



ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ & ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ

ΦΟΙΤΗΤΡΙΑ:  
ΣΠΥΡΙΔΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:  
ΧΑΤΖΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ, ΜΑΡΤΙΟΣ 2010

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

|  |    |
|--|----|
| <b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b>  | 5  |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ</b>                                  | 6  |
| 1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ                               | 6  |
| 1.2 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ                | 9  |
| 1.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ                       | 13 |
| 1.4 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ                               | 17 |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ</b>  | 20 |
| 2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ  | 20 |
| 2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ                              | 21 |
| 2.3 ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ             | 23 |
| 2.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ                                       | 25 |
| 2.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ   | 27 |
| 2.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ                 | 35 |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>                        | 38 |
| 3.1 ΟΙ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ                                    | 38 |
| 3.2 Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ                                      | 42 |
| 3.2.1 ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ   | 43 |
| 3.2.2 ΣΥΓΚΡΟΤΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ                                    | 45 |
| 3.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ                             | 47 |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>                               | 49 |
| 4.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ   | 49 |
| 4.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ                            | 50 |
| 4.2.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ, ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ Γ.Β.Ε. | 52 |

|  |           |
|--|-----------|
| 4.2.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ                       | 53        |
| 4.2.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΥΠΕΡΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ Γ.Β.Ε                                | 57        |
| 4.2.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ                                    | 59        |
| 4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ   | 62        |
| 4.3.1 ΙΣΟΔΥΝΑΜΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ   | 64        |
| 4.3.2 ΤΟ ΜΕΣΟ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ        | 65        |
| 4.3.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ   | 73        |
| 4.4 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ | 82        |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ</b>  | <b>84</b> |
| 5.1 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ  | 84        |
| 5.2 ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ  | 85        |
| 5.3 ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ   | 88        |
| 5.4 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ   | 91        |
| 5.4.1 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΟΥΣ.                       | 95        |
| 5.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ   | 101       |
| 5.5.1 ΑΡΧΕΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ABC   | 104       |
| 5.5.2 ΟΡΙΣΜΟΙ  | 105       |
| 5.5.3 ΤΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ABC.   | 106       |
| 5.5.4 ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ABC                                  | 107       |
| 5.5.5 ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ABC   | 109       |
| 5.5.6 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ                                    | 111       |
| 5.5.7 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ                                    | 113       |

|   |            |
|---|------------|
| 5.6 ΔΙΑΦΟΡΑ ABC ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ               | 115        |
| 5.6.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ABC ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ | 117        |
| 5.6.2 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΟΣΤΟΥΣ                           | 119        |
| <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ</b>                              | <b>124</b> |
| 6.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ                      | 124        |
| 6.2 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ                              | 126        |
| 6.3 ΣΤΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΟΙ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ                     | 130        |
| 6.3.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ   | 134        |
| 6.4 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ                                 | 135        |
| 6.4.1 ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ                        | 136        |
| 6.4.2 ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ                         | 137        |
| 6.4.3 ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΟΓΚΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ                           | 138        |
| 6.4.4 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ                                | 139        |
| <b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>   | <b>142</b> |

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Στο Οικονομικό Περιβάλλον, στο οποίο ανήκουμε αποτελεί ανάγκη για επιβίωση η βελτίωση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας μέσω του κόστους (και κατ' επέκταση της τιμής), αλλά και της παράλληλης βελτιστοποίησης της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων και των παρεχόμενων υπηρεσιών, στο πλαίσιο αυτό, είναι αναπόφευκτό οι άνθρωποι να προσανατολίζονται στην εύρεση μεθόδων με τους οποίους θα παρακολουθούν την παραγωγή προϊόντων, ψάχνοντας τρόπους να μειωθεί το κόστος και να βελτιωθεί η ποιότητα τους. Η συνεχής αυτή προσπάθεια οδήγησε στην ανάπτυξη της Λογιστικής Κόστους, των μεθόδων και των τεχνικών κοστολόγησης. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα η Λογιστική Κόστους ή Αναλυτική Λογιστική όπως αλλιώς ονομάζεται, η οποία αποτελεί ένα μέρος του Ε.Λ.Σ. αυτόνομης λειτουργίας, να είναι ένα ειδικό θέμα στον ευρύτερο χώρο της Λογιστικής στο οποίο δίνεται όλο και περισσότερη βαρύτητα από τις σύγχρονες επιχειρήσεις.

Το αντικείμενο της παρούσας εργασίας είναι η μελέτη και η περιγραφή της Λογιστικής Κόστους και της Κοστολόγησης. Αναλυτικότερα αναφέρεται το αντικείμενο και η χρησιμότητα της Λογιστικής Κόστους, η σχέση της με την Χρηματοοικονομική Λογιστική και τη Διοικητική Λογιστική. Επίσης γίνεται περιγραφή της κοστολόγησης και παρουσιάζεται η έννοια και η οργάνωση 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. Ο βαθύτερος σκοπός είναι η παρουσίαση των μέσων, με τα οποία επιτυγχάνεται η κοστολόγηση ώστε να καθίσταται αποδοτική για την επιχείρηση.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ**

#### **1.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Ένα ειδικό θέμα μέσα στον ευρύτερο χώρο της Λογιστικής είναι η Λογιστική Κόστους το οποίο για να το κατανοήσει κανείς θα πρέπει πρώτα να έχει κατανοήσει τις γενικές αρχές και τις τεχνικές της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Είναι γνωστό ότι η Λογιστική είναι μια παλιά επιστήμη. Ο άνθρωπος είχε την ανάγκη να καταγράψει κάπου τα οικονομικά στοιχεία σχετικά με την εμπορική του δραστηριότητα από τον καιρό που αυτή πρωτοεμφανίστηκε όπως και την οικονομική του κατάσταση, δηλαδή τα περιουσιακά του στοιχεία ,τις απαιτήσεις του και τις υποχρεώσεις του απέναντι στους τρίτους.

Αυτό μας το βεβαιώνουν πολλές ανακαλύψεις για αρχαίους πολιτισμούς που δείχνουν ότι η Λογιστική δεν ήταν άγνωστη σε αυτούς. Από το 1494 όμως η Λογιστική πήρε την συστηματοποιημένη μορφή με την οποία μας είναι γνωστή μέχρι σήμερα.

#### **Ενεργητικό = Παθητικό + Καθαρή Θέση.**

Η μορφή αυτή λέγεται συστηματοποιημένη επειδή η μεταβολή οποιουδήποτε στοιχείου του Ενεργητικού ,Παθητικού ή της Καθαρής Θέσης πρέπει να συμβαίνει ταυτόχρονα με την μεταβολή κάποιου ή κάποιων άλλων στοιχείων του Ενεργητικού, Παθητικού ή της Καθαρής Θέσης με τέτοιο τρόπο ώστε η ισότητα να εξακολουθεί να ισχύει και μετά από τις μεταβολές αυτές.

Ο βασικός αντικειμενικός σκοπός της Λογιστικής είναι η παροχή οικονομικών πληροφοριών σχετικών με μία οικονομική μονάδα. Έτσι με την πάροδο του χρόνου η Λογιστική έγινε το απαραίτητο εργαλείο όλων που ασκούν οικονομική δραστηριότητα είτε σε ατομικό είτε σε εταιρικό επίπεδο. Ουσιαστικά η Λογιστική στηρίζεται σε ένα δίκτυο διαδικασιών που αποσκοπεί στη συγκέντρωση και την καταγραφή όλων των οικονομικών δεδομένων που αφορούν μια οικονομική μονάδα. Επειδή δε οτιδήποτε συμβαίνει μέσα σε μία οικονομική μονάδα θα μετρηθεί και θα εκφραστεί τελικά σε

νομισματικές μονάδες ώστε να αποτελέσει «οικονομικό δεδομένο» εύκολα οδηγείται κανείς στο συμπέρασμα ότι η Λογιστική είναι μια αστείρευτη πηγή παροχής οικονομικών πληροφοριών. Όπως αναφέρει η Καθηγήτρια Ε. Βασιλάτου – Θανοπούλου στο βιβλίο της «Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική , Τεύχος Α», Λογιστική είναι ο επιστημονικός κλάδος ο ασχολούμενος με την μέτρηση, συγκέντρωση, καταγραφή, συσχέτιση και παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών για την ενημέρωση όλων που ενδιαφέρονται γι' αυτές, για την υποβοήθηση της κατά τον αποτελεσματικότερο τρόπο λειτουργίας των οικονομικών μονάδων και, τέλος, για την διευκόλυνση ορισμένων κοινωνικής σπουδαιότητας λειτουργημάτων.

Από αυτόν τον ορισμό της Λογιστικής διακρίνονται δύο βασικές κατευθύνσεις τις οποίες πήρε η Λογιστική τα τελευταία 40 με 50 χρόνια. Η μία κατεύθυνση έχει σχέση με την «την παρουσίαση χρηματοοικονομικών κυρίως πληροφοριών για την ενημέρωση όλων που ενδιαφέρονται γι' αυτές» , αποτελεί συνέχιση του κλασικού αντικειμένου της Λογιστικής και είναι σήμερα γνωστή σαν Χρηματοοικονομική Λογιστική. Η παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών πληροφοριών γίνεται μέσω των δημοσιευμένων Λογιστικών Καταστάσεων δηλαδή του Ισολογισμού , της Κατάστασης των Αποτελεσμάτων Χρήσης και της Κατάστασης διανομής Κερδών. Οι οικονομικές αυτές πληροφορίες με τη μορφή που παρουσιάζονται ενδιαφέρουν ομάδες ανθρώπων ή υπηρεσίες που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση όπως είναι οι επενδυτές, οι πιστωτές οι τράπεζες, οι κρατικές υπηρεσίες , οι ασφαλιστικοί οργανισμοί, τα εργατικά σωματεία κλπ. Θα μπορούσε να λεχθεί ότι οι δημοσιευόμενες Λογιστικές Καταστάσεις παρουσιάζουν ενδιαφέρον και για μεμονωμένα άτομα ή ομάδες ατόμων που βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση, όπως π.χ. είναι οι διευθυντές υποκαταστημάτων της οικονομικής μονάδας, αλλά αυτοί είναι οπωσδήποτε λιγότεροι από εκείνους που ενδιαφέρονται και βρίσκονται έξω από την οικονομική μονάδα.

Η δεύτερη κατεύθυνση έχει σχέση με την «υποβοήθηση της κατά τον αποτελεσματικότερο τρόπο λειτουργίας των οικονομικών μονάδων» και αποτελεί το αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους. Η αύξηση του μεγέθους των οικονομικών μονάδων, η καθιέρωση του θεσμού του «νομικού προσώπου» της οικονομικής μονάδας σαν ξεχωριστής οντότητας από τους φορείς της, η αύξηση της πολυπλοκότητας των

παραγωγικών διαδικασιών καθώς και του πλήθους των προϊόντων που παράγονται από μία οικονομική μονάδα και, τέλος η απομάκρυνση των φορέων ή της ανώτατης διοίκησης της επιχείρησης από τον χώρο που συντελείται η παραγωγική διαδικασία και η πλήρωση του κενού αυτού με επαγγελματίες διευθυντές ή προϊσταμένους (που αποτελούν πλέον το ενδιάμεσο επίπεδο διοίκησης της οικονομικής μονάδας) επέφεραν την ανάγκη για την συγκέντρωση και ανάλυση πληροφοριών σχετικών με το κόστος ώστε να χρησιμοποιηθούν αυτές στην κοστολόγηση των προϊόντων, στο προγραμματισμό και έλεγχο των επιχειρήσεων καθώς και στη λήψη αποφάσεων. Η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών στα πλαίσια της Λογιστικής Κόστους γίνεται με διάφορους τρόπους ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης που έχει ο λήπτης της πληροφορίας και φυσικά οι λήπτες των πληροφοριών αυτών βρίσκονται αποκλειστικά μέσα στην επιχείρηση.



## **1.2 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Τόσο η Χρηματοοικονομική Λογιστική όσο και η Λογιστική Κόστους έχουν σαν τελικό προορισμό την παροχή πληροφοριών. Πρέπει στο σημείο αυτό να τονισθεί το γεγονός ότι και οι δύο ξεκινούν από την συγκέντρωση και καταγραφή των ίδιων πληροφοριών, δηλαδή των λογιστικών γεγονότων, που αφορούν την οικονομική μονάδα. Αυτό που τις διαφοροποιεί είναι η διαφορετική επεξεργασία που υφίστανται στη συνέχεια οι πρωτογενείς αυτές πληροφορίες σε συνδυασμό με τους διαφορετικούς λήπτες των πληροφοριών που θα βγουν από κάθε ένα από τους δύο αυτούς κλάδους της Λογιστικής.

Αναλυτικότερα, εάν η Χρηματοοικονομική Λογιστική και η Λογιστική Κόστους συγκριθούν σύμφωνα με τις πιο κάτω απόψεις είναι δυνατόν να προκύψουν και οι μεταξύ τους διαφορές.

Από την άποψη του λήπτη των πληροφοριών η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι λογιστικές καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από άτομα ή ομάδες ατόμων που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση όπως είναι οι πιστωτές, οι προμηθευτές, οι τράπεζες κλπ. Οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Λογιστική Κόστους προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από άτομα ή ομάδες ατόμων που βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση όπως είναι οι προϊστάμενοι, οι διευθυντές, διάφορες επιτροπές, το διοικητικό συμβούλιο κλπ.

Από την άποψη των περιορισμών που μπορούν να τεθούν όσων αφορά το περιεχόμενο των λογιστικών καταστάσεων ή τη βάση της αποτίμησης που μπορεί να χρησιμοποιηθεί, η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική πρέπει να παρουσιάζονται σύμφωνα με ορισμένες αρχές. Οι αρχές αυτές άλλοτε καθορίζονται από νόμους και διατάγματα (όπως π.χ. είναι ο Ν. 2190/1920 η 4η Κατευθύντρια οδηγία της Ε.Ο.Κ.) και άλλοτε από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές. Ο λόγος της ύπαρξης περιορισμών στον τρόπο εμφάνισης των λογιστικών αυτών καταστάσεων είναι η προσπάθεια επίτευξης

ομοιομορφίας ως προς το περιεχόμενο ώστε οι καταστάσεις να είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους. Οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Λογιστική Κόστους προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από στελέχη που βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση στα πλαίσια των λειτουργιών που ασκούν τα στελέχη αυτά και που έχουν σχέση με τη διοίκηση της επιχείρησης, δηλαδή των λειτουργιών του προγραμματισμού της δράσης της επιχείρησης, του ελέγχου της εξέλιξης των προγραμμάτων, της λήψης των αποφάσεων και του υπολογισμού του κόστους των παραγομένων προϊόντων ή των προσφερομένων υπηρεσιών. Για το λόγο αυτό το περιεχόμενο των καταστάσεων καθώς και ο τρόπος με τον οποίο παρουσιάζεται είναι τέτοιο που να εξυπηρετεί το αρμόδιο στέλεχος στην αντιμετώπιση του προβλήματος που το απασχολεί κάθε φορά. Δεν είναι δυνατόν δηλαδή να υπάρξει νομικός ή άλλος περιορισμός ως προς το περιεχόμενο των καταστάσεων.

Από την άποψη του χρόνου ή της συχνότητας προετοιμασίας και εμφάνισης των λογιστικών καταστάσεων η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις που πηγάζουν από την Χρηματοοικονομική Λογιστική πρέπει να δημοσιεύονται υποχρεωτικά τουλάχιστον μία φορά κάθε χρόνο ενώ οι καταστάσεις που πηγάζουν από την Λογιστική Κόστους προετοιμάζονται όταν υπάρχει ανάγκη ή ζήτηση γι' αυτές από τα στελέχη της επιχείρησης.

Από την άποψη του αντικειμένου που καλύπτεται από τις λογιστικές καταστάσεις η διάκριση που γίνεται είναι ότι οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση ενώ οι καταστάσεις που προετοιμάζονται από την Λογιστική Κόστους αφορούν κάποιο επιμέρους «τμήμα» της. Το «τμήμα» αυτό μπορεί να είναι π.χ. ολόκληρο το εργοστάσιο ή επιμέρους τμήματα του εργοστασίου όπως το τμήμα κοπής, το τμήμα ραφής κλπ. που υπάρχουν μέσα σε ένα εργοστάσιο παραγωγής έτοιμων ενδυμάτων. Μπορεί να είναι ένα μεμονωμένο μηχάνημα μέσα σε ένα τμήμα ή μια ομάδα εργαζομένων που κάνουν συγκεκριμένη εργασία. Μπορεί να είναι το τμήμα Λογιστηρίου της επιχείρησης ή ένα Υποκατάστημα της. Το «τμήμα» λοιπόν είναι κάτι που βρίσκεται μέσα στην επιχείρηση και μέσω της Λογιστικής Κόστους αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστού ενδιαφέροντος και

αντιμετώπισης από αυτή σε αντιδιαστολή με το «σύνολο» της επιχείρησης που αποτελεί αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Πρέπει, με βάση όσα έχουν αναφερθεί μέχρι στιγμής, να έχει γίνει σαφές ότι η Χρηματοοικονομική Λογιστική και η Λογιστική Κόστους συνυπάρχουν μέσα σε μία επιχείρηση. Συνυπάρχουν διότι και οι δύο κλάδοι παρακολουθούν τα ίδια λογιστικά – οικονομικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση. Η διαφορά τους συνίσταται στο ότι η Λογιστική Κόστους προβαίνει σε μεγαλύτερη ανάλυση των λογιστικών αυτών γεγονότων. Παραδείγματος χάρη το σύνολο των μισθών που καταβάλλονται στους εργαζόμενους μέσα σε μία χρονική περίοδο είναι ένα μέγεθος που αφορά ολόκληρη την επιχείρηση και άρα θα πρέπει να καταχωρηθεί στους λογαριασμούς που τηρούνται από την Χρηματοοικονομική Λογιστική. Η ανάλυση του ιδίου αυτού συνόλου στα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης στα οποία αφορά θα πρέπει να καταχωρηθούν στους λογαριασμούς που τηρούνται από την Λογιστική Κόστους. Στο σημείο αυτό πρέπει να διευκρινιστεί ότι τη Λογιστική Κόστους αφορούν καταρχήν όλα τα λογιστικά γεγονότα που έχουν σχέση με τα έξοδα και τα έσοδα της επιχείρησης. Η είσπραξη δηλαδή μίας απαίτησης από έναν πελάτη ή η πληρωμή μίας υποχρέωσης προς έναν προμηθευτή κλπ. είναι λογιστικά γεγονότα που αφορούν ολόκληρη την επιχείρηση και έχουν σχέση με την περιουσιακή της κατάσταση. Αυτού του είδους τα λογιστικά γεγονότα αποτελούν αντικείμενο μόνο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Οποιοδήποτε όμως λογιστικό γεγονός αφορά έσοδα ή έξοδα ή, διαφορετικά, αφορά το κύκλωμα της εκμετάλλευσης ή των αποτελεσμάτων της χρήσεως της επιχείρησης ως προς το συνολικό ποσό αποτελεί αντικείμενο της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής ενώ ως προς την ανάλυσή του αποτελεί αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους. Η Λογιστική Κόστους προσφέρεται για την αναλυτικότερη παρακολούθηση της διαμόρφωσης του οικονομικού αποτελέσματος της επιχείρησης.

Εφόσον η διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος τις επιχείρησης παρακολουθείται συνολικά μεν από την Χρηματοοικονομική Λογιστική αναλυτικά δε από την Λογιστική Κόστους (που για λόγο αυτό ονομάζεται επίσης και Αναλυτική Λογιστική της Εκμετάλλευσης), αυτό σημαίνει ότι και οι δύο κλάδοι, μέσω των λογαριασμών που τηρούνται από αυτούς, πρέπει για την ίδια χρονική περίοδο να καταλήγουν στον

υπολογισμό του ίδιου αποτελέσματος τόσο ως προς το εάν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημία όσο και ως προς το ύψος του κέρδους ή της ζημίας. Αυτό, όπως ελέχθη ήδη, ισχύει διότι στους σχετικούς λογαριασμούς των δύο κλάδων της Λογιστικής καταχωρούνται τα ίδια λογιστικά γεγονότα που αφορούν την επιχείρηση. Δεδομένου όμως ότι οι λογιστικές καταστάσεις που πηγάζουν από την Λογιστική Κόστους προορίζονται για να χρησιμεύσουν στην πληροφόρηση των στελεχών της επιχείρησης και όχι για να δημοσιευθούν και να πληροφορήσουν τους τρίτους που βρίσκονται έξω από αυτήν, υπάρχουν περιπτώσεις όπου στη Λογιστική Κόστους πρέπει να ληφθούν υπόψη ποσά που δεν επιτρέπεται από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές να ληφθούν υπόψη στη Χρηματοοικονομική Λογιστική. Παράδειγμα της ευχέρειας αυτής της Λογιστικής Κόστους να λαμβάνει υπόψη ποσά που δεν υπεισέρχονται στη Χρηματοοικονομική Λογιστική είναι το γεγονός ότι η τελευταία δέχεται σαν βάση αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης την γενικά παραδεκτή λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους. Έτσι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης θα εμφανιστούν στον ισολογισμό με την τιμή κτήσης τους τότε που αποκτήθηκαν από το νομικό πρόσωπο. Όμως στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων ίσως είναι πιο χρήσιμη η τρέχουσα τιμή των παγίων αυτών ή η τιμή αντικατάστασής τους, από την τιμή που καταβλήθηκε πριν πολλά χρόνια, σε τρόπο ώστε οι δαπάνες αποσβέσεων να είναι πιο κοντά στην πραγματικότητα. Αυτό θα φανεί επίσης χρήσιμο στην περίπτωση που ένα στέλεχος της επιχείρησης αντιμετωπίζει το πρόβλημα π.χ. της μέτρησης της παραγωγικότητας ενός μηχανήματος ή την αντικατάστασή του. Εάν, περαιτέρω, γίνει καταχώριση του εσωτερικού αυτού λογιστικού γεγονότος στους λογαριασμούς που τηρούνται στα πλαίσια της Λογιστικής Κόστους, τότε είναι αυτονόητο ότι οι δύο κλάδοι δεν θα δώσουν το ίδιο οικονομικό αποτέλεσμα για την επιχείρηση για την ίδια χρονική περίοδο.

### **1.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

Οι δύο όροι «Λογιστική Κόστους» και «Διοικητική Λογιστική» χρησιμοποιούνται σήμερα σαν ταυτόσημοι. Εάν εξετάσει κανείς την ιστορική εξέλιξη του κλάδου της Λογιστικής Κόστους θα διαπιστώσει ότι το κέντρο βάρους και η αρχική αιτία ύπαρξης του κλάδου αυτού ήταν η λεπτομερειακή παρακολούθηση της σύστασης, της διαμόρφωσης και της αιτιολόγησης ενός πολύ σημαντικού κονδυλίου των δημοσιευομένων λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή του κόστους των προϊόντων που παρήχθησαν ή και που πωλήθηκαν μέσα σε μία χρονική περίοδο. Η ανάγκη του προσδιορισμού και της γνώσης του τρόπου διαμόρφωσης του ποσού αυτού ήταν που επέβαλε την υιοθέτηση λεπτομερέστερης παρακολούθησης και καταχώρησης σε λογαριασμούς ποσών τα οποία η Χρηματοοικονομική Λογιστική παρακολουθεί αλλά όχι σε μεγάλη λεπτομέρεια. Η γνώση της διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων οδήγησε στη συνέχεια στο επόμενο βήμα, δηλαδή στον προγραμματισμό ή στον προϋπολογισμό του κόστους παραγωγής μίας μελλοντικής περιόδου με δεδομένη την ποσότητα των προϊόντων που θα παραχθούν μέσα στην περίοδο αυτή. Όταν έχει προγραμματισθεί το κόστος παραγωγής που αναμένεται να διαμορφωθεί σε μία μελλοντική περίοδο το επόμενο βήμα είναι να περιμένει κανείς το πέρασμα του χρόνου σε τρόπο ώστε τμήμα ή ολόκληρη η μελλοντική περίοδος για την οποία είχε κανείς τις εκτιμήσεις του αρχίσει να μεταβάλλεται σε παρελθόν. Κατ' αυτόν τον τρόπο θα αρχίσει να έχει στη διάθεσή του όχι πλέον εκτιμήσεις σχετικά με τη διαμόρφωση του κόστους αλλά πραγματικά, ή όπως λέγονται αλλιώς απολογιστικά, δεδομένα σχετικά με το πώς διαμορφώθηκε το κόστος παραγωγής. Μετά δηλαδή από τον προγραμματισμό ακολουθεί ο έλεγχος του πως εξελίχθηκαν τα πράγματα αυτά καθώς και του τι φταίει στην περίπτωση που τα πραγματικά δεδομένα διαφέρουν ή αποκλίνουν από τα προγραμματισμένα.

Η Λογιστική Κόστους, όπως διαπιστώνεται, ξεκίνησε από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις με αντικείμενο την παρακολούθηση του κόστους παραγωγής και για το λόγο αυτό σε παλαιά συγγράμματα ονομάζεται «Βιομηχανική Λογιστική». Όμως στη

συνέχεια το αντικείμενό της επεκτάθηκε για να συμπεριλάβει τον προγραμματισμό της διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής μιας μελλοντικής περιόδου καθώς και τον έλεγχο του κατά πόσο τα πραγματικά στοιχεία συμφωνούν ή αποκλίνουν από τα προγραμματισμένα και γιατί.

Στη συνέχεια πρέπει να γίνει αναφορά σε δύο ακόμη εξελίξεις της Λογιστικής Κόστους στο χώρο της διοίκησης των επιχειρήσεων. Κατά τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων εκείνο που ουσιαστικά γίνεται είναι η ενσωμάτωση του κόστους λειτουργίας του «παραγωγικού» τμήματος της επιχείρησης στα παραγόμενα προϊόντα. Τα προϊόντα παράγονται σύμφωνα με κάποια παραγωγική διαδικασία που συντελείται μέσα στο εργοστάσιο της επιχείρησης. Το εργοστάσιο υποδιαιρείται σε διάφορα τμήμα. Για να παραχθεί π.χ. ένα έπιπλο πρέπει στην αρχή να κοπεί το ακατέργαστο ξύλο στα κομμάτια που το αποτελούν, στη συνέχεια κάθε κομμάτι πρέπει να υποστεί τη σχετική επεξεργασία του, τα επιμέρους κομμάτια πρέπει να συναρμολογηθούν ώστε το έπιπλο να πάρει την οριστική μορφή του και τέλος ίσως χρειασθεί να γίνει ακόμη επεξεργασία (π.χ. λουστράρισμα) ώστε το προϊόν που ονομάζεται «έπιπλο» να είναι έτοιμο για να εισαχθεί στην Αποθήκη Έτοιμων Προϊόντων ή να παραδοθεί στον τελικό καταναλωτή. Ας υποθεθεί ότι κάθε μία από αυτές τις ενδιάμεσες εργασίες ή όπως λέγονται διαφορετικά «φάσεις παραγωγής» συντελείται σε ξεχωριστό τμήμα του εργοστασίου της επιχείρησης. Κάθε ένα από αυτά τα τμήματα (κοπής, λείανσης, συναρμολόγησης, φινιρίσματος) του εργοστασίου έχει ένα κόστος λειτουργίας δηλαδή έχει τους δικούς του τεχνίτες και εργάτες που αμείβονται, έχει τις δικές του αναλώσεις πρώτων και βοηθητικών υλών έχει τα δικά του, γενικότερα, έξοδα. Θα μπορούσε κανείς να προχωρήσει ακόμη περισσότερο και να υποθέσει ότι κάθε ένα από αυτά τα τμήματα χωρίζεται περαιτέρω σε άλλα μικρότερα υποτμήματα κ.ο.κ. Η ουσία είναι ότι αυτό που ονομάστηκε πιο πάνω «λεπτομερειακή παρακολούθηση της διαμόρφωσης του κόστους των παραγόμενων προϊόντων» ξεκινά από την παρακολούθηση του κόστους λειτουργίας των τμημάτων τα οποία συμμετέχουν στην παραγωγή των προϊόντων. Αθροίζοντας το κόστος λειτουργίας των επί μέρους τμημάτων του εργοστασίου οδηγείται κανείς στον προσδιορισμό του κόστους ολόκληρης της «παραγωγικής» λειτουργίας της επιχείρησης. Όμως η επιχείρηση δεν έχει μόνο την

παραγωγική λειτουργία της. Έχει και άλλες λειτουργίες όπως είναι η λειτουργία του εφοδιασμού της, η λειτουργία της χρηματοδότησης της, η λειτουργία της διάθεσης ή της προώθησης των πωλήσεων των προϊόντων της, ακόμη η λειτουργία της διοίκησης της. Η αύξηση του μεγέθους των επιχειρήσεων, η εξάπλωση τους σε περισσότερους από ένα γεωγραφικούς χώρους, η διοίκηση τους από πιο εξειδικευμένα στελέχη, επέφεραν την αναγκαιότητα της λεπτομερειακής παρακολούθησης του κόστους και των υπόλοιπων λειτουργιών τους. Η γνώση της διαμόρφωσης του κόστους μίας λειτουργίας οδηγεί στη συνέχεια στον προγραμματισμό και έλεγχο του. Ο προγραμματισμός και ο έλεγχος κάθε λειτουργίας της επιχείρησης οδηγεί στον προγραμματισμό και τον έλεγχο ολόκληρης της επιχείρησης. Η πρώτη λοιπόν εξέλιξη στο αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους είναι ότι με την βοήθεια της μπορεί να γίνει παρακολούθηση του κόστους λειτουργίας ολόκληρης της επιχείρησης και στη συνέχεια ο προγραμματισμός και ο έλεγχος της δράσης της.

Όμως δεν είναι μόνο οι βιομηχανικές επιχειρήσεις που συνίστανται από διάφορες λειτουργίες. Κάθε εμπορική επιχείρηση ή επιχείρηση παροχής υπηρεσιών μπορεί να έχει διοικητική λειτουργία ή λειτουργία χρηματοδότησης κλπ. Παράλληλα με αυτές θα υπάρχει και η λειτουργία εκείνη που έχει σχέση με το κύριο αντικείμενο της επιχείρησης. Για την εμπορική επιχείρηση υπάρχει το εμπορικό κόστος ενώ για την επιχείρηση παροχής υπηρεσιών υπάρχει το κόστος της παροχής της υπηρεσίας. Η έννοια δηλαδή του κόστους υπάρχει και είναι ενδιαφέρουσα έξω από τα στενότερα πλαίσια της παραγωγής προϊόντων. Ακούγονται συχνά οι εκφράσεις: το κόστος ανά ασθενή για ένα νοσοκομείο, το κόστος ανά ταξίδι για μία ναυτιλιακή επιχείρηση. Για να μπορέσει κανείς να παρακολουθήσει και να εκτιμήσει το κάθε είδους κόστος πρέπει να χρησιμοποιήσει την Λογιστική Κόστους. Αυτή είναι η δεύτερη εξέλιξη στο αντικείμενο της Λογιστικής Κόστους.

Δηλαδή ότι με τη βοήθεια της μπορεί να παρακολουθηθεί κάθε κόστος που δημιουργείται μέσα στην επιχείρηση πέρα από το κόστος των παραγόμενων προϊόντων. Και εδώ πρέπει πάλι να λεχθεί ότι όταν είναι γνωστός ο τρόπος με τον οποίο διαμορφώνεται ένα κόστος είναι στη συνέχεια δυνατός ο προγραμματισμός και ο έλεγχος του.

Ο προγραμματισμός και ο έλεγχος της δράσης της επιχείρησης έχουν άμεση σχέση με τη διοίκηση της. Για να γίνει ο προγραμματισμός και ο έλεγχος απαιτούνται δεδομένα κόστους τα οποία παρέχει η Λογιστική Κόστους. Η βοήθεια και η υποστήριξη που δίνει η Λογιστική Κόστους στη διοίκηση της επιχείρησης είναι ο λόγος για τον οποίο η Λογιστική Κόστους ονομάζεται και Διοικητική Λογιστική. Επειδή η κάθε είδους επιχείρηση, ανεξάρτητα από το αν είναι δημόσια ή ιδιωτική ή αν λειτουργεί μέσα στα πλαίσια ενός οικονομικού συστήματος ανατολικού ή δυτικού τύπου, έχει ανάγκη να διοικηθεί, είναι εμφανές ότι η Λογιστική Κόστους ή η Διοικητική Λογιστική έχει απεριόριστο πεδίο εφαρμογής.

Όπως ήδη ελέχθη η Λογιστική Κόστους και η Διοικητική Λογιστική μπορούν να θεωρηθούν ότι έχουν παρόμοιο περιεχόμενο και αντικείμενο.



#### **1.4 ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Σύμφωνα με τις επικρατούσες σήμερα αντιλήψεις η Λογιστική Κόστους χρησιμοποιείται για να δώσει πληροφορίες στα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων σχετικά με:

- \_ το κόστος των παραγόμενων προϊόντων
- \_ το κόστος λειτουργίας επί μέρους τμημάτων
- \_ το κόστος συγκεκριμένων λειτουργιών
- \_ τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης των επιχειρήσεων
- \_ τη λήψη αποφάσεων.

Στο σημείο αυτό δεν εξετάζεται ολόκληρο το ευρύ φάσμα της χρησιμότητας της Λογιστικής Κόστους. Κύριος στόχος της εργασίας αυτής είναι να αναλύσει το κόστος των παραγόμενων προϊόντων και να αναπτύξει τους διάφορους τρόπους υπολογισμού του. Αυτό σημαίνει ότι γίνεται αναφορά πρωταρχικά σε βιομηχανικές επιχειρήσεις. Αυτό δικαιολογείται από την άποψη ότι οι βιομηχανικές επιχειρήσεις, σε αντίθεση με τις εμπορικές ή τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών παρουσιάζουν την μεγαλύτερη πολυπλοκότητα και έτσι οι διάφορες τεχνικές υπολογισμού του κόστους βρίσκουν την ευρύτερη δυνατή εφαρμογή τους.

Για να γίνει αντιληπτό μέχρι ποιου σημείου θα αναλυθεί η χρηστικότητα της Λογιστικής Κόστους στις διαδικασίες προγραμματισμού και του ελέγχου της δράσης των επιχειρήσεων καθώς και στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων πρέπει να αναλυθεί σύντομα το περιεχόμενό τους.

Προγραμματισμός είναι ο καθορισμός **α)** βραχυχρόνιων και μακροχρόνιων στόχων και **β)** του τρόπου ή των ενεργειών που πρέπει να γίνουν για να επιτευχθούν οι στόχοι αυτοί. Οι στόχοι και οι ενέργειες που καθορίζονται αποτελούν τις κατευθυντήριες γραμμές σύμφωνα με τις οποίες πρέπει να γίνονται οι καθημερινές εργασίες. Οι πληροφορίες που παρέχονται από τη Λογιστική Κόστους πρέπει να συνδυασθούν και με άλλες πληροφορίες ώστε από την ανάλυση του συνόλου των πληροφοριών αυτών να γίνει ο προγραμματισμός της επιχείρησης και να ληφθούν οι σχετικές αποφάσεις σε

θέματα σχετικά με τις τιμές πωλήσεων των προϊόντων, τον επιθυμητό όγκο πωλήσεων, τα προϊόντα που πρέπει να παραχθούν, τις αγορές πρώτων ή άλλων υλών που πρέπει να γίνουν, τις επεκτάσεις που πρέπει να γίνουν στον πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης, τον τρόπο χρηματοδότησης τους κ.λπ.

Έλεγχος είναι η συνεχής σύγκριση των πραγματικών ή απολογιστικών δεδομένων μιας χρονικής περιόδου με τα προγραμματισμένα. Τα προγράμματα ή όπως αλλιώς λέγονται οι προϋπολογισμοί που συντάσσονται αποτελούν τα πρότυπα λειτουργίας της επιχείρησης. Η σύγκριση τους με τα πραγματικά δεδομένα οδηγεί στον προσδιορισμό διαφορών ή αποκλίσεων με αποτέλεσμα να πρέπει αφενός να προσδιοριστούν οι αιτίες που προκάλεσαν τις αποκλίσεις και αφετέρου να ληφθούν αποφάσεις σχετικά με την αποκατάσταση των συνεπειών των αποκλίσεων πάνω στα αναμενόμενα οικονομικά αποτελέσματα καθώς επίσης και με το πώς θα εκλείψουν στο μέλλον οι αιτίες που προκαλούν τις αποκλίσεις. Τα αρμόδια στελέχη της επιχείρησης πρέπει να γνωρίζουν π.χ. αν μία απόκλιση την προκαλεί η μη ικανοποιητική απόδοση των εργατών ή το ότι πληρώθηκαν παραπάνω αμοιβές από εκείνες που είχαν προγραμματισθεί, αν την προκαλεί η αύξηση των τιμών μιας πρώτης ύλης ή το ότι σπαταλήθηκε περισσότερη ποσότητα πρώτης ύλης από όση έπρεπε, αν την προκαλεί η ανικανότητα των μηχανημάτων της επιχείρησης να αντεπεξέλθουν στη φόρτιση τους ή το ότι δεν επαρκούν σε ποσότητα κ.λπ. Δεν είναι πάντως σπάνιες οι περιπτώσεις όπου μέσω του έλεγχου μπορεί να αποδειχθεί ότι ο προγραμματισμός που έγινε ήταν λάθος. Αυτός είναι ένας επιπλέον λόγος για τον οποίο ο προγραμματισμός πρέπει πάντα να συνοδεύεται από έλεγχο.

Όπως έχει γίνει αντιληπτό, από τον έλεγχο του προγραμματισμού της δράσης των επιχειρήσεων θα προκύψουν θέματα για τα οποία θα πρέπει να ληφθούν αποφάσεις. Η διαδικασία της λήψης αποφάσεων μπορεί να χωρισθεί σε τρία στάδια. Στο πρώτο στάδιο αυτός που παίρνει την απόφαση πρέπει να προσδιορίσει ποίο είναι το πρόβλημα που αντιμετωπίζει, στο δεύτερο στάδιο πρέπει να προσδιορίσει ποιες είναι οι εναλλακτικές λύσεις που έχει στη διάθεση του και στο τρίτο στάδιο να επιλέξει εκείνη την εναλλακτική λύση που θα θεωρεί σαν την καλύτερη για την περίπτωση. Η Λογιστική Κόστους πρέπει να δώσει πληροφορίες χρήσιμες και στα τρία στάδια λήψεως

αποφάσεων. Το πρόβλημα που μπορεί να προκύψει εδώ, είναι να δοθούν περισσότερες ή λιγότερες πληροφορίες από όσες χρειάζεται εκείνος που θα πάρει την απόφαση ή οι πληροφορίες να μην είναι στη διάθεση του έγκαιρα. Επίσης σχετικό εδώ είναι το θέμα της βαθμίδας στην ιεραρχία της διοίκησης της επιχείρησης στην οποία βρίσκεται εκείνος ο οποίος παίρνει την απόφαση και προς τον οποίο απευθύνεται η πληροφόρηση. Πληροφόρηση που μπορεί να είναι περισσότερη από όση χρειάζεται για ένα στέλεχος στη βαθμίδα Α του οργανογράμματος μιας επιχείρησης ίσως είναι λιγότερη από όση χρειάζεται για ένα στέλεχος στη αμέσως κατώτερη βαθμίδα Β του οργανογράμματος της ίδιας επιχείρησης. Μέλημα της Λογιστικής Κόστους είναι να εξασφαλίσει εγκαίρως τόση πληροφόρηση όση χρειάζεται το αρμόδιο κάθε φορά στέλεχος της επιχείρησης ανάλογα με την ιεραρχική βαθμίδα στην οποία βρίσκεται το στέλεχος αυτό.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2** **ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

### **2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Σύμφωνα με τον καθηγητή Γεώργιου Βενιέρη, κοστολόγηση είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος (ή μιας παραγωγικής διαδικασίας ή μιας υπηρεσίας που υπάρχει μέσα στην επιχείρηση).

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του. Επειδή όμως δεν παράγουν όλες οι βιομηχανικές επιχειρήσεις τα ίδια προϊόντα, είναι εμφανές 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 ή στην ποικιλία τους. Επίσης οι βιομηχανικές αυτές επιχειρήσεις μπορεί να διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τον τρόπο οργάνωσής τους ή και ακόμη στο πλήθος και στο είδος των προϊόντων που παράγονται παράλληλα. Μπορεί δηλαδή δύο επιχειρήσεις να ανήκουν στον ίδιο βιομηχανικό κλάδο π.χ. «παραγωγής επίπλων», όμως η μία να εξειδικεύεται στα έπιπλα κουζίνας ενώ η άλλη στα έπιπλα σαλονιού ή μπορεί ακόμη και οι δύο να παράγουν έπιπλα κουζίνας αλλά η μία να προσφέρει ένα συγκεκριμένο τύπο ενώ η άλλη να προσφέρει περισσότερους τύπους και ποικιλίες χρωματισμών. Αυτό σημαίνει ότι δεν είναι δυνατόν να εξυπηρετηθούν και οι δύο επιχειρήσεις με το ίδιο σύστημα κοστολόγησης.

## **2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να την διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει μόνο εάν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι:

- α) Η αγορά, δηλ. οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.
- β) Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλ. η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.
- γ) Το οικονομικό περιβάλλον, δηλ. οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία κλπ.
- δ) Οι συνθήκες παραγωγής, δηλ. π.χ. η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι προμηθειών.
- ε) Το κόστος.

Ο σκοπός λοιπόν της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον τελευταίο αυτό παράγοντα, δηλ. το κόστος.

Αν επιμένει κανείς σ' αυτή τη χρησιμότητα της κοστολόγησης, δηλ. τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει σ' ένα διευθυντή, θα παρατηρήσει ότι ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες πληροφορίες να τον βοηθήσουν 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 δηλαδή ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη του. Ούτε θα ήταν σωστό να πει κανείς ότι το κόστος είναι ο μοναδικός παράγοντας που θα λάβει υπόψη του ένας διευθυντής όταν διοικεί μία επιχείρηση ή ένα τμήμα της επιχείρησης. Εκείνο το οποίο μπορεί να λεχθεί με βεβαιότητα είναι ότι κανείς «ικανός» διευθυντής δεν θα επιχειρήσει

να διοικήσει μία επιχείρηση χωρίς να έχει εξασφαλίσει προηγουμένως τις καλύτερες 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 πρόβλημα όπως π.χ. εάν συμφέρει η υποκατάσταση ανθρώπων με μηχανές στην παραγωγή ενός προϊόντος, ή εάν αξίζει η ανακύκλωση υποπροϊόντων της παραγωγής και η χρησιμοποίησή τους στη παραγωγή άλλων προϊόντων, ή εάν οι εγκαταστάσεις παγίων και μηχανημάτων μπορούν να χρησιμοποιηθούν πιο προσοδοφόρα με την συγκέντρωση της παραγωγικής προσπάθειας μόνο σε ορισμένα προϊόντα, ή εάν οι τιμές πωλήσεως θα μπορούσαν να παραμείνουν οι ίδιες ή θα έπρεπε να τροποποιηθούν κλπ. 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 δηλαδή εάν υπάρχουν απώλειες έτσι 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 εργοστασίου είτε ενός τμήματος του.

Εκτός από τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον έλεγχο της πορείας και τον προγραμματισμό μιας σημερινής επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι ο επιθυμητός όγκος παραγωγής πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε συσχέτιση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγομένου 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 η επιχείρηση πρέπει να έχει τον τρόπο να ελέγχει όλες τις δραστηριότητες της ώστε να είναι σε θέση να λειτουργήσει ακόμη και στα μικρότερα περιθώρια κέρδους.

### **2.3 ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Ένα αποδοτικό σύστημα κοστολόγησης μπορεί να προσφέρει μεγάλη βοήθεια τόσο στον τομέα της εύρεσης του κόστους του προϊόντος όσο και στον τομέα του προγραμματισμού και του ελέγχου της δραστηριότητας της επιχείρησης. Για να είναι όμως ένα σύστημα κοστολόγησης «αποδοτικό» πρέπει να πληρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

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

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

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

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

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

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



## **2.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί τις εξής Γενικές Αρχές:

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

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

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

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

μέσα στο σύστημα κοστολόγησης θα είχε σαν αποτέλεσμα να επιβαρύνει αδικαιολόγητα το κόστος παραγωγής χωρίς να προσθέτει τίποτε στην εικόνα της λειτουργίας της επιχείρησης.

5) Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μία μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη κάποτε. Αυτό είναι λάθος διότι τέτοιες ενέργειες έχουν σαν αποτέλεσμα να αλλοιώνουν την εικόνα της απόδοσης της επιχείρησης. Εάν δηλαδή γίνει ένα έξοδο σχετικό με την συντήρηση των μηχανημάτων του εργοστασίου στο πρώτο τρίμηνο μίας χρήσης και δεν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό του κόστους παραγωγής του τελευταίου τριμήνου με το κόστος αυτό (επειδή τότε διαπιστώθηκε η παράλειψη) αλλοιώνει την πληροφόρηση για το τρίμηνο αυτό. Χρειάζεται πάντως προσοχή στον χαρακτηρισμό ενός κόστους σαν παρελθόντος. Ένα κόστος είναι παρελθόν όταν η επιχείρηση δεν έχει πια να περιμένει κανένα όφελος από την πραγματοποίησή του. Εάν όμως η ωφέλεια από την πραγματοποίησή ενός κόστους πρόκειται να εμφανισθεί στο μέλλον, τότε το κόστος αυτό δεν είναι παρελθόν και όχι μόνο μπορεί αλλά πρέπει να καταλογισθεί στην περίοδο κατά την οποία εμφανίζεται και το όφελος για την επιχείρηση.

## **2.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ**

Η έννοια του λογαριασμού είναι γνωστή. Λογαριασμός είναι το μέσον με το οποίο απεικονίζονται συστηματικά, κατά χρονολογική σειρά και σε χρηματικούς όρους, η αρχική θέση και οι μεταβολές (αυξήσεις και μειώσεις) των στοιχείων του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης των λογιστικών μονάδων. Ο λογαριασμός, επομένως, αποτελεί το βασικό μέσον συγκέντρωσης, καταχώρησης, ταξινόμησης, συσχέτισης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών.

Λαμβάνοντας υπόψη τον ορισμό αυτό, έτσι όπως μας τον παρουσιάζει ο Βασίλατος Θανάπουλος στο βιβλίο του εισαγωγή στην χρηματοοικονομική λογιστική, μπορεί να λεχθεί προκαταβολικά ότι δεν υπάρχει καταρχήν καμία διαφορά στο περιεχόμενο ή στον τρόπο κίνησης μεταξύ των κοστολογικών λογαριασμών και των υπόλοιπων λογαριασμών που τηρεί και χρησιμοποιεί μια επιχείρηση. Η διάκριση γίνεται για να παρουσιασθούν στη συνέχεια ορισμένα θέματα που έχουν περισσότερο σχέση με το λογισμικό σύστημα μιας βιομηχανικής επιχείρησης παρά με τους λογαριασμούς αυτούς καθαυτούς.

Οποιοσδήποτε λογαριασμός χρησιμοποιείται για να καταχωρηθούν σ' αυτόν πληροφορίες σχετικές με το κόστος παραγωγής ή γενικότερα με το κόστος λειτουργίας ολόκληρης της επιχείρησης ή τμήματος της θα μπορούσε να ονομασθεί κοστολογικός λογαριασμός. Αναλυτικότερα, οι κοστολογικοί λογαριασμοί τηρούνται για πολλούς λόγους μεταξύ των οποίων οι κυριότεροι είναι οι εξής:

**1)** Για να αναλυθούν και να καταχωρηθούν σ' αυτούς οι δαπάνες που έχουν σχέση με τις λειτουργίες της επιχείρησης και τα παραγόμενα προϊόντα.

**2)** Για να ευρεθεί το κόστος παραγωγής κάθε παραγόμενης μονάδας προϊόντος, κάθε εργασίας, λειτουργίας ή διαδικασίας, κάθε τμήματος ή υπηρεσίας και για να αναπτυχθούν πρότυποι συντελεστές κόστους.

**3)** Για 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.

**4)** 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 τμήματά της.

**5)** Για να υπάρξουν ακριβή κοστολογικά αποτελέσματα τα οποία συγκρινόμενα με τα προϋπολογισμένα θα βοηθήσουν τόσο στις μελλοντικές προβλέψεις του κόστους όσο και στον προσδιορισμό της τιμής του προϊόντος.

**6)** Για να χρησιμεύσουν 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.

**7)** Για να βοηθηθεί η διοίκηση της επιχείρησης σε περιπτώσεις που πρέπει να ληφθεί η απόφαση εάν ένα ή περισσότερα προϊόντα που παράγονται από την ίδια την επιχείρηση για να χρησιμοποιηθούν περαιτέρω στην παραγωγή άλλων προϊόντων συντελείται σε τέτοιο κόστος που να δικαιολογείται η παραγωγή τους ή εάν θα είναι περισσότερο οικονομικοί η προμήθειά τους από άλλους κατασκευαστές.

**8)** Για να εξηγηθεί με μεγαλύτερη λεπτομέρεια το οικονομικό αποτέλεσμα μιας περιόδου που παρουσιάζονται 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 με αυτό νοούνται δύο μεγάλα θέματα. Το ένα είναι το Λογιστικό Σχέδιο της επιχείρησης και το δεύτερο είναι οι Λογιστικές Διαδικασίες που έχουν θεσπιστεί από αυτήν. Το Λογιστικό Σύστημα μιας επιχείρησης εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από το μέγεθός της, τον τρόπο και τον βαθμό οργάνωσής της καθώς και από τον τρόπο διοίκησης της.

Συνεχίζοντας με τους κοστολογικούς λογαριασμούς και έχοντας υπόψη (α) τον γενικό ορισμό του κοστολογικού λογαριασμού που δόθηκε στην αρχή της παραγράφου αυτής. (β) τα περί λογιστικής τυποποίησης που ήδη αναφέρθηκαν καθώς και αυτά που

αναφέρονται στο παράρτημα Ι του κεφαλαίου αυτού και (γ) την ταξινόμηση των λογαριασμών όπως την προβλέπει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ένα πρώτο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί είναι σχετικά με το ποιοι είναι στην πραγματικότητα οι 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 από τις 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(δηλ. με το κόστος παραχθέντων) ή με την λειτουργία ενός οποιουδήποτε άλλου τμήματος της (δηλ. με το κόστος λειτουργίας τμήματος) παρακολουθούνται με κατάλληλη ανάλυση των δευτεροβάθμιων ή τριτοβάθμιων λογαριασμών των ομάδων 1 έως 8. Με τον πρωτοβάθμιο λογαριασμό π.χ. 24 παρακολουθούνται οι πρώτες και βοηθητικές ύλες της επιχείρησης καθώς και τα υλικά συσκευασίας. Ας υποτεθεί ότι με τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 24 παρακολουθείται κάθε πρώτη ή βοηθητική ύλη ή υλικό συσκευασίας (δηλ. με τον 2.400 παρακολουθείται η Πρώτη Ύλη Χ. με τον 24.01 η Πρώτη Ύλη Ψ κλπ.) και ότι περιορίζοντας το ενδιαφέρον μόνο στις πρώτες ύλες – με τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς το 2.400 παρακολουθούνται α) τα αποθέματα της Πρώτης Ύλης Χ που υπήρχαν στην αρχή μιας χρονικής περιόδου (έστω με τον τριτοβάθμιο λογαριασμό 24.00.00). β) οι αγορές της Πρώτης Ύλης Χ που έγιναν μέσα στην ίδια χρονική περίοδο (έστω με τον τριτοβάθμιο λογαριασμό 24.00.01) και γ) οι αναλώσεις της Πρώτης Ύλης Χ για παραγωγή προϊόντων μέσα στην ίδια χρονική περίοδο (έστω με τον τριτοβάθμιο λογαριασμό 24.00.02 που θα πρέπει να τηρείται σε συνδυασμό με τους δυο προηγούμενους). Ο λογαριασμός «Αναλώσεις Πρώτης Ύλης Χ» είναι ένας κοστολογικός λογαριασμός γιατί με αυτόν παρακολουθείται ένα στοιχείο του κόστους παραγωγής των προϊόντων βρίσκεται δε μαζί με άλλους λογαριασμούς που δεν είναι κοστολογικοί όπως είναι ο λογαριασμός «Αρχικά Αποθέματα 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 περαιτέρω (με

τεταρτοβάθμια ανάλυση) στους λογαριασμούς έστω «Αναλώσεις Πρώτης Ύλης Χ για την Παραγωγή του Προϊόντος Κ». «Αναλώσεις Πρώτης Ύλης Χ για την Παραγωγή του Προϊόντος Λ» κλπ. Οι τεταρτοβάθμιοι αυτοί λογαριασμοί θα ήταν επίσης κοστολογικοί λογαριασμοί. Το ίδιο θα μπορούσε να γίνει με οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής με τον οποίο καταρχήν παρακολουθείται ένα έξοδο στο σύνολό του. Ο λογαριασμός π.χ. 60.01.00 «Τακτικές Αποδοχές Ημερομίσθιου Προσωπικού» θα μπορούσε να αναλυθεί περαιτέρω σύμφωνα με τα τμήματα της επιχείρησης που απασχολούν ημερομίσθιο προσωπικό π.χ. τμήμα παραγωγής, τμήμα πωλήσεων κλπ. 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 π.χ. διαδικασία κοπής, διαδικασία μορφοποίησης κλπ. Κατ' αυτό τον τρόπο και μέσω διαδοχικών αναλύσεων του κάθε λογαριασμού, θα μπορούσε να φτάσει κανείς στις τακτικές αποδοχές του ημερομίσθιου προσωπικού που συμμετέχουν στην διαμόρφωση το κόστους παραγωγής του προϊόντος Κ 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 9 του λογιστικού σχεδίου. Κοστολογικοί λογαριασμοί δημιουργούνται, ουσιαστικά, μέσα στις ομάδες 2 και 6 της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής. Εάν κοιτάξει κανείς τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 9, θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν εκεί οι λογαριασμοί 91 «Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Εσόδων» και 94 «Αποθέματα» που είναι αντίστοιχοι των λογαριασμών των ομάδων 6 και 2. Η ομάδα 9 αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική της εκμεταλλεύσεις, δηλαδή στη λογιστική κόστους, και αποτελεί ένα ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα σημαίνει ότι όταν χρεώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9 πρέπει και να πιστώνεται ένας λογαριασμός της ομάδας 9. Ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αποτελούν οι ομάδες 1 έως 8 (Χρηματοοικονομική Λογιστική) οι λογαριασμοί των οποίων συλλειτουργούν μεταξύ

τους. Επίσης ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα αποτελεί η ομάδα 0. Για να επιτευχθεί η ανεξαρτησία του λογιστικού κυκλώματος της ομάδας 9 σημαντικός είναι ο ρόλος που παίζει ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός 90 «Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί». Η ανεξαρτησία το κυκλώματος της ομάδας 9 πηγαιίνει μέχρι τον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου. Για να γίνει αυτό πρέπει να ληφθούν υπόψη τα έσοδα της χρονικής αυτής περιόδου.

Για το λόγο αυτό υπάρχουν οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί 91 «Ανακατάταξη Εξόδων – Αγορών και Εσόδων» και 96 «Έσοδα – Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα». Το αποτέλεσμα της περιόδου υπολογίζεται με την 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 (Παραγωγή σε εξέλιξη)», που αναλύονται και αναπτύσσονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε οι δαπάνες κατά είδος (δηλ. το πόση είναι η δαπάνη) μετατρέπονται σε δαπάνες κατά προορισμό (δηλ. 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 πρώτη από τις δύο περιπτώσεις που αναπτύχθηκε προηγουμένως). Η λύση αυτή έχει το πλεονέκτημα ότι λειτουργεί ένα μόνο λογιστικό κύκλωμα και μειονέκτημα ότι δημιουργείται η αναγκαιότητα χρησιμοποίησης ενός μεγάλου αριθμού λογαριασμών, ιδιαίτερα στις ομάδες 2 και 6, για την σύγχρονη παρακολούθηση των δαπανών κατά 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 δεύτερη από τις δύο περιπτώσεις που αναπτύχθηκε προηγουμένως). Η λύση αυτή έχει το μειονέκτημα ότι λειτουργούν δυο λογιστικά κυκλώματα. Αυτό σημαίνει

ότι σχεδόν διπλασιάζεται το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης της επιχείρησης αφού πρέπει να γίνουν ξεχωριστές καταχωρήσεις στους λογαριασμούς κάθε ενός λογιστικού κυκλώματος και έτσι αυξάνεται η λογιστική εργασία. Τα πλεονεκτήματα της λύσης αυτής είναι ότι (α) υπάρχει η δυνατότητα διπλού έλεγχου του οικονομικού αποτελέσματος μιας χρονικής περιόδου αφού κάθε ένα από αυτά τα λογιστικά κυκλώματα καταλήγει στον υπολογισμό του ιδίου στην πραγματικότητα οικονομικού αποτελέσματος αλλά από την άλλη σκοπιά και (β) ο υπολογισμός του κόστους των παραχθέντων προϊόντων ή του κόστους λειτουργίας ενός τμήματος επιχείρησης γίνεται με την χρησιμοποίηση καταλληλότερων – και ολιγότερων – λογαριασμών. Και οι δυο λύσεις που έχουν αναφερθεί καταλήγουν στον υπολογισμό του κόστους με τη βοήθεια λογαριασμών οι οποίοι ενημερώνονται από ημερολογιακές εγγραφές. Για το λόγο αυτό η κοστολόγηση που γίνεται σύμφωνα με οποιαδήποτε από τις δυο αυτές λύσεις ονομάζεται εσωλογιστική κοστολόγηση.

Η Τρίτη λύση είναι να χρησιμοποιήσει τον ελάχιστο απαιτούμενο αριθμό κοστολογικών λογαριασμών στα πλαίσια της χρηματοοικονομικής λογιστικής για την παρακολούθηση των δαπανών κατά είδος (όπως στην προηγούμενη δεύτερη λύση) αλλά να μην χρησιμοποιήσει κανένα άλλο 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 προσδιορισμός του κόστους θα γίνει με την 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 πλευράς ημερολογιακών εγγραφών, καταχωρίσεων, διορθώσεως λαθών κ.λπ. Έχει όμως το μειονέκτημα ότι λείπει από την 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 του 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 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 λογαριασμού κλπ.

Ένα δεύτερο ερώτημα που πρέπει να απαντηθεί σχετικά με τους κοστολογικούς λογαριασμούς αφορά το πλήθος τους, δηλαδή πόσοι λογαριασμοί κοστολογικοί 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 ουσιαστικότερα και βασικότερα είναι η οργανωτική δομή της επιχείρησης και το κόστος πληροφόρησης. Η οργανωτική δομή της επιχείρησης αποτυπώνεται σ' αυτό που ονομάζεται οργανόγραμμα.

Ένα οργανόγραμμα δείχνει τους κύριους και βασικούς τομείς ή λειτουργίες που συνθέτουν την επιχείρηση. Τέτοιοι τομείς για μια τοπική βιομηχανική επιχείρηση είναι π.χ. ο τομέας των προμηθειών, ο τομέας της παραγωγής, ο τομέας των οικονομικών υπηρεσιών και ο τομέας των πωλήσεων. Κάθε ένας τομέας αναλύεται στην συνέχεια π.χ. σε υποτομείς, κάθε υποτομέας σε υπηρεσίες και κάθε υπηρεσία σε γραφεία. Το οργανόγραμμα δείχνει επίσης τη διοικητική ιεραρχία της επιχείρησης. Όσο πολυπλοκότερο 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.

Όσον αφορά το κόστος της πληροφόρησης. Για να γίνει αντιληπτή η σημασία του, έστω το εξής παράδειγμα: ας υποθεθεί ότι για την παραγωγή των προϊόντων μιας βιομηχανικής επιχείρησης χρησιμοποιείται, μεταξύ των άλλων πρώτων και βοηθητικών υλών, το υλικό Χ 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 Χ θα μπορούσε να θεωρηθεί σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο. Όταν όμως υπάρχει επιθυμία ξεχωριστής

παρακολούθησης της ανάλυσης του υλικού Χ και προσδιορισμός της συμμετοχής του στην διαμόρφωση του κόστους παραγωγής κάθε μονάδας προϊόντος, τίθεται θέμα κόστους περισυλλογής της πληροφορίας αυτής. Το κόστος περισυλλογής της πληροφορίας αυτής δημιουργείται π.χ. από το ότι θα πρέπει να ζυγίζεται η ποσότητα του υλικού Χ που χρησιμοποιείται κάθε φορά από κάποιον αρμόδιο που αμείβεται για την εργασία αυτή, από τις καθυστερήσεις που ίσως υπάρξουν στην παραγωγική διαδικασία με συνέπεια την απώλεια εσόδων κλπ. 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. Το κόστος της πληροφόρησης είναι ένα στοιχείο που πρέπει να λαμβάνεται επίσης υπόψη στον προσδιορισμό του βαθμού ανάλυσης στον οποίο θα υπεισέλθει το σύστημα κοστολόγησης της επιχείρησης ακόμη και εάν αυτό είναι εξωλογιστικό. Σε πολλές περιπτώσεις πάντως συμβαίνει η επιχείρηση να είναι διατεθειμένη να υποστεί το κόστος περισυλλογής μιας πληροφορίας όμως να μην υπάρχει η άμεση τεχνική δυνατότητα για κάτι τέτοιο.

## **2.6 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

Στο σημείο αυτό θα ήταν χρήσιμο ένα αριθμητικό παράδειγμα για να δείξει την χρησιμότητα της αναλυτικής πληροφόρησης που μπορούν να δώσουν οι κατάλληλοι κοστολογικοί λογαριασμοί σε αντίθεση με την συμπυκνωμένη πληροφόρηση που δίνουν οι λογαριασμοί της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Έστω ότι για μια χρονική περίοδο δεν υπήρχαν αρχικά και τελικά αποθέματα ετοιμών προϊόντων και ότι στο τέλος της περιόδου αυτής ο λογαριασμός εκμετάλλευσης που τηρείται σύμφωνα με την Χρηματοοικονομική Λογιστική δείχνει την εξής προέλευση του μικτού αποτελέσματος της βιομηχανικής επιχείρησης «ΑΛΦΑ Α.Ε.»

### **Λογαριασμοί Εκμετάλλευσης ( € )**

|                          |               |          |               |
|--------------------------|---------------|----------|---------------|
| Αναλωθείσες Ά ύλες       | 15.000        | Πωλήσεις | 30.000        |
| Άμεση εργασία            | 7.000         |          |               |
| Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα | 2.000         |          |               |
| Μικτό κέρδος (20%)       | <u>6.000</u>  |          | —             |
|                          | <u>30.000</u> |          | <u>30.000</u> |

Η παρουσίαση αυτή δίνει την γενική εικόνα, ότι δηλαδή υπάρχει ένα μικτό κέρδος 6.000 € ή 20% επί των πωλήσεων που μπορεί να είναι ικανοποιητικό για την επιχείρηση. Εάν όμως η συγκεκριμένη επιχείρηση παράγει 3 προϊόντα το Α, το Β και το Γ τότε η πληροφόρηση αυτή είναι πολύ γενική και δεν χρησιμεύει στη διοίκηση της επιχείρησης η οποία θέλει και πρέπει να ξέρει τη συμβολή κάθε ενός από τα 3 προϊόντα στη διαμόρφωση του συνολικού μικτού αποτελέσματος ώστε να μπορεί να πάρει τις κατάλληλες αποφάσεις.

Εάν υποθεθεί ότι έχουν τηρηθεί αναλυτικοί κοστολογικοί λογαριασμοί και έχει παρακολουθηθεί το κόστος παραγωγής του κάθε ενός προϊόντος χωριστά, τότε θα μπορούσαν να είχαν συμβεί τα εξής:

**Λογαριασμός Κόστους Παραγωγής Προϊόντος Α (σε € )**

|                          |               |          |               |
|--------------------------|---------------|----------|---------------|
| Αναλωθείσες Ά ύλες       | 4.800         | Πωλήσεις | 10.240        |
| Άμεση εργασία            | 1.500         |          |               |
| Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα | 500           |          |               |
| Μικτό κέρδος (33,6%)     | <u>3.440</u>  |          | —             |
|                          | <u>10.240</u> |          | <u>10.240</u> |

**Λογαριασμός Κόστους Παραγωγής Προϊόντος Β (σε € )**

|                          |               |          |               |
|--------------------------|---------------|----------|---------------|
| Αναλωθείσες Ά ύλες       | 3.700         | Πωλήσεις | 10.800        |
| Άμεση εργασία            | 2.500         |          |               |
| Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα | 600           |          |               |
| Μικτό κέρδος (37%)       | <u>4.000</u>  |          | —             |
|                          | <u>10.800</u> |          | <u>10.800</u> |

**Λογαριασμός Κόστους Παραγωγής Προϊόντος Γ (σε € )**

|                          |               |                     |               |
|--------------------------|---------------|---------------------|---------------|
| Αναλωθείσες Ά ύλες       | 6.500         | Πωλήσεις            | 8.960         |
| Άμεση εργασία            | 3.000         | Μικτή Ζημιά (16,1%) | 1.440         |
| Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα | <u>900</u>    |                     | —             |
|                          | <u>10.400</u> |                     | <u>10.400</u> |

Ή με μορφή αναλυτικής κατάστασης ή έκθεσης ( σε € ):

|                          | <u>Σύνολα</u>   | <u>Προϊόν Α</u> | <u>Προϊόν Β</u> | <u>Προϊόν Γ</u> |
|--------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Πωλήσεις                 | € <u>30.000</u> | € <u>10.240</u> | € <u>10.000</u> | € <u>8.960</u>  |
| Αναλωθείσες Ά ύλες       | € 15.000        | € 4.800         | € 3.700         | € 6.500         |
| Άμεση Εργασία            | € 7.000         | € 1.500         | € 2.500         | € 3.000         |
| Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα | € 2.000         | € 500           | € 600           | € 900           |
| Κόστος Παραχθέντων και   | <u>€ 24.000</u> | <u>€ 6.800</u>  | <u>€ 6.800</u>  | <u>€ 10.400</u> |
| Πωληθέντων               |                 |                 |                 |                 |
| Μικτό Κέρδος (Ζημιά)     | <u>€ 6.000</u>  | <u>€ 3.440</u>  | <u>€ 4.000</u>  | <u>€ 1.440</u>  |
| Ποσοστό επί των Πωλήσεων |                 |                 |                 |                 |
| Ποσοστό επί των Πωλήσεων | 20,0%           | 33,6%           | 37,0%           | (16,1%)         |

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

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

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **3.1 ΟΙ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΗΣ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ**

Σκοπός της κοστολόγησης είναι φυσικά να προσδιοριστεί το κόστος. Συγκεκριμένα, το κόστος και το κόστος συντήρησης των ιδιοτήτων(συσκευασία, αποθήκευση κ.λπ.), και το κόστος μεταβολής της κατάστασης (φόρτωση, μεταφορά, ασφάλιση κ.λπ.) ενός προϊόντος ή ενός υλικού. Και προκειμένου να προσδιοριστεί το κόστος, είναι ανάγκη να προσδιοριστούν πρώτα και στη συνέχεια να συνδυαστούν οι συνιστώσες αυτού του κόστους. Οι συνιστώσες του κόστους είναι από τη μια μεριά, οι συντελεστές που σημαίνει οι δαπάνες και, από την άλλη, οι φορείς που σημαίνει το έργο πρώτα και το προϊόν έπειτα, το οποίο με τις δαπάνες αυτές παράγεται.

Από τις συνιστώσες αυτές του κόστους ο προσδιορισμός των δαπανών παρουσιάζεται ευκολότερος επειδή εξαρτάται από οργανωτικά μέτρα που μπορεί σε κάθε περίπτωση να παρθούν και από διάφορα μέσα που μπορεί να χρησιμοποιηθούν. Αντίθετα, ο προσδιορισμός του έργου υπόκειται σε τεχνολογικούς περιορισμούς που μπορεί κάποτε να είναι αξεπέραστοι. Γι' αυτό θα αρχίσουμε την εξέταση μας παρακάτω από τον προσδιορισμό του έργου σαν πρώτη προϋπόθεση οργάνωσης της κοστολόγησης.

Είναι λοιπόν ο προσδιορισμός του έργου πρώτη προϋπόθεση και βέβαια καθοριστική για την οργάνωση της κοστολόγησης, αλλά δεν είναι η μόνη, με την έννοια ότι δεν οργανώνεται πάντοτε παρακολούθηση του κόστους αυτού σ' όλα τα σημεία όπου είναι δυνατός ο προσδιορισμός του έργου. Αυτό συμβαίνει επειδή η κοστολόγηση και η κοστολογική διαδικασία δεν είναι τεχνολογικά φαινόμενα, αλλά επιδιώξεις της Διοίκησης της επιχείρησης, προκειμένου αυτή να αποκτήσει τα μέσα για την άσκηση αποτελεσματικού οικονομικού ελέγχου των σχετικών διαδικασιών, δηλαδή η Διοίκηση της επιχείρησης, μέσα στα πλαίσια αυτών που επιτρέπουν τα τεχνολογικά δεδομένα των

διαδικασιών, θα αποφασίσει που είναι δυνατό και σκόπιμο να δημιουργηθούν και οι λοιπές (οργανωτικές ) προϋπόθεσης για να προσδιορίζεται το κόστος.

Πάντως πρώτη προϋπόθεση είναι η γνώση των διαδικασιών που πρόκειται να κοστολογηθούν και η ανάλυση τους με τεχνολογικά κριτήρια. Αυτό σημαίνει ειδικότερα ότι η οργάνωση της κοστολόγησης θα ξεκινήσει από την αποτύπωση των διαδικασιών. Θα πρέπει να καταγραφεί η διαδοχή των κατεργασιών της καθεμίας διαδικασίας, ανεξάρτητα από τα ειδικά χαρακτηριστικά του κάθε προϊόντος που δέχεται το έργο της. Εξάλλου, θα καταγραφούν επίσης οι «τομές» στη διαδοχή των κατεργασιών, που σημαίνει ότι στα σημεία αυτά ολοκληρώνεται ένα μεγαλύτερο ή μικρότερο στάδιο της σχετικής διαδικασίας, σε τρόπο που να είναι δυνατό στις τομές αυτές, να καταγραφούν οι μονάδες που παράχθηκαν από τη σχετική κατεργασία που προηγήθηκε της κάθε τομής.

Πρώτη προϋπόθεση συνεπώς της κοστολογικής οργάνωσης είναι να εξασφαλιστεί η δυνατότητα να καταμετρούνται οι μονάδες από το έργο που παράγεται από την κάθε κατεργασία της ειδικής κάθε φορά διαδικασίας.

Δεύτερη προϋπόθεση είναι, στα ίδια αυτά σημεία της διαδικασίας όπου επισημαίνεται η δυνατότητα να καταμετρηθεί το έργο. Να μπορεί δηλαδή να πραγματοποιηθεί ο καταλογισμός των σχετικών δαπανών. Μολονότι η προϋπόθεση αυτή φαίνεται ότι συντρέχει σε κάθε περίπτωση, επειδή υποτίθεται ότι είναι ζήτημα οργάνωσης της σχετικής καταγραφής, εντούτοις ίδια η φυσιογνωμία της σχετικής διαδικασίας, οι όροι της διεξαγωγής της σε σχέση και με το «προϊόν» της, μπορεί να παρεμβάλουν κάποιες δυσκολίες, ακόμη και όταν πρόκειται για δαπάνες άμεσες, όπως είναι τα υλικά κυρίως, αλλά κάποτε και η άμεση εργασία. Τέτοια παραδείγματα αποτελούν τα υλικά που με βάση τα τεχνολογικά τους δεδομένα είναι κατάλληλα να χρησιμοποιηθούν σε περισσότερα από ένα έργα ή «προϊόντα» στην ίδια διαδικασία ( π.χ. μια εστία ηλεκτρικής κουζίνας, που χρησιμοποιείται στην ίδια φάση της συναρμολόγησης, σε τρεις τύπους κουζινών, διάφορα αναλώσιμα υλικά πολλαπλής χρήσης, όπως π. χ. στουπί, σαπούνι κλπ.). Άλλη περίπτωση παρόμοιας δυσκολίας αποτελεί η δαπάνη της εργασίας που καταβάλλεται σε διαφορετικά προϊόντα που δέχονται την ίδια κατεργασία. Τέλος, στο χώρο με τις ίδιες δυσκολίες κινείται και η

δαπάνη της ενέργειας. Σ' όλες αυτές τις περιπτώσεις συνεπώς παρουσιάζεται το ζήτημα να οργανωθούν η καταμέτρηση των αναλώσεων και ο καταλογισμός των σχετικών δαπανών με ακρίβεια.

Δεύτερη προϋπόθεση λοιπόν είναι η δυνατότητα να προσδιορίζονται με ακρίβεια οι δαπάνες της κάθε μίας κατεργασίας της διαδικασίας, ξεχωριστά, όπως οι κατεργασίες των διαδικασιών αυτών, θα έχουν προσδιοριστεί από την προηγούμενη, αμέσως παραπάνω ανάλυση της σχετικής διαδικασίας.

Τρίτη προϋπόθεση αποτελεί η ανάγκη της Διοίκησης της επιχείρησης για κοστολογικές πληροφορίες. Πρόκειται για τον καθορισμό του πλέγματος των κοστολογικών πληροφοριών που η Διοίκηση θεωρεί απαραίτητες και την ανάλυση αυτού του πλέγματος στις σχετικές ειδικές διαδικασίες και τις κατεργασίες των διαδικασιών αυτών. Το ζήτημα, αυτό έχει σχέση με δύο όρους. Πρώτο, με το μέγεθος των δαπανών που πραγματοποιούνται σε κάθε κατεργασία των διαδικασιών. Μέγεθος με το οποίο συνδέεται «ευθέως» ανάλογα το ενδιαφέρον της έλεγχου της οικονομικής διεξαγωγής σχετικής εργασίας . Δεύτερο, με την ύπαρξη ή όχι, αρμόδιου υπεύθυνου για την κατεργασία και ακολούθως για τις δαπάνες της.

Αν το μέγεθος των δαπανών είναι ασήμαντο, τότε ο σχετικός έλεγχος δεν έχει σοβαρό αντικείμενο και συνεπώς παρουσιάζει μειωμένο ενδιαφέρον για τη Διοίκηση, διότι ακόμη και μια μείωση σε μεγάλο ποσοστό θα κατάληγε στην εξοικονόμηση ασήμαντου ποσού. Από την άλλη αν δεν υπάρχει αρμόδιος υπεύθυνος, ο έλεγχος μένει μετέωρος, χωρίς αποτέλεσμα, αφού δεν υπάρχει αρμόδιο πρόσωπο να επιφέρει τη σχετική εξοικονόμηση των δαπανών, έστω και αν αυτή θα ήταν σημαντικού ποσού.

Αυτή η τρίτη προϋπόθεση της κοστολογικής οργάνωσης, η ανάγκη της Διοίκησης για πληροφορίες δηλαδή, είναι από ουσιαστική άποψη η πρώτη σε σημασία. Γιατί στην οικονομική ζωή της επιχείρησης το κρίσιμο ζήτημα για τη σκοπιμότητα μιας πληροφορίας είναι (παντού κα πάντοτε) η αξία της σε σχέση με το κόστος της παραγωγής της. Συνεπώς η διοίκηση θ' αναδεχθεί το κόστος που συνεπάγεται η κοστολογική οργάνωση για την παροχή μιας πληροφορίας, αν το όφελος από την απόκτηση της είναι μεγαλύτερο από αυτό το κόστος.



Με τις αναλύσεις των δύο προηγούμενων προϋποθέσεων εξετάστηκαν οι δυνατότητες να αποκτηθεί μία κοστολογική πληροφορία. Με βάση αυτή την τρίτη ανάλυση παίρνεται με οικονομικά κριτήρια η απόφαση αν θα αποκτηθεί η σχετική πληροφορία.

Η απόφαση αυτή είναι τελικά η τρίτη και βασική προϋπόθεση που θα προσδιορίσει σε ποιες από τις παραπάνω κατεργασίες μιας διαδικασίας, κατεργασίες όπου παρέχονται οι αντικειμενικές δυνατότητες να μετρηθεί το έργο που παράγεται και οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή αυτού του έργου, θα συνδυάζονται αυτοί οι δύο όροι, και θα προκύπτει το κόστος της μονάδας του έργου. Από την απόφαση αυτή με άλλα λόγια θα προσδιοριστούν οι «θέσεις κόστους».

### **3.2 Η ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η οργάνωση της κοστολόγησης σαν λειτουργίας παρακολούθησης της διαμόρφωσης του κόστους (σαν μίας καθημερινής λειτουργίας που παρακολουθεί και καταγραφή τα δεδομένα υπολογισμού του κόστους: τις δαπάνες και το έργο) και όχι σαν διαδικασία υπολογισμού του, αντιμετωπίζει ουσιαστικά, δύο ζητήματα, που αποτελούν και το αντικείμενο της οργάνωσης αυτής.

Πρόκειται, πρώτο για τον προσδιορισμό των θέσεων κόστους, με βάση τους κανόνες και τους όρους που βάζουν οι προϋποθέσεις της οργάνωσης της κοστολόγησης. Και πρόκειται, δεύτερο, για τη συγκρότηση αυτών των θέσεων σε ολοκληρωμένο σύστημα που θα εξασφαλίζει την ομαλή ροή των διαδικασιών και συνεπώς τη συλλογή των στοιχείων για τον προσδιορισμό του κόστους του προϊόντος στα είδη και τα επίπεδα εκείνα, που προσφέρουν μία αποτελεσματική οικονομική διοίκηση της επιχείρησης.

### **3.2.1 ΘΕΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΥΣ**

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

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

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

Θέση κόστους, λοιπόν, καταρχήν αποτελεί ένα οποιασδήποτε έκτασης και είδους κομμάτι της ποίας διαδικασίας, που μπορεί να είναι υπηρεσία, τμήμα ή υποδιεύθυνση, αδιάφορο, που όμως συγκεντρώνει τις τρεις προϋπότητες, που αναπτύχθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο (3.1). Επισημαίνεται ότι το κομμάτι αυτό μπορεί να είναι η

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

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

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

Οι παραπάνω παρατηρήσεις αναφέρονται στη γενική έννοια της θέσης κόστους, ανεξάρτητα από κάθε συγκεκριμένο είδος θέσης που θα καλύψει μια συγκεκριμένη εργασία.

### **3.2.2 ΣΥΓΚΡΟΤΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Όπως φάνηκε από τα προηγούμενα, η κάθε θέση κόστους, είναι ένα κομμάτι μιας διαδικασίας που βέβαια είναι ενταγμένη μέσα σε μια επιχειρηματική λειτουργία. Ένα κομμάτι που έχει οργανωθεί και λειτουργεί κοστολογικά. Και καθώς είπαμε, το κομμάτι αυτό λειτουργεί τεχνολογικά (Με την έννοια ότι εκτελεί μια ειδική εργασία, που απαιτεί κάποιες ειδικές γνώσεις και την τήρηση μιας μεθόδου δουλείας.) και οικονομικά κάτω από ένα φορέα ευθύνης που σημαίνει ότι αποτελεί οπωσδήποτε μια οργανωτική μονάδα της επιχείρησης. Μια οργανωτική μονάδα οποιουδήποτε μεγέθους(Διεύθυνση, Υποδιεύθυνση, Τμήμα, Υπηρεσία). Αν συνεπώς όλες αυτές οι θέσεις κόστους ενταχθούν σε ένα σύστημα που θα είναι διαρθρωμένο αντίστοιχα με τη διοικητική οργάνωση της επιχείρησης, θα αποτελέσουν την κοστολογική συγκρότηση ολόκληρης της επιχείρησης.

Αυτή η κοστολογική συγκρότηση είναι το σύνολο των θέσεων κόστους διαρθρωμένο σε κατηγορίες και επίπεδα, αντίστοιχα με τη συγκρότηση της επιχείρησης. Οριζόντια διαρθρώνεται αντίστοιχα με τις επιχειρηματικές Διευθύνσεις και κάθετα αντίστοιχα με τη διοικητική συγκρότηση της επιχείρησης, με την ποία όμως φυσικά δε συμπίπτει, αφού είπαμε ότι σε θέσεις κόστους δεν οργανώνονται όλες οι διοικητικές μονάδες της κάθε λειτουργίας. Η κοστολογική αυτή συγκρότηση είναι συνέπεια από τις αρχές και τους κανόνες που διέπουν την οργάνωση της καθεμιάς θέσης κόστους που αναπτύξαμε παραπάνω στην παράγραφο 3.1.

Με αυτά τα δεδομένα το κόστος, σαν απόρροια της κοστολογικής συγκρότησης, διαρθρώνεται αντίστοιχα με την διάρθρωση της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό, με μέσο κόστος η Διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να παρακολουθεί και να ελέγχει αν λειτουργούν οικονομικά όλες οι κατηγορίες επιχειρηματικής δράσης και σε όλα τα επίπεδα διοικητικής ευθύνης για αυτή τη δράση.

Πρακτικά, αυτή η συνολική κοστολογική συγκρότηση αποτυπώνεται σε έναν πίνακα ο οποίος αποτελεί τον χάρτη της κοστολογικής οργάνωσης της επιχείρησης, και με βάση τον οποίο, καταγράφονται οι αναλώσεις – δαπάνες και το έργο – προϊόν που παράγεται στις διάφορες θέσεις κόστους και σε όλη τη διάρκεια της κοστολογικής

περιόδου. Με αυτό τον τρόπο, στο τέλος της κοστολογική περιόδου βρίσκονται, σε κάθε θέση κόστους του πίνακα, καταγεγραμμένα: το σύνολο των δαπανών και το σύνολο του έργου της θέσης και υπολογίζεται έτσι το κόστος της μονάδας του έργου. Με βάση τελικά το κόστος αυτό θα συγκροτηθεί το κόστος του προϊόντος σαν σύνθεση του συνολικού κόστους για κάθε προϊόν από την κάθε θέση.

Στην εσωλογιστική κοστολόγηση αυτός ο πίνακας εκφράζεται με το σύστημα των κοστολογικών λογαριασμών του κάθε είδους και βαθμού. Πράγματι, η κάθε θέση κόστους αποτελεί έναν κοστολογικό λογαριασμό, πρώτο, μιας συγκεκριμένης κατηγορίας, που καλύπτει την ανάλογη επιχειρηματική λειτουργία (είναι κοστολογικός λογαριασμός π.χ. της Παραγωγής) και, δεύτερο, ενός συγκεκριμένου επιπέδου – βαθμού λογαριασμού, που καλύπτει τη διοικητική ένταξη της θέσης κόστους μέσα στην λειτουργία (π.χ. δευτεροβάθμιος λογαριασμός κόστους του Τμήματος Συναρμολόγησης ή τριτοβάθμιος λογαριασμός κόστους της Θέσης: Συναρμολόγηση Πόρτας).

Στη μηχανογραφημένη κοστολόγηση ο πίνακας αυτός κωδικοποιείται με τους ίδιους κωδικούς αριθμούς που έχουν και οι αντίστοιχοι του πίνακα κοστολογικοί λογαριασμοί. Οι κοστολογικοί αυτοί κωδικοί αριθμοί των θέσεων κόστους και συγχρόνως των κοστολογικών λογαριασμών αναγράφονται στα παραστατικά των δαπανών και του έργου που παράγεται, ώστε οι σχετικές δαπάνες να χρεωθούν στους ανάλογους κοστολογικούς λογαριασμούς. Αυτοί οι ίδιοι λογαριασμοί μετά τον υπολογισμό του κόστους, θα πιστωθούν με τα προϊόντα που προκύψαν από την κάθε θέση – λογαριασμό και είχαν καταγραφεί στους ανάλογους κωδικούς αριθμούς των ξεχωριστών θέσεων κόστους.

### **3.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Εκτός από τη μέθοδο και το σύστημα, τρίτο στοιχείο που πρέπει να οριστεί από την κοστολογική οργάνωση είναι η διαδικασία που μ' αυτήν θα προσδιορίζεται το κόστος των ενδιάμεσων (μονάδων έργου) και των τελικών (προϊόντων) φορέων του κόστους.

Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τρεις φάσεις:

Το «μερισμό» των δαπανών που έχουν δεχτεί οι θέσεις κόστους εκείνες που δεν παράγουν έργο (έμμεσες δαπάνες για τις τελικές θέσεις),

Το «μερισμό» του κόστους των θέσεων εκείνων που παράγουν έργο βοηθητικό, με την έννοια ότι το έργο αυτό χρησιμοποιείται από τις λοιπές θέσεις κόστους, εκείνες που παράγουν έργο που ενσωματώνεται στο προϊόν και

Τον προσδιορισμό του κόστους της μονάδας του έργου, σαν ενδιάμεσου φορέα, και του κόστους του προϊόντος σαν τελικού φορέα

Για καθεμιά από τις παραπάνω φάσεις παρατηρούμε τα ακόλουθα.

Στο σύστημα που συγκροτούν οι θέσεις κόστους (παραπάνω παραγρ. 3.2.2) υπάρχουν θέσεις οι οποίες υποδέχονται δαπάνες, όταν οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της κοστολογικής περιόδου, αλλά κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους δεν είναι δυνατόν να βαρύνουν τις θέσεις κόστους αυτές που η λειτουργία τους προκαλεί την ανάλωση, επειδή δεν είναι γνωστό το ποσό της δαπάνης που πρέπει να βαρύνει την κάθε θέση

Οι θέσεις αυτές, που υποδέχονται τις δαπάνες, μπορεί να μην παράγουν έργο, αλλά να είναι θέσεις συγκέντρωσης των δεδομένων των θέσεων του χαμηλότερου επιπέδου (στην εσωλογιστική κοστολόγηση είναι λογαριασμοί του αμέσως ανώτερου βαθμού) που υποδέχονται τις δαπάνες που είναι να μεριστούν στις θέσεις κόστους του αμέσως χαμηλότερου επιπέδου. Το σύστημα συνεπώς θα προσδιορίσει τους κανόνες μερισμού των δαπανών αυτών, τη διαδοχική σειρά των μερισμών όπου απαιτείται και κάθε άλλο σχετικό ζήτημα.

Υπάρχουν θέσεις κόστους που παράγουν έργο βοηθητικό της λειτουργίας των θέσεων κόστους εκείνων, που παράγουν το κύριο έργο που ενσωματώνεται στους

τελικούς φορείς κόστους. Οι θέσεις αυτές που παράγουν το βοηθητικό έργο ονομάστηκαν «βοηθητικές», ενώ εκείνες που παράγουν το κύριο έργο ονομάστηκαν «κύριες». Είναι φανερό ότι το κόστος των διαδικασιών αυτών δεν μπορεί να βαρύνει άμεσα τους τελικούς φορείς κόστους και συνεπώς παρουσιάζεται η ανάγκη το σύστημα κοστολόγησης να προσδιορίσει τους φορείς αυτού του κόστους, αν υπάρχουν περισσότερες τέτοιες διαδικασίες τη σειρά της κατανομής του κόστους των, τους κανόνες μερισμού αυτού του κόστους κ.λπ.

Μετά την ολοκλήρωση των παραπάνω μερισμών, έχει πλέον διαμορφωθεί το τελικό κόστος, στις τελικές θέσεις κόστους, εκείνες στις οποίες παράγεται το έργο που ενσωματώνεται κατευθείαν στο προϊόν. Ακολουθεί τότε η τρίτη φάση της διαδικασίας προσδιορισμού του κόστους, που είναι να προσδιοριστεί το κόστος του έργου και στη συνέχεια του προϊόντος από τις τελευταίες αυτές θέσεις κόστους

Η τρίτη αυτή διαδικασία είναι πάντοτε συνάρτηση των τεχνικών χαρακτηριστικών που έχουν τα προϊόντα που παράγονται, επειδή βέβαια οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για την παραγωγή του προϊόντος είναι πάντοτε συνάρτηση αυτών των χαρακτηριστικών.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **4.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

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.

Μια μέθοδος κοστολόγησης πρέπει να σχεδιάζεται ανάλογα με τον τρόπο παραγωγής των προϊόντων ή παροχής των υπηρεσιών. Συνεπώς κάθε επιχείρηση θα ακολουθεί μία μέθοδο κοστολόγησης η οποία θα έχει μοναδικά χαρακτηριστικά. Βέβαια θα υπάρχουν κοινά χαρακτηριστικά μεταξύ των συστημάτων κοστολόγησης επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο παραγωγικό τομέα.

Θα πρέπει να τονιστεί ότι οποιαδήποτε κοστολογική μέθοδος και αν ακολουθείται, θα χρησιμοποιούνται οι βασικές αρχές κοστολόγησης σχετικά με την ανάλυση, κατανομή και απορρόφηση του κόστους.

Υπάρχουν δύο ευρείς κατηγορίες μεθόδων κοστολόγησης προϊόντων

- 1) Κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής ή κοστολόγηση κατά παραγγελία
- 2) Συνεχής κοστολόγηση ή κοστολόγηση κατά λειτουργία ή διαδικασία

Η κοστολόγηση κατά παραγγελία εφαρμόζεται εκεί όπου η εργασία συνίσταται από διαφορετικές συμβάσεις με πελάτες, έργα ή παρτίδες παραγωγής.

Η κοστολόγηση κατά λειτουργία ή διαδικασία (μερικές φορές λέγεται και κοστολόγηση μονάδας) εφαρμόζεται εκεί όπου παράγονται προϊόντα ή υπηρεσίες από μια σειρά επαναλαμβανόμενων λειτουργιών ή διαδικασιών. Τα κόστη στη συνέχεια κατανέμονται κατά μέσον όρο μεταξύ των παραχθεισών μονάδων κατά την διάρκεια της περιόδου.

## **4.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται σε βιομηχανικές εταιρίες που παράγουν προϊόντα διαφορετικά μεταξύ τους, εκτελώντας πολλές φορές συγκεκριμένες παραγγελίες οπότε η μέθοδος αυτή λέγεται επίσης και κοστολόγηση κατά παραγγελία. Τη μέθοδο αυτή τη χρησιμοποιούν κυρίως οι κατασκευαστικές εταιρίες αλλά και εταιρίες που παράγουν προϊόντα τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους ως προς τις πρώτες ύλες ή την άμεση εργασία που απαιτούνται για την παραγωγή τους.

Η επιχείρηση παρακολουθεί την κάθε παραγωγή ξεχωριστά εξατομικεύοντας την δίνοντας σε αυτήν έναν κωδικό αριθμό για να ξεχωρίζει από τις άλλες παραγγελίες που βρίσκονται υπό εκτέλεση. 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. Στην περίπτωση κοστολόγησης κατά προϊόν, ο υπολογισμός του κόστους θα γίνει για ολόκληρη την παραγγελία. Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους θα γίνει με βάση των αριθμό των μονάδων του προϊόντος που υπάρχουν σε κάθε παραγγελία. Βιομηχανίες που ακολουθούν αυτή την διαδικασία είναι οι βιομηχανίες επίπλων, μηχανών, εργαλείων, πλοίων, βιομηχανίες ειδικής παραγγελίας εκτυπώσεις κ.α.

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.

#### **4.2.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ, ΤΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ Γ.Β.Ε.**

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.

#### **4.2.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Η εξατομικευμένη κοστολόγηση μπορεί να γίνει με την χρησιμοποίηση λογαριασμών. Για την εκπλήρωση της κάθε παραγγελίας, απαιτούνται διαφορετικές πρώτες ύλες και επεξεργασία από τα τμήματα του εργοστασίου. Το κόστος παραγωγής θα είναι διαφορετικό σε κάθε παραγγελία. Για να γίνει η λογιστική παρακολούθηση απαιτείται ένα σύστημα λογαριασμών οι οποίοι θα ενημερώνονται με το κόστος των παραγγελιών που εκτελούνται από την βιομηχανία. Τα προϊόντα εάν είναι έτοιμα θα παραδίνονται στον πελάτη ή θα αποθηκεύονται στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων της εταιρείας.

#### **Λογιστικές Εγγραφές**

##### 1. Αγορά πρώτων υλών

Όλες οι αγορές πρώτων υλών και υλικών χρεώνονται στο λογαριασμό «Πρώτες Ύλες» για τη χρησιμοποίησή τους στην παραγωγή

|                   |   |
|-------------------|---|
| Πρώτες Ύλες       | X |
| Λογαριασμοί Ε ή Π |   |
| Προμηθευτές       | X |
| Ή                 |   |
| Ταμείο            |   |

##### 2. Διάθεση Άμεσων και Έμμεσων υλικών

Οι πρώτες ύλες μεταφέρονται από την αποθήκη για να τις χρησιμοποιήσει η επιχείρηση στην παραγωγή. Χρεώνονται στον λογαριασμό «Παραγωγή σε εξέλιξη» όπου συγκεντρώνονται όλες οι δαπάνες που αφορούν το κόστος παραγωγής κάθε παραγγελίας. Τα άμεσα υλικά αντιπροσωπεύουν υλικά που μεταφέρθηκαν στη γραμμή

παραγωγής για συγκεκριμένη παραγγελία. Η λογιστική αυτή εγγραφή, συμπίπτει με τα ατομικά φύλλα κόστους κάθε παραγγελίας. Τα λοιπά υλικά που χορηγούνται από την αποθήκη χρεώνονται στον λογαριασμό Γ.Β.Ε σαν έμμεσα υλικά.

|                     |   |   |
|---------------------|---|---|
| Παραγωγή σε Εξέλιξη |   |   |
| Άμεσα Υλικά         | X |   |
| Γ.Β.Ε               |   |   |
| Έμμεσα Υλικά        | X |   |
| Πρώτες Ύλες         |   | X |

Εάν υπάρξουν επιστροφές πρώτων υλών ή υλικών στην αποθήκη γίνεται αντίστροφα η εγγραφή:

|                        |   |   |
|------------------------|---|---|
| Επιστροφές Πρώτων υλών | X |   |
| Παραγωγή σε Εξέλιξη    |   | X |
| Γ.Β.Ε                  |   | X |

### 3. Κόστος Άμεσης και Έμμεσης Εργασίας

Καθώς εκτελείται η παραγωγική διαδικασία στα διάφορα τμήματα ,προσφέρεται παράλληλα και η ανάλογη εργασία. Ο προσδιορισμός της άμεσης και έμμεσης εργασίας η οποία αναλώθηκε για μια συγκεκριμένη παραγγελία γίνεται με την βοήθεια των δελτίων χρόνου. Η άμεση εργασία θα χρεωθεί στο λογαριασμό «Παραγωγή σε Εξέλιξη», σαν άμεσο κόστος αμοιβών προσωπικού ενώ η άμεση εργασία στο λογαριασμό «Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα» σαν γενικό βιομηχανικό έξοδο.

|                              |   |   |
|------------------------------|---|---|
| Παραγωγή σε Εξέλιξη          |   |   |
| Άμεση Εργασία                | X |   |
| Γ.Β.Ε                        |   |   |
| Έμμεση Εργασία               | X |   |
| Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού |   | X |

#### 4. Κόστος Γ.Β.Ε.

Όλα τα κόστη λειτουργίας, εκτός των πρώτων υλών και της άμεσης εργασίας καταχωρούνται στο λογαριασμό «Γ.Β.Ε» . Αφού ολοκληρωθεί η επεξεργασία της παραγγελίας, πρέπει να υπολογισθούν και να εμφανισθούν λογιστικά οι λογαριασμοί που καταλογίζονται στην παραγωγή σαν πίστωση του λογαριασμού «Γ.Β.Ε.». Εάν π.χ. έχουμε τα έξοδα: α)Ασφάλιστρα Μηχανημάτων και β)Ενοίκιο Εργοστασίου τότε η ημερολογιακή εγγραφή είναι η ακόλουθη:

|                     |   |   |
|---------------------|---|---|
| Γ.Β.Ε.              |   |   |
| Ασφάλιστρα μηχ/των  | X |   |
| Ενοίκιο εργοστασίου |   |   |
| Λογαριασμοί Ε ή Π   |   | X |

#### 5. Κατανομή Γ.Β.Ε.

Μόλις ολοκληρωθεί η επεξεργασία της παραγγελίας, επιβαρύνεται με γενικά βιομηχανικά έξοδα με τη χρησιμοποίηση συντελεστή επιβάρυνσης. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα επειδή δεν είναι πραγματικά, αλλά προέρχονται από ένα καταλογισμό που γίνεται με βάση το συντελεστή ονομάζονται «Γ.Β.Ε. καταλογισμένα». Το ποσό του καταλογισμού θα εξαρτηθεί από τον αριθμό των πραγματικών ωρών άμεσης εργασίας που απασχόλησε τα τμήματα της βιομηχανίας, η παραγγελία που ολοκληρώθηκε. Ο λογαριασμός «Γ.Β.Ε.» είναι αντίθετος από τον λογαριασμό «Γ.Β.Ε. καταλογισμένα». Η ημερολογιακή εγγραφή είναι:

|                      |   |   |
|----------------------|---|---|
| Παραγωγή σε εξέλιξη  | X |   |
| Γ.Β.Ε. καταλογισμένα |   | X |
| Ή                    |   |   |
| Γ.Β.Ε                |   | X |

### 6. Κόστος ετοιμών προϊόντων

Με την ολοκλήρωση της επεξεργασίας παραγωγής μιας παραγγελίας, τα έτοιμα προϊόντα μεταφέρονται από το τμήμα παραγωγής στην αποθήκη των ετοιμών προϊόντων. Παρατηρείται συχνά το ποσό της πίστωσης του λογαριασμού Παραγωγή σε εξέλιξη να είναι μεγαλύτερο της χρέωσης. Ο λόγος που η πίστωση είναι μεγαλύτερη από την χρέωση οφείλεται στο γεγονός ότι μπορεί να υπήρχαν ημικατεργασμένες παραγγελίες σε εξέλιξη στην αρχή της χρήσης. Η ημερολογιακή εγγραφή είναι:

|                     |   |   |
|---------------------|---|---|
| Έτοιμα προϊόντα     | X |   |
| Προϊόν Α            |   |   |
| Παραγωγή σε Εξέλιξη |   | X |
| Έτοιμη Παραγγελία Α |   |   |

### 7. Κόστος Πωληθέντων Προϊόντων

Προορισμός των παραγγελιών είναι να πωληθούν, και να διαμορφώσουν κάποιο αποτέλεσμα. Όταν γίνει η πώληση των προϊόντων, τα προϊόντα βγαίνουν από την αποθήκη των ετοιμών με το κόστος παραγωγής τους, όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «Έτοιμα Προϊόντα». Αν πωληθούν όλα τα προϊόντα, τότε μεταφέρεται ολόκληρο το κόστος παραγωγής, στον λογαριασμό «Κόστους Πωληθέντων». Συνήθως μόνο ένα μέρος των μονάδων που περιλαμβάνονται σε μια έτοιμη παραγγελία θα πωληθούν. Το κόστος ανά μονάδα που θα πρέπει να αφαιρεθεί από τον λογαριασμό «Έτοιμα Προϊόντα» και να μεταφερθεί στο κόστος πωληθέντων είναι ξεχωριστής σημασίας. Η λογιστική εγγραφή είναι:

|                   |   |   |
|-------------------|---|---|
| Ταμείο Ή          | X |   |
| Πελάτες           | X |   |
| Πωλήσεις          |   | X |
| Κόστος Πωληθέντων | X |   |
| Έτοιμα Προϊόντα   |   | X |



#### **4.2.3 ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΥΠΕΡΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ Γ.Β.Ε**

Ο συντελεστής καταλογισμού επειδή υπολογίζεται με βάση κάποια προϋπολογιστικά στοιχεία , είναι πιθανόν να υπάρχει διαφορά μεταξύ των γενικών βιομηχανικών εξόδων που καταλογίζεται στο λογαριασμό 'Παραγωγή σε Εξέλιξη' και των πραγματικών γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Γ.Β.Ε.» διαφέρει από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Γ.Β.Ε. καταλογισμένα» διαφορά μεταξύ τους ονομάζεται υποκαταλογισθείσα ή υπερκαταλογισθείσα αξία Γ.Β.Ε. Εάν το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Γ.Β.Ε.» είναι μεγαλύτερο από το πιστωτικό υπόλοιπο των «Γ.Β.Ε. καταλογισμένα» δείχνει ότι έγινε υπό-καταλογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων. Αυτό σημαίνει ότι το κόστος παραγωγής των παραγγελιών θα έπρεπε να είχε επιβαρυνθεί με περισσότερα Γ.Β.Ε.

Η διαφορά μεταξύ των πραγματικών και καταλογισμένων Γ.Β.Ε. διατίθεται με τους εξής τρόπους:

- Μεταφορά του υπολοίπου στο Κόστος Πωληθέντων. Σκοπό έχει να μεταβάλλει το κόστος αυτό μειωτικά εάν έχει γίνει υπέρ-καταλογισμός των Γ.Β.Ε. ή αυξητικά στην αντίθετη περίπτωση.
- Μεταφορά του υπολοίπου στους λογαριασμούς 'Παραγωγή σε Εξέλιξη', 'Κόστος Πωληθέντων' και «Έτοιμα Προϊόντα».
- Μεταφορά στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Εκμετάλλευση»

Ο πρώτος τρόπος έχει την εξής λογιστική εγγραφή (με την προϋπόθεση ότι τα Γ.Β.Ε. είναι υποκαταλογισθέντα):

|                      |   |
|----------------------|---|
| Γ.Β.Ε. καταλογισμένα |   |
| Κόστος Πωληθέντων    | X |
| Γ.Β.Ε                | X |

Σύμφωνα με τον δεύτερο τρόπο, χρεώνονται οι λογαριασμοί «Παραγωγή σε Εξέλιξη», «Κόστος Πωληθέντων» και «Έτοιμα προϊόντα». Πιστώνεται ο λογαριασμός «Γ.Β.Ε.» εάν τα Γ.Β.Ε. είναι υποκαταλογισθέντα.

|                       |   |   |
|-----------------------|---|---|
| Παραγωγή σε Εξέλιξη   | X |   |
| Έτοιμα Προϊόντα       | X |   |
| Κόστος Πωληθέντων     | X |   |
| Γ.Β.Ε. καταλογισθέντα |   | X |

Τα ποσά που τοποθετούνται στη χρέωση υπολογίζονται με τον ακόλουθο τρόπο:

Το ποσό της Παραγωγής σε εξέλιξη τέλους διαιρείται με το συνολικό κόστος και το ποσοστό πολλαπλασιάζεται με την διαφορά που προέκυψε μεταξύ των Γ.Β.Ε και Γ.Β.Ε. καταλογισθέντων. Με τον ίδιο τρόπο και τα Αποθέματα εοίμων προϊόντων τέλους και το Κόστος πωληθέντων.

Στην περίπτωση κέρδους η λογιστική εγγραφή είναι η εξής:

|                   |   |   |
|-------------------|---|---|
| Πωλήσεις          | X |   |
| Κόστος Πωληθέντων |   | X |
| Μικτό Κέρδος      |   | X |

Δείκτες Γ.Β.Ε. κατά Τμήμα

Σε μικρές και σε μεσαίες επιχειρήσεις χρησιμοποιείται ένας προϋπολογιστικός δείκτης για την κατανομή των Γ.Β.Ε. στις παραγγελίες. Το ίδιο όμως δεν συμβαίνει για τις μεγάλες επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν συχνά πολλούς προκαθορισμένους δείκτες, ένα για κάθε τμήμα. Οι δείκτες κατά τμήμα χρησιμοποιούνται στις μεγάλες μεγέθους επιχειρήσεις έτσι ώστε να κατανέμονται σωστά τα Γ.Β.Ε. στα διάφορα τμήματα. Καθώς μια μονάδα προϊόντος κινείται μέσα στην παραγωγική διαδικασία, τα Γ.Β.Ε. διατίθενται σε κάθε τμήμα ξεχωριστά, σύμφωνα με τους συντελεστές. Το σύνολο των Γ.Β.Ε. της κάθε παραγγελίας αποτελείται από το άθροισμα όλων των Γ.Β.Ε. που κατανέμονται με τους διαφορετικούς δείκτες Γ.Β.Ε.

#### **4.2.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Έστω τα στοιχεία της επιχείρησης «ΑΛΦΑ» για την περίοδο 1/1/2009- 31/1/2009 είναι:

|                          |      |
|--------------------------|------|
| Αγορές πρώτων υλών       | €600 |
| Αναλώσεις πρώτων υλών    | €100 |
| Άμεση εργασία            | €200 |
| Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα | €450 |

Να ληφθεί υπόψη ότι:

- Η επιχείρηση κατά τη διάρκεια του μήνα Ιανουαρίου ασχολήθηκε μόνο με την παραγγελία N 200 η οποία αφορούσε την κατασκευή 10 συρταριέρων την οποία παρέδωσε στους πελάτες της την 31/1/2009.
- Η αξία πώλησης της παραγγελίας ανήλθε σε € 1.000.
- Η αγορές των πρώτων υλών και οι πωλήσεις της παραγγελίας N 200 έγιναν με πίστωση.

Ζητείται:

α) Να γίνουν οι ημερολογιακές εγγραφές από την αγορά των πρώτων υλών μέχρι τον προσδιορισμό του μικτού αποτελέσματος.

β) Να υπολογισθεί το κόστος ανά μονάδα προϊόντος.

**Λύση παραδείγματος**

α) Οι ημερολογιακές εγγραφές θα γίνουν ως εξής:

|             |   |     |
|-------------|---|-----|
|             | 1 |     |
| Πρώτες ύλες |   | 600 |
| Προμηθευτές |   | 600 |

«Αγορά πρώτων υλών με πίστωση»

|                     |   |     |
|---------------------|---|-----|
|                     | 2 |     |
| Παραγωγή σε εξέλιξη |   | 750 |
| Παραγγελία N 200    |   | 750 |
| Πρώτες ύλες         |   | 100 |
| Άμεση εργασία       |   | 200 |
| Γ.Β.Ε.              |   | 450 |

«Συγκέντρωση του κόστους της παραγγελίας στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη»

|                     |   |     |
|---------------------|---|-----|
|                     | 3 |     |
| Έτοιμα προϊόντα     |   | 750 |
| Παραγωγή σε Εξέλιξη |   | 750 |
| Παραγγελία N 200    |   | 750 |

«Μεταφορά του κόστους πωληθέντων στο λογαριασμό ετοιμών προϊόντων»

|          |   |       |
|----------|---|-------|
|          | 4 |       |
| Πελάτες  |   | 1.000 |
| Πωλήσεις |   | 1.000 |

«Πωλήσεις με πίστωση»

5

|                   |     |
|-------------------|-----|
| Κόστος Πωληθέντων | 750 |
| Έτοιμα προϊόντα   | 750 |

«Λογισμός του κόστους πωληθέντων »

6

|                   |       |
|-------------------|-------|
| Πωλήσεις          | 1.000 |
| Κόστος Πωληθέντων | 750   |
| Μικτό Κέρδος      | 250   |

«Υπολογισμός του μικτού αποτελέσματος»

**β)** Το κόστος παραγωγής της παραγγελίας N 200 ανήλθε σε €750. Επομένως το κόστος παραγωγής κάθε συρταριέρας είναι €75 (750/10).

### **4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Στις επιχειρήσεις που παράγουν προϊόντα τα οποία είναι όμοια μεταξύ τους, δηλαδή έχουν ίδια χαρακτηριστικά άρα και η παραγωγική τους διαδικασία συντελείται με μαζικό τρόπο, ως μέθοδος κοστολόγησης χρησιμοποιείται η μέθοδος της συνεχούς παραγωγής.

Τα χαρακτηριστικά στοιχεία της μεθόδου αυτής είναι:

- Συνεχόμενες λειτουργίες
- Ομοιογενείς παραγόμενες μονάδες
- Το συνολικό κόστος διαιρείται με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και προκύπτει ο μέσος όρος κόστους ανά μονάδα.

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 (μεταφερόμενο κόστος) μέχρι την ολοκλήρωση του και την μεταφορά του στην αποθήκη. Η φυσική ροή των μονάδων σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα. Η επιχείρηση για την παρακολούθηση του κόστους των προϊόντων που παράγονται στο πλαίσιο της συνεχούς παραγωγής λαμβάνει υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία του κόστους:

A) Πρώτες ύλες

B) Άμεση εργασία και

Γ) Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ή Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα Καταλογισμένα.

Δηλαδή για τον υπολογισμό του κόστους των προϊόντων που προέρχονται από κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής χρησιμοποιούμε τις εξής κατηγορίες κόστους:

- πρώτες ύλες,
- άμεση εργασία και
- γενικά βιομηχανικά έξοδα

Σε αυτό το παραδοσιακό σύστημα κοστολόγησης ο φορέας του κόστους συγκεντρώνεται σε ταυτόσημες ή παρόμοιες μονάδες προϊόντος ή υπηρεσίας.

Σε κάθε χρονική περίοδο στα συστήματα κοστολόγησης κατά λειτουργία διαιρούμε τα συνολικά κόστη παραγωγής μιας ταυτόσημης ή παρόμοιας μονάδας παραγωγής ή υπηρεσίας με το συνολικό αριθμό των παραγόμενων μονάδων ώστε να βρούμε το κόστος ανά μονάδα. Αυτό το κατά μονάδα κόστος είναι ο μέσος όρος ανά μονάδα που αναφέρεται σε κάθε ταυτόσημη ή παρόμοια παραγόμενη μονάδα. Το προϊόν μεταφέρει κόστος από τις προηγούμενες φάσεις παραγωγής σε κάθε επόμενη μέχρι την ολοκλήρωση του. Η φυσική ροή των μονάδων σε κάθε μια φάση της παραγωγικής διαδικασίας δείχνεται από τη σχέση.

Αρχικό απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη + εισερχόμενες μονάδες (από προηγούμενο τμήμα ή των οποίων ξεκίνησε η παραγωγή) εισερχόμενες μονάδες (στην αποθήκη των ετοιμών ή σε άλλο τμήμα) + τελικό απόθεμα παραγωγής σε εξέλιξη.

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 χρησιμοποιούνται και 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.

#### **4.3.1 ΙΣΟΔΥΝΑΜΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ**

Ένας βασικός αντικειμενικός σκοπός κάθε συστήματος κοστολόγησης είναι ο προσδιορισμός του μοναδιαίου κόστους των άμεσων υλικών, των άμεσων εργατικών και των γενικών βιομηχανικών εξόδων για κάθε τμήμα παραγωγής ή κάθε στάδιο συσκευασίας. Αυτό το κόστος μονάδος αποτελεί τη βάση για αποτίμηση των αποθεμάτων αλλά και για την παρακολούθηση της ροής των στοιχείων του κόστους στα διάφορα τμήματα κατεργασίας και τελικά στα έτοιμα προϊόντα και το κόστος πωληθέντων.

Εάν όλες οι μονάδες του προϊόντος που θα περάσουν από ένα τμήμα κατεργασίας ολοκληρωθούν (όσον αφορά εκείνο το στάδιο) κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου, ο υπολογισμός του κόστους τους είναι απλός. Δεν έχουμε παρά να διαιρέσουμε το συνολικό κόστος του τμήματος με τις μονάδες προϊόντος που υπέστησαν την κατεργασία. Όμως τις περισσότερες φορές παραμένουν ημιτελείς μονάδες και στην αρχή αλλά και στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, οπότε δεν είναι εύκολο να υπολογίσουμε το κόστος του με τον προηγούμενο τρόπο. Εάν όμως οι ολοκληρωμένες και οι ημιτελείς μονάδες του προϊόντος εκφραστούν σε ισοδύναμες μονάδες, αυτή η δυσκολία θα ξεπεραστεί. Οπότε το κόστος μονάδος θα προκύπτει ως το πηλίκο της παρακάτω διαίρεσης:

|                           |  |
|---------------------------|--|
| Άμεσα υλικά κατά μονάδα = | $\frac{\text{Συνολικό κόστος άμεσων υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στη διάρκεια της περιόδου}}{\text{Ισοδύναμες μονάδες που παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου}}$ |
|---------------------------|--|

Ισοδύναμες μονάδες είναι μια μέτρηση της εργασίας που έχει γίνει σε μία δεδομένη διαχειριστική περίοδο. Η έννοια μπορεί να αποδοθεί με το εξής παράδειγμα: η κατεργασία δύο μονάδων προϊόντος κατά 50% η κάθε μία, ισοδυναμεί με την ίδια εργασία που εφαρμόζεται σε μια ολοκληρωμένη κατά 100% μονάδα. Επίσης, η κατεργασία 1.000 μονάδων κατά 25% ισοδυναμεί με 250 πλήρες ισοδύναμες μονάδες.



#### **4.3.2 ΤΟ ΜΕΣΟ ΑΝΑ ΜΟΝΑΔΑ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΝΑΛΟΓΑ ΜΕ ΤΗ ΜΕΘΟΔΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ**

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 από τον πίνακα που ακολουθεί στην επόμενη σελίδα.

| <b>ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΣΟΥ<br/>ΣΤΑΘΜΙΚΟΥ ΟΡΟΥ</b>  | <b>ΜΕΘΟΔΟΣ F.I.F.O.</b>  |
|--|--|
| <b>1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΥΣΙΚΗΣ ΡΟΗΣ</b>   |  |
| Δεν γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων ανάλογα με την προέλευση των μονάδων   | Γίνεται ανάλυση των ολοκληρωμένων σε αυτές που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα και σε αυτές που προέρχονται από τις εισροές.   |
| <b>2. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ</b>   |  |
| Οι ολοκληρωμένες μονάδες ισούνται με τις ισοδύναμες  | Οι ισοδύναμες μονάδες για 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>3. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ</b>  |  |
| Ανάλυση του 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>4. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΝΑ ΙΣΟΔΥΝΑΜΗ ΜΟΝΑΔΑ</b>   |  |
| Γίνεται διαίρεση του κόστους του 3ου βήματος αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.  | Γίνεται διαίρεση του κόστους του 3ου βήματος (μόνο το τρέχον κόστος) αναλυμένο στους συντελεστές του κόστους με τις αντίστοιχες ισοδύναμες μονάδες.  |
| <b>5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΟΥ ΤΕΛΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΗΜΙΚΑΤΕΡΓΑΣΜΕΝΩΝ</b>  |  |
| Υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους ανά ισοδύναμη ολοκληρωμένη μονάδα επί τον αριθμό των ολοκληρωμένων μονάδων. Υπολογίζεται το κόστος του τελικού αποθέματος βάσει των ισοδύναμων μονάδων ανά κατηγορία κόστους επί το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ανά κατηγορία κόστους | Υπολογίζεται το κόστος των ολοκληρωμένων μονάδων βάσει του κόστους 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. |
| 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.



#### **4.3.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Η επιχείρηση «ΑΛΦΑ Α.Ε.» παράγει γραβάτες στα πλαίσια μιας συνεχούς παραγωγικής διαδικασίας. Οι παρακάτω πληροφορίες αφορούν την παραγωγική διαδικασία κατά τη διάρκεια του μήνα Νοεμβρίου της χρήσης 2009:

|  | <b>Φυσικές Μονάδες (γραβάτες)</b> | <b>Άμεσα Υλικά</b> | <b>Κόστος Μετατροπής</b> |
|--|-----------------------------------|--------------------|--------------------------|
| Αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων 1/11/2009  | 2.000                             | € 43.500           | € 43.100                 |
| Άρτιες ολοκληρωμένες μονάδες               | 10.000                            |                    |                          |
| Κανονική                                   | 200                               |                    |                          |
| Έκτακτη φθορά                              | 100                               |                    |                          |
| Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων 30/11/2009 | 2.000                             |                    |                          |
| Τρέχον κόστος                              |                                   | € 53.180           | € 68.750                 |

Σημειώνονται επίσης τα εξής:

- Το αρχικό απόθεμα Παραγωγής σε Εξέλιξη ήταν επεξεργασμένο 100% ως προς τα άμεσα υλικά και 50% ως προς το κόστος μετατροπής.
- Τα υλικά προστίθενται στην αρχή της παραγωγικής διαδικασίας ενώ κόστος μετατροπής απορροφάται ομοιόμορφα κατά τη διάρκειά της.
- Η τυχόν ύπαρξη φθοράς διαπιστώνεται αφού ολοκληρωθεί η παραγωγική διαδικασία.
- Το τελικό απόθεμα Παραγωγής σε Εξέλιξη ήταν επεξεργασμένο κατά 30% ως προς το κόστος μετατροπής.
- Η επιχείρηση παρακολουθεί αναλυτικά το κόστος των φθαρμένων μονάδων.

Ζητείται:

**1).** Να υπολογιστούν υποθέτοντας πρώτα, ότι η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου.

**2).** Και έπειτα, υποθέτοντας ότι η επιχείρηση ακολουθεί τη μέθοδο F.I.FO :

α) Οι ισοδύναμες μονάδες ως προς τις πρώτες ύλες και το κόστος μετατροπής.

β) Το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ως προς τις πρώτες ύλες και το κόστος μετατροπής.

γ) Το κόστος παραγωγής των εξερχόμενων μονάδων και του τελικού αποθέματος των ημικατεργασμένων.

**3).** Να διενεργηθούν οι εγγραφές κίνησης του Λογαριασμού Παραγωγή σε Εξέλιξη υποθέτοντας ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί:

α) τη μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου

β) τη μέθοδο F.I.FO

**4).** Να υπολογιστεί το κόστος ανά άρτια μονάδα υποθέτοντας ότι η επιχείρηση χρησιμοποιεί:

α) τη μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου

β) τη μέθοδο F.I.FO

Λύση παραδείγματος

**1. Μέθοδος του Σταθμικού Μέσου Όρου:**

α) Τόσο η κανονική όσο και η έκτακτη φθορά έχουν επεξεργαστεί πλήρως ως προς τις πρώτες ύλες και το κόστος μετατροπής εφόσον ο ποιοτικός έλεγχος γίνεται στο τέλος της παραγωγικής διαδικασίας του Νοεμβρίου. Επίσης, οι πρώτες ύλες εισάγονται στην αρχή της παραγωγικής επεξεργασίας, οπότε το τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων προϊόντων έχει επεξεργαστεί κατά 100% ως προς τις πρώτες (2.000 ισοδύναμες μονάδες ως προς τις πρώτες ύλες).

| Ποσότητες |                                 | Φυσική Ροή           | Ισοδύναμες μονάδες   |                      |
|-----------|---------------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
|           |                                 |                      | Πρώτες Ύλες          | Κόστος μετατροπής    |
|           | Ολοκληρωμένες μονάδες           | 10.000               | 10.000               | 10.000               |
| +         | Κανονική φθορά                  | 200                  | 200                  | 200                  |
| +         | Έκτακτη φθορά                   | 100                  | 100                  | 100                  |
| +         | Τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων | <u>2.000</u>         | <u>2.000</u>         | <u>600*</u>          |
| =         | <b>Σύνολο</b>                   | <b><u>12.300</u></b> | <b><u>12.300</u></b> | <b><u>10.900</u></b> |

\*  $2.000 \times 30\% = 600$  ισοδύναμες μονάδες

Από τον παραπάνω πίνακα φαίνεται ότι οι ισοδύναμες μονάδες ως προς τις πρώτες ύλες είναι 12.300, ενώ οι ισοδύναμες μονάδες ως προς το κόστος μετατροπής είναι 10.900.

β) Στον πίνακα που ακολουθεί υπολογίζεται το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ως προς τα άμεσα υλικά, το οποίο ανέρχεται σε € 7,86 και το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ως προς το κόστος μετατροπής, το οποίο ανέρχεται σε € 10,26:

| Κόστος                       | Σύνολο                 | Πρώτες ύλες            | Κόστος μετατροπής       | Ισοδύναμη ολοκληρωμένη Μονάδα |
|------------------------------|------------------------|------------------------|-------------------------|-------------------------------|
| Αρχικό κόστος                | € 86.600               | € 43.500               | € 43.100                |                               |
| + Τρέχον κόστος              | <u>€121.930</u>        | <u>€ 53.180</u>        | <u>€ 68.750</u>         |                               |
| = Σύνολο                     | <b><u>€208.530</u></b> | <b><u>€ 96.680</u></b> | <b><u>€ 111.850</u></b> |                               |
| Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα* |                        | €7,86                  | € 10,26                 | € 18,12                       |

\* € 96.680 : 12.300 ισοδύναμες μονάδες = 7,86€/ισοδύναμη μονάδα,  
 € 111.850 : 10.900 ισοδύναμες μονάδες = € 10,26€/ισοδύναμη μονάδα.

γ) Το σύνολο του κόστους παραγωγής των άρτιων ολοκληρωμένων μονάδων και του κόστους παραγωγής των φθαρμένων μονάδων (κανονικών και έκτακτων) αποτελεί το κόστος των εξερχόμενων μονάδων. Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους των εξερχόμενων μονάδων καθώς και του τελικού αποθέματος ημικατεργασμένων φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

| Κοστολόγηση                                 |  | Υπολογισμοί    |                        |
|---|--|----------------|------------------------|
| <b>Εξερχόμενων μονάδων:</b>                 |  |                |                        |
|   | Ολοκληρωμένες μονάδες                      | (10.000×18,12) | 181.200                |
| +   | Κανονική φθορά                             | (200×18,12)    | 3.624                  |
| +   | Έκτακτη φθορά                              | (100×18,12)    | <u>1.812</u>           |
| =   | Κόστος εξερχόμενων μονάδων                 |                | 186.636                |
| <b>Τελικού αποθέματος ημικατεργασμένων:</b> |  |                |                        |
|   | Πρώτες ύλες                                | (2.000×7,86)   | 15.720                 |
| +   | Κόστος μετατροπής                          | (600×10,26)    | <u>6.156</u>           |
| =   | Κόστος τελικού αποθέματος ημικατεργασμένων |                | 21.876                 |
| =   | Συνολικό κόστος                            |                | <b><u>208.512*</u></b> |

\* Η διαφορά μεταξύ των € 208.503 και των € 508.512 οφείλεται σε στρογγυλοποιήσεις.

### 1. Μέθοδος F.I.F.O.:

α) Στην περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο F.I.F.O. πρέπει να γίνει διαχωρισμός των εξερχόμενων μονάδων σε αυτές:

- που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων (και έχουν επεξεργαστεί σε προηγούμενη περίοδο 100% ως προς τις πρώτες ύλες και 50% ως προς το κόστος μετατροπής), και
- σε αυτές που η επεξεργασία τους άρχισε και ολοκληρώθηκε κατά τη διάρκεια του Νοεμβρίου.

Οι μονάδες που προέρχονται από το αρχικό απόθεμα ημικατεργασμένων είναι 2.000 (σύμφωνα με τα δεδομένα).

Συνεπώς, οι υπόλοιπες 8.000 μονάδες (10.000 - 2.000) είναι μονάδες των οποίων η παραγωγή άρχισε και ολοκληρώθηκε στην τρέχουσα περίοδο.

Επιπλέον, οι 2.000 μονάδες του αρχικού αποθέματος Παραγωγής σε Εξέλιξη ήταν ήδη επεξεργασμένες ως προς τις πρώτες ύλες και συνεπώς δεν χρειάζονται επιπρόσθετη επεξεργασία αυτή την περίοδο, ενώ ήταν επεξεργασμένες κατά 50% ως προς το κόστος μετατροπής και επομένως θα επεξεργαστούν κατά το υπόλοιπο 50% αυτή την περίοδο προκειμένου να ολοκληρωθεί η παραγωγή τους.

Στη συνέχεια γίνεται η υπόθεση ότι οι φθαρμένες μονάδες προέρχονται εξολοκλήρου από την τρέχουσα παραγωγή.

Από τον πίνακα που ακολουθεί φαίνεται ότι οι ισοδύναμες μονάδες ως προς τις πρώτες ύλες είναι 10.300, ενώ οι ισοδύναμες μονάδες ως προς το κόστος μετατροπής είναι 9.900.

| Ποσότητες                                  | Φυσική<br>ροή        | Ισοδύναμες μονάδες   |                     |
|--|----------------------|----------------------|---------------------|
|  |                      | Πρώτες ύλες          | Κόστος μετατροπής   |
| Ολοκληρωμένες μονάδες:                     |                      |                      |                     |
| (α) Από αρχικό απόθεμα<br>ημικατεργασμένων | 2.000                | -                    | 1.000*              |
| (β) από τρέχουσα<br>παραγωγή               | 8.000                | 8.000                | 8.000               |
| + Κανονική φθορά                           | 200                  | 200                  | 200                 |
| + Έκτακτη φθορά                            | 100                  | 100                  | 100                 |
| + Τελικό απόθεμα<br>ημικατεργασμένων       | <u>2.000</u>         | <u>2.000</u>         | <u>600**</u>        |
| = <b>Σύνολο</b>                            | <b><u>12.300</u></b> | <b><u>10.300</u></b> | <b><u>9.900</u></b> |

\*  $2.000 \times 50\% = 1.000$  ισοδύναμες μονάδες

\*\*  $2.000 \times 30\% = 600$  ισοδύναμες μονάδες

**β)** Με τη μέθοδο F.I.F.O. το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ως προς τα άμεσα υλικά είναι € 5,16 και το κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα ως προς το κόστος μετατροπής είναι € 6,94, όπως υπολογίζεται αναλυτικά στη συνέχεια στον παρακάτω πίνακα:

| Κόστος                       | Σύνολο                  | Πρώτες<br>ύλες         | Κόστος<br>μετατροπής   | Ισοδύναμη<br>ολοκληρωμένη<br>μονάδα |
|------------------------------|-------------------------|------------------------|------------------------|-------------------------------------|
| Αρχικό κόστος                | € 86.600                | -                      | -                      |                                     |
| + Τρέχον κόστος              | <u>€ 121.930</u>        | <u>€ 53.180</u>        | <u>€ 68.750</u>        |                                     |
| = Σύνολο                     | <b><u>€ 208.530</u></b> | <b><u>€ 53.180</u></b> | <b><u>€ 68.750</u></b> |                                     |
| Κόστος ανά ισοδύναμη μονάδα* |                         | € 5,16                 | € 6,94                 | €12,10                              |

\* € 53.180 : 10.300 ισοδύναμες μονάδες = 5,16€/μονάδα, €68.750:9.900 ισοδύναμες μονάδες = 6,94€/μονάδα

Το κόστος παραγωγής των εξερχόμενων μονάδων καθώς και του τελικού αποθέματος ημικατεργασμένων φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

| Κοστολόγηση                                 |   | Υπολογισμοί   |                         |
|---|---|---------------|-------------------------|
| <b>Εξερχόμενων μονάδων</b>                  |   |               |                         |
|   | Ολοκληρωμένες μονάδες:  |               |                         |
|   | (1α) Κόστος αρχικού αποθέματος ημικατεργασμένων                   |               | €86.600                 |
|   | (1β) Τρέχον κόστος μονάδων που έρχονται από Α.Α. ημικατεργασμένων | (1.000×6,94)  | €6.940                  |
|   | (2) Τρέχον κόστος μονάδων που προέρχονται από τις εισερχόμενες    | (8.000×12,10) | € 96.800                |
| +   | Κανονική φθορά  | (200×12,10)   | €2.420                  |
| +   | Έκτακτη φθορά   | (100×12,10)   | <u>€1.210</u>           |
| =   | Κόστος εξερχόμενων μονάδων  |               | € 193.970               |
| <b>Τελικού αποθέματος ημικατεργασμένων:</b> |   |               |                         |
|   | Πρώτες ύλες   | (2.000×5,16)  | €10.320                 |
| +   | Κόστος μετατροπής   | (600×6,94)    | <u>€ 4.164</u>          |
| =   | Κόστος τελικού αποθέματος ημικατεργασμένων                        |               | <u>€ 14.484</u>         |
| <b>=</b>                                    | <b>Συνολικό κόστος</b>  |               | <b><u>€208.454*</u></b> |

\* Η διαφορά οφείλεται σε στρογγυλοποιήσεις.

### 1. Ημερολογιακές εγγραφές

Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο του Σταθμικού Μέσου Όρου οι ημερολογιακές εγγραφές κίνησης του λογαριασμού Παραγωγή σε Εξέλιξη είναι οι εξής:

|                     |         |  |
|---------------------|---------|--|
|                     | 1       |  |
| Παραγωγή σε Εξέλιξη | 121.930 |  |
| Πρώτες ύλες         | 53.180  |  |
| Κόστος μετατροπής   | 68.750  |  |

«Συγκέντρωση του κόστους παραγωγής στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη»

|                           |         |  |
|---------------------------|---------|--|
|                           | 2       |  |
| Έτοιμα προϊόντα           | 181.200 |  |
| Απόθεμα φθαρμένων μονάδων | 3.624   |  |
| Ζημιά από έκτακτη φθορά   | 1.812   |  |
| Παραγωγή σε Εξέλιξη       | 186.636 |  |

«Μεταφορά των έτοιμων προϊόντων στην αποθήκη των ετοιμών και λογισμός του κόστους της κανονικής και της έκτακτης φθοράς»

Στην περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο F.I.F.O οι ημερολογιακές εγγραφές κίνησης του λογαριασμού Παραγωγή σε Εξέλιξη είναι οι εξής:

|                     |         |  |
|---------------------|---------|--|
|                     | 1       |  |
| Παραγωγή σε Εξέλιξη | 121.930 |  |
| Πρώτες ύλες         | 53.180  |  |
| Κόστος μετατροπής   | 68.750  |  |

«Συγκέντρωση του κόστους παραγωγής στο λογαριασμό Παραγωγή σε Εξέλιξη»

(Παρατηρείτε ότι ανεξαρτήτως μεθόδου, η εγγραφή παραμένει η ίδια.)



|                           |         |
|---------------------------|---------|
| Έτοιμα προϊόντα           | 190.340 |
| Απόθεμα φθαρμένων μονάδων | 2.420   |
| Ζημιά από έκτακτη φθορά   | 1.210   |
| Παραγωγή σε Εξέλιξη       | 193.970 |

«Μεταφορά των έτοιμων προϊόντων στην αποθήκη των ετοιμών και λογισμός του κόστους της κανονικής και της έκτακτης φθοράς»

\* € 86.600 + €6.940 + € 96.800 = € 190.340

#### 4. Υπολογισμός του κόστους μιας άρτιας μονάδας:

|   |                         | Μέθοδος Σ.Μ.Ο. | Μέθοδος F.I.F.O. |
|---|-------------------------|----------------|------------------|
|   | Κόστος άρτιων μονάδων   | € 181.200      | € 190.340        |
| ÷ | Αριθμός άρτιων μονάδων  | 10.000         | 10.000           |
| = | Κόστος ανά άρτια μονάδα | € 18,12        | € 19,03          |

Το κόστος ανά άρτια μονάδα βάσει της μεθόδου F.I.F.O. είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο κόστος με βάση τη μέθοδο του Σ.Μ.Ο. (€ 19,03 έναντι € 18,12).

#### **4.4 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΕΞΑΤΟΜΙΚΕΥΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΥΝΕΧΟΥΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Η κοστολόγηση κατά προϊόν χρησιμοποιείται για την μέτρηση του κόστους στις παραγωγικές διαδικασίες, πολλά διαφορετικά ή όμοια μεταξύ τους προϊόντα παράγονται κατά παραγγελία. Τα κόστη συγκεντρώνονται στο Φύλλο Κόστος της Εντολής Παραγωγής και το ανά μονάδα κόστος του προϊόντος υπολογίζεται όταν η εντολή παραγωγής τελειώσει, δηλαδή είναι ανεξάρτητο του χρόνου. Ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους είναι εύκολος να υπολογιστεί επειδή γίνεται μόνο όταν ολοκληρωθεί το προϊόν, διαιρώντας το συνολικό κόστος με τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν.

Από την άλλη πλευρά, η κοστολόγηση κατά φάση χρησιμοποιείται στις περιπτώσεις όπου η παραγωγή είναι συνεχής και όχι εξατομικευμένη. Η συνεχής παραγωγή έχει το χαρακτηριστικό ότι από αυτή παράγονται μεγάλες ποσότητες τυποποιημένων προϊόντων που είναι όμοιες μεταξύ τους ως προς τον τρόπο, τη διάρκεια και τα υλικά που απαιτούνται για την παραγωγή τους. Ονομάζεται επίσης και μαζική παραγωγή. Πρόκειται για βιομηχανική παραγωγή σε σειρά που εξελίσσεται σε διάφορες διακεκριμένες λειτουργικά φάσεις παραγωγής. Στη κοστολόγηση κατά φάση δεν υπάρχει συγκεκριμένη χρονική στιγμή για να ολοκληρωθούν, αλλά κάποιες είναι έτοιμες μέσα στη παραγωγική διαδικασία, άλλες μπορεί να αρχίζουν τη παραγωγή τους και άλλες να μένουν ημικατεργασμένες για την επόμενη κοστολογική περίοδο. Η συνεχής παραγωγή διακόπτεται μετά από ορισμένη χρονική περίοδο που έχει καθοριστεί με συνέπεια να μην καθορίζεται εύκολα το σημείο έναρξης και συμπλήρωσης του προϊόντος.

Επίσης στη κοστολόγηση κατά φάση τα κέντρα κόστους (ή τμήματα) της παραγωγικής διαδικασίας διαφέρουν από τα παραγωγικά τμήματα της κοστολόγησης κατά προϊόν. Στα κέντρα κόστους μόνο ένας τύπος προϊόντος κατασκευάζεται και η ίδια εργασία εκτελείται για κάθε μονάδα που περνά μέσω του κέντρου κόστους. Αντίθετα τα παραγωγικά τμήματα παράγουν πλήθος προϊόντων πολλών διαφορετικών εντολών. Σε ένα παραγωγικό τμήμα μπορεί να υπάρχουν περισσότερα του ενός κέντρα κόστους.

Ακόμη σε ένα σύστημα συνεχούς παραγωγής το κόστος παραγωγής παρουσιάζεται με την κατάρτιση των εκθέσεων του κόστους παραγωγής. Η έκθεση αυτή περιλαμβάνει το συνολικό βιομηχανικό κόστος, τις ποσότητες της παραγωγής και το ανά μονάδα κόστος . Στη κοστολόγηση κατά προϊόν υπάρχει το φύλλο κόστους εντολής παραγωγής, το οποίο αναφέρεται στο κόστος μιας εντολής και ετοιμάζεται όταν η εντολή παραγωγής φτάσει στο τέλος της. Η κατάσταση του κόστους παραγωγής παρουσιάζει σε αξίες την παραγωγική δραστηριότητα ενός κέντρου κόστους. Από την άλλη πλευρά το φύλλο κόστους εντολής παραγωγής περιλαμβάνει όλα τα κοστολογικά δεδομένα κατασκευής ενός προϊόντος. Επίσης στη κοστολόγηση κατά προϊόν υπολογίζονται μόνο οι μονάδες που παράχθηκαν σύμφωνα με την συγκεκριμένη εντολή παραγωγής. Στην κοστολόγηση κατά φάση, το ανά μονάδα κόστος παρουσιάζεται περιοδικά και αναφέρονται μόνο τα κόστη της παραγωγής του συγκεκριμένου κέντρου κόστους. Για τη μέτρηση του ανά μονάδα κόστους βασικό στοιχείο είναι το χρονικό διάστημα της κοστολογικής περιόδου. Για τον προσδιορισμό του ανά μονάδα κόστους του προϊόντος, διαιρείται το κόστος της περιόδου που συγκεντρώθηκε στο κέντρο κόστους με τις ισοδύναμες μονάδες που ολοκληρώθηκαν μέσα στη περίοδο για κάθε κέντρο κόστους πλέον ενός αριθμού ισοδύναμων μονάδων που αντιστοιχεί στις ημικατεργασμένες .Το σύστημα αυτό της συνεχούς παραγωγής εφαρμόζεται στις βιομηχανίες τσιμέντου, αλεύρου, σιδήρου, πετρελαιοειδών, φαρμακευτικές, τούβλων κ.α. Ακόμη μπορεί να εφαρμοστεί και σε τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες, σχολεία, βιβλιοθήκες κ.α. Η κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιείται στις βιομηχανίες επίπλων, μηχανών, εργαλείων, σταυπηγεία κ.α.

Τέλος και στα δύο συστήματα τα διοικητικά στελέχη χρειάζονται πληροφορίες για το κόστος των προϊόντων τους και έτσι οι κοστολόγοι υπολογίζουν με πολύ προσοχή το κόστος παραγωγής των παραγωγικών αγαθών, στις παραγωγικές διαδικασίες

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

#### **5.1 ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Έχουν αναπτυχθεί διάφορες τεχνικές κοστολόγησης και αυτό επειδή η διοίκηση χρειάζεται την πληροφόρηση για πολλούς και διάφορους λόγους. Επομένως οι Τεχνικές κοστολόγησης εξαρτώνται από τον σκοπό για τον οποίο η διοίκηση της επιχείρησης θέλει να χρησιμοποιήσει την κοστολογική πληροφόρηση.

Οι βασικότερες τεχνικές κοστολόγησης οι οποίες αναπτύσσονται παρακάτω είναι η άμεση κοστολόγηση, πλήρης ή απορροφητική κοστολόγηση και κοστολόγηση βάση δραστηριότητας.

## **5.2 ΑΜΕΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Στην Ελλάδα ελάχιστες επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο της Άμεσης Κοστολόγησης. Σε αντίθεση με πολλές επιχειρήσεις των Η.Π.Α. και άλλων χωρών που μετά το Β' Παγκόσμιο πόλεμο έδειξαν μεγάλο ενδιαφέρον στην υιοθέτηση της μεθόδου αυτής ως βάσης για την ετοιμασία χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων αναφορών για εσωτερική χρήση.

Η μέθοδος της Άμεσης Κοστολόγησης περιλαμβάνει μόνο άμεσες δαπάνες, δηλαδή δαπάνες που δεν προέρχονται από κατανομή (μερισμό) αλλά συνδέονται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία. Αυτό σημαίνει ότι το κόστος παραγωγής των προϊόντων περιλαμβάνει μόνο μεταβλητά κόστη όπως :

- Αναλώσεις των άμεσων υλικών (ΑΥ)
- Κόστος της Άμεσης εργασίας (ΑΕ)
- Μεταβλητά Γ.Β.Ε.

Επομένως το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με τα σταθερά Γ.Β.Ε. , τα οποία η άμεση κοστολόγηση τα μεταχειρίζεται σαν κόστος της περιόδου που συμμετέχει στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης σαν έξοδο μειώνοντας τα έσοδα.

Ο διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά ανάλογα με τη συμπεριφορά τους, αποτελεί ένα από τα βασικότερα χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης. Γίνεται στην αρχική φάση της καταχώρισης των δαπανών εξακολουθώντας και σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Είναι σημαντικό επίσης να αναφερθεί ότι εκτός από τα σταθερά και μεταβλητά στοιχεία του κόστους υπάρχουν και ημιμεταβλητές δαπάνες που σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή χαρακτηρίζονται είτε ως σταθερές είτε ως μεταβλητές. Για παράδειγμα οι εποχιακές δαπάνες χαρακτηρίζονται σαν σταθερές ενώ οι συντηρήσεις των μηχανών είναι ημιμεταβλητή δαπάνη που μπορεί να διαχωριστεί με ακρίβεια σε σταθερή και μεταβλητή δαπάνη.

Αυτός ο διαχωρισμός διατηρείται και στις διάφορες καταστάσεις που υποβάλλονται στη διοίκηση, η οποία βοηθείται σημαντικά στη λήψη αποφάσεων για τον προγραμματισμό κλπ.

Άλλο ένα σημαντικό χαρακτηριστικό της μεθόδου της άμεσης κοστολόγησης είναι το γεγονός ότι το κόστος του προϊόντος υπολογίζεται μόνο με τα μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας. Δηλαδή όπως έχει αναφερθεί αποτελείται από τα άμεσα κόστη των υλικών, εργατικών και μόνο από το μεταβλητό τμήμα των Γ.Β.Ε. .

Αποτέλεσμα του χειρισμού αυτού, είναι ότι στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου το κόστος των αποθεμάτων δεν περιλαμβάνει σταθερά Γ.Β.Ε. αφού αυτά δεν είχαν περιληφθεί ούτε στο κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Το γεγονός ότι το κόστος του προϊόντος αποτελείται μόνο από μεταβλητά κόστη της παραγωγικής λειτουργίας εξηγεί και τον χειρισμό των σταθερών Γ.Β.Ε. που χαρακτηρίζονται σαν κόστος περιόδου και επομένως επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης , δηλαδή όπως έχει αναφερθεί είναι μειωτικά των εσόδων.

Σύμφωνα με τα πιο πάνω χαρακτηριστικά της άμεσης κοστολόγησης μπορούμε να διαπιστώσουμε την παρακάτω κατάταξη των δαπανών :

Σε σταθερές και μεταβλητές δαπάνες, ανάλογα με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τους μεταβαλλόμενους ρυθμούς απασχόλησης. Κατά λειτουργία ή κατά κέντρο κόστους δηλαδή σε μεταβλητά (κόστη-έξοδα) των λειτουργιών της παραγωγής, της διοίκησης, της διάθεσης και της χρηματοοικονομικής και σε σταθερά (κόστη-έξοδα) των αντίστοιχων λειτουργιών.

Σε κόστη κατ' είδος, δηλαδή σε δαπάνες προσωπικού, ηλεκτρικό ρεύμα κίνησης, αποσβέσεις κλπ.

Τέλος, για να υπολογίσουμε το τελικό αποτέλεσμα (θετικό ή αρνητικό) στην άμεση κοστολόγηση χρησιμοποιούμε τις έννοιες του βιομηχανικού περιθωρίου συμβολής και του περιθωρίου συμβολής ή συνεισφοράς. Το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των μεταβλητών και σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών και για τη δημιουργία κέρδους. Υπολογίζεται αν από τις πωλήσεις αφαιρέσουμε το μεταβλητό κόστος παραγωγής (άμεσα υλικά, άμεση εργασία, Γ.Β.Ε). Το περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών για τη δημιουργία θετικού αποτελέσματος και υπολογίζεται αν από το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής

αφαιρέσουμε τα μεταβλητά έξοδα ( ΓΕΔ, ΓΕΠ ). Τέλος αν από το περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα σταθερά έξοδα εκμετάλλευσης τότε έχουμε το καθαρό αποτέλεσμα

Αναφέρουμε, επίσης ότι εάν έχουμε αποθέματα αρχής και τέλους, τότε υπολογίζονται και αυτά, αλλάζοντας το τελικό αποτέλεσμα.

### **5.3 ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ**

Απορροφητική κοστολόγηση είναι η κοστολόγηση με την οποία προσδιορίζεται το πλήρες κόστος γι' αυτό και εκτός από απορροφητική τη συναντάμε και ως πλήρης κοστολόγηση. Η τεχνική του πλήρους κόστους είναι βασισμένη στην ιδέα ότι το κόστος των παραγόμενων προϊόντων αποτελείται από τις πρώτες ύλες, την άμεση εργασία και όλα (σταθερά ή μεταβλητά) τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Οπότε με βάση την ιδέα αυτή γίνεται εμφανές ότι η κυριότερη διαφορά της άμεσης και απορροφητικής κοστολόγησης είναι τα Γ.Β.Ε. που στην πλήρη κοστολόγηση περιλαμβάνονται εξ' ολοκλήρου (σταθερά και μεταβλητά), ενώ στην άμεση περιλαμβάνονται μόνο τα μεταβλητά Γ.Β.Ε.. Επίσης η ιδέα αυτή στην οποία είναι βασισμένη η πλήρης κοστολόγηση αν και λογική έχει το μειονέκτημα ότι οι φορείς του κόστους επιβαρύνονται με ένα μείγμα κόστους, δηλαδή με το κόστος που έχει γίνει εξαίτιας τους (άμεσο κόστος) και με εκείνο το οποίο δεν οφείλεται σε αυτούς.

Στο σημείο αυτό είναι χρήσιμο να αναφερθεί η περίπτωση της συγκέντρωσης του κόστους σε σχέση με τα κέντρα κόστους ή τα τμήματα του εργοστασίου μιας επιχείρησης. Το θέμα αυτό παρουσιάζει μεγάλο ενδιαφέρον επειδή 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, ενώ έχει διαπιστωθεί η ανάγκη συγκέντρωσης τους ανά τμήμα του εργοστασίου ή αλλιώς ανά κέντρο κόστους τόσο στην κοστολόγηση εξατομικευμένης παραγωγής όσο και στην κοστολόγηση συνεχούς παραγωγής.

Το θέμα συγκέντρωσης του κόστους δεν τίθεται για τις πρώτες ύλες και την άμεση εργασία και αυτό επειδή είναι πολύ ευκολότερη και σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να γίνει όχι μόνο ανά κέντρο κόστους αλλά ακόμη και ανά παραγόμενο προϊόν.

Σύμφωνα με τα παραπάνω τα τμήματα στα οποία χωρίζεται μία παραγωγική διαδικασία ονομάζονται κέντρα κόστους και η συγκέντρωση των γενικών βιομηχανικών εξόδων γίνεται ως εξής:



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

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

Για να υπολογιστεί αυτή η αναλογία, δηλαδή το ποσό της επιβάρυνσης των Γ.Β.Ε. που δεν μπορούν άμεσα να αποδοθούν σ' ένα κέντρο κόστους, χρησιμοποιείται η τεχνική του επιμερισμού των Γ.Β.Ε. στα κέντρα κόστους. Ο επιμερισμός γίνεται λαμβάνοντας υπόψη την κατάλληλη βάση επιμερισμού. Ο επιμερισμός και γενικά η συγκέντρωση των Γ.Β.Ε. ανά κέντρο κόστους εξυπηρετεί τις ανάγκες του προγραμματισμού και του ελέγχου της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης και αποτελεί τη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους των παραγόμενων προϊόντων, δεδομένου ότι το κόστος λειτουργίας των επιμέρους κέντρων κόστους πρέπει να μεταφερθεί στα παραγόμενα προϊόντα ή όπως αλλιώς ονομάζεται, να απορροφηθεί από αυτά. Συνοψίζοντας μπορεί να ειπωθεί ότι τα κύρια χαρακτηριστικά της πλήρους κοστολόγησης είναι τα εξής:

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

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

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

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

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

#### **5.4 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΡΡΟΦΗΤΙΚΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Η διαφοροποίηση των δυο μεθόδων ξεκινά με τον διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά. Στην άμεση κοστολόγηση τα σταθερά Γ.Β.Ε. δεν περιλαμβάνονται στον υπολογισμό του κόστους και τα μεταχειριζόμαστε σαν κόστος περιόδου, ενώ στην απορροφητική υπολογίζονται. Συνέπεια αυτού είναι ότι το προσδιοριζόμενο κόστος παραγωγής του προϊόντος θα είναι μικρότερο με βάση την άμεση κοστολόγηση από το αντίστοιχο κόστος που υπολογίζεται σύμφωνα με την πλήρη. Έτσι και το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου θα είναι διαφορετικό μεταξύ των δυο μεθόδων.

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με την Άμεση Κοστολόγηση |                               |            |            |
|---|-------------------------------|------------|------------|
|   | Πωλήσεις                      |            | XXX        |
|   | Κόστος πωληθέντων (μεταβλητό) | XXX        |            |
| -   | Κόστος πωλήσεων (μεταβλητό)   | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| =   | Περιθώριο Συμμετοχής          |            | XXX        |
|   | Σταθερό κόστος Παραγωγής      | XXX        |            |
| -   | Σταθερό κόστος Διοίκησης      | XXX        |            |
|   | Σταθερό κόστος Πωλήσεων       | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| =   | Αποτέλεσμα                    |            | <u>XXX</u> |

Από τον παραπάνω πίνακα εκτός από την διάκριση του κόστους σε σταθερά και μεταβλητά, φαίνεται επίσης ότι η διαφορά μεταξύ της αξίας των πωλήσεων και οποιουδήποτε μεταβλητού κόστους ορίζει το περιθώριο συμμετοχής. Αντίθετα, η μορφή μιας Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης βάση της Απορροφητικής κοστολόγησης είναι οργανωμένη λαμβάνοντας υπόψη το κόστος των επιμέρους λειτουργιών μιας επιχείρησης ανεξαρτήτως μεταβλητικότητάς του και για το λόγο αυτό δεν επιτρέπει τον υπολογισμό του περιθωρίου συμμετοχής αλλά του μικτού αποτελέσματος κέρδους ή ζημίας, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

| Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με την Απορροφητική Κοστολόγηση |                   |            |            |
|--|-------------------|------------|------------|
|  | Πωλήσεις          |            | XXX        |
| -  | Κόστος Πωληθέντων |            | <u>XXX</u> |
| =  | Μικτό αποτέλεσμα  |            | XXX        |
| -  | Έξοδα Διοίκησης   | XXX        |            |
|  | Έξοδα Πωλήσεων    | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| =  | Αποτέλεσμα        |            | <u>XXX</u> |

Επίσης ο διαχωρισμός των Γ.Β.Ε. σε σταθερά και μεταβλητά, επηρεάζει και το κόστος του αποθέματος της περιόδου. Εάν ένα μέρος του προϊόντος στην άμεση κοστολόγηση πωληθεί, ενώ ένα άλλο παραμένει σαν απόθεμα, σε αυτό δεν θα περιλαμβάνεται οποιοδήποτε ποσό σταθερών Γ.Β.Ε. Αντίθετα στην πλήρη κοστολόγηση θα περιλαμβάνεται στο κόστος του αποθέματος και ένα ποσοστό σταθερών Γ.Β.Ε. της περιόδου. Άρα το κόστος του αποθέματος του προϊόντος στην άμεση θα είναι μικρότερο σε σχέση με την πλήρη κοστολόγηση. Επίσης, το λογιστικό αποτέλεσμα θα είναι διαφορετικό και η διαφοροποίηση αυτή οφείλεται στο γεγονός ότι, στην πλήρη κοστολόγηση τα έσοδα συσχετίζονται μόνο με εκείνο το τμήμα των σταθερών Γ.Β.Ε. που περιλαμβάνεται στο κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν, ενώ στην άμεση τα έσοδα συσχετίζονται με το σύνολο των σταθερών Γ.Β.Ε. Αυτά θα μπορούσαν να συνοψισθούν ως εξής:

|   | Άμεση<br>Κοστολόγηση          |   | Απορροφητικής<br>Κοστολόγηση          |
|---|-------------------------------|---|---------------------------------------|
| Αποτίμηση τελικού<br>αποθέματος ετοιμών   | Μεταβλητό κόστος<br>παραγωγής |   | Συνολικό (πλήρες)<br>κόστος παραγωγής |
| <b>Επίπτωση στο λειτουργικό αποτέλεσμα, όταν:*</b>                              |                               |   |                                       |
| Αρχικό Απόθεμα Ετοιμών =<br>Τελικό Απόθεμα ετοιμών,<br>δηλ. Παραγωγή = Πωλήσεις | Αποτέλεσμα άμεσης             | = | Αποτέλεσμα<br>απορροφητικής           |
| Αρχικό Απόθεμα ετοιμών ><br>Τελικό Απόθεμα ετοιμών,<br>δηλ. Παραγωγή < Πωλήσεις | Αποτέλεσμα άμεσης             | > | Αποτέλεσμα απορροφητικής              |
| Αρχικό Απόθεμα ετοιμών <<br>Τελικό Απόθεμα ετοιμών,<br>δηλ. Παραγωγή > Πωλήσεις | Αποτέλεσμα άμεσης             | < | Αποτέλεσμα απορροφητικής              |

\*Οι υποθέσεις στις οποίες στηρίζεται η ανάλυση είναι οι εξής :**α)** δεν υπάρχει αλλαγή στο αρχικό και τελικό απόθεμα ημικατεργασμένων και **β)** ο συντελεστής καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε. παραμένει αμετάβλητος μεταξύ των περιόδων.

Όλα τα άλλα στοιχεία του κόστους, εκτός παραγωγής, παραμένουν τα ίδια μεταξύ των δύο μεθόδων. Αυτό συμβαίνει επειδή όλα τα κόστη έκτος της παραγωγής (π.χ. έξοδα διοίκησης, πωλήσεων κτλ.) με βάση την απορροφητική κοστολόγηση θεωρούνται ως κόστη περιόδου και επιβαρύνουν τα έσοδα της χρήσης στην οποία συμβαίνουν και σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να αποθεματοποιηθούν. Επειδή, το ίδιο ισχύει και με την άμεση κοστολόγηση αυτά τα έξοδα δεν είναι αιτία διαφοροποίησης μεταξύ των αποτελεσμάτων των δύο μεθόδων.

Πολλοί υποστηρίζουν ότι στην άμεση κοστολόγηση σταθερά κόστη όπως, κόστη για εγκαταστάσεις και εξοπλισμό, ασφάλιστρα κτλ θα πρέπει να συνδέονται με την παραγωγική ικανότητα παρά με την πραγματική παραγωγή των προϊόντων ενός δεδομένου έτους. Δηλαδή θα πρέπει να εκφράζουν κόστος ετοιμότητας και αυτό να

παραμένει ανεπηρέαστο από οποιαδήποτε πραγματική παραγωγή στη διάρκεια του έτους. Σύμφωνα με αυτούς τέτοια κόστη πρέπει να θεωρούνται σαν κόστη περιόδου παρά σαν κόστη παραγωγής. Αντίθετα οι υποστηρικτές της πλήρους κοστολόγησης πιστεύουν ότι δεν υπάρχει διαφορά αν το κόστος κατασκευής του προϊόντος είναι σταθερό ή μεταβλητό αφού μας ενδιαφέρει κυρίως η κοστολόγηση του προϊόντος. Έτσι σταθερά κόστη όπως, οι αποσβέσεις και τα ασφάλιστρα είναι σημαντικά στη διαδικασία παραγωγής, όπως είναι και τα μεταβλητά και δεν μπορούν να αγνοηθούν. Στην πλήρη κοστολόγηση λοιπόν, κάθε μονάδα προϊόντος πρέπει να επιβαρύνεται με δίκαια μερίδια από όλα τα κόστη παραγωγής.

Η άμεση κοστολόγηση παρέχει επίσης τη δυνατότητα για την λήψη σημαντικών αποφάσεων. Αυτό διευκολύνεται με το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής και με το περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς όπου υπάρχει διαχωρισμός του κόστους σε σταθερό και μεταβλητό. Όσον αφορά την πλήρη κοστολόγηση, παρατηρείται η διάκρισή του κατά λειτουργίες κόστους. Συνέπεια αυτού είναι να μην γνωρίζει η διοίκηση το περιθώριο που παρουσιάζει κάθε προϊόν ή τμήμα παραγωγής ή περιοχή διάθεσης προϊόντων για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και τη δημιουργία κέρδους, οδηγώντας στη λήψη λανθασμένων αποφάσεων από τα διοικητικά στελέχη μιας επιχείρησης.

#### **5.4.1 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΔΥΟ ΜΕΘΟΔΟΥΣ.**

Για να γίνει περισσότερο κατανοητή η διαφορά μεταξύ της άμεσης και της απορροφητικής κοστολόγησης θα χρησιμοποιήσουμε το παρακάτω παράδειγμα της «ΑΛΦΑ Α.Ε.» για τα έτη 2007, 2008, 2009. Για την οποία θα καταρτίσουμε τις Καταστάσεις Αποτελεσμάτων και με τις δύο μεθόδους και θα υπολογίσουμε την αξία των τελικών αποθεμάτων για τα έτη 2007, 2008, 2009.

| Πληροφορία                                   | 2007   | 2008   | 2009   |
|--|--------|--------|--------|
| Αρχικό απόθεμα (μονάδες)                     | 0      | ;      | ;      |
| Τελικό απόθεμα (μονάδες)                     | ;      | ;      | 0      |
| Πωλήσεις (μονάδες)                           | 3.000  | 2.800  | 3.000  |
| Τιμή πώλησης (ανά μονάδα)                    | €10    | €10    | €10    |
| Παραχθείσα ποσότητα (μονάδα)                 | 3.000  | 3.000  | 2.800  |
| Μεταβλητό κόστος παραγωγής (ανά μονάδα)      | €6     | €6     | €6     |
| Σταθερό κόστος παραγωγής                     | €5.000 | €5.000 | €5.000 |
| Μεταβλητά έξοδα πωλήσεων (προμήθεια πώλησης) | 10%    | 10%    | 10%    |
| Σταθερά έξοδα διοίκησης                      | €400   | €400   | €400   |
| Σταθερά έξοδα πωλήσεων                       | €900   | €900   | €900   |

Επίσης σημειώνεται ότι η επιχείρηση :

**A)** Δεν διατηρεί αποθέματα ημικατεργασμένων προϊόντων.

**B)** Υπολογίζει το συντελεστή καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε. χρησιμοποιώντας ως βάση 2000 μονάδες.

**Γ)** Τακτοποιεί τις τυχόν διαφορές καταλογισμού στο κόστος των πωληθέντων.

Λύση παραδείγματος.

Οι Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση την Άμεση κοστολόγηση για τα έτη 2007, 2008 και 2009 εμφανίζονται στον πίνακα που ακολουθεί . Σημειώνεται ότι για τον υπολογισμό του κόστους των παραχθέντων λαμβάνεται υπόψη μόνο το μεταβλητό κόστος παραγωγής:

\* 2007:  $3.000 \text{ μονάδες} \times 10\text{€/μον.} = 30.000$

2008:  $2.800 \text{ μονάδες} \times 10\text{€/μον.} = 28.000$

2009:  $3.000 \text{ μονάδες} \times 10\text{€/μον.} = 30.000$

\*\* Κόστος πωληθέντων = Α.Α + Κόστος Παραχθέντων - Τ.Α.

2007:  $= 0\text{€} + 3.000 \text{ μονάδες} \times 6\text{€/μον.} - 0\text{€} = 18.000 \text{ €}$

2008:  $= 0\text{€} + 2.800 \text{ μονάδες} \times 6\text{€/μον.} - 0\text{€} = 16.800 \text{ €}$

2009:  $= 1200\text{€} + 2.800 \text{ μονάδες} \times 6\text{€/μον.} - 0\text{€} = 18.000 \text{ €}$

\*\*\* 2007:  $(3.000 \text{ μονάδες} \times 10\text{€/μον.}) \times 10\% = 3.000 \text{ €}$  ή

$(10 \times 10\%) \times 3.000 = 3.000 \text{ €}$

2008 :  $28.000 \times 10\% = 2.800 \text{ €}$

2009 :  $30.000 \times 10\% = 3.000 \text{ €}$



| Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με την Οριακή Κοστολόγηση |                                 |        |        |        |        |        |        |
|--|---------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Πωλήσεις*  |                                 | 2007   |        | 2008   |        | 2009   |        |
|  |                                 |        | 30.000 |        | 28.000 |        | 30.000 |
| -  | Κόστος πωληθέντων (μεταβλητό)** | 18.000 |        | 16.800 |        | 18.000 |        |
| +  | Κόστος πωλήσεων (μεταβλητό)***  | 3.000  | 21.000 | 2.800  | 19.600 | 3.000  | 21.000 |
| =  | Περιθώριο Συμμετοχής            |        | 9.000  |        | 8.400  |        | 9.000  |
| -  | Σταθερό κόστος παραγωγής        | 4.400  |        | 4.400  |        | 4.400  |        |
| +  | Σταθερά έξοδα Διοίκησης         | 300    |        | 300    |        | 300    |        |
| +  | Σταθερά έξοδα Πωλήσεων          | 700    | 5.400  | 700    | 5.400  | 700    | 5.400  |
| =  | Αποτέλεσμα                      |        | 3600   |        | 3.000  |        | 3.600  |

Οι Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση την Απορροφητική Κοστολόγηση για τα έτη 2007, 2008 και 2009 εμφανίζονται στον πίνακα που ακολουθεί. Σημειώνεται ότι για τον υπολογισμό του κόστους των παραχθέντων λαμβάνονται υπόψη τόσο το μεταβλητό κόστος παραγωγής όσο και το σταθερό κόστος μέσω του συντελεστή καταλογισμού των σταθερών Γ.Β.Ε.

| Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης με την Απορροφητική Κοστολόγηση |                                 |          |               |          |               |            |               |
|--|---------------------------------|----------|---------------|----------|---------------|------------|---------------|
| Πωλήσεις*  |                                 | 2007     |               | 2008     |               | 2009       |               |
|  |                                 |          | 30.000        |          | 28.000        |            | 30.000        |
| -  | Κόστος πωληθέντων (μεταβλητό)** | 22.400   |               | 20.907   |               | 22.400     |               |
|  | + Διαφορά καταλογισμού***       | <u>0</u> | <u>22.400</u> | <u>0</u> | <u>20.907</u> | <u>293</u> | <u>22.693</u> |
| =  | Μικτό κέρδος                    |          | 7.600         |          | 7.093         |            | 7.307         |
| -  | Έξοδα Διοίκησης                 | 300      |               | 300      |               | 300        |               |
|  | + Έξοδα Πωλήσεων                | 3.700    | 4.000         | 3.500    | 3.800         | 3.700      | 4.000         |
| =  | Αποτέλεσμα                      |          | 3.600         |          | 3.293         |            | 3.307         |

\* 2007: 3.000μονάδες × 10€/μον. = 30.000

2008: 2.800μονάδες × 10€/μον. = 28.000

2009: 3.000μονάδες × 10€/μον. = 30.000

\*\* Το κόστος παραγωγής μιας μονάδας είναι:

$6€/μον. + (4.400€ : 3.000μον.) = 6€/μον. + 1,467€/μον. = 7,467€/μον.$

Κόστος πωληθέντων = Α.Α. + Κόστος παραχθέντων – Τ.Α.

2007:  $0€ + 3.000μον. \times 7,467€/μον. - 0€ = 22.400$

2008:  $0€ + 3.000μον. \times 7,467€/μον. - 200€ \times 7,467€/μον. = 20.907$

2009:  $1.493€ + 2.800μον. \times 7,467€/μον. - 0€ = 22.400$

\*\*\* 2007: Καταλογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε. =

$3.000μον. \times 1,467€/μονάδες = 4.400€$ , άρα διαφορά καταλογισμού 0€ ,

2008: Καταλογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε. =

$3.000μον. \times 1,467€/μονάδες = 4.400€$ , άρα διαφορά καταλογισμού 0€ ,

2009 : Καταλογισμένα σταθερά Γ.Β.Ε. =

$2.800\text{μον.} \times 1,467\text{€/μονάδες} = 4.107\text{€}$ , άρα η διαφορά καταλογισμού είναι  $4.400 - 4.107\text{€} = 293\text{€}$  υποκαταλογισμός.

$$2008 : 700\text{€} + (28.000\text{€} \times 10\%) = 3.500\text{€},$$

$$2009 : 700\text{€} + (30.000\text{€} \times 10\%) = 3.700\text{€},$$

Η αξία των τελικών αποθεμάτων σύμφωνα με τις δύο τεχνικές παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

| Τεχνική Κοστολόγησης     | Αξία τελικού αποθέματος |          |      |
|--------------------------|-------------------------|----------|------|
|                          | 2007                    | 2008     | 2009 |
| Άμεση κοστολόγηση        | 0€                      | 1.2000€* | 0€   |
| Απορροφητική Κοστολόγηση | 0€                      | 1.494€** | 0€   |

\*  $200\text{μονάδες} \times 6\text{€/μον.} = 1.2000\text{€}$

\*\*  $200\text{μονάδες} \times 7,47\text{€/μον.} = 1.494\text{€}$

Σύμφωνα με τους προηγούμενους πίνακες που μας δείχνουν τις Καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσης και με τις δύο μεθόδους, μπορεί να καταρτιστεί ο παρακάτω πίνακας, ο οποίος παρουσιάζει τη διαφορά στα αποτελέσματα μεταξύ των περιόδων.

| Τεχνική Κοστολόγησης     | Αποτέλεσμα |        |        |
|--------------------------|------------|--------|--------|
|                          | 2007       | 2008   | 2009   |
| Άμεση κοστολόγηση        | 3.600€     | 3.000€ | 4.200€ |
| Απορροφητική Κοστολόγηση | 3.600€     | 3.293€ | 3.907€ |

Το αποτέλεσμα για τη χρήση 2007 είναι το ίδιο μεταξύ των δύο μεθόδων επειδή η επιχείρηση παράγαγε και πούλησε ακριβώς τις ίδιες ποσότητες. Άρα δεν υπάρχει θέμα αποθεματοποίησης του σταθερού κόστους παραγωγής, που είναι και η αιτία ύπαρξης της διαφοράς μεταξύ των δύο προσεγγίσεων .

Αντίθετα για τη χρήση 2008 το αποτέλεσμα είναι διαφορετικό μεταξύ των δύο μεθόδων. Ειδικότερα, το αποτέλεσμα της απορροφητικής κοστολόγησης είναι 3.293€ μεγαλύτερο από εκείνο της άμεσης. Η διαφορά οφείλεται στην αποθεματοποίηση του σταθερού κόστους. Συγκεκριμένα, το τελικό απόθεμα των 200 μονάδων έχει αποτιμηθεί στο συνολικό κόστος παραγωγής των 7,467€ ανά μονάδα, εκ των οποίων τα 1,467€ είναι καταλογισμένο σταθερό κόστος, σε αντίθεση με την αποτίμηση του τελικού αποθέματος με την άμεση κοστολόγηση που έχει γίνει βάσει μόνο του μεταβλητού κόστους παραγωγής, δηλαδή των 6€/μονάδα. Έτσι, ενώ το σύνολο του σταθερού κόστους έχει επιβαρύνει τα αποτελέσματα της περιόδου με βάση την άμεση κοστολόγηση με 4.400€, με βάση την απορροφητική μόνο τα 4.107 (4.400€ - 293€) του σταθερού κόστους έχουν αφαιρεθεί από τα έσοδα της χρήσης 2008. Η διαφορά στην αξία αποτίμησης δηλαδή τα 293€, που οφείλεται στο σταθερό κόστος οδηγεί σε ύπαρξη ισόποσης διαφοράς στα αποτελέσματα. Επομένως, τη χρήση 2008 που η παραγωγή (3.000 μονάδες) είναι μεγαλύτερη από τις πωλήσεις 2.800 μονάδες και άρα το τελικό απόθεμα (200 μονάδες) είναι υψηλότερο από το αρχικό απόθεμα (0μονάδες), η απορροφητική κοστολόγηση οδηγεί στον υπολογισμό μεγαλύτερου χρηματοοικονομικού αποτελέσματος σε σχέση με την άμεση.

Το 2009 το αποτέλεσμα και πάλι είναι διαφορετικό μεταξύ των δύο μεθόδων. Ειδικότερα, το αποτέλεσμα της απορροφητικής κοστολόγησης είναι 293€ μικρότερο από εκείνο της άμεσης κοστολόγησης. Η διαφορά οφείλεται στο γεγονός ότι τη χρήση 2009 πουλήθηκαν και οι 200 μονάδες που είχαν παραχθεί την προηγούμενη περίοδο και των οποίων το κόστος κατά την αποτίμηση συμπεριλάμβανε και αναλογία σταθερού κόστους. Πιο συγκεκριμένα, το τελικό απόθεμα των 200 μονάδων της χρήσης 2008 που πουλήθηκε εντός της χρήσης 2009 είχε κόστος 7,467€/μον. Με βάση την απορροφητική κοστολόγηση και 6€/μον. Με βάση την άμεση. Η διαφορά των 1,467€/μον. Επί τις 200 μονάδες που πουλήθηκαν αιτιολογεί ακριβώς τη διαφορά στα αποτελέσματα. Επομένως, τη χρήση 2009 που η παραγωγή (2.800 μονάδες) είναι μικρότερη από τις πωλήσεις (3.000μονάδες) και άρα το τελικό απόθεμα (0μονάδες) είναι μικρότερο από το αρχικό απόθεμα (200μονάδες), η απορροφητική κοστολόγηση οδηγεί στον υπολογισμό μικρότερου χρηματοοικονομικού αποτελέσματος σε σχέση με την άμεση.

## **5.5 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**

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

Γιατί όμως τώρα; Από την αρχή της Βιομηχανικής Επανάστασης μέχρι περίπου και πριν τριάντα χρόνια, η άμεση εργασία και το κόστος των πρώτων υλών αποτελούσαν το μεγαλύτερο ποσοστό του συνολικού κόστους λειτουργίας μιας επιχείρησης και σε γενικές γραμμές κάθε επιχείρηση παρήγαγε περιορισμένο αριθμό προϊόντων. Τα τελευταία 30 χρόνια, παρατηρήθηκε μια μείωση στα άμεσα κόστη και μια αύξηση στα έμμεσα, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τις επενδύσεις σε τεχνολογία, καθώς και κόστη για πωλήσεις και μάρκετινγκ. Παράλληλα, η παραγωγική διαδικασία έγινε αρκετά πολύπλοκη και η ίδια γραμμή παραγωγής μπορεί να παράγει πολλά προϊόντα. Παρατηρήθηκε έτσι μια δραματική αύξηση στη σημασία του κόστους που σχετίζεται με παρεχόμενες στον πελάτη υπηρεσίες καθώς πλέον οι επιχειρήσεις επιζητούν ένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα μέσα από τη διαφοροποίηση στις παρεχόμενες υπηρεσίες στον πελάτη. Η παραδοσιακή κοστολόγηση λειτουργεί ικανοποιητικά μόνο όταν πρόκειται για επιμερισμό εύκολα εντοπιζόμενου άμεσου κόστους, δηλαδή κόστους που σχετίζεται άμεσα με το παραγόμενο προϊόν. (Στη μεθοδολογία ABC ο οδηγός κόστους δραστηριοτήτων ισούται με τον αριθμό των μονάδων που παρήχθησαν / πουλήθηκαν και είναι δυσδιάστατος καθώς υφίσταται σχέση μεταξύ πελατών και προϊόντων). Τα γενικά έξοδα, όμως, δε μεταβάλλονται ανάλογα με τις παραχθείσες μονάδες. Προκαλούνται από μια σειρά γεγονότων (οδηγοί κόστους δραστηριοτήτων) στο σύνολο της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, στη σημερινή εποχή όπου τα γενικά έξοδα αποτελούν ένα σημαντικό τμήμα του κόστους η μεθοδολογία ABC αναδεικνύεται ως το ισχυρότερο εργαλείο για τον ορθότερο επιμερισμό των γενικών εξόδων.

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

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

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

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

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

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

### **5.5.1 ΑΡΧΕΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ABC**

Η μεθοδολογία ABC συχνά θεωρείται αρκετά περίπλοκη καθότι πολλοί θεωρούν ότι περιέχει πολύπλοκους και επαναλαμβανόμενους επιμερισμούς του κόστους. Στην πραγματικότητα η μεθοδολογία βασίζεται σε λίγες πολύ απλές αρχές.

Αρχή 1: Κάθε δραστηριότητα καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους.

Όσο περισσότερο επαναλαμβάνεται μια δραστηριότητα, άσχετα από το αν είναι χρήσιμη ή όχι, καταναλώνει επιχειρησιακούς πόρους.

Αρχή 2: Κάθε δραστηριότητα γίνεται για κάποιο σκοπό.

Κάθε δραστηριότητα σε μια επιχείρηση γίνεται για κάποια αιτία ή σκοπό. Στις άρτια οργανωμένες επιχειρήσεις κάθε δραστηριότητα συσχετίζεται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους δηλαδή τα προϊόντα, τις υπηρεσίες και τους πελάτες. Συμβαίνει όμως συχνά ένα μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης να μην μπορεί να συσχετιστεί άμεσα με τα αντικείμενα κόστους αλλά να συσχετίζεται με κάποιο κέντρο κόστους, δηλαδή κάποιο τμήμα της επιχείρησης.

Αρχή 3: Διαφορετικοί πελάτες, προϊόντα ή και κανάλια διανομής συνεπάγονται διαφορετικής έντασης εργασία.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης, όπως η απορροφητική και η οριακή, επιμερίζουν τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας βάσεις επιμερισμού όπως ο όγκος και η αξία των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες απασχόλησης των μηχανημάτων. Έτσι όμως δε λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος. Η μεθοδολογία ABC λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους επιμερίζοντας τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους με βάσει το τι πραγματικά καταναλώθηκε για το κάθε αντικείμενο.



### 5.5.2 ΟΡΙΣΜΟΙ

| Όρος   | Ορισμός   | Παράδειγμα  |
|--|---|---|
| <b>Πόροι (Resources)</b>                               | Τα στοιχεία του ενεργητικού που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την μετατροπή των εισροών σε εκροές | Προσωπικό, εξοπλισμός, κεφάλαιο, πρώτες ύλες, κτίρια, τηλεφωνικά έξοδα                                  |
| <b>Οδηγός πόρων (Resource Driver)</b>                  | Μέθοδος επιμερισμού πόρων σε δραστηριότητες   | % χρόνου που καταναλώνει το προσωπικό σε δραστηριότητες όπως τηλεφωνικές επαφές με πελάτες              |
| <b>Καθήκον (Task)</b>                                  | Στοιχείο της εργασίας, μια ομάδα καθηκόντων αποτελούν μια δραστηριότητα                                     | Λεπτομέρειες συζητήσεων με πελάτες  |
| <b>Δραστηριότητα (Activity)</b>                        | Μια σειρά συσχετιζόμενων καθηκόντων   | Τηλεφωνικές επαφές με πελάτες για πληρωμή ληξιπρόθεσμων οφειλών   |
| <b>Διαδικασία (Process)</b>                            | Μια σειρά συσχετιζόμενων δραστηριοτήτων για να επιτευχθεί ένα αποτέλεσμα                                    | Εκπλήρωση παραγγελιών (περιλαμβάνει δραστηριότητες όπως λήψη παραγγελιών, τιμολόγηση, συλλογή πληρωμών) |
| <b>Οδηγός κόστους δραστηριοτήτων (Activity Driver)</b> | Ένα γεγονός ή κάποιος παράγοντας που προκαλεί την εκτέλεση κάποιας δραστηριότητας                           | Μη εξοφλημένα τιμολόγια   |
| <b>Αντικείμενο κόστους (Cost Object)</b>               | Το τελικό αντικείμενο που θα κοστολογηθεί   | Πελάτες ή ομάδες πελατών, προϊόντα ή ομάδες προϊόντων   |

Κάθε δραστηριότητα εκτελείται από ανθρώπους ή και μηχανές. Ακόμα και στην περίπτωση που κάποια δραστηριότητα θεωρείται αυτοματοποιημένη, η χρήση ανθρώπινων πόρων είναι απαραίτητη λόγω χάρη στην εγκατάσταση και στην επίβλεψη μιας μηχανής. Ορισμένοι πόροι καταναλώνονται απευθείας από τα αντικείμενα κόστους (προϊόντα και πελάτες) χωρίς να μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με μια δραστηριότητα.

### 5.5.3 ΤΟ ΜΟΝΤΕΛΟ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ABC.



Τα κεντρικά κουτιά απεικονίζουν το κόστος των άμεσα σχετιζόμενων με κάποια δραστηριότητα πόρων. Το ύψος αυτού του κόστους λαμβάνεται από το γενικό καθολικό και αρχικά επιμερίζεται στις δραστηριότητες για να δώσει μια ανάλυση κόστους. Οι δραστηριότητες στη συνέχεια επιμερίζονται στους πελάτες και τα προϊόντα με βάση τον όγκο του οδηγού κόστους. Ορισμένες δραστηριότητες, όμως, δε συνδέονται απευθείας με τα αντικείμενα κόστους. Για παράδειγμα, πολλές δραστηριότητες του μάρκετινγκ αποτελούν μη απορροφούμενο κόστος.

Το δεξί μέρος του διαγράμματος αναφέρεται σε κόστη που δε σχετίζονται άμεσα με κάποια δραστηριότητα αλλά ούτε και με κάποιο αντικείμενο κόστους.

Το αριστερό μέρος του διαγράμματος απεικονίζει όσα κόστη δε σχετίζονται με μια δραστηριότητα. Ωστόσο, τα συγκεκριμένα κόστη σχετίζονται άμεσα με τα αντικείμενα κόστους.

#### **5.5.4 ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ABC**

Παρόλο που η μεθοδολογία ABC, όπως και όλες οι τεχνικές του μανάτζμεντ που διαρκούν στο χρόνο, είναι κατά βάση απλή, υπάρχει κάποια σημεία στα οποία πρέπει να δοθεί προσοχή κατά την εφαρμογή της μεθοδολογίας ABC. Όπως και όλες οι καινοτόμες λύσεις, απαιτεί προσεκτικό σχεδιασμό στην αρχή έτσι ώστε να μην προκύψουν κόστη αργότερα. Η παρακάτω ενότητα πραγματεύεται ορισμένα βασικά θέματα κατά την εφαρμογή της μεθοδολογίας.

##### **Αριθμός δραστηριοτήτων**

Η δυνατότητα να υπολογίζεται το κόστος όλων των δραστηριοτήτων σε μια επιχείρηση ενθουσιάζει συνήθως τα διοικητικά στελέχη. Όμως αν ο αριθμός των δραστηριοτήτων που θα συμπεριληφθούν στη μεθοδολογία είναι μεγάλος, υπάρχει το ρίσκο να παραχθεί μια ανάλυση η οποία:

- Περιέχει πάνω από 1000 δραστηριότητες οι περισσότερες των οποίων έχουν ασήμαντο κόστος
- Δεν προσδιορίζει το κόστος της χαμένης δραστηριότητας
- Δεν προσδιορίζει την δραστηριότητα που σχετίζεται άμεσα με τους πελάτες και τα προϊόντα
- Απαιτεί μεγάλο χρονικό διάστημα για υπολογισμούς ακόμα και από ένα ταχύτατο PC
- Είναι τόσο λεπτομερές που κάνουν την επιχείρηση «να βλέπει το δέντρο και όχι το δάσος»

Είναι πολύ σημαντικό να αποφασιστεί πως πρέπει να χρησιμοποιηθεί η πληροφορία πριν αρχίσει ο σχεδιασμός της μεθοδολογίας. Αν απαιτείται από την επιχείρηση μια στρατηγική θεώρηση του κόστους, τότε η κοστολόγηση σε επίπεδο δραστηριοτήτων είναι αρκετή. Οι επιχειρήσεις έχουν συνήθως 10-20 διαδικασίες. Είναι απόλυτα λογικό να προσδιορισθούν αυτές οι διαδικασίες και να κοστολογηθούν. Για παράδειγμα, το κόστος της διαδικασίας εκπλήρωσης παραγγελιών σε μια εταιρία διανομής μπορεί να

προσεγγιστεί προσθέτοντας το κόστος όλων των λειτουργικών τμημάτων (εξυπηρέτηση πελατών, αποθήκευση, διανομή, τιμολόγηση και έλεγχος πιστώσεων). Μια απλή διαίρεση του κόστους της διαδικασίας με τον αριθμό των παραγγελιών δίνει ένα μέτρο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως μέτρο σύγκρισης με άλλες εταιρίες ή ως μέτρο πρόβλεψης μελλοντικών αλλαγών σε άλλα τμήματα της επιχείρησης. Ανάλυση των διαδικασιών σε 50 ως 75 δραστηριότητες είναι εφικτή με τεράστια επένδυση για ανάλυση αλλά επιτρέπει την ανάπτυξη ενός μοντέλου που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για στρατηγικές αποφάσεις όπως αποφάσεις τιμολόγησης και διάθεσης.

### **5.5.5 ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑΣ ABC**

#### **Κερδοφορία προϊόντων, πελατών, και λοιπών καναλιών**

Τα παραδοσιακά συστήματα μέτρησης του κόστους αναλύουν τα γενικά έξοδα σε σχέση με την διάθεση των διαφόρων πόρων της επιχείρησης. Τα συστήματα ABC αναλύουν το κόστος ανάλογα με την δραστηριότητα που απορρόφησε κάποιο πόρο, και τον πελάτη, προϊόν ή κανάλι που σχετίζεται με αυτή τη δραστηριότητα. Ακόμα και σε περιπτώσεις που η ανάλυση του ABC γίνεται σε στρατηγικό επίπεδο και άρα είναι περιληπτική, μπορεί να αποβεί καταλυτική για την χάραξη της στρατηγικής της εταιρίας.

#### **Δημιουργία ρεαλιστικών προβλέψεων (forecasts) και προϋπολογισμών (budgets)**

Η αξία των περισσότερων budgets σήμερα είναι περιορισμένη διότι προσπαθούν να προβλέψουν την μελλοντική κατανάλωση των εταιρικών πόρων χωρίς να υπολογίζουν όλους εκείνους τους παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν αυτή τη κατανάλωση. Αντίθετα, οι προβλέψεις και οι προϋπολογισμοί που έχουν παραχθεί μέσω του ABC χρησιμοποιούν διάφορους παράγοντες και δείκτες για να υπολογίσουν τους πόρους οι οποίοι είναι απαραίτητοι για να επιτευχθούν οι επιχειρηματικοί στόχοι της εταιρίας. Με αυτόν τον τρόπο η διοίκηση μπορεί εύκολα να αναγνωρίσει ποιες δραστηριότητες αποφέρουν αξία στην εταιρία και ποιες όχι και να πράξει ανάλογα.

#### **Μέτρηση αποδοτικότητας και benchmarking**

Οι πιο πολλές εταιρίες συνήθως θέτουν οικονομικούς στόχους οι οποίοι ως επί το πλείστον είναι ανούσιοι μια και δεν μπορούν να υπολογίσουν τις αιτίες μεταβολής της αποδοτικότητας της εταιρίας. Η μέτρηση των κερδών, η αύξηση των πωλήσεων, κλπ., δίνουν μια καλή εικόνα της κατάστασης στην οποία βρίσκεται η εταιρία, δεν βοηθούν όμως την διοίκηση να αποκτήσει μια ξεκάθαρη εικόνα για τον τρόπο με τον οποίο επιτεύχθηκαν τα συγκεκριμένα νούμερα. Το ABC δίνει μια ξεκάθαρη εικόνα των μετρήσεων και επιτρέπει στην εταιρία να εντοπίσει όλους τους παράγοντες που επηρέασαν την θετική ή αρνητική μεταβολή έτσι ώστε οι καινούργιοι στόχοι που θα θέσει

να είναι άρρηκτα δεμένοι με τους παράγοντες που επηρεάζουν άμεσα τους συγκεκριμένους στόχους.

### **Βελτίωση των διαδικασιών**

Η προσπάθεια πολλών εταιριών παγκοσμίως για μείωση του κόστους και επίτευξη πιο ανταγωνιστικών τιμών εστιάζεται συνήθως σε περικοπές εξόδων στα τμήματα έρευνας και ανάπτυξης, εκπαίδευσης, και marketing. Τα τμήματα όμως αυτά φέρνουν αξία στην εταιρία και τυχόν περικοπές συνήθως έχουν αντίθετα αποτελέσματα από τα επιθυμητά. Η πιο σωστή λύση για μια εταιρία είναι να βελτιώσει τις επιχειρηματικές της διαδικασίες. Η ανάλυση ABC επιτρέπει στις επιχειρήσεις να εντοπίσουν με μεγάλη ακρίβεια όλες τις διαδικασίες και δραστηριότητες που δημιουργούν το μεγαλύτερο κόστος και να τις επαναπροσδιορίσει ανάλογα.

### **5.5.6 ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**

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

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

• Ένα ακόμα μειονέκτημα που αυξάνει το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης είναι ότι, υποχρεούται να έχει δύο διαφορετικά λογιστικά πληροφοριακά συστήματα. Επειδή το ABC δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, λόγω κάποιων ιδιομορφιών του ως προς την εφαρμογή του όπως :

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

Άλλα μειονεκτήματα του συστήματος κοστολόγησης ABC είναι τα παρακάτω:

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

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



### **5.5.7 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**

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

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

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

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

Σημαντικά πλεονεκτήματα επίσης είναι και τα παρακάτω:

- Βελτίωση επιχειρησιακών διεργασιών.

Αφού οι υπεύθυνοι λάβουν όλη την πληροφόρηση μπορούν να βελτιώσουν τις επιχειρησιακές διεργασίες, με την εξάλειψη περιττών και σπάταλων δραστηριοτήτων, οι οποίες αυξάνουν το κόστος χωρίς κανένα αντίστοιχο όφελος.

- Ανίχνευση της κερδοφορία των πελατών.

Αντίστοιχα ως προς την κερδοφορία των πελατών θα μπορούσαμε να πούμε ότι εφαρμόζοντας μια επιχείρηση το ABC, ίσως διαπιστώσει ότι πελάτες στους οποίους αναλώνει περισσότερες δραστηριότητες, δεν είναι τόσο κερδοφόροι όσο υποστήριζαν τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης.

- Μετατροπή του έμμεσου κόστους σε άμεσο. Σε όλη τη διάρκεια της ανάλυσης, βασικός στόχος του ABC είναι ο προσδιορισμός όσο το δυνατόν περισσότερων συνδέσεων μεταξύ των πόρων και των δραστηριοτήτων. Στη συνέχεια και αφού ιχνηλατήσει τη χρήση όλων των πόρων από τις δραστηριότητες, συνδέει τα κόστη των δραστηριοτήτων με τα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας οδηγούς κόστους πιο κατάλληλους και πιο αντιπροσωπευτικούς. Με αυτόν τον τρόπο ελαχιστοποιούνται τα λάθη και αποφεύγεται η αυθαίρετη κατανομή του κόστους που μπορεί να επηρεάσει αρνητικά σε μια σειρά αποφάσεων.

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

## **5.6 ΔΙΑΦΟΡΑ ABC ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ**

Η βασική διαφορά του ABC από τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης έγκειται στο τρόπο που αντιμετωπίζει το έμμεσο κόστος της οικονομικής μονάδας, είτε αυτό είναι το έμμεσο κόστος της παραγωγικής διαδικασίας, της διοίκησης, της διάθεσης, των πωλήσεων, των χρηματοοικονομικών, της έρευνας και ανάπτυξης, στο γεγονός ότι πιστεύει ότι κόστος δεν φέρουν μόνο τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες αλλά και οι δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας αποτελούν φορείς κόστους.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης, όπως η απορροφητική και η οριακή, επιμερίζουν τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους χρησιμοποιώντας βάσεις επιμερισμού όπως ο όγκος και η αξία των πωλήσεων, οι ώρες άμεσης εργασίας και οι ώρες απασχόλησης των μηχανημάτων. Έτσι όμως δε λαμβάνεται υπόψη η αιτία που προκάλεσε το κάθε κόστος. Η μεθοδολογία ABC λαμβάνει υπόψη τις αιτίες κόστους επιμερίζοντας τα γενικά έξοδα στα αντικείμενα κόστους με βάση το τι πραγματικά καταναλώθηκε για το κάθε αντικείμενο.

Η μέτρηση του έμμεσου κόστους επιτυγχάνεται με την βοήθεια των οδηγών κόστους (cost drivers), δηλαδή των αιτιών που προκαλούν τη δημιουργία του κόστους κάθε δραστηριότητας, σε αντίθεση με τα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούν τις βάσεις επιμερισμού.

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

Στα προϊόντα είναι δυνατό να καταλογιστούν τόσο βιομηχανικά όσο και μη-βιομηχανικά κόστη

- Κάποια βιομηχανικά κόστη είναι δυνατό να αποκλειστούν από τα κόστη παραγωγής

- Χρησιμοποιείται ένας αριθμός δεξαμενών κόστους για τα γενικά έξοδα, κάθε μία από τις οποίες κατανέμεται στα προϊόντα ή σε άλλους φορείς κόστους με βάση το δικό του μέτρο δραστηριότητας
- Οι βάσεις επιμερισμού συχνά διαφοροποιούνται από αυτές που χρησιμοποιούνται στα παραδοσιακά συστήματα κοστολόγησης
- Οι συντελεστές επιμερισμού γενικών εξόδων ή συντελεστές δραστηριότητας είναι δυνατό να βασιστούν στο επίπεδο δραστηριότητας σε πλήρη δυναμικότητα παρά στο προϋπολογισμένο επίπεδο δραστηριότητας.

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

Στην παραδοσιακή κοστολόγηση, όλα τα βιομηχανικά κόστη καταλογίζονται στα προϊόντα, ακόμη και εκείνα που δεν προκαλούνται από τα προϊόντα αυτά. Για παράδειγμα, ένα μέρος του μισθού του φύλακα ασφαλείας του εργοστασίου καταλογίζεται σε κάθε προϊόν, παρόλο που ο μισθός του φύλακα δεν επηρεάζεται καθόλου από το ποια προϊόντα παράγονται ή δεν παράγονται σε μια περίοδο. Στο ABC ένα κόστος καταλογίζεται σε ένα προϊόν μόνο αν υπάρχει καλός λόγος να θεωρηθεί ότι το κόστος θα μπορούσε να επηρεαστεί από αποφάσεις που αφορούν το προϊόν.

### **5.6.1 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ABC ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ**

Ας υποθέσουμε ότι ο πελάτης Α παραγγέλνει 10 κομμάτια από κάποιο προϊόν, κάθε ένα από τα οποία κοστίζει €10, και ο πελάτης Β παραγγέλνει 100 κομμάτια από το ίδιο προϊόν. Το συνολικό κόστος της δραστηριότητας «Παίρνω Παραγγελία» το οποίο πρέπει να διανεμηθεί είναι €400. Η δουλειά για τον συνεργάτη που παίρνει την παραγγελία δεν αλλάζει για τα 10 ή τα 100 κομμάτια αφού είναι το ίδιο εύκολο να απαντήσεις το τηλέφωνο και να πάρεις παραγγελία για 10 ή 100 κομμάτια. Η παραδοσιακή λογιστική δεν λαμβάνει υπ' όψιν της αυτήν την σημαντική λεπτομέρεια. Ο πίνακας που ακολουθεί μας δείχνει πώς διαμορφώνεται το κόστος ανά προϊόν ανάλογα με την μέθοδο που ακολουθείται:

|                           | ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ |           | ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ |           |
|---------------------------|--|-----------|-----------------------|-----------|
|                           | Πελάτης Α                              | Πελάτης Β | Πελάτης Α             | Πελάτης Β |
| <b>Κόστος μονάδας</b>     | €10                                    | €10       | €10                   | €10       |
| <b>Αριθμός μονάδων</b>    | 10                                     | 100       | 10                    | 100       |
| <b>Άμεσο κόστος</b>       | €100                                   | €1000     | €10                   | €1000     |
| <b>Κόστος παραγγελίας</b> | €200                                   | €200      |                       |           |
| <b>Γενικά έξοδα 36%</b>   |  |           | €36                   | €360      |
| <b>Συνολικό κόστος</b>    | €300                                   | €1200     | €136                  | €1360     |
| <b>Κόστος/ μονάδα</b>     | €30                                    | €12       | €13.6                 | €13.6     |

Το συγκεκριμένο παράδειγμα δείχνει ξεκάθαρα το πόσο σημαντικό ρόλο μπορεί να διαδραματίσει το ABC μέσα σε μια επιχείρηση. Ενώ με την παραδοσιακή λογιστική μέθοδο ο Πελάτης A και ο Πελάτης B δείχνουν να έχουν το ίδιο κόστος για την εταιρία (€13.6) το ABC έρχεται να αποκαλύψει ότι στην πραγματικότητα ο Πελάτης A (€30) κοστίζει αρκετά παραπάνω στην εταιρία από τον Πελάτη B (€12). Η πληροφορία αυτή επιτρέπει σε μια επιχείρηση να ερευνήσει σε βάθος τις αιτίες αυτής της διαφοράς, και τελικά να τιμολογήσει τους δυο αυτούς πελάτες αντίστοιχα. Χωρίς το ABC τέτοιου είδους ανάλυση θα ήταν αδύνατη.

### **5.6.2 ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΟΣΤΟΥΣ**

Η εταιρία NIV παράγει δύο προϊόντα, το προϊόν A και το προϊόν B. Η παραγωγή, η τρέχουσα τιμή αγοράς, και το κόστος παραγωγής της NIV απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

| <b>Ποσότητα παραγωγής και τιμολόγηση</b> |              |                                     |                               |
|--|--------------|-------------------------------------|-------------------------------|
| <b>Παραγωγή</b>                          |              | <b>Μέση τιμή πώλησης στην αγορά</b> | <b>Κόστος για την εταιρία</b> |
| <b>Προϊόν A</b>                          | 200 μονάδες  | €125                                | €110                          |
| <b>Προϊόν B</b>                          | 800 μονάδες  | € 18                                | €20                           |
| <b>Σύνολο παραγωγής</b>                  | 1000 μονάδες |                                     |                               |

Η διοίκηση της εταιρίας πιστεύει ότι το κόστος του προϊόντος B, το οποίο είναι υψηλότερο από την τρέχουσα τιμή πώλησης της αγοράς καθιστά το προϊόν μη ανταγωνιστικό, πράγμα που σημαίνει ότι θα πρέπει να διακοπεί η παραγωγή του.

#### **Ανάλυση του Top Management:**

Το προϊόν A είναι άκρως ανταγωνιστικό και στηρίζει την εταιρία με τις πωλήσεις του. Το προϊόν B κοστίζει ακριβά και θα πρέπει να διακοπεί η παραγωγή του.

Πριν την οριστική απόφαση να διακοπεί η παραγωγή του προϊόντος B, ζητήθηκε μια βαθύτερη ανάλυση βασισμένη στην καινούργια μεθοδολογία ABC.

Συγκεντρώθηκαν οι ακόλουθες πληροφορίες:

Επιπρόσθετες πληροφορίες:

| <b>Άμεσα κόστη</b> |                 |
|--------------------|-----------------|
| Προϊόν Α           | €100 ανά μονάδα |
| Προϊόν Β           | €10 ανά μονάδα  |

| <b>Γενικά Έξοδα</b>  |                       |
|--|-----------------------|
| <b>Τμήμα προμηθειών</b>  |                       |
| Ετήσιος φόρτος εργασίας  | 10,000 εντολές αγοράς |
| Ετήσιο Κόστος  | €10,000               |
| Εντολές αγοράς που απαιτούνται ανά μονάδα για την παραγωγή του Α | 30                    |
| Εντολές αγοράς που απαιτούνται ανά μονάδα για την παραγωγή του Β | 5                     |



| Παραδοσιακή Λογιστική                        |                                       |
|--|---------------------------------------|
| Σύνολο Παραγωγής/ Συνολικά<br>Γενικά Έξοδα = | Ποσό ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος |
| 1000 / €10,000 =                             | €10                                   |
| Άμεσα Κόστη+ Γενικά Έξοδα =                  | Συνολικό Κόστος                       |
| Προϊόν Α €100 + €10 =                        | €110                                  |
| Προϊόν Β € 10 + €10 =                        | € 20                                  |

| Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες      |  |
|---|--|
| Κόστος Δραστηριότητας/ Φόρτος<br>Εργασίας = | Ποσό ανά μονάδα παραγόμενου<br>προϊόντος |
| €10,000 / 10,000 =                          | €1                                       |
| Εντολές Αγοράς x Ποσό ανά μονάδα=           | Μέσο συνολικό κόστος                     |
| Προϊόν Α: 30 x €1 =                         | €30                                      |
| Προϊόν Β: 5 x €1 =                          | € 5                                      |
| Άμεσο κόστος + Γενικά Έξοδα                 | Συνολικό Κόστος                          |
| Προϊόν Α €100 + €30                         | €130                                     |
| Προϊόν Β € 10 + € 5                         | € 15                                     |

Όταν η διοίκηση της εταιρίας είδε τα αποτελέσματα δημιουργήθηκε μεγάλη αναστάτωση αφού ήταν αντίθετα από αυτά που περίμεναν να δουν και θεωρούσαν δεδομένα. Η μέθοδος ABC έδειξε ότι το προϊόν A ήταν ακριβότερο απ' ό τι νόμιζαν, και άρα μη ανταγωνιστικό στην αγορά, αντίθετα με το προϊόν B το οποίο ήταν ανταγωνιστικό και θα έπρεπε να συνεχίσουν την παραγωγή του. Η διοίκηση της εταιρίας όμως θεώρησε ότι το ABC παραποίησε τα αποτελέσματα και προτίμησε να το αγνοήσει και να διακόψει την παραγωγή του προϊόντος B όπως είχε αρχικά αποφασιστεί.

Αποτελέσματα της απόφασης

Αποτέλεσμα της διακοπής της λειτουργίας του προϊόντος B ήταν όλα τα σχετικά έξοδα να πέσουν πάνω στο προϊόν A αφού το τμήμα προμηθειών δεν μπορούσε να τα εξαλείψει, με αποτέλεσμα η τιμή του να ανέβει στα €130 και να γίνει μη ανταγωνιστικό στην αγορά. Αυτό απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

|   |  |
|---|--|
| <b>Προϊόν A ύστερα από τη διακοπή παραγωγής του B</b>                       |  |
| <b>Άμεσο Κόστος Υλικών + Γενικά Έξοδα = Συνολικό Κόστος / Τιμή Παραγωγή</b> |  |
| <b>= €20,000 + €6,000 = €26,000 / 200 = €130</b>                            |  |

**Εναλλακτική απόφαση:**

Αν η διοίκηση είχε βασίσει την απόφασή της πάνω στα αποτελέσματα του ABC, τότε θα σταματούσε την παραγωγή του προϊόντος A, και η τιμή του προϊόντος B θα είχε διαμορφωθεί ως εξής:

|  |             |
|--|-------------|
| <b>Τιμή προϊόντος B ύστερα από τη διακοπή παραγωγής του A</b>          |             |
| <b>Άμεσο Κόστος Υλικών + Γενικά Έξοδα = Συνολικό Κόστος / Παραγωγή</b> | <b>Τιμή</b> |
| <b>=</b>   |             |
| <b>€8,000 + €4,000 = €12,000 / 800 =</b>                               | <b>€ 15</b> |

Βλέπουμε ότι η διακοπή της παραγωγής του προϊόντος A δεν είχε καμιά επίπτωση στην επιχείρηση αφού τα υπόλοιπα έξοδα ήταν αυτά που σχετίζονταν με το προϊόν B το οποίο ήταν πάντα ανταγωνιστικό στην αγορά.

Το παραπάνω παράδειγμα, αν και σχετικά απλοποιημένο, δείχνει ότι ο παραδοσιακός λογιστικός τρόπος ανάθεσης του λειτουργικού κόστους μπορεί να διαστρεβλώσει το μέγεθός του και να το παρουσιάζει άλλοτε μειωμένο και άλλοτε αυξημένο σε σχέση με την πραγματικότητα.

Αντίθετα, η μεθοδολογία ABC κατανέμει το κόστος πιο αντικειμενικά και με λιγότερες αυθαιρεσίες από την λογιστική. Το ABC δίνει μια πλήρη εικόνα του κόστους παραγωγής των προϊόντων μέσω των διαδικασιών που σχετίζονται με την παραγωγή των προϊόντων αυτών και όχι με απλή και αυθαίρετη ανάθεση κόστους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6** **ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ**

### **6.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Ο προγραμματισμός των επιχειρήσεων επιτυγχάνεται με την κατάρτιση προϋπολογισμών που αναφέρονται στις μελλοντικές δραστηριότητές τους. Ο προϋπολογισμός είναι η ποσοτική έκφραση του προγράμματος δράσης το οποίο σκοπεύει να ακολουθήσει η επιχείρηση. Ο προϋπολογισμός αναφέρεται συνήθως στο επόμενο έτος. Είναι όμως δυνατόν η διοίκηση της επιχείρησης να έχει καταρτίσει προγράμματα μεγαλύτερα του έτους σχετικά με ορισμένες δραστηριότητες της όπως π.χ. επενδυτικά εκπαιδευτικά ή ερευνητικά προγράμματα. Στις περιπτώσεις αυτές ο ετήσιος προϋπολογισμός θα συμπεριλάβει τμήμα μόνο από τα μακροχρόνια αυτά προγράμματα.

Πολλές φορές επικρατεί η γνώμη ότι ο προϋπολογισμός είναι χρήσιμος μόνο στις μεγάλες επιχειρήσεις. Αυτό δεν είναι τελείως ακριβές διότι όλες οι επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως μεγέθους, έχουν ανάγκη από προγραμματισμό για να επιβιώσουν και να αναπτυχθούν. Είναι όμως αναμφισβήτητο γεγονός ότι όσο μεγαλύτερη είναι η επιχείρηση τόσο λεπτομερέστεροι και ογκωδέστεροι είναι οι προϋπολογισμοί που θα πρέπει να καταρτισθούν.

Ο σκοπός ενός προϋπολογισμού είναι τριπλός:

- α) Υποχρεώνει τα υπεύθυνα στελέχη της επιχείρησης να καταρτίσουν προγράμματα δράσης
- β) Παρέχει την βάση ως προς την οποία θα συγκριθούν τα πραγματικά απολογιστικά στοιχεία τα σχετικά με την δραστηριότητα της επιχείρησης στο τέλος της περιόδου και
- γ) Προκαλεί την συνεργασία και το συντονισμό των διαφόρων τομέων της επιχείρησης.

Σχετικά με τον τριπλό αυτό σκοπό του προϋπολογισμού σημειώνονται τα εξής:

1. Τα υπεύθυνα στελέχη των επιχειρήσεων, εξαιτίας του φόρτου της καθημερινής εργασίας, βλέπουν μάλλον με αντιπάθεια την υποχρέωση που έχουν να καταρτίσουν προγράμματα δράσης. Για τον λόγο αυτό όταν μία επιχείρηση εφαρμόζει το σύστημα του προγραμματισμού της δράσης της μέσω προϋπολογισμών,

υποχρεώνει τα στελέχη της να καταρτίσουν προγράμματα μελλοντικής δράσης. Με την κατάρτιση όμως των προγραμμάτων αυτών τίθενται συγχρόνως και οι στόχοι κάθε ενός υπευθύνου στελέχους της επιχείρησης.

2. Με τον καθορισμό του στόχου κάθε ενός τομέα (ή τμήματος) της επιχείρησης δημιουργείται συγχρόνως η βάση ως προς την οποία θα μετρηθεί η αποδοτικότητά του. Η βάση αυτής είναι καλύτερη από οποιαδήποτε άλλη θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί. Εάν π.χ. υποτεθεί, ότι η διεύθυνση του μηχανογραφικού κέντρου μιας επιχείρησης ξόδεψε για το χαρτί εκτύπωσης 20000 ευρώ φέτος έναντι 25000 ευρώ που είχε ξοδέψει πέρυσι, η καλή εντύπωση που δημιουργείται εκ πρώτης όψεως αλλάζει τελείως εάν ο προϋπολογισμός για την συγκεκριμένη αυτή δαπάνη ήταν μόνο 10000 ευρώ.

3. Το άθροισμα των στόχων όλων των τομέων επιχείρησης αποτελεί τελικά τον στόχο όλων των τομέων της επιχείρησης.

4. Επειδή υπάρχει λειτουργική σχέση μεταξύ των τομέων ή τμημάτων μιας επιχείρησης, θα υπάρξει εκ των πραγμάτων και συνεργασία μεταξύ τους τόσο ως προς την κατάρτιση όσο και ως προς την εφαρμογή του προϋπολογισμού. Έχει συμβεί συχνά παλιές αδυναμίες επικοινωνίας μεταξύ των τμημάτων να εξαφανίζονται από την στιγμή που τα τμήματα αυτά πρέπει να εφαρμόσουν το προϋπολογισμό της επιχείρησης.

## **6.2 ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Ο γενικός προϋπολογισμός της επιχείρησης αποτελείται από πολλούς επί μέρους προϋπολογισμούς. Αναλυτικότερα, οι προϋπολογισμοί αυτοί είναι:

- Προϋπολογισμός Πωλήσεων
- Προϋπολογισμός Παραγωγής (δηλαδή προϋπολογισμός για τις αγορές πρώτων υλών, τις αναλώσεις πρώτων υλών, το κόστος άμεσης εργασίας, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα)
- Προϋπολογισμός Κόστους Πωληθέντων
- Προϋπολογισμός Γενικών Εξόδων Πωλήσεων
- Προϋπολογισμός Γενικών Εξόδων Διοίκησης
- Προϋπολογισμός Οικονομικού Αποτελέσματος
- Ταμειακός Προϋπολογισμός ( δηλαδή προϋπολογισμός των εισπράξεων, των πληρωμών, των αναγκών βραχυπρόθεσμου δανεισμού, του κόστους χρηματοδότησης)
- Προϋπολογισμός Τελικού Αποθέματος Ετοιμών Προϊόντων
- Προϋπολογισμός Ισολογισμού

Πριν αρχίσουν να καταρτίζονται οι επί μέρους αυτοί προϋπολογισμοί των τμημάτων η διοίκηση πρέπει να θέσει τους στόχους της επιχείρησης για το επόμενο έτος. Οι στόχοι αυτοί μπορεί να αναφέρονται σε ποσότητες πωλήσεων ή σε ύψος κερδών που πρέπει να πραγματοποιηθούν.

Όταν τεθούν οι στόχοι ολόκληρης της επιχείρησης από την διοίκηση ο υπεύθυνος κάθε τομέα πρέπει να αρχίσει να συντάσσει τον δικό του προϋπολογισμό. Το τμήμα των πωλήσεων είναι εκείνο που πρέπει να ετοιμάσει πρώτο τον προϋπολογισμό του, διότι για να πραγματοποιηθούν οι στόχοι της επιχείρησης πρέπει να εξασφαλισθούν πωλήσεις των προϊόντων τα οποία παράγει.

Ο προϋπολογισμός των πωλήσεων συντάσσεται, στην αρχή με βάση τα ποσοτικά και όχι χρηματικά μεγέθη. Γίνεται δηλαδή πρώτα ο προσδιορισμός των ποσοτήτων των προβλεπομένων πωλήσεων κάθε ενός από τα προϊόντα που παράγει η επιχείρηση.

Το τμήμα των πωλήσεων επίσης πρέπει να προβλέψει για το τελικό απόθεμα ετοιμών προϊόντων τα οποία πρέπει να υπάρχουν στο τέλος της περιόδου στην

οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός.

Οι ποσοτικές προβλέψεις μετατρέπονται στη συνέχεια σε χρηματικές μονάδες με βάση τις προβλεπόμενες τιμές πωλήσεως των διαφόρων προϊόντων

Με βάση τις ποσοτικές προβλέψεις του τμήματος πωλήσεων, η παραγωγική διεύθυνση της επιχείρησης θα καταρτίσει τον δικό της ποσοτικό προϋπολογισμό, λαμβάνοντας υπόψη το αρχικό απόθεμα των ετοιμών προϊόντων που υπάρχουν. Ο προϋπολογισμός του τεχνικού τμήματος της επιχείρησης πρέπει να περιέχει προβλέψεις σχετικά :

α) Με τις πρώτες ύλες και άλλα υλικά τα οποία απαιτούνται για να παραχθεί η προβλεπόμενη ποσότητα

β) Με το εργατικό δυναμικό το οποίο θα απαιτηθεί

γ) Με τα υπόλοιπα γενικά βιομηχανικά έξοδα της παραγωγής.

Ο προϋπολογισμός των πωλήσεων και της παραγωγής θα συγκεντρωθούν από το τμήμα προγραμματισμού της επιχείρησης. Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν προϋπολογισμούς διαθέτουν αρμόδια τμήματα που έχουν την ευθύνη της σύνθεσης των προϋπολογιστικών δεδομένων τα οποία παρέχονται από τους διάφορους τομείς της επιχειρήσεως. Το τμήμα προγραμματισμού θα ετοιμάσει τον προϋπολογισμό του κόστους πωληθέντων και θα μετατρέψει τα ποσοτικά μεγέθη του προϋπολογισμού της τεχνικής κατευθύνσεων σε χρηματικά μεγέθη.

Στη συνέχεια πρέπει να καταρτισθούν από τους υπευθύνους όλων των λοιπών τομέων της επιχείρησης οι προϋπολογισμοί των δαπανών τι προβλέπουν ότι θα πραγματοποιήσουν. Και αυτοί οι προϋπολογισμοί θα καταλήξουν στο τμήμα προγραμματισμού το οποίο έτσι είναι σε θέση να καταρτίσει το προϋπολογιστικό αποτέλεσμα για την περίοδο στη οποία αναφέρεται ο προϋπολογισμός.

Πρέπει να σημειωθεί ότι στο όλο πλαίσιο της καταρτίσεως του προϋπολογισμού της επιχειρήσεως σημαντικό ρόλο παίζει η κατάρτιση του προϋπολογιστικού ταμειακού προγράμματος από την οικονομική διοίκηση της επιχείρησης. Η οικονομική διεύθυνση δηλαδή προϋπολογίζει την ταμειακή κατάσταση της επιχειρήσεως προσδιορίζοντας έτσι τις διαφορές μεταξύ εισροών και εκροών που θα δημιουργηθούν κατά την περίοδο του προϋπολογισμού. Εάν οι εισροές είναι μεγαλύτερες από τις εκροές τότε η οικονομική διεύθυνση πρέπει να προγραμματίσει πως θα χρησιμοποιήσει τα διαθέσιμα της επιχείρησης. Εάν αντιθέτως οι εισροές είναι

μικρότερες από τις εκροές, η οικονομική διεύθυνση πρέπει να προγραμματίσει πως θα βρεθούν τα κεφάλαια για να αντιμετωπισθούν οι υποχρεώσεις της επιχείρησης και πιο θα είναι το κόστος τους. Στην τελευταία αυτή περίπτωση τα χρηματοοικονομικά έξοδα βραχυπροθέσμου δανεισμού που θα δημιουργηθούν πρέπει να ληφθούν υπόψη στον υπολογισμό του προϋπολογιστικού αποτελέσματος που αναφέρθηκε προηγουμένως.

Η διαδικασία κατάρτισεως του προϋπολογισμού της επιχειρήσεως ολοκληρώνεται με την κατάρτιση του προϋπολογιστικού ισολογισμού.

Το άθροισμα των αρχικών επί μέρους προϋπολογισμών των τομέων της επιχείρησης θα αποτελέσει τον γενικό προϋπολογισμό της. Είναι όμως πολύ πιθανόν το προϋπολογιστικό αποτέλεσμα να μην είναι ικανοποιητικό και να μην συμπίπτει με τους στόχους που έχει θέση η διοίκηση της επιχείρησης. Εάν συμβεί κάτι τέτοιο, οι υπεύθυνοι των τομέων της επιχείρησης πρέπει να συζητήσουν μεταξύ τους τις πιθανότητες λύσεις που πρέπει να δοθούν για να βελτιωθεί το προϋπολογιστικό αποτέλεσμα. Ίσως π.χ. να πρέπει να αναμορφωθούν, οι τιμές πωλήσεως των προϊόντων, ή να πρέπει να αρχίσει μία διαφημιστική εκστρατεία για να τονωθούν οι πωλήσεις. Ίσως, να πρέπει να γίνουν περικοπές στις προβλέψεις των δαπανών που έχει προγραμματίσει κάθε τομέας της επιχείρησης. Οι διάφορες αυτές περιπτώσεις συζητούνται και προετοιμάζονται οι προτάσεις που θα γίνουν προς την διοίκηση της επιχείρησης. Η διοίκηση, αφού ακούσει τις προτάσεις των αρμοδίων διευθυντών θα αποφασίσει τελικά τι πρέπει να γίνει. Σε πολλές περιπτώσεις αποφασίζονται η αναμόρφωση των αρχικών στόχων, εφ' όσον αποδεικνύονται ανέφικτοι. Αφού οριστικοποιηθούν κατ' αυτό τον τρόπο οι αλλαγές που πρέπει να γίνουν, κάθε αρμόδιος αναμορφώνει με την σειρά του τον προϋπολογισμό της δικής του ευθύνης και το τμήμα προγραμματισμού προετοιμάζει τον οριστικό προϋπολογισμό της επιχείρησης, ο οποίος, αφού εγκριθεί από την διοίκηση, γίνεται ο «στόχος» που πρέπει να επιτευχθεί.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η αναμόρφωση του αρχικού προϋπολογισμού μπορεί να γίνει όχι μόνο μία αλλά περισσότερες φορές μέχρι να παρουσιασθεί το αποτέλεσμα που θα είναι ικανοποιητικό για την διοίκηση της επιχείρησης. Επειδή και ο χρόνος που απαιτείται για την κατάρτιση των επιμέρους προϋπολογισμού είναι αρκετός αλλά και οι διάφορες αναθεωρήσεις του γενικού προϋπολογισμού της



επιχείρησης μπορεί να απαιτήσουν ένα σημαντικό χρονικό διάστημα, η διαδικασία κατάρτισης του προϋπολογισμού του επομένου έτους αρχίζει συνήθως τον Σεπτέμβριο του τρέχοντος έτους, έτσι ώστε ο προϋπολογισμός της επιχείρησης να είναι έτοιμος στην αρχή του επομένου έτους στο οποίο αναφέρεται.

Περιοδικά (δηλαδή κάθε μήνα ή τρίμηνο) γίνεται ο απολογισμός του προϋπολογισμού. Ο απολογισμός συνίσταται στην σύγκριση των πραγματικών απολογιστικών δεδομένων προς τα προϋπολογισμένα. Από την σύγκριση αυτή προκύπτουν αποκλίσεις. Οι υπεύθυνοι των τομέων της επιχείρησης πρέπει να δικαιολογήσουν τις αποκλίσεις αυτές. Εάν οι αποκλίσεις είναι σημαντικές και κρίνεται ότι οι στόχοι που έχουν τεθεί δεν πρόκειται να πραγματοποιηθούν πρέπει να γίνει αναθεώρηση του προϋπολογισμού. Πράγμα το οποίο σημαίνει στην πραγματικότητα κατάρτιση ενός νέου προϋπολογισμού. Κατ' αυτό τον τρόπο ολόκληρη η δραστηριότητα της επιχείρησης είναι υπό έλεγχο και στην περίπτωση όπου κάτι δεν πάει σύμφωνα με το πρόγραμμα, υπάρχει η ευχέρεια να ληφθούν έγκαιρα διορθωτικά μέτρα.

### **6.3 ΣΤΑΤΙΚΟΙ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΟΙ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ**

Στατικό ονομάζεται ο προϋπολογισμός που αναφέρεται σε ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας.

#### Παράδειγμα:

Έστω, ότι ο στατικός προϋπολογισμός των γενικών βιομηχανικών εξόδων του τμήματος παραγωγής μιας επιχείρησης αναφέρεται σε 8000€ άμεσης εργασίας και έχει ως εξής:

| Στατικός προϋπολογισμός Γ.Β.Ε. 2009 |                      |
|-------------------------------------|----------------------|
| Έμμεση εργασία                      | 5.000 €              |
| Έξοδα Συντήρησης                    | <u>2.000 €</u>       |
| Μεταβλητό Κόστος                    | <u>7.000 €</u>       |
| Ενοίκιο Εργοστασίου                 | 500 €                |
| Αποσβέσεις Μηχανημάτων              | <u>200 €</u>         |
| Σταθερό Κόστος                      | <u>700 €</u>         |
| Συνολικά Γ.Β.Ε                      | <u><u>7700 €</u></u> |

Έστω επίσης ότι στο τέλος του 2009 τα απολογιστικά στοιχεία δείχνουν ότι το τμήμα εργάστηκε 6.000 ώρες εργασίας με τα παρακάτω αποτελέσματα:

|                           | <u>Πραγματικά</u> | <u>Προϋπολογιστικά</u> | <u>Απόκλιση</u> |
|---------------------------|-------------------|------------------------|-----------------|
| Έμμεση Εργασία            | 4.000 €           | 5.000 €                | 1.000 €         |
| Έξοδα Συντήρησης          | <u>1.000 €</u>    | <u>2.000 €</u>         | <u>1.000 €</u>  |
| Μεταβλητό Κόστος          | 5.000 €           | 7.000 €                | 2.000 €         |
| Ενοίκιο Εργοστασίου       | 500 €             | 500 €                  | —               |
| Αποσβέσεις<br>Μηχανημάτων | <u>200 €</u>      | <u>200 €</u>           | —               |
| Σταθερό Κόστος            | 700 €             | 500 €                  | —               |
| Συνολικά Γ.Β.Ε            | <u>5.700 €</u>    | <u>7.700 €</u>         | <u>2.000 €</u>  |

Η σύγκριση των πραγματικών στοιχείων με τα προϋπολογιστικά στοιχεία ενός στατικού προϋπολογισμού μπορεί να γίνει μόνο εάν το τμήμα εργάστηκε στο επίπεδο δραστηριότητας για το οποίο έγινε ο προϋπολογισμός. Στην προκειμένη περίπτωση οι προσδιοριζόμενες αποκλίσεις δεν μπορούν να χρησιμεύσουν για τον έλεγχο της αποδοτικότητας του τμήματος. Ο λόγος είναι ότι επιχειρείται μία σύγκριση μεταξύ πραγματικών στοιχείων τα οποία αναφέρονται σε επίπεδο δραστηριότητας 6.000 ωρών αμέσου εργασίας και προϋπολογιστικών στοιχείων τα οποία αναφέρονται σε επίπεδο δραστηριότητας 8.000 ωρών αμέσου εργασίας.

Το μειονέκτημα αυτό του στατικού προϋπολογισμού καλύπτει ο ελαστικός προϋπολογισμός. Ελαστικός προϋπολογισμός είναι εκείνος που αναφέρεται σε διάφορα επίπεδα δραστηριότητας. Κατ' αυτό τον τρόπο η σύγκριση μεταξύ πραγματικών και προϋπολογιστικών στοιχείων γίνεται για το ίδιο επίπεδο δραστηριότητας και έτσι είναι δυνατόν να δοθούν εξηγήσεις για τις αποκλίσεις που παρουσιάζονται.

Ο ελαστικός προϋπολογισμός του τμήματος παραγωγής του παραδείγματος είναι ο εξής:

Ελαστικός Προϋπολογισμός Γ.Β.Ε. 2009

|                        | <u>Επίπεδο Δραστηριότητας</u> |                |                | <u>Ανά Ώρα</u>    |
|------------------------|-------------------------------|----------------|----------------|-------------------|
|                        |                               |                |                | <u>Αμ. Εργασ.</u> |
| Ώρες Αμέσου Εργασίας   | <u>6.000</u>                  | <u>8.000</u>   | <u>10.000</u>  |                   |
| Έμμεση Εργασία         | 3.750 €                       | 5.000 €        | 6.250 €        | 0,625 €           |
| Έξοδα Συντήρησης       | <u>1.500 €</u>                | <u>2.000 €</u> | <u>2.500 €</u> | <u>0,250 €</u>    |
| Μεταβλητό Κόστος       | 5.250 €                       | 7.000 €        | 8.750 €        | 0,875 €           |
|                        |                               |                |                | <u>Ανά Έτος</u>   |
| Ενοίκιο Εργοστασίου    | 500 €                         | 500 €          | 500 €          | 500 €             |
| Αποσβέσεις Μηχανημάτων | <u>200 €</u>                  | <u>200 €</u>   | <u>200 €</u>   | <u>200 €</u>      |
| Σταθερό Κόστος         | <u>700 €</u>                  | <u>700 €</u>   | <u>700 €</u>   | <u>700 €</u>      |
| Συνολικά Γ.Β.Ε         | <u>5.950 €</u>                | <u>7.700 €</u> | <u>9.450 €</u> |                   |

Η εξίσωση του προϋπολογισμού των συνολικών γενικών βιομηχανικών εξόδων της επιχείρησης του παραδείγματος είναι: προϋπολογισμός Γ.Β.Ε. = 0.875€/ώρα άμεσης εργασίας + 700€/έτος.

Η σύγκριση μεταξύ πραγματικών και προϋπολογιστικών στοιχείων καταλήγει στις εξής αποκλίσεις:

|                        | <u>Πραγματικά</u> | <u>Προϋπολογιστικά</u> | <u>Απόκλιση</u> |
|------------------------|-------------------|------------------------|-----------------|
| Έμμεση Εργασία         | 4.000 €           | 3.750 €                | 250 €           |
| Έξοδα Συντηρήσεως      | <u>1.000 €</u>    | <u>1.500 €</u>         | <u>500 €</u>    |
| Μεταβλητό Κόστος       | <u>5.000 €</u>    | <u>5.250 €</u>         | <u>750 €</u>    |
| Ενοίκιο Εργοστάσιου    | 500 €             | 500 €                  | —               |
| Αποσβέσεις Μηχανημάτων | <u>200 €</u>      | <u>200 €</u>           | —               |
| Σταθερό Κόστος         | <u>700 €</u>      | <u>700 €</u>           | —               |
| Συνολικά Γ.Β.Ε.        | <u>5.700 €</u>    | <u>5.950 €</u>         | <u>750 €</u>    |

Οι αποκλίσεις που προκύπτουν όταν χρησιμοποιούνται δεδομένα του στατιστικού προϋπολογισμού είναι διαφορετικές από αυτές που υπολογίσθηκαν με βάση τα στοιχεία του ελαστικού προϋπολογισμού για τους λόγους που αναφέρθηκαν ήδη.

Στο πιο πάνω παράδειγμα το επίπεδο δραστηριότητας εκφράσθηκε σε ώρες άμεσης εργασίας. Η ανάλυση που έγινε θα ήταν η ίδια εάν η δραστηριότητα είχε εκφρασθεί σε άλλη βάση π.χ. μονάδες παραγομένου προϊόντος ή ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων.

### **6.3.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΛΑΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ**

Ο βασικός λόγος για τον οποίο χρησιμοποιούνται ελαστικοί προϋπολογισμοί είναι για να μη καθίστανται υπεύθυνα τα στελέχη και επομένως υποχρεωμένα να αιτιολογούν αποκλίσεις στους προϋπολογισμούς τους οι οποίες οφείλονται σε αιτίες που βρίσκονται εκτός του ελέγχου τους. Στην περίπτωση που τα στελέχη αφενός δεν μπορούν να ελέγχουν τις επιπτώσεις που έχουν οι μεταβολές αυτές στους προϋπολογισμούς τους, θεωρείται σκόπιμο να χρησιμοποιούνται ελαστικοί προϋπολογισμοί.

Ωστόσο στην περίπτωση που τα στελέχη με τις ενέργειές τους επηρεάζουν και μπορούν να ελέγξουν τις μεταβολές στο επίπεδο της δραστηριότητας θα πρέπει να καθίστανται υπεύθυνα και υπόλογα για τις αποκλίσεις των στατικών προϋπολογισμών που έχουν συντάξει. Από την άλλη πλευρά, σε περιπτώσεις που η ανώτερη διοίκηση θέλει να χρησιμοποιήσει τους προϋπολογισμούς ως μέσο υποκίνησης ή σύγκρισης της αποτελεσματικότητας του τρόπου που τα στελέχη ασκούν διοίκηση με μεγέθη που θεωρούνται αντιπροσωπευτικά σημεία αναφοράς (benchmarks) μπορεί να εμμένει στην αιτιολόγηση αποκλίσεων που βασίζονται σε στατικούς προϋπολογισμούς.

## **6.4 ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ**

Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι βασικές αποκλίσεις (variances) που μπορούν να υπολογιστούν όσον αφορά τους προϋπολογισμούς. Οι αποκλίσεις αυτές μπορούν να προσδιορισθούν ανεξαρτήτως του αντικειμένου του προϋπολογισμού. Για παράδειγμα, μπορούν να υπολογιστούν για το κόστος παραγωγής, το κόστος ενός τμήματος της επιχείρησης (κέντρου κόστους), το περιθώριο συμμετοχής ή το μικτό κέρδος ενός κέντρου κέρδους. Για τον υπολογισμό αυτών των αποκλίσεων γίνεται η υπόθεση ότι η επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί την τεχνική του πρότυπου κόστους.

Οι βασικές αποκλίσεις που μπορούν να υπολογιστούν μεταξύ προϋπολογισθέντων και πραγματοποιηθέντων ποσών είναι τρεις, εκ των οποίων η πρώτη είναι πρωταρχική και οι επόμενες δύο αποτελούν ανάλυσής της.

### **6.4.1 ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Η πρώτη απόκλιση υπολογίζεται μεταξύ των ποσών που έχουν προϋπολογισθεί για ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας (static budget) και των ποσών που πραγματικά επιτεύχθηκαν (actual). Η απόκλιση αυτή ονομάζεται Συνολική Απόκλιση (total variance). Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Συνολική} & & \text{Πραγματοποιηθέντα} & & \text{Στατικός} \\ \text{απόκλιση} & = & \text{ποσά} & - & \text{Προϋπολογισμός} \\ \text{προϋπολογισμού} & & & & \end{array}$$

Η συνολική απόκλιση μπορεί να χωρισθεί σε δύο επιμέρους αποκλίσεις:

- A. Την **απόκλιση δαπάνης** (spending variance)
- B. Την **απόκλιση όγκου** (volume variance)



### **6.4.2 ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Η απόκλιση δαπάνης υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των ποσών που πραγματικά επιτεύχθηκαν (actuell) και εκείνων που θα έπρεπε να είχαν επιτευχθεί στο πραγματοποιηθέν επίπεδο δραστηριότητας (flexible budget) βάσει των προϋπολογιστικών στόχων της επιχείρησης. Η απόκλιση αυτή «απομονώνει» οποιεσδήποτε διαφοροποιήσεις υπάρχουν μεταξύ των προϋπολογιστικών εκτιμήσεων που αντιστοιχούν στο πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας και του απολογισμού και οι οποίες οφείλονται αποκλειστικά στις τιμές (κόστους και πώλησης).

Η απόκλιση δαπάνης προϋπολογισμού υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{l} \text{Απόκλιση} \\ \text{δαπάνης} \\ \text{προϋπολογισμού} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Πραγματοποιηθέντα} \\ \text{ποσά} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Ποσά ελαστικού προϋπολογισμού} \\ \text{με βάση το πραγματικό επίπεδο} \\ \text{δραστηριότητας} \end{array}$$

Η απόκλιση αυτή δείχνει εάν διατηρήθηκε ο ρυθμός πραγματοποίησης μιας δαπάνης ή ενός εσόδου. Εάν, δηλαδή, ο πραγματικός ρυθμός είναι αυτός που θα έπρεπε να ήταν για το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας λαμβάνοντας υπόψη τις εκτιμήσεις του προϋπολογισμού.

Πιο συγκεκριμένα, η απόκλιση δαπάνης μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι οι πρώτες ύλες που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή ήταν φθηνότερες (ακριβότερες) από ότι είχε προϋπολογισθεί, το ωρομίσθιο των εργατών ήταν χαμηλότερο (υψηλότερο) από το προϋπολογισμένο, τα μεταβλητά Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ήταν περισσότερα (λιγότερα) από τα προϋπολογισμένα ανά μονάδα προϊόντος, τα έξοδα διοίκησης και πωλήσεων ήταν περισσότερα (λιγότερα) από την αρχική εκτίμηση, κτλ. Επίσης, η απόκλιση δαπάνης καταγράφει τη διαφορά που υπάρχει μεταξύ της προϋπολογισμένης τιμής πώλησης των προϊόντων και της πραγματικής τιμής πώλησής τους.

### **6.4.3 ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΟΓΚΟΥ ΠΡΟΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Η απόκλιση όγκου υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ των ποσών που αντιστοιχούν στο πραγματοποιηθέν επίπεδο δραστηριότητας (flexible budget), λαμβάνοντας υπόψη τον αλγόριθμο προϋπολογισμού και των ποσών που έχει προϋπολογίσει η επιχείρηση για ένα συγκεκριμένο επίπεδο δραστηριότητας (static budget). Η απόκλιση αυτή «απομονώνει» οποιεσδήποτε διαφοροποιήσεις υπάρχουν μεταξύ των αρχικά προϋπολογισμένων ποσών και εκείνων που, βάσει των στόχων του προϋπολογισμού, θα έπρεπε να αντιστοιχούν στο πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας. Οι παρατηρούμενες διαφορές οφείλονται αποκλειστικά σε μονάδες όγκου (μονάδες παραγομένων ή πωλούμενων προϊόντων, ώρες άμεσης εργασίας, κτλ.).

Η απόκλιση όγκου υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Απόκλιση όγκου προϋπολογισμού} = \text{Ποσά ελαστικού προϋπολογισμού με βάση το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας} - \text{Στατικός προϋπολογισμός}$$

Η απόκλιση αυτή αναφέρεται και επεξηγεί το τμήμα της συνολικής απόκλισης που οφείλεται στην μη επίτευξη του επιπέδου δραστηριότητας που είχε τεθεί αρχικά στον προϋπολογισμό.

Πιο συγκεκριμένα, η απόκλιση όγκου περιγράφει τη διαφορά στο κόστος της επιχείρησης λόγω του ότι παράχθηκαν (πουλήθηκαν) περισσότερα (λιγότερα) προϊόντα σε σχέση με τον αρχικό προϋπολογισμό ή οι εργαζόμενοι εργάστηκαν περισσότερες (λιγότερες) ώρες σε σχέση με τις αρχικές εκτιμήσεις, κλπ. Επίσης, η απόκλιση όγκου καταγράφει τη διαφορά στα έσοδα της επιχείρησης που οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση πώλησε περισσότερα (λιγότερα) προϊόντα από αυτά που είχε αρχικά προϋπολογίσει αναλυτικά ανά προϊόν (σύμφωνα με το προϋπολογισμένο μείγμα προϊόντων της).

#### 6.4.4 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

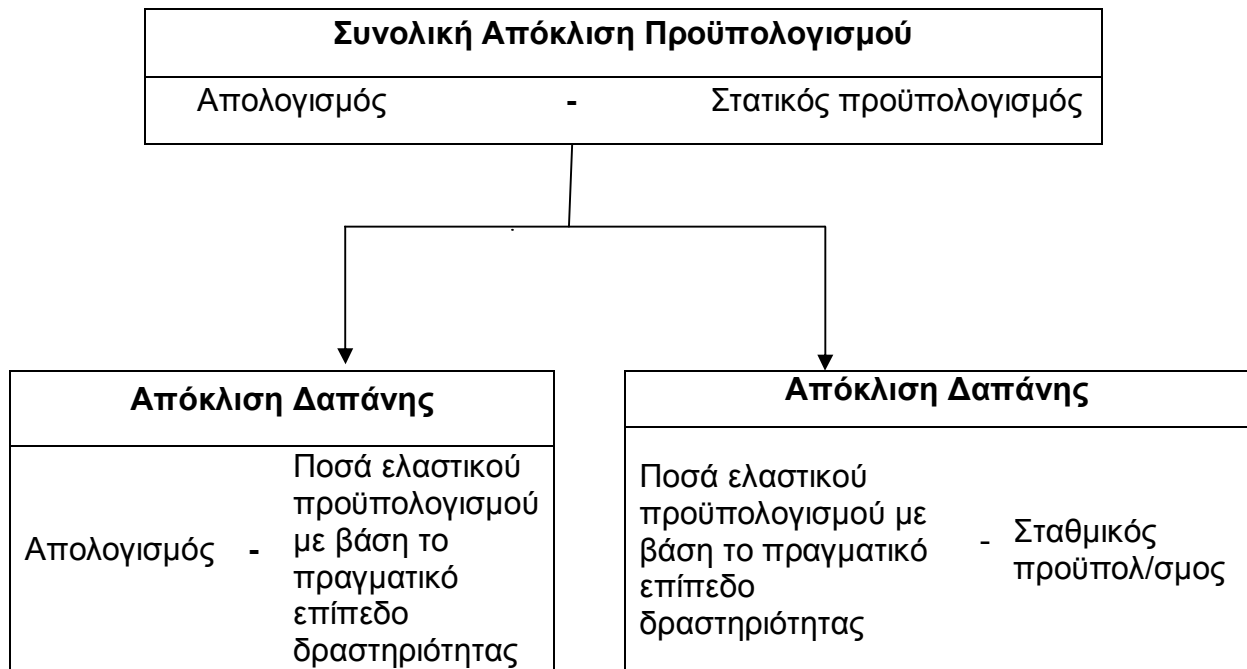
Μια απόκλιση χαρακτηρίζεται ως ευμενής (favourable) όταν έχει θετική επίδραση στην οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, δηλαδή δηλώνει αύξηση των εσόδων ή μείωση του κόστους. Στην αντίθετη περίπτωση η απόκλιση χαρακτηρίζεται ως **δυσμενής** (unfavourable). Με δυσμενής απόκλιση μπορεί να δηλώνει μείωση των εσόδων ή αύξηση του κόστους. Η ευμενής απόκλιση για λόγους συντομίας αναγράφεται και ως Ε ενώ η δυσμενής απόκλιση ως Δ.

Η απόκλιση όγκου είναι:

- Ευμενής για τα έξοδα και δυσμενής για τα έσοδα εάν το επίπεδο του στατικού προϋπολογισμού είναι υψηλότερο από το πραγματικά επίπεδο για το οποίο καταρτίζεται ο ελαστικός προϋπολογισμός
- Δυσμενής για τα έξοδα και ευμενής για τα έσοδα εάν το επίπεδο του στατικού προϋπολογισμού είναι χαμηλότερο από το πραγματικό επίπεδο για το οποίο καταρτίζεται ο ελαστικός προϋπολογισμός.

Τα ανωτέρω ισχύουν όταν τόσο ο στατικός προϋπολογισμός όσο και το πραγματικό επίπεδο δραστηριότητας αναφέρονται στο ίδιο σχετικό εύρος δραστηριότητας.

Τα παραπάνω μπορούν να παρουσιασθούν σχηματικά όπως φαίνεται στο παρακάτω σχήμα.



**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΓΙΑ  
ΔΥΟ ΠΡΟΪΟΝΤΑ**

Παρακάτω δίνονται πληροφορίες αναφορικά με τα προϋπολογισμένα και τα απολογιστικά μεγέθη πωλήσεων και κόστους των προϊόντων Α και Β για τον μήνα Ιούλιο του 2009:

|                                  | <b>Προϊόν Α</b> | <b>Προϊόν Β</b> |
|----------------------------------|-----------------|-----------------|
| Προϋπολογισμένες πωλήσεις        | 100.000 μονάδες | 25.000 μονάδες  |
| Προϋπολογισμένη τιμή             | 1,5 €/μονάδα    | 1,0 €/μονάδα    |
| Προϋπολογισμένο κόστος παραγωγής | 1,0 €/μονάδα    | 0,6 €/μονάδα    |
| Πραγματικές πωλήσεις             | 110.000 μονάδες | 20.000 μονάδες  |
| Πραγματική τιμή                  | 1,2 €/μονάδα    | 1,2 €/μονάδα    |
| Πραγματικό κόστος                | 0,9 €/μονάδα    | 0,7 €/μονάδα    |

Η επιχείρηση δεν είχε αρχικά και τελικά αποθέματα προϊόντων Α και Β το μήνα Ιούλιο του 2009.

**Ζητείται :**

Να υπολογιστεί η συνολική απόκλιση, η απόκλιση όγκου και η απόκλιση δαπάνης για τα δύο προϊόντα σε επίπεδο πωλήσεων, κόστους πωληθέντων και μικτού κέρδους για το μήνα Ιούλιο.

Λύση παραδείγματος

|                 | Απολογισμός                  | Ελαστικός προϋπ/σμός         | Απόκλιση δαπάνης  | Στατικός προϋπ/σμός          | Απόκλιση όγκου   | Συνολική απόκλιση |
|-----------------|------------------------------|------------------------------|-------------------|------------------------------|------------------|-------------------|
|                 | (1)                          | (2)                          | (1) – (2)         | (3)                          | (2) – (3)        | (1) – (3)         |
| Πωλήσεις        | 156.000 <sup>(1)</sup>       | 185.000 <sup>(3)</sup>       | 29.000 (Δ)        | 175.000 <sup>(5)</sup>       | 10.000 (Ε)       | 19.000 (Δ)        |
| Κόστος Πωλήσεων | <u>113.000<sup>(2)</sup></u> | <u>122.000<sup>(4)</sup></u> | <u>9.000(Ε)</u>   | <u>115.000<sup>(6)</sup></u> | <u>7.000 (Δ)</u> | <u>2.000 (Ε)</u>  |
| Αποτέλεσμα      | <u>43.000</u>                | <u>63.000</u>                | <u>20.000 (Δ)</u> | <u>60.000</u>                | <u>3.000 (Ε)</u> | <u>17.000 (Δ)</u> |

$$(1) 110.000 \text{ μονάδες} \times 1,2 \text{ €/μον.} + 20.000 \text{ μονάδες} \times 1,2 \text{ €/μον.} = \text{€ } 132.000 \\ + \text{€ } 24.000 = \text{€ } 156.000$$

$$(2) 110.000 \text{ μονάδες} \times 0,9 \text{ €/μον.} + 20.000 \text{ μονάδες} \times 0,7 \text{ €/μον.} = \text{€ } 99.000 \\ + \text{€ } 14.000 = \text{€ } 113.000$$

$$(3) 110.000 \text{ μονάδες} \times 1,5 \text{ €/μον.} + 20.000 \text{ μονάδες} \times 1,0 \text{ €/μον.} = \text{€ } 165.000 \\ + \text{€ } 20.000 = \text{€ } 185.000$$

$$(4) 110.000 \text{ μονάδες} \times 1,0 \text{ €/μον.} + 20.000 \text{ μονάδες} \times 0,6 \text{ €/μον.} = \text{€ } 110.000 \\ + \text{€ } 12.000 = \text{€ } 122.000$$

$$(5) 100.000 \text{ μονάδες} \times 1,5 \text{ €/μον.} + 25.000 \text{ μονάδες} \times 1,0 \text{ €/μον.} = \text{€ } 150.000 \\ + \text{€ } 25.000 = \text{€ } 175.000$$

$$(6) 100.000 \text{ μονάδες} \times 1,0 \text{ €/μον.} + 25.000 \text{ μονάδες} \times 0,6 \text{ €/μον.} = \text{€ } 100.000 \\ + \text{€ } 15.000 = \text{€ } 115.000$$

(Ε): Ευμενής απόκλιση, (Δ): Δυσμενής απόκλιση.

Επειδή δεν υπήρχαν αρχικά και τελικά αποθέματα ετοιμών προϊόντων το μήνα Ιούλιο το κόστος παραχθέντων ισούται με το κόστος πωληθέντων. Στον πίνακα της προηγούμενης σελίδας παρουσιάζονται συγκεντρωτικά οι αποκλίσεις όγκου και δαπάνης, καθώς και η συνολική απόκλιση.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Α. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Βενιέρης Γ., (1998), Λογιστική Κόστους, Αθήνα, Εκδοτικές επιχειρήσεις «Το Οικονομικό» Κ. Π. Σμπίλιας Α.Ε.Β.Ε.
- Βενιέρης Γ. Κοέν Σ. και Κωλέτση Μ. (2005), Λογιστική Κόστους- Αρχές και Εφαρμογές, Αθήνα, Εκδόσεις Ρ. Ι. PUBLISHING.
- Ιγνατιάδης Α. (1981), Λογιστική του Προκαθορισμένου Κόστους, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη.
- Ιγνατιάδης Α. (1983), Λογιστική Κόστους, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις Αφοί Κυριακίδη.
- Λεοντάρης Κ. Μ. (1972), Οργάνωσης Κοστολογίου, Αθήνα, Εκδοτικός Οίκος Πάμισος.
- Δημήτριος Καραγιάννης (2003), Κοστολόγηση στην πράξη, Θεσ/νίκη, Εκδόσεις Σταμούλης.
- Νικόλαος Σ. Πομόνης, (2004), Κοστολόγηση, Αθήνα ,Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης

### **Β. ΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ**

- [http://www.cententia.com/GR/Resources/ABC\\_White%20paper\(gr\).pdf](http://www.cententia.com/GR/Resources/ABC_White%20paper(gr).pdf)

[πρόσβαση 16-12-2010]