αν το παραγωγικό τμήμα ή άλλη οργανωτική μονάδα της επιχείρησης χρησιμοποιεί για την λειτουργία της, υπηρεσίες ή έργο άλλων τμημάτων, το έργο αυτό πρέπει να αποτιμάται με ακρίβεια, να προσδιορίζεται το κόστος και να χρεώνεται στο άμεσο μεταβλητό κόστος δηλαδή ( στα άμεσα μεταβλητά ΓΒΕ). Το άμεσο κόστος του τμήματος δεν επιβαρύνεται και δεν περιλαμβάνει δαπάνες άλλων τμημάτων, οι οποίες προκύπτουν από την κατανομή, με τη χρησιμοποίηση διάφορων κριτηρίων, π.χ. γενικές δαπάνες του εργοστασίου, δαπάνες τμημάτων που προσφέρουν έργο γενικής φύσεως όπως π.χ. του τμήματος προγραμματισμού, του τμήματος κοστολόγησης, του χημείου, του σχεδιαστήριου, κ.λ.π.

Το κόστος των παραπάνω τμημάτων ή υπηρεσιών που αναφέραμε κατανέμεται και επιβαρύνει το κόστος των κύριων παραγωγικών τμημάτων, όπου παράγονται τα προϊόντα και οι υπηρεσίες, με σκοπό τον προσδιορισμό του ολικού πραγματικού κόστους του παραγωγικού τμήματος, άμεσου και έμμεσου, το οποίο στη συνέχεια καταλογίζεται στους τελικούς φορείς, τα παραγόμενα προϊόντα ή τις υπηρεσίες. Το έμμεσο κόστος το οποίο προκύπτει από την κατανομή, είναι στο σύνολο του ή κατά το μέγιστο τμήμα, κόστος σταθερό.

Όταν σε ένα παραγωγικό τμήμα παράγεται μόνο ένα προϊόν, το ολικό άμεσο κόστος του τμήματος, σταθερό και μεταβλητό καταλογίζεται και επιβαρύνει το κόστος του παραγόμενου μοναδικού προϊόντος. Σε αυτή την περίπτωση, το ολικό άμεσο κόστος του τμήματος ταυτίζεται με το ολικό άμεσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος. Όταν συμβαίνει αυτό, η μέτρηση της αποδοτικότητας του παραγωγικού τμήματος και γενικά της οργανωτικής μονάδας πρέπει να στηρίζεται πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος και του προϊόντος. Το κόστος αυτό, συγκρίνεται με το αντίστοιχο έσοδο και οδηγεί στον προσδιορισμό του αποτελέσματος του τμήματος και του προϊόντος. Η διαφορά που προκύπτει από αυτή τη σύγκριση, δηλαδή το κέρδος, εκφράζει την αποδοτικότητα του τμήματος καθώς επίσης και τη συμβολή του στην κάλυψη του γενικού σταθερού κόστους και τη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Επειδή, το άμεσο κόστος του τμήματος, σταθερό και μεταβλητό, κατά την παραγωγή ενός προϊόντος, βρίσκεται κάτω από τον πλήρη έλεγχο του επικεφαλής του τμήματος - του Διευθυντή, το πλήρες άμεσο κόστος του τμήματος ή της οργανωτικής μονάδας αποτελεί τη βάση λειτουργίας του συστήματος της λογιστικής ευθύνης.

Αν όμως στο παραγωγικό τμήμα παράγονται περισσότερα από ένα προϊόντα ή αν το προϊόν διέρχεται, για να ολοκληρωθεί η παραγωγή του από περισσότερα παραγωγικά τμήματα, εμφανίζεται θέμα προσδιορισμού της αποδοτικότητας, ή θέμα προσδιορισμού του βαθμού της κερδοφορίας του προϊόντος. Με βάση το βαθμό κερδοφορίας, η διοίκηση της επιχείρησης, λαμβάνει αποφάσεις προώθησης των προϊόντων που εμφανίζουν τη μεγαλύτερη αποδοτικότητα. Δηλαδή τα προϊόντα αυτά, έχουν μεγαλύτερο συντελεστή κέρδους από άλλα προϊόντα ή ομάδες προϊόντων. Στην περίπτωση αυτή, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει να χρησιμοποιείται το πλήρες άμεσο μεταβλητό κόστος το οποίο σχηματίζεται, κατά κύριο λόγο ή και αποκλειστικά, από το άμεσο μεταβλητό κόστος παραγωγής προσαυξημένο με το άμεσο μεταβλητό κόστος διαθέσεως. Το κόστος αυτό, συγκρίνεται με το αντίστοιχο έσοδο και η θετική διαφορά που προκύπτει, αντιπροσωπεύει το περιθώριο κέρδους

του προϊόντος ή της ομάδας προϊόντων. Στη συνέχεια παραθέτουμε ένα παράδειγμα για τον τρόπο προσδιορισμού του περιθωρίου κέρδους ενός προϊόντος.

#### Παράδειγμα:

<b>Προσδιορισμός περιθωρίου κέρδους προϊόντος Π1</b>		
Έσοδα από πωλήσεις προϊόντος μονάδες 10.000 * 1.000		10.000€
Μείον : άμεσο μεταβλητό κόστος εσόδου:		
- Άμεσο μεταβλητό κόστος παραγωγής	4.000€	
- Άμεσο μεταβλητό κόστος διαθέσεως	1.000€	5.000€
<b>Περιθώριο κέρδους(50% επί του εσόδου)</b>		<b>5.000€</b>

Το περιθώριο κέρδους διαφέρει από το μικτό κέρδος, το οποίο προσδιορίζεται και χρησιμοποιείται κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων των αποτελεσμάτων και του ισολογισμού σε τριμηνιαία και ετήσια βάση, σύμφωνα με το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο. Η διαφορά των μεγεθών περιθωρίου κέρδους και μικτού κέρδους, οφείλεται στη διαφορετική σύνθεση του κόστους, το οποίο αφαιρείται από το έσοδο για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

#### Παράδειγμα:

<b>Προσδιορισμός μικτού κέρδους προϊόντος Π1</b>		
Έσοδα από πωλήσεις προϊόντος μονάδες 10.000 * 1.000		10.000€
Μείον:κόστος πωληθέντων:		
- κόστος παραγωγής μονάδες 10.000 * 600	6.000€	
- Άμεσα έξοδα πωλήσεων μονάδες 10.000 * 150	1.500€	7.500€
<b>Μικτό αποτέλεσμα (25% επί εσόδου)</b>		<b>2.500€</b>

Στη συνέχεια ακολουθούν δυο πίνακες, στους οποίους παρουσιάζεται μια τυπική διάρθρωση του κόστους και των αποτελεσμάτων, κατά βασικές ομάδες προϊόντων, μιας βιομηχανικής επιχείρησης με τις δυο μορφές, την κλασική και την σύγχρονη. Από την σύγχρονη μορφή, προκύπτουν ενδιαφέρουσες επισημάνσεις, χρήσιμες για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων προώθησης των κερδοφόρων προϊόντων ή ομάδων προϊόντων, με κριτήριο την συμβολή τους στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος.

#### Παράδειγμα 1:

<b>Πίνακας 1ος</b>						
<b>Διάρθρωση μικτού και καθαρού αποτελέσματος κατά κλάδο δραστηριότητας</b>						
<b>Ομάδες προϊόντων</b>	<b>Έσοδα από πωλήσεις</b>	<b>Κόστος παραγωγής πωληθέντων</b>	<b>Μικτό αποτέλεσμα</b>	<b>Ποσοστό επί των εσόδων</b>	<b>Έξοδα διοικήσεως - διαθέσεως</b>	<b>Τελικό καθαρό αποτέλεσμα</b>
Ομάδα Α	271.740	131.345	140.395	51.67%	92.468	47.927
Ομάδα Β	35.857	23.107	12.750	35.56%	10.043	2.707
Ομάδα Γ	120.340	74.803	45.537	37.84%	41.594	3.943
Ομάδα Δ	187.327	155.187	32.140	17.165%	49.185	(17.045)
Ομάδα Ε	31.301	22.774	8.827	27.935%	7.622	1.205
Ομάδα ΣΤ	3.538	6.636	(3.098)	-	846	(3.944)
Ομάδα Ζ	24.740	22.416	2.324	9.39%	-	2.324
<b>Σύνολα</b>	<b>675.143</b>	<b>436.268</b>	<b>238.875</b>	<b>35,38%</b>	<b>201.758</b>	<b>37.117</b>

Ο πρώτος πίνακας παρουσιάζει την κλασική διαδικασία σχηματισμού του κόστους και του μικτού αποτελέσματος που ακολουθείται πρακτικά και εναρμονίζεται με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Στον πίνακα δεν γίνεται ανάλυση του κόστους σε άμεσο και έμμεσο, σε σταθερό και μεταβλητό, ούτε εμφανίζεται αυτό κατά στάδιο ή φάση διαμόρφωσης του. Συνέπεια αυτού του γεγονότος, είναι ο προσδιοριζόμενος συντελεστής μικτού αποτελέσματος επί του εσόδου, ο οποίος δεν εκφράζει την αποδοτικότητα του προϊόντος ή της ομάδας προϊόντων που αντιστοιχούν σε

διακεκριμένους κλάδους εκμεταλλεύσεως, ούτε την συμβολή τους στο ολικό αποτέλεσμα της επιχείρησης.

## Παράδειγμα 2:

Πίνακας 2ος						
Διάρθρωση περιθωρίου κέρδους και καθαρού αποτελέσματος κατά κλάδο δραστηριότητας						
Ομάδες προϊόντων	Έσοδα από πωλήσεις	Μεταβλητό κόστος πωληθέντων	Περιθώριο κέρδους	Ποσοστό επί των εσόδων	Σταθερό κόστος πωληθέντων	Τελικό καθαρό αποτέλεσμα
Ομάδα Α	271.740	154.895	116.845	43%	68.918	74.927
Ομάδα Β	35.857	24.538	11.319	31.56%	8.612	2.707
Ομάδα Γ	120.340	83.792	36.548	30.37%	32.605	3.943
Ομάδα Δ	187.327	147.864	39.463	21.06%	56.508	(17.045)
Ομάδα Ε	31.301	20.991	10.610	33.57%	9.505	1.205
Ομάδα ΣΤ	3.538	3.417	121	3.41%	4.065	(3.944)
Ομάδα Ζ	24.740	20.716	4.024	16.26%	1.700	2.324
Σύνολα	<b>675.143</b>	<b>456.213</b>	<b>218.930</b>	<b>32.43%</b>	<b>181.813</b>	<b>37.117</b>

Ο δεύτερος πίνακας εμφανίζει τα ίδια στοιχεία κόστους - εσόδων, με διαφορετική όμως διάρθρωση. Το κόστος εσόδου αναλύεται κατά λειτουργία - παραγωγή - διάθεση - διοίκηση, σε άμεσο και έμμεσο, σταθερό και μεταβλητό. Επίσης το αποτέλεσμα αναλύεται κατά στάδια σχηματισμού. Με αυτό το τρόπο, μπορούμε να διαπιστώσουμε την συμβολή κάθε ομάδας προϊόντων στην κάλυψη του ολικού σταθερού κόστους και στη διαμόρφωση του τελικού καθαρού αποτελέσματος. Έτσι η διοίκηση της επιχείρησης, μπορεί να στηριχθεί στα δεδομένα του πίνακα και στους συντελεστές για τη διαμόρφωση τους.

Ο προσδιορισμός του άμεσου μεταβλητού κόστους είναι πολύ εφικτός. Οι ποσοτικές αναλώσεις, π.χ. των άμεσων υλικών κατά μονάδα προϊόντος, μπορούν να προσδιορισθούν με μεγάλη ακρίβεια. Όπως επίσης οι αποδόσεις της άμεσης εργασίας, καθώς επίσης και τα ποσοτικά μεγέθη των λοιπών στοιχείων του άμεσου κόστους, όπως είναι το ηλεκτρικό ρεύμα, το νερό, τα καύσιμα, τα ανταλλακτικά, τα οποία είναι μετρήσιμα μεγέθη.

Η δυνατότητα προκαθορισμού των ποσοτικών στοιχείων του άμεσου κόστους εξασφαλίζει στο άτομο που θα λάβει την απόφαση μια πολύ σημαντική πληροφορία, όσον αφορά το ανταγωνιστικό περιβάλλον. Εφ' όσον η τεχνολογία που χρησιμοποιείται είναι η ίδια και οι κλίμακες παραγωγής επίσης. Με άλλα λόγια το ποσοτικό άμεσο κόστος δεν πρέπει ουσιαστικά να διαφέρει από επιχείρηση σε επιχείρηση.

Οι οποιοσδήποτε διαφορές προκύψουν θα οφείλονται σε δυο παράγοντες και είναι οι εξής:

- A) στο επίπεδο εξειδίκευσης του προσωπικού, και
- B) στο βαθμό της εσωτερικής οργάνωσης της επιχείρησης.

Και οι δυο, αυτοί παράγοντες είναι ελεγχόμενοι, μπορούν να επηρεασθούν και να συνδεθούν οπωσδήποτε με τις τιμές των στοιχείων του άμεσου κόστους. Όμως είναι απαραίτητο, οι δραστηριότητες και οι αποφάσεις αυτής της κατηγορίας να εντάσσονται σε μακροχρόνια σχέδια, προγράμματα και υπολογισμούς. Η δημιουργία αυτών των σχεδίων συνιστά στην ουσία, τη λήψη και την πραγματοποίηση αποφάσεων στρατηγικού χαρακτήρα. Οι αποφάσεις αυτές θέτουν στρατηγικούς στόχους για πραγματοποίηση. Ένας από αυτούς τους στόχους είναι το αποτέλεσμα, δηλαδή η διαφορά μεταξύ των εσόδων και του κόστους αυτών. **Όμως σε ποιο κόστος αναφερόμαστε;**

Όταν σχεδιάζεται η λήψη μιας απόφασης της οποίας τα αποτελέσματα, αναμένεται να εκδηλωθούν κατά την διάρκεια μιας πενταετίας, οι σχετικές εκτιμήσεις θα πρέπει να καλύψουν αυτή την περίοδο. Οι προβλέψεις θα επικεντρωθούν στα δυο βασικά οικονομικά μεγέθη: τα **έσοδα και το κόστος τους**.

Ο προϋπολογισμός των εσόδων θα πρέπει να στηριχθεί αναγκαστικά στα δεδομένα της αγοράς, όπως είναι ο ανταγωνισμός, οι τιμές, η ποιότητα, η ταχύτητα και η επάρκεια εξυπηρέτησης των πελατών ( ζήτηση). Υποθέτοντας ότι η επιχείρηση επιτυγχάνει την ίδια ποιότητα προϊόντος, οι υπόλοιποι παράγοντες που ισχύουν

γενικά για όλο το σύστημα της προσφοράς, επιτρέπουν ασφαλή πρόβλεψη για το ύψος των εσόδων που θα πραγματοποιηθούν κατά τη διάρκεια της πενταετίας.

Όσον αφορά τις τιμές που διαμορφώνουν τα έσοδα, σε καθεστώς πλήρους ανταγωνιστικής αγοράς, επηρεάζονται από παράγοντες, οι οποίοι βρίσκονται έξω από τον έλεγχο της επιχείρησης και ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις.

Το κόστος του εσόδου αποτελεί την άλλη μεταβλητή, η οποία επηρεάζει την απόφαση υλοποίησης των σχεδιαζόμενων στρατηγικών στόχων της επιχείρησης.

Όπως ήδη έχουμε αναφέρει, το κόστος αποτελείται από δυο βασικές κατηγορίες δαπανών, τις σταθερές δαπάνες για τον μακροχρόνιο προϋπολογισμό και τις μεταβλητές ή άμεσες δαπάνες, για τον ποσοτικό προϋπολογισμό. Οι τιμές των ποσοτικών μεγεθών των άμεσων δαπανών διαφέρουν και σε ορισμένες περιπτώσεις σημαντικά, ιδίως μεταξύ των ανταγωνιστικών επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες. Το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει, επίσης τις τιμές ορισμένων στοιχείων του άμεσου κόστους, όπως είναι τα άμεσα υλικά και αυτό συμβαίνει εξαιτίας της ποσοτικής κλίμακας των αγορών τους. Οι τιμές της άμεσης εργασίας διαφέρουν ανάλογα με το επίπεδο ανάπτυξης της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση και ανάλογα με το βαθμό εξειδίκευσης των απασχολούμενων σε αυτή. Οι διαφορές όμως αυτές εξουδετερώνονται κατά το μεγαλύτερο ποσοστό από τις διαφορές στην απόδοση των εργαζομένων. Και τέλος, οι τιμές των άλλων στοιχείων του άμεσου κόστους όπως είναι το κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος, το κόστος του νερού, κ.λ.π. επηρεάζουν την διαμόρφωση του άμεσου κόστους, ανάλογα με την ποσοστιαία συμμετοχή τους στο σχηματισμό.

Όμως αυτές οι διαφορές είναι δυνατό να σταθμισθούν με μεγάλη προσέγγιση και έτσι μπορούμε να οδηγηθούμε στον προσδιορισμό του ύψους του άμεσου κόστους, με ικανοποιητική ακρίβεια, κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτει η απόφαση του στρατηγικού σχεδιασμού, π.χ. της πενταετίας.

Βεβαίως, τίθεται το ερώτημα κατά πόσο το προσδιοριζόμενο κόστος σε δεδομένη στιγμή μπορεί να χρησιμοποιηθεί για αποφάσεις του μακροχρόνιου προγραμματισμού της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Προηγούμενες, αναφέραμε ότι τα ποσοτικά στοιχεία του άμεσου κόστους είναι σχεδόν τα ίδια, με ορισμένες όμως προϋποθέσεις, για όλες τις επιχειρήσεις που παράγουν το ίδιο προϊόν. Συνεπώς, εφ' όσον η τεχνολογία που χρησιμοποιείται παραμένει ίδια για μακροχρόνια περίοδο, το ποσοτικό άμεσο κόστος, το οποίο έχει προσδιορισθεί θα ισχύει επίσης για μακρά χρονική περίοδο. Αλλά και αν υποθέσουμε ότι η τεχνολογία μεταβάλλεται, η επιχείρηση οφείλει και μπορεί να χρησιμοποιήσει την τεχνολογία αφού πρώτα προσαρμόσει τα ποσοτικά κοστολογικά μεγέθη στις νέες τεχνολογικές συνθήκες που έχουν δημιουργηθεί.

Το μόνο πρόβλημα που απομένει είναι οι νέες τιμές των στοιχείων του άμεσου κόστους. Είναι γνωστό ότι το επίπεδο των τιμών μεταβάλλεται σχεδόν πάντα μακροχρόνια. Όμως οι μεταβολές αφορούν τόσο τα στοιχεία κόστους του προϊόντος όσο και το ίδιο προϊόν, έτσι ώστε η διαφορά που αρχικά προσδιορίστηκε μεταξύ του εσόδου και του μεταβλητού κόστους να διατηρείται σχεδόν ίδια μακροχρόνια.

Από την προηγούμενη ανάλυση, διαπιστώνουμε, ότι το άμεσο μεταβλητό κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί με μεγάλη επιτυχία για τη λήψη αποφάσεων μακροχρόνιου προγραμματισμού της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Ιδιαίτερης σημασίας πρόβλημα είναι η συγκριτική μελέτη του διαμορφωμένου άμεσου μεταβλητού κόστους σε σχέση με το μέγεθος της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία επηρεάζει τις αποφάσεις μεσομακροπρόθεσμου χαρακτήρα. Θεωρητικά μπορεί να γίνει δεκτό ότι το ύψος του άμεσου μεταβλητού κόστους διαμορφώνεται κατά τρόπο φθίνοντα όσο ανεβαίνουμε την κλίμακα του επιχειρηματικού μεγέθους.

Η διαμόρφωση ευνοϊκότερου άμεσου μεταβλητού κόστους στις μεγάλες μονάδες και όχι στις μικρές, οφείλεται στους εξής παράγοντες:

- a) μειωμένο κόστος βιομηχανοποιούμενων πρώτων και βοηθητικών υλών λόγω ευνοϊκότερων τιμών αγοράς και μικρότερου κόστους πραγματοποίησης αγοράς και εσωτερικών διακινήσεων.
- b) Αυξημένη απόδοση της άμεσης εργασίας λόγω ανώτερου επιπέδου ειδίκευσης και μεγαλύτερης εμπειρίας του προσωπικού από την μακρόχρονη παραμονή στην μεγάλη μονάδα σε αντίθεση με τη μικρή.
- c) Ανώτερη απόδοση του εξοπλισμού λόγω καλύτερης συντήρησης και εγονομίας των χωρών.
- d) Βελτιωμένο συντελεστή ωφέλιμου χρόνου λειτουργίας του εξοπλισμού λόγω καλύτερης οργάνωσης και επάρκειας της ροής υλικών.



Αν στους παραπάνω παράγοντες διαμόρφωσης ευνοϊκού κόστους, προσθέσουμε και τη δυνατότητα επίτευξης υψηλότερων τιμών πώλησης του προϊόντος καταλήγουμε στο εξής συμπέρασμα:

**Η μεγάλη μονάδα επιτυγχάνει πάντα ευνοϊκότερο περιθώριο κέρδους από την μικρή, πρώτον γιατί επιτυγχάνει χαμηλότερο άμεσο μεταβλητό κόστος και δεύτερον γιατί πραγματοποιεί υψηλότερη τιμή πώλησης των προϊόντων.**

### **Μέθοδοι κοστολόγησης για την παραγωγή**

#### **To s.t.d. costing**

Με βάση το είδος της παραγωγικής διαδικασίας και τον βαθμό ανάλυσης των στοιχείων που επιθυμούμε, μπορούμε να επιλέξουμε μεταξύ δυο κύριων μεθόδων συλλογής στοιχείων για την κοστολόγηση της παραγωγής. Τα στοιχεία όμως που τις τροφοδοτούν μπορούν να είναι είτε απολογιστικά είτε προϋπολογιστικά.

Στην πρώτη περίπτωση παρακολουθείται η σταδιακή πύκνωση των ιστορικών κοστών (για τα οποία δώσαμε τον ορισμό παραπάνω), απ' ευθείας του προϊόντος ή παρακολουθείται πρώτα της διαδικασίας και μετά των προϊόντων που παράγονται.

Στην δεύτερη περίπτωση, όσον αφορά τα πρότυπα κόστη που υπολογίζονται με βάση τις τεχνοοικονομικές μελέτες, δηλαδή πόσο πρέπει να φθάσει το κόστος, ο υπολογισμός ακολουθεί την αντίθετη φορά καταλήγοντας στον υπολογισμό του πόσο πρέπει να είναι το κόστος λειτουργίας, π.χ. ενός κέντρου, αν η απόδοση και η παραγωγικότητα κυμανθούν στα επίπεδα που έχουν προϋπολογισθεί έτσι ώστε να βγει το πρότυπο κόστος ενός προϊόντος με βάση το βιομηχανικό του σχέδιο και τις φάσεις των μερών του.

Η μέθοδος αυτή επιτρέπει πρώτα από όλα γρήγορους και απλούς προϋπολογισμούς του κόστους των διαφόρων παρτίδων και δεύτερον ελέγχους των αποκλίσεων αναλυτικά κατά είδος κόστους και κατά φάση κατασκευής. Τα s.t.d. costing λοιπόν είναι μοντέλα μέτρησης και αποτελεσματικότητας που επιτυγχάνεται κατά την παραγωγική διαδικασία και επισήμανσης των πιο αδύνατων σημείων στα οποία πρέπει να δίνεται και μεγάλη προσοχή. Δυστυχώς δεν είναι σύστημα πρακτικό όταν η κοστολόγηση γίνεται για κάθε παραγγελία μεμονωμένου προϊόντος. Το s.t.d costing επιβάλλει την συμπλήρωση ενός Δελτίου Κοστολόγησης για κάθε προϊόν. Αν σε αυτό περιλαμβάνονται και μερίδια έμμεσων κοστών παραγωγής θα πρέπει να διευκρινίζεται επιπροσθέτως και η παραδοχή για τον χρόνο λειτουργίας για την επίτευξη μιας προβλεπόμενης ποσότητας πωλήσεων. Με αυτό το τρόπο επιτρέπει με τα στοιχεία που δίνει, να συμπληρώνεται ένας πίνακας σε τακτά χρονικά διαστήματα με τα s.t.d. κόστη, τα απολογιστικά (ή πραγματικά) και τις αποκλίσεις, όχι μόνο κατά προϊόν αλλά και κατά κέντρο.

Με αυτούς τους πίνακες μπορούμε να παρακολουθήσουμε τόσο τις αποκλίσεις στην απόδοση (αποκλίσεις στις αναλώσεις σε σχέση με τα s.t.d.), όσο και τις αποκλίσεις όγκου (αποκλίσεις στις απορροφήσεις των Γενικών Εξόδων).

#### **To Direct Costing**

Η έλλειψη συνδέουσας σχέσης του παραγωγικού αποτελέσματος του κόστους με τα ήδη δημιουργημένα κόστη δομής, αποδεικνύει μη ορθολογικά τα κριτήρια μερισμού επί των οποίων βασίζεται το full cost (πλήρες κόστος) και οδηγεί στην επεξεργασία του direct cost, το οποίο δεν έχει ως στόχο την επίλυση του προβλήματος του μερισμού, αλλά επιδιώκει συστηματικά την κάλυψη των σταθερών κοστών. Τα σταθερά κόστη είναι κόστη διαφορετικής φύσεως από τα μεταβλητά κόστη, είναι κόστη που η επιχείρηση επωμίζεται για να δημιουργεί, συντηρεί και να λειτουργεί την υπό ευρεία έννοια παραγωγική υποδομή. Είναι δηλαδή, κόστη σε συνάρτηση του χρόνου, και όχι του όγκου παραγωγής.

Τα μεταβλητά κόστη είναι κόστη παραγωγής και μπορούν να θεωρηθούν αναλογικά του όγκου παραγωγής και της συνάρτησης του. Το direct cost υπό όρους, μπορεί λοιπόν να θεωρηθεί ικανοποιητική προσέγγιση του οριακού κόστους. Οι διάφορες μορφές κοστολόγησης διαφοροποιούνται ως προς τον τρόπο αντιμετώπισης των σταθερών κοστών. Το full costing, μερίζει τα κόστη στα προϊόντα. Έτσι έχουμε πολλές μορφές του full costing, όσα και τα κριτήρια μερισμού που χρησιμοποιούνται. Με το direct costing, έχουμε μια και μόνη μορφή, και σύμφωνα με αυτό τον τρόπο κοστολόγησης δεν μερίζονται τα σταθερά κόστη, δηλαδή το direct costing είναι αντικειμενικό. Δεν επηρεάζεται από υποκειμενικές επιλογές κριτηρίου μερισμού, γιατί

και αν αλλάξει, τότε αλλάζει και το ύψος του κόστους. Το direct costing, είναι ελλιπές μέγεθος γιατί δεν περιέχει τα σταθερά κόστη, αλλά αυτό δεν βλάπτει γιατί τα σταθερά κόστη είναι δεδομένα για μια χρονική περίοδο, και το κέρδος της περιόδου μεγιστοποιείται όταν μεγιστοποιείται το περιθώριο το οποίο πραγματοποιείται την ίδια περίοδο. Το direct costing, επιτρέπει την συστηματική μελέτη της κερδοφορίας των προϊόντων και των αγορών. Τα συστήματα κοστολόγησης ταυτίζονται με τα μοντέλα λήψης βραχυπρόθεσμων αποφάσεων (αποφάσεων που στοχεύουν στην αξιοποίηση και όχι στην δημιουργία ή στον προσανατολισμό του παραγωγικού δυναμικού της επιχείρησης. Το direct costing, είναι μεγιστοποιητικό σύστημα υπολογισμού του συμφέροντος. Από θεωρητική σκοπιά, μπορούμε να πούμε ότι είναι ένα σύστημα δεκτό ορθολογικά.

Το direct costing, είναι λοιπόν η μέθοδος κοστολόγησης που επιβαρύνει τα προϊόντα μόνο με τα μεταβλητά κόστη (με τον όγκο της παραγωγής). Τα σταθερά κόστη ή τα κόστη περιόδου, δεν επιβαρύνουν τα προϊόντα αλλά ολόκληρη την παραγωγή. Η μέθοδος αυτή είναι η πλέον κατάλληλη για τον προσδιορισμό της εμπορικής πολιτικής και για τον έλεγχο των υπευθύνων. Τα κόστη λοιπόν είναι απαραίτητο να διακρίνονται σε μεταβλητά και σε σταθερά, σε κόστη παραγωγής και σε κόστη παραγωγικού δυναμικού. Σε κόστη ανάλογα του όγκου παραγωγής και σε κόστη σταθερά. Τέλος, σε κόστη σε συνάρτηση του όγκου και σε κόστη σε συνάρτηση του χρόνου. Το direct costing, δεν μερίζει τα σταθερά κόστη όπως το full costing. Σε αυτό το σημείο διαφέρουν ριζικά τα δυο αυτά συστήματα.

Το s.t.d. cost, μπορεί να είναι direct ή full (ανάλογα με τον τρόπο που αντιμετωπίζονται τα σταθερά κόστη). Ενώ η κοστολόγηση εν σειρά ή επί παραγγελία, (ανάλογα με τον τρόπο κοστολόγησης των προϊόντων), μπορεί να είναι s.t.d. ή απολογιστική ανάλογα με τη φύση των στοιχείων. Οι επιχειρησιακές (βραχυπρόθεσμες) αποφάσεις στηρίζονται στο direct cost και όχι στο full cost το οποίο είναι μακροπρόθεσμο κόστος και επηρεάζεται συνεπώς από μακροχρόνιες μόνο αποφάσεις.

**Γι' αυτό το λόγο όπως αναφέραμε και παραπάνω, τα κόστη πρέπει να διακρίνονται σε σταθερά και μεταβλητά. Η διάκριση αυτή επιτρέπει την εύκολη απεικόνιση της σχέσης ποσότητα – κόστη – κέρδη, στο βραχυπρόθεσμο.**

Η διαφορά μεταξύ της τιμής και direct cost δίνει το περιθώριο, δηλαδή ότι αφήνει η πώληση του κάθε προϊόντος για να καλυφθούν με αυτό τον τρόπο τα σταθερά κόστη. **Το περιθώριο μονάδας δίνει την αποδοτικότητα του κάθε προϊόντος, ενώ το περιθώριο παρτίδας δίνει την απορροφητικότητα του σε σταθερά κόστη.**

Το direct cost, δεν μπορεί να συμβάλει στην επίλυση των προβλημάτων απροσδιοριστίας που θέτει το full cost. Τέλος το direct cost, διευκολύνει την διάκριση των κοστών σε ελεγχόμενα ή μη ελεγχόμενα, και διευκολύνει τον έλεγχο των υπευθύνων των κέντρων. Το direct cost μονάδας προϊόντος, δεν αλλάζει όταν μεταβάλλεται ο όγκος παραγωγής και:

- δίνει αμέσως τα στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για την λήψη των επιχειρησιακών αποφάσεων που επηρεάζουν τα μεταβλητά και όχι τα σταθερά κόστη, δηλαδή διευκολύνει τον προσδιορισμό της εμπορικής πολιτικής (επιλογή της γκάμας, τιμολόγηση).
- διευκολύνει τον έλεγχο των σταθερών κοστών επειδή δεν τα μερίζει και τα προβάλλει προς τα πάνω από όπου και ελέγχονται.
- δίνοντας το κόστος αναπλήρωσης ή αύξησης της παραγωγής δίνει ένα ελλιπές κόστος αλλά αντικειμενικό. Χωρίς αυθαιρεσίες στον προσδιορισμό του. Το ότι είναι ελλιπές δεν δημιουργεί πρόβλημα στην προσπάθεια μεγιστοποίησης των κερδών αφού ο συνδυασμός με τα μεγαλύτερα περιθώρια είναι ο ίδιος με αυτόν στον οποίο αντιστοιχεί το μέγιστο κέρδος. Και τέλος, δεν μεταφέρει τα σταθερά κόστη μιας περιόδου στην επόμενη με τα εναπομείναντα στην αποθήκη στο τέλος του χρόνου.
- επιτρέπει μια καλύτερη εκτίμηση των αποτελεσμάτων των περιόδων αφού η κάθε μια επιβαρύνεται με ένα δεδομένο ποσό σταθερών κοστών, το οποίο είναι ανεξάρτητο από τις πωλήσεις, ενώ από αυτές εξαρτάται το περιθώριο.
- όμως δεν αποτελεί χρήσιμη βάση για αποφάσεις (μακροπρόθεσμες) που συνεπάγονται την αλλαγή της παραγωγικής δομής.

- ενώ επιβάλλει την διάκριση των κοστών σε μεταβλητά και σε σταθερά, η διάκριση αυτή δεν είναι πάντα σαφής. Ως μεταβλητά λαμβάνονται τα κόστη υλών και εργασίας. Τα μεταβλητά είναι πάντα ειδικά κόστη. Οπότε μεταξύ του μεγέθους τους και του όγκου της παραγωγής υφίσταται μονοσήμαντη αντιστοιχία και η σχέση είναι μετρήσιμη. Όλα τα ειδικά κόστη δεν είναι μεταβλητά, υπάρχουν και ειδικά σταθερά κόστη, τα οποία μπαίνουν στο direct cost και δημιουργούν την ανάγκη της αναπροσαρμογής των κοστών όταν οι παραγόμενες ποσότητες μεταβάλλονται.

Σύμφωνα με το παραδοσιακό σύστημα ( absorption ή full costing) στο άμεσο κόστος (direct cost) περιλαμβάνονταν πρώτα τα γενικά έξοδα παραγωγής και το βιομηχανικό κόστος που προέκυπτε, και αυξανόταν με βάση κάποιο συντελεστή μερισμού για να περιλάβει και άλλα γενικά έξοδα. Για την τιμολόγηση του προϊόντος, το προκύπτον full cost αυξανόταν σύμφωνα με κάποιο επιθυμητό ποσοστό ( τεχνική του full cost ή mark up). Προφανώς όμως επειδή δεν υπάρχει μονοσήμαντη σύνδεση των γενικών εξόδων και του όγκου παραγωγής, δεν υπάρχει αντιστοιχία ούτε τρόπος να μετρηθεί πόσο από τα γενικά έξοδα πρέπει να επιβαρύνουν το κάθε προϊόν. Άρα ο μερισμός τους δεν βοηθάει τον στόχο του ελέγχου, αφού για αυτά τα μερίδια δεν μπορούν να ζητηθούν ευθύνες. Πρόκειται για μερίδια του το ύψος τους καθορίζεται από τον υποκειμενικό τρόπο μερισμού κάποιου ποσού των γενικών εξόδων.

Ούτε και ως προς την εμπορική διεύθυνση προσφέρει χρήσιμα στοιχεία για τον προσδιορισμό του marketing mix, αφού συνδέει την τιμή με το κόστος και το κόστος με την ποσότητα. Δηλαδή δεν βοηθούν στις κύριες απαιτήσεις και συνεπώς όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί το full costing, πρέπει για όλα αυτά που αναφέραμε παραπάνω να καθορίζονται τα κόστη από τα προϊόντα μερισμού. Τέλος το full cost έχει έννοια μόνο για τον όγκο παραγωγής για τον οποίο έχει υπολογισθεί ο μερισμός των γενικών εξόδων. Και αν ο όγκος αυτός δεν είναι εκείνος για τον οποίο το κέρδος είναι μέγιστο, π.χ. είναι μεγαλύτερος, τότε η επιχείρηση για να μειώσει το κόστος θα πρέπει να παράγει περισσότερο, μειώνοντας το κέρδος.

Αντίθετα το **direct costing**, είναι ένα πολύ απλούστερο σύστημα γιατί δεν έχει μερισμούς. Στόχος του είναι να δίνει με μεγάλη αξιοπιστία πληροφορίες στο μάνατζεμεντ για τις σχέσεις κόστη – όγκος – κέρδος, στην συγκεκριμένη επιχείρηση με τη χρήση εργαλείων όπως είναι: το διάγραμμα του Νεκρού Σημείου, η ανάλυση των περιθωρίων και ο προϋπολογισμός ( budget).

Με αυτά τα εργαλεία η επιχείρηση μπορεί να έχει αντικειμενικές πληροφορίες για τα κόστη και τα κέρδη της, και για κάθε μεταβολή των όγκων παραγωγής των προϊόντων της. Για να λειτουργήσει, προϋποθέτει την διάκριση των Μ.Κ. από τα Ε.Κ. Έτσι από τα γενικά έξοδα μπορούν να επιβαρύνουν τα προϊόντα, μόνο εκείνα τα οποία είναι μεταβλητά. Άρα το κριτήριο της διάκρισης των κοστών σε κόστη προϊόντων και σε κόστη περιόδου, είναι η μεταβλητότητα τους ως προς τον όγκο παραγωγής. Τα κοινά ή σταθερά κόστη είναι βασικά κόστη για όλα τα προϊόντα. Τα μεταβλητά εμπορικά ή άλλα κόστη μπορούν να επιβαρύνουν τα προϊόντα έστω και αν δεν είναι κόστη προϊόντος, γιατί το direct costing, δεν κάνει βασικά διάκριση μεταξύ άμεσων και έμμεσων, αλλά μεταξύ μεταβλητών και σταθερών κοστών και ανάλογα τα αντιμετωπίζει στους υπολογισμούς του, με στόχο να διευκολύνει τους ελέγχους και τον καθορισμό της άριστης βραχυπρόθεσμης πολιτικής της επιχείρησης.

### **Αξιολόγηση του full και direct costing**

Το direct costing είναι η πρακτική έκδοση της οριακής θεωρίας της Μικροοικονομίας. Το direct costing δεν είναι λοιπόν ένα απλό σύστημα κοστολόγησης, αντίθετα είναι ένα οικονομικό μοντέλο, ικανό να βοηθάει την πραγματική επιχείρηση να εντοπίζει την θέση της οικονομικής ισορροπίας στην οποία αντιστοιχεί το μέγιστο κέρδος ( η μέγιστη διαφορά προσόδων και κοστών), θέση για την οποία έχουμε ισότητα οριακών κοστών και προσόδων, δηλαδή εκμηδενισμό του οριακού περιθωρίου. Η οριακή θεωρία δεν προσφέρεται για πρακτικές εφαρμογές, χρησιμοποιεί την έννοια του οριακού κόστους που παρουσιάζει μεταβολές της ποιότητας. Αυτό που καθιστά ακατάλληλη την οριακή θεωρία για κάθε πρακτική εφαρμογή είναι ότι στηρίζεται στην παραδοχή της παραγωγής ενός προϊόντος. Έτσι δεν θέτει ούτε αντιμετωπίζει το πρόβλημα του μερισμού των σταθερών κοστών.

Το direct costing, είναι μια απλοποίηση της οριακής θεωρίας και έχει ως στόχο την αύξηση των κερδών. Η αύξηση αυτή σημαίνει τάση προς την μεγιστοποίηση και χρησιμοποιεί την συλλογιστική της μεγιστοποίησης για την αύξηση των κερδών. Η συλλογιστική αυτή αφορά την συμβολή των προϊόντων στην κάλυψη των σταθερών κοστών και στη δημιουργία κέρδους. Πρακτικά εφόσον υπάρχει ελεύθερο παραγωγικό

δυναμικό συμφέρει η παραγωγή κάθε προϊόντος με θετικό περιθώριο καθώς επίσης και η προώθηση των πωλήσεων με ανάλογη διάθεση του παραγωγικού δυναμικού των πλέον προσοδοφόρων.

Το περιθώριο είναι το βασικό στοιχείο αλλά όχι το μοναδικό για την εκτίμηση της κερδοφορίας των προϊόντων. Επίσης, δίνει το επιπρόσθετο αποτέλεσμα, το οποίο δίνει την βασική ένδειξη για την αύξηση των κερδών, και στην πράξη οδηγεί στην μεγιστοποίηση τους.

Συνεπώς όλες οι επιχειρησιακές αποφάσεις (αξιοποίηση του υφιστάμενου δυναμικού) στηρίζονται στον προσδιορισμό του και στο κατά πόσο αυξάνουν το συνολικό περιθώριο, συμβάλλοντας στην μεγιστοποίηση της κάλυψης των σταθερών κοστών τα οποία συνδέονται με το υφιστάμενο παραγωγικό δυναμικό και δεδομένου ότι το περιθώριο αποτελεί την διαφορά μεγεθών ως μετρήσιμων αντικειμενικά, αποτελεί μέγεθος αντικειμενικό, οπότε το πρόβλημα των βραχυχρόνιων αποφάσεων οδηγείται δια μέσου μιας οικονομικής μελέτης, σε προβλήματα στοιχειώδους αριθμητικής και σε τρόπους λύσης οι οποίοι είναι σύμφωνοι με την οικονομική λογική. Πρέπει όμως να λάβουμε υπ' όψιν ότι το μεταβλητό κόστος είναι ένα βραχυχρόνιο κόστος. Δηλαδή δεν περιλαμβάνει στοιχεία σταθερών γενικών κοστών τα οποία αντιστοιχούν σε έξοδα τα οποία γίνονται για να είναι δυνατή η παραγωγή. Τα μεταβλητά κόστη είναι καθαρά κόστη μη επαναλαμβανόμενα. Είναι κόστη τα οποία μπορούν να αποφευχθούν, αφού όταν η επιχείρηση τα υποστεί για κάποια παραγωγή δεν χρειάζεται να τα ξανά υποστεί για την ίδια παραγωγή, για το λόγο ότι αν δεν πραγματοποιήσει κάποια παραγωγή δεν πρόκειται να υποστεί τα ειδικά κόστη της.

Αντίθετα, τα γενικά έξοδα, υφίστανται για να είναι δυνατόν να γίνουν ορισμένες παραγωγές αν αυτό κριθεί συμφέρον. Και σε περίπτωση που η επιχείρηση υποστεί τα γενικά έξοδα σε μια χρήση δεν συνεπάγεται οφέλη για τις επόμενες, αφού το γεγονός αυτό δεν αίρει την ανάγκη η επόμενη χρήση να υποστεί τα δικά της γενικά έξοδα, δηλαδή αυτά που αναλογούν σ' αυτήν, έστω και αν στην προηγούμενη χρήση το παραγωγικό δυναμικό δεν είχε αξιοποιηθεί επαρκώς, καθώς επίσης ούτε και τα αντίστοιχα γενικά έξοδα.

Τα μεταβλητά κόστη είναι συνέπεια της πραγματικής παραγωγής, είναι το βραχυχρόνιο κόστος της επαναδημιουργίας των εμπορευμάτων. Με αυτό το τρόπο τα μεταβλητά κόστη της παραγωγής τα οποία μένουν απούλητα πάνε μαζί με την αποθήκη στην επόμενη χρήση, χωρίς να περιλαμβάνονται και κάποια γενικά έξοδα. Και αυτό συμβαίνει γιατί η άλλη χρήση θα έχει τα δικά της μεταβλητά κόστη τα οποία δεν αυξάνονται επειδή πέρασαν στην αποθήκη κάποια προϊόντα, ούτε και μειώνονται επειδή μειώθηκε η παραγωγή στη διάρκεια της. Προκειμένου λοιπόν να μετρήσουμε τα αποτελέσματα της περιόδου, αντιπαραβάλλουμε τόσο τα κόστη όσο και τις βραχυχρόνιες προσόδους.

Με το *direct costing*, τα γενικά έξοδα τα οποία επιβαρύνουν στην χρήση, αντιπαραβάλλονται με το συνολικό περιθώριο (άθροισμα ολικών περιθωρίων από τις πωλήσεις της χρήσης) και υπολογίζεται το εμπορικό κέρδος προ Τόκων και Φόρων.

Αντίθετα σε περιπτώσεις χρήσης κάποιας μορφής του *full costing* έχουμε το πέρασμα κάποιων κοστών της περιόδου από την μια χρήση στην άλλη με αποθέματα εις νέον. Προέχει λοιπόν η ανάλυση των κοστών σε κλάσεις και η παρακολούθηση της μεταβλητότητας τους ως προς τον όγκο της παραγωγής.

Έτσι λοιπόν τα κόστη μπορούν να διακριθούν σε κόστη παραγωγής και σε κόστη περιόδου. Σε κόστη συνάρτησης της ποσότητας και σε κόστη συνάρτησης του χρόνου (ανεξάρτητα της ποσότητας).

Αυτή η διάκριση είναι απαραίτητη γιατί η κάθε κατηγορία κόστους συμμετέχει διαφορετικά στην διαμόρφωση του αποτελέσματος. Τα μεταβλητά κόστη αναφέρονται στα αντίστοιχα προϊόντα και αντιπαρατίθενται στην αξία των πωλήσεων τους, ενώ τα σταθερά κόστη βαρύνουν τον λογαριασμό κερδών και ζημιών της περιόδου.

Στο *full costing*, παρατηρούνται και τα εξής:

- στο λογαριασμό των κερδών και ζημιών ξεχωρίζουν τα γενικά έξοδα (εκτός από εκείνα της παραγωγής), ενώ περιλαμβάνονται στο *full costing*.
- Στην αξία των αποθεμάτων περιλαμβάνονται τα γενικά έξοδα παραγωγής, όχι όμως και όλα τα άλλα γενικά έξοδα.

**Με την λογική του *direct costing* αντιπαραβάλλονται οι πωλήσεις μιας περιόδου με τα άμεσα κόστη της αντίστοιχης παραγωγής. Η διαφορά τους δηλαδή το περιθώριο, αντιπαραβάλλεται με τα γενικά έξοδα τα οποία αντιστοιχούν στην ίδια περίοδο και έτσι φθάνουμε στο κέρδος προ Φόρων και Τόκων της περιόδου.**

### **Αντίθετα με την λογική του full costing, μπορούμε να έχουμε οικονομικό αποτέλεσμα με μόνη την παραγωγή.**

Αλλά τα κόστη τα οποία δεν επηρεάζονται από τις μεταβολές του όγκου παραγωγής δεν μπορούν να συνδεθούν με αυτόν. Πρέπει να συνδέονται με την χρονική περίοδο ωρίμανσης τους και να αντιπαραβάλλονται με το μικτό αποτέλεσμα της δραστηριότητας της επιχείρησης στο ίδιο διάστημα.

Στο direct costing αντί ου μικτού κέρδους έχουμε το περιθώριο. Αν τα σταθερά κόστη διακρίνονται σε ειδικά σταθερά κόστη και καθαρά σταθερά κόστη, τότε οι διαφορές ( περιθώριο – ειδικά σταθερά κόστη), δίνουν τις συνεισφορές των προϊόντων ή των κατηγοριών των προϊόντων. Αν από το βιομηχανικό περιθώριο αφαιρεθούν και τα μεταβλητά κόστη εμπορίας τότε θα προκύψει το εμπορικό περιθώριο, και αντίστοιχα συμβαίνει και με τα ειδικά σταθερά κόστη. Συνεπώς τα κόστη παραγωγής περιλαμβάνουν μόνο τα άμεσα κόστη και συνδέονται με το προϊόν του οποίου κοστολογείται η παραγωγή. Επομένως τα υφίσταται η επιχείρηση μόνο στο βαθμό που παράγει το προϊόν.

Από τα μεταβλητά κόστη μόνο τα μεταβλητά κόστη παραγωγής περιλαμβάνονται στο άμεσο κόστος παραγωγής.

Τα ειδικά σταθερά κόστη επιβαρύνουν συγκεκριμένα προϊόντα ή κατηγορίες προϊόντων, αλλά είναι οπωσδήποτε ανεξάρτητα από το ύψος της παραγωγής τους. Γι' αυτό και δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στο κόστος του προϊόντος, αλλά να αντιμετωπίζονται στην πυραμίδα των περιθωρίων.

### **Το οικονομικό μοντέλο των βραχυχρόνιων αποφάσεων της επιχείρησης με πολλά προϊόντα**

Το βραχυχρόνιο διάστημα αφορά χρονικά διαστήματα πολύ σύντομα με αποτέλεσμα η επιχείρηση να μην προλαβαίνει να μεταβάλλει την παραγωγική ή ακόμα και την εμπορική της δομή. Επομένως στο βραχυχρόνιο διάστημα τα κόστη δομής που αναλογούν σε μια χρονική περίοδο είναι σταθερά ( constants). Όμως αφορούν και συντελεστές σταθερής ροής υπηρεσιών (facilities), οπότε είναι ανεξάρτητα του ύψους της παραγωγής και συνεπώς και από αυτή την πλευρά είναι σταθερά.

Στο μακροχρόνιο διάστημα η οργανωτική δομή της επιχείρησης, όπως και η τεχνολογία της ή και οι αγορές στις οποίες δραστηριοποιείται αποτελούν μεταβλητές και όχι δεδομένα της αποφασιστικής διαδικασίας.

Το οικονομικό μοντέλο της επιχείρησης αποδίδει σχηματικά τα θεμελιώδη στοιχεία, τα οποία προσδιορίζουν την οικονομική της ισορροπία. Ένα τέτοιο μοντέλο δίνει τι το προσφέρει το κάθε προϊόν ή αγορά, ή το προϊόν ανά αγορά, στην δημιουργία του οικονομικού αποτελέσματος, τις σχέσεις μεταξύ των μεταβολών της παραγωγής και του κέρδους ή του ολικού κόστους.

Ένα τέτοιο απλό και χρήσιμο μοντέλο αποτελεί ο λογαριασμός κερδών και ζημιών με το direct costing. Πρόκειται για ένα λογαριασμό που δίνει με μεγάλη ακρίβεια το κέρδος της επιχείρησης, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που το διαμορφώνουν. Γεωμετρικά οπτικοποιείται με το γνωστό διάγραμμα του Νεκρού Σημείου. Αυτός ο λογαριασμός μπορεί να λειτουργήσει είτε για ολόκληρη την επιχείρηση είτε αναλυτικά για κάθε προϊόν, ξεχωρίζοντας την συμβολή του κάθε προϊόντος ή αγοράς στο κέρδος, συγκρίνοντας την με το σύνολο των σταθερών κοστών της περιόδου. Το πόσο αποδοτική είναι μια επιχείρηση εξαρτάται από το πόσο αξιοποιεί την υφιστάμενη δομή της για την συλλογή των περιθωρίων και για την αντιπαραβολή με τα σταθερά κόστη.

### **Το full και το ABC costing. Η χρησιμότητα του direct costing.**

Το full costing είναι η μέθοδος κοστολόγησης που επιρρίπτει στο κοστολογούμενο αντικείμενο όλα τα κόστη, τα δικά του για τα οποία αυτό και μόνο είναι αποκλειστικά υπεύθυνο και της επιχείρησης που τρέχουν ανεξάρτητα του full costing, αλλά στην περίοδο που αυτό παράγεται.

Στο πλήρες κόστος ( full costing) επιρρίπτονται όλα τα κόστη, από όλες τις χρήσεις και τα μερίδια από όλα τα υφιστάμενα κόστη.

Σε μια ειδική μορφή του, το ABC, περιλαμβάνονται κόστη από όλες τις χρήσεις (αναλώσεις) και κατά το δυνατόν περισσότερες διαπιστωμένες απασχολήσεις συντελεστών γενικής χρήσης και εφόσον αυτές είναι απαραίτητες( προσθέτουν αξία).

Με αυτού του είδους την κοστολόγηση, περιλαμβάνονται στο κόστος προϊόντος, όλα τα μεταβλητά (variables), και από τα σταθερά, τα ειδικά και αμέσως συνδεδεμένα με το κοστολογούμενο αντικείμενο, δηλαδή τα ανιχνεύσιμα και μετρήσιμα κόστη.

Το **full costing**, κινείται στην λογική ότι οι τιμές πρέπει να καλύπτουν όλα τα κόστη, και αυτά πρέπει να εκφράζουν και να μετρούν σε χρήμα όλες τις αναλώσεις και τις χρήσεις των συντελεστών, προς χάρη κάποιου αποτελέσματος, για τις οποίες ξοδεύει η επιχείρηση για να λειτουργεί το εργοστάσιο την μονάδα που παράγει το προϊόν.

Όταν τα προϊόντα είναι πολλά τίθενται πολλά άλυτα προβλήματα μερισμού, αλλά ακόμη και όταν το προϊόν είναι μόνο ένα και πάλι έχουμε προβλήματα αξιοπιστίας των υπολογισμών.

Όταν παράγονται πολλά προϊόντα, τίθεται θέμα μερισμού των γενικών εξόδων σε αυτά. Πρώτα από όλα πρέπει να τεθεί θέμα για τα παρακάτω:

- γιατί τα επωμίζεται η επιχείρηση;
- Πόσο επιβαρύνουν την περίοδο μετά
- Πόσα πρέπει να επιβαρύνουν το κάθε προϊόν ή για
- Πόσα είναι υπεύθυνο αυτό, και τέλος πρέπει να τεθεί θέμα
- Αν θα πρέπει να μεριστούν ή όχι

Πρώτα από όλα θα πρέπει να διακριθεί το ολικό κόστος σε άμεσα κόστη και σε έμμεσα κόστη.

Άμεσα κόστη (direct costs) είναι εκείνα τα στοιχεία κόστους που ταυτίζονται. Μελετώντας τον Πίνακα Τεχνικών Προδιαγραφών και το Φασεολόγιο του προϊόντος από την μια, και από την άλλη τις Εντολές Παραλαβής Υλικών και τις Εντολές Εργασίας παίρνουμε πληροφορίες για το ποια στοιχεία πρέπει να κοστολογηθούν, οπότε σε συνδυασμό με τις τιμές κόστους μονάδος των αντίστοιχων συντελεστών, καταλήγουμε στο κόστος παρτίδας και τεμαχίου.

Έμμεσα, Κοινά, Γενικά, Σταθερά, ονομάζονται τα κόστη: α) παραγωγικής ικανότητας και όχι συγκεκριμένης παραγωγής και β) παραγωγικής περιόδου και όχι προϊόντος.

Αυτού του είδους τα κόστη είναι απαραίτητα για να μπορεί η επιχείρηση να παράγει και να πουλάει.

Στο πλήρες κόστος ( που περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία κόστους) ενός κοστολογικού αντικείμενου, περιλαμβάνονται:

**α)** τα κόστη που αντιστοιχούν σε συντελεστές, μπορούν να εντοπισθούν οι χρήσεις τους και να μετρηθούν οι αναλώσεις τους, δηλαδή κόστη τα οποία προκαλούνται ειδικά από το κοστολογούμενο αντικείμενο και συνεπώς αναφερόμενα χωρίς επιφυλάξεις σε αυτό, τα άμεσα αλλά και β) μέρος εκείνων που αντιστοιχούν σε συντελεστές που δημιουργούν γενικά την υποδομή η οποία επιτρέπει την παραγωγή και αυτού του προϊόντος, αλλά και άλλων, τα έμμεσα κόστη.

Αυτά θέτουν σοβαρά προβλήματα καταλογισμού, με σημαντικές συνέπειες στην διαμόρφωση της εικόνας.

Όταν από μια παραγωγική διαδικασία εξέρχεται ένα μόνο προϊόν, τα πράγματα είναι απλά γιατί δεν υπάρχει θέμα μερισμού των γενικών εξόδων. Όταν όμως τα προϊόντα είναι πολλά και διαφορετικά, στο σύστημα της πλήρους κοστολόγησης επιχειρείται η επιβάρυνση του τεμαχίου του κάθε προϊόντος και με κάποιο μερίδιο γενικών εξόδων, βάσει κάποιου κριτηρίου. Στο σημείο αυτό πρέπει να παρατηρηθεί ότι ένα κόστος μπορεί για ένα κοστολογούμενο αντικείμενο να είναι άμεσο και έμμεσο. Επίσης, παρατηρείται ότι τα άμεσα κόστη δεν είναι όλα μεταβλητά (ούτε όλα τα μεταβλητά ελέγξιμα), και τα έμμεσα κόστη δεν είναι όλα σταθερά (ούτε όλα τα σταθερά μη ελέγξιμα). Επίσης για να κριθεί ένα κόστος μεταβλητό η σταθερό θα πρέπει να ορισθεί:

- σε πιο ιεραρχικό επίπεδο ανάλυσης δουλεύουμε
- ο χρονικός ορίζοντας της ανάλυσης και
- το εύρος μεταβολής της ποσότητας του προϊόντος.

Σε οριακές καταστάσεις και σε ειδικές περιπτώσεις τα κόστη αλλάζουν συμπεριφορά, μεταπηδώντας σε άλλη αντίθετη κατηγορία.

Ένα κόστος θεωρείται μεταβλητό όταν οι μεταβολές της παραγωγής του προϊόντος απαιτούν ανάλογες μεταβολές της παραγωγής των συντελεστών.

Ένα κόστος θεωρείται άμεσο όταν μπορεί να συσχετισθεί με κάποιο συγκεκριμένο επάγγελμα, και να μπορεί να μετρηθεί χωρίς παραδοχές.

Η αμεσότητα αφορά στο κριτήριο συλλογής των κοστών που θα δώσουν το μέτρο του πλήρους κόστους μιας παραγωγής, δηλαδή αφορά την μετρησιμότητα.

Σε σχέση με πια κόστη περιλαμβάνονται στο πλήρες κόστος, το συνολικό κόστος, παρτίδας, μεταβάλλεται σε σχέση με τις μεταβολές της ποσότητας.

Σχετικά τώρα με την μεταβλητότητα (variability) των κοστών, θεωρούνται μεταβλητά τα κόστη που το ύψος τους επηρεάζεται από το ύψος της παραγωγής, και σταθερά αυτά των οποίων το ύψος είναι ανεξάρτητο από εκείνο και παραμένει το ίδιο ασχέτως του βαθμού αξιοποίησης των υπηρεσιών τους. Αντιστοιχούν σε συντελεστές σταθερής παροχής υπηρεσιών, δηλαδή κυμαινόμενης απόδοσης. Τα κόστη αυτά συνολικά είναι σταθερά και τεμαχιακά μεταβλητά. Αντιστοιχούν σε συντελεστές αδιαίρετους, παρέχοντες υπηρεσίες μη αποθηκεύσιμες, αλλά αξιοποιήσιμες στην παραγωγή κατά την στιγμή που παρέχονται.

Σε περίπτωση που υπάρχει αυτή η δυνατότητα, μεταβιβασιμότητας των υπηρεσιών ο συντελεστής σταθερού κόστους είναι ελαστικός (όπως συμβαίνει στην περίπτωση των μηχανών μη εξειδικευμένων) και το κόστος του συνολικά, αλλά και ανά τεμάχιο είναι σταθερό, οπότε είναι εξομοιώσιμο με τα μεταβλητά κόστη και περιλαμβάνεται με το σταθερό ύψος ανά τεμάχιο.

Η μεταβλητότητα αφορά τον τρόπο αντίδρασης του ύψους του κόστους (της ανάλωσης του σχετικού συντελεστή) στις μεταβολές της ποσότητας της παραγωγής.

Η μετρησιμότητα αφορά τον τρόπο δηλαδή το κριτήριο συλλογής των κοστών για τον υπολογισμό του πλήρες κόστους.

Η αμεσότητα αφορά καθαρά την εξατομικευμένη μετρησιμότητα του κόστους ενός συγκεκριμένου αντικειμένου κοστολόγησης, τέτοια είναι τα μεταβλητά κόστη, αλλά όχι μόνο αυτά. Στις περισσότερες περιπτώσεις τα μεταβλητά κόστη είναι άμεσα και τα σταθερά κόστη είναι έμμεσα μεταβλητά κόστη.

Στο πλήρες κόστος περιλαμβάνονται τα μεταβλητά κόστη και σημαντικό μέρος των σταθερών κοστών. Τα έμμεσα μεταβλητά κόστη το επιβαρύνουν βάση παραδοχών. Για μια παραγωγή ένα κόστος μπορεί να είναι άμεσο ή έμμεσο, και για κάποιο επίπεδο της μεταβλητό ή σταθερό. Επίσης για μια παραγωγή ένα κόστος μπορεί να είναι αποφεύξιμο, αλλά για την επιχείρηση να είναι διαφεύξιμο. Σε σχέση με την δομή του το πλήρες συνολικό κόστος αντιδρά με κάποιο τρόπο στις μεταβολές της παραγωγής. Η σύγχρονη επιχείρηση λειτουργεί σε ένα **overhead – intensive environment ( υπερκείμενο εντατικό περιβάλλον)**, επομένως τα **cost management systems ( κοστολογικά επιχειρησιακά συστήματα)** πρέπει να στρέψουν την προσοχή τους στον έλεγχο των σταθερών κοστών κάθε μορφής, με στόχο την συμπίεση και την εντατική εκμετάλλευση.

Η διάκριση σε άμεσα και έμμεσα κόστη γίνεται με στόχο την μέτρηση του πλήρους κόστους. Η μέτρηση των άμεσων κοστών γίνεται με τον καταλογισμό των συντελεστών που εκφράζουν, ενώ τα έμμεσα κόστη καταλογίζονται δια επιμερισμού, επιβαρύνοντας το κάθε προϊόν βάση κάποιας παραδοχής, αφού αυτά γενικά εκφράζουν κάποιους απαραίτητους συντελεστές στην παραγωγή και όχι ειδικά κάποιο συγκεκριμένο προϊόν.

Όταν παράγεται ένα μόνο προϊόν δεν έχει σημασία ποια κόστη θεωρούνται άμεσα και ποια έμμεσα. Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή στην παραγωγή ενός προϊόντος όταν θέλουμε το πλήρες κόστος ενός από αυτά, θα πρέπει να συμπεριλάβουμε σ' αυτό και έμμεσα κόστη παραγωγικής Υποδομής και λειτουργίας της Επιχείρησης, των οποίων όμως το ύψος δεν σχετίζεται αμέσως και ευθέως με το ύψος της παραγωγής του συγκεκριμένου προϊόντος. Στην πλήρη κοστολόγηση χρησιμοποιείται μια βάση για την κοστολόγηση των συντελεστών που συνεπάγονται δαπάνες. Τέτοιου είδους βάσεις μπορεί να είναι τα υλικά, οι ώρες εργατών και μηχανών. Τα μεγέθη αυτά εμφανίζονται δυο φορές στην πλήρη κοστολόγηση, πρώτον για τον υπολογισμό του άμεσου κόστους και δεύτερον χρησιμοποιούνται ως βάσεις επιβάρυνσης για κάποια ιδέα σχετικά με την λειτουργικότητα. Όμως οποιοδήποτε κριτήριο μερισμού των δαπανών δεν έχει άμεση και αναλογική σχέση με το κοστολογούμενο αντικείμενο, δεν είναι ορθό. Τα γενικά έξοδα είναι ασφαλώς μέρος των κοστών όλων των προϊόντων, τα οποία όμως δεν μπορούν να αντιμετωπισθούν μόνο με μια διαίρεση. Η κοστολόγηση δεν είναι ένα απλό θέμα υπολογισμών.

Όταν ο υπολογισμός του πλήρες κόστους γίνεται με την εμπορική μέθοδο, βοηθάει ως εργαλείο για την λήψη ορθολογικών εμπορικών αποφάσεων. Δίνει τα ίδια ποσοστά καθαρών κερδών με τα ποσοστά των περιθωρίων ( margins). Δεν στρεβλώνει την εικόνα της αγοράς και για αυτό το λόγο έχει αυξημένη αποδοχή. Ακολουθεί την λογική του φορτώματος και όχι της υπευθυνότητας. Στο θέμα της υπευθυνότητας την λύση την δίνει το ABC. Με αυτή την μέθοδο αναλύεται λεπτομερώς ολόκληρη η αλυσίδα της αξίας και εντοπίζονται οι δραστηριότητες που την υλοποιούν και αποτελούν τους κρίκους της. Πρώτον κοστολογούνται οι δραστηριότητες και στη συνέχεια τα προϊόντα. Το ABC δεν είναι απλά μια ακριβέστερη, αντικειμενική μέθοδος κοστολόγησης, αλλά είναι κυρίως η βάση για ένα **strategic cost management**.

Αυτή η μέθοδος κοστολόγησης βλέπει το πρόβλημα του κόστους και από μακροχρόνια σκοπιά. Όμως δεν υπάρχει καμία αντικειμενική βάση μερισμού των καθαρών σταθερών κοστών. Τα ειδικά σταθερά κόστη είναι σταθερά αλλά και ειδικά, δεν θέτουν θέμα μερισμού, αλλά μόνο κυμαινόμενου ύψους επίπτωσης στο τεμάχιο. Στην κοστολόγηση χρειαζόμαστε ένα στοιχείο μετρήσιμο το οποίο να ξεχωρίζει το κοστολογούμενο αντικείμενο και να αναφέρεται στην μονάδα του. Οι οδηγοί του άμεσου κόστους είναι ο κατάλογος των υλικών και των εξαρτημάτων από την μια, και από την άλλη το φρασεολόγιο για να μείνουμε στο κόστος παραγωγής. Ολόκληρο το εργοστάσιο μπορεί να θεωρηθεί ένα κέντρο κόστους. Όμως είναι απαράδεκτο να επιχειρείται ο μερισμός των ίδιων γενικών εξόδων στα διάφορα προϊόντα με διαφορετικές βάσεις. Πιο αποδεκτό θα είναι να μερίζονται κάποια γενικά έξοδα με κάποια βάση και κάποια άλλα με κάποια άλλη. Στο κάθε κέντρο κόστους (φάση, στάδιο, ή ολόκληρο το εργοστάσιο), χρησιμοποιείται διαφορετική βάση μερισμού ανάλογα με το στοιχείο κόστους ( υλικά, ώρες εργατών και μηχανών). Η διάκριση του εργοστασίου, των σταδίων και των φάσεων είναι απαραίτητο να γίνεται για διάφορους λόγους, δηλαδή για την παρακολούθηση και τον έλεγχο του άμεσου κόστους. Όταν λαμβάνονται αποφάσεις βάση του full cost, δεν στοχεύουμε στις διάφορες προβλέψεις αλλά να βάζουμε στόχους και να ελέγχουμε την πορεία μας προς αυτούς. Πρέπει λοιπόν, να ελέγχουμε την πορεία από την πλευρά της διαπίστωσης αποκλίσεων και από την πλευρά των αποτελεσματικών διορθωτικών ενεργειών, σε περίπτωση που κρίνονται απαραίτητες.

Παραδοσιακά το πλήρες κόστος ( full cost) παραγωγής υπολογιζόταν στην περίπτωση της διαφοροποιημένης παραγωγής, κατά την οποία το ένα προϊόν διαφέρει από το άλλο σε δυο στάδια. Επίσης κατά το παραδοσιακό full cost, θεωρώντας ότι τα γενικά έξοδα αντιστοιχούν σε συντελεστές δυναμικού οι οποίοι αποδίδουν κάποια υπηρεσία σε κάποιο προϊόν, επιρρίπτονταν κατά ένα μέρος τους σ' αυτό.

Κατά το σύγχρονο υπό την μορφή του ABC, τα γενικά έξοδα θεωρούνται ότι προκαλούνται από τις μονάδες κόστους, συνεπώς οι μονάδες κόστους πρέπει να επιβαρύνονται με τα γενικά έξοδα που το προκαλούν. Κατ' αυτό το τρόπο έχουμε μεν μια πληρέστερη κοστολόγηση, αλλά και πιο κοντά στην πραγματικότητα καθώς επίσης και ο έλεγχος του κόστους δηλαδή της απόδοσης των αντίστοιχων συντελεστών, που μπορεί να γίνει πολύ πιο λεπτομερώς. Αναλύοντας τα γενικά έξοδα μπορούμε να εντοπίσουμε τους οδηγούς κόστους και να συλλέξουμε πληροφορίες για τα κόστη τα οποία προκαλούνται από τις επιμέρους δραστηριότητες. Όμως αυτή η διαδικασία είναι χρονοβόρα και απαιτεί πολύ κόστος.

Όσον αφορά λοιπόν το κέρδος υπάρχουν κάποιες αμφιβολίες. Συνοψίζοντας λοιπόν, πολύ πιο χρήσιμο είναι το ABC στον έλεγχο της αναγκαιότητας κάποιων δραστηριοτήτων και των συναφών κοστών, δηλαδή βοηθάει στον long term έλεγχο ( μακροπρόθεσμο) του κόστους, παρά στη κοστολόγηση της τρέχουσας παραγωγής που μπορεί να γίνει ορθότερα και απλούστερα με άλλες μεθόδους, π.χ. με το s.t.d. direct costing κατά φάσεις σε συνδυασμό με έναν προσεκτικό προϋπολογισμό ( budget) των γενικών εξόδων.

### **Από το cost accounting στην managerial cost analysis με στόχο το cost accounting. Γενική αξιολόγηση των εργαλείων management accounting.**

Σε αυτό το σημείο θα αναφέρουμε τους προβληματισμούς και τις θέσεις στον χώρο σχετικά με τα συστήματα μετρήσεως, θα αναφερθούμε στα εργαλεία βελτίωσης των επιδόσεων όταν επιδιώκεται η μείωση του σε επιχειρησιακό αλλά και στρατηγικό επίπεδο, στον αντικειμενικό σκοπό του κόστους για την αξιολόγηση του περιθωρίου, στη διαμόρφωση της κοστολογικής διάρθρωσης, στις συνέπειες της αύξησης της αποδοτικότητας του κεφαλαίου, και στα cost management συστήματα.

### **Η συγκριτική των κοστολογικών κατηγοριών των direct και των full costs.**

Κάθε επιχείρηση αναπτύσσει την δραστηριότητα της με πράξεις οι οποίες αποτελούν σύστημα, λόγω των δεσμεύσεων αλλά και των δυνατοτήτων που οι μεν επιτρέπουν στις δε. Όμως πριν από τις πράξεις προηγούνται οι αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν. Οι αποφάσεις διακρίνονται σε στρατηγικές και σε επιχειρησιακές. Η επιχείρηση λαμβάνει τις στρατηγικές αποφάσεις σε μια μακροχρόνια προοπτική, με σκοπό την δημιουργία δυναμικού υπό την ευρεία έννοια: παραγωγής, αγορών, οργάνωση. Τις επιχειρησιακές αποφάσεις τις λαμβάνει η επιχείρηση υπό μια βραχυχρόνια προοπτική, με σκοπό την αξιοποίηση του υφιστάμενου δυναμικού.



Σε κάθε απόφαση συνυπάρχουν και τα δυο χαρακτηριστικά, αλλά σε διαφορετικό βαθμό, χαρακτηρίζοντας τις ανάλογα με το πιο χαρακτηριστικό επικρατεί. Οι αποφάσεις χαρακτηρίζονται ανάλογα με το περιεχόμενο τους καθώς επίσης και τον χρονικό ορίζοντα που καλύπτουν. Αυτά τα δυο χαρακτηριστικά συνδυάζονται, δηλαδή οι στρατηγικές αποφάσεις απαιτούν χρόνο ως ότου υλοποιηθούν και δεσμεύουν την επιχείρηση για πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα. Οι επιχειρησιακές αποφάσεις, περιστασιακά αντιμετωπίζουν προβλήματα σχετικά με την άριστη χρήση υφιστάμενων δυνατοτήτων για την αύξηση του κέρδους.

Τα μακροχρόνια και βραχυχρόνια διαστήματα δεν είναι συγκεκριμένα και δεν έχουν την ίδια διάρκεια για όλες τις επιχειρήσεις. Οι βραχυχρόνιες αποφάσεις αφορούν λιγότερο σημαντικές μεταβλητές αποφάσεις και λαμβάνονται στην βάση πληροφοριών, κυρίως από το εσωτερικό της επιχείρησης, τις οποίες παρέχει η κοστολόγηση σε συνδυασμό με την ανάλυση των πωλήσεων.

Η θέση που έχει η κάθε επιχείρηση κατέχει στην αγορά και επηρεάζει την καμπύλη ζήτησης των προϊόντων της, καθώς επίσης και την επιλογή του κοστολογικού συστήματος και ειδικότερα τον τρόπο καταλογισμού των σταθερών κοστών στα διάφορα προϊόντα της, με στόχο στις διάφορες περιστάσεις να μπορέσει η επιχείρηση να έχει ευκαιρίες στο πλαίσιο των εμπορικών της ελιγμών που εκτελεί, ανάλογα βέβαια με το είδος και την ένταση του ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει.

Οι βραχυχρόνιες αποφάσεις απορρέουν από την αξιολόγηση των συγκριτικών οικονομικών πλεονεκτημάτων των διάφορων επιτρεπόμενων λύσεων, οι οποίες μπορούν να δοθούν σε προβλήματα αξιοποίησης του υφιστάμενου δυναμικού, τα οποία μπορούν να αφορούν κόστη ή κόστη και προσόδους, επηρεάζοντας από τη μια ή και από τις δυο πλευρές το κέρδος. Στην άριστη λύση φθάνουμε με διαδοχικές συγκρίσεις. Πρέπει να ξεκινήσουμε από κάποια βάση, και στη συνέχεια να υπολογίσουμε τα κόστη και τις προσόδους και έπειτα να υπολογίσουμε τις διαφορές που θα προκύψουν για την επιχείρηση, αν ακολουθήσει την μια ή την άλλη εναλλακτική πρόταση διαχείρισης των μέσων. Αυτή η συλλογιστική ακολουθεί το διαφορικό σχήμα, δηλαδή αναφέρεται στη μεταβολή της ποσότητας, στην ύψωση του μικτού κέρδους.

Για κάθε υπό κρίση πρόταση, πρέπει να μετρήσουμε αρχικά κάποια μεγέθη και στην συνέχεια τις μεταβολές τους. Όταν οι μεταβολές των μεγεθών είναι μεγάλες τότε και οι συνέπειες στην εξαρτημένη μεταβλητή προς τη μεγιστοποίηση ή την ελαχιστοποίηση θα είναι σημαντικές. Πρέπει όμως η επιχείρηση να δώσει μεγάλη προσοχή γιατί αν η μεταβολή π.χ. αφορά μόνο τα κόστη, τότε η επιχείρηση πρέπει να λάβει υπόψη μόνο τα μεταβλητά κόστη.

**Ο ορθολογισμός των αποφάσεων χρήσης των υφισταμένων συντελεστών εξασφαλίζεται από την υιοθέτηση κοστολογικών συστημάτων που λαμβάνουν υπόψη τους το καθεστώς της μεταβλητότητας των κοστών στο πλαίσιο πάντα των δεδομένων του υφιστάμενου παραγωγικού δυναμικού.**

**Η μεταβολή ενός μεγέθους και το τελικό ύψος του, εξαρτάται από το αρχικό ύψος τους και από την μεταβλητότητα του σε σχέση με τις μεταβολές κάποιου άλλου με το οποίο συναρτάται.**

Το διάστημα εξαρτάται από το είδος της κίνησης, από την ταχύτητα και την επιτάχυνση του κινητού. Συνεπώς μιλάμε για πρώτη και δεύτερη παράγωγο της συνάρτησης. Πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι η εξέλιξη ενός φαινομένου γίνεται κατανοητή μέσω της μελέτης των μεταβολών του.

Η παραγωγή εξαρτάται από τον αριθμό των τεμαχίων τα οποία βγαίνουν την ώρα, ( παραγωγικότητα, ταχύτητα παραγωγής), καθώς επίσης και από τις μεταβολές της παραγωγικότητας δηλαδή της εντάσεως του ρυθμού της εργασίας ( δηλαδή της επιταχύνσεως) που επηρεάζει την τελική τιμή της παραγωγικότητας ( δηλαδή την ταχύτητα παραγωγής).

Η μεταβλητότητα του κόστους, επηρεάζεται από την δομή του, η οποία επηρεάζεται από το είδος και τον τρόπο παραγωγής, αφού ανάλογα με το τι παράγουμε απαιτούνται διαφορετικές διεργασίες με διαφορετικά μέσα ( εντάσεως εργασίας ή κεφαλαίου), επομένως και κόστη στις μεν κυρίως μεταβλητά, στις δε κυρίως σταθερά, με ανάλογες συνέπειες στην μεταβλητότητα τους, για το λόγο ότι σε κάθε περίπτωση θα έχουμε διαφορετική δυσκολία προσαρμογής του συνολικού κόστους στο εκάστοτε ύψος της παραγωγής.

Σε μια αυτοματοποιημένη παραγωγή, για τεχνικούς λόγους, το κόστος είναι κυρίως σταθερό. Αγοράζουμε κάποια μηχανήματα τα οποία αξιοποιούμε σε διαφορετικό βαθμό, κατά συνέπεια παράγουμε με διαφορετικό κόστος τεμαχίου ανάλογα με τον αριθμό τους. Επίσης το είδος και το mix της παραγωγής επηρεάζει το κόστος, αφού

το κάθε προϊόν απαιτεί ειδικούς συντελεστές ή σε διαφορετική αναλογία κάποιους συντελεστές, συνεπάγεται διαφορετικά κόστη ή δομή των κοστών, με συνέπειες στην μεταβλητότητα του συνολικού και στο ύψος του τεμαχιακού κόστους.

Μια επιχείρηση η οποία πουλάει στην αγορά και δεν κερδίζει όσο κάποιες άλλες, σημαίνει ότι δεν λειτουργεί με την δική τους παραγωγικότητα. Συνεπώς, η κάθε επιχείρηση κατά τον οικονομικό σχεδιασμό, πρέπει να υπολογίζει τα κόστη της στην βάση της παραγωγικότητας.

Το κόστος μετράει τις συνέπειες της παραγωγικότητας. Η παραγωγικότητα ( δηλαδή πόσο συντελεστή χρειάζομαστε για μια μονάδα προϊόντος) και το κόστος πάνε αντίστροφα δεδομένης της συνολικής δαπάνης για κάποιους συντελεστές.

Η κοστολόγηση δίνει πληροφορίες για να μπορέσουμε να κρίνουμε την απόδοση της λειτουργίας της επιχείρησης, συνεπώς και για το που την συμφέρει να δραστηριοποιείται ή για το που θα πρέπει να επέμβει για να μπορέσει να λειτουργήσει χωρίς ζημίες. Η κοστολόγηση είναι το οικονομικό μοντέλο της επιχείρησης, στο οποίο στηρίζονται οι αποφάσεις της επιχείρησης και ελέγχονται οι συνέπειες τους. Επίσης αποτιμά τους διάφορους συνδυασμούς που δίνουν παραγωγικά αποτελέσματα μέσω του κόστους τους.

Από εδώ ξεκινούν τα προβλήματα υπολογισμού των κοστών, ως μέρος των σχετικών προσόδων που πρέπει να διατεθούν στους συντελεστές της παραγωγής ( που αναλώθηκαν για να επιτευχθούν αυτές οι πρόσοδοι), από το ίδιο παραγωγικό τους αποτέλεσμα.

Όσον αφορά τα κόστη υλικών και τα κόστη του άμεσου εργατικού, η εξάρτησή τους από το κοστολογούμενο αντικείμενο είναι προφανής και ενσωματώνονται σε αυτό σε κάποια μετρήσιμη ποσότητα. Σε αυτές τις περιπτώσεις το κόστος αναφέρεται με σιγουριά σε κάποιο αντικείμενο, βάση των αναλώσεων. Το ποσό από τον συντελεστή, το οποίο θα χρειασθεί για να πάρουμε κάποια ποσότητα προϊόντος, είναι δυνατόν να μετρηθεί άμεσα.

Όμως στις περιπτώσεις των γενικών εξόδων, έστω και αν αυτά αναφέρονται σε κόστη δυναμικού απαραίτητου για την παραγωγή, έχουμε κόστη τα οποία τα επωμίζεται η επιχείρηση ανεξάρτητα αν θα παραχθεί κάποιο προϊόν ή όχι. Επομένως είναι κόστη περιόδου, τα οποία :

- ή θα πάρουν επάνω τους οι παραγωγές στην περίοδο που θα πραγματοποιηθούν και θα φανεί το κόστος τους να αυξάνεται,
- ή από το αποτέλεσμα των πωλήσεων θα αφαιρεθούν για να προκύψει το καθαρό αποτέλεσμα της περιόδου.

Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, αν η παραγωγή είναι μικρή, τότε θα δημιουργηθεί η εντύπωση ότι υψηλό κόστους επειδή κάποια προϊόντα δεν έχουν παραχθεί. Δηλαδή το κόστος αυτών θα εξαρτηθεί από τα ποσά εκείνων των οποίων δεν έχουν παραχθεί.

Στην δεύτερη περίπτωση, αν προκύψει ζημία, θα φαίνεται καθαρά ότι οφείλεται στο ότι είχαμε λίγη παραγωγή και όχι στο υψηλό κόστος.

Τα κόστη διακρίνονται σε άμεσα, τα οποία έχουν προφανή και άμεσα μετρήσιμη σχέση με το προϊόν, και σε έμμεσα τα οποία αναφέρονται σε απαραίτητους μεν συντελεστές παραγωγής, αλλά δεν έχουν την ανωτέρω σχέση με το συγκεκριμένο παραγωγικό αποτέλεσμα.

Επίσης, διακρίνονται σε μεταβλητά και σε σταθερά κόστη. Τα σταθερά είναι κόστη που αντιστοιχούν σε συντελεστές οι οποίοι συμμετέχουν με συνολικώς σταθερή ποσότητα στην παραγωγική διαδικασία. Προφανώς το ύψος αυτών σε επίπεδο τεμαχίου είναι μεταβλητό, αντίστροφα με την απόδοσή τους, και σε βαθμό που εξαρτάται και από τον συντελεστή αλλά και από την διαδικασία στην οποία συμμετέχουν.

Γι' αυτό το λόγο, η παραγωγικότητα μετράται αντικειμενικά σε επίπεδο διαδικασίας παραγωγικού συνδυασμού και όχι σε επίπεδο παραγωγικού συντελεστή.

Σχετικά με τα μεταβλητά κόστη θα πρέπει, μετά την ανωτέρω παρατήρηση να διευκρινίσουμε αν αναφερόμαστε σε επίπεδο παρτίδας ή τεμαχίου. Το μεταβλητό κόστος σε συνολικό επίπεδο παρτίδας μπορεί να μεταβάλλεται είτε λόγω μεταβολής του μοναδιαίου μεταβλητού κόστους, είτε λόγω μεταβολής της ποσότητας της παραγωγής. Το θέμα είναι να διαπιστώνεται αν η μεταβολή της παραγωγής επιτυγχάνεται υπό καθεστώς μεταβαλλόμενης ή σταθερής απόδοσης ( παραγωγικότητας) του κοστολογούμενου συντελεστή. Για παράδειγμα πόσο αυξήθηκε η παραγωγή λόγω περισσότερης εντατικής εργασίας ή αν στον ίδιο χρόνο παρήχθησαν περισσότερα τεμάχια. Αυτό όμως έχει προφανώς συνέπειες στο κόστους εργατικού ανά τεμάχιο. Δηλαδή, το συνολικό μεταβλητό κόστος αυξήθηκε γιατί με

την ίδια παραγωγικότητα παρήχθησαν περισσότερα τεμάχια ή γιατί κάναμε αυξήσεις στο προσωπικό; Και αυτό θα έχει διαφορετικές επιπτώσεις στο κόστος εργατικού ανά τεμάχιο, που τελικά μας ενδιαφέρει αφού τιμολογούμε με βάση το τεμάχιο.

Όταν ένας συντελεστής συμμετέχει στην παραγωγική διαδικασία με σταθερή ποσότητα και όταν η χρησιμοποίηση του παρουσιάζει αδιαιρετότητα, τότε οι υπηρεσίες του συντελεστή αξιοποιούνται σε διαφορετικό βαθμό. Αξιοποιούνται σταδιακά λόγω της αυξανόμενης παραγωγής, και αφού κάποια δαπάνη την υφίσταται η επιχείρηση για να μπορέσει να την χρησιμοποιήσει, είτε πλήρως είτε μερικώς, το κόστος τους ανά τεμάχιο θα είναι μεταβλητό και φθίνον, όσον αφορά το βαθμό αξιοποίησης αυξάνει και η βάση καταλογισμού της σχετικής δαπάνης διευρύνεται. Αν στους υπολογισμούς μας πάρουμε το κόστος για ένα φυσιολογικό επίπεδο αξιοποίησης των σταθερών ποσοτήτων των συντελεστών, τότε θα πρέπει να κοστολογήσουμε τον χαμένο χρόνο, να μετρήσουμε την δαπάνη για τις χαμένες υπηρεσίες τους και στη συνέχεια το ποσό που προκύπτει να το μεταφέρουμε στα αποτελέσματα ως ζημία.

Αυτό μπορεί να γίνεται για όλους τους συντελεστές σχηματισμού του δυναμικού, οι οποίοι δεν παρουσιάζουν πλήρη διαιρετότητα. Αυτοί οι συντελεστές παρέχουν μια σταθερή ροή υπηρεσιών, είτε την εκμεταλλεύεται η επιχείρηση για παραγωγικούς σκοπούς, είτε όχι, παρότι δαπανά γι' αυτήν, σε βάρος του αποτελέσματος, στο μέτρο που ο βαθμός αξιοποίησης τους υπολείπεται του σχεδιασμού. Συνεπώς έχουμε κόστη περιόδου (ΚΣΚ δυναμικού ανεξάρτητα του ύψους της παραγωγής που βγαίνει στην περίοδο) και τα κόστη προϊόντος (που συνδέονται με το ύψος της).

Σχετικά με τα κόστη περιόδου υπάρχουν οι εξής παρατηρήσεις: μερικά αντιστοιχούν σε δαπάνες κεφαλαίου οπότε είναι πολυετούς αποσβέσεως και επιμερίζονται στα έτη αποσβέσεως με βάση κάποιο κριτήριο, ενώ οι λειτουργικές δαπάνες δεν δημιουργούν τέτοια προβλήματα.

Από την στιγμή που θα καθορισθεί με τον ένα ή με τον άλλο τρόπο, η επιβάρυνση περιόδου με κάποια σταθερά κόστη, αρχίζουν τα σοβαρά προβλήματα τα οποία αφορούν την επιβάρυνση των παραγόμενων κατά την διάρκεια της προϊόντων. Για πολλούς τέτοιους συντελεστές δεν είναι δυνατόν να μετρηθεί η παροχή των υπηρεσιών στα επιμέρους προϊόντα, και δεν είναι εύκολο να ορισθεί η τιμή μονάδας των υπηρεσιών, εκτός αν υποθέσουμε κάποιο φυσιολογικό επίπεδο αξιοποίησης τους.

Στόχος της επιχείρησης, όταν βρίσκεται μπροστά σε επιχειρησιακά προβλήματα (δηλαδή μίγματος προϊόντος), είναι στο όριο κορεσμού του δυναμικού της, να μεγιστοποιήσει τα μικτά κέρδη και κατά συνέπεια τα καθαρά.

Το **full costing**, βασισμένο σε αυθαίρετους μερισμούς των σταθερών κοστών (τα οποία αν και σταθερά τα αντιμετωπίζει σαν να είναι μεταβλητά), δεν μπορεί να δώσει αντικειμενικά στοιχεία κόστους. **Άμεση, ευθεία, ιδιαίτερη, σαφής, μονοσήμαντη σχέση μεταξύ συντελεστή και προϊόντος, υπάρχει μόνο μεταξύ του προϊόντος και των διαιρετών συντελεστών, που ειδικά χρησιμοποιούνται για αυτό και εξ' αιτίας του.**

Αντίθετα, η σχέση μεταξύ προϊόντων και σταθερών κοινών συντελεστών είναι γενική, αφορά ένα δυναμικό μη ενσωματωμένων αν και απαραίτητων συντελεστών, για το σύνολο των προϊόντων. Αυτούς τους συντελεστές η επιχείρηση τους αγοράζει όταν δημιουργεί το δυναμικό της και όχι επί ευκαιρίας κάποιας επιχειρησιακής απόφασης χρησιμοποίησης του δυναμικού που ήδη διαθέτει.

Τα σταθερά κόστη είναι αμετάβλητα σε βραχυχρόνια περίοδο, δηλαδή κατά την περίοδο που η επιχείρηση σχεδιάζει τις δραστηριότητες της κατά την κατάσταση του προϋπολογισμού (budget). Συνεπώς η αναφορά τους σε επίπεδο προϊόντος μπορεί να γίνει μόνο κατά συνθήκη. Ο επιμερισμός τους, δηλαδή η κατάτμηση μιας γενικής σχέσης εξάρτησης σε ειδικές, ή δεν πρέπει να γίνει καθόλου, ή αν θα γίνει θα πρέπει να έχει κάποιο σαφή σκοπό, αλλά σε καμία περίπτωση δεν θα πρέπει να μας δημιουργήσει την ψευδαίσθηση ότι πρόκειται για κάποιο αντικειμενικό τρόπο υπολογισμού του κόστους.

Η αντικειμενικότητα στον υπολογισμό του κόστους εξασφαλίζεται μόνο από τον μη μερισμό των σταθερών κοστών περιόδου στα προϊόντα που κατ' αυτήν παράγονται.

Το **μέσο κόστος Μκ**, περιέχει στοιχεία μεταβλητά, τα οποία δεν δημιουργούν προβλήματα καταλογισμού και μέτρησης, και στοιχεία σταθερά τα οποία δημιουργούν προβλήματα καταλογισμού. Τα ερωτήματα που προκύπτουν είναι με ποιο κριτήριο θα μερίσουμε τα σταθερά κόστη και πόσα είναι προς μερισμό;

Επομένως η επιβάρυνση εξαρτάται:

- από την επιλεγμένη βάση μερισμού ( πωλήσεις, εργατικό)
- από τον όγκο των άλλων προϊόντων που θα μοιραστούν το συνολικό βάρος, και τέλος
- από τα τεμάχια του κοστολογούμενου, που θα μοιραστούν μεταξύ τους το μερίδιο που θα επιβαρύνει το προϊόν.

Το μέσο κόστος έχει έννοια μόνο στις ομοιογενείς παραγωγές ή σε αυτές που μπορούν να μετρηθούν με ενιαία μονάδα, λαμβάνοντας υπόψη τον βαθμό δυσκολίας της κάθε μιας παραγωγής, όταν θα πρέπει να εκφρασθεί σε τέτοιες μονάδες στις οποίες αντιστοιχεί το παραγωγικό αποτέλεσμα που προκύπτει. Σε αυτή μόνο την περίπτωση, το μέσο κόστος εκφράζει μονοσήμαντα τις επιπτώσεις που έχει στο οικονομικό αποτέλεσμα, και είναι οι εξής:

- και το μεταβλητό κόστος,
- και ο βαθμός αξιοποίησης του δυναμικού, και μέσω αυτού οι δαπάνες για τους συντελεστές με σταθερά κόστη.

Αντίθετα, στις ετερογενείς παραγωγές, ο βαθμός αξιοποίησης εξαρτάται από το σύνολο των παραγόμενων προϊόντων με διαφορετικές αποδόσεις.

Το πρόβλημα γίνεται πολύ δύσκολο στις περιπτώσεις μεγάλης αναλογίας των σταθερών κοστών στο ολικό κόστος. Όμως δεν θα πρέπει να συγχέεται η μη ορθότητα με την ανακρίβεια. Οποιοδήποτε κοστολογικό σύστημα μπορεί να επιτύχει μεγάλη ακρίβεια υπολογισμών.

Το **direct costing**, βασίζεται στην διάκριση των κοστών σε κόστη προϊόντος και σε κόστη περιόδου. Το συνολικό κόστος της επιχείρησης, αποτελείται από τα σταθερά κόστη, τα οποία αντιστοιχούν σε δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για τους συντελεστές που μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία σε σταθερές ποσότητες, για μια χρονική περίοδο, π.χ. μια μηχανή, οπότε ανάλογα με τον βαθμό αξιοποίησης τους κατά την διάρκεια της, θα παρουσιάζουν μέσο κόστος ανά τεμάχιο μεταβλητό και αντιστρόφως ανάλογο με τις αποδόσεις τους. Οι σταθεροί συντελεστές έχουν μεταβλητή οικονομικότητα. Περιλαμβάνει πάντα, το ολικό κόστος και τα μεταβλητά κόστη, τα οποία αντιστοιχούν σε συντελεστές διαιρετούς, που μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία σε διαφορετικές ποσότητες, όσο απαιτείται κάθε φορά, π.χ. τα υλικά.

Το **οριακό κόστος**, δίνεται από την μεταβολή του ολικού κόστους όταν η ποσότητα αυξάνεται κατά μια μονάδα, εντός βέβαια των ορίων της υφιστάμενης παραγωγικής ικανότητας, και εφόσον τα σταθερά κόστη δεν μεταβάλλονται. Στη περίπτωση των μεταβλητών, διαιρετών συντελεστών, έχουμε κόστη μεταβλητά, σε επίπεδο παρτίδας, τα οποία είναι σταθερά σε επίπεδο τεμαχίου, ως μέσο μεταβλητό κόστος, και εφόσον οι συντελεστές αυτοί έχουν σταθερή οικονομικότητα, ως σταθερής απόδοσης, για τα διάφορα ύψη της παραγωγικής ικανότητας.

Αυτή η οπτική είναι βραχυπρόθεσμη, καθ' ότι θεωρεί έναν δεδομένο παραγωγικό συνδυασμό κάποιων δυνατοτήτων με συντελεστές μερικοί από τους οποίους είναι σταθεροί, και για αυτό το λόγο είναι βραχυπρόθεσμου τύπου.

**Βραχυπρόθεσμο** δεν είναι κάποιο συγκεκριμένο μικρό χρονικό διάστημα, αλλά αυτό το οποίο δεν επαρκεί για την αλλαγή όλων των συντελεστών της παραγωγής, δηλαδή το δυναμικό της παραγωγής.

**Στο μακροχρόνιο** διάστημα όλοι οι συντελεστές είναι μεταβλητοί από την άποψη επάρκειας του χρόνου.

Το μέσο μεταβλητό κόστος είναι ο μέσος όρος μόνο των μεταβλητών κοστών. Υπολογίζεται μετρώντας το μεταβλητό κόστος κάποιας παραγωγής και κάποιας άλλης και διαιρώντας την διαφορά που προκύπτει ( $\Delta MK = MK' - MK$ ) με την μεταβολή της παραγωγής, την  $\Delta\pi$ . Το μέσο μεταβλητό κόστος μπορεί να υπολογισθεί ως μέσος όρος για ολόκληρη την παραγωγή ή για κάποια  $\Delta\pi$ , η οποία αντιστοιχεί σε κάποιο επίπεδο παραγωγής. Σε αυτή την περίπτωση παίρνουμε το **διαφορικό κόστος**  $\Delta k$ , το οποίο στα όρια της παραγωγικής ικανότητας δίνει το ποσό, το οποίο θα αυξηθεί λόγω του μεταβλητού κόστους. Το διαφορικό κόστος είναι αποφεύξιμο αν η παραγωγή μειωθεί ή αν δεν πραγματοποιηθεί η μεταβολή της παραγωγής. Οπότε παρατηρούμε ότι όλες αυτές οι μορφές κόστους έχουν να κάνουν με το εύρος των μεταβολών της παραγωγής, στοχεύοντας να μας βοηθήσουν να δούμε πως μεταβάλλεται η καμπύλη του ολικού κόστους και τι είδους συνάρτηση κόστους αντιμετωπίζουμε. Αυτές οι παρατηρήσεις θέλουν να προβάλουν την ανάγκη να λαμβάνεται υπόψη κατά τις μεταβολές της παραγωγής, το αν αυτές επιτυγχάνονται υπό καθεστώς σταθερής ή μεταβαλλόμενης απόδοσης, παραγωγικότητας των συντελεστών.

Η σύνθεση του κόστους υπέρ των σταθερών κοστών το καθιστά δύσκαμπτο. Και αυτό γιατί όταν αυξάνει η παραγωγή, σημαίνει λιγότερο αναλογικές αυξήσεις του κόστους και αυξήσεις του κέρδους περισσότερο αναλογικές σε σχέση με αυτές της παραγωγής και αντίστροφα.

Τα κόστη περιόδου αφορούν αποσβέσεις παγίων, και λειτουργικά έξοδα που έχουν να κάνουν με την υφιστάμενη υποδομή και όχι με την χρήση που της κάνουμε, δηλαδή το ύψος της παραγωγής. Τα κόστη περιόδου εξαρτώνται από τον παράγοντα χρόνο. Ένα κόστος είναι κόστος περιόδου όταν μπαίνει στην παραγωγική διαδικασία ως σταθερό και ανεξάρτητο της παραγωγής. Δηλαδή ένα κόστος είναι κόστος περιόδου και πάει στον λογαριασμό αποτελεσμάτων απ' ευθείας και όχι δια μέσου των προϊόντων. Συνεπώς έχουμε τα κόστη περιόδου που συνολικά είναι σταθερά αλλά σε επίπεδο τεμαχίου μεταβλητά.

Τα **σταθερά κόστη περιόδου** είναι **κοινά**, ενώ τα **σταθερά κόστη προϊόντος** είναι **ειδικά**. Και οι δυο κατηγορίες σταθερών κοστών, τα ειδικά σταθερά κόστη και τα κοινά σταθερά κόστη, έχουν μεταβαλλόμενη οικονομικότητα σε επίπεδο τεμαχίου και είναι πιο σημαντικό να λαμβάνουμε υπόψη την μεταβαλλόμενη οικονομικότητα σε μεγαλύτερη αναλογία συμμετοχής των σταθερών κοστών στο ολικό κόστος, με μια διαφορά, δηλαδή τα κοινά σταθερά κόστη εκτός από την ανάγκη επαναυπολογισμού τους για τα διάφορα ύψη της παραγωγής, έτσι ώστε να δούμε πόσο εμπίπτουν στο τεμάχιο, θέτουν και αξεπέραστα προβλήματα αντικειμενικού μερισμού τους στα προϊόντα, οπότε πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο περιόδου και για ολόκληρη την επιχείρηση, ενώ τα ειδικά σταθερά κόστη προϊόντος πρέπει και αυτά να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο περιόδου αλλά με αναφορά το συγκεκριμένο προϊόν, το οποίο είναι το αίτιο τους, οπότε δεν υπάρχει πρόβλημα απροσδιοριστίας του κόστους στην περίπτωση τους. Στην προηγούμενη περίπτωση που αναφέραμε παραπάνω, πρέπει να υπολογίσουμε αντικειμενικά ένα μέγεθος από υποκειμενικά στοιχεία.

Δεδομένης κάποιας μεταβολής των πωλήσεων, από την μεταβολή των συνολικών κοστών, θα εξαρτηθεί η μεταβολή του κέρδους και η μεταβολή του κόστους θα εξαρτηθεί από την μεταβλητότητα ή από τον βαθμό αδράνειας του, σε σχέση με τις μεταβολές της παραγωγής που επιτυγχάνονται από την ίδια την ποσότητα των σταθερών συντελεστών.

Ανάλογα με την μεταβλητότητα τους τα κόστη διακρίνονται σε μεταβλητά και σε σταθερά κόστη. Επίσης σε επίπεδο περιόδου και σε επίπεδο προϊόντος, δεδομένης κάποιας παραγωγικής ικανότητας και του βαθμού αξιοποίησης του.

Το καθεστώς της μεταβλητότητας των κοστών προσδιορίζεται με αναφορά κάποιο όγκο παραγωγής και με κάποια χρονική διάρκεια.

**Συνεπώς ξεκινάμε από την παραγωγική ικανότητα, την οποία έχουμε διαθέσιμη στο βραχυχρόνιο διάστημα και σε σχέση με το βαθμό αξιοποίησης της που επιτυγχάνουμε (αυξομειώσεις της παραγωγής με τον ίδιο παραγωγικό συνδυασμό, δηλαδή, χωρίς άλλες επενδύσεις παραγωγικές και εμπορικές), παρατηρούμε την συμπεριφορά των κοστών, σε επίπεδο τμημάτων, γραμμών και επιχείρησης.**

Με αυτή την αναφορά, στο βραχυχρόνιο διάστημα, με δεδομένη την παραγωγική ικανότητα ως βάση, κατατάσσουμε τα κόστη σε σταθερά και σε μεταβλητά ανάλογα όμως με τον τρόπο που συμπεριφέρονται κατά τις μεταβολές της παραγωγής που συνεπάγονται μεταβολές του βαθμού αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας (δυναμικού).

Αυτό που τελικά μετράει για τον χαρακτηρισμό και την αντίστοιχη αντιμετώπιση ενός κόστους, καθώς επίσης και για τον συντελεστή που βρίσκεται πίσω από το κόστος, δεν είναι η ίδια η φύση του συντελεστή, αλλά ο τρόπος συμπεριφοράς του μέσα σε κάποιο διάστημα μεταβολής της παραγωγής ή του βαθμού αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας.

Συνεπώς υπάρχει μια σχετικότητα στο θέμα χαρακτηρισμού των κοστών. Όταν η επιχείρηση σχεδιάζει τον προϋπολογισμό της (budget), ξεκινάει από τους σχεδιασμούς της. Στο πλαίσιο κάποιων πωλήσεων και στόχων αποδοτικότητας των κεφαλαίων, η επιχείρηση προγραμματίζει κάποιες παραγωγές. Μελετάει κάποια εναλλακτικά σενάρια της παραγωγής για την περίοδο που θέλει να καλύψει.

Η υλοποίηση του καθενός από αυτά απαιτεί την χρησιμοποίηση κάποιου διαστήματος χρησιμοποίησης της παραγωγικής ικανότητας, συνεπώς η μελέτη συμπεριφοράς των κοστών θα πρέπει να γίνει με αναφορά τις Δπ σε αυτό το διάστημα μεταβολής της παραγωγής και σε σχέση με το βαθμό αξιοποίησης της

παραγωγικής ικανότητας που αντιστοιχεί σε αυτό το διάστημα. Από αυτό προκύπτουν κάποια ερωτήματα τα οποία παρουσιάζονται στη συνέχεια:

- πως συμπεριφέρονται τα κόστη για κάποιες Δπ σε αυτό το διάστημα;
- πόση είναι η ελαστικότητα της καμπύλης των ΟΚ στα διάφορα σημεία;
- πόσος είναι ο βαθμός της επιχειρησιακής μόχλευσης στα διάφορα ύψη ;
- πόσο είναι το βάρος των σταθερών κοστών στα διάφορα ύψη του ΟΚ;
- πόσος είναι ο εκάστοτε βαθμός αξιοποίησης του δυναμικού, και τι επιπτώσεις έχει στο μοναδιαίο κόστος;

Αυτά είναι τα καίρια ερωτήματα που η οικονομική ανάλυση και ο σχεδιασμός παραγωγής πρέπει να έχουν υπόψη τους.

Μετά ανωτέρω μπορούμε να χαρακτηρίσουμε ως σταθερό κάθε κόστος δυναμικού (υλικής υποδομής ή οργανωτικής) που κατά την βραχυχρόνια περίοδο δεν μεταβάλλεται στο σύνολο του για κάποιες μεταβολές της παραγωγής και του βαθμού αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας.

Τα κόστη χρήσης του δυναμικού, των υπηρεσιών που παρέχουν στην παραγωγή, είναι συνεπώς κόστη μεταβλητά σε επίπεδο τεμαχίου και αντιστρόφως ανάλογα των αποδόσεων.

Μεταβλητά είναι τα κόστη που συνολικά μεταβάλλονται με την παραγωγή, αλλά σε επίπεδο τεμαχίου μπορεί να είναι σταθερά ή να παρουσιάζουν κάποια μεταβλητότητα εξαρτώμενη από την σχέση των μεταβλητών κοστών με την παραγωγή.

Αν π.χ. οι αποδόσεις των σχετικών συντελεστών είναι φθίνουσες, αν πάνω από κάποιο όριο πίεσης τους σπαταλάμε, θα έχουμε φαινόμενα προόδου στα κόστη, δηλαδή το μεταβλητό κόστος θα αυξάνει περισσότερο από αναλογικά σε σχέση με τις Δπ και το Μμκ, θα είναι αύξον, και αντίθετα, στην περίπτωση των αυξουσών αποδόσεων. Προφανώς έντονα φαινόμενα αυτού του είδους καθιστούν προβληματική την χρήση του direct costing, γιατί θέλει σταθερό το Μμκ.

**Το φαινόμενο των μεταβαλλόμενων αποδόσεων των συντελεστών επηρεάζει καίρια την συμπεριφορά των κάθε είδους κοστών και δεν μπορούμε να το αγνοήσουμε.** Στις περισσότερες περιπτώσεις, έτσι όπως εξελίσσεται η δομή των κοστών, από την αξιοποίηση τους εξαρτώνται κατά κύριο λόγο τα οικονομικά αποτελέσματα στις ανταγωνιστικές αγορές, όπου το βασικό κριτήριο είναι η χαμηλή τιμή, διασφαλιζόμενης της ποιότητας.

**Για να είναι ευχαριστημένος, ικανοποιημένος και κερδοφόρος ο πελάτης, η λύση είναι τα σωστά logistics και η μεγιστοποίηση των αποδόσεων όλων των συντελεστών, αλλά κυρίως των σταθερών, στο πλαίσιο πάντα των επιλογών του Marketing, έτσι ώστε να αποφεύγεται το πιάσιμο ενός υψηλού βαθμού αξιοποίησης με πτώση των τιμών.**

Η ταξινόμηση των κοστών στην μια ή στην άλλη κατηγορία είναι σχετική. Εξαρτάται από την απόφαση μας να αποκτήσουμε κάποια ποσότητα συντελεστών και οι επιπτώσεις στο τεμάχιο θα εξαρτηθούν από τον **βαθμό αξιοποίησης** τους, θα εξαρτηθούν από την **ελαστικότητα** του κάθε συντελεστή καθώς επίσης και από τις **προσαρμογές** που θα κάνουμε κατά την παραγωγική διαδικασία. Τα ειδικά είναι κόστη τα οποία αφορούν συγκεκριμένα προϊόντα και η σχέση τους με αυτά είναι άμεση και μετρήσιμη. Μπορούν να είναι μεταβλητά αλλά και σταθερά. Τα σταθερά μπορεί να είναι κοινά ή ειδικά. Τα μεταβλητά είναι πάντα ειδικά, ενώ τα κοινά είναι πάντα σταθερά.

Ένα κόστος χαρακτηρίζεται **μεταβλητό ή σταθερό** ανάλογα με το πόσο ευαίσθητο είναι το μέγεθος τους σε σχέση με τις μεταβολές της παραγωγής, ενώ χαρακτηρίζεται **ειδικό ή κοινό** ανάλογα με το αν είναι μετρήσιμο, άμεσο συγκρίσιμο σε σχέση με κάποιο αντικείμενο κοστολόγησης, δηλαδή έχουμε:

	Ειδικά	Κοινά
Μεταβλητά	ΝΑΙ	ΟΧΙ
Σταθερά	ΝΑΙ	ΝΑΙ

Συνεπώς δεν υπάρχει αντικειμενικό κόστος. Ένα κόστος δεν μπορεί να χαρακτηριστεί σωστό, αληθινό ή όχι, αλλά χαρακτηρίζεται χρήσιμο ή όχι για κάποιο σκοπό. Η κοστολόγηση είναι ένα εργαλείο, το οποίο κάνει κάτι και σε σχέση με αυτόν που το χρησιμοποιεί. Για την επίτευξη του σκοπού της, η κοστολόγηση απαιτεί ένα σωστό συνδυασμό κατάλληλου εργαλείου και ικανότητας χειρισμού του.

**Το direct costing λειτουργεί ως εξής:**

**α)** για κάθε προϊόν υπολογίζεται το ( άμεσο, ειδικό) μεταβλητό κόστος και περιθώριο του (margin), ( $m = T - dc$ )

**β)** στη συνέχεια σε σχέση με τις πιθανές πωλήσεις του βάσει της τιμής επί της οποίας υπολογίσαμε το περιθώριο του, υπολογίζουμε την συνεισφορά του (contribution) σε σχέση με τα ειδικά σταθερά κόστη του, σε περίπτωση που υπάρχουν, ( $C = m * n - ΕΣΚ$ ),

**γ)** τέλος από το άθροισμα των συνεισφορών των προϊόντων αφαιρούνται τα κοινά σταθερά κόστη (ΚΣΚ) περιόδου και έτσι έχουμε το αποτέλεσμα της, ( $K = ΣC - ΚΣΚ$ ).

Σχετικά με την σκοπιμότητα κάποιων αποφάσεων χρήσης του υφιστάμενου δυναμικού για την μια ή την άλλη παραγωγή, το direct costing, είναι πολύ χρήσιμο γιατί δίνει τις επιπτώσεις των διάφορων προτάσεων εναλλακτικής ή διαδοχικής χρήσης του δυναμικού, με βάση την πορεία του κόστους, σε σχέση με την μεταβλητότητα και τον βαθμό σύνδεσης του με αυτές. Επίσης υπολογίζει τα κόστη με στόχο να δει τι μπορεί να φέρει το κάθε προϊόν και τι δυναμικό θα απασχολήσει.

Ο **σχεδιασμός της παραγωγής** θα πρέπει να εξαντλήσει κάθε περιθώριο ελαστικότητας του παραγωγικού συνδυασμού διαθέσιμου στο βραχυχρόνιο διάστημα, με στόχο την μεγιστοποίηση των αποδόσεων που μπορεί να καταφέρει, είτε ως μείωση του μέσου κόστους είτε ως μεγιστοποίηση του φυσικού παραγωγικού αποτελέσματος και του περιθωρίου. Είναι πολύ σημαντικό να έχουμε υπόψη ότι τα κόστη αναφέρονται σε περίοδο και σε παραγωγές, σε συνολικό επίπεδο ή τεμαχίου, με σκοπό να κριθεί η μεταβλητότητα τους. **Επίσης πρέπει να έχουμε υπόψη ότι και τα Π, Μ, C και Κ είναι μεγέθη περιόδου. Από αυτά τα Π, Μ και C μπορούν να αναφερθούν και στα προϊόντα, ενώ μόνο η T και το m είναι σταθερά σε επίπεδο τεμαχίου προϊόντος.**

Μάλιστα αν το εργατικό δυναμικό είναι στην πράξη σταθερός συντελεστής τότε όλη η ανάλυση, με την λογική του direct costing, θα πρέπει να γίνεται όχι στην βάση των περιθωρίων ( margins) αλλά στην βάση της προστιθέμενης αξίας (Π.Α).

**Η λογική του d.c. είναι διαφορετική. Για κάθε πρόταση μετράει τι ακριβώς μεταβάλλεται και πόσο, μετράει τις μεταβολές των μεταβλητών δια της μεταβολής των κοστών, μέσα σε ένα διάστημα μεταβολής των ποσοτήτων. Σε συνδυασμό με τον τρόπο της μεταβολής ( αποδόσεις σταθερές, ή όχι των συντελεστών), δίνει το είδος της μεταβολής του κόστους ( ανάλογη ή κάποιας άλλης μορφής, ή καμία) και με αυτή την μέθοδο των μεταβολών, αριστοποιεί κάποια σχέση ή κάποιο μέγεθος.**

Επίσης το **d.c.**, εφαρμόζει απόλυτα την οικονομική λογική στην πράξη, δηλαδή στην περίπτωση της ετερογενούς παραγωγής, και δίνει το αποτέλεσμα περιόδου μόνο σε σχέση με ότι έχει κατ' αυτήν πωληθεί και όχι παραχθεί, όπως συμβαίνει με το **full costing**, το οποίο θεωρεί τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ως κόστη προϊόντος και όχι ως κόστη περιόδου.

**Δηλαδή θεωρεί κατά βάση το προϊόν και όχι ως αντικείμενο κόστους, στο οποίο θα φορτώσει τα όποια κόστη της επιχείρησης, αλλά θεωρεί το προϊόν ως μέσο το οποίο θα φέρει προστιθέμενη αξία ( Π.Α), με στόχο να καλυφθούν τα γενικά έξοδα και να μείνει κάποιο κέρδος.**

Στην περίπτωση που τα σταθερά κόστη είναι υψηλά δεν τίθεται θέμα μερισμού αλλά κάλυψης τους.

Στόχος είναι στο όριο της παραγωγικής ικανότητας να κάνουμε το μέγιστο Μ, οπότε δεδομένων των σταθερών κοστών θα έχουμε το μέγιστο Κ περιόδου.

Το full costing, διακρίνει τα κόστη σε σταθερά και σε μεταβλητά, μέσω της μεταβλητότητας τους. Συλλαμβάνει και αναπαριστά το μοντέλο της λειτουργίας των παραγωγικών συνδυασμών της επιχείρησης, αντικειμενικά και απλά. Ενώ το direct costing, είναι ένα γενικής χρήσεως κοστολογικό μοντέλο και δουλεύει με το περιθώριο (margin), το οποίο δίνει την αναρριχητική ικανότητα του Μ, οπότε αποτελεί τον οδηγό προς το Κ. Επίσης στο πλαίσιο του d.c. εκτός από το m, μπορούμε να έχουμε και το m % ή εκτός από το C, μπορούμε να έχουμε και το C% , στην περίπτωση που υπάρχουν και ειδικά σταθερά κόστη.

Δυσκολίες μπορούν να παρουσιαστούν μόνο στην περίπτωση της επιχείρησης η οποία παράγει επί παραγγελία πελάτη.

Σε αυτή την περίπτωση, το προϊόν προσδιορίζεται από αυτόν και επιπλέον μη έχοντας γνώση η επιχείρηση τι παραγγελίες θα δεχτεί κατά την διάρκεια του έτους, και την στιγμή που σχεδιάζει τον προϋπολογισμό ( budget), δεν είναι σε θέση να εκτιμήσει την κάθε μια παραγγελία που θα δεχθεί ( αν θα την δεχθεί και τι

ακριβώς αφορά). Επίσης κατά την διάρκεια του έτους, δεν είναι εύκολο για την επιχείρηση να κρίνει αν την συμφέρει κάποια πρόταση πελάτη ή όχι.

Για κάθε παραγωγή η επιχείρηση, πρέπει να υπολογίσει την συνεισφορά της και το μέρος του εργατικού δυναμικού που απασχολεί. Θα πρέπει στο όριο εξάντλησης του εργατικού δυναμικού να έχει μεγιστοποιήσει το ΣC, από τις παραγωγές έτσι ώστε να μπορέσει να έχει το μέγιστο κέρδος περιόδου.

Αν τεθεί ένας στόχος και μπορούμε να υπολογίζουμε το % του εργατικού δυναμικού σε ώρες, επί το σύνολο των ωρών που χρειάζεται το προϊόν, τότε το προϊόν θα φέρει  $C * (\Omega / \Sigma\Omega)$ . Η σχέση αυτή θα δώσει την συμμετοχή των καθαρών ωρών του δυναμικού (ΚΩΔ) στον στόχο και με βάση αυτό το % θα μπορούμε χωρίς κίνδυνο παραμορφώσεων να έχουμε μια σοβαρή ένδειξη για το τι πρέπει να φέρει η κάθε παραγωγή. Η λογική αυτής της μεθόδου είναι η εξής: Στο μέτρο που η παραγγελία θα απασχολήσει το μέσον, στο ίδιο μέτρο θα πρέπει να συμβάλει στην κάλυψη του στόχου που αυτό το μέσο και στα όρια της διαθεσιμότητας του, επιδιώκεται. Στην συνέχεια, σε μόνιμη βάση, θα συγκρίνουμε τον υπολειπόμενο στόχο με το υπολειπόμενο μέσο (π.χ. ανά εβδομάδα, γιατί δουλεύουμε – δεν δουλεύουμε ο χρόνος περνάει και ο παρανομαστής μειώνεται), για να γνωρίζουμε πως έχουν πάει τα πράγματα και επίσης να γνωρίζουμε το C της πρότασης με τις ώρες. Έπειτα θα προχωρήσουμε στην σύγκριση δυο δεικτών. Όμως υπάρχει ένα πρόβλημα, δηλαδή όταν οι δουλείες δεν πάνε καλά, ο δείκτης αποδεξιμότητας της επιχείρησης θα αυξάνει. Η χρησιμότητα του δείκτη αυτού βρίσκεται λοιπόν στα εξής:

- μας βάζει προ των ευθυνών μας,
- μας δείχνει τι θα επακολουθήσει αν προσεγγίσουμε τα θέματα τιμολόγησης λογιστικά,
- μας δείχνει τι θα επακολουθήσει στην περίπτωση που ξεκινήσουμε χαλαρά και στην συνέχεια προσπαθήσουμε να αναπληρώσουμε.

### **Ο ρόλος της απόδοσης στο πλαίσιο των κοστολογικών κατηγοριών**

Το direct costing είναι μια κοστολογική συλλογιστική σε όρους μεταβλητών και σταθερών κοστών. Αποτελεί μια λογιστική πρακτική επέκταση στην περίπτωση της ετερογενούς παραγωγής του σχήματος της οριακής λογικής που είχε επεξεργασθεί η Μικροοικονομία για την θεωρητική περίπτωση της μονοπαραγωγής. Λαμβάνει το m σταθερό και το M αναλογικό της παραγωγής με συντελεστή αναλογίας το m. Όμως τα κόστη είναι μεταβλητά και σταθερά μόνο εντός κάποιων ορίων μεταβολής της παραγωγής και των βραχυπρόθεσμων χρόνων αναφοράς.

Πιο πολύ από την λειτουργία με την οποία συνδέονται (σ' αυτό δίνει μεγάλη σημασία το ABC) το ενδιαφέρει ο νόμος μεταβολής τους και η συμπεριφορά τους.

Αυτό που ενδιαφέρει την επιχείρηση για τις προβλέψεις που κάνει όταν θέλει να εκτιμήσει το συμφέρον κάποιων παραγωγών εξαρτάται:

- ποια στοιχειώδη κόστη περιλαμβάνονται στο κόστος που μελετάμε
- πως συμπεριφέρονται αυτά, και
- πόσο η συμπεριφορά τους επηρεάζει εκείνη του συνολικού κόστους ως mix.

Όμως όλα αυτά προϋποθέτουν την μετρησιμότητα των κοστών με αναφορά ένα συγκεκριμένο αντικείμενο κοστολόγησης (cost object). Η μετρησιμότητα με την σειρά της προϋποθέτει την αμεσότητα σχέσης τους με το κόστος.

**Τα κόστη αντανakλούν τις ιδιότητες των συντελεστών των οποίων μετράνε τις αναλώσεις και τις εκφράζουν σε αξίες (ποσότητες επί τιμές).**

Οι συντελεστές είναι διαιρετοί ή όχι.

1. Στην πρώτη περίπτωση μας ενδιαφέρει αν είναι και αποθηκεύσιμοι. Αν είναι τότε το μέσο μεταβλητό κόστος είναι σταθερό γιατί η απόδοση τους είναι σταθερή.

Η **σταθερότητα** του κόστους συντελεστού, **σε επίπεδο τεμαχίου** οφείλεται στην **σταθερότητα της απόδοσης** του κοστολογούμενου συντελεστή. Στην περίπτωση αυτή το μεταβλητό κόστος (παρτίδας) είναι απόλυτα αναλογικό.

Το κόστος είναι μια οικονομική αξία, συνδεδεμένη με τις χρηματικές μεταβολές που μετράει η λογιστική. Είναι ένα μίγμα μέρους των δαπανών τις οποίες η επιχείρηση υφίσταται επειδή χρησιμοποιεί κάτι που αποτελεί συντελεστή παραγωγής ή για να τον έχει διαθέσιμο προς χρήση.

**Απόδοση** είναι μια σχέση μεταξύ ποσοτήτων ή χρόνων. Όχι οικονομική. Σχέση οικονομικών μεγεθών αποτελεί η **αποδοτικότητα**.

2. Στην δεύτερη περίπτωση, των μη διαιρετών συντελεστών, μας ενδιαφέρει αν οι υπηρεσίες που παρέχουν οι συντελεστές (μακράς διάρκειας) είναι σταθερές



απόδοσης ή όχι. Παρουσιάζουν τέτοια, αν απασχολούνται στον χρόνο και με την παραγωγικότητα την οποία έχουμε προϋπολογίσει.

Σε αυτή την περίπτωση, έχουμε και πάλι σταθερή επίπτωση του συνολικά σταθερού κόστους στο τεμάχιο, όπως και στην πρώτη περίπτωση των συνολικά μεταβλητών αναλογικά κοστών.

Εδώ έχουμε μια περίπτωση μιας **εξομοιοσιμότητας** που παρατηρείται όταν οι υπηρεσίες (σταθερής ροής) αυτών των συντελεστών (μη εξειδικευμένων) είναι **μεταβιβάσιμες** από παραγωγή σε παραγωγή, οπότε εξασφαλίζεται σε σταθερό βαθμό ο χρόνος απασχόλησης τους.

Σε αυτή την περίπτωση τα σχετικά κόστη (ΕΣΚ) από κατηγοριοποιούνται και ανά ταξινομούνται, αντιμετωπιζόμενα αναλόγως (ως συνολικώς μεταβλητά, δηλαδή ως σταθερά σε επίπεδο τεμαχίου).

Η **απόδοση** συνδέει ποσότητες συντελεστών και προϊόντων. Δηλαδή εξηγεί από πόση ποσότητα συντελεστή πήραμε τόση ποσότητα προϊόντος. Συνεπώς συνδέει και τα κόστη συντελεστών και προϊόντων, αφού το κόστος είναι ποσότητα επί κάποια τιμή. Η απόδοση διαμορφώνει το φυσικό κόστος.

Η κοστολόγηση είναι απαραίτητη, όταν στην παραγωγή κάποιου προϊόντος συμμετέχουν πολλοί συντελεστές μη αθροίσιμοι, ως εκφραζόμενοι σε διαφορετικές μονάδες (κιλά, ώρες μηχανών κ.λ.π.). Το κόστος μετράει συνολικά σε αξία τις επιμέρους φυσικές αναλώσεις, είναι μια σύνθετη μορφή με παράγωγη συμπεριφορά.

Ο **συνδυακός κρίκος** μεταξύ των **ιδιοτήτων των συντελεστών** της παραγωγής και της **συμπεριφοράς του κόστους** του παραγωγικού αποτελέσματος είναι η **απόδοση των συντελεστών** ορισμένης ποιότητας και στο πλαίσιο **ορισμένης παραγωγικής διαδικασίας με ορισμένα μέσα**.

Με τους συντελεστές δυναμικού, ή υποδομής, οι οποίοι είναι συντελεστές σταθερής παροχής υπηρεσιών, έχουμε σχετικά με την απόδοση το πρόβλημα του συνολικού βαθμού χρησιμοποίησης για όλες τις παραγωγές και μετά της παραγωγικότητας για την κάθε συγκεκριμένη παραγωγή.

Σε κάθε περίπτωση που η απόδοση είναι σταθερή, έχουμε σταθερό τεμαχιακό κόστος και παρτίδας αναλογικό της ποσότητας, με ειδική περίπτωση ορίου στα ειδικά σταθερά κόστη όταν αυτή η παραγωγή εξαντλεί το δυναμικό του συντελεστή (μηχανής).

Στην περίπτωση του υλικού, το μεταβλητό κόστος αυξάνει όσο και η παραγωγή. Στην περίπτωση της απόσβεσης αυξάνει η επιβάρυνση της παραγωγής αναλογικά με τον χρόνο απασχόλησης (επί κάποια τιμή μονάδας του χρόνου που έχει υπολογισθεί σε σχέση με το συνολικό προβλεπόμενης απόδοσης) και μέχρι να απορροφηθεί ολόκληρη.

Το **κόστος προϊόντος σε επίπεδο παρτίδας**, παρουσιάζει συμπεριφορά εξαρτώμενη:

- 1) από το ποια στοιχειώδη κόστη περιλαμβάνονται σε αυτό (ανάλογα με τον σκοπό του υπολογισμού του),
- 2) από το πως αυτά συμπεριφέρονται, και
- 3) από το πόσο το καθένα τους επηρεάζει το συνολικό κόστος προϊόντος.

Στην περίπτωση που στο κόστος προϊόντος περιλαμβάνονται μόνο μεταβλητά κόστη, δηλαδή κόστη συνάρτησης της παραγωγής, το περιθώριο είναι ανεξάρτητο του βαθμού απασχόλησης των μηχανών, έστω και αν αυτές έχουν ειδική (άμεση) σχέση με την παραγωγή του.

Η **σταδιακή κοστολόγηση** ισοδυναμεί με την μεταφορά κατεργασιών και υλικών σε επόμενες φάσεις δια μέσου της αύξησης του κόστους του αντικειμένου.

Η **κοστολόγηση φάσης** δεν δίνει το πόση από την προστιθέμενη αξία, έχει προστεθεί κατ' αυτή την φάση, αλλά δίνει το πόση από την συνολική προστιθέμενη αξία μπορεί να έχει προστεθεί σε άλλες φάσεις.

**Το κόστος δίνει το πόση από την συνολική προστιθέμενη αξία αναλώνεται στην φάση και όχι το πόση αξία προστίθεται ανά φάση. Υπάρχουν πολλές δραστηριότητες που κοστίζουν ενώ δεν προσθέτουν αξία. Και αν δεν υπάρχουν τιμές αγοράς δεν μπορούμε να ξέρουμε πόση αξία προστίθεται σε μια ενδιάμεση φάση.**

Η επιχείρηση έχει στόχο το εισόδημα, αυτό είναι η διαφορά εσόδων και εξόδων.

Ως προς τις αξίες είναι η διαφορά προσόδων και κοστών. Ταμιακά είναι η διαφορά εισπράξεων και πληρωμών (όταν κλείνει ο κύκλος).

Το έξοδο αντιστοιχεί σε διάφορες δαπάνες οι οποίες γίνονται για να αποκτηθούν οι διάφοροι συντελεστές. Από τις δαπάνες, με ποικίλους σχηματισμούς προκύπτουν

τα κόστη, τα οποία υπολογίζει η επιχείρηση για να έχει συνείδηση της αξίας των χρησιμοποιούμενων συντελεστών.

Μεταξύ των δαπανών που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να αποκτήσει συντελεστές που τους χρησιμοποιεί για τις παραγωγές της, και κόστη των διάφορων προϊόντων που επιτυγχάνονται από αυτές, υπάρχει η σχέση: ποιοι και πόσο από τον κάθε συντελεστή χρειάζεται για κάποια ποσότητα κάποιου προϊόντος (βάση κάποιου σχεδιασμού της παραγωγής του).

Το πόσο από τον κάθε συντελεστή χρειάζεται, το καθορίζει η **απόδοση** του κάθε συντελεστή στο πλαίσιο του συγκεκριμένου παραγωγικού συντελεστή (οργάνωση και προγραμματισμός της παραγωγής, μηχανές, ευκολίες, κ.λ.π.).

**Απόδοση** είναι η σχέση μεταξύ φυσικών αποτελεσμάτων που επιτυγχάνονται κατά μια παραγωγή και φυσικών αναλώσεων που απαιτούνται γι' αυτά.

Οι **ποσότητες των συντελεστών** και οι **αποδόσεις** τους είναι **λογικά προηγούμενα του κόστους του προϊόντος** ενώ οι **ποσότητες του προϊόντος** είναι οι **βάσεις αναφοράς των αποδόσεων** και των **κοστών**.

Κατά τον σχεδιασμό της παραγωγής καθορίζεται το πόσο από τον κάθε συντελεστή χρειάζεται για μια μονάδα προϊόντος. Καθώς επίσης πόσος ενσωματώνεται αλλά και πόσος λαμβάνεται από το απόθεμα (stock) (υλικού ή διαθέσιμου χρόνου) δεδομένων των χρόνων αναμονής, κ.λ.π.

Την σχέση αυτών των δυο μεγεθών την καθορίζει η απόδοση. Η απόδοση μπορεί να είναι σταθερή, φθίνουσα ή αύξουσα. Δεδομένων των τιμών κτήσης, η συμπεριφορά της συνεπάγεται αντιστοίχως κόστη, σε επίπεδο τεμαχίου, σταθερά, αύξοντα ή φθίνοντα.

Όμως και οι τιμές κτήσης των συντελεστών μεταβάλλονται. Συνεπώς η **πορεία του κόστους του παραγωγικού αποτελέσματος** κρίνεται και **από την πορεία του κόστους των συντελεστών** και από την **απόδοση** που συνδέει τον όγκο του προϊόντος με τον όγκο των συντελεστών.

#### **Παραδείγματος χάρη:**

Τ. συντελ.	Π.συντελ.	Κ. συντελ.	α	Ππρ.	Κ / τεμ.
500	10	5.000	1,8	18	277,7
500	20	10.000	1,1	22	454,5
500	20	10.000	2,1	42	238,1
600	10	6.000	2,1	21	277,7

Η σταθερότητα ή η μεταβλητότητα των κοστών εξαρτάται από τις αποδόσεις των συντελεστών στους οποίους αντιστοιχούν. Επίσης εξαρτάται και από την μεταβολή της ποσότητας. Αν η ποσότητα είναι πολύ μικρή, το κόστος συμπεριφέρεται ως σταθερό αφού κάποια μικρά αποθέματα βελτίωσης της απόδοσης πάντα υπάρχουν. Τέλος εξαρτάται και από το εύρος της χρονικής περιόδου αναφοράς, π.χ. ο μήνας δεν αρκεί για την αλλαγή των μηχανών, επομένως το κόστος τους στην περίοδο αυτή είναι σταθερό, αρκεί όμως για να προβούμε σε προσλήψεις ή απολύσεις, οπότε το σχετικό κόστος, το εργατικό, είναι με την ίδια αναφορά, τον μήνα, μεταβλητό. Το έτος είναι αρκετό για την αλλαγή και των δυο.

Σε επίπεδο προϋπολογισμού (budget), τα κόστη διακρίνονται σε μεταβλητά και σταθερά, όταν δηλαδή καταγράφουμε πως, τι σχεδιάζουμε να κάνουμε, και πότε προγραμματίζουμε να το κάνουμε.

Στην περίπτωση του **ελαστικού προϋπολογισμού (flexible budget)**, δίνεται η βάση (εύρος των Δπ, και επίπεδα παραγωγής) ελέγχου τους, αν συμπεριφέρθηκαν όπως είχαμε θεωρήσει ή στοχεύσει, γιατί είναι πιο δύσκολο να αλλάξει το σχέδιο, ή το υλικό, και πιο εύκολο να αλλάξουν οι διαδικασίες, οι μηχανές, και πολύ πιο εύκολο να μεταβληθούν οι νεκροί χρόνοι, κ.λ.π.

Ένα σταθερό κόστος είναι άκαμπτο (**rigid**), συνολικώς σταθερό (**constant**) στον χρόνο και διορθωτικό (**fix**) ως προς τις μεταβολές της ποσότητας.

Μακροπρόθεσμα κατά την υλοποίηση της επενδυτικής στρατηγικής, προφανώς, αλλά και βραχυπρόθεσμα εμφανίζουν κάποια προσαρμοστικότητα (adaptability) αν και κύριο γνώρισμα τους είναι η ακαμψία (**rigidity**) ως κόστη υποδομής, γενικής (π.χ. μια υπηρεσία) και ειδικής (π.χ. μια μηχανή).

Η **προσαρμοστικότητα** που εμφανίζουν κάποια σταθερά κόστη οφείλεται στο ότι οι αντίστοιχοι συντελεστές παρουσιάζουν σε κάποιο βαθμό το χαρακτηριστικό της **ελαστικότητας (elasticity)** χάρη στην ιδιότητα της **αποφευκτικότητας (avoidability)** που διαθέτουν, ή παρουσιάζουν το χαρακτηριστικό της **ευκαμψίας (flexibility)** χάρη στην ιδιότητα της **μεταβιβασιμότητας (transferability)** των υπηρεσιών τους.

Στην πρώτη περίπτωση παύουν και αποφεύγονται, εν μέρη ή εν όλο (π.χ. ενοίκια, leasing κ.λ.π. καταγγελλόμενης της συμβάσεως), ενώ στην δεύτερη περίπτωση δεν έχουμε κόστος χαμένου χρόνου (loss time), λόγω της δυνατότητας χρησιμοποίησης των σταθερών ροής υπηρεσιών τους ( τις παρέχουν είτε τις χρησιμοποιούμε, είτε όχι) σε ποικίλες παραγωγές ( οπότε δεν πάνε χαμένες), μάλιστα όταν ο σχετικός συντελεστής δεν είναι πολύ εξειδικευμένος, γεγονός που καθιστά έναν υψηλό βαθμό αξιοποίησης του χρόνου του.

Μάλιστα είναι δυνατόν να πιαστεί χάρη στις πολλές δυνατότητες αξιοποίησης, ο συνολικά προγραμματισμένος χρόνος οπότε η επίπτωση του σταθερού κόστους, π.χ. της απόσβεσης, στο τεμάχιο ( δεδομένης και της παραγωγικότητας) θα είναι σταθερή, επειδή το κόστος αυτό είναι συνολικά σταθερό, άρα κυμαινόμενης απόδοσης, συνεπώς θα έπρεπε να είναι μεταβλητό σε επίπεδο μονάδας παραγωγικού αποτελέσματος.

Εδώ όμως η απόδοση είναι και πάλι σταθερή όπως στις περιπτώσεις των διαιρετών και αποθηκεύσιμων συντελεστών, μεταβλητού ( συνολικά) κόστους και σταθερού τεμαχιακά. Το κόστος αυτών των συντελεστών είναι **αντίστοιχο**. Σε αυτό το σημείο θα μελετήσουμε ένα μέρος των προβλημάτων των κοινών αξιών. **Κοινές αξίες έχουμε:**

- σε περισσότερες χρήσεις (π.χ. αποσβέσεις)
- σε όλες τις παραγωγές (τα ΚΣΚ συντελεστών γενικής υποδομής, π.χ. το λογιστήριο)
- σε πολλές παραγωγές ( τα ΕΣΚ συντελεστών ειδικής υποδομής, π.χ. το ετήσιο κόστος απόσβεσης) και
- σε πολλά προϊόντα (π.χ. το κόστος ενέργειας ή και της πρώτης ύλης κατά την περίπτωση της συμπαραγωγής).

Ένα ΕΣΚ μπορεί να είναι κοινό σε πολλά προϊόντα, όπως είναι η απόσβεση ενός τόννου. Αυτό το κόστος είναι συνολικά σταθερό δηλαδή ανεξάρτητο από τον βαθμό χρήσης, από τις ώρες που δουλεύει ( εφόσον έχει αποφασισθεί ο χρόνος απόσβεσης) και από τον αριθμό των παραγόμενων τεμαχίων. Όλα αυτά επηρεάζουν την επίπτωση στο τεμάχιο, δια διαιρέσεως.

Είναι και κόστος ειδικό, γιατί υπάρχει μια αμεσότητα σχέσης με το παραγόμενο αντικείμενο αφού το ένα ανεβαίνει μετά το άλλο και το καθένα θέλει τον χρόνο του στην μηχανή, οπότε μιλάμε για μετρήσιμα κόστη ( αναλώσεις, απασχολήσεις).

Το κόστος τεμαχίου διαμορφώνεται από το πόσο κοστίζει η ώρα, η οποία εξαρτάται, δεδομένης της ετήσιας απόσβεσης, από το συνολικό load factor ( παράγοντα φόρτωσης) του συντελεστή αλλά και από το πόσα τεμάχια παράγονται ανά ώρα, δηλαδή από την παραγωγικότητα.

Ο σχεδιασμός της παραγωγής μας δίνει το φρασεολόγιο για την κατασκευή και θα υπολογισθούν οι ώρες για την παραγωγή που θέλουμε.

Κατά την φάση της κατασκευής μετράμε τις ώρες απασχόλησης ( για να επιτύχουμε και τους στόχους του προγραμματισμού της παραγωγής) και τις κοστολογούμε με βάση την συνολική απόσβεση και το συνολικό load factor.

Το επόμενο βήμα είναι ο **συνολικός δείκτης αξιοποίησης χρόνου**, στο κόστος των ωρών της παραγωγής ( που έχουν υπολογισθεί για μια κατεργασία αναγκαία) και τέλος στο κόστος τεμαχίου.

Η απόδοση του συντελεστή έχει μέγιστη σημασία για τους εξής λόγους:

- επηρεάζει το ύψος της δεδομένης παραγωγικής ικανότητας,
- ρίχνει το κόστος τεμαχίου σε συνδυασμό και με τις τιμές κτήσης των συντελεστών, και
- καθορίζει την συμπεριφορά του κόστους τους.

Σε συγκεκριμένους χρόνους παράγουμε περισσότερα προϊόντα και αυτό συνεπάγεται την μείωση του κόστους. Αν η απόδοση είναι σταθερή, αυτό συνεπάγεται σταθερό κόστος τεμαχίου και σταθερό περιθώριο ( margin τεμαχίου). Αν όμως μεταβάλλεται, αυτό συνεπάγεται ( αντιστρόφως) μεταβλητό κόστος τεμαχίου και περιθωρίου.

Το κόστος τεμαχίου μπορεί να αλλάξει έστω και αν οι τιμές κτήσης των συντελεστών μείνουν σταθερές, αν αλλάξουν οι αποδόσεις ( νεκροί χρόνοι ατόμων, μηχανών, οι χρόνοι προετοιμασίας, οι ρυθμοί παραγωγής).

Αυτό όμως ανατρέπει το κόστος τεμαχίου και αλλάζει το περιθώριο, οπότε καθιστά ακατάλληλο το direct costing, που θέλει σταθερό το m και ανάλογο της παραγωγής το M.

Το direct costing ξεπερνάει τις αδυναμίες του full costing στο θέμα των σταθερών κοστών, αλλά και το ίδιο έχει αδυναμία την οποία αναφέραμε παραπάνω. Μια άλλη αδυναμία του direct costing είναι ότι τα ειδικά σταθερά κόστη δεν τα ελέγχει ως προς την αναγκαιότητα και την φυσιολογικότητα τους, απλώς τα αντιμετωπίζει ορθολογικά (όπως και τα κοινά σταθερά κόστη) στο επίπεδο που είναι ειδικά.

Τέλος, θεωρεί την παραγωγή ως τον μοναδικό οδηγό κόστους (cost driver) και επιβαρύνει με κόστος μηχανής αναλογικά με τις ώρες απασχόλησης και αντιστρόφως ανάλογα με την επιτευχθείσα παραγωγή στον χρόνο.

Όλα τα άλλα ειδικά σταθερά κόστη, βασικά γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα συνδεόμενα με το αν παράγουμε κάποιο προϊόν και όχι με το πόση ποσότητα από αυτό παράγουμε, (π.χ. κόστος χρόνου σχεδιασμού) ή δεν τα κοστολογεί (όπως π.χ. και το κόστος παραγγελίας των υλικών), ή τα κοστολογεί με βάση την παραγωγή (π.χ. τα κόστη γραφείου προγραμματισμού της παραγωγής ή του ποιοτικού ελέγχου που αυξάνουν σε σχέση με τον αριθμό των παρτίδων ή των ελέγχων. Βεβαίως, αυτά τα κόστη είναι αμέσως συνδεόμενα με το κοστολογούμενο αντικείμενο. Είναι αναζητήσιμα και συνολικά μετρήσιμα, αλλά πάνε με τον αριθμό των παρτίδων και όχι με το μέγεθος τους, όπως τα υλικά ή η ενέργεια, για τα οποία δεν υπάρχει πρόβλημα σε κανένα κοστολογικό σύστημα.

Στο σημείο αυτό, θα μπορούσαμε να πούμε ότι το full costing είναι ένα εντελώς ακατάλληλο εργαλείο για την πληροφόρηση του Management, σε θέματα λήψεως αποφάσεων. Το direct costing είναι ορθολογικό αλλά έχει τις αδυναμίες τις οποίες αναφέραμε προηγουμένως.

Το ABC είναι μια καλή προσπάθεια αντιμετώπισης των ειδικών κοστών. Αλλά και αυτό βλέπει το θέμα από την πλευρά των αξιών. Τα σταθερά κόστη και ειδικά τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παρουσιάζουν διαρκώς αυξητικές τάσεις. Είναι πολύ σημαντικά και θα πρέπει να αντιμετωπισθούν αναλόγως. Αυτό το κάνει το ABC, με τον εξής τρόπο: Δέχεται ότι τα προϊόντα δημιουργούν ζήτηση υπηρεσιών (όχι μόνο παραγωγής) για να παραχθούν και να πωληθούν. Οι υπηρεσίες αυτές δημιουργούν έξοδα. Πρέπει συνεπώς να κοστολογηθούν, να επιρριφθεί το κόστος τους κάπου για να ανακτηθεί.

Αυτό το κάνει το ABC με βάση την ζήτηση υπηρεσιών που τα προϊόντα κάνουν. Διακρίνει τις δραστηριότητες που αποτελούν την παραγωγική αλυσίδα, τις κοστολογεί, καθορίζει την σχέση μεταξύ δραστηριοτήτων και προϊόντων και τα επιβαρύνει αναλόγως.

Η συμπεριφορά (μεταβλητότητα) ενός σύνθετου κόστους εξαρτάται από την συμπεριφορά των κοστών που το συγκροτούν και από το βάρος τους στην διαμόρφωση του συνολικού. Η συμπεριφορά των στοιχειωδών κοστών εξαρτάται από τις ιδιότητες των οδηγών κόστους, οι οποίοι αποτελούν μια ευρεία τάξη ειδών.

Σήμερα, οι επιχειρήσεις παράγουν μια μεγάλη γκάμα προϊόντων και επιβαρύνονται με τα γενικά έξοδα, κυρίως σταθερά.

Η μέτρηση αυτών σε επίπεδο συνολικό, ως είδος δαπάνης είναι απλή. Σε επίπεδο κόστος τεμαχίου αλλά και παρτίδας δεν είναι και τόσο απλή.

Τα άμεσα κόστη συντελεστών χρησιμοποιούνται ειδικά σε κάποιο κέντρο κόστους, δεξαμενή κόστους και δεν είναι κόστη επιμερισμού.

Τα μεταβλητά κόστη είναι ειδικά, δηλαδή δεν προέρχονται από επιμερισμό και αντιστοιχούν σε συντελεστές που χρησιμοποιούνται εφ'άπαξ.

Στην περίπτωση των ειδικών σταθερών κοστών το ABC ακολουθεί της εξής γραμμή:

- εντοπίζονται οι δραστηριότητες που συνθέτουν την αλυσίδα αξίας,
- καθορίζονται οι οδηγοί κόστους τους,
- μαζεύονται τα κόστη τους και
- καταλογίζονται στα προϊόντα βάση της ζήτησης των υπηρεσιών τους που αυτά έχουν κάνει.

Κυρίως το ABC είναι ένα management cost system στρατηγικής φύσεως, δείχνει τι χρειάζεται και τι όχι. Είναι πολύ χρονοβόρο για να δικαιολογηθεί η χρησιμοποίησή του για θέματα επιχειρησιακής κοστολόγησης.

## Η συγκριτική των κοστολογικών συστημάτων: direct and full costing

Ο **βραχυχρόνιος σχεδιασμός** βασίζεται σε **οικονομικούς υπολογισμούς** που η διαμόρφωση τους επηρεάζεται καίρια από **το σύστημα κοστολόγησης** (direct ή full costing), το οποίο ακολουθείται.

Το direct costing, είναι μια εφαρμογή της οριακής θεωρίας στην περίπτωση της ετερογενούς παραγωγής. Αν θέλουμε να αντιληφθούμε την λογική διαμόρφωση της **βραχυχρόνιας συμπεριφοράς** των επιχειρήσεων, θα πρέπει να δούμε ποιο **κοστολογικό σύστημα** χρησιμοποιούν, πράγμα που επιβάλει ο **χαρακτήρας** της αγοράς και τον τρόπο με τον οποίο εννοούν **τα σταθερά κόστη** καθώς και **τα κοινά σταθερά κόστη**. Δηλαδή θα πρέπει να ορίσουμε ποια κόστη ονομάζονται κοινά και ποια σταθερά, ποια σχέση υπάρχει μεταξύ τους και πως τα αντιμετωπίζουν.

Ανάλογα με τις απαντήσεις που θα δοθούν στα παραπάνω ερωτήματα, θα δοθεί ο χαρακτήρας στους οικονομικούς υπολογισμούς, οι οποίοι θα διαμορφώσουν τον βραχυπρόθεσμο σχεδιασμό στις επιχειρήσεις με πολλά προϊόντα. Γι' αυτό στη συνέχεια θα δώσουμε τους ορισμούς.

### 1. Ορισμοί

**Μεταβλητά** ονομάζονται τα κόστη των οποίων το μέγεθος εξαρτάται μονοσήμαντα από το μέγεθος του παραγωγικού αποτελέσματος. Αυτό συμβαίνει όταν υφίστανται μονοσήμαντες αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ ποσότητας και μεταβλητών κοστών. Τέτοιες σχέσεις υφίστανται ακριβώς στην περίπτωση των **ειδικών κοστών**.

**Κοινά** ονομάζονται τα κόστη των οποίων το μέγεθος δεν συνδέεται με σχέση αναλογίας με τα παραγωγικά αποτελέσματα που επιτυγχάνονται. Αυτό συμβαίνει όταν το μέγεθος τους είναι σε κάποιο βαθμό ανεξάρτητο από την παραγωγή. Η συνθήκη αυτή αποτελεί την βάση χαρακτηρισμού των σταθερών κοστών.

Συνεπώς ένα κόστος είναι κοινό μόνο όταν είναι σταθερό (όχι όμως και το αντίστροφο). Κοινά είναι τα σταθερά κόστη που αντιστοιχούν στη χρήση των συντελεστών για την παραγωγή περισσότερων προϊόντων.

Οι κατηγορίες κοινά κόστη και ειδικά κόστη είναι υπάλληλες ως προς τις κατηγορίες των σταθερών και μεταβλητών κοστών από τις οποίες παράγονται, αφού ένα κοινό κόστος χαρακτηρίζεται από το καθεστώς της μεταβλητότητας των κοστών. Η κοινότητα των κοστών είναι μια ιδιαίτερη περίπτωση της σταθερότητας τους και κάνει αισθητή την παρουσία της όταν θέλουμε να λάβουμε αποφάσεις σε επίπεδο προϊόντος.

Η αντιμετώπιση των κοινών κοστών ακολουθεί εκείνη των σταθερών κοστών. Τα σταθερά κόστη μπορούν να είναι ειδικά σταθερά ή κοινά σταθερά κόστη, ενώ τα ειδικά κόστη μπορούν να είναι μεταβλητά ή ειδικά σταθερά κόστη. Τα μεταβλητά κόστη είναι όμως και ειδικά, ενώ τα κοινά κόστη είναι μόνο σταθερά κόστη, δηλαδή:

Σταθερά κόστη		Μεταβλητά κόστη	
Ειδικά σταθερά κόστη	Κοινά σταθερά κόστη	Όλα ειδικά	

Κοινά κόστη		Ειδικά κόστη	
Όλα σταθερά κόστη	Μεταβλητά κόστη	Ειδικά σταθερά κόστη	

Τα προβλήματα προκύπτουν από την σύγχυση μεταξύ οικονομικού και λογιστικού υπολογισμού. Όταν ο υπολογισμός γίνεται εκ των υστέρων για τον ισολογισμό και όχι εκ των προτέρων για τον σχεδιασμό, όταν προκύπτει πρόβλημα τυπικό και όχι ουσιαστική ερμηνεία του κόστους ως εργαλείο.

### 2. Ο λογισμός των κοστών

Η ακρίβεια του λογισμού των κοστών είναι φαινομενική και τυπική. Τις περισσότερες φορές κρύβονται κάτω από αυτή λάθη και απροσδιοριστίες. Οι μέθοδοι υπολογισμού τους πρέπει να εξετάζονται κριτικά, έτσι ώστε να αποφασισθεί ο βαθμός αξιοπιστίας τους, από την άποψη των αιτιών λάθους και απροσδιοριστίας.

**Λάθος** είναι η ατελής παρουσίαση της πραγματικότητας.

**Απροσδιοριστία** είναι η δυνατότητα του μελετητή να προσδιορίζει το μέγεθος ενός φαινομένου εντός μιας ζώνης.

#### **Τα λάθη υπολογισμού συνδέονται:**

- με την παρατήρηση κατά την διαδικασία λήψης των στοιχείων ( λάθη αναφοράς), και
- με τις διαδικασίες που υιοθετούνται για τον προσδιορισμό των κοστών ( λάθη μεθόδων).

Αυτά τα λάθη περιορίζονται όταν ακολουθείται η άμεση μέθοδος, δηλαδή όταν σε κάθε αντικείμενο κόστους αναφέρεται η ανάλυση κάποιων συντελεστών και εκφράζεται η αξία τους δια μέσου κάποιων τιμών.

Τα λάθη μεθόδου προκύπτουν από τις έμμεσες μεθόδους ( βάση χρονικής περιόδου), όταν χρησιμοποιούνται για κοστολογήσεις ετερογενών παραγωγών. Με βάση αυτές υπολογίζεται το οριακό κόστος και έπειτα δια μέσου συντελεστών φθάνουμε στα κόστη των επιμέρους προϊόντων.

**Τα προβλεπόμενα κόστη** βαρύνονται με λάθη τα οποία οφείλονται στις προβλέψεις ( τιμών και αναλώσεων).

Στην περίπτωση αυτή τα λάθη εξακριβώνονται με την σύγκριση προ – και από – λογιστικών στοιχείων κόστους. Η σύγκριση αυτή επιτρέπει τον εντοπισμό και αυτός την **ανάλυση αποκλίσεων**. Μερικές φορές τα λάθη οφείλονται στις μεταβολές της αξίας του νομίσματος και άλλες φορές το λάθος γίνεται γιατί βαρύνεται με κάποιο κόστος μια περίοδος κατά την οποία απλά η επιχείρηση υφίσταται μια δαπάνη.

Η **απροσδιοριστία** συνδέεται με διαδικασίες καταλογισμού των αξιών στον χώρο και τον χρόνο και με τις διαδικασίες κατανομής μιας διαδικασίας μεταξύ προϊόντων και περιόδων.

Στην πρώτη περίπτωση μερίζονται στις περιόδους που αντιστοιχούν οι αναλώσεις, και τα κόστη που η επιχείρηση έχει υποστεί από την αντίστοιχη δαπάνη σε κάποια άλλη περίοδο. Στην δεύτερη περίπτωση μερίζονται σε διάφορα προϊόντα κόστη κοινά ή γενικά. Ο λογισμός είναι αντικειμενικός μόνο εφόσον περιλαμβάνει άμεσα κόστη και ειδικά κόστη.

### **3. Η διάκριση των κοστών**

Το κόστος εκφράζει την αξία των αναλωθέντων συντελεστών παραγωγής για να επιτευχθεί μια ποσότητα προϊόντων.

#### **Η διαδικασία της κοστολόγησης περιλαμβάνει τις παρακάτω φάσεις:**

1. Την **ταξινόμηση των στοιχείων** του κόστους βάση των χαρακτηριστικών των συντελεστών στους οποίους αναφέρονται και στην βάση αυτή συλλέγονται και έχουμε κόστη εργασίας, αποσβέσεων, κ.λ.π.

2. Της **χωροθέτησης**, δηλαδή της κατανομής τους στα παραγωγικά κέντρα με τα οποία συνδέονται. Ο καθαρισμός των κέντρων συνδέεται με τους στόχους του υπολογισμού, αλλά και με την οργάνωση της επιχείρησης. Στην φάση αυτή δεν προκύπτουν προβλήματα με τα ειδικά κόστη.

3. Τέλος, της **αναφοράς των κοστών** σε συγκεκριμένα αντικείμενα παραγωγικά: προϊόντα, διαδικασίες, κ.λ.π.

**Συντελεστές άμεσοι** είναι αυτοί που συμμετέχουν στην τεχνική διαδικασία της μεταποίησης (υλικά, εργασία, μηχανές).

**Συντελεστές έμμεσοι** είναι αυτοί που συμμετέχουν στην οικονομική αλλά όχι στην τεχνική διαδικασία παραγωγής ( διοίκηση, διαφήμιση, ασφάλειες).

**Συντελεστές διάρκεις** είναι εκείνοι που αναλώνονται σταδιακά ( μηχανές).

**Συντελεστές μη διάρκεις** ή ενσωματωμένοι είναι αυτοί που αναλώνονται εφ' άπαξ ( υλικά).

Επίσης έχουμε και συντελεστές οι οποίοι συνεπάγονται δαπάνη ή όχι και είναι ειδικοί ή γενικοί όπως είναι το χρήμα. Αντίστοιχα με τις διακρίσεις των συντελεστών έχουμε και διακρίσεις των κοστών. Έχουμε τα πραγματικά κόστη τα οποία αντιστοιχούν σε αναλώσεις συντελεστών και συνεπάγονται δαπάνες και εικονικά κόστη. Και τέλος έχουμε κόστη ειδικά και κόστη κοινά. Τα πρώτα αναφέρονται στο αντικείμενο της κοστολόγησης με μέτρηση των αναλώσεων των αντίστοιχων συντελεστών και με εφαρμογή επί αυτών κατάλληλων τιμών κτήσεως. Και τέλος τα δεύτερα, μερίζονται βάση κριτηρίων προσεγγιστικών ή συμβατικών και δεν είναι μετρήσιμα.

#### 4. Οι τύποι των κοστών

Το κόστος παραγωγής σχηματίζεται με διάφορους τρόπους υπολογισμού ανάλογα με:

- το τι θέλουμε και το υπολογίζουμε
- το πως ο χρόνος μπαίνει στους υπολογισμούς
- το ποιοι συντελεστές παραγωγής κοστολογούνται.

Υπάρχουν πολλοί τύποι κόστους. Έχουμε τα πραγματικά κόστη και τα υποθετικά κόστη. Η αντικειμενική γνώση των κοστών αφορά στα ειδικά κόστη (μεταβλητά και ειδικά σταθερά κόστη) άρα δεν είναι πλήρης.

Αλλά ακόμα και τα πραγματικά κόστη για να είναι πλήρη, περιλαμβάνουν και μερίδια κοινών κοστών τα οποία όμως δεν μετρώνται (αφού η μετρησιμότητα είναι χαρακτηριστικό των άμεσων μη διαρκών συντελεστών), αλλά κατανέμονται βάση υποτιθέμενων αναλώσεων για τις οποίες το κάθε προϊόν υπήρξε η αιτία. Σε αυτή την περίπτωση δεν υπάρχει μέτρηση.

Τα **πραγματικά κόστη** προέρχονται από παρατηρήσεις ή προβλέψεις, τα **υποθετικά** συνδέονται με υποθέσεις επί φαινομένων που επιδρούν στο ύψος του κόστους.

Μια κατηγορία υποθετικών κοστών είναι τα **παραμετρικά κόστη** τα οποία είναι κόστη που χρησιμοποιούνται σαν συμβατικές μονάδες μέτρησης άλλων οικονομικών μεγεθών.

Ανάλογα με τον τρόπο που ο χρόνος μπαίνει στους υπολογισμούς έχουμε τα εξής κόστη:

- α) κόστη απολογιστικά
- β) κόστη προϋπολογιστικά ή
- γ) κόστη τρέχοντα - παρελθόντα - μελλοντικά.

Τα πρώτα αναφέρονται σε είδη που έχουν παραχθεί, τα δεύτερα αναφέρονται σε είδη που δεν έχουν παραχθεί δηλαδή που η αντίστοιχη παραγωγική διαδικασία έχει υλοποιηθεί ή όχι. Οι αντίστοιχοι υπολογισμοί αλληλοσυμπληρώνονται. Με την σύγκριση από και προ υπολογιστικών κοστών εντοπίζονται λάθη ή υστερήσεις και διορθώνεται η πορεία.

**Άλλωστε το απολογιστικό κόστος έχει έννοια συγκρινόμενη με ένα προϋπολογιστικό κόστος.**

Τα πρώτα κόστη απαιτούν μετρήσεις αναλώσεων, επιλογές τιμών και μεθόδων λήψεως στοιχείων. Τα δεύτερα βάζουν υιοθετούν προβλήματα πρόβλεψης ποσοτήτων, αναλώσεων και τιμών.

Η τρίτη κατηγορία τα **τρέχοντα κόστη** υπολογίζονται θέτοντας τιμές τρέχουσες στους υπολογισμούς και αντίστοιχα για τα άλλα κόστη. Η διάκριση **κόστη από - ή προϋπολογιστικά** συνδέεται με το αν ή όχι πραγματοποιήθηκε η ανάλωση. Η διάκριση **τρέχοντα, παρελθόντα, μελλοντικά**, συνδέεται με το σύστημα των τιμών που επιλέγεται.

Τέλος, παίζει ρόλο και το ποιοι συντελεστές μπαίνουν στους υπολογισμούς. Δηλαδή έχουμε κόστη τα οποία συνδέονται με δαπάνες. Αυτά περιλαμβάνουν συντελεστές που συνδέεται η ανάλωση τους με αντικειμενικό τρόπο με την παραγωγή αλλά και άλλους που ναι μεν είναι χρήσιμοι στην παραγωγή, αλλά δεν συνδέονται με αυτήν με τρόπο εμφανή και άμεσο.

Όταν περιλαμβάνονται στην κοστολόγηση οι πρώτοι συντελεστές, έχουμε το **άμεσο κόστος** ενώ αν περιλάβουμε με κάποιο τρόπο και τους δεύτερους έχουμε το **πλήρες κόστος** που προκύπτει κατ' εκτίμηση. Το οικονομοτεχνικό κόστος λαμβάνει υπόψη του και δαπάνες υποθετικές. Όλα τα παραπάνω προβλήματα γίνονται πολυπλοκότερα όταν από μια παραγωγική διαδικασία επιτυγχάνονται ταυτόχρονα πολλά προϊόντα, τότε έχουμε τα **συνδεδεμένα προϊόντα**.

#### 5. Διαδικασίες λογισμού των κοστών

Η άμεση διαδικασία υπολογισμού του πρώτου κόστους (παραγγελίας). Έχουμε **άμεση** διαδικασία κοστολόγησης όταν το αντικείμενο της είναι ένα συγκεκριμένο προϊόν. Και **έμμεση** όταν η αναφορά των κοστών γίνεται επί μιας περιόδου.

Στην πρώτη περίπτωση κοστολογείται είτε ένα προϊόν είτε μια σειρά ειδικών προϊόντων. Στην δεύτερη περίπτωση επιτυγχάνεται ένα μέσο κόστος για κάθε τεμάχιο της σειράς. Στην πρώτη κοστολογείται απ' ευθείας το προϊόν, το οποίο είναι συγκεκριμένο.

Συνεπώς έχουμε:

Κοστολόγηση επί παραγγελία: όταν το προϊόν είναι ένα, μεγάλο και ξεχωριστό.  
Κοστολόγηση εν σειρά: όταν τα προϊόντα είναι πολλά όχι ξεχωριστά και επιτυγχανόμενα ταυτόχρονα.

## **6. Η άμεση διαδικασία κοστολόγησης**

Η διαδικασία της κοστολόγησης επί παραγγελία ξεκινάει από την Εντολή Εργασιών και καταλήγει στο Δελτίο κοστολόγησης παραγγελίας, στο οποίο συγκεντρώνονται στοιχεία από τις Εντολές Εργασιών και από τις Εντολές Παραλαβής Υλικών και Εργαλείων.

Έχουμε λοιπόν, προβλήματα συνδεόμενα με την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων τα οποία προκύπτουν από την ακρίβεια των μετρήσεων και των μεθόδων επεξεργασίας πρωτογενών στοιχείων, όπως και από την επιλογή των τιμών που θα εφαρμοστούν επί των αναλωθέντων υλικών και των ωρών των εργατών.

## **7. Έμμεση διαδικασία κοστολόγησης ή ανά περίοδο**

Αυτή η μέθοδος είναι πολύ πιο απλή. Για κάποια περίοδο συλλέγονται τα κόστη με αναφορά μια γραμμή παραγωγής, και προσδιορίζονται τα συνολικά κόστη των προϊόντων που επιτεύχθηκαν μέσα στην περίοδο από το Παραγωγικό αυτό Κέντρο. Στη συνέχεια, περνάμε στο κόστος τεμαχίου με μια απλή διαίρεση. Όμως τίθενται ορισμένα προβλήματα όπως είναι τα παρακάτω:

- Το κέντρο παραγωγής πόσο μεγάλο πρέπει να είναι;
- Η περίοδος αναφοράς πόσο μεγάλη πρέπει να είναι;
- Πως οι αναλώσεις θα μετατραπούν σε αξίες και με ποιες τιμές;

Όταν η παραγωγή είναι ομοιογενής δεν υπάρχουν προβλήματα σε επίπεδο βιομηχανικού κόστους. Όταν όμως η παραγωγή είναι ετερογενής δηλαδή όταν έχουμε πολλά προϊόντα τότε τίθενται πολλά προβλήματα μερισμού, βάση κάποιων υποθέσεων.

Η αποδοχή των λύσεων εξαρτάται από την βασιμότητα των παραδοχών σχετικά με τις σχέσεις μεταξύ των κοστών των προϊόντων.

Αν η παραγωγή είναι συνεχής και ομοιόμορφη μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε την έμμεση διαδικασία κοστολόγησης. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο αν γνωρίζουμε το ολικό κόστος μιας περιόδου και τις αντίστοιχες παραγωγές μπορούμε να το μερίσουμε στα προϊόντα, σε περίπτωση που είναι πολλά. Και αυτό γίνεται με τις παραδοχές επί των σχέσεων των κοστών των προϊόντων. Αυτές οι παραδοχές βασίζονται σε σχέσεις φυσικές ή οικονομικές των προϊόντων. Όταν όμως η παραγωγή είναι ετερογενής χρειάζονται μερισμοί και τα κριτήρια ανατρέπονται όταν μεταβάλλονται οι τιμές των συντελεστών.

## **8. Πως προσδιορίζονται και πως καταλογίζονται τα κοινά σταθερά κόστη**

Το full costing ενός προϊόντος θέτει προβλήματα μερισμού των σταθερών κοστών, δηλαδή: α) πως αυτά μπαίνουν στους υπολογισμούς και β) πως μερίζονται μετά στα προϊόντα; γ) ποια σταθερά κόστη μπαίνουν στους υπολογισμούς μιας περιόδου; δ) αυτά που η αντίστοιχη δαπάνη αντιστοιχεί στην περίοδο ή που απλώς υλοποιείται, ενώ το κόστος ανήκει άλλη (φόροι);

Τα κόστη άλλοτε συμπίπτουν με τις δαπάνες και άλλοτε όχι (χρονικά). Η δαπάνη είναι ένα γεγονός ταμιακό. Το κόστος είναι ένα γεγονός οικονομικό.

Για τον μερισμό των σταθερών κοστών χρησιμοποιούνται κάποια κριτήρια. Για τα γενικά βιομηχανικά έξοδα χρησιμοποιούνται βάσεις απλές ή πολλαπλές σε επίπεδο επιχείρησης ή τμήματος.

Όταν η βάση είναι απλή θεωρείται μια σχέση αναλογικότητας μεταξύ των σταθερών κοστών και κάποιας που λαμβάνεται ως βάση, π.χ. κόστη υλικών, εργατικά.

Όταν η βάση είναι πολλαπλή γίνεται ένας συνδυασμός απλών βάσεων. Τότε τα διάφορα γενικά βιομηχανικά έξοδα μερίζονται με διαφορετικό τρόπο ( βάση), π.χ. τα έμμεσα υλικά τα οποία μερίζονται βάση των πρώτων υλών, η έμμεση εργασία βάσει των άμεσων εργατικών κοστών, οι αποσβέσεις βάσει των ωρών των μηχανών, κ.λ.π.



## 9. Η μεταβλητότητα των κοστών και το φαινόμενο της σταθερότητας των κοστών ως φαινόμενη σχέση του μεγέθους του κόστους και του όγκου παραγωγής

Τα κόστη της επιχείρησης σχετικά με την ικανότητα τους να προσαρμόζονται στην πορεία της παραγωγής συμπεριφέρονται ως:

- **αναλογικά** (αυξάνουν στην ίδια κατεύθυνση και με την ίδια ένταση με την παραγωγή).
- **Σταθερά** (όταν δεν εξαρτώνται από την παραγωγή).
- Λιγότερο από αναλογικά ή **φθίνοντα** (αυξάνουν στην ίδια κατεύθυνση, αλλά με μικρότερη ένταση).
- Περισσότερο από αναλογικά ή **αύξοντα** (όταν αυξάνουν στην ίδια κατεύθυνση, αλλά με μεγαλύτερη ένταση).
- **Αντίστροφα** (όταν πέφτουν όταν η παραγωγή αυξάνεται).

Η μεταβλητότητα των κοστών εξαρτάται από την μεταβλητότητα των φυσικών συντελεστών που χρησιμοποιούνται όταν η παραγωγή μεταβάλλεται, δεδομένης της παραγωγικής διαδικασίας και της ποιότητας των συντελεστών. Εδώ οι τιμές απλά διαταράσσουν τις παρατηρήσεις. Μας ενδιαφέρει η μεταβλητότητα των ποσοτήτων. Εδώ συλλαμβάνουμε την μεταβλητότητα των κοστών μέσα από την μεταβλητότητα των αποδόσεων των συντελεστών της παραγωγής. Δηλαδή μας ενδιαφέρει η πορεία της σχέσης: ανάλωση συντελεστών και αντίστοιχη ποσότητα προϊόντος, άρα η σχέση  $MK$  και  $\pi$  (και όχι  $\Sigma K$  και  $\pi$ ), ανεξάρτητα των  $T$ .

Δηλαδή αν η μεταβλητότητα = 0, τότε το κόστος είναι  $\Sigma K$

Αν η μεταβλητότητα = 1, τότε το κόστος είναι  $MK$  (αναλογικό)

Το φαινόμενο της σταθερότητας (η ύπαρξη  $\Sigma K$ ), προκαλεί την πτώση του  $Mk$  όταν το  $\pi$  αυξάνει (μέσα στα όρια της παραγωγικής ικανότητας).

Ορίζουμε: Βαθμό μεταβλητότητας = %  $\Delta$  του κόστους / %  $\Delta$  της  $\pi$  = 25% / 50% = 0,5

Γι' αυτό οι επιχειρήσεις έχουν το κίνητρο να χαμηλώνουν τις τιμές για να αυξάνουν το  $\pi$  και να μειώνεται το μέσο κόστος, ενώ έχουν λόγο να υπολογίζουν το διαφορικό κόστος για την λήψη των αποφάσεων.

Όταν η παραγωγική ικανότητα υποαπασχολείται έχουμε υπηρεσίες σπαταλημένες και αύξηση του μέσου κόστους. Γι' αυτό το λόγο οι επιχειρήσεις προσπαθούν να παράγουν σε **μεγάλη κλίμακα** χωρίς μεταβολές ή να διαθέτουν **εξοπλισμό ελαστικό** (με καλή αναλογία  $MK$  στο  $OK$ ) ή **εύκαμπτο**, έστω και αν δεν είναι τόσο παραγωγικός.

Όταν η παραγωγή αυξάνει 9 εντός των ορίων της παραγωγικής ικανότητας) το μέσο κόστος πέφτει.

Το διαφορικό κόστος προσδιορίζεται μέσα σε συγκεκριμένες ζώνες της παραγωγής. Πρέπει εντός αυτών να προσδιορίζονται οι μεταβολές των άμεσων κοστών μέσα από τις μεταβολές της παραγωγικότητας των συντελεστών και των τιμών τους. Με αυτό το τρόπο παρακολουθείται η μεταβλητότητα των μεταβλητών κοστών από ζώνη σε ζώνη με αναφορά την ζήτηση, κ.λ.π. και για διάφορα ποσοστά αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας (βαθμός έντασης της παραγωγής), διακρίνοντας τις επιδράσεις στο κόστος της παραγωγικότητας των συντελεστών και των τιμών.

**Παράδειγμα:** Όταν μεταβάλλεται το  $\pi$  κατά 90% και ένα κόστος μεταβάλλεται και αυτό προς αυτή την κατεύθυνση κατά 85%, τότε λέμε ότι ο βαθμός μεταβλητότητας αυτού του κόστους είναι  $0,85 / 0,90 = 94,4\%$ . Και αντίστροφα ο βαθμός σταθερότητας του είναι  $1 - 0,944 = 5,6\%$ .

Επομένως, όταν μελετάμε την μεταβλητότητα των κοστών ή την σταθερότητα τους, εξετάζουμε κάτω από κάποιες προϋποθέσεις με ποιο τρόπο εξασφαλίζουν την συγκρισιμότητα των στοιχείων, τις σχέσεις μεταξύ κοστών και ποσοτήτων.

Όσον αφορά τον τρόπο που προσαρμόζεται ο συντελεστής στις  $\Delta\pi$ , δηλαδή το κόστος ή δεν μεταβάλλεται (σταθερό), ή μεταβάλλεται (μεταβλητό). Και στην περίπτωση που μεταβάλλεται, η μεταβολή είναι ανάλογη ή αντίστροφως ανάλογη.

Η μεταβλητότητα των κοστών μεταβάλλεται ως προς την μεταβλητότητα των ποσοτήτων των συντελεστών που αναλώνονται όταν παρατηρούνται  $\Delta\pi$ , δεδομένης της ποιότητας των συντελεστών της παραγωγής, της τεχνικής και της οργάνωσης της παραγωγής.

Αρχικά, μας ενδιαφέρει η μεταβλητότητα των ποσοτήτων και όχι των τιμών που τις μεταφράζουν σε αξίες. Γι' αυτό μας ενδιαφέρει η μέτρηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας της παραγωγής δια μέσου των μεταβολών του

κόστους της. Οι δείκτες τιμών είναι παράγων διατάραξη και πρέπει να αίρεται στην φάση που μελετάται η φυσική κοστολόγηση. Όμως επειδή το αποτέλεσμα μετριέται σε οικονομικούς όρους, θα πρέπει σε κάποιο σημείο να λαμβάνουμε υπόψη και τις τιμές των συντελεστών και να ερευνούμε την σκοπιμότητα αντικατάστασής τους, με κριτήριο τις τιμές και όχι τις αποδόσεις. Η μεταβλητότητα ή η σταθερότητα των κοστών δεν είναι παρά η έκφραση της μεταβλητότητας ή της σταθερότητας των αποδόσεων της παραγωγικότητας των συντελεστών παραγωγής.

Ως οριακές καταστάσεις έχουμε:

- ή το κόστος να μην αλλάξει καθόλου
- ή να αυξηθεί περισσότερο από αναλογικά.

Οι τιμές κόστους αγοράς των συντελεστών (Τκ) δεν επηρεάζουν την φυσική παραγωγικότητα, αλλά αντανakλούν την αποτελεσματικότητα του γραφείου προμηθειών, της οργάνωσης της αποθήκης ακόμη και την σωστή λήψη του ταμειακού προγράμματος.

Όταν ο βαθμός μεταβλητότητας είναι 0 και ο βαθμός σταθερότητας είναι 1, τότε έχουμε σταθερό κόστος. Όταν όμως ο βαθμός μεταβλητότητας είναι 1 και ο βαθμός σταθερότητας 0, έχουμε ευθέως μεταβλητό κόστος. Συνήθως τα κόστη κινούνται κάπου ανάμεσα στα δυο όρια που αναφέραμε παραπάνω. Η ύπαρξη του σταθερού κόστους στο οριακό κόστος έχει σημαντικές συνέπειες στην οικονομία των επιχειρήσεων.

Είναι προφανές ότι το μέσο κόστος πέφτει όταν αυξάνει η παραγωγή, γεγονός που τις ωθεί να αυξάνουν την παραγωγή τους στα όρια της υφιστάμενης παραγωγικής ικανότητας, με σκοπό να μην σπαταλούνται οι δυνατότητες της, αφού τα σταθερά κόστη είναι βασικά κόστη της παραγωγικής ικανότητας.

Η λογική της παραγωγικότητας όμως μπορεί να αυξάνει πολύ – κατά καιρούς, την αποθήκη και τα σχετικά κόστη. Γι' αυτό οι επιχειρήσεις επιδιώκουν τεχνολογίες ίσως λιγότερο αποτελεσματικές αλλά περισσότερο ελαστικές με μεταβλητά κόστη κυρίως ή και περισσότερο εύκαμπτες. Το **αποτέλεσμα** εξαρτάται από την σύνθεση του οριακού κόστους, το οποίο το υπολογίζουμε με τον λογαριασμό των κερδών και ζημιών. Η **μεταβλητότητα** όμως του αποτελέσματος εξαρτάται από την σύνθεση του οριακού κόστους, την οποία μελετάμε με την μόχλευση.

## **10. Τα θεμέλια της τεχνικής υπολογισμού των κοστών προϊόντος βάση αιτιωδών κριτηρίων**

Αυτού του είδους ο υπολογισμός του κόστους γίνεται όταν εντοπίζονται αιτιώδεις σχέσεις μεταξύ κοστών και παραγωγικών αποτελεσμάτων.

Γενικά, υφίσταται σχέση μεταξύ δαπανών και παραγωγής, αλλά συγκεκριμένα υπάρχει σχέση προσδιορίσιμη μεταξύ κάποιας δαπάνης και της παραγωγής, και μετρήσιμη μέσα από το κόστος.

Για τους συντελεστές παραγωγής που κατά την χρησιμοποίησή τους είναι **διαιρετοί, υφίσταται** μονοσήμαντη αντιστοιχία μεταξύ παραγωγής και κόστους χρήσης του συντελεστή παραγωγής. Οπότε η κοστολόγηση γίνεται μετρώντας την ποσοτική ανάλωση και βάση αυτής υπολογίζεται στην συνέχεια το κόστος αντικειμενικά.

Όταν οι συντελεστές παραγωγής δεν είναι διαιρετοί, κατά την χρήση τους, δεν υφίσταται σχέση αιτιώδους μεταξύ παραγωγής και συντελεστή παραγωγής, που μπορεί να αναλυθεί σε ιδιαίτερες σχέσεις μεταξύ κάθε προϊόντος και ενός μεριδίου της αντίστοιχης δαπάνης, σχέσεις ποσοτικές και μετρήσιμες.

Σε αυτή την περίπτωση αυτή η αναφορά του κόστους ενός τέτοιου συντελεστή παραγωγής σε κάποια ποσότητα ενός προϊόντος έχει χαρακτήρα συμβατικό, συμφωνημένο, αυθαίρετο, γιατί:

- α) εξαρτάται από την αντιμετώπιση που επιφυλάσσουμε για τα κόστη της μη χρησιμοποιηθείσας παραγωγικής ικανότητας.
- β) υποτίθεται κατά την παραδοχή ότι τα μερίδια κόστους των συντελεστών παραγωγής που επιμερίζονται στα επιμέρους προϊόντα εξαρτώνται κατά κάποιο λογικό τρόπο από τον βαθμό χρησιμοποίησης στην παραγωγή.

Αν τώρα σε κάποια θέση κόστους παράγονται δυο προϊόντα το Α και το Β και χρησιμοποιείται μια μηχανή, κατά το 40% του χρόνου της, το κόστος της παραγωγής του Α και του Β, θα εξαρτηθεί:

1. από τις αποσβέσεις της μηχανής κατά τον χρόνο παραγωγής των Α και έπειτα των Β.
2. από την κατανομή του στα προϊόντα αυτά.

Αν θεωρήσουμε το πόσο η μηχανή έχει χρησιμοποιηθεί για την παραγωγή του Α και πόσο για την παραγωγή του Β ανεξάρτητα από βαθμό που αξιοποιήθηκε συνολικά ο χρόνος της μέσα στην θεωρημένη περίοδο, τότε από τα στοιχεία θα φανεί ότι: η μηχανή χρησιμοποιήθηκε συνολικά για το 40% του χρόνου της και εξ' αυτού του 40%, το μόνον 10% αφιερώθηκε για την παραγωγή του Α και το δε 30% για την παραγωγή του Β, τότε το συνολικό κόστος της μηχανής θα μερισθεί στα προϊόντα ως εξής:

Προϊόντα μερισμού

Για το Α  $(10/40) * = 25$

Για το Β  $(30/40) * = 75$

—  
100 συντελεστής κόστους

Με αυτή την λογική στο κόστος παραγωγής των Α και Β πέφτει ολόκληρο το σταθερό κόστος της περιόδου για την μηχανή, οπότε το κόστος της παραγωγής εξαρτάται και από τι έχουμε κάνει και τι δεν έχουμε κάνει

Αν θεωρήσουμε ότι το κόστος που αντιστοιχεί στον χαμένο χρόνο, δεν πρέπει να εμπέσει στα Α και στα Β αλλά στο οικονομικό αποτέλεσμα από τα Α και Β που υπολογίζεται για κάποια περίοδο, οι υπολογισμοί θα έχουν ως εξής:

Αν ο χαμένος χρόνος είναι 60% του σταθερού κόστους δηλαδή 60, αυτός θα μειώσει το αποτέλεσμα, ενώ θα μερισθεί και θα επιβαρύνει το κόστος παραγωγής μόνο το 40% του 100, δηλαδή θα έχουμε:

Προϊόν	Συντελεστής μερισμού	Μέρος σταθερού κόστους βάση βαθμού αξιοπιστίας	Επιβάρυνση
A	10 / 40	40	10
B	30 / 40	40	30

Οπότε  $100 - 40 = 60$ , το οποίο θα θεωρηθεί ως φθορά αποτελέσματος περιόδου λόγω υποαπασχόλησης.

Στην περίπτωση που το αποτέλεσμα είναι πενιχρό τότε θα οφείλεται όχι στο υψηλό κόστος (το οποίο μετράει χαμηλή αποτελεσματικότητα λειτουργίας ή όρων κτήσης των συντελεστών παραγωγής), αλλά θα οφείλεται στο γεγονός ότι δεν έχουμε πολλή δουλειά σε σχέση με την παραγωγική ικανότητα που έχουμε εγκαταστήσει.

Στην πρώτη περίπτωση που αναφέραμε, το κόστος του προϊόντος Α εξαρτάται και από την παραγωγή του Α αλλά και από την παραγωγή του Β, επειδή μερίζεται το συνολικό κόστος.

Αυτό συμβαίνει μόνον και στην δεύτερη περίπτωση, όχι όμως βάση συγκεκριμένων μονοσήμαντων αιτιωδών σχέσεων, αλλά χάρη σε μια διαδικασία που έχουμε υιοθετήσει συμβατικά.

Επίσης στην πρώτη περίπτωση, αν αυξηθεί η αποθήκη εις νέον, τότε μερικά από τα 60 εκ. που μετρούν το κόστος της υποαπασχόλησης της μηχανής στην περίοδο θα μεταφερθούν ως επένδυση, και ως μεταβολή της αποθήκης στην επόμενη περίοδο.

Ο **λογισμός των κοστών** σύμφωνα με αιτιώδη κριτήρια πραγματοποιείται αναφέροντας σε κάθε παραγωγικό αποτέλεσμα τα κόστη που αυτό προκάλεσε.

**Παραγωγικό αποτέλεσμα** είναι κάθε προϊόν τελικό, το οποίο προορίζεται για πώληση ή ενδιάμεσο που προορίζεται για μια επόμενη χρησιμοποίηση του, μέσα στην επιχείρηση σε μια ύστερη φάση της παραγωγικής διαδικασίας υπό ευρεία έννοια.

Τα **κόστη παραγωγής** και πώλησης των παραγωγικών αποτελεσμάτων διακρίνονται σε ειδικά όταν αντιστοιχούν στην χρησιμοποίηση του συντελεστή παραγωγής διαιρετών για την παραγωγή ενός μόνου παραγωγικού αποτελέσματος. Έχουμε τότε τα ειδικά μεταβλητά κόστη. Ενώ τα κόστη που αντιστοιχούν στην χρησιμοποίηση συντελεστών παραγωγής μη διαιρετών πλήρως έστω και για την παραγωγή ενός μόνου παραγωγικού αποτελέσματος, αποτελούν την κατηγορία ειδικών σταθερών κοστών.

Επομένως κοινά είναι τα κόστη συντελεστών παραγωγής μη διαιρετών, που χρησιμοποιούνται για την ταυτόχρονη παραγωγή πολλών παραγωγικών αποτελεσμάτων. Τα κόστη αυτά ονομάζονται κοινά σταθερά.

Τα ειδικά κόστη ( μεταβλητά και ειδικά σταθερά) αναφέρονται στα παραγωγικά αποτελέσματα μετρώντας αναλώσεις, γιατί είναι μετρήσιμα σε επίπεδο παραγωγικού αποτελέσματος και εφαρμόζοντας κατάλληλες τιμές.

Η **μετρησιμότητα** είναι χαρακτηριστικό των διαιρετών συντελεστών παραγωγής, δηλαδή των μη διαρκών.

Ένας συντελεστής παραγωγής θεωρείται ως πλήρως διαιρετός στην χρησιμοποίηση του, όταν μπορούμε να προσαρμόσουμε πλήρως την ποσότητα του στις ανάγκες ανάλωσης που προκύπτουν από τις τεχνικές συνθήκες υλοποίησης της παραγωγικής διαδικασίας.

Τα μεταβλητά κόστη είναι πάντα ειδικά, ενώ τα ειδικά μπορεί να είναι μεταβλητά αλλά και σταθερά. Επομένως τα ειδικά κόστη μπορούν να έχουν με το προϊόν άμεση αλλά και έμμεση σχέση. Ενώ τα μεταβλητά κόστη μπορεί να είναι ενσωματωμένα αλλά και μη ενσωματωμένα στο προϊόν.

Επομένως, στο πλαίσιο της κοστολόγησης βάση αιτιωδών σχέσεων, όπου στο κάθε παραγωγικό αποτέλεσμα καταλογίζονται τα κόστη, που αυτό έχει προκαλέσει, θα πρέπει να προσδιορισθεί το αντικείμενο της κοστολόγησης ( παραγωγικό αποτέλεσμα) καθώς και το αντικείμενο του κόστους ( μεταβλητό, ειδικό σταθερό και κοινό σταθερό), διακρίνοντας τα κόστη σύμφωνα με την φύση τους σε σχέση με την παραγωγική διαδικασία στην οποία συμμετέχουν οι αντίστοιχοι συντελεστές παραγωγής.

Το στοιχείο του κόστους είναι μια βασική πληροφορία για το βραχυπρόθεσμο management, άρα είναι και αυτός ένας συντελεστής παραγωγής ο οποίος κοστίζει, γι' αυτό και κατά την κοστολόγηση πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και το κόστος της διαδικασίας της, στην φάση της λήψης των στοιχείων, αλλά και στην φάση της επεξεργασίας και διανομής στους χρήστες τους.

## **11. Ενδιάμεσα παραγωγικά αποτελέσματα και η αντίστοιχη ιεραρχία των Κέντρων Κόστους**

Σε κάθε κέντρο παραγωγής ή κόστους όπου υλοποιείται μια στοιχειώδης παραγωγική διαδικασία θεωρείται ότι υφίσταται μια θέση κόστους.

Από κάθε θέση κόστους επιτυγχάνεται ένα ή περισσότερα παραγωγικά αποτελέσματα τα οποία διατίθενται στην πώληση ή επαναχρησιμοποιούνται σαν inputs στην συνέχεια σε ακόλουθες φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Επομένως οι θέσεις κόστους πρέπει να είναι δομημένες σε σχέση με το δίκτυο των τελικών και ενδιάμεσων στοιχειωδών κέντρων παραγωγής και πώλησης.

Προκειμένου να υπολογιστούν τα κόστη, σύμφωνα με κριτήρια αιτιώδη, πρέπει να μελετάται καλά η λειτουργική δομή της παραγωγής και σ' αυτή θα πρέπει να αντιστοιχεί η λειτουργική δομή της κοστολόγησης.

Πρέπει λοιπόν να συλλάβουμε και να τακτοποιήσουμε τις αιτιώδεις σχέσεις οι οποίες προκύπτουν από τα χαρακτηριστικά των παραγωγικών διαδικασιών και των προϊόντων, άρα τις σχέσεις που αφορούν στους συντελεστές παραγωγής που χρησιμοποιούνται στις τελικές θέσεις κόστους, και σε αυτούς διαμέσου των διαφόρων περασμάτων από τις ενδιάμεσες θέσεις κόστους που αφορούν στους συντελεστές παραγωγής οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τα ενδιάμεσα προϊόντα.

Σε σχέση λοιπόν με τον προορισμό των παραγωγικών αποτελεσμάτων από την κάθε θέση κόστους, αυτές διακρίνονται σε:

- τελικές και
- ενδιάμεσες.

Ξεκινώντας από κάποιες θέσεις κόστους, προχωράμε σε ένα δίκτυο θέσεων κόστους ενδιάμεσων, όπου η κάθε μια δίνει παραγωγικό αποτέλεσμα σε κάποια επόμενη ως την τελική θέση κόστους, που δίνει το τελικό προϊόν προς πώληση. Η κάθε ενδιάμεση θέση κόστους είναι ο πελάτης της προηγούμενης στην αλυσίδα του φασεολογίου και ο προμηθευτής της επόμενης.

Η σύλληψη της δομής των θέσεων κόστους πρέπει να ανταποκρίνεται και να εκφράζει την δομή των κέντρων παραγωγής, έτσι ώστε η σταδιακή σύνθεση του κόστους να εκφράζει σχέσεις λειτουργικές μεταξύ φάσεων προόδου εργασιών σύμφωνα με την φύση της παραγωγικής διαδικασίας και τις ανάγκες της οργάνωσης της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τη δόμηση του συστήματος των θέσεων κόστους και τον καθορισμό τους, θα πρέπει να γίνεται και η αναφορά των κοστών στα παραγωγικά αποτελέσματα διαφόρου βαθμού σύνθεσης. Εφόσον όμως τα σταθερά κόστη θα

μερίζονται στις θέσεις κόστους, θα πρέπει κατά τον καθορισμό και την δόμηση τους, να ληφθεί υπόψη μεταξύ άλλων ( βαθμός ανάλυσης επιμέρους στοιχείων) και ο τρόπος με τον οποίο δεχόμαστε ότι πρέπει να τα μερίσουμε στις φάσεις και από εκεί στις θέσεις κόστους και στα παραγωγικά αποτελέσματα.

## **12. Ο προσδιορισμός των βάσεων μερισμού**

Το πρόγραμμα των πωλήσεων καθορίζει ποσοτικά και χρονικά το πρόγραμμα παραγωγής των τελικών παραγωγικών κέντρων. Οι απαιτήσεις αυτές καθορίζουν το **πρόγραμμα παραγωγής** των θέσεων κόστους που προηγούνται ( ενδιάμεσες).

Στο πλαίσιο της παραγωγικής διαδικασίας ( φασεολόγιο) υπάρχουν φυσικές σχέσεις οι οποίες θα πρέπει να ερμηνεύονται σαν σχέσεις αιτιότητας κατά την σταδιακή πύκνωση των κοστών του προϊόντος που σταδιακά πλησιάζει στην τελική μορφή του περνώντας από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της πρώτης ύλης και βαρύνεται με τα κόστη που αντιστοιχούν στις διάφορες θέσεις κόστους.

Τα κόστη της κάθε θέσης κόστους, επιμερίζονται στα παραγωγικά αποτελέσματα σύμφωνα με τους ποσοτικούς τρόπους χρήσης ( βαθμός χρησιμοποίησης) του μεριδίου της, θεωρώντας μια άμεση σχέση αναλογίας μεταξύ μεριδίου κοστών προς μερισμό και μεριδίου υπηρεσιών που η παραγωγή κάποιου προϊόντος (τελικό ή ενδιάμεσο) έχει απαιτήσει από το παραγωγικό κέντρο, από το οποίο περνάει.

Όμως σε τι μονάδα θα πρέπει να μετριέται το μερίδιο του κάθε κόστους παραγωγής και πως θα πρέπει να υπολογίζεται;

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να ορίσουμε τι ακριβώς είναι αυτό που παράγει το κάθε κέντρο παραγωγής, να ορίσουμε την μονάδα μεριδίου του παραγωγικού αποτελέσματος, η οποία θα πρέπει να είναι μέγεθος κοστολογικά ομοιογενές. Ένα τέτοιο μέγεθος δρα με τον ίδιο τρόπο και την ίδια ένταση στα κόστη του κέντρου κόστους ή στις θέσεις κόστους. Αν το κόστος παραγωγής είναι ομοιογενές αναπτύσσει μια μόνο παραγωγική διαδικασία, ενώ όταν είναι ετερογενές αναπτύσσει περισσότερες παραγωγικές διαδικασίες διαφορετικές, με διαφορετικά κόστη και διαφορετικό βαθμό διάθεσης του δυναμικού της, τότε τα πράγματα δυσκολεύουν για τον καθορισμό μιας μονάδας μεριδίου των αποτελεσμάτων ομοιογενείς σε όρους κόστους και για τον βαθμό αξιοπιστίας των στοιχείων που προσφέρει.

### **Διαδικαστικά όλη η προσπάθεια περιλαμβάνει:**

- τον καθορισμό των κοστών, τα οποία βαρύνουν την κάθε θέση κόστους, ώστε όλα τα κόστη παραγωγής να τοποθετηθούν σε κάποια θέση κόστους ,
- το σπρώξιμο τους προς το τέλος της παραγωγικής αλυσίδας του φασεολογίου έτσι ώστε να έχουμε το κόστος παραγωγής του τελικού προϊόντος, πλήρως αναλυμένο κατ' είδος κόστους και κατά στάδιο ολοκλήρωσης,
- αιτιώδεις σχέσεις που τα συνδέουν με τα κόστη και προσδιορίζουν την σταθμική μονάδα μεριδίου βάση της οποίας θα μερίζονται τα κόστη του, προσδιορίζοντας τόσες μονάδες μεριδίου όσα είναι και τα επιτυγχανόμενα παραγωγικά αποτελέσματα.

Όμως αυτό απαιτεί ξεχωριστές λήψεις στοιχείων όγκου για κάθε παραγωγικό αποτέλεσμα. Δηλαδή απαιτεί την διάκριση των θέσεων κόστους μέσα στο κόστος παραγωγής που αντιστοιχεί σε φάση, ενώ η θέση κόστους σε αυτή την περίπτωση θα αντιστοιχεί σε μια στοιχειώδη απλή παραγωγική εργασία.

Το μοναδιαίο κόστος παραγωγής που αντιστοιχεί σε κάθε κέντρο κόστους ή σε κάθε θέση κόστους ή σε κάθε κόστος παραγωγής, θα προκύπτει βάση των μοναδιαίων κοστών των παραγωγικών αποτελεσμάτων της μιας ή των πολλών θέσεων κόστους που σε αυτό περιλαμβάνονται. Αυτό όμως απαιτεί ξεχωριστές λήψεις στοιχείων όγκου παραγωγής για κάθε παραγωγικό αποτέλεσμα. Δηλαδή απαιτεί την διάκριση των θέσεων κόστους μέσα στο κόστος παραγωγής που αντιστοιχεί σε φάση, ενώ η θέση κόστους σε αυτή την περίπτωση αντιστοιχεί σε μια στοιχειώδη απλή παραγωγική διαδικασία.

Αυτά τα κόστη μεταφέρονται στα αντικείμενα κοστολόγησης ( προϊόντα τελικά ή ενδιάμεσα) βάση τρόπου διάθεσης των παραγωγικών αποτελεσμάτων των υπηρεσιών των θέσεων κόστους για την επίτευξη τους.

Επομένως το πόσο λεπτομερής ( ειδικευμένη) θα είναι η θέση κόστους και πως θα γίνει η πλοκή τους εξαρτάται από την φύση της τεχνικής παραγωγής αλλά και από την διαθεσιμότητα αξιόπιστων βάσεων μερισμού.

Προφανώς όταν το κέντρο κόστους περιλαμβάνει απλές θέσεις κόστους, μειώνεται το κόστος της κοστολόγησης, αλλά και ο βαθμός αξιοπιστίας των στοιχείων που προσφέρει.

#### **Οι φάσεις της κοστολόγησης περιλαμβάνουν:**

**1.** την ταξινόμηση των κοστών, δηλαδή την ετοιμασία ενός καταλόγου ο οποίος περιλαμβάνει τα κόστη, τα οποία θα λάβουμε στην Αναλυτική Λογιστική και τα οποία αντιστοιχούν σε Παραγωγικούς Συντελεστές. Τα κόστη αυτά δεν συμπίπτουν αναγκαστικά με τα κόστη της Γενικής Λογιστικής στο σύστημα του εισοδήματος.

**2.** την τοποθέτηση, αναφορά των κοστών των συντελεστών παραγωγής, π.χ. του εργατικού στις θέσεις κόστους που έχουμε αποφασίσει. Όλα τα κόστη θα πρέπει να καταλογιστούν μέχρι εξαντλήσεως στις θέσεις κόστους.

**3.** ακολουθεί η τελευταία φάση της κοστολόγησης, η αναφορά τους στα παραγωγικά αποτελέσματα, που αποτελεί τον δεύτερο επιμερισμό των κοστών της κάθε θέσης κόστους στα προϊόντα ανάλογα με την απορρόφηση των μονάδων του παραγωγικού αποτελέσματος της θέσης κόστους από το προϊόν.

Ξεκινώντας από την πρώτη ύλη φθάνουμε στο κόστος του τελικού προϊόντος συσκευασμένου στην αποθήκη δια μέσου της προοδευτικής μεταφοράς των κοστών των θέσεων κόστους στα προϊόντα, από τις αρχικές και τις ενδιάμεσες στις τελικές. Όμως το λεπτό σημείο εδώ είναι να ξεχωρίσουμε και να παρακολουθήσουμε με ξεχωριστούς λογαριασμούς τα ειδικά κόστη από τα κοινά κόστη της κάθε θέσης κόστους. Πρέπει να λάβουμε υπόψη ότι τα ειδικά σταθερά κόστη της θέσης κόστους αν και ειδικά, στο επίπεδο θέσης κόστους είναι κοινά σε επίπεδο προϊόντος, αν η παραγωγή της θέσης κόστους είναι ετερογενής. Τα κοινά σταθερά κόστη της θέσης κόστους την έχουν ήδη επιβαρύνει, στην βάση κάποιων κριτηρίων μερισμού, γεγονός που βαρύνει το αντικειμενικό ποσοτικό στοιχείο με κάποια δόση απροσδιοριστίας.

Τα κριτήρια αυτά θα πρέπει να εκφράζουν αιτιώδεις σχέσεις που αντιστοιχούν κατά το δυνατό σε σχέσεις αναλογίας μεταξύ κοστών και παραγωγικών συντελεστών.

Συνεπώς έχουμε ένα σοβαρό πρόβλημα κάθε φορά που θέλουμε να μερίσουμε. Ένα άλλο πρόβλημα σχετικά με τον προσδιορισμό αιτιωδών σχέσεων είναι η αντιμετώπιση που αποφασίζουμε να κάνουμε στα κόστη σπατάλης λόγω αναμονών, των παραγωγικών ικανοτήτων και των κοστών παραγωγής που αντιστοιχούν στις θέσεις κόστους.

Ο τρόπος μερισμού στις παραγωγές αφορά στο κριτήριο μερισμού, π.χ. η ωριαία απασχόληση της μηχανής. Αλλά το μερίδιο των κοινών σταθερών κοστών σε επίπεδο προϊόντος εξαρτάται και από το πόσο αποτελεσματικά παράγεται αυτό, π.χ. από τον χρόνο που απαιτείται για την παραγωγή ενός τεμαχίου. Το ποσοστό του μεριδίου εξαρτάται συνολικά από την παραγωγή όλων των προϊόντων, επομένως το πλήρες κόστος του καθενός εξαρτάται από τον όγκο παραγωγής. Το μερίδιο μπορεί να σπαταληθεί για λόγους που δεν έχουν να κάνουν με τον προγραμματισμό της παραγωγής, όπως είναι η πτώση των πωλήσεων.

Όμως τίθεται άλλο ένα ερώτημα που αφορά το σχετικό κόστος και στο οποίο θα απαντήσουμε στη συνέχεια.

Ανάλογα με τους σκοπούς των υπολογισμών και αν θελήσουμε να κρίνουμε το συμφέρον κάποιων τιμών ή να προσδιορίσουμε τις τιμές, θα πρέπει το μέσο κόστος να μην περιλαμβάνει επιβαρύνσεις από την πτώση του ποσοστού, αν όμως δεν υπάρξει πτώση του ποσοστού, θα πρέπει να υπάρξει επιβάρυνση έτσι ώστε να μπορέσουμε να κρίνουμε την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας βάση παραμετρικών στοιχείων (std costs).

Είναι προφανές ότι όταν μεταβάλλεται ο δείκτης ποσοστού αλλάζει και η επίπτωση των σταθερών κοστών στα διάφορα προϊόντα καθώς και η σχέση των μεριδίων που καταλογίζονται στα διάφορα προϊόντα.

Το θέμα είναι κατά πόσο η επιβάρυνση του κόστους προϊόντος που συνδέονται με τις πτώσεις του δείκτη ποσοστού, σε σχέση με την πληροφορία που θέλουμε να πάρουμε από τους υπολογισμούς που έχουμε κάνει σε σχέση με την κατάσταση στην αγορά.

Η **τιμή πώλησης** είναι εκείνη που καθορίζει η επιχείρηση για να μπορέσει να πωλήσει την παραγωγή της. Αυτή έχει βάση αναφοράς το προϊόν ή τις ομάδες τους, την παραγγελία και τον πελάτη.

Αν επιθυμούμε και στις πωλήσεις να έχουμε full costing, θα πρέπει σε σχέση με την δομή της οργάνωσης τους να δομήσουμε τις θέσεις κόστους και στη συνέχεια

να ριζούμε τα σταθερά κόστη των πωλήσεων σ' αυτές και έπειτα να ριζούμε τα κόστη των θέσεων κόστους των πωλήσεων στα προϊόντα με βάση τους τρόπους και το βαθμό χρησιμοποίησης των υπηρεσιών ( παραγωγικό αποτέλεσμα) από αυτά.

Και εδώ έχουμε τα ειδικά και κοινά κόστη, όπου στα ειδικά κόστη περιλαμβάνονται τα μεταβλητά και τα ειδικά κόστη, ενώ στα κοινά περιλαμβάνονται τα κοινά σταθερά κόστη.

Όμως εδώ τα προβλήματα μερισμού είναι πιο δύσκολα γιατί δεν υπάρχει μια τεχνολογία, η οποία θα υπαγορεύει κάποιες σταθερές ή αναγκαίες σχέσεις.

Η αποδοχή κάποιων αιτιωδών σχέσεων μεταξύ κοστών και παραγωγικών αποτελεσμάτων, καθώς και ο μερισμός των κοινών σταθερών κοστών με βάση αυτές τις σχέσεις, δίνουν κόστη τα οποία υπολογίζονται στην βάση τεχνικών στοιχείων. Αν όμως θέλουμε να γνωρίζουμε το κόστος και να αξιολογήσουμε τις τιμές και τις πολιτικές πωλήσεις, δεν βοηθούν.

Αν οι τιμές αγοράς είναι μικρότερες από το full costing μας, θα πρέπει να έχουμε ένα σύστημα τιμών στο οποίο θα είναι όλες μεγαλύτερες από τα αντίστοιχα full costing;

Πρέπει εποχιακά μέσα στην χρήση και από χρήση σε χρήση, σε μια ευρύτερη χρονική αναφορά, αλλά και από προϊόν σε προϊόν στο ίδιο ή σε άλλα διαστήματα χρονικά τα αποτελέσματα να συγκρίνονται και να αντισταθμίζονται. Αυτό που μας ενδιαφέρει είναι το καθαρό κέρδος μιας περιόδου και για την γκάμα ολόκληρη.

Αν λοιπόν για κάποιους λόγους πρέπει να βγαίνει το full costing, θα πρέπει για λόγους ελέγχου τα μερίδια των κοινών σταθερών κοστών να παρακολουθούνται με άλλους λογαριασμούς, οπότε τα παραγόμενα αποτελέσματα των κοστών παραγωγής ( ώρες λειτουργίας) και το κόστος κατεργασίας που επιβαρύνει το παραγόμενο προϊόν ( ενδιάμεσο ή τελικό) να υπολογίζονται σε direct και σε full costing ξεχωριστά.

Για λόγους υπευθυνότητας του κόστους, οι λογαριασμοί πρέπει να περιλαμβάνουν ελέγξιμα και μη ελέγξιμα κόστη από κάθε θέση κόστους ξεχωριστά. Με αυτό το τρόπο θα επιτευχθεί ο σκοπός του ελέγχου και του περιορισμού του κόστους, ενώ με το direct costing θα έχουν ευελιξία οι πωλήσεις για να μεγιστοποιήσουν το καθαρό κέρδος της περιόδου. Για τους σκοπούς του ελέγχου κάθε κόστος παραγωγής θα πρέπει να είναι τόσο απλό που να συμπίπτει με μια θέση κόστους.

Επίσης κάθε θέση κόστους θα πρέπει να περιλαμβάνει στην κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων της direct costing, και από τα ειδικά σταθερά κόστη που της επιρρίπτονται να ξεχωρίζουν ποια είναι ελέγξιμα στο επίπεδο της θέσης κόστους και ποια όχι.

Συνεπώς όλο το δίκτυο της παραγωγικής διαδικασίας θα πρέπει να καλύπτεται από θέσεις κόστους και σε όλες να υπάρχει υπεύθυνος.

Όταν η επιχείρηση παράγει επί παραγγελία πρέπει να συλλέγει τα κόστη της κατά τρόπο που να είναι δυνατή η άμεση αναφορά τους στα προϊόντα εκείνα που αποτελούν την κάθε συγκεκριμένη παραγγελία.

Με τον όρο **παραγγελία** εννοούμε ένα καθορισμένο, ή μια παρτίδα προϊόντων προσδιορισμένων ποσοτικά, ποιοτικά και χρονικά.

Η κάθε παραγγελία πρέπει να είναι σαφώς προσδιορισμένη και να φέρει τον κωδικό της αριθμό. Επίσης να έχει σαφή ταυτότητα και χαρακτηριστικά. Τα κόστη τα οποία συνδέονται με την παραγγελία, από την στιγμή της έναρξης μέχρι την στιγμή της λήξης της παραγωγής της, πρέπει να συλλέγονται σε ειδικά έντυπα τα λεγόμενα Δελτία, έτσι ώστε να είναι δυνατόν να υπολογιστεί το κόστος της παρτίδας συνολικά και κατά είδος συνιστώντος στοιχείου ( υλικά,εργαλεία, κ.λ.π.).

Τα στοιχεία, τόσο για τα υλικά ( κύρια και βοηθητικά), όσο και για την εργασία, που απαιτούνται για την παραγωγή της παραγγελίας, συλλέγονται στα Κέντρα Κόστους κατά την διαδρομή του φασεολογίου, με βάση στην σχετική Εντολή Εργασιών.

Το γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής παραλαμβάνει σε τακτική ή και σε καθημερινή ακόμα βάση, ειδικό δελτίο, στο οποίο αναφέρεται η διάθεση του χρόνου των τεχνητών, ανά παραγγελία. Με βάση αυτό υπολογίζονται οι χρόνοι ανθρώπων και μηχανών που διατίθενται για την παραγγελία συνολικά. Επίσης με βάση το δελτίο αυτό μπορούν να συλλέγονται πολύτιμα στατιστικά στοιχεία και να διενεργούνται έλεγχοι.

Στις περιπτώσεις λοιπόν, που δεν είναι δυνατόν να υπολογίζεται το κόστος έμμεσα, σαν όρος, και αυτό συμβαίνει όταν τα προϊόντα διαφέρουν ριζικά, πρέπει να υπολογίζεται κατά τρόπο άμεσο.

Για το λόγο αυτό τα προϊόντα που παράγονται επί παραγγελία, πρέπει συνολικά και κατά εξάρτημα να μπορούν να ξεχωρίζουν σε όλη την διάρκεια του κύκλου παραγωγής τους, και αντίστοιχα να υπολογίζονται τα κόστη τους.

Με αυτό το τρόπο μπορεί να κοστολογηθεί η κάθε παραγγελία ( διαδικασία που είναι όμως δαπανηρή διοικητικά), να υπολογισθεί το περιθώριο και να ασκηθούν έλεγχοι.

Ασφαλώς ο εθισμός σε αυτό τον τρόπο κοστολόγησης μπορεί να βελτιώσει σημαντικά την ικανότητα των προϋπολογιστικών κοστολογήσεων υψηλής ακρίβειας, για τη πρόταση τιμών επί συζητούμενων νέων παραγγελιών. Παρακάτω θα αναλύσουμε την διαδικασία της κοστολόγησης.

Η διαδικασία κοστολόγησης περιλαμβάνει τις εξής φάσεις:

α) Για να ξεκινήσει η παραγωγή μιας παραγγελίας ( εκτέλεση), πρέπει να εκδοθεί από τον διευθυντή Παραγωγής μια Εντολή Εργασιών με συγκεκριμένο κωδικό αριθμό. Αντίστοιχα ανοίγει ένα Δελτίο Κοστολόγησης Παραγγελίας ( ΔΕ.ΚΟ.Π.), στο οποίο θα αναφερθούν όλα τα κόστη σχετικά με την προετοιμασία και την εκτέλεση της.

β) Στη συνέχεια μετά την ολοκλήρωση όλων των εργασιών για τα εξαρτήματα της και το μοντάζ ( λήξη ), τα κόστη της παραγγελίας αθροίζονται και υπολογίζεται το κόστος της. Αν αυτή αποτελείται από κάποιο αριθμό τεμαχίων, τότε εύκολα μπορούμε να υπολογίσουμε το κόστος τεμαχίου ( μοναδιαίο κόστος), διαιρώντας το συνολικό κόστος παρτίδας με τον αριθμό των τεμαχίων.

γ) Λογιστικά μπορούμε να χρεώνουμε στον λογαριασμό Κατεργασίες το κόστος υλικών και των άμεσων εργατικών όπως και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ( Γ.Β.Ε.) τα οποία επιμερίζονται στις παραγγελίες υπό κατασκευή.

Όταν μια από αυτές ολοκληρώνεται, το κόστος της θα πιστώνεται στον λογαριασμό Κατεργασίες και θα χρεώνεται στον λογαριασμό Έτοιμα Προϊόντα.

Σε τακτικά χρονικά διαστήματα π.χ. κάθε μήνα, μπορούμε να υπολογίζουμε το υπόλοιπο του λογαριασμού Κατεργασίες. Το μέγεθος που θα προκύπτει κάθε φορά, θα αντιστοιχεί στο κόστος των υπό κατασκευή παραγγελιών ( ημιοτιμών).

#### **Το βιομηχανικό κόστος περιλαμβάνει:**

α) υλικά και εργαλεία,

β) άμεση εργασία, και

γ) τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ( λειτουργία αποθηκών, εσωτερικές μεταφορές, συντήρηση, διοικητικό προσωπικό εργοστασίου, αναλώσιμα, λειτουργία Τεχνικού γραφείου, Ποιοτικός Έλεγχος, αποσβέσεις, φωτισμός, κινητήρια δύναμη, τηλέφωνα, ενοίκια).

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μερίζονται επιλέγοντας κάποια βάση, η οποία είτε θεωρείται η κατάλληλη ( λειτουργικό κριτήριο) είτε εξυπηρετική κάποιας σκοπιμότητας.

Το κόστος των υλικών παρακολουθείται με το έντυπο της Εντολής Παραλαβής Υλικών και Εργαλείων ( Ε.Π.Υ.Ε.) που συντάσσεται ξεχωριστά για κάθε παραγγελία, ενώ το κόστος του άμεσου εργατικού παρακολουθείται μέσω Δελτίων Ελέγχου Παραγωγής ( Δ.Ε.Π.), που συντάσσονται καθημερινά για όλες τις Ε.Ε. υπό κατεργασία.

Με βάση τα Δ.Ε.Π. συντάσσονται τα Ανακεφαλαιωτικά Δελτία Εργασιών Παραγγελίας ( Α.Δ.Ε.Π.), για κάθε μια, καθένα από τα οποία, όπως και η Ε.Π.Υ.Ε. ολοκληρώνεται με τη λήξη της εκτέλεσης της παραγγελίας. Τότε μόνο μπορούν να μερίζονται οριστικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που της αντιστοιχούν πάνω στη βάση π.χ. των χρησιμοποιηθέντων ωρών των μηχανών ή του περιθωρίου τους ( margin).

Βεβαίως μπορεί να προβλεφθεί και η θέση για το κόστος προετοιμασίας, για τον ποιοτικό έλεγχο, κ.λ.π. και τέλος να διακριθούν κάποιες κλάσεις κόστους ωρών των μηχανών κατά μηχανή ή το προτιμότερο κατά είδος παραγγελίας.

#### **Διαδικασία της συλλογής των στοιχείων:**

**α)** Μια παραγγελία για να μπορέσει να μπει στην παραγωγή πρέπει να υπάρχει μια Εντολή Παραγωγής και ακόλουθα μια Εντολή Εργασιών εκ μέρους του διευθυντή παραγωγής.



Η Εντολή Εργασιών περιέχει όλα τα τεχνικά στοιχεία καθώς και περιγραφές που οι τεχνίτες πρέπει να γνωρίζουν για να κάνουν ότι και όπως πρέπει.

Όταν το προϊόν αποτελείται από διαφορετικά εξαρτήματα τα οποία θα κατασκευαστούν σε διαφορετικά Κέντρα Κόστους, πρέπει να βγαίνουν ισάριθμα αντίγραφα της Εντολής Εργασιών, τα οποία θα πρέπει να μοιράζονται αρκετό χρόνο νωρίτερα από την έναρξη με σκοπό να μελετηθούν τα υλικά και να προγραμματιστούν οι εργασίες, έτσι ώστε να υπάρξει μια σωστή διαδοχή των εργασιών.

Στην περίπτωση που όλη αυτή η διαδικασία εκτελείται από κάποιο Προϊστάμενο Παραγωγής, η Εντολή Εργασιών περιλαμβάνει απλώς σχέδια κατασκευής και μοντάζ, όπως και στην περιγραφή των εργασιών, την υπόδειξη μηχανών και οδηγίες για τον Ποιοτικό Έλεγχο.

**β)** Στα κεντρικά τηρείται το Πρωτόκολλο Παραγγελιών Πελατών ( 3Π) όπου σε ειδικές στήλες εγγράφονται τα πλέον χαρακτηριστικά στοιχεία τόσο της παραγγελίας όσο και από πλευράς προόδου εργασιών. Αυτός είναι ένας εύκολος τρόπος για να ελέγχεται η εμπορική και παραγωγική δραστηριότητα.

**γ)** Όταν ετοιμάζεται μια Εντολή Εργασιών πρέπει να φροντίζονται και τα υλικά ( και εργαλεία) της, είτε σε επίπεδο Κ.Κ., είτε σε επίπεδο Προϊσταμένου Παραγωγής.

Το γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής πρέπει να παίρνει αντίγραφο της Εντολής Παραλαβής Υλικών και Εργαλείων ( Ε.Π.Υ.Ε.) τόσο κατά την έκδοση τους, όσο και αφού γίνουν οι επιστροφές, για οποιοδήποτε λόγο.

**δ)** Καθημερινά συμπληρώνεται από τον τεχνικό του Γραφείου Ποιοτικού Ελέγχου το Δελτίο Ελέγχου Παραγωγής ( Δ.Ε.Π.) στο οποίο θα φαίνεται με πιο τρόπο έχει διανεμηθεί ο χρόνος παραγωγής μηχανών και ανθρώπων στις διάφορες υπό κατασκευή παραγγελίες, διακρίνοντας και την φύση των ωρών ( κανονικές, υπερωρίες, κ.λ.π.) και την κατηγορία του ημερομισθίου ( κλιμάκιο αμοιβής).

**ε)** Με βάση τις Δ.Ε.Π. μπορούν να συμπληρώνονται τα Ανακεφαλαιωτικά Δελτία Εργασιών Παραγγελίας ( Α.Δ.Ε.Π.) ένα για κάθε παραγγελία, στα οποία θα αναφέρονται οι ώρες ( κατά κατηγορία αμοιβής) που χρησιμοποιήθηκαν σχετικά. Με βάση αυτό θα προκύψει το κόστος άμεσης εργασίας της κάθε παραγγελίας.

Για να προχωρήσουμε όμως από τα καθημερινά Δ.Ε.Π. στα Α.Δ.Ε.Π. , θα πρέπει ενδιάμεσα να συμπληρώνεται το Δελτίο Ημερήσιου Φόρτου Κέντρου ( Δ.Η.Φ.Κ.Ε.) και από αυτά να συλλέγονται στοιχεία, έτσι ώστε να βγει ο συνολικός χρόνος απασχόλησης του κάθε Κέντρου για μια Εντολή Εργασιών και όλων των Κέντρων που έλαβαν μέρος στην εκτέλεση της. Πρέπει να λάβουμε υπόψη ότι οι αναφερόμενοι χρόνοι είναι εκείνοι για ρύθμιση και κατεργασία, οπότε θα πρέπει να προσαυξάνονται με ένα ποσοστό καθορισμένο με βάση τον συντελεστή αξιοποίησης, για να χρεώνεται και ο χρόνος αναμονής.

**στ)** Τόσο τα στοιχεία υλικών όσο και εκείνα για το κόστος των υλικών όσο και εκείνα για το άμεσο εργατικό θα πρέπει να φαίνονται στο Δελτίο Κοστολόγησης Παραγγελίας ( ΔΕ.ΚΟ.Π.) , το οποίο συλλέγει κάθε ποσοτικό και κοστολογικό στοιχείο που την αφορά.

Επειδή το σύστημα επιτρέπει τον υπολογισμό των ωρών των μηχανών που διατίθενται για την παραγωγή της κάθε παραγγελίας, αν τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μιας περιόδου διαιρούνται με τον αντίστοιχο συνολικό αριθμό ωρών των μηχανών θα έχουμε την επιβάρυνση με γενικά βιομηχανικά έξοδα της κάθε ώρας της μηχανής. Όταν αυτό το νούμερο πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των ωρών των μηχανών της παραγγελίας, έχουμε την επιβάρυνση της με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αυτό το ποσό, συν το άμεσο εργατικό, συν τα υλικά δίνει το βιομηχανικό κόστος, το οποίο μπορεί υπό αυτή την μορφή υπολογισμού να θεωρηθεί και σαν κόστος πωληθέντος οπότε διευκολύνεται και το λογιστήριο.

**ζ)** Προκειμένου να ελέγχεται η διαχείριση του χρόνου ανθρώπων και κυρίως των μηχανών, με σκοπό την εντατικότερη αξιοποίηση τους κατά την φάση του προγραμματισμού της παραγωγής, μπορούν με βάση τα Δ.Ε.Π. να συμπληρώνονται τα Ατομικά Δελτία Ημερήσιας Απασχόλησης ( Α.Δ.Η.Α.) και με βάση αυτά και τα Δ.Η.Φ.Κ.Ε. να συμπληρώνονται τα Ημερήσια Δελτία Απασχόλησης εργαζομένων κατά κλίμακα αμοιβών καθώς επίσης και τα Ημερήσια Δελτία Φόρτου των Κέντρων Κόστους.

Με βάση τα Η.Δ.Α. και τα Η.Δ.Ε.Φ. μπορούν να γίνουν χρήσιμες στατιστικές παρατηρήσεις, και να υπολογίζονται οι διάφοροι δείκτες απασχόλησης βάση στοιχείων.

## **Η αποτίμηση των υλικών**

Αφού μετρηθεί η ποσότητα των πρώτων και βοηθητικών υλών και των εργαλείων που χρησιμοποιούνται κατά παραγγελία, πρέπει να αποτιμηθούν. Τα υλικά χρεώνονται με την τιμή της αγοράς συν ότι άλλο τα επιβαρύνει ( μεταφορές, προμήθειες). Μπορούν όμως να πιστωθούν στην αποθήκη με διάφορες τιμές ανάλογα με το σύστημα που ακολουθείται. Σε αυτή την περίπτωση μπορεί να χρησιμοποιηθεί το LIFO ή η τρέχουσα τιμή αγοράς, εφόσον τα υλικά αγοράζονται ειδικά για κάθε παραγγελία.

## **Η αποτίμηση του εργατικού**

Σε αυτό το σημείο τίθενται προβλήματα διάκρισης κατηγοριών αμοιβών και υπολογισμού του μέσου κόστους ανά κλάση, ή αν η σύνθεση του προσωπικού κατά κέντρο κόστους είναι σταθερή ανά κέντρο κόστους.

Οι συνισταμένες της εργατικής αμοιβής είναι:

α) η άμεση αμοιβή ( βασικό ημερομίσθιο, πριμ, υπερωρίες ) η οποία είναι ανάλογη του χρόνου εργασίας.

β) η έμμεση αμοιβή ( δώρα, άδειες, αποζημίωση απόλυσης) και

γ) η κοινωνική ασφάλιση με δαπάνη του εργοδότη.

Η άμεση αμοιβή αφορά τον χρόνο καταβολής της, όχι όμως και η έμμεση αμοιβή, η οποία θα πρέπει να προϋπολογίζεται και αναλογικά να επιβαρύνει τον χρόνο εργασίας ( = ετήσιες εργάσιμες \* τον ημερήσιο χρόνο απασχολήσεως, - άδειες, απουσίες και χαμένοι χρόνοι).

Η κοινωνική ασφάλιση επιβαρύνει την άμεση και έμμεση αμοιβή. Υπολογίζεται το κόστος της ώρας των εργατών πλήρως (με όλες τις αμοιβές) και πραγματικό ( με βάση τον πραγματικό εργάσιμο χρόνο). Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι η ημέρα περιλαμβάνει 8 ώρες φυσικής παρουσίας, αλλά μόνο 7 ώρες πραγματικής απασχόλησης.

Με την σειρά του το μέσο ημερομίσθιο μπορεί να υπολογισθεί για ολόκληρο το μηχανουργείο ή ανά κλάση αμοιβής ή ανά Κέντρο Κόστους.

## **Τα Γενικά Έξοδα**

Επειδή οι παραγγελίες μπορούν να διακριθούν κατά κατηγορία: εσωτερικού, εξαγωγής, κρατικές και εμπορίου, θα πρέπει επειδή υπάρχει μεγάλη διαφορά σε κόστη προετοιμασίας ή ανάληψης, να χρεώνονται αυτά χωριστά ως ειδικά κόστη.

Επίσης η κάθε κατηγορία απαιτεί συνήθως διαφορετικό ποιοτικό έλεγχο που μπορεί να έχει μεγάλες επιπτώσεις στο κόστος. Και σε αυτή την περίπτωση έχουμε και άλλα ειδικά κόστη. Τα μεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ως ειδικά σταθερά κόστη και τα δε ως έμμεσα μεταβλητά κόστη.

Αν η συλλογή των στοιχείων αυτών ανά παραγγελία, είναι πολύ δαπανηρή, θα πρέπει ανάλογα με το είδος της να έχει έναν συντελεστή επιβάρυνσης, ο οποίος θα υπολογισθεί στατιστικά και επί χρονικών σειρών, ενώ τα κόστη που αναφέραμε θα παρακολουθούνται λειτουργικά με λογαριασμούς του Λογιστηρίου.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα θα πρέπει να επιβαρύνουν τις ώρες μηχανών. Ειδικά, θα πρέπει να υπολογιστεί για κάθε μηχανή ( που συμπίπτει με Κέντρο Κόστους) το ειδικό κόστος λειτουργίας που θα περιλαμβάνει και την απόσβεση της ( ετήσια απόσβεση δια το προβλεπόμενο χρόνο λειτουργίας της). Τα υπόλοιπα γενικά βιομηχανικά έξοδα θα βαρύνουν και αυτά κατά μέσο όρο τις ώρες μηχανών. Ή όλα μπορούν να υπολογίζονται κατά μέσο όρο επιβαρύνοντας όμως σε αυτή την περίπτωση με αποσβέσεις και μηχανές που τέτοιες δεν έχουν. Αυτό βέβαια, αυξάνει το κόστος των ωρών των μηχανών τους για την αντικατάστασή τους.

Τα υπόλοιπα γενικά έξοδα ( ή κοινά σταθερά κόστη) μείον τα γενικά βιομηχανικά έξοδα μπορούν να μεριστούν στις παραγγελίες πάνω σε κάποια βάση ( π.χ. τις ώρες εργατών ή μηχανών) οπότε από αυτό προκύπτει η μοναδιαία επιβάρυνση με δυο αθροίσεις και μια διαίρεση, ή μπορούν να μεριστούν με βάση το εμπορικό full costing.

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στα προβλήματα του οικονομικού υπολογισμού τα οποία είναι συνδεδεμένα με τον τρόπο κοστολόγησης.

## Προβλήματα οικονομικού υπολογισμού

Το manufacturing (μεταποίηση) έχει λάβει ασύλληπτες διαστάσεις και μορφές. Η αποφασιστικότητα του κόστους παραγωγής ακολουθεί κοινές βασικές μεθόδους σε όλες τις επιχειρήσεις. Στην περίπτωση αυτή θα μελετήσουμε το κόστος παραγωγής. Τα άμεσα μεταβλητά κόστη είναι α' ύλες και εργατικό, τα υπόλοιπα κόστη παραγωγής ανήκουν στην κατηγορία των έμμεσων κοστών παραγωγής (manufacturing overheads).

Τα σταθερά κόστη είναι κόστη περιόδου, ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής, ως συνάρτηση του χρόνου, τα επωμίζεται η επιχείρηση για να μπορεί να παράγει.

Τα κοινά σταθερά κόστη είναι κόστη της παραγωγικής ικανότητας της περιόδου. Επίσης είναι το κόστος όλων των εγκαταστάσεων που παρέχει η επιχείρηση στους ανθρώπους της για να προχωρούν στην παραγωγή.

Τα ειδικά σταθερά κόστη εμπίπτουν και αυτά αντιστρόφως ανάλογα στο τεμάχιο, καθώς η παραγωγή αυξάνει, όμως δεν θέτουν προβλήματα σύνδεσης τους με κάποιο προϊόν, όπως τα κοινά σταθερά κόστη.

Η περιήληψη των σταθερών κοστών στο κόστος τεμαχίου περνάει στο μέσο κόστος, φιγούρα μεταβλητή (αντιστρόφως) ανάλογα με τον όγκο παραγωγής και απροσδιόριστη όταν περιλαμβάνονται και κοινά σταθερά κόστη τα οποία όταν η παραγωγή αφορά πολλά προϊόντα απαιτούν κάποια βάση μερισμού. Το μέσο κόστος δεν είναι απροσδιόριστο όταν το προϊόν είναι ένα. Πρόκειται για ένα μέσο όρο ποσότητας ο οποίος δεν πιάνει τις διακυμάνσεις του αριθμητή ή του παρανομαστή κατά την διάρκεια της περιόδου για την οποία υπολογίζεται.

Τέλος πρέπει να παρατηρήσουμε ότι στη πρακτική περιλαμβάνει μόνο τα κόστη παραγωγής. Ενώ στα άμεσα μεταβλητά περιλαμβάνονται τα κόστη των α' υλών και εργασίας, αλλά όχι και πώλησης, τα οποία περιλαμβάνονται στα γενικά έξοδα πώλησης μαζί με τα σταθερά. Με αυτό τον τρόπο ξεχωρίζονται πλήρως τα κόστη παραγωγής από τα άλλα επιχειρησιακά κόστη (πώλησης και διοίκησης).

Το κόστος παραγωγής λαμβάνεται ως κόστος του προς πώληση προϊόντος και με αυτό μεταφέρεται στην αποθήκη ως επένδυση, μέχρι να πωληθεί, οπότε θα μειωθεί η επένδυση σε αποθήκες και θα αυξηθεί η επένδυση σε πελάτες και ταμείο.

Το αποτέλεσμα περιόδου εξαρτάται μόνο από ότι πωλείται κατά της διάρκειας της, σε σχέση με το κόστος του και τα γενικά έξοδα περιόδου πάντα. Κατά την διάρκεια της περιόδου, η επιχείρηση μπορεί να παράγει αλλά να μην πουλάει καθόλου, δηλαδή δεν θα έχει οικονομικό αποτέλεσμα, αν και θα δημιουργεί περιουσιακά στοιχεία κάποιου κόστους. Αυτά τα κόστη θα είναι κεφαλαιοποιημένα κόστη (capitalized costs) τα οποία θα μπαίνουν στους λογαριασμούς απογραφής ως κεφάλαια επένδυσης ως ότου πωληθούν τα προϊόντα. Για οτιδήποτε πωλείται το κόστος πωληθέντος υπολογίζεται με βάση το κόστος παραγωγής του προϊόντος.

Εδώ όμως πρέπει να σημειωθεί ένας μεγάλος κίνδυνος. Μπορεί μια επιχείρηση π.χ. όπως οι προβληματικές, να παράγει με την δικαιολογία να μην ανέβει το κόστος, προϊόντα χωρίς αγορά. Τα προϊόντα δεν θα πωλούνται και η επιχείρηση όχι μόνο δεν θα έχει κέρδη αλλά και θα εμφανίζονται στο ενεργητικό της σαν επενδύσεις με βάση το κόστος παραγωγής, ενώ σε μια επόμενη φάση τα προϊόντα αυτά μπορούν να πωληθούν κάτω του κόστους αυτού με ζημία.

Τα μη μεταποιητικά κόστη πρέπει να αντιπαραβάλλονται δηλαδή να αφαιρούνται από το μικτό κέρδος περιόδου το οποίο δημιουργείται στην περίοδο στην οποία αντιστοιχούν.

Θεωρούνται τα γενικά έξοδα κόστη περιόδου και δεν μεταφέρονται στην αξία της αποθήκης, γι' αυτό τα άμεσα μεταβλητά κόστη πώλησης πρέπει να αθροίζονται με τα άμεσα μεταβλητά κόστη παραγωγής για να έχουμε με αυτό τον τρόπο το συνολικό άμεσο κόστος (direct cost) πωληθέντων και στη συνέχεια να αφαιρείται από τις πωλήσεις περιόδου και να δίνει το εμπορικό περιθώριο το οποίο αν καλύψει τα γενικά έξοδα περιόδου θα αφήσει και κέρδος.

Όλα τα κόστη διοίκησης και πώλησης θεωρούνται γενικά έξοδα. Μέσα σε αυτή την κατηγορία περιέχονται συνήθως άμεσα και έμμεσα κόστη. Τα έμμεσα κόστη περιλαμβάνουν τόσο μεταβλητά όσο και σταθερά κόστη. Τα σταθερά κόστη με την σειρά τους διακρίνονται σε ειδικά και κοινά.

Αυτό που καθιστά αναγκαία την υιοθέτηση ενός κριτηρίου μερισμού είναι η απροσδιοριστία του μεγέθους του full cost.

Τα ειδικά σταθερά κόστη δεν θέτουν πρόβλημα, αλλά για να βγει ένα κόστος το οποίο θα περιλαμβάνει και τέτοια στοιχεία θα πρέπει να υποτεθεί ένας όγκος παραγωγής, οπότε από αυτό γεννιέται αμέσως η πιθανότητα υπέρ ή υπό

απορρόφησης τους ανάλογα με το αν η πραγματική παραγωγή ξεπεράσει ή υποληφθεί του όγκου αυτού.

Ακόμη, το κόστος που περιλαμβάνει οποιοδήποτε στοιχείο σταθερών κοστών είναι μεταβλητό σε επίπεδο τεμαχίου, άρα και το αντίστοιχο καθαρό περιθώριο είναι μεταβλητό, οπότε δεν προσφέρεται για τον σχεδιασμό. Στα profit profiles ( προφίλ οφέλους) έχουμε τα κόστη προϊόντος και τις μεταβλητές και σταθερές επιχειρησιακές δαπάνες.

Αν στους υπολογισμούς του συμφέροντος χρησιμοποιήσουμε το full cost, θα έχουμε στη διάθεση μας ένα μέγεθος απροσδιόριστο με αντικειμενικά κριτήρια, μεταβλητό, τυχαία ακριβές ( όταν η βάση μερισμού συμπίπτει με την ποσότητα) που επιπρόσθετα στην περίπτωση της μεγάλης αποθήκης εις νέο, θα περνάει στην επόμενη περίοδο σοβαρά έξοδα τα οποία θα ανήκουν στην προηγούμενη περίοδο.

Όταν η αποθήκη εις νέο είναι μεγάλη, η επιχείρηση μπορεί να αποφασίσει να περάσει πολλά σταθερά κόστη στο κόστος παραχθέντος έτσι ώστε να μειώσει τα σταθερά κόστη περιόδου, επιτείνοντας όμως τα προβλήματα της επόμενης χρήσης. Όταν λοιπόν η διαφορά μεταξύ παραχθέντος και πωληθέντος είναι μεγάλη η ταξινόμηση των κοστών, προκύπτει ένα σοβαρό θέμα με μεγάλες επιπτώσεις στο ύψος του κόστους παραγωγής.

Η unused capacity είναι σύνθηες φαινόμενο αφού η επένδυση είναι μακροπρόθεσμη και μεταβλητή, και η επιχείρηση αποφασίζει σχετικά όχι με βάση την συγκυρία αλλά με βάση τις τάσεις. Μάλιστα, κάτι τέτοιο δεν βλάπτει τα οικονομικά της επιχείρησης, αν βέβαια έχει ληφθεί υπόψη στη μελέτη κάποιος βαθμός υποαπασχόλησης. Όμως το πρόβλημα του πως θα ληφθεί υπόψη αυτή η υποαπασχόληση στην κοστολόγηση παραγωγής, παραμένει. Με την μέθοδο της capacity αποφεύγεται το πέραμα δαπανών από την μια χρήση στην άλλη, βελτιώνοντας τεχνητά το αποτέλεσμα της.

Όταν δεν χρησιμοποιούμε το direct costing, όσο η υποαπασχόληση του δυναμικού είναι πιο υψηλή, τόσο πιο μεγάλο θα είναι το κόστος μονάδας, γιατί τα ίδια τα σταθερά κόστη θα μερίζονται σε λιγότερα κομμάτια.

Εάν για διάφορους λόγους προκύπτει ένα μη direct cost, τότε θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ένας φυσιολογικός βαθμός απασχόλησης του δυναμικού που αντιστοιχεί σε κάποια παραγωγή και εκ των υστέρων να μετρώνται οι αποκλίσεις οι οποίες θα σημαίνουν είτε υπό είτε υπέρ απορρόφηση του σταθερού κόστους.

Προφανώς για τον σχεδιασμό και για τον έλεγχο είναι προτιμότερη μια std cost method. Αυτή η μέθοδος δίνει άμεσα τις αποκλίσεις από τα std, αν βέβαια ακολουθείται ένα στάνταρ κοστολογικό σύστημα ( standard cost system).

Οι επιχειρήσεις που συστηματικά έχουν μεγάλα αποθέματα λήξης θα πρέπει να έχουν υπόψη τους ότι με το full costing μεταφέρουν τα σταθερά κόστη μιας χρήσης στην επόμενη και έτσι αφαιρούν από τον λογαριασμό κερδών και ζημιών της χρήσης και τα εμφανίζουν ως επένδυση στην ΠΚ της επόμενης. Η πραγματικότητα της οικονομικότητας της χρήσης αποδίδεται μόνο όταν τα σταθερά κόστη δεν μπαίνουν στην απογραφή. Το μέρος από τα σταθερά κόστη που το full costing περνάει σε αυτό, είναι το κόστος του excess capacity ( περίσσιο ) και το οποίο είναι δαπάνη ( expense).

Στην περίπτωση που η επιχείρηση φουσκώνει πολύ τα αποθέματα στην προσπάθειά της να αξιοποιεί το παραγωγικό δυναμικό της, ώστε να κρατάει χαμηλό το μέσο κόστος της, θα πρέπει να ρίξει την παραγωγή της για να μπορέσει να τα διαθέσει, οπότε θα έχει και πάλι μπροστά της το κόστος του ελεύθερου παραγωγικού δυναμικού. Αν δεν υπάρχουν σαφείς τάσεις αύξησης των πωλήσεων είναι καλύτερα η επιχείρηση να μην φουσκώνει τα αποθέματα της ( και να δεσμεύει κεφάλαια κίνησης) αναγνωρίζοντας το πρόβλημα του ελεύθερου παραγωγικού δυναμικού.

Όταν λοιπόν για διάφορους λόγους ακολουθείται το full costing, θα πρέπει το ύψος των αποθηκών να βρίσκεται σε λογική σχέση με τον προβλεπόμενο όγκο πωλήσεων. Συνήθως οι επιχειρήσεις με ένα εργοστάσιο παράγουν πολλά και διάφορα προϊόντα. για τα έμμεσα μεταβλητά κόστη ( όπως και για τα ειδικά σταθερά κόστη) δεν υπάρχει πρόβλημα.

Τηρείται ένα σύστημα εγγραφών όπου συγκεντρώνονται τα στοιχεία τα οποία το αφορούν σε όλο το φασεολόγιο. Εδώ όμως υπάρχει πρόβλημα με τα έμμεσα κόστη, κυρίως τα κοινά σταθερά κόστη. Αυτά τα κόστη δεν είναι άμεσα συνδεδεμένα με κανένα από τα προϊόντα ή τα παραγωγικά κέντρα. Αυτά στο full costing, μερίζονται με βάση επιλεγμένα κριτήρια. Αυτό κάποια προϊόντα τα ευνοεί και κάποια άλλα τα τιμωρεί. Φυσικά όλη η εικόνα θα αλλάζει, αλλάζοντας το κριτήριο.

## **Ο σχεδιασμός συστήματος κοστολόγησης**

Όσο εντείνεται ο ανταγωνισμός στις αγορές, τόσο μικρότερη ελευθερία έχουν οι επιχειρήσεις να ορίζουν σε υψηλά επίπεδα τις τιμές των προϊόντων τους.

Σε αυτές τις περιπτώσεις έχουν επιτακτική ανάγκη να κατανοήσουν πολύ καλά την έννοια του κόστους καθώς και τους τρόπους χρησιμοποίησης των εργαλείων για την μέτρηση και τον έλεγχο τους.

Έχουν ανάγκη για τον σχεδιασμό και την εφαρμογή κοστολογικού συστήματος σε θέση να υποστηρίζει την Διοίκηση σε θέματα σχεδιασμού των προϊόντων, ελέγχου του κόστους παραγωγής και εμπορίας τους, και γενικά στην λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

Αυτό το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να επιτρέπει:

### **Την αξιολόγηση**

- της κερδοφορίας των προϊόντων
- της αποδοτικότητας των παραγωγικών διαδικασιών
- του συμφέροντος των προτάσεων για επενδύσεις και της εισόδου σε νέες αγορές

### **Τον έλεγχο**

- των εξόδων
- των κοστών
- τον υπολογισμό των αποκλίσεων
- την αιτιολόγηση των αποκλίσεων.

Τέλος θα πρέπει ανά δραστηριότητα και περιοχή κόστους να δίνει την δυνατότητα μετρήσεων απόδοσης υλικών και εργασίας για τον εντοπισμό των περιπτώσεων υψηλού κόστους ( χαμηλής απόδοσης).

### **Ένα κοστολογικό σύστημα σε θέση να πληροφορεί αντικειμενικά την Διοίκηση πρέπει:**

- να καλύπτει πλήρως την παραγωγική και εμπορική διαδικασία
- να αποδίδει τα κόστη στα προϊόντα που το προκαλούν, δια αντικειμενικών συσχετισμών των αναλώσεων και των απασχολήσεων πόρων με αποτελέσματα
- να αποκλείει τους επιμερισμούς των Γενικής φύσεως Κοστών στα προϊόντα
- να παρέχει τακτική, τυποποιημένη και κατά περίπτωση ειδική πληροφόρηση, αξιοποιώντας κοινές βάσεις δεδομένων.

### **Το κοστολογικό σύστημα:**

- παράγει και διακινεί πληροφορίες για κάποια οργανωτική δομή, για κάποια αντικείμενα κοστολόγησης
- λαμβάνοντας υπόψη την μορφή και τις ανάγκες
- καθώς και τους χρησιμοποιούμενους πόρους και τις διαδικασίες της αλυσίδας πρόσθεσης αξίας.

### **Τα στάδια δημιουργίας του περιλαμβάνουν:**

- την αποτύπωση της υφιστάμενης κατάστασης ( περιγραφή της οργανωτικής δομής της εταιρίας, καταγραφή του εξοπλισμού και των παραγωγικών διαδικασιών, περιγραφή και αξιολόγηση υφιστάμενου κοστολογικού συστήματος)
- τον προσδιορισμό των αναγκών πληροφόρησης των διαφόρων ιεραρχικών επιπέδων ( επίπεδο λεπτομέρειας παραγόμενης πληροφορίας, κατά αντικείμενο κοστολόγησης, περιεχόμενο, μορφή και συχνότητα αναφορών κατά αποδέκτη)
- τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη του νέου συστήματος κοστολόγησης και των απολογιστικών ελέγχων ( διαδικασίες καταχώρησης, μετρήσεων, προσδιορισμού προδιαγραφών λειτουργίας του συστήματος, κωδικοποίηση των πληροφοριών, συλλογή και επεξεργασία δεδομένων κοστών και εξόδων, προτύπων και απολογιστικών, κατάρτιση δεικτών αποδοτικότητας, ανάλυση αποκλίσεων, αξιολόγηση αποτελεσμάτων)
- την προσαρμογή της οργανωτικής υποδομής στις απαιτήσεις του νέου κοστολογικού συστήματος και τον σχεδιασμό της υλοποίησης των αλλαγών που απαιτούνται, και
- την εκπαίδευση των χρηστών στο νέο σύστημα.

### **Η οργάνωση του γραφείου της βιομηχανικής λογιστικής**

Η Βιομηχανική Λογιστική δεν ασχολείται απλώς με την συλλογή και την καταγραφή των στοιχείων κόστους. Επεξεργάζεται και αξιοποιεί τα κόστη τόσο για την θεμελίωση των αποφάσεων όσο και για την τεκμηρίωση των ελέγχων. Τα στοιχεία της ενδιαφέρουν όλες τις Διευθύνσεις της επιχείρησης και την Γενική.

Επομένως το Γραφείο της Βιομηχανικής Λογιστικής πρέπει:

- να είναι πλήρως εναρμονισμένο στο πλαίσιο της γενικής οργάνωσης της επιχείρησης
- να διαθέτει δυναμικό ανάλογο με τις απαιτήσεις της επιχείρησης από αυτό,
- να είναι οργανωμένο λειτουργικά αυτό το ίδιο,
- να συνδέεται άμεσα με το Τμήμα Γενικής Λογιστικής και με τα Γραφεία ανάλυσης και προϋπολογισμού,
- να είναι επανδρωμένο με Στελέχη ικανά για τη δουλειά τους, και
- να ακολουθεί συστήματα συμβατά με τον όλο τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης.

Υπό αυτούς τους όρους θα μπορεί να κάνει την δουλειά που όλοι περιμένουν από αυτό και βέβαια να την κάνει υπό όρους αρμονικής συνεργασίας με όλους τους άλλους. Για να μπορέσει να κάνει την δουλειά του ( συλλογή, καταγραφή, ανάλυση και ερμηνεία στοιχείων, προσόδων και ποσοτήτων) στον ελάχιστο χρόνο και με το ελάχιστο κόστος, θα πρέπει να μελετηθούν οι διαδικασίες και οι μέθοδοι της εργασίας του.

Επίσης πρέπει να περιγραφούν τα καθήκοντα και να ορισθούν οι ευθύνες των Στελεχών του. Να τυποποιηθούν οι διαδικασίες και οι τεχνικές. Να περιγραφούν οι εργασίες. Να εκπαιδευτούν στον βαθμό που πρέπει όλοι. Στόχος είναι να γίνει η δουλειά σωστά, φθηνά και γρήγορα. Γι' αυτό δεν πρέπει να αφήνεται στην τύχη καμία οργανωτική διαδικασία. Αντίθετα πρέπει πάντα να ερευνάται οτιδήποτε θα μπορούσε να την βελτιώσει.

Κάθε νέα ιδέα πρέπει να εξετάζεται από πλευράς κόστους και οφέλους σαν μικρότερο κόστος ή μεγαλύτερη ευκολία ή σαν σύντμηση χρόνων και να ελέγχεται βέβαια η συμβατότητα της με τις υπόλοιπες.

### **Το Γραφείο της Βιομηχανικής Λογιστικής:**

- συλλέγει τα παραστατικά κοστών και προσόδων από τις διάφορες επιχειρησιακές μονάδες,
- συγκεντρώνει τα στοιχεία,
- προσδιορίζει τα std,
- επεξεργάζεται τα λογιστικά ή τα στατιστικά στοιχεία,
- προσδιορίζει τα κόστη και τις προσόδους,
- κάνει την ανάλυση,
- τα ελέγχει,
- συντάσσει τις αναφορές στην Διοίκηση,
- συνεργάζεται σε θέματα της ειδικότητας του με κάθε άλλη επιχειρησιακή μονάδα.

### **Ο Προϊστάμενος του Γραφείου είναι υπεύθυνος για:**

- την εκτέλεση των εργασιών στις προδιαγραφές χρόνων και μεθόδων που έχουν ορισθεί
- την ασφάλεια των στοιχείων.

### **Το Γραφείο της Βιομηχανικής Λογιστικής έχει διαστάσεις που εξαρτώνται από:**

- τις διαστάσεις της επιχείρησης,
- την πολυπλοκότητα της παραγωγικής και εμπορικής της διαδικασίας,
- το κοστολογικό της σχέδιο.

Μια μεγάλη επιχείρηση έχει ανάγκη από ένα πραγματικό Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής, ενώ σε μια μικρή επιχείρηση το κόστος μπορεί να βγαίνει από κάποιο άτομο που κάνει κάτι άλλο.

Το Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής πρέπει να είναι τόσο μεγάλο όσο περισσότερο δύσκολο είναι το αντικείμενο της παραγωγής, και όσο πιο μακρύς είναι ο κύκλος παραγωγής.

Εξάλλου στις μεγάλες επιχειρήσεις υπάρχει και Γραφείου Budget και γίνεται συστηματικός έλεγχος των κοστών.

Η θέση του Γραφείου Βιομηχανικής Λογιστικής εξαρτάται από την γενική οργανωτική δομή αλλά και από το κοστολογικό σύστημα εν χρήση. Συνδέεται στενά με την Γενική Λογιστική γιατί αντλούν στοιχεία και οι δυο από τις ίδιες πηγές , και γιατί τροφοδοτούν με στοιχεία τα ίδια κανάλια και βέβαια γιατί δίνουν πληροφορίες μεταξύ τους συμπληρωματικές.

Ο οικονομικός μάνατζερ είναι υπεύθυνος τόσο για το Γενικό Λογιστήριο, όσο και για τον έλεγχο των κοστών και της απόδοσης των πωλήσεων.

Συνεπώς το Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής έχει και πρέπει να έχει σχέσεις με όλες τις βασικές Υπηρεσίες της επιχείρησης. Δηλαδή με τις Υπηρεσίες των προμηθειών για να παίρνει στοιχεία από τις αποθήκες, με τις Υπηρεσίες πωλήσεων για να παίρνει στοιχεία για τις προσόδους και τα κόστη διανομής και με τις Γενικές Υπηρεσίες για να παίρνει στοιχεία για τα γενικά έξοδα.

Στις μεγαλύτερες επιχειρήσεις τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η Βιομηχανική Λογιστική είναι πολλά και αφορούν βασικά το γεγονός ότι άλλοι από αυτούς που συνεργάζεται είναι διοικητικοί και άλλοι τεχνικοί.

#### **Στα καθήκοντα της Βιομηχανικής Λογιστικής περιλαμβάνονται:**

- η επεξεργασία των στοιχείων προβλέψεων,
- η κοστολόγηση των υλικών, της εργασίας, της συντήρησης,
- ο υπολογισμός των κοστών παραγωγής,
- ο έλεγχος των κοστών παραγωγής,
- η ανάλυση των πωλήσεων και ο έλεγχος των κοστών διανομής,
- η σύνταξη αναφορών στο μάνατζμεντ.

Για όλα αυτά όμως χρειάζονται ξεκάθαρες και δεσμευτικές διαδικασίες, πρόγραμμα ενεργειών, περιγραφή καθηκόντων για το κάθε Στέλεχος και βέβαια ο κατάλληλος εξοπλισμός Γραφείου.

Ειδικά σε ότι έχει σχέση με την κατανομή των καθηκόντων, έχουμε να παρατηρήσουμε ότι πρέπει να ικανοποιεί τις παρακάτω απαιτήσεις:

- Το Γραφείο να διαιρείται σε τομείς εξειδικευμένους στην εκτέλεση των ειδικών δραστηριοτήτων ( κοστολόγηση, σχεδιασμός, προγραμματισμός, έλεγχος, αναλύσεις).
- Οι δουλειές να ανατίθενται στους πιο κατάλληλους.
- Να περιγράφονται τα καθήκοντα και οι ευθύνες τους.
- Να καλλιεργείται πνεύμα συνεργασίας μεταξύ τους.

Το πρόβλημα αφορά κυρίως τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις όπου υπάρχει κατανομή καθηκόντων και δημιουργείται πρόβλημα λειτουργικότητας.

Ασφαλώς η κατανομή αυτή δεν μπορεί να παραβλέψει τόσο το γενικό Οργανόγραμμα που προσδιορίζει τις σχέσεις μεταξύ Γραφείου Βιομηχανικής Λογιστικής και των άλλων μονάδων της επιχείρησης, όσο και το ειδικό Οργανόγραμμα της Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών από το οποίο προκύπτουν οι σχέσεις μεταξύ των διαφόρων Στελεχών που την επανδρώνουν.

#### **Περιγραφές καθηκόντων των βασικών τομέων του Γραφείου Βιομηχανικής Λογιστικής**

##### **Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής: Δελτίο περιγραφής καθηκόντων τομέα προβλέψεων:**

- συλλέγει τα αναγκαία παραστατικά,
- επεξεργάζεται τα στοιχεία:
  - τα ανά ταξινόμει
  - τα πινακοποιεί,
  - μεταφράζει τις προβλεπόμενες ποσότητες σε κόστη και προσόδους προβλεπόμενες,
- χορηγεί στοιχεία και κάνει αναφορές,
- κρατάει αρχείο.

**Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής: Δελτίο περιγραφής καθηκόντων τομέα εργατικού:**

- συλλέγει τα αναγκαστικά παραστατικά,
- επεξεργάζεται τα στοιχεία:
  - κοστολογεί την άμεση εργασία,
  - κοστολογεί την έμμεση εργασία,
  - κοστολογεί την εργασία κατά κέντρο,
  - κοστολογεί την εργασία κατά παραγγελία,
- χορηγεί στοιχεία και κάνει αναφορές,
- κρατάει αρχείο.

**Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής: Δελτίο περιγραφής καθηκόντων τομέα αναλώσεων:**

- συλλέγει τα παραστατικά,
- επεξεργάζεται τα στοιχεία:
  - αξιολογεί τις αναλώσεις,
  - υπολογίζει το κόστος των υλικών,
  - υπολογίζει το κόστος των υπηρεσιών,
  - υπολογίζει τα κόστη αυτά ανά κέντρο,
  - υπολογίζει τα κόστη αυτά ανά παραγγελία,
  - τα ανά ταξινομεί και τα πινακοποιεί,
- χορηγεί στοιχεία και κάνει αναφορές,
- κρατάει αρχείο.

**Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής: Δελτίο περιγραφής καθηκόντων τομέα συντήρησης:**

- συλλέγει τα παραστατικά,
- επεξεργάζεται τα στοιχεία για:
  - κοστολόγηση συντηρήσεων ανά κέντρο,
  - κοστολόγηση συντηρήσεων ανά παραγγελία,
  - κοστολόγηση συντηρήσεων εσωτερικών,
  - κοστολόγηση συντηρήσεων εξωτερικών,
  - τα ανά ταξινομεί και τα πινακοποιεί,
- χορηγεί στοιχεία και κάνει αναφορές,
- κρατάει αρχείο.

**Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής: Δελτίο περιγραφής καθηκόντων τομέα κοστολόγησης :**

- συλλέγει τα παραστατικά,
- επεξεργάζεται τα στοιχεία:
  - υπολογίζει τα άμεσα κόστη,
  - μερίζει τα γενικά βιομηχανικά έξοδα,
  - κοστολογεί την λειτουργία των κέντρων,
  - κοστολογεί την λειτουργία των γραμμών,
  - κοστολογεί τις παραγγελίες,
  - κοστολογεί τα προϊόντα,
  - κοστολογεί την παραγωγή,
  - ταξινομεί και πινακοποιεί τα κόστη
- χορηγεί στοιχεία και κάνει αναφορές,
- κρατάει αρχείο.

**Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής: Δελτίο περιγραφής καθηκόντων τομέα λογισμού των προσόδων:**

- συλλέγει τα παραστατικά,
- επεξεργάζεται τα στοιχεία:
  - υπολογίζει τις προσόδους κατά πελάτη,
  - υπολογίζει τις προσόδους κατά προϊόν,
  - υπολογίζει τις προσόδους κατά αγορά,
  - υπολογίζει τις επιστροφές,
  - ανά ταξινομεί και πινακοποιεί τα κόστη
- χορηγεί στοιχεία και κάνει αναφορές,
- κρατάει αρχείο.



**Γραφείο Βιομηχανικής Λογιστικής: Δελτίο περιγραφής καθηκόντων τομέα ελέγχου:**

- συλλέγει τα παραστατικά,
- ελέγχει τα κόστη παραγωγής:
  - ελέγχει τις ποσότητες,
  - ελέγχει τα κόστη συντελεστών,
  - υπολογίζει τις αποκλίσεις,
  - ελέγχει τις προσόδους και τα κόστη διανομής,
  - ελέγχει τα κόστη ΜΚΤ,
  - ελέγχει τα κόστη των πωλήσεων,
  - υπολογίζει τις αποκλίσεις,
  - ταξινομεί και πινακοποιεί τα κόστη
- χορηγεί στοιχεία και κάνει αναφορές,
- κρατάει αρχείο.

**Οργάνωση κοστολογικού σχεδίου**

**Διαδικασία λογιστικής παρακολούθησης:**

- χρησιμοποιούμενα παραστατικά,
- πηγές άντλησης στοιχείων,
- κοστολογικές επεξεργασίες για τον υπολογισμό του κόστους εργασιών και προϊόντων,
- ανάλυση δραστηριοτήτων βάση διοικητικής και οργανωτικής διάρθρωσης,
- συσχετισμός δραστηριοτήτων βάση δέντρου παραγωγικής αλυσίδας και διαδικασίας διάθεσης.

**Κοστολόγηση δραστηριοτήτων υπηρεσιακών μονάδων:**

- απασχόληση παραγωγικών συντελεστών για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας,
- αναλώσεις υλικών και υπηρεσιών,
- προσδιορισμός των κατηγοριών των δαπανών που πρέπει να κινούνται για την παρακολούθηση του κόστους,
- κοστολόγηση της λειτουργίας των κέντρων κόστους,
- διαδικασίες και παραστατικά.

**Εντοπισμός παραμέτρων (οδηγών) που καθορίζουν το κόστος προκειμένου να διευκολυνθεί η απόδοση του κόστους στο αντικείμενο της κοστολόγησης:**

- αιτιώδης σχέση παραμέτρων με την δραστηριότητα που αναφέρονται τα κόστη,
- προσδιορισμός οδηγών που ερμηνεύουν την συμπεριφορά του κόστους,
- επιλογή μετρήσιμων και ελέγξιμων παραμέτρων,
- συσχέτιση με ανάλογα συστήματα.

**Γενικά:**

- δυνατότητα για αυτόνομη οικονομική αξιολόγηση της λειτουργίας των τμημάτων,
- απλότητα μηχανισμού, αποδοχή από χρήστες.

**Αναλυτικά:**

**A. Καταγραφή**

**α) υπάρχοντος συστήματος**

**1. Λογιστικού Σχεδίου**

**2. Χρησιμοποιούμενα παραστατικά**

**3. Διαδικασία λογιστικής παρακολούθησης.**

**β) κοστολόγηση οργάνωσης:** κοστολογικές επεξεργασίες, πηγές άντλησης στοιχείων για την διαμόρφωση του κόστους εργασιών και δραστηριοτήτων

**γ) συσχέτιση με εκείνες των συνεργαζομένων**

**δ) διοικητικές και οργανωτικές διαρθρώσεις.**

**B. Κοστολόγηση δραστηριοτήτων υπηρεσιακών μονάδων**

**α) περιγραφή, απαρίθμηση δραστηριοτήτων, κατανομή στις υπηρεσιακές μονάδες,**

**β) ανάλυση, μελέτη ανά δραστηριότητα:**

I ανάλυση απασχόλησης παραγωγικών συντελεστών για την παραγωγή των δραστηριοτήτων ( μετρήσεις, συλλογή στοιχείων, ταξινόμηση, μερισμός).  
II αναλώσεων

Οι σαφείς οδηγοί για την απόδοση του κόστους στο αντικείμενο της κοστολόγησης είναι οι εξής:

1. Να υπάρχει αιτιώδης σχέση με την δραστηριότητα των στοιχείων κόστους που της αποδίδονται.
2. Να επιλέγονται μεγέθη προς παρακολούθηση που να ερμηνεύουν σημαντικά την συμπεριφορά του κόστους δραστηριότητας.
3. Η δραστηριότητα να συνδέεται άμεσα και διακριτικά με το αντικείμενο της κοστολόγησης
4. Τα στοιχεία να είναι μετρήσιμα και ελέγξιμα.

### **Η σχεδίαση ενός κοστολογικού συστήματος**

Πρώτα από όλα πρέπει να αξιολογηθεί το υφιστάμενο πρόσωπο. Πρέπει να δημιουργηθεί μια εσωτερική ομάδα εργασίας η οποία θα συνεργασθεί με τον εξωτερικό σύμβουλο.

Τα κύρια βήματα των εργασιών τους είναι:

1. Καθορισμός των απαιτήσεων και οι οποίες είναι οι εξής:
  - αποτύπωση υφιστάμενης κατάστασης,
  - διάγνωση βασικών προβλημάτων,
  - αναμενόμενα οφέλη, αναγκαιότητα,
  - στόχοι διοίκησης, απαίτησης χρηστών,
  - βασικές αλλαγές,
  - σύσταση, κόστος, χρονοδιάγραμμα.
2. Η προμελέτη, η οποία περιλαμβάνει τα εξής:
  - ανάλυση λειτουργιών και δομικών στοιχείων της επιχείρησης,
  - ανάλυση λειτουργιών και δομικών στοιχείων Συστημάτων,
  - σχεδιασμός που να ικανοποιεί τις απαιτήσεις μέσα σε οικονομικούς, χρονικούς και άλλους περιορισμούς,
  - βάση λειτουργιών ποιες απαιτήσεις χρηστών ικανοποιούνται;
  - βάση δομικών στοιχείων ποια συστήματα εισόδου – επεξεργασίας – εξόδου – αποθήκευσης και διανομής της πληροφορίας προβλέπονται;
3. Η οριστική μελέτη, η οποία περιλαμβάνει:
  - εξειδίκευση της προμελέτης σε επίπεδο τελικών χρηστών,
  - πως μετατρέπονται σε δεδομένα από φάση σε φάση, και από επίπεδο σε επίπεδο;
  - πως θα δοκιμασθεί το σύστημα;
  - πως θα εκπαιδευτούν οι χρήστες;
4. Η ανάπτυξη, η οποία περιλαμβάνει:
  - εφαρμογή στην πράξη της οριστικής μελέτης
  - οργανωτικές ετοιμασίες για τελική εγκατάσταση του συστήματος.
5. Η υλοποίηση, η οποία περιλαμβάνει:
  - φόρτωμα και έλεγχος πινάκων,
  - εξάσκηση χρηστών.
6. Η δοκιμαστική λειτουργία, η οποία περιλαμβάνει:
  - έλεγχος μετά το ανέβασμα για τον εντοπισμό διαδικαστικών ή οργανωτικών σφαλμάτων που μειώνουν την απόδοση κάτω από το επιθυμητό επίπεδο λειτουργίας,
  - αποτέλεσμα,
  - χρόνοι,
  - κόστος.

### **Ο ρόλος των κέντρων κόστους στην κοστολόγηση**

Το κόστος του αποτελέσματος της παραγωγής προκύπτει από την επεξεργασία των κοστών της παραγωγικής διαδικασίας.

Σε κάθε βιομηχανική μονάδα υπάρχει ανάγκη:

- για την λήψη αποφάσεων και
- για την συγκράτηση του κόστους, με στόχο τον περιορισμό της διαρροής μέρους της προστιθέμενης αξίας, η οποία βγαίνει έξω από την επιχείρηση. Για

τον σκοπό αυτό απαιτείται να γίνεται μια συστηματική ανάλυση των κοστών παραγωγής, στην βάση του υπολογισμού του κόστους λειτουργίας, στην μονάδα του χρόνου, των κέντρων παραγωγής και τελικά του υπολογισμού του κόστους παραγωγής της μονάδας προϊόντος.

Αν ο σκοπός μας είναι η κοστολόγηση του προϊόντος, η σχετική διαδικασία προσδιορισμού του, θα πρέπει να ακολουθήσει την διαδικασία παραγωγής μέσα από το πλέγμα των κέντρων που το παράγουν. Αν ταυτόχρονα θέλουμε να έχουμε και στοιχεία για τον έλεγχο του κόστους παραγωγής, αλλά και στοιχεία για την κοστολόγηση, με κατάλληλες ομαδοποιήσεις από ότι προκύπτει από τα κέντρα κόστους που θα δημιουργηθούν, ανάλογα με την οργανωτική μορφή, θα πρέπει να μπορούμε να επιλέγουμε ότι μας είναι χρήσιμο για τον υπολογισμό της σταδιακής διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής.

Η ταξινόμηση και ιεράρχηση των κέντρων κόστους γίνεται με στόχο την κοστολόγηση. Τα κέντρα κόστους είναι **τελικά** όταν τα κόστη τους μπορούν κατ' ευθείαν να αναχθούν στις παραγωγές αντικείμενο των πωλήσεων, ενώ είναι **ενδιάμεσα** κέντρα κόστους, τα κέντρα στα οποία συρρέουν κόστη που με την σειρά τους θα κατανεμηθούν σε άλλα κέντρα πριν επιβαρύνουν το προϊόν. Με αυτή την τεχνική παρακολουθούμε την σύνθεση του κόστους κατά φάσεις παραγωγής.

Τα κέντρα κόστους είναι **βασικά** όταν σε αυτά γίνονται η επεξεργασία των α' υλών, το μοντάρισμα, ο έλεγχος του προϊόντος, δηλαδή πραγματοποιούνται τα παραγωγικά φαινόμενα που με αναφορά αυτά προσδιορίζεται το άμεσο κόστος του προϊόντος, το οποίο εκφράζει ποσότητες α' υλών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται στα βασικά κέντρα κόστους. Τα κόστη αυτά κατανέμονται άμεσα στα προϊόντα που επιτυγχάνονται. Τα άλλα κέντρα κόστους λέγονται **βοηθητικά**. Τα κόστη που χωροθετούνται σε αυτά λέγονται έμμεσα και πρέπει να κατανεμηθούν στα κύρια ή βασικά κέντρα κόστους ή να απορροφηθούν σε τελική φάση από τα περιθώρια.

Έτσι τα κέντρα κόστους, τα βοηθητικά είναι πάντα ενδιάμεσα, ενώ τα βασικά μπορούν να είναι και τελικά ( παραγωγής, εμπορικά, διοίκησης).

Τα κέντρα κόστους βοηθητικά – ενδιάμεσα ταξινομούνται με στόχο τον καθορισμό μιας ιεραρχίας που να επιτρέπει το προοδευτικό συμπύκνωμα των κοστών μέχρι την πλήρη τους χρέωση στα κέντρα κόστους, δηλαδή τα τελικά.

Όσον αφορά στα αντικείμενα αναφοράς του κόστους, τα προϊόντα, υπολογίζεται ή το κόστος μονάδας του προϊόντος ή το κόστος ομάδας προϊόντων που επιτυγχάνονται στην μονάδα του χρόνου.

Τα προϊόντα προσδιορίζονται άμεσα ως παρτίδα ή έμμεσα με αναφορά στην χρονική περίοδο ως τεμάχιο.

Η παραγωγή τους γίνεται ή επί παραγγελία ή συνεχώς ή με διακοπές, για την αποθήκη. Αντίστοιχα τα προϊόντα προσδιορίζονται άμεσα, έμμεσα ή κατά περίπτωση.

Όταν η παραγωγή είναι συνεχής με ένα κύκλο παραγωγής, το προϊόν είναι ομοιογενές, για αυτό και εύκολα περνάμε από το περιοδικό κόστος της διαδικασίας στο κόστος μονάδας του προϊόντος. Με την κοστολόγηση ελέγχουμε και την αποτελεσματικότητα των κέντρων κόστους.

Όταν η παραγωγή είναι διακοπτόμενης ροής για την αποθήκη η κοστολόγηση γίνεται άμεσα αν τα προϊόντα μπορούν να εκφραστούν με μια κοινή μονάδα μετρήσεως, δηλαδή προϊόντα ενός είδους που ποικίλουν. Αντίθετα, γίνεται άμεσα όταν τέτοια μονάδα δεν υπάρχει και δεν μπορούμε να μετρήσουμε μοναδιαία κόστη με τον έμμεσο τρόπο.

Αυτό που έχει μεγάλη σημασία για την κοστολόγηση είναι ο κύκλος και αν τα μηχανήματα μπορούν να χρησιμοποιηθούν κατά διάφορους παραγωγικούς κύκλους για να βγάλουν διαφορετικά προϊόντα.

Ο κύκλος είναι υποχρεωτικός αν οι μηχανές πρέπει να δίνουν την συνεισφορά τους στην παραγωγή με μια ακολουθία αμετάβλητη, π.χ. τα προϊόντα του ίδιου τύπου αλλάζοντας τα υλικά και τον εξοπλισμό ή τα κριτήρια πραγμάτωσης του κύκλου. Έτσι η γραμμή παραγωγής διατίθεται στην μια ή την άλλη παραγωγή για διάρκεια που συμβουλεύει η αγορά. Ο κύκλος θα είναι πάντα ο ίδιος αλλά με διαφορετικούς τρόπους προγραμματισμού.

Επομένως, η έμμεση διαδικασία κοστολόγησης ακολουθείται όταν η παραγωγή είναι συνεχής ή και διακοπτόμενη, αλλά με κύκλο υποχρεωτικό ( συνεχής σε παρτίδες).

Τα κέντρα κόστους διευκολύνουν:

- την χωροθέτηση των άμεσων κοστών,

- την μέτρηση και τον έλεγχο των χρόνων,
- την κατανομή των γενικών εξόδων παραγωγής με τεχνικά κριτήρια.

Στη συνέχεια θα αναλύσουμε τις μεθόδους κοστολόγησης, την έννοια της κοστολόγησης κατά παραγγελία και κατά λειτουργία ή διαδικασία, την χρήση της μεθόδου κοστολόγησης ή και στον τρόπο που παρέχονται οι υπηρεσίες.

## 1. Μέθοδοι Κοστολόγησης

**Τι είναι η μέθοδος κοστολόγησης;** Μια μέθοδος κοστολόγησης πρέπει να σχεδιάζεται ανάλογα με τον τρόπο παραγωγής των προϊόντων ή παροχής των υπηρεσιών. Επομένως κάθε επιχείρηση θα ακολουθεί μια μέθοδο κοστολόγησης η οποία θα έχει μοναδικά χαρακτηριστικά. Βέβαια θα υπάρχουν κοινά χαρακτηριστικά μεταξύ των συστημάτων κοστολόγησης των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο παραγωγικό τομέα.

Αντίθετα, οι επιχειρήσεις με τελείως διαφορετικές μεθόδους βιομηχανοποίησης, π.χ. μια επιχείρηση κατεργασίας τροφίμων και ένα εργοστάσιο αυτοκινήτων, θα ακολουθούν διαφορετικές μεθόδους κοστολόγησης, καθώς επίσης και οι διάφορες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.

Θα πρέπει σε αυτό το σημείο να τονίσουμε ότι οποιαδήποτε κοστολογική μέθοδος και αν ακολουθείται, θα χρησιμοποιούνται οι βασικές αρχές κοστολόγησης σχετικά με την ανάλυση, κατανομή και απορρόφηση του κόστους.

## 2. Κατηγορίες μεθόδων κοστολόγησης

Υπάρχουν δυο ευρείες κατηγορίες μεθόδων κοστολόγησης των προϊόντων:

I. Κοστολόγηση κατά παραγγελία

II. Κοστολόγηση κατά λειτουργία ή διαδικασία ή συνεχής κοστολόγηση

Η κοστολόγηση κατά παραγγελία εφαρμόζεται εκεί όπου η εργασία συνίσταται από διαφορετικές συμβάσεις με πελάτες, έργα ή παρτίδες παραγωγής.

**Οι κυριότερες υποδιαιρέσεις αυτής της μεθόδου είναι:**

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

Η κοστολόγηση κατά λειτουργία ή διαδικασία μερικές φορές ονομάζεται και κοστολόγηση μονάδας, εφαρμόζεται εκεί όπου παράγονται προϊόντα ή υπηρεσίες από μια σειρά επαναλαμβανόμενων λειτουργιών ή διαδικασιών. Τα κόστη στη συνέχεια κατανέμονται κατά μέσο όρο μεταξύ των παραχθέντων μονάδων κατά την διάρκεια της περιόδου.

**Οι κυριότερες υποδιαιρέσεις αυτής της μεθόδου είναι:**

- ✚ Κοστολόγηση κατά διαδικασία όπου περιλαμβάνονται και η κοστολόγηση συμπαραγώνων και υποπροϊόντων.
- ✚ Κοστολόγηση υπηρεσίας ή λειτουργίας. Αυτό το είδος κοστολόγησης, αν και δεν σχετίζεται με την παραγωγή συγκεκριμένων μονάδων προϊόντων, χρησιμοποιεί παρόμοιες αρχές όπου ένα μέσο κόστους διαμορφώνεται ανά μονάδα προσφερόμενης υπηρεσίας. Παραδείγματος χάρη, υπολογίζεται ένα μέσο κόστος ανά γεύμα στην καντίνα η οποία λειτουργεί ως κέντρο κόστους.
- ✚ Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής..

Στην πράξη επιχειρείται βελτίωση της κοστολόγησης με την εφαρμογή της μεθόδου των τιμών των ωρών των μηχανών, στις περιπτώσεις εκείνες που θεωρείται ότι υπηρετούν καλύτερα την αρχή της αναλογικότητας στον καταλογισμό του κόστους κατεργασίας.

Αυτές οι κατηγορίες και υποδιαιρέσεις εμφανίζονται στο παρακάτω διάγραμμα:

Κοστολογικές μέθοδοι – Κατηγορίες και υποδιαιρέσεις				
Κοστολόγηση κατά παραγγελία			Συνεχής Κοστολόγηση	
Κοστολόγηση Έργου	Κοστολόγηση Σύμβασης	Κοστολόγηση Παρτίδας	Κοστολόγηση Διαδικασίας	Κοστολόγηση Υπηρεσίας / Λειτουργίας

### 3. Μέθοδοι και αρχές κοστολόγησης

Μια πολύ σημαντική διαφορά μεταξύ των αρχών κοστολόγησης σε σχέση με την Κοστολόγηση Κατά Παραγγελία και την Κοστολόγηση Κατά Λειτουργία είναι ότι στην κοστολόγηση κατά λειτουργία όλα τα κόστη, Εργατικά, Υλικά και γενικά βιομηχανικά έξοδα τα οποία απορροφώνται από, τα κέντρα κόστους από τα οποία στη συνέχεια κατανέμονται στις παραγόμενες μονάδες. Αυτό διαφέρει από την κοστολόγηση κατά παραγγελία όπου τα εργατικά και τα υλικά κατανέμονται σε κέντρα κόστους από τα οποία στη συνέχεια κατανέμονται στις παραγόμενες μονάδες.

### 4. Μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονίσουμε ότι οποιαδήποτε μέθοδος κοστολόγησης και αν χρησιμοποιείται, πρέπει να συνδυάζεται με εκείνη την κοστολογική τεχνική που θεωρείται πλέον κατάλληλη για την επιχείρηση. Παραδείγματος χάρη ένα σύστημα συνεχούς κοστολόγησης θα μπορούσε να χρησιμοποιεί είτε την τεχνική της απορρόφησης του συνολικού κόστους ή του οριακού κόστους ή του πρότυπου κόστους ή τέλος της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.

## Μέθοδοι Κοστολόγησης: Παραγγελίας – Παρτίδας – Έργου

### 1. Προϋποθέσεις για την κοστολόγηση έργου

Κοστολόγηση έργου σημαίνει απόδοση του κόστους της επιχείρησης σε συγκεκριμένα έργα. Ο βασικός στόχος της κοστολόγησης κατά έργο είναι η εξαγωγή κέρδους ή ζημίας κατά έργο και η αποτίμηση των ημικατεργασμένων.

Οι ακόλουθες προϋποθέσεις είναι απαραίτητες:

- Σωστό σύστημα ελέγχου παραγωγής
- Ξεκάθαρο σύστημα αποδεικτικών στοιχείων, δηλαδή τυπικά αυτό σημαίνει την ύπαρξη παραγγελιών, καρτελών λειτουργίας, αιτήσεων υλικού, κ.λ.π.
- Ένα κατάλληλο σύστημα παρακολούθησης της άμεσης εργασίας είτε με φύλλα εργασίας είτε με καρτέλες παραγωγής τεμαχίων.
- Μια καλά οργανωμένη βάση για το εμφανιζόμενο κοστολογικό σύστημα με κέντρα κόστους, καλή ανάλυση των εργατικών, κατάλληλους συντελεστές απορρόφησης των γενικών βιομηχανικών εξόδων και ένα σχετικό σύστημα αποτίμησης των αποθεμάτων.

### 2. Διαδικασίες κοστολόγησης έργου - παραγγελίας

Όλες οι πληροφορίες που είναι σχετικές με κάθε έργο αποτυπώνονται στο λεγόμενο 'Φύλλο υπολογισμού κόστους έργου - παραγγελίας'. Τα φύλλα υπολογισμού κόστους αποτελούν την ψυχή του συστήματος κοστολόγησης κατά έργο. Όταν ολοκληρωθεί το έργο, το φύλλο υποδηλώνει το κόστος των προϊόντων που έχουν παραχθεί και παρέχει πληροφορίες απαραίτητες για τον προσδιορισμό του κόστους μονάδας.

Τα άμεσα βιομηχανικά έξοδα ( άμεσα υλικά και άμεσα εργατικά) καταγράφονται στο φύλλο αμέσως μόλις καταλογισθούν στη σχετική παραγγελία. Όταν το έργο ολοκληρωθεί, υπολογίζονται τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που την αφορούν, με βάση τον συντελεστή γενικών βιομηχανικών εξόδων και καταγράφονται στο φύλλο. Ο πίνακας που ακολουθεί απεικονίζει ένα φύλλο υπολογισμού κόστους έργου - παραγγελίας της βιομηχανίας επίπλων της Δρύας. Αυτή η παραγγελία περιλαμβάνει την κατασκευή των τραπεζιών ενός συγκεκριμένου είδους. Κατά την διάρκεια της παραγωγής τα βιομηχανικά κόστη που αφορούν άμεσα την παραγγελία καταχωρούνται στη θέση ' τμηματικά κόστη παραγγελίας ' του φύλλου. Το τμήμα ' συνολικά κόστη ' συντάσσεται μετά την ολοκλήρωση της παραγγελίας.

### Παράδειγμα:

Δρύας		
Φύλλο Υπολογισμού Κόστους Έργου - Παραγγελίας		
Προϊόν: Τραπεζία		Ημερομηνία έναρξης:04/01/05
Αριθμός μονάδων:100		Ημερομηνία λήξεως:24/01/05
<b>Τμηματικά κόστη παραγγελίας 831 σε €</b>		

Τμήμα	Άμεσα Υλικά	Άμεσα Εργατικά		Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα	
		Ώρες	Κόστος	Συντελεστής	Κόστος
Κατασκευή	10.000	700	14.000	150%	21.000
Λουστράρισμα	15.000	300	6.000	150%	9.000
<b>Συνολικά κόστη και κόστος μονάδας σε €</b>					
				<b>Συνολικά κόστη</b>	<b>Κόστος μονάδας</b>
Άμεσα υλικά				25.000	250
Άμεσα εργατικά				20.000	200
Γενικά βιομηχανικά έξοδα				<u>30.000</u>	<u>300</u>
Κόστος έτοιμων παραχθέντων				75.000	750

Με βάση τα στοιχεία του πίνακα το συνολικό κόστος παραγγελίας 831 είναι 75.000€. Μετά την ολοκλήρωση της παραγγελίας, αυτό το ποσό θα πρέπει να μεταφερθεί από τον λογαριασμό « Ημικατεργασμένα» στον λογαριασμό « Έτοιμα προϊόντα».

### 3. Άμεσα υλικά

Στο σύστημα διαρκούς απογραφής των αποθεμάτων, οι αγορές των υλικών, από το ημερολόγιο αγορών, καταχωρούνται στους αναλυτικούς λογαριασμούς των υλικών, κατά είδος, ποσότητα και αξία. Στο τέλος του κάθε μήνα με μια εγγραφή χρεώνεται στον γενικό λογαριασμό « Άμεσα υλικά» το συνολικό κόστος των άμεσων υλικών τα οποία αγοράστηκαν κατά την διάρκεια της περιόδου.

Όταν κάθε τμήμα παραγωγής χρειάζεται άμεσα υλικά για την δραστηριότητα του, εκδίδει μια αίτηση υλικού προς την αποθήκη υλικών. Αυτή η αίτηση εμφανίζει την ποσότητα του απαιτούμενου υλικού καθώς και την παραγγελία που αφορά. Αντίγραφο αυτής της αίτησης διοχετεύονται στο λογιστήριο, όπου κοστολογούνται τα υλικά που εξέρχονται από την αποθήκη. Το κόστος των αιτούμενων υλικών αναγράφεται στην αίτηση υλικού και στους αναλυτικούς λογαριασμούς. Η χρήση των υλικών στους αναλυτικούς λογαριασμούς εμφανίζεται ως (1) χρέωση στην αντίστοιχη παραγγελία και (2) ως πίστωση στον αναλυτικό λογαριασμό άμεσων υλικών. Στο τέλος του μήνα όλες οι αιτήσεις υλικών που έχουν εκδοθεί κατά την διάρκεια του μήνα, αθροίζονται και με μια ημερολογιακή εγγραφή καταχωρούνται στους γενικούς λογαριασμούς :

Ημικατεργασμένα	50.000	
Άμεσα υλικά		50.000
Καταγραφή του κόστους όλων των άμεσων υλικών		

### 4. Άμεσα εργατικά

Οι χρεώσεις στο γενικό λογαριασμό « Άμεσα υλικά» προέρχονται από τις πληρωμές της μισθοδοσίας στο προσωπικό, το οποίο εργάζεται στη γραμμή παραγωγής. Οι πληρωμές στο προσωπικό που έμμεσα ασχολείται με τις επιμέρους παραγγελίες χρεώνονται στο λογαριασμό « Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα».

Ο λογαριασμός « Άμεσα εργατικά» πιστώνεται όταν η άμεση εργασία παρέχεται, δηλαδή όταν οι εργαζόμενοι απασχολούνται στις συγκεκριμένες παραγγελίες. Υπάρχουν μηχανικά και ηλεκτρονικά μέσα που προσδιορίζουν με ακρίβεια το κόστος της άμεσης εργασίας που μπαίνει σε κάθε παραγγελία. Μια γνωστή μέθοδος είναι το δελτίο απασχόλησης ή φύλλο εργασίας για κάθε εργαζόμενο, το οποίο απεικονίζει τις ώρες που εργάστηκε σε συγκεκριμένη εργασία, το ωρομίσθιο του και το άμεσο κόστος εργασίας που μπαίνει σε κάθε παραγγελία. Αυτά τα δελτία αποτελούν την βάση προετοιμασίας των μισθοδοτικών καταστάσεων του εργοστασίου καθώς επίσης και το στοιχείο καταχώρησης του κόστους των άμεσων εργατικών στους αναλυτικούς λογαριασμούς των ημικατεργασμένων. Στο τέλος του κάθε μήνα γίνεται μια συνολική εγγραφή μέσω της οποίας ο γενικός λογαριασμός « Ημικατεργασμένα» χρεώνεται και πιστώνεται ο γενικός λογαριασμός « Άμεσα υλικά» με το σύνολο του κόστους άμεσης εργασίας που αφορά τις παραγγελίες κατά την διάρκεια του μήνα:

Ημικατεργασμένα	60.000	
Άμεσα υλικά		60.000
Καταγραφή του άμεσου εργατικού κόστους		

### 5. Γενικά βιομηχανικά έξοδα

Ο λογαριασμός Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα χρεώνεται με το πραγματικό ποσό εξόδων που συνέβησαν κατά την διάρκεια της περιόδου. Στο παράδειγμα μας, τα πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα του Ιανουαρίου ήταν 93.000€. Αυτά προέρχονται από διάφορες πηγές και χρεώνονται στο λογαριασμό. Τα έμμεσα εργατικά, παραδείγματος χάρη, προέρχονται από τις μισθοδοτικές καταστάσεις. Οι αγορές των έμμεσων υλικών από τα τιμολόγια τους, ενώ οι αποσβέσεις των παγίων προέρχονται από τις εγγραφές προσαρμογής που γίνονται στο τέλος κάθε περιόδου στο γενικό ημερολόγιο.

Όπως είπαμε προηγουμένως τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι ένα έμμεσο κόστος και δεν μπορεί να προσδιορισθεί ακριβώς το ύψος που αφορά κάθε παραγγελία ή μονάδα προϊόντος.

Συνεπώς, ένας προκαθορισμένος συντελεστής γενικών βιομηχανικών εξόδων χρησιμοποιείται συνήθως για να καταλογισθεί το κατάλληλο ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα ημικατεργασμένα. Στο προηγούμενο παράδειγμα της εταιρίας « Δρύας» χρησιμοποιεί τον συντελεστή 150% επί του άμεσου εργατικού κόστους. Δηλαδή, κάθε παραγγελία επιβαρύνεται με γενικά βιομηχανικά έξοδα ίσα με 150% του άμεσου εργατικού κόστους της συγκεκριμένης παραγγελίας και αυτό γίνεται όταν ολοκληρώνεται η παραγγελία. Όμως, γενικά βιομηχανικά έξοδα αφορούν και παραγγελίες οι οποίες μένουν ημιτελείς στο τέλος των διαχειριστικών περιόδων. Στο τέλος κάθε μήνα, γίνεται μια συνολική εγγραφή στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο όπου καταλογίζονται όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που επιβαρύνουν τις παραγγελίες της περιόδου ως εξής:

Ημικατεργασμένα	90.000	
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα		90.000
Καταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων στις παραγγελίες		

### 6. Λογιστική για ολοκληρωμένες παραγγελίες

Καθώς κάθε παραγγελία ολοκληρώνεται το φύλλο υπολογισμού κόστους παραγγελίας αθροίζεται για να προσδιορισθεί το συνολικό κόστος των έτοιμων προϊόντων που έχουν παραχθεί. Αυτό το κόστος μεταφέρεται από το γενικό λογαριασμό « Ημικατεργασμένα» στο γενικό λογαριασμό « Έτοιμα προϊόντα».

Κατά την διάρκεια του Ιανουαρίου η εταιρία « Δρύας» ολοκλήρωσε τις παραγγελίες 830 και 831. Οι εγγραφές για να εμφανισθεί η ολοκλήρωση τους είναι:

Έτοιμα προϊόντα	90.000	
Ημικατεργασμένα		90.000
Καταγραφή της ολοκλήρωσης της παραγγελίας 830, αποτελούμενης από 600 ξύλινα καθίσματα ( τιμή μονάδας 150€)		

Έτοιμα προϊόντα	75.000	
Ημικατεργασμένα		75.000
Καταγραφή της ολοκλήρωσης της παραγγελίας 831, αποτελούμενης από 100 τραπέζια ( τιμή μονάδας 750€)		

Όταν πραγματοποιούνται οι πωλήσεις των παραπάνω προϊόντων το κόστος μονάδας χρησιμοποιείται για να προσδιορισθεί το κόστος πωληθέντων. Παραδείγματος χάρη, η πώληση των 40 τραπέζιων στην τιμή των 750€ συνολικά, εμφανίζεται ως εξής:

1.

Απαιτήσεις από πελάτες	48.000	
------------------------	--------	--

Πωλήσεις		48.000
Πώληση 40 τραπεζιών με πίστωση		
2.		
Κόστος Πωληθέντων	30.000	
Έτοιμα προϊόντα		30.000
Καταγραφή του κόστους των 40 τραπεζιών που πουλήθηκαν ( 40 * 750 € = 30.000€)		

## 7. Κοστολόγηση παρτίδας

Είναι μια μορφή κοστολόγησης η οποία εφαρμόζεται όπου παράγονται ποσότητες ομοειδών προϊόντων κατά παρτίδες. Παραγωγή κατά παρτίδες έχουμε στις παρακάτω περιπτώσεις συνήθως:

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

Γενικά οι διαδικασίες για την κοστολόγηση παρτίδας μοιάζουν με εκείνες της κοστολόγησης έργου. Η παρτίδα μπορεί να θεωρηθεί ως έργο κατά την διάρκεια της παραγωγής και τα κόστη αθροίζονται όπως είπαμε στην κοστολόγηση έργου. Όταν ολοκληρωθεί η παρτίδα, το κόστος μονάδας υπολογίζεται διαιρώντας το συνολικό κόστος της παρτίδας με τον αριθμό των μονάδων που έχουν παραχθεί. Η κοστολόγηση κατά παρτίδα εφαρμόζεται συνήθως στην βιομηχανία παραγωγής μηχανολογικών εξαρτημάτων, υποδημάτων, ενδυμάτων και σε άλλες παρόμοιες βιομηχανίες.

## 8. Παράδειγμα κοστολόγησης έργου - παραγγελίας

Το παράδειγμα που ακολουθεί παρουσιάζει την παραγωγή μιας παρτίδας ομοειδών εξαρτημάτων, τις τυπικές κοστολογικές διαδικασίες και τέλος τον υπολογισμό του κόστους μονάδας και του σχετικού κέρδους.

**Παράδειγμα:** Μια επιχείρηση παράγει μια βασική συναρμολόγηση εξαρτημάτων κατόπιν παραγγελίας και έχει τα παρακάτω προϋπολογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα για το έτος, με βάση τα συνηθισμένα επίπεδα δραστηριότητας.

Τμήμα	Προϋπολογισμένα ΓΒΕ	Βάση απορρόφησης ΓΒΕ
T1: προετοιμασία	18.000	1500
T2: κοπή μηχανική	43.000	2.500
T3: λείανση	20.000	1.800
T4: συναρμολόγηση	15.000	1.000

Τα γενικά έξοδα διοίκησης και πωλήσεων αποτελούν το 20% του βιομηχανικού κόστους.

## 9. Χρήση της μεθόδου ABC στην κοστολόγηση έργου ή παρτίδας

Τα ΓΒΕ μπορούν να χρεωθούν στα διάφορα έργα ή παρτίδες είτε με την χρήση των παραδοσιακών συντελεστών απορρόφησης ( ώρες άμεσης εργασίας ή ώρες λειτουργίας μηχανημάτων), ή με την χρήση των οδηγών κόστους ή αιτιών μεταβλητότητας στα συστήματα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.

Η βασική διαφορά η οποία αποκαλύπτεται είναι ότι οι περίπλοκες παραγωγές και σε μικρές ποσότητες, τείνουν να κοστολογηθούν υψηλότερα και με μεγαλύτερη ακρίβεια με την χρήση ABC, σε σύγκριση με τις παραδοσιακές μεθόδους κοστολόγησης.

## Μέθοδοι Κοστολόγησης: Κοστολόγηση Υπηρεσιών

### 1. Γενικά

Ήδη έχουμε περιγράψει τις βασικές έννοιες του κόστους. Εδώ θα επαναλάβουμε και θα αναλύσουμε την ορολογία που χρησιμοποιείται στα συστήματα κοστολόγησης των υπηρεσιών.

- ✓ Αντικείμενο κοστολόγησης: καθετί για το οποίο απαιτείται αυτοτελής μέτρηση του κόστους.



- ✓ Άμεσα κόστη του αντικειμένου κοστολόγησης: κόστη τα οποία σχετίζονται με το αντικείμενο κοστολόγησης και μπορούν να καταλογισθούν σ' αυτό με οικονομικό τρόπο.
- ✓ Έμμεσα κόστη του αντικειμένου κοστολόγησης:κόστη τα οποία σχετίζονται με το αντικείμενο κοστολόγησης αλλά δεν μπορούν να καταλογισθούν σ' αυτό με οικονομικό τρόπο. Αυτά εκχωρούνται στο αντικείμενο κοστολόγησης με την χρήση μιας μεθόδου επιμερισμού του κόστους.

Η σχέση μεταξύ αυτών των τριών ορών είναι:

- ✓ Καταλογισμός του κόστους είναι η εκχώρηση του άμεσου κόστους στο επιλεγμένο αντικείμενο του κόστους. Επιμερισμός κόστους είναι η εκχώρηση του έμμεσου κόστους στο επιλεγμένο αντικείμενο κόστους. Κόστη εκχωρημένα σε ένα αντικείμενο κόστους είναι τα άμεσα τα οποία καταλογίζονται συν τα έμμεσα τα οποία επιμερίζονται στο αντικείμενο κόστους.
- ✓ Συνενώσεις κόστους ( costs pools): ομαδοποίηση διαφόρων στοιχείων κόστους ( εξόδων). Αυτές μπορεί να είναι ευρείας κλίμακας, όπως συγκέντρωση όλων των λογαριασμών τηλεφώνων και φαξ μιας εταιρίας, ή περιορισμένης κλίμακας, όπως η συγκέντρωση του κόστους των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων και χρήσης του φαξ από ένα συγκεκριμένο πωλητή, σε μια συγκεκριμένη περιφέρεια.
- ✓ Βάση επιμερισμού κόστους ( cost allocation base):ένας συντελεστής ο οποίος αποτελεί κοινό παρανομαστή για τον επιμερισμό ενός έμμεσου κόστους ή ομάδας στοιχείων έμμεσου κόστους στο κοστολογικό αντικείμενο. Μια βάση επιμερισμού μπορεί να είναι χρηματική (π.χ. πωλήσεις σε ευρώ) ή χρηματική (π.χ. μονάδες προϊόντων που έχουν πωληθεί). Πολλές επιχειρήσεις συνηθίζουν να χρησιμοποιούν εκείνο τον παράγοντα που αποτελεί την βασική αιτία μεταβλητότητας του έμμεσου κόστους ( cost driver).

## **2. Συστήματα Κοστολόγησης: κατά έργο και κατά διαδικασία συνεχόμενης παραγωγής**

Οι επιχειρήσεις συνήθως υιοθετούν ένα από τα δυο βασικά συστήματα κοστολόγησης προκειμένου να εκχωρήσουν τα κόστη τους στα προϊόντα ή τις υπηρεσίες που παράγουν:

- Κοστολόγηση κατά έργο. Σε αυτό το σύστημα, το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας βρίσκεται με την εκχώρηση δαπανών σε ένα διακριτό, αυτοτελές προϊόν ή υπηρεσία. Έργο είναι η ανάληψη ευθύνης να παραχθεί ένα αυτοτελές προϊόν ή υπηρεσία με την χρησιμοποίηση πόρων. Συνήθως το έργο ταυτίζεται με την παραγγελία από συγκεκριμένο πελάτη.
- Κοστολόγηση κατά διαδικασία συνεχόμενης παραγωγής. Σε αυτό το σύστημα, το κόστος ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας βρίσκεται με την εκχώρηση των δαπανών σε πλήθος ομοειδών μονάδων και τον εκ των υστέρων υπολογισμό του κόστους μονάδας κατά μέσο όρο. Συνήθως, παράγονται ίδια προϊόντα για γενικό εμπόριο και όχι για κάποιο συγκεκριμένο πελάτη.

Πολλές επιχειρήσεις εφαρμόζουν συστήματα κοστολόγησης που δεν είναι αμιγώς κατά έργο ούτε αμιγώς κατά διαδικασία παραγωγής. Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζουμε παραδείγματα επιχειρήσεων στους τομείς των υπηρεσιών, των πωλήσεων και της βιομηχανικής παραγωγής, οι οποίες χρησιμοποιούν είτε το σύστημα κοστολόγησης έργου είτε το σύστημα κοστολόγησης διαδικασίας παραγωγής.

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την κατά έργο κοστολόγηση έχουν να αντιμετωπίσουν πελάτες με διαφορετικές παραγγελίες. Παραδείγματος χάρη, ο έλεγχος είναι μια υπηρεσία που προσφέρουν οι εταιρίες συμβούλων επιχειρήσεων, οι έλεγχοι όμως μπορεί να διαφέρουν σημαντικά σε βαθμό δυσκολίας από πελάτη σε πελάτη. Τα συστήματα κοστολόγησης έργου είναι σχεδιασμένα να εξυπηρετούν την κοστολόγηση για αυτά τα εξειδικευμένα προϊόντα ή υπηρεσίες.

**Πίνακας:** Τομείς της οικονομίας και συστήματα κοστολόγησης

	<b>Υπηρεσίες</b>	<b>Πωλήσεις</b>	<b>Βιομηχανία</b>
Κοστολόγηση κατά έργο	-Λογιστικά γραφεία	- Βιβλιοπωλείο	-Κατασκευές αεροσκαφών
	- Εταιρίες συμβούλων	- Τηλεπωλήσεις	Κατασκευές μηχανημάτων
	-Διαφημιστικές εταιρίες	- Εταιρίες διανομών	
Κοστολόγηση κατά διαδικασία	- Τράπεζες	- Συνδρομές	- Δυιλιστήρια
	- ΕΛΤΑ		

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την κοστολόγηση κατά διαδικασία παραγωγής παράγουν ομοιόμορφα προϊόντα ή υπηρεσίες για τους πελάτες τους. Παραδείγματος χάρη, μια τράπεζα παρέχει την ίδια υπηρεσία σε όλους τους καταθέτες. Στα συστήματα κοστολόγησης κατά διαδικασία βρίσκεται ο μέσος όρος του κόστους μονάδας του προϊόντος ή της υπηρεσίας που παράγουν.

**Τα πέντε στάδια κοστολόγησης κατά έργο**

Τα πέντε στάδια τα οποία ακολουθούνται για την εκχώρηση του κόστους στα επιμέρους έργα είναι τα εξής:

**Στάδιο 1:** Καθορίζεται το έργο που έχει επιλεγεί ως αντικείμενο κόστους.

**Στάδιο 2:** Καθορίζονται οι κατηγορίες του άμεσου κόστους για το έργο. Ο ΣΟΕ ορίζει μόνο μια κατηγορία άμεσου κόστους κατά την κοστολόγηση των ελέγχων, τις αμοιβές των ελεγκτών. Κάθε ελεγκτής τηρεί ημερολόγιο στο οποίο παρακολουθεί το χρόνο εργασίας που αφιερώνει σε κάθε έργο. Η αμοιβή των ελεγκτών που χρεώνονται στα έργα είναι 5€ / ώρα.

**Στάδιο 3:** Καθορίζονται οι συνενώσεις του έμμεσου κόστους που σχετίζονται με το έργο. Ο ΣΟΕ ομαδοποιεί όλα τα έμμεσα κόστη του σε μια και μοναδική συνένωση την οποία ονομάζει υποστήριξη ελέγχου. Αυτή η συνένωση κόστους εκπροσωπεί όλα τα κόστη του τμήματος υποστήριξης ελέγχου του ΣΟΕ.

**Στάδιο 4:** Επιλογή της βάσης επιμερισμού του έμμεσου κόστους. Ο ΣΟΕ επιλέγει βάση επιμερισμού η οποία έχει μια σχέση αιτίας - αποτελέσματος μεταξύ των μεταβολών σε αυτή και μεταβολών στο επίπεδο του έμμεσου κόστους. Η βάση επιμερισμού που επιλέγει εδώ είναι οι ώρες άμεσης εργασίας των ελεγκτών.

**Στάδιο 5:** Παράγεται ο συντελεστής καταλογισμού που χρησιμοποιείται για την κατανομή του έμμεσου κόστους στο έργο. Ο ΣΟΕ χρησιμοποιεί ένα συντελεστή 4,5€ ανά ώρα άμεσης εργασίας των ελεγκτών.

Αυτά τα πέντε στάδια οδηγούν στον υπολογισμό του κόστους του έργου. Ο ΣΟΕ με το σύστημα κοστολόγησης που εφαρμόζει εξυπηρετεί την ανάγκη διαχείρισης του κόστους στο τμήμα υποστήριξης ελέγχου και αφενός και τον υπολογισμό του κόστους των επιμέρους έργων αφετέρου. Το τμήμα υποστήριξης ελέγχου και κάθε έλεγχος είναι σημαντικά αντικείμενα κόστους.

**Πηγές κόστους.** Οι κοστολόγοι συλλέγουν τις αναγκαίες πληροφορίες για τα συστήματα κοστολόγησης που ακολουθούνται από τα παραστατικά.

**Καταλογισμός του άμεσου κόστους στα έργα**

Υπάρχουν δυο βασικές κατηγορίες άμεσου κόστους:

1) Πόροι οι οποίοι χρησιμοποιούνται αποκλειστικά σε ένα συγκεκριμένο έργο. Παραδείγματος χάρη, αν κάποια αναλώσιμα χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για ένα έργο, το κόστος αυτών των υλικών καταλογίζεται απ' ευθείας σ' αυτό.

2) Πόροι οι οποίοι χρησιμοποιούνται σε πολλαπλά έργα. Ο καταλογισμός αυτού του κόστους απαιτεί περισσότερη εργασία από τον καταλογισμό του κόστους της πρώτης κατηγορίας. Ένα παράδειγμα είναι η αμοιβή ενός επαγγελματία ελεγκτή ο οποίος έχει προσληφθεί από ένα λογιστικό γραφείο, για να εργασθεί σε ελέγχους διάφορων οργανισμών.

Τα περισσότερα έμμεσα κόστη στους οργανισμούς παροχής υπηρεσιών είναι εργατικά και περιλαμβάνονται στην δεύτερη κατηγορία.

## Πραγματικά και προϋπολογιστικά άμεσα κόστη

Ένα πραγματικό εργατικό κόστος είναι το ποσό που εισπράττει ένας εργαζόμενος ως συνολική αμοιβή. Συνήθως χρησιμοποιούνται συντελεστές πραγματικού εργατικού κόστους στα διάφορα συστήματα κοστολόγησης, όταν υπάρχει σύμβαση έργου σε ωριαία βάση ή σε ποσοτική βάση. Αν οι εργαζόμενοι εισπράττουν ένα μηνιαίο μισθό, ο ωριαίος συντελεστής πραγματικής εργασίας προκύπτει διαιρώντας την συνολική αμοιβή με τις πραγματικές ώρες εργασίας.

Πολλές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών χρησιμοποιούν προϋπολογισμένους συντελεστές άμεσης εργασίας κατά την κοστολόγηση των έργων. Οι περισσότερες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως είναι τα λογιστικά – ελεγκτικά γραφεία, οι εταιρίες συμβούλων, συνήθως χρησιμοποιούν προϋπολογισμένα παρά πραγματικά εργατικά κόστη κατά την κοστολόγηση των έργων τους. Υπάρχουν τρεις βασικοί λόγοι γι' αυτό:

- 1) Τα πραγματικά κόστη δεν είναι διαθέσιμα παρά μόνο όταν ολοκληρωθεί το έργο, ενώ για την κοστολόγηση οι υπεύθυνοι χρειάζονται τις πληροφορίες έγκαιρα.
- 2) Τα πραγματικά κόστη επηρεάζονται από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις οι οποίες δημιουργούν ψευδή εικόνα κατά την κοστολόγηση των έργων. Παραδείγματος χάρη, δυο ομοειδή έργα χρειάζονται τρεις μέρες για να ολοκληρωθούν.
- 3) Τα προϋπολογισμένα κόστη δεν επηρεάζονται από μεταβολές στις εργασιακές συμβάσεις της επιχείρησης, ενώ όταν χρησιμοποιούνται πραγματικά κόστη το κόστος των έργων μπορεί να επηρεαστεί από μια τέτοια μεταβολή. Παραδείγματος χάρη, αν μειωθούν οι ώρες πραγματικής εργασίας λόγω απώλειας πελατών στον ΣΟΕ κατά 1.100 ώρες, ο πραγματικός συντελεστής άμεσης εργασίας θα πρέπει να αυξηθεί ( $144.000 / 27.700 = 5,19\text{€}$  ανά ώρα) και να αναθεωρηθούν οι κοστολογήσεις έργων που έχουν δοθεί στους πελάτες. Μια τέτοια τακτική δεν θα ήταν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

## Συντελεστής άμεσης εργασίας

Ο παρανομαστής που χρησιμοποιείται για να υπολογίσουμε τον προϋπολογισμένο συντελεστή κόστους ανά ώρα άμεσης εργασίας είναι ένα μέγεθος μέτρησης της παραγωγικής ικανότητας της εργασίας.

## Συντελεστής επιμερισμού του έμμεσου κόστους

Τα πέντε στάδια που ακολουθούνται για τον υπολογισμό των προϋπολογισμένων συντελεστών επιμερισμού του έμμεσου κόστους είναι τα ακόλουθα:

**Στάδιο 1:** Καθορίζονται τα κόστη που θα περιληφθούν στην συνένωση του έμμεσου κόστους. Πολλές επιχειρήσεις έχουν έντυπα στα οποία εμφανίζονται οι συνενώσεις του άμεσου και του έμμεσου κόστους, όπου ταξινομούνται τα επιμέρους στοιχεία του κόστους. Ο ΣΟΕ συγκεντρώνει όλα τα έμμεσα κόστη σε μια συνένωση την οποία ονομάζει «Υποστήριξη ελεγκτών» η οποία περιλαμβάνει και το «Λοιπό κόστος των εργαζομένων» (όπως οι μισθοί γραμματέων) και το «Λοιπό λειτουργικό κόστος» (όπως αποσβέσεις ενός φωτοτυπικού μηχανήματος). Ο ΣΟΕ ταξινομεί όλα τα έμμεσα κόστη υπό την ονομασία «Τμήμα Υποστήριξης Ελεγκτών». Τα άμεσα εργατικά των ελεγκτών δεν περιλαμβάνονται εκεί γιατί ταξινομούνται ως άμεσα κόστη.

**Στάδιο 2:** Παράγονται εκτιμήσεις των στοιχείων του κόστους για την συγκεκριμένη περίοδο με βάση το 1ο στάδιο. Ο ΣΟΕ συντάσσει προϋπολογισμό για διάστημα ενός έτους.

**Στάδιο 3:** Επιλέγονται οι βάσεις επιμερισμού του κόστους. Οι ώρες άμεσης εργασίας των ελεγκτών είναι η βάση επιμερισμού που ο ΣΟΕ χρησιμοποιεί για τον επιμερισμό της μοναδικής συνένωσης του έμμεσου κόστους «τμήμα υποστήριξης ελεγκτών».

**Στάδιο 4:** Εκτιμώνται οι βάσεις επιμερισμού για την συγκέντρωση περίοδο σύμφωνα με την επιλογή στο τρίτο στάδιο.

**Στάδιο 5:** Υπολογίζεται ο προϋπολογισμένος συντελεστής επιμερισμού του έμμεσου κόστους.

## Συχνότητα υπολογισμού συντελεστών έμμεσου κόστους

Οι περισσότερες επιχειρήσεις υπολογίζουν τους συντελεστές τους ανά έτος. Μερικές χρησιμοποιούν εβδομαδιαίους ή μηνιαίους συντελεστές. Υπάρχουν τρεις λόγοι που αιτιολογούν αυτή την επιλογή και είναι οι εξής:

1) Όσο συντομότερη είναι η περίοδος υπολογισμού τόσο μεγαλύτερες είναι οι εποχικές επιδράσεις. Παραδείγματος χάρη, αν χρησιμοποιούνται μηνιαίοι συντελεστές, το κόστος θέρμανσης θα χρεωνόταν μόνο κατά τους χειμερινούς μήνες. Με την χρήση όμως του ετήσιου συντελεστή ενσωματώνονται οι επιδράσεις όλων των εποχών σε ένα μοναδικό συντελεστή έμμεσου κόστους.

2) Μερικά έμμεσα κόστη όπως είναι τα αναλώσιμα, είναι μεταβλητά ενώ άλλα όπως είναι οι αποσβέσεις, ενοίκια, είναι σταθερά. Τα συνολικά μεταβλητά έμμεσα κόστη μεταβάλλονται στην ίδια σχεδόν αναλογία με την παραγωγή, ενώ τα συνολικά σταθερά έμμεσα κόστη παραμένουν αμετάβλητα. Αυτές οι σχέσεις σημαίνουν ότι τα συνολικά μεταβλητά έμμεσα κόστη θα έχουν μεγάλες διαφορές από μήνα σε μήνα, αφού θα ακολουθούν τις μεταβολές του όγκου της παραγόμενης ποσότητας έργων, ενώ τα σταθερά έμμεσα κόστη θα κατανέμονται εξίσου μεταξύ των μηνών.

Αυτό αποδεικνύεται με το ακόλουθο παράδειγμα: Ας υποθέσουμε ότι έχουμε ένα φοροτεχνικό γραφείο, το οποίο παρέχει το 80% περίπου των υπηρεσιών του τους τέσσερις πρώτους μήνες κάθε έτους. Υποθέτουμε ότι έχουμε ένα μίγμα έμμεσου μεταβλητού κόστους ( τηλέφωνο, φαξ, φωτοτυπικό) και έμμεσου σταθερού κόστους ( ασφάλιστρα, ενοίκια).

	Προϋπολογισμένα έμμεσα κόστη			Προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας	Συντελεστής επιμερισμού ανά ώρα άμεσης εργασίας
	Μεταβλητά	Σταθερά	Σύνολο		
Μήνας υψηλής παραγωγικότητας	40.000	60.000	100.000	3.200	31,25
Μήνας χαμηλής παραγωγικότητας	10.000	60.000	70.000	800	87,50

Εξαιτίας του σταθερού κόστους των 60.000€ οι προϋπολογισμένοι μηνιαίοι συντελεστές του έμμεσου κόστους διαφέρουν σημαντικά στο παράδειγμα μας από 31,25€ ανά ώρα σε 87,50€. Αν και μερικοί πιστεύουν ότι αυτό είναι αντικειμενικό και σωστό, δηλαδή η διαφορά του 280% ( 87,50 + 31,25) αφού υφίσταται πρέπει να εμφανίζεται στην κοστολόγηση των έργων ένας μέσος ετήσιος συντελεστής που είναι αντιπροσωπευτικός

3) Ο υπολογισμός των συντελεστών ανά μήνα απαιτεί αρκετό χρόνο εργασίας για τα στελέχη της διοίκησης. Γι' αυτό οι περισσότεροι διευθυντές πιστεύουν ότι μια προϋπολογιστική περίοδος μικρότερη από 6 ή 12 μήνες παρέχει ελάχιστα ή και καθόλου πλεονεκτήματα για να δικαιολογηθεί αυτή η επιπρόσθετη διοικητική εργασία.

Οι προϋπολογισμένοι συντελεστές του έμμεσου κόστους χρησιμοποιούνται ευρύτερα από τους πραγματικούς γιατί:

1) Η χρήση των προϋπολογισμένων μεγεθών δίνει την δυνατότητα στα λογιστικά συστήματα να παρέχουν πληροφορίες τη στιγμή που χρειάζονται, προκειμένου να ληφθούν αποφάσεις σχετικές με την τιμολόγηση ή τη σύνταξη προσφορών προς τους πελάτες.

2) Τα πραγματικά κόστη υπόκεινται στις βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις οι οποίες αποπροσανατολίζουν την κοστολόγηση των επιμέρους έργων.

3) Οι προϋπολογισμένοι συντελεστές είναι γνωστοί κατά την έναρξη του έργου ενώ οι πραγματικοί συντελεστές έμμεσου κόστους επηρεάζονται από την εργασία που γίνεται και σε άλλα έργα την ίδια περίοδο.

## **Μέθοδοι κοστολόγησης: Πραγματική, Πρότυπη, Προϋπολογιστική**

Ως τώρα αναλύσαμε τους υπολογισμούς των πραγματικών και προϋπολογιστικών συντελεστών του άμεσου και του έμμεσου κόστους. Υπάρχουν τρεις δυνατοί συνδυασμοί προϋπολογισμένων και πραγματικών συντελεστών στα δυο συστήματα κοστολόγησης, την κοστολόγηση έργου ή την κοστολόγηση διαδικασίας παραγωγής. Οι τρεις μέθοδοι κοστολόγησης που χρησιμοποιούν τους συνδυασμούς είναι:

- ✓ Πραγματική κοστολόγηση: η κοστολογική μέθοδος η οποία καταλογίζει τα άμεσα κόστη σε ένα αντικείμενο κοστολόγησης χρησιμοποιώντας τους πραγματικούς συντελεστές άμεσου κόστους επί την πραγματική ποσότητα και επιμερίζει τα έμμεσα κόστη με βάση τους πραγματικούς συντελεστές έμμεσου κόστους επί την πραγματική ποσότητα.
- ✓ Πρότυπη ή κανονική κοστολόγηση: η κοστολογική μέθοδος η οποία καταλογίζει τα άμεσα κόστη σε ένα αντικείμενο κόστους χρησιμοποιώντας τους πραγματικούς συντελεστές άμεσου κόστους επί την πραγματική ποσότητα και επιμερίζει τα έμμεσα κόστη με βάση τους προϋπολογισμένους συντελεστές έμμεσου κόστους επί την πραγματική ποσότητα.
- ✓ Προϋπολογιστική κοστολόγηση: η κοστολογική μέθοδος η οποία καταλογίζει τα άμεσα κόστη σε ένα αντικείμενο κόστους χρησιμοποιώντας τους προϋπολογισμένους συντελεστές άμεσου κόστους επί την πραγματική ποσότητα και επιμερίζει τα έμμεσα κόστη με βάση τους προϋπολογισμένους συντελεστές έμμεσου κόστους επί την πραγματική ποσότητα.

## **Χρήση της μεθόδου ABC στην κοστολόγηση έργου**

Αναθεώρηση ενός συστήματος κοστολόγησης σημαίνει την διενέργεια αλλαγών στο υφιστάμενο σύστημα οι οποίες θα καταλήξουν σε μια καλύτερη μέτρηση του διαφορετικού τρόπου με τον οποίο τα διάφορα έργα, προϊόντα, πελάτες, χρησιμοποιούν τους πόρους μιας επιχείρησης. Υπάρχουν τρεις βασικές οδηγίες για μια τέτοια αναθεώρηση:

A) Καταλογισμός άμεσου κόστους. Κατάταξη όσο γίνεται περισσότερων δαπανών ως άμεσα κόστη, αλλά με οικονομικό τρόπο.

B) Συνενώσεις έμμεσου κόστους. Καθορισμός αυτών των συνενώσεων λαμβανομένου υπόψη ότι κάθε συνένωση πρέπει να παρουσιάζει μια ομοιογένεια του κόστους που συγκεντρώνεται σ' αυτή. Σε μια ομοιογενή συνένωση κόστους, όλα τα κόστη έχουν την ίδια ή παρόμοια σχέση αιτίας - αποτελέσματος με την βάση επιμερισμού του κόστους.

Γ) Βάσεις επιμερισμού του κόστους. Προσδιορισμός της αιτίας μεταβλητότητας του κόστους σε κάθε συνένωση έμμεσου κόστους και χρησιμοποίηση του ως βάση επιμερισμού.

Για να ακολουθηθούν αυτές οι οδηγίες χρησιμοποιούνται διαθέσιμες πληροφορίες. Πιθανές πηγές πληροφοριών είναι (1) συνεντεύξεις με το προσωπικό της επιχείρησης, (2) παρατήρηση εργασίας του προσωπικού και μέτρηση των δραστηριοτήτων του, (3) ανάλυση των κοστολογικών και λειτουργικών καταστάσεων και πινάκων και (4) ανάλυση εμπειριών άλλων επιχειρήσεων.

## **Αναθεώρηση δια του καταλογισμού του άμεσου κόστους**

Είναι προτιμότερο τα κόστη να καταλογίζονται άμεσα παρά να επιμερίζονται έμμεσα, αν αυτό είναι οικονομικά δυνατό. Και αυτό γιατί ο άμεσος καταλογισμός αυξάνει την ακρίβεια των εκχωρημένων δαπανών σε ένα αντικείμενο κόστους.

## **Μέθοδοι κοστολόγησης: Συγκεκριμένης Λειτουργίας και Παροχής Υπηρεσίας**

### **1. Συνεχόμενη η κατά λειτουργία κοστολόγηση**

Αυτός ο τρόπος κοστολόγησης μπορεί να εφαρμοσθεί σε μια ευρύτερη σειρά βιομηχανικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών. Ορίζεται ως κοστολογική μέθοδος η οποία εφαρμόζεται εκεί όπου παράγονται προϊόντα ή υπηρεσίες ως αποτέλεσμα μιας σειράς συνεχόμενων ή επαναλαμβανόμενων

λειτουργιών. Το κόστος προκύπτει ως μέσος όρος των μονάδων που έχουν παραχθεί σε μια περίοδο.

Τα χαρακτηριστικά στοιχεία της μεθόδου είναι:

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

### Κοστολόγηση αποτελέσματος

Είναι μια κοστολογική μέθοδος η οποία χρησιμοποιείται εκεί όπου ένας οικονομικός οργανισμός παράγει μόνο ένα προϊόν. Συνεπώς, ολόκληρη η παραγωγική διαδικασία καθοδηγείται από το προϊόν και συνήθως είναι μηχανοποιημένη ή αυτοματοποιημένη σε μεγάλο βαθμό. Τυπικά παραδείγματα αποτελούν η βιομηχανία τσιμέντων, ορυχεία, κ.λ.π. Σε αυτές τις περιπτώσεις η εξαγωγή του κόστους ανά μονάδα είναι μια απλή διαδικασία:

$\text{Κόστος μονάδας} = \frac{\text{Συνολικά κόστη περιόδου}}{\text{Αριθμός μονάδων παραχθέντων σε μια περίοδο}}$
--

### Κοστολόγηση υπηρεσίας

Είναι ο υπολογισμός του κόστους κάθε συγκεκριμένης υπηρεσίας μέσα σε μια επιχείρηση, π.χ. συντήρηση εξοπλισμού, μισθοδοσία προσωπικού. Αυτές μπορούν να χαρακτηρισθούν και ως κέντρα κόστους υπηρεσίας ή τμήματα ή λειτουργίες.

Οι υπηρεσίες κοστολογούνται με τον ίδιο τρόπο όπως και τα προϊόντα.

**Παράδειγμα:** Τα κόστη που ακολουθούν αφορούν το τμήμα καταχώρησης στοιχείων στην επιχείρηση Χ για τον μήνα Απρίλιο. Το τμήμα έχει ως αντικείμενο την εισαγωγή Η / Υ στοιχείων που προέρχονται από αιτήσεις που υποβάλλονται. Κατά την διάρκεια του Απριλίου υπεβλήθησαν 4.500 αιτήσεις και μετρήθηκαν τα ακόλουθα σχετικά κόστη:

Άμεσα κόστη	
Αμοιβές χειριστών Η / Υ	10.600
Έντυπα αιτήσεων και γραφική ύλη	1.100
Συνολικά άμεσα κόστη	11.700
Έμμεσα κόστη:	
Ενοίκιο γραφείου	1.400
Αναλώσιμα υλικά	475
Ασφάλιστρα	250
Leasing εξοπλισμού	1.400
Συντηρήσεις εξοπλισμού	300
Συνολικά έμμεσα κόστη	3.825
Συνολικό κόστος τμήματος για τον μήνα Απρίλιο	15.525
Κόστος μονάδας (15.525 / 4.500)	3,45€ / μονάδα

### Η χρήση του κόστους μονάδας στον Δημόσιο Τομέα

Οι υπηρεσίες του δημόσιου τομέα καλύπτουν ένα μεγάλο φάσμα. Περιλαμβάνουν τα Νηπιαγωγεία και Δημοτικά σχολεία, την Τοπική Αυτοδιοίκηση, και άλλες υπηρεσίες, μεταξύ των οποίων σπάνια δημιουργείται κάποιο κέρδος ώστε να υπάρχει μια μέτρηση της αποτελεσματικότητας τους. Συνεπώς, οι περισσότερες οικονομικές μετρήσεις αποδοτικότητας τείνουν να στηρίζονται στις μετρήσεις κόστους. Συλλέγονται κόστη, σχετικά με κάποιο μέτρο αποδοτικότητας και υπολογίζεται το κόστος μονάδας.

Αυτά τα κόστη μονάδας έχουν τρεις βασικές χρήσεις:

- ✚ Ως δείκτες σχετικής αποτελεσματικότητας. Τα κόστη μονάδας έχουν ευρύτερη χρήση στην σύγκριση απορρόφησης πόρων μεταξύ διαφόρων τμημάτων.

- ✦ Ως μετρήσεις αποτελεσματικότητας του ίδιου οργανισμού διαχρονικά. Οι μονάδες κόστους επιτρέπουν την σύγκριση της αποτελεσματικότητας του ίδιου οργανισμού από χρόνο σε χρόνο. Βοηθούν στο να διαφανεί κατά πόσο η αποτελεσματικότητα αυξάνει ή μειώνεται με την πάροδο του χρόνου, αφού όμως γίνει αποπληθωρισμός των ποσών έτσι ώστε να αποκαλυφθεί η πραγματική αποτελεσματικότητα.
- ✦ Ως βοηθήματα στον έλεγχο κόστους. Είπαμε και προηγουμένως ότι παράγονται μονάδες κόστους, οι οποίες αποτελούν μέτρα σύγκρισης μεταξύ διαφόρων οργανισμών στον ίδιο τομέα, ενώ βοηθούν τον έλεγχο του κόστους και ενισχύουν το αίσθημα της συντήρησης στην κατανάλωση των πόρων. Για εσωτερική χρήση παράγονται περισσότερες και λεπτομερείς μονάδες κόστους οι οποίες αποκαλύπτουν τη χρήση συγκεκριμένων δαπανών.

### **Περιορισμοί της χρήσης των μονάδων κόστους**

Υπάρχουν τέσσερις κυρίως περιορισμοί, και είναι οι εξής:

- Η ποιότητα της παραγωγής δεν λαμβάνεται υπόψη.
- Το μείγμα των υπηρεσιών στις υπολογιζόμενες μονάδες κόστους μπορεί να διαφέρει.
- Χρησιμοποιούνται ενδεικτικές μετρήσεις και όχι αποτελέσματα.
- Υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των διαφόρων Νομαρχιών αλλά και των Δήμων στην ίδια περιοχή.

### **Μέθοδοι κοστολόγησης: Κοστολόγηση Συνεχούς Παραγωγής**

#### **1. Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής**

Το σύστημα συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν αδιάκοπες σειρές ομοειδών προϊόντων.

Η παραγωγή κάθε προϊόντος συνήθως περιλαμβάνει διάφορα στάδια ή βιομηχανικές διαδικασίες. Για την διευκόλυνση της λογιστικής παρακολούθησης, κάθε βιομηχανική διαδικασία θεωρείται ως ένα διαφορετικό τμήμα κατεργασίας για το οποίο δημιουργείται και ένας ιδιαίτερος λογαριασμός Παραγωγής / Ημικατεργασμένων. Αυτός ο λογαριασμός χρεώνεται με όλα τα βιομηχανικά κόστη τα οποία αφορούν συγκεκριμένη κατεργασία και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο και στο τέλος της περιόδου, το κόστος της μονάδας βρίσκεται αν διαιρέσουμε το κόστος του τμήματος κατεργασίας με τον αριθμό των μονάδων που υπέστησαν την συγκεκριμένη κατεργασία στη διάρκεια της περιόδου, το κόστος μονάδας του έτοιμου προϊόντος προσδιορίζεται από το άθροισμα των μοναδιαίων κοστών όλων των τμημάτων κατεργασίας που παίρνουν μέρος στην παραγωγή του.

#### **2. Ροή του κόστους στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής**

Σε αυτό το σημείο θα παρουσιάσουμε τα βασικά χαρακτηριστικά ενός συστήματος κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής, χρησιμοποιώντας ως παράδειγμα μια επιχείρηση η οποία παράγει μπαχαρικά. Η επιχείρηση «Δέλτα» έχει δυο τμήματα, το τμήμα παρασκευής και το τμήμα συσκευασίας.

Η ροή των βιομηχανικών εξόδων δια μέσου του συστήματος κοστολόγησης κατά την διάρκεια του Ιουλίου εμφανίζεται συνοπτικά στον πίνακα που ακολουθεί.

Διαφαιίνεται καθαρά ότι έχουμε χρησιμοποιήσει διαφορετικούς λογαριασμούς Ημικατεργασμένων, ένα για κάθε στάδιο κατεργασίας. Αυτό διευκολύνει τους λογιστές να συγκεντρώνουν χωριστά τα βιομηχανικά κόστη που σχετίζονται με κάθε στάδιο κατεργασίας. Όταν ολοκληρώνονται ορισμένες μονάδες προϊόντος στο στάδιο παρασκευής το κόστος αυτών των συγκεκριμένων μονάδων μεταφέρεται στο λογαριασμό Ημικατεργασμένων του επόμενου σταδίου παραγωγής, της συσκευασίας. Μόνο οι μονάδες που εξέρχονται από το στάδιο συσκευασίας θεωρούνται έτοιμα προϊόντα.

Άμεσα υλικά. Οι αγορές υλικών χρεώνονται στο γενικό λογαριασμό Άμεσα υλικά, ενώ ταυτόχρονα τηρούνται και αναλυτικοί λογαριασμοί που δείχνουν την ποσότητα και την τιμή μονάδας κάθε τύπου υλικού.

Όταν το τμήμα παρασκευής χρειασθεί άμεσα υλικά για να λειτουργήσει συμπληρώνει ένα δελτίο, την αίτηση υλικού προς την αποθήκη υλικού, ενώ αντίγραφα διοχετεύονται και στο λογιστήριο, όπου ενημερώνονται άμεσα οι αναλυτικοί λογαριασμοί και κάθε τέλος του μήνα κάνει μια συνολική καταχώρηση όπου χρεώνει το λογαριασμό Ημικατεργασμένα του τμήματος με όλα τα άμεσα υλικά που χρησιμοποίησε κατά την διάρκεια του μήνα. Αυτή η εγγραφή για το μήνα Ιούλιο είναι η εξής:

Ημικατεργασμένα:Τμήμα παρασκευής	59.200	
Ημικατεργασμένα:Τμήμα συσκευασίας	6.720	
Άμεσα υλικά		65.920

Άμεσα εργατικά. Κατά την διάρκεια του Ιουλίου οι πληρωμές των εργατών συνολικά ήταν 13.250€ και αυτό το ποσό χρεώθηκε στο λογαριασμό Άμεσα εργατικά. Το κόστος των άμεσων εργατικών που χρησιμοποιήθηκαν σε κάθε στάδιο κατεργασίας τον μήνα Ιούλιο προσδιορίζεται από τις κάρτες παρουσίας των εργατών. Η συνολική εγγραφή που γίνεται στο τέλος του μήνα για να καταχωρηθεί το κόστος των άμεσων εργατικών που επιβαρύνουν το κάθε τμήμα μια παραγωγής είναι:

Ημικατεργασμένα:Τμήμα παρασκευής	8.000	
Ημικατεργασμένα:Τμήμα συσκευασίας	9.750	
Άμεσα εργατικά		17.750

Γενικά βιομηχανικά έξοδα. Κατά την διάρκεια του Ιουλίου τα πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα ήταν 24.300€, χρεώθηκαν στο σχετικό λογαριασμό. Η επιχείρηση ακολουθεί το σύστημα υπολογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων ως ποσοστό των άμεσων εργατικών. Στην αρχή του χρόνου η επιχείρηση όρισε τα ποσοστά των γενικών βιομηχανικών εξόδων επί των άμεσων εργατικών που θα αφορούσαν το κάθε τμήμα παραγωγής, ως εξής:

Ημικατεργασμένα:Τμήμα παρασκευής	13.600	
Ημικατεργασμένα:Τμήμα συσκευασίας	11.700	
Γενικά βιομηχανικά έξοδα		25.300

### 3. Ισοδύναμες μονάδες

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

Αν όλες οι μονάδες του προϊόντος που θα περάσουν από ένα τμήμα κατεργασίας ολοκληρωθούν κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ο υπολογισμός του κόστους είναι απλός. Δεν έχουμε παρά να διαιρέσουμε το συνολικό κόστος του τμήματος με τις μονάδες προϊόντος που υπέστησαν την κατεργασία. Όμως, τις περισσότερες φορές παραμένουν ημιτελείς μονάδες και στην αρχή αλλά και στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, οπότε δεν είναι εύκολο να υπολογίσουμε το κόστος του με τον προηγούμενο τρόπο. Αν όμως, οι ολοκληρωμένες και οι ημιτελείς μονάδες του προϊόντος εκφραστούν σε ισοδύναμες μονάδες, αυτή η δυσκολία θα ξεπεραστεί. Οπότε το κόστος μονάδας θα προκύπτει ως πηλίκο της διαίρεσης του συνολικού κόστους του τμήματος δια του αριθμού των ισοδύναμων μονάδων που έχουν παραχθεί, δηλαδή:

<b>Άμεσα υλικά = Συνολικό κόστος άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην διάρκεια της περιόδου / Ισοδύναμες μονάδες που έχουν παραχθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου</b>
--



Με τον όρο ισοδύναμη μονάδα εννοούμε ένα τρόπο μέτρησης της κατεργασίας που έχει γίνει σε μια δεδομένη περίοδο. Π.χ. η κατεργασία δυο μονάδων κατά 50% ή κάθε μια, ισοδυναμεί με την ίδια εργασία που εφαρμόζεται σε μια ολοκληρωμένη κατά 100% μονάδα. Επίσης η κατεργασία 1.000 μονάδων κατά 25% ισοδυναμεί με 250 πλήρεις ισοδύναμες μονάδες. Στη συνέχεια θα απεικονίσουμε αυτή την έννοια, αναφερόμενοι πάλι στις δραστηριότητες της επιχείρησης « Δέλτα» κατά την διάρκεια του Ιουλίου. Υποθέτουμε ότι οι διευθυντές των δυο τμημάτων παραγωγής της εταιρίας καταμετρούν τον αριθμό μονάδων προϊόντος που υπέστησαν κατεργασία στο τμήμα τους, κατά τη διάρκεια του Ιουλίου και παρουσιάζουν τον ακόλουθο πίνακα, όπου περιγράφεται και η έκταση της κατεργασίας που έχουν υποστεί οι μονάδες που βρίσκονται μέσα στο τμήμα στην αρχή και το τέλος της περιόδου.

<b>Έκθεση παραγωγής σε μονάδες περίοδος 1 / 7 - 31 / 7 / 2005</b>		
	Τμήμα Α'	Τμήμα Β'
Μονάδες υπό κατεργασία	5.000	4.000
Μονάδες που άρχισαν και τελείωσαν τον Ιούλιο	37.000	37.000
Μονάδες υπό κατεργασία	4.000	5.000
Μονάδες που μεταφέρθηκαν στο επόμενο τμήμα παραγωγής ή στα έτοιμα τον Ιούλιο	42.000	41.000

Ο αριθμός των ισοδύναμων μονάδων που υπέστησαν κατεργασία μόνο στο τμήμα Α κατά την διάρκεια του Ιουλίου υπολογίζεται ως εξής:

<b>Υπολογισμός ισοδύναμων μονάδων - τμήμα Α ( υλικά και κόστος μετατροπής)</b>			
	Μονάδες *	Ποσοστό ολοκλήρωσης =	Πλήρεις ισοδύναμες μονάδες
Μονάδες υπό κατεργασία στην αρχή του Ιουλίου	5.000	40%	2.000
Μονάδες που άρχισαν και τελείωσαν τον Ιούλιο	<u>37.000</u>	100%	37.000
Μονάδες που τελείωσαν και μεταφέρθηκαν στο τμήμα Β	42.000		
Μονάδες υπό κατεργασία στο τέλος Ιουλίου	4.000	25%	<u>1.000</u>
Πλήρεις ισοδύναμες μονάδες που έχουν παραχθεί τον Ιούλιο			40.000

### **Ανάλυση κόστους marketing με τη μέθοδο ABC**

**Εισαγωγή :** Όπως είναι γνωστό με τον διεθνή όρο marketing, εννοείται το σύνολο των ενεργειών και η κινητοποίηση των αναγκαίων μέσων για τη διαπίστωση των αναγκών της αγοράς, τη δημιουργία των καταλλήλων προϊόντων ή υπηρεσιών, την ορθή τιμολόγηση και την προώθηση τους από την παραγωγή στην κατανάλωση. Το marketing στρέφεται κυρίως προς το καταναλωτικό κοινό και όχι προς την παραγωγή και περιλαμβάνει τη μελέτη αγοράς, τη διαφήμιση, τη συσκευασία, την οργάνωση και την προώθηση των πωλήσεων, τη διανομή και τη διακίνηση προϊόντων και υπηρεσιών.

Συνεπώς σύμφωνα με τα παραπάνω περιλαμβάνει δυο βασικές λειτουργίες: εξακρίβωση ή δημιουργία της ζήτησης του προϊόντος ή της υπηρεσίας και την ικανοποίηση της ζήτησης.

Τα κόστη εξακρίβωσης ή δημιουργίας της ζήτησης περιλαμβάνουν την έρευνα αγοράς, την διαφήμιση και τις πωλήσεις.

Τα κόστη ικανοποίησης της ζήτησης περιλαμβάνουν αποθήκευση, μεταφορά, ταξινόμηση και τυποποίηση, παροχή πιστώσεων και συγκέντρωση στοιχείων.

Οι αρχές και οι τεχνικές της ανάλυσης κόστους του marketing είναι ίδιες με εκείνες του κόστους παραγωγής ( βιομηχανικό κόστος). Υπάρχουν όμως ιδιαίτερα χαρακτηριστικά στη φύση των δαπανών του marketing. Αυτά είναι:

- Συνήθως δεν υπάρχουν παραστατικά δαπανών για το marketing, οπότε οι αντίστοιχες δαπάνες δεν εκπίπτονται από το εισόδημα. Τείνουν να χρησιμεύουν περισσότερο για ενδοεπιχειρησιακούς σκοπούς και στατιστικούς πίνακες, παρά για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.
- Οι δαπάνες του marketing συχνά δεν πραγματοποιούνται στον τόπο της παραγωγής. Συνήθως, γίνονται σε διάφορα γεωγραφικά σημεία της γης.
- Οι δαπάνες του marketing συγκεντρώνονται και κατηγοριοποιούνται κατά λειτουργία του marketing με σκοπό να εξυπηρετηθεί η διοίκηση στην αξιολόγηση της αποδοτικότητας των επιμέρους προϊόντων, των πωλήσεων, του μεγέθους των παραγγελιών και άλλων δραστηριοτήτων σχετικών με το marketing.
- Οι δαπάνες του marketing γενικά λαμβάνονται ως περιοδικά κόστη παρά ως κόστη προϊόντος και δεν λαμβάνονται υπόψη στην αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων.
- Υπάρχει συνήθως μεγαλύτερη ελαστικότητα στην επιλογή διαφορετικών μεθόδων διανομής των προϊόντων παρά της παραγωγής τους. Αυτό εξηγεί το λόγο που οι διοικήσεις των επιχειρήσεων ενδιαφέρονται έντονα για την ανάλυση του κόστους marketing.

Η ανάλυση του κόστους marketing παρέχει πληροφορίες για την λήψη αποφάσεων που αφορούν:

- 1) εμπορεύματα που θα πωληθούν
- 2) τιμές πώλησης
- 3) περιφέρεια που θα εξυπηρετηθεί
- 4) κέντρα διανομών ή αντιπρόσωποι που θα χρησιμοποιηθούν
- 5) μέγεθος παραγγελίας που είναι κερδοφόρο
- 6) μέγεθος προϊόντος που είναι κερδοφόρο
- 7) όροι πίστωσης στους πελάτες
- 8) ύψος αποθεμάτων στις αποθήκες
- 9) έλεγχος του κόστους διανομής κάθε παραγγελίας
- 10) αποτελεσματικότητα του κόστους του marketing.

### **Κατάταξη στοιχείων του κόστους του marketing**

Υπάρχουν δυο μέθοδοι κατάταξης του κόστους marketing. Η μέθοδος της σύλληψης – συγκέντρωσης του κόστους σε λογαριασμούς, όπως είναι οι μισθοί, ενοίκια, ασφάλιστρα, συντηρήσεις. Αυτή είναι η παραδοσιακή μέθοδος που χρησιμοποιείται στην χρηματοοικονομική λογιστική.

Υπάρχει και η μέθοδος κατάταξης του κόστους κατά δραστηριότητα η οποία προσδιορίζει τις δραστηριότητες που εκτελέστηκαν κατά την επιδίωξη των στόχων. Οι στόχοι του marketing, είναι η διαμόρφωση της ζήτησης και η εξυπηρέτηση της ζήτησης ( διανομή), ή έρευνα αγοράς, η εκτέλεση παραγγελίας, η αποθήκευση και οι πωλήσεις.

Όταν εφαρμόζεται η πρώτη μέθοδος, της συγκέντρωσης, στους λογαριασμούς των εξόδων, τα κόστη διακρίνονται σε άμεσα και έμμεσα και κατανέμονται στα επιμέρους προϊόντα, περιφέρεια ευθύνης του πωλητή ή του πελάτη. Αυτή η μέθοδος ακολουθεί την παραδοσιακή λογιστική διαδικασία. Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος activity – base όλα τα κόστη κατανέμονται απ' ευθείας στη συγκεκριμένη δραστηριότητα. Στη συνέχεια παράγεται ένας συντελεστής επιβάρυνσης ανά μονάδα προϊόντος για κάθε δραστηριότητα, με βάση την κυρίαρχη αιτία δημιουργίας της μεταβλητότητας του κόστους.

Ο αντικειμενικός σκοπός της ανάλυσης του κόστους του marketing είναι να παραχθούν στοιχεία χρήσιμα στη λήψη αποφάσεων, είτε με ανάλυση του παρελθόντος είτε με προβλέψεις για το μέλλον.

Μερικά είδη κόστους σχετίζονται με το marketing όπως είναι:

- ✦ Μισθοί και ημερομίσθια ερευνητών
- ✦ Μισθοί και προμήθειες πωλητών
- ✦ Υλικά έκπτωσης και διαφήμισης
- ✦ Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας πελατών
- ✦ Ενοίκια περιπτέρων εκθέσεων
- ✦ Έξοδα συσκευασίας και αποστολής διαφημιστικών εντύπων και δειγμάτων
- ✦ Μεταφορικά
- ✦ Ενοίκιο αποθήκης ετοιμών προϊόντων.

### **Διαδικασία κοστολόγησης marketing κατά δραστηριότητα**

Η διαδικασία της κατά δραστηριότητας κοστολόγησης του marketing περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

- 1) Ορίζουμε τα αντικείμενα κοστολόγησης του marketing, όπως σειρές προϊόντων, περιφέρειες πωλήσεων, πελάτες και προσδιορίζουμε τις σχετικές δραστηριότητες.
- 2) Ορίζουμε το « προϊόν » της συγκεκριμένης δραστηριότητας. Δεν είναι πάντοτε μετρήσιμο σε μονάδες προϊόντων. Παραδείγματος χάρη, σε δραστηριότητα πωλήσεως, είτε με τον αριθμό παραγγελιών, είτε με τον αριθμό τηλεφωνικών συνδιαλέξεων των πωλητών. Στη δραστηριότητα εκτέλεση παραγγελιών η μεταβλητότητα εκφράζεται είτε με τον αριθμό, με το βάρος είτε με το μέγεθος παραγγελιών σε μονάδες. Στη δραστηριότητα αποθήκευση - αποστολή η μεταβλητότητα εκφράζεται με τα προϊόντα που διανέμονται σε μονάδες ή βάρος ή άλλη αιτία. Στη δραστηριότητα πωλήσεις - εισπράξεις η μεταβλητότητα εκφράζεται με το μέγεθος των τιμολογίων σε τυπωμένες αράδες ή άλλη αιτία. Το προϊόν ενός τμήματος διαφήμισης μπορεί να είναι η παροχή πληροφοριών, ο αριθμός των αναγνωστών των καταχωρήσεων, τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που έχουν πωληθεί ή έχουν αποσταλεί.
- 3) Καθορίζουμε τις αιτίες μεταβλητότητας, δηλαδή τα μεγέθη που παρουσιάζουν σημαντική μεταβλητότητα μέσα στην κάθε δραστηριότητα. Παραδείγματος χάρη, τα κόστη αποστολής εκφράζονται είτε ανά κομμάτι είτε ανά τόνο που αποστέλλεται.
- 4) Προσδιορίζουμε όλα τα σχετικά άμεσα marketing ή nonmarketing κόστη.
- 5) Βασιζόμενοι στις αιτίες μεταβλητότητας που έχουμε επιλέξει, επιμερίζουμε τα κόστη της κάθε δραστηριότητας στα αντικείμενα κοστολόγησης, όπως σειρές προϊόντων, περιφέρειες πώλησης ή πελάτες.

Αυτή η διαδικασία λειτουργεί άριστα ως πλαίσιο λήψης αποφάσεων. σε μελέτες επιχειρήσεων έχει αποδειχθεί ότι πολλές σειρές προϊόντων προστίθενται ή απορρίπτονται εξαιτίας της προσωπικής αντίληψης ενός στελέχους παρά για οποιοδήποτε άλλο λόγο. Αυτή όμως η ανάλυση κόστους κατά δραστηριότητα παρέχει αντικειμενικές αποδείξεις για την προσθήκη ή την απόρριψη προϊόντος ή περιφέρειας πώλησης.

### **Ανάλυση κόστους marketing κατά δραστηριότητα**

Σε αυτό το σημείο θα παρουσιάσουμε τον υπολογισμό της αποτελεσματικότητας διαφόρων σειρών προϊόντων κατά περιφέρειες πωλήσεων με την χρήση της μεθόδου κοστολόγησης κατά δραστηριότητα βασιζόμενοι σε δεδομένα ενός παραδείγματος.

Οι διαδικασίες είναι οι εξής:

- 1) Προσδιορίζουμε τις δραστηριότητες: πωλήσεις, εκτέλεση παραγγελιών, αποστολή παραγγελιών, αποθήκευση, πιστώσεις και εισπράξεις.
- 2) Συγκεντρώνουμε το άμεσο κόστος και το διακρίνουμε στο μεταβλητό μέρος και στο σταθερό μέρος.
- 3) Καθορίζουμε την αιτία μεταβλητότητας του κόστους σε κάθε δραστηριότητα.
- 4) Υπολογίζουμε το κόστος μονάδας κάθε δραστηριότητας. Αυτό προσδιορίζεται ως ηλικό μεταξύ του συνολικού κόστους της δραστηριότητας με την βάση μεταβλητότητας που έχει επιλεγεί. Κάτω από ορισμένες οικονομικές συνθήκες, αυτό το κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση για την σύνταξη του προϋπολογισμού.

5) Προχωράμε σε μια οριακή ανάλυση του κόστους.

Η συγκέντρωση του άμεσου κόστους και ο επιμερισμός του μεταβλητού στα κέντρα κόστους του marketing, βοηθάει τη διοίκηση να καταμερίσει την ευθύνη του συνολικού κόστους σε κάθε δραστηριότητα του marketing. Όμως ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους δεν παρέχει σχετική πληροφόρηση πάντα για τη λήψη ειδικών αποφάσεων που αφορούν λειτουργίες όπως η αποτελεσματικότητα ενός πωλητού ή η αποδοτικότητα μιας περιφέρειας πωλήσεων. Παραδείγματος χάρη, οι πωλητές προσπαθούν να επιλέγουν εκείνα τα προϊόντα, πελάτες και περιφέρειες που του εξασφαλίζουν μεγαλύτερα προσωπικά εισοδήματα και όχι εκείνα που εξασφαλίζουν υψηλότερα περιθώρια κέρδους για την επιχείρηση.

Τα μεταβλητά κόστη αυξάνονται ή μειώνονται σε ευθεία αναλογία με τη μεταβολή της ποσότητας. Διακρίνονται σε δυο κατηγορίες:

**α.** Βιομηχανικά κόστη ( άμεσα υλικά, άμεσα εργατικά, μεταβλητά γενικά βιομηχανικά κόστη) τα οποία είναι μεταβλητά σε σχέση με τις παραγόμενες μονάδες.

**β.** Λειτουργικά κόστη ( μεταβλητό κόστος διοίκησης, μεταβλητό κόστος marketing) τα οποία είναι μεταβλητά σε σχέση με τις πωλούμενες ποσότητες σε μονάδες ή ευρώ.

Μερικά τυπικά παραδείγματα μεταβλητού γενικού βιομηχανικού κόστους είναι:

- Έμμεσα υλικά
- Έμμεσα εργατικά
- Αναλώσιμα
- Ενέργεια
- Συντηρήσεις – Επισκευές
- Ανταλλακτικά – Εργαλεία

Μερικά τυπικά παραδείγματα μεταβλητού κόστους marketing είναι:

- Προμήθειες πωλήσεων
- Υλικά συσκευασίας
- Έξοδα διανομής
- Έξοδα αποστολής

Τα σταθερά κόστη δεν μεταβάλλονται με κάθε μείωση ή αύξηση της ποσότητας. Όταν η παραγωγή αυξάνεται, τα σταθερά κόστη παραμένουν τα ίδια, ενώ μειώνεται ο μέσος όρος του σταθερού κόστους ανά μονάδα. Διακρίνονται σε δυο κατηγορίες:

α) Βιομηχανικά κόστη ( σταθερά γενικά βιομηχανικά κόστη)

β) Λειτουργικά κόστη ( σταθερό κόστος διοίκησης, σταθερό κόστος marketing)

Μερικά τυπικά παραδείγματα σταθερού γενικού βιομηχανικού κόστους είναι:

- Μισθοί επιστατών
- Αποσβέσεις κτιρίων, μηχανημάτων εργοστασίου
- Ασφάλιστρα εργοστασίου
- Φόροι ακινήτου περιουσίας
- Φωτισμός, θέρμανση
- Συντηρήσεις, φύλαξη

Μερικά τυπικά παραδείγματα σταθερού λειτουργικού κόστους είναι:

- Μισθοί των διοικητικών στελεχών
- Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης
- Έξοδα νομικής υποστήριξης
- Έξοδα διαφήμισης και προώθησης
- Ασφάλιστρα και φόροι

## Βιβλιογραφία:

- 1) Βαρβάκης Κωνσταντίνος Α. (2001), **Θεωρία Κόστους:** το κόστος και οι επιχειρηματικές αποφάσεις - Αθήνα : Διάθεση Παπαζήσης.
- 2) Δημοπούλου – Δημάκη Ιωάννα (2006), **Διοικητική Λογιστική:** κοστολόγηση, προϋπολογισμοί, λήψη αποφάσεων - Αθήνα : Interbooks.
- 3) Δημοπούλου – Δημάκη , Ιωάννα (2006), **Γενική Λογιστική:** χρηματοοικονομική προσέγγιση : προετοιμασία, ερμηνεία, χρήση των λογιστικών πληροφοριών : θεωρία, εφαρμογές, ασκήσεις - Αθήνα : Interbooks.
- 4) Δημοπούλου - Δημάκη , Ιωάννα (2002), **Κοστολόγηση** - Αθήνα : Interbooks.
- 5) Μαγγίνα Αναστασία Γ. (1995), **Διοικητική Λογιστική:** από την ανάλυση αποκλίσεων στην ανάλυση βάσει των δραστηριοτήτων - Αθήνα : Α .Ν . Σάκκουλας.
- 6) Μπέης Ιωάννης (2002), **Διοικητική Κοστολόγηση:** το managerial cost accounting από το operational cost accounting στο strategic cost management : η επιλογή και η διαχείριση του κοστολογικού συστήματος, ένα αποτελεσματικό μέσο για την επίτευξη και τη διατήρηση της βραχυχρόνιας, αλλά και της μακροχρόνιας ανταγωνιστικότητας της επιχείρησης - Θεσσαλονίκη: Παρατηρητής.