

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

**ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ**

**ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ
ΛΕΙΒΑΔΙΩΤΟΥ ΔΕΣΠΟΙΝΑ
ΜΕΛΕΤΑΚΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ
ΠΑΠΑΔΟΥΛΗ ΕΙΡΗΝΗ**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
Κος ΧΑΤΖΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ**

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2007

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	σελ. 1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Κοστολόγηση.....	σελ.4
1.1:Έννοια-Σκοπός-Χρησιμότητα και Εφαρμογή της κοστολόγησης.....	σελ.5
1.2:Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.....	σελ.9
1.3:Διαδικασία κοστολόγησης.....	σελ.11
1.4:Βασικά συστήματα κοστολόγησης.....	σελ.13
1.5:Οι λογαριασμοί της κοστολόγησης και η λειτουργία τους.....	σελ.15
1.6:Οργάνωση της κοστολόγησης.....	σελ.17
1.7:Σύγκριση οριακής κοστολόγησης και απορροφητικής κοστολόγησης.....	σελ.18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: Άμεση κοστολόγηση.....	σελ.19
2.1:Η σημασία της Άμεσης κοστολόγησης στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.....	σελ.19
2.2:Η Άμεση κοστολόγηση σαν εργαλείο προγραμματισμού κερδών.....	σελ.20
2.3:Η Άμεση κοστολόγηση σαν εργαλείο προγραμματισμού ελέγχου.....	σελ.20
2.4:Η Άμεση και Πλήρης κοστολόγηση στην αγορανομική αγορά.....	σελ.21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Σύστημα συνδέσεως της Βιομηχανικής λογιστικής με την Γενική.....	σελ.23
3.1:Ένοποιημένη Βιομηχανική λογιστική με τη Γενική λογιστική.....	σελ.23
3.2:Αυτόνομη Βιομηχανική λογιστική.....	σελ.24
3.3:Η Γενική λογιστική και η αυτόνομη βιομηχανική λογιστική στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ.....	σελ.26
3.4:Προκαθορισμένος συντελεστής Γ.Β.Ε.....	σελ.27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Έννοια και κατηγορίες του κόστους.....	σελ.30
4.1:Έννοια και ορισμός του κόστους.....	σελ.30
4.2:Βασικές κατηγορίες του κόστους.....	σελ.33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Το σύστημα κοστολόγησης στις επιχειρήσεις.....	σελ.40
5.1:Το υφιστάμενο σύστημα κοστολόγησης.....	σελ.40
5.2:Κόστος υλικών σωλήνων παραδείγματος.....	σελ.40
5.3:Κόστος άμεσης εργασίας σωλήνων παραδείγματος.....	σελ.42
5.4:Κόστος βοηθητικών κέντρων παραγωγής (ΒΚΠ).....	σελ.42
5.5:Διάφορα κόστη της επιχείρησης.....	σελ.50
5.6:Προβλήματα που προκύπτουν από το υφιστάμενο σύστημα κοστολόγησης.....	σελ.56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Κοστολόγηση κατά κέντρο δραστηριότητας Activity Based Costing.....	σελ.66

6.1:Παρουσίαση του ABC.....	σελ.66
6.2:Βασικές έννοιες των συστατικών στοιχείων ενός συστήματος ABC.....	σελ.67
6.3:Κατηγορίες δραστηριοτήτων.....	σελ.68
6.4:Φιλοσοφία και δομή του συστήματος κοστολόγησης κατά δραστηριότητα.....	σελ.73
6.4.1:Εννοιολογικό πλαίσιο παραδοσιακής κοστολόγησης και του ABC.....	σελ.75
6.5:Έννοια και ορισμοί του ABC.....	σελ.78
6.6:Μειονεκτήματα και πλεονεκτήματα του ABC.....	σελ.85
6.7:Διαφορές μεταξύ παραδοσιακής κοστολόγησης και ABC.....	σελ.94
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Η δομή ενός συστήματος ABC.....	σελ.100
7.1:Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός συστήματος ABC.....	σελ.101
7.2:Παράγοντες επιτυχίας/αποτυχίας του συστήματος ABC.....	σελ.117
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης.....	σελ.123
8.1:Ορισμός και στόχοι της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.....	σελ.123
8.2:Γενικές αρχές που διέπουν τη λειτουργία των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.....	σελ.125
8.3:Ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών.....	σελ.126
8.4:Λειτουργία των λογαριασμών σύμφωνα με την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.....	σελ.127
8.5:Ανάλυση των λογαριασμών της ομάδας 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.....	σελ.133
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ.180

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Ομάδα 9 είναι ένας προδιαγεγραμμένος τρόπος παρακολούθησης και αποτύπωσης του κόστους μιας επιχείρησης μέσω μιας συγκεκριμένης μεθοδολογίας και ενός συνόλου λογαριασμών, ο οποίος επιτρέπει την παροχή πληροφοριών για την κατάρτιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί ούτε τεχνική αλλά ούτε και μέθοδο κοστολόγησης.

Το γεγονός ότι μια επιχείρηση εφαρμόζει την Ομάδα 9 δεν σημαίνει ότι κατά ανάγκη δεν διαθέτει άλλο πληροφοριακό σύστημα που να τις προσφέρει κοστολογικές πληροφορίες για τη λήψη αποφάσεων. Αντιθέτως, επειδή η οργάνωση της Ομάδας 9 είναι ενιαία για όλες τις επιχειρήσεις και προδιαγεγραμμένη, πολλές επιχειρήσεις διαθέτουν και αλλά πληροφοριακά συστήματα που τους επιτρέπουν να αναλύουν την κοστολογική πληροφορία και ως προς άλλες παραμέτρους χρήσιμες για αυτές, όπως το οριακό κόστος των προϊόντων, το συνολικό κόστος παραγωγής και διάθεσης ενός προϊόντος κτλ.

Οι εταιρείες που εφαρμόζουν υποχρεωτικά την ομάδα 9 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, είναι οι εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές. Αυτές οι εταιρείες είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν υποχρεωτικά και την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ., άσχετα με το αντικείμενα εργασιών τους (είτε είναι δηλαδή βιομηχανικές, είτε εμπορικές, είτε παροχής υπηρεσιών, είτε είναι μικτές κλπ.). Τέτοιες εταιρείες είναι οι Α.Ε., οι Ε.Π.Ε., οι κατά μετοχές Ε.Ε., καθώς και οι Ο.Ε. και Ε.Ε. στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι τους είναι: α) Α.Ε., Ε.Π.Ε., και κατά μετοχές Ε.Ε., ή β) Ο.Ε. ή Ε.Ε. στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι τους είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή κατά μετοχές Ε.Ε. Φυσικά, οι παραπάνω εταιρείες για να εφαρμόζουν υποχρεωτικά την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ. θα πρέπει να επιλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από τους ορκωτούς ελεγκτές. Για να συμβαίνει όμως αυτό, δηλαδή για να επιλέγουν τους ελεγκτές τους υποχρεωτικά από τους ορκωτούς ελεγκτές, θα πρέπει οι εταιρείες αυτές να υπερβαίνουν υποχρεωτικά τουλάχιστον τα δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

Ενεργητικό του ισολογισμού

1. Κύκλος εργασιών: 3 εκ. ευρώ
2. Σύνολο Ενεργητικού: 1,5 εκ. ευρώ.

3. Μέσος ορός προσωπικού: 50 άτομα

Συνεπώς οι εταιρείες που δεν υπερβαίνουν τα παραπάνω όρια, αλλά υπάγονται όμως στον υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές από άλλες ειδικές διατάξεις, οι εταιρείες αυτές δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής δηλαδή της ομάδας 9 του Γ.Λ.Σ.. Επίσης, δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ. οι επιχειρήσεις οποιουδήποτε άλλου νομικού τύπου, εκτός δηλαδή των τύπων αυτών που αναγράφονται παραπάνω, ανεξάρτητα αν υπερβαίνουν ή όχι τα πιο πάνω όρια.

Όσες μορφές επιχειρήσεων, σε περίπτωση που το ένα από τα δύο κριτήρια τα οποία υπερβαίνουν, είναι εκείνο το ύψους του κύκλου εργασιών, τότε οι εταιρείες αυτές έχουν υποχρέωση να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής κάθε μέρα ή το αργότερο στο τέλος του κάθε μήνα. Δηλαδή, οι επιχειρήσεις αυτές, το αργότερο στο τέλος του κάθε μήνα ή τριμήνου και μέχρι τέλος του επόμενου μήνα είναι υποχρεωμένες να προσδιορίσουν το λειτουργικό τους κόστος, το κόστος παραγωγής, το κόστος πωλήσεων, τα μικτά αποτελέσματα, καθώς και το καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικές εγγραφές. Επίσης οι εμπορικές επιχειρήσεις που τηρούν υποχρεωτικά βιβλία αποθήκης καθώς και επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών υποχρεούνται να τηρούν την ανάλογη λογιστική σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση.

Όσες από τις πιο πάνω μορφές επιχειρήσεων υπάγονται στον υποχρεωτικό έλεγχο από ορκωτούς ελεγκτές γιατί υπερβαίνουν μόνο τα δύο άλλα κριτήρια, εκτός από εκείνο του ύψους του κύκλου εργασιών, οι εταιρείες αυτές έχουν δικαίωμα να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής σε ετήσια βάση, δηλαδή μία φορά στο τέλος της κάθε χρήσης και όχι μηνιαία και να υπολογίζουν το κόστος και τα κατ' είδος αποτελέσματα επίσης μια φορά στο τέλος της κάθε χρήσης.

Οι εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής καταχωρούνται, είτε στο τηρούμενο γενικό ημερολόγιο όταν εφαρμόζεται το κλασσικό σύστημα, είτε στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων ή στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο όταν εφαρμόζεται το συγκεντρωτικό σύστημα, είτε στο ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμών. Οι εγγραφές αυτές μπορεί να λειτουργούν, είτε σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από τη γενική λογιστική, είτε στο ίδιο λογιστικό κύκλωμα

με τη γενική λογιστική. Επίσης μπορεί η καταχώριση των εγγραφών της αναλυτικής λογιστικής να γίνεται σε ειδικό ημερολόγιο που ονομάζεται συνήθως ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής, το οποίο μπορεί να τηρείται αθεώρητο με την προϋπόθεση όμως, ότι δεν θα καταχωρούνται στο ημερολόγιο αυτό οικονομικές πράξεις. Ως προθεσμία ενημέρωσης του ημερολογίου, που περιέχει τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής του Γ.Λ.Σ. ορίζεται στο τέλος του επόμενου μήνα. Η προθεσμία αυτή αφορά, τόσο την χειρόγραφη καταχώριση στο ημερολόγιο, όσο και την μηχανογραφημένη καταχώριση και εκτύπωση του ημερολογίου αυτού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

Ιστορικό των μεθόδων κοστολόγησης

Από τη βιομηχανική επανάσταση έως σήμερα διακρίνονται τρία στάδια κοστολόγησης. Το πρώτο στάδιο ανάγεται στην απαρχή της βιομηχανικής επανάστασης με κύριο χαρακτηριστικό του την χρήση ενός οδηγού κόστους για τον μερισμό των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων (ΓΒΕ), ενώ μετεξέλιξη του πρώτου αποτελεί το δεύτερο στάδιο κοστολόγησης στο οποίο υπεισέρχεται η έννοια του κέντρου κόστους και η χρήση περισσότερων οδηγών κόστους. Το τρίτο στάδιο κοστολόγησης εμφανίζεται κατά τα τέλη της δεκαετίας του 1980, μετά από έντονη αμφισβήτηση για τον τρόπο μερισμού των ήδη διογκωμένων ΓΒΕ.

Πρώτο στάδιο κοστολόγησης: μοναδική βάση μερισμού η άμεση εργασία

Η βιομηχανική παραγωγή κατά το τέλος του 19^{ου} αιώνα και τις αρχές του 20^{ου} χαρακτηριζόταν από το γεγονός ότι ήταν εντάσεως εργασίας. Η παραγωγή επιτυγχανόταν με την χρήση λίγων και σχετικά απλών μηχανών, το κόστος των οποίων ήταν σχετικά μικρό. Κατά συνέπεια το κόστος των προϊόντων αποτελείτο κύρια από την αξία των υλικών και το κόστος της άμεσης εργασίας, ενώ τα Γ.Β.Ε. αποτελούσαν ένα μικρό κλάσμα του συνολικού κόστους. Το κόστος των υλικών και της εργασίας σαν άμεσο κόστος που είναι επιρριπτόταν άμεσα στα προϊόντα. Ο μερισμός των Γ.Β.Ε. γίνονταν με τη χρήση μιας και μοναδικής βάσης, αυτής της άμεσης εργασίας, είτε με την μορφή του χρόνου εργασίας, είτε με την μορφή του κόστους της εργασίας, γιατί η μέτρηση της ήταν κάτι απλό, εύκολο και οικονομικό.

Η χρήση μιας βάσης μερισμού δεν αποτελούσε πρόβλημα. Η κοστολόγηση παρείχε αξιόπιστα αποτελέσματα καθότι η παραγωγική διαδικασία ήταν απλή, τα παραγόμενα είδη λίγα, η άμεση εργασία ήταν ο κύριος οδηγός κόστους τουλάχιστον των περισσότερων από τα Γ.Β.Ε.. Άρα η τυχόν μη καταλληλότητα της βάσης μερισμού ελάχιστα επηρέαζε την αξιοπιστία της κοστολόγησης.

Βέβαια με την πάροδο των ετών τα δεδομένα άρχισαν να αλλάζουν. Η δυναμικότερη είσοδος των μηχανών στην παραγωγή, η αύξηση της πολυπλοκότητας των ακολουθούμενων παραγωγικών διαδικασιών, η παραγωγή

μεγαλύτερης ποικιλίας προϊόντων, ήταν ορισμένοι λόγοι για τους οποίους αυξήθηκε η συμμετοχή των Γ.Β.Ε. στο κόστος παραγωγής. Οι παραπάνω αλλαγές κατέστησαν επιτακτική την αλλαγή της διαδικασίας κοστολόγησης και έτσι την μετάβαση σε ένα δεύτερο στάδιο κοστολόγησης.

Δεύτερο στάδιο κοστολόγησης – Πολλαπλές βάσεις μερισμού

Με την πάροδο των ετών, της μηχανοποίησης της παραγωγικής διαδικασίας, αφετέρου δε λόγω του αυξανόμενου μεγέθους των επιχειρήσεων η άμεση εργασία ως μοναδική βάση μερισμού δεν μπορούσε να εκπληρώσει με επιτυχία το σκοπό της. Έπρεπε να ευρεθεί ένας καλύτερος τρόπος συγκέντρωσης και μερισμού του κόστους. Δημιουργούνται λοιπόν οι λεκάνες κόστους ή τα Κέντρα Κόστους. Η λειτουργία Παραγωγής χωρίζεται σε τμήματα, κύρια και βοηθητικά. Κάθε ένα από αυτά συνιστά ένα Κέντρο Κόστους, όπου συγκεντρώνεται το κόστος που αφορά στο κάθε τμήμα. Μετά γίνεται ο μερισμός του κόστους των βοηθητικών τμημάτων στα κύρια και από εκεί στα προϊόντα με τη βοήθεια των βάσεων μερισμού. Οι βάσεις μερισμού είναι πολλές, π.χ. άμεση εργασία, μηχανοώρες, τετραγωνικά μέτρα, βάρος υλικών, αριθμός επισκέψεων ή αναλωθείσες ώρες. Η κοστολόγηση δίνει ικανοποιητικά αποτελέσματα για σειρά ετών.

Τρίτο στάδιο κοστολόγησης – κοστολόγηση κατά Κέντρο Δραστηριότητας

Η αυτοματοποίηση και παροχή όλο και περισσότερων υπηρεσιών μέσα σε μια επιχείρηση ανέβασαν κατακόρυφα τη συμμετοχή των Γ.Β.Ε. στο συνολικό κόστος. Επιπλέον η παραγωγή πολλών προϊόντων ή μη παραγωγή προϊόντων με περίπλοκη διαδικασία συνετέλεσαν στην εμφάνιση της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα. Η φιλοσοφία του νέου συστήματος είναι η εξής: Το κόστος αναλύεται από τις δραστηριότητες και οι δραστηριότητες από τα προϊόντα. Και εδώ έχουμε κοστολόγηση σε δύο βάσεις, όπου στην πρώτη φάση γίνεται συγκέντρωση του κόστους στα Κέντρα Κόστους και μετά η κατανομή του κόστους κάθε Κέντρου Κόστους στα προϊόντα ή υπηρεσίες με τη βοήθεια κάποιας βάσης. Η μεγάλη διαφορά είναι ότι τα τμήματα έχουν αντικατασταθεί από τις δραστηριότητες. Έτσι σε ένα τμήμα μπορεί να υπάρχουν δύο ή και περισσότερες δραστηριότητες. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα την καλύτερη εφαρμογή του κριτηρίου αίτιο- αιτιατό για την κατανομή του κόστους.

1.1 Έννοια – Σκοπός – Χρησιμότητα και εφαρμογή της κοστολόγησης

Κάθε οικονομική μονάδα που έχει προορισμό την παραγωγή και την κυκλοφορία των αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προβαίνει σε οικονομικές θυσίες (κυρίως με τη μορφή αναλώσεων υλικών και εργασίας) σε αντάλλαγμα των οποίων αναμένεται η παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών μεγαλύτερης οικονομικής χρησιμότητας και αξίας. Οι οικονομικές αυτές θυσίες, εκφρασμένες σε χρηματικές μονάδες, η σύνθεση και η συγκέντρωσή τους κατά επιχειρησιακές λειτουργίες και προϊόν συνιστά το πρόβλημα του κόστους, που χαρακτηρίζεται σαν κεντρικό θέμα της καθόλου οικονομικής επιστήμης.

Η κοστολόγηση εντάσσεται στο ευρύτερο πλαίσιο του Οικονομικού Λογισμού (καμία επιχείρηση δεν μπορεί να επιβιώσει και αναπτυχθεί χωρίς να στηρίζεται σε ένα βάθρο υπολογισμών. Η συστηματοποίηση των υπολογισμών αυτών και η ένταξή τους σε ένα αρμονικό σύνολο ονομάστηκε *Οικονομικός Λογισμός*, που αποτελεί επιστημονικό κλάδο ασχολούμενο με την αριθμοποίηση της ζωής της επιχειρήσεως και γενικότερα της οικονομικής μονάδας. Γίνεται δεκτό ότι στον Οικονομικό Λογισμό υπάγονται:

- η *Λογιστική*, που αποτελεί λογισμό κατά χρόνο,
- η *Κοστολόγηση*, που είναι λογισμός κατ' αντικείμενο,
- η *Επιχειρηματική Στατιστική*, που συνδυάζει κατά τις αρχές της Γενικής Στατιστικής το ποικιλόμορφο αριθμητικό υλικό που παρέχουν η Λογιστική και η Κοστολόγηση, ώστε να προκύπτουν χρησιμότερα πληροφοριακά στοιχεία για τη διοίκηση των επιχειρήσεων,
- ο *Επιχειρηματικός Προγραμματισμός*, που ασχολείται με την κατάρτιση προγραμμάτων δράσεως της επιχειρήσεως,
- η *Επιχειρηματική Έρευνα*, που χρησιμοποιεί μαθηματικοστατιστικές μεθόδους με τις οποίες επιδιώκεται: η *ελαχιστοποίηση* των θυσιών (εξόδων), η *μεγιστοποίηση* του αποτελέσματος ή, συνηθέστερα, η *αριστοποίηση* της δράσεως της επιχειρήσεως, δηλαδή ο επωφελέστερος συνδυασμός θυσιών – αποτελέσματος) και ασχολείται με τη στάθμιση των παντοειδών θυσιών που απαιτούνται για τη λειτουργία μιας δραστηριότητας της επιχειρήσεως και την παραγωγή ενός προϊόντος ή υπηρεσίας.
- Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ κοστολόγηση είναι η διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή μιας λειτουργίας (κατά τον Γ. Βενιέρη, κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην

επιχείρηση. Κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, κοστολόγηση είναι ο ανά μονάδα έργου λογισμός κόστους – έργου – αποτελέσματος.)

Η κοστολόγηση σαν διαδικασία προσδιορισμού του κόστους αναφέρεται:

- στα αγαθά και στις υπηρεσίες που αγοράζονται,
 - στα αγαθά και στις υπηρεσίες που παράγονται,
 - στις δραστηριότητες που αναπτύσσονται από την οικονομική μονάδα και γενικά σε οποιαδήποτε οργανωτική υποδιαίρεση της οικονομικής μονάδας.
- 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* (η κοστολόγηση ονομάζεται ακόμη και *Λογιστική Κόστους* ή *Βιομηχανική Λογιστική*, επειδή εφαρμόζεται κυρίως στην βιομηχανία), γιατί ασχολείται με αναλυτικές ποσοτικές μετρήσεις της ροής κόστους – αποδόσεων που γίνονται μέσα στην επιχείρηση. Πράγματι, ενώ η Γενική Λογιστική αρκείται 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.

Τέλος επισημαίνουμε 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 από τις περισσότερες επιχειρήσεις σαν μια «αγγareία» που αποσκοπεί στην εκπλήρωση μιας ανούσιας υποχρεώσεως που επιβάλλεται από τη Φορολογούσα Αρχή, προκειμένου να εξευρεθούν οι τιμές αποτιμήσεως των αποθεμάτων (μενόντων και πωλημένων). Και πρέπει εδώ να τονίσουμε ότι το Ε.Γ.Λ.Σ, το οποίο, μετά την υποχρεωτική εφαρμογή του από τις μεσαίες και μεγάλες βιομηχανικές επιχειρήσεις της χώρας μας, θα συμβάλει ουσιαστικά στη διάδοση και εφαρμογή από τις ελληνικές βιομηχανίες των σύγχρονων κοστολογικών αρχών και μεθόδων, δηλαδή τον εκσυγχρονισμό του βιομηχανικού λογισμού των βιομηχανιών της χώρας μας, που κρίνεται σήμερα υπέρποτε άλλοτε αναγκαία ενόψει της πλήρους ένταξής μας στην Ε.Ο.Κ.

Η κοστολόγηση έχει σαν αντικείμενο το συστηματικό προσδιορισμό και έλεγχο του κόστους παραγωγής και διάθεσης των οικονομικών αγαθών. Ακόμη η κοστολόγηση έχει σαν αντικείμενο όχι μόνο την αριθμητική διαδικασία, με την οποία βρίσκεται το κόστος σε μια δεδομένη στιγμή, αλλά και τον καθορισμό

των προϋποθέσεων της αριθμητικής επεξεργασίας όπως είναι ο προσδιορισμός των ουσιαστικών στοιχείων και οι διάφοροι μέθοδοι αποτίμησης τους.

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι η παροχή κάθε χρήσιμης πληροφορίας στη διοίκηση της επιχείρησης για να μπορεί να εκτελεί το έργο της κατά τρόπο αποτελεσματικό. Με τα στοιχεία που παρέχονται σ' αυτή θα μπορέσει η διοίκηση, να διαπιστώσει τυχόν υπεξαιρέσεις ή κλοπές ή σπατάλες, ποια τμήματα (κέντρα κόστους) της επιχείρησης είναι κερδοφόρα και ποια ζημιογόνα, ποια κατώτατα όρια τιμών πωλήσεων κ.α.

Οι σκοποί που επιδιώκεται με τη συστηματική κοστολόγηση είναι:

- η εξεύρεση του, κατά το δυνατό, ακριβέστερου αποτελέσματος της επιχειρήσεως,
- η άσκηση τιμολογιακής πολιτικής
- ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της παραγωγικής διαδικασίας,
- η εξεύρεση του βαθμού της παραγωγικής δραστηριότητας στον οποίο η επιχείρηση επιτυγχάνει τον ευνοϊκότερο κόστος.

Η χρησιμότητα της κοστολόγησης έγκειται:

- Στον προσδιορισμό της τιμής πώλησης
- Στην παροχή πληροφοριών για έλεγχο των μερικών στοιχείων του κόστους
- Στην παροχή στοιχείων για την αποτίμηση των απογραφών
- Στην διευκόλυνση των διάφορων ελέγχων

Η επιτυχία της κοστολόγησης προϋποθέτει ακριβή γνώση της διάρθρωσης της επιχείρησης, της πραγματοποιούμενης παραγωγικής διαδικασίας και των προϊόντων που παράγονται.

A) Διάρθρωση επιχείρησης

Η όλη επιχείρηση διακρίνεται σε:

- Κύρια κέντρα δραστηριότητας
- Βοηθητικές υπηρεσίες

ΚΥΡΙΑ ΚΕΝΤΡΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Κύρια κέντρα δραστηριότητας χαρακτηρίζονται τα τμήματα της επιχείρησης στα οποία πραγματοποιείται το κύριο έργο της παραγωγής π.χ. κλωστήριο, βαφείο

ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Βοηθητικές υπηρεσίες χαρακτηρίζονται τα τμήματα εκείνα της επιχείρησης τα οποία λειτουργούν για την εξυπηρέτηση των κύριων κέντρων δραστηριότητας, όπως είναι η ατμοπαραγωγή, το συνεργείο επισκευών κ.α.

Β) Παραγωγική διαδικασία

Η παραγωγή πραγματοποιείται με ορισμένους τεχνικούς όρους, ή γνώση των οποίων είναι απαραίτητη για τον ακριβή προσδιορισμό των θέσεων κόστους. Έτσι η παραγωγή διακρίνεται σε μηχανική, χημική, και χειροποίητη. Αυτή μπορεί να είναι μαζική και με διακεκριμένα προϊόντα (παραγγελία). Επίσης είναι δυνατό να παράγεται ένα προϊόν ή περισσότερα και στη συνέχεια να αναπαράγονται σε παραγωγή υποπαραγωγή, υπολείμματα και τέλος μπορεί να απαιτούνται μια ή περισσότερες διαδοχικές ενέργειες.

Γ) Παραγόμενα προϊόντα

Με την παραγωγική διαδικασία κατασκευάζονται διάφορα προϊόντα, τα οποία μπορεί να είναι ίδια ή να διαφέρουν κατά το μέγεθος, το σχήμα, το βάρος, την ποιότητα.

1.2 Εσωλογιστική και εξωλογιστική κοστολόγηση σύμφωνα με το ΕΓΛΣ

Κοστολόγηση είναι ή διαδικασία που ακολουθείται για τον προσδιορισμό του κόστους ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας, μιας δραστηριότητας ή λειτουργίας. 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 υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας.

Η κοστολόγηση παρουσιάζεται με δύο, βασικά, ξεχωριστές μεταξύ τους μορφές τις ακόλουθες:

A) Την ολοκληρωμένη μορφή ή εσωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται από στοιχεία που βρίσκονται καταχωρημένα στους οικείους λογαριασμούς των κέντρων κόστους ή των λειτουργιών, που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση της παραγωγής των προϊόντων ή των υπηρεσιών.

Με την πλήρη αυτή μορφή της η κοστολόγηση οδηγεί στο σχηματισμό του κόστους, όχι μόνο της παραγωγικής λειτουργίας και των υποδιαίρέσεων της, αλλά και των υπολοίπων βασικών λειτουργιών της μονάδας, ώστε να προκύπτει από τους λογαριασμούς της κοστολογικής οργάνωσης τουλάχιστον μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν ή κατά ομάδα προϊόντων.

Η εσωλογιστική κοστολόγηση προϋποτίθεται ότι στηρίζεται στη λογιστικοποίηση των κοστολογικών στοιχείων για σχηματισμό αρχικά του λειτουργικού κόστους και στη συνέχεια του κόστους των ενδιάμεσων και τελικών φορέων

Δεδομένου ότι στην εσωλογιστική κοστολόγηση, το άμεσο κόστος καταλογίζεται απευθείας στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς, οι κοστολογικές επεξεργασίες αφορούν βασικά το έμμεσο κόστος. Οι επεξεργασίες αυτές γίνονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία των οικείων λογαριασμών, ως αποτέλεσμα δε αυτών προκύπτουν οι καταστάσεις με τους σχετικούς υπολογαριασμούς κατανομής. Οι καταστάσεις αυτές αποτελούν στοιχείο αναφοράς του τρόπου προσδιορισμού και συνθέσεως του κόστους των φορέων και δικαιολογητικό των σχετικών ημερολογιακών εγγραφών που, κατά περίπτωση γίνονται για τη λογιστικοποίηση του έμμεσου κόστους.

B) Την ατελή μορφή ή Εξωλογιστική κοστολόγηση, κατά την οποία το λειτουργικό κόστος δε σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολόγησης το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

Η κοστολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται σαν εξωλογιστική στις εξής περιπτώσεις:

- i. 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.
- ii. Όταν τα κατ' είδος στοιχεία του κόστους, ο σχηματισμός του λειτουργικού κόστους και το κόστος των φορέων, παρακολουθούνται εσωλογιστικά, αλλά οι σχετικοί ποσοτικοί και κατ' αξία μερισμοί και καταλογισμοί γίνονται αυθαίρετα και δεν στηρίζονται σε παραστατικά έγγραφα και προϋπολογιστικά δεδομένα, όπως είναι δελτία βιομηχανοποίησης και παραγωγής.
- iii. Όταν τα στοιχεία που διαμορφώνουν το κόστος δεν παρακολουθούνται στο σύνολό τους λογιστικά, όπως στις περιπτώσεις που δεν τηρούνται πλήρη λογιστικά βιβλία.

Κατά το ΕΓΛΣ, εσωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το κόστος των τελικών φορέων προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές από τους λογαριασμούς του Σχεδίου Λογαριασμών από τους οποίους προκύπτει επίσης και το μικτό αποτέλεσμα κατά προϊόν (ή υπηρεσία) ή κατά ομάδα προϊόντων.

Κατά το ΕΓΛΣ, εξωλογιστική κοστολόγηση τηρείται όταν το λειτουργικό κόστος δεν σχηματίζεται με λογιστικές εγγραφές. Στη μορφή αυτή κοστολόγησεως το λειτουργικό κόστος δεν καταλογίζεται στους τελικούς φορείς με βάση τα κατά περίπτωση ορθά επιστημονικά κριτήρια. Έτσι, η αποτίμηση των τελικών αποθεμάτων (απογραφής) στηρίζεται σε εμπειρικά δεδομένα.

1.3 Διαδικασία κοστολόγησης

Από τη πλευρά της οργάνωσης η αποτελεσματική διεξαγωγή των εργασιών της βιομηχανικής επιχείρησης και μάλιστα εκείνων που αναφέρονται στην παραγωγική λειτουργία αυτής επιβάλλει την κατάρτιση εγγράφων για το σκοπό αυτόν οδηγιών, οι οποίες ονομάζονται εντολές εργοστασίου. Με την έκδοση των εντολών αυτών μπαίνουν σε κίνηση οι συναφείς δραστηριότητες της επιχείρησης.

Οι εντολές του εργοστασίου δεν είναι μεγάλες, είναι σαφείς στο περιεχόμενο και απευθύνονται προς τον υπεύθυνο που έχει οριστεί για την εκτέλεση της εντολής. Οι κυριότερες από τις εντολές αυτές είναι οι πιο κάτω:

A) Εντολή παραγωγής

Εντολή παραγωγής είναι εκείνη με την οποία κινείται η διαδικασία της παραγωγής ορισμένου έτοιμου προϊόντος όταν αυτό είναι σύνθετο.

Η εντολή παραγωγής μπορεί να αφορά :

- i. Την παραγωγή προϊόντος κατά παραγγελία πελάτη.
- ii. Την παραγωγή προϊόντος που προσδιορίζεται για την δημιουργία αποθέματος και στη συνέχεια στη διάθεση του.
- iii. Την παραγωγή διαμέσου ή ημικατεργασμένου προϊόντος ή μέρους προϊόντος που προσδιορίζεται για περαιτέρω βιομηχανοποίηση ή συναρμολόγηση ή για πώληση ως έχει.
- iv. Την κατασκευή ειδών εξοπλισμού τα οποία προορίζονται για διαρκή χρήση από την ίδια επιχείρηση. Σε αυτή την περίπτωση οι εντολές παραγωγής ονομάζονται και εντολές κατασκευών ή εντολές βελτίωσης.

Πριν να εκδοθεί η εντολή της παραγωγής προγραμματίζονται όλες οι ενέργειες που αφορούν την εκτέλεση της. Όταν όλες οι αρχικές οδηγίες συγκεντρωθούν, η εντολή επιστρέφει στο τμήμα σχεδιασμού της παραγωγής, το οποίο θέτει σε εφαρμογή τις οδηγίες του μηχανολογικού τμήματος. Για το σκοπό αυτόν το τμήμα παραγωγής προβαίνει:

- i. Στην πρόβλεψη των απαραίτητων υλικών
- ii. Στην δρομολόγηση της παραγγελίας
- iii. Στον χρονικό προγραμματισμό εκτέλεσης της παραγγελίας

Για τη εξασφάλιση των υλικών που απαιτούνται λαμβάνονται πληροφορίες από τις αποθήκες για τα υπάρχοντα υλικά και ζητείται με αίτηση προς το τμήμα προμηθειών η αγορά για τα υλικά που δεν υπάρχει απόθεμα στις αποθήκες.

Σχεδιάζεται η πορεία της εργασίας για την εκτέλεση της παραγγελίας και δίνεται ιδιαίτερη προσοχή για τον προσδιορισμό της σειράς που θα ακολουθηθεί στην κατεργασία. Στη περίπτωση αυτή πρέπει να καταβάλλεται κάθε φροντίδα για τον περιορισμό των εσωτερικών μεταφορών και την αποφυγή των διακινήσεων που δεν χρειάζονται. Για να επιτευχθεί αυτό καταρτίζεται κατάσταση χρονικού προγραμματισμού, ώστε η εργασία που είναι προς εκτέλεση να προσεγγίζει κάθε μηχανή, όταν η μηχανή αυτή είναι διαθέσιμη για την εκτέλεση αυτής της εργασίας. Το αντικείμενο του χρονικού προγραμματισμού είναι η διατήρηση της παραγγελίας σε κίνηση και η αποφυγή καθυστερήσεων, οι οποίες προκύπτουν από την έλλειψη υλικών, ή αντίθετα από την συμφόρηση η οποία, προκαλείται όταν συγκεντρώνονται στις θέσεις εργασίας πολλά υλικά, τα οποία δεν είναι άμεσα απαραίτητα για αυτές τις θέσεις.

Β) Εντολή μετακίνησης

Εντολή μετακίνησης είναι εκείνη που δίνει οδηγίες στο τμήμα εσωτερικών μεταφορών του εργοστασίου να μεταφέρει τα στοιχεία που αναφέρονται σε αυτή σε ορισμένη θέση.

Γ) Εντολή επισκευής

Εντολή επισκευής είναι εκείνη που παρέχει οδηγίες στο συνεργείο επισκευών του εργοστασίου για την εκτέλεση επισκευής σε κάποιο στοιχείο του εξοπλισμού.

Δ) Εντολή φόρτωσης

Εντολή φόρτωσης είναι εκείνη που παρέχει οδηγίες στο τμήμα φόρτωσης, για την αποστολή των προϊόντων ή άλλων στοιχείων που αναγράφονται σε αυτή σε καθορισμένο παραλήπτη.

1.4 Βασικά συστήματα κοστολόγησης

Λογιστική κοστολόγηση ονομάζουμε γενικά τον προσδιορισμό κάποιου κόστους και ειδικά του κόστους παραγωγής και διάθεσης των προϊόντων με λογιστικές εγγραφές, οι οποίες στηρίζονται σε απαραίτητους υπολογισμούς. Σύστημα λογιστικής κοστολόγησης είναι ο μηχανισμός του προσδιορισμού του κόστους των προϊόντων. Τα βασικά συστήματα κοστολόγησης είναι δύο: α) το σύστημα της εξατομικευμένης κατά προϊόν ή γενικά για κάθε έργο κοστολόγησης και β) το σύστημα κατά φάση κοστολόγησης. Η επιλογή τους

εξαρτάται ειδικά από τον χαρακτήρα της κατεργασίας και από την φύση της βιομηχανοποίησης.

Κοστολόγηση κατά προϊόν και κατά έργο

Όταν τα προϊόντα που παράγονται από την ίδια επιχείρηση είναι διάφορα μεταξύ τους καθένα από αυτά συνιστά αντικείμενο ιδιαίτερης κοστολόγησης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν υπάρχει παραγωγή που να μετράται σε ομοειδείς μονάδες, αλλά παραγωγή η οποία αποτελείται από προϊόντα, των οποίων η κάθε μονάδα τους είναι διαφορετική από τα άλλα. Αυτό σημαίνει ότι και οι πρώτες ύλες θα είναι διαφορετικές για κάθε προϊόν και η άμεση εργασία και οι υπόλοιπες έμμεσες δαπάνες. Από τη διαφορά επομένως της φύσης για κάθε ένα από τα προϊόντα επιβάλλεται και η ιδιαίτερη για το καθένα λογιστική κοστολόγηση. Αλλά εκτός από τις παραγγελίες των πελατών που παράγουν οι επιχειρήσεις, και άλλες επιχειρήσεις για τη δημιουργία αποθεμάτων παράγουν προϊόντα και επιδιώκουν στη συνέχεια, τη διάθεση τους εφαρμόζοντας της εξατομικευμένη κοστολόγηση. Οι λόγοι για τους οποίους επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα για μελλοντική διάθεση εφαρμόζουν το σύστημα κοστολόγησης κατά προϊόν είναι η ταυτόχρονος παραγωγή περισσότερων προϊόντων ή η διαφορά επί της ποιότητας των πρώτων υλών που κάθε φορά βιομηχανοποιούνται και επομένως από την οποία, τόσο η ποιότητα των προϊόντων που παράγονται από αυτές όσο και το κόστος τους ποικίλλει κατά μερίδα πρώτης ύλης. Σε κάθε προϊόν που τίθεται για παραγωγή και γενικά σε κάθε έργο που τίθεται για εκτέλεση δίνεται ένας αριθμός κατά το χρόνο που εκδίδεται η εντολή της παραγωγής ή η εντολή της εκτέλεσης. Με τους αριθμούς αυτούς εξατομικεύονται τα προϊόντα τόσο μέσα στο εργοστάσιο κατά την εκτέλεση της κατεργασίας όσο και στους λογαριασμούς. Κανονικά μια εντολή παραγωγής είναι αρκετή να καλύψει ολόκληρη την παραγωγή του προϊόντος, αλλά πολλές φορές κατασκευάζονται επί μέρους τεμάχια τα οποία παραμένουν προσωρινά αποθηκευμένα και αργότερα χρησιμοποιούνται κατά την συναρμολόγηση του τελικού προϊόντος. Στις περιπτώσεις αυτές κάθε κομμάτι από τα τεμάχια αυτά κατασκευάζεται με έκδοση ιδιαίτερης εντολής παραγωγής και στη συνέχεια εκδίδεται άλλη εντολή για την τελική συναρμολόγηση του προϊόντος. Η εξατομικευμένη κοστολόγηση κατά προϊόν ονομάζεται επίσης και κοστολόγηση κατά εντολή παραγωγής ή κατά μερίδα.

Κοστολόγηση κατά φάση

Όταν η παραγωγή των προϊόντων πραγματοποιείται με διαδοχικές σειρές πανομοιότυπων κατεργασιών το συνολικό κόστος συγκεντρώνεται κατά

κατεργασία ή κατά φάση και διαιρείται με τον αριθμό των φάσεων των ημικατεργασμένων ή ετοιμών προϊόντων που παρήχθησαν. Σαν προϊόν νοείται στην προκειμένη περίπτωση όχι μόνο το τελικό αλλά και κάποιο ενδιάμεσο τεμάχιο, το οποίο στη συνέχεια συναρμολογείται μαζί με άλλα σε προϊόν. Τέτοιες συνθήκες παρατηρούνται ειδικότερα στις βιομηχανίες προϊόντων μαζικής παραγωγής που παράγονται υπό διαρκή ροή και στις βιομηχανίες προϊόντων τα οποία συναρμολογούνται από μέρη τα οποία παράγονται με καθορισμένη σειρά πανομοιότυπων κατεργασιών.

1.5 Οι λογαριασμοί της κοστολόγησης και η λειτουργία τους

Για την ευχέρεια της κοστολόγησης καταρτίζεται πλήρες λογιστικό σχέδιο, στο οποίο μεταξύ των άλλων προβλέπονται:

- Οι συνηθισμένοι λογαριασμοί της συναλλακτικής δραστηριότητας, δηλαδή οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής
- Οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί τους που προβλέπονται κατά περίπτωση παραγωγής και σύμφωνα με τη διάρθρωση της βιομηχανικής επιχείρησης.

Στους λογαριασμούς που προβλέπονται από τη Γενική Λογιστική περιλαμβάνονται και οι λογαριασμοί για τα άμεσα και έμμεσα έξοδα, στους οποίους καταχωρούνται τα στοιχεία του βιομηχανικού και εμπορικού κόστους.

Λογαριασμοί άμεσων εξόδων

Οι κύριοι λογαριασμοί των άμεσων εξόδων είναι

- i. Πρώτες Ύλες
- ii. Βοηθητικές Ύλες
- iii. Ημερομίσθια

Οι λογαριασμοί Πρώτες ύλες και Βοηθητικές ύλες χρεώνονται με την αρχική αξία (τιμολογιακή αξία) και με τα ειδικά έξοδα των πρώτων και βοηθητικών υλών που αγοράζονται. Πιστώνονται δε με τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που χορηγούνται για βιομηχανοποίηση, επίσης με την αρχική αξία.

Ο λογαριασμός Ημερομίσθια χρεώνεται με τα ποσά που πληρώνονται σε ημερομίσθια για την κατεργασία και πιστώνεται σε χρέωση (μεταφορά) των λογαριασμών παραγωγής.

Λογαριασμοί έμμεσων εξόδων

Οι κυριότεροι λογαριασμοί έμμεσων εξόδων είναι Ενοίκια, Μισθοί, Αμοιβές τρίτων, Φόροι- Τέλη, Ασφάλιστρα, Αποσβέσεις κ.α.

Η λειτουργία των λογαριασμών αυτών είναι γνωστή. Δηλαδή χρεώνονται με τα ποσά που πληρώνονται, ή υπολογίζονται και πιστώνονται μεταφερόμενοι σε χρέωση των θέσεων (κέντρων) κόστους με τη σύνταξη φύλλου μερισμού.

Διάμεσοι λογαριασμοί

Οι διάμεσοι λογαριασμοί που μπορεί να λειτουργήσουν σε μια βιομηχανική επιχείρηση είναι:

Πρώτες ύλες για παραγωγή, Παραγωγή σε εξέλιξη, Πρώτες ύλες για βιομηχανοποίηση, Βοηθητικές ύλες για ανάλωση κ.α.

Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με την αρχική αξία των υλών που χορηγούνται για βιομηχανοποίηση, καθώς και με τα γενικά έξοδα αγορών και πιστώνονται σε χρέωση των λογαριασμών παραγωγής.

Οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί

Ανάλογο με το μέγεθος, το είδος και τη διάρθρωση της επιχείρησης. Οι θέσεις κόστους και οι αντίστοιχοι λογαριασμοί είναι:

ΘΕΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

Εφοδιασμός
Κατεργασία Παραγωγή
Διάθεση
Διοίκηση
Χρηματο/νομική Υπηρεσία
Βοηθητικές Υπηρεσίες

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

Γενικά Έξοδα Αγορών
Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα
Γενικά Έξοδα Πωλήσεων
Γενικά Έξοδα Διοίκησης
Χρηματοοικονομικά Έξοδα
Συνεργείο - Βαφείο

Η λειτουργία των πιο πάνω λογαριασμών όπως αναπτύχθηκε είναι:

Α) Γενικά έξοδα Αγορών.

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα που έχουν σχέση με τις αγορές. Τα γενικά έξοδα αγορών επιβαρύνουν ή το σύνολο των υλών που αγοράστηκαν ή μερίζονται μεταξύ των διάφορων κέντρων κόστους ανάλογο με τις ύλες που χρησιμοποιούν.

Β) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ή Έξοδα Παραγωγής

Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα του εργοστασίου. Σαν γενικά βιομηχανικά έξοδα χαρακτηρίζονται οι μισθοί του διοικητικού προσωπικού του εργοστασίου και οι εισφορές για τους μισθούς αυτούς το ηλεκτρικό ρεύμα, οι αποσβέσεις, η ύδρευση, οι επισκευές, τα υλικά συσκευασίας

Γ) Έξοδα Πωλήσεων

Τα έξοδα πωλήσεων διακρίνονται σε ειδικά και γενικά έξοδα πωλήσεων
Ειδικά έξοδα πωλήσεων. Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται τα έξοδα τα οποία γίνονται για την πώληση ορισμένων προϊόντων
Γενικά έξοδα πωλήσεων. Στο λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται : Οι αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της υπηρεσίας πωλήσεων, οι διαφημίσεις, τα ενοίκια κ.α.
Τα ειδικά και γενικά έξοδα πωλήσεων επιβαρύνουν το κόστος των πωληθέντων προϊόντων. Έτσι με την επιβάρυνση του βιομηχανικού κόστους και με τα έξοδα πωλήσεων προσδιορίζεται το εμπορικό κόστος.

Δ) Γενικά έξοδα διοίκησης

Στον λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται, οι αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές του προσωπικού της διοίκησης, τα ενοίκια, οι αποσβέσεις των κτιρίων και επίπλων των γραφείων, η γραφική ύλη, ο φωτισμός κ.α.

Ε) Χρηματοοικονομικά έξοδα

Στο λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται τα έξοδα αγοράς χρήματος δηλαδή οι τόκοι δανείων, οι προεξοφλητικοί τόκοι, οι προμήθειες και τα έξοδα τραπεζών και τα εισπρακτικά έξοδα των συναλλαγματικών.

ΣΤ) Λογαριασμοί βοηθητικών υπηρεσιών

Οι βοηθητικές υπηρεσίες διαφέρουν μεταξύ των βιομηχανικών υπηρεσιών. Το είδος και ο αριθμός των βοηθητικών υπηρεσιών εξαρτάται, από το είδος και το μέγεθος της βιομηχανικής επιχείρησης. Κάθε βοηθητική υπηρεσία παρακολουθείται με ξεχωριστό λογαριασμό στον οποίο συγκεντρώνονται όλα τα έξοδα λειτουργίας της.

Ζ) Παραγωγή

Στον λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνονται τα :

- i. Άμεσα έξοδα που πραγματοποιούνται για την παραγωγή όπως είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες και τα ημερομίσθια με τις εισφορές τους
- ii. Έμμεσα έξοδα δηλαδή το κόστος των βοηθητικών υπηρεσιών και η αναλογία των γενικών βιομηχανικών εξόδων

Και ο λογαριασμός Παραγωγή αποτελεί θέση κόστους και εμφανίζεται με τον τίτλο Παραγωγή Α, κ.α.

Οι πιο πάνω λογαριασμοί δεν παρακολουθούνται σαν περιληπτικοί λογαριασμοί, αλλά σχηματίζονται βάσει φύλλου μερισμού.

1.6 Οργάνωση της κοστολόγησης

Τα απαραίτητα για την κοστολόγηση έντυπα

Η υπηρεσία κοστολογήσεως οφείλει να παρακολουθεί τα υλικά (πρώτες και βοηθητικές ύλες) που αναλώθηκαν κατά παραγόμενο προϊόν ή τουλάχιστον

κατά κέντρο κόστους. Επίσης τον αναλωμένο χρόνο εργασίας και το κόστος αυτής κατά παραγόμενο προϊόν ή τουλάχιστον κατά λειτουργικό τμήμα (κέντρο κόστους).

Καθορισμός των κύριων και βοηθητικών κέντρων (θέσεων) κόστους

Δεύτερο ουσιώδες για την κοστολόγηση ζήτημα είναι να καθοριστούν τα ενδεδειγμένα κέντρα (θέσεις) κόστους, για τα οποία θα τηρηθούν ιδιαίτεροι λογαριασμοί συγκεντρώσεως εξόδων.

Όσο η παραγωγική διαδικασία είναι πολυπλοκότερη και ιδίως ανομοιόμορφη τόσο τα κέντρα κόστους θα είναι περισσότερα. Κεντρική σκέψη είναι ότι σε ένα κέντρο κόστους πρέπει να συντελείται, όσο το δυνατό, πιο ομοιόμορφη εργασία. Αλλά, όπως παρατηρεί ο Μ. Τσιμάρας, η κατάχρηση της αρχής αυτής οδηγεί σε πολύ εκλεπτυσμένη και συνεπώς πολύ δύσκολη, πρακτικώς, κοστολόγηση. Αλλά και ανεπαρκής εφαρμογή αυτής οδηγεί σε χονδροειδή επίρριψη εξόδων επί φορέων κόστους, οι οποίοι δεν υπέστησαν δοθείσαν κατεργασία. Ο αριθμός λοιπόν των κέντρων κόστους εξαρτάται από το βαθμό της επιθυμητής ακρίβειας του κόστους των επιμέρους προϊόντων και των λογιστικο-διοικητικών δυνατοτήτων της επιχείρησεως.

1.7 Σύγκριση οριακής κοστολόγησης και απορροφητικής κοστολόγησης

Σύμφωνα με την απορροφητική κοστολόγηση, τόσο τα μεταβλητά όσο και τα σταθερά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Αυτό σημαίνει ότι μέρος των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων μιας χρονικής περιόδου ενσωματώνεται στο κόστος παραγωγής του αποθέματος των ημικατεργασμένων ή των έτοιμων προϊόντων που δεν πωλούνται μέσα στην ίδια χρονική περίοδο για να αφαιρεθούν από τα έσοδα κάποιας άλλης μελλοντικής χρονικής περιόδου, εκείνης δηλαδή μέσα στην οποία θα πωληθούν.

Σύμφωνα με την οριακή κοστολόγηση, μόνο τα μεταβλητά έξοδα περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στο κόστος παραγωγής, άρα δεν αποθεματοποιούνται στην περίπτωση που υπάρχουν αποθέματα ημικατεργασμένων ή έτοιμων προϊόντων στο τέλος μιας χρονικής περιόδου.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται σαν κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα της ίδιας περιόδου μέσα στην οποία συνέβησαν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

2.1 Η σημασία της Άμεσης κοστολόγησης στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων

Η άμεση κοστολόγηση βοηθά τα μέγιστα στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων βραχυχρόνιου ορίζοντα με την διάκριση των δαπανών της επιχείρησης σε μεταβλητές και σταθερές στις οποίες προβαίνει. Και αυτό συμβαίνει γιατί ο διαχωρισμός αυτός της επιτρέπει τον προσδιορισμό του Περιθωρίου Συνεισφοράς. Ως περιθώριο συνεισφοράς ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης ενός προϊόντος και του μεταβλητού κόστους που σχετίζεται με την παραγωγή και πώληση του προϊόντος αυτού. Ονομάζεται έτσι γιατί δηλώνει το ποσό ή ποσοστό κατά το οποίο συμμετέχει στην κάλυψη των σταθερών εξόδων της επιχείρησης και κατ' επέκταση στη διαμόρφωση του κέρδους ανά μονάδα ή αξία πώλησης του προϊόντος.

Το Περιθώριο Συνεισφοράς χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό μιας σειράς άλλων μεταβλητών, η γνώση των οποίων έχει μεγάλη σημασία για τους διοικούντες την επιχείρηση. Κατά πρώτο, το Π.Σ. βοηθάει στον προσδιορισμό του ουδέτερου σημείου κύκλου εργασιών. Δηλαδή στον προσδιορισμό του σημείου εκείνου του όγκου πωλήσεων όπου τα έσοδα από τις πωλήσεις ισούνται με τα συνολικά κόστη της επιχείρησης και άρα το αποτέλεσμα εργασιών είναι μηδαμινό. Η γνώση του ουδέτερου σημείου κύκλου εργασιών είναι πρωταρχικής σημασίας για κάθε επιχείρηση αφού κάθε μονάδα πωλούμενου προϊόντος πάνω / κάτω από το Ο.Σ.Κ.Ε. συνεισφέρει θετικά/ αρνητικά στο αποτέλεσμα εργασίας κατά το ποσό του Π.Σ.

Το Π.Σ. βοηθάει επίσης στον προσδιορισμό του Περιθωρίου Ασφάλειας Πωλήσεων και του Βαθμού Λειτουργικής Μόχλευσης της επιχείρησης, η σπουδαιότητα των οποίων είναι γνωστή. Ιδιαίτερη δε είναι η σημασία του για την τιμολόγηση προϊόντος σε ειδικές περιπτώσεις, όπως είναι η συμμετοχή σε μειοδοτικό διαγωνισμό και η τιμολόγηση μιας εξαιρετικής παραγγελίας.

2.2 Η Άμεση κοστολόγηση σαν εργαλείο προγραμματισμού κερδών

Ο προγραμματισμός κερδών αποτελεί ένα διοικητικό πλάνο το οποίο καλύπτει όλες τις φάσεις των μελλοντικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης προκειμένου να επιτευχθεί ο δηλωμένος στόχος κέρδους. Ένα τέτοιο πλάνο περιλαμβάνει βραχυπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο σχεδιασμό. Η Άμεση κοστολόγηση είναι αρκετά χρήσιμη στο σχεδιασμό μικρών χρονικών περιόδων, στη τιμολόγηση προϊόντων ειδικών περιπτώσεων. Με το διαχωρισμό των εξόδων σε μεταβλητά και σταθερά και τον υπολογισμό του περιθωρίου συνεισφοράς η Άμεση κοστολόγηση διευκολύνει οποιαδήποτε ανάλυση της σχέσης κόστος – όγκος δραστηριότητας- κέρδος.

Η ανάλυση νεκρού σημείου, η αποδοτικότητα επενδυμένων κεφαλαίων, το περιθώριο συνεισφοράς ανά τομέα και τα συνολικά κέρδη από όλες τις δραστηριότητες, βασισμένα σε ένα συγκεκριμένο όγκο δραστηριότητας, είναι προβλήματα σχεδιασμού τα οποία μπορούν να λυθούν με τη βοήθεια της Άμεσης κοστολόγησης. Είναι πολύ πιθανό οι κοστολόγοι των επιχειρήσεων να χρησιμοποιούσαν αυτά τα εργαλεία ανάλυσης και πριν την «αποδοχή» της Άμεσης κοστολόγησης. Παρόλα αυτά η Άμεση κοστολόγηση διευκολύνει την αναγνώριση των σχετικών αναλυτικών στοιχείων.

Το άμεσο ή μεταβλητό κόστος και το περιθώριο συνεισφοράς επιτρέπει γρήγορες και αρκετά αξιόπιστες αποφάσεις όσον αφορά τον βραχυπρόθεσμο προγραμματισμό κερδών. Σε τέτοιες καταστάσεις υποτίθεται ότι η αλλαγή ή μετατόπιση ενός μικρού τμήματος στο συνολικό όγκο δραστηριότητας δεν απαιτεί σημαντικές αλλαγές στη παραγωγική ικανότητα που μεταφράζεται σε αλλαγές στα σταθερά κόστη. Γενικά, τα συνολικά κόστη περιόδου αφαιρούνται από το περιθώριο συνεισφοράς προκειμένου να υπολογισθεί το καθαρό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης. Τα κόστη περιόδου που αφορούν ή σχετίζονται με ένα συγκεκριμένο προϊόν, γραμμή προϊόντων ή ένα τμήμα της επιχείρησης θα πρέπει να απομονώνονται και να επιβαρύνουν το συγκεκριμένο προϊόν, γραμμή προϊόντων ή τμήμα, προκειμένου να αυξηθεί η χρησιμότητα αυτού του κόστους στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων. Τα μεταβλητά και σταθερά κόστη στην Άμεση κοστολόγηση βοηθούν περαιτέρω τη διοίκηση της επιχείρησης στο προγραμματισμό και αξιολόγηση των κερδών που απορρέουν

από μεταβολή του όγκου δραστηριότητας, αλλαγή στο μείγμα πωλήσεων, αγορά η ιδιοκατασκευή εξαρτημάτων και προμήθεια νέου εξοπλισμού.

Η γνώση του μεταβλητού και σταθερού κόστους και του περιθωρίου συνεισφοράς παρέχει τις κατευθυντήριες γραμμές για την επιλογή των πιο κερδοφόρων προϊόντων, πελατών, περιοχών και άλλων τομέων της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

2.3 Η Άμεση κοστολόγηση σαν εργαλείο ελέγχου

Οι πιθανές αντίστροφες διακυμάνσεις του κόστους παραγωγής και των πωλήσεων εξαιτίας της υπέρ- ή υποαπορρόφησης των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων απαιτεί έναν διαφορετικό τύπο διαδικασίας κοστολόγησης. Υιοθετώντας την Άμεση κοστολόγηση είναι δυνατόν να εξαχθεί μια πιο κατανοητή κατάσταση της επιχείρησης. Ο διευθυντής μάρκετινγκ θα λαμβάνει μια κατάσταση όπου οι πωλήσεις θα παρουσιάζονται σε άμεση συσχέτιση με το κόστος παραγωγής. Θα αναφέρονται επίσης λεπτομερώς οι διαφορές μεταξύ των επιδιωκόμενων πωλήσεων και των πραγματικών που προκλήθηκαν από αλλαγές στη τιμή πώλησης, στον όγκο των πωληθέντων ή στ μείγμα προϊόντος. Ο διευθυντής παραγωγής θα είναι δυνατόν να μελετήσει τις αποκλίσεις που σημειώθηκαν στη ποσότητα των υλικών, στην αποτελεσματικότητα της εργασίας ή στα ελεγχόμενα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Ο υπεύθυνος προμηθειών αξιολογεί τις αποκλίσεις στις τιμές αγοράς ενώ ο διευθυντής προσωπικού καθίσταται πλέον υπεύθυνος για τις αποκλίσεις στις αμοιβές προσωπικού. Ο γενικός διευθυντής ο οποίος αρχικά εξουσιοδοτεί και εγκρίνει την παραγωγική ικανότητα του εργοστασίου, όσον αφορά τον αριθμό του προσωπικού και των μηχανών είναι πρώτιστα υπεύθυνος για κάθε απόκλιση των σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων που προκλήθηκε από την μικρότερη η μεγαλύτερη εκμετάλλευση των υπαρχόντων πόρων.

Οι αναφορές που καταρτίζονται με βάση την Άμεση κοστολόγηση και συμπληρώνονται με τα στοιχεία που αναφέρθηκαν παραπάνω καθίστανται πολύτιμα εργαλεία ελέγχου. Η απόδοση δεν αξιολογείται πλέον στη βάση του τελευταίου μήνα ή τελευταίου έτους αλλά κάθε περίοδος έχει τα δικά της πρότυπα.

2.4 Η Άμεση και Πλήρης κοστολόγηση στην αγορανομική αγορά

Από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις προβλέπεται η υπαγωγή σε υποχρεωτική κοστολόγηση ορισμένων ειδών που χαρακτηρίζονται από την αγορανομία σαν «ουσιώδη εν ανεπάρκεια». Η υπαγωγή σε υποχρεωτική κοστολόγηση γίνεται με τον σκοπό να προστεθεί στο αγορανομικά αναγνωρισμένο κόστος το καθοριζόμενο ποσοστό κέρδους, ώστε να προκύψει η τιμή στην οποία θα πουληθεί το αγαθό.

Η επισκόπηση της νομοθεσίας αυτής, όσον αφορά τα βιομηχανικά και βιοτεχνικά προϊόντα που υπόκεινται σε υποχρεωτική κοστολόγηση, οδηγεί στα παρακάτω συμπεράσματα:

1. Μπορεί να λεχθεί ότι τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα αναγνωρίζονται σαν «συντελεστής κόστους»
2. Ορισμένα από τα έξοδα αυτά δεν περιλαμβάνονται μεν στο κόστος επί του οποίου προστίθεται το ποσοστό κέρδους, είναι όμως διαμορφωτικά της τιμής του προϊόντος, δηλαδή, αφού υπολογισθεί το κέρδος επί του κόστους στο οποίο δεν συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα αυτά, προστίθενται και τα τελευταία για να διαμορφωθεί η τιμή. Εξ' άλλου άλλες περιπτώσεις τα αναγνωριζόμενα κατά την υποχρεωτική κοστολόγηση ποσά γενικών εξόδων ορίζονται κατ' ανώτατο ποσό, επομένως δεν αναγνωρίζεται προς κοστολόγηση το σύνολο των εξόδων αυτών που πραγματοποίησε η συγκεκριμένη επιχείρηση.
3. Δεν γίνεται διάκριση μεταξύ μεταβλητών και σταθερών εξόδων. Επομένως είναι περισσότερο από βέβαιο ότι ο επιχειρηματίας που θα υποβάλλει προς έγκριση τα στοιχεία του κόστους, θα περιλάβει στα γενικά έξοδα παραγωγής και τις δύο κατηγορίες εξόδων στην έκταση βέβαια που αναγνωρίζονται.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η Νομοθεσία και η φορολογική πρακτική επιβάλλει την πλήρη κοστολόγηση σαν την μέθοδο που πρέπει να χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των εξωτερικών καταστάσεων. Αυτό αυτομάτως έχει σαν αποτέλεσμα ότι η τήρηση ενός συστήματος Άμεσης κοστολόγησης θα συνεπάγεται πρόσθετα κόστη, αφού πλέον θα χρησιμοποιείται σαν μια δεύτερη, συμπληρωματική μέθοδο αξιολόγησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΥΝΔΕΣΕΩΣ ΤΗΣ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΓΕΝΙΚΗ

3.1 Ενοποιημένη Βιομηχανική Λογιστική μετά της Γενικής

Η ενοποιημένη Βιομηχανική Λογιστική μετά της Γενικής χαρακτηρίζεται από τη λειτουργία των λογαριασμών των δύο αυτών κλάδων από την οποία είναι δυνατός ο προσδιορισμός μόνον των αναλυτικών αποτελεσμάτων, αποκλειόμενης της κατάρτισης λογαριασμού Εκμεταλλεύσεως, με ανάλυση των δαπανών για κάθε είδος.

Στη Γενική Λογιστική, όπως είναι γνωστό εντάσσονται:

- i. Οι λογαριασμοί του Ισολογισμού, δηλαδή οι λογαριασμοί του Ενεργητικού, Παθητικού και Καθαρής Περιουσίας (ομάδα 1-5)
- ii. Οι λογαριασμοί των δαπανών κατ' είδος (ομάδα 6)
- iii. Οι λογαριασμοί των εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7)
- iv. Οι λογαριασμοί των έκτακτων Ζημιών και Κερδών (ομάδα 8)

Με τους πιο πάνω λογαριασμούς και την απογραφή στο τέλος της χρήσεως είναι δυνατή η κατάρτιση του ισολογισμού, του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης και του λογαριασμού Ζημίες και Κέρδη. Ο λογαριασμός Εκμετάλλευσης, σ' αυτή την περίπτωση θα περιλαμβάνει τις δαπάνες κατ' είδος, τα συνολικά έσοδα και αποθέματα αρχής και τέλους σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, σε σχέση με τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης τα έκτακτα κέρδη και ζημίες όπου προσδιορίζονται τα τελικά αποτελέσματα χρήσης. Στη Βιομηχανική Λογιστική εξάλλου εντάσσονται (ομάδα 9)

- i. Οι λογαριασμοί της διαρκούς απογραφής
- ii. Οι λογαριασμοί του κόστους κατά λειτουργία και κατά φορέα
- iii. Οι λογαριασμοί των αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά προϊόν ή από άλλη συναφή πηγή.

Η ενοποίηση των λογαριασμών της Βιομηχανικής Λογιστικής μετά της Γενικής

Η ενοποίηση της Βιομηχανικής Λογιστικής πραγματοποιείται ως εξής:

- i. Με την τήρηση των λογαριασμών αποθεμάτων που αγοράζονται αναλυτικά για κάθε απόθεμα κατά ποιότητα και αξία
- ii. Με την πίστωση των λογαριασμών των αποθεμάτων που αγοράζονται και το λογαριασμό των δαπανών κατ' είδος δαπάνης, σε χρέωση των λογαριασμών για κάθε λειτουργία και φορέα κόστους.
- iii. Με την τήρηση των λογαριασμών των εσόδων αναλυτικά για κάθε στοιχείο αποθέματος
- iv. Με την τήρηση διαρκούς απογραφής των προϊόντων

Η ενοποιημένη Βιομηχανική Λογιστική μετά της Γενικής έχει το μεγάλο πλεονέκτημα της απλότητας και το μειονέκτημα της αδυναμίας της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής εκμετάλλευσης με ανάλυση των δαπανών για κάθε είδος.

3.2 Αυτόνομη Βιομηχανική Λογιστική

Η αποκέντρωση της Βιομηχανικής Λογιστικής έχει σαν αποτέλεσμα την συγκέντρωση ιδιαίτερα των λογαριασμών κόστους. Το συνολικό αντικείμενο της Βιομηχανικής Λογιστικής περιλαμβάνει επιπλέον του κόστους παραγωγής και τον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Επομένως, μια τέλεια αποκέντρωση του συνόλου των λογαριασμών αυτής της Λογιστικής προϋποθέτει και την αποκέντρωση τόσο και των άλλων λογαριασμών του κόστους και των εξόδων όσο και των λογαριασμών των εσόδων. Παράλληλα, η ανάλυση που επιτυγχάνεται με την ημιενοποιημένη Λογιστική στους λογαριασμούς Εκμετάλλευσης των δαπανών κατ' είδος, και τεχνικές δυσκολίες, παρουσιάζει και στην διάσπασή της ενότητας των δαπανών για κάθε είδος οδηγεί, εξαιτίας της λειτουργικής τους κατανομής. Και οι δύο αυτές αδυναμίες διορθώνονται με την αυτόνομη Βιομηχανική Λογιστική.

Η αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής εξασφαλίζεται με τη δημιουργία κλειστού συστήματος λογαριασμών οι οποίοι λειτουργούν ανεξάρτητα από τη Γενική Λογιστική. Αυτό επιτυγχάνεται μέσα από τους λογαριασμούς της Βιομηχανικής λογιστικής των στοιχείων που την ενδιαφέρουν που έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Η αντανάκλαση αυτή αποτελεί τη βασική αρχή της αυτόνομης Βιομηχανικής Λογιστικής, διότι επιτρέπει τη χρησιμοποίηση των στοιχείων που υπάρχουν στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής χωρίς να μεταφερθούν, δηλαδή χωρίς να γίνει χρεοπίστωση των λογαριασμών των στοιχείων του κόστους ή άλλων

λογαριασμών της Βιομηχανικής Λογιστικής με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.

Με τους διάμεσους- αντικριζόμενους λογαριασμούς επιτυγχάνεται, ο καθρεπτισμός στους λογαριασμούς της Βιομηχανικής Λογιστικής των στοιχείων που την ενδιαφέρουν και έχουν καταχωρηθεί στους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Ιδιαίτερος σκοπός των διάμεσων – αντικριζόμενων λογαριασμών είναι η υποκατάσταση των λογαριασμών στην Βιομηχανική Λογιστική, οι οποίοι θα λειτουργούσαν αν η Βιομηχανική Λογιστική δεν ήταν αυτόνομη αλλά ενσωματωμένη. Έτσι από τα στοιχεία του μερισμού των δαπανών κατ' είδος, αν η Βιομηχανική Λογιστική ήταν ενσωματωμένη θα πιστώναμε τους αντίστοιχους λογαριασμούς. Με το σύστημα όμως της αυτόνομης Βιομηχανικής Λογιστικής αντί της πιστώσεως αυτών θα πιστώνεται ο λογαριασμός με το τίτλο “ Δαπάνες κατ' είδος Λογισμένες” και επομένως οι λογαριασμοί των δαπανών κάθε είδους θα παραμένουν ανέπαφοι.

Η αντανάκλαση των δεδομένων των λογαριασμών στους λογαριασμούς της Βιομηχανικής Λογιστικής δεν πρέπει να δημιουργήσει παρεξηγήσεις :

- Ότι στους λογαριασμούς της Βιομηχανικής Λογιστικής λαμβάνονται όπως έχουν τα δεδομένα της Γενικής Λογιστικής
- Ότι η Βιομηχανική Λογιστική επειδή είναι αυτόνομη και ανεξάρτητη της Γενικής ή ότι η Γενική είναι ανεξάρτητη της Βιομηχανικής.

Παρακάτω δίνονται διευκρινήσεις:

- i. Είναι δυνατό ορισμένες δαπάνες να λαμβάνονται υπόψη από τη Βιομηχανική Λογιστική ενώ δεν είναι καταχωρημένες στους λογαριασμούς της Γενικής ή δαπάνες ορισμένου ποσού που είναι καταχωρημένες στους λογαριασμούς της Γενικής να λαμβάνονται υπόψη στη Βιομηχανική διαφορετικό ποσό. Αυτό συμβαίνει επειδή υπάρχει διαφορά υπολογισμού, της κοστολογικής περιόδου της Γενικής έναντι της Βιομηχανικής. Έτσι είναι δυνατό στη Γενική να υπολογίζονται αποσβέσεις μια φορά το χρόνο, ενώ στη Βιομηχανική οι αποσβέσεις λογίζονται για κάθε περίοδο προσδιορισμού του κόστους, η οποία μπορεί να είναι για κάθε μήνα. Επίσης κατά τη διάρκεια της χρήσεως η καταχώρηση των δαπανών γίνεται στη Γενική κατά την πληρωμή τους.
- ii. Η Βιομηχανική Λογιστική δεν λαμβάνει μόνο δεδομένα από τη Γενική Λογιστική αλλά και παρέχει στη Γενική Λογιστική δεδομένα εγγράφων. Το κόστος π.χ. της ιδιοπαραγωγής προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς της Βιομηχανικής και σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά γίνονται οι εγγραφές στη Γενική Λογιστική.

3.3 Η Γενική Λογιστική και η Αυτόνομη Βιομηχανική Λογιστική στα πλαίσια του ΕΓΛΣ

Η αυτόνομη Βιομηχανική Λογιστική οφείλεται στην σημαντικότερη από τις βασικές αρχές στις οποίες θεμελιώνεται η δομή του Ε.Γ.Λ.Σ. που είναι η αρχή της αυτονομίας, σύμφωνα με την οποία το σχέδιο των λογαριασμών χωρίζεται σε τρία μέρη, λογιστικώς ανεξάρτητα.:

1. Τη Γενική Λογιστική
2. Τους Λογαριασμούς Τάξεως και
3. Την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

Οι λογαριασμοί καθενός από τα μέρη αυτά λειτουργούν μεταξύ τους σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα, χωρίς να συνδέονται και να συλλειτουργούν με τους λογαριασμούς των άλλων μερών. Στο Σχέδιο Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί του κατατάσσονται κατά το δεκαδικό σύστημα στις πιο κάτω δέκα ομάδες.

Ομάδα	Πρώτη	(κωδικός αριθμός 1)	Πάγιο Ενεργητικό
Ομάδα	Δεύτερη	(κωδικός αριθμός 2)	Αποθέματα
Ομάδα	Τρίτη	(κωδικός αριθμός 3)	Απαιτήσεις & Διαθέσιμα
Ομάδα	Τέταρτη	(κωδικός αριθμός 4)	Κ α θ α ρ ή Θ έ σ η – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
Ομάδα	Πέμπτη	(κωδικός αριθμός 5)	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις
Ομάδα	Έκτη	(κωδικός αριθμός 6)	Οργανικά έξοδα κατ’ είδος
Ομάδα	Έβδομη	(κωδικός αριθμός 7)	Οργανικά έσοδα κατ’ είδος
Ομάδα	Όγδοη	(κωδικός αριθμός 8)	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
Ομάδα	Ένατη	(κωδικός αριθμός 9)	Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης
Ομάδα	Δέκατη	(κωδικός αριθμός 10)	Λογαριασμοί Τάξεως

3.4 Προκαθορισμένος Συντελεστής Γ.Β.Ε.

Ένα σταθερό τμήμα των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων αποτελείται από σταθερά έξοδα, των οποίων το συνολικό ύψος δεν επηρεάζεται από τις διακυμάνσεις του βαθμού δραστηριότητας. Εάν η επιχείρηση κοστολογεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως, χρησιμοποιώντας συντελεστή επιβάρυνσης που εξάγεται από τα πραγματικά Γ.Β.Ε., ο συντελεστής αυτός είναι πιθανόν να παρουσιάζει απότομες διακυμάνσεις, σε περιόδους που παρουσιάζει διακυμάνσεις και η δραστηριότητα της επιχειρήσεως. Συνέπεια αυτού θα είναι να παρουσιάζει διακυμάνσεις και το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος, οι οποίες είναι δυνατό να αποκρύψουν ή να διαστρεβλώσουν άλλες μεταβολές του κόστους τις οποίες επιθυμεί να γνωρίζει η διοίκηση της επιχείρησης. (π.χ. μεταβολές του κόστους, οφειλόμενες σε μεταβολές των τιμών των πρώτων υλών).

Σε περιπτώσεις λοιπόν που η δραστηριότητα της επιχείρησης παρουσιάζει διακυμάνσεις και προκειμένου να απαλλαγεί το κόστος από την διαταρακτική επίδραση των διακυμάνσεων αυτών, δηλαδή να ομαλοποιηθεί, χρησιμοποιείται προκαθορισμένος συντελεστής Γ.Β.Ε. βασιζόμενος όχι σε πραγματικά έξοδα της κοστολογικής περιόδου αλλά σε προϋπολογιζόμενα μεγέθη της όλης χρήσεως. Ο εκάστοτε προκαθορισμένος συντελεστής επιβαρύνσεως εξάγεται από τη σχέση:

Προϋπολογισμένα Γ.Β.Ε.

Προϋπολογιζόμενες μονάδες βάσεως

Όπως είναι γνωστό, υπάρχουν διάφοροι βαθμοί δραστηριότητας ή απασχολήσεως όπως π.χ. ο αναφερόμενος για την προϋπολογιζόμενη περίοδο, ο κανονικός και ο ανώτατος πρακτικός βαθμός απασχόλησης. Εκείνο που έχει μεγαλύτερη σημασία όσον αφορά την επιλογή του βαθμού δραστηριότητας είναι ότι η επιλογή του βαθμού αυτού επηρεάζει τον συντελεστή των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων και μπορεί να οδηγήσει σε υπό- ή υπέρ απορρόφηση του σταθερού τμήματος των εξόδων αυτών. Παρόλο που τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα συνδέονται με το χρόνο μάλλον παρά με τις παραγόμενες μονάδες, η Πλήρης κοστολόγηση τα ενσωματώνει στα προϊόντα χρησιμοποιώντας ένα προκαθορισμένο ποσοστό Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων βασισμένο σε ένα επίπεδο δραστηριότητας.

Με το παρακάτω παράδειγμα γίνεται μια προσπάθεια αποσαφήνισης του τρόπου με τον οποίο η επιλογή του βαθμού δραστηριότητας επηρεάζει τον συντελεστή Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Έστω λοιπόν ότι οι διάφοροι βαθμοί δραστηριότητας σε μια επιχείρηση, εκφραζόμενοι σε ώρες Άμεσης εργασίας είναι οι εξής:

Κανονική δραστηριότητα 4000 ώρες ή 80%

Αναμενόμενη δραστηριότητα 4500 ώρες ή 90%

Μέγιστη πρακτική δραστηριότητα 5000 ώρες ή 100%

Έστω ότι τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ανέρχονται σε 5.000.000 € για την προϋπολογιζόμενη περίοδο και τα μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα σε 1000€ανά ώρα Άμεσης εργασίας. Οι προκαθοριζόμενοι συντελεστές διαμορφώνονται ως εξής:

Συντελεστής Γ.Β.Ε. με κανονική δραστηριότητα $(5.000.000 / 4.000) + 1.000 = 2.250/ώρα$

Συντελεστής Γ.Β.Ε. με αναμενόμενη δραστηριότητα $(5.000.000 / 4.500) + 1.000 = 2.111/ώρα$

Συντελεστής Γ.Β.Ε. με μέγιστη πρακτική δραστηριότητα $(5.000.000 / 5.000) + 1.000 = 2.000 / ώρα$

Αν τώρα η πραγματική δραστηριότητα ανήλθε για τη συγκεκριμένη χρήση σε 4.300 ώρες και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα σε 11.000.000 € (από τις οποίες 5.000.000€είναι τα σταθερά και 6.000.000 τα μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα) τότε έχουν απορροφηθεί τα εξής ποσά σταθερών Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης χρήσης:

Αν ο συντελεστής υπολογίσθηκε με βάση τη κανονική δραστηριότητα τότε έχουν απορροφηθεί στη παραγωγή του προϊόντος $4300 \times 1250 = 5.375.000$ σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Υπάρχει λοιπόν στη συγκεκριμένη περίπτωση υπεραπορρόφηση κατά 375.000 € ($300€ \times 1250$ ώρες) που οφείλεται στην αυξημένη δραστηριότητα (4300 ώρες) σε σχέση με την επιλεγείσα σαν βάση (4000 ώρες).

Αν ο συντελεστής υπολογίσθηκε με βάση την αναμενόμενη δραστηριότητα τότε έχουν απορροφηθεί στη παραγωγή του προϊόντος $4300 \times 1111 = 4.777.300$ σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Υπάρχει λοιπόν στη συγκεκριμένη περίπτωση υποαπορρόφηση κατά 222.700€ (200 ώρες $\times 1111$ €) που οφείλεται στην ελαττωμένη δραστηριότητα (4300 ώρες) σε σχέση με την επιλεγείσα σαν βάση (4500 ώρες).

Αν, τώρα, ο συντελεστής υπολογίσθηκε με βάση τη μέγιστη πρακτική δραστηριότητα, τότε έχουν απορροφηθεί στη παραγωγή του προϊόντος $4300 \times 1000 = 4300000$ σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Υπάρχει λοιπόν στη συγκεκριμένη περίπτωση υποαπορρόφηση κατά 700000 € ($700 \text{ ώρες} \times 1000 \text{ €}$) που οφείλεται στην ελαττωμένη δραστηριότητα (4300 ώρες) σε σχέση με την επιλεγείσα σαν βάση (5000 ώρες).

Στην περίπτωση που εφαρμοζόταν Άμεση κοστολόγηση δεν θα εξετάζαμε όλες αυτές τις υποπεριπτώσεις. Στην Άμεση κοστολόγηση σαν Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα που βαρύνουν τη παραγωγή θεωρούνται μόνο τα μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ενώ τα σταθερά Γ.Β.Ε. βαρύνουν το αποτέλεσμα χρήσης. Επομένως ο συντελεστής είναι σταθερός και ανεξάρτητος από το επίπεδο δραστηριότητας που θα επιλέξουμε. Έτσι επιστρέφοντας και πάλι στο προηγούμενο παράδειγμα, στη περίπτωση της Άμεσης κοστολόγησης η απορρόφηση των μεταβλητών Γ.Β.Ε. κατά τη διάρκεια της χρήσης θα ήταν $4300 \times 1000 = 4.300.000 \text{ €}$ ίσο με το ύψος των πραγματικών μεταβλητών Γ.Β.Ε.. Δεν θα υπήρχε έτσι πρόβλημα υπέρ- ή υπό- απορρόφησης Γ.Β.Ε. αφού το σταθερό τμήμα μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης και στο ύψος που πραγματικά ανήλθε. Θα πρέπει βέβαια να σημειώσουμε ότι για να ισχύουν όλα τα παραπάνω στην Άμεση κοστολόγηση πρέπει τα μεταβλητά έξοδα να είναι απόλυτα αναλογικά και επιπλέον να μην αλλάζουν κατά το σχέδιο εκτελέσεως του προϋπολογισμού οι τιμές των συντελεστών που αποτελούν τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. και τις οποίες τιμές χρησιμοποίησε η επιχείρηση κατά το στάδιο καταρτίσεως του προϋπολογισμού. Πέραν όμως αυτού του πλεονεκτήματος της Άμεσης κοστολόγησης, η συγκεκριμένη μέθοδος παρουσιάζει και άλλα πλεονεκτήματα όσον αφορά τη λήψη αποφάσεων και τη χρησιμοποίηση του περιθωρίου συνεισφοράς (Ιγνατιαδής, σελ 131-132).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

4.1 Έννοια και ορισμός του κόστους

Κάθε απόκτηση οικονομικού αγαθού από επαχθή αιτία συνεπάγεται για την επιχείρηση ένα κόστος. Έτσι, η απόκτηση λ.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.λ.π. 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, νομικών συμβούλων, τηλεπικοινωνιών, φωτισμού, κ.λ.π.

Ένα μέρος του συνολικού κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά (ακίνητα, μηχανήματα, πρώτες ύλες κ.λ.π) ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού (δαπάνες πολυετούς αποσβέσεως) και συνεπώς προσ αυξάνει το ενεργητικό, ενώ ένα άλλο τμήμα του συνολικού κόστους δεν ενσωματώνεται σε υλικά αγαθά ή άλλο στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς δεν προσ αυξάνει το ενεργητικό, αλλά «εκπνέει» δηλαδή αποθνήσκει «εν τη γενέσει του» και το οποίο συνεπώς αντλείται από την καθαρή θέση της επιχειρήσεως. Το τελευταίο αυτό κόστος χαρακτηρίζεται ως έξοδο.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, κόστος είναι η διάθεση ή επένδυση αγοραστικής δύναμews 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. Τσιμάρα, 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.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του κόστους είναι τα εξής:

- Το κόστος συνιστά επένδυση χρηματικού ποσού (μετρητά, αξία αγαθών ή υπηρεσιών που δίνονται)
- Η μορφή της επενδύσεως είναι υλικά αγαθά ή υπηρεσίες (π.χ αγορά παγίων ή πρώτων υλών, καταβολή ή ασφαλίσεων, τόκων)
- Σκοπός του κόστους είναι η επίτευξη εσόδων.

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 ελαχιστικοποιήσεως του κόστους) των στελεχών και των υπηρεσιών και γενικότερα της ίδιας της οικονομικής μονάδας.

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Είπαμε ήδη ότι έξοδο είναι το «εκπνεύσαν κόστος». Δηλαδή, έξοδο είναι κάθε μείωση της καθαρής θέσεως της επιχειρήσεως (είτε μείωση του ενεργητικού, είτε αύξηση του παθητικού) που γίνεται με σκοπό την απόκτηση εσόδων ή, κατ' άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση ή ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στη διαδικασία αποκτήσεως εσόδων (κατά το Μ. Τσιμάρα, ως έξοδα νοούμε τα πάσης φύσεως και μορφής ηθελημένα - κατ' αρχήν - αναλώσεις συντελεστών της παραγωγής, τα οποία πραγματοποιεί ο οικονομικός οργανισμός δια την επίτευξη του ιδιωφελούς ή κοινωφελούς αυτού σκοπού. Το έξοδο προκύπτει από τη μετατροπή μιας αξίας σε άλλη, *ευπαθέστερης* μορφής, αξία. Έτσι, π.χ. ο σίτος που βρίσκεται στην αποθήκη συνιστά στοιχείο της περιουσίας που έχει αξία και έξω από την αγρεκμετάλλευση. Αν όμως σπαρεί μετατρέπεται οικονομικά (και λογιστικά) σε έξοδα, δηλαδή πάλι σε αξία, βέβαια, αλλά ευπαθέστερης μορφής, της οποίας η υπόσταση εξαρτάται από την πραγματοποίηση του αναμενόμενου εσόδου. Ακόμη ευπαθέστερης μορφής εμφανίζονται οι δαπάνες που πραγματοποιούνται με καταβολή χρήματος για αγορά υπηρεσιών τρίτων).

Κατά το Accounting Principles Board (Statement No 4) έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετριούνται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση. Οι σπουδαιότερες κατηγορίες των εξόδων, κατά το Statement αυτό, είναι:

- Το κόστος των στοιχείων που αναλώθηκαν για την παραγωγή των εσόδων (π.χ. κόστος πωλημένων, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως).
- Τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και από ατυχήματα (π.χ. φόροι, πυρκαγιές, κλοπές)
- Το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες και
- Η πτώση στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων που κατέχονται για πώληση.

Εξάλλου, δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα: - οι καταβολές έναντι δανείων, - οι δαπάνες για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού, - τα ποσά που διανέμονται στους μετόχους, και - οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: «ΔΑΠΑΝΗ», «ΕΠΕΝΔΥΣΗ», «ΑΝΑΛΩΣΗ». ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ: «ΚΟΣΤΟΥΣ», «ΕΞΟΔΩΝ» ΚΑΙ «ΔΑΠΑΝΗΣ»

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ, δαπάνη είναι η διαδικασία ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου. Δαπανώ σημαίνει ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες υλοποίησεως μιας επενδύσεως σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες, όπως π.χ δαπανώ για την αγορά ενός μηχανήματος, μιας πρώτης ύλης, ενός κτιρίου ή για τη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων και για τη μίσθωση της εργασίας εργατοϋπαλλήλων (στην πράξη επικρατεί σύγχυση σχετικά με την έννοια του όρου «δαπάνη». Άλλοτε χρησιμοποιείται με την έννοια του κόστους, άλλοτε με την έννοια των εξόδων, κ.λ.π. αλλά και από τους συγγραφείς ο όρος δαπάνη χρησιμοποιείται με διάφορες έννοιες έτσι:

- ο Μ. Τσιμάρας, επισημαίνοντας ότι μεταξύ «δαπανών» και «εξόδων» δεν υπάρχει σαφώς καθιερωμένη διαστολή, προτείνει τα ακόλουθα ζεύγη διακρίσεων:

Έξοδα	Έσοδα
Δαπάνες	Πρόσοδοι

- κατά τον Ι. Χρυσοκέρη, δαπάνη είναι η ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών. Η δαπάνη λοιπόν δεν είναι πληρωμή προς τα έξω της εκμεταλλεύσεως, αλλά χρησιμοποίηση ή ανάλωση μέσα σ' αυτήν, αγαθών ή υπηρεσιών. Ευνόητο ότι, μετά την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ, πρέπει να εκλείψει η ποικιλία των εννοιών που δίνεται στον όρο «δαπάνη» και ο όρος να χρησιμοποιείται με την έννοια που δίνει σ' αυτόν το Ε.Γ.Λ.Σ.

Ο όρος *ανάλωση* σημαίνει την εξάντληση κόστους που υφίσταται για να σχηματιστεί κόστος άλλης μορφής, π.χ ανάλωση πρώτων υλών, ηλεκτρικής ενέργειας κ.λ.π για την παραγωγή προϊόντων.

Οι βασικές ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου και δαπάνης χαρακτηρίζονται και από τα ακόλουθα:

α. Το κόστος, ως τη στιγμή που θα εκπνεύσει, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού, ενώ το έξοδο, από τη στιγμή που θα δημιουργηθεί, αποτελεί στοιχείο διαμορφωτικό των αποτελεσμάτων της χρήσεως μέσα στην οποία πραγματοποιείται.

β. Το έξοδο, έστω και στιγμιαία, προϋπάρχει σαν κόστος, ενώ δεν ισχύει το αντίστροφο.

4.2 Βασικές κατηγορίες του κόστους

Το κόστος διακρίνεται συνήθως με βάση τα ακόλουθα κριτήρια:

α) Με κριτήριο τη φύση των στοιχείων που αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία, το κόστος διακρίνεται *κατ' είδος* (par nature), λ.χ. κόστος υλικών, εργατικών, αποσβέσεων

β) Ανάλογα με τις περιοχές δραστηριότητας στις οποίες διαπιστώθηκε ή για χάρη των οποίων έγινε η ανάλωση των στοιχείων κόστους, το κόστος διακρίνεται *κατά προορισμό* (par sections).

γ) Ανάλογα με το χρόνο προσδιορισμού του, το κόστος διακρίνεται σε:

- *κόστος πραγματικό ή ιστορικό*, (historical cost), που προσδιορίζεται μετά την πραγματοποίησή του και συνεπώς είναι κόστος απολογιστικό και
- *κόστος προϋπολογιστικό* (predetermined cost), που προσδιορίζεται πριν πραγματοποιηθεί και το οποίο διακρίνεται περαιτέρω σε *κόστος κατά προεκτίμηση* (estimated cost) και *κόστος πρότυπο* (standard cost).

δ) Ανάλογα με το βαθμό απασχόλησεως της επιχειρήσεως το κόστος διακρίνεται σε:

- *πραγματικό*, όταν αναφέρεται στην πραγματική απασχόληση της επιχειρήσεως
- *κανονικό* (normal), όταν αναφέρεται στην κανονική απασχόληση της επιχειρήσεως,
- *άριστο* (optimal), όταν αναφέρεται στην άριστη απασχόληση της επιχειρήσεως, δηλαδή στην απασχόληση που η επιχείρηση πραγματοποιεί το ευνοϊκότερο κόστος,
- *διαφορικό* (differential kosten) και
- *οριακό* (grenz kosten).

ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ (ΙΣΤΟΡΙΚΟ)

Πραγματικό (ιστορικό) κόστος είναι εκείνο που σχηματίζεται από στοιχεία ομαλά και πραγματικά. Το πραγματικό κόστος, κατά κανόνα, αναφέρεται π.χ σε προϊόντα ή υπηρεσίες που παράγονται, σε ενσώματα ή ασώματα αγαθά που αγοράζονται ή σε δραστηριότητες και λειτουργίες της οικονομικής μονάδας.

Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες υποκατηγορίες:

- α) *Κόστος αρχικό* (prime cost)
- β) *Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας* (conversion cost)
- γ) *Κόστος παραγωγής* (production cost)
- δ) *Κόστος λειτουργίας διαθέσεως* (έξοδα διαθέσεως)
- ε) *Κόστος εμπορικό*
- στ) *Κόστος λειτουργίας διοικήσεως*
- ζ) *Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας*

ΚΟΣΤΟΣ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ

Φορείς κόστους των γενικών εξόδων αγορών κατά μια εκδοχή είναι όλες οι ύλες που αγοράστηκαν. Κατ' άλλη εκδοχή είναι οι ποσότητες που αναλώθηκαν. Η επιβάρυνση γίνεται με καταλογισμό αυτών ανάλογα της αξίας ή ανάλογα με τις μονάδες βάρους, μήκους κ.λ.π.

Αν έχουμε π.χ. για καταλογισμό Γενικά έξοδα αγορών ποσού 6.000.000€ και έχουν αγοραστεί:

Πρώτη ύλη Α μονάδες 30.000 προς 120€ = 3.600.000

Πρώτη ύλη Β μονάδες 20.000 προς 70€ = 1.400.000

Και έχουν αναλωθεί:

Πρώτη ύλη Α μονάδες 20.000 προς 120€ = 2.400.000

Πρώτη ύλη Β μονάδες 10.000 προς 70€ = 700.000

Θα έχουμε τον πιο κάτω μερισμό

A) Μερισμός όλων των μονάδων που αγοράστηκαν

1^η Βάση μερισμού : η αξία της πρώτης ύλης

A $3.600.000 * 6.000.000 / 5.000.000 = 4.320.000$

B $1.400.000 * 6.000.000 / 5.000.000 = \underline{1.680.000}$ 6.000.000

2^η Βάση μερισμού : οι μονάδες βάρους

A $30.000 * 6.000.000 / 50.000 = 3.600.000$

B $20.000 * 6.000.000 / 50.000 = \underline{2.400.000}$ 6.000.000

3^η βάση μερισμού : η αξία και οι μονάδες βάρους

A $4.320.000 + 3.600.000 = 7.920.000 / 2 = 3.960.000$

B $1.680.000 + 2.400.000 = 4.080.000 / 2 = \underline{2.040.000}$ 6.000.000

B) Μερισμός με το ποσό των υλών που αναλώθηκαν

1^η Βάση επιμερισμού : η αξία των αναλωθέντων υλών

A $2.400.000 * 6.000.000 / 3.100.000 = 4.645.160$

B $700.000 * 6.000.000 / 3.100.000 = \underline{1.354.840}$ 6.000.000

2^η Βάση επιμερισμού οι μονάδες που αναλώθηκαν

A $20.000 * 6.000.000 / 30.000 = 4.000.000$

B $10.000 * 6.000.000 / 30.000 = \underline{2.000.000}$ 6.000.000

3^η Βάση επιμερισμού η αξία και οι μονάδες

$$A \ 4.645.160 + 4.000.000 = 8645160 / 2 = 4.322.580$$

$$B \ 1.354.840 + 2.000.000 = 3354840 / 2 = \underline{1.677.420}$$

6.000.000

Επομένως το κόστος εφοδιασμού αποτελείται:

- Από την αξία των πρώτων υλών
- Από τα έξοδα αγορών (τα οποία επιβαρύνουν άμεσα τις πρώτες ύλες), ειδικά έξοδα
- Από τα γενικά έξοδα αγορών

Τα γενικά έξοδα αγορών καταλογίζονται επί της αξίας των πρώτων υλών, οι οποίες δίνονται για την παραγωγή, βάσει μιας των πιο πάνω βάσεων. Έτσι η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και τα γενικά έξοδα αγορών μας δίνουν το κόστος εφοδιασμού, δηλαδή το κόστος των υλών που παραδόθηκαν στο εργοστάσιο για κατεργασία.

ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Φορείς κόστους των γενικών βιομηχανικών εξόδων είναι τα προϊόντα. Η επιβάρυνση γίνεται με μερισμό τους μεταξύ των προϊόντων που παράγονται, ανάλογα με την αξία των πρώτων υλών ή ανάλογα με τα ημερομίσθια ή σε συσχετισμό και των δύο π.χ.

Γενικά βιομηχανικά έξοδα για καταλογισμό 900.000

Προϊόν Α Αξία πρώτων υλών 3.000.000, ημερομίσθια 500.000

Προϊόν Β Αξία πρώτων υλών 2.000.000, ημερομίσθια 300.000

1^η Βάση μερισμού η αξία των πρώτων υλών

Προϊόν Α $3.000.000 * 900.000 / 5.000.000 = 540.000$ ή 18% επί των πρώτων υλών

Προϊόν Β $2.000.000 * 900.000 / 5.000.000 = 360.000$ ή 18% επί των πρώτων υλών

2^η Βάση μερισμού τα ημερομίσθια

Προϊόν Α $500.000 * 900.000 / 800.000 = 562.500$ ή 112,5%

Προϊόν Β $300.000 * 900.000 / 800.000 = 337.500$ ή 112,5%

3^η Βάση μερισμού αξία πρώτων υλών και ημερομισθίων

Προϊόν Α $3.500.000 * 900.000 / 5.800.000 = 543.103$ ή 15,517%

Προϊόν Β $2.300.000 * 900.000 / 5.800.000 = 356.897$ ή 15,517%

Επομένως το βιομηχανικό κόστος αποτελείται από :

A) το κόστος εφοδιασμού

B) τα ημερομίσθια που πληρώθηκαν για την παραγωγή του προϊόντος και

Γ) τα έξοδα παραγωγής ή Γενικά Βιομηχανικά έξοδα παραγωγής

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα επιβαρύνουν τα προϊόντα που παράγονται βάσει μιας από τις πιο πάνω βάσεις

ΟΡΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το χαρακτηριστικό του οριακού κόστους είναι ότι περιλαμβάνει μόνο τους συντελεστές του κόστους που μεταβάλλονται όταν μεταβάλλεται ο όγκος της παραγωγής ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, το επίπεδο απασχόλησης του εργοστασίου της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό το οριακό κόστος ονομάζεται συχνά μεταβλητό κόστος ή άμεσο κόστος.

Το οριακό κόστος περιλαμβάνει το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος της άμεσης εργασίας και τα μεταβλητά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το οριακό κόστος ονομάζεται οριακή ή άμεση κοστολόγηση.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα δεν λαμβάνονται υπόψη στην οριακή κοστολόγηση και δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής των προϊόντων. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται κόστος περιόδου, δηλαδή κόστος που δεν οφείλεται στην ύπαρξη του προϊόντος, άρα που δεν αποθεματοποιείται, αλλά αφαιρείται απευθείας από τα έσοδα της περιόδου. Η οριακή κοστολόγηση βασίζεται στη διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Η οριακή κοστολόγηση χρησιμοποιείται ευρύτατα στο προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων καθώς επίσης και στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Το οριακό κόστος χρησιμοποιείται κυρίως από τις βιομηχανικές εξατομικευμένης παραγωγής, π.χ από τις ναυπηγικές για την κατασκευή ενός επιπλέον πλοίου ή αεροπλάνου, τις κατασκευαστικές για την κατασκευή μιας επιπλέον γέφυρας ή ενός επιπλέον κτιρίου. Επίσης χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που καθορίζεται τιμή πώλησεως της πρόσθετης παραγόμενης μονάδας διαφορετική (μικρότερη) από τις τιμές πώλησεως των ήδη παραχθέντων προϊόντων. Προσδιορισμός του οριακού κόστους ενδείκνυται να γίνεται επίσης στις περιπτώσεις μεταβολής της απασχόλησης.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ

Με κριτήριο τον τρόπο ενσωμάτωσης των στοιχείων του κόστους στο κόστος των παραγωγικών τμημάτων και των φορέων κόστους, το κόστος διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

Άμεσο είναι το κόστος που σχηματίζεται από στοιχεία που συνδέονται κατά τρόπο εμφανή με το συγκεκριμένο παραγωγικό τμήμα ή το συγκεκριμένο φορέα κόστους (ενδιάμεσο ή τελικό προϊόν κ.λ.π) και, συνεπώς, βαρύνει το τμήμα ή το φορέα άμεσα, δηλαδή χωρίς μερισμό.

Το άμεσο κόστος διακρίνεται σε δύο υποκατηγορίες:

α) Στο άμεσο μεταβλητό κόστος, που σχηματίζεται μόνο από τα μεταβλητά (άμεσα) στοιχεία. Κατά κανόνα, το άμεσο κόστος των τελικών φορέων είναι μόνο μεταβλητό, ενώ των κέντρων ή θέσεων κόστους είναι σταθερό και μεταβλητό. Ένα στοιχείο κόστους είναι δυνατό να είναι άμεσο ως προς ένα κέντρο κόστους, ενώ ως προς ένα φορέα κόστους είναι δυνατό να είναι έμμεσο, όπως π.χ ο μισθός του προϊσταμένου του κλωστηρίου και οι αποσβέσεις των μηχανημάτων του, που είναι στοιχεία άμεσα ως προς το κέντρο κόστους «κλωστήριο», ενώ είναι έμμεσα ως προς τα νήματα που παράγονται στο κλωστήριο.

β) Στα άμεσο ολικό ή πλήρες άμεσο κόστος που περιλαμβάνει το σύνολο των άμεσων στοιχείων του, σταθερών και μεταβλητών.

Το άμεσο μεταβλητό κόστος, κατά κανόνα, χρησιμοποιείται για τον κοστολογικό έλεγχο των υπεύθυνων φορέων διοικητικής εξουσίας, ο οποίος στηρίζεται στη θεμελιώδη αρχή της ΕΞΟΥΣΙΑΣ – ΕΥΘΥΝΗΣ.

Η κοστολογική ευθύνη περιορίζεται μόνο στο τμήμα εκείνο του κόστους πάνω στο οποίο, προηγουμένα, έχει εξασφαλιστεί στον υπεύθυνο η εξουσία να αποφασίζει για το ύψος του. Τέτοια εξουσία, κατά κανόνα, ασκείται μόνο πάνω στο μεταβλητό μέρος του άμεσου κόστους. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις η ευθύνη εκτείνεται σ' ολόκληρο το άμεσο κόστος, σταθερό και μεταβλητό, όπως π.χ στην περίπτωση του διευθυντή μιας περιοχής πωλήσεων όπου λειτουργεί πρατήριο ή υποκατάστημα της επιχειρήσεως, ο οποίος ευθύνεται για ολόκληρο το κόστος λειτουργίας (π.χ μισθοί, ενοίκια, αποσβέσεις, ημερομίσθια, προμήθειες πωλήσεων, οδοιπορικά και κόμιστρα).

Το ολικό άμεσο κόστος είναι κατάλληλο για τον προσδιορισμό της αποδοτικότητας, π.χ ενός τμήματος, μιας δραστηριότητας ή ενός κλάδου εκμεταλλεύσεως, δεδομένου ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει από τη σύγκριση του κόστους αυτού με τα αντίστοιχα έσοδα (αξία του έργου που παράγεται) χρησιμοποιείται στην κάλυψη του έμμεσου κόστους και στη διαμόρφωση του τελικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας. Έτσι, προσδιορίζεται το μέτρο συμβολής του τμήματος ή κλάδου στη γενική αποδοτικότητα της εκμεταλλεύσεως.

Έμμεσο είναι το κόστος που πραγματοποιείται ταυτόχρονα για περισσότερους από ένα φορείς ή κέντρα κόστους, είτε επειδή ο διαχωρισμός του, π.χ κατά φορέα, δεν είναι εύκολος, είτε επειδή δεν κρίνεται οικονομικά ωφέλιμος. Έμμεσο κόστος αποτελούν, π.χ ο μισθός του τεχνικού διευθυντή, το ενοίκιο του εργοστασίου, η αμοιβή του λογιστή, ο φωτισμός, τα δημοτικά τέλη και οι φόροι του εργοστασίου, στοιχεία τα οποία δε συνδέονται με ένα προϊόν ή τμήμα, αλλά με το σύνολο των κέντρων ή θέσεων κόστους και με τα προϊόντα που παράγονται στο εργοστάσιο.

Το έμμεσο κόστος, κατά κανόνα σταθερό ή ημιμεταβλητό, επιβαρύνει τα κέντρα ή τους φορείς κόστους έπειτα από επιμερισμό που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατάλληλων, κατά περίπτωση, κριτηρίων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

5.1 Το υφιστάμενο σύστημα κοστολόγησης

Στην εταιρεία ακολουθείται το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης, βασιζόμενο στην χρήση των κυρίων και βοηθητικών κέντρων κόστους. Τα στοιχεία κόστους που δημιουργούν το κόστος προϊόντος διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Κόστος άμεσων υλικών, το οποίο αναφέρεται στο κόστος των υλικών που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων.
- Κόστος άμεσης εργασίας, το οποίο αναφέρεται στην εργασία που απαιτείται για την παραγωγή των προϊόντων.
- Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα, που αναφέρονται σε όλα τα υπόλοιπα κόστη που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων (ΔΕΗ, ΟΤΕ, αποσβέσεις, ασφάλεια κλπ.).
- Κόστος Βοηθητικών κέντρων κόστους (υποστηρικτικά τμήματα όπως αποθήκες, ποιότητα, συντήρηση, προμήθειες κλπ.)

Χάριν ευκολότερης κατανόησης του τρόπου κοστολόγησης των προϊόντων που παραγάγει η επιχείρηση παρατίθεται παρακάτω ένα παράδειγμα κοστολόγησης (σωλήνων PE) για το πρώτο τρίμηνο του 2005. Ειδικότερα θα υπολογίσουμε το κόστος των σωλήνων μεταφοράς φυσικού αερίου KARIGAS με σκοπό να τα συγκρίνουμε με τα αντίστοιχα κόστη που θα προκύψουν από την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (κοστολόγησης ABC) που παρατίθενται παρακάτω.

5.2 Κόστος υλικών σωλήνων παραδείγματος

Κάθε προϊόν, σωλήνας στην περίπτωσή μας, έχει συγκεκριμένη τεχνική προδιαγραφή στην οποία αναφέρονται τα παρακάτω στοιχεία.

- Βάρος προϊόντος
- Αναλογία ανάμειξης των πρώτων υλών από τις οποίες παράγεται.

Σε καθημερινή βάση παρακολουθούνται από τους υπευθύνους της επιχείρησης οι αναλώσεις των πρώτων υλών για την παραγωγή των τελικών προϊόντων. Σε

επίπεδο τριμήνου, η επιχείρηση κοστολογεί τα παραχθέντα προϊόντα. Για την εύρεση του κόστους των, η επιχείρηση υπολογίζει αρχικά τις αναλώσεις σε επίπεδο τριμήνου, για όλα τα παραχθέντα προϊόντα (σωλήνες) τού τμήματος παραγωγής σωλήνων PE. Οι ποσότητες που αναλύσκονται στο τρίμηνο αποτιμώνται βάσει της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους και έτσι προκύπτει το κόστος των αναλωθέντων πρώτων υλών, που ανέρχεται σε 140519€, για το πρώτο τρίμηνο του 2005. Το παραπάνω κόστος αναλωθέντων διαιρείται στην συνέχεια με το βάρος των συνολικώς παραχθέντων σωλήνων, το οποίο για το πρώτο τρίμηνο του 2005 ανέρχεται σε 113946kg. Έτσι, το μοναδιαίο κόστος πρώτων υλών ανέρχεται σε 1,2332kg.

Παρακάτω δίνονται στοιχεία κόστους των πρώτων υλών σύμφωνα με την υφιστάμενη μέθοδο για το 1^ο τρίμηνο του 2005:

- Σύνολο βάρους (σε κιλά) των πρώτων υλών που αναλώθηκαν για την παραγωγή των σωλήνων στο διάστημα του τριμήνου 120102kg
- Συνολικό κόστος αναλωθέντων πρώτων υλών 140519kg.
- Συνολική παραγωγή προϊόντων 113946kg.
- Μέσος όρος κόστους πρώτων υλών $140519 \div 113946 = 1,2332 \text{€} / \text{kg}$.
- Συνολική φύρα (διαφορά αναλώσεων από παραχθέντα) $= 120102 - 113946 = 6156 \text{kg}$.

Επομένως έχουμε τελικά

Κόστος υλικών Σωλήνων KARI GAS

	Συνολικό Κόστος Σωλήνων	Βάρος Παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
Κόστος υλικών σωλήνων KARIGAS	140519	113946,0	1,233€

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει το κόστος πρώτων υλών ανά κιλό σωλήνα, 1,233€/kg. Με βάση το βάρος του κάθε σωλήνα, το οποίο αναφέρεται στις τεχνικές προδιαγραφές των προϊόντων, προκύπτει το κόστος πρώτων υλών για κάθε σωλήνα. Έτσι π.χ. για το σωλήνα Φ 63 το βάρος ανά μέτρο είναι 1,050kg/m, οπότε το κόστος πρώτων υλών του ενός μέτρου Φ 63 είναι $1,050 * 1,233 = 1,295 \text{€} / \text{m}$.

5.3 Κόστος άμεσης εργασίας σωλήνων παραδείγματος

Το κόστος άμεσης εργασίας , υπολογίζεται με βάση τους μισθούς των εργαζομένων που ανήκουν στο τμήμα παραγωγής σωλήνων. Στο τέλος του κάθε τριμήνου αθροίζονται οι μισθοί των εργαζομένων που απασχολούνται άμεσα στο τμήμα σωλήνων και στην συνέχεια επιρρίπτονται στα επί μέρους παραχθέντα προϊόντα, με βάση μερισμού τα κιλά. Δηλαδή, διαιρείται το σύνολο των μισθών του τριμήνου με τα συνολικά κιλά των παραχθέντων σωλήνων KARIGAS, ώστε να προκύψει η ανά κιλό επιβάρυνση της άμεσης εργασίας. Με άλλα λόγια, το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης θεωρεί στην ουσία το κόστος αυτό ως έμμεσο. Στη συνέχεια αποδεικνύεται ότι ο τρόπος αυτός μερισμού δεν είναι ο ενδεδειγμένος.

Στο διάστημα του τριμήνου το κόστος από τους μισθούς του προσωπικού του τμήματος παραγωγής σωλήνων PE είναι 19307€. Διαιρώντας το ποσό αυτό με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων του τριμήνου, 113946kg, λαμβάνεται το κόστος άμεσης εργασίας ανά κιλό οποιουδήποτε σωλήνα .

Κόστος άμεσης εργασίας

Στοιχείο Κόστους	Συνολικό Κόστος σωλήνων	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
Μισθοδοσία τμήματος	19.307, 00€	113.946	0,169€

5.4 Κόστος Βοηθητικών Κέντρων Παραγωγής (BKK)

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, στην διαδικασία παραγωγής των προϊόντων, εκτός των Κέντρων Κόστους Παραγωγής, συμμετέχουν και άλλα υποστηρικτικά τμήματα τα οποία αναλώνουν πόρους για την διεκπεραίωση σημαντικών δραστηριοτήτων. Τέτοια βοηθητικά κέντρα αποτελούν το τμήμα ποιότητας, το μηχανουργείο, το τμήμα ηλεκτρολόγων, το τμήμα κατασκευών, το τμήμα προμηθειών, το τμήμα μεταφοράς προσωπικού, το τμήμα παραλαβής υλικών και το τμήμα αποθηκών.

Από τις συζητήσεις που διεξήχθησαν, με τους υπευθύνους κοστολόγησης της εταιρείας, προκύπτει ότι για τον μερισμό του κόστους του κάθε ΒΚΚ χρησιμοποιείται ως οδηγός κόστους το βάρος των παραχθέντων προϊόντων στο κάθε Κέντρο Κόστους Παραγωγής (ΚΚΠ). Έτσι, σύμφωνα με τα στοιχεία του παρακάτω πίνακα, το βάρος των παραχθέντων σωλήνων του 1ου τριμήνου του 2005 ανέρχεται στο 15,1 % των συνολικώς παραχθέντων προϊόντων της εταιρείας και αναμένεται η χρήση τού ποσοστού αυτού για τον μερισμό του κόστους των ΒΚΚ (εφόσον θεωρείται αυτό το ποσοστό ο οδηγός κόστους).

Βάρος παραχθέντων προϊόντων 1ου τριμήνου 2005

ΚΕΝΤΡΟ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ (KG)	% ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟ~1ΟΥ
ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΩΛΗΝΩΝ PVC	996.197	75.2
ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΩΛΗΝΩΝ PE	200.662	15,1
ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ PVC	110.452	8,4
ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΚΟΛΛΗΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	17.224	1,3
ΣΥΝΟΛΟ	1.324.535	100

Όπως όμως θα παρατηρήσουμε παρακάτω, κατά την εξέταση του κάθε ΒΚΚ, στις περισσότερες των περιπτώσεων, χρησιμοποιείται εντελώς αυθαίρετα ποσοστό περίπου 17,86%, αντί του υπολογισθέντος 15,1 %.

Βοηθητικά κέντρα κόστους

Βοηθητικό Κέντρο Κόστους Τμήματος Ποιότητας

Για το πρώτο τρίμηνο του 2005, το σύνολο των μισθών και των λοιπών εξόδων του τμήματος ποιότητας ανέρχεται σε 48654€, όπως προκύπτει αναλυτικά από τον Πίνακα 2.1 Όπως αναφέρθηκε αναλυτικά στην παράγραφο 2.4.4.1., ενώ

θεωρείται ως οδηγός κόστους το βάρος των παραχθέντων σωλήνων σε σχέση με το βάρος των συνολικώς παραχθέντων προϊόντων (15.1 %), αντί αυτού, για την εύρεση της συμμετοχής τού τμήματος ποιότητας στο κόστος των σωλήνων PE, χρησιμοποιείται αυθαίρετα, ποσοστό ίσο με 17,86%. Οι υπεύθυνοι του λογιστηρίου δεν έδωσαν καμία εξήγηση για την επιλογή του ανωτέρω ποσοστού. Έτσι, το κόστος ποιότητας που μερίζεται στο τμήμα σωλήνων PE είναι $48654 \times 17,86\% = 8690$ € και διαιρούμενο με το σύνολο των 113946 κιλών παραγωγής σωλήνων KARIGAS του 1ου τριμήνου 2005, μάς δίνει το κόστος ποιότητας ανά κιλό σωλήνα, που ανέρχεται σε 0,076€/Kg.

Πίνακας 2.1 : Κόστος τμήματος ποιότητας

Είδος κόστους	Συνολικό κόστος ποιότητας	% αναλογία συμμετοχής	'Αναλογία κόστους τμ. Εξ'των	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
1 Μισθ/σία τμήματος	24.006,00€		4.287,0€	113.946,0	0,038 €
2 Λοιπά-έξοδα τμ	24.648,00€		4.402,0€		0,039€
Σύνολο	48.654,80€	X 17,86%=	8.689,00€		0,076

Βοηθητικό Κέντρο Κόστους Τμήματος Κατασκευών

Για το πρώτο τρίμηνο του 2005, το σύνολο των μισθών και των λοιπών εξόδων του τμήματος κατασκευών ανέρχεται σε 15144€, όπως προκύπτει αναλυτικά από τον Πίνακα 2.2. Για τον μερισμό τού κόστους κατασκευών στο τμήμα σωλήνων χρησιμοποιείται αυθαίρετα πάλι, ποσοστό 17,86% αντί 15,1%. Έτσι, $15144 \times 17,86\% = 2704,72$ €. Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων τού τριμήνου μας δίνει το κόστος ανά βάρος σωλήνα KARIGAS $2704,72/113946 = 0,024$ €

Πίνακας 2.2. : Κόστος τμήματος Κατασκευών

	Είδος Κόστους	Συνολικό κόστος κατασκευών	% αναλογία συμμετοχής	Αναλογία κόστους τμ. Εξ\των	Βάρος παραχθέντων(kg)	Κόστος ανα κιλό
1	Μισθ\σία τμήματος	14050,00€		4287,0€	113,946.0	0,022€
2	Λοιπά έξοδα τμ.	1094,00€		4402,0€		0,002€
	Σύνολο	15.144.00€	*17.86%=	2.704.72€		0,024€

Βοηθητικό Κέντρο Κόστους Τμήματος ηλεκτρολόγων

Όπως προκύπτει αναλυτικά από τον Πίνακα 2.3 για το πρώτο τρίμηνο του 2005, το σύνολο των μισθών και των λοιπών εξόδων τού τμήματος ηλεκτρολόγων ανέρχεται σε 13774€. Για τον μερισμό τού κόστους του τμήματος ηλεκτρολόγων στο τμήμα εξαρτημάτων χρησιμοποιείται το αυθαίρετο ποσοστό 17,86% αντί του 15,1%. Έτσι, $13774 * 17,86\% = 2460$ €. Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων PE τού τριμήνου μάς δίνει το κόστος τού τμήματος ηλεκτρολόγων ανά κιλό σωλήνα $2460 / 113946 = 0,022$.

Πίνακας 2.3 : Κόστος τμήματος Ηλεκτρολόγων

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος ηλεκτρολόγων	% αναλογία συμμετοχής	Αναλογία κόστους τμ.εξ\των	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
1	Μισθ\σία τμήματος	13444,00€		2401,1€	113946,0	0,021€
2	Λοιπά έξοδα τμ.	330,00€		58,9€		0,001€
	Σύνολο	13774,00€	*1,0786=	2460,04€		0,022€

Βοηθητικό Κέντρο Κόστους Μηχανουργείου

Το μηχανουργείο ασχολείται με την κατασκευή καλουπιών παραγωγής καθώς και άλλων παρελκομένων συσκευών. Εξυπηρετεί ουσιαστικά όλα τα ΚΚΠ. Όπως προκύπτει αναλυτικά από τον Πίνακα 2.4 για το πρώτο τρίμηνο του 2005, το σύνολο των μισθών και των λοιπών εξόδων τού Μηχανουργείου ανέρχεται σε 43028€.

Για τον μερισμό τού κόστους του Μηχανουργείου στο τμήμα παραγωγής σωλήνων χρησιμοποιείται ως οδηγός κόστους το βάρος των παραχθέντων σωλήνων ως προς το σύνολο των παραχθέντων προϊόντων της επιχείρησης (ποσοστό 15,1%).

Έτσι, $43028 \times 15,1\% = 6497,23\text{€}$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων ΡΕ τού τριμήνου μάς δίνει το κόστος τού Μηχανουργείου ανά κιλό σωλήνα $6497,23/113946 = 0,057$.

Ο οδηγός κόστους στην περίπτωση του μηχανουργείου είναι αυθαίρετος και θα πρέπει να συσχετιστεί με τις δραστηριότητες αυτού, που στο μεγαλύτερο ποσοστό τους σχετίζονται με εργασίες κατασκευής καλουπιών.

Πίνακας 2.4. : Κόστος Μηχανουργείου

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος μηχανουργείου	% αναλογία συμμετοχής	Αναλογία κόστους τμ. Εξίτων	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανα κιλό
1	Μισθ\σία τμήματος	19702,00€		2975,0€	113946,0	0,026€
2	Λοιπά έξοδα τμ.	23326,00€		3522,2€		0,031€
	Σύνολο	43028,00€	*15,1%=	6497,23€		0,057€

Βοηθητικό Κέντρο Κόστους Μεταφοράς Προσωπικού

Η εταιρεία διαθέτει ένα λεωφορείο για την μεταφορά των εργαζομένων της. Στο κόστος συμπεριλαμβάνονται η αμοιβή του οδηγού., αναλογία των τελών κυκλοφορίας και ασφάλειας στο τρίμηνο, καύσιμα, κλπ. Ο μερισμός του κόστους μεταφοράς στο τμήμα σωλήνων ΡΕ γίνεται με βάση το ποσοστό των εργαζομένων που εργάζονται σε αυτό, που ισούται με 7,4% επί του συνόλου.

Το σύνολο του κόστους μεταφοράς προσωπικού ανέρχεται σε 3191€. Το ποσό που αναλογεί στο τμήμα σωλήνων PE συνεπώς είναι $3191 * 7,4\% = 236,13\text{€}$. Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων PE του τριμήνου (113,946kg) δίνει το κόστος του λεωφορείου ανά κιλό σωλήνα $236,13 / 113,946 = 0,002$.

Βοηθητικό Κέντρο Κόστους Προμηθειών-Τεχνικής Διεύθυνσης

Στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται δαπάνες από τα παρακάτω στοιχεία κόστους

- Ποσοστό 7% της αμοιβής τού Διευθύνοντος Συμβούλου (Δ. Σ.), ο οποίος εκτελεί χρέη τεχνικού διευθυντή και διευθυντού προμηθειών
- Ποσοστό αποσβέσεων 10% του κτιρίου διοίκησης που αντιστοιχεί στο άνωθεν τμήμα

Το συνολικό κόστος εργασίας τού ανωτέρω στελέχους ανήλθε, για το πρώτο τρίμηνο του 2005, σε 9250. Από παλαιότερες μετρήσεις, τού Τμήματος Λογιστηρίου, διαπιστώθηκε ότι ο Διευθύνων Σύμβουλος ασχολείται κατά περίπου 70% τού συνολικού χρόνου του με τεχνικά θέματα παραγωγής όλων των προϊόντων της εταιρείας.

Θεωρείται συνεπώς ότι το 70% του συνολικού κόστους μισθοδοσίας του πρέπει να βαρύνει τα ΚΚΠ και το υπόλοιπο 30% επιβαρύνει το κόστος διοίκησης. Παρατηρήθηκε επίσης, πως το 10% τού χρόνου απασχόλησής του με τεχνικά θέματα, αναλώνεται στο τμήμα σωλήνων PE. Άρα, το 7% του κόστους εργασίας του ($70\% * 10\% = 7\%$) επιβαρύνει το τμήμα σωλήνων PE.

Με βάση τα ανωτέρω, ο μερισμός σε όλα τα ΚΚΠ γίνεται ως εξής:

Το 70% αυτού τού κόστους, δηλαδή $9250 * 0,70 = 6475,5$ €μερίζεται στα κύρια ΚΚΠ. Ποσοστό 10% τού ανωτέρω ποσού μερίζεται στους σωλήνες PE, δηλαδή $6475,5 * 0,1 = 647,55$ € (ή $9.250 * 0,07 = 647,5$ €).

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων του τριμήνου (113.946kg) δίνει το κόστος των προμηθειών ανά κιλό παραχθέντων σωλήνων PE.

Το κόστος αποσβέσεων του κτιρίου Διοίκησης για το 1ο τρίμηνο του 2005 ανέρχεται σε 4.250€. Το γραφείο του Διευθύνων Συμβούλου καταλαμβάνει το 10% τού συνολικού εμβαδού τού κτιρίου διοίκησης και συνεπώς το κόστος αποσβέσεων είναι $4.250 * 0,1 = 425$ €. Σύμφωνα με τα παραπάνω, το 7% του

κόστους αυτού, δηλαδή $425 * 0,07 = 29,75\text{€}$, αντιστοιχούν στο τμήμα σωλήνων PE. Όλα τα παραπάνω φαίνονται στον πίνακα 2.5.

Πίνακας 2.5 : Κόστος Προμηθειών & Τεχνικής Διεύθυνσης

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος τεχν. διεύθυνσης	Αναλογία κόστους τμ.εξ\των	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανα κιλό
1	Μισθοδοσία	6475,00€	647,50€	113946,00	0,006€
2	Αποσβέσεις	425,00€	29,75€		0,000€
	Σύνολο	6900,00€	677,25€		0,006€

Βοηθητικό Κέντρο Κόστους Παραλαβής Υλικών

Συμπεριλαμβάνονται μέρος των δαπανών από μισθούς 2 εργαζομένων που σχετίζονται με τις παραλαβές των πρώτων υλών και των διαφόρων ανταλλακτικών στα διάφορα ΚΚΠ ως και λοιπά έξοδα (δαπάνες μέσων , μεταφοράς).

Ποσοστό ίσο με 17,86% του συνολικού ποσού των μισθών των εργαζομένων αυτών μερίζεται στους σωλήνες PE.

Όπως φαίνεται στον Πίνακα 2.6, το συνολικό κόστος των δύο εργαζομένων που ασχολούνται με θέματα παραλαβών καθώς και τα αντίστοιχα λοιπά έξοδα είναι 8865€. Το κόστος που αντιστοιχεί στο τμήμα σωλήνων PE είναι $8865 * 0,1786 = 1583,29\text{€}$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων , σωλήνων PE του τριμήνου (113.946kg) δίνει το κόστος παραλαβής των υλικών και των ανταλλακτικών ανά κιλό σωλήνα, το οποίο ανέρχεται σε $1583,29/113.946 = 0.014\text{€}$.

Το ποσοστό αυτό αποτελεί αυθαίρετη εκτίμηση, διότι το κόστος αυτό είναι εντελώς ανεξάρτητο των δραστηριοτήτων παραλαβής υλικών που εκτελούνται από αυτούς τους εργαζομένους.

Πίνακας 2.6 : Κόστος Παραλαβής Υλικών

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος τμ. Παραλαβής υλικών	Αναλογία κόστους τμ. Εξ'των	Βάρος παραχθέντων (kg)	Κόστος ανά κιλό
1	Μισθοδοσία	3300,00€	589,4€	113946,0	0,005€
2	Λοιπά έξοδα	5565,00€	993,9€		0,009€
	Σύνολο	8865,00€	1583,29€		0,014€

Βοηθητικό κέντρο κόστους τμήματος αποθηκών

Συμπεριλαμβάνονται μισθοί και λοιπά έξοδα του προσωπικού πρώτων υλών και τελικών προϊόντων.

Όπως φαίνεται αναλυτικότερα από τον πίνακα 2.7 το συνολικό κόστος της αποθήκευσης των πρώτων υλών και των τελικών προϊόντων ανήλθε σε 46798. Το κόστος αυτό περιλαμβάνει κυρίως τους μισθούς των αποθηκάρων και των εργαζομένων φόρτωσης καθώς και λοιπά έξοδα όπως κόστος μεταφορικών μέσων κλπ. Ο μερισμός του κόστους της μισθοδοσίας στο ΚΚΠ σωλήνων PE γίνεται χρησιμοποιώντας ποσοστό 17,86% του συνολικού κόστους μισθοδοσίας, δηλαδή $41.233 * 17,86\% = 7362,43€$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος σωλήνων του τριμήνου (113.946kg) δίνει το κόστος αποθήκευσης ανταλλακτικών ανά κιλό σωλήνα. Λαμβάνοντας υπ' όψη και τα λοιπά έξοδα το κόστος αποθήκευσης υλικών και προϊόντων για το τμήμα σωλήνων ανέρχεται σε 0,064 ευρώ/κιλό.

Πίνακας 2.7 : Κόστος τμήματος Αποθηκών

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος αποθηκών	Αναλογία κόστους τμ. Εξ'των	Βάρος παραχθέντων(kg)	Κόστος ανα κιλό
1	Μισθοδοσία	41233,00€	3137,8€	110452,0	0,028€
2	Λοιπά έξοδα	5565,00€	3939,03€		0,036€
	Σύνολο	46798,00€	7076,83€		0,064€

Γενικά βιομηχανικά έξοδα (ΓΒΕ)

Εκτός από τα ανωτέρω κόστη, στο κόστος του προϊόντος συμπεριλαμβάνονται και διάφορα άλλα έξοδα τα οποία μερίζονται με έμμεσο τρόπο στα προϊόντα. Τα έξοδα αυτά θεωρούνται γενικά βιομηχανικά έξοδα και στις περισσότερες περιπτώσεις διαιρούνται με το βάρος των συνολικών παραχθέντων σωλήνων, στο χρονικό διάστημα της κοστολόγησης (τρίμηνο), με σκοπό να βρεθεί το κόστος των ΓΒΕ ανά κιλό προϊόντος.

Σημαντική θεωρείται η συνεισφορά των ΓΒΕ. στο μοναδιαίο κόστος ανά κιλό προϊόντος αφού η συμμετοχή του ανέρχεται σε 41,5% όπως θα δούμε παρακάτω. Επομένως, όσο πιο ορθές είναι οι βάσεις μερισμού, τόσο ακριβέστερο θα είναι το μοναδιαίο κόστος. Στα ΓΒΕ περιλαμβάνονται τα παρακάτω στοιχεία κόστους:

5.5 Διάφορα κόστη της επιχείρησης

Κόστος Ενέργειας (ΔΕΗ)

Ο μερισμός του κόστους της ενέργειας γίνεται σε δύο στάδια:

- Κατά το πρώτο στάδιο το κόστος της ενέργειας επιρρίπτεται στα ΚΚΠ με βάση τα βάρη των παραχθέντων προϊόντων του κάθε κέντρου, στο τρίμηνο (22% για το κέντρο κόστους σωλήνων ΡΕ).
- Κατά το δεύτερο στάδιο, το κόστος της ηλεκτρικής ενέργειας που αντιστοιχεί στο κέντρο σωλήνων ΡΕ επιρρίπτεται στους επιμέρους παραγόμενους σωλήνες, με βάση το βάρος τους (κιλά).

Σύμφωνα με το Λογιστήριο, ο μερισμός του κόστους ενέργειας στα επί μέρους ΚΚΠ γίνεται με οδηγό κόστους το βάρος των παραχθέντων προϊόντων σε κάθε ΚΚΠ. Αυτό διότι για κάθε τμήμα παραγωγής δεν υπάρχουν μετρητές της αναλωθείσας ενέργειας, που να μας παρέχουν την άμεση επιβάρυνση του κάθε τμήματος. Θα αναμενόταν δηλαδή, σύμφωνα με τα παραπάνω το κόστος της ΔΕΗ για το τμήμα σωλήνων ΡΕ να είναι: $85148,6 * 0,151 = 12857,44 \text{ €}$

Αντί αυτού όμως παρατηρείται ότι χρησιμοποιείται συστηματικά ως βάση μερισμού (πρώτου επιπέδου) του κόστους ενέργειας συντελεστής ίσος με 22%. Ο συντελεστής αυτός προέκυψε από παλαιότερες εκτιμήσεις, τα στοιχεία των οποίων χάθηκαν στον χρόνο, οπότε και θεωρείται αυθαίρετος. Σύμφωνα με τα παραπάνω, το κόστος της ΔΕΗ για το τμήμα σωλήνων ΡΕ είναι:

$$85148,6 * 0,22 = 18732,69 \text{ €}$$

Σε δεύτερο επίπεδο η επιχείρηση διαιρεί το σύνολο του τριμηνιαίου κόστους ενέργειας με τα συνολικά κιλά των παραχθέντων σωλήνων PE, ώστε να προκύψει η ανά κιλό επιβάρυνση της ενέργειας: $18732,69 \div 113946 = 0,164 \text{Kg}$

Κόστος Ύδατος

Σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία το συνολικό κόστος ύδατος της εταιρείας, για το 1ο τρίμηνο του 2005, είναι 300€. Από τον ίδιο πίνακα φαίνεται ότι για τον μερισμό του κόστους ύδατος στο τμήμα σωλήνων PE χρησιμοποιήθηκε ποσοστό 20%. Το τελευταίο αποτελεί χονδρική εκτίμηση του οικονομικού τμήματος και επομένως έχουμε: $300 * 0,2 = 60 \text{€}$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων σωλήνων του τριμήνου (113946kg) δίνει το κόστος ύδατος ανά βάρος σωλήνα, το οποίο είναι: $60 \div 113946 = 0,0005 \text{€Kg}$

Κόστος Τηλεφωνίας

Το σύνολο του κόστους τηλεφωνίας ανέρχεται στα 4.639€. Στην περίπτωση των τηλεφώνων χρησιμοποιείται, εντελώς αυθαίρετα, ποσοστό 3% επί του συνολικού κόστους τηλεφωνίας, για την χρέωση του τμήματος εξαρτημάτων: $4.639 * 0,03 = 232 \text{€}$.

Το κόστος αυτό διαιρούμενο με το συνολικό βάρος των παραχθέντων εξαρτημάτων του τριμήνου (113946kg) δίνει το κόστος της τηλεφωνίας ανά βάρος εξαρτήματος, το οποίο είναι: $232 \div 113946 = 0,002 \text{€Kg}$

Κόστος Ασφαλίσεων

Σ' αυτά συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα για την ασφάλεια από φωτιά, πλημμύρες, σεισμούς κλπ. Τα ασφαλίστρα αφορούν κτιριακές εγκαταστάσεις, μηχανήματα και εμπορεύματα. Ο μερισμός γίνεται με βάση το εμβαδόν κάθε Κέντρου Κόστους Παραγωγής. Το συνολικό ύψος των ασφαλίσεων ανέρχεται σε 49.434€. Ο μερισμός του κόστους ασφαλίσεων στα ΚΚΠ γίνεται με βάση το εμβαδόν του χώρου που κατέχει το κάθε ΚΚΠ. Το τμήμα παραγωγής σωλήνων PE κατέχει το 11 % του συνολικού εμβαδού και το παραπάνω ποσοστό αποτελεί έναν σταθερό συντελεστή μερισμού των ασφαλίσεων στο τμήμα σωλήνων PE. Έτσι το κόστος των ασφαλίσεων για το τμήμα εξαρτημάτων είναι $49.434 * 0,11 = 5.437,7 \text{€}$.

Το κόστος των ασφαλιστρών που προκύπτει για το Τμήμα Παραγωγής σωλήνων PE μερίζεται στα παραχθέντα προϊόντα διαιρώντας το ποσό των ασφαλιστρών με το σύνολο των κιλών των παραχθέντων σωλήνων του τριμήνου: $5.437,7 / 113946 = 0,049€ \backslash Kg$

Πίνακας 2.8 : ΓΒΕ ενέργειας, ύδατος, τηλεφωνίας και ασφαλιστρών

	Είδος κόστους	Συνολικό κόστος είδους ΓΒΕ	Αναλογία κόστους τμ. Σωλήνων PE	Βάρος παραχθέντων(kg)	Κόστος ανά κιλό
1	ΔΕΗ	85148,60€	18732,70€	113946,00	0,164€
2	ΝΕΡΟ	300,00€	60,00€		0,001€
3	ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ	4639,00€	232,00€		0,002€
4	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ	49434,00€	5437,70€		0,048€
	Σύνολο	139521,60€	24462,38€		0,215€

Κόστος Αποσβέσεων μηχανών

Στη συγκεκριμένη περίπτωση και μόνο για το τμήμα παραγωγής σωλήνων PE οι μηχανές παραγωγής έχουν μισθωθεί με τη μορφή του leasing οπότε το ποσό το οποίο πληρώνεται ως μίσθωμα θεωρείται ότι είναι η απόσβεση της μηχανής. Το ποσό αυτό πληρώνεται τα τελευταία 5 χρονιά και από το 2006 που λήγει η μίσθωση οι μηχανές θα παραμείνουν στην κυριότητα της εταιρείας με την πληρωμή ενός ελάχιστου ποσού.

Το ποσό το οποίο πληρώθηκε ως μίσθωμα για το 1ο τρίμηνο του 2005, ανέρχεται σε 51746€.

Το κόστος της μίσθωσης που προκύπτει για το Τμήμα Παραγωγής σωλήνων PE μερίζεται στα παραχθέντα προϊόντα με βάση τα παραχθέντα κιλά σωλήνων του τριμήνου: $51746 / 113946 = 0,454€ \backslash Kg$

Κόστος Αποσβέσεων κτιρίων

Οι αποσβέσεις των κτιρίων γίνονται με σταθερό ετήσιο ποσοστό 11 % της αξίας κτήσεώς τους. Συνεπώς, ο χρόνος ζωής των καλουπιών είναι σταθερός

και λαμβάνεται τουλάχιστον ίσος με 9 έτη. Μετά το πέρας του χρόνου αυτού ο χώρος εξακολουθεί να παρέχει εργασία, αλλά δεν επιβαρύνει κοστολογικά τα παραγόμενα προϊόντα. Το κόστος αποσβέσεων του κτιρίου παραγωγής σωλήνων PE για το 1ο τρίμηνο του 2005 ανέρχεται σε 65750€. Το κόστος των αποσβέσεων που προκύπτει για το Τμήμα Παραγωγής σωλήνων PE μερίζεται στα παραχθέντα προϊόντα με βάση τα παραχθέντα κιλά σωλήνων του τριμήνου: $65750 \setminus 113946 = 0,577\text{€} \setminus \text{Kg}$.

Κόστος διαφόρων λοιπών εξόδων

Στα διάφορα έξοδα περιλαμβάνονται έξοδα τα οποία δεν μπορούν να ομαδοποιηθούν σε επιμέρους διακριτές κατηγορίες κόστους, αφού από την μία πλευρά οι πόροι που αναλώνονται δεν σχετίζονται μεταξύ τους και από την άλλη το κόστος τού κάθε εξόδου είναι σχεδόν αμελητέο όταν υπολογίζεται από μόνο του. Σύμφωνα με τα στοιχεία που έχουμε στη διάθεσή μας το κόστος αυτό για το διάστημα του 1ου τριμήνου είναι 2.292€. Το κόστος των λοιπών εξόδων του τμήματος παραγωγής σωλήνων PE μερίζεται στα παραχθέντα προϊόντα με βάση τα παραχθέντα κιλά των εξεταζόμενων προϊόντων, του τριμήνου: $2.292 \setminus 113946 = 0,020\text{€} \setminus \text{Kg}$.

Πίνακας 2.9 : ΓΒΕ αποσβέσεων μηχανών, κτιρίων και λοιπών εξόδων

	Είδος κόστους	Κόστος τμ. Σωλήνων PE	Βάρος παραχθέντων(kg)	Κόστος ανά κιλό
1	Αποσβέσεις μηχανών	51746,00€	113946,00€	0,454€
2	Αποσβέσεις καλουπιών	65750,00€		0,577€
3	Λοιπά έξοδα	2292,00€		0,020€
	Σύνολο	119788,00€		1,051€

Το συνολικό μοναδιαίο κόστος των βοηθητικών μονάδων παραγωγής καθώς και το κόστος των ΓΒΕ φαίνονται στους παρακάτω πίνακες:

Πίνακας 2.10 : Κόστος βοηθητικών μονάδων παραγωγής

ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΣΩΛΗΝΩΝ PE	ΒΑΡΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ (KG)	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΚΙΛΟ
------------------	----------------------------	------------------------	-----------------

ΒΟΗΘΗΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΚΟΣΤΟΥΣ(ΒΚΚ)			
ΤΜΗΜΑ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ	8690,00€	113946,00	0,076€
ΤΜΗΜΑ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ	2704,72€		0,024€
ΤΜΗΜΑ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΩΝ	2460,00€		0,022€
ΜΗΧΑΝΟΥΡΓΕΙΟ	6497,23€		0,057€
ΤΜΗΜΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	236,13€		0,002€
ΤΜΗΜΑ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	677,25€		0,006€
ΤΜΗΜΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΥΛΙΚΩΝ	1583,29€		0,014€
ΤΜΗΜΑ ΑΠΟΘΗΚΩΝ	7362,43€		0,065€
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	2292,00€		0,020€
ΣΥΝΟΛΟ ΒΚΚ	32503,05€		0,285€

Πίνακας 2.11. : Κόστος Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων

ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΣΩΛΗΝΩΝ ΡΕ	ΒΑΡΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ(KG)	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΚΙΛΟ
ΕΝΕΡΓΕΙΑ	18732,70€	113946,0	0,164€
ΝΕΡΟ	60,00€		0,001€
ΤΗΛΕΦΩΝΙΑ	232,00€		0,002€
ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	5437,74€		0,048€
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΩΝ	51746,00€		0,454€
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	65750,00€		0,577€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΒΕ	141958,44€		1,246€

Πίνακας 2.12. : Συνολικό μοναδιαίο κόστος βιομηχανοποίησης

ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΣΩΛΗΝΩΝ ΡΕ	ΒΑΡΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ(KG)	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΚΙΛΟ	% ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ
ΥΛΙΚΑ	140519,00€	113946,00	1,233€	42,0%
ΑΜΕΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	19307,00€		0,169€	5,8%
ΒΚΚ	32503,05€		0,285€	9,7%
ΓΒΕ	141958,44€		1,246€	42,5%
ΣΥΝΟΛΟ	334287,49€		2,934€	100,00%

Στον πίνακα 2.13 παρουσιάζεται το κόστος των σωλήνων KARIGAS σύμφωνα με το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης . Το κόστος των σωλήνων αυτών θα συγκριθεί στην συνέχεια με αυτό που θα προκύψει από την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, η οποία παρουσιάζεται στο επόμενο κεφάλαιο. Προηγουμένως όμως θα γίνει λόγος για τις αδυναμίες του υπάρχοντος συστήματος κοστολόγησης καθώς και για την ανάγκη υιοθέτησης της ABC.

Πίνακας 2.13 Βιομηχανικό κόστος σωλήνων σύμφωνα με το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης

ΕΙΔΟΣ ΣΩΛΗΝΑ	ΒΑΡΟΣ ΣΩΛΗΝΑ(kg\m)	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΚΙΛΟ	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΜΕΤΡΟ
Φ32 KARIGAS	0,280	2,934€	0,822€
Φ63 KARIGAS	1,05		3,081€
Φ90 KARIGAS	2,11		6,191€
Φ110 KARIGAS	3,14		9,213€
Φ125 KARIGAS	4,06		11912€
Φ160 KARIGAS	6,63		19452€
Φ225 KARIGAS	13,07		38347€

5.6 Προβλήματα που προκύπτουν από το υφιστάμενο σύστημα κοστολόγησης

Όπως προκύπτει από τον πίνακα 2.12, το κόστος των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των αποσβέσεων των μηχανών και των καλουπιών συνιστούν περίπου το 85% του συνολικού μοναδιαίου κόστους. Μέσα από μία προσεκτικότερη προσέγγιση της διαδικασίας παραγωγής και του υφισταμένου τρόπου κοστολόγησης διαπιστώνονται αρκετές αδυναμίες, κυρίως στον τρόπο με τον οποίον κατανέμονται τα άμεσα εργατικά και τα ΓΒΕ στα προϊόντα:

Η παραδοσιακή κοστολόγηση, με τον τρόπο που κοστολογεί την άμεση εργασία την θεωρεί ως έμμεσο κόστος, σαν ένα άλλο ΓΒΕ. Έτσι, την μερίζει χρησιμοποιώντας ως οδηγό κόστους το βάρος του κάθε σωλήνα. Αυτός ο οδηγός κόστους όμως δεν είναι ορθός. Αυτό διότι το ποσό με το οποίο θα πρέπει να επιβαρύνουμε τους σωλήνες δεν εξαρτάται από το βάρος τους, αλλά από τις δραστηριότητες που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Υπάρχουν πράγματι περιπτώσεις όπου ένας μικρότερου βάρους σωλήνας να κοστίζει περισσότερο από έναν βαρύτερο, εξαιτίας της ανάλωσης περισσότερων πόρων, π.χ. προετοιμασία μηχανής, παραγωγικότητα. Θα πρέπει συνεπώς να διαχωριστεί η φάση της παραγωγικής διαδικασίας σε επιμέρους φάσεις και δραστηριότητες και να βρεθούν οι απαιτούμενοι χρόνοι εκτέλεσης των επιμέρους φάσεων από το προσωπικό παραγωγής.

Το υφιστάμενο κοστολογικό σύστημα, σε σχέση πάλι με την επίρριψη της άμεσης εργασίας στα προϊόντα, αγνοεί πως οι χρόνοι των set-up των διαφόρων μηχανών δεν είναι ίδιοι μεταξύ τους ακόμα και για το ίδιο προϊόν. Ως ένα παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η παραγωγή ενός σωλήνα Φ63. Αν η προηγούμενη παραγωγή στην ίδια μηχανή είναι Φ63 άλλου προϊόντος με άλλο χρώμα τότε ο χρόνος προετοιμασίας που απαιτείται είναι πολύ λίγος όσο χρειάζεται να επιτευχθεί η αλλαγή χρώματος. Αντίθετα αν στη μηχανή είχε προηγηθεί παραγωγή άλλης διάστασης (π.χ. Φ315) τότε ο χρόνος προετοιμασίας μπορεί να διαρκέσει και μία ολόκληρη μέρα ίσως και παραπάνω.

Επιπρόσθετη αδυναμία του σημερινού συστήματος αποτελεί ο μερισμός των αποσβέσεων των μηχανών παραγωγής, που αποτελούν το 15,5% περίπου του κόστους βιομηχανοποίησης {βλέπε πίνακα 2.12.}. Κάθε ένα

από τα προϊόντα που εξετάζουμε δύναται να παραχθεί σε συγκεκριμένες μηχανές και δεν υπάρχει η δυνατότητα μία μηχανή να παράγει όλα τα προϊόντα. Με τον παραδοσιακό τρόπο μερισμού των αποσβέσεων επιβαρύνονται προϊόντα με κόστος αποσβέσεων μηχανών, οι οποίες δεν χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αυτών των συγκεκριμένων προϊόντων. Αυτό διότι, διαιρείται το σύνολο των αποσβέσεων των μηχανών με τα συνολικά κιλά των παραχθέντων σωλήνων, ώστε να προκύψει η ανά κιλό επιβάρυνση των αποσβέσεων των μηχανημάτων παραγωγής. Με άλλα λόγια, το υπάρχον σύστημα κοστολόγησης θεωρεί στην ουσία το κόστος αυτό ως έμμεσο, αφού δεν παράγονται όλοι οι σωλήνες σε όλες τις μηχανές παραγωγής. Συνεπώς, το κόστος των αποσβέσεων των μηχανών μερίζεται αδιακρίτως σε όλους τους σωλήνες.

Από το συνολικό κόστος ενέργειας όλων των ΚΚΠ το 22% μερίζεται στο τμήμα σωλήνων ΡΕ. Ο συντελεστής αυτός προέκυψε πιθανότατα από παλαιότερες εκτιμήσεις, τα στοιχεία των οποίων χάθηκαν στον χρόνο. Φαίνεται όμως ότι ο συντελεστής 22% δεν αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα. Αυτό διότι το κάθε ΚΚΠ έχει διαφορετικές φάσεις αλλά και εξοπλισμό παραγωγής (π.χ. στο τμήμα εξαρτημάτων έχουμε μηχανές έγχυσης, ενώ στο σωληνουργείο έχουμε εκβολές συνεχούς παραγωγής με διαφορετικές ενεργειακές απαιτήσεις). Είναι γνωστό ότι το σύνολο της ισχύος ηλεκτρικής ενέργειας εξαρτάται από τον χρόνο λειτουργίας των μηχανών, σε συνδυασμό με την συνολική ισχύ του μηχανήματος (σε κιλοβάτ) για την εύρεση των συνολικών κιλοβατώρων λειτουργίας (κιλοβατώρες). Με δεδομένη την ισχύ των μηχανημάτων του, τμήματος παραγωγής σωλήνων ΡΕ και των μηχανοωρών λειτουργίας της κάθε μηχανής μπορούμε να υπολογίσουμε με αρκετή ακρίβεια την ενέργεια που απαιτείται για την ολοκλήρωση μίας παραγωγής. Έτσι ο μερισμός του κόστους ενέργειας θεωρείται ότι προσεγγίζει περισσότερο την πραγματικότητα.

Υπάρχουν αρκετά είδη εξόδων, τα οποία ενώ αφορούν άμεσα τα τμήματα της παραγωγής, δεν καταλήγουν στο κόστος των τμημάτων αυτών αλλά αντιθέτως οδηγούνται στο κόστος των υποστηρικτικών μονάδων του εργοστασίου. Αποτέλεσμα αυτού αποτελεί η διόγκωση του λειτουργικού κόστους των υποστηρικτικών μονάδων και η υποεκτίμηση του κόστους που συνεπάγεται η λειτουργία των παραγωγικών τμημάτων του εργοστασίου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το κόστος των τμημάτων κατασκευών κι ηλεκτρολογίας, των οποίων ο μερισμός στα αντίστοιχα ΚΚΠ (πρώτο στάδιο μερισμού) γίνεται με οδηγό κόστους το βάρος των παραχθέντων προϊόντων, ενώ στη συνέχεια (δεύτερο στάδιο μερισμού) μερίζεται στα προϊόντα με οδηγό το βάρος τους. Και στις δυο

περιπτώσεις η εκτίμηση βασίζεται σε λανθασμένους οδηγούς. Οδηγός κόστους και στις δυο περιπτώσεις θα πρέπει να αποτελεί το σύνολο των εργατωρών συντήρησης και επιδιόρθωσης βλαβών που δαπανήθηκαν για κάθε ΚΚΠ χωριστά (στο πρώτο στάδιο) και οι οποίες είναι διαφορετικές για διαφορετικά προϊόντα δεν καταναλώνουν τους περισσότερους υποστηρικτικούς πόρους κατά αναλογία με τον όγκο παραγωγής τους.

Στο τμήμα ποιότητας το κόστος μερίζεται αρχικά στα ΚΚΠ με βάση ένα συντελεστή περίπου 17,86%, ενδεχομένως κατάλοιπο κάποιας παλαιότερης μέτρησης. Με βάση την γνώση που υπάρχει σήμερα, ο συγκεκριμένος οδηγός κόστους είναι αυθαίρετος, αφού δεν σχετίζεται με τις δραστηριότητες που προκαλούν την ανάλωση των πόρων, δηλαδή την διενέργεια ποιοτικού ελέγχου. Έτσι παρατηρείται ότι σε ορισμένες κατηγορίες προϊόντων ο ποιοτικός έλεγχος να είναι ανύπαρκτος, ανεξαρτήτως της ποιότητας παραγωγής (π.χ. κολλητά, φουσητά εξαρτήματα, σωλήνες γεώτρησης, σωλήνες αποχέτευσης DIN, άλλοι σωλήνες) ή γίνεται ελάχιστος ποιοτικός έλεγχος (ΕΛΟΤ) σε σύγκριση με τον ποιοτικό έλεγχο των σωλήνων KARIGAS.

ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΚΛΩΣΤΟΪΦΑΝΤΟΥΡΓΙΑ

1. Γίνεται συμφωνία των παραχθέντων ή αγορασθέντων ή εσωτερικών διακινήσεων των ειδών αποθηκών.
2. Συμφωνούμε το ισοζύγιο της Γενικής Λογιστικής με το ισοζύγιο της Αναλυτικής Λογιστικής για τους λογαριασμούς των ομάδων 2, 7 (π.χ ο λογαριασμός 20 με τον 94.20 ο λογαριασμός 71 με τον 94.21, ο 73 με τον 96.22 κ.ο.κ)
3. Υπολογίζονται προϋπολογιστικά οι αγορές υπό τακτοποίηση
4. Υπολογίζουμε προϋπολογιστικά τις ατιμολόγητες πωλήσεις της περιόδου.

Ακολουθούν αναλυτικά οι εργασίες ανά στάδιο παραγωγής, όπως γίνονται έως την ανάπτυξη του νέου Π.Σ (όπως περιγράφηκαν στο ερωτηματολόγιο προς τον υπεύθυνο κοστολόγησης της επιχείρησης εφαρμογής).

Οι στήλες που αναφέρονται κατά την παρακάτω αναφορά είναι η στήλη (2) για την ίδια παραγωγή και η στήλη (4) για παραγωγή τρίτων.

Α' ΣΤΑΔΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΥΦΑΣΜΑΤΩΝ ΕΚΡΟΥ

Οι λογαριασμοί του κόστους παραγωγής στο στάδιο αυτό μπορεί να αφορούν:

1. κόστος παραγωγής (προϊόντων επιχείρησης) 93.00.01
 2. κόστος παραγωγής (φασών από τρίτους) 93.00.02
- Με βάση την ποσότητα παραγωγής από τους λογαριασμούς του ισοζυγίου αποθήκης υφασμάτων εκρού (94.21.01.8800 έως 94.21.01.8899) επιμερίζουμε με φύλλο μερισμού και υπολογίζουμε την ανάλογη φύρα βάσει τεχνικών προδιαγραφών ή ακριβών μετρήσεων (άρθρο 8 παρ. 12 ΚΒΣ).
 - Λαμβάνουμε την ποσότητα των Α' υλών που διατέθηκαν για την παραγωγή των υφασμάτων εκρού από τους λογαριασμούς των ισοζυγίων αποθήκης (94.24.01.0000 έως 94.21.01.9999).
 - Βάσει της ποσότητας που αναλώθηκε για την παραγωγή του κάθε είδους υπολογίζουμε την αναλογούσα αξία επί της ποσότητας που θα καταχωρηθεί σε αντίστοιχο λογαριασμό του 93 με Δελτίο Συμψηφισμού που αντιγράφουμε από μερισμού.
 - Την ίδια εργασία επαναλαμβάνουμε για την παραγωγή από τρίτους αφού πρώτα υπολογισθούν οι αξίες στο φύλλο μερισμού από λογαριασμούς (94.21.01.8800-8999) (στήλη 4 ισοζυγίου) και οι αναλωθείσες ποσότητες Α' υλών από τους λογαριασμούς (94.24.97.0000-94.24.97.1999) (στήλη 6 του ισοζυγίου αποθήκης).
 - Κατόπιν στο φύλλο μερισμού γράφουμε σε χωριστές στήλες τη συνολική αξία που αντλούμε από τους λογαριασμούς των κέντρων κόστους 92 και χρεώνονται καθημερινά με τις τρέχουσες εγγραφές για τα τμήματα:
 - α. Πλεκτήριο (υφάσματα εκρού) 92.00.01...
 - β. Βαφείο (υφάσματα βαμμένα) 92.00.02...
 - γ. Βιοτεχνία (έτοιμα προϊόντα) 92.00.03...
 - Μέχρι το στάδιο αυτό δημιουργούμε το κόστος παραγωγής στους υπολογισμούς του 93 για κάθε είδος παραγόμενου υφάσματος εκρού
 - 93.00.01.... ίδια παραγωγή
 - 93.00.02.... παραγωγή από τρίτους
 - Με ΔΣ μεταφέρουμε το κόστος παραγωγής στους λογαριασμούς του 94.21.01... (στήλη 2 για ίδια παραγωγή, στήλη 4 για την παραγωγή από τρίτους) χρησιμοποιώντας τους αντίθετους βοηθητικούς λογαριασμούς 93.00.01.9999 και τον 93.00.02.9999.

(το [2] ή το [4] μετά την X ή Π δείχνει τον κωδικό στήλης ισοζυγίου).

X/2	Π/1
94.21.01.8804...8899	93.00.01.9999
X/4	Π/1
94.21.01.8804...8899	93.00.02.9999

Β' ΣΤΑΔΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΥΦΑΣΜΑΤΩΝ ΒΑΜΜΕΝΩΝ

- Από το ισοζύγιο αποθήκης παίρνουμε την ποσότητα του κάθε είδους υφάσματος εκρού που αναλώνεται για να παραχθεί αντίστοιχο είδος βαμμένου υφάσματος και την γράφουμε στο φύλλο μερισμού για να προσδιορίσουμε το κόστος παραγωγής των βαμμένων υφασμάτων.
- Στο φύλλο μερισμού καταχωρούμε την ποσότητα των υφασμάτων εκρού με απογραφή των ειδών της τελευταίας ημέρας του τριμήνου που γίνεται η κοστολόγηση για τα οποία δεν έχει ολοκληρωθεί η επεξεργασία και θα γίνει εγγραφή στην παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 94.23).
- Συγκρίνοντας τώρα την πραγματική αναλωθείσα ποσότητα λογαριασμός (94.21.01.8800...8899) υφάσματα εκρού με την πραγματική παραγωγή των βαμμένων υφασμάτων λογαριασμός (94.21.02.9000...9099) προσδιορίζουμε και την αντίστοιχη φύρα βαφής που βάσει των τεχνικών προδιαγραφών υπολογίζεται στο 4-5%.
- Στη συνέχεια στο φύλλο μερισμού έχουμε γραμμένα μόνο τις ποσότητες από τα δεδομένα του ισοζυγίου αποθήκης και της απογραφής
 - α. για ανάλωση υφασμάτων εκρού
 - β. για παραγωγή σε εξέλιξη
 - γ. για τρίτους (εάν υπήρχε)
- Στο φύλλο μερισμού γράφουμε τώρα και τις υπολογιζόμενες αξίες κάθε αναλωθείσας ποσότητας υφάσματος εκρού και με ΔΣ πιστώνουμε το λογαριασμό (94.21.01.8800...8899) και χρεώνουμε τους λογαριασμούς
 - 93.01.01.... ίδια παραγωγή
 - 93.01.02.... παραγωγή από τρίτους
- Συνεχίζουμε στο φύλλο μερισμού, γράφουμε σε χωριστές στήλες συνολικά την αξία των:

1. χρωμάτων-χημικών
2. μαζούτ
3. επουσιωδών υλικών

που αντλούμε από το ισοζύγιο αποθήκης και στην συνέχεια επιμερίζουμε

βάσει της παραγόμενης ποσότητας των ειδών.

- Στη συνέχεια στο φύλλο μερισμού γράφουμε σε χωριστές στήλες τη συνολική αξία των
 - A. εργατικών 60
 - B. αμοιβών τρίτων 61
 - Γ. ΓΒΕ 62
 - Δ. αναλώσιμων 64
 - E. αποσβέσεων 66
 - Στ. επουσιωδών 25-26

Την αξία αυτών αντλούμε από τους λογαριασμούς των κέντρων κόστους 92 και συγκεκριμένα τον 92.00.02.

- Κατόπιν επιμερίζουμε στα βαμμένα υφάσματα δημιουργώντας το κόστος παραγωγής στους υπολογαριασμούς του 93.01.01 και 93.01.02 (κόστος παραγωγής υφασμάτων βαμμένων). Οι επιμερισμοί γίνονται με βάση την ποσότητα παραγωγής του κάθε είδους από λογαριασμούς του ισοζυγίου αποθήκης [94.21.02.9000 έως 94.21.02.9099] (στήλη 2 για ίδια παραγωγή και στήλη 4 για την παραγωγή από τρίτους).
- Με ΔΣ μεταφέρουμε το κόστος παραγωγής στους λογαριασμούς του 94.21.02..... χρησιμοποιώντας τους αντίθετους βοηθητικούς λογαριασμούς 93.01.01.9999 και 93.01.02.9999.

X/2	Π/1
94.21.02.9000...9099	93.01.01.9999
X/4	Π/1
94.21.02.9000...9099	93.01.02.9999

Γ΄ ΣΤΑΔΙΟ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ (ΣΕΝΤΟΝΙΑ)

- Από το ισοζύγιο αποθήκης και συγκεκριμένα από τους λογαριασμούς [94.21.00 έως 94.21.00.9999] γράφουμε στο φύλλο μερισμού την ποσότητα των επί μέρους παραγόμενων ειδών για προσδιορισμό κόστους παραγωγής στους

υπολογαριασμούς του 93.04.01 (για ίδια παραγωγή) και 93.04.02 (για παραγωγή τρίτων).

- Από το ισοζύγιο αποθήκης μεταφέρουμε στο φύλλο μερισμού και την αναλογούσα ποσότητα βαμμένων υφασμάτων που βάσει των τεχνικών προδιαγραφών αναλώθηκε για την παραγωγή των ετοιμών τόσο για την ίδια παραγωγή όσο και για την παραγωγή από τρίτους. Η διαδικασία για τον καταλογισμό της αντίστοιχης ποσότητας γίνεται με σκοπό τον αποδοτικότερο τρόπο παραγωγής.
- Στην συνέχεια αφού τελειώσουμε με τον καταλογισμό της ανάλογης ποσότητας υφάσματος βαμμένου για κάθε είδος παραγόμενου προϊόντος επιμερίζουμε την αξία για κάθε είδος παραγόμενου προϊόντος που αντλούμε από τους λογαριασμούς των ισοζυγίων αποθήκης και συγκεκριμένα από [94.21.02.9000...9099] και από [94.21.97.2000...2099] για την παραγωγή από τρίτους.
- Στο σύνολο της ανάλωσης των βαμμένων υφασμάτων διαχωρίζουμε την αξία βάσει της αντίστοιχης ποσότητας:
 - α) που διατέθηκε για ίδια παραγωγή
 - β) της ποσότητας που απεστάλη για να γίνει παραγωγή από

τρίτους

- Στη συνέχεια με ΔΣ καταχωρούμε χειρόγραφα τις επιμεριζόμενες αξίες στο κόστος παραγωγής ετοιμών και συγκεκριμένα σε υπολογαριασμούς του 93.04.01... (για ίδια παραγωγή) και 93.04.02... (για παραγωγή τρίτων).
- Κατόπιν στο φύλλο μερισμού γράφουμε σε χωριστές στήλες την αξία

- 1) β' υλών-υλικών συσκευασίας-ειδών συσκευασίας (λογαριασμοί 94.24.02.0000...94.24.04.9999)
- 2) επουσιωδών υλικών (λογαριασμοί 25)

- το ίδιο γράφουμε και στο φύλλο μερισμού όπου είναι η παραγωγή από τους τρίτους και η αξία έρχεται από τους λογαριασμούς [94.24.97.2000..2099] για την αξία

α) των β' υλών-υλικών συσκευασίας

β) τους λογαριασμούς [94.28.97.2000...94.28.97.2099] για την

αξία των

ειδών συσκευασίας.

- Προηγουμένως όμως στο ισοζύγιο αποθήκης γίνεται ο ανάλογος διαχωρισμός των αξιών στις β' ύλες – τα υλικά συσκευασίας – είδη συσκευασίας που διατέθηκαν για ίδια και για παραγωγή από τρίτους. Στο φύλλο μερισμού αναλύουμε το συνολικό κόστος των
 - Λογ. 60 εργατικών
 - Λογ. 61 αμοιβών τρίτων (για παραγωγή από τρίτους)
 - Λογ. 62 ΓΒΕ
 - Λογ. 64 αναλωσίμων
 - Λογ. 66 αποσβέσεων
- Την αξία αντλούμε από τους λογαριασμούς των κέντρων κόστους 92 (συγκεκριμένα από τον 92.00.03 τη βιοτεχνία). Κατόπιν επιμερίζουμε τις συνολικές αξίες χρεώνοντας τους υπολογαριασμούς:
 - α) 93.04.01 (ιδίας παραγωγής)
 - β) 93.04.02 παραγωγή τρίτων βάσει της παραγωγής της ανάλογης ποσότητας για κάθε υπολογαριασμό την οποία έχουμε από το φύλλο μερισμού και το ισοζύγιο αποθήκης (στήλη 2 και στήλη 4).
- Ολοκληρώνοντας την διαδικασία δημιουργούμε το κόστος παραγωγής των ετοιμών στους υπολογαριασμούς του
 - A) 93.04.01....ιδία παραγωγή
 - B) 93.04.02....παραγωγή τρίτων
- Με ΔΣ μεταφέρουμε το κόστος παραγωγής στους λογαριασμούς του:
 - α) 94.21.00 (στήλη 2 ίδια παραγωγή)
 - β) 94.21.00 (στήλη 4 παραγωγή τρίτων) χρησιμοποιώντας αντίστοιχα τους αντίθετους λογαριασμούς.
 - α) 93.04.01.9999
 - β) 93.04.02.9999

X/2	Π/1
94.21.00.1000.....3999	93.04.01.9999
X/4	Π/1
94.21.00.1000....39999	93.04.02.9999

Το κάθε φύλλο μερισμού όπου είναι γραμμένο το κόστος παραγωγής ανά στάδιο παραγωγής συμφωνεί υποχρεωτικά με το κόστος παραγωγής που δημιουργήθηκε στον λογαριασμό 93.

Α' ΣΤΑΔΙΟ	93.00.01	1 φύλλο μερισμού (ΙΔΙΑ)
	93.00.02	1 φύλλο μερισμού (ΤΡΙΤΟΙ)
Β' ΣΤΑΔΙΟ	93.01.01	2 φύλλα μερισμού (ΙΔΙΑ)
	93.01.02	2 φύλλα μερισμού (ΤΡΙΤΟΙ)
Γ' ΣΤΑΔΙΟ	93.04.01	3 φύλλα μερισμού (ΙΔΙΑ)
	93.04.02	3 φύλλα μερισμού (ΤΡΙΤΟΙ)

Στο παρακάτω κεφάλαιο εμφανίζεται το χρησιμοποιούμενο φύλλο μερισμού και στην επόμενη σελίδα η κατάσταση αποθήκης όπου εμφανίζονται οι στήλες [2] για την ίδια παραγωγή και [4] για την παραγωγή τρίτων και το χειρόγραφο ΔΣ (δελτίου συμψηφισμού) των εγγραφών Λογιστικής.

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ					
ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ Υ	ΣΥΝΟΛ Ο	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗ Σ	ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ Σ	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗ Σ	ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜ/ΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙ ΑΣ
60 Εργατικά					
61 Αμοιβές τρίτων					
62 ΓΒΕ					
64 Αναλώσιμα					
25-26 Επουσιώδη υλικά					
66 Αποσβέσεις					
ΣΥΝΟΛΑ					

Η παρακάτω καρτέλα είδους ενός λογαριασμού του 94 αποτελεί και την επιλογή μας για το θεωρημένο βιβλίο αποθήκης (όπου και όταν αυτό απαιτείται). Στο παράρτημα με τις διάφορες εκτυπώσεις καταστάσεων του Π.Σ δίδεται και η συνέχεια αυτής της καρτέλας με τις ποσοτικές

διακινήσεις ανά χωριστό αποθηκευτικό χώρο. Τη γραμμογράφηση της κάρτας ακολουθεί και το Ισοζύγιο αποθηκών.

Η καινοτομία του όλου πληροφοριακού συστήματος είναι η μορφή αυτής της κάρτας, της κάρτας ανά αποθηκευτικό χώρο, της παραγωγής, ανάλωσης, των πωλήσεων και του κόστους στο ίδιο έντυπο με τις παρακάτω διευκρινήσεις. Δεν είναι τόσο η γραμμογράφηση της όσο ο στόχος του Π.Σ να ενημερώνει τις στήλες αυτής της κάρτας για κάθε κίνηση των περιφερειακών Π.Σ αυτόματα. Εάν λάβουμε τώρα υπόψη και τις αυτόματες κινήσεις για την τριμηνιαία κοστολόγηση μπορούμε να πούμε ότι το Π.Σ. της αναλυτικής λογιστικής είναι ένα κύκλωμα στο οποίο καταχωρούνται απ' ευθείας ελάχιστα λογιστικά γεγονότα (π.χ απογραφή έναρξης). Αποτελεί στην ουσία ένα σχεδόν κλειστό (αυτοματοποιημένο) σύστημα που επικοινωνεί μέσω διασυνδέσεων (γεφυρών) με όλα τα λοιπά Πληροφοριακά υποσυστήματα.

ΕΤΑΙΡΕΙΑ			ΔΕΛΤΙΟ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΥ		
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ					
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ		ΛΑΡΙΣΑ			Ν Ο
ΤΗΛΕΦΩΝΑ					
ΑΦΜ ΔΟΥ			ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟ		
Γ.Λ	Α.Λ				
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΕΩΣ		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΚΕΝΤΡΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ (ACTIVITY BASED COSTING)

6.1 Παρουσίαση του ABC

Γενικά

Από την σύντομη ιστορική αναδρομή που αναλύσαμε , αντιλαμβανόμαστε ότι οι επιχειρήσεις λάμβαναν αποφάσεις που βασίζονταν σε παραπλανητικές πληροφορίες. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης δεν εξελίχθηκαν αναλογικά με τις αλλαγές του εξωτερικού περιβάλλοντος. Αντίθετα είχαν σχεδιαστεί για να καλύψουν τις ανάγκες ενός στάσιμου οικονομικού περιβάλλοντος, με κύριο χαρακτηριστικό το υψηλό άμεσο εργατικό κόστος.

Ήδη από το 1971, ο George J. Staubus πρότεινε την ανάπτυξη συστημάτων που βασίζονται στις δραστηριότητες. Την ίδια χρονιά, δημοσίευσε το Activity Costing and Input- output Accounting. Δυστυχώς, εκείνη την περίοδο υπήρχε μικρό ενδιαφέρον από τις επιχειρήσεις για την ανάπτυξη νέων κοστολογικών συστημάτων. Επιπλέον, σε αυτή τη φάση δεν υπήρχε η κατάλληλη τεχνολογική υποδομή για να υποστηρίξει το δύσκολο έργο της συλλογής πληροφοριών.

Ωστόσο από τις αρχές της δεκαετίας του '80, κάποιες βιομηχανίες και κάποιοι ακαδημαϊκοί, αναγνώρισαν τις τεράστιες ατέλειες που είχαν τα χρησιμοποιούμενα κοστολογικά συστήματα, καθώς και τα αρνητικά αποτελέσματά τους. Συγκεκριμένα, οι επιχειρηματίες, αντιμέτωποι με τον ξαφνικό εισαγόμενο ανταγωνισμό από χώρες χαμηλού εργατικού κόστους, βρέθηκαν να έχουν τρεις επιλογές: αυτοματοποίηση, μετανάστευση, κατάρρευση.

Η ρομποτική φαινόταν να είναι, για τις Αμερικανικές επιχειρήσεις κυρίως, η μόνη ελπίδα. Στις αρχές της δεκαετίας του '80 ο αριθμός των αμερικανικών ρομποτικών εγκαταστάσεων αυξήθηκε μέσα σε τέσσερα χρόνια από 5000 σε 20000 μονάδες. Παρόλα αυτά όμως, οι επενδύσεις

στην αυτοματοποίηση απογοήτευσαν πολύ γρήγορα πολλούς επιχειρηματίες, αφού τα κοστολογικά τους συστήματα δεν λάμβαναν υπόψη την αύξηση του έμμεσου κόστους, που δημιουργήθηκε από την αυτοματοποίηση της παραγωγή και κατά συνέπεια δεν παρείχαν ακριβή κοστολόγηση.

Έτσι στη δεκαετία του '80 ο καθηγητής Robert S. Kaplan έρχεται να αντιμετωπίσει το πρόβλημα μερισμού του έμμεσου κόστους, προτείνοντας την ανάπτυξη και εφαρμογή του Activity Based Costing.

Το ABC αποτελεί μια νέα αντίληψη όσον αφορά τα συστήματα κοστολόγησης και έρχεται να καλύψει τα κενά των παραδοσιακών συστημάτων. Ο αρχικός λόγος που αναπτύχθηκε το ABC ήταν η κατανόηση και ο έλεγχος του έμμεσου κόστους. Σήμερα όμως προσφέρει πολλά περισσότερα από το να προσδιορίζει απλώς το κόστος ενός προϊόντος. Δίνει απάντηση στο τι δημιουργεί το κόστος και πως μπορούμε να το διαχειριστούμε καλύτερα. Είναι ένα διοικητικό εργαλείο που βοηθάει στη βελτίωση της αποδοτικότητας.

6.2 Βασικές έννοιες των συστατικών στοιχείων ενός συστήματος ABC

Τα κύρια συστατικά ενός συστήματος ABC είναι τα εξής:

- Πόροι (Resources). Οι πόροι είναι τα οικονομικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση των ποικίλων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Παράδειγμα αποτελεί το κόστος εργασίας, των πρώτων υλών, τα έξοδα ταξιδιού, τα ενοίκια,. Στην ουσία συμπεριλαμβάνονται τα κόστη παραγωγής αλλά και όλων των άλλων διοικητικών λειτουργιών.
- Οδηγοί πόρων-κόστους(Resources Drivers-Cost Drivers). Ως οδηγό κόστους εννοούμε τη δραστηριότητα που προκαλεί την ύπαρξη ενός κόστους μέσα στην επιχείρηση. Εκφράζει την αιτία που καθιστά αναγκαία την εκτέλεση της δραστηριότητας και αποτελεί ένα μέγεθος αναλογικό με την κατανάλωση της δραστηριότητας. Για να υπολογιστεί ποσοτικά, είναι αναγκαία η εύρεση ενός μετρήσιμου χαρακτηριστικού της δραστηριότητας. Ο οδηγός πόρων είναι ο οδηγός κόστους του πρώτου σταδίου

κατανομής των πόρων στις δραστηριότητες κατά το σύστημα ABC. Για παράδειγμα τα εργατικά κατανέμονται στις δραστηριότητες με βάση τον εξής οδηγό πόρου: ποσοστό του χρόνου που οι εργαζόμενοι αναλώνουν σε κάθε δραστηριότητα.

- Δραστηριότητα(Activity). Σύμφωνα με το Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), δραστηριότητα είναι πρώτον η εργασία που πραγματοποιείται μέσα σε ένα οργανισμό και δεύτερον οι αθροίσεις των ενεργειών ή καθηκόντων που είτε πραγματοποιούνται από ανθρώπους είτε από μηχανές και απαιτούνται για την ικανοποίηση των αναγκών των πελατών.
- Κέντρο δραστηριότητας(Activity center). Είναι ένα σύμπλεγμα αλληλοσυσχετιζόμενων δραστηριοτήτων.
- Λεκάνη συγκέντρωσης/ Δεξαμενή κόστους δραστηριότητας(Activity cost pool). Μπορεί να περιγραφεί ως μια λεκάνη στην οποία συγκεντρώνονται τα κόστη που σχετίζονται με μια δραστηριότητα. Συνήθως μια δεξαμενή κόστους δραστηριοτήτων δεν αναφέρεται σε μια μόνο δραστηριότητα αλλά σε ένα σύνολο παρόμοιων δραστηριοτήτων οι οποίες ομαδοποιούνται προκειμένου να διευκολυνθεί η εφαρμογή του συστήματος.
- Οδηγοί δραστηριοτήτων(Activity Drivers). Είναι οι οδηγοί κόστους του δεύτερου σταδίου.
- Στοιχείο κόστους(Cost element). Το ποσό που πληρώνεται για την απόκτηση ενός πόρου και την κατανομή του σε μια δραστηριότητα.

6.3 Κατηγορίες δραστηριοτήτων

Οι δραστηριότητες ταξινομούνται στις ακόλουθες κατηγορίες ανάλογα με τη χρησιμοποίηση διαφόρων κριτηρίων κατάταξης.

A. Το κριτήριο της συμβολής

Ανάλογα με το αν μια δραστηριότητα συμβάλλει στην επίτευξη της αποστολής και των στόχων της εταιρείας, μπορεί να ταξινομηθεί στις παρακάτω κατηγορίες.

- **Πρωτεύουσα δραστηριότητα.** Είναι η δραστηριότητα που συμβάλλει άμεσα στην επίτευξη της βασικής αποστολής ενός τμήματος ή μιας οργανωσιακής μονάδας. Για παράδειγμα η έρευνα αγοράς είναι μια κύρια δραστηριότητα του τμήματος marketing.
- **Δευτερεύουσα δραστηριότητα.** Αυτός ο τύπος δραστηριότητας υποστηρίζει τις πρωτεύουσες ενός οργανισμού. Οι δευτερεύουσες δραστηριότητες είναι γενικές δραστηριότητες όπως η διοίκηση, η επίβλεψη, η εκπαίδευση και η γραμματειακή υποστήριξη που πραγματοποιούνται για να υποστηρίξουν ένα μέρος ή και το σύνολο των πρωτευουσών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης. Επίσης υποστηρίζουν ένα μόνο τμήμα της μονάδας και θα πρέπει να αυξάνουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των πρωτευουσών δραστηριοτήτων στο τμήμα αυτό. Ένα κοινό χαρακτηριστικό των δευτερευουσών είναι ότι καταναλώνονται από τις πρωτεύουσες δραστηριότητες. Οι δευτερεύουσες δραστηριότητες θα πρέπει να διερευνηθούν προσεκτικά ώστε να προσδιορισθεί το εάν είναι απαραίτητες γιατί και αυτές αναλώνουν μέρος πόρων.

B. Το κριτήριο της προστιθέμενης αξίας

Ως προς την αξία που δημιουργούν, οι δραστηριότητες μπορούν να διακριθούν σε (Miller, 1996, σελ.92):

- **Δραστηριότητες προστιθέμενης αξίας.** Είναι αυτές που βοηθούν στην επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών της εταιρείας, συμβάλλοντας στη σχηματοποίηση των χαρακτηριστικών του προϊόντος και της υπηρεσίας, στοιχεία για τα οποία πληρώνουν οι πελάτες. Οι διοικούντες χρησιμοποιούν αυτό το σχήμα ιεράρχησης αξίας, για να εστιάσουν την προσοχή τους στα προγράμματα μείωσης κόστους και άρα αποδέσμευσης πόρων για την πραγματοποίηση των δραστηριοτήτων.
- **Δραστηριότητες μη προστιθέμενης αξίας.** Είναι αυτές οι οποίες δεν είναι απαραίτητες για την επίτευξη του στόχου της εταιρείας.

Γ. Το κριτήριο της ανάγκης εκτέλεσης.

Ως προς την ανάγκη εκτέλεσης των δραστηριοτήτων μέσα σε μια εταιρεία, διακρίνουμε τα εξής είδη

- **Υποχρεωτικές δραστηριότητες.** Είναι αυτές που πρέπει υποχρεωτικά να εκτελέσει μια επιχείρηση και είναι οι ελάχιστα

απαραίτητες για την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων και την εξασφάλιση της βιωσιμότητας της επιχείρησης.

- Προαιρετικές δραστηριότητες. Είναι αυτές που βασίζονται στην κρίση της διοίκησης.

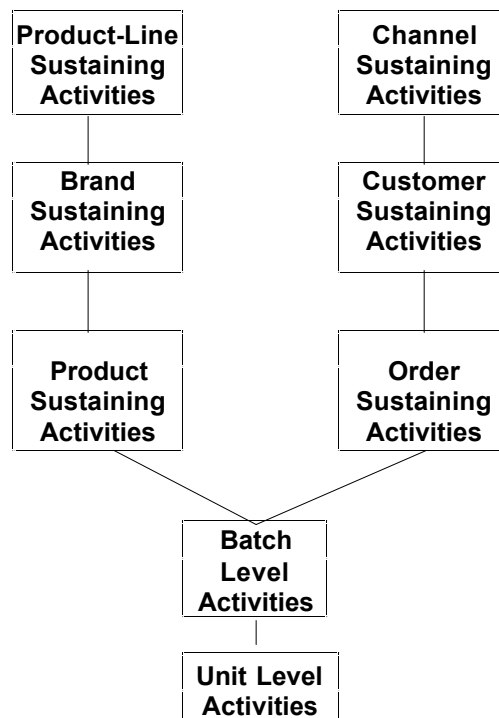
Δ. Το κριτήριο της επανάληψης

Μερικές από τις δραστηριότητες που εκτελεί μια επιχείρηση εκτελούνται σε συνεχή βάση, ενώ άλλες όχι. Με βάση αυτό το κριτήριο, οι δραστηριότητες διακρίνονται σε:

- Μη επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες. Είναι εκείνες που γίνονται μια φορά κατά περίπτωση.
- Επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες. Είναι εκείνες που επαναλαμβάνονται κατά τακτά χρονικά διαστήματα.

Ε. Το κριτήριο του επιπέδου αναφοράς.

Αυτό ο τρόπος κατάταξης των δραστηριοτήτων είναι ιδιαίτερα χρήσιμος κατά την υλοποίηση του συστήματος ABC. Ο λόγος που χρησιμοποιείται η ιεράρχηση των δραστηριοτήτων είναι για να αποδώσει το κάθε κόστος σε εκείνο το επίπεδο όπου προκαλείται από συγκεκριμένες δραστηριότητες. Το σχήμα που ακολουθεί απεικονίζει την ιεράρχηση αυτή.



- Οι δραστηριότητες σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Είναι εκείνες οι οποίες πρέπει να εκτελεστούν για κάθε μονάδα προϊόντος ή υπηρεσίας που παράγεται και η ποσότητά τους είναι ανάλογη με το ύψος παραγωγής και τον όγκο πωλήσεων. Τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα που χρησιμοποιούν ως βάσεις μερισμού τις ώρες εργασίας ή τις μηχανοώρες ή τον όγκο παραγωγής, βασίζονται αποκλειστικά σε οδηγούς κόστους σε επίπεδο μονάδας προϊόντος.
- Οι δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας. Είναι εκείνες που πραγματοποιούνται κάθε φορά που γίνεται χειρισμός ή επεξεργασία μιας παρτίδας. Για παράδειγμα εργασίες όπως η ρύθμιση των μηχανημάτων και η δρομολόγηση των παραγγελιών προς τους πελάτες, είναι δραστηριότητες παρτίδας. Συμβαίνουν κάθε φορά που υπάρχει μια παρτίδα ή μια παραγγελία πελάτη. Τα κόστη στο επίπεδο αυτό εξαρτώνται από τον αριθμό των παρτίδων που υφίστανται επεξεργασία, παρά τον αριθμό των μονάδων που παράγονται, τον αριθμό μονάδων που πωλούνται ή κάποιο άλλο μέτρο όγκου. Για παράδειγμα το κόστος ρύθμισης μιας μηχανής είναι το ίδιο ανεξάρτητο εάν η παρτίδα έχει μια ή χίλιες μονάδες προϊόντος.
- Οι δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος. Είναι εκείνες που σχετίζονται με συγκεκριμένα προϊόντα και τυπικά πρέπει να πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από το πόσες παρτίδες δρομολογούνται ή πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται ή πωλούνται. Για παράδειγμα δραστηριότητες όπως ο σχεδιασμός ή η διαφήμιση ενός προϊόντος και η απασχόληση αντίστοιχου προσωπικού είναι όλες δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος. Εάν οι δραστηριότητες αυτού του επιπέδου εκτελούνται για να υποστηρίξουν μια συγκεκριμένη μάρκα προϊόντος ή μια συγκεκριμένη γραμμή παραγωγής, τότε αναφερόμαστε αντίστοιχα στις δραστηριότητες σε επίπεδο μάρκας προϊόντος και στις δραστηριότητες σε επίπεδο γραμμής προϊόντος. Επίσης σε αντιστοιχία με τις δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος υπάρχουν και οι δραστηριότητες σε επίπεδο παραγγελιών, δηλαδή αυτές που στοχεύουν στην διεκπεραίωση συγκεκριμένων παραγγελιών και είναι ανεξάρτητες του μεγέθους και του περιεχομένου της παραγγελίας.
- Οι δραστηριότητες σε επίπεδο πελατών. Στοχεύουν στην εξυπηρέτηση και διατήρηση συγκεκριμένων πελατών. Δεν αφορούν

το μίγμα ή τον όγκο των πωλήσεων που ο πελάτης ζητά από την επιχείρηση.

- Οι δραστηριότητες σε επίπεδο καναλιού διανομής. Είναι αυτές που δεν μπορούν να αναγνωρισθούν σε επίπεδο παραγγελιών ή πελατών και αφορούν συγκεκριμένα κανάλια διανομής που χρησιμοποιεί η επιχείρηση προς εξυπηρέτηση των πελατών.
- Οι δραστηριότητες σε επίπεδο επιχείρησης. Είναι αυτές που πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από το ποιοι πελάτες εξυπηρετούνται ή ποια προϊόντα παράγονται ή πόσες παρτίδες επεξεργάζονται ή ακόμα πόσες μονάδες προϊόντος παράγονται. Αυτή η κατηγορία περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως η συντήρηση των κτιρίων, η ασφάλεια και άλλα.

Στο σχήμα που ακολουθεί παρουσιάζονται κάποια παραδείγματα εξόδων που αποδίδονται σε συγκεκριμένα επίπεδα δραστηριότητας.

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΑΠΑΝΩΝ
Δραστηριότητες σε επίπεδο επιχείρησης	Συντήρηση κτιρίων Εξοδα διοίκησης Ασφάλιση
Δραστηριότητες σε επίπεδο προϊόντος	Σχεδιασμός προϊόντος Διαφήμιση προϊόντος Σχεδιασμός παραγωγικών διαδικασιών
Δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας	Προετοιμασία μηχανών Έλεγχος Παραγγελίες υλικών
Δραστηριότητα σε επίπεδο μονάδας προϊόντος	Άμεση εργασία Α' ύλες Μηχανοώρες και ενέργεια

6.4 Φιλοσοφία και δομή του συστήματος Κοστολόγησης κατά δραστηριότητα

Φιλοσοφία του ABC

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης λειτουργούν με βάση την υπόθεση ότι η παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών είναι αυτή που προκαλεί τις δαπάνες. Χρησιμοποιούν μια διαδικασία δύο σταδίων για τον καταλογισμό των έμμεσων δαπανών. Πρώτα οι λειτουργικές δαπάνες κατανέμονται στα κέντρα κόστους και στη συνέχεια καταλήγουν στα προϊόντα με τη χρήση κάποιας βάσης μερισμού.

Το ABC όμως ξεκινά με δυο βασικές υποθέσεις αυτή που υποστηρίζει ότι «οι δραστηριότητες είναι αυτές που προκαλούν το κόστος» και αυτή που υποστηρίζει ότι «τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες και οι πελάτες είναι εκείνοι που δημιουργούν τη ζήτηση για τις δραστηριότητες». Δηλαδή η καινοτομία του ABC είναι ότι ιχνηλατεί τη χρήση όλων των πόρων από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται και συνδέει τα κόστη των δραστηριοτήτων αυτών με τα προϊόντα και τους πελάτες. Έτσι τα συστήματα ABC αποδίδουν ακριβέστερα από τα παραδοσιακά συστήματα τα σχετικά κόστη, γιατί διαχωρίζουν σαφώς τα κόστη των διαφορετικών δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται σε μια εταιρεία και επιμερίζουν τα κόστη αυτών των δραστηριοτήτων στα προϊόντα, χρησιμοποιώντας μέτρα που αντιπροσωπεύουν τους τύπους απαιτήσεων πάνω στις δραστηριότητες, από τα προϊόντα αυτά.

Επίσης το ABC θέτει ένα σύνολο από διαφορετικές ερωτήσεις στις οποίες πρέπει να δώσει απάντηση.

1. Ποιες δραστηριότητες εκτελούνται με την ανάλωση των επιχειρησιακών πόρων;
2. Για ποιους λόγους η επιχείρηση πρέπει να εκτελεί αυτές τις δραστηριότητες;
3. Πόσο κοστίζει η εκτέλεση των δραστηριοτήτων αυτών;
4. Πόσο συμβάλλει κάθε δραστηριότητα στην παραγωγή των προϊόντων και υπηρεσιών ή στην εξυπηρέτηση των πελατών;

Με βάση τα παραπάνω η κοστολόγηση βάσει των δραστηριοτήτων διαφέρει σημαντικά από την παραδοσιακή κοστολόγηση όσον αφορά:

- Τις δεξαμενές κόστους που ορίζονται βάσει των δραστηριοτήτων και όχι ως λειτουργικά κέντρα κόστους.
- Τους οδηγούς κόστους που χρησιμοποιούνται για να επιμερίσουν τα κόστη δραστηριοτήτων σε προϊόντα είναι δομικά διαφορετικοί από εκείνους των παραδοσιακών συστημάτων.
- Αντικείμενα κόστους για το ABC δεν είναι μόνο τα προϊόντα και οι υπηρεσίες αλλά μπορεί να είναι και πελάτες ή συγκεκριμένα τμήματα και λειτουργίες της επιχείρησης.
- Μπορούν να αποδοθούν σε προϊόντα και υπηρεσίες τα βιομηχανικά αλλά και τα μη βιομηχανικά κόστη. Στη παραδοσιακή κοστολόγηση μόνο τα βιομηχανικά κόστη, άμεσα ή έμμεσα βαρύνουν το κόστος των προϊόντων. Τα γενικά, διοικητικά κόστη και έξοδα πωλήσεων χειρίζονται ως κόστη περιόδου και δεν βαρύνουν τα προϊόντα. Πάντως πολλά από τα μη βιομηχανικά κόστη είναι μέρος του κόστους για την παραγωγή, πώληση, διανομή των προϊόντων. Για παράδειγμα οι προμήθειες προς τους πωλητές, τα έξοδα αποστολής και οι αποζημιώσεις, μπορούν εύκολα να αποδοθούν σε ξεχωριστά προϊόντα. Τέτοια μη βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται σε προϊόντα κατά την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων προκειμένου να προσδιοριστεί η κερδοφορία των προϊόντων και υπηρεσιών.
- Μερικά βιομηχανικά κόστη μπορεί να εξαιρεθούν από το κόστος προϊόντων. Στην παραδοσιακή κοστολόγηση όλα τα κόστη παραγωγής καταλογίζονται σε προϊόντα, ακόμα και κόστη που δεν προκαλούνται από τα προϊόντα. Για παράδειγμα ένα μέρος του μισθού του φύλακα του εργοστασίου θα επιμερισθεί σε κάθε προϊόν αν και ο μισθός του φύλακα δεν επηρεάζεται από το ποια προϊόντα παράγονται ή δεν παράγονται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Στην κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων τα κόστη επιμερίζονται στα προϊόντα μόνο όταν υπάρχει καλή δικαιολογία ότι τα κόστη επηρεάζονται από αποφάσεις που έχουν σχέση με το προϊόν.

Έχοντας λοιπόν διαπιστώσει τις διαφορές μεταξύ των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων και του ABC μπορούμε να δούμε τη δομή αυτού του νέου συστήματος η οποία είναι πανομοιότυπη με αυτή των παραδοσιακών συστημάτων, με κάποιες βασικές διαφορές.

6.4.1 Εννοιολογικό πλαίσιο παραδοσιακής κοστολόγησης και του ABC

Ο ολοένα και περισσότερο εντεινόμενος ανταγωνισμός μεταξύ των επιχειρήσεων σε παγκόσμιο επίπεδο έχει οδηγήσει στην ανάπτυξη πιο ευέλικτων, ολοκληρωμένων και υψηλά αυτοματοποιημένων παραγωγικών επιχειρήσεων, με στόχο την αύξηση της παραγωγικότητας και την ταυτόχρονη μείωση κάθε κόστους. Όμως είναι αδύνατη η επίτευξη διατηρήσιμης ανταγωνιστικότητας χωρίς την εγκαθίδρυση ενός ακριβούς μηχανισμού υπολογισμού του κόστους.

Σε αυτό το σημείο έρχεται η προσπάθεια των ανθρώπων της αγοράς και της επιστήμης για να καλύψει τις νέες αυτές ανάγκες του επιχειρηματικού κόσμου. Η κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες αποτελεί σύμμαχο των επιχειρήσεων στην προσπάθεια τους για επίτευξη διατηρήσιμου ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, δίνοντας έμφαση στην ουσία του παραγωγικού κόστους, που βρίσκεται στις δραστηριότητες που το προκαλούν.

Ιστορική ανασκόπηση του ABC

Το 1984 ο Bob Kaplan με μεταπτυχιακές σπουδές στην ηλεκτρική μηχανή και διδακτορικό στην επιχειρησιακή έρευνα διορίζεται καθηγητής στη Λογιστική στο Harvard Business School, στις ΗΠΑ. Την περίοδο εκείνη το πανεπιστήμιο του Harvard αποτελεί το χώρο προβληματισμού πολλών ακαδημαϊκών σχετικά με την επίδραση των μεταβολών σε παγκόσμιο επίπεδο στην αμερικανική βιομηχανία. Κατά την προσέγγιση του Harvard η αμερικανική βιομηχανία στις αρχές του 1980 αντιμετωπίζει ένα άνευ προηγουμένου κύμα νέων ευκαιριών και απειλών. Η ανάπτυξη προχωρημένης βιομηχανικής τεχνολογίας, ο αυξημένος διεθνής διαγωνισμός που απειλεί τη σχετική ασφάλεια της αμερικανικής αγοράς, το ιαπωνικό θαύμα, με τη χρήση ανώτερων

μορφών τεχνολογίας και πιο αποτελεσματικών διοικητικών τεχνικών[Just-in-time, Διοίκηση ολικής ποιότητας] και οι αλλαγές στις αγορές των καταναλωτών, άρχισαν να προβληματίζουν τους επιχειρηματικούς και ακαδημαϊκούς κύκλους των ΗΠΑ. Η παραγωγή προϊόντων μεγάλης διάρκειας, σε μακροχρόνιο ορίζοντα παραγωγής και σε μεγάλες παρτίδες στην οποία οι ΗΠΑ είχαν μέχρι τότε την υπεροχή, φαίνεται ότι άρχισε να αντικαθιστάται από παραγωγή προϊόντων μικρής διάρκειας, σε βραχυχρόνιο ορίζοντα παραγωγής και σε μικρές παρτίδες, στην οποία η αμερικανική βιομηχανία έπρεπε να προσαρμοσθεί, αν ήθελε να επιβιώσει.

Ο Armstrong(2002) ισχυρίζεται ότι η προσέγγιση του Harvard αποτελεί αντίδραση σε δυο άλλες τάσεις διοικητικής σκέψης της εποχής εκείνης. Η μια ήταν η τάση της στρατηγικής διοίκησης, που ασχολούνταν με την εύρεση της βασικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, εξετάζοντας εξονυχιστικά την κερδοφορία των γραμμών προϊόντος και απομακρύνοντας τα προϊόντα που είχαν χαμηλές επιδόσεις. Η άλλη ήταν τότε δημοφιλής τάση της ευέλικτης εξειδίκευσης, σύμφωνα με την οποία νικήτριες θα είναι οι επιχειρήσεις που θα επιτύχουν τη δημιουργία και την επιδίωξη σημαντικά εξειδικευμένων και δυναμικών καταναλωτικών ζητήσεων. Ουσιαστικά αυτή η τάση κατευθύνεται προς τη μείωση των παγκοσμίων μαζικών βραχυχρόνιων, χαμηλού όγκου προϊόντων απευθυνόμενων σε αγορές που εξυπηρετούν συγκεκριμένες ανάγκες. Σε αντίθεση με τις παραπάνω προσεγγίσεις, οι ακαδημαϊκοί του Harvard υποστήριζαν την επανατοποθέτηση της ανταγωνιστικότητας της αμερικανικής βιομηχανίας στη διεθνή επιχειρηματική σκηνή.

Ο Kaplan το 1984 αναπτύσσει μια κριτική στην παραδοσιακή διοικητική λογιστική στα πλαίσια του καινούριου βιομηχανικού περιβάλλοντος. Πιο συγκεκριμένα προσδιορίζει τρεις προβληματικές περιοχές: τις ανεπάρκειες των παραδοσιακών συστημάτων κοστολόγησης, την κακή χρήση του δείκτη ROI(Return on Investment-Απόδοση Επενδυμένων Κεφαλαίων) και την κυριαρχία της νοοτροπίας της χρηματοοικονομικής λογιστικής στις επιχειρήσεις. Οι βιομήχανοι εν όψει των παγκοσμιοποιημένων πλέον κινδύνων, δεν είναι δυνατό να εμπιστεύονται την παραδοσιακή διοικητική λογιστική. Αν και ο Kaplan δεν κάνει αναφορά σε κάποια προσέγγιση βασισμένη σε δραστηριότητες δίνει έμφαση στη χρήση μη χρηματοοικονομικών δεικτών.

Από τα τέλη της δεκαετίας του 1980, τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, είτε εκείνα που καταχωρούσαν τα γενικά έξοδα με βάση την άμεση εργασία ή την χρηματική αξία των πωλήσεων, είτε τα συστήματα άμεσης κοστολόγησης που αγνοούσαν εντελώς τα γενικά έξοδα για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και των πελατών, θεωρούνταν ήδη πεπαλαιωμένα. Σημαντικοί ερευνητές του επιστημονικού πεδίου της διοικητικής λογιστικής είχαν αρχίσει ήδη να εφαρμόζουν εναλλακτικά συστήματα κοστολόγησης, βασισμένα στις διεκπεραιώσεις που συμβαίνουν στην επιχείρηση. Οι Kaplan και Cooper παρατήρησαν ότι ουσιαστικά ίδια συστήματα εφαρμόζονται σε πλήθος παραγωγικών επιχειρήσεων.

Το κοινό σημείο αυτών των συστημάτων ήταν η εστίαση στις οργανωσιακές δραστηριότητες ως βασικών παραγόντων στην ανάλυση της συμπεριφοράς του κόστους στις οργανώσεις. Το ενδιαφέρον στράφηκε από την επιχειρηματολογία σχετικά με τον τρόπο καταλογισμού του κόστους (την παραδοσιακή περιοχή της κοστολόγησης), στην εξακρίβωση των ροών κόστους από την κατανάλωση πόρων που δημιουργούν την ικανότητα στην οργάνωση να εκτελεί δραστηριότητες. Οι επιχειρήσεις πραγματοποιούν συνεντεύξεις, αναλύουν τα χρονοδιαγράμματα και παρατηρούν την πραγματική εργασία για να αποδώσουν τα έξοδα από την χρήση των πόρων σε εκτελούμενες δραστηριότητες. Τα κόστη των δραστηριοτήτων αποδίδονται τότε σε προϊόντα, πελάτες, υπηρεσίες και σε άλλους φορείς κόστους. Οι οδηγοί κόστους που δείχνουν τους παράγοντες που προκαλούν τα κόστη, συγκεντρωμένοι από διαφορετικά επιχειρησιακά πληροφοριακά συστήματα (έλεγχος παραγωγής και αποθεμάτων, αγορές, μηχανική, είσοδος παραγγελιών, διοίκηση πωλήσεων) αποδίδουν τα κόστη των δραστηριοτήτων στα αντικείμενα κόστους που δημιούργησαν τη ζήτηση για τις οργανωσιακές δραστηριότητες ή ωφελήθηκαν από αυτές. Κατά τον Kaplan αυτές οι διαδικασίες δημιουργούν καλές εκτιμήσεις για τις ποσότητες και τα μοναδιαία κόστη των δραστηριοτήτων και των πηγών που χρησιμοποιούνται για τους μειωμένους φορείς κόστους.

Στα πρώτα χρόνια διαμόρφωσης και εφαρμογής των συστημάτων ABC αυτά περιγράφονταν ως πιο ακριβή σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης και ως ικανά στην παροχή εκτιμήσεων για τα μακροχρόνια μεταβλητά κόστη. Όμως αυτοί οι ισχυρισμοί ήταν το αποτέλεσμα της θεώρησης της εσωτερικής δομής των συστημάτων αυτών και όχι επιστημονικών παρατηρήσεων. Η επανάσταση στα

συστήματα ABC ήρθε με δυο θεωρητικές εξελίξεις που προώθησε την προσέγγιση από τη χρήση απαγωγικής φύσης ισχυρισμών στην επιστημονική δοκιμή υποθέσεων.

1. Η ανακάλυψη της ιεράρχησης του κόστους των έμμεσων και υποστηρικτικών εξόδων
2. Η διάκριση μεταξύ κόστους πόρων που παρέχονται και κόστους πόρων που χρησιμοποιούνται (ουσιαστικά η αναφορά γίνεται στα κόστη αχρησιμοποίητης δυναμικότητας).

6.5 Έννοια και Ορισμοί του ABC

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης είναι σχεδιασμένα έτσι ώστε να παρέχουν φορείς μοναδιαίου κόστους για τα προϊόντα μιας επιχείρησης, με σκοπό την πληροφόρηση των εξωτερικών χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της. Τα βασικά συστήματα της παραδοσιακής κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στον επιχειρηματικό κόσμο είναι τα εξής.

- Η Πλήρης Κοστολόγηση θεωρεί όλα τα κόστη που σχετίζονται με την παραγωγή σταθερά και μεταβλητά ως παραγωγικά κόστη. Τα υπόλοιπα κόστη θεωρούνται ως κόστη περιόδου και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.
- Η Άμεση Κοστολόγηση θεωρεί ως κόστος παραγωγή μόνο το μεταβλητό μέρος του κόστους που σχετίζεται με την παραγωγή, αγνοώντας στην ουσία τα σταθερά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Τα υπόλοιπα κόστη θεωρούνται ως κόστη περιόδου και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.

Σε γενικές γραμμές, η Άμεση Κοστολόγηση είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να παρέχει στη διοίκηση τα παραγωγικά κόστη και άλλες πληροφορίες που είναι χρήσιμες για αποφάσεις οι οποίες δεν επηρεάζουν τα σταθερά κόστη και τη δυναμικότητα μιας επιχείρησης. Ουσιαστικά έχει κάποια αξία στο βραχυχρόνιο ορίζοντα καθώς σε μακροχρόνιο ορίζοντα δεν υπάρχουν σταθερά κόστη και σταθερή δυναμικότητα.

Πλήρης Κοστολόγηση		Άμεση Κοστολόγηση
	Πρώτες ύλες	
	Άμεση εργασία	Κόστη
Κόστη Παραγωγής	Μεταβλητά Γ.Β.Ε.	Παραγωγής
	Σταθερά Γ.Β.Ε.	
	Μεταβλητά Έξοδα Πωλήσεων και Διοίκησης	
	Σταθερά Έξοδα Πωλήσεων και Διοίκησης	Κόστη
Κόστη Περιόδου		Περιόδου

Σε αντίθεση με τα παραπάνω συστήματα κοστολόγησης το ABC είναι μια μέθοδος κοστολόγησης που είναι σχεδιασμένη κατά τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχει στη διοίκηση πληροφορίες κόστους για στρατηγικές και άλλες αποφάσεις που πιθανά επηρεάζουν τη δυναμικότητα και επομένως τα σταθερά κόστη της επιχείρησης. Το σύστημα ABC κανονικά αποτελεί συμπλήρωμα του συνηθισμένου συστήματος κοστολόγησης που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και δεν το αντικαθιστά. Ουσιαστικά οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ABC τηρούν δύο συστήματα κοστολόγησης ταυτόχρονα, το παραδοσιακό που χρησιμοποιείται για την προετοιμασία των εξωτερικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων και το σύστημα ABC που χρησιμοποιείται για τη λήψη αποφάσεων εντός της επιχείρησης και για διοικητικές δραστηριότητες (Garrison and Noreen, 2004).

Σύμφωνα με τους Goebel et al. ,1998, το ABC αναγνωρίζει ότι ουσιαστικά όλες οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε μια επιχείρηση υποστηρίζουν την παραγωγή, το marketing και τη διανομή των προϊόντων και των υπηρεσιών της επιχείρησης αυτής. Η θεώρηση των οργανωσιακών δραστηριοτήτων κατά τον τρόπο επιτρέπει τον ουσιαστικό καταλογισμό τόσο των βιομηχανικών, όσο και των υποστηρικτικών της επιχείρησης κοστών (π.χ. marketing, πωλήσεις, διαφήμιση, διοίκηση) σε εξατομικευμένα προϊόντα, κανάλια διανομής, τμήματα και πελάτες.

Κατά τους Landry et al. 1997, μια οργάνωση συνήθως εφαρμόζει το ABC έχοντας δύο βασικούς στόχους:

1. Να κατανοήσει σε βάθος τη συγκεκριμένη δομή του κόστους της από την πλευρά των διαδικασιών.
2. Να εξακριβώσει την πραγματική αξία του προϊόντος της , συνήθως με τη μορφή των αποθεμάτων.

Οι Akyot et al. 2004, περιγράφουν το ABC ως μια μεθοδολογία που μετρά το κόστος και την επίδοση δραστηριοτήτων, πόρων και φορέων κόστους. Κατά τους ερευνητές πρόκειται για ένα οικονομικό μοντέλο που εξακριβώνει δεξαμενές κόστους ή κέντρα δραστηριοτήτων σε μια οργάνωση και χρεώνει τα κόστη σε οδηγούς κόστους με βάση την έκταση της χρησιμοποίησης κάθε δραστηριότητας. Ουσιαστικά θα μπορούσαμε να ισχυριστούμε ότι το ABC συνεπάγεται την ανάλυση μια οργάνωσης σε δραστηριότητες (Smith, 1992). Το ABC έχει τύχει σημαντικής προσοχής στην έρευνα στη διοικητική λογιστική, τόσο αναφορικά με την ικανότητα μη σχετιζομένων με τον όγκο δραστηριοτήτων να εξηγήσουν τη συμπεριφορά του κόστους, όσο και με την αντιληπτή αξία των συστημάτων ABC στις οργανώσεις (Ittner et al., 1997)

Κατά τους Cooper και Kaplan (1992) τα συστήματα ABC έχουν δυο σημαντικά χαρακτηριστικά. Πρώτον οι δραστηριότητες που εκτελούνται δεν ζητούνται αναλογικά με τον συνολικό όγκο των παραγόμενων ή πωληθέντων μονάδων. Οι ζητήσεις προκύπτουν από την πολυπλοκότητα του μίγματος προϊόντος και του μίγματος καταναλωτή. Δεύτερον τα συστήματα ABC δεν αποτελούν μοντέλα για τον τρόπο με τον οποίο τα έξοδα ή οι δαπάνες μεταβάλλονται βραχυχρόνια. Τα συστήματα αυτά εκτιμούν τα κόστη των πόρων που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση δραστηριοτήτων με σκοπό την παραγωγή ποικίλων προϊόντων. Κατά τη διάρκεια μιας δεδομένης περιόδου, η παραγωγή προϊόντων και υπηρεσιών και το marketing, η πώληση και η διανομή στους πελάτες δημιουργούν μια ζήτηση που παρέχεται για τα προϊόντα εκτιμάται με οδηγούς κόστους δραστηριότητας όπως για παράδειγμα ο αριθμός των ωρών στησίματος των μηχανών, ο αριθμός των παραγγελιών αγορών που έχουν επεξεργαστεί, ο αριθμός των αποδείξεων που λαμβάνονται, ο αριθμός των ωρών της άμεσης εργασίας και των μηχανοωρών, ο αριθμός των μερών που συντηρούνται. Προσθέτοντας τα κόστη όλων των πόρων που παρήχθησαν για την εκτέλεση όλων των δραστηριοτήτων για τα μειωμένα προϊόντα το μοντέλο ABC εκτιμά τα κόστη των πόρων που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για όλα τα προϊόντα της επιχείρησης.

Μάλιστα σύμφωνα με τον Goebel et al.,1998, η εμφάνιση του ABC απαιτεί από τους υπεύθυνους MARKETING να επαναδιαμορφώσουν ριζικά τη σκέψη τους αναφορικά με τα σταθερά και τα μεταβλητά έξοδα και τα περιθώρια που επηρεάζουν τη διαδικασία λήψης αποφάσεών τους. Όλα τα στελέχη που έχουν αρμοδιότητα λήψης αποφάσεων με ευθύνη κέρδους, θα πρέπει να λειτουργούν εντός ενός περιβάλλοντος ABC δίνοντας έμφαση στις διαδικασίες ανάπτυξης προϊόντος, βιομηχανοποίησης και διανομής, καθώς και στο κόστος των δραστηριοτήτων που απαιτούνται για την ολοκλήρωση αυτών των διαδικασιών. Αυτό συνεπάγεται εστίαση στην προστιθέμενη αξία κάθε σταδίου της διαδικασίας και όχι στην παροχή ενός απλού αριθμού για το κόστος κάθε προϊόντος.

Οι Krypnicki και Tyson,1997, αναφέρουν ότι οι άνθρωποι που εμπλέκονται σε ένα πρόγραμμα ABC θα πρέπει να επενδύσουν σημαντικό χρόνο αναφορικά με τις πραγματικές αιτίες που προκαλούν τα κόστη στις επιχειρήσεις τους, παρατηρώντας τις δραστηριότητες, προχωρώντας σε συνεντεύξεις με τους εργαζόμενους και πραγματοποιώντας ποσοτικές μεθόδους, όπως η ανάλυση παλινδρόμησης. Μια επιχείρηση που δεν δεσμεύει τους απαραίτητους πόρους είναι δεδομένο ότι θα οδηγήσει σε απογοητευτικά αποτελέσματα.

Αν και είναι ξεκάθαρο ότι ο πρωταρχικός ρόλος ενός συστήματος ABC είναι η παροχή πληροφοριών που σχετίζονται με το κόστος της γραμμής παραγωγής, στην πραγματικότητα προσφέρει πολύ περισσότερα σε μια επιχείρηση. Η μεθοδολογία ABC παρέχει πολύτιμη βοήθεια αφού επιτρέπει στη διοίκηση να διεκπεραιώσει διάφορες σημαντικές λειτουργίες όπως:1) να εντοπίσει τις διάφορες υψηλές λειτουργικές δαπάνες ανά μονάδα προϊόντος και να βρει τρόπους να μειωθούν,2) να μετρήσει με μεγαλύτερη ακρίβεια την κερδοφορία της εταιρείας σε σχέση με τις κλασσικές μεθόδους της λογιστικής,3) να προσδιοριστεί εάν κάποιο προϊόν ή υπηρεσία συνεχίζει να έχει λόγους ύπαρξης ή πρέπει να αντικατασταθεί με καινούρια προϊόντα και υπηρεσίες και 4) να αποφασίσει αν είναι συμφέρουσα η εσωτερική ανάπτυξη προϊόντων και υπηρεσιών ή είναι προτιμότερο να ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες.

Η μεθοδολογία των συστημάτων αυτών δεν υποκαθιστά το λογιστικό σύστημα που ήδη χρησιμοποιείται και έχει παγιωθεί σε μια επιχείρηση. Αντίθετα, λειτουργεί περισσότερο ως μια ασφαλιστική δικλείδα ελέγχου

ότι τι οικονομικό αποτέλεσμα που έχει προσδιορισθεί με 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.

Ως προς ταυτό το ζήτημα οι Palmer and Vied,1998, ισχυρίζονται ότι παρόλη την ομοφωνία σχετικά με τα οφέλη των υπολογισμών του ABC δεν υπάρχει συναίνεση σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο η θεωρία του ABC μπορεί να μετατραπεί σε πράξη στα πλαίσια μιας οργάνωσης. Κάποιοι υποστηρίζουν ότι το ABC θα πρέπει να είναι ένα μεμονωμένο σύστημα που θα λειτουργεί παράλληλα με το κύριο κοστολογικό σύστημα. Άλλοι πάλι θεωρούν ότι το ABC εφαρμόζεται ως δευτερεύον κοστολογικό σύστημα θα αποτύχει, καθώς σε αυτήν την περίπτωση τα δεδομένα του ABC δεν ολοκληρώνονται στα βασικά συστήματα χρηματοοικονομικών αναφορών και μέτρησης της επίδοσης που διαθέτει η επιχείρηση.

Ο Mitchell,1994, αναφέρει ότι η εφαρμογή του ABC σε πολλές προβληματικές περιοχές της συμβατικής διοικητικής λογιστικής δεν σημαίνει ότι η μέθοδος αυτή αποτελεί πανάκεια. Η εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος πρέπει να πραγματοποιηθεί με μεγάλη προσοχή. Οι χρήστες της κοστολογικής πληροφόρησης θα πρέπει να γνωρίζουν ότι αυτή δεν πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ελεύθερη κάθε αυθαιρεσίας αναφορικά με τον καταλογισμό και απόλυτα ενδεικτική των πραγματικών μηχανισμών κατανάλωσης πόρων.

Κριτική θεώρηση των συστημάτων ABC

Η επέκταση της υιοθέτησης εφαρμογής και χρήσης των συστημάτων ABC διεθνώς αποτελεί μια αδιαμφισβήτητη πραγματικότητα στην εποχή μας. Το ABC αποτελεί πλέον το προϊόν μιας εικοσαετούς θεωρητικής και εμπειρικής έρευνας. Η πράξη έχει δείξει τα θετικά και τα αρνητικά του σημεία τις ευκαιρίες που δίνει για μελλοντική ανάπτυξη, αλλά και τις ενδεχόμενες προβληματικές περιοχές του. Σε κάθε περίπτωση, οι δυνατότητες του είναι πολλές και υπάρχουν σημαντικά περιθώρια

βελτίωσης στο μέλλον, όσο ο ανταγωνισμός αυξάνεται και οι δραστηριότητες των επιχειρήσεων επεκτείνονται σε παγκόσμιο επίπεδο.

Πρακτικά προβλήματα κατά την εφαρμογή του ABC και προϋποθέσεις επιτυχίας

Πολλές επιχειρήσεις αντιμετώπιζαν με το υψηλό κόστος που απαιτείται για την εφαρμογή ενός τέτοιου συστήματος και την ανασφάλεια που δημιουργείται από την έλλειψη της κατάλληλης τεχνολογικής υποδομής και τεχνογνωσίας, δεν επιδιώκουν την αλλαγή των πληροφοριακών συστημάτων που χρησιμοποιούν. Εάν όμως μια επιχείρηση ξεπεράσει αυτά τα πρωταρχικά της προβλήματα και αποφασίσει να προχωρήσει στην εγκατάσταση ενός τέτοιου συστήματος αυτό σημαίνει πως ο δρόμος προς την ολοκλήρωση και την επιτυχία της εγκατάστασης δεν έχει δυσκολίες.

Τα πρακτικά προβλήματα που μπορεί να αντιμετωπίσει, ομαδοποιούνται στις εξής κατηγορίες.

1. Αντίσταση των εργαζομένων. Είναι μια φυσιολογική ανθρώπινη αντίδραση η ανασφάλεια απέναντι στις αλλαγές. Είναι δύσκολο για κάποιον εργαζόμενο να αποδεχτεί, ότι ο παλιός καθιερωμένος τρόπος που διεκπεραίωνε την εργασία του έχει απαξιωθεί. Επίσης είναι δύσκολο να πεισθεί ο επιχειρηματίας, ότι η πληροφόρηση που λάμβανε εδώ και πολλά χρόνια ήταν ακατάλληλη και μπορεί να είχε οδηγήσει στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων. Η διαφάνεια στον τρόπο που διεκπεραιώνονται οι οποιεσδήποτε δραστηριότητες σε έναν οργανισμό, είναι ένας από τους αντικειμενικούς σκοπούς του ABC. Αυτό ίσως φέρει σε δύσκολη θέση εργαζόμενους οι οποίοι θα πρέπει να περιγράψουν ακριβώς τι κάνουν κατά τη διάρκεια του εργασιακού τους ωραρίου και να μοιραστούν πληροφορίες που μέχρι τώρα τις θεωρούσαν ως το ανταγωνιστικό τους εργασιακό πλεονέκτημα με αποτέλεσμα να υιοθετούν μια αμυντική στάση. Αυτοί οι αμυντικοί μηχανισμοί, εμποδίζουν τη διαδικασία της μάθησης και κωλύουν το έργο της εφαρμογής του νέου συστήματος. Αυτές οι αντιδράσεις μπορούν να περιοριστούν στα αρχικά επίπεδα εφαρμογής του συστήματος μόνο αν γίνουν ξεκάθαροι οι στόχοι και οι αντικειμενικοί σκοποί των οργανωσιακών αλλαγών από τη διοίκηση.

2. Ελλιπής σχεδιασμός και λάθος προσανατολισμός του συστήματος. Πολλές φορές κάποιες επιχειρήσεις αναπτύσσουν ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο και δαπανηρό σύστημα, ενώ ανάγκες πληροφόρησης που έχουν δεν είναι τόσο μεγάλες. Φυσικά μπορεί να συμβεί και το αντίστροφο. Δηλαδή το σύστημα να είναι τόσο απλό που να μην καταγράφει επακριβώς τις απαιτούμενες πληροφορίες που χρειάζονται οι δικαιούντες. Αυτό το πρόβλημα οφείλεται σε κακό ή ελλιπή σχεδιασμό του συστήματος, καθώς επίσης και σε λάθος προσανατολισμό ως προς τους στόχους του συστήματος. Το πρόβλημα αυτό μπορεί να αντιμετωπιστεί με την εφαρμογή του συστήματος σε μια υποδιαίρεση της επιχείρησης ώστε να δοκιμαστεί και να αξιολογηθεί προτού εφαρμοστεί στο σύνολο της επιχείρησης.

3. Προβλήματα στη συγκέντρωση πληροφοριών. Τα προβλήματα αυτά μπορεί να πάρουν την παρακάτω μορφή.

- Δυσκολίες στην εξεύρεση των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν σαν κέντρα κόστους.
- Δυσκολίες στην επιλογή ορισμένων από την πληθώρα των δραστηριοτήτων που εντοπίστηκαν.
- Δυσκολίες στην επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους των κέντρων δραστηριότητας.

4. Αδυναμία ή αποτυχία να αξιοποιηθούν οι πληροφορίες που δίνει το ABC. Τα προβλήματα που προαναφέρθηκαν δεν είναι δύσκολο να λυθούν. Με το σωστό χειρισμό τους από τη διοίκηση είναι δυνατό να ξεπεραστούν και η επιχείρηση να καταλήξει στα οφέλη του συστήματος. Για την επίτευξη του στόχου αυτού υπάρχουν κάποιες βασικές προϋποθέσεις.

- Η δέσμευση, η υποστήριξη και η ενεργός συμμετοχή από την ανώτατη και ανώτερη διοίκηση σε όλα τα στάδια εφαρμογής του συστήματος.
- Οι μέθοδοι του ABC πρέπει να είναι κατανοητές και απλοποιημένες, ώστε να μπορούν όλοι οι εμπλεκόμενοι να χειρίζονται το νέο σύστημα με ευχέρεια και καλή διάθεση.
- Πρέπει να δίνεται το περιθώριο ανάληψης πρωτοβουλιών από τους εργαζόμενους έτσι ώστε να αισθάνονται ότι

συμβάλλουν ουσιαστικά στην προσπάθεια εξέλιξης της επιχείρησης.

- Η παροχή εκπαίδευσης σε όλους όσους συμμετέχουν στην εφαρμογή του ABC ή χρησιμοποιούν το σύστημα.
- Η πιλοτική εφαρμογή του συστήματος σε ένα τμήμα της επιχείρησης που θα αποδώσει γρήγορα και μετρήσιμα αποτελέσματα, γεγονός που θα τονίσει το ηθικό των εργαζομένων και θα πείσει όλους για την χρησιμότητα του συστήματος.
- Ο σωστός και προσεκτικός σχεδιασμός του συστήματος από την αρχή.
- Η χρήση του benchmarking δηλαδή η αντιγραφή των καλύτερων πρακτικών από ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου
- Η συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους που έχουν πρακτική εμπειρία από την εφαρμογή του ABC σε άλλες επιχειρήσεις.

6.6 Τα μειονεκτήματα και τα πλεονεκτήματα του ABC

Τα μειονεκτήματα του ABC

1. Δεν είναι δύσκολο να προσδιορίσει κανείς τα μειονεκτήματα του ABC, εφόσον έχουμε ήδη κάνει την ανάλυση των πρακτικών προβλημάτων που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση στην προσπάθεια εφαρμογής του. Τα πιο ενδεικτικά από αυτά, τα οποία επισκιάζουν και την προσπάθεια αναγνώρισής της σπουδαιότητας του νέου αυτού συστήματος, είναι τα εξής:
2. Η εφαρμογή του είναι ιδιαίτερα πολυδάπανη και πολύπλοκη. Όπως είδαμε, η εφαρμογή του ABC απαιτεί μια υψηλή επένδυση κεφαλαίου στην βελτίωση των τεχνολογικών υποδομών της επιχείρησης, αφού οι απαιτήσεις του συστήματος είναι υψηλές. Επίσης, η πολυπλοκότητα στην εφαρμογή του συστήματος, απαιτεί την συνεχή εκπαίδευση του προσωπικού, καθώς και τη συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους, έως ότου οι εργαζόμενοι καταφέρουν να κατανοήσουν πλήρως την λειτουργία του. Όλα αυτά έχουν ένα υψηλό κόστος για την επιχείρηση, και γι' αυτό θα πρέπει πριν

ληφθεί η απόφαση για την εφαρμογή του, να εξετασθεί εάν το κόστος της επένδυσης αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή του.

3. Κακός σχεδιασμός του συστήματος, μπορεί να οδηγήσει σε λάθη στην κοστολόγηση των προϊόντων και κατά συνέπεια στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Μη ξεχνάμε όμως πως η δυσκολία και η σπουδαιότητα κατά το χτίσιμο του ABC, είναι η επιλογή των κρίσιμων δραστηριοτήτων και των σωστών οδηγών κόστους. Η σωστή αξιολόγηση των δύο αυτών θεμάτων δεν είναι εύκολη υπόθεση και η αποτυχία συνιστά παράβαση των βασικών αρχών στις οποίες βασίζεται το ABC.
4. Οι αντιδράσεις των εργαζομένων, μπορούν να οδηγήσουν σε αποτυχία της εφαρμογής του συστήματος ABC. Όπως είδαμε, είναι πολύ πιθανόν, οι εργαζόμενοι να αντιδράσουν αρνητικά στην αλλαγή, κυρίως λόγω της ανασφάλειας τους απέναντι σε κάτι νέο και όχι γνώριμο. 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.
5. Η επιχείρηση υποχρεούται να έχει δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα, γεγονός που την επιβαρύνει με πολύ μεγαλύτερο κόστος λειτουργίας. Όπως είδαμε, τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα είναι συνυφασμένα με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας κάθε κράτους. Αντίθετα το ABC δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λόγω κάποιων ιδιοτήτων του ως προς την εφαρμογή του. Οι ιδιαιτερότητες αυτές είναι:
 - Η διαφορετική προσέγγιση στο τι συνιστά κόστος προϊόντος και τι κόστος περιόδου. Είδαμε στην παρουσίαση του ABC και στην σύγκρισή του με τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, ότι κατά το ABC μπορούν να αποδοθούν στο κόστος προϊόντων και μη βιομηχανικά κόστη, ενώ μπορούν να εξαιρεθούν από το κόστος των προϊόντων κάποια βιομηχανικά κόστη. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι τα

κόστη αποδίδονται σε δραστηριότητες που είναι ιεραρχημένες σε επίπεδα, και κατά συνέπεια το κόστος των δραστηριοτήτων σε επίπεδο επιχείρησης, δεν αποτελεί κόστος προϊόντος. Για παράδειγμα. Το κόστος ενοικίου του εργοστασίου, κατά τη παραδοσιακή κοστολόγηση αποτελεί κόστος προϊόντος, ενώ κατά το ABC δεν αποτελεί.

- Η υποκειμενικότητα στην επιλογή των οδηγών κόστους. Η επιλογή των οδηγών κόστους κατά το ABC, είναι μια υποκειμενική διαδικασία με βάση τις ιδιαίτερες λειτουργίες της κάθε επιχείρησης. Δηλαδή, ο μερισμός του κόστους δεν γίνεται με βάση κοινούς αποδεκτούς κανόνες, και έτσι γίνεται δυσκολότερη η σύγκριση των αποτελεσμάτων μεταξύ των επιχειρήσεων και επίσης γίνεται δυσκολότερος ο εξωτερικός έλεγχος.
- Ο χειρισμός του κόστους ευκαιρίας. Τα ABC έχοντας ως κύριο στόχο του τη βελτίωση της διαδικασίας λήψης αποφάσεων, χρησιμοποιεί το κόστος ευκαιρίας εφόσον είναι σχετικό με τη λήψη συγκεκριμένων αποφάσεων. Όμως, για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν επιτρέπεται η χρήση του κόστους ευκαιρίας, εφόσον ως κόστος νοείται «η σε χρήμα εκφραζόμενη θυσία που εκ προθέσεως υφίσταται κανείς για την απόκτηση ή δημιουργία υλικών ή άυλων οικονομικών αγαθών».
- Ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων. Όσον αφορά την ελληνική πραγματικότητα, ξέρουμε πως οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει ετήσιων συντελεστών απόσβεσης οι οποίοι προσδιορίζονται από τη νομοθεσία. Με το ABC δίνεται η δυνατότητα προσδιορισμού των αποσβέσεων βάσει της εντάσεως λειτουργίας του παγίου σε συνδυασμό με την ωφέλιμη ζωή του.

Εξαιτίας λοιπόν αυτών των εμποδίων, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να χρησιμοποιούν ταυτόχρονα δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα. Ένα για να ικανοποιήσουν τις πληροφοριακές απαιτήσεις των εκτός της επιχείρησης και ένα για να ικανοποιήσουν τις πληροφοριακές απαιτήσεις των διοικούντων της επιχείρησης. Προς το παρόν, αυτό παραμένει ένα άλυτο πρόβλημα για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων. Ο ρόλος του ABC είναι όχι να αντικαταστήσει τα προϋπάρχοντα κοστολογικά συστήματα, αλλά να τα συμπληρώσει.

Τα παραπάνω μειονεκτήματα αποτελούν τροχοπέδη στην υιοθέτηση του ABC. Πριν όμως μια επιχείρηση αποφασίσει την απόρριψη αυτού του νέου συστήματος, θα πρέπει να αντισταθμίσει τα μειονεκτήματα αυτά με τα πλεονεκτήματα που έχει το σύστημα αυτό.

Τα πλεονεκτήματα του ABC

Η βιβλιογραφία και η επιχειρηματική πρακτική που αφορά την εφαρμογή του ABC, έχουν να επιδείξουν ένα μεγάλο κατάλογο πλεονεκτημάτων, τα οποία στις περισσότερες επιχειρήσεις πήραν την μορφή υψηλών χρηματικών αποδόσεων ή της απόκτησης διατηρήσιμων ανταγωνιστικών πλεονεκτημάτων. Τα σημαντικότερα από αυτά τα πλεονεκτήματα, είναι τα εξής:

- Βελτίωση επιχειρησιακών διεργασιών. Όπως είδαμε στην παρουσίαση των βημάτων υλοποίησης ενός συστήματος ABC, η πρώτη δουλειά που πρέπει να κάνει μια επιχείρηση προκειμένου να εφαρμόσει το σύστημα αυτό, είναι μια ανάλυση δραστηριοτήτων. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η καλύτερη κατανόηση του τρόπου λειτουργίας μιας επιχείρησης. Αυτό βασίζεται στο γεγονός ότι είναι πολύ δύσκολο να διαχειριστείς ένα οργανισμό ως ενιαίο σύστημα, από ότι την κάθε δραστηριότητα χωριστά. Μέσω αυτής της ανάλυσης, οι διοικούντες παίρνουν πληροφόρηση για διάφορα θέματα, όπως: τι ακριβώς γίνεται, πόση εργασία απαιτείται, το κόστος πραγματοποίησης της εργασίας, η ποιότητα της εργασίας, ο χρόνος πραγματοποίησης της εργασίας, η εκροή της εργασίας. Επίσης, με βάση κάποια κριτήρια που έχουμε ήδη αναφέρει, εκτιμάται ποιες δραστηριότητες είναι οι πιο σημαντικές και ποια είναι η επίδοσή τους. Επιπλέον, με την ανάλυση προστιθέμενης αξίας εντοπίζονται οι δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν που παράγεται. Αφού λοιπόν, οι υπεύθυνοι λάβουν όλη αυτή την πληροφόρηση που πηγάζει από αυτήν την ανάλυση, μπορούν να βελτιώσουν τις επιχειρησιακές διεργασίες, με την εξάλειψη περιττών και σπάταλων δραστηριοτήτων, οι οποίες αυξάνουν το κόστος χωρίς κανένα αντίστοιχο όφελος. Οι διεργασίες και οι δραστηριότητες είναι το κεντρικό νευρικό σύστημα ενός οργανισμού και εκπροσωπούν το τι κάνει η εταιρεία προκειμένου να δημιουργήσει αξία για τους πελάτες της. Η διοίκηση μιας επιχείρησης πρέπει να είναι επικεντρωμένη στη βελτίωση των διεργασιών, ώστε να καταφέρνει να βελτιώνει την ανταγωνιστικότητά της.

- Ανίχνευση της κερδοφορίας των προϊόντων. Το ABC χρησιμοποιώντας μια ευρύτερη κλίμακα δραστηριοτήτων και οδηγών κόστους, και με τη βοήθεια ιεράρχησης των δραστηριοτήτων σε επίπεδο παρτίδας και μονάδος προϊόντος, έδωσε μια πολύ διαφορετική εικόνα της κερδοφορίας των προϊόντων σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης. Τα παραδοσιακά συστήματα θεωρούσαν ότι δεν υπάρχει καμία σχέση μεταξύ του μίγματος προϊόντων και του όγκου παραγωγής, με τη ζήτηση πόρων. Ένα καλοσχεδιασμένο σύστημα ABC βοηθά τη διοίκηση να αποκτήσει καλύτερη γνώση για τι πώς δημιουργούνται τα κέρδη της σε επίπεδο προϊόντων, και συνεπώς να βελτιώσει την κερδοφορία της, εγκαταλείποντας τα προϊόντα που δεν δημιουργούν κέρδη. Τι βοηθά δηλαδή να δημιουργήσει ένα πιο κερδοφόρο χαρτοφυλάκιο προϊόντων; Οι επιλογές που έχει μια επιχείρηση για να πετύχει αυτό, είναι:
 - Αναπροσδιορισμός των τιμών των προϊόντων
 - Υποκατάσταση προϊόντων
 - Επανασχεδιασμός προϊόντων
 - Βελτίωση της παραγωγικής διαδικασίας
 - Επένδυση σε ευέλικτες γραμμές παραγωγής
 - Μείωση προϊόντων

- 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 μια σειρά αποφάσεων.
- Βοηθά στην μείωση του κόστους. Η διαδικασία βελτίωσης των επιχειρησιακών διεργασιών που είναι αποτέλεσμα της ανάλυσης δραστηριοτήτων και γενικότερα της εφαρμογής του ABC, έχει ως φυσικό επακόλουθο την μείωση του συνολικού κόστους μιας

επιχείρησης. Πέρα από αυτό όμως, το σημαντικότερο είναι ότι το ABC επιτρέπει στους διοικούντες να γνωρίζουν από πού ακριβώς προέρχεται αυτή η μείωση του κόστους.

- Εντοπισμός κόστους αργούσας παραγωγικής δυναμικότητας. Τα παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα μετρούν μόνο το κόστος που δαπανάται για την απόκτηση των πόρων. Το ABC εκπληρώνοντας την βασική του αρχή ότι οι δραστηριότητες αναλώνουν τους πόρους για την παραγωγή προϊόντων / υπηρεσιών, μπορεί να υπολογίσει ποιο είναι το πραγματικό ύψος των πόρων που χρειάζονται για την παραγωγή κάθε προϊόντος ή την εξυπηρέτηση κάθε πελάτη. Δηλαδή, το ABC αναγνωρίζει και υπολογίζει τη διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στην πραγματική χρήση των πόρων και στις δαπάνες για την απόκτηση τους, δηλαδή την αργούσα παραγωγική δυναμικότητα. Η ισότητα που απεικονίζει τη σχέση αυτή είναι η παρακάτω:

Κόστος συνολικών πόρων = κόστος χρησιμοποιημένων πόρων + κόστος αργούσας παραγωγικής δυναμικότητας

Εφόσον λοιπόν δεν χρησιμοποιείται όλη η παραγωγική δυναμικότητα, δεν είναι σωστό να επιβαρύνουμε το κόστος των προϊόντων ή των πελατών με όλη τη δαπάνη του πόρου, αλλά με το ποσοστό της παραγωγικής δυναμικότητας που χρησιμοποιείται. Η αργούσα παραγωγική δυναμικότητα αποτελεί διαφορετική κατηγορία κόστους και η αναγνώρισή της βοηθά την επιχείρηση είτε στην εντατικότερη εκμετάλλευση των αδρανών παραγωγικών πόρων, είτε στην πώληση τους εφόσον δεν υπάρχουν περιθώρια για περαιτέρω εκμετάλλευση.

- Το ABC βοηθά στην μέτρηση του κόστους ποιότητας. Το ABC δίνει τη δυνατότητα σε μια επιχείρηση να μετρά το ακριβές κόστος της ποιότητας. Η έννοια του κόστους περιλαμβάνει δύο κύριες περιοχές
 - Το κόστος του ελέγχου ποιότητας
 - Το κόστος αποτυχίας ελέγχου ποιότητας

Το κόστος ελέγχου ποιότητας περιλαμβάνει τα εξής δύο στοιχεία: Το κόστος πρόληψης, δηλαδή το κόστος των ενεργειών που απαιτούνται για την αποφυγή της παραγωγής ελαττωματικών προϊόντων, και περιλαμβάνει τον πλήρη σχεδιασμό του συστήματος ποιότητας, τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας, την εκπαίδευση σε θέματα ποιότητας

Το κόστος εκτίμησης, δηλαδή το κόστος των ενεργειών που απαιτούνται για τη διατήρηση του επιθυμητού επιπέδου ποιότητας, και περιλαμβάνει το κόστος των επιθεωρήσεων και ελέγχων.

Το κόστος αποτυχίας του ελέγχου που προκαλείται από τη χρήση υλικών και την παραγωγή προϊόντων που δεν συμμορφώνονται με τις ποιοτικές προδιαγραφές, και αποτελείται από δύο επιμέρους στοιχεία:

Το κόστος των εσωτερικών αστοχιών δηλαδή το κόστος που προκαλείται από τη μη ικανοποιητική ποιότητα στο εσωτερικό της επιχείρησης, δηλαδή, το κόστος από τα ελαττωματικά προϊόντα και υλικά, από τις επανακατεργασίες και από τις καθυστερήσεις παραγωγής.

Το κόστος των εξωτερικών αστοχιών, δηλαδή το κόστος που προκύπτει από τη μη ικανοποιητική ποιότητα στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, όπως το κόστος από τη χαμηλά απόδοση των προϊόντων, τη χαμηλά αξιοπιστία, τις επιστροφές και τα παράπονα των πελατών.

Το πλεονέκτημα του ABC έναντι των παραδοσιακών κοστολογικών συστημάτων, είναι ότι μέσω της ανάλυσης δραστηριοτήτων και της διαδικασίας βελτίωσης των επιχειρησιακών διεργασιών, μπορεί να ανιχνεύσει τα συστατικά μέρη του κόστους της ποιότητας. Η φιλοσοφία του ABC σχετικά με το κόστος της κακής ποιότητας, είναι ότι δεν πρέπει να αποτελεί μέρος των ΓΒΕ και άρα να μερίζεται σε όλα τα προϊόντα, αλλά να αναγνωρίζεται και να επιβαρύνει άμεσα τις διαδικασίες, τα τμήματα ή τους προμηθευτές που τα προκαλούν. Επίσης, το ABC δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να αναγνωρίσει τις δυνατότητες που έχει για βελτίωση της ποιότητας και να αναγνωρίσει που πραγματικά κρύβονται οι ευκαιρίες.

- Δίνει πληροφορίες για το κόστος ενός προϊόντος σε όλα τα στάδια του κύκλου ζωής του. Τα συνολικά κόστη κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής του προϊόντος, διαχωρίζονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες: τα κόστη ανάπτυξης του προϊόντος, τα κόστη διάθεσης του προϊόντος και τα παραγωγικά κόστη. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, το κόστος ανάπτυξης και εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, το επέρριπταν σε όλα τα παραγόμενα προϊόντα. Το ABC βοηθά στον εντοπισμό αυτού του κόστους, καθώς επίσης και τον εντοπισμό των προϊόντων τα οποία αφορά. Επίσης, το ίδιο συμβαίνει και με το κόστος εύρεσης και απόκτησης ενός νέου πελάτη. Με αυτόν τον τρόπο, το ABC δεν παραποιεί την κερδοφορία των προϊόντων / πελατών, καθώς αυτά δεν επιβαρύνονται λανθασμένα με άσχετο προς αυτά κόστος. Επίσης, η αναγνώριση αυτού του κόστους δίνει τη δυνατότητα

στην διοίκηση να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες περιορισμού του, από το στάδιο ακόμα του σχεδιασμού και της ανάπτυξης των προϊόντων.

- Το ABC είναι χρήσιμο για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Target Costing. Σύμφωνα με την τεχνική του Target Costing, η εταιρεία προσδιορίζει το επιτρεπτό κόστος για το προϊόν ή την υπηρεσία, έχοντας δεδομένη μια ανταγωνιστική τιμή αγοράς ή γνωρίζοντας την αναμενόμενη τιμή πώλησης, ώστε η εταιρεία να κερδίσει το επιθυμητό περιθώριο κόστους.

Δηλαδή,

Κόστος στόχος= Ανταγωνιστική Τιμή – Επιθυμητό κέρδος

Η κοστολόγηση στόχου καθιστά το κόστος μια εισροή στη διεργασία ανάπτυξης του προϊόντος και όχι μια εκροή από αυτή. Αυτό που πρέπει να πετύχει η εταιρεία στην συνέχεια είναι να σχεδιάσει το προϊόν ώστε να ικανοποιήσει τους πελάτες και να μπορέσει να παραχθεί στην τιμή του κόστους στόχου του. Η εταιρεία έχει δύο επιλογές για να διαμορφώσει τα κόστη σε ένα επίπεδο κόστους στόχου, στις οποίες η συμβολή του ABC είναι σημαντική:

Να αναγνωρίσει τα περιθώρια βελτίωσης των διαδικασιών για την παραγωγή του νέου προϊόντος, έτσι ώστε να διασφαλίσει την οικονομικότερη χρήση των πόρων. Αυτό μπορεί να γίνει με την εισαγωγή νέας τεχνολογίας παραγωγής και με την χρήση εξελιγμένων τεχνικών διοίκησης κόστους όπως η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, με σκοπό την αύξηση της παραγωγικότητας.

Να ανασχεδιάσει το προϊόν, έτσι ώστε να μειωθεί το κόστος του κατά το στάδιο του σχεδιασμού που είναι και το πιο σημαντικό.

- Το ABC βοηθά στην σωστή επιλογή των προμηθευτών με τους οποίους συνεργάζεται μια επιχείρηση. Παραδοσιακά, το κριτήριο με το οποίο οι επιχειρήσεις επιλέγουν τους προμηθευτές τους, είναι η χαμηλή τιμή αγοράς με την οποία τους προμηθεύουν τα προϊόντα τους. Για να πετύχουν αυτές τις χαμηλές τιμές, επιλέγουν προμηθευτές με τα εξής χαρακτηριστικά:
 - Που παρέχουν εκπτώσεις τζίρου σε περίπτωση μεγάλων παραγγελιών
 - Που η ποιότητα των προϊόντων τους και η αξιοπιστία τους δεν είναι καλή

- Που η παραγωγή των προϊόντων τους γίνεται σε χώρες χαμηλού εργατικού κόστους
- Που η παραγωγική τους διαδικασία δεν βασίζεται σε σύγχρονες μεθόδους παραγωγής

Αυτά τα κριτήρια επιλογής προμηθευτών, έχουν ως αποτέλεσμα οι επιλεγθέντες προμηθευτές να αναλώνουν ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, όπως:

- Μακροχρόνια αποθήκευση, εξαιτίας του μεγάλου όγκου παραγγελιών
- Καθυστερήσεις στην παραλαβή των αγοραζόμενων προϊόντων
- Περισσότεροι έλεγχοι της ποιότητας των αγοραζόμενων προϊόντων
- Επιστροφές ελαττωματικών και επαναληπτικές παραγγελίες

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αδυνατούν να διακρίνουν ποιοι προμηθευτές αναλώνουν μεγαλύτερο μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Το ABC μπορεί να ιχνηλατήσει αυτού του είδους τα κόστη. Σύμφωνα με το ABC ο καλύτερος προμηθευτής είναι αυτός που μπορεί να προμηθεύσει το προϊόν του σε μια επιχείρηση σε χαμηλό συνολικό κόστος, και όχι σε χαμηλή τιμή.

Από το ABC στη Διοίκηση βάσει Δραστηριοτήτων

Οι εταιρείες που έχουν εφαρμόσει την κοστολόγηση βάσει Δραστηριοτήτων, αναγνωρίζοντας τα οφέλη που προσφέρει αυτό το διοικητικό εργαλείο το οποίο έχει ως πυρήνα την έννοια της δραστηριότητας, προχωρούν συνήθως ακόμα ένα βήμα και καθιερώνουν τις δραστηριότητες ως τη βάση του διοικητικού τους συστήματος, δηλαδή μεταπηδούν στη Διοίκηση Βάσει Δραστηριοτήτων.

Η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων είναι μια μεθοδολογία που εστιάζει στη διοίκηση των δραστηριοτήτων, ως ένα τρόπο για τη βελτίωση της αξίας που λαμβάνει από τον πελάτη και του κέρδους που επιτυγχάνεται από την παροχή της αξίας της. Η μεθοδολογία αυτή περιλαμβάνει ανάλυση οδηγών κόστους, ανάλυση δραστηριοτήτων και μέτρηση της απόδοσης. Η Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων στηρίζεται στην Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, ως κύρια πηγή πληροφόρησης.

Η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων υποστηρίζει την επιχειρηματική αριστεία, παρέχοντας ένα επίσημο σύστημα διοίκησης, που οδηγεί τους εργαζομένους να κατανοήσουν την εργασία τους και το πώς αυτή συνεισφέρει στην επίτευξη των στρατηγικών στόχων. Υποστηρίζει την

αναζήτηση για συνεχή βελτίωση, παρέχοντας στους διοικούντες μια νέα αντίληψη των πελατών, των δραστηριοτήτων και των επιχειρησιακών διεργασιών, επιτρέποντας τους να ενστερνιστούν διοικητικές πρακτικές που οδηγούν στην αύξηση της προστιθέμενης αξίας σε όλα τα στάδια παραγωγής του προϊόντος / υπηρεσίας. Το ABM και το ABC, δημιουργήθηκαν και υπάρχουν για να λειτουργούν μαζί. Το ABC παρέχει την πληροφόρηση και το ABM χρησιμοποιεί αυτή την πληροφόρηση σε διάφορες αναλύσεις σχεδιασμένες για να επιφέρουν συνεχή βελτίωση στις επιδόσεις μιας εταιρείας. Χρησιμοποιώντας τα δεδομένα του ABC, η διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων εστιάζει στο πώς να βελτιωθεί η χρήση των πόρων, ώστε να αυξηθεί η αξία για τους πελάτες και τους υπόλοιπους ενδιαφερόμενους για την εταιρεία

6.7 Διαφορές μεταξύ Παραδοσιακής Κοστολόγησης και ABC

Η θεμελιώδης διαφορά μεταξύ της παραδοσιακής κοστολόγησης και του ABC βρίσκεται στην αναζήτηση της αιτίας που προκαλεί τα κόστη. Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης θεωρούν ότι τα προϊόντα προκαλούν άμεσα τα κόστη, ενώ τα συστήματα ABC θεωρούν ότι τα κόστη προκαλούνται έμμεσα μόνο από τα προϊόντα. Με βάση το ABC, οι δραστηριότητες είναι εκείνες που επηρεάζουν άμεσα τα κόστη. Ουσιαστικά, η διαφορά των δύο συστημάτων έγκειται στην διαφορετική εστίαση. Η παραδοσιακή κοστολόγηση εστιάζει στα μεμονωμένα προϊόντα, ενώ το ABC στις δραστηριότητες.

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, ο σκοπός είναι η αποτίμηση των αποθεμάτων και του κόστους πωληθέντων για τις εξωτερικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές. Στο ABC, ο σκοπός είναι η κατανόηση και η διαχείριση των γενικών εξόδων, καθώς και η κερδοφορία των προϊόντων και των πελατών. Επομένως, Το ABC διαφοροποιείται από τη παραδοσιακή κοστολόγηση σε πολλά σημεία. Πιο συγκεκριμένα, στ ABC

- Στα προϊόντα είναι δυνατό να καταλογιστούν τόσο βιομηχανικά όσο και μη- βιομηχανικά κόστη
- Κάποια βιομηχανικά κόστη είναι δυνατό να αποκλειστούν από τα κόστη παραγωγής
- Χρησιμοποιείται ένας αριθμός δεξαμενών κόστους για τα γενικά έξοδα, κάθε μία από τις οποίες κατανέμεται στα προϊόντα ή σε άλλους φορείς κόστους με βάση το δικό του μέτρο δραστηριότητας

- Οι βάσεις επιμερισμού συχνά διαφοροποιούνται από αυτές που χρησιμοποιούνται στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης
- Οι συντελεστές επιμερισμού γενικών εξόδων ή συντελεστές δραστηριότητας είναι δυνατό να βασιστούν στο επίπεδο δραστηριότητας σε πλήρη δυναμικότητα παρά στο προϋπολογισμένο επίπεδο δραστηριότητας.

Το συνολικό κόστος ενός προϊόντος σε ένα σύστημα ABC ισούται με το κόστος των πρώτων υλών και το άθροισμα του κόστους των δραστηριοτήτων που προσθέτουν αξία κατά την διάρκεια της παραγωγής του. Ουσιαστικά, η μέθοδος ABC μοντελοποιεί την χρήση των οργανωσιακών πόρων με βάση τις εκτελούμενες δραστηριότητες και συνδέει το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων με τα παράγωγά τους, όπως είναι τα προϊόντα, οι πελάτες και οι υπηρεσίες. Κάθε προϊόν απαιτεί ένα αριθμό δραστηριοτήτων, όπως είναι ο σχεδιασμός, η μηχανική, η αγορά, η παραγωγή και έλεγχος της ποιότητας. Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει πόρους διαφορετικών κατηγοριών. Οι οδηγοί κόστους αποτελούν συχνά μέτρα των εκτελούμενων δραστηριοτήτων.

Στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία είναι τα μόνα κόστη που μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα προϊόν. Με τη χρήση ενός συστήματος ABC, οι δραστηριότητες μπορούν να διαχωριστούν σε δραστηριότητες που προσθέτουν αξία και σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία. Η βελτίωση της επίδοσης ενός συστήματος απαιτεί την εξάλειψη των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία. Μόνο τα βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται στα προϊόντα στην παραδοσιακή κοστολόγηση. Τα γενικά και τα διοικητικά έξοδα, καθώς και τα έξοδα πωλήσεων θεωρούνται ως έξοδα περιόδου και δεν καταλογίζονται στα προϊόντα. Όμως, πολλά από αυτά τα μη-βιομηχανικά κόστη αποτελούν στην ουσία και αυτά μέρος του κόστους παραγωγής, πώλησης, διανομής και εξυπηρέτησης που σχετίζονται με τα προϊόντα. Για παράδειγμα, οι προμήθειες που πληρώνονται στους πωλητές, τα κόστη αποστολής και οι εγγυήσεις επισκευής και συντήρησης είναι εύκολο να αποδοθούν σε μεμονωμένα προϊόντα. Επομένως, κατά τη εφαρμογή του ABC καταλογίζονται στα προϊόντα όλα τα γενικά έξοδα, τόσο τα βιομηχανικά όσο και τα μη-βιομηχανικά, αρκεί να συντελούν πραγματικά στην παραγωγή των προϊόντων.

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, όλα τα βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται στα προϊόντα, ακόμη και εκείνα που δεν προκαλούνται από τα προϊόντα αυτά. Για παράδειγμα, ένα μέρος του μισθού του φύλακα ασφαλείας του εργοστασίου καταλογίζεται σε κάθε προϊόν, παρόλο που ο μισθός του φύλακα δεν επηρεάζεται καθόλου από το ποια

προϊόντα παράγονται ή δεν παράγονται σε μια περίοδο. Στο ABC ένα κόστος καταλογίζεται σε ένα προϊόν μόνο αν υπάρχει καλός λόγος να θεωρηθεί ότι το κόστος θα μπορούσε να επηρεαστεί από αποφάσεις που αφορούν το προϊόν.

Μια άλλη σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο συστημάτων έχει σχέση με την χρήση συντελεστών επιμερισμού των γενικών εξόδων. Πιο συγκεκριμένα, στην παραδοσιακή κοστολόγηση υπάρχει ένας συντελεστής επιμερισμού των γενικών εξόδων. Η βάση επιμερισμού είναι η άμεση εργασία και οι μηχανοώρες. Αυτή η απλοποιημένη προσέγγιση του καταλογισμού των γενικών εξόδων είναι δυνατό να οδηγήσει σε διαστρεβλωμένα μοναδιαία παραγωγικά κόστη, όταν χρησιμοποιείται για την λήψη αποφάσεων.

Ανάλυση των διαφορών μεταξύ Παραδοσιακής κοστολόγησης και ABC

Η ανάλυση σχετικά με τις διαφοροποιήσεις των δύο συστημάτων θα αρχίσει με ένα παράδειγμα σχετικό με τον παραδοσιακό τρόπο σκέψης και την αντίφαση του με τη σύγχρονη πραγματικότητα. Καθώς τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα συχνά επιμερίζονται στους φορείς κόστους με βάση την άμεση εργασία, το στέλεχος μιας συγκεκριμένης γραμμής παραγωγής μπορεί να βελτιώσει την εικόνα της λειτουργίας που διευθύνει, τουλάχιστον βραχυχρόνια, αν μειώσει την ποσότητα της άμεσης εργασίας. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται ένα διπλό όφελος, μειώνεται το κόστος της άμεσης εργασίας και περιορίζονται τα ΓΒΕ που καταλογίζονται στη λειτουργία του. Φυσικά, μακροχρόνια, τα ΓΒΕ πρέπει κάπου να καταλογιστούν και, επομένως, ο συντελεστής επιμερισμού τους θα αυξηθεί την επόμενη φορά. Εντωμεταξύ, όμως, το στέλεχος της γραμμής παραγωγής θα έχει επιτύχει μια βελτιωμένη εικόνα για τον ίδιο και την λειτουργία που εποπτεύει.

Ιστορικά, η μείωση της άμεσης εργασίας έχει αποτελέσει σημαντική πηγή βελτίωσης της παραγωγικότητας. Όμως, στα σύγχρονα εργοστάσια, τα κόστη της άμεσης εργασίας, ως ποσοστό του συνολικού κόστους των πωληθέντων προϊόντων, συχνά κυμαίνονται μεταξύ του 5% και του 10%. Οι πρώτες ύλες και τα ΓΒΕ συνήθως αποτελούν πολύ πιο σημαντικά κόστη. Όμως, το στέλεχος της γραμμής παραγωγής δεν αξιολογείται με βάση τα άμεσα υλικά, ενώ θεωρεί ότι δεν έχει έλεγχο πάνω στα ΓΒΕ. Πιο προβληματικές, όμως, είναι οι περιπτώσεις όπου η προσθήκη άμεσης εργασίας είναι απαραίτητη για τη βελτίωση της διαδικασίας. Όταν

συμβαίνει αυτό, το στέλεχος της γραμμής παραγωγής θα προβληματιστεί με την αύξηση της άμεσης εργασίας, καθώς υποθέτει καταλογισμό περισσότερων ΓΒΕ, όπως αυτά εκλαμβάνονται από την παραδοσιακή κοστολόγηση.

Οι αρχές της παραδοσιακής κοστολόγησης ανάγονται στον 19^ο αιώνα, όταν τα δεδομένα κόστους και δραστηριότητας συλλέγονταν με δυσκολία, χωρίς την χρήση υπολογιστών και με χρονοβόρες διαδικασίες. Επομένως, η έμφαση δινόταν στην απλότητα. Οι επιχειρήσεις συχνά καθιέρωναν μια μοναδική δεξαμενή κόστους για τα γενικά έξοδα σε κάθε λειτουργία ή τμήμα της. Παράλληλα, η άμεση εργασία αποτελούσε την προφανή επιλογή βάσης επιμερισμού για τα γενικά έξοδα. Οι ώρες άμεσης εργασίας καταγράφονταν ήδη για τον προσδιορισμό των μισθών και ο χρόνος που αφιερωνόταν στις επιμέρους εργασίες παρακολουθούνταν στενά.

Στις παραγωγικές διαδικασίες εντάσεως εργασίας εκείνης της περιόδου η άμεση εργασία αποτελούσε μεγάλο μέρος του κόστους παραγωγής. Επιπλέον, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων πίστευαν ότι υπάρχει μεγάλη συσχέτιση μεταξύ άμεσης εργασίας και γενικών εξόδων. Τέλος, οι πιο πολλές επιχειρήσεις παρήγαγαν πολύ περιορισμένη ποικιλία προϊόντων, τα οποία μάλιστα απαιτούσαν παρόμοιους παραγωγικούς πόρους. Ουσιαστικά υπήρχαν μικρές διαφορές στα γενικά έξοδα που καταλογίζονταν σε διαφορετικά προϊόντα. Επομένως, δεν ήταν αποδοτική η χρήση πιο πολύπλοκου συστήματος κοστολόγησης.

Όμως, οι συνθήκες σήμερα έχουν αλλάξει και πολλές επιχειρήσεις πωλούν τώρα μια μεγάλη ποικιλία προϊόντων και υπηρεσιών που καταναλώνουν σημαντικά διαφορετικές πηγές γενικών εξόδων. Συνεπώς, ένα σύστημα κοστολόγησης που καταλογίζει τα ίδια γενικά έξοδα σε κάθε προϊόν δεν μπορεί να είναι πια επαρκές. Επιπλέον, πολλοί διευθυντές τώρα πιστεύουν ότι τα γενικά έξοδα και η άμεση εργασία δεν είναι πια σημαντικά θετικά μεγέθη και ότι υπάρχουν άλλοι παράγοντες που προκαλούν τα γενικά έξοδα.

Πιο συγκεκριμένα, η άμεση εργασία και τα γενικά έξοδα κινούνται προς αντίθετες κατευθύνσεις για μεγάλο χρονικό διάστημα. Ως ποσοστό του συνολικού κόστους, η άμεση εργασία είναι συνεχώς μειούμενη, ενώ αντίθετα τα γενικά έξοδα είναι συνεχώς αυξανόμενα. Σήμερα, πολλές

εργασίες γίνονται με την χρήση αυτοματοποιημένου σε μεγάλο βαθμό εξοπλισμού, ο οποίος συντελεί σε σημαντικό βαθμό στα γενικά έξοδα. Επιπλέον, η ποικιλία των προϊόντων έχει αυξηθεί, καθώς οι επιχειρήσεις παράγουν με επιταχυνόμενο ρυθμό νέα προϊόντα και υπηρεσίες, διαφοροποιούμενα σε όγκο, μέγεθος παρτίδας και πολυπλοκότητα. Η διαχείριση και διατήρηση αυτής της ποικιλίας απαιτεί πολλές πηγές γενικών εξόδων, πολλές από τις οποίες δεν έχουν καμία προφανή σύνδεση με την άμεση εργασία. Τέλος, οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές και οι άλλες τεχνολογικές εφαρμογές έχουν μειώσει δραματικά τα κόστη συλλογής και διαχείρισης δεδομένων, καθιστώντας λιγότερο δαπανηρή τη δημιουργία και διατήρηση του ενός σχετικά σύνθετου συστήματος κοστολόγησης, όπως είναι το ABC.

Παρόλα αυτά, η άμεση εργασία παραμένει μια βιώσιμη βάση επιμερισμού σε ορισμένες επιχειρήσεις, ιδιαίτερα για εξωτερική χρήση. Αποτελεί κατάλληλη βάση επιμερισμού για τα γενικά έξοδα όταν τα γενικά έξοδα και η άμεση εργασία είναι σημαντικά συσχετισμένα. Όμως αρκετές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν αυτή την βάση επιμερισμού χωρίς να υπάρχει συσχέτιση.

Πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ένα σύστημα στο οποίο κάθε τμήμα έχει το δικό συντελεστή επιμερισμού. Η φύση της εργασίας που επιτελείται σε κάθε τμήμα καθορίζει την βάση επιμερισμού του τμήματος. Για παράδειγμα, τα γενικά έξοδα σε ένα τμήμα μηχανοποίησης μπορούν να επιμεριστούν με βάση τις μηχανοώρες που πραγματοποιήθηκαν σε αυτό το τμήμα. Αντίθετα, στο τμήμα συναρμολόγησης τα γενικά έξοδα μπορούν να επιμεριστούν με βάση τις ώρες άμεσης εργασίας που προκαλούνται από αυτό το τμήμα.

Δυστυχώς, ακόμη και οι τμηματικοί αυτοί συντελεστές επιμερισμού δεν μπορούν να καταλογίσουν σωστά τα γενικά έξοδα σε περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει ποικιλία προϊόντων που διαφέρουν σε όγκο, μέγεθος παρτίδας και πολυπλοκότητα στην παραγωγή. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η τμηματική προσέγγιση βασίζεται συνήθως στον όγκο ως παράγοντα επιμερισμού των γενικών εξόδων στα προϊόντα. Για παράδειγμα, αν τα γενικά έξοδα του τμήματος μηχανοποίησης καταλογίζονται στα προϊόντα με βάση τις μηχανοώρες, υποθέτεται ότι τα γενικά έξοδα του τμήματος προκαλούνται από τις μηχανοώρες και είναι άμεσα ανάλογα προς αυτές. Όμως τα γενικά έξοδα του τμήματος πιθανόν να είναι πιο σύνθετα και να προκαλούνται από μια ποικιλία παραγόντων,

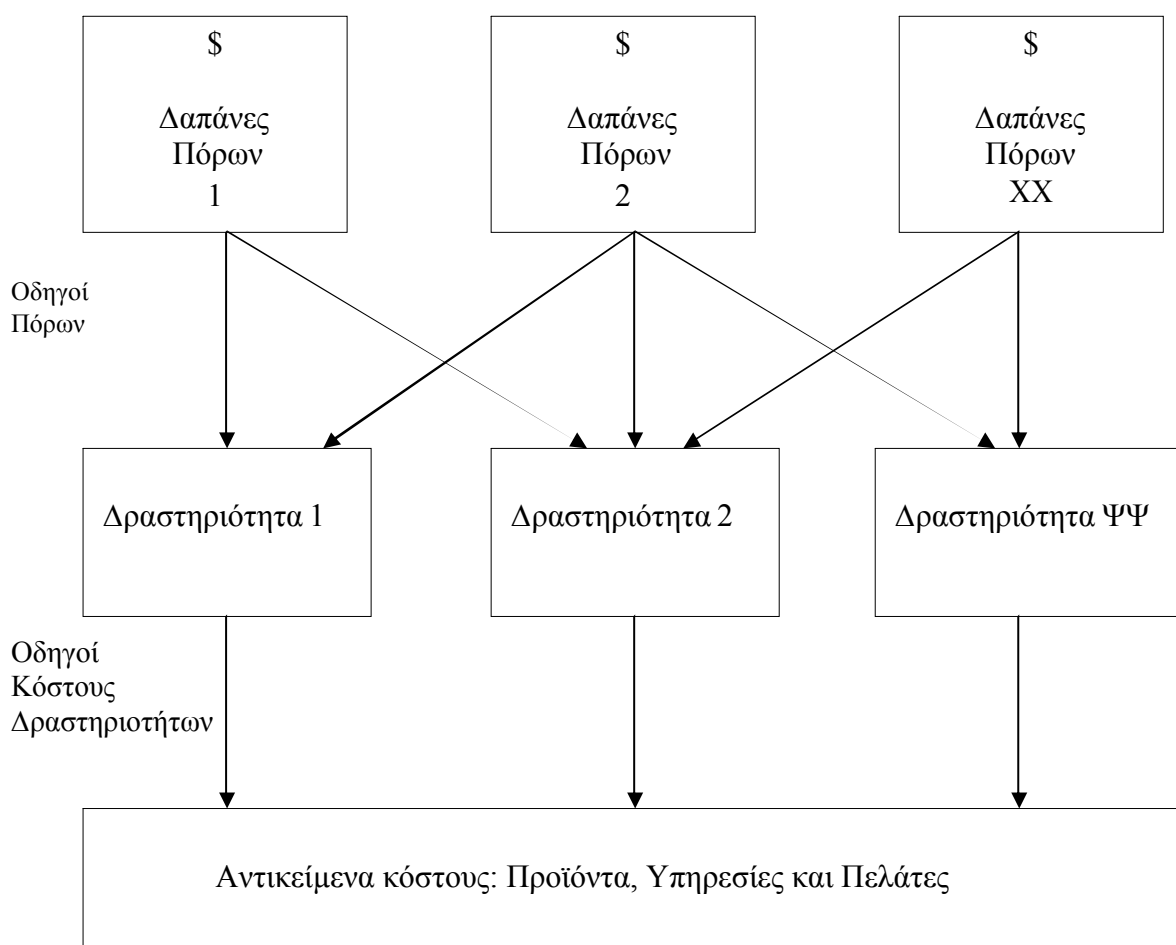
όπως την ποικιλία των προϊόντων που παράγονται από το τμήμα, τον αριθμό των στησιμάτων του εξοπλισμού που απαιτούνται για τις παρτίδες των προϊόντων, την πολυπλοκότητα των προϊόντων.

Το ABC είναι μια τεχνική που είναι σχεδιασμένη έτσι ώστε να αντανakλά αυτούς τους διαφοροποιούμενους παράγοντες με μεγαλύτερη ακρίβεια κατά την κοστολόγηση των προϊόντων. Προσπαθεί να πραγματοποιήσει αυτόν τον στόχο με την εξακρίβωση των βασικών δραστηριοτήτων, όπως στησίματα εξοπλισμού για τις παρτίδες των προϊόντων, διαδικασίες προσπέλασης παραγγελιών αγορών κ.α. που καταναλώνουν πηγές γενικών εξόδων και συνεπώς, προκαλούν κόστη.

Ακόμη στην παραδοσιακή κοστολόγηση, οι προκαθορισμένοι συντελεστές επιμερισμού των γενικών εξόδων υπολογίζονται με την διαίρεση του προϋπολογισθέντος κόστους των γενικών εξόδων με ένα μέτρο προϋπολογισθείσας δραστηριότητας, όπως οι προϋπολογισθείσες ώρες άμεσης εργασίας. Αυτή η πρακτική οδηγεί στην εφαρμογή κόστους αχρησιμότητας η αδρανούς δυναμικότητας σε προϊόντα και συντελεί σε ασταθή μοναδιαία κόστη παραγωγής. Αν η προϋπολογισθείσα δραστηριότητα πέσει, ο συντελεστής επιμερισμού θα αυξηθεί επειδή τα σταθερά στοιχεία των γενικών εξόδων επιμερίζονται σε μικρότερη βάση, οδηγώντας σε αυξημένα μοναδιαία παραγωγικά κόστη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 Η ΔΟΜΗ ΕΝΟΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ABC

Όπως θα δούμε και στο σχήμα που ακολουθεί, η δομή του είναι παρόμοια με αυτή των παραδοσιακών συστημάτων. Δηλαδή, περιλαμβάνει μια διαδικασία κατανομής του κόστους σε δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο τα σταθερά ΓΒΕ κατανέμονται σε λεκάνες συγκέντρωσης κόστους (όπως και στα παραδοσιακά με τη διαφορά ότι χρησιμοποιούνται περισσότερες λεκάνες και ορίζονται με διαφορετικό τρόπο), οι οποίες αντιπροσωπεύουν συγκεκριμένες δραστηριότητες. Στο δεύτερο στάδιο τα διάφορα είδη κόστους κατανέμονται στα αντικείμενα κόστους ανάλογα με την ποσότητα των δραστηριοτήτων που αναλώνεται για να ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία κάθε αντικειμένου κόστους. Η κατανομή του κόστους γίνεται με την χρήση οδηγών κόστους που αποτυπώνουν την ανάλωση της κάθε δραστηριότητας.



Από όλη την προηγούμενη ανάλυση που ακολούθησε διαπιστώνουμε ότι το σύστημα ABC έρχεται να δώσει μια νέα διάσταση στα συστήματα κοστολόγησης. Οι πληροφορίες που μπορεί να προσφέρει αποτελούν πολύτιμο εργαλείο για τους διοικούντες των επιχειρήσεων σε θέματα στρατηγικής διοίκησης.

Έχοντας λοιπόν εισαγάγει τις βασικές έννοιες ενός συστήματος κοστολόγησης ανά δραστηριότητα, είμαστε έτοιμοι να περάσουμε στα θέματα του σχεδιασμού και της υλοποίησης ενός τέτοιου συστήματος, μέσα από τα οποία θα γίνει κατανοητή σε βάθος η λογική και η χρησιμότητα του.

7.1 Ο σχεδιασμός και η εφαρμογή ενός συστήματος ABC

Αρχικά, είναι σημαντικό να υπογραμμιστεί ότι την αρμοδιότητα του σχεδιασμού και της υλοποίησης ενός συστήματος ABC, θα πρέπει να την έχει μια διατμηματική ομάδα (cross – functional team) και όχι μόνο το οικονομικό τμήμα. Η ομάδα αυτή θα πρέπει να έχει εκπροσώπους από κάθε τμήμα της εταιρείας που θα χρησιμοποιήσει τα δεδομένα του συστήματος ABC, όπως εκπροσώπους από την παραγωγή, το marketing, την ανώτατη διοίκηση και το λογιστήριο. Με αυτόν τον τρόπο οι αλλαγές θα ελέγχονται από όλους όσους επηρεάζονται από αυτές. Θέτοντας ως βάση αυτό, μπορούμε να ξεκινήσουμε την ανάλυση των σταδίων που θα πρέπει να ακολουθήσει μια επιχείρηση για να εφαρμόσει το ABC. Γενικά, τα προκαταρκτικά στάδια που πρέπει να ακολουθήσει μια επιχείρηση πριν να εφαρμόσει τη Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων έχουν ως εξής :

Στάδιο 1^ο : Αναγνώριση της ανάγκης για ανανέωση του κοστολογικού συστήματος

Προκειμένου μια επιχείρηση να αποφανθεί υπέρ ή κατά της υιοθέτησης ενός νέου κοστολογικού συστήματος, θα πρέπει καταρχήν να εξετάσει το κατά πόσο είναι ικανοποιημένη από την πληροφόρηση που της παρέχει το τρέχον σύστημα. Στην περίπτωση που δεν κρίνει το υπάρχον σύστημα επαρκές, θα πρέπει να εντοπίσει τις αδυναμίες του καθώς και να προσδιορίσει το βαθμό στον οποίο η ανακριβής κοστολογική πληροφόρηση επηρεάζει την αποτελεσματική λήψη αποφάσεων. Επίσης,

η επιχείρηση θα πρέπει να εξετάσει κατά πόσο η παραγωγή και η διάθεση των προϊόντων της απαιτούν τη χρήση πολύπλοκων δραστηριοτήτων και ταυτόχρονα να καθορίσει το βαθμό πολυπλοκότητας, τον όγκο και το εύρος της γκάμας των προϊόντων που προσφέρει. Τέλος, θα πρέπει να ξεκαθαρίσει εάν όντως για σκοπούς διοίκησης προσδίδει μεγάλη σημασία στην ποιότητα της κοστολογικής πληροφόρησης.

Στην βιβλιογραφία παρουσιάζονται δύο κανόνες σχετικά με τις οργανωσιακές προϋποθέσεις που θα πρέπει να έχει μια επιχείρηση για να αποφασίσει αν θα πρέπει να εφαρμόσει το ABC:

1) Ο κανόνας του Willie Sutton. Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα, προσπαθούμε να εντοπίσουμε περιοχές όπου τα έξοδα για έμμεσους και υποστηρικτικούς πόρους είναι μεγάλα, ειδικά εκεί όπου τέτοιου είδους έξοδα διαρκώς αυξάνουν. Λειτουργίες όπου σχεδόν όλα τα έξοδα αφορούν εργατικές δαπάνες και κόστος υλικών, τα οποία μπορούν απευθείας να ανιχνευθούν στα προϊόντα από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης, είναι λιγότερο χρήσιμα για τα συστήματα ABC. Στην πράξη, εάν όλες οι δραστηριότητες του οργανισμού είναι μοναδιαίες, δηλαδή δεν υπάρχουν δραστηριότητες που αφορούν παρτίδες ή υποστήριξη προϊόντων, τα συστήματα ABC θα δώσουν περίπου όμοια αποτελέσματα με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

2) Ο παράγοντας της διαφοροποίησης. Σύμφωνα με αυτόν τον κανόνα, προσπαθούμε να εντοπίσουμε καταστάσεις όπου υπάρχει μεγάλη διαφοροποίηση στα προϊόντα, τους πελάτες ή τις διαδικασίες: για παράδειγμα, ένα εργοστάσιο μπορεί να παράγει καθιερωμένα και καινοτομικά προϊόντα, τυποποιημένα και κατά παραγγελία προϊόντα, προϊόντα σε μεγάλες και προϊόντα σε μικρές ποσότητες, ενώ όσον αφορά τα έξοδα μάρκετινγκ και πωλήσεων, μπορεί να έχουμε ένα μείγμα πελατών που παραγγέλνουν μεγάλου όγκου, τυποποιημένα προϊόντα με λίγες ιδιαίτερες απαιτήσεις και πελάτες που παραγγέλνουν σε μικρές ποσότητες ειδικά προϊόντα οι οποίοι απαιτούν τεχνική υποστήριξη πριν και μετά την πώληση. Υψηλή διαφοροποίηση υποδηλώνει πρόσφορο έδαφος για την αποτελεσματική εφαρμογή της ABC.

Πάνω στο θέμα αυτό έχει γίνει μια επιστημονική προσέγγιση από τον καθηγητή Robin Cooper, ο οποίος παρουσιάζει ένα μοντέλο αξιολόγησης του άριστου κοστολογικού συστήματος.

Σύμφωνα με το μοντέλο αυτό, δεν είναι σίγουρο ότι το επιπλέον κόστος από την εφαρμογή του ABC αντισταθμίζεται από τα οφέλη που θα

προκύψουν. Υποστηρίζει ότι τρεις παράγοντες είναι αυτοί που παίζουν ρόλο στην αξιολόγηση της απόφασης:

- το επίπεδο ανάπτυξης των πληροφοριακών συστημάτων της εταιρείας
- το κόστος των λαθών από την έλλειψη ακριβών πληροφοριών
- η διαφοροποίηση των παραγόμενων προϊόντων

Για να κατανοήσουμε το ρόλο που παίζουν αυτοί οι τρεις παράγοντες στην τεκμηρίωση της επιλογής της εφαρμογής ενός συστήματος ABC, είναι χρήσιμο να εισάγουμε την έννοια του άριστου κοστολογικού συστήματος. Δηλαδή, του συστήματος που ελαχιστοποιεί το άθροισμα του κόστους μέτρησης των πληροφοριών και του κόστους των λαθών.

Όταν τα προϊόντα που παράγονται είναι διαφοροποιημένα, τότε το κόστος της μέτρησης των πληροφοριών και το κόστος των λαθών είναι αντιστρόφως συσχετιζόμενα. Τα απλά κοστολογικά συστήματα, έχουν χαμηλό κόστος μέτρησης των πληροφοριών, αλλά δίνουν παραποιημένες κοστολογικές πληροφορίες, με αποτέλεσμα οι υπεύθυνοι να λαμβάνουν λάθος αποφάσεις που πολλές φορές μπορεί να φέρουν κόστος. Από την άλλη μεριά, τα περίπλοκα κοστολογικά συστήματα, μπορεί να προσφέρουν καλύτερες κοστολογικές πληροφορίες, αλλά το αντίτιμο αυτής της πληροφόρησης είναι το υψηλότερο κόστος.

Αρχικά, οι βελτιώσεις σε ένα απλό κοστολογικό σύστημα μειώνουν την παραποίηση των κοστολογικών πληροφοριών, και κατά συνέπεια το κόστος των λαθών. Όσο όμως προχωράμε σε βελτιώσεις αυξάνει σημαντικά το κόστος συλλογής και μέτρησης των πληροφοριών, ενώ παράλληλα φθίνει ο ρυθμός βελτίωσης των κοστολογικών πληροφοριών. Το σημείο εκείνο που το οριακό κόστος των βελτιώσεων ισούται με το οριακό όφελος που προκύπτει από τις βελτιώσεις, συνιστά το άριστο κοστολογικό σύστημα.

Ενώ η ακρίβεια των πληροφοριών που δίνεται από την ανάπτυξη του συστήματος στο άριστο σημείο ξεπερνά αυτή του χρησιμοποιούμενου παραδοσιακού κοστολογικού συστήματος, τότε η επιχείρηση χρειάζεται το ABC. Η θέση του άριστου συστήματος επηρεάζεται από τις αλλαγές στους τρεις παράγοντες που αναφέραμε αρχικά.

Συνοψίζοντας, λοιπόν την ανάλυση που προηγήθηκε, θα λέγαμε ότι μια επιχείρηση θα πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά για να προχωρήσει στην επιλογή του ABC:

- Μεγάλη ποικιλία προϊόντων.
- Τα προϊόντα διαφέρουν σημαντικά ως προς τις ανάγκες τους όσον αφορά την προετοιμασία των μηχανών, τον ποιοτικό έλεγχο.
- Τα προϊόντα χρησιμοποιούν σε μεγάλο αλλά σε διαφορετικό βαθμό, κοινές διαδικασίες παραγωγής. Όσο μεγαλύτερος είναι ο βαθμός, τόσο δυσκολότερη είναι η ανίχνευση του κόστους που αναλώνει το κάθε προϊόν ξεχωριστά.
- Μεγάλη συμμετοχή των ΓΒΕ στο συνολικό κόστος.
- Οι πληροφορίες κόστους χρησιμοποιούνται ευρύτατα για την ανάπτυξη στρατηγικών αποφάσεων.
- Μεγάλη συχνότητα προσπαθειών μείωσης κόστους, οι οποίες ασφαλώς έχουν ως προαπαιτούμενο την επίγνωση των δραστηριοτήτων εκείνων που προκαλούν αύξηση του κόστους και όσων μπορούν να εξαλειφθούν χωρίς περαιτέρω επιβάρυνση της επιχείρησης.

Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση θα πρέπει να αξιολογήσει πρώτα όλα αυτά τα θέματα και στην συνέχεια να προχωρήσει στην εφαρμογή του συστήματος.

Στάδιο 2^ο: Προσδιορισμός των απαιτήσεων του προγράμματος εφαρμογής για εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού.

Εφόσον η εταιρεία αποφασίσει να υιοθετήσει το ABC, θα πρέπει στη συνέχεια να προσδιορίσει τις ανάγκες για εκπαίδευση του στελεχιακού και υπαλληλικού προσωπικού. Ήδη από το προηγούμενο στάδιο έχει πραγματοποιηθεί μια πρώτη εξέταση των δυνατοτήτων της επιχείρησης σε ανθρώπινο δυναμικό προκειμένου να καλύψει τις απαιτήσεις του νέου συστήματος. Η επιμόρφωση είναι σκόπιμο να καλύψει όλα τα ιεραρχικά επίπεδα. Τα εν λόγω σεμινάρια μπορούν να πραγματοποιηθούν είτε από κάποια εταιρεία εξωτερικών συμβούλων, είτε από μια ομάδα στελεχών εντός της επιχείρησης που διαθέτουν πολύ καλό γνωστικό υπόβαθρο του ABC. Ειδικότερα, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια εισαγωγική ενημέρωση του συνόλου των εργαζομένων αναφορικά με τη βασική φιλοσοφία του ABC, προκειμένου να προετοιμαστεί το έδαφος, με στόχο να ελαχιστοποιηθούν οι αντιδράσεις. Φυσικά, από το στάδιο της εκπαίδευσης δεν θα πρέπει να αποκλεισθούν τα ανώτατα στελέχη. Η αλλαγή δεν αφορά μόνο τα άτομα που ασχολούνται άμεσα με την

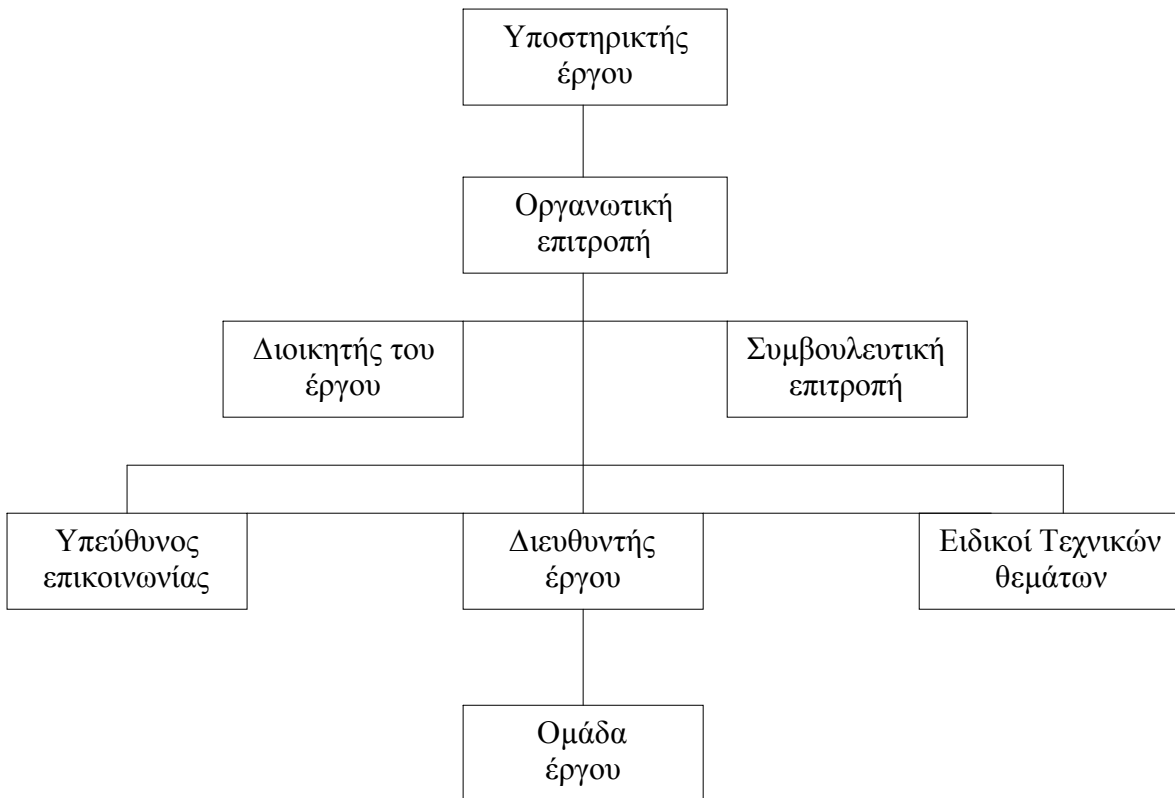
εξαγωγή της κοστολογικής πληροφόρησης, αλλά όλα τα στελέχη που κάνουν χρήση των κοστολογικών δεδομένων προκειμένου να λάβουν επιχειρηματικές αποφάσεις. Το συμπέρασμα που εξάγεται είναι ότι προκειμένου τα οφέλη της εφαρμογής του ABC να επηρεάσουν τις αποφάσεις που λαμβάνονται σε στρατηγικό επίπεδο, είναι απαραίτητο να πεισθεί η ανώτατη διοίκηση για τη χρησιμότητα αυτού του νέου συστήματος.

Στάδιο 3^ο: Καθορισμός των στόχων του έργου εφαρμογής του ABC.

Είναι απαραίτητο να καθοριστούν με σαφήνεια οι στόχοι του νέου κοστολογικού συστήματος. Θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια αναφορά στους τομείς που θα επηρεαστούν από την υιοθέτηση του ABC, να προσδιοριστούν επακριβώς τυχόν οργανωσιακές αλλαγές που θα λάβουν χώρα στην επιχείρηση, καθώς και να γίνει μια πρώτη εκτίμηση του κόστους και της διάρκειας που θα απαιτήσει η διεκπεραίωση του προγράμματος. Με αυτόν τον τρόπο, τίθενται τα κριτήρια βάσει των οποίων η επιχείρηση θα είναι σε θέση μετά το πέρας του έργου εφαρμογής να αξιολογήσει το κατά πόσο υπήρξαν αποκλίσεις από τους αρχικούς στόχους και κατ' επέκταση να προβεί στις κατάλληλες διορθωτικές ενέργειες.

Στάδιο 4^ο: Σύσταση της ομάδας που θα αναλάβει το σχεδιασμό του νέου συστήματος.

Θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στην επιλογή των μελών της ομάδας σχεδιασμού, οι οποίοι θα πρέπει να είναι διατεθειμένοι να αφοσιωθούν πραγματικά στην υλοποίηση του έργου. Ένας από τους βασικότερους παράγοντες που καθορίζουν την επιτυχία του έργου, είναι το κατά πόσο η ομάδα σχεδιασμού έχει πιστέψει στην αξία του νέου αυτού συστήματος. Ως προς τη δομή που παρουσιάζει η ομάδα των στελεχών που εμπλέκεται με τη διοίκηση του σχεδίου υλοποίησης της Κοστολόγησης βάσει Δραστηριοτήτων, αυτή έχει ως εξής:



- Ο **υποστηρικτής έργου** είναι ο πλέον αρμόδιος για να μεταδώσει τη φιλοσοφία του νέου συστήματος σε όλα τα επίπεδα ιεραρχίας. Συνήθως, είναι κάποιο άτομο που κατέχει υψηλή θέση στην ιεραρχία και είναι ουσιαστικά ο κύριος υπεύθυνος για την επιτυχή εφαρμογή του νέου κοστολογικού συστήματος.
- Η **οργανωτική επιτροπή** αποτελείται από υψηλόβαθμα στελέχη όλων των λειτουργιών της επιχείρησης και ο ρόλος της είναι ο συντονισμός των εργασιών του διοικητή του έργου και των υφισταμένων του.
- Ο **διοικητής έργου** είναι ο διοικητής του έργου εφαρμογής του ABC και είναι υπόλογος στην οργανωτική επιτροπή.
- Η **συμβουλευτική επιτροπή** συνίσταται από μεσαία και ανώτερα στελέχη και ο ρόλος της βασίζεται στην παροχή συμβουλών και διευκρινήσεων προς την ομάδα που έχει αναλάβει την υλοποίηση του έργου.
- Ο **Διευθυντής του έργου** είναι ο υπεύθυνος για την ομάδα σχεδιασμού καθώς και για την ημερήσια τήρηση του χρονοδιαγράμματος όπως αυτό έχει ορισθεί.
- Ο **υπεύθυνος επικοινωνίας** επικοινωνεί με την ομάδα διεκπεραίωσης του έργου για τυχόν προβλήματα και είναι υπεύθυνος για την εκπαίδευση όλων όσων εμπλέκονται με το νέο σύστημα.

- Οι **Ειδικοί τεχνικών θεμάτων**, είναι απαραίτητοι λόγω της έλλειψης γνώσεων που παρουσιάζουν οι περισσότερες επιχειρήσεις ως προς την ανάπτυξη πληροφοριακών συστημάτων.
- Η **Ομάδα έργου**, είναι υπεύθυνη για την εκπόνηση του σχεδίου εφαρμογής του ABC, ενώ είναι καλό τα μέλη της να κατέχουν διαφορετική θεωρητική κατάρτιση καθώς και εμπειρία σε μια ποικιλία τομέων.

Στάδιο 5^ο: Προσδιορισμός των πηγών άντλησης στοιχείων και του τρόπου που θα πραγματοποιηθεί η συλλογή αυτών.

Στο στάδιο αυτό, θα πρέπει να προσδιοριστεί το χρονικό διάστημα καθώς και ο τρόπος που θα απαιτηθεί για την συλλογή των στοιχείων. Ως προς τις πηγές από τις οποίες θα αντληθούν τα κοστολογικά δεδομένα, αυτές είναι:

- Οι εργαζόμενοι. Αποτελούν την κυριότερη πηγή πληροφόρησης, καθώς έχουν πλήρη επίγνωση των δραστηριοτήτων και των πόρων που αναλώνουν αυτές.
- Το γενικό καθολικό. Συνήθως χρησιμοποιείται ως σημείο εκκίνησης στη διαδικασία συλλογής πληροφοριών, αφού περιέχει όλες τις απαραίτητες γενικές πληροφορίες.
- Τα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης. Είναι η πηγή που διαθέτει τον μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών.

Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τη συλλογή των απαιτούμενων πληροφοριών είναι οι εξής:

- Συνέντευξη. Η συνέντευξη μπορεί να γίνει μεταξύ ενός μέλους της ομάδας υλοποίησης του έργου και του διευθυντή του κάθε τμήματος, καθώς επίσης και ενός αντιπροσώπου των εργαζομένων του τμήματος. Με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται η όσο το δυνατόν καλύτερη κατανόηση των δραστηριοτήτων, καθώς επίσης και πως οι εργαζόμενοι κατανέμουν το χρόνο τους για την εκτέλεσή τους. Επίσης, με την συνέντευξη μπορεί να υπάρξουν ιδέες για βελτίωση των διαδικασιών.
- Ερωτηματολόγια. Είναι ο πιο οικονομικός τρόπος συλλογής πληροφοριών. Τα ερωτηματολόγια είναι αποτελεσματικά, μόνο όταν είναι σωστά σχεδιασμένα και μόνο όταν οι ερωτηθέντες είναι σωστά προετοιμασμένοι και εκπαιδευμένοι να δώσουν τις κατάλληλες απαντήσεις. Για παράδειγμα, ένα ερωτηματολόγιο μπορεί να ζητά από κάποιον εργαζόμενο να απαριθμήσει τις δραστηριότητες στις οποίες συμμετέχει και να κάνει μια εκτίμηση

του χρόνου που αναλώνει για κάθε μια από αυτές. Εάν ο εργαζόμενος δεν είναι ενημερωμένος σχετικά με το επίπεδο στο οποίο θα πρέπει να αναφέρονται αυτές οι πληροφορίες, τότε ίσως δηλώνει 25 ή περισσότερες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι απαραίτητες. Το μεγαλύτερο μειονέκτημα αυτής της μεθόδου είναι ότι επειδή λείπει η προσωπική επαφή, χάνονται τυχόν ιδέες για βελτιώσεις του συστήματος.

- Ανάλυση ιστορικών δεδομένων, αναφορών και διάφορων εγγραφών. Όλες οι επιχειρήσεις, ιδιαίτερα οι μεγάλες έχουν ένα θησαυρό πληροφοριών στα αρχεία τους. Η εξέταση αυτών των στοιχείων μπορεί να δώσουν πολύτιμες πληροφορίες για τις ανάγκες της έρευνας.
- Παρατήρηση. Κατά τη μέθοδο αυτή παρακολουθείται βήμα προς βήμα το κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Έτσι η διοίκηση μπορεί και αναγνωρίζει οποιαδήποτε ανακολουθία υπάρχει ανάμεσα στην παραγωγή όπως αυτή περιγράφεται από το σύστημα κοστολόγησης και όπως στην πραγματικότητα συντελείται.

Στάδιο 6^ο: Ανάπτυξη πληροφοριακού συστήματος με βάσει τις δραστηριότητες.

Προκειμένου να σχεδιαστεί το πληροφοριακό σύστημα που θα επεξεργάζεται τα πληροφοριακά στοιχεία, θα πρέπει αρχικά να καθοριστεί η επιθυμητή μορφή των αναφορών τις οποίες θα εξάγει το εν λόγω σύστημα. Ο εντοπισμός του καταλληλότερου προγράμματος είναι μια συνάρτηση πολλών παραγόντων όπως:

- Η ικανοποίηση των στελεχών για πληροφόρηση
 - Η συμβατότητα με τον υπάρχον εξοπλισμό σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές και με τα υπόλοιπα πληροφοριακά συστήματα της εταιρείας
 - Η ταχύτητα επεξεργασίας των δεδομένων
 - Τα είδη αναφορών που παρέχει
 - Η ευκολία ανανέωσης των στοιχείων που εισέρχονται στο πρόγραμμα
- Εφόσον, η επιχείρηση έχει περάσει από αυτά τα έξι προκαταρκτικά στάδια προετοιμασίας που προαναφέραμε, είναι σε θέση να προχωρήσει στην εφαρμογή του συστήματος κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων, ακολουθώντας τα εξής τέσσερα βήματα:

Βήμα 1^ο: Αναγνώριση και επιλογή των δραστηριοτήτων που θα χρησιμοποιηθούν.

Αρχικά, όταν το ABC πρωτοεφαρμόστηκε, η ομάδα έργου που ήταν υπεύθυνη για το σχεδιασμό και την εφαρμογή του συστήματος, έπρεπε

να δημιουργήσει το λεξικό δραστηριοτήτων από την αρχή. Σήμερα, έχοντας την εμπειρία της εφαρμογής του συστήματος από πολλές επιχειρήσεις, έχουν αναπτυχθεί από εταιρείες συμβούλων οδηγοί επιλογής δραστηριοτήτων οι οποίοι διευκολύνουν πολύ το έργο των αναλυτών. Από το πλήθος των δραστηριοτήτων που διακρίνονται σε μια επιχείρηση, ένα μικρό μόνο ποσοστό θα χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες του ABC. Ένας χρυσός κανόνας υποδεικνύει ότι όσες δραστηριότητες χρησιμοποιούν λιγότερο του 5% του χρόνου ενός εργαζομένου ή της παραγωγικής δυναμικότητας ενός πόρου, θα πρέπει να παραλείπονται από την ανάλυση. Η εμπειρία έχει δείξει ότι 10-30 δραστηριότητες είναι καλός αριθμός για ένα σύστημα ABC που στοχεύει στη σωστή εκτίμηση του κόστους των προϊόντων και της εξυπηρέτησης των πελατών. Βέβαια, για την ορθή επιλογή αυτών των δραστηριοτήτων, οι υπεύθυνοι θα πρέπει να έχουν πάντα υπόψη τους τον αντικειμενικό στόχο του ABC. Εφόσον, η επιχείρηση θα καταλήξει στις δραστηριότητες που θα επιλέξει για τη λειτουργία του συστήματος, θα πρέπει να προχωρήσει σε συνένωση διαφόρων, σχετικών μεταξύ τους δραστηριοτήτων, ώστε να αποτελέσουν ένα κέντρο δραστηριότητας, με σκοπό τον περιορισμό του όγκου και των λεπτομερειών των πληροφοριών που συγκεντρώνονται και άρα τη μείωση του κόστους που απαιτείται για την παρακολούθηση της κάθε δραστηριότητας χωριστά.

Τα βήματα που περιλαμβάνει η ανάλυση δραστηριοτήτων είναι τα ακόλουθα:

1) Καθορισμός επιχειρησιακών διεργασιών και διευκρίνιση σημαντικών δραστηριοτήτων. Μια επιχειρησιακή διεργασία είναι μια σε σειρά διάταξη δραστηριοτήτων, που λειτουργούν με στόχο την επίτευξη ενός συγκεκριμένου αντικειμενικού σκοπού, όπως για παράδειγμα η επεξεργασία των παραγγελιών του πελάτη. Οι δραστηριότητες είναι συσχετισμένες, γιατί ένα συγκεκριμένο γεγονός δίνει το έναυσμα στην πρώτη δραστηριότητα, μέσα στη διεργασία, η οποία στη συνέχεια πυροδοτεί την εκτέλεση των επόμενων δραστηριοτήτων. Στο λεξικό του ABC, η ιεράρχηση των επιχειρησιακών διεργασιών αποκαλείται λειτουργική αποσύνθεση και βοηθά στον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται μέσα σε μια επιχείρηση. Βοηθά στην ιεραρχική απεικόνιση ενός οργανισμού και δείχνει τη σχέση μεταξύ των διαφορετικών επιπέδων μέσα σε μια επιχείρηση και των αντίστοιχων δραστηριοτήτων τους. Για την ανάπτυξη αυτού του σχεσιακού χάρτη επιχειρησιακών διεργασιών, χρησιμοποιούνται δύο τρόποι:

- Από τη βάση προς τα επάνω. Δηλαδή, πρώτα προσδιορίζονται οι επιχειρησιακές διεργασίες και στη συνέχεια οι δραστηριότητες.
- Από επάνω προς τη βάση. Δηλαδή, πρώτα προσδιορίζονται οι δραστηριότητες και στη συνέχεια οργανώνονται σε επιχειρησιακές διεργασίες.

Τα κριτήρια με βάση τα οποία εκτιμάται το ποιες δραστηριότητες είναι οι πιο σημαντικές, είναι τα εξής:

- ✓ Δραστηριότητες με τις οποίες η εταιρεία αλληλεπιδρά με τον πελάτη. Σημαντικές είναι οι δραστηριότητες τις οποίες βλέπει ο πελάτης και με βάση τις οποίες κρίνει ολόκληρο τον οργανισμό. Για παράδειγμα, ο πελάτης μιας αεροπορικής εταιρείας σχηματίζει άποψη για την εταιρεία αυτή με βάση τον τρόπο με τον οποίο γίνονται οι κρατήσεις των εισιτηρίων, το check-in και γενικά με όλα όσα έχει προσωπική επαφή. Δεν τον ενδιαφέρει και ούτε επηρεάζει την άποψη που έχει σχηματίσει για την εταιρεία, ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η μεταφορά των αποσκευών.
- ✓ Δραστηριότητες που είναι μεγάλου κόστους. Παρατηρείται συχνά ότι οι δέκα πιο κοστοβόρες δραστηριότητες, αντιστοιχούν σε πάνω από το ένα τρίτο του συνολικού κόστους.
- ✓ Δραστηριότητες οι οποίες απαιτούνται για την παροχή των προϊόντων ή υπηρεσιών της εταιρείας.

- ✓ Δραστηριότητες που υποστηρίζουν τους σκοπούς της εταιρείας. Κάθε είδος εργασία που έχει να κάνει με την επίτευξη της στρατηγικής αποστολής και των στρατηγικών στόχων, πρέπει να πραγματοποιηθεί στον καλύτερο δυνατό βαθμό.
- ✓ Δραστηριότητες που μπορούν να δώσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα.

2) Καθορισμός των μέτρων / εκροών των δραστηριοτήτων. Αφού λοιπόν προσδιορίσαμε τις σημαντικότερες δραστηριότητες, θα πρέπει να καθορίσουμε τα μέτρα αυτών των δραστηριοτήτων. Ο καθορισμός των μέτρων δραστηριοτήτων είναι μια σημαντική εργασία που πρέπει να αναληφθεί στα πλαίσια της ανάλυσης δραστηριοτήτων, γιατί πολλές από τις εκροές / μέτρα δραστηριότητας θα χρησιμοποιηθούν ως οδηγοί δραστηριοτήτων, για τον καταλογισμό του κόστους των δραστηριοτήτων στους φορείς κόστους, σύμφωνα με την ανάλυση που θα ακολουθήσει. Επιπλέον, οι σαφώς καθορισμένες και ποσοτικοποιημένες εκροές των δραστηριοτήτων είναι τα βασικά συστατικά για τη μέτρηση της παραγωγικότητας, αναφορικά με την επίδοση της δραστηριότητας. Οι εκροές των δραστηριοτήτων μπορούν να ποσοτικοποιηθούν και να μετρηθούν, θεωρώντας απλά ως μέτρο δραστηριότητας τον αριθμό των εξερχόμενων από τη δραστηριότητα μονάδων. Διαιρώντας το συνολικό κόστος της δραστηριότητας με την εκροή αυτής της δραστηριότητας, λαμβάνουμε το κόστος ανά μονάδα εκροής της δραστηριότητας.

3) Αναγνώριση των πελατών / χρηστών των εκροών των δραστηριοτήτων. Οι δραστηριότητες έχουν πελάτες ή χρήστες ή

αποδέκτες των εκροών τους, που μπορεί να είναι εσωτερικοί, είτε εξωτερικοί. Εσωτερικοί πελάτες των εκροών των δραστηριοτήτων, μπορεί να είναι άλλες δραστηριότητες ή περιοχές της επιχείρησης. εξωτερικοί πελάτες μπορεί να είναι οι πελάτες των προϊόντων ή υπηρεσιών της εταιρείας. Από αυτή όλη τη γκάμα των πελατών / χρηστών των εκροών των δραστηριοτήτων, η επιχείρηση θα επιλέξει τα αντικείμενα κόστους.

4) Πραγματοποίηση της Ανάλυσης Προστιθέμενης Αξίας. Επίσης, κατά την επιλογή των δραστηριοτήτων, οι αναλυτές θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους και ένα άλλο θέμα. Οι δραστηριότητες χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Σε αυτές που προσθέτουν αξία στο προϊόν (value added activities) και σε εκείνες που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν (non value added activities), δηλαδή στις δραστηριότητες που και στην απουσία τους το προϊόν θα παραγόταν. Ο εντοπισμός των δραστηριοτήτων που δεν προσθέτουν αξία στο προϊόν έχει μεγάλη οικονομική σημασία για την επιχείρηση. Πρέπει να περιοριστούν στο ελάχιστο, εάν όχι να περιοριστούν.

5) προσδιορισμός επίδοσης και στόχων δραστηριότητας. Οι μετρήσεις της επίδοσης των δραστηριοτήτων είναι σχεδιασμένες ώστε να παρέχουν πληροφόρηση για το πόσο καλά πραγματοποιείται η κάθε δραστηριότητα. Υπάρχουν τέσσερα στοιχεία για την εκτίμηση της επίδοσης μιας δραστηριότητας:

- ◆ Παραγωγικότητα. Η παραγωγικότητα είναι ένα μέτρο προσδιορισμού της αποδοτικότητας και υπολογίζεται ως το πηλίκο της εκροής μιας δραστηριότητας με τις εκροές που χρησιμοποίησε. Αποκαλύπτει την έκταση κατά την οποία οι πόροι μιας επιχείρησης χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά για τη μετατροπή των εισροών ή πόρων σε εκροές.
- ◆ Ποιότητα. Ποιότητα σημαίνει συμμόρφωση με τις προδιαγραφές. Δίνει τη δυνατότητα στην επιχείρηση να επιτύχει το στόχο της να παρέχει στον πελάτη τα προϊόντα / υπηρεσίες στη χαμηλότερη τιμή και ταυτόχρονα να ικανοποιεί τις ανάγκες του.
- ◆ Απαιτούμενος χρόνος. Είναι ο συνολικά αναλωθείς χρόνος για την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας. Η βελτίωση του χρόνου αυτού οδηγεί σε βελτίωση της παραγωγικότητας και της ικανοποίησης του πελάτη.
- ◆ Ικανοποίηση του πελάτη. Θα πρέπει να εκφράζεται και να ποσοτικοποιείται από τον ίδιο τον πελάτη.

Η ανάλυση των Δραστηριοτήτων υποστηρίζει πολλαπλούς αντικειμενικούς σκοπούς, όπως:

- ✓ Αναδόμηση της εταιρείας
- ✓ Ανασχεδιασμό επιχειρησιακών διεργασιών

- ✓ Βελτιωμένη ποιότητα των υπηρεσιών
- ✓ Βελτιωμένο σχεδιασμό και προϋπολογισμό
- ✓ Συνεχή βελτίωση

Βήμα 2^ο: Προσδιορισμός του τι ξοδεύει η επιχείρηση σε κάθε δραστηριότητά της.

Όπως είδαμε, στοιχείο κόστους είναι το ποσό που πληρώνεται για την απόκτηση ενός πόρου. Από την ανάλυση των κατηγοριών κόστους του δεύτερου κεφαλαίου, είδαμε πως τα στοιχεία κόστους μπορούν να αναλυθούν σε δύο κατηγορίες. Πρώτον, το άμεσο κόστος που σχετίζεται άμεσα με την παραγωγή συγκεκριμένων προϊόντων, και δεύτερον, τα έμμεσα κόστη, τα οποία πραγματοποιούνται για την εκτέλεση και πραγματοποίηση δραστηριοτήτων που δεν σχετίζονται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων. Τα έμμεσα κόστη αποτελούνται από ένα μεγάλο αριθμό δαπανών που εκτελούνται σε διαφορετικά επίπεδα. Στο στάδιο αυτό πρέπει να προσδιοριστούν οι οδηγοί πόρων, για να μπορέσουμε να προχωρήσουμε στον επιμερισμό πρώτου σταδίου. Για να γίνει όμως αυτό σωστά θα πρέπει πρώτα να ιεραρχήσουμε τις δραστηριότητες, έτσι ώστε να αποδοθεί το κόστος σε εκείνο το επίπεδο που προκαλείται από συγκεκριμένες δραστηριότητες. Όπως είδαμε, οι δραστηριότητες διακρίνονται με βάση το κριτήριο του επιπέδου αναφοράς σε έξι επίπεδα: επίπεδο μονάδας προϊόντος, επίπεδο παρτίδας, επίπεδο προϊόντος, επίπεδο πελατών, επίπεδο καναλιού διανομής, επίπεδο επιχείρησης.

Μέχρι τώρα τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης αναγνώριζαν μόνο εκείνα τα κόστη που προκαλούνταν σε επίπεδο μονάδας προϊόντος. Υπάρχουν όμως και κόστη που προκαλούνται από δραστηριότητες σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος συνολικά. Ένα σύστημα ABC αποδίδει το κόστος σε εκείνο το επίπεδο δραστηριότητας το οποίο το προκαλεί.

Λανθασμένα διαιρούνται τα κόστη σε επίπεδα παρτίδας ή προϊόντος με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται. Έτσι λαμβάνεται ως δεδομένο ότι τα κόστη αυτά μεταβάλλονται ανάλογα με τον αριθμό των μονάδων που παράγονται. Οι πόροι, όμως που αναλώνονται σε επίπεδο παρτίδας ή προϊόντος δεν μπορούν να ελεγχθούν σε επίπεδο μονάδα προϊόντος, αλλά μόνο εφόσον ελεγχθούν οι ποσότητες που τα προκαλούν.

Το ABC χρησιμοποιεί την ιεράρχηση των δραστηριοτήτων για να αποδώσει το κάθε κόστος σε εκείνο το επίπεδο όπου προκαλείται από

συγκεκριμένες δραστηριότητες. Η ιεράρχηση των δραστηριοτήτων επιτρέπει την οργάνωση των εξόδων κατά τρόπο που να είναι δυνατή η ανεύρεση μιας σχέσης αιτίου-αιτιατού. Η λογική του ABC είναι να κατανέμεται το κάθε στοιχείο κόστους στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο της ιεραρχίας των δραστηριοτήτων, ώστε η διοίκηση να εφοδιάζεται με ακριβείς πληροφορίες ως προς το κόστος λειτουργίας της.

Βήμα 3^ο: Αναγνώριση των προϊόντων, πελατών και υπηρεσιών της επιχείρησης.

Στο πρώτο και δεύτερο βήμα της διαδικασίας υλοποίησης, προσδιορίσαμε τις δραστηριότητες που θα χρησιμοποιηθούν καθώς και το κόστος της κάθε μιας. Το ερώτημα που πρέπει να απαντήσουμε στο τρίτο βήμα είναι για ποιο λόγο η επιχείρηση πραγματοποιεί αυτές τις δραστηριότητες. Η απάντηση φυσικά είναι ότι η επιχείρηση έχει ανάγκη τις δραστηριότητες για τον σχεδιασμό, την παραγωγή και τη διανομή των προϊόντων και υπηρεσιών στους πελάτες της. Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση σε αυτό το στάδιο θα πρέπει να προσδιορίσει τα αντικείμενα κόστους τα οποία θα επιβαρυνθούν με τα κόστη των δραστηριοτήτων. Πρέπει δηλαδή να κάνει τη τελική επιλογή των πιο βασικών χρηστών των εκροών των δραστηριοτήτων που θα επιβαρυνθούν με το κόστος των πόρων.

Βήμα 4^ο: Επιλογή των οδηγών κόστους του 2^{ου} σταδίου.

Τα δύο βασικά κριτήρια για να επιλέξουμε τους κατάλληλους οδηγούς κόστους είναι:

A) Η ευκολία συγκέντρωσης πληροφοριών σχετικά με τον οδηγό κόστους.

B) Ο βαθμός στον οποίο ο οδηγός κόστους μετρά με ακρίβεια την ανάλωση της δραστηριότητας από το προϊόν.

Η επιλογή του κατάλληλου οδηγού κόστους είναι ένα ζήτημα σημαντικό για τις επιχειρήσεις. Η επιλογή ενός απλού και εύκολα μετρήσιμου οδηγού συνεπάγεται μειωμένο κόστος, αλλά ενδεχομένως να μην δίνει στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες όσο χρειάζεται. Από την άλλη μεριά, η επιλογή ενός σύνθετου και δύσκολα μετρήσιμου οδηγού μπορεί να συνεπάγεται μεγάλο κόστος, αλλά να δίνει στην επιχείρηση τόσο ακριβείς πληροφορίες, ώστε η ωφέλεια εξ αυτών να αντισταθμίζει το κόστος αυτό.

Συνεπώς, η επιλογή ενός οδηγού κόστους εξαρτάται από την ακρίβεια που επιθυμούμε στην εκτίμηση του κόστους σε συνδυασμό με το κόστος της μέτρησης. Από την πράξη όμως, αποδεικνύεται πως η επιλογή των

οδηγών κόστους πρέπει να είναι περιορισμένη ώστε να είναι αποτελεσματική. Για παράδειγμα, για δραστηριότητες που προκαλούνται από το ίδιο το γεγονός, όπως προετοιμασία παραγγελιών παραγωγής, σχεδιασμός παραγωγικών κύκλων, επιθεωρήσεις αρχικών κομματιών και μεταφορά υλικών κλπ μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο ίδιος οδηγός κόστους, όπως ο αριθμός των κύκλων παραγωγής. Δηλαδή, ένας οδηγός κόστους μπορεί να είναι κοινός για περισσότερες από μία δραστηριότητες.

Συνήθως, οι οδηγοί κόστους ταξινομούνται σε τρεις κατηγορίες:

- 1) Οδηγοί συναλλαγών
- 2) Οδηγοί διάρκειας
- 3) Οδηγοί έντασης ή απευθείας χρέωσης

Οι *οδηγοί συναλλαγών*, όπως ο αριθμός των προετοιμασιών, ο αριθμός των παραλαβών και ο αριθμός των υποστηριζόμενων προϊόντων, μετρούν το πόσο συχνά εκτελείται η δραστηριότητα. Οι οδηγοί αυτοί μπορούν να χρησιμοποιηθούν, όταν όλα τα δυνατά αποτελέσματα έχουν τις ίδιες βασικές απαιτήσεις από την δραστηριότητα. Για παράδειγμα, ο σχεδιασμός ενός κύκλου παραγωγής, η διεκπεραίωση μιας παραγγελίας ή η διατήρηση ενός αριθμού κομματιών, απαιτεί τον ίδιο χρόνο και την ίδια προσπάθεια ανεξάρτητα από το προϊόν για το οποίο γίνεται ο σχεδιασμός, το είδος των υλικών που αγοράζονται ή το είδος των κομματιών που θέλαμε να διατηρήσουμε αντίστοιχα. Οι οδηγοί συναλλαγών είναι οι λιγότερο δαπανηροί αλλά ταυτόχρονα μπορούν να αποδειχθούν οι λιγότερο ακριβείς, καθώς υποθέτουν ότι απαιτείται η ίδια ποσότητα πόρων κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα. Για παράδειγμα, ο παράγοντας του αριθμού των setup των μηχανών, υποθέτει ότι όλα τα setups απαιτούν τον ίδιο χρόνο για να γίνουν. Για πολλές δραστηριότητες, η διαφοροποίηση που προκύπτει από τα επιμέρους αντικείμενα κοστολόγησης είναι αρκετά μικρή ώστε ένας οδηγός συναλλαγής να είναι αρκετός για την απόδοση του κόστους της δραστηριότητας στο αντικείμενο κοστολόγησης. Εάν όμως η ποσότητα των πόρων που απαιτείται για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας ποικίλει σημαντικά από προϊόν σε προϊόν, χρειαζόμαστε περισσότερο ακριβείς και δαπανηρούς παράγοντες κόστους.

Οι *οδηγοί διάρκειας* εκφράζουν το χρόνο που απαιτείται για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας. Πρέπει να χρησιμοποιούνται όταν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στο βαθμό χρήσης της δραστηριότητας για

κάθε επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Για παράδειγμα, τα απλά προϊόντα μπορεί να χρειάζονται χρόνο προετοιμασίας 10-15 λεπτά, ενώ περισσότερο πολύπλοκα και υψηλής ακρίβειας προϊόντα μπορεί να απαιτούν 6 ώρες προετοιμασίας. Η χρήση ενός οδηγού συναλλαγών, όπως ο αριθμός των προετοιμασιών, θα υπερτιμούσε τους πόρους που χρησιμοποιούνται στην προετοιμασία των απλών προϊόντων, ενώ θα υποτιμούσε τους πόρους των σύνθετων προϊόντων. Για να αποφύγουμε αυτό το πρόβλημα, μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε παράγοντες διάρκειας όπως οι ώρες προετοιμασίας, για να αποδώσουμε το κόστος προετοιμασίας στα προϊόντα. Παραδείγματα οδηγών διάρκειας περιλαμβάνουν ώρες προετοιμασίας, ώρες επιθεωρήσεων, καθαρές εργατοώρες. Όσον αφορά τη διακίνηση υλικών, η απόσταση μετακίνησης μπορεί να αντιμετωπιστεί ως παράγοντας διάρκειας. Η απόσταση μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον υπολογισμό του χρόνου που χρειάζεται για τη μεταφορά των υλικών από το ένα σημείο στο άλλο. Γενικά οι οδηγοί διάρκειας, είναι πιο ακριβείς από τους παράγοντες συναλλαγών, αλλά η εφαρμογή τους κοστίζει περισσότερο καθώς το μοντέλο απαιτεί υπολογισμούς χρόνους κάθε φορά που εκτελείται μια δραστηριότητα. Με ένα οδηγό συναλλαγής μόνο διαθέσιμο, ο σχεδιαστής θα χρειαζόταν να ξέρει μόνο πόσες φορές έγιναν ετοιμασίες για κάποιο προϊόν, η πληροφορία η οποία είναι άμεσα ανακτήσιμη από το σύστημα σχεδιασμού της παραγωγής. Η γνώση του χρόνου προετοιμασίας για κάθε προϊόν είναι ένα επιπρόσθετο και ακριβότερο πληροφοριακό στοιχείο. Η επιλογή μεταξύ των δύο τύπων οδηγών, είναι όπως πάντα, θέμα οικονομίας και εξισορρόπησης των ωφελειών της αυξημένης ακρίβειας με το κόστος της αυξημένης μέτρησης.

Παρόλα αυτά, για ορισμένες δραστηριότητες, ακόμα και οι οδηγοί διάρκειας μπορεί να μην είναι ακριβείς. Οι οδηγοί έντασης χρεώνουν άμεσα τα αντικείμενα κοστολόγησης για τους πόρους που χρησιμοποιεί κάθε δραστηριότητα. Συνεχίζοντας, με το παράδειγμα δραστηριοτήτων προετοιμασίας, ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο προϊόν μπορεί να απαιτεί ειδική προετοιμασία, εξειδικευμένο προσωπικό, ειδικές μετρήσεις ακριβείας και εξοπλισμό ελέγχου κάθε φορά που μια μηχανή «στήνεται» για την παραγωγή του. Ένας οδηγός διάρκειας, όπως το κόστος προετοιμασίας ανά ώρα, υποθέτει ότι όλες οι ώρες είναι ισοδύναμες από άποψη κόστους, αλλά δεν αντανακλά το επιπλέον προσωπικό, το εξειδικευμένο προσωπικό, και τον εξοπλισμό που μπορεί να απαιτείται σε ορισμένες διαδικασίες προετοιμασίας αλλά όχι σε άλλες. Σε αυτές τις περιπτώσεις το κόστος των δραστηριοτήτων ίσως θα πρέπει να αποδοθεί απευθείας στο αποτέλεσμα της δραστηριότητας, με βάση το φόρτο της εργασίας ή

άλλα αρχεία που συσσωρεύουν τα έξοδα των δραστηριοτήτων που απαιτήθηκαν για το συγκεκριμένο αποτέλεσμα.

Οι *οδηγοί έντασης* οι περισσότερο ακριβείς από όλους, αλλά και οι πιο δαπανηροί στην εφαρμογή τους. Πρακτικά απαιτούν άμεση χρέωση μέσω ενός συστήματος κοστολόγησης το οποίο ταξινομεί τις εργασίες έτσι ώστε να ανιχνεύονται όλοι οι απαιτούμενοι πόροι όταν εκτελείται μια δραστηριότητα. Πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο όταν οι πόροι που σχετίζονται με μια δραστηριότητα είναι ταυτόχρονα μεταβαλλόμενοι.

Η ανάγκη επιλογής ανάμεσα σε ένα οδηγό συναλλαγής, διάρκειας ή άμεσης χρέωσης μπορεί να εμφανιστεί σχεδόν για οποιαδήποτε δραστηριότητα. Για παράδειγμα, για την υποστήριξη και αναβάθμιση υπαρχόντων προϊόντων, μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε:

- Το κόστος ανά ενέργεια αναβάθμισης ή υποστήριξης (υποθέτουμε ότι κάθε τέτοια ενέργεια καταναλώνει την ίδια ποσότητα πόρων και κοστίζει το ίδιο).
- Το κόστος ανά ώρα που καταναλώνεται για ενέργειες αναβάθμισης ή υποστήριξης ενός προϊόντος (εδώ υποθέτουμε ότι κάθε τέτοια ενέργεια χρειάζεται διαφορετικό χρόνο για να ολοκληρωθεί αλλά και ότι κάθε ώρα για αυτές τις ενέργειες κοστίζει το ίδιο).
- Το κόστος των πόρων που πραγματικά χρησιμοποιούν οι δραστηριότητες αναβάθμισης και υποστήριξης (αριθμός καταναλισκόμενων ωρών, κόστος για κάθε μηχανικό ανά ώρα απασχόλησης και κόστος εξοπλισμού).

Όμοια για μια δραστηριότητα που σχετίζεται με τις πωλήσεις, όπως η υποστήριξη πελατών, μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε οποιοδήποτε τύπο κόστους:

- Κόστος ανά πελάτη (υποθέτουμε ότι όλοι οι πελάτες μας κοστίζουν το ίδιο).
- Κόστος ανά ώρα υποστήριξης πελάτη (υποθέτουμε ότι κάθε πελάτης χρειάζεται διαφορετικό χρόνο υποστήριξης, αλλά και ότι κάθε ώρα υποστήριξης κοστίζει το ίδιο).
- Πραγματικό κόστος ανά πελάτη (πραγματικός ή εκτιμώμενος χρόνος και συγκεκριμένοι πόροι που δεσμεύονται για συγκεκριμένους πελάτες).

Οι οδηγοί κόστους των δραστηριοτήτων είναι το θεμελιώδες συστατικό των συστημάτων ABC, αλλά επίσης το πιο δαπανηρό. Συχνά οι ομάδες ανάπτυξης των συστημάτων ABC ενθουσιάζονται με τη δυναμική που τους παρέχεται να εντοπίσουν με ακρίβεια τις οικονομικές διαστάσεις των λειτουργιών του οργανισμού. Οι ομάδες αυτές βλέποντας την ποικιλία και πολυπλοκότητα των λειτουργιών του οργανισμού, φτάνουν στο σημείο να σχεδιάζουν συστήματα με δραστηριότητες που μπορεί να πλησιάσουν τις πεντακόσιες. Αλλά όταν έρχεται η στιγμή της επιλογής και μέτρησης των οδηγών κόστους, αντιμετωπίζουν με περισσότερο ρεαλισμό την κατάσταση. Αν υποθέσουμε ότι κάθε δραστηριότητα απαιτεί το δικό της ξεχωριστό οδηγό κόστους και ότι η επιχείρηση έχει 500 διαφορετικά προϊόντα και 500 πελάτες, τότε ο αναλυτής θα πρέπει να διαχειριστεί 2.500.000 πληροφοριακά στοιχεία (500*5000). Αυτός είναι και ο αριθμός των οδηγών κόστους που χρησιμοποιούνται ανά προϊόν και ανά πελάτη. Για αυτούς τους λόγους, τα συστήματα ABC που στοχεύουν στην κοστολόγηση προϊόντων και πελατών χρησιμοποιούν όχι περισσότερους από 30-50 οδηγούς κόστους, η πλειοψηφία των οποίων μπορεί να ανιχνευθεί στα προϊόντα και τους πελάτες σχετικά απλά μέσα από το πληροφοριακό σύστημα του οργανισμού.

7.2 Παράγοντες επιτυχίας / αποτυχίας συστήματος ABC

Σε παγκόσμιο επίπεδο, πολλές επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια έχουν σχεδιάσει και εφαρμόσει ένα ABC σύστημα. Παρά τις πολυάριθμες επιτυχίες, υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις όπου οι επιχειρήσεις αντιμετώπισαν δυσκολίες με το ABC. Σε γενικές γραμμές, οι έρευνες που ασχολούνται με την επιτυχία ή/και την αποτυχία του ABC αποκαλούνται παραγοντικές μελέτες. Η εστίαση γίνεται στην εξακρίβωση των παραγόντων που επηρεάζουν την επιτυχία ή την αποτυχία του ABC. Ο ορισμός της επιτυχούς εφαρμογής ενός συστήματος ABC είναι πολύπλοκος. Οι Argyris and Kaplan (1994) εξηγούν την αποτυχία (και όχι την επιτυχία) στην εφαρμογή ενός συστήματος ABC με την χρήση συμπεριφορικών μοντέλων αναφορικά με τον τρόπο και τον λόγο που αντιστέκονται οι εργαζόμενοι στην εφαρμογή του ABC. Πιο συγκεκριμένα, υποστηρίζουν ότι τα εμπόδια στην αλλαγή προέρχονται από τους αμυντικούς μηχανισμούς που οι μετέχοντες αναπτύσσουν για να προστατεύσουν τους εαυτούς τους από την σύγχυση και την απειλή που προκαλούν οι νέες ιδέες. Οι Cobb et al. (1995) υποστηρίζουν ότι το ποικιλόμορφο εσωτερικό περιβάλλον (οι πρωτοβουλίες της διοίκησης, οι αλλαγές στο προσωπικό και η μεταβολή στις προτεραιότητες) είναι

λογικό να προκαλεί δυσκολίες στην εφαρμογή ενός συστήματος όπως το ABC. Ο Shields το 1995, εντόπισε ορισμένους παράγοντες θετικά συσχετισμένους με την επιτυχία ενός συστήματος ABC: την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, τη δημιουργία συνδέσμων με ανταγωνιστικές στρατηγικές, τη σύνδεση της αξιολόγησης επίδοσης με την ανταμοιβή, την εκπαίδευση στην εφαρμογή του ABC, την ύπαρξη μη-λογιστικής περιουσίας και την επάρκεια σε πόρους. Η απουσία αυτών των παραγόντων συντελεί στην αποτυχία του ABC.

Ο Malmi (1997) δίνει δύο προσεγγίσεις για την εξήγηση της φαινομενικής αποτυχίας ενός συστήματος ABC. Πρώτον, πολλές φορές το ABC θεωρείται αποτυχημένο, εάν δεν οδηγεί σε δράσεις. Όμως, ακόμη και χωρίς δράσεις, η πληροφορία του ABC μπορεί να εκληφθεί ως αξιολόγηση. Όταν χρησιμοποιείται για την υποστήριξη λήψης στρατηγικών αποφάσεων, η επιτυχία του ABC δεν μπορεί να στηρίζεται στα αποτελέσματα της ανάλυσης, ούτε στις ενέργειες που γίνονται βάσει αυτών των συμπερασμάτων, αλλά στην ικανότητα παροχής σωστής διάγνωσης της κατάστασης. Μειώνοντας την αβεβαιότητα και παρέχοντας μια πιο στέρεη βάση για στρατηγικές αποφάσεις, το μπορεί να αποδειχθεί μεγάλης αξίας ακόμη και χωρίς συνεπαγόμενες ενέργειες και χωρίς καμία αλλαγή στις προτιθέμενες αποφάσεις. Ουσιαστικά, κάποιες από τις αποκαλούμενες αποτυχίες του ABC μπορεί να μην είναι αποτυχίες, αλλά αποτέλεσμα της περιορισμένης προοπτικής στην λήψη αποφάσεων που υιοθετείται για την αξιολόγηση των προγραμμάτων ABC.

Δεύτερον, συχνά υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις στις πηγές αντίστασης στην εφαρμογή ενός συστήματος ABC. Συνεπώς, δεν θα πρέπει να αναζητάται η πηγή της αντίδρασης απλά στο περιεχόμενο του νέου συστήματος (με το οποίο μπορεί να διαφωνούν κάποιες ομάδες) ή στη διαδικασία της εφαρμογής (καθώς κάποιες ομάδες μπορεί να μην έχουν περιληφθεί στον σχεδιασμό και στο χτίσιμο του συστήματος), αλλά στο σύνολο των παραγόντων και των ομάδων συμφερόντων που σχετίζονται με το ABC.

Σε αντίθεση με τον Malmi, ο Krumwiede (1998b) εντοπίζει την επιτυχία ενός τέτοιου συστήματος στη χρήση του ABC για την λήψη αποφάσεων, πέρα από τη λογιστική λειτουργία. Κατά τον Krumwiede, ακόμη και αν το ABC περιορίσει σημαντικά τις διαστρεβλώσεις στα παραγωγικά κόστη, πιθανότατα δεν θα εφαρμοστεί αν η επιχείρηση δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει την καλύτερη πληροφόρηση για το κόστος στη διαδικασία λήψης αποφάσεων.

Ο Γκίνουλου (2001) αναφέρει ορισμένα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι επιχειρήσεις ώστε να έχουν περισσότερο θετικά αποτελέσματα από την εφαρμογή του ABC. πιο συγκεκριμένα, περισσότερο πιθανό να αποκομίσουν οφέλη από την εφαρμογή της μεθόδου ABC είναι για τις επιχειρήσεις που διαθέτουν ένα ή περισσότερα από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Προϊόντα που να διαφέρουν σε ποσότητα, πολυπλοκότητα ή/και μέγεθος παρτίδων.
- Αλλαγή και αυξητικές τάσεις στα παραπάνω στοιχεία από τη στιγμή που εγκαταστάθηκε το προηγούμενο κοστολογικό σύστημα.
- Υψηλά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα που τείνουν να αυξηθούν και άλλο.
- Άγνοια του πραγματικού τρέχοντος κόστους από χρηματοοικονομικά στελέχη που θα έπρεπε να γνωρίζουν τα σχετικά στοιχεία προκειμένου να τιμολογήσουν προϊόντα ή να δώσουν τιμές σε διαγωνισμούς.
- Σημαντικές αλλαγές και γενικά αναπτυσσόμενο τεχνολογικό περιβάλλον όσον αφορά το χώρο στον οποίο κινείται η επιχείρηση, αυτοματοποίηση ή ανασχεδιασμό γραμμών παραγωγής.

Ακόμη, θα πρέπει να τονίσουμε ότι συχνά η έρευνα σχετικά με την εφαρμογή αλλαγών σε ένα σύστημα, όπως είναι η υιοθέτηση του ABC, θεμελιώνεται στη βάση της ύπαρξης μόνο οικονομικών κινήτρων για καινοτομία. Επομένως, ο ορισμός της επιτυχίας ή της αποτυχίας ενός τέτοιου προγράμματος εξαρτάται από την επίτευξη ενός ορισμένου σταδίου εφαρμογής, όπου τα νέα δεδομένα χρησιμοποιούνται με συνηθισμένους ή απρόβλεπτους τρόπους για τη βελτίωση της οικονομικής αποτελεσματικότητας. Όμως, στην πραγματικότητα τα κίνητρα είναι πιο σύνθετα, οικονομικής και θεσμικής φύσεως και αφορούν ποικίλες ομάδες συμφερόντων, τόσο εντός, όσο και εκτός της οργάνωσης. Μέσα από αυτό το πρίσμα, ένα πρόγραμμα ABC μπορεί να είναι επιτυχημένο για μια ομάδα συμφερόντων και ταυτόχρονα αποτυχημένο για μια άλλη. Ο Brewer (1998) σημειώνει ότι σε θεωρητικό επίπεδο, υπάρχει ισχυρή ομοφωνία αναφορικά με την υπεροχή του ABC σε σχέση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης ως προς τον υπολογισμό των παραγωγικών κοστών και τη διαχείριση των κοστών των διαδικασιών. Όμως, σε πρακτικό επίπεδο, πολλές επιχειρήσεις αποτυγχάνουν στην προσπάθεια εφαρμογής και διατήρησης του ABC. Μια πιθανή εξήγηση αυτών των αποτυχιών, κατά τον Brewer, μπορεί να βρίσκεται

σε συμπεριφορικές και όχι σε τεχνικές μεταβλητές. Η συμπεριφορική έρευνα έχει παράσχει πλήθος χρήσιμων γνώσεων αναφορικά με τη διαχείριση της ανθρώπινης πλευράς των εφαρμογών του ABC. Ο Brewer εξέτασε τη σχέση μεταξύ εθνικής κουλτούρας και ABC, χρησιμοποιώντας δεδομένα από μια πολυεθνική επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε Η.Π.Α και Μαλαισία. Αν λάβουμε υπόψη το πλήθος των πολυεθνικών εταιρειών που επενδύουν σήμερα εκτός των συνόρων της έδρας τους, οι διασυνοριακές καινοτομίες της διοικητικής λογιστικής αποκτούν ιδιαίτερη σημασία. Ο Brewer βασίστηκε στις αξίες της κουλτούρας που σχετίζονται με την εργασία, έτσι όπως τις όρισε ο Hofstede το 1993. οι αξίες αυτές είναι οι εξής:

- 1) Διαφορά Δύναμης: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο σε μια κουλτούρα η ανισότητα μεταξύ των ανθρώπων θεωρείται φυσιολογική και λειτουργική.
- 2) Ατομικότητα: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο σε μια κουλτούρα προτιμάται η αυτονομία ή η ομαδικότητα.
- 3) Αποφυγή Αβεβαιότητας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο μια κουλτούρα δέχεται εύκολα ή δύσκολα την αβεβαιότητα και την ασάφεια.
- 4) Αρσενικός Χαρακτήρας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο η κουλτούρα δίνει έμφαση στην επίτευξη αποτελεσμάτων, στον ηρωισμό, στη διεκδικητικότητα και στην υλική επιτυχία.
- 5) Κομφουκιανικός Χαρακτήρας: ένα μέτρο του βαθμού στον οποίο η κουλτούρα εστιάζει στα μακροχρόνια ή στα βραχυχρόνια αποτελέσματα. Υψηλές τιμές σε αυτή τη μεταβλητή δείχνουν ένα μακροχρόνιο προσανατολισμό.

Ο Brewer χρησιμοποίησε στην έρευνά του τις δύο πρώτες αξίες, τη διαφορά δύναμης και την ατομικότητα. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι στη Μαλαισία η επιτυχία του ABC ήταν μεγαλύτερη σε σχέση με τις Η.Π.Α. Πάντως, ο Brewer αναφέρεται στην αναγκαιότητα διενέργειας μιας σειράς ερευνών για την παγίωση κάποιων σχετικά με την επίδραση της εθνικής κουλτούρας στην επιτυχία του ABC.

Σύμφωνα με τον Anderson (2002) η αντιληπτή σημαντικότητα του έργου της ανάπτυξης του πρώτου μοντέλου ABC επηρεάζεται σημαντικά από την εκπαίδευση των μελών της ομάδας εφαρμογής του ABC. Το ίδιο συμβαίνει και με το επίπεδο του ανταγωνισμού που αντιμετωπίζει κάθε εργοστάσιο. Το επίπεδο της συνοχής της ομάδας αυξάνεται όσο βελτιώνονται οι αντιλήψεις της σημαντικότητας του

έργου και της ικανότητας αντιμετώπισης των συγκρούσεων της ομάδας. Η πολυπλοκότητα του μοντέλου ABC επηρεάζεται από τρεις παράγοντες: την παρουσία εξωτερικού συμβούλου ABC, το επίπεδο του εξωτερικού ανταγωνισμού και την ικανότητα επίλυσης των συγκρούσεων εντός της ομάδας εφαρμογής. Τελικά, ενώ ο βαθμός πολυπλοκότητας του μοντέλου δεν επηρεάζει σημαντικά τον χρόνο που χρειάζεται για την ολοκλήρωση του μοντέλου, ένα υψηλότερο επίπεδο συνοχής της ομάδας οδηγεί σε πιο γρήγορη ανάπτυξη του πρώτου μοντέλου ABC.

Τέλος, θα πρέπει να αναφερθούμε στις έρευνες σχετικά με τον βαθμό υιοθέτησης των συστημάτων ABC από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι έρευνες στο Ηνωμένο Βασίλειο στις αρχές της δεκαετίας του 1990 παρουσίαζαν δείκτες υιοθέτησης του ABC κοντά στο 10% των επιχειρήσεων (Baird et al., 2004). Όμως, μελέτες στις Η.Π.Α. ανέφεραν σημαντικά μεγαλύτερους δείκτες υιοθέτησης. Πιο συγκεκριμένα, οι Shim and Sudit (1995) ανέφεραν ποσοστό υιοθέτησης που ανερχόταν στο 27% του συνόλου των εξεταζομένων επιχειρήσεων, ενώ ο Hrisak (1996) ποσοστό της τάξης του 53%.

Ακόμη, οι Baird et al. (2004) σημειώνουν ότι ενώ σε γενικές γραμμές οι έρευνες στην Αυστραλία παρουσίαζαν χαμηλούς δείκτες υιοθέτησης του ABC από τις αυστραλιανές επιχειρήσεις, οι Chenhall and Langfield-Smith (1998) ανέφεραν ένα πολύ υψηλότερο ποσοστό υιοθέτησης, της τάξης του 56%.

Ακόμη, οι Innes and Mitchell διαπίστωσαν το 1995, σε μεταγενέστερη έρευνά τους, ποσοστό υιοθέτησης της τάξης του 20% για οργανώσεις στο Ηνωμένο Βασίλειο, σε αντίθεση με το ποσοστό 6% της προηγούμενης έρευνας του 1991. Μάλιστα, ο Krumwiede (1997, 1998b) αναφέρει ότι σύμφωνα με την μελέτη του Cost Management Group (CMG) του 1996, περίπου οι μισές από τις επιχειρήσεις που ανταποκρίθηκαν στην έρευνα (49%) είχαν υιοθέτηση το ABC, ενώ το ποσοστό αυτό το 1995 ήταν αρκετά χαμηλότερο (41%). Επίσης, σύμφωνα με τον Krumwiede (1997), το 61% των μη-βιομηχανικών επιχειρήσεων της έρευνας του CMG ανέφεραν ότι εφαρμόζουν το ABC, ενώ αντίθετα, μόνο το 45% των βιομηχανικών επιχειρήσεων είχαν προχωρήσει στην υιοθέτησή του.

Μια εξήγηση για τον χαμηλό βαθμό υιοθέτησης του ABC στο πρώτο μισό της δεκαετίας του 1990 πιθανόν να είναι η χρονική υστέρηση της λογιστικής, το χρονικό χάσμα μεταξύ της ανάπτυξης μιας καινούριας θεωρίας και της εφαρμογής της στην πράξη. Πάντως, οι Baird et al. (2004) θεωρούν ότι το φαινόμενο της εύρεσης διαφορετικών ποσοστών υιοθέτησης, ακόμη και στην ίδια χρονική στιγμή και στον ίδιο τόπο από διαφορετικούς ερευνητές, είναι πιθανό να οφείλεται και στον τρόπο μοντελοποίησης και προσδιορισμού της έννοιας του ABC που αυτοί μελετούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Οι λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως που αναπτύσσονται στην ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ. συνδέονται και συλλειτουργούν (χρεοπιστώνονται) μόνο μεταξύ τους και αποτελούν έτσι ανεξάρτητο (από τη Γενική Λογιστική) λογιστικό κύκλωμα. Η αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης εξασφαλίζεται με τους διάμεσους – αντικριζόμενους λογαριασμούς τους ενταγμένους στην ομάδα 9. Στην ομάδα 9 παρακολουθούνται όλα τα λογιστικά γεγονότα αρμοδιότητας εσωτερικής λογιστικής ή λογιστικής κόστους (εγγραφές παραγωγικής διαδικασίας, κατάρτιση εκθέσεων με βάση τις οποίες λαμβάνονται οι σχετικές με τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των αποφάσεων). Στη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως καταχωρούνται τα λογιστικά δεδομένα των ομάδων 2,6,7,8 της Γενικής Λογιστικής, οι αναλώσεις για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών και οι εσωτερικές διακινήσεις των αποθεμάτων. Για τη δημιουργία αντίληψης σχετικά με το περιεχόμενο και τη λειτουργία της ομάδας 9, ακολουθείται μια συνοπτική αλλά σαφής ανάπτυξη των δέκα πρωτοβάθμιων λογαριασμών στους οποίους αναπτύσσεται, καθώς και ορισμένων υπολογαριασμών αυτών.

8.1 Ορισμός και στόχοι της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως

Η Γενική ή Χρηματοοικονομική Λογιστική (General or Financial Accounting) αποσκοπεί στην παρακολούθηση των σχέσεων της επιχειρήσεως προς τους τρίτους και στον προσδιορισμό των εσόδων και εξόδων συγκεντρωτικά, ώστε να καθίσταται δυνατός ο προσδιορισμός του συνολικού αποτελέσματος (Δ. Παπαδημητρίου, σελ.39).

Ειδικότερα η Γενική Λογιστική αποσκοπεί:

- Στην παρακολούθηση των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας με τους τρίτους
- Στη συγκέντρωση των ολικών, με ανάλυση κατά λειτουργία, εσόδων και εξόδων
- Στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας
- Στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων
- Στον εσωτερικό έλεγχο της διαχειρίσεως

- Στην κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων

Οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής καταλαμβάνουν τις ομάδες 1-8 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα, δηλαδή χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή η πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 9 και 10.

Η Αναλυτική Λογιστική έρχεται να συμπληρώσει τη Γενική Λογιστική. Στην Αναλυτική Λογιστική παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές, οι μορφολογικές μετατροπές και οι πολυπληθείς συνθέσεις των αποθεμάτων, των εξόδων, των εσόδων και των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων για το σχηματισμό του λειτουργικού και του φορέα κόστους, τον προσδιορισμό των αναλυτικών και των συνολικών αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας και τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου της εκμεταλλεύσεως και των τμημάτων αυτής.

Η Αναλυτική Λογιστική, με τη λειτουργία των λογαριασμών της, επιτυγχάνει:

Τον αναλυτικό προσδιορισμό του κόστους των βασικών λειτουργιών, των υπολειτουργιών και των λειτουργικών μονάδων της οικονομικής μονάδας.

Τον προσδιορισμό του κόστους των αγαθών που αγοράζονται και των έτοιμων και ενδιάμεσων προϊόντων και υπηρεσιών που παράγονται, στην τελευταία ποιοτική ή άλλης φύσεως υποδιαίρεση και για κάθε φάση ή στάδιο επεξεργασίας.

Τον προσδιορισμό των μικτών και καθαρών αναλυτικών αποτελεσμάτων για κάθε είδος ή ομάδα προϊόντων, για κάθε τμήμα ή κλάδο εκμεταλλεύσεως, για κάθε φορέα ευθύνης, γεωγραφική περιοχή πωλήσεως κλπ.

Τον έλεγχο της αποδοτικότητας των φορέων διοικητικής εξουσίας, αρμοδιότητας και ευθύνης, δια της συγκρίσεως του έργου που πραγματοποιείται, με το αντίστοιχο του προγράμματος δράσεως.

Τον προσδιορισμό των αναλυτικών βραχύχρονων αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

Τον προσδιορισμό των διάφορων κατηγοριών ειδών του κόστους, κατάλληλου για τη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων και,

Την αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

Από τα παραπάνω ότι οι βασικοί στόχοι της Αναλυτικής Λογιστικής είναι οι ακόλουθοι:

η εξεύρεση του κόστους των λειτουργιών και των παραγόμενων προϊόντων

η εξεύρεση των μικτών αναλυτικών κατ' είδος, κλπ αποτελεσμάτων και η αναλυτική λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων κατ' είδος, ποσότητα κλπ.

8.2 Γενικές αρχές που διέπουν τη λειτουργία των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης

Οι υποχρεωτικοί λογαριασμοί της αναλυτικής λογιστικής και η ανάπτυξη τους

Όταν η επιχείρηση τηρεί σύστημα αναλυτικής λογιστικής στο κλειστό κύκλωμα της ομάδας 9, υποχρεούται να αναπτύξει τους λογαριασμούς, που κατά της κρίση της εξυπηρετούν τις ανάγκες της, κάτω από τους ακόλουθους *υποχρεωτικούς* πρωτοβάθμιους λογαριασμούς:

Λογαριασμός 90: Διάμεσοι-Αντικριζόμενοι λογαριασμοί

Λογαριασμός 91: Ανακατάταξη εξόδων-αγορών και εσόδων

Λογαριασμός 92: Κέντρα –Θέσεις κόστους

Λογαριασμός 93: Κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη)

Λογαριασμός 94: Αποθέματα

Λογαριασμός 95: Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

Λογαριασμός 96: Έσοδα-Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Λογαριασμός 97: Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

Λογαριασμός 98 Αναλυτικά αποτελέσματα.

Η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιεί όλους τους παραπάνω πρωτοβάθμιους λογαριασμούς . Από τη στιγμή όμως που θα αποφασίσει να ακολουθήσει διαδικασίες που παρακολουθούνται από οποιοδήποτε από τους λογαριασμούς αυτούς, είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει τον αντίστοιχο λογαριασμό. Έτσι π.χ. αν η επιχείρηση, πριν από τη συγκέντρωση του κόστους κατά κέντρα ή θέσεις κόστους, επιθυμεί την ανακατάταξή του κατά διάφορο τρόπο, είναι υποχρεωμένη να αναπτύξει τους αντίστοιχους λογαριασμούς ανακατατάξεως κάτω από τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 91.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 90-99 είναι δυνατό να ενημερώνονται συγκεντρωτικά με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα συγκεντρωτικά αριθμητικά στοιχεία των ισοζυγίων των αναλυτικών λογαριασμών τους),

με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνει τουλάχιστον κάθε μήνα. Με την ευχέρεια της ενημέρωσης αυτής παρέχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα να λειτουργούν τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς των 90-99 σαν πρωτοβάθμιους και με τους υπολογαριασμούς τους να εξασφαλίζουν μεγαλύτερες αναλύσεις.

Ο λογαριασμός 94 αναλύεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους – τριτοβάθμιους λογαριασμούς, αντίστοιχους των πρωτοβαθμίων και, κατά περίπτωση, των δευτεροβάθμιων υποχρεωτικών λογαριασμών της ομάδας 2.

8.3 Ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών

Σχετικά για την ενημέρωση των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής ισχύουν τα εξής:

A. Όταν η επιχείρηση κάνει χρήση της δυνητικής ευχέρειας να τηρεί μόνο τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς χωρίς περαιτέρω αναλύσεις, στους τηρούμενους λογαριασμούς είναι υποχρεωμένη να απεικονίζει αναλυτικές εγγραφές από τις οποίες να προκύπτουν οι ακόλουθες πληροφορίες:]

Αύξων αριθμός, του παραστατικού, με το οποίο γίνεται η λογιστικοποίηση και καταχώρηση στο λογαριασμό του σχετικού ποσού
Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό που καταχωρείται στη χρέωση ή την πίστωση του λογαριασμού

B. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα που εξασφαλίζουν αναλυτικές εκτυπώσεις των ισοζυγίων, σύμφωνα με ολοκληρωμένο υπόδειγμα των υποχρεωτικών και προαιρετικών λογαριασμών Σχεδίου λογαριασμών της ομάδας 9, επιτρέπεται η μη τήρηση αναλυτικών μερίδων π.χ. καρτελών. Η ευχέρεια αυτή παρέχεται υπό την προϋπόθεση ότι κάθε αναλυτικός λογαριασμός απεικονίζει την κατά χρέωση και πίστωση προοδευτική κίνηση ή το εκάστοτε υπόλοιπο αλλού λογαριασμού της γενικής ή της αναλυτικής λογιστικής, για τον οποίο τηρείται αναλυτική μερίδα στην οποία απεικονίζονται οι επιμέρους λογιστικές εγγραφές διαμορφώσεως της κινήσεως του.

8.4 Λειτουργία λογαριασμών σύμφωνα με την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Όπως αναφέρεται και πιο πάνω στους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως καταχωρούνται και παρακολουθούνται κάθε ημέρα, βδομάδα, μήνα τα λογιστικά δεδομένα που έχουν καταχωρηθεί στις ομάδες 2,6,7,8 της Γενικής Λογιστικής, τα οποία αντικρίζονται μέσω του λογαριασμού 90 Διάμεσοι- Αντικριζόμενοι λογαριασμοί οι οποίοι και αποτελούν το συνδετικό κρίκο δηλαδή τη γέφυρα μεταξύ της Γενικής Λογιστικής και Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης.

Οι λογαριασμοί οι οποίοι αντίστοιχα με τον λογαριασμό 90 Διάμεσοι- Αντικριζόμενοι λογαριασμοί χρεώνονται ή πιστώνονται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης κατά τη διάρκεια της χρήσης, είναι 92 Κέντρα-Θέσεις Κόστους ο οποίος χρεώνεται με τα οργανικά έξοδα (ομάδα 6), 94 Αποθέματα ο οποίος χρεώνεται με τα αρχικά αποθέματα, εμπορεύματα, υλικά κ.α. και τις αγορές τους (ομάδα 2), 96 έσοδα μικτά – αναλυτικά αποτελέσματα ο οποίος πιστώνεται με τα οργανικά έσοδα (ομάδα 7) και 98 Αναλυτικά αποτελέσματα ο οποίος χρεώνεται με τα έκτακτα αποτελέσματα και πιστώνεται με τα έκτακτα αποτελέσματα και στο τέλος μεταφέρονται σ’ αυτόν όλοι οι λογαριασμοί του αποτελέσματος χρήσης

Α. Λογαριασμός 90 “Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί”

Με τη λειτουργία του λογαριασμού 90 και των πρωτοβαθμίων του διασφαλίζεται η αυτονομία της λογιστικής εκμεταλλεύσεως:

- 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα
- 90.02 Αγορές λογισμένες
- 90.03
- 90.04
- 90.05
- 90.06 Οργανικά έξοδα κατ’ είδος λογισμένα
- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ’ είδος λογισμένα
- 90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
- 90.09 Υπολογιστικά έξοδα λογισμένα
- 90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα

Οι λογαριασμοί αυτοί είναι διάμεσοι λογαριασμοί αφού παρεμβάλλονται μεταξύ Γενικής και Αναλυτικής λογιστικής και διευκολύνουν την μεταφορά των λογιστικών δεδομένων της πρώτης στη δεύτερη.

Η μεταφορά π.χ. των αγορών από την ομάδα 2 στο Λ 94 γίνεται με την εγγραφή:

94 Αποθέματα	400.000
94.04 Πρώτες & Βοηθ. ύλες- υλικά συσκευα.	
90 Διάμεσοι Αντικρυζ λογ/σμοι	400.000
90.02 Αγορές Λογισμένες	

Μεταφορά της αξίας των αγορών

Η μεταφορά της ομάδας 6 με την εγγραφή:

92 Κέντρα Κόστους		1.000.000
92.00 έξοδα λειτουργίας παραγωγής	400.000	
92.01 έξοδα διοικητικής λειτουργίας	300.000	
92.02 έξοδα λειτουργίας ερευνών	150.000	
92.03 έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	150.000	
90 Διάμεσοι αντικρυζ. Λογ/σμοι		1.000.000
90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογ/να		
Μεταφορά των κατ' είδος οργανικών εξόδων		

Οι πιο πάνω λογαριασμοί καλούνται και αντικριζόμενοι γιατί αντικρίζουν λογαριασμούς των ομάδων 2,6,7,8 και υποδιαιρούνται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους των υπολογαριασμών της Γενικής Λογιστικής τους οποίους αντικρίζουν. Ο λογαριασμός 90 χρεώνεται ή πιστώνεται πάντοτε με πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 9.

B. Λογαριασμός 91 Ανακατάταξη εξόδων – Αγορών και Εσόδων

Ο λογαριασμός 91 λειτουργεί ως διάμεσος λογαριασμός μεταξύ του λογαριασμού 90 και των άλλων λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής. Στο τέλος της χρήσης και πριν να ολοκληρωθεί ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων ο λογαριασμός 91 πρέπει να είναι εξισωμένος. Με τους υπολογαριασμούς του εξυπηρετείται η κατάταξη των εξόδων και εσόδων κατά διαφορετικό τρόπο από εκείνο της Γενικής Λογιστικής. Έτσι

εξασφαλίζονται πληροφορίες χρήσιμες για τις επιχειρηματικές αποφάσεις που δεν είναι δυνατόν να αντλούνται από τους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους ή τους λογαριασμούς τελικών φορέων κόστους, ακριβώς ένεκα του τρόπου κατατάξεως. Με την ανακατάταξη των εξόδων εξασφαλίζονται σημαντικές κοστολογικές πληροφορίες π.χ. σταθερό και μεταβλητό κόστος. Επίσης διευκολύνεται ή επιβάρυνση του κόστους ενός τμήματος με ομαδοποιημένα έξοδα βοηθητικών υπηρεσιών και η προομαδοποίηση των εσόδων από πωλήσεις, κατά περιοχή ευθύνης. Με τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς 91.06 οργανικά έξοδα κατ' είδος ενσωματωμένα, 91.07 οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα, 91.08 Αποτελέσματα ενσωματωμένα, 91.09 Αγορές Αποθεμάτων ενσωματωμένες, εξασφαλίζεται η χρονική ανεξαρτησία των εγγραφών. Είναι δυνατή π.χ. η καταχώρηση κοστών ή εσόδων σε χρόνο μεταγενέστερο ή προγενέστερο από εκείνον της καταχώρησης στη Γενική Λογιστική.

Γ. Λογαριασμός 92 “Κέντρα Κόστους”

Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται στους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Οι λογαριασμοί αυτοί συνιστούν θέσεις κόστους στις οποίες συγκεντρώνονται τα κόστη της ομάδας 6, ονομάζονται και λογαριασμοί κατά προορισμό (είναι λογαριασμοί ομαδοποιημένων δαπανών). Στον Λ 92.00 μεταφέρονται όλα τα κόστη- έξοδα της ομάδας 6 που αφορούν στην παραγωγική λειτουργία, εκτός βέβαια από τους τόκους και τα συναφή έξοδα που δεν κοστολογούνται. Ομοίως το κόστος της παραγωγικής λειτουργίας βαρύνεται και με το κόστος του εφοδιασμού (προμηθειών) ολόκληρο το κόστος της διοικητικής λειτουργίας βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα. Από το κόστος της λειτουργίας διάθεσης, τα άμεσα κόστη διαθέσεως συνιστούν διαμορφωτικά στοιχεία των μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στο Λ 96.21 (άμεσα έξοδα πωλήσεων). Τα γενικά έξοδα διάθεσης μεταφέρονται στο Λ 98.99 Αποτελέσματα Χρήσεως. Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης. Κατά το μέρος εκείνο που αφορά στην παραγωγή στοιχείου μακροχρόνιας αξιοποίησης, μεταφέρεται στους οικείους λογαριασμούς κόστους

ιδιοπαραγωγής παγίων. Το υπόλοιπο μεταφέρεται στους λογαριασμούς 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως για να αποσβεσθεί εξ' ολοκλήρου ή μέσα στα πέντε χρόνια (εκτός αν ειδική νομοθετική ρύθμιση προβλέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό). Τα έξοδα της χρηματοοικονομικής λειτουργίας Λ 92.04 μεταφέρονται στον Λ 98.99 αποτελέσματα χρήσεως.

Δ. Λογαριασμός 93 Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε εξέλιξη).

Με τους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 93 Κόστος Παραγωγής παρακολουθείται το υλικό κόστος παραγωγής των ενδιαμέσων και τελικών φορέων και το κόστος ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος εκείνο που αφορά στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης. Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται με το άμεσο κόστος παραγωγής (άμεσα υλικά και άμεση εργασία) καθώς και με το έμμεσο κόστος παραγωγής. Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή το κόστος που πραγματοποιείται για να παραχθεί το έτοιμο ή ημικατεργασμένο προϊόν και μπορεί να διατεθεί στην αγορά ή να ιδιοχρησιμοποιηθεί. Χρεώνεται βασικά με πίστωση των λογαριασμών 94.03 (κόστος τέλους της προηγούμενης περιόδου- αρχικά αποθέματα ημιτελών παρούσης περιόδου) 94.04 (πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας) με τις αναλώσεις των πρώτων υλών της περιόδου, του 90.06 για τα άμεσα ημερομίσθια, τον 92.00 (έμμεσο) κόστος λειτουργίας παραγωγής, τον 95 με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους και με ορισμένα άλλα κονδύλια. Πιστώνεται βασικά με χρέωση του λογαριασμού 94 (αποθέματα έτοιμα και ημιτελή), του 95 (αρνητικές αποκλίσεις και με ορισμένα άλλα κονδύλια).

Ε. Λογαριασμός 94 Αποθέματα

Ο λογαριασμός 94 υποδιαιρείται σε ειδικούς λογαριασμούς με τους οποίους παρακολουθούνται τα αποθέματα της επιχείρησης που παράγονται από την ίδια και εκείνα που αγοράζονται από τους τρίτους (αποθέματα της ομάδας 2). Την τελευταία υποδιαίρεση, του Λ94 αποτελεί ή Αποθήκη, δηλαδή οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται τα είδη και η ποιότητα για την εξυπηρέτηση διαχειριστικών ή κοστολογικών αναγκών, τηρούνται δε και κατά ποσότητα και κατ' αξία. Ο Λ 94 χρεώνεται με πίστωση του Λ 90 κατά την μεταφορά των αρχικών αποθεμάτων και των αγορών από τη Γενική Λογιστική στην Αναλυτική,

του Λ 91 με το προϋπολογισμένο κόστος των αποθεμάτων, όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος τους, του Λ 93 με το κόστος παραγωγής των ετοιμών και ημιτελών προϊόντων, του Λ95 με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς. Ο Λ 94 πιστώνεται σε χρέωση του Λ93 με το κόστος των πρώτων υλών που αναλώνονται, του Λ 96.20 κόστος παραγωγής ή αγοράς των πουλημένων αποθεμάτων, του Λ95 με τις αρνητικές αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος των αγορών.

ΣΤ Λογαριασμός 95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος

Με τους υπολογαριασμούς του Λ 95 παρακολουθούνται οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, όταν βέβαια εφαρμόζεται το σύστημα προτύπου κόστους. Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με τις αρνητικές αποκλίσεις και πιστώνονται με τις θετικές.

Ζ Λογαριασμός 96 Έσοδα –Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα

Στην πίστωση των υπολογαριασμών του Λ96 εμφανίζονται τα έσοδα της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής. Επίσης στους υπολογαριασμούς του Λ96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωληθέντων εμφανίζεται το κόστος των πωληθέντων. Στον υπολογαριασμό Λ 96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων εμφανίζονται τα άμεσα έξοδα πωλήσεων. Για τον προσδιορισμό των αναλυτικών μικτών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης οι πιο πάνω λογαριασμοί μεταφέρονται στο Λ 96.22 Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης.

Εγγραφές μεταφοράς εσόδων πωλήσεων προϊόντων από τη Γενική Λογιστική.

90 Διάμεσοι- Αντικριζόμενοι λ/σμοι		5.000.000
90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογ/να	5.000.000	
96 έσοδα – Μικτά αναλυτ αποτ/τα		5.000.000
96.01 Πωλήσεις προϊόντ.ετοιμ & ημιτ	5.000.000	
96.01.00 Πωλήσεις ετοιμών προϊόντ		5.000.000

Η. Λογαριασμός 97 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού

Πολλές φορές κατά τη μεταφορά στην αναλυτική λογιστική των οργανικών εσόδων ή κατά το λογισμό του κόστους ή τον καταλογισμό στους τελικούς φορείς κόστους ορισμένων κοστών κατά είδος ή ομαδοποιημένων κοστών, προκύπτουν διαφορές. Διαφορές ενσωματώσεων και διαφορές καταλογισμού.

Διαφορές ενσωματώσεως είναι αυτές που προκύπτουν κατά τον λογισμό των κατ' είδος κοστών στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους και των κατ' είδος εσόδων στους λογαριασμούς των οργανικών εσόδων της αναλυτικής λογιστικής.

Διαφορές καταλογισμού είναι αυτές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του λειτουργικού κόστους (Λ 92) στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους (Λ 93)

Παραδείγματα:

1. Λογισμός αποσβέσεων για στοιχεία παγίου ενεργητικού που έχουν ήδη αποσβεσθεί πλήρως (κατά 100%)
2. Λογισμός υπολογιστικών εσόδων, όπως επιδοτήσεις εξαγωγών
3. Όταν ενσωματώνονται στο κόστος στοιχεία που κατά τη στιγμή της ενσωματώσεως δεν είναι ακριβώς γνωστά π.χ. δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα

Οι πιο πάνω διαφορές συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς του Λ97. τα υπόλοιπα του Λ97 επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως.

Θ. Λογαριασμός 98 Αναλυτικά αποτελέσματα

Στους υπολογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 98 συγκεντρώνονται στο τέλος κάθε περιόδου ή στο τέλος της χρήσεως

Όλα τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα

Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος και

Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

Στον υπολογαριασμό 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως προσδιορίζεται το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως.

I. Λογαριασμός 99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις

Όταν η λογιστική του κόστους λειτουργεί αποκεντρωμένα, στην περίπτωση δηλαδή που οι διάφορες υπολειτουργίες της επιχειρήσεως τηρούν αυτόνομη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, για τη διασύνδεση των μεταξύ τους διακινήσεων λειτουργούν οι υπολογαριασμοί του Λ99 είτε σαν διάμεσοι είτε σαν αντικριζόμενοι. Στην περίπτωση που η διοίκηση δεν χρησιμοποιεί το λογαριασμό 99 γι' αυτό το σκοπό έχει την ευχέρεια να αναπτύξει κατά τρόπο αντίστοιχο της ανάπτυξης των λογαριασμών 90-98 ώστε να καταστεί δυνατή η λειτουργία αυτόνομης αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως σε κάθε υπολειτουργία. Στην τελευταία μάλιστα περίπτωση παρέχεται η δυνατότητα χρησιμοποίησεως διαφορετικών κωδικών αριθμών.

8.5 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΟΜΑΔΑΣ 9

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 90 “ΔΙΑΜΕΣΟΙ –ΑΝΤΙΚΡΙΖΟΜΕΝΟΙ”

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 90

Οι υπολογαριασμοί του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 90 εξασφαλίζουν τόσο την αυτόνομη λειτουργία όσο και τη συλλειτουργία των λογιστικών κυκλωμάτων της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής λειτουργώντας ως γέφυρα μεταξύ τους.

Μέσω της γέφυρας των λογαριασμών του 90 μεταφέρονται τα δεδομένα των ακόλουθων λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής:

- Αρχικών αποθεμάτων και αγορών της Ομάδας 2
- Οργανικών εξόδων της Ομάδας 6
- Οργανικών εσόδων της Ομάδας 7
- Έκτακτων – ανόργανων αποτελεσμάτων της Ομάδας 8

Οι λογαριασμοί του 90 λέγονται διάμεσοι γιατί αποτελούν γέφυρα ανάμεσα στα δύο κυκλώματα και αντικριζόμενοι γιατί έχουν πλήρη αντιστοιχία (αντικρίζουν ακριβώς) με τους παραπάνω λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Για το λόγο αυτό το αποτέλεσμα χρήσης είναι το ίδιο υπολογιζόμενο τόσο στο κύκλωμα της Γενικής όσο και της Αναλυτικής Λογιστικής.

Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του 90 που λειτουργούν σαν γέφυρα και η αντιστοιχία τους με τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής είναι:

- 90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα
- 90.02 Αγορές λογισμένες
- 90.06 Οργανικά έξοδα κατ'είδος λογισμένα
- 90.07 Οργανικά έσοδα κατ'είδος λογισμένα
- 90.08 Αποτελέσματα λογισμένα

ΤΡΟΠΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ 90

90.01 “Αρχικά αποθέματα λογισμένα”
πιστώνεται με χρέωση:

94 Αποθέματα	
--------------	--

Παράδειγμα:

21.00.00.0000 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή 500€

24.00.00.0000 Πρώτες και βοηθητικές ύλες 200€

Να γίνουν οι εγγραφές μεταφοράς από την Γενική στην Αναλυτική Λογιστική.

94.21.00.0000	προϊόντα έτοιμα	500
94.24.00.0000	α' & βοηθ. ύλες	200
90.01.21.0000	προϊόντα λογισμένα	500
90.01.24.0000	α' & βοηθ. ύλες λογ.	200

90.02 “Αγορές λογισμένες”
πιστώνεται με χρέωση:

94 Αποθέματα	
--------------	--

Παράδειγμα:

24.00.00.0000 πρώτες και βοηθ. Ύλες 100€

Να γίνει η εγγραφή μεταφοράς από την Γενική στην Αναλυτική Λογιστική.

94.24.00.0000	πρώτες και βοηθ.	100
90.02.24.0000	α' & βοηθ. λογ.	100

90.06 “Οργανικά έξοδα κατ’ είδος λογισμένα”
πιστώνεται με χρέωση:

92 Κέντρα κόστους	
91.01 Οργ. Έξοδα κατ’είδος προμαδοποιημένα	
91.05 Οργ. Έξοδα κατ’ είδος προς μερισμό	

Παράδειγμα:

60.00.00.0000	Αμοιβές & έξ. προσωπ.	1000
61.00.00.0000	Αμοιβές & έξ. τρίτων	1500
64.00.00.0000	Διάφορα έξοδα	2000

92.00.60.0000	Αμοιβές και έξοδα προσωπ.	1000
92.00.61.0000	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1500
92.00.64.0000	Διάφορα έξοδα	2000
90.06.60.0000	Αμ. & έξ. πρ. λογισμ.	1000
90.06.61.0000	Αμ. & έξ. τρ. λογισμ.	1500
90.06.64.0000	Διάφ. έξοδα λογισμένα	2000

90.07 “Οργανικά έσοδα κατ’ είδος λογισμένα”
χρεώνεται με πίστωση:

96.22 Έσοδα – Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.70 – 96.78
91.09 Οργανικά έσοδα κατ’είδος προμαδοποιημένα

Παράδειγμα:

70.00.00.0000	πωλήσεις προϊόντος καρέκλες	6500€
70.01.00.0000	πωλήσεις προϊόντος τραπέζια	3500€

Να γίνει η μεταφορά των πωλήσεων από την Γενική στην Αναλυτική Λογιστική.

90.07.00.0000 πωλήσεις προϊόντων λογ.	10000	
96.71.00.0000 πωλ. πρ. καρέκλες		6500
96.71.01.0000 πωλ. πρ. τραπέζια		3500

90.08 “Αποτελέσματα λογισμένα”
χρεώνεται με πίστωση:

	98.99 Αποτελέσματα χρήσης με τα έσοδα των λογαριασμών 81-85
--	---

Παράδειγμα:

Να γίνει η εγγραφή στην Αναλυτική Λογιστική για την καταγραφή είσπραξης εσόδων από προηγούμενη χρήση αξίας 1000€

90.08.02.0000 Έξ. και έσοδα προηγ. χρ. λογ.	1000
98.99.05.0001 Έσοδα προηγ. χρήσεων	1000

90.08 “Αποτελέσματα λογισμένα”
πιστώνεται με χρέωση:

98.99 Αποτελέσματα χρήσης με τα έξοδα των λογαριασμών 81- 85	
---	--

Παράδειγμα:

Να γίνει η εγγραφή στην Αναλυτική Λογιστική για την καταγραφή πληρωμής εξόδων από προηγούμενη χρήση αξίας 1200€

98.99.05.0000 Έξοδα προηγ. χρήσεων	1200
90.08.02.0000 Έξ. και έσοδα προηγ. χρ.	1200

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92 «ΚΕΝΤΡΑ (ΘΕΣΕΙΣ) ΚΟΣΤΟΥΣ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 92

Στους υπολογαριασμούς του 92 προσδιορίζεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος της επιχειρήσεως. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται τα κάθε κατηγορίας και είδους έξοδα κατά προορισμό και για το λόγο αυτόν λέγονται και «λογαριασμοί εξόδων κατά προορισμό».

Ο λογαριασμός 92 υποδιαιρείται στους εξής πέντε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:

- 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
- 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως
- 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
- 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

στους οποίους συγκεντρώνεται και παρακολουθείται το λειτουργικό κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως.

Καθένας από τους παραπάνω λογαριασμούς αναπτύσσεται σε υπολογαριασμούς κατά κέντρο κόστους. Τα κέντρα κόστους διαρθρώνονται, κατά κανόνα, με βάση τη διοικητική και οργανωτική ή τεχνολογική διάρθρωση της επιχειρήσεως. Σε πολλές όμως περιπτώσεις δημιουργούνται λογαριασμοί κέντρων κόστους, οι οποίοι είναι ανεξάρτητοι από τη λειτουργική υποδιαίρεση της επιχειρήσεως, προκειμένου να εξυπηρετηθούν οι ανάγκες της κοστολόγησεως, όπως λ.χ οι λογαριασμοί «έξοδα ταξιδευόντων υπαλλήλων» ή «έξοδα διευθυντικών στελεχών».

Για κάθε κέντρο κόστους ανοίγεται αντίστοιχος λογαριασμός, ο οποίος παίρνει το όνομα του οικείου τμήματος. Οι τελευταίες αναλύσεις κάθε λογαριασμού κέντρου (π.χ τμήματος) ταυτίζονται τουλάχιστο με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Στις αναλύσεις αυτές περιλαμβάνονται λογαριασμοί για τη συγκέντρωση του κόστους των βοηθητικών κέντρων, καθώς και για τη συγκέντρωση των τυχόν αναλώσεων υλικών και των υπολογιστικών εξόδων.

Για τη μεταφορά του λειτουργικού κόστους στους λογαριασμούς κόστους παραγωγής (93) ή στους λογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων (96) και αποτελεσμάτων χρήσεως (98.99) χρησιμοποιούνται αντίθετοι υπολογαριασμοί που ανοίγονται και λειτουργούν ως αναλυτικοί των λογαριασμών των κέντρων κόστους.

Με τη χρησιμοποίηση αντίθετων λογαριασμών εξασφαλίζεται η συγκέντρωση πληροφοριών απαραίτητων για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων (όπως π.χ συνολικό ετήσιο λειτουργικό κόστος κατά κέντρο) καθώς και συγκρίσιμων στοιχείων.

ΤΡΟΠΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 92

Ο λογαριασμός χρεώνεται:

(α) *Με την αξία των πρώτων υλών, βοηθητικών και λοιπών υλικών και των ημιτελών προϊόντων.*

Η αξία αυτών, εφόσον είναι δυνατό και κρίνεται σκόπιμο, καταλογίζεται απευθείας στους λογαριασμούς των φορέων κόστους παραγωγής (λ.93). εφόσον ο καταλογισμός αυτός είναι ανέφικτος ή δεν κρίνεται σκόπιμος, η αξία των παραπάνω υλών, υλικών και ημικατεργασμένων προϊόντων άγεται σε χρέωση του λογαριασμού 92 και γίνεται η εγγραφή:

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

94 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες – υλικά συσκ.

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

(β) *Με τα πραγματοποιούμενα κατ' είδος οργανικά έξοδα*

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα

90.06.60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού λογισμένα

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

91.00 Ανακατάταξη των εξόδων σε σταθερά και μεταβλητά

91.01 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα
91.05 Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό

Ο λογαριασμός 92 πιστώνεται:

(α) *Για την κατανομή του κόστους των βοηθητικών κέντρων κόστους σε άλλα βοηθητικά ή κύρια κέντρα.*

Στην περίπτωση αυτή χρεοπιστώνεται οι οικείοι υπολογαριασμοί των κέντρων κόστους που τηρούνται υπό τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 92. αν λ.χ το τμήμα ηλεκτρολογείου παρέχει έργο στο συνεργείο επισκευών και στα τμήματα παραγωγής Νο 1 και 2, θα γίνει η εγγραφή:

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκαταστάσεων

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

92.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο2

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00.01.02 Τμήμα ηλεκτρολογείου

(β) *Για τον καταλογισμό του κόστους των τμημάτων στους λογαριασμούς του κόστους παραγωγής*

Αν λ.χ το κόστος του τμήματος Νο1 καταλογίζεται στα προϊόντα Π1 και Π2, θα γίνει η εγγραφή:

93 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.00.00.01 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής

93.00.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής

93.00.01 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2

93.00.01.01 Κόστος άμεσων εξόδων παραγωγής

93.00.01.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής

92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1

(γ) Με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

Τα έξοδα αυτά θεωρούνται διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων και γίνεται η εγγραφή:

96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.21.00 Εμπορευμάτων

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως

92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΥΠΟΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ 92

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 92.00 «Έξοδα λειτουργίας παραγωγής»

Στο λογαριασμό αυτόν συγκεντρώνεται το κόστος παραγωγής, εκτός από τα άμεσα υλικά, τα οποία είναι δυνατό να μεταφέρονται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς κόστους παραγωγής του 93. Σε περίπτωση που η επιχείρηση επιθυμεί τη συγκέντρωση στον παρόντα λογαριασμό 92.00 και του κόστους των άμεσων υλικών, οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως του κόστους κατά τμήματα περιλαμβάνουν και υπολογαριασμούς για τα άμεσα υλικά.

Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που καταχωρήθηκαν στο κόστος της λειτουργίας παραγωγής δεν βαρύνουν τελικά το κόστος παραγωγής που παρακολουθείται στους υπολογαριασμούς του 93, αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως, γιατί το κόστος των αποθεμάτων δεν πρέπει να επιβαρύνεται με υπολογιστικά έξοδα.

Το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, εκτός από τα υπολογιστικά έξοδα, καταλογίζεται στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους, δηλαδή μεταφέρεται στους υπολογαριασμούς κόστους παραγωγής του 93. Τα υπολογιστικά έξοδα που περιλαμβάνονται στον παρόντα λογαριασμό 92.00 μεταφέρονται απευθείας στον οικείο υπολογαριασμό του 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Επισημαίνεται ότι το κόστος παραγωγής που σχηματίζεται στον παρόντα λογαριασμό 92.00 μεταφέρεται, κατά απαράβατη αρχή, στη χρέωση των υπολογαριασμών κόστους παραγωγής του 93 και όχι απευθείας στους

λογαριασμούς αποθεμάτων του 94. Η αρχή αυτή ισχύει και στην περίπτωση που ένα κέντρο κόστους χρεώνεται με το συνολικό κόστος παραγωγής στο οποίο περιλαμβάνεται και το κόστος των άμεσων υλικών. Με την εφαρμογή της παραπάνω αρχής το συνολικό κόστος των υπολογαριασμών του 93 είναι ίσο με το συνολικό κόστος παραγωγής των προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχειρήσεως, με το οποίο χρεώνονται οι αναλυτικοί λογαριασμοί αποθεμάτων. Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων προσαυξάνουν το κόστος των πωλημένων (προϊόντων, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών). Συγκεκριμένα το ΕΓΛΣ ορίζει ότι «τα άμεσα έξοδα πωλήσεων είναι στοιχεία διαμορφωτικά των μικτών αποτελεσμάτων και μεταφέρονται στον οικείο υπολογαριασμό (96.21) του 96». Ο λογαριασμός αυτός (96.21) πιστώνεται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως». Δηλαδή, στην αναλυτική λογιστική γίνονται οι ακόλουθες εγγραφές:

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
96.21.00 Εμπορευμάτων
96.21.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
 92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως
 92.03.04 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
96.22.00 Εμπορευμάτων
96.22.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
 96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων
 96.21.00 Εμπορευμάτων
 96.21.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

Στο λογαριασμό 96.22 μεταφέρεται και το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων (από το λογαριασμό 96.20) και έτσι σχηματίζεται το ολικό άμεσο κόστος πωλήσεως. Στην πίστωση του λογαριασμού κόστους – εσόδων προκύπτουν τα μικτά αποτελέσματα, τα οποία στη συνέχεια μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
χρεώνεται με πίστωση:

	90.06 (για τις σχετικές δαπάνες της ομάδας 6)
	91.00 (εάν έχει κινηθεί)
	91.01 (εάν έχει κινηθεί)
	91.05 (εάν έχει κινηθεί)
	94 αποθέματα (για τις αναλώσεις υλικών για συντήρηση και επισκευές εγκαταστάσεων)

92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
πιστώνεται με χρέωση:

93 Κόστος παραγωγής	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης	

Παράδειγμα:

92.00.00.0060 Αμ. και έξ. προσωπ.	1800
92.00.00.0061 Αμ. και έξ. τρίτων	3000
92.00.00.0062 Παροχές τρίτων	400
92.00.00.0064 Διάφορα έξοδα	100
90.06.60.0000 Αμ. και έξ. πρ. λογ	1800
90.06.61.0000 Αμ. και έξ. τρ. λογ.	3000
90.06.62.0000 Παροχές τρίτων λογ.	400
90.06.64.0000 Διάφορα έξοδα λογ.	100

Λογαριασμός 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας»

Η λειτουργία της διοικήσεως συναντάται σε όλες τις εκδηλώσεις της επιχειρηματικής ζωής και καλύπτει όλα τα πεδία της δράσεως της επιχειρήσεως. Η διοίκηση της επιχειρήσεως θέτει τους στόχους της επιχείρησης, καθορίζει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται και την οργάνωση που απαιτείται για την πραγματοποίηση των στόχων, παρέχει τις δέουσες εντολές και οδηγίες και εποπτεύει την τήρηση αυτών. Η Διοίκηση δηλαδή, καταρτίζει το γενικό σχέδιο-πρόγραμμα δράσεως της επιχείρησης και εποπτεύει και ελέγχει την εκτέλεσή του, με τη χρησιμοποίηση των λοιπών λειτουργιών της επιχείρησης.

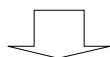
Οι βασικές δραστηριότητες της λειτουργίας διοικήσεως είναι οι εξής:

- Σχεδιασμός για μακροχρόνια περίοδο της επιχειρηματικής πολιτικής
- Σχεδιασμός για βραχυχρόνια περίοδο και λήψη αποφάσεων
- Γενικός προγραμματισμός εκτελέσεως των αποφάσεων
- Διεύθυνση της εκτελέσεως των αποφάσεων
- Επίβλεψη της εκτελέσεως των αποφάσεων
- Κριτική των αποτελεσμάτων και των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση των αποφάσεων.

Ενδεικτικό σχήμα λειτουργικής διαρθρώσεως της Κεντρικής Διοικήσεως μιας ανώνυμης επιχειρήσεως είναι το ακόλουθο:

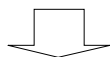
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

Αποφασίζει για τους τελικούς στόχους της επιχειρήσεως
και εποπτεύει την πραγματοποίησή τους



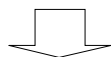
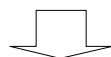
ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ

Αποφασίζει κατ' εξουσιοδότηση του Δ.Σ. και εποπτεύει την υλοποίηση των αποφάσεων του Δ.Σ. και των δικών του



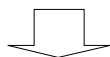
ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ

Αναλαμβάνει την εκτέλεση των αποφάσεων του Δ.Σ. και του Διευθύνοντος Συμβούλου, μέσα στα πλαίσια που καθορίστηκαν από τον τελευταίο



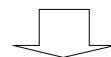
ΓΕΝΙΚΗ
ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ

Διεξάγει την
Αλληλογραφία
της Κεντρικής
Διοικήσεως



ΕΙΔΙΚΟΙ
ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ

Νομικοί, φορολογικοί,
τεχνικοί, οργανώσεως



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΚΙΝΗΣΕΩΣ
ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
Εξεύρεση και
επένδυση των
απαραίτητων

Το κόστος της λειτουργίας αυτής περιλαμβάνει:

(α) όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτήν, εκτός από τους τόκους και τα συναφή προς αυτούς έξοδα.

(β) τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Σκοπός του σχεδιασμού και του προγραμματισμού της δράσεως της επιχείρησης και γενικά των δραστηριοτήτων της διοικήσεως αυτής είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους της. Το κόστος, συνεπώς, της λειτουργίας διοικήσεως πρέπει να βαρύνει τα συνολικά αποτελέσματα της επιχειρήσεως, δηλαδή πρέπει να φέρεται αφαιρετικά από τα μικτά κέρδη. Τη λύση αυτήν ακολουθεί και το ΕΓΛΣ που ορίζει ότι το συνολικό κόστος της λειτουργίας αυτής «επιβαρύνει τα μικτά οργανικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»

Το κόστος της λειτουργίας διοικήσεως συγκεντρώνεται και παρακολουθείται από το ΕΓΛΣ στο λογαριασμό 92.01 και βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα μεταφερόμενο στη χρέωση του λογαριασμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως». Η παραστατική απεικόνιση της λειτουργίας του λογαριασμού 92.01 έχει ως εξής:

92.01 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ»

ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ:

Όλα τα έξοδα των λογ/σμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτήν (εκτός από τους τόκους και συναφή έξοδα), καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Δηλαδή περιλαμβάνει:

- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων
- Παροχές τρίτων
- Φόρους – τέλη
- Διάφορα έξοδα
- Αποσβέσεις παγίων κοστολογήσιμες
- Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- Αναλώσεις υλικών

ΜΕΤΑΦΕΡΕΤΑΙ:

Ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας αυτής βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται σε χρέωση του λ/σμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως»

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
χρεώνεται με πίστωση:

- 90.06 (για τις σχετικές δαπάνες της ομάδας 6)
- 91.00 (εάν έχει κινηθεί)
- 91.01 (εάν έχει κινηθεί)
- 91.05 (εάν έχει κινηθεί)
- 94 Αποθέματα (για τις αναλώσεις υλικών για συντήρηση και επισκευές εγκαταστάσεων)

92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

πιστώνεται με χρέωση:	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης	

Παράδειγμα:

92.01.00.0060 Αμ. και έξ. πρ.	3000
92.01.00.0061 Αμ. και έξ. τρ.	200
92.01.00.0062 Παροχές τρίτων	1000
92.01.00.0064 Διάφορα έξοδα	500
90.06.60.0000 Αμ. και έξ. πρ. λογ.	3000
90.06.61.0000 Αμ. και έξ. τρ. λογ.	200
90.06.62.0000 Παροχές τρίτων λογ.	1000
90.06.64.0000 Διάφορα έξοδα λογ.	500

Λογαριασμός 92.02 «Έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως»

Η σύγχρονη επιχείρηση δαπανά σημαντικά ποσά για την εφεύρεση νέων προϊόντων ή τη βελτίωση των παλιών, τη βελτίωση των μεθόδων παραγωγής, την επινόηση νέων μηχανικών μέσων και τη χρήση νέων πρώτων υλών. Έτσι, πραγματοποιεί ερευνητικά προγράμματα για να αυξήσει τις επιστημονικές και τεχνικές γνώσεις της και για να επινοήσει νέες εφαρμογές, που θα συμβάλλουν στη διατήρηση των εργασιών και της ανταγωνιστικής της θέσεως.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 9 (1980), έρευνα είναι η προσχεδιασμένη αναζήτηση που γίνεται με την ελπίδα της κατακτήσεως νέων επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων και αντιλήψεων. Ανάπτυξη είναι η μετουσίωση των επιτευγμάτων της έρευνας ή άλλων γνώσεων σε σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, επινοήσεων, προϊόντων, μεθόδων, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν αρχίσει η εμπορική παραγωγή.

Η προκειμένη λειτουργία διαρθρώνεται σύμφωνα με τις επιδιώξεις κάθε επιχειρήσεως. Ωστόσο, μπορούμε γενικά να πούμε ότι η λειτουργία αυτή περιλαμβάνει τα ακόλουθα δύο τμήματα:

- Το τμήμα σχεδιάσεως νέων προϊόντων ή νέων διαδικασιών παραγωγής, ή τροποποιήσεως των διαδικασιών που ήδη εφαρμόζονται

και το οποίο τμήμα βρίσκεται σε στενή επαφή με την εμπορική λειτουργία (διαθέσεως) της επιχειρήσεως.

- Το τμήμα βιομηχανικής εφαρμογής των σχεδίων που παράγει το προηγούμενο τμήμα. Το δεύτερο αυτό τμήμα προβαίνει σε διερεύνηση της δυνατότητας εφαρμογής των προτεινόμενων από το προηγούμενο τμήμα σχεδίων και μάλιστα από άποψη τόσο τεχνική όσο και οικονομική (κόστος).

Το κόστος της λειτουργίας αυτής περιλαμβάνει:

(α) Όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτήν, εκτός από τους τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα.

(β) Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία.

σχετικά με τα άμεσα υλικά ισχύουν όσα αναφέρονται για τα έξοδα της λειτουργίας παραγωγής (92.00).

Το κόστος της προκείμενης λειτουργίας διαχωρίζεται:

- Στο κόστος που αφορά την παραγωγή ασώματων πάγιων στοιχείων, το οποίο μεταφέρεται στο λ/σμό 93 «κόστος παραγωγής» και το οποίο τελικά μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16.
- Στο κόστος που αφορά έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως (έρευνες για ανεύρεση ή αξιοποίηση μεταλλείου, ορυχείου), που μεταφέρεται στο λογαριασμό 93 «κόστος παραγωγής» και το οποίο τελικά μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16.
- Στο κόστος που δεν αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως και το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως».

Το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας του λογαριασμού 92.02 έχει ως εξής:

92.02 «ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ»

ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ:

Όλα τα έξοδα των λογ/σμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή, (εκτός από τους τόκους και συναφή έξοδα), καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

- Δηλαδή περιλαμβάνει:
- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- Αμοιβές και έξοδα τρίτων

ΜΕΤΑΦΕΡΕΤΑΙ:

(α) Το μέρος του κόστους που απόδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου αξιοποίησεως, προσδιορίζεται στο λογ/σμό 93 «κόστος παραγωγής» και μεταφέρεται:
Στα ασώματα πάγια στοιχεία αν αφορά δημιουργία ή τελειοποίηση δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας (π.χ

- Παροχές τρίτων
 - Φόρους – τέλη
 - Διάφορα έξοδα
 - Αποσβέσεις παγίων κοστολογήσιμες
 - Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
 - Αναλώσεις υλικών
- δίπλωμα ευρεσιτεχνίας)
 Στα έξοδα εγκαταστάσεως (πολύ-ετούς αποσβέσεως) όταν το κόστος πραγματοποιήθηκε για έρευνες ανευρέσεως ή αξιοποιήσεως ορυχείου ή μεταλλείου ή λατομείου είτε για έρευνες που έγιναν σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της επιχείρησης, οι οποίες όμως έρευνες οδήγησαν σε έργο μακροχρόνιας αξιοποιήσεως.
 (β) Το υπόλοιπο κόστος που δεν αφορά πραγματική παραγωγή έργου, μεταφέρεται στο λ/σμό 98.99.

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης
 χρεώνεται με πίστωση:

	90.06 (για τις σχετικές δαπάνες της ομάδας 6)
	91.00 (εάν έχει κινηθεί)
	91.01 (εάν έχει κινηθεί)
	91.05 (εάν έχει κινηθεί)
	94 Αποθέματα

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης
 πιστώνεται με χρέωση:

93.36 Κόστος ιδιοπαραγωγής	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης	

Παράδειγμα:

92.02.00.0060 Αμ. και έξ. προσωπ.	1400
92.02.00.0061 Αμ. και έξ. τρίτων	500
92.02.00.0062 Παροχές τρίτων	500
92.02.00.0064 Διάφορα έξοδα	400
90.06.60.0000 Αμ. και έξ. πρ. λογ.	1400
90.06.61.0000 Αμ. και έξ. τρ. λογ.	500

90.06.62.0000 Παροχές τρίτων λογ.	500
90.06.64.0000 Διάφορα έξοδα λογ.	400

Λογαριασμός 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως»

Η εμπορική λειτουργία στις αναπτυγμένες χώρες κατέχει πρωταρχική θέση μεταξύ των λειτουργιών της επιχείρησης. Αυτό γιατί στη σύγχρονη εποχή της μαζικής παραγωγής και της αλματώδως τελειοποιούμενης τεχνικής η άλλοτε φροντίδα της αυξήσεως της παραγωγής παραχωρήστε τη θέση της στον ανταγωνισμό στην τάξη των πωλητών, εξαιτίας της αθρόας σε ποσότητες και σε μεγάλη ποικιλία προσφοράς προϊόντων και υπηρεσιών.

Σκοπός της λειτουργίας αυτής είναι η πώληση όσο το δυνατό περισσότερων ποσοτήτων προϊόντων, εμπορευμάτων και υπό τους ευνοϊκότερους όρους για την επίτευξη του μεγαλύτερου δυνατού κέρδους. Τα μέσα με τα οποία η επιχείρηση επιτυγχάνει το σκοπό αυτόν είναι κατ' αρχήν η «έρευνα των συνθηκών αγοράς» και η εφαρμογή της κατάλληλης πολιτικής για την κατάκτηση της αγοράς. Η πολιτική αυτή δυνατό να αναφέρεται στο παραγόμενο προϊόν, στην πρόκριση των προσφορότερων δικτύων διοχετεύσεως του στην αγορά, στην τεχνική των πωλήσεων (τρόπος παραδόσεως, συσκευασία).

Κύριος στόχος της λειτουργίας αυτής είναι η διείσδυση στην αγορά με την εφαρμογή επιτυχών προγραμμάτων διαφημίσεως, της ασκήσεως της κατάλληλης προπαγάνδας, δηλαδή της ασκήσεως επιτυχούς marketing. Η προκείμενη λοιπόν, λειτουργία περιλαμβάνει το σύνολο των δραστηριοτήτων που δημιουργούνται από τη στιγμή της παραγωγής των έτοιμων προϊόντων μέχρι και την είσπραξη της αξίας των πωλημένων. Σε περίπτωση διαθέσεως των προϊόντων της επιχειρήσεως δια πρατηρίων ή υποκαταστημάτων της δημιουργούνται αντίστοιχες λειτουργικές μονάδες.

Τα έξοδα που υπάγονται στην προκειμένη λειτουργία γίνονται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων προϊόντων ή υπηρεσιών της επιχειρήσεως.

Το λειτουργικό κόστος διαθέσεως δεν επιβαρύνεται με κόστος διοικητικής λειτουργίας, επιβαρύνεται όμως πιθανόν με χρηματοοικονομικά έξοδα που γίνονται για τις πωλήσεις, όπως π.χ με τόκους και έξοδα χρηματοδοτήσεως με ενέχυρο συναλλαγματικές ή φορτωτικά έγγραφα πωλήσεων, με τόκους δανειακών κεφαλαίων που λαμβάνονται για την προετοιμασία εκτελέσεως των πωλήσεων ή που

δεσμεύονται σε αποθέματα έτοιμων προϊόντων και σε ανοικτούς λογαριασμούς πελατών.

Τα έξοδα πωλήσεων άλλοτε μεν μπορούν να συναρτηθούν με ορισμένη πώληση προϊόντων, οπότε ομιλούμε για ειδικά έξοδα πωλήσεων και άλλοτε μια τέτοια συνάρτηση είναι πολύ δυσχερής ή πρακτικά αδύνατη, οπότε ομιλούμε για γενικά έξοδα πωλήσεων.

Στα ειδικά έξοδα πωλήσεων υπάγονται συνήθως τα έξοδα παραδόσεως των πωλουμένων προϊόντων που μπορούν να εξατομικευτούν και να συνδεθούν με ορισμένη πώληση, δηλαδή τα έξοδα: φορτώσεως, οι ναύλοι, τα ασφάλιστρα, τα μεσιτικά, οι προμήθειες, η απομείωση μεταφοράς.

Τα γενικά έξοδα πωλήσεως αναφέρονται στις γενικές διαδικασίες που εφαρμόζει η επιχείρηση για την εκτέλεση και προώθηση των πωλήσεών της. Τέτοια είναι π.χ τα έξοδα ερευνών της αγοράς, τα έξοδα ταξιδιών, συνεδρίων-δεξιώσεων και λοιπών εκδηλώσεων προβολής, τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας, τα έξοδα εκθέσεων, επιδείξεων, οι μισθοί των πωλητών, οι αποσβέσεις των μέσων μεταφοράς των πωλούμενων αγαθών.

Τα γενικά (ή έμμεσα) έξοδα πωλήσεων διακρίνονται σε:

(α) *σταθερά έξοδα*, τα οποία πραγματοποιούνται από την επιχείρηση με σκοπό την εξασφάλιση ετοιμότητας για τη διενέργεια των πωλήσεών της κατά τον αποτελεσματικότερο τρόπο και

(β) *μεταβλητά έξοδα*, τα οποία πραγματοποιούνται από τη διενέργεια των πωλήσεων και τα οποία δεν είναι δυνατό να εξατομικευτούν και συσχετιστούν με ορισμένη πώληση και συνεπώς δεν είναι δυνατό να χαρακτηριστούν ως ειδικά έξοδα πωλήσεων.

Τα γενικά (έμμεσα) έξοδα πωλήσεων (σταθερά και μεταβλητά) εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως, αφαιρετικά των μικτών κερδών.

Στο λογαριασμό 92.03 συγκεντρώνεται ολόκληρο το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως της επιχείρησης, στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής που αφορούν τη λειτουργία αυτήν, εκτός από τους τόκους και τα συναφή έξοδα. Περιλαμβάνονται επίσης και τα υπολογιστικά έξοδα που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως καταλογίζεται ως εξής:

(α) *Καταλογισμός των άμεσων εξόδων πωλήσεων*

Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων προσαυξάνουν το κόστος των πωλημένων (προϊόντων, εμπορευμάτων ή υπηρεσιών)

(β) *Καταλογισμός των έμμεσων εξόδων πωλήσεων*

Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι το υπόλοιπο της λειτουργίας διαθέσεως δηλαδή το έμμεσο κόστος βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς (98.99.01.02 και 98.99.01.04) του 98.99 «αποτελέσματα χρήσης». Δηλαδή, τα άμεσα έξοδα διαθέσεως προσαυξάνουν το κόστος παραγωγής ή αγοράς των πωλημένων, για τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος κατά προϊόν. Τα έμμεσα έξοδα διαθέσεως επιβαρύνουν το ολικό μικτό οργανικό αποτέλεσμα που προέρχεται από πωλήσεις προϊόντων-εμπορευμάτων ή υπηρεσιών.

Το κόστος της προκείμενης λειτουργίας παρακολουθείται από το ΕΓΛΣ στο λογαριασμό 92.03, το παραστατικό διάγραμμα λειτουργίας του οποίου έχει ως εξής:

92.03 «ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ»

ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ:

Όλα τα έξοδα των λογ/σμών της ομάδας 6 που αφορούν τη λειτουργία αυτή (εκτός από τους τόκους και συναφή έξοδα), καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή.

Δηλαδή περιλαμβάνει:

- αμοιβές και έξοδα προσωπικού
- αμοιβές και έξοδα τρίτων
- παροχές τρίτων
- φόρους – τέλη
- διάφορα έξοδα
- αποσβέσεις παγίων κοστολογήσιμες
- προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- αναλώσεις υλικών

ΜΕΤΑΦΕΡΕΤΑΙ:

(α) Τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, δηλαδή τα έξοδα που συνδέονται άμεσα με τα συγκεκριμένα προϊόντα (ή υπηρεσίες) που πωλούνται είτε επειδή γίνονται ολοκληρωτικά γι'αυτά (π.χ έξοδα συσκευασίας, μεταφοράς) είτε επειδή ο υπολογισμός τους είναι δυνατό να γίνεται με ακρίβεια σχετικά με το μέρος που αφορούν καθένα από τα προϊόντα (π.χ φορτωτικοεκφορτωτικά, ασφάλιστρα μεταφοράς) μεταφέρεται στο λογ/σμό «άμεσα έξοδα πωλήσεων» (92.03.04) και στη συνέχεια μαζί με το κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων (96.20) σχηματίζει το ολικό κόστος πωλήσεων (92.22). Το κόστος αυτό συσχετίζεται με τα αντίστοιχα έσοδα για να προκύψουν τα μικτά αποτελέσματα. (β) Το υπόλοιπο κόστος (δηλ. τα έμμεσα έξοδα) βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στα «αποτελέσματα χρήσεως» (98.99).

92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
χρεώνεται με πίστωση:

	90.06 (για τις σχετικές δαπάνες της ομάδας 6)
	91.00 (εάν έχει κινηθεί)
	91.01 (εάν έχει κινηθεί)
	91.05 (εάν έχει κινηθεί)
	94 Αποθέματα

92.03 Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
πιστώνεται με χρέωση:

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης	

Παράδειγμα:

92.03.00.0060 Αμ. και έξ. προσωπ.	2800
92.03.00.0061 Αμ. και έξ. τρίτων	300
92.03.00.0062 Παροχές τρίτων	600
92.03.00.0064 Διάφορα έξοδα	500
90.06.60.0000 Αμ. και έξ. πρ. λογ.	2800
90.06.61.0000 Αμ. και έξ. τρ. λογ.	300
90.06.62.0000 Παροχές τρίτων λογ.	600
90.06.64.0000 Διάφορα έξοδα λογ.	500

Λογαριασμός 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας»

Αντικείμενο της λειτουργίας αυτής είναι η ανεύρεση, συγκέντρωση, διαχείριση, εξυπηρέτηση και σε κατάλληλο χρόνο επιστροφή των κεφαλαίων στους δανειστές της επιχείρησης. πρόκειται για βασική λειτουργία της επιχείρησης που είναι επιφορτισμένη για την εξεύρεση και συγκέντρωση του απαραίτητου κεφαλαίου και την ορθολογική επένδυση αυτού σε πάγια (διαρκές κεφάλαιο) ή κυκλοφοριακά (κεφάλαιο κινήσεως) περιουσιακά στοιχεία. Επιπλέον η λειτουργία αυτή:

- επιδιώκει τη μεγαλύτερη δυνατή απόδοση των απασχολούμενων στην επιχείρηση κεφαλαίων,
- καθορίζει το απαραίτητο μέγεθος του κεφαλαίου κινήσεως, ανάλογα με τον προϋπολογιζόμενο κύκλο εργασιών και της σχέσεως μεταξύ των πιστώσεων που λαμβάνονται από τους προμηθευτές και των πιστώσεων που χορηγούνται στους πελάτες,
- προκρίνει νέες χρηματοδοτήσεις σταθμίζοντας όχι μόνο την αποδοτικότητα αυτών αλλά και το βαθμό ρευστότητας που διαμορφώνεται συνεπεία των δανεισμών αυτών,
- προσδιορίζει το ποσό των κερδών που πρέπει να παραμείνει στην επιχείρηση για αυτοχρηματοδότησή της.

Το κόστος της λειτουργία αυτής απαρτίζεται από τις ακόλουθες δύο κατηγορίες κόστους:

(α) Από το κόστος του τοκοφόρου δανειακού κεφαλαίου της επιχείρησης, το οποίο στη γενική λογιστική παρακολουθείται στο λογαριασμό 65 «τόκοι και συναφή έξοδα».

Τα έξοδα που καταχωρούνται στο λογαριασμό αυτόν και συνεπώς βαρύνουν το κόστος της προκείμενης λειτουργίας, είναι κυρίως οι τόκοι και οι προμήθειες των ξένων κεφαλαίων και τα παρεπόμενα αυτών έξοδα (ΦΠΑ επί τόκων και προμηθειών, χαρτόσημα δανειακών συμβάσεων), οι παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου (διαφορά εκδόσεως ομολογιών υπό το άρτιο), τα έξοδα εμπράγματων ασφαλειών (υποθηκών, προσημειώσεων ενεχύρων) δανείων και χρηματοδοτήσεων, οι προμήθειες εγγυητικών επιστολών. Αντίθετα, δεν περιλαμβάνονται στο λογαριασμό 65 και συνεπώς και στο κόστος της προκείμενης λειτουργίας, τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την απόκτηση ιδίων κεφαλαίων (δηλαδή κεφαλαίων από τους μετόχους της), καθώς και δανειακών κεφαλαίων από ομολογιακά δάνεια, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.13 «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων».

(β) Από τα κατ' είδος έξοδα (αμοιβές προσωπικού, αποσβέσεις παγίων) που γίνονται

για τη λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της επιχείρησης. Δηλαδή, από το κόστος λειτουργίας της οικονομικής διευθύνσεως, του λογιστηρίου, της μηχανογραφήσεως και των υπηρεσιών χρηματοδοτήσεων-ρευστοποιήσεως απαιτήσεων κατά το μέρος που αφορά τη χρηματοοικονομική λειτουργία. Για τα έξοδα της δεύτερης αυτής κατηγορίας το ΕΓΛΣ παρέχει τις ακόλουθες δύο δονητικές λύσεις:

- Σε περίπτωση που η οργάνωση της επιχείρησης επιτρέπει το σαφή διαχωρισμό των τμημάτων και υπηρεσιών της χρηματοοικονομικής από τις λοιπές λειτουργίες, όταν δηλαδή η επιχείρηση διαθέτει ιδιαίτερο τμήμα ή υπηρεσία που ασχολείται

αποκλειστικά με τη διαχείριση των δανειακών κεφαλαίων, το κόστος της κατηγορίας αυτής προσαυξάνει το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας (92.04) και όχι το κόστος της διοικητικής λειτουργίας (92.01).

- Σε περίπτωση που η οργάνωση της επιχείρησης καθιστά αδύνατο ή δυσχερή το σαφή διαχωρισμό των εξόδων της διοικητικής και της χρηματοοικονομικής λειτουργίας, είναι δυνατό τα έξοδα της δεύτερης (υπό β) κατηγορίας να μην προσαυξάνουν τα έξοδα της χρηματοδοτικής λειτουργίας (92.04), αλλά το κόστος της διοικητικής λειτουργίας (92.01.01) «έξοδα οικονομικής διεύθυνσεως»

Το συνολικό κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας κατανέμεται και τελικά βαρύνει:

- Το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως κατά το μέρος που ενδεχόμενα αφορά τη λειτουργία αυτήν, όπως λ.χ όταν υπάρχουν τόκοι δανείων εξαγωγικού εμπορίου.
- Τα χρηματοοικονομικά έσοδα κατά το μέρος που ενδεχόμενα αφορούν τα «έσοδα κεφαλαίων» (76), όπως λ.χ όταν υπάρχουν τόκοι δανείων που επενδύθηκαν σε χρεόγραφα και κυρίως
- Τα αποτελέσματα χρήσεως, αναγραφόμενα διακεκριμένα με τον τίτλο «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» (86.01.09).

Σημειώνεται ότι η επιχείρηση δανείζεται για να ενισχύσει τα ίδια κεφάλαιά της με σκοπό την κερδοφόρα επέκταση των εργασιών της. Οι τόκοι των δανειακών κεφαλαίων, συνεπώς, πρέπει να φέρονται σε μείωση των μικτών κερδών.

Το κόστος της προκείμενης λειτουργίας παρακολουθείται από το ΕΓΛΣ στο λογαριασμό 92.04, η παραστατική απεικόνιση της λειτουργίας του οποίου έχει ως εξής:

92.04 «ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ»

ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ:

- Όλα τα έξοδα που καταχωρούνται στο λογαριασμό 65 «τόκοι και συναφή έξοδα»
- ενδεχομένως, όλα τα έξοδα της ομάδας 6 καθώς και τις αναλώσεις υλικών που αφορούν τη λειτουργία αυτή. Εάν δεν είναι σαφής ο διαχωρισμός των εξόδων και των υλικών από τα αντίστοιχα που αφορούν τη διοικητική λειτουργία το κόστος αυτό καταχωρείται στα «έξοδα της διοικητικής λειτουργίας» και όχι της προκείμενης λειτουργίας.

ΜΕΤΑΦΕΡΕΤΑΙ:

- Στο κόστος της λειτουργίας διαθέσεως κατά το μέρος που ενδεχόμενα αφορά τη λειτουργία αυτή.
- Στα «έσοδα κεφαλαίων» κατά το μέρος που ενδεχόμενα αφορά χρηματοοικονομικά έσοδα και κυρίως
- Στα αποτελέσματα χρήσεως με τον τίτλο «χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα (86.01.09)

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
χρεώνεται με πίστωση:

	90.06 (για τις σχετικές δαπάνες της ομάδας 6)
	91.00 (εάν έχει κινηθεί)
	91.01 (εάν έχει κινηθεί)
	91.05 (εάν έχει κινηθεί)
	94 Αποθέματα

92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας
πιστώνεται με χρέωση:

96.76 Έσοδα κεφαλαίων	
98.99 Αποτελέσματα χρήσης	

Παράδειγμα:

92.04.00.0065 τόκοι και συν. Έξοδα	4000
90.06.65.0000 τόκοι και συν. έξοδα λογ.	4000

ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΤ ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ

Οργανικά Έξοδα κατ είδος	Συνολικά ποσά	Λειτουργία Παραγωγής	Λειτουργία Διοίκησης	Λειτουργία Ε ρ . Κ α ι αν.	Λειτουργία Διάθεσης	Λειτουργία χρημ. Εξ.
60	9000	1800	3000	1400	2800	-
61	4000	3000	200	500	300	-
62	2500	400	1000	500	600	-
64	1500	100	500	400	500	-
65	4000	-	-	-	-	4000
ΣΥΝΟΛΑ	21000	5300	4700	2800	4200	4000

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 92

(α) Έστω ότι από το φύλλο μερισμού προκύπτουν τα εξής:

Τμήματα	Έξοδα κατ' είδος	Αναλώσεις		Σύνολο
		Βοηθητικών υλών	Αναλώσιμων υλών	
Τμήματα Αγορών:				
Αποθήκες	40.000	-	-	40.000
Τμήμα Προμηθειών	120.000	-	-	120.000
Βοηθητικές υπηρεσίες παραγωγής:				
Ατμοπαραγωγή	150.000	-	80.000	230.000
Συνεργείο συντηρήσεων και επισκευών	150.000	-	110.000	260.000
Κύρια τμήματα παραγωγής:				
Τμήμα I	620.000	140.000	60.000	820.000
Τμήμα II	760.000	130.000	80.000	970.000
Τμήματα πωλήσεων:				
Τμήμα Marketing	80.000	-	-	80.000
Τμήμα προωθήσεως πωλήσεων	60.000	-	-	60.000
	<u>1.980.000</u>	<u>270.000</u>	<u>330.000</u>	<u>2.580.000</u>

(β) Υπομερισμός εξόδων τμημάτων αγορών και παραγωγής:

	Αποθήκες Υλικών	Τμήμα προμηθειών	Συνεργείο συντηρήσεων & επισκευών	Ατμοπα- ραγωγή	Τμήμα I	Τμήμα II
Αθροίσματα	40.000	120.000	260.000	230.000	820.000	970.000
Κατανομή	<u>-40.000</u>		6.000	8.000	16.000	10.000
Κατανομή		<u>120.000</u>	10.000	30.000	30.000	50.000
			<u>276.000</u>			
Κατανομή			<u>-276.000</u>	46.000	130.000	100.000
Κατανομή				<u>314.000</u> <u>-314.000</u>	184.000	130.000
					<u>1.180.000</u>	<u>1.260.000</u>

(γ) Καταλογισμός κόστους κύριων τμημάτων παραγωγής:

		Τμήμα I	Τμήμα II	Σύνολο
Κόστος παραγωγής	- Προϊόν Π1	616.000	570.000	1.186.000
« «	- Προϊόν Π2	564.000	690.000	1.254.000
		1.180.000	1.260.000	2.440.000

(δ) Με βάση τα παραπάνω δεδομένα θα γίνουν οι εγγραφές:

		(1)	
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		2.440.000
92.00.00.00	Τμήμα παραγωγής Νο 1	820.000	
92.00.00.01	Τμήμα παραγωγής Νο 2	970.000	
92.00.01	Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων		
92.00.01.01	Τμήμα συντηρήσεως εγκ/σεων	260.000	
92.00.01.03	Τμήμα αποθηκών	40.000	
92.00.01.07	Τμήμα ατμοπαραγωγής	230.000	
92.00.01.08	Τμήμα προμηθειών	120.000	
92.03	Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως		140.000
92.03.01	Έξοδα υπηρεσιών διεύθυνσεως marketing	80.000	
92.03.02	Έξοδα λειτουργιών πωλήσεων εσωτερικού	60.000	
	90.06 Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα		1.980.000
	94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες-υλικά συσκ.		270.000
	94.25 Αναλώσιμα υλικά		330.000
		(2)	
92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		750.000
92.00.00.00	Τμήμα παραγωγής Νο1	360.000	
92.00.00.01	Τμήμα παραγωγής Νο2	290.000	
92.00.01	Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων		
92.00.01.01	Τμήμα συντηρήσεως εγκατ/σεων	16.000	
92.00.01.07	Τμήμα ατμοπαραγωγής	84.000	
	92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
	92.00.01 Έξοδα λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων		
	92.00.01.01 Τμήμα συντηρήσεως εγκ/σεων		276.000
	92.00.01.03 Τμήμα αποθηκών		40.000
	92.00.01.07 Τμήμα ατμοπαραγωγής		314.000
	92.00.01.08 Τμήμα προμηθειών		120.000
		(3)	
93	ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		
93.00.00	Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1	1.186.000	
93.00.01	Κόστος παραγωγής προϊόντος Π2	1.254.000	
	92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής		
	92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Νο1		1.180.000
	92.00.00.01 Τμήμα παραγωγής Νο2		1.260.000

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 93 «ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ (ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ)»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 93

Στους λογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται και παρακολουθείται:

Το ολικό κόστος παραγωγής των ενδιάμεσων και τελικών φορέων (προϊόντων ή υπηρεσιών)

Το ολικό κόστος ερευνών και ανάπτυξης κατά το μέρος που αναφέρεται σε παραγωγή πραγματικού έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως

Το ολικό κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων και των ανταλλακτικών τους

Η ανάπτυξη του λογαριασμού 93 γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης με τους εξής περιορισμούς:

Στους υπολογαριασμούς του 93 συγκεντρώνεται μόνο το κόστος της λειτουργίας παραγωγής, δηλαδή κόστος που πραγματοποιείται για να παραχθεί το προϊόν (ή η υπηρεσία) ή το έργο και να αποκτήσει ιδιότητες και μορφή με την οποία είναι δυνατή η διάθεση του στην αγορά ή η ιδιοχρησιμοποίηση του.

Στο λογαριασμό 93.99 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων» συγκεντρώνεται επίσης και το μέρος του κόστους ερευνών και ανάπτυξης που αναφέρεται στην πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, το οποίο στη γενική λογιστική εμφανίζεται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 1 π.χ. το κόστος μιας ευρεσιτεχνίας που αξιοποιείται μέσα σε δεκαπέντε χρόνια.

Στους υπολογαριασμούς του 93, εφόσον παράγεται αντίστοιχο έργο, περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες κατηγορίες:

Κόστος παραγωγής προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

Κόστος παραγωγής υποπροϊόντων και υπολειμμάτων

Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων

Κόστος παραγωγής παρεπόμενων δραστηριοτήτων

Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

Στο επίπεδο π.χ. του προϊόντος, δηλαδή στην ανάλυση του κόστους του προϊόντος, περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα άμεσα υλικά, η άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή έμμεσα έξοδα παραγωγής.

Στο επίπεδο του ολικού κόστους παραγωγής, η ανάλυση γίνεται τουλάχιστον στα υλικά που αναλώνονται και στα κατ' είδος έξοδα της ομάδας 6 της γενικής λογιστικής. Αυτή η ανάλυση δεν είναι απαραίτητη όταν τα στοιχεία που ζητούνται προκύπτουν από την ανάλυση του λογαριασμού 92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής», πράγμα που επιτυγχάνεται όταν από τον τελευταίο λογαριασμό περνούν και τα άμεσα υλικά. Επίσης η ανάλυση αυτή δεν είναι απαραίτητο να γίνεται στους υπολογαριασμούς του 93 και στην περίπτωση που τα άμεσα υλικά δεν περνούν δια του λογαριασμού 92 αλλά καταλογίζονται απευθείας στους υπολογαριασμούς του 93, όταν οι σχετικές πληροφορίες προκύπτουν από αντίθετους υπολογαριασμούς καταλογισμένων στην παραγωγή υλικών του 94.

Το κόστος των υπολογαριασμών του 93 είναι άμεσο ή έμμεσο. Στο άμεσο κόστος παραγωγής, κατά κανόνα, περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά και η άμεση εργασία, ενώ στο έμμεσο το υπόλοιπο κόστος παραγωγής.

Επισημαίνεται ότι, για να ελέγχονται οι εντός της επιχείρησης ποσοτικές διακινήσεις, οι εσωτερικές μεταφορές προϊόντων έτοιμων και ημιτελών για παραπέρα κατεργασία, από ένα παραγωγικό τμήμα σε ένα άλλο ή από μία φάση σε άλλη του ίδιου τμήματος, γίνονται πάντα με τη μεσολάβηση του λογαριασμού 94, και ποτέ του λογαριασμού 93, έστω και αν δεν πραγματοποιείται εισαγωγή στην αποθήκη. Στις περιπτώσεις που οι εσωτερικές διακινήσεις γίνονται χωρίς πραγματική εισαγωγή στην αποθήκη, η χρεοπίστωση των λογαριασμών αποθήκης γίνεται λογιστικά με παραστατικά που εκδίδονται για τον σκοπό αυτόν.

Λειτουργία του λογαριασμού 93

Ο λογαριασμός 93 χρεώνεται:

1. Με την αξία των βιομηχανοποιούμενων αποθεμάτων

Τα αποθέματα (π.χ. πρώτες ύλες, ημιτελή προϊόντα) που εξάγονται από τις αποθήκες προς βιομηχανοποίηση αποτιμούνται σε τιμές κόστους και η αξία τους:

Είτε διέρχεται δια του λογαριασμού 92

Είτε καταχωρείτε απευθείας στη χρέωση του παρόντος λογαριασμού, οπότε γίνεται η εγγραφή

93 Κόστος Παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

93.00.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες- υλικά συσκευασίας

2. Με το κόστος παραγωγής του τέλους της προηγούμενης περιόδου
Με την έναρξη της νέας περιόδου γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος Παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
 94 Αποθέματα
 94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

3. Με το κόστος που έχει συγκεντρωθεί στα κέντρα κόστους ή στα τμήματα

Πρόκειται κατά κανόνα, για έμμεσο κόστος που έχει προηγουμένα συγκεντρωθεί σε υπολογαριασμούς του 92 και το οποίο στη συνέχεια καταλογίζεται στα επιμέρους προϊόντα με βάση κριτήρια καταλογισμού

93 Κόστος Παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
93.00.00.02 Κόστος έμμεσων εξόδων παραγωγής
 92 Κέντρα Κόστους
 92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
 92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής N1

4. Με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
 97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
 97.10 Διαφορές καταλογισμού
 97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθητικών υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας.

5. Με τις θετικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
 95.00 αποκλίσεις πρώτων υλών

6. Με την αξία των πιστωτικών διαφορών απογραφής

Με την αξία των πιστωτικών διαφορών απογραφής που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως κατά τη μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στη χρέωση του λογαριασμού 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη» γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.10 Διαφορές απογραφών

97.10.00.01 Πλεόνασμα

7. Με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα

Με την αξία των χορηγήσεων που λαμβάνονται από άλλα κέντρα που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική, όταν η αξία αυτή προηγούμενα, δεν περνά από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής εργοστασίου Α

93.00.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.01 Χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα κατ/μα

99.01.01 Εργοστάσιο Β

Ο λογαριασμός 93 πιστώνεται:

1. Με το κόστος αποθεμάτων παραγόμενων αποθεμάτων

Με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα κατεργασία, γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

2. Με το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη κατά το τέλος της τρέχουσας χρήσεως, με το οποίο γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

3. Με το κόστος της πειραματικής παραγωγής

Με το ολικό ή μερικό κόστος της πειραματικής παραγωγής, όταν το κόστος αυτό ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος έρευνας και ανάπτυξης γίνεται η εγγραφή:

92 Κέντρα κόστους

92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

4. Με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων, για το οποίο γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτ/τα

96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων

96.20.14 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

96.20.14.01 Κόστος από παροχή υπηρεσιών στο προσωπικό

93 Κόστος παραγωγής

93.97 Κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων

93.97.01 Κόστος λειτουργίας εστιατορίου

5. Με το κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

Για το κόστος των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους ερευνών και ανάπτυξης που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης, γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτ/τα

96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων

96.20.16 Κόστος ιδιοπαραγωγής πάγιων στοιχείων

93 Κόστος παραγωγής

93.98 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων

93.99 Κόστος αναπτύξεως προϊόντων

6. Με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής στους τελικούς φορείς κόστους, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
97.10 Διαφορές καταλογισμού
97.10.01 Υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ. υπηρεσιών
παραγωγικής λειτουργίας
93 Κόστος παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

7. Με τις αρνητικές αποκλίσεις του πρότυπου κόστους

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών – υλικών
93 Κόστος παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

8. Με την αξία των χρεωστικών διαφορών απογραφής, που διαπιστώνεται στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται μεταφορά του υπολοίπου του λογαριασμού 93 στον 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη», γίνεται η εγγραφή:

97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
97.10 Διαφορές καταλογισμού
97.10.00 Διαφορές απογραφών
97.10.00.00 Ελλείμματα
93 Κόστος παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

9. Με την αξία των παροχών προς άλλα κέντρα που τηρούν ανεξάρτητη λογιστική, γίνεται η εγγραφή:

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις
99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα κατ/τα
99.02.02 Εργοστάσιο Γ
93 Κόστος παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

Λογαριασμός 93 «Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)»

Χρεώνεται με πίστωση των λ/σμων	Πιστώνονται με χρέωση των λ/σμων
94.23 «Παραγωγή σε εξέλιξη» για τη μεταφορά του κόστους παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της προηγούμενης περιόδου	94 «αποθέματα» με το κόστος των αποθεμάτων που παράγονται και εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στη αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα επεξεργασία
92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» για το καταλογιζόμενο στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστος των κύριων κέντρων κόστους	94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη», με το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της κλειόμενης χρήσεως
92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης» για το μεταφερόμενο σε χρέωση του 93.99 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων» του μέρους του κόστους που αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως	92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης» με το κόστος της πειραματικής παραγωγής, στις περιπτώσεις που δεν πραγματοποιείται έργο πάγιας μορφής
94 «αποθέματα» με το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων που εξάγονται από τις αποθήκες για βιομηχανοποίηση, εφόσον το κόστος αυτών δεν καταχωρείται στους υπολογαριασμούς του 92.00	95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος με τις αρνητικές αποκλίσεις όταν εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης
95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις, όταν εφαρμόζεται το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης	96.20.14 «κόστος παρεπόμενων δραστηριοτήτων» με το κόστος των παρεπόμενων δραστηριοτήτων. Οι υπολ/σμοι του 96.20.14 συσχετίζονται με τους αντίστοιχους υπολ/σμους του 96.14 «έσοδα παρεπόμενων ασχολιών»
97.10.00 «διαφορές απογραφών» με τις πιστωτικές διαφορές απογραφής που διαπιστώνονται το τέλος της χρήσεως κατά τη μεταφορά των υπολοίπων των υπολ/σμων 93 στη χρέωση των αντίστοιχων υπολ/σμων του 24.23 «παραγωγή σε εξέλιξη»	96.20.16 «κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων στοιχείων» με το κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το μέρος του κόστους που αφορά πραγματικό έργο μακροχρόνιας αξιοποίησεως
97.10.01 «υπολειμματικά έξοδα	97.10.00 «διαφορές απογραφών»

<p>τμημάτων και βοηθ. υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τις πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον καταλογισμό του κόστους παραγωγής των τμημάτων του 92.00 και τη μεταφορά του στους οικείους υπολ/σμούς του 93 με προσωρινές τιμές και οι διαφορές δεν ανακοστολογούνται</p>	<p>με τις χρεωστικές διαφορές απογραφής, που διαπιστώνονται στο τέλος της χρήσεως κατά τη μεταφορά των υπολοίπων των υπολ/σμων του 93 στη χρέωση των αντίστοιχων υπολ/σμων του 94.23 «παραγωγή σε εξέλιξη»</p>
	<p>97.10.01 «υπολειμματικά έξοδα τμημάτων και βοηθ υπηρεσιών παραγωγικής λειτουργίας» με τις χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν όταν μέρος από το καταλογιζόμενο κόστος του 92.00 στους φορείς κόστους του 93 έχει υπολογιστεί με προσωρινές τιμές και οι προκύπτουσες διαφορές δεν ανακοστολογούνται</p>

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 94

Στους υπολογαριασμούς του προκείμενου λογαριασμού παρακολουθούνται τα κάθε είδους, μορφής και κατηγορίας αποθέματα, είτε αυτά αγοράζονται από την επιχείρηση (εμπορεύματα, πρώτες ύλες), είτε παράγονται από την ίδια (έτοιμα και ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα). Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται οι κατηγορίες των αποθεμάτων της ομάδας 2 της γενικής λογιστικής. Ενώ στη γενική λογιστική οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αναπτύσσονται κατά τρόπο που να εξυπηρετεί τις ανάγκες της επιχείρησης, η αναλυτική λογιστική αναλύει παραπέρα τις γενικές κατηγορίες αποθεμάτων κατά τρόπο που να εξυπηρετούνται οι ανάγκες:

- Της κοστολόγησης
- Του προσδιορισμού των βραχύχρονων αποτελεσμάτων
- Της ανάλυσης των αποτελεσμάτων κατά κλάδους ή κέντρα δραστηριότητας ή φορείς ευθύνης
- Του ελέγχου των αποθεμάτων

Λειτουργία του λογαριασμού 94

Ο λογαριασμός 94 χρεώνεται:

1) Για το λογισμό των αρχικών αποθεμάτων στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής, οπότε γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

90.01 Αρχικά αποθέματα λογισμένα

90.01.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.01.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή λογισμένα

2) Για το λογισμό του οριστικοποιημένου κόστους αγορών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, στους λ/σμούς της αναλυτικής λογιστικής

- Όταν δεν προηγείται χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 91, οπότε γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.24 πρώτες και βοηθ ύλες υλικά συσκευα.

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

90.02.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες- υλικά συσκευας

- Όταν προηγείται χρέωση των υπολογαριασμών του 91 με το κόστος των αγορών με σκοπό την ανακατάταξη ή προομαδοποίηση τους με άλλα αγορασμένα αποθέματα, οπότε, αντί της πιστώσεως του 90.02, πιστώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 91.
- Όταν δεν είναι γνωστό το ακριβές κόστος των αγορασμένων, οπότε οι λογαριασμοί του 94 χρεώνονται με υπολογιστικές τιμές με πίστωση του λογαριασμού 91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες»
- Όταν εφαρμόζεται πρότυπη κοστολόγηση και προκύπτουν θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς οι οποίες προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αποθεμάτων, οπότε γίνεται η εγγραφή

94 Αποθέματα

94.24 Πρώτες και βοηθ. ύλες- υλικά συσκ.

95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος

95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών – υλικών

3) Με το κόστος παραγωγής των έτοιμων προϊόντων, υποπροϊόντων και υπολείμμάτων

Πρόκειται για τα προϊόντα και υποπροϊόντα που παράγονται στη διάρκεια της χρήσεως και εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποστούν παραπέρα επεξεργασία. Γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

94.22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

4) Με το κόστος της «παραγωγής σε εξέλιξη» κατά το τέλος της χρήσεως ή της περιόδου λογισμού

Το κόστος αυτό προσδιορίζεται έπειτα από απογραφή και γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.23 Παραγωγή σε εξέλιξη

93 Κόστος παραγωγής

93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1

5) Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται, μεταξύ των αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, οπότε γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.21.01 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστασίου Αθηνών

94 Αποθέματα

94.21.02 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή εργοστασίου Πατρών

Αν τα υποκαταστήματα, εργοστάσια τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική η χρέωση των υπολογαριασμών του 94 γίνεται με πίστωση του 99.01 «εσωτερικές διασυνδέσεις / χορηγήσεις που λήφθηκαν από άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα».

6) Με την αξία των πλεονασμάτων απογραφής, που διαπιστώνεται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται κατά τη διάρκεια, είτε στο τέλος της χρήσης, γίνεται η εγγραφή:

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

97.10 Διαφορές καταλογισμού
97.10.00 Διαφορές απογραφών
97.10.00.01 Πλεόνασμα

Ο λογαριασμός 94 πιστώνεται:

- 1) Με το κόστος των αποθεμάτων που αναλώνονται στην παραγωγή:
 - Όταν η αξία των αποθεμάτων που αναλώνονται χρεώνεται απευθείας στους λογαριασμούς του λειτουργικού κόστους, γίνεται η εγγραφή:

92 Κέντρα κόστους
92.00 Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.00.00.00 Τμήμα παραγωγής Ν1
94 Αποθέματα
94.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας

- Όταν το κόστος των άμεσων υλικών παραγωγής δεν διέρχεται από το λογαριασμό 92, αλλά καταλογίζεται απευθείας στο λογαριασμό 93, γίνεται η εγγραφή:

93 Κόστος παραγωγής
93.00.00 Κόστος παραγωγής προϊόντος Π1
93.00.00.00 Κόστος αναλωμένων άμεσων υλικών
94 Αποθέματα
94.24 Πρώτες και βοηθ ύλες – υλικά συσκευας.

- 2) Με το κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων αποθεμάτων, για το οποίο γίνεται η εγγραφή:

96 Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα
96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων
96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων
94 Αποθέματα
94.20 Εμπορεύματα

- 3) Με το κόστος των αποθεμάτων που διακινούνται μεταξύ αποθηκών και υποκαταστημάτων ή εργοστασίων:

- Όταν τα υποκαταστήματα δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, γίνεται η πιο πάνω (5) εγγραφή της χρέωσης του λογαριασμού αναλυτικής λογιστικής
- Όταν τα υποκαταστήματα τηρούν αυτοτελή αναλυτική λογιστική γίνεται η εγγραφή

99 Εσωτερικές διασυνδέσεις

99.02 Χορηγήσεις που δόθηκαν σε άλλα καταστήματα ή υποκαταστήματα

99.02.01 Προς εργοστάσιο Πατρών

94 Αποθέματα

94.21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή

- 4) Με την αξία των ελλειμμάτων απογραφής, τα οποία διαπιστώνονται κατά την απογραφή, είτε αυτή γίνεται στη διάρκεια είτε στο τέλος της χρήσεως, γίνεται η εγγραφή:

97.10 Διαφορές καταλογισμού

97.10.00 Διαφορές απογραφών

97.10.00.00 Ελλείμματα

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

- 5) Με τις μειώσεις του κόστους αγοράς των αποθεμάτων, λόγω εκπτώσεων ή επιστροφών, για τις οποίες γίνεται η εγγραφή:

90.02 Αγορές λογισμένες

90.02.20 Εμπορεύματα λογισμένα

94 Αποθέματα

94.20 Εμπορεύματα

94.20.98 Εκπτώσεις επί αγορών

Αντί του 90.02 χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του 91, στις περιπτώσεις που το κόστος των αγορών καταχωρήθηκε σε χρέωση του 94 με πίστωση των υπολογαριασμών του 91 και όχι των υπολογαριασμών του 90.02

- 6) Με τις αρνητικές αποκλίσεις του κόστους αγοράς επί πρότυπης κοστολόγησης, οι οποίες προσδιορίζονται κατά την αγορά ή την παραλαβή, γίνεται η εγγραφή:

- 95 Αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος
- 95.00 Αποκλίσεις πρώτων υλών – υλικών
 - 94 Αποθέματα
 - 94.20 Εμπορεύματα

7) Με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών αναλυτικής λογιστικής, γίνεται η εγγραφή:

- 90 Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογ/σμοί
- 98 Αναλυτικά αποτελέσματα
- 99 Εσωτερικές διασυνδέσεις
 - 94 Αποθέματα
 - 94.20 Εμπορεύματα

Λογαριασμός 94 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

Χρεώνονται με πίστωση των λογαριασμών	Πιστώνονται με χρέωση των λογαριασμών
90.01 «αρχικά αποθέματα λογισμένα», για τη μεταφορά της αξίας των αποθεμάτων έναρξης της χρήσης από τους λογαριασμούς της ομάδας 2 στους οικείους υπολογαριασμούς του 94	92 «κέντρα κόστους» με το κόστος των υλικών που αναλώνονται για επισκευές και συντηρήσεις
90.02 «αγορές λογισμένες», για τη μεταφορά, κατά τη διάρκεια της χρήσης του κόστους αγορών από τους οικείους υπολογαριασμούς αγορών της ομάδας 2	92.00 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής» με το κόστος των άμεσων υλικών που αναλώνονται στην παραγωγή, όταν αυτό δεν καταχωρείται απευθείας στους οικείους υπολογαριασμούς του 93
91.09 «αγορές αποθεμάτων ενσωματωμένες» για την καταχώρηση στους υπολογαριασμούς του 94 της αξίας των αποθεμάτων με προσωρινές τιμές	93 «κόστος παραγωγής» με το κόστος των άμεσων υλικών που αναλώνονται στην παραγωγή όταν αυτό δεν καταχωρείται προηγούμενα στο λογαριασμό 92 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής»
93 «κόστος παραγωγής» των παραγόμενων προϊόντων που εισάγονται στην αποθήκη, είτε για να διατεθούν στην αγορά, είτε για να υποβληθούν σε παραπέρα κατεργασία	96.20 «κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων», για τη μεταφορά στη χρέωση του κόστους παραγωγής
93 «κόστος παραγωγής», με το	90.02 «αγορές λογισμένες» για τη

<p>κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη του τέλους της κλειόμενης χρήσης ή κοστολογικής περιόδου από τους υπολογαριασμούς του 93 στους αντίστοιχους υπολογαριασμούς του 94.23</p> <p>95 «αποκλείσεις από το πρότυπο κόστος» με τις θετικές αποκλίσεις κόστους αγοράς που προσδιορίζονται τη στιγμή της παραλαβής των αγοραζόμενων αποθεμάτων</p> <p>97.10.00.01 «πλεονάσματα» με την αξία των πλεονασμάτων αποθεμάτων που διαπιστώνονται κατά την απογραφή που γίνεται στη διάρκεια ή στο τέλος της χρήσης</p>	<p>μεταφορά και καταχώρηση των μειώσεων του κόστους αγοράς των αποθεμάτων, στις περιπτώσεις ταυτόχρονης ενημέρωσης των δύο τομέων λογιστικής</p> <p>95 «αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος», με τις αρνητικές αποκλίσεις στο κόστος αγοράς που προσδιορίζονται κατά την αγορά ή την παραλαβή των αγοραζόμενων υλικών,</p> <p>97.10.00.00 «διαφορές καταλογισμού» με την αξία των ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την περιοδική απογραφή</p> <p>90,98 και 99 με την αξία των αποθεμάτων τέλους χρήσεως, κατά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματος των λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής</p>
---	--

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 96 «ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96

Στους υπολογαριασμούς του 96 παρακολουθούνται, σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας, τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7 της γενικής λογιστικής, καθώς και τυχόν υπολογιστικά έσοδα που εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική.

Στους υπολογαριασμούς 96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων ο οποίος αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογαριασμών εσόδων (96.00-96.19) συγκεντρώνεται το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές.

Στους υπολογαριασμούς του 96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων συγκεντρώνονται τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως τα οποία θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Στον υπολογαριασμό 96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης μεταφέρονται τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.00 έως και 96.19 το κόστος πωλημένων 96.20 και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων 96.21 .Σκοπός είναι ο προσδιορισμός των μικτών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) κατά κατηγορίες.

Η συγκέντρωση των εσόδων του κόστους πωλημένων και των άμεσων εξόδων πωλήσεως γίνεται σε ένα πρωτοβάθμιο λογαριασμό (96).Σε κάθε στιγμή το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού απεικονίζει το ολικό μικτό αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας εφόσον έχουν προηγηθεί οι παραπάνω μεταφορές όλων των διαμορφωτικών του στοιχείων.

ΤΡΟΠΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 96

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ 96.00-96.19

Σε αυτούς τους λογαριασμούς συγκεντρώνονται τα οργανικά έσοδα κατ' είδος και λειτουργούν όπως περιγράφεται παρακάτω.

Οι υπολογαριασμοί αυτοί πιστώνονται :

Με τα πραγματοποιούμενα οργανικά έσοδα

Για τα πραγματοποιούμενα οργανικά κατ' είδος έσοδα, είτε αυτά καταχωρούνται προηγούμενα στη γενική λογιστική, είτε λογιστικοποιούνται απευθείας στην αναλυτική λογιστική, γίνονται οι εγγραφές:

Όταν δε μεσολαβούν ανακατατάξεις (91.02) ή προϋπολογιστικές ενσωματώσεις (91.07), οπότε γίνεται η εγγραφή.

90.07 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

90.07.70 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

Όταν τα έσοδα μεταφέρονται στην αναλυτική λογιστική μετά από προηγούμενη ανακατάταξή τους, οπότε γίνεται η εγγραφή.

91.02 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΟΜΑΔΟΠΟΙΗΜΕΝΑ

91.02.00 Πωλήσεις εσωτερικού

91.02.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας

96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.00 Πωλήσεις εσωτερικού

96.00.00 Πωλήσεις Μακεδονίας

Ο υπολογαριασμοί αυτοί χρεώνονται:

Με τα μειωτικά κονδύλια των λογισμένων εσόδων

Τέτοια κονδύλια είναι π.χ. οι επιστροφές και οι εκπτώσεις. Σε περίπτωση που με τις εκπτώσεις δεν είναι δυνατή η πίστωση του συγκεκριμένου αναλυτικού λογαριασμού του εσόδου, τα αντίστοιχα κονδύλια καταχωρούνται προσωρινά σε συγκεντρωτικούς λογαριασμούς εκπτώσεων και μεταφέρονται στους οικείους υπολογαριασμούς μετά από κατανομή, οπότε γίνεται η εξής εγγραφή:

96 ΕΣΟΔΑ-ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

90.07 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΙΣΜΕΝΑ

90.07.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων λογισμένες

Λογαριασμός 96.20 «Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων»

Ο λογαριασμός αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογισμών εσόδων (96.00 – 96.19 και συγκεντρώνεται σ' αυτόν το κόστος των πωλημένων αποθεμάτων, είτε αυτά προέρχονται από την παραγωγή, είτε προέρχονται από αγορές.

Ο λογαριασμός λειτουργεί ως εξής:

- Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογισμών του 94 «αποθέματα» με το κόστος των πωλημένων, είτε αυτό είναι κόστος παραγωγής (π.χ. έτοιμα προϊόντα), είτε είναι κόστος αγοράς (π.χ. εμπορεύματα).

- Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογισμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως» κατά τη μεταφορά

των υπολοίπων του στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

96.20 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΑΓΟΡΑΣ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ

Χρεώνεται με πίστωση του:

94.00 Εμπορεύματα

Πιστώνεται με χρέωση του

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Παράδειγμα:

96.20.00.021 Κόστος πωλημένων έτοιμων και ημιτελών 12500

94.21.00.000 Προϊόντα έτοιμα στις αποθήκες 12500

Κόστος πωλημένων έτοιμων προϊόντων

Λογαριασμός 96.21 «Άμεσα έξοδα πολυμέσων»

Ο Λογαριασμός αναλύεται σύμφωνα με την ανάπτυξη των υπολογισμών εσόδων (96,00 – 96.19) και συγκεντρώνονται σ' αυτόν τα έξοδα της λειτουργίας διαθέσεως που θεωρούνται άμεσα ως προς τα πωλημένα εμπορεύματα, προϊόντα ή υπηρεσίες.

Ο λογαριασμός λειτουργεί ως εξής:

Χρεώνεται, με πίστωση των οικείων υπολογισμών του 92.03 «έξοδα λειτουργίας διαθέσεως», με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων.

Πιστώνεται, με χρέωση των οικείων υπολογισμών του 96.22 «μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως», κατά τη μεταφορά των υπολοίπων του στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων.

96.21 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Χρεώνεται με πίστωση του:	Πιστώνεται με χρέωση του:
92.03 Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Παράδειγμα:

96.22.00.000 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως εμπορευμάτων 3000
96.21.00.000 Άμεσα έξοδα πωλήσεων εμπορευμάτων 30000

Λογαριασμός 96.22 «Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως»

Στους υπολογαριασμούς του παρόντος λογαριασμού συγκεντρώνονται τα έσοδα που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς 96.00 έως και 96.19, το κόστος των πωλημένων και τα άμεσα έξοδα πωλήσεων, προκειμένου να προσδιοριστούν τα αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως (κέρδη ή ζημίες) κατά κατηγορίες. Ο λογαριασμός πιστώνεται με την εγγραφή:

96 ΕΣΟΔΑ – ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.00 Πωλήσεις εμπορευμάτων

96.01 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λ.π.

96 ΕΣΟΔΑ ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως

96.22.00 Εμπορευμάτων

96.22.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λ.π.

Συγκέντρωση των εξόδων

Όπως αναπτύχθηκε παραπάνω, είναι δυνατό τα οργανικά έσοδα να μην διέλθουν δια των λογαριασμών 96.00 – 96.19, αλλά να μεταφερθούν απευθείας στην πίστωση των υπολογισμών του 96.22 με χρέωση των λογαριασμών:

90.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος λογισμένα

90.10 Υπολογιστικά έσοδα λογισμένα ή κατά περίπτωση

91.02 Οργανικά έσοδα κατ' είδος προομαδοποιημένα

91.07 Οργανικά έσοδα κατ' είδος ενσωματωμένα (προϋπολογιστικά)

Ο λογαριασμός πιστώνεται επίσης, με χρέωση του λογαριασμού 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως», με τις τυχόν μικτές αναλυτικές ζημίες, κατά τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο λογαριασμός χρεώνεται:

(α) με το κόστος των πωλημένων για τη μεταφορά του κόστους αυτού στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, οπότε γίνεται η εγγραφή:

96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

96.22.00 Εμπορευμάτων

96.22.01 Προϊόντων έτοιμων και ημιτελών

κ.λ.π.

96.20 ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ Ή ΑΓΟΡΑ ΠΩΛΗΜΕΝΩΝ

96.20.00 Κόστος πωλημένων εμπορευμάτων

96.20.01 Κόστος πωλημένων έτοιμων και ημιτελών κ.λ.π.

(β) με τα άμεσα έξοδα πωλήσεων για τη μεταφορά τους στους οικείους υπολογαριασμούς προσδιορισμού των μικτών αναλυτικών αποτελεσμάτων, οπότε γίνεται η εγγραφή:

96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

96.22.00 Εμπορευμάτων κ.λ.π.

96.21 ΑΜΕΣΑ ΕΞΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

96.21.00 Εμπορευμάτων

κ.λ.π.

(γ) με τα τυχόν μικτά αναλυτικά κέρδη, για τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσεως, με την εγγραφή:

96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

96.22.00 Εμπορευμάτων

κ.λ.π.

98 ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

98.99 Αποτελέσματα χρήσεως

96.22 ΜΙΚΤΑ ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Χρεώνεται με πίστωση:

Πιστώνεται με χρέωση:

96.20 Κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων

90.07 Οργανικά έσοδα κατ είδος λογισμένα(εάν γίνεται απευθείας καταχώρηση χωρίς τη μεσολάβηση των λογαριασμών 96.70-96.78)

96.21 Άμεσα έξοδα πωλήσεων

96.70-96.78 (στην περίπτωση που τηρούνται οι λογαριασμοί αυτοί)

Παράδειγμα:

96.22.00.073 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης από πωλήσεις υπηρεσιών 53000

96.20.00.030 Κόστος πωλημένων υπηρεσιών 53000

Μεταφορά του κόστους πωλημένων εμπορευμάτων

96.70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

Χρεώνεται με πίστωση:

96.20 Κόστος παραγωγής

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης

Πιστώνεται με χρέωση:

90.07 Οργανικά έσοδα κατ είδος λογισμένα

Παράδειγμα:

90.07.00.0000 Οργανικά έσοδα κατ είδος λογισμένα 15000

96.70.00.000 Πωλήσεις εμπορευμάτων 15000

Λογισμός εσόδων από πωλήσεις εμπορευμάτων

96.71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ

Χρεώνεται με πίστωση:

96.20 Κόστος παραγωγής

96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα

Πιστώνεται με χρέωση:

90.07 Οργανικά έσοδα κατ είδος λογισμένα

Παράδειγμα:

90.07.00.000 Οργανικά έσοδα κατ είδος λογισμένα 750000

96.71.00.00 Πωλήσεις προϊόντος Α 750000

Λογισμός εσόδων από πωλήσεις προϊόντων

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 98 «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 98

Στο τέλος κάθε χρήσης στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 98 Αναλυτικά αποτελέσματα συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών. Ο λογαριασμός 98 είναι υποχρεωτικός. Συγκεκριμένα, το τελικό αποτέλεσμα χρήσης προσδιορίζεται από το λογαριασμό 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως το οποίο συμφωνεί απόλυτα με το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού της Γενικής λογιστικής 86 Αποτελέσματα χρήσεως.

Στο λογαριασμό 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως μεταφέρονται:

Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.

Το κόστος των λειτουργιών διοίκησης, Έρευνας και Ανάπτυξης, Χρηματοοικονομικής και Διάθεσης που προέρχονται από τα κέντρα κόστους (92) και βαρύνουν τα μικτά αποτελέσματα.

Οι αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, στην περίπτωση που εφαρμόζεται η πρότυπη κοστολόγηση, από τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 95.

Οι διαφορές απογραφών και καταλογισμού από τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 97

Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών 81-85 τα οποία έχουν μεταφερθεί στην Αναλυτική λογιστική μέσω του λογαριασμού 90.08 Αποτελέσματα Λογισμένα.

Από τους ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 92 το τυχόν κόστος υποαπασχόλησης-αδράνειας (έξοδα λειτουργίας παραγωγής που δεν κοστολογούνται).

Σκοπός του λογαριασμού 98

Στους υπολογαριασμούς του 98, στο τέλος κάθε περιόδου λογισμού ή στο τέλος κάθε χρήσεως, συγκεντρώνονται τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών, στους οποίους απεικονίζονται τα οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα της επιχειρήσεως.

Η έκταση και ο τρόπος αναλύσεως του λογαριασμού 98 εξαρτώνται από τις ιδιαίτερες ανάγκες κάθε επιχειρήσεως. Στους υπολογαριασμούς του 98 είναι δυνατό να αναπτύσσονται, κατά διάφορους τρόπους και πριν από τη μεταφορά τους στο λογαριασμό 98.99, τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, όταν οι απαραίτητες αναλύσεις δε γίνονται στο λογαριασμό 96, οι αποκλείσεις από το πρότυπο κόστος, οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, τα ανόργανα έξοδα και έσοδα και άλλες κατηγορίες κονδυλίων.

ΤΡΟΠΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 98

Στον υπολογισμό 98.99 «αποτελέσματα χρήσεως» Προσδιορίζονται τα αποτελέσματα χρήσεως. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού – θετικό ή αρνητικό – είναι πάντοτε ίσο με το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού 86 της γενικής λογιστικής, όταν τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των οικείων υπολογισμών του 97. Στην περίπτωση που τα υπολογιστικά έξοδα και έσοδα εντάσσονται στην αναλυτική λογιστική μέσω των αντικριζόμενων υπολογισμών του 90 (90.09 και 90.10), το ολικό αποτέλεσμα του λογαριασμού 98.99 διαφέρει από το ολικό αποτέλεσμα του λογαριασμού 86 κατά τα υπολογιστικά έξοδα (-) και τα υπολογιστικά έσοδα (+).

Συγκεκριμένα στο λογαριασμό 98.99 μεταφέρονται:

- α. Τα μικτά οργανικά αποτελέσματα, από τους υπολογαριασμούς μικτών αποτελεσμάτων του 96.
- β. Τα έξοδα που βαρύνουν το κόστος των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών – αναπτύξεως, διαθέσεως και χρηματοοικονομικής, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.
- γ. Τα τυχόν υπολογιστικά έξοδα και οι τυχόν διαφορές αποσβέσεων που βαρύνουν το κόστος των παραπάνω (β) λειτουργιών, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 92.
- δ. Οι αποκλείσεις από το πρότυπο κόστος, όταν εφαρμόζεται σύστημα πρότυπης κοστολόγησεως, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 95.
- ε. Οι διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, από τους οικείους υπολογαριασμούς του 97.
- στ. Τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα των λογαριασμών της ομάδας 8 της γενικής λογιστικής, τα οποία μεταφέρονται στον λογαριασμό 98, είτε μέσω του λογαριασμού 90 όταν είναι οριστικά, είτε μέσω του λογαριασμού 91.08 όταν ενσωματώνονται με υπολογιστικές τιμές) προϋπολογιστικά).

ΠΙΝΑΚΑΣ : ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 98

98.99 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Χρεώνεται με πίστωση:	Πιστώνεται με χρέωση:
96.22 Μικτές ζημίες εκμετάλλευσης(εάν το υπόλοιπο του 96.22 είναι χρεωστικό	96.22 Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης(εάν το υπόλοιπο του 96.22 είναι πιστωτικό)
92.00 Κόστος αδράνειας	90.08 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα(λογαριασμός 81.01)
92.01 Έξοδα διοίκησης	90.08 Έκτακτα κέρδη(λογαριασμός 81.03)
92.02 Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης	90.08 Έσοδα προηγούμενων χρήσεων(λογαριασμός 82.01)
92.03 Έξοδα διάθεσης	90.08 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων(λογαριασμός 84)
92.04 Χρηματοοικονομικά έξοδα	
90.08 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα(λογαριασμός 81.00)	
90.08 Έκτακτες ζημίες(λογαριασμός 81.02)	
90.08 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων(λογαριασμός 82.00)	
90.08 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους(λογαριασμός 83)	
90.08 Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις(λογαριασμός 85)	

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βάσση Ανδρέα, 2006, *Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες (activity-based and management-ABC&ABM)*, Θεσσαλονίκη, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Βενιέρη Γεωργίου, 2005, *Λογιστική Κόστους, Αρχές και Εφαρμογές*, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Pela Ioannidou.
- Βενιέρη Γεωργίου, 1986, *Λογιστική Κόστους*, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Σμπίλιας.
- Γκάργκα Α. Ευάγγελου, 2005, *Ανάλυση-Σχεδιασμός και Ανάπτυξη πληροφοριακού συστήματος και κοστολόγησης βιομηχανίας κλωστοϋφαντουργίας*, Θεσσαλονίκη, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Καραγιάννη Δημήτριου, 2000, *Κοστολόγηση με την Ομάδα 9 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Μηνιαία Κοστολόγηση, Ετήσια Κοστολόγηση, Διακίνηση Αποθεμάτων*, Θεσσαλονίκη, Α & Β Έκδοση.
- Καρδακάρη Κ., 1996, *Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης, Βιομηχανική Λογιστική και Λογιστική Κόστους*, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ.
- Μπακιρτζή Βασιλείου, 2006, *Σύγκριση της παραδοσιακής κοστολόγησης στη βιομηχανία «Χ» με την κοστολόγηση κατά δραστηριότητα και transaction cost*, Θεσσαλονίκη, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Παπαγεωργίου Γαριφαλιάς, 2005, *Η έκταση και οι λόγοι εφαρμογής του activity based costing από τις ελληνικές μεταποιητικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α.: μια εμπειρική έρευνα*, Θεσσαλονίκη, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Παπαδόπουλου Θ. Αθανάσιου, 2002, *Άμεση και Πλήρης κοστολόγηση: μια κριτική επισκόπηση*, Θεσσαλονίκη, Μεταπτυχιακή εργασία, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Σακέλλη Εμμανουήλ, 1992, *Κοστολόγηση Εσωλογιστική και Εξωλογιστική*, Αθήνα, Εκδόσεις Βρύκους.