



ΑΛΕΞΑΝΔΡΕΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ  
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

# ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

25/11/2014

ΚΥΡΙΑΚΙΔΟΥ ΒΙΚΤΩΡΙΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ ΧΑΤΖΗΣ

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....</b>	<b>3</b>
<b>ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....</b>	<b>4</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> – ΚΟΣΤΟΣ</b>	
1.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	7
1.2. ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	7
1.3. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	9
1.4. ΒΑΣΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	11
1.5. ΕΠΙΠΕΔΑ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	13
1.5.1. ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	13
1.5.2. ΑΜΕΣΟ (ΤΕΧΝΙΚΟ) ΚΟΣΤΟΣ.....	14
1.5.3. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	14
1.5.4. ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	15
1.5.5. ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΣ.....	16
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	
2.1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	18
2.2. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	21
2.3. ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	25
2.3.1. ΘΕΣΕΙΣ (ΚΕΝΤΡΑ) ΚΟΣΤΟΥΣ.....	28
2.4. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.....	31
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> - ΑΠΟΔΟΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	
3.1. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	34
3.2. ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΤΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	36
3.3. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΕΝΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ.....	38
3.4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	39
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> - ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	
4.1. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ.....	44
4.2. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	45
4.3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	47
4.4. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕΘΟΔΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	50
4.4.1. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ.....	50
4.4.2. ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ.....	51
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	
5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	54
5.2. ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	55
5.2.1. ΟΡΙΣΜΟΣ.....	58
5.2.2. ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	59
5.2.3. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	60
5.3. ΠΛΗΡΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	61
5.4. ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	63
5.5. ΠΡΟΤΥΠΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	64
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup> - ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	
6.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	65
6.2. ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	66
6.2.1. ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΕΞΟΔΩΝ.....	69

6.3. ΕΣΩΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ.....	70
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>74</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>79</b>

## **Εισαγωγή**

Σκοπός της εργασίας είναι η μελέτη της λογιστικής κόστους, σε επίπεδο εντελώς θεωρητικό. Βασισμένο σε χρόνιες μελέτες Ελλήνων και ξένων ειδικών, προσφέρει μια ευκαιρία γνωριμίας με το θέμα και προσπάθεια για προσωπικά συμπεράσματα και σκέψεις. Βαθύτερος σκοπός είναι η παρουσίαση του κοστολογικού συστήματος, των γενικών αρχών που το διέπουν, τα μέσα με τα οποία επιτυγχάνεται η κοστολόγηση, ώστε να είναι αποδοτικότερη για την επιχείρηση, επιφέροντας κέρδη και την ανάγκη αντικατάστασης ή βελτίωσης τους.

Στο πρώτο κεφάλαιο περιγράφεται το κόστος και οι διακρίσεις του, στο δεύτερο οι βασικές έννοιες της κοστολόγησης, στο τρίτο κεφάλαιο αναφέρονται οι προϋποθέσεις και τα χαρακτηριστικά ενός αποδοτικού κοστολογικού συστήματος. Στο τέταρτο και πέμπτο κεφάλαιο, αναλύονται η μέθοδος και οι τεχνικές της κοστολόγησης αντίστοιχα. Και τέλος, ακολουθεί το έκτο κεφάλαιο με τα είδη της κοστολόγησης.

## ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Προτού, προχωρήσουμε στην εκτενέστερη ανάλυση των παραπάνω, είναι σημαντικό να αναφέρουμε την προέλευση και μερικά στοιχεία της ιστορικής εξέλιξης της κοστολόγησης.

Η ιστορία της κοστολόγησης ξεκινά από πολύ παλιά. Εξελικτικά αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής λογιστικής, στην οποία εντάχθηκαν πρόσφατα και τα συστήματα διοίκησης κόστους, τα οποία βοηθούν τα διοικητικά κλιμάκια των εταιριών στη λήψη αποφάσεων με βάση την πληροφόρηση που προσφέρουν. Τα Λογιστικά συστήματα για την λήψη αποφάσεων και τον έλεγχο άρχισαν να χρησιμοποιούνται στις αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα. Οι προσπάθειες που είχαν γίνει ως το 1880, η ανάπτυξη αναφορών κόστους και εκτιμήσεων αυτού περιείχαν αποκλειστικά την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες, αυτό που ονομάζουμε *primecost*. Επομένως, είχε δοθεί μικρή σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα (Γ.Β.Ε.) και στο κόστος κεφαλαίου. Οι αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα όμως, έφεραν σημαντικές εξελίξεις στην ανάπτυξη των συστημάτων κοστολόγησης. Καινοτομία αποτέλεσε η χρήση του δείκτη ROI από την εταιρία DuPont. Ο δείκτης ROI χρησιμοποιήθηκε στην αξιολόγηση νέων προτάσεων για την ανοικοδόμηση βιομηχανικών μονάδων, διευκολύνοντας τον καθορισμό των χρηματοδοτήσεων ανάμεσα σε ανταγωνιστικές γραμμές παραγωγής προϊόντων. Το σύστημα της DuPont είναι το πρώτο παράδειγμα στην εφαρμογή μετρήσεων κερδοφορίας για την αξιολόγηση της λειτουργίας επιμέρους τμημάτων μιας επιχείρησης. Η χρήση του δείκτη αυτού, επεκτάθηκε και στη GeneralMotors (εταιρία στην οποία πρόεδρος ήταν ο PierreDupont), το 1920, όπου ήταν δυνατή η αποκέντρωση των δραστηριοτήτων της, με αποτέλεσμα ο έλεγχος και η αξιολόγηση να μπορούν να πραγματοποιούνται στο χαμηλό επίπεδο της οργανωσιακής ιεραρχίας και έτσι οι εταιρίες απολάμβαναν οικονομίες κλίμακας.

Στα 1950 το κύριο αντικείμενο της διοικητικής ήταν η τιμολόγηση των αποθεμάτων και ο καθορισμός του εισοδήματος της επιχείρησης και ελάχιστα η διοίκηση κόστους αυτή καθαυτή. Αυτό αποδεικνύει η βιβλιογραφία της εποχής, διότι το 73% των βιβλίων που εκδόθηκαν ανάμεσα στο 1945 και 1950 ασχολούνται με θέματα τιμολόγησης αποθεμάτων και μόνο ένα 6% ασχολείται με θέματα διοικητικής λογιστικής.

Αυτό βέβαια άλλαξε στα βιβλία που εκδόθηκαν το 1960 με 1970, όπου μόνο το 46% ασχολούνταν με την τιμολόγηση των αποθεμάτων και η παρουσία της διοικητικής λογιστικής αυξήθηκε στο 33%. Στη δεκαετία του 1960 το κυρίαρχο θέμα στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής είναι η εφαρμογή ποσοτικοποιημένων μοντέλων σε μια ποικιλία προβλημάτων σχεδιασμού και ελέγχου. Εδώ φαίνεται πως τεχνικές όπως

η ανάλυση παλινδρόμησης, ο γραμμικός και μη γραμμικός προγραμματισμός, η θεωρία των πιθανοτήτων, ο έλεγχος υποθέσεων και η θεωρία των αποφάσεων μπορούν να έχουν εφαρμογή στη διοικητική λογιστική.

Στα μέσα της δεκαετίας του 1980 και τη δεκαετία 1990, ο χώρος της διοίκησης κόστους αναγεννήθηκε. Ο αυξανόμενος παγκόσμιος ανταγωνισμός απαιτούσε οι επιχειρήσεις να προάγουν νέες τομές στη τεχνολογία και στην οργάνωση των παραγωγικών τους διαδικασιών, όπως και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των αποφάσεων που αφορούν την τιμολόγηση και τον σχεδιασμό. Τα νέα εργαλεία που εμφανίζονται προσφέρουν πολλές δυνατότητες. Τα σημαντικότερα από τα «εργαλεία» της διοίκησης κόστους που αναπτύχθηκαν για να διευκολύνουν τον υπολογισμό του κόστους και τη λήψη αποφάσεων είναι: η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, η διοίκηση ανά δραστηριότητα, η κάρτα ισοσταθμισμένων επιδόσεων και η μέτρηση των επιχειρησιακών επιδόσεων.

Στα τέλη του 20<sup>ου</sup> αιώνα πολλές εθνικές και πολυεθνικές εταιρίες έκαναν αλλαγές στα βιομηχανικά τους εργοστάσια. Στόχος ήταν η αύξηση της παραγωγικότητας, η μείωση του κόστους παραγωγής, η βελτίωση της ποιότητας των προϊόντων και η μεγαλύτερη ανταπόκριση στις απαιτήσεις των καταναλωτών, υιοθετώντας κάποια καινοτόμα συστήματα, όπως το σύστημα just-in-time management. Λόγω αυτού του συστήματος, αναπτύχθηκε και το σύστημα της αντίστροφης κοστολόγησης. Σημαντικές αλλαγές προκλήθηκαν και λόγω του κλίματος που επικρατούσε και των αποκαλύψεων για λογιστικά σκάνδαλα (γνωστά σκάνδαλα είναι της Enron και της Worldcom). Με την υιοθέτηση όμως, μιας ευέλικτης προσέγγισης για τις σύγχρονες εταιρίες δημιουργήθηκαν προϋποθέσεις για νέες βελτιώσεις σε: παραγωγικότητα, ποιότητα, αποδοτικότητα και διανομή, με τελικό σκοπό την μείωση του κόστους.

Η χρησιμότητα των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης είναι πιο μεγάλη όταν οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία είναι οι επικρατέστεροι συντελεστές παραγωγής, με σταθερή την τεχνολογία και το περιορισμένο εύρος προϊόντων. Όμως, η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους (*όσο προχωράμε προς την σύγχρονη εποχή*) τείνει να μειώνεται, ενώ ο παράγοντας τιμή εξακολουθεί να είναι σημαντικός (*αν και όχι, όσο παλαιότερα*). Η αδυναμία των συστημάτων κοστολόγησης βρίσκεται στην αποτίμηση κάποιων στοιχείων, διότι το κόστος για την ανάπτυξη θεωρείτο λιγότερο σημαντικό. Το σταθερό κόστος, ενώ πρωτίστως είχε χαμηλό βαθμό σημαντικότητας, αρχίζει να αυξάνει την σπουδαιότητά του, όπως και αυτή των πρώτων υλών και της χρονικής συνέπειας της διανομής του προϊόντος. Τέλος, ο κύκλος ζωής του προϊόντος έχει αυξήσει τη σημασία του ως «εργαλείο» για την κοστολόγηση.

Ένα καλό σύστημα διοίκησης κόστους πρέπει να προσφέρει ακριβή πληροφόρηση, ώστε να γίνονται προσπάθειες για έλεγχο, για μέτρηση και βελτίωση της παραγωγικότητας και των διαδικασιών παραγωγής. Οι Johnson και Kaplan (στο βιβλίο τους «Therelevancelost») αναφέρουν ότι η έρευνα στη διοίκηση του κόστους έγινε πολύ θεωρητική με την εξέλιξη κάποιων μοντέλων, τα οποία δεν έχουν μεγάλη σχέση με τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι πρακτικοί της διοίκησης κόστους, με συνέπεια να μην αξιοποιούνται οι άνθρωποι της διοίκησης κόστους (διότι το μεγαλύτερο μέρος των ευρημάτων τους είναι δύσκολο να γίνουν κατανοητά). Οι απαιτήσεις όμως, που προκύπτουν με το πέρασμα των ετών και την παράλληλη και ραγδαία ανάπτυξη του επιχειρησιακού κλάδου, καθιστούν απαραίτητο να δούμε την εταιρία από μια ολιστική σκοπιά, διότι το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον το απαιτούν. Μια τέτοια προοπτική κατευθύνει την εξέλιξη νέων μεθόδων διοίκησης, όπως το value based management, καθώς και στη μείωση των παραδοσιακών μεθόδων. Σε αυτή τη καινούρια μέθοδο ανταποκρίνονται και τα σύγχρονα συστήματα διοίκησης.

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

Τα παραδοσιακά συστήματα μετρούν τους πόρους που καταναλώνονται ως ποσοστό στον αριθμό των μεμονωμένων παραγόμενων μονάδων προϊόντος. Όσο όμως αφορά την τεχνολογική ανάπτυξη, οι νέες εξελίξεις δείχνουν ότι οι οργανωτικές πηγές, όπως η διαχείριση πρώτων υλών και οι συναλλαγές που συνοδεύουν την οικονομική επανάσταση δεν συνδέονται με τον φυσικό όγκο της παραγωγής. Για τον λόγο αυτό, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αποκτούν λιγότερη χρησιμότητα, αφού καταλογίζουν Γ.Β.Ε. για αυτούς τους συνοδευτικούς πόρους, στην παραγωγή και την πώληση εξατομικευμένων προϊόντων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> - ΚΟΣΤΟΣ

### **1.1. Ορισμός του κόστους**

ΚΟΣΤΟΣ είναι ένα αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΕΞΗΣ:

- Το κόστος αποτελεί επένδυση αγοραστικής δύναμης σε αγαθά και υπηρεσίες
- Το κόστος αποτελεί στοιχείο του Ενεργητικού
- Το κόστος αλλάζει μορφή (συνήθως) μέσα στην επιχείρηση
- Το κόστος εξαφανίζεται όταν το αγαθό ή η υπηρεσία, όπου είναι ενσωματωμένο πουληθεί, απολεσθεί ή διατεθεί σε τρίτους.
- Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ. αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ασφαλίσεων ή τόκων)
- Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.

### **1.2. Έννοια του κόστους**

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Έτσι, η απόκτηση π.χ. ενός ακινήτου, ενός μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών υλών συνεπάγεται για την επιχείρηση και ανάλογο κόστος. Γι' αυτό μιλάμε για κόστος κτήσεως ακινήτου, μηχανήματος, πρώτων και βοηθητικών κ.λπ. αλλά και οι υπηρεσίες που αποκτά η επιχείρηση έχουν κι αυτές ένα κόστος και γι' αυτό μιλάμε για κόστος ενοικίων καταστημάτων ή μηχανημάτων, κόστος εργατικού προσωπικού, φωτισμού, κ.λπ. Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κλπ) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσαυξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσαυξάνει το ενεργητικό, αλλά «εκπνέει» δηλαδή αποθνήσκει «εν τη γενέσει του» και το οποίο συνεπώς αντλείται από τηνκαθαρή θέση της επιχειρήσεως. Το τελευταίο αυτό κόστος χαρακτηρίζεται ως έξοδο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δυνάμεως για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Κατά τον Μ. Τσιμάρια, ως κόστος νοείται το σύνολο των κάθε φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών, οι οποίες απαιτούνται κάτω



από δοσμένες τεχνικοοικονομικές συνθήκες για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία και να προσλάβει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες, ως και θέση στο χώρο και στο χρόνο. Κατά τον Δ. Παπαδημητρίου, κόστος είναι το ποσό που επενδύθηκε σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, κόστος είναι η πλήρης και κανονική και ειδικώς αποτιμηθείσα δαπάνη εκμεταλλεύσεως που αφορά ένα ορισμένο αντικείμενο ή ένα σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση. Κατά τον Μ. Γεωργιάδη, ως κόστος από απόψεως Οικονομικής των Επιχειρήσεων, νοούμε το κατά ορισμένη στιγμή σύνολο των ομαλών (τακτικών) και βάσει ορισμένων αρχών αποτιμήσεως εξόδων, τα οποία αναφέρονται σε δοθέν αντικείμενο, προϊόν, λειτουργία, υπηρεσία.

Στην πρώτη περίπτωση υπάγονται οι επιχειρήσεις, δηλαδή οι οικονομικές μονάδες που έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τους την πραγματοποίηση κέρδους, όπως είναι οι ιδιωτικές, δημόσιες και μικτής ιδιοκτησίας μονάδες που έχουν ως βασικό κριτήριο της δραστηριότητάς τους την επίτευξη πλεονάσματος εσόδων-εξόδων μέσω των πωλήσεων (ενδεικτικές περιπτώσεις αποτελούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, η ΔΕΗ και η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος). Στη δεύτερη περίπτωση υπάγονται οι οικονομικές μονάδες που αποβλέπουν αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών, όπως π.χ. είναι ένα κρατικό νοσοκομείο ή ένα δημόσιο εκπαιδευτικό ίδρυμα.

Το πρόβλημα του κόστους εκτείνεται σε όλες τις σφαίρες της οικονομικής δράσεως του ανθρώπου και συνεπώς πρέπει να απασχολεί κάθε οικονομικό οργανισμό που εξυπηρετεί κοινωνική ανάγκη, από τη βιομηχανική και εμπορική μέχρι και την τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, αλλά και γενικά όλους τους οικονομικούς οργανισμούς δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου. Στην κοινή αντίληψη όμως το πρόβλημα του κόστους περιορίζεται στις οικονομικές μονάδες της άμεσης παραγωγικής σφαίρας, τις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αντίληψη που έχει ολέθριες συνέπειες για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες και την κοινωνική οικονομία γενικότερα, αφού η εξεύρεση του ακριβούς κόστους είναι αναγκαία για τον προσδιορισμό των ορθών αποτελεσμάτων από τη δράση των οικονομικών μονάδων αλλά και για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας (οικονομικότητας δηλαδή η σχέση των δαπανών προς το παραγόμενο από αυτές έργο, σχέση που επιβάλλεται να προσδιορίζεται για την προσπάθεια ελαχιστοποίησης του κόστους) των στελεχών και των υπηρεσιών και γενικότερα της ίδιας της οικονομικής μονάδας.

Από τον ορισμό του κόστους (σύμφωνα με την παραδοχή του συγγραφέα Νικόλαου Πομόνη), όπου ορίσαμε το κόστος σαν σύνολο από δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να παραχθεί μια μονάδα από ένα έργο ή ένα προϊόν, συνάγεται ότι **το κόστος είναι ένας δείκτης, που**

**προκύπτει από το κλάσμα που αριθμητή έχει το σύνολο από δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μέσα σε μία χρονική περίοδο για να παραχθεί μια ποσότητα από ένα έργο ή προϊόντα και παρανομαστή τις μονάδες από το έργο ή τα προϊόντα που παράχθηκαν, μέσα στην ίδια χρονική περίοδο.**

Ο δείκτης αυτός, όπως κάθε δείκτης, μόνος του δεν ορίζει τίποτα, δεν οδηγεί σε κανένα συμπέρασμα. Για να αξιοποιηθεί και να οδηγήσει σε χρήσιμα συμπεράσματα θα πρέπει να συγκριθεί είτε με το ίδιο κόστος μιας προηγούμενης περιόδου, είτε με το κόστος μιας ίδιας περιόδου ενός όμοιου προϊόντος άλλης παραγωγής.

Το κόστος από την ίδια τη φύση του ένα διπλό χαρακτήρα, που επιτρέπει να χρησιμοποιηθεί προς δύο κατευθύνσεις. Προς την κατεύθυνση πρώτο, του ελέγχου των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και προς την κατεύθυνση δεύτερο, της πληροφόρησης για το ύψος σ' αυτό που διαμορφώθηκαν αυτές οι δαπάνες. Όσο περισσότερο το κόστος λειτουργεί σαν μέσο ελέγχου, τόσο περισσότερο πρέπει να είναι απαλλαγμένο από δαπάνες που συσκοτίζουν τον έλεγχο, διαχέουν την ευθύνη, εμποδίζουν την ουσιαστική του λειτουργία και μειώνουν την αποτελεσματικότητά του. Αντίθετα, όσο περισσότερο χρησιμοποιείται σαν μέσο πληροφόρησης, τόσο περισσότερο επιδιώκεται να είναι «πλήρες». Διαμορφώθηκαν έτσι, δύο βασικές τάσεις. Η τάση που υποστηρίζει το λιτό κόστος, που περιλαμβάνει μόνο δαπάνες που βρίσκονται σε άμεση σχέση με την παραγωγή, ένα κόστος που επιτρέπει την άμεση διορθωτική παρέμβαση. Και η τάση που υποστηρίζει τη συμπλήρωση του κόστους μ' ένα πλήθος από δαπάνες, για να παρέχει έτσι την αναγκαία ενημέρωση για την επιχειρηματική δράση σε τομείς έξω από την παραγωγή, κυρίως για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής.

Η επιλογή της μιας ή της άλλης αποστολής του κόστους, θα προσδιορίσει φυσικά, σε κάθε ειδική περίπτωση, το επίπεδο του κόστους, σε περιεχόμενο δαπανών.

Επειδή φρονούμε ότι η τιμολογιακή πολιτική θα καθοριστεί βασικά από τους όρους που επικρατούν στην αγορά του ίδιου προϊόντος και όχι από το κόστος παραγωγής του, δεχόμαστε σαν πρωταρχικό τον ελεγκτικό χαρακτήρα του κόστους.

### **1.3. Συντελεστές του κόστους**

Με τον όρο αυτό εννοούμε, τα πράγματα ή τις υπηρεσίες, που στη γενικότητα τους είναι οι αναγκαίοι πραγματικοί όροι της παραγωγής. Όλοι τους αναγκαίοι εξίσου και ισοδύναμα, με την έννοια ότι αν λείπει ένας οποιοσδήποτε απ' αυτούς, η παραγωγή είναι αδύνατη.

Διακρίνονται σε κατηγορίες, ανάλογα με τα ομαδικά τους χαρακτηριστικά και τη διαφορετική και αντίστοιχη μ' αυτά τα

χαρακτηριστικά συμμετοχή τους στην παραγωγή του προϊόντος, όπως παρακάτω:

- Σε κάθε λογής **παραγωγικά μέσα**, που εξειδικεύουν, πολλαπλασιάζουν και εντοπίζουν την ανθρώπινη (ή άλλη) ενέργεια, και που έχουν πάγια παρουσία και λειτουργία στην επιχείρηση.
- Σε κάθε λογής **υλικά** που πρόκειται, είτε να υποστούν τις σχετικές κατεργασίες και να μετατραπούν στα προϊόντα, είτε να καταναλωθούν προκειμένου να προσθέσουν μια νέα ιδιότητα στα προϊόντα που παράγονται
- Σ' όλα τα είδη της **ανθρώπινης δουλειάς** που κινεί τα παραγωγικά μέσα (και ολόκληρο το μηχανισμό της επιχείρησης) και εφαρμόζει την κατάλληλη κάθε φορά μέθοδο που εξασφαλίζει την παραγωγή του προϊόντος
- Στην κάθε μορφής **ενέργεια** που κινεί τα παραγωγικά μέσα, σαν υποκατάστατο της ανθρώπινης δύναμης, και που ολοένα περισσότερο υποκαθιστά την ανθρώπινη δουλειά στο ρόλο της κινητήριας δύναμης αυτών των μέσων και την περιορίζει (εξυψώνει) στο ρόλο του εφαρμοστή της μεθόδου και τέλος
- Στις μεγάλης ποικιλίας **υπηρεσίες**, που είναι απαραίτητες προϋποθέσεις για να λειτουργεί η επιχείρηση μέσα σ' ένα οργανωμένο κοινωνικό περιβάλλον, το οποίο όμως σύγχρονα παράγει και παρέχει αυτές τις υπηρεσίες.

Στην ίδια κατηγορία περιλαμβάνεται, χωρίς να αποτελεί όρο της παραγωγικής διαδικασίας, και η κατηγορία «ημικατεργασμένα». Πρόκειται για τα προϊόντα που απογράφονται μέσα στους παραγωγικούς χώρους στο τέλος της κοστολογικής περιόδου, σε κατάσταση ανάμεσα σ' εκείνη των υλικών και του έτοιμου προϊόντος.

Οι παραπάνω συντελεστές του κόστους, ορίστηκαν στις γενικές τους κατηγορίες, με τα στοιχεία δηλαδή εκείνα, που προσδιορίζουν τη γενική χρήση και το γενικό τους ρόλο σε κάθε μορφής, κλάδου και είδους επιχείρηση. Είναι αυτονόητο εντούτοις, ότι όλοι αυτοί οι όροι διεξαγωγής της παραγωγής, αφού έχουν προορισμό να πραγματοποιήσουν την παραγωγή συγκεκριμένου έργου και προϊόντος, εξειδικεύονται ολοένα και περισσότερο, κατά τομέα της οικονομίας (π.χ. μεταποιητικός τομέας), κατά κλάδο επιχειρήσεων (π.χ. υφαντουργία), κατ' είδος επιχειρήσεων μέσα στον κλάδο (π.χ. υφαντουργία βαμβακερών) και τελικά κατά επιχείρηση και προϊόν ( π.χ. εργοστάσιο «X», ύφασμα Νο 3305). Αντίστοιχα λοιπόν στις διακρίσεις αυτές και στα συγκεκριμένα παραδείγματα, για την πραγματοποίηση της παραγωγής θα απαιτηθούν:

- Μηχανήματα
- Μηχανήματα υφαντουργίας
- Μηχανήματα υφαντουργίας βαμβακερών

- Μηχανήματα, κατασκευής του οίκου «ΑΒ»

Η ίδια φυσικά εξειδίκευση, θα χρειαστεί προκειμένου και για τα άλλα είδη των παραγωγικών προϋποθέσεων (υλικά, ανθρώπινη δουλειά, κ.λπ.).

Όλες αυτές οι προϋποθέσεις της παραγωγής, συμμετέχουν στην παραγωγή του προϊόντος με την ανάλωση τους. Αναλώνονται είτε με την εφάπαξ είτε με τη συνεχή χρήση τους. Και επειδή είναι όλες τους αξίες, με το μέρος της αξίας τους που αναλώνεται κάθε φορά, σχηματίζεται το κόστος του αντίστοιχου έργου που με την ανάλωση αυτή πραγματοποιείται. Η καθεμία λοιπόν απ' αυτές τις προϋποθέσεις κατά το ποσό που αυτή αναλώθηκε, συντελεί στη διαμόρφωση του κόστους, είναι συνεπώς ένας «συντελεστής του κόστους».

#### **1.4. Βασικές κατηγορίες κόστους**

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

I. Με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται κατ' είδος, λ.χ. κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων.

II. Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται κατά προορισμό.

III. Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:

- i. κόστος πραγματικό ή ιστορικό, που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του και συνεπώς είναι κόστος απολογιστικό και
- ii. κόστος προϋπολογιστικό, που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται περαιτέρω σε κόστος κατά προεκτίμηση και κόστος πρότυπο.

IV. Ανάλογα με το βαθμό απασχολήσεως της επιχειρήσεως το κόστος διακρίνεται σε:

- i. πραγματικό, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχειρήσεως
- ii. κανονικό, όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχειρήσεως,
- iii. άριστο, όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχειρήσεως, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,
- iv. διαφορικό και
- v. οριακό

#### **Διακρίσεις κόστους**

Το κόστος μπορεί να διακριθεί ανάλογα με:

- α) τις συνιστώσες του κόστους παραγωγής κόστος α' υλών,
- β) το κόστος άμεσης εργασίας,

- γ) το ειδικό βιομηχανικό κόστος και
- δ) το γενικό βιομηχανικό κόστος ή γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Σχέση Κόστους παραγωγής & παραγωγικής διαδικασίας:

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

Με βάση τη μονάδα μέτρησης:

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

Σχέση κόστους παραγωγής – επιπέδου δραστηριότητας:

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

Παρακολούθηση κόστους σε σχέση με τον εκάστοτε φορέα:

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

Τμήμα παραγωγικής διαδικασίας:

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

Λειτουργίες επιχείρησης:

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

Χρονική συσχέτιση:

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

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΙΠΕΔΩΝ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΝΤΑΙ	ΕΠΙΠΕΔΟ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΕΜΠΟΡΙΚΟ + ΣΤΑΘΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	5 <sup>ο</sup> ΠΛΗΡΕΣ
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ + ΜΕΤΑΒΛ. ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ	4 <sup>ο</sup> ΕΜΠΟΡΙΚΟ
ΑΜΕΣΟ + ΔΑΠΑΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	3 <sup>ο</sup> ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ

ΑΡΧΙΚΟ + ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ	2 <sup>ο</sup> ΑΜΕΣΟ
ΑΜΕΣΑ ΥΛΙΚΑ + ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	1 <sup>ο</sup> ΑΡΧΙΚΟ

### 1.5. Επίπεδα κόστους

Με τον όρο αυτό προσδιορίζουμε την περιεκτικότητα του κόστους σε δαπάνες όχι μεμονωμένες και επιλεκτικά ορισμένες, αλλά με το σύνολο των δαπανών μιας βαθμίδας μέσα στην επιχειρηματική πυραμίδα, από τις βασικές, στοιχειώδεις, πρωταρχικές δαπάνες που ορίζουν την αφετηρία στην παραγωγή του προϊόντος (πρώτες ύλες), μέχρι τις δαπάνες που βρίσκονται στην κορυφή της πυραμίδας των επιχειρησιακών λειτουργιών (π.χ. δαπάνες χρήματος).

Η διερεύνηση του κόστους κατά επίπεδα, αποτελεί έναν άλλο άξονα, μια άλλη οπτική διερεύνηση του, διαφορετική προφανώς από την εξέταση του κατ' είδος. Θυμίζουμε ότι ο προσδιορισμός του κόστους κατ' είδος, δεν αναφέρεται στα είδη από δαπάνες που περιλαμβάνει το κόστος, αλλά γίνεται με κριτήριο τους τρόπους, τις αρχές και τις μεθόδους μ' αυτές που προσδιορίζονται οι όποιες δαπάνες αποτελούν το περιεχόμενο του κόστους. Το περιεχόμενο του κόστους σε δαπάνες, προσδιορίζεται και καθορίζει το επίπεδο του κόστους. Μ' αυτά τα δεδομένα, κατ' αρχήν όλα τα είδη του κόστους μπορεί να συναντηθούν σε κάθε, οποιοδήποτε επίπεδο.

#### 1.5.1. Αρχικό κόστος

Είναι το κόστος της πρώτης βαθμίδας, της αφετηρίας της παραγωγή και της κοστολόγησης αντίστοιχα. Πρόκειται για το κόστος των υλικών και της εργασίας που άμεσα, σε «επαφή» με το έργο, καταναλώθηκαν για την παραγωγή του.

Περιλαμβάνει συνεπώς την αξία από τα είδη και τις ποσότητες των υλικών που μετρήθηκαν ότι καταναλώθηκαν για να παραχθεί μια μονάδα από το έργο της συγκεκριμένης κάθε φορά κατεργασίας. Περιλαμβάνει ακόμη και την αξία του είδους και του χρόνου εργασίας που καταβλήθηκε στην ίδια αυτή κατεργασία και παραγωγή.

Συνεπώς, παραστατικά, έχουμε:

**ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ = ΔΑΠΑΝΗ ΑΜΕΣΩΝ ΥΛΙΚΩΝ + ΔΑΠΑΝΗ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Με το κόστος αυτό θα μπορούσε να ασκηθεί ένα πρωταρχικός, άμεσος και αποτελεσματικός έλεγχος των άμεσων δαπανών υλικών και

εργασίας, στην κάθε κατεργασία της παραγωγικής διαδικασίας, αν δεν μεσολαβούσε η δυσκολία που παρεμβάλλει ο όρος «τιμές» αυτών που αναλώθηκαν. Αν ελέγχονταν μόνο η ποσότητα αυτών που καταναλώθηκαν. Όμως για τον απλό ποσοτικό έλεγχο μιας κατεργασίας της παραγωγικής διαδικασίας, χρησιμοποιούνται άλλοι αριθμοδείκτες και όχι το κόστος. Πάντως σε συνθήκες απολογιστικού κόστους, προσφέρει μια εύκολη απλή και έγκυρη βάση για τον έλεγχο αυτών των αναλώσεων της κάθε κατεργασίας.

Έτσι έχουμε το κόστος της πρώτης κοστολογικής βαθμίδας, του πρώτου κοστολογικού επιπέδου.

### **1.5.2. Άμεσο (τεχνικό) κόστος**

Το κόστος του αμέσως επόμενου, του δεύτερου κοστολογικού επιπέδου, σχηματίζεται με την προσθήκη στο παραπάνω αρχικό, των δαπανών από την ανάλωση της ενέργειας και των λοιπών υπηρεσιών που σχετίζονται άμεσα ή έμμεσα με την συγκεκριμένη ειδική κατεργασία σαν διαδικασία και ολοκληρώνουν το έργο της. Πρόκειται κυρίως για την ενέργεια, την τυχόν ύδρευση, την εργασία της άμεσης επίβλεψης, κ.λπ. Δεν περιλαμβάνει το κόστος αυτό δαπάνες που βρίσκονται έξω από την συγκεκριμένη κατεργασία και αποτελούν τις γενικότερες προϋποθέσεις για τη διεξαγωγή μιας παραγωγής (π.χ. εργοστασιακός χώρος, τεχνολογική διεύθυνση της διεξαγωγής της παραγωγής, προγραμματισμός και έλεγχος της παραγωγής, κ.λπ.). Πρόκειται μ' άλλα λόγια για τις αναλώσεις που απαιτούνται ειδικά και συγκεκριμένα, για να ολοκληρωθεί τεχνολογικά η σχετική (ειδική και συγκεκριμένη) κατεργασία του προϊόντος (ή εξαρτήματος του).

Σχηματικά, έχουμε:

**ΑΜΕΣΟ (Η ΤΕΧΝΙΚΟ) ΚΟΣΤΟΣ = ΑΡΧΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ + ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Όπως είναι φανερό, το κόστος αυτό δίνει την ευχέρεια να ελεγχθούν όλοι οι όροι λειτουργίας της συγκεκριμένης κατεργασίας, δηλ. τόσο τα στοιχεία του αρχικού κόστους (αναλώσεις άμεσων υλικών και εργασίας), όσο και οι συνθήκες λειτουργίας της συγκεκριμένης κατεργασίας. Για τους λόγους αυτούς το επίπεδο αυτό είναι το σπουδαιότερο από τα κοστολογικά επίπεδα.

### **1.5.3. Βιομηχανικό κόστος**

Το κόστος αυτό, του αμέσως επόμενου (ανώτερου), του τρίτου κοστολογικού επιπέδου, σχηματίζεται με την προσθήκη στο παραπάνω άμεσο (ή τεχνικό) κόστος, όλων των δαπανών που χρειάζονται για να λειτουργήσει η συνολική παραγωγή της συγκεκριμένης επιχείρησης σαν διαδικασία.

Πρόκειται ειδικότερα για τις δαπάνες:

- Λειτουργίας του βιομηχανικού χώρου (ύδρευση, θέρμανση, φωτισμός, αποσβέσεις, μεταφορές, κ.λπ.)
- Διοίκησης της λειτουργίας της παραγωγής (επίβλεψη, διεύθυνση, προγραμματισμός και έλεγχος της παραγωγικής διαδικασίας κ.λπ.) και
- Σύνδεσης του βιομηχανικού χώρου με το περιβάλλον (τέλη στους Ο.Τ.Α., συγκοινωνία, μεταφορές, επικοινωνία, κ.λπ.).

Σχηματικά έχουμε:

### **ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ = ΑΜΕΣΟ (ΤΕΧΝΙΚΟ) + ΔΑΠΑΝΕΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Το παραπάνω κόστος λειτουργίας της συνολικής παραγωγικής διαδικασίας, αφορά το σύνολο ποσοτικά και ποιοτικά της παραγωγής μιας περιόδου και στο σύνολο των προϊόντων αυτής της παραγωγής πρέπει να μοιραστεί. Το πρόβλημα, σε σχέση μ' αυτήν την κατανομή, βρίσκεται στην απουσία ενός σωστού κριτηρίου για τη σχέση του κάθε προϊόντος με τις δαπάνες αυτής της κατηγορίας και συνεπώς ενός κριτηρίου για τη σωστή κατανομή αυτών των δαπανών πάνω στα προϊόντα. Μιας κατανομής, που τελικά γίνεται με διάφορα τεκμήρια, λίγο ως πολύ, αυθαίρετα.

Για τους λόγους αυτούς, σ' αυτό το επίπεδο σταματάει ο ρόλος του κόστους σαν μέσου ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας του συγκεκριμένου προϊόντος. Το κόστος μπορεί να χρησιμοποιηθεί από εδώ και πέρα μόνο συγκριτικά με το αντίστοιχο κόστος μιας προηγούμενης παραγωγής και με τον τρόπο αυτό (συγκριτικά) να ελεγχθεί ολόκληρη η παραγωγική διαδικασία για μια χρονική περίοδο.

#### **1.5.4. Εμπορικό κόστος**

Το κόστος αυτό, του τέταρτου κοστολογικού επιπέδου, σχηματίζεται αν προστεθούν στο «βιομηχανικό κόστος» των προϊόντων που πουλιούνται, οι (μεταβλητές) δαπάνες διάθεσης που βαρύνουν τα πουλημένα προϊόντα.

Έχουμε δεχτεί ότι τελικός προορισμός του προϊόντος είναι να φτάσει μέχρι τον καταναλωτή του. Για να φτάσει όμως το προϊόν μέχρι τον τελικό αυτό προορισμό και προκειμένου να φτάσει μέχρι εκεί, μεσολαβεί το κόστος διάθεσης. Το κόστος αυτό, αποτελείται από δαπάνες μεταβλητές, που προκαλούνται από την πώληση της κάθε μονάδας του προϊόντος που πουλιέται (συσκευασία, φορτοεκφόρτωση, μεταφορά) και συνεπώς συνδέονται άμεσα και βαρύνουν απ' ευθείας τα προϊόντα αυτά (τα «πουλημένα»). Όμως παράλληλα μ' αυτό, διαμορφώνεται και ένα κόστος που αποτελείται από δαπάνες σταθερές που προκαλούνται, είτε για την προώθηση των πωλήσεων των προϊόντων της επιχείρησης γενικά, (διαφημίσεις, εκθέσεις, έντυπα, εκδηλώσεις



προβολής, κ.λπ.), είτε από τη λειτουργία του μηχανισμού πωλήσεων (διοικητικές υπηρεσίες πωλήσεων, υποκαταστήματα πωλήσεων, κ.λπ. ) .

Από τις παραπάνω κατηγορίες του κόστους πωλήσεων, το μεταβλητό κόστος, που σχετίζεται άμεσα με κάθε μονάδα προϊόντος που πουλιέται, βαρύνει χωρίς αμφιβολία τα προϊόντα αυτά (τα πουλημένα) και γι' αυτό προσθέτεται στο κόστος τους, προκειμένου το κόστος αυτό να διαμορφωθεί στο σωστό ύψος και μετά την αφαίρεσή του από τα αντίστοιχα έσοδα, να προκύψει το σωστό επίσης μικτό κέρδος. Αντίθετα, το σταθερό κόστος διάθεσης, που δεν περιλαμβάνει δαπάνες που το ύψος τους να εξαρτάται από τις μονάδες που πουλιούνται, ναι γίνεται για την πώληση όλων των προϊόντων και συνεπώς τα βαρύνει, αλλά η συμμετοχή αυτού του κόστους στην πώληση του κάθε είδους είναι άγνωστη και άγνωστη είναι συνεπώς η σωστή επιβάρυνση των προϊόντων αυτών αντίστοιχα.

Όταν λοιπόν, πάνω στο βιομηχανικό κόστος, προστεθεί το κόστος που βαρύνει τα προϊόντα που πουλιούνται (οι μεταβλητές δαπάνες διάθεσης), σχηματίζεται το «εμπορικό κόστος». Συνεπώς και από καθαρά πρακτική άποψη μπορούμε να ορίσουμε ότι, εμπορικό είναι το κόστος που έχουν τα προϊόντα που πουλιούνται, όταν πουλιούνται.

Σχηματικά, έχουμε:

**ΕΜΠΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ = ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ + ΜΕΤΑΒΛΗΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ**

Το κόστος αυτό αξιοποιείται τόσο ελεγκτικά, σε σύγκριση με το αντίστοιχο άλλης περιόδου, όσο και σαν μέσο άσκησης συνειδητής τιμολογιακής πολιτικής.

#### **1.5.5. Πλήρες κόστος**

Πλήρες θεωρείται το κόστος που περιλαμβάνει (από επιμερισμό) όλες τις δαπάνες της επιχείρησης. Συνεπώς, για να σχηματιστεί αυτό το κόστος, πρέπει να προστεθούν στο «εμπορικό» οι παρακάτω δαπάνες:

- Οι σταθερές δαπάνες της Διεύθυνσης Εφοδιασμού και της Εμπορικής Διεύθυνσης
- Οι σταθερές δαπάνες της Διοίκησης της επιχείρησης και τέλος,
- Οι σταθερές δαπάνες της Οικονομικής Διεύθυνσης και οι μεταβλητές δαπάνες χρήματος.

Σχηματικά, έχουμε:

**ΠΑΛΗΡΕΣ ΚΟΣΤΟΣ = ΕΜΠΟΡΙΚΟ + ΔΑΠΑΝΕΣ: Εφοδιασμού – Διάθεσης – Διοίκησης – Χρήματος**

Είναι φανερό ότι το κόστος αυτό σαν δείκτης, πρώτο, δεν σημαίνει τίποτε, γιατί περιλαμβάνει ποσά σε μεγάλο βαθμό αυθαίρετα, που προέρχονται από δαπάνες με πολύ χαλαρή σχέση με την παραγωγή των

προϊόντων και με κατανομές που στηρίζονται σε επισφαλή κριτήρια και τεκμήρια. Συνεπώς δεν έχει καμία ελεγκτική αξία. Δεύτερο, με την κατανομή των σταθερών δαπανών των Διευθύνσεων: Εφοδιασμού, Εμπορικής, Οικονομικής και Διοικητικής, οι δαπάνες αυτές διαχέονται και εξαφανίζονται ως ελέγξιμα μεγέθη. Χάνεται με τον τρόπο αυτό από το πεδίο του ελέγχου ένας μεγάλος χώρος επιχειρηματικής δράσεις, με πολύ σημαντικές δαπάνες. Επομένως, η επιδίωξη για ένα κόστος πλήρες, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με το βασικό χαρακτήρα του κόστους, που είναι ελεγκτικός. Αντίθετα βέβαια, ενισχύεται ο ρόλος του κόστους σαν μέσου για την άσκηση τιμολογιακής πολιτικής. Το γεγονός όμως ότι οι τιμές των πραγμάτων και των υπηρεσιών καθορίζονται στην αγορά από την προσφορά και τη ζήτηση, αποδυναμώνει σε μεγάλο βαθμό αυτό το ρόλο του κόστους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> - ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### **2.1. Βασικές έννοιες κοστολόγησης**

Ίσως κανένας άλλος όρος της Λογιστικής δεν χρησιμοποιείται τόσο συχνά στην καθημερινότητα των ανθρώπων, όσο το Κόστος. Είναι ένας όρος που μπορεί να έχει διαφορετική σημασία σε διάφορους ανθρώπους. Πολλοί το μετρούν σε χρηματική αξία, αλλά μπορεί να μετρηθεί και με τον χρόνο που απαιτείται για να ολοκληρωθεί ένα έργο, ή μια ενέργεια που δαπανάται για να κατασκευασθεί ένα προϊόν.

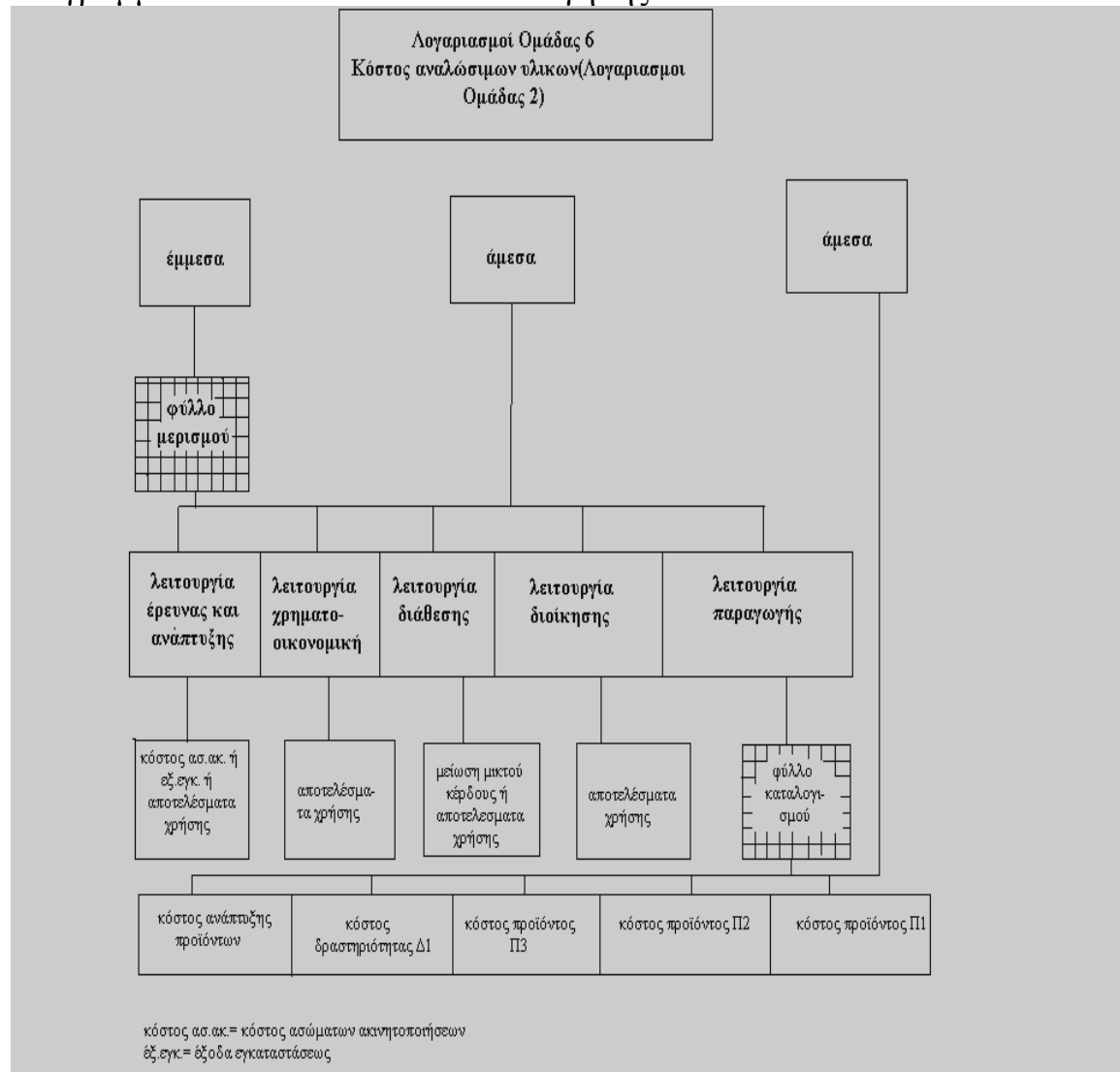
Η λογιστική κόστους είναι ένας κλάδος που συνεχώς βελτιώνεται και εξελίσσεται, προκαλώντας σύγχυση στους μελετητές της, όσο αναφορά την φύση της. Για πολλούς η λογιστική κόστους σημαίνει καθορισμός των προϊόντων, ενώ για άλλους σημαίνει τη μέτρηση μη χρηματοοικονομικών, λειτουργικών παραγόντων της παραγωγής. Πολλοί συγγραφείς, όπως ο Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης, καθηγητής του πανεπιστημίου Μακεδονίας, υποστήριξε ότι η λογιστική κόστους θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής, ο οποίος ασχολείται με τον προσδιορισμό του κόστους, με σκοπό να ενημερώσει τη διοίκηση ενός οικονομικού οργανισμού. Πιο συγκεκριμένα είναι ένα όργανο της διοικήσεως, είναι η διαδικασία ανάλυσης, μέτρησης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών, μιας επιχείρησης, όπως και της αποδοτικότητας της λειτουργίας της.

Η λογιστική κόστους περιλαμβάνει τον σχεδιασμό και τη λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών της κοστολόγησης, ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες της επιχείρησης. Ασχολείται με τον έλεγχο του κόστους και παρακολουθεί κατά πόσο το πραγματικό κόστος ανταποκρίνεται στον στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση. Όπως, επίσης περιλαμβάνει και την ανάλυση του κόστους, την ανακατάταξη, δηλαδή των στοιχείων του κόστους με τέτοιο τρόπο, ώστε να αποκαλύπτονται σχέσεις που θεωρούνται ότι έχουν σημασία για τη διοίκηση της επιχείρησης.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η τελική μορφή που λαμβάνει ένα κοστολογικό σύστημα εξαρτάται από μια σειρά παραγόντων οι οποίοι αποτελούν ενδογενή χαρακτηριστικά της επιχείρησης που το αναπτύσσει. Η απλή μεταφορά και εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος από μία επιχείρηση σε άλλη, μπορεί να χαρακτηριστεί από αναποτελεσματική έως επικίνδυνη. Επιπρόσθετα, πρέπει να σημειωθεί ότι το κοστολογικό σύστημα κάθε επιχείρησης είναι ένα δυναμικό και όχι στατικό εργαλείο το οποίο προσαρμόζεται στις απαιτήσεις των χρηστών του, απαιτήσεις που τις περισσότερες φορές μεγαλώνουν και γίνονται πιο λεπτομερείς, όσο αυξάνεται η συσσωρευμένη εμπειρία τους και ο ανταγωνισμός που αντιμετωπίζει η επιχείρηση στην αγορά.

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

Διάγραμμα 2.1 : Διαδικασία Κοστολόγησης



Ανεξάρτητα από τη φύση του οικονομικού οργανισμού, η Λογιστική κόστους ασχολείται με τις παρακάτω δραστηριότητες:

1. Την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών. Σήμερα προϋπολογίζουμε το κόστος, δηλαδή εκτιμούμε εκ των προτέρων ποιο περίπου θα είναι το κόστος. Προκαθορίζουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός επιμέρους κλάδου, (πρότυπο κόστος).

2. Την ανάλυση του κόστους και τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ του κόστους και των διαφόρων παραγόντων που επιδρούν σε αυτό. Η έννοια του κόστους είναι έννοια συσσωρευτική (συσσώρευση των εξόδων ή των δαπανών).

3. Την καταχώρηση του κόστους στο βιβλίο, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους.

4. Την παρουσίαση του κόστους περιληπτικά ή λεπτομερειακά στους Managers για να πάρουν αποφάσεις, και για την σωστή ερμηνεία όλων των στοιχείων κόστους, στα ενδιαφερόμενα μέρη, εντός και εκτός της επιχείρησης.

Επίσης, η Λογιστική Κόστους περιλαμβάνει τα ακόλουθα από την άποψη της λειτουργικής κατατάξεως των δραστηριοτήτων της:

- Σχεδιασμό και λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών κοστολόγησης, ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες της συγκεκριμένης επιχείρησης ή τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων (cost book keeping).

- Έλεγχο του κόστους, δηλαδή την έρευνα κατά πόσο το πραγματικό κόστος ανταποκρίνεται στον στόχο που είχε θέσει η επιχείρηση.

- Ανάλυση του κόστους. Μπορεί να γίνει κατά προϊόν, κατά περιοχές πωλήσεων, κατά κατηγορίες πελατών, κατά τμήματα της επιχείρησης, με σκοπό τελικά να προσδιοριστεί αντίστοιχα ποιο προϊόν, ποια περιοχή κ.ά. συμβάλλει περισσότερο στην πραγματοποίηση κέρδους, ή ποιος είναι υπεύθυνος για την απόκλιση, που ενδεχομένως παρατηρείται μεταξύ προϋπολογιστικού ή πρότυπου κόστους και πραγματικού κόστους.

- Σύγκριση του κόστους με το κόστος εναλλακτικών προϊόντων, δραστηριοτήτων, μεθόδων.

Σύμφωνα με τον οικονομολόγο Νικόλαο Πομόνη, η κοστολόγηση αποτελεί την οικονομική άποψη της παραγωγικής διαδικασίας. Ότι πραγματοποιεί η τεχνολογική αυτή διαδικασία πάνω στις αξίες, το καταγράφει η κοστολόγηση, σαν οικονομική διαδικασία. Συγκεκριμένα, αναφέρει ότι η παραγωγική διαδικασία αφαιρεί από τις παραγωγικές προϋποθέσεις τις ιδιότητες που έχουν σαν εμπορεύματα διαπραγματεύσιμα στην αγορά και τα μετατρέπει σε πράγματα με ιδιότητες ειδικές, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο από την επιχείρηση. Πραγματοποιεί δηλαδή ένα συνεχή μετασχηματισμό κατά στάδια, που στο τέρμα του παράγεται η νέα αξία: το έτοιμο προϊόν.

Αντίστοιχα, η κοστολόγηση τις ίδιες παραγωγικές προϋποθέσεις που αγόρασε η επιχείρηση (τα υλικά, τα πάγια, την ενέργεια, την εργασία και τις υπηρεσίες) και κατέγραψε στην περιουσία της σαν αξίες – αποθέματα και σαν αξίες – έξοδα κατ' είδος, σταματάει να τα καταγράφει σαν τέτοιες αξίες και τα καταγράφει σαν δαπάνες, σαν αξίες

δηλαδή που καταναλώθηκαν από την κάθε κατεργασία και συσσωρεύονται σαν κόστος πάνω στο προϊόν, που προχωράει μέσα στην παραγωγική διαδικασία μέχρι την ολοκλήρωση του και φορτώνεται νέες δαπάνες μέχρι να ολοκληρωθεί σαν έτοιμο προϊόν.

Πρέπει σε κάθε κατεργασία να προσθέσουμε πάνω στο προϊόν το κόστος που καταναλώθηκε για να αποκτήσει τη νέα μορφή και ιδιότητα. Η ιδιότητα αυτή αξίζει όσο το γινόμενο από τις μονάδες του έργου της κατεργασίας του προϊόντος, επί τις δαπάνες που καταναλώθηκαν για κάθε τέτοια μονάδα έργου.

Έργο της κοστολόγησης επομένως, είναι να βρεθούν σε κάθε κατεργασία τρία στοιχεία: οι συνολικές δαπάνες, οι δαπάνες ανά μονάδα έργου και οι μονάδες έργου που απορρόφησε το κάθε προϊόν.

## **2.2. Σκοπός και σημασία της κοστολόγησης**

Παλαιότερα, η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους σε πολλές περιπτώσεις, ώστε οι περισσότερες επιχειρήσεις να μην νιώθουν την ανάγκη να προβούν σε αναλυτική κοστολόγηση. Υπό αυτές της συνθήκες δεν είναι παράλογο, ότι λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί τον ρόλο της λογιστικής κόστους και την αξία ενός κοστολογικού συστήματος. Τα επόμενα όμως χρόνια, με την ανάπτυξη της τεχνολογίας και των μεθόδων διοίκησης προηγμένων οικονομικά χωρών, άρχισαν να κατανοούνται οι σκοποί και η σημασία της λογιστικής κόστους.

Πολλοί οικονομολόγοι υποστηρίζουν πως τρεις είναι οι βασικοί σκοποί της κοστολόγησης. Ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων, η υποβοήθηση της διοίκησης μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού και ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Ο καθηγητής Ιγνατιάδης αναλύει τους τρεις αυτούς σκοπούς. Για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων και την αποτίμηση των αποθεμάτων θεωρεί τα εξής: Με δεδομένο ότι το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημιά, είναι η διαφορά των εξόδων από τα έσοδα και ότι τα έσοδα είναι δεδομένα, η γνώση του κόστους ανά προϊόν είναι απαραίτητα για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά προϊόν. Η χρησιμότητα εξάλλου της εξατομίκευσης του κόστους κάθε προϊόντος για την εξεύρεση αναλυτικών αποτελεσμάτων, αντί του προσδιορισμού ενός συνολικού αποτελέσματος είναι προφανής. Καταρχήν, αποτρέπονται οι συμψηφισμοί στα αποτελέσματα μεταξύ ειδών που πωλούνται με κέρδος και άλλων που πωλούνται με ζημιά, σε σχέση με τα απασχολούμενα κεφάλαια για την παραγωγή αυτών των ειδών.

Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να κατευθύνει την δραστηριότητα της προς τα είδη, τις περιοχές, την

κατηγορία πελατών και γενικότερα προς εκείνους που της προσφέρουν το μεγαλύτερο περιθώριο.

Αξιοσημείωτο είναι, ότι κατά το παρελθόν στις περιπτώσεις των επιχειρήσεων που παρήγαγαν εξαιρετικά μεγάλο αριθμό προϊόντων, ο λογιστικός προσδιορισμός του κόστους κάθε προϊόντος συναντούσε πολλές φορές ανυπέβλητες δυσχέρειες και προσέκρουε στη συσσώρευση μεγάλου αριθμού εγγράφων, με αποτέλεσμα το κοστολογικό σύστημα να ήταν πολύ δαπανηρό. Μάλιστα πολύ παλιά, η δυσκολία αυτή αντιμετωπιζόταν με την διενέργεια εξωλογιστικών υπολογισμών για τον προσδιορισμό του κόστους καθενός από τα περισσότερα προϊόντα και ακολουθούσαν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.

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

Ο δεύτερος σκοπός της λογιστικής κόστους είναι η παροχή βοήθειας στην διοίκηση της επιχείρησης για τον προγραμματισμό των μελλοντικών δραστηριοτήτων της. Οι ορισμοί που έχουν δοθεί για τον προγραμματισμό είναι πολλοί, πολύ γενικά όμως θα μπορούσαμε να πούμε ότι προγραμματισμός είναι η επιλογή αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης όπως και των μέσων για την πραγματοποίησή τους. Εννοείται όμως πως για να επιτευχθούν αυτοί οι σκοποί, είναι απαραίτητη η γνώση των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση των στόχων, έτσι ώστε να επιλεγεί το μέσο που κοστίζει λιγότερο.

Με τον όρο σχεδιασμό, (planning), ο καθηγητής Τσακλαγκάνος θεωρεί την μακροχρόνια πρόβλεψη και παράθεση στόχων εφικτών και τον καθορισμό της πολιτικής και στρατηγικής για την επίτευξη των στόχων αυτών. Μακροχρόνιοι στόχοι των επιχειρήσεων είναι οι εξής:

1. Η μεγιστοποίηση των αναμενόμενων κερδών.
2. Η μεγιστοποίηση των πωλήσεων και του μεριδίου της αγοράς.
3. Η ελαχιστοποίηση όλων των εξόδων.
4. Η ελαχιστοποίηση του κατά μονάδα κόστους παραγωγής.
5. Η μεγιστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων.
6. Η ελαχιστοποίηση του χρόνου παραγωγής, απωλειών χρήματος και διαφόρων άλλων απωλειών.
7. Η μεγιστοποίηση διανομής κερδών και μερισμάτων.
8. Η ελαχιστοποίηση της μόλυνσης του περιβάλλοντος και της φθοράς και εξάντλησης των φυσικών πόρων και διάφοροι άλλοι, εξειδικευμένοι κατά περίπτωση στόχοι.

Η λογιστική του κόστους παρέχει χρήσιμα στοιχεία κατά τον προγραμματισμό ειδικών ενεργειών της επιχείρησης που δεν

παρουσιάζουν κανονική επαναληπτικότητα, όπως επιλογή του τόπου εγκατάστασης του εργοστασίου, αντικατάσταση στοιχείων κεφαλαιουχικού εξοπλισμού, αύξηση του μεγέθους της επιχείρησης και άλλα παρόμοια.

Μια άλλη περιοχή στα πλαίσια του προγραμματισμού, όπου η λογιστική κόστους παρέχει χρήσιμα στοιχεία είναι η άσκηση συνειδητής τιμολογιακής πολιτικής. Είναι γνωστό, ότι η τιμή ενός προϊόντος δεν βρίσκεται συνήθως σε συναρτησιακή σχέση προς το κόστος παραγωγής του σε συγκεκριμένη επιχείρηση, φυσικό ή τεχνητό μονοπώλιο, αγαθά παγκόσμιας παραγωγής, είδη μόδας, πολυτελείας και τέχνης και πολλά άλλα. Καθορισμός της τιμής προσφοράς, χωρίς αναλυτικές πληροφορίες, σχετικά με την διαμόρφωση του κόστους μπορεί να οδηγήσει σε μία από τις δύο παρακάτω καταστάσεις. Απώλεια της παραγγελίας, λόγω του ότι η προσφερόμενη τιμή στον πελάτη είναι υψηλή ή ανάληψη της παραγγελίας αλλά εκτέλεση της με ζημία, εξαιτίας του γεγονότος ότι το πραγματικό κόστος της είναι μεγαλύτερο από την τιμή που έχει συμφωνηθεί. Οι δύο αυτές καταστάσεις, που είναι και οι δύο οπωσδήποτε επιζήμιες για την επιχείρηση, θα μπορούσαν να είχαν αποφευχθεί, αν υπήρχαν αναλυτικές καταστάσεις ως προς το κόστος.

Είναι φανερό, ότι η καταλληλότητα και η σωστή πληροφόρηση είναι βασικοί παράγοντες στη διαδικασία λήψης αποφάσεων για τα μέσα που θα χρησιμοποιηθούν. Ο ρόλος της λοιπόν, στην περίπτωση αυτή, είναι δυναμικός γιατί μπορεί να επηρεάσει την μελλοντική διαμόρφωση των μεγεθών, μέσω της επίδρασης που ασκεί στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

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

Ο προγραμματισμός θα ήταν άχρηστος, αν δεν τον ακολουθούσε έλεγχος, που να διαπιστώνει κατά πόσο πραγματοποιήθηκαν οι στόχοι του και αν δεν πραγματοποιήθηκαν σε τι οφείλεται η μη πραγματοποίησή τους. Με σκοπό να διεξαχθούν τα κατάλληλα συμπεράσματα και να ληφθούν τα ανάλογα μέτρα. Συνεπώς, ο προγραμματισμός και ο έλεγχος είναι αλληλένδετα.

Η διοίκηση κόστους αποσκοπεί στην αναγνώριση των παραμέτρων, που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης. Ο Robert Kaplan περιγράφει τη μεταστροφή στο στόχο, κατατάσσοντας την ανάπτυξη των συστημάτων διοίκησης σε φάσεις.

- ❖ Στην πρώτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους είναι βασικά συστήματα αναφοράς συναλλαγών.
- ❖ Καθώς προχωρούμε στη δεύτερη φάση τα συστήματα διοίκησης στοχεύουν στη εξωτερική χρηματοοικονομική



αναφορά. Το αντικείμενο είναι οι πραγματικοί οικονομικοί απολογισμοί και αναλόγως η χρησιμότητα τους περιορίζεται.

- ❖ Στην τρίτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους ανιχνεύουν σημαντικά λειτουργικά δεδομένα και αναπτύσσουν πιο ακριβείς και σημαντικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων.
- ❖ Στην τέταρτη φάση οι στρατηγικά σημαντικές πληροφορίες για τη διοίκηση του κόστους είναι σημαντικό στοιχείο του συστήματος.

Στις δύο πρώτες φάσεις του συστήματος αντικείμενο είναι η μέτρηση και η αναφορά στη διοίκηση κόστους. Η τρίτη αφορά τον λειτουργικό έλεγχο. Και τέλος στην τέταρτη φάση, ο διαχειριστής του κόστους έχει ένα πολύ σημαντικό ρόλο, αφού δεν καταγράφει απλά, αλλά συνεργάζεται δυναμικά έχοντας τα προσόντα της αναγνώρισης, καταγραφής και περίληψης των σημαντικών παραγόντων για την επιτυχία της επιχείρησης.

Συγκρίνοντας τους τρεις αυτούς σκοπούς, ο Kaplan, θεωρεί πως οι δύο τελευταίοι είναι πιο σημαντικοί και αναφέρει χαρακτηριστικά πως η διοίκηση κόστους έχει ένα πιο ευρύ στόχο, τη συνεχή μείωση του κόστους. Ο σχεδιασμός και ο έλεγχος του κόστους, ο τρίτος δηλαδή σκοπός, είναι στενά συνδεδεμένος με τα έσοδα και το σχεδιασμό του κέρδους.

Ο Γεώργιος Βενιέρης, αναφέρει χαρακτηριστικά ότι ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες, οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η αγορά, δηλαδή η δυνατότητα της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών. Ένας άλλος παράγοντας είναι η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της. Επίσης το οικονομικό περιβάλλον συμπεριλαμβάνεται σε όλα τα παραπάνω. Για παράδειγμα οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία και άλλα παρόμοια μπορεί να ευνοήσουν μια επιχείρηση. Ακόμη ένας παράγοντας είναι οι συνθήκες παραγωγής. Για παράδειγμα η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών. Τέλος, το κόστος, είναι ο τελευταίος παράγοντας που μπορούμε να αναφέρουμε και με αυτόν ασχολείται η λογιστική κόστους.

Από παλιά, όταν η κοστολόγηση δεν ήταν ακόμα στην ακμή της όπως σήμερα και οι μελετητές της, όπως ο Μιλτιάδης Λεοντάρης, δεν

μπορούσαν να απαριθμήσουν τους στόχους της λογιστικής κόστους, παραμόνο να αναφέρουν τους σημαντικότερους από αυτούς. Με την κοστολόγηση επιτυγχάνεται η άσκηση ευσυνείδητης τιμολογιακής πολιτικής, ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης, ο προσδιορισμός του κόστους που ευνοεί περισσότερο την επιχείρηση αλλά και του οριακού. Είναι φυσικό όμως στην εποχή μας, που χαρακτηρίζεται από ένα ραγδαίο και βίαιο ανταγωνισμό και η τεχνολογία δαμάζει, ο ρόλος και οι σκοποί της λογιστικής να έχουν πολλαπλασιαστεί και ένα καλό λογιστικό σύστημα είναι πιο απαιτητικό και πολύπλοκο.

### **2.3. Οργάνωση της κοστολόγησης**

Η οργάνωση της κοστολόγησης σαν λειτουργίας παρακολούθησης της διαμόρφωσης του κόστους (σαν μίας καθημερινής λειτουργίας που παρακολουθεί και καταγραφή τα δεδομένα υπολογισμού του κόστους: τις δαπάνες και το έργο) και όχι σαν διαδικασία υπολογισμού του, αντιμετωπίζει ουσιαστικά, δύο ζητήματα, που αποτελούν και το αντικείμενο της οργάνωσης αυτής. Πρόκειται, πρώτο για τον προσδιορισμό των θέσεων κόστους, με βάση τους κανόνες και τους όρους που βάζουν οι προϋποθέσεις της οργάνωσης της κοστολόγησης. Και πρόκειται, δεύτερο, για τη συγκρότηση αυτών των θέσεων σε ολοκληρωμένο σύστημα που θα εξασφαλίζει την ομαλή ροή των διαδικασιών και συνεπώς τη συλλογή των στοιχείων για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος στα είδη και τα επίπεδα εκείνα, που προσφέρουν μία αποτελεσματική οικονομική διοίκηση της επιχείρησης.

Σκοπός της κοστολόγησης είναι να προσδιοριστεί το κόστος της μονάδας του έργου που παράγεται από την κάθε ξεχωριστή κατεργασία, προκειμένου από το σύνολο του κόστους των μονάδων από το έργο αυτών των κατεργασιών, που απορροφήθηκαν από τα προϊόντα, να μπορεί να υπολογιστεί το κόστος του έτοιμου (και του «ημικατεργασμένου») προϊόντος. Απαιτείται με άλλα λόγια και κατ' αρχήν, να μπορούν να προσδιοριστούν με ακρίβεια, οι δύο συνιστώσες αυτού του κόστους, δηλαδή οι αναλώσεις και το έργο. Και επειδή ο προσδιορισμός του έργου υπόκειται σε τεχνολογικούς περιορισμούς, που μπορεί κάποτε να είναι αζεπέραστοι.

Η τεχνολογική άποψη της παραγωγικής διαδικασίας είναι καθοριστικός παράγοντας για την οργάνωση μιας κοστολόγησης, δεν είναι όμως ο αποφασιστικός. Αυτό συμβαίνει επειδή η κοστολόγηση και η κοστολογική διαδικασία δεν είναι τεχνολογικά φαινόμενα, αλλά επιδιώξεις της διοίκησης της επιχείρησης, προκειμένου να αποκτήσει τα μέσα για την άσκηση αποτελεσματικού οικονομικού ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας κυρίως. Αυτό σημαίνει ότι, η Διοίκηση της επιχείρησης, με βάση όσα επιτρέπουν τα τεχνολογικά δεδομένα της

παραγωγικής διαδικασίας, θα αποφασίσει που είναι δυνατό και επιδιώξιμο, να δημιουργηθούν και οι λοιπές προϋποθέσεις προσδιορισμού του κόστους.

Πρώτη προϋπόθεση είναι η γνώση της παραγωγικής διαδικασίας από τεχνολογική άποψη, που σημαίνει την ανάλυση της με τεχνολογικά κριτήρια. Αυτό σημαίνει ειδικότερα ότι η οργάνωση της κοστολόγησης θα ξεκινήσει από την αποτύπωση της παραγωγικής διαδικασίας. Θα πρέπει να καταγραφεί η διαδοχή των κατεργασιών γενικά, ανεξάρτητα από την ειδική διαδοχή των κατεργασιών που ακολουθεί η παραγωγή του οποιουδήποτε από τα προϊόντα της επιχείρησης.

Παρακάτω, προκειμένου να προσδιοριστούν οι κατεργασίες σαν θέσεις κόστους, μια διαδικασία που αποτελεί την πρακτική έκφραση στην οργάνωση της κοστολόγησης, θα ληφθεί υπόψη η παραγωγική διαδικασία για το κάθε συγκεκριμένο προϊόν. Θα καταγραφούν επίσης, οι «τομές» στη διαδοχή των κατεργασιών, που σημαίνει ότι στα σημεία αυτά ολοκληρώνεται μια μικρή ή μεγαλύτερη κατεργασία που προστέθηκε πάνω σ' ένα προϊόν. Η τομή αυτή, εκφράζεται πρακτικά, με τη δημιουργία ενός αποθέματος συνήθως, που είναι συνέπεια της διαφοράς ρυθμού στην τροφοδοσία της αμέσως επόμενης κατεργασίας κι που προκαλείται από τη διαφορά δυναμικού ανάμεσα σε δύο διαδοχικές κατεργασίες, είτε από τη διαφορά των τεχνικών προδιαγραφών του ειδικού έργου που πρέπει να πραγματοποιήσει πάνω στο προϊόν, η καθεμιά ξεχωριστή διαδικασία. Τέλος, πρέπει να καταγραφούν τα σημεία της παραγωγικής διαδικασίας, όπου γίνεται καταμέτρηση του προϊόντος της κατεργασίας, είτε τεχνολογικά, που σημαίνει αυτόματα από το ίδιο το μηχάνημα, είτε διοικητικά από τον αρμόδιο υπεύθυνο του Ελέγχου Παραγωγής ή της αποθήκευσης. Είναι φανερό και δεδομένο, ότι όπου η παραγωγική διαδικασία δεν διακόπτεται, που σημαίνει ότι μια ποσότητα από το πράγμα που βρίσκεται κάτω από την κατεργασία προχωρεί στη διαδοχή των διαφόρων κατεργασιών με την ίδια ποσότητα, η καταμέτρηση είναι αναγκαία μόνο στο τέλος της κατεργασίας εκείνης, όπου επισημαίνεται διακοπή, λόγω διαφοράς του παραγωγικού δυναμικού της αμέσως επόμενης κατεργασίας. Σ' αυτή την τελευταία περίπτωση, θα καταμετρηθούν ίσες ποσοτικά, αν και διαφορετικές ποιοτικά, μονάδες έργου σ' όλες τις κατεργασίες απ' αυτές που πέρασε το προϊόν.

**Η πρώτη αυτή προϋπόθεση για την οργάνωση μιας κοστολόγησης, έχει σκοπό και πρέπει να καταλήγει στη δυνατότητα να καταμετρηθούν οι μονάδες από το έργο που έχει παραχθεί από την καθεμία κατεργασία, είτε αυτή εξετάζεται αυτοτελώς, είτε σαν μέρος από μια σειρά συνδεδεμένων διαδικασιών.**

Δεύτερη προϋπόθεση αποτελεί η δυνατότητα, στα ίδια αυτά σημεία της παραγωγικής διαδικασίας όπου επισημαίνεται η δυνατότητα να

καταμετρηθεί το έργο, να μπορεί να καταμετρηθεί επίσης, η ανάλωση καθεμιάς παραγωγικής προϋπόθεσης ξεχωριστά. Να μπορεί δηλαδή να πραγματοποιηθεί ο καταλογισμός των σχετικών δαπανών. Μολονότι η προϋπόθεση αυτή φαίνεται ότι συντρέχει σε κάθε περίπτωση, επειδή υποτίθεται ότι είναι ζήτημα οργάνωσης της σχετικής καταγραφής, εντούτοις η ίδια η φυσιογνωμία της παραγωγικής διαδικασίας, οι όροι της διεξαγωγής της σε σχέση και με το προϊόν που παράγεται, παρεμβάλουν κάποιες δυσκολίες, ακόμη και όταν πρόκειται για δαπάνες άμεσες, όπως είναι τα υλικά κυρίως, αλλά κάποτε και η άμεση εργασία.

Τέτοια παραδείγματα αποτελούν τα υλικά που από τεχνολογικά δεδομένα είναι κατάλληλα να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερα από ένα προϊόντα και στην ίδια κατεργασία. Άλλη περίπτωση παρόμοιας δυσκολίας, αποτελεί η δαπάνη της εργασίας που καταβάλλεται σε διαφορετικά προϊόντα που δέχονται την ίδια κατεργασία. Τέλος, στο χώρο με τις ίδιες δυσκολίες κινείται και η δαπάνη της ενέργειας. Σ' όλες αυτές τις περιπτώσεις συνεπώς, παρουσιάζεται το ζήτημα να οργανωθούν, η καταμέτρηση των αναλώσεων και ο καταλογισμός των σχετικών δαπανών, με ακρίβεια.

**Η δεύτερη αυτή προϋπόθεση, έχει σκοπό και πρέπει να καταλήγει να προσδιορίζονται με ακρίβεια, οι δαπάνες της καθεμιάς κατεργασίας ξεχωριστά, όπως οι κατεργασίες αυτές θα έχουν προσδιοριστεί από την προηγούμενη, αμέσως παραπάνω ανάλυση της παραγωγικής διαδικασίας.**

Τρίτη προϋπόθεση, αποτελεί η ανάγκη της Διοίκησης της επιχείρησης για κοστολογικές πληροφορίες. Πρόκειται για τον καθορισμό του πλέγματος των κοστολογικών πληροφοριών που η Διοίκηση θεωρεί απαραίτητες και την ανάλυση αυτού του πλέγματος στις σχετικές ειδικές κατεργασίες της παραγωγικής διαδικασίας. Το ζήτημα αυτό έχει άμεση σχέση με δύο όρους :

- Πρώτο με το μέγεθος των δαπανών που πραγματοποιούνται σε κάθε ξεχωριστή κατεργασία, με το οποίο συνδέεται «ευθέως ανάλογα» το ενδιαφέρον της Διοίκησης. Αν το μέγεθος των δαπανών είναι ασήμαντο. Τότε ο σχετικός έλεγχος δεν έχει σοβαρό αντικείμενο και συνεπώς παρουσιάζει μειωμένο ενδιαφέρον, διότι ακόμη και μια μείωση σε μεγάλο ποσοστό, θα κατέληγε στην εξοικονόμηση ασήμαντου ποσού.
- Δεύτερο με την ύπαρξη ή όχι, αρμόδιου υπεύθυνου για την κατεργασία και ακολούθως για τις δαπάνες της. Η τυχόν έλλειψη αρμόδιου υπεύθυνου θα έκανε τον έλεγχο ανενεργό, αφού δεν θα υπήρχε αρμόδιο πρόσωπο να επιφέρει τη σχετική εξοικονόμηση των δαπανών, έστω και αν αυτή ήταν σημαντικού ποσού.

Αυτή η τρίτη στη σειρά προϋπόθεση της κοστολογικής οργάνωσης, η ανάγκη της Διοίκησης για πληροφορίες δηλαδή, είναι από ουσιαστική

άποψη η πρώτη σε σημασία, γιατί στην οικονομική ζωή της επιχείρησης το κρίσιμο ζήτημα για τη σκοπιμότητα μιας πληροφορίας είναι η αξία της σε σχέση με το κόστος της παραγωγής της. Συνεπώς η Διοίκηση, θ' αναδεχτεί το κόστος που συνεπάγεται η κοστολογική οργάνωση για την παροχή μιας πληροφορίας, αν το όφελος από την απόκτηση της είναι μεγαλύτερο. Με τις αναλύσεις των δύο προηγούμενων προϋποθέσεων, εξετάστηκαν οι δυνατότητες να αποκτηθεί μια κοστολογική πληροφορία. Με αυτή την τρίτη ανάλυση, παίρνεται με οικονομικά κριτήρια, η απόφαση αν θα αποκτηθεί η σχετική πληροφορία.

**Η τρίτη αυτή προϋπόθεση, έχει σκοπό να συνδυάσει τις δαπάνες και το έργο της ίδιας κατεργασίας, ώστε από το συνδυασμό αυτό, να προκύπτει το κόστος της μονάδας του έργου της κατεργασίας αυτής.** Αυτή λοιπόν η προϋπόθεση, που είναι η αποφασιστική για την απόκτηση της κοστολογικής πληροφορίας, είναι που καθορίζει αυτό που στην κοστολόγηση ορίζεται σαν «θέση κόστους».

### **2.3.1. Θέσεις (Κέντρα) κόστους**

Βασική έννοια, έννοια-κλειδί στην οργάνωση αλλά και τη λειτουργία της κοστολόγησης αποτελεί η «θέση κόστους». Μία έννοια που είναι οικονομική και ειδικότερα κοστολογική, που αφορά δηλαδή την παρακολούθηση της οικονομικής διεξαγωγής των διαφόρων κατεργασιών.

Κέντρα (θέσεις) κόστους ονομάζουμε την οποιαδήποτε κοστολογική υποδιαίρεση ή περιοχή ευθύνης της οικονομικής μονάδας για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους.

Κέντρο κόστους αποτελεί η μικρότερη μονάδα δραστηριότητας, για την οποία πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση του κόστους της με σκοπό τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας. Επίσης, ξεχωριστά κέντρα κόστους είναι π.χ. σε ένα εργοστάσιο παραγωγής έτοιμου ενδύματος τα τμήματα νηματοργείο, υφαντήριο, βαφείο, ραφείο, σιδερωτήριο κ.λπ., εφόσον φυσικά τα τμήματα αυτά έχουν μεταξύ τους σαφή τεχνολογική αυτοτέλεια και το έργο που παράγεται στο καθένα από αυτά είναι μετρήσιμο και μπορεί έτσι να αποτελέσει ξεχωριστό κέντρο κόστους.

Τα κέντρα κόστους διακρίνονται σε κύρια και σε βοηθητικά:

- Τα βοηθητικά κέντρα κόστους λειτουργούν με σκοπό να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες των κύριων κέντρων κόστους. Π.χ. η ατμοπαραγωγή είναι ένα βοηθητικό κέντρο κόστους, επειδή η παραγωγή ατμού προορίζεται να καλύψει τις ανάγκες άλλων κύριων ή βοηθητικών κέντρων. Το κόστος από τα βοηθητικά κέντρα επιρρίπτεται στα κύρια κέντρα κόστους με βάση διάφορα κριτήρια.

- Τα κύρια κέντρα κόστους έχουν ως βασικό σκοπό τους την παραγωγή των ενδιάμεσων και των τελικών προϊόντων και το κόστος τους επιβαρύνει τα ημιτελή (έτοιμα στις επιμέρους φάσεις ή τμήματα παραγωγής και τα τελικά έτοιμα προϊόντα).

Το ΕΓΛΣ προβλέπει τη δημιουργία, υποχρεωτικά, πέντε κέντρων κόστους όπου πραγματοποιείται λογιστική συγκέντρωση κόστους, εφ' όσον φυσικά η οικονομική μονάδα έχει αντίστοιχες λειτουργίες. Τα κέντρα αυτά κόστους είναι:

- ✓ Κέντρο κόστους Διοικητικής λειτουργίας
- ✓ Κέντρο κόστους Παραγωγικής λειτουργίας
- ✓ Κέντρο κόστους λειτουργίας Διαθέσεως
- ✓ Κέντρο κόστους λειτουργίας Ερευνών – Αναπτύξεως
- ✓ Κέντρο κόστους Χρηματοοικονομικής λειτουργίας

#### Κέντρα εσόδων

Ονομάζουμε όλες λειτουργικές υποδιαιρέσεις της Διεύθυνσης πωλήσεων και Marketing που εμφανίζονται στο οργανόγραμμα της επιχείρησης και δραστηριοποιούνται αποκλειστικά, άμεσα ή έμμεσα για τις πωλήσεις.

#### Κέντρα κέρδους

Ονομάζουμε οποιαδήποτε λειτουργική ή οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας, όπου πραγματοποιείται λογιστικός προσδιορισμός των μεγεθών εσόδου – εξόδου – αποτελέσματος και της οποίας ο προϊστάμενος ευθύνεται απέναντι της Διοίκησης για τα μεγέθη αυτά.

#### Κέντρα επενδύσεων

Ονομάζουμε οποιαδήποτε οργανωτική ή λειτουργική υποδιαίρεση της επιχείρησης, όπου ο διευθυντής της ευθύνεται για το κέρδος και την απόδοση του επενδεδυμένου σ' αυτήν κεφαλαίου.

#### Κέντρα ευθύνης

Ονομάζουμε την οποιαδήποτε λειτουργική ή οργανωτική υποδιαίρεση της επιχείρησης ή του οργανισμού για την οποία επικεφαλής διευθυντής ευθύνεται για τη δραστηριότητα της, πχ για το έσοδο, το κόστος και το αποτέλεσμα που πραγματοποιείται σ' αυτήν τα κέντρα ευθύνης μπορεί να είναι :

- Κέντρα κόστους
- Κέντρα εσόδων
- Κέντρα κέρδους
- Κέντρα επένδυσης

Αναφορικά με την έννοια αυτή γεννιούνται δύο ερωτήματα. Το πρώτο ερώτημα αφορά στο τεχνολογικό αντίκρισμα της θέσης. Τι καλύπτει η θέση κόστους από μία διαδικασία ή αλλιώς ποίο κομμάτι της διαδικασίας ή ποία οργανωτική μονάδα από την αντίστοιχη στη διαδικασία Διεύθυνση καλύπτει η θέση κόστους. Το δεύτερο ερώτημα αφορά στη λειτουργία της θέσης κόστους από άποψη κοστολογική. Πώς δηλαδή, συγκεκριμένα, λειτουργεί κοστολογικά η κάθε θέση κόστους. Και όταν λέμε κοστολογική λειτουργία, εννοούμε ποιές κάθε φορά δαπάνες τη βαρύνουν, πώς οι δαπάνες αυτές καταλογίζονται εις βάρος της, ποίο έργο παράγει και τελικά πώς προσδιορίζεται το κόστος αυτού του έργου.

Όσον αναφορά στο πρώτο ερώτημα, επισημαίνουμε ότι η θέση κόστους σαν έννοια στη γενική της εκδοχή δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένο ούτε από τεχνολογική, ούτε από οργανωτική άποψη, κομμάτι μιας διαδικασίας και της αντίστοιχης σ' αυτή τη διαδικασία Διεύθυνσης. Από τεχνολογική άποψη κοστολογική θέση μπορεί να αποτελέσει, π.χ. για την παραγωγική διαδικασία μια απλή κατεργασία, μια ομάδα διαδοχικών κατεργασιών ή ακόμη και ένα ολόκληρο στάδιο που περιλαμβάνει περισσότερες διαδοχικές ομάδες κατεργασιών. Αλλά η θέση κόστους δεν αναφέρεται επίσης ούτε σε συγκεκριμένη οργανωτική μονάδα μιας Διεύθυνσης. Από οργανωτική άποψη θέση κόστους μπορεί να αποτελέσει μια υπηρεσία, ένα τμήμα ή μια υποδιεύθυνση μιας Διεύθυνσης.

Θέση κόστους, λοιπόν, καταρχήν αποτελεί ένα οποιασδήποτε έκτασης και είδους κομμάτι της ποιιάς διαδικασίας, που μπορεί να είναι υπηρεσία, τμήμα ή υποδιεύθυνση. Επισημαίνεται ότι το κομμάτι αυτό μπορεί να είναι η διεξαγωγή ενός συγκεκριμένου έργου ή κατεργασία ενός συγκεκριμένου προϊόντος.

Μπορεί με άλλα λόγια, η ενιαία τεχνολογικά εργασία που παρέχει αυτό το κομμάτι (π.χ. συγκόλληση), να έχει διασπαστεί σε περισσότερες θέσεις κόστους, καθεμία από τις οποίες συνδέεται με συγκεκριμένη εργασία ή προϊόν (π.χ. συγκόλληση σωμάτων καλοριφέρ).

Ειδικότερα και συγκεκριμένα, θέση κόστους αποτελεί το κομμάτι μιας διαδικασίας όπου τεχνολογικά μπορεί να γίνει, οικονομικά κρίθηκε σκόπιμη και διοικητικά οργανώθηκε η καταγραφή των δαπανών που πραγματοποιούνται και του έργου που παράγεται σε εκείνο το κομμάτι της διαδικασίας αυτής.

Με τα παραπάνω δεδομένα και με βάση το τεχνολογικό τους αντίκρισμα συγκροτούνται τα παρακάτω είδη θέσεων κόστους:

- Θέση κόστους – κατεργασία / προϊόν
- Θέση κόστους – κατεργασία
- Θέση κόστους – ομάδα κατεργασιών / προϊόν
- Θέση κόστους – ομάδα κατεργασιών

- Θέση κόστους – στάδιο κατεργασιών / προϊόν
- Θέση κόστους – στάδιο κατεργασιών.

Αυτά καθόσον αφορά στο ερώτημα για το τεχνολογικό περιεχόμενο της θέσης κόστους.

Καθόσον αφορά στο δεύτερο ερώτημα, το ερώτημα για την κοστολογική λειτουργία δηλ. της θέσης κόστους, παρατηρούμε ότι η θέση κόστους πάλι σαν γενική έννοια, δέχεται όλες τις δαπάνες κατά είδος που προκαλούνται από τη λειτουργία του κομματιού της σχετικής διαδικασίας που καλύπτει κοστολογικά και που συνεπώς, είτε άμεσα είτε έμμεσα, τη βαρύνουν. Ενώ, από την άλλη μεριά, αποδίδει το έργο που από το ίδιο αυτό το κομμάτι της διαδικασίας (επίσης άμεσα ή έμμεσα) παράγεται.

#### **2.4. Κοστολογικοί λογαριασμοί**

Αρχικά θα παρουσιάσουμε την έννοια του λογαριασμού, η οποία μας είναι γνωστή από την χρηματοοικονομική λογιστική. Λογαριασμός είναι το μέσο με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, κατά χρονολογική σειρά και σε χρηματικούς όρους, η αρχική θέση και οι μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης των λογιστικών μονάδων. Επομένως, ο λογαριασμός αποτελεί το βασικό μέσο συγκέντρωσης, καταχώρησης, ταξινόμησης, συσχέτισης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών.

Λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό αυτό, έτσι όπως μας τον παρουσιάζει ο Βασίλατος Θανόπουλος στο βιβλίο του εισαγωγή στην χρηματοοικονομική λογιστική, μπορεί να λεχθεί καταρχήν ότι δεν υπάρχει διαφορά στο περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης μεταξύ των κοστολογικών λογαριασμών και των υπόλοιπων λογαριασμών που τηρεί και χρησιμοποιεί μια επιχείρηση.

Η διάκριση αυτή γίνεται για να παρουσιασθούν στη συνέχεια ορισμένα θέματα που έχουν περισσότερο σχέση με το λογιστικό σύστημα μιας βιομηχανικής επιχείρησης παρά με τους λογαριασμούς αυτούς καθαυτούς.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να ξεκαθαριστεί ότι κοστολογικούς λογαριασμούς δεν συναντούμε μόνο σε μια βιομηχανική επιχείρηση. Όπως άλλωστε έχουμε αναφέρει και στις προηγούμενες ενότητες, μπορεί παλαιότερα η λογιστική κόστους να ονομάζονταν από πολλούς βιομηχανική λογιστική, αργότερα όμως αποδείχτηκε πως η κοστολόγηση χρησιμοποιείται σε πολλά είδη επιχειρήσεων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι μια διαφημιστική εταιρία ή μια εμπορική επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, χρησιμοποιούμε την βιομηχανική επιχείρηση γιατί παρουσιάζει την γενικότερη περίπτωση, υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την τεχνική λειτουργία, την



διάθεση, την διοίκηση και την χρηματοδότηση. Δηλαδή μπορούμε να πούμε ότι είναι ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα στην περίπτωση αυτή και μάλιστα όπως αναφέρει και ο Ιγνατιάδης, όποιος γνωρίζει καλά την βιομηχανική λογιστική είναι σε θέση να αντεπεξέλθει και στις ανάγκες άλλων μη βιομηχανικών επιχειρήσεων ή οργανισμών γενικότερα.

Οποιοσδήποτε λογαριασμός χρησιμοποιείται για να καταχωρηθούν σε αυτόν πληροφορίες σχετικές με το κόστος παραγωγής η γενικότερα με το κόστος λειτουργίας ολόκληρης της επιχείρησης ή τμήματος της θα μπορούσε να χαρακτηριστεί κοστολογικός λογαριασμός.

Αναλυτικότερα οι κοστολογικοί λογαριασμοί τηρούνται για πολλούς λόγους. Τους κυριότερους από αυτούς προσπάθησε να παρουσιάσει και να αναλύσει ο Γεώργιος Βενιέρης, στο βιβλίο του λογιστική κόστους, το 1992. Βέβαια, είναι κατανοητό, ότι οι λόγοι αυτοί στις μέρες μας έχουν πολλαπλασιαστεί, αφού υπήρχε ανάγκη προσαρμογής στα σύγχρονα και απαιτητικά κοστολογικά συστήματα.

Καταρχήν, υπήρχε ανάγκη τήρησης των κοστολογικών λογαριασμών για να αναλυθούν και να καταχωρηθούν σ' αυτούς οι δαπάνες που έχουν σχέση με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τα παραγόμενα προϊόντα.

Δεύτερον, για να βρεθεί το κόστος παραγωγής κάθε παραγόμενης μονάδας προϊόντος κάθε εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας, κάθε τμήματος ή υπηρεσίας και για να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.

Τρίτον, γιατί είναι σημαντικό να υποδειχθεί στη διοίκηση της επιχείρησης ο βαθμός αποδοτικότητας της λειτουργίας της καθώς και οι απώλειες που υπάρχουν σε υλικά, χρόνο ή γενικά έξοδα. Η ανάλυση των αιτιών των μη ικανοποιητικών αποτελεσμάτων θα οδηγήσει στη λήψη μέτρων για την βελτίωση τους.

Τέταρτον, για να δοθούν τα κοστολογικά στοιχεία που είναι απαραίτητα για την σύνταξη των αποτελεσματικών λογαριασμών όχι μόνο για το σύνολο της επιχείρησης αλλά και για τα επιμέρους τμήματα της.

Πέμπτον, γιατί μπορεί να υπάρξουν ακριβή κοστολογικά αποτελέσματα, τα οποία συγκρίνονται με τα προϋπολογισμένα και θα βοηθήσουν τόσο στις μελλοντικές προβλέψεις του κόστους όσο και στον προσδιορισμό της τιμής του προϊόντος.

Έκτο, επειδή χρησιμεύουν σαν αρχεία που θα περιέχουν κοστολογικές πληροφορίες, οι οποίες θα αναφέρονται σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και διαφορετικά επίπεδα δραστηριότητας, ώστε να είναι πιο εύκολος ο προγραμματισμός της δράσης της επιχείρησης και ο έλεγχος της.

Ακόμα η τήρηση των κοστολογικών λογαριασμών είναι σημαντική αφού βοηθούν την διοίκηση της επιχείρησης σε περιπτώσεις που πρέπει

να διεξάγει σημαντικές αποφάσεις. Μια σημαντική απόφαση είναι εάν ένα ή περισσότερα προϊόντα που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση μπορούν να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω στην παραγωγή άλλων προϊόντων, όμως να συντελείται σε τέτοιο κόστος που να δικαιολογείται η παραγωγή τους ή εάν θα είναι περισσότερο οικονομική η προμήθεια τους από άλλους κατασκευαστές.

Τέλος, με τους κοστολογικούς λογαριασμούς επιτυγχάνεται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια ή ερμηνεία του οικονομικού αποτελέσματος μιας περιόδου που παρουσιάζεται σαν σύνολο στην κατάσταση αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί υπάρχουν και τηρούνται μέσα στο γενικότερο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης. Όταν γίνεται αναφορά στο λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης νοούνται δύο μεγάλα θέματα. Το πρώτο είναι το λογιστικό σχέδιο της επιχείρησης και το δεύτερο είναι οι λογιστικές διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από αυτή.

Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθος της, τον τρόπο και τον βαθμό οργάνωσης της καθώς και από τον τρόπο διοίκησης της. Η λεπτομερειακή ανάλυση και περιγραφή ενός ολοκληρωμένου λογιστικού συστήματος, έστω και μιας πολύ μικρής βιομηχανικής επιχείρησης, ξεφεύγει από τους στόχους της παρούσας ενότητας και αποτελεί αντικείμενο μελέτης στο επόμενο κεφάλαιο. Όμως είναι απαραίτητο να γίνει αναφορά σε ορισμένα στοιχεία του λογιστικού σχεδίου και των λογιστικών διαδικασιών για να επεξηγηθούν καλύτερα θέματα σχετικά με τους κοστολογικούς λογαριασμούς.

Τα λογιστικά σχέδια αναπτύχθηκαν στα πλαίσια της προσπάθειας για λογιστική τυποποίηση. Ο Θ. Γρηγοράκος στο άρθρο του, η δια των γενικών και κλαδικών λογιστικών σχεδίων επιτυγχανόμενη λογιστική τυποποίηση και οι από αυτήν ωφέλειες για την ιδιωτική και δημόσια οικονομία, αναφέρει ότι ο πρόδρομός της λογιστικής τυποποίησης θεωρείται ο Γάλλος E. Leautey, ο οποίος το 1903 δημοσίευσε την μελέτη, η ενοποίηση των ισολογισμών μετοχικών εταιριών, στην οποία πρότεινε διάφορους κανόνες για την σύνταξη του ισολογισμού και ανέπτυξε ένα υπόδειγμα ισολογισμού.

Τα λογιστικά σχέδια που χρησιμοποιούνται στις διάφορες χώρες είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας που είχε αρχίσει πριν από πολλά χρόνια με αντικειμενικό σκοπό την λογιστική τυποποίηση. Το πρώτο λογιστικό σχέδιο συντάχθηκε στην Γερμανία από τον καθηγητή του πανεπιστήμιου της Κολωνίας schmalenbach το 1927. Ακολούθησε το Γαλλικό λογιστικό σχέδιο το 1941 που ολοκληρώθηκε και καθιερώθηκε το 1947 και το οποίο επηρέασε και την δημιουργία του ελληνικού λογιστικού σχεδίου το 1980.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> - ΑΠΟΔΟΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### **3.1. Γενικές αρχές κοστολόγησης**

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί τις εξής Γενικές Αρχές:

1) Το κόστος πρέπει να συσχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Ο μισθός ενός εργοδηγού π.χ. δεν μπορεί να επιβαρύνει ένα οποιοδήποτε φορέα κόστους (δηλ. μονάδα προϊόντος). Το κόστος αυτό πρέπει να καταγραφεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς του κόστους οι οποίοι περνούν από το τμήμα του εργοδηγού αυτού, και όχι τους φορείς εκείνους οι οποίοι περνούν από άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

2) Μία δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής πολλές φορές ξεχνιέται. Π.χ. ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

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

4) Το έκτακτο ή το μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχει ήδη λεχθεί η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές στο να πάρουν αποφάσεις δίνοντάς τους πληροφορίες σχετικές με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Το να συμπεριλάβει π.χ. κανείς τη ζημιά ενός μηχανήματος που προκλήθηκε από μία θεομηνία μέσα στο σύστημα κοστολόγησης θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής χωρίς να προσθέτει τίποτε στην εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης.

5) Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες έχουν σαν αποτέλεσμα να αλλοιώνουν την εικόνα

της απόδοσης της επιχείρησης. Εάν δηλαδή γίνει ένα έξοδο σχετικό με την συντήρηση των μηχανημάτων του εργοστασίου στο πρώτο τρίμηνο μίας χρήσης και δεν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής του τελευταίου τριμήνου με το κόστος αυτό (επειδή τότε διαπιστώθηκε η παράλειψη) αλλοιώνει την πληροφόρηση για το τρίμηνο αυτό. Χρειάζεται πάντως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν έχει πια να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίησή ενός κόστους πρόκειται να εμφανισθεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και όχι μόνο μπορεί αλλά πρέπει να καταλογισθεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται και το όφελος για την επιχείρηση.

Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως προκειμένου να εξακριβώνεται σε συνεχή βάση η ορθότητα του κοστολογικού συστήματος αναφορικά με την αντικειμενικότητα των πληροφοριών που παρέχει, απαιτείται ο έλεγχος του από ανεξάρτητους ελεγκτές, οι οποίοι εκφράζουν γνώμη αναφορικά με το βαθμό συνέπειας με τον οποίο ακολουθούνται οι προκαθορισμένες αρχές. Αυτό ισχύει μόνο σε περιπτώσεις που υπάρχουν περιορισμοί ή ενδιαφέρον από εξωτερικούς παράγοντες, όπως το κράτος ή οι μεγάλοι πελάτες.

Για το λόγο αυτό, τα εσωλογιστικά κοστολογικά συστήματα που τηρούνται στην ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές. Αξίζει όμως να τονίσουμε, ότι τα διάφορα συστήματα κοστολόγησης που διαθέτει μια επιχείρηση για την άντληση χρήσιμων πληροφοριών για την διοίκηση, δεν απαιτείται να ελέγχονται από εξωτερικούς ελεγκτές.

Κλείνοντας θα λέγαμε ότι μπορεί αυτές οι γενικές αρχές όψεως, να φαίνονται προφανής και ίσως ευκολονόητες αλλά έχει διαπιστωθεί ότι πολλές επιχειρήσεις βρίσκουν τέτοια λάθη ακόμη και σήμερα. Σαν αποτέλεσμα όλων αυτών όμως καταλογίζεται η λανθασμένη λειτουργία ενός συστήματος κοστολόγησης μειώνοντας έτσι την αποδοτικότητα του και κατ' επέκταση και της επιχείρησης, ειδικά στην εποχή μας, που η τεχνολογία εξελίσσεται ραγδαία και η ανταγωνιστικότητα μεταξύ των επιχειρήσεων είναι ανεξέλεγκτη, τέτοια λάθη μπορεί να κοστίσουν στην επιχείρηση, ακόμα και την θέση της στο χώρο της αγοράς.

Η κοστολόγηση συνοπτικά έχει τις εξής πέντε αρχές:

- 1) Υπάρχει συσχετισμός του κόστους με τις αιτίες δημιουργίας του.
- 2) Συμπεριλαμβάνονται στο κόστος μόνο οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες.
- 3) Ανεξάρτητα της σπουδαιότητας του κάθε κόστους λαμβάνονται όλα υπόψη.
- 4) Δεν ενσωματώνεται στην κοστολόγηση το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος.

- 5) Τα παρελθόντα κόστη δεν επιβαρύνουν ποτέ μια μελλοντική περίοδο.

### 3.2. Προϋποθέσεις ενός αποδοτικού συστήματος κοστολόγησης

Είναι λογικό το γεγονός πως υπάρχουν πολλά και διάφορα κοστολογικά συστήματα μεταξύ των επιχειρήσεων. Επομένως, κάθε επιχείρηση επιλέγει και προσαρμόζει το κοστολογικό σύστημα στις προσωπικές της ανάγκες. Αυτό όμως που έχει σημασία, είναι πόσο καλά είναι σχεδιασμένο το σύστημα αυτό.

Η επιχείρηση που θα αναπτύξει το σωστό κοστολογικό σύστημα, που να ικανοποιεί τους στόχους της, θα διαθέτει ένα χρήσιμο και απαραίτητο εργαλείο για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών της, τη μέτρηση της τμηματικής απόδοσης της, την κατανοήση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους της και τέλος, ένα εργαλείο που θα χαράξει την στρατηγική αντιμετώπισης του ανταγωνισμού.

Μια βιομηχανική εταιρεία η οποία θέλει να αριστεύσει στη διοίκηση κόστους θα πρέπει να έχει κάποια συγκεκριμένα χαρακτηριστικά. Αυτά τα χαρακτηριστικά ανίχνευσε μια μελέτη που έγινε το 1996 και βρήκε ότι οι επιχειρήσεις που προσανατολίζονται προς τη βιομηχανική αριστεία έχουν τα εξής χαρακτηριστικά:

- Συνδυάζουν αποδοτικά την επιχειρησιακή και βιομηχανική κουλτούρα.
- Αναγνωρίζουν τις ευέλικτες μεθόδους παραγωγής και τις επιδράσεις τους σε δείκτες διοίκησης κόστους.
- Δίνουν έμφαση στη συνεχή βελτίωση των λογιστικών τους μεθόδων.
- Τείνουν να εξαλείψουν τα περιττά έξοδα που απεικονίζονται στις λογιστικές τους καταστάσεις.
- Ενθαρρύνουν μια κουλτούρα προληπτικής διοίκησης κόστους.

Ο καθηγητής κ. Ιγνατιάδης υποστηρίζει πως ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις αναγκαίες ποσοτικές πληροφορίες για την εκτίμηση και ανάλυση των διάφορων επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων. Αποφάσεις που είναι απαλλαγμένες από προσωπικά και συναισθηματικά στοιχεία και που τείνουν να είναι άριστες. Χωρίς όμως, τις κατάλληλες πληροφορίες, τα κατάλληλα στοιχεία δεν είναι δυνατόν να παρθούν σωστές και ορθολογικές αποφάσεις. Τα στοιχεία υποβοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στη λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στον τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της

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

α) Η δομή του συστήματος πρέπει να είναι τέτοια που να ταιριάζει στην όλη οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές είτε στο σύστημα κοστολόγησης είτε στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες καθώς περνά ο καιρός, είναι απαραίτητο να καταβάλλεται προσπάθεια ώστε το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.

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

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

δ) Ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φθάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες αλλά η υπέρ το δέον λεπτολόγηση πρέπει να αποφεύγεται. Η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία, το κόστος της οποίας ίσως κάνει τελικά το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια τη οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κοστολόγησης πρέπει να καλύπτει ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμόδιων στελεχών της επιχείρησης τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.

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

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

Η θεωρία προτείνει τους ακόλουθους παράγοντες, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν τη σχεδίαση σύγχρονων συστημάτων διοίκησης κόστους:

1. ο βαθμός ανταγωνισμού που υπάρχει.
2. η ποικιλία των προϊόντων που κατασκευάζονται.
3. ο αριθμός των παραγομένων προϊόντων.
4. το ποσοστό των γενικών εξόδων που δεν μπορεί να καταχωρηθεί στα προϊόντα.

Η γενική τάση που επικρατεί στα συστήματα διοίκησης κόστους είναι πως ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης θα πρέπει να συνδυάζει τη διοίκηση κόστους, τη σύγχρονη τεχνολογία καθώς και το οργανωσιακό περιβάλλον.

Είναι σημαντικό για το σχεδιαστή του συστήματος να μπορέσει να απαντήσει σε ερωτήσεις όπως:

- ✓ ποιος κατέχει την πληροφορία ;
- ✓ πρέπει να μάθουν και άλλοι την πληροφορία ;
- ✓ πως θα γίνει ή πως έγινε η μεταφορά της πληροφορίας;
- ✓ πόσο έγκαιρη είναι η μεταφορά της ;

### **3.3. Χαρακτηριστικά και σπουδαιότητα ενός κοστολογικού συστήματος**

Σε κάθε σύστημα υπάρχουν τέσσερις διακεκριμένες δραστηριότητες (Πάγγειος, 1993):

- Μέτρηση του κόστους  
Συγκέντρωση δεδομένων για προσδιορισμό κόστους ή δραστηριότητας π.χ. άμεσα υλικά, ώρες άμεσης εργασίας κ.λπ.
- Εσωλογιστική κοστολόγηση (καταγραφή του κόστους)  
Τα δεδομένα που έχουν συγκεντρωθεί μετατρέπονται σε οικονομικά μεγέθη και καταγράφονται από το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης.
- Ανάλυση του κόστους  
Το κόστος που καταγράφηκε αναλύεται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για ανάλυση προβλημάτων και διαδικασιών.
- Έκθεση του κόστους  
Το κόστος παρουσιάζεται τόσο στο εσωτερικό περιβάλλον, με εσωτερικές εκθέσεις επί διαφόρων θεμάτων, όσο και στο εξωτερικό περιβάλλον, με εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η διαδικασία της κοστολόγησης μέσα σε μια επιχείρηση είναι ιδιαίτερα σημαντική, καθώς τα αποτελέσματα αυτής με τις μορφές κόστους που αυτή δημιουργεί, δηλαδή το υπολογισθέν κόστος, είναι βασικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για τη λήψη πολύ σημαντικών αποφάσεων που καλείται να λάβει η διοίκηση.

Τέτοιες αποφάσεις είναι:

- ✓ Η επιλογή τιμολογιακής πολιτικής.
- ✓ Η ανανέωση του εξοπλισμού της.
- ✓ Η συνέχιση ή διακοπή της παραγωγής κάποιου προϊόντος σε νέες αγορές ή η απόσυρση του από κάποιες τωρινές.

- ✓ Η απόφαση για την αγορά ή την ιδιοκατασκευή (makeorbuydecision) κάποιου προϊόντος ή τμήματος προϊόντος.
- ✓ Η απόφαση για την χρήση υποκατασκευαστή.

Η λήψη των αποφάσεων αυτών, επειδή ακριβώς οι αποφάσεις αυτές είναι στρατηγικής φύσεως και έχουν πολύ σημαντική επίδραση στην πορεία της επιχείρησης, πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή και με αξιοποίηση όσο το δυνατόν καλύτερης και πληρέστερης πληροφόρησης. Η αβεβαιότητα στη λήψη αποφάσεων σε ένα επιχειρηματικό περιβάλλον πάντα υπάρχει και έτσι το ρίσκο δεν μπορεί να εξαλειφθεί πλήρως. Για αυτό ακριβώς το λόγο, οι επιχειρήσεις χρειάζονται ικανά στελέχη τα οποία θα μπορούν να πάρουν τις σωστές αποφάσεις ακόμη και με ελλιπή στοιχεία. Παρ' όλα αυτά ο ρόλος της πληροφόρησης στη μείωση της αβεβαιότητας είναι πολύ σημαντικός και σε καμία περίπτωση δεν μπορούμε να πούμε ότι η λήψη αποφάσεων απλά με τη διαίσθηση και δίχως τη χρήση ποσοτικών στοιχείων κόστους είναι καλή τακτική.

### **3.4. Μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης**

Οι δύο αυτές εννοιολογικές κατηγορίες προσδιορίζουν την κοστολόγηση σαν ολοκληρωμένη διαδικασία, που ξεκινάει από την πρώτη, την αρχική καταγραφή της δαπάνης και καταλήγει στην τελική την έσχατη καταγραφή του έτοιμου προϊόντος. Για τους λόγους αυτούς, τόσο η μέθοδος, όσο και οι τεχνικές είναι ανεξάρτητα από την παραγωγική διαδικασία και τα χαρακτηριστικά της και αναφέρονται πάντοτε στα γενικά χαρακτηριστικά της κοστολόγησης σαν διαδικασίας. Ειδικότερα, η μέθοδος καθορίζει το γενικό πλαίσιο των αρχών που διέπουν τον προσδιορισμό του κόστους, πλαίσιο γενικό και ανεξάρτητο από την επιχείρηση και τα χαρακτηριστικά της. Εξάλλου, οι τεχνικές καθορίζουν μέσα στα όρια της μεθόδου το ειδικό πλαίσιο της διαδικασίας, δηλ. τους τρόπους και τα μέσα μ' αυτά που η συγκεκριμένη κάθε φορά επιχείρηση με την οργάνωση και τις τεχνικές που εφαρμόζει θα οργανώσει την κοστολογική διαδικασία.

Με μια συγκεκριμένη φιλοσοφία, η διαχείριση κόστους σχετίζεται εκφράζει μια συμπεριφορά και χρησιμοποιεί ένα σύνολο τεχνικών για την υλοποίηση του έργου της.

Η φιλοσοφία αυτή, της διαχείρισης κόστους αναφέρεται στη δημιουργία αξίας για τον πελάτη με χαμηλό κόστος. Η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών που επιθυμούν οι πελάτες με τη χρήση όσο το δυνατόν λιγότερων από τους περιορισμένους πόρους της επιχείρησης καθώς και η προσπάθεια συνεχούς βελτίωσης της αξίας και μείωσης του κόστους, αποτελούν τη φιλοσοφία της διαχείρισης του κόστους.



Ο καθηγητής Βενιέρης εξηγεί πως η συμπεριφορά της διαχείρισης του κόστους απέναντι στο κόστος είναι ότι δεν δέχεται ότι αυτό απλώς συμβαίνει. Το κόστος είναι αποτέλεσμα δραστηριοτήτων. Η πρόκληση που έχουν να αντιμετωπίσουν τα στελέχη που ασχολούνται με τη διοίκηση του κόστους είναι να προσδιορίσουν τις δραστηριότητες που προκαλεί το κόστος, να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό να μειώσουν το κόστος. Η εκτίμηση του κόστους επιτρέπει τη διαχείριση του, τη λήψη αποφάσεων καθώς και το σχεδιασμό και τον καθορισμό προτύπων. Η διοίκηση κόστους περιλαμβάνει εμπλοκή και όχι παθητική απλή καταγραφή.

Το σύνολο των επιστημονικών τεχνικών που χρησιμοποιούνται για την υλοποίηση της διοίκησης του κόστους, συνθέτουν το σύστημα διοίκησης κόστους της επιχείρησης. Η επιλογή αυτών των τεχνικών γίνεται με κριτήριο την καταλληλότητα τους για την επίτευξη των απαιτήσεων και των στόχων της διοίκησης για τη λήψη αποφάσεων, τον προγραμματισμό, τον έλεγχο και την αξιολόγηση της απόδοσης, στη βάση πάντα μιας ανάλυσης κόστους και οφέλους.

Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης είναι δυνατόν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους, έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός.

Αυτοί όλοι οι διαφορετικοί τρόποι ταξινόμησης μπορούν να χωριστούν σε δύο βασικές κατηγορίες. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης αποτελούν τη βάση της κοστολόγησης. Αναπτύχθηκαν μετά τις δυο πρώτες δεκαετίες του 20ου αιώνα και ουσιαστικά αποτελούν το βασικό σημείο αναφοράς για την κοστολόγηση. Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας, την οποία ακολουθεί μια συγκεκριμένη επιχείρηση. Η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων σε μια επιχείρηση μπορεί να γίνει κυρίως με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι κατά παραγγελία κοστολόγηση ή αλλιώς με τη μέθοδο της εξατομικευμένης παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών. Ο δεύτερος τρόπος

είναι η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα.

Τα δύο παραπάνω είδη συστημάτων κοστολόγησης μπορούν να θεωρηθούν ως τα δύο άκρα ενός συνεχούς. Μεταξύ αυτών των δύο ακραίων περιπτώσεων, ανάλογα με τα πραγματικά χαρακτηριστικά της παραγωγής σε μια επιχείρηση, το ένα σύστημα μπορεί να αναμειχθεί με το άλλο σε κάποιο βαθμό. Επομένως, ορισμένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν συστήματα κοστολόγησης που δεν ανήκουν αμιγώς ούτε στην μία ούτε στην άλλη κατηγορία.

Τα παραδοσιακά αυτά συστήματα κοστολόγησης χαρακτηρίζονται από το ότι είναι εντάσεως εργασίας καθώς και από το ότι χρησιμοποιούν εξατομικευμένα ποσοστά μερισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Τα συστήματα αυτά είναι ξεχωριστά τελείως από τις λειτουργικές διαδικασίες της επιχείρησης. Η λογιστική κόστους χρησιμοποιείται μόνο για τη στατική απεικόνιση των δεδομένων και όχι για τη δυναμική τους επεξεργασία. Αποτέλεσμα αυτού είναι το να μπορούν να σταθούν μόνα τους στην επιχείρηση.

Στα πλεονεκτήματα των συστημάτων αυτών μπορεί να προσμετρηθούν, η μεγάλη ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που περιλαμβάνουν, η ύπαρξη συνεργασίας ανάμεσα στα τμήματα καθώς και το ότι η λογιστική κόστους έχει ξεκάθαρους αντικειμενικούς σκοπούς.

Όμως, υπάρχουν και αρκετά μειονεκτήματα στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Αυτά έχουν να κάνουν με το ότι η αναφορά τους είναι αργή, η πληροφόρηση επαναλαμβάνεται και είναι ασυνεπής, καθώς υπάρχουν και αργές αντιδράσεις σε επιχειρησιακές αλλαγές. Ακόμα, φαίνεται να υπάρχει μικρή συνεργασία και εξάρτηση ανάμεσα στα λειτουργικά τμήματα της επιχείρησης. Τέλος δεν υπάρχει αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός.

Το ρίσκο που διαχειρίζεται ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης έχει να κάνει με τη διατήρηση του μεγάλου όγκου πληροφόρησης και την αργοπορία αντίδρασης σε περίπτωση που αυτή επιβάλλεται από τις επιθεωρήσεις. Επίσης, οι μειώσεις του προσωπικού είναι κάτι δύσκολο, και στο σύστημα δεν μπορούν να απεικονιστούν

αντικειμενικά αλλαγές στις διαδικασίες ή στα υπάρχοντα προϊόντα λόγω πιθανών στρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων.

Οι τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση. Η διοίκηση χρειάζεται την πληροφόρηση για πολλούς και διάφορους λόγους. Διάφορες τεχνικές έχουν αναπτυχθεί, οι κυριότητες είναι η τεχνική του πλήρες κόστους, η τεχνική του οριακού ή του μεταβλητού κόστους και η τεχνική του πρότυπου κόστους.

Η τεχνική του πλήρες κόστους βασίζεται στην θεωρία ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, σταθερά ή μεταβλητά. Ο Βενιέρης δέχεται ότι η θεωρία αυτή είναι λογική, όμως έχει το μειονέκτημα ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους. Συγκεκριμένα με το άμεσο κόστος, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας τους και με εκείνο που δεν οφείλεται σε αυτούς.

Η τεχνική του οριακού ή μεταβλητού κόστους εξουδετερώνει το μειονέκτημα της προηγούμενης τεχνικής διότι παρέχει την ευχέρεια στη διοίκηση της επιχείρησης να αντιληφθεί τις συνέπειες των αποφάσεων της. Αυτό επιτυγχάνεται επιβαρύνοντας τους φορείς του κόστους με το σύνολο του μεταβλητού μόνο κόστους. Το μεταβλητό κόστος είναι οι πρώτες ύλες, η άμεση εργασία και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν επιβαρύνουν τους φορείς του κόστους αλλά εκπίπτουν στο σύνολο τους από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης σαν κόστος περιόδου. Εκπίπτουν σαν κόστος περιόδου γιατί τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δημιουργούνται εξαιτίας του χρόνου και δεν είναι αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας. Με την προϋπόθεση βέβαια ότι θα πραγματοποιηθούν οπωσδήποτε ανεξάρτητα από το εάν θα υπάρχει παραγωγή. Παρόλα αυτά όμως, υπάρχει η θεωρητική δυσκολία ότι σε διαχρονική βάση όλα τα σταθερά έξοδα εξελίσσονται σε μεταβλητά.

Η τεχνική του πρότυπου κόστους μαζί με την τεχνική του προϋπολογιστικού ελέγχου έχουν σαν αντικειμενικό σκοπό να βοηθήσουν την διοίκηση στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Προϋπολογισμός είναι ένα οικονομικό πρόγραμμα μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό

αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου συγκρίνεται με το αναμενόμενο και διαπιστώνεται εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπιστούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωση τους.

Στο σημείο αυτό πρέπει να υπογραμμισθεί ότι οι μέθοδοι και τεχνικές κοστολόγησης είναι απλώς τα μέσα με τα οποία ένα σύστημα κοστολόγησης θα παρουσιάσει καλύτερα τις κοστολογικές πληροφορίες δεδομένου του σκοπού για τον οποίο αυτές πρόκειται να χρησιμοποιηθούν.

Επομένως ο σκοπός προηγείται των μέσων και δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες προσδιορισμού των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν σε μια επιχείρηση. Έχει αποδειχθεί η θεωρία ότι τίποτα δεν μπορεί να παραχθεί εάν δεν ληφθεί υπόψη η φύση της παραγωγικής διαδικασίας και ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφόρηση.

Πάντως κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και μια τεχνική κοστολόγησης.

Οι μέθοδοι και οι τεχνικές κοστολόγησης είναι αλληλένδετα στοιχεία. Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με μια μέθοδο κοστολόγησης. Αυτό σημαίνει ότι η τεχνική του πλήρες κόστους μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε υπάρχει εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία είτε η παραγωγική διαδικασία είναι συνεχής. Το ίδιο ακριβώς ισχύει για την τεχνική του οριακού και πρότυπου κόστους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> - ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### **4.1. Γενικά για τις μεθόδους**

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

Ωστόσο, μερικές επιχειρήσεις δε χρησιμοποίησαν προς όφελος τους τις αλλαγές αυτές. Οι μάνατζερς αυτών βασίστηκαν σε πληροφορίες από κάποιο κοστολογικό σύστημα που είχε σχεδιαστεί για μια απλούστερη τεχνολογικά εποχή, στην οποία ο ανταγωνισμός περιοριζόταν σε τοπικό επίπεδο. Έτσι οι μάνατζερς είχαν περιορισμένη πληροφόρηση για να οδηγήσουν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες σε βελτίωση, όπως επίσης δεν είχαν τη δυνατότητα να συγκεντρώσουν ακριβείς και πολύτιμες πληροφορίες για να διαμορφώσουν σωστές στρατηγικές όσον αφορά τις διαδικασίες, τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους καταναλωτές. Με το πέρασ των χρόνων, οι επιχειρήσεις αυτές δεν άντεξαν τον ανταγωνισμό.

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

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

Η μέθοδος κοστολόγησης καθορίζει τις βασικές αρχές που προσδιορίζουν τι δεχόμαστε σαν αναλώσεις και τι σαν έργο. Πρόκειται για τις αρχές που θα καθορίσουν τα είδη και τα ποσά από δαπάνες που θα συμπεριληφθούν στο κόστος των θέσεων κόστους και θα καθορίσουν συνεπώς το περιεχόμενο σε είδη και το μέγεθος κατά ποσό του κόστους της μονάδας του έργου σαν ενδιάμεσου και της μονάδας του προϊόντος σαν τελικού φορέα του κόστους. Και επειδή οι όροι αυτοί, δηλ. το είδος και το μέγεθος των δαπανών, προσδιορίζουν το είδος του κόστους είναι

έννοιες αντίστοιχες. Οπότε, η μέθοδος προσδιορίζει το είδος του κόστους και εξαρτάται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας που ακολουθεί η επιχείρηση.

Δύο είναι οι βασικοί τρόποι παραγωγής: η εξατομικευμένη παραγωγή και η συνεχής παραγωγή.

#### **4.2. Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής**

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

Η εξατομικευμένη παραγωγική διαδικασία χαρακτηρίζεται από την εκτέλεση μιας συγκεκριμένης παραγγελίας, για τον λόγο αυτό άλλωστε ονομάζεται και κατά παραγγελία. Τέτοια κοστολόγηση χρησιμοποιούν κυρίως οι βιομηχανίες που παράγουν μηχανολογικό εξοπλισμό, έπιπλα, πλοία και άλλα παρόμοια, καθώς και οι επισκευαστικές ή κατασκευαστικές εταιρίες.

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

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

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν την κοστολόγηση κατά παραγγελία, πρέπει να συγκεντρώνουν τα στοιχεία του κόστους που αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη» για την κάθε παραγγελία ξεχωριστά. Σε εκείνες τις περιπτώσεις

που η ολοκλήρωση των προϊόντων γίνεται σε παραπάνω από ένα τμήματα, ο λογαριασμός αυτός παρακολουθείται για κάθε ένα τμήμα χωριστά. Τότε, το κόστος κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο, το νέο κόστος στο επόμενο κ.α. έως την ολοκλήρωση του προϊόντος. Έτσι το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη». (Γεώργιος Βενιέρης, Σάνδρα Κοέν, Μαρία Κωλέτση, 2005)

Ο καθηγητής Ιγνατιάδης περιγράφει περιληπτικά τα βήματα που ακολουθούνται για να κατανεμηθεί το κόστος σε μια λειτουργία.

- Αναγνώριση της παραγγελίας, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους
- Αναγνώριση του άμεσου κόστους παραγγελίας
- Επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους, ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία
- Αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού
- Υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάση μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία
- Υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία
- Υπολογισμός του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία.

Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση οφείλει να παρακολουθεί εξατομικευμένα την εκτέλεση της, δίνοντας σε αυτήν έναν αύξοντα αριθμό. Ο κωδικός αριθμός την διαφοροποιεί από άλλες παραγγελίες που μπορεί να εκτελούνται συγχρόνως. Οι αναλώσεις των πρώτων υλών και η άμεση εργασία που απαιτούνται για να ολοκληρωθεί η εκτέλεση της παραγγελίας παρακολουθούνται με τον αριθμό αυτό. Έτσι παρακολουθείται η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής, καθώς η παραγγελία περνά από τα διάφορα στάδια επεξεργασίας της, τα οποία μπορεί να γίνονται σε ένα ή περισσότερα τμήματα της επιχείρησης. Συνήθως, η εκτέλεση της παραγγελίας λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα.

Στις περιπτώσεις που η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και το νέο κόστος στο επόμενο, μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του

προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε εξέλιξη.

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους:

- Πρώτες ύλες
- Άμεση εργασία
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα

Για τον υπολογισμό του κόστους μιας μονάδας προϊόντος εντός μιας παραγγελίας, διαιρείται το συνολικό κόστος παραγωγής της παραγγελίας με τον αριθμό των παραχθεισών μονάδων.

Οι βασικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής της προσέγγισης είναι ότι αφενός γνωρίζει η επιχείρηση όλα τα Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (Γ.Β.Ε.) που σχετίζονται με τις παραγγελίες τη στιγμή της εκτέλεσής τους και αφετέρου ότι γνωρίζει ακριβώς το ποσοστό των ΓΒΕ που απορροφά κάθε παραγγελία. Οι υποθέσεις αυτές δεν παρουσιάζονται συχνά στη πράξη και για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ουσιαστικά τον δεύτερο τρόπο.

Ο δεύτερος τρόπος είναι να υπολογιστεί ένας συντελεστής καταλογισμού και στη συνέχεια να γίνει η επιβάρυνση του λογαριασμού παραγωγή σε εξέλιξη της κάθε παραγγελίας με τα αναλογούντα ΓΒΕ βάσει του συντελεστή καταλογισμού. Σε αυτή την περίπτωση θα κινηθεί ο λογαριασμός Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα καταλογισμένα.

### **4.3. Κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής**

Η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, ή διαφορετικά κατά φάση παραγωγής ή και μαζικής παραγωγής, εφαρμόζεται σε εκείνες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουμε μαζική παραγωγή ομοιόμορφων προϊόντων, με τα ίδια ακριβώς χαρακτηριστικά. Η παραγωγή συνεχίζεται για μεγάλο χρονικό διάστημα σε μια διαρκή ροή προϊόντων ή υλών, η οποία περνάει από διάφορα προκαθορισμένα στάδια παραγωγικής διαδικασίας κάθε συγκεκριμένης επιχείρησης.

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

Παραδείγματα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν αυτή τη μέθοδο κοστολόγησης είναι οι χημικές και φαρμακευτικές βιομηχανίες, τα διωλιστήρια πετρελαίου, οι βιομηχανίες τσιμέντου, αλεύρου, τούβλων, πετρελαιοειδών και γενικά οι περισσότερες βιομηχανίες.



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

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

Συχνά όμως στη λειτουργία της κοστολόγησης κατά φάση συναντιούνται και άλλα προβλήματα. Ένα από αυτά είναι η κοστολόγηση δυο ή και περισσότερων προϊόντων που παράγονται ταυτόχρονα με την κατανομή των εξόδων σε κάθε ένα από αυτά βάσει ειδικού δείκτη. Ένα άλλο είναι η απόφαση περί του μίγματος του προϊόντος. Αυτά τα προβλήματα προκύπτουν γιατί διάφορα προϊόντα μπορούν να παράγονται σε συνδυασμό.

Η κατάσταση του κόστους παραγωγής, στην μέθοδο κοστολόγησης κατά φάση, διαιρείται σε τρία τμήματα. Στο πρώτο τμήμα παρουσιάζεται η φυσική ροή των μονάδων μέσω του κέντρου κόστους στη συγκεκριμένη περίοδο. Στο δεύτερο τμήμα υπολογίζεται το συνολικό κόστος της περιόδου καθώς και το ανά μονάδα κόστος του τμήματος. Επίσης σε αυτό, γίνεται αναφορά στην κατανομή του ολικού κόστους. Τέλος, στο τρίτο τμήμα παρουσιάζεται ο υπολογισμός των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής. Παρακάτω αναλύονται τα τρία αυτά τμήματα:

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

Τα είδη των εισροών είναι:

α) παραγωγή σε εξέλιξη αρχής, δηλαδή οι εισροές που βρέθηκαν στο τμήμα μερικώς συμπληρωμένες

β) μονάδες που ξεκίνησαν τη παραγωγής τους κατά τη διάρκεια της κοστολογικής περιόδου.

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

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

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

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

α) τις συμπληρωθείσες και μεταφερθείσες μονάδες

β) την παραγωγή σε εξέλιξη τέλους (ημικατεργασμένες μονάδες)

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

α) το κόστος των μεταφερθέντων μονάδων

β) το κόστος των τρεχουσών δαπανών λειτουργίας του συγκεκριμένου κέντρου κόστους.

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

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

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

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

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

#### **4.4. Σύγκριση μεθόδων κοστολόγησης**

##### **4.4.1. Διαφορές μεταξύ των μεθόδων**

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

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

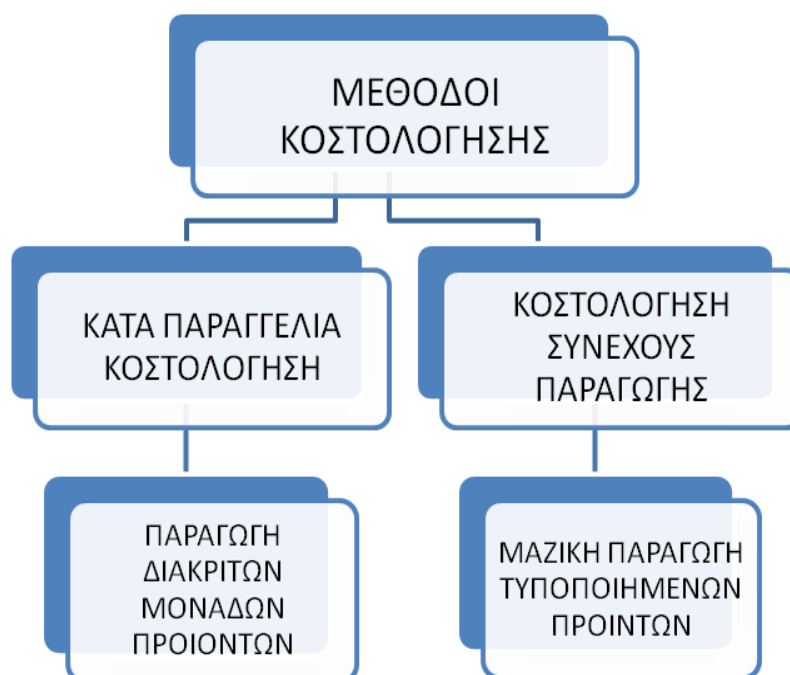
Επιπροσθέτως, στην κοστολόγηση κατά προϊόν παράγονται πλήθος προϊόντων πολλών διαφορετικών εντολών, ενώ διαφορετικά στη κοστολόγηση κατά φάση τα κέντρα κόστους (ή τμήματα) της παραγωγικής διαδικασίας διαφέρουν από τα παραγωγικά τμήματα της κοστολόγησης κατά προϊόν. Στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος

προϊόντος κατασκευάζεται και η ίδια εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που περνά μέσω του κέντρου κόστους.

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

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

Η σχέση μεταξύ μεθόδου παραγωγής και μεθόδου κοστολόγησης παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα:



#### 4.4.2. Ομοιότητες μεταξύ των μεθόδων

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

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

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

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

Βασικές διαφορές των δύο συστημάτων συνοψίζονται στους παρακάτω πίνακες:

<b>ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ</b>	<b>ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>
Πολλά διαφορετικά έργα με διαφορετικές απαιτήσεις σε πόρους το καθένα.	Παράγεται ένα προϊόν είτε συνεχώς είτε για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Όλες οι μονάδες του προϊόντος είναι ίδιες.
Το κόστος υπολογίζεται για κάθε έργο ξεχωριστά.	Το κόστος υπολογίζεται από το κάθε τμήμα της παραγωγής.
Το φύλλο κόστους είναι το βασικό έγγραφο στο οποίο συγκεντρώνεται το κόστος.	Οι αναφορές κόστους του κάθε τμήματος είναι τα βασικά έγγραφα, δείχνοντας το κόστος του τμήματος και πως κατανέμεται στα προϊόντα.
Το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται στο Φύλλο κόστους.	Το ανά μονάδα κόστος υπολογίζεται για κάθε τμήμα από τις αναφορές κόστους των τμημάτων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ	ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ	ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ
Χρονική διάρκεια κοστολόγησης	Ετοιμάζεται όταν η εντολή παραγωγής τελειώσει	Ετοιμάζεται περιοδικά
Κόστη παραγωγής που αναφέρονται	Όλα τα κόστη που απαιτούνται για την παραγωγή του προϊόντος	Μόνο τα κόστη παραγωγής του συγκεκριμένου κέντρου κόστους
Μέτρηση των εκροών	Αριθμός μονάδων που παράχθηκε με την συγκεκριμένη εντολή παραγωγής	Αριθμός μονάδων που ξεκίνησαν και τελείωσαν την παραγωγή τους μέσα στη περίοδο πλέον των ισοδύναμων μονάδων

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### **5.1. Εισαγωγή – Ιστορική αναδρομή**

Η κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα (ABC) αναπτύχθηκε γύρω στα τέλη του 1980. Η κοστολογική πληροφόρηση που παρείχαν τα μέχρι τότε συστήματα έφθανε με καθυστέρηση στα στελέχη των επιχειρήσεων που ήταν υποχρεωμένα να πάρουν σημαντικές αποφάσεις. Εκτός αυτού, η εικόνα του κόστους των εταιριών ήταν πολύ γενική και μερικές φορές απείχε μακράν απ' την πραγματικότητα.

Ο στόχος κάθε επιχείρησης ήταν ο πιο ακριβής προσδιορισμός του κόστους και η βελτίωση της ανταγωνιστικότητας. Η φιλοσοφία της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα είναι ότι οι δραστηριότητες που εκτελούνται εντός της επιχείρησης είναι αυτές που αναλώνουν πόρους και ευθύνονται για τη δημιουργία κόστους.

Συνήθως μεγάλη ποσότητα επιχειρησιακών πόρων αναλώνεται για πληροφόρηση της διοίκησης, αλλά πολύ μικρό μέρος των συγκεκριμένων πόρων καλύπτει τις πραγματικές ανάγκες. Πολλά διοικητικά στελέχη δυσκολεύονται να απαντήσουν στα ακόλουθα ερωτήματα που αφορούν την επιχείρησή τους :

- ✓ Ποίοι πελάτες και ποια τμήματα της αγοράς αποφέρουν κέρδος;
- ✓ Ποιά προϊόντα ή ποιες ομάδες προϊόντων είναι πιο κερδοφόρες;
- ✓ Ποια κανάλια διανομής και πωλήσεων αποφέρουν περισσότερο κέρδος;
- ✓ Τι ποσοστό της καθημερινής εργασίας δεν αποφέρει κανένα κέρδος;
- ✓ Ποιές εργασίες προσθέτουν αξία στους πελάτες και στην επιχείρηση και ποιες μπορούν να παραληφθούν χωρίς αρνητικό αντίκτυπο στη λειτουργία της επιχείρησης;

Στα παραπάνω ερωτήματα απαντά με τρόπο κατανοητό στα σύγχρονα διοικητικά στελέχη η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα. Η μεθοδολογία της Κοστολόγησης ανά Δραστηριότητας μέτρησης κόστους και απόδοση της επιχείρησης, είναι βασισμένη στις δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιεί η εταιρία για να παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα διαφέρει από τις παραδοσιακές τεχνικές που χρησιμοποιεί η λογιστική γιατί υπολογίζει όλα τα πάγια (fixed) και άμεσα (direct) έξοδα σαν μεταβλητά (variable), με άλλα λόγια επιμερίζει τα διάφορα έξοδα ανάλογα με τον όγκο και την αξία της παραγγελίας του πελάτη, τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής κ.λπ. Το αποτέλεσμα είναι η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα παρουσιάζει στα διοικητικά στελέχη μια ποσοτική περιγραφή της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση και να τους εξοπλίζει με

ένα πολύτιμο εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών επιχειρησιακών αποφάσεων.

Γίνεται φανερό ότι η Κοστολόγηση ανά Δραστηριότητα αποτελεί την βάση για την άμεση και σωστή λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων και αποτελεί σημαντικό παράγοντα για την επιτυχημένη πορεία μιας επιχείρησης. Επιτρέπει την ακριβέστερη κοστολόγηση των προϊόντων και βοηθάει σημαντικά στην ανάπτυξη εναλλακτικών σεναρίων “what-if” για αποτελεσματικότερες στρατηγικές επιχειρηματικές αποφάσεις. Είναι επίσης σημαντικό ότι τα συστήματα αυτά παράγουν τις πληροφορίες εκείνες οι οποίες βοηθούν σημαντικά στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών διαδικασιών, καθώς στην πραγματικότητα μια εταιρία μπορεί πιο εύκολα να ελέγξει τις διαδικασίες παρά τα ίδια τα έξοδα της αυτά καθαυτά.

## **5.2. Κοστολόγηση με βάση τις Δραστηριότητες**

Η μεθοδολογία κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες ή αλλιώς Activity Based Costing (ABC) δεν είναι καινούρια. Χρησιμοποιείται, κυρίως στις ΗΠΑ, από τη δεκαετία του 1980. Ωστόσο μόλις τα τελευταία χρόνια η μεθοδολογία έγινε ευρέως αποδεκτή καθώς, όπως και οι περισσότερες εμπορικές εξελίξεις, προέκυψε από την ανάγκη εύρεσης ενός καλύτερου τρόπου επιμερισμού των γενικών εξόδων από τις κλασσικές μεθόδους κοστολόγησης.

Από την αρχή της Βιομηχανικής Επανάστασης μέχρι περίπου και πριν τριάντα χρόνια, η άμεση εργασία και το κόστος των πρώτων υλών αποτελούσαν το μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κόστους λειτουργίας μιας επιχείρησης και σε γενικές γραμμές κάθε επιχείρηση παρήγαγε περιορισμένο αριθμό προϊόντων. Τα τελευταία 30 χρόνια, παρατηρήθηκε μια μείωση στα άμεσα κόστη και μια αύξηση στα έμμεσα, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τις επενδύσεις σε τεχνολογία, καθώς και κόστη για πωλήσεις και μάρκετινγκ. Παράλληλα, η παραγωγική διαδικασία έγινε αρκετά πολύπλοκη και η ίδια γραμμή παραγωγής μπορεί να παράγει πολλά προϊόντα.

Παρατηρήθηκε έτσι μια δραματική αύξηση στη σημασία του κόστους που σχετίζεται με παρεχόμενες στον πελάτη υπηρεσίες καθώς πλέον οι επιχειρήσεις επιζητούν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσα από τη διαφοροποίηση στις παρεχόμενες υπηρεσίες στον πελάτη. Η παραδοσιακή κοστολόγηση λειτουργεί ικανοποιητικά μόνο όταν πρόκειται για επιμερισμό εύκολα εντοπιζόμενου άμεσου κόστους, δηλαδή κόστους που σχετίζεται άμεσα με το παραγόμενο προϊόν. (Στη μεθοδολογία ABC ο οδηγός κόστους δραστηριοτήτων ισούται με τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν / πουλήθηκαν και είναι δυσδιάστατος καθώς υφίσταται σχέση μεταξύ πελατών και προϊόντων).



Τα γενικά έξοδα, όμως, δε μεταβάλλονται ανάλογα με τις παραχθείσες μονάδες. Προκαλούνται από μια σειρά γεγονότων (οδηγοί κόστους δραστηριοτήτων) στο σύνολο της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, στη σημερινή εποχή όπου τα γενικά έξοδα αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα του κόστους η μεθοδολογία ABC αναδεικνύεται ως το ισχυρότερο εργαλείο για τον ορθότερο επιμερισμό των γενικών εξόδων.

Δε θα ήταν όμως σωστό να θεωρηθεί ότι η συγκεκριμένη μεθοδολογία είναι εφαρμόσιμη μόνο στα γενικά έξοδα που εμφανίζονται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης». Καθώς η παραγωγή γίνεται όλο και πιο πολύπλοκη, αυξανόμενες ποσότητες επιχειρησιακών πόρων αναλώνονται σε δραστηριότητες όπως εγκατάσταση μηχανημάτων και έλεγχοι ποιότητας. Αυτές οι δραστηριότητες είναι πολύ πιθανό να πρέπει να επιμεριστούν με βάση διαφορετικούς οδηγούς κόστους και όχι τις παραγόμενες μονάδες (για παράδειγμα θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν αντίστοιχα ο αριθμός των αλλαγών στη γραμμή παραγωγής και ο αριθμός των γραμμών παραγωγής).

Η μεθοδολογία κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες μέτρησης κόστους και απόδοσης της επιχείρησης είναι βασισμένη στις δραστηριότητες τις οποίες χρησιμοποιεί η εταιρία για να παράγει τα προϊόντα και τις υπηρεσίες της. Η μέθοδος αυτή διαφέρει από τις παραδοσιακές τεχνικές που χρησιμοποιεί η λογιστική γιατί υπολογίζει όλα τα πάγια και άμεσα έξοδα σαν μεταβλητά, με άλλα λόγια επιμερίζει τα διάφορα έξοδα ανάλογα με τον όγκο και την αξία της παραγγελίας του πελάτη, τον απαιτούμενο χρόνο παραγωγής, κλπ. Το αποτέλεσμα είναι η μεθοδολογία ABC να παρουσιάζει στα διοικητικά στελέχη μια ποσοτική περιγραφή της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση και να τους εξοπλίζει με ένα πολύτιμο εργαλείο για τη λήψη στρατηγικών επιχειρηματικών αποφάσεων. Το ABC με αυτή τη θεώρηση επιτυγχάνει την αμεσότερη απεικόνιση των οικονομικών χαρακτηριστικών της μονάδας και βοηθάει και υποστηρίζει αποτελεσματικά τα στελέχη στη λήψη των αποφάσεων, όπως, στη τιμολόγηση των προϊόντων ή υπηρεσιών, στη διαχείριση των πελατειακών σχέσεων, στο μείγμα των προϊόντων που πρέπει να παράγονται ώστε να είναι κερδοφόρα η επιχείρηση, στο σχεδιασμό των προϊόντων και υπηρεσιών κ.α..

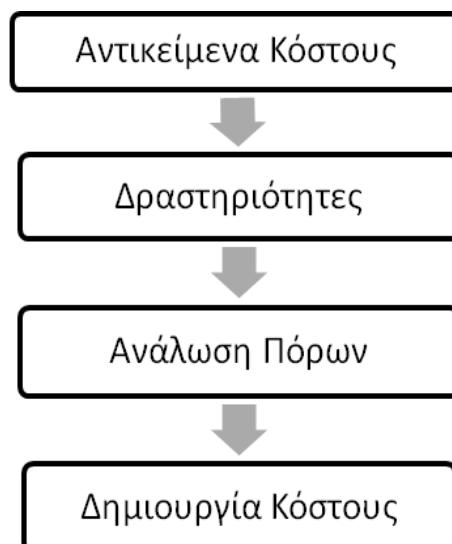
Η πρόκληση που έχουν ν' αντιμετωπίσουν τα στελέχη της επιχείρησης είναι να προσδιορίσουν εκείνες τις δραστηριότητες που προκαλούν το κόστος, να υπολογίσουν τη σχέση που υπάρχει μεταξύ του κόστους και των αιτιών που το προκαλούν και τέλος να διοικήσουν αποτελεσματικά και αποδοτικά τις εν λόγω δραστηριότητες με σκοπό τη μείωση του κόστους. Η διοίκηση του κόστους περιλαμβάνει την ενεργητική εμπλοκή της επιχείρησης και όχι απλά την παθητική καταγραφή.

Η επιτυχής εφαρμογή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα εξαρτάται από διάφορους σημαντικούς παράγοντες, όπως η υποστήριξη της διοίκησης καθώς και ο σωστός σχεδιασμός του από διατμηματικές ομάδες (μάρκετινγκ, παραγωγή, σχεδιασμό, διοίκηση, λογιστήριο κ.λπ.)

Η επιτυχία ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα βασίζεται στον σωστό σχεδιασμό του καθώς είναι πολύ δύσκολο να γίνει μια οργανωτική αλλαγή επιτυχώς χωρίς να έχουν ληφθεί υπ' όψιν όλοι οι εμπλεκόμενοι φορείς συμπεριλαμβανομένων και των εργαζομένων.

Τα περισσότερα συστήματα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα σχεδιάζονται για να υποστηρίξουν και όχι να αντικαταστήσουν τα υπάρχοντα κοστολογικά συστήματα, τα οποία συνεχίζουν να χρησιμοποιούνται καθαρά για εσωτερική πληροφόρηση.

Η γενική δομή ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα φαίνεται στο παρακάτω διάγραμμα.



Το μοντέλο κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα (Garrisonetal, 2006)

Για τον σχεδιασμό και την ανάπτυξη ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα ακολουθούνται κάποια συγκεκριμένα βήματα. Παρ' όλα αυτά στην βιβλιογραφία υπάρχουν κάποιες τροποποιήσεις ανάλογα με το συγγραφέα. Ενδεικτικά αναφέρονται τα βήματα σχεδιασμού και υλοποίησης ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα από τρεις συγγραφείς.

Καζαντζής, 2004:

1. Αναγνώριση και επιλογή των δραστηριοτήτων
2. Καταλογισμός του έμμεσου κόστους στις δραστηριότητες
3. Καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους

4. Υπολογισμός των περιθωρίων κέρδους για τα προϊόντα και τους πελάτες με βάση το σύστημα κοστολόγησης ανά δραστηριότητα

Hornsgren et al, 2002:

1. Αναγνώριση των αντικειμένων κόστους
2. Αναγνώριση του άμεσου κόστους των προϊόντων
3. Επιλογή των βάσεων καταλογισμού για το έμμεσο κόστος
4. Συσχέτιση του έμμεσου κόστους με τις κατάλληλες βάσεις καταλογισμού
5. Υπολογισμός του ποσοστού της βάσης καταλογισμού που θα χρησιμοποιηθεί για τον καταλογισμό του έμμεσου κόστους
6. Υπολογισμός του έμμεσου κόστους που καταλογίζεται στα προϊόντα
7. Υπολογισμός του συνολικού κόστους ( άμεσο και έμμεσο)

Garrison et al, 2006:

3. Αναγνώριση των δραστηριοτήτων και των δεξαμενών δραστηριοτήτων
4. Άμεσος καταλογισμός του έμμεσου κόστους στις δραστηριότητες και τα αντικείμενα κόστους (όπου είναι δυνατό)
5. Καταλογισμός κόστους στις δεξαμενές δραστηριοτήτων
6. Υπολογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων
7. Καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους
8. Ετοιμασία εκθέσεων

Όπως είναι εμφανές υπάρχουν κάποια συγκεκριμένα βήματα τα οποία ακολουθούνται και συνοψίζονται στα εξής:

1. Αναγνώριση και επιλογή δραστηριοτήτων και δεξαμενών δραστηριοτήτων
2. Καταλογισμός κόστους στις δεξαμενές δραστηριοτήτων (καταλογισμός πρώτου σταδίου)
3. Υπολογισμός κόστους δραστηριοτήτων
4. Καταλογισμός του κόστους των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους (καταλογισμός δεύτερου σταδίου)

### **5.2.1. Ορισμός**

Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα είναι μια μέθοδος κοστολόγησης στην οποία οι δραστηριότητες μιας εταιρείας είναι οι κύριοι φορείς κόστους. Η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα μετρά το κόστος και τη λειτουργία των δραστηριοτήτων και επιμερίζει το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων σε διαφορετικούς φορείς κόστους όπως π.χ. προϊόντα ή πελάτες, βασισμένη στις δραστηριότητες τους.

Η χρησιμότητα του ABC έχει ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει υψηλά γενικά έξοδα τα οποία είναι ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής και παράγει πολλαπλές και διαφορετικές γραμμές προϊόντων. Η εφαρμογή του ABC οδηγεί στην ελαχιστοποίηση των διαστρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων που συνεπάγεται η ύπαρξη σταυροειδών επιδοτήσεων μεταξύ διαφόρων γραμμών προϊόντων.

Είναι επίσης σημαντικό το ότι τα συστήματα ABC παράγουν τις πληροφορίες εκείνες οι οποίες βοηθούν σημαντικά στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών διαδικασιών μια και στην πραγματικότητα μια εταιρία μπορεί πιο εύκολα να ελέγξει τις διαδικασίες παρά τα ίδια τα έξοδά της αυτά καθαυτά.

### **5.2.2. Μειονεκτήματα κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες**

Είναι σημαντικό πριν ληφθεί η απόφαση για την εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης ABC, να εξετασθεί εάν το κόστος της επένδυσης αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του. Και αυτό γιατί η εφαρμογή του είναι πολύπλοκη και πολυδάπανη και συχνά προκαλεί αντιδράσεις των εργαζομένων, που μπορούν να οδηγήσουν σε αποτυχία της εφαρμογής του συστήματος ABC, και αυτό κυρίως λόγω της ανασφάλειας τους απέναντι σε κάτι νέο και όχι γνώριμο.

- Η πολυπλοκότητα του βρίσκεται στο γεγονός ότι ένα σύστημα κοστολόγησης κατά δραστηριότητα είναι συχνά δύσκολο να εφαρμοσθεί διότι απαιτεί ένα μεγάλο αριθμό οδηγών κόστους και δεξαμενών κόστους η παρακολούθηση των οποίων είναι δύσκολη και δαπανηρή.
- Το υψηλό μέγεθος της δαπάνης για την εφαρμογή του συστήματος ABC είναι επίσης ένα μειονέκτημα που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη. Η εφαρμογή του ABC απαιτεί μια υψηλή επένδυση κεφαλαίου στην βελτίωση των τεχνολογικών υποδομών της επιχείρησης, αφού οι απαιτήσεις του συστήματος είναι υψηλές. Όπως και η πολυπλοκότητα του απαιτεί συνεχή εκπαίδευση του προσωπικού. Η ποία έχει υψηλό κόστος για την επιχείρηση.
- Πολλές φορές, η εφαρμογή του ABC συνοδεύεται από αναδιοργάνωση των επιχειρηματικών διαδικασιών, που έχει ως στόχο την εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσφέρουν αξία στο προϊόν. Η εξάλειψη των δραστηριοτήτων είναι πολλές φορές ταυτόσημη και με την απώλεια θέσεων εργασίας, με αποτέλεσμα να δημιουργείται ένα κλίμα δυσαρέσκειας στην εταιρεία και καχυποψίας απέναντι στο νέο σύστημα. Αυτό μπορεί να είναι καταστροφικό για την επιτυχία του συστήματος
- Ένα ακόμα μειονέκτημα που αυξάνει το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης είναι ότι, υποχρεούται να έχει δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα. Επειδή το ABC δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των δημοσιευμένων

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λόγω κάποιων ιδιοτεροτήτων του ως προς την εφαρμογή του όπως :

- α) Η διαφορετική προσέγγιση στο τι συνιστά κόστος προϊόντος και τι κόστος περιόδου.
- β) Η υποκειμενικότητα στην επιλογή των οδηγών κόστους.
- γ) Ο χειρισμός του κόστους ευκαιρίας.

Άλλα μειονεκτήματα του συστήματος κοστολόγησης ABC είναι τα παρακάτω:

- Η εκλογή των οδηγών κόστους. Είναι απλοϊκή η υπόθεση ότι ένας οδηγός κόστους αντανakλά τα πραγματικά κόστη των περίπλοκων δραστηριοτήτων.
- Η υπόθεση της άμεσης συσχέτισης των οδηγών κόστους με τα ποσά των Γ.Β.Ε.
- Το πρόβλημα των κοινών δαπανών. Είναι συχνά δύσκολο να κατανεύουμε τα κόστη σε μια και μόνη δραστηριότητα, διότι μπορεί να αφορούν περισσότερες.

Τα προβλήματα αυτά δεν είναι ασφαλώς αξεπέραστα. Με τη σωστή μελέτη και το σωστό χειρισμό τους από τη διοίκηση είναι δυνατόν να ξεπεραστούν και η επιχείρηση να απολαύσει τα οφέλη του ABC.

### **5.2.3. Πλεονεκτήματα κοστολόγησης με βάση τις Δραστηριότητες**

Αν και είναι ξεκάθαρο ότι ο πρωταρχικός ρόλος των συστημάτων ABC είναι να παρέχουν πληροφορίες που σχετίζονται με το κόστος της γραμμής παραγωγής, στην πραγματικότητα προσφέρουν πολύ περισσότερα σε μια επιχείρηση. Η μεθοδολογία ABC παρέχει πολύτιμη βοήθεια αφού επιτρέπει στην διοίκηση να διεκπεραιώσει διάφορες σημαντικές λειτουργίες όπως:

- Να εντοπίσει τις διάφορες υψηλές λειτουργικές δαπάνες ανά μονάδα προϊόντος και να βρει τρόπους να μειωθούν
- Να μετρήσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την κερδοφορία της εταιρίας σε σχέση με τις κλασσικές μεθόδους της λογιστικής
- Να προσδιορίσει εάν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία συνεχίζει να έχει λόγους ύπαρξης ή πρέπει να αντικατασταθεί με καινούργια προϊόντα και υπηρεσίες
- Να αποφασίσει αν είναι συμφέρουσα η εσωτερική ανάπτυξη προϊόντων και υπηρεσιών (in-house) ή είναι προτιμότερο να ανατεθούν σε εξωτερικούς συνεργάτες (outsourcing).

Με άλλα λόγια, η μεθοδολογία ABC υποστηρίζει τρεις σημαντικές πτυχές που σχετίζονται με την λήψη στρατηγικών αποφάσεων μέσα στην εταιρία:

- 1) Την κοστολόγηση των προϊόντων και υπηρεσιών
- 2) Την διαφοροποίηση της γκάμας προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρίας είτε με την παρουσίαση και προώθηση νέων προϊόντων, είτε με την διακοπή παραγωγής μέρους αυτών
- 3) Τον σχεδιασμό και ανάπτυξη νέων προϊόντων και υπηρεσιών.

Σημαντικά πλεονεκτήματα επίσης είναι και τα παρακάτω:

- Βελτίωση επιχειρησιακών διεργασιών. Αφού οι υπεύθυνοι λάβουν όλη την πληροφόρηση μπορούν να βελτιώσουν τις επιχειρησιακές διεργασίες, με την εξάλειψη περιττών και σπάταλων δραστηριοτήτων, οι οποίες αυξάνουν το κόστος χωρίς κανένα αντίστοιχο όφελος.
- Ανίχνευση της κερδοφορία των πελατών. Αντίστοιχα ως προς την κερδοφορία των πελατών θα μπορούσαμε να πούμε ότι εφαρμόζοντας μια επιχείρηση το ABC, ίσως διαπιστώσει ότι πελάτες στους οποίους αναλώνει περισσότερες δραστηριότητες, δεν είναι τόσο κερδοφόροι όσο υποστήριζαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.
- Μετατροπή του έμμεσου κόστους σε άμεσο. Σε όλη τη διάρκεια της ανάλυσης, βασικός στόχος του ABC είναι ο προσδιορισμός όσο το δυνατόν περισσότερων συνδέσεων μεταξύ των πόρων και των δραστηριοτήτων. Στη συνέχεια και αφού ιχνηλατήσει τη χρήση όλων των πόρων από τις δραστηριότητες, συνδέει τα κόστη των δραστηριοτήτων με τα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας οδηγούς κόστους πιο κατάλληλους και πιο αντιπροσωπευτικούς. Με αυτόν τον τρόπο ελαχιστοποιούνται τα λάθη και αποφεύγεται η αυθαίρετη κατανομή του κόστους που μπορεί να επηρεάσει αρνητικά σε μια σειρά αποφάσεων.

Η μεθοδολογία ABC δεν υποκαθιστά το λογιστικό σύστημα που ήδη χρησιμοποιείται και έχει παγιωθεί σε μια επιχείρηση. Αντίθετα, λειτουργεί περισσότερο ως μια ασφαλιστική δικλείδα ελέγχου ότι το οικονομικό αποτέλεσμα που έχει προσδιοριστεί με τις παραδοσιακές λογιστικές μεθόδους είναι σωστό. Είναι απαραίτητο να λεχθεί ότι η παραδοσιακή χρηματοοικονομική λογιστική δεν εξετάζει σε μεγάλο βάθος τις αιτίες του κόστους αλλά ενδιαφέρεται περισσότερο για το συγκεντρωτικό οικονομικό αποτέλεσμα. Στο πλαίσιο αυτό η μεθοδολογία ABC λειτουργεί συμπληρωματικά εξασφαλίζοντας στα διοικητικά στελέχη το απαραίτητο βάθος ανάλυσης των λογιστικών γεγονότων που θα τους οδηγήσουν σε ορθολογική λήψη αποφάσεων.

### **5.3. Πλήρης κοστολόγηση**

Η τεχνική του πλήρους κόστους είναι βασισμένη στην ιδέα ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα (σταθερά ή μεταβλητά) τα γενικά βιομηχανικά

έξοδα. Οπότε με βάση την ιδέα αυτή γίνεται εμφανές ότι η κυριότερη διαφορά της άμεσης και πλήρους κοστολόγησης είναι τα Γ.Β.Ε. που στην πλήρη κοστολόγηση περιλαμβάνονται εξ' ολοκλήρου (σταθερά και μεταβλητά), ενώ στην άμεση περιλαμβάνονται μόνο τα μεταβλητά Γ.Β.Ε.. Επίσης η ιδέα αυτή στην οποία είναι βασισμένη η πλήρης κοστολόγηση αν και λογική έχει το μειονέκτημα ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας τους (άμεσο κόστος) και με εκείνο το οποίο δεν οφείλεται σε αυτούς.

Τα τμήματα στα οποία χωρίζεται μία παραγωγική διαδικασία ονομάζονται κέντρα κόστους και η συγκέντρωση των γενιών βιομηχανικών εξόδων γίνεται ως εξής:

1) Κάθε κέντρο κόστους επιβαρύνεται με τα Γ.Β.Ε. που οφείλονται στην ύπαρξη του. Όπως δηλαδή ο μισθός προϊσταμένου του κέντρου κόστους, που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στο κέντρο κόστους του οποίου είναι προϊστάμενος.

2) Κάθε κέντρο κόστους επιβαρύνεται με μέρος από τα Γ.Β.Ε. που δημιουργούνται ανεξάρτητα από την ύπαρξη του. Όπως για παράδειγμα η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που επιβαρύνουν το κέντρο κόστους, τα οποία δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σ' αυτό το κέντρο κόστους.

Τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης είναι τα εξής (Πάγγειος, 1993):

1. Διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρα κόστους.

Με τη διάκριση αυτή δίνεται έμφαση στην αιτία που προκάλεσε την πραγματοποίηση της δαπάνης. Έτσι έχουν την εξής κατάταξη των δαπανών:

- Πρώτη κατάταξη των δαπανών

Κατά λειτουργία ή κέντρο κόστους ή τμήμα. Οι δαπάνες κατ' είδος ταξινομούνται κατά λειτουργία χωρίς διάσπαση των δαπανών σε σταθερό και μεταβλητό μέρος.

- Δεύτερη κατάταξη δαπανών

Κόστος ή έξοδο κατ' είδος. Δημιουργία κόστους ή εξόδων κατ' είδος όπως δαπάνες προσωπικού, συντηρήσεις, αποσβέσεις κ.λπ.

2. Το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της παραγωγής.

Με το σύστημα της πλήρους κοστολόγησης το ανά μονάδα κόστος παραγωγή των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, την άμεση εργασία και από το σύνολο των ΓΒΕ σταθερών και μεταβλητών.

Συνοψίζοντας μπορεί να ειπωθεί ότι τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης είναι τα εξής:

1) Ο διαχωρισμός των δαπανών κατά λειτουργία ή κατά κέντρα κόστους. Ο διαχωρισμός αυτός προηγείται της διάκρισης των δαπανών σε κόστος κατ' είδος. Με άλλα λόγια, δίνεται έμφαση στην αιτία που προκάλεσε την πραγματοποίηση της δαπάνης. Σύμφωνα μ' αυτά καταλήγουμε στην παρακάτω κατάταξη των δαπανών κατ' είδος:

α) Κατά λειτουργία ή κέντρο κόστους ή κατά τμήμα. Δηλαδή χωρίς να γίνεται διάσπαση των δαπανών κατ' είδος σε σταθερό ή μεταβλητό μέρος, αυτά ταξινομούνται κατά λειτουργία παραγωγής.

β) Κόστος ή έξοδο κατ' είδος. Σύμφωνα με την κατάταξη αυτή στα πλαίσια των λειτουργιών της επιχείρησης δημιουργούνται κόστη ή έξοδα κατ' είδος όπως δαπάνες προσωπικού, συντήρησης κ.α.

2) Το κόστος παραγωγής του προϊόντος περιλαμβάνει όλο το λειτουργικό κόστος της παραγωγής.

Με την τεχνική της πλήρους κοστολόγησης το ανά μονάδα κόστος παραγωγής των προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών, της άμεσης εργασίας και το σύνολο των Γ.Β.Ε.

#### **5.4. Άμεση κοστολόγηση**

Τα βασικά χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης είναι τα εξής (Πάγγειος, 1993):

1. Διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με την συμπεριφορά τους.

Αυτός ο διαχωρισμός είναι η ουσία της άμεσης κοστολόγησης, καθώς διαχωρίζει τα στοιχεία του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά. Στην περίπτωση των ημιμεταβλητών εξόδων, αυτά χαρακτηρίζονται ως σταθερά ή μεταβλητά.

2. Το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας.

Αυτή είναι η βασική διαφορά της άμεσης από την πλήρη κοστολόγηση, καθώς η πλήρης θεωρεί και το σταθερό τμήμα των ΓΒΕ ως κόστος παραγωγής προϊόντων. Στη διαφορά αυτή, στη σύνθεση του κόστους με τις δύο μεθόδους κοστολόγησης, οφείλεται το γεγονός ότι το λογιστικό αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου θα διαφέρει συνήθως και μόνο κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις θα ισούται.



3. Τα σταθερά ΓΒΕ χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου. Αυτό είναι συνέπεια της προηγούμενης παραδοχής και συνεπάγεται ότι τα σταθερά ΓΒΕ μαζί με άλλα κόστη περιόδου αφαιρούνται από το περιθώριο συμβολής για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος.

### **5.5. Πρότυπη κοστολόγηση**

Στην πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιούνται πρότυπα στοιχεία κόστους για τα υλικά, τα εργατικά και τα ΓΒΕ που βασίζονται σε προϋπολογιστικά στοιχεία και προβλέψεις. Τα στοιχεία αυτά αφορούν τόσο την ποσότητα όσο και το κόστος του κάθε στοιχείου (υλικά, εργασία, ΓΒΕ). Συνήθως τα πραγματικά κόστη έχουν απόκλιση από τα πρότυπα, οπότε σε αυτές τις περιπτώσεις γίνονται οι κατάλληλες προσαρμογές έτσι ώστε να απεικονιστεί η πραγματική κατάσταση των στοιχείων του κόστους της επιχείρησης.

Ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης, σε αντίθεση με τις άλλες μεθόδους, είναι να εφοδιάσει την διοίκηση με δεδομένα για το ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη – έξοδα και όχι απλά να την πληροφορεί ποιά ήταν ( Πάγγειος, 1993). Το πρότυπο κόστος επίσης μπορεί να οριστεί και σαν το σημείο αναφοράς μέτρησης της απόδοσης ( αποτελεσματικότητας) της επιχείρησης καθώς και σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις και αποτελεί εργαλείο της διοίκησης για την ανακάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται αρχή των εξαιρέσεων.

Η πιο συχνή εφαρμογή του πρότυπου κόστους συναντάται στις μεταποιητικές επιχειρήσεις όπου τα πρότυπα συνδέονται με τα υλικά, την εργασία και τα ΓΒΕ. Αυτά τα πρότυπα οργανώνονται σε καρτέλες πρότυπου κόστους για κάθε κόστος και προϊόν και με τον τρόπο αυτό η διοίκηση ενημερώνεται για το τελικό κόστος που πρέπει να έχει κάθε μονάδα προϊόντος.

Τα πρότυπα κόστη κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες, τα ιδανικά και τα εφαρμοσμένα. Τα ιδανικά πρότυπα είναι εκείνα που είναι προσιτά υπό ορισμένες προϋποθέσεις, αφορούν δηλαδή ιδανικές καταστάσεις. Τα εφαρμοσμένα είναι τα πρότυπα εκείνα που είναι μεν σφικτά ως αποτέλεσμα ενδελεχούς μελέτης του χρόνου και των κινήσεων και των λοιπών συνθηκών της επιχείρησης, αλλά είναι πραγματοποιήσιμα υπό κανονικές συνθήκες.

Τα εφαρμοσμένα πρότυπα εξυπηρετούν πολλούς σκοπούς με την χρήση τους, όπως για τον εντοπισμό μη φυσιολογικών διακυμάνσεων στα κόστη, για την πρόβλεψη της ρευστότητας και των αποθεμάτων των προϊόντων. Αντίθετα τα ιδανικά πρότυπα δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη πρόβλεψη και τον προγραμματισμό καθώς δεν επιτρέπουν φυσιολογικές ελλείψεις και συνεπώς καταλήγουν σε μη ρεαλιστικό προγραμματισμό και πρόβλεψη στοιχείων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup> - ΕΙΔΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### **6.1. Εισαγωγή**

Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή μιας υπηρεσίας. Έτσι, μπορεί να παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές, δηλαδή διπλογραφικά, όπου τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε λογαριασμούς είτε απλογραφικά με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης, μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Σύμφωνα με τον Δ. Παπαδημητρίου επισημαίνεται ότι η ουσιαστική διαφορά μεταξύ της εσωλογιστικής και εξωλογιστικής κοστολόγησης είναι ότι στη δεύτερη δεν ενεργούνται εγγραφές μερισμού και καταλογισμού των βιομηχανικών δαπανών, αλλά οι σχετικοί λογαριασμοί του κόστους των παραγόμενων προϊόντων μπορούν να χρεωθούν κατευθείαν με πίστωση των λογαριασμών πρώτων υλών και των δαπανών κατ' είδος με βάση τα δεδομένα του βιβλίου παραγωγής - κοστολογίου, το οποίο κατ' ουσία περιλαμβάνει κατά ιδιότροπο τρόπο τις καταστάσεις κόστους παραγωγής.

Δηλαδή, η κοστολόγηση είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί να διεξαχθεί, είτε εσωλογιστικά, είτε εξωλογιστικά. Η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους καθιερώθηκε να λέγεται Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, γιατί ασχολείται με αναλυτικές ποσοτικές μετρήσεις της ροής κόστους – αποδόσεων, που γίνονται μέσα στην επιχείρηση. Πράγματι, ενώ η Γενική Λογιστική αρκείτε στην κατάταξη και σύγκριση συνολικών χρηματικών μεγεθών που οδηγούν στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της επιχειρήσεως, η Αναλυτική Λογιστική στοχεύει στον προσδιορισμό του αποτελέσματος αναλυτικά από κάθε προϊόν δια της συγκρίσεως του κατά προϊόν κόστους, που η λογιστική αυτή προσδιορίζει, με το κατά προϊόν έσοδο.

Είναι κοινώς αποδεκτό, ότι ενώ στις προηγμένες χώρες έχει καταστεί κοινή συνείδηση ότι το «κόστος είναι η βάση της διοικήσεως», στη χώρα μας η κοστολόγηση εξακολουθεί δυστυχώς ακόμη να θεωρείται, σαν μια «αγγαρεία» που αποσκοπεί στην εκπλήρωση μιας ανούσιας υποχρέωσης που επιβάλλεται από τη Φορολογούσα Αρχή, προκειμένου να εξευρεθούν οι τιμές αποτιμήσεως των αποθεμάτων.

Η συμβολή του ΕΓΛΣ είναι μεγάλη, καθώς μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του από τις μεσαίες και μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις της χώρας μας, συμβάλλει ουσιαστικά στη διάδοση και εφαρμογή από τις ελληνικές βιομηχανίες των σύγχρονων κοστολογικών αρχών και μεθόδων, που κρίνεται σήμερα, όσο ποτέ άλλοτε, αναγκαία λόγω του οξύτατου, κοινοτικού κυρίως ανταγωνισμού.

## 6.2. Εξωλογιστική κοστολόγηση

Η «κοστολόγηση», αν δεν συνοδεύεται από ένα ιδιαίτερο προσδιορισμό, είναι πάντοτε εξωλογιστική, γιατί είναι απλά μια μαθηματική διαδικασία που μ' αυτήν προσδιορίζεται το κόστος. Με τον όρο εξωλογιστική, εννοούμε την κοστολόγηση (σαν πλήρη κοστολογική διαδικασία) που δεν καταγράφει στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, με λογιστικές εγγραφές και γενικότερα με ότι περιλαμβάνει ένα λογιστικό κύκλωμα, δηλ. τις καταχωρήσεις σε ημερολόγια και καθολικά, τη σύνταξη ισοζυγίων και μ' αυτά την επαλήθευση των αριθμητικών μεγεθών των διαφόρων κατηγοριών αξιών που διακινούνται με την κοστολογική διαδικασία. Αυτό το τελευταίο είναι άλλωστε και το βασικό μειονέκτημα της εξωλογιστικής κοστολόγησης.

Η κοστολόγηση είναι η διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή υπηρεσίας και τα λοιπά. Η κοστολόγηση, σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, αναφέρεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται, παράγονται και πωλούνται, στις επιχειρηματικές ή μη δραστηριότητες που αναπτύσσονται και, γενικά, στη λειτουργία οποιασδήποτε οργανωτικής υποδιαίρεσως της οικονομικής μονάδας. Μπορεί να παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές, όπου τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε λογαριασμούς, είτε απλογραφικά, με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Ειδικότερα και περισσότερο συγκεκριμένα, το «εξωλογιστικά» εντοπίζεται στην ανάλωση των αξιών – παραγωγικών προϋποθέσεων και την παραγωγή των προϊόντων. Αυτές οι δύο διαδικασίες είναι που δεν παρακολουθούνται λογιστικά. Οι προϋποθέσεις της παραγωγής, σαν αξίες, με τη μορφή των υλικών τα πράγματα, και των εξόδων η ανθρώπινη δουλειά η ενέργεια και οι υπηρεσίες, παρακολουθούνται από τη λογιστική: τα πράγματα κατά την εισαγωγή τους στην αποθήκη και τη χρέωση των σχετικών λογαριασμών αποθεμάτων, και οι υπηρεσίες, με την εισαγωγή – ανάλωση τους (στην επιχείρηση) και τη χρέωση των σχετικών λογαριασμών εξόδων. Δεν παρακολουθούνται λογιστικά, οι εξαγωγές – αναλώσεις των υλικών, οι αναλώσεις των υπηρεσιών (από την παραγωγή), και το κόστος σαν αξία των εισαγωγών στην αποθήκη των έτοιμων προϊόντων και αποτίμησης των ημικατεργασμένων της απογραφής, στο τέλος της κοστολογικής περιόδου.

Στην (εξωλογιστική) κοστολόγηση, οι τελευταίες αυτές διαδικασίες, η εξαγωγή - ανάλωση των υλικών και των υπηρεσιών, κατά θέση κόστους, ο υπολογισμός του κόστους του έργου της κάθε θέσης όπως προκύπτει από τις αναλώσεις αυτές και τέλος το κόστος του έτοιμου προϊόντος, όπως συνθέτεται από το σύνολο των μονάδων του έργου από τις διάφορες θέσεις, διαδικασίες που όλες μαζί αποτελούν την

κοστολόγηση, δεν παρακολουθούνται λογιστικά, αλλά προσδιορίζονται μαθηματικά, σαν διαδικασία υπολογισμού του κόστους.

Συνεπώς, η εξωλογιστική κοστολόγηση, σαν κοστολογική διαδικασία είναι πλήρης και παρέχει όλες τις πληροφορίες που παρέχει σαν μέθοδος για την παραγωγική διαδικασία και το σύνολο των δαπανών κατ' είδος που καταλογίζονται στην κάθε θέση κόστους. **Αλλά, δεν ακολουθεί τη λογιστική μεθοδολογία στην αποτύπωση αυτών των μεταβολών της παρουσίας της επιχείρησης, που από αυτό το λόγο μένουν αφανείς.** Πρέπει να επισημανθεί πάντως, ότι η απουσία λογιστικής καταγραφής δεν συνδέεται αναγκαία με την ακρίβεια των κοστολογικών δεδομένων. Η ακρίβεια και η εγκυρότητα που θα έδινε στην κοστολογική διαδικασία η λογιστική της καταγραφής, μπορούν να εξασφαλιστούν στον ίδιο βαθμό, από τις σχετικές μαθηματικές επαληθεύσεις.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις :

- Όταν τα στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται μεν εσωλογιστικά, αλλά για το σχηματισμό του λειτουργικού κόστους δεν γίνεται οποιαδήποτε κοστολογική επεξεργασία ούτε το κόστος αυτό συνδέεται με τους τελικούς φορείς. Στην περίπτωση αυτή το κόστος των αποθεμάτων έτοιμων και ημιτελών προϊόντων στο τέλος της χρήσεως προσδιορίζεται εμπειρικά με σκοπό την αποτίμηση της απογραφής. Τέτοια παραδείγματα αφορούν τις επιχειρήσεις, οι οποίες κατά κανόνα δεν εφαρμόζουν σύστημα διαρκούς απογραφής αποθεμάτων και δεν διεκδικούν στοιχεία παρακολουθήσεως των ποσοτικών διακινήσεων των αποθεμάτων μέσα στη μονάδα.
- Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποιοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα.
- Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολο τους λογιστικά, όπως στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

Η εξωλογιστική κοστολόγηση, μπορεί να λειτουργήσει και λειτουργεί στην πράξη, καλύπτοντας κοστολογικές περιόδους οποιασδήποτε διάρκειας και συχνότητας. Μ' άλλα λόγια λειτουργεί με πλήρη επάρκεια σαν βραχύχρονη, είτε μηνιαία, είτε τριμηνιαία, κ.λπ., αλλά και σαν ετήσια. Η τελευταία αυτή μάλιστα, η ετήσια εξωλογιστική κοστολόγηση δηλ., είναι η κοστολόγηση που καλύπτει τις ανάγκες όλων των επιχειρήσεων που δεν είναι από το Νόμο υποχρεωμένες να τηρούν την Αναλυτική Λογιστική του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι επιχειρήσεις αυτής της

κατηγορίας, είναι υποχρεωμένες να προσδιορίσουν το κόστος της παραγωγής των προϊόντων τους προκειμένου να αποτιμήσουν τα αποθέματα λήξης, που είναι ένα από τα στοιχεία του «Λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως» (80.00). και όπως είναι γνωστό, η κατάρτιση αυτού του λογαριασμού στο τέλος της χρήσης είναι υποχρεωτική από το Σχέδιο, προκειμένου να προσδιοριστεί το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Η ετήσια εξωλογιστική κοστολόγηση συνεπώς, είναι δεδομένη.

Επειδή η εξωλογιστική κοστολόγηση δεν συνεπάγεται λογιστικές εγγραφές, δεν καταγράφεται στην περιουσία της επιχείρησης, αλλά έχει αξία μόνο πληροφοριακή, μπορεί να καταρτίζεται και βραχύχρονα αλλά και σε ετήσια βάση (με αγνόηση των βραχύχρονων)

Η εξωλογιστική κοστολόγηση έχει τρία βασικά μειονεκτήματα. Το πρώτο μειονέκτημα είναι ότι η απουσία των λογιστικών επαληθεύσεων σχετικά με την ακρίβεια διαδικασιών, καλλιεργεί αίσθημα ανασφάλειας για την αξιοπιστία και το έγκυρο των πληροφοριών που παρέχει. Το δεύτερο μειονέκτημα εντοπίζεται στην απουσία λογαριασμών, η οποία συνεπάγεται την αδυναμία να παρακολουθείται το συνολικό κόστος των θέσεων, διαχρονικά. Και τέλος τρίτο μειονέκτημα αποτελεί η ανακριβής λογιστική εμφάνιση της επιχειρηματικής περιουσίας η οποία δεν έχει προσαρμοστεί στην ανάλωση αξιών και στην παραγωγή των προϊόντων.

Έχει εντούτοις και κάποια πλεονεκτήματα και ειδικότερα, πρώτο, απαλλάσσει την επιχείρηση από την εργασία που απαιτεί η λογιστική παρακολούθηση της κοστολογικής διαδικασίας, και δεύτερο, εξαιτίας της έλλειψης μιας δεσμευτικής καταγραφής των κοστολογικών δεδομένων βραχυχρόνια, εξασφαλίζει στην επιχείρηση μια ευελιξία και μια ευχέρεια χειρισμών στο τέλος της χρήσης κυρίως, που απουσιάζουν από την εσωλογιστική κοστολόγηση.

Συνεπώς, η εξωλογιστική κοστολόγηση, σαν κοστολογική διαδικασία είναι πλήρης και παρέχει όλες τις πληροφορίες που παρέχει σαν μέθοδος για τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας και το σύνολο των δαπανών κατ' είδος που καταλογίζονται στην κάθε θέση κόστους. Απλά, δεν αποτυπώνει λογιστικά αυτές τις μεταβολές της περιουσίας της επιχείρησης, που από αυτό το λόγο μένουν αφανείς. Πρέπει να επισημανθεί πάντως, ότι η απουσία λογιστικής καταγραφής δεν συνδέεται αναγκαία με την ακρίβεια των κοστολογικών δεδομένων. Η ακρίβεια και η εγκυρότητα που θα έδινε στην κοστολογική διαδικασία η λογιστική της καταγραφή, μπορούν να εξασφαλιστούν στον ίδιο βαθμό, από τις σχετικές μαθηματικές επαληθεύσεις.

### 6.2.1. Φύλλο μερισμού εξόδων

Ο μερισμός στην περίπτωση των εξόδων από τις θέσεις κόστους στους φορείς κόστους μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με άμεσο είτε με έμμεσο τρόπο.

- Κατά τον άμεσο τρόπο γνωρίζουμε για κάθε φορέα κόστους το ακριβές ποσό της δαπάνης που γίνεται.
- Στον έμμεσο τρόπο αυτό γίνεται με πραγματικές μετρήσεις και υπολογισμούς. Ο μερισμός των δαπανών γίνεται με διάφορα κριτήρια τα οποία καλούνται κλειδιά, βάσεις ή κριτήρια μερισμού πχ. Αριθμός εργαζομένων που θα χρησιμοποιηθεί για την κατανομή του πόσιμου νερού, επιφάνεια κτιρίων που θα χρησιμοποιηθεί για την κατανομή των εξόδων συντήρησης, ισχύς κινητήρων που θα χρησιμοποιηθεί για τον μερισμό της ΔΕΗ.

Θα πρέπει να σημειώσουμε ακόμη ότι η χρήση των βάσεων μερισμού είναι καθαρά υποκειμενική και ο κοστολόγος μπορεί στη φάση αυτή να χρησιμοποιήσει όποιο κριτήριο θεωρεί αυτός καταλληλότερο για τον μερισμό των εξόδων.

Ο μερισμός των εξόδων είναι στην ουσία ο επιμερισμός των έμμεσων δαπανών ο οποίος γίνεται με συγκεκριμένα κριτήρια σε όλα τα κέντρα κόστους της επιχείρησης, με σκοπό βέβαια τον όσο το δυνατό ακριβέστερο υπολογισμό (προσδιορισμού) του καθαρού αποτελέσματος του κάθε κέντρου κόστους – τμήματος της επιχείρησης.

Το Φύλλο Μερισμού είναι ένας πίνακας διπλής εισόδου στον οποίο παρουσιάζονται τα κατά είδος έξοδα ομαδοποιημένα κατά προορισμό. Για την ομαδοποίηση των εξόδων και την κατάρτιση του φύλλου μερισμού θα πρέπει να γίνει ανάλυση των όρων Θέση Κόστους και Φορέα Κόστους. Χρησιμοποιείται σαν μέθοδος περισσότερο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και λιγότερο στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στις οποίες προτιμάται η μέθοδος απορροφητικότητας.

Το φύλλο μερισμού είναι η τεχνική διαδικασία μερισμού των έμμεσων ή γενικών εξόδων βάση κριτηρίων κατανομής. Τα κριτήρια είναι αντικειμενικά και υποκειμενικά. Αντικειμενικά κριτήρια είναι οι μισθοδοτικές καταστάσεις, τα δελτία εξαγωγής υλικών, η κάλυψη σε τμ κάθε εκμετάλλευσης, τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου, η ισχύς σε Watt κλπ. Πολλές φορές όμως, ελλείψει αντικειμενικών κριτηρίων και τεχνικών μέσων, χρησιμοποιούνται υποκειμενικά (κατ' εκτίμηση) κριτήρια. Αν όλα τα έξοδα θεωρούνταν άμεσα δεν θα υπήρχε κανένα πρόβλημα. Θα γνώριζε η επιχείρηση ότι κάθε είδος εξόδων βαραίνει ένα συγκεκριμένο προϊόν εκ των προτέρων. Στην περίπτωση των Γ.Β.Ε. η επιχείρηση δε γνωρίζει εκ των προτέρων για χάρη ποιου προϊόντος έχουν γίνει. (π.χ. ηλεκτρική ενέργεια).

### 6.3. Εσωλογιστική κοστολόγηση

Εσωλογιστική, είναι η κοστολόγηση που καταγράφεται λογιστικά, που σημαίνει με λογιστικές εγγραφές, σ' ένα ολοκληρωμένο λογιστικό κύκλωμα, που ξεκινάει και καταγράφει την ανάλωση των αξιών – παραγωγικών προϋποθέσεων μιας παραγωγής, στη χρονική και χωρική διασπορά τους, και καταλήγει και καταγράφει την παραγωγή των νέων αξιών – προϊόντων της ίδιας παραγωγής, σ' όλη την ποικιλία τους.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση, είναι είτε βραχύχρονη, (μηνιαία, τριμηνιαία, κ.λπ.), είτε ετήσια. Στην περίπτωση της βραχύχρονης εσωλογιστικής κοστολόγησης το τέλος της χρήσης καλύπτεται από την τελευταία βραχεία (μηνιαία, τριμηνιαία, κ.λπ.) κοστολόγηση. Αυτό σημαίνει ότι τα έτοιμα προϊόντα που γίνονται εισαγωγή στη σχετική αποθήκη, αποτιμούνται σε κάθε μικρότερη από την ετήσια, κοστολογική περίοδο, κατά λογιστική αναγκαιότητα επειδή στην πίστωση των λογαριασμών του κόστους αντιστοιχεί η χρέωση των λογαριασμών αποθεμάτων (έτοιμων προϊόντων). Σημαίνει όμως παραπέρα, ότι δεν μπορεί να υπάρξει ετήσια κοστολόγηση σε περίπτωση που είχε τηρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης, βραχύχρονη εσωλογιστική. Αν σ' αυτή τη περίπτωση δεχόμαστε και ετήσια, αυτό θα συνεπαγόταν αντικατάσταση του κόστους μ' αυτό που έγιναν οι εισαγωγές των τμηματικών περιόδων, μ' ένα κόστος ετήσιο που θα ήταν οπωσδήποτε διαφορετικό από τα βραχύχρονα. Έπειτα, επειδή το κόστος σαν «τιμή κτήσεως» θα ήταν κάτι το διαφορετικό, θα επιβαλλόταν μεταβολή στο κόστος των πωληθέντων βραχυχρόνια και ανάλογα στα βραχυχρόνια αποτελέσματα, που όμως αυτά θα είχαν προσδιοριστεί με (οριστικές) λογιστικές εγγραφές στις μικρότερους περιόδους. Είναι λογικό ότι η διαδικασία αυτή, πολύπλοκη, μάταιη και δαπανηρή, θα οδηγούσε σε αδιέξοδο. Συμπεραίνουμε λοιπόν, ότι η εσωλογιστική κοστολόγηση είναι είτε βραχύχρονη είτε μόνο ετήσια.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση, συνεπάγεται βέβαια το έργο που απαιτείται για τη λογιστική καταχώρηση των εγγράφων, την τήρηση των σχετικών λογαριασμών και την αναζήτηση των αναγκαίων συμφωνιών. Έχει όμως δύο βασικά προτερήματα : διασφαλίζει την ακρίβεια και την εγκυρότητα των δεδομένων και πληροφοριών. Την εγκυρότητα, γιατί προκύπτουν από καταχωρήσεις στα λογιστικά βιβλία και μάλιστα σύγχρονα με τα σχετικά κοστολογικά γεγονότα που εικονίζουν και συνεπώς πριν από το τέλος χρήσης. Την ακρίβεια, εξαιτίας των λογιστικών συμφωνιών που από τους νόμους λειτουργίας της λογιστικής μεθόδου διασφαλίζονται.

Η κοστολόγηση ως διαδικασία που οδηγεί στον προσδιορισμό του κόστους μιας λειτουργίας, μιας δραστηριότητας, ενός προϊόντος ή υπηρεσίας κ.λπ. μπορεί να παρακολουθείται είτε με λογιστικές εγγραφές (διπλογραφικά), όπου τα κοστολογικά δεδομένα καταχωρούνται σε

λογαριασμούς, είτε απλογραφικά, με καταχωρήσεις των κοστολογικών δεδομένων σε φύλλα κοστολόγησης μηχανογραφικά ή χειρόγραφα.

Στην πρώτη περίπτωση, της εσωλογιστικής κοστολόγησης, η απόκτηση των στοιχείων του κόστους, όπως τα αποθέματα και τα οργανικά έξοδα κατ' είδος, παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους σε λογαριασμούς του καθολικού.

Στην εξωλογιστική κοστολόγηση μόνο οι αγορές των αποθεμάτων και η αρχική και τελική τους απογραφή, καθώς και τα πραγματοποιούμενα έξοδα κατ' είδος παρακολουθούνται εσωλογιστικά με ημερολογιακές εγγραφές και καταχωρήσεις των δεδομένων τους, στη χρέωση των οικείων λογαριασμών.

Εσωλογιστική κοστολόγηση είναι η ολοκληρωμένη μορφή κοστολόγησης με την οποία προσδιορίζεται το κόστος των τελικών φορέων από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των υπηρεσιών. Δηλαδή, η εσωλογιστική κοστολόγηση στηρίζεται σε λογιστικές εγγραφές για το σχηματισμό του κόστους. Το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους φορείς και οι εγγραφές στηρίζονται στα δικαιολογητικά ενώ το έμμεσο κόστος δέχεται κοστολογική επεξεργασία. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των λογαριασμών και κατανέμουν τα μεγέθη των λογαριασμών στους σχετικούς υπολογαριασμούς. Οι καταστάσεις που συντάσσονται για το σκοπό αυτό ονομάζονται φύλλα μερισμού και αποτελούν δικαιολογητικά στοιχεία των εγγραφών και του τρόπου συνθέσεως του κόστους των φορέων.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, η εξωλογιστική κοστολόγηση μπορεί να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις – εμπορικές ή βιομηχανικές – που δεν τηρούν υποχρεωτικά αποθήκη. Όλες οι άλλες επιχειρήσεις που υπάγονται στην Γ' κατηγορία τήρησης βιβλίων, οφείλουν να εφαρμόζουν το σύστημα της εσωλογιστικής κοστολόγησης.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση, συνεπάγεται την εργασία που απαιτείται για τη λογιστική καταχώρηση εγγραφών, την τήρηση των σχετικών λογαριασμών και την αναζήτηση των αναγκαίων συμφωνιών. Έχει όμως τρία βασικά πλεονεκτήματα πολύ σπουδαία.

Πρώτον, διασφαλίζει την εγκυρότητα και την ακρίβεια των δεδομένων και πληροφοριών που παρέχει. Την εγκυρότητα, γιατί προκύπτουν από καταχωρήσεις στα επίσημα λογιστικά βιβλία και μάλιστα στα σύγχρονα με τα σχετικά κοστολογικά γεγονότα που εικονίζουν. Την ακρίβεια, εξαιτίας των λογιστικών συμφωνιών που από τους νόμους λειτουργίας της λογιστικής μεθόδου διασφαλίζονται.



Δεύτερο πλεονέκτημα αποτελεί η λειτουργία των λογαριασμών, η οποία επιτρέπει να παρακολουθείται διαχρονικά το συνολικό κόστος της κάθε θέσης κόστους.

Τρίτο βασικό πλεονέκτημα αποτελεί η ακριβής λογιστική εμφάνιση της επιχειρηματικής παρουσίας, σ' όλη τη διάρκεια της χρήσης, επειδή τα αποθέματα έχουν προσαρμοστεί στην ανάλωση των υλικών και την παραγωγή προϊόντων. Έναντι αυτών των πλεονεκτημάτων πρέπει να αναφερθεί το μειονέκτημα, ότι περιορίζει την επιχείρηση, στις επιλογές πολιτικής αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσης.

Το κόστος σε αυτή τη περίπτωση υπολογίζεται με λογιστικές εγγραφές, με τη βοήθεια της Αναλυτικής Λογιστικής. Περιλαμβάνει κάθε κόστος που εμπεριέχεται σε ολόκληρη τη διαδικασία της παραγωγής, από την ανάλωση των παραγωγικών απαιτήσεων μιας παραγωγής έως την παραγωγή νέων προϊόντων. Αυτού του είδους η κοστολόγηση μπορεί να είναι βραχύχρονη ή ετήσια. Θα μπορούσε να γίνει ετήσια κοστολόγηση και παράλληλα να τηρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης και βραχύχρονη. Η διαδικασία αυτή όμως είναι δαπανηρή και γι' αυτό αποκλείεται.

Τα κοινώς παραδεκτά πλεονεκτήματα της μεθόδου συνοψίζονται στα εξής :

1. Περιορίζει τις διακυμάνσεις των προσδιοριζόμενων αποτελεσμάτων όταν διαφέρουν σημαντικά οι όγκοι πωλήσεων και παραγωγής.
2. Το προσδιοριζόμενο άμεσο κόστος τείνει να προσεγγίσει το διαφορικό κόστος και το κόστος άμεσης εκταμίευσης.
3. Εξαφανίζει ή περιορίζει στο ελάχιστο τους μερισμούς του κόστους.
4. Συνδέει άμεσα τα αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών με τις απαιτήσεις της διοίκησης για πληροφοριακά στοιχεία και λήψη των αποφάσεων.
5. Διευκολύνει και καθιστά αποτελεσματικότερα των έλεγχο επί των σταθερών δαπανών.
6. Επιτρέπει ταχύτατα προσδιορισμό του νεκρού σημείου και του περιθωρίου κέρδους κατά προϊόν ή οργανωτική μονάδα.
7. Εξασφαλίζει ακρίβεια κόστους και περαιτέρω ακριβή προσδιορισμό του περιθωριακού αποτελέσματος, στοιχεία στα οποία μπορεί να στηριχθεί η άσκηση ευέλικτης τιμολογιακής πολιτικής.
8. Σε περιόδους που εμφανίζεται στενότητα οικονομικών πόρων ή μέσων, διευκολύνεται η γρήγορη λήψη αποφάσεων, ορθή επιλογή της πιο κερδοφόρου δραστηριότητας με τη σύγκριση του επιτυγχανομένου περιθωριακού αποτελέσματος από κάθε δραστηριότητα.

Εξάλλου οι διαπιστούμενες ελλείψεις ή μειονεκτήματα της μεθόδου είναι :

1. Η δυσκολία κατάταξης ορισμένων δαπανών στις άμεσου ή περιοδικού χαρακτήρα, μειώνει την αποτελεσματικότητα του συστήματος.
2. Κάθε φορά που η άμεση κοστολόγηση δεν γίνεται αποδεκτή από τη Φορολογική Νομοθεσία αναγκαστικά λειτουργεί εξωλογιστικά ή απαιτεί εκτεταμένες εγγραφές προσαρμογής τόσο της αξίας των εξ απογραφής αποθεμάτων, όσο και των λογαριασμών αποτελεσμάτων.
3. Είναι πιθανόν να διαπιστωθεί σοβαρή διακύμανση των μηνιαίων αποτελεσμάτων όταν υπάρχει έντονη εποχιακή ζήτηση και, ως εκ τούτου, μεταβολές του όγκου πώλησης σε διαφορετικούς μήνες του έτους.
4. Η εφαρμογή της άμεσης κοστολόγησης οδηγεί αναπότρεπτά στη μεταβολή ολόκληρου του λογιστικού συστήματος της επιχείρησης. Η μεταβολή αυτή, για να αποδώσει, πρέπει προηγουμένα να μελετηθεί σοβαρά, κύρια από πλευρά Διοίκησης η οποία και πρόκειται να χρησιμοποιήσει το νέο σύστημα για την βελτίωση της αποτελεσματικότητας των αποφάσεων που λαμβάνει.
5. Η αποτίμηση της απογραφής σε τιμές του άμεσου κόστους παραγωγής, ενώ εναρμονίζεται με την αρχή της συντηρητικότητας που διέπει την κατάρτιση του Ισολογισμού, μάχεται την άλλη θεμελιώδη επίσης αρχή, της ορθής απεικόνισης της περιουσιακής κατάστασης.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λογιστική κόστους είναι θα λέγαμε ένα θέμα διαμάχης μεταξύ των μελετητών της, θεωρητικών και πρακτικών, που κρατάει από τότε που ακόμα η χρήση της ήταν περιορισμένη και εφαρμόζονταν κυρίως στις βιομηχανίες. Ήδη από εκείνη την εποχή, υπήρχε ασυμφωνία απόψεων ως προς την ονομασία της ως βιομηχανικής λογιστικής. Πολλοί μελετητές της λοιπόν, ταύτιζαν την λογιστική κόστους με την βιομηχανική λογιστική. Για εκείνη την εποχή ο χαρακτηρισμός αυτός κρίνεται απολύτως λογικός. Η λογιστική κόστους εφαρμόζονταν μόνο στις βιομηχανίες, διότι αυτές κυρίως συναντούσαν προβλήματα κόστους.

Πολλοί μελετητές, όπως ο Ιγνατιάδης θεωρούσαν αυτόν τον χαρακτηρισμό άσκοπο. Υποστήριζαν ότι προβλήματα κόστους θα μπορούσε να έχει κάθε επιχείρηση, όπως μια εμπορική ή διαφημιστική εταιρία.

Είναι σημαντικό όμως να αναφερθεί ότι η βιομηχανική κοστολόγηση, δηλαδή αυτή που εφαρμόζονταν στις βιομηχανίες, αποτέλεσε την βάση για την κοστολόγηση οποιασδήποτε άλλης επιχείρησης. Η βιομηχανική επιχείρηση περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την τεχνική λειτουργία, την διάθεση, την διοίκηση και την χρηματοδότηση. Συνεπώς εκείνος που γνωρίζει καλά την κοστολόγηση που είναι απαραίτητη σε μια βιομηχανία, μπορεί εύκολα να ανταπεξέλθει στις ανάγκες άλλων μη βιομηχανικών επιχειρήσεων.

Απόκλιση απόψεων υπάρχουν και σε άλλα σημεία. Για πολλούς η λογιστική κόστους σήμαινε καθορισμός του κόστους ενώ για άλλους η μέτρηση μη χρηματοοικονομικών, λειτουργικών παραγόντων της παραγωγής. Επίσης υπήρχε και ένα μέρος των μελετητών που πίστευε ότι η λογιστική κόστους ήταν προέκταση της διοικητικής λογιστικής ενώ για άλλους αποτελούσε ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής. Όμως με το πέρασμα των χρόνων όλοι αυτοί που την μελετούσαν κατέληξαν πως η λογιστική κόστους είχε μια ευρύτερη έννοια. Μάλιστα θα λέγαμε ότι αποτελούσε όλα τα παραπάνω.

Παλιά οι ρυθμοί ανάπτυξης κυλούσαν σε αργούς ρυθμούς και η τεχνολογία, όσον αφορά τον τομέα της κοστολόγησης αλλά και τον βιομηχανικό τομέα, από άποψη μηχανημάτων και τεχνικών παραγωγής ήταν για να μην πούμε μηδαμινή, ίσως ασήμαντη. Για τον λόγο αυτό λοιπόν δεν υπήρχε ανάγκη εφαρμογής της λογιστικής κόστους από όλες τις επιχειρήσεις και επομένως δεν υπήρχε επιτακτική ανάγκη για την επέκτασή της.

Αργότερα όμως που η τεχνολογία αναπτύχθηκε και ιδιαίτερα σήμερα που εξελίσσεται με ταχύτατους ρυθμούς, η δημιουργία υπερβολικά πολλών επιχειρήσεων, η εξάλειψη των μονοπωλίων, ο αυξανόμενος ρυθμός ανάπτυξης των επιχειρήσεων, η ύπαρξη ραγδαίου

ανταγωνισμού αλλά και πολλοί άλλοι καθοριστικοί λόγοι, οδήγησαν στην αναγκαστική χρήση της κοστολόγησης από όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις.

Γι' αυτό λοιπόν η λογιστική κόστους εφαρμόζεται όχι μόνο στις βιομηχανίες αλλά σε κάθε είδους επιχείρηση. Προβλήματα κόστους μπορεί να συναντήσει και μια εμπορική, τραπεζική, ασφαλιστική και διαφημιστική επιχείρηση αλλά και ένας δημόσιος, κερδοσκοπικός ή μη κερδοσκοπικός οργανισμός.

Αυτονόητο είναι πως η εκτεταμένη χρήση της διοίκησης κόστους σε συνάρτηση με τις πολλαπλές και ραγδαίες απαιτήσεις της κοινωνίας και την πολυπλοκότητα της ζωής μας, έθεσαν την επέκταση της λογιστικής κόστους ως προς το περιεχόμενο της, απαραίτητη προϋπόθεση.

Παλιότερα η λογιστική κόστους περιορίζονταν στον καθορισμό του κόστους. Αποτελούσε μια διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης.

Αργότερα αναπτύχθηκαν διάφοροι μέθοδοι και τεχνικές που αποσκοπούσαν στον ευκολότερο και αποτελεσματικότερο προσδιορισμό του κόστους με απώτερο σκοπό την μεγαλύτερη αποδοτικότητα και καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης. Σε αυτό το σημείο όμως αξίζει να σημειωθεί ότι πολλές φορές η θεωρία των μέσων αυτών συναντούσε προβλήματα στην πράξη ή θα μπορούσαμε να πούμε ότι ήταν δύσκολο να εφαρμοστεί.

Επιπλέον εφαρμόστηκαν δείκτες που βοήθησαν στον προσδιορισμό του προϋπολογισμένου κόστους, δηλαδή του κόστους που έχει θέσει η επιχείρηση ως στόχο και έγινε πιο εύκολη η σύγκριση του με το πραγματικό κόστος. Ακόμη βοήθησαν στην αποτελεσματικότερη ανάλυση των σχέσεων που σχετίζονταν με το κόστος, έτσι ώστε να επιλεγεί η καλύτερη, αυτή που θα αποφέρει μεγαλύτερη κερδοφορία στην επιχείρηση. Τέλος, εφαρμόστηκε ο έλεγχος και η απολογιστική επαλήθευση του κόστους.

Είναι λογικό όμως ότι υπήρχε το εξής πρακτικό πρόβλημα. Οι επιχειρήσεις διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον κλάδο, τα προϊόντα που παράγουν, την παραγωγική διαδικασία που ακολουθούν, την οργάνωση και διοίκηση τους και ως προς πολλά άλλα ξεχωριστά σημεία. Επομένως όλα τα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να διαφέρουν μεταξύ τους.

Αναπτύχθηκαν λοιπόν πολλά και διαφορετικά κοστολογικά συστήματα, τα οποία προσαρμόστηκαν στις απαιτήσεις των χρηστών τους και η ανάλυση τους εξαρτάται από το είδος της κοστολογικής πληροφορίας, την εμπειρία των χρηστών της καθώς και τον βαθμό ανάπτυξης των πληροφοριών κόστους σε συνάρτηση με την

πραγματοποίηση κέρδους αλλά και την εξασφάλιση της θέσης της επιχείρησης στην εκάστοτε ανταγωνιστική αγορά.

Ένα καλό λογιστικό σύστημα μπορεί να δώσει όλες τις ποσοτικές πληροφορίες, που είναι αναγκαίες για την εκτίμηση και ανάλυση των πάσης φύσεως επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και για την λήψη σωστών και ορθολογικών αποφάσεων. Τα στοιχεία αυτά υποβοηθούν στην ελάττωση της αβεβαιότητας και στην λήψη αποφάσεων σχεδόν κάτω από συνθήκες βεβαιότητας.

Η χρησιμότητα λοιπόν της λογιστικής κόστους και η ιδιαίτερη σημασία της για τις επιχειρήσεις είναι αναμφισβήτητη. Κυρίως στην εποχή μας που ο ανταγωνισμός και η τεχνολογία δαμάζει σε σχέση με παλαιότερα που η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους, με αποτέλεσμα από τη μεριά των επιχειρήσεων να μην υπάρχουν αιτίες για αναλυτική κοστολόγηση και συνεπώς λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί την χρησιμότητα και αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους. Σε όλα αυτά τα κοστολογικά συστήματα υφίσταται ένα θεμέλιο που αποτελείται από έννοιες, δομές, ιδέες και σκοπιμότητες που είναι ίδιες σε όλα τα συστήματα κόστους.

Σε συνάρτηση με την ανάπτυξη της κοστολόγησης αναπτύχθηκαν κάποιες αρχές, που πρέπει να ακολουθούνται από όλες τις επιχειρήσεις, είναι καθοριστικές και συνεισφέρουν στην αποτελεσματικότητα της επιχείρησης. Επιπροσθέτως, υφίστανται κάποιοι εξωτερικοί παράγοντες που επιδρούν στην λογιστική κόστους, όπως για παράδειγμα η εκάστοτε νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Όσον αφορά τους σκοπούς της επιχείρησης είναι πολυάριθμοι, όσοι είναι άλλωστε και οι στόχοι της επιχείρησης. Από παλιά ανάμεσα στους σημαντικότερους συγκαταλέγονταν ο καθορισμός αναλυτικών αποτελεσμάτων και η αποτίμηση των αποθεμάτων, η υποβοήθηση της διοίκησης μιας επιχείρησης στον τομέα του προγραμματισμού και ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης.

Αξίζει να αναφερθεί ότι οι διευθυντές ή αλλιώς managers παίζουν καθοριστικό ρόλο στην άρτια εφαρμογή του κοστολογικού συστήματος και άρα στην καλή οργάνωση και λειτουργικότητα της επιχείρησης. Είναι αξιοσημείωτο ότι ένα κοστολογικό σύστημα, έστω και αν υποθέσουμε ότι σε μια δεδομένη επιχείρηση μπορεί να θεωρηθεί το πιο άξιο, δεν μπορεί να λειτουργήσει μόνο του. Πρέπει οι κατάλληλοι managers να διαχειρίζονται τις κοστολογικές πληροφορίες, ώστε να τις αξιοποιήσουν με το καλύτερο δυνατό τρόπο. Από το γεγονός αυτό προέρχεται και η ονομασία της κοστολόγησης ως διοίκηση κόστους, γιατί περιλαμβάνει και όλες τις αρμοδιότητες των managers.

Παράλληλα, όμως με την αξιοποίηση της κοστολογικής πληροφορίας από τους διευθυντές προέκυψε η ανάγκη ύπαρξης κάποιων

μέσων συγκέντρωσης, ταξινόμησης, συσχέτισης, και παρουσίασης των κοστολογικών πληροφοριών σε εγγραφές. Για να γίνει πιο κατανοητό θα λέγαμε ότι προέκυψε η ανάγκη γραπτής απεικόνισης της κοστολογικής πληροφορίας, ώστε να διευκολυνθεί η εξαγωγή των αποτελεσμάτων αλλά και να βοηθηθεί η διοίκηση της επιχείρησης στην διεξαγωγή αποφάσεων γενικά που αφορούν το κόστος, με απώτερο στόχο την καλύτερη λειτουργία της επιχείρησης και την δημιουργία περιθωρίων κέρδους.

Εκτός όμως από όλα τα παραπάνω για τον χαρακτηρισμό ενός κοστολογικού συστήματος ως άρτιο πρέπει να πληρούνται μερικές ακόμα προϋποθέσεις. Καταρχήν κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες και απαιτήσεις, που έχει θέσει ως στόχο. Επιπλέον να παρέχεται ακριβής και σωστή πληροφόρηση που να μπορεί με ευκολία να αποτυπωθεί, χωρίς να περιέχονται άχρηστες πληροφορίες με βάση τα μέτρα του κοστολογικού συστήματος και τους σκοπούς που έχει θέσει η επιχείρηση. Αυτό μπορεί να πετύχει μόνο αύξηση του έργου των λογιστών και ευνόηση της γραφειοκρατίας, πράγμα που μπορεί να οδηγήσει ακόμα και στην κατάρρευση του συστήματος. Επίσης πρέπει να επιτυγχάνεται σωστή και τίμια συνεργασία του εργατικού δυναμικού.

Όλες αυτές οι προϋποθέσεις όμως έχουν πολλαπλασιαστεί στην εποχή μας. Τα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να είναι ευέλικτα στις αλλαγές, ιδιαίτερα σήμερα που η ζωή μας χαρακτηρίζεται από μια τάση αυξανόμενων και ραγδαίων αλλαγών.

Το κοστολογικό σύστημα θα πρέπει επομένως να δίνει έμφαση στη συνεχή βελτίωση των λογιστικών μεθόδων και τεχνικών, να μπορεί να αναγνωρίσει τις πιο ευέλικτες επιτυγχάνοντας συγχρόνως αποτελεσματικότητα για την επιχείρηση, να προσπαθεί να τις υιοθετήσει και να τις προσαρμόσει στα μέτρα του και ταυτόχρονα να ενθαρρύνει μια κουλτούρα προληπτικής διοίκησης κόστους. Με λίγα λόγια θα πρέπει να συνδυάζει τη σύγχρονη τεχνολογία και το οργανωτικό περιβάλλον και να εκτείνεται κυρίως στην εισαγωγή νέων προϊόντων στις αγορές καθώς και στο λειτουργικό έλεγχο του κόστους παραγωγής προϊόντος.

Είναι σαφές ότι για την υλοποίηση της κοστολόγησης χρησιμοποιούνται διάφορα μέσα. Η λογιστική κόστους εκφράζει μια συγκεκριμένη φιλοσοφία. Προσπαθεί στην εξασφάλιση του καλύτερου αποτελέσματος στην παραγωγή ως προς την ικανοποίηση των απαιτήσεων των πελατών μιας επιχείρησης ενώ ταυτόχρονα προσπαθεί να εξασφαλίσει το χαμηλότερο δυνατό κόστος παραγωγής, χρησιμοποιώντας όσο δυνατόν λιγότερους υλικούς και ανθρώπινους πόρους. Για την υλοποίηση του έργου της λοιπόν χρησιμοποιεί ένα σύνολο τεχνικών και μεθόδων.

Η μέθοδος κοστολόγησης που θα ακολουθήσει μια επιχείρηση εξαρτάται από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας ενώ η τεχνική

κοστολόγησης εξαρτάται από τον στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση. Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και μια τεχνική κοστολόγησης. Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με μια μέθοδο κοστολόγησης, είναι θα λέγαμε αλληλένδετα στοιχεία. Επίσης είναι δυνατόν μια επιχείρηση να συνδυάσει στοιχεία από δύο μεθόδους κοστολόγησης.

Όσο αναφορά τις τεχνικές κοστολόγησης, διαφέρουν πολύ μεταξύ τους. Στην πλήρη κοστολόγηση οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με τα μεταβλητά αλλά και τα σταθερά έξοδα ενώ η οριακή κοστολόγηση επικεντρώνεται στα μεταβλητά έξοδα. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι το οριακό κόστος προέχει του πλήρους, διότι επιτυγχάνεται ακριβέστερος προσδιορισμός του κόστους.

Τέλος το πρότυπο κόστος είναι ένα προϋπολογιστικό κόστος ενός μόνο φορέα κόστους. Με την προετοιμασία προγραμμάτων η διοίκηση καθορίζει τους μελλοντικούς στόχους της επιχείρησης με βάση το πρότυπο κόστος. Το πραγματικό αποτέλεσμα στο τέλος της χρονικής περιόδου συγκρίνεται με το αναμενόμενο και διαπιστώνεται εάν το πρόγραμμα πραγματοποιήθηκε. Εάν το πρόγραμμα δεν πραγματοποιήθηκε πρέπει να εντοπιστούν τα σημεία στα οποία έγιναν σφάλματα και να ληφθούν μέτρα για την βραχυχρόνια ή μακροχρόνια διόρθωση τους.

Συνεπώς παίζει πολύ σημαντικό ρόλο καθώς βοηθάει την διοίκηση της επιχείρησης στον προγραμματισμό και τον έλεγχο. Κρίνεται λοιπόν η πρότυπη κοστολόγηση σε σχέση με το οριακό και πλήρες κόστος η καλύτερη, αφού βοηθάει άμεσα στην εκπλήρωση δύο βασικών στόχων του κοστολογικού συστήματος και ενδεχομένως και της επιχείρησης, τον σχεδιασμό ή αλλιώς προγραμματισμό και τον έλεγχο.

Η σημερινή εποχή έχει εξελιχθεί σε απαιτητική και θεωρείται επιτακτική η ανάγκη αντικατάστασης των μέσων αυτών με άλλα πιο σύγχρονα, που να ανταποκρίνονται πλήρως στις απαιτήσεις των εκσυγχρονισμένων επιχειρήσεων, οι οποίες υιοθετούν συνεχώς τις συνήθειες ανάπτυξης του ευρωπαϊκού πολιτισμού. Με αυτόν τον τρόπο ή έστω με την βελτίωση των ήδη υπάρχοντων μέσων, επιτυγχάνεται η εξασφάλιση της θέσης της επιχείρησης στον σημερινό κόσμο του ανταγωνισμού και της ραγδαίας και συνεχώς βελτιωμένης ανάπτυξης της τεχνολογίας. Η επιχείρηση μπορεί να εξασφαλίσει γερά θεμέλια και να ανταπεξέλθει σε κάθε πρόκληση εναντιωμένη σε αυτήν. Για να το καταφέρει αυτό όμως χρειάζεται ένα άρτιο από όλες τις απόψεις κοστολογικό σύστημα που θα της δώσει την ώθηση να πραγματοποιήσει τους στόχους της αλλά και να διακριθεί στην αγορά του ανταγωνισμού.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

- Βαμβάκης Κ. (2003), «Κοστολόγηση και κοστολογική οργάνωση», Αθήνα
- Βενιέρης Γ. (1986), «Λογιστική κόστους», Θεσσαλονίκη, εκδόσεις Σιμπίλιας
- Ιγνατιάδης Α. (1978), «Λογιστική κόστους», Θεσσαλονίκη
- Μιλτιάδου Κ. Λεοντάρη (1972), «Οργάνωσις κοστολογίου», Αθήνα, εκδόσεις Πάμισος
- Πάγγειος Ι. (1993), «Θεωρία κόστους», Τόμος 1 & 2, Αθήνα, εκδόσεις Σταμούλη
- Πομόνης Σ. (2002), «Λογιστική κόστους», εκδόσεις Σταμούλη
- Τσακλαγκάνος Α. (2001), «Θεωρία και λογιστική κόστους», εκδόσεις Αδελφών Κυριακίδη
- Χατζής Α. (2010), «Αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης», Θεσσαλονίκη
- Γρηγοράκου Θ. (2000), «Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Ν. Σάκκουλα
- Παπαδημητρίου Δ. (1970), «Βιομηχανικός λογισμός» Αθήνα, Παπαζήση
- Καζαντζής, (2004) «Σημειώσεις διοικητικής λογιστικής», Πανεπιστήμιο Πειραιά

### **ΞΕΝΗ**

- Drury C. (2000), «Management and cost Accounting», Thomson Learning Europe
- Horngren, Datar, Foster (2003), «Cost accounting, A managerial Emphasis» Prentice Hall
- Kaplan (1998), «Κόστος και το αποτέλεσμα: Η χρήση ολοκληρωμένων συστημάτων. Κόστος οδήγησης κερδοφορία και απόδοση» με την Robin Cooper, Harvard Business School Press
- Garrison R., Noreen E., Brewer P., (2006), «Managerial accounting» McGraw Hill

### **ΆΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ**

- Καραγιάννης Ιωάννης, (2010) «Κοστολόγηση Υπηρεσιών με την μέθοδο της κατά δραστηριότητα κοστολόγησης», Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη
- Φινάλης Μ. Ευάγγελος, (2009) «Η μέθοδος της κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα. Μελέτη περίπτωσης ξενοδοχειακής μονάδας και χρήσης της κοστολόγησης ανά Δραστηριότητα για την ανάλυση κερδοφορίας πελατών», Διπλωματική εργασία, Πανεπιστήμιο Πειραιά