

Α.Τ.Ε.Ι ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

# ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΕΣ:  
ΟΡΦΑΝΙΔΟΥ ΓΕΩΡΓΙΑ  
ΜΠΟΤΖΟΡΗ ΕΛΕΝΗ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:  
ΧΑΤΖΗΣ

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	3
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	
1.1: ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	9
1.2: ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	14
1.3: ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ.....	28
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΠΟΔΟΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>	
2.1: ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	40
2.2: ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ..	42
2.3: ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ.....	48
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	
3.1: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞ ΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	52
3.2: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ.....	60
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>	
4.1: ΠΛΗΡΕΣ ΚΟΣΤΟΣ.....	70
4.2: ΟΡΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	72
4.3: ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ.....	79
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b> .....	93
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	100

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αντικείμενο της εργασίας είναι η μελέτη της λογιστικής κόστους. Αναλυτικότερα παρουσιάζεται η έννοια ενός κοστολογικού συστήματος, οι γενικές αρχές με τις οποίες πρέπει να διέπεται, οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρεί για να αποφέρει κέρδος στην επιχείρηση, η λογιστική απεικόνιση στα βιβλία της επιχείρησης και τέλος όλα εκείνα τα μέσα που είναι εφικτά για την πραγματοποίηση του σκοπού της καθώς και η ανάγκη αντικατάστασης ή βελτίωσης τους στην σύγχρονη κοινωνία.

Ο βαθύτερος σκοπός είναι η παρουσίαση των μέσων, με τα οποία επιτυγχάνεται η κοστολόγηση ώστε να καθίσταται αποδοτική για την επιχείρηση. Πριν όμως αναφερθούμε εκτενέστερα σε όλα αυτά, θεωρούμε ότι είναι επιτακτική η ανάγκη, να εξηγήσουμε καταρχήν την προέλευση της κοστολόγησης καθώς και την ιστορική της εξέλιξη.

Η ιστορία της κοστολόγησης, βιομηχανικής λογιστικής, λογιστικής κόστους ξεκινά από πολύ παλιά. Η λογιστική κόστους εξελικτικά αποτέλεσε ένα τμήμα της διοικητικής λογιστικής, στην οποία εντάχθηκαν τα τελευταία χρόνια και τα συστήματα διοίκησης κόστους.

Ο τελευταίος χαρακτηρισμός μερικές φορές χρησιμοποιείται για να αποδώσει καλύτερα το χαρακτήρα και την εξέλιξη της κοστολόγησης μιας και που στη σύγχρονη εποχή έχει αποκτήσει ένα ιδιαίτερα δυναμικό χαρακτήρα ξεφεύγοντας από τους στενούς υπολογισμούς αριθμών, βοηθώντας τα διοικητικά κλιμάκια κάθε εταιρείας στη λήψη σημαντικών αποφάσεων με βάση την πληροφόρηση που παρέχει.

Λογιστικά συστήματα για τη λήψη αποφάσεων και για τον έλεγχο μπορούν να βρεθούν στις ρίζες των εταιρειών την αρχή του 19<sup>ου</sup> αιώνα. Όμως η γενικότερη αναζήτηση μιας πιο ακριβούς και ποιοτικά σημαντικής πληροφόρησης για όσους λαμβάνουν αποφάσεις σε συνδυασμό με το γενικότερο περιβάλλον του ανταγωνισμού οδήγησαν στην ανάπτυξη νέων μεθόδων ακριβέστερου λογισμού του κόστους. Μόνο στα τελευταία 60-70 χρόνια υπάρχουν συστήματα εξωτερικού ελέγχου και οικονομικού απολογισμού τα οποία να δικαιολογούν το όνομα ως συστήματα διοίκησης κόστους.

Όλες οι προσπάθειες που είχαν γίνει ως τα 1880, η ανάπτυξη λεπτομερών αναφορών κόστους και εκτιμήσεων αυτού περιελάμβαναν αποκλειστικά την άμεση εργασία και τις πρώτες ύλες, αυτό που ονομάζουμε σήμερα

prime cost. Συνεπώς είχε δοθεί μικρή σημασία στα γενικά βιομηχανικά έξοδα και στο κόστος κεφαλαίου. Έτσι η λογιστική κόστους στο τέλος του 19<sup>ου</sup> αιώνα δεν περιελάμβανε τον καταμερισμό του κόστους σε προϊόντα.

Χρονολογικά όμως ο 20<sup>ος</sup> αιώνας ήταν ο πιο σημαντικός για την ανάπτυξη των συστημάτων κοστολόγησης. Στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα καινοτομία στη λογιστική κόστους αποτέλεσε η χρήση του δείκτη ROI από την εταιρεία DuPont. Η χρήση αυτού του δείκτη επεκτάθηκε και στα 1920 και στη General Motors όπου ήταν δυνατή η αποκέντρωση των δραστηριοτήτων της, με συνέπεια η αξιολόγηση και ο έλεγχος να μπορούν να πραγματοποιούνται στο επίπεδο των επικεφαλής των χαμηλών επιπέδων της οργανωσιακής ιεραρχίας και έτσι οι εταιρείες απολάμβαναν οικονομίες κλίμακας.

Το σύστημα της Dupont είναι το πρώτο παράδειγμα εφαρμογής μετρήσεων κερδοφορίας για την αξιολόγηση της λειτουργίας επιμέρους τμημάτων μιας επιχείρησης. Ήταν ένα επιτυχημένο σύστημα για το συντονισμό και την ορθολογική οργάνωση των λειτουργιών σε μεγάλες βιομηχανικές μονάδες που λειτούργησαν στα πρώτα χρόνια του 20<sup>ου</sup> αιώνα.

Ο δείκτης ROI χρησιμοποιούνταν και για την αξιολόγηση νέων προτάσεων για ανοικοδόμηση βιομηχανικών μονάδων και έτσι διευκόλυνε τον καθορισμό των χρηματοδοτήσεων ανάμεσα σε ανταγωνιστικές γραμμές παραγωγής προϊόντων.

Συνεχίζοντας να είναι καινοτόμος ο Pierre Dupont ο οποίος ήταν πλέον πρόεδρος της General Motors γύρω στις αρχές του 1920, έφτιαξε ένα καινούριο σύστημα διοίκησης κόστους που εφάρμοσε στην εταιρεία. Το κεντρικό του σύνθημα ήταν 'centralized control with decentralized responsibility'. Αυτό το σύστημα χρησιμοποιήθηκε τουλάχιστον για τα επόμενα 60 χρόνια από σχεδόν όλες τις μοντέρνες επιχειρήσεις της εποχής.

Γενικά από το 1925 και μετά όλες οι νέες εξελίξεις οφείλονται στη Dupont και την General Motors. Ακόμα και σήμερα πολλές από τις πρακτικές εκείνης της εποχής είναι επίκαιρες και βρίσκουν εφαρμογή σε πολλά συστήματα κοστολόγησης.

Στα 1950 το κύριο αντικείμενο της διοικητικής λογιστικής ήταν η τιμολόγηση των αποθεμάτων και ο καθορισμός του εισοδήματος της επιχείρησης και ελάχιστα η διοίκηση κόστους αυτή καθαυτή. Αυτό αποδεικνύεται από τη βιβλιογραφία της εποχής όπου το 73% των βιβλίων που εκδόθηκαν ανάμεσα στο 1945 και 1950 ασχολούνται με θέματα

τιμολόγησης αποθεμάτων και μόνο ένα 6% ασχολείται με θέματα διοικητικής λογιστικής.

Αυτό άλλαξε στα βιβλία που εκδόθηκαν στα 1960 -1970 όπου μόνο 46% ασχολούνταν με την τιμολόγηση των αποθεμάτων και η παρουσία της διοικητικής λογιστικής αυξήθηκε στο 33%. Στη δεκαετία του 1960 το κυρίαρχο ρεύμα στη βιβλιογραφία της διοικητικής λογιστικής είναι η εφαρμογή ποσοτικοποιημένων μοντέλων σε μια ποικιλία προβλημάτων σχεδιασμού και ελέγχου. Εδώ φαίνεται πώς τεχνικές όπως η ανάλυση παλινδρόμησης, ο γραμμικός και μη γραμμικός προγραμματισμός, η θεωρία των πιθανοτήτων, ο έλεγχος υποθέσεων και η θεωρία των αποφάσεων μπορούν να έχουν εφαρμογή στη διοικητική λογιστική.

Μέχρι της αρχές του 1980 η χρησιμοποίηση της σωστής πληροφορίας για τη διοίκηση κόστους δε συμβάδιζε με τη χρήση καλών πρακτικών διοίκησης επισημαίνουν οι Johnson & Kaplan στο βιβλίο τους *The relevance lost*.

Μετά τα μέσα της δεκαετίας του 1980 και στη δεκαετία του 1990 ο χώρος της διοίκησης κόστους αναγεννήθηκε. Νέα εργαλεία της διοίκησης κόστους εμφανίζονται και συνεισφέρουν πολλά στον υπολογισμό του κόστους και στη λήψη των αποφάσεων. Τα σημαντικότερα από τα εργαλεία αυτά είναι: η κοστολόγηση ανά δραστηριότητα, η διοίκηση ανά δραστηριότητα, η κάρτα ισοσταθμισμένων επιδόσεων και η μέτρηση των επιχειρησιακών επιδόσεων. Την ίδια περίοδο παρατηρείται μια μετακίνηση προς την επιστημονική διοικητική που στα αγγλικά αποδίδεται ως *scientific management*, την περίοδο που οι managers αρχίζουν να μετρούν και να καταμερίζουν με μεγαλύτερη ακρίβεια τα γενικά βιομηχανικά έξοδα στα προϊόντα και τις υπηρεσίες.

Ο αυξανόμενος παγκόσμιος ανταγωνισμός απαιτούσε οι επιχειρήσεις να κάνουν τομές στην τεχνολογία και την οργάνωση των παραγωγικών τους διαδικασιών καθώς και να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα των αποφάσεων που αφορούν στην τιμολόγηση, τον σχεδιασμό και το μείγμα προϊόντος και πελατών. Αυτές οι νέες απαιτήσεις έκαναν επιτακτική την εκτενή και αναλυτική πληροφόρηση για τις νέες διαδικασίες παραγωγής καθώς και για τους χρησιμοποιούμενους πόρους στην παραγωγή νέων προϊόντων.

Τα συστήματα διοικητικής λογιστικής που προϋπήρχαν ήταν δεν ήταν σε θέση να υποστηρίξουν τέτοιες αλλαγές. Βέβαια πρέπει να αναφέρουμε ότι στο διάστημα της δεκαετίας του 1980 υπάρχει γενικά μια διάσταση απόψεων σχετικά με τα συστήματα διοίκησης κόστους. Αυτά που

υποστηρίζουν οι θεωρητικοί μάλλον δεν έχουν εφαρμογές στις πρακτικές της διοίκησης κόστους.

Ένα λοιπόν καλό σύστημα διοίκησης κόστους θα πρέπει να παρέχει ακριβή και χρονικά καλή πληροφόρηση ώστε να επιτρέψει να γίνονται προσπάθειες για έλεγχο του κόστους, για μέτρηση και βελτίωση της παραγωγικότητας και την εφεύρεση νέων βελτιωμένων διαδικασιών παραγωγής.

Στα μέσα της δεκαετίας του 1980 οι Johnson Kaplan θεωρούν ότι πλέον η έρευνα στη διοίκηση του κόστους έχει γίνει πολύ θεωρητική με την εξέλιξη κάποιων μοντέλων τα οποία έχουν μικρή σχέση με τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι πρακτικοί της διοίκησης κόστους. Έτσι το μεγαλύτερο μέρος των ευρημάτων τους είναι δύσκολο να γίνουν κατανοητά με συνέπεια να μην αξιοποιούνται οι άνθρωποι της διοίκησης κόστους.

Ο Kaplan το 1988 θεωρεί πως τα παραδοσιακά συστήματα λογισμού του κόστους έχουν σχεδιαστεί για να ικανοποιούν πρωτίστως τις απαιτήσεις της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την αποτίμηση των αποθεμάτων και αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μην είναι κατάλληλα για τη μέτρηση της αποδοτικότητας, του ελέγχου των λειτουργιών και τους σκοπούς της ακριβούς κοστολόγησης της παραγωγής.

Βλέπουμε λοιπόν ότι η δεκαετία του 1980 ήταν πολύ σημαντική για αυτό που ονομάζεται διοίκηση κόστους. Μέσα από τις διάφορες ανακατατάξεις η διοίκηση κόστους έπρεπε να βρει το δρόμο και να ανανεώσει τις παραδοσιακές της δυνάμεις με κάποια συμπληρωματικά στοιχεία. Να μετατοπίσει την έμφαση από τα ιστορικά στοιχεία σε μια μελλοντική προοπτική, να περάσει από τον έλεγχο στο σχεδιασμό, από το εσωτερικό περιβάλλον στο εξωτερικό, δηλαδή από τους καταναλωτές στους ανταγωνιστές, από το κόστος στην αξία και από την παραγωγή στο marketing. Έτσι φτάνουμε στο scientific management ή αλλιώς strategic cost management.

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

Υπήρχαν όμως και σημαντικές εξελίξεις στα τέλη του 20<sup>ου</sup> αιώνα λόγω του κλίματος που επικράτησε καθώς και λόγω της αποκάλυψης κάποιων λογιστικών σκανδάλων. Η υιοθέτηση μιας ευέλικτης προσέγγισης για τις εταιρείες της σύγχρονης εποχής υποσχόταν σημαντικές βελτιώσεις σε: παραγωγικότητα, αποδοτικότητα, ποιότητα και διανομή έχοντας τελικά ως αποτέλεσμα αξιολογες μειώσεις του κόστους.

Στην αρχή της νέας χιλιετίας οι απαιτήσεις άλλαξαν και οι συγκυρίες πλέον απαιτούσαν διαφορετική αντιμετώπιση των συστημάτων διοίκησης κόστους. Σε αυτό συνηγορούν και τα γνωστά σκάνδαλα στην Enron, την World com τα οποία πλέον θέτουν τους λογιστές και κοστολόγους προ των ευθυνών τους.

Κάποιες ιδέες που θα έπρεπε να προσδοκούμε στο μέλλον, όσον αφορά στη διασφάλιση της ποιότητας των συστημάτων διαχείρισης του κόστους, είναι και οι παρακάτω: Σκληροί λογιστικοί κανόνες και πρακτικές, βελτιωμένη εταιρική διακυβέρνηση, διαχωρισμός των αναλυτών από άλλες τραπεζικές δραστηριότητες, περισσότερη προσοχή στη εταιρική κοινωνική ευθύνη και ηθική, κανόνες για τις διοικητικές αποζημιώσεις, προστασία των μετόχων, προστασία της εικόνας της εταιρείας, μια μακροπρόθεσμη προοπτική για τη δημιουργία αξίας στην εταιρεία.

Οι απαιτήσεις πλέον καθιστούν απαραίτητο να δούμε την εταιρεία από μια πιο ολιστική σκοπιά, καθώς το εσωτερικό και εξωτερικό περιβάλλον το απαιτεί. Μια τέτοια προοπτική οδηγεί στην ανάπτυξη νέων μεθόδων διοίκησης όπως το value based management καθώς και στη μείωση της χρήσης των παραδοσιακών μεθόδων. Σε αυτή τη νέα μέθοδο ανταποκρίνονται πλήρως και τα σύγχρονα συστήματα διοίκησης κόστους.

Έχει υποστηριχθεί πως οι λογιστές οι οποίοι συνεχίζουν να κάνουν λογιστικά έργα ρουτίνας, θα συνεχίσουν να απασχολούνται σαν ένα μικρό μέρος των ειδικών που χρησιμοποιούν την τεχνολογία και κάνουν μια ανιαρή δουλειά. Αντίθετα, οι άνθρωποι της διοίκησης κόστους έχουν αναλάβει ένα πιο σοβαρό ρόλο με συνέπεια να χαρακτηρίζονται σαν 'εσωτερικοί σύμβουλοι επιχειρήσεων. Ενώ ο απλός λογιστής πρέπει να έχει πολλές και εξειδικευμένες γνώσεις λογιστικής, η πρακτική που ακολουθούν οι άνθρωποι της διοικητικής λογιστικής είναι εντελώς διαφορετική και τη δουλειά αυτή την κάνουν άτομα με πολυποίκιλες γνώσεις, που έχουν και εξειδικευμένες γνώσεις λογιστικής. Δηλαδή η τάση που ακολουθεί τους management accountants είναι να έχουν μια πιο σφαιρική άποψη περί των οικονομικών και της διοίκησης επιχειρήσεων και να μην είναι τόσο εξειδικευμένοι στη λογιστική

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

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μετρούν τους πόρους που καταναλώνονται ως ποσοστό στον αριθμό των μεμονωμένων παραγόμενων μονάδων προϊόντος. Όμως οι νέες εξελίξεις όσον αφορά την τεχνολογική ανάπτυξη δείχνουν ότι οι οργανωτικές πηγές, όπως η διαχείριση πρώτων υλών για δραστηριότητες και συναλλαγές που συνοδεύουν την επανάσταση στον οικονομικό χώρο δε σχετίζονται με τον φυσικό όγκο της παραγωγής. Έτσι, τα παραδοσιακά συστήματα αρχίζουν να έχουν μικρότερη χρησιμότητα, αφού καταλογίζουν γενικά βιομηχανικά έξοδα για αυτούς τους συνοδευτικούς πόρους, στην παραγωγή και την πώληση εξατομικευμένων προϊόντων.

Τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύχθηκαν για να βοηθήσουν κυρίως τη διοίκηση των διαδικασιών των εταιρειών, όπως μετατροπή υφάσματος και σιδήρου, μεταφορές και διανομές.

Κατά τη χρονική διάρκεια μεταξύ των μέσων του 20<sup>ου</sup> αιώνα και του τέλους του πολλές αλλαγές συνέβησαν όσον αφορά στα στοιχεία που περιλαμβάνει η διοικητική λογιστική και η διοίκηση κόστους.

Η σημαντικότητα της άμεσης εργασίας ως ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής όσο προχωράμε προς τη σύγχρονη εποχή τείνει να μειώνεται. Ο παράγοντας τιμή εξακολουθεί να είναι σημαντικός όχι όμως όπως παλαιότερα. Η φιλοσοφία της διοίκησης ολικής ποιότητας τις τελευταίες δεκαετίες αρχίζει να αναπτύσσεται και έχει γίνει ένα από τα πολύ σημαντικά στοιχεία για την κοστολόγηση. Από την άλλη πλευρά το κόστος για την ανάπτυξη είναι λιγότερο σημαντικό, πράγμα που δείχνει κάποια αδυναμία των συστημάτων κοστολόγησης στην αποτίμηση κάποιων στοιχείων. Το σταθερό κόστος ενώ αρχικά έχει χαμηλό βαθμό σημαντικότητας για την κοστολόγηση, σιγά σιγά αρχίζει να αυξάνει η σημαντικότητά του. Η χρονική συνέπεια της διανομής του προϊόντος και των πρώτων υλών είναι κι αυτό ένα σημείο σημαντικό για την κοστολόγηση. Τέλος, ο κύκλος ζωής προϊόντος έχει αυξήσει πάρα πολύ τη σημασία του ως εργαλείο για την κοστολόγηση.

Αφού είδαμε μια χρονολογική εξέλιξη της κοστολόγησης μπορούμε να συνεχίσουμε ώστε να αναλύσουμε τι είναι αυτό που ονομάζουμε διοίκηση κόστους να δούμε από τι θα πρέπει να αποτελείται ένα σύστημα διοίκησης κόστους καθώς και ποιοι θα πρέπει να είναι οι στόχοι του.



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

## 1.1: ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η λογιστική κόστους είναι χτισμένη πάνω σε τεχνικές, ιδέες και αρχές μέτρησης, οι οποίες συνεχώς βελτιώνονται. Επακόλουθο λοιπόν, ήταν να επικρατήσει σύγχυση για τον καθορισμό της φύσης της.

Για ορισμένους λογιστική κόστους σήμαινε καθορισμός του κόστους των προϊόντων ενώ για άλλους σήμαινε τη μέτρηση μη χρηματοοικονομικών, λειτουργικών παραγόντων της παραγωγής. Ακόμα, πολλοί θεωρούσαν ότι ήταν πολύ διαφορετική από την χρηματοοικονομική λογιστική και συνεπώς ξεχωριστή για την κατάρτιση των external reports, των εξωτερικών αναφορών. Στις μέρες μας όλοι αυτοί που μελετούσαν το ξεχωριστό αυτό είδος της λογιστικής κατέληξαν ότι η λογιστική κόστους είναι συσπείρωση όλων των παραπάνω.

Αρχικά λοιπόν πολλοί συγγραφείς, όπως ο Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης, καθηγητής του πανεπιστημίου Μακεδονίας και του Άγγελου Τσακλαγκάνου υποστήριζαν πως η λογιστική κόστους θα μπορούσε να χαρακτηριστεί σαν ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής, ο οποίος ασχολείται με τον προσδιορισμό του κόστους, με σκοπό βασικά να ενημερώσει τη διοίκηση ενός οικονομικού οργανισμού. Συγκεκριμένα είναι ένα όργανο της διοικήσεως, είναι η διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού και παρουσίασης του κόστους των προϊόντων ή των υπηρεσιών, μιας επιχείρησης καθώς και της αποδοτικότητας και καλής λειτουργίας της. Δηλαδή η λογιστική του κόστους ασχολείται με την κατάταξη, καταχώρηση, κατανομή, ανακεφαλαίωση και αναφορά των στοιχείων του κόστους.

Ειδικότερα η λογιστική κόστους περιλαμβάνει τον σχεδιασμό και τη λειτουργία του συστήματος και των διαδικασιών της κοστολόγησης, ώστε να ικανοποιούνται οι ανάγκες της συγκεκριμένης επιχείρησης ή η τήρηση των αντίστοιχων βιβλίων.

Δεύτερον, τον έλεγχο του κόστους, δηλαδή την έρευνα κατά πόσο το πραγματικό κόστος ανταποκρίνεται προς το κόστος-στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση.

Τρίτον, την ανάλυση του κόστους, δηλαδή την ανακατάταξη των στοιχείων του κόστους κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να αποκαλύπτονται σχέσεις που θεωρούνται ότι έχουν σημασία για την διοίκηση της επιχείρησης. Για παράδειγμα η ανάλυση του κόστους μπορεί να γίνει κατά προϊόν, κατά περιοχές πωλήσεων, κατά κατηγορίες πελατών, κατά τμήματα της επιχείρησης και με πολλούς άλλους τρόπους, με σκοπό να προσδιοριστεί αντίστοιχα ποιο προϊόν ή ποια περιοχή για παράδειγμα συμβάλλει περισσότερο στην πραγματοποίηση κέρδους ή ποιος θεωρείται υπεύθυνος για την απόκλιση που ενδεχομένως παρατηρείται μεταξύ προϋπολογιστικού ή πρότυπου κόστους και πραγματικού κόστους.

Τέλος την σύγκριση του κόστους, η οποία αναφέρεται στην σύγκριση με το κόστος εναλλακτικών προϊόντων, δραστηριοτήτων και μεθόδων.

Μια άλλη άποψη, πολύ παλιού συγγραφέα που ασχολήθηκε με την λογιστική κόστους είναι του Μιλτιάδου Κ. Λεοντάρη. Ο συγκεκριμένος υποστήριξε πως η κοστολόγηση αποτελεί κλάδο του οικονομικού λογισμού, στον οποίο περιλαμβάνονται ο προϋπολογισμός δράσεως της επιχείρησης, η κοστολόγηση, η λογιστική και η επιχειρηματική στατιστική.

Θεωρούσε πως η λογιστική κόστους ερευνά, προσδιορίζει και συγκεντρώνει όλα εκείνα τα στοιχεία που είναι απαραίτητα για το κόστος παραγωγής και διαθέσεως των οικονομικών αγαθών. Υπό ευρύτερη έννοια, η λογιστική κόστους δεν είχε αντικείμενο μόνο τον υπολογισμό του κόστους σε κάποια δεδομένη στιγμή αλλά και τον προϋπολογισμό, τον έλεγχο και την απολογιστική επαλήθευση του κόστους.

Η λογιστική κόστους όπως αποδέχονται πολλοί συγγραφείς, για παράδειγμα ο Άγγελος Α Τσακλαγκάνος, ονομάζονταν παλαιότερα βιομηχανική λογιστική αφού εφαρμόζονταν κυρίως στις βιομηχανίες.

Είναι αυτονόητο όμως ότι όλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις δεν παράγουν τα ίδια προϊόντα, ούτε τα πολλά και διάφορα βιομηχανικά προϊόντα που υπάρχουν παράγονται με τον ίδιο τρόπο. Είναι εμφανές λοιπόν, ότι ένα κοστολογικό σύστημα θα μεταβάλλεται όχι μόνο μεταξύ των επιχειρήσεων διαφόρων βιομηχανικών κλάδων αλλά και μεταξύ των επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο.

Αυτό θα συμβεί επειδή, έστω και αν ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, οι διάφορες βιομηχανικές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα που μπορεί να διαφέρουν ουσιαστικά στον τρόπο παραγωγής τους, που μπορεί να οφείλεται για παράδειγμα στην διαφορετική τεχνολογία ή στις

διαφορετικές παραγωγικές διαδικασίες. Επίσης οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν στη ποικιλία τους ή ως προς το τρόπο οργάνωσης τους ή και ακόμα στο πλήθος και το είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα. Μπορεί δηλαδή δύο επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο, στην παραγωγή επίπλων στην συγκεκριμένη περίπτωση όμως η μία να εξειδικεύεται στα έπιπλα κουζίνας ενώ η άλλη στα έπιπλα σαλονιού. Είναι δυνατόν επίσης και οι δύο να παράγουν έπιπλα κουζίνας αλλά η μία να προσφέρει ένα συγκεκριμένο τύπο ενώ η άλλη να παρέχει περισσότερους τύπους και ποικιλίες χρωματισμών. Αυτό σημαίνει ότι είναι αδύνατον να εξυπηρετηθούν και οι δύο αυτές επιχειρήσεις με το ίδιο κοστολογικό σύστημα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η τελική μορφή που λαμβάνει ένα κοστολογικό σύστημα εξαρτάται από μια σειρά παραγόντων οι οποίοι αποτελούν ενδογενή χαρακτηριστικά της επιχείρησης που το αναπτύσσει. Η απλή μεταφορά και εφαρμογή ενός κοστολογικού συστήματος από μία επιχείρηση σε άλλη, έστω και του ίδιου αντικειμένου, μπορεί να χαρακτηριστεί από αναποτελεσματική έως επικίνδυνη.

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

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

Συμπερασματικά λοιπόν γίνεται κατανοητό ότι είναι αδύνατον να μελετηθούν όλα τα κοστολογικά συστήματα που υπάρχουν. Δεν είναι δυνατόν δηλαδή να εξετασθούν τα κοστολογικά συστήματα που αναφέρονται στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής του ξύλου, του αλουμινίου, του υφάσματος, της ηλεκτρικής κουζίνας και οτιδήποτε άλλο, το οποίο διατίθεται στην παραγωγή. Ακόμα και αν ήταν εφικτό θα ήταν ανούσιο αφού κάθε κοστολογικό σύστημα είναι διαφορετικό και προσαρμόζεται στις ανάγκες του κάθε προϊόντος.

Υπάρχουν όμως έννοιες, δομές, λειτουργίες και σκοπιμότητες που είναι κοινές για όλα τα συστήματα κόστους. Αυτά λοιπόν τα ουσιαστικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει ένα κοστολογικό σύστημα αποτελούν την βάση για την κατασκευή οποιουδήποτε συστήματος κόστους, το οποίο θα είναι προσαρμοσμένο στις ανάγκες κάθε προϊόντος, για το οποίο κατασκευάζεται.

Σήμερα όμως δεν υπολογίζουμε το κόστος μόνο στις βιομηχανικές επιχειρήσεις, αλλά και στις εμπορικές, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, στους δημόσιους οργανισμούς και σε κάθε είδους επιχείρηση. Υπολογίζουμε το κόστος και στους κερδοσκοπικούς και στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, όπως τα νοσοκομεία, σχολεία και πανεπιστήμια. Η αποκέντρωση του κέρδους είναι άχρηστη όταν δεν γνωρίζουμε το κόστος του κάθε τμήματος ή κάθε προϊόντος.

Συνεπώς είχαν δίκιο πολλοί συγγραφείς, οι οποίοι παλαιότερα είχαν εναντιωθεί με την παραπάνω άποψη, στην ταύτιση της λογιστικής κόστους με την βιομηχανική λογιστική. Ένας από αυτούς ήταν και ο Αριστοκλής Ιγνατιάδης, ο οποίος μπορεί να συμφωνούσε απόλυτα με τον Άγγελο Τσακλαγκάνο, γι' αυτό όμως είχε τελείως αντίθετη άποψη. Μάλιστα υποστήριζε πως προβλήματα κόστους αντιμετωπίζει κάθε επιχείρηση, όπως ασφαλιστική τραπεζική εμπορική ή διαφημιστική.

Παραδέχτηκε όμως ότι η βιομηχανική κοστολόγηση ίσως αποτελούσε την βάση για την κοστολόγηση οποιασδήποτε άλλης επιχείρησης αφού οι βιομηχανίες περιλαμβάνουν όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την διάθεση, την τεχνική λειτουργία, την διοίκηση και την χρηματοδότηση. Ίσως για αυτό μερικοί να την ταύτισαν με την λογιστική κόστους.

Παρ' όλα αυτά και ανεξάρτητα από την φύση του οικονομικού οργανισμού, η λογιστική κόστους ασχολείται με της εξής δραστηριότητες. Πρώτον, την μέτρηση ή τον υπολογισμό και την εκτίμηση του κόστους των παραχθέντων προϊόντων και υπηρεσιών. Σήμερα προϋπολογίζουμε το κόστος, δηλαδή εκτιμούμε εκ των προτέρων ποιο περίπου θα είναι το κόστος. Προκαθορίζουμε το κόστος ενός προϊόντος, μιας υπηρεσίας, ενός επιμέρους κλάδου και βρίσκουμε το πρότυπο κόστος.

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

Τρίτον, την καταχώρηση του κόστους στο βιβλίο, την ταξινόμηση και την κατανομή του στα διάφορα κέντρα κόστους και ταυτόχρονα την

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

Όπως αναφέρθηκε και στην αρχή, ο όρος της κοστολόγησης δεν αναφέρεται μόνο στον καθορισμό του κόστους αλλά ύστερα από διαχρονική διαμάχη οι συγγραφείς και όλοι αυτοί που μελετούσαν το ξεχωριστό αυτό είδος της λογιστικής κατέληξαν ότι έχει ευρύτερη έννοια.

Σύμφωνα με την γνώμη του Γεώργιου Βενιέρη, καθηγητή λογιστικής και πρύτανης του οικονομικού πανεπιστημίου Αθηνών, της Σάνδρας Κοέν, λέκτορας στο τμήμα λογιστικής και χρηματοοικονομικής του ίδιου πανεπιστημίου καθώς και της Μαρίας Κωλέτση, η οποία εργάζεται εκεί ως επιστημονική συνεργάτης, στη συγγραφή του βιβλίου τους δίνεται ο παρακάτω ορισμός, ο οποίος δεν διαφέρει και πολύ από τους υπόλοιπους.

Κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες, έτσι ώστε να προσδιοριστεί το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή των παραγωγικών διαδικασιών ή των υπηρεσιών που υπάρχουν μέσα στην επιχείρηση.

Η κοστολόγηση λοιπόν αποτελεί ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο λεπτομερειακό και εκτεταμένο είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που θα μπορούσε να ονομασθεί διαφορετικά κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασης τους.

Το κοστολογικό σύστημα δεν αναφέρεται μόνο στον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων μιας επιχείρησης αλλά όπως προαναφέρθηκε και παραπάνω αποτελεί συσπείρωση περισσοτέρων εννοιών. Είναι ένα ουσιαστικής σημασίας διοικητικό εργαλείο το οποίο ενσωματώνει τόσο τις πληροφορίες του λογιστικού συστήματος της χρηματοοικονομικής λογιστικής της επιχείρησης, όπου καταγράφονται οι δαπάνες κατ' είδος καθώς και άλλα ποσοτικά και ποιοτικά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλα πληροφοριακά συστήματα της επιχείρησης, όπως στο μητρώο παγίων στοιχείων, στο σύστημα μισθοδοσίας και σε πολλά άλλα.

Επομένως, ο βαθμός ανάπτυξης και ο τρόπος οργάνωσης ενός κοστολογικού συστήματος συναρτάται από τις πληροφοριακές ανάγκες της διοίκησης, τους πόρους, ανθρώπινους και υλικούς που προτίθεται να

αφιερώσει, και τις προϋποθέσεις που επιβάλλουν εξωτερικοί παράγοντες όπως για παράδειγμα η νομοθεσία.

## **1.2: ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Είναι γεγονός, ότι παλαιότερα, η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους σε πολλές περιπτώσεις, ώστε οι επιχειρήσεις, τουλάχιστον οι περισσότερες από αυτές, να μην αισθάνονταν την ανάγκη να προβαίνουν σε αναλυτική κοστολόγηση. Υπό αυτές της συνθήκες δεν είναι περίεργο, ότι λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί τον ρόλο της λογιστικής κόστους και την ανάγκη ύπαρξης ενός κοστολογικού συστήματος.

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

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

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

Με δεδομένο ότι το αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημιά, είναι η διαφορά των εξόδων από τα έσοδα και ότι τα έσοδα είναι δεδομένα, η γνώση του κόστους ανά προϊόν είναι απαραίτητα για τον καθορισμό αναλυτικών αποτελεσμάτων κατά προϊόν. Η χρησιμότητα εξάλλου της εξατομίκευσης του κόστους κάθε προϊόντος ή ποικιλίας του για την εξεύρεση αναλυτικών αποτελεσμάτων, αντί του προσδιορισμού ενός συνολικού αποτελέσματος είναι προφανής.

Καταρχήν, αποτρέπονται οι συμψηφισμοί στα αποτελέσματα μεταξύ ειδών που πωλούνται με κέρδος και άλλων που πωλούνται με ζημιά, ή έστω με αποδοτικότητα ανεπαρκή, σε σχέση με τα απασχολούμενα κεφάλαια για την παραγωγή αυτών των ειδών. Έτσι λοιπόν, η επιχείρηση έχει τις απαραίτητες πληροφορίες για να κατευθύνει την δραστηριότητα της προς τα είδη, τις περιοχές, την κατηγορία πελατών και γενικότερα προς εκείνους που της προσφέρουν το μεγαλύτερο περιθώριο. Όμως με την επιφύλαξη,

ότι δεν υπάρχουν άλλες απόψεις της διοίκησης της επιχείρησης, που της υποδεικνύουν την συνέχιση της παραγωγής των ζημιολογών ειδών.

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

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

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

Οι ορισμοί που έχουν δοθεί για τον προγραμματισμό είναι πάρα πολύ, με πολύ γενικότητα όμως θα μπορούσαμε να πούμε ότι προγραμματισμός είναι η επιλογή αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης καθώς και των μέσων για την πραγματοποίησή τους. Είναι αυτονόητο όμως πως για να επιτευχθούν αυτοί οι σκοποί, είναι απαραίτητη η γνώση του κόστους των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση των στόχων, έτσι ώστε να επιλεγεί το μέσο που κοστίζει λιγότερο.

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

Μακροχρόνιοι στόχοι των επιχειρήσεων είναι οι ακόλουθοι. Πρώτον, η μεγιστοποίηση των αναμενόμενων κερδών. Δεύτερον, η μεγιστοποίηση των πωλήσεων και του μεριδίου της αγοράς, στα αγγλικά το λεγόμενο share of the market. Τρίτον, η ελαχιστοποίηση όλων των εξόδων, γενικών

και ειδικών. Τέταρτον, η ελαχιστοποίηση του κατά μονάδα κόστους παραγωγής. Πέμπτον, η μεγιστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων. Έκτον, η ελαχιστοποίηση του χρόνου παραγωγής, απωλειών χρήματος και διαφόρων άλλων απωλειών. Έβδομο, η μεγιστοποίηση διανομής κερδών και μερισμάτων. Όγδοο, η ελαχιστοποίηση της μόλυνσης του περιβάλλοντος και της φθοράς και εξάντλησης των φυσικών πόρων και διάφοροι άλλοι, εξειδικευμένοι κατά περίπτωση στόχοι.

Σκοπός του προσδιορισμού του κόστους είναι η επιτυχία ενός καλού σχεδιασμού, προγραμματισμού μακροχρόνια των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Ο προγραμματισμός διευκολύνεται με την θέσπιση αντικειμενικών σκοπών και με τον καθορισμό ειδικής στρατηγικής και πολιτικής της επιχείρησης.

Κατά τη διαδικασία του προγραμματισμού, χρησιμοποιούμε τα δεδομένα που μας παρέχει η λογιστική του κόστους από το παρελθόν, με την υπόθεση ότι το ποικίλο περιβάλλον μέσα στο οποίο θα λειτουργήσει η επιχείρηση και στο μέλλον, θα είναι παρόμοιο με εκείνο το παρελθόντος. Αν η υπόθεση αυτή δεν είναι εύλογη, τα δεδομένα του παρελθόντος, ιστορικά κόστη, διορθώνονται ώστε να ανταποκρίνονται στις συνθήκες που προβλέπονται για το μέλλον.

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

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

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

Είναι γνωστό, ότι η τιμή ενός προϊόντος δεν βρίσκεται συνήθως σε συναρτησιακή σχέση προς το κόστος παραγωγής του σε συγκεκριμένη επιχείρηση, φυσικό η τεχνητό μονοπώλιο, αγαθά παγκόσμιας παραγωγής, είδη μόδας, πολυτελείας και τέχνης, περίπτωση dumping, κρατικών διατιμήσεων και πολλά άλλα. Αλλά και στην περίπτωση αυτή η γνώση του κόστους δεν παύει να είναι απαραίτητη έστω και υπό αρνητική έννοια.



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

Εξάλλου περισσότερο σημαντική, είναι η γνώση του κόστους στην περίπτωση που η τιμή βρίσκεται σε άμεση συναρτησιακή σχέση προς αυτό. Η γνώση του κόστους επιτρέπει τον καθορισμό της τιμής προσφοράς, σε περιπτώσεις ανάθεσης παραγγελιών ή συμμετοχής σε μειοδοτικούς διαγωνισμούς.

Καθορισμός της τιμής προσφοράς, χωρίς αναλυτικές πληροφορίες, σχετικά με την διαμόρφωση του κόστους μπορεί να οδηγήσει σε μία από τις δύο παρακάτω καταστάσεις. Απώλεια της παραγγελίας, λόγω του ότι η προσφερόμενη τιμή στον πελάτη είναι υψηλή ή ανάληψη της παραγγελίας αλλά εκτέλεση της με ζημία, εξαιτίας του γεγονότος ότι το πραγματικό κόστος της είναι μεγαλύτερο από την τιμή που έχει συμφωνηθεί. Οι δύο αυτές καταστάσεις, που είναι και οι δύο οπωσδήποτε επιζήμιες για την επιχείρηση, θα μπορούσαν να είχαν αποφευχθεί, αν υπήρχαν αναλυτικές καταστάσεις ως προς το κόστος.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφέρουμε ακόμα ένα παράδειγμα. Όταν υπάρχει αναλυτική κοστολόγηση όχι μόνο για τον καθορισμό του κόστους ανά προϊόν αλλά και κατά φάση ή στάδιο όλης της παραγωγικής διαδικασίας, είναι δυνατόν να αποκαλυφθεί, ότι είναι περισσότερο συμφέρον στην επιχείρηση να διεξάγει την επεξεργασία μόνο από ορισμένο στάδιο ή φάση. Υπό την έννοια ότι θα της κοστίζει συνολικά φθηνότερα να αγοράζει την ύλη όχι εντελώς ανεπεξέργαστη, αλλά επεξεργασμένη μέχρι ορισμένο στάδιο. Συνεπώς αυτό θα συμφέρει περισσότερο την επιχείρηση. Εξάλλου στα πλαίσια της πολιτικής τιμών της επιχείρησης, η αναλυτική κατά προϊόν κοστολόγηση της επιτρέπει να γνωρίζει μέχρι πιο σημείο είναι εφικτό να χαμηλώσει τις τιμές της, σε μια προσπάθεια να αυξήσει τον όγκο των πωλήσεων της.

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

Σκοπός της λογιστικής κόστους είναι και ο εσωτερικός έλεγχος. Η λογιστική κόστους αποβλέπει ακόμη στον καταλογισμό ευθυνών για τις αποκλίσεις και την λήψη διορθωτικών μέτρων για το μέλλον ή και πολλές φορές στην αλλαγή στόχων, με την αυτόματη επαναπληροφόρηση, feedback.

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

Αποδεικνύεται πολλές φορές με το σύστημα της αυτόματης επαναπληροφόρησης, ότι οι στόχοι που τέθηκαν ήταν απραγματοποίητοι. Με τον απολογιστικό έλεγχο παίρνουμε διορθωτικές αποφάσεις. Ο απολογιστικός έλεγχος είναι αδύνατος χωρίς τα στοιχεία της λογιστικής κόστους.

Είναι γνωστό ότι στα πλαίσια μιας οποιασδήποτε επιχειρηματικής δραστηριότητας, όχι μόνο βιομηχανικής, δημιουργούνται θυσίες, δηλαδή δαπάνες, με σκοπό την πραγματοποίησης αντίστοιχων αποδόσεων, δηλαδή εσόδων. Για παράδειγμα, αναλύσκονται πρώτες ύλες, χρησιμοποιούνται ώρες λειτουργίας μηχανημάτων, απασχολούνται εργατικά χέρια, κεφάλαια, πραγματοποιούνται αποδόσεις των πρώτων υλών, της εργασίας και των μηχανημάτων, με σκοπό την παραγωγή προϊόντων και στη συνέχεια τη δημιουργία εσόδων από την διάθεση των προϊόντων.

Όλα τα παραπάνω μεγέθη, κατάλληλα σχετιζόμενα μεταξύ τους, σε φυσικές ποσότητες ή σε αξίες, μας δίνουν τους δείκτες της αποτελεσματικότητας, με τις περαιτέρω υποδιαιρέσεις τους. Η λογιστική του κόστους μας παρέχει στοιχεία για να ελέγξουμε κατά πόσο ο στόχος της επιχείρησης, που είναι η αποτελεσματικότητα, πραγματοποιήθηκε.

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

Στη συνέχεια αναζητούνται οι αιτίες της απόκλισης των πραγματικών από τα προϋπολογισμένα η προγραμματισθέντα. Στο παραπάνω παράδειγμα σαν πιθανές αιτίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν η μη τήρηση, από τον προμηθευτή της επιχείρησης, των όρων σχετικά με την ποιότητα, περιεκτικότητα της πρώτης ύλης, ατελής ρύθμιση ή βλάβη των

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

Βέβαια, αυτό δεν σημαίνει ότι η λογιστική κόστους είναι ο μόνος μηχανισμός που χρησιμοποιείται για τον έλεγχο της αποτελεσματικότητας, διότι είναι γνωστό ότι μπορεί να χρησιμοποιηθούν και άλλοι τρόποι. Για παράδειγμα, από την άσκηση άμεσης εποπτείας για την πραγματοποίηση των αποδόσεων που προγραμματίστηκαν και την αποφυγή της εμφανής σπατάλης, μέχρι την εφαρμογή πολυπλοκότερων συστημάτων.

Τέλος, ο έλεγχος είναι δυνατόν να είναι διορθωτικός η προληπτικός. Ο διορθωτικός έλεγχος δεν έχει την έννοια ότι αποβλέπει στην διόρθωση του κόστους που πραγματοποιήθηκε σε ύψος μεγαλύτερο από αυτό που προβλέφθηκε, διότι αυτό είναι αδύνατο, όπως είναι φανερό. Ο όρος διορθωτικός έλεγχος αναφέρεται απλώς στις διαδικασίες που ακολουθούνται για την συνεχή ενημέρωση της διοίκησης, όσο αναφορά την διαμόρφωση του τρέχοντος κόστους σε σχέση με το προϋπολογισμένο ή πρότυπο κόστος και την διαπίστωση των αντίστοιχων αποκλίσεων αμέσως, ώστε να είναι δυνατή η λήψη μέτρων για την αποτροπή επανεμφάνισης των αποκλίσεων στο μέλλον.

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

Όσο αναφορά τον προληπτικό έλεγχο η σύγχρονη τάση είναι να προτιμάται περισσότερο από τον διορθωτικό. Αυτό το είδος του ελέγχου συνιστάται στην καθιέρωση διαδικαστικών, ψυχολογικών και άλλων μέσων για την παρακίνηση των εργαζομένων να προσπαθήσουν να διατηρήσουν το κόστος στα όρια που ορίστηκαν από το προκαθορισμένο κόστος.

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

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

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

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

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

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

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

Στην εκτέλεση του πρώτου σκοπού, ο ρόλος της λογιστικής κόστους είναι μάλλον παθητικός, υπό την έννοια ότι το αποτέλεσμα της επιχείρησης, που μπορεί να είναι κέρδος ή ζημία, είναι συνέπεια συνθηκών και μεγεθών, που διαμορφώθηκαν στο παρελθόν και δεν μπορεί να τα μεταβάλλει η λογιστική κόστους. Μόνο στην έκταση που τα ιστορικά αυτά μεγέθη χρησιμοποιούνται για να υποβοηθηθεί η διοίκηση στην επιλογή των μέσων, στα πλαίσια του προγραμματισμού μελλοντικών δραστηριοτήτων της, μπορεί να ειπωθεί πως η λογιστική κόστους προσλαμβάνει δυναμικό χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι μπορεί να επηρεάσει την διοίκηση κατά την επιλογή του πιο πρόσφορου μέσου για την πραγματοποίηση των αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης.

Αντίθετα, όπως σημειώθηκε παραπάνω, πολύ πιο σημαντικός είναι ο δεύτερος στόχος, η υποβοήθηση στον τομέα του προγραμματισμού. Στην περίπτωση αυτή, ασχολούμαστε με γεγονότα όχι που συνέβησαν, αλλά

που πρόκειται να συμβούν και επομένως δεν επιδέχονται μεταβολή. Ασχολούμαστε με το μέλλον και όχι με το παρελθόν.

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

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

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

Βασικά η λογιστική κόστους αποβλέπει μαζί με τον σχεδιασμό, με άλλο όρο τον προγραμματισμό και τον απολογιστικό έλεγχο στη σωστή τιμολογιακή πολιτική, στη σωστή διαμόρφωση της τιμής του προϊόντος. Δίνει απαντήσεις στα ποίκιλα ερωτήματα που απασχολούν κάθε επιχείρηση, όπως τι εκπτώσεις θα γίνουν και ως ποιο όριο, εάν μπορεί να πουλήσει μια επιχείρηση τα προϊόντα της κάτω από το κόστος χωρίς δυσάρεστα αποτελέσματα και πολλές άλλες ερωτήσεις που αφορούν γενικά την επιχείρηση μας.

Ήδη από όλα τα παραπάνω διεξάγουμε το εξής συμπέρασμα. Ότι η λογιστική κόστους στρέφει το ενδιαφέρον της γύρω από το κόστος, το οποίο αποτελεί την βάση για την εκπλήρωση όλων των σκοπών που έχει θέσει. Αρχικά λοιπόν ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές της κάθε επιχείρησης της απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με το κόστος.

Ο Γεώργιος Βενιέρη, αναφέρει χαρακτηριστικά ότι ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον ποιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες, οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση.

Ένας τέτοιος παράγοντας είναι η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών. Ένας άλλος παράγοντας είναι η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.

Επίσης το οικονομικό περιβάλλον συμπεριλαμβάνεται σε όλα τα παραπάνω. Για παράδειγμα οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία και άλλα παρόμοια μπορεί να ευνοήσουν μια επιχείρηση.

Ακόμη ένας παράγοντας είναι οι συνθήκες παραγωγής. Για παράδειγμα η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.

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

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

Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης εξαρτάται από την ανάγκη πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μια επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο που μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανένας ικανός διευθυντής δεν θα επιχειρήσει να διοικήσει μια επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με το κόστος.

Πολλές αποφάσεις είναι σωστότερες όταν έχουν στηριχθεί σε ορθές πληροφορίες σχετικά με το κόστος. Οι διευθυντές των επιχειρήσεων έχουν καθημερινά να αντιμετωπίσουν προβλήματα. Εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή αν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή άλλων προϊόντων, εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και

μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή αν οι τιμές πωλήσεως θα μπορούσαν να παραμείνουν ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν και άλλα πολλά. Είναι εμφανές ότι για την απάντηση τέτοιων ερωτήσεων είναι απαραίτητο ένα σωστά υπολογισμένο κόστος.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στην εύρεση του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στην εύρεση του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει εάν υπάρχουν απώλειες ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως, για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρου του εργοστάσιου είτε ενός τμήματος του.

Συνοψίζοντας λοιπόν όλα τα παραπάνω, εκτός από την βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης, το οποίο διέπεται και από τις γενικές αρχές τις κοστολόγησης, που θα αναλύσουμε στην επόμενη ενότητα, είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης.

Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης.

Αυτές οι διάφορες δαπάνες ή απώλειες ίσως να μην ενδιαφέρουν και πολύ όταν μια επιχείρηση περνά μια περίοδο μεγάλου όγκου πωλήσεων και υψηλών κερδών. Σε περιόδους όμως μεγάλου ανταγωνισμού ή γενικότερης ύφεσης, όπως άλλωστε χαρακτηρίζει και την εποχή μας, η επιχείρηση πρέπει να ανακαλύπτει τρόπους να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της. Με αυτόν τον τρόπο θα είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

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

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

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

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

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

Πολλαπλές είναι λοιπόν οι χρησιμότητες της κοστολόγησης σε μία επιχείρηση και κατά συνέπεια πολλαπλοί είναι και οι σκοποί στους οποίους αποβλέπει. Ήδη από παλαιότερα και από τότε που η τεχνολογία άρχισε να μπαίνει στη ζωή μας, όχι μόνο αυτοί που την μελετούσαν αλλά και αυτοί που αναγκάστηκαν να την εφαρμόσουν συνειδητοποίησαν πόσο σημαντικός είναι ο ρόλος της κοστολόγησης. Από παλιά, όταν η κοστολόγηση δεν ήταν ακόμα στην ακμή της όπως σήμερα και οι μελετητές της γράφανε στην καθαρεύουσα ακόμα, όπως ο Μιλτιάδης Λεοντάρης, πολύ αξιόλογος συγγραφέας, δεν μπορούσαν να απαριθμήσουν τους στόχους της λογιστικής κόστους, παραμόνο να αναφέρουν τους σημαντικότερους από αυτούς.



Με την κοστολόγηση επιτυγχάνεται η άσκηση ευσυνείδητης τιμολογιακής πολιτικής, ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της επιχείρησης, ο προσδιορισμός του κόστους που ευνοεί περισσότερο την επιχείρηση αλλά και του οριακού. Για αυτό το τελευταίο θα μιλήσουμε στα επόμενα κεφάλαια. Είναι φυσικό όμως στην εποχή μας, που χαρακτηρίζεται από ένα ραγδαίο και βίαιο ανταγωνισμό και η τεχνολογία δαμάζει, ο ρόλος και οι σκοποί της λογιστικής να έχουν πολλαπλασιαστεί και ένα καλό λογιστικό σύστημα είναι πιο απαιτητικό και πολύπλοκο.

Παρακάτω θα προσπαθήσουμε παρουσιάσουμε την πολυπλοκότητα αυτή της λογιστικής κόστους και να αναλύσουμε όσο μπορούμε, βέβαια την εξέλιξη της χρησιμότητας της αλλά και των σκοπών της στις μέρες μας.

Επειδή είναι αδύνατον να αναφέρουμε όλους αυτούς τους στόχους αρχικά θα απαριθμήσουμε τους κυριότερους. Πρώτον ο υπολογισμός του κόστους των προϊόντων, των υπηρεσιών και άλλων φορέων του κόστους. Δεύτερον, η δυνατότητα που υπάρχει για σχεδιασμό ή διαφορετικά προγραμματισμό, planning. Τρίτον, η δυνατότητα που υπάρχει για έλεγχο και μέτρηση αποδοτικότητας και τέταρτον η ανάλυση σημαντικών πληροφοριών για την λήψη αποφάσεων.

Σύμφωνα με τον Kaplan το 1998 η διοίκηση κόστους έχει τρεις σκοπούς την εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων για χρηματοοικονομικές αναφορές, την εκτίμηση κόστους προϊόντος και τον λειτουργικό έλεγχο.

Η διοίκηση κόστους στοχεύει στην αναγνώριση αυτών των παραμέτρων που είναι σημαντικές για την επιτυχία της επιχείρησης. Η κατάταξη του Robert Kaplan για τις φάσεις της ανάπτυξης συστημάτων διοίκησης κόστους περιγράφει αυτή τη μεταστροφή στο στόχο.

Στην πρώτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους είναι βασικά συστήματα αναφοράς συναλλαγών, όπως προχωρούμε στη δεύτερη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους στοχεύουν στην εξωτερική χρηματοοικονομική αναφορά. Το αντικείμενο είναι οι πραγματικοί οικονομικοί απολογισμοί, και αναλόγως η χρησιμότητα των συστημάτων διοίκησης κόστους περιορίζεται. Στην τρίτη φάση τα συστήματα διοίκησης κόστους ανιχνεύουν σημαντικά λειτουργικά δεδομένα και αναπτύσσουν πιο ακριβείς και σημαντικές πληροφορίες για λήψη αποφάσεων. Εδώ τα συστήματα διοίκησης κόστους αναπτύσσονται. Στην τέταρτη φάση οι στρατηγικά σημαντικές πληροφορίες για τη διοίκηση του κόστους είναι ένα σημαντικό στοιχείο του συστήματος.

Οι πρώτες δύο φάσεις του συστήματος έχουν ως αντικείμενο τη μέτρηση και την αναφορά στη διοίκηση κόστους. Η τρίτη φάση στρέφεται προς το λειτουργικό έλεγχο. Στην τέταρτη φάση ο διαχειριστής του κόστους έχει ένα πολύ σημαντικό ρόλο αφού δεν καταγράφει απλά αλλά δυναμικά συνεργάζεται έχοντας τα προσόντα της αναγνώρισης, καταγραφής και περίληψης των σημαντικών παραγόντων για την επιτυχία της επιχείρησης.

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

Σύμφωνα με το Kaplan λοιπόν, η λογιστική κόστους έχει δύο κύριους σκοπούς, την κοστολόγηση του προϊόντος και δεύτερον το σχεδιασμό και τον έλεγχο. Οι τεχνικές για να ικανοποιηθούν αυτά τα κριτήρια περιλαμβάνουν, την ανάλυση κόστους, οφέλους για το σχεδιασμό και την αλλαγή στα συστήματα διοίκησης κόστους, την κοστολόγηση προϊόντος και τα συστήματα ελέγχου που βοηθούν τις διαδικασίες της παραγωγής και όχι το αντίστροφο, τις ελεγκτικές διαδικασίες σε όλα τα συστήματα κοστολόγησης και τις έγκυρες πηγές διοικητικής πληροφόρησης.

Σε όλες τις εταιρείες, οργανισμούς κερδοσκοπικούς και μη οι managers ενδιαφέρονται να χρησιμοποιήσουν την κοστολογική πληροφορία προκειμένου να πάρουν κάποιες αποφάσεις, στρατηγικές ή τακτικές και για να διαχειριστούν τα διάφορα είδη κόστους. Αυτό απαιτεί μέτρηση του κόστους και τακτοποίηση ή ταξινόμηση του κατά προϊόντα, υπηρεσίες, εργασιακές διαδικασίες, λειτουργικά τμήματα ή άλλα κέντρα κόστους ανάλογα με τη σημαντικότητα τους κατά τον manager. Μια καλή ταξινόμηση του κόστους παρέχει στον manager την καλύτερη εικόνα για τη δομή του κόστους στην εταιρεία και επιτρέπει σε αυτόν να πετύχει τους στρατηγικούς στόχους της ποιότητας και του κόστους σε ένα χρονικό διάστημα που έχει θέσει ως στόχο.

Συνεπώς ένα σύστημα διοίκησης κόστους είναι πολύ σημαντικό για την εταιρεία γιατί τη βοηθάει σε πολλούς τομείς. Πιο συγκεκριμένα, για να διασφαλιστεί ότι ένα προϊόν καλύπτει τις απαιτήσεις του πελάτη, ένα κοστολογικό σύστημα πρέπει να μετρά και να αναφέρει το κόστος της παροχής και των λειτουργιών που οι πελάτες αναμένουν. Το κόστος πρέπει να ταιριάζει με τη θέληση του πελάτη όταν αυτός πληρώνει. Μόνο έτσι οι εταιρείες μπορούν να σχεδιάζουν προϊόντα που να μεγιστοποιούν την αξία του πελάτη.

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

Πρέπει να δίνεται σημασία και στο χρόνο. Ο τρόπος που μια εταιρεία οργανώνει τις διαδικασίες της για την παραγωγή, τη διανομή στην αγορά και την πώληση επιδρά στο χρόνο που απαιτείται για να ταιριάζει με τις προδιαγραφές που έχουν τεθεί από τους πελάτες. Στην περίπτωση αυτή αξίζει να αναφέρουμε ένα παράδειγμα για να γίνει πιο κατανοητό. Η ανακατανομή των λειτουργικών διαδικασιών μιας εταιρείας έχει επίπτωση στο χρόνο και αυτό επιδρά και στο κόστος. Συνεπώς ένα κοστολογικό σύστημα θα πρέπει να κάνει εμφανή την επίδραση του χρόνου στο κόστος του προϊόντος.

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

Χρησιμοποιούμε τον όρο διοίκηση κόστους για να περιγράψουμε τις προσεγγίσεις και τις δραστηριότητες των managers σε βραχυχρόνιο και μακροχρόνιο σχεδιασμό και ελεγκτικές αποφάσεις που αυξάνουν την αξία για τον καταναλωτή και μειώνουν το κόστος για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Για παράδειγμα οι managers παίρνουν αποφάσεις από αφορούν στον αριθμό και το είδος της α' ύλης που έχει χρησιμοποιηθεί, αλλαγές στις εργοστασιακές διαδικασίες, και αλλαγές στο σχεδιασμό του προϊόντος. Η πληροφόρηση από τα λογιστικά συστήματα συμβάλλει στη σωστή λήψη απόφασης από τους managers, αλλά η πληροφόρηση και τα λογιστικά συστήματα καθ' αυτά δεν είναι διοίκηση κόστους.

Η διοίκηση κόστους δεν ασκείται ανεξάρτητα. Είναι ένα σημαντικό στοιχείο των γενικών διοικητικών στρατηγικών και της εκτέλεσής τους. Ο υπεύθυνος της διοίκησης κόστους παρέχει δεδομένα που βοηθούν στο να βελτιωθεί η στρατηγική, να χρησιμοποιηθούν αποδοτικά οι πόροι και η παραγωγική ικανότητα και ουσιαστικά να εφαρμοστεί σωστά η διαμορφωμένη στρατηγική.

### 1.3: ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ

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

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

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

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να ξεκαθαριστεί ότι κοστολογικούς λογαριασμούς δεν συναντούμε μόνο σε μια βιομηχανική επιχείρηση. Όπως άλλωστε έχουμε αναφέρει και στις προηγούμενες ενότητες, μπορεί παλαιότερα η λογιστική κόστους να ονομάζονταν από πολλούς βιομηχανική λογιστική, αργότερα όμως αποδείχτηκε πως η κοστολόγηση χρησιμοποιείται σε πολλά είδη επιχειρήσεων. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι μια διαφημιστική εταιρία ή μια εμπορική επιχείρηση.

Στην περίπτωση αυτή, χρησιμοποιούμε την βιομηχανική επιχείρηση γιατί παρουσιάζει την γενικότερη περίπτωση, υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει όλες τις λειτουργίες, τον εφοδιασμό, την τεχνική λειτουργία, την διάθεση, την διοίκηση και την χρηματοδότηση. Δηλαδή μπορούμε να πούμε ότι είναι ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα στην περίπτωση αυτή και μάλιστα όπως αναφέρει και ο Ιγνατιάδης, όποιος γνωρίζει καλά την βιομηχανική λογιστική είναι σε θέση να αντεπεξέλθει και στις ανάγκες άλλων μη βιομηχανικών επιχειρήσεων ή οργανισμών γενικότερα.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ακόμα η τήρηση των κοστολογικών λογαριασμών είναι σημαντική αφού βοηθούν την διοίκηση της επιχείρησης σε περιπτώσεις που πρέπει να διεξάγει σημαντικές αποφάσεις. Μια σημαντική απόφαση είναι εάν ένα ή περισσότερα προϊόντα που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση μπορούν να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω στην παραγωγή άλλων προϊόντων, όμως να συντελείται σε τέτοιο κόστος που να δικαιολογείται η

παραγωγή τους ή εάν θα είναι περισσότερο οικονομική η προμήθεια τους από άλλους κατασκευαστές.

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

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

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

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

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

Με την ονομασία λογιστικό σχέδιο νοούνται πολλά ξεχωριστά αλλά και συνδεδεμένα θέματα. Αυτά είναι το σχέδιο των λογαριασμών, ο τρόπος της συνδεσμολογίας των λογαριασμών, οι γενικές λογιστικές αρχές που ισχύουν ή που θεσπίζονται κάθε φορά και ο καθορισμός των λογιστικών καταστάσεων.

Το σχέδιο των λογαριασμών είναι ένας κατάλογος λογαριασμών που περιέχει καταρχήν τις ονομασίες των λογαριασμών που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση για να καταχωρήσει σ' αυτούς τα λογιστικά γεγονότα που την αφορούν.

Το μέγεθος του καταλόγου αυτού εξαρτάται από δύο πράγματα. Πρώτον, από το εάν αναφέρεται στο σύνολο των επιχειρήσεων μιας χώρας και επομένως ονομάζεται γενικό λογιστικό σχέδιο ή σε επιχειρήσεις ορισμένου κλάδου και άρα ονομάζεται κλαδικό λογιστικό σχέδιο. Δεύτερον, εξαρτάται από τον βαθμό της ανάλυσης στον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση. Αυτό σημαίνει ότι, για παράδειγμα ο λογαριασμός που ονομάζεται έξοδα ταξιδιών μπορεί να χρησιμοποιηθεί, για την καταχώρηση των σχετικών δαπανών σαν αναλυτικός λογαριασμός του γενικότερου λογαριασμού που ονομάζεται διάφορα έξοδα. Ακόμα, μπορεί ο ίδιος να αναλυθεί περισσότερο και να παρακολουθηθούν τα έξοδα ταξιδιών σαν έξοδα ταξιδιών εσωτερικού και έξοδα ταξιδιών εξωτερικού και πολλά άλλα τέτοια παραδείγματα.

Ο βαθμός της ανάλυσης εξαρτάται αφενός από την πολιτεία που θεσπίζει το λογιστικό σχέδιο μέσω των υποχρεωτικών λογαριασμών που περιέχονται σ' αυτό και αφετέρου από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί.

Στη συνέχεια, οι λογαριασμοί που περιέχονται στο σχέδιο των λογαριασμών κωδικοποιούνται, με τέτοιο τρόπο ώστε να αντιστοιχεί ένας κωδικός σε κάθε λογαριασμό. Επιπλέον, ομαδοποιούνται, με τέτοιο τρόπο ώστε οι λογαριασμοί με τους οποίους παρακολουθούνται παρόμοια οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης να βρίσκονται κοντά, δηλαδή μέσα στην ίδια ομάδα.

Τέλος, το σχέδιο των λογαριασμών πρέπει να καθορίζει το εννοιολογικό περιεχόμενο κάθε λογαριασμού. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να καθορίζει τι είδους λογιστικά γεγονότα καταχωρούνται σε αυτόν. Εάν πάρουμε τον λογαριασμό των πελατών σαν παράδειγμα, τότε το σχέδιο πρέπει να ορίζει ότι στην χρέωση οι απαιτήσεις της επιχείρησης από πωλήσεις που έκανε με πίστωση ενώ στην πίστωση οι εξοφλήσεις των απαιτήσεων αυτών. Είναι

κατανοητό και εμφανές, ότι καμία επιχείρηση δεν είναι δυνατόν να καταχωρήσει στο συγκεκριμένο λογαριασμό μια προκαταβολή για παράδειγμα, την οποία εισπράττει από ένα πελάτη, εφόσον έχει θεσπιστεί λογιστικό σχέδιο για την χώρα ή για τον κλάδο στον οποίο ανήκει η συγκεκριμένη επιχείρηση. Το σχέδιο των λογαριασμών θα πρέπει να ορίζει σε ποιο λογαριασμό θα καταχωρηθεί η είσπραξη της προκαταβολής.

Όσο αναφορά την συνδεσμολογία των λογαριασμών, οι λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για την αρχική καταχώρηση των λογιστικών γεγονότων. Στη συνέχεια, όμως για πάρα πολλούς από τους λογαριασμούς που έχει χρησιμοποιήσει η επιχείρηση μέσα σε μια χρονική περίοδο, προκύπτει το θέμα της μεταφοράς του υπολοίπου τους ή του κλεισίματος τους, είτε κατά τη διάρκεια της χρήσης είτε στο τέλος της. Στο λογαριασμό, πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας, παρακολουθείται η αξία των τιμολογημένων ειδών συσκευασίας, για τα οποία οι πελάτες διατηρούν το δικαίωμα της επιστροφής ή έχουν υποχρέωση να τα επιστρέψουν. Το λογιστικό σχέδιο πρέπει να ορίζει τι θα γίνει στην περίπτωση που επιστρέφονται τα είδη αυτά από τους πελάτες, όπως παραπάνω αλλά και τι θα γίνει στην περίπτωση που δεν επιστρέφονται τα είδη αυτά από τους πελάτες. Με λίγα λόγια πρέπει να ορίζει τον λογαριασμό που θα λειτουργήσει μαζί με τον προηγούμενο λογαριασμό που αφορά τις επιστροφές των πελατών για είδη συσκευασίας, κατά το κλείσιμό του στην μια ή στην άλλη περίπτωση.

Το θέμα της συνδεσμολογίας των λογαριασμών προκύπτει εντονότατο κατά το κλείσιμο των λογαριασμών εξόδων και εσόδων στο τέλος της χρήσεως, στα πλαίσια της διαδικασίας του προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσεως με ημερολογιακές εγγραφές, ιδιαίτερα όταν τα αποτελέσματα προσδιορίζονται κατά βαθμιδωτό τρόπο.

Ένα τρίτο θέμα που θίγεται με το λογιστικό σχέδιο είναι οι γενικές λογιστικές αρχές που ισχύουν ή που θεσπίζονται κάθε φορά και αφορούν τις αποσβέσεις των παγίων στοιχείων της επιχείρησης, την αποτίμηση των αποθεμάτων της, τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής και πολλά άλλα. Οι γενικές λογιστικές αρχές πρέπει να τηρούνται από κάθε επιχείρηση.

Τέλος, οι λογιστικές καταστάσεις που πρέπει να καθορίζονται και να δημοσιεύονται από την επιχείρηση στο τέλος της χρήσεως καθώς και το περιεχόμενο τους ή η μορφή εμφάνισής τους. Το λογιστικό σχέδιο πρέπει να ορίζει εάν εκτός από τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης και την κατάσταση διανομής κερδών, θα δημοσιεύονται και άλλες καταστάσεις, όπως είναι η κατάσταση των πηγών και των χρήσεων κεφαλαίων ή η



κατάσταση ροών καθαρού κεφαλαίου κίνησης ή επεξηγηματικές σημειώσεις. Επιπροσθέτως να παρέχει υποδείγματα σχετικά με την εμφάνιση των δημοσιευμένων λογιστικών καταστάσεων.

Όπως έχει γίνει αντιληπτό, η θέσπιση ενός λογιστικού σχεδίου έχει επιφέρει τυποποίηση στην λογιστική εργασία. Παρόλα αυτά όμως, η λογιστική τυποποίηση δεν αντικαθιστά ή υποκαθιστά τη λογιστική θεωρία, αλλά αντίθετα, απορρέει από αυτή και διευκολύνει την ομοιόμορφη υλοποίηση και εφαρμογή της από τις επιχειρήσεις της χώρας ή ενός συγκεκριμένου κλάδου.

Η λογιστική τυποποίηση δεν έχει αντικαταστήσει τον ρόλο του λογιστή, ο οποίος είναι ο μόνος πραγματικά αρμόδιος και κατάλληλος να σχεδιάσει την τυποποίηση, να την τροφοδοτήσει σωστά με στοιχεία και να ερμηνεύσει τα αποτελέσματα που προκύπτουν από την τυποποιημένη λογιστική εργασία.

Αφού έγινε μια εισαγωγή και δόθηκαν ερμηνείες γενικά για τους λογαριασμούς και μετέπειτα αλλά πολύ γενικά για τους κοστολογικούς λογαριασμούς και αναλύθηκαν στοιχεία που έχουν άμεση σχέση με αυτούς, πρέπει να απαντηθούν κατά δεύτερον, μερικά βασικά ερωτήματα. Ένα πρώτο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί είναι, ποιοι είναι στην πραγματικότητα η κοστολογικοί λογαριασμοί και που βρίσκονται σε σχέση με τους υπόλοιπους λογαριασμούς που χρησιμοποιεί η επιχείρηση.

Οι κοστολογικοί λογαριασμοί μπορούν είτε να συνυπάρχουν μαζί με τους υπόλοιπους λογαριασμούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής, δηλαδή μέσα στις ομάδες 1 έως 8 του λογιστικού σχεδίου, είτε να λειτουργούν μόνοι τους και μεταξύ τους, δηλαδή μέσα στην ομάδα 9 του λογιστικού σχεδίου.

Στην πρώτη περίπτωση, οι δαπάνες που γίνονται σχετικά με την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης ή με την λειτουργία ενός οποιουδήποτε άλλου τμήματος παρακολουθούνται με κατάλληλη ανάλυση των δευτεροβάθμιων ή τριτοβάθμιων λογαριασμών των ομάδων 1 έως 8. Για παράδειγμα, με τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 24 παρακολουθούνται οι πρώτες και βοηθητικές ύλες της επιχείρησης καθώς και ταυλικά συσκευασίας.

Ας υποθεθεί ότι με τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 24 παρακολουθείται κάθε πρώτη ή βοηθητική ύλη ή υλικό συσκευασίας και ότι περιορίζοντας το ενδιαφέρον μόνο στις πρώτες ύλες με τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του 24 παρακολουθούνται πρώτον, τα

αποθέματα της πρώτης ύλης χ που υπήρχαν στην αρχή μιας χρονικής περιόδου, έστω με τον τριτοβάθμιο λογαριασμό 24.00.00. Δεύτερον, οι αγορές της πρώτης ύλης χ που έγιναν μέσα στην ίδια χρονική περίοδο, έστω με τον τριτοβάθμιο λογαριασμό 24.00.01 και τρίτον παρακολουθούνται οι αναλώσεις της πρώτης ύλης χ για παραγωγή προϊόντων μέσα στην ίδια χρονική περίοδο, έστω με τον λογαριασμό 24.00.02 που θα πρέπει να τηρείται σε συνδυασμό με τους δύο προηγούμενους.

Ο λογαριασμός, αναλώσεις πρώτης ύλης χ είναι ένας κοστολογικός λογαριασμός γιατί με αυτόν παρακολουθείται ένα στοιχείο του κόστους παραγωγής των προϊόντων. Βρίσκεται όμως μαζί με άλλους λογαριασμούς που δεν είναι κοστολογικοί, όπως είναι ο λογαριασμός, αρχικά αποθέματα της πρώτης ύλης χ, που δείχνει την αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Ο λογαριασμός, αναλώσεις πρώτης ύλης χ θα μπορούσε να αναλυθεί περισσότερο με τεταρτοβάθμια ανάλυση στους λογαριασμούς για παράδειγμα, αναλώσεις πρώτης ύλης χ για την παραγωγή του προϊόντος κ και αναλώσεις πρώτης ύλης χ για την παραγωγή του προϊόντος λ. Οι τεταρτοβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί θα ήταν επίσης κοστολογικοί λογαριασμοί.

Το ίδιο θα μπορούσε να γίνει με οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της χρηματοοικονομικής λογιστικής με τον οποίον καταρχήν παρακολουθείται ένα έξοδο στο σύνολο του. Αξίζει σε αυτό το σημείο να αναφερθεί ακόμα ένα παράδειγμα. Ο λογαριασμός 60.01.00, τακτικές αποδοχές ημερομίσθιου προσωπικού θα μπορούσε να αναλυθεί περισσότερο σύμφωνα με τα τμήματα της επιχείρησης που απασχολούν ημερομίσθιο προσωπικό. Στη συνέχεια ένας από αυτούς, έστω, ο λογαριασμός τακτικές αποδοχές ημερομίσθιου προσωπικού τμήματος παραγωγής θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σύμφωνα με τις παραγωγικές διαδικασίες που υπάρχουν στο τμήμα παραγωγής, όπως διαδικασία κοπής, διαδικασία μορφοποίησης και πολλές άλλες.

Με αυτόν τον τρόπο λοιπόν, και μέσω διαδοχικών αναλύσεων του κάθε λογαριασμού, θα μπορούσε κανείς να φτάσει στις τακτικές αποδοχές του ημερομίσθιου προσωπικού που συμμετέχουν στην διαμόρφωση του κόστους παραγωγής ενός προϊόντος ή στη διαμόρφωση του κόστους λειτουργίας μιας οποιασδήποτε υπηρεσίας της επιχείρησης. Όλοι αυτοί οι λογαριασμοί που δημιουργήθηκαν για να αναλυθεί ο λογαριασμός 60.01.00, τακτικές αποδοχές ημερομίσθιου προσωπικού, είναι κοστολογικοί λογαριασμοί.

Στη δεύτερη περίπτωση, όλοι οι κοστολογικοί λογαριασμοί συγκεντρώνονται σε μια ξεχωριστή ομάδα λογαριασμών, την ομάδα εννιά του λογιστικού σχεδίου. Κοστολογικοί λογαριασμοί δημιουργούνται ουσιαστικά μέσα στις ομάδες δύο και έξι της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Στους πρωτοβάθμιοι λογαριασμούς της ομάδας εννιά υπάρχουν οι λογαριασμοί 91, ανακατάταξη εξόδων- αγορών και εσόδων και 94, αποθέματα, που είναι αντίστοιχοι των λογαριασμών των ομάδων έξι και δύο.

Η ομάδα εννιά αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης, δηλαδή στην λογιστική κόστους και αποτελεί ένα ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα σημαίνει ότι όταν χρεώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας εννιά πρέπει να πιστώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας εννιά.

Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αποτελούν και οι ομάδες ένα έως οκτώ της χρηματοοικονομικής λογιστικής, οι λογαριασμοί των οποίων συλλειτουργούν μεταξύ τους. Επίσης ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα είναι η ομάδα μηδέν.

Για να επιτευχθεί η ανεξαρτησία του λογιστικού κυκλώματος της ομάδας εννιά σημαντικός είναι ο ρόλος που παίζει ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 90, διάμεσοι- αντικριζόμενοι λογαριασμοί. Η ανεξαρτησία του κυκλώματος της ομάδας εννιά πηγαιίνει μέχρι τον υπολογισμό ενός οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου. Για να γίνει αυτό πρέπει να ληφθούν υπόψη τα έσοδα της χρονικής αυτής περιόδου. Για τον λόγο αυτό υπάρχουν οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 91, ανακατάταξη εξόδων- αγορών και εσόδων και 96, έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα. Το αποτέλεσμα της περιόδου υπολογίζεται με τη βοήθεια του λογαριασμού 98, αναλυτικά αποτελέσματα.

Οι ανάγκες της συγκέντρωσης των δαπανών ανά λειτουργική ενότητα της επιχείρησης και του υπολογισμού του κόστους των παραχθέντων προϊόντων μιας χρονικής περιόδου ικανοποιούνται με τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς 92, κέντρα- θέσεις κόστους και 93, κόστος παραγωγής. Οι λογαριασμοί αυτοί αναλύονται και αναπτύσσονται με τέτοιο τρόπο, ώστε οι δαπάνες κατά είδος, δηλαδή το πόση είναι η δαπάνη, μετατρέπονται σε δαπάνες κατά προορισμό, δηλαδή για ποιο σκοπό έγινε η δαπάνη.

Από την ανάλυση που έχει προηγηθεί προκύπτει ότι υπάρχουν τρεις εναλλακτικές λύσεις ως προς τους κοστολογικούς λογαριασμούς που μπορεί να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση. Η πρώτη λύση είναι να τους χρησιμοποιήσει στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η λύση

αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι λειτουργεί μόνο ένα λογιστικό κύκλωμα. Έχει όμως και ένα μειονέκτημα, ότι δημιουργείται η αναγκαιότητα χρησιμοποίησης ενός μεγάλου αριθμού λογαριασμών, ιδιαίτερα στις ομάδες δύο και έξι, για τη σύγχρονη παρακολούθηση των δαπανών κατ' είδος και κατά προορισμό.

Η δεύτερη λύση είναι να χρησιμοποιήσει τον ελάχιστο αριθμό κοστολογικών λογαριασμών στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών κατά είδος και να χρησιμοποιήσει το ανεξάρτητο κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής της εκμετάλλευσης για την παρακολούθηση των δαπανών κατά προορισμό με τη βοήθεια καταλληλότερων λογαριασμών.

Η λύση αυτή έχει το μειονέκτημα ότι λειτουργούν δύο λογιστικά κυκλώματα. Αυτό σημαίνει ότι σχεδόν διπλασιάζεται το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης της επιχείρησης αφού πρέπει να γίνουν ξεχωριστές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς καθενός λογιστικού κυκλώματος και έτσι αυξάνεται η λογιστική εργασία. Τα πλεονεκτήματα της λύσης αυτής είναι ότι πρώτον, υπάρχει η δυνατότητα διπλού ελέγχου του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου αφού καθένα από τα δύο λογιστικά συστήματα καταλήγει στον υπολογισμό του ίδιου στην πραγματικότητα οικονομικού αποτελέσματος αλλά από άλλη σκοπιά. Δεύτερον, ο υπολογισμός του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος της επιχείρησης γίνεται με την χρησιμοποίηση καταλληλότερων και λιγότερων λογαριασμών.

Η Τρίτη λύση είναι να χρησιμοποιήσει τον ελάχιστο απαιτούμενο αριθμό κοστολογικών λογαριασμών στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών κατά είδος αλλά να μην χρησιμοποιήσει κανέναν άλλον κοστολογικό λογαριασμό για την παρακολούθηση των δαπανών κατά προορισμό και τον υπολογισμό του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος ή μιας υπηρεσίας της. Στην περίπτωση αυτή, ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει με τη βοήθεια καταστάσεων ή εκθέσεων με βάση τα κοστολογικά στοιχεία που τηρούνται από το κύκλωμα της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η κοστολόγηση που γίνεται σύμφωνα με την τρίτη αυτή λύση ονομάζεται εξωλογιστική κοστολόγηση.

Η λύση αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι χρησιμοποιούνται οι ελάχιστοι δυνατοί κοστολογικοί λογαριασμοί και δεν αυξάνεται η λογιστική εργασία από πλευρά ημερολογιακών εγγραφών, καταχωρίσεων, διορθώσεων λαθών και άλλα παρόμοια. Έχει όμως το μειονέκτημα ότι λείπει από τη διαδικασία της κοστολόγησης η ασφαλιστική δικλείδα του διπλού ελέγχου.

Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει πάντα η περίπτωση της παράλειψης και της μη μεταφοράς κοστολογικών δεδομένων από τους κοστολογικούς λογαριασμούς στις καταστάσεις ή τις εκθέσεις, με συνέπεια τον λανθασμένο υπολογισμό του κόστους.

Η επιλογή μιας από τις τρεις εναλλακτικές λύσεις την οποία τελικά θα ακολουθήσει η επιχείρηση εξαρτάται από τα κριτήρια που θα θέσει η ίδια η επιχείρηση. Τέτοια κριτήρια μπορεί να είναι το κόστος υλοποίησης και εφαρμογής της κάθε λύσης, η αναγκαιότητα για πληρότητα ή πιστότητα της πληροφόρησης, η πολυπλοκότητα της παραγωγικής διαδικασίας, η διαθεσιμότητα του προσωπικού και πολλά άλλα.

Ένα άλλο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί σχετικά με τους κοστολογικούς λογαριασμούς αφορά το πλήθος τους, δηλαδή πόσοι κοστολογικοί λογαριασμοί θα χρησιμοποιηθούν από μια επιχείρηση. Το ερώτημα αυτό προκύπτει κυρίως όταν η επιχείρηση ακολουθεί εσωλογιστική κοστολόγηση.

Τα κριτήρια της επιλογής θα πρέπει να τεθούν και πάλι από την ίδια την επιχείρηση. Θα μπορούσαν να αναφερθούν πολλά και διάφορα κριτήρια αλλά από τα βασικότερα και ουσιαστικότερα είναι η οργανωτική δομή της επιχείρησης και το κόστος της πληροφόρησης.

Η οργανωτική δομή της επιχείρησης αποτυπώνεται σε αυτό που ονομάζεται οργανόγραμμα. Ένα οργανόγραμμα δείχνει τους κύριους και βασικούς τομείς ή λειτουργίες που συνθέτουν την επιχείρηση. Τέτοιοι τομείς για μια τυπική βιομηχανική επιχείρηση είναι ο τομέας των προμηθειών, ο τομέας της παραγωγής, ο τομέας των οικονομικών υπηρεσιών και ο τομέας των πωλήσεων. Κάθε ένας τομέας αναλύεται στη συνέχεια σε υποτομείς, κάθε υποτομέας σε υπηρεσίες και κάθε υπηρεσία σε γραφεία. Το οργανόγραμμα δείχνει επίσης την διοικητική ιεραρχία της επιχείρησης. Όσο πιο πολύπλοκο είναι το οργανόγραμμα μιας επιχείρησης τόσο περισσότεροι κοστολογικοί λογαριασμοί απαιτούνται για να παρακολουθηθεί το κόστος λειτουργίας κάθε διοικητικής ενότητας. Το άθροισμα του κόστους λειτουργίας όλων των διοικητικών ενότητων συνθέτει το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης.

Ένα δεύτερο πολύ βασικό κριτήριο σχετικά με το πλήθος των κοστολογικών λογαριασμών που θα χρησιμοποιηθούν από μια επιχείρηση είναι το κόστος της πληροφόρησης και για να γίνει αντιληπτή η σημασία του δίνεται το εξής παράδειγμα.

Ας υποθεθεί ότι για την παραγωγή των προϊόντων μιας βιομηχανικής επιχείρησης χρησιμοποιείται, μεταξύ των άλλων πρώτων και βοηθητικών υλών, το υλικό  $\chi$  το οποίο είναι πολύ μικρής αξίας και ότι η ποσοτική του συμμετοχή στην παραγωγή κάθε μονάδας προϊόντος δεν είναι σταθερή αλλά ποικίλει και εξαρτάται από διάφορους τεχνικούς παράγοντες.

Η ανάλωση του υλικού  $\chi$  θα μπορούσε να θεωρηθεί σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο. Όταν όμως υπάρχει επιθυμία ξεχωριστής παρακολούθησης της ανάλωσης του υλικού  $\chi$  και προσδιορισμός της συμμετοχής του στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής κάθε μονάδας προϊόντος, τίθεται θέμα κόστους περισυλλογής της πληροφορίας αυτής.

Το κόστος περισυλλογής της πληροφορίας αυτής δημιουργείται από το γεγονός ότι θα πρέπει να ζυγίζεται η ποσότητα του υλικού  $\chi$  που χρησιμοποιείται κάθε φορά, από κάποιον αρμόδιο που αμείβεται για την εργασία αυτή. Ακόμα από τις καθυστερήσεις που ίσως υπάρξουν στην παραγωγική διαδικασία με συνέπεια την απώλεια εσόδων και πολλά άλλα γεγονότα που συμβαίνουν κάθε φορά στην παραγωγή.

Όσο περισσότερη πληροφόρηση απαιτείται από τη λογιστική κόστους τόσο περισσότεροι κοστολογικοί λογαριασμοί πρέπει να χρησιμοποιηθούν. Υπάρχει όμως πάντα το θέμα της σύγκρισης που πρέπει να γίνεται μεταξύ του κόστους περισυλλογής της πληροφορίας που θα καταχωρηθεί στους κοστολογικούς λογαριασμούς και της ωφέλειας ή της χρησιμότητας που θα προσφέρει η πληροφόρηση αυτή σε κάποιο ενδιαφερόμενο αρμόδιο στέλεχος της επιχείρησης.

Επιπροσθέτως το κόστος της πληροφόρησης είναι ένα στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του βαθμού ανάλυσης στο οποίο θα υπεισέλθει το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης ακόμη και εάν αυτό είναι εξωλογιστικό.

Σε πολλές περιπτώσεις πάντως η επιχείρηση είναι διατεθειμένη να υποστεί το κόστος περισυλλογής μιας πληροφορίας αλλά δεν υπάρχει η άμεση τεχνική δυνατότητα για κάτι τέτοιο.

Στην αρχή της ενότητας αυτής αναφέρθηκε πως οι κοστολογικοί λογαριασμοί υπάρχουν και τηρούνται μέσα στο γενικότερο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης και με αυτό θίγονται δύο μεγάλα θέματα, το λογιστικό σχέδιο, το οποίο αναλύθηκε εκτενέστερα παραπάνω και οι λογιστικές διαδικασίες. Μεγάλο μέρος του λογιστικού συστήματος που εφαρμόζει μια επιχείρηση αποτελείται από τις λογιστικές διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από την επιχείρηση αυτή.

Ένας όρος που αποδίδεται περί των λογιστικών διαδικασιών από τον Γεώργιο Βενιέρη είναι ο ακόλουθος. Λογιστική διαδικασία είναι ένα σύνολο προαποφασισμένων ενεργειών που γίνονται και έχουν σχέση με την λογιστική ενημέρωση της επιχείρησης.

Για να γίνει μια ενέργεια όπως μια πληρωμή από το ταμείο της επιχείρησης πρέπει να ακολουθηθεί μια ορισμένη διαδικασία. Πρώτον, πρέπει να ελεγχθεί το παραστατικό που προσκομίζει εκείνος που θα εισπράξει τα χρήματα από τον αρμόδιο υπάλληλο της επιχείρησης. Δεύτερον να εκδοθεί ένα ένταλμα πληρωμής προς το ταμείο της επιχείρησης σε ένα προκαθορισμένο αριθμό εντύπων και ο ενδιαφερόμενος τρίτος να πάει στο ταμείο έχοντας μαζί του ορισμένα από τα αντίτυπα του εντάλματος πληρωμής. Τρίτον, ο ταμίας να σφραγίσει τα αντίτυπα που παραλαμβάνει, να ζητήσει από τον τρίτο να υπογράψει σε αυτά ότι παρέλαβε τα χρήματα και να του παραδώσει ένα από αυτά μαζί με τα χρήματα. Τέταρτον να ενημερωθεί ο λογαριασμός του ταμείου με βάση κάποιο άλλο από τα αντίτυπα του εντάλματος που εκδόθηκαν και που προωθήθηκε στον αρμόδιο υπάλληλο. Τέλος, να γίνει συμφωνία, όχι βέβαια μετά από κάθε πληρωμή αλλά οπωσδήποτε στο τέλος της ημέρας, μεταξύ του λογιστικού υπόλοιπου που δείχνει ο λογαριασμός του ταμείου και των χρημάτων που πραγματικά υπάρχουν στο ταμείο.

Λογιστικές διαδικασίες πρέπει να υπάρχουν για να παρακολουθούνται τα γραμμάτια που εξοφλούνται από τους πελάτες τα γραμμάτια που αποστέλλονται σε τράπεζες για διάφορες αιτίες, οι εισπράξεις που γίνονται, οι πωλήσεις μετρητοίς ή με πίστωση, η μισθοδοσία του προσωπικού και ένα σωρό άλλες λογιστικές πράξεις.

Πολλές από τις λογιστικές διαδικασίες έχουν σχέση με το αντικείμενο της λογιστικής κόστους και γίνεται αντιληπτό ότι για να έχει μια επιχείρηση λογιστική ενημέρωση πρέπει όλες αυτές οι λογιστικές διαδικασίες να είναι σωστά σχεδιασμένες. Με αυτό τον τρόπο αποφεύγεται η περιττή γραφειοκρατία και οι λογιστικές διαδικασίες ολοκληρώνονται εγκαίρως και χωρίς λάθη. Όλα αυτά μπορούμε να πούμε ότι μπορούν να αποτελέσουν παράγοντες που επηρεάζουν την αποδοτικότητα ενός κοστολογικού συστήματος, για το οποίο γίνεται λόγος στο δεύτερο κεφάλαιο.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΑΠΟΔΟΤΙΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΥΣ.**

### **2.1: ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ.**

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί κάποιες γενικές αρχές, οι οποίες ορίζουν βέβαια και την αποδοτικότητα του συστήματος. Είναι μία φιλοσοφία θα λέγαμε, η οποία πρέπει να ακολουθείται από κάθε επιχείρηση και καθορίζει την σωστή λειτουργία ενός συστήματος κόστους. Οι γενικές αυτές αρχές μπορούμε να πούμε ότι δεν έχουν δεχτεί κάποια ιδιαίτερη μεταβολή από παλαιότερα μέχρι και σήμερα. Παρακάτω παρουσιάζεται αυτή η συγκεκριμένη φιλοσοφία όπως την παραθέτει και αναλύει ο καθηγητής Γεώργιος Βενιέρης στο βιβλίο του λογιστική κόστους.

Κατά το σχεδιασμό ενός κοστολογικού συστήματος θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αντικείμενα, φορείς κόστους που θα κοστολογούνται καθώς και οι εσωτερικές σχέσεις που τα συνδέουν. Τα αντικείμενα αυτά μπορεί να είναι για παράδειγμα προϊόντα, υπηρεσίες, δραστηριότητες και οργανωτικά τμήματα της επιχείρησης. Η κοστολόγηση των φορέων κόστους θα πρέπει να βασίζεται σε συγκεκριμένες λογικές και σαφείς αρχές οι οποίες να ακολουθούνται με συνέπεια και συστηματικότητα. Οι αρχές αυτές αφορούν τόσο την καταγραφή, όσο και την ανάλυση του κόστους, δηλαδή επιμερισμούς, επανεπιμερισμούς και καταλογισμούς.

Ειδικότερα λοιπόν, το κόστος πρέπει να σχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ο μισθός ενός εργοδηγού, ο οποίος δεν μπορεί να επιβαρύνει έναν οποιοδήποτε φορέα κόστους. Το κόστος αυτό πρέπει να καταγραφεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε να επιβαρύνει μόνο τους φορείς του κόστους, οι οποίοι περνούν από το τμήμα του εργοδηγού αυτού και όχι τους φορείς εκείνους, οι οποίοι περνούν από άλλα τμήματα της παραγωγικής διαδικασίας.

Δεύτερον, μια δαπάνη καταλογίζεται μόνο όταν έχει συμβεί. Η αρχή αυτή αν και φαίνεται προφανής, πολλές φορές ξεχνιέται. Ένας ημικατεργασμένος φορέας κόστους δεν θα επιβαρυνθεί με αναλώσεις που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή του.

Επίσης, όλα τα κόστη που συμβαίνουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ακόμη και όταν μερικά από αυτά φαίνονται μικρά και επουσιώδη. Αυτό πρέπει να γίνονται για να αποφεύγονται παραλείψεις κόστους που



οφείλονται στο ότι ένα κόστος, όπως ένα ποτήρι γάλα που προσφέρεται στους εργατές ενός μόνο τμήματος του εργοστασίου, είναι σήμερα μικρό, μπορεί όμως στο μέλλον να μεγαλώσει. Για παράδειγμα το ποτήρι γάλα να μετατραπεί σε γεύμα για όλους τους εργατές του εργοστασίου και όμως από συνήθεια να παραλείπεται στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής επειδή είχε παραλειφθεί και όταν το ποσό αυτό ήταν ασήμαντο.

Ακόμα το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην ενότητα για τον σκοπό και την σημασία της κοστολόγησης, η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές να πάρουν αποφάσεις, δίνοντας τους πληροφορίες σχετικά με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν βοηθά αυτό το σκοπό διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον σχετίζεται με τυχαία γεγονότα, τα οποία είναι ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο υπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε σαν αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης. Εάν συμπεριλάβει κανείς την ζημιά ενός μηχανήματος που προκλήθηκε από μια θεομηνία μέσα στο σύστημα κοστολόγησης, θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής, χωρίς να προσθέτει τίποτα στην εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης. Θεομηνία δεν γίνεται πάντα και επομένως δεν αποτελεί σταθερό έξοδο η ζημιά του συγκεκριμένου μηχανήματος.

Τέλος, ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες μπορεί να αλλοιώσουν την εικόνα της απόδοσης του κοστολογικού συστήματος και επομένως και της επιχείρησης.

Εάν γίνει ένα έξοδο σχετικό με την συντήρηση των μηχανημάτων του εργοστασίου στο πρώτο τρίμηνο μιας χρήσης και δεν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής του τριμήνου αυτού, η επιβάρυνση του κόστους παραγωγής του τελευταίου τριμήνου με το κόστος αυτό, αλλοιώνει την πληροφόρηση για το τρίμηνο αυτό.

Χρειάζεται όμως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίηση ενός κόστους πρόκειται να εμφανιστεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και πρέπει να καταλογιστεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται το όφελος για την επιχείρηση.

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

Για το σκοπό αυτό, τα εσωλογιστικά κοστολογικά συστήματα που τηρούνται στην ομάδα εννιά του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές. Αξίζει όμως να σημειωθεί, ότι τα διάφορα κοστολογικά συστήματα που μπορεί να διαθέτει μία επιχείρηση για την άντληση χρήσιμων για τη διοίκηση πληροφοριών, δεν απαιτείται να ελέγχονται από εξωτερικούς ελεγκτές.

Κλείνοντας αυτήν την ενότητα, θα λέγαμε ότι μπορεί αυτές οι γενικές αρχές εκ πρώτης όψεως, να φαίνονται προφανής και ίσως ευκολονόητες αλλά έχει διαπιστωθεί ότι πολλές επιχειρήσεις διαπιστώνουν τέτοια λάθη ακόμα και σήμερα. Σαν απόρροια όλων αυτών όμως καταλογίζεται η λανθασμένη λειτουργία ενός κοστολογικού συστήματος μειώνοντας έτσι την αποδοτικότητα του και επομένως και την αποδοτικότητα της επιχείρησης, ιδιαίτερα στην εποχή μας, που η τεχνολογία θερίζει και η ανταγωνιστικότητα μεταξύ των επιχειρήσεων είναι ανεξέλεγκτη, τέτοια λάθη, έστω και τα πιο μικρά μπορεί να κοστίζουν στην επιχείρηση πολύ ακριβά, ακόμα και την θέση της στον χώρο της αγοράς.

## **2.2: ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Είναι σαφές πως υπάρχουν πολλά και διαφορετικά συστήματα κόστους ως συνάρτηση των διαφορών μεταξύ των επιχειρήσεων αλλά και των διαφορετικών κλάδων. Κάθε επιχείρηση λοιπόν προσαρμόζει το κοστολογικό σύστημα στις δικές της ανάγκες. Αυτό που έχει σημασία όμως είναι πόσο καλά σχεδιασμένο είναι αυτό το σύστημα.

Οι επιχειρήσεις που έχουν αναπτύξει ένα κοστολογικό σύστημα κατάλληλο για την ικανοποίηση των στόχων τους διαθέτουν ένα χρήσιμο αλλά και απαραίτητο εργαλείο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, τη μέτρηση της τμηματικής απόδοσης τους, την τιμολόγηση των προϊόντων και των υπηρεσιών τους, την κατανόηση των γενεσιουργών αιτιών του κόστους τους και, τέλος, ένα εργαλείο χάραξης στρατηγικής και αντιμετώπισης των προκλήσεων του ανταγωνισμού.

Ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στο τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στο τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για να είναι όμως ένα κοστολογικό σύστημα αποδοτικό πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις, τις οποίες απαριθμεί ο Γεώργιος Βενιέρης.

Βασική προϋπόθεση είναι η δομή του κοστολογικού συστήματος, η οποία πρέπει να ταιριάζει με την οργάνωση της επιχείρησης. Επειδή οι αλλαγές στο σύστημα κοστολόγησης ή στην οργάνωση της επιχείρησης είναι αναπόφευκτες με το πέρασμα του χρόνου, είναι απαραίτητο το σύστημα κοστολόγησης να προσαρμόζεται στις αλλαγές της δομής ή της οργάνωσης της επιχείρησης και όχι να περιορίζονται οι αλλαγές αυτές από το σύστημα κοστολόγησης.

Δεύτερον, τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης ή του τμήματος εκείνου που θα συμπεριληφθεί στο σύστημα κοστολόγησης πρέπει να μελετηθούν με μεγάλη λεπτομέρεια πριν καταρτιστεί το κοστολογικό σύστημα.

Τρίτον, είναι απαραίτητη η συνεργασία μεταξύ των ανθρώπων που χειρίζονται το σύστημα κοστολόγησης και εκείνων που δίνουν τα πρωτογενή στοιχεία για να λειτουργήσει το σύστημα και πρέπει πάντοτε να εξασφαλίζεται.

Τέταρτον, ο βαθμός της ανάλυσης μέχρι τον οποίο θα φτάσει η κοστολόγηση πρέπει να είναι προκαθορισμένος. Το σύστημα κοστολόγησης πρέπει να δίνει όλες τις επιθυμητές πληροφορίες. Όμως η σύνταξη αναλύσεων με περιττές λεπτομέρειες απαιτεί εργασία και το κόστος της ίσως κάνει το σύστημα δυσανάλογα πολυδάπανο σε σχέση με την ωφέλεια την οποία παρέχει. Πάντως, ένα σύστημα κόστους πρέπει να καλύπτει τις ουσιαστικές ανάγκες πληροφόρησης των αρμόδιων στελεχών της επιχείρησης, τις οποίες οι ίδιοι πρέπει να προσδιορίζουν.

Σαν τελευταία προϋπόθεση ο Βενιέρης αναφέρει ότι, οι άνθρωποι που δίνουν τα πρωτογενή κοστολογικά στοιχεία πρέπει να καταβάλλουν τη μικρότερη δυνατή προσπάθεια και να έχουν όσο γίνεται λιγότερη γραφική εργασία. Τα πρωτογενή κοστολογικά συστήματα πρέπει να δίνονται πάνω σε προτυπομένα έντυπα και να αναφέρονται σε αυτά όλες οι σχετικές και απαραίτητες οδηγίες για την συμπλήρωσή τους. Η ακρίβεια αυτών των πρωτογενών στοιχείων πρέπει να επιβεβαιώνεται από τους επικεφαλής των τμημάτων από τους οποίους προέρχονται.

Αντίστοιχα ο Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης επιστρατεύει μεγάλη βαρύτητα στην πληροφόρηση και αναφέρει χαρακτηριστικά ότι για την σύνταξη και οργάνωση ενός άρθριου και επομένως αποδοτικού κοστολογικού συστήματος βασική προϋπόθεση είναι η γνώση. Απαιτείται η γνώση, αφού πρώτα προηγηθεί λεπτομερής μελέτη για τα ακόλουθα στοιχεία. Την διάρθρωση της επιχείρησης, την παραγωγική διαδικασία, του παραγόμενου ή των παραγόμενων αγαθών, προϊόντων ή υπηρεσιών.

Αξίζει να σημειωθεί ότι προκειμένου το κοστολογικό σύστημα να είναι όσο το δυνατόν αντικειμενικότερο θα πρέπει να ενσωματώνει πληροφορίες που συλλέγονται από περιφερειακά πληροφοριακά συστήματα όπως για παράδειγμα το μητρώο παγίων και το σύστημα μισθοδοσίας, κυρίως σε θέματα διαμόρφωσης κλειδών επιμερισμού.

Επιπλέον, για να μπορεί να χαρακτηριστεί ως διαφανές και αντικειμενικό καθώς και να είναι αποδεκτό από τα διάφορα τμήματα της επιχείρησης, θα πρέπει οι σχέσεις μεταξύ των στοιχείων του κόστους, οι μετασχηματισμοί, οι επιμερισμοί, οι υποθέσεις και οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται σε κάθε περίπτωση να είναι σαφής και να μπορούν με ευκολία να αποτυπωθούν.

Μια μελέτη που έγινε από τους Jenson et al το 1996 ανιχνεύει τα χαρακτηριστικά που πρέπει να έχει μια βιομηχανική εταιρία, η οποία θέλει να αριστεύσει στη διοίκηση κόστους.

Οι Jenson et al ανακάλυψαν ότι οι επιχειρήσεις που προσανατολίζονται προς τη βιομηχανική αριστεία πρέπει να συνδυάζουν αποδοτικά την επιχειρησιακή και βιομηχανική κουλτούρα, να αναγνωρίζουν τις ευέλικτες μεθόδους παραγωγής και τις επιδράσεις τους σε δείκτες διοίκησης κόστους, να δίνουν έμφαση στη συνεχή βελτίωση των λογιστικών τους μεθόδων, να τείνουν να εξαλείφουν τα περιττά έξοδα που απεικονίζονται στις λογιστικές τους καταστάσεις και να ενθαρρύνουν μια κουλτούρα προληπτικής διοίκησης κόστους.

Ένας άλλος ξένος μελετητής της λογιστική κόστους, ο Horngren αναφέρεται και στην ασυμμετρία στην πληροφόρηση. Είναι σημαντικό για το σχεδιαστή του συστήματος να μπορέσει να απαντήσει σε ερωτήσεις όπως, ποιος κατέχει την πληροφορία, εάν πρέπει να μάθουν και άλλοι την πληροφορία, πως θα γίνει ή πως έγινε η μεταφορά της πληροφορίας και πόσο έγκαιρη είναι η μεταφορά της.

Η πληροφορία και οι μηχανισμοί μεταφοράς της παίζουν το βασικότερο ρόλο στο σχηματισμό του συστήματος. Σαφέστατα υπάρχουν οι ανώτεροι

στόχοι και οι προσπάθειες της διοίκησης να τους υλοποιήσει. Υπάρχει και αξιολόγηση της προσπάθειας και ανάλογα με την επίτευξη των στόχων υπάρχουν και επιβραβεύσεις. Το σημαντικότερο θέμα σε όλο το σύστημα είναι το πώς αντλείται η πληροφορία και πόσο αξιόλογη είναι. Μάλιστα από τη στιγμή που πρόκειται για διοίκηση κόστους καταλαβαίνουμε πόσο ακριβής σε αριθμό θα πρέπει να είναι.

Η πληροφόρηση λοιπόν σε ένα σύστημα ελέγχου βοηθάει ώστε να αποφασιστεί η πιο αποδοτική κατανομή των πηγών καθώς και στις αξιολογήσεις απόδοσης.

Αντίστοιχα ο Kaplan το 1988 συμπληρώνει πως ένα καλό σύστημα κοστολόγησης προϊόντος πρέπει να παράγει εκτιμήσεις κόστους που περιλαμβάνουν τα έξοδα που προκύπτουν σε σχέση με το προϊόν καθ' όλη την αλυσίδα αξίας.

Η θεωρία προτείνει τους παράγοντες, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν τη σχεδίαση σύγχρονων συστημάτων διοίκησης κόστους και είναι οι ακόλουθοι. Ο βαθμός ανταγωνισμού που υπάρχει, η ποικιλία των προϊόντων που κατασκευάζονται, ο αριθμός των παραγομένων προϊόντων και το ποσοστό των γενικών εξόδων που δεν μπορεί να καταχωρηθεί στα προϊόντα.

Συμπερασματικά λοιπόν, τα σύγχρονα κοστολογικά συστήματα θα πρέπει να δίνουν πληροφορίες για όλα τα στοιχεία της αλυσίδας αξίας, τόσο εντός της επιχείρησης στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων έρευνας και ανάπτυξης, σχεδιασμού, παραγωγής, μάρκετινγκ, διανομής και εξυπηρέτησης των πελατών μετά την πώληση, όσο και εκτός της επιχείρησης, όπως είναι οι προμηθευτές και οι πελάτες. Η γενική τάση που επικρατεί στα συστήματα κόστους είναι πως ένα σύγχρονο σύστημα διοίκησης θα πρέπει να συνδυάζει τη διοίκηση κόστους, τη σύγχρονη τεχνολογία καθώς και το οργανωσιακό περιβάλλον.

Οι γρήγορες αλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον έχουν φέρει στην επιφάνεια τα θέματα της λογιστικής κόστους ή όπως θα λέγαμε σήμερα διοίκησης κόστους. Κάποιοι παράγοντες συνεχίζουν να κάνουν τη διοίκηση κόστους έναν σημαντικό παράγοντα στη διαχείριση και τη διοίκηση των επιχειρήσεων. Τέτοιοι παράγοντες είναι και η χαμηλότερη απορρόφηση της αγοράς σε προϊόντα των οποίων η τιμή αυξάνει, η αυξανόμενη αλλαγή στα προϊόντα, η αλλαγή στις διαδικασίες, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός και εσωτερικά και εξωτερικά καθώς και οι γρήγορες αλλαγές στην τεχνολογία των προϊόντων, η οποία οδηγεί σε μικρότερους κύκλους ζωής.

Σήμερα η λογιστική κόστους είναι υποχρεωμένη, λόγω των απαιτήσεων της σύγχρονης εποχής, να προσφέρει περισσότερα απ' ό,τι η απλή λογιστική. Πρέπει να δώσει πλεονέκτημα στις κατασκευές, στις λειτουργίες, στη διαχείριση των πρώτων υλών, στην μηχανολογία και τα χρηματοοικονομικά.

Για να ανταποκριθεί στα νέα δεδομένα η λογιστική κόστους πρέπει να είναι ένα ολοκληρωμένο σύστημα. Πρέπει να ικανοποιήσει απαιτήσεις όπως η αποτελεσματική κοστολόγηση, η τιμολόγηση και η εκτίμηση του κόστους, η μέτρηση της αποδοτικότητας των λειτουργιών, η μέτρηση της κερδοφορίας, η διαχείριση της μείωσης του κόστους, η διαχείριση αυτοματοποίησης και η αναφορά ολοκλήρωσης.

Οι προοπτικές για τον κλάδο της διοίκησης κόστους είναι ευνοϊκές για το μέλλον. Με βάση την εξελικτική της πορεία διαμορφώθηκαν νέα δεδομένα, ιδιαίτερα μετά το 1980. Μπορούμε να δούμε μια ποικιλία περιπτώσεων που έχουν να κάνουν με λειτουργικά θέματα, όπως είναι οι θετικές εξελίξεις στη διοίκηση κόστους, η συνεχής βελτίωση, η διοίκηση ολικής ποιότητας και η μέτρηση αποδοτικότητας.

Έτσι λοιπόν υπάρχουν και πέντε προκλήσεις για τη διοίκηση κόστους. Αυτές είναι η νομιμοποίηση και ισορροπία των πολλαπλών προοπτικών, η συνεργασία για να λυθούν οι διάφορες πολυπλοκότητες, η ανάλυση των ανταγωνιστών, ο καταμερισμός των πόρων και ο υπερκερασμός των φυγόκεντρων τάσεων.

Το 2003, η εταιρεία Ernst & Young έκανε μια έρευνα για την λογιστική κόστους. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν παρουσιάζουν μεγάλο ερευνητικό ενδιαφέρον και παραθέτονται παρακάτω.

Καταρχήν, η διοίκηση κόστους είναι ένας σημαντικός παράγοντας ώστε μια επιχείρηση να πετύχει τους στρατηγικούς της στόχους και δεύτερον, τα άτομα που λαμβάνουν αποφάσεις, δηλαδή οι αρμόδιοι διευθυντές σε κάθε επιχείρηση, χαρακτηρίζουν πάρα πολύ σημαντική την ανάγκη για σωστή και συνεχή πληροφόρηση κόστους.

Τρίτον, παρόλη την ανάγκη για κοστολογική πληροφόρηση, κάποιοι παράγοντες αντιλαμβάνονται μείωση του οράματος όσον αφορά στο κόστος και πολλά άτομα που απάντησαν, δεν σκέφτονται να υιοθετήσουν τα νέα εργαλεία και συστήματα της διοίκησης κόστους στο συγκεκριμένο οικονομικό περιβάλλον.

Τέλος, παρόλη την εισαγωγή νέων κοστολογικών εργαλείων, τα παραδοσιακά συστήματα διοίκησης κόστους ακόμα χρησιμοποιούνται πολύ συχνά ενώ τα άτομα που παίρνουν αποφάσεις απαιτούν μια πιο καθαρή και ποσοτικοποιημένη πρόταση αξίας ώστε να εκτιμηθούν και τα νέα εργαλεία. Υπάρχει κριτική επίσης και ως προς την τεχνολογία και τους ειδικούς in-house.

Η σύγχρονη εποχή του παγκόσμιου ανταγωνισμού απαιτεί τη δέσμευση στην αριστεία, στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Την προηγούμενη δεκαετία η έμφαση στην ποιότητα των προϊόντων, υπηρεσιών και διαδικασιών, το ύψος των αποθεμάτων και τη βελτίωση των πολιτικών στο εργατικό δυναμικό έβαλαν τη βάση για ανάπτυξη δυνατών πολυεθνικών επιχειρήσεων. Στη σύγχρονη επιχείρηση είναι πλέον επιτακτικό να υιοθετηθεί ένα νέο κοστολογικό σύστημα βασισμένο στην απόδοση, η οποία αξιολογείται από τους σημαντικούς της παράγοντες και από τους δείκτες μέτρησης και μπορούν να της δώσουν το πλεονέκτημα σε σχέση με τον ανταγωνισμό. Υπάρχει συνεπώς η ανάγκη να συνδεθεί το κόστος με δείκτες μέτρησης αποδοτικότητας και με δείκτες επιχειρηματικής αποδοτικότητας.

Τα σύγχρονα συστήματα της διοίκησης κόστους πρέπει να εκτείνονται κυρίως στην εισαγωγή νέων προϊόντων στις αγορές καθώς και στο λειτουργικό έλεγχο του κόστους παραγωγής προϊόντος.

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους τομείς των κατασκευών και υπηρεσιών λειτουργούν σε φυσικό περιβάλλον διανομής. Στηρίζονται περισσότερο σε συμμαχίες και προμηθευτές για υπηρεσίες και αγαθά ώστε να εφοδιάσουν με το προϊόν μια διαδικτυακή οικονομία.

Τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης μπορεί πλέον να μην είναι τα καταλληλότερα για την πραγματικότητα της προμηθευτικής αλυσίδας. Από τη στιγμή που οι περισσότερες δραστηριότητες που προσθέτουν αξία σε ένα προϊόν δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν σαν δραστηριότητες κατασκευών ή υπηρεσιών και έχουν γίνει θέμα συνεργασίας με εξωτερικούς φορείς, η εφαρμογή της κοστολόγησης κατά δραστηριότητα φαίνεται να είναι δύσκολη. Τα παραδοσιακά συστήματα και η κοστολόγηση κατά δραστηριότητα είναι ακόμα χρήσιμα για εξωτερικούς χρηματοοικονομικούς σκοπούς ελέγχου και αναφοράς της χρησιμοποίησης των πόρων για παραγωγή απτών αγαθών στο εργοστάσιο των προμηθευτών ή των συνεργατών.

## 2.3: ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

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

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

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

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

Τα πρωτογενή στοιχεία της κοστολόγησης, δηλαδή οι κοστολογικές πληροφορίες σχετικά με τις πρώτες ύλες τα άμεσα εργατικά και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα, είναι δυνατόν να ταξινομηθούν με διάφορους τρόπους, έτσι ώστε με τα ίδια στοιχεία να επιτυγχάνεται κάθε φορά και ένας διαφορετικός αντικειμενικός σκοπός.

Όλοι αυτοί οι διάφοροι τρόποι ταξινόμησης είναι δυνατόν να χωρισθούν σε δύο βασικές κατηγορίες. Η μια κατηγορία περιλαμβάνει τις μεθόδους κοστολόγησης και η άλλη περιλαμβάνει τις τεχνικές κοστολόγησης.



Οι μέθοδοι κοστολόγησης αποτελούν τη βάση της κοστολόγησης. Αναπτύχθηκαν μετά τις δυο πρώτες δεκαετίες του 20<sup>ου</sup> αιώνα και ουσιαστικά αποτελούν το βασικό σημείο αναφοράς για την κοστολόγηση. Θα δούμε πιο αναλυτικά, ποια είναι τα χαρακτηριστικά τους, τα θετικά τους στοιχεία και οι αδυναμίες τους καθώς και το ρίσκο που διαχειρίζονται.

Οι μέθοδοι κοστολόγησης εξαρτώνται από την φύση της παραγωγικής διαδικασίας, την οποία ακολουθεί μια συγκεκριμένη επιχείρηση. Η διαδικασία παραγωγής των προϊόντων σε μια επιχείρηση μπορεί να γίνει κυρίως με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι κατά παραγγελία κοστολόγηση ή αλλιώς με τη μέθοδο της εξατομικευμένη παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών. Ο δεύτερος τρόπος είναι η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα.

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



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

Τα παραδοσιακά αυτά συστήματα κοστολόγησης χαρακτηρίζονται από το ότι είναι εντάσεως εργασίας καθώς και από το ότι χρησιμοποιούν

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

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

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

Το ρίσκο που διαχειρίζεται ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης έχει να κάνει με τη διατήρηση του μεγάλου όγκου πληροφόρησης και την αργοπορία αντίδρασης σε περίπτωση που αυτή επιβάλλεται από τις επιθεωρήσεις. Επίσης, οι μειώσεις του προσωπικού είναι κάτι δύσκολο, και στο σύστημα δεν μπορούν να απεικονιστούν αντικειμενικά αλλαγές στις διαδικασίες ή στα υπάρχοντα προϊόντα λόγω πιθανών στρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων.

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

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

κόστους. Συγκεκριμένα με το άμεσο κόστος, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαιτίας τους και με εκείνο που δεν οφείλεται σε αυτούς.

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

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

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

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

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

Επομένως ο σκοπός προηγείται των μέσων και δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες προσδιορισμού των μέσων που θα χρησιμοποιηθούν σε μια επιχείρηση. Έχει αποδειχθεί η θεωρία ότι τίποτα δεν μπορεί να παραχθεί

εάν δεν ληφθεί υπόψη η φύση της παραγωγικής διαδικασίας και ο σκοπός για τον οποίο θα χρησιμοποιηθεί η κοστολογική πληροφόρηση. Πάντως κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και μια τεχνική κοστολόγησης.

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

Στη συνέχεια γίνεται ανάπτυξη των μεθόδων και τεχνικών κοστολόγησης σε ξεχωριστά κεφάλαια. Στο κεφάλαιο τρία παρουσιάζονται δύο παραδοσιακά κοστολογικά συστήματα, η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής και η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής. Ενώ στο κεφάλαιο τέσσερα γίνεται ανάλυση των τεχνικών κοστολόγησης, δηλαδή το πλήρες, το οριακό και το πρότυπο κόστος. Αξίζει σε αυτό το σημείο όμως να σημειωθεί, ότι με το πέρασμα του χρόνου και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων συνδυαζόμενου με την ραγδαία εξέλιξη της τεχνολογίας και τους αυστηρούς ρυθμούς της ανταγωνιστικότητας, υπάρχει μεγάλη ανάγκη για την αντικατάσταση αυτών των μέσων με σύγχρονα που να ανταποκρίνονται σε όλες τις παραπάνω εξελίξεις ή έστω την βελτίωση τους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

### **3.1: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

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

Η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις που τα παραγόμενα προϊόντα διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή

τους. Αυτό συμβαίνει επειδή η παραγγελίες που εκτελεί η επιχείρηση είναι διαφορετικές μεταξύ τους.

Αναλυτικότερα πολλές επιχειρήσεις παράγουν προϊόντα κατά παραγγελία. Στην περίπτωση αυτή, το περιεχόμενο της παραγγελίας εξαρτάται από το τι θέλει ο πελάτης που δίνει την παραγγελία στην επιχείρηση ή με το τι θέλει να παράγει η επιχείρηση για λογαριασμό της. Πιο συγκεκριμένα ο πελάτης θέτει συγκεκριμένες προδιαγραφές υλικών, σχεδίων και ποιότητας, ανάλογα με τις απαιτήσεις του για το προϊόν που έχει παραγγείλει.

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

Σε αυτό το κοστολογικό σύστημα το αντικείμενο του κόστους είναι μια μονάδα ή πολλές μονάδες κάποιου διακριτού προϊόντος ή υπηρεσίας που ονομάζεται job. Το προϊόν ή η υπηρεσία είναι συχνά μια και μόνο μονάδα παραγωγής. Κάθε μονάδα παραγωγής δεχόμαστε ότι είναι διαφορετική. Το σύστημα αυτό χρησιμοποιείται για την κοστολόγηση πολλών μονάδων διαφορετικού προϊόντος. Επειδή κάθε μονάδα παραγωγής ή υπηρεσίας είναι διαφορετική το κοστολογικό αυτό σύστημα κατανέμει τα κόστη ξεχωριστά για κάθε προϊόν ή υπηρεσία.

Ο καθηγητής Ιγνατιάδης περιγράφει συνοπτικά τα βήματα που ακολουθούνται για να κατανεμηθεί το κόστος σε μια λειτουργία. Καταρχήν, αναγνωρίζεται η παραγγελίας, η οποία έχει επιλεχτεί ως αντικείμενο κόστους.

Δεύτερον, αναγνώριση του άμεσου κόστους της παραγγελίας. Τρίτον, επιλογή των βάσεων μερισμού του κόστους ώστε να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία. Τέταρτον, αναγνώριση του έμμεσου κόστους που συνδέεται με κάθε βάση μερισμού. Πέμπτο, υπολογισμός ανά μονάδα κάθε βάσης μερισμού που χρησιμοποιείται για να καταμεριστεί το έμμεσο κόστος στην παραγγελία. Έκτο, υπολογισμός του έμμεσου κόστους που κατανέμεται στην παραγγελία. Τέλος υπολογισμός

του συνολικού κόστους της παραγγελίας, προσθέτοντας το σύνολο του άμεσου και έμμεσου κόστους που έχει κατανεμηθεί στη λειτουργία.

Η επιχείρηση πρέπει να συγκεντρώνει τα στοιχεία του κόστους τα οποία αφορούν την εκτέλεση της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε παραγγελία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ολοκλήρωση του προϊόντος γίνεται σε περισσότερα από ένα τμήματα, τότε παρακολουθείται ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη για κάθε ένα τμήμα ξεχωριστά. Το κόστος του κάθε τμήματος μεταφέρεται στο επόμενο τμήμα και το νέο κόστος στο επόμενο, μέχρι να ολοκληρωθεί το προϊόν. Το συνολικό κόστος του προϊόντος προκύπτει από το κόστος που έχει συσσωρευτεί στο τελευταίο τμήμα της παραγωγής. Το κόστος της κάθε παραγγελίας αποτελείται από τη συγκέντρωση του κόστους στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη.

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με τα ακόλουθα στοιχεία κόστους: α)πρώτες ύλες, β) άμεση εργασία και γ)Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα. Στη συνέχεια παρουσιάζονται τα χαρακτηριστικά των παραπάνω τριών στοιχείων του κόστους παραγωγής στη κοστολόγηση κατά παραγγελία.

Κόστος πρώτων υλών είναι το σύνολο του κόστους των υλικών που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή των προϊόντων και κόστος άμεσης εργασίας είναι η συνολική απασχόληση των εργαζομένων που μετέχουν στη διαδικασία της μετατροπής της πρώτης ύλης σε προϊόν. Στην περίπτωση δηλαδή ενός εργοστασίου που κατασκευάζει καρέκλες, το ξύλο αποτελεί την πρώτη ύλη για την κατασκευή μιας καρέκλας και το κόστος άμεσης εργασίας είναι το κόστος των ημερομίσθιων των εργαζομένων, οι υπερωρίες και οι εργοδοτικές εισφορές των εργατών που κατασκευάζουν την καρέκλα.

Εκτός από το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας κάθε παραγγελία πρέπει να επιβαρυνθεί και με γενικά βιομηχανικά έξοδα. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σύνολο των εξόδων τα οποία αφορούν στην ολοκλήρωση των υλικών σε προϊόν. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα έχουν σχέση με τα έξοδα που πραγματοποιούνται στον χώρο του εργοστασίου. Τα ενοίκια εργοστασίου, τα ασφάλιστρα εργοστασίου και οι μισθοί του επιστάτη είναι γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με την παραγωγή της καρέκλας στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τα οποία θα επιβαρυνθεί κάθε παραγγελία πρέπει να έχουν σχέση με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του τμήματος ή των τμημάτων του εργοστασίου, από τα οποία περνά η παραγγελία μέχρι να ολοκληρωθεί. Εάν ένα τμήμα του εργοστασίου ασχοληθεί για μια

ολόκληρη λογιστική χρήση με την εκτέλεση μιας και μόνο παραγγελίας, τότε η παραγγελία αυτή θα επιβαρυνθεί με το σύνολο των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος. Εάν το τμήμα αυτό ασχοληθεί με την εκτέλεση δύο παραγγελιών, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα του θα επιβαρύνουν τις δύο αυτές παραγγελίες. Εάν μια παραγγελία πρέπει να περάσει από περισσότερα τμήματα του εργοστασίου μέχρι να ολοκληρωθεί, σε κάθε τμήμα πρέπει να επιβαρύνεται με μέρος των γενικών βιομηχανικών του τμήματος.

Τα έξοδα των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας αποτελούν το άμεσο κόστος. Η παρακολούθηση του άμεσου κόστους γίνεται με ημερολογιακές εγγραφές. Ο λογαριασμός των πρώτων υλών πιστώνεται με τις αναλώσεις των πρώτων υλών και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη. Ο λογαριασμός των άμεσων εργατικών πιστώνεται με το σύνολο του κόστους των εργαζομένων και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Κατά τη διάρκεια της περιόδου πραγματοποιούνται έξοδα τα οποία παρακολουθούνται σε λογαριασμούς εξόδων, όπως ενοίκια εργοστασίου, ασφάλιστρα εργοστασίου, έξοδα ηλεκτρισμού και πολλά άλλα, τα οποία συγκεντρώνονται στο λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα. Έστω ότι τα έξοδα που αφορούσαν το εργοστάσιο κατά τη διάρκεια μιας περιόδου είναι, ενοίκια εργοστασίου 100 ευρώ, έξοδα φωτισμού εργοστασίου 200 ευρώ και αποσβέσεις μηχανημάτων εργοστασίου 500 ευρώ. Ο λογαριασμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων χρεώνεται ενώ οι λογαριασμοί των εξόδων πιστώνονται.

Η αντιμετώπιση των γενικών βιομηχανικών εξόδων στη συνέχεια μπορεί να γίνει με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος είναι να χρεωθεί ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη για κάθε παραγγελία ξεχωριστά με το ποσό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που αντιστοιχούν σε αυτή και να πιστωθεί ο λογαριασμός γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Όταν ολοκληρωθεί η εκτέλεση μιας παραγγελίας μεταφέρονται τα αποθέματα στην αποθήκη των ετοίμων με την εξής ημερολογιακή εγγραφή: χρεώνουμε τα έτοιμα προϊόντα και πιστώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη.

Κατά την παράδοση ή πώληση των παραγγελιών στον πελάτη θα γίνουν οι εξής ημερολογιακές εγγραφές: χρεώνουμε το ταμείο και πιστώνουμε τις πωλήσεις. Έπειτα χρεώνουμε το κόστος πωληθέντων και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα.

Η διαφορά η οποία προκύπτει μεταξύ των υπολοίπων των λογαριασμών πωλήσεις και κόστος πωληθέντων αποτελεί το μικτό αποτέλεσμα. Η τακτοποίηση των πωλήσεων και του κόστους πωληθέντων για τον υπολογισμό του μικτού αποτελέσματος μπορεί να γίνει με τρεις τρόπους, τους οποίους περιγράφει ο Βενιέρης και παραθέτονται παρακάτω.

Στην περίπτωση που η αξία των πωλήσεων είναι μεγαλύτερη από το κόστος πωληθέντων, η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε τους λογαριασμούς, κόστος πωληθέντων και μικτό αποτέλεσμα.

Όταν η αξία των πωλήσεων είναι μικρότερη από το κόστος πωληθέντων η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και το μικτό Αποτέλεσμα και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων.

Τέλος, όταν η αξία των πωλήσεων είναι ίση με το κόστος πωληθέντων η ημερολογιακή εγγραφή έχει ως εξής: χρεώνουμε τις πωλήσεις και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων.

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

Οι βασικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή αυτής της προσέγγισης είναι ότι αφενός γνωρίζει η επιχείρηση όλα τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που σχετίζονται με τις παραγγελίες τη στιγμή της εκτέλεσης τους και αφετέρου ότι γνωρίζει ακριβώς το ποσοστό των γενικών βιομηχανικών εξόδων που απορροφά κάθε παραγγελία. Οι παραπάνω υποθέσεις δεν παρουσιάζονται συχνά στην πράξη και για τον λόγο αυτό οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ουσιαστικά τον δεύτερο τρόπο.

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

Τις περισσότερες φορές οι εργαζόμενοι του τμήματος πωλήσεων της επιχείρησης επιθυμούν να γνωρίζουν από πριν την τιμή πώλησης των προϊόντων μιας παραγγελίας προκειμένου να μπορούν να κάνουν τη σχετική προσφορά στους πελάτες. Η τιμή πώλησης υπολογίζεται συνήθως ως το άθροισμα του κόστους παραγωγής συν ένα ποσό ή επί ένα ποσοστό για την κάλυψη των λοιπών λειτουργικών εξόδων και του κέρδους.



Τα δύο άμεσα στοιχεία του κόστους παραγωγής, οι πρώτες ύλες και η άμεση εργασία, μπορούν να υπολογισθούν εύκολα. Το πρόβλημα προκύπτει αναφορικά με τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Επομένως, για να προϋπολογιστεί το συνολικό κόστος παραγωγής μιας παραγγελίας λαμβάνεται υπόψη εκτός από την εκτίμηση του άμεσου κόστους και τα προϋπολογισμένα αναλογούντα γενικά βιομηχανικά έξοδα, όπως έχει άλλωστε αναφερθεί.

Φυσικά, η επιχείρηση δεν ενδιαφέρεται μόνο προϋπολογιστικά για το κόστος μιας παραγγελίας, αλλά θέλει να το παρακολουθεί και κατά την εκτέλεση της. Κατά την εκτέλεση της παραγγελίας η επιχείρηση επιβαρύνει το κόστος της παραγωγής της παραγγελίας καταλογίζοντας γενικά βιομηχανικά έξοδα στην παραγωγή σε εξέλιξη με την χρησιμοποίηση συντελεστή καταλογισμού.

Για να υπολογισθεί ο συντελεστής καταλογισμού απαιτούνται ο προϋπολογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων της επόμενης χρήσης και ο προϋπολογισμός του όγκου της βάσης καταλογισμού. Έστω ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί ως βάση τις ώρες άμεσης εργασίας, τότε για να βρεθεί ο συντελεστής καταλογισμού διαιρούνται τα προϋπολογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα με τις προϋπολογισμένες ώρες άμεσης εργασίας.

Την επόμενη χρήση κάθε παραγγελία που θα πραγματοποιείται θα επιβαρύνεται με τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα οποία έχουν οριστεί να είναι ο συντελεστής καταλογισμού επί τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασία που απαιτούνται για την εκτέλεση της παραγγελίας.

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί συντελεστή επιβάρυνσης για την κοστολόγηση των προϊόντων, ο λογαριασμός καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα πιστώνεται και χρεώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη.

Ακόμα πρέπει να σημειωθεί ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να καταχωρεί στα λογιστικά βιβλία τα έξοδα που πραγματοποιούνται, τα οποία συγκεντρώνει στον λογαριασμό γενικά βιομηχανικά έξοδα. Αναλυτικότερα, κατά τη διάρκεια της χρήσης η επιχείρηση πληρώνει ή δημιουργεί υποχρεώσεις για μια σειρά εξόδων, τα οποία συγκεντρώνει στη συνέχεια στο λογαριασμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Επίσης στον λογαριασμό αυτό συγκεντρώνονται οι αναλώσεις των έμμεσων υλικών, η έμμεση εργασία και οι αποσβέσεις που αφορούν την παραγωγή.

Στο τέλος της περιόδου που έχει ορίσει η επιχείρηση τα ποσά των δύο λογαριασμών, των καταλογισμένων και των πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων, τακτοποιούνται με ημερολογιακές εγγραφές. Τα υπόλοιπα των δύο λογαριασμών συγκρίνονται και από τη σύγκριση μπορεί να προσδιοριστεί η ύπαρξη ή όχι διαφοράς. Η διαφορά καταλογισμού τακτοποιείται ανάλογα με την πολιτική που εφαρμόζει η επιχείρηση είτε στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων είτε στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων.

Στην περίπτωση που τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι περισσότερα από τα πραγματικά υπάρχει υπερκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων, ενώ όταν τα καταλογισμένα είναι λιγότερα από τα πραγματικά τότε υπάρχει υποκαταλογισμός γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Αναλυτικότερα, οι μέθοδοι που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την τακτοποίηση της διαφοράς καταλογισμού είναι τρεις. Η αναλογική μέθοδος, η τακτοποίηση στον λογαριασμό κόστος πωληθέντων και η μέθοδος του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού.

Σύμφωνα με την αναλογική μέθοδο η διαφορά καταλογισμού επιμερίζεται στους λογαριασμούς έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη και κόστος πωληθέντων ανάλογα είτε με το υπόλοιπο που έχουν οι λογαριασμοί αυτοί στο τέλος της περιόδου είτε με βάση τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμμετέχουν στα υπόλοιπα τους. Οι περισσότερες επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την αναλογική μέθοδο προτιμούν να χρησιμοποιούν τα υπόλοιπα των λογαριασμών ως βάση επιμερισμού. Ο Γεώργιος Βενιέρης θεωρεί ότι η προσέγγιση αυτή είναι λιγότερο πολύπλοκη και επιτρέπει την εξαγωγή αξιόπιστων αποτελεσμάτων.

Οι ημερολογιακές εγγραφές που διενεργούνται όταν ακολουθείται αυτή η προσέγγιση και υπάρχει υποκαταλογισμός ή υπερκαταλογισμός, αντίστοιχα, είναι οι εξής α) χρεώνονται οι λογαριασμοί έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ενώ β) χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε τα έτοιμα προϊόντα, παραγωγή σε εξέλιξη, κόστος πωληθέντων και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Με τις εγγραφές αυτές οι λογαριασμοί των καταλογισμένων και πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων χρεώνονται και πιστώνονται αντίστοιχα με τα υπόλοιπα τους και κλείνουν.

Όσο αναφορά την δεύτερη μέθοδο, η διαφορά καταλογισμού των γενικών βιομηχανικών εξόδων τακτοποιείται άμεσα στο λογαριασμό κόστος πωληθέντων. Η μέθοδος αυτή είναι η απλούστερη και είναι κατάλληλη όταν η διαφορά του καταλογισμού είναι μικρή και τα αποθέματα που διατηρεί η επιχείρηση, είτε υπό μορφή ετοιμών είτε υπό την μορφή ημικατεργασμένων προϊόντων είναι χαμηλά. Η ύπαρξη μικρού ύψους αποθεμάτων είναι σύμφωνη με την πολιτική που ακολουθούν οι επιχειρήσεις για χαμηλά αποθέματα και στοχεύει στην άμεση ανταπόκριση στις απαιτήσεις των πελατών.

Η ημερολογιακή εγγραφή που διενεργείται όταν ακολουθείται αυτή η προσέγγιση και υπάρχει υποκαταλογισμός είναι η εξής: χρεώνουμε το κόστος πωληθέντων και τα καταλογισμένα Γ.Β.Ε. και πιστώνουμε τα Γ.Β.Ε. ενώ όταν έχουμε υπερκαταλογισμό χρεώνουμε τα καταλογισμένα γενικά βιομηχανικά έξοδα και πιστώνουμε το κόστος πωληθέντων και τα πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα. Με τις παραπάνω εγγραφές οι λογαριασμοί καταλογισμένα και πραγματικά γενικά βιομηχανικά έξοδα χρεώνονται και πιστώνονται αντίστοιχα με τα υπόλοιπα τους και κλείνουν.

Εκτός από τις παραπάνω μεθόδους ο Κ. Λεοντάρης αναφέρει και τη μέθοδο του προσαρμοσμένου συντελεστή καταλογισμού. Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση στο τέλος της περιόδου υπολογίζεται ένας νέος συντελεστής καταλογισμού Γ.Β.Ε. λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά απολογιστικά στοιχεία των Γ.Β.Ε. και βάση του όγκου της βάσης καταλογισμού. Στη συνέχεια, αναπροσαρμόζονται όλες οι ημερολογιακές εγγραφές που είχαν γίνει με τον προϋπολογιστικό συντελεστή καταλογισμού με αντίστοιχες εγγραφές που γίνονται με βάση το νέο αυτό συντελεστή. Με τον τρόπο αυτό παρουσιάζεται το ακριβές κόστος παραγωγής κάθε παραγγελίας, το ακριβές κόστος πωληθέντων και τα αποθέματα των ετοιμών και των ημικατεργασμένων προϊόντων αντανακλούν την πραγματικότητα.

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου απαιτείται η ύπαρξη ενός εξελιγμένου προγράμματος λογισμικού κοστολόγησης. Εντούτοις, το κόστος εφαρμογής της μεθόδου μειώνεται όσο αυξάνεται η χρήση της τεχνολογίας που μειώνει το κόστος επεξεργασίας των στοιχείων. Η μέθοδος αυτή επιτρέπει στα στελέχη της επιχείρησης να γνωρίζουν με ακρίβεια την αποδοτικότητα των επιμέρους παραγγελιών και τους παρέχει την απαραίτητη πληροφόρηση για την λήψη αποφάσεων αναφορικά με την τιμολόγηση τους και την διοίκηση του κόστους.

Η επιλογή της μεθόδου τακτοποίησης της διαφοράς καταλογισμού θα πρέπει να εξασφαλίζει ότι η εικόνα που θα παρουσιασθεί αναφορικά με την

αξία των τελικών αποθεμάτων της επιχείρησης και το κόστος των πωληθέντων της περιόδου, δεν θα δημιουργεί αλλοιώσεις στο πραγματικό κόστος και στην πληροφόρηση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων.

### **3.2: ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Το βασικό χαρακτηριστικό αυτού του κοστολογικού συστήματος, όπως σημειώνει ο καθηγητής Ιγνατιάδης είναι ότι από αυτήν παράγονται μεγάλες ποσότητες μονάδων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια, ή τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους.

Για τον λόγο αυτό η συνεχή παραγωγή πολλές φορές ονομάζεται μαζική παραγωγή. Χαρακτηριστικά παραδείγματα επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής είναι οι βιομηχανίες που παράγουν τσιμέντο, πετροχημικά προϊόντα και υφάσματα.

Έτσι, οι επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα σε συνεχή παραγωγή, η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο και τα προϊόντα που παράγονται έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά. Παραδείγματα προϊόντων που παράγονται κατά αυτόν τον τρόπο είναι τα απορρυπαντικά, τα αυτοκίνητα και οι ηλεκτρικές συσκευές.

Η ομοιότητα που υπάρχει μεταξύ των παραγόμενων μονάδων του προϊόντος συνεπάγεται ότι ανά μονάδα κόστος παραγωγής για μία χρονική περίοδο είναι ο μέσος όρος που θα προκύψει αν το συνολικό κόστος παραγωγής μιας περιόδου διαιρεθεί με τον αριθμό των μονάδων προϊόντος που παρήχθησαν μέσα σε αυτήν την περίοδο.

Είναι προφανής η διευκόλυνση για την κοστολόγηση που επέρχεται από το γεγονός ότι το ανά μονάδα κόστος παραγωγής είναι στην ουσία το μέσο κόστος παραγωγής της περιόδου. Η συγκέντρωση των πρωτογενών κοστολογικών στοιχείων γίνεται για μια χρονική περίοδο και όχι για μια συγκεκριμένη παραγγελία.

Στο πλαίσιο της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής, η παραγωγή των προϊόντων διέρχεται συνήθως από πολλά στάδια επεξεργασίας. Κατά τη διαδικασία της κοστολόγησης υπολογίζεται το μέσο κόστος του παραγόμενου προϊόντος ανά στάδιο και το συνολικό μέσο κόστος ανά προϊόν διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς το προϊόν διέρχεται από τα διαφορετικά στάδια της παραγωγής. Επομένως, το προϊόν μεταφέρει

κόστος από τα προηγούμενα στάδια σε κάθε επόμενο μέχρι την ολοκλήρωση του και την μεταφορά του στην αποθήκη.

Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα ή γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογισμένα.

Η παραγωγή του προϊόντος αυτού απαιτεί μια σειρά από επεξεργασίες στα διάφορα τμήματα του εργοστασίου, οι οποίες γίνονται σύμφωνα με μια σαφώς προκαθορισμένη ακολουθία.

Τα βήματα τα οποία ακολουθούνται κατά την κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής προκειμένου να υπολογιστεί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και εν συνεχεία, το κόστος των παραχθέντων προϊόντων και το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων προϊόντων είναι:

1. ο προσδιορισμός της φυσικής ροής
2. ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων
3. ο προσδιορισμός του συνολικού κόστους παραγωγής
4. ο προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα
5. ο προσδιορισμός του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Στη μέθοδο αυτή κοστολόγησης είναι πολύ σημαντικές οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες είναι θεωρητικές μονάδες οι οποίες δηλώνουν το ποσοστό ολοκλήρωσης μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε σχέση με μια ολοκληρωμένη. Οι ισοδύναμες μονάδες εξομοιώνουν την έκφραση των ολοκληρωμένων καθώς και των ημικατεργασμένων μονάδων και επομένως μπορούν να προστεθούν. Μια ισοδύναμη μονάδα ισούται πάντα με μια ολοκληρωμένη.

Σύμφωνα με την ανάλυση της κοστολόγησης κατά παραγγελία το κόστος ανά μονάδα θα μπορούσε να προσδιορισθεί ως εξής: το κόστος ανά μονάδα ισούται με το υπόλοιπο του συνολικού κόστους παραγγελίας με το σύνολο παραχθεισών μονάδων.

Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, είναι δυνατόν πόροι της επιχείρησης να έχουν απασχοληθεί για προϊόντα τα οποία στο τέλος της περιόδου είναι ημιτελή. Σε αυτή την περίπτωση εάν διαιρεθεί το συνολικό κόστος της περιόδου με τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων, δεν θα εξαχθεί ορθή πληροφόρηση για το μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ένα μέρος του

συνολικού κόστους της περιόδου θα έχει χρησιμοποιηθεί για την μέχρι ενός βαθμού ολοκλήρωση ορισμένων μονάδων που στο τέλος της περιόδου θα είναι ημικατεργασμένα. Επομένως, για τη σωστή εξαγωγή συμπερασμάτων θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι ημικατεργασμένες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου για τον υπολογισμό του μέσου ανά μονάδα κόστους.

Για την αντιμετώπιση αυτού του προβλήματος χρησιμοποιούνται οι ισοδύναμες μονάδες. Οι ισοδύναμες μονάδες επιτρέπουν την έκφραση τόσο των ολοκληρωμένων όσο και των ημικατεργασμένων σε ίδιους όρους και επομένως καθιστούν εφικτή την πρόσδεση τους. Για την μετατροπή μιας ημικατεργασμένης μονάδας σε ισοδύναμη πρέπει να είναι γνωστό το ποσοστό ολοκλήρωσης της. Η εκτίμηση αυτού του ποσοστού γίνεται από τους τεχνικούς της παραγωγής.

Λόγω των δυσκολιών που προκύπτουν κατά την κοστολόγηση στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής από την ύπαρξη των ολοκληρωμένων και των ημιτελών μονάδων, ο υπολογισμός του κόστους γίνεται σε μια κατάσταση που ονομάζεται έκθεση κόστους παραγωγής.

Για τον υπολογισμό των ισοδύναμων μονάδων σημαντικό ρόλο παίζουν ουσιαστικά τρεις παράμετροι. Ως πρώτη παράμετρος ορίζεται η υπόθεση η οποία γίνεται αναφορικά με την αντιμετώπιση του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην αρχή της περιόδου. Μπορεί να γίνει η υπόθεση ότι το αρχικό αυτό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες, υπόθεση που γίνεται στο πλαίσιο της εφαρμογής της μεθόδου F.I.F.O, ή ότι δεν γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου.

Δεύτερη παράμετρος είναι ο αριθμός των παραγωγικών τμημάτων στα οποία γίνεται η επεξεργασία του προϊόντος. Στην περίπτωση που η επεξεργασία του προϊόντος συνεχίζεται σε κάποιο δεύτερο, τρίτο, κτλ. τμήμα, εκτός από τα τρία βασικά στοιχεία του κόστους παραγωγής, δηλαδή τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε, το κόστος του προϊόντος περιλαμβάνει και το μεταφερόμενο κόστος που είναι ουσιαστικά το μέσο κόστος που μεταφέρουν οι μονάδες που εισήλθαν σε ένα τμήμα προερχόμενες από κάποιο άλλο τμήμα και το οποίο αντικατοπτρίζει το κόστος της επεξεργασίας τους σε προηγούμενο στάδιο ή προηγούμενα στάδια της παραγωγής.

Τέλος σημαντικό ρόλο παίζουν τα ποσοστά επεξεργασίας των αρχικών και των τελικών αποθεμάτων των ημικατεργασμένων ως προς τα τρία

συστατικά του κόστους παραγωγής. Βάσει αυτών των ποσοστών υπολογίζονται οι ισοδύναμες μονάδες.

Η παραγωγική διαδικασία, σύμφωνα με τον κύριο Λεοντάρη, διαιρείται σε επί μέρους στάδια ή φάσεις παραγωγής. Κάθε στάδιο ή φάση της παραγωγικής διαδικασίας ολοκληρώνεται, συνήθως, σε συγκεκριμένο τμήμα του εργοστασίου. Επειδή τα προϊόντα που παράγονται από μία παραγωγική διαδικασία συνεχούς παραγωγής είναι όμοια μεταξύ τους, για να ολοκληρωθεί η επεξεργασία τους θα πρέπει όλα να περάσουν από τις φάσεις ή τα τμήματα του εργοστασίου σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές της παραγωγικής διαδικασίας.

Σε κάθε φάση ή τμήμα της παραγωγικής διαδικασίας υπολογίζεται το μέσο ανά μονάδα κόστος. Με αυτό το κόστος διαμορφωμένο συνεχίζεται η επεξεργασία του προϊόντος στο επόμενο τμήμα όπου θα διαμορφωθεί ένα νέο μέσο ανά μονάδα κόστος. Αυτό συνεχίζεται μέχρι να τελειώσουν όλα τα στάδια ή οι φάσεις της παραγωγικής διαδικασίας. Το μέσο, δηλαδή, ανά μονάδα κόστος παραγωγής διαμορφώνεται προοδευτικά καθώς η επεξεργασία του προϊόντος προχωρά από στάδιο σε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής ονομάζεται και «κατά φάση» κοστολόγηση.

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

Είναι λογικό τα παραπάνω βήματα να παρουσιάζουν μικρές διαφορές ανάλογα με την μέθοδο αποτίμησης η οποία χρησιμοποιείται, δηλαδή όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου ή η μέθοδος F.I.F.O.

Στην κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής υπάρχουν δύο μέθοδοι αποτίμησης, η μέθοδος του μέσου σταθμικού όρου και η μέθοδος F.I.F.O. Οι παραδοχές που χρησιμοποιούνται για τις δυο μεθόδους είναι ότι στη μέθοδο F.I.F.O το αρχικό απόθεμα μετατρέπεται κατά προτεραιότητα σε ολοκληρωμένες μονάδες και στη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου δε γίνεται διάκριση αναφορικά με την προέλευση των ολοκληρωμένων μονάδων.

Στο πρώτο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός της φυσικής ροής, με την μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, δεν γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων μονάδων ανάλογα με την προέλευση τους ενώ με την μέθοδο F.I.F.O. γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και σε αυτές που προέρχονται από τις εισροές.

Αναλυτικότερα στο βήμα αυτό διαχωρίζονται θεωρητικά οι συνολικές μονάδες, στις μονάδες του αρχικού αποθέματος, στις εισερχόμενες μονάδες, στις ολοκληρωμένες μονάδες και στις μονάδες του τελικού αποθέματος.

Σύμφωνα με την μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι εξερχόμενες δηλαδή οι ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία κόστους. Οι ημιτελείς μονάδες του τελικού αποθέματος δεν διαχωρίζονται σε αυτές που προέρχονται από τις εισερχόμενες μονάδες ή το αρχικό απόθεμα.

Σύμφωνα με τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων F.I.F.O θεωρείται ότι εξέρχονται δηλαδή ολοκληρώνονται πρώτα οι μονάδες του αρχικού αποθέματος και στη συνέχεια οι εισερχόμενες μονάδες κατά τη διάρκεια μιας περιόδου. Οι συνολικές μονάδες διαχωρίζονται στις μονάδες του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων, στις εισερχόμενες μονάδες, στις ολοκληρωμένες μονάδες, στις μονάδες του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Επιπλέον, σύμφωνα με τη μέθοδο F.I.F.O. οι εξερχόμενες μονάδες διακρίνονται σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και ολοκληρώθηκαν εντός της περιόδου και σε αυτές που εισήλθαν και ολοκληρώθηκαν εντός της περιόδου. Επίσης, γίνεται η υπόθεση ότι το τελικό απόθεμα προέρχεται από τις εισερχόμενες μονάδες της περιόδου.

Στο δεύτερο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός των ισοδύναμων μονάδων στην μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι ολοκληρωμένες μονάδες ισούνται με τις ισοδύναμες.

Στη τεχνική αυτή προσδιορίζονται οι ισοδύναμες μονάδες, οι οποίες για τις ολοκληρωμένες μονάδες θεωρούνται 100% επεξεργασμένες ως προς όλα τα στοιχεία του κόστους και για το τελικό απόθεμα των ημικατεργασμένων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους.



Ενώ στην μέθοδο F.I.F.O. οι ισοδύναμες μονάδες όσον αφορά τις ολοκληρωμένες μονάδες από το αρχικό απόθεμα υπολογίζονται με βάση το υπολειπόμενο ποσοστό επεξεργασίας τους. Οι ολοκληρωμένες μονάδες από τις εισερχόμενες ισούνται με τις ισοδύναμες. Οι ισοδύναμες μονάδες του τελικού αποθέματος υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας τις φυσικές μονάδες επί το ποσοστό ολοκλήρωσής τους.

Σύμφωνα με την μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων F.I.F.O. οι ισοδύναμες μονάδες αναφορικά με τις εξερχόμενες ολοκληρωμένες μονάδες διακρίνονται σε ισοδύναμες μονάδες οι οποίες προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και τις εισερχόμενες μονάδες.

Ειδικότερα, το αρχικό απόθεμα επεξεργάζεται κατά το επιπλέον ποσοστό από αυτό που είχε ήδη επεξεργασθεί την προηγούμενη περίοδο. Για παράδειγμα, εάν οι μονάδες ήταν επεξεργασμένες ως προς τις πρώτες ύλες την προηγούμενη περίοδο κατά το 20%, τότε στη νέα περίοδο θα λάβουν το υπόλοιπο 80% των πρώτων υλών (100%-20%) για να ολοκληρωθούν.

Οι ολοκληρωμένες μονάδες οι οποίες προέρχονται από τις εισερχόμενες μονάδες θεωρείται ότι ολοκληρώθηκαν κατά 100% κατά την περίοδο ανάλυσης και ισοδύναμες μονάδες αναφορικά με το τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό επεξεργασίας που έχει λάβει το τελικό απόθεμα ως προς τα επιμέρους στοιχεία του κόστους.

Στο τρίτο βήμα, δηλαδή στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων και τρέχον κόστος περιόδου.

Το συνολικό κόστος της περιόδου για κάθε ένα στοιχείο του κόστους αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος. Πολλές φορές το κόστος της άμεσης εργασίας και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παρακολουθούνται συνολικά ως κόστος μετατροπής ή κόστος επεξεργασίας.

Σε αντίθεση με την μέθοδο F.I.F.O. κατά την οποία το κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων αφορά μόνο τις ολοκληρωμένες μονάδες ενώ το τρέχον κόστος περιόδου όλες τις ισοδύναμες μονάδες.

Ο Βενιέρης σημειώνει ότι ενώ το συνολικό κόστος της περιόδου αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος και τρέχον κόστος μόνο το τρέχον κόστος αναλύεται στα στοιχεία του κόστους. Το κόστος του αρχικού αποθέματος

επιβαρύνει άμεσα τις ολοκληρωμένες μονάδες και ειδικότερα αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα

Στο τέταρτο βήμα το οποίο είναι ο προσδιορισμός του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα, η μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου γίνεται του κόστους του βήματος 3 αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.

Σε αντίθεση με την μέθοδο F.I.F.O. κατά την οποία γίνεται διαίρεση του κόστους του βήματος 3 (μόνον το τρέχον κόστος) αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.

Τέλος στο πέμπτο βήμα , στον προσδιορισμό του κόστους των παραχθέντων και του κόστους του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων στην μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου, υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους ανά ισοδύναμη μονάδα επί τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων.

Καταρτίζεται η περίληψη κόστους η οποία αποτελεί τον αντικειμενικό σκοπό της έκθεσης. Στην περίληψη κόστους παρουσιάζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων και του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

Το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων υπολογίζεται από το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα. Το κόστος του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων υπολογίζεται από το άθροισμα των γινομένων μονάδων του τελικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα για κάθε στοιχείο του κόστους παραγωγής.

Ενώ στην μέθοδο F.I.F.O, το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων προκύπτει από το άθροισμα του κόστους του αρχικού αποθέματος του κόστους ολοκλήρωσης του αρχικού αποθέματος που είναι το γινόμενο των ισοδύναμων μονάδων του αρχικού αποθέματος επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά στοιχείο κόστους και του κόστους των ολοκληρωμένων μονάδων, των οποίων η επεξεργασία ξεκίνησε και ολοκληρώθηκε μέσα στην περίοδο της ανάλυσης. Το τελευταίο ορίζεται ως το γινόμενο των ολοκληρωμένων μονάδων επί το συνολικό κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα.

Το κόστος του τελικού αποθέματος υπολογίζεται ως το γινόμενο των ισοδύναμων μονάδων ανά στοιχείο κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη

μονάδα ανά στοιχείο κόστους, όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί στην επόμενη σελίδα.

<b>ΣΤΑΘΜΙΚΟΣ ΜΕΣΟΣ ΟΡΟΣ</b>	<b>F.I.F.O</b>
<b><i>ΒΗΜΑ 1: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΥΣΙΚΗΣ ΡΟΗΣ</i></b>	
Δεν γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων μονάδων ανάλογα με την προέλευση τους.	Γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων μονάδων σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και σε αυτές που προέρχονται από τις εισροές.
<b><i>ΒΗΜΑ 2: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ</i></b>	
Οι ολοκληρωμένες μονάδες ισούνται με τις ισοδύναμες.	Οι ισοδύναμες μονάδες όσο αναφορά τις ολοκληρωμένες μονάδες από το αρχικό απόθεμα υπολογίζονται με βάση το υπολειπόμενο ποσοστό επεξεργασίας τους. Οι ολοκληρωμένες μονάδες από τις εισερχόμενες ισούνται με τις ισοδύναμες.
Οι ισοδύναμες μονάδες του τελικού αποθέματος υπολογίζονται πολλαπλασιάζοντας τις φυσικές μονάδες επί το ποσοστό ολοκλήρωσης τους.	
<b><i>ΒΗΜΑ 3: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</i></b>	
Αναλύεται σε κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων και τρέχον κόστος περιόδου.	το κόστος του αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων αφορά μόνο τις ολοκληρωμένες μονάδες ενώ το τρέχον κόστος περιόδου όλες τις ισοδύναμες μονάδες.
<b><i>ΒΗΜΑ 4: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΟΛΟΚΛΗΡΩΜΕΝΗ ΜΟΝΑΔΑ</i></b>	
Γίνεται διαίρεση του κόστους του βήματος τρία αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.	Γίνεται διαίρεση του κόστους του βήματος τρία (μόνο το τρέχον κόστος) αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.
<b><i>ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟΥ ΤΕΛΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ.</i></b>	
Υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάση του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα επί τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων.	υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων αθροίζοντας το κόστος του αρχικού αποθέματος των ημικατεργασμένων, το πρόσθετο κόστος ολοκλήρωσης του και το γινόμενο του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα επί τον αριθμό των εισερχόμενων μονάδων που ολοκληρώθηκαν.
Υπολογίζεται το κόστος του τελικού αποθέματος βάσει των ισοδύναμων μονάδων ανά κατηγορία κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά κατηγορία κόστους.	

Όταν η παραγωγή λαμβάνει χώρα σε περισσότερα από ένα τμήματα, οι εξερχόμενες μονάδες ενός τμήματος αποτελούν εισερχόμενες μονάδες σε επόμενο τμήμα. Οι μορφές της παραγωγικής διαδικασίας οι οποίες συναντώνται συνήθως σε επιχειρήσεις που παράγουν μαζικά είναι τρεις, η διαδοχική διαδικασία, η παράλληλη διαδικασία και η επιλεκτική διαδικασία.

Στην διαδοχική διαδικασία η ολοκλήρωση του προϊόντος προϋποθέτει ότι αυτό θα περάσει από όλα τα τμήματα παραγωγής. Στην περίπτωση αυτή η παραγωγή ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Η επεξεργασία ξεκινά από το Τμήμα Α, συνεχίζει στο Τμήμα Β και ολοκληρώνεται στο Τμήμα Γ.

Στην παράλληλη διαδικασία η ολοκλήρωση κομματιών ενός προϊόντος γίνεται παράλληλα σε διάφορα τμήματα της παραγωγής και σε κάποιο τελικό τμήμα τα επιμέρους ολοκληρωμένα κομμάτια του προϊόντος ενώνονται στο τελικό προϊόν. Και εδώ η παραγωγή του προϊόντος ολοκληρώνεται σε τρία τμήματα. Όμως η επεξεργασία τμημάτων του προϊόντος γίνεται ανεξάρτητα στα Τμήματα Α και Β και στη συνέχεια, τα επιμέρους στοιχεία του προϊόντος ολοκληρώνονται στο Τμήμα Γ.

Η επιλεκτική διαδικασία μπορεί να εφαρμοστεί μόνο όταν η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα. Σε αυτήν την περίπτωση η επεξεργασία των προϊόντων ακολουθεί διαφορετική ροή, δηλαδή η σειρά και ο αριθμός των τμημάτων στα οποία πραγματοποιείται η παραγωγή των προϊόντων είναι διαφορετική.

Οι μονάδες οι οποίες προωθούνται από ένα τμήμα σε ένα επόμενο μεταφέρουν κόστος το οποίο ονομάζεται μεταφερόμενο κόστος. Σε αυτήν την περίπτωση υπολογίζεται κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα και για μια επιπλέον κατηγορία κόστους, εκείνη του μεταφερόμενου κόστους, εφόσον συμμετέχει και αυτό στον προσδιορισμό του συνολικού κόστους παραγωγής ανά μονάδα.

Η μεταφορά του κόστους παραγωγής από ένα τμήμα (έστω τμήμα Α) στο επόμενο (έστω τμήμα Β) γίνεται με την ακόλουθη ημερολογιακή εγγραφή: χρεώνουμε την Παραγωγή σε Εξέλιξη – Τμήμα Β και πιστώνουμε την Παραγωγή σε Εξέλιξη – Τμήμα Α.

Οι ημερολογιακές εγγραφές που σχετίζονται με την παρακολούθηση της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής δεν διαφοροποιούνται από εκείνες για την κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής παρά μόνο στο γεγονός ότι δεν παρακολουθείται το κόστος σε λογαριασμούς ανά παραγγελία.

Οι εγγραφές είναι δύο και αφορούν τη μεταφορά των πρώτων υλών, του κόστους της άμεσης εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων στο λογαριασμό της παραγωγής σε εξέλιξη καθώς και τη μεταφορά των ολοκληρωμένων μονάδων στην αποθήκη των ετοιμών

Επομένως, χρεώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη και πιστώνουμε τις πρώτες ύλες, την Άμεση εργασία και τα Γ.Β.Ε. καταλογισμένα. Στην συνέχεια χρεώνουμε τα έτοιμα προϊόντα και πιστώνουμε την παραγωγή σε εξέλιξη.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να ειπωθεί ακόμα κάτι, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στη κοστολόγηση της συνεχούς παραγωγής. Η προσθήκη πρώτων υλών οδηγεί σε μεταβολή του αριθμού των φυσικών μονάδων. Η προσθήκη των πρώτων υλών στην παραγωγική διαδικασία μπορεί να έχει μία από τις ακόλουθες τρεις περιπτώσεις.

Πρώτον, να μην αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων, αλλά να αυξάνει το κόστος τους. Για παράδειγμα, η προσθήκη επιμέρους μερών κατά την κατασκευή μιας ηλεκτρικής συσκευής.

Δεύτερον, να μην αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και ταυτόχρονα να μην αυξάνει το κόστος τους και τρίτον, να αυξάνει τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και να αυξάνει και το κόστος.

Κλείνοντας αυτήν την ενότητα αξίζει να γίνει μια σύγκριση μεταξύ των δύο αυτών μεθόδων κοστολόγησης. Τα δύο αυτά συστήματα έχουν τρεις βασικές διαφορές μεταξύ τους.

Πρώτον, ένα σύστημα κατά παραγγελία κοστολόγησης κατανέμει το κόστος, ανά παραγγελία, αντίθετα σε ένα σύστημα συνεχούς παραγωγής κατανέμει το κόστος κατά παραγωγικό τμήμα.

Δεύτερον, η κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής απευθύνεται σε μια μεγάλη ποικιλία από προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το job-cost sheet για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για μια συγκεκριμένη παραγγελία. Το σύστημα της κοστολόγησης συνεχούς παραγωγής απευθύνεται σε μαζική παραγωγή από ομοιογενή προϊόντα και υπηρεσίες. Χρησιμοποιείται το cost report για να κατανεμηθεί και να ελεγχθεί το κόστος για το συγκεκριμένο τμήμα.

Τρίτον στην εξατομικευμένη παραγωγή υπολογίζεται το ανά μονάδα κόστος της παραγγελίας όταν η παραγγελία ολοκληρωθεί. Αντίθετα στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπολογίζουμε το ανά μονάδα κόστος

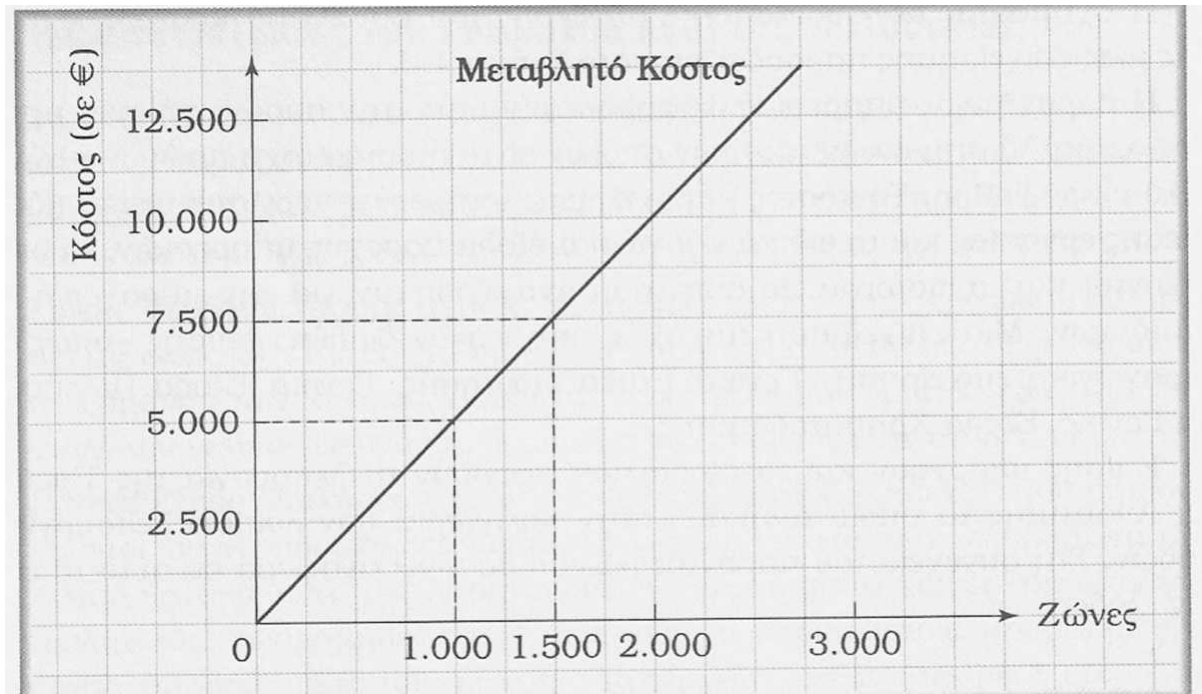
ανά τμήμα στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου χρησιμοποιώντας την μέθοδο των ισοδύναμων μονάδων παραγωγής.

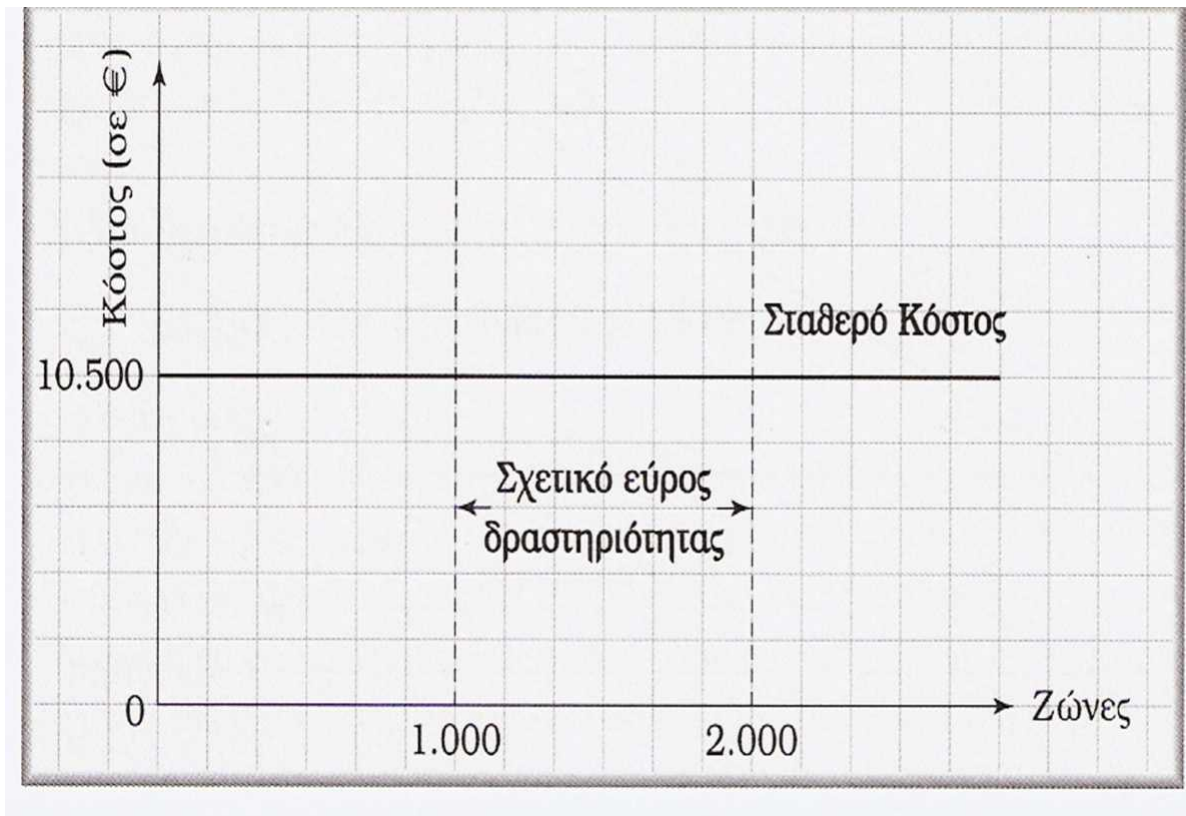
## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

### 4.1: ΠΛΗΡΕΣ ΚΟΣΤΟΣ

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

Παρακάτω παρουσιάζεται σε ξεχωριστά διαγράμματα η πορεία του μεταβλητού και σταθερού κόστους για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, με σκοπό την καλύτερη κατανόηση τους.





Ο καθηγητής Τσακλαγκάνος σημειώνει ότι η επιβάρυνση των παραγομένων προϊόντων με τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι το σημείο εκείνο στο οποίο διαφέρουν το πλήρες κόστος από το οριακό κόστος. Για την ολοκλήρωση του θέματος του πλήρες κόστους ή της πλήρους ή απορροφητικής κοστολόγησης, πρέπει να εξετασθεί η περίπτωση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα του εργοστασίου μιας επιχείρησης.

Ο τρόπος συγκέντρωσης του κόστους αυτού παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον από την άποψη ότι πολλά από τα γενικά βιομηχανικά έξοδα που συμβαίνουν αφορούν ολόκληρο το εργοστάσιο της επιχείρησης, όπως π.χ. τα έξοδα φωτισμού ή τα έξοδα καθαριότητας του εργοστασίου. Όμως όπως διαπιστώθηκε τόσο στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής όσο και στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής υπάρχει ανάγκη συγκεντρώσεως των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά τμήμα του εργοστασίου ή, όπως αλλιώς ονομάζεται, ανά κέντρο κόστους.

Το ενδιαφέρον συγκεντρώνεται στα γενικά βιομηχανικά έξοδα επειδή, η συγκέντρωση του κόστους των πρώτων υλών ή της άμεσης εργασίας είναι πολύ ευκολότερη. Το κόστος των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας μπορεί σε πάρα πολλές περιπτώσεις να συγκεντρωθεί όχι μόνο, ανά κέντρο κόστους αλλά ακόμη και ανά παραγόμενο προϊόν.

Όπως αναφέρει και στο βιβλίο του ο κύριος Βενιέρης, κατά την συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους διαπιστώνεται ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι δύο ειδών:

- Εκείνα που μπορούν να αποδώσουν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους, όπως είναι π.χ. ο μισθός του προϊσταμένου του κέντρου κόστους, και
- Εκείνα που δεν μπορούν να αποδοθούν άμεσα σε ένα κέντρο κόστους αλλά έμμεσα, όπως είναι π.χ. η αναλογία των εξόδων για θέρμανση που επιβαρύνουν το κέντρο κόστους.

Η επιβάρυνση των κέντρων κόστους με το δεύτερο αυτό είδος των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται με την βοήθεια της τεχνικής η οποία ονομάζεται επιμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων στα κέντρα κόστους.

Η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων ανά κέντρο κόστους είναι πολύ χρήσιμη διότι:

1. Εξυπηρετεί τις ανάγκες του προγραμματισμού και του ελέγχου της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης και
2. Αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων δεδομένου ότι το κόστος λειτουργίας των επί μέρους κέντρων κόστους πρέπει να μεταφερθεί στα παραγόμενα προϊόντα ή όπως αλλιώς ονομάζεται, να απορροφηθεί από αυτά.

## **4.2: 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 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 δε 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.

Βασική έννοια στο πλαίσιο της οριακής κοστολόγησης είναι το περιθώριο συμμετοχής. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής είναι η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης μιας μονάδας και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους που σχετίζεται τόσο με την παραγωγή όσο και με την πώληση του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής δηλώνει το ποσό που απομένει από την πώληση μιας μονάδας προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού της κόστους. Ονομάζεται περιθώριο συμμετοχής επειδή αντανακλά το ποσό με το οποίο συμμετέχει κάθε πωλούμενη μονάδα στην κάλυψη του σταθερού κόστους της επιχείρησης.

Το μοναδιαίο περιθώριο συμμετοχής μπορεί να εκφραστεί και ως ποσοστό. Το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής (percentage contribution margin) εκφράζει το λόγο του μοναδιαίου περιθωρίου συμμετοχής ως προς την τιμή πώλησης. Το ποσοστιαίο περιθώριο συμμετοχής παρουσιάζει το ποσοστό επί της τιμής πώλησης που απομένει από την πώληση κάθε προϊόντος για την κάλυψη του σταθερού κόστους.

Το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ενός προϊόντος είναι το γινόμενο του περιθωρίου συμμετοχής ανά μονάδα επί τον αριθμό των πωλούμενων μονάδων. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις που το σταθερό κόστος σχετίζεται άμεσα με ένα προϊόν της επιχείρησης. Για παράδειγμα ένας εργοδηγός ασχολείται αποκλειστικά με την παρακολούθηση της παραγωγικής διαδικασίας ενός προϊόντος. Σε επίπεδο μονάδας προϊόντος η αμοιβή του είναι σταθερό κόστος, διότι εντός του σχετικού εύρους δραστηριότητας, το κόστος της αμοιβής του παραμένει σταθερό. Εντούτοις, το σταθερό αυτό κόστος είναι άμεσο κόστος του προϊόντος.

Επομένως, για τον υπολογισμό του καθαρού περιθωρίου συμμετοχής του προϊόντος, θα πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του το άμεσο αυτό σταθερό κόστος. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει άμεσο σταθερό κόστος προϊόντος, το συνολικό περιθώριο συμμετοχής του ταυτίζεται με το καθαρό περιθώριο συμμετοχής του. Για το λόγο αυτό, ο όρος συνολικό περιθώριο συμμετοχής χρησιμοποιείται πολλές φορές για να περιγράψει και το καθαρό περιθώριο συμμετοχής.

Για τον υπολογισμό του χρηματοοικονομικού αποτελέσματος μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, αφαιρείται από το συνολικό περιθώριο συμμετοχής όλων των προϊόντων της, όπως ορίστηκε προηγουμένως, το συνολικό κοινό σταθερό κόστος της. Το συνολικό κοινό σταθερό κόστος μιας επιχείρησης αφορά το σταθερό κόστος που σχετίζεται με τις διάφορες λειτουργίες της. Όπως η λειτουργία της παραγωγής των πωλήσεων και της διοίκησης και δεν μπορεί να εξατομικευτεί άμεσα ανά προϊόν.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η λήψη βραχυπρόθεσμων αποφάσεων βάσει του οριακού (μεταβλητού) κόστους και του περιθωρίου συμμετοχής που συνυπολογίζεται στις περιπτώσεις αυτές. Σε γενικές γραμμές, η διαδικασία λήψης μιας απόφασης ολοκληρώνεται στο πλαίσιο μιας ακολουθίας βημάτων:

- Περιγραφή της κατάστασης η οποία έχει δημιουργήσει την ανάγκη λήψης μίας απόφασης (π.χ. κατάργηση ενός προϊόντος, αποδοχή μιας ειδικής παραγγελίας.)
- Προσδιορισμός των εναλλακτικών επιλογών δράσης που σχετίζονται με τη συγκεκριμένη κατάσταση και απόφαση.
- Συγκέντρωση των ποσοτικών στοιχείων που είναι σχετικά με κάθε μια εναλλακτική δράση. Δηλαδή προσδιορισμός του κόστους και των εσόδων που έχουν σχέση με κάθε εναλλακτική δράση.
- Επιλογή της βέλτιστης εναλλακτικής δράσης συναρτήσει του σχετικού της κόστους και οφέλους καθώς και των λοιπών ποιοτικών παραμέτρων που επηρεάζουν τη λήψη της απόφασης.
- Εφαρμογή της επιλεγθείσας απόφασης.
- Επαναπληροφοριοδότηση (feed back) αναφορικά με το βαθμό στον οποίο η συγκεκριμένη απόφαση πέτυχε να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά την κατάσταση για την οποία λήφθηκε. Στην περίπτωση που τα αποτελέσματα δεν είναι σύμφωνα με τα αναμενόμενα, μπορεί να ξεκινήσει πάλι από την αρχή η διαδικασία λήψης της απόφασης ή να ληφθούν συγκεκριμένες διορθωτικές ενέργειες.

Τα ποσοτικά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται για τη λήψη των αποφάσεων αφορούν μόνο το σχετικό κόστος που συνεπάγονται οι αποφάσεις. Με άλλα λόγια δεν είναι όλα τα στοιχεία του κόστους σχετικά με τη λήψη μιας απόφασης. Πιο συγκεκριμένα κατά την λήψη των αποφάσεων λαμβάνονται υπόψη:

- Τα σχετικά έσοδα και έξοδα, δηλαδή εκείνα που διαφοροποιούνται στο πλαίσιο των εναλλακτικών επιλογών δράσης
- Το κόστος ευκαιρίας.

Από την άλλη πλευρά δεν λαμβάνονται υπόψη:

- Τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία δεν διαφοροποιούνται στο πλαίσιο των εναλλακτικών επιλογών δράσης.
- Τα έξοδα τα οποία αφορούν το παρελθόν και δεν αλλάζουν

Ως παραδείγματα βραχυχρόνιων αποφάσεων που καλούνται να λάβουν τα στελέχη των επιχειρήσεων θα μπορούσαν να αναφερθούν τα εξής:

- Αποφάσεις διατήρησης ή κατάργησης προϊόντων, τμημάτων της επιχείρησης, κτλ καθώς και αποφάσεις επέκτασης επιχειρηματικών δραστηριοτήτων (π.χ. εισαγωγή νέων γραμμών παραγωγής, αύξηση δραστηριοτήτων κτλ).
- Αποφάσεις αναφορικά με τη βέλτιστη χρήση παραγωγικών συντελεστών που βρίσκονται σε στενότητα.
- Αποφάσεις αναφορικά με την ιδιοπαραγωγή εξαρτημάτων ή παροχή υπηρεσιών με ίδιος πόρους σε σχέση με την αγορά εξαρτημάτων από εξωτερικούς προμηθευτές ή τη λήψη υπηρεσιών από τρίτους (outsourcing)
- Αποφάσεις αναφορικά με την αποδοχή εκτέλεσης ειδικών παραγγελιών.

Η βασική επιδίωξη της ανάλυσης του κόστους για τη λήψη βραχύχρονων αποφάσεων είναι η αύξηση του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής της επιχείρησης. Ο λόγος είναι ότι η αύξηση του περιθωρίου συμμετοχής, με δεδομένο το ύψος του σταθερού κόστους, το οποίο δεν επηρεάζει από τον όγκο ή το μείγμα των προϊόντων, οδηγεί σε αύξηση του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης (αύξηση του κέρδους ή μείωση της ζημίας). Σε περιπτώσεις που το σταθερό κόστος επηρεάζεται από τη λήψη της απόφασης, η βασική επιδίωξη είναι η μεγιστοποίηση της διαφοράς μεταξύ του συνολικού περιθωρίου συμμετοχής και του σταθερού κόστους.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι βραχυπρόθεσμες αποφάσεις μπορεί να επηρεάσουν τις μακροπρόθεσμες προοπτικές της επιχείρησης. Γι αυτό και θα πρέπει να λαμβάνονται ύστερα από προσεκτική εξέταση των μελλοντικών επιδράσεων που μπορεί να επιφέρουν στον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση τοποθετείται και διαφοροποιείται από τους ανταγωνιστές της.

Στην εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης λαμβάνεται υπόψη κατά την κοστολόγηση μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής.

Με άλλα λόγια το κόστος των παραγγελιών υπολογίζεται από το άθροισμα του κόστους των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των μεταβλητών Γ.Β.Ε, μέσω του συντελεστή καταλογισμού τους, ο λογαριασμός Παραγωγή σε Εξέλιξη κινείται μόνο με τις παραπάνω αξίες καθώς και ο λογαριασμός Έτοιμα προϊόντα με το μεταβλητό κόστος παραχθέντων. Στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής, στην Έκθεση Κόστους Παραγωγής περιλαμβάνονται μόνο μεταβλητά κόστη και επομένως το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα συντίθεται μόνο από αυτά.

Όταν εφαρμόζεται η τεχνική της οριακής κοστολόγησης, δεν έχει αντικείμενο ο επιμερισμός του από κοινού κόστους στα συμπαραγωγό προϊόντα. Το κόστος των συμπαραγωγών σε αυτή την περίπτωση περιλαμβάνει μόνο το επιπρόσθετο κόστος επεξεργασίας τους μετά το σημείο διαχωρισμού που οφείλεται αποκλειστικά στην ύπαρξη τους. Τέλος, ο επιμερισμός και ο επανεπιμερισμός των Γ.Β.Ε στα κύρια και τα βοηθητικά τμήματα της επιχείρησης, γίνεται μόνο για τα μεταβλητά Γ.Β.Ε. Επειδή όμως στις περισσότερες των περιπτώσεων και κάτω από πραγματικές συνθήκες, τα Γ.Β.Ε. που επιμερίζονται είναι σταθερά και τα μεταβλητά είναι μικρότερης σημασίας, η έννοια των επιμερισμών και επανεπιμερισμών σχεδόν δεν υφίσταται

Μια επιπλέον βασική εφαρμογή της οριακής κοστολόγησης είναι ο υπολογισμός του σημείου εξίσωσης των συνολικών εσόδων και του συνολικού κόστους (break even point). Το σημείο εξίσωσης αντιπροσωπεύει την ποσότητα των παραγομένων και πωλουμένων προϊόντων στην οποία το αποτέλεσμα της επιχείρησης ισούται με μηδέν, δηλαδή το συνολικό περιθώριο συμμετοχής ισούται με το συνολικό κοινό σταθερό κόστος.

Η γνώση του σημείου εξίσωσης έχει μεγάλη σημασία για την επιχείρηση προκειμένου να προγραμματίσει τις δραστηριότητες της και να κάνει τις απαραίτητες διορθωτικές ενέργειες στην περίπτωση που με τις υπάρχουσες συνθήκες δεν επιτυγχάνει τους στόχους της.

Οι βασικές υποθέσεις οι οποίες γίνονται στην ανάλυση εξίσωσης συνολικών εσόδων και συνολικού κόστους είναι οι εξής:

- το κόστος μπορεί να διακριθεί σε σταθερό και μεταβλητό.
- Το σταθερό κόστος παραμένει αμετάβλητο στο εύρος δραστηριότητας που μελετάει (relevant range of activity)

- Το μεταβλητό κόστος μεταβάλλεται γραμμικά σε σχέση με το επίπεδο δραστηριότητας
- Η τιμή πώλησης είναι σταθερή
- Σε περιπτώσεις που η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα προϊόντα το μείγμα προϊόντων της παραμένει σταθερό.

Τα βασικά πλεονεκτήματα της οριακής κοστολόγησης είναι τα ακόλουθα:

- Οι καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση την οριακή κοστολόγηση απευθύνονται κυρίως στα στελέχη της επιχείρησης για εσωτερική πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων.
- Υπολογίζεται καλύτερα το πραγματικό αποτέλεσμα της περιόδου επειδή δεν γίνεται αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους. Η αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους μπορεί να επηρεάσει σημαντικά τα αποτελέσματα όταν υπάρχουν αξιολογες αυξομειώσεις στην παραγωγή και στα αποθέματα.
- Η γνώση του περιθωρίου συμμετοχής, του μεταβλητού κόστους του κάθε προϊόντος καθώς και του σταθερού κόστους επιτρέπει στην επιχείρηση να λαμβάνει αποφάσεις βάσει κόστους σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα.
- Η τεχνική αυτή κοστολόγησης είναι ευκολότερη στην υλοποίηση διότι δεν απαιτεί επιμερισμούς και επανεπιμερισμούς των Γ.Β.Ε. στα διάφορα τμήματα της επιχείρησης. Επιπλέον αποφεύγονται οι διαφορές καταλογισμού που δημιουργούνται λόγω της κακής εκτίμησης του όγκου της βάσης καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε.

Τα βασικά μειονεκτήματα αυτής της μεθόδου κοστολόγησης είναι ότι:

- Στην πράξη δεν είναι ιδιαίτερα απλή η διάκριση του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό (για τις διάφορες μεθόδους). Το γεγονός αυτό καθιστά δύσκολη την εφαρμογή της.
- Στις δημοσιευμένες λογιστικές καταστάσεις η αποτίμηση των αποθεμάτων επιτρέπεται να γίνεται μόνο βάσει της απορροφητικής κοστολόγησης. Για το λόγο αυτό, ακόμα και στην περίπτωση που μια επιχείρηση θέλει να εφαρμόσει την οριακή κοστολόγηση για την άντληση πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων, την αξιολόγηση της τμηματικής απόδοσης, κ.τ.λ. θα πρέπει να διαθέτει παράλληλα και ένα σύστημα απορροφητικής κοστολόγησης για την αποτίμηση των αποθεμάτων της.

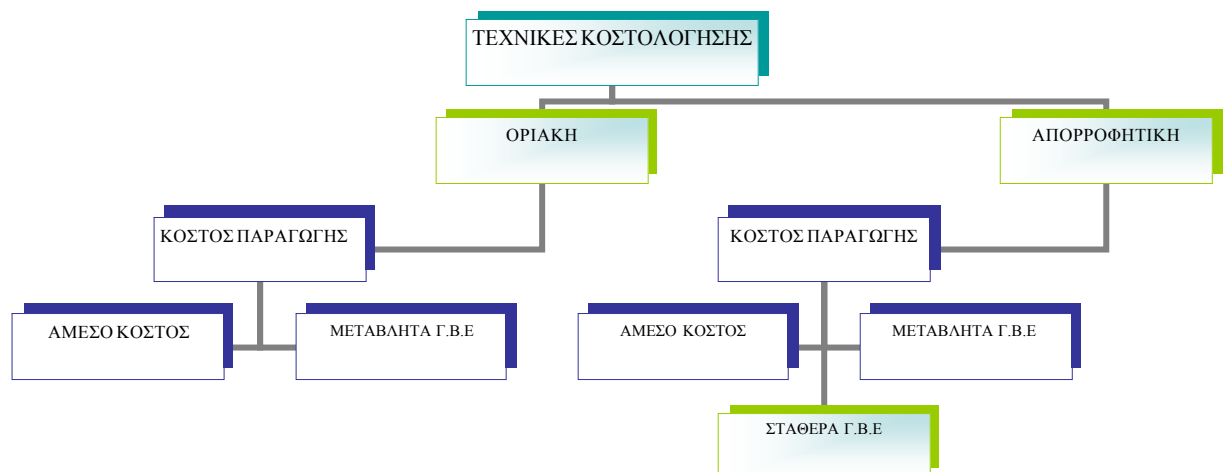
Ωστόσο, λόγω της μεγάλης ανάπτυξης της πληροφορικής η λειτουργία των δύο συστημάτων μπορεί να γίνεται παράλληλα, γρήγορα και με χαμηλό κόστος στην περίπτωση που υπάρχει το κατάλληλο λογισμικό.

Συμπερασματικά λοιπόν, 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 ετοιμών προϊόντων στο τέλος μιας χρονικής περιόδου. Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα θεωρούνται σαν κόστος περιόδου και αφαιρούνται από τα έσοδα της ίδιας περιόδου στην οποία συνέβηκαν.

Αντίθετα 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 ετοιμών 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.

Η διαφορετική αυτή αντιμετώπιση των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων έχει επίπτωση στον υπολογισμό του αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου.

Παρακάτω απεικονίζονται καλύτερα αυτές οι διαφορές με τη μορφή ενός διαγράμματος.



### 4.3: ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Η πρότυπη κοστολόγηση (standard costing) είναι μία ακόμα βασική τεχνική κοστολόγησης πέραν της πλήρους - απορροφητικής και της οριακής κοστολόγησης. Σύμφωνα με την πρότυπη κοστολόγηση, το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος υπολογίζεται:

1. όσον αφορά το άμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας το πρότυπο κόστος των άμεσων εισροών, δηλαδή των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας, με την επιτρεπόμενη ποσότητα αυτών των εισροών για την παραγωγή της συγκεκριμένης ποσότητας των προϊόντων, και
2. όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, πολλαπλασιάζοντας τον πρότυπο συντελεστή καταλογισμού των Γ.Β.Ε. με τον επιτρεπόμενο όγκο της βάσης καταλογισμού που αντιστοιχεί στην παραγόμενη ποσότητα προϊόντων.

Επομένως, η επιχείρηση δεν χρειάζεται να παρακολουθεί αναλυτικά το πραγματικό κόστος παραγωγής των προϊόντων εφόσον μπορεί να εκτιμήσει το πρότυπο κόστος τους και σε τακτά χρονικά διαστήματα να υπολογίζει και να τακτοποιεί τις αποκλίσεις (variances) μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού απολογιστικού κόστους.

Θα πρέπει να διευκρινισθεί ωστόσο, ότι το πρότυπο κόστος σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά το πραγματικό κόστος των προϊόντων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα κόστος "στόχο" για την επιχείρηση έναντι του οποίου συγκρίνεται το πραγματικό απολογιστικό κόστος παραγωγής των προϊόντων της. Το αποτέλεσμα αυτής της σύγκρισης οδηγεί στον υπολογισμό της απόκλισης μεταξύ του πρότυπου και του πραγματικού κόστους και παρέχει την κατάλληλη βάση πληροφόρησης για τη λήψη αποφάσεων. Η αιτιολόγηση των αποκλίσεων γίνεται από τον εκάστοτε υπεύθυνο για την επίτευξη του πρότυπου κόστους.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση, διαθέτει μια αξιόπιστη βάση για την κατάρτιση και την εποπτεία της επιτυχημένης εκτέλεσης των προϋπολογισμών της. Επίσης, η πρότυπη κοστολόγηση προσανατολίζει την επιχείρηση στο να δίνει έμφαση στη στενή παρακολούθηση του κόστους της, της επιτρέπει μέσω των προτύπων να ερευνά μεθόδους βελτίωσης της αποδοτικότητας της και επιπλέον της επιτρέπει να προσδιορίζει με μεγαλύτερη ασφάλεια τα τιμολόγια της, στην περίπτωση που η τιμολόγηση γίνεται βάσει κόστους, εφόσον το κόστος των προϊόντων δεν επηρεάζεται από τυχαίες διαχρονικά αυξομειώσεις.

Η έννοια του πρότυπου κόστους επιτρέπει μια ακόμη περισσότερο αποτελεσματική χρησιμοποίηση των λογιστικών δεδομένων για ενδοεπιχειρησιακή χρήση και άσκηση ελέγχου από τη διοίκηση. Με όσα έχουν αναπτυχθεί σε προηγούμενα κεφάλαια έγινε φανερό ότι η ανάλυση του κόστους του προϊόντος, έργου ή υπηρεσίας έγινε με τη χρησιμοποίηση των δεδομένων που πραγματικά αναφέρονται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης. Η πληροφόρηση αυτή έχει, αναγκαστικά, ιστορικό χαρακτήρα, αναφέρει δηλαδή στη διοίκηση απλά ποια ήταν τα κόστη - έξοδα. Αντίθετα ο σκοπός της πρότυπης κοστολόγησης είναι να εφοδιάσει τη διοίκηση της επιχείρησης με δεδομένα για το ποια θα πρέπει να είναι τα κόστη - έξοδα, αντί να την πληροφορεί απλά ποια ήταν.

Πολλές φορές η έννοια του πρότυπου κόστους συγχέεται με το προϋπολογισμένο κόστος και η διαφορά αυτή πρέπει να ξεκαθαριστεί.

Το πρότυπο κόστος εφόσον αφορά μια μελλοντική περίοδο, για παράδειγμα την επόμενη χρήση εκείνης που διενεργείται η ανάλυση, είναι προϋπολογιστικό κόστος. Επιπλέον όμως είναι ένα πολύ αναλυτικά και λεπτομερειακά εκτιμώμενο κόστος, χαρακτηριστικά τα οποία δεν έχει κατά ανάγκη το προϋπολογιστικό κόστος. Επομένως, η έννοια του προϋπολογισμού είναι ευρύτερη εκείνης του πρότυπου.

Το προϋπολογισμένο κόστος είναι το κόστος το οποίο αναμένει να έχει η επιχείρηση σε μια μελλοντική χρονική περίοδο βάσει της ανάλυσης ιστορικών στοιχείων χωρίς ωστόσο να αποτελεί κόστος "στόχο", το οποίο χρησιμοποιείται για την αξιολόγηση της αποδοτικότητας στην δραστηριοποίηση της επιχείρησης και τη διοίκηση του κόστους.

Συνοπτικά θα μπορούσε να αναφερθεί ότι το πρότυπο κόστος είναι προϋπολογισμένο κόστος, αλλά το προϋπολογισμένο κόστος δεν είναι κατ' ανάγκη και πρότυπο.

Ο Βενιέρης αναφέρει ότι με τον όρο πρότυπο ορίζεται μια προσεκτικά προσδιορισμένη τιμή, ποσότητα ή κόστος. Το πρότυπο εκφράζεται συνήθως ως προς κάποια μονάδα βάσης, για παράδειγμα πρότυπο κόστος παραγωγής ανά μονάδα.

Το πρότυπο κόστος μπορεί, επίσης, να οριστεί και σαν το σημείο αναφοράς μέτρησης της απόδοσης ή αποτελεσματικότητας. Τα πρότυπα κόστη τα συναντάμε συχνά σε πολλούς τομείς της καθημερινής μας ζωής. Οι μαθητές των λυκείων γράφονται σ' ένα πανεπιστήμιο, αφού, τους ζητείται να ανταποκριθούν σ' ένα ορισμένο επίπεδο απόδοσης στις εξετάσεις σαν



όρος για την εισαγωγή τους. Τα αυτοκίνητα που οδηγούμε είναι κατασκευασμένα σύμφωνα με ακριβή μηχανολογικά πρότυπα. Η τροφή που τρώμε είναι κατασκευασμένη σύμφωνα με κάποια πρότυπα, επίσης πρότυπα χρησιμοποιούνται ευρέως και στη διοικητική λογιστική.

Εδώ τα πρότυπα σχετίζονται με το κόστος και την ποσότητα των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών. Τα πρότυπα κόστους και ποσότητας ορίζονται από τα διοικητικά στελέχη και για τα τρία στοιχεία του κόστους, των εισροών - υλικά, εργασία και Γ.Β.Ε.

Μια σειρά από πρότυπα περιγράφουν το πώς πρέπει να πραγματοποιηθεί ένα έργο και πόσο θα κοστίσει. Όταν γίνεται μια εργασία συγκρίνονται τα πρότυπα με τα πραγματικά έξοδα που δαπανήθηκαν για να αποκαλυφθούν οι διαφορές ή αλλιώς αποκλίσεις.

Τα ποσοτικά ή φυσικά πρότυπα περιγράφουν, πόση ποσότητα από ένα στοιχείο κόστους, για παράδειγμα οι ώρες εργασίας, πρέπει να πραγματοποιηθούν για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος.

Τα πρότυπα κόστους δείχνουν ποιο πρέπει να είναι το κόστος αυτών των ωρών εργασίας. Οι πραγματικές ποσότητες και τα πραγματικά κόστη των εισροών, συγκρίνονται με τα αντίστοιχα πρότυπα για να δούμε εάν η εργασία διεξάγεται μέσα στα όρια που η διοίκηση έχει ορίσει μέσω των προτύπων. Αν είτε η ποσότητα είτε το κόστος των εισροών ξεπερνά τα όρια που τα στελέχη έχουν ορίσει τότε πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή σ' αυτή τη διαφορά, επιτρέποντας έτσι στο διοικητικό στέλεχος να συγκεντρώσει τις προσπάθειες του εκεί όπου θα επιτύχει το καλύτερο αποτέλεσμα. Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων.

Τα πρότυπα τα οποία αφορούν τιμές αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτικά υπολογισμένη αξία την οποία η επιχείρηση έχει εκτιμήσει ότι θα πληρώσει για κάθε μονάδα εισροών. Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις συνθήκες στην αγορά των πρώτων υλών, τις συμφωνίες που έχει συνάψει με τους προμηθευτές της, κτλ., έχει ορίσει μια πρότυπη τιμή ανά μονάδα αγοράς πρώτων υλών. Αντίστοιχα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει την πολιτική των αμοιβών της, την εξειδίκευση των εργατών της, κτλ., έχει προσδιορίσει μια πρότυπη αμοιβή ανά ώρα άμεσης εργασίας.

Τα πρότυπα τα οποία αφορούν ποσότητες αναφέρονται σε μια πολύ προσεκτική εκτίμηση των εισροών που απαιτούνται για την παραγωγή μιας

μονάδας προϊόντος. Για παράδειγμα, η επιχείρηση έχοντας αναλύσει τις τεχνικές προδιαγραφές ενός προϊόντος, μπορεί να εκτιμήσει με μεγάλη ακρίβεια τις ποσότητες των πρώτων υλών, ανά κατηγορία πρώτης ύλης, που απαιτούνται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος. Αντίστοιχα, η επιχείρηση διενεργώντας μηχανολογικές αναλύσεις μπορεί να καταγράψει αναλυτικά όλα τα στάδια της παραγωγής από τα οποία διέρχεται ένα προϊόν προκειμένου να ολοκληρωθεί καθώς και τον απαιτούμενο χρόνο επεξεργασίας του σε κάθε στάδιο, λαμβάνοντας υπόψη την εκτέλεση των δραστηριοτήτων με αποτελεσματικό τρόπο από έναν έμπειρο εργάτη και την υφιστάμενη τεχνολογία. Με αυτόν τον τρόπο υπολογίζεται ο πρότυπος χρόνος επεξεργασίας του προϊόντος ανά παραγωγικό στάδιο.

Τα πρότυπα τα οποία αφορούν κόστος, αναφέρονται σε ένα πολύ προσεκτικά υπολογισμένο κόστος μιας εκροής, το οποίο υπολογίζεται με βάση το συνδυασμό της πρότυπης τιμής των εκάστοτε απαιτούμενων εισροών και της πρότυπης επιτρεπόμενης ποσότητας χρησιμοποίησης των εισροών αυτών για την παράγωγή της συγκεκριμένης εκροής.

Ο τρόπος αυτός της πληροφόρησης βοηθά στην ανακάλυψη καλύτερων μεθόδων προσαρμογής στα πρότυπα, τροποποίησης των προτύπων και διεκπεραίωσης αντικειμενικών στόχων. Το πρότυπο κόστος αποτελεί εργαλείο της διοίκησης για την ανακάλυψη των αδύνατων σημείων της επιχείρησης. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται αρχή των εξαιρέσεων (Principle exception).

Γενικά, το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα προϋπολογισμένο κόστος το οποίο έχει καταρτιστεί μετά από λεπτομερειακή ανάλυση και εκφράζει το ποσό στο οποίο θα πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος παραγωγής ενός προϊόντος κάτω από τις εκάστοτε πρότυπες συνθήκες λειτουργίας.

Όσον αφορά το έμμεσο κόστος παραγωγής, δηλαδή τα Γ.Β.Ε., αυτά στο πλαίσιο της πρότυπης κοστολόγησης επιμερίζονται στα προϊόντα βάσει πρότυπων συντελεστών καταλογισμού, οι οποίοι έχουν υπολογιστεί βάσει αφενός ενός προκαθορισμένου βαθμού απασχόλησης και αφετέρου μιας αναλυτικής εκτίμησης των προβλεπόμενων Γ.Β.Ε. (προτύπων Γ.Β.Ε.).

Ο υπολογισμός του πρότυπου κόστους μπορεί να διενεργηθεί στη βάση δύο προσεγγίσεων:

- του ιδανικού πρότυπου κόστους [ideal or theoretical standard cost), και
- του αναμενόμενου πρότυπου κόστους {currently attainable or attainable standard cost).

Τα ιδανικό πρότυπο κόστος είναι το ελάχιστο κόστος που μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις πιο αποδοτικές συνθήκες εργασίας και παραγωγής. Κατά τον υπολογισμό των ιδανικών προτύπων δεν λαμβάνονται υπόψη απώλειες χρόνου, βλάβες μηχανημάτων, μειωμένη απόδοση των εργαζομένων, κτλ. Όταν όμως ο καθορισμός των προτύπων είναι τόσο αυστηρός αυτά είναι πολύ δύσκολο να επιτευχθούν στην πραγματικότητα με αποτέλεσμα να υπάρχει απογοήτευση του προσωπικού, η οποία οδηγεί σε μείωση της υποκίνησης και της απόδοσης. Για το λόγο αυτό τα ιδανικά πρότυπα που βασίζονται στη μέγιστη απόδοση δεν χρησιμοποιούνται συχνά.

Το αναμενόμενο πρότυπο κόστος είναι αυτό το οποίο μπορεί να επιτευχθεί κάτω από τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης, όπως αυτές προσδιορίζονται στη βάση μετρήσεων, πειραμάτων και παρατηρήσεων και αφορά την επόμενη χρονική περίοδο. Επομένως για τον υπολογισμό αυτών των προτύπων λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες χρόνου που συνεπάγονται οι κανονικές φθορές, οι βλάβες των μηχανημάτων, οι διακοπές της παραγωγικής διαδικασίας, τα διαλείμματα των εργαζομένων, κτλ. Τα πρότυπα αυτά, εφόσον μπορούν να επιτευχθούν όταν υπάρχει αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης υποκινούν τους εργαζόμενους να εργαστούν προς την επίτευξή τους.

Το χρονικό διάστημα κατά το οποίο τα πρότυπα θα πρέπει να αλλάζουν είναι δέμα πραγματικό και εξαρτάται από τις ιδιαίτερες συνθήκες των επιχειρήσεων. Όταν οι συνθήκες παραγωγής, όπως η τεχνολογία και η εξειδίκευση του προσωπικού, μεταβάλλονται θα πρέπει και τα πρότυπα να επικαιροποιούνται ώστε να είναι κατάλληλα για τους σκοπούς του προγραμματισμού, του ελέγχου και της αξιολόγησης.

Τα βασικά σημεία τα οποία θα πρέπει να προσεχθούν σε σχέση με την εκτίμηση των προτύπων είναι η επίπτωση στον πληθωρισμό, η επίπτωση στην υποκίνηση, η Επικαιροποίηση, και η σχέση με την στρατηγική.

Τα πρότυπα θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη αναμενόμενες πληθωριστικές τάσεις στις τιμές των εισροών. Όταν όμως τα πρότυπα υπολογίζονται για ένα ολόκληρο έτος, η πρότυπη τιμή των πρώτων υλών, η οποία έχει ενσωματώσει τον αναμενόμενο ετήσιο ρυθμό πληθωρισμού, μπορεί να οδηγήσει σε ευμενείς αποκλίσεις για τους πρώτους μήνες όπου η τιμή είναι χαμηλότερη της πρότυπης, λόγω του ότι δεν έχει επιδράσει η συνολική πληθωριστική επίπτωση. Ωστόσο, η ευμενής αυτή απόκλιση είναι εικονική και δεν αντανακλά μεγαλύτερη αποδοτικότητα. Για παράδειγμα εάν η πρότυπη τιμή μιας πρώτης ύλης έχει υπολογιστεί σε 3 €/κιλό έχοντας ενσωματώσει ένα μέσο ετήσιο ρυθμό πληθωρισμού 5% (παλαιά τιμή 2,85 €/κιλό + 5%) και στους δυο πρώτους μήνες ο πληθωρισμός είναι 3%, τότε

η τιμή της πρώτης ύλης είναι χαμηλότερη από την πρότυπη, έστω 2,94€/κιλό (2,85€/κιλό + 3%). Επομένως υπάρχει μια ευμενής απόκλιση στην τιμή της τάξης των 0,06€/κιλό (3€/κιλό - 2,94€/κιλό) που ωστόσο θα διορθωθεί στους επόμενους μήνες και δεν είναι πραγματική.

Επίσης ο σωστός υπολογισμός της αποδοτικότητας της άμεσης εργασίας, κυρίως σε επιχειρήσεις όπως εταιρίες παροχής υπηρεσιών, στις οποίες η συμμετοχή του κόστους της άμεσης εργασίας είναι σημαντικό στοιχείο του κόστους, με σκοπό τον υπολογισμό των αντίστοιχων προτύπων επηρεάζει σημαντικά την υποκίνηση των εργαζομένων. Τόσο ο υπολογισμός "αυστηρών" όσο και "χαλαρών" προτύπων έχουν αρνητικές επιπτώσεις στην καταβαλλόμενη προσπάθεια από την πλευρά των εργαζομένων για την αύξηση της αποδοτικότητας τους.

Ακόμα ένα σύστημα πρότυπης κοστολόγησης έχει σημαντικό κόστος ανάπτυξης και συντήρησης. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται και η ανάγκη επικαιροποίησης και παρακολούθησης των προτύπων σε τακτά χρονικά διαστήματα. Ωστόσο, εάν το σύστημα αυτό ενσωματωθεί σε ένα ολοκληρωμένο πληροφοριακό σύστημα το κόστος του μειώνεται σημαντικά γιατί αναπτύσσονται συνέργιες με άλλα πληροφοριακά υποσυστήματα της επιχείρησης.

Τέλος η πρότυπη κοστολόγηση δίνει έμφαση στην επίτευξη ετήσιων στόχων, που αντανακλώνται στα πρότυπα. Ωστόσο, ο βραχυχρόνιος αυτός σχεδιασμός μπορεί να αποπροσανατολίσει την επιχείρηση από την επίτευξη της μακροπρόθεσμης στρατηγικής της.

Η πρότυπη κοστολόγηση είναι κατάλληλη κυρίως για επιχειρήσεις των οποίων οι δραστηριότητες περιλαμβάνουν μια σειρά από τυποποιημένες ή επαναλαμβανόμενες λειτουργίες. Συνεπώς η πρότυπη κοστολόγηση χρησιμοποιείται κυρίως σε βιομηχανικές επιχειρήσεις ή ακόμα και σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών των οποίων όμως η παραγωγική διαδικασία έχει πολλά στοιχεία τυποποίησης. Στην περίπτωση που η παραγωγική διαδικασία ή η διαδικασία παροχής των υπηρεσιών δεν περιλαμβάνει επαναλαμβανόμενες δραστηριότητες, η κατάρτιση προτύπων είναι πολύ δύσκολη στην πράξη και δεν είναι κατάλληλη για την άσκηση διοικητικού ελέγχου.

Οι εταιρείες τροφίμων, οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών, οι μεταποιητικές βιομηχανίες και οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί χρησιμοποιούν τα πρότυπα ή σαν πρότυπα κόστους ή σαν πρότυπα ποσότητας μέχρι ένα ορισμένο σημείο. Για παράδειγμα, τα συνεργεία αυτοκινήτων συχνά καθορίζουν πρότυπα χρόνου εργασίας για την εγκατάσταση ενός καρμπυλατέρ ή μιας βαλβίδας και στη συνέχεια συγκρίνουν την

πραγματική με την πρότυπη απόδοση. Οι εταιρείες fast-foods όπως τα Mac Donald's, τα οποία έχουν ακριβή πρότυπα για την ποσότητα κρέατος που χρειάζεται ένα σάντουιτς καθώς επίσης και πρότυπα για το κόστος του κρέατος. Τα νοσοκομεία, έχουν πρότυπα κόστους για την τροφή και τα έξοδα πλυντηρίου για κάθε κρεβάτι ημερησίως, καθώς επίσης και πρότυπα χρόνου για ορισμένες εργασίες ρουτίνας, όπως για παράδειγμα τα εργαστηριακά τεστ. Η πιο συχνή εφαρμογή πρότυπου κόστους συναντάται στις μεταποιητικές εταιρείες, όπου τα πρότυπα συνδέονται με τα υλικά, την εργασία και τα Γ. Β. Ε. Αυτά τα πρότυπα οργανώνονται σε καρτέλες πρότυπου κόστους για κάθε θέση κόστους και προϊόν και έτσι με τον τρόπο αυτό η διοίκηση ενημερώνεται για το τελικό κόστος που πρέπει να χει κάθε μονάδα προϊόντος.

Η πρότυπη κοστολόγηση και η ανάλυση των αποκλίσεων χρησιμοποιούνται από τις αρχές του 19<sup>ου</sup> αιώνα. Από τότε, η ακολουθούμενη μεθοδολογία και η εμφάνιση της πρότυπης κοστολόγησης έχει επεκταθεί και εξελιχθεί προκειμένου να ενσωματώσει τις μεταβαλλόμενες προσεγγίσεις αναφορικά με την χρησιμότητα της, ως εργαλείο πληροφόρησης στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής για τη λήψη αποφάσεων.

Τα τελευταία χρόνια, η θεώρηση της συνεχούς βελτίωσης η οποία δίνει έμφαση στη συνεχή προσπάθεια επίτευξης βελτιωμένων επιπέδων επιχειρηματικής αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας έχει προταθεί ως το καταλληλότερο εργαλείο για αυτούς τους σκοπούς σε σχέση με την πρότυπη κοστολόγηση. Ο λόγος είναι ότι τα πρότυπα μπορούν να αντιμετωπισθούν ως μια στατική βάση σύγκρισης των πραγματικών

γεγονότων, ή αποκλίσεων, προσέγγιση που σε ορισμένα σημεία είναι περιοριστική και ανασταλτική προς την κατεύθυνση της βελτίωσης της αποδοτικότητας των επιχειρήσεων.

Η έμφαση που δίνεται στην αιτιολόγηση των αποκλίσεων μπορεί να έχει αρνητικές επιπτώσεις στον τρόπο που συμπεριφέρονται τα στελέχη. Πιο συγκεκριμένα, στην προσπάθεια του ένα στέλεχος να βελτιώσει τις δικές του αποκλίσεις μπορεί να επηρεάσει αρνητικά τις αποκλίσεις κάποιου άλλου στελέχους καθώς και την επιχείρηση στο σύνολό της. Το πρόβλημα αυτό περιορίζεται όταν τα στελέχη έχουν γνώση των γενικότερων επιπτώσεων των ενεργειών τους σε επιχειρηματικό επίπεδο καθώς και όταν οι αποκλίσεις δεν χρησιμοποιούνται από την διοίκηση με την στενή έννοια της απόδοσης των ευθυνών και του ελέγχου, αλλά περισσότερο ως πληροφοριακό στοιχείο υποστήριξης για την λήψη αποφάσεων.

Δεν θα πρέπει να αγνοείται το γεγονός ότι οι αποκλίσεις προσφέρουν ενδείξεις αλλά όχι συμπεράσματα. Για το λόγο αυτό όλες οι σημαντικές αποκλίσεις, είτε ευμενείς είτε δυσμενείς, θα πρέπει να αναλύονται προκειμένου να προσδιορίζονται οι αιτίες πρόκλησης τους, να αυξάνεται ο βαθμός μάθησης της επιχείρησης και να προσδιορίζονται παράλληλα βελτιωτικές ενέργειες.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι μία ευμενής απόκλιση δεν είναι κατά ανάγκη ευνοϊκή. Ωστόσο, ο διαχωρισμός των σημαντικότερων αποκλίσεων ώστε να προκύπτει η ανάλυση τους σε μεγαλύτερο βάθος είναι ένα θέμα το οποίο δεν μπορεί να λάβει μια μονοσήμαντη απάντηση αλλά ορίζεται από την επιχείρηση. Οι επιχειρήσεις μπορεί να θέσουν ένα ποσό απόκλισης σε απόλυτο ποσό ή ένα ποσοστό απόκλισης από το πρότυπο κόστος ή σε συνδυασμό των δύο αυτών παραμέτρων, από των οποίων η απόκλιση θα πρέπει να αναλύεται περισσότερο. Για παράδειγμα μία απόκλιση 4% στο πρότυπο κόστος των πρώτων υλών της τάξης του € 1.000.000., δηλαδή το ποσό των 40.000 € είναι περισσότερο σημαντική από μία απόκλιση 20% στο πρότυπο κόστος επισκευών ύψους 10.000 που αντιστοιχεί σε απόκλιση 2.000€. Αποκλίσεις που βρίσκονται εντός των ορίων που θέτει η επιχείρηση μπορεί να θεωρούνται φυσιολογικές και να μην απαιτείται επιπρόσθετη ανάλυση ή αιτιολόγηση από την πλευρά των στελεχών.

Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με τις πρώτες ύλες είναι δύο, η απόκλιση τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών και η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών

Η απόκλιση τιμής αγοραζόμενων πρώτων υλών υπολογίζεται ως η διαφορά πραγματικής τιμής αγοράς πρώτων υλών με πρότυπη τιμή αγοράς πρώτων υλών και το αποτέλεσμα αυτής της διαφοράς επί την πραγματική αγοραζόμενη ποσότητα.

Η ύπαρξη αυτής της απόκλισης οφείλεται κυρίως στην αγορά ποσοτήτων με ή χωρίς έκπτωση, στην επιλογή κατάλληλων ή μη προμηθευτών, στην ύπαρξη ή την αποφυγή βιαστικών αγορών.

Στην περίπτωση που η πραγματική τιμή αγοράς των πρώτων υλών είναι μεγαλύτερη από την πρότυπη τιμή αγοράς τους τότε η απόκλιση τιμής πρώτων υλών είναι δυσμενής. Όταν συμβαίνει το αντίθετο, η απόκλιση τιμής πρώτων υλών είναι ευμενής. Η απόκλιση αυτή αιτιολογείται από το τμήμα προμηθευτών.

Η απόκλιση της ποσότητας πρώτων υλών υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της πραγματικής χρησιμοποιηθείσας ποσότητας και της πρότυπης επιτρεπόμενης ποσότητας και το αποτέλεσμα αυτής της διαφοράς επί την πρότυπη τιμή πρώτων υλών.

Η ύπαρξη απόκλισης οφείλεται :

- Στην ποιότητα των πρώτων υλών,
- Στην ύπαρξη φύρας ή φθοράς κατά την επεξεργασία τους,
- Στην παραγωγή πολλών ελαττωματικών μονάδων,
- Στην απώλεια ή κλοπή πρώτων υλών.

Στην περίπτωση που η πραγματική χρησιμοποιηθείσα ποσότητα των πρώτων υλών είναι μεγαλύτερη από την πρότυπη επιτρεπόμενη ποσότητα τότε η απόκλιση ποσότητας χρησιμοποιούμενων πρώτων υλών είναι δυσμενής. Όταν συμβαίνει το αντίθετο , η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενής. Η απόκλιση αυτή αιτιολογείται από το τμήμα παραγωγής.

Στην περίπτωση που η ποσότητα αγοράς των πρώτων υλών ισούται με την ποσότητα χρησιμοποίησής της και δεν υπάρχουν αρχικά και τελικά αποθέματα, τότε η συνολική απόκλιση των πρώτων υλών είναι το άθροισμα της απόκλισης ποσότητας των πρώτων υλών και της απόκλισης τιμής των πρώτων υλών. Όταν υπάρχουν και τελικά αποθέματα πρώτων υλών δεν ισχύει κατά ανάγκη η παραπάνω ισότητα.

Ο τρόπος με τον οποίο υπολογίζονται οι αποκλίσεις για ιστορικούς λόγους δίνει ιδιαίτερη έμφαση στις αποκλίσεις της άμεσης εργασίας. Η συνολική απόκλιση της άμεσης εργασίας υπολογίζεται από το πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας πλην το γινόμενο των πρότυπων επιτρεπόμενων ΩΑΕ και του πρότυπου ωρομίσθιου.

Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με την άμεση εργασία είναι δύο:

1. Η απόκλιση ωρομίσθιου
2. Η απόκλιση της απόδοσης της άμεσης εργασίας

Η απόκλιση του ωρομίσθιου υπολογίζεται σύμφωνα με την διαφορά του πραγματικού ωρομίσθιου και του πρότυπου ωρομίσθιου επί τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας.

Η ύπαρξη αποκλίσεων οφείλεται:

- Στην απασχόληση εργατικού δυναμικού διαφορετικής εξειδίκευσης από το πρότυπο,
- Στην αδικαιολόγητη υπερωριακή απασχόληση,

Στην περίπτωση που το ημερομίσθιο με το οποίο αμείβονται οι εργαζόμενοι είναι μεγαλύτερο από το πρότυπο τότε η απόκλιση ωρομίσθιου είναι δυσμενείς. Όταν συμβαίνει το αντίθετο, η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενής.

Η απόκλιση της απόδοσης της άμεσης εργασίας υπολογίζεται με τη διαφορά των πραγματικών ωρών άμεσης εργασίας και των πρότυπων επιτρεπόμενων ωρών άμεσης εργασίας επί το πρότυπο ωρομισθίου.

Η ύπαρξη απόκλισης οφείλεται στην αλλαγή του τρόπου εργασίας, στις συνθήκες εργασίας, στην ταχύτητα και την εξειδίκευση των εργαζομένων, στις διοικητικές ικανότητες των προϊσταμένων και στην ποιότητα των πρώτων υλών.

Στην περίπτωση που οι πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας που αναλώνονται είναι περισσότερες από τις πρότυπες επιτρεπόμενες για το συγκεκριμένο επίπεδο παραγωγής τότε η απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας είναι δυσμενείς και υποδηλώνει ότι οι εργαζόμενοι είναι λιγότερο αποδοτικοί σε σχέση με τα πρότυπα. Όταν όμως συμβαίνει το αντίθετο, η εν λόγω απόκλιση είναι ευμενής. Οι αποκλίσεις που σχετίζονται με την άμεση εργασία αιτιολογούνται από το τμήμα παραγωγής.

Η εγγραφή καταχώρησης του κόστους της άμεσης εργασίας στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης όταν αυτή εφαρμόζει πρότυπη κοστολόγηση γίνεται λαμβάνοντας υπόψη ταυτόχρονα τις αποκλίσεις απόδοσης της άμεσης εργασίας και ωρομίσθιου.:

- Οι ευμενείς αποκλίσεις, εφόσον αποτελούν μια μορφή εσόδου για την επιχείρηση, υπό την έννοια ότι το πραγματικό κόστος είναι μικρότερο από το πρότυπο με το οποίο ενημερώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη, πιστώνεται, ενώ
- Οι δυσμενείς αποκλίσεις, εφόσον αποτελούν ένα επιπλέον κόστος για την επιχείρηση σε σχέση με το προβλεπόμενο πρότυπο με το οποίο ενημερώνεται ο λογαριασμός παραγωγή σε εξέλιξη, χρεώνεται.

Η συνολική απόκλιση της άμεσης εργασίας (total labour variance) είναι το άθροισμα της απόκλισης απόδοσης άμεσης εργασίας και της απόκλισης ωρομισθίου.

Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις το κόστος των άμεσων εργατικών αντιστοιχεί σε ένα πολύ μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους παραγωγής εν συγκρίσει με το κόστος των πρώτων υλών, το κόστος του μηχανολογικού εξοπλισμού και της τεχνολογίας. Η έμφαση που μπορεί να δοθεί στην εξάλειψη των αποκλίσεων της άμεσης εργασίας σε τέτοιες



συνθήκες παραγωγής δεν είναι προς τη σωστή κατεύθυνση και δεν είναι κατάλληλη για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο διεθνές ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Τέλος, πριν αναφερθούμε στις αποκλίσεις των γενικών βιομηχανικών εξόδων, στα πλαίσια της πρότυπης κοστολόγησης, είναι σημαντικό να υπενθυμίσουμε ότι τα γενικά βιομηχανικά έξοδα καταλογίζονται στα προϊόντα μέσω πρότυπων συντελεστών καταλογισμού γενικών βιομηχανικών εξόδων. Ειδικότερα, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν διαφορετικούς συντελεστές καταλογισμού για τα πρότυπα μεταβλητά και τα πρότυπα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα.

Ο υπολογισμός δύο συντελεστών καταλογισμού Γ.Β.Ε οφείλεται στο διαφορετικό τρόπο συμπεριφοράς του μεταβλητού και του σταθερού κόστους. Πιο συγκεκριμένα, εντός ενός σχετικού εύρους δραστηριότητας, το μεταβλητό κόστος παραμένει σταθερό ανά μονάδα βάσης και μεταβάλλεται συναρτήσει του όγκου παραγωγής ενώ το σταθερό κόστος είναι μεταβλητό ανά μονάδα βάσης αλλά κατά τη διάρκεια μιας περιόδου παραμένει αμετάβλητο.

Οι αποκλίσεις των γενικών βιομηχανικών εξόδων παρουσιάζονται συνοπτικά σε ένα διάγραμμα, το οποίο παρατίθεται στην επόμενη σελίδα.



Στο παραπάνω σχήμα διακρίνονται τρεις αποκλίσεις. Η απόκλιση δαπάνης Γ.Β.Ε, η απόκλιση απόδοσης Γ.Β.Ε και η απόκλιση υποαπασχόλησης. Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως είναι επιτακτική η ανάγκη διαχωρισμού μεταβλητών και σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων, είναι αυτονόητο λοιπόν ότι σε αυτές οι αποκλίσεις απαιτούν περαιτέρω διαιρέσεις. Η απόκλιση δαπάνης διακρίνεται σε απόκλιση δαπάνης μεταβλητών Γ.Β.Ε και σταθερών Γ.Β.Ε και η απόκλιση απόδοσης διαιρείται σε απόκλιση απόδοσης μεταβλητών Γ.Β.Ε και σταθερών Γ.Β.Ε.

Κάθε απόκλιση αντιστοιχίζεται σε μια διαφορετική αιτία ύπαρξης της. Έτσι η απόκλιση δαπάνη οφείλεται σε διαφορά τιμών κόστους, η απόκλιση υποαπασχόλησης σε διαφορά επιπέδου παραγωγής και η απόκλιση απόδοσης σε διαφορά απόδοσης των εργαζομένων.

Όσο αναφορά τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα πρέπει να σημειωθεί ακόμα μια έννοια. Για τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα υπολογίζονται τρεις αποκλίσεις, η απόκλιση υποαπασχόλησης, δαπάνης και απόδοσης. Η απόκλιση υποαπασχόλησης και η απόκλιση απόδοσης σταθερών Γ.Β.Ε μπορούν να αθροιστούν σε μία απόκλιση που ονομάζεται απόκλιση όγκου σταθερών Γ.Β.Ε.

Συνοψίζοντας, οι παραπάνω αποκλίσεις συνθέτουν την συνολική απόκλιση των Γ.Β.Ε, η οποία ορίζεται η διαφορά των συνολικών πραγματικών Γ.Β.Ε από το γινόμενο του πρότυπου επιτρεπόμενου όγκου βάσης καταλογισμού με το πρότυπο συντελεστή καταλογισμού συνολικών Γ.Β.Ε.

Μετά τον προσδιορισμό των σημαντικών αποκλίσεων και κατά την διάρκεια της αιτιολόγησής τους δημιουργούνται μια σειρά ερωτημάτων όπως το ποιες αποκλίσεις οφείλονται στην επίδραση τυχαίων παραγόντων ή στην επίδραση του πληθωρισμού στις τιμές των εισαγόμενων πρώτων υλών από περιοχές με ασταθείς οικονομικές συνθήκες ή στην έλλειψη ελέγχου από την πλευρά των στελεχών ορισμένων κατηγοριών γενικών βιομηχανικών εξόδων. Τα προβλήματα αυτά θα μπορούσαν να αντιμετωπίσουν στην περίπτωση που η κάθε απόκλιση χωρίζονταν σε απόκλιση σχεδιασμού (planning variance) , δηλαδή σε απόκλιση που οφείλεται σε λάθος ή μη ακριβή εκτίμηση του πρότυπου κόστους και σε λειτουργική απόκλιση (operation variance) , δηλαδή σε απόκλιση που οφείλεται σε ενδοεπιχειρησιακούς παράγοντες. Ωστόσο, η προσέγγιση αυτή με τη σειρά της έχει ως συνέπεια το σύστημα της κοστολόγησης να γίνεται περισσότερο πολύπλοκο.

Επίσης, η σύγκριση των απολογιστικών στοιχείων της επιχείρησης με πρότυπα που έχουν υπολογιστεί εσωτερικά, πολλές φορές αποστασιοποιεί την επιχείρηση από τις ανταγωνιστικές συνθήκες που επικρατούν στον κλάδο, ειδικά όταν η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα της υπολείπονται κατά πολύ εκείνων της αγοράς. Για το σκοπό αυτό, τα πρότυπα που ορίζονται μπορεί να υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη ως σημεία αναφοράς (benchmarks) τα πρότυπα κλάδου.

Τέλος, στην περίπτωση που δημιουργηθούν κατά τη διάρκεια της επιχειρηματικής λειτουργίας απρόοπτες καταστάσεις, υπάρχει πολύ

σοβαρή περίπτωση το σύστημα της πρότυπης κοστολόγησης να μην μπορεί να αντεπεξέλθει στις νέες συνθήκες. Για παράδειγμα, μια απρόβλεπτη σημαντική αύξηση της ζήτησης μπορεί να οδηγήσει, τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα, σε αύξηση της υπερωριακής εργασίας και σε βιαστικές αγορές πρώτων υλών με διαφορετικούς, συνήθως λιγότερο ευνοϊκούς, όρους από ότι υπαγορεύουν τα πρότυπα. Εφόσον, οι απρόοπτες αυτές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό των προτύπων θα οδηγήσουν στην δημιουργία σημαντικών δυσμενών αποκλίσεων. Τα ερωτήματα τα οποία δημιουργούνται σε τέτοιες περιπτώσεις είναι εάν τα στελέχη θα προτιμήσουν να αποφύγουν να ανταποκριθούν στην αυξημένη ζήτηση για να μην παρουσιάσουν δυσμενείς αποκλίσεις, συμπεριφορά που είναι εις βάρος των συμφερόντων της επιχείρησης, καθώς και ο βαθμός στον οποίο οι αποκλίσεις αυτές είναι πραγματικά ελεγχόμενες.

Κλείνοντας λοιπόν αυτή την ενότητα πρέπει να απαντήσουμε σε ένα τελευταίο ερώτημα, θα πρέπει τα πρότυπα να είναι προσιτά κάθε στιγμή ή μόνο κατά διαστήματα ή θα πρέπει να είναι ένα απλησίαστο όνειρο. Τα πρότυπα έχουν την τάση να κατατάσσονται σε μια από τις δύο κατηγορίες, ιδανικά ή εφαρμοσμένα ενώ οι γνώμες των στελεχών ποικίλουν.

Τα ιδανικά πρότυπα είναι εκείνα που είναι προσιτά σ' ορισμένες περιπτώσεις. Δεν δέχονται βλάβες μηχανών, διακοπή εργασίας και απαιτούν ένα επίπεδο προσπάθειας που μόνο οι πολύ εκπαιδευμένοι εργαζόμενοι μπορούν να το πετύχουν. Μερικά στελέχη πιστεύουν ότι τέτοια πρότυπα δημιουργούν κίνητρα. Αυτά τα στελέχη υποστηρίζουν ότι ακόμη κι αν ένας εργαζόμενος γνωρίζει ότι ποτέ δεν θα πετύχει τα πρότυπα που έχουν οριστεί, όμως δεν ξεχνά ποτέ την αποτελεσματικότητά τους και την προσπάθειά του. Οι ελάχιστες εταιρείες που χρησιμοποίησαν ιδανικά πρότυπα αποθάρρυναν ακόμη και του πιο επιμελούς από τους εργαζομένους τους. Ακόμη και όταν χρησιμοποιούνται ιδανικά πρότυπα δεν έχουν μεγάλη σημασία για την επιχείρηση. Ο λόγος είναι ότι περιέχουν στοιχεία "κανονικής" ανεπάρκειας και όχι τις φυσιολογικές ελλείψεις που η διοίκηση θα ήθελε να απομονώσει.

Τα εφαρμοσμένα πρότυπα είναι εκείνα τα πρότυπα που είναι μεν σφικτά σαν αποτέλεσμα ενδελεχούς μελέτης του χρόνου και των κινήσεων και των λοιπών συνθηκών της επιχείρησης, αλλά και πραγματοποιήσιμα (προσιτά). Επιτρέπουν βλάβες μηχανών, περιόδους ξεκούρασης των εργαζομένων και γενικά μπορεί να τα πραγματοποιήσει με λογική προσπάθεια ο μέσος εργαζόμενος. Αποκλίσεις από τέτοια πρότυπα είναι πολύ χρήσιμες στη διοίκηση διότι αντιπροσωπεύουν διακυμάνσεις που ανταποκρίνονται σε φυσιολογικές επανεμφανιζόμενες ελλείψεις και προειδοποιούν τη διοίκηση να εντείνει την προσοχή της και να δώσει λύσεις.

Τα εφαρμοσμένα πρότυπα εξυπηρετούν πολλούς σκοπούς όταν χρησιμοποιούνται, όπως για την εντόπιση μη φυσιολογικών διακυμάνσεων στα κόστη, για την πρόβλεψη της ρευστότητας και των αποθεμάτων των προϊόντων. Αντίθετα, τα ιδανικά πρότυπα δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην πρόβλεψη και τον προγραμματισμό. Δεν επιτρέπουν φυσιολογικές ελλείψεις και, επομένως, καταλήγουν σε μη ρεαλιστικό προγραμματισμό και πρόβλεψη στοιχείων.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η λογιστική κόστους είναι θα λέγαμε ένα θέμα διαμάχης μεταξύ των μελετητών της, θεωρητικών και πρακτικών, που ριζώνει από τότε που ακόμα η χρήση της ήταν περιορισμένη και εφαρμόζονταν κυρίως στις βιομηχανίες. Ήδη από εκείνη την εποχή, υπήρχε ασυμμετρία απόψεων ως προς την ονομασία της ως βιομηχανικής λογιστικής.

Πολλοί μελετητές της λοιπόν, ταύτιζαν την λογιστική κόστους με την βιομηχανική λογιστική. Για εκείνη την εποχή ο χαρακτηρισμός αυτός κρίνεται απολύτως λογικός. Η λογιστική κόστους εφαρμόζονταν μόνο στις βιομηχανίες, διότι αυτές κυρίως συναντούσαν προβλήματα κόστους.

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

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

Διάσταση απόψεων υφίσταται και ως προς άλλα σημεία. Για πολλούς η λογιστική κόστους σήμαινε καθορισμός του κόστους ενώ για άλλους η μέτρηση μη χρηματοοικονομικών, λειτουργικών παραγόντων της παραγωγής. Επίσης υπήρχε και μια ομάδα μελετητών που πίστευε ότι η λογιστική κόστους ήταν προέκταση της διοικητικής λογιστικής ενώ για άλλους αποτελούσε ξεχωριστός κλάδος της λογιστικής.

Όμως με το πέρασμα των χρόνων όλοι αυτοί που την μελετούσαν κατέληξαν πως η λογιστική κόστους είχε μια ευρύτερη έννοια. Μάλιστα θα λέγαμε ότι αποτελούσε όλα τα παραπάνω.

Παλιότερα οι ρυθμοί ανάπτυξης κυλούσαν σε αργούς ρυθμούς και η τεχνολογία, όσο αναφορά τον τομέα της κοστολόγησης αλλά και τον βιομηχανικό τομέα, από άποψη μηχανημάτων και τεχνικών παραγωγής

ήταν για να μην πούμε μηδαμινή, ίσως ασήμαντη. Για τον λόγο αυτό λοιπόν δεν υπήρχε ανάγκη εφαρμογής της λογιστικής κόστους από όλες τις επιχειρήσεις και επομένως δεν υπήρχε επιτακτική ανάγκη για την επέκτασή της.

Αργότερα όμως που η τεχνολογία ρίζωσε στη ζωή μας και ιδιαίτερα σήμερα που εξελίσσεται με ταχύτατους ρυθμούς, η δημιουργία υπερβολικά πολλών επιχειρήσεων, η εξάλειψη των μονοπωλίων, ο αυξανόμενος ρυθμός ανάπτυξης των επιχειρήσεων, η ύπαρξη ραγδαίου ανταγωνισμού αλλά και πολλοί άλλοι καθοριστικοί λόγοι, οδήγησαν στην αναγκαστική χρήση της κοστολόγησης από όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις.

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

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

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

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

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

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

Αναπτύχθηκαν λοιπόν πολλά και διαφορετικά κοστολογικά συστήματα, τα οποία προσαρμόστηκαν στις απαιτήσεις των χρηστών τους και η ανάλυση τους εξαρτάται από το είδος της κοστολογικής πληροφορίας, την εμπειρία των χρηστών της καθώς και τον βαθμό ανάπτυξης των πληροφοριών κόστους σε συνάρτηση με την πραγματοποίηση κέρδους αλλά και την εξασφάλιση της θέσης της επιχείρησης στην εκάστοτε ανταγωνιστική αγορά.

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

Η χρησιμότητα λοιπόν της λογιστικής κόστους και η ιδιαίτερη σημασία της για τις επιχειρήσεις είναι αναμφισβήτητη. Μάλιστα καθρεφτίζεται κυρίως στην εποχή μας που ο ανταγωνισμός και η τεχνολογία δαμάζει σε σχέση με παλαιότερα που η ισχυρή δασμολογική προστασία των ελληνικών επιχειρήσεων από το κράτος δημιούργησε τόσα μεγάλα περιθώρια κέρδους, με αποτέλεσμα από τη μεριά των επιχειρήσεων να μην υπάρχουν αιτίες για αναλυτική κοστολόγηση και συνεπώς λίγες επιχειρήσεις είχαν αντιληφθεί την χρησιμότητα και αναγκαιότητα της λογιστικής κόστους.

Σε όλα αυτά τα κοστολογικά συστήματα υφίσταται ένα θεμέλιο που αποτελείται από έννοιες, δομές, ιδέες και σκοπιμότητες που είναι ίδιες σε όλα τα συστήματα κόστους.

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

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

Θα λέγαμε ότι η θέσπιση των στόχων της επιχείρησης και ως επακόλουθο η σωστή και ολοκληρωμένη γνώση των σκοπών της κοστολόγησης μαζί με την επίγνωση των γενικών αρχών και των εξωτερικών παραγόντων, προηγούνται από την επιλογή του κοστολογικού συστήματος και αργότερα την εφαρμογή του.

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

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

Για τον σκοπό αυτόν αναπτύχθηκαν οι κοστολογικοί λογαριασμοί, οι οποίοι με την έννοια του λογαριασμού δεν διαφέρουν πολύ από τους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς. Συνυπάρχουν μαζί με τους λογαριασμούς της χρηματοοικονομικής λογιστικής ή λειτουργούν μόνοι τους μέσα στην ομάδα εννιά του λογιστικού σχεδίου.

Η καθιέρωση του λογιστικού σχεδίου, με την συνύπαρξη των κοστολογικών λογαριασμών και η θέσπιση των λογιστικών διαδικασιών αποτέλεσαν την λογιστική τυποποίηση. Αυτό αποτελεί ένα αξιόλογο



πλεονέκτημα που συντέλεσε στην μείωση της γραφειοκρατίας, στην αποδοτικότερη και ακριβέστερη αξιολόγηση της κοστολογικής πληροφόρησης και αποτέλεσε ένα σημαντικό διοικητικό εργαλείο για τους λογιστές. Συμπερασματικά όλες αυτές οι εξελίξεις με την πάροδο των χρόνων συντέλεσαν στην αποδοτικότητα των κοστολογικών συστημάτων.

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

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

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

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

Η μέθοδος κοστολόγησης που θα ακολουθήσει μια επιχείρηση εξαρτάται από το είδος της παραγωγικής διαδικασίας ενώ η τεχνική κοστολόγησης εξαρτάται από τον στόχο που έχει θέσει η επιχείρηση. Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να αποτελείται από τουλάχιστον μία μέθοδο και μια τεχνική κοστολόγησης. Κάθε τεχνική κοστολόγησης συνδυάζεται με μια μέθοδο κοστολόγησης, είναι θα λέγαμε αλληλένδετα στοιχεία. Επίσης είναι δυνατόν μια επιχείρηση να συνδυάσει στοιχεία από δύο μεθόδους κοστολόγησης.

Είναι σαφές ότι υπάρχουν πάρα πολλές τεχνικές και μέθοδοι κοστολόγησης. Οι πιο διαδεδομένες τεχνικές είναι η τεχνική του οριακού, του πλήρες και του πρότυπου κόστους και από τις μεθόδους, η μέθοδος της συνεχούς κοστολόγησης και η κοστολόγηση της εξατομικευμένης παραγωγής. Όπως έχει αναφερθεί όμως προηγουμένως, ήδη από νωρίς προέκυψε ή ανάγκη αντικατάστασης από πολυπλοκότερα μέσα που να ανταποκρίνονται στην ραγδαία ανάπτυξη της σημερινής κοινωνίας ή έστω να επιχειρηθεί η βελτίωση τους.

Έχουμε αναφερθεί εκτενέστερα στις παραδοσιακές δύο αυτές μεθόδους στο κεφάλαιο τρία. Η κατά παραγγελία κοστολόγηση ή αλλιώς με τη μέθοδο της εξατομικευμένη παραγωγής χρησιμοποιείται στην περίπτωση που παράγονται χωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ανάλογα με τις απαιτήσεις των πελατών ενώ η κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής, στην περίπτωση που παράγονται μαζικά τυποποιημένα προϊόντα.

Χαρακτηριστικό και των δύο αυτών μεθόδων είναι η χρησιμοποίηση των πρώτων υλών, της εργασίας και των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Μάλιστα για το τελευταίο, στη κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιούνται συντελεστές καταλογισμού για τον προσδιορισμό του ενώ στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής καθοριστικό ρόλο έχουν οι ισοδύναμες μονάδες.

Το πιο σημαντικό μειονέκτημα σε αυτές τις δύο μεθόδους μπορούμε να πούμε ότι είναι η μη αναγνώριση της μετακίνησης από το μεταβλητό στο σταθερό κόστος και ο καταμερισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων μπορεί να μην είναι δυνατός. Γενικά όμως το ρίσκο που διαχειρίζεται ένα παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης είναι πολύ μεγάλο και έχει να κάνει επιπλέον και με τη διατήρηση του μεγάλου όγκου πληροφόρησης και την αργοπορία αντίδρασης σε περίπτωση που αυτή επιβάλλεται από τις επιθεωρήσεις. Επίσης, οι μειώσεις του προσωπικού είναι κάτι δύσκολο, και στο σύστημα δεν μπορούν να απεικονιστούν αντικειμενικά αλλαγές στις διαδικασίες ή στα υπάρχοντα προϊόντα λόγω πιθανών στρεβλώσεων στο κόστος των προϊόντων.

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

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

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

Κλείνοντας λοιπόν αυτήν την ενότητα είναι σημαντικό να διατυπωθεί ότι όλα τα παραπάνω μέσα που περιγράφηκαν έχουν πολλά μειονεκτήματα, τα οποία άλλωστε έχουν διαπιστωθεί σε προηγούμενες ενότητες και τα οποία δεν συμφωνούν πλέον με τα δεδομένα της σύγχρονης κοινωνίας ώστε να μπορούν να γίνονται ανεκτικά από τις σημερινές επιχειρήσεις.

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

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **A. ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

Του Βενιέρη Γ, 1993, **Λογιστική Κόστους**, Αθήνα, Σμπίλιας- Οικονομικό.

Του Βενιέρη Γ, Κοέν Σ. και Κωλέτση Μ, 2002, **Σημειώσεις Παραδόσεων και Φροντιστηριακές Ασκήσεις στο μάθημα Λογιστικής Κόστους**, Αθήνα, Εκδόσεις ΟΠΑ.

Του Βενιέρη Γ, Κοέν Σ. και Κωλέτση Μ, 2005, **Λογιστική Κόστος- Αρχές και Εφαρμογές**, Αθήνα, Εκδόσεις P. I. PUBLISHING.

Του Γρηγοράκου Θ., 2000, **Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου**, Εκδόσεις Ν. Σάκκουλα.

Του Ιγνατιάδη Α, 1978, **Λογιστική Κόστους**, Θεσσαλονίκη, Σιάτιστα.

Του Ιγνατιάδη Α., 1981, **Λογιστική του Προκαθορισμένου Κόστους**, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη.

Του Ιγνατιάδη Α., 1983, **Λογιστική Κόστους**, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη.

Του Λεοντάρη Κ. Μ., 1972, **Οργάνωσις Κοστολογίου**, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος.

Του Τσακλαγκάνος Α., 1991, **Θεωρία και Λογιστική Κόστους**, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη.

### **B. ΞΕΝΗ**

Του Ansari S., 2000, **The Kaleidoscopic nature of costs**, Me Graw Hill.

Του Blinker B., **Emerging practices in cost management**, Warren, Gorham and Lamont.

Του Burns J., Vaivio J., 2001, **Management accounting change**, Volume 12, JMAR.

Του Borden J., **Review of Literature on ABC**.

Tou Drury C., Tayles M., 1995, **Issues arising from surveys of management accounting practice**, JMAR, Volume 6.

Tou Dent J., 1996, **Global competition: challenges for management accounting and control**, JMAR, Volume 7.

Tou Eckstein C., 2004, **the measurement and recognition of intangible assets: then and now**, Accounting forum 28.

Tou Foster, Swenson, 1997, **Measuring the success of Activity Based Cost Management and its determinants**. JMAR, Volume 9.

Tou Horngren C. T., 1989, **Cost and Management accounting: Yesterday and Today**, Journal of Management Accounting Research.

Tou Horngren, 1989, **Criteria and Choices for Management Accounting Systems**, figure 1.

Tou Homgren C, 1995, **Management accounting: this century and beyond**. JMAR, Volume 6.

Tou Horngren, Datar, Foster, 2003, **Cost Accounting, A managerial Emphasis**, Prentice Hall.

Tou Kaplan R., 1984, **the evolution of Management Accounting, The accounting review**.

Tou Kaplan R., 1990, **the four stage Model of cost system design Management Accounting**.

Tou Kaplan R., 1994, **Management Accounting: development of new practice and theory**, JMAR.

Tou McIlhattan R., 1990, **the path to total cost management**, Warren, Gorham and Lamont.

Tou Otley D., 2001, extending the boundaries of management accounting research: **developing systems for performance management**. British Accounting Review, Volume 33.

Tou Ramos M. M., 2004, **Interaction between management accounting and supply chain management**: an international journal, vol. 9, no. 2.